

裁決評釈

広大地の評価

一国税不服審判所平成 19 年 7 月 9 日裁決（裁決事例集 74 号 326 頁）を素材として一

税務大学校副校長

岩 崎 吉 彦

◆SUMMARY◆

財産評価基本通達 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定めている。そして、このような土地の評価方式は、平成 16 年に、現在のよう
な評価方式に改正された。

本稿は、広大地からマンション適地等を除くこととした上記改正の後、その相当性を判断した初めての公表裁決を取り上げ、同改正後の評価方式について解説するとともに、その妥当性を検証するものである。（平成 24 年 3 月 28 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

1 事案の概要	202
2 裁決の要旨	203
(1) 広大地通達という評価宅地の属する「その地域」	203
(2) マンション適地を広大地から除く旨を定めている広大地通達の相当性等	203
(3) 本件土地の広大地該当性	203
(4) 請求人及び原処分庁の主張について	203
3 評 釈	203
(1) 評価の原則	203
(2) 土地の評価	204
(3) 広大地の評価	205
(4) 広大地の要件	206
(5) 本裁決の評価	211

1 事案の概要

本事案は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、相続により取得した 1,279.03 ㎡の土地（以下「本件土地」という。）の価額は財産評価基本通達（平成 16 年 6 月 4 日付課評 2-7 による改正後のもの^①）。以下「評価通達」という。）24-4《広大地の評価》（以下「広大地通達」という。）の定めを適用して算出した評価額が相当であるなどとして更正の請求を行ったところ、原処分庁が、本件土地については、広大地通達を適用すべきではないとして、更正をすべき理由がない旨の通知処分等を行ったことから、請求人が、これらの処分は違法であるとして、同処分等の全部の取消しを求めたものである。

したがって、本事案の争点は、本件土地が広大地通達に定める広大地（以下、単に「広大地」という。）に該当するか否か^②である。

そして、この争点に関し、請求人は、本件土地は、その地積が著しく広大であり、近隣の標準的な分譲面積である 100 ㎡から 120 ㎡で本件土地を画地割すると、幅員 4mの通り

抜け道路が必要となり、この通り抜け道路用地は、広大地通達に定める公共公益的施設用地に該当するから、広大地として評価すべきであって、原処分庁が示す画地割は、分割後の各土地の評価において不整形地等の補正を要し、分割後の合計評価額が分割前のそれを下回るから、不自然で、標準的な画地割といえない旨主張した。一方、原処分庁は、本件土地は、原処分庁が示す画地割案によれば、通り抜け道路のような公共公益的施設用地となる地積を生じさせることなく開発許可を受けることができ、また、請求人が主張する画地割は道路用地として 206 ㎡に相当する土地の負担が生じ、有効宅地面積は 1,073 ㎡にとどまるから、原処分庁が示す画地割案に比して必ずしも経済的に合理的であるとは認められず、したがって、本件土地は、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ずしも必要と認められないため、広大地通達に定める広大地に該当しない旨主張した。

2 裁決の要旨

(1) 広大地通達という評価宅地の属する「その地域」

広大地通達という評価宅地の属する「その地域」(以下、単に『その地域』という。)とは、①河川や山などの自然的状況、②行政区域、③都市計画法による土地利用の規制など公法上の規制等、④道路、⑤鉄道及び公園など、土地の使用状況の連続性及び地域の一体性を分断する場合がある客観的な状況を総合勘案し、利用状況、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の地域を指すものと解すべきである。

(2) マンション適地を広大地から除く旨を定めている広大地通達の相当性等

広大地通達は、中高層の集合住宅等の敷地用地に適している宅地(以下「マンション適地」という。)を広大地から除く旨定めている。これは、ある広大な宅地について、戸建住宅分譲用地として開発した場合には道路等の潰れ地が生じるとしても、マンション等の敷地のように細分化せずに一体として有効利用できる場合には、地積が広大であることによる減価を行う必要がないという趣旨によると解され、この定めは相当である。

ここで、ある宅地がマンション適地に該当するかについては、用途地域・建ぺい率・容積率、地方公共団体の開発規制等の状況、交通、教育、医療等の公的施設や商業地への接近性等の社会的・経済的・行政的見地からそう認められる場合や「その地域」が現にマンション等の敷地としての利用に地域が移行しつつある状態で、その移行の程度が相当進んでいる場合をいうものと解するのが相当である。

(3) 本件土地の広大地該当性

本件土地が属する「その地域」は、①幹線道路の沿道であり第二種住居地域に指定

され、沿道の後背地にある主に第一種中高層専用住居地域の住環境を保護する効果をもたらしている地域であること、②商業・文化機能等を強化した建築物の誘導等を推進する地域であり極めて交通の便が良く中高層の集合住宅等の他、大規模な店舗や事務所の建築に適した地域であること、③現に、戸建住宅の他、アパート、マンション、店舗併用集合住宅等の中高層の集合住宅及び事務所、大規模な店舗等の商業施設が混在している地域であること、④建築物の建築をするために開発許可が必要となる地積500 m²以上の土地に係る建築物の建築状況をみると集合住宅等や商業施設等が建築されている状況にあり、特に、本件土地と規模、形状、接道状況が酷似する南側道路の向かいの土地には7階建ての分譲マンションが建築されていることから、本件土地は、社会的・経済的・行政的見地から総合的にみてマンション適地に該当する。

したがって、本件土地は広大地に該当しない。

(4) 請求人及び原処分庁の主張について

請求人及び原処分庁は、本件土地が広大地に該当するか否かについて、ともに戸建分譲を前提とした公共公益的施設用地の負担の必要の有無について主張する。しかし、本件土地はマンション適地に該当するから、戸建分譲を前提とした請求人及び原処分庁の主張は、いずれもこれを採用できない。

3 評 釈

(1) 評価の原則

相続税法 22 条《評価の原則》は、相続により取得した財産の価額は、特別の定めがある場合を除き、当該財産の取得の時における時価による旨規定しており、ここでのいう「時価」とは、相続開始時における当該財産の客観的な交換価値、すなわち、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をいうものと解されている^③。

もっとも、客観的な交換価値といっても、その評価は必ずしも容易でなく、また、納税者間でその評価が区々となることは課税の公平を損なうことになりかねないので、課税実務においては、原則として、評価通達の定めによって評価した価額を時価とすることとしている^④(評価通達 1《評価の原則》)。なお、同通達は、「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る場合に通常成立すると認められる価額をいう」ことを明らかにした上で、財産の評価に当たっては、その価額に影響を及ぼすべき全ての事情を考慮することとしている(同)。

そして、評価通達が定める評価方法が合理的であることは、多くの裁判例が認めるところであり^⑤、評価通達に定める評価方法により画一的に財産の評価を行うことは、税負担の公平・効率的な租税行政の実現という観点からみて合理的であり、これを形式的に全ての納税者に適用して財産の評価を行うことは、一般的に、租税負担の実質的な公平を実現し、租税平等主義にかなうものである(東京高判平 18.3.28・税資 256-10355^⑥参照)。

(2) 土地の評価

イ 土地の価額は、宅地、農地、山林、原野等の地目(地目の判定は、不動産登記における取扱いに準じる。)の別に評価する(評価通達 7《土地の評価上の区分》)。また、宅地の価額は、利用の単位となっている 1 区画の宅地を評価単位とする(同 7-2《評価単位》)。都市計画法においては、「区画」は道路、河川、水路等によって区画された一団の土地を指すが、ここでは、「利用の単位となっている」の要件が加わっているので、多くの場合、

都市計画法の区画よりもさらに限定された部分が評価単位となる。

ロ 地積は、課税時期における実際の面積による(評価通達 8《地積》)。

ハ 宅地の評価は、原則として、市街地的形態を形成する地域にある宅地は路線価方式、それ以外の宅地は倍率方式によりそれぞれ行う(評価通達 11《宅地の評価の方式》)。

なお、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《奥行価格補正》から同 20-5《容積率の異なる 2 以上の地域にわたる宅地の評価》までの定めにより計算した金額により評価する方式をいい(同 13《路線価方式》)、また、倍率方式とは、その宅地の固定資産税評価額に国税局長が一定の地域ごとにその地域の実情に即するように定める倍率を乗じて計算した金額により評価する方式をいう(同 21《倍率方式》)。

ニ 路線価は、宅地の価額が概ね同一と認められる一連の宅地が面している路線(不特定多数の者が通行できる道路をいう。)ごとに、当該路線に接する宅地で、①その路線のほぼ中央部にあること、②その一連の宅地に共通している地勢にあること、③その路線だけに接していること、④その路線に面している宅地の標準的な間口距離及び奥行距離を有する矩形(くけい)又は正方形のものであることの全ての事項に該当するものについて、国税局長が評定した 1 m² 当たりの価額として設定される(評価通達 14《路線価》)。

路線価方式における宅地の価額は、概略、その宅地が面する路線の路線価に地積を乗じた金額に、当該宅地の形状・状況及び路線との位置関係に応じて、奥行価格補正、不整形地補正、側方路線影響

加算等の必要な調整を施した価額によって評価される（ただし、それらの具体的な計算手順は一律ではない。同 15《奥行価格補正》～同 20-5《容積率の異なる 2 以上の地域にわたる宅地の評価》）。

(3) 広大地の評価

イ 広大地通達は、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の評価の方法について定めている。

評価通達における広大地の評価については、平成 16 年まで、広大地の地積から公共公益的施設用地となる部分の地積を控除したものの広大地の地積に対する割合（有効宅地化率）を奥行補正率の代わりに用いるという方式⁽⁸⁾を採っていたが、平成 16 年 6 月 4 日付けで評価通達が改正され、広大地の地積から広大地補正率を機械的に計算できる現在の方式となった。この改正の趣旨について、平成 16 年 6 月 29 日付国税庁資産評価企画官情報 2 号（以下「平 16 情報」という。）には、それまでの広大地の評価方法は、公共公益的施設用地の地積の算定に当たり、開発想定図等を作成する必要がある、専門知識が必要なため苦慮する事例が多かったこと、広大地通達によらず鑑定評価に基づき申告又は更正の請求をする事例が目立つようになってきたことから、（より簡便な方法で妥当な評価を行えるよう）広大地の評価方法が見直されたと記述されている（平 16 情報 2）。

なお、広大地通達については、広大地に該当するかどうかを判定する場合の考え方について整理するために発遣された平 16 情報の他、更なる考え方の統一性を図るために平成 17 年 6 月 17 日付国税庁資産評価企画官情報 1 号（以下「平 17

情報」という。）が発遣されている。

ロ 広大地通達における広大地の評価の方法は、次のとおりである⁽⁹⁾。すなわち、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（評価通達 22-2《大規模工場用地》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。）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⁽¹⁰⁾に、評価通達 15《奥行価格補正》から 20-5《容積率の異なる 2 以上の地域にわたる宅地の評価》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⁽¹¹⁾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る（広大地通達(1)）。

広大地補正率＝

$$0.6 - 0.05 \times (\text{広大地の地積} \div 1,000 \text{ m}^2)$$

また、その広大地が倍率地域に所在する場合には、原則として、その広大地が標準的な間口距離及び奥行距離を有する宅地であるとした場合の 1 m² 当たりの価額を路線価として、路線価地域に所在する場合の計算方法に準じて計算した金額がその価額となる（広大地通達(2)）。

ただし、この式が適用されるのは地積が 5,000 m² 以下の広大地に限られ、地積が 5,000 m² を超える土地に適用する場合には広大地補正率は 0.35 が下限となる（同注 3）⁽¹²⁾。

ハ 広大地補正率の考え方について、平 16 情報は、広大地補正率が 1 m² 当たりの鑑定評価額が正面路線価に占める割合を基として算出されており、土地の形状、路線との位置関係などの土地の個別要因の事情補正は基とした鑑定評価の段階で既に考慮されていることから、広大地補正率を適用する土地について、評価通達 15 から 20-5 までの事情補正についての定めを適用しないこと、及び、同様の理由から評価通達 24-6《セットバックを必要とする宅地の評価》も適用しないことを記述している（平 16 情報 3(5)）。

(4) 広大地の要件

広大地通達に定める広大地の要件は、文理的に、①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⁽¹³⁾であること、②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こと、③評価通達 22-2《大規模工場用地》に定める大規模工場用地に該当しないこと、④マンション適地に該当しないこと、の 4 つの重疊的要件に整理できる。ただし、これらは、後述のように完全に独立した要件ではなく、③の要件を除いて相互に関連を有している⁽¹⁴⁾。

イ 要件①（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であること）について

(i) その地域における標準的な宅地の地積は「その地域」の範囲に依存するから、この要件の判定のためには、まず「その地域」の範囲を特定することが必要となる。

「その地域」とは、評価対象の土地を含む地域で、評価対象の土地に適用される路線価が設定された「宅地の価格が概ね同一と認められる一連の宅地」を中心として、宅地の利用状況が概ね同一と認められる範囲の地域を

いう（金沢地判平 18.4.10・税資 256-10361）。「その地域」の範囲は、必ずしも、その範囲内の売買実例により時価が把握できることを要するものではない（前掲金沢地判平 18.4.10⁽¹⁵⁾）。より具体的には、「その地域」は、①河川や山などの自然的状況、②行政区域、③都市計画法による土地利用の規制など公法上の規制等、④道路、⑤鉄道及び公園など、土地の使用状況の連続性及び地域の一体性を分断する場合がある客観的な状況を総合勘案し、利用状況、環境等が概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の地域をいう（国税不服審判所平 18.12.8 裁決・裁決事例集 72-565 参照）。なお、実務的には、「その地域」の範囲は、不動産鑑定評価基準における「近隣地域⁽¹⁶⁾」の範囲と基本的に同じであると理解されている。

なお、本裁決もこの考え方を踏襲している（上記 2(1)）。

(ii) 「著しく地積が広大な」は、いわゆる不確定概念⁽¹⁷⁾であり要件事実論であるところの評価的要件⁽¹⁸⁾の一種である。この「著しく」が具体的に何倍くらいを指すのが問題となるが、この要件が定められている趣旨は、地積がその地域における標準的な地積と同程度である土地については、公共公益的施設用地を負担してまでさらに細分化して開発する必然性が乏しいから、そのような土地を広大地通達の適用対象から除外するためであると考えられ、そうすると、「著しく」の要件は厳格に解する必要はなく、地積がその地域における土地の標準的な地積よりも有意に広大であれば足りると解される（前掲金沢地判平 18.4.10 参照）。また、標

準的な地積の土地に画地割する際の公共公益的施設用地の負担を問題とするのであるから、少なくとも、標準的な宅地の地積の2倍にも満たないような地積の土地は通常この要件に該当しないであろう（これは、いうまでもなく2倍以上が要件であるという意味ではない⁽¹⁹⁾）。

なお、著しく広大であるかどうかの判定は、土地上の建物の有無にかかわらず、当該土地の規模により判定される（平17情報1注書）。

- (ハ) 平16情報は、広大地に該当するものの例示として、「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（以下「開発許可面積基準」という。）以上のもの」を掲げている。平16情報はこの条件を例示としているが、この条件の裏、つまり、各自治体が定める開発許可を要する面積基準“未満”の土地は、次の要件②との関係において、公共公益的施設用地の負担の義務を負わず広大地評価を適用する必要がないことから、原則として広大地に該当しない。

広大地の地積については、開発許可面積基準以上と上記(ロ)の要件があり、これら地積についての要件を集約すると、「開発許可面積基準以上であり、かつ、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あること」となる。したがって、開発許可面積基準以上であっても、その地積が地域の標準的な規模である場合には、当然、広大地に該当しない。しかし、逆に、開発許可面積基準未満であっても、その地積が地域の標準的な規模に比して著しく広大であれば、後述（ロ（要件②）（ニ））のように広大地に該当する場合がある。

- ロ 要件②（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こと）について

(イ) 「開発行為」は、都市計画法からの借用概念で、主として建築物の建築又は特定工作物の建設の用に供する目的で行なう土地の区画形質の変更をいう（都市計画法4条《定義》12項）。ここで、「区画の変更」は、区画を形成する道路、河川、水路等の廃止、付替、又は新設等により一団の土地利用形態を変更することをいい、「形質の変更」は、切土・盛土を行う造成行為（形の変更）又は農地・山林等宅地以外の土地を宅地とする行為（質の変更）をいう⁽²⁰⁾。したがって、単に土地登記簿上で土地を合筆又は分筆することや建築工事に伴う土地の掘削等は「区画形質の変更」に含まれない。また、マンション建設は、「区画形質の変更」を伴わず、開発許可も必要としないことが通例であり、この場合も「開発行為」に該当しない。

(ロ) 「開発行為を行うとした場合」は、宅地として経済的に最も合理的であると認められる開発行為を行う場合と解すべきであり⁽²¹⁾、経済的に最も合理的であるか否かは、評価対象の土地及びその周辺の土地の利用状況等に照らして判断するべきである（前掲金沢地判平18・4・10⁽²²⁾）。つまり、広大地通達による評価の前提として想定する開発行為は、公共公益的施設用地の負担をしたとしても画地割による戸建分譲が宅地として経済的に最も合理的な利用方法であると認められる場合における開発行為をいうのであるから、画地割による戸建分譲が宅地として経済的に最も合理的である利用方法でない場合は、ここであいう「開発行為を行うと

した場合」には該当しないと解すべきである。

- (ハ) 「公共公益的施設用地」は、都市計画法 4 条《定義》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、同法施行令 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、開発行為の許可を受けるために必要とされる施設の用に供される土地をいう（広大地通達注 1）。

「公共公益的施設用地」には、ごみ集積所のような小規模なものも該当するが、広大地について奥行価格補正等の通常の補正では十分でない場合にそれらに代えて広大地補正を行うとの広大地通達の趣旨から、「公共公益的施設用地の負担」は、道路の築造を伴う相当規模の公共公益的施設用地の負担に限定されると解するのが相当である。したがって、ごみ集積所等の小規模な施設のみの開設が必要な土地は、「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」に該当し、広大地には該当しない（平 17 情報 3）。

また、平 16 情報は、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として「道路に面しており、間口が広く、奥行きがそれほどではない土地」を例示し、「二方、三方及び四方が道路に面している土地」も同様としている（平 16 情報 3(2)）。

- (ニ) 「公共公益的施設用地」の定義から、公共公益的施設用地の負担が必要であるとの要件は開発行為の許可を受けることが前提となるので、上記イの(ハ)のとおり、地積が開発許可面積基準⁽²³⁾以上であることが、原則的な要件となる。

なお、平 16 情報は、「ミニ開発⁽²⁴⁾分譲が多い地域に存する土地については、開発許可面積基準（例えば、三大

都市圏 500 m²）に満たない場合であっても、広大地に該当する場合がある」と記述している（平 16 情報 3(2)）。これは、建築基準法によって建築物の敷地は道路（同法 42 条 1 項に規定する道路）に 2 メートル以上接しなければならないとされていることから（同法 43 条 1 項）、開発許可面積基準に満たない場合であっても、ミニ開発の際に築造が必要となる位置指定道路（一定の基準に適合する私道で特定行政庁から位置の指定を受けたもの）（同項 5 号）の負担を考慮しようとするものと考えられ、この場合は開発許可面積基準以上の要件の例外となる。ただし、この場合においても、ミニ開発が宅地として経済的に最も合理的である利用方法であることを要するから、「その地域」において同様のミニ開発が一般的に行われていること、及び、画地割の地積が「その地域」の標準的な宅地の地積であることを要すると解される。

- (ホ) 以上のことから、要件②は、「原則として、地積が開発許可面積基準以上であること」、「戸建分譲が宅地として経済的に最も合理的な利用方法であること」、「経済的に最も合理的な戸建分譲を行う場合に公共公益的施設用地の負担（として“道路の築造”）が必要であること」の 3 つの要件に細分化することができる。

- (ハ) 平 16 情報は、「広大地に該当しない条件」として、③既に開発を了しているマンション・ビルの敷地用地、④現に大規模店舗、ファミリーレストラン等、宅地として有効利用されている建築物等の敷地、⑤原則として容積率 300%以上の地域に所在する土地、⑥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、の 4 条件

を例示している（平 16 情報 3(2)）。

条件㉔「既に開発を了しているマンション・ビルの敷地用地」は、(当該マンション・ビルとしての使用が宅地として経済的に最も合理的である利用方法であることを前提とすれば、)改めて開発行為を行う必要性に乏しく、「開発行為を行うとした場合」に該当しないとしているものと考えられる。なお、評価対象地が既に開発行為を了した共同住宅の敷地として有効に利用されていることから「広大地」には当たらないとした裁決事例がある（国税不服審判所平 23・4・21 裁決⁽²⁵⁾）。

条件㉕「現に大規模店舗、ファミリーレストラン等、宅地として有効利用されている建築物等の敷地」の意味について、平 17 情報は、条件㉕が「比較的規模の大きい土地の有効利用の一形態として大規模店舗等を例示的に示したもの」であり、現に大規模店舗等の敷地として利用されている土地が条件㉕に該当するかどうかは「それらの敷地がその地域の土地の標準的使用といえるかどうかで判定する」としている（平 17 情報 2）⁽²⁶⁾。したがって、現に大規模店舗等の敷地として利用されている土地については、それが郊外路線商業地域（都市の郊外の幹線道路（国道、都道府県道等）沿いにおいて、店舗、営業所等が連続している地域⁽²⁷⁾）に存する場合には条件㉕に該当する（＝広大地に該当しない）が、戸建住宅が連続する住宅街に存する大規模店舗、ファミリーレストラン、ゴルフ練習場等は、その地域の標準的使用といえないから、条件㉕に該当しない（＝広大地に該当する可能性がある）こととなる（平 17 情報 2）。

条件㉖「原則として容積率 300%以

上の地域に所在する土地」については、後述する（ニ（要件④）（ニ））。

(ト) 条件㉔は、要件②の趣旨そのものであるが、評価対象の土地が要件①を満たし、その地域における標準的な宅地の地積を目安として画地割を行うとしても、その場合においても公共公益的施設用地の負担がほとんど生じない場合であり、具体的には、例えば、上述(ハ)の「ごみ集積所等の小規模な施設のみの開設が必要な（ものの、道路の築造は必要でない）土地」、「道路に面しており、間口が広く、奥行きがそれほどではない土地」（いわゆる“羊羹（ようかん）切り”による開発が可能な土地）、「二方、三方及び四方が道路に面している土地」（画地割後の各画地が既存の道路に接するような開発が可能な土地）などがこれに該当する。

また、その他の例として、いわゆる“路地状開発”（“旗竿状開発”とも呼ばれ、旗竿状の画地の“竿”に相当する部分を通路とするような画地割による開発をいう。）により、新たな道路を築造することなく開発可能な場合がある。路地状開発について争われた事例として、被告（課税庁）が示した路地状開発による分割図によれば公共公益的施設用地の負担は必要ないと認定し、広大地通達の適用がないと判断した裁判例がある⁽²⁸⁾。また、本裁決と同日付でやはり広大地通達の適用の可否が争われた事案について裁決が行われており⁽²⁹⁾、同裁決は、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場合には、公共公益的施設用地（として道路）の負担の必要がないため、広大地通達の適用がないと判断している⁽³⁰⁾。

ハ 要件③（評価通達 22-2 《大規模工場

用地》に定める大規模工場用地に該当しないこと) について

評価通達他項目との重複該当を排除するための要件である。

ニ 要件④ (マンション適地に該当しないこと) について

(イ) この要件は、平成 16 年改正において追加された。この要件の内容は、創造的なものではなく、それまでもあった要件②から導かれるものであり、確認的に追加された定めであるといえる。平 16 情報は、平成 16 年改正に関して、評価通達における広大地が戸建住宅分譲用地として開発され道路等の潰れ地が生じる土地を前提としていること、及び、土地価格基準表において、地域の標準的な画地との比較で広大地と判定される画地であっても一体利用することが市場の需給関係等を勘案して合理的と認められる場合には地積過大による減価を行う必要がないとされていることから、中高層の集合住宅等の敷地として使用するのが最有効使用であるいわゆるマンション適地については広大地通達の適用対象でないことを明確にした旨記述している (平 16 情報冒頭囲み書き、同 3(2))。

(ロ) 「マンション適地」とは、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。評価対象の土地がマンション等の敷地として使用するのが最有効使用と認められるか否かの判断は、その土地の周辺地域の標準的使用の状況を参考にして行う (平 16 情報 3 (3)、平 17 情報 4) ⁽³¹⁾。

(ハ) 戸建住宅とマンションが混在している地域 (主に容積率 200% の地域) で

その土地の最有効使用を判断することが困難な場合には、評価対象の土地が周囲の状況や専門家の意見等から判断して明らかにマンションの敷地に適していると認められる場合を除き、この要件を満たすとされる (平 16 情報 3 (3)、平 17 情報 4)。平 16 情報は、マンション適地の判断基準の参考として、土地評価理論研究会の次の考え方⁽³²⁾を紹介していて、すなわち、マンション適地と判定すべき場合として、「イ 近隣地域又は周辺の類似地域に現にマンションが建てられているし、また現在も建築工事中のものが多数ある場合、つまりマンション敷地としての利用に地域が移行しつつある状態で、しかもその移行の程度が相当進んでいる場合」、及び、「ロ 現実のマンションの建築状況はどうであれ、用途地域・建ぺい率・容積率や当該地方公共団体の開発規制等が厳しくなく、交通、教育、医療等の公的施設や商業地への接近性から判断しても、換言すれば、社会的・経済的・行政的見地から判断して、まさにマンション適地と認められる場合」としている。

なお、本裁決もこの土地評価理論研究会の考え方を踏襲している (2 の(2) 第 2 段落)。

(ニ) 一方、容積率が 300% 以上の地域内にあり、かつ、開発許可面積基準以上の土地は、戸建住宅の敷地用地として利用するよりもマンション等の敷地として利用の方が最有効使用と考えられ、何らかの事情により容積率を活用できないような例外的な場合を除き、原則として、容積率によって判定し広大地には該当しない (平 16 情報 3(2)、平 17 情報 4)。

(5) 本判決の評価

本判決は、平成 16 年改正により広大地通達にマンション適地非該当の要件が追加された後、法令解釈において、広大地からマンション適地を除くとする広大地通達の扱いが相当であると明示的に判断した初めての公表裁判であるとともに、マンション適地非該当の要件事実の有無が判断の中心となった事例としても初めての公表裁判である。

広大地通達におけるマンション適地の要件は、上述のとおり、その内容が平成 16 年改正前からあった要件から導かれる確認的な性格であり、その意味で、広大地からマンション適地を除くとの扱いを相当とするのは至極妥当な判断といえる。

本判決の実質的な判断のポイントは、本件土地がマンション適地に該当するか否かの事実認定である。本判決は、先例を踏まえつつ、「その地域」及びそこでの標準的な宅地の利用の状況を認定し、本件土地がマンション適地に該当すると判断しており、文中で引用した路地状開発についての裁判⁽³³⁾と並んで、広大地通達の適用についての典型的な事例として意義がある。

《参考文献》

- 山田 弘編『財産評価基本通達逐条解説 平成 15 年版』平 15・12・2 大蔵財務協会
肥後治樹編『同平成 22 年版』平 22・7・21 大蔵財務協会

- ⁽¹⁾ 本判決では平成 17 年 5 月 17 日付課評 2-5 による改正前の財産評価基本通達と記述されているが、平成 17 年の改正の内容は、本事案に特に影響しない。なお、平成 16 年の改正の内容については「3(3) 広大地通達が定める広大地の評価」を参照されたい。
⁽²⁾ 本事案において、請求人及び原処分庁は、いずれも本件土地の戸建分譲のための画地割を前提に公共公益的施設用地の負担の必要の有無につ

いて主張しているが、本判決は、その双方を排斥して判断している。

- ⁽³⁾ 金子宏・租税法（第 15 版）516 頁、東京高判平 12.9.26・税資 248 号 829 頁、東京高判平 5.3.15・行集 44 巻 3 号 213 頁等参照。
⁽⁴⁾ 評価通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる場合の財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価することとされている。
⁽⁵⁾ 大阪高判平 19.3.29・税資 257-10678、東京高判平 18.3.30 税資 256-10359 等。
⁽⁶⁾ 広大地に当たるか否かが問題となった土地を、例えば課税庁が示す分割図に従って開発する場合には、公共公益的施設用地の負担は不要と認められるとした事例である。
⁽⁷⁾ 例えば、『都市計画法』の規定に基づく開発行為の許可等に関する審査基準（東京都都市整備局）1-1-2-1。
⁽⁸⁾ 広大地の評価額 = 正面路線価 × 有効宅地化率 × 各種画地補正率 × 地積
⁽⁹⁾ 広大地の評価額 = 正面路線価 × 広大地補正率 × 地積
⁽¹⁰⁾ 「その広大地の面する路線の路線価」は、その路線が 2 以上ある場合には、原則として、それらの路線の路線価のうち最も高いものである（広大地通達注 2）。
⁽¹¹⁾ 広大地補正率は、端数調整を行わない（平 16 情報 3(1)注）。
⁽¹²⁾ 地積が 5,000 m² を超える広大地については、評価通達 5《評価方法の定めのない財産の評価》により個別に評価するのが原則であるが、広大地補正率の下限である 0.35 を適用して評価することは差し支えないとされている（平 16 情報 3(1)）。
⁽¹³⁾ 平 16 情報は、広大地通達の適用を「宅地」に限定せず、市街地農地、市街地周辺農地、市街地山林及び市街地原野についても、広大地通達を適用するとしている（平 16 情報 3(4)）。
⁽¹⁴⁾ 平 16 情報及び平 17 情報には、これらの要件について判断する際のフローチャートが記載されている（平 16 情報参考、平 17 情報参考 2）。
⁽¹⁵⁾ この判決は、「その地域」は売買実例によって当該宅地の時価を把握することができる範囲の地域と解すべきとの原告の主張を排斥している。
⁽¹⁶⁾ 不動産鑑定評価基準は、「近隣地域」の定義を「対象不動産の属する用途別地域であって、より大きな規模と内容を持つ地域である都市あるいは農村等の内部にあって、住居、商業活動、工業生産活動等人の生活と活動とに関して、ある特定の用途に供されることを中心として地域的にまとまりを示している地域」とし、近隣地域が「対象不動産の価格形成に関して直接に影響を与え

るような性格を持つ」としている（下線は筆者による。）。

- (17) 例えば、金子 宏『租税法 14 版』（弘文堂、平 21）は、「（課税要件明確主義の観点から課税要件として）不確定概念（抽象的・多義的概念）を用いることにも十分に慎重でなければならない。」としている（71 頁）。

- (18) 伊藤滋夫『要件事実の基礎』（有斐閣、2000）126 頁。

- (19) 「著しく地積が広大な」の要件は平成 16 年改正前（評価通達に広大地通達が発せられたのは平成 6 年）と同じ表現であるが、平成 3 年まで広大地の評価について定めていた昭和 55 年 6 月 24 日付東京国税局長通達「個別事情のある財産の評価等の具体的な取扱いについて」では、「概ね 5 倍以上」であることが要件として明示されていた。

- (20) 前掲注(7)。

- (21) 不動産鑑定評価基準（平成 14 年 7 月 3 日国土交通省）は、不動産の価格に関する原則の一つとして「最有効使用の原則」を挙げ、その不動産の効用が最高度に発揮される可能性に最も富む使用を「最有効使用」と定義した上で、「不動産の価格は最有効使用を前提として把握される価格を標準として形成される。この場合の最有効使用は、現実の社会経済情勢の下で客観的にみて、良識と通常の使用能力を持つ人による合理的かつ合法的な最高最善の使用方法に基づく」と記述している（同第 4 章 IV）。

- (22) 同判決は、平成 16 年改正前の「開発行為」の解釈として「宅地として経済的に最も合理的であると認められる開発行為をいう」と判示し、同時に、同改正後の「開発行為」については、平成 16 年改正が戸建住宅の分譲を前提として広大地の地積だけを変数とする補正率を採用していることから、「経済的に最も合理的であると認められる戸建住宅の分譲のための開発行為」と解すべきとしている。しかし、同改正後においても、「戸建住宅の分譲のための開発行為」が経済的に最も合理的であると認められない開発行為を前提として評価を行うことに意味がないのは改正前と全く同様であるにもかかわらず、平成 16 年改正の前後で「開発行為」の要件が変更になったと解するのは不合理である。したがって、「開発行為」及び「開発行為を行うとした場合」は、平成 16 年改正の前後を通じて、本文のように解すべきである。なお、同判決は、広大地に当たるか否かが問題となった土地の最も合理的な開発行為は、「標準的な宅地の地積」程度に 2 分割することであり、道路等新たな公共公益的施設用地を負担する必要があるとは認められないと判示している。

- (23) 開発許可面積基準（各自治体が定める開発許可

を要する面積基準）は地域によって異なる。これに関しては、平 17 情報 1 及び同参考 1 により詳細な記述がある。

- (24) 「ミニ開発」は、法令用語ではないので明確な定義はないが、不動産用語としては、都市計画法の開発許可を受ける必要のない程度の小規模な建売住宅団地開発のことを指す。

- (25) 裁決事例集 83 <http://www.kfs.go.jp/service/JP/83/21/index.html>

- (26) これに対し、不動産鑑定評価基準は、「不動産の最有効使用は、（中略）標準的使用の用途と異なる用途の可能性があるので、（中略）個別要因の分析を行った上で最有効使用を判定する」とし（同基準 6 章 2 節 II 2.(4)）、「（現実の）建物及びその敷地と更地の最有効使用の内容が必ずしも一致するものではない」としており（同(5)）、不動産鑑定評価基準と広大地通達とはこの場合の評価の考え方が異なっているように思われる。

- (27) 土地価格比準表における定義。なお、「連続」は原文では「連たん」（連檐＝れんえん、れんたん＝“ひさしを連ねる”の意。）を使用している。

- (28) 東京高判 平 18.3.28・税資 256-10355。

- (29) 裁決事例集 74-342。評価対象の土地につき、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場合には、公共公益的施設用地の負担の必要性がないため、広大地に該当しないとした事例である。

- (30) 他に、いわゆる「路地状開発」の適否が争われ、広大地評価を認めた裁決事例として、国税不服審判所平 23・5・9 裁決（裁決事例集 83 <http://www.kfs.go.jp/service/JP/83/22/index.html>）がある。

- (31) 前掲注(26)。

- (32) 土地評価理論研究会『特殊な画地と鑑定評価』（1993 年 8 月 清文社）。

- (33) 前掲注(29)。