

市道沿いに整備した歩道状空地の相続税評価で裁決

1. はじめに

大規模な賃貸住宅の開発にともない、開発した土地に面する市道沿いに整備した幅員2メートルほどの歩道状空地の相続税評価について、争った事例がありました。納税者側が、相続税評価で減額される私道として扱われず、貸家建付地とされるのはおかしいとして国税不服審判所に審査請求していたものです。

審判所は、市道沿いに整備した歩道状空地は財産評価基本通達という私道の用に供された宅地には該当しないとして、納税者の請求を棄却しています(平成24年12月24日裁決)。

国税庁の財産評価基本通達24では「私道の用に供されている宅地の価額は、11 評価の方式 から 21 - 2 倍率方式による評価 までの定めにより計算した価額の100分の30に相当する価額によって評価する。この場合において、その私道が不特定多数の者の通行の用に供されているときは、その私道の価額は評価しない。」とされています。第三者の通行を容認しなければならないなら、私道として扱われてもよさそうに思いますが、問題はどこにあったのでしょうか？

2. 歩道状空地の概要

問題になったのは3階建て賃貸共同住宅が3棟建つ土地(約1435㎡)と、2階建て共同住宅が8棟建つ土地(約3862㎡)に含まれる歩道状空地でした。

このうち3階建て共同住宅が3棟建つ土地の西側には市道があり、1つ目の歩道状空地はこの市道沿いにインターロッキング舗装(コンクリートブロックを石畳風に敷き詰めた舗装)を施し幅員2メートルの歩道の形態として整備されていました。

これは、この土地全体を被相続人が開発する際、この地域を管轄する自治体の開発行為指導要綱に基づいて整備をしたからでした。要綱は開発する土地に接する道路に一定以上の幅員の歩道が設置されていない場合において、地上3階以上の共同住宅を建てるときには、開発者は道路の境界から幅員2メートル以上の空地を確保し歩道の形態として整備・管理する旨定めていたのです。

一方、2階建て共同住宅が8棟建つ土地の南側は幅員4メートルの市道で、これに沿って2つ目の歩道状空地が幅員2メートルの歩道形態としてインターロッキング舗装され整備されていました。これもこの地域を管轄する自治体の「都市計画法施行令第25条2号但し書きの運用基準」に従い整備したものでした。

3. 審判所の判断

審判所は、財産評価基本通達24について、要旨「これは私道の用に供されている宅地が私有物としての使用・収益の権能につき制約を受けることにより宅地としての価値が著しく低下するものであることから、その評価額を減額等する扱いを定めた」ものであるとして、問題の歩道状空地が「使用・収益につき制約を受け、それにより、宅地としての価値が著しく低下すると認められるか否かにより判断するのが相当」としました。

そのうえで審判所は2つの歩道状空地について、第三者が終日通行可能な状況にあった点、使用・収益については一定の制約を受けていると指摘。しかし審判所は、要旨「問題の歩道状空地について建築基準法上の道路に該当しないため道路内の建築制限を定めた建築基準法第44条の適用を受けるものではない」と認定。また、歩道状空地が整備された経緯を見ると、開発行為の許可を受けるにあたり整備を求められていることを了解したうえで整備したもので、「自ら使用・収益する権能を制約することを選択したものといえる」から、その「制約は第三者の通行の用に供されている限度にとどまる」としました。

さらに、審判所は要旨「共同住宅を戸建住宅に用途変更する場合において、歩道状空地を廃止することに法令上の制限はないのであるから、相続の開始日において歩道状空地は共同住宅の敷地として意義及び権能を有していたというべき」として、歩道状空地について私道としての評価を認めず、各共同住宅の一部であり貸家建付地としての評価が相当とする裁決を下しています。