

私道の用に供されている宅地の相続税評価**【文献種別】** 判決／最高裁判所第三小法廷**【裁判年月日】** 平成29年2月28日**【事件番号】** 平成28年(行ヒ)第169号**【事件名】** 相続税更正及び加算税賦課決定取消請求事件**【裁判結果】** 原判決破棄、原審差戻し**【参照法令】** 相続税法22条**【掲載誌】** 民集71巻2号296頁、裁時1671号7頁、判時2336号28頁、判タ1436号79頁、
金法2068号56頁

LEX/DB 文献番号 25448475

事実の概要

Xら(原告・控訴人・上告人)は被相続人A(平成20年3月19日相続開始)の遺産分割協議によりB市とC市の共同住宅及びその敷地(それぞれB市土地、C市土地という)を取得した。Aは平成14年11月にB市長から都市計画法所定の開発行為の許可を受けて共同住宅を建築し、B市開発行為等指導要綱を踏まえた市の指導によって、市道に接する形でB市歩道状空気を整備した。また、平成14年11月及び同15年6月にC市長から都市計画法所定の開発行為の許可を受けて共同住宅を建築し、C市の「都市計画法施行令第25条第2号ただし書の運用基準」を踏まえた市の指導によって、市道に接する形でC市歩道状空気を整備した。B市、C市の歩道状空気はインターロッキング舗装が施された幅員2mの私道である。

Xらは、Y税務署長に対し、本件各歩道状空気につき、不特定多数の者の通行の用に供されている私道の用に供されている宅地であるとして、その価額を自用地の価額の100分の30に相当する価額としたところ、Y税務署長は、平成23年7月8日付けで、Xらに対し、本件各歩道状空気につき、いずれも私道の用に供されている宅地に該当せず、本件各共同住宅の敷地(貸家建付地)として評価すべきであるとして更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行なった。Xらは、処分の取消しを求めて出訴した。

原審は、①建物敷地の接道義務を満たすために建築基準法上の道路とされるものは、道路内の建築制限(同法44条)や私道の変更等の制限(同法45条)などの制約があるのに対し、②所有者が

事実上一般の通行の用に供しているものは、特段の事情のない限り、私道を廃止して通常の宅地として利用することも可能であるから、財産評価通達24にいう私道とは、その利用に①のような制約があるものを指すと解するのが相当であるとして、Xらの請求を棄却した。

(争点) 本件歩道状空気が、財産評価基本通達24にいう私道の用に供されている宅地に該当するか否か。

判決の要旨

原判決破棄、原審差戻し。

「相続税法22条は、相続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、課税時期である被相続人の死亡時における当該財産の客観的交換価値をいうものと解される。そして、私道の用に供されている宅地については、それが第三者の通行の用に供され、所有者が自己の意思によって自由に使用、収益又は処分することに制約が存在することにより、その客観的交換価値が低下する場合に、そのような制約のない宅地と比較して、相続税に係る財産の評価において減額されるべきものといえることができる。

そうすると、相続税に係る財産の評価において、私道の用に供されている宅地につき客観的交換価値が低下するものとして減額されるべき場合を、建築基準法等の法令によって建築制限や私道の変更等の制限などの制約が課されている場合に限定する理由はなく、そのような宅地の相続税に係る財産の評価における減額の要否及び程度は、私道

としての利用に関する建築基準法等の法令上の制約の有無のみならず、当該宅地の位置関係、形状等や道路としての利用状況、これらを踏まえた道路以外の用途への転用の難易等に照らし、当該宅地の客観的交換価値に低下が認められるか否か、また、その低下がどの程度かを考慮して決定する必要があるというべきである。」

判例の解説

一 私道の用に供されている宅地の相続税の評価

相続税法は相続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」（相続税法 22 条）とされる。時価とは、客観的交換価値であり、「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と認められる価額」（金子宏『租税法〔22 版〕』（弘文堂、2017 年）662 頁）とされている。

本判決は、私道の用に供されている宅地の評価にあたり、「時価とは、課税時期である被相続人の死亡時ににおける当該財産の客観的交換価値をいう」とした上で、「それが第三者の通行の用に供され、所有者が自己の意思によって自由に使用、収益又は処分をすることに制約が存在することにより、その客観的交換価値が低下する場合に、そのような制約のない宅地と比較して、相続税に係る財産の評価において減額されるべき」とする。その上で、本判決は、①私道としての利用に関する建築基準法等の法令上の制約の有無、②当該宅地の位置関係、形状等や道路としての利用状況、③これらを踏まえた道路以外の用途への転用の難易等の 3 つの要素に照らし、客観的交換価値に低下を及ぼす程度を判断し、歩道状空地の減額割合を評価するとした。本判決の判示事項を踏まえ、国税庁も通達を発遣し、「①都市計画法所定の開発行為の許可を受けるために、地方公共団体の指導要綱等を踏まえた行政指導によって整備され、②道路に沿って、歩道としてインターロッキングなどの舗装が施されたものであり、③居住者等以外の第三者による自由な通行の用に供されている『歩道状空地』については、評価通達 24 に基づき評価する」としている¹⁾。

二 財産評価基本通達 24 の合理性

財産評価基本通達 24 は、私道を、不特定多数の者の通行の用に供するいわゆる通り抜け道路

と、袋小路のようにもっぱら特定の者の通行の用に供するいわゆる行き止まり道路とに区分している。これまで下級審では、私道としての用に供されている宅地を評価する方法として、財産評価基本通達 24 の合理性が肯定されてきた²⁾。本判決は、私道としての用に供されている宅地の評価について、もっぱら、相続税法 22 条を根拠として判断し、財産評価基本通達 24 について明示もしていないが、否定もしていないことから、これまでの評価通達の合理性を認めた裁判実務の変更を求めるものではないと考えられる³⁾。

財産評価基本通達 24 後段は、私道が不特定多数の者の通行の用に供されているときは、いわゆる公道と同様であるため減額割合を 100% とし、国税庁は、具体例として「公道から公道へ通り抜けできる私道」、「行き止まりの私道であるが、その私道を通行して不特定多数の者が地域等の集会所、地域センター及び公園などの公共施設や商店街等に出入りしている場合などにおけるその私道」、「私道の一部に公共バスの転回場や停留所が設けられており、不特定多数の者が利用している場合などのその私道」を挙げ、公共性が認められるものであることが必要であるとし、これらについては、道路の幅員の大小によって区別されないとしている。財産評価基本通達 24 後段について、下級審に「位置指定によるものを含めた種々の規制の有無及び程度を踏まえつつも、私道の用に供されている宅地が『不特定多数の者の通行の用に供されている』といえるか否かにより、評価割合を異にする評価方式を定めたもの」（東京地判平 26・10・15 税資 264 順号 12544）とするものがある。

他方、財産評価基本通達 24 前段は「私道の用に供されている宅地の価額は、11《評価の方式》から 21 - 2《倍率方式による評価》までの定めにより計算した価額の 100 分の 30 に相当する価額によって評価する」としており、土地に対する制約による 70% の評価減を認めている。この通達の趣旨について、「後段で想定した不特定多数の者が利用する私道とは異なるものであり、具体的には、多数とはいえ、特定の者による道路としての利用の負担だけが想定されているものと解される。そして、そのような私道の場合、第三者との関係における道路としての利用関係の負担が問題となって客観的な交換価額を減じさせられるが、私有物として、所有者の意思に基づく処分の

可能性は残されているといえるし、また私道に接する土地が私道所有者と同一人の所有に帰属することになると、現在の私道は容易にその敷地内に包含されて、私道ではなくなってしまうことになることから、評価価額がないとするのではなく減額評価するにとどめているものと考えられ、「ここでいう『私道』とは、特定多数といえる、当該私道部分の隣接地の住民等だけが利用するような、典型的には袋小路（行き止まり道路）となった私道を想定している」（広島地判平 25・6・26 税資 263 号順号 12240）と解す裁判例がある。

三 客観的交換価値の低下とその程度について判断すべき要素

1 法令上の制約の有無

本判決は、私道の用に供されている宅地の客観的交換価値の低下とその程度について判断すべき要素を3つ挙げている。第1の要素として、私道としての利用に関する建築基準法等の法令上の制約の有無を挙げる。原審は、本件各歩道状空地の相続税に係る財産の評価につき、建築基準法等の法令による制約がある土地でないことや、所有者が市の指導を受け入れつつ開発行為を行うことが適切であると考えて選択した結果として設置された私道であることのみを理由として、減額をする必要がないと判断した。しかし、本判決は、都市計画法所定の開発行為の許可を受けるための行政指導の効果は共同住宅が存在する限り続くとして、他の用途への転用が難しいと判断し、評価減を認めた。行政指導は法的拘束力を持つ行政行為ではなく、相手方の任意を前提に行なわれるものであるが、場合によっては、実質的な法的効果をもたらすことがあることから⁴⁾、私道としての利用に関する建築基準法等の法令に限定しないとすると本判決の解釈には合理性があると考えられる。

2 道路としての利用状況

本判決は第2の要素として、当該宅地の位置関係、形状等や道路としての利用状況を挙げる。国税庁通達は歩道としてインターロッキングなどの舗装が施されたものを例示しているが、そうした歩道の整備だけでは、利用状況の判定は困難である⁵⁾。静岡地判平 23・1・28（税資 261 号順号 11605）は、「土地が私道の用に供されているか否かは、当該土地が現に人の通行の用に供されているか否かによって決すべきであると解するのが相

当である。そして、土地に人が時折立ち入ることがある程度であれば、取引に当たって障害となることも考えられず、価格に対する影響は生じないから、上記土地が私道の用に供されているとはいえない」とし、「土地は舗装や砂利敷きはなく、地面が露出し、部分的に雑草が生えている」といった詳細な事実関係を踏まえ、財産評価基本通達 24 の適用を否定している。

3 道路以外の用途への転用の難易

さらに、本判決は第3の要素として、道路以外の用途への転用の難易を挙げる。しかし、被相続人の受けた当該土地の利用に対する制約が、相続開始時に実際に存在しているかどうかは、現況の把握によらざるを得ない。しかも、相続人は当該土地に対する制約を受けないことを選択する可能性がある。さらに、相続人が相続開始後、どの程度の期間、被相続人と同様の利用形態で土地を所有し続けるかどうかを予測することは難しく、事実認定によることになろう⁶⁾。

四 その他の法令上の制約

そもそも私道について明確な定義はなく広義に用いられており、本件で問題となった土地のように、建築物の敷地のうち道路に接する細長い部分（敷地延長ということもある）は路地状敷地とも呼ばれ、「通路状のものが多いので、広い意味で私道というが、本来敷地の一部であり、建築基準法上の道路ではない。したがって、路地上敷地の場合は建ぺい率の算定の基礎」とされている⁷⁾。路地上敷地は、「建築物の敷地が2メートル以上建築基準法上の道路に接していなければならないという接道義務（建築基準法 43 条）を果たす役割を担っている」⁸⁾ものの、敷地の所有者が専用利用している場合は、私道として評価されず、隣接する宅地とともに1画地の宅地として評価される（国税庁・質疑応答事例「私道の用に供されている宅地の評価」）⁹⁾。

総合設計制度の公開空地（建築基準法 59 条の2）が、私道の用に供されている宅地と同様に客観的交換価値が低下する程度に法令上の制約を受けるかどうか問題となる。公開空地は、建物の敷地内に日常一般に公開する一定の空地を有するなどの基準に適合して許可を受けることにより、容積率や建物の高さに係る規制の緩和を受けることができる土地である。公開空地も確かに法令上の制

約を受けており、建物がある限り他の用途への転用は難しいと考えられるが、この場合の制約は、容積率や建物の高さに係る規制の緩和のためのインセンティブであって、接道義務のような制約ではないとも考えられる。したがって、こうした公開空地として利用されている宅地は、建物を建てるために必要な敷地を構成するものとして、建物の敷地として評価されている（国税庁・質疑応答事例「公開空地のある宅地の評価」¹⁰⁾。もっとも、相続開始時の現況によっては、公開空地でも、接道義務を果たす等の土地に対する制約を受ける歩道状公開空地の場合は、客観的交換価値の低下につながる可能性があり得る¹¹⁾。

さらに、民法上の契約が法令上の制約にあたるかどうか問題となろう。私道については建築基準法に基づく行政処分ないし行政上の措置がなされたからといって、ただちに私法上の権利が発生するものではないと解されている（東京地判昭47・5・30判時687号65頁）。そこで、私道の利用者は、土地所有者と私道の利用について使用貸借契約を締結することがある。建築基準法42条所定の位置指定道路及び2項道路のいずれにも該当しない土地で、分筆の上、使用借権の設定がされた土地について、「接道義務を果たすために使用貸借契約が締結されているとしても、現に当該契約の目的に従って通行の用に供されているという状況が認められない以上、私道の用に供されているとは認めることができない」として、前述の静岡地判平23・1・28（税資261号順号11605）は、財産評価基本通達24の適用を認めなかった。しかし、使用貸借契約の目的に従って通行の用に供されているという状況が認められた場合は、私道の用に供されていることになる。

五 まとめ

本判決は、私道としての用に供されている宅地の評価について、相続税法22条を根拠として判断の枠組みを示し、行政指導による制約を認めた点で意義が大きい。行政指導が法的効果を持ち得ることに鑑みると、法令上の制約の解釈を大幅に緩めるものではないと考えられる。

なお、差戻審の口頭弁論で国は更正処分を職権で取り消し¹²⁾、国税庁は、本判決を受けて国税通則法の後発的理由に基づく更正の請求を遡及して認めている。

●—注

- 1) 国税庁「財産評価基本通達（私道の用に供されている宅地の評価）における『歩道状空地』の用に供されている宅地の取り扱いについて」（2017年7月）。
- 2) さいたま地判平17・11・30税資255号順号10215、東京高判平18・4・20税資256号順号10371、神戸地判平20・3・13税資258号順号10919、広島地判平25・6・26税資263号順号12240、広島高判平25・11・28税資263号順号12344、東京地判平26・10・15税資264号順号12544、東京高判平27・7・8税資265号順号12691。これらの裁判例の紹介については、以下を参照。長島弘「歩道状空地が財産評価基本通達24の適用される私道供用宅地に該当しないとされた事例」税務事例49巻3号（2017年）29～30頁。3) 日置朋弘「私道の用に供されている宅地の相続税に係る財産の評価における減額の要否及び程度の判断の方法」ジュリ1510号（2017年）101頁。
- 3) 日置朋弘「私道の用に供されている宅地の相続税に係る財産の評価における減額の要否及び程度の判断の方法」ジュリ1510号（2017年）101頁。
- 4) 櫻井敬子＝橋本博之『行政法（第5版）』（弘文堂、2017年）141頁。医療法の勧告である行政指導の処分性が認められた例として、最判平17・7・15民集59巻6号1661頁。宅地開発指導要綱に基づく土地利用上の制約については、黒沢泰「ビギナー向け 裁判事案に学ぶ 財産評価のチェックポイント（39）私道の用に供されている宅地を貸家建付地として評価すべきだとした課税庁の処分を否認した最高裁判決〔平成29.2.28〕」税務経理9610号（2017年7月11日）6頁。
- 5) 浅妻章如「判批」ジュリ1508号（2017年）10頁。
- 6) 相続人の利用に着目するものに、岩崎政明「相続財産評価に当たり私道供用宅地に該当するか否かが争われた事例」ジュリ1509号（2017年）123～126頁。
- 7) 安藤一郎『私道の法律問題（第6版）』（三省堂、2013年）521頁。
- 8) 同上525頁。
- 9) <https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hyoka/04/05.htm>（2018年1月9日最終閲覧）。
- 10) <https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/01.htm>（2017年12月18日最終閲覧）。
- 11) 公開空地と歩道状空地の評価の違いについて言及するものとして、風岡範哉「歩道状空地は宅地か私道か」税務事例49巻8号（2017年）45頁。後宏治「歩道状空地の評価実務における変化・留意点」税経通信73巻1号（2018年）90頁。
- 12) 週刊税務通信3462号（2017年6月19日）。品川芳宣「評価通達に定める『私道』の該非と評価額」税研195号（2017年）95頁。