

文書回答等を行う事前照会の事績整理票

税目 相続 整理番号 名 04-0002 編てつ番号 4文-3	決	局長	主務部課	部長	次長	課長	総括主査	専門官	主査	担当者	起案日
	裁 欄	総務部長	合議	部次長		課(室)長		補佐・専門官・主査・係長		決裁日	
				【合議不要】							
局名 担当者	名古屋局 課税第一部 審理課 丹羽 隆浩 上原 理沙			内線	関係課	担当者					
照会者 納税者 その他	(照会者名) (照会者代理人)			照会年月日							
				審査開始日							

【照会事項】

相続人でない親族が被相続人より使用貸借で借り受けた土地の上に建築した建物を第三者に賃貸している場合に、相続人が取得した当該土地について、貸家建付地として評価することの可否について

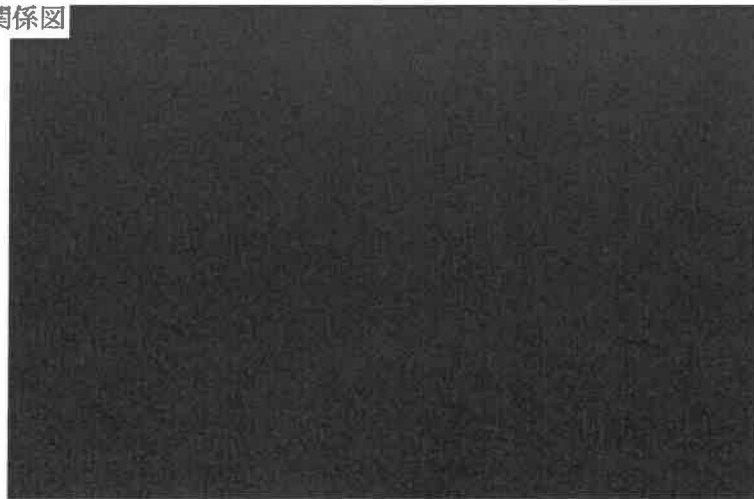
【事実関係】

- 照会者 (以下「甲」という。) の 被相続人 (以下「乙」という。) は、
及び に土地 (以下 の土地を「本件土地1」、 の土地を「本件土地2」といい、併せて「本件土地等」という。) を所有していた。
- 本件土地1については、被相続人の (以下「丙」という。) に使用貸借により貸し付け、丙は、 階建の建物 (以下「本件建物1」という。) を建築し、当該建物を賃貸の用に供していた。
なお、本件建物1については、 丙の相続開始により、 (以下「丁」という。) が取得した。()
- 本件土地2については、丙及び丁に使用貸借により貸し付け、丙及び丁は 階建の建物 (以下「本件建物2」といい、本件建物1と併せて「本件建物等」という。) を建築し、当該建物を賃貸の用に供していた。
なお、本件建物2については、 丙の相続開始により、丙の持分については丁が取得し、乙の相続開始直前では丁の単独所有である。

(参考1) 本件土地等及び本件建物等の所有者の状況

区分	所在地	土地所有者	本件建物等の所有者	
本件土地1		(乙)	本件建物1 新築	(丙)
			相続	(丁)
本件土地2		(乙)	本件建物2 新築	(1/2) (丙)
			相続	(1/2) (丁)

(参考2) 相続関係図



4 本件土地等については、乙の相続開始により、[redacted] 甲及び [redacted] (以下「戊」という。) が取得した。

5 [redacted]、乙の相続開始時点で、[redacted]

※ 使用貸借

使用貸借は、当事者の一方がある物を引き渡すことを約し、相手方がその受け取った物について無償で使用及び収益をして契約が終了したときに返還をすることを約することによって、その効力を生ずる契約である（民法593）。

【照会要旨】

上記の事実関係の下で、乙に係る相続税の申告において本件土地等を評価する際、貸家建付地と同様の評価とすべきであると考えてよろしいか。

【回答要旨等】

本件照会は、平成14年6月28日付課審1-14ほか8課共同「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について」（事務運営指針）の1に定める文書回答を行う対象となる事前照会の範囲（7）「取引等に係る税務上の取扱い等が、法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例等において明らかになっているものに係る事前照会でないこと」の条件を満たさず、文書回答の対象とならない。

したがって、照会者に対し「文書回答の対象となる事前照会に当たらない旨のお知らせ」を送付することとする。

ただし、照会者は、口頭による回答を求めていることから、後記4及び5の内容を口頭にて説明することとする。

処理年月日

処理態様

文書回答・☒ 非文書回答 (口頭回答=☒ 有・無)

【検討内容】

1 事実関係

上記【事実関係】のとおり。

2 照会内容

上記【事実関係】の下で、乙に係る相続税の申告において本件土地等を評価する際、貸家建付地と同様の評価とすべきであると考えるがよろしいか。

3 関係法令等

(1) 相続税法

相続税法において特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該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（相法 22）。

(2) 財産評価基本通達

イ 評価の原則

財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期（相続、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しくは贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日）において、それぞれの財産の現況に応じ、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をいい、その価額は、財産評価基本通達の定めによって評価した価額によることとされている（評価通達 1）。

ロ 自用地

路線価方式に基づき評価する自用の宅地については、その宅地の面する路線に付された路線価を基とし、財産評価基本通達 15（（奥行価格補正））から 20－7（（容積率の異なる 2 以上の地域にわたる宅地の評価））までの定めにより計算した金額によって評価することとされている（評価通達 13）。

ハ 貸家建付地

貸家（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宅地（貸家建付地）の価額は、次の算式により計算した価額によって評価することとされている（評価通達 26）。

（算式）

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 × 評価通達 94（（借家権の評価））に定める借家権割合 × 賃貸割合

これは、家屋の借家人は家屋に対する権利を有するほか、その家屋の敷地についても、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になっている。そのため、実際に貸主が、借家人の有する支配権を消滅させるためには、いわゆる立退料の支払いを要する場合もあり、また、その支配権が付着したままの状態での土地を譲渡する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価額でしか譲渡できないと認められることから、貸家（借家権の目的となっている家屋）の敷地である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のが相当であるとの考えによるもの

である（財産評価基本通達逐条解説）。

二 貸家建付借地権等

貸家の敷地の用に供されている借地権の価額又は定期借地権等の価額は、次の算式により計算した価額によって評価することとされている（評価通達 28）。

（算式）

$$\begin{array}{lll} 27((\text{借地権の評価}))\text{若しくは前項の定} & 94((\text{借家} & 26((\text{貸家建付地} \\ \text{めにより評価したその借地権の価額又} & \text{権の評} & \text{の評価))の(2)} \\ \text{は} 27-2((\text{定期借地権等の評価}))\text{若し} & \text{価))に定} & \times \text{の定めによるそ} \\ \text{しくは前項の定めにより評価したその定} & \text{める借家} & \text{の家屋に係る賃} \\ \text{期借地権等の価額(A)} & \text{権割合} & \text{貸割合} \end{array} \quad - A \times$$

このように、貸家建付借地権等の価額を通常の借地権の価額より低く評価することとしているのは、借地権の内容である宅地の使用収益権の一部を借家人が借家とともに利用しているとみられることから、これだけ借地権者の有する借地権等そのものの価額が原価しているとみられるからである（財産評価基本通達逐条解説）。

（3）使用貸借に係る土地についての相続税および贈与税の取扱いについて（昭 48 直資 2 - 189）（以下、「使用貸借通達」という。）

イ 使用貸借による使用借権の価額

土地の使用貸借は、その無償性に起因して、建物の所有を目的とする場合であっても、借地借家法の適用はないこととされ、借地権のような強い法的保護が受けられないほか、当事者間の対人関係を重視し、借主の死亡によってその使用貸借は終了する（民法 597③）。したがって、使用貸借による土地の使用権は、その経済的交換価値において、借地権に比し極めて弱いものである（使用貸借通達逐条解説）。

そこで、建物又は構築物（建物等）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（権利金）を支払う取引上の慣行がある地域（借地権の慣行のある地域）においても、当該土地の使用貸借に係る使用権の価額は、零として取り扱うこととされている（使用貸借通達 1）。

この場合において、使用貸借とは、民法第 593 条に規定する契約をいうこととされており、土地の借受者と所有者との間に当該借受けに係る土地の公租公課に相当する金額以下の金額の授受があるにすぎないものはこれに該当し、当該土地の借受けについて地代の授受がないものであっても権利金その他地代に代わるべき経済的利益の授受のあるものはこれに該当しないこととなる（使用貸借通達 1）。

ロ 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

一般に、使用貸借により借り受けた土地の上に建物が建築され、その建物が賃貸借により貸し付けられている場合におけるその建物賃借人の敷地利用権は、建物所有者（土地使用借権者）の敷地利用権から独立したものではなく、建物所有者の敷地利用権に従属し、その範囲内において行使されるにすぎないものであると解されている。したがって、土地の使用借権者である建物所有者の敷地利用権の価額を零として取り扱うこととした以上、その建物賃借人の有する敷地利用権についても零として取り扱うことは当然であり、また、その土地自体の価額も自用であるとした場合の価額によるべきであると考えられる（使用貸借通達逐条解説）。

そこで、使用貸借に係る土地又は借地権を相続（遺贈及び死因贈与を含む。）又は贈与（死因贈

与を除く。)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け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によるとされている(使用貸借通達3)。

- (4) 被相続人が相続人に使用貸借により土地を貸し付け、当該相続人が賃貸建物の敷地として利用していた宅地を、当該相続人が相続により取得した場合の当該土地の評価方法(裁決事例・裁判例)

イ 国税不服審判所昭和61年12月2日裁決(裁決事例集32-269頁)

一般に土地使用借人の敷地利用権が権利性の薄弱なることを理由に零と評価され、借家人の敷地利用権が土地使用借人の敷地利用権に従属し、その範囲内の権能にすぎないことから、当該宅地が自用のものであるとした場合に価額により評価するのが相当であると判断。

ロ 静岡地裁昭和63年7月1日判決(昭和59年(行ウ)第9号)

相続人が貸家建付地と変わらないのでその評価をすべきであると主張したのに対し、貸家建付地の場合は、敷地所有者と建物所有者が同一人なので、敷地所有者の借家人に対する明渡し請求には借家法1条の2(更新拒絶又は解約の制限)*に定める正当事由が必要となるのに対し、当該土地の場合は、被相続人は、貸家の賃借人に対し借家法の制限を受けずに土地の返還請求ができるから、両者の法律関係が同様であるとはいえず、当該土地の使用借権を零として、自用地としてした評価は相当であると判示。

※ 現行の借地借家法28(建物賃貸借契約の更新拒絶等の要件)

(5) タックスアンサー掲載事例

No.4553の「使用貸借に係る土地を贈与により取得したとき」において、次のとおりその取扱いが掲載されている。

イ 概要

同一人が貸家とその敷地を所有している場合に、その敷地の贈与を受けたときは、貸家建付地の贈与を受けたことになります。

一方、使用貸借で借り受けた土地の上に建築した家屋を貸家としている場合にその敷地の贈与を受けたときは異なる取扱いがされます。

その敷地の贈与を受けたときは、貸家建付地ではなく自用地の贈与を受けたことになります。

これは、使用貸借により土地を使用する権利の価額はゼロとして取り扱われていることによるものです。

ロ 根拠法令

「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて」(昭48直資2-189)

4 当てはめ

相続により取得した財産の価額は、上記3(1)のとおり、相続税法第22条において、財産を取得した時(相続開始日)の時価によることとされており、また、上記3(2)イのとおり、評価通達1において、課税時期(相続開始日)の現況に応じて評価する旨の取扱いが明らかにされている。

本件土地等については、いずれも乙が親族に対して使用貸借により貸し付け、借り受けた親族が本件建物等を建築し、相続開始時点で本件建物等を賃貸の用に供していることから、本件土地等は、上記3(3)の使用貸借通達1及び3に基づき、自用地(上記3(2)ロ)としての価額によることと

される。

なお、上記3（5）のとおり、タックスアンサーにおいてもその取扱いが明らかにされている。

5 結論

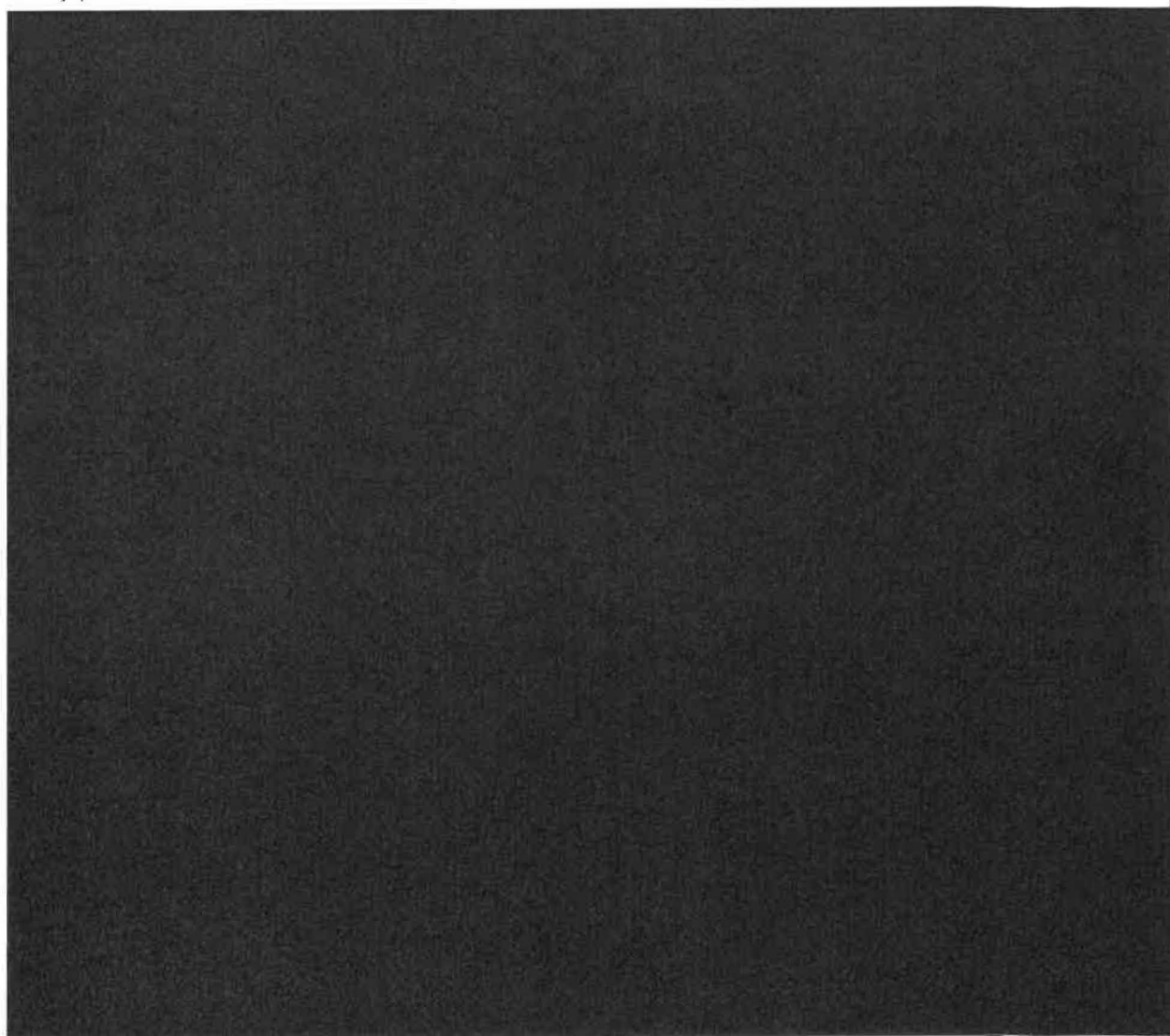
本件土地等については、自用地としての価額により評価する。

なお、本件照会は、平成14年6月28日付課審1-14ほか8課共同「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について」（事務運営指針）の1に定める文書回答を行う対象となる事前照会の範囲（7）「取引等に係る税務上の取扱い等が、法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例等において明らかになっているものに係る事前照会でないこと」の条件を満たさず、文書回答の対象とならない。

したがって、照会者に対し「文書回答の対象となる事前照会に当たらない旨のお知らせ」を送付することとする。

6 参考（照会者代理人の考えについての検討）

（1）照会者代理人の主張



(2) 検討

イ 照会者代理人は、上記 [] のとおり、主張している。

しかしながら、相続税における財産評価については、上記3(1)のとおり、相続税法第22条において、財産を取得した時(相続開始日)の時価によることとされており、また、上記3(2)イのとおり、評価通達1において、課税時期(相続開始日)の現況に応じて評価することとされている。

そして、評価対象財産の時価は、客観的な交換価値を示す価額であることから、当該財産の評価に当たり考慮される個別事情は客観的に認められるものに限定されると解することが相当である。

したがって、課税時期(相続開始日)において確定している権利義務関係に基づいて評価を行うものであり、将来の財産の取得者という不確実性を想定して評価するべきではない。

(関係裁判例)

相続財産の評価において、担保権の設定された財産の価額は、担保権が実行されるか否かが不確定であり、また、担保権を実行されても債務者に求償することが可能であるから、担保権を度外視した当該財産の時価により評価するのが相当である。しかし、相続の時点において、債務者が弁済不能の状態にあるため担保権を実行されることが確実であり、かつ、債務者に求償して弁済を受ける見込がないという場合には、債務者は弁済不能の部分の金額を控除して当該財産の価額を評価するのが相当といえる(昭57.5.13東京地裁判決)。

ロ 照会者代理人は、上記 [] のとおり主張している。

しかしながら、[] 丁の相続開始により被相続人乙が本件建物等及びその賃貸人たる地位を相続した場合、① [] 丁の相続開始以降に新たに賃貸借契約を締結して貸し付けた部分(又は既存の賃借人について賃貸借契約の更新があった場合)については、照会者代理人の主張するとおり貸家建付地で評価するものの、②その他の部分については、借家人の敷地利用権は賃貸借契約時の土地使用借人の敷地利用権に従属するため、単に建物所有者と土地所有者が同一になったことのみをもって、照会者代理人が主張するように貸家建付地で評価されるものではなく、自用地で評価することが相当である。

仮に、照会者代理人の主張が正しいと仮定すると、借家人は、自己の有する建物質借人としての敷地利用権が、土地の取得者が変更したことによって自動的に強くなることを意味しており、妥当性を有するものではない。

ハ 照会者代理人は、上記 [] のとおり主張している。

しかしながら、上記3(4)ロのとおり「貸家建付地の場合は、敷地所有者と建物所有者が同一人なので、敷地所有者の借家人に対する明渡し請求には借家法1条の2(更新拒絶又は解約の制限)に定める正当事由が必要となるのに対し、当該土地の場合は、被相続人は、貸家の賃借人に対し借家法の制限を受けずに土地の返還請求ができるから、両者の法律関係が同様であるとはいえず、当該土地の使用借権を零として、自用地としてした評価は相当である。」と判示されていることから、本件土地等は自用地として評価することが相当である。

(以下余白)