

平成26年1月24日判決言渡

平成24年（行ウ）第89号 相続税更正処分取消等請求事件

主 文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 上尾税務署長が原告Aに対して平成22年7月6日付けでしたBの相続に係る相続税の更正処分のうち課税価格5015万6000円及び納付すべき税額810万2700円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、いずれも平成23年9月13日付け裁決により一部取り消された後のもの）をいずれも取り消す。
- 2 上尾税務署長が原告Cに対して平成22年7月6日付けでしたBの相続に係る相続税の更正処分のうち課税価格9587万6000円及び納付すべき税額1548万8900円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、いずれも平成23年9月13日付け裁決により一部取り消された後のもの）をいずれも取り消す。
- 3 上尾税務署長が原告Dに対して平成22年7月6日付けでしたBの相続に係る相続税の更正処分のうち課税価格6798万7000円及び納付すべき税額1098万3400円並びに過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、いずれも平成23年9月13日付け裁決により一部取り消された後のもの）をいずれも取り消す。
- 4 上尾税務署長が原告Dに対し平成22年7月6日付けでした被相続人E（以下「E」という。）の相続に係る相続税の更正処分のうち、課税価格1億5256万3000円及び納付すべき税額938万4100円並びに過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、いずれも平成23年9月13日付け裁決によ

り一部取り消された後のもの)をいずれも取り消す。

## 第2 事案の概要等

本件は、①原告らが、Bが平成19年4月13日に死亡したことによって開始した相続(以下「本件第一次相続」という。)に係る相続税の申告において、地目を異にする複数の土地を一団の土地に当たるとしこれらを1つの評価単位として財産評価基本通達(昭和39年4月25日付け直資56・直審(資)17国税庁長官通達(ただし、平成21年5月13日付け課評2-6による改正前のもの。))以下「評価通達」という。)に定める広大地の評価によるなどしてその課税価格を計算していたところ、上尾税務署長から、これらの土地は相続開始時の現況の地目の別に個別に評価すべきであるなどとして、それぞれ更正処分(以下「本件各更正処分1」という。)及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件各賦課決定処分1」といい、本件各更正処分1と併せて「本件各処分1」という。)を受けたことから、本件各更正処分1のうち原告らの申告に係る課税価格及び納付すべき税額を超える部分並びに本件各賦課決定処分1の各取消しを求め(前記第1の1から3まで)、②原告Dが、Eが平成20年1月8日に死亡したことによって開始した相続(以下「本件第二次相続」という。)に係る相続税の申告において、相続の開始前に売買契約が締結されていた土地を含む複数の土地を一団の土地に当たるとしこれらを1つの評価単位として評価通達に定める広大地の評価によるなどしてその課税価格を算定していたところ、上尾税務署長から、本件第二次相続により原告Dが取得したのは売買契約が締結されていた土地ではなく売買代金請求権であるなどとして、更正処分(以下「本件更正処分2」という。)及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分2」といい、本件更正処分2と併せて「本件各処分2」という。)を受けたことから、本件更正処分2のうち原告Dの申告に係る課税価格及び納付すべき税額を超える部分並びに本件賦課決定処分2の各取消しを求める

(前記第1の4) 事案である。

## 1 関係法令等の定め

別紙1「関係法令等の定め」に記載したとおりである（なお、同別紙で定める略称は、以下においても用いる。）。

## 2 前提事実

証拠（各認定事実の後に掲げる。証拠を掲げない事実は、当事者間に争いが無い。）及び弁論の全趣旨によれば、以下の各事実（以下「前提事実」という。）が認められる。

### (1) 本件第一次相続に関する事実経過

ア 平成19年4月13日にBが死亡し、Bの妻であるE及びBの子である原告ら（以下「本件第一次相続共同相続人ら」という。）は、共同相続人として、同年10月23日付け遺産分割協議に従い、別表10「財産目録（本件第一次相続）」記載の各土地を含むBの財産を本件第一次相続により取得した（以下、同別表の順号1の土地を「本件1土地」といい、他の順号の土地についても同様に表記する。）。

イ(ア) 本件1土地から本件9土地までの各土地の所在地及び地積は、それぞれ別表10「財産目録（本件第一次相続）」の「所在地」及び「地積（㎡）」欄に記載したとおりである。

イ(イ) 本件1土地から本件7土地までの各土地（以下「本件各土地」という。）の位置関係は、別図3「図面（本件第一次相続）」に図示したとおりであり、本件3土地、本件5土地及び本件6土地は北側で県道川越・栗橋線に、本件2土地及び本件4土地は南側で市道4048号線に、本件4土地、本件5土地、本件6土地及び本件7土地は東側で市道4049号線にそれぞれ接している。

本件各土地は、都市計画法7条に規定する市街化区域内で、同法8条1項1号及び9条5項に規定する第一種住居地域に指定された地域内に

所在しており，その建築基準法52条に規定する容積率は200パーセント，同法53条に規定する建ぺい率は60パーセントと定められている（乙6，弁論の全趣旨）。

(ウ) 本件1土地から本件6土地までの各土地（以下「E取得土地」という。）を本件第一次相続により取得したのは，Eである。

a 本件1土地の本件第一次相続開始時の現況は山林であった（弁論の全趣旨）。

b 本件2土地の本件第一次相続開始時の現況は宅地であり，B，E及び原告Dの自宅の敷地であった（弁論の全趣旨）。

c 本件3土地の本件第一次相続開始時の現況は宅地であり，Bが所有して第三者に賃貸していた貸店舗の敷地であった（弁論の全趣旨）。

d 本件4土地の本件第一次相続開始時の現況は畑であり，生産緑地法2条3号の生産緑地であった（乙24，25，弁論の全趣旨）。

e 本件5土地の本件第一次相続開始時の現況は宅地であり，Bが所有して上記cの第三者とは別の第三者に賃貸していた貸事務所の敷地であった（弁論の全趣旨）。

f 本件6土地の本件第一次相続開始時の現況は雑種地であり，上記c及びeの各第三者とは別の第三者の賃借権の目的となっている駐車場として使用されていた（弁論の全趣旨）。

(エ) 本件7土地を本件第一次相続により取得したのは，原告Aである。

本件7土地は，間口が約57メートル，奥行が約20メートルの長方形の土地で，その本件第一次相続開始時の現況は畑であり，生産緑地法2条3号の生産緑地であった（乙2，24，25，弁論の全趣旨）。

ウ 本件第一次相続共同相続人らは，本件第一次相続に係る相続税について，平成19年10月31日，別表8「課税の経緯（本件第一次相続に係

る相続税)」の「当初申告」欄記載のとおり申告（甲1，乙1）をし，また，原告らは，平成22年6月14日，同別表の「修正申告」欄記載のとおり修正申告（甲2。以下，この修正申告に係る修正申告書を「本件修正申告書1」という。）をした。

原告らは，上記修正申告において，E取得土地を一団の土地に当たるとしこれらを1つの評価単位とした上で，E取得土地及び本件7土地につきいずれも評価通達24-4に定める広大地の評価によるなどしてその課税価格を算定していた。

なお，上記修正申告について，上尾税務署長は原告らに対し同年7月6月付けで別表8「課税の経緯（本件第一次相続に係る相続税）」の「賦課決定処分」欄記載のとおり過少申告加算税の賦課決定処分をしたが，原告らは本件においてこの処分の取消しは求めている。

エ 本件各処分1，本件各処分1についての原告らの異議申立て並びにこれらに対する上尾税務署長の決定，これらの決定を経た後の本件各処分1についての原告らの審査請求及びこれに対する国税不服審判所長の裁決の経緯は，別表8「課税の経緯（本件第一次相続に係る相続税）」に記載したとおりである。

## (2) 本件第二次相続に関する事実経過

ア 平成20年1月8日にEが死亡し，Eの子である原告Dは，同年2月11日付け遺産分割協議に従い，別表11「財産目録（本件第二次相続）」記載の財産を含むEの全ての財産を本件第二次相続により単独で取得した（なお，同別表の順号1-1から1-4までの各土地は，本件1土地が本件第二次相続の開始後に分筆されて生じた土地であり，同別表の順号2-1及び2-2の各土地は，本件2土地が本件第二次相続の開始後に分筆されて生じた土地であり，同別表の順号3-1及び3-2の各土地は，本件3土地が本件第二次相続の開始後に分筆されて生じた土地であり，同別表

の順号4から6までの各土地は、それぞれ本件4土地から本件6土地までと同一である。以下、同別表の順号1-1の土地を「本件1-1土地」といい、他の順号（4から6までを除く。）の土地についても同様に表記する。）。

イ 本件1-1土地から本件6土地までの各土地の所在地及び地積は、それぞれ別表1-1「財産目録（本件第二次相続）」の「所在地」及び「分筆後地番」並びに「地積（㎡）」及び「分筆後地積（㎡）」欄に記載したとおりである。

また、本件1-1土地から本件6土地までの各土地の位置関係は、別図4「図面（本件第二次相続）」に図示したとおりである。

ウ(ア) E及び原告Aは、本件第二次相続の開始前の平成19年12月21日に、株式会社F（以下「F」という。）との間で、Eが本件第一次相続により取得して所有していた本件1-2土地、本件2-2土地、本件3-2土地及び本件4土地（以下「本件譲渡土地」という。）並びに原告Aが本件第一次相続により取得して所有していた本件7土地の南側の一部（以下「原告A譲渡土地」といい、本件譲渡土地と併せて「本件売買対象土地」という。これらの土地の位置関係は、別図4に図示したとおりである。）を1億2795万8000円で譲渡する旨の売買契約（乙3の1。以下「本件第1売買契約」という。）を締結し、その手付金として390万円を受領していた。

(イ) なお、前記(ア)の本件第1売買契約の締結に先立ち、本件第一次相続共同相続人らは、生産緑地法10条の規定に従い、平成19年8月30日付けで桶川市長に対して生産緑地である本件4土地及び本件7土地を買い取るべき旨の申出をしていたところ、平成20年2月27日付けで、本件4土地及び本件7土地に係る生産緑地地区の指定が解除された（乙24、25）。

- (ウ) Fは、都市計画法30条の規定に従い、平成20年2月29日付けで、桶川市長に対し、本件売買対象土地について同法29条1項の開発行為の許可を申請し、同年3月18日にその許可を受けた(乙10の5, 26)。
- (エ) この間、原告D及び原告Aは、本件第二次相続後の平成20年3月7日に、Fとの間で、本件第1売買契約を解除する旨の合意(乙12。以下「本件解約合意」という。)をするとともに、改めて売買契約(乙3の2。以下「本件第2売買契約」という。)を締結した。本件第2売買契約の内容は、売主及び土地所有者の名義を前記アの本件第二次相続に係る遺産分割の結果を踏まえてEから原告Dに改め、残代金支払期日を平成20年2月29日から同年3月28日に変更したほかは、本件第1売買契約と同一である(乙3の1, 3の2, 弁論の全趣旨)。この際、前記(ア)の手付金390万円は、Fに返還されることなく、そのまま本件第2売買契約の手付金として扱われた(乙13, 28, 弁論の全趣旨)。
- (オ) 原告D、原告A及びFは、前記(ウ)の開発行為の許可を受けた平成20年3月18日、本件譲渡土地のうち本件1-2土地、本件3-2土地及び本件4土地並びに原告A譲渡土地について、有限会社Gにいわゆる農地転用の届出に関する一切の権限を委任し、有限会社Gは、同月21日、桶川市農業委員会に対しこれを届け出た(乙27の1, 27の2)。
- (カ) 平成20年4月11日、本件売買対象土地についてFへの所有権の移転の登記がされ、原告D及び原告Aは、Fから、本件売買対象土地の売買残代金として合計1億2405万8000円を受領した(乙28から29の6まで)。
- エ 原告Dは、本件第二次相続に係る相続税について、平成20年9月11

日、別表9「課税の経緯（本件第二次相続に係る相続税）」の「当初申告」欄記載のとおり申告（甲8）をし、平成22年6月14日、同別表の「修正申告」欄記載のとおり修正申告（甲9。以下、この修正申告に係る修正申告書を「本件修正申告書2」という。）をした。

原告Dは、上記修正申告において、E取得土地を一団の土地に当たるとしこれらを1つの評価単位とした上で、評価通達24-4に定める広大地の評価によるなどしてその課税価格を算定していた。

なお、上記修正申告について、上尾税務署長は原告Dに対し同年7月6月付けで別表9「課税の経緯（本件第二次相続に係る相続税）」の「賦課決定処分」欄記載のとおり過少申告加算税の賦課決定処分をしたが、原告Dは本件においてこの処分の取消しは求めている。

エ 本件各処分2、本件各処分2についての原告Dの異議申立て並びにこれに対する上尾税務署長の決定、この決定を経た後の本件各処分2についての原告Dの審査請求及びこれに対する国税不服審判所長の裁決の経緯は、別表9「課税の経緯（本件第二次相続に係る相続税）」に記載したとおりである。

### (3) 本件訴えの提起

原告らは、平成24年2月21日、本件訴えを提起した（顕著な事実）。

### 3 本件各処分1及び2の根拠及び適法性に関する被告の主張

本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記4において引用する別紙2「争点に関する当事者の主張の要旨」に掲げるほか、別紙3「本件各処分1及び2の根拠及び適法性に関する被告の主張」記載のとおりである（なお、これらの別紙で定める略称は、以下においても用いる。）。

### 4 争点及びこれに関する当事者の主張の要旨

本件の争点は、本件各処分1及び2の適法性であり、具体的には、以下の各点が争われている。これらに関する当事者の主張の要旨は、別紙2「争点



に関する当事者の主張の要旨」記載のとおりである。

(本件各処分1に関する争点)

① E取得土地は、これを1つの評価単位として評価すべきか、本件1土地から本件6土地までの土地ごとに評価すべきか(争点1)

② 本件7土地が評価通達24-4に定める広大地に該当するか(争点2)

(本件各処分2に関する争点)

③ 本件第二次相続に係る相続税の課税対象となる財産を構成するのは本件譲渡対象土地か、本件第1売買契約に係る本件売買残代金請求権か(争点3)

### 第3 当裁判所の判断

1 争点1 (E取得土地は、これを1つの評価単位として評価すべきか、本件1土地から本件6土地までの土地ごとに評価すべきか)について

(1) 評価通達について

相続税法22条は、相続により取得した財産の価額は、原則として、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が(別紙1・第1の2)、財産の価額を客観的かつ適正に把握することは必ずしも容易なことではなく、また、納税者ごとに財産の評価の方法が異なることは公平の観点から好ましくないことから、課税実務上、国税庁長官が発した通達(国家行政組織法14条2項参照)である評価通達に基づいて、相続により取得した財産の価額の評価がされているところである。

このような課税実務は、評価通達に定められた評価方式が当該財産の取得の時における時価を算定するための手法として合理的なものであると認められる場合においては、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(通則法1条、相続税法1条参照)に資するものとして、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、別紙1・第2に掲げた評価通達の定めは、いずれも上記

の観点に照らして、合理的なものと認められる（評価通達のこれらの定め  
の合理性それ自体については、原告らにおいても争ってはいないところ  
である。）。

(2) E取得土地の評価上の区分について

ア(ア) 評価通達7の本文は、土地の価額は、宅地、田、畑、山林、原野、牧  
場、池沼、鉱泉地及び雑種地という地目の別に評価し、この場合の地目  
は、課税時期の現況によって判定する旨を定めている（別紙1・第2の  
1(1)）。

(イ) これに対し、評価通達7のただし書は、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旨  
を定めている（別紙1・第2の1(2)）。

その趣旨は、大規模な工場用地、ゴルフ練習場用地等のように一体と  
して利用されている一団の土地のうちに2以上の地目の土地がある場合  
に、評価通達7の本文の定めに従って、その一団の土地をそれぞれの地  
目ごとに区分して評価すると、一体として利用されていることによる効  
用が評価額に反映されないこととなることから、実態に即した評価を行  
うために、評価通達7の本文に対する例外として、その一団の土地を1  
つの評価単位とすることにあると解される（乙5参照）。

(ウ) また、評価通達7のなお書きは、市街化調整区域以外の都市計画区域  
で市街地的形態を形成する地域において、市街地農地（生産緑地を除  
く。）、市街地山林、市街地原野又は宅地と状況が類似する雑種地のい  
ずれか2以上の地目の土地が隣接しており、その形状、地積の大小、位  
置等からみてこれらを一団として評価することが合理的と認められる場  
合には、その一団の土地ごとに評価する旨を定めている（別紙1・第2  
の1(3)）。

その趣旨は、市街化調整区域以外の都市計画区域で市街地的形態を形成する地域における市街地農地（生産緑地を除く。）、市街地山林、市街地原野又は宅地と状況が類似する雑種地については、いずれも、その現況が宅地でなくても、近隣の宅地の価額の影響を強く受けることから、原則として、これらの土地が宅地であるとした場合の価額からこれらの土地を宅地に造成するために通常必要と認められる標準的な造成費等を控除して評価額を算出する方式（いわゆる宅地比準方式）によりその価額が評価されることを踏まえ、これらの土地が隣接していて、その形状、地積の大小、位置等からみてこれらを一団の土地として評価することが合理的と認められる場合には、その評価方法の同一性に着目して、評価通達7の本文に対する例外として、その一団の土地を1つの評価単位とすることにあると解される（乙5参照）。

イ(ア) これをE取得土地についてみると、本件2土地、本件3土地及び本件5土地の本件第一次相続開始時の現況は宅地、本件4土地の本件第一次相続開始時の現況は畑、本件1土地の本件第一次相続開始時の現況は山林、本件6土地の本件第一次相続開始時の現況は雑種地であるから（前提事実(1)イ(ウ)）、評価通達7の本文の定めによれば、これらの地目の別に評価することが原則となる。

(イ) そして、E取得土地の利用の実態については、本件2土地はBらの自宅の敷地として、本件3土地は貸店舗の敷地として、本件5土地は貸事務所の敷地として、本件6土地は駐車場としてそれぞれ利用されていたというものであったことからすれば（前提事実(1)イ(ウ)）、これらが一体として利用されていたとは認められないから、E取得土地について評価通達7のただし書にいう一団の土地に当たるものとして1つの評価単位とみることはできない。

(ウ) また、本件各土地は、市街化区域内で第一種住居地域に指定された地

域に所在していることから（前提事実(1)イ(イ)），本件1土地については評価通達7のなお書きにいう市街化調整区域以外の都市計画区域で市街地的形態を形成する地域における市街地山林に，本件6土地については評価通達7のなお書きにいう市街化調整区域以外の都市計画区域で市街地的形態を形成する地域における宅地と状況が類似する雑種地にそれぞれ該当し得るが，本件1土地と本件6土地とは隣接していないから（前提事実(1)イ(イ)，別図3），これらについて評価通達7にいう一団の土地に当たるものとして1つの評価単位とみることはできない。

なお，原告らは，市街地農地（生産緑地を除く。），市街地山林，市街地原野又は宅地と状況が類似する雑種地とが隣接する場合のみならず，これらと宅地とが隣接している場合にも評価通達7のなお書きが適用されるべきであると主張し，原告ら補佐人であるH税理士もその意見書（甲18）において同様の意見を述べるが，前記ア(ウ)のとおり，評価通達7のなお書きは，市街地農地（生産緑地を除く。），市街地山林，市街地原野又は宅地と状況が類似する雑種地の評価方法（宅地比準方式）の同一性に着目した定めであるから，これらとは評価方法の異なる宅地が隣接している場合をも含めて一団の土地として評価することは，評価通達7のなお書きの予定しないところというほかない。したがって，本件1土地及び本件6土地について，その間に位置する宅地である本件3土地及び本件5土地をも含めて一団の土地とみて，これに評価通達7のなお書きを用いるようなことは相当ではないというべきである。

(エ) 以上によれば，E取得土地については，評価通達7の本文の定める原則に従い，その地目の別に評価することになる。

(3) 本件2土地，本件3土地及び本件5土地の評価単位について

ア 本件2土地，本件3土地及び本件5土地の本件第一次相続開始時の現況

はいずれも宅地であるところ、評価通達7-2(1)は、宅地は、利用の単位となっている1区画の宅地(1画地の宅地)を評価単位とする旨を定めている(別紙1・第2の2(1))。

イ これを本件2土地、本件3土地及び本件5土地についてみると、本件2土地はBらの自宅の敷地として、本件3土地は貸店舗の敷地として、本件5土地は貸事務所の敷地としてそれぞれ利用されており、かつ、本件3土地上の貸店舗と本件5土地上の貸事務所とはそれぞれ異なる賃借人の賃借権の目的とされていたことからすれば(前提事実(1)イ(ウ))、本件2土地、本件3土地及び本件5土地はそれぞれが利用の単位となっている1区画の宅地に当たるというべきであり、それぞれ別個に評価すべきことになる。

#### (4) 小括

以上によれば、E取得土地については、これを1つの評価単位として評価することはできず、本件1土地から本件6土地までの土地ごとに評価すべきである。

#### (5) 原告らの主張について

ア これに対し、原告らは、普通住宅地区等に所在するある土地がその地域における標準的な地積に比して広大で、開発行為を行うとした場合に公共的施設用地の負担が必要と認められるときは、たとえ当該土地が複数の地目からなる土地であっても、造成を予定している開発未了の土地という意味ではそれぞれが同価値であり、個々の地目が何であるかはさほど重要でないから、評価通達7は適用せず、1つの評価単位として扱った上で、評価通達24-4に定める広大地として評価するべきであるとして、E取得土地についても、1つの評価単位として扱った上で、広大地として評価するべきであると主張し、H税理士もその意見書(甲18)において同様の意見を述べる。

しかし、評価通達の定め構造（乙16）からすれば、土地及び土地の上に存する権利（評価通達第2章）の通則（同第1節）である評価通達7及び評価通達7-2によって土地の評価単位を画した上で、その画された評価単位のうちの宅地が評価通達24-4に定める広大地に該当するか否かを検討すべきことは明らかであって、評価通達7よりも評価通達24-4が優先的に用いられるべきであるかのようにいう原告らの主張は失当というほかない。

イ また、原告らは、仮にE取得土地を1つの評価単位として評価することができないとしても、本件1土地については道路に直接には接していない土地であるから、評価通達20-2の無道路地として評価すべきであると主張し、H税理士もその意見書（甲18）において同様の意見を述べる。

評価通達20-2は、無道路地の価額は、実際に利用している路線の路線価に基づき評価通達20（不整形地の評価）の定めによって計算した価額からその価額の100分の40の範囲内において相当と認める金額を控除した価額によって評価し、この場合において、100分の40の範囲内において相当と認める金額は、無道路地について接道義務に基づき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とする旨を定めている（別紙1・第2の5）。その趣旨は、無道路地の所有者にはいわゆる囲繞地通行権が認められるから、それに基づき通路が開設されて旗竿状の画地となったことを想定して、その通路開設費用相当額を控除することが最も現実的であることにあると解される（乙5参照）。

本件1土地については、それ自体としては道路に接しておらず、市道4048号線に至るためには本件2土地上を通行する必要があるところ（前提事実(1)イ(イ)、別図3）、本件1土地及び本件2土地は、いずれも本件第一次相続によりEが取得したものであるから（前提事実(1)イ(ウ)）、そのときにおいては囲繞地通行権を主張したり本件2土地上に通路を開設し

たりするまでもなく本件1土地から市道4048号線に至ることができたものである。そうすると、本件1土地については、本件第一次相続開始時において、同一の所有者の所有に係る本件2土地を介して市道4048号線に接していたのであって、評価通達20-2に定める無道路地には当たらないというべきである（乙20参照）。

したがって、本件1土地を評価通達20-2の無道路地として評価すべきであるとする原告らの主張は理由がない。

ウ さらに、原告らは、仮にE取得土地を1つの評価単位として評価することができないとしても、隣接する本件3土地及び本件5土地については、いずれも貸家建付地として利用の単位を共通としているので、1つの評価単位として扱った上で、広大地として評価すべきであると主張し、H税理士もその意見書（甲18）において同様の意見を述べるが、前記(3)及び前記アにおいて判示したところに照らし、原告らの主張を採用することはできない。

## 2 争点2（本件7土地が評価通達24-4に定める広大地に該当するか）について

### (1) 広大地の評価について

評価通達24-4は、広大地とは、その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地で、都市計画法4条12項に規定する開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地の負担が必要と認められるものをいう旨を定めた上で、広大地の価額は、その広大地が路線価地域に所在する場合には、原則として、その広大地の面する路線の路線価に、評価通達15から20-5までの定めに代わるものとして一定の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によって評価する旨を定めている（別紙1・第2の6）。

その趣旨は、評価の対象となる1画地の宅地の地積が、当該宅地の価額の

形成に関して直接影響を与えるような特性を持つ当該宅地の属する地域における標準的な宅地の地積に比して著しく広大で、評価の時点において、当該宅地を、当該地域における経済的に最も合理的な宅地の利用を反映すると一般に見られる当該標準的な宅地の規模を踏まえて類似の利用に供しようとする際に、都市計画法に規定する許可を受けた上で開発行為を行わなければならない場合にあつては、当該開発行為により所要の土地の区画形質の変更を行ったときに、道路、公園等の公共公益的施設用地として相当のいわゆる潰れ地が生ずるのを免れないことがあり、評価通達15から評価通達20-5までによる減額の補正では十分とはいえないことがあることから、このような宅地の価額の評価に当たっては、潰れ地が生じることを、当該宅地の価額に影響を及ぼすべき客観的な個別事情として、価額が減少していると認められる範囲に対応させたものに相当する特殊な補正をすることとしたものと解される。

(2) 本件7土地が広大地に該当するかについて

ア 被告主張路地状開発について

(ア) 本件7土地は、東側で市道4049号線に面しており、間口が約57メートル、奥行が約20メートルの長方形の土地であるところ（前提事実(1)イ(イ)及び(エ)）、被告は、本件7土地を戸建住宅の分譲用地として開発する場合には、路地状の敷地により道路に接する部分を有する宅地の分譲（路地状開発）を行うことが物理的に可能であり、具体的には、別図5に示すような被告主張路地状開発を行うことが可能であるから、本件7土地については開発道路すなわち公共公益的施設用地の負担はないと主張する。

そこで、被告主張路地状開発が、本件7土地をその地域における標準的な宅地の規模を踏まえて類似の利用に供しようとするもので、これにより所要の土地の区画形質の変更を行ったときに、道路、公園等の公共



公益的施設用地として相当のいわゆる潰れ地が生ずるのを免れないものであるかどうかについて検討する。

- (イ) 前記(1)で述べた評価通達24-4の趣旨に鑑みれば、評価通達24-4にいう評価の対象となる1画地の宅地の属する「その地域」とは、河川や山などの自然的状況、行政区域、都市計画法による土地利用の規制などの公法上の規制等、道路、鉄道及び公園などの土地の利用の状況の連続性並びに地域としての一体性を分断することがあると一般に考えられる客観的な状況を総合勘案し、各土地の利用の状況、環境等がおおむね同一と認められる、ある特定の用途に供されることを中心としたひとまとまりとみるのが相当な地域を指すものと解される。

そして、本件7土地は、埼玉県桶川市 $\alpha$ において、都市計画法7条に規定する市街化区域内で、同法8条1項1号及び9条5項に規定する第一種住居地域に指定された地域内に所在しており、その建築基準法52条に規定する容積率は200パーセント、同法53条に規定する建ぺい率は60パーセントと定められているところ（前提事実(1)イ(ア)及び(イ)）、埼玉県桶川市 $\alpha$ において都市計画法8条1項1号及び9条4項に規定する第一種中高層住居専用地域に指定されている地域は、第一種住居地域に指定されている地域と同様に、その容積率は200パーセント、建ぺい率は60パーセントと定められており（乙6）、いずれも各土地が一般的に戸建住宅として利用されている地域であり、各土地の利用の状況、環境等がおおむね同一と認められることからすると、本件7土地が広大地に該当するかの判断に当たっての基礎となる「その地域」

（評価通達24-4）とは、埼玉県桶川市 $\alpha$ において都市計画法上の用途地域が第一種住居地域又は第一種中高層住居専用地域と定められている地域（本件地域）をいうものと解するのが相当である。

- (ウ) 本件地域においては、平成17年4月1日から平成22年3月31日

の間に8件の開発許可がされているところ（乙10の1から10の8まで、弁論の全趣旨）、このうち6件において路地状開発が行われており（乙11の2から11の6まで、11の8）、また、本件指導要綱（桶川市開発行為等に関する指導要綱）第3の2(2)が、戸建の住宅を目的とする開発事業における区割りの計画について、1区画当たり100平方メートル未満の区画は作らない旨などを定めているところ（別紙1・第4の2）、被告主張路地状開発による1区画当たりの宅地の地積は、おおむね132.5平方メートルから156.2平方メートルまでであることからすれば（別紙5、弁論の全趣旨）、被告主張路地状開発は、本件7土地を本件地域における標準的な宅地の規模を踏まえて類似の利用に供しようとするものと認められる。

(エ) 被告主張路地状開発においては、路地状部分の長さが11.23メートルで、その路地状部分の幅員が2.5メートルと想定されているところ（別図5）、これは、本件条例（埼玉県建築基準法施行条例）3条が、建築物の敷地が路地状部分のみによって道路に接する場合に、その敷地の路地状部分の長さが10メートル以上15メートル未満のものについては、その路地状部分の幅員を2.5メートル以上としなければならない旨を定めていること（別紙1・第3）に合致するものであるし、その他、被告主張路地状開発が都市計画法等の法令等に反することをうかがわせる事情は見当たらない。

(オ) 以上によれば、被告主張路地状開発は、本件7土地をその地域における標準的な宅地の規模を踏まえて類似の利用に供しようとするものであり、このとおりの土地の区画形質の変更を行うことを妨げる法令等の規定も見当たらないことから、結局、本件7土地を被告主張路地状開発のおおりの区画形質の変更を行うことによって、道路、公園等の公共公益的施設用地として相当のいわゆる潰れ地が生ずるのを免れることがで

きるものといえる。

#### イ 小括

したがって、本件7土地については、開発行為を行うとした場合に公共  
公益的施設用地の負担が必要であるとまでは認められないから、評価通達  
24-4に定める広大地には該当しないものというべきである。

#### (3) 原告らの主張について

これに対し、原告らは、本件7土地については、別図6のように開発道路  
を開設する形で開発する方が経済的合理性に勝るなどとして、開発行為を行  
うとした場合には公共公益的施設用地の負担が必要であると主張し、H税理  
士もその意見書（甲18）において同様の意見を述べる。

実際に、本件7土地については、Fによりこれを含む本件売買対象土地に  
つき開発道路を開設する設計での開発行為が行われていること（乙11の  
5）、平成17年4月1日から平成22年3月31日の間に、本件地域にお  
ける8件の開発行為のうち、上記の本件7土地に関するもののほかに4件に  
おいて開発道路が開設されていること（乙11の1、11の2、11の6、  
11の7）などの事情に照らすと、原告らの主張する別図6のような開発方  
法が、本件7土地の開発方法として一定の合理性を有していることは首肯す  
ることができる。

しかし、本件7土地の開発方法は、原告らの主張する別図6のようなもの  
に限られるものではなく、先に判示したとおり、本件7土地については、被  
告主張路地状開発のとおり区画形質の変更を行うことによって、道路、公園  
等の公共公益的施設用地として相当のいわゆる潰れ地が生ずるのを免れるこ  
とができるのであって、本件7土地につき開発行為を行うとした場合に原告  
らの主張するように公共公益的施設用地の負担が必要であるとまでは認めら  
れない。

したがって、原告らの主張は、上記の当裁判所の判断を左右するものでは

ない。

3 争点3（本件第二次相続に係る相続税の課税対象となる財産を構成するのは本件譲渡対象土地か，本件第1売買契約に係る本件売買残代金請求権か）について

(1) 本件第二次相続に係る相続税の課税対象となる財産について

本件第二次相続に関する事実経過は，前提事実(2)ウのとおりである。

本件第一次相続の開始後であって本件第二次相続の開始前である平成19年12月21日に本件第1売買契約が締結されたことにより，E及び原告Aは，Fに対し，本件売買対象土地の所有権を移転する義務を負うとともに，売買代金請求権を取得したものであるが，本件第1売買契約の第6条に「本物件の所有権は，第3条の残金の支払いと同時に売主から買主に移転するものとし」（乙3の1）と定められ，また，本件売買対象土地には農地が含まれており，農地法所定の届出をしないとその所有権が移転しないものとされているところ（平成21年法律第57号による改正前の農地法5条3項及び1項3号並びに3条4項），平成20年1月8日にEが死亡して本件第二次相続が開始した時には，本件第1売買契約の残代金の支払はされておらず，本件売買対象土地のうちの農地について農地法所定の届出もされていなかったことから，本件譲渡土地を含む本件売買対象土地の所有権はFには移転していなかったことになる。

相続税法2条1項は，相続税の課税対象となる財産は相続により取得した財産である旨を定めているところ（別紙1・第1の1），上記の事実関係の下で，本件第1売買契約の売買残代金請求権（本件売買残代金請求権）と本件譲渡土地のいずれが原告Dが本件第二次相続によりEから取得した財産に当たるのかが問題となるが，本件第1売買契約の第6条において本件譲渡土地の所有権が農地法所定の届出を経た場合を含めて残代金の支払がされるまで売主であるEに留保されるものとされた実質は，本件売買残代金請求権を

確保するための機能を持たせるためであったものと推認することが相当であるから、原告Dが本件第二次相続によりEから取得した財産は、本件譲渡土地ではなく、本件売買残代金請求権であると解するのが相当である。そして、本件第二次相続開始時において本件売買対象土地のうちの農地について農地法所定の届出がされていなかったのは、この届出を行うことに法律上の障害があったなどの事情によるものではなく、たまたま農地法所定の届出がされるよりも前にEが死亡したという経緯に由来するものと認めるのが相当である（乙13）から、上記の届出がされていなかったことは、原告Dが本件第二次相続によりEから取得した財産が本件譲渡土地であるか本件売買残代金請求権であるかを判断するに際して決定的な事由となるものではなく、Eに留保された本件譲渡土地の所有権の実質が本件売買残代金請求権を確保するためのものにすぎなかったという結論を左右するものともいえない。

したがって、本件第二次相続に係る相続税の課税対象となる財産を構成するのは、本件譲渡対象土地ではなく、本件売買残代金請求権であるというべきである。

## (2) 原告Dの主張について

ア 原告Dは、本件第二次相続開始時において本件売買対象土地のうちの農地について農地法所定の届出がされていなかったことなどから、本件譲渡土地の所有権はEに帰属しており、本件第二次相続に係る相続税の課税対象となる財産を構成するのは本件譲渡対象土地となると主張し、H税理士もその意見書（甲18）において同様の意見を述べるが、前記(1)で判示したところに照らし、採用することはできない。

イ また、原告Dは、本件第1売買契約については、本件第二次相続開始後に本件解約合意がされたことから、締結日にまで遡って消滅しており、本件第二次相続開始時には本件売買契約もそれを基礎とする本件売買残代金請求権も存在していないことになると主張する。

しかし、前提事実(2)ウのとおり、本件解約合意がされたのと同日に売主及び土地所有者の名義並びに残代金支払期日のほかは本件第1売買契約と同一内容の本件第2売買契約が締結されたこと、本件解約合意には本件第1売買契約に係る手付金を買主であるFに返還する旨の定めがあったにもかかわらず(乙12)、実際にはこれがFに返還されることはなく、そのまま本件第2売買契約の手付金として扱われたこと、本件第一次相続共同相続人らが本件第1売買契約の締結前の平成19年8月30日付けで桶川市長に対して生産緑地である本件4土地及び本件7土地を買い取るべき旨の申出をしていたところ、Fは、本件第1売買契約締結後の平成20年2月27日付けで本件4土地及び本件7土地に係る生産緑地地区の指定が解除されると、同月29日付けで都市計画法29条1項の開発行為の許可を申請し、同年3月7日に本件解約合意がされてもそのままこれを維持して、同月18日にその許可を受け、同月21日に原告D、原告A及びFが桶川市農業委員会に対して本件譲渡土地のうちの農地についていわゆる農地転用を届け出て、同年4月11日に本件売買対象土地についてFへの所有権の移転の登記がされ、原告D及び原告AがFから売買残代金を受領するなど、本件解約合意の前後を通じて本件第1売買契約で合意した内容に沿ってその手続が進められたことなどの事情に照らせば、本件解約合意は、本件第2売買契約の締結とあいまって、本件第二次相続により本件第1売買契約におけるEの契約上の地位が原告Dに移転したことを明らかにするとともに、残代金の弁済期を変更したにすぎないものというべきであって、本件第1売買契約の効果を遡及的に失わせるものでないと解するのが相当である。

したがって、原告Dの主張は採用できない。

#### 4 本件各処分1及び2の適法性について

これまで判示してきたところ及び弁論の全趣旨によれば、原告らが納付す

べき本件第一次相続に係る相続税の税額及びこれらに係る過少申告加算税の額は、別紙3「本件各処分1及び2の根拠及び適法性に関する被告の主張」第1のとおりであり、本件各処分1におけるそれらと同額と認められ、また、原告Dが納付すべき本件第二次相続に係る相続税の税額及びこれに係る過少申告加算税の額は、同別紙第2のとおりであり、本件各処分2におけるそれらと同額と認められる。

したがって、本件各処分1及び2は、いずれも適法である。

#### 第4 結論

よって、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、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 八 木 一 洋

裁判官 田 中 一 彦

裁判官 川 嶋 知 正

## 別紙 1

### 関係法令等の定め

#### 第 1 相続税法

##### 1 相続税法 2 条（相続税の課税財産の範囲）

相続税法 2 条 1 項は、同法 1 条の 3 第 1 号又は 2 号に定める相続税の納税義務者については、その者が相続又は遺贈により取得した財産の全部に対し、相続税を課する旨を定めている。

##### 2 相続税法 22 条（評価の原則）

相続税法 22 条は、同法第 3 章（財産の評価）で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与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り、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による旨を定めている。

#### 第 2 評価通達（乙 5）

##### 1 評価通達 7（土地の評価上の区分）

(1) 評価通達 7 の本文は、土地の価額は、宅地、田、畑、山林、原野、牧場、池沼、鉱泉地及び雑種地という地目の別に評価し、この場合の地目は、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 のただし書は、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旨を定めている。

(3) 評価通達 7 のなお書きは、市街化調整区域（都市計画法 7 条 3 項に規定する「市街化調整区域」をいう。）以外の都市計画区域（同法 4 条 2 項に規定する「都市計画区域」をいう。）で市街地的形態を形成する地域において、評価通達 40 の本文の定めにより評価する市街地農地（評価通達 40-3 に定める生産緑地を除く。）、評価通達 40-2 の本文の定めによ



り評価する市街地農地（評価通達40-3に定める生産緑地を除く。）、評価通達49の本文の定めにより評価する市街地山林、評価通達49-2の本文の定めにより評価する市街地山林、評価通達58-3の本文の定めにより評価する市街地原野、評価通達58-4の本文の定めにより評価する市街地原野又は評価通達52の本文の定めにより評価する宅地と状況が類似する雑種地のいずれか2以上の地目の土地が隣接しており、その形状、地積の大小、位置等からみてこれらを一団として評価することが合理的と認められる場合には、その一団の土地ごとに評価する旨を定めている。

## 2 評価通達7-2（評価単位）

(1) 評価通達7-2(1)は、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。）を評価単位とする旨を定めている。

(2) 評価通達7-2(2)の本文は、田及び畑（以下「農地」という。）は、1枚の農地（耕作の単位となっている1区画の農地をいう。）を評価単位とする旨を定めている。

(3) 評価通達7-2(3)の本文は、山林は、1筆（地方税法341条10号に規定する土地課税台帳又は同条11号に規定する土地補充課税台帳に登録された1筆をいう。）の山林を評価単位とする旨を定めている。

(4) 評価通達7-2(7)の本文は、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。）を評価単位とする旨を定めている。

## 3 評価通達11（評価の方式）

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を定めている。

## 4 評価通達13（路線価方式）

評価通達13は、路線価方式とは、その宅地の面する路線に付された路線

価を基とし、評価通達15から20-5までの定めにより計算した金額によって評価する方式をいう旨を定めている。

#### 5 評価通達20-2（無道路地の評価）

評価通達20-2は、道路に接しない宅地（建築基準法その他の法令において規定されている建築物を建築するために必要な道路に接すべき最小限の間口距離の要件である接道義務を満たしていない宅地を含む。）である無道路地の価額は、実際に利用している路線の路線価に基づき評価通達20（不整形地の評価）の定めによって計算した価額からその価額の100分の40の範囲内において相当と認める金額を控除した価額によって評価し、この場合において、100分の40の範囲内において相当と認める金額は、無道路地について接道義務に基づき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とする旨を定めている。

#### 6 評価通達24-4（広大地の評価）

評価通達24-4は、その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地で、都市計画法4条12項に規定する開発行為を行うとした場合に同条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等である公共公益的施設用地の負担が必要と認められるもの（評価通達22-2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。）である広大地の価額は、その広大地が路線価地域に所在する場合には、原則として、その広大地の面する路線の路線価に、評価通達15から20-5までの定めで代わるものとして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によって評価する旨を定めてい

る。

広大地補正率 =  $0.6 - 0.05 \times \text{広大地の地積} / 1000$  平方メートル

第3 埼玉県建築基準法施行条例（昭和35年埼玉県条例第37号。乙8。以下「本件条例」という。）

本件条例3条（路地状敷地）本文は、建築物の敷地が路地状部分のみによって道路に接する場合においては、その路地状部分の幅員は、路地状部分の長さが10メートル以上15メートル未満のものについては、2.5メートル以上とし、有効に保持しなければならない旨を定めている。

第4 桶川市開発行為等に関する指導要綱（乙7。以下「本件指導要綱」という。）

1 本件指導要綱第2（整備基準）の1（道路）(2)

本件指導要綱第2の1(2)は、開発事業により設置すべき道路は、事業者の負担において整備し、市の道路境界杭を設置した上、市に無償譲渡する旨を定めている。

2 本件指導要綱第3（住宅の規模等）の2（戸建住宅等の区画）(2)

本件指導要綱第3の2(2)は、戸建の住宅を目的とする開発事業における区割りの計画について、1区画当たり100平方メートル未満の区画は作らない旨などを定めている。

以 上

## 別紙 2

### 争点に関する当事者の主張の要旨

第1 争点1 (E取得土地は、これを1つの評価単位として評価すべきか、本件1土地から本件6土地までの土地ごとに評価すべきか)

#### 1 被告の主張

##### (1) E取得土地の評価方法

ア 土地の価額は、評価通達7の本文の定めに従い、現況地目の別に評価することが原則である(乙5・28頁及び29頁)。

イ もっとも、2以上の地目からなる土地であっても、評価通達7のただし書及びなお書きの定めにより、一団の土地として一体で評価すべき場合もある。

しかし、評価通達7のただし書の趣旨は、大規模な工場用地やゴルフ練習場用地等のように一体として利用されている一団の土地のうちに2以上の地目がある場合に、その一団の土地をそれぞれの地目ごとに区分して評価すると、一体として利用されていることによる効用が評価額に反映されないこととなるため、実態に即した評価を行おうとすることにあるところ(乙5・29頁及び30頁)、E取得土地については、前提事実(1)イ(ウ) a から f までのとおりの各土地の利用状況に鑑みれば、そもそも大規模な工場用地やゴルフ練習場用地等のように「一体として利用されている一団の土地」とはいえないから、評価通達7のただし書の適用がないことは明らかである。

また、評価通達7のなお書きの趣旨は、宅地化が進展している地域(市街化調整区域以外の都市計画区域で市街地的形態を形成する地域)における市街地農地、市街地山林、市街地原野又は宅地と状況が類似する雑種地の評価通達上の取扱いは、その現況が宅地でなくても、近隣の宅地の価格

の影響を強く受けることから、原則として、いわゆる宅地比準方式（農地等が宅地であるとした場合の価額から、当該農地等を宅地に造成するため通常必要と認められる標準的な造成費等を控除して評価額を算出する方式。評価通達40。乙5・261頁）により宅地転用を想定して評価することとなっていることを踏まえ、隣接しているこれらの土地を一団として評価することが合理的と認められる場合には、その一団の土地を一つの評価単位として評価しようとするところにあるところ、本件1土地及び本件6土地は、それぞれ評価通達7のなお書きに定める「市街地山林」及び「宅地と状況が類似する雑種地」に該当すると認められるものの、これらの土地は隣接していないから（別図3「図面（本件第一次相続）」）、本件1土地及び本件6土地はもちろんのこと、これらを含むE取得土地について、評価通達7のなお書きの適用がないこともまた明らかである。

ウ 以上によれば、E取得土地の価額については、現況地目が宅地である本件2土地、本件3土地及び本件5土地の各土地、現況地目が山林である本件1土地、現況地目が畑である本件4土地並びに現況地目が雑種地である本件6土地をそれぞれ別個に評価して算定すべきことになる。

そして、評価通達7-2(1)は宅地の評価単位をその利用の単位となっている1画地の宅地とする旨を定めているところ、現況地目が宅地である本件2土地、本件3土地及び本件5土地については、本件2土地は自用地、本件3土地及び本件5土地は貸家建付地で、それぞれ利用単位を異にしていることから、本件2土地と本件3土地及び本件5土地とは、それぞれ別個に評価することとなる。さらに、貸家建付地の評価において、貸家が数棟あるときには、原則として、各棟の敷地ごとに区分して評価することになるところ（乙5・37頁及び38頁）、本件3土地は貸店舗の敷地、本件5土地は貸事務所の敷地として、それぞれ異なる第三者に賃貸していることから、本件3土地と本件5土地とについても、それぞれ別個に

評価することとなる。

エ したがって、E取得土地の価額については、本件1土地から本件6土地までの各土地の価額を別個に評価して算定することになる。

オ これに対し、原告らは、普通住宅地区等に所在する土地がその地域における標準的な地積に比して広大で、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ときは、たとえ当該土地が複数の地目からなる土地であっても、評価通達7を適用せず、1つの評価単位として評価すべきであるとして、E取得土地の価額については、1つの評価単位として扱った上で、評価通達24-4に定める広大地として評価すべきであるなどと主張するが、造成を予定しているか否かや、開発未了か否かを客観的に判断することは困難であるから、原告らの主張は、相続又は遺贈によって財産を取得した者の主観によって一団の土地と評価される範囲が異なってくるなど、不当な結果を招来するおそれが大きく、現況における土地の評価方法として合理性を欠くことは明らかであるから、失当である。

(2) 本件1土地は無道路地として評価できないこと

ア 原告らは、仮にE取得土地を1つの評価単位として評価することができないとしても、本件1土地については道路に直接には接していない土地であるから、評価通達20-2の無道路地として評価すべきであるなどと主張する。

イ 評価通達20-2は、無道路地の価額は、実際に利用している路線の路線価に基づき評価通達20（不整形地の評価）の定めによって計算した価額からその価額の100分の40の範囲内において相当と認める金額を控除した価額によって評価する旨を定めている。これは、無道路地は、道路に面している画地に比べるとその利用価値が低くなるのが一般的であるところ、無道路地がその所有権の属性として囲繞地通行権を内蔵しており、

そこに通路が開設され、袋地（旗竿状の画地）となったことを想定して、その通路開設費用相当額を控除することが最も現実的なものであることに基づくものである（乙5・94頁及び95頁）。

ウ 他方、評価通達1（評価の原則）(3)は、相続税の課税対象たる財産の評価には、その財産の価額に影響を及ぼすべき全ての事情を考慮する旨を定めているから（乙16・4頁）、無道路地に該当するか否かの判断に当たっては、道路に接面していない土地のみに着目するのではなく、当該土地と公道との連絡状態等を含めた利用状況や囲繞地の所有権の状況も考慮すべきである。例えば、評価対象地と囲繞地の所有者が同一であり、借地権、地上権又は地役権等を設定しなくとも、評価対象地の自由な利用が阻害されていない場合には、通行権確保の費用等を負担する必要がなく、評価対象地の経済的利用価値は道路に接面している土地の場合と全く同様に評価できることとなるから、このような場合には、そもそも無道路地に該当しないものとして評価するのが相当である。課税実務上においても、無道路地の所有者と囲繞地の所有者が同一人であれば、不整形地としての考慮はするものの、評価通達上の「無道路地」としての考慮はしていない（乙20）。

エ 本件1土地及び本件2土地は、いずれも本件第一次相続によりEが取得したものであり、また、別図3「図面（本件第一次相続）」のとおり、本件1土地は本件2土地を介して公道に接続できることからすれば、本件1土地に建築物を建築するとした場合、本件2土地を介していつでも接道義務を満たすことが可能であるから、本件1土地について接道義務を満たさないことによる利用の制限があるとは認められない。

そうすると、本件1土地は、新たに道路を開設する必要がなく、道路開設費相当額を負担する必要がないことから、評価通達20-2に定める無道路地には該当しない。

したがって、原告らの主張には理由がない。

(3) 本件 3 土地及び本件 5 土地は広大地として評価できないこと

ア 原告らは、仮に E 取得土地を 1 つの評価単位として評価することができないとしても、隣接する本件 3 土地及び本件 5 土地については、いずれも貸家建付地として利用の単位を共通としているから、1 つの評価単位として扱った上で、広大地として評価すべきであるなどと主張する。

イ しかし、評価通達 7-2 (1) は宅地の評価単位をその利用の単位となっている 1 画地の宅地とする旨を定めているところ、1 画地の宅地の区分は、原則として、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。）の存在の有無によるとされ、具体的には、貸家建付地を評価する場合に貸家が数棟あるときには、原則として各棟の敷地ごとに 1 画地の宅地とするとされている（乙 5・37 頁及び 38 頁）。

ウ そして、本件 3 土地及び本件 5 土地には、本件第一次相続の開始時に、それぞれ独立した家屋が存在し、それらの家屋がそれぞれ別の者に賃貸されていたのであるから、別個の評価単位として評価するのが相当である。

エ これに対し、原告らは、本件 3 土地及び本件 5 土地について、貸家各棟の敷地ごとに 1 画地の宅地として評価することは、貸家を取り壊して開発分譲地とすることを前提に土地の評価を行う広大地評価の場合は無用であり、開発分譲適地について、複数の貸家建付地から構成されていることだけを理由に評価単位を細分することは、貸家が敷地に比して極めて小規模な貸家建付地が連たんする場合にも広大地評価をすることが不可能となり、市場での取引実態とかい離する結果となるなどと主張するが、開発分譲適地とはどのような土地を指すのかが判然とせず、土地を一団として開発分譲地として造成する意思を有するか否かといった、相続又は遺贈によって財産を取得した者の主観によって、一団の土地と評価される範囲が異



なってくるなど、不当な結果を招来するおそれが大きく、土地の評価方法としての合理性を欠いているから、原告らの主張は失当である。

## 2 原告らの主張

### (1) 主位的な主張

ア 評価通達7及び7-2の合理性は争わない。しかし、これらの定めをE取得土地に適用することは不合理である

イ 評価通達24-4は、普通住宅地区に所在する一定規模以上の土地のように開発分譲が最有効使用となる土地については、実際に開発する際に開発道路等の潰れ地が生じる場合が多いことから、その価額を評価するときには潰れ地による減価を考慮するものとしたものであるところ、ある一団の土地が評価通達24-4が想定しているような開発分譲地に適するかどうかは、専ら、当該一団の土地の地積、形状、接面街路の幅員、駅等の公共公益施設との位置関係、隣接不動産等の周囲の状態、公法上の規制の内容に左右されるものであって、当該一団の土地が複数の地目の土地によって構成されているとしても、造成を予定している開発未了の土地という意味ではそれぞれが同価値であり、個々の地目が何であるかはさほど重要でない。

そうすると、普通住宅地区に所在する開発分譲適地のような広大地として評価すべき土地について、評価通達7の本文を適用して地目ごとに評価単位を細切れにすることに合理性はなく、また、評価通達7のなお書きを適用して特定の地目の土地の隣接状況に応じて評価単位を定めることも不合理であり、取引市場における評価実態ともかい離するものである。取り分け、宅地と状況が類似する雑種地と市街地農地とが隣接している場合には評価通達7のなお書きが適用されて1つの評価単位として評価されるのに、宅地と状況が類似する雑種地と宅地とが隣接した場合にはこれを1つの評価単位としてはみることができないとするのは、いずれの場合であっ

ても開発分譲地とするのが最有効使用であることを考えると、いかにも不合理である。

したがって、普通住宅地区等に所在するある土地がその地域における標準的な地積に比して広大で、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ときは、たとえ当該土地が複数の地目からなる土地であっても、評価通達7は適用せず、1つの評価単位として評価すべきである。このような評価方法は当該土地そのものの市場価値を反映した合理的なものと考えられる。また、これら一団の土地を構成する各土地は、たとえ地目を異にしていても価格形成要因を共通にし、一般に開発法という同一の評価方法によって評価されるのであるから、上記のような評価方法を採用しても、価格形成要因及び評価方法の共通性を根拠に評価単位の区分を定めた評価通達7の趣旨には反しない。

ウ E取得土地については、本件1土地から本件6土地までの各土地の地目は別であっても、いずれも普通住宅地区内に所在し、地積、形状、接面街路との位置関係等からみて、標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大で公共公益的施設用地の負担が必要と認められる一団の土地といえるから、評価通達24-4に定める広大地として評価されるべきである。

## (2) 予備的な主張

### ア 本件1土地の評価

(ア) 仮にE取得土地を1つの評価単位として評価することができないとしても、本件1土地については道路に直接には接していない土地であるから、評価通達20-2の無道路地として評価すべきである。

(イ) 相続税法においては、財産の価額は時価によるとされている。ここにいう「時価」とは、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立する価額をいうものと解されているところ、本件1土地の時価は、本件1土地のみが独立当事者間の自由な取引の対象となったときに

通常成立すると認められる価額である。本件1土地について、市道に面して所有者も同一である土地と隣接しているとの事情を含めて評価するのは、本件1土地と本件2土地とを合わせた土地の最有効使用を前提とする評価額から本件2土地の価格を控除した残額を算定するに等しい。このような評価方法は、本件1土地の価額の評価の前提として本件1土地と本件2土地とが一体として独立当事者間の自由な取引の対象となることを想定したものであるが、ある土地を評価するに当たって、当該土地の所有者が囲繞地の所有者と同一であるという前提を入れて評価するのは、売主の属性を固定している点で、不特定多数の当事者間で成立する取引とはいえず、上記の時価の概念と矛盾する。このような方法による評価額が本件1土地の時価を表すものでないことは論を待たない。

(ウ) 以上のことは、不動産鑑定評価の公的指針たる不動産鑑定評価基準の考え方からも導かれる。

不動産鑑定評価基準では、上記の時価に相当する概念として正常価格が定義されている。正常価格とは、市場性を有する不動産について、現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場において形成されるであろう市場価値を表示する適正な価格をいう（甲15）。ここで、囲繞地が自己所有地である特定の土地を売却する場合、売主の立場からみると、囲繞地に買主のために通路開設等の負担が生じたり、囲繞地の利用効率が落ちることがあるため、当該囲繞地の減価分を当該土地の売却価格に上乗せすることはあり得る。したがって、この例でいえば、確かに囲繞地所有者が誰であるかによって当該土地の価格は影響を受けている。しかし、だからといって、当該土地の正常価格を評価するに当たってこの要素を検討することは許されない。なぜなら、囲繞地の所有者が対象土地の所有者と同一であることを前提に算出された評価額は、市場が相対的に限定されたときにおける特定当事者間におけるの

み経済合理性を有するいわゆる限定価格であり、正常価格とは異なるものとされているからである（甲15，16）。

(エ) よって、本件1土地は無道路地として評価すべきである。

イ 本件3土地及び本件5土地の評価

(ア) 仮にE取得土地を1つの評価単位として評価することができないとしても、隣接する本件3土地及び本件5土地については、いずれも貸家建付地として利用の単位を共通としているので、1つの評価単位として扱った上で、広大地として評価すべきである。

(イ) 一般に、複数の貸家建付地が隣接する場合は貸家各棟の敷地それぞれを1画地の宅地として評価するものされているが、これは借家契約の個別性に着目して評価単位を判定したものと考えられる。しかし、そのような配慮は、貸家を取り壊して開発分譲地とすることを前提に土地の評価を行う広大地の評価の場合には無用である。また、開発分譲適地について、複数の貸家建付地から構成されていることだけを理由に評価単位を細分することは、貸家が敷地に比して極めて小規模な貸家建付地が連たんする場合にも広大地評価をすることが不可能となり、市場での評価実態とかい離する結果となる。

したがって、普通住宅地区に所在するある土地がその地域における標準的な地積に比して広大で、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ときは、たとえ当該土地が複数の貸家建付地からなる土地であっても、1つの評価単位として評価すべきである。

(ウ) 本件3及び5土地は、いずれも普通住宅地区内に所在し、地積、形状、接面街路との位置関係等からみて、標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大で公共公益的施設用地の負担が必要と認められる一団の土地と評価できる。

よって、本件3土地及び本件5土地については、1つの評価単位として扱った上で、広大地として評価すべきなのである。

## 第2 争点2（本件7土地が評価通達24-4に定める広大地に該当するか）

### 1 被告の主張

(1) 評価通達24-4は、その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地で都市計画法4条12項に規定する開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地の負担が必要と認められるものについては、広大地に該当するとして、当該土地の評価の際に一定割合を減額する旨を定めているところ、これは、広大地について開発行為を行うとした場合に、大量の潰れ地が生ずるため、当該土地の評価の際に、潰れ地の生ずる程度により一定割合を減額する趣旨であるとされ、このような趣旨から、普通住宅地区等に所在する土地で、各自治体が定める開発許可を要する面積基準以上のものであっても、公共公益的施設用地の負担がほとんど生じないと認められる土地については、広大地に該当しないものとされている。

(2) 広大地に該当するための要件である戸建住宅分譲用地として開発した場合の公共公益的施設用地の負担の必要性は、経済的に最も合理的な開発（戸建住宅の分譲）を行った場合の当該開発区域内に開設される開発道路の必要性により判断することが相当であると解されている（乙5・141頁）。開発区域内に新たに開発道路を開設する場合には、その開発道路部分は、市に無償譲渡することが一般的であり、現に、本件各土地が所在する桶川市の本件指導要綱第2の1(2)においても、開発事業により設置すべき道路は市に無償譲渡する旨が定められているから、こうして無償譲渡することになる開発道路部分はいわゆる潰れ地になるのである。

したがって、開発道路を開設しないことが、都市計画法等の法令に反しないものであり、かつ、その開発方法が評価対象地の周辺の地域において一般

的に行われているものであると判断される場合には、開発道路すなわち公共  
公益的施設用地の負担がないこととなり、その結果、当該土地については広  
大地には該当しないこととなる。

(3) 本件7土地は、東側で市道4049号線に面しており（別図3「図面  
（本件第一次相続）」）、間口が約57メートル、奥行が約20メートル  
の長方形の土地である（別図1-7、別図5）。このように、道路に接す  
る面の長い長方形であるという形状及びその間口・奥行き長さからすれ  
ば、本件7土地を戸建住宅の分譲用地として開発する場合には、路地状の  
敷地により道路に接する部分を有する宅地の分譲方法（以下「路地状開  
発」という。）を行うことが物理的に可能であり、具体的には、別図5に  
示すような路地状開発（以下「被告主張路地状開発」という。）を行うこ  
とが可能であるから、被告主張路地状開発を行った場合には、開発道路す  
なわち公共公益的施設用地の負担はない。

(4) ところで、路地状開発により戸建分譲を行うことが経済的に最も合理性  
のある開発に当たるかどうかについては、一般に、①路地状部分を組み合  
わせることによって評価通達24-4に定める「その地域」における標準  
的な宅地の地積に分割できること、②都市計画法等の法令等に反しないこ  
と、③容積率（建築基準法52条）及び建ぺい率（同法53条）の計算上  
有利であること、④評価対象地を含む周辺地域において路地状開発による  
戸建分譲が一般的に行われていることといった基準により判断されている  
（乙22・2頁）。

ア 本件7土地は、桶川市α地区で都市計画法における用途地域が第一種住  
居地域に所在し、容積率が200パーセント、建ぺい率が60パーセント  
とされているところ（前提事実(1)イ(イ)）、桶川市α地区で第一種住居地  
域及び第一種中高層住居専用地域とされている地域は、その利用状況が同  
一であると認められるから（乙6・12枚目）、本件7土地に係る「その

地域」とは、桶川市α地区で用途地域が第一種住居地域及び第一種中高層住居専用地域とされている地域を併せた地域（以下「本件地域」という。）をいうことが相当である。

そして、被告主張路地状開発により区画された宅地の地積はおおむね132.5平方メートルから156.2平方メートルまでと計算されるところ、これは本件指導要綱第3の2(2)に定める「1区画あたり100平方メートル未満の区画は、つくらないこと」（乙7）との基準に沿うものであるから、被告主張路地状開発によって本件地域における標準的な宅地の地積に分割できるものと認められる。

イ 本件条例3条は、建築物の敷地が路地状部分のみによって道路に接する場合に、その敷地の路地状部分の長さが10メートル以上15メートル未満のものについては、その路地状部分の幅員を2.5メートル以上としなければならない旨を定めているところ、被告主張路地状開発は、路地状部分の長さが11.23メートルでその路地状部分の幅員が2.5メートルであるから（別図5）、本件条例の規定に沿うものである。また、上記アのとおり被告主張路地状開発は本件指導要綱第3の2(2)の定めに沿うものである。したがって、被告主張路地状開発は都市計画法等の法令等に反しないものと認められる。

ウ 被告主張路地状開発によって、建築基準法52条所定の容積率及び同法53条所定の建ぺい率の算定に当たって路地状部分の面積も敷地面積に含まれることから、より広い延べ面積及び建築面積の建築物を建てることが可能となり、容積率及び建ぺい率の計算上有利になることは明らかである。

エ 本件地域において、平成17年4月1日から平成22年3月31日の間に開発許可がされた事例（乙10の1から11の8まで。以下「本件開発事例」という。）をみると、同期間の本件地域内の開発件数は8件で、そ

のうちの6件で路地状開発が行われているから、本件地域において路地状開発が一般的に行われていることは明らかである。

このうち本件8土地及び本件9土地は、それぞれ本件地域内に所在し、本件7土地の近隣に所在する土地であり、本件第一次相続により、原告D及び原告Cがそれぞれ取得し、本件第一次相続の後、本件売買対象土地と同様にFに譲渡されたものであるが、これら各土地の実際の実況をみると、それぞれ路地状開発を行うことにより、開発道路を設置することなく戸建住宅用地として分譲開発されている（本件8土地につき乙11の3、本件9土地につき乙11の4）。取り分け、本件9土地の実況（乙11の4）をみると、1481平方メートル余りの大きな土地であったものが、13区画もの宅地に分譲されているにもかかわらず、4区画の路地状開発を組み込むことにより、開発道路の設置による潰れ地を生じさせることなく、合理的に分譲を行っているものと認められる。こうした本件8土地及び本件9土地の実際の実況は、本件地域内で路地状開発が一般的に行われていることを示すにとどまらず、路地状開発が経済的に合理的な開発方法であることをも明らかにしているといえる。

オ 前記アからエまでからすれば、本件7土地については、被告主張路地状開発のような分譲方法が経済的に最も合理性を有する開発方法であるといえる。

(5) 以上のとおり、本件7土地を戸建住宅に分譲開発とした場合には、被告主張路地状開発のような分譲方法が経済的に最も合理的な開発方法であり、その場合、開発道路の設置の必要は認められず、公共公益的施設用地の負担が必要である場合には該当しないから、本件7土地を広大地として評価する余地はない。

(6) これに対し、原告らは、本件7土地を主体とする一体の土地（本件売買対象土地）が実際には開発道路を開設する形で開発されたと主張するが、



本件で問題となっているのは、飽くまでも本件第一次相続時における本件 7 土地の評価であるところ、本件売買対象土地の開発は本件 7 土地のみの開発とは異なるのであるから、本件売買対象土地の開発をもって、本件 7 土地が開発行為に当たって公共公益的施設用地の負担が必要な土地であったと評価するのは相当ではない。

(7) また、原告らは、本件 7 土地の形状、面積等からすれば、別図 5 のように路地状開発するよりも、別図 6 のように開発道路を開設する形で開発する方が、経済的合理性に勝ることは明白であるなどと主張するが、その根拠となる別表 1 3 の計算過程には、市道 4 0 4 9 号線に接していない分譲地について、特定路線価を設定せず、市道 4 0 4 9 号線に付けられた路線価を正面路線価としてその価額を評価している部分があり、その結果として、別図 6 のように開発道路を開設する形で開発する場合の本件 7 土地全体の評価額が不当に高く算定されてしまっているという問題がある。

## 2 原告らの主張

(1) 路地状開発は可能ではあるが、都市計画法上の開発行為（切土、盛土を行う造成工事による土地の区画形質の変更）に当たって開発道路の開設等が必要とされる場合は、一般にそのまま見られることであり、両者は原則的に無関係である。災害対策を第一義とする同法の理念からすれば、路地状敷地は災害時の避難や救出の点から好ましい存在ではなく、路地状開発を前提とする開発許可の申請がされた場合、行政としては、路地状開発を否定し、又は路地状開発とともに一定程度の幅員を確保した開発道路の造成を指導するのが一般的だからである。

そして、こうした路地状開発は可能ではあるが開発道路の開設が必要な場合が公共公益的施設用地の負担が必要と認められる場合に該当することは、評価通達 2 4 - 4 が、広大地として評価するための要件として、路地状開発が可能であるかどうかなどを掲げていないことなどからして、明白である。

したがって、本件7土地において路地状開発をすることが可能であったとしても、公共公益的施設用地の負担が不要であることが導かれるわけではない。

(2) むしろ、本件開発事例をみると、本件7土地を除く7事例のうち4事例について開発道路が開設されており、本件7土地についてもこれを主体とする一体の土地（本県売買対象土地。本件1-2土地、本件2-2土地、本件3-2土地、本件4土地及び本件7土地）について開発道路を開設する形での開発が行われていること（乙11の5）からすれば、本件7土地が開発行為に当たって公共公益的施設用地の負担が必要な土地であったことは優に認められる。

(3) 被告は、本件7土地を戸建住宅に分譲開発するとした場合には、被告主張路地状開発のような分譲方法が経済的に最も合理的な開発方法であるから、公共公益的施設用地の負担が必要である場合には該当しないなどと主張するが、これは、路地状開発が可能かどうかの問題と公共公益的施設用地の負担（開発道路の開設等）が必要かどうかの問題をすり替えているのである。

(4) ところで、被告は、本件7土地について、別図5のように路地状開発することが合理的であると主張するところ、その論拠としては、①本件地域における標準的な宅地の地積に分割できる、②都市計画法等の法令等に反しない、③容積率及び建ぺい率の計算上有利である、④周辺地域において路地状開発による戸建分譲が一般的に行われているといった点を挙げるのみである。これらは、いずれも路地状開発を行うことの一般的な利点を示すにとどまり、開発道路を開設した場合との相対的優劣の観点で欠落している。すなわち、路地状開発は、旗竿地のような不整形地を生じさせ、防災の点からも忌避されるのに対し、開発道路を開設した場合は、全体の分譲可能面積が縮小するものの街区が整備されることにより住宅の環境等の

付加価値を高め上質な住宅が供給できるところ、被告の主張は、こうした点を一切考慮していないのである。

(5) 本件7土地の形状、面積等からすれば、別図5のように路地状開発するよりも、別図6のように開発道路を開設する形で開発する方が、経済的合理性に勝ることは明白である。すなわち、別表12は、本件7土地を別図5のように路地状開発することを想定した場合における本件7土地全体の評価額を評価通達に定められた方法によって8086万0528円と算定したものであり、別表13は、本件7土地を別図6のように開発道路を開設する形で区画割りすることを想定した場合における本件7土地全体の評価額を評価通達に定められた方法によって8256万9904円と算定したものであるところ、分譲可能面積は別図5の方が大きい。別図5は4区画について不整形（旗竿地）による減価が認められるため、本件7土地全体の評価額は開発道路を開設する形で区画割りした場合の方が高額となるのである。

実際にも、前記(2)のとおり、本件7土地を購入した土地開発業者は、本件7土地を含む一体の土地について区画造成を行ったが、本件7土地について路地状開発は一切していない。これは、同業者が本件7土地の開発に当たって、経済的合理性に最も富む開発方法が開発道路を開設する方式であると判断したことを意味している。

第3 争点3（本件第二次相続に係る相続税の課税対象となる財産を構成するのは本件譲渡対象土地か、本件第1売買契約に係る本件売買残代金請求権か）

#### 1 被告の主張

(1) 相続税の課税対象となる財産は、相続により取得した財産であり（相続税法2条1項）、相続財産の価額は取得の時点における時価である（同法22条）。また、相続は、被相続人の死亡によって開始され（民法882条）、相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利

義務を承継するから（同法 896 条），ある財産が相続税の課税対象となるか否かは，被相続人の死亡のときにおけるその財産の権利関係の状況によって判断すべきである。

(2) そして，本件では，前提事実(2)ウ(ア)のとおり，本件第二次相続開始前の平成 19 年 12 月 21 日に，E 及び原告 A は F との間で本件第 1 売買契約を締結して，手付金を受領しており，その後，本件第二次相続開始のときまでに，本件第 1 売買契約が解除されたり，本件第 1 売買契約に係る残代金が清算された事実も認められないから，E は本件第二次相続開始の時ににおいて，本件第 1 売買契約の売買残代金請求権（以下「本件売買残代金請求権」という。）を有していたものと認められ，本件第二次相続において，原告 D はその権利義務の一切を承継したこととなる。

(3) もっとも，本件第 1 売買契約は，その 6 条において，「所有権は（中略）残金の支払いと同時に売主から買主に移転する」（乙 3 の 1）と定めていることから，本件第 1 売買契約上は，本件第二次相続開始時ににおいて，本件譲渡土地の所有権は F には移転していない。

しかし，本件第 1 売買契約の 16 条の 1 には，売主は買主の計画する開発等許認可に関する全てにおいて全面的に協力する旨が，同条の 4 には，農地法第 5 条申請について売主買主協力して行う旨がそれぞれ定められていることに照らせば，特段の事情がない限り，本件第 1 売買契約の成立と同時に，上記各諸手続が進められ，本件第 1 売買契約の履行が確実な状態にあったと認められ，売主である E 及び原告 A は，買主である F に所有権移転義務を負う一方で，売買代金請求権を取得したものと解される。

本件と同様に，農地の売買後その所有権移転前に売主の相続が開始され，その相続税の対象となる相続財産が土地か売買代金債権であるかが争われた事案において，最高裁昭和 56 年（行ツ）第 89 号同 61 年 12 月 5 日第二小法廷判決・訟務月報 33 卷 8 号 2149 頁は，「たとえ本件土地の所有権

が売主に残っているととしても、もはやその実質は売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎないものであり、上告人ら（括弧内省略）の相続した本件土地の所有権は、独立して相続税の課税財産を構成しない」と判示している。

したがって、本件第一次相続開始時に本件譲渡土地の所有権がEに残っていたとしても、それは「もはやその実質は売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎない」ものであるから、相続税の課税対象は本件譲渡土地ではなく、本件売買残代金請求権となることは明らかである。

(4) ところで、本件解約合意は、以下に述べるとおり、本件第1売買契約を遡及的に消滅させるものとは解されず、平成20年1月8日にEが死亡したことを契機として、本件第1売買契約のうち、売主及び土地所有者の名義並びに残代金支払期日のみを変更するためにされたものにすぎないというべきである。

すなわち、本件解約合意は、Eが死亡したという理由で、原告側からの申出により成立したものであり、買主であるFの申出やEの意思に基づくものではない（乙13）。また、本件解約合意（乙12）では、第1条において、「売主と買主は平成20年3月7日付けにて原契約を白紙撤回で合意解除する」、第2条において、「売主は前条の合意解除に伴い、買主から受領済の金円を無利息にて買主へ返還し、買主はこれを受領する」と定められているものの、本件解約合意と同日付けで、売主及び土地所有者の名義並びに残代金支払期日のほかは本件第1売買契約と同一内容の本件第2売買契約が締結された上、手付金（上記「買主から受領済の金円」）も実際には返還されていない（乙13）。さらに、Fは、生産緑地地区の解除を受けた後遅滞なく、本件売買対象土地について、桶川市長に対し、同年2月29日付けで都市計画法29条1項の規定による開発行為の許可を申請し（乙26）、同年3月7日付けで本件解約合意及び本件第2売買契約を締結した後も、同申

請を撤回することなく、同月18日にその許可を受け（乙10の5）、原告A及び原告Dは、同年4月11日、本件譲渡土地及び原告A譲渡土地の所有権移転登記手続と引換えに、Fから売買残代金1億2405万8000円を受領するなど、本件第1売買契約で合意した内容に沿って履行手続が着実に進められており、本件第1売買契約が遡及的に消滅したことをうかがわせる事情は認められないのである。

(5) 以上のとおり、本件第二次相続の開始時において、本件第1売買契約が履行されることが確実である状況と認められ、そのような状況下にあつては、前記(3)に掲げた最高裁判決の判示に照らせば、本件譲渡土地の所有権がEに残っていても、もはやその実質は本件第1売買契約に係る売買残代金請求権を確保するための機能を有するにすぎないから、本件第二次相続の相続税の課税対象とすべき財産は、本件譲渡土地の所有権ではなく、本件第1売買契約に係る売買残代金請求権であると解すべきである。

## 2 原告Dの主張

(1) 本件売買対象土地のうち、本件4土地及び原告A譲渡土地は市街化区域内にある農地である。農地法上、市街化区域内にある農地の転用及び権利移転には農業委員会への届出が必要とされており、その手続が終了しない限り所有権移転の効力は発生しないとされているところ、本件4土地及び原告A譲渡土地については、本件第二次相続開始前に農業委員会への上記届出はされていない。

(2) また、本件第1売買契約では、売買代金の支払時に本件譲渡土地の所有権が売主であるE及び原告Aから買主であるFへ移転するものとされていたが、本件第1売買契約に係る売買代金1億2795万8000円は、本件第二次相続開始時に至るまで、全額が未払であった。なお、E及び原告Aは手付金390万円を受領していたが、これは売買代金支払時に充当される約定であったのであるから、それまでは売買代金は全額未払であった

ものと評価するのが正しい。仮に手付金の授受を売買代金の内金払と評価するにしても、売買代金のほぼ全てが未払であったことに変わりはない。さらに、所有権の移転登記に必要な書類のFへの交付も、土地の引渡しも未了であった。

こうした本件第二次相続開始時の状態からすれば、本件譲渡土地が同時点において、法律的にも税務上の実質判断の上でも、Eに帰属していたことは明白であり、したがって、本件第二次相続に係る相続税の課税対象となるのは、本件売買残代金請求権ではなく、本件譲渡土地である。

(3) これに対し、被告は、前記1(3)の最高裁判決の判示を根拠に、本件売買残代金請求権が本件第二次相続に係る相続税の課税対象となると主張する。確かに、同最高裁判決の事案は、農地の売買後その所有権移転前に売主の相続が開始されたというものであるが、相続開始時まで農地法の手続が終了していた点、相続開始時まで売買代金の大部分が支払われていた点、相続開始後に相続人間において売買対象土地ではなく既受領売買代金及び売買残代金債権が遺産分割の対象となっていた点、相続開始直後に相続人らが売買残代金を受領し、所有権移転登記申請も行なっている点において、本件とは全く事情を異にしている。

むしろ、最高裁昭和57年(行ツ)第18号同61年12月5日第二小法廷判決・裁判集民事149号263頁は、農地の売買後に農地法所定の手続が完了する前に買主が死亡した事案において、当該農地については農地法所定の許可が未了で当該農地の所有権がいまだ買主に移転していなかったことを理由に相続税の課税対象となる買主の相続財産には含まれない旨の原審の判断を是認しているところ、これは、農地の売買後に当事者の一方が死亡した場合の相続税の課税対象については、農地法上の手続が終了していたかどうかの主たるメルクマールになることを意味していると解すべきである。

こうした最高裁判決の考え方からしても、本件第二次相続に係る相続税の

課税対象となるのが本件売買残代金請求権ではなく本件譲渡土地であることが導かれるのである。

(4) さらに、本件第二次相続に係る相続税の課税対象が本件売買残代金請求権ではなく本件譲渡土地そのものであることは、本件第二次相続開始後に本件第1売買契約について本件解約合意がされていることから導かれる。

すなわち、合意解除にも他の解除と同様に原則として遡及効が認められるところ（民法545条）、本件解約合意では、「原契約を白紙撤回で合意解除する」となっており、本件第1売買契約を初めからなかったものにするとの意思があったことが明らかであるから、遡及効を否定するような特段の事情は認められない。したがって、本件第1売買契約は、本件解約合意により、締結日である平成19年12月21日にまで遡って消滅しており、本件第二次相続開始時には本件売買契約もそれを基礎とする本件売買残代金請求権も存在していないことになるのであって、相続時に存在しない売買残代金請求権を課税対象とすることは明白に誤っているのである。

なお、広島地裁平成22年（行ウ）第4号同23年9月28日判決（乙23）は、相続開始後に不動産売買契約を解除した場合の相続財産について、「ある財産が、相続開始後の契約解除の遡及効（民法545条1項参照）によって、民法上の相続財産に帰属しないとされた場合には、相続税法上の「相続により取得した財産」にも帰属しないことになる」旨を判示している。

以 上



### 別紙 3

#### 本件各処分 1 及び 2 の根拠及び適法性に関する被告の主張

#### 第 1 本件各処分 1

##### 1 本件各更正処分 1 の根拠

本件第一次相続に係る相続人は、本件第一次相続共同相続人ら（E 及び原告ら）であるところ、本件第一次相続共同相続人らの相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表 1 「課税価格及び納付すべき相続税額等の計算明細表（本件第一次相続）」に記載したとおりであり、その内容は、次のとおりである。

##### (1) 課税価格の合計額（別表 1 の順号 5 の「合計額」欄の金額）

4 億 3 9 9 2 万 0 0 0 0 円

上記金額は、本件第一次相続共同相続人らの本件第一次相続に係る相続税の各課税価格の合計額であり、それぞれ本件第一次相続により本件第一次相続共同相続人らが取得した次のアの財産の価額から、本件第一次相続共同相続人らが承継又は負担する次のイの債務等の金額を控除した以下の各金額（ただし、国税通則法（以下「通則法」という。）118条1項の規定により、1000円未満の端数金額を切り捨てたもの）（別表 1 の順号 5 の「原告 A」欄、「原告 C」欄、「原告 D」欄及び「E」欄の各金額）を合計した金額である。

原告 A	8 9 4 8 万 7 0 0 0 円
原告 C	9 5 2 7 万 7 0 0 0 円
原告 D	6 8 5 4 万 9 0 0 0 円
E	1 億 8 6 6 0 万 7 0 0 0 円

ア 本件第一次相続により取得した財産の価額の合計額（別表 1 の順号 1 の「合計額」欄の金額）

4 億 4 8 7 0 万 3 6 1 3 円

上記金額は、本件第一次相続により本件第一次相続共同相続人らが取得

した財産の総額であり、その内訳は、次のとおりである。

(ア) 土地の価額（別表 1 付表の順号 2 の「合計額」欄の金額）

4 億 0 6 6 9 万 6 8 0 7 円

上記金額は、次の a の本件 1 土地から本件 9 土地までの各評価額の合計額と、次の b のその他の土地の評価額とを合計した金額である。

a 本件 1 土地から本件 9 土地までの各評価額（別表 1 付表の順号 3 から順号 1 1 までの各「合計額」欄の金額）の合計額

3 億 7 1 1 0 万 9 9 1 3 円

上記金額は、本件 1 土地から本件 9 土地までの各評価額を合計した金額であり、これらの評価額の具体的な計算過程は、別表 3 - 1 から 3 - 9 までに記載したとおりである。

b その他の土地の評価額（別表 1 付表の順号 1 2 の「合計額」欄の金額）

3 5 5 8 万 6 8 9 4 円

上記金額の内訳は、次のとおりであり、これらは、本件修正申告書 1（甲 2）の第 1 1 表「相続税がかかる財産の明細書」の「財産の明細」欄の各土地の「価額」欄に記載された金額と同額である。

(a) 桶川市 β × 番 2 3 に所在する土地

1 7 0 4 万 0 0 0 0 円

(b) 桶川市 β × 番 2 8 に所在する土地

1 3 6 8 万 0 0 0 0 円

(c) 桶川市 γ × 番 4 3 1，同 4 3 2，× 番 4，同 5 及び同 7 に所在する土地

3 8 7 万 6 8 9 4 円

(d) 桶川市 δ × 番 7 に所在する土地 9 9 万 0 0 0 0 円

(イ) 家屋・構築物の価額（別表 1 付表の順号 1 3 の「合計額」欄の金額）

5 9 9 万 0 5 9 3 円

上記金額は、本件修正申告書 1 の第 1 5 表「相続財産の種類別価額

表」の番号㉑の「各人の合計」欄の金額と同額である。

(ウ) 現金預貯金の価額（別表 1 付表の順号 1 4 の「合計額」欄の金額）

2 0 5 2 万 4 2 1 4 円

上記金額は、本件修正申告書 1 の第 1 5 表の番号㉒の「各人の合計」欄の金額と同額である。

(エ) その他の財産の価額（別表 1 付表の順号 1 5 の「合計額」欄の金額）

1 5 4 9 万 1 9 9 9 円

上記金額は、本件修正申告書 1 の第 1 5 表の番号㉓の「各人の合計」欄の金額と同額である。

イ 債務及び葬式費用の金額（別表 1 の順号 2 の「合計額」欄の金額）

8 7 8 万 2 0 0 8 円

上記金額は、本件修正申告書 1 の第 1 5 表の番号㉔の「各人の合計」欄に記載された金額と同額である。

## (2) 納付すべき相続税額

本件第一次相続に係る本件第一次相続共同相続人らの納付すべき相続税額は、次のとおり計算される。

ア 相続税の課税価格の合計額（別表 1 の順号 5 の「合計額」欄の金額）

4 億 3 9 9 2 万 0 0 0 0 円

上記金額は、前記(1)の金額である。

イ 遺産に係る基礎控除額（別表 1 の順号 6 の金額）

9 0 0 0 万 0 0 0 0 円

上記金額は、前記アの金額から控除すべき基礎控除額であり、相続税法 1 5 条の規定により、5 0 0 0 万円と 1 0 0 0 万円に B の法定相続人の数である 4 を乗じて算出した金額である 4 0 0 0 万円との合計額である。

ウ 課税遺産総額（別表 1 の順号 7 の金額） 3 億 4 9 9 2 万 0 0 0 0 円

上記金額は、前記アの金額から前記イの金額を控除した金額である。

エ 法定相続分に応じた本件第一次相続共同相続人らの各取得金額（別表 1 の順号 9 の「原告 A」欄，「原告 C」欄，「原告 D」欄及び「E」欄の各金額）

(ア) 原告 A（法定相続分 6 分の 1）	5 8 3 2 万 0 0 0 0 円
(イ) 原告 C（法定相続分 6 分の 1）	5 8 3 2 万 0 0 0 0 円
(ウ) 原告 D（法定相続分 6 分の 1）	5 8 3 2 万 0 0 0 0 円
(エ) E（法定相続分 2 分の 1）	1 億 7 4 9 6 万 0 0 0 0 円

上記(ア)から(エ)までの各金額は，相続税法 16 条の規定により，前記ウの課税遺産総額を本件第一次相続共同相続人らが民法 900 条の規定による相続分の割合に応じて取得したものとした場合におけるその各取得金額である。

オ 相続税の総額の基礎となる税額（別表 1 の順号 10 の「原告 A」欄，「原告 C」欄，「原告 D」欄及び「E」欄の各金額）

(ア) 原告 A	1 0 4 9 万 6 0 0 0 円
(イ) 原告 C	1 0 4 9 万 6 0 0 0 円
(ウ) 原告 D	1 0 4 9 万 6 0 0 0 円
(エ) E	5 2 9 8 万 4 0 0 0 円

上記(ア)から(エ)までの各金額は，前記エ(ア)から(エ)までの各金額に相続税法 16 条に定める税率を乗じて計算した金額である。

カ 相続税の総額（別表 1 の順号 11 の金額） 8 4 4 7 万 2 0 0 0 円

上記金額は，前記オ(ア)から(エ)までの各金額の合計額である。

キ 本件第一次相続共同相続人らの算出税額（別表 1 の順号 13 の「原告 A」欄，「原告 C」欄，「原告 D」欄及び「E」欄の各金額）

(ア) 原告 A	1 7 1 8 万 3 0 0 1 円
(イ) 原告 C	1 8 2 9 万 4 7 7 8 円
(ウ) 原告 D	1 3 1 6 万 2 5 5 4 円

(エ) E 3583万1665円

上記(ア)から(エ)までの各金額は、相続税法17条の規定により、前記カ  
の金額に、本件第一次相続共同相続人ら各人の課税価格（別表1の順号5  
の「原告A」欄、「原告C」欄、「原告D」欄及び「E」欄の各金額）が  
前記(1)の課税価格の合計額（同別表の順号5の「合計額」欄の金額）の  
うちに占める割合（同別表の順号12の「原告A」欄、「原告C」欄、  
「原告D」欄及び「E」欄の各あん分割合）を乗じて算出した金額である。

ク 配偶者の税額軽減額（別表1の順号14の「E」欄の金額）

E 3583万1665円

上記金額は、相続税法19条の2の規定に従って算出された、Eに係る  
配偶者の税額軽減額である。

ケ 本件第一次相続共同相続人らの納付すべき相続税額（別表1の順号15  
の各人の金額）

(ア) 原告A 1718万3000円

(イ) 原告C 1829万4700円

(ウ) 原告D 1316万2500円

(エ) E 0円

上記(ア)から(ウ)までの各金額は、前記キ(ア)から(ウ)までの各金額につい  
て、それぞれ通則法119条1項の規定により100円未満の端数金額を  
切り捨てたものであり、上記(エ)の金額は、前記キ(エ)の金額から前記ク  
の金額を控除した金額について、同項の規定により100円未満の端数金額  
を切り捨てたものである。

## 2 本件各更正処分1の適法性

前記1のとおり、原告らの納付すべき本件第一次相続に係る相続税額は、原  
告Aについては1718万3000円、原告Cについては1829万4700  
円、原告Dについては1316万2500円であるところ、本件各更正処分1

(ただし、いずれも平成23年9月13日付け裁決により一部取り消された後のもの)における原告らの納付すべき相続税額(別表8「課税の経緯(本件第一次相続に係る相続税)」の「裁決」欄の各「納付すべき税額」欄の各金額)はこれらと同額であるから、本件各更正処分1は適法である。

### 3 本件各賦課決定処分1の根拠及び適法性

#### (1) 本件各賦課決定処分1の根拠

前記2のとおり、本件各更正処分1は適法であるところ、原告らは、本件第一次相続に係る納付すべき相続税額を過少に申告していたものであり、これについて通則法65条4項に定める正当な理由があるとは認められない。

したがって、原告らに対しては、それぞれ次のとおり過少申告加算税が課されるべきである。

#### ア 原告A

134万7000円

上記金額は、通則法65条1項及び2項の規定に従い、本件各更正処分1により原告Aが新たに納付すべきこととなった税額である908万円(別表8の「裁決」欄の「納付すべき税額」欄の金額から同別表の「修正申告」欄の「納付すべき税額」欄の金額を差し引いた金額。ただし、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もの)に100分の10の割合を乗じて計算した金額である90万8000円に、本件各更正処分1により原告Aが新たに納付すべきこととなった税額(ただし、累積増差税額を加算した金額)のうち期限内申告税額に相当する金額を超える部分に相当する税額である878万円(別表8の「裁決」欄の「納付すべき税額」欄の金額から同別表の「修正申告」欄の「納付すべき税額」欄の金額を差し引いた金額に、同別表の「修正申告」欄の「納付すべき税額」欄の金額から同別表の「当初申告」欄の「納付すべき金額」欄の金額を差し引いた金額を加算した金額のうち、同別表の「当初申告」欄の「納付すべき税額」欄の金額を超える部分に相当する金額。ただし、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もの) に 100 分の 5 の割合を乗じて計算した金額である 43 万 9000 円を加算した金額である。

イ 原告 C 42 万 0000 円

上記金額は、通則法 65 条 1 項及び 2 項の規定に従い、本件各更正処分 1 により原告 C が新たに納付すべきこととなった税額である 280 万円 (別表 8 の「裁決」欄の「納付すべき税額」欄の金額から同別表の「修正申告」欄の「納付すべき税額」欄の金額を差し引いた金額。ただし、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もの) に 100 分の 10 の割合を乗じて計算した金額である 28 万円に、上記 280 万円に 100 分の 5 の割合を乗じて計算した金額である 14 万円を加算した金額である。

ウ 原告 D 32 万 5500 円

上記金額は、通則法 65 条 1 項及び 2 項の規定に従い、本件各更正処分 1 により原告 D が新たに納付すべきこととなった税額である 217 万円 (別表 8 の「裁決」欄の「納付すべき税額」欄の金額から同別表の「修正申告」欄の「納付すべき税額」欄の金額を差し引いた金額。ただし、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もの) に 100 分の 10 の割合を乗じて計算した金額である 21 万 7000 円に、上記 217 万円に 100 分の 5 の割合を乗じて計算した金額である 10 万 8500 円を加算した金額である。

(2) 本件各賦課決定処分 1 の適法性

前記(1)のとおり、原告らに課されるべき過少申告加算税の額は、原告 A については 134 万 7000 円、原告 C については 42 万円、原告 D については 32 万 5500 円であるところ、本件各賦課決定処分 1 (ただし、いずれも平成 23 年 9 月 13 日付け裁決により一部取り消された後のもの) の金

額（別表 8 の「裁決」欄の各「過少申告加算税の額」欄の各金額）はこれらと同額であるから、本件各賦課決定処分 1 は適法である。

## 第 2 本件各処分 2

### 1 本件更正処分 2 の根拠

本件第二次相続に係る相続人は、原告らであるところ、原告らの相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表 2 「課税価格及び納付すべき相続税額等の計算明細表（本件第二次相続）」に記載したとおりであり、その内容は、次のとおりである。

#### (1) 課税価格の合計額（別表 2 の順号 5 の「合計額」欄の金額）

2 億 0 5 9 4 万 3 0 0 0 円

上記金額は、原告らの本件第二次相続に係る相続税の各課税価格の合計額であり、それぞれ本件第二次相続により原告らを取得した次のアの財産の価額から、原告らが承継又は負担する次のイの債務等の金額を控除した以下の各金額（ただし、通則法 1 1 8 条 1 項の規定により、1 0 0 0 円未満の端数金額を切り捨てたもの）（別表 2 の順号 5 の「原告 A」欄、「原告 C」欄及び「原告 D」欄の各金額）を合計した金額である。

原告 A 0 円

原告 C 0 円

原告 D 2 億 0 5 9 4 万 3 0 0 0 円

#### ア 本件第二次相続により取得した財産の価額の合計額（別表 2 の順号 1 の「合計額」欄の金額）

2 億 1 0 4 5 万 4 7 7 7 円

上記金額は、本件第二次相続により原告 D が取得した財産の総額であり、その内容は、次のとおりである。

#### (ア) 土地の価額（別表 2 付表の順号 2 の「合計額」欄の金額）

1 億 4 2 9 3 万 7 4 8 8 円

上記金額は、次の a の本件 1 - 1 土地から本件 6 土地までの各評価額



と、次のbのその他の土地の評価額とを合計した金額である。

- a 本件1-1土地から本件6土地までの各評価額（別表2付表の順号3から順号9までの各「合計額」欄の金額）の合計額

1億0609万0248円

上記金額は、本件1-1土地から本件6土地までの各評価額を合計した金額であり、これらの評価額の具体的な計算過程は、別表4-1から別表4-7までに記載したとおりである。

- b その他の土地の評価額（別表2付表の順号10の「合計額」欄の金額）

3684万7240円

上記金額の内訳は次のとおりであり、これらは本件修正申告書2（甲9）の第11表「相続税がかかる財産の明細書」の「財産の明細」欄の各土地の「価額」欄に記載された金額と同額である。

- (a) 桶川市β×番23に所在する土地

1740万9748円

- (b) 桶川市β×番28に所在する土地

1395万4716円

- (c) 桶川市γ×番431，同432，×番4，同5及び同7に所在する土地

449万9112円

- (d) 桶川市δ×番7に所在する土地

98万3664円

- (イ) 家屋・構築物の価額（別表2付表の順号11の「合計額」欄の金額）

177万9629円

上記金額は、本件修正申告書2の第15表「相続財産の種類別価額表」の番号⑨の「各人の合計」欄の金額と同額である。

- (ウ) 現金預貯金の価額（別表2付表の順号12の「合計額」欄の金額）

837万8410円

上記金額の内訳は、次のとおりである。

a 現金預貯金の申告額 803万5401円

上記金額は、本件修正申告書2の第15表の番号㉑の「各人の合計」欄の金額と同額である。

b 現金預貯金の申告漏れ額 34万3009円

上記金額は、本件第二相続に係る相続税の修正申告において申告漏れとなっていた相続財産であるI農業協同組合本店の普通貯金口座番号▲の本件第二次相続開始時の残高である。

(エ) その他の財産の価額（別表2付表の順号13の「合計額」欄の金額）

5735万9250円

上記金額の内訳は、次のとおりである。

a その他の財産の価額の申告額 637万9829円

上記金額は、本件修正申告書2の第15表の番号㉒の「各人の合計」欄の金額と同額である。

b 売買残代金請求権の価額 5097万9421円

上記金額は、本件第二次相続に係る相続税の修正申告において申告漏れとなっていた本件売買残代金請求権（本件第1売買契約の売買残代金請求権）の価額である。本件第1売買契約の売主はE及び原告Aであり、その売買代金は1億2795万8000円であるところ（乙3の1）、この金額に本件第1売買契約において売買代金の精算基準面積とされた部分（以下「本件精算対象部分」という。）の面積（本件精算対象部分の面積は、別表5記載のとおりである。）に対するEが所有していた部分（本件譲渡土地）の面積の割合を乗じた金額から、Eが受領していた手付金（以下「本件手付金」という。）の金額である190万円（甲8・第13表）を差し引いた金額が、本件売買残代金請求権の価額である。本件売買残代金請求権の価額の具体的な計算過程は、別表6記載のとおりである。

イ 債務及び葬式費用の金額（別表 2 の順号 2 の「合計額」欄の金額）

4 5 1 万 1 6 3 7 円

上記金額は、次の(ア)の金額に次の(イ)の金額を加算した金額から次の(ウ)の金額を差し引いた金額である。

(ア) 債務及び葬式費用の申告額 4 7 1 万 9 9 0 0 円

上記金額は、本件修正申告書 2 の第 1 5 表の番号㊸の「各人の合計」欄の金額と同額である。

(イ) 未払仲介手数料の金額 1 6 9 万 1 7 3 7 円

上記金額は、本件第 1 売買契約の仲介手数料である 4 0 9 万 3 6 7 7 円（乙 4）に本件精算対象部分の面積に対する E が所有していた部分（本件譲渡土地）の面積の割合を乗じた金額であり（これについての具体的な計算過程は別表 7 に記載したとおりである。）、本件第二次相続開始時には未払となっていたものである。

(ウ) 本件手付金の金額 1 9 0 万 0 0 0 0 円

上記金額は、本件手付金の金額である。前記(ア)の債務及び葬式費用の申告額 4 7 1 万 9 9 0 0 円には、本件手付金の金額 1 9 0 万円が含まれているところ（甲 8 ・第 1 3 表）、本件手付金は、E が本件第 1 売買契約に係る売買代金の手付金として受領したものであり、本件売買残代金請求権の価額の計算において考慮されるものであるが、これを債務として控除する根拠がないことから、債務の金額から差し引くものである。

(2) 納付すべき相続税額

本件第二次相続に係る原告らの納付すべき相続税額は、次のとおり計算される。

ア 相続税の課税価格の合計額（別表 2 の順号 5 の「合計額」欄の金額）

2 億 0 5 9 4 万 3 0 0 0 円

上記金額は、前記(1)の金額である。

イ 遺産に係る基礎控除額（別表2の順号6の金額）

8000万0000円

上記金額は、前記アの金額から控除すべき基礎控除額であり、相続税法15条の規定により、5000万円と1000万円にEの法定相続人の数である3を乗じて算出した金額である3000万円との合計額である。

ウ 課税遺産総額（別表2の順号7の金額） 1億2594万3000円

上記金額は、前記アの金額から前記イの金額を控除した金額である。

エ 法定相続分に応じた原告らの各取得金額（別表2の順号9の「原告A」欄、「原告C」欄及び「原告D」欄の各金額）

(ア) 原告A（法定相続分3分の1） 4198万1000円

(イ) 原告C（法定相続分3分の1） 4198万1000円

(ウ) 原告D（法定相続分3分の1） 4198万1000円

上記(ア)から(ウ)までの各金額は、相続税法16条の規定により、前記ウの課税遺産総額を原告らが民法900条の規定による相続分の割合に応じて取得したものとした場合におけるその各取得金額である。

オ 相続税の総額の基礎となる税額（別表2の順号10の「原告A」欄、「原告C」欄及び「原告D」欄の各金額）

(ア) 原告A 639万6200円

(イ) 原告C 639万6200円

(ウ) 原告D 639万6200円

上記(ア)から(ウ)までの各金額は、前記エ(ア)から(ウ)までの各金額に相続税法16条に定める税率を乗じて計算した金額である。

カ 相続税の総額（別表2の順号11の金額） 1918万8600円

上記金額は、前記オ(ア)から(ウ)までの各金額の合計額である。

キ 原告ら各人の算出税額（別表2の順号13の「原告A」欄、「原告C」欄及び「原告D」欄の各金額）

(ア) 原告A	0円
(イ) 原告C	0円
(ウ) 原告D	1918万8600円

上記(ア)から(ウ)までの各金額は、相続税法17条の規定により、前記カの金額に、原告ら各人の課税価格（別表2の順号5の「原告A」欄、「原告C」欄及び「原告D」欄の各金額）が前記(1)の課税価格の合計額（同別表の順号5の「合計額」欄の金額）のうちに占める割合（同別表の順号12の「原告A」欄、「原告C」欄及び「原告D」欄の各あん分割合）を乗じて算出した金額である。

ク 原告らの納付すべき相続税額（別表2の順号15の「原告A」欄、「原告C」欄及び「原告D」欄の各金額）

(ア) 原告A	0円
(イ) 原告C	0円
(ウ) 原告D	1918万8600円

上記(ア)から(ウ)までの各金額は、前記キ(ア)から(ウ)までの各金額と同額である。

## 2 本件更正処分2の適法性

前記1のとおり、原告Dの納付すべき本件第二次相続に係る相続税額は1918万8600円であるところ、本件更正処分2（ただし、平成23年9月13日付け裁決により一部取り消された後のもの）における原告Dの納付すべき相続税額（別表9「課税の経緯（本件第二次相続に係る相続税）」の「裁決」欄の「納付すべき税額」欄の金額）はこれと同額であるから、本件更正処分2は適法である。

## 3 本件賦課決定処分2の根拠及び適法性

### (1) 本件賦課決定処分2の根拠

前記2のとおり、本件更正処分2は適法であるところ、原告Dは、本件第

二次相続に係る納付すべき相続税額を過少に申告していたものであり、これについて通則法65条4項に定める正当な理由があるとは認められない。

したがって、原告Dに対しては、次のとおり過少申告加算税が課されるべきである。すなわち、原告Dに課されるべき過少申告加算税の金額は、通則法65条1項及び2項の規定に従い、本件更正処分2により原告Dが新たに納付すべきこととなった税額である980万円（別表9の「裁決」欄の「納付すべき税額」欄の金額から同別表の「修正申告」欄の「納付すべき税額」欄の金額を差し引いた金額。ただし、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もの）に100分の10の割合を乗じて計算した金額である98万円に、本件更正処分2により原告Dが新たに納付すべきこととなった税額（ただし、累積増差税額を加算した金額）のうち期限内申告税額に相当する金額を超える部分に相当する税額である52万円（別表9の「裁決」欄の「納付すべき税額」欄の金額から同別表の「修正申告」欄の「納付すべき税額」欄の金額を差し引いた金額に、同別表の「修正申告」欄の「納付すべき税額」欄の金額から同別表の「当初申告」欄の「納付すべき金額」欄の金額を差し引いた金額を加算した金額のうち、同別表の「当初申告」欄の「納付すべき税額」欄の金額を超える部分に相当する金額。ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てたもの）に100分の5の割合を乗じて計算した金額である2万6000円を加算した金額である100万6000円となる。

## (2) 本件賦課決定処分2の適法性

前記(1)のとおり、原告Dに課されるべき過少申告加算税の額は100万6000円であるところ、本件賦課決定処分2（ただし、本件裁決2により一部取り消された後のもの。）の金額（別表9の「裁決」欄の「過少申告加算税の額」欄の各金額）はこれと同額であるから、本件賦課決定処分2は適法である。

以 上