

## 主 文

1 被告が平成13年12月20日付けで原告らの平成10年4月7日相続開始に係る相続税についてした以下の各処分をいずれも取り消す。

(1) 原告Aに対してした更正処分(ただし,平成15年6月6日付け審査裁決により一部取り消された後のもの)のうち,納付すべき税額3億4477万4400円を超える部分

(2) 原告Aに対してした過少申告加算税賦課決定処分(ただし,平成15年6月6日付け審査裁決により一部取り消された後のもの)のうち,納付すべき税額373万1000円を超える部分

(3) 原告Bに対してした更正処分(ただし,平成14年5月13日付け異議決定及び平成15年6月6日付け審査裁決により一部取り消された後のもの)のうち,納付すべき税額2737万5700円を超える部分

2 原告らのその余の請求を棄却する。

3 訴訟費用は,これを5分し,その3を原告らの負担とし,その余は被告の負担とする。

## 事 実 及 び 理 由

### 第1 請求

1 被告が平成13年12月20日付けで原告Aに対し,原告らの平成10年4月7日相続開始に係る相続税についてした以下の各処分をいずれも取り消す。

(1) 更正処分(ただし,平成15年6月6日付け審査裁決により一部取り消された後のもの)のうち,納付すべき税額3億0745万5100円を超える部分

(2) 過少申告加算税賦課決定処分(ただし,平成15年6月6日付け審査裁決により一部取り消された後のもの)のうち,納付すべき税額36万1000円を超える部分

2 主文1項(3)と同旨

### 第2 事案の概要

本件は、平成 年 月 日に死亡したCの相続人である原告らが、被告が原告らに対してした上記第1に記載の各処分につき、別紙物件目録記載1から3までの各土地（併せて、以下「本件土地」という。なお、同目録記載2の土地は、同土地が平成10年9月28日に分筆された後の××××番1，同2及び同3の各土地を併せたものを含む。）の価額の評価を誤った違法があるなどと主張して、上記各処分の取消しを請求した抗告訴訟である。

1 争いのない事実及び証拠によって容易に認定することのできる事実等

(1) 平成10年4月7日相続開始までの本件土地の利用等に係る経緯

ア Cは、平成5年10月26日当時、本件土地を所有していた（甲14，15，16）。Dは、同日当時、別紙物件目録記載4及び5の各土地（併せて、以下「D所有地」という。）を所有していた（弁論の全趣旨）。

イ C及びDとE生活協同組合（以下「E生協」という。）とは、同日、本件土地、D所有地及び別紙物件目録記載6から9までの各土地（併せて、以下「本件敷地」という。）上に三者共同で商業施設関連建物（以下「本件建物」という。）を建築してこれを三者で共有すること、C及びDは各人の所有地及び本件建物の使用权を放棄し、E生協が本件敷地及び本件建物を専用使用して本件建物において店舗の営業をすること、E生協は、C及びDに対し、上記使用权の放棄の代償として各人の持分比率に応じた賃借料を支払うことなどをその目的として、「建物賃貸借に関する覚書」と題する書面（以下「本件覚書」という。）を交わし、本件建物の竣工までに本契約を締結することを合意した。本件覚書において、E生協は、本件覚書の締結と同時に契約証拠金として、Cに対して1950万円を、Dに対して300万円をそれぞれ支払うものとされ、また、E生協は、本契約締結時に本件建物の建築協力金としてCに対して1億9500万円を、Dに対して3000万円をそれぞれ支払うものとされて、上記契約証拠金は本契約締結時に同建築協力金に充当する旨合意された。

E生協は、そのころ、上記合意に基づき、C及びDに対し、上記契約証拠金を支

払った。

(甲2, 弁論の全趣旨)

ウ C及びDとE生協とは, 平成7年9月7日, 本件覚書に基づき, 「土地建物賃貸借契約書」と題する書面を交わし, 本件建物の建築並びにその後の本件敷地及び本件建物の利用等につき, 以下の内容の合意をした(以下「本件契約」という。

甲3)。

(ア) 本件敷地上に三者共同で本件建物を建築してこれを三者で共有する。

(イ) C及びDは各人の所有地及び本件建物の使用权を放棄してE生協が本件敷地及び本件建物を専用使用し, E生協は上記使用权の放棄の代償として, 賃借料総額376万1000円を, 各人の所有地の評価額の比率に応じて振り分け, Cに対して274万5906円を, Dに対して101万5094円を, 毎月末日限り, 翌月分としてそれぞれ支払う。

(ウ) 本件建物等の許認可に係るすべての手続(開発行為, 建築確認, 近隣住民との調整等)について, その責任は三者で共有するが, その実務はE生協が主となって行う。

(エ) 本件建物の建築着工は, 許認可手続, 近隣住民との調整, 商業調整等が解決し, 農地法第4条の許可がされた後とする。ただし, 平成7年11月1日を経過してもなお, 建築着工の見通しが付かない場合は, 三者協議の上, 契約継続の可否を決定する。

(オ) 三者の本件建物の持分比率は, 本件敷地の面積に占める各人の所有地の実測面積の比率と同じものとし, Cが45.38パーセント, Dが13.44パーセント, E生協が41.18パーセントとする。

本件建物完成後, 本件建物につき, 上記持分比率によって三者共有の登記をする。

(カ) 賃貸借期間は, E生協による店舗開店日より20年間とし, E生協は, C及びDに対し, 同日以後, 上記賃借料を支払う。E生協, C及びDは, 契約期間満了の3か月前までに, それぞれ相手方に対し契約更新の意思表示をして双方の合意

が得られた場合、本件契約を更新することができる。

(キ) E生協が本件覚書による合意時にC及びDに対して支払った契約証拠金は、本件契約における契約証拠金に充当した上、本件建物の建築費が決定したときは、後記の建築協力金に充当する。

(ク) a E生協は、本件建物の建築費が決定したときは、同建築費のうち、上記(オ)の持分比率に応じてC及びDが負担すべき金額相当分を建築協力金として同人らに支払う。

b 建築協力金は、原則として、建築工事費の支払時期に合わせて支払う。

c 上記建築協力金は、その30パーセントを敷金とし、70パーセントを保証金とする。

d C及びDは、E生協に対し、賃借料発生日後11年目より年頭に毎年均等割賦償還の方法により、保証金を返還する。ただし、利息は付さない。

e C及びDは、E生協に対し、本件契約終了後、E生協が一切の義務を履行した後に敷金を返還する。ただし、利息は付さない。

(ケ) a 当事者の一方が本件契約に定めた事項を履行しないときは、相手方は催告を要せず直ちに本件契約を解除することができる。

b aの場合において、C及びDの不履行によるときは、E生協に対して契約証拠金を返還し、違約金として契約証拠金と同額の金員を支払い、E生協の不履行によるときは、違約金として契約証拠金を放棄する。これらの場合において、各契約当事者に上記違約金を超過する損害金が生じたときは、不履行をした者は、これを別途賠償する。

c 地元調整、商業調整、行政指導等、契約当事者の責に帰すべからざる事由によってE生協の出店が不可能となったときは、各契約当事者は、上記a、bの規定にかかわらず、本件契約を解除することができ、C及びDは、E生協に対し、契約証拠金を即時に無利息で返還する。

(コ) C及びDが本件契約を中途解約する場合、同人らは、E生協に対し、保証

金残額及び敷金を返還する。この場合において、E生協は、C及びDの本件建物共有持分を買い取り、E生協とC及びDとは、本件土地及びD所有地につきそれぞれ借地権を設定する。

(サ) E生協が本件契約を中途解約する場合、E生協は、保証金残額及び敷金を放棄する。この場合において、E生協は、C及びDの承諾を得て本件建物を収去し、本件土地及びD所有地を同人らに明け渡さなければならない。

エ E生協は、平成9年3月26日、本件建物の建築着工が遅延したことによってC及びDに迷惑を掛けたとして、同年4月からE生協による開店に至るまで、毎月、Cに対して31万1431円を、Dに対して11万5129円をそれぞれ支払うこととし、これに従い同人らに対し上記金員を支払った(甲1, 4, 乙10, 弁論の全趣旨)。

オ C及びDとE生協とは、平成9年4月7日、本件契約における建築協力金の合計を2億2500万円、C分を1億6427万2500円、D分を6072万7500円と決定した上、「建築協力金・保証金・敷金の追加契約書」と題する書面を作成することにより、以下の内容の合意をした(甲5)。

(ア) 上記C分の1億6427万2500円のうち、4928万1750円を敷金とし、1億1499万0750円を保証金とする。

(イ) E生協は、上記建築協力金から上記ウ(キ)の契約証拠金を控除した金額を、本件建物の建築費の支払時期及び支払金額に応じて、C及びDに対して支払う。

(ウ) 本件建物の建築費の総額から上記建築協力金合計2億2500万円を控除した残額はすべてE生協が支払う。

(エ) E生協、C及びDの本件建物の持分比率は、上記ウ(オ)記載の本件契約における合意にかかわらず、三者が支払う建築費の金額の比率によるものとし、不動産登記における持分比率についても同様とする。

カ Cは、平成9年11月17日、E生協の店舗開店が遅延して賃借料収入がないため、経済的に逼迫しているとして、賃借料の一部前払を要請したのに対し、E

生協は、同月25日、これを承諾した。そして、同人らは、同日付け覚書を作成して以下の内容で賃借料前払の合意をし、E生協は、この合意に基づき、後記(イ)の期間、Cに対し、賃借料の前払をしていた。

(ア) 前払金額 74万5906円

(イ) 前払期間 平成9年12月1日からE生協の店舗開店に至るまで

(ウ) E生協の店舗開店から上記(イ)の期間に相当する間の賃借料を月額200万円とする。

(甲6, 乙9, 弁論の全趣旨)

キ E生協は、平成9年12月26日、大阪府知事に対し、別紙物件目録記載1から16までの各土地(実測面積の合計5320.87平方メートル。以下「本件開発許可地」という。)について、本件建物の建築に必要な都市計画法29条に基づく開発行為の許可を申請し、大阪府知事は、平成10年1月21日付けで、E生協に対し、同開発行為を許可した(乙5の1, 2)。

ク C及びE生協は、平成10年1月23日付けで、箕面市農業委員会に対し、本件土地につき、農地法5条1項3号に基づく農地転用の届出をし、同委員会は、同日、これを受理した(甲7)。

ケ E生協、C及びDは、平成10年3月2日、株式会社F大阪支店(以下「F」という。)との間で、本件建物の建築等の工事(以下「本件工事」という。)につき、請負代金を4億2768万4744円(消費税及び地方消費税額を含む。)とする請負契約を締結し、Cは、同日、Fに対し、上記工事代金のうち、3290万9500円を支払った(甲8, 9)。

(2) 原告らによる相続

Cは、平成 年 月 日、死亡し、Cの妻G、長女H、長男原告A及び次男原告BがCを相続した(以下「本件相続」という。)

原告Aは、本件相続によって、本件土地の所有権を単独で取得するとともに、本件契約におけるCの地位を承継した。

(甲11, 14, 15, 16, 弁論の全趣旨)

(3) 本件相続開始後の本件土地の利用等に係る経緯

ア 本件相続開始当時における本件工事の出来高金額(消費税及び地方消費税額を除く。)は, 契約時に合意した代金額(4億0731万8804円。消費税及び地方消費税額を除く。)の約2.9パーセントに相当する1180万円であり, その内訳は, 本件建物の建築費208万円, 屋外施設費等569万1260円, 総合仮設費等402万8740円であった(甲10)。

イ 本件建物は, 平成10年9月14日, 完成した。完成した本件建物の構造は, 鉄骨造亜鉛メッキ鋼板葺4階建てであり, その面積は, 1階が506.90平方メートル, 2階が2175.58平方メートル, 3階が2296.2平方メートル, 4階が589.8平方メートルである。E生協は, 同月23日, 本件建物において店舗(I。以下「本件店舗」という。)を開店した。

(甲1, 11, 13)

ウ 原告A, 有限会社J及びE生協は, 平成10年10月1日, 有限会社Jが原告Aから本件契約におけるCの地位を同年9月23日にさかのぼって承継することを合意した。

有限会社Jは, 同日, Fに対し, C分の工事残代金1億3136万3000円を支払った。

(甲11, 12)

エ 有限会社J, D及びE生協は, 平成10年10月19日, 本件建物につき, 有限会社Jの持分を1000分の384, Dの持分を1000分の142, E生協の持分を1000分の474として, 所有権保存登記をした(甲13)。

オ E生協は, 有限会社J及びDに対し, 本件店舗開店日である平成10年9月23日以後の本件契約に基づく賃借料を支払っている。

(4) 本件訴えの提起に至る経緯

ア 原告らは, その法定申告期限内である平成11年2月5日, 被告に対し, 本

件相続に係る相続税につき、それぞれ申告をした。原告らは、各申告において、本件土地を各筆ごとに各別に評価し、その利用区分をいずれも定期借地権付きの土地とした。各申告の内容は、別表1「課税の経緯」中の「当初申告」欄に各記載のとおりである。

イ 被告は、原告らに対し、上記申告につき、本件土地の利用区分は定期借地権付きの土地でなく自用地である旨指摘した。

ウ 原告らは、同年12月2日、被告に対し、本件土地の実測面積が申告した面積より大きく、別紙物件目録記載1の土地と別紙物件目録記載3の土地とは1画地として評価すべきであり、本件土地の利用区分は定期借地権付きの土地でなく貸家の目的に供されている宅地（以下「貸家建付地」という。）であるとして、別表1「課税の経緯」中の「修正申告」欄に各記載のとおり、それぞれ修正申告をした。

エ 原告らは、同月10日、被告に対し、本件相続により取得した本件土地以外の土地の評価額に誤りがあり、上記修正申告に係る納付すべき税額が過大であるとして、別表1「課税の経緯」中の「更正の請求」欄に各記載のとおり、それぞれ更正の請求をした。

被告は、同月15日、原告らに対し、上記原告らの更正の請求を認め、別表1「課税の経緯」中の「減額更正処分」欄に各記載のとおり、各更正をした。

オ 被告は、平成13年12月20日付けで、原告らに対し、本件土地は貸家建付地でなく自用地として評価すべきであるとして、別表1「課税の経緯」中の「更正処分」欄に各記載のとおり、それぞれ更正及び過少申告加算税賦課決定をした。

カ 原告らは、平成14年2月13日、被告に対し、上記更正及び過少申告加算税賦課決定につき、本件土地は自用地でなく貸家建付地として評価すべきであるとして、別表1「課税の経緯」中の「異議申立」欄に各記載のとおり、それぞれ異議申立てをした。

被告は、同年5月13日付けで、原告らに対し、別表1「課税の経緯」中の「異議決定」欄に各記載のとおり、原告Aの異議申立てをいずれも棄却し、原告Bに係



る上記更正及び過少申告加算税賦課決定につきその一部を取り消す旨の異議決定をした。

キ 原告らは、同年6月11日、国税不服審判所長に対し、上記被告の異議決定につき、別表1「課税の経緯」中の「審査請求」欄に各記載のとおり、それぞれ審査請求をした。

国税不服審判所長は、平成15年6月6日付けで、原告らに対し、別表1「課税の経緯」中の「裁決」欄に各記載のとおり、原告Aに係る上記更正及び過少申告加算税賦課決定の一部並びに原告Bに係る上記更正の一部及び上記過少申告加算税賦課決定の全部を取り消す旨の裁決をした（同裁決によって一部取り消された後の原告Aに係る上記更正及び過少申告加算税賦課決定を併せて、以下「原告Aに係る本件各処分」といい、同裁決によって一部取り消された後の原告Bに係る上記更正を、以下「原告Bに係る本件処分」といい、これらを併せて、以下「本件各処分」という。）。

ク 原告らは、平成15年9月9日、本件訴えを提起した。

（甲1，弁論の全趣旨，当裁判所に顕著な事実）

## 2 争点

本件における争点は、本件各処分における本件土地の評価額が適正であるか否かであり、本件土地の評価額に係る具体的な争点及びそれに関する当事者の主張は、以下のとおりである。

（1）本件土地の自用地としての価額（争点）

（原告らの主張）

本件各処分の基礎とされた本件土地の評価においては、以下の各点が正当に考慮されておらず、時価よりも高額になっている。

ア 造成中の宅地であること

イ 不整形地であること

ウ 一部を児童公園に指定されていること

エ 広大地であること

(被告の主張)

ア 相続税法 22 条にいう時価とは、相続開始時(被相続人の死亡時)における客観的な交換価値、すなわち、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う。

もっとも、相続税の課税対象となる相続財産は多種多様であり、その時価は必ずしも一義的に確定されるものでないことなどに照らし、課税の公平、納税者及び課税庁の便宜、徴税費の節減等の観点から、相続財産の時価の評価は、課税実務上、相続税財産評価に関する基本通達(昭和 39 年 4 月 25 日付け直資 56 ほか国税庁長官通達。平成 10 年 5 月 12 日付け課評 2 - 3 による改正前のもの。以下「評価通達」という。)としてまとめられた基準により画一的に行うこととされており、その合理性、妥当性は、多くの裁判例によって支持されている。

イ そして、評価通達にのっとり、路線価方式によって本件土地の価額を算出すると、以下のとおり、5 億 1 7 9 4 万 4 8 0 2 円となる(別表 2「本件土地等の評価明細」参照)。

(ア) 本件土地の価額の評価に当たっては、本件開発許可地のうち、国又は箕面市から賃借していない里道敷(別紙物件目録記載 15 及び 16 の両土地)を除いた土地(同目録記載 1 から 14 までの各土地。以下「本件単位土地」という。)を 1 画地として評価すべきである。

(評価通達 10)

(イ) 本件単位土地が接する路線は、国道 線(単に、以下「国道」という。)と市道 線(単に、以下「市道」という。)とがあるが、間口距離が相当に長い市道の方が国道よりも本件単位土地全体の価額に与える影響が大きいと判断されるから、平成 10 年分の財産評価基準書による市道の路線価(26 万 6 0 0 0 円)が正面路線価となる。そして、上記基準書によれば、本件単位土地の地区区分は、普通商業・併用住宅地区であるから、正面路線からの奥行距離(54.66メートル)

に応じた奥行価格補正率は0.94である。

(評価通達15)

(ウ) 本件単位土地は広大地に当たり、その広大地補正率は0.91であるところ、上記本件単位土地の奥行価格補正率(0.94)より小さいから、広大地補正率を奥行補正率に代えて画地計算することになる。

(評価通達24-4)

(エ) 本件単位土地は不整形地に当たり、その不整形地補正率は0.98である。

(評価通達20)

(オ) 上記(イ)のとおり、本件単位土地は国道と市道とに接しているが、国道については、間口が中央で大きく分離されていることから、通常の側方路線影響加算だけでなく二方路線影響加算をも考慮する必要がある。

(評価通達16, 17)

(カ) 以上によれば、本件単位土地の1平方メートル当たりの価額は24万3971円となる。

(キ) さらに、本件単位土地は、本件相続開始当時、造成中の宅地であったことから、その評価額は、その土地の造成工事着手直前の地目により評価した課税時期における価額(造成中の土地を宅地であるとした場合の価額から、造成工事着手直前の地目に従って、整地費、土盛費、土止費などの造成費を控除した価額)に、その宅地の造成にかかる費用現価(課税時期までに投下した費用の額を課税時期の価額に引きなおした額の合計額をいう。以下同じ。)の100分の80に相当する金額を加算した価額である。

これによれば、本件単位土地の評価額は、造成工事着手直前の地目により評価した本件相続時における価額(上記(カ)の金額から1平方メートル当たりの宅地造成費用の額(別表3「本件単位土地に係る宅地造成費用の計算明細」参照)を控除した金額に本件単位土地の面積を乗じたもの。)12億4917万8191円に本件単位土地の造成にかかる費用現価597万5823円(甲10)の100分の80

に相当する金額（４７８万０６５８円）を加算した１２億５３９５万８８４９円となる。

（評価通達２４－３）

（ク） 上記（キ）の価額に本件単位土地に占める本件土地の面積割合を乗じた５億１７９４万４８０２円が本件土地の価額である。

ウ 以上のとおり、被告は、本件各処分において、原告ら主張に係るア、イ及びエの各点を考慮した上で、本件土地の価額を正当に評価しているから、上記各点に係る原告らの主張は、その前提を欠く。

また、本件土地及び本件各処分において本件土地と一体として評価された土地に、箕面市が児童公園として指定して管理している公園等は存在せず、原告ら主張に係るウの事実は認められない。そもそも、公園等の公共公益的施設用地があることは、広大地の補正率の算出に当たりしんしゃくされるのであり、広大地補正率に加えて、更に児童公園があるとして減額して評価する理由も必要性もない。

エ 以上を前提にした本件各処分における課税価格及び相続税の総額の計算の明細は、別表４「課税価格及び相続税の総額の計算明細表（被告主張）」及び別表５「課税価格の明細表」に各記載のとおりであって、また、原告Ａの納付すべき過少申告加算税の金額は、別表６「過少申告加算税の計算明細表（被告主張）」に記載のとおりであるから、本件各処分には何ら違法はない。

（２） 本件土地は、貸家建付地として、又はそれに準じ、自用地としての価額より減額して評価すべきであるか否か（争点）

（原告らの主張）

ア 相続税法２２条にいう時価とは、課税時期において、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た場合に通常成立する価格、すなわち、当該財産の客観的な交換価値をいう。ここで、財産の現況とは、第三者の何らかの権利を確定的に負担している場合はもとより、条件付き又は未確定の権利、さらには、権利に化体していないものであっても、およそ不特定多数の当事者

間において通常成立する価格に変動を及ぼすと認められる要因をすべて含む。

さらに、国税庁長官が定める財産評価基本通達及びこれに基づき各国税局長が定める財産評価基準は、法規としての性格を有するものではないから、納税者は、これによらず、適正な時価を主張することができるのであって、減価要因は財産評価基本通達が挙げるものに限定されない。

この点について、被告は、減額要因を確定的に借家権又は借地権を負担している場合に限定し、その他の要因を排除しており、その主張は、妥当でない。

イ そして、本件土地の利用に係る経緯等に照らせば、所有者であるCによる本件土地の使用は、本件相続開始時において、本件契約及び本件工事に係る請負契約に応じ、法律上及び事実上著しく制約されていた。すなわち、本件覚書によって、本件建物の構造、建築時期、賃借料、建築協力金、敷金、保証金及び契約期間等が確約され、多額の契約証拠金が授受された上、Fとの間で本件建物の建築に係る請負契約が締結されて、本件工事が着工され、さらに、賃借料の前払がされていた。このような経過を通観すれば、CとE生協との間には、本件覚書によって本件建物につき停止条件付き賃貸借契約が成立し、これに付随して敷地利用権が設定され、これが本件契約の締結によって裏付けられたというべきである。

そうすると、本件土地は、本件相続開始時において、建物が近く新築され、将来において容易に更地とすることができる見込みがなく、しかも、地代の収入を伴わない状況にあったのであって、本件土地につき不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価格は、更地としての価格から著しく減額されたものになるというべきである。以上によれば、本件土地は貸家建付地として減額して評価すべきであるか、仮にこれに該当しないとしても、本件土地の価額が貸家建付地の価額を上回ることはない状況にあったというべきであるから、貸家建付地に準じ、更地価格の50パーセントないし60パーセントに減額して評価すべきである。

(被告の主張)

ア 本件土地が貸家建付地に該当しないことについて

(ア) 評価通達 26 が貸家建付地の評価額について一定の減額を認めた趣旨は、土地上の建物が借家権の目的となっている場合、賃貸人は、自己使用の必要性などの正当の事由がある場合を除き、賃貸借契約の更新を拒絶し、又は解約の申入れをすることができないため、借家権を消滅させるために立退料の支払を要することになり、また、借家人が建物の引渡しを受けて借家権につき対抗要件を具備した後に、建物に借家権が付着したままでその敷地を譲り受けた者は、その敷地の利用について制約を受けるなどの理由により、上記敷地の経済的価値が借家権の目的となっていない建物や土地に比べて低くなるからであると解される。

そして、上記(1)アのとおり、相続税法 22 条にいう時価とは、相続開始時における客観的交換価値をいうのであるから、評価通達 26 にいう貸家建付地とは、相続開始時において、当該土地上の建物が現実に貸し付けられている場合をいうと解すべきである。

(イ) しかし、本件相続開始時において、本件工事は未完成であって、本件建物は存在しておらず、本件建物が E 生協に現実に貸し付けられていたということとはできないから、本件土地は貸家建付地に該当しない。

イ 本件土地の利用が制限されていないことについて

(ア) 時価の評価に当たっては、その財産の評価に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮するが、時価が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であることからして、考慮する事情は、不特定多数の人において看取し得る客観的事情に限られ、不特定多数人において看取し得ない所有者等の意図、思惑といった主観的な要因は考慮すべきでなく、同様に所有者等の意思、行為によって変更することのできるような事情を考慮することも許されない。

また、時価とは相続開始時における客観的交換価値であるから、時価の評価に当たって考慮すべき事情は相続開始時(被相続人死亡時)に存在した事情に限られる。

(イ) 以上を前提に本件について検討すると、以下のとおり、本件土地の利用は制限されておらず、減額して評価すべき事情は認められない。

a 本件契約において、本件敷地の面積比率と同率の持分比率で本件建物を共有し、登記することになっていたことなどに照らせば、E生協、C及びDは、本件建物につき賃借権を設定する以外に、本件建物につき賃借権等の敷地利用権を設定したということとはできない。つまり、上記三者は、自分たちの土地の上に、自分たちの建物を建てていたにすぎないのである。

b 本件契約は、E生協による店舗の開店を停止条件とし、C死亡時には、本件店舗は開店していなかったのであるから、本件契約がC死亡時において効力を有していなかったことは客観的に明らかである。そして、本件土地の時価を評価するに当たり、相続開始後に発生が見込まれるとして、相続開始時に存在しない用益権を考慮することはできない。

ウ 仮に本件土地に何らかの権利の負担があったとしても、本件土地の時価が路線価による評価額を下回ることはないことについて

路線価の決定に当たっては、評価上の安全を考慮し、路線価は、地価公示法2条1項に基づいて公示される正常な価格（土地について自由な取引が行われるとした場合にその取引において通常成立すると認められる価格。同条2項）の80パーセント以内の水準をめどとして、いわゆる控えめな金額として設定されている。

そして、本件土地に何らかの権利の負担があったとしても、その負担は、上記イ主張の通り、借地権や賃借権などではない。そして、相続税法23条によれば、地上権という土地所有者に不利な権利でさえ、残存期間が20年であれば、当該土地の価額の2割でしか評価されないのであるから、上記何らかの負担を地上権以上に評価する必要があるとは到底考えられない。そうすると、上記公示される価格から2割の安全性をもって設定された路線価を基礎に評価された本件土地の評価額から更なる減額をするべき理由はなく、本件土地の時価が路線価による自用地としての評価額を下回ることはない。

### 第3 当裁判所の判断

1(1) 相続税法は、相続又は遺贈により財産を取得した者が、当該相続又は遺

贈により取得した財産（その者が同法1条の3第3号の規定に該当する者である場合には、同法の施行地にあるものに限る。）の価格の合計額をもって、相続税の課税価格とし（相続税法11条の2）、各相続人らの相続税の課税価格を基礎にして、各相続人等の相続税額を算出するものとしている（同法16条、17条参照）。そして、同法22条は、同法3章で特別の定めのあるものを除くほか、相続又は遺贈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規定するところ、上記の「時価」とは、相続開始時ににおける当該財産の客観的交換価値をいい、客観的交換価値とは、当該財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間にお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額をいうものと解するのが相当である。

(2) もっとも、課税実務上、相続財産の評価は、原則として、評価通達によって定められた相続財産の統一的な評価方法によることとされている。この点については、仮に相続財産の客観的交換価値を個別に評価することとすると、その評価方式、選択された基礎資料等により異なった評価額になることを避けられない上、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ことなどに照らして、あらかじめ定められた評価方法によって画一的に相続財産を評価することは、当該評価方法の内容が時価の認識方法としてそれ自体一応合理的なものである限りにおいて、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という観点から合理的であるということができ、相続税法22条は、このような課税実務をも許容する趣旨のものと解される。そして、評価通達の定める評価方法は、それ自体、一応合理的であると認められるから、相続財産の評価に当たっては、特別の定めのある場合を除き、原則として、同通達に定める評価方法によって算出された財産の評価額をもって、当該財産の時価と認めるのが相当である。

もっとも、上記(1)のとおり、相続税法22条にいう時価とは、相続開始時ににおける当該財産の客観的交換価値をいうのであって、評価通達によって画一的に相続財産を評価する課税実務の根拠は上記のとおりであるから、同通達に基づいて算出



された評価額が相続開始時における当該財産の客観的交換価値を上回り、同通達に基づいて当該財産の評価を行うことが納税者間の公平等の見地に照らしても著しく不相当であるような特段の事情がある場合には、原告は、当該事情を主張、立証して、上記通達の定める方法によって算出された時価を前提とする相続税の課税処分の適法性を争うことができると解すべきである。

以上を前提に、本件土地の評価額について、以下検討する。

## 2 争点（本件土地の自用地としての価額）について

### (1) 評価単位について

ア 上記1(2)に説示したとおり、相続財産の評価に当たっては、特別の定めのある場合を除き、原則として、評価通達に定める評価方法によって算出された財産の評価額をもって、当該財産の時価と認めるのが相当であるところ、評価通達10は、宅地の価額は、1画地の宅地（利用の単位となっている1画地の宅地をいう。以下同じ。）ごとに評価することとし、宅地の上に存する権利の価額についても、同様とすると規定するので、この点について、まず検討する。

イ 本件においては、前記第2の1記載のとおり、以下の各事実が認められる。

(ア) C及びDとE生協とは、平成7年9月7日、前記第2の1(1)ウ(ア)から(サ)までの内容の合意をした（本件契約）。

(イ) E生協は、平成9年3月26日、本件建物の建築着工が遅延したことによってC及びDに迷惑を掛けたとして、同年4月からE生協による開店に至るまで、毎月、Cに対して31万1431円を、Dに対して11万5129円をそれぞれ支払う旨約束し、同約束に従い同人らに上記金員を支払った。

(ウ) C及びDとE生協とは、平成9年4月7日、本件契約における建築協力金の合計を2億2500万円、C分を1億6427万2500円、D分を6072万7500円と決定した上、前記第2の1(1)オ(ア)から(エ)までの内容の合意をした。

(エ) CとE生協とは、同平成9年11月25日、前記第2の1(1)カ(ア)から

(ウ)までの内容で賃借料前払の合意をし、E生協は、平成9年12月以後、Cに対し、賃借料の前払をしていた。

(オ) 大阪府知事は、平成10年1月21日付けで、E生協に対し、本件開発許可地に係る開発行為を許可した。

(カ) 箕面市農業委員会は、平成10年1月23日、本件土地に係るC及びE生協による農地法5条1項3号に基づく農地転用の届出を受理した。

(キ) E生協、C及びDは、平成10年3月2日、Fとの間で、本件工事につき、請負代金を4億2768万4744円(消費税及び地方消費税額を含む。)とする請負契約を締結し、Cは、同日、Fに対し、上記工事代金のうち、3290万9500円を支払った。なお、本件契約における前記第2の1(1)ウ(ク)bの合意(建築協力金の支払方法に係る合意)に照らせば、上記支払に先立ち、Cは、E生協から、同額の建築協力金の支払を受けたものと推認される。

(ク) Cは、平成 年 月 日、死亡し、本件相続が開始した。

(ケ) 本件相続開始当時、本件工事は、既に宅地造成工事等が着手されており、その時点での本件工事の出来高は、契約時に合意した代金額の約2.9パーセントに相当する1180万円であった。

ウ(ア) 以上に認定したとおり、本件契約は、本件建物の建築並びにその後の本件敷地及び本件建物のE生協による専用使用についての合意に加え、本件建物建築時においては、その建築費用の全額を実質的にE生協が負担し、C及びDの負担部分は、後日、同人らからE生協に無利息で返還されるという資金計画についての合意、本件建物を建築し、又はそこにおいて店舗経営をするために法律上、又は事実上必要な手続又は作業をE生協が主となって行うという合意、本件契約が途中で解約され、又はその期間が満了することにより終了する場合の精算方法についての合意などを含むものであって、これらの合意内容に照らせば、本件契約は、本件敷地上にE生協、C及びDが本件建物を建築してこれを共有し、完成した本件建物においてE生協が本件店舗を開店し、経営するという事業計画(以下「本件事業計画」

という。)全般にわたる総合的な契約であって、実質的には、共有者間における共有物(本件建物)の管理に関する協議(民法252条。なお、同法249条参照。)、本件建物の賃貸借契約、消費貸借契約及び準委任契約としての性格等を有する契約であるといえることができる。

(イ) そして、本件契約の合意内容に加え、上記本件契約の法的性格に照らせば、本件事業計画全般にわたる総合的な契約としての本件契約の効力は、その締結によって確定的に生じているというべきであって、本件建物が完成して初めてその効力を生じるものということとはできない。

この点については、確かに、前記認定のとおり、本件契約締結時において、本件建物は完成しておらず、また、本件契約において、契約書の標題が「土地建物賃貸借契約書」とされた上、賃貸借期間がE生協による店舗開店日より20年間とされ、E生協の賃料支払債務も同日から発生するものとされているが、E生協は、Cに対し、本件店舗の開店後に本件契約に基づきE生協が支払うべき賃借料の一部に充当することを合意した上で、賃借料の前払をしていたこと、本件契約の締結後、E生協は、本件建物建築に必要な開発行為の許可を申請してこれを受け、また、C及びE生協において本件土地に係る農地法5条1項3号に基づく農地転用の届出をして受理され、さらに、E生協、C及びDにおいてFとの間で本件工事に係る請負契約を締結し、CらにおいてFに対し工事代金の一部を支払い、Fにおいて本件工事のうちの宅地造成工事等に着手したことなどが認められるのであって、これらの事実を照らせば、本件契約の各当事者間においては、本件契約の締結後本件相続開始に至るまでの間、本件建物を完成させることを当然の前提としていたといえることができる。そうとすれば、上記賃貸借期間に関する合意は、本件契約内容のうち契約期間の終期を確定するための起算日及び賃借料名義の金員の支払開始日を定めたものと解すべきであって、本件契約の効力発生日を定めたものと解することはできない。

(ウ) 以上のような本件事業計画の内容並びに本件契約の内容、法的性格及び効力発生時期に加え、店舗という本件建物の使用目的、本件建物の構造及び規模(前

記認定のとおり，完成した本件建物の構造は，鉄骨造亜鉛メッキ鋼板葺4階建てであり，その面積は，1階が506.90平方メートル，2階が2175.58平方メートル，3階が2296.2平方メートル，4階が589.8平方メートルである。)，本件工事に係る請負代金額（前記認定のとおり，本件工事に係る請負契約において合意された請負代金額は，消費税及び地方消費税額を含み4億2768万4744円である。），本件相続開始時において，本件工事のうち宅地造成工事等が着手され，その出来高金額は契約時に合意した代金額の約2.9パーセントに及んでいたこと，E生協がCに対して本件契約に基づく賃借料の一部を前払していたことなどを併せ考えれば，本件相続開始時において，本件建物が未完成で，本件店舗も開店していないこと，本件単位土地がE生協，C及びDら数人の所有に係る土地14筆を併せたものであって，一人の者の所有権に属するものでないことなどをしんしゃくしてもなお，本件相続開始時において，社会通念に照らし客観的にみて本件単位土地の全体が前記認定のような構造及び規模を有する本件建物等の敷地予定地として一体として利用されていたというべきである。

なお，本件単位土地のうち，別紙物件目録記載10から14までの各土地は本件建物の敷地でなく，また，別紙物件目録記載11から14までの各土地は，C，D又はE生協の所有に係るものでないものの，甲第1及び第18号証，乙第2号証，鑑定の結果並びに弁論の全趣旨によれば，本件相続開始時において，E生協が別紙物件目録記載11から14までの各土地の各所有者からこれらを賃借して専属的に使用する権利を取得していたことが認められる上，別紙物件目録記載10から14までの各土地には，現在，本件店舗に付属した施設が設置され，同施設は本件店舗の営業の用に供されていることが認められ，そうすると，本件相続開始時においてもそのことが予定されていたと推認されることなどに照らせば，別紙物件目録記載10から14までの各土地を含めた本件単位土地全体が利用の単位となっていたといえることができる。

他方，別紙物件目録記載15及び16の両土地は，本件開発許可地の一部である

ものの、甲第1、第17及び第18号証並びに弁論の全趣旨によれば、E生協、C及びDは、本件相続開始時において、上記両土地について、その所有権又はこれを専属的に使用する権利を有していなかったこと、上記両土地の現況は里道であることが認められるところ、これらの事実を照らせば、上記両土地は、本件単位土地と一体として利用されていたということとはできない。

以上より、本件土地の評価額は、本件単位土地を利用の単位としての1画地としてその評価額を算出し、その評価額に本件単位土地に占める本件土地の面積の割合を乗じて算出するのが相当である。

## (2) 評価方式について

評価通達11(1)は、市街地的形態を形成する地域にある宅地の評価は、原則として、路線価方式によって行う旨規定している。そして、弁論の全趣旨によれば、本件単位土地は上記市街地的形態を形成する地域にある宅地であると認められ、かつ、本件において、本件単位土地の評価を路線価方式によって行うことが著しく不相当であると認めるに足りる特段の事情はうかがわれないから、本件単位土地の評価は、路線価方式によって行うのが相当である。

## (3) 本件単位土地の時価

本件単位土地の本件相続開始時における路線価方式による評価額は、甲第1号証及び弁論の全趣旨によって、別表2記載のとおり、12億5395万8849円であるものと認められる。

なお、原告らは、上記評価額は、本件単位土地が、  
造成中の宅地であること、  
不整形地であること、  
一部を児童公園に指定されていること、  
広大地であること、  
がいずれも正当に考慮されておらず、時価よりも高額になっているといった趣旨の主張をする。しかしながら、甲第1号証及び弁論の全趣旨によれば、上記評価額は、上記、及びの各点を考慮した上での適正な評価額であることが認められる。また、本件においては、上記の事実を認めるに足りる証拠がないことに加え、公園等の公共公益的施設用地が含まれていることは、広大地としての補正

として評価されているから（評価通達 24 - 4 参照），上記原告の主張は採用することができない。

(4) 本件土地の自用地としての価額

本件土地の自用地としての価額は，本件単位土地の自用地としての価額に本件単位土地の面積に占める本件土地の面積の割合を乗じた価額であるから，以下の計算式のとおり，5億1794万4802円である（なお，同価額が本件土地の本件相続開始当時の時価の評価として相当性を欠くものではないことは，鑑定の結果及び乙第2号証によっても裏付けられているというべきである。）。

（計算式）

$$1,253,958,849 \times 2,175.96 \div 5268.06 = 517,944,802$$

3 争点（本件土地は，貸家建付地として，又はそれに準じ，自用地としての価額より減額して評価すべきであるか否か）について

(1) 評価通達 25 は，宅地の上に存する権利（借地権，定期借地権等，地上権，区分地上権及び区分地上権に準ずる地役権）の目的となっている宅地の評価について，各権利ごとの区分に従い，自用地としての価額から調整して評価するものとしている。

ところで，民法上，土地所有者自らは借地権者となることができないのが原則であり（同法 179 条 1 項本文，同法 520 条本文），また，その例外としての自己借地権の設定要件を規定する借地借家法 15 条 1 項が，借地権を設定する場合には，他の者と共に有することとなるときに限り，借地権設定者が自らその借地権を有することを妨げないと規定し，自己借地権の設定を当事者の意思にゆだねることとしていることに照らせば，土地所有者がその土地上に他の者と建物を共有する場合においても，その旨の明示の合意がない限り，自己借地権は設定されていないものと解するのが相当である。本件契約においては，前記第 2 の 1 (1)ウ(イ)及び(オ)のとおり，E 生協，C 及び D は本件建物につき本件敷地の面積に占める各人の所有地の実測面積の比率と同じ持分割合を有するものとされた上，本件敷地及び

本件建物はE生協が専用使用するものとし、C及びDが本件敷地及び本件建物の使用権を放棄する代償として、E生協はC及びDに賃借料を支払うものとされているのみであり、前記第2の1(1)ウ(コ)のとおり、C及びDが本件契約を中途解約する場合E生協はC及びDの本件建物共有持分を買い取り、C及びDは本件土地及びD所有地につき借地権を設定することとされていることと対比しても、上記明示の合意があるとは認められないから、本件建物につき借地権は設定されていないものと認められる。

また、上記のとおり、本件契約において、E生協、C及びDの本件建物の持分比率は、本件敷地に占める各人の所有地の実測面積の比率による旨定められていたところ、前記第2の1(1)オのとおり、その後、「建築協力金・保証金・敷金の追加契約書」において、上記三者は、本件建物の持分割合を上記三者のそれぞれが支払う本件建物の建築費の金額の比率によるものとする旨の変更合意をするとともに、建築協力金の額を具体的に決定し、本件建物の建築費のうち上記建築協力金相当額をC及びDが負担してその余はE生協が負担するものとしているが、上記変更合意において、建築協力金の金額は、本件建物が完成したときの本件建物の持分割合が本件敷地に占める上記三者の所有地の実測面積の比率におおむね等しくなるよう、上記変更合意をした平成9年4月7日当時に予定されていた本件建物の建築費の金額に本件敷地の面積に占める本件土地及びD所有地の実測面積の比率を乗じて決定されたものと推認され、本件契約のその余の約定は特に変更されていないことからすれば、上記合意をもって借地権設定の合意をしたと認めることもできず、経済的な見地からして、本件建物につき借地権が設定された場合と同様の状況にあるということもできない。

したがって、本件土地につき、借地権等の目的となっている宅地として、自用地としての価額より減額して評価すべきであると認めることはできない。

(2) 評価通達26は、借家の目的に供されている宅地(貸家建付地)の価額は、その宅地の自用地としての価額から、その自用地としての価額に評価通達27(借

地権の評価)の定めによるその宅地に係る借地権割合と評価通達94(借家権の評価)の定めによるその貸家に係る借家権割合との相乗積を乗じて計算した価額を控除した価額によって評価するものとしている

そこで、本件土地を、貸家建付地として、又はそれに準じ、自用地としての価額より減額して評価すべきであるか否かについて検討する。

ア 本件相続開始に至るまでの本件土地の利用等に係る経緯は、以上に認定、説示したとおりであるところ、E生協、C及びDの三者がそれぞれその所有地を敷地として提供し、当該敷地(本件敷地)上に上記三者が本件建物を建築してこれを共有し、完成した本件建物においてE生協が本件店舗を開店し、経営するという本件事業計画の内容、前記認定のような本件契約の内容及び法的性格、本件相続開始時において本件契約の効力は確定的に生じており、本件契約に基づいて諸手続が進められていたことに加えて、本件建物がE生協が店舗として専用使用することを予定した鉄骨造4階建て、完成後の各階の床面積が最大2296.2平方メートル(3階)の規模及び構造を有する大型商業施設であること、本件相続開始時において既に開発許可及び農地転用届がされてFとの間で本件建物の建築等の工事(本件工事)につき請負代金を4億2768万4744円とする請負契約が締結された上、宅地造成工事等が着手され、その出来高金額が契約時に合意した代金額の約2.9パーセントに及んでいたこと、E生協がCに対して本件契約に基づく賃借料の一部を前払していたことなどの各事実を照らせば、本件相続開始時において、社会通念に照らし、客観的にみて、本件土地は、E生協が本件契約に基づいて専用使用することとなる本件建物の敷地に供されることが確定していたものというべきである。換言すれば、前記のような事実関係の下においては、本件相続開始時においてはCを含む関係当事者が本件契約関係から離脱することは極めて困難であって、本件事業計画は、本件相続開始時において、社会通念に照らし、客観的にみて、既に不可逆的な状態にあったといえるのであり、本件相続開始後に、本件建物が完成せず、又は本件契約が何らかの事情によって解約されるなど、本件事業計画が頓挫



するという事態が生ずるであろうことをうかがわせるような具体的な事情は、証拠上認められない。

本件契約によれば、本件敷地及び本件建物は、E生協が専用使用して本件店舗における営業の用に供するものとされ、Cは、本件土地を専属的に使用する権利及び本件建物を自己の持分に依りて使用する権利（民法249条参照）を放棄する対価として、E生協から賃借料名義の一定額の金員の支払を受けることとされていたのであるから、本件建物は、上記の限度で借家権の目的となっているのと同視すべき状態にあったといえることができる。

そして、前記のとおり、本件相続開始時において、本件土地は、本件建物の敷地の用に供されることが確定していたといえるべきであるから、所有者であるCによる本件土地の利用は、本件相続開始当時、本件契約の存在及びその履行により、経済的及び法律的に一定の制約を受ける状態にあったといえるべきであり、したがって、貸家の目的に供されている宅地と同視すべき状態にあったといえるべきである。

そうであるとすれば、本件土地の価額の評価においては、評価通達26の貸家建付地に準じ、その自用地としての価額から本件契約の存在及びその履行による本件土地の利用に対する制約の内容、態様、程度等に相応する一定の価額を控除した価額とするのが相当といえるべきである。

イ この点について、被告は、評価通達26にいう貸家建付地とは、相続開始時において、当該土地上の建物が現実に貸し付けられている場合をいうと解すべきであるところ、本件においては、本件相続開始時において、本件建物は存在しておらず、本件建物がE生協に現実に貸し付けられていたといえることはできないから、本件土地は、貸家建付地に該当しないと主張する趣旨の主張をする。

確かに、評価通達26が、貸家建付地の価額をその宅地の自用地としての価額から一定の価額を控除した価額によって評価するとしている趣旨は、土地上の建物が借家権の目的となっている場合、賃貸人は、自己使用の必要性などの正当の事由がある場合を除き、賃貸借契約の更新を拒絶したり、解約の申入れをしたりすること

ができない（借地借家法28条）から、借家権を消滅させるために立退料の支払を要することになること、借家人は、賃貸借の登記がなくても、建物の引渡しがあったときは、その後その建物について物権を取得した者に対し借家権の効力を対抗することができる（同法31条1項）から、建物に借家権を付着させたままで当該建物及びその敷地を譲渡する場合には、その譲受人は、当該建物に加え、その敷地の利用についても制約を受けることなどから、その敷地の経済的価値が借家権の目的となっていない建物の敷地に比べて低くなることなどによるものと解される。そして、建物の賃貸借については、その性質上、一般的に、当該建物が賃借人に対しその賃貸借契約に基づいて引き渡されるまでは、賃貸人と賃借人との間の権利関係はなお流動的であるということが出来るから、建物が現実に貸し付けられて初めて敷地の利用に対する制約が確定的に生じ、その結果としてその敷地の価額が低下するのが通常であるということが出来る。

しかしながら、本件については、上記アに認定、説示したとおり、所有者であるCによる本件土地の利用は、本件相続開始当時、本件契約の存在及びこれに基づく諸手続の履践により、E生協が専用使用する本件建物の敷地の用に供されることが確定した土地として、経済的及び法律的に一定の制約を受ける状態にあったと認められるのであり、その限りにおいて、上記通常の場合における地上家屋が現実に貸し付けられた貸家建付地と同視すべき状態にあったというべきであるから、本件建物が現実に貸し付けられていないとして、本件土地を自用地として評価することは著しく不適當であり、自用地として算出された評価額は本件相続開始時における本件土地の客観的交換価値を上回るというべきである。

### (3) 減額率と土地の評価額

前記のとおり、本件契約において賃貸借期間がE生協による店舗開店日より20年間とされ、当事者間の合意によりこれを更新することができるものとされていること、本件建物がE生協、C及びDの共有とされ、その持分割合が本件敷地に占める上記三者の所有地の実測面積の比率におおむね等しくなるようにされているこ

と、前記第2の1(1)ウ(ク)のとおり、C及びDが負担すべき本件建物の建築費は、E生協において建築協力金としてC及びDに支払った上、C及びDにおいて、これを本件建物の保証金及び敷金として、無利息で賃料発生日後11年目から割賦償還の方法により返還すれば足りるものとされていること、前記第2の1(1)ウ(コ)及び(サ)のとおり、本件契約において、いずれの契約当事者も中途解約することが認められているが、C及びDが本件契約を中途解約する場合には、E生協はC及びDの本件建物共有持分を買い取り、C及びDはE生協に対し本件土地及びD所有地につきそれぞれ借地権を設定するものとされていること、その他証拠上認められる本件契約の存在及びその履行による本件土地の利用に対する制約の内容、態様、程度等を総合考慮すれば、本件土地の価額は、その自用地としての価額5億1794万4802円からその10パーセントに相当する価額を控除した価額とするのが相当というべきである。そうすると、本件土地の評価額は、以下の計算式により、4億6615万0322円である。

(計算式)

$$517,944,802 - 517,944,802 \times 0.1 = 466,150,322$$

(4) なお、被告は、路線価は、地価公示法2条1項に基づいて公示される正常な価格の80パーセント以内の水準をめどとして、いわゆる控えめな金額として設定されているところ、仮に本件土地に何らかの権利の負担があったとしても、その負担を2割以上に評価する必要があるとは考えられないから、本件土地の時価が路線価による自用地としての評価額を下回ることはない旨主張する。

しかしながら、前記のとおり、相続財産の評価に当たっては、特別の定めのある場合を除き、原則として、評価通達に定める評価方法によって算出された財産の評価額をもって、当該財産の時価と認めるのが相当であるというべきところ、本件事実関係の下においては、本件土地は、評価通達26にいう貸家建付地と同視すべき状態にあったというべきであるから、同通達26に準じてその価額を評価するのが納税者間の公平の観点からしても相当というべきである。したがって、上記被告の

主張は採用することができない。

#### 4 結論

(1) そこで、本件土地の価額を4億6615万0322円として、原告らが納付すべき相続税の税額を算出する。

弁論の全趣旨によれば、原告らが納付すべき相続税額算出の基礎となる事実は、上記本件土地の価額を除き、別表4及び5に各記載のとおりであることが認められ、また、別表4及び5の相続税額算出の計算方法は、法令の規定するところに従っているものと認められるから、上記各別表を本件土地の価額の点について補正すると、別表7「課税価格及び相続税の総額の計算明細表(裁判所認定)」、及び同8「課税価格の明細表(裁判所認定)」のとおりとなる。

(2) 以上によれば、原告Aが納付すべき相続税の税額は、3億4477万4400円であり、これによると、原告Aが納付すべき過少申告加算税の税額は、別表9記載のとおり、373万1000円となる。また、原告Bが納付すべき相続税の税額は、2699万0500円である。

したがって、原告Aに係る本件各処分のうちの上記金額を超える部分及び原告Bに係る本件処分は、いずれも違法である。

(3) よって、原告らの請求は、上記の範囲で理由があるから、その範囲でこれを認容し、原告らのその余の請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり、判決する。

大阪地方裁判所第2民事部

裁判長 裁判官 西 川 知 一 郎

裁判官 森 田 亮

裁判官田中健治は、転補のため署名押印することができない。

裁判長裁判官

西川 知一郎