

判例・裁決例等からみた相続税財産評価の留意点

I. 貸家建付地の評価について

1. 貸家建付地とは

- ① 貸家建付地とは、貸家の敷地の用に供されている宅地をいう。
- ② 貸家とは、借地借家法に係る借家に対する保護規定の適用対象となる家屋の賃借人が有する賃借権(これを借家権という。)の目的となっている家屋をいう。

2. 貸家建付地の評価

(1) 貸家建付地評価の趣旨

貸家建付地は、自用地に比べて低額に評価することとされているが、これは、借家人はその借りている建物の敷地に対して借地権等の権利を有しているわけではなく、借家した建物利用の範囲内でその敷地に対しても事実上の支配権を有していることから、敷地の所有者にとっては、その分その敷地の経済的な価値がこれらの権利の目的となっていない自用地に比べ低くなっていると考えられているためである。その原因としては、使用収益権の制限という考え方や潜在的な立退料債務という考え方などがある。

① 使用収益権の制限という考え方

貸家の賃借権に基づく利用の範囲内で、土地所有者は、その有する宅地について自由な使用収益権が一部制限されている。

例えば、借家権が付いたままで貸家及びその敷地を譲渡する場合にも、譲受人は、建物及びその敷地利用が制限されることになるため、貸家建付地及び貸家の経済的価値がそうでない土地及び建物に比較して低下することを考慮したものと考えられる。

② 借家の解消に際しては、通常、借家権の対価等としての要素を有する立退料等の支払いが不可避であり、これが一種の潜在的な債務としての性格を形成していると考えられる。

(2) 貸家建付地の価額は、その宅地の自用地としての価額から、その自用地としての価額にその宅地に係る借地権割合とその貸家に係る借家権割合との相乗積に賃貸割合を乗じて計算した価額を控除した価額とされている。(財産評価基本通達 26)

その宅地の 自用地とし ての価額	その宅地の 自用地とし ての価額	借地権割合	×	94 《借家権の 評価》に定め る	×	賃貸割合	×	借家権割合
------------------------	------------------------	-------	---	-------------------------	---	------	---	-------

この算式の「借地権割合」及び「賃貸割合」はそれぞれ次によることとされている。

①「借地権割合」

財産評価基本通達27《借地権の評価》の定めによるその宅地に係る借地権割合による。なお、その宅地が借地権の取引慣行がない地域に存する場合は、100分の20の割合とする。

②「賃貸割合」

平成11年7月19日付の「財産評価基本通達の一部改正について(法令解釈通達)」(課評2-12他)においてその他取り扱いが改正され、「賃貸割合」が新たな概念として採用されている。

「賃貸割合」とは

その貸家に係る各独立部分(構造上区分された数個の部分の各部分をいう。以下同じ。)がある場合に、その各独立部分の賃貸の状況に基づいて、次の算式により計算した割合

$$\frac{A \text{のうち課税時期において賃貸されている各独立部分の床面積の合計}}{\text{当該家屋の各独立部分の床面積の合計}(A)}$$

(注)

1 上記算式の「各独立部分」とは、建物の構成部分である隔壁、扉、階層(天井及び床)等によって他の部分と完全に遮断されている部分で、独立して賃貸その他の用に供することができるものをいう。したがって、例えば、ふすま、障子又はベニヤ板等の堅固でないものによって仕切られている部分及び階層で区分されていても、独立した出入口を有しない部分は「各独立部分」には該当しない。

なお、外部に接する出入口を有しない部分であっても、共同で使用すべき廊下、階段、エレベーター等の共用部分のみを通して外部と出入りすることができる構造となっているものは、上記の「独立した出入口」を有するものに該当する。

2 上記算式の「賃貸されている各独立部分」には、継続的に賃貸されていた各独立部分で、課税時期において、一時的に賃貸されていなかったと認められるものを含むこととして差支えない。

設問1(一時的に賃貸されていなかったかどうかの判断基準)

父は、所有敷地に20室が入る賃貸マンションを所有していたが、相続開始時にそのうちの6室が空室となっている。

入居者の入れ替わりで課税時期にたまたま空き室がある場合のマンションの敷地は、貸家建付地として評価することができるかと聞いていますが、何か判断基準はありますか。

回答

貸家の敷地の用に供されている宅地の評価は、財産評価基本通達26(貸家建付地の評価)によって評価することとされている。この通達で貸家の用に供されている敷地とされていることから、原則として課税時期に家屋が賃貸されていることが必要である。しかしながら、たまたま課税時期に空き室であったことのみに着目して、空き室部分に対応する敷地を自用地として評価するのは、実態に即していないとも考えられる。

そこで、「賃貸されている各独立部分」には、継続的に賃貸されていた各独立部分で、課税時期において、一時的に賃貸されていなかったと認められるものも含むこととされた。

これに該当するかどうかは、国税庁からの情報(資産評価企画官情報第2号 平成11年7月29日 以下本件情報という)が公開されており、次に掲げるような事実関係から総合的に判断するものとされている。

- ① 各独立部分が課税時期前に継続的に賃貸されてきたものかどうか
- ② 借入人の退去後速やかに新たな借入人の募集が行われたかどうか
- ③ 空室の期間、他の用途に供されていないかどうか
- ④ 空室の期間が、課税時期の前後の例えば1か月程度であるなど一時的な期間であったかどうか
- ⑤ 課税時期後の賃貸が一時的なものでないかどうか

したがって、課税時期に賃貸されていなかった6室が、上記①から⑤までの要件から総合的に判断して、敷地の全部を貸家建付地として評価できるかどうかを検討する必要がある。

設問2(課税時期に一棟の家屋が空き家である場合)

設問1では、従来からの借家人が退去し空き家となった後に相続が開始した場合でも、「継続的に賃貸されていたアパート等で課税時期において一時的に空家であったと認められる部分」に該当するかどうかの判断基準を充足していれば、貸家建付地として評価することができたが、この判断基準は1棟の独立家屋である戸建住宅についても適用することができるか。

回答

貸家建付地の評価をする宅地は、借家権の目的となっている家屋の敷地の用に供されているものに限られる。したがって、以前は貸家であっても、課税時期に空き家となっている家屋の敷地の用に供されている宅地は、自用地として評価することになる。

評価通達26では、貸家建付地の価額は、「その宅地としての自用地の価額」から、その自用地としての価額にその宅地に係る借地権割合とその貸家に係る借家権割合並びに借家権割合及び賃貸割合との相乗積を乗じて計算した価額を控除した価額によって評価する」旨定めている。

この自用地として価額から借家権割合並びに借家権割合及び賃貸割合との相乗積を乗じて計算した価額を控除する点については、「家屋の賃借人には借家権はあっても、その賃借した家屋の敷地に対して借地権等の権利を有していないのであるが、経済的にみれば、賃借した家屋の敷地である宅地に対しても家屋の賃借権に基づく利用の範囲である程度の支配力を有していると認められ、したがって、その家屋の敷地の所有者が借家人の宅地に対する支配権を消滅させるためには、いわゆる立ち退き料の支払いをする場合もあり、また、その支配権が付着したままの状態その土地を譲渡することとした場合には、その支配権が付着していないとした場合における価額より低い金額でしか譲渡できない場合もあるため、その敷地の経済的な価値が自用地に比べ低くなっていることを考慮して、借家人の有する権利に相当する価額を自用地としての価額から控除しているものと解される。《平20・6・12 判決》」としている。

つまり、設問1の課税時期において賃貸されていない場合でも貸家建付地の評価をすることができる判断基準は、「各独立部分(構造上区分された数個の部分の各部分をいう)」を前提にしているものであるため、1棟の独立家屋である戸建住宅についてまで適用されるものでないということになる。

設問3(空き家の期間が一時的かどうかの判断基準)

設問1の判断基準④に「空室の期間が課税時期の前後の例えば1か月程度であるなど一時的な期間であったかどうか」という基準があるが、3か月間空家であった場合は基準を満たさないことになるのか。

回答

「空室の期間が課税時期の前後の例えば1か月程度であるなど一時的な期間であったかどうか」という基準の判断は、実務的に非常に難しい。

そこで、過去の判決ではどのように判断されているのか検討していくこととする。

《平21・3・25 判決》

相続開始時点において全18室のうち9室が賃貸されていなかったことについて、一時的に空室となったものかどうか争われた事案

【事案の概要】

(1) 本件貸家の本件相続の開始日(平成16年7月■■日)現在の賃貸状況は、次の通りであった。

① J1(全8室)

3号室、5号室、6号室及び10号室の4室が賃貸されていたが、2号室、7号室及び8号室は遅くとも平成13年1月以降、1号室は平成14年10月以降いずれも空室であった。

② J 2(全10室)

- 11ないし13号室、16号室、17号室の5室が賃貸されていたが、15号室及び18号室は遅くとも平成13年1月以降、20号室は平成15年10月以降、21号室は平成13年10月以降、22号室は平成15年3月以降いずれも空室であった。
- (2) 本件貸家は、各部屋ごとに賃貸の用に供され、各部屋は、玄関、押し入れ、浴室及びトイレを備え、台所のほか二間からなっており、床面積はいずれも約33㎡で、入居者募集も各部屋ごとにされている事実が認められる。
- (3) 本件貸家は、上記(1)の空室に入居者が入らないまま平成17年3月に譲渡された。
- (4) 請求人は、本件貸家及び本件貸家建付地について、本件貸家全体が賃貸されているものとして評価して本件相続に係る相続税の申告書を提出した。
- (5) これに対して、原処分庁は、本件貸家及び本件貸家建付地については、本件貸家全体が賃貸されてはいない(賃貸割合は、いずれも50%)として、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

【請求人の主張】

- (1) 文化住宅や賃貸マンションで各独立区画のある建物の場合、区分所有マンションのように各部屋ごとに処分が可能な場合には、評価通達26のように賃貸割合を算定することができるものと考えられるが、本件貸家のように登記簿上それぞれ1棟の建物である場合、建物内部に構造上の各独立部分があっても、各独立部分ごとの処分が可能でないから、その一部が賃貸された場合には、借地借家法の解釈上その借家人の権利は建物全体に及ぶと解すべきである。

したがって、本件貸家は、評価通達26にいう「各独立部分がある場合」に該当せず、賃貸割合に基づいて評価することはできないというべきである。

- (2) 仮に、本件貸家につき、評価通達26に定める「各独立部分がある場合」に該当するとしても、財産評価基本通達逐条解説によれば、「継続的に賃貸されていた各独立部分で、課税時期において、一時的に賃貸されていなかったと認められるもの」の例示として、設問1の回答①～⑤が挙げられているが、④以外の要件を満たしている。

また、④についても、賃料を安くするなど不動産賃貸業として継続して営業努力を行っているところ、そのような場合には期間にとらわれることなく、実態面を考慮して判断すべきである。

【原処分庁の主張】

- (1) 評価通達26の(2)の算式の「各独立部分」とは、必ずしも区分所有マンションに限られるものではなく、独立して賃貸の用に供することができるものとされているところ、【事案の概要】(2)に該当することから、本件貸家の各部屋は、評価通達26にいう各独立部分に該当する。

(2) 本件相続の開始日現在、J 1の全8室のうち4室が1年9か月以上空室であり、J 2も全10室のうち5室が9か月以上空室となっていることから、これらの空室部分は、賃貸割合を算出する上での「賃貸されている各独立部分」には含まれないと判断するのが相当である。

【裁決】

(1) 請求人の主張(1)については、評価通達26は、…構造上の独立性を有しているものと定めており、請求人らが主張するように当該貸家の各戸ごとの処分が可能でない場合には評価通達26にいう「各独立部分がある場合」に該当しない旨を定めたものでないことは明らかであるし、実質的にみても、賃貸建物の各入居部分が構造上独立している場合には、個々の入居者の借家権はその居住部分に限って及ぶのであり、建物全体に及ぶとは解されないのであって、請求人らの主張は前提を誤っている。もっとも、貸家のうち1戸でも入居者が退去に応じなければ、これを譲渡したとしても譲受人としてはその敷地をやはり自由に利用できないという点では、その経済的価値が低下することには変わりないが、その低下する価値は、飽くまで借家人の有する借家権の経済的価値に対応した立退料等を基に算出されるものであり、構造上独立している以上は、借家権が及ぶ範囲がその独立した居住部分に限定され、立退料等もこれを基に算出されるのであるから、この場合も賃貸割合に従って評価するのが相当というべきであり、この点からも、請求人主張のように本件貸家が評価通達26にいう「各独立部分がある場合」に該当しないと解することはできない。

(2) 本件貸家の入居状況は、本件相続の開始日において、3年半以上空室となっている部屋が5室存在し、空室が最も短いものでも1年半空室となっていたものであり、その後においても、本件貸家及び本件貸家建付地を譲渡した平成17年3月までの半年以上にわたって貸付の用に供されることはなかったものであり、このような賃貸状況に照らすと、請求人が主張する本件相続の開始前の賃貸状況や、空室期間中の営業努力を考慮しても、本件貸家の一部が一時的に賃貸されなかったと認めることはできない。

《平20・6・12 裁決》

相続開始時点において全20室のうち4室が賃貸されていなかったことについて、一時的に空室となったものかどうかが争われた事案

【事案の概要】

- (1) 被相続人は、平成16年■■月■■日に死亡している。
- (2) 相続財産とされている建物は、鉄筋コンクリート造4階建共同住宅及びポンプ室であり、同様に相続財産とされているその敷地部分は、■■の宅地である。
- (3) 相続時点において賃貸されていた部分は、全20室のうち16室であり、残りの4室については賃貸されていなかった。

- (4) 請求人は、相続税の申告において、建物について評価通達93《貸家の評価》の定めを適用して、また、宅地について評価通達26《貸家建付地の評価》を適用して課税価格を算出して、相続税の申告をしている。
- (5) これに対して、原処分庁は、賃貸されていない4室部分については自用家屋及び自用地として評価するものとして、相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

【請求人の主張】

(1) 相続開始時点の状況

国税不服審判所の認定事実の通りである。

(2) 評価通達26の注2を定めている趣旨は以下の通りである。

- ① 相続発生時に満室であるということと、意図していない空室が出来ているということで、継続的に賃貸業を行っている物件について財産評価を行う際、大きな差異を生じさせることが不合理である。
- ② 昨今の賃貸事情にかんがみ、賃貸物件が常に満室である状況は非常にまれである。特に市街地以外の古い物件らにおいては、空室率が高くなっていることも配慮されていると解される。また、都市で賃貸業を行う者と地方で賃貸業を行う者の租税負担の不均衡に対する調整の意味合いもあるものと解される。
- ③ 借地借家法上では、入居者に強い権利が認められており、継続して賃貸業を続けている状況においては、満室であろうと、空室が若干であろうとその建物を自由にすることはできない。もちろん当該底地も同様に自由にできない状況である。すなわち、継続して賃貸業を続けている場合、相続発生時に若干空室がある場合は、実質的に財産本来の価値に影響を及ぼしているとはいえず、各独立部分が賃貸の用に供されている、若しくは、賃貸の用に供される準備段階(募集をかけている、他の用途に供されていない)と捉えて、貸家及び貸家建付地として評価することが実態にあった評価であると解されること。

(3) 本件情報の意図するところ

本件情報の意図するところは、通達を用いた租税回避を避止するために掲げられた項目である。例えば

- ① 課税時期以前に独立部分が倉庫等自用の用途に供されており、相続発生をきっかけに租税負担を軽減するために入居者を募り、貸家状況にした場合、
- ② 建物を取り壊して更地処分をすることを計画しているにもかかわらず、相続発生により短期間の賃借者を入居させることにより租税負担の軽減を狙う等の行為を想定しているものと解される。

本件情報には、このようなケースについては救済する必要がないことから、5項目を掲げ「総合的に判断する」必要があるものとしているものと解される。したがって、本件情報に掲げられる5項目をすべて満たすことが要件となっているわけではない。また、ここでいう「総合的に判断する」とは、上記(2)で述べた事情に合致しているか否か、5項目を参考にしつつ判断すべきことを促しているものと解すべきである。

【原処分庁の主張】

(1) 評価通達の内容について

評価通達において貸家建付地及び貸家の評価について定めている内容は、建物が借家権の目的となっている場合には、賃貸人は、一定の正当事由がない限り、建物賃貸借契約の更新拒絶や解約申し出が出来ないため、立退料等の支払いをしなければ、借家権を消滅させられず、また、借家権がついたままで貸家及びその敷地を譲渡する場合にも、譲受人は、建物及びその敷地の利用が制約されることなどから、貸家建付地及び貸家の経済的価値がそうでない土地及び建物に比較して低下することを考慮したものと解されており、相続開始時点において、貸家のうち空室部分は、借家権の目的とはならず、相続開始時点において借家権はないものと認められる。

一方、評価の原則においては、相続財産は相続開始時点において評価することとされているが、一時的に空室となっていたにすぎないと認められるものについては、課税時期においても賃貸されていたものとして取り扱って差し支えないこととされている。これは、不動産の取引実態に照らし、一時的に空室であったとしても、現実に賃貸されているものと同視し得るような状況にある場合には、その部分を賃貸部分に含めて評価することが、より実情に即したものであるとの考えによる。したがって、本件では、本件空室が一時的な空室であったか否かの判断が必要になる。

(2) 相当の期間空室であり、依頼した不動産業者が募集を行っていたにもかかわらず、入居者が決まっているような状況ではなかったことが認められる。

そうすると、本件空室については、本件相続の開始時点において現実に貸付けられているものと同視することはできないことから、本件情報における一時的な空室であったとは認められない。

よって、本件空室は継続的に賃貸しているとはいえず、借家権の目的となっている建物と同じ取り扱いをすることができない。

【裁決】

(1) 認定事実

- ① 本件建物は、■■■■■■■■■■に新築され、■■■■■に所有権の保存登記が行われており、各20室の独立部分の間取りはすべて同じである。

② 課税時期による空室期間等は次表の通りである。

号室	退去時期	課税時期における空室期間	再入居時期
202	■■■■	2か月	平成17年3月
204	■■■■	1年11か月	平成17年1月
305	■■■■	5か月	平成18年1月
403	■■■■	9か月	平成16年12月

- ③ 本件被相続人は、空室が生じた場合には、速やかに修繕等を行った上で近隣の不動産業者3軒に対して連絡を取っていた。
- ④ 不動産業者は、空室になったことの連絡を受け次第、募集広告を行っていた。
- ⑤ 空室が生じている期間、マンションの外周フェンスには不動産業者の連絡先電話番号が常に提示されていた
- ⑥ 課税時期における各部屋の家賃は■■■■から■■■■であり、各部屋に対応する駐車スペースが確保されていた。
- ⑦ 2軒の不動産業者には空室の鍵を預けており、入居希望者がある場合には、不動産業者がその都度空室に案内していた。
- ⑧ 本件建物(築25年)は、定期的に外壁塗装や、ポンプ及び湯沸かし器の交換が等が行われていた。
- ⑨ 相続開始時には、マンションの近隣周辺にマンション等の共同住宅が林立していた。
- ⑩ 被相続人の平成13年から平成16年分までの不動産所得にかかる所得税青色申告決算書の内容は、別表2の通りである。

(2) 一時的な空室であるかどうかの判断

相続開始時点において賃貸されていなかった部屋4件(本件空室)が一時的に空室であったか否かについては、本件空室の課税時期(相続開始時)における空室期間を捉えて、一時的な空室か否かを判断することは相当ではなく、いかなる状況下においてかかる空室が生じていたか等の諸事情をも総合勘案して判断すべきところ、本件空室の相続開始時における空室期間は、短いもので2か月、長いもので1年11か月ではあるが、確認事実によれば、請求人は、①本件空室について速やかに所要の手当てをしたうえで不動産業者に入居募集の依頼を行っているほか、②築25年の本件建物(Aマンション及びポンプ室)について定期的に補修等を施すなど、経常的に賃貸に供する意図が認められる。なお、③本件建物の近隣周辺にはマンション等の共同住宅が林立していることからすると、空室が発生したからといって速やかに新入居者が決定するような状況ではなかったことが認められる。また、④本件建物の各部屋の間取りも20室すべてが統一されたものであり、各室に対応した駐車スペースも確保されるなど、その形

状は共同住宅としてのものにほかならない。加えて、⑤被相続人は、相続開始日まで継続してAマンションを賃貸の用に供し、不動産収入を得ていたことは明らかである。

以上のことを総合して判断すると、本件空室は本件情報に定める一時的に空室となっていたにすぎないものであると認められる。

《平26・4・18 裁決》

相続開始時点において、戸建住宅と集合住宅の一部が賃貸されていなかったことについて、一時的に空室となったものかどうか争われた事案

【事案の概要】

- (1) 被相続人は、平成21年8月に死亡している。
- (2) 相続財産の一部に、複数の貸家(戸建及び集合住宅)及びその敷地が含まれている。
- (3) 相続開始時の賃貸状況は別表2から各貸家の名称及び所在地は不明であるが、以下のことが判明している。
 - ① 相続開始日前の平成21年7月31日時点で35件が空き室であった
 - ② H住宅(後) ⇒ 2室の独立部分(○号室及び△号室)を有する集合住宅であり、相続開始日においていずれも賃貸されていなかった
 - ③ H住宅(前) ⇒ 戸建住宅(×号室)であり相続開始日において賃貸されていた
 - ④ J住宅及びK ⇒ 戸建住宅であり相続開始日においていずれも賃貸されていなかった
- (4) 請求人が平成25年7月8日に当審判所に提出した「賃借人整理一覧表」(別表4参照)によれば、
 - ① 相続開始日(平成21年8月○日)から数年間が経過した平成25年7月8日時点においてもいまだに賃貸されていない独立部分が複数存在するほか
 - ② 相続開始日後に賃貸された独立部分についても、本件相続開始日前後の空室期間は、最も長いもので8年間、最短のものでも4か月を超える期間(L住宅○号室)に及んでいる。
 - ③ なお、請求人らが主張において特に指摘するM○号室についても、確かに本件相続開始日の数日後である平成21年8月11日に賃貸借契約が締結されているものの、本件相続開始日時点で、既に7か月以上空室だったのであり、結局、その空室期間は約8か月に及んでいる。
- (5) 請求人は、相続税の申告において相続財産中の貸家等の評価に当たり、その全部が貸付けられていることを前提に減価したところ、原処分庁が、当該家屋等のうち集合住宅の一部に相続開始日において空室があったなどとして減価を一部認めず更正処分等をしたのに対し、請求人らが、当該家屋等は継続的に賃貸の用に供しているもので

あり、たまたま相続開始日に一時的に空室があったとしても、その部分の減価を認めないことは違法であるとしてその一部の取り消しを求めた事案であり、争点は、貸家及びその敷地の評価である。

【請求人の主張】

(1) 評価通達26、28及び93の適用について

本件各戸建住宅及び本件各独立部分は、次の理由により、評価通達26の定める「課税時期において、一時的に賃貸されていなかったと認められるもの」に該当するから、賃貸割合を100%として、評価通達26、28及び93を適用すべきである。

① 本件各家屋には、相当の築年数のものもあるが、定期的に補修等を施すなど経常的に維持・管理を行っていた。

また、本件相続開始日前(平成21年7月31日時点)に空室であった35件のうち、18件が入居契約されている。この18件のうち6件については、解約時から2年10か月ないし5年9か月経過して入居契約している。このことから、賃貸の意図をもって経常的に本件各貸家の維持・管理を行っていたことは明らかである。

② ① 少子高齢化・既婚率の低下による住宅入居対象世代の減少、㊦ アパート等の供給過剰に伴う駅近物件への集中、㊧ 近隣にマンション等の共同住宅が林立しているといった事情から、空室が発生したからといって速やかに新しい入居者が決定するものではない。賃貸人の努力ではどうにもならないことであるにもかかわらず、一時的な状況で判断することは、社会通念上、理解できるものではない。

こうしたことから、評価通達については、今の社会情勢に照らして柔軟な解釈が必要であり、募集業務を継続して行い、相続開始後も賃貸の用に供して不動産収入を得ていれば一時的な空室と認めるべきである。

③ Mは平成21年8月11日に○号室が契約されており、原処分庁と協議した結果、原処分では賃貸割合が4分の3となったが、異議決定では、一時的な空室とは認められず、賃貸割合は4分の2とされた。こうしたケースでも一時的な空室と認めないのなら、行政機関に対する不信感を抱くだけであり、納得いかない。

【原処分庁の主張】

(1) 評価通達26、28及び93の適用について

建物の全部又は一部が、貸付けられているかどうかについては、課税時期の現況に基づいて行うのが原則である。もっとも、アパート等においては、課税時期にたまたま一時的に空室が生じていることもあり、このような場合についても、原則どおり賃貸割合を算出することは、不動産の取引実態等に照らし、必ずしも実情に即したものとはいえない。そのため、評価通達26の(注)2は、「賃貸されている各独立部分」には、継続的に賃貸されていた各独立部分で、課税時期において、一時的に賃貸されて

いなかったと認められるものを含むこととして差支えない旨を定めている。

本件各独立部分及び本件各戸建住宅は、本件相続開始日において空室となっている。また、空室の期間は、最も短い期間でも約4か月あり、いずれも課税時期の前後の一時的な期間には該当しない。そうすると、本件各家屋の空室の状況は、課税時期において、一時的に賃貸されていなかったものとは認められない。

したがって、評価通達26、28及び93の賃貸割合の計算をするに当たり、課税時期に空室であった部分の床面積を、課税時期において賃貸されている各独立部分の床面積に含めることはできない。

【裁決】

(1) 法令等解釈(抜粋)

略

これは、建物が借家権の目的となっている場合には、賃貸人は一定の正当理由がない限り、建物賃貸借契約の更新拒絶や解約申入ができない(借地借家法第28条《建物賃貸借契約の更新拒絶等の要件》)ため、借家権を消滅させるために立退料等の支払いをしなければならないこと、また、家屋の借家人は、家屋に対する権利を有するほか、その敷地についても、家屋の賃借権に基づいて、家屋の利用の範囲内で、ある程度の支配権を有しているものと認められ、逆にその範囲において地主は、利用についての受忍義務を負うこととなること、したがって、借家権が付いたままで貸家及びその敷地を譲渡する場合にも、譲受人は、建物及びその敷地の利用が制約されることになるため、貸家及び貸家建付地等の経済価値がそうでない建物及び敷地等に比較して低下することを考慮したものと解される。

略

……借家権割合に賃貸割合を乗じたものを差し引くこととしている。

すなわち、「借家権の目的となっている家屋」とは現実に貸付けられている家屋をいうものと解されること、相続財産の価額は「相続開始の時の」時価によるべきことから一棟の貸家について、それがもっぱら賃貸用として建築されたものであっても、相続開始時点において現実に賃貸されていない独立部分が存在する場合は、当該独立部分の客観的交換価値は、それが借家権の目的となったことによる経済的価値の減少の効果を受けないのであるから、これがないものとして評価すべきであり、当該貸家の敷地すなわち貸家建付地等の評価についても、当該独立部分には借家権の負担がないものとして評価すべきであると考えているのである。

略

(2) 判断

① 賃貸されていなかった期間が一時的といえるか否かの判断基準について

① 各独立部分を有する家屋の全部又は一部が貸付けられているかどうかについては、課税時期(相続開始日)における現況に基づいて判断するのが原則である。

その上で、評価通達26の(注)2が、継続的に賃貸の用に供されている各独立部分を有する家屋について、課税時期においてたまたま一時的に空室が生じている場合もあることを考慮し、例外として、賃貸割合の算出に当たり、賃貸されている各独立部分には、継続的に賃貸されていた各独立部分で、課税時期において、一時的に賃貸されていなかったと認められるものを含むこととして差支えない旨を定めているのであるから、賃貸されていなかった期間が一時的といえるかどうかについては、国税庁のタックスアンサーが示しているように、例えば「空室の期間が、課税時期前後の例えば1か月程度であるなど、一時的な期間であること」などの事実関係から、各独立部分の一部が課税時期において一時的に空室になっていたにすぎないと認められるものをいうと解するのが相当である。

② 本件各独立部分が「一時的に賃貸されていなかったと認められるもの」に該当するか否かについて

まず、本件家屋のうち、戸建住宅について検討するに、H住宅(前)を除く本件各戸建住宅については、本件相続開始日において現に賃貸されておらず、借家権による制約が全くなかったのであるから、当該家屋及び敷地については、本件相続開始日において一時的に賃貸されていなかったと認められるものに該当するか否かにかかわらず、その全部について貸家及び貸家建付地等としての減価を考慮する必要はなく、自用のものとして評価するのが相当である。

次に、集合住宅について検討するに、本件各集合住宅は、いずれも、建物の構成部分である隔壁、扉、階層(天井及び床)等によって他の部分と完全に遮断されており、独立した出入口を有するなど、独立して賃貸その他の用に供することができる各独立部分によって構成されている。そして、本件各独立部分は、このうち、相続開始時点で空室であったものであるが、その賃貸状況は、請求人が平成25年7月8日に当審判所に提出した「賃借人整理一覧表」と題する書面によれば別表4のとおりである。これによれば、本件相続開始日(平成21年8月〇日)から数年間が経過した平成25年7月8日時点においてもいまだに賃貸されていない独立部分が複数存在するほか、本件相続開始日後に賃貸された独立部分についても、本件相続開始日前後の空室期間は、最も長いもので8年間、最短のものでも4か月を超える期間(L住宅〇号室)に及んでいる。なお、請求人らが主張において特に指摘するM〇号室についても、確かに、本件相続開始日の数日後である平成21年8月11日に賃貸借契約が締結されているものの、本件相続開始時点で、既に7か月以上空室であったのであり、結局、その空室期間は約8か月に及んでいるのである。このような空室期間等の賃貸の状況に照らしてみれば、請求人らが主張する本件各家屋の維持管理の状況や賃借人の募集の状況等の諸事情を考慮

したとしても、評価通達26の(注)2に定める賃貸割合の算出上、本件各独立部分が「一時的に賃貸されていなかったと認められるもの」に該当するものと認めることはできない。

請求人らは、アパート等の供給過剰等の社会情勢に鑑み、上記のような空室期間や、その後の入居の有無の考慮は柔軟に行うべきであるなどと主張する。しかし、貸家及び貸家建付地について減価を認める趣旨や、集合住宅等の空室については減価の対象としない趣旨が上記(1)の㊸のとおりであるにすぎないことを考えれば、請求人らの主張するような本来の利用目的が賃貸用建物であるにもかかわらずその空室に入居者が見つかりにくい状況があるとすれば、現に賃借人がいて賃料による収益を得られていることは減価を否定する要因となることこそあれ、減価要因とはならない場合も考えられるのであって、課税時期において一時的に賃貸されていなかったことの意味を広く解する理由とはならないというべきであり、そのことを理由に空室について柔軟に減価を認めるべきであるということとはできない。したがって、請求人らの上記主張を採用することはできない。

審査請求人 総代 [redacted] ほか3名

別表 2

本件各家屋の内訳

1 本件各集合住宅

番号	家屋の名称	所在地	各独立部分の総数 (合計床面積: m ²)	本件租税開始日に空室であった独立部分(床面積: m ²) (本件各独立部分)
1	[redacted]	[redacted]	11室(635.30 m ²)	101号室(63.50 m ²)、108号室(63.70 m ²) 110号室(63.90 m ²)、205号室(66.50 m ²)
2	[redacted]	[redacted]	15室(874.80 m ²)	402号室(58.32 m ²)、502号室(58.32 m ²)
3	[redacted]	[redacted]	10室(373.60 m ²)	106号室(28.50 m ²)
4	[redacted]	[redacted]	11室(508.60 m ²)	102号室(64.60 m ²)
5	[redacted]	[redacted]	3室(203.00 m ²)	3号室(92.00 m ²)
6	[redacted]	[redacted]	4室(204.91 m ²)	111号室(54.08 m ²)、208号室(45.07 m ²)
7	[redacted]	[redacted]	4室(223.00 m ²)	102号室(60.00 m ²)、203号室(58.00 m ²)、204号室(57.00 m ²)
8	[redacted]	[redacted]	2室(181.60 m ²)	1号室(91.80 m ²)、2号室(79.80 m ²)
9	[redacted]	[redacted]	6室(268.95 m ²)	101号室(46.98 m ²)、102号室(47.79 m ²) 201号室(40.50 m ²)、202号室(44.14 m ²)
10	[redacted]	[redacted]	2室(110.50 m ²)	1号室(70.00 m ²)、2号室(40.50 m ²)
11	[redacted]	[redacted]	4室(121.48 m ²)	3号室(29.75 m ²)、4号室(29.75 m ²)
12	[redacted]	[redacted]	6室(397.41 m ²)	201号室(69.43 m ²)
13	[redacted]	[redacted]	4室(103.03 m ²)	101号室(24.43 m ²)、203号室(25.60 m ²)
14	[redacted]	[redacted]	25室(1,664.28 m ²)	1号室(131.04 m ²)、2号室(131.04 m ²)、208号室(57.78 m ²) 305号室(57.78 m ²)、306号室(57.78 m ²)、405号室(57.78 m ²)

2 本件各戸建住宅

番号	家屋の名称	所在地
1	[redacted]	[redacted]
2	[redacted]	[redacted]
3	[redacted]	[redacted]

本件各独立部分の賃貸の状況

家屋の名称	本件各独立部分	賃貸借契約の解約日 (本件相続開始日前)	賃貸借契約の締結日 (本件相続開始日後)
	101号室	平成20年3月28日	平成23年4月12日
	108号室	平成20年11月30日	入居者なし
	110号室	平成18年1月7日	平成22年5月19日
	205号室	平成16年1月31日	平成24年1月31日
	402号室	平成21年3月29日	入居者なし
	502号室	平成19年7月18日	平成24年5月24日
	106号室	平成18年9月29日	平成22年5月12日
	102号室	平成21年5月13日	入居者なし
	3号室	平成21年1月31日	平成24年9月1日
	111号室	平成21年6月11日	平成21年10月31日
	208号室	平成21年3月27日	平成23年2月27日
	102号室	平成19年3月30日	入居者なし
	203号室	平成15年10月30日	平成22年6月30日
	204号室	平成17年12月31日	入居者なし
	1号室	平成21年5月30日	平成24年8月7日
	2号室	平成20年7月2日	平成21年11月24日
	101号室	入居者なし	平成22年1月20日
	102号室	入居者なし	平成22年12月11日
	201号室	平成21年5月16日	平成22年2月11日
	202号室	入居者なし	平成22年8月24日
	1号室	平成15年11月30日	平成23年6月15日
	2号室	平成19年3月29日	平成21年9月1日
	3号室	入居者なし	入居者なし
	4号室	入居者なし	入居者なし
	201号室	平成21年4月26日	平成23年3月10日
	101号室	平成20年12月7日	平成21年8月11日
	203号室	平成20年6月29日	入居者なし
	1号室	平成18年7月26日	入居者なし
	2号室	入居者なし	入居者なし
	206号室	平成20年8月30日	入居者なし
	305号室	平成21年1月30日	入居者なし
	306号室	平成20年11月29日	平成22年2月24日
	405号室	平成20年6月17日	入居者なし

設問4(新築マンションの空室)

父は相続税の節税対策として所有敷地に賃貸マンションを新築し賃貸を開始しましたが、相続開始時点では、全24室のうち14室が入居したものの、入居していない10室のうち6室は入居申し込み受付段階でした。所有敷地の評価は貸家建付地となりますか

回答

《平13・1・31 裁決》

【事案の概要】

- (1) 被相続人は、賃貸マンションを新築し(平成8年7月8日登記)、賃貸を開始した。
- (2) 平成8年9月11日に相続が開始した。
- (3) 相続開始時の入居状況は次の通りである。
 - 14室は賃貸借契約を締結
 - 6室は入居申込書が作成されているが、賃貸借契約は締結されていない
 - 4室は入居募集中である
- (4) 平成8年9月29日(※)には、満室(入居申し込み完了)となっている。
 - ※相続開始日から18日後
- (5) 新築賃貸マンションの敷地全てを貸家建付地として評価した。
- (6) 賃貸借契約を締結した14室分に該当する敷地については貸家建付地、残りの部分は自用地として評価として更正処分を行った。

【請求人の主張】

- (1) 入居申込書が提出されていた6室については、賃貸借契約書が取り交わされていないが、被相続人と各賃借人の間には口頭による賃貸借契約が締結されていたので、貸家として評価すべきである。
- (2) 相続開始日現在入居申込書も提出されていなかった4室について、事案の概要(4)のように相続開始時点からほどなくして賃貸借契約が締結されていること、1棟全体が貸家として建てられ、相続開始時においては、貸家として現在進行中で、順次、人に貸しているような現状にある場合の空室は、その状況下においては、処分上、全部貸家が埋まっているときに準じた制約を受けているものと考えられるので貸家として取り扱うべきである。

また、継続的に賃貸されていたか否かという判断が、単に新築か、相続開始以前に一度でも使用した部屋であるによって、相続開始時に取り扱いが異なるのは課税の公平の原則に反する。

【裁決】

- (1) 入居者の選定について、その諾否の権限は、請求人ら及び■■■に留保されていることは明らかであり、審査の過程で賃貸人側から入居を拒否する可能性があることを予定しているものであることが認められるから、入居申込書の提出の段階では、賃借人の入居したいという意思表示は認められるものの、賃貸人の承諾の意思表示があったものとは認められず、この時点で賃貸借契約が成立したとは認められない。また、当該入居申込書は、賃貸人の承諾があったとしても、単に当事者間で賃貸契約を結ぶ予約をしたものに過ぎないと認められることから、入居申込書の提出をもって事実上の賃貸借契約の締結とすることはできない。
- (2) 評価通達26の趣旨は、借家権の目的となっている家屋とは、現実に貸付けられている家屋をいうものと解すべきであり、たとえ、その家屋がもっぱら賃貸用として建築されたものであっても、課税時期において現実に貸付けられていない家屋の敷地については、土地に対する制約がなく、したがって、貸家建付地としての減価を考慮する必要がないことになるという原則を明らかにした。

しかしながら、継続して賃貸している物件であっても課税時期にたまたま一時的に空室が生じていることもある。このような一部に空室のあるアパート等については、入居者のいないアパートや一戸建て貸家と異なり、借家人の存在がその敷地全体の価格形成において相当の減価要素となり得る場合がある。このように継続的に賃貸の用に供されている場合について、原則どおり賃貸割合を算出することは、不動産の取引実態等に照らし、必ずしも実態に即したものとはいえないと考えられる。

そこで、設問1の①～⑤に掲げるような事実関係から、一時的に空室となっていたにすぎない認められるものについては、課税時期において賃貸されていたものとして

取り扱って差し支えないとしたものと解される。

本件建物の空室部分は、いまだ貸付実態は現存していないため、借家人の有する敷地支配権が発生しているものとは認められず、また、その時点では、貸付行為が継続的に行われているものとは客観的にも認定できないことから、評価通達26の「賃貸されている各独立部分で、課税時期において、一時的に賃貸されていなかったと認められるもの」には当たらないと解される。

設問5(賃貸ビルの建設中に相続が開始した場合)

私の父は、所有敷地に賃貸ビルを建設中に相続が開始しました。生前に父は、入居予定者との間で「建物賃貸予約契約」を締結し、予約金も受領していました。相続開始後は、相続人である私が、この賃貸ビルを完成させ、正式に「建物賃貸契約」(建物賃貸予約契約の内容とほぼ同じで、予約金は本契約締結後敷金の一部に充当)を締結しました。

このように建物建設中であっても、既に本契約とほぼ同一の予約契約が締結されている場合は、貸家建付地として評価することが可能でしょうか。

回答

《平7・11・14裁判》(参考《平4・12・9裁判》)

【事案の概要】

- (1) 相続開始日は、平成3年8月10日である。
- (2) 被相続人は、平成2年5月1日から鉄骨鉄筋コンクリート造り、地下1階、地上9階建の建物を建築中であったところ、平成3年6月12日に有限会社G社との間で賃貸借予約契約を締結し、平成3年7月12日に予約金30,000,000円を同社から受領した。この予約金30,000,000円は、賃貸借契約締結時に敷金の一部に充当することとされている。
なお、G社はH社に転貸することを目的として賃借することを予約している。
- (3) 本件建物の完成した時は、速やかに賃貸借契約を締結するものとし、これにより予約契約は完結する。
- (4) 相続人とG社とは、平成3年10月16日付で賃貸借契約を締結した。

【請求人の主張】

- (1) 賃貸借契約の内容は、ほとんどすべてが賃貸借予約契約に記載されており、改めて取り決めた事項はほとんどなく、また、本件予約契約に基づき支払った予約金が本件賃貸借契約における敷金の一部に充当されているので、このような賃貸借予約契約は、予約と称し本契約の締結を予定するものとはいうものの、実体的には、本件建物の竣工引渡日を賃料支払開始日とする条件付で成立している本契約たる賃貸借契約というべきであり、したがって、賃貸借予約契約の締結をもって、本件建物に関する賃貸借契約が締結されたと解すべきである。

- (2) 相続開始日には、H社の負担と責任においてなされる残工事があるのみで、これらの工事の監督、引渡等のためいつでも本件建物に自由に立ち入ることが可能であった。したがって、相続開始日において、H社が本件建物を占有していたと考えられるのであり、少なくとも本件1階部分については、H社に引き渡されたというべきである。
- (3) H社は、本件建物及び本件宅地に支配権を有しているのであり、その支配権を消滅させ本件宅地を自用地にするためには、被相続人又は請求人は、本件予約契約を不履行にするかあるいはその契約を合意解除するしかなく、その場合には、相続人又は請求人は、H社から契約に基づく違約金のほかにH社が本件建物を自己の使用収益に供すべき債券の履行不能による填補賠償、すなわち借家権相当額の損害賠償請求を受けその支払をしなければならないから、本件宅地の経済的価値は、自用地に比べて低額となるものである。
- (4) 平成4年12月9日裁判における裁判例では、「貸家建付地」とは、相続開始の時において現に貸付の用に供されている建物の敷地を指すものと解するのが相当であるとしながらも、相続開始時には建替中であった建物についても、当該借家人の支配権が及んでいると認められる場合にはその敷地を「貸家建付地」として評価するのが合理的である。

そうすると、上記のように相続開始日当時は、本件建物及び本件宅地には、既にH社の支配権が及んでいるので本件宅地は貸家建付地として評価すべきである。

【裁判】

- (1) 評価基本通達26に定める貸家建付地、すなわち、貸家の目的に供されている宅地とは、借地借家法に基づき建物の借家人が有する権利、すなわち、借家権の目的となっている建物の敷地として利用されているという現況にある宅地でなければならず、したがって、貸家建付地として評価すべき土地は、相続開始の時において現実に貸付の用に供されている建物の敷地をいうものと解される。

そうすると、貸家建付地は原則として次に掲げる要件を満たしている土地をいうことになる。

- ① 賃貸人等の所有する完成した建物が現実に存在していること
- ② 借家人がその建物の引渡しを受けて現実に入居していることあるいは契約上の賃貸借開始期日が到来していること
- ③ 通常の賃料に相当する金銭の授受があることあるいはその権利義務が発生していること等の要件をすべて具備する建物の敷地

- (2) 賃貸借予約契約は、賃貸借契約に定められている契約当事者の権利義務の詳細や賃貸借の実行、継続、解約等に関する細目内容については定められていないので、賃貸借予約契約は、単に当事者間で将来賃貸借契約を締結させる義務を確認する契約と認められるから、賃貸借予約契約の締結をもって事実上の賃貸借契約の締結と解するこ

とはできない。仮に賃貸借契約の締結がなされたと判断しても、相続開始日現在においては、本件建物は完成しておらず、また賃貸借に係る賃料の支払いもされていないので、上記(1)①～③の要件を満たしていないので貸家建付地として評価することはできない。

- (3) H社が本件建物に自由に立ち入ったとしても、請求人は平成3年10月16日に本件建物の完成引渡しを受けたものであり、本件相続開始日にはその引き渡しを受けていないのであるから、H社の本件建物への立ち入りは、本件建物の建築を完成させるため、請求人から無償で便宜が供与されていたことによるものとしか解せず、本件建物の賃貸借に基づいての占有が開始した結果とは認められない。
- (4) 本件相続開始日において当該違約金の支払義務が生じていたとしても、それは、相続税の課税価格の計算上、当該支払義務を被相続人の債務として控除すべきか否かの問題であり、本件宅地の時価をいかに評価すべきかは別個の問題であることは明らかである。
- (5) 請求人が引用する裁決例における判断は、①従前からの賃借人は存在していないこと、②本件賃貸借契約は締結されていないこと、③H社が本件建物の賃貸借に基づいてこれを占有していた事実はないので、本件とは内容を異にするものである。

設問6(使用貸借と貸家建付地の評価)

被相続人である父が所有する土地に、父と相続人である子が賃貸マンションを共有している場合において、相続人である子が相続により取得する賃貸マンションの敷地のすべてを貸家建付地として評価することができるか。

回答

《平25・10・1裁決》(参考《平26・5・13札幌地裁》)

【事案の概要】

- (1) 相続開始日は、平成22年4月〇日である。
- (2) 被相続人は土地を所有し、その土地の上には主たる建物及び附属建物があり、相続開始日において被相続人が10分の1、請求人である相続人Dが10分の9の持分を有していた。また、主たる建物の種類は共同住宅、附属建物の種類は店舗付住宅であり、相続開始日においてそれぞれ第3者に貸付けられていた。
- (3) 土地の所有者であった被相続人と家屋の共有持分を有していた相続人との間で、土地の使用に関する賃貸借契約は締結されておらず、請求人Dは、本件土地を使用貸借により借り受けていた。
- (4) 請求人Dは、本件相続により、本件土地及び本件家屋の持分10分の1を取得した。

【争点】

本件土地の評価に当たり、本件土地の全体について評価通達26に定める貸家建付地の評価を適用すべきか否か。

【請求人の主張】

本件土地の全体について評価通達26に定める貸家建付地の評価を適用すべきである。

- (1) 借家人は、その家屋の敷地を利用せずに家屋に居住等ができないため、家屋の賃借権に基づいて家屋を利用するために必要な範囲内で、その敷地を使用しているということになる。

そして、借家人の敷地に対する使用权を内包する借家権を消滅させるには、立退料の支払を要する場合もあり、また当該敷地を譲渡する場合には、上記借家権が付着していない場合の価額よりも相対的に低い価額で取引が成立することから、評価通達26により、一定割合を差し引いて貸家建付地の評価額を算定することが税務上認められていると解される。

本件土地は、賃貸目的の本件家屋の敷地の用以外には供されておらず、自用地であれば自由に処分できるが、借家人の存在があることにより処分が拘束され、自由処分ができない土地である。

したがって、本件家屋の持分にかかわらず、本件土地に及ぶ経済的効果は同一であるといえるから、本件家屋に本件被相続人の持分が一部でもあれば、本件土地の全体について貸家建付地の評価をするのが相当である。

- (2) 評価通達26には、貸家に共有持分がある場合についての定めはなく、ほかに貸家の持分によって土地の評価額が変動すると定めた法律は存在しない。

また、使用貸借通達にも、評価通達26と同様に、家屋が共有の場合についての定めはない。

したがって、租税法律主義及び課税要件明確主義に照らし、原処分は違法である。

(参考)

「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取り扱いについて」(昭和48年11月1日付け直資2-189(例規)、以下「使用貸借通達」という。)

- 1 (使用貸借による土地の借受けがあった場合)

建物又は構築物(以下「建物等」という。)の所有を目的として使用貸借による土地の借受けがあった場合においては、借地権(建物等の所有を目的とする地上権又は賃借権をいう。以下同じ。)の設定に際し、その設定の対価として通常権利金その他の一時金(以下「権利金」という。)を支払う取引上の慣行がある地域(以下「借地権の慣行のある地域」という。)においても、当該土地の使用貸借に係る使用权の価額は、零として取り扱う。(以下略)

- 3 (使用貸借に係る土地等を相続又は贈与により取得した場合)

使用貸借に係る土地又は借地権を相続(遺贈又は死因贈与を含む。以下同じ。)又は贈与(死因贈与を除く。以下同じ。)により取得した場合における相続税又は贈与税の課税価格に算入すべき価額は、当該土地の上に存する建物等又は当該借地権の目的となっている土地の上に存する建物等の自用又は貸付の区分にかかわらず、すべて当該土地又は借地権が自用のものであるとした場合の価額とする。

【原処分庁の主張】

本件土地のうち、本件家屋の請求人Dの共有持分である10分の9に相当する部分については、評価通達26に定める貸家建付地の評価を適用すべきではない。

- (1) 賃貸借により土地上の建物を貸付けている場合、敷地所有者の借家人に対する明け渡し請求には借地借家法第28条《建物賃貸借契約の更新拒絶等の要件》に規定する正当の事由が必要となるのに対し、使用貸借により土地を貸付けている場合、敷地所有者は、当該土地上の建物の借家人に対して借地借家法の制限を受けずに土地の返還請求ができるものというべきであり、両者の法律関係は、当然に同様であるとはいえない。

そして、使用貸借の場合には、上記のとおり、借地借家法の制限を受けないことから、使用借権が付着していることによる減価を考慮せず、これを更地(自用地)として評価するのが相当である。

また、請求人Dは、本件土地の相続を受けても、借地借家法の保護を受ける借家人との賃貸借契約に縛られた状態でしか本件土地を利用できないが、これは、たまたま請求人Dが、本件家屋を第三者に賃貸しているという事情があるため、結果としてそうなるというだけであるから、本件土地の評価に影響は与えない。

- (2) 土地の評価上、所有者による自由な使用収益を制限する他者の権利の有無が、重要な要素であることは明らかであり、また、評価通達2は、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按分した価額によって評価する旨定めていることから、本件土地のように、本件家屋の共有持分に応じてその敷地を制約する権利に相違がある場合には、評価通達2に準じて、その敷地についても、本件家屋の共有持分に応じて、それぞれの権利の有無の状況に応じた評価をするのが相当である。

(参考)

評価通達2(共有財産)

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按分した価額によって評価する。

【裁決】

(1) 判断

- ① 本件被相続人及び請求人Dは、本件建物の共有持分に応じて敷地利用権を有していたものと認められる。
- ② 請求人Dが本件家屋の共有持分に応じて有していた敷地利用権は、使用貸借権と認められるから、当該使用借権が付着している土地については、当該土地の上に存する建物について賃貸借関係が成立しているとしても、当該使用借権が付着していることによる減価を考慮せずに本件土地を評価することが相当である。

③ したがって、本件土地のうち、請求人Dの本件家屋の共有持分である10分の9に相当する部分は、自用地として評価すべきであり、貸家建付地の評価を適用することはできない。

(2) 請求人の主張の当否

① 【請求人の主張】(1)について

建物の共有者は、その共有者の持分に応じて共有建物が存する土地の敷地利用権を有するものであるところ、請求人Dの本件家屋の共有持分に相当する部分の敷地利用権は、使用借権であり、使用貸借に基づく敷地利用権の上に、建物の賃貸借契約が成立しているとしても、この建物賃貸借は、敷地所有者との関係でみると、使用貸借の存続・消滅と運命をともにするものにすぎず、使用貸主である敷地所有者は、建物の賃借人に対し、借地借家法の制限を受けることなく土地の明け渡しを請求することができるのであるから、本件土地のうち、請求人Dの本件家屋の共有持分である10分の9に相当する部分は、使用貸借通達3(※)に基づき自用地として評価することが相当である。

なお、確かに、請求人Dは、本件土地の相続を受けても、借地借家法の保護を受ける本件家屋の賃貸借契約に縛られた状態でしか本件土地を利用できないが、これは、たまたま、請求人Dが本件家屋を第三者に賃貸しているという事情に基づくものであって、同じ土地の評価を相続人側の事情によって変えるのは妥当ではないから、このような事情は本件土地の評価には影響を与えないというべきである。

※ 使用貸借通達に対する法令解釈等

使用貸借は、元々当事者間の好意ないし個人的信頼関係を基盤とするもので、建物所有を目的とするものといえども、賃借権のように借地借家法の適用はなく、その権利性はそれほど強固なものではない。そして、この使用貸借に基づく敷地利用権の上に、建物の賃貸借関係が成立しているとしても、この建物賃貸借は、敷地所有者との関係でみると、使用貸借の存続・消滅と運命をともにするものにすぎない。そうすると、使用借権が付着している土地の相続に当たっては、当該土地の上に存する建物の自用又は貸付の区分にかかわらず、使用借権が付着していることによる減価を考慮せず、これを評価することが相当であり、これを不合理ということはできないと解されるから、当該取り扱いを定めた使用貸借通達3の評価方法は、相続税法22条の趣旨に照らし相当と認められる。

② 【請求人の主張】(2)について

評価通達や使用貸借通達は、民法の規定等によって確定された権利関係を前提として、財産を評価するものであり、共有については民法に定められているのであるから、評価通達26及び使用貸借通達に家屋が共有である旨の記載がないことをもって租税法律主義及び課税要件明確主義に反するものとはいえない。

設問7(空室がある場合の小規模宅地等の特例適用)

被相続人である父は、賃貸マンション(全20室)を所有し、継続して不動産貸付を行っていたが、本年10月に死亡した。相続開始時点において、全20室のうち4室は空室となっていた。このマンションの敷地について小規模宅地等の特例の適用を考えているが、空室4室に対応する敷地部分についても貸付事業用宅地等に該当するか。

なお、賃貸マンションとその敷地は、取得した相続人が継続して貸付を行っている。

回答

空室4室が一時的に賃貸されていなかったと認められる場合は、その空室部分も含めて貸付事業用宅地等に該当することとなる。

措法通達69の4-24の2(被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等)

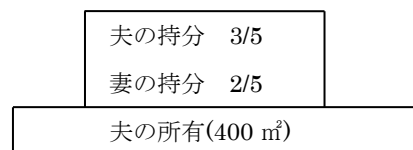
措置法第69条の4第3項第4号に規定する被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等には、当該貸付事業に係る建物等のうちに相続開始の直前において一時的に賃貸されていなかったと認められる部分がある場合における当該部分に係る宅地等の部分が含まれることに留意する。

※参考 質疑応答事例(国税庁)

共有家屋(貸家)の敷地の用に供されていた宅地等についての小規模宅等の特例の選択

[照会要旨]

夫に相続が開始したので、下の図のような貸家の敷地の用に供されていた宅地等について小規模宅地等の特例の適用を考えています。(貸家の共有持分及び宅地等は妻(夫と生計を一にしています。)が全て相続により取得し、取得した家屋について妻が貸付事業を申告期限まで行っています。)。この場合、この宅地等のうち240㎡(夫の家屋の持分に対応する部分)は貸家建付地評価となり、160㎡(妻の家屋の持分に対応する部分)は自用地評価となりますが、特例の適用に当たっては、自用地部分160㎡と貸家建付地のうち40㎡について適用することとして差支えありませんか。

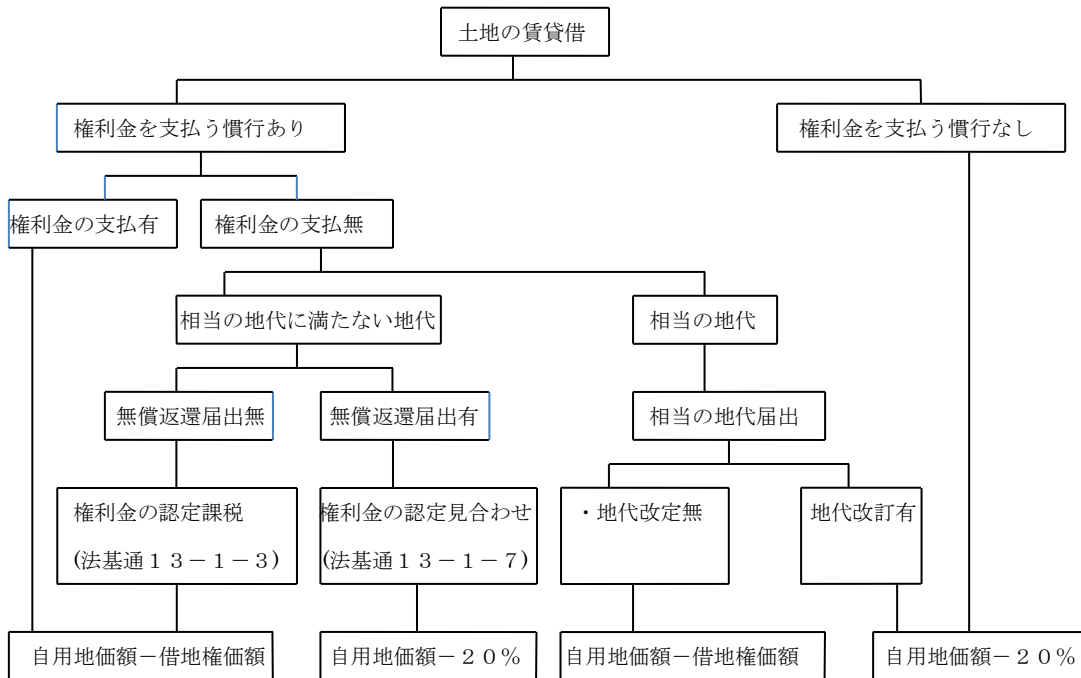


[回答要旨]

夫の家屋に対する部分だけでなく、妻の家屋の持分に対応する部分について、小規模宅地等の特例の対象となり、照会意見のとおり解して差し支えありません。

II. 土地の無償返還に関する届出と非上場株式の評価

1. 借地権等の設定があった宅地の評価の概要



※1 土地の賃貸借をするにあたり、通常権利金を支払う取引慣行があると認められる地域であるにもかかわらず、権利金の授受がなく、収受されている地代が相当の地代に満たない場合は、権利金の授受があったものとして認定課税が行われることになる。(法基通13-1-3)

※2 相当の地代に満たない場合であっても、その借地権等の設定等に係る契約書において将来借地人等がその土地を無償で返還することが定められており、かつ、その旨を借地人等との連名の書面により遅滞なく当該法人の納税地の所轄税務署長に届けたときは、権利金の認定課税に代えて相当の地代の額から実際に収受している地代の額を控除した金額に相当する金額を借地人等に対して贈与したものとして取り扱うこととしている。(法基通13-1-7)

2. 無償返還届出と財産評価

設問8(無償返還届出書の提出がある場合の貸宅地の評価)

被相続人は、被相続人と同族関係のある会社はその所有している土地を賃貸した。権利金等の授受はなく、また通常の地代であるため、両者の連名で「土地の無償返還に関する届出書」を所轄税務署長に提出している。

相続税の申告をするにあたり、この土地は、どのような評価方法により評価額を算出すべきか。

回答

《平成 20 年 7 月 23 日東京地裁》

請求人が相続によって取得した土地の価額は、自用地価額から借地権の価額を控除した後の価額とする(財産評価基本通達 25)ことが相当であるとして行った相続税の申告について、原処分庁が、当該土地等の価額は「土地の無償返還に関する届出書」が提出されている場合の貸宅地の評価の定めに基づいて評価した金額による(相当地代通達 8)ことが相当であるとして更正処分を行ったのに対し、請求人が同処分の全部の取り消しを求めた事案

【争点】

- ① 無償返還届出がされている土地の時価の評価は、財産評価基本通達 25(1)、相当地代通達 8 又は相当地代通達 7 のいずれかの評価方法によるべきか
- ② 相当地代通達 8 の評価方法による評価の合理性(無償返還合意の私法上の効力と無償返還届出の税法上の評価との関係等)

【原告の主張】

(1) 本件各土地の価額について

本件各土地の地代年額は、本件各土地の自用地としての価額の約 3.3%で、固定資産税及び都市計画税の年額の約 2.9 倍であり、通常の地代といえる。そして、通常の地代による場合には、財産評価基本通達 25 によるものとされているから、本件各土地の評価は、本件各土地の借地権割合である 70%を控除した残額によるべきである。

(2) 相当地代通達 8 の合理性

被告は、無償返還届出書が提出されたことから、本件各土地の評価は、相当地代通達 8 によるべきである旨主張する。

しかしながら、そもそも土地の返還に当たって、借地人が賃貸人に対し金員の請求をすることができる旨の法律上の規定は存在しないから、無償返還の合意は無意味であり、私法上の効力を有しない。

また、借地契約の更新が有効に拒絶されるか否かが問題となる場合に、賃貸人側の正当事由の有無の判断における補助的事情として、返還の対価の提供があるか否かが斟酌されることがあるが、仮に、無償返還の合意が、この意味での返還の対価の提供を不要とする旨の合意であるとするれば、それは、借地人に不利益な定めであるから、借地法 11 条及び借地借家法 9 条により無効である。

このように、無償返還の合意は私法上無意味又は無効であるから、その合意及び届出の有無によって税額計算の基礎となる財産の価額の評価に差異を設けている相当地代通達 8 の定めは不合理である。したがって、本件各土地をこれによって評価することは適当でない。

(3) 相当地代通達 7 による評価

なお、相当地代通達においては、貸宅地の評価について、同通達 8 のみならず、同通達 7 の定めもある。同通達 7 の定めは、通常地代より高い地代が定められている借地権の価額は、通常地代の定めのある借地権より廉価であり、実際に支払っている地代の額が相当地代の額に達したときは借地権が無価値となるとするものであると考えられ、通常地代の定めがある本件でも適用できるものである。したがって、仮に本件各土地を相当地代通達によって評価するとしても、同通達 8 ではなく、同通達 7(同通達 4 の計算方法)によるべきであり、その計算結果は、財産評価基本通達 25 による場合と同じになる。

(4) 無償返還届出書の効力

仮に無償返還の合意が有効であったとしても、その基礎となる特殊な関係は一身専属的で相続性がないから、本件相続により無償返還の合意は無効となったものと解すべきである。したがって、被相続人による無償返還の合意及び届出がされたことを理由として、本件各土地の価額を相当地代通達 8 により算定することはできない。

【被告の主張】

(1) 本件各土地の価額について

相続税法 22 条は、相続等により取得した財産の価額は、当該財産の取得時における時価によると定めている。そして、財産評価基本通達は、借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金(以下「権利金」という。)を支払う取引慣行があると認められる地域において通常支払われる標準的な地代を支払っている標準的な借地権についての評価の取り扱いを示している。

(2) 相当地代通達 8 の合理性

他方、権利金の取引慣行のある地域において、権利金の支払に代えて、① 通常支払われる地代の額に比して高額な地代(相当地代)が支払われている場合又は② 将来は無償で借地を返還する旨の合意をしたうえで借地をしている場合など特殊な賃貸借契約により借地権の設定がされている場合については、相当地代通達が相続税の算定基礎となる土地の評価の取り扱いを定めている。

このうち、借地権が設定されている土地につき、上記②の合意に係る無償返還届出書が提出されている場合については、同通達 8 が、貸宅地を、自用地としての価額の 100 分の 80 に相当する金額によって評価することとしている。

これは、無償返還届出書は、借地人と土地所有者との間の将来無償で借地を返還する旨の合意に係るものであり、当事者双方がこのような土地の無償返還の合意をし、それを課税庁に対し積極的に表明して課税上の選択をしている以上、借地人にその借地権の価値が生じないこととして取り扱うことが当事者の取引の実態にかなうと考えられる一方で、無償返還届出書が提出されている場合でも、借地借家法の制約を受け、

また、相続等の時点で借地の返還がされるわけではなく、権利金の取引慣行のない地域の借地の価額についても 20%の借地権価額の控除が容認されていることとの権衡上、貸宅地の価額の評価については 20%を控除することが適当であるとの考えによるものである。

【判決要旨】

(1) 財産評価基本通達 25 の趣旨

財産評価基本通達 25 の取り扱いは、権利金の授受によって、賃借期間中、相当の地代と実際に支払う地代との差額に相当する経済的利益が借地人に帰属することになり、その反面、借地権の設定されている宅地の価額は、当該宅地の自用地としての価額よりも、借地権の価額(その実態は、土地の適正地代と実際に支払われる地代との差額に賃借権の存続期間を乗じた借地人に帰属すべき利益の額がこれに相当する。)だけ低く評価されることとなるという経済的実態が生じることから、借地権の設定に当たり権利金が支払われる取引慣行がある場合には、これを正常な取引条件ととらえ、これを当該借地の評価に反映する趣旨のものであると解される。

(2) 相当地代通達 1 の趣旨

「相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取り扱いについて」(昭和 60 年 6 月 5 日付直資 2-58 ほか国税庁長官通達 以下相当地代通達という)1 は、権利金の支払に代え、相当の地代が支払われている場合には、借地権の設定による利益はなかったものと取り扱うとしているところ、これは、このような場合には、土地所有者からみれば、当該土地の地代收受権としての経済的価値は減殺されておらず、その土地に借地権が設定されてもなお更地としての経済的価値が維持されているものと考えられ、借地人に帰属すべき利益の生ずる余地がないことによるものと解される。

(3) 相当地代通達 5 の趣旨及び合理性

相当地代通達 5 は、権利金の支払に代え、無償返還届出書が提出されている場合には、当該土地の借地権の評価は、零として取り扱うものとされているところ、これは、借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金を支払う取引慣行があると認められる地域であるにもかかわらず、権利金の授受がなく、しかも、土地所有者が借地権設定契約の際に将来借地人から無償で土地の返還を受ける旨の合意をし、両当事者がその合意をした旨の届出をしている場合には、土地所有者と借地人との間に、同族会社とその役員や関係会社間等のように利害の共通する特殊な関係があり、利害対立のある第三者間のような権利主張がされることが想定されないため、收受される地代が相当の地代に満たない場合であっても、土地所有者から借地人に対し何ら経済的利益が移転しおらず、借地人に帰属すべき利益もないという経済的実態が存在するとみるべきであり、かつ、このことが両当事者による無償返還届出書の提出によって明ら

かにされていることから、こうした経済的実態を課税関係においても反映させる趣旨であると解される。そして、土地所有者と借地人との間に利害の共通する特殊な関係がある場合には、土地所有者と借地人との間の関係は、財産評価基本通達 25 において想定されている通常取引条件と異なる面があり、これを課税関係に反映することには、合理性がある。

(4) 相当代通達 8 の趣旨及び合理性

相当代通達 8 は、無償返還届出書が提出されている場合の貸宅地の価額の評価は、当該土地の自用地としての価額の 100 分の 80 に相当する金額によって評価することとしているところ、これは、当該土地の自用地としての価額によるべきであるとも考えられるが、当該土地は賃貸されていることから現にその利用は一定の制限を受けており、相続開始時に返還されるものでなく、その返還に際しては借地借家法における制約も受け得ること、権利金の取引慣行がない地域でも貸宅地の評価額の算定において借地権の価額はある程度斟酌されること等の点が考慮されたものと解される。このような課税上の取り扱いは、課税の内容を土地所有者と借地人との間の経済的実態に即したものにすることを、合理性がある。

(5) 無償返還の合意の私法上の効力と税法上の評価との関係性

無償返還の届出は、課税関係において、土地所有者と借地人との間に特殊な関係があり、土地所有者から借地人に対し何ら経済的利益が移転していない経済的実態があることを当事者が自ら明らかにする趣旨の届出として、課税関係上一定の効果有するものとされているということができ、しかも、本件届出書による無償返還届出は、本件賃貸借契約の当事者自らにより、認定課税の回避という課税上の利益を享受するために課税庁に対して行われ、現にこれを享受し得る効果を伴うものである以上、税法上の行為として有効であり、税法上の意味・効果を有するものといえることができる。

認定課税の回避という課税上の利益を享受するための公法上の行為として課税庁に対して行われ、現にこれを享受し得る効果を伴うものとして有効に成立していると認められる以上、当該届出に係る当事者間の無償返還合意の私法上の効力いかんによって、当該届出の税法上の効果が左右されるものではないというべきである。

(6) 無償返還届出の効力の承継

相続人は、相続開始の時から被相続人の一身に専属したものを除き、その財産に属した一切の権利義務を承継するものであるから、本件土地の具体的な権利関係も当然に承継され、税法上の効果が影響を受けるものでもない。

(参考1)

相当地代通達5（「土地の無償返還に関する届出書」が提出されている場合の借地権価の価額）

借地権が設定されている土地について、平成13年7月5日付課法3-57ほか11共同「法人課税関係の申請、届出等の様式の制定について」（法令解釈通達）に定める「土地の無償返還に関する届出書」（以下「無償返還届出書」という。）が提出されている場合の当該土地に係る借地権の価額は、零として取り扱う。（平成17課資2-4 改正）

相当地代通達7（相当の地代に満たない地代を収受している場合の貸宅地の評価）

借地権が設定されている土地について、収受している地代の額が相当の地代の額に満たない場合の当該土地に係る貸宅地の価額は、当該土地の自用地としての価額から4（相当の地代に満たない地代を支払っている場合の借地権の評価）に定める借地権の価額を控除した金額（以下この項において「地代調整貸宅地価額」という。）によって評価する。

ただし、その金額が当該土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額を超える場合は、当該土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額によって評価する。

なお、被相続人が同族関係者となっている同族会社に対し土地を貸付けている場合には、43年直資3-22通達の適用があることに留意する。この場合において、同通達中「相当の地代」とあるのは「相当の地代に満たない地代」と、「自用地としての価額」とあるのは「地代調整貸宅地価額」と、「その価額の20%に相当する金額」とあるのは「その地代調整貸宅地価額と当該土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額との差額」とそれぞれ読み替えるものとする。

相当地代通達8（「土地の無償返還に関する届出書」が提出されている場合の貸宅地の評価）

借地権が設定されている土地について、無償返還届出書が提出されている場合の当該土地に係る貸宅地の価額は、当該土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額によって評価する。

なお、被相続人が同族関係者となっている同族会社に対し土地を貸付けている場合には、43年直資3-22通達の適用があることに留意する。この場合において、同通達中「相当の地代を収受している」とあるのは「「土地の無償返還に関する届出書」の提出がされている」と読み替えるものとする。

（注）使用貸借に係る土地について無償返還届出書が提出されている場合の当該土地に係る貸宅地の価額は、当該土地の自用地としての価額によって評価するのであるから留意する。

(参考2) 土地の無償返還に関する届出書の記載要領等

- 3 この届出書の提出後において、その届出に係る土地の所有又は使用に関する権利等について次のような変動が生じた場合には、その旨を速やかに借地人等との連名の書面(2通とします。)により届け出てください。
- (1) 合併又は相続等により土地所有者又は借地人等に変更があった場合
 - (2)
 - (3) 契約の更新又は更改があった場合
 - (4) この届出書に係る契約に基づき土地の無償返還が行われた場合

設問9(賃貸借契約設定当時、権利金授受の慣行がなかった場合)

賃貸借契約締結時には、対象となる土地の所在地域には権利金の授受の慣行がなかった。その後、この地域が権利金の授受の慣行がある地域になったため、昭和55年12月25日以後に無償返還の届出書を提出した。しかし、賃貸借契約設定時に権利金授受の慣行がなかったことから、無償返還の届出書の前提条件を欠いていたと考えられる。このような場合、この届出書の効力はなかったものといえるか。

回答

《平成12年3月24日大阪高裁》

土地の無償返還に関する届出書が提出されている宅地の価額は、当該宅地の自用地の価額の100分の80をもって評価するとの通達は、憲法29条(財産権)及び相続税法22条(評価原則)に違反するとの納税者の主張に対して、借地権の設定に際し、将来借地人が土地を無償で返還する旨の約定がある場合には借地権相当額の経済的価値の移転は認められないが、他方借地権の設定により、土地所有者は契約条件に基づく土地の最有効利用の制約を受け、譲渡や抵当権等の設定等も事実上の制約を受けることから定められたものであり、合理性があり違法ではないとされた事例

【判決要旨】

(1) 本件通達適用の要件として、借地権消滅の際に立退料を請求しないとの約定及び当該賃借権設定当時、借地権設定の対価としての意義を有する権利金授受の取引慣行があったことが必要であるところ、本件においてはこれらの要件を欠いていたとの主張(※)に対して、法人が、同日前に行った借地権の設定等(既に13-1-7により権利金の認定課税が行われた場合を除く。)により他人に土地を使用させている場合において、これにつき同日以後13-1-7の取り扱いの適用を受けることとして遅滞なく13-1-7に定める届出をしたときは、これを認めると規定されている。したがって、昭和55年12月25日以後に借地権を設定したものに係る無償返還届出書については、借地権の設定に際し、当該地域において、権利金授受の慣行があることが条件となるが、同日より前に借地権を設定したものに係る無償返還届出書については、借地権の設定に際し、当該地域において権利金授受の取引慣行のあることはその適用

要件とされていないというべきである。本件賃貸契約は、昭和55年12月25日より前に締結されているから、借地権消滅の際に立退き料を請求しないと約定の存することは必要であるが、当該賃借権設定当時、借地権設定の対価としての意義を有する権利金授受の取引慣行があったことは必要ない。

(※) 本件賃貸借契約締結当時、本件宅地の属する地域には権利金授受の慣行はなく、また本件借地権は自然発生していたものであるから、本件宅地には法人税基本通達13-1-3の権利金の認定課税の適用はなかった。ところが、カメイガラスの担当税理士は、右適用があるものと誤信して、これを避けるために本件無償返還届出書を提出した。

(2) 本件通達は、法人が賃貸人であるための定めであり、法人が賃借人である本件に本件通達を通用することは租税法律主義に反すると主張し、確かに、法人税法施行令137条は、法人が他人に借地権等を設定して土地を使用させる場合についての定めであり、逆に法人が借地権の設定を受ける立場については正面からは定めていないが、後者について前者とその取り扱いを異にすべき理由はなく、法人が賃借人である場合にも本件通達が適用されるべきであるから採用できない。

3. 無償返還届出と非上場株式の評価

無償返還届出書が提出されている土地の賃貸借契約がある場合の土地の価額は、自用地としての価額からその価額の20%に相当する金額を控除した金額により評価することとされている。

この場合、被相続人が同族関係者となっている同族会社に対しての土地の賃貸借契約である場合は、控除された20%相当額を借地権相当額として純資産価額の計算上資産として計上(帳簿価額は0)することとされている。

これは、上記1でみたように、権利金の授受がなく、相当の地代の支払いもしないとして無償返還届出書が提出された場合における経済実態は、そもそも地主から借地人に対して借地権部分に相当する経済実態が移転していないため、貸地であってもその収益力がすべて地主に帰属し、自用地と異なることがないという特殊な借地関係が存在するというものであり、地主にとって自用地同然の経済的価値が保持されているというものであるためである。

したがって、被相続人の貸宅地の評価は、理論上、自用地価額として取り扱っても差し障りのないところを、民法上の借地権が存在すること等による斟酌としての評価減としているので、被相続人が同族関係者となっている同族会社に対しての土地の賃貸借契約である場合は、個人と会社を通じて土地の評価額が100%となるような評価が課税上適切であると考えられているためである。

(1) 非上場株式評価における20%相当額の取り扱い

設問10(無償返還届出書の提出がある場合の非上場株式の評価)

被相続人である父は同族会社の株式を所有しており、この同族会社には、母がその所有する土地を賃貸し、無償返還の届出書を提出している。父の所有している株式を評価するにあたり、母が賃貸している土地の20%相当額を純資産価額方式による株価の計算上、資産として計上する必要があるか。

回答

《平成15年6月30日裁決》

B社が相当の地代を収受して当該医療法人に貸し付けている土地の自用地価額の20%相当額は、B社が贈与の当事者でない本件の場合、当該医療法人の出資の評価に当たり資産に計上する必要はないとした事例

【請求人の主張】

「相当代に係る貸宅地通達」は、相当の地代を収受している被相続人所有の貸宅地は、自用地としての価額から、その価額の20%に相当する金額(借地権の価額)を控除した金額により評価する一方で、上記借地権の価額は、被相続人所有の株式会社の株式評価上、同社の純資産価額に算入する旨の取り扱いを定めている。

この取扱いは、借地人は同族会社であることを前提としたもので、しかも相続税の課税における株式評価の取り扱いであることは文理上明らかであるから、本件のように借地人が医療法人でしかも贈与税の課税における場面にはその適用はないと解すべきである。

また、仮に借地人が医療法人であり、また、贈与税課税における出資の価額の評価においても適用があるとしても、その出資の贈与者以外の者の所有に係る借地部分については、取り扱い制定の趣旨から、この通達の適用はないというべきである。

【原処分庁の主張】

(1) 持ち分の定めのある社団たる医療法人の出資についても、昭和59年1月1日以降の相続、遺贈又は贈与においては、取引相場のない株式の評価に準じて評価することが財産評価基本通達194-2で定められている。

(2) 「相当代に係る貸宅地通達」の趣旨は、被相続人が評価される会社の同族関係者の場合に、借地権の価額を評価される会社の純資産価額に算入して、土地の評価額を個人と法人を通じて100%顕現させ、課税の公平を図ることにある。

このことから、医療法人についても同族会社と同様の出資状況であると認められる場合は、「相当代に係る貸宅地通達」が適用されることになる。

(3) ■■■は、請求人ら及び■■■■の3名が出資する医療法人であり、これらの者は互いに親族関係にあることから、同族会社と同様の出資状況と認められ、相当代に係る貸宅地通達適用されることになる。

- (4) 贈与税は相続税の補完税であることから、相続税だけではなく、贈与税においても「相当代に係る貸宅地通達」を適用することは相当といえる。

【裁決】

(1) 「相当代に係る貸宅地通達」の趣旨等

相当代の収受がある場合には、土地の収益に対応する対価はすべて地代で精算されるものであることから、地代が低い水準に留まるということがなく、借地人に帰属する経済的な利益としての資産(経済価値としての借地権)は観念されないので、この場合における借地人の借地権の価額は、原則として零である。一方で、借地人の土地(貸宅地)の評価上は、同様の事情で借地権を無視する考え方もあるが、借地借家法の賃貸借契約に基づく利用の制約を勘案して、土地の自用地としての価額から、その価額の20%相当額を控除することとされている。

ただし、例えば、同族法人である株式会社の代表者が、その代表者の所有に係る土地を、相当代を収受して当該会社に賃貸している場合において、その代表者に相続が発生したときは、相続課税上、当該賃貸に係る土地の価額から20%相当額が控除されるだけであるとするならば、代表者は会社に対して支配するという関係を有することを考慮すると、相当代を収受して同族法人である株式会社の土地を賃貸する方法を採る場合とそうでない方法により同族会社に土地を使用させる場合とで課税の取り扱い上、不公平を生じることになる。

そこで、地主と借地人が上記のような関係にある場合には、20%の借地権相当額を、貸付に係る土地の評価額が株式の評価額を通じて100%顕現(地主の株式の所有割合などにより100%顕現できるわけではないが)することができるよう、被相続人の所有に係る同族法人である株式会社の株式の評価上、同社の資産に計上することとされている。

(2) ■■■の資産に計上すべき借地権の価額

「相当代に係る貸宅地通達」は、個別の照会に対して指示されたものであり、その趣旨が上記(1)のとおりであることからすれば、借地人が株式会社である場合及び相続税課税の場合にのみ限定して適用されるというものではなく、土地の所有者である地主が借地人である法人を地主の所有に係る株式等で支配する関係にある場合には、相続又は贈与を原因として当該株式等の所有権が他に移転するときにも同様に取り扱うことが、課税の公平の観点から、合理的であり適切であると認められる。出資の贈与の場合にも・・・土地の20%相当額は、■■■の資産に計上することが相当である。

・・・当該20%相当額を地主の所有に係る株式の評価上、借主である株式会社の資産に取り込むこととしているのは、上記(1)のとおりであるから、■■■■が贈与の当事者でない本件においては、・・・土地の評価上控除されるこれらの土地の自用地価額の20%相当額を■■■の資産に計上する必要性はない。

【検討】

- ① 株式の所有者でもある被相続人が土地の所有者である場合
- ② 株式の所有者である被相続人以外のものが土地所有者である場合

(参考) 相当地代に係る貸宅地通達

相当の地代を収受している貸宅地の評価について(昭和43年直資3-22)

標題のことについて、課税時期における被相続人所有の貸宅地は、自用地としての価額から、その価額の20%に相当する金額(借地権の価額)を控除した金額により、評価することとされたい。

なお、上記の借地権の価額は、昭和39年4月25日付直資56相続税財産評価に関する基本通達32の(1)の定めにかかわらず、被相続人所有の株式会社の株式評価上、同社の純資産価額に算入することとされたい。

(理由)

地代率との相関関係から借地権の有無につき規定している法人税法施行令第137条の趣旨からすれば、本件の場合土地の評価に当たり借地権を無視する考え方もあるが、借地借家法の制約、賃貸借契約にもとづく利用の制約等を勘案すれば、現在借地慣行のない地区についても20%の借地権を容認していることとの権衡上、本件における土地の評価についても借地権割合を20%とすることが適当である。

なお、本件における借地権の価額を被相続人が所有する株式会社の株式評価上、同社の純資産価額に算入するのは、被相続人が同社の同族関係者である本件の場合においては、土地の評価額が個人と法人を通じて100%顕現することが、課税の公平上適当と考えられるからである。

(2) 土地保有特定会社の判定における20%相当額の取り扱い

設問11(土地保有特定会社を判定する際の「土地等の価額」に含まれるか)

設問10において、土地所有者である被相続人が株式の所有者である場合は、貸宅地の評価の計算上自用地価額から控除した20%相当額を同族法人の株式の評価上、純資産価額に計上することとされていたが、この20%相当額は、土地保有特定会社を判定する際の「土地等の価額」にも含まれるのか。

回答

《平成24年10月9日裁決》

「相当の地代を収受している貸宅地の評価について」通達により、被相続人から土地を借り受けている同族法人の株式の評価上、純資産価額に計上される当該土地の価額の20%に相当する金額は、土地保有特定会社を判定する際の「土地等の価額」に含まれるとした事例

【事案の概要】

- (1) 被相続人は、自分が所有する甲土地を同族法人である T 社に賃貸し、賃貸契約書を締結していた。
- (2) 賃貸借契約書には将来無償で甲土地の返還を受ける旨が定められており、被相続人と T 社の連名で「無償返還届出書」を所轄税務署長に提出していた。
- (3) 相続税の申告に当たり、甲土地については自用地価額の 80% に相当する金額、被相続人が所有する T 社の株式については土地保有特定会社に当たらないとして類似業種比準価額方式により評価した金額を課税価格に算入して、相続税の申告をした。
- (4) これに対して原処分庁は、「無償返還届出書」を提出している土地価額の 20% に相当する金額は、「土地保有特定会社」を判定する際の土地等の価額に含まれることから、T 社は「土地保有特定会社」に該当するため、純資産価額方式により評価した価額によるべきであるとして更正処分を行った。

【請求人の主張】

無償返還届出書が提出されている土地については、相当地代通達 5 ≪「土地の無償返還届出書が提出されている場合の借地権の価額」≫によりその借地権の価額は零として取り扱われることになるから、相当地代通達 8 及び相当地代通達 8 により読み替えて適用される「相当の地代を収受している貸宅地の評価について」(昭和 43 年 10 月 28 日付直資 3-22 ほか国税庁長官通達。以下相当地代貸宅地通達という)により当該土地の自用地としての価額の 20% に相当する金額を純資産価額に含めるとしても、それは借地権の価額ではない。

また、相当地代通達 8 及び相当地代貸宅地通達の定めは、同族会社を利用した相続税負担の恣意的軽減を防止するため、あえて、無償返還届出書が提出されている土地の自用地としての価額の 20% に相当する金額を純資産価額に算入するものであり、そのことをもって、借地人である同族会社に土地の上に存する権利が移転したとみることはできない。

したがって、自用地としての価額の 20% に相当する金額は、評価基本通達 189(3)イに定める「土地等の価額」に該当しない。

【原処分庁の主張】

相当地代貸宅地通達では、自用地としての価額の 20% に相当する金額を「借地権の価額」であると明記している。その理由は、地主の土地所有権の価額と借地人の土地使用借権の価額の合計をもって、理論的には土地のいわゆる更地価額が顕現されるものであり、借地権相当額は、正にこの借地人の土地使用借権の価額であると位置付けているからである。したがって、自用地としての 20% に相当する金額は、借地権の価額であるので、評価基本通達 189(3)イに定める「土地等の価額」に該当する。

【裁決】

(1) 無償返還届出書は、法人税基本通達13-1-7の定めにより、借地権の設定等に当たり、権利金の認定課税に代えて、実際に収受している地代の額と相当の地代の額との差額について認定課税を受けようとする場合に、借地権の設定等に係る契約書において借地人等がその土地を将来無償で返還することを定めたうえ、その旨を税務署長に届け出るために土地所有者と借地人等との連名で提出されるものである。

相当地代通達5は、借地権が設定された土地について、この無償返還届出書が提出されている場合には、当該借地権の価額は零として取り扱うこととされている。この取り扱いは、設定された借地権の存在を否定するものでなく、土地所有者及び借地人間の当該土地を将来無償で返還することを約した契約を前提とすると、当該借地権の価額を零として取り扱うことが当事者間の取引の実態にかなうと考えられることによると解される。

(2) 相当地代通達8は、借地権が設定されている土地について、無償返還届出書が提出されている場合の当該土地に係る貸宅地の価額は、当該土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額によって評価することとし、このような場合において、被相続人が同族関係者となっている同族会社に対して土地を貸付けているときには、相当地代貸宅地通達を読み替えて、被相続人が所有する同族会社の株式の評価上、当該土地の自用地価額の20%に相当する金額(借地権の価額)を同社の純資産価額に算入する旨を定めている。

この取り扱いは、被相続人が当該会社の同族関係者である場合に限って、借地権の価額を自用地としての価額の20%に相当する金額によることにより、被相続人に係る相続税の課税上、当該土地の価額を個人と法人を通じて100%顕現させることが課税の公平上適当であると考えられることによるもので、上記(1)と同様に、設定された借地権の存在を否定するものでないと解される。

(3) 上記(1)及び(2)のとおり相当地代通達5及び8の取り扱いは、借地権が設定されている土地を前提としており、設定された借地権の存在を否定することなく、課税の各場面における借地権の価額の多寡を定めている取り扱いである。したがって、相当地代通達8により純資産価額に算入される自用地としての価額の20%に相当する金額を借地権以外の価額と解することはできず、このことは相当地代通達8が読み替えることとする相当地代貸宅地通達の文言が、上記の自用地としての価額の20%に相当する金額を「借地権の価額」していることから明らかである。

そして、この自用地としての20%に相当する金額については、評価基本通達189(3)イに定める土地保有割合を算定する際の「土地等の価額」の合計額から除外するとの特段の定めもないことから、当該金額は、上記の「土地等の価額」に該当すると解するのが相当である。

以 上