

実務に生かす「広大地」の検討

第 23 回 2008 年（平成 20 年）9 月 19 日

発表 守田 啓一

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

平成20年9月19日

実務に生かす「広大地」の検討

守田 啓一

(広大地の評価) 財産評価基本通達24-4

その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地で都市計画法第4条((定義))第12項に規定する開発行為(以下本項において「開発行為」という。)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(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。以下「広大地」という。)の価額は、原則として、次に掲げる区分に従い、それぞれ次により計算した金額によって評価する。(平6課評2-2外追加、平11課評2-12外・平12課評2-4外・平16課評2-7外・平17課評2-11外改正)

(1) その広大地が路線価地域に所在する場合

その広大地の面する路線の路線価に、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))までの定めに代わるものとして次の算式により求めた広大地補正率を乗じて計算した価額にその広大地の地積を乗じて計算した金額

$$\text{広大地補正率} = 0.6 - 0.05 \times \frac{\text{広大地の地積}}{1,000 \text{ m}^2}$$

(2) その広大地が倍率地域に所在する場合

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平方メートル当たりの価額を14((路線価))に定める路線価として、上記(1)に準じて計算した金額

(注)1 本項本文に定める「公共公益的施設用地」とは、都市計画法第4条《定義》第14項に規定する道路、公園等の公共施設の用に供される土地及び都市計画法施行令(昭和44年政令第158号)第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(その他これらに準ずる施設で、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含む。)をいうものとする。

2 本項(1)の「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、その広大地が面する路線の路線価のうち最も高いものとする。

3 本項によって評価する広大地は、5,000平方メートル以下の地積のものとする。したがって、広大地補正率は0.35が下限となることに留意する。

4 本項(1)又は(2)により計算した価額が、その広大地を11((評価の方式))から21-2((倍率方式による評価))まで及び24-6((セットバックを必要とする宅地の評価))の定めにより評価した価額を上回る場合には、その広大地の価額は11から21-2まで及び24-6の定めによって評価することに留意する。

第一章 広大地とは・・・。

I. 広大地に該当するための要件

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な宅地であること
2. 都市計画法第4条((定義))第12項に規定する開発行為(以下本項において「開発行為」という。)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であること

都市計画法(定義)

第四条 12 この法律において「開発行為」とは、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。

3. 次の要件に該当しないもの

- (1) 大規模工場用地
- (2) 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。) =マンション適地

II. その地域

1. 「その地域」の定義

「その地域」というのは、非常に曖昧な言葉であり、広大地の評価対象地(以下「対象地」という)を中心として、どの位のエリアを示しているのかは、判断する者(課税庁、納税者)の主観により大きく異なることがある。

課税庁も納税者も、それぞれに都合がよい「その地域」を主張し、対立することも少なくない。

「その地域」については、平成18年12月8日裁決(TAINS J 72-4-30)がある。

「その地域」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の公法上の規制等。④道路、⑤鉄道及び公園など、土地の利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指すものと解するのが相当である。

と説明されている。

しかし、この説明も概念的な説明に止まり、主観的に解釈することが可能であり、対象地を広大地か否か判定する場合の有効な判断材料とならない場合も出てくる。

2. 地域と地区等用語の意味を考える

(1) 用語の意味

地域とは、国語辞典によれば広がりをもったひとまとまりの土地をいい、「地区」とは、ある目的のために区切った土地をいうものとされている。

地区<地域 となる。

(2) ある特定の用途に供されることを中心とした・・・

中心としたという文言が入っている以上、ある地区を中心としたその廻りと解するのが妥当である。

「ある特定の用途に供される」とは、複数の土地を想定していることは明らかである。

(3) その地域

裁決の趣旨を踏まえて「その地域」を考えると・・・。

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、では、「その地域」は相当広いエリアとなるので、実務においては、④道路、⑤鉄道及び公園などを境界線として、土地の利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エリアを「その地域」とすることとなる。

3. 面積基準

上記の定義等を考えてみても、課税庁と納税者が主張する「その地域」が一致する可能性は低い。

そこで、平成17年6月17日に国税庁課税部・資産評価企画官・資産課税課の資産税評価企画官情報第一号、資産課税か情報第7号「広大地の判定に当たり留意すべき事項(情報)」(以下「17年情報」という)を検討することとする。

17年情報には、広大地に該当する条件の例示として、「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以上のもの」を掲げている。

税理士としては、「その地域」という曖昧な概念での議論は避けて17年情報による面積で争った方が客観性を維持することができることとなる。

面積基準(開発許可面積基準)

1 市街化区域

三大都市圏 500㎡

それ以外の地域 1,000㎡

2 非線引き都市計画区域 3,000㎡

4. 17年情報ただし書き

上記、面積基準においても、17年情報には、「ただし、近隣の地域の状況から、地域の標準的な規模が、上記面積以上である場合には、当該地域の標準的な土地の面積を超える面積のものとする。」という但し書きがある。

(1) 「近隣の地域」の意味

「近隣の地域」を近隣に所在する地域の集合体(「地域」を単位として「近隣」を考る)と相当広いエリアとなり、「近隣」に重点を置くとその地域の中の近隣と考えられ、狭いエリアとなる。

私見では、対象地が面積基準を超えていることが前提となっているので、前者の解釈を取りたい。

(2) 標準的な土地の面積を超える面積

広大地の定義では、「著しく地積が広大な」となっているが、ここでは、単に「標準的な土地の面積を超える面積」となっている。つまり、「著しく広大」である必要はなく、「超えて」いれば、要件を満たすこととなる。

5. 17年情報なお書き

17年情報には、本文のなお書きに「なお、開発許可面積基準以上であっても、その面積が地域の標準的な規模である場合には、当然のことながら広大地に該当しない」という文言がある。

この文言の「その面積が地域の」と「当然ながら」を検証する。

(1) その面積が地域の

これまで、「その地域」を考えてきたが、なお書きの「その面積が地域の」では、地域という文言の前に「その」がない。

これは、「その」という言葉を使わないことにより、地域を特定せず、一般論として、面積基準を考えるということではないか。

(2) 当然ながら

「当然ながら」という文言は、上記(1)、(2)から、開発許可基準面積以上であっても、「その地域」を中心として、相当広いエリア（「その地域」を遙かに逸脱するようなエリア）で、大規模開発が行われ、結果的に一区画が開発許可面積基準以上となっている宅地が相当規模連続して存在し、誰が考えても当然に広大地とは考えられない様なエリア（「その地域」を中心とした広いエリア）を想定しており、その近隣のみが開発された場合を想定していないのではないか。

17年情報は、開発許可基準面積以上は広大地とし、例外的に誰が見ても、広大地に該当しない土地をなお書きにおいて説明しているものと解される。

課税庁が開発許可基準面積以上であっても、上記但し書き又はなお書きを判断資料として対象地を判断した場合には、課税庁側の裁量により、広大地に該当するか否かを判定できることとなり、17年情報を誤って解釈しているものであり、17年情報を形骸化することとなる。ただし書き、なお書きともに、「著しく広大」とは記述されていないので、留意する必要がある。

過去の裁決でも、

開発許可を必要とする面積以上の土地については、その土地の価額を評価通達24-4の定めに従って評価することは当審判所においても、相当と認められる（関裁（諸）平15第77号、平成16年6月28日裁決TAINSコードFO-3-093）としている。

III. 標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地

「その地域における標準的な宅地の地積」とは、何を指しているか考察する。

1. 対象地から一番近い公示地の面積

地価公示制度は、地価公示法第2条第1項に基づいて、国土交通省の土地鑑定委員会が地域の標準的な地点を選定し、毎年1月1日時点の正常な価格を公表するもので、

昭和45年以降、毎年実施しているものである。よって、公示地は、「その地域」の標準的な地点であり、その地積も、「その地域」の標準的のものと考えてのが一般的である。

2. その地域の地積の平均値

上記平成18年12月8日裁決 TAINS コード J72-4-30) では、「その地域」を特定したため、正に「その地域」の地積の平均値を取っている。

本件地域における宅地の利用状況は、一部は住宅用地として利用されているものの、大部分は、倉庫敷地、事務所敷地及び駐車場に利用されており、それらの地積の平均は、約1,970平方メートル程度であると認められるから、本件における「その地域における標準的な宅地の地積」は、約1,970平方メートル程度であると認めるのが相当である。

この裁決では、原処分庁が公示地をもって、広大地か否かの判定を主張したのに対して審判所は、「その地域」の平均値を以て判定し、原処分庁の主張を退けている。ただし、この事例の公示地は、「対象地」の東方約400mに所在し、その地積は1,652平方メートルである。

請求人は、「対象地」から50mも離れていないところに住宅が立ち並んでいる第一種住居地域が迫っていることから、標準的な宅地の地積は、第一種住居地域の平均的な広さの200平方メートルと主張したが、審判所は、原処分庁の主張を退けたのと同様な理由により、採用していない。

IV. 公共公益的施設用地の負担が必要と認められるもの

1. 公共公益的施設用地の定義

17年情報によれば、「公共公益的施設用地」とは、「都市計画法第4条第14項に規定する道路、公園等の公共施設の用に供されている土地及び都市計画法施行令第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（その他これらの準ずる施設で、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含む）」であるので、教育施設のような大規模のものからごみ集積所のような小規模のものまで、公共公益的施設用地に該当することとなる。

2. 広大地における公共公益的施設用地

広大地の評価における公共公益的施設用地は、戸建住宅分譲用地として開発した場合に相当規模の「公共公益的施設用地」の負担が生じることを前提としていることから、公共公益的施設用地の負担の必要性は、経済的に最も合理的に戸建住宅の分譲を行った場合の当該開発区域内に開設される道路の開設の必要性により判定することが相当である。

(1) ごみ集積所

ごみ集積所など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、広大地にはならない。

(2) セットバック等

建築基準法第42条第2項の規定によるセットバックを必要とする場合の当該土地部分やセットバックを必要とする土地ではないが、開発行為を行う場合に道路敷きを提供しなければならない部分については、開発区域内の道路開設に当たらないため、広大地に該当しない。

3. 判例・裁決から考える「公共公益的施設用地」

- (1) 東京地裁 平成17年11月10日判決（16年（行ウ）373号TAINSコードZ888-1090）及び 東京高裁 平成18年3月28日判決（行コ）320号TAINSコードZ888-1091）両判決とも国側勝訴。確定。

この両判決の争点は、不動産鑑定士による評価が正しいか、及び、対象地が広大地に該当するか。が争われたが、本レジュメでは、不動産鑑定士の評価は取り上げない。

よって、広大地に該当するか否を争点として、以下記述する。

広大地の要件のうち、本判決では、「公共公益的施設用地」が必要か否かが争点となっている（その他の要件は満たされている。・・・らしい）

裁判所（地裁、高裁とも）被告（被控訴人＝国）の分割図の合理性を認め、原告（控訴人）の主張を退けている。

原告らは、被告分割図は一見して異常かつ不自然であり、この分割方法は経済的合理性を欠く旨主張する。しかし、道路を新設せず、被告分割図に基づいて本件土地を分割すれば、建築基準法52条所定の容積率、同法53条所定の建ぺい率の算定に当たって、同図の分割地番号3ないし5の区画（以下「本件路地状敷地」という）のうち路地状部分の面積も敷地面積に含まれることから、より広い延べ面積及び建築面積を建てるのが可能になる上、路地状部分を駐車場として利用することもできること、被告分割図のうち分割地番号1及び2の区画のように、長方形で一辺が道路に面する区画と、道路から離れ、奥に位置する本件路地状敷地の区画があれば、購買者の資力に応じた物件を提供できること等からして、被告分割図には経済的合理性があるといえる。

また、原告らは、被告分割図は非現実的であるとも主張する。しかし、証拠（乙12ないし15）によれば、P市の近隣地域であるR市、S市、T市の所在する物件においても、被告分割図と同様に、道路を新設せず、路地状敷地を組み合わせる方法により、戸建住宅分譲用地として販売されている事例があること、被告分割図のように路地状敷地が重なる場合であっても、各路地状敷地のうち路地状部分には塀や壁を建てないことにより有効利用が可能であることが、いずれも認められるから、被告分割図には、相応の現実性もあるといえる。

判決では、上記のように、「被告分割図」が、本件の最有効利用であると記述しているが、私見では被告分割図が一見して合理的とは考えられない。

裁判所が、なぜ、被告分割図を最有効利用と判断したかは不明である。

- (2) 平成16年6月28日判決(TAINS コード F0-3-093) 全部取消し。平成16年9月28日判決(TAINS コード F0-3-097) 全部取消し

この2つの判決では、いずれも、原処分庁が示した「旗状の宅地」を否定し、請求人が示した、「開発図」に合理性を認めて、原処分の全部を取り消している。

- ① 平成16年6月28日判決(TAINS コード F0-3-093) 全部取消し。

この判決では、開発許可を必要とする土地は広大地に該当することとし、

都市計画法第29条及び同法施行令第19条は、開発許可を行うに当たって開発許可を必要とする面積基準を定めているが、これは秩序ある街づくりを目的とした整備のため、開発地区内に道路等の公共公益的施設用地が必要となる場合が多いことから、基準以上の規模の開発行為を規制の対象とする趣旨のものと解される。

そうすると、開発許可を必要とする面積基準以上の土地について、その土地の価額を評価通達24-4の定めに従って評価することは、当審判所においても、相当と認められる。

とした上で、

原処分庁は、本件土地は公共公益的施設用地の負担がない旗状の宅地による開発が可能であり、また、現に、本件土地の一部である本件売却土地は、旗状の宅地による開発がされているから、本件土地を評価するにつき評価通達24-4を適用することはできない旨主張する。

しかしながら、本件土地は、上記(1)のイ（筆者注：判決での番号記号）の認定事実によれば、公道からの奥行きが長い土地（55.7m）であるから、仮に、本件土地を原処分庁が主張するような旗状の宅地として開発する場合、公道から離れた画地については、公共公益的施設用地としての道路に代えて、公道に通ずるための通路が必要となる。そして、この通路部分は、通路として用途が限定されることとなり、また、旗状の画地を分けることにより、本件土地内に不整形な画地を生み出すこととなるから、このような開発は、公共公益的施設用地としての道路を設ける開発と同様に、本件土地の評価額を低下させる要因となることが認められる。

そうすると、このような事情を考慮した場合、本件土地を評価通達24-4の定めに従って評価することは、必ずしも不合理であるとはいえない。

また、相続税法第22条が、上記1の(3)のイ（筆者注：判決での番号記号：当該資産の取得の時における時価）のとおり規定していることからすれば、相続財産の価額は、相続開始の時における財産の現況に応じて評価すべきであるから、

原処分庁の主張するように、相続開始後の財産の状況をもって評価方法の適否を判断することは、相当でない。

② 平成16年9月28日裁決 (TAINZ コード F0-3-097) 全部取消し

この裁決は、未分割遺産を分割し、その分割に伴い更正の請求を行ったところ、相続財産の中にある、広大地を否認した事例である。

本件宅地の周辺 (地域という言葉は使っていない) は、主に1画地の地積が100平方メートル程度の戸建住宅を中心とした住宅地域であるとし、

開発許可を必要とする面積基準以上の土地を評価するに当たり評価通達24-4の定めを適用することは、当審判所においても相当であると認められる (中略)。

これを本件についてみると、上記1の(4)のイ (筆者注: 裁決での番号記号) 本件宅地は開発行為を行う場合には開発許可を必要とする土地であり、また、同ロ、ハ及び上記イの各認定事実によれば、本件宅地は上記 (ハ) で述べた明らかに潰れ地が生じない土地には該当しない。

また、当審判所において請求人らの主張する別図の2の(1)の開発行為の方法について検討したところ、当該開発行為の方法は相当であると認められる。

したがって、本件宅地は、別図の2(1)の開発行為の方法に基づき、評価通達24-4の定めを適用して評価することが相当である。

V. マンション適地か否か

1. 17年情報におけるマンション適地

17年情報によれば、マンション適地の判定については、次のように説明されている。

評価しようとする土地が、課税時期において、マンション等の敷地でない場合、マンション等の敷地として使用するのが最有効利用と認められるかどうかの判定については、その土地の周辺地域の標準的使用の状況を参考とすることとなる。しかし、戸建住宅とマンション等が混在する地域 (主に容積率200%の地域) は、最有効利用の判定が困難な場合もあることから、このような場合には、周囲の状況や専門家の意見から判断して、明らかにマンション等の敷地に適していると認められる土地を除き、広大地に該当する。

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する方が最有効利用と判定される場合が多いことから、原則として、広大地に該当しないこととなる。

地域によっては、容積率が300%以上でありながら、戸建住宅が多く存在する地域

もあるが、このような地域は都市計画で定めた容積率を十分に活用しておらず、①将来的に戸建住宅を取り壊したとすれば、マンション等が建築されるものと認められる地域か、あるいは、②何らかの事情（例えば道路の幅員）により都市計画法で定めた容積率を活用することができない地域であると考えられる。したがって、②のような例外的な場合を除き、容積率により判定することが相当である。

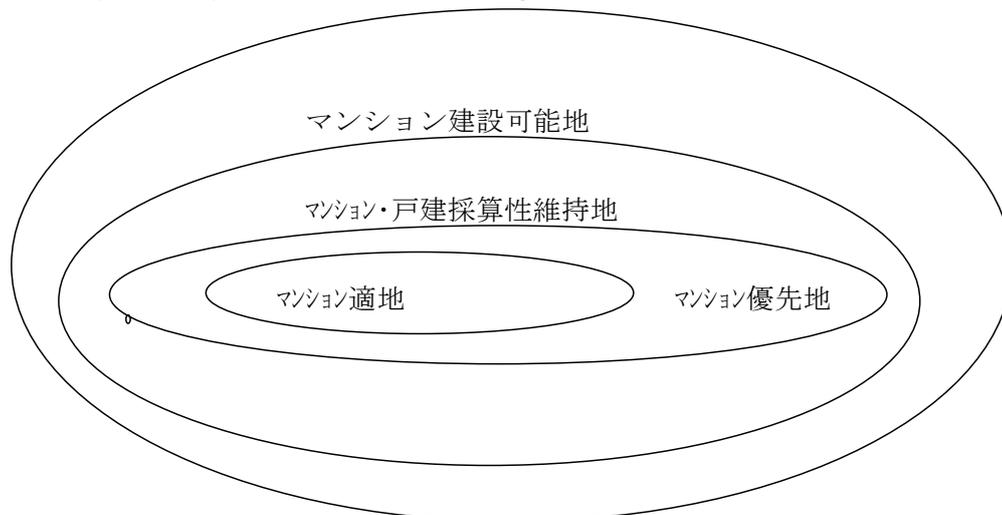
また、国税庁HPにおいて、評価する土地がマンション適地かどうかの判断基準として、次のような基準が参考となる（清文社刊「特殊な画地と鑑定評価」土地評価理論研究会）1993年8月）より抜粋

- 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
- 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。

2. マンション適地の判定（私見）

マンション適地とは、その宅地を中高層の集合住宅等の敷地として使用することが最有効使用である場合をいうこととされている。17年情報にも、同様な記述がある一方、「明らかにマンション用地に適していると認められる土地を除き、戸建住宅地として広大地の評価を適用することとして差し支えない。」と明文にて説明されている。

マンション適地とは、マンション建設可能地が一番広い概念であるとする、その中に戸建て住宅可能とマンション建設用地のどちらを選択しても採算性が維持される土地があり、さらにその中に戸建て住宅よりもマンションを建設した方が採算性が確保され、さらに、その中にマンションを建設することがその土地の最有効利用となる宅地があり、それが、マンション適地である。



マンション適地と判断することについては次のような点に留意する。

- (1) 近隣にマンションが建設されたため、逆に「取り残された土地」となる場合もあり、相続開始当時からマンションを建築しても採算性が有るか否か検討する。

相続開始前にマンション需要が多い地域であっても、相続開始時においては既にマンション需要は、飽和状態となっており、マンション経営が困難となり、マンション経営の採算性が見込めない地域で、戸建住宅の分譲の方が効率よい地域となってきた可能性もある。

- (2) 相続開始の現況のみではなく、相続開始までその周辺のマンションの建築状況を確認する。さらに、相続開始後においても近隣でマンションを建築した事実を確認する。

また、相続人に対してマンション業者からの営業や接触・渉外活動が行われているか否かの事実を確認する。営業等が行われていない場合には、マンション業者も当該地がマンション経営で採算性があるとは考えていないことが分かる。

対象地がマンションを建築することは可能であるが、マンションを建築することが「最有効使用」と言えるほどの採算性はない場合も多いが、マンション建築可能地（上記の一番広い概念）をマンション適地として課税処分が行われる可能性は充分にある。

そもそも土地の評価は独立性・個別性が強く、土地を評価するに当たっては、解釈の指針となる財産評価基本通達を具体的に実践する必要があることは言を待たない。課税庁は「対象地が明らかにマンション適地と認める」という具体的な判断が示されなければならない。