

土地の評価単位の問題

酒 井 秀 行

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、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。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

相続税及び贈与税における財産の価額は、相続税法 22 条《評価の原則》の規定により「財産の取得の時ににおける時価」によることとされている。これを踏まえ、課税の公平の確保や納税者の便宜、課税庁における徴税費用の節減等の観点から、相続財産等の評価の一般的な基準として財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）を定め、地目の別等による評価単位を判定した上で画一的な評価方法によって評価することとされており、評価単位の判定が土地評価の根幹を成すものとなっている。

評価通達においては、一画地の宅地（利用の単位となっている 1 区画の宅地）を評価単位とするなど、一体的な利用の状況に着目して評価単位を判定することとしているが、裁判においては、異なる所有者の土地を同一の評価単位とすることは例外的なものであるとして、取得者又は所有者ごとに評価すべきであるとした事例もあり、その判断に苦慮する場合がある。

また、大規模な商業施設等の敷地の用に供することを前提とした短冊状の換地等について、所有者単位で評価することが妥当か否かといった点も明確になっているとは言い難い。

そこで、本研究では、土地の評価単位に係る論点を抽出し、現行の取扱いを整理した上で、その根拠及び整合性について検証を行うとともに、固定資産評価基準（総務省）や不動産鑑定評価基準（国土交通省）など、他の評価基準における評価単位の取扱い等との比較・検討を行い、より合理的な評価手法等の在り方について考察する。

2 研究の概要

(1) 相続税法における「時価」と評価通達の関係

相続税法 22 条は、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の評価について、原則として財産の取得の時ににおける時価によるものと定めているところ、ここにいう「時価」については、客観的な交換価値をいうものと解さ

れている。また、評価通達 1 《評価の原則》においては、「時価の意義」について「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」と定義するとともに、「評価単位」についても原則的事項として定めている。

(2) 評価通達の定める評価単位

イ 地目の別

評価通達 7 《土地の評価上の区分》は、土地の価額について、原則として、宅地、田、畑、山林、原野、牧場、池沼、鉱泉地、雑種地という地目の別に評価する旨定めるとともに、課税時期の現況によって地目を判定することとしている。

ただし、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、その一団の土地について、そのうちの主たる地目からなるものとして評価することとしている。

ロ 地目に応じた評価単位

評価通達 7-2 《評価単位》においては、地目ごとの評価単位の考え方を定めており、山林、原野、牧場、池沼、鉱泉地については、原則として一筆の土地ごとに評価するとともに、①宅地については「一画地の宅地」、②田及び畑については「一枚の農地」、③雑種地は、利用の単位となっている「一団の雑種地」を評価単位とする旨を定めており、「一画地の宅地」とは、利用の単位となっている 1 区画の宅地をいうものとしている。

ハ 著しく不合理な分割が行われた場合

相続税及び贈与税における宅地の評価単位は、原則として「分割後」の画地を一画地の宅地とすることが相当であるとされている。ただし、評価通達 7-2(1)注書により、贈与や遺産分割等によって宅地の分割が親族間で行われた場合において、分割後の画地が宅地として通常の用途に供することができないなど、その分割が著しく不合理であると認めら

れる場合には、その分割前の画地を「一画地の宅地」とすることとされている（宅地以外の地目（鉱泉地を除く。）についてもこの注書を準用している。）。

（3）複数筆の土地と一体利用

複数の筆に分かれた土地の評価単位について争われた事例において、千葉地裁は、「土地の取引は、通常利用単位ごとに行われ、その取引価格は利用単位を基に形成されていることは公知の事実である」として、課税庁の主張を支持し、課税時期現在の土地の利用状況に応じて 1 区画の宅地又は一団の雑種地ごとに評価単位を判定すべきと判断している。

イ 一団の土地

一団の土地については、建築基準法施行令 1 条 1 項による敷地の定義において、「一の建築物又は用途上不可分の関係にある二以上の建築物のある一団の土地をいう」ものとしており、「一団の土地」が一体的な利用状況にある、ひとまとまりの土地であることを示している。国土利用計画法（23 条）の規定においては、一定以上の面積の土地取引について届出義務が生じることとされており、国土交通省は、その単位を「一団の土地」ごとに判断することとするとともに、「一団の土地」に関しては、土地利用上、現に一体の土地を構成しており、又は一体としての利用に供することが可能なひとまとまりの土地で、土地取引の契約の当事者の一方又は双方が、一連の計画の下に、土地売買等の契約によって取得する法定面積以上の土地をいうこととしている。

ロ 一画地の宅地

評価通達における宅地の評価に関しては「一画地の宅地」を評価単位としており、一画地の意義について「利用の単位となっている 1 区画の宅地をいう」こととしている。

一画地の宅地として評価すべきかが争われた事例において、神戸地裁

は、「例えば数筆の土地全体が一体として利用されているような場合に、それぞれ 1 筆の土地ごとに評価するよりも利用単位としての土地全体を一体のものとして評価する方が、当該土地の利用状況等の実態に即したものであり、それぞれの財産の現況に応じた客観的交換価値を算出するのに適当である」と判示している。

(4) 評価単位と権利関係

国税庁が公表する質疑応答事例（以下、「庁質疑応答事例」という。）においては、宅地の評価単位である一画地の判定について、①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を除く）の存在の有無により区分し、②他者の権利が存在する場合には、その権利の種類及び権利者の異なるごとに区分することとしているが、どのような権利が存在する場合に評価単位を分けるべきかについては、明確になっていない。

イ 土地の上に存する権利

評価通達 9 《土地の上に存する権利の評価上の区分》においては、土地の上に存する権利の評価に関して、地上権、永小作権、借地権等の十種類に区分した上で権利の別に評価することとしている。また、これらの権利の目的となる土地の評価方法は、評価通達の各項の定めによって、いずれもその土地の自用地としての価額から、各権利に相当する価額や割合を控除することとされている。

ロ 土地の共有

課税実務においては、単独所有の土地と共有の土地とが一体的に利用されているケースにおいて、共有地に係る共有者の持分を「自由な使用収益の制約」と捉えて、他の土地と評価単位を区分する場合があり、裁決事例においても「単独所有地は、所有者が何ら制約なく利用できる土地であるのに対し、共有地は、その処分等に共有者の同意が必要であるなど、単独所有の場合と比較して使用、収益及び処分等について制約が

あるから、評価対象地が共有か否か及び共有の場合の持分割合は、評価単位の判定に当たって考慮すべき事情である」と判断している。

他方、単独所有地と共有地が混在する場合の評価単位の判定に関して争われた事例において、遺産分割後も同一の用途に供される蓋然性が高いと認められる状況にあるため、一部が共有地であることによる使用等の制約が実質的にないものと認め、全体を一つの評価単位とすべきと判断した裁決事例もある。

(5) 所有者の異なる土地が一体利用されている場合

静岡地裁平成 5 年 5 月 14 日判決（税資 195 号 298 頁）においては、土地区画整理事業により仮換地指定を受けている複数の地権者からなる土地について、その全体を一画地の宅地として評価すべきであると判断しているほか、庁質疑応答事例では、所有者が異なる複数の土地上に共同ビルが建っている場合の敷地の評価に関して、それらの土地全体を一画地の宅地として評価することとしている。

一方、静岡地裁平成 23 年 1 月 28 日判決（税資 261 順号 11605）においては、評価通達における評価単位の定め的前提として、所有者ごとに対象土地が区分されているものと解するのが相当であり、異なる所有者の土地であるにもかかわらず、地目や評価単位を同一と認定することは、例外的であるとするとともに、遺産取得税方式に触れつつ、「相続税法の趣旨からは、所有者の異なる土地についてはそもそも別個のものとして評価するのが原則である」として、同一の目的での利用のみを理由に一団の土地とすることはできないと判断している。

(6) 使用収益の制約と評価単位

使用収益における制約がある土地の評価については、私道の用に供されている宅地の評価における減額の要否等に関して争われた最高裁判決において、「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」とされており、その評釈においても「私道の用に供されている宅地の財産評価において一定の減額が認められるのは、当該使用、収益又は処分に一定の制約が存在することによって宅地としての最有効使用を実現することができないことにあると解される」と述べられている。

(7) 取得者及び所有者と評価単位の関係

イ 所有単位と利用単位の相違

評価通達における評価単位の定めは、客観的な交換価値を算定するためのものであるから、交換価値を「処分価値」と捉えるのであれば、所有者が自由に使用、収益、処分することができるひとまとまりの財産を評価対象とすべきと考えられ、所有権が及ばない他者の所有物まで含めて一体的に評価することは、例外的に取り扱うべきであるとする見解に立つものと考えられる。

しかしながら、現実的に評価対象となる土地は、必ずしも単独で所有及び利用しているとは限らず、他者の所有する土地と隣接し、それらを一体的に利用している場合が多く存在する。また、それらのケースにおいて土地を実際取引（売買等）することを想定すれば、現実の利用状況を見捨て（所有者単位で）売買等を行うことは考えにくい。

ロ 所有権の構成要素と評価単位

上記イを踏まえると、土地の評価単位を判定する上では、所有権を構成する要素である「使用、収益、処分」の可否が重要であり、これらの可能な範囲を特定する必要があると考えられる。このうち、「使用・収益」は、評価対象となる土地の利用単位を判定する要素であるが、その判定は実際の利用状況（現況）のみならず、所有者及び使用者の持つ権利が及ぶ範囲（利用できる範囲）を特定して、それを評価単位とすることであると考えることができる。また、所有権のもう一つの要素である「処分」については、評価の目的である客観的な交換価値の算定において、交換価値を「処分価値」と捉えるのであれば、所有者において自由に処分することが可能な単位で評価することとなるため、整合的であると考

えられる。

(8) 評価通達以外の財産評価

イ 固定資産評価基準（固定資産税）

固定資産税は、土地、家屋及び償却資産の保有と市町村が提供する行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、応益原則に基づき、資産価値に応じて所有者に対し課税される財産税であるとされ、市町村長は、地方税法の規定により、固定資産評価基準によって固定資産の価格（適正な時価）を決定しなければならないとされるとともに、当該評価基準に従って評価を行うことを義務付けられている。

(イ) 課税対象土地と地目の認定

固定資産税においても、評価通達と同様に、不動産登記事務取扱手続準則に準じて地目を判定することとされており、固定資産評価基準における地目の認定は、原則として一筆ごとに行うこととされている。

(ロ) 画地の認定

固定資産評価基準における一画地は、原則として土地課税台帳又は土地補充課税台帳に登録された一筆の宅地によるものとされているが、同基準においては、「一筆の宅地又は隣接する二筆以上の宅地について、その形状、利用状況等からみて、これを一体をなしていると認められる部分に区分し、又はこれらを合わせる必要がある場合においては、その一体をなしている部分の宅地ごとに一画地とする」こととしており、画地認定の例外を設けている。

ロ 不動産鑑定評価基準

不動産の鑑定評価においては、その評価の目的や条件とともに鑑定評価が必要となった背景を踏まえ、対象となる不動産を物的に確定することが基本となるため、評価対象となる土地に関して、評価時点における最も合理的な利用（最有効使用）の状況を判定することが重要となる。

ハ 区画整理土地評価基準

土地区画整理法に基づく土地区画整理事業においては、事業施行地区

内の土地について、区画整理前後の宅地の価値増加等を計量するとともに、地区全体の宅地価額の総額の増減を検証するため、土地評価を行う必要があり、国土交通省の監修による「区画整理土地評価基準（案）」が発行されている。

区画整理土地評価の基本となる評価単位は画地であり、通常は、登記の対象となっている一筆を一画地とするが、一筆の宅地において、借地権その他土地を使用し又は収益することができる権利が設定されている場合は、その権利の部分ごとに一画地とすることとされている。また、数筆に跨り一体的な土地利用がなされている場合、又は計画されている場合は、隣接する数個の画地を一個の画地とみなして評価することもできるとされている。

ニ その他

個々に土地の価格を評価（算定）するといった点では、公共用地の取得に伴う損失補償基準についても参考となろう。当該基準等に基づく土地評価においては「画地」を評価の単位とすることとともに、画地について、①一筆の土地、又は②所有者及び使用者をそれぞれ同じくし、かつ、同一の用途又は同一の利用目的に供されている一団の土地をいうこととしている。

（9）評価通達と他の評価基準との比較

イ 固定資産評価基準との比較

（イ）「時価」と「評価単位」

地方税法における時価の意義に関しては、判例において、相続税法における時価と同様、「正常な条件の下に成立する取引価格」であり、「客観的な交換価値」をいうものと解されている。また、評価通達と固定資産評価基準は、いずれも地目別に評価を行う原則となっているが、宅地の評価単位となる「一画地の宅地」の判定について、評価通達は利用単位を基本としているのに対し、固定資産評価基準においては、原則筆ごとに評価を行うこととしている。これは、固定資産税が

課税台帳に登録された所有者に対する賦課課税であることや、課税対象となる所有者ごとに、課税標準となる土地の価格を登記上の筆単位で課税台帳に登録する必要があることなどに起因するものと考えられる。

(ロ) 評価単位の相違等

固定資産税は、固定資産が長期的にもたらす安定的な収益力を担税力として課税するものとも考えられるが、相続税については、遺産取得による相続人等の担税力に対する一種の所得税と捉え、相続財産の価額は、相続開始時の取引価格（交換価値）を指すものと解することが相当であるという見解がある。

各税の課税趣旨・目的等を踏まえると、固定資産税については、地方税の原則の一つである応益原則に基づく財産税であり、課税時期において、その地域・場所に存在する土地に対する課税であることからすれば、土地の評価単位については、台帳課税主義の観点から登記上の筆ごとに課税することにはなるものの、必ずしも所有者ごとの評価に拘らず、現実の利用状況により評価単位を判定することが合理的であると考えられる。

一方で、相続税及び贈与税は、相続及び贈与等によって財産を取得した者に対し、一時的・偶発的に無償で増大した財産に（所得課税的に）担税力を求めるものであり、その取得した財産ごとに評価単位を判定すべきであると考えられる。

ロ 「画地」の判定等

土地の評価単位の判定において、評価通達を含め、他の評価基準等においても用いられる共通的な考え方の一つが「画地」である。画地については、相続税評価の場合「利用の単位となっている 1 区画の宅地」をいうこととされている。また、国土交通省における公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱及び同補償基準細則においては、一筆の土地、又は、所有者及び使用者をそれぞれ同じくし、かつ、同一の用途又は同一の利

用目的に供されている一団の土地をいうこととしており、画地の認定における所有者及び使用者は同一であることを明示している。

一方で、固定資産評価基準においては、所有者が異なる一体利用地を一画地として評価しており、地方税当局における実務的な取扱いとして採用される判定方法となっているほか、裁判においても、所有者が異なる一体利用地を一画地として判断しているケースが存在する。

(10) 考察・検討

イ 主な整理事項

- ① 相続税法の定める「時価」は、客観的交換価値であると解されており、土地の評価単位についても、「客観的な交換の単位」（特定の者に限定されない、一般的な取引が行われる単位）で判定すべきである。
- ② 土地の地目及び利用状況に基づく評価単位の判定は、実際の土地利用に関する「現況」によって判断されるところであり、課税庁と納税者間で争いとなる事例においても、評価通達の定めによる取扱いに関して争いはなく、その多くが事実認定を争点としたものとなっている。
- ③ 所有権を構成する要素のうち、「使用・収益」に関しては、評価対象となる土地の利用単位を判定する要素であり、評価単位の判定においては、現況の利用状況のみならず、「使用・収益」が可能な範囲（所有者及び使用者の持つ権利が及ぶ（利用できる）範囲）を特定する必要がある。
- ④ 「客観的な交換価値」は「処分価値」であるとも考えられることから、所有権を構成する要素である「処分」が可能な範囲の特定についても、評価単位の判定における重要な要素となる（原則として、所有者が自由に処分することができる単位を評価単位とすることが合理的である。）。
- ⑤ 土地の共有に関しては、各共有者の持分権が互いの権利に制約を与

えているものではないため、単独所有地と隣接する場合等における共有土地に関しては、「使用収益に制約がある土地」として捉えるのではなく、現実の利用状況に応じて評価単位を判定すべきとも考えられる。

ロ 問題点・課題

- ① 土地の評価単位の判定については、地目及び利用状況によることが原則でありながら、取得者及び所有者ごとに評価することを前提として評価通達等の取扱いが構成されており、いずれの考え方が優先されるのかについて明確な定めはない。また、例外的な取扱いとして、他の所有者の土地と一体的に評価する場合があるほか、所有者の異なる土地と一体評価すべきであると個別に判断された裁判例も存在し、その判断基準が明確ではない。
- ② 上記①に関連して、所有者の異なる土地と隣接し、それらを一体的に利用することにより高い効用となっている土地や、大規模な商業施設等の敷地の用に供することを前提とした短冊状の換地等については、これらを一体として評価単位を判定する方が合理的であり、かつ、実態に即した評価になると考えられる場合がある。
- ③ 「画地」の定義について、評価通達における考え方と他の法令の適用(固定資産評価基準及び区画整理土地評価基準等に基づく土地評価)における取扱いとが異なる場合がある。

ハ 補足

(イ) 所有権(使用・収益・処分)に基づく評価単位の判定について

土地の評価単位を判定する上では、所有権を構成する要素である「使用、収益、処分」が可能な範囲を特定する必要がある。「使用・収益」の可否に関しては、評価対象となる土地の利用単位を判定する要素であるが、土地の権利関係を踏まえた利用単位の判定は、利用可能な単位(他者の権利関係の影響を受けずに使用収益できる単位)の判定であり、現況に基づき利用単位を判定することとは異なる。

(ロ) 取得者単位と評価単位の関係性について

相続税及び贈与税における課税財産の評価については、基本的には取得した財産ごとに評価すべきであると考えられるが、「取得者単位で評価する」こととは本質的に別の意味であり、「取得者単位」は評価単位の判定要素ではないものとする。つまり、土地の評価単位の問題として整理しなければならないのは、「取得した土地をどのような画地で評価すべきか」ということであり、「取得者ごとに、取得した部分のみ」で土地の評価を行うこととは異なるものとする。

3 結論

(1) 評価単位における一体評価の範囲

土地の評価単位は、現況における地目及び現実の利用状況により判断するとともに、一団の土地又は一画地の宅地等の判定については、原則として、取得及び所有する土地ごとに判定することが基本となる。

ただし、隣接する複数の土地の評価において、取得及び所有する土地ごとに評価単位を判定すると、現況の利用目的や用途、又はその効用を維持できない場合（他者の所有する土地と一体となることによって使用・収益が可能となっている場合）については、個々の事案の状況に応じて、隣接する所有者の異なる土地も含めて一画地としてはどうか。また、大規模な商業施設の敷地の用に供される短冊状の換地等のように、地権者及び借地権者等との間で土地を一体的に利用することを前提として各土地が使用・収益され、又は権利の設定等が行われている場合には、各地権者の認識において、土地全体をあたかも共有物として割合的権利を有するような意識であると考えられるほか、一体的利用の効用は（底地を含めた）敷地全体の利用価値に影響していると考えられるため、「他者の所有する土地と一体となることによって使用・収益が可能となっている土地」として評価単位を判定することも考えられる。

(2) 一画地の定義

納税者の法的安定性と予測可能性の確保の観点から、相続税評価におけ

る「一画地」の定義を明らかにする必要があるものと考え。また、所有者の異なる雑種地等を一体的に利用している状況も想定されることから、「一団の土地」についても同様に定義することも一考の余地がある。

(3) 評価単位の判定順序

利用単位を判定する順序（優先順位）については、評価通達等によって明らかにすることが望ましいと考える。評価対象となる土地の所有権及び権利関係から利用可能な範囲を特定し、その後に地目等の現況を判断することによって、合理的な評価単位の判定が可能になるものと考え。

(4) 今後の検討課題

評価通達は、課税の公平の確保や納税者の便宜、徴税費用の節減等の観点から合理的であるとされているものの、土地の評価単位の判定一つをとっても、庁質疑応答事例等によって示されている各論的な取扱いのみで判断せざるを得ない事項もあり、納税者の法的安定性及び予測可能性の確保の観点から、より明確な判断根拠が必要であろう。そこで、財産評価の原則的な考え方や基本的事項については、相続税法の委任を受けて政省令によって規定する（技術的かつ具体的な評価方法等については従来どおり評価通達によって定める）など、財産評価体系の在り方等についての検討が必要であると考え。

評価通達の立法化については、これまでも様々な議論や研究が行われており、その実現可能性や実効性等を踏まえて賛否両論の意見があるほか、法令化の対象及び法的拘束力の及ぶ範囲等について慎重な検討が必要であるが、本研究は土地の評価単位の問題の整理にとどまるため、今後の検討課題としたい。

目 次

はじめに	142
第 1 章 財産評価の概要	144
第 1 節 相続税法と財産評価基本通達の関係	144
1 相続税・贈与税の課税根拠及び課税方式	144
2 「時価」の意義	145
3 土地と相続税の関係性	145
第 2 節 沿革	147
1 評価通達の歴史と背景	147
2 評価水準の統合と見直し	148
第 2 章 評価通達の定める評価単位	151
第 1 節 評価単位の定め	151
1 評価単位の概要	151
2 評価単位の判定要素	151
第 2 節 評価通達の適用における論点	154
1 地目別評価の原則と例外	155
2 複数筆の土地と一体利用	156
3 不合理分割	159
4 地積規模の大きな宅地の評価等	161
5 小括	162
第 3 章 評価単位の具体的な取扱い	164
第 1 節 評価単位と権利関係	164
1 土地の上に存する権利	164
2 使用貸借関係	165
3 その他の権利	165
4 土地の共有	166
5 所有者の異なる土地が一体利用されている場合	168

第 2 節 具体的な取扱いにおける論点	170
1 使用収益の制約と評価単位	170
2 取得（所有）者と評価単位の関係	172
3 小括	177
第 4 章 評価通達と他の財産評価との関係	179
第 1 節 評価通達以外の評価基準	179
1 固定資産評価基準	179
2 不動産鑑定評価基準	182
3 区画整理土地評価基準	186
4 その他	188
第 2 節 評価通達と他の評価基準との比較	189
1 評価方法等の比較	189
2 「画地」の判定等	194
3 小括	198
第 5 章 考察・検討等	200
第 1 節 評価単位の判定方法の明確化	200
1 合理的な評価単位	200
2 整理事項の補足	201
第 2 節 結論及び課題等	205
1 結論	205
2 課題等	206
結びに代えて	209

はじめに

相続税及び贈与税における財産の価額は、相続税法 22 条《評価の原則》の規定により「財産の取得の時ににおける時価」によることとされており、課税の公平の確保や納税者の便宜、課税庁における徴税費用の節減等の観点から、相続財産等の評価の一般的な基準として財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）を定め、そこに定められた画一的な評価方法によって評価することとされている。また、土地の価額については、評価通達に基づき、地目の別による評価上の区分及び評価単位を判定した上で、その土地の形状や規模等によって評価することとされており、評価単位の判定が土地評価の根幹を成すものとなっている。

しかしながら、現実の土地の利用状況は千差万別であり、土地の所有に係る権利関係も様々であるほか、土地の一部に著しい高低差があるなど物理的な状況も異なることから、評価通達に基づき評価単位を判定する際も、その判断に迷うことがある。

また、評価通達 7-2 《評価単位》は、宅地について一画地⁽¹⁾の宅地（利用の単位となっている 1 区画の宅地をいう。）を評価単位とするなど、一体的な利用の状況に着目して評価単位を判定することとしているが、裁判においては、異なる所有者の土地を同一の評価単位とすることは例外的なものであるとして、取得者又は所有者ごとに評価すべきであるとした事例もあり、評価単位の判定において、これらの判断要素をどのような順序で適用すべきかについて明確であるとは言い難い。

例えば、大規模な商業施設等の敷地の用に供することを前提として短冊状に換地が行われ、その後に多数の地権者が一の事業者短冊状の当該土地（以下「短冊換地」という。）を貸し付けるといった事例や、単独所有土地と複数の者

(1) 「一画地」及び「一筆」の表記について、評価通達上は「1画地」及び「1筆」とされているが、文献等によって表記が異なるため、本稿においては、文献及び裁判例等を引用する場合を除き、「一画地」及び「一筆」に統一した。

が共有している土地とが隣接し一体利用されている場合に、所有者単位で評価することが妥当か否かといった点も明確になっているとは言い難く、土地の利用状況や権利関係、取得の態様によっても評価単位が異なることとなるなど、その判断に苦慮する場合がある。

そこで、本研究では、土地の評価単位に係る論点を抽出し、現行の取扱いを整理した上で、その根拠及び整合性について検証を行うとともに、固定資産評価基準（総務省）や不動産鑑定評価基準（国土交通省）など、他の評価基準における評価単位の取扱い等との比較・検討を行い、より合理的な評価手法等の在り方について考察する。

第 1 章 財産評価の概要

第 1 節 相続税法と財産評価基本通達の関係

土地の評価単位の考察に当たり、まずは、相続税及び贈与税の課税体系とともに、財産評価の目的となる「時価」の意義等について整理する。

1 相続税・贈与税の課税根拠及び課税方式

わが国の相続税及び贈与税は、いずれも相続や贈与という無償の財産取得による担税力に着目した租税であるとされる⁽²⁾。

相続税の課税方式としては、被相続人が残した遺産に着目し、その遺産の総額に対して課税する遺産税方式と、各相続人等が取得した財産の額に基づき課税する遺産取得税方式とに大別される。遺産税方式は、相続人の数や遺産の取得・分割方法により税負担が左右されず、被相続人の遺産の額によって税額が決まることになる。一方、遺産取得税方式は、被相続人の残した遺産を取得者の側から捉えて、相続人等が現実取得した財産に対して課税するものであり、各相続人等の取得財産額に応じて租税を負担することとなるが、現在の課税方式は、遺産取得税方式を基本としつつ、遺産税方式の要素を一部取り入れた「法定相続分課税方式」とされている⁽³⁾。

贈与税は、相続税の補完税であるといわれ、贈与によって取得した財産に対して課税されるものである。補完税という観点からは、相続税の課税方式と対応させることが望ましいとされており、例えば、遺産税方式の相続税には、贈与をした者に課税する贈与税が対応し、遺産取得税方式の相続税には、贈与を受けた者に課税する贈与税が対応することとなる⁽⁴⁾。現在の課税方式

(2) 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研 139 号 25 頁 (2008)。

(3) 北野弘久「相続税法の基本構造」北野弘久ほか『争点相続税法』5 頁 (勁草書房、1974)。

(4) 渋谷・前掲注(2)25 頁。

は、贈与による財産の取得を課税原因として、受贈者に対して課税されることとなる。

2 「時価」の意義

相続税法 22 条は、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の評価について、原則として財産の取得の時⁽⁵⁾における時価によるものと定めているところ、ここにいう「時価」については、課税時期における客観的な交換価値をいうものと解されている⁽⁶⁾。

評価通達 1 《評価の原則》(2)においては、「時価の意義」について「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」と定義するとともに、「評価単位」についても原則的事項として定めている。また、実際の評価に当たっては、課税時期における財産の現況に応じ、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮することとしている(評価通達 1 (3))。

3 土地と相続税の関係性

土地は、その定着物とともに不動産とされており(民法 86 条 1 項)、その自然的特性として、地理的位置の固定性、不動性、永続性、不増性、個別性(非同質性、非代替性)を有し、固定的かつ硬直的であるとされ、一方で、人文的特性としては、用途の多様性(用途の競合、転換等の可能性)や併合・分割の可能性、社会的及び経済的位置の変異性等を有し、可変的かつ伸縮的であるとされている。また、土地をはじめとした不動産の経済価値は、一般的には交換の対価である価格として表示されるとともに、その用益の対価である賃料として表示され、その価格(又は賃料)は、その不動産に関する所

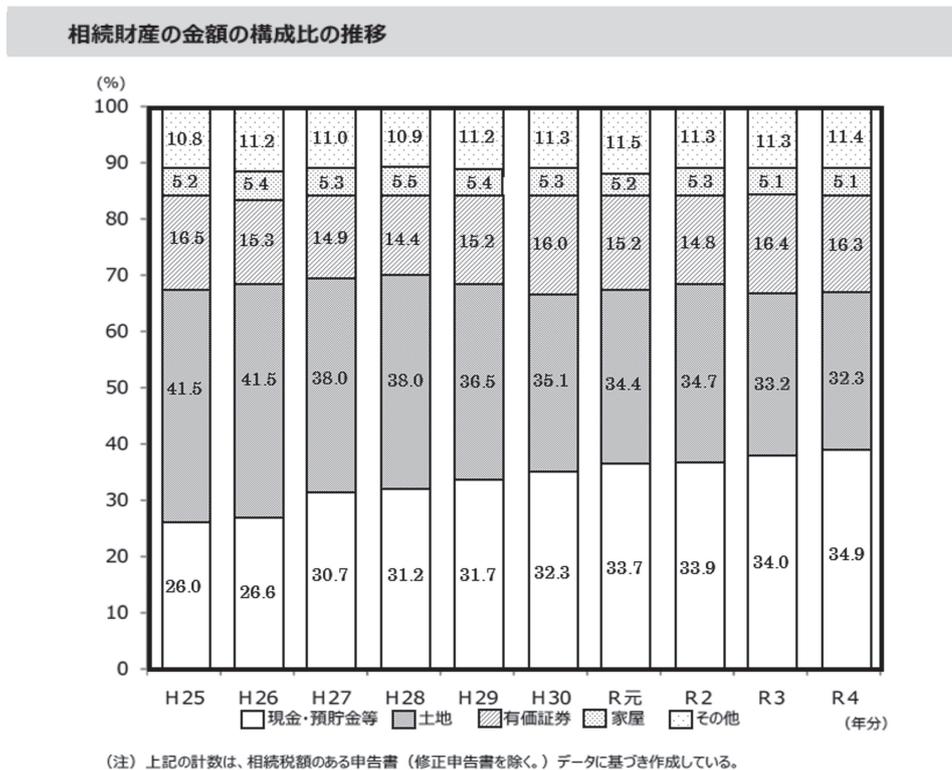
(5) 民法 882 条《相続開始の原因》において「相続は、死亡によって開始する。」とされるとともに、同法 909 条《遺産の分割の効力》において「遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずる。」と規定されている。

(6) 最三小判平成 29 年 2 月 28 日民集 71 卷 2 号 296 頁。

有権、賃借権等の権利の対価又は経済的利益の対価であるとされる⁽⁷⁾。

平成 25 年分以降の相続税の申告における相続財産の金額の構成比は図 1 のとおりとなっている。土地については、平成 25 年分の相続税申告において相続財産全体の 40%以上を占めていたが、平成 27 年分において相続財産に占める土地の割合は 38%台となり、それ以降は下がり続け、令和 4 年分の申告に至っては 32%となるなど減少傾向が続いている。以前より土地の割合は減っているものの、今なお相続財産の 3 割を占めており、土地評価の必要性及び重要性が高い状況であることには変わりがない。

【図 1】



※ 令和 4 年分相続税の申告事績の概要（国税庁：令和 5 年 12 月発表）を参考に筆者作成。

(7) 国土交通省「不動産鑑定評価基準 平成 14 年 7 月 3 日（全部改正）」2 頁（<https://www.mlit.go.jp/common/001204083.pdf>）（令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧）。

第 2 節 沿革

1 評価通達の歴史と背景

相続税は、日露戦争の戦費が膨大となった明治 38 年に、地租、所得税等の増税とともに創設された。創設当時の相続財産の土地の価格は、当初の政府原案では「賃貸価格の 20 倍」とされていたところ、衆議院での審議の末に「時の相場による」こととされた。また、相続税法においては、変動する財産の価格を「政府が決定する」と規定した場合、決定の遅早によって課税の不公平が生じる恐れがあることを踏まえ、「相続開始の時の価格」と規定されたものとされている⁽⁸⁾。

相続税法の創設当時から、土地評価の方法は法律において規定されておらず、土地評価に係る時価調査及び時価標準率の作成等に関しては、主税局長通牒及び訓令によって税務当局に指示がされていた⁽⁹⁾。

その後、昭和 22 年に相続税法が改正され、相続税は賦課課税方式から申告方式に改められるとともに、シャープ勧告による税法改正で昭和 25 年に相続税法も全文改正された。また、この改正と同時に富裕税が創設されたことに伴い、財産評価の統一性の観点から「富裕税財産評価事務取扱通達」(昭和 26 年 1 月 20 日付直資 1-5) が発遣され、相続税における財産評価も実務上、この通達によることとされた。

富裕税法 12 条においては、課税時期における財産の価額について特別の定めがあるもの⁽¹⁰⁾を除き、その時における時価によることとしており⁽¹¹⁾、当

(8) 佐藤正男「土地税制史—評価を中心として—」税大論叢 39 号 52-54 頁 (2002, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/39/satou/hajimeni.htm>)。

(9) 佐藤・前掲注(8)54-55 頁。

(10) 富裕税法 13 条ないし 17 条において、地上権及び永小作権、有価証券、定期金に関する権利、生命保険契約に関する権利の評価方法が規定されている。

(11) 井上一郎＝藤井保憲「相続税における土地の時価評価—その沿革と性格—」税大論叢 31 号 385-386 頁 (1998, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/31/229/hajime ni.htm>)。

該通達においては、法令上の時価について「財産の所有者、又は権利者が課税時期において当該財産についてその交換価値を評量した場合に客観的に想定せられる価額であって、この場合の交換価値は、財産の所有者又は権利者が当該財産を所有し、使用収益する状態において存する価値である」としている⁽¹²⁾。

現在の評価通達の基となる評価基本通達は、昭和 39 年に制定されたものであるが、それまでの相続税法における財産評価の取扱いは、富裕税に関する通達の準用を基本とし、これに毎年分の評価水準についての通達が発せられ、総合的に運営されていた。

しかし、これら複数の通達に跨る各種の定めを整理統合するとともに、富裕税に関する通達の準用をやめて、相続税及び贈与税の立場から、新たに財産評価の基本的な取扱いを確立すべきとの要望がある中、昭和 39 年には、政府主導により財産課税関係諸税の評価方法の見直しが行われ、税制調査会、固定資産評価審議会等における議論を踏まえ、固定資産税の課税標準を定める「固定資産評価基準」が全面的に改訂された。これにより、固定資産税はもちろん、相続税及び贈与税、登録税⁽¹³⁾、不動産取得税等もこの改訂された評価基準によるべきものとされ、相続税及び贈与税の評価基本通達においても、固定資産評価基準における評価方法を大幅に取り入れることとなった⁽¹⁴⁾。

2 評価水準の統合と見直し

土地の価格は、経済の原則における一物一価の法則になぞらえて、一物四価（又は一物五価）といわれることがある。これは、土地売買における市場での価格であり、いわゆる「時価」として一般的に認識される実勢価格のほか、①地価公示価格、②基準地価格、③固定資産税評価額、④相続税評価額

(12) 佐藤・前掲注(8)57頁。

(13) 土地の登記及び土地台帳への登録等を対象として 1896 年に創設された税で、1967 年に新たに国の免許や許認可等も課税対象とされ、名称も登録免許税に変更された。

(14) 国税庁資産税課・資産評価企画官『財産評価の実務〔第六次改訂〕』3頁（ぎょうせい、1981）。

といった、それぞれ目的の異なる公的土地評価が存在するためである。

これらのうち、課税に関する土地評価の評価水準については、昭和 39 年以降、経済情勢を踏まえた様々な検討を経て見直しや是正が図られ、現在に至っている。評価水準の見直し等を行う主な理由としては、①土地の取引価格には幅があるため、課税の関係では堅めの評価をする必要があること、②公示地価における不正常的な要素を排除する必要があること、③課税期間中に地価が下落する可能性があること等の理由によるものとされている⁽¹⁵⁾。

現在は、土地についての基本理念を定めた土地基本法（平成元年法律第八十四号）17 条において、「公的土地評価について相互の均衡と適正化が図られるように努めるものとする」とされるなど、平成元年の土地基本法の制定を契機として各公的評価の見直し等が行われている。

具体的には、土地評価制度について、地価形成の適正化を推進する観点から、不動産鑑定評価基準等の見直し⁽¹⁶⁾が進められるとともに、地価公示、相続税評価及び固定資産税評価の価額相互間の格差を是正するため、相続税や固定資産税の性格を考慮しつつ、地価公示との均衡化、適正化の推進が図られている。

これにより、相続税評価については、平成 4 年度税制改正において、評価時点をそれまでの 7 月 1 日から地価公示の評価日である 1 月 1 日に合わせるとともに、金融資産に比べ土地が有利になるという相続税課税上の歪みを是正し、土地の資産としての有利性を縮減する観点から、評価割合について、地価公示価格水準の 70%から 80%程度に引き上げられている。また、固定資産税の土地の評価については、著しい地価高騰の中で、大都市地域を中心に地価公示価格に対する割合が低下していることを踏まえ、平成 6 年度の評

(15) 金子宏『租税法〔第 24 版〕』787 頁（弘文堂、2021）、佐藤和男『土地と課税—歴史の変遷からみた今日的課題—』475-476 頁（日本評論社、2005）、国税庁「平成 4 年改正税法のすべて」235 頁（大蔵財務協会、1992）。

(16) 平成 2 年に、土地基本法に掲げる基本理念の導入、取引事例比較法等の的確な運用（投機的事例の排除等）、収益還元法の積極的活用などを内容とする不動産鑑定評価基準の全部改正が行われた。

価替えにおいて、地価公示の 7 割を目途として宅地の評価を実施することとされている⁽¹⁷⁾。

(17) 国土交通省ホームページ「令和元年度版土地白書」41 頁
(<https://www.mlit.go.jp/common/001293752.pdf>) (令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧)。

第 2 章 評価通達の定める評価単位

第 1 節 評価単位の定め

1 評価単位の概要

評価通達においては、土地の評価に当たり、主に土地の地目とその利用状況により評価単位を判定することとしている。

土地の地目や利用状況は、必ずしも明確に区分・判断できるものばかりではなく、複数の地目が混在する場合や、様々な目的に供されている土地が隣接しているケースもあり、厳密に言えば、同じ形状や規模、同じ状態の土地は存在せず、常に評価単位を判定する必要があることなどから、土地の評価単位の判定は、他の財産の評価に比べて個別性が高い。また、土地の形状に応じた画地補正や、一定以上の地積の土地に適用される「地積規模の大きな宅地の評価」など、評価単位をどのように判定するかによって評価額が大きく変わる可能性があるため、土地の評価単位の問題は、財産評価における重要な論点といえる。

2 評価単位の判定要素

(1) 地目

評価通達 7 《土地の評価上の区分》は、土地の価額について、宅地、田、畑、山林、原野、牧場、池沼、鉱泉地、雑種地という地目⁽¹⁸⁾の別に評価する旨定めるとともに、課税時期の現況によって地目を判定することとしている。ただし、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

(18) 地目の判定は、評価通達 7 注書により、不動産登記事務取扱手続準則（平成 17 年 2 月 25 日付民二第 456 号法務省民事局長通達）68 条及び 69 条に準じて行うこととされている（ただし、評価通達上の「山林」には同準則 68 条の「(20)保安林」を含み、また「雑種地」には、同準則 68 条の「(12)墓地」から「(23)雑種地」まで（「(20)保安林」を除く。）に掲げるものを含むものとされている。）。

なる場合には、その一団の土地について、そのうちの主たる地目からなるものとして評価することとしている。これは、その一団の土地をそれぞれの地目ごとに区分して評価した場合、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ため、実態に即した評価を行うことを目的として定められたものである⁽¹⁹⁾。

また、同項のなお書では、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、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こととしている。

(2) 地目等に応じた評価単位

イ 土地の利用状況

評価通達 7-2 《評価単位》においては、地目ごとの評価単位の考え方を定めており、山林、原野、牧場及び池沼、並びに鉱泉地については、原則として一筆の土地ごとに評価するとともに、①宅地については「一画地の宅地」、②田及び畑（以下「農地」という。）については「一枚の農地」、③雑種地は、利用の単位となっている「一団の雑種地」を評価単位とする旨を定めており、「一画地の宅地」とは、利用の単位となっている 1 区画の宅地をいうものとしている。なお、①ないし③に掲げる土地の評価単位については、必ずしも一筆の土地からなるとは限らず、逆に、一筆の土地が 2 以上の目的に利用されている場合がある。

このような評価通達の定めは、通常、宅地又は農地の取引が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を踏まえ、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、千葉地

(19) 松田貴司『財産評価基本通達逐条解説〔令和 5 年度版〕』35 頁(大蔵財務協会、2023)。

裁においても、不動産登記上の一筆に拘泥することなく、その利用状況に着目して評価単位を判定することが相当であると判示している⁽²⁰⁾。

ロ 著しく不合理な分割が行われた場合

相続税及び贈与税における宅地の評価単位は、原則として「分割後」の画地を一画地の宅地とすることが相当⁽²¹⁾であるとされている。ただし、評価通達 7-2(1)注書により、贈与や遺産分割等によって宅地の分割が親族間で行われた場合において、分割後の画地が宅地として通常の用途に供することができないなど、その分割が著しく不合理であると認められる場合（以下「不合理分割」という。）には、その分割前の画地を「一画地の宅地」とすることとされている（宅地以外の地目（鉱泉地を除く。）についてもこの注書を準用している。）。

不合理分割と認められる場合の土地の評価単位を「分割前の画地」とすることについては、国税庁が公表する質疑応答事例⁽²²⁾（以下、「庁質疑応答事例」という。）において、不合理分割された土地をそのまま評価した場合、実態に即した評価がなされないことになるためとしているほか、裁決事例⁽²³⁾において、課税の公平に資する目的により評価単位を是正するものであると判断されている。これは、遺産分割を親族間で行う際に、実際の土地の状況が分割前と何ら変わらずに利用できる状態であるにもかかわらず、評価額の減額を目的として意図的に不整形な土地に分割したり、道路付けの悪い状況を作り出すことが可能であるため、これらをけん制する狙いがあると考えられる。

(20) 千葉地判平成 15 年 4 月 22 日税資 253 号順号 9330。

(21) 仙台地判平成 17 年 3 月 24 日税資 255 号順号 9971、静岡地判平成 23 年 1 月 28 日税資 261 順号 11605 など。

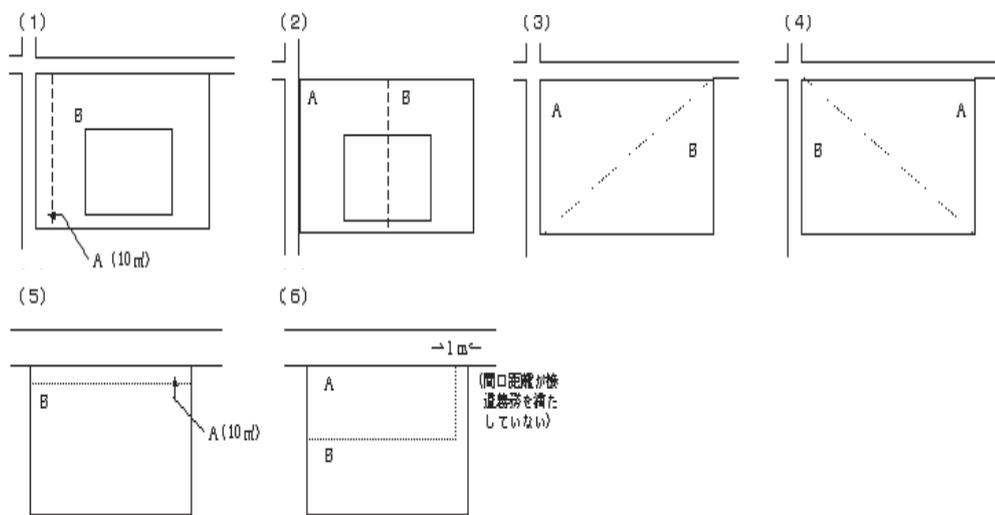
(22) 庁質疑応答事例「宅地の評価単位－不合理分割(1)」

(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hyoka/02/10.htm>)（令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧）。

(23) 国税不服審判所裁決平成 22 年 7 月 22 日裁決事例集 80 集 137 頁。

具体的には、図 2 のような状況が創出された場合⁽²⁴⁾が考えられ、これらの土地を分割後の状況に応じて評価単位を判定し、評価（画地補正）を行った場合、現実の利用状況が無視し、分割時のみならず将来においても有効な土地利用が図られない状況となるほか、分割前と比較して土地全体の評価額が圧縮されることとなる。

【図 2】



※ 庁質疑応答事例「宅地の評価単位—不合理分割（1）」より抜粋。

第 2 節 評価通達の適用における論点

本節においては、課税庁と納税者の間で実際に訴訟になった事例を踏まえつつ、評価通達の定めに基づき評価単位を判断する場合において、どのような問題が起こり、どのような判断が合理的とされているかについて考察していく。

(24) いずれの事例も、被相続人の死亡に伴い相続人 2 人が相続財産である土地を(1)ないし(6)のように A 土地と B 土地に分割して取得した場合を想定したものである。

1 地目別評価の原則と例外

土地の評価は地目別に行うことを原則としているところ、異なる地目の土地が一体的に利用されている場合の例外的な取扱いとして、主に、①そのうちの主たる地目からなる 1 単位として評価する場合（評価通達 7 ただし書）と、②市街化区域等において隣接する土地（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）の形状や位置等からみて一団の土地として一体評価する場合（評価通達 7 なお書）の 2 つのパターンが挙げられる。

(1) 主たる地目からなる 1 単位として評価する場合

上記①については、商業施設とその駐車場や、テニスコート及びゴルフ練習場とクラブハウスなど、土地の主たる利用目的に応じて、異なる地目の土地を主たる目的の地目とみなして 1 つとするものである。

共同住宅敷地と隣接する駐車場との一体利用の認否について争われた事例⁽²⁵⁾では、共同住宅の敷地と隣接する駐車場を一体利用していたものとして主張する納税者に対し、課税庁は、駐車場は雑種地であり、宅地である共同住宅敷地とは地目が異なるため、原則的に評価単位は別々となり、共同住宅の居室数や賃貸状況のほか、駐車場の利用契約等の状況も踏まえれば、隣接する駐車場は不相当に広く、共同住宅と一体性を持って利用されていたとはいえないと主張した。

大阪高裁は、本件駐車場が共同住宅の入居者の専用駐車場であると認定しつつ、敷地が隣接しており両土地を直接接続する出入口が存在する点や、家族世帯用のマンションにおける駐車場利用状況を踏まえた設計であることを考慮すれば、駐車スペースが必ずしも不相当に広大であるとは言えないとして、当該共同住宅敷地及び隣接する駐車場の主たる地目を宅地として一体的に利用していたものと判断している。

(25) 大阪高判平成 24 年 7 月 26 日税資 262 号順号 12014。

(2) 形状や位置等からみて一団の土地として評価する場合

上記②については、市街化区域等において、土地の形状や地積の大小、位置等からみて評価単位を一体とすることが合理的なケースにおける取扱いとなる。この取扱いは、隣接する複数の土地について主たる地目を判定するための上記①とは異なり、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取扱いであり、宅地化を前提として捉え、その形状や地積、位置関係等からみて一団として評価することが合理的な場合にその一団ごとに評価を行うものである。

なお、この取扱いが適用されるのは、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いずれか 2 以上の地目とが隣接する場合におけるものであるところ、宅地と雑種地が隣接している場合にも同様の取扱いがされるべきとして納税者側が主張した事例⁽²⁶⁾において、東京地裁は、それらの地目の評価方法（宅地比準方式）の同一性に着目した取扱いであり、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、評価通達の予定していないところであるとして納税者の訴えを退けている。このほかにも、土地の地目及びその利用状況に基づく評価単位の判定に関して、課税庁と納税者間で争いとなる事例⁽²⁷⁾はあるが、基本的には評価通達の定め合理性を問題とするものではなく、事実認定を争点としたものとなっている。

2 複数筆の土地と一体利用

複数の筆に分かれた土地の評価単位について争われた事例⁽²⁸⁾では、全体の利用形態及び経済的見地から、公図どおりの区画で評価すべきと主張する納

(26) 東京地判平成 26 年 1 月 24 日税資 264 号順号 12395。

(27) 横浜地判平成 22 年 11 月 17 日税資 260 号順号 11558、大阪高判平成 24 年 7 月 26 日税資 262 号順号 12014 ほか。

(28) 千葉地判平成 15 年 4 月 22 日税資 253 号順号 9330。

税者に対し、課税庁は、利用の単位ごとに土地を評価すべきであると主張しており、千葉地裁は、「土地の取引は、通常利用単位ごとに行われ、その取引価格は利用単位を基に形成されていることは公知の事実である」として、課税庁側の主張を支持し、課税時期現在の土地の利用状況に応じて 1 区画の宅地又は一団の雑種地ごとに評価単位を判定すべきと判断している。

(1) 一団の土地

一団の土地について、その意義を定める法令は見当たらないが、建築基準法施行令 1 条《用語の定義》においては、「敷地」について「一の建築物又は用途上不可分の関係にある二以上の建築物のある一団の土地をいう」ものとしており、「一団の土地」が一体的な利用状況にある、ひとまとまりの土地であることを示している。

また、国土利用計画法上の「土地取引の規制に関する措置」⁽²⁹⁾においては、一定以上の面積の土地取引について届出義務が生じることとされており、国土交通省は、その単位を「一団の土地」ごとに判断することとともに、「一団の土地」に関しては、土地利用上、現に一体の土地を構成しており、又は一体としての利用に供することが可能なひとまとまりの土地で、土地取引の契約の当事者の一方又は双方⁽³⁰⁾が、一連の計画の下に、土地売買等の契約によって取得する法定面積以上の土地をいうこととしている⁽³¹⁾。

(29) 国土利用計画法における「土地取引の規制に関する措置」は、土地の投機的取引及び地価の高騰が国民生活に及ぼす弊害を除去するとともに、適正かつ合理的な土地利用の確保を目的として、全国一般的に適用される「事後届出制」と、地価の上昇の程度等によって区域や期間を限定して適用される「事前届出制（注視区域制度、監視区域制度）」、「許可制（規制区域制度）」から構成される。

(30) 「売りの一団」は、土地の分譲等を行う場合の売主が一人で買主が複数の場合をいい、「買いの一団」は複数の売主に対して買主が一人の状況で、土地を一定の計画に基づき買収するような場合をいうものとされている。

(31) 国土交通省ホームページ「土地取引規制制度」

(https://www.mlit.go.jp/totikensangyo/totikensangyo_tk2_000019.html) (令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧)。

(2) 一画地の宅地

評価通達における宅地の評価に関しては、「一画地の宅地」を評価単位とすることとされ、その意義について「利用の単位となっている 1 区画の宅地をいう」こととされている。ただし、「画地」という用語に関しては、税法のみならず、土地基本法や国土利用計画法、土地区画整理法等の法令において、その意義を定めた規定はなく、各法令を適用する際の実務的な取扱いにおいて、土地の利用単位を表すものとして使用される用語のように見受けられる。

一画地の宅地として評価すべきかが争われた事例⁽³²⁾においては、遺産分割協議により、鉄筋コンクリート造陸屋根地下 1 階付 6 階建の駐車場敷地である三筆の宅地を 3 人の相続人が相続したことについて、納税者側は、評価通達の定めに関して、複数の相続人が相続した場合に各人が取得した個別の画地ごとに評価する原則を定めており、分割によって取得した個々の土地ごとに一画地の宅地として評価すべきであると主張⁽³³⁾したところ、神戸地裁は「『宅地の価額は、1 画地の宅地（利用の単位となっている 1 区画の宅地をいう。）ごとに評価する』旨明確に規定しているのであり、評価の単位は利用状況を基準とし、各人の取得範囲や不動産の筆数を問題にしていけない」として、納税者側の主張は評価通達の明文に反する独自の解釈であり、採用できないと判断している。

また、「一画地の宅地」について、課税の基準としては曖昧で不明確であるとの納税者側の主張に対し、裁判所は、「例えば数筆の土地全体が一体として利用されているような場合に、それぞれ 1 筆の土地ごとに評価するよりも利用単位としての土地全体を一体のものとして評価する方が、当該土地の利用状況等の実態に即したものであり、それぞれの財産の現況に応じ

(32) 神戸地判平成 14 年 1 月 24 日税資 252 号順号 9051。

(33) 本件裁判は、土地の取得の態様について、原告らが 3 人で分割取得したとする主張に対し、被告は原告らの共有であると主張し、遺産分割協議の内容について争われた（原告は、共有は便宜上の登記であり、実態としては分割所有しているものであると主張）ほか、原告側の主張の信ぴょう性についても問題とされたものである。

た客観的交換価値を算出するのに適当である」とするとともに、「このことは、不動産評価において、土地の利用状況が重要な要素とされていることを反映するものであって、十分な合理性を有するものである」と判示している。

一般的に画地とは、取引及び利用の単位となる地目や筆ごとの単位であり、他の土地と区別されているひとまとまりの土地であるとされる。また、通常は所有者が同一である一筆又は隣接した数筆の土地を一画地として捉えるものとされるが、画地を認定する目的や用途によって、その意味が異なる場合も想定されるほか、本稿における土地の評価単位の問題を具体化・明確化する上で、「画地の意義」が重要なポイントとなるため、第 4 章第 2 節においてより具体的に考察を行うこととする。

3 不合理分割

不合理分割と認められる場合の評価単位については、不合理と判断する要素に明確な基準がなく、「時と場合」によってその判断が異なることとなるのではないかといった問題や、被相続人の生前に贈与を受けた宅地が不合理分割と認められる場合には、その後、被相続人の死亡により生前贈与時に分割された他の土地を相続した際の評価においても、贈与前の一画地の宅地を評価単位とすることとしている⁽³⁴⁾ため、不合理な分割であると認定した事実をその後の課税時期においても適切に把握する必要があり、課税庁においてどのように管理していくのかといった執行面の課題等もある。

しかしながら、分割時のみならず、将来においても有効な土地利用が図られず、通常の利用に供することができないような分割は、現実の利用を無視したものであり、仮にその土地を売買とした場合においても、単体では

(34) 庁質疑応答事例「宅地の評価単位－不合理分割(2)」

(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hyoka/02/11.htm>) (令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧)。

取引できない状況であると想定されることから、分割前の画地により評価単位を判定することについては合理的であると考えられる。

なお、被相続人が単独又は相続人との共有により所有していた農地（市街化区域内に所在する市街地農地）について、直接道路に接しない土地及び間口距離に比べて奥行距離が長大な帯状の土地の部分を相続人が遺産分割により取得したことは不合理分割に当たるか否かが争われた事例⁽³⁵⁾において、国税不服審判所は、評価通達の適用の前提として、かかる事情がない限り、分割後の画地によることとしており、その理由を「相続税の計算について、いわゆる法定相続分課税方式による遺産取得者課税を採用していることなどから、土地の時価の算定に当たり、遺産分割後の所有者単位で評価することが相当であるとの理由に基づくものである」としつつ、遺産分割の一部が不合理分割と認められる場合には、その部分のみ分割前の画地により評価単位を判定すれば足りるとして、それ以外の部分については分割後の画地により評価単位を判定すべきであると判断している。

これは、実際にそのような遺産分割をすること自体を否定するのではなく、現実の利用状況を見越した分割により、単独では通常の利用できない状況となった場合において、あくまで相続税の課税の計算上、実態に即した評価が行われない土地についてのみ、例外的に分割前の画地を評価単位とすることを示しており、相続税における土地の評価単位は、原則的に分割後の所有者単位で評価すべきであるとする理解によるものと考えられ、他の裁判例⁽³⁶⁾における判断とも整合するものといえる。なお、評価単位と取得(所有)者との関係性については、後述の第 3 章第 2 節において比較・検討する。

(35) 国税不服審判所裁決平成 22 年 7 月 22 日裁決事例集 80 集 137 頁。

(36) 仙台地判平成 17 年 3 月 24 日税資 255 号順号 9971。

4 地積規模の大きな宅地の評価等

平成 29 年 9 月に評価通達の一部改正が行われ、「地積規模の大きな宅地の評価」が新設された。これは、三大都市圏では 500 平方メートル以上、それ以外の地域では 1,000 平方メートル以上の地積の宅地について、地区区分や容積率等に関する一定の要件を満たした場合に、規模格差補正率を乗じて価額を求めることにより、評価額が減額されるものである。また、課税時期が平成 29 年 12 月 31 日以前の場合に適用される広大地の評価（平成 29 年度税制改正により廃止）については、その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく広大な宅地で、都市計画法に規定する一定の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宅地について適用されるものであり、いずれの取扱いも、宅地の地積規模によって適用の可否が判定されるため、土地の評価単位の判定が重要な要素となる。特に、広大地の評価の適用に関しては、「その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく広大」であるか否かについて課税庁と納税者との間で争訟となった事例も多く存在する。

しかしながら、これらの適用における土地の評価単位の判定については、特別な判定方法によることはなく、新たな判断要素が加わるものでもないため、裁判等における争点は、現況に基づき土地の利用状況等を判断する個別のものである。実際に、広大地の評価を巡って土地の評価単位が争われた事例⁽³⁷⁾において、納税者は、複数の土地に関して広大地の評価を最大限適用するため、条例における開発許可を受ける場合には地続きの土地全体を一体として許可を受ける必要があることを理由に、評価単位の一体性を主張したが、東京地裁は、広大地評価の趣旨について、「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」を個別事情として考慮す

(37) 東京地判平成 30 年 11 月 30 日 LLI/DB 判例秘書登載。

ることとしたものと解されるとした上で、広大地の評価は、あくまでも評価額の算定方法に関するものであり、評価通達 7 及び 7-2 が定める評価単位を修正するものではないと判示している。

5 小括

相続税法の定める「時価」は、客観的交換価値であると解されており、評価通達はその意義を「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」としていることから、土地の評価単位についても、これらの解釈を踏まえて判定する必要があると考えられる。つまり、基本的には「客観的な交換」の単位であり、(特定の者に限定されない) 一般的な取引が行われる単位で、評価単位を判定すべきであると考えられる。

この点について、土地の評価は、主に路線価方式又は倍率方式で行う⁽³⁸⁾こととなるが、評価のために用いる路線価及び倍率は、売買実例価額、公示価格⁽³⁹⁾、不動産鑑定士等による鑑定評価額⁽⁴⁰⁾、精通者意見価格等を基として国税局長が評定することとされており、実際の取引価格等を基礎として価額が形成されているものといえる。また、評価通達における土地の評価単位も、不動産登記簿上の一筆ごとではなく、通常土地の取引価格が実際の利用状況や利用単位によって行われることを踏まえ、一団の土地や一画地の宅地といったひとまとまりを評価単位としている。これらの評価通達の定めによる評価方式については、財産の取得の時ににおける時価を算定するための手法として合理的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

(38) 評価通達 11《評価の方式》において、市街地的形態を形成する地域にある宅地の評価については路線価方式によって行うこととし、それ以外の宅地については倍率方式により評価することとしている。また宅地以外の地目についても、地目に応じて評価方法が定められており、主に宅地比準方式又は倍率方式により評価することとなる。

(39) 地価公示法(昭和 44 年法律第 49 号) 6 条《標準地の価格等の公示》の規定により公示された標準地の価格をいう。

(40) 不動産鑑定士又は不動産鑑定士補が国税局長の委嘱により鑑定評価した価額をいう。

られる種々の要請を満たし、納税義務の適正な履行の確保に資するものであり、学説⁽⁴¹⁾及び裁判例⁽⁴²⁾において、租税法の基本原理の一つである公平負担の原則や納税者の便宜、課税庁における徴税費用の節減等の観点からも合理的であると解されている⁽⁴³⁾。

土地の地目及び利用状況に基づく評価単位の判定に関する裁判例等は、いずれも土地の利用等に関する事実関係を具体的な争点とする個別性の高いものであり、実際の土地の利用状況と用途等に関する「現況」に基づいて判断されるものが多い。換言すれば、それぞれの土地が独立して利用できる規模や形状、位置関係にあるのかどうか、又は、これらの土地が一団の土地として価格形成されるのかといった観点から、事案ごとに評価単位の判定しているものといえる。

(41) 金子宏『租税法〔第 24 版〕』739-740 頁（弘文堂、2021）。

(42) 東京地判平成 26 年 1 月 24 日税資 264 号順号 12395。

(43) 路線価方式については、いわば簡易な不動産鑑定と定型的補正とを組み合わせた方式であり、相続財産の評価に当たり、不動産鑑定評価基準に準拠して行われた不動産鑑定は、一般的には客観的な根拠となると判示した裁判例（名古屋地裁平成 16 年 8 月 30 日判決（判タ 1196 号 60 頁））もある。

第 3 章 評価単位の具体的な取扱い

第 1 節 評価単位と権利関係

課税実務においては、評価通達に基づく評価単位の判定を行うとともに、評価対象となる土地の所有権や、その土地等に係る賃貸借等の状況に応じて評価単位を区分する必要がある。

庁質疑応答事例においては、宅地の評価単位である一画地の判定について、①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（原則として使用賃貸借を除く）の存在の有無により区分し、②他者の権利が存在する場合には、その権利の種類及び権利者の異なるごとに区分する⁽⁴⁴⁾こととしている。

しかしながら、評価単位の判定に影響を及ぼす「他者の権利」の内容や範囲については、評価通達及び庁質疑応答事例に具体的な例示等がないため、どのような権利が存在する場合に評価単位を分けるべきかについては、明確になっていない。

1 土地の上に存する権利

評価通達 9 《土地の上に存する権利の評価上の区分》においては、土地の上に存する権利の評価に関して、①地上権、②区分地上権、③永小作権、④区分地上権に準ずる地役権、⑤借地権、⑥定期借地権等、⑦耕作権、⑧温泉権、⑨賃借権、⑩占用権の十種類に区分した上で権利の別に評価することとしている。また、これらの権利の目的となる土地の評価方法は、評価通達の各項の定めによって、いずれもその土地の自用地としての価額から、各権利に相当する価額や割合を控除することとされている。

(44) 庁質疑応答事例「宅地の評価単位」

(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hyoka/02/01.htm>) (令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧)。

2 使用貸借関係

使用貸借による土地の利用は、土地の所有者と借地人との関係性が近く、通常は、親族や縁故等の何らかの人的関係により成立している場合が多い⁽⁴⁵⁾ものとされており、使用貸借による権利については、原則として、宅地の評価単位を判定する場合の「他者の権利」から除かれている。

庁質疑応答事例⁽⁴⁶⁾は、この点について「使用借権は、対価を伴わずに貸主、借主間の人的つながりのみを基盤とするもので借主の権利は極めて弱いことから、宅地の評価に当たってはこのような使用借権の価額を控除すべきではない」ことをその理由に挙げており、土地の評価方法について争われた裁判⁽⁴⁷⁾においても「土地の使用借権は、借主と貸主の間の好意・信頼関係などの人的つながりを基盤とする利用権にすぎず、借主が使用継続を要求する権利は極めて弱いものであって客観的な交換価値を有するものと見ることは困難である」として減額要因として考慮することは適当でないと判示している。また、裁決事例⁽⁴⁸⁾においては、自己の所有する土地の一部を自ら使用し、他の部分を使用貸借により貸し付けている事例について、その全体を一画地の宅地又は一団の雑種地として評価するのが相当であるとして、この取扱いを合理的なものと判断している。

3 その他の権利

上記以外の権利関係として、抵当権などの担保権⁽⁴⁹⁾が考えられる。相続税及び贈与税の財産評価においては、相続、遺贈又は贈与により取得した財産に担保権が設定されている場合には、その評価は原則として担保権を度外視

(45) 近江幸治『民法講義Ⅱ（物権法）』264・265頁（成文堂、2020）。

(46) 庁質疑応答事例「宅地の評価単位－使用貸借」

(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hyoka/02/04.htm>)（令和6年6月20日最終閲覧）。

(47) 東京地判平成8年1月26日税資215号93頁。

(48) 国税不服審判所裁決平成28年12月20日裁決事例集105集173頁。

(49) 本稿においては、抵当権及び不動産質権に関する検討にとどめ、留置権及び先取特権等の他の担保権と土地の評価単位との関係性についての検討は行わない。

したその財産の時価によって行うべき⁽⁵⁰⁾とされている。

そもそも、相続税法に規定する「財産」とは、金銭に見積ることができる経済的価値のあるものすべてをいうのであるが、質権、抵当権又は地役権（区分地上権に準ずる地役権を除く。）のような従たる権利は、独立して財産を構成しない⁽⁵¹⁾こととされるため、基本的には財産評価の対象とならない権利であるといえる。

土地の担保権として代表的な権利である抵当権については、債務の弁済が行われれば消滅するものであるとともに、所有者の使用収益に影響を与えないものであり、抵当権が設定されたことにより、その財産の価値（時価）自体には影響を及ぼさないものと考えられるため、評価単位の判定においても考慮する必要はないものと考えられる。この場合、抵当権の目的となっている債務の金額を相続税及び贈与税に係る課税財産の価額から控除するかどうかは、財産の評価とは別の問題として考慮されるべきものである。

また、担保の提供に伴い目的物の占有が移転する不動産質権が設定されるケースも考えられるが、不動産質権の設定は、土地の占有が移転し、債権者による使用・収益が可能となるものであるため、評価単位の判定に当たっては、当該質権の設定範囲を考慮するというより、その土地の実際の使用（占有）状況がどのようになっているかによって評価単位を判定することになるものと考えられる。

4 土地の共有

共有財産の評価については、評価通達 2 《共有財産》において「共有財産の持分の価額は、その財産の価額をその共有者の持分に応じてあん分した価額によって評価する」とされている。これは、共有財産自体の評価方法を定

(50) 金子・前掲注(41)736 頁。

(51) 甲斐裕也『相続税法基本通達逐条解説〔令和 6 年版〕』221 頁（大蔵財務協会、2024）。

めたものであり、評価単位の判定要素となる定めではない。

しかしながら、課税実務においては、単独所有の土地と共有の土地とが一体的に利用されているケースにおいて、共有地に係る共有者の持分を「自由な使用収益の制約」と捉えて、他の土地と評価単位を区分する場合があります、裁決事例⁽⁵²⁾においても、国税不服審判所は、「単独所有地は、所有者が何ら制約なく利用できる土地であるのに対し、共有地は、その処分等に共有者の同意が必要であるなど、単独所有の場合と比較して使用、収益及び処分等について制約があるから、評価対象地が共有か否か及び共有の場合の持分割合は、評価単位の判定に当たって考慮すべき事情である」と判断している。

他方、相続時の遺産分割によって、単独所有地と共有地が混在する場合の評価単位の判定に関して争われた裁決事例⁽⁵³⁾においては、各土地の所有者及び共有者が親族等のみで構成されていることなどを考慮した上で、その一部が共有地であっても、現に一体として賃貸の用に供され、遺産分割後も同一の用途に供される蓋然性が高いと認められる状況にあるため、一部が共有地であることによる使用等の制約が実質的にないものと認め、全体を一つの評価単位とすべきと判断している。

なお、民法においては、財産の共有における共有者の権利等について以下のとおり規定している。

(1) 民法における共有（共有者の権利）

財産の共有に関しては、民法 249 条《共有物の使用》により、各共有者が共有物の全部について、その持分に応じて使用することができるとされている。この「持分」については、共有における権利を表すものとして「持分権」を表す場合と、その有する権利の割合である「持分割合（持分率）」を表す場合がある⁽⁵⁴⁾。

共有持分を持分権として捉えた場合には、各共有者が所有権としての機

(52) 国税不服審判所裁決平成 22 年 7 月 22 日裁決事例集 80 集 137 頁。

(53) 国税不服審判所裁決平成 24 年 12 月 13 日裁決事例集 89 集 289 頁。

(54) 近江・前掲注(45)244 頁。

能を有することを表す。共有に係る持分権は、その持分に応じて使用・収益を自由に行うことができ、持分権を自由に処分することも可能である。また、持分割合と捉えた場合には、共有物の割合等に関する法律の規定⁽⁵⁵⁾又は当事者間の合意によって決定する割合を意味する。

共有の構造については 2 つの考え方が存在するとされており、第一は、1 つの物につき 1 個の所有権があり、それが各共有者に分属するという説、第二は、各共有者は各自 1 個の所有権を有するが、一定の割合によって制限を受け、その内容的な総和が 1 個の所有権と等しくなるとするものであり、結果において大きな差異はないが、考え方としては前者の説が正当であるとされている⁽⁵⁶⁾。

(2) 共有の制約（義務）

民法上の規定では、共有に係る制約のうち主なものとして、共有物の管理（変更等）に関する決まりを設けている。共有物に変更⁽⁵⁷⁾を加えるには、他の共有者の同意を得なければならず、その他の管理に関する事項については、各共有者の持分価格に従い、その過半数で決定する必要がある（民法 251 条 1 項）。また、令和 3 年度の改正において、共有物の使用に係る規定に関して、①持分を超える使用の対価を償還する義務、②善管注意義務（共有物を使用する際の注意事項を守る義務）が追加（民法 249 条）されたほか、「共有物の管理者」に係る制度が新たに追加（民法 252 条の 2）されたところである⁽⁵⁸⁾。

5 所有者の異なる土地が一体利用されている場合

評価通達においては、通常、土地等の取引が利用単位ごとに行われ、その

(55) 民法 241 条《埋蔵物の発見》、同法 250 条《共有持分の割合の推定》ほか。

(56) 近江・前掲注(45)242 頁。

(57) 共有物の変更には、物理的な変更のみならず、「処分」も含まれる。

(58) 法務省民事局「令和 3 年民法・不動産登記法改正、相続土地国庫帰属法のポイント」30-35 頁 (<https://www.moj.go.jp/content/001401146.pdf>) (令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧)。

単位を基に取引価格が形成されることを踏まえ、一体として利用されていることによる効用を評価額に反映しつつ、実態に即した評価を行うため、その利用状況を基礎として評価単位を定めることとしている。

静岡地裁平成 5 年 5 月 14 日判決⁽⁵⁹⁾ (税資 195 号 298 頁) (以下「静岡地裁①判決」という。)においては、土地区画整理事業により仮換地指定を受けている複数の地権者からなる土地について、その全体を一画地の宅地として評価すべきであると判断しているほか、庁質疑応答事例では、所有者が異なる複数の土地上に共同ビルが建っている場合の敷地の評価に関して、それらの土地全体を一画地の宅地として評価する⁽⁶⁰⁾こととしている。

一方、相続税及び贈与税は、財産を取得したことによる課税であり、「取得者」ごとに申告・納税を行うことを踏まえ、評価単位についても、課税単位となる取得者又は所有者ごとに評価すべきであるとする見解もある。

静岡地裁平成 23 年 1 月 28 日判決⁽⁶¹⁾ (税資 261 号順号 11605) (以下「静岡地裁②判決」という。)において、「評価基本通達は、このように地目別に評価単位を定めて評価することとしているが、その前提としては、各所有者ごとに対象土地は別個のものとして区分されているものと解するのが相当であり、異なる所有者の土地であるにもかかわらず、これらを同一の地目であると認定し、かつ、評価単位としても同一であると認めることは、例外的なものというべき」とするとともに、相続税法が基本としている遺産取得税方式に触れつつ、「相続税法の趣旨からは、所有者の異なる土地についてはそも

(59) 当該判決の控訴審においても、東京高裁は原審判決を引用し、一体利用が見込まれる土地全体を一画地として評価すべきである旨判示している(東京高判平成 6 年 1 月 26 日税資 200 号 131 頁)。

(60) 庁質疑応答事例「宅地の評価単位—共同ビルの敷地」
(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hyoka/02/13.htm>) (令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧)。

(61) 当該判決の控訴審においても、東京高裁は原審判決を引用し、各土地を別個に評価すべきである旨判示している(東京高判平成 23 年 7 月 20 日税資 261 号順号 11718)。

そも別個のものとして評価をするのが原則である」として、同一の目的で利用される雑種地であることを理由に一団の土地とすることはできないと判断している。

第 2 節 具体的な取扱いにおける論点

1 使用収益の制約と評価単位

使用収益における制約がある土地の評価については、私道の用に供されている宅地の評価における減額の要否等に関して争われた事件において、最高裁は「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」⁽⁶²⁾と判示しており、その評釈⁽⁶³⁾においても「私道の用に供されている宅地の財産評価において一定の減額が認められるのは、当該財産の使用、収益又は処分に一定の制約が存在することによって宅地としての最有効使用を実現することができないことにあると解される」としている。

土地の評価単位の判定において、「土地所有者の自由な使用収益を制約する他者の権利の有無」によって評価単位を区分する趣旨としては、土地の上に存する権利の目的となっている土地の評価を行う場合、その土地の自用地としての価額から、当該土地の上に存する権利に相当する価額や割合を控除することによって評価することとしており、権利が設定された土地ごとに評価を行う必要があることが挙げられる。

また、土地上に他者の権利が存在する場合には、その権利の有無が実際の土地の利用状況に強く影響するほか、その土地を売買等とした場合には、

(62) 最三小判平成 29 年 2 月 28 日民集 71 卷 2 号 296 頁 [300 頁]。

(63) 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・最三小判平成 29.2.28」ジュリスト 1510 号 98 頁(2017)。

その権利の存在によって、取引条件や売買価格等も異なることとなるものと想定される。

以上のことからすると、土地の評価に当たり、土地の上に存する権利やその制約の有無によって評価単位を区分することは妥当であるし、その土地の自用地としての価額から土地の上に存する権利に相当する価額を控除して評価するという上述の趣旨を踏まえれば、使用貸借に基づく使用借権及び担保権については考慮する必要はないものと考えられる。

一方、土地の共有関係においては、持分割合の異なる共有者同士であっても、各共有者が保有する所有権（権利・義務）の性質は同等のものであり、共有財産は、その共有持分の範囲において自由に使用・収益を行うことが可能であるほか、自身の共有持分については、自由に管理（処分等）を行うことができる。また、評価通達による土地の評価上も、自用地としての評価額から他者の持分を控除するのではなく、持分割合に応じて「あん分」することとされている⁽⁶⁴⁾。

勿論、単独の所有権を有する土地と比較した場合、土地の共有者は、その土地全体についての所有権の行使（使用・収益・処分）に関して制約的であることは事実であるが、それは、あくまで自身の持分に応じた利用となるためであり、前述のとおり、共有の構造は、各共有者が持つ各自 1 個の所有権の内容的な総和ではなく、1 個の所有権が各共有者に分属しているという考え方であることから、各共有者の持分権に対して、他者の持分権が制約を与えているものではないと考えられる。

以上のことから、隣接する単独所有の土地と共有土地とが一体的に利用されているケースにおいては、共有であること（共有物における制限や共有者

(64) 共有財産のあん分による評価方法に関しては、マンションの価額を例として「共有部分の価値が果たしてその割合によって所有者に帰属しているのかどうかということについて非常に疑問がある」とする否定的な意見がある（品川芳宣＝緑川正博『相続税財産評価の理論と実践』133 頁（ぎょうせい、2005））。

間の合意の必要性など)を「制約」として判定するのではなく、あくまで現実の利用状況に応じて評価単位を判定すべきではないかとも考えられる。

2 取得(所有)者と評価単位の関係

評価通達における評価単位の定めは、課税時期における客観的な交換価値を算定するためのものであるから、交換価値を「処分価値」と捉えるのであれば、所有者が自由に使用、収益、処分することができる、ひとまとまりの財産を評価対象とすべきとも考えられ、静岡地裁^②判決のとおり、所有者の異なる土地は別個のものとして評価すべきであり、所有権が及ばない他者の所有物まで含めて一体的に評価することは、例外的に取り扱うべきであるとする見解に立つものと考えられる。また、前述のとおり、相続税法は、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の評価について、原則として財産の取得の時における時価により評価するものと定めており、民法上、遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずることとされていることを踏まえれば、文理上も、各相続人等が分割によって取得した財産ごとに評価すべきであると考えることができる。庁質疑応答事例も、原則的には「取得者ごと」に評価単位を区分することを前提としており、所有者が異なる土地を一体として評価するケースは、不合理分割と認められる場合の宅地について「分割前」の画地で評価する場合⁽⁶⁵⁾と、共同ビルの敷地に関する場合⁽⁶⁶⁾等に限られている。

しかしながら、現実的に評価対象となる土地は、必ずしも単独で所有及び利用しているとは限らず、他者の所有する土地と隣接し、それらを一体的に

(65) 庁質疑応答事例「宅地の評価単位－不合理分割(1)」

(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hyoka/02/10.htm>) (令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧)。

(66) 庁質疑応答事例「宅地の評価単位－共同ビルの敷地」

(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hyoka/02/13.htm>) (令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧)。

利用している場合が多く存在する。また、それらの土地を実際取引（売買等）する場合を想定すれば、現実の利用状況は無視して（所有者単位で）売買等を行うことはなく、一体利用する地権者等と協議・合意の上で、利用状況に応じて取引が行われるのが一般的であると考えられるし、評価通達においても、所有者ごとか否かはさておき、通常取引価格が形成される利用単位で土地の評価単位を判定すべきといった考え方を基本としている。

宅地の評価単位を一画地ごとに評価する理由については、使用、収益、処分することが可能な利用単位又は処分単位であること⁽⁶⁷⁾が挙げられ、課税実務においても、利用又は処分が可能な権利者単位で評価することを前提としているものと考えられるが、一方で「宅地は一筆単位とか所有者単位で評価するのではなく、利用の単位ごとに評価する」（傍点筆者）こととして解説する実用書⁽⁶⁸⁾もある。ただし、この取扱いに関する前後の説明や文脈を見る限りにおいては、所有者が異なる土地を一体として評価することを前提としたものではなく、例えば、一筆の宅地を自用地として使用しつつ、その一部を他人に貸し付けている場合や、同一人が 2 以上の者から隣接している土地を借り受け、これを一体として利用している場合を想定して「所有者単位で評価するのではない」としているものとも考えられるため、文言上のみでは解説の趣旨を判断し難い。

それでは、静岡地裁①判決や庁質疑応答事例における共同ビルの敷地については、どのような理由によって、所有者の異なる複数筆の宅地を一画地として評価することとしているのであろうか。

静岡地裁①判決は、「当該宅地が他の筆の宅地と一体となって利用され、これと併せて利用の単位である一画地の宅地を構成しているか否かの認定に当たっては、（中略）、財産の価額の評価に当たって価額に影響を及ぼすべきす

(67) 風岡範哉『土地の評価単位』56-57 頁（ぎょうせい、2021）。

(68) 土屋重義監修土橋令編『第九次改訂財産評価の実務』54 頁（ぎょうせい、1999）。

べての事情を考慮すべきことからすれば、当該宅地と他の筆の宅地とが現実
に一体となって建物の敷地等として利用されている場合にのみ、それを一画
地の宅地と認定することが許されるとすることも相当ではない」と判断する
とともに、課税時期においては空閑地として一体的な利用状態ではないもの
の、近い将来それを一画地として利用する目的⁽⁶⁹⁾が具体的に定まってお
り、かつ、土地の状況その他から見てその実現が確定的であると認められること
や、本件評価土地内に仮換地の指定を受けた地権者の多くは各自の仮換地の
位置がどこであるかの認識を有していなかったと認められることを踏まえ、
「各自の仮換地上にそれぞれ個別的な権利を有するとの意識が希薄であって、
むしろ、各自の仮換地の集合である本件評価土地全体について、あたかもこ
れが共有物であってこれに対し割合的権利を有するというような意識でいた
ことが認められる」とし、その数筆の宅地が利用の単位となっている一画地
の宅地を構成するものとして評価することが相当と判断している。

(1) 共同ビルの敷地等

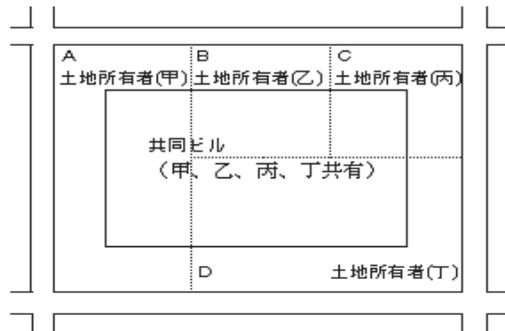
庁質疑応答事例(図3)においては、「共同ビルの敷地のように個々の宅
地が他の筆の宅地と一体となって利用されているのであれば、他の筆の宅
地をも併せた、利用の単位となっている1画地の宅地の価額を評価した上
で、個々の宅地を評価するのが合理的」であるとしている。

他方、一体的な利用状況であっても別々の画地として評価すべきとされ
るケース(図4)も存在する。

(69) 本件において一画地と認定された土地は、地権者らを株主とする法人が所有する駅
前共同ビルの敷地として、換地後も各地権者が所有しつつ、当該法人に対して共同し
て一個不可分の地上権を設定することとされていた。

【図 3】

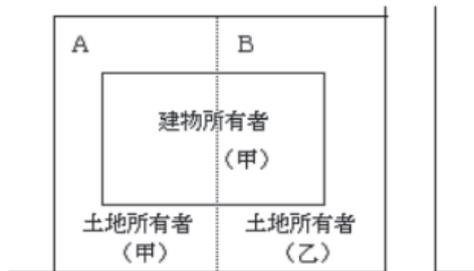
- A、B、C 及び D 土地全体を一画地の宅地として評価した価額に、各土地の価額の比を乗じた金額により評価することとしている。



※ 庁質疑応答事例「宅地の評価単位—共同ビルの敷地」より抜粋。

【図 4】

- 自己の所有する宅地 A と隣接する宅地 B (使用貸借) を建物の敷地として一体利用している場合であっても、所有する土地のみを一画地の宅地として評価することとしている。



※ 庁質疑応答事例「宅地の評価単位—使用貸借」より抜粋。

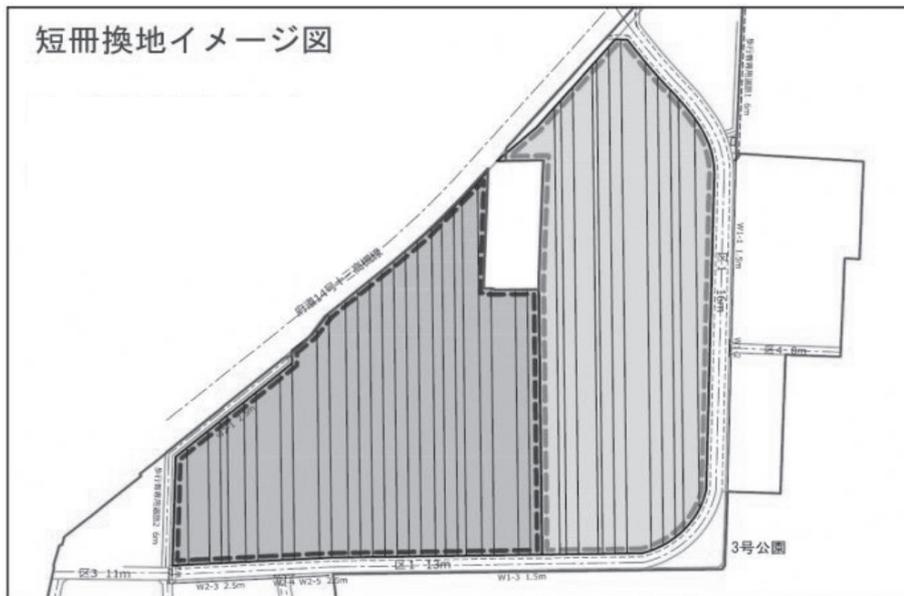
(2) 短冊換地

土地区画整理事業等において、土地の集約による大規模街区（又は共同利用街区）の形成及び土地の共同利用を行うことを目的として、複数の地権者に対して短冊状の換地を行う場合がある。土地の共同利用に関しては、大企業等の進出や大規模な商業施設等の敷地の用に供することにより、長

期的な土地利用と安定した地代収入が見込まれる一方で、各換地単独では土地利用が事実上できない状況を創出することによって共同利用を強いられ、地権者の将来の心変わりを抑制することにも繋がる換地手法であるとされている⁽⁷⁰⁾。

短冊換地の地権者による共同事業は、商業施設等の所有者となるデベロッパーと各地権者がそれぞれ土地賃貸借契約を締結する方式や、各地権者が共同で法人を設立した上で個々に土地賃貸借契約を結び、その法人が商業施設等の所有者となるデベロッパーとの土地転貸借契約を結ぶ方式などによって行われ、いずれの土地賃貸借においても（定期又は普通）借地権が設定されるが、地代の単価や契約条項は共通であることが多いとされている。

【図 5】



※ 茨木市南目垣・東野々宮土地区画整理準備組合作成資料⁽⁷¹⁾より抜粋。

(70) 小澤英明「短冊換地の法律問題」(<https://oz-landlaw.jp/2021/05/31/>「短冊換地の法律問題」弁護士小澤英明/) (令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧)。

(71) 茨木市南目垣・東野々宮土地区画整理準備組合「南目垣・東野々宮町地区まちづくりニュース」(<https://www.city.ibaraki.osaka.jp/material/files/group/42/news-b.pdf>) (令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧)。

3 小括

本節では、土地の権利関係と評価単位の関係性について考察を行ったところであり、その過程で整理された事項と具体的な問題点が把握された事項がある。

まず、整理された事項として、評価単位を判定する上では、所有権を構成する要素である「使用、収益、処分」の可否が重要であり、これらの可能な範囲を特定する必要があると考えられる。このうち、「使用・収益」に関しては、評価対象となる土地の利用単位を判定する要素であるが、その判定は実際の利用状況（現況）のみならず、所有者及び使用者の持つ権利が及ぶ範囲（利用できる範囲）を特定して、それを評価単位とすることであると考えることができる。これは、庁質疑応答事例《宅地の評価単位－自用地》において、実際の利用状況としては異なる 2 棟の建物の敷地であったとしても、土地の所有状況から判断して、その権利者が自由に「使用・収益」できる単位で評価することとされていることから明らかである。

つまり、前章において考察した地目別における判定は、あくまで現況に基づく利用状況の判定であるが、土地の権利関係を踏まえた利用単位の判定は、「利用可能な単位」の判定であるということができる。

そして、所有権を構成するもう一つの要素である「処分」については、土地評価の目的である客観的な交換価値の算定において、交換価値を「処分価値」と捉え、所有者が自由に処分することができる単位で評価することと整合的であり、原則的な取扱いとなるものであると考えられる。

一方、具体的な問題点としては、土地の取得者及び所有者ごとに評価することを原則としながらも、例外的に他の所有者の土地と一体として評価する場合が存在し、その判断基準が不明瞭であることが挙げられる。

評価通達上、所有者が異なる土地を一体として評価するケースは、不合理分割と認められる場合の宅地について「分割前」の画地で評価する場合や、

庁質疑応答事例による共同ビルの敷地に関する場合等に限定されているが、それ以外にも個々の事案ごとに一体評価すべきと判断するとした場合、納税者の予見可能性や法的安定性が確保されないばかりか、課税庁における恣意的な判定であるとの非難を受け、税務行政に対する信頼を損ねることにもなりかねない。

また、課税時期において、他者の所有する土地と隣接し、それらを一体的に利用することにより高い効用となっている土地や、大規模な商業施設等の敷地の用に供される短冊換地等については、一体として利用されている土地全体を一つの評価単位として判定することが、評価時点における最も合理的な利用（最有効使用）になるとともに、より経済的効果（価値）が高く、かつ、実態に即した評価になるものが多く存在すると考えられるし、現に静岡地裁①判決のように一体として評価単位を判定している事例も存在するため、個々の事案に対する個別的な判断が必要だとしても、その目安となる具体的かつ合理的な根拠が必要ではないか。

この点については、固定資産評価基準等と比較することも有効であると考えられるため、第 4 章第 2 節において検討することとしたい。

第 4 章 評価通達と他の財産評価との関係

第 1 節 評価通達以外の評価基準

本章においては、他の公的土地評価等との比較を行い、共通する事項や取扱いの差異等について検討するとともに、評価単位の判定における問題点の抽出及び相続税及び贈与税の土地評価における合理的な評価単位の判定要素の整理を試みる。

1 固定資産評価基準

(1) 概要

固定資産税は、昭和 25 年の地方税制度改革に伴い創設された、固定資産（土地、家屋及び償却資産）の保有と市町村が提供する行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、応益原則に基づき、資産価値に応じて所有者に対し課税される財産税である。

固定資産税の賦課期日は、1月1日とされており（地方税法 359 条）、固定資産税の課税標準となる土地の価格については、賦課期日現在における価格で土地課税台帳等に登録された価格となっている。市町村長は、地方税法の規定により、固定資産評価基準によって固定資産の価格（適正な時価）を決定しなければならないとされるとともに、当該評価基準に従って評価を行うことを義務付けられている⁽⁷²⁾。現行の固定資産評価基準は、自治省告示（158 号）として、昭和 38 年 12 月 25 日に告示されている⁽⁷³⁾。

(72) 市町村長は、固定資産評価基準により評価を行うことを義務付けられ、法的拘束力を有するものと解されているが、裁判所や国民に対しては法的拘束力を有しないとされている（東京高裁平成 14 年 10 月 29 日判決（判タ 1109 号 272 頁））。

(73) 固定資産税務研究会『固定資産評価基準解説（土地篇）』1 頁（地方財務協会、2007）。

(2) 固定資産税の課税方法と評価方式

イ 課税方法

固定資産税は、賦課課税方式によって課税され、その課税要件（課税客体、課税標準、納税義務者など）については、賦課期日現在を基準にして固定資産課税台帳に登録される（地方税法 381 条）。

市町村長は、固定資産の状況及び固定資産税の課税標準である固定資産の価格を明らかにするために固定資産課税台帳を備えなければならず、そのために固定資産の価格を適正な時価で評価し、決定して当該台帳に登録する義務がある。このような台帳に基づく課税方式は、台帳課税主義と呼ばれている⁽⁷⁴⁾。

ロ 課税対象となる土地

固定資産税の課税対象となる固定資産は、賦課期日現在において各市町村に所在する土地、家屋及び償却資産である（地方税法 359 条）。

土地に関しては、地方税法（341 条 2 号）により「田、畑、宅地、塩田、鉱泉地、池沼、山林、牧場、原野その他の土地をいう」ことと定義し、あらゆる地目の土地を課税客体に含めており、地上権や抵当権等の設定されている土地も、それらの権利が設定されていない土地と同様に課税されることとなる。

固定資産評価基準における土地の評価は、土地の現況及び利用目的に重点を置き、評価通達と同様に、不動産登記事務取扱手続準則に準じて地目を判定することとしているとともに、土地の地目に応じた評価方法⁽⁷⁵⁾を定めている。

(74) 石島弘「固定資産税と固定資産の価格の決定」石島弘ほか『固定資産税の現状と納税者の視点 - 現行制度の問題点を探る - 』22 頁（六法出版社、1988）。

(75) 主に、標準地比準方式（田、畑、宅地、山林）、路線価方式（宅地）、売買実例地比準方式（池沼、牧場、原野、雑種地）、近傍地比準方式（田、畑、宅地、池沼、山林、牧場、原野、雑種地）などの評価方法が用いられる。

ハ 地目の認定

固定資産評価基準における地目の認定は、原則として一筆ごとに行うこととされている。しかしながら、登記簿上の地目と現況の地目が異なる場合や、一筆の土地が二以上の用途に利用されている場合などもあるため、必要に応じて実地調査により土地全体の状況を把握し、地目の認定を行うこととされている。

ニ 画地の認定

固定資産評価基準においては、主として市街地的形態を形成する地域に所在する宅地の評価方法について「市街地宅地評価法（路線価方式）」が採用されており、この方法に基づく宅地の評価は、主に「路線価の付設」と、これに基づいて各画地の評点を算出する「画地計算法の適用」の二段階に分けられる。

画地計算法とは、路線価を基礎として当該路線に沿接する各画地について、奥行、間口、街路との状況等が宅地の価格に及ぼす影響を標準画地のこれらの状況との比較において計量しようとするもので、そのためには画地計算の基礎となる画地の認定を行う必要がある。固定資産評価基準の規定により、一画地は、原則として土地課税台帳又は土地補充課税台帳に登録された一筆の宅地によるものとされている。ただし、同基準においては、「一筆の宅地又は隣接する二筆以上の宅地について、その形状、利用状況等からみて、これを一体をなしていると認められる部分に区分し、又はこれらを合わせる必要がある場合においては、その一体をなしている部分の宅地ごとに一画地とする」こととしており、画地認定の例外を設けている。なお、固定資産評価基準に基づき、所有者の異なる一体利用地を一画地として評価した事例⁽⁷⁶⁾や、共有物分割により分

(76) 東京地判平成 19 年 2 月 8 日裁判所ウェブサイト。

筆された、所有者の異なる二筆以上の隣接する宅地について一画地と認定して画地計算法を適用した裁判例⁽⁷⁷⁾もある。これは、地方税当局の課税実務においても採用される判定方法⁽⁷⁸⁾となっている。

2 不動産鑑定評価基準

(1) 概要

不動産の鑑定評価に関しては、昭和 30 年以降の著しい地価の高騰を背景として、宅地価格の安定や流通の円滑化、宅地利用の合理化とともに、合理的な土地価格の形成を可能にするため、昭和 38 年に「不動産の鑑定評価に関する法律」が制定され、不動産鑑定評価制度の確立が図られるとともに、不動産鑑定士及び不動産鑑定士補（以下「不動産鑑定士等」という。）を高度な国家資格として登録を要するものとした。昭和 44 年には、不動産鑑定士等が鑑定評価を行う際の統一的基準として、不動産鑑定評価基準（国土交通省、平成 14 年 7 月 3 日（全部改正））が制定された後、社会経済の変化とともに幾度となく必要な見直しや改正が行われ、現在に至っている。

不動産の鑑定評価は、その対象である不動産の経済価値を判定し、貨幣額をもって表示すること⁽⁷⁹⁾とされており、社会一般の多様なニーズに対応するほか、地価公示法に基づく地価公示や国土利用計画法に基づく都道府県地価調査、相続税や固定資産税などの課税目的のための財産評価といった、いわゆる公的土地評価の均衡化・適正化にも貢献している。

(2) 対象不動産の確定

鑑定評価に当たっては、現実の利用状況を所与として、その評価の目的

(77) 大阪地判平成 30 年 1 月 24 日民集 74 卷 3 号 258 頁。

(78) 固定資産税務研究会・前掲注(73)226-227 頁。

(79) 国土交通省・前掲注(7) 1 頁。

や条件とともに鑑定評価が必要となった背景を踏まえ、対象となる不動産を物的に確定することが基本となる。つまり、鑑定評価の依頼目的や用途、前提条件等により、評価対象の範囲は異なることとなるため、評価通達や固定資産評価基準のように「評価単位」や「画地認定」を規則的に判定するのではなく、評価対象となる土地に関して、評価時点における最も合理的な利用（最有効使用）の状況を判定することが重要となる。

なお、最有効使用については、「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もの」とされており、不動産鑑定評価における不動産の価格は、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前提として把握される価格を標準として形成されることを原則としている（最有効使用の原則）⁽⁸⁰⁾。

(3) 鑑定評価によって求める価格

不動産の鑑定評価によって求める価格は、基本的には正常価格であるが、鑑定評価の依頼目的に対応した条件により、限定価格、特定価格又は特殊価格を求める場合がある（不動産鑑定評価基準第 5 章第 3 節 I）。

イ 正常価格

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⁽⁸¹⁾で形成されるであろう市場価値。

ロ 限定価格

(80) 国土交通省・前掲注(7)12 頁。

(81) この場合において、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とは、以下の条件を満たす市場をいうこととされている。

- ① 市場参加者^{*}が自由意志に基づいて市場に参加し、参入・退出が自由であること。
- ② 取引形態が、市場参加者が制約されたり、売り急ぎ、買い進み等を誘引したりするような特別なものではないこと。
- ③ 対象不動産が相当の期間市場に公開されていること。

^{*} 市場参加者は、自己の利益を最大化するための一定の条件を満たすとともに、慎重かつ賢明に予測し、行動するものとされている。

市場性を有する不動産について、不動産と取得する他の不動産との併合又は不動産の一部を取得する際の分割等に基づき正常価格と同一の市場概念の下において形成されるであろう市場価値と乖離することにより、市場が相対的に限定される場合における取得部分の当該市場限定に基づく市場価値。

ハ 特定価格

市場性を有する不動産について、法令等による社会的要請を背景とする鑑定評価目的の下で、正常価格の前提となる諸条件を満たさないことにより正常価格と同一の市場概念の下において形成される市場価値と乖離することとなる場合における不動産の経済価値。

ニ 特殊価格

文化財等の一般的に市場性を有しない不動産について、その利用現況等を前提とした不動産の経済価値。

(4) 鑑定評価の方式（不動産鑑定評価基準第 7 章第 1 節）

イ 原価法

原価法は、対象となる不動産の再調達原価を求め、この再調達原価について減価修正を行って対象不動産の試算価格（積算価格）を求める手法である。対象不動産が建物又は建物及びその敷地である場合において、再調達原価の把握及び減価修正を適切に行うことができるときに有効であり、対象不動産が土地のみである場合においても、再調達原価を適切に求めることが可能な場合には、この手法を適用することができる⁽⁸²⁾。

ロ 取引事例比較法

取引事例比較法は、多数の取引事例を収集して適切な事例の選択を行い、これらに係る取引価格に必要な応じて事情補正及び時点修正を行い、

(82) 国土交通省・前掲注(7)23 頁。

かつ、地域要因及び個別要因の比較を行って求められた価格を比較考量し、対象不動産の試算価格（比準価格）を求めるものであり、近隣地域若しくは同一需給圏内の類似地域等において、対象不動産と類似する不動産の取引が行われている場合又は同一需給圏内の代替競争不動産の取引が行われている場合に有効であるとされている⁽⁸³⁾。

ハ 収益還元法

収益還元法は、対象不動産が将来生み出すであろうと期待される純収益の現在価値の総和を求めることにより対象不動産の試算価格（収益価格）を求める手法であり、賃貸用不動産又は賃貸以外の事業の用に供する不動産の価格を求める場合に特に有効とされている。

不動産の価格は、一般にその収益性を反映して形成されるものであり、収益は、不動産の経済価値の本質を形成するものであるとされていることから、自用の宅地等であっても賃貸を想定することにより適用は可能であり、特に市場における不動産の取引価格の上昇が著しいときは、取引価格と収益価格との乖離が増大する傾向にあり、先走りがちな取引価格に対する有力な検証手段として有効であるとされている⁽⁸⁴⁾。

ニ 開発法

開発法は、上記イないしハに掲げた基本となる三つの手法の考え方を活用し、更地の面積が近隣地域の標準的な土地の面積に比べて大きい場合等に用いられる手法であり、不動産開発業者等の事業採算性に着目した手法とされている。

開発法によって求める価格は、①対象不動産にマンション等を建築し、土地を一体利用することが合理的と判断される場合と、②標準的な宅地規模に区画割りし、分割して利用することが合理的と認められる場合が

(83) 国土交通省・前掲注(7)26 頁。

(84) 国土交通省・前掲注(7)27 頁。

あり、基本となる三手法によって求めた試算価格の有力な検証手段となり得るとされている⁽⁸⁵⁾。

3 区画整理土地評価基準

(1) 概要

土地区画整理法に基づく土地区画整理事業は、土地区画整理法 2 条《定義》において、公共施設の整備改善及び宅地の利用の増進を図ることを目的とした、土地の区画形質の変更及び公共施設の新設又は変更に関する事業とされており、区画整理の事業施行地区内の土地については、事業の施行により、整理前後の宅地の価値増加等を計量するとともに、地区全体の宅地価額の総額の増減を検証するため、土地評価を行う必要がある。そこで、国土交通省の監修による「区画整理土地評価基準（案）」が発行されており、多くの事業においてはこれを活用して地区の実情に応じた工夫を加え、土地評価基準を運用している。区画整理土地評価の目的は、宅地利用の増進となる宅地の事業前後の相対的価格差の計量と宅地相互間の価格差の計量を行うものであり、土地売買のための評価や企業における資産価値の評価及び課税のための評価とは目的が異なるとされている⁽⁸⁶⁾。

(2) 評価方法等

区画整理土地評価では、路線価式評価方法を用いる場合が一般的であり、施行地区内の各宅地の相対的価格差を求めるに当たり、それぞれの有する条件と関連づけられた計算式や係数等により価格を算定する。また、近年の街区再編型事業や敷地再編型事業が行われる地区においては、土地の有効利用を目的として行われる点や、権利者が収益性も踏まえた市場価値を

(85) 日本不動産鑑定士協会連合会監修「要説不動産鑑定評価基準と価格等調査ガイドライン」318 頁（住宅新報社、2015）

(86) 国土交通省都市局市街地整備課監修「区画整理土地評価基準（案）（改訂版）」3-5 頁（街づくり区画整理協会、2012）。

意識していることから、不動産鑑定評価等を採用する事例も存在する。

区画整理前の土地の価格は、一般的に知り得る固定資産税評価額や相続税評価額等によってその分布状況がわかるため、区画整理土地評価による価格は権利者のみならず、広く社会の納得の得られる価格である必要がある。一方、整理後の土地の価格は、事業以外の要因や事業による将来の発展に対する期待値が含まれることが多く、計量すべき価値（事業によって増進された土地の利用価値）とは性格が異なる場合が多いとされる⁽⁸⁷⁾。

イ 各筆評価

区画整理土地評価の基本的な手順は、基準となる価格としての路線価を定め、次にこれを各筆の個別的要因に応じて修正し、該当する宅地の評価額を求めるものである。また、評価の区分は「1筆の宅地において、地上権、永小作権、賃借権その他土地を使用し、又は収益することができる権利の部分に区分できるときは、区分されたそれぞれの部分に分けて部分ごとに評価しなければならない」とされているほか、「数筆の宅地を同一の権利に基づいて一体として利用しているような場合には、その状況に応じて評価対象の一単位の範囲を、その数筆全体を一体的なものとして評価要因を考慮し、評価することも考えられる」とされており、この評価区分を画地ということとしている⁽⁸⁸⁾。

ロ 画地

上記イのとおり、区画整理土地評価の基本となる評価単位は画地である。通常は、登記の対象となっている一筆を一画地とするが、一筆の宅地において、借地権その他土地を使用し又は収益することができる権利が設定されている場合は、その権利の部分ごとに一画地とすることとされている。これは、土地区画整理法 89 条 2 項《換地》及び同法 94 条《清

(87) 国土交通省監修・前掲注(86)16-17 頁。

(88) 国土交通省監修・前掲注(86)18-19 頁。

算金》において、換地や清算金を定める場合には、その権利の部分ごとに定めることとされているためである⁽⁸⁹⁾。

また、数筆に跨り一体的な土地利用がなされている場合、又は計画されている場合は、隣接する数個の画地を一個の画地とみなして評価することも考えられ、該当するケースとしては、同一所有者の隣接する宅地（筆）、同一借地権者の隣接する借地、共同利用を目的とし単独利用が不可能な一団の宅地（筆）等が考えられるものとされている⁽⁹⁰⁾。

ハ 標準画地

区画整理土地評価の構成は、市街地における各道路に接する土地の一般的価値を路線価評価によって求め、各画地の形状等により補正して個別の価格を計量することとされており、画地それぞれ固有の状況に左右されず、路線に接する宅地の価値を適切に表現できる画地⁽⁹¹⁾を標準画地として考えるものとしている。

ニ 路線価

路線に標準画地が面していると想定した場合におけるこの標準画地の宅地としての利用価値であり、標準画地 1 平方メートル当たりの価格（相対指数により表示）をいうこととされている⁽⁹²⁾。

4 その他

個々に土地の価格を評価（算定）するといった点では、公共用地の取得に伴う損失補償基準⁽⁹³⁾についても参考となろう。公共事業における土地の補償

(89) 国土交通省監修・前掲注(86)23 頁。

(90) 国土交通省監修・前掲注(86)48 頁。

(91) 区画整理土地評価基準における標準画地は、「路線に直角に接し、宅地の平均的利用状態においてその価値が最高とみなされる矩形地をいう」とされている。

(92) 国土交通省監修・前掲注(86)22 頁。

(93) 国土交通省における補償基準として、「公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱(昭和 37 年 6 月 29 日閣議決定)」及び「公共用地の取得に伴う損失補償基準(昭和 37 年 10 月 12 日用地対策連絡会決定、最終改正令和 2 年 1 月 31 日)」などがある。

額については、正常な取引価格をもって補償を行うこととしているとともに、当該基準に係る細則⁽⁹⁴⁾において、正常な取引価格の算定について、標準地比準評価法、路線価式評価法、及び個別の評価方法により行うこととしてその評価手順等を示している。

当該基準等に基づく土地評価においては、土地の正常な取引価格の評価について、「画地」を評価の単位とすることとともに、画地について、①一筆の土地、又は②所有者及び使用者をそれぞれ同じくし、かつ、同一の用途又は同一の利用目的に供されている一団の土地をいうこととしている。ただし、土地の形状等から一体的に利用することが困難なものは、一体的な利用が可能な範囲をもって画地とすることとされている⁽⁹⁵⁾。

第 2 節 評価通達と他の評価基準との比較

1 評価方法等の比較

相続税法における財産評価と比較し、同じ財産課税である地方税の固定資産税や不動産取得税などは、課税主体が異なり、財政収支等の様々な要素を踏まえて課税されているものであるし、臨時・偶発的な相続税や贈与税の課税と、毎年所有者に課される固定資産税とでは、課税標準となる土地の価格の評価においても差異が生じるのではないかといった考え方もできる。

また、相続税及び贈与税は、いずれも相続や贈与という無償の財産取得による担税力に着目した租税であるのに対し、固定資産税は、固定資産の所有という事実に着目した租税を認め、固定資産の全所有者を納税義務者として課税するものであり、各税において課税の趣旨や目的に応じた評価方法を採用していることにより、評価単位の判定方法にも差異が生じているとも考えられる。

(94) 「公共用地の取得に伴う損失補償基準細則（昭和 38 年 3 月 7 日用地対策連絡会決定）」の別記 1 「土地評価事務処理要領」に規定されている。

(95) 国土交通省「別記 1 土地評価事務処理要領」1 頁
(<https://www.mlit.go.jp/common/001206685.pdf>)（令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧）。

しかしながら、相続税評価においては、市街地的形態を形成する地域以外の地域等において倍率方式⁽⁹⁶⁾を採用しているほか、前述のとおり、本来は財産課税に関する各税の評価水準をできるだけ統一することが望ましいという政府方針の下でバランスを取ってきた経緯もある。

そこで、目的に応じた財産評価の方法と評価単位の考え方を踏まえ、財産評価の基準として共通的な事項と差異について考察する。

(1) 「時価」と「評価単位」

地方税法（341 条 5 号、349 条 1 項）は、固定資産税の課税標準となる価格について「適正な時価をいう」と規定しており、地方税法における時価の意義に関しては、判例において、相続税法における時価と同様、「正常な条件の下に成立する取引価格」であり、「客観的な交換価値」をいうものと解されている⁽⁹⁷⁾。これら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と認められる価額をいうものと解されていることから、基本的には不動産鑑定評価における「正常価格」と同一の概念である⁽⁹⁸⁾とされている。

その通常成立する価格とは、土地以外の財産に置き換えて考えてみれば分かりやすく、例えば、上場株式等の売買目的有価証券は、市場価格をベースに売買価格が定まることに異論はないと思われるが、それに対して事業用財産や非上場株式は、継続して保有することによる利益を期待して保有するものであると言えるため、これらの財産が実際に取引される場合の売買価格は、通常、その財産から得られるであろう利益を考慮した価額によって取引される⁽⁹⁹⁾ものと考えられる

(96) 評価通達 21 《倍率方式》の定めにより、固定資産税評価額に国税局長が定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する方式をいう。

(97) 最一小判平成 15 年 6 月 26 日民集 57 卷 6 号 723 頁、福岡地判平成 24 年 3 月 19 日税資 262 号順号 11910。

(98) 日置・前掲注(63)100 頁、井出真「不動産鑑定評価と税務上の評価の基本的問題点」北野弘久ほか『争点相続税法』200-201 頁（勁草書房、1974）。

(99) 稲村健太郎「相続税財産評価における収益方式 - ドイツ評価法に関する議論を参考として - 」商学論集第 79 卷 4 号 49-50 頁（2011）。

次に、評価単位の取扱いについて比較すると、評価通達と固定資産評価基準は、いずれも地目別に評価を行う原則となっているが、宅地の評価単位となる「一画地の宅地」の判定について、評価通達は利用単位を基本としているのに対し、固定資産評価基準においては、原則筆ごとに評価を行うこととしている。これは、固定資産税が課税台帳に登録された所有者に対する賦課課税であることや、課税対象となる所有者ごとに、課税標準となる土地の価格を登記上の筆単位で課税台帳に登録する必要があることなどに起因するものと考えられる。

(2) 目的に応じた評価手法

土地等に関する財産評価については、課税目的や財産の性質等に応じて評価方法は異なるとする説（住宅地・住宅や中小業者の事業所用地などの一定の生存権的財産については利用価格や収益還元価格とすべきとする説など）⁽¹⁰⁰⁾がある一方で、「時価」である「客観的な交換価値」は、どのような税目の場合であっても市場における取引価格をベースとして評価した額であるとして、取引価格が存在しない場合やそれによることでは適正に時価を反映し得ない場合に、再取得価格、利用価格、あるいは収益還元価格として捉えることが妥当であるとする見解⁽¹⁰¹⁾もある。

また、土地評価に関し、「適正な時価」を求めるという基本的な立場においては、固定資産評価基準による評価も鑑定評価も変わるところがなく、その本質においては同じであるものの、異なる評価目的による評価の違いは、評価手順の一部を占める画地評価において、異なる考え方ないし手法でなければならないことになる⁽¹⁰²⁾ともされている。

固定資産税については、「土地の資産価値に着目し、その所有という事実」に担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有

(100) 北野ほか・前掲注(3)6頁。

(101) 石島ほか・前掲注(74)33-34頁。

(102) 白井雅浩＝谷圭三『画地評価論』26-27頁（清文社、1990）。

無にかかわらず、その所有者に対して課するもの」とされている⁽¹⁰³⁾ほか、その課税根拠は、応益原則に基づく公共サービスの提供の対価であるとも解されている。また、固定資産が長期的にもたらす安定的な収益力を担税力として課税するものとも考えられるところ、固定資産税の課税標準となる土地の評価（適正な時価）については、学説上、取引価格説と収益還元価格説が対立してきたとされているところであるが、適正な時価の評価方法としては、一つの方法に限定するのではなく、取引事例比較法や収益還元法など複数の評価方法を用いて客観的な交換価値に接近することが妥当である⁽¹⁰⁴⁾とする意見がある。

なお、土地課税台帳に記載された評価額について争われた事例⁽¹⁰⁵⁾において、前橋地裁は、固定資産税について「いわゆる収益税とは解しえないところであるが、正常な市場価格は、潜在的な収益力を示すものともいえる」としており、固定資産税において市場価格（取引価格）を基に財産評価を行うことを肯定している。

一方、相続税の課税方式は、遺産取得税方式を基本としつつ、遺産税方式の要素を一部取り入れた法定相続分課税方式であり、遺産取得税方式と遺産税方式とでは、財産の評価に関して異なるスタンスをとることも考え得るとされている。法定相続分課税方式の基本となる遺産取得税方式では、相続財産の価値は、取得者である相続人にとっての価値であるため、相続人が将来得ることが期待される利益及びキャッシュ・フローの割引現在価値により評価すべきという考え方⁽¹⁰⁶⁾や、相続税を遺産取得による相続人等の担税力に対する一種の所得税と捉えて、相続財産の価額は相続開始時

(103) 最一小判平成 15 年 6 月 26 日民集 57 卷 6 号 723 頁〔730 頁〕。

(104) 平川英子「固定資産税における時価の諸問題—固定資産評価行政の問題も含めて—」日税研論集 68 号『租税法における財産評価の今日的理論問題』215-219 頁（日本税務研究センター、2016）。

(105) 前橋地判平成 8 年 9 月 10 日判タ 937 号 129 頁。

(106) 稲村・前掲注(99)54 頁。

の取引価格（交換価値）を指すものと解することが相当であるという見解⁽¹⁰⁷⁾もある。この点に関しては、岩崎政明教授も「遺産取得による相続人の担税力の一時的・偶発的増大部分に対する所得課税として位置づける場合には、当該相続財産の価値は、取得時の時価（売買可能価格ないし取引価格）で評価すべきであるという、いわゆる時価評価主義に通ずることとなる」との見解を述べられている⁽¹⁰⁸⁾。

なお、土地や家屋等の固定資産に関する公的評価の一元化を通して、相続税等における課税標準の適正化を図るべきであるといった意見や、税負担の調整や特定の政策に基づく税負担の配慮など、課税標準となる評価額の算出において、税負担面の斟酌を加えるべきではないとする見解⁽¹⁰⁹⁾もあるが、公的評価の一元化は財産評価における大きな論点であり、本稿は土地の評価単位の問題の整理にとどまるため、ここでは取り上げない。

（3）評価単位の相違等

各税の課税趣旨・目的等を踏まえて評価単位について考察すると、まず、固定資産税については、地方税の原則の一つである応益原則に基づく財産税であると解されており、課税時期において、その地域・場所に存在する土地に対する課税であることからすれば、台帳課税主義の観点から登記上の筆ごとに課税することとなるものの、必ずしも所有者ごとの評価に拘らず、現実の利用状況により評価単位を判定することが合理的ではないかと考えられる。

一方で、相続税及び贈与税は、相続及び贈与等によって財産を取得した者に対し、一時的・偶発的に無償で増大した財産に（所得課税的に）担税力を求めるものであり、基本的には、その取得した財産ごとに評価単位を

(107) 石島弘「相続税の課税標準と公的土地評価の一元化—大阪地裁平成 7 年 10 月 17 日判決を契機に—」5 頁（税法学 535 号、1996）。

(108) 岩崎政明「相続税を巡る諸問題」水野正一編『資産課税の理論と課題（改訂版）』194-195 頁（税務経理協会、2005）。

(109) 石島・前掲注(107) 3 頁。

判定すべきであると考えられる。つまり、新たに取得した財産を処分するとした場合の価値（交換価値）を評価すると考えられることからすれば、基本的には、取得した財産ごとに、所有者単位で評価することが合理的であるとされる。

2 「画地」の判定等

(1) 画地認定の相違等

土地の評価単位の判定において、評価通達を含め、他の評価基準等においても用いられる共通的な考え方の一つが「画地」である。画地については、相続税評価の場合、評価通達 7-2 において「利用の単位となっている 1 区画の宅地」をいうこととされているが、それ以上に具体的な定義等は明記されていない。一団及び一画地について、一般的な用語としての用いられ方や他の規定等における文脈から推測すると、「一団」は土地の位置や形状、利用状況等からみてその一体性を判断するものであるのに対し、「一画地」は、整備された宅地等において、利用単位として区割りされた 1 区画を指すものと考えられる。

国土交通省における公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱及び同補償基準細則（別記 1）⁽¹¹⁰⁾においては、「画地」について、一筆の土地、又は、所有者及び使用者をそれぞれ同じくし、かつ、同一の用途又は同一の利用目的に供されている一団の土地をいうこととしており、画地の認定における所有者及び使用者は同一であることを明示している。これは、公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱において、損失の補償は土地等の権利者に対して（第四条）各人別にする（第五条）ものとしており、当該損失補償の性質上、必要な条件であるとも考えられるし、所有者が異なる複数の土地を一画地と認定した場合、その補償が及ぶ範囲が不明確となるほか、他

(110) 国土交通省「補償基準等」

(https://www.mlit.go.jp/totikensangyo/totikensangyo_tk1_000023.html)（令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧）。

の所有者との権利関係や影響を考慮する必要も生じかねないため、所有者及び使用者単位で画地を判定することが合理的であると考えられる。

固定資産税における画地の認定については、固定資産評価基準第 3 節《宅地》に関する別表第 4 において「一画地は、原則として、土地課税台帳又は土地補充課税台帳に登録された一筆の宅地によるものとする」としつつ、一筆の宅地又は隣接する二筆以上の宅地について、その形状や利用状況等からみて、一体をなしている部分ごとに一画地の宅地として取り扱うこととする例外も設けられており、「画地」という用語に関して、利用状況を踏まえて判定するという考え方は共通している。

しかしながら、固定資産評価基準における画地の認定について争われた事例⁽¹¹¹⁾において東京地裁は、隣接する二筆以上の宅地を一画地と認定する場合に、当該二筆以上の宅地が同一の者の所有に属していることを要するのか否かについて明示的な言及がないとした上で、「隣接する 2 筆以上の宅地が一体として利用されている以上は、それぞれの宅地の所有者が異なっても、これらの一体をなしている宅地の集合体を一個の取引単位とみて、その全体の取引価格を評価することが社会通念上相当であると考えられる」とするとともに、「不動産鑑定実務においても、一体利用地は所有者の異同にかかわらず一つの評価単位として鑑定評価すべきこととされている実情がうかがえる」として、所有者が異なる一体利用地を一画地とした課税庁の評価方法を適法と判断している。

相続税及び贈与税における一画地の判定は、前章における考察のとおり、所有者の異なる土地についてはそもそも別個のものとして評価をすることを原則としており、不合理分割と認められる場合や共同ビルの敷地に関する場合等において例外的に所有者が異なる土地を一体として評価する旨の取扱いとなっている。

つまり、利用状況を踏まえて判定するという考え方は共通するものの、

(111) 東京地判平成 19 年 2 月 8 日裁判所ウェブサイト。

原則と例外の位置付けや、所有者単位の取扱いについては、少しずつスタンスが異なる状況となっている。

なお、所有者が異なる土地の取扱いに関しては、「複数の土地が一体として利用されている、又は取引の対象となると認められる場合が『1画地の宅地』とされるのであり、土地の権利関係はこれを判定するための要素の一つと見るべきであろう」として、裁判例等における差異を過度に大きくとらえるべきではないとする見解⁽¹¹²⁾もある。

【図 6】画地の定義

区分	相続税・贈与税等	固定資産税等	土地区画整理
根拠	評価通達	固定資産評価基準	区画整理土地評価基準(案)
原則	利用の単位となっている1区画の宅地	土地課税台帳又は土地補充課税台帳に登録された一筆の宅地	一筆の宅地において地上権、永小作権、賃借権その他土地を使用し又は収益することができる権利(自用地を含む。)の部分
例外	不合理分割と認められる場合は分割前の画地を一画地として判定	一筆又は隣接する二筆以上の宅地についてその形状、利用状況等から一体をなしていると認められる場合	数筆にまたがり隣接し、一体的な利用がなされている場合(同一所有者の隣接する宅地、同一借地権者の隣接する借地、共同利用を目的とし単独利用が不可能な一団の宅地等)
備考	課税の趣旨等から、原則として取得者及び所有者ごとに判定(共同ビルの敷地等は一画地として認定)	各筆の所有者が異なっても同一の建物の敷地等として一体利用されている場合は一画地として認定	公共用地の取得に伴う損失補償基準においても、一筆の土地、又は所有者及び使用者をそれぞれ同じくし、かつ、同一の利用目的等に従っている一団の土地を一画地として認定

(112) 渋谷雅弘「『1画地の宅地』の意義」税務事例研究 161号 77-78頁(2018)。

(2) 問題点

土地に関する法令の規定や実務的な取扱いにおいては、敷地や画地、一団の土地といった、場面によっては似たような意味として使われる文言が多く存在するが、これらは必ずしも同義であるとは限らない。

例えば、贈与税の課税価格の算定に当たり、土地の利用単位となっている一画地の宅地の判断基準について争われた事例⁽¹¹³⁾において、建築基準法施行令 1 条《用語の定義》によれば、「敷地」は「一の建築物又は用途上不可分の関係にある二以上の建築物のある一団の土地をいう」ものとされており、密接不可分である居宅建物と倉庫兼事務所の 2 棟の建物の敷地は一つとしてみるができるから、課税上の評価においても一画地として評価すべきであると主張する納税者に対し、裁判所は、そもそも建築基準法と相続税法とは目的が異なる別の法律であるから、前者における敷地の概念と後者における一画地の概念とを同一に解さなければならない理由はないと判断している。

しかし、租税の賦課という目的において、法令上の「時価」を根拠として、土地に関して「画地」という同じ文言を用いながら、「一画地の土地」の判定が税目によって異なる状況が生じることは、納税者の法的安定性及び予測可能性の確保の観点から、決して望ましいものではない。

また、評価単位に関するこれらの取扱いは、法令によって定められたものではなく、行政機関に対するものとして通達等によって定義されたものや、あるいは裁判等において個別の事例に対して下された判断の蓄積等であり、課税庁と納税者間における共通の理解として、これらの取扱いが明確に整理され、判断基準として機能しているとは言い難いのではないかと思われる。

(113) 静岡地判平成 19 年 7 月 12 日税資 257 号順号 10752。

3 小括

本章においては、評価通達と他の評価基準等について比較し、共通する事項と相違点について考察を行った。固定資産税は、土地の所有という事実に応税力を認めて課する財産税であるとともに、公共サービスの提供の対価として所有者に課されるものとされており、無償の財産取得による担税力に着目した相続税及び贈与税とは、課税の趣旨や目的が異なるものと考えられるが、土地の時価に関しては、いずれも「客観的な交換価値」であると解されている。

また、区画整理事業や公共用地の取得における土地評価は、課税を目的とする評価通達等とは異なり、区画整理事業前後の相対的価格差の計量と宅地相互間の価格差の計量や正常な取引価格をもって補償を行うことを目的としたものであるほか、評価単位の判定は、基本的には権利者単位であり、土地の所有者及び使用者等との権利関係を強く意識したものとなっていることが伺われた。

なお、それぞれの評価方法において同じ「画地」という用語を用いながら、その意義や判定に若干の差異があることについても考察を行った。

土地の評価単位に関する「一画地」の判定は、「一団の土地」と同様に、利用単位を判定する上で重要な概念であり、物理的に一体として利用される状況にあるひとまとまりの土地を指すものと考えられる。裁判例においても、ゴルフ練習場として賃借されている敷地の所有者が複数存在し、その評価単位が争われた事例⁽¹¹⁴⁾において、評価通達における評価単位の定めに関して、宅地と雑種地とを区別して記載してはいるものの、いずれも利用の単位に着目して評価単位を決定するとしている点では共通していると判示している。

一団の土地の判定については、土地の売買や公共事業に伴う用地取得等の場面においては、基本的に「買い手」又は「売り手」のいずれかが同一所有

(114) 横浜地判平成 22 年 11 月 17 日税資 260 号順号 11558。

者であることを前提としたものであると考えられるところであり、評価通達に基づき一団の土地を判定する場合も、基本的には、所有者の異なる土地ごとにそれぞれ一団の土地の判定を行うことが適当であると考えられる（一団の土地の判定が必要となるケースは、多くの場合において宅地以外の地目になると想定される。）。

一方で、一画地の判定は、基本的には建物等の敷地となる宅地の評価単位であり、その権利関係の複雑さや利用用途が多岐にわたることから、必ずしも、同一所有者の土地であることを前提として利用単位を判定できないケースが存在するのではないかと考えられる。

第 5 章 考察・検討等

第 1 節 評価単位の判定方法の明確化

1 合理的な評価単位

ここまで、土地の評価単位の判定に関する考え方について、評価通達の定めの内容や裁判における判示事項を基に考察するとともに、他の評価基準等との比較を行い、土地の評価単位の問題点と課題を抽出したところであり、主な整理事項等は、以下のとおりである。

(1) 主な整理事項

- イ 相続税法の定める「時価」は、客観的交換価値であると解されており、土地の評価単位についても、「客観的な交換の単位」（特定の者に限定されない、一般的な取引が行われる単位）で判定すべきである。
- ロ 土地の地目及び利用状況に基づく評価単位の判定は、実際の土地利用に関する「現況」によって判断される場所であり、課税庁と納税者間で争いとなる事例においても、評価通達の定めによる取扱いに関して争うものは少なく、その多くが事実認定を争点としたものとなっている。
- ハ 所有権を構成する要素のうち、「使用・収益」は、評価対象となる土地の利用単位を判定する要素であり、評価単位の判定においては、現況の利用状況のみならず、「使用・収益」が可能な範囲（所有者及び使用者の持つ権利が及ぶ（利用できる）範囲）を特定する必要がある。
- ニ 「客観的な交換価値」は「処分価値」であるとも考えられることから、所有権を構成する要素である「処分」が可能な範囲の特定も、評価単位の判定における重要な要素となる（原則として、所有者が自由に処分することができる単位を評価単位とすることが合理的である。）。
- ホ 土地の共有に関しては、各共有者の持分権が互いの権利に制約を与えているものではないため、単独所有地と隣接する場合等における共有土

地に関しては、「使用収益に制約がある土地」として捉えるのではなく、現実の利用状況に応じて評価単位を判定すべきケースもあると考えられる。

(2) 問題点・課題

イ 土地の評価単位の判定については、地目及び利用状況によることが原則でありながら、取得者及び所有者ごとに評価することを前提として評価通達等の取扱いが構成されており、どちらの考え方が優先されるのかについて明確な定めがない。また、例外的な取扱いとして他の所有者の土地と一体的に評価する場合が存在するほか、所有者の異なる土地と一体評価すべきであると個別に判断された裁判例も存在し、その判断基準が明確ではない。

ロ 上記イに関連して、所有者の異なる土地と隣接し、それらを一体的に利用することにより高い効用となっている土地や、大規模商業施設等の敷地の用に供される短冊換地等については、これらを一体として評価単位を判定する方が合理的であり、かつ、実態に即した評価になると考えられる場合がある。

ハ 「画地」の定義について、評価通達における考え方と他の法令の適用（固定資産評価基準及び区画整理土地評価基準等に基づく土地評価）における取扱いとが異なる場合がある。

2 整理事項の補足

上記 1 (1) に掲げる整理事項については、本稿における結論をより合理的なものとするために補足的な考察を行う。

(1) 客観的交換価値（単位）について

一般に「価値」とは、①主観的な値打ち、②交換価値、③使用価値という 3 つの意義を有すると解されているが、時価の意義について考えた場合、明らかに「主観的な値打ち」であるとは判断されないため、「交換価値」か

「使用価値」のいずれかを意味することとなると考えられる⁽¹¹⁵⁾。

通常、不特定多数の当事者間で取引される売買価格は、その土地の収益性等に着目した使用価値や、取引前後の造成等にかかるコストについても加味して決定されるものであるし、相続税評価のように、取引事例等をベースとした評価手法が基本となる場合でも、取引事例比較法や収益還元法など複数の評価手法を用いて客観的な交換価値に接近することが妥当であると考えられる。実際に、国税当局における路線価及び倍率の評定においても、売買実例価額や公示価格をベースとし、不動産鑑定士等による鑑定評価額や精通者意見価格等を踏まえて路線価等を定めており、土地の相続税評価額は、様々な評価手法を用いて算定されているといえる。

(2) 地目及び利用状況の判定について

「土地の価値」は、一般的にはその土地を利用する価値であって、その土地が何に利用できるかによって土地の価値も変わるということもできる。また、地目により評価単位を分ける理由は、その土地の利用用途が実際の地目（種別）によって限定されるからとも考えられる。

地目及び利用状況の判定は、評価対象の土地が独立して利用できる規模や形状、位置関係にあるのかどうか、一団の土地として価格形成されるのかといった観点から、個々の土地ごとに判定することになる。

なお、不動産鑑定評価における土地の価格形成要因には、一般的要因⁽¹¹⁶⁾、地域要因⁽¹¹⁷⁾及び個別的要因⁽¹¹⁸⁾があるとされているところ、これらの要因を相続税評価に当てはめると、一般的要因及び地域要因の多くは、国税局

(115) 高野幸大「相続税における財産評価の今日的問題：不動産」日税研論集 68 号『租税法における財産評価の今日的理論問題』106-107 頁(日本税務研究センター、2016)。

(116) 一般的要因として、人口の状態、都市形成及び公共施設の整備の状態などの社会的要因や土地利用に関する計画及び規制の状態等に関する行政的要因などが挙げられる。

(117) 地域要因とは、一般的要因の相関結合によって規模、構成の内容、機能等にわたる各地域の特性を形成し、その地域に属する不動産の価格の形成に全般的な影響を与える要因をいう。

(118) 個別的要因として、土地の間口・奥行等に関する画地条件や高低・角地その他の接面街路との関係等の要因などが挙げられる。

長が評定する路線価及び倍率等に反映されるため、個々の土地の評価単位の判定において、その影響等を考慮する必要はなく、基本的には、個別的要因のうち主に画地条件について考慮すればよいことになると考えられる。

(3) 所有権（使用・収益・処分）に基づく評価単位の判定について

第 3 章において述べたとおり、土地の評価単位の判定の上では、所有権を構成する要素である「使用、収益、処分」が可能な土地の範囲を特定する必要がある。そのうちの「使用・収益」は、評価対象となる土地の利用単位を判定する要素であるが、地目別の判定における利用単位は、現況（現に利用されている状況）の判定であるのに対して、土地の権利関係を踏まえた利用単位の判定は、「利用可能な単位」の判定であるといえることができる。これは、他者の権利関係の影響を受けずに「使用収益できる＝利用できる」という意味であり、現況の利用単位を判定することとは異なるものであると考えられる。勿論、評価対象の土地を取得した者が、その後において「どのように使える可能性があるか」という推測ではない。

また、仮に土地の所有権（使用・収益可能な範囲）のみで判定してしまうと、隣接して自己が所有する土地は、一義的にすべて一つの評価単位とすることが前提となってしまうが、利用単位を判定する順序（優先順位）としては、まずは評価対象となる土地の所有権及び権利関係から、利用可能な範囲を特定し、その次に地目等の現況や利用実態（物理的な地形等を含む）を判断して評価単位とすることによって、合理的な判定になるのではないかと考える。

(4) 取得者単位と評価単位との関係性について

相続税及び贈与税については、いずれも相続や贈与という無償の財産取得による担税力に着目した租税であるとされており、納税義務者は、財産を取得した相続人等又は受贈者であるため、課税財産となる土地の評価単位の判定において、取得者単位及び所有者単位で判定すべきか否かについ

ては、これまでの裁判例等において論点とされてきたものであり、本稿においても、いくつかの場面で取り上げてきた問題である。

結論及び結果においては、原則として、取得した財産ごとに評価すべきということになるだろうが、これは、土地を「取得者単位で評価する」こととは、本質的に別の意味であると考えられる。つまり、土地の評価単位の問題として整理しなければならないのは、「取得した土地をどのような画地で評価すべきか」ということであり、土地の評価を「取得者ごとに取得した部分のみ」で行うこととは異なるのではないかと考える。

現に、評価通達は、取得者又は所有者単位で評価単位を判定すると明文で定めているわけではなく、前述の裁判例⁽¹¹⁹⁾においても、評価通達は利用状況を評価単位の基準としており、各人の取得範囲や不動産の筆数を問題にしていないと判示している。

また、固定資産税に関する裁判においても、前述のとおり、隣接する二筆以上の宅地を一画地と認定する場合に、当該二筆以上の宅地が同一の者の所有に属していることを要するのか否かについて固定資産評価基準には明示的な言及がなく、不動産鑑定実務においても、一体利用地は所有者の異同にかかわらず一つの評価単位としているとして、所有者が異なる一体利用地を一画地として判断している。

なお、地目や所有者が異なる土地を同一の地目であると認定し、かつ、評価単位としても同一であると認めることは例外的であるとした静岡地裁②判決については、納税者側が広大地の評価の適用を受けるために、地目及び所有者が異なる複数筆の土地を一体として評価しようとしたものであり、静岡地裁は、評価通達の適用について、対象土地が所有者ごとに別個に区分されていることを前提としているものと解されるとした上で、評価

(119) 神戸地判平成 14 年 1 月 24 日税資 252 順号 9051。

通達において不合理分割の取扱いがあるのは、遺産分割がされた場合には、各相続人が遺産分割によって現実取得する財産ごとに評価を行うべきことを前提としているからであり、その評価方法自体は合理的であると判示している。これは、遺産取得税方式を前提として、取得者ごとに分割された財産については、その財産ごとに評価を行うべきであることを示したにすぎず、評価単位の判定について言及したものではないとも考えられる。

第 2 節 結論及び課題等

1 結論

(1) 評価単位における一体評価の範囲

土地の評価単位は、評価通達の定める判定方法により、現況における地目及び現実の利用状況により判断するとともに、一体的に評価することが合理的であると判定される一団の土地又は一画地の宅地等については、取得者及び所有者ごとに評価単位を判定することが基本である。

ただし、隣接する複数の土地を評価する場合において、取得者及び所有する土地ごとに評価単位を判定すると、その土地のみでは現況における利用目的や用途及びその効用を維持できない場合（他者の所有する土地と一体となることによって使用・収益が可能となっている土地）については、隣接する所有者の異なる土地も含めて一画地として評価単位を判定することとしてはどうか。その際、静岡地裁①判決の判断のように、各地権者が土地全体をあたかも共有物として割合的権利を有するような意識であると認められることが一つの判断要素になるものと考えられる。

これにより、既に庁質疑応答において取扱いが示されている共同ビルの敷地のほか、課題となっていた大規模な商業施設等の敷地の用に供される短冊換地等について、個々の事案の状況に応じて、取得者及び所有者に拘

ることなく、評価単位を一体として判定することが可能となり、実態に即した評価単位の判定が行えることとなるものとする。

なお、この場合の具体的な評価方法としては、共有財産の評価のように、全体を一つとして評価した価額のうち、各自が所有する土地に対応する価額にあん分することが相当であると考えられる。

(2) 一画地の定義

上記(1)の内容については、納税者の法的安定性と予測可能性の確保の観点から、相続税評価における「一画地」の定義として明らかにする必要があるものとする。また、一団の土地の判定に関しても、雑種地の場合には他者の土地と一体評価するような利用状況も想定できることから、一団の土地について定義することも一考の余地があるものとする。

(3) 評価単位の判定順序

利用単位を判定する順序(優先順位)についても、評価通達等によって明らかにすることが望ましいものとする。前述のとおり、まずは評価対象となる土地の取得状況と所有権及び権利関係から利用可能な範囲を特定し、その後、地目等の現況や利用実態(物理的な地形等を含む)を判断することによって、合理的に評価単位を判定することができるものと考えられる。

2 課題等

大規模な商業施設等の敷地の用に供される土地の評価に関しては、各地権者と商業施設の建物所有者等⁽¹²⁰⁾との間で土地の賃貸借契約が締結され、契約内容にもよるが、商業施設の建物所有者等が借地権を所有し、各地権者は底地のみを有することとなることが多いと考えられるため、いわゆる貸宅地として評価を行うこととなるケースが想定される。

(120) 第三者となる法人等が各地権者から土地等を借り受け、当該建物所有者に対して一括で賃貸を行うケースも考えられる(第3章第2節2(2)「短冊換地」を参照。)

庁質疑応答事例⁽¹²¹⁾によれば、複数の土地を借り受けて一体として利用している場合の借地権の価額は、借地権の目的となっている土地を合わせて一画地の宅地として評価するものの、各地権者の貸宅地については、それぞれ所有する土地ごとに一画地とすることとされている。

ゴルフ練習場の敷地の用に供されている貸地の評価単位について争われた事例⁽¹²²⁾において、貸主側である納税者は、物理的一体性があるとして、複数の土地を一画地として評価すべきと主張したが、横浜地裁は、「貸主側の貸宅地の評価に当たっては、各貸主の所有する部分ごとに区分して、それぞれを 1 画地の宅地として評価」することが相当であるとし、「課税される土地所有者が設定した利用状況を基礎として評価単位を定めようとするものとして、一定の合理性を有する」と判断している。

しかしながら、大規模商業施設の敷地の用に供される短冊換地を所有者ごとに一画地として評価した場合、短冊状の不整形地等となるため様々な画地補正による減額が必要となるほか、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ず、実態に沿わない評価単位の判定が行われる可能性がある。また、短冊状に換地が行われる理由は、建物所有者等と地権者との間で、賃貸借関係の継続性等を高めることを目的として、敢えて制約のある土地形状を創出して換地を行っていることも想定されるが、前述のとおり、多くの場合は地代の単価や契約状況が共通の土地賃貸借契約が締結されており、各土地の形状や位置関係によって評価額に大きな格差が生じる（土地ごとの一平方メートル当たりの単価に差がある）とは考えにくいため、個々に画地補正による評価の減額を行うことは馴染まないものとする。

このように、地権者及び借地権者等との間で土地を一体的に利用することを前提として各土地が使用・収益され、又は権利の設定等が行われている場

(121) 庁質疑応答事例「宅地の評価単位—借地権」

(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hyoka/02/06.htm>) (令和 6 年 6 月 20 日最終閲覧)。

(122) 横浜地判平成 22 年 11 月 17 日税資 260 号順号 11558。

合には、各地権者が土地全体をあたかも共有物として割合的権利を有するような意識があると認められると考えられ、一体的利用の効用は（底地を含めた）敷地全体の利用価値に影響していると考えられるため、前述の「他者の所有する土地と一体となることによって使用・収益が可能となっている土地」として評価単位を判定することが妥当である。したがって、このような場合にまで、一律に貸宅地（底地）の評価に関する実務的な取扱いによる必要はないものとする。

結びに代えて

本稿では、相続税及び贈与税の課税対象となる土地の評価に関して、裁判例等から論点を抽出するとともに、評価通達等による現行の取扱いと他の評価基準との比較を行うことにより分析を行った。

本研究を進める過程で、一見すると同様の状況にある土地であっても、権利関係や取得状況によって評価単位の判定が異なる可能性があり、判定に苦慮するケースがあることを改めて認識した。

評価通達は、課税の公平の確保や納税者の便宜、徴税費用の節減等の観点から合理的であるとされているものの、土地の評価単位の判定一つをとっても、庁質疑応答事例等によって示されている各論的な取扱いのみで判断せざるを得ない事項もあり、納税者の法的安定性及び予見可能性の確保の観点から、より明確な判断根拠が必要であろう。そこで、財産評価の原則的な考え方や基本的事項については、相続税法の委任を受けて政省令によって規定する（技術的かつ具体的な評価方法等については従来どおり評価通達によって定める）など、財産評価体系の在り方等についての検討が必要であると考えます。これは、相続税等の課税標準額を算定する上で、納税者の便宜や課税庁における徴税費用の節減等の観点から、納税者が公平かつ簡便に申告納税を行うことを目的として、一般的な評価基準（準則）を定めるものであり、その意義は「時価を法律によって定める」などということではない。

また、法令化に向けては、固定資産評価基準が参考になろうが、固定資産税は賦課課税制度であり、固定資産評価基準に従って評価を行うのは市町村長（課税庁）であるため、申告納税制度を採用する相続税及び贈与税においては、すべてを模倣するわけにはいかず、法令化の対象及び法的拘束力の及ぶ範囲等について慎重な検討が必要であろうし、規定の仕方にもよるが、評価通達 6 項のような「この定めによることが適当でない場合」といった取扱いの位置付けが

非常に困難なものとなることも考えられる。

評価通達の立法化については、これまでも様々な議論や研究が行われており、その実現可能性や実効性等を踏まえて賛否両論の意見があるほか⁽¹²³⁾、評価通達の裁判規範性等とも関連する重要な論点であり、本研究は土地の評価単位の問題の整理にとどまるため、具体的な考察については今後の検討課題としたい。

(123) 岩崎政明「財産評価通達の意義と役割」ジュリスト 1004 号 30-31 頁 (1992)。