

東京地方裁判所 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(松戸税務署長)
平成25年8月30日棄却・控訴

判 決

原告	甲
原告	乙
原告	丙
原告ら訴訟代理人弁護士	鈴木 敏雄
原告ら補佐人税理士	野坂 征
被告	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	松戸税務署長 藤田 健治
被告指定代理人	新保 裕子 中澤 直人 箕浦 裕幸 梶山 清児 森田 敦 小西 加津奈

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 処分行政庁が原告甲に対して平成21年6月30日付けでした平成19年5月22日相続開始に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(いずれも異議審理庁の異議決定及び国税不服審判所長の裁決による一部取消し後のもの)につき、同更正処分6315万8000円のうち4459万9800円を超える部分及び同賦課決定処分185万5000円を取り消す。
- 2 処分行政庁が原告乙に対して平成21年6月30日付けでした平成19年5月22日相続開始に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(いずれも異議審理庁の異議決定及び国税不服審判所長の裁決による一部取消し後のもの)につき、同更正処分956万5500円のうち786万9500円を超える部分及び同賦課決定処分16万9000円を取り消す。
- 3 処分行政庁が原告丙に対して平成21年6月30日付けでした平成19年5月22日相続開始に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(いずれも異議審理庁の異議決定

及び国税不服審判所長の裁決による一部取消し後のもの)につき、同更正処分783万8700円のうち601万2300円を超える部分及び同賦課決定処分18万2000円を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、平成19年5月22日に死亡した丁(以下「本件被相続人」といい、本件被相続人の死亡により開始した相続を「本件相続」という。)の相続人である原告らが相続税の申告をしたところ、処分行政庁から相続に係る土地の価額の評価が過少であるとして、相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたため、原告らが、上記各処分(ただし、いずれも松戸税務署長の異議決定及び国税不服審判所長の裁決により一部取り消された後のもの)の取消しを求めている事案である。

1 関係法令等の定め

(1) 相続税法22条

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。

(2) 財産評価基本通達(昭和39年4月25日付直資56、直審(資)17国税庁長官通達。以下「評価通達」という。)の定め

ア 評価通達7

土地の価額は、次に掲げる地目の別に評価する。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。

(中略)

地目は、課税時期の現況によって判定する。

(1) 宅地 (2) 田 (3) 畑 (4) 山林 (5) ないし(9) (略) (10) 雑種地

(注) 地目の判定は、不動産登記事務取扱手続準則(平成17年2月25日付民二第456号法務省民事局長通達)第68条及び第69条に準じて行う。(以下略)

イ 評価通達7-2

土地の価額は、次に掲げる評価単位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。

(1) 宅地

宅地は、1画地の宅地(利用の単位となっている1区画の宅地をいう。以下同じ。)を評価単位とする。

(2) ないし(6) (略)

(7) 雑種地

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。

(以下略)

ウ 評価通達24-4

その地域における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第4条(定義)第12項に規定する開発行為(以下本項において「開発行為」という。)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(22-2(大規模工場

用地)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等の敷地用地に適しているもの(その宅地について、経済的に最も合理的であると認められる開発行為が中高層の集合住宅等を建築することを目的とするものであると認められるものをいう。)を除く。以下「広大地」という。)の価額は、原則として、次に掲げる区分に従い、それぞれ次により計算した金額によって評価する。

(1) その広大地が路線価地域に所在する場合

その広大地の面する路線の路線価に、15(奥行価格補正)から20-5(容積率の異なる2以上の地域にわたる宅地の評価)までの定めに代わるものとして次の算式により求めた広大地補正率を乗じて計算した価額にその広大地の地積を乗じて計算した金額

$$\text{広大地補正率} = 0.6 - 0.05 \times \frac{\text{広大地の地積}}{1000 \text{ m}^2}$$

(2) (略)

(注) 1 本項本文に定める「公共公益的施設用地」とは、都市計画法第4条(定義)第14項に規定する道路、公園等の公共施設の用に供される土地及び都市計画法施行令(昭和44年政令第158号)第27条に掲げる教育施設、医療施設等の公益的施設の用に供される土地(その他これらに準ずる施設で、開発行為の許可を受けるために必要とされる施設の用に供される土地を含む。)をいうものとする。

2ないし4(略)

エ 評価通達25

宅地の上に存する権利の目的となっている宅地の評価は、次に掲げる区分に従い、それぞれ次に掲げるところによる。

(1) (略)

(2) 定期借地権等の目的となっている宅地の価額は、原則として、その宅地の自用地としての価額から、27-2(定期借地権等の評価)の定めにより評価したその定期借地権等の価額を控除した金額によって評価する。

ただし、同項の定めにより評価した定期借地権等の価額が、その宅地の自用地としての価額に次に掲げる定期借地権等の残存期間に応じる割合を乗じて計算した金額を下回る場合には、その宅地の自用地としての価額からその価額に次に掲げる割合を乗じて計算した金額を控除した金額によって評価する。

イ 残存期間が5年以下のもの	100分の5
ロ 残存期間が5年を超え10年以下のもの	100分の10
ハ 残存期間が10年を超え15年以下のもの	100分の15
ニ 残存期間が15年を超えるもの	100分の20

(3)ないし(5) (略)

2 前提事実(争いがなく、文中記載の証拠等により容易に認められる事実)

(1) 原告らは、平成19年5月22日に死亡した本件被相続人の共同相続人である。本件相続における相続人は、本件被相続人の妻である戊(以下「戊」という。)、長男である原告甲(以下「原告甲」という。)、長女である原告乙(以下「原告乙」という。)及び養子である原告丙(以下「原告丙」という。)の4名(以下総称して「本件相続人ら」という。)であり、平成20年1月31日、本件相続人らの間で、遺産分割協議が成立した。

(2) 本件被相続人が所有していた土地のうち、本件訴訟においてその評価額が争われているものは、別紙1記載のとおりである（以下、別紙1の「略号」欄記載のとおり、「本件A土地」、「本件南側通路」、「本件B土地」（同欄記載のとおり、「本件B1土地」と「本件B2土地」と略称する各土地から成る。）、「本件C土地」、「本件D土地」、「本件E土地」、「本件F土地」、「本件G土地」、「本件H土地」、「本件I土地」及び「本件J土地」という。）。

ア 本件A土地及び本件南側通路について

本件A土地及び本件南側通路の位置関係及び形状は、別紙2記載のとおりである。

本件A土地は、本件被相続人の自宅の敷地の用に供されていたものであり、現況において宅地である。本件A土地への南側入口には門があり、本件A土地は、本件南側通路を通じて南側道路に接している。

本件南側通路は、本件A土地に隣接する土地であり、奥行は18.5メートル、南側道路に接する間口は約3メートルであり、コンクリート舗装がされている。本件南側通路は、本件A土地への人及び自動車の進入路として利用されている。

また、本件A土地の北側は通路状となっており、その部分が北側道路の一路線に接している。上記通路状部分が北側道路と接する間口は、約3.4メートルあるが、コンクリート舗装はされておらず、上記通路状部分の建物側は、幅約1メートルの扉の開閉部分を除き、ブロック塀及び目隠し用の塀で遮蔽され、また、上記通路状部分の一部が花壇及び家庭菜園として利用されているため、上記通路状部分を人が通行することはできるものの、自動車が進入することはできない状況にある。

イ 本件B土地について

本件B1土地及び本件B2土地の位置関係及び形状は、別紙2記載のとおりであり、本件B1土地と本件B2土地の間に、本件南側通路がある。

本件B1土地及び本件B2土地は、いずれも、南側道路の一路線に接している。本件B1土地は南側道路に約22メートル接し、奥行は約30メートルである。本件B2土地は南側道路に約12.9メートル接し、奥行は約17メートルである。本件B1土地及び本件B2土地は、砂利敷きの月極駐車場として使用されており、現況において雑種地である（甲6、乙14）。

ウ 本件C土地について

本件C土地の位置及び形状は、別紙2記載のとおりである。

本件C土地は、南側道路の一路線に約3メートル接する土地であり、株式会社K（以下「K」という。）に賃貸されている。

本件被相続人は、平成12年2月1日、当時有限会社であったKとの間で、本件C土地につき、賃貸借期間を2年間とする賃貸借契約（以下「本件賃貸借契約」という。）を締結し、契約書（以下「本件賃貸借契約書」という。）を作成した。本件賃貸借契約書には、賃貸人が本件C土地を普通建物所有の目的をもって賃借人に賃貸するとの記載があったが（甲7）、本件賃貸借契約の締結に当たり、当事者間において権利金や敷金の授受は行われなかった。なお、上記賃貸借期間経過後である平成14年1月31日以後、本件C土地について新たな賃貸借契約書は作成されておらず、同年3月に、賃借人であるKが株式会社に組織変更され、また、平成17年ころ、賃料が月額2万7000円から3万円に増額されたが、これらの各時点においても賃貸借契約書は作成されていない。

Kは、本件C土地上に倉庫（以下「本件倉庫」という。）を設置して利用しており、本件倉庫には、Kの業務用の資機材が格納されている。本件倉庫は、ブロック積みの基礎の上に設置されているプレハブ倉庫であり、表示登記、保存登記ともされていない。

エ 本件D土地について

本件D土地の位置及び形状は、別紙3記載のとおりである。

本件D土地は、2路線に接しており（南側道路に約27メートル、西側道路に約23メートル）、南北に約3.5ないし4度の傾斜がある。本件D土地は、月極駐車場として利用されており、現況において雑種地である。

本件D土地が接する南側及び西側道路の幅員は、いずれも約4.5メートルである。なお、松戸市の「宅地開発事業等に係る道路整備に関する基準」第5条(1)によれば、主として住宅の建築の用に供する目的で行う宅地開発事業等の事業区域に接する道路の幅員は5又は6メートル以上になるよう配慮することとされている。

オ 本件E土地について

本件E土地は、西側道路の一路線に約18メートル接する土地であり、本件相続の開始時に小屋のような建物が建っていたが、その後、原告丙の自宅建物が建築され、現況において宅地である（甲37）。

カ 本件F土地について

本件F土地は、西側道路の一路線に約17メートル接する土地であり、原告乙の自宅の敷地の用に供され、現況において宅地である。

キ 本件G土地について

本件G土地は、二路線に接している（北側道路に約16メートル、西側道路に約23.7メートル）。本件G土地は、本件相続の開始時、株式会社Lに賃貸され、同社の経営するファミリーレストランの来客用駐車場として利用されていた。

ク 本件H土地について

本件H土地は、西側道路の一路線に約13.5メートル接する土地であり、原告甲が所有する賃貸アパート「M」の敷地の用に供されている。

ケ 本件I土地について

本件I土地（別紙4記載のとおり、「本件I-1土地」、「本件I-2土地」及び「本件I-3土地」から成る。）の位置関係及び形状は、別紙4記載のとおりである。

本件I土地は、二路線に接しており（北側道路に約19.4メートル、東側道路に約18メートル）、本件相続の開始時において、本件I-1土地は、本件被相続人が所有する賃貸アパート「N」の敷地として、本件I-2土地及び本件I-3土地は、いずれも月極駐車場として利用されていた。上記賃貸アパートの居室は全4戸であり、本件相続の開始時、全室が賃貸されていた

コ 本件J土地について。

本件J土地は、二路線に接しており（北側道路に約24.5メートル、東側道路に約16.5メートル）、本件相続の開始当時、本件被相続人が所有する居室数全12室の賃貸アパート「O」の敷地の用に供されていた。なお、上記賃貸アパートの各居室のうち、本件相続の開始時、実際に賃貸されていたのは9室であり、残りの3室は、同時点まで、それぞれ約9か月、約1年及び3年5か月以上前から継続して賃貸されていなかった。

(3) 原告らは、本件相続に係る相続税について、別紙5の各「当初申告」欄記載のとおり、法定申告期限内である平成20年2月19日、申告を行った。

また、原告らは、別紙5の各「訂正申告」欄記載のとおり、法定申告期限内である同年3月17日、相続財産の一部に申告漏れがあったとして、訂正申告を行った。

さらに、原告らは、処分行政庁の担当職員の調査を受け、別紙5の各「修正申告」欄記載のとおり、同年12月26日、修正申告を行った。

上記修正申告に関し、処分行政庁は、別紙5の各「賦課決定」欄記載のとおり、平成21年1月27日、原告甲及び原告丙に対し、過少申告加算税の賦課決定を行った。

(4) 処分行政庁は、調査の結果、原告らが土地の価格について過少に申告しているとして、別紙5の各「更正処分等」欄記載のとおり、平成21年6月30日、原告らに対し、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

(5) 原告らは、上記(4)の各処分を不服として、平成21年8月3日、異議申立てをしたところ、異議審理庁である松戸税務署長は、別紙5の各「異議決定」欄記載のとおり、同年10月30日、原告甲に対する上記(4)の更正処分及び上記(4)の賦課決定処分の一部並びに原告乙及び原告丙に対する上記(4)の更正処分の一部を取り消す旨の異議決定（以下「本件異議決定」という。）を行った。

(6) 原告らは、本件異議決定により一部取り消された後の上記(4)の各処分を不服として、平成21年11月30日、国税不服審判所長に対して審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、別紙5の各「審査裁決」欄記載のとおり、平成22年11月24日、原告らに対する上記(4)の更正処分及び上記(4)の賦課決定処分の一部を取り消す旨の審査裁決（以下「本件裁決」という。）を行った。

(7) 本件異議決定及び本件裁決により一部取り消された後の、上記(4)の更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び上記(4)の賦課決定処分（以下、「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と本件各賦課決定処分とを併せて「本件各処分」という。）の根拠及び適法性についての被告の主張は、別紙6記載のとおりである。

原告らは、後記3のとおり争点となっている本件A土地ないし本件J土地及び本件南側通路の評価額以外の部分については、本件各処分の根拠及び適法性を争っていない。

3 争点

本件の争点は、(1) 本件A土地、本件南側通路、本件B2土地、本件C土地ないし本件H土地及び本件J土地（以下総称して「本件各土地」という。）について、評価通達に基づく評価ではなく、不動産鑑定士による不動産鑑定評価又は原告ら主張の評価法（原告らが主張する後記の「実額評価法」）による評価を採用すべきか否か（平等原則違反の有無も含む。）、(2) 互いに隣接している本件A土地、本件南側通路及び本件B土地について、どのように区切って評価単位とすべきか、(3) 本件C土地の評価について借地権相当額を減価して評価すべきか否か、(4) 評価通達に基づく評価をする場合、本件D土地について広大地補正率を適用すべきか否か、(5) 本件I-3土地の評価額である。

4 争点に対する当事者の主張

(1) 争点(1)（本件各土地について、評価通達に基づく評価ではなく、不動産鑑定士による不動産鑑定評価又は原告ら主張の評価法による評価を採用すべきか否か）について
（被告の主張）

ア 評価通達に基づく評価について

(ア) 相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額について、相続税法22条は、当該財産の取得の時における「時価」により評価する旨規定している。ここにいう時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解される。

もつとも、課税対象となる財産は多種多様であり、客観的な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、課税実務上は、国税庁長官が各国税局長宛てに発した評価通達及び毎年各国税局長が定める財産評価基準に定められた画一的な評価方式によって財産を評価す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を採ると、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、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見て合理的であるという理由に基づくものである。

(イ) 評価通達による財産評価の趣旨が上記のとおりであることからすれば、特に租税平等主義という観点からして、評価通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的に全ての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平をも実現することができるものと解されるから、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に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは、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。

他方、相続財産の評価は評価通達に定められた評価方式によるべきであるとする趣旨が上記のようなものであることからすれば、当該評価方式を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかかな場合には、別の評価方式によることが許されるものと解すべきであり、相続財産の評価に当たっては、特別の定めのある場合を除き、評価通達に定める方式により評価するのが原則であるが、評価通達によらないことが相当と認められるような特別の事情のある場合には、他の合理的な時価の評価方式によることが許されるものと解するのが相当である。

もつとも、画一的な評価方式といっても、評価通達においても、各財産の個別の事情を考慮した評価方法が定められており、評価通達の定めにより評価した価額は、原則として、客観的交換価値を反映した適正な時価であるというべきであるから、本件各土地について、評価通達に定める宅地の評価方法を適用して評価することは、財産の客観的な交換価値を反映した適正な時価を求めるための合理的な評価方法であるというべきである。

(ウ) そうすると、相続税に係る更正処分の取消訴訟において、被告が、当該更正処分における課税価格ないし税額の算定が評価通達等の定めに従い相続財産の価額を評価したものであることを、同通達等の定めに基づいて主張・立証した場合には、その更正処分における相続財産の価額は「時価」すなわち客観的交換価値を適正に評価したものと事実上推認することができるというべきである。したがって、このような場合には、原告らにおいて、評価通達等の定めに従って評価したという被告の財産評価の基礎となる事実関係に認定

の誤りがある等、その評価方法に基づく相続財産の価額の算定過程自体に不合理な点があることを具体的に指摘して、上記推認を妨げ、あるいは、不動産鑑定士による合理性を有する不動産鑑定評価等の証拠資料に基づいて上記評価通達等の定めに従った評価が当該事案の具体的な事情の下における当該相続財産の「時価」を適切に反映したのではなく、客観的交換価値を上回るものであることを主張立証するなどして上記推認を覆さない限り、当該課税処分は適法であると認められるというべきである。

イ 本件各土地の時価の評価方法について

本件各土地につき、被告が本件訴訟において主張する評価通達に基づく評価の明細は、別表4の該当箇所に記載のとおりである。

これに対し、原告らは、本件各土地は、戸建住宅の分譲用地として評価すべきものであって、戸建住宅の敷地とするには開発業者が宅地造成工事等を行うことを要する土地（原告らが主張する「未完成宅地」）であるから、その時価は、開発想定図に基づき想定された画地を評価通達に基づいて評価した価額から、必要な宅地造成工事費用を控除するという方法（原告らが主張する後記の「実額評価法」）で求めるべきである旨主張する。

しかしながら、本件各土地は、いずれも本件相続の開始時点において、既に建物又は構築物（倉庫）の敷地として宅地化されていたもの（本件A土地、本件C土地、本件E土地ないし本件H土地及び本件J土地）か、あるいは、現況において駐車場の用に供されている雑種地で特段の宅地造成工事を要せず容易に宅地化し得ると認められるもの（本件B2土地及び本件D土地）である。したがって、その評価に当たり、そもそも宅地造成工事費用名目の金額を控除する必要性も相当性も全く認められず、かかる控除の必要性をもって、評価通達によらないことが相当と認められるような特別の事情に当たるとは認められない。

ウ 本件A土地、本件南側通路及び本件D土地について

原告らは、本件各土地のうち、本件A土地及び本件南側通路の2分の1の部分（以下「本件A土地等」という。）については、不動産鑑定士P（以下「P鑑定士」という。）による本件A土地等に係る不動産鑑定評価書（甲25。以下「P・A土地等鑑定」という。）に基づく鑑定評価額4820万円を時価とみるべきであると主張し、また、本件D土地については、P鑑定士による本件D土地に係る不動産鑑定評価書（甲33。以下「P・D土地鑑定」といい、P・A土地等鑑定と併せて「P鑑定」という。）に基づく鑑定評価額5020万円を時価とみるべきである旨主張する。

しかしながら、P鑑定には、①「対象不動産の標準画地の販売価格」が「対象不動産の標準画地価格」に比べて大幅に低く算出されており、取引事例比較法における比準価格算定上の各修正ないし補正が適切でないことがうかがわれること、②鑑定評価額が実際の本件A土地の面積に基づいていないこと、③建物の販売から利益が生ぜず、かえって損失が生じることが予定されているなど、開発法の前提となる開発計画に妥当性がないこと、④開発法による試算価格の算出に当たり、本件A土地等に係る用地買収費の計算が適正でないこと等の問題点があり、その内容及び鑑定評価額に合理性があるとは認められないから、P鑑定に基づく原告らの主張には、理由がない。

他方、本件A土地及び本件南側通路並びに本件D土地に係るQ不動産鑑定士による鑑定評価書（乙33、34。以下「Q鑑定」という。）は、比準価格及び開発法による価格のそれぞれの長所、短所の双方を踏まえ、適正に斟酌した合理性の高いものであり、その結果から

も、本件各更正処分が適法であることが裏付けられる。

なお、被告は、本件A土地の面積につき、原告らの当初の主張（936.1㎡）を認める旨答弁したが、原告が提出したP鑑定の記載等により、これが真実に反し、錯誤に基づくことが判明したので、これを撤回し、本件A土地及び本件南側通路の面積の合計は1373.53㎡であると主張する。

エ 平等原則違反について

原告らは、処分行政庁（松戸税務署長）及び柏税務署長は、原告ら以外の税務申告において、原告らが主張する上記イ記載の実額評価法を認めてきていたのであるから、これを原告らに対して認めないことは憲法14条に定める平等原則に違反する旨主張する。

しかしながら、本件各更正処分の適法性は、相続税法22条の解釈に基づいて本件各土地の具体的な事実関係に照らして判断されるべきものであり、原告らが掲げる本件以外の事例の存否及びその内容は本件各処分の適法性に何ら影響を与えるものではなく、そもそも憲法14条の問題とはならない。

また、相続税の申告内容の適否は、相続財産として申告する必要がある土地、建物、株式、預貯金、家庭用動産などのほか、相続税法上相続又は遺贈により取得したとみなされる生命保険金などの各種財産の個々の評価の適否並びに遺産に係る基礎控除（相続税法16条）、配偶者に対する相続税額の軽減（相続税法19条の2）などの各種控除の適用及び租税特別措置法69条の4に規定する小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例など各種税法上の特例の適用が適法になされているか否かなどの総合考慮の結果、納付すべき税額と申告額との関係で判断されるものである。そうすると、仮に、原告ら主張の独自評価法を用いた相続税の申告がされ、当該申告内容について、税務署長から何ら指摘を受けなかったことがあるとしても、それは、飽くまでも上記総合考慮の結果にすぎず、単に申告内容について税務署長から何ら指摘を受けなかったことがあったことのみをもって、原告ら主張の独自評価法を用いることが税法上認められたとはいえない。

したがって、税務署長が原告ら以外の納税者に対し適用を認めていた評価法を原告らに対して認めないことが憲法14条（平等原則）に反する旨の原告らの主張は、失当である。

（原告らの主張）

ア 評価通達に基づく評価について

相続税法22条の定める「時価」とは、対象物件の客観的な交換価値、すなわち当該対象物件が不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額を意味する。したがって、評価通達に定められた画一的な評価方法による対象物件の評価額が、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額を大きく上回るようなかい離がある場合には、評価通達によらないことが正当と是認されるような特別な事情がある場合として認められるべきである。

イ 本件各土地の時価の評価方法について

本件各土地を購入する者の目的は、戸建住宅の敷地（分譲住宅用地）とすることにある。なぜなら、本件各土地は、都市計画法に基づき、第一種低層住居専用地域、第一種住居地域及び第一種中高層住居専用地域のいずれかに指定され、本件F土地及び本件G土地を除く本件各土地については、第一種高度地区に指定されているため、建ぺい率60パーセント及び容積率200パーセントという制約を受けており、また、本件F土地及び本件G土地につい

ては、建ぺい率50パーセント及び容積率100パーセントという制約を受けているから、いずれも中高層住宅としての一体開発に不適な土地であり、戸建住宅分譲地としてしか売買されない土地である。

そして、分譲住宅用地については、その最終的な需要者は、家を建てたいという個人であり、水道等の設備が備わっていて宅地として完成している土地（以下「完成宅地」という。）の購入を希望している。最終的な需要者に完成宅地を供給するのは、土地開発事業を行う開発業者であり、開発業者がかかる供給のために購入する土地は、宅地として完成していない土地（以下「未完成宅地」という。）である。

本件各土地を人の居住に適した状態にするためには、整地、上下水道、ガス設備等の宅地造成工事が必要であるから、本件各土地は、いずれも未完成宅地である。原告らから直接本件各土地を買い受けるのは開発業者であるから、本件各土地の時価は、未完成宅地としての価格となる。

未完成宅地について、開発業者は、その立地、形状に応じて分譲販売に適した面積に区画した上で、宅地造成工事をするようになる。そこで、原告らは、本件各土地の開発想定図に基づき、各区画ごとに路線価と各種補正率を用いて完成宅地の評価額を算出し、その上で、完成宅地とするために実際に要することになる宅地造成工事費用を控除して未完成宅地の時価を算出している（以下、このような評価法を「実額評価法」という。）のであって、これは極めて合理的な評価方法である。

この実額評価法を用いた場合、①本件A土地等の時価は、甲21ないし24記載のとおり、宅地造成費（土留工事、土工事、雨水排水工事、汚水排水工事、舗装工事、駐車場工事、ガス工事、水道工事、測量など）2155万7707円を控除した4466万7656円となり、②本件C土地の更地としての時価は、甲27ないし29記載のとおり、宅地造成費（雨水排水工事、汚水排水工事、水道工事、舗装工事、測量など）117万0750円を控除した1069万3032円（なお、借地権相当額の減価後の時価は、後記の争点(3)の原告らの主張ウ参照）となり、③本件D土地の時価は、甲31及び32記載のとおり、宅地造成費1865万2131円を控除した5474万6337円となり、④本件E土地の時価は、甲35ないし37記載のとおり、宅地造成費251万6305円を控除した1775万9993円となり、⑤本件F土地の時価は、甲38ないし41記載のとおり、宅地造成費（土留工事、土工事、雨水排水工事、汚水排水工事、水道工事、車庫工事、階段工事、舗装工事、測量など）335万7795円を控除した3608万2205円となり、⑥本件G土地の時価は、甲42ないし45記載のとおり、宅地造成費（土留工事、土工事、解体工事、雨排水工事、汚水排水工事、水道工事、車庫工事、階段工事、舗装工事、測量など）781万5727円を控除した4707万3123円となり、⑦本件H土地の時価は、甲46ないし49記載のとおり、宅地造成費（土留工事、土工事、雨水排水工事、汚水排水工事、水道工事、車庫工事、階段工事、舗装工事、測量など）342万2107円を控除した3261万5695円となり、⑧本件J土地の時価は、甲50ないし53記載のとおり、宅地造成費（土留工事、土工事、雨水排水工事、汚水排水工事、水道工事、車庫工事、階段工事、舗装工事、測量など）498万3112円を控除した3495万1102円（ただし、貸家建付地及び小規模宅地等の減額後のもの）となる。

被告による上記各土地の評価額は、いずれも原告らが上記のとおり算出した時価を上回る

ものであり、かかる評価に基づく本件各処分は、違法である。なお、原告らは、本件A土地等及び本件D土地については、下記ウのとおり、P鑑定による鑑定評価額をもって時価として主張する。また、争点(2)における原告らの主張が認められない場合、本件B2土地についても、実額評価法による評価額を時価として主張する。

ウ 本件A土地、本件南側通路及び本件D土地について

本件各土地のうち、①本件A土地等の時価は、P・A土地等鑑定の鑑定評価額のとおり4820万円であり、②本件D土地の時価は、P・D土地鑑定の鑑定評価額のとおり5020万円である。そして、P鑑定には、不合理な点はない。

他方、被告が提出したQ鑑定には、①比準価格を算定する際に選定した取引事例5件のうち4件(事例イないしニ)が適切ではないこと、②「事例地の個別的要因の補正」や対象地の「個別格差」の妥当性に疑問があること、③地域格差の数値(事例ロとホ)に妥当性を欠くこと、④開発法における土地の評価において、標準画地価格を20万円としたことに理由がないこと、⑤開発法における利益率が低いこと、⑥土地のみの分譲用地として販売を想定することは現実を無視していること、⑦比準価格と開発法による価格の中間値で鑑定評価額を決定していることに合理性がないことなどの問題があるから、その鑑定評価額は、妥当性を欠くものである。

なお、被告は、本件A土地の面積につき、原告の当初の主張(936.1㎡)を認める旨答弁したので、自白の撤回は許されない。P鑑定中のR株式会社の測量は鑑定評価を目的として面積の概況を求めるものであって真実の面積を示すものではない。また、被告においては公簿面積で課税することにしてきたことなどからすると、課税要件事実の錯誤はないし、自白の撤回の主張は信義則に反する。

エ 平等原則違反について

処分行政庁(松戸税務署長)及び柏税務署長は、従前、本件以外の贈与税又は相続税の申告等において、合計38件の土地について、実額評価法による評価を容認する取扱いをしてきた。しかるに、原告らは、処分行政庁から、合理的理由がないにもかかわらず、本件各土地について実額評価法の適用を認められないという差別的取扱いを受けている。したがって、本件各処分は、憲法14条に由来する平等原則に違反する違法な処分である。

(2) 争点(2)(互いに隣接している本件A土地、本件南側通路及び本件B土地について、どのように区切って評価単位とすべきか)について

(被告の主張)

ア 本件南側通路は、本件被相続人の自宅敷地である本件A土地への進入路という関係にあるため、本件被相続人の自宅敷地(宅地)の一部であると認められる。したがって、本件A土地及び本件南側通路は、利用の単位となっている一面地の宅地に該当すると認められるから、1個の単位として、両土地を併せて評価することとなる(評価通達7-2)。

なお、仮に本件A土地と本件南側通路の地目が異なると解されるとしても、「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こととされているところ(評価通達7)、本件南側通路は、本件被相続人の自宅の敷地である本件A土地への人及び自動車の進入路として利用されているから、本件A土地及び本件南側通路は、上記の「一体として利用されている一団の土地」に該当し、併せて1個の単位として評価することとなる。

そして、この場合の上記の「主たる地目」は、本件A土地（本件被相続人の自宅の敷地）の地目（宅地）とみるのが相当である。

したがって、本件A土地及び本件南側通路は1個の単位として、両土地を併せて宅地として評価すべきである。

イ 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）が評価単位となる（評価通達7-2(7)）。しかるに、本件B1土地及び本件B2土地は、砂利敷きの駐車場の用に供されているのに対し、本件南側通路は、コンクリート舗装がされ本件A土地への進入路として利用されているから、本件B1土地及び本件B2土地と本件南側通路とは土地の利用状況ないし利用目的が異なっている。また、本件B1土地及び本件B2土地は、本件南側通路によって物理的に東西に分離されており、それぞれ別個に利用されているところ、仮に、駐車場利用者が本件南側通路を通行することがあるとしても、それは便宜的に通行を許容しているものにすぎない。以上のことからすると、本件B1土地及び本件B2土地は、それぞれ別個に、「利用の単位となっている一団の雑種地」に該当し、別単位の土地として評価するのが相当である。

したがって、本件B1土地及び本件B2土地は、それぞれ別個に評価するのが相当である。

ウ 本件A土地及び本件南側通路を一体の宅地として評価すると、その計算過程は、別表4-1のとおりとなる。また、本件B1土地及び本件B2土地を別個に評価すると、それらの計算過程は、本件B1土地につき別表4-2のとおり、本件B2土地につき別表4-3のとおりとなる。

（原告らの主張）

ア 本件南側通路は、本件被相続人の自宅の敷地である本件A土地への進入路にも利用されているものの、本件B土地の駐車場利用者が駐車するための通路としても利用されており、「専ら」本件A土地の進入路として利用されているわけではない。したがって、本件南側通路が本件A土地と一体として利用されているとして、これらを併せて1個の単位として評価すべきとする被告の主張は、理由がない。

イ 本件B1土地と本件B2土地の間には、本件南側通路が存在するが、同通路は、不特定多数の者の通行の用に供されてはおらず、これによって、本件B土地が本件B1土地と本件B2土地とに物理的にも機能的にも分離されているとはいえない。

また、本件南側通路は、コンクリート舗装されてはいるが、舗装は極めて簡易なものであり、他方、本件B土地は、本件南側通路と遜色ない程度に固められており、本件南側通路と判然と区別するのは困難な状況にあるから、本件B土地と一体と認識されるべきものである。本件B1土地の駐車場利用者と本件B2土地の駐車場利用者は、本件南側通路を利用しなければ、それぞれの駐車場に自己の自動車を駐車することができない。そもそも、本件被相続人は、本件B土地を駐車場として利用する者の便宜のために本件南側通路をコンクリート舗装したものであり、駐車場の利用者が権利として本件南側通路を利用することを認めていたのであって、被告が主張するように、「便宜的に通行を許容しているものにすぎない」ものではない。さらに、本件B1土地と本件B2土地は、駐車場としては一体として利用されており、その料金も同一である。

したがって、本件B土地は、1個の単位として評価すべきである。

ウ 本件南側通路は、本件A土地と本件B土地の双方に同程度に利用されているから、その面

積は、本件A土地と本件B土地とに平等に配分すべきである。

本件B土地を一団の雑種地とし、本件南側通路の2分の1とともに、広大地補正率を適用すると、その時価は、甲57記載のとおり、7105万2666円となる。

(3) 争点(3) (本件C土地の評価について借地権相当額を減価して評価すべきか否か) について (被告の主張)

ア 評価通達25(1)は、借地権の目的となっている宅地の価額は、その宅地の価額(自用地としての価額)からその借地権の価額を控除した金額によって評価する旨定めているものの、ここでいう借地権には借地借家法25条が規定する一時使用目的の借地権は含まれない。

同通達の趣旨は、普通借地権は借地借家法により強い保護を受けているため、普通借地権が設定されている宅地については、そ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ことから、その宅地の自用地の価額から設定されている権利の価額を控除して評価することとしたものと解されるので、ここでいう借地権に強い保護が受けられない一時使用目的の借地権が含まれないのは当然である。

イ 最高裁判所は、旧借地法9条の一時使用目的の借地権の判断基準として、「その目的とされた土地の利用目的、地上建物の種類、設備、構造、賃貸期間等、諸般の事情を考慮し、賃貸借当事者間に短期間にかぎり賃貸借を存続させる合意が成立したと認められる客観的合理的理由が存する場合」には、一時使用のための借地権と認められると判示しており(最高裁昭和43年3月28日第一小法廷判決・民集22巻3号692頁)、同基準は、借地借家法25条に規定する一時使用目的の借地権についても妥当するものと解される。

ウ これを本件に当てはめると、①Kが賃借した本件C土地の利用目的は、業務用の資機材を格納するための倉庫の設置にすぎず、借地人の建物所有が永続的であることが予定された期間保護の必要性が格別認められないこと(利用目的)、②Kが設置した本件倉庫の設備、構造等は、簡易なプレハブ倉庫であり、ブロック積みの上の土台の上に設置されているものの、その躯体は倉庫の外壁に鉄製の棒を交差させ、ボルトによって土台に緊結されているにすぎず、格別の困難なしに容易に解体撤去が可能であること(地上建物の種類、設備、構造)、③本件賃貸借契約の賃貸期間に関して、当初の賃貸期間は2年間とされており、同期間の経過後、賃借人たるKの組織変更や賃料の改定もあつたにもかかわらず新たな土地賃貸借契約書は作成されていないこと(賃貸期間)、④本件賃貸借契約においては、借地借家法により認められている賃借人の承諾を得てする土地賃借権の譲渡又は転賃の許可(借地借家法19条及び20条)ができないとの特約が付され賃借人の権限が大幅に制約されていること(甲第7号証4条)、⑤本件賃貸借契約に関し当事者間において権利金等の約定や授受がないこと、⑥本件倉庫は未登記であり普通借地権の第三者対抗要件(借地借家法10条)を具備していないこと、⑦本件賃貸借契約は不動産取引の専門家の立会いの下に締結されたものであるところ、純経済人として経済活動において常に経済合理性が要求される法人であるKの貸借対照表において、土地賃借権が資産として計上されておらず、本件倉庫が「建物」としてではなく「構築物」として計上されていることが認められる。

以上の諸事情を考慮すれば、本件賃貸借契約に係る当事者間において短期間に限り賃貸借を存続させる合意が成立したと認められる客観的合理的理由が存すると認められ、本件賃貸借契約の実態が借地人の建物所有が永続的であることを前提とした借地期間の法定や更新保護といった期間保護の必要性はないと認められるから、本件C土地は一時使用目的の貸地

として評価するのが相当である。

エ 本件C土地を評価すると、賃貸借の当事者が賃貸借の期間を定めなかったときは、各当事者はいつでも解約の申入れをすることができ、その場合、土地の賃貸借契約は解約の申入れから1年の経過により終了するから（民法617条1項1号）、同土地の自用地としての価額からその価額に定期借地権等の残存期間が5年以下のものに応じる割合100分の5を乗じて計算した金額を控除して算定するのが相当であり、その計算過程は、別表4-4のとおりとなる。

（原告らの主張）

ア 本件C土地の賃貸人である本件被相続人は、本件賃貸借契約の際、同契約の期間が長期であることを容認していた。また、本件賃貸借契約から約2年後に、当事者間で、賃貸期間を借地人であるKの存続期間と同じにする旨口頭の合意がされている。

仮に上記の口頭合意がなかったとしても、本件賃貸借契約書において、その目的は「普通建物の所有」とされており、一時使用目的に関する何らの定めもないことから、同契約書における賃貸期間2年との約定は無効であり（借地借家法9条）、賃貸期間は30年となる（同法3条）。

したがって、本件賃貸借契約において、賃貸期間を短期間に限る旨の合意はされていない。

イ 本件においては、以下のとおり、一時使用であることの評価障害事実が認められる。

- ① 賃借人であるKは、本件C土地を事業用資機材の倉庫用敷地として利用しているところ、同社の事務所の近くには、本件C土地以外に倉庫用敷地として使用可能な土地がなく、同社にとって、本件C土地を倉庫用敷地として長期にわたって使用することが必要不可欠であり、賃貸人である本件被相続人もこのような事情を認識し、かつ容認していた。
- ② 賃貸人である本件被相続人は、もともと本件C土地を畑として使用していたが、本件賃貸借契約に当たり、それまで耕作していた妻の体力の低下を慮って畑の耕作をやめて現況を変えてまで、倉庫用敷地としての賃貸に応じたものであり、近い将来に、本件C土地の返還を受けてこれを自ら利用する具体的な計画はなかった。
- ③ 本件倉庫は、プレハブではあるが、30年以上の耐久性を有しており、永続的な利用に耐えられるものであって、バラック等の簡易な仮設建物ではない。本件倉庫の解体撤去には、費用が50万円程度、日数も1日では足りないのであり、同規模の木造住宅を撤去する場合に比べても、格別の困難なしに容易に解体撤去が可能とはいえない。
- ④ 賃貸人である被相続人は、上記③のような本件倉庫が建築され、利用されていることに對し、何ら異議を申し立てなかつただけでなく、長期の利用を口頭で承認していた。
- ⑤ 本件において、Kによる借地の利用期間が既に12年に及び、事実上長期にわたっている。

ウ 本件C土地には本件倉庫が存在しており、このような状況下で賃貸人が本件C土地を売却しようとした場合、買受人は、円満に本件C土地の明渡しを受けられるとは考えられないから、たとえ本件倉庫が未登記であって第三者対抗要件を具備していないとしても、本件C土地の売買価格は借地権相当額の減価が必要となるのであり、その減価後の価格（更地価格の4割程度）こそが時価（客観的交換価値）にほかならない。

そうすると、本件C土地の時価は、実額評価法を用いた本件C土地の更地価格1069万3032円（甲28）の4割に相当する427万7212円となる。

(4) 争点(4) (評価通達に基づく評価をする場合に本件D土地について広大地補正率を適用すべきか否か) について

(被告の主張)

ア 本件D土地のように市街化区域内にある雑種地(駐車場)の場合は、隣接又は付近の宅地の価額を基に評価対象地との位置、形状等の条件の差を考慮して評価した当該雑種地が宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額から当該雑種地を宅地に転用するとした場合において通常必要と認められる1㎡当たりの造成費に相当する金額として国税局長の定める金額を控除した金額に、当該雑種地の地積を乗じて計算することとなる(評価通達82)。

そして、本件D土地は、南北に3.5ないし4度傾斜した雑種地であるから、本件D土地が宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額から本件D土地を宅地に転用するとした場合において通常必要と認められる造成費として東京国税局長が定める1㎡当たり8800円を控除することとなる。

イ ところで、評価通達24-6は、建築基準法42条2項に規定する幅員4メートル未満の道路に面しており、将来、建物の建替え時等に同法の規定に基づき道路敷きとして提供しなければならない部分を有する宅地の価額は、道路敷きとして提供する必要がないものとした場合の宅地の価額から、一定の金額を控除した価額によって評価する旨定めているところ、本件D土地が接する南側及び北側道路の幅員は、いずれも約4.5メートルであるから、本件D土地に評価通達24-6による評価減の適用はない。

ウ また、本件D土地に宅地開発事業等を行った場合に、道路拡幅を要する部分が生じることがあるとしても、当該部分は、開発区域内の道路開設に当たらないことから、本件D土地は評価通達24-4に定める広大地に該当しない。

さらに、原告らが本件相続に係る相続税の申告書を松戸税務署長に提出した際に添付した本件D土地の土地利用図(開発想定図)によれば、原告らの予定する宅地造成は、単なる分合筆のみによる権利区画の変更にとどまるものであり、当該行為は都市計画法4条12項に規定する開発行為には該当せず、これによる公共公益的施設用地の負担は生じないと認められ、このことから、本件D土地は、評価通達24-4に定める広大地に該当しない。

エ 本件D土地を評価すると、その計算過程は、別表4-5のとおりとなる。

(原告らの主張)

ア 本件D土地とその周辺土地の公図及び本件D土地の現状によれば、本件D土地の南端部分は、近接する6メートル道路に1.5メートル食い込んだ形状をしているから、本件相続の開始当時、本件D土地が接する南側道路の幅員は4.5メートルであった。また、本件D土地が接する西側道路の幅員は4.5メートルであるが、松戸市の「宅地開発事業等に係る道路整備に関する基準」等によれば、本件D土地を分譲住宅用地として開発するためには、西側道路には5メートル以上の幅員が必要となる。

したがって、本件D土地について、南側道路は1.5メートル、西側道路は0.5メートル、面積53.1㎡のセットバックが必要となり、潰れ地の負担が必要となるから、広大地補正率を適用して評価すべきである。

イ したがって、原告らは、本件D土地につき、P・D土地鑑定に基づく評価額5020万円が時価と認められなかった場合、予備的に、広大地補正率を適用して算出した5356万2120円が時価であると主張する。

(5) 争点(5) (本件 I - 3 土地の評価額) について

(被告の主張)

ア 本件 I - 1 土地 (地目は宅地。) と本件 I - 2 及び I - 3 土地 (地目は雑種地。) は地目が異なる上、本件 I - 2 土地と本件 I - 3 土地は本件 I - 1 土地により明確に分離されているから、本件 I - 1 土地、本件 I - 2 土地及び本件 I - 3 土地はそれぞれ別個に評価することとなる。

評価通達の各定めに基づき本件 I 土地を評価すると、その計算過程は、別表 4 - 10 のとおりとなる。

イ 原告らは、本件 I - 3 土地には建物の建築が不可能であるから、収益還元法による評価額 (134 万円) が同土地の時価である旨主張する。

しかし、本件相続開始時の現況における評価通達に基づく評価単位は、本件 I - 1 土地ないし本件 I - 3 土地に区分されるものの、本件相続により原告甲がその全体を相続していることからすれば、その最有効使用は、本件 I - 3 土地単独での利用及び処分に制約される必然性はない。

したがって、本件 I - 3 土地の評価について、同土地単独の利用を前提とし、建物が建築できないことを理由に収益還元法による評価額によるべきである旨の原告らの上記主張には、理由がない。

(原告らの主張)

本件 I - 3 土地は、被告の主張する評価方法によれば、宅地としての評価額で課税されることになるが、宅地の路線価は、路面に接面している戸建住宅を前提として設定されているのであるから、建物の建築が不可能な宅地であれば、その実情に合わせて、相当程度評価額を減価すべきである。

本件 I - 3 土地は、地積が 29.12 m² で、線路に近く、建物の建築を目的に購入する者は皆無であり、駐車場くらいにしか利用できない土地であるため、その時価は、収益還元法による評価額の目安 (甲 67) である 134 万円と評価すべきである。

なお、本件 I - 1 土地及び本件 I - 2 土地の評価額については、争わない。

第 3 当裁判所の判断

1 争点(1) (本件各土地について、評価通達に基づく評価ではなく、不動産鑑定士による不動産鑑定評価又は原告ら主張の評価法による評価を採用すべきか否か) について

(1) 相続税法 22 条は、相続により取得した財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価による旨を規定している。同条に規定されている「時価」とは、当該財産の取得の時に於いて、その財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間において自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち、当該財産の客観的交換価値をいうものと解される。

ところで、財産の客観的交換価値は、必ずしも一義的に確定されるものではなく、これを個別に評価すると、その評価方法及び基礎資料の選択の仕方等によっては異なる評価額が生じることが避け難いし、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがある。そこで、課税実務上は、法に特別の定めのあるものを除き、財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、原則としてこれに定められた画一的な評価方法によって、当該財産の評価をすることとされている。このような扱いは、税負担の公平、納税者の便宜、

徴税費用の節減といった観点からみて合理的であり、これを形式的にすべての納税者に適用して財産の評価を行うことは、通常、税負担の実質的な公平を実現し、租税平等主義にかなうものである。そして、評価通達の内容自体に一般的な合理性が認められる限りは、評価通達に定められた評価方法に従って算定された評価額をもって「時価」とであると事実上推認することができる」と解される。

もっとも、評価通達の上記のような趣旨からすれば、評価通達に定められた評価方法を画一的に適用することによって、当該財産の「時価」を超える評価額となり、適正な時価を求めることができない結果となるなど、評価通達に定める評価方式によるべきではない特別な事情がある場合には、不動産鑑定士による不動産鑑定評価によるなどの他の合理的な評価方式により「時価」を決することは妨げられない。このことは、評価通達6が、「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定め、評価通達自らが例外的に評価通達に定める評価方法以外の方法を取り得るものとしていることから明らかである。

(2) 本件A土地、本件南側通路及び本件D土地以外の本件各土地について

原告らは、上記各土地を購入する者の目的は、戸建住宅の敷地（分譲住宅用地）とすることになり、その最終的な需要者たる個人は、上下水道、ガス設備等が備わっている造成済みの完成宅地の購入を希望しているところ、上記各土地は、整地、上下水道、ガス設備等の宅地造成工事を必要とする未完成宅地であるから、原告らから上記各土地を買い受ける開発業者において、完成宅地をするために費用をかけて宅地造成工事をすることが必要となるのであって、上記各土地の開発想定図に基づいて各区画ごとに路線価と各種補正率を用いて完成宅地の評価額を算出し、そこから宅地造成工事費用を控除する実額評価法は極めて合理的な評価方法といえ、上記各土地については、評価通達によらないことが正当と是認されるような特別の事情がある旨主張する。

この点、いわゆる開発業者が、戸建ての分譲住宅を建設して最終需要者たる個人に販売する目的で、土地を購入する場合、土地の購入価格につき、原告らの主張する評価方法、すなわち、開発想定図に基づいた各区画の路線価方式による評価額から各区画に必要となる宅地造成工事費用等の経費を控除して算出される金額を参考とすることはあながち不自然ではない。しかし、その場合であっても、実際の土地の購入価格は、分譲住宅としての販売予定価格、建物の品質、経費の見込み、利益の見込み、市況の見込み等の様々な要素によって左右され得るものであって、原告らの主張する評価方法によって一義的に定まるものではない。また、上記各土地の最有効使用が戸建住宅の敷地であるとしても、上記各土地の中には戸建住宅の敷地として面積が比較的手頃なもの（本件C土地は134.51㎡であり、本件E土地は158㎡である。）もあり、需要者は必ずしも開発業者に限られるものでないから、上記各土地については、開発業者のみを念頭においた評価が合理的であるとはいえない。さらに、路線価方式による評価は、宅地につき、最有効使用となる建物に直ちに使用可能なように敷地内に水道等の供給施設等が設けられていることを前提とするものではなく、当該施設等を欠く宅地について、路線価から宅地造成費用の実額を控除することを予定するものでもないから、路線価から宅地造成費用の実額を控除するという原告ら主張の方法は、評価方法としての一貫性を欠く。加えて、当該宅地に水道等の供給施設等をどのように設置するかは、当該土地に建築する建物の配置、用途、構造等により異なるものであると考えられるから、宅地造成費用自体、一義的に定まるもので

もない。

他方、評価通達により定められる路線価は、地価公示価格、売買実例価額及び不動産鑑定士などの地価事情精通者の鑑定評価額や意見価格などを基にして評定されるものであるところ、この路線価は、土地の価額には相当の値幅があることや、1年間の地価変動にも耐え得ることが必要であることから、評価上の安全性に配慮して、地価公示価格と同水準の価格の80パーセント程度を目途に定められている(乙8)。

これらの点を考慮すると、原告らの主張する評価方法による金額は、開発業者にとっての参考とはなり得ても、上記各土地に関する時価の算出方法として、評価通達による評価を排してまで採用すべきほどの合理性があるものではないといわざるを得ない。したがって、原告らの上記主張は採用することができない。

以上のとおりであるから、上記各土地について、評価通達に定める評価方式によるべきではない特別な事情があるとは認められない。

(3) 平等原則違反について

原告らは、処分行政庁らが従前原告ら以外の納税者について認めてきた実額評価法による評価を、合理的理由がないにもかかわらず、原告らに対しては認めていないから、本件各処分は、憲法14条に由来する平等原則に違反する旨主張する。

しかし、原告らが、従前原告ら以外の納税者について実額評価法による評価が認められたとして指摘する例は、その多くが、広大地の評価が現行の評価通達24-4の内容に改正された平成16年よりも前のものであり、また、そのほとんどが、開発行為とされる500㎡以上の土地に関するものであるから、上記各土地とは事案を異にするといわざるを得ない。したがって、仮に原告らが主張するような例があったとしても、上記各土地につき、原告らが主張する実額評価法による評価が認められないという取扱いがされたとしても、平等原則に違反するものとはいえない。

(4) 本件A土地、本件南側通路及び本件D土地について

原告らは、本件A土地等についてはP・A土地等鑑定に基づく鑑定評価額4820万円を、本件D土地についてはP・D土地鑑定に基づく鑑定評価額5020万円を、それぞれ時価とみるべきである旨主張するため、P鑑定の合理性について以下検討する。

ア P鑑定における鑑定価額は、取引事例比較法による比準価格、開発法による試算価格及び公示価格に係る規準価格を算定した上で、本件A土地等及び本件D土地のいずれについても、最も市場実態を反映した価格は開発法による試算価格であるとして、上記比準価格と上記試算価格を30対70で調整し、規準価格を考慮して決定されている(甲25、33)。

イ P鑑定は、取引事例比較法による比準価格を算定するに当たり、「対象不動産の標準画地の販売価格」との項目を設け、本件A土地等については1㎡当たり12万6772円ないし12万9783円(甲25の28頁の各事例の「A2」の金額)、本件D土地については1㎡当たり13万6340円ないし13万8838円(甲33の28頁の各事例の「A2」の金額)とそれぞれ算出している。他方、P鑑定は、開発法において、買収が必要となる土地の価格を算定するに当たり、その「標準画地価格」を、本件A土地等については1㎡当たり18万5000円(甲25の35頁)、本件D土地については1㎡当たり18万4000円(甲33の35頁)としているところ、これらの価格と、上記の「対象不動産の標準画地の販売価格」とは、相当な差異がある。

この点に関し、P鑑定士は、P鑑定の取引事例比較法における算式は独自のものであって、造成工事費等の諸経費、対投下資本利益率、対売上高販売経費率などの項目を措定して、①素地として取引された取引事例地について開発法の逆算により最終販売価格を推定し、②推定された最終販売価格について対象不動産の最終販売価格を推定し、③これを基に対象不動産につき開発計画を前提とした素地としての価格を推定するという手法を採用しているから、上記②の結論である「対象不動産の標準画地の販売価格」は、その名とは異なり、標準画地としてその価格で販売することが合理的であると想定される金額ではないと述べる（甲141）。そうすると、このような手法は、取引事例比較法とは称しながらも、実質的には開発法とは異ならない方法で標準価格を求めているにすぎないし、また、分譲後の画地について個別的要因の補正を行っておらず、土地の形状等の違いによる価格差を適切に反映できないことになる点からしても、取引事例比較法としての適切さに疑問があるといわざるを得ない。

なお、原告らは、被告が提出したQ鑑定の取引事例比較法の部分に関し、①選定した取引事例5件のうち4件（事例イないしニ）が適切ではなく、それぞれ、事例イとニは本件A土地等とは用途が異なるマンション用地や沿道の業務用地であること、事例ハは当初の地主との売買価格ではないこと、事例ロは短期間に業者間で転売されていることなどの特異な事情があること、②「事例地の個別的要因の補正」や対象地の「個別格差」の妥当性に疑問があること、③事例ロとホにつき地域格差の数値に妥当性を欠くことを指摘する。

そこで検討するに、①の点については、不動産鑑定評価における取引事例比較法の適用に当たっては、対象不動産と全く同一の条件の取引事例が多数存在することは必ずしも期待できず、不動産の用途には多様性があり、かつ、取引事例にはそれぞれ個性があることを前提として、不動産鑑定士がその専門的知見を用いて事例地の特性に応じた適正な補正等を行うことを予定するものであるから、対象不動産と全く同一の条件の取引事例でなければ、事例地の選定として不適切なものとはいえないと考えられる。また、②の点について、原告らは単に妥当ではないと述べるにとどまり、その根拠が明らかではない。むしろ、Q鑑定における「事例地の個別的要因の補正」や対象地の「個別格差」の考慮は、面大地における最有効使用を考慮した分割方法を想定し、分割後の画地の個別的要因を把握した上で、個別格差を算出するものであって、合理的な考え方であるといえる。③の点については、Q鑑定が依拠した事情（乙39）に照らせば、妥当性を欠くとまではいえない。したがって、原告らの上記主張はいずれも採用することができない。

ウ P・A土地等鑑定は、開発法における事業計画において、販売総額を2億5769万6000円とし、うち土地の販売総額を1億5369万6000円、建物の販売総額を1億0400万円（甲25の34頁）としているが、他方、建物建築費は9600万円（甲25の32頁）、建物に係る販売経費等は832万円（建物の販売額の総額1億0400万円にP・A土地等鑑定が採用した販売経費率8パーセントを乗じたもの）としており、建物の費用総額は上記建物販売額を上回る1億0432万円であって、建物の販売から利益は生じず、粗利益とされる2800万円は土地の販売から生じるという計画が措定されている。

また、P・D土地鑑定は、開発法における事業計画において、販売総額を1億6743万5000円とし、うち土地の販売総額を1億0243万5000円、建物の販売総額を6500万円（甲33の34頁）としているが、他方、建物建築費は6000万円（甲33の3

2頁)、建物に係る販売経費等は520万円(建物の販売額の総額6500万円にP・D土地鑑定が採用した販売経費率8パーセントを乗じたもの)としており、その費用総額は上記建物販売額を上回る6520万円であって、建物の販売から利益は生じず、粗利益とされる1750万円は土地の販売から生じるという計画が措定されている。

上記の各計画によれば、本件A土地等の開発に伴う土地の粗利益率は、約18.2パーセントとなり、これに、P・A土地等鑑定において予定される借入金利年2.5パーセント(甲25の32頁)を加算した割合は、合計20.7パーセントとなる。また、本件D土地の開発に伴う土地の粗利益率は、約17.0パーセントとなり、これに、P・D土地鑑定において予定される借入金利年2.5パーセント(甲33の32頁)を合計した割合は、19.5パーセントとなる。

これらの割合は、不動産鑑定評価における投下資本収益率に相当するものであるところ、不動産鑑定評価の実務上、投下資本収益率は、一般に8ないし15パーセント程度とされていること(乙32)に照らして、上記の開発計画は、これを大幅に上回る投下資本収益率を予定していることになる。そうすると、P鑑定においては、土地の部分に振り分けられる価格の評価が過少となっていることがうかがわれる。

エ P・A土地等鑑定は、開発法を適用するに当たり、R株式会社に依頼して行った測量に基づき、本件A土地及び本件南側通路の面積は1373.53㎡であるとして開発を想定しているが(甲25の31頁)、比準価格、開発法による試算価格、規準価格のいずれも、本件A土地等の面積が963.85㎡であることを前提として算出している。これは、鑑定の依頼内容に従った結果であるから、不動産鑑定としては正当ではあるものの、結論となる鑑定評価額は、実測面積を前提としないものであるといわざるを得ない。

オ P・A土地等鑑定は、開発法による試算価格の算出に当たり、本件南側通路の拡幅部分等を対象不動産の標準画地価格(1㎡当たり18万5000円)と同額で買収することを想定して、用地買収費を1221万円と算出している。

しかし、本件A土地、本件南側通路及びこれらに隣接する本件B土地の本件相続後の所有者は、いずれも戊であって(弁論の全趣旨)、第三者から買収をすることを要しないし、上記拡幅部分は、奥行長大な形状の土地であり、標準画地と比較して画地条件が劣ることは明らかであるから、用地買収費として1221万円を要すると想定するのは、相当ではないと考えられる。

カ なお、原告らは、被告が提出したQ鑑定の開発法の部分に関し、①標準画地価格を20万円としたことに理由がないこと、②利益率が低いこと、③現実を無視して土地のみの分譲用地としての販売を想定していることには問題があり、また、④比準価格と開発法による価格の中間値で鑑定評価額を決定していることには合理性がないと主張する。加えて、原告らは、⑤本件D土地は未完成宅地であるところ、Q鑑定の鑑定評価額が、被告による路線価方式による評価額よりも高額であり、また、開発想定図の画地を路線価方式で評価した評価額よりも高額であることだけでも、Q鑑定の不合理さは明白であると主張する。

しかしながら、①の点については、Q鑑定における標準的画地の価格の算定に不合理な点は見当たらず、付近の公示地の公示価格よりも高いからといって、適切ではないとはいえない。また、②の点についてQ鑑定が採用した投下資本収益率10パーセントは、不動産鑑定評価の実務において使用される8ないし15パーセントという数値の範囲内にあるもので

あるから、何ら不当なものではない。さらに、③の点については、不動産鑑定評価基準（乙36）は、更地の評価方法としての開発法につき、「分割利用をすることが合理的と認められるときは、価格時点において、当該更地を区画割りして、標準的な宅地とすることを想定し、販売総額から通常の造成費相当額及び発注者が直接負担すべき通常の付帯費用を控除して得た価格」とする手法を挙げており（39頁）、必ずしも土地と建物を一体として開発法を適用すべきものとしていないことからすると、Q鑑定が開発法を適用するに当たり土地のみを評価したことは不適切とはいえない。そして、④の点についてみると、Q鑑定は、大規模画地の鑑定に当たっては、比準価格にも、開発法にも、それぞれ長所と短所があることを指摘した上、本鑑定では、対象土地の最有効使用として戸建て分譲用地を選択したが、多様な用途が見込まれ、戸建ての開発方式によってのみ価格が決定されるものではなく、価格競争の結果、公正な市場価格が形成されることになるという見地から、比準価格と開発法による価格との中庸値を採用したものとしているところ、このような判断が一概に不合理なものであるとまではいえない。また⑤の点については、そもそも、路線価は、評価上の安全性に配慮して、地価公示価格と同水準の価格の80パーセント程度を目途に定められていることに照らすと、不動産鑑定士による鑑定評価額が、路線価方式による評価を上回るとしても、何ら不合理ではないというべきである。

以上のとおりであるから、原告らの上記の各主張は、採用することができない。

キ 以上の検討によれば、P鑑定にはその合理性に疑いがある部分があるといわざるを得ないから、その鑑定評価額をもって時価と認めることはできない。したがって、本件A土地、本件南側通路及び本件D土地について、評価通達に定める評価方式によるべきではない特別な事情があるとは認められない。

(5) よって、本件各土地については、評価通達の定める評価方式によるべきであることになるから、原告らの主張する実額評価法による評価額又はP鑑定の鑑定評価額をもって時価とみるべきである旨の原告らの主張は、理由がない。

なお、原告らは、被告が本件訴訟において本件A土地及び本件南側通路の面積を増加させる主張をしたことにつき、自白の撤回であるとして許されないと主張する。しかしながら、P・A土地等鑑定によれば、上記各土地の面積は1373.53㎡であると認められるところ、自白は真実ではなく、錯誤に基づくものと認められる。また、自白が真実ではないことは原告らの訴訟活動を契機として明らかになったものであり（弁論の全趣旨）、被告において本件A土地等の真実の面積を予め了知していたとの事情はうかがわれないことに照らせば、被告による自白の撤回が信義則に反するとはいえない。

2 争点(2) (互いに隣接している本件A土地、本件南側通路及び本件B土地について、どのように区切って評価単位とすべきか) について

(1) 前記前提事実に加え、後掲各証拠によれば、本件A土地、本件南側通路及び本件B土地について、以下の事実が認められる。

ア 本件A土地、本件B1土地、本件B2土地及び本件南側通路の位置関係は、別紙2記載のとおりである。

イ 本件A土地は、本件被相続人の自宅の敷地の用に供されており、一部が北側道路に接しているが、北側道路に接する土地の一部が花壇及び家庭菜園として利用されており狭くなっているため、北側道路から自動車が進入することはできない。このため、本件被相続人

の自宅の住人は、自動車で出入りする場合には、必ず南側道路に接する本件南側通路を通らなければならないが、徒歩で出入りするときには、本件A土地が北側道路に接する部分を通る場合と本件南側通路を通る場合とがある。(甲25、26、乙14)

ウ 本件南側通路は、本件A土地に隣接する土地であり、コンクリート舗装がされている。また、本件A土地のうち、本件南側通路と接している部分は、コンクリート舗装がされている。(甲26、乙14)

エ 本件B1土地及び本件B2土地は、いずれも、南側道路の一路線に接する土地であるが、その間にある本件南側通路により隔てられている。本件B1土地及び本件B2土地には、土の上に砂利が敷かれており、いずれも月極駐車場として使用されている。月極駐車場の利用者のうち、本件南側通路に面した区画を利用している者は、駐車の際、本件南側通路を使用することになる。(甲6、25、26、乙14)

(2) 評価通達7は、土地の価額は課税時期の現況によって判定する宅地、田、畑、山林、雑種地等の地目の別に評価する旨定め、ただし書きにおいて、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旨定めている。

評価通達7の(注)は、上記の地目の判定は、不動産登記事務取扱手続準則68条及び69条に準じて行う旨定めているところ、同準則68条(3)において、「宅地」とは、「建物の敷地及びその維持若しくは効用を果たすために必要な土地」とされている。

また、評価通達7-2は、土地の価額は、宅地、田及び畑、山林、雑種地等の地目の別に定める評価単位ごとに評価する旨を定め、宅地については、一画地の宅地(利用の単位となっている一区画の宅地)を評価単位とし、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(同一の目的に供されている雑種地)を評価単位とする旨定めている。

(3) これを本件についてみると、本件南側通路は、上記(1)の認定事実のとおり、本件被相続人の自宅の住人が自宅の敷地に自動車で進入するために不可欠の通路であり、上記住人が自宅の敷地に徒歩で入る際にも通行のために利用されている通路であるから、本件被相続人の自宅の「建物の敷地及びその維持若しくは効用を果たすために必要な土地」であると認めることができ、評価通達7及び同(注)によれば、「宅地」の地目に当たるといふべきである。そして、このような本件南側通路の利用の状況からすれば、本件A土地及び本件南側通路は、評価通達7-2にいう「一画地の宅地」として1個の評価単位とすべきである。

また、本件B土地は、月極駐車場として利用されているから、「雑種地」の地目に当たるところ、上記のとおり、本件南側通路は、本件A土地への進入路として利用されていることに加え、上記(1)で認定したとおり、本件B土地を駐車場として利用している者のすべてが本件南側通路を利用する状況にはないことも考慮すると、本件B土地と本件南側通路との関係は、評価通達7のただし書きの「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」には当たらず、評価通達7の本文の定めるとおり、本件B土地は「雑種地」、本件南側通路は「宅地」として地目の別に評価すべきことになる。そして、本件B土地は、上記(1)の認定事実のとおり、その間に、本件A土地と合わせて一画地を成す本件南側通路が存在することにより、物理的に本件B1土地と本件B2土地とに分かれているところ、本件B1土地と本件B2土地が一体として駐車場として利用されているような事情もうかがわれないことからすると、これらは、評価通達7-2にいう「利用の単位となっている一団の雑種地」とは認められない

から、別個の単位として評価すべきことになる。

(4) したがって、本件B土地を1個の単位として評価すべきであり、本件南側通路を本件A土地と本件B土地とに平等に配分して評価すべきである旨の原告らの主張は、理由がない。

3 争点(3) (本件C土地の評価について借地権相当額を減価して評価すべきか否か) について

(1) 前記前提事実に加え、後掲各証拠によれば、本件C土地について、以下の事実が認められる。

ア Kは、コンクリート埋設物探査工事、解体工事、コア・ボーリング工事等の請負を業とする会社である。Kの代表者であるS(以下「S」という。)は、平成9年ころに被相続人から同人の自宅の近隣の土地を買い受け、同土地上に自宅及びKの会社事務所を有するに至ったが、その当時、Kの業務用の資機材を格納するための倉庫は、上記会社事務所から遠く離れた場所にあった。そこで、Sは、上記会社事務所の近隣に倉庫を設置するための土地を探しているが、適当な土地がないかと本件被相続人に相談したところ、本件被相続人は、同人の高齢の妻が当時畑として耕作していた本件C土地の耕作をやめて、これを賃貸することにした。Sは、本件被相続人に対し、本件C土地上に倉庫を設置して、倉庫内に会社の業務に必要な資機材を格納する意向を伝え、被相続人はこれを了承した。(甲8、9、59)

イ 本件被相続人は、平成12年2月1日、Kとの間で、賃料を1か月2万7000円、同日から賃貸期間を2年間とする本件賃貸借契約を締結し、本件賃貸借契約書を作成した。

本件賃貸借契約書は、「土地賃貸借契約書」と題され、賃貸人が本件C土地を普通建物所有の目的をもって賃借人に賃貸するとの記載がある(第1条)が、賃貸人が一時使用のために借地権を設定したことを示す文言は記載されておらず、賃借人が賃借権を譲渡したり本件C土地を転貸したりすることはできない旨の修正文言が加えられている(第4条)。(甲7)

本件被相続人は、本件賃貸借契約締結の際、賃借人であるKが賃料を確実に支払うかどうか懸念もあったことから、賃貸期間を1年としたい旨申し入れた。これに対し、Sは、上記会社事務所の近くに本件C土地以外には適当な倉庫用敷地がないため、本件C土地を倉庫用敷地としてできるだけ長い間賃借したいという希望を持っており、本件被相続人にその旨を伝えた。そこで、立会人である有限会社T代表取締役U(以下「U」という。)を交えて協議した結果、賃貸期間を2年とすることで双方合意に至った。(甲8、59)

本件賃貸借契約の締結に当たり、賃貸人である本件被相続人と賃借人であるKとの間で、権利金や敷金の授受は行われず、その後も権利金や敷金の授受が行われることはなかった。

ウ Kは、本件賃貸借契約の締結後、中古の本件倉庫を代金52万5000円で買い取り、購入先の業者に工事を依頼して、1日ないし2日間かけて本件C土地上に本件倉庫を設置した。本件倉庫は、ブロック積みの基礎の上に設置されている床面積約33.12㎡のプレハブ構造の倉庫である。Kは、登記費用を節約したい等の理由により、本件倉庫の表示登記及び保存登記をしていない。

Kは、本件倉庫を建築してから、現在まで、業務用の資機材を格納するための倉庫として、本件倉庫の所有を続け、本件倉庫の敷地として、本件C土地の使用を継続している。

Kは、平成16年11月期ないし平成23年11月期の法人税の確定申告書に添付された貸借対照表において、本件倉庫を「建物」ではなく「構築物」として計上しており、本件C土地に係る賃借権を計上していない。(甲8、10、58、乙30、31)

エ その後、平成17年に、本件C土地の賃料が月額2万7000円から3万円に増額された

が、その際を含め、本件賃貸借契約書以外に賃貸借契約書は作成されていない。

(2) 検討

借地借家法25条の規定する「一時使用のために借地権を設定したことが明らかな場合」と認められるためには、その目的とされた土地の利用目的、地上建物の種類、設備、構造、賃貸期間等、諸般の事情を考慮し、賃貸借当事者間に短期間にかぎり賃貸借を存続させる合意が成立したと認められる客観的合理的理由が存する場合であることが必要であると解される。

これを本件についてみると、前記認定事実によれば、①Kによる本件C土地の利用目的は、業務用の資機材を格納するための倉庫を設置することにあり、事務所として使用する建物を所有することは予定しておらず、また、本件賃貸借契約以前においては、他の倉庫に資機材を置いて業務を行うことができていたこと、②Kが本件C土地上に設置した本件倉庫は、ブロック積みの基礎の上に設置されている床面積約33.12㎡の中古のプレハブ構造の倉庫であり、その設置ないし解体撤去は、比較的短期間で容易に行うことができるものであることがうかがわれること、③賃貸人である本件被相続人は、本件賃貸借契約締結に当たり、賃貸期間を1年としたい旨の希望を有しており、これを伝えた上で賃借人であるKと協議した結果、賃貸期間を2年とすることで合意に至り、上記賃貸期間の経過後は、新たな土地賃貸借契約書は作成されていないこと、④本件賃貸借契約に関し、当事者間において権利金等の約定や授受が行われていないこと、⑤賃借人であるKが本件倉庫の買取り、設置のために負担した費用は、52万5000円と比較的少額であったこと、⑥本件倉庫は未登記であり、普通借地権の第三者対抗要件（借地借家法10条1項）を具備していないこと、⑦Kの貸借対照表において、本件C土地に係る賃借権が資産として計上されておらず、本件倉庫が「建物」としてではなく「構築物」として計上されていることが認められる。

これらの事情を総合考慮すれば、本件賃貸借契約においては、当事者間において、短期間に限り賃貸借を存続させる合意が成立したと認められる客観的、合理的理由が存すると認めるべきであり、本件C土地は、一時使用目的の貸地として評価するのが相当である。もっとも、前記認定事実によれば、①本件賃貸借契約書において、「普通建物所有の目的」との記載があり、一時使用目的に関する明確な定めがないこと、②Kの本件C土地の利用期間が、現在まで13年以上に及び、事実上長期にわたっていること、③妻による耕作をやめた賃貸人において、近い将来本件C土地を自ら利用する必要性はなかったことが認められるが、これらの事情は、上記の判断を左右するまでのものとはいえないと解すべきである。

(3) これに対し、原告らは、Sの陳述書（甲8）などを根拠に、本件賃貸借契約から約2年後に、当事者間で、賃貸期間を賃借人であるKの存続期間と同じにする旨口頭の合意がされている旨主張する。しかし、かかる合意の存在を裏付ける客観的証拠はないし、賃貸期間を2年間と定めた本件賃貸借契約を、原告らが主張するように賃借人の権利を格段に強める永続的な賃貸借契約へと変更する合意が後に成立したとすれば、当事者においてその時点で賃貸借契約書を改めて作成するのが合理的であるにもかかわらず、このような賃貸借契約書が作成されていないことに照らすと、原告らが主張するような口頭の合意を認めることはできない。

(4) そして、賃貸借の当事者が賃貸借の期間を定めなかったときは、各当事者はいつでも解約の申入れをすることができ、その場合、土地の賃貸借契約は解約の申入れから1年の経過により終了するから（民法617条1項1号）、本件C土地の価額については、評価通達25(2)の定めに基づき、同土地の自用地としての価額からその価額に定期借地権等の残存期間が5年

以下のものに応じる割合100分の5を乗じて計算した金額を控除して算定するのが相当であり、別表4-4のとおりとなる。

4 争点(4) (評価通達に基づく評価をする場合に本件D土地について広大地補正率を適用すべきか否か) について

- (1) 評価通達24-4は、その地域における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のうち、路線価地域に所在する宅地については、その広大地の面する路線の路線価に、次の算式により求めた広大地補正率を乗じて計算した価額にその広大地の地積を乗じて計算した金額により評価する旨定めている。

$$\text{広大地補正率} = 0.6 - 0.05 \times \frac{\text{広大地の地積}}{1000\text{m}^2}$$

また、評価通達24-4の(注)1は、評価通達24-4本文に定める「公共公益的施設用地」とは、都市計画法4条14項に規定する道路、公園等の公共施設の用に供される土地及び都市計画法施行令27条に掲げる教育施設、医療施設等の公益的施設の用に供される土地(その他これらに準ずる施設で、開発行為の許可を受けるために必要とされる施設の用に供される土地を含む。)をいうものとする旨定めている。

評価通達上記のとおり広大地補正を定めた趣旨は、その地域における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、戸建住宅分譲用地として有効使用されることが予定される土地については、そのような使用が、都市計画法4条12項に規定する開発行為に当たるとされて、同法の定める公共公益的施設用地の負担が義務付けられ、通常相当規模の潰れ地が生ずることとなるから、当該土地の評価の際には、一定の減額を行うことが相当であると考えられたことにあると解される。

そして、上記のような広大地補正の趣旨と内容に照らせば、評価通達24-4の定める広大地補正は、開発行為により当該開発区域内に道路を新たに開設することになるために相当規模の潰れ地が生ずるような場合を想定するものであるということが出来るから、これと異なり、建築基準法42条2項の規定によるセットバックを行うにとどまる場合や、開発指導等により道路敷として一部土地を提供するにとどまる場合など、開発行為に伴い道路の負担は生じるものの、通常、相当規模の潰れ地が生じるとまではいえない場合は、「公共公益的施設用地の負担が必要と認められるもの」には当たらないと解することが相当である。

- (2) 原告らは、松戸市の「宅地開発事業等に係る道路整備に関する基準」等によれば、本件D土地を分譲住宅用地として開発するためには、南側道路について1.5メートル、西側道路について0.5メートルのセットバックが必要となり、潰れ地の負担が必要となるから、広大地補正率を適用して評価すべきである旨主張する。

しかし、松戸市の開発指導等により本件D土地の南端部分及び西端部分を道路拡幅のために提供しなければならないとしても、原告らが本件相続に係る相続税の申告書を松戸税務署長に提出した際に添付した本件D土地の土地利用図(開発想定図、乙24・4枚目)によれば、本件D土地における宅地造成は、開発区域内に道路を新たに開設することを予定するものではない。そうすると、上記(1)で判示したとおり、本件D土地は、評価通達24-4の定める広大地には該当しないと解することが相当である。このように解したとしても、本件D土地の評価に当たっては、不整形地補正がされた上、雑種地から宅地に変更するための宅地造成費が控除

されることになる（別表4-5）ことからすると、500㎡を超える雑種地の評価として、直ちに不合理なものであるとまではいえない。

(3) したがって、本件D土地について広大地補正率を適用して評価すべきである旨の原告らの主張は、理由がない。

5 争点(5)（本件I-3土地の評価額）について

前記前提事実記載のとおり、本件I-3土地は、自動車2台分の月極駐車場として利用されている地積29.12㎡の土地であるところ、原告らは、本件I-3土地には建物の建築が不可能であり、駐車場にしか利用できないから、収益還元法による評価額の目安である134万円が同土地の時価である旨主張する。

この点、評価通達を適用した場合、本件I土地についての評価は、本件I-1土地ないし本件I-3土地に区分されて行われることになるが、本件I土地を構成する各部分の面積・形状や、本件相続により原告甲がその全体を相続していること（弁論の全趣旨）を勘案すると、本件I-3土地の最有効使用は、同土地単独での利用及び処分に限られるものではなく、本件I-1土地及び本件I-2土地と一体として利用することを想定すべきものと考えられる。

したがって、本件I-3土地の評価について、同土地単独の利用を前提とし、建物が建築できないことなどを理由に収益還元法による評価額によるべきである旨の原告らの上記主張には、理由がない。

6 本件各処分の適法性

以上の検討によれば、本件A土地及び本件南側通路並びに本件B土地ないし本件J土地の価額は、別表4-1ないし別表4-11記載のとおりであると認められる。そして、原告らは、上記各土地の価額以外に本件各更正処分の根拠及び適法性を争っていないことからすれば、本件相続に係る原告らの納付すべき相続税額は、別紙6の1(2)記載のとおりであると認められ、本件各更正処分における原告らの納付すべき相続税額はいずれもこれを下回るから、本件各更正処分は適法である。

また、弁論の全趣旨によれば、本件各賦課決定処分もまた適法である。

第4 結論

よって、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。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 谷口 豊

裁判官 坂田 大吾

裁判官 下 和弘

別紙 1

本件各土地の明細

略号	所在地番	地積 (㎡)		登記地目	現況地目(注)	利用状況	本件相続に係る取得状況	
本件A土地	松戸市●●	936.10	2.99	宅地	宅地	被相続人自宅敷地	戊	
	松戸市●●		6.50	山林	宅地			
	松戸市●●の一部		33.30	山林	宅地			
	松戸市●●		562.12	宅地	宅地			
	松戸市●●の一部		331.19	宅地	宅地			
本件南側通路	松戸市●●の一部	55.50	55.50	田	雑種地	通路	戊	
本件B土地	本件B1土地	松戸市●●の一部	600.90	400.38	宅地	駐車場	戊	
		松戸市●●		168.00	田			雑種地
		松戸市●●の一部		32.52	田			雑種地
	本件B2土地	松戸市●●の一部	220.98	155.98	田	駐車場	戊	
松戸市●●の一部	65.00	田		雑種地				
本件C土地	松戸市●●の一部	134.51	45.00	田	雑種地	貸地	戊	
	松戸市●●の一部ほか		89.51	宅地			宅地	請求人甲
本件D土地	松戸市●●	628.00	401.00	田	雑種地	駐車場	請求人甲	
	松戸市●●		12.00	雑種地	雑種地			
	松戸市●●		215.00	畑	雑種地			
本件E土地	松戸市●●	158.00	83.00	畑	宅地	建物建築中	請求人丙	
	松戸市●●		57.00	畑	宅地			
	松戸市●●		18.00	雑種地	宅地			
本件F土地	松戸市●●	272.00	272.00	畑	宅地	請求人乙自宅敷地	請求人乙	
本件G土地	松戸市●●	377.00	377.00	畑	宅地	貸地	請求人甲	
本件H土地	松戸市●●	317.00	317.00	畑	宅地	アパート	請求人甲	
本件I土地	松戸市●●	346.00	287.00	畑	宅地	アパート 駐車場	請求人甲	
	松戸市●●		59.00	雑種地	宅地			
本件J土地	松戸市●●	400.61	9.61	宅地	宅地	アパート	請求人甲	
	松戸市●●		391.00	宅地	宅地			

(注) 松戸市における、平成19年度の固定資産税課税上の地目である。

別紙2～4並びに別表1～3、4-1～4-11及び5～9 省略

課税処分等の経緯

原告甲

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	過少申告加算税
1	当初申告	平成20年2月19日	200,527,000	42,726,700	-
2	訂正申告	平成20年3月17日	205,082,000	44,348,500	-
3	修正申告	平成20年12月26日	205,272,000	44,599,800	-
4	賦課決定	平成21年1月27日	-	-	25,000
5	更正処分等	平成21年6月30日	262,104,000	63,427,800	1,882,000
6	異議申立て	平成21年8月3日	205,272,000	44,599,800	25,000
7	異議決定	平成21年10月30日	262,104,000	63,418,900	1,881,000
8	審査請求	平成21年11月30日	205,272,000	44,599,800	25,000
9	審査裁決	平成22年11月24日	261,192,000	63,158,000	1,855,000

原告丙

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	過少申告加算税
1	当初申告	平成20年2月19日	27,555,000	3,857,300	-
2	訂正申告	平成20年3月17日	27,555,000	5,152,000	-
3	修正申告	平成20年12月26日	31,418,000	6,012,300	-
4	賦課決定	平成21年1月27日	-	-	86,000
5	更正処分等	平成21年6月30日	34,548,000	7,846,300	183,000
6	異議申立て	平成21年8月3日	31,418,000	6,012,300	86,000
7	異議決定	平成21年10月30日	34,548,000	7,844,900	183,000
8	審査請求	平成21年11月30日	31,418,000	6,012,300	86,000
9	審査裁決	平成22年11月24日	34,548,000	7,838,700	182,000

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	過少申告加算税
1	当初申告	平成20年2月19日	36,082,000	7,715,600	-
2	訂正申告	平成20年3月17日	36,082,000	7,839,600	-
3	修正申告	平成20年12月26日	36,082,000	7,869,500	-
4	更正処分等	平成21年6月30日	39,440,000	9,572,800	170,000
5	異議申立て	平成21年8月3日	36,082,000	7,869,500	-
6	異議決定	平成21年10月30日	39,440,000	9,571,500	170,000
7	審査請求	平成21年11月30日	36,082,000	7,869,500	-
8	審査裁決	平成22年11月24日	39,440,000	9,565,500	169,000

本件各処分 of 根拠及び適法性についての被告の主張

1 本件各更正処分の根拠

被告が本訴において主張する本件相続に係る原告らの相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表1「課税価格等の計算明細表」に記載したとおりであり、その計算根拠の詳細は、次のとおりである。

(1) 課税価格の合計額（別表1順号9の合計額欄の金額）

6億7977万2000円

上記金額は、本件相続人らが相続により取得した次のアの財産の価額（ただし、原告甲についてはその負担した後記イの債務等の金額を控除した後の金額）に、後記ウの純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額を加算した金額（別表1順号8の各相続人欄の金額）につき、国税通則法（平成21年法律13号による改正前のもの。以下「通則法」という。）118条1項の規定により、本件相続人ら各人ごとに1000円未満の端数を切り捨てた後の以下の各金額（別表1順号9の各相続人欄の金額）を合計した金額である。

原告甲	2億6674万1000円
原告丙	3454万8000円
原告乙	3944万0000円
戊	3億3904万3000円

ア 相続により取得した財産の価額（別表1順号5の合計額欄の金額）

7億0884万5496円

上記金額は、本件相続人らが本件相続により取得した財産の総額であり、その内訳は次のとおりである。

(ア) 土地の価額（別表1順号1の合計額欄の金額）

6億0358万7152円

上記金額は、別表3「土地の明細」のとおり各土地の評価額の合計額である。

当該各土地の評価額のうち、本件A土地及び本件南側通路の各土地の評価額は、別表4-1のとおり、P鑑定士による鑑定の測量に基づく面積1,373.53㎡に基づく金額である（別表3順号1）。また、本件BないしJ土地の評価額は別表4-2ないし同4-11のとおり算定した各価額（ただし、本件J土地の価額〈別表4-11〉は、租税特別措置法〈平成19年法律6号による改正後のもの〉69条の4に規定する小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例（以下「本件特例」という。）適用後の価額である。）である。その他の本件K土地及び本件L土地の価額は、本件異議決定における異議調査額と同額である。

(イ) 家屋・構築物の価額（別表1順号2の合計額欄の金額）

3168万8907円

上記金額の内訳は、別表5「家屋、構築物の明細」のとおりであり、同表の順号1ないし5、13及び14の各家屋の価額は、本件相続人らが、平成20年3月17日に松戸税務署長に提出した相続税の申告書（以下「本件訂正申告書」という。）に記載した価額と

それぞれ同額である。また、同表の順号6ないし11の各家屋の価額は、本件異議決定における異議調査額と同額である。

(ウ) 現金・預貯金等の価額（別表1順号3の合計額欄の金額）

6069万0925円

上記金額の内訳は、別表6「現金、預貯金等の明細」のとおりであり、同表の各財産の価額は、本件訂正申告書に記載されたそれぞれの価額と同額である。

(エ) その他の財産の価額（別表1順号4の合計額欄の金額）

1287万8512円

上記金額の内訳は、別表7「その他の財産の明細」のとおりであり、同表の各財産の価額は、本件訂正申告書に記載されたそれぞれの価額と同額である。

イ 債務等の金額（別表1順号6の合計額欄の金額）

6484万5507円

上記金額の内訳は、別表8「債務等の明細」のとおりであり、同表の各債務等の価額は、本件訂正申告書に記載された価額と同額である。

ウ 純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額（別表1順号7の合計額欄の金額）

3577万2973円

上記金額の内訳は、別表9「純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額の明細」のとおりであり、同表の財産の価額は、本件相続人らが、平成20年12月26日に松戸税務署長に提出した相続税の修正申告書（以下「本件修正申告書」という。）に記載された価額と同額である。

(2) 納付すべき相続税額

本件相続に係る原告らの納付すべき相続税額は、相続税法（平成19年法律74号による改正前のもの。以下同じ。）15条ないし18条の各規定に基づき、次のとおり算定したものである。

ア 課税遺産総額（別表2順号3の金額）

5億8977万2000円

上記金額は、上記(1)の課税価格の合計額（別表2順号1の金額）から、相続税法15条の規定により、5000万円と1000万円に本件相続に係る相続人の数である4を乗じた金額4000万円との合計額9000万円（別表2順号2の金額）を控除した後の金額である。

イ 法定相続分に応ずる取得金額（別表2順号5の各欄の金額）

(ア) 原告甲（法定相続分6分の1） 9829万5000円

(イ) 原告丙（法定相続分6分の1） 9829万5000円

(ウ) 原告乙（法定相続分6分の1） 9829万5000円

(エ) 戊（法定相続分2分の1） 2億9488万6000円

上記各金額は、相続税法16条の規定により、本件相続人らが上記アの金額を民法900条の規定による相続分（別表2順号4）に応じて取得したものとした場合の各人の取得金額（ただし、昭和34年1月28日付け直資10による国税庁長官通達「相続税法基本通達の全部改正について」（平成19年5月25日付け課資2-5ほかによる改正前のもの。）1

6-3の取扱いにより、各相続人ごとに1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額)である。

ウ 相続税の総額 (別表1順号10の合計額欄及び別表2順号7の金額)

1億6841万9900円

上記金額は、上記イの(ア)ないし(エ)の各金額に、それぞれ相続税法16条に定める税率を乗じて算出した金額(別表2順号6の各金額)の合計額である。

エ 原告らの納付すべき相続税額 (別表1順号15の原告らの欄の各金額)

(ア) 原告甲 6589万7500円

(イ) 原告丙 805万5300円

(ウ) 原告乙 977万1600円

上記金額は、相続税法17条の規定により、上記ウの金額に、課税価格の合計額6億7977万2000円(別表1順号9の合計額欄の金額)のうち原告らに係る課税価格(別表1順号9の原告らの欄の各金額)の占める割合(別表1順号11の原告らの欄の各割合)を乗じて算出した別表1順号12の原告らの欄の各金額(ただし、本件被相続人の養子である原告丙については、相続税法18条の規定による相続税額の別表1順号13記載の2割加算後の金額)から、原告甲及び原告丙については暦年課税分の贈与税額控除額(別表1順号14の両原告欄の各金額)を控除した後の金額(ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの)である。

なお、原告甲及び原告丙に係る上記贈与税額控除額の金額は、本件修正申告書に記載された金額と同額である。

2 本件各更正処分の適法性

被告が本件訴訟において主張する本件相続に係る原告らの納付すべき相続税額は、上記1(2)エのとおり、原告甲につき6589万7500円、原告丙につき805万5300円、原告乙につき977万1600円となること、本件各更正処分における原告らの納付すべき相続税額はいずれもこれを下回るから、本件各更正処分は適法である。

3 本件各賦課決定処分の根拠

被告が本訴において主張する本件各更正処分に係る過少申告加算税額及びその計算根拠は、次のとおりである。

原告甲 185万5000円

原告丙 18万2000円

原告乙 16万9000円

上記金額は、本件各更正処分により原告らが新たに納付すべきこととなった以下の各税額に、通則法65条1項の規定に基づき、それぞれ100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

(1) 原告甲 1855万円

上記金額は、本件各更正処分における原告甲の納付すべき相続税額と本件修正申告書における納付すべき税額との差額(ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満を切り捨てた後のもの。以下各人において同じ。)である。

(2) 原告丙 182万円

上記金額は、本件各更正処分における原告丙の納付すべき相続税額と本件修正申告書における納付すべき税額との差額である。

(3) 原告乙 169万円

上記金額は、本件各更正処分における原告乙の納付すべき相続税額と本件修正申告書における納付すべき税額との差額である。

4 本件各賦課決定処分の適法性

上記2のとおり本件各更正処分は適法であり、被告が本件訴訟で主張する過少申告加算税は上記3に記載したとおり、原告甲につき185万5000円、原告丙につき18万2000円、原告乙につき16万9000円であるところ、本件各賦課決定処分による過少申告加算税の金額はこれらの被告主張金額と同額であるから、本件各賦課決定処分は適法である。