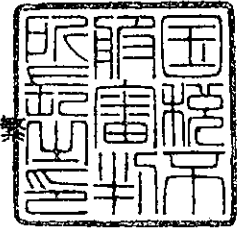


裁 決 書

福裁(諸)令4第2号

令和4年9月22日

国税不服審判所長 伊 藤 繁



審査請求人

住 所

氏 名

原処分庁

原処分

[Redacted]

総代 [Redacted] ほか5名 (共同審査請求人明細別紙1)

[Redacted]

[Redacted] 相続開始に係る相続税の各更正の請求に対して令和3年7月9日付でされた更正をすべき理由がない旨の各通知処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

審査請求をいずれも棄却する。

理 由

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、共同審査請求人が相続により取得した土地について相続税の申告を行った後、当該土地の価額は不動産鑑定士による鑑定評価額が相当であるとして更正の請求をしたところ、原処分庁が更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったことから、共同審査請求人が原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令等の要旨

別紙2のとおりである。なお、別紙2で定義した略語については、以下、本文及び別紙においても使用する。

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 被相続人■■■■■(以下「本件被相続人」という。)は■■■■■に死亡し、本件被相続人に係る相続(以下「本件相続」という。)が開始した。

本件相続の共同相続人は、共同審査請求人■■■■■、同■■■■■、同■■■■■、同■■■■■、同■■■■■及び同■■■■■(以下、これら6名を併せて「請求人ら」という。)並びに本件被相続人の妻の■■■■■である。

ロ 本件相続の開始時において、本件被相続人は別表1の順合1から3までに記載する■■■■■所在の各土地(以下、順に「本件土地1」、「本件土地2」、「本件土地3」といい、これらを併せて「本件各土地」という。)等を所有していた。

ハ 本件相続の開始時における本件各土地の現況等は、次のとおりであった。

(イ) 本件各土地は、市街化区域(都市計画法第7条《区域区分》第1項に規定する市街化区域をいう。)内に所在しており、その用途地域(都市計画法第8条《地域地区》第1項第1号に規定する用途地域をいう。)は第二種低層住居専用地域、その用途地域の建ぺい率(建築基準法第53条《建ぺい率》第1項に規定する割合をいう。)は50%、同容積率(建築基準法第52条《容積率》第1項に規定する割合をいう。)は80%である。

なお、本件各土地は、評価通達21《倍率方式》に定める倍率方式により評価する地域であった。

(ロ) 本件土地1上には、その西側に本件被相続人の自宅の家屋が、その東側に本件被相続人の農業用倉庫がそれぞれ存していた。

なお、本件被相続人の死亡後、自宅の家屋には■■■■■及び■■■■■とその家族が居住している。

(ハ) 本件土地2は従前、本件被相続人の畑として利用されていたが、本件相続の開始時においては、その大部分が休耕地であった。

(ニ) 本件土地3上には、本件被相続人が所有する家屋3棟(家屋番号■■■■■、

■■■■■及び■■■■■)が存しており、本件被相続人は、家屋番号■■■■■の家屋及び家屋番号■■■■■の家屋をいずれも第三者に賃貸借し、家屋番号■■■■■の家屋を■■■■■に使用貸借していた。

(4) 審査請求に至る経緯

イ 請求人らは原処分庁に対し、別表2の「申告」欄のとおり記載した本件相続に係る相続税の申告書を法定申告期限までに共同で提出した。

なお、請求人らは、当該申告において、本件各土地を評価通達に基づき評価し、本件土地1及び本件土地2はそれぞれ1つの評価単位として、本件土地3はその上に存する上記(3)のハの(ニ)の家屋3棟の敷地ごとにそれぞれ1つの評価単位として(以下、家屋番号■■■■■、■■■■■及び■■■■■の家屋の敷地を、順に「本件土地3-1」、「本件土地3-2」、「本件土地3-3」という。)、別表3のとおり、各評価額を算定した(以下、この各評価額の合計を「本件申告評価額」という。)

ロ その後、請求人らは、令和2年11月16日、本件各土地の価額は不動産鑑定士による鑑定評価額(以下「本件鑑定評価額」という。)が相当であるとして、別表2の「更正の請求」欄のとおり各更正の請求(以下「本件各更正の請求」という。)をした。

なお、請求人らは、本件各更正の請求に当たり、不動産鑑定士が作成した令和2年10月8日付の本件各土地に係る鑑定評価書(以下「本件鑑定書」という。)を本件各更正の請求書に添付した。本件鑑定書では、本件各土地全体を「宅地見込地」として、転換後・造成後の想定更地価格をベースに控除方式を適用し、本件鑑定評価額が算定されていた。

ハ 原処分庁は、これに対し、令和3年7月9日付で更正をすべき理由がない旨の各通知処分(以下「本件各通知処分」という。)をした。

なお、本件各通知処分に係る各通知書(以下「本件各通知書」という。)に記載された処分の理由の要旨は別紙3のとおりである。

ニ 請求人らは、これらの処分を不服として令和3年10月8日に審査請求をした。

なお、請求人らは、■■■■■を総代として選任し、共同して審査請求する旨を令和3年11月5日に当審判所に届け出た。

- (1) 本件各通知処分の理由の提示に不備があるか否か（争点1）。
- (2) 本件各土地の本件申告評価額は時価を上回るか否か（争点2）。

3 争点についての主張

(1) 争点1（本件各通知処分の理由の提示に不備があるか否か。）について

請求人ら	原処分庁
<p>本件各通知処分の理由には、評価通達に定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情についての根拠法令等が記載されており、また、本件申告評価額は本件土地2（畑）の1㎡当たりの評価額が本件土地1（宅地）の1㎡当たりの評価額を上回る不合理なものである点について一切触れられていない。そして、上記の特別の事情は存在しないという結論が記載されているだけで、その結論に到達した過程についての記載もされていない。</p> <p>したがって、本件各通知処分の理由は、処分庁の慎重かつ合理的な判断を担保し、相手方において更に権利救済を求めるべきか否かを考慮する便宜を与える程度に具体的な記載がされているとはいえず、本件各通知処分の理由の提示には不備がある。</p>	<p>本件各通知処分の理由には、根拠法令等として相続税法第22条《評価の原則》及び評価通達並びにそれらの法令解釈等が記載されているとともに、本件各土地の評価に当たり、評価通達に定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情はないため、本件各土地の評価は、評価通達に定める評価方法によって行うことが相当である旨等が記載されている。</p> <p>そして、請求人らは、これらの記載により、原処分庁の判断過程を把握でき、これを検証して不服申立てを行う際の主張を構築することが可能であるから、本件各通知処分の理由の提示に不備はない。</p>

(2) 争点2（本件各土地の本件申告評価額は時価を上回るか否か。）について

請求人ら	原処分庁
<p>以下のとおり、本件各土地の本件申告評価額は時価を上回る。</p> <p>イ 本件相続の開始時において、①本</p>	<p>以下のとおり、本件各土地の本件申告評価額は時価を上回るものではない。</p> <p>イ 本件相続の開始時において、①本</p>

請求人ら	原処分庁
<p>件土地1は宅地であり、評価通達20-2《地積規模の大きな宅地の評価》が適用されていること、②本件土地2は市街地農地であるため、宅地と同様に開発でき、宅地としての利用を前提として価額が形成されるため、宅地としての標準的使用を基準として評価単位を判断すべきこと、③本件土地3に存する貸家建付地が本件各土地全体に占める割合は僅かであることを踏まえると、本件各土地は、一団の土地として全体に評価通達20-2を適用すべきといえる。</p> <p>そして、同通達の趣旨が戸建住宅用地として分割分譲する場合に発生する減価を反映させることであることから、本件各土地の最有効使用は一体開発後の戸建住宅用地として分割分譲することであるといえるため、現況ではなく、当該最有効使用の観点から一体評価すべきといえる。</p> <p>ロ また、本件申告評価額は、本件土地2（畑）の1㎡当たりの評価額が本件土地1（宅地）1㎡当たりの評価額を上回る不合理なものであり、本件鑑定評価額との間に大きな乖離</p>	<p>件土地1は本件被相続人の自宅及び農業用倉庫の敷地として利用されていたこと、②本件土地2には畑として耕作された形跡があったこと、③本件土地3は家屋3棟の敷地として利用されており、そのうち2棟は第三者に賃貸借されていたことからすると、本件各土地には一体として利用されている一団の土地として取り扱うべき事情は見当たらない。</p> <p>したがって、本件各土地について現況に基づき評価することが不合理とはいえず、本件土地1、本件土地2及び本件土地3（本件土地3-1ないし本件土地3-3）をそれぞれ異なる単位で評価すべきである。</p> <p>ロ また、請求人らのいう農地の単価が宅地の単価を上回るという不合理は、本件各土地について、評価通達に基づく各種補正率の適用により生じたものにすぎない。</p>

請求人ら	原処分庁
<p>があることから、本件各土地の時価を上回ることが明らかである。</p> <p>ハ したがって、評価通達に定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情があるといえるため、本件各土地の時価は、本件鑑定評価額によるべきである。</p>	<p>ハ したがって、評価通達に定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情があるとはいえず、本件各土地の時価は、本件申告評価額によるべきである。</p>

4 当審判所の判断

(1) 争点1 (本件各通知処分の理由の提示に不備があるか否か。) について

イ 法令解釈

行政手続法第8条第1項本文が、行政庁において、申請により求められた許認可等を拒否する処分をする場合に、同時に、その理由を申請者に示さなければならないとしているのは、拒否事由の有無についての行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を申請者に知らせて不服申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解されるから、当該処分の理由が上記の趣旨を充足する程度に具体的に明示するものであれば、同項本文の要求する理由の提示として不備はないものと解するのが相当である。

ロ 当てはめ

本件各通知書には、別紙3のとおり、本件各通知処分に係る根拠法令等の規定を示した上で、処分の理由として、①相続財産の評価については、評価通達に定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情がない限り、原則として評価通達に定める評価方法によって行うべきであること、②本件各土地の価額は地目の別に評価し、当該地目は課税時期の現況によって判定すること、③本件各土地は、農地、自宅敷地及び貸家建付地としてそれぞれ利用されており、一体として評価すべきとはいえないこと、④本件鑑定評価額の算定方法の合理性には疑義があること、⑤評価通達に定める評価方法を用いることが不合理と認められる特別な事情はないこと、⑥評価通達に定める評価方法を用いて算定した評価額が時価を上回ることが明らかであるとは認められず、本件各

土地の評価額は、本件申告評価額と同額になること、などが記載されている。

このような本件各通知書の記載は、原処分庁が本件各土地を評価通達に基づき評価したという判断過程を検証することができるものであり、行政庁の恣意抑制という見地から欠けるところがなく、また、請求人らも、その判断過程を了知し、それに沿った反論やその反論を裏付ける立証をすることができるものであるから、不服申立ての便宜という見地からも欠けるところはないと認められる。

したがって、本件各通知処分の理由の提示に不備はない。

ハ 請求人らの主張について

請求人らは、上記3の(1)の「請求人ら」欄のとおり、本件各通知処分の理由には、評価通達に定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情に係る根拠法令等、本件申告評価額が不合理であること及び原処分庁の判断過程が記載されていないことから、本件各通知処分の理由の提示には不備がある旨主張する。

しかしながら、本件各通知書の記載が、行政庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という見地から欠けるところがないものであることは、上記のとおりである。

したがって、請求人らの主張は理由がない。

(2) 争点2（本件各土地の本件申告評価額は時価を上回るか否か。）について

イ 法令解釈等

(イ) 相続税法第22条の「時価」について

相続税法第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。

ところで、相続税法は、地上権及び永小作権の評価（相続税法第23条）、定期金に関する権利の評価（相続税法第24条、第25条）及び立木の評価（相続税法第26条）を除き、財産の評価方法について定めを置いていないところ、課税実務においては、評価通達において財産の価額の評価に関する一般的な基準を定めて、画一的な評価方法によって相続等により取得した財産の価額を評価することとされている。このような方法が採られているのは、相続税等の課税対象である財産には多種多様なものがあり、その客観的な交換価値が必ずしも一

義的に確定されるものではないため、相続等により取得した財産の価額を上記のような画一的な評価方法によることなく個別事案ごとに評価することになると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等により異なった金額が時価として導かれる結果が生ずることを避け難く、また、課税庁の事務負担が過重なものとなり、課税事務の効率的な処理が困難となるおそれもあることから、相続等により取得した財産の価額をあらかじめ定められた評価方法によって画一的に評価することとするのが相当であるとの理由に基づくものと解される。このような課税実務は、評価通達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（国税通則法第1条、相続税法第1条）に資するものとして、相続税法第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場合においては、評価通達の定める評価方法が形式的に全ての納税者に係る全ての財産の価額の評価において用いられることによって、基本的には、実質的な租税負担の公平を実現することができるものと解されるのであって、相続税法第22条の規定も租税法上の一般原則としての平等原則を当然の前提としていることに照らせば、特定の納税者あるいは特定の財産についてのみ、評価通達の定める評価方法以外の評価方法によってその価額を評価することは、原則として許されないものというべきである。

その上で、評価対象財産に適用される評価通達の定める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、相続財産の価額は、同通達の定める方法を画一的に適用することによって、当該財産の時価を超える評価額となり、適正な時価を求めることができない結果となるなど、同通達の定める方法によるべきではない特別の事情がない限り、同通達の定める方法によって評価するのが相当であり、同通達の定める方法に従い算定された評価額をもって当該財産の適正な時価を上回るものではないと事実上推認する

ことができるものというべきである。

(ロ) 評価通達の合理性について

A 評価通達7《土地の評価上の区分》の本文は、土地の価額については、原則として課税時期における地目の別に評価する旨定めるとともに、そのただし書において、課税時期における地目が異なっても一体として利用されている一団の土地については、その主たる地目からなるものとして一団の土地ごとに評価する旨定めているところ、これは現実の土地利用の実態に即した評価方法を定めているものと解され、当審判所においても相当であると認める。

B 評価通達7-2《評価単位》は、土地の価額は評価単位ごとに評価することとし、宅地については、利用の単位となっている1区画の宅地（1画地の宅地）を一つの評価単位とし、農地については、耕作の単位となっている1区画の農地（1枚の農地）を一つの評価単位とする旨定めている。

このような評価通達の定めは、宅地又は農地の取引が通常利用単位ごとに行われ、その単位を基に取引価格が形成されることから、その利用状況を基礎として評価単位を定めようとするものであり、当審判所においても相当であると認める。

ロ 検討

上記イのとおり、評価通達に定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情がない限り、評価通達の定める評価方法に従い算定された評価額をもって「時価」とであると事実上推認することができる。

そこで、本件各土地の本件申告評価額が、評価通達に基づく評価額であるか否かを認定した上で、上記特別の事情の有無について、以下検討する。

(イ) 評価通達に定める評価方法によって算定した本件各土地の評価額について

A 上記イの(ロ)のとおり、土地の価額は、課税時期の現況によって判定した地目の別に、また、利用又は耕作の単位に基づく評価単位ごとに評価すべきところ、本件相続の開始時における本件各土地の現況は上記1の(3)のハの(ロ)ないし(ニ)のとおりであることから、本件土地1及び本件土地3の地目は宅地であり、本件土地2の地目は畑であると認められる。

B そして、①上記1の(3)のハの(ロ)ないし(ニ)のとおり、本件土地2（地目畑）

は、本件土地1（地目宅地）及び本件土地3（地目宅地）と一体として利用されていた事実は認められないこと、②上記1の(3)のハの(ニ)のとおり、本件土地3の一部が貸家建付地であることからすると、本件土地1及び本件土地2はそれぞれ一つの評価単位として、また、本件土地3はその上に存する家屋の各棟の敷地（本件土地3-1ないし本件土地3-3）をそれぞれ一つの評価単位として取り扱うことが相当である。

C その上で本件各土地を評価すると、その各評価額は別表3のとおりとなり、その合計額は本件申告評価額と同額となるから、本件申告評価額は評価通達に基づく評価額であると認められる。

(ロ) 評価通達に定められた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の有無について

A 本件各土地の評価単位について

請求人らは、上記3の(2)の「請求人ら」欄のイのとおり、本件各土地は、一団の土地として全体に評価通達20-2が適用されるべきものであるところ、同通達の趣旨からも、本件各土地の最有効使用は一体開発した上で戸建住宅用地として分譲することであるといえるから、本件各土地は一体評価すべき旨主張する。

しかしながら、相続税法第22条に規定する時価とは、現況に基づかない仮定される最有効使用ではなく、本件相続開始時の対象不動産の利用状況を前提に算定されるべきであるところ、①上記1の(3)のハの(ロ)ないし(ニ)のとおり、本件土地2（畑）は、本件土地1（宅地）及び本件土地3（宅地）と一体として利用されていた事実は認められないこと、②本件土地3上の家屋番号■■■■■及び家屋番号■■■■■の家屋はいずれも第三者に賃貸借されており、これにより本件各土地の一部の使用収益が制約されていることから、本件各土地が利用単位として1区画を形成するものとはいえない。

したがって、本件各土地を一団の土地として一体評価するのは相当ではなく、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認められない。

B 本件申告評価額は畑の単価が宅地の単価を上回ることについて

請求人らは、上記3の(2)の「請求人ら」欄のロのとおり、本件申告評価額

は本件土地2（畑）の1㎡当たりの評価額が本件土地1（宅地）の1㎡当たりの評価額を上回る不合理なものであり、評価通達に定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情がある旨主張する。

しかしながら、本件土地1は、評価通達20-2の地積規模の要件を満たすため同通達に基づく減価補正をすることができ、本件土地2は、その地積が要件に満たないため減価補正をすることができなかった結果、本件土地1と本件土地2の評価額に差異が生じたにすぎないから、当該事情をもって、同通達の定める評価方法で適切な時価を算定することができない特別の事情があると認められない。

C 本件申告評価額と本件鑑定評価額との間に大きな乖離があることについて

請求人らは、上記3の(2)の「請求人ら」欄の口のとおり、本件申告評価額と本件鑑定評価額との間に大きな乖離があることから、評価通達に定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情がある旨主張する。

しかしながら、上記1の(4)の口のとおり、本件鑑定評価額は本件各土地全体を「宅地見込地」として、転換後・造成後の想定更地価格をベースに控除方式を適用して算定されており、本件相続開始時における対象不動産の現況により算定される相続税法第22条に規定する時価とは、その前提を異にするものである。そうすると、本件申告評価額と本件鑑定評価額との間に大きな乖離があることをもって、同通達の定める評価方法で適切な時価を算定することができない特別の事情があると認められない。

(ハ) まとめ

評価通達の定める評価方法が一般的に合理性を有するものであることからすると、評価通達の定める評価方法によって算定された本件各土地の価額は、いずれも相続税法第22条の「時価」と推認される。そして、請求人らが主張する事情は、いずれも評価通達の定める評価方法で適切な時価を算定することができない特別の事情には該当しない。

したがって、本件申告評価額は、時価を上回るものではないと認めるのが相当である。

(3) 請求人らの主張について

請求人らは、上記3の(2)の「請求人ら」欄のイのとおり、①本件土地1は宅地であり、評価通達20-2が適用されていること、②本件土地2は市街地農地であるため、宅地としての標準的使用を基準として評価単位を判断すべきこと、③本件土地3に存する貸家建付地は僅かであることから、本件各土地は、一団の土地として全体に評価通達20-2を適用すべき旨主張する。

しかしながら、上記(2)のロの(ロ)のAのとおり、本件各土地を一団の土地として取り扱うべき理由はなく、本件各土地の全体に同通達を適用すべき理由はない。

したがって、請求人らの主張には理由がない。

(4) 原処分の適法性について

上記(1)のとおり、本件各通知処分の理由の提示に不備はなく、上記(2)のとおり、本件各土地の本件申告評価額は時価を上回るものではないと認められる。そして、当審判所において、本件申告評価額に基づき、請求人らの課税価格及び納付すべき税額を計算すると、いずれも申告額と同額となる。

また、本件各通知処分のその他の部分については、請求人らは争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件各通知処分はいずれも適法である。

(5) 結論

よって、審査請求にはいずれも理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

別表1 本件各土地の明細

順号	項目	内容
1	所在	[REDACTED]
	地番	[REDACTED]
	地目	宅地
	地積	1,420.1 m ²
2	所在	[REDACTED]
	地番	[REDACTED]
	地目	畑
	地積	811 m ²
3	所在	[REDACTED]
	地番	[REDACTED]
	地目	宅地
	地積	700.55 m ²

別表2 審査請求に至る経緯

(単位：円)

項目		区分	申告	更正の請求	通知処分
年 月 日			法定申告期限内	令和2年11月16日	令和3年7月9日
相続税の総額の計算	取得財産の価額		[redacted]		更正をすべき理由がない旨の通知
	債務及び葬式費用の金額				
	純資産価額				
	課税価格				
	相続税の総額				
請求人 [redacted]	取得財産の価額				
	債務及び葬式費用の金額				
	純資産価額				
	課税価格				
	納付すべき税額				
請求人 [redacted]	取得財産の価額				
	債務及び葬式費用の金額				
	純資産価額				
	課税価格				
	納付すべき税額				
請求人 [redacted]	取得財産の価額				
	債務及び葬式費用の金額				
	純資産価額				
	課税価格				
	納付すべき税額				
請求人 [redacted]	取得財産の価額				
	債務及び葬式費用の金額				
	純資産価額				
	課税価格				
	納付すべき税額				

(単位：円)

項目		区分	申告	更正の請求	通知処分
		年 月 日	法定申告期限内	令和2年11月16日	令和3年7月9日
請求人 [redacted]	取得財産の価額		[redacted]		更正をすべき理由がない旨の通知
	債務及び葬式費用の金額				
	純資産価額				
	課税価格				
	納付すべき税額				
請求人 [redacted]	取得財産の価額				
	債務及び葬式費用の金額				
	純資産価額				
	課税価格				
	納付すべき税額				

別表3 本件申告評価額

1 本件土地1

(1) 地目等

イ 地目：宅地

ロ 利用区分：自用地

ハ 地区区分：普通住宅地区

ニ 地積：1,420.1㎡

ホ 路線価：51,740円（正面）、46,930円（側方）（注）

(2) 一路線に面する宅地

51,740円（正面路線価）×0.91（奥行価格補正率）＝47,083円…①

(3) 二路線に面する宅地

47,083円（①）＋（46,930円（側方路線価）×0.92（奥行価格補正率）×0.03（側方路線影響加算率）×12.89m/42.34m）＝47,477円…②

(4) 不整形地

47,477円（②）×0.99（不整形地補正率）＝47,002円…③

(5) 地積規模の大きな宅地

47,002円（③）×0.77（規模格差補正率）＝36,191円…④

(6) 自用地の評価額

36,191円（④）×1,420.1㎡（地積）＝51,394,839円…⑤

(7) 小規模宅地等の価額

51,394,839円（⑤）×330㎡/1,420.1㎡（選択した宅地等の面積割合）
＝11,943,030円…⑥

(8) 小規模宅地等の特例適用後の価額

51,394,839円（⑤）－（11,943,030円（⑥）×80%（減額割合））＝41,840,415円

2 本件土地2

(1) 地目等

イ 地目：畑

ロ 利用区分：自用地

ハ 地区区分：普通住宅地区

ニ 地積：811㎡

ホ 路線価：50,700円（正面）（注）

(2) 評価する農地が宅地であるとした場合の1㎡当たりの評価額

50,700円（正面路線価）×0.95（奥行価格補正率）×0.99（不整形地補正率）
=47,683円…①

(3) 農地を宅地に転用する場合において通常必要と認められる1㎡当たりの整地費の金額

600円…②

(4) 自用地の評価額

(47,683円（①）－600円（②）) ×811㎡（地積）=38,184,313円

3 本件土地3

(1) 本件土地3-1

イ 地目等

(イ) 地目：宅地

(ロ) 利用区分：貸家建付地

(ハ) 地積：700.55㎡×37.55㎡/（37.55㎡+37.55㎡+37.55㎡）≒233.52㎡

(ニ) 固定資産税評価額：27,881,890円（本件土地3の固定資産税評価額）×
37.55㎡/（37.55㎡+37.55㎡+37.55㎡）≒9,293,963円…①

ロ 貸家建付地の評価額

9,293,963円（①）×1.3（倍率）×（1-0.4（借地権割合）×0.3（借家権割合））≒10,632,294円

(2) 本件土地3-2

イ 地目等

(イ) 地目：宅地

(ロ) 利用区分：貸家建付地

(ハ) 地積：700.55㎡×37.55㎡/（37.55㎡+37.55㎡+37.55㎡）≒233.52㎡

(ニ) 固定資産税評価額：27,881,890円（本件土地3の固定資産税評価額）×
37.55㎡/（37.55㎡+37.55㎡+37.55㎡）≒9,293,963円…①

ロ 貸家建付地の評価額

9,293,963円（①）×1.3（倍率）×（1-0.4（借地権割合）×0.3（借家権割

合)) $\approx 10,632,294$ 円

(3) 本件土地 3 - 3

イ 地目等

(イ) 地目：宅地

(ロ) 利用区分：自用地

(ハ) 地積： $700.55\text{m}^2 \times 37.55\text{m}^2 / (37.55\text{m}^2 + 37.55\text{m}^2 + 37.55\text{m}^2) \approx 233.52\text{m}^2$

(ニ) 固定資産税評価額：27,881,890円（本件土地3の固定資産税評価額） \times
 $37.55\text{m}^2 / (37.55\text{m}^2 + 37.55\text{m}^2 + 37.55\text{m}^2) \approx 9,293,963$ 円…①

ロ 自用地の評価額

$9,293,963$ 円 (①) $\times 1.3$ (倍率) $\approx 12,082,152$ 円

(注) 固定資産税評価上の路線価に1.3(倍率)を乗じて算出している。

別紙1 共同審査請求人

	住 所	氏 名
総代	[redacted]	[redacted]
	[redacted]	[redacted]
	[redacted]	[redacted]
	[redacted]	[redacted]
	[redacted]	[redacted]
	[redacted]	[redacted]

別紙2 関係法令等の要旨

1 行政手続法関係

行政手続法第8条《理由の提示》第1項本文は、行政庁は、申請により求められた許認可等（法令に基づき、行政庁の許可、認可、免許その他の自己に対し何らかの利益を付与する処分をいう。以下同じ。）を拒否する処分をする場合は、申請者に対し、同時に、当該処分の理由を示さなければならない旨規定し、同条第2項は、同条第1項本文に規定する処分を書面でするときは、同項の理由は、書面により示さなければならない旨規定している。

2 相続税法関係

(1) 相続税法第22条《評価の原則》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、相続等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している。

(2) 財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56ほか1課共同国税庁長官通達。以下「評価通達」という。）7《土地の評価上の区分》の本文は、土地の価額は、宅地、田、畑、山林、原野、牧場、池沼、鉱泉地及び雑種地の地目の別に評価する旨定めるとともに、そのただし書で、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定め、地目は、課税時期の現況によって判定する旨定めている。

(3) 評価通達7-2《評価単位》は、土地の価額は評価単位ごとに評価することとし、宅地については、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、農地については、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定めている。

別紙3 本件各通知処分 の理由の要旨

- 1 相続税法第22条が規定する時価とは、客観的な交換価値をいうものと解されるが、財産の客観的な交換価値は必ずしも一律に確定されるものではない場合もあることから、納税者間の公平、納税者の便宜等の見地から評価通達が定められており、これに従った評価をすることが、財産の評価方法として合理性を有する限り、納税者間の公平等の見地から、原則として、全ての納税者との関係で評価通達に基づく評価を行う必要がある。

もつとも、評価通達に定める評価方法によらないことが正当として是認されるような特別な事情がある場合には、別の合理的な評価方法によることも許されるが、そうでない限り、特定の納税者あるいは特定の財産についてのみ評価通達に定める方法以外の方法によって評価することは、たとえその方法による評価がそれ自体としては相続税法第22条に定める時価として許容できる範囲内のものであっても、許されない。

- 2 評価通達7は、地目は課税時期の現況によって判定することとしており、評価通達7-2では、地目別に、宅地については1画地の宅地を、農地については1枚の農地を評価単位として評価することとしている。

上記の評価方法は、相続税法第22条の相続財産の取得の時における価額を時価とする趣旨に沿うものであるといえる。

- 3 調査の結果、本件土地1及び本件土地3の地目は宅地、本件土地2の地目は畑であり、本件土地1は被相続人の自宅敷地として、本件土地2は農地として、本件土地3-1及び本件土地3-2は被相続人名義の貸家の敷地（貸家建付地）として、本件土地3-3は被相続人名義の自用家屋の敷地（使用貸借）としてそれぞれ利用されていると判断され、一体利用されているとは認められない。

また、相続税による財産評価は、相続開始時の現況によるのであるから、一体で開発することが合理的であることを理由として、本件各土地全体を一体として評価すべきとはいえないものと判断される。

したがって、本件各土地には、一体として利用されている一団の土地として評価すべき事情は認められないことから、それぞれの土地ごとに評価することが相当である。

- 4 本件鑑定書は、本件各土地について、取引事例比較法による比準価格を求めておらず、開発法（控除方式）による価格のみを求めて鑑定評価額を決定しており、比準価格を求めていないことについての理由の記載もない。

したがって、本件鑑定評価額は、その算定方法の合理性に疑義があるため、評価通達に定める評価方法による評価額が時価を上回ることが明らかであるとは認められない。

- 5 上記3のとおり、本件各土地の評価に当たり、評価通達に定める評価方法を用いることが不合理であるとは認められない。

また、上記4のとおり、請求人らが本件各更正の請求において提出した本件鑑定書の記載内容を踏まえても、本件各土地の評価に当たり、評価通達に定める評価方法による評価額が客観的な交換価値を上回ることが明らかであるとは認められない。

- 6 そうすると、本件各土地の評価に当たり、評価通達を適用して評価することが不合理と認められる特別な事情はないことから、本件各土地の評価は、評価通達に定める評価方法に基づいて行うことが相当であるため、本件各土地の評価額の合計額は、本件申告評価額と同額になる。