

東京地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 相続税更正処分等取消請求事件

国側当事者・国（柏税務署長）

平成27年6月25日棄却・控訴

判 決

原告	甲
原告	乙
原告	丙
原告	丁
原告	戊
原告	P
原告	Q
上記7名訴訟代理人弁護士	高橋 貴美子
同補佐人税理士	野坂 征
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	柏税務署長 櫻本 敏美
同指定代理人	別紙1 指定代理人目録記載のとおり

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、平成21年11月17日付けでした平成18年7月●日相続開始に係る相続税についての更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、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、同更正処分のうち課税価格1億3738万9000円及び納付すべき税額2773万1200円を超える部分並びに同賦課決定処分のうち過少申告加算税額16万8000円を超える部分を取り消す。
- 2 処分行政庁が、原告乙に対し、平成22年4月28日付けでした平成18年7月●日相続開始に係る相続税についての再更正処分及び平成21年11月17日付けでした過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、いずれも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、同再更正処分のうち課税価格689万2000円及び納付すべき税額118万8100円を超える部分並びに同賦課決定処分のうち過少申告加算税額1万3000円を超える部分を取り消す。
- 3 処分行政庁が、原告丙に対し、平成22年4月28日付けでした平成18年7月●日相続開始

に係る相続税についての再更正処分及び平成21年11月17日付けでした過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、いずれも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、同再更正処分のうち課税価格689万2000円及び納付すべき税額118万8100円を超える部分並びに同賦課決定処分のうち過少申告加算税額1万3000円を超える部分を取り消す。

4 処分行政庁が、原告丁に対し、平成22年4月28日付けでした平成18年7月●日相続開始に係る相続税についての再更正処分及び平成21年11月17日付けでした過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、いずれも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、同再更正処分のうち課税価格689万2000円及び納付すべき税額118万8100円を超える部分並びに同賦課決定処分のうち過少申告加算税額1万3000円を超える部分を取り消す。

5 処分行政庁が、原告戊に対し、平成21年11月17日付けでした平成18年7月●日相続開始に係る相続税についての更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、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、同更正処分のうち課税価格1億3631万7000円及び納付すべき税額2765万3600円を超える部分並びに同賦課決定処分のうち過少申告加算税額16万6000円を超える部分を取り消す。

6 処分行政庁が、原告Pに対し、平成22年4月28日付けでした平成18年7月●日相続開始に係る相続税についての再更正処分及び平成21年11月17日付けでした過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、いずれも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、同再更正処分のうち課税価格2958万3000円及び納付すべき税額589万9800円を超える部分並びに同賦課決定処分のうち過少申告加算税額21万1000円を超える部分を取り消す。

7 処分行政庁が、原告Qに対し、平成22年4月28日付けでした平成18年7月●日相続開始に係る相続税についての再更正処分及び平成21年11月26日付けでした過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、いずれも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、同再更正処分のうち課税価格2026万6000円及び納付すべき税額400万2400円を超える部分並びに同賦課決定処分のうち過少申告加算税額15万3000円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、平成18年7月●日に死亡したR（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本件相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の申告をしたところ、処分行政庁から、原告らが本件相続により取得した土地については、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による国税庁長官通達。ただし、平成18年10月27日付け課評2-27・課資2-8・課審6-10による改正前のもの。以下「評価通達」という。）に基づく評価方法により算定した価額で評価すべきであるなどとして、別表1「課税処分等の経緯」記載のとおり、相続税の更正処分（再更正処分）及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたことに対し、原告らが、これらの各処分（ただし、いずれも不服審査において一部取消し後のもの）の一部取消しを求めている事案である。

1 関係法令等の定め

(1) 本件に関する法令の定めは、別紙2「関係法令の定め」記載のとおりである（なお、同別紙において定義した略語等は、本文においても用いることとする。）。

(2) 本件に関する評価通達の内容は、別紙3「本件に関する評価通達の定め」記載のとおりである（なお、同別紙において定義した略語等は、本文においても用いることとする。）。

2 前提事実（証拠等を掲げていない事実は、当事者間に争いのない事実である。）

(1) 当事者等

ア 本件被相続人は、大正●年●月●日生まれの男性であり、平成18年7月●日に死亡した。

イ 原告らは、いずれも本件被相続人の共同相続人である。本件相続に係る共同相続人には、原告らのほかに、本件被相続人の妻であるS（以下「妻S」といい、原告らと併せて「本件各相続人」という。）がいるところ、原告甲（以下「原告甲」という。）、原告乙（以下「原告乙」という。）、原告丙（以下「原告丙」という。）及び原告丁（以下「原告丁」という。）は、それぞれ本件被相続人の長男、長女、二女及び三女であり、原告戊（以下「原告戊」という。）、原告P（以下「原告P」という。）及び原告Q（以下「原告Q」という。）は、いずれも本件被相続人の養子である（別表2「相続人関係図」参照）。

(2) 本件相続の概要等

ア（ア）本件被相続人は、別表3-1「本件各土地の明細」記載の各土地（以下、併せて「本件各土地」という。なお、本件各土地のうち、順号1ないし24の各土地について、同表の「略号」欄に記載した順に、「本件A土地」、「本件B土地」、「本件C土地」、「本件D土地」、「本件E土地」、「本件F土地」、「本件G1土地」、「本件G2土地」、「本件H1土地」、「本件H2土地」、「本件H北側土地」、「本件H南側土地」〔なお、本件H2土地は、本件H北側土地及び本件H南側土地を併せたものである。〕、「本件I土地」、「本件J土地」、「本件K土地」、「本件L土地」、「本件M土地」、「本件N1土地」、「本件N2土地」、「本件N3土地」、「本件N4土地」、「本件N5土地」、「本件N6土地」、「本件O1土地」、「本件O2土地」及び「本件O3土地」という。）を所有していたところ、本件各相続人は、本件相続に係る遺産分割協議をして、同表の「本件相続に係る取得者」欄に記載された者が本件各土地をそれぞれ取得した。

（イ）本件各土地のうち、本件訴訟において評価額が争われているものは、本件E土地、本件F土地、本件G2土地、本件H2土地（本件H北側土地及び本件H南側土地）、本件I土地、本件J土地、本件K土地、本件L土地、本件M土地及び本件O3土地（以下、これらの土地を併せて「本件各対象地」という。）であり、原告ら及び被告が本件訴訟において主張している本件各対象地の評価額は、それぞれ別表3-1の「評価額【原告らの主張】」及び「評価額【被告の主張】」欄記載のとおりである。なお、本件各土地のうち本件各対象地以外の土地については、その評価額に争いはない。

イ（ア）本件被相続人は、平成8年9月ないし12月、その所有する本件N1土地ないし本件N6土地（別表3-1順号16ないし21。以下、併せて「本件各借地」という。）について、別表4「本件各借地における定期借地権設定に係る契約状況」記載のとおり、一般定期借地権の設定契約（以下、これらの設定契約を「本件各借地契約」という。）を締結し、各借地権者から、本件各借地について、同表の「保証金の額」欄記載の保証金（以下、併せて「本件各保証金」という。）の預託を受けた。本件各借地契約は、いずれも、その契約期間を50年とし、本件各借地契約の終了時に利息を付さないで本件

各保証金を返還する旨を定めている。

(イ) 本件被相続人は、本件相続の開始時において、本件各保証金の返還債務（以下「本件各保証金債務」という。）を負担しており、本件各相続人は、本件相続により、本件各保証金債務を承継した。なお、本件相続の開始時における本件各借地契約の残存契約期間は、40年1か月ないし4か月であった。

(3) 本件各対象地の形状等

本件相続の開始時における本件各対象地の現況等は、以下のとおりである。

ア 本件E土地

(ア) 本件E土地は、月極駐車場として利用されている雑種地であり、本件E土地の位置関係及び形状は、別紙4-1「本件E土地の位置関係等」記載のとおりである。

(イ) 本件E土地の地積は、1304㎡である。

(ウ) 本件E土地の地勢は、平坦であり、接面する各道路との高低差はなく、また、その現況は、当該各道路に接する近隣の宅地と類似している。

(エ) 本件E土地は、三方が道路と接面している土地であり、東側で接面する道路に付された平成18年分の路線価は10万円、北側で接面する道路に付された路線価は9万4000円、南側で接面する道路に付された路線価は9万5000円である。

(オ) 被告は、本件訴訟において、①本件E土地が三方の各道路と接している長さ（間口距離）、②各道路からの奥行距離、③想定整形地の地積、④本件E土地の評価額を、次のとおり、変更した（なお、原告らは、後述するとおり、このような被告の主張変更は許されないとしている。）

[顕著な事実]

a 東側道路について

(a) 間口距離 36m（主張の変更なし）

(b) 奥行距離 当初35m 変更後34.5m

b 南側道路について

(a) 間口距離 当初26.4m 変更後31.5m

(b) 奥行距離 当初49.3m 変更後36m

c 北側道路について

(a) 間口距離 当初33m 変更後36.5m

(b) 奥行距離 当初39.5m 変更後35.72m

d 想定整形地の地積について

当初1826.64㎡ 変更後1707.75㎡

e 本件E土地の評価額について

当初 1億3242万3808円

変更後 1億3415万1608円

イ 本件F土地

(ア) 公簿に記載された本件F土地の地積は、本件相続の開始当時において、合計2109㎡であった。[乙54、55、弁論の全趣旨]

(イ) 本件F土地について、平成22年8月頃、分筆及び分筆登記手続きがされ、登記所に対して地積測量図（以下「本件測量図（F土地）」という。）が提出された。本件測量図（F土

地)には、本件F土地の地積が合計2364.94㎡である旨が記載されており、同面積が本件F土地の真実の地積である。[乙54ないし57、弁論の全趣旨]

- (ウ) 被告は、本件訴訟において、当初、本件F土地の地積が前記(ア)の面積であることを前提として、本件F土地の評価額を8552万6487円と主張し、原告も上記評価額を争っていないかった。しかしながら、被告は、その後、本件F土地について、本件測量図(F土地)に基づき、本件F土地の地積を2364.94㎡、これを前提とする本件F土地の評価額を9342万3989円として、主張内容を変更した(原告らは、後述するとおり、このような被告の主張変更は許されないとしている。)

[顕著な事実]

- (エ) 本件F土地に接面している道路に付された路線価(正面路線価)は、8万2000円である。

ウ 本件G2土地

- (ア) 本件G2土地は、畑であり、本件G1土地及び本件G2土地(以下、併せて「本件G土地」という。)の位置関係及び形状は、別紙4-2「本件G土地の位置関係等」記載のとおりである。なお、本件G1土地は、アスファルト舗装がされ、本件G2土地への進入路となっておりとともに、本件G1土地に接する住宅地への進入路として複数の者により私道として利用されている雑種地である。

- (イ) 本件G2土地の地積は、737㎡である。

- (ウ) 本件G2土地は、市街化区域に所在しており、都市計画法8条1項1号に規定する用途地域(以下「用途地域」という。)は、第1種低層住居専用地域であり、建ぺい率は50%、容積率は100%である。また、本件G1土地に北東側で接面する私道に対して、評価通達14-3の定めに基づき、平成20年12月12日付けで市川税務署長が設定した平成18年分特定路線価は、6万9000円である。

エ 本件H2土地

- (ア) 本件H2土地のうち、本件H南側土地は、本件被相続人の自宅の敷地として利用され、本件H北側土地は、一部が上記自宅の敷地として利用され、その他は山林である。また、本件H1土地及び本件H2土地(以下、併せて「本件H土地」という。)の位置関係及び形状は、別紙4-3「本件H土地の位置関係等」記載のとおりである。なお、本件H1土地は、急斜面の法面の山林である。

- (イ) 本件H2土地の地積は、2227.76㎡である。ただし、本件H南側土地である柏市●●の土地(396.69㎡)及び同●●の土地(1071.07㎡)は、本件被相続人とその他の者の共有となっており、本件被相続人の持分は、それぞれ396分の266及び1071分の941である。

- (ウ) 本件H2土地の一部は山林であるところ、本件H南側土地と南側で接面する道路との高低差は3mないし4m程度であり、本件H2土地の西側にある道路との高低差は、8mないし9m程度である。[弁論の全趣旨]

- (エ) 本件H2土地が属する用途地域は、第1種低層住居専用地域であり、建ぺい率は50%、容積率は100%である。また、本件H南側土地と南側で接面する道路に付された路線価は、7万3000円である。なお、本件H北側土地は、道路と接していない。

オ 本件I土地

(ア) 本件 I 土地は、雑種地（雑草の生い茂る空閑地）であり、本件 I 土地の位置関係及び形状は、別紙 4－4「本件 I 土地の位置関係等」記載のとおりである。

(イ) 本件 I 土地の地積は、201.49㎡である。

(ウ) 本件 I 土地の地勢はおおむね平坦であるが、私道と接する西側部分が一部傾斜しており、本件 I 土地は、上記私道から 2m 程度高くなっており、北側隣地からも同程度高くなっている。また、本件 I 土地の南側隣地の敷地は、本件 I 土地より 1m 程度高くなっているが、既に建物の敷地として利用されており、本件 I 土地と接する側面には擁壁が施されている。

[甲 4、弁論の全趣旨]

(エ) 本件 I 土地に西側で接面する私道に対して、評価通達 14－3 の定めに基づき、平成 20 年 12 月 12 日付けで市川税務署長が設定した平成 18 年分特定路線価は、7 万 3 0 0 0 円であり、借地権割合は 60% である。また、本件 I 土地は、上記私道に約 12m 接しており、当該道路からの奥行距離は約 16m である。

(オ) 本件 I 土地のうち、6.88㎡部分について、T 株式会社との間で地役権（以下「本件地役権」という。）が設定されており、建物の建築が禁止されている。

カ 本件 J 土地

(ア) 本件 J 土地は、山林であり、本件 J 土地の位置関係及び形状は、別紙 4－5「本件 J 土地の位置関係等」記載のとおりである。なお、本件 J 土地を宅地に転用するためには、伐採及び抜根が必要である。

(イ) 本件 J 土地の地積は、440㎡である。

(ウ) 本件 J 土地は、接面する道路との高低差はなく、その地勢は、本件 J 土地の西側から東側にかけて約 3.1 度傾斜している。[甲 4、弁論の全趣旨]

(エ) 本件 J 土地は、市街化区域内に所在しており、本件 J 土地に西側で接面する道路に付された路線価は、7 万 3 0 0 0 円である。また、本件 J 土地は、西側で接面する道路に 41.37m 接し、当該道路からの奥行距離は約 10.6m である。

キ 本件 K 土地

(ア) 本件 K 土地は、畑（果樹園）であり、本件 K 土地の位置関係及び形状は、別紙 4－6「本件 K 土地の位置関係等」記載のとおりである。

(イ) 本件 K 土地の地積は、179㎡である。

(ウ) 本件 K 土地の地勢は、4 側面がそれぞれ傾斜しており、平坦なスペースは少なく、東から西にかけて約 6.5 度傾斜している。[甲 4、弁論の全趣旨]

(エ) 本件 K 土地は、市街化区域内に所在しており、本件 K 土地と南側及び北東側でそれぞれ接面する道路に付された路線価は、いずれも 7 万 3 0 0 0 円である。本件 K 土地は、北東側道路と約 15.6m 接し、当該道路からの奥行距離は約 11.4m であり、また、南側道路と約 30.6m 接し、当該道路からの奥行距離は約 5.8m である。[甲 4、弁論の全趣旨]

(オ) 本件 K 土地は、建築基準法 42 条 2 項に規定する道路に面し、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しており、当該部分の面積は、22.34㎡である。[甲 4、弁論の全趣旨]

ク 本件 L 土地

(ア) 本件 L 土地は、畑であり、本件 L 土地の位置関係及び形状は、別紙 4－7「本件 L 土地

の位置関係等」記載のとおりである。

(イ) 本件L土地の地積は、 819.62 m^2 である。また、本件L土地は、幅約 0.5 m の水路（以下「本件水路」という。）を挟んで、北側で道路と接しており、本件水路の地積は、 20.28 m^2 であり、本件L土地と本件水路を併せた地積は、 839.90 m^2 である。[乙26、弁論の全趣旨]

(ウ) 本件L土地は、地勢は平坦であり、本件水路を挟んで接する北側道路との高低差はない。また、本件水路には、本件L土地と接する部分に鉄板がかぶせられている。[乙28、弁論の全趣旨]

(エ) 本件L土地は市街化区域内に所在しており、本件水路を挟んで、北側で接している道路に付された路線価は、 $7万3000$ 円である。また、本件L土地及び本件水路は、当該北側道路と 40.57 m 接しており、本件水路を含めた当該北側道路からの奥行距離は 20.7 m である。[乙26、弁論の全趣旨]

(オ) 被告は、本件訴訟において、当初、本件L土地の地積が 751 m^2 、本件水路の地積が 19.95 m^2 （合計 770.95 m^2 ）であることを前提として、本件L土地の評価額が $4364万9622$ 円である旨主張していたが、その後、本件L土地の地積測量図（乙26。以下「本件測量図（L土地）」という。）に基づき、本件L土地の地積等が前記（イ）のとおりであって、これを前提とする本件L土地の評価額が $4763万9592$ 円であるとして、主張内容を変更した（原告らは、後述するとおり、このような被告の主張変更は許されないとしている。）。

ケ 本件M土地

(ア) 本件M土地は、畑であり、本件M土地の位置関係及び形状は、別紙4－8「本件M土地の位置関係等」記載のとおりである。

(イ) 本件M土地の地積は、 448 m^2 である。

(ウ) 本件M土地は、地勢は平坦であり、西側で接している道路との高低差はない。

(エ) 本件M土地は市街化区域内に所在しており、西側で接している道路に付されている路線価は、 $9万4000$ 円である。また、本件M土地は、当該西側道路と 16.4 m 接しており、当該西側道路からの奥行距離は 25.5 m である。

コ 本件O3土地

(ア) 本件O1土地ないし本件O3土地（以下、併せて「本件O土地」という。）は、現況宅地として利用されている部分（賃貸アパートであるUの敷地〔本件O1土地〕及び賃貸アパートであるVの敷地〔本件O2土地〕）及び現況雑種地である部分（貸駐車場及び草木の植込みの敷地〔本件O3土地〕）から成り、本件O土地の位置関係及び形状は、別紙4－9「本件O土地の位置関係等」記載のとおりである。

(イ) 本件O3土地の地積は、 322.58 m^2 である。なお、本件O3土地は、本件O1土地及び本件O2土地と接しているが、各土地と高低差があり、明確に区分されている。

(ウ) 本件O3土地は、その北側及び東側で接する道路と高低差はなく、地勢はおおむね平坦である。なお、本件O3土地は、本件相続に係る相続財産以外の土地（柏市●●）と共に一体として貸駐車場等の用に供されている。

(エ) 本件O土地は、市街化区域内に所在しており、本件O3土地は、東側で路線価 $9万6000$ 円の道路と約 9.8 m 接しており、また、敷地の北側において、路線価 $9万6000$

円の道路と約46.9m、路線価9万2000円の道路と約6.6m接している。

(4) 課税処分等の経緯

ア (ア) 原告らは、法定申告期限内である平成19年5月7日、処分行政庁に対し、本件相続に係る相続税について、別表1の「当初申告」欄記載のとおり記載した相続税の申告書(以下「本件申告書」といい、本件申告書に係る相続税の申告を「本件申告」という。)を提出した。

(イ) 原告戊、原告P及び原告Qは、法定申告期限内である平成19年5月15日、処分行政庁に対し、相続税の訂正申告書を提出した。

イ 処分行政庁は、平成21年1月17日付けで原告甲、原告乙、原告丙、原告丁、原告戊及び原告Pに対し、同月26日付けで原告Qに対し、それぞれ課税価格、納付すべき税額及び過少申告加算税を、別表1の「更正処分等」欄記載のとおりとす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をした。

ウ (ア) 原告らは、平成22年1月15日付けで、処分行政庁に対し、上記イの各処分を不服として、異議の申立てをした。

(イ) 処分行政庁(異議審理庁)は、平成22年3月15日付けで、本件各土地の評価に一部誤りがあったとして、本件相続税について、別表1の「異議決定」欄記載のとおり、原告甲及び原告戊に対する更正処分及び賦課決定処分の一部を取り消し、その余の原告らによる異議申立てをそれぞれ棄却する旨の異議決定(以下「本件異議決定」という。)をした。[乙2]

エ 原告らは、平成22年4月14日付けで、国税不服審判所長に対し、前記イの各処分(ただし、本件異議決定による一部取消し後のもの)に不服があるとして審査請求をした。

オ 処分行政庁は、平成22年4月28日付けで、原告乙、原告丙、原告丁、原告P及び原告Qに対し、別表1の「再更正処分等」欄記載のとおり再更正処分を、原告P及び原告Qに対し、併せて、同欄記載のとおり過少申告加算税の賦課決定処分をした。

カ 国税不服審判所長は、上記オの再更正処分及び賦課決定処分について、前記エの審査請求と併せて審理し、平成23年4月1日付けで、本件各土地の評価に一部誤りがあったとして、別表1の「審査裁決」欄記載のとおり、上記オの再更正処分及び賦課決定処分の全部を取り消し、前記イの各処分(ただし、本件異議決定による一部取消し後のもの)の一部を取り消す旨の裁決(以下「本件裁決」という。なお、原告らに対する相続税の更正処分又は再更正処分〔ただし、本件異議決定及び本件裁決による一部取消し後のもの〕を「本件各更正処分等」といい、原告らに対する過少申告加算税の賦課決定処分〔ただし、本件異議決定及び本件裁決による一部取消し後のもの〕を「本件各賦課決定処分」といい、両者を併せて「本件各処分」という。)をした。[甲4]

(5) 本件訴えの提起等

ア 原告らは、平成23年9月21日、本件訴えを提起した。[顕著な事実]

イ (ア) 原告らは、本件訴訟において、①W不動産鑑定士(以下「W鑑定士」という。)が本件G土地について作成した鑑定評価書(甲40。以下「W・G鑑定」という。)及び②W鑑定士が本件H2土地について作成した鑑定評価書(甲39。以下「W・H2鑑定」という。)を提出している。[顕著な事実]

(イ) 被告は、本件訴訟において、①e不動産鑑定士(以下「e鑑定士」という。)が本件

G土地について作成した鑑定評価書（乙41。以下「e・G鑑定」という。）及び②e鑑定士が本件H2土地について作成した鑑定評価書（乙42。以下「e・H2鑑定」という。）を提出している。[顕著な事実]

3 被告の主張する本件各処分の根拠及び適法性

本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張は、別紙5「本件各処分の根拠及び適法性（被告の主張）」記載のとおりである。なお、原告ら及び被告は、いずれも相手方の主張を前提とした場合における税額の計算関係については、特段争わないものとしている（第12回口頭弁論期日）。

4 争点

（1）評価通達の合理性

ア 評価通達による評価（路線価方式）は、標準的な宅地と比較して面積の大きい土地（以下「面大地」という。）について合理性を有するか否か。 [争点1]

イ 評価通達24-4（以下「広大地通達」という。）の定める広大地補正率の合理性 [争点2]

ウ 宅地比準方式による評価（評価通達40及び49）において適用される宅地造成費の合理性 [争点3]

（2）本件各対象地の時価（評価通達により算定した本件各対象地の評価額が当該各土地の時価を上回るか否か。）

ア 本件E土地の評価方法及び評価額 [争点4]

イ 本件F土地の評価額 [争点5]

ウ 本件G2土地の評価方法及び評価額 [争点6]

エ 本件H2土地の評価方法及び評価額 [争点7]

オ 本件I土地の評価方法及び評価額 [争点8]

カ 本件J土地の評価方法及び評価額 [争点9]

キ 本件K土地の評価方法及び評価額 [争点10]

ク 本件L土地の評価方法及び評価額 [争点11]

ケ 本件M土地の評価方法及び評価額 [争点12]

コ 本件O3土地の評価方法及び評価額 [争点13]

（3）本件各保証金債務の評価方法 [争点14]

第3 争点に関する当事者の主張の要旨

1 評価通達による評価（路線価方式）は、面大地について合理性を有するか否か（争点1）

（1）被告の主張

ア（ア）原告らは、面大地について、開発行為を行うとした場合の公共公益的施設用地（以下「潰れ地」という。）の負担の有無にかかわらず、地積が過大であることが市場性の減退（減価要因）になるとして、評価通達の定める路線価方式は、このような減価要因を考慮しないものであって不合理であるなどと主張している。

（イ）しかしながら、地積が過大であることがどの程度の減価要因としてその土地の価額に影響を与えるものであるかは、その不動産の存する地域の状況及びその時点における経済環境等によって区々であり、必ずしも一律に判断できるものではなく、地積が過大であることによって生じる価額への影響は必ずしもマイナスのみに作用するものとはい

えず、また、その作用する程度も様々である。実際、本件各土地のうち柏市●●所在の畑（地積1636㎡。別表3-1順号36）は、その相続税評価額が8053万8644円であったのに対し、平成19年4月4日に株式会社Yに対し、上記評価額を大きく上回る1億4950万円で売却されている（乙18）。なお、上記土地は、広大地として広大地通達の適用を受けて評価された土地であるが、広大地としての評価をしない場合であっても、その評価額は1億3987万8000円であり、上記売却額を下回っている。

（ウ）以上によれば、面大地であることのみを理由に一律に減額補正を行うことは相当ではなく、評価通達が、広大地に該当するか否かについて、地積に関する一定の形式的基準（普通住宅地区等に所在する土地で、都市計画法施行令19条1項及び2項の規定に基づき各自治体が定める開発許可を要する面積基準以上のもの。三大都市圏の市街化区域に存する土地については500㎡以上）を定め、これに該当する土地に限って広大地補正率の適用を通じて地積が過大であることの減価要因を考慮することとしていることには、一定の合理性があるというべきである。

イ なお、原告らは、①開発素地である面大地の評価に関して、路線価方式と取引事例比較法とは、評価方法が本質的に異なっており、類似の財産の売買事例価額を基として評価する方式である路線価方式は、そのよって立つ基盤を失う、②路線価方式は、最有效使用が一体利用である土地を前提として構築されており、開発素地である面大地についても一体として評価することから、不動産鑑定評価実務における評価と異なり、開発素地の時価を算定し得ない旨主張している。しかしながら、上記①については、路線価方式の合理性が取引事例比較法によって担保されているものでもなく、原告らの主張は独自の見解であって失当である。また、上記②については、評価通達は、路線価方式につき、最有效使用が一体利用である土地を前提として評価するなどとは定めておらず、宅地の評価単位は「1画地の宅地」とされている（評価通達7-2）。この点をおくとしても、評価通達は、評価通達15ないし20-5、23ないし24-4、24-6ないし24-8において、路線価方式による場合の評価上の補正及び加算並びに評価の仕方についてそれぞれ定めて、広大地通達に該当しない面大地の評価額を適切に算定できるように手当をしている。以上によれば、原告らの上記主張は失当であり、その余の主張についても理由がない。

（2）原告らの主張

ア（ア）路線価方式は、標準的な宅地の評価額（路線価）に各種補正率を加味して1㎡当たりの評価額を求め、これに評価対象地の面積を乗じて算出する方式であり、評価対象地の面積が増大すれば、それに正比例して評価額も高額となるが、実際の取引においては、特別の場合を除き、取引総額が多額になれば、購入者が不動産開発業者に限定されて市場性が減退することとなるため、面大地であることは、減価要因となる。また、不動産開発業者は、開発分譲して利益を得るための開発素地として、面大地を取得することから、当該面大地の価格が、戸建敷地として分譲した際に得られる収入から開発に係る費用、利潤、売却されるまでの利息及び諸経費等を控除した金額よりも高い場合には、当該面大地を購入しない。以上によれば、面大地については、需要者の多数が最終需要者である標準的な土地の場合と比較して、単価の低下傾向が顕著であり、このような減価要因は、上述のとおり、不動産取引市場における価格形成のメカニズムによるものであ

るから、潰れ地が発生するか否かにかかわらず生じるものである。

(イ) 上記(ア)のとおり、地積が過大であることは、土地価額の減価要因であるところ、路線価は、各地域における標準的規模の地積を有する画地を前提として定められているのであるから、評価対象地の市場性の減退の程度に応じ、又は、不動産開発業者が取得する開発素地としての価格水準を考慮して、路線価に基づく評価額より減額補正する必要がある。しかしながら、評価通達には、潰れ地が生じる場合に適用される広大地通達以外に、地積が過大であることによる減価を補正するための定型的な補正が用意されていない。また、奥行価格補正(評価通達15)、不整形地の評価(評価通達20)、間口が狭小な宅地の評価(評価通達20-3(1))、奥行が長大な宅地の評価(評価通達20-3(2))、がけ地等を有する宅地の評価(評価通達20-4)、セットバックを必要とする宅地の評価(評価通達24-6)などの定型的な補正は、いずれも地積が過大であることによる市場性の減退とは別の減価要因を補正する趣旨で規定されたものであるから、地積が過大であることによる減価要因を補正することができないことは明らかである。

イ この点、不動産鑑定に際して準拠される不動産鑑定評価基準には、試算価格の調整に際し、単価と総額との関連の適否に留意すべきとする規定が置かれているところ(甲26〔35頁〕)、当該規定は、取引総額が多額となることにより市場性が減退し、土地の単価の低下を招くという市場のメカニズムを土地評価に反映させたものである。また、不動産鑑定評価基準においては、面大地の鑑定評価について、開発法(評価対象地である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附帯費用を控除して算定する方法)に基づいて評価した価格を比較考量して決定することとされているが、これは、取引総額が高くなれば、当該土地の主な需要者が不動産開発業者となることを土地評価に反映させるものである。さらに、国土交通省土地・水資源局地価調査課監修による土地価格比準表においても、地積の過大又は過小の程度によって減価するものとされており(甲27)、これらは、地積が過大であることが土地価額の減価要因となることを裏付けるものである。

ウ 路線価方式は、簡易かつ定型的な取引事例比較法と評価することができ、路線価方式の評価モデルとしての合理性は、取引事例比較法との本質的・構造的な同一性に依存しているものと考えられる。そして、取引事例比較法においては、評価対象地と利用状況の類似する取引事例を収集し、標準化補正を行い、標準地の価格を査定することから、評価対象地の利用状況に応じ、設定される標準的画地及びその価額が異なる。しかしながら、評価通達の定める路線価方式は、評価対象地の利用状況にかかわらず、同じ路線価を用いて評価する方法であり、この点において、取引事例比較法と本質的に異なっており、評価対象地の属する不動産市場で形成される価格(取引事例)が反映されないという弊害が生じる(特に、開発素地の取引価格は、細分化された各画地の販売収入額から、開発のための費用及び利潤等を控除した価格に相当するため、同じ地域における戸建敷地の取引価格よりも低くなるはずである。)。また、取引事例比較法においては、評価対象地で想定される典型的な需要者を分析・決定し、その需要者ごとの個別的要因を決定することとなるのに対し、路線価方式の場合には、評価対象地を一体利用することを前提として、その路線における標準的な画地との画地条件、例えば、奥行距離、間口距離等に着目して補正することを予定しており、かかる補正

は、対象不動産の利用状況及び典型的な需要者に関係なく、一律に適用されるものである。しかしながら、利用状況及び典型的な需要者の選好等が異なる以上、分割譲渡を前提とする開発素地には、路線価方式で定める定型的な補正は本来妥当しない（取引事例比較法の場合、分割後の各画地に補正を適用するのに対し、路線価方式の場合、画地全体に補正を適用するため、開発素地について加算する必要のない要因が加算補正され、減額補正すべき要因が考慮されないこととなってしまうという不当な結果が生ずる。）。以上によれば、評価通達の定める路線価方式は、開発素地である面大地の評価に関し、評価モデルとしての合理性を有しておらず、路線価方式に基づいて評価された価格は時価と推定されないというべきである。

2 広大地通達の定める広大地補正率の合理性（争点2）

（1）被告の主張

ア 広大地通達は、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潰れ地の負担が必要と認められるものを広大地とし、広大地の価額は、その広大地が路線価地域にある場合には、原則として、広大地の面する路線の路線価に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算定することを定めている。これは、平成16年6月4日付け課評2-7ほか「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」の評価通達改正によって導入された評価方法である。上記改正前においては、次の算式で計算される割合（有効宅地化率）を評価通達15に定める奥行価格補正率に代えて画地補正を行い、広大地の評価額を算定するものとされていたが、この方法によった場合、潰れ地となる部分の地積の算定に当たり、開発想定図等を作成する必要がある、有効宅地化率の算定に苦慮する事例が多かったことなどから、平成16年当時の鑑定事例を分析・検討するなどして、評価方法の見直しをすることとされたものである。

$$\text{（算式） 有効宅地化率} = (\text{広大地の地積} - \text{潰れ地となる部分の地積}) \div \text{広大地の地積}$$

イ 広大地補正率は、上記アの評価通達改正の趣旨を踏まえて、収集した鑑定評価事例を基に、1㎡当たりの鑑定評価額が正面路線価に占める割合と評価対象地の地積との関係を統計学的手法（最小二乗法による回帰分析）を用いて分析・検討を行い、評価の簡便性や安全性にも配慮して定められたものであり、具体的には、次の算式で求められる。

$$\text{（算式） 広大地補正率} = 0.6 - 0.05 \times \text{地積} \div 1000 \text{ m}^2$$

この算式の基となった鑑定評価は、評価対象地の形状、道路との位置関係など、土地の個別要因に基づいて最も経済的・合理的となるような開発想定図を作成して鑑定評価額を算出したものであり、土地の個別要因の事情補正を考慮したものとされている（乙15〔144頁〕）。また、広大地補正率の算式は、地積が5000㎡までの広大地について成り立つものであるとして、上記面積以下の土地に適用することを原則としている。

ウ 以上のとおり、広大地補正率は、不動産鑑定士が各土地の個別要因を考慮して決定した鑑定評価額としての正常価格を基として算定された数値であり、また、評価の安全性にも配慮して定められたものであるから、広大地補正率は合理性を有しており、また、広大地補正率を用いて広大地を評価することには合理性がある。

（2）原告らの主張

ア 被告は、広大地補正率について、統計学的手法（最小二乗法による回帰分析）を用いて分

析・検討を行い、安全性にも配慮して定められたものであり、合理性があるなどと主張しているが、統計学の手法とは、標本（サンプル）から母集団の特性を推定する方法であるため、その推定の確からしさは標本の抽出方法及び標本の数等に依存する。しかしながら、標本の抽出方法及び標本の数並びに分析の結果については、納税者に一切公開されていない。このため、原告らを含む納税者は、広大地補正率については広大地通達が合理性を有するか、また、いかなる範囲で合理性を有するか（統計値である以上、標準的なケースから外れた場合には、もはや合理性を有しない。）について、判断し得る情報を有していない。

イ また、回帰分析とは、原因（広大地補正率の場合：地積）と結果（広大地補正率の場合：正面路線価に対する鑑定評価額の割合）の関係を法則性として捉えるための統計学の手法であるところ、この関係はグラフ（散布図）上に点をプロットすることで表示され、各点の分散度合いにより、相関関係の有無・程度を判断することとなる。したがって、回帰分析によって求められた数値又は方程式が、原因と結果の関係を合理的に説明しているというためには、単に回帰分析によって分析したというだけでは足りず、その結果として表示されるグラフ上の各点のばらつきが少なく、強い相関関係を示していることが必要となる。しかしながら、上述のとおり、広大地補正率を決定した際の回帰分析の結果に関する資料は開示されておらず、地積と正面路線価に対する鑑定評価額の割合とが、強い相関関係を示しているか否かの立証はない。さらに、広大地通達が前提としている土地（戸建分譲住宅用地を最有効使用とする土地）の場合、当該土地の価格は、主に有効宅地化率及び造成費の額（1㎡当たり）に依存することとなるが、当該有効宅地化率及び造成費の額の多寡は、地積の大小とは、何ら定性的な関連はなく（例えば、土地の形状によって有効宅地化率は大きく異なる。）、収集した鑑定事例には、市街地農地や市街地山林など、多様な種類の土地が含まれているはずであって、分析対象となる事例の画地条件の幅が広いことは、グラフのばらつきを大きくする原因となる。したがって、広大地補正率を算定する際に用いられた鑑定事例の地積と正面路線価に対する鑑定評価額の割合との間の相関関係は乏しいものと推測される。

ウ 以上によれば、広大地通達の定める広大地補正率の合理性はいまだ立証されていないといふべきである。

3 宅地比準方式による評価（評価通達40及び49）において適用される宅地造成費の合理性（争点3）

（1）被告の主張

ア 市街地農地又は市街地山林（以下、併せて「市街地農地等」という。）を宅地の価格に比準させて評価する方式（宅地比準方式）により評価する場合に適用される宅地造成費の金額は、国税局長が定めることとされているが（評価通達40及び49）、課税実務上、当該金額は、国税庁資産評価企画官補佐から各国税局資産評価官及び沖縄国税事務所資産課税課長宛てに示達される事務連絡（乙16。以下「本件事務連絡」という。）に基づき算定されており、東京国税局長が定めた平成18年分宅地造成費（以下「本件基準造成費」という。）は、別紙6「東京国税局長の定めた宅地造成費（平成18年分）」記載のとおりである（乙10）。本件事務連絡は、市街地農地等の宅地造成費を算定するための宅地造成条件を、平坦地及び傾斜地の別に定めた上で、実態調査等によって把握した平坦地及び傾斜地の造成に要する各費目及びその数量を基礎とし、公表されている単価を使用し、それらを積算することによって、毎年、国税局長が宅地造成費の金額を定めることとしている。このように、国

税局長が定める宅地造成費の金額は、想定条件下で必要とされる宅地造成費の金額を、直接工事費及び間接工事費の各費目につき、客観的な指標に基づいた費用単価を積算の上で算定したものであって、その算定方法は、客観性が担保された精緻なものであり、かかる方法によって得られた金額は、宅地比準方式によって市街地農地等を評価する場合の宅地造成費として合理性を有するものというべきである。

イ（ア）原告らは、乙第16号証について、金額や数量が全て記入されておらず、宅地造成費との関係も不明であるなどと主張するが、本件事務連絡は、各国税局及び沖縄国税事務所において、本件事務連絡に添付されたエクセルファイルに一部工事費目の「単価」を入力することとしており、乙第16号証は、入力进行する部分の金額が空欄となっているにすぎない。上記「単価」の根拠となる資料は、本件事務連絡の別紙1及び5に掲示のとおりであり、本件事務連絡の別紙1ないし7は、有機的に連動し、必要な「単価」を入力することによって、宅地造成費の金額が算出されるようになっている（乙39）。また、原告らは、傾斜地に係る宅地造成費の積算に使用されている「数量」の根拠が不明であるなどと主張しているが、平坦地及び傾斜地に係る宅地造成費の金額を算定するための前提条件は、本件事務連絡に示されており、当該前提条件の下で必要となる費目及び数量は実態調査等に基づき把握されたものであって合理的なものである。

（イ）原告らは、平坦地及び傾斜地の積算工事単価が、各工事の費用を積算して算出された工事単価に、更に80%を乗じて減額調整して計算されていることについて、必要性も合理性もないなどと主張する。

しかしながら、市街地農地等は、当該市街地農地等が宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額から、当該市街地農地等を宅地に転用する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を控除した金額に、当該市街地農地等の地積を乗じて計算した金額によって評価することとされ、当該市街地農地等が宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額は、その付近にある宅地について、評価通達11に定める方式によって評価した1㎡当たりの価額を基とし、その宅地とその農地との位置、形状等の条件の差を考慮して評価するものとされている（評価通達40及び49）。そして、評価通達11に定める方式によって評価した1㎡当たりの価額とは、本件各対象地のような市街地的形態を形成する地域にある土地については、路線価に基づき評価された価額をいうところ、路線価の水準は、地価公示価格と同水準の価格の80%程度を目途に定められている。そうである以上、上記価額から控除する宅地造成費についても、実際の取引価額をベースとして積算して算出された金額に80%を乗じた金額として、計算上の平仄を合わせる必要がある。

（ウ）原告らは、本件事務連絡が想定している傾斜地の造成工事について、想定画地の30%を傾斜地として残すものであり、宅地としての効用を果たさない部分を残す工事を想定して設定された価額は、もはや「宅地転用する場合に通常必要と認められる」造成費であるとはいえないと主張している。

しかしながら、本件事務連絡は、いずれの傾斜度についても、道路面を除いた3面について擁壁工事を施工することを想定しており（別紙7「擁壁のイメージ図」参照）、そのような擁壁工事が施工される以上、当該擁壁に要する部分が必要となることは工法上必定であり、本件事務連絡が想定している造成工事が、不自然、不合理なものという

ことはできない。なお、本件事務連絡が傾斜地として想定している画地は、上り傾斜地であり、側面に設置される擁壁は直角三角形に類似した形状となる。

(2) 原告らの主張

ア 評価通達は、市街地農地等について、市街地農地等が宅地であるとした場合の価額から、当該市街地農地等を宅地に転用する場合において通常必要と認められる造成費に相当する金額を控除して評価すると定めており（評価通達40及び49）、市街地農地等の評価においては、画地条件の補正に加えて、市街地農地等を宅地に転用する場合において通常必要と認められる造成費の見積りが重要となる。一般に、土止め・擁壁工事は、周辺状況、地質、土止めの種類、地域条件等の影響を受けるため、その費用も当該事情によって変わり、土工事は、機械工事と人力工事とでは全く費用が異なる。さらに、高さ2mを超える擁壁は、建築基準法上の工作物に該当し、確認申請を行う必要があるため、構造計算や申請手続などのための費用として数十万円程度を要する。このように、土止め・擁壁工事及び土工事は、土地の状況等によって、工事費用が異なるにもかかわらず、評価通達40及び49は、地域ごとに国税局長の定める宅地造成費に基づき、造成費を画一的に見積もることとしている。また、本件基準造成費は、1㎡当たりの単一金額しか設定していない上、実際の傾斜地は、本件事務連絡が想定するような道路面からの均等な上がり斜面ではなく、傾斜の状態は一様でないのが通常であるから、本件基準造成費は、本件事務連絡が想定している画地又はそれに類似した画地以外の傾斜地には妥当せず、合理性を有しない。

イ（ア）被告は、本件基準造成費について、本件事務連絡に基づき算定されたものであり、客観性が担保されたものであるなどと主張している。しかしながら、乙第16号証は、単なるワーク・シートであり、金額や数量が全て記入されているわけではなく、本件基準造成費との関係も不明であり、本件基準造成費に合理性があるか否かの検証ができない。また、傾斜地の宅地造成費は、平坦地の宅地造成費と異なり、1㎡当たりの宅地造成費に実際の工事量ではなく評価対象地の地積を乗じて計算することとされているため、積算単価の合理性のみならず、地積及び傾斜度と1㎡当たりの宅地造成費との関係についても合理性を有する必要があるが、傾斜地の造成工事費の積算（本件事務連絡の別紙7）で使用されている「数量」は根拠が不明であり、傾斜地の造成工事費の合理性はいまだ立証されていないというべきである。

（イ）さらに、本件事務連絡は、平坦地及び傾斜地の積算工事単価について、各工事の費用を積算して算出された工事単価に、更に80%を乗じて減額調整して計算しているが（本件事務連絡の別紙4及び7）、このような減額調整は、通常必要と認められる造成費の金額よりも20%過小に造成費を設定するものであり、不合理である。

この点、被告は、路線価が公示価格の80%に設定されており、計算上の平仄を合わせるために工事単価についても80%に減じる必要があるなどと主張している。しかしながら、路線価は、相続税及び贈与税の課税に当たって1年間同じものが適用されるため、その間に時価が下落しても路線価を下回らないようにする必要があり、評価の安全性も勘案するという趣旨から公示価格の80%程度に設定されているのであり、これに対し、造成費は、主に人件費及び機械等の損料（レンタル料）から構成され、その性質上、1年間程度で単価が下落するものではなく、土地の時価に連動して変動するものでもない。さらに、造成費が20%相当過小に算出されることで、路線価で考慮している

安全性の幅が減縮されることとなり、評価の安全性をそぐ結果になるというべきである。また、路線価方式とは、標準的な画地を有する宅地の1㎡当たりの価額（路線価）に評価通達の定める定型的補正を施して評価する方式であるところ、評価対象地の画地条件が標準的画地から乖離すればするほど、路線価方式で評価された価額と鑑定評価による価格（公示価格と規準されたもの）の差は縮小し、前者が後者を超過する場合もある。そして、市街地農地等については、標準的画地と乖離した画地条件が想定されることから、宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額が公示価格の80%程度（標準的画地と同じ評価額）に評価されるはずはなく、宅地化するために必要となる宅地造成費を80%に減縮することは、評価の安全性を欠く。

（ウ）本件事務連絡の別紙に具体的な数値を入力した結果によれば、例えば、10度の傾斜の場合、想定画地の地積が495㎡とされているにもかかわらず、整地工事の対象は360㎡とされており、残りの135㎡（全地積の約30%相当）を依然傾斜地のままとすることを想定していると解されるところ、宅地としての効用を果たさない傾斜地を残すような造成工事（造成費）が合理的なものであるということとはできない。

また、被告の主張によれば、本件事務連絡は、5度ないし20度の傾斜地に係る造成費について、①道路面と高さが等しくなること、②擁壁を地面に対して勾配を生じるように設置することを想定していると解される（別紙7参照）。しかしながら、そのような造成工事は、擁壁を設置するために想定画地の地積の一部を費やし（しかも傾斜度が大きくなるにつれて、その割合は大きくなる。）、その分、有効宅地面積を減少させるものであって、かかる想定により設定された造成費の金額は、もはや「宅地転用する場合に通常必要と認められる」造成費であるということとはできない。

4 本件E土地の評価方法及び評価額（争点4）

（1）被告の主張

ア（ア）本件E土地は、月極駐車場の用に供されている雑種地であるところ、雑種地の評価については、状況が類似する付近の土地について評価通達の定めるところにより評価した1㎡当たりの価額を基とし、その土地と当該雑種地との位置、形状等の条件の差を考慮して評定した価額に、当該雑種地の地積を乗じて計算することとされている（評価通達82）。

（イ）本件E土地は、近隣の宅地と類似した土地であり、また、接面する道路との高低差もなく、地勢も平坦であるから、近隣の宅地の価額を基に、その土地との条件の差を考慮して評定することとなる。そして、平成8年6月22日及び平成14年5月18日に土地家屋調査士Zが作成した地積測量図（乙21〔1、4枚目〕。以下「本件測量図（E土地）」という。）によって、本件E土地の間口距離、奥行距離、想定整形地の面積等を改めて算出すると、東側道路との間口距離は36m、当該道路からの奥行距離は34.5m、南側道路との間口距離は31.5m、当該道路からの奥行距離は36m、北側道路との間口距離は36.5m、当該道路からの奥行距離は35.72m、想定整形地の面積が1707.75㎡となる。これらの数値を含め、本件E土地に係る事実関係を踏まえて、評価通達の定めに基づき、本件E土地を評価すると、その計算過程及び計算結果は、別表6-1「本件E土地の価額の評価明細書（被告の主張）」記載のとおりとなり、本件E土地の評価額は、1億3415万1608円である。

- (ウ) この点、原告らは、被告が本件E土地の間口距離等に関する主張を変更した点（前提事実（３）ア（オ））につき、裁判上の自白が成立しており、主張変更は、信義則上も許されないなどと主張する。しかしながら、相続税の課税処分取消訴訟における主要事実、被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した事実であり、一般的には、その財産の価額は必ずしもその主要事実を構成するものではないと解されるから、本件E土地の間口距離等について裁判上の自白は成立していない。また、仮に、裁判上の自白に該当するとしても、裁判上の自白は、①相手方の同意がある場合、又は②自白内容が真実に反し、かつ錯誤に基づく場合には撤回できるところ、本件E土地に関する正確な事実関係が本件測量図（E土地）によって判明したという経緯に照らせば、上記①・②を認めることができ、主張の変更（撤回）が認められるべきである。なお、原告らは、公図を用いて、本件E土地の画地条件を求めているが、地積測量図は、一般的に、公図に比して精緻な図面であり、より正確に評価対象地の現況を表すものであるから、本件E土地の評価額は、本件測量図（E土地）に基づき算定することが合理的である。
- イ（ア）原告らは、本件各対象地のうち、本件E土地、本件J土地、本件L土地及び本件M土地について、その時価が不動産鑑定評価基準に定める開発法によって算出されるべきである旨主張している。しかしながら、相続財産の評価は、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るのが原則である。評価通達による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である場合には、例外的に他の合理的な評価方式によって評価することが許されているものの、開発法によって算定された価格は、飽くまでも試算価格の検証手段として比較考量されるものにすぎない。また、原告らが前提としている想定妥当性にも問題があり、原告らの主張する開発法による評価額が客観的交換価値であるということとはできない。
- （イ）なお、原告らは、本件E土地について、側方路線影響加算（評価通達16）の適用が必要となるのは、原告らが想定している開発想定図（別紙8-1添付図面）の③及び⑨の土地だけであり、本件E土地の評価額は、本来、被告が主張する評価額よりも1020万5582円減少する旨主張している。しかしながら、本件E土地は、本件相続の開始時において、月極駐車場として利用されており、現況に従い一体として評価すべきであるから、原告らの主張は失当である。
- ウ（ア）原告らは、本件各対象地のうち、本件E土地、本件J土地、本件L土地、本件M土地及び本件O3土地は、開発素地である面大地であって、その需要者である開発業者は、分譲収入見込額から、開発造成費、販売経費、利子負担及び利潤を差し引いた価額で開発素地を購入するとして、評価通達により評価した価額より、少なくとも20%を控除すべきである旨主張している。しかしながら、原告らの主張は、評価通達に定める評価方式に不動産鑑定評価実務を混同させた主張であり、前提において失当である。また、上記の開発造成費等は、具体的な事情や情勢等によって様々であり、このような費用の見積額を一律に控除することは、相続税の課税価格を算定するための財産評価の範ちゅうから外れるものである。なお、原告らは、東京国税局の通達である「個別事情のある財産の評価等の具体的な取扱いについて」（昭和55年6月24日付け直評15。以下「東京通達」という。）を根拠として、課税当局は、一定規模以上の面大地につき、一

律の減額補正をすることに相当性を認めているなどと主張しているが、東京通達は、平成4年1月18日に廃止され、本件相続の開始時点において存在していない。

(イ) 原告らは、評価通達により本件E土地を評価するとしても、本件E土地は近隣の宅地と比較してその面積が著しく大きい面大地であるから、評価通達1(3)によって、面大地であることを考慮した評価をすべきである旨主張している。しかしながら、前述のとおり(前記1(1))、評価通達は、面大地の減価要因について、広大地通達における広大地補正率の中で考慮することとしており、広大地通達が定める以上の補正を予定していないというべきである。したがって、評価通達1(3)の定めを根拠として面大地であることの減価要因を考慮すべきであるということとはできない。

(2) 原告らの主張

ア(ア) 評価通達に合理性が認められるとしても、評価通達に基づく評価額が客観的交換価値を上回る場合には、当該評価額に基づく課税処分は違法である。そして、不動産鑑定評価実務上、面大地や宅地見込地の評価については開発法が用いられているところ、開発法は不動産鑑定評価基準の定める評価方法であって、不動産取引の実態にも合致しており、評価通達により評価する場合の不合理さ(面大地であることによる市場性の減退を考慮しないこと、宅地造成費が画一的であり実態を反映していないこと、宅地造成費以外には事業利益等の附帯費用を一切考慮しないこと)もないことに鑑みれば、本件各対象地のうち、本件E土地、本件J土地、本件L土地及び本件M土地の客観的交換価値については、不動産鑑定評価基準の定める開発法を用いて算出すべきである。

(イ) 不動産鑑定評価基準(開発法)による評価は、宅地見込地については熟成度に応じた調整という要素が加味されるが、評価対象地の価格は、①区画割り後の宅地価格(販売総額)から、②通常の造成費相当額及び③発注者が直接負担すべき通常の附帯費用を控除して決定されることとなる。本件E土地については、別紙8-1「開発法による本件E土地の評価額(原告らの主位的主張)」記載のとおり、本件E土地を9区画に分割した後の宅地価格(1億3234万7850円)から、①有限会社a(以下「a」という。)が見積もった造成費相当額(2225万1600円)及び②発注者が直接負担すべき通常の附帯費用(2646万9570円)を控除した金額(8362万6680円)が本件E土地の客観的交換価値である(主位的主張)。

イ(ア) a 前述のとおり(前記1(2))、開発素地である土地を路線価方式によって評価することに合理性はなく、その評価額は「時価」として事実上推認されるものではない(そうである以上、被告は、本来、不動産鑑定評価等の方法により、本件各対象地の時価を別途主張立証すべきである。)。他方において、原告らが、前記アの評価方法が妥当であることにつき、全て不動産鑑定評価をもって立証することは、鑑定費用等の面で著しい負担となる。

b 開発素地に市場性減価が生じる原因は、開発業者が、開発素地を地域内の標準的地積の宅地に分割し、地域内の標準的価額で分譲するため、開発造成費、販売経費、利子負担及び利潤を見込み、これらを分譲収入見込額から差し引いた価額で開発素地を購入するという点にある。したがって、開発素地の価額は、最終需要者が取得する価額(路線価方式による評価額)から上記開発造成費等に相当する金額を控除した価額になるはずであると考えられる。

- c 上記の控除項目のうち、開発造成費は土地によって異なるため、一般に必要と見込まれる金額を見積もることは困難であるが、販売経費、利子負担及び利潤については、全ての開発素地で必要となり、かつ、不動産鑑定評価実務上、おおむね一定の割合を用いて計算していることから、これらを見積もることは可能である。そして、不動産鑑定評価実務上、販売経費は8%ないし10%とされ、利子負担及び利潤は投下資本利益率として8%ないし12%とされていることから、これらの合計の最小値と最大値の平均を算出すると、約20%となる。
- d この点、被告は、開発造成費等を一律に控除することはできないなどと主張しているが、東京通達は、一定規模の地積過大な土地について、潰れ地の発生を要件とせず、10%減価する旨を定めており（甲38〔334、335頁〕）、当該規定は、課税当局が一定規模以上の面大地につき、一律の減額補正をすることに相当性を認めていることの証左である。
- e 前記aないしdによれば、本件各対象地のうち、開発素地である本件E土地、本件J土地、本件L土地、本件M土地及び本件O3土地の評価に当たっては、少なくとも路線価方式で評価された価額からその20%相当額を控除して評価すべきである。
- (イ) a 被告は、本件測量図（E土地）に基づき、本件E土地の正面路線価に対する奥行価格補正率を0.96としている。しかしながら、評価通達において、評価の基礎となる画地条件等を確認する際に基礎とすべき資料について特に指定はなく、課税実務上、多くの場合において、公図が用いられている。そこで、本件E土地の公図に基づき奥行距離を計算すると、別紙8-2「本件E土地の奥行価格補正率（原告らの主張）」記載のとおり、0.94となるから、本件E土地に係る奥行価格補正率を0.94に補正すべきである。
- b この点、被告は、当初、本件E土地の評価額を1億3242万3808円と主張していたにもかかわらず、その後、本件E土地の画地条件（間口距離、奥行距離等）について主張を変更し、上記評価額を1億3415万1608円に変更した（前提事実（3）ア（オ））。しかしながら、本件E土地の評価額を算定する際の基礎となるべき画地条件は、被告が証明責任を負う事実であり、原告らが上記事実を援用した時点で裁判上の自白（先行自白）が成立するから、被告は、これらの事実に係る主張を撤回することはできず、被告の先行行為に対する原告らの信頼を裏切るものとして信義則にも反する。したがって、被告が本件E土地の画地条件に係る主張を変更し、その評価額を1億3415万1608円に変更することは許されない。また、公図に基づく地積を否定し、本件申告時には存在しなかった本件測量図（E土地）に基づいて計算した地積を唯一の真実の地積であるとするのは、公図による地積を許容している評価通達8に反するというべきである。
- (ウ) 前記（ア）及び（イ）によれば、本件E土地の評価額は、別表12-1「本件E土地の価額の評価明細書（原告らの予備的主張）」記載のとおり、1億0391万5238円となる（予備的主張）。
- ウ（ア）本件E土地の地積が過大であることが土地の価格に影響を及ぼすことは明らかであるから、仮に、その程度を一律に判断できないとしても、評価通達1（3）に基づき個別

に減価を考慮して評価する必要がある。そして、被告は、本件E土地について、地積過大による減価を個別に考慮していないから、客観的交換価値を適正に評価したものであることは事実上推認されない。

(イ) 本件E土地の地積は、1304㎡であり、その最有効使用が分譲開発素地であることは明らかである。そして、不動産鑑定評価基準の定める取引事例比較法によれば、本件E土地は、戸建分譲敷地に分割することを前提として評価されることとなるが、路線価方式の場合、標準的な宅地と同様に一体利用することを前提として評価されるため、本件E土地について実際に角地としての有利性があるのは、別紙8-1添付図面「開発想定図（本件E土地）」のうち③及び⑨の土地のみであるにもかかわらず、本件E土地全体に側方路線影響加算（評価通達16）がされ、また、分割後の画地が路地状敷地となることによる減額補正がなされないという弊害が生じる。そして、原告らの計算によれば、本件E土地全体に側方路線影響加算がされてしまうことの影響額は1020万5582円であり、評価通達による本件E土地の評価額が時価を上回ることが明らかである。

エ 以上によれば、評価通達による本件E土地の評価額は客観的交換価値を上回っており、本件各処分は違法である。

5 本件F土地の評価額（争点5）

（1）被告の主張

ア 本件F土地については、本件測量図（F土地）に基づいて再評価しており、その計算過程及び計算結果は、別表6-2「本件F土地の価額の評価明細書（被告の主張）」記載のとおりとなり、その評価額は、9342万3989円である。

イ 原告らは、本件F土地の地積及び評価額に係る主張を変更することが許されない旨主張するが、前述のとおり（前記4（1）ア（ウ））、土地の画地条件は主要事実を構成するものではないから自白の対象にはならず、また、本件測量図（F土地）により、本件F土地の地積が明らかとなった以上、主張の変更（撤回）が認められるべきである。

（2）原告らの主張

ア 本件F土地の評価額は、8552万6487円（当初、被告が主張していた金額）である。

イ この点、被告は、本件F土地の地積及び評価額に係る主張を変更している（前提事実（3）イ（ウ））。しかしながら、前述のとおり（前記4（2）イ（イ）b）、画地条件は主要事実該当し、裁判上の自白が成立している以上、主張の撤回（変更）は許されない。また、本件申告時に存在しなかった本件測量図（F土地）に基づく地積を唯一の真実の地積とすることは評価通達8に反する。

6 本件G2土地の評価方法及び評価額（争点6）

（1）被告の主張

ア（ア）本件G2土地は、現に耕作の用に供されている畑であるところ、その地積（737㎡）は、その所在する地域における標準的な宅地の地積に比べて著しく広大であり、また、用途地域が第1種低層住宅専用地域であることに照らせば、本件G2土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は認められず、さらに、本件G2土地を戸建住宅用地として宅地開発した場合には、本件G2土地の形状、道路との接続等の状況から潰れ地の負担が必要になるものと認められる。

(イ) したがって、本件G 2 土地が宅地であるとした場合には、広大地に該当すると認められることから、本件G 2 土地については、広大地通達に従って評価するのが相当であり、その計算過程及び計算結果は、別表6－3「本件G 2 土地の価額の評価明細書（被告の主張）」記載のとおりとなり、本件G 2 土地の評価額は2 8 6 3 万 7 8 6 6 円である。なお、評価通達によって本件G 2 土地を評価した金額（2 8 6 3 万 7 8 6 6 円）が相続税法2 2 条の時価を表すものであることは、同金額がe・G鑑定によって認められる本件G 2 土地の鑑定評価額の範囲内であることから明らかである。

イ（ア）原告らは、評価通達の定めにも合理性があるとしても、本件G 2 土地について、評価通達によっては評価し得ない特別な事情があるとした上で、評価通達による評価額は、W・G鑑定による本件G 2 土地の鑑定評価額を上回るものであるから違法である旨主張する。

しかしながら、土地の客観的交換価値というものは、その土地に係る個別の事情、需要と供給のバランスなど様々な要素により変動するものであるから、理論的にみれば一義的に観念できるとしても、実際問題としてこれを一義的に把握することは困難であり、土地の客観的交換価値には、ある程度の幅があるとみななければならず、このような観点からすれば、評価通達によって算定された評価額が時価とみるべき合理的な範囲内にあれば、相続税法2 2 条に反するものでないと解するのが相当である。そして、評価通達に定める評価方式によって算定された評価額が客観的交換価値を超えているといえるためには、評価通達に定める評価方式により算定した評価額を下回る不動産鑑定評価が存在し、その鑑定が一応公正妥当な鑑定理論に従っているというのみでは足りず、同一の土地についての他の鑑定評価があればそれとの比較において、また、周辺における公示価格や基準地の標準価格の状況、近隣における取引事例等の諸事情に照らして、評価通達に定める評価方式により評価した評価額が客観的な交換価値を上回ることが明らかであると認められることを要するものというべきである。そうすると本件G 2 土地についても、評価通達による本件G 2 土地の評価額が客観的交換価値を超えているといえるためには、W・G鑑定による本件G 2 土地の鑑定評価額がこれを下回っているというだけでは足りず、e・G鑑定との比較等を通じて、評価通達による本件G 2 土地の評価額が客観的交換価値を上回ることが明らかであると認められることが必要である。

(イ) W・G鑑定については、①比準価格の算定に当たり、個別的要因補正としての減額割合の合理性が疑わしいこと、②収益還元法を適用するに当たり、W・G鑑定が想定している内容（本件G 2 土地を一体として低層住宅用敷地として利用すること）については、開発行為の許可を受けることができず、隣地を買収する可能性も低いから、実現が不可能であるか、実現可能性が極めて低いものであること、③規準価格の算定に当たり、個別的要因補正としての減額割合の合理性が疑わしいことに照らせば、その合理性を認めることはできない。よって、評価通達によって算定された本件G 2 土地の評価額がW・G鑑定による本件G 2 土地の鑑定評価額を上回っていることをもって、評価通達による評価額が客観的交換価値を上回ることが明らかであるということとはできず、また、本件G 2 土地について評価通達の定めによって評価し得ない特別な事情があるとも認められない。

ウ なお、原告らは、本件G 2 土地について、埋蔵文化財包蔵地であることによる減価をする

必要がある旨主張している。しかしながら、原告らに現実に発掘費用等の負担が生じている、又は、本件相続の開始後の近い将来にかかる費用が発生することが確実であるといった事実は認められず、単なる可能性だけを理由として、本件G 2土地の評価額を減額すべき理由はないというべきである。

(2) 原告らの主張

ア 前述のとおり（前記2（2））、広大地通達は合理性を有しないというべきであるが、仮に広大地通達が合理性を有しているとしても、本件G 2土地については、広大地通達によっては合理的に評価し得ない特別の事情が存在する。すなわち、本件G 2土地は、奥行の長い包丁状の不整形な土地であり、道路開設のための潰れ地249㎡が必要となることから、有効宅地化率は約66%にとどまる。また、都市計画法上、開発行為を行う場合には、「開発区域内の主要な道路が、開発区域外の相当規模の道路に接続するように設計が定められていること」（同法33条1項2号）が必要であり、柏市開発行為審査基準上、上記「相当規模の道路」とは、建築基準法42条1項1号及び2号若しくは2項に規定する道路のみをいい、いわゆる位置指定道路（同条1項5号）を含まないところ（甲24）、本件G 2土地が接続している道路は、位置指定道路（本件G 1土地）であるため、開発行為を行うための上記条件を満たしておらず、本件G 2土地について宅地分譲を可能とするためには、用地買収により位置指定道路を延長し、開発行為に該当しないよう500㎡未満の規模で複数期（最短4期）に分けて工事を行うしかない。その結果、開発行為が可能な場合と比較して、本件G 2土地に係る工事期間は長期にわたり、固定資産税、利息等の負担が増大する上、位置指定道路を延長するための道路取得費も発生することとなる。このような特殊事情に鑑みれば、広大地通達によっては、本件G 2土地を合理的に評価することはできない。なお、本件G 2土地を分割せずに一体として低層住宅用敷地（戸建住宅用地又は共同住宅用地）として使用することも考えられるが、その場合には、広大地通達に基づく評価額よりも相当程度下回るはずである。

イ W・G鑑定は、本件G土地を一体として利用することを前提として、本件相続開始時における本件G土地の時価を1850万円（1㎡当たり2万3447円）と鑑定評価しており、W・G鑑定による本件G 2土地の評価額は、上記金額から、本件G 1土地の評価額76万4244円（評価通達による評価額）を控除した1773万5756円となる。そして、W・G鑑定は、本件G土地の規模・位置、近隣の状況、行政上の規制等を総合的に勘案して、低層住宅用敷地（戸建住宅用地又は共同住宅用地）としての一体利用が本件G土地の最有効使用であると判定し、比準価格及び収益価格を客観的な資料に基づき査定したものであって、査定の過程についても厳密性が担保されており、これらの試算価格が近似していることから鑑定内容に合理性のあることが裏付けられている。したがって、本件G 2土地の客観的交換価値は、十分な合理性のあるW・G鑑定により、1773万5756円であると認めることができる。

他方において、e・G鑑定は、本件G土地の最有効使用の設定が実現不能なものであり、比準価格の試算が不合理であること、公示価格との規準が全くされていないことなどに鑑みれば、e・G鑑定による本件G 2土地の評価額に合理性がないことは明らかである。

ウ この点、被告は、W・G鑑定に合理性がない旨主張しているが、以下述べる通り、被告の主張には理由がない。

(ア) 被告は、比準価格の算定に当たり、個別的要因補正としての減額割合の合理性が疑わしいと批判している。しかしながら、個別要因補正割合というものは、設定された標準地と取引事例又は標準地と評価対象地の関係で決まるものであり、設定された標準地を無視して単に割合の大小を論じることとは無意味である。例えば、道路系統による減価要因について、e・G鑑定は、本件G土地と同じ道路条件の土地を標準地として選定していることから、標準地から評価対象地への個別補正として、行き止まり、位置指定道路、開発行為が不能であることの減額補正をする必要がなく、表面上、減額割合が少なくなっているにすぎない。これに対し、W・G鑑定は、通り抜けの公道に接している土地を標準地としているため、個別補正として、開発行為が不能であること（10%）、行き止まりの道路であること（3%）、当該道路が位置指定道路であること（3%）、進入路が長いこと（2%）、間口狭小であること（2%）等を見込んだのであり、不相当な減額がされているという事実はない。

(イ) 被告は、収益還元法を適用するに当たり、W・G鑑定が想定している内容は、実現が不可能であるか、実現可能性が極めて低いものであると批判するが、500㎡未満の開発行為であれば許可を受けずに行うことができる。また、隣地の所有者が隣地（柏市●●）を売却した場合、当該土地は位置指定道路となり、隣地（柏市●●及び●●）は当該位置指定道路に接道することとなるから、接道義務には何らの影響もなく、かえって隣地の価値は上がると考えられることに鑑みれば、隣地の買収には相当程度の可能性がある。

(ウ) 被告は、規準価格の算定に当たり、個別的要因補正としての減額割合の合理性が疑わしいと主張しているが、前記（ア）で述べたところによれば、被告の主張に理由がないことは明らかである。

エ（ア） e・G鑑定及びW・G鑑定によれば、本件G2土地は、文化財保護法に基づく埋蔵文化財包蔵地（b）として周知されており、e・G鑑定及びW・G鑑定においては約2%の補正が見込まれている。しかしながら、広大地通達は、評価通達15ないし20-5及び24-6しか考慮していないため、本件G2土地については、評価通達1（3）に基づき、埋蔵文化財包蔵地による減額補正として2%を見込むべきである。

(イ) e・G鑑定は、本件G土地の最有効使用を一戸建ての敷地としており、潰れ地の負担が必要な場合には当たらないから、本件G2土地について広大地通達を適用することはできない。そして、本件G2土地は、市街地農地であり、評価通達によれば、宅地比準方式（評価通達40）で評価することとなるが、e・G鑑定は、本件G2土地のうち432㎡については、宅地に転用することに現実性がないとしているため、一户建ての敷地部分を宅地比準方式により評価し、その他の敷地については、宅地転用が見込めない純農地として評価することとなる。その場合、評価通達による本件G土地の評価額は、1827万9214円となり、e・G鑑定の鑑定評価額（3000万円）は、評価通達による評価額よりも約1200万円も高く評価されているのであって、e・G鑑定が、評価通達による本件G2土地の評価額に合理性があることを裏付けているということとはできない。

オ 以上によれば、評価通達による本件G2土地の評価額は客観的交換価値を上回っており、本件各処分は違法である。

7 本件H2土地の評価方法及び評価額（争点7）

(1) 被告の主張

ア (ア) 本件H 2 土地のうち、本件H南側土地は、本件被相続人の自宅の敷地として利用され、本件H北側土地は当該自宅敷地と山林が入り組んだものであること、本件H北側土地は無道路地であることなどを併せ考えると、本件H 2 土地は、主な地目を宅地とする一団の土地として評価することが相当である。そして、本件H 2 土地の地積（2227.76㎡）は、その所在する地域における標準的な宅地の地積に比べて著しく広大であり、また、用途地域が第1種低層住宅専用地域であることに照らせば、本件H 2 土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は認められず、さらに、本件H 2 土地を戸建住宅用地として宅地開発した場合には、本件H 2 土地の形状、道路との接続等の状況から潰れ地の負担が必要になるものと認められる。

(イ) したがって、本件H 2 土地は、広大地に該当すると認められ、広大地通達に従って評価するのが相当であり、その計算過程及び計算結果は、別表6-4「本件H 2 土地の評価額の評価明細書（被告の主張）」記載のとおりとなり、本件H 2 土地の評価額は7017万9009円である。なお、評価通達によって本件H 2 土地を評価した金額（7017万9009円）が相続税法22条の時価を表すものであることは、同金額がe・H 2 鑑定による本件H 2 土地の鑑定評価額の範囲内であることから明らかである。

イ (ア) 原告らは、評価通達の定めに合理性があるとしても、本件H 2 土地について、評価通達によっては評価し得ない特別な事情があるとした上で、評価通達による本件H 2 土地の評価額は、W・H 2 鑑定による本件H 2 土地の鑑定評価額を上回るものであるから違法である旨主張する。

しかしながら、本件G 2 土地について述べたとおり（前記6（1）イ（ア））、評価通達による本件H 2 土地の評価額が客観的交換価値を超えているといえるためには、W・H 2 鑑定による鑑定評価額がこれを下回っているというだけでは足りず、e・H 2 鑑定との比較等を通じて、評価通達による本件H 2 土地の評価額が客観的な交換価値を上回ることが明らかであると認められることが必要である。

(イ) W・H 2 鑑定については、①比準価格算定の算式は、開発法による価格の算定式と異なるものではなく、W・H 2 鑑定は実質的に開発法の上に依拠したものであること、②選定された取引事例の価格水準に照らして、算定された比準価格は相当低額と認められ、その価格の合理性が疑われること、③比準価格を算定する際に地域要因を比較するに当たり、「地勢地盤」の補正数値と造成費等との整合性がとれていないこと、④開発法を適用するに当たり、4期に分けて開発行為を行うとの想定が不合理なものであること、⑤規準とした土地（柏市●●外。以下「公示地3-1」という。）との比較において、著しく低い規準価格が設定されていることに照らせば、その合理性を認めることはできない。よって、評価通達による本件H 2 土地の評価額がW・H 2 鑑定による本件H 2 土地の鑑定評価額を上回っていることをもって、客観的な交換価値を上回ることが明らかであるということとはできず、また、本件H 2 土地について評価通達の定めによって評価し得ない特別な事情があるとも認められない。

(2) 原告らの主張

ア 前述のとおり（前記2（2））、広大地通達は合理性を有しないというべきであるが、仮に、

広大地通達が合理性を有しているとしても、本件H2土地については、広大地通達によっては合理的に評価し得ない特別の事情が存在する。すなわち、本件H2土地は、その北側部分が急傾斜の法地であり、北西側隣接地(柏市●●)を介した市道と約9mも高低差があつて、本件H北側土地が宅地と山林が入り組んでいるなど、開発困難な地形となっている。また、都市計画法施行令25条4号及び柏市開発行為審査基準によれば、開発区域内の主要な道路は開発区域外の主要な道路に至るまで幅員5mを確保する必要があるところ(甲24〔8頁〕)、本件H2土地から主要な道路までの道路の幅員は現状2.67mから4.17mしかないため、本件H2土地を開発するためには同道路(約300m)を全て拡幅しなければならないが、現実的に不可能である。このような状況で本件H2土地を戸建住宅地として分譲するためには、位置指定道路を築造し、開発行為に該当しないよう500㎡未満の規模で複数期(最短4期)に分けて工事を行うしかなく、開発行為が可能な場合と比較して、工事期間が長期にわたり、固定資産税、利息等の負担が増大する。さらに、本件H2土地は不整形な画地であり、その北側部分が急傾斜の法地であることから、戸建分譲用地として開発する場合の有効宅地化率も低くなるのであって、以上によれば、広大地通達によっては、本件H2土地を合理的に評価することができない特別の事情があるといえることができる。

イ W鑑定士は、本件相続の開始時における本件H2土地の時価を5550万円(1㎡当たり2万4913円)と鑑定評価しているところ、本件H2土地のうち、本件被相続人の共有持分に対応する地積は1967.52㎡であるから、本件被相続人の所有に係る本件H2土地の鑑定評価額は、4901万6825円となる。そして、W・H2鑑定は、本件H2土地の規模・位置、近隣の状況、行政上の規制等を総合的に勘案して、本件H2土地を細分割の上、戸建住宅地として使用することが最有効使用であると判定し、比準価格及び開発法による試算価格を客観的な資料に基づき査定したものであって、査定の過程についても厳密性が担保されており、これらの試算価格が近似していることから鑑定内容に合理性のあることが裏付けられる。したがって、本件H2土地の客観的交換価値は、十分な合理性のあるW・H2鑑定により、4901万6825円であると認めることができる。

他方において、e・H2鑑定は、本件H2土地の最有効使用の設定が事業採算性等の観点から不合理であり、比準価格、開発法による価格及び収益価格がいずれも意図的に高めに査定されていること、公示価格との規準についての検証がされていないことなどに鑑みれば、e・H2鑑定による本件H2土地の評価額に合理性がないことは明らかである。

ウ この点、被告は、W・H2鑑定に合理性がない旨主張しているが、以下述べる通り、被告の主張には理由がない。

(ア) 被告は、W・H2鑑定が実質的に開発法のみによ拠したものであると批判しているが、W・H2鑑定における比準価格の算定は、各取引事例の価格を基礎としており、対象地だけの販売価格、造成費、有効宅地化率等を用いて算定する開発法とは全く性質を異にしている。

(イ) 被告は、W・H2鑑定における比準価格が取引事例に照らして低額であると批判している。しかしながら、開発素地を評価する場合において、取引事例に比べて条件が劣るか否かは、個々の具体的な造成費、有効宅地化率等の投資採算性によって判断されるべきものであり、W・H2鑑定における比準価格は、上記要素を比準して計算されたものであって、合理的である。

(ウ) 被告は、W・H2鑑定における比準価格の算定について、「地勢地盤」の補正数値と造成費等の整合性がとれていないと批判している。しかしながら、被告の指摘する「地勢地盤」の内訳は、造成完了後の分割された宅地としての価格との格差要因を査定したものであり、造成費等の多寡とは何ら関係がなく、W・H2鑑定における取引事例の査定は、客観的、合理的にされている。

(エ) 被告は、W・H2鑑定が本件H2土地を4期に分けて開発行為を行うと想定したことが不合理なものであると批判している。しかしながら、e・H2鑑定のように路地状敷地を駆使して開発するという想定は現実には無理があり、本件H2土地を戸建分譲し得る方法としては、W・H2鑑定における想定が唯一のものである。そして、本件H2土地を500㎡以下に分けて複数期にわたり開発行為をせざるを得ない以上、工事期間が長くなるのはやむを得ない。なお、本件H2土地のような道路条件により500㎡を超える開発工事ができない土地においては、実際に市役所の指導・誘導により同様の方法が取られている。

(オ) 被告は、W・H2鑑定が公示地3-1と比較して、著しく低い規準価格を設定しているなどと批判している。しかしながら、開発素地としての価格は、単に、画地条件のみで比較できるものではなく、本件H2土地は、公示地3-1と比較して、有効宅地化率、造成費が劣っており、開発期間が長いことによる金利(複利現価率)を見込む必要があるため、公示地3-1と比較して価格が低くなったのであり、被告の主張に理由はない。

エ e・H2鑑定は、現況宅地の部分については、路地状敷地を駆使して細分化して戸建住宅敷地とし、現況山林の部分については、現況有姿で保全し、宅地転用の対象としないことを想定しているが、上記想定によれば、宅地部分と山林部分の利用状況が異なることとなるから、山林と宅地とを併せて一団の土地として評価することはできず、評価通達7に従い、山林部分と宅地部分を区別して評価すべきこととなる。これを前提として、評価通達を適用して算定した評価額は、5703万1862円(ただし、本件被相続人の持分以外を含む。)となり、e・H2鑑定の評価額(8000万円)は、評価通達による評価額よりも約2300万円も高く評価されているのであって、e・H2鑑定が、評価通達による本件H2土地の評価額に合理性があることを裏付けているということとはできない。

オ 以上によれば、評価通達による本件H2土地の評価額は客観的交換価値を上回っており、本件各処分は違法である。

8 本件I土地の評価方法及び評価額(争点8)

(1) 被告の主張

本件I土地の現況地目は雑種地であるところ、雑種地の評価については、状況が類似する付近の土地について評価通達の定めるところにより評価した1㎡当たりの価額を基とし、その土地と当該雑種地との位置、形状等の条件の差を考慮して評定した価額に、当該雑種地の地積を乗じて計算することとされている(評価通達82)。本件I土地は、近隣の宅地と類似した土地であると認められるものの、西側で接面する道路及び北側隣地と高低差があり、一部傾斜している部分が存することから、近隣の宅地の価額を基に、その土地との位置、形状等の条件の差を考慮して評価することとなる。その際、本件I土地を宅地にするために要すると見込まれる宅地造成費を計算するに当たっては、本件基準造成費に基づき計算する。

本件I土地に係る事実関係を踏まえて、評価通達の定めに基づき、本件I土地を評価した計算過程及び計算結果は、別表6-5「本件I土地の価額の評価明細書(被告の主張)」記載の

とおりとなり、本件 I 土地の評価額は 903 万 6812 円である。なお、原告らは、平成 19 年 10 月 1 日、株式会社 f に対して 910 万円で、本件 I 土地を売却している（乙 36）。

（2）原告らの主張

ア（ア）本件 I 土地の客観的交換価値は、本来、不動産鑑定評価基準に定める開発法を用いて算定すべきであるが、その算定結果は、別紙 8－3「開発法による本件 I 土地の評価額（原告らの主張）」記載のとおり、マイナス 361 万 6005 円となってしまうため、不動産鑑定評価基準における熟成度の低い宅地見込地を鑑定評価する場合に従い、比準価格を標準に、転換前の土地の種別に基づく価格に宅地となる期待性を加味して得た価格を比較考量して決定するものとする。

（イ） a 本件 I 土地は、現況雑種地であり、近隣雑種地に対する比準価格を標準として宅地となる期待性を加味して評価することになるが、本件 I 土地は画地条件に起因して宅地化が困難であることから、加味すべき宅地となる期待性は 0 であると考えられる。

b 本件 I 土地の近隣に雑種地として妥当な土地は見当たらず、本件 I 土地の実態は山林に近いことから、比準すべき土地を柏市●●に所在する中間山林（以下「本件山林」という。）とするが、本件山林の 1㎡当たりの固定資産税評価額は 59 円（甲 17）、倍率は 56（甲 18）である。なお、本件地役権は、本件 I 土地を山林として利用する場合には減価要因にならないため、本件 I 土地の評価に当たり、特段考慮する必要はない。

（ウ）以上によれば、本件山林に比準して算出した本件 I 土地の評価額は、66 万 5723 円（＝59 円×56×201.49㎡）となる（主位的主張）。

イ 前述のとおり（前記 3（2））、本件基準造成費に合理性はなく、本件基準造成費に基づき計算した宅地造成費は、通常必要と認められる宅地造成費の金額よりも 20% 過少に設定されている。したがって、本件 I 土地の評価に係る被告の計算については、その基礎となる宅地造成費の合計額を 80% で割り戻して補正すべきであり、本件 I 土地の評価額は、別表 12－2「本件 I 土地の価額の評価明細書（原告らの予備的主張）」記載のとおり、798 万 2306 円となる（予備的主張）。

ウ 以上によれば、評価通達による本件 I 土地の評価額は客観的交換価値を上回っており、本件各処分は違法である。

9 本件 J 土地の評価方法及び評価額（争点 9）

（1）被告の主張

本件 J 土地は、市街化区域内に存する市街地山林であるところ、市街地山林は、その山林が宅地であるとした場合の 1㎡当たりの価額から、当該山林を宅地に転用する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を控除した金額に、当該山林の地積を乗じて計算することとされている（評価通達 49）。本件 J 土地は、地勢が西から東に向かって傾斜した土地であり、宅地に転用するに当たっては伐採及び抜根が必要な土地であるから、通常必要と認められる造成費に相当する金額として、傾斜地に係る宅地造成費及び伐採・抜根に要する費用を控除して評価する。その際、本件 J 土地を宅地にするために要すると見込まれるこれらの費用については、本件基準造成費に基づき計算する。

本件 J 土地に係る事実関係を踏まえて、評価通達の定めに基づき、本件 J 土地を評価した計

算過程及び計算結果は、別表６－６「本件Ｊ土地の価額の評価明細書（被告の主張）」記載のとおりとなり、本件Ｊ土地の評価額は２５６３万４４００円である。

（２）原告らの主張

ア 前述のとおり（前記４（２）ア（ア））、本件Ｊ土地の客観的交換価値は、不動産鑑定評価基準に定める開発法を用いて算定すべきであるところ、本件Ｊ土地については、別紙８－４「開発法による本件Ｊ土地の評価額（原告らの主位的主張）」記載のとおり、本件Ｊ土地を３区画に分割した後の宅地価格（３９６２万２７７８円）から、①aの見積金額に基づく造成費相当額（１３５９万１９００円）及び②発注者が直接負担すべき通常の附帯費用（７９２万４５５６円）を控除した金額（１８１０万６３２２円）が本件Ｊ土地の客観的交換価値である（主位的主張）。

イ（ア）前述のとおり（前記３（２））、本件基準造成費に合理性はなく、本件基準造成費に基づき計算した宅地造成費は、通常必要と認められる宅地造成費の金額よりも２０％過少に設定されたものであるから、本件Ｊ土地の評価に係る被告の計算については、その基礎となる宅地造成費の合計額を８０％で割り戻して補正すべきである。

（イ）本件Ｊ土地については、開発素地（面大地）であることによる市場性減価が生じているから、前述のとおり（前記４（２）イ（ア））、少なくとも路線価方式で評価された価額から、その２０％相当額を控除して評価すべきである。

（ウ）前記（ア）及び（イ）によれば、本件Ｊ土地の評価額は、別表１２－３「本件Ｊ土地の価額の評価明細書（原告らの予備的主張）」記載のとおり、１９７２万４３２０円となる（予備的主張）。

ウ なお、本件Ｊ土地は、平成２０年１月１９日、開発業者に対し、１７００万円で売却されており（甲３２）、この売却価額を本件相続開始時に引き直すと、１６８４万８３６５円（１㎡当たりの価格３万８２９２円）となる。上記売却には特段売り急ぎの事由はなく、同価額は、本件相続開始時において開発業者が戸建敷地開発用の素地として本件Ｊ土地を取得する場合の価格水準を示したものであるところ、評価通達による評価額（２５６３万４４００円〔１㎡当たりの価格５万８２６０円〕）は、上記価格水準から著しく乖離しており、客観的交換価値ということはできない。

エ 以上によれば、評価通達による本件Ｊ土地の評価額は客観的交換価値を上回っており、本件各処分は違法である。

10 本件Ｋ土地の評価方法及び評価額（争点10）

（１）被告の主張

本件Ｋ土地は、評価通達３６－４に定める市街地農地であるところ、市街地農地については、その農地が宅地であるとした場合の１㎡当たりの価額から当該農地を宅地に転用する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を控除した金額に、当該農地の地積を乗じて計算することとされている（評価通達４０）。そして、本件Ｋ土地は、地勢は約６．５度傾斜した土地であり、宅地に転用するに当たっては、伐採及び抜根が必要な土地であるから、通常必要と認められる造成費に相当する金額として、傾斜地に係る本件基準造成費及び伐採・抜根に要する費用を控除して評価する。その際、本件Ｋ土地を宅地にするために要すると見込まれるこれらの費用については、本件基準造成費に基づき計算する。

本件Ｋ土地に係る事実関係を踏まえて、評価通達の定めに基づき、本件Ｋ土地を評価すると、

その計算過程及び計算結果は、別表６－７「本件Ｋ土地の価額の評価明細書（被告の主張）」記載のとおりであり、本件Ｋ土地の評価額は６０４万６６２０円である。

（２）原告らの主張

ア（ア）本件Ｋ土地の客観的交換価値は、本来、不動産鑑定評価基準に定める開発法を用いて算定すべきであるが、その算定結果は、別紙８－５「開発法による本件Ｋ土地の評価額（原告らの主張）」記載のとおり、マイナス１０３９万１６７９円となってしまうため、不動産鑑定評価基準における熟成度の低い宅地見込地を鑑定評価する場合に従い、比準価格を標準に、転換前の土地の種別に基づく価格に宅地となる期待性を加味して得た価格を比較考量して評価するものとする。

（イ）本件Ｋ土地は、現況畑であるが、その画地条件に起因して宅地化が困難であることから、加味すべき宅地となる期待性は０であると考えられる。また、本件Ｋ土地の近隣の農地として比準すべき土地を、柏市●●に所在する農地（以下「本件農地」という。）とするが、本件農地の１㎡当たりの固定資産税評価額は６８円（甲１７）、倍率は２０（甲１８）である。

（ウ）以上によれば、本件農地に比準して算出した本件Ｋ土地の評価額は、２４万３４４０円（＝６８円×２０×１７９㎡）である。

イ（ア）被告は、本件Ｋ土地の宅地造成費について、傾斜地に係る本件基準造成費に基づいて計算しているが、その計算結果は、平坦地に係る本件基準造成費に基づいて計算した結果を下回っている。このような計算結果が生じるのは、本件Ｋ土地の画地条件が、傾斜地に係る本件基準造成費の積算において想定されている画地条件と著しく相違していることによるものであり、本件Ｋ土地は、各道路に接する四方がいずれも傾斜していることなどに照らせば、本件基準造成費によっては、宅地に転用する場合において通常必要と認められる宅地造成費を合理的に算出し得ない特別の事情があるというべきである。

（イ）また、前述のとおり（前記３（２））、本件基準造成費に合理性はなく、本件基準造成費に基づき計算した宅地造成費は、通常必要と認められる宅地造成費の金額よりも２０％過少に設定されているから、本件Ｋ土地の評価に係る被告の計算については、その基礎となる宅地造成費の合計額を８０％で割り戻して補正すべきである。

ウ 以上によれば、評価通達による本件Ｋ土地の評価額は客観的交換価値を上回っており、本件各処分は違法である。

11 本件Ｌ土地の評価方法及び評価額（争点11）

（１）被告の主張

ア 本件Ｌ土地は、評価通達３６－４に定める市街地農地であるところ、市街地農地については、その農地が宅地であるとした場合の１㎡当たりの価額から当該農地を宅地に転用する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を控除した金額に、当該農地の地積を乗じて計算することとされている（評価通達４０）。本件Ｌ土地は、接面する道路との高低差がなく、地勢も平坦な畑であることから、通常必要と認められる造成費に相当する金額として整地費を控除することとし（なお、整地費は、本件基準造成費に基づき計算する。）、また、本件Ｌ土地は、本件水路を挟んで道路と接していることから、本件水路部分を含めた敷地としての価額から本件水路部分の価額を差し引いた価額を基に、本件Ｌ土

地の評価を行う。

本件L土地に係る事実関係を踏まえて、評価通達の定めに基づき、本件L土地を評価すると、その計算過程及び計算結果は、別表6－8「本件L土地の価額の評価明細書（被告の主張）」記載のとおりであり、本件L土地の評価額は4763万9592円である。

イ この点、原告らは、本件水路に橋を架設するための費用を考慮すべきである旨主張している。しかしながら、本件L土地を宅地とするためには、本件水路の占有許可を得てその使用料を負担すること及び建築基準法43条1項ただし書の許可を得ることが必要となるところ、本件水路上には既に鉄板がかぶせられており、本件水路上に橋を架けることは法律上義務付けられているものではないから、橋の架設費用を考慮する必要はない。

ウ 原告らは、本件L土地及び本件水路の地積並びに本件L土地の評価額に係る主張を変更することが許されない旨主張するが、前述のとおり（前記4（1）ア（ウ））、土地の画地条件は主要事実を構成するものではないから自白の対象にはならず、また、本件測量図（L土地）により、本件L土地及び本件水路の地積が明らかとなった以上、主張の変更（撤回）が認められるべきである。

（2）原告らの主張

ア 前述のとおり（前記4（2）ア（ア））、本件L土地の客観的交換価値は、不動産鑑定評価基準に定める開発法を用いて算定すべきであるところ、本件L土地については、別紙8－6「開発法による本件L土地の評価額（原告らの主位的主張）」記載のとおり、本件L土地を6区画に分割した後の宅地価格（5842万0988円）から、造成費相当額（2267万9107円）及び発注者が直接負担すべき通常の附帯費用（1168万4198円）を控除した金額である2405万7683円が客観的交換価値である（主位的主張）。

イ（ア） 前述のとおり（前記3（2））、本件基準造成費に合理性はなく、本件基準造成費に基づき計算した宅地造成費は、通常必要と認められる宅地造成費の金額よりも20％過少に設定されているから、本件L土地の評価に係る被告の計算については、その基礎となる宅地造成費の合計額を80％で割り戻して補正すべきである。

（イ） 河川を隔てて道路がある宅地の評価については、接道義務を満たす最低限の幅の橋の架設費用相当額（不整形地補正した後の価額の40％相当額を限度とする。）を控除するというのが、評価通達に基づく実務上の措置であると解される（乙11）。本件L土地は、本件水路を隔てて道路があるが、本件水路には橋が架設されていないことから、本件L土地の評価に当たっては、橋の架設費用相当額を控除する必要がある。そして、水路幅1.5m程度の架橋費用は15万円ないし30万円程度であるところ（甲67〔8頁〕）、本件L土地の水路幅が0.5mであることに鑑みて、本件L土地の架橋費用を10万円と見積もる。なお、鉄板では強度に限界があり、現実に宅地化された本件L土地や隣接する土地にも橋が架設されている。

（ウ） 本件L土地については、開発素地（面大地）であることによる市場性減価が生じているから、前述のとおり（前記4（2）イ（ア））、少なくとも路線価方式で評価された価額から、その20％相当額を控除して評価すべきである。

（エ） 前記（ア）ないし（ウ）によれば、本件L土地の評価額は、別表12－4「本件L土地の価額の評価明細書（原告らの予備的主張）」記載のとおり、3477万9617円となる（予備的主張）。

ウ 被告は、本件L土地及び本件水路の地積並びに本件L土地の評価額に係る主張を変更している（前提事実（3）ク（オ））。しかしながら、前述のとおり（前記4（2）イ（イ）b）、画地条件は主要事実該当し、裁判上の自白が成立している以上、主張の撤回（変更）は許されない。また、本件申告時に存在しなかった本件測量図（L土地）に基づく地積を唯一の真実の地積とすることは評価通達8に反する。

エ なお、本件L土地は、平成22年3月8日、開発業者に対し、3000万円で売却されており（甲33）、この売却価額を本件相続開始時に引き直すと、3311万2583円（1㎡当たりの価格4万4091円）となる。上記売却には特段売り急ぎの事由はなく、同価額は、本件相続開始時において開発業者が戸建敷地開発用の素地として本件L土地を取得する場合の価格水準を示したものであるところ、評価通達による評価額（4364万9622円〔1㎡当たりの価格5万8122円〕）は、上記価格水準から著しく乖離しており、客観的交換価値ということはできない。

オ 以上によれば、評価通達による本件L土地の評価額は客観的交換価値を上回っており、本件各処分は違法である。

12 本件M土地の評価方法及び評価額（争点12）

（1）被告の主張

本件M土地は、評価通達36-4に定める市街地農地であるところ、市街地農地については、その農地が宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額から、当該農地を宅地に転用する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を控除した金額に、当該農地の地積を乗じて計算することとされている（評価通達40）。そして、本件M土地は、道路との高低差がなく、地勢も平坦な畑であることから、通常必要と認められる造成費に相当する金額として整地費（なお、整地費は、本件基準造成費に基づき計算する。）を控除して評価する。

本件M土地に係る事実関係を踏まえて、評価通達の定めに基づき、本件M土地を評価した計算過程及び計算結果は、別表6-9「本件M土地の価額の評価明細書（被告の主張）」記載のとおりとなり、本件M土地の評価額は3901万0048円である。

（2）原告らの主張

ア 前述のとおり（前記4（2）ア（ア））、本件M土地の客観的交換価値は、不動産鑑定評価基準に定める開発法を用いて算定すべきであるところ、本件M土地については、別紙8-7「開発法による本件M土地の評価額（原告らの主位的主張）」記載のとおり、本件M土地を4区画に分割した後の宅地価格（4238万9300円）から、①aの見積もった造成費相当額（717万7275円）及び②発注者が直接負担すべき通常の附帯費用（847万7860円）を控除した金額である2673万4165円が本件M土地の客観的交換価値である（主位的主張）。

イ（ア） 前述のとおり（前記3（2））、本件基準造成費に合理性はなく、本件基準造成費に基づき計算した宅地造成費は、通常必要と認められる宅地造成費の金額よりも20%過少に設定されているから、本件M土地の評価に係る被告の計算については、その基礎となる宅地造成費の合計額を80%で割り戻して補正すべきである。

（イ） 本件M土地については、開発素地（面大地）であることによる市場性減価が生じているから、前述のとおり（前記4（2）イ（ア））、少なくとも路線価方式で評価された価額から、その20%相当額を控除して評価すべきである。

(ウ) 上記(ア)及び(イ)によれば、本件M土地の評価額は、別表12-5「本件M土地の価額の評価明細書(原告らの予備的主張)」記載のとおり、3117万2198円となる(予備的主張)。

ウ 以上によれば、評価通達による本件M土地の評価額は客観的交換価値を上回っており、本件各処分は違法である。

13 本件O3土地の評価方法及び評価額(争点13)

(1) 被告の主張

本件O3土地は、現況雑種地であるところ、雑種地の評価については、状況が類似する付近の土地について評価通達の定めるところにより評価した1㎡当たりの価額を基とし、その土地と当該雑種地との位置、形状等の条件の差を考慮して評定した価額に、当該雑種地の地積を乗じて計算することとされている(評価通達82)。なお、本件O3土地は、駐車場の敷地部分(以下「O土地駐車場敷地」という。)と草木の植込みの敷地部分(以下「O土地植込敷地」という。)とから成り、それぞれ別の目的に供されているとみることもできるが、本件O3土地が雑種地であること、O土地植込敷地を宅地とした場合に十分な規模や形状とならないことなどから、O土地駐車場敷地及びO土地植込敷地(本件O3土地)を一団の土地として評価することが相当である(評価通達7-2(7)ただし書)。

本件O3土地に係る事実関係を踏まえて、評価通達の定めに基づき、本件O3土地を評価した計算過程及び計算結果は、別表6-10「本件O3土地の価額の評価明細書(被告の主張)」記載のとおりとなり、本件O3土地の評価額は2552万7368円である。

(2) 原告らの主張

ア 本件O3土地の評価額は、本件申告における本件O土地の評価額(5401万2959円)から、①本件O1土地の評価額1964万8154円及び②本件O2土地の評価額2217万1968円(いずれも当事者間に争いが無い。)を控除した金額(1219万2937円)である(主位的主張)。

イ 本件O3土地については、開発素地(面大地)であることによる市場性減価が生じているから、前述のとおり(前記4(2)イ(ア))、少なくとも路線価方式で評価された価額から、その20%相当額を控除して評価すべきであり、その評価額は、別表12-6「本件O3土地の価額の評価明細書(原告らの予備的主張)」記載のとおり、2042万1894円となる(予備的主張)。

ウ なお、本件O3土地の一部(地積174.36㎡)は、平成21年11月19日、開発業者に対し、隣接する土地と併せて、2700万円で売却されており(この売却の対象とされた土地の地積は合計591.24㎡であり、この売却対象とされた土地を併せて「本件O3等売却土地」という。)、この売却価額を本件相続開始時に引き直すと、2797万9275円(1㎡当たりの価格4万7323円)となる。上記売却には特段売り急ぎの事由はなく、同価額は、本件相続開始時において開発業者が戸建敷地開発用の素地として本件O3等売却土地を取得する場合の価格水準を示したものであるところ、評価通達による本件O3土地の評価額(2552万7368円〔1㎡当たりの価格7万9135円〕)は、上記価格水準から著しく乖離しており、客観的交換価値ということはできない。

エ 以上によれば、評価通達による本件O3土地の評価額は客観的交換価値を上回っており、本件各処分は違法である。

14 本件各保証金債務の評価方法（争点14）

（1）被告の主張

ア 相続税法22条は、相続税の課税価格の計算上、取得した財産の価額については「時価」によると規定する一方で、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、相続税の課税時期である相続開始時の「現況」による旨規定している。したがって、弁済すべき金額の確定している金銭債務については、当該金額が当然に当該債務の相続開始時における消極的経済価値を示すものとして課税価格算出の基礎となるのではなく、金銭債権につきその権利の具体的内容によって時価を評価するのと同様に、金銭債務についてもその利率や弁済期の現況によって控除すべき金額を個別的に評価しなければならない。そうすると、弁済すべき金額が確定し、かつ、相続開始の当時まだ弁済期の到来していない金銭債務で利息の負担の定めのないものについては、当該債務を負担する相続人において、通常の利率による利息に相当する経済的利益を弁済期が到来するまで毎年留保し得ることになるから、当該債務は、当該留保される毎年の経済的利益の現在価値の総額だけその消極的価値を減じているものというべきであり、そうした債務を評価するに当たっては、当該留保される毎年の経済的利益について通常の利率により弁済期までの中間利息を控除して得られたその現在価額を元本金額から差し引いた金額をもって相続開始の時ににおける債務控除の金額とすべきである（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同49年9月20日第三小法廷判決・民集28巻6号1178頁）。

イ（ア）本件各保証金債務は、本件相続開始時において、本件被相続人の債務として現存するものであり、弁済期の到来していない、かつ、利息を付さない定めのある金銭債務であるところ、相続税の課税価格の計算上控除すべき金額を求めるに当たっては、上記アのとおり、通常の利率により弁済期までの中間利息を控除した現在価値により評価するのが相当であって、これは、本件各保証金債務の元本金額に通常の利率による複利現価率を乗ずる方法で算出することができる。

（イ）債務の評価もその経済的価値の客観的評価という点においては財産の評価と異なるものではないから、無利息債務の現在価値を評価する場合の上記通常の利率についても、評価通達4-4に定める基準年利率が適用されるべきであるところ、平成18年分の基準年利率についての法令解釈通達（平成18年5月18日付け課評2-9による国税庁長官通達。以下「平成18年分基準年利率通達」という。）は、平成18年7月の長期（残存期間7年以上のもの）の債務に適用すべき利率を2.0%と定めており、年数40年（本件各保証金の弁済期までの期間は、40年1か月ないし4か月である。）に対する基準年利率2.0%に係る複利現価率は、0.453となる。

（ウ）以上によれば、本件相続税の課税価格の計算上控除すべき本件各保証金債務の金額は、本件各保証金債務の元本金額（別表9「本件各保証金の債務控除すべき金額」の「①保証金の金額」）に、それぞれ複利現価率0.453を乗じた金額（同表の「③債務控除すべき金額」）となり、その合計金額は、2890万1400円となる。

ウ なお、原告らは、複利現価率によって算出した経済的利益を無利息金銭債務の元本から控除して無利息の金銭債務を評価するということは、実質的・経済的に見れば、当該金銭債務の元本額をそのまま控除債務の額と評価する反面、複利現価率によって算出した経済的利益を取得財産の価額に算入し、両者の差引きによって課税価格を算出し、相続税を課税するこ

とにほかならないなどと主張している。しかしながら、相続税法上、相続税が課せられる財産とは、相続又は遺贈により取得した積極財産を指し、相続人が被相続人から承継した消極財産たる債務は、相続税が課せられる財産には該当しない。そして、本件各保証金債務について、その弁済期までの経済的利益の現在価値の総額をその元本金額から控除するのは、相続開始時に現に有する経済的価値を客観的に評価するためのものであり、本件各保証金の元本金額から控除される経済的利益の現在価値を、相続税の課税対象とするものではないから、原告らの上記主張は失当であり、その余の主張についても理由がない。

(2) 原告らの主張

ア 本件各保証金債務の「現況」(相続税法22条)は、その元本(合計6380万円)によって評価されるべきであり、本件各保証金の金額に複利現価率(0.453)を乗じることにより本件各保証金債務を評価することは違法である。

イ (ア) 被告は、本件各保証金債務について、原告らが通常利率による利息に相当する経済的利益を留保し得るなどと主張している。しかしながら、上記主張は、相続人が投資等によって、上記経済的利益を獲得することを仮定したものであり、その蓋然性が高いといふことはできず、そのような経済的利益は観念的なものにすぎない。

(イ) a 無利息の金銭債務を承継した相続人が、弁済期が到来するまで通常利率相当額の経済的利益を享受すると仮定した場合、当該利益を享受する各課税年度において、通常利率相当額の経済的利益に対して所得税が課税され(所得税法23条)、20%の税率で源泉徴収されることとなる(同法181条1項、182条1号)。そして、無利息の金銭債務の評価に当たり、複利現価率により算出した経済的利益を当該債務の元本から控除するということは、実質的・経済的に見れば、当該金銭債務の元本金額をそのまま控除債務の額と評価する反面、複利現価率によって算出した経済的利益(通常利率による利息に相当する経済的利益を現在価値に割り戻したものを)を取得財産の価額に算入し、両者の差引きによって課税価格を算出し、相続税を課税することにほならず、同一の経済的利益に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除する同法9条1項16号の趣旨に反するというべきである。

b 被告が主張するような通常利率による利息に相当する経済的利益は、金融市場における運用又は投資、すなわち、預貯金又は利付公社債等による運用又は投資を前提としていることになるはずであり、預貯金又は利付公社債等の利息(利子所得)には、上述のとおり、20%の税率で源泉所得税が課税される。そうすると、預貯金等への投資によっても、源泉所得税額控除後の経済的利益しか留保されないこととなり、そのような結果は、債務の弁済に必要な資金を課税対象外として相続人に留保させるという債務控除の趣旨に反することとなる。したがって、仮に、本件各保証金債務を、通常利率により弁済期までの中間利息を控除した現在価値により評価するとしても、本件各保証金の元本に乘じられるべき複利現価率は、通常利率から当該利率に対する源泉所得率を控除した年1.6%(=2.0%-2.0%×20%)とすべきである。なお、預貯金の既経過利子の額については、源泉徴収所得税額を控除して評価することとされている(評価通達204)。

(ウ) 金銭債権と金銭債務とは表裏をなすものであり、本質的には同じ考え方に基づき評価

されるべきものである。この点、預貯金、貸付金債権等の評価においては、貸付金債権が貸付金の元本の価額と既経過利息の合計額によって評価されるなど、債権回収の可能性は考慮するが、貨幣の時間的価値は考慮しないという考え方を基礎としている（評価通達203ないし205）。これに対し、被告の主張する本件各保証金債務の評価方法は、その元本額から弁済期までの経済的利益の現在価値を控除して評価するというものであり、貨幣の時間的価値を見込む反面、弁済の可能性については考慮しないという考え方を基礎とするものである。しかしながら、金銭債権と金銭債務とを異なった方法で評価することは、実際には何ら経済的利益を享受しないにもかかわらず（担税力がないにもかかわらず）課税価格を算定し、また、納税者間において不公平な課税関係を惹起することとなり、租税平等主義に反するというべきである。

- (エ) a 通常の利率による利息に相当する経済的利益を享受し得るためには、債務の元本総額以上の預貯金等の金融資産が相続開始時に相続財産の中に含まれている必要がある（なお、不動産や株式等では、通常の利率による利息に相当する経済的利益を取得することはできない。）。相続開始時において、相続財産たる金融資産が債務の元本総額を下回る場合においても、かかる事実を無視し、通常の利率による利息に相当する経済的利益が獲得されるものと仮定して一律に債務の元本から控除することは、「その時の現況」により評価すべきことを定める相続税法22条に反して許されないというべきである。
- b また、債務の額を取得資産の価額から控除する趣旨は、その債務の弁済に必要な資金を課税対象外として相続人に留保させるためであるところ、金融資産が債務の元本総額を下回る場合においても、かかる事実を無視して、通常の利率による利息に相当する経済的利益が獲得されるものと仮定して、これを一律に債務の元本から控除することは、その債務の弁済に必要な資金が相続人に留保されない結果となつてしまい、上記趣旨に反するというべきである。
- c 仮に、金銭債務の評価に当たり経済的利益を控除するとしても、金銭債権の元本が金銭債務の元本に満たない場合には、当該金銭債権の元本から得られる利息以上の経済的利益を留保することはできないから、債務の元本金額に通常の利率と約定利率の差を乗じて経済的利益を算出するのではなく、金銭債権の元本金額に通常の利率を乗じて算出した受取利息から、金銭債務の元本金額に約定利率を乗じて算出した支払利息を控除し、当該経済的利益の現在価値を債務の元本金額から控除して評価すべきである。

第4 当裁判所の判断

1 評価通達の合理性（争点1ないし3）について

(1) 評価通達による評価（路線価方式）は、面大地について合理性を有するか否か（争点1）

ア 評価通達は、市街地的形態を形成する地域にある宅地については、路線価方式で評価する旨を定めているところ（評価通達11）、路線価方式とは、1画地ごとの宅地の価額を、その画地の沿接する路線に設定されている路線価に画地調整（評価通達15から20-5までの定めによるもの）を施した上で、その画地の地積を乗じて求めた金額によって評価する方式である（評価通達13）。そして、路線価とは、宅地が路線に接している状況、形状等がその路線に面する標準的な画地の1㎡当たりの標準価額であること（評価通達14）に鑑み

れば、評価対象地の状況が路線価の想定している標準的な要件と異なる場合において、その標準価額（路線価）を基礎として一定の加算又は減算（評価通達15から20-5までの定めによる画地調整）を行った上で、評価対象地の地積を乗じることにより価額を評価すること（路線価方式）は、市街地的形態を形成する地域にある土地の時価を算定する方法として、一般的な合理性を有するものであるといえることができる。

イ 原告らは、面大地については、購入者が不動産開発業者に限定されて市場性が減退するという減価要因があるにもかかわらず、評価通達は当該減価要因を考慮しないものであって不合理であるなどと主張している。

しかしながら、評価対象地が標準的な宅地と比較して面積の大きい土地であること（取引総額が高額となること）により、想定し得る購入者の範囲が狭まるということはあるとしても、土地の取引価額は、当該土地の存する地域の状況、当該取引の時点における経済環境等の影響を受けるものであり、最終的には取引当事者の合意によって定まるものであることに鑑みれば、想定し得る購入者の範囲が狭まることによって、当然に当該土地の取引価格（評価額）が低下するという関係にあるということとはできない。また、これらの事情に鑑みれば、評価対象地の面積が実際の取引価格に与える影響の有無・程度（評価対象地がどの程度の面積であれば減価要因となるのかなど）を一律に判断することも極めて困難であるといえるべきである。

そうである以上、評価通達における定型的な画地調整（評価通達15から20-5までの定め）として、面大地の市場性が減退することを考慮していないことが不合理であるといえることはできず、評価対象地が面大地であることが定型的な減価要因として位置付けられていないからといって、評価通達の定める評価方法（路線価方式）についての一般的な合理性が失われるということもできない。

ウ（ア）この点、原告らは、不動産鑑定評価基準において、試算価格の調整に際し、単価と総額との関連の適否に留意すべきとする規定が置かれていること（甲26〔35頁〕）等を指摘して、地積が過大であることは減価要因とされるべきである旨主張している。しかしながら、不動産鑑定評価基準は、試算価格の調整において「単価と総額との関連の適否」に留意すべきとしているにとどまり、面大地であることを当然に減額要素として考慮すべきとしているものとは解されない。また、不動産鑑定評価基準において面大地であること（取引総額が多額となること）が減額要素として考慮され得るとしても、評価通達の定める評価方法（路線価方式）は、不動産鑑定評価基準に基づく鑑定評価と、その評価手法を異にするものであるから、不動産鑑定評価基準において考慮され得る事情が減価要因として位置付けられていないからといって、直ちに評価通達の定める評価方法（路線価方式）の一般的な合理性を否定することはできない。

（イ）原告らは、評価通達の定める評価方法（路線価方式）の合理性は、取引事例比較法との本質的・構造的な同一性に依存しているとした上で、路線価方式は、取引事例比較法と比較して、①評価対象地の属する不動産市場で形成される価格が反映されない、②評価対象地で想定される典型的な需要者を考慮しないなどの弊害が生じており、評価モデルとしての合理性を有していないなどと主張している。そこで検討するに、路線価方式が基礎としている路線価は、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、精通者意見価格等を基として国税局長がその路線ごとに評定した1㎡当たりの価額

であり（評価通達14）、路線価方式は、路線価を基礎としている点で、類似の取引事例を考慮に入れたものであるということが出来る。しかしながら、評価通達による評価（路線価方式）は、前述のとおり（前記（ア））、不動産鑑定評価基準に基づく鑑定評価とは評価手法を異にするものであって、これを取引事例比較法と同視することはできないし、また、路線価方式の合理性が取引事例比較法との同一性によって担保されているということもできない。そうである以上、原告らの上記主張は、その前提を欠くものであり、採用することができない。

エ 以上によれば、評価通達による評価（路線価方式）は、市街地的形態を形成する地域にある土地の時価を算定する方法として、一般的な合理性を有するものであるということができ、面大地について、路線価方式による評価に合理性がないということもできない。

（2）広大地通達の定める広大地補正率の合理性（争点2）

ア 広大地通達は、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開発行為を行うとした場合に潰れ地の負担が必要と認められるもの（ただし、評価通達22-2に定める大規模工場用地に該当するもの及び中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているものを除く。）を広大地と定義した上で、評価対象地が路線価地域に所在する広大地に該当する場合、その価額は、原則として、路線価に広大地補正率を乗じて計算した価額に当該広大地の地積を乗じて計算した金額とする旨を定めており、広大地補正率は、「 $\text{広大地補正率} = 0.6 - 0.05 \times \text{地積} \div 1000 \text{ m}^2$ 」という算式によって求めることとされている。そして、証拠（乙15）及び弁論の全趣旨によれば、①広大地補正率は、平成16年6月4日付け課評2-7ほか「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」による改正によって導入されたものであるところ、それ以前における広大地の評価については、開発想定図等を作成して有効宅地化率を判定した上で、画地調整を行っていたこと、②広大地補正率は、平成16年以前における鑑定評価事例を分析・検討することによって定められたものであること、③収集された鑑定評価事例は、不動産鑑定士が、評価対象地の形状、道路との位置関係など、当該土地の個別要因に基づいて最も経済的・合理的となるような開発想定図を作成して鑑定評価額を算出したものであること、④広大地補正率は、収集された鑑定評価事例について、1 m^2 当たりの鑑定評価額が正面路線価に占める割合と評価対象地の地積との関係を統計学の手法（最小二乗法による回帰分析）を用いて分析・検討して定められたものであることが認められ、これらの認定事実によれば、広大地補正率は、集積された鑑定評価事例に基づき、統計学の手法によって算出された客観的な数値であって、一般的な合理性を有するものであるということが出来る。

イ 原告らは、①広大地補正率の合理性を判断するための資料（グラフ）が示されておらず、相関関係の有無・程度を確認することもできないから、広大地補正率の合理性が立証されたということとはできない、②土地の有効宅地化率及び造成費の額の多寡は、地積の大小と何ら関連がなく、広大地補正率を算定する際に用いられた地積と正面路線価に対する鑑定評価額の割合との間の相関関係は乏しいと考えられる旨主張している。

しかしながら、土地の鑑定評価額が当該土地の形状その他多様な要素を踏まえて定められるものであることを前提としても、一般的には、土地の面積が大きければ、当該土地を開発した場合の潰れ地の割合も増加し（有効宅地化率は低下し）、造成費も増加するという関係にあるということが出来るから、原告らの主張（上記②）には理由がない。そして、土地の

面積が増大すれば潰れ地も増大するという関係にあることに鑑みれば、土地の価額（1㎡当たりの鑑定評価額が正面路線価に占める割合）と評価対象地の地積との関係を統計学的手法によって分析することには相応の合理性があるといえることができるから、広大地補正率を検討した際の原資料（グラフ）を確認しなければ、広大地補正率の合理性に係る立証がされていないということとはできない。よって、原告らの主張（上記①）を採用することはできない。

ウ 以上によれば、広大地通達の定める広大地補正率は、一般的な合理性を有するものであるといえることができる。

（3）宅地比準方式による評価〔評価通達40及び49〕において適用される宅地造成費の合理性（争点3）

ア 評価通達は、市街地農地等について、市街地農地等が宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額から、当該市街地農地等を宅地に転用する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、整地、土盛り又は土止めに要する費用の額がおおむね同一と認められる地域ごとに国税局長の定める金額（以下「基準造成費」という。）を控除した金額に、当該市街地農地等の地積を乗じて計算した金額によって評価するとしている（評価通達40及び49）。そして、証拠（乙10、16）及び弁論の全趣旨によれば、①基準造成費は、課税実務上、国税庁資産評価企画官補佐から各国税局資産評価官及び沖縄国税事務所資産課税課長宛てに示達される本件事務連絡に基づき、各国税局及び沖縄国税事務所管内ごとに毎年算定（決定）されていること、②本件事務連絡は、市街地農地等の宅地造成費を算定するための宅地造成条件を、平坦地及び傾斜地について定めていること（例えば、平成24年度においては、平坦地の宅地造成条件として、地積：495㎡〔間口27.27m×奥行18.18m〕、地質地盤：田の造成・地盤改良工事、盛土高：50cm、擁壁の種類：道路面を除いた3面擁壁施工などが定められ、傾斜地の宅地造成条件として、地積：495㎡〔間口27.27m×奥行18.18m〕、傾斜度：道路面からの上り傾斜であり、5度ないし20度〔5度刻み〕、擁壁の種類：道路面を除いた3面擁壁施工などと定められている。）、③本件事務連絡は、㊦各国税局及び沖縄国税事務所において、実態調査等により把握した費目・数量（工事内容等に応じた費用額等）をエクセルシートに入力すれば、㊧公表されている単価（人件費、材料費及び賃貸料金については、財団法人建設物価調査会発行の「建設物価」及び「土木コスト情報」、機械器具損料については、社団法人日本建設機械化協会発行の「建設機械等損料表」、間接工事費については、国土交通省の「土木工事積算基準」における「公園工事」の率）に基づいて、上記宅地造成条件における宅地造成工事の工事単価が自動的に積算され、㊨この積算された工事単価に0.8を乗じて減額調整したものを基準造成費とするという内容であること、④東京国税局長が定めた東京国税局管内における平成18年分宅地造成費（本件基準造成費）は、別紙6記載のとおりであることが認められる。これらの認定事実によれば、基準造成費は、毎年、本件事務連絡（実態調査等）によって、造成工事に関する各地域の客観的数値を把握し、当該数値を基礎として、公表されている単価を用いて積算する方法で合理的に算出されたものであり、本件基準造成費も一般的な合理性を有するものであるといえることができる。

イ（ア）この点、原告らは、土地の状況等によって、土止め・擁壁工事及び土工事の費用は異なるから、1㎡当たりの単一金額（本件基準造成費）は、本件事務連絡が想定している画地等以外には妥当せず、合理性を有しない旨主張している。しかしながら、評価通達

は、財産評価の一般的基準を定めるものであり、宅地比準方式（評価通達40及び49）が、市街地農地等が宅地であるとした場合の価額から控除すべき宅地造成費を「国税局長の定める金額」（基準造成費）として画一的に定めることは、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合理的なものである。また、前記認定によれば、基準造成費は、本件事務連絡の想定する宅地造成条件を標準として算出されたものといふことができ、評価対象地の形状等いかんによっては、基準造成費に基づき算定される宅地造成費が本来あるべき宅地造成費と乖離することがあり得ることは否定できないものの、そのような場合があり得ることをもって、基準造成費につき一般的な合理性がないということとはできないし、仮に、基準造成費によって宅地造成費を算出し得ないような事情があるならば、そのような事情は、評価通達（宅地比準方式）によっては評価し得ない特別の事情があるか否かという個別具体的な問題として検討されるべきものである。よって、原告らの上記主張を採用することはできない。

（イ）原告らは、基準造成費が本件事務連絡に基づく積算工事単価に80%の減額調整がされていること（前記ア③㉦）が不合理である旨主張している。

そこで検討するに、宅地比準方式は、評価対象地（市街地農地等）が宅地であるとした場合の1㎡当たりの価格（以下「想定宅地価格」という。）から宅地に転用するための造成費用を控除した金額に、当該対象地の地積を乗じる方法によって価額を求めるものであるところ、想定宅地価格は、路線価を基礎とする路線価方式によって算定される（評価通達11、13、14）。そして、路線価は、地価公示価格の80%程度に設定されており（当事者間に争いが無い。）、地価公示価格とは、地価公示法の定める「正常な価格」、すなわち、自由な取引が行われるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格（同法2条）をいうところ、評価対象地の客観的交換価値を算定するという観点からは、その計算の基礎となる路線価が上記地価公示価格の80%に抑えられている以上、同様に、当該路線価から控除すべき宅地造成費についても同じ割合（80%）による減額調整をすることには一般的な合理性があるといふことができる。この点、原告らは、積算工事価格を減額調整することにより、路線価を地価公示価格の80%程度とした趣旨（評価の安全）が失われるとするが、仮に、土地価格の急激な下落等によって、路線価方式（宅地比準方式）による評価の安全性が失われるなどの事情があったならば、それは、評価通達（宅地比準方式）によっては評価し得ない特別の事情があるか否かという個別具体的な問題として検討されるべきものであり、基準造成費の一般的な合理性を否定する事情には当たらない。

（ウ）原告らは、①本件事務連絡は、傾斜地の一部を傾斜したままとすることを想定しており、そのような造成工事自体が不合理である、②本件事務連絡は、擁壁を設置するために想定画地（傾斜地）の地積の一部を費やすことを想定しており、そのような想定に基づく造成費の金額が「宅地転用する場合に通常必要と認められる」造成費（評価通達40及び49）であるといふことはできない旨主張している。

そこで検討するに、前記認定のとおり、本件事務連絡は、傾斜地の宅地造成条件として、道路面を除いた3面擁壁施工を想定していること（前記ア②）が認められ、かかる想定が傾斜地の造成工事の想定として不合理なものといふことはできないから、原告らの主張（上記①）を採用することはできない（なお、本件事務連絡において、整地工事

の対象面積が想定画地の地積に及ばないのは、後述する擁壁設置部分を想定していることによるものと解される。)。また、前述のとおり、本件事務連絡は、道路面を除いた3面に擁壁を施工することを前提としているところ、証拠（乙16）及び弁論の全趣旨によれば、本件事務連絡は、地面に対して勾配が生じるような形状の擁壁（別紙7参照）を想定していることが認められ、本件事務連絡が想定している擁壁の設置を前提とする限り、擁壁が勾配している分、造成後における有効宅地化率が低下することになることは否定できない。しかしながら、勾配のある擁壁も通常想定し得る形状の一つであり、本件事務連絡が勾配のある擁壁を想定しているからといって、これを前提として算出された基準造成費が不合理であるということとはできない。また、原告らの主張（上記②）は、勾配のある擁壁が有効宅地化率を低下させること自体を問題としているとも解し得るが、本件事務連絡は、飽くまでも標準的な宅地造成条件を前提として宅地造成費を算定したものであり、実際に宅地造成が行われるか否か、評価対象地に擁壁が設置されるか否かなどは、当該評価対象地の形状や相続開始後の利用状況等に応じて異なるのであり、擁壁の勾配の有無・程度が有効宅地化率に影響し得ることをもって、当該評価対象地について何らかの画地調整（減額補正）をすべきであるということもできない。なお、土地の形状等を原因として、基準造成費によって宅地造成費を合理的に算定し得ないなどの事情があれば、それは、評価通達（宅地比準方式）によっては評価し得ない特別の事情があるか否かという個別具体的な問題として検討されるべきものである。

ウ なお、原告らは、評価通達の定める宅地比準方式について、市街地農地等を宅地化する際に宅地造成費以外の事業利益、事業期間金利等の費用が掛かるにもかかわらず、評価通達（宅地比準方式）が不合理であるという趣旨の主張もしている。しかしながら、原告らの上記主張は、面大地である市街地農地等の購入者が不動産開発業者であることを前提とするものであるところ、評価対象地が標準的な土地と比較して面積の大きい土地であるからといって、当該対象地の購入者が不動産開発業者に限定されるとは限らず、また、評価対象地がどの程度の面積であれば、主たる購入者として不動産開発業者を想定すべきであるかを一義的に規定するのは困難である。また、原告らが指摘する事業利益等の費用は、市街地農地等を宅地に転用した場合において、当該宅地を更に利用（開発分譲）する場合に追加的に生じるものであるから、市街地農地等の時価を評価するに当たって考慮すべき費用に該当しないことは明らかである。したがって、評価通達において、原告らの指摘する事業利益等が考慮されないからといって、評価通達の定める評価方法（宅地比準方式）の一般的な合理性が失われるということとはできない。

エ 以上によれば、宅地比準方式による評価（評価通達40及び49）において適用される宅地造成費（基準造成費）は一般的な合理性を有するものであるということが出来る。

2 本件各対象地の時価（争点4ないし13）について

相続税の課税価格となる相続財産の価額は、原則として当該財産の取得の時における時価により算定するものとされているが（相続税法22条）、この「時価」とは、相続開始時における当該財産の客観的交換価値をいうものと解される。もっとも、相続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方法を採ると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等によって異なる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、課税実務においては、法に特別の定めのあるものを除き、相続財産評価の一般的基準が評価通達（これに従って定められた定めを含む。）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、これを形式的に全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といえることができる。そして、前記1で説示したとおり、評価通達に定められた評価方法に合理性がないとする原告らの主張はいずれも採用することができず、他に評価通達に定められた評価方法の一般的な合理性を否定すべき事情は見当たらない。

以上によれば、相続財産の価額は、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、評価通達の定める評価方法によるべきではない特別な事情がない限り、評価通達に定められた評価方法によって評価するのが相当であり、評価通達の定める評価方法に従い算定された評価額をもって「時価」であると事実上推認することができるものというべきである。以下、これを前提として、本件各対象地の時価（評価通達により算定した本件各対象地の評価額が当該各土地の時価を上回るか否か。）について順次検討する。

（1）本件E土地の評価方法及び評価額（争点4）

ア（ア）証拠（乙21）及び弁論の全趣旨によれば、本件E土地の画地条件について、本件E土地の東側道路との間口距離は36m、当該道路からの奥行距離は34.5m、本件E土地の南側道路との間口距離は31.5m、当該道路からの奥行距離は36m、本件E土地の北側道路との間口距離は36.5m、当該道路からの奥行距離は35.72m、想定整形地の面積が1707.75㎡であると認められる。そして、上記認定事実に加え、本件E土地の形状等（前提事実（3）ア（ア）ないし（エ））を踏まえて、評価通達の定める評価方法により本件E土地を評価した計算過程及び計算結果は、別表6-1記載のとおりであり、その評価額は1億3415万1608円であると認められる。

（イ）この点、原告らは、被告が本件E土地の間口距離等に関する主張を変更することは許されない旨主張している。しかしながら、前記認定によれば、被告が従前主張していた内容（前提事実（3）ア（オ））が真実に反することは明らかであり、従前の主張は錯誤によるものと推認することができる（なお、被告があえて故意に虚偽の事実を主張すべき事情はうかがわれない）。よって、被告が本件E土地の間口距離等に関する主張を変更することは許されるというべきである。なお、原告らは、本件E土地の公図に基づいて、本件E土地の奥行価格補正率を0.94に補正すべきであるとしているが、公図に比して本件測量図（E土地）が本件E土地の客観的状況をより正確に記録したものであることは明らかであり、あえて公図に基づき奥行距離等を計算すべき必要性も合理性もない。

イ 原告らは、本件E土地、本件J土地、本件L土地及び本件M土地について、不動産鑑定評価基準の定める開発法により、その時価（客観的交換価値）を評価すべきである旨主張している。

しかしながら、不動産鑑定評価基準は、原価法、取引事例比較法及び収益還元法の3つを、不動産の価格を定める基本的な手法とし、開発法については、飽くまでも評価対象地（更地）の面積が近隣地域の標準的な土地の面積に比べて大きい場合等において比較考量する評価

手法として位置付けているにすぎず（甲26〔20、39頁〕）、不動産鑑定評価基準が面大地を開発法により評価すべき旨定めているということとはできない。

また、原告らは、①原告らの主張する区画割りを前提とし、公示価格（路線価を80%で割り戻したもの）に評価通達の定める減価要因（補正率）による補正を行うことによって、各区画の宅地価格を求め、同宅地価格から、②aの見積もった造成費相当額及び③事業者が直接負担すべき通常の附帯費用（宅地価格の20%）を控除した金額が開発法による評価額であるとしている（別紙8-1・4・6・7参照）。しかしながら、不動産鑑定評価基準の定める開発法は、評価対象地の宅地価格（販売総額）を適正に評価することを前提としたものというべきであり、不動産鑑定士ではない原告らが、上記①ないし③のような便宜的な方法で概算した金額をもって、開発法に基づき適正に評価された金額であるということとはできず、客観的交換価値を算出したものとみることもできない。

よって、本件E土地、本件J土地、本件L土地及び本件M土地について、開発法により評価すべき旨の原告らの主張を採用することはできない。

ウ（ア）原告らは、本件E土地、本件J土地、本件L土地、本件M土地及び本件O3土地について、これらの土地が開発素地としての面大地であり、少なくとも路線価方式による評価額からその20%相当額を控除すべきである旨主張している。

しかしながら、前記検討のとおり（前記1（1））、評価対象地が面大地であり、取引総額が高額となることによって、想定し得る購入者の範囲が狭まるということとはあり得るとしても、当然に当該土地の取引額（評価額）が低下するということができず、評価対象地の面積が取引価格に与える影響の有無・程度を一律に判断することもできないというべきである。また、原告らは、評価通達による評価額を基礎として、面大地の需要者（不動産開発業者）について想定される販売経費、利子負担及び利潤（20%）を控除すべきであるとしているが、上記販売経費等は、不動産開発業者が評価対象地を購入すると仮定した上で、当該開発業者が当該土地を転売（開発分譲）する際に問題となるものであり、評価通達の定める評価方法による評価額から控除すべきものに当たらないことは明らかである。

よって、本件E土地、本件J土地、本件L土地、本件M土地及び本件O3土地について、評価通達による評価額から20%相当額を控除すべきである旨の原告らの主張を採用することはできない。

（イ）なお、原告らは、東京通達を根拠として、課税当局が一定規模以上の面大地につき、一律の減額補正をすることに相当性を認めているなどとも主張する。しかしながら、東京通達は、平成4年1月18日において廃止され、本件相続開始時には存在しない通達である（乙53）。また、東京通達は、「標準的な宅地の面積に比して著しく広大又は狭あいな宅地で、当該地域における宅地としての通常の用途に供することができないと認められる」宅地であり、「当該宅地の一部の利用価値が、その宅地の付近にある他の宅地の利用状況等からみて、著しく低下していると認められるもの」について、当該部分の価額から10%を控除する旨を定めていたのであり（甲38）、面大地に市場性の減退が生じることを理由として一律の減額補正をすることとしたものではないから、原告らの上記主張には理由がない。

エ（ア）原告らは、評価通達1（3）に基づき、本件E土地の地積が過大であることによる減

価を個別に考慮すべきであるという趣旨の主張をしている。しかしながら、前記検討のとおり（前記１（１））、評価対象地が面大地であることによって、当然に当該土地の取引額（評価額）が低下するという関係にあるということはできず、本件E土地についてこれを認めるに足りる的確な証拠もないから、評価通達１（３）に基づき、本件E土地の評価額を減価すべきであるということとはできない。

（イ）原告らは、本件E土地は分譲開発素地であり、これを区画割りして分譲した場合に角地としての有利性が生じるのは一部の土地であるにもかかわらず、本件E土地全体について、側方路線影響加算（評価通達１６）をするのは不合理である旨主張している。しかしながら、本件E土地は、月極駐車場として利用されている雑種地であり（前提事実（３）ア（ア））、評価通達は、雑種地の評価単位を「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。）」としているから（評価通達７－２（７））、本件E土地について、評価対象地を区画割りした後の状況を想定し、分割後の画地ごとに画地調整をすべき理由はない。よって、原告らの上記主張を採用することはできない。

オ 以上によれば、評価通達の定める評価方法による本件E土地の評価額が客観的交換価値を上回っている旨の原告らの主張に理由はなく、本件全証拠を精査しても、本件E土地の評価について、評価通達の定める評価方法によるべきではない特別な事情があることを認めるに足りる事実ないし証拠もない。

よって、本件E土地の時価は、評価通達の定める評価方法による評価額（１億３４１５万１６０８円）であると認められる。

（２）本件F土地の評価額（争点５）

ア 本件F土地の地積は、２３６４．９４㎡であり、これを前提として、評価通達の定める評価方法により本件F土地を評価した計算過程及び計算結果は、別表６－２記載のとおりであるところ、その評価額は、９３４２万３９８９円であると認められる。

イ 原告らは、被告が本件F土地の地積に関する主張を変更することは許されない旨主張している。しかしながら、本件F土地の真実の地積は、合計２３６４．９４㎡であり（前提事実（３）イ（イ））、被告の従前の主張が真実に反するものであることは明らかである。また、証拠（乙５４ないし５７）及び弁論の全趣旨によれば、被告は、本件各処分後において、本件測量図（F土地）の存在及び内容を把握し、その結果、本件F土地の真実の地積が上記面積であることを認識するに至ったことが認められ、被告の従前の主張は錯誤によるものであるということが出来る。よって、被告が本件F土地の地積に関する主張を変更することは許されるというべきである。なお、原告らは、本件申告時に存在しなかった本件測量図（F土地）に基づく地積を唯一の真実の地積とすることは評価通達８に反する旨主張するが、評価通達８は、「地積は、課税時期における実際の面積による」と定めているのであって、その表現振りに照らしても、現実に真実の地積を認識した場合において、当該地積を前提として評価すべきことは明らかである。

ウ 以上によれば、本件F土地の時価は、評価通達の定める評価方法による評価額（９３４２万３９８９円）であると認められる。

（３）本件G２土地の評価方法及び評価額（争点６）

ア 本件G２土地の形状等（前提事実（３）ウ）を踏まえて、評価通達の定める評価方法によ

り本件G 2土地を評価した計算過程及び計算結果は、別表6－3記載のとおりであり、その評価額は2863万7866円であると認められる。

イ（ア）これに対し、原告らは、本件G 2土地について、評価通達の定める評価方法により評価し得ない特別な事情があるとし、本件G 2土地の時価は、W・G鑑定によって、1773万5756円であると認めることができ、評価通達の定める評価方法による評価額は、本件G 2土地の時価を上回っている旨主張している。

（イ） a そこで、W・G鑑定の合理性についてみるに、W・G鑑定は、本件G土地の最有効使用を戸建住宅又は共同住宅の敷地と判断した上で、取引事例比較法により求めた比準価格（1880万円）及び収益還元法による収益価格（1790万円）の両試算価格を関連づけ、公示価格等を規準とした価格（1910万円）との均衡に留意の上、本件G土地の鑑定評価額（1850万円）を決定するというものである（甲40〔19、31ないし33頁〕）。

b（a）W・G鑑定は、取引事例比較法による比準価格の査定に当たり、各取引事例地について、①標準化補正を行い整形地に補正し、②対象不動産が幅員4.5mの道路に接面する整形地であるものと仮定して地域要因の比較を行い、③対象不動産の個別的要因に基づく補正及びその他の補正を行うことにより、比準価格を求めることとしているが（甲40〔19頁〕）、このうち上記③については、本件G土地と想定標準画地との比較において、旗竿地であることの減価要因を25%、形状が不整形であることの減価要因を5%、道路の系統連続性の悪さによる減価要因を20%、埋蔵文化財包蔵地であることの減価要因を2%であるとし、個別的要因に基づく補正率は合計マイナス52%に及んでいる（甲40〔45、46頁〕）。しかしながら、W・G鑑定が選定した4つの取引事例における標準化補正率はマイナス20%ないしマイナス3%であり（甲40〔44頁〕）、W・G鑑定が、これらの取引事例について、本件G土地との「類似性を考慮し、細分割が難しい旗竿地を中心に選択した」（甲40〔43頁〕）としていることに照らしても、本件G土地における個別的要因に基づく補正率は極めて大きいものといわざるを得ない。

（b）この点、原告らは、個別的要因に基づく補正率というものは、設定された標準地と取引事例又は標準地と評価対象地の関係で決まるのであり、設定された標準地を無視して単に割合の大小を問題とすることに意味はないなどと主張している。

しかしながら、前述のとおり、W・G鑑定は、本件G土地につき、想定標準画地との比較において、旗竿地であることの減価要因を25%としているところ、W・G鑑定は、細分割が難しい旗竿地を中心に選択したとする4つの取引事例における標準化補正率（取引事例を整形地に補正する際の補正率）を最大でもマイナス20%としており（甲40〔44頁〕）、本件G土地について旗竿地であることの減価要因が過大に設定されていることがうかがわれる。さらに、W・G鑑定は、本件G土地につき、想定標準画地との比較において、道路の系統性の悪さによる減価要因を20%としているが、本件G土地が想定標準画地と隣接した場所に位置しており（甲40〔45頁〕）、本件G土地が幅員4.5

mないし5mの位置指定道路に接しており、位置指定道路に接する部分（位置指定道路の終端部分）に直径8mの円形が確保されるように転回広場が設けられていること（甲40〔9、10頁〕）に鑑みても、道路の系統性の悪さによる減額補正の割合は過大であると考えられる。なお、原告らは、道路の系統性の悪さによる減額補正の割合は、開発行為が不能であること（10%）、位置指定道路であること（3%）、当該道路が行き止まりであること（3%）、進入路が長いこと（2%）、間口が狭小（2%）であること等を見込んだものであるとするが、これらの観点を踏まえても、その減額補正の割合が20%に及ぶとは考え難い。

（c）さらに、証拠（甲39、40、乙41、42、68、69）及び弁論の全趣旨によれば、不動産鑑定評価実務上、画地条件に係る補正率は、各条件の格差率による補正率（ $100 \div [100 \pm \text{格差率}]$ ）の相乗積によって求めることとされているものと認められるところ、W・G鑑定は、本件G土地の個別的要因による補正（甲40〔45、46、52頁〕）について、各条件の格差率による補正率を相乗積するのではなく、単に各補正率を合計しており、その結果、補正率（減価要因）が過大に計算されている。このように本件G土地の減価要因を過大に計算していること自体、W・G鑑定の信用性を減殺する事情であるといわざるを得ない。

なお、原告らは、不動産鑑定評価基準において、画地条件に係る補正率は相乗積により計算しなければならないなどといった縛りはなく、補正率を算出する際のアプローチの違いにすぎないとしているが、W・G鑑定は、取引事例地の標準化補正率等は相乗積で算出しており（甲40〔44頁〕）、取引事例地と評価対象地の各補正率について異なる計算方法を取っていること自体が不自然、不合理であるといわざるを得ず、上記主張を採用することはできない。

c（a）W・G鑑定は、本件G土地の最有効使用が戸建住宅用地又は共同住宅用地であるとし、隣接地を買収して本件G土地と併せた敷地（合計834.93㎡）に共同住宅を建築することを想定した上で収益還元法を適用している（甲40〔47ないし50頁〕）。

しかしながら、本件G2土地の現況は畑であつて（前提事実（3）ウ（ア））、柏市が首都圏整備法24条1項に基づき近郊整備地帯として指定されており（甲40〔14頁〕）、500㎡を超える畑を宅地に開発するためには、都市計画法29条1項に規定する開発行為の許可を得る必要があるところ（同法4条12項、29条1項、都市計画法施行令19条2項1号）、証拠（甲24〔4頁〕、40〔9、14頁〕）によれば、開発行為の許可を受けるためには、開発行為を行う土地が建築基準法42条1項1号若しくは2号又は同条2項に規定する道路に接続するものでなければならず、位置指定道路にしか接続していない本件G土地の現況を前提とする限り、開発行為の許可を受けることはできないものと認められる。そうである以上、W・G鑑定の想定するような共同住宅の建築は実現可能性が低いものといわざるを得ない。この点、原告らは、500㎡未満の開発行為であれば、許可を受けずに行うことができるため、共同

住宅の建築を２期に分けたり、一旦建築した後に増築したりすればよい旨主張しているが、W・G鑑定は、一棟の共同住宅の建築を想定しており、当該共同住宅の配置（甲４０〔５０頁〕）に照らしても、原告らの主張する建築方法は不合理なものである。

（ｂ）W・G鑑定は、共同住宅を建築する前提として、隣地（柏市●●）を４００万円で買収することを想定しているが（甲４０〔３５、４７、５０頁〕）、本件G土地及び上記隣地の位置関係に鑑みても、隣地の所有者があえて当該隣地の買収に応じる可能性が高いということとはできない。

d W・G鑑定は、公示価格等を規準とした価格の算定に当たり、個別的要因に基づく補正として、比準価格の算定と同じ内容（前記b（a））による減額補正（合計マイナス５２％）をしているが、既に検討したとおり、減額補正の割合は過大であると考えられる。

e 以上によれば、W・G鑑定は、その合理性に疑いがあるといわざるを得ないから、W・G鑑定に基づく本件G２土地の評価額（１７７３万５７５６円）が、本件G２土地の客観的交換価値であるということとはできない。

ウ なお、証拠（甲４０〔１２頁〕、乙４１〔１７頁〕）によれば、本件G土地は、文化財保護法に基づく埋蔵文化財包蔵地（b）に含まれていると認められるところ、原告らは、本件G２土地の評価に当たり、評価通達１（３）により、上記の事情を考慮すべきである旨主張している。しかしながら、現実には、本件G２土地について、発掘費用等の負担が生じるといった事情は認められず、少なくとも、本件G土地が埋蔵文化財包蔵地に含まれていることによって、評価通達の定める評価方法による評価額が本件G２土地の時価を上回っていると認めるに足りる的確な証拠はない。

エ 前記検討のとおり、W・G鑑定の合理性には疑いがあるといわざるを得ないから、W・G鑑定の鑑定評価額との対比により、本件G２土地を評価通達の定める評価方法により評価した金額が、本件G２土地の時価を超えるものであるということとはできず、本件全証拠を精査しても、本件G２土地の評価について、評価通達の定める評価方法によるべきではない特別な事情があることを認めるに足りる事実ないし証拠はない。

よって、本件G２土地の時価は、評価通達の定める評価方法による評価額（２８６３万７８６６円）であると認められる。

（４）本件H２土地の評価方法及び評価額（争点７）

ア 本件H２土地の形状等（前提事実（３）エ）を踏まえて、評価通達の定める評価方法により本件H２土地を評価した計算過程及び計算結果は、別表６－４記載のとおりであり、その評価額は７０１７万９００９円であると認められる。

イ（ア）これに対し、原告らは、本件H２土地について、評価通達の定める評価方法により評価し得ない特別な事情があるとし、W・H２鑑定が本件H２土地の時価を５５５０万円と評価していることによれば、本件被相続人の共有持分に対応する本件H２土地の時価は４９０１万６８２５円であると認められ、評価通達の定める評価方法による評価額は、本件H２土地の時価を上回っている旨主張している。

（イ）a そこで、W・H２鑑定の合理性についてみるに、W・H２鑑定は、本件H２土地の最有効使用を戸建住宅地と判断した上で、取引事例比較法及び開発法（戸建）を

採用手法とし、取引事例比較法による比準価格（５５７０万円）と開発法による価格（５５３０万円）を調整して、公示価格等と規準した価格（５５２０万円）との均衡に留意の上、本件H２土地の鑑定評価額（５５５０万円）を決定したものとされている（甲３９〔１９、３６頁〕）。

- b（a）W・H２鑑定は、取引事例比較法による比準価格について、①●●所在の土地（面積２４１２．００㎡。以下「取引事例A」という。）、②●●（面積３９７９．５７㎡。以下「取引事例B」という。）、③●●（面積２５２７．９２㎡。以下「取引事例C」という。）の３つの取引事例を選定して、別紙９「W・H２鑑定における比準価格の算出方法」（同別紙において用いた略語は、本文においても用いることとする。）記載のとおり、計算方法（以下「本件計算方法」という。）によって比準価格を算定したとしているところ（甲３９〔３８、３９頁〕）、本件計算方法は、算式①において、取引事例地の素地としての価格（X１）を基に、造成工事費やその他諸経費（B１）、販売経費及び利益を加算するなどして、宅地造成後における宅地の平均販売価格（A１）を算出し、算式②において、A１に対して各種補正を施して本件H２土地の平均販売価格（A２）を算出し、算式③において、A２の価格から、造成工事費やその他諸経費（B２）、販売経費及び利益を控除するなどして、最終的に本件H２土地の素地価格（X２）を求めるというものである。

しかしながら、算式①において用いられている造成工事費及びその他諸経費（B１）の具体的金額（取引事例Aにつき３万９０００円、取引事例Bにつき２万２０００円、取引事例Cにつき２万円）の根拠は明らかではなく、また、取引事例地に係る対売上高販売経費率（d１）及び売上高利益率（p１）は、それぞれ０．０８及び０．１１として計算されているが（甲３９〔３９頁〕）、同数値は飽くまでW鑑定士の想定値にすぎない。また、本件H２土地の素地価格は、算式③において、算式①及び②を前提とした上で、本件H２土地に係る対売上高販売経費率（d２〔０．０８〕）及び対売上高利益率（p２〔０．１１〕）を基礎とする数値を掛け合わせるによって算出されているため、本件計算方法は、これらの想定値（造成工事費等並びに対売上高販売経費率及び対売上高利益率）の影響を大きく受ける構造を有しているといえることができる。そして、造成工事費等並びに対売上高販売経費率及び対売上高利益率が開発条件等によって異なり得るものであることに鑑みても、本件計算方法は、飽くまでW鑑定士の想定値を前提として算出された試算価格の一つにすぎず、その信頼性が高いということとはできない。

- （b）証拠（甲３９、乙４６ないし４８、４９の１・２）及び弁論の全趣旨によれば、取引事例Aに係る土地は、全て広葉樹林又は針葉樹林の山林であり、また、取引事例Cに係る土地は、全て田であると認められるところ、本件H２土地の過半が宅地として利用されていること（前提事実（３）エ（ア））に鑑みれば、取引事例A及び取引事例Cに係る土地は、本件H２土地に比べ、その取引条件が劣っているものと解される。しかしながら、本件H２土地について、取引事例A及び取引事例Cに比準して求められた価格は、それぞれ１㎡当たり２万５

200円、2万4700円であり、取引事例A及び取引事例Cの取引価格（それぞれ1㎡当たり2万1192円・2万4200円）と大差のない価格となっており（甲39〔39頁〕）、取引事例A及び取引事例Cに係る土地の利用状況（取引条件）に照らして不自然であるといわざるを得ない。

また、取引事例Bについてみるに、①取引事例Bにおける造成工事費等は2万2000円とされており、本件H2土地の宅地造成費の金額と同額であること（甲39〔38、39頁〕）、②取引事例Bの有効宅地化率は76.4%であり、本件H2土地の有効宅地化率（71.88%）と大差はないこと（甲39〔38、39頁〕）、③取引事例Bに係る地域要因の格差の割合は106であること（甲39〔39頁〕）に鑑みれば、本件H2土地と取引事例Bの取引価格の間にそれほど大きな差異は生じないものと考えられる。しかしながら、取引事例Bの取引価格が1㎡当たり3万6396円であるにもかかわらず、本件H2土地について、取引事例Bに比準して求められた価格は1㎡当たり2万5000円であり（甲39〔39頁〕）、その合理性に強い疑いを抱かざるを得ない。

（c）この点、原告らは、開発素地を評価する場合において、取引事例に比べて条件が劣るか否かは、個々の具体的な造成費、有効宅地率等の投資採算性によって判断されるべきものであり、取引事例の現状が山林又は田であること等のみで判断できるものではなく、これらの要素を比準して計算された結果は合理的である旨主張している。

しかしながら、取引事例比較法は、適切な取引事例を収集し、その取引価格に必要な応じて事情補正及び時点修正を行い、かつ、地域要因の比較及び個別的要因の比較を行って求められた価格を比較考量し、これによって対象不動産の試算価格を求める手法であるところ（甲26〔24頁〕）、W・H2鑑定は、取引事例の価格を基礎としているとはいえ、取引事例地における造成工事費等並びに対売上高販売経費率及び対売上高利益率といった想定値に依拠した本件計算方法によって比準価格を算出するという点において、取引事例比較法とは異なる独自の手法によるものであるといわざるを得ない。そして、このような想定値に依拠した本件計算方法の信頼性が高いといえないことは前記検討のとおりであって、原告らの上記主張を採用することはできない。

c（a）W・H2鑑定は、本件H2土地について、開発行為の許可を取得して開発することが現実的には困難であるとして、開発行為の許可を要しない500㎡未満の開発行為を4期にわたって行うことを前提に開発法に基づく試算価格を算定している。

しかしながら、本件H2土地の過半は、宅地として利用されているところ（前提事実（3）エ（ア））、証拠（甲39〔15、16頁〕、乙42〔後ろから2枚目〕）及び弁論の全趣旨によれば、本件H2土地は、山林部分を除く大部分が居宅及びその付属施設の敷地である平坦な宅地になっていると認められる。そして、開発行為に係る面積が500㎡以上である場合には、開発行為の許可を得る必要があるものの、証拠（乙58）及び弁論の全趣旨によれば、柏市においては、開発行為に係る面積が500㎡以上であるか否かは、新たに宅地化

する面積並びに高さが50cmを超える切土及び盛土等の合計面積が500㎡以上になるか否かによって判断することとされており、建替えや整地に係る敷地の面積の合計が500㎡以上であっても開発行為には該当しないこととされているものと認められる。上記認定によれば、仮にW・H2鑑定分割計画図（甲39〔41頁〕）を前提としても、既に平坦な宅地となっている部分を開発行為の対象となる土地の面積に含める必要はないのであり、あえて4期にもわたる長期間の開発期間（甲39〔42頁〕によれば、造成期間のみで合計36か月を予定していると認められる。）を想定する必要性ないし合理性を認めることはできない。そうである以上、W・H2鑑定は、不合理な開発期間を前提として計算された造成工事費やその他諸経費を基礎とするものであり、その試算価格に合理性があるということとはできない。

- (b) この点、原告らは、道路を新設して宅地分譲することは「区画の変更」として開発行為に該当し（甲66）、W・H2鑑定は、道路を新設して建築敷地を造成することを想定しているから、開発許可が必要となる旨主張している。しかしながら、前記検討のとおり、開発行為の許可を要するかどうかは新たに宅地化する土地等の面積によって判断するとされていることに加え、証拠（乙71、74）によれば、柏市都市部宅地課の職員が、W・H2鑑定が想定している開発行為に関して、①道路の新設とともに、当該道路を進入路とする建物敷地を造成する場合には、これらを同一の開発区域として、その面積規模を判定することとなる、②ただし、既存の道路によって進入経路を確保できる画地については、上記開発区域から除外することができ、③既存建物の敷地となっている土地については、宅地と判断されるため、そのような宅地の単なる区画の分割は、開発行為に当たらないという内容の説明を行っていることが認められ、上記の説明内容に鑑みれば、W・H2鑑定が道路の新設を想定していることを前提としても、その造成期間が合計36か月もの長期間に及ぶとは認め難い。

また、原告らは、本件H2土地上に建築された各建築物は、建築確認がされていないか、又は、されていない可能性が高い建築物であるから、これらの各建築物の敷地である本件H2土地は宅地に該当せず、これを開発する行為は開発行為に該当し、開発許可を要するなど主張している。しかしながら、証拠（甲68、乙76、77の1ないし3、78の1ないし3）及び弁論の全趣旨によれば、本件H2土地は、明治時代には既に宅地であったこと、本件H2土地には、昭和32年に居宅（母屋）が建築され、その後、同じ敷地内にその附属建物等が建てられたことが認められ、これらの事実によれば、本件H2土地は、少なくとも柏市開発行為審査基準上、宅地として取り扱われる土地であるということができるから、原告らの上記主張には理由がない。

- d (a) W・H2鑑定は、公示地3-1を規準対象地とし、公示地3-1の価格（1㎡当たり4万4000円）に基づき、比準価格の算出と同様に、本件計算方法を用いて、①公示地3-1の造成後宅地の平均販売価格、②本件H2土地の造成後宅地の平均販売価格、③本件H2土地の素地価格を算出し、上記③をもって、規準価格としている（甲39〔50頁〕）。

しかしながら、証拠（甲 39 [50 頁]、乙 50）によれば、公示地 3-1 の現況地目は畑であり、上下水道やガスなどの供給処理施設が完備されていない農地であると認められるのであり、公示地 3-1 が、現況宅地である本件 H 2 土地の規準対象地としてふさわしいとは直ちに考え難い。また、W・H 2 鑑定は、本件 H 2 土地の規準価格の算定に当たり、本件計算方法を用いているところ、既に検討したとおり（前記 b（a））、造成工事費等並びに対売上高販売経費率及び対売上高利益率が開発条件等によって異なり得るものであることに鑑みれば、本件計算方法を用いて算出した規準価格は、想定値に基づく試算価格の一つにすぎず、その信頼性が高いということとはできない。さらに、W・H 2 鑑定は、公示地 3-1 について、本件 H 2 土地との格差率（地域要因）を 112 としているが、前述のとおり、公示地 3-1 が現況畑であることに鑑みても、本件 H 2 土地と比較して 112 もの増額補正が必要な土地であるとは考え難い。そして、公示地 3-1 の価格が 1㎡当たり 4 万 4 000 円であるのに対し、本件 H 2 土地の規準価格は 2 万 4 800 円とされており、W・H 2 鑑定における補正（地域要因）を前提としても、上記規準価格は著しく低く設定されたものであるといわざるを得ない。

（b）この点、原告らは、本件 H 2 土地が、公示地 3-1 と比較して、有効宅地化率や造成費が劣っており、また、開発期間が長くなり、そのための費用（金利）を見込む必要があるため、本件 H 2 土地の価格が公示地 3-1 と比較して低くなるなどと主張している。しかしながら、前記検討のとおり、本件計算方法を用いて算出した規準価格は、想定値に基づく試算価格の一つにすぎない上、W・H 2 鑑定が想定している開発期間は不合理なものというべきであるから（前記 c）、これを前提とする規準価格も不合理なものであり、原告らの上記主張を採用することはできない。

e 以上によれば、W・H 2 鑑定は、その合理性に疑いがあるといわざるを得ないから、W・H 2 鑑定に基づく本件 H 2 土地の評価額（4901 万 6825 円）が、本件 H 2 土地の客観的交換価値であるということとはできない。

ウ 前記検討のとおり、W・H 2 鑑定の合理性には疑いがあるといわざるを得ないから、W・H 2 鑑定の鑑定評価額との対比により、本件 H 2 土地を評価通達の定める評価方法により評価した金額が、本件 H 2 土地の時価を超えるということとはできず、本件全証拠を精査しても、本件 H 2 土地の評価について、評価通達の定める評価方法によるべきではない特別な事情があることを認めるに足りる事実ないし証拠もない。

よって、本件 H 2 土地の時価は、評価通達の定める評価方法による評価額（7017 万 9009 円）であると認められる。

（5）本件 I 土地の評価方法及び評価額（争点 8）

ア 本件 I 土地の形状等（前提事実（3）オ）を踏まえて、評価通達の定める評価方法により本件 I 土地を評価した計算過程及び計算結果は、別表 6-5 記載のとおりであり、その評価額は 903 万 6812 円であると認められる。

イ（ア）原告らは、本件 I 土地の客観的交換価値について、本来、開発法により評価すべきとしながら、その評価額がマイナスであることから、本件山林に比準して算出した評価額

(66万5723円)が客観的交換価値である旨主張している。しかしながら、本件I土地は、おおむね平坦な雑種地(201.49㎡)であり、西側で接面する私道に設定された平成18年分特定路線価は、7万3000円であるところ(前提事実(3)オ)、証拠(甲18)及び弁論の全趣旨によれば、本件I土地が市街化区域内に所在するのに対し、本件山林は、市街化調整区域に所在していると認められ、これらの土地の価格形成要因が全く異なることは明らかである。そうである以上、本件山林を比準すべき土地とすることの合理性は疑わしいといわざるを得ず、不動産鑑定士ではない原告らが独自に算定した上記価格をもって、適正に計算された比準価格であるということもできない。また、証拠(乙36)及び弁論の全趣旨によれば、本件I土地は、平成19年10月1日に売買代金910万円で売却されたことが認められるところ、同事実に照らしても、原告らの主張する上記金額が客観的交換価値を示したものであるということができないことは明らかである。

(イ)原告らは、評価通達(宅地比準方式)による本件I土地の評価に当たり、宅地造成費の合計額を80%で割り戻して補正すべきである旨主張している。しかしながら、前記検討のとおり(前記1(3))、本件基準造成費は合理的なものであるべきであり、これに基づき計算した宅地造成費も合理的なものであるということが出来るから、上記主張を採用することはできない。

ウ 以上によれば、評価通達の定める評価方法による本件I土地の評価額が客観的交換価値を上回っている旨の原告らの主張に理由はなく、本件全証拠を精査しても、本件I土地の評価について、評価通達の定める評価方法によるべきではない特別な事情があることを認めるに足りる事実ないし証拠もない。

よって、本件I土地の時価は、評価通達の定める評価方法による評価額(903万6812円)であると認められる。

(6) 本件J土地の評価方法及び評価額(争点9)

ア 本件J土地の形状等(前提事実(3)カ)を踏まえて、評価通達の定める評価方法により本件J土地を評価した計算過程及び計算結果は、別表6-6記載のとおりであり、その評価額は2563万4400円であると認められる。

イ(ア)原告らは、不動産鑑定評価基準の定める開発法により、本件J土地の時価(客観的交換価値)を評価すべきである旨主張しているが、既に検討したとおり(前記(1)イ)、上記主張を採用することはできない。

(イ)原告らは、本件J土地について、面大地であることによる市場性減価が生じているとして、評価通達(路線価方式)による評価額から20%相当額を控除すべきである旨主張しているが、既に検討したとおり(前記(1)ウ)、上記主張を採用することはできない。

(ウ)原告らは、評価通達(宅地比準方式)による本件J土地の評価に当たり、宅地造成費の合計額を80%で割り戻して補正すべきである旨主張しているが、前記検討のとおり(前記(5)イ(イ))、上記主張を採用することはできない。

(エ)なお、原告らは、本件J土地について、面大地であることによる市場性減価が生じているとして、本件J土地の売却価額(1700万円)に照らせば、評価通達の定める評価方法による評価額が客観的交換価値を上回っていることは明らかである旨主張して

いる。しかしながら、本件J土地が売却されたのは、本件相続開始時の約1年6か月後であり（甲32）、柏市における土地価格が平成20年以降顕著に下落していたと認められること（甲39、40、乙40、41）に加えて、本件J土地の売却に係る具体的経緯を認めるに足りる証拠はなく、売り急ぎなどの事情の有無も明らかではないことを併せ考えれば、当該売却額が評価通達による評価額と乖離していることをもって、当該評価額が本件相続開始時における客観的交換価値を上回っていると直ちに結論付けることはできない。

ウ 以上によれば、評価通達の定める評価方法による本件J土地の評価額が客観的交換価値を上回っている旨の原告らの主張に理由はなく、本件全証拠を精査しても、本件J土地の評価について、評価通達の定める評価方法によるべきではない特別な事情があることを認めるに足りる事実ないし証拠もない。

よって、本件J土地の時価は、評価通達による評価額（2563万4400円）であると認められる。

（7）本件K土地の評価方法及び評価額（争点10）

ア 本件K土地の形状等（前提事実（3）キ）を踏まえて、評価通達の定める評価方法により本件K土地を評価した計算過程及び計算結果は、別表6－7記載のとおりであり、その評価額は604万6620円であると認められる。

イ（ア）原告らは、本件K土地の客観的交換価値について、本来、開発法により評価すべきとしながら、その評価額がマイナスであることから、本件農地に比準して算出した評価額（24万3440円）が客観的交換価値である旨主張している。しかしながら、証拠（甲18）及び弁論の全趣旨によれば、本件K土地が市街化区域内に所在するのに対し、本件農地は、市街化調整区域に所在していると認められ、これらの土地の価格形成要因が異なることは明らかである。そうである以上、本件農地を比準すべき土地とすることの合理性は疑わしいといわざるを得ず、不動産鑑定士ではない原告らが独自に算定した上記価格をもって、適正に計算された比準価格であるということもできない。

（イ）原告らは、本件K土地について、本件基準造成費によっては宅地に転用する際の宅地造成費を合理的に算出し得ない特別な事情がある旨主張している。しかしながら、原告らは、本件K土地の造成費について、aが作成した見積書（甲20）を提出するのみであり、当該見積書の前提とされた造成工事の内容は明らかではなく、見積金額の相当性を裏付ける具体的な立証はされていない。そして、本件全証拠を精査しても、本件K土地に係る宅地造成費を本件基準造成費によって合理的に算出し得ない特別な事情があることを認めるに足りる的確な証拠はないから、原告らの上記主張を採用することはできない。

（ウ）原告らは、評価通達（宅地比準方式）による本件K土地の評価に当たり、宅地造成費の合計額を80％で割り戻して補正すべきである旨主張しているが、前記検討のとおり（前記（5）イ（イ））、上記主張を採用することはできない。

ウ 以上によれば、評価通達の定める評価方法による本件K土地の評価額が客観的交換価値を上回っている旨の原告らの主張に理由はなく、本件全証拠を精査しても、本件K土地の評価について、評価通達の定める評価方法によるべきではない特別な事情があることを認めるに足りる事実ないし証拠もない。

よって、本件K土地の時価は、評価通達の定める評価方法による評価額（604万6620円）であると認められる。

（8）本件L土地の評価方法及び評価額（争点11）

ア（ア）本件L土地の形状等（前提事実（3）ク）を踏まえて、評価通達の定める評価方法により本件L土地を評価した計算過程及び計算結果は、別表6－8記載のとおりであり、その評価額は4763万9592円であると認められる。

（イ）この点、原告らは、被告が本件L土地及び本件水路の地積に関する主張を変更することは許されない旨主張している。しかしながら、本件L土地及び本件水路の各地積は、それぞれ819.62㎡及び20.28㎡であり（前提事実（3）ク（イ））、被告の従前の主張が真実に反するものであることは明らかである。また、証拠（乙26）及び弁論の全趣旨によれば、被告は、本件各処分後において、本件測量図（L土地）の存在及び内容を把握し、その結果、本件L土地及び本件水路の真実の地積が上記面積であることを認識するに至ったことが認められ、被告の従前の主張は錯誤によるものであるということが出来る。よって、被告が本件L土地の地積に関する主張を変更することは許されるというべきである。

イ 原告らは、本件L土地の評価に当たり、本件水路における橋の架設費用相当額を控除すべきである旨主張している。そこで検討するに、証拠（乙28）及び弁論の全趣旨によれば、①本件水路は柏市が排水事業として管理している水路であり、本件L土地を宅地化するに当たっては、水路の占有許可を得る必要があること、②本件L土地は、直接道路に接していないため、建物を建築するに当たっては、建築基準法43条1項ただし書の特定行政庁の許可を得る必要があることが認められる。しかしながら、本件L土地を宅地化するに際し、本件水路上に橋を架設しなければならない法律上の義務があることを認めるに足りる証拠はなく、本件水路は、幅約0.5mであり、本件L土地と接する部分に鉄板がかぶせられていたこと（前提事実（3）ク（ウ））に照らしても、本件L土地を評価するに当たり、橋の架設費用を考慮する必要があるということとはできない。なお、原告らは、実際に本件水路に橋が架設されたという事情を指摘しているが、本件水路に橋を架設しなければ本件L土地を宅地化することができないという関係にない以上、本件水路に橋を架設するかどうかは、本件L土地の所有者等の選択によるべきものであり、原告らの指摘する事情は、本件L土地の評価に影響する事情には当たらない。

ウ（ア）原告らは、不動産鑑定評価基準の定める開発法により、本件L土地の時価（客観的交換価値）を評価すべきである旨主張しているが、既に検討したとおり（前記（1）イ）、上記主張を採用することはできない。

（イ）原告らは、本件L土地について、面大地であることによる市場性減価が生じているとして、評価通達（路線価方式）による評価額から20%相当額を控除すべきである旨主張しているが、既に検討したとおり（前記（1）ウ）、上記主張を採用することはできない。

（ウ）原告らは、評価通達（宅地比準方式）による本件L土地の評価に当たり、宅地造成費の合計額を80%で割り戻して補正すべきである旨主張しているが、前記検討のとおり（前記（5）イ（イ））、上記主張を採用することはできない。

（エ）なお、原告らは、本件L土地について、本件L土地の売却価額に照らせば、評価通達

の定める評価方法による評価額が客観的交換価値を上回っていることは明らかである旨主張している。しかしながら、本件L土地が売却されたのは、本件相続開始時の約3年8か月後であり（甲33）、柏市における土地価格が平成20年以降顕著に下落していたと認められること（前記（6）イ（エ））に加えて、本件L土地の売却に係る具体的経緯を認めるに足りる証拠はなく、売り急ぎなどの事情の有無も明らかではないことを併せ考えれば、当該売却額が評価通達による評価額と乖離していることをもって、当該評価額が本件相続開始時における客観的交換価値を上回っていると直ちに結論付けることはできない。

エ 以上によれば、評価通達の定める評価方法による本件L土地の評価額が客観的交換価値を上回っている旨の原告らの主張に理由はなく、本件全証拠を精査しても、本件L土地の評価について、評価通達の定める評価方法によるべきではない特別な事情があることを認めるに足りる事実ないし証拠もない。

よって、本件L土地の時価は、評価通達の定める評価方法による評価額（4763万9592円）であると認められる。

（9）本件M土地の評価方法及び評価額（争点12）

ア 本件M土地の形状等（前提事実（3）ケ）を踏まえて、評価通達の定める評価方法により本件M土地を評価した計算過程及び計算結果は、別表6－9記載のとおりであり、その評価額は3901万0048円であると認められる。

イ（ア）原告らは、不動産鑑定評価基準の定める開発法により、本件M土地の時価（客観的交換価値）を評価すべきである旨主張しているが、既に検討したとおり（前記（1）イ）、上記主張を採用することはできない。

（イ）原告らは、評価通達（宅地比準方式）による本件M土地の評価に当たり、宅地造成費の合計額を80％で割り戻して補正すべきである旨主張しているが、前記検討のとおり（前記（5）イ（イ））、上記主張を採用することはできない。

（ウ）原告らは、本件M土地について、面大地であることによる市場性減価が生じているとして、評価通達（路線価方式）による評価額から20％相当額を控除すべきである旨主張しているが、既に検討したとおり（前記（1）ウ）、上記主張を採用することはできない。

ウ 以上によれば、評価通達の定める方法による本件M土地の評価額が客観的交換価値を上回っている旨の原告らの主張に理由はなく、本件全証拠を精査しても、本件M土地の評価について、評価通達の定める評価方法によるべきではない特別な事情があることを認めるに足りる事実ないし証拠もない。

よって、本件M土地の時価は、評価通達の定める評価方法による評価額（3901万0048円）であると認められる。

（10）本件O3土地の評価方法及び評価額（争点13）

ア 本件O3土地の形状等（前提事実（3）コ）を踏まえて、評価通達の定める評価方法により本件O3土地を評価した計算過程及び計算結果は、別表6－10記載のとおりであり、その評価額は2552万7368円であると認められる。

イ（ア）原告らは、本件O3土地の評価額について、本件申告における本件O土地の評価額（5401万2959円）から本件O1土地及び本件O2土地の評価額を控除した金額であ

る旨主張している。しかしながら、原告らは、本件○土地の時価が本件申告書に記載された評価額であることについて、具体的な主張立証をしていないから、上記主張を採用することはできない。

(イ) 原告らは、本件○3土地について、面大地であることによる市場性減価が生じているとして、評価通達（路線価方式）による評価額から20%相当額を控除すべきである旨主張しているが、既に検討したとおり（前記（1）ウ）、上記主張を採用することはできない。

(ウ) 原告らは、本件○3土地について、本件○3等売却土地（591.24㎡）の売却価額（2700万円）に照らせば、評価通達による評価額が客観的交換価値を上回っていることは明らかである旨主張している。しかしながら、本件○3等売却土地は、本件○3土地の隣接土地を含めたものである上、本件○3等売却土地が売却されたのは、本件相続開始時の約3年4か月後であり（甲34）、柏市における土地価格が平成20年以降顕著に下落していたと認められる（前記（6）イ（エ））。さらに、本件○3等売却土地の売却に係る具体的経緯を認めるに足る証拠はなく、売り急ぎなどの事情の有無も明らかではないことを併せ考えれば、当該売却額が評価通達による評価額と乖離していることをもって、当該評価額が本件相続開始時における客観的交換価値を上回っているものと認めることはできない。

ウ 以上によれば、評価通達の定める評価方法による本件○3土地の評価額が客観的交換価値を上回っている旨の原告らの主張に理由はなく、本件全証拠を精査しても、本件○3土地の評価について、評価通達の定める評価方法によるべきではない特別な事情があることを認めるに足る事実ないし証拠もない。

よって、本件○3土地の時価は、評価通達の定める評価方法による評価額（2552万7368円）であると認められる。

3 本件各保証金債務の評価方法（争点14）について

(1) ア 相続税法22条は、相続により取得した財産の価額については、当該財産の取得の時ににおける「時価」によると規定するのに対し、当該財産の価額から控除すべき債務の金額については、その時の「現況」によると定めているところ、その趣旨は、無償取得した財産から控除すべき債務については、その性質上客観的な交換価値というものがないため、その「現況」によって控除すべき金額を評価する旨定めたものであると解される。したがって、弁済すべき金額の確定している金銭債務について、当該金額が当然に当該債務の相続開始時における消極的経済価値を示すものとして控除すべき金額となるものではなく、金銭債権についてその権利の具体的内容によって時価を評価するのと同様に、金銭債務についてもその金利や弁済期等によって控除すべき金額を個別に評価しなければならない。そして、弁済すべき金額が確定し、かつ、相続開始時においていまだ弁済期の到来しない金銭債務の評価については、その債務について通常の利率による利息の定めがあるときは、その相続人は弁済期が到来するまでの間、通常の利率による利息に相当する経済的利益を享受するが、これと同額の利息を債権者に支払わなければならないから、結局、債務の元本金額をそのまま相続開始時において控除すべき債務の額と評価することができると解されるのに対し、約定利率が通常の利率よりも低い場合においては、相続人において通常の利率による利息と約定利息による利息との差額に相当する経済的利益を弁済期が到来

するまで毎年留保し得ることとなるから、当該債務はその留保される毎年の経済的利益の現在価値の総額だけその消極的価値を減じているものというべきであり、したがって、このような債務を評価するときには、この留保される毎年の経済的利益について通常の利率により弁済期までの中間利息を控除して得られたその現在価額を元本金額から差し引いた金額をもって相続開始の時において控除すべき債務の金額とするのが相当である（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同49年9月20日第三小法廷判決・民集28巻6号1178頁）。

イ 本件についてみるに、本件各相続人は、本件相続により、本件各保証金債務を承継しているところ、本件各保証金債務は、本件各借地契約において、無利息と定められており（前提事実（2）イ（ア））、本件各相続人は、通常の利率に相当する経済的利益を本件各保証金債務の弁済期が到来するまで毎年留保し得ることとなるから、本件各保証金債務については、この留保される毎年の経済的利益について通常の利率により弁済期までの中間利息を控除して得られた現在価額を本件各保証金債務の元本金額から差し引いた金額をもって、本件相続開始時において控除すべき債務の金額と評価するのが相当である。また、評価通達4-4は、財産の評価において適用する年利率は基準年利率による旨を定めているところ、上記の基準年利率は、年数又は期間に応じ、日本証券業協会において売買参考統計値が公表される利付国債に係る複利利回りを基に計算した年利率であることに鑑みれば、本件各保証金債務の現在価額を評価するに当たっては、基準年利率をもって、「通常の利率」とするのが相当であり、平成18年分基準年利率通達（乙8）によれば、本件各保証金債務に適用すべき基準年利率は2.0%であり、本件各保証金債務の弁済期までの期間（40年1か月ないし4か月）に対する基準年利率2.0%に係る複利現価率は、0.453であると認めることができる。

したがって、本件相続開始時において控除すべき本件各保証金債務の金額は、本件各保証金債務の各元本金額に、それぞれ複利現価率0.453を乗じた金額となり、その合計金額は、2890万1400円であると認められる（別表9の「③債務控除すべき金額」欄参照）。

（2）ア この点、原告らは、原告らが通常の利率による利息に相当する経済的利益を留保し得るとすることは、本件各相続人が投資等によって上記経済的利益を獲得することを仮定したものであるが、そのような蓋然性が高いということはできないなどと主張している。しかしながら、前記検討のとおり（前記（1）ア）、無利息の金銭債務については、通常の利息の定めがある場合に支払うべき利息を支払わないことでこれに相当する経済的利益を留保し得ることを前提にして、弁済期までの通常の利率による中間利息を控除することにより、相続開始時における現在価額を評価するのであって、相続開始後において無償取得した財産を現実に投資等により運用するか否かが、相続開始時における金銭債務の現在価額に影響するわけではないから、原告らの上記主張に理由がないことは明らかである。

イ 原告らは、利息に対して所得税が課税されることを指摘した上で、無利息の金銭債務の評価に当たり、複利現価率により算出した経済的利益を当該債務の元本から控除するということは、同一の経済的利益に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除する所得税法9条1項16号の趣旨に反するなど主張している。しかしながら、無利息の金銭債務の評価に当たり、弁済期までの通常の利率による中間利息を控除するのは、無利息

であるという現況を踏まえて、取得財産から控除すべき金銭債務の客観的交換価値を評価する方法として行うものであって、相続開始後における利息に対する課税を行うものではないから、原告らの上記主張に理由はない。

ウ 原告らは、①金銭債権と金銭債務を異なった方法で評価することは、何ら経済的利益を享受しないにもかかわらず課税価格を算定し、また、租税平等主義にも反する、②無利息債務について弁済期までの通常の利率による中間利息を控除するためには、債務の元本総額以上の金融資産が相続財産に含まれている必要がある旨主張している。

しかしながら、既に検討したとおり（前記ア）、上記①については、金銭債務の約定利率が通常の利率よりも低い場合には、通常の利率による利息と約定利息による利息との差額に相当する経済的利益を留保し得るのであるから、何らの経済的利益を享受しないということとはできないし、租税平等主義に反するということもできない。また、上記②の主張についても、前記検討のとおり（前記ア）、相続開始後において無償取得した財産を現実に投資等により運用するか否かが、相続開始時における金銭債務の現在価額に影響するわけではないから、取得財産の中に運用し得る金融資産があるかどうかは、金銭債務の評価に影響を与える事情には当たらない。

4 総括（本件各処分 of 適法性）

（1）以上の検討によれば、本件各対象地の価額は、別表 3－1 の「評価額【被告の主張】」欄記載のとおりであり、相続財産の価額から控除すべき本件各保証金債務の金額は、別表 9 の「③債務控除すべき金額」欄記載のとおりであると認められる。そして、これを前提として、本件相続に係る原告らの納付すべき相続税額は、別紙 10「原告らの相続税の課税価格及び納付すべき税額（当裁判所の認定）」記載のとおりであると認められ、本件各更正処分等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、本件各更正処分等は適法である。

（2）本件各更正処分等により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、本件各更正処分等の前において税額の計算の基礎とされていなかったことについて通則法 65 条 4 項に規定する正当な理由があると認められるものがあると認めるに足る証拠はないから、原告らが本件各更正処分等により新たに納付すべきこととなった税額全部を基礎として過少申告加算税の額を計算すると、その税額は、別紙 5 記載 3 のとおりであると認められる。

したがって、これと同額の税額を課した本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

第 5 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ら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 2 部

裁判長裁判官 増田 稔

裁判官 村田 一広

裁判官不破大輔は、転補につき、署名押印することができない。

裁判長裁判官 増田 稔

(別紙1)

指定代理人目録

安實涼子、中澤直人、大森幸子、佐藤繁、高橋理和子、谷尚嗣

以上

関係法令の定め

第1 相続税法

1 第1条の3（相続税の納税義務者） [平成25年法律第5号による改正前のもの]

次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、相続税を納める義務がある。

- 一 相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下同じ。）により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの
- 二 ないし四 [省略]

2 第13条（債務控除）

（1）1項

相続又は遺贈（包括遺贈及び被相続人からの相続人に対する遺贈に限る。以下この条において同じ。）により財産を取得した者が第1条の3第1号〔中略〕の規定に該当する者である場合においては、当該相続又は遺贈により取得した財産については、課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から次に掲げるものの金額のうちその者の負担に属する部分の金額を控除した金額による。

- 一 被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）
- 二 被相続人に係る葬式費用

（2）2項及び3項 [省略]

3 第14条

（1）1項

前条の規定によりその金額を控除すべき債務は、确实と認められるものに限る。

（2）2項 [省略]

4 第22条（評価の原則）

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。

第2 国税通則法（以下「通則法」という。）

1 第35条（申告納税方式による国税等の納付）

（1）1項 [省略]

（2）2項

次の各号に掲げる金額に相当する国税の納税者は、その国税を当該各号に掲げる日（延納に係る国税その他国税に関する法律に別段の納期限の定めがある国税については、当該法律に定める納期限）までに国に納付しなければならない。

- 一 [省略]
- 二 更正通知書に記載された第28条第2項第3号イからハまで（更正により納付すべき税額）に掲げる金額（その更正により納付すべき税額が新たにあることとなった場合には、当該納付すべき税額）又は決定通知書に記載された納付すべき税額 その更正通知書又は決定通知書が発せられた日の翌日から起算して1月を経過する日

2 第65条（過少申告加算税）

(1) 1 項 [平成18年法律第10号による改正前のもの]

期限内申告書〔括弧内省略〕が提出された場合〔括弧内省略〕において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき第35条第2項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。

(2) 2 項

前項の規定に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額〔括弧内省略〕がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額（同項に規定する納付すべき税額が当該超える部分に相当する税額に満たないときは、当該納付すべき税額）に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。

(3) 3 項 [平成19年法律第10号による改正前のもの]

前項において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 [省略]

二 期限内申告税額 期限内申告書（次条第1項ただし書の規定の適用がある場合には、期限後申告書を含む。）の提出に基づき第35条第1項又は第2項の規定により納付すべき税額〔括弧内省略〕

イないしニ [省略]

(4) 4 項

第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちにその修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。

(5) 5 項 [省略]

以上

本件に関する評価通達の定め

1 評価通達1（評価の原則）

財産の評価については、次による。

（1）評価単位

財産の価額は、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第2条《定義》第4号に規定する課税時期をいう。以下同じ。）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、この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すべての事情を考慮する。

2 評価通達4－4（基準年利率）

第2章以下に定める財産の評価において適用する年利率は、別に定めるものを除き、年数又は期間に応じ、日本証券業協会において売買参考統計値が公表される利付国債に係る複利利回りを基に計算した年利率（以下「基準年利率」という。）によることとし、その基準年利率は、短期（3年未満）、中期（3年以上7年未満）及び長期（7年以上）に区分し、各月ごとに別に定める。

3 評価通達7（土地の評価上の区分）

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）[省略]

（3）畑

（4）山林

（5）ないし（9）[省略]

（10）雑種地

[以下略]

4 評価通達7－2（評価単位）

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。

[以下略]

(2) 田及び畑

田及び畑（以下「農地」という。）は、1枚の農地（〔括弧内略〕）を評価単位とする。

ただし、36-3《市街地周辺農地の範囲》に定める市街地周辺農地、40《市街地農地の評価》の本文の定めにより評価する市街地農地、40-2《広大な市街地農地等の評価》の本文の定めにより評価する市街地農地及び40-3《生産緑地の評価》に定める生産緑地は、それぞれを利用の単位となっている一団の農地を評価単位とする。〔以下略〕

(3) 山林

山林は、1筆（〔括弧内略〕）の山林を評価単位とする。

ただし、49《市街地山林の評価》の本文の定めにより評価する市街地山林及び49-2《広大な市街地山林の評価》の本文の定めにより評価する市街地山林は、利用の単位となっている一団の山林を評価単位とする。〔以下略〕

(4) ないし (6) [省略]

(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。

ただし、市街化調整区域以外の都市計画区域で市街地的形態を形成する地域において、82《雑種地の評価》の本文の定めにより評価する宅地と状況が類似する雑種地が2以上の評価単位により一団となっており、その形状、地積の大小、位置等からみてこれらを一団として評価することが合理的と認められる場合には、その一団の雑種地ごとに評価する。〔以下略〕

[以下略]

5 評価通達8（地積）

地積は、課税時期における実際の面積による。

6 評価通達11（評価の方式）

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。

(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

7 評価通達13（路線価方式）

路線価方式とは、その宅地の面する路線に付された路線価を基とし、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》までの定めにより計算した金額によって評価する方式をいう。

8 評価通達14（路線価）

前項の「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（不特定多数の者の通行の用に供されている道路をいう。以下同じ。）ごとに設定する。

路線価は、路線に接する宅地で次に掲げるすべての事項に該当するものについて、売買実例価額、公示価格（地価公示法〔昭和44年法律第49号〕第6条《標準地の価格等の公示》の規定により公示された標準地の価格をいう。以下同じ。）、不動産鑑定士等による鑑定評価額（不動産鑑定士又は不動産鑑定士補が国税局長の委嘱により鑑定評価した価額をいう。以下同じ。）、精通者意見価格等を基として国税局長がその路線ごとに評定した1㎡当たりの価額とする。

(1) その路線のほぼ中央部にあること。

- (2) その一連の宅地に共通している地勢にあること。
- (3) その路線だけに接していること。
- (4) その路線に面している宅地の標準的な間口距離及び奥行距離を有するく形又は正方形のものであること。

[以下略]

9 評価通達 14-3 (特定路線価)

路線価地域内において、相続税、贈与税又は地価税の課税上、路線価の設定されていない道路のみに接している宅地を評価する必要がある場合には、当該道路を路線とみなして当該宅地を評価するための路線価（以下「特定路線価」という。）を納税義務者からの申出等に基づき設定することができる。

特定路線価は、その特定路線価を設定しようとする道路に接続する路線及び当該道路の付近の路線に設定されている路線価を基に、当該道路の状況、前項に定める地区の別等を考慮して税務署長が評定した1㎡当たりの価額とする。

10 評価通達 15 (奥行価格補正)

一方のみが路線に接する宅地の価額は、路線価にその宅地の奥行距離に応じて奥行価格補正率を乗じて求めた価額にその宅地の地積を乗じて計算した価額によって評価する。

11 評価通達 16 (側方路線影響加算)

正面と側方に路線がある宅地（以下「角地」という。）の価額は、次の（1）及び（2）に掲げる価額の合計額にその宅地の地積を乗じて計算した価額によって評価する。

- (1) 正面路線（原則として、前項の定めにより計算した1㎡当たりの価額の高い方の路線をいう。以下同じ。）の路線価に基づき計算した価額
- (2) 側方路線（正面路線以外の路線をいう。）の路線価を正面路線の路線価とみなし、その路線価に基づき計算した価額に付表2「側方路線影響加算率表」に定める加算率を乗じて計算した価額

12 評価通達 17 (二方路線影響加算)

正面と裏面に路線がある宅地の価額は、次の（1）及び（2）に掲げる価額の合計額にその宅地の地積を乗じて計算した価額によって評価する。

- (1) 正面路線の路線価に基づき計算した価額
- (2) 裏面路線（正面路線以外の路線をいう。）の路線価を正面路線の路線価とみなし、その路線価に基づき計算した価額に付表3「二方路線影響加算率表」に定める加算率を乗じて計算した価額

13 評価通達 20 (不整形地の評価)

不整形地（三角地を含む。以下同じ。）の価額は、次の（1）から（4）までのいずれかの方法により15《奥行価格補正》から18《三方又は四方路線影響加算》までの定めによって計算した価額に、その不整形の程度、位置及び地積の大小に応じ、付表4「地積区分表」に掲げる地区区分及び地積区分に応じた付表5「不整形地補正率表」に定める補正率（以下「不整形地補正率」という。）を乗じて計算した価額により評価する。

- (1) [省略]
- (2) 次図のように不整形地の地積を間口距離で除して算出した計算上の奥行距離を基として求めた整形地により計算する方法

【図】 略

(注) ただし、計算上の奥行距離は、不整形地の全域を囲む、正面路線に面するく形又は正方形の土地（以下「想定整形地」という。）の奥行距離を限度とする。

(3) [省略]

(4) [省略]

14 評価通達 20-3（間口が狭小な宅地等の評価）

次に掲げる宅地（不整形地及び無道路地を除く。）の価額は、15《奥行価格補正》の定めにより計算した1㎡当たりの価額にそれぞれ次に掲げる補正率表に定める補正率を乗じて求めた価額にこれらの宅地の地積を乗じて計算した価額によって評価する。この場合において、地積が大きいもの等にあつては、近傍の宅地の価額との均衡を考慮し、それぞれの補正率表に定める補正率を適宜修正することができる。

(1) 間口が狭小な宅地 付表6「間口狭小補正率表」

(2) 奥行が長大な宅地 付表7「奥行長大補正率表」

15 評価通達 20-4（がけ地等を有する宅地の評価）

がけ地等で通常の用途に供することができないと認められる部分を有する宅地の価額は、その宅地のうちに存するがけ地等ががけ地等でないとした場合の価額に、その宅地の総地積に対するがけ地部分等通常の用途に供することができないと認められる部分の地積の割合に応じて付表8「がけ地補正率表」に定める補正率を乗じて計算した価額によって評価する。

16 評価通達 24（私道の用に供されている宅地の評価）

私道の用に供されている宅地の価額は、11《評価の方式》から21-2《倍率方式による評価》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。

17 評価通達 24-4（広大地の評価）

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〔中略〕「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》までの定めで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

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

(2) その広大地が倍率地域に所在する場合

その広大地が標準的な間口距離及び奥行距離を有する宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額を14《路線価》に定める路線価として、上記(1)に準じて計算した金額

(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 本項（1）の「その広大地の面する路線の路線価」は、その路線が2以上ある場合には、原則として、その広大地が面する路線の路線価のうち最も高いものとする。

3 本項によって評価する広大地は、5000㎡以下の地積のものとする。したがって、広大地補正率は0.35が下限となることに留意する。

4 本項（1）又は（2）により計算した価額が、その広大地を11《評価の方式》から21-2《倍率方式による評価》まで及び24-6《セットバックを必要とする宅地の評価》の定めにより評価した価額を上回る場合には、その広大地の価額は11から21-2まで及び24-6の定めによって評価することに留意する。

18 評価通達24-6（セットバックを必要とする宅地の評価）

建築基準法第42条第2項に規定する道路に面しており、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、その宅地について道路敷きとして提供する必要がないものとした場合の価額から、その価額に次の算式により計算した割合を乗じて計算した金額を控除した価額によって評価する。ただし、その宅地を24-4《広大地の評価》（1）又は（2）により計算した金額によって評価する場合には、本項の定めは適用しないものとする。

【算式】

将来、建物の建替え時等に道路敷きとして提供しなければならない部分の地積÷宅地の総地積×0.7

19 評価通達25（貸宅地の評価）

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）ないし（4）[略]

（5）区分地上権に準ずる地役権の目的となっている承役地である宅地の価額は、11《評価の方式》から22-3《大規模工場用地の路線価及び倍率》まで、24《私道の用に供されている宅地の評価》、24-2《土地区画整理事業施行中の宅地の評価》、24-4《広大地の評価》及び24-6《セットバックを必要とする宅地の評価》から24-8《文化財建造物である家屋の敷地の用に供されている宅地の評価》までの定めにより評価したその宅地の価額（以下「自用地としての価額」という。）から27-5《区分地上権に準ずる地役権の評価》の定めにより評価したその区分地上権に準ずる地役権の価額を控除した金額によって評価する。

20 評価通達26（貸家建付地の評価）

貸家（94《借家権の評価》に定める借家権の目的となっている家屋をいう。以下同じ。）の敷地の用に供されている宅地（以下「貸家建付地」という。）の価額は、次の算式により計算した価額によって評価する。

【算式】

その宅地の自用地としての価額－その宅地の自用地としての価額
×借地権割合×94《借家権の評価》に定める借家権割合×賃貸割合

この算式における「借地権割合」及び「賃貸割合」は、それぞれ次による。

- (1)「借地権割合」は、27《借地権の評価》の定めによるその宅地に係る借地権割合（同項のただし書に定める地域にある宅地については100分の20とする。次項において同じ。）による。
- (2)「賃貸割合」は、その貸家に係る各独立部分（構造上区分された数個の部分の各部分をいう。以下同じ。）がある場合に、その各独立部分の賃貸の状況に基づいて、次の算式により計算した割合による。

【算式】

当該家屋の各独立部分の床面積の合計のうち課税時期において賃貸されている各独立部分の床面積の合計÷当該家屋の各独立部分の床面積の合計

[以下略]

21 評価通達27-5（区分地上権に準ずる地役権の評価）

区分地上権に準ずる地役権の価額は、その区分地上権に準ずる地役権の目的となっている承役地である宅地の自用地としての価額に、その区分地上権に準ずる地役権の設定契約の内容に応じた土地利用制限率を基とした割合（以下「区分地上権に準ずる地役権の割合」という。）を乗じて計算した金額で評価する。

この場合において、区分地上権に準ずる地役権の割合は、次に掲げるその承役地に係る制限の内容の区分に従い、それぞれ次に掲げる割合とすることができるものとする。

(1) 家屋の建築が全くできない場合

100分の50又はその区分地上権に準ずる地役権が借地権であるとした場合にその承役地に適用される借地権割合のいずれか高い割合

(2) 家屋の構造、用途等に制限を受ける場合

100分の30

22 評価通達34（農地の分類）

農地を評価する場合、その農地を36《純農地の範囲》から36-4《市街地農地の範囲》までに定めるところに従い、次に掲げる農地のいずれかに分類する。

(1) 純農地

(2) 中間農地

(3) 市街地周辺農地

(4) 市街地農地

[以下略]

23 評価通達36-4（市街地農地の範囲）

市街地農地とは、次に掲げる農地のうち、そのいずれかに該当するものをいう。

- (1) 農地法第4条《農地の転用の制限》又は第5条《農地又は採草放牧地の転用のための権利移動の制限》に規定する許可（以下「転用許可」という。）を受けた農地
- (2) 市街化区域内にある農地
- (3) 農地法の規定により、転用許可を要しない農地として、都道府県知事の指定を受けたもの

24 評価通達40（市街地農地の評価）

市街地農地の価額は、その農地が宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額からその農地を宅地に転用する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、整

地、土盛り又は土止めに要する費用の額がおおむね同一と認められる地域ごとに国税局長の定める金額を控除した金額に、その農地の地積を乗じて計算した金額によって評価する。

ただし、市街化区域内に存する市街地農地については、その農地の固定資産税評価額に地価事情の類似する地域ごとに、その地域にある農地の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価することができるものとし、その倍率が定められている地域にある市街地農地の価額は、その農地の固定資産税評価額にその倍率を乗じて計算した金額によって評価する。

(注) その農地が宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額は、その付近にある宅地について、
1 1 《評価の方式》に定める方式によって評価した1㎡当たりの価額を基とし、その宅地とその農地との位置、形状等の条件の差を考慮して評価するものとする。

25 評価通達40-2 (広大な市街地農地等の評価)

前2項の市街地周辺農地及び市街地農地が宅地であるとした場合において、24-4《広大地の評価》に定める広大地に該当するときは、その市街地周辺農地及び市街地農地の価額は、前2項の定めにかかわらず、24-4の定めに基づいて評価する。ただし、市街地周辺農地及び市街地農地を24-4の定めによって評価した価額が前2項の定めによって評価した価額を上回る場合には、前2項の定めによって評価することに留意する。

[以下略]

26 評価通達45 (評価の方式)

山林の評価は、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。

- (1) 純山林及び中間山林 (通常の間山林と状況を異にするため純山林として評価することを不適当と認めるものに限る。以下同じ。) 倍率方式
- (2) 市街地山林 比準方式又は倍率方式

27 評価通達49 (市街地山林の評価)

市街地山林の価額は、その山林が宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額から、その山林を宅地に転用する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、整地、土盛り又は土止めに要する費用の額がおおむね同一と認められる地域ごとに国税局長の定める金額を控除した金額に、その山林の地積を乗じて計算した金額によって評価する。

ただし、その市街地山林の固定資産税評価額に地価事情の類似する地域ごとに、その地域にある山林の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価することができるものとし、その倍率が定められている地域にある市街地山林の価額は、その山林の固定資産税評価額にその倍率を乗じて計算した金額によって評価する。

なお、その市街地山林について宅地への転用が見込めないと認められる場合には、その山林の価額は、近隣の純山林の価額に比準して評価する。

- (注) 1 「その山林が宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額」は、その付近にある宅地について1 1 《評価の方式》に定める方式によって評価した1㎡当たりの価額を基とし、その宅地とその山林との位置、形状等の条件の差を考慮して評価する。
- 2 「その市街地山林について宅地への転用が見込めないと認められる場合」とは、その山林を本項本文によって評価した場合の価額が近隣の純山林の価額に比準して評価した価額を下回る場合、又はその山林が急傾斜地等であるために宅地造成ができないと認められる場合をいう。

28 評価通達49-2（広大な市街地山林の評価）

前項本文及びただし書の市街地山林が宅地であるとした場合において、24-4《広大地の評価》に定める広大地に該当するときは、その市街地山林の価額は、前項の定めにかかわらず、24-4の定めに基づいて評価する。ただし、その市街地山林を24-4の定めによって評価した価額が前項本文及びただし書の定めによって評価した価額を上回る場合には、前項の定めによって評価することに留意する。

29 評価通達82（雑種地の評価方法）

雑種地の価額は、原則として、その雑種地と状況が類似する付近の土地についてこの通達の定めるところにより評価した1㎡当たりの価額を基とし、その土地とその雑種地との位置、形状等の条件の差を考慮して評定した価額に、その雑種地の地積を乗じて計算した金額によって評価する。

ただし、その雑種地の固定資産税評価額に、状況の類似する地域ごとに、その地域にある雑種地の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価することができるものとし、その倍率が定められている地域にある雑種地の価額は、その雑種地の固定資産税評価額にその倍率を乗じて計算した金額によって評価する。

以上

別紙４－１から別紙４－９まで 省略

本件各処分根拠及び適法性（被告の主張）

1 本件各処分根拠

被告が本件訴訟において主張す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5「課税価格等の計算明細表（被告の主張）」記載のとおりであり、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5順号10の合計額欄の金額） 7億2093万5000円

上記金額は、本件各相続人が、それぞれ相続により取得した次のアの財産の価額（別表5順号6の各人の金額）から、その負担した後記イの債務等の金額（別表5順号7の各人の金額）を控除し、相続税法19条の規定により相続税の課税価格に加算される後記ウの贈与財産価額（別表5順号8の各人の金額）を加算した金額（別表5順号9の各人の金額）につき、通則法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各相続人の課税価格（別表5順号10の各人の金額）を合計した金額である。

ア 相続により取得した財産の価額（別表5順号6の合計額欄の金額）

11億5554万6171円

上記金額は、本件各相続人が本件相続により取得した財産の総額であり、次の（ア）ないし（オ）の合計額である。

(ア) 土地の価額（別表5順号1の合計額欄の金額） 10億1259万5158円

上記金額は、別表3-2「本件各土地の明細（被告の当初主張）」の「評価額」欄記載の各土地の評価額の合計額である。このうち、原告らが本件訴訟で評価額を争う本件各対象地の各評価額は、別表6-1ないし10（本件各対象地の価額の評価明細書〔被告の主張〕）で算定したとおりであり、本件各対象地の評価額が適正であることは、本文第3の4ないし13の各（1）で述べるとおりである。

(イ) 家屋・構築物の価額（別表5順号2の合計額欄の金額） 6841万8677円

上記金額は、本件各相続人が本件相続により取得した家屋・構築物の価額の合計額であり、その内訳及び取得者は、別表7「家屋、構築物の明細」に記載したとおりである。

(ウ) 有価証券の価額（別表5順号3の合計額欄の金額） 12万1500円

上記金額は、本件各相続人が本件相続により取得した有価証券の価額の合計額であり、その内訳及び取得者は、本件申告書第11表に記載されたとおりである。

(エ) 現金・預貯金等の価額（別表5順号4の合計額欄の金額） 3020万6472円

上記金額は、本件各相続人が本件相続により取得した現金・預貯金等の価額の合計額であり、その内訳及び取得者は、本件申告書第11表に記載されたとおりである。

(オ) その他の財産の価額（別表5順号5の合計額欄の金額） 4420万4364円

上記金額は、本件各相続人が本件相続により取得した財産のうち、前記（ア）ないし（エ）以外の財産の価額の合計額であり、その内訳及び取得者は、本件申告書第11表に記載されたとおりである。

イ 債務等の金額（別表5順号7の合計額欄の金額） 4億5677万9988円

上記金額は、本件被相続人の債務及び本件被相続人に係る葬式費用のうち、本件各相続人の負担に属する部分の金額の合計額であり、その内訳及び負担者は、別表8「債務等の明細」

記載のとおりである。なお、それぞれの負担者は、本件申告書の第13表の「負担する者の氏名」欄に記載されたもの（別表8順号2、4及び5記載の債務等）のほか、同表順号1の「g 農業協同組合借入金に係る未払利息」については、その利息を生ずる借入金債務を承継した者である原告P及び原告Qがそれぞれ負担するものとして、同表順号3の「平成18年分所得税」については、遺産分割協議の内容に従い、原告甲と原告戊が共同で負担するものとして計算する。

このうち、原告らが本件訴訟において、その評価額を争う別表8順号2記載の一般定期借地権に係る預り保証金について債務控除すべき金額は、別表9「本件各保証金の債務控除すべき金額」の合計欄の「③債務控除すべき金額」欄記載の金額であり、この金額が適正であることについては、本文第3の14（1）において述べるのとおりである。

ウ 贈与財産価額（別表5順号8の合計額欄の金額） 2217万2026円

上記金額は、相続税法19条の規定により、相続税の課税価格の計算上加算される贈与財産価額の合計額であり、加算すべき相続人及びその金額は、本件申告書第14表に記載されたとおりである。

（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25年法律第5号による改正前のもの。以下同じ。）15条ないし19条及び租税特別措置法（平成18年法律46号による改正前のもの。以下「措置法」という。）70条の6《農地等についての相続税の納税猶予等》2項の各規定に基づき、次のとおり算定される。

ア 課税遺産総額（別表10「相続税の総額の計算明細表（被告の主張）」順号3の金額）

6億1093万5000円

上記金額は、上記（1）の課税価格の合計額7億2093万5000円（別表5順号10の金額及び別表10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（ただし、同条2項の規定に基づき、養子の数は1人に限られる。）である6を乗じた金額6000万円との合計額1億1000万円（別表10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10順号5の各欄の金額）

（ア）原告甲（法定相続分10分の1） 6109万3000円

（イ）原告乙（法定相続分10分の1） 6109万3000円

（ウ）原告丙（法定相続分10分の1） 6109万3000円

（エ）原告丁（法定相続分10分の1） 6109万3000円

（オ）養子（法定相続分10分の1） 6109万3000円

（カ）配偶者（法定相続分2分の1） 3億0546万7000円

上記各金額は、相続税法16条の規定により、本件相続に係る相続人（相続税法15条2項に規定する相続人の数に応じた相続人であり、養子の数は1人とされる。）が上記アの金額を民法900条の規定による相続分（別表10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〕16-3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 5 順号 1 1 の合計額欄及び別表 1 0 順号 7 の金額）

1 億 6 2 3 7 万 3 0 0 0 円

上記金額は、上記イ（ア）ないし（カ）の各金額に、それぞれ相続税法 1 6 条に定める税率を乗じて算出した金額（別表 1 0 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 5 順号 1 5 の各人欄の金額）

（ア）農地等についての相続税の納税猶予の適用を受ける農業相続人がいる場合の相続税の計算について

措置法 7 0 条の 6 第 1 項は、租税特別措置法施行令（平成 1 9 年政令第 9 2 号による改正前のもの。以下「措置法施行令」という。） 4 0 条の 7 第 2 項に定める農業相続人が、被相続人からの相続によりその農業の用に供されていた農地等の取得をした場合には、当該相続に係る相続税の申告書の提出により納付すべき相続税のうち、当該農地等（以下「特例農地等」という。）で上記申告書に措置法 7 0 条の 6 第 1 項の適用（納税猶予の適用）を受けようとする旨の記載があるものに係る納税猶予分の相続税については、当該申告書の提出期限までに当該納税猶予分の相続税の額に相当する担保を提供した場合に限り、納税猶予期限まで、その納税を猶予する旨定めている。そして、同条 2 項は、同一の被相続人からの相続により財産を取得した者のうちに、上記の納税猶予の適用を受ける農業相続人がある場合における納付すべき相続税の額については、以下のとおりとする旨規定している。

a 納税猶予の適用を受けない者（措置法 7 0 条の 6 第 2 項 1 号）

納税猶予の適用を受ける者の課税価格の計算の基礎に算入すべき特例農地等の価額について、農業投資価格（特例農地等がその所在する地域において恒久的に耕作等の供に使われるべき土地として、通常取引が成立する価格として所轄国税局長が決定した価格。措置法 7 0 条の 6 第 5 項参照）により計算した価額であるものとして、相続税法 1 1 条から 1 7 条までの規定を適用した場合において算出される相続税額を、納税猶予の適用を受けない者の納付すべき相続税額とする。

b 納税猶予の適用を受ける農業相続人（ただし、納税猶予の適用を受ける農業相続人が 2 人以上ある場合）（措置法 7 0 条の 6 第 2 項 2 号）

下記（a）及び（b）の金額の合計額を、納税猶予の適用を受ける農業相続人の納付すべき相続税額とする。

（a）下記 i の金額に下記 ii の割合を乗じて計算した金額（租税特別措置法施行令 4 0 条の 7 第 1 3 項）

i 相続により財産の取得をした全ての者に係る相続税の総額から、上記 a の農業投資価格に基づき計算した場合の相続税の総額を控除した金額（相続税の総額の差額）

ii 当該相続により財産を取得した者のうち、納税猶予の適用を受ける全ての農業相続人の特例農地等の価額から農業投資価格を控除した金額（措置法 7 0 条の 6 第 7 項のいう「農業投資価格控除後の価額」。以下「農業投資価格超過額」という。）の合計額に、当該農業相続人に係る特例農地等の農業投資価格超過額が占める割合

（b）当該農業相続人が納税猶予の適用を受けない者に該当するものとして、上記 a のとおり計算した場合の当該農業相続人に係る算出税額

(イ) 原告らの納付すべき相続税額の算出過程

本件各相続人のうち、原告甲及び原告戊は、措置法70条の6第1項に規定する農業相続人に該当し、同項に規定する納税猶予の適用を受ける旨の期限内申告書の提出があり、法定の担保を提供しているため、原告らの納付すべき相続税額は、同条2項の規定に従い、次のとおり算出する。

- a 特例農地等について農業投資価格により計算した場合の課税価格の合計額（別表11-1「農業相続人がいる場合の課税価格等の計算明細表（被告の主張）」順号5）

6億5286万1000円

上記金額は、措置法70条の6第2項1号の規定に従い、特例農地等につき農業投資価格により計算した価額（別表11-2「農業投資価格により計算した取得財産の価格計算表（被告の主張）」順号2）を基準として、本件各相続人の各人の課税価格を算出した金額の合計額である（別表11-1の順号1ないし5参照）。

- b 特例農地等について農業投資価格により計算した場合の相続税の総額（別表11-3「農業相続人がいる場合の相続税の総額の計算明細表（被告の主張）」順号7）

1億3800万1000円

上記金額は、措置法70条の6第2項1号の規定に従い、上記aの課税価格の合計額に基づき、相続税法15条ないし17条の規定を適用して計算した場合の算出税額の総額である（別表11-3）。

- c 相続税の総額の差額 2437万2000円

上記金額は、措置法70条の6第2項2号イに規定する上記ウの相続税の総額から上記bの農業投資価格に基づき計算した場合の算出税額の総額を控除した金額である（別表11-1順号9①）。

なお、同項2号イのかつこ書及び措置法施行令40条の7第13項により、この金額を農業相続人である原告甲及び原告戊に係るそれぞれの農業投資価格超過額（別表11-1順号9②）に対応する部分の金額として計算すると、それぞれ次のとおりとなる（別表11-1順号9③）。

原告甲 1218万6000円

原告戊 1218万6000円

- d 原告らの算出税額

(a) 原告甲 4994万9252円

(b) 原告乙 145万6822円

(c) 原告丙 145万6822円

(d) 原告丁 145万6822円

(e) 原告戊 4972万2654円

(f) 原告P 625万3220円

(g) 原告Q 428万3803円

上記金額は、農業相続人である原告甲及び原告戊については、措置法70条の6第2項2号の規定に基づき、同号イに掲げる上記cの相続税の総額の差額のうち各人の農業投資価格超過額に対応する金額（別表11-1順号9③）と同号ロに掲げる農業投資価格に基づき計算した各人の相続税の算出税額（同表順号8）との合計額であり（同表順

号10、別表5順号12)、農業相続人以外の原告らについては、同項1号の規定に基づき、農業投資価格に基づき計算した各人の相続税の算出税額(別表11-1順号8及び10、別表5順号12)である。

e 原告らの納付すべき相続税額

(a) 原告甲	4965万2000円
(b) 原告乙	145万6800円
(c) 原告丙	145万6800円
(d) 原告丁	145万6800円
(e) 原告戊	4953万2600円
(f) 原告P	728万3800円
(g) 原告Q	495万0500円

上記各金額は、前記dの原告らの算出税額を基に、措置法70条の6第2項柱書の括弧書に従い、相続税法18条に規定する相続税額の2割加算(別表5順号13)及び同19条に規定する贈与税額控除(同表順号14)を行って計算した金額(ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの。同表順号15)である。

2 本件各更正処分等の適法性

被告が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、前記1(2)エ(イ)eのとおりであるところ、本件各更正処分等における原告らの納付すべき相続税額は、原告甲につき4818万2000円、原告乙、原告丙及び原告丁につきそれぞれ144万7800円、原告戊につき4806万4000円、原告Pにつき723万7600円、原告Qにつき491万8900円であり(別表1の各人に係る「審査裁決」の「納付すべき税額」欄参照)、いずれも上記被告主張額の範囲内であるから、本件各更正処分等はいずれも適法である。

3 本件各賦課決定処分の適法性

原告らは、本件各更正処分等に係る納付すべき税額について、これを過少に申告していたものであり、原告らに対しては、通則法65条1項の規定に基づき過少申告加算税が賦課されることとなる。

本件各更正処分等により原告らが納付すべきこととなった相続税額(別表1の各人に係る「審査裁決」の「納付すべき税額」欄の金額から「当初申告」(訂正申告をした者については「訂正申告」)の「納付すべき税額」欄の金額を控除した後の各金額。ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額)は、下記(1)ないし(7)の金額である。

(1) 原告甲	2213万円
(2) 原告乙	39万円
(3) 原告丙	39万円
(4) 原告丁	39万円
(5) 原告戊	2207万円
(6) 原告P	345万円
(7) 原告Q	245万円

上記(1)ないし(7)の各金額に対し、通則法65条1項の規定に基づきそれぞれ100分の

10の割合を乗じて算出した過少申告加算税の税額は、原告甲につき221万3000円、原告乙、原告丙及び原告丁につきそれぞれ3万9000円、原告戊につき220万7000円、原告Pにつき34万5000円、原告Qにつき24万5000円となり、これらの金額は、本件各賦課決定処分における各過少申告加算税の金額といずれも同額であるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

【注】 被告は、本件訴訟において、本件E土地、本件F土地及び本件L土地の各評価額に係る主張を変更しているが（前提事実（3）ア（オ）、イ（ウ）、ク（オ））、上記の主張は、変更前の評価額に基づく主張である。なお、被告は、これらの主張の変更（評価額の増加）によって、本件各処分の適法性が左右されるものではないとしている。

以上

(別紙6)

東京国税局長の定めた宅地造成費（平成18年分）

表1 平坦地の宅地造成費（平成18年分）

東京国税局管内

工事費目		造成区分	金額
整地費	整地費	整地を必要とする面積1平方メートル当たり	400 円
	伐採・抜根費	伐採・抜根を必要とする面積1平方メートル当たり	500 円
	地盤改良費	地盤改良を必要とする面積1平方メートル当たり	1,200 円
土盛費		他から土砂を搬入して土盛りを必要とする場合の土盛り体積1立方メートル当たり	3,800 円
土止費		土止めを必要とする場合の擁壁の面積1平方メートル当たり	38,900 円

(留意事項)

- 1 「整地費」とは、①凹凸がある土地の地面を地ならしするための工事費又は②土盛工事を要する土地について、土盛工事をした後の地面を地ならしするための工事費をいう。
- 2 「伐採・抜根費」とは、樹木が生育している土地について、樹木を伐採し、根等を除去するための工事費をいう。したがって、整地工事によって樹木を除去できる場合には、造成費に本工事費を含めないことに留意する。
- 3 「地盤改良費」とは、湿田など軟弱な表土で覆われた土地の宅地造成に当たり、地盤を安定させるための工事費をいう。
- 4 「土盛費」とは、道路よりも低い位置にある土地について、宅地として利用できる高さ（原則として道路面）まで搬入した土砂で埋め立て、地上げする場合の工事費をいう。
- 5 「土止費」とは、道路よりも低い位置にある土地について、宅地として利用できる高さ（原則として道路面）まで地上げする場合に、土盛りした土砂の流出や崩壊を防止するために構築する擁壁工事費をいう。

表2 傾斜地の宅地造成費（平成18年分）

東京国税局管内

傾斜度	金額
3度超 5度以下	8,400 円/㎡
5度超 10度以下	14,500 円/㎡
10度超 15度以下	20,100 円/㎡
15度超 20度以下	32,500 円/㎡

（留意事項）

- 1 「傾斜地の宅地造成費」の金額は、整地費、土盛費、土止費の宅地造成に要するすべての費用を含めて算定したものである。

なお、この金額には、伐採・抜根費は含まれていないことから、伐採・抜根を要する土地については、「平坦地の宅地造成費」の「伐採・抜根費」の金額を基に算出し加算する。

- 2 傾斜度3度以下の土地については、「平坦地の宅地造成費」の額により計算する。
- 3 傾斜度については、原則として、測定する起点は評価する土地に最も近い道路面の高さとし、傾斜の頂点（最下点）は、評価する土地の頂点（最下点）が奥行距離の最も長い地点にあるものとして判定する。
- 4 宅地への転用が見込めないと認められる市街地山林については、近隣の純山林の価額に比準して評価する（財産評価基本通達49）こととしている。したがって、宅地であるとした場合の価額から宅地造成費に相当する金額を控除して評価した価額が近隣の純山林に比準して評価した価額を下回る場合には、経済合理性の観点から宅地への転用が見込めない市街地山林に該当するので、その市街地山林の価額は、近隣の純山林に比準して評価する。

（注）1 比準元となる具体的な純山林は、評価対象地の近隣の純山林、すなわち、評価対象地からみて距離的に最も近い場所に所在する純山林とする。

- 2 宅地造成費に相当する金額が、その山林が宅地であるとした場合の価額の100分の50に相当する金額を超える場合であっても、上記の宅地造成費により算定することに留意する。

(別紙 8－1)

開発法による本件E土地の評価額（原告らの主位的主張）

1 本件E土地の宅地価格（販売総額）

本件E土地を、添付図面「開発想定図（本件E土地）」のとおり、 130 m^2 から 184 m^2 の9区画に分割すると想定する。上記各区画の宅地価格（公示価格相当額）について、①路線価に画地減価要因を加味し（本来、不動産鑑定評価で使用する土地価格比準表を用いるべきであるが、便宜的に評価通達の補正率を使用した。）、②その金額を80%で割り戻す方法によって算出した。

以上の要領で計算した結果は、添付表「本件E土地の評価額（原告らの主張）」記載のとおりであり、合計1億3234万7850円となる。

2 通常の造成費相当額

通常の造成費相当額は、添付図面「開発想定図（本件E土地）」に基づいて区画割りをする際に必要となる造成工事について、aが見積もった金額（2225万1600円）である（甲10）。

3 発注者が直接負担すべき通常の附帯費用

本件各土地の近隣土地の開発事例によれば、諸税、仲介手数料、広告宣伝費、販売手数料、現地経費等の合計額が開発業者の土地販売価格に対する割合は7.2%であり（甲11）、これに、鑑定実務上、金利及び開発業者の適正利潤等として用いられる投下資本収益率である12%又は15%を加算した平均値20%（一桁未満切捨て）を、宅地価格に対して発注者が直接負担すべき通常の附帯費用の割合とした。以上の要領で計算した附帯費用の金額は、2646万9570円（ $=132,347,850\text{円} \times 0.2$ ）である。

4 開発法による本件E土地の評価額

前記1ないし3に基づき、本件E土地の評価額を算定すると、8362万6680円（ $=132,347,850\text{円} - 22,251,600\text{円} - 26,469,570\text{円}$ ）である。

以上

別紙 8－1（添付図面、添付表、表①から表⑨まで） 省略

(別紙 8 - 2)

本件 E 土地の奥行価格補正率 (原告らの主張)

1 計算上の奥行距離 36.22 m

本件 E 土地の地積 (1304 m²) を間口距離 (36 m) で除したもの (評価通達 20 (2))

2 想定整形地の奥行距離 36.67 m

想定整形地の地積 (1826.64 m²) を想定整形地の間口距離 (49.8 m) で除したもの
なお、想定整形地の間口距離は、被告第 2 準備書面別紙 1 を利用して、添付図面「本件 E 土地の想定整形地 (原告らの主張)」記載のとおり、算出したものである (49.8 m = 8.3 cm × 600 ÷ 100)。

3 本件 E 土地の奥行価格補正率 0.94

計算上の奥行距離 (36.22 m) は、想定整形地の奥行距離 (36.67 m) よりも短いことから、本件 E 土地 (東側道路) の奥行距離は、36.22 m となる (評価通達 20 (2) (注) 参照)。したがって、本件 E 土地の正面路線価に対する奥行価格補正率は、評価通達の付表 1 (乙 4 [265 頁]) に基づき、0.94 となる。

以上

別紙 8－2（添付図面） 省略

(別紙 8－3)

開発法による本件 I 土地の評価額 (原告らの主張)

1 本件 I 土地の宅地価格 (販売総額)

本件 I 土地は、面積が 200 m²程度であり、かつ、平坦なスペースが少ないことから、添付図面「開発想定図 (本件 I 土地)」記載のとおり、1 区画のみで開発するものと想定する。本件 I 土地の宅地価格 (公示価格相当額) について、本件 E 土地と同様の要領 (別紙 8－1 記載 1 参照) で計算した結果は、添付表「本件 I 土地の評価額 (原告の主張)」記載のとおりであり、180 万 8 千 244 円となる。

2 通常の造成費相当額

通常の造成費相当額は、添付図面「開発想定図 (本件 I 土地)」に基づいて区画割りをする際に必要となる造成工事について、a が見積もった金額 (180 万 3 千 060 円) である (甲 19)。

3 発注者が直接負担すべき通常の附帯費用

本件 E 土地と同様の要領 (別紙 8－1 記載 3 参照) で計算した附帯費用の金額は、360 万 3 千 649 円 ($=18,018,244 \text{円} \times 0.2$) である。

4 開発法による本件 I 土地の評価額

前記 1 ないし 3 に基づき、本件 I 土地の評価額を算定すると、マイナス 361 万 6 千 005 円 ($=18,018,244 \text{円} - 18,030,600 \text{円} - 3,603,649 \text{円}$) である。

以上

別紙 8－3（添付図面、添付表、表①） 省略

(別紙 8－4)

開発法による本件 J 土地の評価額 (原告らの主位的主張)

1 本件 J 土地の宅地価格 (販売総額)

本件 J 土地を、添付図面「開発想定図 (本件 J 土地)」のとおり、 130 m^2 及び 133 m^2 の3区画に分割すると想定する。なお、原告らは、公簿面積 396 m^2 を前提に開発想定図を作成したため、増歩分 44 m^2 については、同じ割合で3区画に分割されるものとして計算する。以上を前提にして、本件 E 土地と同じ要領 (別紙 8－1 記載 1 参照) で計算した結果は、添付表「本件 J 土地の評価額 (原告らの主張)」記載のとおりであり、合計 3962 万 2778 円となる。

2 通常の造成費相当額

a が添付図面「開発想定図 (本件 J 土地)」に基づき見積もった造成費用額は、1223 万 2710 円である (甲 13) が、当該金額は公簿面積 396 m^2 を前提に見積もったものであるため、増歩分 44 m^2 についても同じ割合で造成費用が発生するものとする。上記方法により算出された金額は、1359 万 1900 円 ($=1223\text{ 万 }2710\text{ 円} \div 396\text{ m}^2 \times [396\text{ m}^2 + 44\text{ m}^2]$) である。

3 発注者が直接負担すべき通常の附帯費用

本件 E 土地と同様の要領 (別紙 8－1 記載 3 参照) で計算した附帯費用の金額は、792 万 4556 円 ($=39,622,778\text{ 円} \times 0.2$) である。

4 開発法による本件 J 土地の評価額

前記 1 ないし 3 に基づき、本件 J 土地の評価額を算定すると、1810 万 6322 円 ($=39,622,778\text{ 円} - 13,591,900\text{ 円} - 7,924,556\text{ 円}$) である。

以上

別紙 8－4（添付図面、添付表、表①から表③まで） 省略

(別紙 8－5)

開発法による本件K土地の評価額（原告らの主張）

1 本件K土地の宅地価格（販売総額）

本件K土地は、面積が180㎡程度であり、かつ、平坦なスペースが少ないことから、添付図面「開発想定図（本件K土地）」記載のとおり、1区画のみで開発するものと想定する。本件K土地の宅地価格（公示価格相当額）について、本件E土地と同様の要領（別紙8－1記載1参照）で計算した結果は、添付表「本件K土地の評価額（原告らの主張）」記載のとおりであり、1231万2739円となる。

2 通常の造成費相当額

通常の造成費相当額は、添付図面「開発想定図（本件K土地）」に基づいて区画割りをする際に必要となる造成工事について、aが見積もった金額（2024万1900円）である（甲20）。

3 発注者が直接負担すべき通常の附帯費用

本件E土地と同様の要領（別紙8－1記載3参照）で計算した附帯費用の金額は、246万2518円（＝12,312,739円×0.2）である。

4 開発法による本件K土地の評価額

前記1ないし3に基づき、本件K土地の評価額を算定すると、マイナス1039万1679円（＝12,312,739円－20,241,900円－2,462,518円）である。

以上

別紙 8－5（添付図面、添付表、表①） 省略

(別紙８－６)

開発法による本件Ｌ土地の評価額（原告らの主位的主張）

１ 本件Ｌ土地の宅地価格（販売総額）

本件Ｌ土地を、添付図面「開発想定図（本件Ｌ土地）」のとおり、 110 m^2 から 140 m^2 の６区画に分割すると想定する。これを前提として、本件Ｅ土地と同じ要領（別紙８－１記載１）で計算した結果は、添付表「本件Ｌ土地の評価額（原告らの主張）」記載のとおりであり、合計５８４２万０９８８円となる。

２ 通常の造成費相当額

通常の造成費相当額は、添付図面「開発想定図（本件Ｌ土地）」に基づいて区画割りをする際に必要となる造成工事について、 a が見積もった金額（２２６７万９１０７円）である（甲１４）。

３ 発注者が直接負担すべき通常の附帯費用

本件Ｅ土地と同じ要領で計算した附帯費用の金額は、１１６８万４１９８円（＝ $58,420,988\text{円} \times 0.2$ ）である。

４ 開発法による本件Ｌ土地の評価額

前記１ないし３に基づき、本件Ｌ土地の評価額を算定すると、２４０５万７６８３円（＝ $58,420,988\text{円} - 22,679,107\text{円} - 11,684,198\text{円}$ ）である。

以上

別紙 8－6（添付図面、添付表、表①から表⑥まで） 省略

(別紙８－７)

開発法による本件M土地の評価額（原告らの主位的主張）

1 本件M土地の宅地価格（販売総額）

本件M土地を、添付図面「開発想定図（本件M土地）」のとおり、 101 m^2 及び 133 m^2 の4区画に分割すると想定する。以上を前提にして、本件E土地と同じ要領（別紙８－１記載１参照）で計算した結果は、添付表「本件M土地の評価額（原告らの主張）」記載のとおりであり、合計4238万9300円となる。

2 通常の造成費相当額

aが添付図面「開発想定図（本件M土地）」に基づき見積もった造成費用額は、717万7275円である（甲15）。

3 発注者が直接負担すべき通常の附帯費用

本件E土地と同様の要領（別紙８－１記載３参照）で計算した附帯費用の金額は、847万7860円（ $=42,389,300\text{円} \times 0.2$ ）である。

4 開発法による本件M土地の評価額

前記1ないし3に基づき、本件M土地の評価額を算定すると、2673万4165円（ $=42,389,300\text{円} - 7,177,275\text{円} - 8,477,860\text{円}$ ）である。

以上

別紙 8－7（添付図面、添付表、表①から表④まで） 省略

(別紙9)

W・H2 鑑定における比準価格の算出方法

$$A^1 = (X^1 + B^1) \times \frac{1}{(1 - d^1)} \times (1 + p^1) \times \frac{1}{f^1} \times \frac{100}{m^1}$$

… (以下、この算式を「算式①」という。)

$$A^2 = A^1 \times \frac{100}{\alpha} \times \frac{\beta}{100} \times \frac{100}{\gamma}$$

… (以下、この算式を「算式②」という。)

$$X^2 = A^2 \times T \times \frac{m^2}{100} \times \frac{1}{(1 + p^2)} \times f^2 \times (1 - d^2) - B^2$$

… (以下、この算式を「算式③」という。)

A¹ 事例地の造成後宅地の平均販売価格

A² 対象不動産の造成後宅地の平均販売価格

B¹ 事例地の造成工事費及びその他諸経費

B² 対象不動産の造成工事費及びその他諸経費 (本件22,000円/㎡)

X¹ 事例地の素地価格

X² 対象不動産の素地価格

T 販売価格平均複利現価率 (本件=0.98) 第45頁の割引後販売額÷割引前販売額より

m¹ 事例地の平均販売価格の標準画地価格に対する割合

m² 対象地の平均販売価格の標準画地価格に対する割合 (本件=94.4)

f¹ 事例地の有効宅地化率

f² 対象不動産の有効宅地化率 (本件=71.88%)

p¹ 事例地の対売上高利益率

p² 対象不動産の対売上高利益率 (本件=11%)

d¹ 事例地の対売上高販売経費率

d² 対象不動産の対売上高販売経費率 (本件=8%)

α 事情補正率

β 時点修正率 (本件=月率約0.0%)

γ 地域要因格差率

※造成工事費及びその他諸経費：(18,600円/㎡+4,000円/㎡) × 0.974 (工事費等の平均複利現価率) ≒ 22,000円/㎡

(別紙10)

原告らの相続税の課税価格及び納付すべき税額（当裁判所の認定）

当裁判所が認定した原告らの相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表13「課税価格等の計算明細表（当裁判所の認定）」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13順号10の合計額欄の金額） 7億3455万1000円

上記金額は、本件各相続人が、それぞれ相続により取得した次の（1）の財産の価額（別表13順号6の各人の金額）から、その負担した後記（2）の債務等の金額（別表13順号7の各人の金額）を控除し、相続税法19条の規定により相続税の課税価格に加算される後記（3）の贈与財産価額（別表13順号8の各人の金額）を加算した金額（別表13順号9の各人の金額）につき、通則法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各相続人の課税価格（別表13順号10の各人の金額）を合計した金額である。

（1）相続により取得した財産の価額（別表13順号6の合計額欄の金額）

11億6916万1443円

上記金額は、本件各相続人が本件相続により取得した財産の総額であり、次のアないしオの合計額である。

ア 土地の価額（別表13順号1の合計額欄の金額） 10億2621万0430円

上記金額は、別表3-1「本件各土地の明細」記載の各土地の「評価額【被告の主張】」の合計額である。

イ 家屋・構築物の価額（別表13順号2の合計額欄の金額） 6841万8677円

上記金額は、本件各相続人が本件相続により取得した家屋・構築物の価額の合計額であり、その内訳及び取得者は、別表7「家屋、構築物の明細」に記載されたとおりである。

ウ 有価証券の価額（別表13順号3の合計額欄の金額） 12万1500円

上記金額は、本件各相続人が本件相続により取得した有価証券の価額の合計額であり、その内訳及び取得者は、本件申告書第11表に記載されたとおりである。

エ 現金・預貯金等の価額（別表13順号4の合計額欄の金額） 3020万6472円

上記金額は、本件各相続人が本件相続により取得した現金・預貯金等の価額の合計額であり、その内訳及び取得者は、本件申告書第11表に記載されたとおりである。

オ その他の財産の価額（別表13順号5の合計額欄の金額） 4420万4364円

上記金額は、本件各相続人が本件相続により取得した財産のうち、前記アないしエ以外の財産の価額の合計額であり、その内訳及び取得者は、本件申告書第11表に記載されたとおりである。

（2）債務等の金額（別表13順号7の合計額欄の金額） 4億5677万9988円

上記金額は、本件被相続人の債務及び本件被相続人に係る葬式費用のうち、本件各相続人の負担に属する部分の金額の合計額であり、その内訳及び負担者は、別表8「債務等の明細」記載のとおりである。

このうち、原告らが本件訴訟において、その評価額を争う別表8順号2記載の一般定期借地権に係る預り保証金について債務控除すべき金額は、別表9「本件各保証金の債務控除すべき金額」の合計欄の「③債務控除すべき金額」欄に記載された金額である。

(3) 贈与財産価額 (別表 1 3 順号 8 の合計額欄の金額) 2 2 1 7 万 2 0 2 6 円

上記金額は、相続税法 1 9 条の規定により、相続税の課税価格の計算上加算される贈与財産価額の合計額であり、加算すべき相続人及びその金額は、本件申告書第 1 4 表に記載されたとおりである。

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 1 5 条ないし 1 9 条及び措置法 7 0 条の 6 第 2 項の各規定に基づき、次のとおり算定される。

(1) 課税遺産総額 (別表 1 4 「相続税の総額の計算明細表 (当裁判所の認定)」 順号 3 の金額)

6 億 2 4 5 5 万 1 0 0 0 円

上記金額は、前記 1 の課税価格の合計額 7 億 3 4 5 5 万 1 0 0 0 円 (別表 1 3 順号 1 0 の金額及び別表 1 4 順号 1 の金額) から、相続税法 1 5 条の規定により、5 0 0 0 万円と 1 0 0 0 万円に本件相続に係る相続人の数 (ただし、同条 2 項の規定に基づき、養子の数は 1 人に限られる。) である 6 を乗じた金額 6 0 0 0 万円との合計額 1 億 1 0 0 0 万円 (別表 1 4 順号 2 の金額) を控除した後の金額である。

(2) 法定相続分に応ずる取得金額 (別表 1 4 順号 5 の各欄の金額)

ア 原告甲 (法定相続分 1 0 分の 1) 6 2 4 5 万 5 0 0 0 円

イ 原告乙 (法定相続分 1 0 分の 1) 6 2 4 5 万 5 0 0 0 円

ウ 原告丙 (法定相続分 1 0 分の 1) 6 2 4 5 万 5 0 0 0 円

エ 原告丁 (法定相続分 1 0 分の 1) 6 2 4 5 万 5 0 0 0 円

オ 養子 (法定相続分 1 0 分の 1) 6 2 4 5 万 5 0 0 0 円

カ 配偶者 (法定相続分 2 分の 1) 3 億 1 2 2 7 万 5 0 0 0 円

上記各金額は、相続税法 1 6 条の規定により、本件相続に係る相続人 (相続税法 1 5 条 2 項に規定する相続人の数に応じた相続人であり、養子の数は 1 人とされる。) が前記 (1) の金額を民法 9 0 0 条の規定による相続分 (別表 1 4 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 3 4 年 1 月 2 8 日付け直資 1 0 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 1 9 年 5 月 2 5 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 1 0 0 0 円未満の端数金額を切り捨てた後の金額) である。

(3) 相続税の総額 (別表 1 3 順号 1 1 の合計額欄及び別表 1 4 順号 7 の金額)

1 億 6 7 8 2 万 0 0 0 0 円

上記金額は、前記 (2) アないしカの各金額に、それぞれ相続税法 1 6 条に定める税率を乗じて算出した金額 (別表 1 4 順号 6 の各金額) の合計額である。

(4) 原告らの納付すべき相続税額 (別表 1 3 順号 1 5 の各人欄の金額)

本件各相続人のうち、原告甲及び原告戊は、措置法 7 0 条の 6 第 1 項に規定する農業相続人に該当し、同項に規定する納税猶予の適用を受ける旨の期限内申告書の提出があり、法定の担保を提供しているため、原告らの納付すべき相続税額は、同条 2 項の規定に従い、次のとおり算出される。

ア 特例農地等について農業投資価格により計算した場合の課税価格の合計額 (別表 1 5 - 1 「農業相続人がいる場合の課税価格等の計算明細表 (当裁判所の認定)」 順号 5)

6 億 6 6 4 7 万 7 0 0 0 円

上記金額は、措置法70条の6第2項1号の規定に従い、特例農地等につき農業投資価格により計算した価額(別表15-2「農業投資価格により計算した取得財産の価格計算表(当裁判所の認定)」順号2)を基準として、本件各相続人の各人の課税価格を算出した金額の合計額である(別表15-1の順号1ないし5参照)。

イ 特例農地等について農業投資価格により計算した場合の相続税の総額(別表15-3「農業相続人がいる場合の相続税の総額の計算明細表(当裁判所の認定)」順号7)

1億4276万5700円

上記金額は、措置法70条の6第2項1号の規定に従い、上記アの課税価格の合計額に基づき、相続税法15条ないし17条の規定を適用して計算した場合の算出税額の総額である(別表15-3)。

ウ 相続税の総額の差額 2505万4300円

上記金額は、措置法70条の6第2項2号イに規定する前記(3)の相続税の総額から上記イの農業投資価格に基づき計算した場合の算出税額の総額を控除した金額である(別表15-1順号9①)。

なお、同項2号イのかっこ書及び措置法施行令40条の7第13項により、この金額を農業相続人である原告甲及び原告戊に係るそれぞれの農業投資価格超過額(別表15-1順号9②)に対応する部分の金額として計算した結果は、それぞれ次のとおりである(別表15-1順号9③)。

原告甲 1252万7150円

原告戊 1252万7150円

エ 原告らの算出税額

(ア) 原告甲 5140万8529円

(イ) 原告乙 147万6331円

(ウ) 原告丙 147万6331円

(エ) 原告丁 147万6331円

(オ) 原告戊 5117万8896円

(カ) 原告P 633万6959円

(キ) 原告Q 434万1169円

上記金額は、農業相続人である原告甲及び原告戊については、措置法70条の6第2項2号の規定に基づき、同号イに掲げる前記ウの相続税の総額の差額のうち各人の農業投資価格超過額に対応する金額(別表15-1順号9③)と同号ロに掲げる農業投資価格に基づき計算した各人の相続税の算出税額(同表順号8)との合計額であり(同表順号10、別表13順号12)、農業相続人以外の原告らについては、同項1号の規定に基づき、農業投資価格に基づき計算した各人の相続税の算出税額(別表15-1順号8及び10、別表13順号12)である。

オ 原告らの納付すべき相続税額

(ア) 原告甲 5111万1300円

(イ) 原告乙 147万6300円

(ウ) 原告丙 147万6300円

(エ) 原告丁 147万6300円

(オ) 原告戊	5 0 9 8 万 8 8 0 0 円
(カ) 原告P	7 3 8 万 4 3 0 0 円
(キ) 原告Q	5 0 1 万 9 4 0 0 円

上記各金額は、上記エの原告らの算出税額を基に、措置法70条の6第2項柱書の括弧書に従い、相続税法18条に規定する相続税額の2割加算（別表13順号13）及び同19条に規定する贈与税額控除（同表順号14）を行って計算した金額（ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの。同表順号15）である。

以上

別表 1 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19年5月7日	130,832,000	26,045,800	—
2	更正処分等	平成21年11月17日	237,800,000	59,536,200	3,721,000
3	異議申立て	平成22年1月15日	133,557,000	25,800,300	全部取消し
4	異議決定	平成22年3月15日	239,267,000	59,003,800	3,640,500
5	審査請求	平成22年4月14日	133,557,000	25,800,300	全部取消し
6	審査裁決	平成23年4月1日	207,516,000	48,182,000	2,213,000

原告乙

(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19年5月7日	6,892,000	1,050,000	—
2	更正処分等	平成21年11月17日	6,892,000	1,502,600	45,000
3	異議申立て	平成22年1月15日	6,892,000	1,108,200	一部取消し
4	異議決定	平成22年3月15日	棄却		
5	審査請求	平成22年4月14日	6,892,000	1,108,200	一部取消し
6	再更正処分等	平成22年4月28日	6,892,000	1,534,200	—
7	審査裁決	平成23年4月1日	6,892,000	1,447,800	39,000

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19年5月7日	6,892,000	1,050,000	—
2	更正処分等	平成21年11月17日	6,892,000	1,502,600	45,000
3	異議申立て	平成22年1月15日	6,892,000	1,108,200	一部取消し
4	異議決定	平成22年3月15日	棄却		
5	審査請求	平成22年4月14日	6,892,000	1,108,200	一部取消し
6	再更正処分等	平成22年4月28日	6,892,000	1,534,200	—
7	審査裁決	平成23年4月1日	6,892,000	1,447,800	39,000

原告丁

(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19年5月7日	6,892,000	1,050,000	—
2	更正処分等	平成21年11月17日	6,892,000	1,502,600	45,000
3	異議申立て	平成22年1月15日	6,892,000	1,108,200	一部取消し
4	異議決定	平成22年3月15日	棄却		
5	審査請求	平成22年4月14日	6,892,000	1,108,200	一部取消し
6	再更正処分等	平成22年4月28日	6,892,000	1,534,200	—
7	審査裁決	平成23年4月1日	6,892,000	1,447,800	39,000

原告戊

(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19年5月7日	129,760,000	25,986,300	—
2	訂正申告	平成19年5月15日	129,760,000	25,986,300	—
3	更正処分等	平成21年11月17日	236,728,000	59,409,600	3,713,500
4	異議申立て	平成22年1月15日	132,485,000	25,735,100	全部取消し
5	異議決定	平成22年3月15日	238,195,000	58,872,400	3,632,500
6	審査請求	平成22年4月14日	132,485,000	25,735,100	全部取消し
7	審査裁決	平成23年4月1日	206,444,000	48,064,000	2,207,000

原告P

(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19年5月7日	21,922,000	3,115,400	—
2	訂正申告	平成19年5月15日	21,922,000	3,782,500	—
3	更正処分等	平成21年11月17日	29,679,000	7,544,700	376,000
4	異議申立て	平成22年1月15日	21,922,000	4,010,200	一部取消し
5	異議決定	平成22年3月15日	棄却		
6	審査請求	平成22年4月14日	21,922,000	4,010,200	一部取消し
7	再更正処分等	平成22年4月28日	29,583,000	7,682,400	18,500
8	審査裁決	平成23年4月1日	29,583,000	7,237,600	345,000

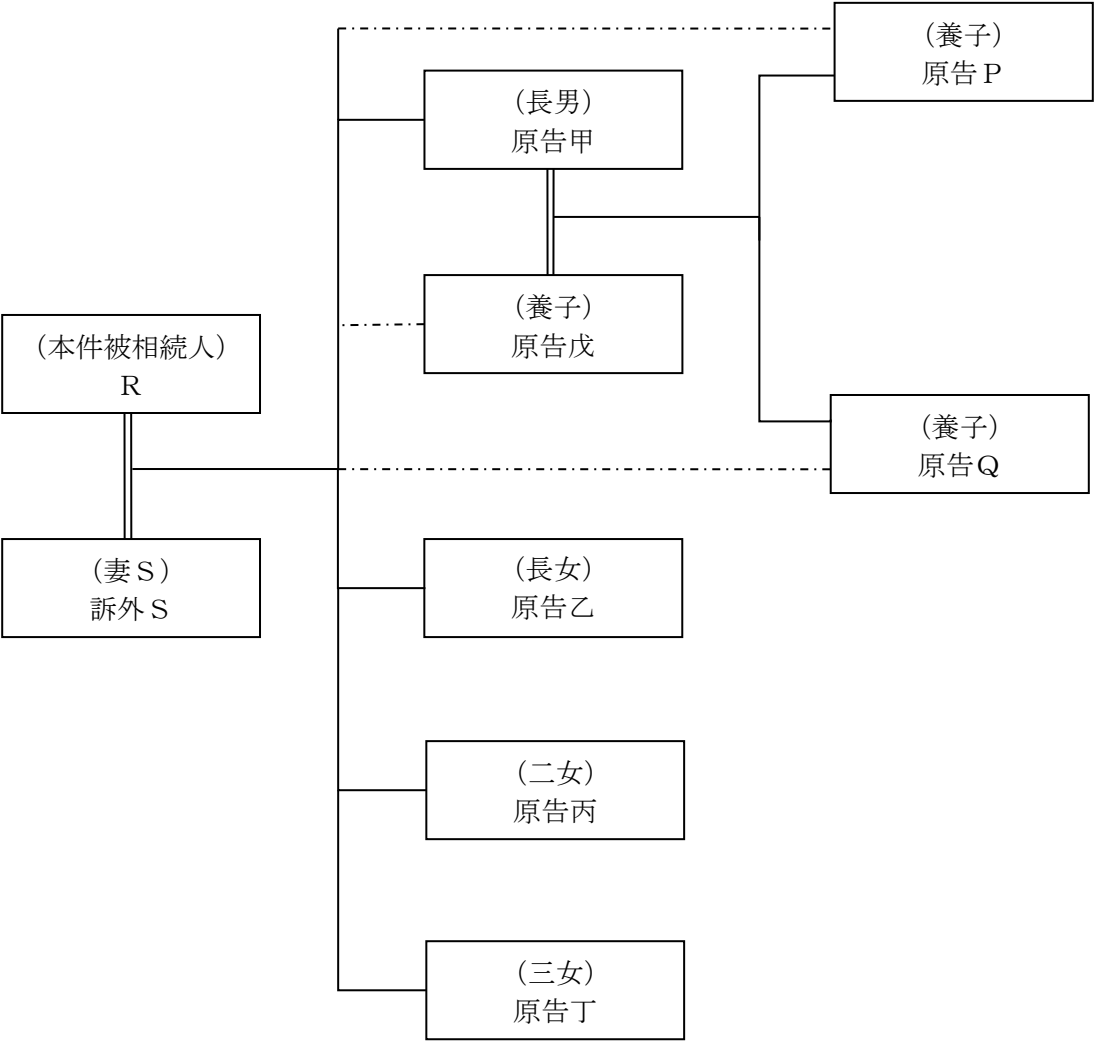
原告Q

(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19年5月7日	14,508,000	2,021,300	—
2	訂正申告	平成19年5月15日	14,508,000	2,463,500	—
3	更正処分等	平成21年11月26日	20,334,000	5,129,900	276,000
4	異議申立て	平成22年1月15日	13,367,000	2,389,900	全部取消し
5	異議決定	平成22年3月15日	棄却		
6	審査請求	平成22年4月14日	13,367,000	2,389,400	全部取消し
7	再更正処分等	平成22年4月28日	20,266,000	5,223,600	13,500
8	審査裁決	平成23年4月1日	20,266,000	4,918,900	245,000

(注)「納付すべき税額」欄は、租税特別措置法70条の6《農地等についての相続税の納税猶予等》の規定による納税猶予税額を差し引く前の金額である。

別表 2 相続人関係図



※ 直線は親子関係を、二重線は婚姻関係を、破線は養親子関係を表す。

別表 3－1 及び別表 3－2、別表 4 省略

別表5 課税価格等の計算明細表（被告の主張）

（単位：円）

順号	区分		合計額	原告 甲	原告 乙	原告 丙	原告 丁	原告 戊	原告 P	原告 Q	訴外 S
1	取得財産の 価額	土地	1, 012, 595, 158	330, 974, 486	6, 892, 060	6, 892, 060	6, 892, 060	330, 974, 485	87, 660, 522	56, 934, 358	185, 375, 127
2		家屋・構築物	68, 418, 677	15, 847, 992	0	0	0	15, 847, 992	15, 974, 160	10, 725, 316	10, 023, 217
3		有価証券	121, 500	60, 750	0	0	0	60, 750	0	0	0
4		現金・預貯金等	30, 206, 472	0	0	0	0	0	0	0	30, 206, 472
5		その他の財産	44, 204, 364	10, 171, 022	0	0	0	10, 171, 023	18, 049, 299	5, 313, 020	500, 000
6		小計	1, 155, 546, 171	357, 054, 250	6, 892, 060	6, 892, 060	6, 892, 060	357, 054, 250	121, 683, 981	72, 972, 694	226, 104, 816
7	債務等		456, 779, 988	150, 636, 944	0	0	0	150, 636, 943	97, 600, 281	57, 905, 820	0
8	純資産価額に加算される 暦年課税分の贈与財産価額		22, 172, 026	6, 272, 026	0	0	0	5, 200, 000	5, 500, 000	5, 200, 000	0
9	差引純資産価額 (6 － 7 ＋ 8)		720, 938, 209	212, 689, 332	6, 892, 060	6, 892, 060	6, 892, 060	211, 617, 307	29, 583, 700	20, 266, 874	226, 104, 816
1 0	課税価格		720, 935, 000	212, 689, 000	6, 892, 000	6, 892, 000	6, 892, 000	211, 617, 000	29, 583, 000	20, 266, 000	226, 104, 000
1 1	相続税の総額 (別表 1 0 順号 7 の金額)		162, 373, 000	－	－	－	－	－	－	－	－
1 2	各人の算出税額 (別表 1 1 － 1 順号 1 0 の各金額)			49, 949, 252	1, 456, 822	1, 456, 822	1, 456, 822	49, 722, 654	6, 253, 220	4, 283, 803	
1 3	相続税額の 2 割加算								1, 250, 644	856, 760	
1 4	税額控除額			297, 200				190, 000	220, 000	190, 000	
1 5	納付すべき相続税額 (1 2 ＋ 1 3 － 1 4)			49, 652, 000	1, 456, 800	1, 456, 800	1, 456, 800	49, 532, 600	7, 283, 800	4, 950, 500	
1 6	納税猶予額			12, 186, 000				12, 186, 000			
1 7	申告期限までに納付すべき税額 (1 5 － 1 6)			37, 466, 000	1, 456, 800	1, 456, 800	1, 456, 800	37, 346, 600	7, 283, 800	4, 950, 500	

- (注) 1 順号10欄の各人の金額は、順号9の各金額につき、1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。
- 2 順号15欄の各人の金額は、100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。
- 3 順号13欄の各人の金額は、相続税法18条の規定により加算される金額であり、順号12の金額の100分の20に相当する金額である。
- 4 順号14欄の各人の金額は、相続税法19条の規定により控除される金額であり、当該金額は、本件申告書第1表（続）⑫欄に記載された各人の金額と同額である。
- 5 順号16欄の各人の金額は、措置法70条の6第1項に規定する納税猶予分の相続税額であり、別表11-1順号9③欄の各人の金額である。

別表 6－1 から別表 6－1 0 まで、別表 7 から別表 9 まで 省略

別表 10 相続税の総額の計算明細表（被告の主張）

（単位：円）

順号	区分	原告甲	原告乙	原告丙	原告丁	養子（原告戊、原告P、原告Q）	訴外S
1	課税価格の合計額	720,935,000					
2	遺産に係る基礎控除額	110,000,000					
3	課税遺産総額 （1の金額－2の金額）	610,935,000					
4	法定相続分	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{2}$
5	法定相続分に応ずる取得金額 （3の金額×4の法定相続分）	61,093,000	61,093,000	61,093,000	61,093,000	61,093,000	305,467,000
6	相続税の総額の基となる税額	11,327,900	11,327,900	11,327,900	11,327,900	11,327,900	105,733,500
7	相続税の総額	162,373,000					

（注）1 順号1欄の金額は、別表5順号10欄の合計額欄の金額である。

2 順号2欄の金額は、「50,000千円＋10,000千円×6人（相続税法15条2項に規定する相続人の数）」の算式により求められた金額である。

3 順号5欄の金額は、順号3欄の金額に相続税法15条2項に規定する相続人の数に応じた相続人各人の各法定相続分の割合を乗じ、それぞれ1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。

4 順号6欄の金額は、順号5欄の各人の金額に相続税法16条に掲げる率をそれぞれ乗じて計算した金額である。

5 順号7欄の金額は、順号6欄の各金額の合計額である。

別表 1 1 - 1 農業相続人がいる場合の課税価格等の計算明細表（被告の主張）

（単位：円）

順号	区分		合計額	原告 甲	原告 乙	原告 丙	原告 丁	原告 戊	原告 P	原告 Q	訴外 S
1	農業投資価格 に基づく取得 財産の価額	農業相続人 （注1）	646,035,317	323,017,659				323,017,658			
		その他の 相続人	441,437,671		6,892,060	6,892,060	6,892,060		121,683,981	72,972,694	226,104,816
2	債務等		456,779,988	150,636,944	0	0	0	150,636,943	97,600,281	57,905,820	0
3	純資産価額に加算される 暦年課税分の贈与財産価額		22,172,026	6,272,026	0	0	0	5,200,000	5,500,000	5,200,000	0
4	差引純資産価額 （1－2＋3）		652,865,026	178,652,741	6,892,060	6,892,060	6,892,060	177,580,715	29,583,700	20,266,874	226,104,816
5	課税価格		652,861,000	178,652,000	6,892,000	6,892,000	6,892,000	177,580,000	29,583,000	20,266,000	226,104,000
6	相続税の総額 （別表4－2順号7の金額）		138,001,000	－	－	－	－	－	－	－	－
7	あん分割合（注3）			$\frac{178,652}{652,861}$	$\frac{6,892}{652,861}$	$\frac{6,892}{652,861}$	$\frac{6,892}{652,861}$	$\frac{177,580}{652,861}$	$\frac{29,583}{652,861}$	$\frac{20,266}{652,861}$	
8	算出税額（6×7）			37,763,252	1,456,822	1,456,822	1,456,822	37,536,654	6,253,220	4,283,803	
9	農業相続人 の納税猶予 の基となる 税額	①相続税の 総額の差額 （注4）	24,372,000								
		②農業投資 価格超過額 （注5）	68,073,183	34,036,591	－	－	－	34,036,592	－	－	
		③各人への あん分額 （注6）	24,372,000	12,186,000	－	－	－	12,186,000	－	－	
10	各人の算出税額 （8＋9③）			49,949,252	1,456,822	1,456,822	1,456,822	49,722,654	6,253,220	4,283,803	

- （注） 1 順号 1 欄の金額は、別表 1 1 - 2 「農業投資価格により計算した取得財産の価格計算表」の順号 5 の各人欄の金額である。
2 順号 5 欄の各人の金額は、順号 4 の各金額につき、1000 円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。
3 あん分割合は、それぞれ順号 5 の「合計額」欄の金額のうちに各人欄の金額が占める割合である。
4 当該金額は、別表 5 順号 1 1 欄の金額から別表 1 1 - 1 順号 6 欄の金額を控除した後の金額である。
5 当該金額は、別表 1 1 - 2 順号 3 の各金額である。
6 当該金額は、順号 9 ①の金額に、同②の「合計額」欄の金額のうちに各人欄の金額が占める割合をそれぞれ乗じて算出した金額である。

別表 1 1－2 農業投資価格により計算した取得財産の価格計算表（被告の主張）

順号	区分	合計額	原告 甲	原告 戊
1	特例農地等の通常価額 (注 1)	69,729,123	34,864,561	34,864,562
2	特例農地等の農業投資価格による価額 (注 2)	1,655,940	827,970	827,970
3	農業投資価格超過額 (1－2)	68,073,183	34,036,591	34,036,592
4	通常価額により計算した取得財産の価額 (注 3)	714,108,500	357,054,250	357,054,250
5	農業投資価格により計算した取得財産の価額 (4－3)	646,035,317	323,017,659	323,017,658

注 1 措置法 70 条の 6 第 1 項の規定の適用を受けようとする特例農地等の価額である。特例農地等の明細は、本件申告書第 1 2 表のとおりであり、通常価額は、別表 3－1 順号 1 ないし 3 に記載した各土地の価額である。

注 2 特例農地等に係る措置法 70 条の 6 第 5 項に規定する農業投資価格である。

注 3 各人の金額は、別表 5 順号 6 の各人の金額である。

別表 1 1－3 農業相続人がいる場合の相続税の総額の計算明細表（被告の主張）

（単位：円）

順号	区分	原告甲	原告乙	原告丙	原告丁	養子（原告戊、原告 P、原告 Q）	訴外 S
1	課税価格の合計額	652, 861, 000					
2	遺産に係る基礎控除額	110, 000, 000					
3	課税遺産総額 （1 の金額－2 の金額）	542, 861, 000					
4	法定相続分	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{2}$
5	法定相続分に応ずる取得金額 （3 の金額×4 の法定相続分）	54, 286, 000	54, 286, 000	54, 286, 000	54, 286, 000	54, 286, 000	271, 430, 000
6	相続税の総額の基となる税額	9, 285, 800	9, 285, 800	9, 285, 800	9, 285, 800	9, 285, 800	91, 572, 000
7	相続税の総額	138, 001, 000					

- （注） 1 順号 1 欄の金額は、別表 1 1－1 順号 5 欄の合計額欄の金額である。
- 2 順号 2 欄の金額は、「50, 000 千円＋10, 000 千円×6 人（相続税法 15 条 2 項に規定する相続人の数）」の算式により求められた金額である。
- 3 順号 5 欄の金額は、順号 3 欄の金額に相続税法 15 条 2 項に規定する相続人の数に応じた相続人各人の各法定相続分の割合を乗じ、それぞれ 1000 円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。
- 4 順号 6 欄の金額は、順号 5 欄の各人の金額に相続税法 16 条に掲げる率をそれぞれ乗じて計算した金額である。
- 5 順号 7 欄の金額は、順号 6 欄の各金額の合計額である。

別表 1 2－1 から別表 1 2－6 まで 省略

別表 1 3 課税価格等の計算明細表（当裁判所の認定）

（単位：円）

順号	区分		合計額	原告 甲	原告 乙	原告 丙	原告 丁	原告 戊	原告 P	原告 Q	訴外 S
1	取得財産の 価額	土地	1,026,210,430	333,833,371	6,892,060	6,892,060	6,892,060	333,833,370	87,660,522	56,934,358	193,272,629
2		家屋・構築物	68,418,677	15,847,992	0	0	0	15,847,992	15,974,160	10,725,316	10,023,217
3		有価証券	121,500	60,750	0	0	0	60,750	0	0	0
4		現金・預貯金等	30,206,472	0	0	0	0	0	0	0	30,206,472
5		その他の財産	44,204,364	10,171,022	0	0	0	10,171,023	18,049,299	5,313,020	500,000
6		小計	1,169,161,443	359,913,135	6,892,060	6,892,060	6,892,060	359,913,135	121,683,981	72,972,694	234,002,318
7	債務等		456,779,988	150,636,944	0	0	0	150,636,943	97,600,281	57,905,820	0
8	純資産価額に加算される 暦年課税分の贈与財産価額		22,172,026	6,272,026	0	0	0	5,200,000	5,500,000	5,200,000	0
9	差引純資産価額 (6－7＋8)		734,553,481	215,548,217	6,892,060	6,892,060	6,892,060	214,476,192	29,583,700	20,266,874	234,002,318
10	課税価格		734,551,000	215,548,000	6,892,000	6,892,000	6,892,000	214,476,000	29,583,000	20,266,000	234,002,000
11	相続税の総額 (別表14順号7の金額)		167,820,000	－	－	－	－	－	－	－	－
12	各人の算出税額 (別表15－1順号10の各金			51,408,529	1,476,331	1,476,331	1,476,331	51,178,896	6,336,959	4,341,169	
13	相続税額の2割加算								1,267,391	868,233	
14	税額控除額			297,200				190,000	220,000	190,000	
15	納付すべき相続税額 (12＋13－14)			51,111,300	1,476,300	1,476,300	1,476,300	50,988,800	7,384,300	5,019,400	
16	納税猶予額			12,527,100				12,527,100			
17	申告期限までに納付すべき税額 (15－16)			38,584,200	1,476,300	1,476,300	1,476,300	38,461,700	7,384,300	5,019,400	

（注）1 順号10欄の各人の金額は、順号9の各金額につき、1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。

2 順号15欄の各人の金額は、100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。

3 順号13欄の各人の金額は、相続税法18条の規定により加算される金額であり、順号12の金額の100分の20に相当する金額である。

4 順号14欄の各人の金額は、相続税法19条の規定により控除される金額であり、当該金額は、本件申告書第1表（続）⑫欄に記載された各人の金額と同額である。

5 順号16欄の各人の金額は、措置法70条の6第1項に規定する納税猶予分の相続税額であり、別表15－1順号9③欄の各人の金額について、措置法施行令40条の7第15項3号の規定により、100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。

別表 1 4 相続税の総額の計算明細表（当裁判所の認定）

（単位：円）

順号	区分	原告甲	原告乙	原告丙	原告丁	養子（原告戊、原告 P、原告 Q）	訴外 S
1	課税価格の合計額	734, 551, 000					
2	遺産に係る基礎控除額	110, 000, 000					
3	課税遺産総額 （1 の金額－2 の金額）	624, 551, 000					
4	法定相続分	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{2}$
5	法定相続分に応ずる取得金額 （3 の金額×4 の法定相続分）	62, 455, 000	62, 455, 000	62, 455, 000	62, 455, 000	62, 455, 000	312, 275, 000
6	相続税の総額の基となる税額	11, 736, 500	11, 736, 500	11, 736, 500	11, 736, 500	11, 736, 500	109, 137, 500
7	相続税の総額	167, 820, 000					

- （注）1 順号 1 欄の金額は、別表 1 3 順号 1 0 欄の合計額欄の金額である。
- 2 順号 2 欄の金額は、「50, 000 千円＋10, 000 千円×6 人（相続税法 1 5 条 2 項に規定する相続人の数）」の算式により求められた金額である。
- 3 順号 5 欄の金額は、順号 3 欄の金額に相続税法 1 5 条 2 項に規定する相続人の数に応じた相続人各人の各法定相続分の割合を乗じ、それぞれ 1 0 0 0 円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。
- 4 順号 6 欄の金額は、順号 5 欄の各人の金額に相続税法 1 6 条に掲げる率をそれぞれ乗じて計算した金額である。
- 5 順号 7 欄の金額は、順号 6 欄の各金額の合計額である。

別表 15-1 農業相続人がある場合の課税価格等の計算明細表（当裁判所の認定）

（単位：円）

順号	区分		合計額	原告 甲	原告 乙	原告 丙	原告 丁	原告 戊	原告 P	原告 Q	訴外 S
1	農業投資価格に 基づく取得財産 の価額	農業相続人 (注1)	651,753,087	325,876,544				325,876,543			
		その他の 相続人	449,335,173		6,892,060	6,892,060	6,892,060		121,683,981	72,972,694	234,002,318
2	債務等		456,779,988	150,636,944	0	0	0	150,636,943	97,600,281	57,905,820	0
3	純資産価額に加算される 暦年課税分の贈与財産価額		22,172,026	6,272,026	0	0	0	5,200,000	5,500,000	5,200,000	0
4	差引純資産価額 (1－2＋3)		666,480,298	181,511,626	6,892,060	6,892,060	6,892,060	180,439,600	29,583,700	20,266,874	234,002,318
5	課税価格		666,477,000	181,511,000	6,892,000	6,892,000	6,892,000	180,439,000	29,583,000	20,266,000	234,002,000
6	相続税の総額 (別表4－2順号7の金額)		142,765,700	－	－	－	－	－	－	－	－
7	あん分割合(注3)			$\frac{181,511}{666,477}$	$\frac{6,892}{666,477}$	$\frac{6,892}{666,477}$	$\frac{6,892}{666,477}$	$\frac{180,439}{666,477}$	$\frac{29,583}{666,477}$	$\frac{20,266}{666,477}$	
8	算出税額(6×7)			38,881,379	1,476,331	1,476,331	1,476,331	38,651,746	6,336,959	4,341,169	
9	農業相続人の納 税猶予の基とな る税額	①相続税の 総額の差額 (注4)	25,054,300								
		②農業投資 価格超過額 (注5)	68,073,183	34,036,591	－	－	－	34,036,592	－	－	
		③各人への あん分額 (注6)	25,054,300	12,527,150	－	－	－	12,527,150	－	－	
10	各人の算出税額 (8＋9③)			51,408,529	1,476,331	1,476,331	1,476,331	51,178,896	6,336,959	4,341,169	

（注）1 順号1欄の金額は、別表15-2「農業投資価格により計算した取得財産の価格計算表」の順号5の各人欄の金額である。

2 順号5欄の各人の金額は、順号4の各金額につき、1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。

3 あん分割合は、それぞれ順号5の「合計額」欄の金額のうちに各人欄の金額が占める割合である。

4 当該金額は、別表13順号11欄の金額から別表15-1順号6欄の金額を控除した後の金額である。

5 当該金額は、別表15-2順号3の各金額である。

6 当該金額は、順号9①の金額に、同②の「合計額」欄の金額のうちに各人欄の金額が占める割合をそれぞれ乗じて算出した金額である。

別表 1 5－2 農業投資価格により計算した取得財産の価格計算表（当裁判所の認定）

順号	区分	合計額	原告 甲	原告 戊
1	特例農地等の通常価額 (注 1)	69,729,123	34,864,561	34,864,562
2	特例農地等の農業投資価格による価額 (注 2)	1,655,940	827,970	827,970
3	農業投資価格超過額 (1－2)	68,073,183	34,036,591	34,036,592
4	通常価額により計算した取得財産の価額 (注 3)	719,826,270	359,913,135	359,913,135
5	農業投資価格により計算した取得財産の価額 (4－3)	651,753,087	325,876,544	325,876,543

注 1 措置法 70 条の 6 第 1 項の規定の適用を受けようとする特例農地等の価額である。特例農地等の明細は、本件申告書第 1 2 表のとおりであり、通常価額は、別表 3－1 順号 1 ないし 3 に記載した各土地の価額である。

注 2 特例農地等に係る措置法 70 条の 6 第 5 項に規定する農業投資価格である。

注 3 各人の金額は、別表 1 3 順号 6 の各人の金額である。

別表 1 5－3 農業相続人がいる場合の相続税の総額の計算明細表（当裁判所の認定）

（単位：円）

順号	区分	原告甲	原告乙	原告丙	原告丁	養子（原告戊、原告P、原告Q）	訴外S
1	課税価格の合計額	666,477,000					
2	遺産に係る基礎控除額	110,000,000					
3	課税遺産総額 （1の金額－2の金額）	556,477,000					
4	法定相続分	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{10}$	$\frac{1}{2}$
5	法定相続分に応ずる取得金額 （3の金額×4の法定相続分）	55,647,000	55,647,000	55,647,000	55,647,000	55,647,000	278,238,000
6	相続税の総額の基となる税額	9,694,100	9,694,100	9,694,100	9,694,100	9,694,100	94,295,200
7	相続税の総額	142,765,700					

- （注） 1 順号1欄の金額は、別表15－1順号5欄の合計額欄の金額である。
- 2 順号2欄の金額は、「50,000千円＋10,000千円×6人（相続税法15条2項に規定する相続人の数）」の算式により求められた金額である。
- 3 順号5欄の金額は、順号3欄の金額に相続税法15条2項に規定する相続人の数に応じた相続人各人の各法定相続分の割合を乗じ、それぞれ1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。
- 4 順号6欄の金額は、順号5欄の各人の金額に相続税法16条に掲げる率をそれぞれ乗じて計算した金額である。
- 5 順号7欄の金額は、順号6欄の各金額の合計額である。