

○ 主文

本件各控訴を棄却する。  
控訴費用は、控訴人らの負担とする。

○ 事実

控訴人ら代理人は、「原判決を取消す。被控訴人が控訴人らの相続税につき、昭和五〇年六月三〇日した更正処分のうち、別表控訴人主張額欄各記載の各金額を越える部分を取り消す。訴訟費用は、第一、二審とも被控訴人の負担とする。」との判決を求め、被控訴人指定代理人は、各控訴棄却の判決を求めた。

当事者双方の主張並びに証拠関係については、左に付加、訂正するほか、原判決事実摘示のとおりであるから、これを引用する。

原判決四枚目裏七行目「〇〇」以下に「〇〇」とあるを「〇〇」と各訂正する。

(控訴人らの当審における主張)

一 本件土地の貸借は、Aと何ら血縁関係にないBにおいてその地上に建物を所有し、かつ、居住することをもつてその目的としたものであることからしても、これを賃貸借と目すべきものである。

二 本件土地の貸借につき、当事者間においてこれを賃貸借としているにもかかわらず、課税当局がこれを無視して使用貸借と認定することは、私人間の契約自由の原則に対する不当な公権力の介入であつて、右認定に基づく本件課税処分は無効である。

(控訴人らの右主張に対する被控訴人の反論)

一 建物所有を目的とする土地の貸借についても、知人、友人あるいは親族間の如く特殊な関係を有する者の間においては、その好意、信頼関係に基盤を持つ使用貸借のなされる例のあることは公知の事実には属し、本件貸借もそのような例の一つである。

二 課税当局は、適正な課税を行うため、当事者間でなされた契約の内容が法的に使用貸借であるか否かを検討すべき職責を負っているもめであつて、右検討の結果、本件につき使用貸借に該当するものと認定したにすぎず、私法上の契約内容の変更あるいは修正を求める等これに介入したものではない。

控訴人ら代理人は、証人Cの証言並びに控訴本人D(当審)の供述を援用し、関東信越国税局長に対する調査の囑託を求めた。

○ 理由

当審も、控訴人らの本訴各請求は、いずれもこれを棄却すべきものと判断するが、その理由については、左に付加、訂正するほか、原判決がその理由において説示するところと同一であるから、これを引用する。当審における新たな証拠調の結果によつても、引用にかかる原審の認定判断を左右することはできない。

原判決一五枚目表八行目「〇〇」以下に「〇〇」とあるを「〇〇」と各訂正し、同二三枚目表五行目「弁論の全趣旨によれば」を「関東信越国税局長Eの調査囑託に対する回報書によれば」と改め、同裏三行目「甲」を「乙」と訂正する。

(控訴人らの当審における主張について)

一 建物所有を目的とする土地の貸借についても、知人等特殊な関係を有する者の間において使用貸借のなされる例のあることは、公知の事実であつて、控訴人ら主張の如き事実は、本件土地の貸借につきこれを使用貸借と認定する何らの妨げとなるものではない。

二 課税当局は、適正な課税を行うため、当事者間でなされた土地貸借契約の内容が法的にみて使用貸借に当るか否かを検討すべき職責を負っていることはいうまでもないから、本件土地の貸借につき、その検討の結果これを使用貸借に当るものと認定したことは、単にその職責を果したにすぎず、何ら私法上の契約関係に介入したものであるというべきであつて、この点に関する控訴人らの主張は、採用の余地なきものである。

以上の次第で、控訴人らの本訴各請求は、いずれもこれを失当として棄却すべきであり、これと同旨の原判決は相当であつて、本件各控訴は理由がないから、これを棄却することとし、控訴費用の負担につき民事訴訟法第九五条、第八九条、第九三条を適用して、主文のとおり判決する。

(裁判官 杉田洋一 中村修三 松岡 登)

別表

控訴人 Dの分  
相続税審査決定額  
課税標準

控訴人主張額  
二四、二三五、〇〇〇円 二三、〇七五、〇〇〇円

相続税額	一〇、一一〇、二八〇円	九、五三二、九一二円
納付税額	一〇、一一〇、二〇〇円	九、五三二、九〇〇円
過少申告加算税額	二九、六〇〇円	〇
控訴人 F の分		
相続税審査決定額	控訴人主張額	
課税標準	二四、四六八、〇〇〇円	二三、〇七五、〇〇〇円
相続税額	一〇、一一〇、二八〇円	九、五三二、九一二円
法第一八条加算額	二、〇二二、〇五六円	一、九〇六、五八二円
差引相続税額	一二、一二三、三三六円	一一、四三九、四九四円
納付税額	一二、一二三、三〇〇円	一一、四三九、四〇〇円
過少申告加算税額	三五、六〇〇円	〇

(原裁判等の表示)

○ 主文

原告らの請求をいずれも棄却する。

訴訟費用は原告らの負担とする。

○ 事実

第一 当事者の求めた判決

一 原告ら

被告が昭和五〇年六月三〇日付で原告らの相続税についてした更正処分のうち総遺産価額二億九七一〇万五三二五円を基礎として算出される額を超える部分及び過少

申告加算税賦課決定を取り消す。

訴訟費用は被告の負担とする。

二 被告

主文同旨

第二 原告らの請求原因

一 訴外 A が昭和四八年一〇月三一日に死亡し、原告 D は子として相続により、同原告の妻である原告 F は遺贈により、その他の相続人ら七名とともに右 A の財産を取得した。

二 そこで、原告らは、右相続又は遺贈に係る相続税についてそれぞれ自己の分を次表申告欄記載のとおり申告したところ、被告から同表更正欄記載のとおり各更正処分及び過少申告加算税賦課決定（以下一括して「本件課税処分」という。）を受けたので、これに対して異議手続を経て審査請求をしたが棄却された。

三 しかしながら、本件相続税の算定の基礎となる総遺産価額は二億九七一〇万五三二五円であるのに、本件の相続財産に含まれていた賃貸地の評価を誤つたため右総遺産価額を過大に認定した本件課税処分は違法である。

四 よつて、

前記の限度で右課税処分の取消しを求める。

第三 請求原因に対する認否

請求原因一、二は認めるが、同三は争う。

第四 被告の主張

一 本件相続に係る正当な総遺産価額は、原告らの申告額二億九六七一万三五六一円に土地の過少評価額一三七四万五七六九円と定期預金の経過利子三九万七六四円とを加算した三億一〇八五万一〇九四円であるから、右の範囲内で行われた本件課税処分に違法はない。

二 右の加算項目のうち、原告らが争う土地の過少評価額について説明すれば、次のとおりである。

1 A は、昭和二一年に訴外 B に対して本件相続財産に含まれていた A 所有の埼玉県大宮市<地名略>及び同所<地名略>の土地一〇二八・〇九平方メートル（以下「本件土地」という。）を貸し、B が死亡した昭和二八年九月二日以降はその子訴外 C に使用させていたところ、原告らは、本件土地を賃貸地としその価額を九二七万六二五〇円と評価して本件相続税の申告をしたが、右土地についての貸借関係は使用貸借にすぎないものであるから、本件相続税を算定するに当たっては所有権を制限する利用権の存しない自用地としての評価額二三〇二万二〇一九円を基礎にすべきである。したがって、右自用地としての評価額と原告らの申告額との差額一三七四万五七六九円を本件総遺産価額に加算すべきことになる。

2 本件土地についての貸借関係が使用貸借である理由をふえんすれば、次のとおりである。

(一) A は、以前から出入りの大工として身内同様の間柄であつた B が戦災のた

め自宅を焼失し住居に困窮していたのをみかねて、昭和二一年頃Bに対し暫くの間同人とその家族の住居用のバラックを建築することを目的としてたまたまAが使用していなかつた本件土地を貸与したものの、その際地代及び使用期間等の具体的な取決めは一切行われず、その後Cらが本件土地から立ち退いた昭和五〇年に至るまで右の点についての約定が結ばれたこともなかつた。

(二) Aは、本件土地の貸与について盆暮にBから儀礼的な贈答を受けていただけで、同人の死亡後はなんらの金員の收受も行われなかつた。仮に、原告らの後記主張のとおりAが昭和二四年頃からB死亡までの間同人から年二〇〇〇円の支払いを受けていたとしても、これは、昭和二四年ないし同二五年当時の本件土地(三一坪)の近隣貸地の地代が坪当たり月額一円七七銭ないし二円七〇銭であつたことに比し極めて低額(一〇分の三ないし五分の一)であるばかりでなく、そもそも賃貸借契約の取決めによつて收受されたものでもないのであるから、右二〇〇〇円は、土地の使用収益の対価である賃料の性質を有していたものとは到底いえない。

(三) Cは、昭和五〇年七月四日本件の相続人らとの間で本件土地から立ち退くことを合意し、これに伴い相続人らはCに対して立退料として一二〇〇万円を支払つたが、これは、本件土地の時価の約一五パーセントと低額であるから、借地権があることを考慮して算定されたものではない。

#### 第五 被告の主張に対する認否

一 被告の主張一のうち、定期預金の経過利子三九万七千六百四円が本件の総遺産価額に含まれるべきであることは認めるが、その余は争う。

二 同二一のうち、AがBに対して本件相続財産に含まれていたA所有の本件土地を貸し、Bが死亡した昭和二八年九月二日以降はその子Cに使用させていたこと、原告らが本件土地を賃貸地としその価額を九二七万六千二百五〇円と評価して本件相続税の申告をしたことは認めるが、AがBに本件土地を貸したのが昭和二一年であること、右土地についての貸借関係が使用貸借であることは否認する。同二(一)のうち、BがA方出入りの大工であつたこと、AとCとの間で地代等について約定が結ばれなかつたことは認めるが、その余は否認する。同二(二)のうち、AとCとの間で金員の收受が行われなかつたことは認めるが、その余は争う。同二(三)のうち、本件の相続人らがCに対し本件土地からの立退料として一二〇〇万円を支払つたことは認めるが、主張の趣旨は争う。

#### 第六 原告らの反論

一 Bは、昭和二三年にAから賃貸借契約に基づき本件土地を借り受けたものである。

1 本件土地にはかつてA所有の木造工場があつたが、Bは、戦災で自己の家を焼失したため、Aの好意で右工場内に居住していたが、これに不便を感じ、昭和二三年Aの承諾を得て右工場を解体しその古材を利用して本件土地に自己の居住用家屋を建築した。

2 本件土地の使用収益に対する対価として年額二〇〇〇円の賃料が定められ、Bはこれを年二回に分けて支払つていた。右賃料額は、BがA方の建築土木の相談、大掃除、小修繕、大売出し等の労務を無償で提供していたこと及びBが昭和三二、三年頃までAに代わつて本件土地の固定資産税を納付していたこと(これらも賃料の一部に含まれている。)並びに本件土地が傾斜地及び崖地で宅地としての有効利用面積が半分程度しかないことを考えると、近隣貸地の地代に比しはるかに高額なものであり、年額二〇〇〇円の授受が単なる儀礼的な贈答にとどまるものでないことは明らかである。なお、B死亡後、Cは賃料の支払いをしていないが、これは、AがCに対し本件土地の明渡しを要求したところ、Cは借地権を主張して抗争したため、Aが右明渡交渉を有利にすすめるため賃料の支払いを請求しなかつたからにすぎず、このことにより賃貸借が使用貸借に変化するいわれはない。

3 Aは、横須賀税務署長に対し昭和二六年分富裕税につき本件土地を貸宅地として申告したところ、これがそのまま容認された。

4 Cに対する立退料が一二〇〇万円ですんだのは、原告らの長年にわたる交渉の成果であり、もし、本件土地についての貸借関係が使用貸借にすぎないものであつたならば、かかる金員を支払う必要はなかつたのである。

二 仮に本件土地についての貸借関係が使用貸借であつたとしても、本件相続税の算定に当たつては、次の理由により、本件土地の価額は借地権の目的となつている場合の価額により評価すべきである。

1 昭和四八年一月一日付直資二一一八九国税庁長官通達「使用貸借にかかる土

地についての相続税および贈与税の取扱いについて」（以下「使用貸借通達」という。）6は、「従前の取扱いにより、建物等の所有を目的として無償で土地の借受けがあつた時に当該土地の借受者が当該土地の所有者から当該土地にかかる借地権の価額に相当する利益を受けたものとして当該借受者に贈与税が課税されているもの、または無償で借り受けている土地の上に存する建物等を相続もしくは贈与により取得した時に当該建物等を相続もしくは贈与により取得した者が当該土地にかかるとる借地権に相当する使用権を取得したものとして当該建物等の取得者に相続税もしくは贈与税が課税されているもの」について、相続又は贈与により所有権を取得した場合には、当該土地が借地権の目的となつているものとした場合の価額によりその相続税又は贈与税を算定すると定めており、昭和四八年一月一日付直資二一九〇国税庁長官通達「『使用貸借にかかる土地についての相続税および贈与税の取扱いについて』通達の運用について」（以下「使用貸借通達運用通達」という。）6によれば、右にいう土地の無償借受け時に借地権相当額の課税が行われているかどうかの判定につき、「昭和二二年五月三日から昭和三九年一月三十一日まで間に土地の使用貸借の開始があつたものについては、各国税局における当時の取扱いに基づき各国税局で定めるところによること。」とされているところ、東京国税局では、右期間内に土地の使用が開始されたものについては、過去における贈与税課税の有無を問わず、すべて借地権が存在するものとして取り扱つている。

2 そして、本件土地の貸借関係は、前記のとおり昭和二三年に開始したのであるから、使用貸借通達及びその運用通達の定めるところにより、本件土地は借地権あるものとして評価されるべきである。また、本件土地の借受者Bは昭和二八年九月死亡し子のCが右土地にあつた建物を相続により取得したので、その際Cに右土地の借地権相当額につき相続税が課されたはずであり、たとえ課税されていないとしても課税されたものとして取り扱うべきであるから、この点からも本件土地は借地権あるものとして評価されるべきである。

3 被告は、後記のとおり本件土地が関東信越国税局管内にあることを根拠として右土地を借地権あるものとして評価することはできないと主張する。しかし、使用貸借通達運用通達は、物件の所在地によつて扱いを異にしようとする趣旨ではなく、公平の見地から同一国税局管内にある課税主体に対し統一的な取扱いを命じたものであるから、東京国税局管内の神田税務署長が課税主体となつている本件においては、当然、東京国税局の取扱いによつて処理されるべきである。

第七 被告の再反論

原告らは、使用貸借通達を根拠として本件土地を借地権あるものとして評価すべきであると主張するが、この主張は、次のとおり失当である。

一 使用貸借通達6は、同通達が相続税及び贈与税の課税に際し使用貸借に係る土地の使用権について今後その使用権の価額を零として取り扱うことを定めそのような土地を相続により取得した場合はすべて自用地として評価することにしたのに伴い、従前、相続税法の規定に基づき土地の無償借受け時に借地権相当額について贈与税が課されていた場合又は当該土地にある建物の所有者が相続により異動した時に借地権相当額について贈与税又は相続税が課されていた場合には、当該土地に係る借地権の価額に相当する利益に対し二重に課税が行われることを回避するため、その後、当該土地の所有者が相続により異動した際の相続税の算定に当たつては、右土地を貸宅地として評価することを経過的取扱いとして定めているにすぎない。したがつて、土地の無償借受け時等に借地権相当額について贈与税等が課されていない場合には、右取扱いを適用する余地はない。

二 ところで、本件土地の貸借関係は昭和二一年に始まつたものであるが、当時の相続税法には土地の無償借受けに係る経済的利益の享受について課税する旨の規定（現行の相続税法九条に当たるもの）がなかつたのであるから、Bが本件土地を借り受けた際に借地権相当額の課税が行われたはずはなく、それ故、本件においては右経過的取扱いを適用する余地はない。

仮に、本件土地の貸借開始が昭和二三年であつたとしても、使用貸借に係る土地の使用権に対する借地権相当額の課税は、土地の賃貸借に際して土地使用権の設定の対価として権利金授受の慣行のある地域において、権利金の授受なくして土地使用権の設定があつた場合には、その借受者に経済的利益の享受があつたといえることに基づいて行われるものであるから、土地の所在地及び使用貸借の始期によつて扱いを異にするのであつて、権利金授受の慣行のない地域においてに、土地の無償借受けが行われてもその際に借地権相当額についての贈与税課税がされることはない。このようなわけで使用貸借通達運用通達6も土地の借受者たる建物所有者の住

所地如何により贈与税課税の有無を判定すべきことを明記している。そして、本件土地は関東信越国税局大宮税務署管内にあり、同税務署では、昭和二三年当時、土地の使用貸借に係る使用権は課税の対象とされていながつたので、本件相続税の算定に当たり右土地を借地権あるものとして評価することはできない。また、原告はCが昭和二八年九月に本件土地上にあつた建物を相続により取得したことも指摘するが、この当時も大宮税務署管内では使用貸借に係る使用権は課税の対象とされてはいながつたものである。結局、原告の前記主張は失当である。

#### 第八 証拠（省略）

##### ○ 理由

一 請求原因一、二の事実及び本件の相続税を算定するに当たり定期預金の経過利子三九万七六四円が総遺産価額に含まれるべきことについては、当事者間に争いがない。

二 そこで、土地の過少評価額について検討する。

1 本件土地が本件の相続財産に含まれていたこと及びAがBに対して本件土地を貸し、Bが死亡した昭和二八年九月二日以降はその子Cに使用させていたことについては、当事者間に争いがないので、右土地についての貸借関係が使用貸借によるものであるかどうかにつき判断する。

成立に争いのない乙第八号証、第一一号証、証人Gの証言により成立を認める甲第一、第二号証の各一、二、証人Hの証言により成立を認める乙第二号証の一、同号証により原本の存在と成立を認める乙第二号証の二、同証言により成立を認める乙第三号証の一、同号証により原本の存在と成立を認める乙第三号証の二、証人Iの証言により成立を認める乙第五号証の二、原告D本人尋問の結果により成立を認める甲第三号証、証人G（一部）、同Iの各証言、原告D本人尋問の結果（一部）に弁論の全趣旨を総合すると、次の（一）ないし（三）の事実が認められる。

（一） 法人組織で洋服生地卸業を営んでいたAは、戦前からJに出入りをし折にふれ家屋の修理や雑用の手伝いなどをして同家とは昵懇の間柄にあつた大工の棟梁Bが戦災こよつて焼け出されたのをみかねて、終戦直後、当時たまたま使用してしなかつたA所有に係る本件土地の木造工場にB一家を一時居住させたところ、昭和二一年にBから本件土地を使わせてほしいと頼まれたので、短期間であるならばと思いこれを承諾したが、その際契約書等は取り交さず、地代や使用期間等に関する取決めは一切行われなかつた（BがA方出入りの大工であつたことは当事者間に争いがない。）。

（二） そして、Bは、本件土地の前記木造工場を解体し昭和二一年中にはその木材等を利用して本件土地上に木造家屋を建築して同家屋に居を構え、以来本件土地に係る固定資産税を自ら支払うこととし（納付書は市役所から直接B方に送付されていた。）、また、遅くとも昭和二四年からはAに対し年に二度各一〇〇〇円を持参して支払うようになった。しかし、右固定資産税の負担や二〇〇〇円の支払いの趣旨については格別の取決めがあつたわけではないうえ、右二〇〇〇円の支払いの時期もBの都合しだいである一定せず、その支払いについて請求がされたり通帳又は領収書の発行などが行われたこともなかつた。なお、本件土地の近隣賃貸地における昭和二四、五年当時の地代は、坪当たり月額一円七七銭ないし二円七〇銭であり、この割合により本件土地の年額地代を求めると、約六六〇〇円ないし一万円となる。

（三） Bが死亡した昭和二八年九月二日以来その子Cが本件土地を使用するに至つたが、Cは、盆暮の二回菓子折程度のもを持参してJに挨拶にくるだけで、金員の支払いは全く行わないようになり、固定資産税もJで負担することになつた（Aが納付書を市役所から同人方に送付してもらうようにした。）。このような状態が続くうち、昭和四〇年頃からAが本件土地の明渡し又は買取りを求めようになり、その間に右土地の一部につき新しく賃貸借契約を交わすという話も出たことがあるが、AからCに対して正式の立退要求が出された昭和四五年からは、前記盆暮の挨拶も行われなくなつた。そして、Cは、本件土地について借地権を有することを主張してJと対立したが、昭和五〇年七月四日Aの相続人の一人である原告Dとの間で本件土地から立ち退くことを合意し、その頃合計一二〇〇万円の立退料の支払いを得て本件土地から立ち退いた（CがAに金員の支払いをしなかつたこと、Cが立退料一二〇〇万円の支払いを得て本件土地から立ち退いたことは、当事者間に争いがない。）。

証人Gの証言及び原告D本人尋問の結果中右認定に反する供述部分は前掲乙第八号証と証人Iの証言に照らして措信しがたく、他に右認定を左右するに足りる証拠は

ない。

以上の事実によれば、本件土地に係る貸借関係は、昔気質のAとBとの間の年来の特殊な関係に基づいていわゆる旦那が出入りの棟梁の面倒をみてやるということである。昭和二一年に始まったものであり、右貸借に関連してBが年額二〇〇〇円を土蔵に支払い、かつ、本件土地の固定資産税を負担していたことがあつた。これらは、その趣旨について特に取り決められたものではなく（後にCの代になつてから盆暮に菓子折程度のものが届けられただけである。）しかも、その額が近隣賃貸地の同時期の地代に比しかなり低額であつたばかりでなく、その後地代相場の変動も無視されているのであつて、これらのことを考慮すると、右二〇〇〇円の支払い及び固定資産税の負担は本件土地使用の対価としての性格をもつものではなくAの恩誼、好意に対する謝礼であつたとみるのが相当である。原告らは、これらのかBの労務提供があり、これをも加えると傾斜地及び崖地である本件土地の地代として十分なものである旨主張するけれども、右土地の貸借関係成立後におけるBのAに対する労務提供の有無、程度に関する的確な証拠はない。また、証人Kの証言及び原告D本人尋問の結果中には、本件土地の四分の一程度は急傾斜の崖地となつており使用不能な状態であるとの供述部分があるが、本件土地の写真として提出された成立に争いのない乙第六号証の一ないし九に照らしてにわかには信し得なく、他に本件土地が地代の額に顕著な影響を及ぼすほどの傾斜地であつたと認めに足る証拠はない。原告の右主張は失当である。したがつて、前記貸借関係は賃貸借とはいはず使用貸借であると認めるべきである。Aが提出した昭和二六年分富裕税申告書（甲第九号証の一ないし四）に本件土地が「貸宅地」「貸山林」と表示されていることは右認定の妨げとなるものではなく、他に右認定を覆すに足る証拠はない。

2 原告らは予備的に使用貸借通達を根拠として本件土地を借地権あるものとして評価すべきであると主張するので、判断する。

原告らの援用する使用貸借通達（乙第七号証）は、相続税法九条に関する個別通達として、使用貸借に係る土地の評価については、昭和四八年一月一日以降はいかなる地域においても当該土地の使用貸借による使用権の価額を零として取り扱うこととを定めるとともに（同通達1）、その経過的措置として、従前の取扱いにより当該土地の無償借受者に借地権相当額に対する贈与税が課されている場合又は当該土地上に存する建物又は構築物を相続又は贈与により取得した者に借地権相当額に対する相続税又は贈与税が課されている場合には、例外的に、右土地を借地権の目的となつているものとした場合の価額で評価する旨定めている（同通達6）。これは、使用貸借にかかる土地の使用権は、借地法等により保護を受けている借地権とは異なり、権利性が薄弱で、社会通念上独立の経済的価値を有するものとして評価されていないのが通常であるので、使用貸借に係る土地の価額はかかる権利による制限のない自用地として評価すべきことを原則とする一方で、ただ、過去に、当該使用貸借に係る土地の使用権の取得又は異動について右使用権者に対し相続税法九条により借地権価額相当額のみなし課税が行われている場合には、既に土地価格のうち借地権価格相当額が課税済みであるといえるので、前記原則を適用することによつて当該土地に係る借地権価額に相当する利益が二重に課税の対象とされる不合理を避けるため、その後の相続税の算定に当たつては、自用地としての価額から借地権価額相当額を差し引いた価額で右土地を評価すべきことを定めたものと解される。

ところで、前記1で認定したとおり、本件土地は、昭和二一年にAからBに使用貸借により貸与され、Bが死亡した昭和二八年九月二日同人の子Cが右土地上にあつた木造家屋を相続により取得したものである。しかし、Bが本件土地を借り受けた昭和二一年当時は、土地の使用貸借により当該土地の借受者が得た利益は相続税及び贈与税のみなし課税の対象とはされておらず、旧相続税法（昭和二二年法律第八七号）の施行によつて、昭和二二年五月三日以降、土地の無償借受者に対して当該土地の利用権価額相当額の利益が贈与されたものとみなして相続税又は贈与税を課することができるようになり（同法一〇条、附則一条）、これが現行相続税法九条にも受け継がれているのであるから、Bが本件土地の借受けにつき借地権価額相当額に対する課税を受けていないことは明らかである。また、弁論の全趣旨により成立を認める乙第一号証の一、二によれば、Cが本件土地上の木造家屋を相続により取得した際にも借地権価額相当額に対する課税は行われなかつたことが認められ、これを左右するに足る証拠はない。したがつて、本件について使用貸借通達6を適用する余地はない。

これに対し、原告らは、右課税が現実には行われなかつたとしても、使用貸借通達運用通達6及び東京国税局の取扱いを根拠として使用貸借通達6の適用を認めるべきである旨主張する。右運用通達（乙第一三号証）は、使用貸借通達6の適用に関し、（一）土地の無償借受け時に借地権価額相当額の課税が行われているかどうかの判定は、「昭和二二年五月三日から昭和三九年一月三十一日までの間に土地の使用貸借の開始があつたものについては、各国税局における当時の取扱いに基づき各国税局で定めるところによること。」とし、また、（二）当該土地上に存する建物等を相続又は贈与により取得したときに借地権価額相当額の課税が行われているかどうかの判定は、「建物等を昭和三九年一月三十一日以前に相続または贈与により取得したものについては、各国税局における当時の取扱いに基づき各国税局で定めるところによること。」とし、更に、（三）右建物等の所有者の住所地と土地の所有者の住所地を所轄する国税局が異なり、かつ、各国税局における取扱いが異なる場合の（一）（二）の判定につき、「当該建物等の所有者が無償で土地を借り受けた時における当該所有者の住所地を所轄する国税局の取扱いによること。」と定められている。これによれば、本件においては、まず、本件土地の無償借受け時が昭和二一年であるから当時の法律上右（一）の課税が行われていたかどうかを問題とする余地のないことは前記のとおりであり、また、Cが本件土地上の家屋を相続した昭和二八年当時に右（二）の課税が行われていたかどうかは右家屋所有者の住所地である埼玉県大宮市を所轄する関東信越国税局の当時の取扱いにより判定すべきものとなるところ（原告が本件土地所有者の住所地を所轄する東京国税局の取扱いによるべきことを主張するのは、運用通達の前記（三）の定め反するし、実質的根拠もない。）、弁論の全趣旨に徴すれば、関東信越国税局では当時前記（二）のような課税はしていなかつたことを認めることができる。

したがって、原告の主張は失当というほかない。

3 以上説示したとおりであるから、本件土地を借地権の目的たる土地として評価することにできず、使用貸借に係る土地については、特別の事情のない限り、当該使用権の価額を零とし自用地として評価することも是認されるものというべきである。そして、本件土地の自用地価額、が二三〇二万二〇一九円であることは前掲甲第五号証の二によつてこれを認めることができる。そうすると、右二三〇二万二〇一九円から当事者間に争いのない原告らの申告額九二七万六二五〇円を控除した一三七四万五七六九円は、土地の過少評価額として本件の総遺産価額に加算すべきものである。

三 右の次第で、本件の正当な総遺産価額は、原告らの申告額二億九六七一万三五六一円に前記当事者間に争いのない定期預金の経過利子三九万七六四円と右二で認定した土地の過少評価額一三七四万五七六九円とを加算した三億一〇八五万九四円となり、本件課税処分がこの範囲内で行われていることは明らかである。

四 よつて、本件課税処分に原告ら主張の違法はないから、原告らの本訴請求をいずれも棄却することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法七条、民事訴訟法八九条、九三条一項本文を適用して、主文のとおり判決する。