



貸宅地の評価／地上権の有無と無償返還届出書の効力

相当代通達8では、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土地に係る貸宅地の価額は、土地の自用地としての価格の80%に相当する金額によって評価することとされています。今回は、法人所有のマンションの敷地について、相当代通達8に基づき評価すべきか、財産評価基本通達25《貸宅地の評価》に基づき評価すべきかが争われた判決をご紹介します。

(令和5年1月26日東京地裁・棄却・控訴・TAINSコード：Z888-2485)

<事案の概要>

原告の亡母の相続財産である各土地（本件各土地）は、地上権持分と共に分譲されたマンション高層階（地上5階から10階まで）の敷地及び原告が代表者を務めるA社を使用者とするマンション低層階（地下1階から地上4階まで）の敷地として利用されていました。この事案は、原告が、本件各土地の時価について、宅地の価額から借地権割合70%相当額を控除して、相続税の申告をしたところ、目黒税務署長が、本件各土地のマンション低層階の敷地部分について無償返還届出書が提出されていたことから、その部分の時価は宅地の価額の80%相当額であるとして、更正処分等をしたことから争われたものです。

<裁判所の判断>

東京地裁では、次のとおり判断し、原告の請求を棄却しました。

- ① 借地権設定契約がされても、土地所有者が現にその利用につき一定の制限を受けるほかには、借地人に対し何ら経済的利益が移転していない場合は、当該土地の客観的な交換価値を評価するに当たっては、当該利用制限から受ける価値減少分を考慮すれば足りるところ、その客観的な交換価値は自用地としての価額の80%相当額を下回るものではない。
- ② 亡母とA社との間では、土地賃貸借契約書の作成時に、権利金の授受は行われなかったものと認められ、本件各土地の利用の対価である月額10万円という金額は、その所在地域における通常の借地権設定契約における地代と同程度かそれよりも低いものといえる。さらに、A社は、土地賃貸借契約書を作成した際、亡母に対し、将来本件各土地を無償で返還する旨約束したものと認められる。
- ③ したがって、本件各土地のうちA社を使用者とする部分については、A社がマンション低層階の敷地部分として利用することにより現に一定の制限を受けるにとどまり、亡母からA社に対しては何ら経済的利益が移転していないと認めるのが相当であるから、その客観的な交換価値は、自用地としての価額の80%相当額を下回るものではないと認められる。
- ④ 亡父、亡母、原告及びA社のいずれもが、マンション低層階の敷地利用権である地上権（マンション業者が設定し、A社へ移転登記されてもの）が存在するとの認識を有していなかったこと、亡母及びA社は、マンション低層階の敷地利用権である地上権が登記簿上存することを知った後も、これを前提とした行動は一切採らなかったこと、マンション低層階の敷地利用権である地上権の対価として権利金も地代も支払われていないことからすれば、仮に、原告が主張するようにマンションの敷地部分にA社を地上権者とする地上権が設定されていたとしても、亡母とA社との間では、当該地上権の経済的価値はないものとして取り扱われていたものと認められる。したがって、当該地上権の存在により、同敷地部分の客観的な交換価値が、同敷地部分の自用地としての価額の80%相当額を下回ることはない。
- ⑤ 原告の主張は、土地賃貸借契約が無効であるから、同契約を前提とする無償返還届出書の届出行為も無効であり、相当代通達8条の適用要件を欠くという趣旨のものとも解される。しかし、無償返還届出書が提出されていることは、相続税法上は、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との事実を裏付ける事情として考慮されるにとどまるから、無償返還届出書の届出行為が無効であったとしても、そのことが上記認定判断を左右するものにはならない。

……（税法データベース編集室 依田孝子）

◇以上の判決について詳細（全文・A4判24頁）が必要な方は、送料実費とも2,000円（税抜）で頒布しますので下記あてご一報ください。