

横浜地方裁判所 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(神奈川県税務署長)  
平成22年11月17日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	伊東 克宏
同	宮口 麻衣
同補佐人税理士	山口 登視男
被告	国
同代表者法務大臣	柳田 稔
処分行政庁	神奈川県税務署長 芦塚 泰
同指定代理人	今井 学
同	出田 潤二
同	石澤 秀臣
同	金田 孝司
同	木崎 弘之
同	山口 克也
同	長田 和英

主 文

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

事 実 及 び 理 由

第1 請求の趣旨

(主位的請求)

神奈川県税務署長が原告に対し平成19年7月9日付けでした更正処分(ただし、平成19年10月26日付け異議決定により一部が取り消された後のもの)のうち、納付すべき税額1億0732万9300円を超える部分を取り消す。

(予備的請求)

神奈川県税務署長が原告に対し平成19年7月9日付けでした更正処分(ただし、平成19年10月26日付け異議決定により一部が取り消された後のもの)のうち、納付すべき税額1億1296万7579円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の骨子

本件は、平成17年2月21日に死亡した乙(以下「本件被相続人」という。)に開始した相

続に係る相続税の申告に関し、神奈川県税務署長が原告に対してした、課税価格を3億6090万3000円とし、納付すべき税額を1億2722万7200円とする更正処分（ただし、平成19年10月26日付けでされた異議決定により一部が取り消された後のもの。）に、別紙1の1記載の土地（以下「本件A土地」という。）及び同1の2記載の土地（以下「本件B土地」とい、本件A土地と本件B土地を併せて「本件各土地」という。）の価額を近傍宅地価格を比準として評価した違法があるなどとして、主位的に、納付すべき税額1億0732万9300円を超える部分の取消しを求め、予備的に、本件各土地の課税評価額が時価と比較して著しく高額だから違法であるなどとして、納付すべき税額1億1296万7579円を超える部分の取消しを求める事案である。

- 2 前提事実（争いがないか、括弧内掲記の証拠又は弁論の全趣旨により容易に認められる事実）
- (1) 原告は、本件各土地を所有していた本件被相続人の相続人であり、平成17年2月21日に同人が死亡したことにより、他の共同相続人とともに同人を相続した（以下「本件相続」という。）。
  - (2) 原告ほか上記共同相続人らの間で、平成17年11月24日、本件相続に係る遺産分割協議が成立し、原告が本件各土地の所有権を取得した（甲1・4頁）。
  - (3) 本件各土地は、互いに隣接していないが、別紙1の3ないし12記載の土地とともに、訴外A（以下「訴外会社」という。）が運営するゴルフ練習場の敷地（以下「本件ゴルフ練習場敷地」という。）の一部として利用されている（乙8の1及び2）。
  - (4) 原告は、神奈川県税務署長に対し、平成17年12月6日、別紙2の「当初申告」欄記載のとおり、本件相続に係る相続税の申告をし、平成18年11月20日、土地の評価額に誤りがあったとして、同2の「更正の請求」欄記載のとおり、更正の請求（以下「本件更正請求」という。）を行った（乙2、乙3）。本件更正請求において、原告は、本件各土地の評価額を、横浜市所在の土地（固定資産税の地目は畑）の1平方メートル当たりの単価に126倍の評価倍率を乗じた価額を基準にして算定した。
  - (5) 神奈川県税務署長は、本件更正請求に対して、平成19年7月9日付けで、課税価格及び納付すべき税額を別紙2の「更正処分」欄記載のとおりとする更正処分を行った（甲1）。
  - (6) 原告は、上記処分を不服として、平成19年7月27日付けで異議申立てをしたところ、神奈川県税務署長は、平成19年10月26日付けで、課税価格及び納付すべき税額を別紙2の「異議決定」欄記載のとおりとし、上記処分のうち1億2722万7200円を超える部分を取り消す旨の異議決定をした（以下、異議決定により一部が取り消された後の上記更正処分を「本件更正処分」という。甲1）。
  - (7) 原告は、平成19年11月19日、国税不服審判所長に対し、審査請求を行ったところ、同所長は、平成20年11月13日付けで、原告の審査請求を棄却する裁決をした（甲1）。
  - (8) 原告は、平成21年5月13日、本件更正処分の一部取消しを求める本件訴えを提起した。

### 3 関連法規等

#### (1) 相続税法

相続税法22条は、「この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による」と規定している。

#### (2) 評価通達の概要

上記「時価」の算定については、財産評価通達（平成18年5月18日付け課評2-7「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」による改正前のもの。以下「評価通達」という。）で、次のとおり定められている。

ア 土地の価額は地目別に評価する。ただし、一体として利用されている一団の土地が2以上の地目からなる場合には、その一団の土地は、そのうちの主たる地目からなるものとして、その一団の土地ごとに評価するものとする。

地目は、課税時期の現況によって判定する（以上、評価通達7）。

イ 土地の価額は、評価単位（宅地、田及び畑、山林、原野、牧場及び池沼、鉱泉地及び雑種地）ごとに評価することとし、土地の上に存する権利についても同様とする。

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

ウ 地積は、課税時期における実際の面積による（評価通達8）。

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

オ 賃借権の目的となっている雑種地の価額は、原則として、評価通達82から84までの定めにより評価した雑種地の価額から、評価通達87の定めにより評価したその賃借権の価額を控除した金額によって評価する（評価通達86）。

#### 4 争点及び当事者の主張

（争点）

本件各土地の評価額

（被告の主張）

##### (1) 評価単位

課税実務上、1画地の宅地の判定において、2以上の者から隣接している土地を借りてこれを一体として利用している場合、貸主側の貸宅地の評価に当たっては、賃借人による土地の利用状況のいかんにかかわらず、各貸主の所有する部分ごとに区分してそれぞれを1画地の宅地として評価することとされている（評価通達7-2(1)(7)、乙5）。

本件各土地は一体として利用されているゴルフ練習場用地の一部であるから、評価上の地目は雑種地となる（評価通達7ただし書き）ところ、本件各土地が本件ゴルフ練習場敷地の一部として利用されているというのは賃借人による利用状況にすぎないこと、本件ゴルフ練習場敷地の所有者が複数存在し、各所有者ごとの利用の単位を基礎に評価の単位を決定すべきであること、本件各土地が隣接していないことからすると、所有者の利用の単位からみて、本件A土地とB土地のそれぞれを1画地として評価すべきである。

##### (2) 比準地

土地の価格は、一般的にその土地の最有効使用を前提として形成されるところ、本件各土地が農地転用等の許可や開発許可を受けていること、ゴルフ練習場敷地として賃借されていることからすれば、本件各土地と状況が類似する付近の土地を、農地転用等の許可を受けていない畑、すなわち農地法の制限を受ける農地とすることは相当でない。むしろ、本件各土地が市街化調整区域内に存在するとはいえ、本件各土地を含む本件ゴルフ練習場敷地が接面

する道路の反対側が住宅地域として開発を了した市街化区域であり、その標準的使用は戸建住宅用地となっていること、本件各土地側にも宅地として利用されている土地が連たんしていること、本件B土地についても、前面の道路は建築基準法42条1項道路として整備された幅員5.5メートルの道路であり、本件B土地自体がクラブハウスの敷地の一部に供され、前面の道路を挟んだ本件B土地の反対側にも宅地として利用されている土地が存在すること、本件相続開始後に建築許可を受けて宅地化されている土地もあることからすると、本件各土地はいずれも市街化の影響を強く受けた地域であるということが出来るから、市街化調整区域内の宅地に比準して評価するのが相当というべきである。横浜市における固定資産税評価においても、宅地の価額に比準して算定されている。

加えて、課税実務上、転用許可を受けた農地法の規制を受けない農地は、現況が市街化調整区域の農地であっても、常にその付近の宅地の価額から比準してその評価額を算出することとされている（評価通達36-4及び40）。本件各土地は、本件相続時には、農地法5条に基づく転用許可を受けた雑種地であったのであるから、宅地の価額から比準してその評価額を算出すべきである。

原告は、本件各土地が宅地化の可能性のない土地であると主張する。

確かに、本件各土地は、「D」と題する横浜市総合計画・基本計画（以下「D」という。）による総合公園計画予定地に含まれているものの、Dによる計画は法令上の根拠を有するものではなく、総合公園の計画予定区域内の土地についても、一般的な市街化調整区域と同様の規制・制限しか及ばない。実際に、本件相続開始後に上記予定地内に存する土地において建築許可を得て建物が建築されている事例もあるから、上記区域内の土地にあることによって宅地化の可能性がないとはいえない。原告は、訴外会社が横浜市長に対し、公園計画に協力するという「念書」を提出していると主張するが、これを私法上の合意とみる余地があるとしても、その文言からすれば、法的拘束力を有しない紳士協定にとどまるというべきである。

また、本件各土地を含む本件ゴルフ練習場敷地について、横浜市における緑の環境をつくり育てる条例に基づき、横浜市と本件会社との間で緑地協定が締結されているが、この緑地協定は、ゴルフ練習場の建設を行うための条件として締結されたものであり、将来、ゴルフ練習場が廃止されるなどして本件各土地が賃貸人に返還された場合には、開発条件の前提が解消され、上記条例の適用を受けないこととなり、本件緑地協定は土地所有者の使用に影響を及ぼすとはいえないから、同協定によって本件各土地の将来の宅地化の可能性が特に制限されているということもできない。

以上のとおり、本件各土地は宅地を比準地として評価すべきところ、本件各土地と状況が類似する付近の宅地は、本件A土地については、その最も近くに所在し、隣接する本件被相続人の自宅敷地を介して接面する道路に面する宅地、本件B土地については、当該土地が接面する道路に接している宅地を比準地とするのが相当である。

### (3) 控除費用額

本件各土地の評価に当たって、比準地を宅地とする以上、宅地造成費相当額を控除する必要がある。そして、この控除費用額の算定については、宅地比準方式によって市街地農地を評価する場合に用いる宅地造成費の金額表（甲18）に定める宅地造成費によるのが相当であるところ、評価通達86注書きの定めにより、造成が行われていないものとしての雑種地の評価額を求める必要があり、そうすると、本件各土地の造成前の傾斜度（いずれも3度から5度）に

相当するものが宅地造成費相当額となる。

原告は実際の造成費用額を控除すべきであると主張するが、そもそも上記控除を行う趣旨は、市街化調整区域内の宅地の価額を基として本件各土地を評価するに当たって、本件各土地と市街化調整区域内の宅地との条件の差の考慮要素の一つとして、本件各土地を宅地とするための造成費相当額を控除することにある。そうすると、条件の差として考慮すべき造成費相当額とは、課税時期において、本件各土地に造成が行われていないと仮定した場合の雑種地を想定し、これを宅地として造成するために要する費用に相当する金額のことをいうのであるから、本件各土地をゴルフ練習場とするために実際に生じた造成費用とはその性質を全く異にするものである。

- (4) 以上のとおり、本件各土地につき、それぞれ宅地を比準地として、各比準地の固定資産税路線価に同路線価の時点修正率を適用し、これに相続税評価倍率を乗ずることによって計算した金額が、評価通達の定めるところにより評価した1平方メートル当たりの価額となる。

これに、奥行価格補正、不整形地補正、雑種地のしんしゃく割合（市街化調整区域内の雑種地として、家屋の建築が全くできない場合の50パーセントの減価率を適用）の控除、賃借権の控除等を行った上で、賃借権が設定されている本件各土地の評価額を算出すると、別紙3の相続税評価額及び別紙4の相続税評価額のとおり、本件A土地の評価額は3079万5933円、本件B土地の評価額は7831万2256円となる。これに基づいて原告の納付すべき相続税額は、別紙5のとおり計算され、その順号21の原告の納付すべき税額記載のとおり、1億3350万5800円となり、これは本件更正処分における原告の納付すべき相続税額1億2722万7200円を上回るから、本件更正処分は適法である。

(原告の主張)

- (1) 評価単位

雑種地については、利用の単位となっている一団の雑種地が評価単位とされ、この判定は、評価対象地が物理的一体性を有しているか否かによって行われる。

本件各土地は、物理的一体性を有する周辺の土地と合わさって全体としてゴルフ練習場の用に供されているのであるから、別紙1記載の各土地を合わせて一団の雑種地として評価すべきである。

被告は本件A土地とB土地のそれぞれを1画地として評価すべきであると主張するが、このような解釈は宅地に当てはまるものにすぎず、雑種地の場合は利用の単位となっている一団の雑種地を評価単位とすべきであり、雑種地の評価単位の判定に当たって宅地の判定例を基準とすることは、評価通達が評価単位ごとに土地の価額を決定しようとしている趣旨に反しているというべきである。

- (2) 比準地

本件各土地の価額は、畑を比準地として評価すべきである。

すなわち、本件一団の雑種地の近傍は、北東部分が山林に隣接し、北西部分一体には畑及び山林が広がっており、これら近傍土地の地目は山林や農地である。ゴルフ場用地の価額評価においても、常に宅地を比準地として評価するのではなく、周囲の現況を比準地として評価すべきであり、本件一団の雑種地と最も現況が類似する土地は、横浜市所在の畑であり、少なくとも近傍の宅地の現況とは類似しない。

また、比準地の判定は、当該土地について宅地化される可能性があるか否かを基調として判

断されるべき（平成16年7月5日付け資産評価企画官情報第3号）ところ、本件土地は以下に述べるとおり、現況が宅地でない上、将来の宅地化の可能性もない。

すなわち、本件ゴルフ練習場敷地の開発は、横浜市からの行政指導に従った上で特別に許可されたものであり、また、本件ゴルフ練習場敷地は横浜市のDによる総合公園の計画予定地内にあり、訴外会社と横浜市長との間で、一定程度の緑化を保存するとともに、当該ゴルフ練習場施設撤去の際は公園計画に積極的に協力するという念書を取り交わしている上、同計画予定地内の土地の幾つかは既に横浜市が取得しており（甲26）、宅地化の可能性はない。加えて、緑地協定を締結していることから、宅地化に向けた開発、建築許可も得られない。

このように、本件各土地は、本件相続開始時においても、将来においても宅地化の可能性がない極めて利用形態が制限された土地である。このような土地について宅地を比準地として評価することは、土地の現況を無視した評価であり、評価通達82の適用を誤ったものというべきである。

さらに、賃借人がその雑種地の造成を行っている場合における賃借権の目的となっている雑種地の評価は、その造成が行われていないものとして評価通達82の定めにより評価した価額を基礎として行う（評価通達86注書き）ところ、「造成が行われていないものとして」評価するとは、「造成前」の地目により評価することと解すべきである。そうすると、本件各土地の造成前の地目は畑であるから、本件各土地は、比準地を横浜市所在の畑として評価されるべきである。

以上のとおり、本件各土地の価額は畑を比準地として評価されるべきところ、これによって計算すると、本件各土地の価額は2461万7332円となり、これを本件各土地の時価として納付すべき税額を計算すると、8723万5605円となる。本件更正処分が宅地を比準地として評価した場合の納付すべき税額は1億2722万7200円であるから、本件更正処分のうち、本件更正請求で求めた納付すべき金額1億0732万9300円を超える部分については取り消されるべきである（主位的請求）。

### (3) 控除費用額

仮に、本件各土地全部を畑を比準地として評価できないとしても、本件A土地は横浜市●●と●●（以下、それぞれ「本件A土地①」、「本件A土地②」という。）に分かれているところ、少なくとも本件A土地②については、その所在場所がゴルフコース外の緑地内に位置しているから、畑を比準地として評価すべきである。そして、宅地比準とすべき土地部分については、本件ゴルフ練習場敷地は特殊な傾斜地であり、ゴルフ場の用途に供するために高額な造成工事費用を要したのであるから、この造成費用を控除すべきである。しかるに、本件更正処分は、東京国税局が定める平成17年分財産評価基準書「評価倍率表」（以下「平成17年分評価倍率表」という。）を適用し、傾斜度3度超5度以下の傾斜地に適用される金額8000円をもとに控除すべき造成費用を計算しており、実際に支出した工事費用と比較して著しく低額であり、適切な造成費用の価額を基に土地の価額を評価したとはいえないから、違法である。

また、平成17年分評価倍率表においては、蓮田、池沼その他特殊な形状等により、宅地造成費の金額表によって算定することが不適当と認められる場合には宅地造成費を個別に算定すると定められている。本件一団の雑種地は、造成前、7割が農地や山林で構成された傾斜地であり、ゴルフ練習場のネットの外奥に広がる緑地部分の傾斜度は相当高くなっていた。しかも、本件のゴルフ練習場は打ち下ろし式であり、練習場建物等がある部分は、現在遊水池部分

がある箇所の土地を切り崩し、その土壌を盛り上げて造成されており、高額な宅地造成費用を要したほか、横浜市の公園計画に協力するため、緑地の保存や遊水池、道路の設置などの特別な工事が必要であった。このような本件一団の雑種地の特殊な形状、性質及び工事内容等にかんがみれば、平成17年度評価倍率表が定める宅地造成費の金額表によって算定することが不相当と認められる場合に該当するから、宅地造成費を個別に算定すべきである。

そうすると、本件のゴルフ練習場設備工事費は3億1860万3626円であり、物価の上昇等による金額の上昇を考慮すると、平成17年時における工事費は約7億4871万8521円、1平方メートルあたりの造成費用は2万6126円となる。そこで、本件A土地の価額を評価するに当たり控除すべき造成費用は4877万7242円となるから、本件A土地①の相続税評価額は463万1390円、本件A土地②については造成費用が土地の価額を上回り、価額は0円となる。一方、本件B土地の価額を評価するに当たり控除すべき造成費用は6719万6072円となり、相続税評価額は4101万6198円となる。したがって、仮に宅地を比準地とするとしても、本件各土地について納付すべき税額は1億1296万7579円となるから、本件更正処分のうちこれを超える部分は取り消されるべきである（予備的請求）。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 土地の評価単位

証拠（乙5）及び弁論の全趣旨によれば、課税実務上、宅地の評価に当たっては、評価通達7-2(1)に従い、宅地の価額は、1筆単位で評価するのではなく、利用の単位となっている1画地の宅地ごとに評価するのを原則とするけれども、2以上の者から隣接している土地を借りて、これを一体として利用している場合、その借主の普通借地権又は定期借地権等の評価に当たっては、その全体を1画地として評価するものの、貸主側の貸宅地の評価に当たっては、各貸主の所有する部分ごとに区分して、それぞれを1画地の宅地として評価していることが認められる。この取扱いは、課税される土地所有者が設定した利用状況を基礎として評価単位を定めようとするものとして、一定の合理性を有するものである。

被告は、本件各土地の評価が、後述するとおり、宅地比準の雑種地であることを踏まえ、この課税実務に従って、それぞれ1画地として評価するのが相当であると主張しているところ、本件ゴルフ練習場敷地は、所有者の異なる複数の土地が賃借人たる訴外会社によって利用されているのであって、物理的に一体として利用しているのは飽くまで賃借人で、原告ではないことからすると、本件各土地を評価するに当たって、前述した課税実務に従い、それぞれ1画地として評価したことは、相当というべきである。

これに対し、原告は、貸主の所有する部分ごとに区分して評価単位をとらえるのは宅地の評価単位を判定する場合の考え方にすぎず、雑種地の評価単位を決するに当たっては、利用の単位となっている一団の雑種地を評価単位とすべきであると主張する。確かに、評価通達は、評価単位の定めにつき、宅地と雑種地を区別して記載してはいる（評価通達7-2）。しかし、いずれも利用の単位に着目して評価単位を決している点で共通しており、土地の評価単位の判定が土地所有権の価額判定を目的としていることからすれば、貸し付けられている雑種地についても、賃借人ではなく、土地所有者たる貸主の利用状況を基準に評価単位を決するのが合理的と解されるのであって、雑種地と宅地をことさら別異に解すべき根拠はないから、上記の原告の主張は採用することができない。

以上によれば、本件ゴルフ練習場敷地は、別紙1のとおり、所有者を異にする土地で構成され

ていることから、各所有者ごとに区分して土地の評価単位を決すべきところ、前記認定事実のとおり、本件各土地が隣接しない土地であり、土地所有者において物理的に一体利用がされていると認めるに足りる事実もうかがわれないことからすると、本件各土地のそれぞれを1画地と判定すべきである。

## 2 比準地

(1) 前提事実に加え、証拠によれば、以下の事実が認められる。

ア 本件相続開始時における本件各土地及び周囲の現況等

本件各土地は、いずれも市街化調整区域に所在し、登記地目は畑、固定資産税課税上の現況地目は雑種地である。

本件A土地は、本件ゴルフ練習場敷地がその東南側で接する市道B号線（建築基準法42条1項に規定する道路であり、幅員は4.5メートル。以下「B号道路」という。）の北西側約27.25メートルの距離に位置する無道路地であり、上記道路側（北東から南西）の距離約41.5メートル、北西から南東の距離約44.9メートルのほぼ正方形の土地である（甲1・7頁、乙14、16）。本件A土地に隣接し、B号道路に接している、横浜市所在の土地（以下「被相続人自宅敷地」という。）は本件被相続人の相続財産であり、同土地とB号道路を挟んだ反対側の地域は市街化地域である（乙8の1及び2、14・写真1の1ないし6）。また、被相続人自宅敷地側においても、同土地のほかに宅地が存在している（乙8の1及び2、15）。

本件B土地は、その南西側で市道C号線（建築基準法42条1項に規定する道路であり、幅員は5.5メートル。以下「B土地接面道路」という。）に接面する、間口約50.5メートル、奥行き約50.9メートルの北西側が突起したやや不整形な土地であり、ゴルフ練習場のクラブハウス、練習打席及び駐車場の敷地として利用されている（甲1・7頁、甲31・番号22、乙14・写真7の1ないし10）。また、本件B土地接面道路を挟んだ本件B土地の反対側には宅地が存在する（乙8の1及び2、乙14・写真11、乙15）。

本件各土地は、固定資産税課税上は宅地評価とされている（乙17の1及び2、弁論の全趣旨）。

B号道路に付された平成15年基準年度の固定資産税路線価（以下「固定資産税路線価」という。）は10万9000円であり、平成17年度の固定資産税評価額を求めるために必要な時点修正率は、平成15年度が0.966、平成16年度が0.939、平成17年度が0.942である（乙9）。

B土地接面道路の固定資産税路線価は11万円であり、同様に平成17年度の固定資産税評価額を求めるために必要な時点修正率も、平成15年度が0.966、平成16年度が0.939、平成17年度が0.942である（乙9）。

イ D

横浜市においては、Dが策定されており、これは、21世紀の時代を展望して、現在及び将来の横浜市民の安全で快適な生活を計画的に実現するために、横浜市における総合的な社会計画として策定されたものである（乙19・3頁）。Dには、公園の整備計画が盛り込まれている。

横浜市は、Dに基づき、横浜市●●を総合計画予定地と定め、本件各土地を含む地域を公園事業予定地の区域として、当該事業のために一部用地を取得することとし、平成7年6月



13日から平成10年1月13日にかけて、横浜市●●ほかの土地を地権者から売買により取得した（甲26、乙20）。

Dは、横浜市が主要施策の基本方向と事業計画を示した長期計画で、総合公園計画予定地とされた土地について、その地権者に対し法的規制をすることはできず、一般の市街化調整区域における建築許可の基準を満たせば、開発申請又は建築申請の許可を受けることができ（乙20、21）、同区域において都市計画法43条所定の許可を受けた建築主も存在する（乙21・別紙1の1ないし3）。

訴外会社及び本件ゴルフ練習場敷地の所有者らは、平成3年1月29日付けで、横浜市長に対し、「将来、本施設を収去する場合は、公園計画に積極的に協力することを関係権利者の同意を持って約束いたします」との記載のある念書を提出した（甲15、乙20・別紙4）。

#### ウ 緑地協定

横浜市は、都市計画法34条に基づき、市街化調整区域内においても許可することができるスポーツ・レクリエーション施設の建設を許可する場合の基準として、「市街化調整区域内におけるスポーツ・レクリエーション施設等の建設に関する開発指導基準」（甲8。以下「開発指導基準」という。）を定めており、同基準7項では、開発者に、同市との間で緑地保存を目的とした協定を締結するよう求めている。

この協定は、横浜市における緑の環境をつくり育てる条例（乙23・別添1）8条の、市長が緑地の保存及び緑化の推進に関し必要な事項を内容とする協定を市民等と締結することができるとの定めに基づくものである。横浜市においては、上記条例及び基準に基づき、ゴルフ練習場等の施設建設に当たっては、事業者との間で緑地協定を締結することが開発許可の条件とされていた。なお、緑化条例には、緑地協定を解消する旨の明文の規定は存在しない。

そこで、訴外会社は、本件ゴルフ練習場敷地上にゴルフ練習場施設を設置するに当たり、横浜市による平成2年6月6日付け宅地開発事前審査通知書に基づく行政指導（甲13）に従い、緑化計画書（甲25）及び緑地の保存等に関する協定の締結申出書（甲14）を提出した。そして、平成3年3月28日付けで、横浜市との間で、「緑地の保存等に関する協定書」（乙22。以下「本件緑地協定」という。）を締結し、ゴルフ練習場造成工事が完了し、緑地の復元が完了するまでの期間、自然緑地を保存すること、上記工事完了後は、速やかに緑地計画に基づき緑地の復元をはかるものとし、当該復元を完了した以降、自然緑地及び復元した緑地を将来にわたり保存すること等を約束した。

その結果、訴外会社は、本件緑地協定に基づき、本件ゴルフ練習場敷地の開発に当たって、8793.78平方メートルの緑地を保存し、このうち1626.48平方メートルを自然緑地として保存し、緑化推進計画に基づき、7167.30平方メートルの緑地を植栽等により確保した（甲14、15、27の1及び5）。

#### エ 開発許可等

本件被相続人ら地権者及び訴外会社は、平成3年2月28日付けで、神奈川県知事から、本件各土地を含むゴルフ練習場予定用地について、用途をゴルフ練習場、権利移動の種類を賃借権設定とする農地法5条1項所定の農地転用許可を受けた（甲10）。また、訴外会社は、同年3月28日付けで、本件各土地を含むゴルフ練習場予定用地について、予定建築物の用途を打席、クラブハウス、集球室として、都市計画法35条1項に基づき、横浜市長か

ら、開発許可を得た（甲11、12）。これを受けて、本件被相続人は、平成4年4月1日、訴外会社に対し、本件各土地及び横浜市所在の土地を次の内容で貸し付けた（乙6、7。以下「本件賃貸借契約」という。）。

（ア） 賃貸借の目的は、ゴルフ練習場とする。

（イ） 賃貸借の期間は、平成4年4月1日から平成24年3月31日までとし、その後は、貸主と借主との話し合いの上契約を更新することもできる。

（ウ） 賃料は、1か月52万5245円（坪当たり350円）とする。

（エ） 本契約終了時は、賃借人は建物を速やかに撤去するものとする。

本件被相続人及び訴外会社は、平成5年5月24日、神奈川県税務署長に対し、本件賃貸借契約に基づき、将来、訴外会社から無償で土地の返還を受けることになっている旨届け出た（乙7）。この届出書記載の本件各土地の価額は7億4250万円となっている。

(2) 評価通達によれば、雑種地の価額は、原則として、その雑種地と状況が類似する付近の土地について評価通達の定めるところにより評価した1平方メートル当たりの価額を基として評価するとされている（評価通達82、乙5）。これは、土地の価額が、一般的にその土地の最有効使用を前提として形成されると考えられること、そして、この最有効使用の態様が、周辺土地の標準的な使用状況によって影響を受けるから、評価対象地である雑種地と「状況が類似する付近の土地」の判定に当たっては、評価対象地の周囲の状況を十分考慮して判定するのが適切と考えられることによるもので、合理的な判断手法といえることができる。また、市街化調整区域に所在する雑種地の価額を評価する場合の「状況が類似する付近の土地」の判定に当たっては、その土地が店舗等の建築が可能な幹線道路沿いや市街化区域との境界付近にある場合には、宅地化の可能性があることから、付近の宅地の価額を基とするのが相当であり、他方、この場合に当たらず、かつ周囲が純農地、純山林、純原野でもない場合には、一律に比準地目を定めるのが困難であることから、周囲の状況により個別に判定すべきである。

(3) 前記認定事実によれば、本件A土地は、本件被相続人自宅敷地に隣接しており、この自宅敷地周辺の市街化調整区域には家屋が立ち並んでいるほか、同敷地に隣接する道路の反対側は市街化区域となっている（乙15）。そうすると、本件A土地は、市街化区域の境界に接しているものではないものの、これに近い場所に位置しているといえることができる。

また、本件B土地は、建築基準法42条1項の要件を満たす道路に接面しており、同土地はゴルフ練習場のクラブハウスの駐車場として利用されている（乙14・写真7の2）上、上記道路を挟んだ反対側にも宅地がみられる。さらに、本件各土地は、本件ゴルフ練習場敷地の開発に当たって農地法5条1項所定の転用許可を受け、既に農地法が定める諸々の規制を受けない土地となっていることから、農地を比準地としてこれを評価することが相当であるとはいえない。

原告は、本件ゴルフ練習場敷地を一団の雑種地とみた上で、この敷地の近傍は山林や農地であり、現況が類似する土地は横浜市所在の畑であると主張する。しかし、本件各土地が位置している周囲の状況や、本件各土地自体、農地法5条1項所定の転用許可を受け、現に農地として使用されておらず、クラブハウス、練習打席、駐車場が一体となったゴルフ練習場を構成する賃貸物件に供されている現状にかんがみれば、本件各土地と「状況が類似する土地」を各近傍にある宅地（A土地については本件被相続人自宅敷地を介して接面するB号道路に面する宅地、B土地についてはB土地接面道路に面する宅地）であるとして、それぞれの固定資産税路

線価に同路線価の時点修正率を適用して近傍宅地価格を算出するのが、本件各土地の実態にそぐわないものとはいえない。

さらに、原告は、本件各土地が公園計画地内にあり、本件緑地協定が締結され、宅地化の可能性がないにもかかわらず、宅地を比準地とすることは誤りであると主張する。

しかし、現に、本件各土地は、他の地権者の土地とともに、農地法5条1項の許可を受け、それぞれ、当事者が意図した目的に従って、ゴルフ練習場を構成する土地の一部として利用されており、その中には、クラブハウスや練習打席などの建物の敷地として利用されている部分もあり、原告が指摘する公園計画のために、近いうちにその利用が制限される状況にあるものでもない。原告は、将来の宅地化の可能性を問題とするかのようでもあるが、そもそも比準地をいずれとするかは、現状での「状況が類似する土地」の選定の問題であるから、将来の事情は直接的な問題とは解し得ない上、原告指摘のDによる制限についてみても、それ自体に法的強制力が認められず、念書も、将来、ゴルフ練習場施設を収去する場合に、公園計画に積極的に協力することを約束するという抽象的な内容で、収去すべき時期も明示されていないから、ゴルフ練習場として使用することの妨げになるものではなく、ゴルフ練習場としての使用を終了させた場合に、直ちに、本件各土地の利用が妨げられることとなるものでもない。緑地協定については、ゴルフ練習場が廃止され、本件ゴルフ練習場敷地が土地所有者に返還された場合は、条例上、緑化条例の適用を受けないことになると説明されており(乙23の2枚目・2(3)、3枚目)、条例に緑地協定解消の明文規定がないとしても、このような解釈をとることが不合理とはいえない。

以上によれば、本件各土地について原告が主張するように宅地化の可能性が低いとの理由から宅地を比準地とすることが許されないものではなく、所在地に由来して宅地化に一定の制約がある点については、家屋の全く建築できない場合の減価率50パーセントを「雑種地のしんしゃく割合」とする減額を行うことによって考慮されているとみることでもできる。これに加え、前記のとおり、農地転用許可を受けている本件各土地について畑を比準地とすることが相当とはいえないことからすれば、宅地を比準地とすることが違法であるということとはできない。

- (4) さらに、原告は、以上の主張が認められないとしても、評価通達86の注書きによれば、賃借人がその雑種地の造成を行っている場合における賃借権の目的となっている雑種地の評価は、その造成が行われていないものとして評価通達82の定めにより評価した価額を基礎として行うとされていることから、「造成前」の地目、すなわち畑により評価すべきであると主張する。

しかし、このような雑種地の評価の判断において、造成が行われないものとして評価した価額を基礎とするのは、造成後の価額を基として貸し付けられている雑種地の価額を評価した場合、造成費相当額分高くなっている雑種地の価額から賃借権の価額を控除することとなり、不合理な結果となることを避けるため、雑種地の自用地価額を、造成工事が行われていないものとして近傍の土地の価額から比準して求め、その価額を基として賃借権の価額を計算し、先に求めた自用地価額から賃借権価額を控除して評価するのが相当であると考えられたことによると解されるから、賃貸人が造成したことにより、比準地とすべき土地の地目が変わるものではない。すなわち、このような土地の評価については、造成前の地目に基づいて評価するのではなく、造成が行われていないものとした場合の雑種地としての価額を、状況が類似する付近の土地の価額を基礎として評価すべきものとしたと解される。したがって、原告の主張は採用す

ることができない。

なお、原告は、本件A土地の全部について畑を比準地としないとしても、本件A土地②については畑を比準地とすべきであると主張する。しかし、同土地はゴルフ練習場のネット外側の緑地帯であるとはいえ、ゴルフ練習場予定地として他の部分と区別されることなく農地法5条1項所定の許可を得、ゴルフ練習場の敷地を構成するものとして特に区分されることなく一体として賃貸に供されており、ネット内に位置する土地との区分も明確にされているわけではない以上、この部分を特に取り上げて、状況が類似する土地が異なるとして、別個に評価すべきものとまではいえない。

### 3 控除すべき造成費用額

(1) 本件各土地は、いずれも傾斜地であって（乙24）、弁論の全趣旨によれば、本件A土地の傾斜度は約4度10分、本件B土地の傾斜度は約3度40分であると認められる。これを平成17年分評価倍率表が定める宅地造成費の金額表に当てはめると、それぞれ1平方メートル当たり8000円が控除費用額となる。

(2) 原告は、評価通達86注書きに基づき、本件各土地の評価額の算定に当たっては、訴外会社が本件各土地をゴルフ場の用途に供するために要した造成工事費用額を控除すべきであると主張する。

しかし、上記通達の「造成が行われていないものとして」雑種地の評価額を求めることの意味は、前記のとおり、造成費相当額を本件各土地と近傍の土地との条件の差の一つととらえて控除することであると解されるから、控除すべき造成費相当額とは、飽くまで本件各土地を造成が行われていない雑種地とした場合に、これを宅地として造成するために要する費用相当額をいうものと解すべきである。したがって、本件各土地をゴルフ場敷地とするために実際に要した造成費用額を控除すべきものではなく、原告の前記主張は失当である。

(3) また、原告は、本件各土地は、蓮田、池沼その他特殊な形状等により平成17年分評価倍率表が定める宅地造成費の金額表によって算定することが不適当と認められる場合に該当するから、宅地造成費を個別に算定すべきであると主張する。

しかし、原告は、上記表によって算定することが不適当な場合に当たる根拠として、本件一団の雑種地について緑地の確保や調整池の設置を要したことなどを指摘するにとどまり、本件各土地が、蓮田、池沼に準ずるほどの特殊な形状を有する土地であることなどを主張するものではないから失当であり、採用の限りでない。

### 4 本件各土地の評価額

以上によれば、本件各土地を各1画地とした上で、それぞれにつき宅地を比準地とし、奥行価格補正、不整形地補正、無道路地補正（本件A土地）、しんしゃく割合等を控除して算定すると、本件各土地の評価額は、別紙3及び4の各相続税評価額記載のとおりとなる。そうすると、原告の納付すべき税額は別紙5の順号21の原告の「納付すべき税額」欄記載のとおり、1億3350万5800円となり、これは本件更正処分における原告の納付すべき相続税額1億2722万7200円を上回るから、本件更正処分は適法である。

### 5 結論

以上によれば、本件更正処分の一部取消しを求める原告の主張は理由がないから、その請求をいずれも棄却することとし、主文のとおり判決する。

横浜地方裁判所第1民事部

裁判長裁判官 佐村 浩之

裁判官 西森 政一

裁判官 安藤 瑠生子

別紙1

物件目録

- |   |       |                        |
|---|-------|------------------------|
| 1 | 所 在   | 横浜市                    |
|   | 地 番   |                        |
|   | 地 目   | 畑                      |
|   | 地 積   | 1 8 6 7 m <sup>2</sup> |
|   | 現況地目  | 雑種地                    |
|   | 区域区分  | 市街化調整区域                |
| 2 | 所 在   | 横浜市                    |
|   | 地 番   |                        |
|   | 地 目   | 畑                      |
|   | 地 積   | 2 5 7 2 m <sup>2</sup> |
|   | 現況地目  | 雑種地                    |
|   | 区域区分  | 市街化調整区域                |
| 3 | 所 在   | 横浜市                    |
|   | 地 番   |                        |
|   | 地 目   | 雑種地                    |
|   | 地 積   | 1 9 9 m <sup>2</sup>   |
|   | 現況地目  | 雑種地                    |
|   | 区域区分  | 市街化調整区域                |
|   | 所 有 者 | 訴外会社                   |
| 4 | 所 在   | 横浜市                    |
|   | 地 番   |                        |
|   | 地 目   | 雑種地                    |
|   | 地 積   | 9 9 m <sup>2</sup>     |
|   | 現況地目  | 雑種地                    |
|   | 区域区分  | 市街化調整区域                |
|   | 所 有 者 | 訴外会社                   |
| 5 | 所 在   | 横浜市                    |
|   | 地 番   |                        |
|   | 地 目   | 山林                     |
|   | 地 積   | 6 0 3 8 m <sup>2</sup> |
|   | 現況地目  | 雑種地                    |
|   | 区域区分  | 市街化調整区域                |
|   | 所 有 者 | 丙                      |

- |     |       |                        |
|-----|-------|------------------------|
| 6   | 所 在   | 横浜市                    |
|     | 地 番   |                        |
|     | 地 目   | 畑                      |
|     | 地 積   | 4 5 5 2 m <sup>2</sup> |
|     | 現況地目  | 雑種地                    |
|     | 区域区分  | 市街化調整区域                |
|     | 所 有 者 | 丙                      |
|     |       |                        |
| 7   | 所 在   | 横浜市                    |
|     | 地 番   |                        |
|     | 地 目   | 畑                      |
|     | 地 積   | 4 4 m <sup>2</sup>     |
|     | 現況地目  | 雑種地                    |
|     | 区域区分  | 市街化調整区域                |
|     | 所 有 者 | 丙                      |
|     |       |                        |
| 8   | 所 在   | 横浜市                    |
|     | 地 番   |                        |
|     | 地 目   | 畑                      |
|     | 地 積   | 8. 9 9 m <sup>2</sup>  |
|     | 現況地目  | 雑種地                    |
|     | 区域区分  | 市街化調整区域                |
|     | 所 有 者 | 丙                      |
|     |       |                        |
| 9   | 所 在   | 横浜市                    |
|     | 地 番   |                        |
|     | 地 目   | 畑                      |
|     | 地 積   | 5 6 m <sup>2</sup>     |
|     | 現況地目  | 雑種地                    |
|     | 区域区分  | 市街化調整区域                |
|     | 所 有 者 | 丙                      |
|     |       |                        |
| 1 0 | 所 在   | 横浜市                    |
|     | 地 番   |                        |
|     | 地 目   | 山林                     |
|     | 地 積   | 3 7 7 6 m <sup>2</sup> |
|     | 現況地目  | 雑種地                    |
|     | 区域区分  | 市街化調整区域                |
|     | 所 有 者 | 丁                      |

1 1 所 在 横浜市  
地 番  
地 目 畑  
地 積 7 1 7 m<sup>2</sup>  
現況地目 雜種地  
区域区分 市街化調整区域  
所 有 者 戊

1 2 所 在 横浜市  
地 番  
地 目 山林  
地 積 7 0 9 6 m<sup>2</sup>  
現況地目 雜種地  
区域区分 市街化調整区域  
所 有 者 戊



区分	項目	原告 (甲)
当初申告	課税価格	369,965,000
	納付すべき税額	131,570,100
更正の請求	課税価格	298,356,000
	納付すべき税額	107,329,300
更正処分	課税価格	372,208,000
	納付すべき税額	130,927,700
異議決定	課税価格	360,903,000
	納付すべき税額	127,227,200
本訴～本件土地の価額を畑比準として評価した場合の金額	課税価格	292,603,800
	納付すべき税額	87,235,606
本訴 (予備的請求の趣旨) ～本件土地の価額を時価評価で計算した場合の金額	課税価格	314,954,000
	納付すべき税額	112,967,579

## 1 本件A土地の奥行価格補正後の価額

## (1) 本件A土地とその前面土地とを合わせた土地の奥行価格補正後の価額

近傍宅地価格(注1)	相続税評価倍率	(a)		
93,136円	×	1.1	=	102,449円
(a)	奥行価格補正率(注2)	(b)		
102,449円	×	0.83	=	85,032円
(b)	本件A土地とその前面土地との合計地積(注3)	(c)		
85,032円	×	2,980m <sup>2</sup>	=	253,395,360円

## (2) 本件A土地の前面土地の奥行価格補正後の価額

(a)	奥行価格補正率(注4)	(d)		
102,449円	×	0.99	=	101,424円
(d)	本件A土地の前面土地の地積(注5)	(e)		
101,424円	×	1,113m <sup>2</sup>	=	112,884,912円

## (3) 本件A土地の奥行価格補正後の価額

(c)	(e)	(f)		
253,395,360円	-	112,884,912円	=	140,510,448円

## 2 本件A土地の「不整形地補正」後の価額

(f)	不整形地補正率(注6)	(g)		
140,510,448円	×	0.84	=	118,028,776円

## 3 本件A土地の「無道路地」の評価後の価額

(g)	無道路地のしんしゃく額(注7)	(h)		
118,028,776円	-	11,166,941円	=	106,861,835円

## 4 本件A土地の「1雑種地のしんしゃく割合」の控除後の価額

(h)	しんしゃく割合	(i)		
106,861,835円	×	( 1 - 0.5 )	=	53,430,917円

## 5 本件A土地の「造成費」の控除後の価額

(i)	造成費	本件A土地の地積	(j)	
53,430,917円	-	( 8,000円 × 1,867m <sup>2</sup> )	=	38,494,917円

## 6 本件A土地の「賃借権」の控除後の価額

(j)	賃借権割合	相続税評価額		
38,494,917円	×	( 1 - 0.2 )	=	30,795,933円

(注) 1 近傍宅地価格は、B号道路に付設された固定資産税路線価に時点修正率を乗じた額である。(時点修正率は、平成15年0.966、平成16年0.939、平成17年0.942である。)

2 本件A土地とその前面土地とを合わせた土地の地積を間口距離40.0メートルで除した奥行距離74.5メートルに適用される奥行価格補正率である。なお、当該補正率は、普通住宅地区の補正率を適用したものである。

3 本件A土地の地積に後記注5の前面土地の地積を加算したものである。

4 後記注5の前面土地の地積を本件A土地の間口距離40.0メートルで除して算出した距離27.8メートルに適用される率である。

- 5 本件A土地の前面土地は、本件被相続人の自宅敷地1113平方メートルである。
- 6 不整形地補正率は、付表のとおり算出したものである。
- 7 本件A土地は無道路地であることから、無道路地のしんしゃく額は、通路に相当する面積(4メートル×27.25メートル)109平方メートルに(a)の金額を乗じた額1116万6941円である。

付表 不整形地補正率

想定整形地の 間口距離	×	想定整形地の 奥行距離	=	想定整形地の地積	
43.5m		71.5m		3,110.25㎡	
想定整形地の地積	-	不整形地の地積	÷	想定整形地	かげ地割合
( 3,110.25㎡		1,867㎡ )		3,110.25㎡	= 39.97%
不整形地補正率表 の補正率	×	間口狭小補正率	=	小数点以下2位 未満切捨	不整形地補正率 (①、②のいずれか 低い率)
0.94		0.94(注)		0.88 ①	
奥行長大補正率	×	間口狭小補正率	=	小数点以下2位 未満切捨	0.84
0.9		0.94(注)		0.84 ②	

- 注) 1 不整形地補正率は、普通住宅地区の補正率を適用したものである。
- 2 「間口狭小補正率」については、本件A土地がB号道路に対して接道義務に基づく最小限度の間口距離4mを有するものとした場合の率を適用したものである。
- 3 奥行長大補正率は、奥行き71.5メートルを間口4メートルで除した値の補正率を適用したものである。

## 本件B土地の評価明細表

1	本件B土地の奥行価格補正後の1㎡あたりの価額			
	近傍宅地価格(注1)	×	相続税評価倍率 (a)	
	93,991円		1.1	= 103,390円
	(a)		奥行価格補正率(注2) (b)	
	103,390円	×	0.90	= 93,051円
2	本件B土地の「不整形地補正」後の1㎡あたりの価額			
	(b)		不整形地補正率(注3) (c)	
	93,051円	×	0.99	= 92,120円
3	本件B土地の「雑種地のしんしゃく割合」の控除後の1㎡あたりの価額			
	(c)		しんしゃく割合 (d)	
	92,120円	×	( 1 - 0.5 )	= 46,060円
4	本件B土地の「造成費」の控除後の1㎡あたりの価額			
	(d)		造成費 (e)	
	46,060円	-	8,000円	= 38,060円
5	本件B土地の総額			
	(e)		B土地の地積 (f)	
	38,060円	×	2,572㎡	= 97,890,320円
6	本件B土地の「賃借権」の控除後の価額			
	(j)		賃借権割合	相続税評価額
	97,890,320円	×	( 1 - 0.2 )	= 78,312,256円

(注) 1 近傍宅地価格は、本件B土地が接面する道路に付設された固定資産税路線価に時点修正率を乗じた額である。

(時点修正率は、平成15年0.966、平成16年0.939、平成17年0.942である。)

2 本件B土地の地積を間口距離50.5メートルで除した奥行距離50.9メートルに適用される奥行価格補正率である。なお、当該補正率は、普通住宅地区の補正率を適用したものである。

3 不整形地補正率は、付表のとおり算出したものである。

付表 不整形地補正率

想定整形地の 間口距離	×	想定整形地の 奥行距離	=	想定整形地の地積	
60m		53.4m		3,204㎡	
想定整形地の地積	－	不整形地の地積	÷	想定整形地	かげ地割合
( 3,204㎡		2,572㎡ )		3,204㎡	= 19.72%
不整形地補正率表 の補正率	×	間口狭小補正率	=	小数点以下2位 未満切捨	不整形地補正率 (①、②のいずれか 低い率)
0.99		1.0		0.99 ①	
奥行長大補正率	×	間口狭小補正率	=	小数点以下2位 未満切捨	0.99
1.0		1.0		1.0 ②	

(注) 不整形地補正率は、普通住宅地区の補正率を適用したものである。

## 課税価格及び納付すべき相続税額等の計算明細表

(単位：円)

順号	区分	合計額	原告	他の相続人
1	土地等	602,790,212	323,472,629	279,317,583
2	家屋・構築物	20,600,322	2,701,814	17,898,508
3	事業用財産	1,646,560	1,646,560	
4	有価証券	46,339,317	4,886,400	41,452,917
5	現金預貯金等	205,619,904	4,350,412	201,269,492
6	家庭用財産	800,000		800,000
7	その他の財産	133,651,661	54,994,603	78,657,058
8	小計	1,011,447,976	392,052,418	619,395,558
9	債務等	15,027,978	15,027,978	
10	差引純資産価額	996,419,998	377,024,440	619,395,558
11	純資産価額に加算される 贈与財産価額	3,000,000	3,000,000	
12	課税価格(注)	999,418,000	380,024,000	619,394,000
13	遺産に係る基礎控除額	90,000,000		
14	課税遺産総額	909,418,000		
15	法定相続分	1.00	$\frac{1}{6}$	$\frac{5}{6}$
16	法定相続分に応ずる 取得金額(注)	909,416,000	151,569,000	757,847,000
17	相続税の総額	311,237,300		
18	各人の相続税額	311,237,297	133,505,894	177,731,403
19	税額控除 配偶者の税額軽減額	115,310,176		115,310,176
20	小計	115,310,176		115,310,176
21	納付すべき税額(注)	195,926,900	133,505,800	62,421,100

(注) 順号12及び16欄の各金額は、本件相続人ら各人ごとに1,000円未満の端数を切り捨てた後の金額であり、順号21欄の金額は、本件相続人ら各人ごとに100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。