

新潟地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分等取消請求事件

国側当事者・国(新潟税務署長)

平成24年12月20日棄却・控訴

判 決

原告	甲
原告	乙
上記兩名訴訟代理人弁護士	今井 誠
同	古島 実
同	朝妻 太郎
同	和田 光弘
同	今井 慶貴
同	佐藤 明
同	中川 正一
同	角家 理佳
同	大橋 良二
同	海津 諭
同	橘 里香
同	五十嵐 亮
被告	国
同代表者法務大臣	滝 実
処分行政庁	新潟税務署長
被告指定代理人	新保 裕子
同	山口 克也
同	菊池 豊
同	鈴木 吉憲
同	成田 兼二
同	土田 幸宏
同	関 弘規
同	小池 実
同	篠田 雅史
同	青木 一茂

主 文

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

事実及び理由

第1 請求

- 1 新潟税務署長が原告甲に対し平成19年3月23日付けでした、相続税更正処分（ただし、平成19年7月20日付け異議決定による一部取消し後のもの）のうち、納付すべき税額6297万3600円を超える部分を取り消す。
- 2 新潟税務署長が原告甲に対し平成19年3月23日付けでした、上記1の相続税更正処分に係る過少申告加算税賦課決定処分（ただし、平成19年7月20日付け異議決定による一部取消し後のもの）を取り消す。
- 3 新潟税務署長が原告乙に対し平成19年3月23日付けでした、相続税更正処分（ただし、平成19年7月20日付け異議決定による一部取消し後のもの）のうち、納付すべき税額8万4000円を超える部分を取り消す。
- 4 新潟税務署長が原告乙に対し平成19年3月23日付けでした、上記3の相続税更正処分に係る過少申告加算税賦課決定処分（ただし、平成19年7月20日付け異議決定による一部取消し後のもの）を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告らが相続した土地及び建物の評価が違法であると主張して、処分行政庁がした相続税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

- 1 前提事実（争いのない事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認定できる事実）

(1) 本件相続

亡丙（以下「丙」という。）は、別紙物件目録記載の各土地（以下、同目録記載1の各土地をまとめて「甲土地」、同記載2の各土地をまとめて「乙土地」、同記載3の土地を「丙土地」といい、甲、乙、丙土地を併せて、「本件各土地」という。）及び別紙物件目録記載4の建物（以下「本件土蔵」という。）を所有していた。（争いが無い）

丙は、平成16年11月15日死亡し、妻の原告乙（以下「原告乙」という。）、子の原告甲（以下「原告甲」という。）ほか4名が相続し（以下、この相続を「本件相続」という。）、遺産分割の結果、原告乙が、本件各土地及び本件土蔵を相続した。（争いが無い、甲13）

(2) 本件各土地

ア 丙は、生前、原告甲が代表取締役を務める有限会社A（以下「A」という。）に、本件各土地をウないしオの内容で賃貸していた。

丙とAとの間で賃貸借契約を締結した際、権利金その他の一時金は授受されなかった。

イ 本件各土地の利用状況は、Aが所有する建物が存在する建物敷地部分と駐車場として使用されている駐車場部分に分かれている。賃貸借契約締結時における地代額も、建物敷地部分は、本件各土地の相続税評価額の過去3年間の平均額の年6%を基準として算出され、駐車場部分は、近隣の相場を基準として算出されていて、地代はその合計額となっている。

ウ 甲土地について（甲8の1、乙7の1、2）

(ア) 契約日 平成3年12月1日

(イ) 賃貸期間 平成3年12月1日から平成23年11月30日

(ウ) 地代 20万8090円

- ① 建物敷地部分（250.00㎡） 月額15万6250円
相続税評価額12万5000円/㎡×250=3125万円
3125万円×6%÷12月=15万6250円

② 駐車場部分 (382.15㎡) 月額5万1840円
月額800円×64.8坪(214㎡) = 5万1840円

③ 月額地代
15万6250円 + 5万1840円 = 20万8090円

エ 乙土地について(甲8の1、乙8の1、2)

(ア) 契約日 平成4年6月10日

(イ) 賃貸期間 平成4年9月1日から平成24年8月31日

(ウ) 地代 17万7200円

① 建物敷地部分 (236.45㎡) 月額12万6855円
相続税評価額10万7300円/㎡×236.45 = 2537万1085円
2537万1085円×6%÷12月 = 12万6855円

② 駐車場部分 (208.5㎡) 月額5万0400円
月額800円×63坪(208.5㎡) = 5万0400円

③ 月額地代
12万6855円 + 5万0400円 = 17万7200円 (100円未満切り捨て)

オ 丙土地(甲8の1、乙9)

(ア) 契約日 平成4年11月1日

(イ) 賃貸期間 平成4年11月1日から平成34年10月31日

(ウ) 地代 17万円

① 建物敷地部分 (185.12㎡) 月額8万3440円
相続税評価額9万0333円/㎡×3.3×6%÷12月 = 1490円
1490円×56坪 = 8万3440円

② 駐車場部分 (357.12㎡) 月額8万6560円
月額800円×108.2坪(357.12㎡) = 8万6560円

③ 月額地代
8万3440円 + 8万6560円 = 17万円

カ 昭和58年分、平成3年分、平成4年分、平成7年分、平成14年分、平成15年分及び平成16年分の財産評価基準書の路線価図において、本件各土地に面する路線に付された借地権割合は、いずれも50パーセントであった。(甲8、17、乙5(枝番を含む。))

キ 本件相続開始時の本件各土地の自用地1㎡当たりの評価額、地積及び自用地としての価額は、別表1-1、1-2及び1-3の各「争いなし」欄記載のとおりである(なお、駐車場部分の地積は、乙土地のうち丙所有部分である92.55㎡、丙土地については356.88㎡となっている。)。また、本件各土地の建物敷地部分についての本件相続開始時の実際の地代の年額、相当の地代の年額及び通常地代の年額は以下のとおりである(相当の地代及び通常地代の意義は、後記2、(2)、イ、(イ)のとおりである。)(争いがない)

(ア) 甲土地

① 実際の地代年額 187万5000円

② 相当の地代年額 149万9244円

③ 通常地代年額 74万9622円

(イ) 乙土地

- ① 実際の地代年額 152万2260円
- ② 相当の地代年額 143万6400円
- ③ 通常の地代年額 71万8200円

(ウ) 丙土地

- ① 実際の地代年額 100万1280円
- ② 相当の地代年額 102万5564円
- ③ 通常の地代年額 51万2782円

(3) 本件土蔵

本件土蔵の平成16年度における固定資産税評価額は、2万3921円である。(争いが無い)

本件土蔵について、平成7年3月17日から同年12月28日までの間、敷地内移設及び修繕工事が行われ、その費用は合計685万円であった。(争いが無い)

(4) 課税処分等の経緯

ア 原告らは、財産評価基本通達(昭和39年直資56、直審(資)17。ただし、平成17年5月17日付け課評2-5による改正前のもの。以下「評価通達」という。)25(1)による本件各土地の時価の評価を前提とし、また、本件土蔵の時価を平成16年の固定資産税評価額2万3921円として、平成17年7月27日、別表2「課税処分等の経緯」の「申告額」欄記載のとおり、本件相続に係る相続税の期限内申告をした。

イ これに対し、新潟税務署長は、「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年直資2-58(例規)ほか。平成17年5月31日課資2-4による改正前のもの。以下「相当地代通達」という。)による本件各土地の時価の評価を前提として、平成19年3月23日、同別表「更正処分等」欄記載のとおり、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。(甲2の1、2)

ウ 原告らは、同年4月23日、同別表「異議申立て」欄記載のとおり、本件各処分に対する異議申立てをし、同年7月20日、同別表「異議決定」欄記載のとおり、上記更正処分及び賦課決定処分の一部につき税額を減額する旨の異議決定を受けたが、本件各土地の評価については原告らの主張は認められなかった。また、本件土蔵の評価額は168万4596円となった(甲3の1ないし4、甲4の1、2。以下、上記異議決定による一部取消し後の更正処分及び賦課決定処分を、それぞれ「本件更正処分」「本件賦課決定処分」といい、これらをあわせて「本件各処分」という。)

エ 原告らは、同年8月9日、国税不服審判所に審査請求をしたが、平成21年12月18日、棄却の裁決を受けた。(甲5ないし8(各枝番を含む。))

オ 原告らは、平成22年6月18日、本件訴訟を提起した。

2 財産評価に関する関係法令の定め

(1) 評価の原則

相続により取得した財産の価額は、特別の定めのあるものを除き、当該財産の取得の時ににおける時価によるものとされている(相続税法22条)。

そして、財産の時価は、評価通達に定める評価単位ごとに、同通達の定めによって評価した価額によるものとされている(評価通達1(1)(2))。

(2) 本件各土地の評価に関するもの

ア 評価単位（評価通達7、7-2）

土地の価額は、評価通達が定める評価単位ごとに評価し、地目は、課税時期の現況によって判定することとされている。

地目の判定は、不動産登記事務取扱手続準則（平成17年改正前のもの）に準じて行い、「宅地」とは、建物の敷地及びその維持若しくは効用を果すために必要な土地をいう。また、資材置場や駐車場等は、「雑種地」に該当する。

宅地については、1画地の宅地（利用の単位となっている1区画の宅地をいい、必ずしも1筆の宅地からなるとは限らず、2筆以上の宅地からなる場合もあり、1筆の宅地が2画地以上の宅地として利用されている場合もある。）を評価単位とし、雑種地は、利用の単位となっている一団の雑種地（物理的に一体として利用されているものをいう。）を評価単位とする。

イ 貸宅地の評価

（ア） 評価通達

借地権の目的となっている宅地の価額は、自用地としての価額から評価通達27（借地権の評価）の定めにより評価した借地権の価額（同項のただし書の定め該当するときは、同項に定める借地権割合を100分の20として計算した価額とする。）を控除した金額によって評価する（評価通達25）。

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、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。ただし、借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払うなど借地権の取引慣行があると認められる地域以外の地域にある借地権の価額は評価しない（評価通達27）。

（イ） 相当地代通達

相当地代通達は、借地権（建物の所有を目的とする地上権又は賃借権をいう。）の設定された土地について、権利金の支払に代えて「相当の地代」（当該土地の自用地としての価額に対しておおむね年6%程度の地代）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通達である。

借地権の設定に際し通常権利金を支払う取引上の慣行のある地域において、「通常の地代」（その地域において通常の賃貸借契約に基づいて通常支払われる地代をいう。）を支払うことにより借地権の設定があった場合又は通常の地代が授受されている借地権若しくは貸宅地の相続、遺贈、又は贈与があった場合には、相当地代通達は適用されず、評価通達等の従来取扱いによることになる。

- ① 借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払う取引慣行がある地域において、当該権利金の支払に代え、当該土地の自用地としての価額に対しておおむね年6パーセント程度の地代（相当の地代）を支払っている場合、借地権を有する者については、当該借地権の設定による利益はないものとして取り扱う（相当地代通達1）。
- ② 借地権が設定されている土地について、相当の地代を収受している場合の当該土地に係る貸宅地の価額は、権利金を収受していない場合は当該土地の自用地としての価額の

100分の80に相当する金額によって評価する（相当地代通達6）。

- ③ 借地権が設定されている土地について、收受している地代の額が相当の地代の額に満たない場合の当該土地に係る貸宅地の価額は、当該土地の自用地としての価額から、その場合の借地権の評価に関する同通達4に定める借地権の価額を控除した金額（ただし、その金額が当該土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額を超える場合は、後者の金額）によって評価する（相当地代通達7）。

ウ 賃借権の目的となっている雑種地の評価（評価通達86(1)）

(ア) 賃借権の目的となっている雑種地の価額は、原則としてその雑種地の自用地としての価額から、同通達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。ただし、その賃借権の価額が、(イ)に掲げる金額を下回る場合には、その雑種地の自用地としての価額から(イ)に掲げる金額を控除した金額によって評価する。

(イ) 地上権に準ずる権利として評価することが相当と認められる賃借権（例えば、賃借権の登記がされているもの、設定の対価として権利金その他の一時金の授受のあるもの、堅固な構築物の所有を目的とするものなどがこれに該当する。）以外の賃借権については、その雑種地の自用地としての価額に、その賃借権の残存期間に応じ、次に掲げる割合の2分の1に相当する割合を乗じて計算した金額による。

① 残存期間が5年を超え10年以下のもの 100分の10

② 残存期間が15年を超えるもの 100分の20

エ 無償返還届出書

(ア) 法人税施行令137条は、借地権の設定により土地を使用させ、又は借地権の転貸その他他人に借地権に係る土地を使用させる行為をした内国法人について、その使用の対価として通常権利金その他の一時金を收受する取引上の慣行がある場合においても、当該権利金等の收受に代え、当該土地の価額に照らし当該使用の対価として相当の地代を收受しているときは、当該土地の使用に係る取引は正常な取引条件でされたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する旨規定している。

(イ) 法人税基本通達（昭和44年直審（法）25（例規））13-1-3は、法人が借地権の設定等により他人に土地を使用させた場合において、これにつき通常收受すべき権利金を收受せず、しかも相当の地代の額に満たない額の地代しか收受しないときは、原則として借地権利金の認定課税（権利金相当額を贈与されたものと認定してこれに課税することをいう。）をするものとしている。

(ウ) 法人税基本通達13-1-7は、上記(イ)の場合でも、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出（以下「無償返還届出書」という。）をしたときは、同通達13-1-3にかかわらず、権利金の認定課税を行わず、当該借地権の設定等をした日の属する事業年度以後の各事業年度において、相当の地代の額から実際に收受している地代の額を控除した金額に相当する金額を借地人等に対して贈与したのものとして取り扱うとしている。

(3) 本件土蔵に関するもの

ア 家屋の価額は、原則として、1棟の家屋ごとに評価する（評価通達88）。

イ 家屋の価額は、原則として、その家屋の固定資産税評価額に1.0を乗じた金額によって

評価する（評価通達89）。

ウ この通達に評価方法の定めのない財産の価額は、この通達に定める評価方法に準じて評価する（評価通達5）。

エ 構築物の価額は、その構築物の再建築価額から、取得の時期から課税時期までの期間に応ずる償却費の額の合計額又は減価の額を控除した金額の100分の70に相当する金額によって評価する。この場合の償却方法は定率法によるものとし、その耐用年数は減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和40年大蔵省令第15号）に規定する耐用年数による（評価通達97）。

(4) 過少申告加算税に関するもの

国税通則法65条1項は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき同法35条2項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定している。

3 争点

本件更正処分及び本件賦課決定処分の適法性

(1) 本件各土地の所在する地域は、借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払う取引上の慣行がある地域に該当するか（相当地代通達の適用の可否）。

(2) 相当地代通達は租税法律主義（課税要件明確主義）に反するか。

(3) 本件土蔵の評価額

4 争点に関する当事者の主張

(1) 争点1（本件各土地の所在する地域は、借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払う取引上の慣行がある地域に該当するか（相当地代通達の適用の可否））について

（被告の主張）

ア 本件各土地の所在する地域は、借地権の設定に際し、通常権利金を支払う取引上の慣行のある地域である。

（ア） 本件各土地の所在する地域には、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された借地権割合が存在するところ、当該地域に借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金が支払われる取引慣行がなければ、借地権の売買実例価額や精通者意見価格を基に借地権割合を評定することはできないから、借地権割合が存在する本件各土地の所在する地域は、借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払う取引慣行があると認められる。

（イ） 本件各土地の周辺地域での権利金授受の取引事例が存在する。

（ウ） 本件各土地の周辺地域においては、かかる地域が権利金授受の慣行地域であることを前提として提出される無償返還届出書の提出事例が多数ある。

イ したがって、本件各土地のうち建物敷地部分の価額は、相当地代通達を適用して評価すべきであり、本件各土地の評価額は、別表1-1、1-2及び1-3の各「被告の主張」欄記載の額となる。

（原告らの主張）

ア 本件各土地の所在する地域は、借地権の取引慣行がある地域に該当するが、借地権の設定

に際しその設定の対価として通常権利金を支払う取引上の慣行のある地域であるとはいえない。

(ア) 借地権の取引が存在することをもって直ちに借地権の設定に関し権利金の授受の取引慣行があるとはいえない。

(イ) 被告が指摘できた権利金授受の取引事例は3例にすぎない。

(ウ) 法人税基本通達13-1-7の無償返還届出書に関する規定は、規定上権利金授受の取引慣行の存在を当然の前提とはしていない。仮に、前提としていたとしても、当該地域に該当するか否かを問わず、認定課税を見合わせてもらうための節税措置として無償返還届出書を提出することは当然であって、無償返還届出書を提出していることから、当然に、当該地域が、権利金授受の取引慣行のある地域であると結論付けることはできない。

イ したがって、本件各土地の価額は、相当地代通達ではなく、評価通達25を適用して評価すべきであり、本件各土地の評価額は、別表1-1、1-2及び1-3の各「原告らの主張」欄記載の額となるから、本件各処分は違法である。

(2) 争点2（相当地代通達は租税法律主義に反するか。）について

（被告の主張）

相当地代通達には合理性が認められ、同通達の適用要件である「借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払う取引上の慣行のある地域」は不明確ではないから、相当地代通達は租税法律主義に反するものではない。

（原告らの主張）

課税処分の基礎となる通達にも租税法律主義（課税要件明確主義）が妥当する。相当地代通達において「借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払う取引上の慣行がある地域」という適用要件は一義的にして明確とはいえない。

したがって、本件各処分は、租税法律主義に反する相当地代通達の適用を前提としたものであるから、違法である。

(3) 本件土蔵の評価額

（被告の主張）

ア 本件相続開始時において、本件土蔵は増改築等がされていたにも関わらず、平成16年度の固定資産税評価額に反映されていなかった。評価通達にはこのような場合の家屋の評価方法は明示されていないから、同通達に定める評価方法に準じて評価することとなる（評価通達5）。

イ このような場合、家屋の相続税評価額は、評価通達89及び97に準じ、増改築等に係る部分以外の部分に対応する固定資産税評価額に増改築等に係る部分の価額として、当該増改築等に係る家屋と状況の類似した付近の家屋の固定資産税評価額を基としてその付近の家屋との構造、経過年数、用途等の差を考慮して評定した価額（ただし、状況の類似した付近の家屋がない場合には、その増改築等に係る部分の再建築価額から課税時期までの間における償却費相当額を控除した価額の100分の70に相当する金額）を加算した価額（課税時期から申告期限までの間に、その家屋の課税時期の状況に応じた固定資産税評価額が付された場合には、その固定資産税評価額）に基づき評価することになる。

ウ 増改築等に係る部分の評価額の計算は別表3第1項のとおりであり、本件土蔵の相続税評価額は別表3第2項のとおり170万8517円となる。

したがって、本件土蔵の評価方法及び評価額は適正であるから、本件各処分は適法である。
(原告らの主張)

ア 家屋の相続税評価額は、原則として1棟ごとに評価され、当該家屋の固定資産税評価額に1.0を乗じて計算した金額によって評価される(評価通達88、89)。

イ 本件土蔵については、移設工事とそれに伴う損壊箇所等の修繕工事が行われ、その費用が合計685万円であったことは認めるが、増改築等を行われていない。本件土蔵の価値が増改築等によって上昇した事実はなく、増改築等の状況に応じた固定資産税評価額が付されていない家屋には当たらない。

ウ したがって、本件土蔵の相続税評価額は、平成16年度における本件土蔵の固定資産税評価額である2万3921円に1.0を掛けた同額とすべきところ、これに反した本件各処分は違法である。

第3 当裁判所の判断

1 争点1 (相当地代通達の適用の可否) について

(1) 認定事実

前記前提事実と証拠(甲2ないし8、17、乙1、5ないし9、12、17、20(各枝番を含む。))並びに弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる

ア 本件各土地は、B駅の南西約3.4キロメートル、国道C線Dインターチェンジの北東に位置し、都市計画法8条1項1号に規定する用途地域は、近隣商業地域であり、容積率は200%、建ぺい率は80%である。平成16年分の評価通達11に定める評価の方式は路線価方式であり、評価通達14-2に定める地区は、甲土地及び乙土地は、普通商業・併用住宅地区であり、丙土地は、普通住宅地区である。

イ 本件各土地の利用状況、賃貸借契約の内容、地代の額は、前提事実(2)記載のとおりであり、本件各土地の建物敷地部分の地代は、相続税評価額の年6%としている。

ウ 昭和58年分、平成3年分、平成4年分、平成7年分、平成14年分、平成15年分及び平成16年分の財産評価基準書の路線価図において、本件各土地に面する路線に付された借地権割合は、いずれも50パーセントとされ、関東信越国税局長は、借地権の取引に精通している不動産鑑定士等3名以上の者から借地権の取引慣行の有無及び借地権割合について精通者意見を求め、売買実例価額、地代の額等を勘案して借地権割合を評定している。

エ Aの平成15年4月1日から平成16年3月31日までの事業年度の貸借対照表には本件各土地に係る借地権は資産として計上されておらず、法人税における借地権部分に係る経済的価値の認定課税はされていない。

オ 本件各土地が所在する新潟市中央区では、平成16年2月に、宅地の賃貸借契約において賃借人が借地権設定の対価として権利金を支払った事例が存在し、それ以前の平成4年及び平成11年においても、本件各土地から概ね10キロメートル四方以内に存在する、いずれも借地権割合が50パーセント及び60パーセントと設定された土地において借地権の設定に際し権利金を支払った事例が存在する。

カ 本件各土地が所在する新潟市中央区では、新潟税務署長に対して借地権の設定に係る「土地の無償返還に関する届出書」が提出された事例が複数存在する。

(2) 判断

ア 前記(1)の認定事実によれば、本件各土地の借地権割合は平成16年分を含む複数年分に

において50パーセントとされ、この借地権割合は、不動産鑑定士等の精通者の意見を基に売買実例価額、地代の額等を勘案して評定されていること、本件各土地の所在する新潟市中央区には、平成16年中及びそれ以前に借地権が設定されたときに権利金を授受した取引事例があること、同区には無償返還届出書が提出された取引事例が複数存在しており、Aも本件各土地の賃貸借契約に際して、相当地代通達1に規定されている相当の地代を超えるように地代を設定することで、借地権を資産として計上していないことからすると、本件各土地を含む周辺地域において借地権の設定に係る権利金を授受する取引慣行がある地域であるとの前提で課税を免れるための方策が講じられていることが認められ、これらの事実を鑑みれば、本件各土地が所在する地域は、借地権の取引慣行がある地域に該当するだけでなく、借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払う取引上の慣行のある地域であると認めるのが相当である。

イ 前記認定事実のとおり、本件各土地の借地権の設定に際し、権利金その他の一時金は授受されていないから、本件各土地のうち建物敷地部分には、相当地代通達を適用するのが相当である。そして、前記前提事実のとおり、本件各土地の賃貸借契約において、建物敷地部分と駐車場部分を分けて地代を算定していること、本件各土地における駐車場部分の占める面積等からすれば、本件各土地のうち駐車場部分には、雑種地として評価通達を適用することが相当である。

前記認定事実に係る本件各土地の地代額及び残存賃貸期間を前提として、上記通達をそれぞれ適用した本件各土地の評価額は、別表1-1、1-2及び1-3の各「裁判所認定」欄記載のとおりである。

2 争点2（相当地代通達が租税法律主義に反するか。）について

相当地代通達は、相続税の課税要件である相続財産の時価の算出方法を定めたものであるから、その定めはできる限り一義的で明確なものでなければならない。

しかし、土地の賃貸借契約の経済的実態は様々であり、相当地代通達は、借地権の設定に際し、通常権利金を支払う取引上の慣行のある地域において、権利金等の支払に代えて相当の地代を支払うなど、評価通達25において想定されている通常の取引条件と異なる特殊な賃貸借契約により借地権が設定された土地の相続税評価額の算出方法の具体的な取扱いを定めるものであるから、同通達の趣旨・目的に照らし、「通常権利金授受の取引慣行のある地域」という不確定概念を用いることも、実質的な税負担の公平を図るためには必要性と合理性が認められる。そして、「通常権利金授受の取引慣行のある地域」に該当するか否かは、前記1で認定した事実等の社会的な実態に照らして、経験則に基づいて、合理的・客観的に判断することができ、行政庁の恣意的な解釈を許すものではない。

したがって、相当地代通達が租税法律主義の要請に反するとはいえないから、原告らの主張は採用できない。

3 争点3（本件土蔵の評価額）について

(1) 前記前提事実及び証拠（乙10、11、15、16）並びに弁論の全趣旨によれば、本件土蔵は、平成7年3月17日から同年12月28日までの間、敷地内移設及び修繕工事が行われたこと、当該工事にかかった費用は合計685万円であること、同内訳は移設工事に係る費用が70万円、修繕工事に係る費用が615万円であったこと、平成16年度の丙の土地・家屋・償却資産名寄帳（乙10）には、本件土蔵が増改築等された旨の記載はなく、同年度の本

件土蔵の固定資産税評価額は2万3921円とされていたことが認められる。原告らは、工事代金の内615万円が修繕工事の費用であることを否認するだけで、何ら反証をしておらず、上記認定を覆すに足りる証拠はない。

(2) 上記認定事実によれば、本件土蔵は、平成7年に615万円の費用をかけて修繕工事がされたのであるから、当該工事によって、本件土蔵の時価は相当程度上昇したものと認めるのが相当である。そして、平成16年度の固定資産税評価額が2万3921円と低額であること、同年度の丙の名寄帳には本件土蔵について増改築等をした旨の記載がないことからすれば、同評価額は上記修繕工事による価値の上昇を反映していないものと認めるのが相当である。

このような場合、本件土蔵の時価の評価方法について評価通達に定めはないから、評価通達5を適用し、修繕工事により価格が増加した部分について、構築物の評価に関する評価通達97等を準用して、耐用年数22年とし、増改築等の費用615万円から課税時期までの期間に応じて定率法により減価償却した残額の100分の70に相当する金額によって評価し、当該評価額を増改築等に係る部分以外の部分に対応する固定資産税評価額に加算して評価することは合理性を有するといえる。

(3) 以上によれば、本件土蔵の評価額は、別表3のとおり170万8517円となり、本件更正処分の評価額を上回る。

4 以上による本件各土地及び本件土蔵の評価額を前提とすれば、本件相続に係る原告らの納付すべき相続税額は、別表4の「納付すべき相続税額」欄記載のとおりであり、本件更正処分における原告らの納付すべき相続税額は上記金額を上回らないから、本件更正処分は適法な処分と認められる。

また、原告らの本件相続に係る相続税の申告は過少申告に当たるから、原告らは、国税通則法65条1項に基づき、本件更正処分によって新たに納付すべきこととなった相続税額（原告甲は240万円、原告乙は16万円（ただし、いずれも国税通則法118条3項により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額。））に100分の10を乗じて算出した金額を課されることになる。上記金額は、本件賦課決定処分と同額であるから、本件賦課決定処分も適法と認められる。

5 以上によれば、原告らの請求はいずれも理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

新潟地方裁判所第二民事部

裁判長裁判官 大竹 優子

裁判官 筈井 卓矢

裁判官 磯崎 優

(別紙)

物件目録

1 甲土地

- (1) 所在地 新潟市中央区●●
地積 236.25 m²
地目 宅地
- (2) 所在地 新潟市中央区●●
地積 228.24 m²
地目 宅地
- (3) 所在地 新潟市中央区●●
地積 85.27 m²
地目 宅地
- (4) 所在地 新潟市中央区●●
地積 82.39 m²
地目 宅地

2 乙土地

- (1) 所在地 新潟市中央区●●
地積 277.00 m²
地目 宅地
- (2) 所在地 新潟市中央区●●
地積 39.00 m²
地目 宅地
- (3) 所在地 新潟市中央区●●
地積 13.00 m²
地目 宅地

3 丙土地

所在地 新潟市中央区●●
地積 542.00 m²
地目 宅地

4 本件土蔵

所在地 新潟市中央区●●
家屋番号 ●●
構造 木造
用途 土蔵
床面積 23.11 m²

以上

別表 1 - 1 (甲土地)

	区分	建物敷地部分	駐車場部分	合計
争いなし	自用地 1 m ² 当たりの評価額	91,333円		
	地積	250.00m ²	382.15m ²	632.15m ²
	自用地としての価額	22,833,250円	34,902,905円	57,736,155円
被告の主張	適用される通達	相当地代通達 6	評価通達 8 6 (1)	
	控除される借地権・賃借権の価額 (割合)	4,566,650円 (20%)	1,745,145円 (5%)	6,311,795円
	相続税評価額	18,266,600円	33,157,760円	51,424,360円
原告らの主張	適用される通達	評価通達 2 5 (1)、2 7		
	控除される借地権・賃借権の価額 (割合)	28,868,077円 (50%)		28,868,077円
	相続税評価額	28,868,077円		28,868,077円
裁判所認定	適用される通達	相当地代通達 6	評価通達 8 6 (1)	
	控除される借地権・賃借権の価額 (割合)	4,566,650円 (20%)	1,745,145円 (5%)	6,311,795円
	相続税評価額	18,266,600円	33,157,760円	51,424,360円

別表 1 - 2 (乙土地)

	区分	建物敷地部分	駐車場部分	合計
争いなし	自用地 1 m ² 当たりの評価額	92,467円		
	地積	236.45m ²	92.55m ²	329.00m ²
	自用地としての価額	21,863,822円	8,557,820円	30,421,642円
被告の主張	適用される通達	相当地代通達 6	評価通達 8 6 (1)	
	控除される借地権・賃借権の価額 (割合)	4,372,764円 (20%)	427,891円 (5%)	4,800,655円
	相続税評価額	17,491,058円	8,129,929円	25,620,987円
原告らの主張	適用される通達	評価通達 2 5 (1)、2 7		
	控除される借地権・賃借権の価額 (割合)	15,210,821円 (50%)		15,210,821円
	相続税評価額	15,210,821円		15,210,821円
裁判所認定	適用される通達	相当地代通達 6	評価通達 8 6 (1)	
	控除される借地権・賃借権の価額 (割合)	4,372,764円 (20%)	427,891円 (5%)	4,800,655円
	相続税評価額	17,491,058円	8,129,929円	25,620,987円

別表 1 - 3 (丙土地)

	区分	建物敷地部分	駐車場部分	合計
争いなし	自用地 1 m ² 当たりの評価額	85,000円		
	地積	185.12m ²	356.88m ²	542.00m ²
	自用地としての価額	15,735,200円	30,334,800円	46,070,000円
被告の主張	適用される通達	相当地代通達 7	評価通達 8 6 (1)	
	控除される借地権・賃借権の価額 (割合)	3,147,040円	3,033,480円 (10%)	6,180,520円
	相続税評価額	12,588,160円	27,301,320円	39,889,480円
原告らの主張	適用される通達	評価通達 2 5 (1)、2 7		
	控除される借地権・賃借権の価額 (割合)	23,035,000円 (50%)		23,035,000円
	相続税評価額	23,035,000円		23,035,000円
裁判所認定	適用される通達	相当地代通達 7	評価通達 8 6 (1)	
	控除される借地権・賃借権の価額 (割合)	3,147,040円	3,033,480円 (10%)	6,180,520円
	相続税評価額	12,588,160円	27,301,320円	39,889,480円

別表2 課税処分等の経緯

(単位：円)

	区分	申告額	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
	年月日	(期限内)	平成19年3月23日	平成19年4月23日	平成19年7月20日	平成19年8月9日	平成21年12月18日
原告甲	課税価格	254,337,000	254,337,000	254,337,000	254,337,000	254,337,000	棄却
	納付すべき相続税額	62,973,600	66,419,800	63,171,300	65,379,600	63,048,400	
	過少申告加算税の額	—	344,000	19,000	240,000	19,000	
原告乙	課税価格	228,499,000	272,802,000	231,244,000	261,555,000	231,966,000	棄却
	納付すべき相続税額	80,400	995,000	0	245,500	15,800	
	過少申告加算税の額	—	111,500	0	16,000	0	

別表 3

1 本件土蔵における増改築等に係る部分の評価額の計算内訳

増改築等年月日	平成7年12月8日
増改築等の費用	6,150,000円
耐用年数	22年（木造・居住用）
償却率等	0.099（定率法）

年分	償却計算	償却額(円)	未償却残高(円)
1年目 (8.12.28)	$6,150,000 \times 0.099 =$	608,850	5,541,150
2年目 (9.12.28)	$5,541,150 \times 0.099 =$	548,574	4,992,576
3年目 (10.12.28)	$4,992,576 \times 0.099 =$	494,265	4,498,311
4年目 (11.12.28)	$4,498,311 \times 0.099 =$	445,333	4,052,978
5年目 (12.12.28)	$4,052,978 \times 0.099 =$	401,245	3,651,733
6年目 (13.12.28)	$3,651,733 \times 0.099 =$	361,522	3,290,211
7年目 (14.12.28)	$3,290,211 \times 0.099 =$	325,731	2,964,480
8年目 (15.12.28)	$2,964,480 \times 0.099 =$	293,484	2,670,996
9年目 (16.11.15)	$2,670,996 \times 0.099 =$	264,429	2,406,567

※ 本件土蔵における増改築等に係る部分の評価額

$$2,406,567円 \times 0.7 = \underline{1,684,596円}$$

2 本件土蔵の相続税評価額

- | | |
|---------------------------------|------------|
| (1) 増改築等に係る部分以外の部分に対応する固定資産税評価額 | 23,921円 |
| (2) 増改築に係る部分の評価額 | 1,684,596円 |
| (3) 本件土蔵の相続税評価額 (1) + (2) | 1,708,517円 |

別表4 課税価格及び納付すべき相続税額等の計算表

(単位：円)

順号	区分	合計額	原告乙	原告甲	他の相続人	
1	財産	土地等	587,698,955	265,999,637	308,987,598	12,711,720
2		家屋・構築物	13,052,207	13,052,207	0	0
3		事業用財産	0	0	0	0
4		有価証券	0	0	0	0
5		現金預貯金等	1,736,298	1,736,298	0	0
6		家庭用財産	0	0	0	0
7		その他の財産	100,277,000	277,000	△30,000,000	130,000,000
8		小計	702,764,460	281,065,142	278,987,598	142,711,720
9	債務等	24,649,691	0	24,649,691	0	
10	差引純資産価額	678,114,769	281,065,142	254,337,907	142,711,720	
11	純資産価額に加算される 贈与財産価額	0	0	0	0	
12	課税価格(注1)	678,113,000	281,065,000	254,337,000	142,711,000	
13	遺産に係る基礎控除額	110,000,000				
14	課税遺産総額	568,113,000				
15	法定相続分	1.00	$\frac{1}{2}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{4}{10}$	
16	法定相続分に応ずる 取得金額(注1)	568,112,000	284,056,000	56,811,000	227,245,000	
17	相続税の総額	146,838,900				
18	各人の相続税額	146,838,900	53,072,708	66,818,478	26,947,714	
19	配偶者の税額軽減額	50,955,200	50,955,200	—	—	
20	納付すべき相続税額(注1)	95,883,400	2,117,500	66,818,400	26,947,500	

(注) 1 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20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。