

権利の設定された土地の評価の在り方

— 個別通達と裁判事例の分析を中心として —

出 田 潤 二

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

相続税や贈与税（以下「相続税等」という。）の課税実務においては、課税価格計算の基礎となる財産の具体的な評価方法を、相続税法や財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）に定めるほか、特定の財産については、個別通達を設けて評価方法等を定めている。

そのうちのひとつである昭和 48 年 11 月 1 日付直資 2-189 ほか 2 課合同「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」（以下「使用貸借通達」という。）は、建物又は構築物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、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。）を支払う取引上の慣行が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円として取り扱うなど、使用貸借に係る土地の価額等に関する取扱いを定めている。

また、同じく個別通達の一つである昭和 60 年 6 月 5 日付直資 2-58 ほか「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」（以下「相当地代通達」という。）は、①借地権（建物の所有を目的とする地上権又は賃借権）の設定に際し、権利金の支払に代えて相当の地代を支払う場合や、②借地権が設定されている土地について、法人税基本通達 13-1-7 に基づく「土地の無償返還に関する届出書」（以下「無償返還届出書」といい、当該通達に基づき、所轄税務署長等に対し、土地所有者が借地権設定等の契約に際して将来借地人等から無償で土地の返還を受ける旨の合意をした旨を届け出ることを、以下「無償返還届出」という。）が提出されている場合など、特殊な賃貸借契約により借地権が設定された土地又は借地権について相続や贈与等による移転があったときの借地権や貸宅地に係る評価等の取扱いを定めている。

上記の使用貸借通達及び相当地代通達は、制定から既に約 40～50 年経過

していることから、課税事務上も定着した取扱いであるといえるにもかかわらず、比較的最近においても、その適用の可否や合理性を争点とする争訟が散発的に発生している。

そこで、本研究では、使用貸借通達及び相当地代通達の趣旨や内容等を概括した上で、これまでの裁判例等を踏まえつつ、各個別通達に関する想定事例の検討を通じて、あらためて各個別通達を適用して評価することの妥当性について整理検討する。

2 研究の概要

(1) 相続税法等における権利設定された土地に関する評価

イ 各個別通達の検討に先立ち、相続税法及び評価通達に定められている一般的な権利設定された土地の評価方法について概観すると、相続税法では、地上権及び永小作権（同法 23 条）並びに配偶者居住権等（同法 23 条の 2）の評価方法が規定されており、それ以外の権利設定された土地の評価方法については、評価通達に定められている。この評価通達に定められている評価方法のうち、各個別通達を巡る争訟において問題となることの多い借地権及び貸宅地の評価方法については、大要、以下のとおり定められている。

(イ) 借地権（評価通達 27）

借地権の評価は、原則、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の価額の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。

(ロ) 貸宅地（評価通達 25(1)）

貸宅地の評価は、原則、評価通達の各定めにより評価したその宅地の価額から評価通達 27 の定めにより評価したその借地権の価額を控除した金額によって評価する。

(2) 使用貸借通達に関する一考察

イ 使用貸借に関する民法の規定

(イ) 平成 29 年改正前の民法における規定

使用貸借については、民法 593 条に規定されており、当事者の一方（借主）が、ある物を無償で使用収益した後にその物の返還を約する合意と、相手方（貸主）からその物の引き渡しを受けることによって成立する契約である。この使用貸借の主な法的性質としては、要物契約・片務契約・無償契約であることの 3 点が挙げられる。

なお、無償契約である点について、物の使用収益に伴う金員の支払があったとしても、それが対象物の使用収益に対する対価の意味を持たない金員の支払である場合には、民法 601 条に規定する賃貸借には該当せず、同法 593 条に規定する使用貸借に該当するとされている（最高裁昭和 41 年 10 月 27 日第一小法廷判決・民集 20 卷 8 号 1649 頁）。

(ロ) 平成 29 年改正における改正点及び使用貸借通達に与える影響

平成 29 年の民法改正においては、使用貸借に関する規定も改正されており、主な改正点としては、要物契約から諾成契約への改正が挙げられる。

この諾成契約化した点が、使用貸借通達にどのような影響を与えるのかということについて、使用貸借が要物契約とされていた平成 29 年改正前においても、諾成的使用貸借の成立を認めてよいと解されていたことや、また、改正の趣旨にもあるように、現代社会においては、従来親族等の情義的な関係によるものだけではなく、経済的な取引の一環として行われることも多くなっていることを理由として諾成契約へ改正されたことからすると、使用貸借の諾成契約化は、従来からの親族等の情義的な関係による使用貸借に大きな影響を与えるものではないといえる。加えて、改正後においても片務契約・無償契約である点に変わりがないことも踏まえると、使用貸借の諾成契約化は、使用貸借通達に大きな影響を与えるものではないと考えられる。

ロ 使用貸借通達の制定経緯

使用貸借通達が制定される以前の昭和 43 年当時、土地に借地権を設定するに当たり、その設定の対価として権利金を支払うといった借地権の取引慣行があると認められる地域にある土地の無償使用関係を、無償の地上権の設定として捉え、借主側に生じた利益（借地権相当額）に対し、原則、相続税法 9 条に規定する「みなし贈与」に該当するとして取り扱っていた。

しかしながら、夫所有の土地を妻が無償で借り受け、その土地に妻名義の共同住宅を建築したことについて、上記のとおり相続税法 9 条に規定する「みなし贈与」に当たるとしてなされた課税処分の取消訴訟において、大阪地裁昭和 43 年 11 月 25 日判決（行裁例集 19 卷 12 号 1877 頁。以下「大阪地裁昭和 43 年判決」という。）は、当該土地の借受けは使用貸借に基づくものと認定し、当該課税処分を取り消した。

この判決を契機として、国税庁は、昭和 48 年に使用貸借通達を発遣し、個人間における建物等の所有を目的とした使用貸借に係る土地や借地権について、その使用貸借の開始があった時点及びその後相続等によりその土地等の所有権の移転があった時点における相続税等の課税上の取扱いを明らかにした。

ハ 使用貸借通達の概要

使用貸借通達は、要旨、使用貸借による土地の借受けや借地権の転借があった場合、当該使用貸借に係る使用権の価額は零として取り扱う旨（同通達 1 及び 2）、また、使用貸借に係る土地又は借地権を相続又は贈与により取得した場合、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旨（同通達 3）などを定めている。

ニ 使用貸借通達を適用した土地評価を巡る主な争訟事例

(イ) 相続税等における使用貸借通達を適用した土地評価を巡る主な争訟事例としては、①使用貸借により借り受けた土地にある建物を第

三者に貸し付けていることが、当該土地の評価において減額要素となるか否か（札幌地裁平成 26 年 5 月 13 日判決・訟月 61 卷 1 号 223 頁ほか）、②土地収用法の取扱いや不動産競売手続の実態を根拠として使用借権に財産的価値が見いだせるか否か（福岡地裁平成 17 年 3 月 31 日判決・税資 255 号 9986 頁ほか）、③支払われている金員の性質や多寡等から使用貸借と認められるか否か（令和元年 9 月 17 日裁決・裁決事例集 116 集 124 頁ほか）といった点を争点とするものが挙げられ、いずれにおいても、使用貸借通達の合理性が認められている。

(ロ) これらの争訟事例では、大阪地裁昭和 43 年判決でも判示されている使用貸借に関する考え方（使用貸借は、無償の使用関係として交換経済の埒外にあるため借地権のような諸立法による社会的保護とは無関係であり、極めて劣弱な保護しか与えられていないこと）を踏まえ、使用貸借通達の合理性が認められている。また、土地の借受けにおいて金員の授受がある場合の土地使用関係（使用貸借か賃貸借か）の判断に当たっては、借主及び貸主の人的関係性や支払っている金員の額の多寡といった様々な事実関係に基づいて、当該金員が当該土地の使用収益に対する対価と認められるか否かという点を踏まえて、その土地使用関係が判断されている。

ホ 使用貸借通達を適用することの妥当性の検証

使用貸借通達制定後において、土地使用関係について、課税庁が使用貸借ではなく無償の地上権設定であると主張して争ったものは見当たらない。

そこで、大阪地裁昭和 43 年判決やその他の使用貸借に関する判例等における土地使用関係の判断基準を検証した上で、想定事例に基づく検討を行い、あらためて使用貸借通達を適用することの妥当性を考察する。

(イ) 大阪地裁昭和 43 年判決等における土地使用関係の判断基準

大阪地裁昭和 43 年判決は、親族間における土地使用が愛情等の特殊なきずなによって結ばれ、その基礎の上に成立したものであれば、

使用貸借が最も適合すると述べているものの、最終的には、土地使用関係の判断はもっぱら事実認定の問題であるとした上で、当該事件における事実関係を踏まえ、使用貸借と判断している。この大阪地裁昭和 43 年判決やその他の使用貸借に関する判例等（最高裁昭和 47 年 7 月 18 日第三小法廷判決・判時 678 号 37 頁など）における土地使用関係の判断枠組みからすると、無償の地上権設定か否かの判断に当たっては、当事者間の人的関係性や土地を借り受けるに至った経緯等の様々な客観的な事実関係から当事者間の合理的意思解釈を行い、その結果、堅固な権利である地上権を設定することを意図したと認められる特段の事情の存否を判断する必要があると考える。

(ロ) 使用貸借通達を適用して評価することの妥当性の検証

使用貸借ではないかと考えられる場合であったとしても、その実態からすると、無償の地上権設定あるいは賃貸借に該当し、使用貸借通達を適用することの妥当性を欠くのではないと思われる事例が存することも考えられる。

そこで、想定事例に基づく検討を行い、相続税等の土地評価において、使用貸借通達を適用することの妥当性について検証する。

A 役務提供を伴う無償での土地使用関係

別荘（土地及び建物）を所有する者が、明確に期限を定めずに当該土地の一部を無償で友人に使用させ、その友人は、無償で借り受けた土地の上に建物を建てて居住し、当該別荘の管理をしている場合を事例として取り上げて、建物の所有を目的として土地を無償で借り受けた者が土地所有者に対し何らかの役務提供を行う場合を検討する。なお、検討の前提として、別荘の敷地内に友人が所有する建物は、一般の一戸建て住宅のような堅固な建物ではない建物（非堅固な建物）と想定する。

本事例の場合、非堅固な建物を建てて居住しているところ、建物の耐用年数の面からみると、堅固な建物と比して、その借り受けた

土地を使用する期間は短いもの推察され、また、土地を明け渡すことになった場合にも、堅固な建物より比較的容易に建物を取り壊して土地を明け渡すことが可能であると考えられることからすると、土地上の建物が堅固な建物であるか否かという点は、強力な用益物権である地上権を設定することを意図したと認められる特段の事情の存否を判断する際の要素の一つになり得るものと考えられる。

また、使用貸借の特徴の一つとして無償性が挙げられるが、上記(2)イ(i)のとおり、借主が貸主との合意に基づき金員の支払があったとしても、それが目的物の使用収益の対価としての意味を持つものでないときは使用貸借とされている。

これらを踏まえて、本事例における土地使用関係についてみると、友人という特殊関係にある者との間の土地の貸借であり、当該土地上の建物が非堅固な建物という状況にある中で、①当該役務提供の内容が金銭的価値を見いだせないようなものである場合や、②当該役務提供の内容が明確に金銭的価値に換算できるようなものであったとしても、その金銭的価値が借用物件の固定資産税相当額程度といったように、使用収益に対する対価とは認められない場合には、使用貸借と判断される可能性が高いものと考えられる。また、当該役務提供の内容が明確に金銭的価値に換算できるようなものであり、かつ、当該役務提供の金銭的価値の程度が、使用収益に対する対価と認められる場合には、使用貸借ではなく、賃貸借関係にあると判断されるものとする。

B 離婚に伴う財産分与による無償での土地使用関係

離婚に伴う財産分与として、夫が有する土地建物のうち、建物を妻の名義とし、その建物の敷地については妻が夫から無償で借り受ける場合を事例として取り上げて、離婚に伴う財産分与により土地を無償で使用する場合を検討する。なお、検討の前提として、財産分与により妻が取得した建物は、建築したばかりの一戸建て住宅

(堅固な建物)である場合を想定する。

本事例の場合、上記Aの場合と異なり、土地上の建物が堅固なものであることからすると、土地使用関係の判断において、建物の構造面だけから見ると、非堅固な建物の場合と比べ、使用貸借よりも無償の地上権設定と認められる可能性が高いのではないかと考えられる(なお、建物の構造は、強固な権利である地上権を設定することを意図したと認められる特段の事情の判断において要素の1つになり得るものの、そのみをもって特段の事情の存否を判断することは困難だと考える。)

また、使用貸借による土地の借受けか否かを争点とした法人税の事件では、建物が堅固であること以外に、「将来において原告に対し本件土地の返還を求めたりする可能性は實際上ほとんどない」ことも、土地使用関係の判断要素の一つにしている。

これらを踏まえて、本事例における土地使用関係についてみると、元夫婦という特殊関係にある者との間の土地の貸借であり、当該土地上の建物が堅固な建物であることのほかに、当該土地の返還を求められる可能性の有無や、建物だけを妻名義にするに至った経緯、当該建物の利用状況や、建物以外の財産分与の状況などといった様々な事実関係から合理的意思解釈を行い、その結果、地上権を設定することを意図したと認められる特段の事情の存在が認められれば、無償の地上権設定として判断されることになると思う。また、本事例において、地上権を設定することを意図したと認められる特段の事情の存在が認められなければ、使用貸借と判断される可能性が極めて高いものと思う。

へ 使用貸借通達に関する一考察のまとめ

以上のとおり、無償(あるいは低廉な金額)での土地の借受けといった点を捉えて使用貸借ではないかと考えられる場合であったとしても、その実態からすると、無償の地上権設定あるいは賃貸借関係に該当し、

使用貸借通達を適用することの妥当性を欠くと思われる場合も想定されることからすれば、使用貸借通達に基づいた課税処理をすべきか否かを判断するに当たっては、当事者間の人的関係性や、借り受けている土地地上の建物の構造、当該土地の返還の可能性の有無などといったような個々の事案における様々な事実関係を踏まえつつ、必要に応じて当事者間の合理的意思解釈を慎重に行い、各事案においていかなる土地使用関係が生じているのかを見極める必要があるものとする。

(3) 相当地代通達に関する一考察

イ 相当地代通達の制定経緯

法人税法では、昭和 55 年に、それまでの税務執行上の経験及び地価情勢等を踏まえて、現に行われている借地権の取引実態に対応するため、借地権課税に関し、権利金の認定課税の緩和（無償返還届出の制度を定めた法人税基本通達 13-1-7 の新設）及び親会社と子会社といった特殊関係者間で行われる借地権の設定、譲渡等に関する課税関係の弾力化が図られた。

この昭和 55 年の法人税法における借地権課税に係る通達整備を受け、相続税等における借地権課税の取扱いを整理・調整するため、昭和 60 年に相当地代通達が制定された。

ロ 相当地代通達の概要

相当地代通達は、要旨、相当の地代を支払っている場合や、無償返還届出書が提出されている場合の借地権の価額を、零として取り扱う旨や（同通達 3 及び 5）、相当の地代を収受している場合や、無償返還届出書が提出されている場合の貸宅地の評価は、当該土地の自用地としての価額の 100 分の 80 に相当する金額で評価する旨（同通達 6 及び 8）などを定めている。

ハ 相当地代通達を適用した土地評価を巡る主な争訟事例

相続税等における使用貸借通達を適用した土地評価を巡る主な争訟事例としては、①相当地代通達 5 及び 8 の合理性やその適否を争点と

するもの（東京地裁平成 20 年 7 月 23 日判決・裁判所ウェブサイト（以下「東京地裁平成 20 年判決」という。）ほか）、②相当代通達 3 及び 6 の合理性やその適否を争点とするもの（平成 22 年 2 月 15 日判決・裁決事例集 79 集 523 頁ほか）や、③直接、相当代通達の合理性等を争点とするものではないが、同族会社との地上権設定契約は経済的合理性を欠くとして、相続税法 64 条《同族会社等の行為又は計算の否認等》1 項を適用して地上権が存するとの納税者の主張を排斥した上で、相当代通達の取扱いに準じて算出した金額により土地を評価した課税処分が争われたもの（大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決・訟月 47 卷 10 号 3106 頁ほか）が挙げられ、いずれにおいても、相当代通達の合理性が認められている。

このうち、法人税の課税処理と密接に関係し、比較的最近も争いになっている、無償返還届出書が提出されている場合の評価（相当代通達 5 及び 8）について、以下検討する。

ニ 相続税等の土地評価における無償返還届出の位置付け

(イ) 無償返還届出の制度概要

無償返還届出とは、法人税基本通達 13-1-7 に定められている、法人税に係る課税上の制度であり、法人が借地権の設定等により他人に土地を使用させた場合において、通常収受すべき借地権金を受受せず、かつ、相当の地代の額に満たない地代しか授受しないこととしたときであっても、その借地権の設定等に係る契約書において将来借地人がその土地を無償で返還することを明らかにするとともに、その旨連名の書面により遅滞なく所轄税務署長等に届け出たときは、借地権金の認定課税は行われなかったこととしている（なお、同通達の定めが、効力要件としての手続規定か否かという点については、別途議論の余地があるものと考え）。このように、無償返還届出は、土地所有者と借地人との間において将来無償で借地権を返還することを約したものであることから、その借地権について相続等があったときに

は、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ものであると考えられるため、無償返還届出書が提出されている借地権や貸宅地について相続や贈与があった場合の評価額は、相当地代通達に基づいて、借地権の価額は零（同通達 5）、貸宅地の価額は自用地としての価額の 100 分の 80（同通達 8）に相当する金額によって評価することとしている。

(ロ) 無償返還届出の法的性質

A 無償返還届出とは、認定課税の回避という課税上の利益を享受するために行われものであり、実際に届出があった場合、当該届出に不備がなければ、認定課税の回避という課税上の利益を享受することになる。このような制度内容からすると、無償返還届出とは、単に、土地所有者と借地人との間の無償返還合意の存在を単に所轄税務署長等に通知するだけの意味しか持たないものということではできず、認定課税の回避という課税上の利益を享受するという課税上の効果を有するものといえ、この点からみれば、納付すべき税額を確定させる効果を有する納税申告のような、いわゆる「私人の公法行為」としての性質を有しているものと考えられる。

B ところで、無償返還届出は、法令ではなく通達に定められた制度であることからすると、「私人の公法行為」としての性質を含んでいと解する余地はないのではないかという疑問が生じ得るところではある。この点、通達に基づく届出等について、「私人の公法行為」該当性を論じたものは見当たらないが、金子宏名誉教授も述べられているように、「納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱が、租税行政庁によって一般的にしかも反復・継続的に行われ（行政先例）、それが法であるとの確信（法的確信）が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって拘束されると解すべきである。」との考えに立てば、通達とはいえ、無償返還届出をし

た場合には認定課税を見合わせるという納税者に有利な取扱いを公表していることから、無償返還届出書が所轄税務署長等に提出された場合には、課税庁側に、認定課税を行わないことについて信義則上の拘束力が生じるといえる。この点からも、当該届出は、私人の公法行為としての性質を有しているものと考えられる。

C また、無償返還届出が私人の公法行為の性質を有していると考えられることからすると、典型的な私人の公法行為である納税申告と同様に、錯誤を理由として無償返還届出の効力が争われた場合、客観的に無償返還届出書における錯誤が明白かつ重大であって、当該無償返還届出を踏まえて算出された法人税の税額について、税法で定めた過誤是正の方法（更正の請求等）以外にその是正を許さないならば納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、当該無償返還届出に対する錯誤を理由とする無効を主張することは許されないのではないかと考えられる。

(ハ) 相続税等の土地評価に及ぼす無償返還届出の効果

A 以上のような法的性質を有する無償返還届出書が所轄税務署長等に提出された場合、相続税等の土地評価において、具体的にどのような税務上の効果が及ぶことになるかということだが、東京地裁平成 20 年判決の判示内容を踏まえると、無償返還届出とは、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場合には、当該届出の前提となる当事者間の無償返還合意の私法上の効力に左右されることのない「税法上の効果」を生じるものといえる。また、この「税法上の効果」とは、土地所有者及び借地人自身が明らかにした、何ら経済的利益が移転していないという経済的事態を踏まえた課税処理を行うという効果であると考えられる（なお、経済的事態を踏まえた課税処理の具体的な範囲は、法人税基本通達 13-1-7 に基づく認定課税の回避という課税処

理だけでなく、相当地代通達 5 及び 8 に基づいて評価するという課税処理も含むものと解される。)

- B つまり、無償返還届出とは、法令の規定に基づくものではないものの、「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」から、上記(甲)のとおり「私人の公法行為」としての性質を有し、その税法上の効果は、法人税の課税の場面だけでなく、相続税等の課税の場面にも及ぶものと考えられる。

このため、法人税における課税処理の状況を、相続税等の課税の場面における土地評価に反映させるという観点からみれば、無償返還届出書が提出されている場合の相続税等における土地評価は、何ら経済的利益が移転していないという経済的事態を踏まえて定められた相当地代通達 5 及び 8 のとおり評価すべきこととなる。

- C ところで、相続税法 22 条では、相続税等の課税対象となる財産の価額につき、当該財産の取得のときにおける時価と規定されていることから、この点からの検討が必要となるところ、無償返還届出書が提出されている場合の土地評価が争われた事件（東京地裁令和 5 年 1 月 26 日判決・裁判所ウェブサイト）において、東京地方裁判所は、最高裁令和 4 年 4 月 19 日第三小法廷判決（民集 76 卷 4 号 411 頁）における相続税法 22 条の時価について判示した部分を引用した上で、評価通達と相当地代通達とを、相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものとして同列に位置付けている。このような関係性からすると、相当地代通達も、これまでの判例等において判示された評価通達の位置付けと同様に、適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該不動産の相続税等の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、上記課税価格は、相当地代通達の趣旨を踏まえ、明らかに経済的利益が移転しているという経済的事態が認められるといった特

別の事情の存しない限り、相続税等の課税時点における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認されるものとする（東京高裁平成 27 年 12 月 17 日判決・判時 2282 号 22 頁参照）。

D したがって、無償返還届出書が提出されている場合の相続税等における土地評価は、明らかに経済的利益が移転しているという経済的事実が認められるといった特別の事情が存しない限り、原則、相当地代通達 5 及び 8 の定めのとおり評価すべきであるとする。

ホ 相当地代通達を適用して評価することの妥当性の検証

上記ニで述べたような無償返還届出の趣旨・効果を前提として、相続税等における土地評価に当たり、無償返還届出書の提出がない場合には同通達を適用する余地はないのか、また、無償返還届出書が提出されている場合でも同通達を適用しない場合があるのかということについて、想定事例に基づいて検証してみることにする。

(イ) 無償返還届出書を提出していないが、無償返還合意がある場合

相当地代通達 5 及び 8 は、その記載ぶりからすると、いずれも無償返還届出書が提出されている場合の借地権及び貸宅地の評価を定めたものであることからすると、無償返還届出書の提出がない場合には、相当地代通達によらず、評価通達に基づいて評価するとの考えも想定されることである。

しかしながら、相続税等の場合には、相続税法 22 条において、「財産の価額は、当該財産の取得の時点における時価」と規定されていることなどからすると、無償返還届出書が提出されていない場合であっても、課税時点において、土地所有者と借地人との間で有効な無償返還合意が存在し、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いう経済的事実が存する場合には、当該経済的事実が存する場合の評価を定めた相当地代通達 5 又は 8 の趣旨に基づいて、同様に評価するものとする（大阪高裁平成 18 年 1 月 24 日判決・税資

256 号順号 10277 参照)。

したがって、本事例の場合、無償返還合意の内容や、実際の土地や建物の利用状況などの周辺事情等をも踏まえつつ、真に経済的利益が移転しているか否かを慎重に検討した上で、明らかに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いう経済的事態が認められる場合には、相当地代通達 5 及び 8 と同様に評価し、逆に当該経済的事態が認められない場合には、評価通達に基づいて評価するものとする。

(ロ) 無償返還届出書の提出後、無償返還合意に変動があった場合

無償返還届出書が提出されている場合の土地評価は、相当地代通達 5 及び 8 の記載ぶりや、上記ニ(ハ)B のとおり、無償返還届出は、相続税等の課税の場面においても、何ら経済的利益が移転していないという経済的事態を踏まえて課税処理を行うという税法上の効果を有することに加え、上記ニ(ハ)C のとおり、相当地代通達は、評価通達と同様の性質を持つと考えられることからすると、無償返還届出書が提出されている場合の相続税等における土地評価は、明らかに経済的利益が移転しているという経済的事態が認められるといった特別の事情が存しない限り、相当地代通達 5 及び 8 の定めのとおり評価すべきであるとする。

したがって、本事例の場合、無償返還届出書が提出されていることを前提に、原則、相当地代通達 5 及び 8 に基づいて評価することになるが、無償返還合意に変動が生じた理由やその内容、また、土地や建物の利用状況等といった周辺事情をも踏まえつつ、真に経済的利益が移転しているか否かを慎重に検討した上で、明らかに経済的利益が移転しているという経済的事態が認められるといった特別の事情がある場合には、評価通達に基づいて評価するものとする。

へ 相当地代通達に関する一考察のまとめ

以上のとおり、相続税等の課税実務において、無償返還届出書が提出

されている場合の土地評価は、原則、相当代通達 5 及び 8 に基づいて評価することとなる。しかしながら、明らかに経済的利益が移転しているという経済的事態が認められるといった特別の事情が存する場合には、例外的に、評価通達に基づき評価額を算出することになると考えられる。このため、無償返還届出書が提出されている場合の土地評価が争いになった場合には、相当代通達 5 及び 8 による評価を前提としつつも、無償返還届出の前提となった無償返還合意契約の内容や変動の有無、土地の利用状況等といった様々な事実関係を踏まえ、その適否について検討する必要があるものと考えられる。

3 最後に

使用貸借については、平成 29 年に民法の規定が改正されているものの、従前からの夫婦や親子間といった特殊な関係のある者間における典型的な使用貸借については、さほど大きな影響を与えるものとは思われない。しかし、使用貸借を取り巻く社会情勢も徐々にではあるが変化していることから、今後は、使用貸借を踏まえた各種の課税処理に当たり、使用貸借の基本的な性質を前提とした従前からの取扱いを維持しつつも、場合によっては、この社会情勢の変化を考慮に入れながら、適切な課税処理となるよう土地使用関係を慎重に検討していく必要があるのではないかと考える。

また、無償返還届出書が提出されている場合の土地評価については、特別の事情がない限り相当代通達 5 及び 8 の定めに基づいて評価することとなるが、相続税法 22 条との関係から、相当代通達によらず、評価通達に基づいて評価せざるを得ない場面も生じるものと考えられる。この場合、法人税の課税処理と相続税等の課税処理とが齟齬をきたす可能性も否定できない。このため、無償返還届出書の提出がある場合の土地評価の取扱いをより安定的なものとするためには、その実現は非常に困難なものと思われるが、法的効力に基づいた課税処理となるよう、無償返還届出制度そのものを法制化することが望ましいものと考えられる。

目 次

はじめに	21
第 1 章 相続税法等における権利設定された土地に関する評価	23
第 1 節 相続税法における権利設定された土地に関する評価	23
1 地上権及び永小作権（相続税法 23 条）	23
2 配偶者居住権等（相続税法 23 条の 2）	26
第 2 節 評価通達における権利設定された土地に関する評価	29
1 評価通達で具体的な評価方法を定めている趣旨	29
2 権利設定された土地に関する評価方法の概要	32
3 借地権及び貸宅地	33
4 小括	36
第 2 章 使用貸借通達に関する一考察	37
第 1 節 使用貸借に関する民法の規定	37
1 平成 29 年改正前の民法における使用貸借に関する規定	37
2 平成 29 年改正における改正点	39
3 平成 29 年改正が使用貸借通達に与える影響	41
第 2 節 使用貸借通達の制定経緯等	43
1 使用貸借通達の制定経緯	43
2 使用貸借通達の概要	49
第 3 節 使用貸借通達を適用した土地評価を巡る主な争訟事例	51
第 4 節 使用貸借通達を適用して評価することの妥当性の検証	64
1 大阪地裁昭和 43 年判決等における土地使用関係の判断基準	65
2 想定事例に基づく使用貸借通達を適用することの妥当性の検証	70
第 5 節 使用貸借通達に関する一考察のまとめ	79
第 3 章 相当代通達に関する一考察	82
第 1 節 相当代通達の制定経緯等	82
1 相当代通達の制定経緯	82

2	相当地代通達の概要	83
第 2 節	相当地代通達を適用した土地評価を巡る主な争訟事例	85
第 3 節	相続税等の土地評価における無償返還届出の位置付け	96
1	無償返還届出の制度概要	96
2	無償返還届出の法的性質	102
3	相続税等の土地評価に及ぼす無償返還届出の効果	106
第 4 節	相当地代通達を適用して評価することの妥当性の検証	111
1	無償返還届出書を提出していないが、無償返還合意がある場合	112
2	無償返還届出書の提出後、無償返還合意に変動があった場合	114
第 5 節	相当地代通達に関する一考察のまとめ	117
	おわりに	119

はじめに

相続税や贈与税（以下「相続税等」という。）の課税実務においては、課税価格計算の基礎となる財産の具体的な評価方法を、相続税法や財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）に定めるほか、特定の財産について個別通達を設けてその評価方法を定めている。

そのうちのひとつである昭和 48 年 11 月 1 日付直資 2-189 ほか 2 課合同「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」（以下「使用貸借通達」という。）は、建物又は構築物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、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。）を支払う取引上の慣行がある地域においても、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など、使用貸借に係る土地の価額等に関する取扱いを定めている。

また、同じく個別通達の一つである昭和 60 年 6 月 5 日付直資 2-58 ほか「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」（以下「相当地代通達」という。）は、①借地権（建物の所有を目的とする地上権又は賃借権）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、当該権利金の支払に代えて相当の地代を支払う場合、その借地権者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旨や、②借地権が設定されている土地について、法人税基本通達 13-1-7 《権利金の認定見合せ》に基づいて「土地の無償返還に関する届出書」が提出されている場合、当該土地に係る借地権の価額は零として取り扱うなど、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者の受けた利益の取扱いや、その土地又は借地権について相続や贈与等による移転があったときの貸宅地又は借地権に係る評価の取扱いを定めている。

上記の使用貸借通達及び相当地代通達は、制定から既に約 40～50 年経過しており、課税事務上も定着した取扱いであるといえる。しかしながら、比較的最近においても、その適用の可否や合理性等を争点とする争訟が散発的に発生

している。

そこで、本研究では、使用貸借通達及び相当地代通達の趣旨や内容等を概観した上で、これまでの裁判例等を踏まえつつ、各個別通達に関する想定事例の検討を通じて、あらためて各個別通達を適用して評価することの妥当性について整理検討する。

第 1 章 相続税法等における権利設定された土地に関する評価

相続税等の税額計算の基礎になるのは、相続財産や贈与財産といった課税対象財産の価額である⁽¹⁾。このため、相続税等の課税実務においては、課税対象財産の価額をどのように評価するのかということが非常に重要であるところ、この課税対象財産に係る具体的な評価方法については、相続税法や評価通達に定められているほか、特定の財産については、使用貸借通達や相当地代通達といった個別通達に定められている。

そこで、まずは使用貸借通達及び相当地代通達の検討に先立ち、相続税法や評価通達に定められている一般的な権利設定された土地の評価方法について、その内容を概観する。

第 1 節 相続税法における権利設定された土地に関する評価

相続税法は、財産の評価に関し、同法 22 条《評価の原則》において評価の原則を規定しているほか、同法 23 条《地上権及び永小作権》ないし同法 26 条《立木の評価》において個別の財産について規定している。このうち、権利設定された土地の評価に関する規定は、次のとおりである。

1 地上権及び永小作権（相続税法 23 条）

（1）地上権

イ 地上権とは、「他人の土地において工作物又は竹木を所有するため、その土地を使用する権利」（民法 265 条《地上権の内容》）であり、民法第

(1) 土地等の評価については、本来、地価税においても密接に関係するものではあるが、地価税は、租税特別措置法 71 条《地価税の課税の停止》に基づき、当分の間、課されないこととなっているため、本研究では、地価税における取扱いについては取り上げないこととする。

2 編に規定されている物権である。

この相続税法 23 条に規定されている地上権には、民法 269 条の 2《地下又は空間を目的とする地上権》のいわゆる区分地上権は含まれず⁽²⁾、また、建物の所有を目的としない民法上の賃借権も含まれない⁽³⁾。

なお、地上権の中には建物の所有を目的とする地上権があるが、これは例えば契約期間が満了しても建物が存在する限り、借地権者が契約の更新を請求すれば、原則として、契約は更新されたものとみなされることになっている（借地借家法 5 条《借地契約の更新請求等》）など、契約期間の満了によって当然に権利が消滅してしまう一般の地上権とは異なり、借地権として手厚い保護を受けることになっている。そのため、地上権のうち借地権に該当するものは、一般の地上権と切り離して、借地権として評価することになっている⁽⁴⁾。

ロ 上記イのとおり、地上権の価額は、評価通達ではなく、相続税法に規

- (2) 相続税法 23 条における地上権に区分地上権が含まれない理由は、区分地上権が、トンネル、道路、橋梁等の所有を目的とし、土地の上下の一定層だけを客体として設定されるものであって、民法 265 条《地上権の内容》に規定されている地上権とは、量的な差異があるためである（松田貴司編『令和 5 年版 財産評価基本通達逐条解説』53 頁（大蔵財務協会、2023））。この点、裁判例においても、相続税法 23 条に規定されている地上権には、民法 269 条の 2 所定の地上権（区分地上権）は含まれない旨判示されている（東京地判昭和 58 年 3 月 7 日行裁例集 34 卷 3 号 401 頁。その控訴審判決である東京高判昭和 58 年 10 月 13 日行裁例集 34 卷 10 号 1769 頁。）。
- (3) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法』2307 頁（第一法規、加除式）。東京地判昭和 47 年 5 月 30 日税資 65 号 1072 頁参照。
- (4) 松田・前掲注(2)53 頁。この点、相続税法基本通達 23-1《地上権及び区分地上権の評価》においても、「建物の所有を目的とする地上権及び民法第 269 条の 2《地下又は空間を目的とする地上権》の規定による区分地上権については、法（引用者注：相続税法）第 23 条の規定はなく、法第 22 条の規定が適用されるのであるから留意する。」と定められている。なお、地上権のうち、分収林契約（立木の伐採又は譲渡による収益を一定の割合により分収することを目的として、山林の所有者（地主）、造林を行う者（造林者）及びその造林に要する費用の全部又は一部を負担する者（費用負担者）の 3 者又は地主と造林者、費用負担者のうちいずれか 2 者の間において締結された契約）に基づき設定された地上権の価額は、相続税法 23 条等の各定めにかかわらず、当該各定めにより評価したその地上権の価額にその分収林契約に基づき定められた造林又は育林を行う者に係る分収割合を乗じて計算した価額によって評価することとなっている（評価通達 55《分収林契約に基づき設定された地上権等の評価》）。

定された評価方法に基づいて評価することとなっている。このような法定の評価規定が設けられた理由につき、地上権は、その権原に基づいて他人の土地を排他的に使用収益する権能を有しており、その使用収益価値が財産権として評価されるものの、その使用収益価値を評価することは非常に困難な場合が多いことが考えられ、これによって課税が区々となり負担のアンバランスを避けるために法律においてその評価方法が規定されたものといわれている⁽⁵⁾。

ハ この地上権の具体的な評価方法について、相続税法 23 条は、課税時期におけるその権利の残存期間に応じて、その権利の目的となっている土地の課税時期における当該権利が設定されていないとした場合の時価に、同条に規定する評価割合を乗じて計算する旨規定している⁽⁶⁾。

なお、地上権の設定されている土地の価額は、その目的となっている土地の自用地の価額から、相続税法 23 条の規定に基づき算出した地上権の価額を控除した金額によって評価することとされている（評価通達 25 《貸宅地の評価》(3)、同通達 51 《貸し付けられている山林の評価》(2)、同通達 59 《貸し付けられている原野の評価》(2)、同通達 86 《貸し付けられている雑種地の評価》(2)）。

(2) 永小作権

イ 永小作権とは、「小作料を支払って他人の土地において耕作又は牧畜をする権利」（民法 270 条《永小作権の内容》）であり、民法第 2 編に規定されている物権である。永小作権も、上記(1)の地上権と同様、その使

(5) 武田・前掲注(3)2306 頁。

(6) なお、相続税法 23 条では、地上権で存続期間の定めのないものについて、その地上権の目的となっている土地の時価の 100 分の 40 相当額により評価すると規定している。これは、民法 268 条《地上権の存続期間》2 項において、当事者間で存続期間を定めないときは、裁判所は当事者の請求によって 20 年以上 50 年以下の範囲において工作物又は竹木の種類及び状況その他地上権設定の当時の事情を参酌して、その地上権の存続期間を定めることができる旨を規定していることを考慮したものである（安井誠=吉田富士雄共編『新しい財産評価の実務』88-89 頁（帝国地方行政学会、1964））。武田・前掲注(3)2307-2308 頁。）。

用収益価値が財産権として評価されるものの、その使用収益価値を評価することが非常に困難な場合が多いことから、評価通達ではなく、法律においてその評価方法が規定されたものといわれている⁽⁷⁾。

ロ この永小作権の具体的な評価方法について、相続税法 23 条は、課税時期におけるその権利の残存期間に応じて、その権利の目的となっている土地の課税時期における当該権利が設定されていないとした場合の時価に、同条に規定する評価割合を乗じて計算する旨規定している⁽⁸⁾。

なお、永小作権の設定されている土地（農地）の価額は、その目的となっている土地（農地）の自用地の価額から、相続税法 23 条の規定に基づき算出した永小作権の価額を控除した金額によって評価することとされている（評価通達 41 《貸し付けられている農地の評価》(2)）。

2 配偶者居住権等（相続税法 23 条の 2）

(1) 配偶者居住権とは、平成 30 年の民法改正において創設された権利（民法 1028 条《配偶者居住権》(令和 2 年 4 月 1 日以後に開始する相続から適用)) であり、被相続人の配偶者の居住及び老後生活の安定に資するため、配偶者が相続開始時に居住していた被相続人の建物を対象とし、終身又は一定期間、配偶者にその建物の使用（居住）を認めることを内容とする法定の権利である⁽⁹⁾。

また、この権利は、配偶者の居住権を保護するために特に認められた権利であり、帰属上の一身専属権である。このため、配偶者居住権の帰属主

(7) 武田・前掲注(3)2306 頁。

(8) なお、永小作権について、民法 278 条《永小作権の存続期間》3 項は、存続期間を定めなかったときの期間は、別段の慣習がある場合を除き、30 年とする旨規定している。このため、存続期間の定めのない永小作権の価額については、民法の当該規定を踏まえ、評価通達 43 《存続期間の定めのない永小作権の評価》において、存続期間を 30 年（別段の慣習があるときは、それによる。）とみなし、相続税法 23 条の規定に基づいて評価する旨定められている。

(9) 武田・前掲注(3)2323 の 11 頁。小野徹編『令和 6 年版 相続税贈与税 土地評価の実務』315-317 頁（大蔵財務協会、2024）。

体は配偶者に限定され、配偶者はこれを譲渡することができず（民法 1032 条《配偶者による使用及び収益》2 項）、配偶者が死亡した場合には当然に消滅して、相続の対象にもならない（民法 1036 条《使用貸借及び賃貸借の規定の準用》において準用する同法 597 条《期間満了等による使用貸借の終了》3 項）。また、その法的性質については、規定上特に明確にしているが、賃貸借類似の法定の債権であると考えられている⁽¹⁰⁾。

この配偶者居住権については、取得した相続財産の分割行為である遺産の分割等により定められ、具体的相続分を構成することから、相続等により取得した財産として相続税の課税対象となる⁽¹¹⁾。

- (2) 配偶者居住権の評価方法については、地上権及び永小作権と同様、評価通達によらず、相続税法に規定されている（法定評価）。その主な理由は、大要、①譲渡が禁止されている配偶者居住権の評価方法を、客観的交換価値と解されている相続税法 22 条の時価の解釈に委ねるには馴染まない、②配偶者居住権の評価額について解釈が確立されていない現状において、当該評価額を納税者が判断することは困難である、③租税回避的な行為を防止するためには、法令の規定によることが適切であると考えられるためである。また、相続税法 23 条の 2 では、配偶者居住権のほか、配偶者居住権の目的となっている建物（以下「居住建物」という。）、居住建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。以下「土地等」という。）を当該配偶者居住権に基づき使用する権利（以下「敷地利用権」という。）、及び居住建物の敷地の用に供される土地等（併せて、以下「配偶者居住権等」という。）についても評価方法が規定されている。このうち、敷地利用権については上記①ないし③と同様の理由から法定評価とされ、また、居住建物及び居住建物の敷地の用に供される土地については、取引可能な財産ではあるものの、上記②及び③と同様の理由から法定評価とされ

(10) 堂蘭幹一郎=野口宣大編著『一問一答 新しい相続法〔第 2 版〕』18 頁（商事法務、2020）。

(11) 武田・前掲注(3)2323 の 14 頁。

た⁽¹²⁾。

- (3) 配偶者居住権等の評価方法のうち、土地等に関する評価である、敷地利用権（配偶者居住権に基づき使用する権利）の評価については、まず、居住建物の敷地の用に供される土地等の配偶者居住権の存続期間が満了する時点での価額を算出し、これを一定の割引率により現在価値に割り戻すことにより、相続開始時点における（配偶者居住権付の）土地等の価額を算出する。そして、これを居住建物の配偶者居住権が設定されていないものとした場合の当該土地等の価額から控除した残額によって評価することとしている⁽¹³⁾（相続税法 23 条の 2 第 3 項）。

なお、居住建物の敷地の用に供される土地等の評価は、土地等の相続開始時における配偶者居住権が設定されていないものとした場合の時価から、上記のとおり算出した敷地利用権の価額を控除した残額によって評価される⁽¹⁴⁾（相続税法 23 条の 2 第 4 項）。

-
- (12) 甲斐裕也編『令和 6 年版 相続税法基本通達逐条解説』487-488 頁（大蔵財務協会、2024）。武田・前掲注(3)2323 の 14 頁。峪和生ほか「相続税法の改正」内藤景一朗ほか『改正税法のすべて 令和元年版』496 頁（大蔵財務協会、2019）。なお、配偶者居住権の評価方法の基本的な考え方については、まず、配偶者居住権を取得した配偶者は、その存続期間中、従前から居住していた建物を無償で使用・収益することができる。これを当該建物の所有権を取得した相続人の側からみれば、配偶者居住権が存続する期間中は配偶者による無償の使用・収益を受忍する負担を負い、存続期間満了時点でその建物が自由な使用・収益が可能な完全な所有権に復帰することとなる。そこで、配偶者居住権の評価については、この点に着目し、配偶者居住権の存続期間満了時点における建物所有権の価額を算定し、これを一定の割引率により現在価値に割り戻すことにより、相続開始時点における（配偶者居住権付の）建物所有権の評価額を算定する。そしてこの価額を配偶者居住権が設定されていないものとした場合の相続開始時点における建物所有権の評価額から控除することにより、間接的に配偶者居住権を評価することとしている（相続税法 23 条の 2 第 1 項。武田・前掲注(3)2323 の 15 頁。峪ほか・前掲 497 頁。）。
- (13) 武田・前掲注(3)2325 の 7-2325 の 10 頁。甲斐・前掲注(12)488-489 頁。峪ほか・前掲注(12)500-502 頁。
- (14) 武田・前掲注(3)2325 の 10 頁。甲斐・前掲注(12)489 頁。峪ほか・前掲注(12)502-503 頁。

第 2 節 評価通達における権利設定された土地に関する評価

1 評価通達で具体的な評価方法を定めている趣旨

(1) 相続税法では、第 1 節でみた地上権及び永小作権（同法 23 条）並びに配偶者居住権等（同法 23 条の 2）のほか、定期金に関する権利（同法 24 条及び 25 条）及び立木（同法 26 条）について、その評価方法を具体的に規定している。しかし、これら以外の大部分の種類財産について、相続税法は、「この章で特別の定めが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」と規定し（同法 22 条）、時価主義の原則を定めているに過ぎない。このような中、相続税法では、申告納税制度が採られており、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額の時価については、納税者が評価し、申告・納税することになるところ、相続税等の課税対象となる財産は、土地、家屋などの不動産をはじめとして、動産、無体財産権、有価証券など多種多様であり、これら各種の財産の時価を的確に把握することは必ずしも容易なことではない。このため、国税庁では評価通達を定め、各財産の評価方法に共通する原則や各種の財産の評価単位ごとの評価の方法を具体的に定め、その内部的な取扱いを統一するとともに、これを公開し、納税者の申告・納税の便に供している⁽¹⁵⁾。

(2) 以上のような相続税法 22 条の時価と評価通達の定める方法により評価した価額（以下「通達評価額」という。）との関係性について、最高裁判所は、「相続税法 22 条は、相続等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時ににおける時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。そして、評価通達は、上記の意味における時価の評価方法を定めたものであるが、上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した通達にすぎず、これが国民に

(15) 松田・前掲注(2)1-4 頁。

対し直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらない。そうすると、相続税の課税価格に算入される財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける客観的な交換価値としての時価を上回らない限り、同条に違反するものではなく、このことは、当該価額が評価通達の定める方法により評価した価額を上回るか否かによって左右されないというべきである。」⁽¹⁶⁾と判示しており、この点、相続税法 22 条の時価との関係では、専ら課税庁の主張額が客観的な交換価値としての時価を上回るものでないかが問題となり、通達評価額との多寡は問題とはならないことを明らかにしている⁽¹⁷⁾。また、当該判決では、「租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に扱われることを要求するものと解される。そして、評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべきである。もっとも、上記に述べたところに照らせば、相続税の課税価格に算入される財産の価額について、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが上記の平等原則に違反するものではないと解するのが相当である。」⁽¹⁸⁾と判示し、通達評価額と租税法上の一般原則としての平等原則との関係性についても明らかにしている⁽¹⁹⁾。

(16) 最三小判令和 4 年 4 月 19 日民集 76 卷 4 号 411 頁〔415-416 頁〕。

(17) 山本拓「判解」法曹時報 75 卷 12 号 186 頁 (2023)。

(18) 最三小判令和 4 年 4 月 19 日民集 76 卷 4 号 411 頁〔416 頁〕。

(19) この点につき、評価通達が、国民に対し直接の法的効力を有しないとしても、相続財産の価額の評価の一般を定めたものであり、これに従った画一的な評価が現に行わ

(3) 当該事件は、納税者が相続税の課税価格に算入される財産の価額を評価通達の定める方法により評価して相続税の申告をしたのに対し、課税庁が当該価額を評価通達に定める方法により評価した額を上回る価額によるものとして行った更正処分の適法性が争われた事件であり、同種の事案における初めての最高裁判決である⁽²⁰⁾。当該判決では、「合理的な理由」がない限り、課税庁が特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した額を上回る価額によるものとするのは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、租税法上の一般原則である平等原則に違反するものとして違法というべきであるとした上で、「評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合」には「合理的な理由」があると認められ、平等原則に違反するものではないとしている⁽²¹⁾。この記載ぶりからすると、「評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合」以外にも「合理的な理由」があると認められる余地があるものと考えられるが、実際にその余地があるのか否か、また、その余地があると

れている以上、課税庁が恣意的にこれと異なる評価を行って納税者を不利益に取り扱うことは許されず、納税者は、相続税法 22 条違反（課税庁の主張額が時価を上回ること）とは別個の違法事由として、租税法上の一般原則としての平等原則に違反すること（課税庁の主張額が通達評価額を上回ること）を主張し得ることを明らかにしたものと解されている（山本・前掲注(17)187 頁）。

(20) 平雄一=笹木祐司「判批」訟月 69 卷 3 号 308 頁。

(21) 当該判決における、相続税の課税価格に算入される不動産の価額を通達評価額を上回る価額によるものとするのが租税法上の一般原則としての平等原則に違反しない場合についての判示は、当該事件と同様に通達評価額を上回る価額による更正処分の適否が問題となる事案一般に妥当すると考えられている（山本・前掲注(17)192 頁）。なお、納税者が通達評価額を下回る価額で相続税等の申告をしたことに対し、通達評価額により更正処分をした場合の当該処分の適否が争われる場合には、東京高判平成 27 年 12 月 17 日（判タ 1421 号 111 頁）において判示された通達評価額が時価を上回るか否かの事実認定についての判断枠組み（評価通達の定める評価方法が時価を算出する方法として一般的な合理性を有するものであれば、その評価方法によっては時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、通達評価額は当該財産の客観的な交換価値としての時価を上回るものではないと推認される。）が妥当するものと考えられるとされている（山本・前掲注(17)197 頁）。

した場合に、当該判決で摘示した上記の場合以外にどのような事由であれば「合理的な理由」があると認められるのかという点について、この判示内容からは判然としない。加えて、当該事件では「評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」が存すると判断されたが、当該事件以外の場合で、いかなる場合に当該事情が存すると認められるのかという具体的な判断基準といった点についても、明確になっているとは言い難い。このため、これらの点については、今後の事例の集積を待つほかないものとする。

2 権利設定された土地に関する評価方法の概要

評価通達は、土地の評価について、評価通達 7 《土地の評価上の区分》にあるとおり、宅地、田、畑、山林、原野、牧場、池沼、鉱泉地及び雑種地の地目の別に評価する旨定めた上で、土地の上に存する権利の評価について、評価通達 9 《土地の上に存する権利の評価上の区分》において、①地上権（民法 269 条の 2 第 1 項の地上権（いわゆる「区分地上権」）及び借地借家法 2 条《定義》に規定する借地権に該当するものを除く。）、②区分地上権、③永小作権、④区分地上権に準ずる地役権（地価税法施行令 2 条《借地権等の範囲》1 項に規定する地役権）、⑤借地権（借地借家法 22 条《定期借地権》、同法 23 条《事業用定期借地権等》、同法 24 条《建物譲渡特約付借地権》及び同法 25 条《一時使用目的の借地権》に規定する借地権（以下「定期借地権等」という。）に該当するものを除く。）、⑥定期借地権等、⑦耕作権（農地法第 2 条《定義》1 項に規定する農地又は採草放牧地の上に存する賃借権（同法 18 条《農地又は採草放牧地の賃貸借の解約等の制限》1 項本文の規定の適用がある賃借権に限る。）をいう。）、⑧温泉権（引湯権を含む。）、⑨賃借権（⑤借地権、⑥定期借地権等、⑦耕作権及び⑧温泉権に該当するものを除く。）、及び⑩占有権（地価税法施行令 2 条 2 項に規定する権利をいう。）の 10 種類の権

利⁽²²⁾の別に評価する旨定めている。

3 借地権及び貸宅地

上記 2 の評価通達 9 に定める 10 種類の土地の上に存する権利のうち、使用貸借通達や相当地代通達に関する争訟において主に問題となることの多い土地の上に存する権利、具体的には宅地の上に存する権利である借地権及び貸宅地⁽²³⁾（その借地権の目的となっている宅地）の評価方法について、評価通達は、大要、以下のとおり定めている⁽²⁴⁾。

(1) 借地権（評価通達 27）

イ 評価通達では、借地権の評価について、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（以下「自用地価額」という。）⁽²⁵⁾に、当該

-
- (22) 土地に関する権利には、これら 10 種類の権利のほか、質権、抵当権又は地役権（区分地上権に準ずる地役権を除く。）といったものが考えられる。相続税法では、これら 3 つの権利のように従たる権利は、主たる権利の価値を担保し、又は増加させるものであって、独立して財産を構成しないことから、同法に規定する財産に該当しないこととしている（相続税法基本通達 11 の 2-1 《「財産」の意義》(3)）。このように、質権等の 3 つの権利は、独立して財産を構成せず、当該各権利自体を評価対象としないため、当該各権利が設定されている土地については、その土地に当該各権利が設定されていないとした場合のその土地の評価額と同一の価額で評価することとしている（小野・前掲注(9)49-50 頁参照。）。
- (23) 評価通達では、借地権のみならず、定期借地権等、地上権、区分地上権及び区分地上権に準ずる地役権の目的といった各種の宅地の上に存する権利の目的となっている宅地を総称して「貸宅地」としている（評価通達 25）。本研究では、特段の断りがない限り、「貸宅地」とは、借地権の目的となっている宅地を指すものとする。
- (24) なお、権利の目的となっている評価通達 7 で区別されている地目別の土地評価については、①宅地に関しては評価通達 25 《貸宅地の評価》、②農地（田及び畑）に関しては同通達 41 《貸し付けられている農地の評価》等、③山林に関しては同通達 51 《貸し付けられている山林の評価》等、④原野に関しては同通達 59 《貸し付けられている原野の評価》等、⑤牧場に関しては同通達 61 《牧場及び牧場の上に存する権利の評価》、⑥池沼に関しては同通達 62 《池沼及び池沼の上に存する権利の評価》、⑦鉱泉地に関しては同通達 77 《温泉権が設定されている鉱泉地の評価》等、及び⑧雑種地に関しては同通達 86 《貸し付けられている雑種地の評価》等において、それぞれ定められている。
- (25) 借地権の目的となっている宅地の自用地としての価額（自用地価額）とは、当該土地の所有者以外の他人が利用する権利が存しない状態での宅地の価額をいい、具体的には、評価通達 11 《評価の方法》から同通達 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

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の価額の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⁽²⁶⁾とし、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の地域にある借地権の価額は評価しない旨定めている。

ロ この評価通達に定める借地権とは、借地借家法 2 条 1 項に規定されている「借地権」であり、具体的には「建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権」である。ただし、法定更新の制度等に関する規定の適用がない借地借家法 22 条《定期借地権》から 25 条《一時使用目的の借地権》までに規定する借地権については、一般の借地権と評価上の区分を異にし、「定期借地権等」として、評価通達 27-2 《定期借地権等》に定める評価方法で評価することとしている⁽²⁷⁾。

なお、構築物の所有を目的とする土地の賃借権は、所得税法や法人税法の借地権に含まれているが、評価通達上の借地権には、構築物の所有

区画整理事業施行中の宅地の評価》、及び同通達 24-6 《セットバックを必要とする宅地の評価》から同通達 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》までの定めによって評価した宅地の価額を指すものである（小野・前掲注(9)279 頁）。

(26) 評価通達 27 に定める借地権の評価方法については、裁判例等において、その合理性が認められている（主な裁判例等として、東京地判昭和 45 年 7 月 29 日訟月 16 卷 11 号 1361 頁（その控訴審判決である東京高判昭和 48 年 3 月 12 日税資 69 号 634 頁、その上告審判決である最三小判昭和 49 年 6 月 28 日税資 75 号 1123 頁。）、東京地判平成 29 年 3 月 3 日裁判所ウェブサイト（その控訴審判決である東京高判平成 29 年 12 月 20 日裁判所ウェブサイト。）、国税不服審判所裁決平成 4 年 4 月 20 日裁決事例集 43 卷 356 頁、同審判所裁決平成 21 年 10 月 23 日裁決事例集 78 卷 448 頁などがある。）。

(27) 松田・前掲注(2)54 頁。なお、借地借家法により認められた一般の借地権（同法 2 条）は「普通借地権」といわれており、また、借地借家法の施行前に成立している既存の借地権については、従前の取扱いが適用される（借地借家法附則 4 条ただし書）。このため、この 2 種類の借地権は、存続期間や更新、終了事由等に差異はあるものの、現状、併存していることから、評価通達では、これら 2 つの借地権をいずれも建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権である「借地権」として取り扱っている（松田・前掲注(2)54 頁、243 頁）。

を目的とする賃借権は含まれない。これは、建物の所有を目的とする借地権は、地域的な格差はあるとしても、その権利の内容がおおむね一様であることから、その価格の評価の方法については、自用地としての価額にその地域における一定の借地権割合を乗じて算出するといういわゆる一律評価制度が採用できるのに対し、構築物の所有を目的とする賃借権については、その構築物の種類が雑多であり、かつ、その構築物の所有を目的とする賃借権の権利の態様も一様でなく、建物の所有を目的とする借地権の評価のように自用地としての宅地の価額に一定割合を乗じて一律評価するという制度になじまないということがあることから、借地権の範囲には構築物の所有を目的とする賃借権又は地上権は含まない取扱いとなっている⁽²⁸⁾。

(2) 貸宅地 (評価通達 25(1))

イ 評価通達では、貸宅地の評価について、原則、評価通達の各定め⁽²⁹⁾により評価したその宅地の価額 (自用地価額) から評価通達 27 の定めにより評価したその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⁽³⁰⁾ (いわゆる借地権価額控除方式⁽³¹⁾)。

ロ なお、評価通達 27 のただし書に定める地域、すなわち借地権の取引慣行がないと認められる地域にある貸宅地の価額を評価する場合には、同通達 27 の定めに基づいて借地権の価額を算出する場合の借地権の割

(28) 松田・前掲注(2)56-57頁。

(29) この評価通達の各定めとは、同通達 11 から 22-3 まで、24、24-2 及び 24-6 から 24-8 までの各定めを指すものである (評価通達 25(1))。

(30) なお、借地権の目的となっている宅地の売買実例価額、精通者意見価格、地代の額等を基として評定した価額の宅地の自用地としての価額に対する割合 (貸宅地割合) がおおむね同一と認められる地域ごとに国税局長が貸宅地割合を定めている地域においては、その宅地の自用地価額にその貸宅地割合を乗じて計算した金額によって評価することとなっている (評価通達 25(1)ただし書参照)。

(31) 評価通達 25(1)に定める貸宅地の評価方法 (借地権価額控除方式) については、裁判例において、底地の客観的交換価値を算定する上での一般的な合理性を有している旨判示されている (那覇地判平成 21 年 11 月 25 日税資 259 号順号 11326。東京地判平成 29 年 3 月 3 日裁判所ウェブサイト。当該事件の控訴審判決である東京高判平成 29 年 12 月 20 日裁判所ウェブサイト。)

合を 20%として計算した借地権の価額を控除して評価することとしている。これは、借地権の取引慣行がないと認められる地域にある普通借地権の価額は具体的に認識し難いとしても、土地所有者からみれば他人所有の家屋が存することに伴い、自由に使用収益や処分を行うことができないという利用上等の制約を考慮したものである⁽³²⁾。

4 小括

以上のとおり、相続税法や評価通達では、土地の上に存する権利について、その法的性質や土地所有者の利用制限の程度など各権利の特性を踏まえて、権利ごとに適正な時価を算出できるよう評価方法を定めており、また、当該権利が設定された土地については、これらの権利の価額に相当する減価が生じていると考えられることから、基本的に、当該各土地の自用地価額から、相続税法や評価通達に定められている評価方法に基づいて算出された当該権利の価額を控除した金額によって評価することとしている。これらの相続税法や評価通達に定められている評価方法は、相続税法 22 条に規定する時価を算出するものとして、一般的合理性を有するものといえる。

このような中、土地使用関係には、親子などの特殊な関係にある者間で結ばれることの多い使用貸借契約に基づくものや、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旨の特殊な賃貸借契約に基づくものが存することから、相続税等の課税実務では、前述のとおり、このような場合における土地の評価方法などを使用貸借通達や相当地代通達といった個別通達において別途定めている。

そこで、第 2 章及び第 3 章では、使用貸借通達及び相当地代通達の趣旨や内容等を概観した上で、これまでの裁判例等を踏まえつつ、各個別通達に関する想定事例の検討を通じて、各個別通達を適用して評価することの妥当性について整理検討する。

(32) 松田・前掲注(2)210 頁。小野・前掲注(9)318-319 頁。

第 2 章 使用貸借通達に関する一考察

第 1 節 使用貸借に関する民法の規定

使用貸借通達における使用貸借とは、相続税法や評価通達で独自に規定されているものではなく、民法 593 条《使用貸借》に規定する契約のことである（使用貸借通達 1）。

そこで、使用貸借通達に基づく土地評価に関する考察に先立ち、使用貸借に関する民法の規定についてその概要をみることにする。ところで、使用貸借に関する民法の規定は、平成 29 年に「民法の一部を改正する法律」（平成 29 年 6 月 22 日法律第 44 号）（令和 2 年 4 月 1 日施行）により一部改正（当該改正につき、以下「平成 29 年改正」という。）されている。このため、まずは平成 29 年改正前の民法における使用貸借に関する規定をみた上で、平成 29 年改正における使用貸借に関する改正点及びこの改正が使用貸借通達に与える影響についてみることにする。

1 平成 29 年改正前の民法における使用貸借に関する規定

(1) 民法における使用貸借は、同法 593 条⁽³³⁾に規定されており、当事者の一方（借主）が、ある物を無償で使用収益した後にその物の返還を約する合意と、相手方（貸主）からその物の引渡しを受けることによって成立する契約である⁽³⁴⁾。この契約は、借主が他人の物の使用価値を利用することを目的とし、借りた物そのものを返還する点で消費貸借と異なり、常に対価を伴わないで他人の物を借りる点で賃貸借⁽³⁵⁾と相違する。無償で他人の物

(33) 平成 29 年改正前の民法 593 条は、「使用貸借は、当事者の一方が無償で使用及び収益をした後に返還をすることを約して相手方からある物を受け取ることによって、その効力を生ずる。」と規定していた。

(34) 遠藤浩編『別冊法学セミナー・186 基本法コンメンタール [第四版] 新条文対照補訂版 債権各論 I』〔吉岡幹夫〕138 頁（日本評論社、2005）。

(35) 賃貸借とは、当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、

を利用する使用貸借は、貸主の好意・善意等に基礎づけられる貸借関係であり、当事者関係の特殊な人間関係（親戚、交友など）を前提として行われるのが通常であるとされている⁽³⁶⁾。この使用貸借の主な法的性質としては、①要物契約（借主が、貸主より目的物を受け取ることによって成立する。）、②片務契約（貸主は、使用収益許容の義務を負担し、借主は返還義務を負担するものの、このような債務は相互に対価的依存関係に立つものではない。）、③無償契約（借主の使用収益が対価の支払を伴わない。）であることの3点が挙げられる⁽³⁷⁾（なお、無償契約である点について、物の使用収益に伴う金員の支払があったとしても、それが対象物の使用収益に対する対価の意味を持たない金員の支払である場合には、民法 601 条に規定する賃貸借には該当せず、同法 593 条に規定する使用貸借に該当する（最高裁昭和 41 年 10 月 27 日第一小法廷判決・民集 20 卷 8 号 1649 頁参照）。また、使用貸借に基づく使用借権の場合、建物所有を目的とする契約であっても借地借家法の適用はなく⁽³⁸⁾、しかも存続期間は借主一代限りのものであり（同法 599 条《借主の死亡による使用貸借の終了》）、貸主の承諾なしには転貸や譲渡も認められない（同法 594 条《借主による使用及び収益》2 項）。加えて、不動産登記法 3 条《登記することができる権利等》の規定⁽³⁹⁾のとおり、登記自体が認められず、仮に借地上の建物の登記がされ

相手方がこれに対してその賃料を支払うこと及び引渡しを受けた物を契約が終了したときに返還することを約すことによってその効力を生ずるものである（民法 601 条。黒沢泰『土地利用権における鑑定評価の実務 Q & A』136 頁（清文社、2021）。）。

- (36) 篠塚昭次=前田達明編『新・判例コンメンタール 民法 7 契約[2]』〔平野克明〕253 頁（三省堂、1999）。
- (37) 遠藤・前掲注(34)138 頁。篠塚ほか・前掲注(36)253 頁。
- (38) 他人の所有する土地を利用する権利としては使用借権も含まれるが、使用借権は、当事者間の特別な人的関係に基づく無償契約から生じる権利であり、強行規定を設けて、その存続期間、効力等を保護する必要はないとされている（田山輝明ほか『別冊法学セミナー・257 新基本法コンメンタール [第 2 版] 借地借家法』18 頁〔野澤正充〕（日本評論社、2019））。
- (39) 不動産登記法 3 条に規定されている登記できる権利等とは、所有権、地上権、永小作権、地役権、先取特権、質権、抵当権、賃借権、配偶者居住権、及び採石法に規定する採石権の 10 種類の権利等である。

ていても、借地借家法の規定が適用されないため、敷地の使用借権を第三者に対抗することができない⁽⁴⁰⁾。

- (2) このほか、平成 29 年改正前の民法では、使用貸借について、①原則として貸主に担保責任はない（同法 596 条《貸主の担保責任》）、②契約に定めた時期、それがなくなるときは契約に定めた目的に従った使用収益が終わった後で返還しなければならない（同法 597 条《借用物の返還の時期》1 項及び 2 項）、③返還時期及び使用収益目的の定めがないときはいつでも返還請求できる（同法 597 条 3 項）などと規定されていた。

2 平成 29 年改正における改正点

- (1) 平成 29 年改正では、使用貸借に関する規定も改正されており、その主な改正点としては、要物契約から諾成契約（当事者の合意のみで成立する契約）への改正が挙げられる⁽⁴¹⁾。この改正の趣旨について、平成 29 年改正に先立ち、改正に関する議論が行われた法制審議会⁽⁴²⁾において、「従来、使用貸借は親族等の情義的な関係によるものが多かったと考えられるが、現代社会においては、そのような情義的な関係によるものだけではなく、経済的な取引の一環として行われることも多くなっており、目的物が引き渡されるまで契約上の義務が生じないのであれば取引の安全が害されてし

(40) 藤原康宏ほか『民法Ⅳ－債権各論〔第 3 版補訂〕』117-118 頁（有斐閣、2011）。使用借権に対抗力が認められない理由としては、通常、使用借権が設定されるのは、特殊な人的関係（親子、兄弟、夫婦間等）において賃料が無償とされているような場合であり、あえて第三者対抗要件を備える必要はないと考えられているからである（黒沢・前掲注(35)137-138 頁）。なお、この点については、平成 29 年改正後においても、同様に解されている（藤岡康宏ほか『民法Ⅳ－債権各論〔第 5 版〕』147 頁（有斐閣、2023））。

(41) 平成 29 年改正において、民法 593 条は、「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。」と改正された。

(42) 平成 25 年 11 月 19 日開催の法制審議会民法（債権関係）部会第 80 回会議における部会資料 70A「民法（債権関係）の改正に関する要綱案のたたき台(5)」60 頁（法務省 HP、<https://www.moj.go.jp/content/00019451.pdf>）（令和 6 年 6 月 3 日最終閲覧）。

まう。また、民法制定時に比べ、全国にわたる転勤や海外転勤が増えている現代社会においては、例えば、会社員が勤務会社との間で使用貸借として住宅を無償で借りる約束をして遠方へ転勤したところ、勤務会社が住宅を提供しなかったという事案において、使用貸借は要物契約であることから勤務会社には無償で貸す債務が生じないという不合理な結論が生じてしまう。以上から、現代社会においては、目的物の引渡し前でも、使用貸借に契約の拘束力を認める必要があるので、使用貸借を諾成契約とする必要がある。」と説明されている。このように、現代社会においては、使用貸借が単に親族等の情義的な関係から締結されるだけでなく、経済的な取引の一環として行われることが多くなったことから、目的物を引き渡す前の法律関係にも法的拘束力を与えることが望ましいと考え、諾成契約へと変更されたのである⁽⁴³⁾。

- (2) この諾成契約化以外に、①使用貸借の担保責任（改正後の民法 596 条）、②借用物の返還時期及び使用貸借の終了（同法 597 及び 598 条）、③使用貸借終了後の収去義務及び原状回復義務（同法 599 条）、④損害賠償請求権及び費用償還請求権の期間制限（同法 600 条）に関する規定が改正された。その各改正内容をみると、①については、貸主の担保責任を軽減しようという従前からの趣旨が維持されており⁽⁴⁴⁾、②については、従前、目的物の返還に着目した規定となっていたものを、「使用貸借の終了」という観点から終了事由を整備したものとなっており、実質的内容に変更はなく⁽⁴⁵⁾、③については、従来解釈で補われていた点を明文化したものであり⁽⁴⁶⁾、また、④については、従来の規定（改正前の民法 600 条）にもあった、借主の用法違反による貸主の損害賠償請求権及び費用償還請求権は貸主が目

(43) 潮見佳男『民法（債権関係）改正法の概要』286 頁（金融財政事情研究会、2018）。

(44) 筒井健夫=村松秀樹編著『一問一答 民法（債権関係）改正』304 頁（商事法務、2018）。

(45) 筒井ほか・前掲注(44)305-306 頁。埼玉弁護士会編『使用貸借の法律と実務』8-9 頁（ぎょうせい、2021）。

(46) 筒井ほか・前掲注(44)307-308 頁。埼玉弁護士会・前掲注(45)9-10 頁。

的物の返還を受けた時から 1 年以内に請求しなければならない点は維持しつつ、使用貸借が長期間に及んだ場合において、上記各請求権自体が時効により消滅するという不都合な事態を生じさせないため、新たに民法 600 条 2 項を設けて、貸主が目的物の返還を受けた時から 1 年を経過するまでの間は時効は完成しない旨規定したものである⁽⁴⁷⁾。このように、平成 29 年改正における使用貸借に関する改正のうち、諾成契約化以外の点については、従来からの規定を整理・明文化したものといえ、これまでの使用貸借の性質や考え方に大きな影響を与えるようなものではないといえる。

3 平成 29 年改正が使用貸借通達に与える影響

- (1) 上記 2 (1) のとおり、平成 29 年改正における使用貸借に係る主な改正点は、諾成契約化したことである。そこで、この諾成契約化したことが、相続税等における土地の評価にどのような影響を与えるのかという点について検討する必要があるところ、①使用貸借が要物契約とされていた平成 29 年改正前においても、賃貸借と同じような諾成的使用貸借⁽⁴⁸⁾の成立を認めてよいと解されていたことや⁽⁴⁹⁾、また、②上記 2 (1) で述べた改正の趣旨にもあるように、現代社会においては、従来親族等の情義的な関係によるものだけでなく、経済的な取引の一環として行われることも多くなっていることを理由として諾成契約へ改正されたことからすると、使用貸借に係る諾成契約化は、従来からの親族等の情義的な関係に基づく使用貸借に大きな影響を与えるものではないといえる。

このため、使用貸借の諾成契約化は、従来からの親族等の情義的な関係

(47) 筒井ほか・前掲注(44)309 頁。埼玉弁護士会・前掲注(45)10-11 頁。

(48) 諾成的使用貸借とは、その契約の成立ないし効力発生のために物の引渡しを要せず、当事者の合意だけでよいとするものである。民法は要物契約としての使用貸借についてのみ規定をおいているが、契約自由の原則から、これに従わない諾成的使用貸借を締結することも不可能ではないと解されている(稲本洋之助ほか『民法講義 5 契約』〔上井長久〕176 頁(有斐閣、1978))。

(49) 幾代通=広中俊雄編集『新版注釈民法(15) 債権(6)』(有斐閣、2001)〔山中康雄〕82 頁。遠藤・前掲注(34)138 頁。筒井ほか・前掲注(44)303 頁。

に基づく使用貸借が問題になることの多い相続税等における使用貸借の考え方や土地の評価を定めた使用貸借通達に大きな影響を与えるものとは考え難い。

(2) この点、首藤重幸名誉教授も「使用貸借の諾成契約化は、使用貸借が経済的な取引の一環として選択されたことを主たる理由とするが、しかし、現在においても使用貸借をめぐる法的紛争の多くは、従来から使用貸借がおこなわれる中心にあると認識されてきた親族等の情誼的關係のもとでの使用貸借において発生していることは否定できない。経済取引の一環としての使用貸借と従来からの親族間の情誼的關係のもとでの使用貸借の二つの中心点を持つ民法改正後の使用貸借において、今回の諾成契約化は経済取引の一環という中心点に着目したものであり、従来の親族間の情誼的關係のもとでの使用貸借の構成には大きな影響はなく、それゆえ少なくとも相続税法における使用貸借の位置づけに大きな影響がないように思える。」と述べられている⁽⁵⁰⁾。

(3) 以上のとおり、使用貸借の諾成契約化は、従来からの親族等の情義的な関係に基づく使用貸借に大きな影響を与えるものではないと考えられ、また、諾成契約化以外の改正点については、従来からの規定を整理・明文化したものであり、これまでの使用貸借の性質や考え方に大きな影響を与えるようなものではないことに加え、平成 29 年改正後においても、使用貸借が片務契約・無償契約である点に変わりがないことからすると、使用貸借に係る平成 29 年改正は、相続税等における土地の評価を定めた使用貸借通達に大きな影響を与えるものではないと考えられる。

(50) 首藤重幸「使用貸借と贈与税」税務事例研究 180 号 57 頁(日本税務研究センター、2021)。同様に、片山直子教授も、今回の諾成契約化は、相続税法における使用貸借の位置づけに大きな影響はない旨述べられている(片山直子「第 5 章 使用貸借・賃借権」日税研論集 81 号『夫婦・親子と租税法』191 頁(日本税務研究センター、2022))。

第 2 節 使用貸借通達の制定経緯等

土地上に借地権を設定するに当たり、当該土地が借地権の設定に際しその設定の対価として権利金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にある場合には、土地の借主が貸主（地主）に権利金を支払うほか、地代を支払うなど、その土地の使用権に相当する対価の授受が行われるのが通常である。しかし、借主と地主との関係が、親子や夫婦、兄弟などの特殊な関係にある場合には、地代や使用期間などを定めて賃貸借契約を締結することは稀であり、無償による場合が多いものと思われる。この場合、通常支払うべき権利金や地代を支払わないのであるから、当該権利金等を支払わないで済むという利益を受けていると考えられる。このため、課税実務においては、使用貸借通達の制定以前から、この点に関する課税関係について取扱いを定めてきたところである。

そこで、本節では、使用貸借通達制定以前の親族間等において無償で土地を貸借した場合の取扱いの状況や、使用貸借通達の制定経緯及びその概要についてみることにする。

1 使用貸借通達の制定経緯

(1) 使用貸借通達が制定される以前の状況

親族間等において無償で土地を貸与した場合に、相続税法上利益の供与があったものとみるようになったのは、昭和 30 年代に入ってからといわれている⁽⁵¹⁾。例えば、昭和 34 年当時の相続税法 9 条では「第四条から前条までに規定する場合を除く外、対価を支払わないで又は著しく低い価額の対価で利益を受ける場合においては、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額（対価の支払があつた場合には、その価額を控除した金額）を当該利益を受けさせた者から贈与

(51) 白石満彦『借地権課税百年史』282-283 頁（清文社、1992）。

(当該行為が遺言によりなされた場合には、遺贈)に因り取得したものとみなす。(引用者注:ただし書以下省略)」と規定されていたところ⁽⁵²⁾、同条に係る課税実務上の取扱いを定めた当時の相続税法基本通達には、その第 64 条《無利子の金銭貸与等》において「夫と妻、親と子、祖父母と孫等特殊の関係がある者相互間で、無利子の金銭の貸与等があつた場合には、それが事実上贈与であるのかにかかわらず、貸与の形式をとつたものであるかどうかについて念査を要するのであるが、これらの特殊関係のある者間において、無償または無利子で土地、家屋、金銭等の貸与があつた場合には、法第九条に規定する利益を受けた場合に該当するものとして取り扱うものとする。(引用者注:ただし書以下省略)」と定められていた⁽⁵³⁾。

このような中、昭和 40 年に、使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の課税上の取扱いを定めた通達が新たに制定され、全国的な課税上の取扱いの統一化が図られた⁽⁵⁴⁾。その具体的な内容は、昭和 40 年以後(昭和 42 年まで)、賃借権の設定の対価として権利金を支払う取引上の慣行がある地域において、建物等の所有を目的として他人の土地を無償で借り受けた場合には、相続税法 9 条を適用し、その借主に対して、原則として、その借受けの際、土地の所有者からその土地につき通常支払うべき権利金の額に相当する利益(借地権相当額)を受けたものとして贈与税を課税するものであった⁽⁵⁵⁾。ただし、土地の無償使用は、夫婦や親子などの近

(52) 大坪半吾編『最新 相続税法規総覧(昭和 34 年 9 月 1 日現在)』11-12 頁(税務経理協会、1959)。

(53) 大坪・前掲注(52)178 頁。しかしながら、当時の課税実務においては、必ずしも、当該取扱いに定めに沿った全国統一的な課税処理が行われていなかったようである(白石・前掲注(51)283 頁。笹岡宏保『ケーススタディ 相続税財産評価の税務判断』347-352 頁(清文社、2016)。橋本守次『法人・個人の借地権課税のすべて』352-353 頁(税務研究会出版、2005)。伴篤=井口幸英『解説討論式 税務借地権解明 法人税・所得税・資産税との関連』59-61 頁(日本税経研究会、1971)。

(54) 白石・前掲注(51)284-287 頁。高野幸大「使用貸借を巡る課税関係」税務事例研究 47 号 70 頁(日本税務研究センター、1999)。

(55) この課税の根拠について、当時の国税庁担当者は「無償使用による土地使用権の場合には、借地法などによる法的な保護がないことから、借地権に比較し権利としての譲渡性は乏しく、経済的交換価値は劣るのであるが、賃貸借であったならば、通常権

親関係者間で行われることが多く、これらの者間では、土地の無償使用によって利益を与え又は受けたという意識は薄いため、すべての贈与税を課税することは適当ではなく⁽⁵⁶⁾、また、借主の居住の用に供するものについては、贈与税が相続税の補完税である税目的に照らし、特に、その借受時に借地権相当額についての贈与税課税を行わなくても、将来、土地所有者の死亡時にその土地を自用地として評価し相続税を課税することにより、その無償使用に係る土地の課税関係を清算することができるという観点に立ち⁽⁵⁷⁾、例外として、①土地を無償で借り受けた者が当該土地の所有者の特別近親関係者（夫婦や親子など）であること、②その無償使用の基因となった建物を借主が自己の居住の用に供していること、そしてその確認のために、借主及び貸主の連名で記載した「土地の無償使用に関する申出書」を所轄税務署長に提出した場合には、その借受けの際に上記利益は受けなかったものとして、贈与税の課税関係は生じないこととして取り扱われていた⁽⁵⁸⁾。

(2) 大阪地裁昭和 43 年 11 月 25 日判決

上記(1)のとおり、昭和 40 年以後は、賃借権の設定の対価として権利金を支払う取引上の慣行がある地域において、親族間で無償により土地の貸借があった場合には、当該土地の借主が当該土地上に自己の居住用建物を有する場合で所定の届出をした場合を除いては、原則として、相続税法 9

利金の授受を必要とする地域で同じ建物の所有を目的とする土地の使用権を無償で取得することとなるので、借地権に対する課税上のバランスからみてもその利益に対する贈与税課税の必要がある」と述べられている（永野重知「新通達解説／相続税・贈与税関係 使用貸借にかか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」税務弘報 22 卷 2 号 106 頁（1974））。

(56) 甲斐・前掲注(12)871 頁。白石・前掲注(51)284-287 頁

(57) 田口豊「新法令・通達解説 使用貸借についての相続税および贈与税の取扱いについて」税理 17 卷 2 号 79 頁（1974）。桜井巳津男ほか『借地権課税の理論と実務 六訂版』261 頁（財経詳報社、1993）。

(58) 船田健二「新通達解説 使用貸借にかか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」税経通信 29 卷 377 号 64-65 頁（1974）。甲斐・前掲注(12)871 頁。田口・前掲注(57)79 頁。橋本・前掲注(53)353 頁。白石・前掲注(51)284-287 頁。

条を適用し、その借受けの際に土地の所有者から、その土地につき通常支払うべき権利金の額に相当する利益（借地権相当額）を受けたものとして、借主に対し贈与税を課税することとなっていた。

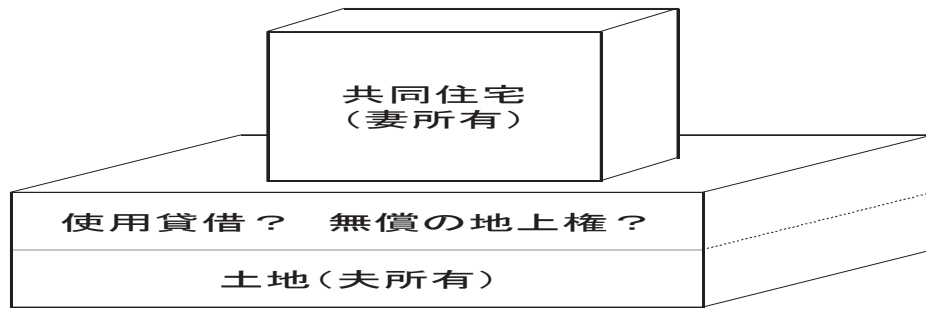
しかしながら、この取扱いを踏まえ、夫所有の土地を妻が無償で借り受け、その土地の上に妻名義の共同住宅を建築したことについて、上記のとおり相続税法 9 条に規定する「みなし贈与」に当たるとしてなされた課税処分の取消訴訟において、大阪地方裁判所は、無償による設定はみなし贈与に当たるとの課税庁の主張を排斥し、当該土地の借り受けは期限を定めず建物所有の目的をもってする使用貸借に基づくものと認定し、当該課税処分を取り消した（大阪地裁昭和 43 年 11 月 25 日判決・行裁例集 19 卷 12 号 1877 頁。以下「大阪地裁昭和 43 年判決」という。）。この大阪地裁昭和 43 年判決の事件の概要等については、以下のとおりである。

イ 事件の概要

当該事件は、原告である納税者が、昭和 40 年 10 月頃、その夫の所有する宅地の一部（本項において、以下「本件土地」という。）を無償で借り受け、他に賃貸する目的を持って、共同住宅 2 階建 8 戸 1 棟の建物を建築したところ、被告である課税庁は、納税者が本件土地の所有者である同人の夫から無償で本件土地の上に設定された地上権の贈与を受けたなどとしてこの経済的利益の額⁽⁵⁹⁾を認定し、納税者に対し贈与税の決定処分等を行ったため、納税者が、この決定処分等の取消しを求めた事件である。

(59) 当該経済的利益の額は、裁決において 64 万 1312 円と認定されており、その計算根拠は、次のとおりである（大阪地判昭和 43 年 11 月 25 日行裁例集 19 卷 12 号 1877 頁〔1882、1885 頁〕）。

2 万 8000 円（1 坪当たりの路線価）×57.26 坪（本件土地部分の面積）×0.4（借地権割合）＝64 万 1312 円



ロ 判決要旨

本件において、大阪地方裁判所は、「被告は、原告の本件土地に対する使用関係は、無償の地上権の設定によるものであると主張するが、その事実を認めるに足る証拠はなく、仮りに被告の主張が、夫婦間の土地使用関係は無償の地上権に基づくものと推定すべきであるとの趣旨であるとしても夫婦間の土地の使用関係が当然に地上権を設定するものとして解すべき法令上又は理論上の根拠はないのみならず物権である地上権が債権である賃借権等に比し土地使用の目的を達するのにより有利であるからといって親族間における土地使用の関係が常に地上権を設定するものと認めるのは相当でなく、むしろ、親族間における土地利用が愛情等の特殊なきずなによって結ばれ、その基礎の上に成立したものであればその間に何等利害関係の対立はないのであるから経済的利害について無色ともいうべき使用貸借が最も適合するというべきであって、地上権のような強力な物権を設定する必要性は毫も存しないといわなければならない。」⁽⁶⁰⁾ (下線引用者) などとして、「本件土地の使用関係が無償の地上権ないしこれに準ずる権利の設定であるとする被告の主張はすべて失当であるところ、冒頭に摘示した各事実に証人 (引用者注: 個人名省略) の証言並びに弁論の全趣旨を総合すると夫 (引用者注: 個人名省略) との間における本件土地の使用関係は、期限を定めず建物所有の目的をもってする使用貸借に基づくものと認めるのを相当とする。」

(60) 大阪地判昭和 43 年 11 月 25 日行裁例集 19 卷 12 号 1877 頁 [1887-1888 頁]。

(61) (下線引用者) と判示して、課税庁の主張を排斥し、課税処分を取り消した。

なお、大阪地方裁判所は、使用貸借により生じる利益額の判断において、「借地権は周知の如く借地法、建物保護に関する法律等により法の手厚い保護の下にあり、そのため土地所有権のうち相当部分が借地権によって浸蝕され或いは代替されているとの観念を生じこれが俗に借地権割合として評価されているものである。これに反し、使用貸借は、無償の使用関係として交換経済の埒外にあるため借地権のような諸立法による社会的保護とは無関係であり農地を除いては、極めて劣弱な保護しか与えられていない。例えば契約の解消（民法 597 条 599 条）、貸主の担保責任（同法 596 条）、借主の費用負担（同法 595 条）等の諸点において借地権に比し著るしい差異があり、この差異はとりも直さず所有権に対する使用借権の制約が借地権に比し微弱であることを証明する。されば、後記の如く、使用貸借による土地使用の利益を使用料として把握するなら格別、その他に、所有権に対する使用借権の制約を借地権割合の如きものとして評価することは、その共通の地盤を欠く点において、又、右の制約に対する借地権割合のような一般的標準の存在しない現在において、甚だ困難であるのみならず、更に加えて、本件の場合、夫婦間の使用貸借であるため貸主たる夫は、民法第 754 条によりいつでも契約の取消ができるから原告の有する使用借権は、普通の使用貸借の場合に比べて一層薄弱となっており、このことは、契約の取消に際し、第三者の権利を害することができないので土地の交換価値の或程度の下落を来すことがあるとしても、原告の有する使用借権の価値自体の評価とは関係がなく、これを左右する原因となるものではない。」(62) (下線引用者) として、本件において被告が、本件土地につき通常支払うべき権利金の額に相当する利益（借地権相当額）を算出する際に用いた計算方

(61) 大阪地判昭和 43 年 11 月 25 日行裁例集 19 卷 12 号 1877 頁 [1890 頁]。

(62) 大阪地判昭和 43 年 11 月 25 日行裁例集 19 卷 12 号 1877 頁 [1891-1892 頁]。

法（借地権割合をもって利益を評価する方法）は、使用貸借については適用できない旨判示した。

以上のような判決結果に対し、課税庁は控訴せず、本判決は確定した。

なお、後述（本章第 4 節の 1 (4)）するとおり、本件の事実関係からすると、無償の地上権設定として判断される余地もあったのではないかと考える。

(3) 大阪地裁昭和 43 年判決後から使用貸借通達が制定されるまで

以上の判決結果を踏まえ、昭和 43 年以後、課税実務では、上記(1)の昭和 40 年制定の通達に定められていた、借主が土地所有者の近親関係者であるかどうか及びその無償使用の基因となった建物が借主の居住用であるかどうかという要件にかかわらず、その土地の使用関係が無償使用に基づくものであれば「無償使用に関する申出書」の提出を求め、贈与税を課税しないこととした⁽⁶³⁾。

しかし、土地の無償使用をめぐる課税については、その後種々問題が提起され、課税実務上の取扱いを統一する必要性が生じたため、国税庁は、昭和 48 年 11 月 1 日付で使用貸借通達を発遣し、建物又は構築物の所有を目的とする使用貸借に係る土地に関する相続税等の取扱いについて所要の整備を図った⁽⁶⁴⁾。

2 使用貸借通達の概要

使用貸借通達は、個人間における建物等の所有を目的とした使用貸借に係る土地や借地権について、その使用貸借の開始があった時点及びその後相続等によりその土地等の所有権の移転があった時点における相続税等の課税上の取扱いを明らかにするとともに、当該取扱いが施行される前に既に使用貸借の開始があった土地等について、今後相続税等の課税関係が生じた場合

(63) 橋本・前掲注(53)359 頁。甲斐・前掲注(12)872 頁。

(64) 甲斐・前掲注(12)872 頁。船田・前掲注(58)65 頁。

における経過的な措置を定めたものである⁽⁶⁵⁾。なお、建物等の所有を目的とする土地の使用貸借は、夫妻や親子などの親族間において行われるのが一般的であるが、当該通達は、使用貸借の当事者が個人であれば、親族関係者であるかどうかの身分関係を問わず、また、その借地上に有する建物が居住用か事業用かを問わず一律に適用される⁽⁶⁶⁾。

その具体的な内容は、要旨、以下のとおりである。

- ① 民法 593 条に規定する使用貸借による土地の借受けや借地権の転借があった場合、当該使用貸借に係る使用权の価額は零として取り扱う（同通達 1 及び 2⁽⁶⁷⁾）。
- ② 使用貸借に係る土地又は借地権を相続又は贈与により取得した場合、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とする（同通達 3）。
- ③ 使用貸借に係る土地の上に存する建物等又は使用貸借に係る借地権の目的となっている土地の上に存する建物等を相続又は贈与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、

(65) なお、同通達の冒頭部分に記載されているとおり、同通達は、個人間の貸借関係の実情を踏まえて定められたものであるため、当事者のいずれか一方が法人である場合のその一方の個人については、課税実務上、原則として、従来どおり法人税の取扱いに準拠して取り扱うこととしている。この趣旨は、例えば、個人と法人との間に土地の貸借がある状態で、当該個人に関して相続開始があった場合において、法人の関係では借地権の存在を前提とする課税上の取扱いがされる一方、個人の関係では使用貸借として自用地価額で評価されると、同一土地について実質的には相続税と法人税とで重複して課税されることになるから、そのような事態を回避して、各課税間の整合性を図るためであると解されている（大阪高判平成 18 年 1 月 24 日税資 256 号順号 10277 参照）。

(66) 永野・前掲注(55)107 頁。

(67) 同通達 2 では、使用貸借による借地権の転借があった場合において、借地権の貸借が使用貸借に該当するものであることについては、当該使用貸借に係る借受者、当該借地権者及び当該土地の所有者についてその事実を確認する旨定めており、その確認に当たっては、同通達に定める別紙様式 1 「借地権の使用貸借に関する確認書」を用いることとしている。

当該建物等の自用又は貸付けの区分に応じ、それぞれ当該建物等が自用又は貸付けのものであるとした場合の価額とする（同通達 4）。

- ④ 借地権の目的となっている土地を当該借地権者以外の者が取得し、その土地の取得者と当該借地権者の間に当該土地の使用の対価としての地代の授受が行われなかったこととなった場合においては、その土地の取得者は、当該借地権者から当該土地に係る借地権の贈与を受けたものとして取り扱う（同通達 5⁽⁶⁸⁾）

以上のほか、使用貸借通達では、土地の無償借受け時に借地権相当額の課税が行われている場合（同通達 6）や、借地権の目的となっている土地をこの通達の施行前に当該借地権者以外の者が取得している場合（同通達 7）の経過的取扱いを定めている。

第 3 節 使用貸借通達を適用した土地評価を巡る主な争訟事例

この使用貸借通達制定後において、使用貸借通達を適用した土地評価に関する相続税等の課税処分に対し、様々な争訟が発生している。

それらの争訟においては、いずれも、土地の使用貸借の財産的価値について、大阪地裁昭和 43 年判決における使用貸借に係る判示内容と同様、使用貸借は、

(68) 同通達 5 では、そのただし書において、土地の使用の対価としての地代の授受が行われなかった理由が使用貸借に基づくものでないとして、その土地の取得者からその者の住所地の所轄税務署長に対し、当該借地権者との連署による「当該借地権者は従前の土地の所有者との間の土地の賃貸借契約に基づく借地権者としての地位を放棄していない」旨を記載した、同通達に定める別紙様式 2 「借地権者の地位に変更がない旨の申出書」を提出した場合には、この限りではない旨定めている。なお、当該申出書の税務上の効果について、国税不服審判所は「外部からはその意思が窺い知れない夫婦、親子間等といった特殊関係者間が一般的である貸借当事者からその意思の積極的な表明を前提とした以上、その提出時点後その借地権者に相続が開始したときには、その借地権は相続財産として相続税の課税対象とされることが当然に予定されていると解すべきであるし、同申出書を提出した貸借当事者の意思の積極的な表明は、この点につき当然に了承し、こうした将来の予定を前提として申し出られたものと解すべきである。」と判断している（同審判所裁決平成 18 年 12 月 22 日裁決事例集 72 集 517 頁〔529 頁〕）。

通常、借主貸主間の特別の情義に基づく信頼関係を基盤として成立しているものであり、借地権のような法律上の手厚い保護を与えられておらず、交換経済の埒外にあるものであることなどを理由として、使用貸借に基づく使用借権の財産価値を零とみるのが相当である旨判断されている⁽⁶⁹⁾。

この点を踏まえ、個々の裁判例等における具体的な争点をみると、①使用貸借により借り受けた土地上に存する建物を貸し付けの用に供していることが、当該土地の評価上、減額要素となるか否か、②土地収用法の取扱いや不動産競売手続の実態を根拠として、使用借権に財産的価値が見いだせるか否か（使用貸借通達に合理性が認められるか否か）、及び③支払われている金員の性質や多寡等から使用貸借と認められるか否かといったものが主なものとして挙げられる。

そこで、本節では、これらの争点に関する主な争訟事例を紹介する。

1 使用貸借により借り受けた土地上に存する建物を貸し付けの用に供していることが、当該土地の評価上、減額要素となるか否かが争われた事例（札幌地裁平成 26 年 5 月 13 日判決・訟月 61 卷 1 号 223 頁）⁽⁷⁰⁾

(69) 同様に判断した主な裁判例としては、静岡地判平成元年 6 月 9 日行裁例集 40 卷 6 号 573 頁（その控訴審判決である東京高判平成 4 年 2 月 6 日行裁例集 43 卷 2 号 123 頁）、大阪地判平成 4 年 9 月 22 日税資 192 号 490 頁（その控訴審判決である大阪高判平成 7 年 7 月 26 日税資 213 号 339 頁。その上告審判決である最三小判平成 9 年 2 月 25 日税資 222 号 538 頁。）大阪高判平成 12 年 5 月 31 日税資 247 号 1150 頁、大阪地判平成 17 年 8 月 18 日税資 255 号順号 10101（その控訴審判決である大阪高判平成 18 年 1 月 24 日税資 256 号 10277）、福岡地判平成 17 年 3 月 31 日税資 255 号 9986（その控訴審判決である福岡高判平成 18 年 5 月 31 日税資 256 号順号 10413）、札幌地判平成 26 年 5 月 13 日訟月 61 卷 1 号 223 頁（その控訴審判決である札幌高判平成 26 年 12 月 19 日訟月 61 卷 1 号 240 頁）などがある。

(70) 当該裁判例と同様に、使用貸借により借り受けた土地上に存する建物を第三者に貸し付けていることが、当該土地の評価上、減額要素とはならない旨判断した主な裁判例等として、静岡地判昭和 63 年 7 月 1 日税資 165 号 4 頁（その控訴審判決である東京高判平成元年 1 月 31 日税資 169 号 219 頁）、静岡地判平成元年 6 月 9 日行裁例集 40 卷 6 号 573 頁（その控訴審判決である東京高判平成 4 年 2 月 6 日行裁例集 43 卷 2 号 123 頁）、東京地判平成 18 年 12 月 5 日税資 256 号順号 10595、那覇地判平成 21 年 11 月 25 日税資 259 号順号 11326、国税不服審判所裁決昭和 61 年 12 月 2 日裁決事例集 32 集 269 頁、同審判所裁決平成 8 年 3 月 29 日裁決事例集 51 集 601 頁、及び同審判所裁決平成 25 年 10 月 1 日裁決事例集 93 集 336 頁などがある。

(1) 事案の概要

本件は、使用貸借により借り受けた土地の上に土地所有者とともに貸家を共有し、その後当該建物を相続した場合の当該土地の相続税評価額について、その土地全体を貸家建付地として評価すべきか否かが争われた事件である。具体的には、生前、被相続人が所有していた 2 つの土地（本項において、以下「本件各土地」という。）に、賃貸マンション（本項において、以下「本件各建物」という。）がそれぞれ 1 棟ずつ建っており、いずれの建物も被相続人 A 及び同人の子である原告が 2 分の 1 ずつ持分を有していたところ、A の相続開始に伴い、原告は本件各土地及び A が有していた本件各建物の所有権 2 分の 1 を相続した。この被相続人の相続開始に伴う相続税の申告において、原告は、本件各土地全体を貸家建付地として評価していたことに対し、課税庁は、本件各土地の 2 分の 1 相当を自用地として評価して更正処分等を行ったため、原告が当該更正処分等の取消しを求めた事案である。

(2) 判決要旨等

本判決において、札幌地方裁判所は、「使用貸借通達 3 は、使用貸借に係る土地を相続により取得した場合における相続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の自用又は貸付けの区分にかかわらず、全て当該土地が自用のものであるとした場合の価額とするとしているところ、建物賃借人の敷地利用権は、一般に建物所有者の敷地利用権に従属しその範囲内で行使されるにすぎないものであるから、建物所有目的の使用貸借により借り受けた土地の上に建築された建物の賃借人の敷地利用権も、建物所有者の敷地利用権すなわち土地の使用借権の範囲内で行使されるものにすぎず、使用貸借通達 1 により土地の使用借権の価額を零として取り扱うこととした以上、同様に零として取り扱うことは当然であり、使用貸借通達 3 の内容も合理的なものであると認められる。」⁽⁷¹⁾（下線

(71) 札幌地判平成 26 年 5 月 13 日訟月 61 卷 1 号 223 頁 [237-238 頁]。

引用者)とした上で、「原告の本件各土地の敷地利用権は使用借権に基づくものと認められるところ、使用貸借通達の趣旨は、(引用者省略)建物所有を目的とする土地の使用借権は、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ことから、このことを財産評価においても適切に反映させるべく、その価値を零として扱うことにあり、この理は、当該土地上の建物が単独所有の場合であっても共有の場合であっても同様に当てはまり、現に、使用貸借通達では、土地上の建物が単独所有の場合と共有の場合とを区別して共有の場合には適用すべきでないなどは規定していないのであるから、(引用者省略)租税平等主義の観点に照らし、本件各土地の評価に当たっても使用貸借通達に則って評価すべきと解するのが相当である。」⁽⁷²⁾と判示した⁽⁷³⁾。なお、当該事件の控訴審判決⁽⁷⁴⁾においても、札幌高等裁判所は、上記原審判決部分を引用し、適法である旨判断している。

本判決については、使用貸借の法的性質に基づいた使用借権の価額を零として取り扱うとする従前からの判断を踏襲するとともに、一般的に借家人の敷地利用権は、建物所有者の敷地利用権から独立した別個の権利ではなく、建物所有者の敷地利用権に従属して、その範囲内での権能において行使されるにすぎないものと解されている⁽⁷⁵⁾ことを踏まえたものであり、妥当なものといえる⁽⁷⁶⁾。

(72) 札幌地判平成 26 年 5 月 13 日訟月 61 卷 1 号 223 頁〔238 頁〕。

(73) 当該裁判例は、土地所有者とともにその土地上の貸家建物を共有することで、使用借権に基づき当該土地を使用している者が、相続により当該土地の所有権及び建物の持分を相続した場合、その取得した土地の相続税評価額をどのように算定するのかについて、直接適用できる通達が存在しない中で、これまでの課税実務を裁判上も是認された点に大きな意味があるとされている(山門由美「判批」訟月 61 卷 1 号 225-230 頁)。

(74) 札幌高判平成 26 年 12 月 19 日訟月 61 卷 1 号 240 頁。

(75) 武田・前掲注(3)1861 頁。甲斐・前掲注(12)877-878 頁。

(76) なお、貸家とその敷地を所有する者が、建物のみを贈与し、その建物の敷地を無償で貸し付けていた場合で、その後、その建物の敷地である土地についても贈与したような場合の当該土地の評価については、課税実務上、貸家建付地として取り扱っている。その理由は、建物の贈与前において、建物の所有者と建物賃借人との間で締結さ

2 土地収用法の取扱いや不動産競売手続の実態を根拠として、使用貸借通達の合理性（使用借権に財産的価値が見いだせるか否か）が争われた事例

(1) 土地収用法の取扱いを根拠として、使用貸借通達の合理性（使用借権に財産的価値が見いだせるか否か）が争われた事例（福岡地裁平成 17 年 3 月 31 日判決・税資 255 号順号 9986）

イ 事案の概要

本件は、使用貸借通達の合理性を争点の一つとする相続税の事件である。具体的には、生前、被相続人が所有していた土地（本項において、以下「本件土地」という。）を同人の妻が使用貸借により借り受けて当該妻名義の建物を建て、法人に店舗として貸し付けていたところ、被相続人の相続開始に伴い、被相続人の妻は本件土地を相続した。この被相続人の相続開始に伴う相続税の申告において、原告らは、本件土地を貸家建付地として評価していたことに対し、課税庁は、本件土地を自用地と判断し、隣地と一体のものとして評価し更正処分等を行ったため、原告らが当該更正処分等の取消しを求めた事案である。

ロ 判決要旨等

本件の争点である使用貸借通達の合理性について、原告らは、公共用地を取得する場合、使用貸借に基づく使用借権は、賃借権の正常な取引価格の 3 分の 1 程度を標準として補償することとしており⁽⁷⁷⁾、使用貸借

れた建物の賃貸借契約は、その建物所有者が土地所有者でもあることから、その建物賃借人は土地所有者の権能に属する土地の使用権をも有しており、この建物賃借人の有する敷地利用権は、建物が第三者に譲渡された場合においても侵害されない⁽⁷⁷⁾と解されている（最一小判昭和 38 年 2 月 21 日民集 17 卷 1 号 219 頁、最一小判昭和 41 年 5 月 19 日民集 20 卷 5 号 989 頁参照）。このことから、賃貸している建物の所有者に異動があり、新たな建物所有者の敷地利用権が使用貸借に基づくものになるなど、その権能が従来の建物所有者の敷地利用権の権能と異なるものになったとしても、それ以前に有していた建物賃借人の敷地利用権の権能には変動がないと解するのが相当であると考えられるためである（武田・前掲注(3)1861-1862 頁。甲斐・前掲注(12)878-879 頁。)

(77) 国土交通省が定めている「公共用地の取得に伴う損失補償基準」(国土交通省 HP、<https://www.mlit.go.jp/common/001338606.pdf>) (令和 6 年 6 月 3 日最終閲覧)によると、使用貸借による権利に対する補償については、当該基準 13 条において「使用

通達は、こうした公共用地の取得に伴う使用借権の消滅に対する補償等と不整合であるなどとして、本件土地を貸家建付地として評価すべきであると主張していた。これに対し、福岡地方裁判所は、「使用貸借は、無償であり（民法 593 条）、契約に定めた時期、それがなくなるときは契約に定めた目的に従った使用収益が終わった後で返還しなければならず（同法 597 条 1 項、2 項）、返還時期及び使用収益目的の定めがないときはいつでも返還請求でき（同条 3 項）、借主の死亡によって終了する（同法 599 条）ものとされている。かかる規定にも照らすと、土地の使用借権は、借主と貸主の間の好意、信頼関係などの人的つながりを基盤とする利用権にすぎず、借主が使用継続を要求する権利は極めて弱いものであって、客観的な交換価値を有するものと見ることは困難であるから、土地の価格の評価に際しては、使用借権の存在を減額要因として考慮することは相当でなく、使用貸借通達には合理性が認められるから、使用貸借通達を本件に適用した点について違法はない。なお、原告らは公共用地の取得の場合との均衡をとるべきことを主張するが、どこに担税力を認めて適正な課税を行うかという見地から財産の評価が問題となる本件とは場面が異なるから、その主張は失当である。」⁽⁷⁸⁾（下線引用者）

貸借による権利に対しては、当該権利が賃借権であるものとして前条の規定に準じて算定した正常な取引価格に、当該権利が設定された事情並びに返還の時期、使用及び収益の目的その他の契約内容、使用及び収益の状況等を考慮して適正に定めた割合を乗じて得た額をもって補償するものとする。」とされ、また、同条における「適正に定めた割合」については、同じく同省が定める「公共用地の取得に伴う損失補償基準細則」（国土交通省 HP、<https://www.mlit.go.jp/tokikensangyo/content/001397834.pdf>）（令和 6 年 6 月 3 日最終閲覧）の第 3 項において、「賃借権に乗すべき適正に定めた割合は、通常の場合においては、3 分の 1 程度を標準とするものとする。」と定められている。なお、当該細則では、賃借権の 3 分の 1 程度とされているが、権利の強弱等は個々の実体に即して判断することとなり、貸主がいつでも土地の返還を求めることができるような場合は、その権利性は極めて薄弱であるといえるから、極端な場合には権利価格が零である場合も考えられるとされている（全国建設研修センター編『用地取得と補償 新訂 10 版』160-161 頁（全国建設研修センター、2019）。公共用地補償研究会編著『公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱の解説 ー補訂版ー』82-83 頁（大成出版社、2021）。）。

(78) 福岡地判平成 17 年 3 月 31 日税資 255 号順号 9986 [11 頁]。

と判示した。また、当該事件の控訴審判決においても、福岡高等裁判所は、「控訴人ら（引用者注：一審原告ら）は、当審においても、争点につき種々主張するが、（引用者省略）使用貸借通達も使用借権の権利としての弱さに照らし合理性を有すると認められ」⁽⁷⁹⁾の旨判示している。

また、使用貸借に基づく使用借権に係る土地収用法の取扱いと相続税等の課税の場面における取扱いとの相違について、立竹木所有を目的として借り受けた土地につき、地上権設定による借受けか（納税者主張）、使用貸借による借受けか（課税庁主張）が争われた相続税の事件⁽⁸⁰⁾では、当該事件の控訴審判決において、大阪高等裁判所は、「土地収用法には、使用借権であってもそれが制限される場合には正当な補償を要するとの規定があるが、同法は、特定の公共事業の用に供するために私人の財産権を強制的に取得することを目的として定められたもので、私人の財産権を直接に侵害するものであることから、正当な補償をすべきことを定めて公共の利益の増進と私的財産の保護との調整を図ったものである。これに対し、相続税法は、相続によって被相続人から相続人に移転する財産に対し租税を課すことを目的とし、相続財産を取得した相続人などの担税力に着目して課税するものであって、土地収用法とはその趣旨・目的を異にするから、土地収用法に右のような規定があるからといって、相続税の課税において、使用借権について土地収用の場合と同様の評価をすべきことにはならず、このように解したからといって憲法 29 条に違反するということとはできない。」⁽⁸¹⁾（下線引用者）と判示している⁽⁸²⁾。

(79) 福岡高判平成 18 年 5 月 31 日税資 256 号順号 10413〔5 頁〕。

(80) 京都地判平成 11 年 2 月 19 日税資 240 号 788 頁。

(81) 大阪高判平成 12 年 5 月 31 日税資 247 号 1150 頁〔1162 頁〕。

(82) 当該裁判例と同様に、使用貸借通達の合理性が争われた相続税の事件において、那覇地方裁判所は、原告の「公共用地の取得に伴う損失補償基準 13 条において、使用借権者に対する補償が定められていることも、使用借権に経済的価値があることを示している旨の主張に対し、「これは特定の公共事業の用に供するために私人の財産権を強制的に取得することから、正当な補償をすべきことを定めて公共の利益の増進と

以上のように、土地収用法の規定からすると、相続税等の課税の場面においても、使用貸借に基づく使用借権は財産的価値を有するものではないかとの疑問が生じ得るところではある。この点、上記の各裁判例においては、土地収用法と相続税法との趣旨・目的の違いを理由として、使用借権の財産的価値を零と取り扱っている使用貸借通達の合理性を判断している。この判断結果は、これまでの相続税等の課税実務における使用貸借の考え方を踏襲するものであり、特に異論はない⁽⁸³⁾。なお、相続税法 22 条に規定する時価は、「課税時期において、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」(評価通達 1 (2)) と定義され、客観的交換価値と解されている⁽⁸⁴⁾ことからすると、譲渡性の乏しい使用借権については、客観的交換価値という観点からの財産的価値が見だし難いということも、判断理由の一つとなり得るのではないかと考えられる。

- (2) 不動産競売の実務を根拠として、使用貸借通達の合理性(使用借権に財産的価値が見いだせるか否か)が争われた事例(岡山地裁平成 14 年 8 月 21 日判決・税資 252 号順号 9175)

私的財産の保護との調整を図ったものであるから、これをもって使用借権に経済的価値があるとは直ちに断じ得ない。」と判示している(那覇地判平成 21 年 11 月 25 日税資 259 号順号 11326 [23 頁])。

- (83) なお、使用貸借通達において使用借権の財産的価値を零と取り扱っている点を踏まえ、使用貸借に係る土地が収用事業により買い取られた場合、譲渡所得の課税実務においては、その土地に対する補償金は全額土地所有者に帰属すべきものとして取り扱うこととしており、当該土地の補償金の一部を使用借人が受領した場合は、当該使用借人が借地権を有していると認められる場合を除き、その受領した補償金については贈与税の課税関係が生ずることになるが、当該使用借人の収受した補償金が、移転料その他の損失の補償である場合には、当該補償金は、本来、当該使用借人に帰属すべき移転補償金等として取り扱うこととしている(国税庁 HP 掲載の質疑応答事例「譲渡所得」のうち「使用貸借に係る土地の補償金の帰属」参照(国税庁 HP、<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/joto/14/01.htm>) (令和 6 年 6 月 3 日最終閲覧))。
- (84) 金子宏『租税法 [第 24 版]』733-734 頁(弘文堂、2021)。相続税法 22 条に規定する時価について、客観的交換価値と解されている旨判断した判例等としては、最小二判平成 22 年 7 月 16 日判時 2097 号 28 頁や東京高判平成 27 年 12 月 17 日判時 2282 号 22 頁などがある。

イ 事案の概要

本件は、相続財産である土地の評価額を争点の一つとする相続税の事件である。具体的には、生前、被相続人が所有していた 2 つの土地（本項において、以下「本件各土地」という。）を被相続人の子である原告 X 及び同じく被相続人の子である原告 Y の夫が使用貸借により借り受けて、本件各土地及び本件各土地に挟まれた土地上に、原告 X 名義の建物 5 棟及び原告 Y の夫名義の建物 1 棟を建築し、原告 X の居住用や法人への貸付用に供していたところ、被相続人の相続開始に伴い、原告らは本件各土地を相続した。この被相続人の相続開始に伴う相続税の申告に対する更正の請求において、原告らは、本件各土地を不動産鑑定評価に基づく金額で評価していたことに対し、課税庁は、本件各土地を使用貸借通達に基づき自用地とした上で、評価通達に基づく金額で一部減額する旨の更正処分を行ったため、原告らが当該更正処分の取消しを求めた事

ロ 判決要旨等

原告らは、課税庁が本件各土地を使用貸借通達に基づいて何らの制約もない自用地として評価したことに対し、使用借権を有する使用借主に何らかの経済的利益があることは明白であり、本件各土地上の建物には借家人が居住していることから、その経済的利益を零とすべき合理的理由はなく、使用貸借に基づく権利の価値は土地の価格の 2 割とするのが不動産競売の実務⁽⁸⁵⁾である旨主張していた。これに対し、岡山地方裁判

(85) 不動産競売の実務では、使用貸借は、特別な信頼関係にある当事者間で締結される契約であるから、市場価格の形成される基盤は薄いのが、使用借権者は土地の利用により相当の利益を有するので、これを使用借権価格として評価するものの、その態様には、賃貸借に近いもの、一時使用的なもの、恩恵的なものなど諸形態があり、また、引渡命令の対象ともなるから、このような諸事情を考慮してその価値割合を決すべきであるとされている。その上で、使用借権の態様、使用借権設定の経緯等から、建物の評価においては、堅固建物である場合には 20%、非堅固建物である場合には 10% を標準として使用借権価格を判定し、建物価格に加算するとされ、また、土地評価においては、当該土地上の建物が堅固建物の場合には 20%、非堅固建物の場合には 10% を標準として当該土地の価格から減価するとされており、いずれの場合にも、その価値割合は、権利存続の安定性、経済的利益の程度、利用形態及び将来予想される利用

所は、「敷地利用権（引用者注：争点となっている本件各土地の敷地利用権）は、その使用収益に応じた対価が支払われていたとは認められないから、その経済的な価値を零とすることが相当である。なるほど、不動産競売手続における使用借権付土地の評価については、使用借権を土地についての負担要因として一定の減価をしているのが実務の一般であるとしても、不動産競売手続と本件のような相続税算出の前提となる不動産評価の場合とは、事情が異なるし、本件における使用借権の底地に対する減価要因としての評価額は看過できないほど高いものではないと解されることなどからすると、使用借権による減価を行わなかったからといって、直ちにその評価によって課税することが違法となるとまではいえない。」⁽⁸⁶⁾（下線引用者）と判示した。また、当該事件の控訴審判決⁽⁸⁷⁾においても、広島高等裁判所岡山支部は、上記原審判断を引用し控訴人ら（一審原告ら）の主張を排斥している。

以上のように、不動産競売の実務からすると、相続税等の課税の場面においても、使用貸借に基づく使用借権は財産的価値を有するものではないかとの疑問が生じ得るところではある。この点、上記の裁判例では、不動産競売手続と本件のような相続税算出の前提となる不動産評価の場合とは事情が異なると述べるにとどまっており、また、何を根拠として「本件における使用借権の底地に対する減価要因としての評価額は看過できないほど高いものではないと解される」のか不明瞭である（これらの点につき、本事件の控訴審判決も同様である。）。このため、当該裁判例については、これまでの相続税等の課税実務における使用借権の価額を零と判断した点については異論がないものの、その判断過程において具体的説明が不足しているように思われる。なお、上記(1)ロでも述べ

状況を総合的に比較考量するものとされている（東京競売不動産評価事務研究会編「競売不動産評価マニュアル（第3版）」『別冊判例タイムズ 30号』79頁（判例タイムズ社、2011）。

(86) 岡山地判平成 14 年 8 月 21 日税資 252 号順号 9175〔13-14 頁〕。

(87) 広島高岡山支判平成 15 年 4 月 10 日税資 253 号順号 9319。

たとおり、相続税法 22 条に規定する時価は、客観的交換価値のことであり、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であるところ、不動産競売が必ずしも自由な取引とは言いがたいことからすると、不動産競売における使用借権の価値判断は、客観的交換価値である時価を基本とする相続税等の課税実務には当てはまらないものと考えられる。

3 支払われている金員の性質や多寡等から使用貸借と認められるか否かが争われた事例（令和元年 9 月 17 日裁決・裁決事例集 116 集 124 頁）⁽⁸⁸⁾

(1) 事案の概要

本件は、相続財産である土地の利用関係が、賃貸借であるか（請求人ら主張）、使用貸借であるか（課税庁主張）が争われた裁決である。具体的には、生前、被相続人が所有していた 2 つの土地（土地 A 及び B。本項において、併せて「本件各土地」という。）について、土地 A については、請求人 X（被相続人の長男）が同人名義の建物を建て居住しており、この土地の借受けに当たり、被相続人と請求人 X との間で土地賃貸借契約を締結し、当該土地 A に係る固定資産税相当額を被相続人に支払っていた。また、土地 B については、請求人 Y（被相続人の長女。本項において請求人 X と併せて「請求人ら」という。）及びその夫が共有名義の建物を建てて居住しており、この土地の借受けに当たり、被相続人と請求人 Y との間で土地賃貸借契約を締結し、当該土地 B に係る固定資産税相当額を被相続人に支払っていた。このような中で、被相続人の相続開始に伴い、土地 A を請求人 X

(88) 当該裁決と同様に、土地の借受けに当たり借主と貸主との間で何らかの金員の支払がある場合の土地使用関係（使用貸借か賃貸借か）を判断した主な裁判例等としては、東京地判昭和 55 年 3 月 6 日行裁例集 32 卷 7 号 1041 頁（その控訴審判決である東京高判昭和 56 年 7 月 16 日行裁例集 32 卷 7 号 1038 頁）、仙台地判平成 17 年 3 月 24 日税資 255 号順号 9971（その控訴審判決である仙台高判平成 19 年 1 月 26 日税資 257 号順号 10617）、新潟地判平成 25 年 1 月 24 日税資 263 号順号 12137、国税不服審判所裁決平成 8 年 3 月 29 日裁決事例集 51 集 601 頁、同審判所裁決平成 13 年 9 月 27 日裁決事例集 62 集 366 頁、同審判所裁決平成 29 年 1 月 17 日裁決事例集 106 集 105 頁などがある。

が、土地Bを請求人Yが相続した。この被相続人の相続開始に伴う相続税の申告において、請求人らは、土地A及びBをいずれも貸宅地として評価していたことに対し、課税庁は、土地A及びBをいずれも自用地と判断し、更正処分等を行ったため、請求人らが当該更正処分の取消しを求めた事案である。

(2) 裁決要旨等

国税不服審判所は、まず法令解釈として「物の使用収益に伴う金員の支払があったとしても、それが対象物の使用収益に対する対価の意味を持たない金員の支払である場合には、民法第 601 条に規定する賃貸借には該当せず、同法第 593 条に規定する使用貸借に該当するというべきである。そして、建物等の所有を目的とした土地の貸借契約には、賃貸借契約又は使用貸借契約があるが、その契約が賃貸借契約であるか使用貸借契約であるかは、その貸借が対価を伴うものであるか否かにより決せられるべきものであり、交付された現金等がある場合にそれが対価性を有するか否かは、当事者の主観的意思を無視はできないものの、これにとらわれることなく客観的に判断すべきものと解され、具体的には、その契約における権利金の有無、支払地代の水準、貸主と借主との関係及びその契約の経緯や趣旨を総合的に考慮して判断すべきものと解される。」⁽⁸⁹⁾（下線引用者）と述べた上で、要旨、①請求人らから被相続人に支払われていた各金員の額が、いずれも当該各土地の固定資産税等相当額と同程度の金額であったこと、②土地の借受けに当たり、請求人らと被相続人との間で権利金の授受がなかったこと、③請求人らから被相続人に支払われている各金員の 1 平方メートル当たりの金額が、近隣の駐車場の 1 平方メートル当たりの金額に比して低廉であったこと、及び④請求人 X 及び請求人 Y 夫婦は、被相続人と親族関係にあったことなどからすると、請求人らから被相続人に支払われていた各金員は、本件各土地の使用収益に対する対価ということとはできな

(89) 国税不服審判所裁決令和元年 9 月 17 日裁決事例集 116 集 124 頁 [134 頁]。

いことなどから、本格各土地の土地使用関係は、いずれも使用貸借である旨判断している。

以上のように、本裁決では、①借主及び貸主の人的関係性、②支払われていた金員の額の多寡（争点となっている土地の固定資産税等や近隣の地代相場との比較など）、③土地の借受けに至る経緯や、④借受け時の権利金授受の有無といった借受け時の状況、⑤土地の借受け後の利用状況などの様々な事実関係を踏まえて、支払われている金員が借り受けている土地の使用収益に対する対価に当たるか否かを明らかにした上で、本件各土地の利用関係（使用貸借か賃貸借か）を判断している。この点については、物の使用収益に伴う金員の支払があったとしても、それが対象物の使用収益に対する対価の意味を持たない金員の支払である場合には、民法 601 条に規定する賃貸借には該当せず、同法 593 条に規定する使用貸借に該当する旨判示した判例（最高裁昭和 41 年 10 月 27 日第一小法廷判決・民集 20 卷 8 号 1649 頁⁽⁹⁰⁾）における判断枠組み⁽⁹¹⁾と整合するものであり、妥当な判断だといえる。

4 小括

-
- (90) 当該判例について、谷口知平名誉教授は、その評釈の中で「使用収益の対価の意味をもつと認められぬ限り、公租公課の負担をしても使用貸借と認めうるという判例法理を示したものであり、使用貸借と賃貸借との区別の判断基準に関する判例法理を一つ加えた意義を有する。」と位置付けた上で、従来の土地使用関係が使用貸借か賃貸借かの判断基準に関する判例法理を紹介し、「これらを総合すると、当事者間に親戚関係、特別の縁故関係、使用者被用者関係などがあり、名義を地代、賃料などという否とを問わず地代家賃として相当と認められる額より著しく低廉な使用料が約されておるならば、留守管理などの労務の価値如何は問題とせず、使用貸借の性格づけがなされ、従つて借家法、借地法、農地法の適用が否定される」と述べられている（谷口知平「判批」『民商法雑誌 56 卷 4 号』689 頁〔689-690 頁〕（有斐閣、1967））。
- (91) この点について、村田渉教授（元東京高裁部総括判事）は、最小一判昭和 41 年 10 月 27 日に対する評釈の中で、「不動産について利用権設定契約が使用貸借契約か賃貸借契約かが争いになった事案では、借主の不動産利用との関係での出捐の有無およびその経済的価値の程度（数額）、不動産の相当賃料額との比較（低廉さ）とともに、貸主と借主との親族、夫婦、雇用者・被用者等の関係の有無・程度を確定した上で、借主の出捐が不動産の使用収益に対する対価として認めるに足りる特段の事情があるかどうかを確定することになる。」と述べられている（伊藤眞=加藤新太郎編『Jurist 増刊 [判例から学ぶ] 民事事実認定』〔村田渉〕191 頁（有斐閣、2006））。

以上のとおり、使用貸借通達に基づいた土地評価を巡る主な争訟事例においては、大阪地裁昭和 43 年判決でも判示されている使用貸借に関する考え方（使用貸借は、無償の使用関係として交換経済の埒外にあるため借地権のような諸立法による社会的保護とは無関係であり、極めて劣弱な保護しか与えられていないこと）を踏まえ、土地の使用貸借に係る使用借権の価額を零として取り扱っている使用貸借通達の合理性が認められている。また、土地の借受けにおいて金員の授受がある場合の土地使用関係（使用貸借か賃貸借か）の判断に当たっては、借主及び貸主の人的関係性や建物所有者が建物を建築（取得）することとなった経緯、建物取得時における借地権課税の有無、支払っている金員の額の多寡など様々な事実関係に基づいて、当該金員が当該土地の使用収益に対する対価と認められるか否かという点を踏まえて、その土地使用関係が判断されているところである。

第 4 節 使用貸借通達を適用して評価することの妥当性の検証

本章第 3 節でみたように、使用貸借通達制定後において、無償で土地を借り受けた場合の土地の評価に関する主な争訟は、土地の使用貸借に係る使用権の価額を争うものや、土地の貸借関係が使用貸借か賃借権かを争うものが多く、大阪地裁昭和 43 年判決以前のように、土地の利用関係について、課税庁が使用貸借ではなく無償の地上権設定であると主張して争ったものは見当たらない⁽⁹²⁾。

そこで、大阪地裁昭和 43 年判決やその他の使用貸借に関する判例等における、土地使用関係の判断基準を整理した上で、想定事例に基づく検討を行い、あらためて使用貸借通達を適用して評価することの妥当性について検証する。

(92) 相続税における土地評価を争点とした事件で、納税者が地上権の存在を主張したことに対し、課税庁が使用貸借を主張した主な裁判例等としては、京都地判平成 11 年 2 月 19 日税資 240 号 788 頁（当該事件の控訴審判決である大阪高判平成 12 年 5 月 31 日税資 247 号 1150 頁）や、国税不服審判所裁決平成 24 年 5 月 22 日裁決事例集 87 集 359 頁などがある。

1 大阪地裁昭和 43 年判決等における土地使用関係の判断基準

(1) 大阪地裁昭和 43 年判決における土地使用関係の判断基準

イ 本章第 2 節の 1 (2)ロのとおり、大阪地裁昭和 43 年判決は、「親族間における土地使用関係は、当事者間の自由なる契約によって成立するものであって、何らの根拠もなく常に地上権を設定したものと認めるのは当事者の意思に合致しないのみならず、当事者はその設定にした法律関係を事実と則さないで主張しうるものではなく、いかなる法律関係が存するかは、もっぱら事実認定の問題に帰する」⁽⁹³⁾などとして、「冒頭に摘示した各事実に証人（引用者注：個人名省略）の証言並びに弁論の全趣旨を総合すると夫（引用者注：個人名省略）との間における本件土地の使用関係は、期限を定めず建物所有の目的をもってする使用貸借に基づくもの」⁽⁹⁴⁾と判断している。

ロ このように、大阪地裁昭和 43 年判決は、親族間における土地利用が愛情等の特殊なきずなによって結ばれ、その基礎の上に成立したものであれば、使用貸借が最も適合すると述べているものの、いかなる場合においても使用貸借関係にあるとは判断しておらず、最終的に、土地使用関係の判断は、もっぱら事実認定の問題であるとし、当該事件における事実関係を踏まえて、土地使用関係は使用貸借に基づくものと認められるとの結論を導き出している。

ハ 以上のような大阪地裁昭和 43 年判決における土地使用関係の判断枠組みからすると、使用貸借か無償の地上権設定かを判断するに当たっては、土地所有者と当該土地の上に存する建物所有者（当該土地所有者と異なる者）との人的関係性、当該建物所有者が当該土地上の建物を建築（取得）することとなった経緯（背景事情）、当該建物の利用の状況などの様々な事実関係から導き出される、当事者間の合理的な意思解釈を踏まえて判断されるものといえる。

(93) 大阪地判昭和 43 年 11 月 25 日行裁例集 19 卷 12 号 1877 頁〔1888 頁〕

(94) 大阪地判昭和 43 年 11 月 25 日行裁例集 19 卷 12 号 1877 頁〔1890 頁〕

(2) その他の使用貸借に関する判例等における土地使用関係の判断基準

イ また、租税事件ではないが、夫婦間の土地使用関係が地上権設定とは認めれないとされた判例⁽⁹⁵⁾において、最高裁判所は、以下のとおり、無償での土地使用関係（使用貸借か無償の地上権設定か）の判断基準を示している。

(イ) 事案の概要

夫A所有の土地上に妻B（戸主）が建物を建て、A B夫婦の居住用として利用するほか、B名義の貸座敷業を夫婦で協力して営んでいたところ、Aの相続開始に伴い、長男Xが当該土地を相続した。その後、Bの隠居に伴い、家督相続によりXが当該建物の所有権を取得したが、その旨の登記をしていなかったところ、Bが当該建物を長女Yに遺贈する旨の遺言をして亡くなったため、Yが当該建物の所有権を取得し、登記をした。本件は、このような事実関係の下で、XがYに対し、X所有の当該土地上にある当該建物の収去、土地明渡等を求めた事案である。

(ロ) 判決要旨等

本事件において、最高裁判所は、原審（その引用する第一審判決⁽⁹⁶⁾を含む。）が、「使用貸借上の権利と解するよりはむしろ地上権の性質を有するものと解すべきであると判示」⁽⁹⁷⁾したことに対し、「建物所有を目的とする地上権は、その設定登記または地上建物の登記を経ることによって第三者に対する対抗力を取得し、土地所有者の承諾を要せず譲渡することができ、かつ、相続の対象となるものであり、ことに無償の地上権は土地所有権にとって著しい負担となるものであるから、このような強力な権利が黙示に設定されたとするためには、当事者がそのような意思を具体的に有するものと推認するにつき、首肯

(95) 最三小判昭和 47 年 7 月 18 日家裁月報 25 卷 4 号 36 頁。

(96) 千葉地判昭和 37 年 9 月 19 日金融・商事判例 335 号 13 頁。

(97) 東京高判昭和 46 年 6 月 29 日金融・商事判例 335 号 10 頁 [12 頁]。

するに足りる理由が示されなければならない。ことに、夫婦その他の親族の間において無償で不動産の使用を許す関係は、主として情義に基づくもので、明確な権利の設定もしくは契約関係の創設として意識されないか、またはせいぜい使用貸借契約を締結する意思によるものにすぎず、無償の地上権のような強力な権利を設定する趣旨でないのが通常であるから、夫婦間で土地の無償使用を許す関係を地上権の設定と認めるためには、当事者がなんらかの理由でとくに強固な権利を設定することを意図したと認めるべき特段の事情が存在することを必要とするものと解すべきである⁽⁹⁸⁾（下線引用者）と判示し、特段の事情を判断することなく地上権を有していたと判断した原審判断を破棄し、原審に差し戻した。

ロ この判例における土地使用関係の判断基準からすると、夫婦その他の親族といったような無償で不動産の使用を許す関係にある場合には、一般的に使用貸借と考えられるものの、当該者間において、強固な権利を設定することを意図したと認めるべき特段の事情が存在する場合には、無償の地上権設定と認められる場合もあるといえる⁽⁹⁹⁾。

（3）土地使用関係の判断基準に関する学説

(98) 最三小判昭和 47 年 7 月 18 日家裁月報 25 卷 4 号 36 頁〔38-39 頁〕。

(99) 当該判例に対する評釈において、後藤勇教授（元大阪高裁部総括判事）は、「本件事案は、前期大審院の大正 15 年の判決の事案（引用者注：大判大正 15 年 11 月 3 日法律新聞 263 号 13 頁。もともと同一所有者に属していた土地とその土地上の建物が別々の所有者に移るときに設定された借地権が、建物所有目的であること、地代等の同意がなかったこと、夫婦間で設定されたものである等の諸事情から地上権が設定されたものと認定された事件である。）と類似しており、右大審院の判決の考え方からすれば、地上権を認める余地が全くないとはいえないかもしれない。」と述べつつも、「しかし、親族間や親しい知人・友人間においては、黙示的に土地の使用を認めて使用関係が設定されることがあり、かつ、右使用関係は無償のことが多い。そしてこのような場合に、地上権は使用貸借上の権利よりもはるかに強力な権利であるから、単なる使用貸借ではなく地上権を認めるためには、余程の強い特段の事由が必要であるというべく、現代における一般社会の常識に照らしてみれば、最高裁判決の説示する通り、せいぜい使用貸借権を設定する趣旨であって、無償の地上権を設定することはあり得ないとみるのが経験則に合致することになる。」と述べられている（後藤勇『民事裁判における経験則 —その実証的研究—』236-238 頁（判例タイムズ社、1990）。

さらに、土地使用関係（使用貸借か無償の地上権設定か）の判断基準に関する学説をみると、「地上権とその他の権利の区別は、結局、契約や遺言解釈の問題である。特に地上権と土地の賃貸借や使用貸借の区別が問題であるが、土地使用の目的、期間の長短、土地を使用する者の地位移転の可否、両当事者の関係、当該地方における慣習などを総合して判断することになるであろう。親族やそれに準ずる者の中での土地の無償使用を認めるのは、地上権ではなく使用貸借とされやすい。」⁽¹⁰⁰⁾（下線引用者）と述べるものや、「長く現実の土地利用がなされている有償の土地利用権が賃貸借であるか地上権であるか、は事案の諸事情を総合して判断するほかない。そのような総合判断を要するという思考枠組は、より問題が深刻である無償の土地利用権の場合も基本的に異ならない。無償の地上権の場合は、地上権と使用貸借に基づく権利とのあいだの懸隔が大きく、地上権であるとされる場合は土地の所有者にとって重篤な負担となる。くわえて、ここでは土地使用の対価の授受がないから、対価の名称などを事実認定の手がかりとすることができず、しかも対価の改訂などの契機を用いて当事者が法律関係の性質を意識する機会も乏しいまま長期の土地利用が事実上続くということになりかねない。判例は、一般的な基準として「(引用者注：引用されている判示の前段部分省略) 土地の無償使用を許す関係を地上権の設定と認めるためには、当事者がなんらかの理由でとくに強固な権利を設定することを意図したと認めるべき特段の事情が存在することを必要とする」とする識別基準を提示しており、これは妥当なものと評価される（最判昭和 47 年 7 月 18 日家庭裁判月報 25 巻 4 号 36 頁、村田渉・判例解説・ジュリスト増刊『判例から学ぶ民事事実認定』〔2006 年〕）。が、やはり基本は、事案に応じて判断するほかない、ということにならざるをえない。」

⁽¹⁰¹⁾（下線引用者）と述べているものがある。

このように、地代等の支払がない場合における土地使用関係が使用貸借

(100) 石田穰『物権法 民法体系(2)』434-435 頁（信山社、2008）。

(101) 山野目章夫『物権法 [第 5 版]』194-195 頁（日本評論社、2012）。

であるか無償の地上権設定であるかを判断するに当たっては、諸般の事情を総合的に判断の対象として判断すべきものではあるが、一般的には、無償で強固な権利を設定することは、通常の場合では考え難いとして、無償の地上権設定ではなく使用貸借と解するのが妥当であるとされている⁽¹⁰²⁾。

(4) 小括

以上のとおり、無償による土地使用関係が使用貸借であるか無償の地上権設定であるかを判断するためには、当事者間の人的関係性や土地を借り受けるに至った経緯等の様々な客観的な事実関係から当事者間の合理的意思解釈を行い、その結果、堅固な権利である地上権を設定することを意図したと認められる特段の事情の存否を判断する必要があるといえる⁽¹⁰³⁾。

このような観点から考えると、大阪地裁昭和 43 年判決の事件においても、夫所有の土地を妻が無償で借り受け、その土地に妻名義の共同住宅を建築し不動産賃貸業を営んでおり、妻名義の建物は共同住宅という堅固な建物で、また、実際に賃貸用として使用しており、加えて、判決記載の事実関係からすると夫から直ちに返還を求められるような状況にはなかったものと推察され、仮に返還を求められたとしても、新築間もない建物で実際に賃貸の用に供されていることからすると、容易に返還できるよ

(102) 一般的に、無償で強固な権利を設定することは、通常の場合では考え難いとして、無償の地上権設定ではなく使用貸借と解するのが妥当であるとの考え方については、下記の各文献などにおいても同様に述べられている。

鈴木禄弥『現代法律学全集 14 借地法 上巻 [改訂版]』144 頁 (青林書院新社、1980)。星野英一『民法概論Ⅱ (物権担保物権)』146-147 頁 (良書普及会、1976)。川島武宜編『注釈民法(7) 物権(2)』[鈴木禄弥] 414 頁 (有斐閣、1974)。林良平ほか編『物権法 注解判例民法 1b』[福田健次] 277 頁 (青林書院、1999)。中川淳「判批」判例タイムズ 292 号 85 頁 (1973)。

(103) 納税者が地上権の存在を主張したことに対し、課税庁が使用貸借を主張した、相続税における土地評価を争点とする裁判例等においても、土地使用関係 (使用貸借か無償の地上権設定か) の判断基準として、最三小判昭和 47 年 7 月 18 日家裁月報 25 卷 4 号 36 頁を踏まえ、無償の地上権のような所有者に大きな負担となる権利の設定を認めるには、当事者が何らかの理由で特に強固な権利を設定することを意図したと認められるべき特段の事情を必要とする旨判断している (京都地判平成 11 年 2 月 19 日税資 240 号 788 頁 (当該事件の控訴審判決である大阪高判平成 12 年 5 月 31 日税資 247 号 1150 頁)。国税不服審判所裁決平成 24 年 5 月 22 日裁決事例集 87 集 359 頁。)

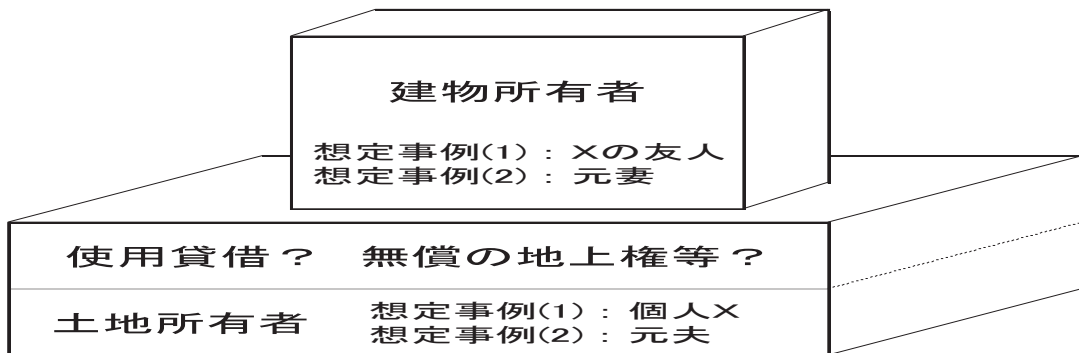
うな状況ではなかったと考えられるため、本件における当事者間の合理的な意思解釈から無償の地上権設定であると解される余地もあったのではないかと思われる。

2 想定事例に基づく使用貸借通達を適用することの妥当性の検証

上記 1 のとおり、土地使用関係（使用貸借か無償の地上権設定か）を判断するに当たっては、個々の事案における様々な事実関係を踏まえて当事者間の合理的な意思解釈を行い判断されるものである。

このように、外形上は使用貸借での土地の借受けではないかと考えられる場合であったとしても、その実態からすると、無償の地上権設定や賃貸借関係に該当し、使用貸借通達を適用することの妥当性を欠くのではないかと思われる事例が存することも考えられる。

そこで、次のとおり、想定事例に基づく検討を行い、相続税等の土地の評価において、使用貸借通達を適用することの妥当性等について考察する。



(1) 役務提供を伴う無償での土地使用関係の場合

イ 別荘（土地及び建物）を所有する者が、明確に期限を定めずに当該土地の一部を無償で友人に使用させ、その友人は、無償で借り受けた土地の上に建物を建てて居住し、当該別荘の管理をしている場合を事例として取り上げて、建物の所有を目的として土地を無償で借り受けた者が土地所有者に対し何らかの役務提供を行う場合を検討する。なお、検討の前提として、別荘の敷地内に友人が所有する建物は、一般の一戸建て住宅のような堅固な建物ではない建物（非堅固な建物）と想定する。

ロ まず、一般的に、建物の所有を目的とする土地の使用貸借は、夫婦や親子間などの親族間で行われることが多い⁽¹⁰⁴⁾とされているが、使用貸借を規定した民法 593 条の条文では、使用貸借の成立要件として親族間といったような人的関係性を求めている。このため、友人関係という点を捉えて使用貸借ではないと判断することはできない。

ハ 次に、使用貸借は、当事者間が使用貸借の期間を定めなかった場合において、①使用及び収益の目的を定めたときは、使用貸借は借主がその目的に従い使用及び収益を終えることによって終了するとし（改正後の民法 597 条）、また②使用及び収益の目的を定めなかったときには、貸主は、いつでも契約の解除をすることができる（同法 598 条）。

そこで、本事例の場合、土地を借り受けた友人は、非堅固な建物を建築し住んでいるところ、当該建物の耐用年数の面からみると、堅固な建物を建築する場合と比して、その借り受けた土地を使用する期間は短いものと推察され⁽¹⁰⁵⁾、また、土地を明け渡すことになった場合にも、堅固な建物より比較的容易に建物を取り壊して土地を明け渡すことが可能であると考えられる⁽¹⁰⁶⁾。このようなことからすると、本事例において、建築した建物が非堅固な建物であるということは、強力な用益物権である地上権の設定なのであるとの認定を否定する要素になるものと考えられる。このように、借り受けた土地上の建物が非堅固な建物なのか堅固な建物なのかという事実は、土地使用関係（使用貸借か無償の地上権設定か）の判断において、強力な用益物権である地上権を設定することを意図したと認められる特段の事情の存否を判断するための要素の一つ

(104) 甲斐・前掲注(12)868 頁。

(105) なお、土地の借受け期間が定められていない中であって、単に金銭的事情から非堅固な建物を建築したというような場合も想定されるため、実際には、非堅固な建物であることを捉えて、借り受けた土地の使用期間を判断することが難しい場合も考えられる。

(106) 実際には、非堅固な建物の場合であったとしても、例えば、新たな居住用建物を取得するための金銭的事情等から土地の明け渡しが容易ではないといったような場合も考えられる。

になり得るものと考える。

この点、法人税の事件ではあるが、個人所有の土地及びその上に存する法人所有の建物を一括して譲渡した際の譲渡代金の帰属が争われた事件で、東京地方裁判所は、原告である法人は土地所有者の夫が代表取締役を務めていること、当該土地所有者自身も原告の取締役であること、原告は、当該土地所有者の承諾を受け鉄筋コンクリート造のビルを建築したこと、原告の当該土地の使用については、無償とし、権利金等の授受もなく、その使用期間も定めなかったことが認められると事実を認定した上で、「原告は、本件土地上に中島ビルを所有するにつき土地所有者（引用者注：個人名につき省略。以下「X」という。）から無償の土地使用権の設定を受けたものというべきであるが、原告のこのような土地使用関係は、それが無償のものであるからといって、直ちにこれを単なる使用貸借とみることは相当でなく、中島ビルが鉄筋コンクリート造であって、長期間にわたって使用することが予定されている大規模かつ堅固な建物であること、原告の経営の実態、Xと原告との関係など前示の特殊事情からすれば、Xとしては、原告の営業廃止等特段の事情のない限り、将来において原告に対し本件土地の返還を求めたりする可能性は實際上ほとんどなく、原告の本件土地の使用関係は、事実上、権利性のかなり強いものであるといえること、また、本件のように会社とその役員間の土地の貸借は、無償使用とはいっても、会社が当該土地を使用して事業遂行し利潤の拡大を図ることによって、土地提供者としてもその利益の還元を期待しうるという関係にあり、情誼のみではなく経済的利害関係をも基礎としていえるといえることなどを考慮すると、その使用関係の性質、内容は、民法所定の地上権そのものではないが、これに類似する使用関係と認めるのが相当である。」⁽¹⁰⁷⁾（下線引用者）と判示し

(107) 東京地判昭和 54 年 3 月 5 日訟月 25 卷 7 号 1941 頁 [1949-1950 頁]。なお、当該事件の控訴審判決である東京高判昭和 55 年 8 月 6 日税資 114 号 329 頁も、原審における当該判断を維持している。

た⁽¹⁰⁸⁾。この判決では、土地上にある建物が長期間にわたって使用することが予定されている堅固な建物であるという点を、土地使用関係の判断材料の一つとしており、この点、他の土地使用関係を争う事件においても、判断要素の一つとなり得るものといえる。

以上のとおり、借り受けた土地上にある建物の構造的な観点からすると、本事例では、借り受けた土地上の建物が非堅固なものであるため、強力な用益物権である地上権の設定というよりは使用貸借であると判断される可能性が大きいのではないかと考えられる。

ニ さらに、本章第 1 節の 1 (1) で述べたとおり、使用貸借の特徴の一つとして、無償契約である点が挙げられるが、借主が貸主との合意に基づき支払や負担をしていたとしても、それが目的物の使用収益の対価としての意味を持たないときは、使用貸借とされている⁽¹⁰⁹⁾。

そこで、本事例の場合、土地を無償で借り受けた者が土地所有者に対して行う役務提供が問題となる。この点、当該役務提供の内容が客観的にその金銭的価値を把握できるものであるとした場合、その金銭的価値が借用物件の固定資産税相当額程度といったように、使用収益に対する対価とは認められない場合には、使用貸借と判断されるものと思われる。

(108) 当該裁判例では、土地使用関係を、民法に規定する使用貸借なのか地上権に該当するのかを明確に判断することなく、地上権に類似する使用関係にあるとして、その使用関係から経済的価値を判断したものであり、注目に値する裁判例といえる。

なお、当該裁判例と同様に、土地使用関係（使用貸借か（納税者主張）、賃貸借か（課税庁主張））が争われた事件において、横浜地方裁判所も、「建物が鉄筋コンクリート造りであって、長期間にわたって使用することが予定されている大規模かつ堅固な営業用建物であること」をその判断要素の一つとして取り上げて、「借地権と認めて差し支えないものと解される。もっとも、右借地権の対価たる権利金、地代の授受があったことを認めるに足りる証拠は存しないが、かかる金員の授受がないからといって借地権の認定を妨げるものではない。」と判断している（横浜地判昭和 59 年 4 月 18 日税資 136 号 38 頁〔69-70 頁〕。なお、当該判決の控訴審判決である東京高判昭和 61 年 2 月 27 日税資 150 号 393 頁も、原審判決における当該判断を維持している。）。

(109) 最一小判昭和 41 年 10 月 27 日民集 20 卷 8 号 1649 頁。鎌田薫ほか編『別冊法学セミナーNo.264 新基本法コンメンタール 債権 2』181 頁〔小笠原奈菜〕（日本評論社、2020）。

しかしながら、その金銭的価値の程度が、使用収益に対する対価と認められる場合には、使用貸借とは認められないものとする（この場合、実質的に有償による土地の借受けに当たると思われるが、当該土地上の建物が非堅固な建物ということからすると、強力な用益物権である地上権の設定というよりは、賃貸借関係と判断されるのではないかと思われる。）。

ホ 以上を踏まえた上で、本事例における土地使用関係について整理すると、友人という特殊関係にある者との間の土地の貸借であり、当該土地上の建物が非堅固な建物という状況にある中で、①当該役務提供の内容が金銭的価値を見いだせないようなものである場合や、②当該役務提供の内容が明確に金銭的価値に換算できるものであったとしても、その金銭的価値が借用物件の固定資産税相当額程度といったように、使用収益に対する対価とは認められない場合には、使用貸借と判断される可能性が高いものと考えられる。この場合の土地評価については、使用貸借通達 1 に基づいて、友人が有する当該土地の使用権は零として取り扱われ、土地所有者の土地については、使用貸借通達 3 に基づいて、自用地価額と評価されることとなる。

また、当該役務提供の内容が明確に金銭的価値に換算できるものであり、かつ、当該金銭的価値の程度が、使用収益に対する対価と認められる場合には、使用貸借ではなく、賃貸借であると判断されるのではないかと考える。この場合の土地評価については、友人が有する賃借権は建物の所有を目的とするものであるから、借地権として評価通達 27 に基づいて評価されることとなり、土地所有者の土地については、借地権の目的となっている宅地（貸宅地）として評価通達 25(1)に基づいて評価されることとなる⁽¹¹⁰⁾。

(110) この場合、当該友人は、土地所有者から無償で借地権を取得したこととなるため、相続税法 9 条の規定に基づいて、贈与税の課税が生じることとなる。また、貸主側には、不動産所得の課税の問題が生じるものと考えられる。なお、実際に、無償での土

(2) 離婚に伴う財産分与による無償での土地使用関係の場合

イ 離婚に伴う財産分与として、夫が有する土地建物のうち、建物を妻の名義とし、その建物の敷地については妻が夫から無償で借り受ける場合を事例として取り上げて、離婚に伴う財産分与により土地を無償で使用する場合を検討する。なお、検討の前提として、財産分与により妻が取得した建物は、建築したばかりの一戸建て住宅（堅固な建物）であり、また、調停や裁判による離婚ではなくお互いの合意によって成立する協議離婚である場合⁽¹¹¹⁾を想定する。

なお、離婚に伴う財産分与として何らかの土地利用権の設定が認められるかという点について、民法 768 条《財産分与》1 項は、協議上の離婚をした者の一方は、相手方に対して財産の分与を請求することができる旨規定しているところ、当事者の協議で財産分与の内容が決められる場合には、当事者の合意によるため、公序良俗に反しない限り、どのような内容を盛り込んでも差支えないと考えられている⁽¹¹²⁾。また、分与の対象財産の所有者と利用者が分離する場合、後日の紛争を防止するために、土地や建物に地上権、賃借権、使用貸借権等を設定することになり、この方法が許されることについてはあまり異論がないといわれている⁽¹¹³⁾。これらのことからすると、協議離婚に伴う財産分与として何らかの

地の借受けがあった場合の土地使用関係（使用貸借か無償の地上権設定か）を判断するに当たっては、人的関係性や建物の構造のみならず、土地の借受けに至る経緯など、様々な事実関係を踏まえて判断する必要があるものと考えられる。

(111) 調停や裁判に基づく離婚の場合、財産分与の内容について、調停委員や裁判官といった第三者が介在することなどから、分与対象財産に関する様々な権利関係（土地使用関係も含む。）を明確にしているケースが多いものと考えられる。このため、離婚調停における調停調書や、離婚訴訟における判決書や和解調書において、離婚に伴う財産分与として妻が取得した建物の敷地を使用貸借で夫から借り受ける旨が客観的に明らかになっている場合には、使用貸借による土地使用関係であるとして、使用貸借通達を踏まえた課税関係となるものと考えられる。

(112) 加藤永一「夫婦の財産関係について（二―完）―夫婦財産の利用関係を契機として―」民商法雑誌 46 卷 3 号 486 頁（有斐閣、1962）。

(113) 大津千明『離婚給付に関する実証的研究』194 頁（日本評論社、1990）。

土地利用権を設定することは、特に問題ないものといえる⁽¹¹⁴⁾。

ロ まず、本事例における人的関係性の面からみると、協議離婚が成立しており、夫婦という特殊な関係性は消滅していることからすると、本章第 1 節の 1 (1) で述べたとおり、当事者関係の特殊な人間関係（親戚、交友など）を前提として行われるのが通常である使用貸借と解することはできないのではないかとの疑問が生ずるところではある。しかしながら、使用貸借を定めた民法 593 条の条文上は、使用貸借の成立要件として夫婦や親子といったような特殊な関係性を成立要件とはしていない。このため、夫婦関係が消滅したという点を捉えて使用貸借ではないと判断することはできない。

ハ 次に、本事例の場合、上記(1)ハで述べたとおり、無償で借り受けた土地の上に存する建物が堅固なものか非堅固なものかという点は、土地使用関係（使用貸借か無償の地上権設定か）の判断において、強力な用益物権である地上権を設定することを意図したと認められる特段の事情の存否を判断するための要素の一つになり得るものである。

上記(1)ハでは、非堅固な建物の場合、堅固な建物に比べ、①耐用年数が短いこと（この点から長期間の使用が見込まれないこと）、及び②建物を撤去し、土地を明け渡しやすいことを理由に、使用貸借と判断される

(114) 離婚に伴う財産分与を争点とした裁判例においても、扶養的財産分与として「夫婦が離婚に至った場合、離婚後においては各自の経済力に応じて生活するのが原則であり、離婚した配偶者は、他方に対し、離婚後も婚姻中と同程度の生活を保証する義務を負うものではない。しかし、婚姻における生活共同関係が解消されるにあたって、将来の生活に不安があり、困窮するおそれのある配偶者に対し、その社会経済的な自立等に配慮して、資力を有する他方配偶者は、生計の維持のための一定の援助ないし扶養をすべきであり、その具体的な内容及び程度は、当事者の資力、健康状態、就職の可能性等の事情を考慮して定めることになる。」とした上で、夫婦共有財産であったマンションについて「諸般の事情を総合すると、扶養的財産分与として二女が高校を、長男が小学校を卒業する時期（離婚から約 8 年を経過した時期）である平成 19 年 3 月 31 日まで本件マンションについて相手方を貸主（引用者注：元夫）、原告人を借主（引用者注：元妻）として、期間を離婚成立日である平成 11 年 6 月 4 日から平成 19 年 3 月 31 日までとする使用貸借契約を設定するのが相当というべきである。」と判断したものがある（名古屋高判平成 18 年 5 月 31 日家裁月報 59 巻 2 号 134 頁〔147-150 頁〕）。

可能性が高い旨述べたところであるが、逆に、堅固な建物の場合は、非堅固な建物に比べ、①耐用年数が長い（この点から長期間の使用が見込まれること）、及び②建物の撤去が困難であり、故に土地の明渡しが難しいといえる。そうすると、土地使用関係の判断において、非堅固な建物の場合と比べると、使用貸借と判断される可能性よりも、無償の地上権設定と判断される可能性が高いのではないかといえる。

そこで本事例の場合、元妻が財産分与で取得した建物が建築したばかりの一戸建て住宅という堅固な建物という、建物の構造面だけから見ると、使用貸借というよりも、無償の地上権設定と判断される可能性が高いのではないかと考えられる。

ニ ところで、上記 1 (4) のとおり、無償の地上権設定と認められるためには、強力な用益物権である地上権を設定することを意図したと認められる特段の事情の存在を立証する必要があるところ、上記(1)ハのとおり、無償で借り受けている土地上の建物が堅固なものか非堅固なものかという点は、その判断に当たり要素の 1 つになり得るものの、そのみをもって特段の事情の存否を判断することは困難だと考える。

ところで、上記(1)ハで紹介した法人税の裁判例では、建物が堅固なものであること以外に、将来において原告に対し本件土地の返還を求めたりする可能性が實際上ほとんどないことや、本件土地の貸借が情義のみではなく経済的利害関係をも基礎としていることも、土地使用関係の判断要素としている。このため、本事例においても、元夫が土地の返還を求める可能性が事実上ないと認められるような事情の存否や⁽¹¹⁵⁾、情義関係のみに基づいた土地貸借か否かという点⁽¹¹⁶⁾も、特別な事情の存在

(115) 例えば、元妻が、他に居住する家屋等がない中で、財産分与により取得した建物において体の不自由な両親や子供の介護等を行う必要があるといった理由により、当該土地から立ち退くことが極めて困難な状況にあり、また、元夫も、その状況を理解して、原則として当該土地の返還を求めないと約しているといったような場合が考えられる。

(116) 離婚に伴う財産分与の場合、夫婦関係が解消されているため、情義のみを基礎とする土地貸借は少ないのではないかと思料される。なお、財産分与の制度機能、制度目

を認定する材料になり得るものとする⁽¹¹⁷⁾。

ホ 以上を踏まえて、本事例における土地使用関係についてみると、元夫婦であった者の中での土地の貸借という、情義的な関係というよりは、将来にわたっての生活補償の意味合いが強い土地の貸借であることや、当該土地上の建物が堅固な建物という事実のほか、建物だけを妻名義にするに至った経緯、当該建物の利用状況や、建物以外の離婚に伴う財産分与の状況などといった様々な客観的かつ具体的な事実に基づいて合理的意思解釈を行い、その結果、地上権を設定することを意図したと認められる特段の事情の存在が認められれば、無償の地上権設定として判断されることになると考える⁽¹¹⁸⁾。この場合の土地評価については、借

的又は法的性質として、夫婦財産関係の清算、離婚後の扶養、離婚慰謝料の3つの要素があると解されている（榮春彦「判批」倉田卓次=後藤勇『別冊判例タイムズ 22 号平成 19 年度主要民事判例解説』137 頁（2008）。岡部喜代子=三谷忠之『実務 家族法講義』126-130 頁（民事法研究会、2006）参照。）。このため、実際に、財産分与に基づく土地使用関係を判断する過程において、土地貸借の基礎となる具体的な理由（根拠）を明らかにする必要がある場合には、客観的な事実関係を踏まえて慎重に検討する必要があるものとする。

- (117) 法人税の事件ではあるが、個人が所有する土地の上に、当該個人が代表取締役を務める同族法人が所有するアパートが存している中で、当該土地上の権利関係が争われた事件において、名古屋高等裁判所は、「形式上賃貸借契約を締結しておらず、従って賃料も支払っていなかったからといって、控訴人（引用者注：土地所有者が経営する同族会社）の右敷地の使用関係を通常の使用貸借関係と見るのは相当ではない。ただし、本件土地は右訴外人（引用者注：土地所有者）の所有であったところ、同訴外人は控訴会社（引用者注：控訴人である当該同族会社）の代表取締役であり、しかも控訴会社は同訴外人一族の同族会社であったから、このような事情の下においては、控訴会社が同訴外人によって経営されている限り、同訴外人が控訴会社に対し右敷地の明渡しを求める可能性はほとんど考えられなかったもので、賃貸借契約が締結されていなくとも、控訴会社の右敷地使用権は通常の使用貸借上の権利とは異なる権利性の強いもの（引用者省略）、いわば借地権・地上権類似の権利関係と認めるのが相当である。」と判示しており、土地の明渡しを求める可能性がほとんどないことを判断要素の1つとしている（名古屋高判昭和 57 年 5 月 24 日税資 123 号 455 頁〔458-459 頁〕）。
- (118) 課税実務においては、離婚に伴う財産分与として資産の移転があった場合には、その分与者は、その分与した時においてその時の価額により当該資産を譲渡したことになるとして、譲渡所得の課税対象としている（所得税基本通達 33-1 の 4）。このため、本事例において、無償の地上権設定が認められた場合、元夫は、当該地上権を時価で譲渡したとして譲渡所得を計算する必要があるものと考えられる。

主が有する敷地利用権は借地権として評価通達 27 に基づいて評価されることとなり、土地所有者の土地については、貸宅地として評価通達 25(1)に基づいて評価されることとなる。

また、本事例において、地上権を設定することを意図したと認められる特段の事情の存在が認められなければ、使用貸借と判断される可能性が極めて高いものとする。この場合の土地評価については、元妻が有する当該土地の使用借権は、使用貸借通達 1 に基づいて零として取り扱うこととなり、土地所有者の土地については、使用貸借通達 3 に基づいて、自用地価額と評価されることとなる。

第 5 節 使用貸借通達に関する一考察のまとめ

- 1 以上のとおり、使用貸借通達について、その制定経緯や概要、制定以降の同通達に関する主な争訟事例をみた上で、大阪地裁昭和 43 年判決や使用貸借に関する判例等における土地使用関係（使用貸借か無償の地上権設定か）の判断基準に基づいて想定事例に基づく検討を行い、あらためて使用貸借通達を適用して評価することの妥当性を考察した。
- 2 使用貸借通達は、使用借権の性質が、借地権のように法律上の手厚い保護を与えられておらず、また、通常、当事者間の好意・信頼関係等にその基盤を持ち、正常な経済取引になじまないものであるから、借地権のように客観的な交換価値を有するものとするのが困難なものであることを前提として、使用貸借による土地の借受けがあった場合における使用借権の価額を零として取り扱っている（この使用貸借通達の根幹をなす使用借権の価額は零であるという取扱いについては、本章第 3 節で述べたとおり、裁判例等において合理性が認められている。）。
- 3 ところで、無償（あるいは低廉な金額）で土地の使用を許す関係にある場合とは、夫婦や親子などの親族関係や友人関係といった特殊な関係にある者間で行われることが多いのが実態であり、それ故、第三者的な立場にある税

務当局が、そのような無償等での土地の貸借の発生やその使用状況の変化を適時に捉えることが容易ではなく、加えて、無償等での土地の貸借の発生から課税時点までに長期間経過している場合もあることからすると、土地使用関係を判断するための事実認定に困難な場面もあるものと思われる。

しかしながら、無償等での土地の借受けといった点を捉えて使用貸借ではないかと考えられる場合であったとしても、その実態からすると、賃貸借あるいは無償の地上権設定に該当し、使用貸借通達を適用することの妥当性を欠くと思われる場合も想定される。

- 4 このような中で、使用貸借通達の適用に当たり、土地の借受けに伴い金員の支払や役務提供が行われている場合において、土地使用関係が使用貸借なのか賃貸借なのかを判断する場合には、本章第 3 節の 4 や第 4 節の 2 (1) で述べたとおり、これまでの裁判例等における判断と同様に、借主及び貸主の人的関係性、支払われている金員の額（役務提供の場合には、当該役務提供を金銭的価値に換算した金額）の多寡、土地の借受けに至る経緯など、様々な事実関係に基づいて、支払われている金員や役務提供の内容が、使用収益に対する対価と認められる場合には、使用貸借ではなく、賃貸借と判断されるものとする。

また、使用貸借通達の適用に当たり、無償による土地の借受けがあった場合において、土地使用関係が使用貸借なのか無償の地上権設定なのかを判断する場合には、本章第 4 節の 1 で述べたとおり、一般的には使用貸借と判断される傾向にあるが、当事者がなんらかの理由で特に強固な権利を設定することを意図したと認めるべき特段の事情がある場合には無償の地上権設定と判断される場合もあることから、この特別な事情の存否を明らかにする必要がある。その存否を明らかにするに当たっては、本章第 4 節の 1 (4) で述べたとおり、当事者間の人的関係性や土地を借り受けるに至った経緯等の様々な客観的かつ具体的な事実に基づいて当事者間の合理的意思解釈を行い、堅固な権利である地上権を設定することを意図していたのか否かを判断することとなり、その際、借り受けている土地の建物の構造（堅固なものか非

堅固なものか) や、土地所有者が当該土地の返還を求める可能性の有無などといった点が、その判断に当たっての考慮要素になるものといえる。

- 5 以上のおり、使用貸借通達に基づいた評価をすべきか否かを判断するに当たっては、個々の事案において把握された様々な事実関係を踏まえつつ、必要に応じて客観的かつ具体的な事実から当事者間の合理的意思解釈を慎重に行い、いかなる土地使用関係が生じているかを見極めた上で、使用貸借通達に基づいた評価をすべきか否かを判断する必要があるものとする。

第 3 章 相当代通達に関する一考察

第 1 節 相当代通達の制定経緯等

1 相当代通達の制定経緯

法人税法では、昭和 36 年に独立した借地権課税の規定が創設され、翌昭和 37 年の改正において、当該借地権課税に関する従来の規定が整備され、その中で、土地の更地価額に照らし相当の地代を収受しているときは、権利金の認定課税を行わないものとされた⁽¹¹⁹⁾。この改正に伴って、その翌年には「借地権の範囲」、「使用対価としての相当の地代」、「通常収受すべき権利金また相当の地代を収受していない場合の権利金の認定」、「相当の地代に満たない地代を収受している場合に認定する権利金の計算」などについて、その取扱いを明らかにする通達が定められた⁽¹²⁰⁾。その後、法人税法では、昭和 55 年に、それまでの税務執行上の経験及び地価情勢等を踏まえて、その当時、現に行われていた借地権の取引実態に対応するため、権利金の認定課税の緩和（借地権の設定に係る契約書において、将来借地を無償返還することが定められ、かつ、その旨を借地人との連名の書面で遅滞なく所轄税務署長に届出たときは、地代の認定課税は行おうが権利金授受の認定課税は行わない旨を定めた法人税基本通達 13-1-7 の新設）及び親会社と子会社・会社と役員等の特殊関係者間で行われる借地権の設定、譲渡、返還等に関する課税関係の弾力化が図られた⁽¹²¹⁾。

以上のような昭和 55 年の法人税法における借地権課税に係る通達整備を受け、相続税等における借地権課税の取扱いと法人税法における取扱いとを

(119) 白石・前掲注(51)165-169 頁。

(120) 白石・前掲注(51)169-183 頁。

(121) 武田昌輔「借地権課税の概要」日税研論集 2 号『借地権課税の研究』15-17 頁（日本税務研究センター、1986）。橋本・前掲注(53)21-24 頁。白石・前掲注(51)205-217 頁。

調整するため、昭和 60 年に相当地代通達が定められた⁽¹²²⁾。

2 相当地代通達の概要

相当地代通達は、建物の所有を目的とする地上権又は賃借権（以下「借地権」という。）の設定に際し、その設定の対価として権利金を支払う取引上の慣行のある地域において、その権利金の支払に代え、①相当の地代が支払われている場合、②相当の地代に満たない地代が支払われている場合（通常の地代が支払われている場合を除く。）③「土地の無償返還に関する届出書」（以下「無償返還届出書」といい、法人税基本通達 13-1-7 に基づき、所轄税務署長等に対し、土地所有者が借地権設定等の契約に際して将来借地人等から無償で土地の返還を受ける旨の合意をした旨を届け出ることを、以下「無償返還届出」という。）が提出されている場合の特殊な賃貸借契約による借地権の設定の際における借地権者の利益の取扱い及びその借地権が設定されている土地についての相続、贈与又は遺贈があったときの土地の評価などについて定めたものである⁽¹²³⁾。

相当地代通達の具体的な内容は、要旨、以下のとおりである。

- ① 相当の地代を支払って土地の借受けがあった場合、借地権者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（同通達 1）
- 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、同通達 2 に定める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して取り扱う（同通達 2）
- ③ 相当の地代を支払っている場合の借地権の価額について、権利金を支

(122) 武田・前掲注(121)18 頁。渡辺淑夫=小林栢弘共著『第四次改訂 借地権課税実務事典』14-15 頁（ぎょうせい、2009）。

(123) 齊藤忠雄「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」旬刊国税解説速報 25 巻 1022 号 8-9 頁（国税解説協会、1980）。甲斐・前掲注(12)775 頁。

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は、零と評価する（同通達 3）

- 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価額は、原則として同通達 2 に定める算式に準じて計算した金額によって評価する（同通達 4）
- ⑤ 無償返還届出書（具体的な様式や記載要領等については、平成 13 年 7 月 5 日課法 3-57 他 11 課共同「法人課税関係の申請、届出等の様式の制定について」に定められている。本稿末尾添付の参考資料参照。）が提出されている場合の借地権の価額は、零として取り扱う。（同通達 5）
- ⑥ 相当の地代を収受している場合の貸宅地の価額は、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 に相当する金額で評価する⁽¹²⁴⁾。なお、この場合において、被相続人が同族関係者となっている同族会社に対し土地を貸し付けている場合においては、昭和 43 年 10 月 28 日付直資 3-22 ほか 2 課共同「相当の地代を収受している貸宅地の評価について」通達⁽¹²⁵⁾（以下「相当地代貸宅地通達」という。）の適用があることに留意す

(124) 借地権の設定されている土地について、権利金を支払うことなく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零として取り扱われていることからすると、この場合の貸宅地の評価は、その土地の自用地としての価額となることも考えられるが、この点につき、控除すべき借地権の価額がない土地といえども、借地借家法による制約を受けること、また、現在借地権の設定に伴う権利金の授受の取引慣行のない地域についても、その土地の自用地としての価額からその価額の 20% の借地権相当額を控除して評価が行われていること（評価通達 25(1)）との権衡上、当該貸宅地の評価についても 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（国税不服審判所裁決平成 22 年 2 月 15 日裁決事例集 79 卷 523 頁。同審判所裁決平成 27 年 3 月 25 日裁決事例集 98 集 163 頁。甲斐・前掲注(12)788 頁。）。

(125) 相当地代貸宅地通達は、被相続人が同族関係者となっている同族会社に土地を貸し付けて相当の地代を収受している場合の当該土地（貸宅地）の評価について、自用地価額から、その 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し、その 20% に相当する金額については、当該同族会社の株式の評価上、同社の純資産価額に算入することとしている。その理由は、その土地の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ことによるものである（国税不服審判所裁決平成 27 年 3 月 25 日裁決事例集 98 集 163 頁。甲斐・前掲注(12)794 頁。）。

る。(同通達 6)

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価額は、当該土地の自用地価額から同通達 4 に定める借地権の価額を控除した金額によって評価する。(同通達 7)

⑧ 無償返還届出書が提出されている場合の貸宅地の価額は、当該土地の自用地としての価額の 100 分の 80 に相当する金額で評価する⁽¹²⁶⁾。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し付けている場合には、相当地代貸宅地通達の適用があることに留意する⁽¹²⁷⁾。

(同通達 8)

以上のほか、相当地代通達では、相当の地代を引き下げた場合(同通達 9)や、相当の地代を支払っている場合の貸家建付借地権等の価額(同通達 10)及び地価税における借地権等の評価(同通達 11)に関する取扱いを定めている。

第 2 節 相当地代通達を適用した土地評価を巡る主な争訟事例

この相当地代通達制定後において、相当地代通達を適用した土地評価に関する相続税等の課税処分に対し、様々な争訟が発生している。

それらの争訟における具体的な争点をみると、①無償返還届出書が提出され

(126) 無償返還届出書が提出されている土地の借地権価額を零と取り扱うことからすると、貸宅地の価額は自用地価額によるべきとも考えられるが、この点につき、無償返還届出書が提出されている土地といえども、借地借家法等の制約を受けること、また、その土地が相続等のときに無償返還されるわけではないことなどを勘案すれば、現在、借地権の慣行のない地域についても 20%の借地権を認容していること(評価通達 25(1))との権衡上、その土地に係る貸宅地の価額の評価についても 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(甲斐・前掲注(12)793 頁。大阪高判平成 12 年 3 月 24 日税資 246 号 1405 頁。東京地判 20 年 7 月 23 日裁判所ウェブサイト)。なお、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、当該土地の自用地価額によって評価することとしている(同通達注書参照)。

(127) 東京地判平成 27 年 7 月 30 日税資 265 号順号 12706。

ている場合の土地に関する評価を定めた相当地代通達 5 や同通達 8 の合理性やその適否を争点とするものや、②相当の地代を収受している場合の土地に関する評価を定めた相当地代通達 3 や同通達 6 の合理性やその適否を争点とするものがあり、また、直接、相当地代通達の合理性等や適否が争われたものではないが、③同族会社との地上権設定契約は経済的合理性を欠くとして、相続税法 64 条《同族会社等の行為又は計算の否認等》1 項を適用して地上権が存するとの納税者の主張を排斥した上で、相当地代通達の取扱いに準じて算出した金額により土地を評価した課税処分の適否が争われたものが挙げられる。

そこで、本節では、これらの争点に関する主な争訟事例を紹介する。

1 無償返還届出書が提出されている土地について、評価通達 25(1)に基づいて評価すべきか、相当地代通達 8 に基づいて評価すべきかなどが争われた事例（東京地裁平成 20 年 7 月 23 日判決・裁判所ウェブサイト（以下「東京地裁平成 20 年判決」という。）」⁽¹²⁸⁾

(1) 事案の概要

本件は、無償返還届出書が提出されている土地について、相当地代通達 8 を適用して評価すべきか否かが争われた事件である。

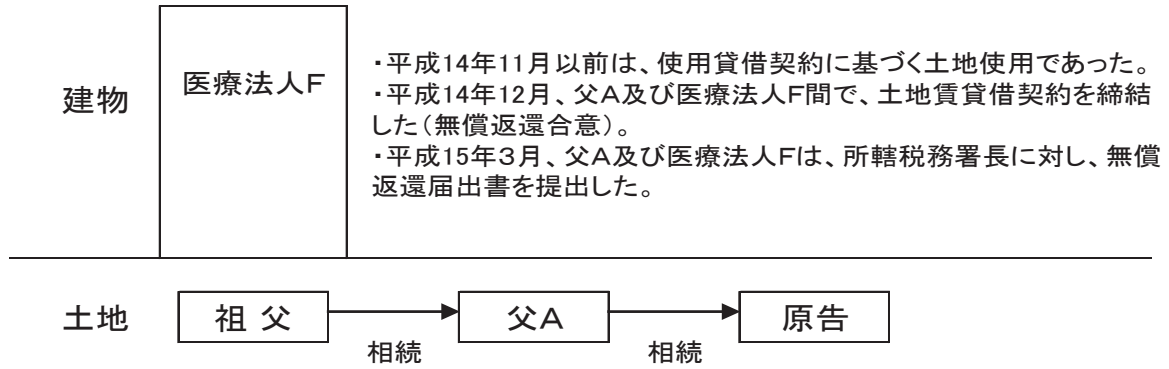
具体的には、原告の父 A がその持分 3 分の 1 を有する土地に、原告の祖父母や原告の父 A が理事として設立された医療法人 F の建物が建っていた。この土地の借受けについて、父 A を含む土地所有者及び医療法人 F は、法人税基本通達 13-1-7 の定めに基づいた無償返還届出書を所轄税務署長に対し提出した。その後、父 A の相続が開始し、それに伴う相続税の申告において、原告は、当該土地を評価通達 25(1)に基づいて申告した。

これに対し、課税庁は、当該土地について無償返還届出書が提出されてい

(128) 当該裁判例のほか、相続税等の課税処分における相当地代通達 5 や同通達 8 の合理性等を争点とする主な裁判例等としては、大阪地判平成 11 年 1 月 29 日税資 240 号 522 頁、大阪高判平成 12 年 3 月 24 日税資 246 号 1405 号、東京地判平成 27 年 7 月 30 日税資 265 号順号 12706、国税不服審判所裁決平成 24 年 10 月 9 日裁決事例集 89 集 380 頁、同審判所裁決令和元年 8 月 19 日裁決事例集 116 集 142 頁などがある。これらの裁判例等においては、いずれも相当地代通達 5 や同通達 8 の合理性が認められている。

ることを理由に、相当地代通達 8 に基づいて評価額を算出し、更正処分等を行ったため、原告が当該更正処分等の取消しを求めた事案である。

昭和61年10月31日建築



(2) 判決要旨等

イ 本件において、東京地方裁判所は、まず、相当地代通達 5 について、
 「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、収受される地代が相当の地代に満たないときであっても、土地所有者から借地人に対し何ら経済的利益が移転しておらず、(引用者省略)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。」⁽¹²⁹⁾ (下線引用者) とした上で、「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

(129) 東京地判平成 20 年 7 月 23 日裁判所ウェブサイト [15 頁]

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させることには、合理性がある⁽¹³⁰⁾と判示した。また、相当地代通達 8 について、「借地権が設定されている土地のうち、無償返還届出書が提出されている場合の土地について課税関係が生じたときは、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、他方で、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、相続開始の時に返還されるものではなく、その返還に際しては借地借家法によ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斜酌されること（財産評価基本通達 25(1)参照）等の点が考慮されたものと解される。そして、このような課税上の取扱いは、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ものとして、合理性がある⁽¹³¹⁾と判示した。

ロ 加えて、本件において原告は、要旨、①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が存在しないこと、及び②無償返還の合意が、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⁽¹³²⁾及び借地借家法 9 条⁽¹³³⁾により無効であるとして、無

(130) 東京地判平成 20 年 7 月 23 日裁判所ウェブサイト [15-16 頁]

(131) 東京地判平成 20 年 7 月 23 日裁判所ウェブサイト [16 頁]。

(132) 旧借地法 11 《借地権者に不利な契約条件の禁止》は、「第二条、第四条乃至第八条ノ二、第九条ノ二（第九条ノ四ニ於テ準用スル場合ヲ含ム）及前条ノ規定ニ反スル契約条件ニシテ借地権者ニ不利ナルモノハ之ヲ定メサルモノト看做ス」と規定し、同法 2 条《借地権の存続期間》など同法 11 条にある各条に規定に反する契約条件で借地権者に不利なものは、契約上定めていないものとみなされていた。この趣旨は、契約条件の決定を当事者の自治に委ねた場合、経済的に優勢な当事者がその地位を利用して契約条件の内容を自己に有利に、相手方に不利に定めがちであるため、借地上の建物において営まれる借地人の社会的・経済的生活の安定を図るという借地法の理念に照らし、対等な当事者による契約を予定する民法の形式的平等原則を修正し、一定の事項についてなされた借地権者に不利な契約条件の効力を否定することとしたとされている（中川淳編『判例コンメンタール〈特別法〉借地借家法』188 頁〔長尾治助〕（三省堂、1980））。

(133) 借地借家法 9 条《強行規定》は、「この節の規定に反する特約で借地権者に不利な

償返還届出書に係る無償返還合意は私法上無意味又は無効であり、そ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代通達 8 の定めは不合理である旨の主張をしていた。この主張に対し、東京地方裁判所は、「無償返還届出は、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事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を有するものとされているということができ、(引用者省略) 本件届出書に係る無償返還届出は、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うことができる。」⁽¹³⁴⁾ (下線引用者) と述べた上で、「原告は、無償返還届出書に係る無償返還合意が、借地借家法の規定等に照らし、私法上無意味又は無効であるとの主張を論拠とするが、以上に述べた無償返還届出の税法上の性質・効果等に照らすと、本件届出書に係る無償返還届出は、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の

ものは、無効とする。」と規定し、同法第 1 節《借地権の存続期間等》にある同法第 3 条《借地権の存続期間》ないし同法 8 条《借地契約の更新後の建物の滅失による解約等》の各規定に反する契約条件で借地権者に不利なものは、無効とされている。なお、同法 9 条の規定の趣旨は、当事者間において形式的に契約自由の原則に任せるならば、その契約内容は、貸主に有利なものとなりやすいといったように、社会的・経済的に力の差がある当事者間において、契約自由の原則を実質的に妥当させるには、法律の力によって実質的平等のための前提を作り出す必要があるため、問題になりそうな事項(借地人に不利な契約内容)について、あらかじめ貸主側の主張(特約)に制限を課することにより、これを実現しようとするものである。なお、借地借家法においては、同法 9 条のほか、同法 16 条及び 21 条にも強行規定が設けられている(田山ほか・前掲注(38)54 頁)。

(134) 東京地判平成 20 年 7 月 23 日裁判所ウェブサイト [19 頁]

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。」⁽¹³⁵⁾ (下線引用者) と判示した⁽¹³⁶⁾。

- ハ 加えて、本件において原告は、仮に無償返還の合意が有効であっても、その特殊な関係は一身専属的であり相続性がない旨主張していた。この主張に対し、東京地方裁判所は、「無償返還届出は、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、当該届出に係る無償返還合意における一部当事者の私法上の地位が相続により A (引用者注：原告の父) から原告及び G (引用者注：A の相続における相続人) に承継されたことによって、(引用者省略) 経済的実態が左右するものではなく、また、(引用者省略) 届出の税法上の効果が影響を受けるものでもない」⁽¹³⁷⁾として排斥した。
- ニ 以上のとおり、当該裁判例は、相当地代通達 5 及び 8 の合理性を認めるとともに、無償返還届出の税法上の意味・効果を判断したのものとして注目に値する判決といえる。その内容は、法人税及び相続税等の課税処理の一貫性の観点から、無償返還届出を定めた法人税基本通達 13-1-1

(135) 東京地判平成 20 年 7 月 23 日裁判所ウェブサイト [19-20 頁]。

(136) この借地法の規定と無償返還の合意との関係について、当該裁判例と同様に、無償返還届出書が提出された土地の評価が争われた相続税の事件において、大阪高等裁判所は、原審判決(神戸地判平成 10 年 4 月 8 日税資 231 号 481 頁)を一部付加訂正した上で、「借地権の設定に際し、将来借地人が当該土地を無償で返還する旨の約定のある場合には、右約定は、借地法上は無効であり、借地人に不利な契約条件としてその定めがなかったものとみなされるが、地主と借地人との間に特殊な関係があるため、右のような定めがされたとき、常に権利金の認定課税を行うことは経済実態に即さないことから、無償返還届出書が提出されたことを要件として、相当の地代の額と実際に収受している地代との差額を借地人に対して贈与したものとして取り扱うにとどめ、権利金の認定課税を行わない取扱を定めたものであり、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、本件通達(引用者注：相当地代通達)により、無償返還届出書が提出されている場合には貸宅地の評価は自用地の価格の 100 分の 80 として評価することと取り扱われ、本件控除は行わないこととされているのであって、本件通達は合理性があり、憲法 29 条や相続税法 22 条に違反しない。」と判示している(大阪高判平成 12 年 3 月 24 日税資 246 号 1405 頁 [1412-1414 頁])。

(137) 東京地判平成 20 年 7 月 23 日裁判所ウェブサイト [21 頁]。

7の趣旨や無償返還届出書が提出された場合の税法上の効果を明らかにした上で、無償返還届出書が提出されている土地に係る相続税等における評価を定めた相当地代通達5及び8の合理性を認めるものであり、妥当なものとする⁽¹³⁸⁾。

2 相当地代通達1に定める相当の地代に該当するか否かや、相当地代通達6の合理性などが争われた事例（平成22年2月15日裁決・裁決事例集79集523頁）⁽¹³⁹⁾

(1) 事案の概要

本件は、生前に被相続人が所有していた土地及びその周辺土地を法人が借り受け、当該法人は、当該土地上に店舗及び駐車場を建設等し使用していた。この土地の借受けに当たり、当該法人は、土地所有者に対し、権利金の授受を行わない代わりに、毎月支払う地代を通常の場合に比べて増額した地代を支払っていた。その後、被相続人の相続が開始し、それに伴う相続税の申告において、請求人は、当該土地を評価通達25(1)に基づいて申告した。これに対し、課税庁は、当該土地について相当の地代を収受していることを理由に、相当地代通達6に基づいて評価額を算出し、更正処分等を行ったため、請求人が当該更正処分等の取消しを求めた事案である。

(2) 裁決要旨等

本裁決において、国税不服審判所は、まず、法人税法施行令137条《土

(138) 当該裁判例に対し、岸田貞夫教授は「基本的に、本裁判所は、相続税法よりも、行政指針にすぎない通達に依存しすぎており、通達に無批判なほどに、それによっている点が問題である。」などとして、「本判決の結論は、賛成できるものの、その理由等において通達に依存しすぎているとの感をいだかせるものである。」と述べられている（岸田貞夫「判批」TKC税研情報18巻4号167頁（TKC税務研究所、2009）。また、浅妻章如教授も、「判旨は、原告主張に対し論点ごとに応じる誠実さを見せるが、私も通達に依存しすぎとの印象を抱く。」と述べられている（浅妻章如「判批」ジュリスト1405号198頁（2010））。

(139) 当該裁決のほか、相続税等の課税処分における相当地代通達3や同通達6の合理性等を争点とする主な裁判例等としては、国税不服審判所裁決平成26年4月22日裁決事例集95集279頁、国税不服審判所裁決平成27年3月25日裁決事例集98集163頁といったものがある。これらの裁判例等においては、いずれも相当地代通達3や同通達6の合理性が認められている。

地の使用に伴う対価についての所得の計算》の趣旨について、「経済的な観点から権利金の授受に代えて権利金の授受を伴う場合の地代よりも高額な地代、すなわち、その土地の自用地（更地）としての経済的価値との比較において法人税法施行令第 137 条に規定する相当の地代を支払うことにより、当該地代の資本還元額がその土地の自用地（更地）としての価額と同等となるからである。この場合には、貸し付けられた土地であっても、収益力において自用地と異なることがない土地となる。こうした経済的実態に合わせ、法人税法施行令第 137 条は、借地権の設定に当たり権利金を授受する取引上の慣行があるにもかかわらず権利金を授受しなかった場合であっても、その土地の使用の対価として、同条に規定する相当の地代を授受するときは、その取引は正常な取引であるとみて、借地人への経済的価値の移転がないものとして権利金相当額の認定課税をしないように規定している。（引用者省略）相当地代通達 1 の定めも同様の考えに立ち、借地権の設定に際して、その設定の対価として通常権利金を授受する取引上の慣行のある地域において、通常收受される権利金に代えて相当な地代が收受される場合、借地人には借地権の設定による利益はないものとして取り扱われ、この取扱いは、当審判所においても相当と認められる。」⁽¹⁴⁰⁾

（下線引用者）と判断した。また、相当地代通達 6 が、その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旨定めている点について、「これは、控除すべき借地権の価額がない土地といえども、借地借家法による制約を受けること、また、現在借地権の設定に伴う権利金の授受の取引慣行のない地域についても、その土地の自用地としての価額からその価額の 100 分の 20 の借地権相当額を控除して評価が行われていることとの権衡上、当該貸宅地の評価についても 100 分の 20 を控除することが適当であるとの考えによるものと認められ、この考えに基づく評価方法は、当審判所においても相当と認められる。」⁽¹⁴¹⁾と判断した。これら

(140) 国税不服審判所裁決平成 22 年 2 月 15 日裁決事例集 79 集 523 頁〔530 頁〕。

(141) 国税不服審判所裁決平成 22 年 2 月 15 日裁決事例集 79 集 523 頁〔531 頁〕。

の点を踏まえ、国税不服審判所は、相当の地代の具体的判断基準として、法人税基本通達 13-1-2 などの各定めは相当と認められるとした上で、本件の場合、争点となっている土地の地代の割合が相当地代通達 1 に定めるおおむね 6% を超える 16.3% であることから相当地代通達 6 に基づいて評価することが妥当であるとして請求人からの請求を棄却した。

以上のとおり、本判決は、権利金の授受に代えて相当の地代を収受している場合の取扱いを定めた法人税法施行令 137 条の趣旨を明らかにした上で、当該規定を踏まえて制定された相当地代通達 1 や同通達 6 の合理性について判断しており、妥当なものとする。しかしながら、本判決では、相当の地代の具体的な判断基準につき、特段の理由を述べることなく、法人税基本通達 13-1-2 などの各定めを合理性を認定していることからすると、多少なりとも、当該判断基準に合理性が認められることの根拠や理由を述べておく必要があったのではないかと考える⁽¹⁴²⁾。

3 同族会社との地上権設定契約は経済的合理性を欠くとして、相続税法 64 条 1 項を適用し、地上権が存するとの納税者の主張を排斥した事例（大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決・訟月 47 卷 10 号 3106 頁）⁽¹⁴³⁾

(1) 事案の概要

(142) なお、相当地代通達 1 に定める相当の地代の率 6% の合理性が争われた事件において、神戸地方裁判所は、「相当地代通達に定める相当の地代の率 6 パーセントは、本件相続開始当時の市場利回りに比して高率であることが窺われるが、相当地代通達は、（引用者省略）権利金の支払に代えて相当の地代が支払われている場合等の特殊な場合について、相続等があった場合の借地権等の評価について例外的な取扱いを定めたものであることからすると、同通達の年 6 パーセントという地代の率は、著しく不合理とまでいうことはできない。」と判示している（神戸地判平成 12 年 9 月 29 日税資 248 号 1062 頁 [1083 頁]）。当該事件の控訴審判決においても、大阪高等裁判所は、上記原審判断部分を引用し、適法である旨判断している（大阪高判平成 13 年 5 月 24 日税資 250 号順号 8905）。

(143) 当該裁判例と同様に、課税庁が、相続税法 64 条 1 項を適用して、納税者が同族会社と締結した地上権設定契約を否認した上で、当該地上権設定契約の対象となっている土地の評価額を相当地代通達の定めに基づいて評価して行った更正処分等は適法である旨判断した裁判例として、大阪地判平成 15 年 7 月 30 日税資 253 号順号 9402（その控訴審判決である大阪高判平成 16 年 7 月 28 日税資 254 号順号 9708。）がある。

本件は、相続税の申告において、原告が同族会社との間で土地の地上権設定契約を締結していることを理由に、当該土地の自用地価額から相続税法 23 条に規定する地上権割合 90%相当額を控除して評価していた。これに対し、課税庁は、当該地上権設定契約は不自然・不合理であるなどして、相続税法 64 条《同族会社等の行為又は計算の否認等》1 項を適用した上で、当該土地を相当地代通達 6 (1) に準じて、自用地価額の 80%相当額と評価して更正処分等を行ったため、原告が当該更正処分等の取消しを求めた事案である。

(2) 判決要旨等

本判決において、大阪地方裁判所は、まず、相続税法 64 条 1 項の規定の趣旨について、「右規定（引用者注：相続税法 64 条 1 項）によれば、同族会社を一方当事者とする取引が、経済的な観点からみて、通常の経済人であれば採らないであろうと考えられるような不自然、不合理なものであり、そのような取引の結果、当該同族会社の株主等の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがある場合には、税務署長は、当該取引行為又はその計算を否認し、通常の経済人であれば採ったであろうと認められる行為又は計算に基づいて相続税又は贈与税を課すことができるものと解するのが相当である。」⁽¹⁴⁴⁾と述べた上で、本件における納税者が同族会社と締結した地上権設定契約について、①駐車場経営という利用目的に照らすと、極めて強固な利用権である地上権が設定されたことは極めて不自然であること、②地上権の内容も、営業収益と比較して余りにも高額に設定されていること、③被相続人の年齢を考えると、経済合理性を全く無視したものであるといわざるを得ないことを理由に、
「本件地上権設定契約は、通常の経済人であれば到底採らないであろうと考えられるような不自然、不合理な取引であるということができ、また、評価通達 25 項、86 項及び相続税法 23 条の規定によれば、本件地上権の

(144) 大阪地判平成 12 年 5 月 12 日訟月 47 卷 10 号 3106 頁 [3143 頁]。

存在を前提とした場合、本件宅地等は、自用地の価額からその 90 パーセント相当額を控除したものとして評価されることになるため、原告らの相続税の負担を大幅に減少させる結果となることが明らかである。」⁽¹⁴⁵⁾ (下線引用者) として、相続税法 64 条 1 項を適用し、本件における地上権設定行為を否認した。

このように、本件における納税者の地上権設定行為を否認した上で、大阪地方裁判所は、本件で争点となっている土地評価について、「借地権が設定され、かつ、相当の地代が支払われている土地について、自用地(更地)としての価格の 80 パーセントに相当する金額によって評価すると定めている相当地代通達 6 項(1)は、土地所有者が高額の地代を収受することによって当該土地の資本的活用を十分図ることができる場合(すなわち、地代の資本的還元額が当該土地の自用地としての価額と等しくなるような場合)においては、借地権としての経済的価値はほとんど認識されず、当該土地の底地価額は自用地としての価額とほぼ同額に評価されるべきであるとの理由に基づくものである。そして、かかる趣旨は、借地法の適用のある借地権についてのみならず、本件宅地等のように借地法の適用のない借地権についても妥当する上、一般に借地法の適用のある借地権の方が借地権の適用のない借地権に比して権利保護の程度が弱いことをも併せ考慮すると、被告尼崎税務署長が、本件宅地等を相当地代通達 6 項(1)に準じて、自用地としての価額の 80 パーセントに相当する金額によって評価したことには合理性がある」⁽¹⁴⁶⁾と判示した。なお、当該事件の控訴審判決⁽¹⁴⁷⁾においても、大阪高等裁判所は、上記原審判示部分を引用し、適法である旨判断している。

本件では、相当地代通達に関し、同通達 6 (1)の趣旨や、当該定めは借地法の適用のない借地権についても妥当するものであるといった点につい

(145) 大阪地判平成 12 年 5 月 12 日訟月 47 卷 10 号 3106 頁 [3144 頁]。

(146) 大阪地判平成 12 年 5 月 12 日訟月 47 卷 10 号 3106 頁 [3146 頁]。

(147) 大阪高判平成 13 年 5 月 24 日税資 250 号順号 8905。

て判断しているが、それ以上に、相続税法 64 条 1 項を適用して納税者及び同族会社間で締結した地上権設定契約を否認したという点において特筆すべき判決だといえる。

4 小括

以上のおり、相当地代通達に定められている、相当の地代を支払っている場合（同通達 3 及び 6）や無償返還届出書が提出されている場合（同通達 5 及び 8）の借地権や貸宅地の評価については、いずれの場合も借地人への経済的価値の移転が認められないという相当地代通達の基本的な考え方を踏まえ、いずれも合理性が認められているところである。

次節では、以上のような相当地代通達を巡る争訟のうち、法人税の課税処理とも密接に関係し、比較的最近も争いになっている、無償返還届出書が提出されている場合の土地の評価について、以下検討する。

第 3 節 相続税等の土地評価における無償返還届出の位置付け

1 無償返還届出の制度概要

(1) 無償返還届出とは、昭和 55 年の通達改正において整備された法人税における課税上の制度であり、法人税基本通達 13-1-7 《権利金の認定見合せ》に定められている。

法人税法では、借地権の設定等に当たっては相応の借地権利金を授受することが正常な取引条件であるという立場に立って、仮に関係会社間や同族会社とその代表者の間など、特殊な関係にある者相互の間における借地権の設定等に際して、借地権利金の授受が行われなかった場合には、原則として、当事者間で借地権利金相当額の贈与があったものとして、土地所有者たる法人についてはこれを寄附金の限度計算の対象とし（借地人が役員等である場合には、給与とする。）、また借地人たる法人については、借地権の価額に相当する受贈益があったものとして課税するという考え方が採られている。しかし、常に一律に借地権利金の認定課税が行われると

いうことは必ずしも実情に即しているとはいえないことから、法人税法施行令 137 条において、借地権利金の授受に代えて、当該土地の価額に照らしその使用の対価としての相当の地代⁽¹⁴⁸⁾を授受することとしている場合には、その取引は正常な取引条件でなされたものとして、借地権利金の認定課税が行われない旨が明らかにされている⁽¹⁴⁹⁾。つまり、借地取引における権利金と地代との関係は、そのいずれもが土地の収益力の実現の一形態に他ならず、一方が高くなれば他方が低くなるという逆相関関係に立つものであるから、そのいずれによっても、その権利金なり地代なりが全体として当該土地の使用の対価としての経済的合理性を持つ限りは、それはそれで正常な取引条件といわざるを得ないのであって、法人税法施行令 137 条における「相当の地代」もそのような考え方に立つものである⁽¹⁵⁰⁾。

そこで、仮に借地権の設定に際し、通常借地権利金を収受せず、しかも相当の地代に満たない地代しか収受しないため、税務上、その取引関係を正常な姿に引き直して課税関係を処理する場合にも、借地権利金の認定だけにこだわる必要はなく、特に当事者が特殊な間柄にあるため、借地人に権利意識が希薄な場合には、地代の認定という方法で問題を解決することの方がむしろ経済実態になじむと考えられる。このため、法人税基本通達 13-1-7 において、法人が借地権の設定等により他人に土地を使用させた場合において、これにつき、通常、収受すべき借地権利金を収受せず、

(148) 「相当の地代」については、法人税基本通達 13-1-2 《使用の対価としての相当の地代》において定められており、具体的には、借地権の設定等により他人に土地を使用させた場合において、これにより収受する地代の額が当該土地の更地価額（権利金を収受しているとき又は特別の経済的な利益があるときは、これらの額を控除した金額）に対しておおむね年 8% 程度のものであるときは、その地代は法人税法施行令 137 条に規定する相当の地代に該当するものとされている。なお、平成元年 3 月 30 日付直法 2-2 「法人税の借地権課税における相当の地代の取扱いについて」通達により、当分の間、法人税基本通達 13-1-2 にある「年 8%」を「年 6%」に読み替えて運用することとされている。

(149) 松尾公二編著『法人税基本通達逐条解説 11 訂版』1442 頁（税務研究会出版局、2023）。

(150) 松尾・前掲注(149)1455 頁。

かつ、相当の地代の額に満たない地代しか授受しないこととしたときであっても、その借地権の設定等に係る契約書において将来借地人がその土地を無償で返還することを明らかにするとともに、その旨を土地所有者及び借地人との連名の書面（無償返還届出書）により遅滞なく所轄税務署長等に届け出たときは、その土地の使用期間を含む各事業年度において、その実際に授受する地代の額が相当の地代の額に満たない部分につき認定課税が行われるにとどめ、借地権利金の認定課税は行われなかったこととしているのである⁽¹⁵¹⁾。このように法人税基本通達 13-1-7 は、借地権利金の認定課税が行われなかったための手続を定めたものといえる。

(2) 上記(1)のとおり、無償返還届出は、土地所有者と借地人との間において将来無償で借地権を返還することを約した契約に基づいており、また、その点について、土地所有者及び借地人の連名の書類（無償返還届出書）により明らかになっていることから、その借地権について相続等があったときには、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ものであると考えられる⁽¹⁵²⁾。このため、相当地代通達では、無償返還届出書の提出されているその土地の借地権価額は、本章第 1 節の 2⑤のとおり、零として取り扱うこととし（同通達 5）、また、無償返還届出書が提出されている場合の貸宅地の価額は、本章第 1 節の 2⑧のとおり、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（同通達 8）。

(3) なお、無償返還届出書が提出された場合には認定課税が行われなかったことからすると、その手続を定めた法人税基本通達 13-1-7 は、効力要件としての手続規定ではないかとの考えも生ずるところである。この点、無償返還届出の場合ではないが、通達において手続要件を定めることの是非が争われた所得税の事件、具体的には、平成 10 年改正前の所得税基本通達 51-19《形式基準による債権償却特別勘定の設定》の定めに基づいて債権

(151) 松尾・前掲注(149)1456 頁。

(152) 甲斐・前掲注(12)785 頁。

償却特別勘定への繰入れを行う場合に、その繰入れを行う年分に係る確定申告書に明細を記載した書類の添付する旨を定めていた同通達 51-25《明細書の添付》の定め合理性が争われた事件⁽¹⁵³⁾の控訴審判決において、大阪高等裁判所は、納税者の「債権償却特別勘定⁽¹⁵⁴⁾への繰入れにつき、明細書の添付することは要件ではない。明細書の添付は、それがあれば繰入れの事実がはっきりするといった程度のものにすぎず、明細書以外の書面によってそれが証明されれば、明細書の添付は不要である。したがって、この点についての原判決の判断は正当である。」⁽¹⁵⁵⁾との主張に対し、所得税基本通達 51-19 による債権償却特別勘定の設定は、①所得税法 51 条 2 項⁽¹⁵⁶⁾の合理的、弾力的運用を期すための制度であること、②納税者が、その意思により債権償却特別勘定への繰入れをせずに、債権の貸倒れ事実の確定時に必要経費に算入できること、③課税庁として、債権償却特別勘定への繰入れを行う場合に、債権の回収ができないと見込まれる金額を把握することが困難であり、あらかじめ納税者に明確に表示させる必要があることなどの諸点を総合考慮して、「債権償却特別勘定への繰入れを明確にするために、納税者をして当該年分に係る確定申告書に明細書を添付することを求める通達 51-25 の規定には合理性があり、しかもこれは、単なる訓示規定ではなく、債権償却特別勘定の繰入れを認めるための要件をなす

(153) 大阪地判昭和 63 年 12 月 26 日税資 166 号 288 頁。

(154) 債権償却特別勘定の制度は、貸金等に貸倒れの実事が発生していない場合であっても、債権者に一定の実事が発生したときは、一定の条件の下に、その貸金等の一部を債権償却特別勘定に繰入れることにより、実質的に部分的な貸倒損失の計上を認めるものであり、税務署長の認定により設定される場合（所得税基本通達 51-18）と形式基準により設定される場合（同通達 51-19）とがある（田中治「判批」シュトイエル 353 号 5 頁（税法研究所、1991））。

(155) 大阪高判平成元年 9 月 26 日税資 173 号 950 頁〔955 頁〕。

(156) 所得税法 51 条 2 項は、事業所得等を生ずべき事業について生じた債権の貸倒損失の金額を、その者のその損失の生じた日の属する年分の所得計算上必要経費に算入する旨定めており、その場合の貸倒れは、債権の全額の貸倒れを意味するものと一般的に解されている（所得税基本通達 51-12。内野正昭監修『所得税基本通達逐条解説平成 8 年版』480 頁（大蔵財務協会、1996）。田中・前掲注(154)4-5 頁。）。

規定であると解するのが相当である。」⁽¹⁵⁷⁾（下線引用者）と判示し、原審判断を取り消した⁽¹⁵⁸⁾。この裁判例からすると、通達に効力要件としての手続規定が定められていたとしても、直ちに不適法なものとして否定されるものではないと考えられる⁽¹⁵⁹⁾。

そこで、当該裁判例における判断根拠となった事由のうち、上記①ないし③の点を踏まえつつ、法人税基本通達 13-1-7 についてみると、まず、①については、所得税法 51 条《資産損失の必要経費算入》2 項において、「その事業の遂行上生じた売掛金、貸付金、前受金その他これらに準ずる債権（本項において、以下「貸金等」という。）の貸倒れ」を資産損失として必要経費に算入する旨規定しているところ、法律上貸金等が依然として存在する場合には、その貸金等の一部が事実上回収不能と認められるとき

(157) 大阪高判平成元年 9 月 26 日税資 173 号 950 頁 [957 頁]。

(158) 当該高裁判決に対し、田中治教授は「事案によって事実が異なるが、ごく一般的に言えば、これら明細書等の添付がないからといって、手続等の不完全性を理由に、そもそもこれらの手続、形式を経てその実現が予定されていた納税者の権利、利益そのものを完全に否定し、あるいは制約することは、明文の根拠なくしては許されない、ということになるであろう。税務行政の適正かつ効率的な運営という一般的要請があるからといって、これを理由として納税者の実体法上、救済法上の権利、利益の制約が直ちに正当化されるものではない。いうまでもなく、公平性といった一般的論拠ではなく、明文の法的根拠に基礎づけられねばならない。」と批判的な意見を述べられている（田中・前掲注(154)14-15 頁）。

(159) 「あらかじめ税務署長の認定を受けること」を通達適用の要件としていた所得税基本通達 51-18《認定による債権償却特別勘定の設定》の適否が争われた事件においても、大阪地方裁判所は、「51-18 の「あらかじめ税務署長の認定を受けること」との要件は、右通達が「債務者につき、債務超過の状態が相当期間継続し、事業好転の見通しがなく」という一義的でない要件を定めていることによって生ずることの予想される納税者の恣意的な必要経費算入を防止することを目的として定められたものであって、正当な目的を有する合理的な規定というべきである。しかも、前記のように 51-18 が所得税法 51 条 2 項の要件を緩和した規定であることに照らすと、あらかじめ税務署長の認定を受けることを要件とし、納税者に多少の手続履践を要求したとしても、納税者に本来要求できない手続を課したのではなく、租税法律主義の原則に反しないというべきである。」と判示し、通達で定められた手続規定を不適法なものとは判断していない（大阪地判昭和 54 年 8 月 31 日訟月 25 卷 12 号 3054 頁 [3059 頁]）。なお、当該事件の控訴審判決においても、大阪高等裁判所は、原審の判断を引用し、所得税基本通達 51-18 は法律の枠内で合理性を有するものと判示している（大阪高判昭和 55 年 1 月 25 日税資 110 号 90 頁）。

であっても、その貸金等の全部が明らかに回収不能であると認められるまでは、原則として、その貸金等について貸倒れの処理をすることはできないと解されている中であって、所得税基本通達 51-19 は、例外として実質的に部分的な損益計上を認める取扱いである⁽¹⁶⁰⁾。一方、法人税の取扱いでは、法人税法施行令 137 条の趣旨を踏まえ、法人が借地権の設定等により他人に土地を使用させた場合において、通常収受すべき借地権利金を収受せず、かつ、その収受する地代の額が相当の地代に満たないときは、原則として借地権利金の認定課税をするというのが基本的な考え方（法人税基本通達 13-1-3）の中、無償返還届出を定めた法人税基本通達 13-1-7 は、賃貸借契約において将来借地人等がその土地を無償で返還する旨が定められた場合に、常に権利金の認定課税を行うことは経済実態に即さないことから、無償返還届出書の提出を要件に、相当の地代の額と実際に収受している地代との差額を借地人等に対して贈与したものと取り扱うにとどめるという、一種の例外的な取扱いを定めたものといえる。次に、②については、所得税基本通達 51-19 と同様、納税者は、その意思によって、法人税基本通達 13-1-7 に基づいて無償返還届出書を提出することなく、借地権利金を借地人に贈与したとして申告する、つまり借地権利金の認定課税を選択することができるのである。また、③についても、所得税基本通達 51-19 と同様、課税庁は、土地所有者と借地人との間の無償返還の合意を把握することが困難であることからすると、納税者から無償返還届出書を提出させることには、一定の意味があるものといえる。

以上のとおり、法人税基本通達 13-1-7 は、所得税基本通達 51-19 と類似する点が見いだせることや、無償返還届出書を提出することにより認定課税が行われないうことからすると、効力要件としての手続規定であるとの性質を持っていると考える余地はあるのではないかと思われる。

(160) 小田満『所得税重要項目詳解 平成 6 年版』282 頁（大蔵財務協会、1994）。内野・前掲注(156)480、484-486 頁。

る。しかしながら、課税の作用は国民の財産権の侵害であるから、課税要件の全てと租税の賦課・徴収の手続は、国民代表議会の定める法律によって規定されなければならないとする課税要件法定主義⁽¹⁶¹⁾の観点や、法人税基本通達 13-1-7 が効力要件としての手続規定であるか否かを判断した先例となる裁判例等が見当たらないことからすると、法人税基本通達 13-1-7 が効力要件としての手続規定であるか否かという点については、別途議論の余地があるものとする⁽¹⁶²⁾。

2 無償返還届出の法的性質

- (1) 上記 1 のような無償返還届出について、その法的性質についてみると、上記 1 (1) のとおり、無償返還届出とは、法人税基本通達 13-1-7 に基づいて、認定課税の回避という課税上の利益を享受するために行われものであり、実際に届出があった場合、当該届出に不備がなければ、認定課税の回避という課税上の利益を享受することになる。このような制度内容からすると、無償返還届出とは、単に、土地所有者と借地人との間の無償返還合意の存在を所轄税務署長等に通知するだけの意味しか持たないものということとはできず、認定課税の回避という課税上の利益を享受するという課税上の効果を有するものといえ、この点からみれば、納付すべき税額を確定させる効果を有する納税申告のような、いわゆる「私人の公法行為」

(161) 金子・前掲注(84)80-81 頁。

(162) 通達において手続要件を定めることについて、武田昌輔名誉教授は「通達に効力要件としての手続規定を置くこと自体が問題であると考えるのである。」と述べられている(武田昌輔「判研」ジュリスト 738 号 151 頁(1981))。また、酒井克彦教授も「通達において示されている手続が効力要件であるとするれば、それは課税要件法定主義に抵触するものといわざるを得ない。」とし、「無償返還届出書の提出をあたかも手続要件として捉えることには、租税法律主義の見地からみて大きな不安が残るといわざるを得ず、かくして同届出書の提出を法的な手続要件と捉えることは妥当でな」と述べられている(酒井克彦編著・監修『税理士業務に活かす! 通達のチェックポイント - 相続税裁判事例精選 20-』37 頁(第一法規、2019))。

(163)としての性質を有しているものと考えられる⁽¹⁶⁴⁾。

- (2) ところで、無償返還届出は、通達⁽¹⁶⁵⁾に定められた制度であり、法令に規定された制度ではないことからすると、「私人の公法行為」としての性質を有していると解する余地はないのではないかという疑問が生じ得るところではある。この点、通達に基づく届出等について、「私人の公法行為」該当性を論じたものは見当たらないが、租税法律主義の内容の一つである「合法性の原則」⁽¹⁶⁶⁾に関し、金子宏名誉教授は、3つの制約原理があることに注意しなければならないとして、「第1は、納税義務を軽減・免除する等、納税者に有利な行政先例法が成立している場合には、租税行政庁はそれに拘束されそれに反する処分をなしえないことである。第2は、租税行

(163) 金子・前掲注(84)954頁。

(164) 昭和55年の法人税基本通達の改正作業に携わった国税庁担当者は、「本通達の(引用者注:法人税基本通達13-1-7)の適用の前提となる無償返還の届出について、その法的根拠や効力に疑問を持つ向きがあるようである。そのいわんとするところは要するに、当事者間で無償返還を約束し、あるいは使用貸借契約を結んでいる以上は、当然に借地権の主張はしない筈のものであるから、これを税務当局に届けようと届けまいと、課税上差別されるいわれはないという点にあるようである。厳密に言えばそのとおりであろうし、取扱通達で届出を義務づけるというようなことは、法律論としてはもとより問題なしとしないところである。(引用者省略)将来の借地権(又は底地)の評価等を含めて当事者の課税関係に重大な影響を与えかねない借地取引について、事実関係の明確化という観点から課税当局が可能な範囲で納税者に協力を求めることは、両者の相互信頼の上に立った課税関係の確立という意味からみて望ましいというべきである。むろん、法律論としては、納税者側が届出を拒むことは自由ではあるが、これにより事実関係が不明確になったことによるトラブルは、その代償としてある程度甘受しなければならないことになろう。無償返還の届出には、このような意味があるものであり、また、そのような面からこの届出要件を理解し、活用すべきであらう。」と述べられている(渡辺淑夫「連載 法人税関係重要通達の研究(21) 権利金の認定見合わせ」税務弘報36巻10月号178-179頁(1988)。渡辺淑夫『法人税解釈の実際』438-439頁(中央経済社、1990)。

(165) 通達とは、上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針などについて、下級行政庁に対してなす命令ないし指令であり(国家行政組織法14条2項)、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではない(金子・前掲注(84)115-116頁)。

(166) 租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないとする租税法の基本原則の一つである(金子・前掲注(84)86頁)。

政庁が、納税者に有利な解釈・適用を広く一般的に行いそれを是正する措置をとっていない場合に、合理的理由がないにもかかわらず特定の納税者を不利益に扱うことは、たとえ上の解釈・適用が行政先例法として成立していないとしても、平等取扱原則に反して許されないことである。第 3 は、租税法においても、個別救済的の法理としての信義則ないし禁反言の法理の適用が認められるべきであり、その範囲で合法性の原則が制約を受けることである。」とし⁽¹⁶⁷⁾、そのうち租税法律関係において信義則が適用されるための要件として、①租税行政庁が納税者に対して信頼の対象となる公の見解を示したこと、②納税者の信頼が保護に値する場合であること、③納税者が表示を信頼しそれに基づいて何らかの行為をしたことの 3 点を挙げ、このうち①の公の見解の表示については、通達の公表のように納税者一般に対するものでもよいと述べられている⁽¹⁶⁸⁾。また、金子宏名誉教授は、「租税法は侵害規範であるから、納税者に不利益な内容の慣習法の成立の余地はない。しかし、納税者に有利な慣習法の成立は認めるべきであろう。すなわち、納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱が、租税行政庁によって一般的にしかも反復・継続的に行われ（行政先例）、それが法であるとの確信（法的確信）が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって拘束されると解すべきである（その取扱を変えるためには法改正が必要である。）」とも述べられている⁽¹⁶⁹⁾。

以上のような考え方に立てば、通達とはいえ、無償返還届出をした場合

(167) 金子・前掲注(84)87 頁。

(168) 金子・前掲注(84)143-148 頁。

(169) 金子・前掲注(84)115 頁。この点に関し、中里実名誉教授も「課税庁が通達において一定の取扱いを公表し、かつ、それに従った行政運営をしているのであれば、納税者はそれを信頼する（信頼せざるを得ない）であろうから、当該通達が納税者にとって有利な場合、課税庁は、信義則ないし法的安定性・予測可能性の確保の見地から、自ら表明した見解に拘束され、通達の内容とは異なる処分を行うことは許されないと解すべきである。」と述べられている（中里実「通達に反する課税処分の効力」ジュリスト 1349 号 88 頁（2008））。

には認定課税を見合わせるという納税者に有利な取扱いを公表していることからすると、無償返還届出が所轄税務署長等に提出された場合には、課税庁側に、認定課税を行わないことについて公的見解の表示による信義則上の拘束力が発生する⁽¹⁷⁰⁾といえることからしても、当該届出は、私人の公法行為としての性質を有していると考えられる。

- (3) また、典型的な私人の公法行為であるとされている納税申告についてみると、納税申告とは、納税者が課税標準や税額等を確認し、これを確定させて国に通知するという性質のものであり⁽¹⁷¹⁾、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法で定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、法定の方法によらないで記載内容の錯誤⁽¹⁷²⁾を主張することは許されないとされている⁽¹⁷³⁾。

これらの点につき、無償返還届出についてみると、無償返還届出書の記載内容の過誤を是正する方法を定めた規定はないものの、当該届出により、認定課税が行われなかったという、法人税の税額の算出に密接に関係するものであり、上記(1)及び(2)で述べたとおり、私人の公法行為としての性質を持つと考えられることからすると、錯誤を理由として無償返還届出の効力が

(170) 最三小判昭和 62 年 10 月 30 日訟月 34 卷 4 号 853 頁の判示内容からしても、信義則（ないし禁反言）の法理が租税法の分野でも適用される余地があるものと考えられる（金子・前掲注(84)144 頁。宇賀克也「課税処分と信義則」ジュリスト 918 号 120-121 頁（1988）。高橋利文「課税処分と信義則の適用」判タ 706 号 325 頁（1989）。）。

(171) 注解所得税法研究会編『注解 所得税法』1328-1329 頁（大蔵財務協会、2019）。

(172) 民法 95 条に規定されている錯誤については、平成 29 年 5 月の民法改正により、その効果を「無効」から「取消し」にするなどの改正が行われている（令和 2 年 4 月 1 日施行）。なお、この民法 95 条に係る改正については、附則 6 条 1 項《意思表示に関する経過措置》において、施行日前にされた意思表示については、改正後の民法 95 条等の規定にかかわらず、なお従前の例によると規定されている。このため、当面の間、錯誤に関する問題の多くは、改正前の民法 95 条の規定に基づいて判断されるものと思われる。

(173) 最一小判昭和 39 年 10 月 22 日民集 18 卷 4 号 1762 頁。金子・前掲注(84)954-955 頁。

争われた場合⁽¹⁷⁴⁾も、納税申告と同様、客観的に無償返還届出における錯誤が明白かつ重大であって、当該無償返還届出を踏まえて算出された法人税の税額について、税法で定めた過誤是正の方法（更正の請求（国税通則法 23 条）や修正申告（同法 19 条）等）以外にその是正を許さないならば、納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、当該無償返還届出に対する錯誤を理由とする無効を主張することは許されないのではないかと考えられる⁽¹⁷⁵⁾。

3 相続税等の土地評価に及ぼす無償返還届出の効果

- (1) 以上のような法的性質を有する無償返還届出書が所轄税務署長等に提出された場合、相続税等の土地評価において、具体的にどのような税務上の効果が及ぶこととなるかということだが、この点に関し、本章第 2 節の 1 で紹介した東京地裁平成 20 年判決を踏まえると、無償返還届出とは、土地所有者と借地人との間の無償返還合意の存在を単に所轄税務署長等に

(174) 例えば、個人が所有する土地の上に、当該個人の経営する法人が建物を建てた場合、当該法人の法人税の申告に当たり、無償返還届出書を提出して認定課税が行われなかった後、当該個人の相続税において、錯誤を理由に当該無償返還届出が無効であるとして当該土地を貸宅地として申告した場合、課税庁と納税者との間で、錯誤を理由とする当該無償返還届出の効力の有無が争われることが想定される。

(175) なお、錯誤無効の場合ではないが、昭和 55 年の法人税通達の改正に係る当時の国税庁担当者と税理士との対談において、当該国税庁担当者は、以下のとおり、無償返還届出の変更は原則認めない旨述べていた（渡辺淑夫=井口幸英「〈対談〉改正された借地権課税の全容を衝く」税理 24 巻 6 号 38-39 頁（ぎょうせい、1981））。

〔税理士〕ここで、無償返還をいたしますという届出を税務署に出しました。そうすると、途中でその契約を変更した場合、やはり届出は取るわけですか。最初は無償返還ということで契約したが、途中でその話をご破産にしました。会社のほうへ金を入れておいたほうが都合がいい。だから、さきの契約はご破産にして、折半しますと、そういう方向にしたいという場合もあると思うんですね。

〔担当者〕認めません。

〔税理士〕それは絶対に認めないわけですか。

〔担当者〕認めません。もちろん、そういう課税操作を意図せずに、途中で権利金を払って、地代を切り下げる方向に切りかえるということは、これは事情によって認めざるを得ない場合もあろうかと思えます。しかしながら、いったん無償返還を約して税務署に届けておきながら、途中でそれを反故にして、適当に譲渡代金を分配するということはもちろん認めません。（引用終わり）

通知するだけのものではなく、その届出を定めた法人税基本通達 13-1-7 によって、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場合には、当該届出の前提となる当事者間の無償返還合意の私法上の効力に左右されることのない税法上の効果を有するものといえる。

(2) また、この税法上の効果とは、当該判示内容からすると、土地所有者及び借地人自身が無償返還届出書を所轄税務署長等に提出することにより明らかにした、何ら経済的利益が移転していないという経済的実態を踏まえた課税処理を行うという効果であると考えられる。なお、経済的実態を踏まえた課税処理の具体的な範囲について、当該判示内容からは明らかではないが、当該判示部分が、相当地代通達 8 の定めは不合理である旨の原告主張に対するものであることからすると、法人税基本通達 13-1-7 に基づく認定課税の回避という法人税の課税処理だけでなく、少なくとも無償返還届出書が提出されている借地権及び貸宅地の評価を定めた相当地代通達 5 及び 8 に基づいて評価するという相続税等の課税処理も含むものと解される。

(3) つまり、無償返還届出とは、法令の規定に基づくものではないものの、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ることからすると、納付すべき税額を確定させる効果を有する納税申告のような、いわゆる「私人の公法行為」としての性質を有するものといえ、その税法上の効果（何ら経済的利益が移転していないという経済的実態を踏まえた課税処理を行うという効果）は、法人税の課税の場面だけでなく、相続税等の課税の場面にも及ぶものである。

このため、法人税における課税処理の状況を、相続税等の課税の場面における土地評価に反映させるという観点からみれば、無償返還届出書が提出されている場合の相続税等における土地評価は、何ら経済的利益が移転していないという経済的実態を踏まえて定められた相当地代通達 5 及び

8の定めのとおり評価すべきこととなる。

(4)ところで、相続税法 22 条では、相続税等の課税対象となる財産の価額につき、当該財産の取得のときにおける時価と規定されていることから、この点からの検討が必要となるところ、無償返還届出書が提出されている土地の評価が争われた裁判例（東京地裁令和 5 年 1 月 26 日判決・裁判所ウェブサイト。以下「東京地裁令和 5 年判決」という。）⁽¹⁷⁶⁾において、東京地方裁判所は、「相続税法 22 条は、相続等により取得した財産の価額を当該財産の取得のときにおける時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。したがって、相続税の課税価格に算入される財産の価額は、当該財産の取得のときにおける客観的な交換価値としての時価を上回らない限り、同条に違反するものではないというべきである（最高裁令和 2 年（行ヒ）第 283 号同 4 年 4 月 19 日第三小法廷決定（引用者注：原文ママ）参照）。そして、評価通達及び相当地代通達は、上記の意味における時価の評価方法を定めたものであるところ、上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した通達であり、これが国民に対して直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらない。もっとも、評価通達及び相当地代通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることを踏まえると、相続財産の客観的な交換価値を評価するに当たっては、評価通達及び相当地代通達に定める評価方法の趣旨を踏まえて検討するのが相当である。」⁽¹⁷⁷⁾と判示し、評価通達と相当地代通達とを、相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものとして同列に位置付けている（同様に、東京地裁令和 3 年 12 月 3 日判決（税資 271 号順号 13638）⁽¹⁷⁸⁾においても、評価通達と財産の評価について定めた個別通

(176) 当該判決に対し、納税者は控訴したものの、令和 5 年 12 月 13 日に控訴棄却の判決言渡しがあり、確定した（堀招子「判批」税経通信 79 卷 10 号 123-131 頁（2024））。

なお、控訴審の判決文については、令和 6 年 10 月 1 日現在、公刊物未掲載である。

(177) 東京地判令和 5 年 1 月 26 日裁判所ウェブサイト〔12 頁〕。

(178) 当該判決において、東京地方裁判所は、「相続税法は、地上権及び永小作権の評価

達とを同列に位置付けている。)

評価通達の場合、評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該不動産の相続税等の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、上記課税価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、相続税等の課税時点における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当であるとされ⁽¹⁷⁹⁾、また、評価通達は、相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、租税法上の一般原則としての平等原則に違反するものとして違法というべきであるとされている⁽¹⁸⁰⁾。

(同法 23 条)、配偶者居住権等の評価 (同法 23 条の 2)、定期金に関する権利の評価 (同法 24 条、25 条) 及び立木の評価 (同法 26 条) を除き、財産の評価方法について具体的な定めを置いていないところ、課税実務においては、評価通達及び財産の評価について定めたその他の個別の通達 (以下、これらを総称するときは「評価通達等」という。) が財産の評価に関する一般的な基準を定め、評価通達等において定められた画一的な評価方法によって財産を評価することとされている。このような課税実務は、評価通達等の定める評価方法が相続等により取得した財産の取得の時に適正な時価を算定する方法として合理的なものであると認められる限り、納税者間の公平、納税者の便宜、効率的な徴税といった租税法律関係の確定に際して求められる種々の要請を満たし、国民の納税義務の適正な履行の確保 (国税通則法 1 条、相続税法 1 条参照) にも資するものとして、相続税法 22 条の規定の許容するところであると解される。そして、評価対象の財産に適用される評価通達等の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該財産の相続税の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、その課税価格は、評価通達等の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情がない限り、相続開始時における当該財産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である。」と判示している (東京地判令和 3 年 12 月 3 日税資 271 号順号 13638 [15-16 頁])。

(179) 東京高判平成 27 年 12 月 17 日判時 2282 号 22 頁。

(180) 最三小判令和 4 年 4 月 19 日民集 76 卷 4 号 411 頁。

このような判例等において判示された評価通達の位置付けを踏まえると、相当地代通達も、評価通達と同様に、適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該不動産の相続税等の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、上記課税価格は、明らかに経済的利益が移転しているという経済的事態が認められるといった特別の事情の存しない限り、相続税等の課税時点における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認されるものといえる。このため、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ相当地代通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、租税法上の一般原則としての平等原則に違反し、違法というべきことになるものと思われる。

以上のことからすると、無償返還届出書が提出されている場合の相続税等における土地評価は、明らかに経済的利益が移転しているという経済的事態が認められるといった特別の事情が存しない限り、原則、相当地代通達 5 及び 8 の定めのとおり評価すべきものとする。

- (5) なお、東京地裁令和 5 年判決では、無償返還届出に関し「土地所有者及び借地人から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推認させる事情として考慮されるにとどまるというべきである。」⁽¹⁸¹⁾と判示しているところ、当該事件では、争点となっている土地に地上権が設定されているにもかかわらず、当該土地について、原告が代表者を務める法人と被相続人とが賃貸借契約を締結し、その際に無償返還届出書を提出しており、また、この点につき、原告が当該賃貸借契約の錯誤無効を主張するなど、複雑な事実関係の下にある個別性の高い事件である。また、当該事件では、相続財産である土地の時価を争点とし、具体的には土地所有者

(181) 東京地判令和 5 年 1 月 26 日裁判所ウェブサイト [13 頁]。

及び借地人間における経済的利益の移転の有無を判断したものであり⁽¹⁸²⁾、東京地裁平成 20 年判決における具体的な争点「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）」⁽¹⁸³⁾とは異なっている。このため、東京地裁令和 5 年判決は、東京地裁平成 20 年判決における無償返還届出に関する判断を否定するものではないと考える。

なお、上記(4)で述べたとおり、相続税等の課税時点において無償返還届出書が提出されている場合には、原則、相当地代通達 5 及び 8 を適用した評価を行うべきものと考えられることから、無償返還届出は、相続税等の課税の場面において、経済的利益が移転していないとの事実を推認させる事情として考慮させるにとどまるだけの意味しか持たないものとはいえないのではないかと思料する⁽¹⁸⁴⁾。

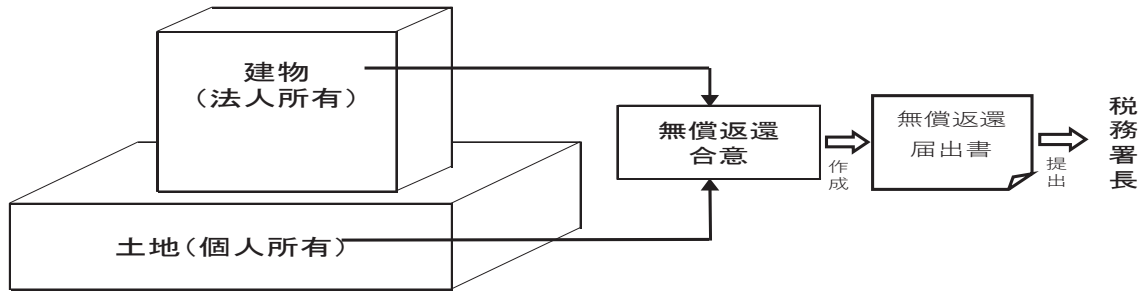
第 4 節 相当地代通達を適用して評価することの妥当性の検証

相当地代通達 5 及び 8 は、無償返還届出書が提出されている場合の借地権及び貸宅地の価額について定めているところ、本章第 3 節の 2 及び 3 の無償返還届出の趣旨・効果を前提として、無償返還届出書の提出がない場合に同通達を適用する余地はないのか、また、無償返還届出書が提出されている場合でも同通達の適用がない場合があるのかということについて、想定事例に基づく検討を行い、相当地代通達を適用して評価することの妥当性について検証する。

(182) 東京地判令和 5 年 1 月 26 日裁判所ウェブサイト [6 頁、13-14 頁]。

(183) 東京地判平成 20 年 7 月 23 日裁判所ウェブサイト [7 頁]。

(184) 財産評価における無償返還届出書の意義について、酒井克彦教授は、「無償返還届出書の提出をあたかも手続要件として捉えることには、租税法律主義の見地からみて大きな不安が残るといわざるを得ず、かくして、同届出書の提出を法的な手続要件と捉えることは妥当ではなく、あくまでも、財産評価に当たっての参考資料の 1 つであると位置付けざるを得ないことになる。したがって、無償返還届出書の提出自体には何らの法的効力はないものの、同届出書は、それによって無償返還の蓋然性が高いことの事情把握としての意味を有するものと捉えるべきであろう。」と述べられている(酒井・前掲注(162)37 頁)。



1 無償返還届出書を提出していないが、無償返還合意がある場合

- (1) 相当地代通達 5 及び 8 は、その記載からも明らかとなっており、いずれも無償返還届出書が提出されている場合の借地権及び貸宅地の評価の取扱いを定めたものであり、無償返還届出書の提出がない場合の借地権及び貸宅地の評価の取扱いを定めたものではない。このため、無償返還届出書の提出がない場合には、相当地代通達 5 及び 8 の適用はなく、評価通達 25(1) 及び 27 の定めに基づいて評価するとの考えも想定されるところである。
- (2) しかしながら、相続税等の場合には、相続税法 22 条において、「財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価」と規定されており、また、評価通達 1 《評価の原則》(3) では「財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する」と定められていることからすると、土地所有者と借地人との間の無償返還合意を考慮して評価する必要があるのではないかと考えられる。
- (3) この点、個人の所有する土地を学校法人が借受け、建物を建てて使用している場合における当該土地の評価が争われた相続税の事件⁽¹⁸⁵⁾の控訴審判決において、大阪高等裁判所は、学校法人と個人との土地の貸借契約を使用貸借契約として取り扱うのが相当であると判断した上で、控訴人ら（納税者）の「両学園及び控訴人ら共に税務署長に対して土地の無償返還届出を行っておらず、同通達 13-1-7 が規定する例外に当たらないから、本件両土地は借地権の負担があるものとして取り扱われるべきである」

(185) 大阪地判平成 17 年 8 月 18 日税資 255 号順号 10101。

(186)との主張に対し、「本件各契約（引用者注：学校法人と個人との間で締結された使用貸借契約）の当事者が税務署長に対して本件両土地の無償返還届出を行ったとは認められないことは、控訴人の主張するとおりである。しかしながら、前記のとおり、元々、本件各契約については、使用貸借通達の冒頭部分そのまま適用されるものではないこと、相続税法 22 条の解釈上、使用借権の財産価値は原則として零とみるべきであることに照らすと、契約終了時に無償で土地を返還することが契約書等から明らかであって、純然たる使用貸借の実質を有する本件各契約について、形式的に同届出がされていないことのみを理由として、税務上借地権の負担があるものとして取り扱うことは、相当ではない」⁽¹⁸⁷⁾（下線引用者）と判断している。

以上のことからすると、無償返還届出書が提出されていない場合であっても、相続開始時点において、土地所有者と借地人との間で有効な無償返還合意の存在が契約書等から客観的に明らかであり、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という経済的事態が認められる場合には、当該経済的事態が存する場合の借地権及び貸宅地の評価を定めた相当地代通達 5 及び 8 の趣旨に基づいて、同様に評価するものとする。ただし、土地の貸借に当たっては、納付すべき税額が多額となるような課税関係が生じる場合もあるため、通常、納税者は、事前に土地の貸借により生じる課税関係を検討し、無償返還届出書を提出するか否かを判断しているものと思われる。このため、土地所有者と借地人との間の無償返還合意が存在するものの無償返還届出書が提出されていない場合における土地評価（評価通達によるべきか、相当地代通達によるべきか）を判断するに当たっては、客観的証拠に基づく事実関係を踏まえて、無償返還届出書を提出していない理由等を明らかにするなど、慎重に検討・判断すべきものとする。

(186) 大阪高判平成 18 年 1 月 24 日税資 256 号順号 10277〔6 頁〕。

(187) 大阪高判平成 18 年 1 月 24 日税資 256 号順号 10277〔9 頁〕。

(4) したがって、本事例の場合、無償返還合意の内容や、実際の土地や建物の利用状況などの周辺事情等をも踏まえつつ、経済的利益が移転しているか否かを慎重に検討した上で、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いう経済的実態が明確に認められる場合には、相当地代通達 5 及び 8 と同様に評価することとなり、また逆に、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いう経済的実態が認められないのであれば、評価通達 25(1) 及び 27 の定めに基づいて評価することになるものとする。

2 無償返還届出書の提出後、無償返還合意に変動があった場合

- (1) 通常、無償返還届出の前提となっている無償返還合意に変動があった場合には、無償返還届出書の本文なお書及び当該届出書の記載要領を定めた「土地の無償返還に関する届出書の記載要領等」3 項（本稿末尾添付の参考資料参照）にあるとおり、その旨を速やかに土地所有者及び借地人等との連名の書面により所轄税務署長等に提出することとなっている⁽¹⁸⁸⁾ため、本事例では、土地所有者及び借地人等が失念していたなど、変動があった旨の届出がなかった場合を想定する。
- (2) 無償返還届出書が提出されている場合、相当地代通達 5 及び 8 の記載ぶりだけをみれば、いかなる場合においても当該通達に基づいて評価すべきこととなる。また、本章第 3 節の 3(1) のとおり、無償返還届出は、相続税等の課税の場面においても、土地所有者及び借地人自身が無償返還届出書により明らかにした、何ら経済的利益が移転していないという経済的実態を踏まえて課税処理を行うこととなるという税法上の効果を有するもの

(188) 「土地の無償返還に関する記載要領等」では、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変動があった場合の事例として、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土地所有者又は借地人等の住所又は所在地（納税地がその住所又は所在地（納税地がその住所又は所在地と異なる場合には、その納税地）に変更があった場合、③契約の更新又は更改があった場合、及び④その土地の返還又は借地権の譲渡があった場合の 4 つの事例を挙げている。

であり、加えて、本章第 3 節の 3(3)のとおり、法人税における課税処理の状況を、相続税等の課税の場面における土地評価に反映させるという観点からみれば、無償返還届出書が提出されている場合の相続税等における土地評価は、何ら経済的利益が移転していないという経済的実態を踏まえて定められた相当地代通達 5 及び 8 の定めのとおり評価すべきである。

- (3) しかしながら、本章第 3 節の 3(4)のとおり、相続税等の場合、相続税法 22 条において、「財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価」と規定されており、また、評価通達 1 《評価の原則》(3)では「財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する」と定められており、また、相当地代通達は財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものとして評価通達と同列に位置付けられるものと考えられることからすると、無償返還届出書は提出されているものの、課税時点における時価評価に影響を与えるような事由が存する場合、例えば、契約の更新や更改により客観的事実から課税時点において土地所有者から借地人に対し真に経済的利益が移転していることが認められ、その結果、相当地代通達の定めに基づいて算出される評価額が、明らかに客観的交換価値である時価を超える場合には、相続税法 22 条に違反することになるため、相当地代通達には、評価通達における 6 項のような定めは設けられていないものの、相当地代通達 5 及び 8 の定めによらず、評価通達 25(1)及び 27 に基づいて借地権及び貸宅地を評価することになるものとする⁽¹⁸⁹⁾。

なお、無償返還届出書が提出されている場合の土地の評価について争われた相続税の事件において、大阪地方裁判所は、相当地代通達 5 及び 8 に定める課税上の取扱いは、法令上の規定に抵触するものではなく、合理性

(189) 無償返還合意に変更があった場合において、なお無償返還届出を前提とした土地評価を行うことについて、酒井克彦教授は、「無償返還届出書の提出を評価の基礎材料とすること自体が、直接、租税法律主義に反するということにはならない。問題は、事情変更があった場合においても、なお、既出の無償返還届出書に何らかの法的効果に近似したものを見出そうとするならば、それはむしろ事実に基づく評価という基本的視角から離脱した評価となり得ると危惧されるところである。」と述べられている(酒井・前掲注(162)30 頁)。

を有するものといふことができるとした上で、「相続財産の価額は、相続時における時価によるべきところ（相続税法 22 条）、本件相続が開始した平成 3 年 7 月 25 日の時点における本件土地の評価は、本件届出書（引用者注：無償返還届出書）の提出（昭和 58 年 12 月 22 日）がされている以上、それを前提として行ふべきことは明らかである（なお、原告らは、借地権設定時に無償返還届出書が提出されていても、相続課税の段階では、相続開始時点における現況に即して、通常の借地権価額を前提とした評価を行うことも十分考えられる旨主張するけれども、賃貸借契約の当事者がいったん右契約終了時における借地の無償返還を約した以上、その後新たにこれと異なる合意がされたなどの事情が存在しない限り、右無償返還の合意の効力は継続しているものと認めるのが相当であるところ、本件において本件相続開始時点までに右のような事情が存在したとは認められないから、原告らの右主張は採用することができない。）」⁽¹⁹⁰⁾（下線引用者）と判示した。この判示内容からしても、無償返還届出書が提出されている場合の土地評価については、新たに当初の無償返還合意とは異なる合意がされたといったような事情がない限りは、無償返還届出書が提出されていることを前提として相当地代通達 5 及び 8 に基づいて評価すべきことになるといえる。

- (4) したがって、本事例の場合、無償返還届出書が提出されていることを前提に、原則、相当地代通達 5 及び 8 に基づいて評価することになるが、無償返還合意に変動が生じた理由やその内容、また、土地や建物の利用状況等といった周辺事情をも踏まえつつ、真に経済的利益が移転しているか否かを慎重に検討した上で、明らかに経済的利益が移転しているという経済的実態が認められといった特別の事情がある場合には、相当地代通達 5 及び 8 によらず、評価通達に定める評価方法により評価するものとする。

(190) 大阪地判平成 11 年 1 月 29 日税資 240 号 522 頁 [544 頁]。

第 5 節 相当代通達に関する一考察のまとめ

- 1 以上のおり、相当代通達について、その制定経緯や概要、制定以降の同通達に関する主な争訟事例をみた上で、相続税等の土地評価における無償返還届出の位置付けについて検討するとともに、想定事例に基づき、無償返還届出書の提出の有無に基づいて相当代通達 5 及び 8 を適用して評価することの妥当性について検討した。
- 2 この相当代通達は、法人税における借地権課税の取扱いと相続税等における取扱いとを調整するために制定されたものであり、相当の地代を支払っている場合などの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土地等に係る評価などの取扱いを定めたものである。
- 3 このうち、無償返還届出書が提出されている場合の土地の評価についてみると、無償返還届出とは、法令の規定に基づくものではないものの、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ることからすると、納付すべき税額を確定させる効果を有する納税申告のような、いわゆる「私人の公法行為」としての性質を有するものといえ、その税法上の効果（何ら経済的利益が移転していないという経済的実態を踏まえた課税処理を行うという効果）は、法人税の課税処理の場面だけでなく、相続税等の課税処理の場面にも及ぶものである。このため、無償返還届出書が提出されている場合の相続税等における土地評価は、何ら経済的利益が移転していないという経済的実態を踏まえて定められた相当代通達 5 及び 8 の定めのおり評価すべきこととなる。
- 4 ところで、相続税等の課税における財産の価額は相続税法 22 条において「時価」と規定されていることからすると、相当代通達の取扱いを検討するに当たっても、相続税法 22 条の規定を踏まえる必要がある。そこで、相続税法 22 条の時価について、課税実務上は、評価通達において具体的な評価方法が定められているところ、相当代通達も、相続税等の課税実務上、相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めた通達として評価通達と同じ性

質を持つものと位置付けられることからすると、明らかに経済的利益が移転しているという経済的事態が認められるといった特別の事情が存しない限りは、相当地代通達の定めに基づいて評価すべきであり、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ相当地代通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法になるものと考えられる。

- 5 したがって、相続税等の課税実務における、無償返還届出書が提出されている場合の土地評価は、原則、相当地代通達 5 及び 8 に基づいて評価することとなるが、明らかに経済的利益が移転しているという経済的事態が認められるといった特別の事情が存する場合には、例外的に、相当地代通達 5 及び 8 の定め以外の方法（評価通達）により評価額を算出することも認められるものと考えられる。このため、無償返還届出書が提出されている場合の土地の評価が争いになった場合には、相当地代通達 5 及び 8 による評価を前提としつつも、無償返還届出の前提となった無償返還合意契約の内容や変動の有無、土地の利用状況等といった様々な事実関係を踏まえ、その適否について慎重に検討する必要があるものとする。

おわりに

本研究では、特殊な状態にある土地の評価を定めた個別通達である、使用貸借通達及び相当地代通達を取り上げ、それぞれの制定経緯や概要、これまでの主な争訟事例をみた上で、使用貸借通達については、その適用の前提となる土地使用関係が使用貸借か否かの判断基準に関する考察を、また、相当地代通達については、無償返還届出書が提出されている場合の土地評価に関する考察を行った。

本研究で取り上げた各個別通達は、相続税等における特殊な状態にある土地の評価を定めたものではあるが、その前提となっている使用貸借関係にある土地や、借地権の設定に当たり、使用の対価として相当の地代を収受している場合や無償返還届出書が提出されている場合の土地については、その設定や返還などの場面において、法人税や所得税の課税関係が生じるものであり、また、判断の対象となる土地使用関係については、民法や借地借家法などの他の法令と密接に関係するものである。このため、本研究における各考察は、相続税等の土地評価に関するものとはいえ、相続税等以外の課税処理においても参考となる重要な論点を含んでいるものといえる。

そのような視点から考えると、使用貸借については、平成 29 年改正により、要物契約から諾成契約へその性質が大きく変化したものの、従前からの夫婦や親子間といった特殊な関係のある者間における典型的な使用貸借については、さほど大きな影響を与えるものとは思われない。しかしながら、諾成契約化したことに伴い、今後は、夫婦や親子間といったような特殊な関係のある者間においても、権利関係の明確化のために使用貸借契約書を作成するといったようなことも想定され、また、これまで以上に経済的な取引の一環として使用貸借契約が用いられる機会が増えることも想定されるなど、使用貸借を取り巻く社会情勢も徐々にではあるが変化していくものと考えられる。このような中、土地使用関係が、使用貸借、賃貸借、あるいは無償の地上権のいずれに該当するのかによって、土地所有者及び借地人の所有財産に大きな違いが生じるだけで

なく、所得税や法人税の課税の場面においても大きな影響を与えることとなる。このため、今後は、使用貸借通達に基づく土地評価を含む、各種の課税処理に当たっては、使用貸借の基本的な性質を前提とした従前からの取扱いを維持しつつ、使用貸借を取り巻く社会情勢が徐々に変化していることも考慮に入れながら、適切な課税処理となるよう土地使用関係を慎重に検討していく必要があるものと考えられる。

また、無償返還届出書が提出されている場合、その届出の対象となっている土地等の評価については、原則、相当地代通達 5 及び 8 の定めに基づいて評価することとなるが、相続税法 22 条との関係からすると、相当地代通達によらず、評価通達に基づいて評価せざるを得ない場面も生じるものと考えられる。この場合、例えば、法人税の課税処理では法人税基本通達 13-1-7 に基づき権利金の認定課税を見合わせている中で、相続税等の課税処理では相続税法 22 条に基づき借地権の存在を前提とする課税処理が行われる可能性も否定できない。このため、現状、相当地代通達 5 及び 8 については、裁判例等でその合理性が認められているものの、この無償返還届出書が提出されている場合の土地評価の取扱いをより安定的なものとするためには、法的効力に基づいた課税処理となるように、無償返還届出の制度そのものを法制化することが望ましいものと考えられる（ただし、法制化するに当たっては、法人税及び相続税等だけでなく所得税などの他税目との整合性のみならず、民法や借地借家法との関係性も整理する必要があるなど、その実現は非常に困難なものと思料される。）。

以上のような各個別通達を取り巻く状況の中、本研究における各考察が、相続税等の土地評価における使用貸借通達や相当地代通達の理解の一助になるとともに、法人税や所得税における使用貸借や無償返還届出書が提出されている場合の土地に関する課税関係の検討に微力ながら貢献できれば幸いである。

【参考資料】

- 「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)
〔様式番号 162：土地の無償返還に関する届出書〕

(国税庁 HP、<http://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/hojin/010705/pdf/147-1/pdf>) (令和 6 年 6 月 18 日最終閲覧)

土地の無償返還に関する届出書

2通提出
(添付書類含む)

<p>受付印</p> <div style="border: 1px dashed black; border-radius: 50%; width: 50px; height: 50px; margin: 10px auto;"></div> <p style="text-align: center;">国税局長 殿</p> <p>土地所有者 _____ は、〔借地権の設定等〕により下記の土地を 令和 ____ 年 ____ 月 ____ 日 から _____ に使用させることとしましたが、その契約に基づき将来借地人等から無償で土地の返還を受けることになっていますので、その旨を届け出ます。</p> <p>なお、下記の土地の所有又は使用に関する権利等に変動が生じた場合には、速やかにその旨を届け出ることとします。</p> <p style="text-align: center;">記</p> <p>土地の表示</p> <p>所在地 _____</p> <p>地目及び面積 _____ m²</p> <p style="text-align: center;">〒 _____ (土地所有者) 〒 _____ (借地人等)</p> <p>住所又は所在地 _____</p> <p style="text-align: center;">電話 (_____) - _____ 電話 (_____) - _____</p> <p>氏名又は名称 _____</p> <p>代表者氏名 _____</p> <p style="text-align: center;">〒 _____ (土地所有者が連結申告法人の場合) 〒 _____ (借地人等が連結申告法人の場合)</p> <p>連結親法人の納税地 _____ 電話 (_____) - _____ _____ 電話 (_____) - _____</p> <p>連結親法人名等 _____</p> <p>連結親法人等の代表者氏名 _____</p> <p style="text-align: right; font-size: small;">借地人等と土地所有者との関係 借地人等又はその連結親法人の所轄税務署又は所轄国税局</p>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 20%; text-align: center;">※整理事項</td> <td style="width: 40%;">1 土地所有者</td> <td style="width: 20%; text-align: center;">整理簿</td> <td style="width: 20%;"></td> </tr> <tr> <td></td> <td>2 借地人等</td> <td style="text-align: center;">番 号</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">確 認</td> <td></td> </tr> </table> <p style="text-align: right;">令和 ____ 年 ____ 月 ____ 日</p>	※整理事項	1 土地所有者	整理簿			2 借地人等	番 号				確 認	
※整理事項	1 土地所有者	整理簿											
	2 借地人等	番 号											
		確 認											

(契約の概要等)	
1 契約の種類	_____
2 土地の使用目的	_____
3 契約期間	令和 年 月 ~ 令和 年 月
4 建物等の状況	
(1) 種類	_____
(2) 構造及び用途	_____
(3) 建築面積等	_____
5 上地の仙額等	
(1) 土地の価額	_____ 円 (財産評価額 _____ 円)
(2) 地代の年額	_____ 円
6 特約事項	_____ _____
7 土地の形状及び使用状況等を示す略図	<div style="border: 1px solid black; height: 150px; width: 100%;"></div>
8 添付書類	(1) 契約書の写し (2) _____

土地の無償返還に関する届出書の記載要領等

- 1 この届出書は、法人税基本通達 13-1-1-7《権利金の認定見合せ》又は連結納税基本通達 16-1-1-7《権利金の認定見合せ》に基づいて土地の無償返還の届出をする場合に使用してください。
- 2 この届出書は、土地所有者（借地権の転貸の場合における借地権者を含みます。以下同じ。）の納税地（土地所有者が連結申告法人である場合には連結親法人の納税地）の所轄税務署長（国税局の調査課所管法人にあっては、所轄国税局長）に2通提出してください。

(注)1 借地権の転貸の場合には、この届出書の「土地所有者」を「借地権者」と訂正して使用してください。

 - 2 この届出書は、土地所有者が個人である場合であっても提出することができます。
- 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) 土地所有者又は借地人等の住所又は所在地（納税地がその住所又は所在地と異なる場合には、その納税地）に変更があった場合
 - (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
- 4 各欄の記載は次によります。

「[借地権の設定等] 使用貸借契約」は、契約の種類に応じ該当するものを○で囲んでください。

 - (1) 「借地権の設定等」は、契約の種類に応じ該当するものを○で囲んでください。
 - (2) 「地目及び面積」は、その土地の登記簿上の地目又は面積が現況と異なる場合には、その現況により記載してください。
 - (3) 「住所又は所在地」には、土地所有者及び借地人等の住所又は所在地を記載しますが、納税地がその住所又は所在地と異なる場合にはその納税地を記載してください。
 - (4) 「借地人等の所轄税務署又は所轄国税局」には、借地人等の納税地（借地人等が連結申告法人である場合には、連結親法人の納税地）の所轄税務署（国税局の調査課所管法人にあっては、所轄国税局）を記載してください。

- (6) 「(契約の概要等)」は次により記載してください。

イ 「1 契約の種類」には、例えば「地上権の設定」、「土地の賃貸借」、「地役権の設定」、「借地権の転貸」、「土地の使用貸借」等のように、その契約の種類を記載してください。

ロ 「2 土地の使用目的」には、例えば「鉄骨造工場用建物の敷地として使用する」、「鉄筋コンクリート造 10 階建マンションの建設のため」等のように、借地人等におけるその土地の使用目的を具体的に記載してください。

ハ 「4 建物等の状況」の各欄は、借地人等がこの届出書に係る土地の上に有している建物等について、次により記載してください。

 - (イ) 「(1) 種類」には、建物、構築物等の別を記載してください。
 - (ロ) 「(2) 構造及び用途」には、その建物等の構造及び用途を、例えば「鉄筋コンクリート造、店舗用」等のように記載してください。
 - (ハ) 「(3) 建築面積等」には、その建物等の建築面積、階数、延床面積等を記載してください。
 - ニ 「5 土地の価額等」の各欄には、その借地権の設定又は使用貸借契約をした時における当該土地の更地価額（借地権の転貸の場合にあっては、その借地権の価額）及び收受することとした地代の年額をそれぞれ記載してください。

なお、「(1) 土地の価額」の「(財産評価額 円)」には、当該土地の財産評価額を記載してください。

ホ 「6 特約事項」には、例えば建物の用途制限、契約の更新等について特約がある場合に、その内容を記載してください。
- 5 この届出書には、契約書の写しのほか、「(1) 土地の価額」に記載した金額の計算の明細その他参考となる事項を記載した書類を添付してください。
- 6 留意事項
 - 法人課税信託の名称の併記

法人税法第 29 号の 2 に規定する法人課税信託の受託者がその法人課税信託について、国税に関する法律に基づき税務署長等に申請書等を提出する場合には、申請書等の「氏名又は名称」及び「連結親法人名等」の欄には、受託者の法人名又は氏名のほか、その法人課税信託の名称を併せて記載してください。