

## 【事案の概要】

本件は、別紙物件目録1記載の各土地（以下「本件遊園地」という。）及び同目録2記載の各土地（以下「本件ゴルフ場」という。）の所有者である原告が、本件ゴルフ場及び本件遊園地について固定資産課税台帳に登録された平成20年度の価格が適正な時価を上回る違法なものであるとして、処分行政庁に対して審査の申出をしたところ、棄却の決定（以下「本件決定」という。）を受けたため、本件決定のうち、原告が適正な時価と主張する価格を上回る部分の取消しを求めている事案である。

### 1 関係法令等の定め

（1）土地の評価に関する地方税法（以下「法」という。）の規定

ア 固定資産税は、固定資産に対し、その所有者に課する地方税であり（法342条、343条1項）、土地に対して課する基準年度の課税標準は、当該土地の基準年度に係る賦課期日における価格、すなわち「適正な時価」で土地課税台帳等に登録されたもの（以下、この登録された価格を「登録価格」という。）である（法349条1項、341条5号）。

イ 登録価格の決定に際しての土地の評価については、総務大臣が、評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続を定め、告示しなければならないものとされており（法388条1項）、これを受けて、固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号。以下「評価基準」という。）が告示されている。市町村長は、評価基準によって固定資産の価格を決定しなければならない（法403条1項）、これを決定したときは直ちに固定資産課税台帳に登録しなければならない（法411条1項）。

（2）評価基準の定め

評価基準は、ゴルフ場、遊園地、運動場、野球場、競馬場及びその他これらに類似する施設（以下「ゴルフ場等」という。）の用に供する土地の評価につき、以下のように定めている（甲4）。

ア 当該ゴルフ場等を開設するに当たり要した当該土地の取得価額に当該ゴルフ場等の造成費（当該ゴルフ場等の造成に通常必要と認められる造成費によるものとし、芝購入費、芝植付費及び償却資産として固定資産税の課税客体となるものに係る経費を除く。）を加算した価額を基準とし、当該ゴルフ場等の位置、利用状況等を考慮してその価額を求める方法による。

イ 上記アの取得価額及び造成費は、当該土地の取得後若しくは造成後において価格事情に変動があるとき、又はその取得価額若しくは造成費が不明のときは、附近の土地の価額又は最近における造成費から評定した価額による。

（3）平成11年9月1日自治評第37号資産評価室長通知（以下「ゴルフ場通知」という。）の定め

ゴルフ場通知は、ゴルフ場の用に供する土地（以下「ゴルフ場用地」という。）の評価につき、上記（２）の評価基準の定めを以下のように具体化している（甲４）。

#### ア ゴルフ場用地の取得価額の算定方法

ゴルフ場を開設するに当たり要した土地の取得価額は、以下の方法により算定した額によるものとする。

##### （ア）次の（イ）に該当するゴルフ場以外のゴルフ場

当該ゴルフ場用地の取得に要した費用の額（立木の価額、補償費（移転補償費、離作補償費等）、登記に要する費用及び公租公課等を除く。）に、「宅地の評価割合」を乗じて得た額。

ここで「宅地の評価割合」とは、当該ゴルフ場所在市町村における宅地の評価額の売買実例価額等に対する割合をいうものであり、当分の間 7 割とされる。

（イ）ゴルフ場用地の取得後において価格事情に変動があったことにより、当該土地の取得に要した費用の額を用いることが適当でないゴルフ場又は、その取得に要した費用の額が不明なゴルフ場にあつては、以下の a 又は b のいずれかの額。

a 次の b に該当するゴルフ場以外のゴルフ場にあつては、開発を目的とした近傍の山林に係る売買実例価額等を基準として求めた額に「宅地の評価割合」を乗じて得た額。

b その周辺地域の大半が宅地化されているゴルフ場（以下「市街地近郊ゴルフ場」という。）にあつては、

$$\text{（近傍宅地評価額）} \times \text{（ゴルフ場用地の地積）} \times \text{（潰れ地以外の土地の割合）}$$
$$- \text{（山林に係る宅造費）} \times \text{（宅地の評価割合）}$$
の算式により算定した額。

上記計算式上の語は、以下の意味で用いられているものである。

近傍宅地評価額 ゴルフ場の近傍の宅地の単位地積当たりの評価額

潰れ地以外の土地の割合 ゴルフ場用地を宅地に造成することとした場合において公共用地その他宅地以外の用途に供されることとなることを見込まれる土地以外の土地の地積の当該ゴルフ場用地の総地積に対する割合

山林に係る宅造費 ゴルフ場と同一規模の山林を宅地に造成することとした場合において通常必要とされる造成費

上記「潰れ地以外の土地の割合」は、原則として、市町村において地域性、周囲の環境、当該市町村の宅地開発に係る指導要綱等から求めた割合を用いるものであるが、当該市町村における「潰れ地以外の土地の割合」が不明のときは、全国の平均的な「潰れ地以外の土地の割合」である 5 割程度を参考として市町村において求めた割合（実情に応じ、これと異なる割合となることもある。）

を用いるものである。

また、上記「山林に係る宅造費」は、地域性、周囲の環境等により異なるものであるので、それらを考慮して、原則として、市町村において求めた額によるものであるが、当該ゴルフ場の造成後において価格事情に変動があるとき、又は山林に係る宅造費が不明のときは、山林に係る平均的宅造費（7630円／平方メートル程度）を参考として市町村において求めた額（実情に応じ、これと異なる額となることもある。）によるものである。

#### イ ゴルフ場の造成費の算定方法

（ア）ゴルフ場の造成費は、原則として、市町村において当該ゴルフ場のコースに係る造成費（設計費並びに直接工事費のうち伐採工事、伐根処理工事、表土採集敷均し工事、切盛土工事、造成工事（ティーグラウンド、フェアウェイ、ラフ、バンカー及びパッティング・グリーンに係る造成工事をいう。）、測量工事及びヘビー・ラフ整地工事に係る経費の合計額をいい、芝植付費及び償却資産として固定資産税の課税客体になるものに係る経費を除く。）に「宅地の評価割合」を乗じて求める。

（イ）上記（ア）の場合において、当該ゴルフ場の造成後において価格事情に変動があるとき、又は造成費が不明のときは、ゴルフ場のコースに係る全国平均的造成費（丘陵コースにあつては、830円／平方メートル程度、林間コースにあつては700円／平方メートル程度）を参考として市町村において求めた額に「宅地の評価割合」を乗じて求める。

#### ウ 位置・利用状況等による補正

ゴルフ場用地の評価において考慮すべきこととされているゴルフ場の位置、利用状況等による補正は、当該ゴルフ場の年間の利用状況に応じ、他のゴルフ場の価額との均衡を失しないよう、必要に応じ、増価又は減価を行うためのものである。

（4）岬町固定資産（土地）評価取扱要領（以下「取扱要領」という。）の定め  
被告総務部税務課は、評価基準等に明記されていない土地の評価に係る細部の取扱いを定め、その方法及び手続を統一するとともに、適正かつ公平な評価を確保するという目的を掲げて、取扱要領を定めており、ゴルフ場や遊園地の用に供されている土地の評価に関連して、以下のような定めを置いている（甲5）。

#### ア ゴルフ場等の用に供する土地の価額

ゴルフ場通知を適用して市街地近郊ゴルフ場の取得価額を算定するに当たっては、「潰れ地以外の土地の割合」は6割とする。

#### イ 遊園地の用に供する土地の価額

遊園地の用に供する土地の価額は、当該土地が大規模な造成工事によらず地

形等の自然環境を利用することにより遊園地としての効用を発揮しているときは、原則として雑種地の評価の定めを準用して、宅地に転用する場合に必要な造成費に相当する額を控除して評価する。

#### ウ 雑種地の評価方法

「ゴルフ場等の用に供する土地」及び「鉄軌道用地」以外の雑種地については、周辺宅地との均衡上、状況が類似した宅地の価額を基準として、市街地宅地評価法により求めた基本価額から、当該雑種地を宅地に転用する場合において通常必要と認められる造成費に相当する額を控除して求めた単位（1平方メートル）当たり価額に地積を乗じて求める。

なお、市街地宅地評価法とは、画地の奥行、間口、形状等の相違が宅地の価額に及ぼす影響を適確に反映させるため、路線価を基礎とし、画地計算法を適用して評価するものであり、取扱要領において、宅地の評価一般に用いられることが予定されている評価の方法である。

また、雑種地を宅地に転用する場合において通常必要と認められる造成費は、市街化区域に存する雑種地にあつては、基本価額に0.15を乗じた値とする。

2 前提事実（争いがないか、証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実。なお、証拠番号は特記しない限り枝番を含む。）

#### （1）当事者（争いのない事実）

原告は、鉄道事業、不動産事業等を営む株式会社であり、本件ゴルフ場及び本件遊園地を所有している。

#### （2）本件ゴルフ場及び本件遊園地の状況（争いのない事実）

ア 本件ゴルフ場及び本件遊園地は、いずれも市街化区域内に存し、その位置関係は別図1記載のとおりである。

イ 本件ゴルフ場は、東は本件遊園地に、西は住宅地に、南は国道26号線に、北は大阪湾にそれぞれ接しており、その地積は49万0837.96平方メートルである。

ウ 本件遊園地は、東は住宅地に、西は本件ゴルフ場に、南は国道26号線に、北は大阪湾にそれぞれ接しており、その地積は27万0703.87平方メートルである。

#### （3）岬町長による固定資産課税台帳への登録

岬町長は、本件ゴルフ場及び本件遊園地の平成20年度の価格として、本件遊園地を構成する土地202筆につき別紙1記載のとおり、本件ゴルフ場を構成する土地475筆につき別紙2記載のとおり決定し、それぞれ固定資産課税台帳に登録した（争いのない事実）。

岬町長の採用した具体的な評価額の計算方法は以下のとおりである（甲2，弁論の全趣旨）。

#### ア 本件ゴルフ場

(ア) 本件ゴルフ場については、ゴルフ場通知にいう「市街地近郊ゴルフ場」に該当するため、

(近傍宅地評価額) × (ゴルフ場用地の地積) × (潰れ地以外の土地の割合) - (山林に係る宅造費) × (宅地の評価割合)

の算式によって取得価額を求め、これにゴルフ場造成費を加算した額を本件ゴルフ場の評価額とする。

(イ) 近傍宅地評価額については、本件ゴルフ場が接する街路の路線価を基準に算定する。すなわち、本件ゴルフ場に接する街路は、路線番号226001 (路線価3万1800円) 及び226002 (路線価3万1200円) の街路であるところ、これらの街路に付された路線価を本件ゴルフ場に接する距離によって加重平均した額は3万1571円となるので、この額をもって近傍宅地評価額とする。

(ウ) 潰れ地以外の土地の割合については、取扱要領の定めに従い、6割とする。

(エ) 山林に係る宅造費は、ゴルフ場通知によって示された平均的宅造費である7630円/平方メートルとする。

(オ) ゴルフ場造成費については、ゴルフ場通知によって示された丘陵コースの平均的造成費である830円/平方メートルに宅地の評価割合(7割)を乗じた額(581円/平方メートル)とする。

(カ) 以上を前提に計算すると、本件ゴルフ場の取得価額にゴルフ場造成費を加算した額は69億4791万0772円となる。そして、本件ゴルフ場の立地条件や移用者数等に照らすと、位置・利用状況等による補正は不要であるから、上記価額がそのまま本件ゴルフ場の価額となる。

#### イ 本件遊園地

(ア) 本件遊園地については、大規模な造成工事によらず地形等の自然環境を利用することにより、遊園地としての効用を発揮しているため、取扱要領の定めに従い、雑種地の評価の定めを準用し、状況が類似した周辺宅地の価額を基準として、市街地宅地評価法により求めた基本価額から、本件遊園地を宅地に転用する場合において通常必要と認められる造成費に相当する額を控除して求める。

(イ) そこでまず、市街地宅地評価法により基本価額を求めると、本件遊園地が接している街路(路線番号226003)の路線価は3万2700円であるところ、本件遊園地は奥行が100メートル以上で、かつ不整形地であるから、奥行価格補正率0.80及び不整形地補正率0.92を乗じると、2万4067円となる。したがって、これが本件遊園地の1平方メートル当たりの基本価

額となる。

(ウ)そして、本件遊園地は市街化区域に存するため、宅地に転用するための費用は基本価額に0.15を乗じた値となるから、本件遊園地の1平方メートル当たりの造成費は3610円となる。

(エ)以上を前提に本件遊園地の評価額を計算すると、55億3778万9067円となる。

(4)原告は、平成20年6月27日、処分行政庁に対し、本件ゴルフ場及び本件遊園地の平成20年度の登録価格について審査申出をした(甲1)。

(5)処分行政庁は、平成20年8月1日付けで、原告の審査申出を棄却する決定をした(甲3)。

(6)原告は、平成21年1月20日、本件訴えを提起した(顕著な事実)。

### 3 争点

(1)本件ゴルフ場に係る平成20年度の登録価格は「適正な時価」を超えるものか(本件ゴルフ場の「適正な時価」はいくらか)。

(2)本件遊園地に係る平成20年度の登録価格は「適正な時価」を超えるものか(本件遊園地の「適正な時価」はいくらか)。

### 4 争点に関する当事者の主張

(1)争点(1)(本件ゴルフ場に係る平成20年度の登録価格は「適正な時価」を超えるものか)について

(被告の主張)

ア 地方税法は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続を総務大臣の告示である評価基準にゆだね(同法388条1項)、市町村長は原則として評価基準によって固定資産税の価格を決定しなければならないとされている(同法403条1項)。この評価基準に定める評価方法は、一般的な合理性があるということができるから、評価基準が定める評価方法によっては適切に算定することができない特別の事情の存しない限り、評価基準に従って決定した評価額は「適正な時価」(地方税法341条5号)であると推認される。

イ 岬町長は、前記前提事実2(3)アのとおり、評価基準並びにこれを具体化したゴルフ場通知及び取扱要領の定めに従って本件ゴルフ場を評価しており、その評価額は「適正な時価」であるというべきである。

原告は、「潰れ地以外の土地の割合」及び近傍宅地評価額が過大であると主張するが、以下のとおりいずれも理由がない。

(ア)「潰れ地以外の土地の割合」について

ゴルフ場通知は、「潰れ地以外の土地の割合」につき、5割程度を参考として市町村において求めた割合を乗じることとしており、市町村が5割と異なる割合を定めることを許容している。

そして、本件ゴルフ場は、市街地にあって山林コースのゴルフ場よりも潰れ地が発生しにくいこと、総務省が行った「ゴルフ場に係る平成18年度評価額（見込み）状況の調査について」（乙9）によれば、「潰れ地以外の土地の割合」は、最大95%、最小50%、全国平均56.1%とされていること、財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56番審（資）17）第10節83は、「潰れ地以外の土地の割合」を6割としていること、岬町と阪南市との境界付近の山間部にあり、「岬町宅地開発等指導要綱」が適用された大規模な宅地造成開発事業である「望海坂住宅開発」の土地の利用状況をみると、潰れ地に相当する道路用地、公園用地、集会所、ゴミ集積場等に当てられる公共用地の開発面積に占める割合は約33%にとどまることを考慮すると、本件ゴルフ場の「潰れ地以外の土地の割合」は6割が相当である。

（イ）近傍宅地評価額について

岬町長は、本件ゴルフ場に接する路線が2つあることから、これらの路線に付された路線価を本件ゴルフ場用地に接する距離によって加重平均した額をもって近傍宅地評価額とした。このような方法は、本件ゴルフ場の近傍に実際に存在する宅地の評価額を算出するものではないが、上記2つの路線価が、路線価図（乙13）における標準宅地番号226の土地を標準宅地として付されたものであり、同土地を標準として算出するものであるから、近傍宅地評価額の算出方法として、評価基準及びゴルフ場通知の定めに反するものではない。

そして、標準宅地番号226の土地は、本件ゴルフ場と同じく国道26号線の北側にあって同国道に接しており、本件ゴルフ場を宅地開発した場合、価格形成要因が共通する土地ということが出来るから、本件ゴルフ場に係る近傍宅地評価額を算定するに当たって比準するにふさわしいといえる。

この点、原告は、地価公示地点「岬一10」の土地の公示価額の7割をもって近傍宅地評価額とすべきであると主張するが、同土地は山林を開発した住宅地で、著しく勾配の急な高台地にあるばかりか、都市ガスの整備状況が異なり、本件ゴルフ場と土地の連たんが分断されている上、接面道路も異なるのであるから、本件ゴルフ場を宅地開発する場合に価格形成要因が共通するとはいえず、本件ゴルフ場に係る近傍宅地評価額を算定するに当たって考慮することは不適切である。

ウ 以上を前提として本件ゴルフ場を評価すると、前記前提事実（3）アのとおりとなり、これが本件土地の「適正な時価」というべきである。

（原告の主張）

ア「潰れ地以外の土地の割合」について

ゴルフ場通知は、「潰れ地以外の土地の割合」について、「当該市町村における潰れ地以外の土地の割合が不明のときは、全国の平均的な潰れ地以外の土地

の割合である5割程度を参考として市町村において定めた割合（実情に応じ、これと異なる割合となることもある）を用いるものである。」と定めており、全国の平均的な割合である5割と異なる値を用いる場合は、当該市町村において5割を用いることが相当でない実情を明らかにする必要がある。

ところが、被告は、上記実情を何ら明らかにしないのであるから、評価基準の原則どおり、「潰れ地以外の土地の割合」を5割として計算すべきである。

#### イ 近傍宅地評価額について

（ア）本件ゴルフ場を宅地開発した場合に完成する宅地を想定すると、駅からの距離や住環境といった価格形成要因は、地価公示地点「岬—10」の土地とほぼ同様となると思料される。そうだとすれば、同土地の評価額である4万2700円/平方メートル（甲7）に宅地の評価割合である7割を乗じた2万9890円/平方メートルをもって近傍宅地評価額とすべきである。

（イ）標準宅地番号226の土地は、最寄りの南海本線みさき公園駅（以下「みさき公園駅」という。）からごく近い国道26号線に面した高低差のない土地である上、本件ゴルフ場が国道26号線に面しているとしてもそのごく一部が面しているにすぎないから、本件ゴルフ場に係る近傍宅地評価額を算定するに当たって標準宅地番号226の土地の評価額を考慮するのは不適切である。

#### ウ 適正な評価額

近傍宅地評価額を2万9890円/平方メートル、「潰れ地以外の土地の割合」を5割とし、山林に係る宅造費を7630円/平方メートル、ゴルフ場造成費を581円/平方メートル（＝830円×0.7）として計算すると、本件ゴルフ場の評価額は49億9918万4622円となり（位置・利用状況等による補正は行わない。）、これが「適正な時価」というべきである。

（2）争点（2）（本件遊園地に係る平成20年度の登録価格は「適正な時価」を超えるものか。）について

（被告の主張）

#### ア 評価方法について

（ア）本件遊園地は、大規模な造成工事によらずに地形等の自然環境を利用することにより遊園地としての効用を発揮しているから、取扱要領の定めのうち、雑種地の評価の定めを準用して評価するのが相当である。

そして、雑種地の評価の定めとは、「周辺宅地との均衡上、状況が類似した宅地の評価額を基準として、市街地宅地評価法により求めた基本評価額から、当該雑種地を宅地に転用する場合において通常必要と認められる造成費に相当する額を控除して求めた単位（1平方メートル）当たり評価額に地積を乗じて求める。」というもので、遊園地の周辺宅地の評価額を基準として遊園地の評価額を求めるものである。

したがって、ゴルフ場等の用に供する土地の取得価額につき「附近の土地の価額」から評定した価額によるものとする評価基準の定めと実質的に同一であるといえ、上記取扱要領の定めは評価基準に反するものではなく、合理的な評価方法というべきである。

(イ) 上記(ア)を前提として本件遊園地を評価すると、前記前提事実(3)イのとおりとなり、これが本件遊園地の「適正な時価」というべきである。

#### イ 原告の主張に対する反論

原告は、本件遊園地の評価についてもゴルフ場通知の定めに従って評価すべきであるとした上、近傍宅地評価額については、地価公示地点「岬—10」の土地の評価額を用いるべきであると主張する。

しかし、ゴルフ場通知は飽くまでもゴルフ場という特殊な造成が必要な土地を評価する場合にのみ適用されるものであり、遊園地の評価に準用又は類推適用することはできないし、地価公示地点「岬—10」の土地を本件遊園地に係る近傍宅地評価額として考慮することが不当であることは、本件ゴルフ場について述べたところと同様である。

#### (原告の主張)

#### ア ゴルフ場通知を適用した場合の評価額について

(ア) 本件遊園地についても、ゴルフ場通知に定める方法によって評価すべきである。ゴルフ場通知は直接にはゴルフ場を対象としたものではあるが、その評価方法は遊園地にも適用可能であるから、準用又は類推適用するのが相当である。

(イ) その場合、本件ゴルフ場と同様に、地価公示地点「岬—10」の土地の公示価額の7割(2万9890円/平方メートル)をもって近傍宅地評価額とすべきである。

(ウ) そして、「潰れ地以外の土地の割合」は5割、山林に係る宅造費を7630円/平方メートル、遊園地造成費を581円/平方メートル(=830円×0.7)として計算すると、本件遊園地の評価額は27億5711万8915円となり(位置・利用状況等による補正は行わない。)、これが「適正な時価」というべきである。

#### イ ゴルフ場通知を適用しない場合の評価額について

(ア) 仮に、ゴルフ場通知の準用又は類推適用が認められない場合は、評価基準の定めに従い、「附近の土地の価額」から評定した取得価額に「最近における造成費」を加算することによって評価すべきである。

(イ) この場合、「附近の土地の価額」とは、いわゆる素地としての価額であるから、近傍の山林の時価によるべきであり、大阪府岸和田市に存する林地の価額である890円/平方メートル(甲8)をもって本件遊園地の1平方メート

ル当たりの取得価額とすべきである。

(ウ) また、「最近における造成費」については、高く見積もっても、ゴルフ場通知に定める「山林に係る宅造費」を超えることはないと思料されるため、7630円/平方メートルをもって本件遊園地の1平方メートル当たりの造成費とすべきである。

(エ) 以上を前提に計算すると、本件遊園地の1平方メートル当たりの評価額は8520円となり、本件遊園地全体の評価額は23億0639万6972円となる。

### 【争点に対する判断】

1 争点(1)(本件ゴルフ場に係る平成20年度の登録価格は「適正な時価」を超えるものか)について

(1) 被告は、本件ゴルフ場がゴルフ場通知にいう「市街地近郊ゴルフ場」に該当し、同通知の定める評価方法を適用して評価すべきであるとしており、そのことについては原告も争っていない。争いがあるのは、〔1〕「潰れ地以外の土地の割合」を6割とすることがゴルフ場通知の定め反しないか、〔2〕近傍宅地評価額を3万1571円/平方メートルとしたことが適切か否か、という点である。

そこで、以下、上記2点について検討を加えることとする。

(2) 「潰れ地以外の土地の割合」について

ア ゴルフ場通知は、市街地近郊ゴルフ場の取得価額を求めるに当たり、前記関係法令等の定め(第2の1)(3)ア(イ)bの算式を用いることとしている。この方法は、当該ゴルフ場を宅地開発とした場合の価額から宅地に造成するための費用を控除することにより、当該ゴルフ場用地の取得価額を算定するものである。そして、「潰れ地以外の土地の割合」を乗じることとしているのは、ゴルフ場のような広大地を宅地開発する場合、そのすべてを宅地として利用することは不可能であり、道路等の公共施設の用地に供することが不可避となる土地(潰れ地)が発生することから、宅地として利用可能な部分に限定して宅地としての評価を行うためである。しかし、実際に当該ゴルフ場を宅地開発とした場合にどの程度の潰れ地が発生するかを事前に予測することは必ずしも容易ではなく、そのため、ゴルフ場通知は、「潰れ地以外の土地の割合」が不明のときは、全国の平均的な割合である5割程度を参考として市町村において求めた割合を用いることができるとしたものと解される。

イ このようなゴルフ場通知の定めからすれば、各市町村の実情に応じ、「潰れ地以外の土地の割合」として5割を超える割合を定めたとしても直ちにゴルフ場通知に反することにならない。しかし、「潰れ地以外の土地の割合」をいかな

る割合に定めるかは、当該ゴルフ場の評価に直結し、これを大きく変動させるものであるから、市町村がこれを恣意的に決定できるものでないことは当然であって、ゴルフ場通知が全国の平均的な割合であるとする5割を超える割合を適用するには、それを正当化するに足りる客観的かつ具体的な根拠が必要であるというべきである。

ウ この点について、被告は、本件ゴルフ場は市街地近郊にあり、山林コースのゴルフ場と比較すれば「潰れ地」が発生する割合は小さいのが一般であること、総務省の調査（乙9）によれば、「潰れ地以外の土地の割合」は最大95%、最小50%、全国平均56.1%となっていること、財産評価基本通達はゴルフ場用地の評価に当たり「潰れ地以外の土地の割合」を6割としていることから、本件ゴルフ場については「潰れ地以外の土地の割合」を6割とするのが相当であると主張している。

しかし、ゴルフ場通知は、適用対象が市街地近郊ゴルフ場に限られることを前提とした上で全国平均を5割程度としており、山林コースと丘陵コースとを特に区別していないのであるから、本件ゴルフ場が市街地近郊にあり、山林コースのゴルフ場に該当しないことを理由に「潰れ地以外の土地の割合」を6割とすることは相当でない。また、確かに、総務省の調査（乙9）によれば、「潰れ地以外の土地の割合」の全国平均は56.1%であったことが認められるが、同調査によれば大阪府の平均は55%とされており（乙9）、全国平均をもってしても6割に満たないというのであるから、これを根拠に「潰れ地以外の土地の割合」を6割とすることも相当でないというべきである。さらに、財産評価基本通達は、固定資産価格を算定するためのものではないから、「潰れ地以外の土地の割合」をそのまま6割とすることを正当化することもできない。

さらに、被告は、岬町と阪南市との境界付近の山間部にあり、「岬町宅地開発等指導要綱」が適用された大規模な宅地造成開発事業である「望海坂住宅開発」の土地の利用状況をみると、潰れ地に相当する道路用地、公園用地、集会所、ゴミ集積場等に当てられる公共用地の開発面積に占める割合が約33%となり（乙10）、「潰れ地以外の土地の割合」を60%としてもあながち不合理とはいえないとも主張する。

しかし、上記約33%という割合は、開発対象とされた区域のうち、自動車専用道路（第二阪和国道）部分及び緑地部分を除外して計算したものであるところ、自動車専用道路部分（開発対象とされた区域に占める割合は0.35%とわずかである。）はともかく、緑地部分（自然緑地と造成緑地とからなる。）を除外して計算することは、「潰れ地以外の土地の割合」を評価上の考慮要素とした趣旨（前記ア）にかんがみて不適当というべきであるから、被告の上記主張も採用の限りでない。

そうすると、本件ゴルフ場につき「潰れ地以外の土地の割合」を6割とすることを正当化するに足りる十分な根拠は見当たらず、ゴルフ場通知が全国の平均的な割合であるとする5割をもって本件ゴルフ場の「潰れ地以外の土地の割合」とするのが相当である。

### (3) 近傍宅地評価額について

ア 市街地近郊ゴルフ場の取得価額に係るゴルフ場通知の定めは、当該ゴルフ場をいったん宅地として評価した上で宅地造成費を控除するものであり、近傍宅地評価額は、当該ゴルフ場を開発して宅地にしたと仮定した場合における価額を算定するものである。そうだとすれば、近傍宅地評価額を算定するに当たっては、入手可能な資料に基づき、当該ゴルフ場を宅地開発した場合における宅地としての価格形成要因を想定した上、これと共通性・類似性が高いと考えられる宅地の価額をもって近傍宅地評価額とするのが相当である。

ところで、宅地としての価格形成要因は様々であるが、その主要なものとして、公共施設からの距離、駅や幹線道路へのアクセスといった交通条件、自然環境の良否等を指摘することができる。これを本件ゴルフ場についてみると、例えば、幹線道路である国道26号線へのアクセスについては、本件ゴルフ場の南端の土地はこれに接面しているものの、北端の土地は800メートル余りも離れており(乙5)、南端と北端の土地とで価格形成要因に共通性・類似性があるとはいえない。公共施設からの距離やその他の交通条件についても同様のことが指摘できるし、自然環境についても、本件ゴルフ場の北側は海に面するなどしており、土地全体が同一の自然環境であるとはいえない。

要するに、本件ゴルフ場のような広大な土地を宅地開発すると想定した場合、宅地としての価格形成要因を異にする宅地が多数形成されることが予想されるのであるから、特定・単一の宅地の価額のみを参考にして近傍宅地評価額を決定するのは無理があるといわざるを得ない。こうした場合、本件ゴルフ場の周辺において、宅地開発後の本件ゴルフ場と価格形成要因をある程度共通にすることが想定される複数の宅地を抽出した上、その価額の平均値に宅地の評価割合である7割を乗じた額をもって本件ゴルフ場の近傍宅地評価額とするのが相当である。

イ これを本件ゴルフ場についてみると、本件ゴルフ場の周辺には、別図2のとおり、9つの状況類似地域(市街地宅地評価法に基づき路線価を付するに当たり、宅地の利用上の便宜の観点から一定の共通性があるものとして設定される地域)があり、それぞれの地域における標準宅地の平成20年1月1日時点の価額は以下のとおりとなっている(乙12)。

状況類似地域 標準宅地の価額(円/平方メートル)

207            4万4300

2 2 6	4 万 5 5 0 0
3 5 7	2 万 8 7 0 0
3 5 8	3 万 2 1 0 0
3 5 9	2 万 6 7 0 0
3 6 0	2 万 2 7 0 0
3 6 6	2 万 5 6 0 0
3 6 7	3 万 1 7 0 0
3 6 8	2 万 3 6 0 0

これらの状況類似地域は、国道26号線及びみさき公園駅からの距離といった位置関係からみて、本件ゴルフ場を開発したと仮定した場合に生ずる宅地と価格形成要因をある程度共通にすると推認できる。

しかし、これらの状況類似地域のうち、状況類似地域359、360及び366から368までについては、その標準宅地が接する道の幅員が4メートル（建築基準法42条1項、43条1項参照）未満であるところ（乙12）、本件ゴルフ場を宅地開発した場合、4メートルに満たない道に接する宅地が発生する可能性は低いといえる（そのような宅地を想定することは、「潰れ地以外の土地の割合」を5割とすることにもそぐわない。）から、これらの標準宅地は、宅地開発後の本件ゴルフ場と価格形成要因を相当程度異にするといわざるを得ず、本件ゴルフ場に係る近傍宅地評価額を算定するに当たって考慮するのは不適切である。

これに対し、状況類似地域207、226、357及び358については、その標準宅地が接する道の幅員は4メートル以上であり、本件ゴルフ場を開発したと仮定した場合に生ずる宅地と価格形成要因をある程度共通にするという前記推認を覆す事情は見当たらない。なるほど、状況類似地域357及び358については、国道26号線等との接道状況、みさき公園駅からの距離という点や、下水道・都市ガスの整備状況、墓地からの距離という点で、状況類似地域207及び226と価格形成要因を異にする部分がある（乙12）ものの、本件ゴルフ場が広大であり、本件ゴルフ場を開発したと仮定した場合に生ずる宅地も、接道状況やみさき公園駅との位置関係、その他の価格形成要件において、おのおのが相当程度に異なり得るところであって、本件ゴルフ場と近接した場所に位置する状況類似地域357及び358を、本件ゴルフ場の近傍宅地評価額を算定するに当たって排除しなければならない積極的な理由を見だし難いというべきである（他方、国道26号線に接した細長い帯状の地域である状況類似地域207、あるいは、226のみを基礎として広大な本件ゴルフ場の近傍宅地評価額を算定することは明らかに不合理である。また、原告が本件ゴルフ場の近傍宅地評価額の基準とすべきものと主張する地価公示地点「岬—

10」は、後記2(3)アに掲げる状況類似地域352内にあり、その位置関係からみて、本件遊園地についてはともかく、本件ゴルフ場についての近傍宅地評価額の算出の基礎とするのは相当でない。)

そうだとすれば、状況類似地域207, 226, 357及び358における標準宅地の価額の平均を算出し、それに宅地の評価割合である7割を乗じた額2万6355円(=約3万7650円×0.7)をもって本件ゴルフ場の近傍宅地評価額とみるべきところ、原告の主張額(2万9890円)はこれを上回るものであるから、本件ゴルフ場の近傍宅地評価額は、少なくとも2万9890円を上回ることはないものと認めるのが相当である。

#### (4) 本件ゴルフ場の適正な時価

以上を前提に本件ゴルフ場の価額を計算すると、

$(2万9890円 \times 地積 \times 0.5) - (7630円 \times 地積 \times 0.7) + (830円 \times 地積 \times 0.7) = 約49億9918万4622円$

となり、これをもって本件ゴルフ場の「適正な時価」というべきである。

2 争点(2)(本件遊園地に係る平成20年度の登録価格が「適正な時価」を超えるものか)について

(1) 被告は、取扱要領に従い雑種地の評価の定めを準用して本件遊園地を評価したことは、評価基準の定めにも従っており、その評価額は適正な時価を超えるものではないと主張する。

そこで、取扱要領の定める雑種地の評価方法(前記関係法令等の定め(4)ウ)をみると、対象となる土地の全体を宅地として評価した上で宅地の造成に必要な費用を控除するというものであり、これを本件遊園地に適用する場合も、その全体が宅地として利用可能であることを前提とすることになる。しかし、本件遊園地のように広大な土地にあっては、その全体を宅地として利用することは不可能であり、一定割合の土地については公共施設等の用地に供さざるを得ないのであるから、このような土地についてその全体が宅地として利用可能であることを前提とした評価方法の合理性には疑問を差し挟まざるを得ない。

確かに、評価基準は、ゴルフ場等の用に供する土地の取得価額を評定するに当たり、「附近の土地の価額」から評定した価額によることができると規定しているが、「附近の土地」が宅地である場合において、当該ゴルフ場等の用に供する土地の全体が実際に宅地として利用可能かどうかにかかわらず、その全体を宅地として評価することまで許容したものは解されず、このことは、ゴルフ場通知が市街地近郊ゴルフ場とそれ以外のゴルフ場とを区別し、前者については近傍宅地評価額に「潰れ地以外の土地の割合」を乗じた上で取得価額を算定することとしていることから読み取れるところである。

そうだとすれば、本件遊園地を評価するに当たって、ゴルフ場通知にいう「潰

れ地以外の土地の割合」と同様の考慮要素を反映させることなく、その全体が宅地として利用可能であることを前提としてされた評価は、評価基準に従ったものとはいえないというべきである。

(2) そこで、本件遊園地についてどのような評価方法によることが適切かについて検討するのに、宅地としての評価を行うことを前提とするのであれば、本件遊園地についても、「潰れ地以外の土地の割合」を反映したゴルフ場通知の方法に従って評価を行うことがまず考えられる。

この点について、被告は、ゴルフ場通知は飽くまでゴルフ場を評価するためのものであるから、本件遊園地の評価にゴルフ場通知の定めを準用又は類推適用することはできないと主張する。

しかし、ゴルフ場通知がゴルフ場について特別の評価方法を定めているのは、ゴルフ場用地が極めて広大で売買実例が少なく、売買実例価額による評価を行うことが困難であるためと考えられるところ、このような趣旨はゴルフ場と同じように広大な遊園地についても当てはまるものである。また、ゴルフ場通知の定める市街地近郊ゴルフ場の評価方法は、当該ゴルフ場のうち宅地化可能な割合につき宅地として評価した価額から宅地造成費を控除することによって素地価額を算定し、そこに造成費を加えてゴルフ場としての価額を算出するものであり、こうした算定方法自体は、周辺の大半が宅地化された広大地で一定の造成が施されているものを評価するに当たって一般的な合理性を有するといえる。

したがって、周囲の大半が宅地化された広大地といえる本件遊園地（面積は27万平方メートルを超え、本件ゴルフ場の面積の約0.55倍に相当する。）を評価するに当たっても、このような評価方法を採用することが適切であり、上記評価方法が一般的な合理性を有するものであることに照らせば、これによって算定された評価額は「適正な時価」と推認されるというべきである。

(3) 以上を前提に本件遊園地の評価額を算定すると、以下のようになる。

#### ア 近傍宅地評価額

本件ゴルフ場と同様、本件遊園地も広大な土地であり、これを宅地開発すると想定した場合、宅地としての価格形成要因を異にする宅地が多数形成されることが予測されるから、本件遊園地周辺の宅地のうち、宅地開発後の本件遊園地と価格形成要因をある程度共通にすることが想定される複数の宅地を抽出した上、その価額の平均値に宅地の評価割合である7割を乗じた額をもって本件遊園地の近傍宅地評価額とするのが相当である。

そして、本件遊園地の周辺には、別図3のとおり、6つの状況類似地域があり、それぞれの地域における標準宅地の価額は以下のとおりとなっている（弁論の全趣旨）。

状況類似地域 標準宅地の価額 (円/平方メートル)

206	4万9500
226	4万5500
341	4万5800
347	3万9500
351	4万2200
352	4万0900

これらの状況類似地域は、国道26号線及びみさき公園駅からの距離といった位置関係からみて、本件遊園地を開発したと仮定した場合に生ずる宅地と価格形成要因をある程度共通にすると推認でき、本件遊園地の近傍宅地評価額を算定するに当たって排除しなければならない積極的な理由は見だし難い（なお、原告が本件遊園地の近傍宅地評価額の基準とすべきものと主張する地価公示地点「岬一10」は、前記1(3)イのとおり、状況類似地域352内にあるから、状況類似地域352とは別に上記「岬一10」を別途評価に反映させる必要はないというべきである。）。

そうだとすれば、これらの状況類似地域における標準宅地の価額の平均を算出し、それに宅地の評価割合である7割を乗じた額をもって本件ゴルフ場の近傍宅地評価額とするのが相当である。

よって、本件遊園地の近傍宅地評価額は3万0730円（＝4万3900円×0.7）となる。

イ「潰れ地以外の土地の割合」

本件遊園地に係る「潰れ地以外の土地の割合」を本件ゴルフ場のそれと区別すべき理由は見だし難いから、これを5割とするのが相当である。

ウ 宅地造成費

遊園地の用に供されている土地を宅地化する場合の造成費の額を直接認定できる証拠はないが、ゴルフ場通知は、「ゴルフ場と同一規模の山林を宅地に造成するとした場合において通常必要とされる造成費」を「山林に係る宅造費」と定義し、「山林に係る宅造費が不明のときは、山林に係る平均的宅造費〔7630円/平方メートル〕を参考として市町村において求めた額」によるものとしている。本件遊園地の開設に当たり、従前の地形・自然環境を相当程度利用して営業を行っていること（乙2から4まで、弁論の全趣旨）からすると、本件遊園地を宅地開発する場合に、ゴルフ場一般を宅地開発する場合と比較して、必要となる造成費に顕著な差異が生ずると認めるべき根拠もないから、「ゴルフ場と同一規模の山林を宅地に造成するとした場合において通常必要とされる造成費」は、本件遊園地を宅地開発する場合にも適用可能なものとみることができ。したがって、本件遊園地を宅地開発する場合の造成費は7630円/平

方メートルとするのが相当である。

#### エ 遊園地造成費

遊園地を造成するに当たって必要となる費用の額を直接認定できる証拠はないが、被告は、本件遊園地は自然の地形を利用して遊園地としての効用を發揮しているとして造成費加算はしないと主張する一方、原告は、ゴルフ場造成費と同様の581円/平方メートルを加算すべきであると主張していることから、原告の自認額である581円/平方メートルを造成費として加算するのが相当である。

オ 以上を前提に本件遊園地の価額を計算すると、

$$(3万0730円 \times 地積 \times 0.5) - (7630円 \times 地積 \times 0.7) + (830円 \times 地積 \times 0.7) = \text{約} 28億7081万5495円$$

となり、これをもって本件遊園地の「適正な時価」というべきである。

#### 3 結論

以上の次第であり、本件ゴルフ場及び本件遊園地に係る平成20年度の登録価格はいずれも「適正な時価」を超えるものであるから、本件決定のうち、適正な時価を超える部分を取り消すこととし、主文のとおり判決する。

(裁判長裁判官 吉田徹 裁判官 小林康彦 裁判官 金森陽介)

#### 別紙

物件目録1, 2 〈省略〉

1, 2 〈省略〉

別図1～3 〈省略〉