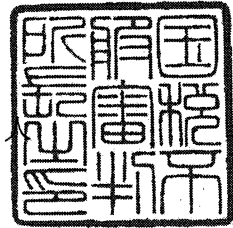


裁 決 書

関裁(諸)平30第10号

平成30年10月16日

国税不服審判所長 脇 博



審査請求人

住 所

氏 名

[Redacted]

総代 [Redacted] ほか3名 (共同審査請求人明細別紙1)

原処分庁

[Redacted]

原処分

平成29年4月11日付でされた [Redacted] 相続開始に係る相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

審査請求をいずれも棄却する。

理 由

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人らが、相続により取得した土地について、貸宅地と貸し付けられている雑種地に区分し、それぞれ借地権又は賃借権の価額等を控除した価額により相続税の申告をしたところ、原処分庁が、当該土地は、その全体が1画地の宅地であり、相当の地代を収受している貸宅地の評価をすべきであるとして、更正処

分等を行ったのに対し、審査請求人らが、その全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令等の要旨

別紙2のとおりである。

なお、別紙2で定義した略語については、以下、本文及び別表においても使用する。

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 相続関係について

(イ) [redacted] (以下「本件被相続人」という。)は、[redacted]に死亡した(以下、この相続を「本件相続」といい、本件相続が開始した日を「本件相続開始日」という。)

(ロ) 審査請求人(以下「請求人」という。)[redacted](以下「請求人[redacted]」という。)、請求人[redacted](以下「請求人[redacted]」という。)、同[redacted](以下「請求人[redacted]」という。)及び同[redacted](以下「請求人[redacted]」)といい、これら4名を併せて「請求人ら」という。)は、いずれも本件被相続人の子であり、本件相続に係る共同相続人である。

なお、本件相続に係る共同相続人として、請求人らのほかに、本件被相続人の配偶者である[redacted](以下「本件配偶者」という。)がいる。

(ハ) 上記(ロ)の共同相続人の間で、平成26年11月23日に遺産分割協議が成立し、本件配偶者が、本件被相続人が所有していた別表1の順号1及び順号2に記載の各土地(以下、順号1の土地を「本件1土地」、順号2の土地を「本件2土地」といい、本件1土地と本件2土地を併せて「本件各土地」という。)を取得した。

ロ 本件各土地について

(イ) 本件各土地は、都市計画法第7条に規定する市街化調整区域に所在し、かつ、同法第34条第11号及び本件条例[redacted]に規定するおおむね50以上の建築物が連たんしている地域のうち、[redacted]が指定する土地の区域内に所在している。

(ロ) 本件被相続人は、平成15年3月31日、[redacted](以下「本件会社」という。)との間で、本件被相続人を賃貸人、本件会社を賃借人とし、[redacted]の土地の一部(分筆前の本件各土地)を賃貸借

の目的物とする土地賃貸借契約（以下「本件賃貸借契約」という。）を締結した。

なお、本件賃貸借契約の内容は、要旨、次のとおりである（以下、本件賃貸借契約の締結に係る契約書を「本件賃貸借契約書」という。）。

- A 賃貸借土地の使用目的は、本件会社が店舗建物を所有することとする。  
（第3条）
- B 本件被相続人は、賃貸借土地について、本件会社に対し、本件会社に優先する権利のない完全な借地権を設定することを保証するとともに、本件会社の契約において、目的とする商業店舗の建設を妨げる何らの制限がないことを確約する。（第6条）
- C 賃貸借期間は、店舗開店日から30年間とし、期間満了の場合の更新については、本件被相続人と本件会社の間で協議するか、又は借地借家法の定めるところに従う。（第7条）
- D 賃料は月額330,166円とし、本件会社は、上記Cの賃貸借期間が開始する初日から賃料を負担し、毎月末日に翌月分を、本件被相続人と本件会社が定めた方法により支払う。（第8条）
- E 本件会社は、土地造成工事等投資への協力の趣旨をもって、上記Cの賃貸借期間開始の際、本件被相続人に対し保証金として10,500,000円を無利息で預託し、賃貸借開始の翌月から毎月末日360回にわたり均等償還する。（第12条）
- F 本件会社は、建物建築に当たり、賃貸借土地を最も有効に利用できるよう計画を立て、許容される範囲の規模で、かつ、コンビニエンスストア用店舗に加え、その他の営業店舗又は居宅用部分を併設した建物を建築することができるものとし、本件被相続人は、本件会社が営業上の必要のあるときは、本件会社が今後建設する建物を随時変更、増改築をすることができることを約諾した。（第14条）
- G この契約が中途解約、期間満了等により終了した場合は、本件会社は賃貸借土地上の建物を解体し、更地にして、無償にて本件被相続人に返還する。  
（第20条）
- H 本件被相続人と本件会社は協力して、管轄税務署に無償返還届を提出するものとする。（第21条）

I 賃貸借土地は農業振興地域及び市街化調整区域に存するため、農振除外、農地転用、開発許可、建築確認の許可の取得を停止条件とする。(第23条)

- (ハ) 平成16年2月3日、上記(ロ)の [REDACTED] の土地から、本件1土地及び本件2土地がそれぞれ分筆された。
- (ニ) 本件被相続人及び本件会社は、本件1土地について、平成16年3月16日付で、契約内容を賃貸借、転用目的をコンビニエンスストアとする農地法第5条《農地又は採草放牧地の転用のための権利移動の制限》に規定する農地の転用許可を受け、続いて、本件会社は、同月17日付で本件1土地上に建築する予定建築物の用途をコンビニエンスストアとして都市計画法第34条第1号に規定する開発許可を受けた。
- (ホ) 本件被相続人及び本件会社は、平成16年5月10日、本件賃貸借契約について、上記(ロ)Dの賃料を月額330,166円から月額318,517円に、同(ロ)Eの保証金の額を10,500,000円から6,306,388円に変更する旨の契約を締結した。
- (ヘ) 本件会社は、本件1土地上に店舗用建物を建築し(以下、当該建築された店舗用建物を「本件店舗」という。)、本件店舗は、[REDACTED] に開店した。
- なお、本件各土地と本件店舗の位置関係は、別図のとおりである。
- (ト) 本件被相続人及び本件会社は、本件2土地について、平成16年8月16日付で、契約内容を賃貸借、転用目的を露天駐車場とする農地法第5条に規定する農地の転用許可を受けた。
- なお、本件被相続人及び本件会社は、本件2土地について、本件相続開始日までの間に都市計画法第34条各号に規定する開発許可を受けていない。
- (チ) 本件被相続人及び本件会社は、平成22年3月12日、本件賃貸借契約について、賃料を [REDACTED] から月額 [REDACTED] に変更することを合意した。
- (リ) 本件各土地は、別図のとおり、その北側が [REDACTED]、西側が [REDACTED] [REDACTED] に面し、当該各市道を出入口として本件店舗の敷地及びその駐車場として利用されており、本件1土地と本件2土地の間には、フェンス等による区分はされていない。
- (ヌ) 本件各土地は、借地権の設定に際し通常権利金を支払う取引上の慣行がある地域に所在している。

(4) 審査請求に至る経緯

イ 請求人ら及び本件配偶者は、本件各土地を別表2のとおり評価した上、本件相続に係る相続税について、申告書に別表3の「申告」欄のとおり記載して、法定申告期限までに申告した。

ロ 原処分庁は、これに対し、本件各土地を別表4のとおり評価した上、平成29年4月11日付で、別表3の「更正処分等」欄のとおり相続税の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）をした。

ハ 請求人ら及び本件配偶者は、本件各更正処分等に不服があるとして、平成29年7月7日に再調査の請求をした。

ニ 再調査審理庁は、これに対し、平成29年9月25日付で、請求人らの再調査請求をいずれも棄却し、本件配偶者の再調査請求を却下する旨の再調査決定を行った。

ホ 請求人らは、再調査決定を経た後の原処分を不服として、平成29年10月25日に審査請求をした。

なお、請求人らは、請求人■■■■■を総代として選任し、その旨を平成29年10月25日に当審判所に届け出た。

2 争点

本件各更正処分における本件各土地の評価額について

3 争点についての主張

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>(1) 評価上の区分及び評価単位について</p> <p>本件各土地について、本件賃貸借契約が本件会社による本件店舗の所有を目的として締結され、本件1土地と本件2土地の賃貸条件に格差がないこと、本件各土地が本件店舗の敷地とその駐車場として一体利用さ</p>	<p>(1) 評価上の区分及び評価単位について</p> <p>本件1土地と本件2土地は、次のとおり、評価上の区分を異にしており、個々に評価すべきである。</p> <p>本件1土地は、都市計画法第34条第1号の開発許可を受け、本件店舗の敷地となっていることから、別表2の付</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>れていることからすれば、本件各土地のうち駐車場部分は、本件店舗から独立して単独で駐車場としての効用を果たすものではなく、本件店舗の敷地に接続し、専ら本件店舗の営業に便益を与え、かつ、その効用を果たすために必要とされているものと認められ、本件相続の開始時における本件各土地の地目は、当該駐車場部分も含めて、宅地である。</p> <p>そして、本件各土地が一体利用されていることから、評価通達7-2に従い、本件1土地と本件2土地全体を1画地の宅地として評価することが相当である。</p> <p>(2) 本件各土地の評価上考慮すべき権利等について</p> <p>本件各土地は、上記(1)のとおり、その全てが貸宅地であると認められるところ、次のとおり、相当地代通達6の取扱いにより、自用地としての価額の100分の80に相当する金額により評価すべきであるから、その評価額は、別表4のとおりとなる。</p> <p>イ 本件各土地については、①借地権の設定に際し権利金の授受の慣行のある地域に所在すること、②本件被相続人が本件会社から権利</p>	<p>表1のとおり、評価通達25の定めにより貸宅地として評価すべきである。他方、本件2土地は、都市計画法第34条の開発許可を受けておらず、露天駐車場を利用目的とした農地法第5条の許可のみを受け建物の建築が全く不可能な本件店舗の従業員用の駐車スペースとなっていることから、別表2の付表2のとおり、評価通達86の定めにより、貸し付けられている雑種地として評価すべきである。</p> <p>なお、本件2土地の地目は、固定資産税評価における課税地目も雑種地とされており、その評価額においては、宅地との条件差が考慮されている。</p> <p>(2) 本件各土地の評価上考慮すべき権利等について</p> <p>本件各土地は、上記(1)のとおり、貸宅地である本件1土地と、貸し付けられている雑種地である本件2土地に区分して、次のとおり評価すべきであるから、その各評価額は、別表2の付表1及び同表の付表2のとおりとなる。</p> <p>イ 本件1土地について</p> <p>相当地代通達は、一定の特殊な場合の賃貸借契約における借地権の取扱いを定めたものであり、当</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>金を授受していないこと、及び③                  本件賃貸借契約書第20条の定めにより、本件賃貸借契約が契約満了等により終了した場合は、本件店舗を解体、更地にして、無償で本件被相続人に返還されるものであることが認められる。</p> <p>また、本件賃貸借契約に係る賃貸借期間の始期は [redacted] [redacted] であるところ、別表5のとおり、同年を基準とした過去3年間における本件各土地の自用地としての価額の平均額に対する地代割合（以下「地代收受割合」という。）は約6.5%となり、相当地代通達1に定める「おおむね年6%程度の地代」を超過している。</p> <p>さらに、別表6のとおり、本件相続が開始した平成26年を基準とした本件各土地の自用地としての価額の過去3年間における平均額に対する地代收受割合は約9.4%となり、相当地代通達1に定める「おおむね年6%程度の地代」を超過している。</p> <p>ロ 本件各土地の近隣に所在する [redacted] [redacted] の土地の一部（以下「本件近隣土地」とい</p>	<p>該通達の趣旨からすると、その適用を厳密に制限しているものと解される。</p> <p>本件賃貸借契約には権利金の支払に代えて相当の地代を支払うとした定めはなく、権利金の支払に代えて相当の地代を支払うこととした事実もない。</p> <p>また、本件各土地の地代は、本件会社の委託を受けて仲介を行った会社が、本件各土地が所在する近隣の賃貸借契約の賃貸状況、世間相場等を考慮して提示したものを本件被相続人及び本件会社の間で合意し、本件賃貸借契約の締結に至った世間一般の通常的地代であるから、たとえ、地代收受割合が6%を超えていたとしても、相当の地代であるとするのは相当ではなく、第三者間で決定された市場価格たる通常的地代であることに変わりはない。</p> <p>したがって、本件1土地の評価において、相当地代通達を適用することは相当ではない。</p> <p>さらに、これまでに、課税庁から、第三者間の土地の賃貸借契約に係る貸宅地の評価について、相</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>う。)は、平成7年3月28日に本件被相続人と[REDACTED]との間で土地賃貸借契約（以下「本件近隣土地賃貸借契約」という。）を締結している。その後地代の改定を行っていないところ、本件近隣土地賃貸借契約時における本件近隣土地の自用地としての価額は不明であるものの、平成20年分の本件近隣土地の自用地としての評価額に対する平成20年分の地代收受割合は4.88%であることからすれば、平成7年3月28日における本件近隣土地賃貸借契約時から平成20年までの地価動向を考慮すると、本件近隣土地賃貸借契約時における地代收受割合は6%未満であると認められるから、本件近隣土地賃貸借契約時に相当の地代の支払はなかったものと推認することができる。</p> <p>したがって、本件近隣土地は、本件近隣土地賃貸借契約時における地代收受割合が6%未満であり、相当地代通達の適用がないと判断するのが相当であるところ、本件各土地と本件近隣土地の評価方法について、契約締結時の地代</p>	<p>当地代通達を適用すべきであるとする旨の指摘はなく、裁決例においても、相当地代通達による貸宅地の評価がされているのは、特殊な関係者間の賃貸借契約に係る貸宅地の事例が大多数であることから、第三者間の土地の賃貸借契約に係る貸宅地の評価は、評価通達25の定めにより借地権として40%を控除して評価すべきである。</p> <p>加えて、本件賃貸借契約書第20条の無償による更地返還の定めは、民法上有効であっても、借地借家法上は特別法である同法が優先され無効となることからしても、本件1土地は、評価通達25の定めにより評価することになる。</p> <p>なお、相当地代通達と税の三原則「公平・中立・簡素」との関係は、①同族関係者間の取引には厳格な借地借家法の適用は行われなことを踏まえ、相当地代通達の限定的な適用により課税の公平が保たれ、②本件賃貸借契約の地代の決定に相当地代通達が影響したとすれば、地代の自由意思による決定を妨げることになるから中立の原則に反する解釈となり、③相</p>



原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>收受割合に相違があると認められることから、本件各土地を評価するに当たり相当地代通達を適用し、本件近隣土地を評価するに当たり相当地代通達を適用しないことについて、不整合な点はない。</p> <p>ハ 本件各土地は、相当地代通達6を適用して評価することとなるから、本件賃貸借契約書第20条の定めが借地借家法上無効であるか否か及び無償返還届出書の提出の有無は、相当地代通達6の適用関係に直接の影響を及ぼさない。</p>	<p>当地代通達が全ての建物所有を目的とする賃貸借契約に適用されるとすれば、第三者間の賃貸借契約において、借地権の設定やその有無の判断をする際に地代收受割合を計算しなければならなくなり、簡素であるべき租税の原則を踏みにじるものとなる。</p> <p>また、権利金の授受がなく、本件相続の開始時の地代收受割合が年6%を超えている本件近隣土地の評価について、請求人らが、評価通達25の定めにより評価して申告しているにもかかわらず、原処分庁が相当地代通達を適用していないことは、相当地代通達が限定的な適用であることを象徴した事例である。</p> <p>ロ 本件2土地について</p> <p>本件2土地は、上記(1)のとおり、都市計画法第34条に規定する開発許可を受けていないことから、本件相続の開始時において、建物の建築が全く不可能であり、本件店舗の従業員用の駐車スペース以外に使用することができず、また、市街化調整区域に所在する雑種地であることから、評価通達</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
	<p>27-5(1)の定めを援用し、100分の50のしんしゃく割合を控除して評価した後、同通達86(1)の定めにより、100分の10の割合を控除すべきである。</p> <p>上記しんしゃく割合による減額は、本件2土地の平成26年度における固定資産税評価額が、同年度の宅地である本件1土地の固定資産税評価額の40%相当となっていることから正当性を有する。</p>

#### 4 当審判所の判断

##### (1) 争点について

##### イ 法令解釈等

##### (イ) 評価の原則

相続税法第22条は、相続財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価によるべき旨を規定しており、ここにいう時価とは相続開始時における当該財産の客観的な交換価値をいうものと解するのが相当である。

しかし、客観的な交換価値は、必ずしも一義的に確定されるものではないから、これを個別に評価する方法を採った場合には、その評価方式等により異なる評価額が生じたり、課税庁の事務負担が重くなり、大量に発生する課税事務の迅速な処理が困難となったりするおそれがある。そこで、課税実務上は、特別の定めのあるものを除き、相続財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、原則としてこれに定められた画一的な評価方式によって相続財産を評価することとされている。このように、あらかじめ定められた評価方式によってこれを画一的に評価することは、税負担の公平、効率的な租税行政の実現という観点から見て合理的であり、相続財産の評価に当たっては、評価通達によって評価することが著しく不相当と認められる特別の事情がない限り、評価通達に

定められた評価方法によって画一的に評価することが相当である。

(ロ) 借地権及び借地権の設定されている土地の評価

- A 建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権は、借地借家法によってその存続期間が保証され、借地権者に契約更新請求権と建物買取請求権が付与されるなど、借地権として法律上極めて強く保護されていることから、通常の場合、借地権の設定に際して権利金の授受が行われ、また、建物の譲渡に伴ってその借地権も有償で譲渡されるなど、借地権は経済価値を有し、一種の財産権として取引の対象となっている。
- B 借地権の設定に際して権利金の授受が行われ、又は建物の譲渡に伴ってその借地権も有償で譲渡されるなどいわゆる借地権の取引慣行のある地域において、借地権の設定の際に権利金が支払われる場合には、当該権利金の額を対価としてこれに相当する土地の価値が土地所有者から借地権者に移転したものとして、地代の額は、権利金の支払が行われなかったとしたときに定められる地代の額よりも低く定められるのが通常である。そして、この地代の差額に対応する経済的利益が借地権者に帰属することとなると考えられるから、上記慣行のある地域における借地権の財産的価値は、借地権者に帰属している経済的利益を評価したものとなることと解される。このように、借地権の価額は、実際に支払う地代の額と密接な関係を持ち、他の条件が同一の借地であっても、実際に支払われる地代の高いものは借地権の価額が低く、当該地代の低いものは借地権の価額が高いという関係に立つということが出来る。このことを借地権の設定された土地の価額の側からみるならば、借地権の設定により土地所有者に留保されている権利は、経済的・実質的には主として地代收受権能にほかならないから、高額の地代が定められている土地ほど底地価額は高いものとして評価されることとなる。
- C そこで、上記A及びBの借地権の設定の実態及び権利金の授受と地代の額との関係を踏まえ、評価通達25(1)は、借地権の設定された土地の評価について、貸宅地の価額は、当該土地の自用地としての価額から、評価通達27の定めにより当該自用地としての価額に借地権割合を乗じて計算した借地権の価額を控除した金額によって評価する旨定めている。

次に、相当地代通達は、その趣旨において、借地権の設定された土地につ

いて権利金の支払に代え相当の地代を支払うなどの特殊な場合の相続税及び贈与税の取扱いを定めたものであるから、借地権の設定に際し通常権利金を支払う取引上の慣行のある地域において、通常地代を支払うことにより借地権の設定があった場合又は通常地代が授受されている借地権若しくは貸宅地の相続、遺贈又は贈与があった場合には、この通達の取扱いによることなく、評価通達の取扱いによるものとした上で、相当地代通達において、借地権の設定に際し、通常支払われる権利金の授受をする取引慣行が正常な取引条件であるとの前提に基づき、①相当の地代を収受している場合及び②通常地代を超え相当の地代に満たない地代を収受している場合という、特殊な賃貸借契約により借地権が設定された場合における借地権又は借地権の設定されている土地の評価方法について、別紙2の3のとおりそれぞれ定めている。

D 上記Cの各通達の定めは、借地権の設定された土地の自用地としての価額のうち借地権部分に相当する経済的価値の土地所有者から借地権者への移転について、経済的実態に即した取扱いをするものであり、相続税法第22条の趣旨に照らし合理性を有するから、当審判所も相当であると認める。

なお、相当地代通達は、借地権の設定の時、つまり賃貸借契約の開始の時の地代の額が相当の地代であった場合又は通常地代を超え相当の地代に満たない額であった場合にその適用があり、以後、権利金を支払うとともに地代の額を通常地代に引き下げるなど特段の事情の変化がない限り、相当地代通達が継続して適用されるものと解される。

ロ 認定事実

請求人ら提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

- (イ) 本件各土地は、本件1土地上に本件店舗が建設され、その敷地以外の部分及び本件2土地が一体のアスファルト敷駐車場として整備されて本件店舗利用者の駐車場の用に供されており、その全体がコンビニエンスストアの用地として一体的に利用されている。
- (ロ) 本件賃貸借契約書において、借地権の及ぶ範囲についての定めはなく、また、本件1土地と本件2土地に分筆された後も、土地の利用方法や賃料額等について

て本件1土地と本件2土地を区別して取り扱うような定めは設けられていない。

- (ハ) 本件会社は、本件被相続人に対し、上記1(3)ロ(ホ)の保証金を預託したが、本件賃貸借契約に関し、本件相続の開始時までには権利金を支払っていない。

ハ 当てはめ等

- (イ) 本件各土地の評価上の区分及び評価単位について

評価通達7は、土地の価額は地目の別に評価し、地目の判定は課税時期の現況により、不動産登記事務取扱手続準則第68条及び第69条に準じて行う旨定め、同準則第68条(3)は、宅地について「建物の敷地及びその維持若しくは効用を果たすために必要な土地」と定めている。

本件各土地は、上記1(3)ロ(ロ)及び同(ニ)並びに上記ロ(イ)のとおり、本件店舗の所有をその使用目的として賃貸されており、本件1土地は、本件店舗の敷地及び本件店舗利用者のための駐車場の用に供され、本件2土地は、本件1土地の駐車場部分とともに、アスファルト敷駐車場に整備され、コンビニエンスストアの用地として一体的に利用されている。これらのことからすれば、本件各土地は、本件店舗の敷地及びその維持若しくは効用を果たすために必要な土地であると認められる。

したがって、本件各土地は、本件1土地の地目を宅地、本件2土地の地目を雑種地と区分して評価するのではなく、その全体が利用の単位となっている1区画の宅地として評価するのが相当である。

- (ロ) 本件賃貸借契約に基づく借地権の及ぶ範囲について

上記1(3)ロ(ロ)Aのとおり、本件賃貸借契約は、本件店舗の所有を目的としており、借地権を設定するものであるところ、上記ロ(ロ)のとおり、本件賃貸借契約書において、借地権の及ぶ範囲についての定めはなく、本件1土地と本件2土地に分筆された後も本件1土地と本件2土地を区別して取り扱うような定めは設けられていない。そうすると、本件賃貸借契約により設定された借地権が本件1土地のみに及ぶと解することは相当ではなく、本件2土地を含めた本件各土地全体に及ぶものと解すべきである。

- (ハ) 相当代通達の適用について

上記1(3)ロ(ヌ)のとおり、本件各土地は、借地権の設定に際し通常権利金を支払う取引上の慣行がある地域に所在しているところ、上記(1)ロ(ハ)のとおり、

本件会社は、本件被相続人に対し、本件賃貸借契約に関する権利金を支払っていない。他方、本件会社は、本件被相続人に対し、上記1(3)ロ(ロ)E及び同(ホ)のとおり、6,306,388円を無利息で預託し、利息相当額の特別の経済的利益を供与したといえる。

そこで、本件各土地を1画地の宅地として評価した上、本件賃貸借契約が開始した平成16年を基準とした本件各土地の自用地としての価額の過去3年間における平均額から特別の経済的利益の額を控除した金額に対する地代收受割合を算定すると、別表8の⑨欄記載のとおり6.51%となり、相当地代通達1に定めるおおむね年6%程度を超えることから、本件賃貸借契約締結時における本件各土地に係る賃料は、同通達1に定める相当の地代に該当する。

## (二) 小括

したがって、本件賃貸借契約は、借地権の設定に際し、通常権利金を支払う取引上の慣行のある地域において、権利金の授受に代えて相当の地代を授受する内容であったと認められるから、評価通達25の定めにより評価することはできず、相当地代通達6の定めにより評価することとなる。このことは、本件賃貸借契約書第20条が、本件賃貸借契約が終了した場合には、本件会社は、建物を解体し、更地にして、無償にて本件被相続人に本件各土地を返還する旨を定めており、土地所有者である本件被相続人に自用地同然の経済的価値が保持されているものといえることから肯定することができる。

## 二 請求人らの主張について

(イ) 請求人らは、本件2土地については、露天駐車場を利用目的とした農地法第5条に規定する許可のみを受け、都市計画法第34条各号に規定する開発許可を受けていないため建物の建築が全く不可能であること、実際の利用状況も本件店舗の従業員用の駐車スペースとなっていることから、雑種地として評価すべきである旨主張する。

しかしながら、上記ロ(イ)のとおり、本件2土地は、コンビニエンスストアの用地として本件1土地と一体的に利用されており、また、都市計画法第34条に基づく開発許可を受けた場合は、建物を建築することも可能である。

したがって、この点に関する請求人らの主張は、採用することができない。

(ロ) 請求人らは、①本件賃貸借契約において権利金の支払に代えて相当の地代を

支払うこととされていないこと、②本件各土地の地代は、本件会社の委託を受け仲介をした会社が、本件各土地の所在する近隣の賃貸状況等を考慮して提示した世間一般の地代であるから、たとえ、地代收受割合が6%を超えていたとしても、第三者間で決定された市場価格たる通常の地代であること、③これまでに、第三者間の土地の賃貸借契約に係る貸宅地の評価について、課税庁から相当地代通達を適用すべきであるとする旨の指摘はなく、裁決例においても、相当地代通達による貸宅地の評価がされているのは、特殊な関係者間の賃貸借契約に係る貸宅地の事例が大多数であることから、相当地代通達を適用すべきでない旨主張する。

しかしながら、①及び②について、借地権の設定に際し、その対価として通常権利金を支払う取引上の慣行がある地域において、通常支払われるべき権利金の支払がなく、地代收受割合が6%を超える地代が支払われているのであるから、権利金の支払に代えて地代の額が高くなったとみるのが相当である。また、③について、相当地代通達は、借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金を支払う取引上の慣行がある地域において、当該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おける借地権等についての相続税及び贈与税の全般的な取扱いを定めたものであることから、同通達の対象となるのは、一般的には、親族間や同族会社とその役員間等のような関係を有する者の間の土地の賃貸借契約が多いと考えられるが、必ずしもこのような関係を有する者の間の土地の賃貸借契約のみがその対象となるものではなく、このような関係を有する者の間の土地の賃貸借契約のみに限って取り扱うとする旨の定めもない。

したがって、これらの点に関する請求人らの主張は、採用することができない。

(ハ) 請求人らは、本件賃貸借契約書第20条の無償による更地返還の定めは、借地借家法上無効となることからしても、本件1土地は、評価通達25の定めにより評価することになる旨主張する。

しかしながら、本件賃貸借契約書第20条の無償による更地返還の定めは、コンビニエンスストアの経営を業とし、そのノウハウが集積された本件店舗を所有する本件会社にとって、不利な特約であり借地借家法第9条により無効であ

るとは直ちにいうことができない。また、仮に無償による更地返還の定めが私法上無効であるとしても、本件会社から無効の主張がされることは想定されないから、本件各土地について、土地所有者から本件会社への借地権部分に相当する経済的価値の移転はないというべきである。

したがって、この点に関する請求人らの主張は採用することができない。

(ニ) 請求人らは、相当地代通達が同族関係者間の取引にとどまらず全ての建物所有を目的とする土地の賃貸借契約に適用されるとすれば、税の三原則「公平・中立・簡素」に反することとなる旨主張する。

しかしながら、相当地代通達は、上記(1)イ(ロ)Dのとおり、借地権の設定された土地の自用地としての価額のうち借地権部分に相当する経済的価値の土地所有者から借地権者への移転について、経済的実体に即した取扱いをするものであり、その適用を同族関係者間の取引に限定すべき理由はない。

したがって、この点に関する請求人らの主張も採用することができない。

#### ホ まとめ

以上のとおり、本件各土地の所在する地域は、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上の慣行のある地域であり、本件賃貸借契約は、上記ハ(ニ)のとおり、本件各土地に係る借地権の設定に際して通常支払われる権利金の支払に代えて相当の地代を超える賃料を支払うこととした場合に該当すると認められる。そして、上記ロ(ハ)のとおり、本件会社は、本件相続の開始時までには権利金を支払っておらず、特段の事情の変化は認められない。したがって、本件各土地は、評価通達25の定めにより評価することはできず、相当地代通達の定めるところにより評価することとなる。

すなわち、本件相続の開始時における本件各土地の価額は、上記ハ(ハ)のとおり、本件会社から本件被相続人に対する預託金の利息相当額の特別の経済的な利益の供与があると認められることから、相当地代通達6(2)の定めにより評価することとなり、別表9の⑬欄記載の金額のとおり、同項(2)に定める相当の地代調整貸宅地価額が、本件各土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額である同表の⑭欄記載の金額を超えているため、同項(2)のただし書の定めにより、本件各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り評価することとなる。

(2) 本件各更正処分 of 適法性について



上記(1)のとおり、相続税の課税価格に算入すべき本件各土地の価額は、相当地代通達6の定めにより、本件各土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額で評価することとなる。当審判所において本件各土地の価額を評価すると別表7の⑥欄のとおり■■■■■となる。また、これに基づき算出した請求人らの本件相続に係る納付すべき税額は、別表10のとおりとなり、請求人らの相続税額は、本件各更正処分における請求人らの相続税額をいずれも上回る事となる。

また、本件各更正処分のその他の部分については、請求人らは争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不当とする理由は見当たらない。

したがって、本件各更正処分はいずれも適法である。

### (3) 本件各賦課決定処分の適法性について

上記(2)のとおり、本件各更正処分はいずれも適法であり、本件各更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が各更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、いずれも国税通則法第65条《過少申告加算税》第4項に規定する「正当な理由」があるとは認められない。

そして、当審判所においても請求人らの各過少申告加算税の額は、本件各賦課決定処分における各過少申告加算税の額といずれも同額であると認められる。

したがって、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

### (4) 結論

よって、審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

別表1 本件各土地の明細

順号	所在地	面積 (公簿)	取得した者
1		990.00m <sup>2</sup>	本件配偶者
2		313.00m <sup>2</sup>	

別表2 本件各土地の評価額 (請求人ら主張額)

区 分		金 額
本件1土地の価額	①	
本件2土地の価額	②	
本件各土地の価額 (①+②)	③	

(注) ①欄及び②欄の金額の計算は、別表2の付表1及び同表の付表2のとおりである。

別表2の付表1 本件1土地の評価額 (請求人ら主張額)

区 分		金 額 等
固定資産税評価額	①	
倍率	②	
借地権割合	③	40%
貸宅地の価額 (①×②×(1-③))	④	

(注) ①欄の金額は、平成26年度の本件1土地全体の固定資産税評価額である。

別表2の付表2 本件2土地の評価額（請求人ら主張額）

区 分		金 額 等
1㎡当たりの宅地の近傍類似価格	①	
倍率	②	1.1
補正前の1㎡当たりの価額 (①×②)	③	
地積	④	313.00㎡
補正前の価額(③×④)	⑤	
評価通達27-5のしんしゃく割合	⑥	50%
賃借権割合	⑦	10%
貸し付けられている雑種地の価額 (⑤×(1-⑥)×(1-⑦))	⑧	

(注) ①欄の金額は、平成26年度の固定資産税の近傍類似価格である。

別表3 審査請求に至る経緯

(単位：円)

区 分 項 目	申 告	更正処分等	再調査の請求	再調査決定
年 月 日 等	法定申告期限内	平成29年4月11日	平成29年7月7日	平成29年9月25日
取得財産の価額			/	/
うち本件各土地の価額				
うち上記以外の額				
課 税 価 格				
相続税の総額				
取得財産の価額				
うち本件各土地の価額				
うち上記以外の額				
課 税 価 格				
納付すべき税額				
過少申告加算税の額				
取得財産の価額				
課 税 価 格				
納付すべき税額				
過少申告加算税の額				
取得財産の価額				
課 税 価 格				
納付すべき税額				
過少申告加算税の額				
取得財産の価額			棄 却	
課 税 価 格				
納付すべき税額				
過少申告加算税の額				

別表4 本件各土地の評価額（原処分庁主張額）

区 分		金 額 等
1㎡当たりの宅地の近傍類似価格	①	
倍率	②	1.1
補正前の1㎡当たりの価額 (①×②)	③	
奥行価格補正率	④	0.98
1㎡当たりの価額 (③×④)	⑤	
地積	⑥	1,303.00㎡
自用地としての価額 (⑤×⑥)	⑦	
貸宅地の価額 (⑦×80%)	⑧	

(注) ①欄の金額は、平成26年度の固定資産税の近傍類似価格である。

別表5 本件店舗の開店日における地代收受割合（原処分庁主張額）

区 分			金 額 等
平成16年分	1㎡当たりの宅地の近傍類似価格	①	
	倍率	②	1.1
	補正前の1㎡当たりの価額（①×②）	③	
	奥行価格補正率	④	0.98
	1㎡当たりの価額（③×④）	⑤	
	地積	⑥	1,303.00㎡
	自用地としての価額（⑤×⑥）	⑦	
平成15年分	1㎡当たりの宅地の近傍類似価格	⑧	
	倍率	⑨	1.1
	補正前の1㎡当たりの価額（⑧×⑨）	⑩	
	奥行価格補正率	⑪	0.98
	1㎡当たりの価額（⑩×⑪）	⑫	
	地積	⑬	1,303.00㎡
	自用地としての価額（⑫×⑬）	⑭	
平成14年分	1㎡当たりの宅地の近傍類似価格	⑮	
	倍率	⑯	1.1
	補正前の1㎡当たりの価額（⑮×⑯）	⑰	
	奥行価格補正率	⑱	0.98
	1㎡当たりの価額（⑰×⑱）	⑲	
	地積	⑳	1,303.00㎡
	自用地としての価額（⑲×⑳）	㉑	
自用地としての価額の過去3年間の平均額 （（⑦+⑭+㉑）÷3）		㉒	58,891,691円
借地権設定時の特別の経済的利益の額		㉓	—
地代の年額		㉔	3,822,204円
地代收受割合（㉔÷（㉒-㉓））		㉕	6.49%

(注) 1 ①欄、⑧欄及び⑮欄の各金額は、各年度の固定資産税の近傍類似価格である。

2 ②欄、⑨欄及び⑯欄の倍率は、関東信越国税局長が定める各

年分の財産評価基準書評価倍率表の [REDACTED] の適用地域名「市街化調整区域」の「2 上記以外の地域」の「(2) 上記以外の地域」の「宅地」に係る数値である。

- 3 各年分の「補正前の1㎡当たりの価額」欄、「1㎡当たりの価額」欄及び「自用地としての価額」欄は、円未満を切り捨てて計算した。
- 4 ④欄、⑪欄及び⑱欄の奥行価格補正率は、 [REDACTED] を正面路線として、各年分の路線価方式による場合の普通住宅地区における奥行距離28.99mの補正率である。
- 5 ㉔欄の地代の年額は、本件店舗の開店日である [REDACTED] [REDACTED] からの月額地代318,517円に12を乗じた金額である。

別表6 本件各土地の地代の割合等（原処分庁主張額）

区 分		金 額 等
自用地としての価額の過去3年間の平均額	①	39,442,678円
平成26年分の自用地としての価額（別表4の⑦欄）	②	[redacted]
平成16年分の自用地としての価額（別表5の⑦欄）	③	[redacted]
平成16年分の通常取引価額（③÷0.8）	④	[redacted]
借地権設定時の特別の経済的利益の額 （別表5の⑳欄）	⑤	—
自用地としての価額から控除すべき特別の経済的利益の額	⑥	—
相当の地代の年額（（①－⑥）×6%）	⑦	2,366,560円
借地権割合	⑧	40%
通常地代の年額（①×（1－⑧）×6%）	⑨	1,419,936円
実際に収受している地代の年額	⑩	[redacted]
実際の地代の年額の割合（⑩÷（①－⑥））	⑪	9.38%
相当地代通達3による借地権の価額 $\textcircled{2} \times \left[ \textcircled{8} \times \left[ 1 - \frac{\textcircled{10} - \textcircled{9}}{\textcircled{7} - \textcircled{9}} \right] \right]$	⑫	0円
自用地としての価額から借地権の価額を控除した金額（②－⑫）	⑬	[redacted]
自用地としての価額の100分の80に相当する金額（②×80%）	⑭	[redacted]

(注) 1 ①欄の金額は、別表5の②欄の計算と同様に、本件相続があった年以前3年度分の固定資産税の1㎡当りの宅地の近傍類似価格（平成26年度：[redacted]、平成25年度：[redacted]、平成24年度：[redacted]）を基に各年分の自用地としての価額等を計算した（倍率及び補正率を乗じることにより円未満を切捨て。）。

$$\begin{aligned} \text{平成26年分} & \text{ [redacted]} \times 1.1 \times 0.98 \times 1,303.00\text{m}^2 = \text{[redacted]} \\ \text{平成25年分} & \text{ [redacted]} \times 1.1 \times 0.98 \times 1,303.00\text{m}^2 = \text{[redacted]} \\ \text{平成24年分} & \text{ [redacted]} \times 1.1 \times 0.98 \times 1,303.00\text{m}^2 = \text{[redacted]} \\ & (\text{[redacted]} + \text{[redacted]} + \text{[redacted]}) \div 3 = 39,442,678\text{円} \end{aligned}$$

2 ⑦欄の金額は、特別の経済的利益の額がないものとして計算した。

3 ⑩欄の実際に収受している地代の年額は、平成22年3月12日の本件賃貸借契約の変更による[redacted]からの月額地代[redacted]に12を乗じた金額である。

4 ⑫欄の金額は、[ ]内の数値が負数となり、②欄から控除する借地権の価額が負数となるため零円とした。



別表7 本件各土地の評価額（審判所認定額）

区 分		金 額 等
固定資産税評価額	本件1土地	①
	本件2土地	②
	合計(①+②)	③
倍率		④ 1.1
自用地としての価額(③×④)		⑤
貸宅地の価額(⑤×80%)		⑥

(注) ②欄の金額は、平成26年度の固定資産税の1㎡当たりの宅地の近傍類似価格 [redacted] に本件2土地の地積を乗じて計算した。

なお、本件1土地の固定資産税評価額の1㎡当たりの金額は、上記1㎡当たりの宅地の近傍類似価格と同額である。

別表8 本件賃貸借契約の賃貸借期間開始日（本件店舗の開店日）における地代收受割合（審判所認定額）

区 分				金 額 等
平成16年	固定資産税評価額	本件1土地	①	[REDACTED]
		本件2土地	②	
		合計(①+②)	③	
年分	倍率		④	1.1
	自用地としての価額(③×④)		⑤	[REDACTED]
平成15年	固定資産税評価額	本件1土地	⑥	[REDACTED]
		本件2土地	⑦	
		合計(⑥+⑦)	⑧	
年分	倍率		⑨	1.1
	自用地としての価額(⑧×⑨)		⑩	[REDACTED]
平成14年	固定資産税評価額	本件1土地	⑪	[REDACTED]
		本件2土地	⑫	
		合計(⑪+⑫)	⑬	
年分	倍率		⑭	1.1
	自用地としての価額(⑬×⑭)		⑮	[REDACTED]
自用地としての価額の過去3年間の平均額 (⑤+⑩+⑮)÷3)			⑯	60,094,924円
借地権設定時の特別の経済的利益の額			⑰	1,422,760円
地代の年額			⑱	3,822,204円
地代收受割合(⑱÷(⑯-⑰))			⑲	6.51%

(注) 1 ②欄、⑦欄及び⑫欄の金額は、各年度の固定資産税の1㎡当たりの宅地の近傍類似価格（平成16年度：[REDACTED]、平成15年度：[REDACTED]、平成14年度：[REDACTED]）に本件2土地の地積を乗じて計算した。

なお、本件1土地の各年度の固定資産税評価額の1㎡当たりの金額は、当該各年度の固定資産税の1㎡当たりの宅地の近傍類似価格と同額である。

2 ④欄、⑨欄及び⑭欄の倍率は、関東信越国税局長が定める各年分の財産評価基準書評価倍率表の[REDACTED]の適用地域名「市街化調整区域」の「2 上記以外の地域」の「(2) 上記以外の地域」の「宅地」に係る数値である。

3 ⑰欄の金額は、次のとおり計算した。

保証金の額6,306,388円は、毎月17,517円を地代から差し

引き30年間無利息で返済するとされている。そして、評価通達4-4《基準年利率》の定めに基づき、基準年利率1.5%を通常利率とし、約定利率なしとして月々の利息相当額を計算すると、1回目は $6,306,388円 \times 1.5\% \div 12月 = 7,882円$ 、2回目は $(6,306,388円 - 17,517円) \times 1.5\% \div 12月 = 7,861円$ となる。この方法により360回(30年間)分の計算を行うと利息相当額の合計は1,422,760円となる。

- 4 ⑱欄の地代の年額は、本件店舗の開店日である [REDACTED] [REDACTED]からの月額地代318,517円に12を乗じた金額である。

別表9 本件各土地の地代の割合等（審判所認定額）

区 分		金 額 等
自用地としての価額の過去3年間の平均額	①	40,248,974円
平成26年分の自用地としての価額（別表7の⑤欄）	②	[redacted]
平成16年分の自用地としての価額（別表8の⑤欄）	③	[redacted]
平成16年分の通常の取引価額（③÷0.8）	④	[redacted]
借地権設定時の特別の経済的利益の額（別表8の⑰欄）	⑤	1,422,760円
自用地としての価額から控除すべき特別の経済的利益の額（⑤×①÷④）	⑥	[redacted]
相当の地代の年額（（①－⑥）×6%）	⑦	[redacted]
借地権割合	⑧	40%
通常の地代の年額（①×（1－⑧）×6%）	⑨	1,448,963円
実際に収受している地代の年額	⑩	[redacted]
実際の地代の年額の割合（⑩÷（①－⑥））	⑪	9.38%
相当地代通達3による借地権の価額 ②× $\left[ \textcircled{8} \times \left[ 1 - \frac{\textcircled{10} - \textcircled{9}}{\textcircled{7} - \textcircled{9}} \right] \right]$	⑫	0円
自用地としての価額から借地権の価額を控除した金額（②－⑫）	⑬	[redacted]
自用地としての価額の100分の80に相当する金額（②×80%）	⑭	[redacted]

(注) 1 ①欄の金額は、本件1土地については、各年度の固定資産税評価額により、本件2土地については、別表8の②欄、⑦欄及び⑫欄の計算と同様に、本件相続があった年以前3年度分の固定資産税の宅地の近傍類似価格（平成26年度：[redacted]、平成25年度：[redacted]、平成24年度：[redacted]）に本件2土地の地積を乗じた額により、次のとおり本件各土地の各年分の自用地としての価額等を計算した。

平成26年分 [redacted] × 1.1 = [redacted]

平成25年分 [redacted] × 1.1 = [redacted]

平成24年分 [redacted] × 1.1 = [redacted]

( [redacted] + [redacted] + [redacted] ) ÷ 3 = 40,248,974円

2 ⑩欄の実際に収受している地代の年額は、平成22年3月12日の本件賃貸借契約の変更による [redacted] からの月額地代 [redacted] に12を乗じた金額である。

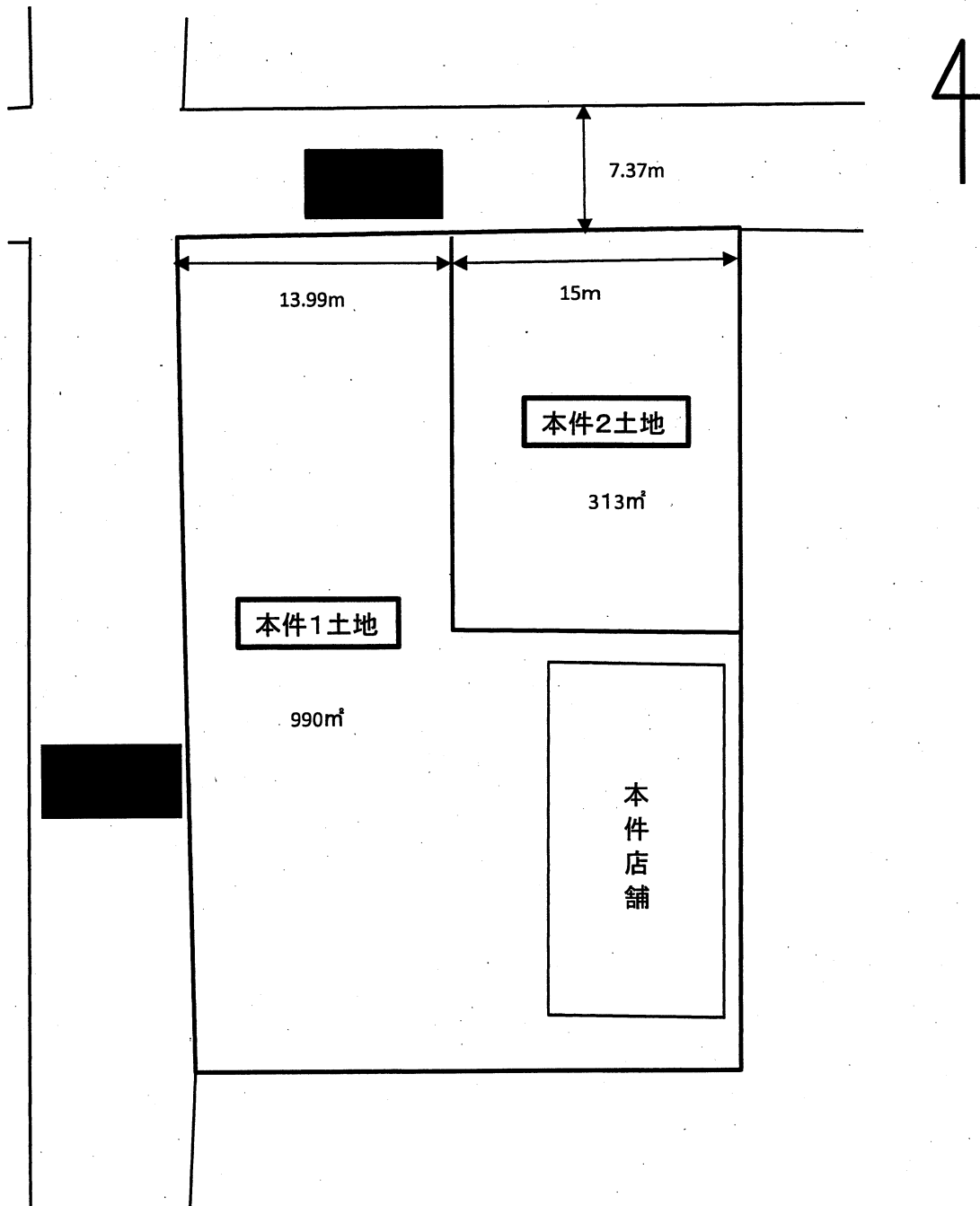
3 ⑫欄の金額は、[ ] 内の数値が負数となり、②欄から控除する借地権の価額が負数となるため零円とした。

別表10 請求人らの本件相続に係る課税価格及び納付すべき税額（審判所認定額）

(単位：円)

項 目	金 額
取得財産の価額	
うち本件各土地の価額	
うち上記以外の額	
課税価格	
相続税の総額	
取得財産の価額	
うち本件各土地の価額	
うち上記以外の額	
課税価格	
納付すべき税額	
取得財産の価額	
課税価格	
納付すべき税額	
取得財産の価額	
課税価格	
納付すべき税額	
取得財産の価額	
課税価格	
納付すべき税額	
取得財産の価額	
課税価格	
納付すべき税額	

別図 本件各土地と本件店舗の位置関係



別紙1 共同審査請求人明細

	住 所	氏 名
総代	[REDACTED]	[REDACTED]
—	[REDACTED]	[REDACTED]
—	[REDACTED]	[REDACTED]
—	[REDACTED]	[REDACTED]

## 別紙2 関係法令等

## 1 相続税法

相続税法第22条《評価の原則》は、同法第3章《財産の評価》で特別の定めのあるものを除くほか、相続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旨規定している。

## 2 財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56ほか国税庁長官通達。平成29年9月20日付課評2-46ほかによる改正前のものをいい、以下「評価通達」という。）

(1) 評価通達7《土地の評価上の区分》は、土地の価額は、①宅地、②田、③畑、④山林、⑤原野、⑥牧場、⑦池沼、⑧鉱泉地、⑨雑種地の地目の別に評価し、一体として利用されている一団の土地が2以上の地目からなる場合には、その一団の土地は、そのうちの主たる地目からなるものとして、その一団の土地ごとに評価する旨定め、地目の判定は、課税時期の現況によって、不動産登記事務取扱手続準則（平成17年2月25日付民二第456号法務省民事局長通達）第68条《地目》及び第69条《地目の認定》に準じて行う旨定めている。

(2) 評価通達7-2《評価単位》(1)は、宅地は、1画地の宅地（利用単位となっている1区画の宅地をいう。）を評価単位とする旨、また、同(7)は、雑種地は、利用の単位となっている一団の雑種地（同一の目的に供されている雑種地をいう。）を評価単位とする旨定めている。

(3) 評価通達25《貸宅地の評価》(1)は、借地権の目的となっている宅地の価額は、同通達11《評価の方式》から22-3《大規模工場用地の路線価及び倍率》まで、同通達24《私道の用に供されている宅地の評価》、同通達24-2《土地区画整理事業施行中の宅地の評価》、同通達24-4《広大地の評価》及び同通達24-6《セットバックを必要とする宅地の評価》から24-8《文化財建造物である家屋の敷地の用に供されている宅地の評価》までの定めにより評価したその宅地の自用地としての価額から同通達27《借地権の評価》の定めにより評価したその借地権の価額（同項のただし書の定めが該当するときは、同項に定める借地権割合を100分の20として計算した価額とする。）を控除した金額によって評価する旨定めている。

(4) 評価通達27は、借地権の価額は、その借地権の目的となっている宅地の自用地としての価額に、当該価額に対する借地権の売買実例価額、精通者意見価格、地代の額等を基として評定した借地権割合がおおむね同一と認められる地域ごとに国税局長



の定める割合を乗じて計算した金額によって評価する。

ただし、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。）を支払うなど借地権の取引慣行があると認められる地域以外にある借地権の価額は評価しない旨定めている。

- (5) 評価通達27-5《区分地上権に準ずる地役権の評価》は、区分地上権に準ずる地役権の価額は、その区分地上権に準ずる地役権の目的となっている承役地である宅地の自用地としての価額に、その区分地上権に準ずる地役権の設定契約の内容に応じた土地利用制限率を基とした割合（以下「区分地上権に準ずる地役権の割合」という。）を乗じて計算した金額によって評価することとし、この場合における区分地上権に準ずる地役権の割合は、①家屋の建築が全くできない場合については50%又はその区分地上権に準ずる地役権が借地権であるとした場合にその承役地に適用される借地権割合のいずれか高い割合、また、②家屋の構造、用途等に制限を受ける場合については30%とすることができる旨定めている。
- (6) 評価通達82《雑種地の評価》は、雑種地の価額は、原則として、その雑種地と状況が類似する付近の土地について評価通達の定めるところにより評価した1平方メートル当たりの価額を基とし、その土地とその雑種地との位置、形状等の条件の差を考慮して評定した価額に、その雑種地の地積を乗じて計算した金額によって評価する旨定めている。
- (7) 評価通達86《貸し付けられている雑種地の評価》(1)は、賃借権の目的となっている雑種地の価額は、原則として、その雑種地の自用地としての価額から、同通達87《賃借権の評価》の定めにより評価したその賃借権の価額を控除した金額によって評価する旨定めている。
- 3 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をいい、以下「相当地代通達」という。）
- (1) 相当地代通達1《相当の地代を支払って土地の借受けがあった場合》は、借地権（建物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を支払う取引上の慣行のある地域において、当該権利金の支払に代え、当該土地の自用地としての価額に対しておおむね年6%程度の地代（以下「相当の地代」という。）を支払っている場合は、借地権を有する者

(以下「借地権者」という。)については当該借地権の設定による利益はないものとして取り扱うこととし、その注書の1において、相当の地代の額を計算する場合に限り、「自用地としての価額」は、評価通達25の(1)に定める自用地としての価額の過去3年間(借地権を設定し、又は借地権若しくは貸宅地について相続があった年以前3年間をいう。)における平均額によるものとする旨定めている。

また、相当地代通達1は、ただし書において、通常支払われる権利金に満たない金額を権利金として支払っている場合又は借地権の設定に伴い通常の場合の金銭の貸付けの条件に比し特に有利な条件による金銭の貸付けその他特別の経済的利益(以下「特別の経済的利益」という。)を与えている場合は、当該土地の自用地としての価額から実際に支払っている権利金の額及び供与した特別の経済的利益の額を控除した金額を相当の地代の計算の基礎となる当該土地の自用地としての価額とする旨定め、注書の2において、土地の自用地としての価額から控除すべき金額があるときは、当該金額は、次の算式により計算した金額による旨定めている。

(算式)

$$\begin{array}{l} \text{その権利金又は} \\ \text{特別の経済的な} \\ \text{利益の額} \end{array} \times \frac{\text{当該土地の自用地としての価額}}{\text{借地権の設定時における当該土地の通常取引価額}}$$

(2) 相当地代通達2《相当の地代に満たない地代を支払って土地の借受けがあった場合》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上の慣行のある地域において、当該借地権の設定により支払う地代の額が相当の地代の額に満たない場合、借地権者は、当該借地権の設定時において、次の算式により計算した金額から実際に支払っている権利金の額及び供与した特別の経済的利益の額を控除した金額に相当する利益を土地の所有者から贈与により取得したものと取り扱う旨定めている。

(算式)

$$\begin{array}{l} \text{自用地} \\ \text{として} \\ \text{の価額} \end{array} \times \left\{ \text{借地権割合} \times \left[ 1 - \frac{\text{実際に支払っている地代の年額} - \text{通常地代の年額}}{\text{相当の地代の年額} - \text{通常地代の年額}} \right] \right\}$$

また、上記の算式中の「自用地としての価額」は、実際に支払っている権利金の額又は供与した特別の経済的利益の額がある場合に限り、相当地代通達1の本文の定めにかかわらず、借地権の設定時における当該土地の通常取引価額により、

「相当の地代の年額」は、実際に支払っている権利金の額又は供与した特別の経済的利益の額がある場合であっても、これらの金額がないものとして計算した金額による旨定めている。

(3) 相当地代通達3《相当の地代を支払っている場合の借地権の評価》は、借地権が設定されている土地について、相当の地代を支払っている場合の当該土地に係る借地権の価額は、次によって評価する旨定めている。

イ 権利金を支払っていない場合又は特別の経済的利益を供与していない場合 零  
(同通達3(1))

ロ 上記イ以外の場合 原則として上記(2)に定める算式に準じて計算した金額 (同通達3(2))

(4) 相当地代通達6《相当の地代を収受している場合の貸宅地の評価》は、借地権が設定されている土地について、相当の地代を収受している場合の当該土地に係る貸宅地の価額は、次によって評価する旨定めている。

イ 権利金を収受していない場合又は特別の経済的利益を受けていない場合  
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 (同通達6(1))

ロ 上記イ以外の場合  
当該土地の自用地としての価額から上記(3)ロによる借地権の価額を控除した金額 (以下「相当の地代調整貸宅地価額」という。)

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ときは、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 (同通達6(2))

#### 4 借地借家法

(1) 借地借家法第2条《定義》第1号は、借地権について、建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権をいう旨規定している。

(2) 借地借家法第9条《強行規定》は、同法第3条《借地権の存続期間》から第8条《借地契約の更新後の建物の滅失による解約等》までの規定に反する特約で借地権者に不利なものは、無効とする旨規定している。

#### 5 都市計画法

(1) 都市計画法第7条《区域区分》は、都市計画区域について無秩序な市街化を防止し、計画的な市街化を図るため必要があるときは、都市計画に、市街化区域と市街化調

整区域との区分（区域区分）を定めることができる旨規定している。

(2) 都市計画法第34条は、同法第33条《開発許可の基準》の規定にかかわらず、市街化調整区域に係る開発行為については、当該申請に係る開発行為及びその申請の手続が同条に定める要件に該当するほか、当該申請に係る開発行為が同法第34条各号のいずれかに該当すると認める場合でなければ、都道府県知事は、開発許可をしてはならない旨規定している。（第1号及び第11号のみ抜粋）

イ 主として当該開発区域の周辺の地域において居住している者の利用に供する政令で定める公益上必要な建築物又はこれらの者の日常生活に必要な物品の販売、加工若しくは修理その他の業務を営む店舗、事業場その他これらに類する建築物の建築の用に供する目的で行う開発行為。（第1号）

ロ 市街化区域に隣接し、又は近接し、かつ、自然的社会的諸条件から市街化区域と一体的な日常生活圏を構成していると認められる地域であつておおむね50以上の建築物が連たんしている地域のうち、政令で定める基準に従い、都道府県（指定都市等又は事務処理市町村の区域内にあつては、当該指定都市等又は事務処理市町村。）の条例で指定する土地の区域内において行う開発行為で、予定建築物等の用途が、開発区域及びその周辺の地域における環境の保全上支障があると認められる用途として都道府県の条例で定めるものに該当しないもの。（第11号）

6 [REDACTED]「[REDACTED]市街化調整区域に係る開発行為の許可の基準に関する条例」（[REDACTED]による改正前のものをいい、以下「本件条例」という。）

(1) 本件条例第1条《趣旨》は、都市計画法第33条第4項及び第34条第11号の規定に基づき、市街化調整区域に係る開発行為の許可の基準に関し必要な事項を定めるものとする旨規定している。

(2) 本件条例 [REDACTED] は、都市計画法第34条第11号の規定により条例で定める建築物の敷地面積の最低限度を [REDACTED] とする旨規定している。

(3) 本件条例 [REDACTED] は、都市計画法第34条第11号の規定により条例で指定する土地の区域を [REDACTED] の区域内においておおむね50以上の建築物の敷地が [REDACTED] の間隔で連なっているとして市長が定める建築物の敷地の区域から [REDACTED] の範囲内にある予定建築物等の敷地の区域とするが、①建築基準法第42条に規定する道路のうち、幅員が [REDACTED] ある道路又は幅員が [REDACTED]

[redacted]の道路で道路の両方向とも幅員が [redacted]ある道路に接続しているもののいずれかの道路に [redacted]接する敷地であり、かつ、予定建築物等の敷地からの汚水及び雨水を適切に処理することができることと市長が認める敷地に限る旨規定している。

7 本件条例運用基準（ [redacted]改正前のもの。）の [redacted]「 [redacted]」の「 [redacted]」の [redacted]は、申請者の要件として、申請者又は申請者の配偶者が居住可能な土地、建物を [redacted]に所有していないこととするが、所有する土地・建物を自己の居住用にできない場合、又は、自己の居住する土地・建物を所有しているが、やむを得ず転居する場合のいずれかに該当する場合は、この限りでない旨定めている。