

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分取消請求事件

国側当事者・国(荻窪税務署長)

令和2年10月9日認容・確定

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	小川 亮太郎
同補佐人税理士	音田 崇幸
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	荻窪税務署長 小野寺 郁夫
同指定代理人	君塚 知弥子 淵 政博 池谷 仁

主 文

- 1 荻窪税務署長が平成28年12月26日付けで原告に対してした被相続人乙の相続に係る相続税の更正処分のうち、課税価格6293万円、国税通則法2条6号ニの納付すべき税額540万5300円を超える部分を取り消す。
- 2 訴訟費用は被告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

主文同旨

第2 事案の概要

- 1 本件は、平成27年1月●日に死亡した亡乙(以下「本件被相続人」という。)の相続人である原告が、その相続に係る相続税に関し更正の請求をしたところ、荻窪税務署長からその一部のみを認める減額更正処分を受けたことから、更正処分のうち更正の請求に係る額を超える部分の取消しを求める事案である。
- 2 前提事実(証拠等の掲記のない事実は、当事者間に争いがない。)
 - (1) 本件被相続人は、平成27年1月●日死亡し、長男である丙及び長女である原告が本件被相続人の遺産を相続した(以下「本件相続」という。)
原告は、本件相続により、東京都八王子市●●に所在する土地(地目・畑、地積・1461㎡。以下「本件土地」という。)を取得した。
 - (2) 原告及び丙は、法定申告期限内に相続税の申告をし、その後、原告は、平成28年4月20日に修正申告をするとともに、同日、更正の請求をした(以下「本件更正請求」という。)
当該修正申告によれば、本件相続に係る相続税の課税価格は7944万9000円、国

税通則法2条6号ニの納付すべき税額（以下「2条6号ニの納付すべき税額」という。）は789万8600円であり、申告期限までに納付すべき金額は、租税特別措置法（平成27年法律第9号による改正前のもの）70条の6の適用により相続税の納税猶予がされるため、0円とされていた。

本件更正請求によれば、本件相続に係る相続税の課税価格は6293万円、2条6号ニの納付すべき税額は540万5300円、申告期限までに納付すべき金額は0円とされていた（乙1）。

本件更正請求は、本件土地の価額を571万円と評価することを前提としたものである（甲11、乙1）。

- (3) 荻窪税務署長は、原告に対し、平成28年12月26日、本件更正請求の一部を認め、本件相続に係る原告の相続税の課税価格を7894万1000円、2条6号ニの納付すべき税額を780万6800円、申告期限までに納付すべき金額を0円とする更正処分（以下「本件更正処分」という。）をした。

本件更正処分は、本件土地の価額を、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。平成27年4月3日付け課評2-5ほかによる改正前のもの。乙4。以下「評価通達」という。）に基づき、2172万1417円と評価することを前提としたものである（甲11）。

- (4) 原告が本件更正処分に対し審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成30年2月15日、原告の審査請求を棄却する裁決をし、同月23日、裁決書謄本を原告に送達した（乙2）。
- (5) 原告は、平成30年8月20日、本件訴えを提起した（裁判所に顕著な事実）。
- (6) 本件土地を評価通達に基づいて評価した場合の評価額は、2172万1993円である。

3 争点及び争点に関する当事者の主張

本件の主な争点は、本件土地の評価につき評価通達により難い特別の事情があるかである。

(原告の主張)

- (1) 本件土地の評価通達24-4の広大地補正率による減額は2052万6444円であるが、本件土地は、建築基準法上の道路に接道していない無道路の農地であり、東側、南側、西側は生産緑地であって道路を開設できず、宅地転用するには北側への道路開設を要し、本件土地を実際に宅地転用するに当たり必要な道路開設費及び宅地造成費は、以下のとおり、広大地補正率による減額を大きく上回る合計5604万4411円であり、評価通達40-2や24-4の定めが想定する程度を著しく超える程度の道路開設費や宅地造成費を要する場合であるから、本件土地には、評価通達に定める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（以下「評価通達により難い特別の事情」という。）がある。

造成工事費用	3570万6960円
開設道路上の倉庫取壊費用	14万2922円
買収対象土地の所有権移転登記費用	56万1400円
買収対象土地の測量、境界確定、土地分筆登記費用	489万7400円
道路提供土地買取費用	1473万5729円
合計	5604万4411円

- (2) 本件土地の宅地開発は困難であり、最有効利用は栗林である。これを前提に評価すると、

本件土地の適正な時価は571万円（甲5）又は598万円（甲19）である。

（3）本件相続に係る「債務等の金額」は、本件更正処分のとおり、501万7572円である。

（4）本件更正処分は、本体土地の価額を2172万1417円と過大に評価したものであって違法であるから、本件更正処分のうち、本件更正請求に係る課税価格6293万円、2条6号ニの納付すべき税額540万5300円を超える部分の取消しを求める。

（被告の主張）

（1）評価通達の定めには一般的な合理性があるから、評価通達により難い特別の事情が存しない限り、相続財産は評価通達に定める評価方法に従って評価すべきである。

もっとも、評価対象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宅地造成費や評価対象地が無道路地に該当することによる道路開設費が、評価通達40-2や24-4の定めが想定する程度を著しく超える場合には、評価通達により難い特別の事情が認められる余地もあると考えられる。

しかし、以下のとおり、本件土地には、評価通達により難い特別の事情があるとは認められない。

（2）都市計画法33条1項の開発許可を受けるに当たり、北側道路に接続する農道を拡幅するための予定地について必ずしも所有権を取得する必要はなく、予定地に係る権利者の相当数から道路開設の同意を得ていれば、開発許可を受けることができる。本件における道路開設予定地の所有者が開発事業者による買取りを求めることなく道路開設に同意することは十分に想定され、そうすると、道路提供土地買取費用1743万5729円は、本件土地の開発に当たり必ずしもその全額が必要になる費用とは認められない。

（3）評価通達による評価額は路線価及び倍率（以下「路線価等」という。）に基づいているが、路線価等は地価公示価格の80%程度を目途に定められている。したがって、評価通達により難い特別の事情の有無を判断する一要素として、実際に見込まれる宅地造成費等が評価通達が想定する程度を著しく超えているかを検討する場合には、当該宅地造成費等についても、評価通達ベース額である80%に引き直して検討すべきである。

（4）原告の主張する造成工事費3570万6960円は、不動産鑑定評価書（甲19）を作成した不動産鑑定士が任意に選定した業者1社のみによって算出された見積金額であり、複数の業者から相見積り等をした上で算出された金額ではないから、その見積金額が妥当性を有するものであるかは必ずしも明らかでない。

（5）評価通達24-4の広大地補正は評価通達20-2（無道路地補正）等に代わって用いられるものであり、同通達における通路開設費用は建築基準法上の道路に付設された路線価等を基に評価した金額からの減価額であるから、広大地の評価において路線価等とされた単価が建築基準法上の道路を基準としたものでない場合には、評価通達により難い特別の事情の有無について実際に必要な通路開設費等と比較すべき額は、通路を開設すべき建築基準法上の道路に付設された路線価等を基に評価した場合の広大地補正による減価額とすべきである。

本件土地の評価通達による評価額は、建築基準法上の道路でない西側農道に付設された固定資産税路線価（2万7000円）に倍率（1.1倍）を乗じて算出された金額（2万9700円）を基礎に評価したものであるから、比較の対象とすべき額は、本件土地から通路を開設すべき建築基準法上の道路である北側道路に付設された固定資産評価税額（4万5000円）に倍率（1.1倍）を乗じて算出された金額（4万9500円）を基に評

価した場合の広大地補正による減価額（3421万0740円）とすべきである。

原告主張の造成工事費3306万2000円（消費税相当額を含まない額）及び道路提供土地買取費用1473万5729円の合計4779万7729円を評価通達ベース額である80%に引き直した3823万8184円は、北側道路を基準とした広大地減価額3421万0740円を上回るものの、その見積金額が妥当性を有するかは必ずしも明らかでないこと、道路提供土地買取費用は必ずしもその全額が必要とはいえないことからすれば、評価通達の定めが想定する程度を著しく超える程度の宅地造成費等であるとは必ずしも認められない。

(6) 本件土地の評価通達による評価は、西側農道の固定資産税路線価を基に算出されており、北側道路の固定資産税路線価を基に算出した（広大地補正・生産録地補正前の）評価額7231万9500円と本件土地の（広大地補正後、生産力地補正前の）評価額2286万5256円との差額は4945万4244円となり、上記造成工事費等の評価通達ベース額3823万8184円は当該差額の範囲内にあり、原告主張の造成工事費等は、本件土地の評価額の算出に当たり考慮されている。

(7) 西側農道の固定資産税路線価（2万7000円）を算定する際には、建築基準法上の道路である北側道路の固定資産税路線価（4万5000円）に、幅員格差（マイナス8ポイント）、舗装格差（マイナス3ポイント）、道路種別格差（マイナス30ポイント）及び基準容積率格差（マイナス1ポイント）を加味した減額がされている。

不動産鑑定評価書（甲19）が想定するとおりに西側農道を拡幅した場合の開発道路は、幅員が6mとなり、舗装がされ、建築基準法上の道路に該当することになるから、上記減額要素は全て解消され、北側道路と同額程度の固定資産税路線価が付設されることとなると思料される。

そうすると、不動産鑑定評価書（甲19）にある道路提供土地買取費用1473万5729円、造成工事費用3570万6960円のうち道路拡幅・給水本管分岐工に係る953万6000円は、西側農道の固定資産税路線価の算定において、減額要素として既に考慮されているといえる。

北側道路と西側農道の固定資産税路線価の格差に基づく減価額2892万7800円（〔4万5000円－2万7000円〕×1.1×1461㎡）は、上記1473万5729円と953万6000円の合計額を評価通達ベース額である80%に引き直した1941万7384円を上回っており、このことから、上記道路拡幅等費用は、西側農道の固定資産税路線価の算定において既に考慮されているといえる。

上記道路拡幅等費用は、西側農道の固定資産税路線価の算定において既に考慮されているから、広大地減価額と比較すべき本件土地についての宅地造成費等は、上記4779万7729円を評価通達ベース額に引き直した3823万8184円から、上記1941万7384円を控除した1882万0800円である。これは、広大地減価額である2052万6444円を下回る。

(8) 倉庫取壊しに多額の費用を要するとは認められず、想定される道路開設費に与える影響は軽微なものであると思料される。

(9) 原告提出の不動産調査報告書（甲5）や不動産鑑定評価書（甲19）の評価額は、本体土地の時価として合理性を有するものとは認められない。

(10) 以上のとおり、本件土地について、評価通達40-2や24-4の定めが想定する程度を著しく超える程度の宅地造成費等を要するとはいえず、評価通達により難い特別の事情があるとは認められない。

本件土地の価額は評価通達の定めに従って算定することが相当である。

(11) 本件相続に係る「債務等の金額」は、301万9572円である。平成27年1月9日に発生した株式会社Aに対する未払金199万8000円（甲2・11頁）は、非課税財産（墓所）の取得、維持又は管理のために生じた債務であるから、相続税法13条3項により、債務控除の対象とならない。

(12) 以上に基ついで算定すると、原告の2条6号ニの納付すべき税額は812万9900円であるところ、本件更正処分における原告の2条6号ニの納付すべき税額はこれを下回る780万6800円であるから、本件更正処分は適法である。

第3 当裁判所の判断

1 本件の判断枠組み

(1) 相続税法11条の2第1項は、相続により財産を取得した国内居住者につき、当該相続により取得した財産の価額の合計額を相続税の課税価格とする旨を規定し、同法22条は、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における時価による旨を規定している。

国税庁においては、各種財産の評価方法につき評価通達を定め、これに基づいて財産の評価を行っているところ、評価対象の不動産に適用される評価通達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、当該不動産の相続税の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、上記課税価格は、評価通達により難い特別の事情の存しない限り、相続開始時における当該不動産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（このことは、当事者間にも争いが無い）。

(2) 本件土地は、市街化区域内に所在する農地であり、宅地であるとした場合には評価通達24-4にいう広大地に該当し、八王子市長に対し買取りの申出をすることができる生産緑地であるから、評価通達40-2、24-4、40-3が適用され、評価通達に基づいて評価した場合の評価額は2172万1993円である（争いが無い）。

(3) 評価通達40-2が、広大な市街地農地につき広大な宅地に関する評価通達24-4の定めに従って評価することとしているのは、市街化区域に所在する農地については、宅地転用につき農地法4条1項本文の許可を受けることを要しないとされていることから、宅地化の需要が生じやすい区域にあり、かつ、宅地への転用が容易であり、取引される場合には宅地としての潜在的価値を有する農地として取引されることを前提とするものと解される（乙13）。

そして、評価通達40-2が、市街地農地を広大地として評価する場合には、評価通達40により広大でない市街地農地を評価する場合には控除することとされている宅地造成費を控除しないで評価することとしているのは、評価通達24-4の広大地補正率の中には宅地造成費等も考慮されていることを前提とするものと解される（乙13）。

これら評価通達の定めは、一般的には合理性を有するものと認められる。

(4) しかし、本件土地を宅地に転用するのに、評価通達40-2や24-4の定めが想定する程度を著しく超える宅地造成費等（建築基準法上の道路まで通路を開設するのに必要な費用

を含む。)を要するような場合には、評価通達により難い特別の事情があると解される。

- (5) なお、原告は、本件土地の査定額を571万円とする不動産調査報告書(甲5)や本件土地の鑑定評価額を598万円とする不動産鑑定評価書(甲19)を提出しているが、評価通達の定めと異なる評価方法による評価額が評価通達による評価額よりも低いというだけでは、評価通達により難い特別の事情があるとはいえないと解される(最高裁平成25年7月12日第二小法延判決・民集67巻6号1255頁の千葉勝美補足意見参照)。

2 評価通達により難い特別の事情の有無について

- (1) 本件土地は、建築基準法上の道路に該当しない幅員約1.82mの農道に西側で接しているが、同法43条1項その他法令に規定する接道義務を満たしていない無道路地であるから(甲5、10)、そのままでは建築物を建築することはできず、宅地に転用することができない。

本件土地の南方約100mには市道が存在するほか、北方約80.5m、東方約68m、南方約72.5mには、それぞれ建築基準法上の道路が存在し、このうち、南方約100mに存在する市道と北方約80.5mに存在する道路(以下「北側道路」という。)には、西側農道が通じている(甲10・22頁)が、本件土地の東側、西側及び南側の土地は生産緑地に指定されており、道路を開設することはできない(甲15、16、弁論の全趣旨)。

本件土地の所在する八王子市において、開発区域内の住宅の敷地に接する道路の幅員は6m以上とすることが定められている(甲18)。

したがって、本件土地を宅地に転用するには、北側道路に達するまで、西側農道を幅員6mに拡幅して開発を行う必要がある。

道路開設予定地上には未登記の倉庫が存在し、道路開設には当該倉庫を取り壊す必要がある(甲23)。

- (2) 本件土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㎡当たりの価額は2万9700円であり、広大地補正率は0.52695であるから、本件土地を評価通達に基づき評価した場合には、評価通達24-4による広大地補正として、

$$29,700円 \times 1,461㎡ \times (1 - 0.52695) =$$

$$20,526,444円 \text{ (評価通達40-3による生産緑地補正前の金額)}$$

を減価して評価していることになる(甲10・20頁)。

本件土地を実際に宅地開発するために必要な宅地造成費等が、この減価額(2052万6444円)を著しく超えるものであれば、本件土地には「評価通達により難い特別の事情」があると解される。

- (3) 本件土地を建築基準法上の道路に接道するように開発するのに想定される宅地造成費につき、株式会社Bによる不動産鑑定評価書(甲19)には、開発法による価格査定に当たって考慮した事情として、造成工事費が3306万2000円、道路提供土地買取価格が39,092円 \times 376.95㎡(計算すると1473万5729円)である旨の記載があり(甲19・36頁)、また、株式会社C作成の平成31年8月14日付け造成工事御見積書の写しが添付され、それによれば、測量・監理費が540万円、造成工事費用が2766万2000円の小計3306万2000円であり、消費税相当額8%(当時)を付加した最終的な見積金額は3570万6960円となっている(甲19・8~11頁)。

また、株式会社Bによる意見書(甲23)には、北側道路まで6m幅の道路を開設する

には、拡幅部分にかかる未登記の倉庫を取り壊す必要があり、その倉庫取壊費用が14万2922円であり、また、買収対象土地の所有権移転登記費用が56万1400円、買収対象土地の測量及び境界確定、分筆登記費用が48万97400円である旨の記載がある。

これを消費税相当額を含む宅地造成費3570万6960円に加算すると、その合計額は5604万4411円となる。

- (4) 被告は、開発許可に当たっては道路開設予定地の所有権を必ずしも取得する必要はなく、予定地に係る権利者の相当数の同意を得ていれば開発許可を受けることができるのであるから、道路提供土地買取費用1473万5729円は、必ずしもその全額が宅地造成に必要な費用ではないと主張する。

しかし、本件土地の開発許可につき道路開設予定地所有者から無償で同意が得られる蓋然性があると認めるに足りる証拠はなく、評価通達20-2が、無道路地補正に当たり、道路開設予定地の権利者の同意により開発許可を受けることが可能であっても、接道義務に基づいて最小限度の通路を開設する場合のその通路に相当する部分の価額（路線価に地積を乗じた価額）を減価すべきこととしていることに照らしても、宅地造成費を算定するに当たり、建築物の建築に必要な最小限度の通路を開設する場合のその通路に相当する部分の買取費用を宅地造成に必要な費用に計上することは合理的である。

他方、一般的に合理性の認められる無道路地補正における減価額の上記のような算定方法に照らすと、買収対象である通路相当部分の土地に係る所有権移転登記費用、測量及び境界確定、土地分筆登記費用は、必ずしも宅地造成に必要な費用とは認められないというべきである。

これ以外の点で、株式会社Bによる宅地造成費の見積りが合理性を欠くことをうかがわせる事情は認められない。

そうすると、本件土地を宅地として造成するのに必要な費用は、上記道路提供土地買取価格1473万5729円、造成工事費3570万6960円、倉庫取壊費用14万2922円の合計5058万5611円となる。

- (5) 被告は、評価通達による評価額は公示価格の80%程度である路線価を基礎としているから、実際に必要な宅地造成費等も評価通達ベース額である80%に引き直すべきであると主張する。

そこで、上記5058万5611円を評価通達ベース額である80%に引き直すと、4046万7488円となる。

- (6) 被告は、本件土地の宅地造成費と比較対象とすべき減価額は、建築基準法上の道路である北側道路の路線価4万5000円に倍率1.1倍を乗じた4万9500円を基礎とした3421万0740円であると主張する。

しかし、本件土地を評価通達に基づき評価するに当たり、評価通達24-4により減価された額は上記のとおり2052万6444円なのであるから、評価通達により難い特別の事情の有無の判断に当たっては、本体土地に実際に必要な宅地造成費等がこの評価通達が想定する減価額を著しく超えるか否かを判断すべきである。

北側道路の路線価を基準とした3421万0740円という減価額は、北側道路に付設された固定資産税路線価を基準に評価額を算出するという、評価通達の定めと異なる評価方法を前提とした場合の仮想減価額にすぎず、評価通達が想定している減価額ではないか

ら、評価通達により難い特別の事情の有無の判断に当たり、実際に必要な宅地造成費等と比較すべき対象として適当な額ということとはできない。

- (7) 被告は、西側農道の拡幅に要する費用は、西側農道の固定資産税路線価（2万7000円）の算定に当たり、北側道路の路線価（4万5000円）に幅員格差、舗装格差、道路種別格差及び基準容積率格差を加味した減額をする際の減額要素として既に考慮されているなどと主張する。

しかし、西側農道の固定資産税路線価が低く定められており、そのため、その倍率価格を基礎とした本件土地の広大地補正前の基礎価額及びこれに基づく広大地補正による減価額が低く評価されているとしても、評価通達が道路拡幅その他本件土地を宅地として造成するために必要な費用一切を含むものとして想定している広大地補正による減価額は2052万6444円にすぎないのであるから、これを著しく超える宅地造成費等を要する場合には評価通達により難い特別の事情があるとされることに変わりはないというべきである。

評価通達40-2、24-4は、評価通達40や20-2の減額要素に代えて、「その広大地の面する路線の路線価」に広大地補正率と地積を乗じた価額を対象土地の評価額とすることを規定しているから、評価通達40で考慮される宅地造成費や、評価通達20-2で考慮される道路提供土地買取費用については、広大地補正率の中で考慮することを想定済みであるといえるが、「その広大地の面する路線の路線価」が標準宅地の路線価よりも種々の条件格差により低く算定されている場合に、その広大地の面する路線を標準宅地同様の条件に改良する工事の費用まで広大地補正率の中で考慮することを想定していると解すべき根拠はない。

したがって、被告主張の事情が西側農道の路線価算定の過程で考慮されているとしても、本件土地の評価通達による評価において、正面路線である西側農道を幅員6mに拡幅することが想定されているとはいえず、被告主張の事情が本件土地の評価通達による評価において考慮済みであるとはいえない。

- (8) 以上によれば、本件土地は、宅地転用に当たり、評価通達40-2や24-4の定めが想定する2052万6444円程度を著しく超える、5058万5611円（評価通達ベース額である80%に引き直して4046万7488円）の宅地造成費等を要するのであるから、評価通達により難い特別の事情があると認めるのが相当である。

- 3 本件土地には評価通達により難い特別の事情が認められるのであるから、評価通達による評価額を本件土地の適正な時価と推定することはできないところ、本件土地の価額を評価通達に基づき2172万1993円と評価することを前提に、本件更正請求に対し、課税価格7894万1000円、2条6号ニの納付すべき税額780万6800円の限度でしか認めなかった本件更正処分は、その適法性の立証がないことに帰する。

そうすると、裁判所において本件土地の適正な時価を探求するまでもなく、本件更正処分は違法であるから、本件更正請求に係る課税価格6293万円、2条6号ニの納付すべき税額540万5300円を超える部分を全部取り消した上で、国税通則法71条1項1号の期間内に、課税庁において改めて（本件土地には評価通達により難い特別の事情があることを前提に）本件土地の適正な時価を算定し、本件更正請求に対する判断をさせるのが相当である。

- 4 よって、原告の請求は全て理由があるから認容し、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 市原 義孝

裁判官 西村 康夫

裁判官 永田 大貴