

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求事件

国側当事者・国(世田谷税務署長)

平成28年7月15日棄却・確定

判 決

原告 甲  
被告 国  
同代表者法務大臣 岩城 光英  
処分行政庁 世田谷税務署長  
鈴木 喜雄  
同指定代理人 尾江 雅史

ほか別紙1 指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 原告の請求を棄却する
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

世田谷税務署長が原告に対し平成24年8月28日付けで行った更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、亡乙(以下「被相続人」という。)の共同相続人の一人である原告が、被相続人からの相続(以下「本件相続」という。)について、相続財産中の東京都世田谷区の地積365.68㎡の宅地(以下「本件土地」という。)の評価額を、財産評価基本通達(昭和39年4月25日付け直資56ほか国税庁長官通達。以下「評価通達」という。)の定める路線価方式により算定した額として相続税の申告をした後、本件土地の時価は、路線価でなくこれを下回る不動産鑑定士の評価額によることが適切と考えられるとして更正の請求をしたが、処分行政庁から更正をすべき理由がない旨の通知を受けたため、同通知処分は違法であると主張して、その取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

(1) 相続税法の定め

相続税法22条は、同法第3章で特別の定めのあるものを除くほか、相続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る旨を定めているところ、宅地について同章で特別の定めはない。

(2) 評価通達の定め(乙6)

ア 評価通達1(2)は、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

- により財産を取得した日等をいう。)において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による旨を定め、同(3)は、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旨を定めている。
- イ 評価通達11(1)は、宅地の評価は、原則として、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によって行う旨を定めている。
- ウ 評価通達13は、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、評価通達15から20-5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旨を定めている。
- エ 評価通達14は、路線価は、宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地が面している路線ごとに設定し、路線に接する宅地で、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の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6条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、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旨を定めている。
- オ 評価通達24-4は、その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地で都市計画法4条12項に規定する開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地の負担が必要と認められるもの(以下「広大地」という。)の価額は、原則として、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、評価通達15から20-5までの定めで代わるものとして、広大地補正率(0.6-0.05×広大地の地積/1000㎡)を乗じて計算した価額にその広大地の地積を乗じて計算した金額によって評価する旨を定めている。

## 2 前提事実(争いが無い事実並びに括弧内の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認定することができる事実)

### (1) 本件相続

被相続人は、平成22年8月●日に死亡し、その長男である原告は、妹(以下「訴外相続人」といい、原告と併せて「本件共同相続人」という。)とともに、本件土地を含む財産を相続した(本件相続)。

### (2) 本件土地

本件土地は、東京都世田谷区の第一種低層住居専用地域に位置する地積365.68㎡の宅地であり、地勢等はおおむね平坦で、北側で幅員約6mの区道に接面し、形状は間口約13.61m、奥行約27.10ないし27.15mの略長方形である(甲3、乙2の23頁、乙30)。

本件相続の開始時において、本件土地を含む地域における地価公示法上の標準地として、東京都世田谷区の地積314㎡の宅地(「世田谷-●」。以下「本件公示地」という。)が選定されていたが、平成26年地価公示以降、本件公示地は標準地として選定されていない(乙11、12、14)。

### (3) 本件相続に係る相続税の申告

原告は、処分行政庁に対し、平成23年6月21日、本件相続について、本件土地の評価額を評価通達に定める路線価方式により算定した1億5204万9744円（1㎡当たり41万5800円）として、課税価格を1億6945万円、納付すべき税額を2326万1800円とする相続税の申告書を提出した（乙2。以下「本件申告」という。）。

#### （4）更正の請求

原告は、処分行政庁に対し、平成24年5月29日、本件土地の評価について、その時価は、路線価方式による評価額でなく丙不動産鑑定士の評価額である1億2800万円（1㎡当たり35万1000円。甲3。以下、この鑑定を「丙鑑定」という。）によることが適切であるとして、本件相続に係る相続税の課税価格を1億4540万円、納付すべき税額を1718万1900円とする更正の請求をした（甲2。以下「本件更正請求」という。）。本件更正請求の内容は、本件土地の評価額以外の点は本件申告の内容と相違がない（甲2、乙2）。

#### （5）更正をすべき理由がない旨の通知

処分行政庁は、原告に対し、平成24年8月28日、本件更正請求について、路線価により難い特別な事情があるとは認められず、また、近隣の標準的画地の地積、地価公示地の状況、取引事例及び規模的格差の根拠等から判断して、鑑定評価に合理性があるとは認められないとして、更正をすべき理由がない旨の通知をした（甲4。以下「本件通知処分」という。）

#### （6）本件訴えに至る経緯

ア 原告は、平成24年9月7日、本件通知処分について、処分行政庁に対する異議申立てをしたが、処分行政庁は、同年11月29日、上記異議申立てを棄却する旨の決定をした（甲5、6）。

イ 原告は、平成24年12月25日、本件通知処分について、国税不服審判所長に対する審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成25年12月5日、上記審査請求を棄却する旨の裁決をした（甲17、18）。

ウ 原告は、平成26年4月3日、本件通知処分の取消しを求める本訴を提起した（顕著な事実）。

### 3 主な争点と当事者の主張

本件の主な争点は、本件相続時における本件土地の相続税評価額であり、これに関する当事者の主張は以下のとおりである。

（原告の主張）

#### （1）本件土地の評価額について評価通達を適用することの不合理性

評価通達は、市街化地域の宅地の価額の評価が路線価方式によって行われるべきことを定めているが、本件土地が存在する地域においては、300㎡程度以上の広大な土地の客観的な交換価値（1㎡当たりの単価）は、100㎡程度の標準的規模の土地のそれに比べて、相当地に低いというのが近年の市場の実態となっている。

しかし、評価通達に基づく路線価方式は、このような300㎡程度以上の広大な土地について価格の低減があることは全く考慮することなく、通達により評価額を求めることになっている。評価通達は、本件土地が存在する地域における市場の実態を無視したものとなっており、本件土地に対する評価方法として合理性を欠いている。

本件土地については、評価通達に基づく評価方法によっては適正な時価を適切に算定することはできない。本件土地の存在する世田谷区においては、地積が500㎡以上である場合

は評価通達24-4が定める広大地補正が適用され、本件土地と同じ路線価を用いた500㎡の土地の相続税評価額は1億2075万円となるのに対して、本件土地は地積が365.68㎡にとどまり27%も小さいにもかかわらず、路線価方式による評価額は1億5204万9744円と、上記の500㎡の土地の評価額より26%も高く、本件土地よりも135㎡程度も大きい画地の方が著しく低い評価額となってしまうことは甚だしく公平を失っており、租税法の基本原則の1つである公平負担の原則に反している。

(2) 本件土地の時価としての丙鑑定による評価額の合理性

相続税法22条の「時価」は、不特定多数の者の間において通常成立すべき客観的な交換価値を意味し、評価通達による評価額がこの時価を上回る場合には、これを採用した課税処分は違法であるところ、丙鑑定は、不動産鑑定評価基準に準拠して行われた正式な不動産鑑定であり、合理性を有しており、その鑑定評価額は相続税法22条にいう「時価」に当たる。

被告は、丙鑑定の評価の適否は、取引事例比較法の合理性の有無にかかっていると主張するが、丙鑑定は、取引事例比較法及び開発法を適用して鑑定評価額を決定したのであるから、取引事例比較法のみによるのではなく、開発法をも含めた全体からその評価の合理性を判断すべきである。

また、被告は、本件土地について設定すべき標準的画地は、「土地の利用状況、環境、地積、形状等が中庸のものである標準的使用の土地」であると主張するが、不動産鑑定評価基準には、地域要因及び個別的要因の比較について、それぞれの地域における個別的要因が標準的な土地を設定して行う方法があると概括的に定めているのみであり、標準的画地の地積は標準的使用規模とすべきとは定めていない。相続税法22条の時価とは、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としての客観的な交換価値をいうのであるから、時価を評価するに際しては、標準的使用ではなく、標準的な取引を標準に置いて評価を行うことに合理性がある。

さらに、被告は、本件土地の近隣地域における標準的画地は、本件公示地に相当又は類似する土地であると主張するが、地価公示法に定める標準地と相続税法22条の時価評価に係る標準的画地は、根拠が異なる別のものであり、前者が土地の利用状況などの観点を勘案して選定されることとなっているとしても、そのことから後者の規模は標準的使用規模によるべきであると論ずることは正しくない。

本件土地の評価通達による評価額(1億5204万9744円)は、「時価」すなわち丙鑑定による評価額(1億2800万円)を上回るから、評価通達による評価額を採用した本件通知処分は相続税法22条に反しており、違法である。

(3) 判断の枠組みに関する被告の主張について

ア なお、被告は、評価対象の土地に適用される評価基準の定める評価方法が適正な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り、かつ、当該土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格がその評価方法に従って決定された価格を上回るものでない場合には、その登録価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別な事情の存しない限り、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である(最高裁平成●●年(○)第●●号同25年7月12日第2小法廷判決・民集67巻6号1255頁。以下「平成25年最判」という。)として、評価通達に定める評価方法によらずに本件土地を評価するこ

とが相当と認められるような特別の事情が存するか否かが本件の争点であると主張するが、正しくない。本件の争点は、本件土地について、評価通達に基づく路線価方式によって算定される評価額が相続税法22条に規定する時価すなわち客観的交換価値を上回るか否かである。

平成25年最判は、一種の委任立法である固定資産評価基準に関するものであるのに対し、評価通達は、法形式上、行政内部の機関や職員に対して拘束力を有する行政規則にすぎず、国民に対して効力を有する法令としての性質を有するものではなく、通達の内容が納税者にとって不利な場合には、納税者は、通達に拘束されず、反対証拠を提出して通達に基づく課税処分 of 適法性を争うことは何ら妨げられない。評価通達に関して、平成25年最判の射程は及ばず、上記の「特別の事情」は不要である。

イ 仮に平成25年最判に照らしても、評価通達に基づく本件土地の評価額が、相続税法に規定する「時価」としての客観的価値を上回るものではないとの推認は、事実上の推定にとどまるから、立証責任は依然として被告にあり、原告は反証すれば足りる。

この点、路線価方式は、宅地を画一的に評価するものであり、当該土地についてのすべての事情をその画一的な方式において反映させることは不可能であるので、個別の事情によっても路線価方式により算定される評価額が客観的交換価値を上回ることも十分にあり得る。そのような事態が生じた場合には、路線価方式によって算定される評価額をもって相続税法22条の規定する時価とみることはできず、したがって、評価通達の定めによるのではなく個別の評価によらざるを得なくなるというべきである。

土地の規模は、場所などとともに、宅地取引において買主が考慮する極めて重要な要素であり、宅地の客観的交換価値（1㎡当たりの単価）が決まる際の重要な要素でもあるのに、評価通達の定める路線価方式は、土地の規模を考慮に含めない評価方法となっており、極めて合理性を欠いている。路線価方式は、適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するとはいえないので、「特別の事情」の存在は求められないと解される。

ウ また、仮に納税者が通達にすぎない評価通達による処分を争う場合に「特別の事情」を要すると解したとしても、本件土地が存在する地域においては、上記（1）のように、300㎡程度（100坪ほど）以上の規模の土地の取引価格は100㎡程度の規模の土地の取引価格に比べて、その客観的交換価値（1㎡当たりの単価）は相当に低いとの実情があり、本件土地については、上記（2）のような不動産鑑定評価基準に準拠して行われた鑑定評価が存在するので、評価通達によらないことが正当と認められるような特別の事情がある。

（被告の主張）

（1）相続税法上の「時価」と評価通達の関係からみた本件の判断の枠組み

相続税法22条に規定する「時価」は、相続、贈与又は遺贈による財産の取得の時ににおける当該財産の客観的な交換価値であるところ、すべての財産の客観的な交換価値というものが必ずしも一義的に確定されるものではないことから、課税実務上、評価通達の定める画一的な評価方法によって評価することとされている。そうすると、特に租税平等主義の観点からして、評価通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的にすべての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平をも実現することができるものと解され、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ評価通達に定める方式以外の

方法によって評価を行うことは、たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法 22 条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的負担の公平を欠くことになり、(評価通達によらないことが相当と認められるような特別の事情のある場合を除き、) 許されず、相続財産は評価通達に基づいて評価すべきである。

すなわち、通達は外部効果を持つものではないとされているが、通達の内容が法の正しい解釈に合致するものである以上、通達にのっとり行われる課税処分は法の根拠に基づく処分と解される。評価通達に定められた評価方式が合理性を有する場合には、評価通達は間接的な拘束力又は平等原則を介しての外部的効果を有し、評価通達に定める評価方法により算定された価額は客観的交換価値を適正に評価したと事実上推認されるものと認められている。

平成 25 年最判は、固定資産評価基準について、評価対象の土地に適用される評価基準の定める評価方法が適正な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り、かつ、当該土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格がその評価方法に従って決定された価格を上回るものでない場合には、その登録価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当であると判示したところ、評価通達及び固定資産評価基準における客観的交換価値の算定方法の類似性からすれば、相続税における評価額の適法性の判断においては、平成 25 年最判の上記判示を踏まえて、評価通達に定める評価方法の合理性及び課税された評価額と同通達に基づく評価額の多寡並びに評価通達によることのできない特別の事情の有無について判断すればよいことになる(なお、原告は、たとえ平成 25 年最判の判断枠組みによる事実上の推定が認められるとしても、原告は反証すれば足りると主張するが、更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分取消訴訟である本訴においては、原告が本件土地の時価について主張立証責任を負う。)

## (2) 本件土地評価に適用される評価通達の定め合理性

この点、評価通達は、市街地的形態を形成する地域にある宅地の価額については、路線価方式で評価する旨定めているところ、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 m<sup>2</sup>当たりの宅地の価額であり、1 年間の地価変動にも耐え得るものであることが必要であることなどの評価上の安全性を配慮して、公示価格と同水準の価格の 8 割程度を目途として定められている。また、路線価方式による評価額の算出に当たっては、奥行価格補正等、評価対象地の状況、形状等に応じた様々な補正を行うことにより、当該土地の個別の事情をその評価額に十分に反映させることとしている。このように、評価通達に定められた土地に係る評価方法(路線価方式)は、公示価格等に基づき、また、評価上の安全性にも配慮して定められた路線価を基に、評価対象地の個別事情もその評価額に反映させる合理的なものであると認められる。

原告は、本件土地が所在する地域において、300 m<sup>2</sup>程度以上の広大な土地の客観的な交換価値(1 m<sup>2</sup>当たりの単価)は、100 m<sup>2</sup>程度の土地の客観的な交換価値に比べて相当に低いという近年の市場実態があるにもかかわらず、評価通達に基づく路線価方式は、当該実態を考慮することなく評価額を求めるものであるから、本件土地の評価方法として合理性を欠く旨主張するが、土地の地積の規模による土地の価額への影響を考えた場合、一般論として、

地積が大きいことが、その土地の価額にどの程度影響を与えるものであるか、また、それがプラスの要因として作用するのか、マイナスの要因として作用するのかは、その土地の所在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左右されるものであるから、地積が大きいからといって、必ずしも土地の価額に対して減額要因として働くものと一概にいえるものではない。地積の規模による土地の価額への影響は、流動的で不確定な事情であるといえるから、相続財産を画一的に評価することを目的として定められた評価通達に、かかる事情を補正することについての具体的な定めがないとしても、そのことを理由に評価通達が不合理であるといえるものではない。

また、評価通達24-4は、その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地で、開発行為を行うとした場合に道路や公園等の公共公益的施設用地の負担が必要と認められる宅地について、その公共公益的施設用地を負担することにより潰れ地が生ずることによる減価を評価額に反映させるためのものであり、評価対象地の地積が一定以上のものであれば全てに適用されるというものではない。これを適用した結果、地積が500㎡の土地の評価額がそれよりも地積の小さい本件土地の評価額を下回ることになっても、それは公共公益的施設用地を負担することによって潰れ地が生ずることによる減価が評価に反映されたためであり、かかる減価を考慮することには合理性があるから、そのことから評価通達の定めが不合理なものとはいえない。

評価通達に定められた土地に係る評価方式は、相続税法22条の時価を算出する方式として合理的なものであることからすると、評価通達の定めに基づいて算出された本件土地の評価額（1億5204万9744円）は、相続税法22条に規定する時価と認められる。

### （3）丙鑑定の不合理性

一方、丙鑑定は、不動産鑑定評価の一手法である取引事例比較法及び開発法により本件土地の価格を算定しているところ、取引事例比較法により算定した比準価格を基に開発法の試算が行われ、また、その試算額も参考にとどめ、最終的には取引事例比較法により算定した価格を本件土地の鑑定評価額としていることから、その適否は、取引事例比較法の合理性の有無にかかっている。

そして、不動産鑑定評価基準によると、取引事例比較法とは、多数の取引事例を収集して適切な事例の選択を行い、これらの取引価格に必要な応じて事情補正（売り急ぎなどの取引の事情に係る補正）及び時点修正（価格時点が異なることによる補正）を行い、かつ、地域要因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て、対象不動産の試算価格（比準価格）を求める手法であり、地域要因及び個別的要因の比較については、それぞれの地域における個別的要因が標準的な土地（標準的画地）を設定して行う方法が認められている。この場合の個別的要因の標準化補正が、その属する地域内において土地の利用状況、環境、地積、形状等が中庸のものである標準的使用の土地に合致したものに補正するために行うものとされていることからすると、設定すべき標準的画地は、土地の利用状況、環境、地積、形状等が中庸のものである標準的使用の土地である。

この点、本件土地の近隣地域における標準的画地は、本件公示地に相当又は類似する土地であり、本件公示地の地積314㎡が本件土地の所在する地域における標準的な地積と解される。しかるに、丙鑑定においては、本件土地の近隣地域における標準的画地を幅員約6mの道路に接面する地積約100㎡かつ整形の中間画地としており、標準的画地の規模を10

0㎡としていることは、明らかにその設定を誤っている。丙鑑定は、取引事例比較法において、取引事例や本件土地の地積が標準的画地(100㎡)より大きいことを理由に、「規模大」として-30%又は-35%の補正をしているが、本件土地の近隣地域における標準的画地の規模が本件公示地の地積相当であるとすれば、これと同程度の地積の取引事例地や本件土地については、規模が異なることによる補正は必要でないから、丙鑑定が「規模大」のマイナスの補正をしたことは、明らかに合理性がない。丙鑑定が、本件土地と同程度の地積である本件公示地については「規模大」の補正をしていないことも一貫性がない。

なお、本件土地の周辺地域において、本件相続税の課税時期である平成22年及び平成21年に300㎡以上の土地が取引され、その取引後分譲開発されず、その規模のまま利用されていると認められる事例が現に存することや、本件土地が所在する地域において、250㎡以上の規模で利用されている土地が最も多く分布しており、150㎡以下の規模で利用されている土地は全体に比しても僅かであることに照らすと、本件土地の周辺地域における標準的な土地の取引規模が100㎡であるとはいえない。

#### (4) まとめ

上記(2)のとおり、評価通達に定められた評価方式は合理的であり、上記(3)のとおり、丙鑑定は不合理なものであって、丙鑑定の評価額が本件土地の適正な時価であるとは認められないから、その評価額を根拠として、評価通達に基づかずに本件土地を評価することが相当と認められるような特別の事情があるとはいえない。

したがって、評価通達に定める評価方法に基づいて評価した本件土地の評価額を正当とした本件通知処分は適法である(なお、課税価格及び納付すべき税額の根拠等の詳細は、別紙2のとおりである)。

### 第3 争点に対する判断

#### 1 判断の枠組みについて

相続税法22条は、特別の定めのあるものを除き、相続により取得した財産の価額は、相続の時における時価による旨を規定している。同条に規定されている「時価」とは、当該財産の取得の時において、そ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格、すなわち、当該財産の客観的交換価値をいうものと解される。

ところで、財産の客観的交換価値は、必ずしも一義的に確定されるものではなく、これを個別に評価すると、その評価方法及び基礎資料の選択の仕方等によっては異なる評価額が生じることが避け難いし、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがある。そこで、課税実務上は、法に特別の定めのあるものを除き、財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、原則としてこれに定められた画一的な評価方法によって、当該財産の評価を行うこととされている。このような扱いは、税負担の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減といった観点からみて合理的であり、これを形式的にすべての納税者に適用して財産の評価を行うことは、通常、税負担の実質的な公平を実現し、租税平等主義にかなうものである。そして、評価通達の内容自体が財産の「時価」を算定する上での一般的な合理性を有していると認められる限りは、評価通達の定める評価方法に従って算定された財産の評価額をもって、相続税法上の「時価」として事実上推認することができるものと解される。

もっとも、評価通達の上記のような趣旨からすれば、評価通達に定める評価方法を画一的に

適用することによって、当該財産の「時価」を超える評価額となり、適正な時価を求めることができない結果となるなど、評価通達に定める評価方法によっては財産の時価を適切に評価することのできない特別の事情がある場合には、不動産鑑定士による不動産鑑定評価によるなどの他の合理的な評価方法により「時価」を評価するのを相当とする場合があると解されるものであり、このことは、評価通達6が、「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定め、評価通達自らが例外的に評価通達に定める評価方法以外の方法を取り得るものとしていることから明らかである。

以上によれば、評価通達に定める方法によっては財産の時価を適切に評価することのできない特別の事情のない限り、評価通達に定める方法によって相続財産を評価することには合理性があるというべきである（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同22年7月16日第二小法廷判決・集民234号263頁参照）。

この点、原告は、上記の特別の事情がなくても、納税者は、評価通達に拘束されることなく、相続税法上の時価として正しいと考える金額を主張することができる旨の主張をしているかのようにも見える。しかしながら、本件において、原告は、本件土地が存在する地域において、300㎡程度以上の土地と100㎡程度の土地では客観的交換価値（1㎡当たりの単価）に相当に径庭がある事実を主張しているものであり、合わせて、評価通達による路線価方式ではこのような市場の実態を汲み取ることができない旨も述べているから、実質的にみれば、その主張は、上記の評価通達に定める評価方法について、一般的な合理性を欠き、又は少なくとも本件土地が存在する地域に適用する限りにおいて、その評価方法によっては本件土地の時価を適切に評価することのできない特別の事情があるとの主張をしているのと変わるところがないというべきである。したがって、課税処分そのものではない本件通知処分の取消しを求める本件において、これらの原告の主張については、上記の観点からの主張として、その当否を判断すれば足りるものと解される。そこで以下、これらの原告の主張の当否について、項を改めて判断する。

## 2 路線価方式の一般的合理性について

### (1) 路線価方式による宅地の評価法の概要

前記第2の1(2)のとおり評価通達は、市街地的形態を形成する地域にある宅地については、原則として、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(1)）、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）。

この路線価は、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ごとに、①その路線のほぼ中央部にあり、②その一連の宅地に共通している地勢にあり、③その路線だけに接し、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の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、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㎡当たりの価額である（評価通達14）が、土地の価額には相当の値幅があることや、相続税等の課税に当たって1年間適用されるため、その年の1月1日以後の1年間の地価変動にも耐え得るものである必要があることなどの評価上の安全性に配慮して、路線価は、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るものである(乙7)。

## (2) 路線価の基となる価格等

ア 路線価を定める基となる価格等のうち、公示価格は、地価公示法6条の規定により公示された標準地の価格である（評価通達14括弧書き）ところ、同条により公示されるのは、土地鑑定委員会が、同法2条1項の規定により判定した標準地の単位面積当たりの正常な価格である。土地鑑定委員会は、都市計画区域その他の土地取引が相当程度見込まれる公示区域内の標準地について、2人以上の不動産鑑定士の鑑定評価を求め、その結果を審査し、必要な調整を行って、一定の基準日における当該標準地の単位面積当たりの正常な価格を判定すべきものであり（同項）、この「正常な価格」とは、土地について、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（当該土地に建物その他の定着物がある場合又は当該土地に関して地上権その他当該土地の使用若しくは収益を制限する権利が存する場合には、これらの定着物又は権利が存しないものとして通常成立すると認められる価格。以下「更地正常価格」という。）をいう（同条2項）。標準地は、土地鑑定委員会が、自然的及び社会的条件からみて類似の利用価値を有し、土地の用途が同質と認められる地域において、土地の利用状況、環境、地積、形状等が当該地域において通常であると認められる一団の土地について選定するものである（同法3条、同法施行規則3条）。

なお、土地鑑定委員会は、不動産の鑑定評価に関する事項又は土地に関する制度について学識経験を有する者のうちから、両議院の同意を得て、国土交通大臣が任命する委員7人をもって組織され（同法14条1項、15条）、特別の事項を調査審議させるため又は専門の事項を調査させるため必要があるときに同委員会に置かれる特別委員又は専門委員も、学識経験のある者のうちから、国土交通大臣が任命する（同法21条、同法施行令2条1項ないし3項）。

イ 不動産鑑定士は、標準地の鑑定評価を行うに当たっては、近傍類地の取引価格等から算定される推定の価格及び同等の効用を有する土地の造成に要する推定の費用の額のうち当該標準地の鑑定評価に適切と認められるものを、いわゆる取引事例比較法、収益還元法、原価法を用いて勘案して行わなければならない（地価公示法4条、標準地の鑑定評価の基準に関する省令4条、7条ないし9条）、その際、①当該標準地及び事例地に係る価格形成要因を明確に把握するとともに、土地の価格形成の過程において認められる経済上の諸原則の認識のもとに価格形成要因の作用する程度を適切に判定すべきこと（同令3条）、②価格形成要因及び取引等の事例に係る土地の取引価格等に関する資料を適切かつ十分に収集し、収集した資料を適正に選択するが、土地の取引価格等に関する資料の選択に当たっては、その資料の大部分が特殊な事情による影響を著しく受けていることその他の特別な事情により、当該資料のみによっては標準地の鑑定評価を適切に行うことができないと認められるときを除いて、近隣地域及び同一需給圏内の類似地域に存する土地に係るものを選択し、これが認められるときも、当該資料に加えて、同一需給圏内の近隣地域の周辺地域に存する土地に係るものを選択し、用いるべきこと（同令5条）、③近隣地域及び事例地に係る類似地域等の地域要因に関する資料を分析し、これに基づいて、それぞれの地域要因を明確に把握することにより、それぞれの地域要因がそれぞれの地域における土地の価格の水準に作用する程度を判定するとともに、当該標準地及び事例地の個別的要因に関する資料を分析し、これに基づいて、それぞれの個別的要因を明確に把握することにより、それぞれ

の個別的要因がそれぞれの土地の価格の形成に作用する程度を判定すべきこと(同令6条)などが定められている。

ウ また、路線価を定める基となる価格等のうち、不動産鑑定士等による鑑定評価額については、不動産鑑定士は、公示区域内の土地について鑑定評価を行う場合において、当該土地の正常な価格を求めるときは、公示価格を規準としなければならない旨の準則が定められており(地価公示法8条)、この場合において、「公示価格を規準とする」とは、対象土地の更地正常価格を求めるときに、当該対象土地とこれに類似する利用価値を有すると認められる1又は2以上の標準地との位置、地積、環境等の土地の客観的価値に作用する諸要因についての比較を行い、その結果に基づき、当該標準地の公示価格と当該対象土地の価格との間に均衡を保たせることをいう(同法11条)。

### (3) 検討

上記(1)のように、評価通達に定める路線価方式は、路線ごとに定められる路線価に、各種の画地調整を施して対象となる土地の価額を算定する方式であるところ、路線価は、(i)上記(2)アのように、土地の利用状況、環境、地積、形状等が当該地域において通常であると認められる一団の土地について選定される標準地の更地正常価格である公示価格、(ii)同ウのように、この標準地の公示価格との間で、位置、地積、環境等の土地の客観的価値に作用する諸要因を比較した結果に基づき、均衡を保たせるべきことが法定されている不動産鑑定士等による鑑定評価額のほか、(iii)現に取引が成立した価額である売買実例価額、(iv)精通者意見価格等を基として定められるものである(乙25も参照)。そして、その最も基礎となる価格として位置付けることのできる公示価格について、不動産鑑定士が標準地の鑑定評価を行うに当たっては、土地の価格形成の過程において認められる経済上の諸原則の認識のもとでの価格形成要因の作用する程度の適切な判定(上記(2)イ①)、価格形成要因並びに主として近隣地域及び同一需給圏内の土地の取引価格等に関する十分な資料の収集と適正な選択(同②)、資料の分析に基づく地域要因及び個別的要因の明確な把握による土地の価格の水準及び形成に作用する程度の判定(同③)などが必要とされ、更地正常価格である公示価格は、これらの過程を踏んだ2人以上の不動産鑑定士の鑑定評価を審査、調整して判定されるものである。

そうすると、路線価は、一般に、土地取引が相当程度見込まれる公示区域内の土地について、自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格(地価公示法上の「正常な価格」であり、土地取引が相当程度見込まれる公示区域内の土地についてのものである以上、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相続税法上の「時価」でもあるといえる。)を反映したものとして合理的に定められるのに十分な制度上の仕組みの下に成立しているといえることができる。これに加え、路線価は、評価上の安全性に配慮して、地価公示価格と同水準の価格の80%程度を目途に定められるものであることも勘案すると、公示区域内で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する路線ごとに、①その路線のほぼ中央部にあり、②その一連の宅地に共通している地勢にあり、③その路線だけに接し、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のすべての事項に該当する宅地について、1㎡当たりの時価を評定する方法として、一般的な合理性を有しているといえる。

その上で、路線価方式は、上記の4要件に該当しない公示区域内の宅地について、この路

線価に、上記の4要件から外れる程度を加味した評価通達15から20-5までに定める画地調整を施して、1㎡当たりの時価を評価しようとするものであると考えられるから、その内容は、公示区域内の宅地全般について、相続税法上の「時価」を算定する上での一般的な合理性を有していると認められるというべきである。

#### (4) 原告の主張について

原告は、本件土地が存在する地域において、地積300㎡程度以上の広大な土地の客観的交換価値（1㎡当たりの単価）は、地積100㎡程度の標準的規模の土地のそれに比べて相当低いというのが近年の市場の実態となっているとした上、評価通達に定める路線価方式は、宅地の客観的交換価値（1㎡当たりの単価）が決まる際の重要な要素である土地の規模を考慮に含めない評価方法となっているから、相続税法上の「時価」を算定する上での一般的な合理性を欠く旨主張する。

しかしながら、路線価は、宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地が面している路線ごとに、前記(3)の4要件のすべてに該当するものについて評定される1㎡当たりの価格であることからすると、当該路線の設定に問題のない限り、同じ路線に接する土地の規模そのものや1㎡当たりの価格に大きな差が生じることは一般には考えにくい。また、土地の規模が大きい場合、その形状にもよるものの、一般には奥行が長いと考えられるところ、評価通達は、標準的な奥行距離よりも長い奥行距離を有する宅地について、奥行距離が長いほど1㎡当たりの価格を低く算定することとなるような奥行価格補正率を定めていること（評価通達14(4)、15、付表1。乙6）などからすると、評価通達に定める路線価方式が、土地の規模を一切考慮に含めていないとは必ずしもいえない。これらのことに照らせば、路線価方式が、相続税法上の「時価」を算定する評価方法として、直ちに一般的な合理性に欠けるとはいえない。

評価通達24-4適用時の地積500㎡以上の土地とこれに満たない土地との地価の逆転現象についても、評価通達24-4は、開発行為時における公共公益的施設用地の負担による潰れ地の発生という法的観点からの権利負担に着目した画地調整項目であると解されるから、法的負担と無関係に地価が逆転することについての公平性を論ずることはできないというべきであり、そのような試算が成立し得るという結果のみをとらえて、路線価方式全般について、一般的な合理性がないということとはできない。

評価通達に定める路線価方式が相続税法上の「時価」を算定する上での一般的な合理性を欠く旨の原告の主張は採用の限りでない。

### 3 路線価方式によって本件土地の時価を適切に評価することのできない特別の事情の有無

#### (1) 市場の実態について

もともと、原告は、本件土地が存在する地域において地積300㎡程度の画地と地積100㎡程度の画地とで単位面積当たりの地価が異なるという市場の実態に鑑み、同地域に路線価方式を適用する限りにおいて、本件土地の時価を適切に評価することのできない個別的な特別の事情があるとの趣旨の主張もしているものと解される。

しかし、本件相続時において本件土地を含む地域の標準地であった本件公示地は、地積314㎡と、本件土地と同規模の画地である（前提事実(2)）ところ、前記2(3)に検討したような路線価の判定についての制度上の仕組みのもとにおいては、仮に上記のような市場の実態が現に存在するとすれば、標準地が地積300㎡程度の画地である場合、標準地の更

地正常価格である公示価格自体がそのような市場の実態を踏まえた価格として判定されるはずであり、これを介して路線価にもそのような市場の実態が投影されることになると考えられる。原告は、本件第7回口頭弁論期日において、本件公示地の標準地としての妥当性の点も、本件公示地の公示価格の適切性の点も争わない意思を明確にしている（前者につき、原告が同期日に陳述した第4準備書面第2参照。）ところ、これらの点を離れて、上記のような市場の実態が存在することのみをもって、本件土地の時価を適切に評価することのできない特別の事情に当たるとは解されない。

上記の原告の主張は採用の限りでない。

## (2) 丙鑑定について

また、原告は、丙鑑定が不動産鑑定評価基準に準拠して行われた鑑定評価であることを前提に、このような鑑定評価が存在することをもって、路線価方式によっては本件土地の時価を適切に評価することのできない特別の事情があるとの趣旨の主張もしているものと解される。

この点、丙鑑定（甲3）の骨子は、本件土地の近隣地域における標準的街路を幅員約6m舗装区道、標準的画地の使用等を戸建住宅用の100㎡程度の長方形の中間画地とした（12頁）上で、取引事例比較法においても、幅員約6mの道路に接面する地積約100㎡かつ整形の中間画地として設定し（15頁）、①本件土地と同一需給圏内で収集した地積302.89㎡以上の画地について1㎡当たり単価約22万円ないし37万円で成立した4つの取引事例に、規模大による-30%ないし-35%の補正を含む-26%ないし-33%で除する標準化補正のほか、時点修正及び地域格差補正を施して算出した各価格のうち、地域要因がより類似している2事例を重視して標準的画地の比準価格（標準価格）を1㎡当たり49万4000円と査定し、これに個別格差率71%（規模大-30%、方位+1%の合計）を乗じて本件土地の価格（比準価格）を1㎡当たり35万1000円と査定する（別表-1）一方、②地積314㎡の本件公示地の平成22年1月1日時点の公示価格である1㎡当たり51万円に対して規模大による補正を施さないまま時点修正及び地域格差補正のみを施し、規準価格を1㎡当たり48万7000円と算出しつつ、この規準価格に対して前記の取引事例比較法と同様の規模大による-30%を含む個別格差率71%を乗じ、公示価格を規準とした場合の本件土地の価格を1㎡当たり34万6000円であるとするものである（別表-1）。その上で、上記①の取引事例を参照した比準価格を基礎に、上記②の価格との均衡にも考慮して、本件土地の価格を1㎡当たり35万1000円と査定したとしている（15頁）。

しかしながら、このうち上記②の計算の過程は、本件公示地と本件土地の地積がいずれも300㎡を超えるにもかかわらず、その本件公示地の公示価格に対して更に規模大による個別格差率を乗じているものにほかならない。前記2（2）ウのとおり、地価公示法8条、11条により、不動産鑑定士は、公示区域内の土地について鑑定評価を行う場合において、当該土地の正常な価格を求めるときは、公示価格を規準としなければならない旨の準則が定められ、その意味するところは、当該対象土地とこれに類似する利用価値を有すると認められる1又は2以上の標準地との位置、地積、環境等の土地の客観的価値に作用する諸要因についての比較を行い、その結果に基づき、当該標準地の公示価格と当該対象土地の価格との間に均衡を保たせることをいうものであるところ、上記のような計算の過程は、地積等の土地の客観的価値に作用する諸要因について、標準地である本件公示地との適切な比較を行って

いるものであるとは到底いい難く、その公示価格と本件土地の価格との間に均衡を保たせる結果になっているともいえない。すなわち、丙鑑定は、公示価格を規準としなければならないとの準則に従った適正な鑑定評価であるとはいえないものである。

なお、上記に判示した丙鑑定における前記②の計算過程についての問題点は、公示価格である1㎡当たり51万円に対して規模大による補正を施していないことと裏返しの関係にある（すなわち、仮に規模大による補正率で除する過程が踏まれていれば、後に個別格差率を乗じることでこれと相殺される結果になる。）ところ、原告は、本件公示地の公示価格に対して規模大による補正が不要である理由は、前記①の取引事例を用いて求められた比準価格が本件公示地の公示価格とおおむね均衡していることによるものである旨を主張する。しかしながら、地価公示法が公示価格を規準とすべき旨を定めているのは、前記2（2）ア及びイのような厳格な評価、審査、調整過程を経て判定された公示価格は、一般には売り進みや買い進みなどの個別的要因を含み得る取引事例価額等よりも信頼性が高いと考えられることを前提に、事例価額等にいたずらに左右されることなく公示価格との均衡を保たせるべきものとする趣旨に出たものであると解されるところ、こうした公示価格の信頼性を疑わせるような特段の事情の主張もないままに（前記（1）参照）、単なる取引事例に基づく比準価格を優先させる結果となる上記の原告の立論は、この立法趣旨を没却するものにほかならないから、採用することができない。

不動産鑑定評価基準においても前記の地価公示法上の準則と同旨の定めがある（総論第8章第9節。乙10の237頁）ところ、以上に判示したところによれば、丙鑑定はこれに準拠したものであるとはいえないから、丙鑑定が不動産鑑定評価基準に準拠して行われた鑑定評価であることを前提に、これが存在することから路線価方式によっては本件土地の時価を適切に評価することのできない特別の事情があるとする前記の原告の主張は、その前提において失当である。

#### 4 本件相続時における本件土地の相続税評価額

以上のとおり、評価通達に定める評価方法である路線価方式は、公示区域内の宅地の時価を算定する方法として一般的な合理性を有していると認められ、これによって本件土地の時価を適切に評価することのできない特別の事情があるとは認めるに足りないから、路線価方式により算定した本件相続時における本件土地の相続税評価額は相続税法上の「時価」であるといえる。

#### 第4 結論

よって、本件土地の評価額を路線価方式により算定した価額としてした本件申告に係る納付すべき税額について、本件更正請求に基づく更正をすべき理由がないとした本件通知処分は適法であり、その取消しを求める原告の請求は理由がないから、これを棄却することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 平山 馨

裁判官 馬場 潤

裁判官 徳井 真

(別紙1)

指定代理人目録

橋口 政憲、早川 治、小原 清志、橋口 政憲、東 亜希子

以上

被告の主張する課税価格及び納付すべき税額の根拠並びに本件通知処分の適法性

## 1 被告主張額の根拠

被告が本訴において主張する原告の相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表に記載のとおりであり、その内容は次のとおりである。

(1) 課税価格の合計額 (別表順号10の「合計額」欄) 2億1607万6000円

上記金額は、次の各人の相続税の課税価格の合計額である。

原告 1億6945万0000円

訴外相続人 4662万6000円

上記の各金額は、原告及び訴外相続人(本件共同相続人)が、それぞれ本件相続により取得した次のアの財産の価額から、同人らがそれぞれ負担する次のイの債務等の金額を控除した後の各金額(国税通則法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もの。別表の順号10の各人欄参照。)である。

ア 本件相続により取得した財産の価額 (別表順号7の「合計額」欄)

2億1951万7528円

上記金額は、本件共同相続人が取得した財産の総額であり、その内訳は次の(ア)及び(イ)のとおりである。

(ア) 本件土地 (別表順号1の「原告」欄) 1億5204万9744円

上記金額は、原告が取得した本件土地の価額であり、当該金額は、本件申告に係る本件土地の価額と同額であり、評価通達に定める路線価方式により、本件土地の正面路線価42万円に奥行価格補正率0.99を乗じた1㎡当たりの価額41万5800円に、本件土地の地積365.68㎡を乗じた金額である。

(イ) その他の財産 (別表順号2ないし6の「合計額」欄の合計額)

6746万7784円

上記の金額は、本件共同相続人が取得した本件相続に係る遺産のうち本件土地を除くその余の財産の価額の合計額であり、その内訳は以下のとおりである。なお、以下のa及びdの取得者は原告であり、b、c及びeの取得者は訴外相続人である

a 家屋・構築物の価額 (別表順号2の「合計額」欄) 1928万6100円

b 有価証券の価額 (別表順号3の「合計額」欄) 1961万8066円

c 現金預貯金等の価額 (別表順号4の「合計額」欄) 857万4618円

d 家庭用財産の価額 (別表順号5の「合計額」欄) 50万0000円

e その他の財産の価額 1948万9000円

イ 債務等の金額 (別表順号8の「合計額」欄) 344万0679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額の合計額であり、本件共同相続人の負担に属する部分の金額は、別表順号8の各人欄の各金額のとおりである。

## (2) 納付すべき相続税額

本件相続に係る原告の納付すべき相続税額は、相続税法15条ないし17条の各規定に基づき、次のとおり算出される。

ア 課税遺産総額（別表順号12） 1億4607万6000円

上記金額は、上記（1）の課税価格の合計額2億1607万6000円（別表順号10の「合計額」欄）から、相続税法15条の規定により、5000万円と1000万円に本件相続に係る相続人の数である2を乗じた金額2000万円との合計額7000万円（別表順号11の「合計額」欄）を同法16条の規定により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（別表順号14の各人欄）

（ア）原告（法定相続分2分の1） 7303万8000円

（イ）訴外相続人（法定相続分2分の1） 7303万8000円

上記の各金額は、相続税法16条の規定により、原告及び訴外相続人が上記アの課税遺産総額を民法900条の規定による相続分（別表順号13）の割合に応じて取得したものとした場合の各人の取得金額（ただし、相続税法基本通達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（別表順号15） 2982万2800円

上記金額は、上記イの各金額を基に、それぞれ相続税法16条の規定により算出した各金額の合計額である。

エ 原告の算出税額（別表順号17の「原告」欄） 2338万7481円

上記金額は、相続税法17条の規定により、上記ウの相続税の総額に、原告の課税価格1億6945万0000円（別表順号10の「原告」欄）が上記（1）の課税価格の合計額2億1607万6000円（別表順号10の「合計額」欄）に占める割合（別表順号16の「原告」欄）を乗じて算出した金額である。

オ 原告の納付すべき相続税額（別表順号18の「原告」欄） 2338万7400円

上記の金額は、上記エの原告の算出税額について、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。

## 2 本件通知処分 of 適法性

被告が本訴において主張する本件相続に係る原告の納付すべき相続税額は、上記1（2）オのとおり2338万7400円であるところ、本件通知処分における原告の納付すべき相続税額は2326万1800円であり、上記被告主張額の範囲内であるから、本件通知処分は適法である。

以上

別表 課税価格及び納付すべき相続税額等の計算明細表

(単位：円)

順号	区分	合計額	原告	訴外相続人
1	本件土地	152,049,744	152,049,744	0
2	家屋・構築物	19,286,100	19,286,100	0
3	有価証券	19,618,066	0	19,618,066
4	現金預貯金等	8,574,618	0	8,574,618
5	家庭用財産	500,000	500,000	0
6	その他の財産	19,489,000	0	19,489,000
7	小計	219,517,528	171,835,844	47,681,684
8	債務等	3,440,679	2,385,528	1,055,151
9	差引純資産価額(7-8)	216,076,849	169,450,316	46,626,533
10	課税価格	216,076,000	169,450,000	46,626,000
11	遺産に係る基礎控除額	70,000,000	(50,000千円+10,000千円×2)	
12	課税遺産総額(10-11)	146,076,000		
13	法定相続分	1	$\frac{1}{2}$	$\frac{1}{2}$
14	法定相続分に応ずる取得金額 (12×13)	146,076,000	73,038,000	73,038,000
15	相続税の総額	29,822,800		
16	あん分割合	1	$\frac{169,450}{216,076}$	$\frac{46,626}{216,076}$
17	各人の算出税額 (15×各人の16)	29,822,799	23,387,481	6,435,318
18	納付すべき相続税額	29,822,700	23,387,400	6,435,300

(注) 1 順号10及び14欄の原告及び訴外相続人の各金額は、各人ごとに1,000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

2 順号16欄の割合は、順号10の「合計額」欄の金額に各人の欄の金額が占める割合である。

3 順号18の原告及び訴外相続人の各金額は、各人ごとに100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。