

東京地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国(武蔵野税務署長)
令和3年12月3日却下・棄却・確定

判 決

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。)
原告ら訴訟代理人弁護士	丸山 一郎
同	伊藤 健一郎
被告	国
同代表者法務大臣	古川 禎久
処分行政庁	武蔵野税務署長 櫻井 元博
被告指定代理人	江原 謙一
同	淵 政博
同	伊藤 芳樹
同	小林 真帆
同	大野 隆太
同	土居 哲雄

主 文

- 1 本件訴えのうち別紙1「訴え却下部分目録」記載の部分をいずれも却下する。
- 2 原告らのその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は、原告らの負担とする。

事実及び理由

第1 請求

別紙2「請求の趣旨目録」記載のとおりである(同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。)

第2 事案の概要

原告らは、別表1の順号1ないし3記載の各土地(以下、個別の土地を指すときは「本件土地1」のようにいい、これらの土地を総称するときは「本件各土地」という。)について、いずれも財産評価基本通達(昭和39年4月25日付け直資56・直審(資)17(例規)国税庁長官通達。ただし、平成26年4月2日付け課評2-9・課資2-1・課審7-1国税庁長

官通達による一部改正前のもの。以下「評価通達」という。)の定める評価方法により評価した価額は、被相続人丁(以下「本件被相続人」という。)の相続(以下「本件相続」という。)が開始した当時(平成25年8月●日。以下「本件相続開始日」ということがある。)における客観的な交換価値である「時価」(相続税法22条)を上回ることが明らかであるとして、評価通達の定める評価方法により評価した価額から減価された価額が本件各土地の価額であることを前提とした本件相続に係る相続税(以下「本件相続税」という。)の申告(以下「本件相続税申告」といい、本件相続税申告の際に提出した申告書(乙1)を「本件相続税申告書」という。)をし、その後、本件各土地の価額は本件相続税申告書に記載した価額よりも更に減価されるべきであるとして本件各更正の請求をしたところ、武蔵野税務署長は、平成29年10月20日、本件相続開始日当時の本件各土地の価額を評価通達の定める評価方法により評価すべきであるとして、原告らに対し、本件各通知処分をするとともに、本件各更正処分等(ただし、本件再調査決定又は本件裁決による一部取消し前のもの)をした。

本件は、原告らが、本件各土地について評価通達の定める評価方法によりその価額を評価すべきことを前提とした本件各通知処分及び本件各更正処分等(以下、総称して「本件各処分」という。)は違法であるなどとして、本件各処分の一部の取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

別紙3「関係法令等の定め」のとおりである(同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。)

2 前提事実

以下の事実は当事者間に争いがなく、各項末尾に記載する証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる。

(1) 当事者等

ア 原告らは、いずれも本件被相続人の子である。

イ 本件被相続人は、平成25年8月●日、死亡した。本件被相続人の相続人は、本件被相続人の妻である訴外戊(以下「訴外戊」という。)及び原告らである。

(2) 本件各土地の概要等

本件各土地は、平成25年8月●日当時、本件被相続人が所有していた。本件各土地の所在、地番及び地目又は種類は、別表1に記載されているとおりであり、本件各土地に係るその余の事実の概要等は、次のとおりである。

ア(ア)本件土地1は、小金井都市計画事業●●土地区画整理事業(平成12年2月1日に事業計画決定の公告がされたもの。以下「本件土地区画整理事業」という。)の施行区域内に存する土地(地積(実測)407.14㎡)であり、平成26年12月9日、仮換地の指定を受けた。

なお、東京国税局長は、平成25年に相続が開始した場合における本件土地区画整理事業の施行区域内の土地の評価(相続財産の評価)については、個別的に評価すべきものと定めていた。

原告丙は、平成25年8月14日、武蔵野税務署長に対し、本件相続税申告のために本件土地1を評価する必要があるとして、個別評価の申出をしたところ、本件土地区画整理事業の施行区域内の評定を所管する武蔵府中税務署長は、平成25年9月20日、本件土地1と東側で接する路線の路線価が270,000円/㎡(以下「本件

個別路線価」という。)、地区区分が普通住宅地区、借地権割合が60%である旨を回答した。

(イ) 本件土地1上には、本件相続が開始した時点において、建物(別表5の順号1の建物。以下「本件建物1」という。なお、本件建物1は、所有権の保存の登記がされていなかった。)が存していた。本件建物1は、10室を有する貸家であり、本件相続が開始した時点において、本件被相続人(持分10分の6)及び原告甲(持分10分の4)が共有していたが、本件被相続人は、原告甲から、原告甲が有する本件建物1の持分につき、本件土地1の使用に係る地代を受け取っていない。

なお、本件建物1は、本件相続が開始した後に取り壊され、平成27年3月31日、本件土地1上に新しい建物(原告甲及び原告丙が共有(持分各2分の1)するもの)が建築された。

イ 本件土地2の地積(実測)は、397.45㎡である。本件土地2上には、本件相続開始日において、原告乙及び原告丙が共有(持分各2分の1)する建物(以下「本件建物2」という。)が存し、貸家とされていたが、本件被相続人は、原告乙及び原告丙から、本件建物2の敷地として本件土地2を使用することに係る地代を受け取っていない。

ウ 本件土地3の地積(実測)は、458.58㎡であり、本件相続開始日における現況は、雑種地であった。

(3) 本件各処分に至る経緯

ア 原告らは、本件相続により、本件各土地につき、別表1の「取得者(持分)」欄記載のとおり、その所有権又は持分を取得した。

イ 原告ら及び訴外戊は、本件相続税に係る法定申告期限内である平成26年5月29日、武蔵野税務署長に対し、本件相続税申告書を提出して本件相続税申告をした。

ウ 原告らは、平成28年3月17日、武蔵野税務署長に対し、本件土地3の評価に誤りがあり、本件相続税に係る税額等も誤っていると、本件相続税申告に係る更正の請求(本件第一次各更正の請求)をした(甲4、乙2の1・2)。

エ 原告らは、平成29年7月13日、武蔵野税務署長に対し、本件土地1及び本件土地3の評価に誤りがあることなどにより、本件相続税に係る税額等も誤っていると、本件相続税申告に係る更正の請求(本件第二次各更正の請求)をした(甲6の1ないし3)。

オ 武蔵野税務署長は、平成29年10月20日、原告らに対し、本件各通知処分をするとともに、本件各更正処分等(ただし、本件再調査決定又は本件裁決による一部取消し前のもの)をした。

(4) 本件各処分に対する不服申立ての経緯

ア 原告らは、平成30年1月12日、武蔵野税務署長に対し、本件各処分に不服があるとして、再調査の請求をした。武蔵野税務署長は、同年4月12日、原告乙及び原告丙がした再調査の請求の一部に理由があるとして、本件更正処分(原告乙)及び本件更正処分(原告丙)並びに本件賦課決定処分(原告丙)(いずれも、本件再調査決定による一部取消し前のもの)の一部を取り消し、原告らのその余の再調査の請求をいずれも棄却する旨の決定(本件再調査決定)をした。

イ 原告らは、平成30年5月7日、本件再調査決定を経た後の本件各処分(ただし、本件裁決による一部取消し前のもの)になお不服があるとして、国税不服審判所長に対し、審

査請求をした。国税不服審判所長は、平成31年4月19日、原告らがした審査請求の一部に理由があるとして、本件各更正処分等（いずれも、本件裁決による一部取消し前のもの）の一部を取り消し、原告らのその他の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決（本件裁決）をした。（甲15）

（5）本件訴えの提起

原告らは、令和元年10月30日、本件訴えを提起した（当裁判所に顕著な事実）。

3 本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張

後記5に記載するもののほか、別紙4「本件各更正処分等の根拠及び適法性」に記載のとおりである（同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。）。

なお、原告らは、下記4の争点に関する部分のほかに、本件各処分の根拠及び適法性を争っていない。

4 争点

（本案前の争点）

（1）本件訴えのうち本件各通知処分の取消しを求める部分の訴えの利益の有無

（争点1）

（本案の争点）

（2）本件各土地に係る個別の減価要素の有無（争点2）

（3）本件各土地について広大地として評価することの可否（争点3）

5 争点に対する当事者の主張の要旨

（1）争点1（本件訴えのうち本件各通知処分の取消しを求める部分の訴えの利益の有無）について

（原告らの主張）

申告納税方式によるものとされる国税においては、納付すべき税額は、納税者のする申告によって確定することが原則とされ（国税通則法16条1項1号）、納税者においてその申告に係る既に確定した税額を減少させるためには、税務署長等に対して更正の請求をし、その請求に係る課税標準等又は税額等についての調査により上記申告に係る税額を減少させる更正処分（以下「減額更正処分」という。）がされることを要する（同法23条）。そして、上記の調査によっても更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知する処分（以下「通知処分」という。）は、納税者の更正の請求に対して税務署長等がその請求において理由とされたところをもって減額更正処分をすることを拒否する応答をするものであって、これがされることを通じ、納付すべき税額が申告により既に確定したとおりであることが確認される意味を持つものと解される。

他方、税務署長等が申告に係る税額を増加させる更正処分（以下「増額更正処分」という。）をした場合においては、納税者の納付すべき税額は当該増額更正処分により改めて確定されるが（国税通則法16条1項1号等参照）、納税者が更正の請求の手續（同法23条1項参照）を執ることなくその取消しを求めることができるのは、当該増額更正処分に係る税額のうち納税者の申告に係る税額を超える部分のみである（同法29条1項参照）。

このように、増額更正処分と通知処分とは、内容を異にし、別個の効果を有する処分であり、関係法令を見ても、それぞれについて個別に審査請求ないし訴訟の対象とすることを妨げる明文規定はなく、また、通知処分がされた後に増額更正処分がされた場合において、納

税者が増額更正処分の取消しを求める訴えの中で、増額更正処分のうち納税者の申告に係る税額を超える部分のみならず、上記申告に係る税額と更正の請求に係る税額との差額部分についても、併せて当然に取消しを求めることができる旨を定めた規定もない。

そうすると、納税者において、後にされた増額更正処分のうち納税者の申告に係る税額と更正の請求に係る税額との差額部分を争うためには、通知処分について適法に不服申立てをした上で適法にその取消しの訴えを提起することが必要とされるものというべきである。なお、増額更正処分と通知処分に係る取消訴訟が別個に継続することにより生じる審理判断の重複や抵触という問題については、請求の併合（行政事件訴訟法13条等）ないし口頭弁論の併合（同法7条、民事訴訟法152条1項）によって対処することが可能であるから、通知処分の取消しを求める請求に係る訴えの利益を否定するものとはいえない。

したがって、本件訴えのうち本件各通知処分の取消しを求める部分については、訴えの利益があるから、適法である。

（被告の主張）

通知処分は、納税申告書を提出した納税者がその申告による税額等の減額を求めて課税庁に是正権の発動を促す更正の請求をしたことに対し、課税庁が当該是正権の発動を拒否し、申告による税額等の減額を認めないことを確定させる効果を持つ処分であり、新たに税額自体を確定させる処分ではない。他方、国税通則法24条の更正処分は、税務署長において、納税者の課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときに、課税要件事実を全体的に見直し、申告された税額も含めて納税義務の内容である税額の総額を確定する処分である。このように、両者は、手続的に見れば別個独立した処分ではあるが、同一の国税の納税義務に関わる相互に密接な関連を有する処分である。

上記のとおり、増額更正処分は、単に申告された税額に更正された税額との差額を追加するものではなく、課税庁が課税要件事実を全体的に見直し、税額の総額を確定する処分であって、その中には、申告された税額を減額しない趣旨を含むものといえるから、増額更正処分の内容は、減額の更正をしない旨の通知処分を包摂する関係にあるといい得る。

そうすると、通知処分と増額更正処分がされた場合、納税者は、増額更正処分の取消訴訟の中で、通知処分における減額の更正をしない旨の判断に存する違法を主張し、申告による税額等を下回る額にまで増額更正処分の取消しを求めることをもって争えば足り、これと別個に通知処分を争う利益や必要性を有しないと解すべきである。このことは、増額更正処分の取消訴訟と通知処分の取消訴訟が別個に係属することにより生じる審理判断の重複や抵触を避けるためにも相当であることから裏付けられる。

したがって、原告らは、本件各更正処分等の取消しを求める訴えにおいて本件各通知処分の違法を争えば足りることになるから、本件訴えのうち本件各通知処分の取消しを求める請求に係る部分は、不適法なものとして却下されるべきである。

（2）争点2（本件各土地に係る個別の減価要素の有無）について

（被告の主張）

ア 評価通達に基づく相続財産等の評価方法は、相続税法22条が規定する財産の「時価」、すなわち客観的交換価値を評価及び算定する方法として一定の合理性を有するものと一般に認められていることに鑑みると、課税庁が、ある課税処分における課税価格又は税額の算定を評価通達の定めに従って相続財産の価額を評価してしたものであることを、評価通

達の定め即して主張立証した場合には、当該課税処分における相続財産の価額は、「時価」を適正に評価したものと事実上推認することができるというべきである。

このように、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があり、かつ、当該財産の相続税の課税価格が当該評価方法に従って決定された場合には、評価通達に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、当該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り、当該評価方法に従って算定された評価額は、相続税法22条に規定する「時価」と事実上推認することができることになる。

イ 本件各土地の価額を評価するに当たって用いる評価通達及び使用貸借通達の定めは、次のとおり、一般的な合理性を有するものである。

(ア) 評価通達7-2は、宅地については利用の単位となっている1区画の宅地を評価単位とし、雑種地については利用の単位となっている一団の雑種地を評価単位とする旨を定めている。これは、土地の取引は、通常利用単位ごとに行われ、その取引価格は利用単位を基に形成されていることをその趣旨とするものであり、このように、土地に係る評価単位に関する評価通達の定めは、土地の効用や取引価格が利用単位を基に形成されていること等に着眼して相続税法22条の「時価」を適切に算定する観点から定められたものといえることができるから、その内容は、一般的な合理性を有するといえるべきである。

(イ) 評価通達11は、市街地的形態を形成する地域にある宅地の価額について、路線価方式で評価する旨を定めている。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、評価対象地の個別の事情もその評価額に反映させるものであることからすると、路線価方式は宅地の時価を求める評価方法として一般的な合理性を有するものといえることができる。

(ウ) 評価通達82は、市街化区域にある雑種地の価額は、付近の宅地の価額を基に比準して評価するものとしているところ、これは、市街化区域の雑種地の価格については、付近にある宅地の取引価格と宅地造成費相当額の格差があるのみでその価格水準に差がないことを根拠とするものであるから、一般的な合理性を有するものといえるべきである。

(エ) 使用貸借通達1は、建物又は構築物の所有を目的として使用貸借による土地の借受けがあった場合には、借地権の設定に際してその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払う取引上の慣行がある地域においても、課税実務上、当該土地の使用貸借に係る使用権の価額を零として取り扱う旨を定めている。これは、使用貸借による土地の使用権は、その経済的交換価値において、借地権に比して極めて弱いものであることによる。

また、使用貸借通達3は、使用貸借により貸し付けられている土地の上に存する建物等が貸し付けられている場合にも、その土地を貸家建付地として取り扱わず、自用の土地であるとして取り扱うこととしている。これは、使用貸借により貸し付けた土地の上に建物が建築され、当該建物が賃貸借により貸し付けられている場合における当該建物の賃借人の敷地利用権は、当該建物の所有者（土地の使用借権者）の敷地利用権から独立したのではなく、当該建物の所有者の敷地利用権に従属し、その範囲内において行使されるものにすぎず、したがって、当該建物所有者の敷地利用権の価額を零として取り扱うこととした以上（使用貸借通達1）、当該建物の賃借人の敷地利用権の価額

についても零として取り扱うのが当然であり、またその土地自体の価額も自用であるとした場合の価額によるべきであるとの考えによるものである。

以上のような使用貸借通達の定めは、土地の使用貸借がされる場合の人的関係や、使用貸借による土地の使用権には借地権のような強い法的保護が及ばないこと等に着目して定められたものであるから、一般的な合理性を有するものというべきである。

ウ 本件土地1について

(ア) 本件土地1の概要等は、前記前提事実(2)アのとおりである。

(イ) 本件土地1は、前記前提事実(2)ア(ア)のとおり、本件土地区画整理事業の施行区域内にあるが、本件相続開始日時点では仮換地の指定がされていなかったから、本件相続開始日における本件土地1の評価額は、従前の宅地の価額により評価すべきこととなる。そして、本件土地1の路線価は、本件個別路線価となり、地区区分は普通住宅地区、借地権割合は60%である。また、前記前提事実(2)ア(イ)のとおり、本件土地1は、本件相続開始日において、本件建物1の敷地の用に供されていたところ、原告甲は、本件建物1に係る同人の持分について本件土地1の使用に係る地代を本件被相続人に支払っておらず、本件土地1を無償で使用していたものであり、その使用権限は使用貸借によるものと認められるから、本件土地1は、自用の土地として評価すべきこととなる。具体的な計算過程は、別表9-1のとおりであり、本件相続開始日当時の本件土地1の評価額は、9997万2738円である。

(ウ) a 本件土地1につき評価通達24を準用すべきとの主張について

原告らは、本件土地1の東側の一部が建築基準法42条1項4号の道路に指定されている(以下、本件土地1のうち同号の道路に指定されている部分を「本件土地1東側指定道路部分」という。)から、私道の用に供されている宅地の評価に関する評価通達24の規定が準用され、本件土地1東側指定道路部分の評価額は、通常宅地の価額の100分の30に相当する価額によって評価されるべきである旨主張する。

しかしながら、評価通達24は、宅地が現に不特定多数の者又は特定の者の通行の用に供されている場合、私道として一定の利用制限等が生じることから、その価額を評価しない又は私道でないものとして評価された価額の100分の30に相当する価額で評価することとしているものであるところ、本件相続開始日において、本件土地1東側指定道路部分について、建築基準法42条1項4号の指定に伴う造成工事は行われておらず、また、仮換地の指定も受けておらず、本件土地1東側指定道路部分は、従来どおり宅地として使用収益がされ、道路として利用されていない。そうすると、本件土地1東側指定道路部分は、評価通達24で定める私道の用に供されている宅地には該当しないから、その評価に当たって評価通達24を適用することはできないし、本件土地1東側指定道路部分が建築基準法の建築制限を受けることのみを理由に、評価通達24を準用することもできない。

これをおくとしても、土地区画整理事業の施行区域内にある土地については、同事業の事業計画決定公告があった日以後、土地区画整理法76条による建築行為等の制限が課されることになるが、本件土地1東側指定道路部分を含む本件土地1に係る建築制限については、下記cのとおり、当該建築制限が土地の価格に与える影

響を適正に反映した路線価によって評価することが可能であるから、本件土地1を評価通達に基づいて評価するに当たり、本件土地1東側指定道路部分が建築基準法42条1項4号の道路に指定されていることにより建築制限が課されていることを個別に考慮する必要はない。

b 本件土地1につき評価通達24-7を準用すべきとの主張について

評価通達24-7は、都市計画道路予定地の区域内（都市計画法4条6項に規定する都市計画施設のうち道路の予定地の区域内をいう。以下同じ。）となる部分を有する土地の価額について、当該宅地のうち都市計画道路予定地の区域内となる部分が、同区域内となる部分ではないものとした場合の価額に、地区区分、容積率、地積割合の別に応じて定める補正率を乗じて計算した価額によって評価する旨を定めているところ、本件土地1に接する道路は都市計画道路予定地ではないから、本件土地1に評価通達24-7の適用はない。

原告らは、土地区画整理法の施行区域内にあるという制限は、都市計画道路予定地の区域内における制限と同等であると考えられるとし、A不動産鑑定士の意見書（甲17）をその根拠として提出するが、これは同鑑定士の独自の見解であり、それ以外の客観的根拠を欠くものであって、かかる原告らの主張には理由がない。これをおくとしても、本件土地1が土地区画整理法76条1項及び小金井市地区計画の区域内における建築物の制限に関する条例により課されている建築行為の制限については、下記cのとおり、当該建築制限等が土地の価格に与える影響を適正に反映した路線価によって適切な評価が可能となるから、上記原告らの主張には理由がない。

c 原告らは、本件土地1は、本件相続開始時において仮換地の指定を受けていないから従前の宅地の価格で評価されるどころ、この従前の宅地は、土地区画整理法76条1項及び小金井市地区計画の区域内における建築物の制限に関する条例により建築行為が制限されているにもかかわらず、本件個別路線価は、本件土地1の東側で接する道路（以下「本件東側道路」という。）に接続する北側の道路に付された平成25年分の路線価と同額の270,000円/m²であり、本件個別路線価において、土地区画整理事業の施行区域内にあることによる減価が行われていないと主張する。

しかし、土地区画整理事業の施行区域内にある宅地については、原則として評価通達14に定める路線価について個別評価を行っているところ、個別評価における路線価は、あらかじめ評定した路線価の案を基に、必要に応じて現地調査及び隣接地域とのバランスの検討等を行って評定されるのであって、個別評価における路線価の評定手順は、それ以外の路線価に係る評定手順とほとんど同様である。そして、土地区画整理事業の施行区域内に存する土地については、土地区画整理法に基づく建築制限が当該土地の価格に与える影響が路線価によって適正に反映されている。本件個別路線価の評定に際して考慮された鑑定標準地に係る鑑定評価書においても、土地区画整理事業が施行中であることが明記されており、かかる事実を踏まえた鑑定が行われているのであって、本件個別路線価の評定においても、土地区画整理事業の施行区域内に存する土地であることが適切に考慮されていることは明らかであ

る。

そもそも、土地区画整理事業が施行中の土地については、建築制限等が存するという減価要因だけが存するのではなく、将来的には土地が整備されることに対する期待値という増価要因も存在するのであるから、土地区画整理事業の施行区域内に存する土地の減価要因のみを強調して減額評価すべきとする原告らの主張は偏ったもので理由がない。

以上からすれば、本件土地1について、評価通達24又は評価通達24-7を準用して個別に減価を行うべきとする原告らの主張には理由がない。

エ 本件土地2について

(ア) 本件土地2の概要等は、前記前提事実(2)イのとおりである。

(イ) 前記前提事実(2)イのとおり、原告乙及び原告丙は、本件被相続人に対し、本件建物2の敷地として本件土地2を使用することに係る地代を支払っておらず、本件土地2を無償で使用していたものであり、その使用に係る権限は使用貸借によるものと認められるから、本件土地2は、使用貸借通達1により自用の土地として評価すべきこととなる。具体的な計算過程は、別表9-2のとおりであり、本件相続開始日における本件土地2の評価額は、1億0623万8385円である。

(ウ) 原告らは、本件土地2上には貸家が存在しており、これを更地にするために要する諸費用が評価通達1に定める評価方法においては反映されていないと主張する。

しかしながら、使用貸借通達1の定めは上記イ(エ)のとおりであり、評価通達上、建物が存する土地を評価するに当たり、当該土地を更地にするために要する費用等を控除すべきとする定めはなく、そもそも、借家人の立退料及び建物解体費用は、建物所有者が負担すべき費用であるから、本件土地2を評価するに当たって考慮すべき事情ではない。

オ 本件土地3について

(ア) 本件土地3の概要等は、前記前提事実(2)ウのとおりである。

(イ) 本件土地3は、現実にいわゆる角地としての効用を有していないと認められるため、本件土地3の隣地である東京都小金井市●●の土地(以下「本件隣地」という。)と本件土地3を併せた全体の整形地としての1㎡当たりの価額から、本件隣地の1㎡当たりの価額を差し引いた金額を基に評価すべきである。具体的な計算過程は、別表9-3のとおりであり、本件相続開始日における本件土地3の評価額は、1億0588万1994円である。

(ウ) a 原告らは、本件隣地に係る土地売買契約書には、本件隣地に家屋を建築する際、建ぺい率の関係上、本件土地3の一部をその建築敷地として使用することを承諾する旨の特約(以下「本件特約条項」という。)があり、一敷地一建物の原則により、本件隣地の敷地面積に含まれる土地には新たな建物の建築ができないから、本件土地3上に新たな建物を建築することは事実上不可能である旨の主張をする。

しかしながら、一建物一敷地の原則は、直接には個々の建築物について独自の敷地が成立するという原則を規定したものであって、敷地相互間の関係について規定したものではないから、一建物一敷地の原則を踏まえても、本件隣地上の建物に係る建築確認申請時に敷地面積に含まれた部分を考慮することなく、本件土地3上に

新たな建物を建築することができるというべきである。

- b 原告らは、本件特約条項の存在や、本件隣地上の建物について建築確認の確認済証が発行され、現に本件隣地に建物が建築されていることからすれば、隣地所有者に何らかの土地利用権が発生していると考えられるから、評価通達25(5)により評価通達27-5が準用される旨主張する。

しかしながら、本件特約条項の記載によれば、本件特約条項はあくまで本件隣地上の建物に係る建築確認申請の限りにおいて本件土地3の使用を承諾する趣旨のもので解され、本件土地3に係る建ぺい率や容積率の使用に関する内容や、何らかの土地利用権を設定したと認めるべき記載はなく、上記原告らの主張は、その前提を欠き失当である。

(原告らの主張)

本件各土地については、次のような事情があるから、評価通達による評価額をそのまま本件各土地の評価額とすることは適切ではなく、当該評価による評価額から減額された額を本件各土地の評価額とすべきである。

ア 本件土地1について

- (ア) 本件土地1東側指定道路部分が建築基準法42条1項4号の道路に指定されていることから評価通達24を準用して減価すべきであること

本件土地1東側指定道路部分は、平成23年11月30日、建築基準法42条1項4号所定の道路に指定されており、同法44条の建築制限を受けることになるから、本件土地1東側指定道路部分については、私道の用に供されている宅地の評価に関する評価通達24の規定が準用され、その評価額は、通常の宅地の価額の100分の30に相当する価額によって評価されるところである。

- (イ) 本件土地1の一部が土地区画整理法76条1項等による建築制限を受けることから評価通達24-7を準用して減価すべきであること

本件土地1が仮換地の指定を受けたのは平成26年12月17日であるから、本件相続開始時における本件土地1の評価額は、従前の宅地の価額によるべきところ(評価通達24-2)、この従前の宅地は、本件土地区画整理事業の施行区域内にあり、本件土地1の西側及び南側の各一部は、土地区画整理法76条1項及び小金井市地区計画の区域内における建築物の制限に関する条例によって建築行為が制限されているから、この点を本件土地1の評価にも反映させるべきである。この点につき、本件東側道路の個別路線価は270,000円/m²であるところ、本件東側道路に接続する北側の道路の平成25年度路線価も270,000円/m²であることからすると、本件個別路線価において、本件土地1が本件土地区画整理事業の施行区域内にあることによる減価は行われていないものと推察される。本件土地1の固定資産評価額については、本件土地1が本件土地区画整理事業の施行区域内にあることが考慮されて、同一路線上の土地の固定資産税路線価と比べて約28%もの減価がされていることは、このような原告らの主張を裏付けるものといえる。

そして、本件土地1が本件土地区画整理事業の施行区域内に存することによる建築制限の内容は、都市計画法53条に規定する都市計画道路予定地の区域内における制限と同等であると考えられることからすると、本件土地1については、評価通達24-7の

規定が準用され、補正率は0.97となる。

(ウ) 上記(ア)及び(イ)の減価要素を反映させた本件土地1の具体的な評価額は9470万4393円である。

イ 本件土地2について

本件土地2には、本件相続開始日において貸家である本件建物2が存在していた。本件建物2を取り壊して本件土地2を更地にするためには、解体費、借家人の立退料等の費用が必要であるところ、評価通達に基づく評価においては、この点が十分に反映されておらず、このような評価額は、相続税法22条の「時価」ということはできない。

本件土地2の評価額は、本件建物2の借家人に対する立退料として家賃月額9か月分に相当する161万1000円及び本件建物2に係る解体撤去費用として290万円を控除した額である1億0172万7385円とすべきである。

ウ 本件土地3について

本件被相続人は、昭和60年1月29日、本件隣地を本件土地3から分筆した上で第三者に売り渡したが、この際作成した売買契約書において、本件隣地に家屋を建築するに当たって必要となる建築確認申請に際して本件土地3の一部をその建築敷地として書面上使用することを承諾する旨の本件特約条項をもうけ、現に、本件隣地に建築した家屋の建築確認申請における敷地面積には、本件土地3の4割強を占める205.57㎡が含まれている。そして、建築確認申請において敷地とされた土地には、建築基準法施行令1条1号に規定する一敷地一建物の原則により、新たに建物の建築はできないとされているから、本件土地3のうち、上記のとおり本件隣地上の建物に係る建築確認申請において敷地面積に含められた205.57㎡については、本件土地3の所有者が新たな建築物を建築することはできず、上記205.57㎡の位置及び形状が不明である現状においては、本件土地3上に新たな建物を建築することは事実上不可能である。これは、本件土地3のうち敷地面積に含められた205.57㎡について、これを承役地とする区分地上権に準ずる地役権を設定したことと類似の権利関係に立つものと考えられるから、本件土地3については、評価通達25(5)により評価通達27-5が準用され、自用地としての価額から借地権割合(60%)が控除されるべきである。

以上の減価要素を考慮すると、本件土地3の評価額は7810万0062円となる。

(3) 争点3(本件各土地について広大地として評価することの可否)について

(被告の主張)

ア 広大地通達が、路線価地域にある宅地を評価する場合において、当該土地が広大地であるときは、当該広大地の面する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により評価する旨を定めている趣旨は、当該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において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について、当該負担による価額の低下分に係る補正をすることにある。また、広大地補正率は、当該補正をする際に用いられる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を用いて分析及び検討し、評価の簡便性や安全性にも配慮して定められた算式によって求められるものであるから、その定めは、一般的な合理性を有するものといえることができる。

その上で、広大地に該当するか否かについては、上記のような広大地通達の趣旨に鑑み、

原則として、都市計画法施行令19条1項及び2項に定める面積基準（東京都内の土地については500㎡。以下「開発許可面積基準」という。）又は都道府県等の条例によって定められた開発許可面積基準によって判断すべきであり、開発許可面積基準を満たさない土地（東京都内の土地については地積が500㎡未満の土地）及び開発許可面積基準を満たす土地（東京都内の土地については地積が500㎡以上の土地）であっても当該土地の開発行為を行うに当たって公共公益的施設用地の負担がほとんど生じない土地は、原則として広大地に該当せず、広大地通達の定めを用いて評価することができないと解することにも、一般的な合理性があるというべきである。

イ 本件各土地の地積は、いずれも500㎡未満であり、東京都小金井市が開発許可面積基準を別に定める条例を制定していないことからすると、前記アによれば、本件各土地は、いずれも広大地には該当せず、広大地通達の定めを用いて価額を評価することはできないのが原則である。

そして、本件各土地について戸建て住宅を分譲するために路地状開発を行うとした場合、分割後の敷地面積を本件各土地の近隣地域における標準的な宅地の面積とし、法令上の規定を満たす区画割による開発を行うことが可能であり、また、路地状開発とすることにより路地状部分も敷地面積に含まれることから、容積率及び建ぺい率の計算上有利となるとともに、路地状部分も駐車場等として利用することができる。加えて、本件各土地の近隣地域においては、路地状開発が広く一般に行われていることからすれば、本件各土地については、路地状開発を行うことが合理的と認められる場合に当たるといえる。

ウ（ア）原告らは、国税庁が広大地に該当するかどうかを判定する場合の考え方について発出した情報（平成17年6月17日付け国税庁課税部資産評価企画官情報第1号「広大地の判定に当たり留意すべき事項（情報）」。乙51。以下「平成17年情報」という。）に、「ミニ開発分譲が多い地域に存する土地については、開発許可を要する面積基準（例えば、三大都市圏500㎡）に満たない場合であっても、広大地に該当する可能性があることに留意する。」と注記されているところ、本件各土地は、いずれも開発許可面積基準を満たさないものの、ミニ開発分譲が多い地域に存し、標準的な宅地の面積に比して著しく地積が広大であるし、仮に本件各土地を路地状開発した場合において想定される路地状部分の長さが一般的ではないから、本件各土地について路地状開発を行うことは合理的ではないなどとして、本件各土地については広大地通達の定めを用いて価額を評価することができる旨主張する。

しかし、本件各土地について、公共公益的施設用地の負担をしない限り合理的に開発行為を行うことができないとは認められないことは上記イ記載のとおりであって、路地状開発が合理的かどうかは、路地状部分の長さのみで判断されるわけではない。さらに、本件土地1については、●●地区地区計画（以下「本件地区計画」という。）における対象地区の住宅系地区内に存する土地であり、宅地開発を行う場合には、分割後の敷地面積が120㎡以上となるように区画割をする必要があるところ、原告らが主張するような、道路を敷設した上で分割後の敷地面積が120㎡未満となるような区画割をすることはできないから、かかる開発が経済的に最も合理的であるとする原告らの主張は失当である。

したがって、平成17年情報を前提としても、本件各土地が広大地に該当するとは

認められないから、原告らの主張は理由がない。

(イ) 原告らは、本件土地2について、仮に広大地通達が適用されない場合には、分割を前提として、不整形地減価を踏まえた評価をすべきである旨の主張をする。

しかしながら、評価通達において、宅地の価額は、1画地の宅地（利用の単位となっている1区画の宅地）を評価単位とする旨（評価通達7-2）、また、遺産分割によって宅地の分割が行われた場合には、原則として、分割後の画地を1画地として評価する旨（評価通達7-2（1）柱書き）が定められている。そして、この場合における「1画地の宅地」の判定は、原則として、①宅地の所有者による自由な使用収益を制約する他者の権利（原則として使用貸借による使用借権を除く。）の存在の有無により区分し、②他者の権利が存在する場合には、その権利の種類及び権利者の異なるごとに区分することとされているところ、本件土地2については、本件相続開始日時点で原告乙及び原告丙において使用貸借し、持分各2分の1を有する本件建物2の敷地として全体を1画地として利用しており、遺産分割協議により原告乙が単独で本件土地2を相続したのであるから、本件土地2には、宅地の所有者による自由な使用収益を制約する他者の権利は存していない。よって、本件土地2は全体を1画地として評価すべきであって、分割を前提として不整形地減価をすべき理由はない。

(原告らの主張)

ア ある土地の価額を広大地通達を用いて評価することができるのは、①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であること、②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（潰れ地）の負担が必要と認められること、及び③大規模工場用地又は中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているものではないことを満たす場合である。

本件各土地は、いずれも第一種低層住宅専用地域内にあるから、上記③を満たすことは明らかである。

イ 前記ア①について

平成17年情報には、ミニ開発分譲が多い地域に存する土地については、開発許可面積基準に満たない場合であっても、広大地に該当する場合があることに留意する旨の注記がある。ミニ開発についての明確な定義はないが、一団の開発規模が小さく、各区画面積が小規模の宅地の分譲やいわゆる建売住宅を開発することを意味するものと解される。本件各土地の近隣地域においても元の宅地を2分割ないし4分割した事例が8地点認められており、本件各土地の近隣地域は、ミニ開発分譲が多い地域であるといえる。そして、本件各土地の近隣地域における標準的使用に基づく宅地面積は120㎡と判断され、本件各土地はいずれもその3倍以上の地積のものである。

そうすると、本件各土地は、いずれも開発許可面積基準（500㎡以上）に満たない地積の土地であるものの、前期ア①を満たすというべきである。

ウ 前記ア②について

(ア) 本件土地1を公共公益的施設用地（私道）の負担を生じさせることなく開発する場合、近隣地域における同様の開発の際に生ずる平均的な路地状敷地の長さを超える路地状敷地が必要となり、近隣地域における一般的な開発とは異なる開発をする必要があるのに対し、公共公益的施設用地（私道）を設けた開発をする場合には、1画地当たりの面積

は減少するものの、角地を2画地設けることができる上、間口も大きく取ることができ、日照や通風も確保されることから、経済的に最も合理的な開発をすることが可能となる。

したがって、本件土地1については、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な土地であるといえる。

- (イ) a 本件土地2を公共公益的施設用地(私道)の負担を生じさせることなく開発する場合、2画地が路地状敷地を有する画地となる上、近隣地域における同様の開発の際に生ずる平均的な路地状敷地の長さを超える路地状敷地も必要となり、近隣地域における一般的な開発とは異なる開発をする必要がある。これに対して、公共公益的施設用地(私道)を設けた開発をする場合には、1画地当たりの面積は減少するものの、画地の多くが整形地となって角地を設けることもできる上、間口も大きく取ることができ、日照や通風も確保されることから、経済的に最も合理的な開発をすることが可能となる。

したがって、本件土地2については、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な土地であるといえる。

- b 仮に、被告が主張するように路地状開発を行うことが合理的であり、広大地通達を適用できないとすると、土地の面積が地域の標準的な画地よりも大きく、その資産処分のために分割せざるを得ない以上、かかる事情を前提に評価すべきであり、分割により不整形になる土地については、不整形地減価をした評価とすべきである。

- (ウ) 本件土地3を公共公益的施設用地(私道)の負担を生じさせることなく開発する場合、本件土地3が不整形地であるために4区画に分割することが困難であって標準的な画地の面積(120㎡)を大きく超える画地を2つ生じさせる結果となる。また、路地状部分の幅員が2mしかないため、駐車場として活用するとしても駐車できる車種が極めて限定されることになるし、一部の画地の路地状部分の長さは14.6mとなり、近隣地域の路地状開発による戸建住宅用地の分譲の事例の平均値との差が大きい。これに対して、公共公益的施設用地(私道)を設けた開発をする場合には、1画地当たりの面積は減少するものの、4区画に分割することが可能となり、各画地の面積も標準的な画地の面積とほぼ同様の面積(100~110㎡)とすることができるから、経済的に最も合理的な開発をすることが可能となる。

したがって、本件土地3については、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な土地であるといえる。

- (エ) 以上のとおり、本件各土地は、いずれも前記ア②を満たすから、これまでに主張したところも前提とすると、本件各土地は、いずれも広大地に該当するというべきである。

エ 本件各土地に広大地通達の定めを用いてその価額を算定すると、本件土地1については6371万8879円、本件土地2については6225万4352円、本件土地3については7145万0969円となる。また、本件土地2について、仮に広大地通達が適用されない場合には、不整形地減価をした評価とすべきであり、その場合の価額は、9305万5500円となる。以上のとおり、いずれにしても本件各更正処分における本件各土地の価額を下回ることは明らかである。

第3 当裁判所の判断

- 1 争点1 (本件訴えのうち本件各通知処分の取消しを求める部分の訴えの利益の有無) について

て

原告らは、本件訴えにおいて、本件各更正処分等の取消しを求めるとともに、本件各通知処分の取消しをも求めている。

増額更正処分と通知処分は、手続的には別個独立の処分であるが、いずれも相続税の納税義務の確定に関わる処分であるところ、通知処分は、申告に係る税額の減額のみに関わるのに対し、増額更正処分は、課税要件事実を全体的に見直し、申告に係る税額を含めて、全体としての納付すべき税額の総額を確定するものであって、実質的には申告に係る税額を減額しないという趣旨も含むものであるから、両者が同一の相続税の納税義務について行われた場合、増額更正処分の内容が通知処分の内容を包摂する関係にあるといえることができる。

そして、増額更正処分と通知処分がされた場合、税額等を争う納税者は、増額更正処分の取消しを求める訴えを提起して通知処分の違法も併せて主張することにより、更正の請求に係る税額を超える部分の取消しを求めることができるものと解されるのであって（現に、原告らは、本件各更正処分の取消しを求める訴えにおいて、本件第二次各更正の請求に係る税額を超える部分の取消しを求めている。）、これと別個に通知処分を争う利益を有しないものというべきであり、このように解することが、同一の相続税の納税義務に関わる2つの処分の訴訟が別個に係属することにより生ずる審理及び判断の重複又は抵触を避けるためにも相当である。

したがって、本件訴えのうち本件各通知処分の取消しを求める部分は、訴えの利益がなく、不適法である（最高裁令和3年6月24日第一小法廷判決・裁判所時報1771号1頁参照）。これに反する原告らの主張は、上記に判示したところに照らし、採用することができない。

2 相続財産の評価について

(1) 相続税法22条は、同法第3章において特別の定めがあるものを除くほか、相続等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、ここにいう「時価」とは、当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される（最高裁平成22年7月16日第二小法廷判決・裁判集民事234号263頁参照）。

ところで、相続税法は、地上権及び永小作権の評価（同法23条）、配偶者居住権等の評価（同法23条の2）、定期金に関する権利の評価（同法24条、25条）及び立木の評価（同法26条）を除き、財産の評価方法について具体的な定めを置いていないところ、課税実務においては、評価通達及び財産の評価について定めたその他の個別の通達（以下、これらを総称するときは「評価通達等」という。）が財産の評価に関する一般的な基準を定め、評価通達等において定められた画一的な評価方法によって財産を評価することとされている。

このような課税実務は、評価通達等の定める評価方法が相続等により取得した財産の取得の時における適正な時価を算定する方法として合理的なものであると認められる限り、納税者間の公平、納税者の便宜、効率的な徴税といった租税法律関係の確定に際して求められる種々の要請を満たし、国民の納税義務の適正な履行の確保（国税通則法1条、相続税法1条参照）にも資するものとして、相続税法22条の規定の許容するところであると解される。

そして、評価対象の財産に適用される評価通達等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、当該財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、その課税価格は、評価通達等の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がない限り、相続開始時における当該財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。

- (2) 本件各土地のうち、本件土地1及び2は宅地であり、本件土地3は雑種地であるところ、評価通達11は、市街地的形態を形成する地域にある宅地について、路線価方式により評価することとしている。路線価方式は、公示価格を始めとする種々の価格に基づき、評価上の安全性も考慮して定められた路線価を基に、評価通達15ないし20-5の規定による修正を行って評価するものであり、宅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と認められる。また、評価通達82は、市街化区域にある雑種地の価額は、付近の宅地の価額を基に比準して評価することとしているところ、市街化区域の雑種地と付近にある宅地の価格水準に差がないことに照らせば、その評価方法は一般的な合理性を有するものと認められる。

3 争点2（本件各土地に係る個別の減価要素の有無）について

原告らは、本件各土地につき、本件各更正処分は評価通達及び使用貸借通達の適用を誤っているか、その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ができない特別の事情がある旨主張するから、順に検討を加える。

(1) 本件土地1について

ア 原告らは、本件土地1東側指定道路部分が建築基準法42条1項4号の道路に指定されており、同法44条の建築制限を受けることになるから、評価通達24を準用して減価すべきである旨の主張をする。

しかしながら、評価通達24は、私道の用に供されている宅地、すなわち、現に特定の者又は不特定多数の者の通行の用に供されている宅地については、その使用収益に一定の制約を受けることから、そのような宅地については、私道でないものとして評価された価額の100分の30に相当する価額で評価し、又はその価額を評価しないこととしたものである。そして、本件相続開始日において、本件土地1は従来どおり宅地として使用収益がされ、道路として利用されていないことは当事者間に争いが無いところ、上記のような評価通達24の規定の趣旨に鑑みれば、原告らが上記のとおり指摘する事情をもって、評価通達24の規定を適用して本件土地1の評価を補正すべきであるということができないことはもとより、同規定を準用して本件土地1の評価額を減額すべき事情もないというべきである。

したがって、上記原告らの主張は、採用することができない。

イ（ア）原告らは、本件土地1の西側及び南側の各一部は、土地区画整理法76条1項及び小金井市地区計画の区域内における建築物の制限に関する条例によって建築行為が制限されているところ、本件個別路線価にはこの点が反映されていないとした上で、このような建築行為の制限の内容は、都市計画法53条に規定する都市計画道路予定地の区域内における制限と同等であると考えられるから、本件土地1については評価通達24-7の規定を準用して減価すべきである旨主張する。

（イ）一般に、土地区画整理事業の施行区域内は、その全域が、都市計画法又は土地区画整理法に基づく建築制限等の規制が及び、その時点における土地の自由な処分及び有効な使用が制限されるから、短期的には、当該土地の市場性、収益性等は減退することになる。一方で、土地区画整理事業は、同事業における従前の土地の権利者に対し、同事業施行後の土地を換地として与えるものであり、換地は、従前の土地とその位置、

地積、利用状況、環境等が照応するように定めなければならない、その照応上不均衡が生ずると認められるときは金銭によって清算するものとされている（土地区画整理法 89 条、94 条等）。そして、土地区画整理事業は、公共施設の整備改善及び宅地の利用増進並びにこれらによる健全な市街地の造成を図ることを目的として行われるものであるため（同法 1 条、2 条）、同事業施行後の土地は、相当の開発利益が付加され、又はこれを随伴するものとなる蓋然性が高く、したがって、同事業施行後の土地の価額は、少なくとも合理的にみて相当の上昇が見込まれるものであって、実際にも従前の土地より価格が上昇するのが通例といえる。

そして、このような減価要因及び増価要因は、当該区域の路線価の評定過程、すなわち、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た路線価の評定過程（評価通達 14）を通じて適正に反映されることとなり、土地区画整理事業の施行区域内の土地は路線価により適切に評価することができるというべきである。

(ウ) 本件土地 1 についてみると、平成 25 年に相続が開始した場合における本件土地区画整理事業の施行区域内の土地の評価（相続財産の評価）は、本件土地区画整理事業の施行区域内に所在する土地として個別評価すべきものとされており、また、本件土地 1 について仮換地指定がされたのが平成 26 年 12 月 9 日であることから（前記前提事実（2）ア（ア））、本件土地 1 は従前地としての評価によるべきことになる。

そして、乙第 66 号証によれば、本件個別路線価は、本件土地 1 と類似する地域に配置された主要標準地の路線価と比較考慮して評定されたものであり、本件土地区画整理事業の施行区域内の主要標準地の精通者意見価格は、本件土地区画整理事業の施行区域内にある鑑定標準地の鑑定評価額を比準しているところ、平成 25 年分の鑑定標準地（2 地点）の鑑定評価書においては、土地区画整理事業が施行中であることが明記されており、乙第 67 号証及び 68 号証によれば、上記鑑定評価書を作成した不動産鑑定士らは、いずれも、鑑定標準地が本件土地区画整理事業の施行区域内にあることを踏まえて鑑定を行ったと認められる。これからすれば、本件個別路線価は、本件土地 1 が本件土地区画整理事業の施行区域内の土地であることをも考慮した上で定められたものと認められるから、本件土地 1 は、本件個別路線価により適切に評価されているというべきである。

(エ) 原告らは、本件個別路線価が、本件東側道路に接続する北側の道路に付された平成 25 年の路線価と同額の 270,000 円/m²であることからすれば、本件個別路線価において、本件土地区画整理事業の施行区域内にあることによる減価がされているとはいえない旨の主張をする。

しかしながら、前記（イ）のとおり、土地区画整理事業の施行区域内にある土地については、都市計画法又は土地区画整理法に基づく建築制限等の規制が及ぶという減価要因がある一方で、同事業施行後の土地は、相当の開発利益が付加され、又はこれを随伴するものとなる蓋然性が高いことによる増価要因があるのであって、本件個別路線価が、本件東側道路に接続する北側の道路に付された平成 25 年の路線価と同額であることのみをもって、本件土地 1 が本件土地区画整理事業の施行区域内にあることを考慮していないということとはできない。

(オ) そうすると、本件個別路線価には、本件土地区画整理事業の施行区域内にあることにより建築行為が制限されていることが反映されていない旨の原告の主張には理由がない。

また、土地区画整理事業の施行区域内にあるという制限が、都市計画道路予定地の区域内における制限と同等である旨の原告の主張についても、その具体的根拠を欠くものであって採用することができない。

以上からすれば、上記（ア）の原告らの主張は理由がない。

(2) 本件土地2について

原告らは、本件土地2の上には、貸家である本件建物2が存在しており、これを取り壊して本件土地2を更地にするためには、解体費、借家人の立退料等の費用が必要であるところ、評価通達に基づく評価においては、この点が十分に反映されていない旨主張する。

しかし、前記前提事実（2）イのとおり、本件被相続人は、本件建物2の共有者である原告乙及び原告丙から地代を得ていなかったのだから、原告乙及び原告丙は、本件被相続人との間の黙示の使用貸借契約に基づいて本件土地2を使用していたものと認められる。

ところで、使用貸借通達1及び3は、建物所有を目的とする土地の使用借権の財産的価値を否定し、かかる使用借権が設定された土地は全て自用地として評価することとしているが、これは、建物所有を目的とする土地の使用借権は、その経済的交換価値において、借地権に比し極めて弱いものであることから、その価値を零として扱うものであり、その定めには一般的な合理性があるものと認められる。そうすると、本件土地2の価額は、使用貸借通達1及び3により、本件建物2が貸家であることを前提としたとしても、本件土地2が自用のものであるとした場合の価額（本件土地2が更地であるとした場合の価額）によって評価すべきことになる。

そして、借地上の建物の解体費や、同建物に係る借家人に対する立退料については、同建物の敷地の所有者が当然に負担すべき義務を負うものではなく、また、本件において、本件建物2の解体費及び立退料が被相続人の相続財産を構成することを根拠付ける事情もうかがわれないのであって、上記原告らの主張はその前提を欠くものといわざるを得ない。

その他、本件全証拠によっても、本件土地2を貸家建付地又はこれに準ずるものとして評価すべき特別の事情があることを認めるには足りず、上記原告らの主張は採用することができない。

(3) 本件土地3について

原告らは、本件被相続人が昭和60年1月29日に本件隣地を第三者に売り渡した際に本件特約条項に係る合意をしたところ、現に、本件隣地上の建物の建築確認申請における敷地面積には本件土地3のうち205.57㎡が含まれているため、本件土地上に新たな建物を建築することは事実上不可能であるとし、これは、上記205.57㎡について、これを承役地とする区分地上権に準ずる地役権を設定したと類似の権利関係に立つものと考えられるから、本件土地3については、評価通達25（5）により評価通達27-5が準用され、自用地としての価額から借地権割合（60%）が控除されるべきである旨主張する。

しかし、評価通達等上、ある土地の隣接地に建築物を建築する際にされた建築基準法6条1項所定の申請において建ぺい率の計算の基礎となる敷地面積に当該土地の地積が算入されたことのみをもって、当該土地の評価を補正する必要がある旨の定めはなく、原告らが上記

に指摘する事情をもって直ちに、本件土地3の評価を補正すべきであるとは認め難い。

また、甲第19号証及び弁論の全趣旨によれば、本件被相続人が第三者に本件隣地を売り渡した際に当該第三者に対して承諾をしたのは、本件隣地に当該第三者が建物を建築するに当たって建築基準法6条1項所定の申請をする際、建ぺい率の計算をする基礎となる敷地面積に本件土地3の地積を加えることのみであったことがうかがわれ、本件被相続人が、これを超えて、本件隣地のために本件土地3上に地上権、地役権、賃借権その他の本件土地3上に建築物を建築することに制限が生ずる内容の権利を設定したことを認めるに足りる証拠はない。そうすると、上記のとおり原告らが主張する事情により本件土地3の価額の評価に具体的な影響が生ずることが明らかであるとはいえないから、本件土地3について、評価通達の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ができない特別の事情があるとは認められない。

したがって、原告らの主張は、採用することができない。

(4) まとめ

以上によれば、本件各土地のいずれについても、原告らが主張するような補正をすべき事情があるとは認められない。

4 争点3 (本件各土地について広大地として評価することの可否) について

(1) 広大地通達は、一般に、広大地について都市計画法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(潰れ地)の負担が生じることなどに着目し、評価通達15から20-5までの定めを代えて広大地補正率を乗じることにより、評価額を減算する旨を定めたものであり、その趣旨は一般的な合理性があるといえる。また、広大地通達を用いることができる広大地に該当するか否かの判定に当たっては、基本的に開発許可面積基準が指標とされており、三大都市圏の市街化区域においては、500㎡以上のものが広大地に該当し得るという運用がされているところ、広大地通達の上記趣旨からすれば、開発許可面積基準を広大地該当性の指標とすることについても、一般的な合理性があるといえる。

そうすると、前記前提事実(2)のとおり、本件各土地の地積がいずれも500㎡未満である以上、広大地通達を用いて本件各土地の価額を評価することはできないのが原則であると認められる。

(2) 原告らは、平成17年情報には、ミニ開発分譲が多い地域に存する土地については、開発許可面積基準に満たない場合であっても、広大地に該当する場合があることに留意する旨の注記があったとした上で、本件各土地については、開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地(私道)の負担が必要であるといえるから、本件各土地には広大地通達を用いるべきである旨主張し、これに沿う証拠(甲16の1・2)もある。

しかし、本件各土地の近隣地域における戸建て住宅の敷地面積は82.65㎡ないし198.40㎡であるところ(甲16の1)、乙第60号証によれば、本件各土地を路地状開発することを想定した場合の1区画当たりの敷地面積は92㎡から135㎡程度であるから、本件各土地は、路地状開発により本件各土地の存する地域における標準的な宅地の地積に分割することができるといえ、また、上記のような開発は法令上の基準も満たしていると認められる(なお、甲第16号証の2資料12によれば、本件土地3を路地状開発により3区画に分割した場合は、1区画当たりの敷地面積が125㎡から170㎡程度になるが、この場合であっても、上記のような近隣地域における戸建て住宅の敷地面積に照らして標準的な宅

地の面積ではないとまではいえないと解される。)。そして、建築基準法上の建ぺい率及び容積率の算定においては、路地状部分も敷地面積に含まれるため、上記のような路地状開発は建ぺい率及び容積率の計算上も有利であるといえる。加えて、甲第16号証の1及び2並びに乙第60号証によれば、本件各土地の近隣地域においては潰れ地（公共公益的施設用地）の負担を要しない開発行為が一般的に行われていることが認められる。以上からすれば、本件各土地について、路地状開発を行うことには合理性が認められるというべきである。

一方で、本件土地1については、本件地区計画における対象地区の住宅系地区内に存する土地であり、宅地開発を行う場合には、分割後の敷地面積が120㎡以上となる区画割をする必要があるところ（乙61）、原告らが指摘する本件土地1に係る開発道路を設けた開発想定図（甲16の2・資料8）によれば、3区画に分割された区画のうち2画地については敷地面積が約100㎡になることが想定されており、かかる開発が合理的であるということとはできない。

以上からすると、原告らの主張及びこれに沿う証拠によっても、本件各土地の開発行為を行う場合において、公共公益的施設用地（私道）の負担を生じさせることなく開発行為を行うことが合理的であるとの上記認定及び判断を覆すには足りず、他に、上記認定及び判断を覆すに足りる証拠等は見当たらない。

したがって、上記原告らの主張は採用することができない。

- (3) 原告らは、本件土地2について、その敷地面積が397.45㎡と広大であるため、1画地として売却処分することは困難であるから、仮に広大地通達が適用されない場合には、分割を前提として、不整形地減価を踏まえた評価をすべきである旨の主張をする。

この点に関し、評価通達7-2において、宅地の価額は、1画地の宅地ごとに評価するとされ、この場合の「1画地の宅地」とは、利用の単位となっている1区画の宅地をいうとされている。これは、土地の取引が通常利用単位ごとに行われ、その取引価格は利用単位を基に形成されていることに基づくものと解されるところ、このような評価通達の定めは一般的な合理性を有するというべきである。

そして、前記前提事実（2）イによれば、本件土地2は、実際に、本件相続開始日において、原告乙及び原告丙が本件被相続人から使用貸借し、持分各2分の1を有する建物の敷地として全体を1画地として利用していたのであるから、本件土地2は全体として1画地として評価するのが相当というべきであって、上記原告らの主張は採用することができない。

- (4) まとめ

以上によれば、本件の証拠関係の下においては、広大地通達の定めを用いて本件各土地の価額を評価することはできないというべきである。

5 本件各土地の時価

これまでに判示したところのほか、証拠（甲1ないし3、10、12、15、乙6、42ないし44）及び弁論の全趣旨によれば、本件各土地につき、評価通達等の定める評価方法により評価した場合の具体的な計算過程は別表9の1ないし3のとおりであり、これによる評価額は別表4の順号1ないし3の各「評価額」欄記載のとおりであると認められるところ、上記評価額は、本件相続開始日における本件各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される。

6 本件各更正処分等の適法性

これまで判示したところに加えて、本件全証拠及び弁論の全趣旨によれば、本件各更正処分等の根拠及びその適法性については、別紙4に記載のとおり認めることができ、この認定判断を左右するに足りる証拠はない。

7 結論

以上のとおりであるから、本件各更正処分等はいずれも適法である。

よって、本件訴えのうち、本件各通知処分の取消しを求める部分はいずれも不適法であるからこれらを却下することとし、その余の原告らの請求は、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 鎌野 真敬

裁判官 栗原 志保

裁判官 佐藤 秀海

訴え却下部分目録

- 1 武蔵野税務署長が平成29年10月20日付けで原告らに対してした原告らが平成28年3月17日付けでした各更正の請求について更正をすべき理由がない旨を通知する各処分をいずれも取り消すことを求める部分（請求の趣旨目録第1項に係る部分）
- 2 武蔵野税務署長が平成29年10月20日付けで原告らに対してした原告らが平成29年7月13日付けでした各更正の請求について更正をすべき理由がない旨を通知する各処分をいずれも取り消すことを求める部分（請求の趣旨目録第2項に係る部分）

以上

請求の趣旨目録

- 1 武蔵野税務署長が平成29年10月20日付けで原告らに対してした原告らが平成28年3月17日付けでした各更正の請求（以下、総称して「本件第一次各更正の請求」という。）について更正をすべき理由がない旨を通知する各処分（以下、総称して「本件第一次各通知処分」という。）をいずれも取り消す。
- 2 武蔵野税務署長が平成29年10月20日付けで原告らに対してした原告らが平成29年7月13日付けでした各更正の請求（以下、総称して「本件第二次各更正の請求」といい、本件第一次各更正の請求と総称して「本件各更正の請求」という。）について更正をすべき理由がない旨を通知する各処分（以下、本件第一次各通知処分と総称して「本件各通知処分」という。）をいずれも取り消す。
- 3 武蔵野税務署長が平成29年10月20日付けで原告甲に対してした原告甲の相続税に係る更正処分（ただし、平成31年4月19日付け裁決（以下「本件裁決」という。）による一部取消し後のもの。以下、特に断りのない限り、この一部取消し後の上記更正処分を「本件更正処分（原告甲）」という。）のうち課税価格4689万8000円及び納付すべき税額664万5100円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定の処分（ただし、本件裁決による一部取消し後のもの。以下、特に断りのない限り、この一部取消し後の上記の過少申告加算税の賦課決定の処分を「本件賦課決定処分（原告甲）」という。）をいずれも取り消す。
- 4 武蔵野税務署長が平成29年10月20日付けで原告乙に対してした原告乙の相続税に係る更正処分（ただし、平成30年4月12日付け再調査決定（以下「本件再調査決定」という。）及び本件裁決による一部取消し後のもの。以下、特に断りのない限り、これらによる一部取消し後の上記更正処分を「本件更正処分（原告乙）」という。）のうち課税価格9407万円及び納付すべき税額1376万4800円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定の処分（ただし、本件裁決による一部取消し後のもの。以下、特に断りのない限り、この一部取消し後の上記の過少申告加算税の賦課決定の処分を「本件賦課決定処分（原告乙）」という。）をいずれも取り消す。
- 5 武蔵野税務署長が平成29年10月20日付けで原告丙に対してした原告丙の相続税に係る更正処分（ただし、本件再調査決定及び本件裁決による一部取消し後のもの。以下、特に断りのない限り、これらによる一部取消し後の上記更正処分を「本件更正処分（原告丙）」といい、本件更正処分（原告甲）及び本件更正処分（原告乙）と併せて「本件各更正処分」という。）のうち課税価格5929万3514円及び納付すべき税額854万3700円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定の処分（ただし、本件再調査決定及び本件裁決による一部取消し後のもの。以下、特に断りのない限り、これらによる一部取消し後の上記の過少申告加算税の賦課決定の処分を「本件賦課決定処分（原告丙）」といい、本件賦課決定処分（原告甲）及び本件賦課決定処分（原告乙）と併せて総称して「本件各賦課決定処分」という。また、本件各更正処分と本件各賦課決定処分を総称して「本件各更正処分等」という。）をいずれも取り消す。

以上

関係法令等の定め

第1 相続税法22条（評価の原則）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、遺贈又は贈与（以下「相続等」という。）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。

第2 評価通達の定め

1 評価通達7（土地の評価上の区分）の定め

(1) 評価通達7第1文及び第2文の定め

評価通達7第1文及び第2文は、土地の価額は、次に掲げる地目の別に評価する（本文）が、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（ただし書）旨を定めている。

(1) 宅地

(2)～(9)（略）

(10) 雑種地

(2) 評価通達7第4文の定め

評価通達7第4文は、地目は、課税時期の現況によって判定する旨を定めている。

2 評価通達7-2（評価単位）の定め

評価通達7-2は、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旨を定めている。

(1) 宅地

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

(2)～(6)（略）

(7) 雑種地

雑種地は、利用の単位となっている一団の雑種地（同一の目的に供されている雑種地をいう。）を評価単位とする。

3 評価通達11（評価の方式）の定め

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

(1) 市街地的形態を形成する地域にある宅地 路線価方式

(2) (1)以外の宅地 倍率方式

4 評価通達13（路線価方式）の定め

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（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旨を定めている。

5 評価通達14（路線価）の定め

(1) 評価通達14前段の定め

評価通達14前段は、評価通達13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。）ごとに設定する旨を定めている。

(2) 評価通達14後段の定め

評価通達14後段は、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（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旨を定めている。

- (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。

6 評価通達14-2（地区）の定め

評価通達14-2は、路線価方式により評価する地域（以下「路線価地域」という。）については、宅地の利用状況がおおむね同一と認められる一定の地域ごとに、国税局長が次に掲げる地区を定めるものとする旨を定めている。

(5) 普通住宅地区

その余のもの（略）

7 評価通達15（奥行価格補正）の定め

評価通達15は、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旨を定めている。

【付表1】（略）

8 評価通達16（側方路線影響加算）の定め

評価通達16は、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旨を定めている。

- (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

【付表2】（略）

9 評価通達17（二方路線影響加算）の定め

評価通達17は、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旨を定めている。

- (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

【付表3】（略）

1.0 評価通達2.0（不整形地の評価）の定め

評価通達2.0は、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評価通達1.5（奥行価格補正）から1.8（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」に定める補正率を乗じて計算した価額により評価する旨を定めている。

（1）次図のように不整形地を区分して求めた整形地を基として計算する方法

【図】（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）

（3）次図のように不整形地に近似する整形地（以下「近似整形地」という。）を求め、その設定した近似整形地を基として計算する方法

【図】（略）

（4）次図のように近似整形地（略）を求め、隣接する整形地（略）と合わせて全体の整形地の価額の計算をしてから、隣接する整形地（略）の価額を差し引いた価額を基として計算する方法

【図】（略）

【付表4、5】（略）

1.1 評価通達2.0-3（間口が狭小な宅地等の評価）の定め

評価通達2.0-3は、次に掲げる宅地（不整形地及び無道路地を除く。）の価額は、評価通達1.5（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し（前段）、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（後段）旨を定めている。

（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」

【付表6】（略）

【付表7】（略）

1.2 評価通達2.4（私道の用に供されている宅地の評価）

評価通達2.4は、私道の用に供されている宅地の価額は、評価通達1.1《評価の方式》から2.1-2《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し、この場合において、その私道が不特定多数の者の通行の用に供されているときは、その私道の価額は評価しない旨を定めている。

1.3 評価通達2.4-4（広大地の評価）の定め（以下「広大地通達」という。）

評価通達2.4-4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（以下「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（以下「公共公益的施設用地」という。）の負担が必要と認められるもの（評価通達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旨を定めている。

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

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

(2) その広大地が倍率地域に所在する場合（略）

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

2 広大地通達(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 広大地通達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 広大地通達(1)又は(2)により計算した価額が、その広大地を評価通達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評価通達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。

14 評価通達24-7（都市計画道路予定地の区域内にある宅地の評価）の定め

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

【表】（略）

15 評価通達25（貸宅地の評価）の定め

評価通達25は、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旨を定めている。

(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、その宅地の自用用地としての価額から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。

1 6 評価通達 2 6 (貸家建付地の評価) の定め

(1) 評価通達 2 6 前段の定め

評価通達 2 6 前段は、貸家（評価通達 9 4 (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旨を定めている。

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×9 4 (借家権の評価) に定める借家権割合（東京国税局長が定めた東京都における平成 2 5 年分の借家権割合は、1 0 0 分の 3 0）×賃貸割合

(2) 評価通達 2 6 後段の定め

評価通達 2 6 後段は、前記 (1) の算式における「借地権割合」及び「賃貸割合」は、それぞれ次による旨を定めている。

ア「借地権割合」は、評価通達 2 7 (借地権の評価) の定めによるその宅地に係る借地権割合による。

イ「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。

A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 (A)

1 7 評価通達 2 7 - 5 前段 (区分地上権に準ずる地役権の評価) の定め

評価通達 2 7 - 5 前段は、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。

1 8 評価通達 8 2 (雑種地の評価) の定め

評価通達 8 2 は、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 m²あ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が（本文）、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格、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（ただし書）旨を定めている。

第 3 使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて（昭和 4 8 年 1 1 月 1 日付け直資 2 - 1 8 9、直所 2 - 7 6、直法 2 - 9 2 国税庁長官通達。以下「使用貸借通達」という。）の定め

1 使用貸借通達 1 (使用貸借による土地の借受けがあった場合) の定め

(1) 使用貸借通達 1 前段の定め

使用貸借通達 1 前段は、建物又は構築物の所有を目的として使用貸借による土地の借受けがあった場合においては、借地権（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権を

いう。以下同じ。)の設定に際し、その設定の対価として通常権利金その他の一時金(以下「権利金」という。)を支払う取引上の慣行がある地域においても、当該土地の使用貸借に係る使用権の価額は、零として取り扱う旨を定めている。

(2) 使用貸借通達1 中段の定め

使用貸借通達1 中段は、使用貸借通達1 前段の場合において、使用貸借とは、民法593条に規定する契約をいう旨を定めている。

2 使用貸借通達3 (使用貸借に係る土地等を相続又は贈与により取得した場合)の定め

使用貸借通達3は、使用貸借に係る土地又は借地権を相続(遺贈及び死因贈与を含む。)又は贈与(死因贈与を除く。)により取得した場合における相続税又は贈与税の課税価格に算入すべき価額は、当該土地の上に存する建物若しくは構築物又は当該借地権の目的となっている土地の上に存する建物若しくは構築物の自用又は貸付けの区分にかかわらず、全て当該土地又は借地権が自用のものであるとした場合の価額とする旨を定めている

以上

本件各更正処分等の根拠及び適法性

1 本件各更正処分等の根拠

被告が、本訴において主張する原告らの本件相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表2「課税価格等の計算明細表」に記載したとおりであり、その計算根拠の詳細は、次のとおりである。

(1) 課税価格の合計額（別表2「課税価格」欄に対応する「合計額」欄（順号9））

4億8569万8000円

上記金額は、本件相続に係る共同相続人（原告ら及び訴外戊。以下「本件共同相続人」という。）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2「取得財産の価額」欄中の「合計」欄に対応する「合計額」欄（順号6））から、次のイの債務等の金額（別表2「債務等」欄に対応する「合計額」欄（順号7））を控除した後の原告ら又は戊についての各相続税の課税価格（ただし、国税通則法118条1項の規定により、上記の各相続税の課税価格の1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）の合計額である。

ア 相続により取得した財産の価額（別表2「取得財産の価額」欄中の「合計」欄に対応する「合計額」欄（順号6））

4億9622万8460円

上記金額は、本件共同相続人が、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2「取得財産の価額」欄中の「土地」欄に対応する「合計額」欄（順号1））

4億0440万4901円

上記金額は、本件共同相続人が本件相続により取得した土地（5筆）の価額の合計額であり、その内訳等は、別表4「土地の明細」に記載したとおりである。

また、被告が主張する上記の各土地の価額を算定した過程は、別表9-1ないし9-5のとおりであり、いずれも評価通達及び使用貸借通達の定めに従って算定したものである。

なお、別表4順号4の土地の価額（別表4順号4に対応する「評価額」欄）は、租税特別措置法（平成26年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）69条の4（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例）第1項を適用した後のものである（別表4注3、別表9-4注5）。

（イ）家屋の価額（別表2「取得財産の価額」欄中の「家屋」欄に対応する「合計額」欄（順号2））

603万1470円

上記金額は、本件共同相続人が本件相続により取得した家屋（2棟）の価額の合計額であり、その内訳等は、別表5「家屋の明細」に記載したとおりである。

（ウ）有価証券の価額（別表2「取得財産の価額」欄中の「有価証券」欄に対応する「合計額」欄（順号3））

39万0000円

上記金額は、原告丙が本件相続により取得した有価証券の価額であり、本件共同相続人が本件相続税申告書第15表に記載した金額と同額である（乙1の13枚目、「有価証券」欄中の「計」欄に対応する「各人の合計」欄（番号㊸）及び同15枚目、「有価証券」欄中の「計」欄に対応する「丙」欄（番号㊸）各参照）。

(エ) 現金・預貯金等の価額（別表2「取得財産の価額」欄中の「現金・預貯金等」欄に対応する「合計額」欄（順号4）） 8254万0269円

上記金額は、本件共同相続人が本件相続により取得した現金、預貯金等の合計額であり、その内訳等は、次のaないしcのほか、別表6「現金・預貯金等の明細」に記載したとおりである。

a 別表6順号1ないし4の現金及び預貯金の価額は、本件共同相続人が本件相続税申告書第11表に記載した現金及び預貯金の金額と同額である（乙1の7枚目の「財産の明細」欄中の「利用区分、銘柄等」欄に「現金」と記載されたものに対応する「価額」欄に記載された金額（「15,000,000」）及び同「財産の明細」欄中の「所在場所等」欄に「郵貯銀行」又は「農協」と記載されたものに対応する「価額」欄にそれぞれ記載された金額（「2,088,680」「13,683,322」）各参照。

b 別表6「金融機関等」欄に「B銀行武蔵境支店」との記載のあるもの（順号5）の預金（本件相続税申告書第11表（乙1の7枚目）の「財産の明細」欄中の「所在場所等」欄に「B銀行（武蔵境）」と記載されたもの）の価額は、本件被相続人の名義の普通預金に係る本件相続開始日当時の残高（乙10の2枚目、「勘定日」欄に「25、7、31」と記載されたものに対応する「総残高」欄に記載された金額（「51,332,151」）参照）と同額である。

c 別表6「金融機関等」欄に「C銀行小金井支店」との記載のあるもの（順号6）の預金（本件相続税申告書第11表（乙1の7枚目）の「財産の明細」欄中の「所在場所等」欄に「D銀行（小金井）」と記載されたもの）の価額は、本件被相続人の名義の普通預金に係る本件相続開始日当時の残高（乙11の3枚目、「お取引日」欄に「25-7-26」と記載されたものに対応する「残高」欄に記載された金額（「436,116」）参照）と同額である。

(オ) その他の財産の価額（別表2「取得財産の価額」欄中の「その他の財産」欄に対応する「合計額」欄（順号5）） 286万1820円

上記金額は、本件共同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、その内訳等は、次のaないしdのほか、別表7「その他財産の明細」に記載したとおりである。

a 別表7の「細目」欄に「預け金（E社への手付金）」と記載のあるもの（順号1）の価額は、原告甲及び本件被相続人がE株式会社（以下「E社」という。）との間で締結した平成25年6月2日付けの建物の建築工事の請負契約（乙12参照）に係る手付金として、原告甲の名義の預金口座からE社の名義の預金口座に振込送金された104万5200円（乙13の2枚目、「お取引日」欄に「25-06-03」と記載されたものに対応する「お支払金額」欄に記載された金額（「1,045,200」）参照）のうち、本件被相続人に帰属する財産と認められる金額である。

なお、本件被相続人に帰属する財産と認められるE社に対する預け金52万2600円は、原告甲が本件被相続人に代わってE社に対して支払ったものと認められるから（乙13の2枚目、「お取引先名」欄（「甲様」）参照）、後記イのとおり

り、本件被相続人の債務にも該当すると認められる。

- b 別表7の「細目」欄に「損害保険に関する権利」と記載のあるもの（順号2）の価額は、本件被相続人を契約者（ただし、契約者は、本件相続開始日に本件被相続人から原告甲に変更されている。乙14の各「備考」欄中の「（追記）」部分参照とするF保険株式会社との損害保険契約（2口）に係る本件相続開始日現在の解約返戻金相当額（2万0370円及び3万円）の合計額であり（乙14の各「備考」欄中の「解約返戻金」に係る記載参照）、本件被相続人に帰属する財産と認められる。
- c 別表7の「細目」欄に「立替金」と記載のあるもの（順号3）の価額は、本件建物1に居住していた者に対して支払った立退料355万7600円のうち、原告甲が負担すべき金額（132万6000円）であり（乙15並びに乙16・23枚目「G立退き料につきまして」と題する文書のうち「2. G入居者中間金及び残金支払まとめ」と題する表の「氏名」欄に「101号 様」、「103号 様」、「104号 様」とそれぞれ記載された部分に対応する各「差引支払額」欄に記載された金額（「466,000」、「460,000」、「400,000」）及び同表の「計」欄に対応する「差引支払額」欄に記載された金額（「3,557,600」）各参照）、本件被相続人の原告甲に対する立替金であるから、本件被相続人に帰属する財産と認められる。
- d 別表7の「細目」欄に「債権（H株式会社に対して支払った工事請負契約の内金）」との記載のあるもの（順号4）の価額は、本件被相続人がH株式会社との間で平成25年2月21日付け及び同月28日付けでそれぞれ締結した各請負契約（以下、総称して「本件各請負契約」という。）に基づいて同社に対して支払われた請負代金の一部（合計96万2850円）で、本件被相続人が本件各請負契約を解除した場合には、その違約金及び実費相当額に充当される旨の同意があったものであり（乙17の3ないし4頁）、本件被相続人に帰属する財産と認められる。

イ 債務等の金額（別表2「債務等」欄に対応する「合計額」欄（順号7））

1052万8325円

上記金額は、本件被相続人の債務の額及び本件被相続人に係る葬式の費用のうち本件共同相続人の負担に属する部分の金額の合計額であり、その内訳等は、次の（ア）ないし（エ）のほか、別表8「債務及び葬式費用の明細」に記載したとおりである。

- （ア）別表8の「細目等」欄の「租税公課」欄中の「所得税」欄及び「住民税」欄（順号1、2）、「細目等」欄中の「弁護士費用」欄及び「医療費」欄（順号5、7）並びに「種類」欄中の「葬式費用」欄（順号9）にそれぞれ対応する「金額」欄に記載された各債務の金額は、本件共同相続人が本件相続税申告書第13表に記載した金額と同額である（乙1の12枚目、「債務の明細」欄中の「細目」欄に「25年度確定申告」及び「25年住民税」との記載があるもの、「債務の明細」欄中の「種類」欄に「弁護士費用」及び「医療費」との記載があるもの並びに「葬式費用の明細」欄の「支払先」欄中の「合計」欄にそれぞれ対応する「金額」欄に記載された各金額（「40,300」、「407,400」、「315,000」、「347,841」、「2,127,409」）各参照）。

(イ) 別表 8 の「細目等」欄の「租税公課」欄中の「事業税」欄及び「固定資産税」欄（順号 3、4）にそれぞれ対応する「金額」欄に記載された各債務の金額は、それぞれ、本件被相続人が納付すべき平成 25 年度の個人の事業税の額及び平成 25 年分の固定資産税の額のうち本件相続開始日において納付していなかった金額に相当するものである（乙 18、19）。

(ウ) 別表 8 の「細目等」欄中の「原告甲に対する未払金」欄（順号 6）に対応する「金額」欄に記載された債務の金額は、原告甲が本件被相続人に代わって負担していた本件被相続人に係る E 社への手付金（前記ア（オ） a に記載した手付金と同一のもの。）の額と同一のものである（乙 12、13）。

(エ) 別表 8 の「細目等」欄中の「違約金」欄（順号 8）に対応する「金額」欄に記載された債務の金額は、本件被相続人が本件相続開始日より前に本件各請負契約を解除したことに伴って負担することとなった H 株式会社に対する違約金の額（合計 598 万 5475 円）と同額である（乙 17 の 3～4 頁の第 2 の 1（2）ア①ないし③の金額及び同イ①ないし③の金額の合計額）。

ただし、上記の違約金の額（598 万 5475 円）は、前記ア（オ） d のとおり、違約金及び実費相当額に充当される旨の合意があった本件各請負契約に係る請負代金の一部の額（96 万 2850 円）を充当する前の金額である。

(2) 納付すべき相続税額

原告らの納付すべき本件相続税の額は、相続税法 15 条ないし 17 条の各規定に基づき、次のとおり算定したものである。

ア 課税遺産総額（別表 3 順号 3 の金額） 3 億 9 5 6 9 万 8 0 0 0 円

上記金額は、前記（1）の課税価格の合計額 4 億 8 5 6 9 万 8 0 0 0 円（別表 2 順号 9 「合計額」欄の金額及び別表 3 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（同条 2 項に規定する相続人の数）である 4 を乗じた金額 4000 万円との合計額 9000 万円（別表 3 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 3 順号 5 の金額）

(ア) 原告ら（法定相続分各 6 分の 1） 各 6 5 9 4 万 9 0 0 0 円

(イ) 訴外戊（法定相続分 2 分の 1） 1 億 9 7 8 4 万 9 0 0 0 円

上記各金額は、相続税法 16 条の規定により、本件共同相続人が前記アの金額を民法 900 条の規定による相続分（別表 3 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 26 年 6 月 2 日付け徴管 6-17 による改正前のもの〕16-3 の取扱いにより、各人ごとに 1000 円未満の端数を切り捨てた後の金額）である。

ウ 相続税の総額（別表 2 順号 10 の「合計額」欄の金額及び別表 3 順号 7 の金額）

1 億 0 0 4 9 万 3 7 0 0 円

上記金額は、前記イの（ア）及び（イ）の各金額に、それぞれ相続税法 16 条に定める税率を乗じて算出した各金額（別表 3 順号 6）の合計額である。

エ 原告らの算出税額（別表 2 順号 12 の各人欄の金額）

(ア) 原告甲	1 6 9 1 万 5 5 7 8 円
(イ) 原告乙	2 5 7 2 万 4 5 8 9 円
(ウ) 原告丙	2 4 0 7 万 3 8 9 5 円

上記各金額は、相続税法 17 条の規定により、前記ウの金額に、原告ら各人の課税価格（別表 2 順号 9 の各人欄の金額）が前記（1）の課税価格の合計額に占める割合（別表 2 順号 11 の各人欄の割合）をそれぞれ乗じて算出した金額である。

オ 原告らの納付すべき相続税額（別表 2 順号 14 の各人欄の金額）

(ア) 原告甲	1 6 9 1 万 5 5 0 0 円
(イ) 原告乙	2 5 7 2 万 4 5 0 0 円
(ウ) 原告丙	2 4 0 7 万 3 8 0 0 円

上記各金額は、前記エの原告らの算出税額について、通則法 119 条 1 項の規定により 100 円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

2 本件各更正処分の適法性

被告が本訴において主張する原告らの納付すべき本件相続税の額は、それぞれ前記 1（2）オ（ア）ないし（ウ）のとおりであるところ、これらの金額は、本件各更正処分における原告らの納付すべき相続税額（原告甲について甲 15・38 ページ、原告乙について同号証 40 ページ、原告丙について同号証 42 ページの「3 課税標準等及び税額等の計算」における「裁決後の額 B」の「納付すべき税額㉓」欄の各金額）と同額であるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

3 本件各賦課決定処分の根拠

前記 2 で述べたとおり、本件各更正処分はいずれも適法であるところ、原告らは、納付すべき相続税額を過少に申告していたものであり、本件各更正処分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に、その更正前の税額の計算の基礎とされなかったことについて、国税通則法 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」は存しない。

したがって、原告らに対しては、下記（1）ないし（3）のとおり、国税通則法 65 条 1 項の規定に基づき過少申告加算税が課されることになる。

（1）原告甲

原告甲に課されるべき過少申告加算税の額は、本件各更正処分により原告甲が新たに納付すべきこととなった相続税額 431 万円（前記 1（2）オ（ア）の原告甲の納付すべき相続税額 1691 万 5500 円から、本件相続税申告における原告甲の納付すべき相続税額 1260 万 2600 円〔乙 1・2 枚目の原告甲に係る「申告期限までに納付すべき税額㉔」欄の金額〕を控除した後の金額につき、国税通則法 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）に、国税通則法 65 条 1 項に基づき 100 分の 10 の割合を乗じて算出した金額 43 万 1000 円である。

（2）原告乙

原告乙に課されるべき過少申告加算税の額は、本件各更正処分により原告乙が新たに納付すべきこととなった相続税額 867 万円（前記 1（2）オ（イ）の原告乙の納付すべき相続税額 2572 万 4500 円から、本件相続税申告における原告乙の納付すべき相続税額 1705 万 0600 円〔乙 1・2 枚目の原告乙に係る「申告期限までに納付すべき税額㉔」欄の金額〕を控除した後の金額につき、国税通則法 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)に、国税通則法65条1項に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額86万7000円である。

(3) 原告丙

原告丙に課されるべき過少申告加算税の額は、本件各更正処分により原告丙が新たに納付すべきこととなった相続税額628万円(前記1(2)オ(ウ)の原告丙の納付すべき相続税額2407万3800円から、本件相続税申告における原告丙納付すべき相続税額1779万1900円〔乙1・3枚目の原告丙に係る「申告期限までに納付すべき税額⑤」欄の金額〕を控除した後の金額につき、国税通則法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)に、国税通則法65条1項に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額62万8000円である。

4 本件各賦課決定処分の適法性

原告らに課されるべき過少申告加算税の額は、それぞれ前記3(1)ないし(3)のとおりであるところ、これらの各金額は、いずれも本件各賦課決定処分における原告らの過少申告加算税の額(原告甲について甲15・38ページ、原告乙について同号証40ページ及び原告丙について同号証42ページの「加算税の額の計算」における「裁決後の額B」の「加算税の額(①×②)③」欄の各金額)と同額であるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

以上

別表 1 本件各土地の所在等

順号	略称	所在	地番	地目又は種類	地積 (㎡)	取得者 (持分)
1	本件土地1	小金井市●●	●●	宅地	(実測地積) 407.14 (登記地積) 407.00	原告甲 (1/2) 原告丙 (1/2)
2	本件土地2	小金井市●●	●●	宅地	(実測地積) 397.45 (登記地積) 397.45	原告乙
3	本件土地3	小金井市●●	●●	雑種地 (現況)	(実測地積) 458.58 (登記地積) 458.00	原告丙 (1/2)

別表2 課税価格等の計算明細表

(単位：円)

順号	区分	合計額	原告甲	原告乙	原告丙	訴外戊
1	土地	404,404,901	70,818,511	106,238,385	102,927,366	124,420,639
2	家屋	6,031,470	3,015,735	0	824,930	2,190,805
3	有価証券	390,000	0	0	390,000	0
4	現金・預貯金等	82,540,269	14,463,602	18,184,291	14,291,493	35,600,883
5	その他の財産	2,861,820	531,795	0	1,004,025	1,326,000
6	合計	496,228,460	88,829,643	124,422,676	119,437,814	163,538,327
7	債務等	10,528,325	7,073,838	92,350	3,085,087	277,050
8	純資産価額 (6-7)	485,700,135	81,755,805	124,330,326	116,352,727	163,261,277
9	課税価格	485,698,000	81,755,000	124,330,000	116,352,000	163,261,000
10	相続税の総額 (別表3順号7の金額)	100,493,700				
11	相続税の総額の あん分割合 (順号9の各人欄/順号 9の「合計額」欄)		81,755 485,698	124,330 485,698	116,352 485,698	
12	算出税額(10×11)		16,915,578	25,724,589	24,073,895	
13	税額控除額		—	—	—	
14	納付すべき相続税額 (12-13)		16,915,500	25,724,500	24,073,800	

(注) 1 順号9「課税価格」の各人の金額は、通則法118条1項により、1,000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

2 順号11「相続税の総額のあん分割合」は、順号9の合計額に占める各人の順号9の金額の割合である。

3 順号14「納付すべき相続税額」の金額は、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金額である。

別表3 相続税の総額の計算明細表

(単位：円)

順号	区分	原告ら	訴外戊
1	課税価格の合計額	485,698,000	
2	遺産に係る基礎控除額	90,000,000	
3	課税遺産総額(1-2)	395,698,000	
4	法定相続分	各 $\frac{1}{6}$	$\frac{1}{2}$
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)	各65,949,000	197,849,000
6	相続税の総額の基となる税額	各12,784,700	62,139,600
7	相続税の総額	100,493,700	

- (注) 1 順号1「課税価格の合計額」の金額は、別表2順号9「課税価格」の「合計額」欄の金額である。
- 2 順号2「遺産に係る基礎控除額」の金額は、「50,000千円+10,000千円×4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「法定相続分に応ずる取得金額」の金額は、順号3「課税遺産総額」の金額に、順号4「法定相続分」の割合を乗じ(相続税法16条)、それぞれ1,000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。
- 4 順号6「相続税の総額の基となる税額」の金額は、各相続人(相続税法15条2項に規定する相続人)ごとに順号5「法定相続分に応ずる取得金額」の金額に相続税法16条に定める率を乗じて算出した金額である。
- 5 順号7「相続税の総額」の金額は、順号6「相続税の総額の基となる税額」の各相続人の金額の合計額である。

別表 4 土地の明細

(単位：円)

順号	所在場所等	地目	評価額	取得者及び取得価額			
		地積		原告甲	原告乙	原告丙	訴外戊
1	小金井市●● (本件土地1)	宅地	99,972,738	49,986,369	—	49,986,369	—
		407.14㎡					
2	小金井市●● (本件土地2)	宅地	106,238,385	—	106,238,385	—	—
		397.45㎡					
3	小金井市●● (本件土地3)	雑種地 (現況)	105,881,994	—	—	52,940,997	52,940,997
		458.58㎡					
4	小金井市●●	宅地	41,664,284	20,832,142	—	—	20,832,142
		計354.08㎡					
5	小金井市●●	宅地	50,647,500	—	—	—	50,647,500
		202.59㎡					
合計			404,404,901	70,818,511	106,238,385	102,927,366	124,420,639

(注) 1 順号及び3の各地積は、実測地積(乙7の1及び2、乙8)によるものであり、順号2の地積は、全部事項証明書(甲2)上のものである。

2 各土地の評価額の算定過程は、別表9-1ないし9-5のとおりである。

3 順号4の土地の評価額は、小規模宅地等の特例を適用した後の価額である。

別表9-1 別表4順号1 (本件土地1) の評価明細書

(正面路線価:注1)	(奥行価格補正率:注2)			
270,000円	×	1.00	=	270,000円
		(不整形地補正率:注3)		
270,000円	×	0.98	=	264,600円
		(地積)	(自用地の評価額)	
264,600円	×	407.14㎡	=	107,729,244円
(注4)	(貸家建付地の割合:注5)	(借地権割合)	(借家権割合)	(賃貸割合:注6)
107,729,244円	×	(1 - 6/10)	×	0.6
			×	0.3
			×	4/6
			=	99,972,738円
注1 正面路線価(270,000円)は、個別路線価(乙44)の価額である。				
注2 評価通達15及び同通達付表1に基づき奥行価格補正率(奥行距離23.13m)を適用する。				
注3 評価通達20、同通達付表4及び5に基づき不整形地補正率を適用する。				
(想定整形地の間口距離)	(想定整形地の奥行距離)	(想定整形地の地積)		
19.18m	×	24.35m	=	467.03㎡
(想定整形地の地積)	(本件土地1の地積)	(想定整形地の地積)	(かけ地割合)	
(467.03㎡)	-	407.14㎡	÷	467.03㎡
			=	12.8%
(不整形地補正率表の補正率)	(間口狭小補正率)	※小数点以下2位未満切捨て		
0.98	×	1.00	=	0.98・・・①
(奥行長大補正率)	(間口狭小補正率)	不整形地補正率		
1.00	×	1.00	=	1.00・・・②
(①、②のいずれか低い率、0.6が限度)				
0.98				
注4 評価通達26に基づき貸家建付地の評価を行う。				
注5 本件土地1に占める本件建物1の本件被相続人の持分に相当する部分の割合である。				
注6 本件建物1は、本件相続開始日において、本件被相続人の所有に係る合計6室のうち、4室が貸付けの用に供されてきたことから、その賃貸割合は4/6となる。				

別表9-2 別表4順号2 (本件土地2) の評価明細書

(正面路線価)	(奥行価格補正率:注)			
270,000円	×	0.99	=	267,300円
		(地積)	(評価額)	
267,300円	×	397.45㎡	=	106,238,385円
注 評価通達15及び同通達付表1に基づき奥行価格補正率(奥行距離26.51m)を適用する。				

別表9-3 別表4順号3（本件土地3）の評価明細書

【本件土地3及び本件隣地部分を併せた全体の土地の価額】			
(奥行価格補正率:注1)	(地積:注2)		
270,000円	× 0.98	× 657.01㎡	= 173,844,846円・・・①
【本件隣地部分の価額】			
(正面路線価)	(奥行価格補正率:注3)	(地積)	
270,000円	× 1.00	× 198.43㎡	= 53,576,100円・・・②
【本件土地3の1㎡当たりの価額】			
(地積)			
(①-②)	÷ 458.58㎡	=	262,263円・・・③
【側方路線価を基にした本件土地3及び本件隣地部分を併せた全体の土地の価額】			
(側方路線価)	(奥行価格補正率:注4)	(地積:注2)	
255,000円	× 0.99	× 657.01㎡	= 165,862,174円・・・④
【側方路線価を基にした本件隣接部分の価額】			
(側方路線価)	(奥行価格補正率:注5)	(地積)	
255,000円	× 1.00	× 198.43㎡	= 50,599,650円・・・⑤
【側方路線価を基にした本件土地3の1㎡当たりの価額】			
(地積)			
(④-⑤)	÷ 458.58㎡	=	251,346円・・・⑥
【側方路線影響加算額】			
(二方路線影響加算率:注6)	(注7)		
⑥	× 0.02	× 6.5m/28.75m	= 1,136円・・・⑦
【側方路線影響加算後の本件土地3の1㎡当たりの価額】			
③	+	⑦	= 263,399円・・・⑧
【本件土地3の不整形地補正後の1㎡当たりの価額】			
(不整形地補正率:注8)			
⑧	× 0.88	=	231,791円・・・⑨
【⑨から控除される宅地造成費の1㎡当たりの価額】			
(注9) (1㎡当たりの整地費)	(1㎡当たりの伐採・抜根費)	(地積)	
{(458.58㎡×400円) + (458.58㎡×500円)}	÷ 458.58㎡	=	900円・・・⑩
【本件土地3の評価額】			
(地積)			
(⑨-⑩)	× 458.58㎡	=	105,881,994円
<p>注1、3、4、5 評価通達15及び同通達付表1に基づき奥行価格補正率を適用する。なお、奥行距離はそれぞれ注1に係る土地が28.75m、注3に係る土地が14.58m、注4に係る土地が26.32m及び注5に係る土地が14.59mである。</p> <p>注2 本件土地3(458.58㎡)及び本件隣地(198.43㎡)の合計地積である。</p> <p>注6 評価通達付表3の二方路線影響加算率を適用する(乙29、71ページ・乙46)。</p> <p>注7 本件土地3の奥行き距離(28.75m)のうち、本件土地3が側方路線に面している部分(距離)の占める割合である。</p> <p>注8 評価通達20、同通達付表4及び5に基づき不整形地補正率を適用する。</p>			
(想定整形地の間口距離)	(想定整形地の奥行距離)	(想定整形地の地積)	
26.32m	× 28.75m	=	756.70m
(想定整形地の地積)	(本件土地3の地積)	(想定整形地の地積)	(かけ地割合)
(756.70㎡ - 458.58㎡)	÷ 756.70㎡	=	39.3%
(不整形地補正率表の補正率)	(間口狭小補正率)	※小数点以下2位未満切捨て	
0.88	× 1.00	=	0.88 ①
(奥行長大補正率)	(間口狭小補正率)		
1.00	× 1.00	=	1.00 ②
			不整形地補正率
			(①、②のいずれか低い率、0.6が限度)
			0.88
<p>注9 「整地費」及び「伐採・抜根費」の各費用は、財産評価基準書に定められた平坦地の宅地造成費(乙30・2枚目)である。</p>			

別表 9 - 4 別表 4 順号 4 の土地の評価明細書

(正面路線価)	(奥行価格補正率:注1)			
275,000円	×	1.00	=	275,000円
	(側方路線価)	(側方路線影響加算率:注2)		
275,000円	+	250,000円	×	0.03 × 20.90m/24.55m = 281,384円
	(不整形地補正率:注3)			
281,384円	×	0.92	=	258,873円
	(容積率の異なる2以上の地域にわたる宅地の控除割合:注4)			
258,873円	×	(1 - 0.007)	=	257,060円
	(地積)	(評価額)		
257,060円	×	354.08㎡	=	91,019,804円
【小規模宅地の特例の計算:注5】				
91,019,804円	-	(91,019,804円 × 240㎡/354.08㎡ × 80%)	=	41,664,284円
注 1 評価通達15及び付表1に基づき奥行価格補正率(奥行23.29m)を適用する。				
注 2 評価通達16及び付表2に基づき側方影響加算率を適用する。 なお、当該加算率については、接面距離に応じた調整計算をしている。				
注 3 評価通達20、付表4及び5に基づき不整形地補正率を適用する。				
(想定整形地の間口距離)	(想定整形地の奥行距離)		(想定整形地の地積)	
20.00m	×	24.55m	=	491.00 ㎡
(想定整形地の地積)	(別表 4 順号 4 の土地の地積)	(想定整形地の地積)	(かけ地割合)	
(491.00 ㎡	-	354.08 ㎡) ÷ 491.00 ㎡	= 27.88%
(不整形地補正率表の補正率)	(間口狭小補正率)	※小数点以下 2 位未満切捨て		
0.92	×	1.00	=	0.92・①
(奥行長大補正率)	(間口狭小補正率)	不整形地補正率 (①、②のいずれか低い率、0.6 が限度)		
1.00	×	1.00	=	1.00・②
注 4 評価通達20-5に基づき容積率の異なる2以上の地域にわたる宅地の評価に係る控除割合を算定している。				
注 5 小規模宅地等の特例の適用により、240㎡までの部分について80パーセントの減額となる。				

別表 9 - 5 別表 4 順号 5 の土地の評価明細書

(正面路線価)	(奥行価格補正率:注)		
250,000円	×	1.00	= 250,000円
	(地積)	(評価額)	
250,000円	×	202.59㎡	= 50,647,500円
注 評価通達15及び同通達付表 1 に基づき奥行価格補正率(奥行距離 15.56m)を適用する。			

別表 5～別表 8 省略