

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 更正の請求に理由がない旨の通知処分取消請求事件
国側当事者・国(中野税務署長)
平成26年10月15日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	山下 清兵衛 北村 美穂子 山下 功一郎 田代 浩誠
被告	国
同代表者法務大臣 処分行政庁	馬場 みどり 中野税務署長 橋本 秀法
被告指定代理人	大原 高夫 中澤 直人 今井 努 阿部 文威 武田 涼子 土居 哲雄

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

中野税務署長が平成22年12月2日付けでした原告に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分(以下「本件処分」という。)を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、相続により私道を含む財産を取得した原告が、その相続に係る相続税について、相続税の納税申告書を提出した後、当該申告書に記載した当該私道の価額の評価に誤りがあり、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとして、課税価格及び納付すべき税額について更正をすべき旨の請求をしたところ、中野税務署長が、上記更正をすべき旨の請求に対し、更正をすべき理由がない旨を原告に通知したこと(本件処分)について、原告が、本件処分は違法であることを主張して、その取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

別紙1「関係法令等の定め」（以下、単に「別紙1」という。）に記載したとおりである（別紙1における略称は、以下においても用いる。）。

2 前提事実（証拠等を掲記しない事実は、当事者間に争いがないか、当事者において争うことを明らかにしない事実である。以下、2記載の事実を「前提事実」という。）

(1) 本件処分に至る経緯等

ア 相続税の期限内申告書及び修正申告書の提出

(ア) 原告は、平成20年11月9日に死亡した乙（以下「被相続人」という。）の子であり、被相続人の共同相続人の1人である。

(イ) 原告は、被相続人の他の共同相続人（いずれも被相続人の子である丙及び丁。この両名を併せて「他の相続人ら」といい、原告と他の相続人らとを併せて「本件相続人ら」という。）と共に、平成21年9月8日、中野税務署長に対し、被相続人の死亡により開始した相続（以下「本件相続」という。）に係る相続税について、別表1「本件通知処分の経緯」（以下、単に「別表1」という。）の順号1の各欄に記載のとおり、相続税の期限内申告書を提出した（この申告を、以下「当初申告」という。）。

(ウ) 平成22年3月8日、本件相続人らの間で被相続人の遺産の分割の協議が調ったことから、原告は、同月16日、中野税務署長に対し、別表1の順号2の各欄に記載のとおり、相続税の修正申告書（乙3。以下「本件修正申告書」という。）を提出した（この申告を、以下「修正申告」という。）。

(エ) 被相続人の遺産には、私道の用に供されている東京都中野区（以下「中野区」という。）●●、同●●、同●●及び同●●の土地（これらを併せて、以下「本件私道」という。）が含まれていた。原告は、当初申告及び修正申告において、評価通達の定める評価方式により、本件私道が本件通達の前段の定めに基づいて評価されるべきものであるとして、本件私道の価額を1600万6135円と評価していた。

イ 更正の請求及び本件処分

(ア) 原告は、平成22年9月3日、中野税務署長に対し、本件私道の価額の評価に誤りがあったとして、本件私道の価額を150万円として、別表1の順号3の各欄に記載のとおり、更正をすべき旨の請求（以下「本件更正請求」という。）をした。

(イ) 中野税務署長は、平成22年12月2日、本件更正請求に対し、更正をすべき理由がない旨を原告に通知した（本件処分）。

ウ 不服申立て

(ア) 原告は、平成22年12月10日、中野税務署長に対し、本件処分の取消しを求める異議申立てをしたが、中野税務署長は、平成23年2月10日、当該異議申立てを棄却する旨の決定をした。

(イ) 原告は、平成23年3月7日、国税不服審判所長に対し、本件処分の取消しを求める審査請求をしたが、国税不服審判所長は、同年12月19日、当該審査請求を棄却する旨の裁決をした。

エ 本件訴えの提起

原告は、平成24年6月11日、本件訴えを提起した（当裁判所に顕著である。）。

(2) 本件私道の状況等

ア 本件私道の状況

- (ア) 本件相続の開始した日における本件私道の位置、形状及びその周辺の土地との関係等は、別紙2の図面（以下、単に「別紙2」という。）のとおりである（甲3、9、弁論の全趣旨）。
- (イ) 本件私道は、その東側で区道に約7メートル接続し、当該区道からの奥行が約42メートル、幅員が約4メートルの道であり、その全体の面積は、177.21平方メートルである（甲3、9、乙3）。
- (ウ) 本件私道のうち、前記(イ)の区道と接続する部分から約35メートルまでの部分は、位置指定を受けている（甲3、弁論の全趣旨）。
- (エ) 本件私道は、その西側において、被相続人の姉である戊（以下「戊」という。）が所有する土地（中野区●●及び同●●の土地）から成る行き止まりの私道（以下「本件隣接私道」という。）と接続している（乙7の1・2、弁論の全趣旨）。
- (オ) 本件私道及び本件隣接私道の南側に接する宅地（中野区●●及び同●●の土地）と本件私道及び本件隣接私道との境界には、高さ約1.5メートルのコンクリート製の塀が設置されており、本件私道及び本件隣接私道の南側に接する上記の宅地から本件私道及び本件隣接私道には、直接に出入りすることはできない（甲3、9）。

イ 本件私道に接する宅地上の建物等の状況

- (ア) 本件隣接私道に接する各宅地（中野区●●、同●●、同●●及び同●●の各土地）の所有者は、いずれも戊であり、これらの各宅地上には、一戸建ての住宅又は共同住宅である別紙2記載のA建物（以下、別紙2記載の各建物を示す際には、同別紙の表記のとおり、「A建物」などという。）からE建物までが存し、そのうち、中野区●●の宅地上に存する建物2棟（D建物及びE建物）は、戊が所有している（乙8の1から4まで、9の1から5まで）。

また、本件私道に隣接し、本件私道から直接出入りすることのできる各宅地（中野区●●、同●●、同●●及び同●●の各土地）の本件相続の開始した日における所有者は、いずれも被相続人であり、これらの各宅地上には、共同住宅であるF建物からH建物までが存していた。これらの建物のうち、区道に直接に接していない中野区●●、同●●及び同●●の各宅地上のF建物の持分3分の2は、被相続人が有し、残りの持分3分の1は、被相続人の妻であるIから相続した丙が有しており、G建物は、被相続人が所有していた。そして、これらの各宅地に接する中野区●●及び同●●の各宅地も、本件相続の開始した日において、被相続人が所有していた。（乙2、10の1から4まで、11の1・2、12の1・2）

- (イ) A建物の表示に関する登記の登記事項のうち「①種類」については、平成23年6月21日付けで、「原因及びその日付」を「平成18年月日不詳変更」とする「居宅診療所」から「居宅」への変更の登記がされている（乙9の1）。
- (ウ) 本件私道及び本件隣接私道に接する宅地上には、公園、集会所、地域センターなどの公共的な施設等は存しない（甲3、弁論の全趣旨）。

3 本件処分の根拠及び適法性に関する被告の主張

本件処分の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記4に掲げるほか、別紙3「本件処分の根拠及び適法性」（以下、単に「別紙3」という。）に記載のとおりである（別紙3における略称は、以下においても用いる。）。

4 争点及び争点に関する当事者の主張

本件の争点は本件私道の価額であるところ、争点に関する被告の主張の要点は別紙4「被告の主張の要点」（以下、単に「別紙4」という。）のとおりであり、原告の主張の要点は別紙5「原告の主張の要点」（以下、単に「別紙5」という。）のとおりである（別紙4及び別紙5における略称は、特に断りのない限り、以下においても用いる）。

第3 当裁判所の判断

1 相続により取得した財産の価額の評価に関する基本的な考え方

- (1) 相続税法22条は、相続により取得した財産の価額につき、特別の定めのあるものを除くほか、当該財産の取得の時における時価によるべき旨を定めているところ、ここにいう時価とは、当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。
- (2) ところで、相続税に係る課税実務においては、評価通達において、相続により取得した財産の価額の評価に関する一義的基準を定め、画一的な評価方式によって財産の価額を評価することとされている。このような方法が採られているのは、相続税の課税対象である財産には多種多様なものがあり、その客観的な交換価値が必ずしも一般的に確定されるものではないため、財産の客観的な交換価値（時価）を上記のような画一的な評価方式によることなく個別事案ごとに評価することにすると、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった金額が相続に係る財産の「時価」として導かれる結果が生ずることを避け難く、また、課税庁の事務負担が過重なものとなり、課税事務の効率的な処理が困難となるおそれもあることから、財産の価額をあらかじめ定められた評価方式によって画一的に評価することとするのが相当であるとの理由に基づくものと解される。
- (3) そして、評価通達に定められた評価方式が当該財産の取得の時における時価を算定するための手段として合理的なものであると認められる場合においては、前記(2)のような相続税に係る課税実務は、納税者間の公平、納税者の便宜、効率的な徴税といった租税法律関係の確定に際して求められる種々の要請を満たし、国民の納税義務の適正な履行の確保（通則法1条、相続税法1条参照）に資するものとして、同法22条の規定の許容するところであると解される。

さらに、上記の場合においては、同通達の定める評価方式が形式的に全ての納税者に係る財産の価額の評価において用いられることによって、基本的には租税負担の実質的な公平を実現することができるものと解されるのであって、同法22条の規定もいわゆる租税法の基本原則の1つである租税平等主義を当然の前提としているものと考えられることに照らせば、特段の事情があるとき（同通達6参照）を除き、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ同通達の定める評価方式以外の評価方式によってその価額を評価することは、たとえその評価方式によって算定された金額がそれ自体では同法22条の定める時価として許容範囲内にあるといい得るものであったとしても、租税平等主義に反するものとして許されないものというべきである。

2 本件通達に定められた評価方式が相続により取得した財産の取得の時における時価を算定するための手法として合理的なものであると認められるか

- (1) 本件通達は、その前段で、私道の用に供されている宅地の価額は、評価通達11から21-2までの定めにより計算した価額の100分の30に相当する価額によって評価する旨を定め、その後段で、この場合において、その私道が不特定多数の者の通行の用に供されている

ときは、その私道の価額は評価しない旨を定めている。

(2) 本件通達は、一般に、私道がその接する宅地と一体不可分の関係にあるものとして利用及び取引がされており、その接する宅地の効用に寄与することによって、私道自体の効用が認められるものであり、私道そのものの効用としては、オープンスペースとしての効用、一時的な占有、駐車スペースとしての利用に加え、抵当権や地役権等の設定が可能であり、また、状況により用途の変更が可能である一方、建築基準法や道路交通法の規定の適用を受ける私道については、それぞれにおいて私権の制限を受けることとなるなど、私道には、宅地や路地状敷地に比べて低いものの、一定の価値があると認められるが、それは必ずしも一定の水準にあるものではなく、私道のもつ効用の程度等により幅の広いものとなっていることを前提に、私道の用に供されている宅地の評価に当たり、その私道を、①不特定多数の者の通行の用に供するいわゆる通り抜け道路と、②袋小路のように専ら特定の者の通行の用に供するいわゆる行き止まり道路とに分け、上記①に該当するものは、私有物としての利用が大きく制限され、公共性も強くなり、私道を廃止して宅地となる可能性は極めて小さくなるので評価せず、上記②に該当するものは、ある程度の制約はあるが、私有物としての使用収益は可能であり、特にそのような私道に接する宅地が同一人の所有に帰属することとなると、私道がその接する宅地内に包含されて宅地となる可能性があることから、宅地の評価の方式である評価通達11から21-2までの定めにより計算した価額の100分の30に相当する価額によって評価することとしたものである(乙4、5)。

そして、私道の用に供されている宅地が本件通達の前段の定めに関連する場合の評価割合については、「財産評価基本通達の一部改正について(法令解釈通達)」(平成11年7月19日付け課評2-12ほか)による改正前の本件通達が100分の60としていたところ、都市化の進展等により、私道のオープンスペース等としての効用が制約されつつあること、地価の下落、二極化の局面では、効用の限定された私道の下落率が標準的な宅地に比べて大きいものといえること等から、上記改正により、他の公的評価基準等との比較検討を行うとともに、当時の経済情勢や土地の取引実態も踏まえて、100分の30に引き下げられたものである(乙1、5)。なお、土地価格比準表(不動産鑑定評価基準の理論を基礎に、不動産鑑定士等の鑑定評価の専門家の参画を得てその実践面における成果をも十分に採り入れて、昭和50年に国土庁が作成した合理的な比準方法を示すものであり、その後、数次にわたって改訂がされている(乙21))では、「路地状部分」の減価率は「30%~50%」、「共用私道」の減価率は「50%~80%」、「準公道的私道」の減価率は「80%以上」とされているところ、このうち「共用私道」とは、「道路の構造、系統、連続性から行き止まり私道であって専ら私道沿接地利用者など限られた特定多数の通行の用に供されている私道」であり、「準公道的私道」とは、「道路の構造、系統、連続性から私道の沿接する地域を通り抜け他の地域への移動ルートとなって公道から公道へと通り抜けできる公共性の高い私道、あるいは行き止まり私道であっても不特定多数の者が利用する公共施設などへ出入りしている場合の私道」であると解されている(乙14、19、33)。

以上のとおり、本件通達が定められた趣旨、私道の用に供されている宅地が本件通達の前段の定めに関連する場合の評価割合が100分の30に引き下げられた経緯に加え、「他の公的評価基準」であるといえる土地価格比準表における減価率に照らすと、本件通達に定められた評価方式は、その前段の定めに基づいて評価されるべき場合の評価割合も含め、相続により取

得した財産の取得の時ににおける時価を算定するための手法として、合理的なものであると認められる。

- (3) 以上に反する原告の主張は、理由がないというべきである。なお、本件通達に定められた評価方式に関し、①いわゆる通り抜け道路でない私道について一律の評価割合を用いる点が不合理である旨及び②位置指定道路である私道の評価割合が100分の30である点が不合理である旨の原告の主張については、以下に述べるとおりであって、いずれも採用することができない。

ア いわゆる通り抜け道路でない私道について一律の評価割合を用いる点が不合理である旨の原告の主張について

- (ア) 原告は、位置指定道路である私道と単なる私道とは、その財産的価値が異なるにもかかわらず、その評価割合が同一であることが不合理である旨の主張をする。

この点、証拠（甲16、17、21、23、乙29）によれば、中野区による「N周辺地区地区計画」における土地の買取りに当たって、「すでに建築基準法上で道路となっている部分（42条2項および42条1項5号部分等）」は、「評価額の1/10」の買取り価格が提示されるものとされていること、東京地方裁判所民事執行センターに所属する裁判官や裁判所書記官から助言等を受けて東京競売不動産評価事務研究会が編集した「競売不動産評価マニュアル」（以下、単に「競売不動産評価マニュアル」という。）においては、道路敷地（「公道あるいは私道の敷地として使用されている土地」）である私道が建築基準法上の道路に該当する場合とそうでない場合とで、当該私道が接する道路沿いの画地の価格に対する評価割合を異にしていることが認められ、地方公共団体による土地の買取りや民事執行法の規定による競売手続の実務の取扱いにおいて、位置指定道路であるか否かにより評価割合を異にする評価基準を設けている場合があるということ是可以する。

しかしながら、前記(2)のとおり、本件通達は、私道の用に供されている宅地について、建築基準法や道路交通法の規定の適用を受けることにより、私権の制限を受けることがあることを踏まえて定められたと認められるところ、証拠（乙19、33）によれば、土地価格比準表（前記(2)参照）において、私道の評価をするに当たり、位置指定道路であるか否かにより評価割合を異にする評価基準を設けてはいないことが認められるのであって、このことも考慮すると、本件通達が、位置指定道路であるか否かにより評価割合を異にしなかったからといって、直ちに合理性を欠く評価方式を定めたものということとは困難である。

そして、本件通達は、位置指定によるものを含めた種々の規制の有無及び程度を踏まえつつも、私道の用に供されている宅地が「不特定多数の者の通行の用に供されている」といえるか否かにより、評価割合を異にする評価方式を定めたものであって、当該私道の用に供されている宅地が位置指定道路である場合でも、上記のとおりにいえば本件通達の後段の定めに関連することになるもので、位置指定道路である私道と単なる私道について、全て同一の評価割合を用いているものではないし、このような評価方式は、私道の用に供されている宅地の現実の状況に照らしてその財産的価値を評価するものであって、合理性を有するものというべきである。

したがって、この点に関する原告の主張を採用することはできない。

- (イ) 原告は、相続税の物納に関する取扱いを根拠に挙げて、上下水道や都市ガスの配管と

いった地下の埋設物が存在する私道とそのような埋設物が存在しない私道とは、その財産的価値が異なるにもかかわらず、その評価割合が同一であることが不合理である旨の主張をする。

この点、相続税法41条2項は、同条1項の規定による物納に充てることができる財産について、管理又は処分をするのに不適格なものとして政令で定めるものを除く旨を定めており、同法施行令18条1号及び同法施行規則21条7項2号によれば、「除去しなければ通常の使用ができないものが地下にある不動産」を上記「管理又は処分をするのに不適格なもの」とする旨を定めている。そして、同法42条20項は、税務署長は、同条2項の規定による物納の許可をしようとするときは、当該申請者に対し、1年を超えない範囲内で期限を定めて廃棄物の撤去その他の物納財産を収納するために必要な措置をとることを命ずることができる旨を定めている。そうすると、地下に埋設物があって、上記「管理又は処分をするのに不適格なもの」に該当する私道については、物納をするために地下の埋設物の撤去を命じられる可能性があり、そのために費用を要することもあり得るとは考えられる。

しかしながら、相続税の賦課に当たり相続財産の価額をどのように評価するかということと、当該財産が物納財産として国の管理又は処分に適するか否かということとは、事柄の性質上、その判断の観点を異にするものであって、前者の判断において、必ずしも当該相続財産が管理又は処分に適しているかどうかを想定して評価がされるべきものではないというべきである。また、物納をしようとする土地に上下水道や都市ガスの配管といった地下の埋設物がある全ての場合に上記の撤去を命じられることを根拠付ける法令上の規定は見当たらず、実務的にも、そのように取り扱われていることを認めるに足りる証拠はない。

そして、本件通達は、私道の用に供されている宅地が「不特定多数の者の通行の用に供されているとき」といえるか否かにより、評価割合を異にする評価方式を定めたものであって、上下水道や都市ガスの配管といった地下の埋設物が存在する私道とそのような埋設物が存在しない私道とを全て同一の評価割合により評価することを定めたものでもない。

したがって、この点に関する原告の主張を採用することはできない。

(ウ) 原告は、固定資産税が課されない私道について、固定資産税評価額が0円であるとみた上で、固定資産税評価額が0円である私道と固定資産税評価額が0円ではない私道とを一律に評価する点が不合理であるとする趣旨と解される主張をする。

しかしながら、「公共の用に供する道路」について固定資産税を非課税とする旨を定める地方税法348条2項の規定は、主として、固定資産の性格及び用途に鑑み、固定資産税を非課税とすべきものを定めたものであると解され、同項によって固定資産税が非課税とされたとしても、必ずしもその固定資産税評価額が0円であることを意味しないというべきである。

また、証拠(甲24、乙30から32まで)によれば、区画整理土地評価基準(案)(土地区画整理事業の施行の際の土地の評価基準を作成するに当たって参考に供されることを目的として、昭和53年に社団法人日本土地区画整理協会が作成し、公益社団法人街づくり区画整理協会がその改訂版を作成したもの)においては、私道等の評価について、「固定資産税を免ぜられている部分」と「固定資産税を納めている部分」とで路線価指数に乗

すべき割合を異にしているが、他方、東京都が定める土地区画整理事業標準土地評価基準においては、私道の評価については、固定資産税が課されているか否かによって「私道修正係数」を異にしてはならず、東京都は、上記評価基準の解説書（乙32に添付のもの）において、「私道修正係数の区分について細分化する必要性が生じたときは、例えば、固定資産税の課税の有無（中略）によって区分する方法（中略）等が考えられるので、地区の実態に応じて選択する」と記載するにとどめていると認められる。

このようにみえてくると、不動産の評価基準の中には、固定資産税が課される私道と固定資産税が課されない私道とを区別し、評価方法を異にするものがある一方、必ずしもそれらを区別せずに評価するものもあるということが出来る。そうすると、本件通達の定めのように、固定資産税が課される私道と固定資産税が課されない私道とで、評価方法及び評価割合を異にすることがないとしても、必ずしも合理性を欠くものであるということとはできない。

そして、本件通達は、私道の用に供されている宅地が「不特定多数の者の通行の用に供されているとき」といえるか否かにより、評価割合を異にする評価方法を定めたものであって、固定資産税が課される私道と固定資産税が課されない私道とを全て同一の評価割合により評価することを定めたものでもない。

したがって、この点に関する原告の主張を採用することはできない。

イ 位置指定道路である私道の評価割合が100分の30である点が不合理である旨の原告の主張について

(ア) 原告は、中野区の地区計画における道路用地を買収する際に提示される位置指定道路の買取り価格を根拠に挙げて、本件通達の前段の定めにおける評価割合が不相当に高いものである旨の主張をする。

この点、前記ア(ア)のとおり、中野区による「N周辺地区地区計画」における土地の買取りに当たって、「すでに建築基準法上で道路となっている部分（42条2項および42条1項5号部分等）」は、「評価額の1/10」の買取り価格が提示されるものとされており、路線価方式又は倍率方式により計算した宅地の評価額の100分の30に相当する価額によって評価するものと定めている本件通達の前段は、上記中野区による買取り価格よりも高い評価割合を定めるものであるということとはできる。

しかしながら、上記中野区により提示される買取り価格は、飽くまで、一地方公共団体による地区計画に係る事業の施行において提示される価格にすぎない上、中野区においては、建築基準法上の道路である場合には上記のように大幅な減額をした価格を提示する一方、同法上の道路でない私道については、特段の減額をしない価格を提示するものとされており、また、土地の所有者との間で価格について合意に至らなかった場合には、売買契約は成立せず、上記の場合には、提示された価格による収用の手続等が予定されることもない（甲23）。

そうすると、上記のような取扱いの下で提示される位置指定道路等の建築基準法上の道路についての買取り価格を算出するための減額割合と相続により取得した財産である私道の用に供されている宅地についての本件通達の前段の定めにおける評価割合とを比較して、後者の方がより高い価格を算出するものであるとしても、そのことにより、本件通達の前段の定めにおける評価割合が不相当に高いものであるなどと直ちに評価すること

はできず、ひいては、本件通達の定めが合理性を欠くものであると評価することはできないというべきである。

したがって、この点に関する原告の主張を採用することはできない。

(イ) 原告は、競売不動産評価マニュアル（甲17、21）の記載を根拠に、本件通達の前段の定めにおける評価割合が不相当に高いものである旨の主張をする。

この点、証拠（甲17、21、乙23）によれば、競売不動産評価マニュアルにおいては、道路敷地が建築基準法上の道路に該当する私道について、「競売評価においては、私道の価値率を接面する道路沿いの画地の価格の5～10%程度とする場合が多い。」と記載されているが、他方、競売不動産評価マニュアルは、民事執行法60条1項に規定する売却基準価額について、平成16年法律第152号による改正前の同項に規定する最低売却価額についての適正価格説（競売は、競争売買であり、この競争を経て形成される価格（落札価格）こそが一般的には合理的な価格であることを前提とする立場）が妥当するとし、売却基準価額となる「適正価格」は、一般の不動産取引価格と比較して通常は低廉に定められるべきであり、一般的には、卸売価格における最低限の価格でなければならないとの考え方を前提に作成されていることが認められる。

以上に述べたとおりの同法の規定による競売手続における不動産の評価に関する実務の取扱いについて競売不動産評価マニュアルに記載されたところが前提としている考え方に鑑みると、その取扱いにおける位置指定道路等の建築基準法上の道路に該当する私道についての評価割合と相続により取得した財産である私道の用に供されている宅地についての本件通達の前段の定めにおける評価割合とを比較して、後者の方が前者よりも高い評価割合であるとしても、そのことにより、本件通達の前段の定めにおける評価割合が不相当に高いものであるなどと直ちに評価することはできず、ひいては、本件通達の定めが合理性を欠くものであると評価することはできないというべきである。

したがって、この点に関する原告の主張を採用することはできない。

(ウ) 原告は、課税実務において、いわゆる行き止まり道路のうち、位置指定道路又は二項道路となっているものについて、10パーセント以下の評価割合とする財産評価が是認されている事例があることを根拠に、本件通達の前段の定めにおける評価割合が不相当に高いものである旨の主張をする。

この点、原告評価書（甲3）の作成に当たった不動産鑑定士の作成した調査報告書（甲34）には、原告の主張するような事例があることについての記載があるが、その記載においては、当該私道が位置指定道路又は二項道路であること及び「行き止まり私道」であることが示されているものの、そのほかに、当該私道の位置、形状及びその周辺の土地との関係や、当該私道に接する土地の建物等の状況は示されていない。

そうすると、仮に、上記調査報告書の記載のとおり評価が税務当局によって是認されることがあったとしても、当該私道が、本件通達の適用上、本件通達の前段の定めに基づいて評価されるべきものであったか否かを判断することは困難であり、また、仮に、当該私道が本件通達の前段の定めに基づいて評価されるべきものであったとしても、当該私道に特有の事情を本件通達の定める評価方式以外の評価方式によるべき特段の事情とみて、本件通達の定める評価方式による評価をしなかったものである可能性を否定することもできず、上記調査報告書に記載の事例は、本件通達の前段の定めにおける評価割合が不相

当に高いものであることを根拠付けるものとみることに困難を伴うものであるといわざるを得ない。

したがって、この点に関する原告の主張を採用することはできない。

- (4) 以上によれば、本件通達に定められた評価方式は、私道の用に供されている宅地の取得の時における時価を算定するための手段として合理的なものであると認められ、これを本件通達に定められた評価方式によって評価することは、相続税法22条の規定の許容するところであるというべきである。

3 本件私道が本件通達の前段の定めに基づいて評価されるべきものか

- (1) 前提事実(2)ア(ア)、(イ)及び(エ)のとおり、本件私道は、その一方の端において区道に接続し、他方の端において被相続人の姉である戊が所有する本件隣接私道に接続しており、本件私道と本件隣接私道とを併せて、区道に接続するいわゆる行き止まり道路を構成するものである。そして、同ア(オ)及びイ(ア)のとおり、本件私道は、区道及び本件隣接私道のほか、いずれも宅地に接しているところ、本件私道の南側の宅地から本件私道には直接に出入りすることができず、そのほかの宅地上には、本件相続の開始した日において、共同住宅であるF建物からH建物までが存しており、また、本件隣接私道は、本件私道のほか、いずれも宅地に接しているところ、本件隣接私道の南側の宅地から本件隣接私道には直接に出入りすることができず、そのほかの宅地上には、本件相続の開始した日において、一戸建ての住宅又は共同住宅であるA建物からE建物までが存していた。さらに、同イ(イ)及び(ウ)のとおり、本件隣接私道に接する宅地上のA建物は、「平成18年月日不詳」を登記の原因の日付として、その種類を「居宅診療所」から「居宅」に変更する旨の表題部の変更の登記がされており、また、本件私道及び本件隣接私道に接する宅地上には、公園、集会所、地域センターなどの公共的な施設等は存しない。

上記の各事実によると、本件私道は、いわゆる行き止まり道路の一部であるところ、本件相続の開始した日において、本件私道を利用する者は、本件私道及び本件隣接私道に接する宅地上に存するA建物からH建物までを出入りする者に限られ、しかも、これらの建物は、いずれも一戸建ての住宅又は共同住宅であって、これらの建物を出入りする者は、そこに居住する者又はその関係者等に限られるものと認められる。

そうすると、本件私道は、前提事実(2)ア(ウ)のとおり、位置指定道路を含むものではあるが、その現実の状況に照らすと、不特定多数の者の通行の用に供されているものではなく、本件通達の前段の定めに基づいて評価されるべきものであるというべきである（なお、上記のとおり、本件私道に接する土地はいずれも宅地であって、本件私道は、宅地の価格をもってこれを減価するという方法で評価するのが相当なものである（土地価格比準表（前記2(2)参照）の個別的要因比準表（乙19）には、「私道の価格は、道路の敷地の用に供するために生ずる価値の減少分を、左欄の率の範囲内で当該私道の系統、幅員、建築線の指定の有無等の事情に応じて判断し、当該私道に接する各画地の価格の平均価格を減価して求めるものとする。」との記載がある。）から、本件通達の前段における「私道の用に供されている宅地」に当たるものといえる。）。

- (2) 原告は、本件私道が本件通達の後段の定め該当するものであると主張するが、以上に述べたところに照らすと、その主張を採用することはできない。

4 本件私道について評価通達に定められた評価方式によっては適正な時価を適切に算定するこ

とのできない特段の事情があるか

- (1) 本件において、原告は、本件私道の時価は、原告が依頼した不動産鑑定の結果が記載されている原告評価書のとおり、150万円を超えることはないと主張しており、本件私道について、評価通達に定められた評価方式によっては適正な時価を適切に算定することのできない特段の事情がある旨をも主張しているものと解されるので、これについて検討する。
- (2) この点、原告評価書（甲3）は、A価格、B価格及びC価格の3通りの試算により求めた価格を基にして、本件私道の価額を150万円と評価したものであるところ、このうち、A価格は、本件私道が「対象地の大部分が建築基準法上の位置指定道路に該当し、通行についても特に制約を設けず、不特定多数の人が利用できること」から「準公道的私道」であるとした上で、これを前提として、近隣地域の標準的画地価格を求め、これに対する本件私道の評価割合を10パーセント（中野区の地区計画における買取り価格を提示する際に用いる評価割合又は標準的な準公道的私道の例を参考にした評価割合）とし、さらに、本件私道の一部については、水道管、下水管、ガス管及び電柱といった「インフラ設備」が存することを理由に、上記の各設備ごとに20パーセントの減価をし、合計80パーセントの減価をすることにより求めた価格である。

しかしながら、前記2(2)のとおり、土地価格比準表では、「準公道的私道」とは、「道路の構造、系統、連続性から私道の沿接する地域を通り抜け他の地域への移動ルートとなって公道から公道へと通り抜けできる公共性の高い私道、あるいは行き止まり私道であっても不特定多数の者が利用する公共施設などへ出入りしている場合の私道」であると解されており、「準公道的私道」の意義について、これとは異なるものと解すべき根拠は見当たらないところ、前記3に述べたところからすれば、本件私道が上記の意義における「準公道的私道」に該当しないことは明らかであって、A価格は、その試算をするに当たっての前提を誤ったものであるといわざるを得ないものである上、前記2(3)イ(ア)のとおりの中野区の地区計画における取扱い等を踏まえると、中野区の地区計画における買取り価格を提示する際に用いる評価割合を用いなければ適正な時価を適切に算定することができないものとまではいえず、また、私道に上記のような「インフラ設備」が整備されていることは、宅地価格の増価要因となるもので、私道としての機能の向上及び充実になるとして、設備ごとに私道の減価要因となるものではないとする考え方もあるところであって（乙34）、これによって減価しなければ適正な時価を適切に算定することができないものとはいえないというべきである。

そして、原告評価書（甲3）におけるB価格は、平成20年に中野区内で私道付きの宅地として取引された10事例において、いずれも私道の部分が0円として取引されていることを根拠に、0円と試算したものであるが、鑑定実務では、私道付きの宅地を評価する際、公道沿いのものと比較することができるように私道の価値を宅地に加算し、私道の価値を零と擬制することが行われており（乙34）、上記のような私道付きの宅地の取引において、私道の部分が0円とされていたからといって、直ちに当該私道の部分の価値が0円であるとみることはできないというべきであり、また、当該私道に関する具体的な状況を認めるに足りる証拠はないことから、それらの取引における私道の部分の評価をもって、本件私道について、評価通達に定められた評価方式によっては適正な時価を適切に算定することのできない特段の事情があるということもできない。

また、原告評価書（甲3）におけるC価格は、本件私道について固定資産税が課されていない

いことをもって、固定資産税評価額を0円とし、これに準じて本件私道の価額を0円と試算したものであるが、前記2(3)ア(ウ)のとおり、固定資産税が非課税とされたとしても、必ずしもその固定資産税評価額が0円であることを意味しないというべきであるから、上記試算は、その前提を誤ったものであるといわざるを得ない。

(3) 以上によれば、原告評価書による本件私道の評価を根拠に、本件私道について、評価通達に定められた評価方式によっては適正な時価を適切に算定することのできない特段の事情を認めることはできないというべきである。

(4) 以上のほか、本件私道について、評価通達に定められた評価方式によっては適正な時価を適切に算定することのできない特段の事情を認めるに足りる証拠はない。

5 本件私道の価額について

以上のとおり、本件私道の価額を本件通達を含む評価通達に定められた評価方式によって評価したものとするのは、相続税法22条の規定の許容するところであり、本件私道は、本件通達の前段の定めに基づいて評価されるべきものといえる。

前提事実(1)ア(エ)のとおり、原告は、当初申告及び修正申告において、本件私道の価額を1600万6135円と評価していたところ、これは、評価通達の定める評価方式により、本件私道が本件通達の前段の定めに基づいて評価されるべきものであるとして評価したものである上、その評価の過程に誤りがあるものと認めるに足りる証拠はない。そして、上記価格は、被告が主張する本件私道の価額と同じであるから、本件私道の価額であると認められる。

6 本件処分の適法性について

これまで判示してきたところ及び弁論の全趣旨によれば、本件処分の根拠及び適法性については、別紙3のとおりであり、本件処分は適法であるというべきである。

7 結論

以上の次第で、原告の請求は理由がないから棄却する。

よって、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事3部

裁判長裁判官 八木 一洋

裁判官 品川 英基

裁判官 大竹 敬人

(別紙1)

関係法令等の定め

第1 相続税法

相続税法22条(評価の原則)は、同法第3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旨を定めている。

第2 建築基準法

建築基準法42条(道路の定義)1項は、同法第3章の規定において「道路」とは、同法42条1項1号から5号までの一に該当する幅員4メートル(特定行政庁(同法2条35号参照)がその地方の気候若しくは風土の特殊性又は土地の状況により必要と認めて都道府県都市計画審議会の議を経て指定する区域内においては、6メートル。同法42条2項及び3項において同じ。)以上のもの(地下におけるものを除く。)をいう旨を定め、同条1項5号は、土地を建築物の敷地として利用するため、道路法、都市計画法、土地区画整理法、都市再開発法、新都市基盤整備法、大都市地域における住宅及び住宅地の供給の促進に関する特別措置法又は密集市街地整備法によらないで築造する政令で定める基準に適合する道で、これを築造しようとする者が特定行政庁からその位置の指定(以下「位置指定」という。)を受けたもの(以下「位置指定道路」という。)を掲げている。

第3 地方税法

地方税法348条(固定資産税の非課税の範囲)2項(平成20年法律第21号1条中地方税法348条2項9号、12号及び26号を改める旨の改正前のもの。以下同じ。)本文は、固定資産税は、同項1号から44号までに掲げる固定資産に対しては課することができない旨を定め、同項5号は、公共の用に供する道路、運河用地及び水道用地を掲げている。

第4 財産評価基本通達(昭和39年4月25日付け直資56・直審(資)17(例規)国税庁長官通達。ただし、平成21年5月13日付け課評2-6による改正前のもの。乙1、4及び弁論の全趣旨。以下「評価通達」という。)

1 評価通達1

評価通達1は、財産の評価については、次の(1)から(3)までによる旨を定めている。

(1) 評価単位

財産の価額は、評価通達第2章以下に定める評価単位ごとに評価する。

(2) 時価の意義

財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期(相続、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しくは贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日又は地価税法2条第4号に規定する課税時期をいう。)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る場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、評価通達の定めによって評価した価額による。

(3) 財産の評価

財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべき全ての事情を考慮する。

2 評価通達6

評価通達6は、同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旨を定めている。

3 評価通達11

評価通達11は、宅地の評価は、原則として、次に掲げる区分に従い、それぞれ次に掲げる方式によって行う旨を定めている。

- (1) 市街地的形態を形成する地域にある宅地 路線価方式
- (2) (1)以外の宅地 倍率方式

4 評価通達24（以下「本件通達」という。）

本件通達は、その前段で、私道の用に供されている宅地の価額は、評価通達11から21-2までの定め（同通達11から20-5までは、前記3の(1)の路線価方式について、同通達21及び21-2は、同(2)の倍率方式について、それぞれ定めたものである。）により計算した価額の100分の30に相当する価額によって評価する旨を定め、その後段で、この場合において、その私道が不特定多数の者の通行の用に供されているときは、その私道の価額は評価しない旨を定めている。

5 評価通達24-7

評価通達24-7は、都市計画道路予定地の区域内（都市計画法4条6項に規定する都市計画施設のうちの道路の予定地の区域内をいう。）となる部分を有する宅地の評価は、その宅地のうちの都市計画道路予定地の区域内となる部分が都市計画道路予定地の区域内となる部分でないものとした場合の価額に、同通達24-7に掲げる表の地区区分、容積率、地積割合の別に応じて定める補正率を乗じて計算した価額によって評価する旨を定めている。

以上

別紙2及び別表2 省略

(別紙3)

本件処分の根拠及び適法性

1 本件処分の根拠

原告の本件相続に係る相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表2「課税価格及び納付すべき相続税額等の計算明細表」(以下、単に「別表2」という。)に記載したとおりであり、その内容は後記(1)及び(2)のとおりである。

なお、その課税価格及び納付すべき税額は、原告が本件修正申告書(乙3)に記載したものと同額である。

(1) 課税価格の合計額(別表2の順号11の「合計額」欄の金額) 5億3933万8000円

上記金額は、本件相続人らに係る相続税の各課税価格の合計額であり、本件相続人らそれぞれが本件相続により取得した後記アの財産の価額から、本件相続人らそれぞれが負担する後記イの債務等の金額を控除した後の以下の各金額(国税通則法(以下「通則法」という。)118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。別表2の順号11の「原告」欄及び「他の相続人ら」欄の金額参照)を合計した金額である。

原告 2億1583万2000円

他の原告ら 3億2350万6000円

ア 本件相続により取得した財産の価額(別表2の順号8の「合計額」欄の金額)

8億7639万4162円

上記金額は、本件相続人らが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) 本件私道の価額(別表2の順号1の「合計額」欄の金額) 1600万6135円

上記金額は、本件私道の価額であり、当該金額は、本件修正申告書(乙3)の第11表に記載された本件私道の価額と同額である。

(イ) その他の土地の価額(別表2の順号2の「合計額」欄の金額)

7億3772万7962円

上記金額は、本件相続に係る本件私道以外の土地の価額の合計額であり、当該金額は、本件修正申告書(乙3)の第15表に記載された「土地」の「計」欄(番号⑥)のうち、「各人の合計」欄に記載された金額7億5373万4097円から前記(ア)の金額を控除した後の金額と同額である。

(ウ) 家屋、構築物の価額(別表2の順号3の「合計額」欄の金額) 7072万7778円

上記金額は、本件修正申告書(乙3)の第15表の「家屋、構築物」欄(番号⑨)の「各人の合計」欄に記載された金額と同額である。

(エ) 有価証券の価額(別表2の順号4の「合計額」欄の金額) 10万円

上記金額は、本件修正申告書(乙3)の第15表の「有価証券」の「計」欄(番号⑩)のうち「各人の合計」欄に記載された金額と同額である。

(オ) 現金預貯金等の価額(別表2の順号5の「合計額」欄の金額) 4474万2367円

上記金額は、本件修正申告書(乙3)の第15表の「現金、預貯金等」欄(番号⑪)のうち「各人の合計」欄に記載された金額と同額である。

(カ) 家庭用財産の価額(別表2の順号6の「合計額」欄の金額) 52万2210円

上記金額は、本件修正申告書（乙3）の第15表の「家庭用財産」欄（番号㉔）のうち「各人の合計」欄に記載された金額と同額である。

(キ) その他の財産の価額（別表2の順号7の「合計額」欄の金額） 656万7710円

上記金額は、本件修正申告書（乙3）の第15表の「その他」欄（番号㉖）のうち「各人の合計」欄に記載された金額と同額である。

イ 債務等の金額（別表2の順号9の「合計額」欄の金額） 3億3705万3630円

上記金額は、本件修正申告書（乙3）の第15表の「債務等」の「合計（㉓+㉔）」欄（番号㉕）のうち「各人の合計」欄に記載された金額と同額である。

(2) 納付すべき相続税額

本件相続に係る原告の納付すべき相続税額は、相続税法15条から17条まで（同法15条及び16条につき、平成25年法律第5号による改正前のもの。以下同じ。）及び同法19条の規定に基づき、次のとおり算定したものである。

ア 課税遺産総額（別表2の順号13の金額） 4億5933万8000円

上記金額は、前記(1)の課税価格の合計額5億3933万8000円から、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法定相続人の数である3を乗じた金額3000万円との合計額8000万円（別表2の順号12の「合計額」欄の金額）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の順号15の各人の欄の金額）

(ア) 原告（法定相続分3分の1） 1億5311万2000円

(イ) 他の相続人ら（法定相続分3分の2） 3億0622万4000円

上記の各金額は、相続税法16条の規定により、原告及び他の相続人らが前記アの課税遺産総額を民法900条の規定による相続分の割合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21年6月17日付け課資2-5ほかによる改正前のもの）16-3の取扱いにより、各人ごとに1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

ウ 相続税の総額（別表2の順号16の「合計額」欄の金額） 1億3273万4400円

上記金額は、前記イの各人の取得金額に、それぞれ相続税法16条に規定する相続税の税率を適用して算出した金額の合計額である。

エ 原告の算出税額（別表2の順号18の「原告」欄の金額） 5312万0307円

上記金額は、相続税法17条の規定により、前記ウの相続税の総額に、課税価格の合計額5億3933万8000円（別表2の順号11のうち「合計額」欄の金額）のうち原告の課税価格2億1583万2000円（同表の順号11のうち「原告」欄の金額）が占める割合（同表の順号17のうち「原告」欄の割合）を乗じて算出した金額である。

オ 原告の納付すべき相続税額（別表2の順号19の「原告」欄の金額） 5312万0300円

上記の金額は、前記エの原告の算出税額について、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。

2 本件通知処分 of 適法性

本件相続に係る原告の納付すべき相続税額は、前記1(2)オのとおり5312万0300円であるところ、当該金額は、本件処分における原告の納付すべき相続税額（別表1「本件通知処分の経緯」の順号4の「納付すべき税額」欄参照）と同額であるから、本件処分は適法である。

以上

被告の主張の要点

第1 本件私道の財産評価については本件通達によることがその客観的な交換価値を反映した適正かつ合理的な評価方法であること

1 相続税の財産評価の原則について

(1) 相続税法22条は、相続により取得した財産の価額は、同法第3章において特別の定めのあるものを除き、当該財産の取得の時における「時価」による旨規定する。ここにいう「時価」とは、課税時期における当該財産の客観的な交換価値をいい、相続により財産を取得した日において、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る場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解される。

(2) しかし、客観的な交換価値は必ずしも一義的に確定されるものではないことから、課税実務においては、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相続財産を評価することとしている。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、課税庁の事務負担が重くなり、回帰的かつ大量に発生する課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあることなどからして、あらかじめ定められた評価方式によりこれを画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくものと解されている。

そうすると、租税平等主義という観点からして、同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同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。

2 本件通達の定め合理性について

(1) 路線価方式により評価した価額は宅地の客観的交換価値を反映した適正な時価であること

評価通達11は、市街地的形態を形成する地域にある宅地の価額は、各国税局長が定めた路線価を基に、路線価方式で評価することとしている。ここにいう路線価は、宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地が面している路線ごとに設定されるもので、毎年1月1日を評価時点として、売買実例価額、公示価格、不動産鑑定士等による鑑定評価額、地価事情精通者の意見価格等を基にして国税局長がその路線ごとに評定した1平方メートル当たりの宅地の価格であり、1年間の地価変動に対応するなどの評価上の安全性を考慮して公示価格の80パーセント程度の水準をめどとして定められている。

そして、同通達においては、宅地の価額を求めるに当たり適用する、奥行価格補正率、側方路線影響加算率、二方路線影響加算率、不整形地補正率、間口狭小補正率、奥行長大補正率及びがけ地補正率を定めており、路線価を基に当該宅地の奥行距離や不整形の度合いなどによって一定の加算又は減算を行うこととするなど、個別事情が反映されるよう考慮している。

したがって、路線価方式により評価した価額は、宅地の客観的交換価値を反映した適正な時価

であるといえる。

(2) 私道の用に供されている土地の評価について

ア 私道の財産的価値について

宅地は、通常、建物の敷地にあることによってその効用を発揮するものであるが、宅地のうち私道の用に供されているもの（以下、被告の主張の要点において、単に「私道」という。）は、その接する宅地と一体不可分として利用・取引されており、その接する宅地の効用に寄与することによって、それ自体の効用が認められるものである。私道そのものの効用としては、基本的に、①オープンスペース（日照や通風を確保する空間、子供が遊ぶ等）としての効用、②一時的な占有（花壇を造る、ごみ箱を置くなど）、③駐車スペースとしての利用などが考えられ、④担保設定（抵当権等）や地役権の設定、⑤状況によっては私道から建物の敷地等への用途変更もそれぞれ可能であるが、その一方で、建築基準法や道路交通法の適用を受ける私道については、それぞれに定める私権の制限を受けることとなる。

このように、私道には、通常の宅地や路地状敷地に比べて低いものの、一定の価値があると認められる。そして、その価値は、必ずしも一定の水準にあるものではなく、私道のもつ効用の程度や更地としての利用を前提とする場合などに応じて幅の広いものとなっている。

イ 私道の評価に係る本件通達の定めについて

(ア) 本件通達においては、私道を不特定多数の者の通行の用に供するいわゆる通り抜け道路と袋小路のように専ら特定の者の通行に供するいわゆる行き止まり道路とに区分した上で、前者に該当するものについては、私有物としての利用が大きく制限され、公共性も強くなり私道を廃止して通常の宅地となる可能性は極めて小さくなることから、これを評価しないこととしている。この私道の価額を評価しない具体例としては、①公道と私道に接続し、不特定多数の者の通行の用に供されているいわゆる通り抜け道路、②いわゆる行き止まりの道路であるが、その私道を通行して不特定多数の者が地域等の集会所、地域センター及び公園などの公共施設や商店街等に入出入りしている場合などにおけるその私道及び③私道の一部に公共バスの転回場や停留所が設けられており、不特定多数の者が利用している場合におけるその私道などが挙げられる。

このように、現に不特定多数の者の通行の用に供されているような現状にある私道については、①道路としての用法に応じて利用されることになり、第三者が通行することを容認しなければならないこと、②道路内建築の制限により、通行を妨害する行為が禁止されること、③私道の廃止又は変更が制限される等の一定の利用制限があること及び④このような私道を含む宅地の売買実例等からみても私道の減価を100パーセントとしている事例が多いという取引実態にあることから、その価額を評価しないこととしている（本件通達の後段）。

(イ) 一方、袋小路のように専ら特定の者の通行の用に供するいわゆる行き止まり道路に該当するものについては、現在その使用収益にある程度の制約はあるが、私有物として、所有者の意思に基づく処分の可能性は残されており、特に、そのような私道に接する土地が同一人の所有に帰属することになると、現在の私道は容易にその敷地内に包含されて、私道ではなくなってしまうことになることから、通常の宅地として評価した価額の30パーセント相当額によって評価することとしているのである（本件通達の前段）。

(3) 小括

以上のとおり、本件通達の定めは、私道について、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。

3 本件私道について

(1) 本件私道については、公道へ出るために本件私道の利用を必要とするA建物からG建物までの居住者及びその関係者が、公道への通行権を確保するために共同又は単独で本件私道を有償で購入すること等も考えられ、本件私道が私有物として処分される可能性を否定できない。

(2) 本件私道は、いわゆる行き止まり道路の一部であり、本件道路及び本件隣接私道に接する宅地にはA建物からH建物までが建築されているものの、H建物の敷地は区道に面していたことからすると、本件私道を利用する者は、専らA建物からG建物までの居住者及びその関係者に限定されており、加えて、本件私道及び本件隣接私道は、公共施設等も隣接しておらず、いわゆる通り抜け道路や公共施設等の出入りに利用されていたことはない。

したがって、本件私道はいわゆる不特定多数の者の通行の用に供されていたものとは認められない。

(3) したがって、本件私道は、本件通達の前段の定めに基づいて評価されるべきである。

4 小括

以上のとおり、私道の評価に係る評価方法について定める本件通達の定めは、当該財産の客観的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ものであり、本件私道の価額は、本件通達の前段の定めに基づき、通常の宅地として評価した価額の30パーセント相当額によって評価することが相当である。

第2 不動産鑑定評価額によっても本件通達に基づいて評価した本件私道の価額が合理的であり、本件処分は適法であること

1 J不動産鑑定士(乙13。以下「J鑑定士」という。)が作成した不動産鑑定評価書(乙14。以下「J鑑定書」といい、J鑑定書による不動産鑑定評価を「J鑑定」という。)が合理的であること

(1) J鑑定の概要は、①まず、本件私道の最有効使用を判定し、②次に、近隣地域の標準的画地の土地価格について、取引事例比較法による比準価格を求め、地価公示標準地等との規準を行って評定し、③当該標準地画地の土地価格に、対象不動産の個別格差率、私道価値率、地積を乗じて対象不動産の土地価格を決定することとして、最終的に対象不動産の価格を2339万円と決定しているところである。

(2) J鑑定は、本件私道の最有効使用について、「対象不動産は行き止まり共用私道の一部であり、現況通り私道として利用すること」とした上で、取引事例比較法による標準的画地の比準価格(66万円/㎡)及び公示価格を規準とした価格(55万1000円/㎡、55万円/㎡)をそれぞれ求めている。そして、「比準価格は市場性を反映した価格であるが、本件は正常価格を求めるものであるので、正常価格の指標として信頼性の高い公示価格との規準価格を重視し」、標準的画地の正常価格(単価)を1平方メートル当たり55万円と評定している。

なお、「正常価格」とは、「市場性を有する不動産について、現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場で形成されるであろう市場価値を表示する適正な価格」をいうものとされている。

(3) 次に、J鑑定は、「公道、準公道的私道及び共用私道の区分」について、本件私道の位置・利用関係を踏まえた上で、「私道の構造、系統、連続性から、公道から公道へと不特定多数の人々が通り抜ける公共性の高い移動ルートとなっておらず、専ら私道沿接敷地の利用者の通行の用に

供され私道沿接者及びそこへの来訪者の利用で完結しているので、本件私道は「共用私道」であると判断している。

そして、J鑑定は、私道価値率について、私道と私道に接する宅地の価格形成要因を詳細に分析し、私道のみであっても競売により落札されていること、通行の対価を受け取ることができる可能性があること及び私道を廃止し他の土地と一体としての宅地利用の可能性があることなどを踏まえ、私道自体に価値があることは明らかであるとした上で、公共用地の取得における土地評価事務要領や土地区画整理事業土地評価基準（東京都）及び土地価格比準表における減価率を参酌し、「本件は商業地、事務所用地のように私道沿接地あるいは地上建物の利用権原を有しない多くの顧客等も出入りする準公道的私道に近似した共用私道ではなく、敷地所有者、借地人、借家人等沿接地、地上建物の利用権原を有する特定多数の居住者の通行の用に供せられる共用私道であることを考慮し、本件私道価値率30%を相当と判定した」としている。

(4) また、J鑑定は、個別格差率につき、水道管等の地下埋設物については、「各種ライフラインは宅地として機能するためには不可欠な設備であり沿接宅地に寄与し私道としての効用を発揮しているので、ライフライン埋設による減価」は行わないとした上で、対象不動産の個別的要因を総合的に考慮して個別格差率をマイナス20パーセントと判定し、前記(2)の標準的画地に係る土地価格の単価（1平方メートル当たり55万円）に、個別格差率、前記(3)の私道価値率（30パーセント）及び本件私道の地積（177.21平方メートル）を乗じ、その鑑定評価額を2339万円と評定している。

(5) このように、J鑑定は、私道が有する価値やその減価率について、不動産競売実務や公的な評価基準に基づく詳細な分析を行い、本件私道の現実の位置・利用関係を踏まえた上で、その正常価格を評定しており、論理的かつ客観的で合理性が高いものである。

2 本件通達の前段の定めに基づいて評価した本件私道の価額が合理的であり、本件処分は適法であること

以上のとおり、本件私道の正常価格を評定したJ鑑定は合理性が高いところ、原告が本件通達の前段の定めに基づいて評価して申告した本件私道の評価額は1600万6135円であり、合理的と認められるJ鑑定（2339万円）を下回っているのであるから、本件通達の前段の定めに基づいて評価した本件私道の評価額は、適正な時価の範囲内にあることが明らかというべきである。

したがって、本件通達の前段の定めに基づいて評価した本件私道の評価額を正当とする本件処分は適法である。

第3 原告の主張について

1 原告の主張の要点（別紙5）の第1について

(1) 本件私道のうち位置指定道路に該当するのは、本件私道の東側の区道から35メートルまでの部分であり、その先の本件隣接私道に接する部分までは、位置指定道路ではない。したがって、本件隣接私道は、位置指定道路には接していないから、原告の主張はそもそも前提を誤っている。

(2) もともと、被相続人は、本件私道と本件私道に接する各土地（中野区●●、同●●、同●●及び同●●の各土地）を一体として所有しており、今後、これらの土地を含む周辺地域の開発が行われるなどの事情の変更が生じた結果、本件私道の位置指定を取り消しても、それらの土地について建築基準法43条1項に違反するとの問題が生じず、同法45条の私道の変更又は廃止に係る制限がなくなったような場合には、本件私道につき位置指定の取消しをすることも可能になるのである。そうすると、本件私道が道路でなくなる可能性も否定できない。

(3) 被告が調査した結果、中野区において、相当数の位置指定道路の廃止の事例が認められ、そのうち過半の事例においては、廃止された位置指定道路の部分の土地が、周辺地域と一体となった開発等により、マンション等の建物の敷地の一部として利用されており、また、位置指定道路の一部が廃止された事例、廃止された位置指定道路の奥に共同住宅が存在する事例及び廃止された位置指定道路に接する土地に多数の所有権者が存在する事例が認められる（乙15）。

これらの事実からすると、仮に、多数の利害関係者がいたとしても、位置、指定道路が廃止されて道路でなくなる可能性は、十分あり得るといふべきである。

2 原告の主張の要点（別紙5）の第2について

(1) 建築基準法42条1項5号の規定による位置指定道路とは、「建築物の敷地は、道路（括弧内省略）に2メートル以上接しなければならない」と規定する同法43条との関係で、同法上の道路がない未開発地、あるいは、大きな敷地を細分化して利用しようとする場合等には、新たに道路を築造しなければ、建築物の敷地として利用することはできないことから、これを築造しようとする者が私道の区域を明確にする意味で、その位置について特定行政庁の指定を受けるものであって、不特定多数の者の通行の用に供することを目的としてその指定を受けるものではない。

また、位置指定道路が第三者を含む一般公衆の通行を許容する性質の道路であるとしても（なお、建築基準法上の位置指定の処分がされたことによる反射的効果として「位置指定道路は通行を許容する性質の道路である」ということが導き出されたとしても、同法を根拠に、位置指定道路について不特定多数の者の通行を「法的に義務付けられた」道路であるとまでいうことはできないといふべきである。）、そのような性質を有することと、現実に当該位置指定道路が不特定多数の者の通行の用に供されるか否かは、別の問題である。当該位置指定道路が現実に不特定多数の者の通行の用に供されているか否かは、その位置指定道路と他の道路との接続の状況、位置指定道路に接する施設の状況等の条件によって区々であるから、原告が主張するように、位置指定道路であることをもって、不特定多数の者の通行の用に供されている道路であるということにはならない。

したがって、位置指定道路は不特定多数の者の通行の用に供することを法的に義務付けられた道路であるから、位置指定道路であれば当然に本件通達の後段の定めが適用されるとする原告の主張は、位置指定道路の性質の問題と、当該位置指定道路が不特定多数の者の通行の用に供されているか否かという現実の利用形態の問題とを区別せずに論ずるもので失当である。

(2) 被告は、位置指定道路が道路ではなくなる可能性があることのみを理由に、本件通達の後段の定めが適用されないなどとは主張していない。

本件通達の後段の定めは、不特定多数の者の通行の用に供する通り抜けが可能な私道について、当該私道が廃止される可能性が皆無であることを前提に評価しないとしているものではない。つまり、本件通達の後段の定めは、不特定多数の者の通行の用に供する通り抜けが可能な私道について、「私有物としての利用が大きく制限され、公共性も強くなり、私道を廃止して宅地となる可能性は極めて小さくなるので、評価しないこと」としているのであって、仮に当該私道が廃止されることがあっても、そのことを理由に、本件通達の後段の定めが適用が排斥されるものではない。このことは、通り抜けが可能な私道であっても、その私道に接する土地の所有権者間の関係や周辺地域と併せた開発の方法等によっては当該私道を廃止することが可能となる場合もあることを考えれば、ごく当然の前提であるといえる。

以上のとおり、通り抜けが可能な私道に対して本件通達の後段の定めが適用されるのは、当該

私道が廃止されないことを理由とするものではないから、当該私道が廃止された事例が存する一方で、被告が当該私道に対して本件通達の後段の定め適用を認める主張をしたとしても、被告の主張に矛盾があるとはいえない。

- (3) 位置指定道路であっても道路ではなくなる可能性は十分あり得ることであり、位置指定道路の中には、本件通達の前段の定め趣旨にいうところの「私有物として、所有者の意思に基づく処分可能性が残されて」いる道路に該当するものが含まれているのであって、私道が位置指定道路であることを理由に本件通達の後段の定めが適用される私道の特徴が当然に認められるわけではない。

そして、土地の客観的な時価は、現在の所有者による利用形態のみを基礎として形成されるものではなく、私道について将来の宅地化の可能性が存する場合には、これを考慮して評価額を算定することは当然であり、位置指定道路が本件通達の前段又は後段に定めるそれぞれの私道の特徴のうちいずれを有するかは、その位置指定道路と他の道路との接続状況、位置指定道路に接する施設の状況等によるのであるから、本件私道が位置指定道路であるという現在の利用形態のみを強調して、また、単に位置指定道路であるか否かによって、本件通達の前段の定め適用を判断し、本件私道の評価額を算定すべきとする原告の主張は、土地の価格形成要因の意義を正解しないものであり失当である。

以上に述べたところからすると、原告が主張する中野区における位置指定道路の廃止の実績の値は、個々の位置指定道路が廃止される可能性の判断の参考にはならない。なお、位置指定道路の廃止は「全体の10パーセントにも満たない」という原告の主張についてみると、その割合は、全国における位置指定道路の廃止の状況を表したのではなく、飽くまでも中野区における実績を示すものにすぎず、さらに、「約90年の間」と同期間に、中野区における位置指定道路以外の私道がどの程度廃止されたかを示す割合との比較を通じた検証もされていないのであるから、「10パーセント」という割合だけでは位置指定道路の廃止の可能性の大小を判断することはできない。

なお、本件私道のうち位置指定道路に該当するのは、本件私道の東側の区道から35メートルまでの部分であり、その先の本件隣接私道に接する部分までは、位置指定がされていないから、本件私道が位置指定道路であるから本件通達の後段の定めが適用されるべきとの原告の主張を前提としても、本件私道の評価額が0円になることはない。

- (4) 中野区の地区計画道路用地の買取りに関する原告の主張（原告の主張の要点（別紙5）の第2の5）は、以下のとおり、被告の主張を正解しないものである。

すなわち、中野区の「N周辺地区の地区計画」における道路の整備は、災害時の広域避難場所であるNへ接続する避難道路の整備を主たる目的として行われるものである（乙29）。

そして、この避難道路の整備は、①Nへ現に接続している道路のうち私道に該当するものを地区計画道路用地として中野区が買取り、その私道を避難道路という都市施設として新設する方法や、②Nへ現に接続している地区計画道路である公道を、その公道に接する土地を中野区が買取ることにより拡幅する方法などによって行われる。

このうち、上記①の方法により整備される場合には、その私道全体が避難道路として買い取られることとなる。一方、上記②の方法により整備される場合には、地区計画道路である公道を拡幅するために当該公道と接する私道の一部が買い取られることになる。

そして、被告は、私道全体が買取りの対象となる上記①の方法による整備を前提に、「避難道

路等として整備されるのは主として通り抜けることのできる道路、すなわち不特定多数の者の通行の用に供される道路である」とし、「中野区ではこのような通り抜けが可能な私道であっても買取りを円滑に行うインセンティブとして評価額の1割という価格で買取りを行っているのである。一方、そのような道路が本件通達によって評価される場合、本件通達の後段が適用されて評価されないこととなる」と主張したものであって、上記②のような買取りも含めて中野区が評価額の1割という価格で買い取る全ての私道を本件通達の後段により評価するなど主張したわけではない。

- (5) 原告が主張するように、本件私道の一部が中野区の地区計画道路用地として買い取られるものであるとしても、その買取り価格は本件相続に係る相続税の本件私道の評価において何ら参考にはならない。

すなわち、中野区の地区計画道路用地として提示される買取り価格は、位置指定道路に該当する私道は宅地の評価額の1割で、それに該当しない私道は宅地の評価額の10割で、それぞれ評価するものであるところ、本件私道のうち中野区の地区計画道路用地として買い取られる部分には、位置指定道路に該当する部分とそれに該当しない部分があるから、本件私道の買取りの対象となる部分には、1割で評価される部分と10割で評価される部分が混在することとなる。

そうすると、本件私道のうち地区計画道路用地として買い取られる部分だけをみても、1割で評価される部分と10割で評価される部分が混在しているのであり、これに加え、本件私道の大半は買取りの対象とならない部分であるから、本件私道の一部が1割の評価割合で買い取られることがあったとしても、そのことから、本件通達に基づく本件私道全体の評価額の妥当性が判断できるものではない。

3 原告の主張の要点（別紙5）の第3の1について

- (1) ア 原告は、宅地の価格に比準して私道を評価するのは間違いであると主張する。

しかし、土地価格比準表においては、私道の減価率の適用について、「当該私道に接する各画地の価格の平均価格を減価して求めるものとする。」とされており（乙19の45頁）、私道の評価において宅地の価格を基に評価することは誤りではない。

また、原告が主張のよりどころとして提出した鑑定評価書（甲3）においても、その鑑定評価額の合理性はともかくとして、本件私道の価格の査定は、「A. 同一需給圏内の類似地域の宅地の取引価格等から価格に接近する方法」として、宅地の標準的画地価格を基に本件私道の減価要因を考慮して資産価格を求めているのであって、原告の上記主張とは相反している。

したがって、原告の上記主張は、独自の見解にすぎず、失当である。

イ また、原告は、土地価格比準表の私道部分の記載が合理性を失っていると主張するが、原告は、同比準表に基づいた私道の評価が、一般の不動産の取引市場ないし評価実務において不合理なものとなっていることを示すわけでもなく、その記載内容が変更されていないことのみを理由に合理性を失っているなどと主張するだけであって、何ら根拠のない主張である。そして、同比準表が毎年の地価公示における地価調査等に用いられていることからすると、記載内容が変更されていないのは単に変更する必要がないためと解されるから、原告の上記主張には理由がない。

- (2) 本件通達の評価割合が評価の安全性を加味した低評価割合を前提としたものであるとする原告の主張（原告の主張の要点（別紙5）の第3の1(3)）は失当である。

路線価等については、評価上の安全性を考慮して、公示価格の80パーセント程度の水準を

どとして定められている。この水準は、平成3年分以前においては、地価公示価格の70パーセント程度を目途に定められていたが、「総合土地政策推進要綱」（平成3年1月25日閣議決定）の閣議決定がされたことから、土地評価の適正化・均衡化を図るために平成4年分の評価から80パーセント程度に引き上げられたものである。

原告が主張する「昭和50年代前半の財産の評価割合は、時価の3分の1程度水準として評価されていた」との根拠は定かではないが、前記第1の2(2)イ(イ)のとおり、本件通達に定める100分の30という割合は、私道のうちいわゆる行き止まり道路に該当するものについては、私有物として所有者の意思に基づく処分の可能性が残されている一方で、使用収益がある程度制約されていることから、通常の宅地の価額よりも低額で評価するため、通常の宅地の価額に対する私道の評価割合として定められたものであって、路線価の価額の公示価格に対する水準が引き上げられたとしても、路線価に基づき算定した通常の宅地の価額に対する私道の評価割合（100分の30）は影響を受けるべき性格のものではないから、原告の主張は、前提を誤っており、失当である。

さらに、本件通達に定める私道の評価割合は、「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」（平成11年7月19日付け課評2-12ほか）により、専ら特定の者の通行の用に供する私道について、通常の宅地として評価した価額の60パーセントに相当する価額によって評価するとされていたものを、他の公的評価基準等との比較検討を行うとともに、経済情勢や土地の取引実態も踏まえて、30パーセントに相当する価額によって評価することとする改正が行われているから、この点においても、「低評価割合を前提とした評価基準は、全く改められることなく今日に至っている」という原告の主張は、前提を誤っており失当である。

(3) 原告の主張の要点（別紙5）の第3の1(4)について、原告は、何らの根拠も示さないばかりか、ほとんど誤った事実を述べている。

ア まず、原告が述べている平成4年の評価替えとは、相続税の路線価等の評価割合の引上げを指すものと解されるが、同年における相続税評価の適正化の趣旨及び内容についていえば、路線価等は、平成3年分以前においては、評価の安全性を考慮して、地価公示価格時水準の70パーセント程度をめぐりとして定められていたが、相続税は土地に限らずあらゆる財産に対して負担を求める税であり、土地の評価割合が低いことが、結果的に金融資産等他の資産に比べ、土地の資産としての有利性を高め、かえって相続税課税上のゆがみや節税を目的とする不要不急の土地需要を招来させていることを踏まえ、総合土地政策推進要綱（前記(2)参照）等の閣議決定を受けて、平成4年分の評価から、評価割合が地価公示価格水準の80パーセント程度に引き上げられたものである。なお、その際には、併せて、土地の相続税評価の適正化により総体として相続税の負担の増加が生ずることのないよう、課税最低限を引き上げるなど負担調整のための相続税法の改正が行われた。

したがって、そもそも原告がいう「20パーセントから80パーセントへ評価換えとなった。」という事実はないし、そのような内容の評価通達の改正も行われていない。

かかる原告の主張の趣旨は、相続税の土地の評価割合が引き上げられたことにより、本件通達の定める評価割合の合理性が失われたとするものと考えられるが、相続税の土地評価の適正化の経緯及び趣旨は上記のとおりであり、私道の評価についてもその例外ではなく、また、前記(2)のとおり、路線価の価額の公示価格に対する水準と、路線価に基づき算定した通常の宅地の価額に対する私道の評価割合（100分の30）とは別個の問題であるから、路線価の価

額の公示価格に対する水準が引き上げられたからといって、宅地の価額に対する私道の評価割合は影響を受けるべき性格のものではない。

イ また、評価通達が発されたのは、昭和38年4月25日ではなく昭和39年4月25日であり、平成6年に相続税評価基準と固定資産税評価基準が統一された事実も認められない。

ウ さらに、原告が主張する「減価率は、6割から7割に変わった」というのは、本件通達について述べたものと考えられるところ、本件通達に定める評価割合が引き下げられたのは、平成6年ではなく平成11年であり、評価割合も60パーセント（4割減価）から30パーセント（7割減価）に引き下げられたのであるから、原告の主張は全く誤っている。

エ 加えて、固定資産税について、いわゆる行き止まり道路について、一般的に評価が零となった事実も認められない。

4 原告の主張の要点（別紙5）の第3の2について

(1) いわゆる通り抜け道路でない私道であるか否かにより一律の評価割合で評価する本件通達の定めが不合理とする原告の主張に理由がないこと

本件通達においては、いわゆる行き止まりの道路であっても、現に不特定多数の者の通行の用に供されている場合には、その価額を評価しないこととしており、原告が主張するように、いわゆる通り抜け道路でない私道であることをもって一律の評価割合で評価することにはしているものではない。

(2) 建築基準法又は道路交通法の制限の有無に関係なく一律に30パーセントの評価割合で評価する本件通達の定めが不合理とする原告の主張（原告の主張の要点（別紙5）の第3の2(1)ア）には理由がないこと

ア この点に関し、原告は、位置指定道路には公法に基づく利用制限があることを指摘する。

しかし、原告が指摘する建築基準法44条及び56条の規定は、いずれも、同法上の道路に接する宅地上の建築物や擁壁の建築又は築造について一定の制限をするものであって、原告が主張するように位置指定道路そのものを規制の対象とするものではない。

また、一般交通の用に供する私道は、位置指定道路であるか否かにかかわらず、道路交通法上の道路に該当し得るものであり、原告が指摘する同法の規制は、位置指定道路か否かによって区別されるものではない。

以上のとおり、原告が指摘する建築基準法や道路交通法の規定は、「位置指定道路のみ」に何らかの利用制限を課すものとは認められないから、当該各規定に係る制限を根拠に、位置指定道路とこれに該当しない私道との間の評価割合の差異を論ずる原告の主張は失当である。

イ 本件通達に定める評価割合は、私道が、状況により私道の宅地等への用途変更も可能である一方、建築基準法や道路交通法の適用を受ける私道についてはそれぞれにおいて私権の制限を受けることを十分に勘案した上で定められているのであるから、本件通達の定めは、私道の評価基準として合理性があるものというべきである。

さらに、地価公示における地価調査において用いられる土地価格比準表では、その私道が共同私道か準公道的私道かという利用状況の区分に応じた減価率を定めるのみで、殊更、建築基準法や道路交通法上の制限により私道の評価を区分していないことに照らしても、本件通達がこれらの法律による制限に係る評価を考慮して評価割合を定め、かかる制限に服さない私道についても同様の評価割合で評価することとしていることにも一定の合理性があるというべきである。

また、本件私道には建築基準法上の制限を受ける位置指定道路に該当する部分とそれに該当しない部分が含まれており、それぞれの部分が本件私道に接する宅地の建物の居住者及びその関係者の通行を許容しなければならないという状況は同じであり、現実の利用状況による制限の差は認められない。本件通達は、正に本件私道のような同法の制限に服する部分と服さない部分が混在する私道でも、その利用状況に応じて様々な制限を勘案した評価割合により合理的に評価を行うものである。

- (3) 被告の評価態度が矛盾している旨の原告の主張（原告の主張の要点（別紙5）の第3の2(1)エ）は失当であること

評価通達24-7の定めは、都市計画道路予定地にある宅地については、都市計画法の規定により、その宅地上には通常2階建ての建物しか建築できない等の建築制限を受けることになり、しかも、一般的には、道路用地として買収されるまでの期間が相当長期間であることから、その土地の利用用途（商業地、住宅地等の地区区分の別）、高度利用度（容積率）及び地積の関係によって土地価格に影響を及ぼすことを考慮するものであるところ、本件通達は、私道のうちいわゆる行き止まり道路に該当するものについては、使用収益がある程度制約されていることから、通常の宅地の価額よりも低額で評価するため通常の宅地の価額に対する私道の評価割合を定めているのであって、利用が制約されていることを前提に価額を補正する点では評価方針として共通であり、評価通達24-7と本件通達とは矛盾するものではない。

- (4) 相続税の物納における地下埋設物の取扱いと私道の財産的価値に関する原告の主張（原告の主張の要点（別紙5）の第3の2(2)）は失当であること

ア 地下埋設物の存する土地が物納財産として管理又は処分に適するか否かと相続財産の評価とは判断の観点を異にするものである。

租税は、原則として金銭又はこれに準ずる有価証券によって納付することとされている（通則法34条1項）。しかし、相続税については、相続を原因として発生する財産の取得について課される租税という特殊な性格を有することから、納税義務者が相続税額を延納によっても金銭で納付することを困難とする事由がある場合には、納税義務者の申請により、その納付を困難とする金額を限度として、相続税法41条2項に掲げる財産に限り、税務署長の許可を受けて物納することが認められている（通則法34条3項、相続税法41条1項）。

そして、ある財産が物納の対象となるためには、①納税義務者の課税価格計算の基礎となった財産で、同法の施行地にあるものであること、②特定物であること及び③管理又は処分に適したものであることの各要件をいずれも満たす必要がある（同法41条2項）。

このように、税務署長が物納を認めるに当たって、管理又は処分が適当なもののみがその対象となるのは、物納制度が、物納申請者の個人的利益のために物納申請財産を国に帰属させる制度ではなく、「国民の納税義務の適正な実現を通じて国税収入を確保」（国税徴収法1条）し、ひいては国民全体の利益を図るという目的のために認められた制度であるからである。すなわち、物納制度の目的は、飽くまで、納付される財産の金銭的価値に着目して、国が物納された財産の管理又は処分を通じて、金銭による納付があったと同等の経済的利益を将来確実に確保し得ることにあるのであって、金銭による納付があったと同等の経済的利益を将来確実に確保し得ると認め難い財産を、物納対象財産と認めることは相当ではない。

したがって、物納に充てるべき財産は、その財産の価値も重要であるものの、換価に至るまでの管理及び実際の換価手続が容易なものであることも重要な要件であり、維持・管理に多額

の費用、特殊な技術を要する財産等については、物納に充てられるべき財産ではないことになる。

イ そのような趣旨から、相続税の物納制度においては、例えば、管理又は処分を行うために多額の費用を要することが見込まれる「除去しなければ通常の使用ができないものが地下にある不動産」を管理又は処分をするのに不適格な財産として定めており（相続税法41条2項、同法施行令18条1号ヌ、同法施行規則21条7項2号）、納税者において、地下埋設物が存在する土地をもって物納を希望する場合には、物納適格財産とするために、税務署長は、1年を超えない範囲内で期限を定めて地下埋設物の撤去を求めることになるのである（同法42条20項（平成24年法律第16号による改正前は19項））。

ウ したがって、相続税の物納の取扱いを根拠として、国自身が地下埋設物が存在する私道とそうでない私道に財産的価値が異なることを認めているとする原告の主張は失当である。

エ なお、物納しようとする土地に上下水道の配管等が地下埋設管として存在する場合に、必ずその撤去を求めることはしておらず、これを撤去することが、接する土地の利用に支障を生ずるような場合には、撤去を求める取扱いはしていない。

(5) 固定資産税との対比で本件通達の定めが不合理であるとする原告の主張（原告の主張の要点（別紙5）の第3の2(3)）には理由がないこと

ア 固定資産税と相続税とは、その課税の趣旨、目的、課税主体を異にするものであるから、仮に、原告が主張するように、いわゆる固定資産税評価額が0円である私道と固定資産税評価額が0円ではない私道がともに本件通達の前段の定めによって30パーセントの評価割合で評価されることがあったとしても、そのことによって本件通達の定め合理性が否定されるものとは認められない。

イ また、固定資産税が課税される私道と非課税とされる私道とでは私的財産としての使用収益の状況が異なるといっても、固定資産税を課す上で、そうした使用収益の状況の差をどのように考慮するかは、地方税法の規定の趣旨・目的に照らし固定資産税を非課税とする趣旨に合致するか否かによって判断されることであるから、固定資産税を課税するか非課税とするかに影響する使用収益の状況の差が生じていたとしても、そのことから直ちに相続税の財産評価において評価額の差として表れるものではない。

ウ なお、原告は、本件私道の固定資産税評価額が0円であり、これを理由に本件私道の評価額も0円で評価すべき旨主張するようである。

しかし、本件私道の固定資産税が非課税であることと、本件私道の固定資産税評価額が零であることは、同義ではない。つまり、固定資産税の非課税の範囲について、地方税法348条2項は「固定資産税は、次に掲げる固定資産に対しては課することができない」とし、同項5号において「公共の用に供する道路」を掲げて、当該道路が非課税となる旨規定しているところ、これは、固定資産税が課されない旨規定しているものであって、固定資産税評価額が0円であることを示しているわけではない。

したがって、本件私道の固定資産税が非課税であったとしても固定資産税評価額が0円になるとはいえないから、原告の認識には誤りがあるというべきであり、かかる認識を前提とした原告の主張には理由がない。

5 原告の主張の要点（別紙5）の第3の3について

(1) 中野区の地区計画道路用地の買取り価格の提示は本件通達が決める評価割合を否定する根拠

とはならないこと

ア 原告は、飽くまでも、中野区が地区計画道路用地を買収する場合の買取り価格の提示について主張するにすぎず（原告の主張の要点（別紙5）の第3の3(2)）、土地所有者は、その価格に拘束されるものではないから、必ずしも当該価格によって売買が成立するものではない。仮に、最終的に価格の合意が成立しなかった場合には、当該道路用地は中野区により収用されることになるが、収用における土地の補償金の額は、土地価格比準表を参考として決定されるものと解される。

すなわち、中野区における道路用地の購入は都市計画事業となることから、都市計画事業は、都市計画法69条により、土地収用法3条各号に規定する事業に該当するものとみなされ、同法の規定を適用するとされており、また、地価公示法10条においては、土地収用法71条（土地等に対する補償金の額）の規定により、地価公示法の工事区域内の土地について、補償金の額の基礎となる事業の認定の告示の時ににおける相当な価格を算定するときは、公示価格を基準として算定した当該土地の価格を考慮しなければならないとされている。そして、地価公示に係る標準地等に比準して対象地の価格を求めることを目的として国土庁（現国土交通省）が合理的な比準方法として定めたものが土地価格比準表であるから、土地の収用における補償金の額は、結局のところ、土地価格比準表を用いて算定されると考えられる。

したがって、中野区の地区計画道路用地の買取り価格の提示は、相続税における私道の評価において参考となるものではない。

イ また、原告が主張のよりどころとする中野区の地区計画の一つで本件私道が所在する地区における地区計画である「N周辺地区の地区計画」の「概要版」（乙29）によれば、同計画により整備されるのは、主として災害時の広域避難場所とされているNへ接続し通り抜けることのできる避難道路等である。仮に、同計画により避難道路等用地として整備される道路が位置指定道路に該当する私道であった場合には地区計画道路用地として買取りの対象となるが、この場合、避難道路等として整備されるのは主として通り抜けることのできる道路、すなわち不特定多数の者の通行の用に供される道路である。そして、中野区ではこのような通り抜けが可能な私道であっても買取りを円滑に行うためのインセンティブとして評価額の1割という価格で買取りを行っているのである。一方、そのような道路が本件通達の定めに基づいて評価される場合、本件通達の後段の定めが適用されて、評価されないこととなる。このように、中野区が行う買取り価格の提示は、相続税の財産評価とは全く評価・算定する理由（目的）が異なっているのであるから、かかる中野区の取扱いによって本件通達の合理性が判断できるものとは認められない。

さらに、本件私道のようないわゆる行き止まり道路は、通り抜けることができないために避難道路等として適当ではないことから、地区計画における都市施設として整備されることはなく、仮に整備される可能性があるとするれば、都市計画法などに基づく収用による場合であると考えられ、その場合は、収用における補償金の額により評価されることが想定されるのである。

ウ 原告が主張するように、本件私道の一部が中野区の地区計画道路用地として買い取られるものであるとしても、中野区の地区計画道路用地の買取りの際に中野区が行う買取り価格の提示と相続税の財産評価とでは、財産を評価・算定する理由・目的は異なるから、原告が主張するように中野区によって位置指定道路の部分が買い取られる場合の評価割合である1割と本件通達の前段に定める評価割合である3割とを単純に比較して、本件通達の前段に定める評価割

合が不合理であるということとはできない。

(2) 不動産競売価格に基づく原告の主張（原告の主張の要点（別紙5）の第3の3(3)）には理由がないこと

ア 競売不動産評価とは、競売市場という特殊な環境において求められる価格である。

すなわち、現行の民事執行法60条1項は、執行裁判所は、評価人の評価に基づいて、売却基準価額を定めなければならない旨を定めているところ、この「売却基準価額」については、平成16年の同法の改正により、「最低売却価額」から改められたものである。

ところで、この平成16年改正前の同法が定めていた最低売却価額の在り方については、①一般の取引市場で形成される価格（正常価格）と同視する正常価格説及び②競争を経て形成される価格（落札価格）こそが一般的には合理的な価格であることを前提とする競売による価格形成説（適正価格説）の2つの考え方があり、同法の制定の当初の学説及び裁判実務は正常価格説であったが、その後、学説及び裁判実務が変化し、現在では、競争による価格形成説（適正価格説）が主流を占めている。ここにいう適正価格とは、一般の不動産取引価格と比較して通常は低廉に定められるべきであり、一般的には卸売価格における最低限の価格でなければならないとされている。

そして、このような学説及び裁判実務の変化を受けて、東京地方裁判所でも、昭和63年2月、運用基準を改正し、評価人が求める価格を不動産が同法による売却に付されることを前提とした「適正価格」に改めており、現行の同法に規定されている売却基準価額についても、最低売却価額についての考え方が妥当するものとされている。

以上のように、競売不動産評価は、一般的な不動産の市場とは異なる市場を前提としたものであり、かかる評価に用いられる評価割合は、客観的な交換価値、すなわち不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額を求めるべき相続税評価において妥当するものではない。

イ 仮に、原告の主張するとおり、「一般的な不動産の市場での評価」が真に一般的な不動産の市場での評価であり、それに競売市場修正を施すだけで競売市場の特殊性を反映した競売評価額を算定することができるのであれば、「一般的な不動産の市場での評価」については不動産鑑定評価基準等を用いて評価すれば足りるはずである。にもかかわらず、別途、競売評価マニュアルにおいて「一般的な不動産の市場での評価」に関して定めがあることからすると、そのために記述されている内容は、次のとおり競売市場の特殊性を勘案したものであると解される。

すなわち、競売評価マニュアル（甲21）の第1章第1節第2の3(1)において、「競売は、競争売買であり、多数の参加者があることにより、その公正さも維持されるという関係にある」とあるとおり、競売市場は、競売対象物件と利害関係のない第三者をも含めた多数の者が競売市場に参入することにより、適正な交換価値である時価が形成されるという特性を有し、このため、競売市場においては、市場参入者の参入を促すために、市場参入のハードルを下げることの評価を行うことが必要という特殊性が認められる。そして、同マニュアルは、競売市場における合理的な評価基準の中で、最低限度の価格割合によって評価を行うことにより、より多くの者の競売市場への参入を可能にしようとしていることが認められる。

そうだとすると、建築基準法上の位置指定道路に該当する私道について、競売評価マニュアル（甲21）の「競売評価においては、私道の価値率を接面する道路沿いの画地の価格の5～10%程度とする場合が多い」との記述についても、上記のような競売市場の特殊性が勘案さ

れた結果と解することが相当である。

- (3) 課税実務に関する原告の主張（原告の主張の要点（別紙5）の第3の3(4)）は本件処分の適法性に影響を与えないこと

原告が挙げる各事例については、その私道の所在地を特定できず、形状等の詳細が不明であるため、検証自体が不可能であるし、仮に、検証が可能であるとしても、被告は、守秘義務等の観点から、本件とは何ら関係のない納税者に係る課税処理について、その存否及び内容を本件訴えにおいて明らかにすることはできない。

また、そもそも財産の評価が適正であるか否かは、個々の事例ごとに判断すべきものであって、仮に私道について10パーセントの評価割合を是認した事例があったとしても、それはその事例に限り妥当するものであり、本件私道について妥当するとはいえない。

したがって、地の私道に係る課税の事例は、本件処分の適法性に影響を与えるものではない。

6 原告の主張の要点（別紙5）の第4について

- (1) J鑑定は考慮すべき要素の検討を欠いている旨の主張について

ア J鑑定は評価実務に従った評価をしていること

私道の評価は、「建築基準法上の道路に該当するか否かにかかわらず私道の利用形態（括弧内省略）に応じて、土地の評価額から適正な割合で減価を行うことによって求めるのが通常」である（平成26年7月7日付け意見書（乙33）の1、2頁）。これは、私道の評価する上で建築基準法上の道路であるか否かを勘案しないということではなく、同法による制限を私道の利用形態を判断するための一材料とした上で、その利用形態に応じて当該減価の程度を判断するということである。換言すれば、私道の評価は、同法上の道路であるか否かという要因のみに係る減価の程度を判断して評価するというものではなく、私道の利用形態に応じた減価率を適用して私道の評価を行う過程で、同法上の道路であるか否かという点が当然の前提として考慮されているということである。

この点、土地価格比準表においても、私道について、同法上の道路に該当するか否かという要因のみに係る減価率は定められておらず、私道の利用形態に応じ、私権としての支配権が後退し公共性が增大するとともに私道の価値率が低下するように、専用で使用する路地状部分の減価率、共用で使用する共用私道の減価率、公共で使用する準公道的私道の減価率がそれぞれ定められているのであって、実際に私道进行评估するに当たっては、私道の利用形態を判断した後、当該減価率を用いた価額の算定が行われている。そうすると、専用で使用する路地状部分、共用で使用する共用私道、公共で使用する準公道的私道などといった私道の利用形態を考慮して鑑定評価をするということは、当然に同法上の制限を考慮した評価をしていることになるのである。

そして、J鑑定は、本件私道の具体的な利用形態を考慮し、評価基準に従った適正な評価方針に基づいて評価がされたものであり、評価の前提として本件私道が同法上の道路であるか否かが考慮されているのであるから、評価手順に誤りはない。

イ 中野区に提示された買取り価格は時価を算定するに当たって考慮すべき要素ではないこと。

原告は、中野区に提示された地区計画道路の買取り価格をあたかも絶対的なものであるかのように主張するものであるが、そもそも中野区に提示された買取り価格は、本件私道の時価を算定するに当たって考慮を要する要素ではない。

すなわち、中野区に提示された買取り価格は、「買手側の購入希望価格であるから任意売却

での成約を前提とすると10%以下で買収されることはない最低限の価格」であり、「何ら拘束性のない買取り希望価格（中野区内部の取り決め）」にすぎないから、本件私道の一部を当該買取り価格で評価しなければならない理由はない。

このことは、甲22に中野区の「地区計画で幅幅を位置付けた道路は任意買収、合意による道路づくりによる手法で整備していく道路」と記載されていることから明らかなとおり、売主である地権者と合意しなければ、買収は成立せず、価格も確定しないのであるから、中野区に提示された買取り価格は、本件私道の時価を算定するに当たって考慮しなければならないような要素ではない。

更にいえば、本件私道のうち中野区による買取り対象部分には1割で評価される部分と10割で評価される部分が混在しているところ、原告が依頼した不動産鑑定の結果が記載されている不動産鑑定評価書（甲3。以下「原告評価書」という。）においては、その合理性はともかく、前者については提示された買取り価格である1割評価を計算に反映させる一方、後者については買取り価格となるはずの10割で評価することなく、前者と同様に1割で評価しているのであるから、原告の主張は、そもそも自身の主張の根拠とする原告評価書の内容とも相反するものというべきである。

ウ 小括

以上のとおり、原告が本件私道の評価に当たって考慮すべきものとして挙げる要素は、J鑑定において評価実務に従って適正に評価されているか、あるいは、そもそも時価を算定するに当たって考慮を要する要素ではない。

したがって、J鑑定は考慮すべき要素の検討を欠いているとの原告の主張には理由がなく、かかる主張を前提とする「意図する結論への到達を阻害するとして故意に検討を省いた」との原告の主張も根拠のない憶測にすぎない。

(2) J鑑定は取引事例による検証を欠いており、その評価額は異常値である旨の主張について

ア J鑑定が取引事例による実証を行っていないことは合理的であること

不動産鑑定評価の一手法である取引事例比較法とは、事例補正、時点修正、標準化補正、地域要因、個別的要因の比較を行うことが可能な取引事例を採用し、比準価格を求める手法である。すなわち、取引事例比較法は、比較可能な取引事例が存在して初めて採用することができる手法である。

この点、私道の鑑定評価においては、J鑑定士も述べるとおり、「そもそも、私道の取引事例は少ない上、それに接する宅地の権利関係やその私道が接続する道路の状況など価格に影響を与える取引事情が区々であり、比較可能な私道の取引事例を収集することは難しいので、私道評価に取引事例比較法を用いることはほとんどできない」のである（乙33の3頁）。このように、私道の評価においては、取引事例比較法を採用することが難しく、取引自体が少ない私道について形式的に取引事例をしんしゃくするとすれば、かえって不合理な鑑定結果を生じさせかねないことから、評価実務上は、適正な評価基準（土地価格比準表）を定め、基準に従って評価を行うこととされており、J鑑定でもこの評価実務に従った鑑定が行われている。

このように、J鑑定は、適切な鑑定評価を行うために取引事例比較法を用いなかったのであって、その手法は合理的であるというべきである。

イ 原告が「現実の価格水準」と主張する価格はJ鑑定の額の単価の比較対象として適切ではないこと

前記アで述べたところからすれば、取引価格との比較を通じて鑑定評価額の合理性を検証することは、比較可能で適切な取引事例が存在して初めて意味をもつものというべきところ、原告がその主張する取引事例の価格水準の根拠として挙げる取引事例は、価値率が更地価格の0.8パーセントから10.4パーセントに分散し（甲34）、13倍の開きがあることから、様々な取引事情のあることが推測される。

したがって、原告が挙げる取引事例は、比較対象として適切か否かは疑わしいし、これらから適切な私道の価値率を求めることができる統計的有意性があるとは認められず、抽象的に「1平方メートル当たり1万円から4万円」とする主張には意味がない。

更にいえば、本件私道は、本件通達の前段の定めが適用されるいわゆる行き止まり道路であるところ、原告が「現実の価格水準」の根拠として掲げる取引事例の大部分は、本件通達の後段の定めが適用されて評価されないこととなる通り抜けが可能な私道であり、このことから、当該取引事例の価格水準とJ鑑定の額を比較することが不適切であることは明らかである。

ウ 小括

以上のとおり、本件私道を評価するに当たっては取引事例比較法を用いることは困難であり、原告が「現実の価格水準」と主張する価格は比較対象として適切ではないから、J鑑定が取引事例による実証を欠いているとして論難し、その評価額は異常値であるとする原告の主張には理由がない。

したがって、かかる主張を前提として、J鑑定を「専ら被告の主張を支えることを企図して恣意的な評価を記載した」ものであるとし、「実際の私道単体の取引事例を引用することで、（中略）評価額が異常値であること（括弧内省略）の露呈を恐れた」ものであるとする原告の主張もまた、根拠のない憶測であるといわざるを得ない。

7 原告の主張の要点（別紙5）の第5について

以下のとおり、原告評価書の鑑定手法は明らかに合理性を欠くものであり、原告評価書に記載の150万円は、本件私道の時価とは認められない。

(1) 「地域の標準的画地価格に対象不動産の私道としての価値率・個別性等を考慮して求めた価格」（甲3の12頁から15頁まで）について

ア 本件私道を利用する者は、特定の者に限られており、本件私道は、不特定多数の者の通行の用に供される公道に準じた道路とは認められないことから、原告評価書において、「地域の標準的画地価格に対象不動産の私道としての価値率・個別性等を考慮して求めた価格」（以下「A価格」という。）を算定するに当たり、本件私道が準公道的私道に該当することを前提としたことは不相当である。

イ また、原告評価書は、A価格を試算するに当たり、「東京国税審判所（ママ）裁決例（平成7年、第329）」を参考に私道としての価値率を10パーセントとしているところ、当該裁決例は、一般的事案とは異なる特別な事実認定がされたものと推察されるから、そのような裁決例を参考事例として用いる場合には、当該裁決例の事案と本件とが類似しているか否か、当該裁決例の採用した価値率10パーセントを採用することが相当であるか否かについての検討がされるべきである。しかしながら、原告評価書ではそれらの検討がされておらず、説得力を欠くものといわざるを得ない。

さらに、J鑑定士による平成26年7月7日付け鑑定意見書（乙34）のとおり、J鑑定士は、A価格の試算過程において、ライフラインの埋設による対象不動産の個別的要因としての

減価率を算定していることについて、「ライフラインの埋設されていることを前提とした上で私道は評価するものである」から、「私道の減価率にはライフラインの埋設という事情が織り込まれている」にもかかわらず、A価格の試算は「ライフラインの設置、埋設の減価要因を、不動産の個別的要因（▲80%）と私道減価率（▲90%）で二重に減価を行っていることになる」とし、また、宅地の鑑定評価において、ライフラインの埋設は必ずしも減価要因として働くわけではないにもかかわらず、ライフラインの種類数に比例して私道の価格を減価させているのは、土地価格比準表等の評価基準とも整合が取れない旨述べている（乙34の2及び3頁）。

ウ 以上のとおり、原告評価書におけるA価格の試算は、本件私道を準公道的私道としたことに誤りがあるだけでなく、その試算に用いた私道としての価値率に合理性がなく、ライフラインの埋設による減価要因の算定も妥当なものとはいえないから、A価格の試算は明らかに不合理である。

(2) 「市場における私道の取引の実態から求めた価格」（甲3の15頁）について

ア 特定の者の通行の用に供される私道が相応の財産的価値を持つことは過去の裁判例においても認められているところであり、一般に、いわゆる行き止まり道路である私道に接する宅地は、当該私道の一部の所有権等を有することにより宅地としての有効使用が可能となり、当該私道についても経済的な価値が認められることは明らかであるから、原告評価書において、「市場における私道の取引の実態から求めた価格」（以下「B価格」という。）を0円と試算したことは不相当である。

この点、J鑑定士も、「私道付宅地の取引事例は、私道負担（公共負担）することによって私道の利用権と一体となって私道所有者から干渉を受けない有効宅地の価格が形成される」のであり、「鑑定実務では公道沿いの土地と比較することができるよう私道価値を宅地に加算し、私道をゼロと擬制することによって宅地に私道の価格を集約して、公道沿いの事例と比準しているが、このことをもって私道の価値がゼロということはできない」と述べている（乙34の3及び4頁）。

イ また、J鑑定士が、取引の事情によって価格が左右されやすい私道の評価に、B価格の試算のような取引事例比較法を採用することは極めて難しい旨を述べているように（乙34の4頁）、そもそも、B価格の試算の手法自体不適切なものであるというべきである。

ウ 以上のとおり、私道の評価において取引事例を基に試算することは相当ではなく、また、各取引事例の内訳において私道が0円と表示されていることをもって単純に私道の価値を0円であると評価することもできないから、B価格の試算もまた不合理である。

(3) 「他の公的評価（固定資産評価）から求めた価格」（甲3の15頁）について

固定資産税が非課税とされていることと、固定資産税評価額が0円であることは同義ではないから、原告評価書において、固定資産税が非課税であることを理由に「他の公的評価（固定資産評価）から求めた価格」（以下「C価格」という。）を0円と試算したことは不相当であり、C価格の試算も不合理である。

(4) 小括

以上のとおり、原告評価書におけるA価格、B価格及びC価格のいずれの価格の試算も不合理なものであるから、そのような価格を関連付けて算出された原告評価書に記載の150万円を本件私道の時価と解することは到底できない。

以上

原告の主張の要点

第1 本件私道は、廃止をすることができず、本件私道について、位置指定の取消しの可能性がないこと

本件私道を廃止すると、本件隣接私道は、建築基準法上の道路（同法42条1項）に接しなくなってしまふ。かかる事態は、本件隣接私道が位置指定道路に接していることで辛うじて同法43条のいわゆる接道要件を満たすような体裁となっているA建物（K所有（乙9の1））、B建物（L所有（乙9の2））及びC建物（M所有（乙9の3））について、いわゆる接道要件を全く満たせない状態を引き起こすものである。

私道の変更又は廃止によって、同条に違反する場合には、その私道の廃止は禁止又は制限されることとなる（同法45条）ところ、本件私道の廃止をすれば、これら建物の敷地として利用されている宅地は、いわゆる接道要件を満たさないこととなるため、本件私道の廃止をすることは不可能である。

このように、本件私道を廃止することはできず、本件私道について、位置指定が取り消されると、A建物、B建物及びC建物について、完全に同法43条1項に違反する状態を引き起こすことから、特定行政庁は、決して、位置指定を取り消さないものである。

第2 本件私道には本件通達の後段の定めが適用されるべきこと

1 位置指定道路は、不特定多数の通行の用に供することを法的に義務付けられた道路であるから、本件通達の後段の定めが適用されなければならない。

被告は、不特定多数の者の通行の用に供することとなるのは位置指定の反射的效果にすぎないと主張するが、反射的利益云々が位置指定道路に関して問題となるのは、通行権の法的性質に関する場面であり、被告は、道路そのものについての制限の問題と当該制限によって生じる通行利益の性質についての問題とを混同しているものと思われ、被告の上記主張は、位置指定道路についての法的性質を根本的に誤った失当なものというほかない。

2 被告の主張によれば、いわゆる通り抜け道路である私道は、本件通達の後段の定めがある私道ということであるが、いわゆる通り抜け道路も、道路でなくなる可能性が十分あり得るところである。そうすると、道路でなくなる可能性が十分にあることは、本件通達の後段の定めを排除する理由にならない。

ところが、被告は、位置指定道路は、道路ではなくなる可能性が十分にあるため、本件通達の後段の定めは適用されないと主張するようであり、被告の上記主張は破綻している。

3 被告の主張によれば、不特定多数の通行の用に供されている私道が本件通達の後段の定めにおいて評価しないとされている理由は、私有物としての利用が大きく制限され、公共性も強くなり、私道を廃止して宅地となる可能性は極めて小さくなるからとのことである。

かかる特徴は、位置指定道路にも認められるものであるから、位置指定道路についても本件通達の後段の定めが認められてしかるべきである。

すなわち、前記1のとおり、位置指定道路は、一般公衆の通行を受忍すべき公法上の義務を負担するとともに、建築基準法上の制限（同法44条1項）や道路交通法上の制限（同法76条、77条）にも服しており、私的財産としての利用が全くできないことはもちろん、法的にも極めて大き

したがって、同通達に従うと社会通念上異常な結論が出る場合、課税庁は、同通達の制定根拠の合理性を主張しなければならない。納税者は、同通達に依拠した価額が異常なこと（例えば、売れない土地であること）を主張すればよい。

本件において、課税庁は、本件通達の制定根拠を示せないから、本件通達の定めを適用できないこととなる。本件私道について、更地価格の30パーセントと評価することは根拠がなく（通達自体の違法性）、全く売れない本件私道について価格を付けることはおかしい（通達適用の違法性）。

- (2) 宅地は建物を建てるための土地であり、私道は通行の用に供される土地であるから、私道の評価をするにつき、本件通達の前段の定めのように、宅地に比準させるのは間違いである。

被告が指摘する土地価格比準表は、平成6年3月15日に最終の改定がされており、私道の部分についての記載は、少なくとも昭和53年以降、何も変わっていない。このように、同比準表は、約40年もの間、私道の取引について、何ら取引実例についてのアップデートも、評価実務についてのアップデートもなされていない。最終の改定からでも約15年も経過した平成20年の時点（本件相続の開始の時点）で、同比準表の内容が妥当するかは、極めて疑わしいといわざるを得ず、私道の評価に関する限りで合理性を失っているというべきである。

- (3) そもそも、昭和50年代前半の財産の評価割合は、時価の3分の1程度の水準として評価されていた。これは、評価通達が路線価に基づいて一律評価をするという方式を採用していることから、時価を超えることを防ぐための評価の安全性を考えた結果である。私道を始めとする特殊な土地の評価においては、この評価の安全性を加味した低評価割合を前提とした上での評価基準を採用していたのである。

しかしながら、その後、相続税の評価割合は、時価並みに引き上げることとされ、実際に引き上げられたが、低評価割合を前提とした評価基準は、全く改められることなく今日に至っている。低評価割合というそもそもの前提が崩れている以上、私道に係る本件通達は、合理性を欠く規定にほかならない。

- (4) 相続税の路線価は、平成4年、通達の改正により更地時価の20パーセントから80パーセントへ評価換えとなった。

昭和38年4月25日、相続税財産評価基本通達が制定された。固定資産評価基準はそれ以前からあったが、平成4年に相続税評価基準が改正され、その後平成6年に固定資産税評価基準も、公示価格連動評価として、官製評価の統一が実施された。

同年、供用私道は、6割減価率から7割減価率に変わった。その後、固定資産評価について、いわゆる行き止まり道路の評価は零となったが、相続税評価の改正が遅れた。

東京税理士会税務審議部は、いわゆる行き止まり道路について、不動産鑑定士にアンケートして、評価を零とすべきとの意見を表明している。

固定資産評価基準では、「容積率や建ぺい率の利用に供されていない私道」は、評価を零とする基準を確立している。本件私道の評価も同様に行われるべきである。

- 2 いわゆる通り抜け道路でない私道について、一律の評価割合を用いる点が不合理であること

本件通達の前段の定めには、いわゆる通り抜け道路でない私道全てについて、一律の評価割合を用いている点において不合理な点が存する。いわゆる通り抜け道路でない私道といっても、位置指定道路か否か、あるいは地中埋設物が存在するか否かによって、その財産的価値は決定的に異なるものであるから、それらに応じて、評価割合が異ならなければならないが、本件通達の前段の定め

は、この点を捨象し、一律の評価割合を用いており、位置指定道路たる私道の所有者と何らの規制のない私道の所有者との間等において、租税負担の実質的な不公平を生じさせることになってしまうのである。

(1) 位置指定道路である私道か単なる私道かによる財産的価値の違い

ア 公法に基づく利用上の制限の有無

(ア) 位置指定道路である私道と単なる私道との間には、公法に基づく様々な制限の有無という決定的な違いが存在する。

すなわち、位置指定道路である私道は、建築基準法上の道路であるため（同法42条1項5号）、道路内の建築制限やいわゆる道路斜線制限等、同法に基づく利用制限に服することとなる（同法44条、56条）。しかし、単なる私道は、かかる同法に基づく利用制限を一切受けない。

また、位置指定道路である私道は、道路交通法2条1号の「道路」に該当することとなるため、同法76条、77条に定められた各種の規制に服することになる。しかし、単なる私道は、同法2条1号の「道路」には該当しないから、かかる同法に基づく利用制限を一切受けない。

上記の公法に基づく利用上の制限の有無は、後記イ及びウのとおり、公的機関が絡む現実の取引において、明確に価格の違いとして反映されているものであり、位置指定道路の財産的価値は、建築基準法上の道路にも道路交通法上の道路にも該当しない私道より劣っているものである。

(イ) 被告は、建築基準法44条の規定は、位置指定道路そのものを規制の対象とするものではないと主張する。

しかし、同条の規定は、正に道路の利用そのものに対する制限の規定となっている。

(ウ) 被告は、位置指定道路以外にも建築基準法上の制限を受ける私道が存在する存在するのだから、位置指定道路とこれに該当しない私道との間の評価割合の差異を論ずる原告の主張は失当であると主張する。

しかし、原告は、同法上の制限及び道路交通法上の制限のある私道と、かかる制限のない私道との対比を前提に主張しているものであり、被告の上記主張は、原告に対する有効な反論となっていない。

イ 地方公共団体による買取り価格の違い

前記アのとおり利用上の制限の有無は、現実に、地方公共団体による私道の買取り価格に違いをもたらしている。

すなわち、本件私道の所在する中野区は、①買収用地が位置指定道路など建築基準法上の道路となっている場合だけ、例外的に、評価額の1割での価格提示という大幅な減価を行い、他方、②買収用地が規制のない単なる私道のときには、かかる評価額の減価は行わない形での価格提示を行っている。

ウ 不動産競売価格における取扱いの違い

前記アのとおり利用上の制限の有無は、私道の不動産競売における評価人の評価（民事執行法58条）及び売却基準価額（同法60条）にも違いをもたらしている。

すなわち、東京地方裁判所民事執行センターの評価人候補者が、同センター所属の裁判官や裁判所書記官の助言の下、長年研さんし蓄積してきた評価実務の高度なノウハウを結集して作

成した「競売不動産評価マニュアル」(甲17)という評価人の評価のガイドラインにおいても、位置指定道路である私道の評価割合は「5～10%」であり、そうではない単なる私道の評価割合は「10～20%」と、明確に評価割合について差が設けられているのである。

そして、かかる評価割合の違いは、前者は、「その廃止は一般に困難を伴う」のに対し、後者は「当然に廃止することは容易ではない」と、その廃止の蓋然性が、前者の方が後者より低いために生じているのであり、専ら財産的価値の違いによって生じているのであって、競売市場の特殊性から生じているのではない。

エ 位置指定の取消しについて

評価通達1が定めるとおり、財産評価は、基準時において存在するその財産に影響を及ぼす全ての事情を考慮しなければならないものである。

したがって、将来における位置指定の取消しの可能性があるとしても、財産評価の基準時において現に位置指定道路であれば、その私道は、同じ基準時における規制のない単なる私道と異なり、建築基準法上及び道路交通法上の利用制限に服せしめられているのであるから、その私道が余儀なくされている公法上の利用制限は、規制のない単なる私道と比較した際の減価要因として、きちんと評価しなければならない。位置指定が廃止されたら、その時点から課税すればよい。

例えば、評価通達24-7は、将来確実に時価で買収される都市計画道路予定地の区域内にある宅地に関し、買収時期まで土地の利用に制約が課されることは事実であるから、買収される時価での評価ではなく、そこに補正率を乗じて評価するということを定めている。

したがって、位置指定道路の私道の評価のときだけかかる評価方針を放棄するというのは、被告の評価態度として矛盾している。

オ 小括

以上のとおり、位置指定道路である私道と単なる私道とは、その財産的価値が明確に異なるゆえ、租税負担の公平を実現するには、その評価割合は、おのずと異なったものとならなくてはならないものである。

したがって、この点を考慮せず、位置指定道路である私道も単なる私道も、いずれも評価割合を30パーセントと同じ数値で定めている本件通達は、租税負担の不公平をもたらす不合理な規定となるものである。

(2) 地中埋設物の存否による財産的価値の違い

地中埋設物は、土地の利活用の支障となるものである。

それゆえ、相続税の物納制度においても、物納しようとする土地に上下水道や都市ガスの配管が地下埋設管として存在すると、その移設や撤去を求められる。

このように、被告である国自身が、地中埋設物が存在する場合とそうでない場合とで、土地の利活用について明確な差が出ることで、すなわち、財産的価値が異なってくることを認めている以上、それを財産評価上考慮に入れないのは失当といわざるを得ない。

したがって、地中埋設物が存在する私道と地中埋設物が存在しない私道とを同じ30パーセントという評価割合で評価する本件通達は、租税負担の不公平をもたらす不合理な規定となるものである。

(3) 固定資産税評価額が0円である私道と固定資産税評価額が0円ではない私道とを一律に評価する不合理

ア 固定資産税は、固定資産の所有及び使用収益の事実に着目して課される税である。つまり、固定資産税評価額が0円である私道と、固定資産税評価額が0円ではない私道とでは、使用収益の評価が全く異なるということである。

ところで、時価は、使用、収益及び処分の利益の総体的評価によるものであるから、使用収益の評価が全く異なる固定資産税評価額が0円である私道と、固定資産税評価額が0円ではない私道とでは、当然、時価が異なっていなければならない。

そのため、固定資産税評価額が0円である私道は、固定資産税評価額が0円ではない私道よりも、減価率が大きくなっていなければならない。

ところが、本件通達の前段の定めは、この点を捨象して、固定資産税評価額が0円である私道について、固定資産税評価額が0円ではない私道と同じ30パーセントという評価割合で評価されることにしている。

したがって、本件通達は、本件私道のように固定資産税評価額が零である私道を評価する財産評価の規定としては不合理というほかない。

イ 地方税法348条2項5号が「公共の用に供する道路」についてこれを非課税としているのは、「公共の用に供する道路」は、私的財産としての利用ができない状況にあるゆえ、財産税である固定資産税を賦課徴収するのが適当でないからである。

つまり、固定資産税が非課税となる「公共の用に供する道路」と認定されるには、私的財産としての利用ができない私道となっていなければならないということである。

そして、現実には、固定資産税の課税の現場では、当該私道が「公共の用に供する道路」に該当するか否かを、その利用の実態から判断しており、私的財産としての利用に極めて大きな制限がかかっているものの、私的財産としての利用が「全くできない」とまではいえない私道については、固定資産税を非課税とする取扱いは行っていないところである。

このように、同号に該当するとして固定資産税が非課税の私道と、そうではない私道とでは、私的財産として利用できるか否かという使用収益に係る財産的価値が全く異なることとなるものである。

したがって、使用、収益及び処分の利益の総体的評価である時価（相続税法22条）も、固定資産税が非課税の私道とそうではない私道等とでは、当然異なっていなければならない。

本件通達の前段の定めは、この点を捨象して、固定資産税が非課税の私道とそうではない私道とを、同率の評価割合で評価することにしてしまっており、固定資産税が非課税の私道についての評価基準としては不合理というほかないものである。

3 位置指定道路である私道について、30パーセントという評価割合を用いる点が不合理であること

(1) 本件通達の評価割合には根拠がないこと

本件通達の前段の定める評価割合（減価率は70パーセント）は、全く根拠がなく、国は、これらの数値を定めるに至った資料や鑑定書などを保有していない。

(2) 位置指定道路である私道の買収に対する中野区の価格提示

ア 位置指定道路である私道は、通常、誰も買い取る者などおらず、本来、価値のないものとして評価されるのであるが、中野区は、そのような私道の任意の取得を円滑に進めるためのインセンティブとして、あえて、0円での価格提示ではなく、評価額の1割での価格提示を行うこととしているのである。

このように、1割という評価割合自体、位置指定道路である私道の評価割合として極めて高い数値に該当するものであるから、本件通達の前段の定めが採用する30パーセントは、位置指定道路である私道の評価割合として、不相当に高い失当な数値といわざるを得ないものである。

イ 被告は、地区計画道路用地の買取りにおいて価格の合意が成立しなかった場合には、当該道路用地は収用されることになることを主張する。

しかし、地区計画で幅員を決めた道路については、収用という手法は採られない。つまり、土地所有者と価格の合意が成立しなければ、絶対に対象地を確保することができないのが、地区計画に基づく幅員道路の整備である。

そして、このように、土地所有者と価格の合意ができなければ事業を推進できないことから、事業者は、所有者に土地を提供させるインセンティブを与えることを行っている。中野区は、かかるインセンティブの一つとして、建築基準法上の道路となっている部分の買取りに際しては、評価額の1割という高値で買取り価格の提示を行うこととしているものである。

したがって、中野区内に存在する位置指定道路である本件私道は、インセンティブとして高値の価格表示が行われて、ようやく評価額の1割となるものであるから、本件通達の前段が、本件私道の評価割合を30パーセントと定めているのは、余りに高すぎるということになる。

(3) 不動産競売における評価人の評価に際しての位置指定道路の評価割合

ア 不動産競売における評価人の評価では、位置指定道路である私道の評価割合は、5から10パーセントとされている。

そして、この評価割合は、東京地方裁判所民事執行センター所属の裁判官及び裁判所書記官の助言の下、同センターの評価人候補者が、最新の不動産評価のあらゆるノウハウを結集して設定したものであり、極めて信ぴょう性の高い数値である。

したがって、上記5から10パーセントという評価割合とは隔絶した30パーセントという本件通達の前段の定めが採用する評価割合は、位置指定道路である私道の評価割合としては失当といわざるを得ないものである。

イ 被告は、競売不動産評価は、一般的な不動産の市場とは異なる市場を前提としたものゆえ、そこでの議論は、相続税評価には妥当しないと主張する。

確かに、競売不動産評価は、一般的な不動産の市場とは異なる市場を前提としたものではある。

しかし、この「一般的な不動産の市場とは異なる市場を前提とする」という点については、一般的な不動産評価を行った後に競売市場修正という特殊な修正を施すことで達成するのが競売不動産評価である。

つまり、いきなりダイレクトに競売市場にのみ通用する価格を算出するというのではなく、まず先に、一般的な不動産の市場での評価を求めるというステップを踏んでから、競売市場修正を施して、競売市場に通用する価格を算出するという流れをたどるのが競売不動産評価なのである。

そして、前記アの5から10パーセントという評価割合は、競売市場修正とは関係のない、一般不動産市場で通用する一般的な財産評価についての考え方に関わるものである。

したがって、競売市場の特殊性ゆえに生じる要因とそうではない要因とをしっかりと区別せず、原告の主張する考え方を否定した被告の主張は、失当というほかない。

ウ 仮に、競売不動産評価における道路敷地についての評価割合が、競売市場の特殊性を勘案して、標準のものより低く設定されているとしても、本件通達の前段の定める30パーセントという評価割合は、やはり、位置指定道路の評価として高すぎるものである。

すなわち、建築基準法上の道路となっていない私道の評価割合は、競売不動産評価において10から20パーセントであり、一方、本件通達の前段の定めでは、30パーセントとなっている。仮に、被告の主張するとおり、前者の10から20パーセントが競売市場の特殊性を勘案して標準のものより低く設定されているとすると、競売不動産評価の評価割合は、「標準のもの×3分の2」という補正がかかっていることになる。

そこで、これを位置指定道路についてみると、競売不動産評価の評価割合は5から10パーセントであるから、これを標準の評価割合に戻す計算を行うと、7.5から15パーセント（5～10パーセント÷3分の2）となるものである。

つまり、仮に競売不動産評価に係る私道の評価割合が競売市場の特殊性を勘案したものであったとしても、相続税評価において位置指定道路は7.5から15パーセントで評価されなければならないのである。

したがって、いずれにせよ、本件通達の前段が、位置指定道路に係る評価割合を30パーセントと定めているのは、高すぎるといわざるを得ないものである。

(4) 現実の課税実務において、いわゆる行き止まり道路のうち、位置指定道路又はいわゆる二項道路（建築基準法42条2項の規定により同法1項の道路とみなされる道。以下「二項道路」という。）となっているものについては、10パーセント以下の評価割合とする財産評価が是認されていること

ア 東京都世田谷区●●番●の私道（位置指定道路、二項道路）

上記地番の土地は、その一部が位置指定道路となっており、また、一部が二項道路となっている行き止まり私道であった。

そして、同土地に関して、平成21年に相続が開始し、その相続人は、同土地について、1平方メートル当たり8000円、標準的画地価格に対する比率1.6パーセントとの評価額で、相続税の申告をした。

そうしたところ、当該申告は、当局によって、そのまま是認された。

イ 神奈川県藤沢市●の私道（位置指定道路）

上記場所に存在する地積●平方メートルの行き止まりの位置指定道路に関して、平成21年に相続が開始した。

そして、その相続人は、同道路について、1平方メートル当たり6000円、標準的画地価格に対する比率3.8パーセントとの評価額で、相続税の申告をした。

そうしたところ、当該申告は、当局によって、そのまま是認された。

ウ 東京都渋谷区●の私道（二項道路）

上記場所に存在する地積●平方メートルの行き止まりの二項道路に関して、平成22年に相続が開始し、その相続人は相続税の申告をした。

しかし、当初の申告における同道路の評価額は、時価より高い金額となっていた。

そこで、上記の相続人は、同道路について、当初の申告額よりも低い金額である1平方メートル当たり2万7490円、標準的画地価格に対する比率3.4パーセントとの金額を評価額とする相続税の更正の請求をした。

そうしたところ、当局によって、同道路について上記金額を評価額とする相続税の減額更正処分がされた。

エ 東京都目黒区●（二項道路）

上記場所に存在する地積●平方メートルの行き止まりの二項道路に関して、平成22年に相続が開始し、その相続人は相続税の申告をした。

しかし、当初の申告における同道路の評価額は、時価より高い金額となっていた。

そこで、上記の相続人は、同道路について、当初の申告額よりも低い金額である1平方メートル当たり3万5540円、標準的画地価格に対する比率5.1パーセントという金額を評価額とする相続税の更正の請求をした。

そうしたところ、当局によって、同道路について上記金額を評価額とする相続税の減額更正処分がされた。

オ まとめ

前記アからエまでの事例が示すとおり、現実の相続税の課税実務においては、いわゆる行き止まり道路で、かつ、位置指定道路又は二項道路となっているものについては、10パーセントを大きく下回る評価割合での財産評価が是認されているのである。

したがって、位置指定道路である本件私道について評価割合を30パーセントとするのは高すぎるとして、更正の請求をしたにもかかわらず、更正の請求に理由がないとした本件処分は、上記の課税実務にも反するものである。

(5) 小括

以上のとおり、本件通達の前段が定める30パーセントという評価割合は、位置指定道路である私道に対する評価割合としては、余りに高すぎる失当な数値である。

したがって、本件通達の前段の定めは、位置指定道路である私道についての財産評価の規定としては不合理というほかないものである。

第4 J鑑定書は、不合理な鑑定評価書であること

1 J鑑定書は、考慮すべき要素の検討を欠いていること

(1) 不動産鑑定評価基準の各所に記載があるとおり、公法上の規制の有無は、不動産価格の価格形成要因として、非常に重要な要素の一つである。

そして、本件私道は、その全体の約6分の5を占める面積部分が位置指定道路となっており、公法上の規制を受けている。

J鑑定書自体、このことは認識しているのであるから、本件私道の価値率を算出するに当たっては、かかる公法上の規制の存在をどう評価するのかについて、必ず検討がされなければならない。

ところが、本件私道の価値率を算定しているJ鑑定書の該当箇所（乙14の9、10頁）をみても、位置指定道路であることによる公法上の規制の存在について、一切検討されたところがない。

したがって、J鑑定書は、考慮すべき要素の検討を漏らした失当な鑑定評価書といわざるを得ない。

(2) J鑑定書は、「地域の特性」の「その他」の部分（乙14の3頁）で、建築基準法上の道路に該当する場合の私道の中野区の買取り水準をわざわざ特記している。

ところが、肝心の本件私道の価値率を算出する段になると（乙14の9、10頁）、当該中野

区の買取り水準について、一切検討するところがない。

地域特性である中野区の買取り水準である10パーセントと、J鑑定書で諸々引用する価値率(乙14の9頁)とには、明白な差があるのであるから、この中野区の買取り水準についてどのような検討をしたのかは、必ず記載されていなければならない。

にもかかわらず、当該事項についての検討が一切ないJ鑑定書は、考慮すべき重要な要素の検討を欠いた失当な鑑定評価書といわざるを得ないものである。

(3) 以上において指摘した要素は、本件私道の価値率の判定において、非常に重要な要素である。

しかも、J鑑定書には、同要素についての記載がきちんと存在する(乙14の3、4頁)。

したがって、肝心の本件私道の価値率の算定に当たって当該要素の検討を漏らしているのは、意図する結論への到達を阻害するとして故意に検討を省いたことを極めて強く疑わせるものである。

なお、上記の点については、「個別格差率」「▲20%」(乙14の10頁)で検討していると反論がなされる可能性がある。しかし、「▲20%」と評価した理由について、何の要素を具体的にそれぞれどのように評価して「▲20%」となったのか、なぜ「▲50%」「▲70%」「▲90%」などではないのか、一切記載がなく、本当に上記の要素を検討しているのかすら定かではないのであって、所詮、き弁の域を出ないものというほかないものである。

2 J鑑定書に記載された本件私道の評価額は異常値となっていること

(1) 私道のうち建築基準法上の道路とされるもの(位置指定道路及び二項道路)がそれ単体で取引される際の現実の価格水準は、一般に、1平方メートル当たり1万円から4万円とされる。

実際、ここ10年の間に位置指定道路又は二項道路となっている東京都内の私道が単体で取引された事例として、6例が存在するが、そのいずれもが、上記1平方メートル当たり1万円から4万円の範囲内で取引されているところである(甲34)。

(2) そして、前記(1)の価格水準は、限定価格としての価格水準ゆえ、建築基準法上の道路となっている私道の正常価格より、高い金額となっている。

すなわち、私道は、一般的な取引市場が成立している商品ではないため、私道単体の取引が成立することは、ほとんどない。

もっとも、まれに、当該私道に利害関係をもつ限定的な当事者間で、同法上の道路に接する権利を取得すること等を理由に、私道単体での取引が成立することがある。

ただし、そこでの成立価格は、限定的な当事者間で成立する適正な価格ゆえに、正常価格ではなく、限定価格ということになる。

つまり、前記(1)で述べた同法上の道路である私道の現実の成立価格の水準は、限定価格に該当するということである。

そして、一般に、限定価格は、正常価格よりも高くなる。

したがって、前記(1)で述べた現実の成立価格の水準は、同法上の道路となっている私道の正常価格より、高い水準となっているものである。

(3) 前記(2)で述べたように、そもそも、1平方メートル当たり1万円から4万円という価格水準自体、正常価格より高い水準である。

したがって、その3倍以上の金額となってしまっているJ鑑定書が本件私道について評価した1平方メートル当たり13万2000円という金額は、正常価格をはるかに超越した異常値といわざるを得ない。

(4) 前記(3)で述べたとおり、J鑑定書に記載されている評価額は、客観的、合理的に評価されていけば算出されるはずのない異常値である。

それゆえ、かかる異常値が記載されたJ鑑定書に対しては、専ら被告の主張を支えることを企図して恣意的な評価を記載したものの疑念が強く差し挟まれるものである。

3 J鑑定書は、取引事例による実証を欠いたまま、実証性のない机上の空論のみを用いて作成されていること

J鑑定書は、私道の取引事例による実証を一切行っていない極めて不自然な不動産鑑定評価書である。

すなわち、J鑑定書は、何ら実証性のない理論だけを振り回して本件私道の評価額を算出することに終始しており、その理論を用いた結果が妥当なのか、実際の私道取引事例を用いて検証するという正に不動産鑑定士に最も求められている職務を一切放棄してしまったものとなっているのである。

私道単体で経済的価値があると自ら宣明しているにもかかわらず、その経済的価値の発露である私道単体取引事例を一切引用しないJ鑑定書は、背理の固まりというほかない。

なお、J鑑定書がかかる背理を犯したのは、実際の私道単体の取引事例を引用することで、J鑑定書記載の評価額が異常値であること（前記2参照）の露呈を恐れたためではないかと強く疑われる。

4 まとめ

以上で述べたとおり、J鑑定書は、考慮すべき要素の検討を欠き、私道取引事例による実証もなく、また、その評価額の結論においても異常値が記載されたものであり、全くもって、不合理な鑑定評価書というほかないものである。

第5 本件私道の時価は、150万円を超えることはないと評価するのが相当であること

原告は、当初申告及び修正申告の後、本件私道について不動産鑑定を依頼した。その結果が記載されている原告評価書のとおり、本件私道の時価は、150万円を超えることはないと評価するのが相当である。

以上

別表 1 本件通知処分を経緯

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額
1	期限内申告	平成21年9月8日	158,324,000	38,900,300
2	修正申告	平成22年3月16日	215,832,000	53,120,300
3	更正の請求	平成22年9月3日	201,326,000	48,234,300
4	更正をすべき理由がない旨の通知処分	平成22年12月2日	215,832,000	53,120,300
5	異議申立て	平成22年12月10日	201,326,000	48,234,300
6	異議決定	平成23年2月10日	棄却	
7	審査請求	平成23年3月7日	201,326,000	48,234,300
8	裁 決	平成23年12月19日	棄却	