

大阪高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分取消請求控訴事件

国側当事者・国(右京税務署長)

平成24年7月26日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・京都地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成24年2月29日判決、本資料262号-48・順号11898)

判 決

控訴人 乙  
(以下「控訴人乙」という。)

控訴人 丙  
(以下「控訴人丙」という。)

控訴人ら訴訟代理人弁護士 芦田 禮一

同 伊藤 知之

同 江藤 祥子

同 四方 奨

同 萩原 経

被控訴人 国

同代表者法務大臣 滝 実

処分行政庁 右京税務署長

横山 泰三

同指定代理人 村井 美喜子

同 吉田 崇

同 松本 淳

同 長久 誠

同 三木 茂樹

同 三宅 淳也

主 文

- 1 本件各控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決中、控訴人らに関する部分を取り消す。
- 2 処分行政庁が平成19年7月6日付けで控訴人乙に対してした平成16年11月12日相続開始に係る相続税の更正処分(ただし、平成19年12月5日付け異議決定及び平成22年9月17日付け更正処分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636万6600円を超える部分を取り消す。

- 3 処分行政庁が平成19年7月6日付けで控訴人丙に対してした平成16年11月12日相続開始に係る相続税の更正処分（ただし、平成19年12月5日付け異議決定により一部取り消された後のもの）のうち、納付すべき税額609万3500円を超える部分を取り消す。

## 第2 事案の概要

- 1 本件は、丁（以下「被相続人」という。）の相続人である控訴人ら及び甲が被控訴人に対し、処分行政庁がした相続税の更正処分について、遺産である別紙物件目録記載1～6土地につき、全体を1画地として広大地の減価評価をしないで過大に評価した違法があるとして、その取消しを求める事案である。

原審は、甲の訴えを却下し、控訴人らの請求をいずれも棄却した。

控訴人らは、この判断を不服として控訴した。

甲は控訴していない。

- 2 事案の概要、相続税の課税における財産の評価に関する法令及び通達の定め、前提事実、争点及び当事者の主張は、次に3で補正し、4で当審主張を付加するほか、原判決「事実及び理由」中、第2の1～3及び原判決別紙図面記載のとおりである。

### 3 原判決の補正

- (1) 原判決5頁26行目末尾に改行して次のとおり加える。

「福知山市においては、市街化区域において開発行為を行う場合、「福知山市開発行為に関する指導要綱」によるとともに、一団の土地の面積が1000㎡以上であるときには、都市計画法29条1項による京都府知事の開発許可が必要となる。」

- (2) 原判決6頁13行目～7頁3行目を次のとおり改める。

「(1)ア 被相続人は、相続の生じた平成16年11月12日当時、別紙物件目録1、2、4～6記載の土地と同目録7記載の建物を所有し、同目録3記載の土地と8及び9記載の建物の共有持分各10分の9を有していた。（甲2、5の1、甲6、乙9の1、2）（以下、同目録1～6記載の土地を「本件各土地」と、同目録7～9記載の建物を「本件各建物」といい、個別の土地については、同目録の番号に従って「本件土地1」と略称する。）

イ 本件土地3は、本件各土地の最も北側に存する面積782.80㎡の駐車場であり（以下、本件土地3を「本件北側駐車場」という。）、同土地には別紙物件目録8記載の物置（以下「本件物置」という。）が存する。

ウ 本件土地4及び5と本件土地2のうち336.69㎡からなる合計717.54㎡の部分は、一団の土地として本件北側駐車場の南側に隣接し、別紙物件目録9記載の共同住宅（名称「Aマンション」、以下「本件共同住宅」という。）の敷地及び自転車置場として利用されている（以下、上記717.54㎡の土地を併せて「本件共同住宅敷地」という。）。本件共同住宅は、賃貸マンションとして第三者に賃貸されている。

（甲2、5の1、甲6）

エ 本件土地2のうち715.34㎡と本件土地1及び6のうち710.93㎡からなる合計1426.27㎡の部分は、一団の土地として本件共同住宅敷地の南側に隣接し、別紙物件目録7記載の居宅（以下「本件居宅」という。）及びその附属建物である倉庫（以下「本件倉庫」といい、本件居宅と本件倉庫を併せて「本件居宅等」という。）の敷地及び本件居宅の庭園として利用されている（以下、上記1426.27㎡の土地を

併せて「本件居宅等敷地」という。)(甲2、5の1、甲6)

オ 本件土地1及び6のうち182.13㎡の部分は、本件居宅等敷地の南東に隣接する駐車場である(以下「本件南側駐車場」という。)(甲2、5の1、甲6)

カ 本件南側駐車場は、本件居宅等敷地と一体利用されており、本件居宅等敷地と本件南側駐車場を併せた1608.4㎡の部分については、広大地の評価の適用がある。

キ 本件土地6は、公図上その所在を明確に確認することができないが、相続人らは、本件土地6が被相続人の遺産であり、本件土地1～5のいずれかと隣接しているものとして、本件各土地の合計面積が3108.74㎡であることを前提に被相続人についての相続税に関する各手続を行っており、処分行政庁及び国税不服審判所も、本件土地6が本件南側駐車場及び本件居宅等敷地の一部を構成するものとして本件に関する処分または裁決を行っている。(甲2、5の1、甲6、乙8の3)

ク 本件北側駐車場、本件共同住宅敷地、本件居宅等敷地、本件南側駐車場の位置関係は、原判決別紙図面記載のとおりである。」

(3) 原判決7頁16行目「申告をした。」の後に「相続人らは、この修正申告において、本件各土地が全て貸家建付地に該当し、本件各建物はいずれも貸家であるとして、本件各土地の評価額を合計1億7455万4495円、本件各建物の評価額を合計5322万5075円と評価していた。」を加える。

(4) 原判決7頁18行目「減額補正漏れ」を「減額補正漏れ(広大地の評価後の本件各土地の評価額8622万2744円)」と改める。

(5) 原判決8頁5～7行目を次のとおり改める。

「本件各土地の評価について、本件居宅等敷地と本件南側駐車場を一体利用中の自用地と認定して広大地の評価を適用し、本件共同住宅敷地と本件北側駐車場を一体利用中の貸家建付地と認定して、本件各土地の評価額を合計1億4556万2436円とした上、本件居宅を自用建物として197万7750円と評価し、納付すべき税額を甲につき923万3500円、控訴人らにつき963万2800円とする異議決定をした(以下、「本件異議決定」といい、本件異議決定により一部取り消された後の前記(5)の更正処分を「本件更正処分」という。)」

(6) 原判決9頁19～23行目を次のとおり改める。

「なお、控訴人丙は、前記2(10)の減額更正処分により本税については訴えの利益を欠くこととなったが、本件請求の当否により還付加算金の起算日が異なってくるからこの点で訴えの利益を有する。仮に本件各土地がすべて一体として利用されていることが認められた場合には、本件各土地が、広大地の評価の要件のうち「標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地で都市計画法4条12項に規定する開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地の負担が必要と認められるもの」という面積に関する基本的な要件を満たすことについては当事者間に争いが無い(ただし、「評価通達22-2に定める大規模工場用地に該当するもの及び中高層の集合住宅の敷地用地に適しているものを除く」という要件の適用の可否に関する問題を除く。)」

#### 4 当審主張

(控訴人ら)

(1) 本件共同住宅敷地及び本件北側駐車場は、既に開発行為を了していることにならず、広大地である。

ア 原判決は、上記2つの土地につき、一体利用を認めながら、既に開発行為を了している土地であるとして、広大地の評価をしなかった。

イ しかし、上記2つの土地は、以下のとおり、開発行為を了している土地とはいえ、広大地の評価をすべきである。

(ア) 原判決は、マンション敷地としての開発行為を了したうえで現に一体利用されている画地が市場の需給関係等を勘案してその利用状況が合理的である場合には広大地に当たらないと判断するが、不当である。

(イ) 原判決の上記のような判断の根拠は、資産評価企画官情報(乙37、38)であるが、この中に「その宅地を中高層の集合住宅等の敷地として使用するのが最有効利用である場合」と明記されているとおり、原判決のいう利用状況が合理的といえるかどうかではなく、最有効利用の観点で判断されるべきである。しかも、原判決は自らの判断基準としたその利用状況が合理的かどうかすら判断せずに、利用状況の継続の合理的予測可能性を判断するという誤りを犯している。

(ウ) 上記(イ)のほか、資産評価官らによる解説(甲23)のとおり、既に開発を了しているとは、最有効利用されている場合をいうものと解すべきである。

(エ) 本件についてこれをみると、本件共同住宅の延床面積は、1239.12㎡であるのに対し、本件共同住宅敷地は717.54㎡で、本件北側駐車場は782.80㎡で、その地積合計は1500.34㎡であり、その容積率は82.58%にしかない。もともとマンション適地とされるのは容積率が300%以上の地域であるが、本件は200%の容積率の地域であり、しかも前記のとおり僅か82.58%の容積率しか使用していないのである。そうすると、最有効使用といえるような利用ではなく、既に開発を了しているマンション敷地等には該当しない。

よって、本件共同住宅敷地及び本件北側駐車場は広大地の評価を受ける。

(2) 本件居宅等敷地及び本件共同住宅敷地は一体として利用されている。

原判決は、本件共同住宅の入居者が本件居宅等及びその敷地に有する権利は使用借権であると認定し、この2つの土地が一体として利用されていることを否定した。

しかし、原判決の上記判断は、次のとおり不当である。

ア 原判決は、本件共同住宅の共益費が4000円と低額であるから本件居宅等及びその敷地に有する権利としての対価性を欠くと指摘する。しかし、共益費の価格は、賃料と同じく市場の競争の優位性等から自由に設定されることであるから、対価性を否定することにならない。本件共同住宅の入居者は、本件居宅等を使用できる旨契約し、賃貸借契約の中に含まれている。

イ 本件居宅等は、本件共同住宅の管理事務室として利用されており、来訪者は本件居宅等敷地に設けられている正面扉を利用するしかなかった。

ウ このほか、本件居宅等と本件共同住宅の現実の構造や利用状況等に照らし、本件居宅等敷地と本件共同住宅敷地とが一体として利用されていたことは明らかである。

(3) 本件居宅等は貸家である。

本件居宅等は、本件共同住宅のロビーとして一体利用されているから、貸家と評価すべきである。

(被控訴人)

控訴人らの当審主張は、原審での主張と同じであり、理由がない。

なお、原判決は、本件共同住宅敷地と本件北側駐車場との一体利用を認めているが、本件北側駐車場は雑種地で、2つの土地の地目は異なるから、原則として個別評価され、例外的に一体利用とされるかどうかをみても、貸家の居室数と駐車場の区画数との対比、駐車場の利用状況、実績等を総合考慮すると、一体利用とはいえない。

よって、上記2つの土地については、開発行為を了しているかどうかを検討するまでもなく、一体として、広大地としての評価を受けることはない。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 争点(2) (本件居宅等敷地と本件共同住宅敷地は一体利用の土地として広大地の評価を受けるか)

当裁判所も、一体利用が認められないものと判断する。その理由は、次に補正するほか、原判決「事実及び理由」中、21頁4行目～25頁13行目に記載のとおりである。

##### (1) 原判決22頁18～20行目を次のとおり改める。

「エ 本件共同住宅の居室は15室で、間取りは1室(105号室)が2DK(51㎡)、残りの居室は3LDK(71.4㎡～81.34㎡)である。賃料は105号室が月額6万5000円、残りの居室は月額9万5000円～10万7000円であり、近隣の賃料に比し、相対的に高額である。共益費は各居室とも4000円である。

(甲8の1～3、甲12、乙11の1～13、弁論の全趣旨)」

##### (2) 原判決23頁19行目～24頁17行目を次のとおり改める。

「(4) 証拠(甲9の8～10、甲9の16～33、甲10の14、乙8)によれば、次のとおり認められる。

ア 本件居宅の入口には「Aロビー棟」との表示があり、本件居宅は、本件共同住宅の入居者等によって、もちつきや食事会、法事関連の集まり、書道等趣味の交流の場等として年に数回程度利用されていた。

イ しかしながら、本件居宅は独立した純和風家屋で、室内に入るためには本件居宅の玄関の錠を開け、靴を脱いで上がる必要があつて、玄関は普段閉じられており(甲10、乙8)、本件共同住宅の訪問者は、道路からの正面門扉を開け、本件居宅の横を通過して本件共同住宅入口に向かうこととなり、本件居宅に入ることはない。本件居宅は、「ロビー棟」という名称は付されているものの、一般の集合住宅のロビー等とは異なり、構造上、通過することはそもそも予定されておらず、前記のとおり趣味の集いや催しによる利用を前提としている。

上記認定に係る本件居宅の利用実態に、①本件居宅の床面積(1階328.17㎡、2階157.65㎡)と前記認定の本件共同住宅の各居室面積の比率、②本件居宅等敷地と本件共同住宅敷地の面積の比率、③本件共同住宅の共益費の額と各居室の賃料の比率、④本件ロビー使用規定によれば本件居宅は本件共同住宅の入居者のほか、管理人が認めた者であれば集会場として利用できること等を総合すると、本件共同住宅の賃借人が支払っていた共益費に、本件居宅等や本件居宅等敷地の使用の対価が含まれているということはできず、本件共同住宅の賃借人及び入居者が本件居宅等及び本件居宅等敷地に対して有する権利は、事実上の利用権であると認められる。

以上によれば、所有者が本件居宅等敷地について売却等の処分をしようとする場合に、

本件共同住宅の賃借人及び入居者との関係で少なくとも法的制限を受けることにはなるとは認められない。

(5) 以上の点に、本件居宅等敷地が本件共同住宅敷地の約2倍の面積を有することをも勘案すれば、本件居宅等敷地と本件共同住宅敷地が一体として利用されているとは認めることができず、それぞれ別の画地として評価すべきである。」

## 2 争点(3) (本件共同住宅敷地と本件北側駐車場は一体利用か) について

(1) 争いのない事実、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、本件共同住宅、本件共同住宅敷地と本件北側駐車場の状況は以下のとおりであると認められる。

ア 相続開始当時、本件共同住宅には空室が2室あり、入居中の13室を賃借していたのは、個人が4名(4室)、一部上場企業を含む法人が7社(9室)で、法人は社宅として利用する目的で賃貸借契約を締結し、社員を入居させていた。(甲2、4、乙11の1~13)

イ 本件共同住宅の北側には、本件北側駐車場に直接出入りすることができる扉が存する。

(甲10)

ウ 本件北側駐車場には1~25の番号を付された25台分の駐車スペースがある。相続開始当時、そのうち14台分が現に利用されており、利用者はすべて本件共同住宅の入居者であった。本件共同住宅の所在する福知山市は地方都市であり車所有率が高く、入居者は少なくとも1戸当たり1台分の駐車場を利用しており、うち1戸は2台分を利用していった。相続開始当時の本件共同住宅の賃借人のうち、7戸分の賃貸借契約書には、駐車場利用料金に関する記載がある。(甲4、6、乙8の1、乙11の1~13、弁論の全趣旨)

エ 本件北側駐車場の入口には、「Aマンション専用駐車場」「関係者以外立ち入り禁止」と記載された看板が設置されている。(乙8の1)

オ 本件北側駐車場の空きスペースは、入居者を訪問する来客用の一時的な駐車場所として利用されていた。(乙7)

(2) (1)で認定した事実によれば、本件北側駐車場は、本件共同住宅の入居者のための専用駐車場であると認められる。そして、上記(1)及び前記1(1)で認定のとおり、本件共同住宅が一部上場企業の社宅としても利用されている家族用の比較的高額な賃貸物件であり、車を利用する必要性が高い地方都市に所在すること、実際に1戸で2台分の駐車場を契約していた入居者がいたこと、来客用駐車場のスペースも確保されていたこと、入居者以外の者の駐車場として賃貸すると、本件北側駐車場の利用について、時間、方法、清掃、開閉等に不安があり、ひいては入居者の安全・安心が確保されない面もあること等からすれば、本件北側駐車場の面積や駐車場の数と本件共同住宅の戸数とが通常の範囲を超えて均衡を欠くものとは解されず、本件北側駐車場と本件共同住宅の位置関係、設備の状況等を考慮すると、本件北側駐車場は本件共同住宅の一部として、一体利用されていたと認められる。

(3) なお、前記認定事実及び証拠(乙12)によれば、本件北側駐車場の利用者のうち、少なくとも7台分の利用者については建物賃貸借契約書とは別に駐車場利用契約書が作成されていると認められる。しかし、建物賃貸借契約時に自動車を保有していなかった者がその後自動車を購入した場合等には、建物賃貸借契約とは別に駐車場利用契約を締結することになるから、駐車場利用契約を別途締結した者が入居者である以上、上記の別途契約があることをもって、前記認定は左右されない。

また、社宅として本件共同住宅に入居し、本件北側駐車場を利用する者については、建物賃

貸借契約の当事者（法人）と、駐車場利用契約の当事者（入居している社員）が異なることになるが、社宅としての契約に伴うことであり、証拠（乙12）によれば、本件北側駐車場の利用契約の際には、駐車すべき車両の登録番号を記載することで利用者を固定していると認められるから、契約名義人の問題も、本件北側駐車場が本件共同住宅の専用駐車場であるとの前記認定と矛盾することには結びつかない。

(4) 以上のとおりであるから、本件北側駐車場は宅地である本件共同住宅敷地と一体利用されていると認められ、この2つの土地を1画地として、主たる地目を宅地として評価すべきである。

なお、被控訴人は、当審において、入居者の数と駐車場の数の均衡が取れていない等として上記一体利用に当たらないと主張するけれども、上記説示に照らし、採用できない。

### 3 争点(4)（本件共同住宅敷地と本件北側駐車場は広大地か）

(1) 評価通達24-4が一定以上の面積の土地について広大地の評価を行う趣旨は、このような土地について開発行為を行う場合、公共公益的施設用地として道路敷等を提供する必要が生じたり、戸建住宅分譲用地として開発することに伴い道路等の潰れ地が生じることから、その程度に応じて一定の減価をする必要があるという点にある。このため、広大地の評価の適用について、その土地を中高層の集合住宅の敷地として利用するのが最有効使用である場合、すなわち、いわゆるマンション適地等は除くとされており、その例として、①既に開発を了しているマンション、ビル等の建築用地、②現に宅地として有効利用されている建築物等の敷地（例えば、大規模店舗、ファミリーレストラン等）、③道路に面しており、間口が広く、奥行がそれほどないなど、公共公益的施設用地の負担がほとんど生じないと認められる土地などが挙げられている。（乙37、38）

(2) 本件共同住宅の周辺は、D、ホームセンター等の商業施設、市役所、ワンルームマンションやハイツ等の集合住宅、医療機関、教育機関、戸建住宅等が混在する市街地であって、都市計画法上の用途地域は近隣商業地域に指定されている（甲2、弁論の全趣旨）。本件共同住宅が所帯用の比較的高額な賃貸物件であること、本件北側駐車場は集合住宅のための専用駐車場として認められることは前記2のとおりであって、本件共同住宅の周辺地域の地域性や利用状況が上記のとおりであることにも鑑みれば、本件北側駐車場及び本件共同住宅敷地は、集合住宅敷地として既に開発を終え、有効に利用されていると評価すべきであり、今後さらなる開発を要するものとは解されないから、広大地の評価の適用対象とならない。

なお、控訴人らは、当審において、最有効利用である場合に限り、広大地としての評価を受けないと解されること、本件共同住宅敷地と本件北側駐車場とは、本件共同住宅との関係で、その容積率や本件共同住宅が3階建てにすぎないこと等から最有効利用ではないことは明らかであると主張する。

しかしながら、広大地として評価する理由は、上記のとおり、このような土地について開発行為を行う場合、公共公益的施設用地として道路敷等を提供する必要が生じたり、戸建住宅分譲用地として開発することに伴い道路等の潰れ地が生じたりすることから、その程度に応じて一定の減価をする必要があるという点にあるから、控訴人らの主張する最有効利用によらない場合であっても、現在の利用の程度、状況及び将来の開発の見通し、周辺土地の利用状況及び開発見通し等に照らし、社会通念上開発行為を了しているときには、広大地の評価をすることは認められないというべきである。

これを本件についてみると、本件共同住宅敷地と本件北側駐車場は、周辺の地域の特性及び利用状況に合致した3階建ての中層の高級マンション敷地であり、数十年に亘って利用が見込まれるから、社会通念上開発行為を了しているものと認められる。

よって、控訴人らの上記当審主張は理由がない。

4 争点(5) (本件共同住宅敷地と本件南側駐車場を一体として評価すべきか) について

前記1のとおり、本件居宅等敷地と本件共同住宅敷地が一体利用されているとは認められないから、原判決別紙図面の位置関係等に照らし、本件南側駐車場と本件共同住宅敷地が一体利用されていると認めることはできない。

よって、一体利用を前提として上記2つの土地を1画地として評価することはできない。

5 争点(6) (本件居宅は貸家か) について

前記1のとおり、本件居宅に対して本件共同住宅の入居者のための賃借権が設定されているとは認められないから、本件居宅は貸家には該当しない。よって、自用建物として評価すべきである。

6 まとめ

以上によれば、本件各土地及び本件居宅の評価単位及び評価額については、本件異議決定と同様に、本件居宅等敷地と本件南側駐車場を一体利用中の自用地と認定して広大地の評価を適用し、本件共同住宅敷地と本件北側駐車場を一体利用中の貸家建付地と認定して、本件各土地の評価額を合計1億4556万2436円とした上、本件居宅を自用建物として197万7750円と評価するのが相当である。この遺産評価額は、本件更正処分におけるものと同一であり、本件更正処分により控訴人らが納付すべきこととされた税額及び控訴人乙が平成22年9月17日付け更正処分の後に納付すべき税額に変更はない。

第4 結論

よって、控訴人らの請求を棄却した原判決は相当であるから、本件控訴を棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第1民事部

裁判長裁判官 小島 浩

裁判官 塚本 伊平

裁判官 橋本 都月



別紙物件目録 省略