

区分地上権の評価の適法性

東京高裁昭和五八年一〇月一三日判決

昭和五八年(行ツ)第一九号

贈与税等決定取消請求控訴事件

(原審東京地裁昭和五八年三月七日判決 昭和五六年  
(行ウ)第一一四号 訟務月報二九卷九号一七七四頁)  
税務訴訟資料一三四号三〇頁(確定)

有賀喜政

(税務大学校  
研究部主任教授)

この訴訟では、昭和五一年分及び五四四年分の贈与税の課税価格の計算に当たり、民法第二六九条の二に規定する区地上権の評価は相続税法第二三条（法定評価）によるべきか、それとも同法第二二条（時価評価）によるべきかについて争われた。

控訴人は、昭和四六年九月一日、東京都中央区銀座五丁目所在の宅地（以下において、「本件土地」という。）上に存する建物（貸家）を父から贈与を受けたが、土地については「無償使用の届出書」を提出して無償で使用していたところ、昭和四七年三月一日に、本件土地に対し日本国有鉄道が地下トンネル埋設のため区分地上権（以下において「本件区分地上権」という。）を設定し、地主（父）との無償使用中の控訴人に、本件土地の更地価額の十パーセント相当額の補償金を支払った。

控訴人は、昭和五一年六月二五日、前記の無償使用していた本件土地について、権利金を支払うことなく賃借権を設定し、もって通常支払われるべき権利金相当額の経済的利益（以下において、「本件経済的利益」という。）の贈与を受けたが、控訴人は本件経済的利益に係る贈与税の申告をしなかった。

また、控訴人は、昭和五四年二月一日、父から本件土地（底地）の贈与を受けたとして贈与税の申告をしたが、受贈財産である底地の価格については控除すべき本件区分地上権の価額を計算するに当たり、相続税法第二三条に基づき、本件区分地上権の残存期間が五〇年を超えるものの割合を適用し、底地価額から九〇パーセント相当額を控除して底地価額一〇パーセント相当額をもって計算した。

被控訴人は、前記本件土地の評価に当たり、本件区分地上権の価額として九〇パーセントも減額することは不当で

あり、他の宅地の評価減との調整を図って、本件区分地上権については、相続税法第二三条の存続期間の定めのないものの割合（四〇パーセント）を参しやくして評価するのが相当であると判断して修正申告をしようとしたが、控訴人がこれに応じないため、本件更正処分をしたところ、異議申立てがなされた。

被控訴人は、これを受けて更に検討した結果、本件区分地上権の評価は相続税法第二三条によるべきでなく、同法二二条を適用し、昭和四七年三月一日に控訴人らが日本国有鉄道との間で設定契約をした区分地上権の阻害率一〇パーセントを適用するのが相当であるとして各年分の異議申立てを棄却するとともに、昭和五四年分について再更正処分をした。

控訴人は、これらの処分を不服として審査請求を経たうえ訴えを提起したところ、原審ではその請求が棄却されたので、これを不満として更に本件控訴に及んだものである。

#### 控訴人の主張

本件賃借権及び本件底地の価額を算出する際の本件区分地上権の価額は、相続税法第二三条の規定によるべきであり、同規定によれば、本件区分地上権の阻害率は、次の理由から九〇パーセントとすべきである。

(一) 相続税法第二三条にいう「地上権」は、借地法に規定する借地権に該当するものを除く民法第二編第四章規定の地上権を意味しているから、同法第二六九条のこの区分地上権もその地上権の中に当然含まれるものである。

本件のような鉄道用地下トンネルの埋設を目的とする地上権は、従来から民法第二六九条の地上権として設定することが認められ、相続税法第二三条の適用対象となっていた。

昭和四一年施行の民法第二六九条の二の規定は、特に地下空間を客体とする地上権を注意的に規定したにすぎない

もので、その沿革からも相続税法第二三条の地上権の中に区分地上権が含まれることは疑問の余地がない。

(二) 仮に、相続税法第二三条の地上権の中に区分地上権を含めることにより不合理な結果が生ずることがあったとしても、これは法律改正により解決すべき問題であり、課税機関の判断、運用によって区分地上権を同条の適用対象から除外するということは、憲法第三〇条及び第八四条の規定する租税法律主義に違反し、許されない。

(三) 本件区分地上権の設定契約によると、存続期間は「契約の日から鉄道施設物存続中」と定められ、本件鉄道用地下トンネルは、その性格上、恒久的・半永久的施設物として少なくとも五〇年を超えて存続することが明らかであるから、本件区分地上権は相続税法第二三条の規定する「残存期間が五〇年を超えるもの」に当たるといふべく、本件区分地上権の価額は本件区分地上権が設定されていない場合の本件土地の時価に一〇〇分の九〇を乗じて算出することになるから、本件区分地上権の阻害率は〇・九とすべきである。

(四) 仮に、そうでないとしても、Y税務署の係官は、Xに対し「本件区分地上権の評価については、その内容からして、相続税法第二三条の存続期間の定めのないものについて規定しているところの一〇〇分の四〇の割合によるのが相当である」旨、指導していたのであり、Xは、本件区分地上権の阻害率を三〇・九として課税価額を算出し、昭和五四年分贈与税の申告をしたのであるから、禁反言の法理により、本件区分地上権の評価につき、同条の規定を適用しないことは許されない。

また、鉄道用地下トンネルの埋設を目的とする地上権の評価は同条の規定によってなされるのが一般の実情であり、本件区分地上権のみにつき同条の規定を否定する理由はない。

#### Y税務署長の再反論

(一) 民法第二六五条の地上権は、一定の土地の上下に排地的に及ぶところの土地全体・全層を客体とするものであるが、同法第二六九条の二の区分地上権は、一定の土地の地下又は空間につき、上下の範囲を区分し、その区分層のみを客体とするものであるから、当該区分地上権の客体以外の地表等の利用は土地所有者に留保されている。

したがって、民法第二六五条の地上権が設定された場合の阻害率は、当該地上権の存続期間に基づいて評価することができるが、同法第二六九条の二の区分地上権が設定された場合の阻害率は、当該区分地上権の存続期間のみならず、当該区分地上権の対象である区分層等をも考慮して評価すべきである。

相続税法第二三条は、その立法経緯、規定内容からみて民法第二六五条の地上権の阻害率を規定したものであり、昭和四一年の改正によって法定された民法第二六九条の二の区分地上権の阻害率を規定したのではない。

(二) 本件区分地上権は、その内容からしても、相続税法第二三条の規定に基づき評価することはできない。

本件区分地上権は、前記のような特約を付しているが、この特約事項は、土地所有者及び借地権者らが、本件土地において現行法令上許容される最有効階層の建物を所有し得ることを前提として定められたものであり、本件区分地上権は本件土地の使用につき、何ら支障となるものではない。事実、本件土地には鉄筋コンクリート造陸屋根四階建塔屋地階付の建物が建築されている。このように、本件土地の使用につき、特段の制限を加えるほどのものではないから、X主張のように相続税法第二三条を適用して本件区分地上権の阻害率を〇・九とすることは、社会通念上、到底首肯し得る合理的なものではない。

#### 【判言】

一 区分地上権の立法経過及び法的性格について

民法第二六九条の二の規定は、土地の空中、地表及び地中の各層における並行的、立体的利用を可能にすることを目的として、昭和四一年法律第九三号により、従前認められていなかったのを新たに設けられたものである。

民法第二六五条の地上権は、土地所有権の及ぶ上下の範囲の全層を客体としてこれを排他的に支配するものであるのに対し、民法第二六九条の二の区分地上権は地下又は空間の一定層を客体とし、その範囲内でこれを排他的に支配するにとどまり、当該客体以外の地表部分の利用は土地所有者あるいは借地権者等に依然として保持されているのであって、両者はこの点において決定的に異なるものである。

## 二 区分地上権の評価と阻害率について

区分地上権の評価に当たっては、その法的性格からして、当該土地の更地価額及び残存期間だけでなく、当該区分地上権の効力の及ぶ範囲（当該区分地上権が当該土地の利用を妨げる程度、割合）を当然考慮に入れる必要があり、それをなくしては区分地上権の評価は不可能である。

## 三 相続税法二三条と区分地上権について

区分地上権の法的性格、相続税法第二三条の規定の内容、そして前兩者の不適合性からすれば、相続税法第二三条は、民法第二六五条の地上権の評価方法を規定したものにすぎず、区分地上権の評価方法についてまで規定したものであるのではないと解するのが相当である。このことは、法律自体の解釈であり、このように解したからといって租税法律主義に違反するものではない。

## 四 従前の適用状況について

控訴人は、鉄道用地下トンネルの埋設を目的とする地上権の評価は相続税法第二三条の規定によってなされている

のが一般の実情である旨主張するが、区分地上権についてそのような実情にあることを認めるべき証拠はない。

#### 五 本件区分地上権の阻害率について

次の点を総合考慮すれば、本件区分地上権の阻害率は〇・一と認めるのが相当である。

(一) 昭和三八年以来公共事業に必要な土地等を取得又は使用する場合の損失補償額については、控訴人及び父は、本件区分地上権を設定した際、補償基準等により本件区分地上権の阻害率が〇・一であるとして、更地価額に〇・一を乗じて算出された金額の損失補償を受けていること。

(二) 本件区分地上権は本件土地の東京湾平均海面下二二・三メートル以上の区分層を客体とするもので、土地所有者、借地権者らが本件土地上で法令上認められた最有効階層の建物を所有するにつき妨げとなるものではないことが認められること。

(三) 本件土地には現に鉄筋コンクリート造陸屋根四階建塔屋地階付きの本件建物が建築されていること。

(四) 補償基準等は、区分地上権の阻害率について底地割合を最高限度として適正に定めるべきものとしてしていること

(五) 本件土地の存する地域の底地割合が〇・一であること。

六 以上のとおり、原判決は相当である旨判示し、本件控訴は理由がないとして請求を棄却した。

#### 【評 釈】

判旨に賛成

#### 一 財産評価について

昭和二五年法律第七三号により全文改正された現行の相続税法はその第二二条において、相続、遺贈又は贈与によ

り取得した財産の評価について評価の原則を定め、評価方法を時価主義によることを明らかにしているのに対し、第二三条は評価の例外の一つとして、「地上権（借地法に規定する借地権に該当するものを除く。）及び永小作権の価額は、その残存期間に応じ、その目的となっている土地のこれらの権利を取得した時におけるこれらの権利が設定されていない場合の時価に、左に掲げる割合を乗じて算出した金額による。」と規定している。

本件は相続税法第二三条の「地上権」の中に昭和四一年に新設された民法第二六九条の二の「区分地上権」が含まれるか否かが争点となった事案であり、これが含まれるとすれば、当該区分地上権の評価減割合は、その土地の更地価額の〇・九となるのに対し、それが含まれないとすれば、評価減割合をいくらにするか問題になる訳である。

ところが、税法の中では、「時価」（相法二二条）、「適正な時価」（地法三四一条）、「利益を享受する時における価額」（所法三六条二項）、「その時における価額」（所法五九条）、「資産の譲渡の時における価額」（所令一六九条）、「その取得の時における価額」（所法六〇条二項）、「事業年度終了の時における当該資産の価額」（法法三三条二項）、「資産のその譲渡の時における価額」（法法三七条六項）、「固定資産課税台帳に登録された不動産の価額」（登免法一〇条、地法三四九条）などと規定されているほか、税法以外にも「正常な価格」（地価公示一、二、八条等）、「相当な価額」（土地収用法七一条）の規定があり、それぞれ表現こそ区々であるが時価評価を計算のベースとして<sup>3)</sup>いる。

相続税法は、特定のものを除く一般の財産の価額については時価によることを規定し、時価の評価方法については特に定めていない。これは、所得税法や法人税法が収入金額を時価によると定めている場合又は時価を基準として必要経費又は預金を認定する場合に、その評価方法は特に定めずに法解釈の問題に委ねるところと同じ趣旨による



ものではなからうか。

所得税や法人税の時価は、調達価額又は処分価額によるべき場合やそうでない場合にはそれぞれ規定するところによると解釈されているようであるが、相続税の場合は「相続税財産評価に関する基本通達」（昭和三九年直資五六国税庁長官通達）によって「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なわれる場合に通常成立すると認められる価額をいうもの」とされ、いくつかの裁判例<sup>(4)</sup>でも支援されている。

## 二 法令解釈の基本的態度

本件訴訟は、鉄道用地下トンネルを埋設する目的で設定された民法第二六九条の二の地上権が相続税法第二三条の地上権に含まれるか否かが争われたもので、租税法解釈のあり方の裁判例及び民法第二六九条の二の地上権の評価の先例となるものである。

法令解釈の基本的態度に関し、林修三先生は次のように解いておられる（日本評論社刊「法令解釈の常識」一一頁）。

「法文の文字や文章の意味を詮索する、いわゆる文理解釈と、規定全体の趣旨とかその法令の目的とするところなどを追及して、そこから法令の規定の正しい意味を汲みとろうとする、いわゆる論理解釈あるいは目的論的解釈とを、場合場合に応じて適切に配合してそれぞれの法令の文字や文章の意味を考え、それをその規定全体、あるいは法令全体の趣旨に照らし、更にはその法令の背後にあるいろいろの社会的・経済的、政治的条件に照らしつつ明らかにし、また同時に結果の妥当性つまり社会における正義と公平の観念に合うかどうかということを検討しながら、具体的なある特定の問題にその法令の規定をどういうふうにあてはめ適用するのが最も正しいかということを判

断し決定するのが、法令の解釈の仕事である。」

このことは、その対象とする国民の経済生活上の現象が千差万別であるうえ、絶えず生成変化している租税法規の解釈に当たって心すべきことを教えてくれている。税法の解釈適用に当たっては、租税負担の公平の要請と法的安定性の要請との比較考量を行って法の趣旨乃至目的に即応した合目的解釈を行うことが要請されるのではなからうか。そして一方では、本件のような評価が、地主と権利者の双方に妥当するものであるか否かの検討もなされるべきものと考ええる。

### 三 租税法主義とその限界

憲法は、国民の義務と財政（課税）の両面から、次のようにいわゆる租税法主義を明らかにしている。

第三〇条「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」

第八四条「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」

この租税法主義の趣旨乃至位置付けについて、最高裁の二つの判決と東京高裁判決は、租税法規の規律対象の特質をも踏まえたうえで、租税法規の解釈のあり方、租税法主義の限界を明確に論じている。

(一) 最高裁（大法廷）昭和三〇年三月二三日判決（民集九卷三号二二六頁）

憲法三〇条、八四条引用の上、「されば日本国憲法の下では、租税を創設し改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて前示のとおり法律に基づいて定められなければならないと同時に法律に基づいて定められるところに委ねられていると解すべきである。」

(二) 最高裁(第二小法廷) 昭和四九年一月二三日判決(訴務月報二一巻一号一〇三頁、税務訴訟資料七七号八六三頁)

(昭和三八年法律第六五号による改正租税特別措置法第六五条の四(特定の資産の譲渡の場合の課税の特例)の規定は建物の附属設備を単独に譲渡した場合にも適用があるか否かが争われた事例) 同条の適用がないとした原審の認定判断は正当である旨判断した上「控訴審判決は……六五条の四第一項二号の解釈を誤っておりそのため……法律の定めるところによらず上告人に納税の義務を強いることは、憲法第三〇条に違背するものである。」との上告理由について「……所論のうち違憲をいう部分は、原審の右判断が違法であることを前提とするものであって、その前提においてすでに失当である。」(つまり、当然のことではあるが、租税法律主義は法の解釈すなわち法の存否の確定に際して適用されるべき原則であることを明らかにしている。)

(三) 東京高裁昭和四九年一月一七日判決(行裁例集二五巻一〇号一二五四頁、税務訴訟資料七七号一一八頁)

「租税法律主義の原則が将来の予測可能性と法的安定の確保にあり、その立法並びに解釈が厳格でかつ能うかぎり明確であることを要するのは多言を要しないところではあるけれども、他面租税法の公共性と公平負担の原則、それに由来する実質課税の原則も基本原理として看過することはできないのであり、租税法の解釈はこれらの諸原則を踏まえたるうえでの総合的理解でなければならぬ。したがって、当該租税法規が単に抽象的であるとか、わかりにくいというだけで前記主義に反するものということはできず、右諸原則に則り法規の目的を把握し、文言にとらわれることなく、その経済的、実質的意義を考慮し、かつ立法技術をも勘案しながらその意図するところを合理的・客観的に解釈し、その法規が租税の種類、課税の根拠、要件を定めた規定として一般的に是認しうるものであれば、前記主義

に反しない。」

以上の判示から、現行の各租税法規には公平性と合理性が内包されているものと考えられる。

#### 四 相続税法第二三条制定の趣旨

相続税法第二三条は、借地法に規定する借地権に該当する地上権（建物の所有を目的とするもの）及び永小作権の価額は、その権利の残存期間に応じ、その目的となつてゐる土地のその権利が設定されていない場合の一〇〇分の五から一〇〇分の九〇で評価する、旨規定してゐる。

ところで、立法者が同条をその残存期間のみに応じて評価することとした理由は次のように説明されている。<sup>(5)</sup>

「地上権は、他人の土地において工作物又は竹木を有するためその土地を使用し得る物権であり、永小作権は、小作料を支払つて耕作又は牧畜をなすためにその土地を使用する物件であつて、その権利の存続期間中は土地所有者に代つてその土地を使用収益するものであるからその土地の使用収益価値を具現してゐる土地の時価を基準とし権利の存続期間の長短に比して、これらの権利の価額を定めることとしたものである。」

このことから、相続税法第二三条は、当時の地上権（これが民法第二六五条の地上権であつたことは明白である。）及び永小作権が土地所有者に代つて全面的に土地を使用収益する物権であつた法的性格に着目して制定されたものであり、したがつて、それらの法的性格に変更がない範囲において、同条の合理性、公平性が担保されているものといえる。

なお、前掲書九五頁では、同条が存続期間の定めのない地上権の価額を存続期間が二五年を超え三〇年以下のものと同じく一〇〇分の四〇としてゐる理由について、裁判所は当事者の請求により二〇年以上五〇年以下の範囲でその

存続期間を定めることができるという民法第二六八条の規定を参酌して定めることを適當と認めたからだと説明している。

##### 五 民法第二六九条の二新設の背景

地下鉄、地下街、地下駐車場等を他人の土地の下に設けるとか、モノレール、高速道路、ビルとビルをつなぐ空中渡廊下、空中ケーブル等を他人の土地の空中に造りたい場合、民法第二六五条の地上権、賃借権又は地役権の設定という方法があった。しかし、民法第二六五条の地上権の効力は、土地所有権と同様、地表とその上下の全層に及び、地主の土地使用権限は全面的に廃除され、工作的に不必要な空間的余剰があつても、地主がそこを自ら使用したり第三者に使用させることができず、またそのため、地上権者にとつても、土地の全層的支配に見合うだけの対価を支払わざると得ず不経済であつた。また、賃借権は債権であるため利用権者の地位が不安定であり、地役権ではその設定と利用に限度があつた。

そこで、土地の効率的利用という社会的要請に応じて、同一の土地を垂直的に区分して数人が数個に利用して、土地全体を立体的に活用できる法的可能性を開くため、昭和四一年の民法の一部改正によって民法第二六九条の二が新設された。<sup>(6)</sup>

つまり、民法第二六九条の二は、民法第二六五条制定時には全く予想もできなかった近時における土地の立体的、経済的高度利用という社会的要請にこたへるべく創設された法制度なのである。

##### 六 規定の文言の意味内容が争われた最高裁判例と税法における借用概念の解釈

本件のように、規定の文言の意味内容が争われた最高裁の裁判例に次の二つがある。

(一) 最高裁(第二小法廷) 昭和四五年一月二三日判決(民集二四卷二一号一六一七頁、稅務訴訟資料六〇号五九九頁)

昭和三四年法律第七九号による改正前の旧所得稅法下において授受された借地權設定に際しての權利金の所得区分「借地權の設定に際して土地所有者に支払われる權利金の中でも、右借地權設定契約が長期の存続期間を定めるものであり、かつ、借地權の讓渡性を承認するものである等、所得者が当該土地の使用収益權を半永久的に手離す結果となる場合に、その対価として更地價格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるというようなものは、經濟的、實質的には、所有權の權能の一部を讓渡した対価としての性質をもつものと認めることができるのであり、このような權利金は、昭和三四年法律第七九号による改正前の旧所得稅法の下においても、なお讓渡所得にあたるものと類推解釈するのが相当である。

所得稅法九条一項が讓渡所得については八号の規定により計算した金額の二分の一に相当する金額を課稅標準とする旨定めているのは、普通の所得に対して資産の讓渡による所得を特に優遇するものであるから、その適用範圍を解釈によってみだりに拡大することは許されないところであり、讓渡所得にあたるものと類推解釈するのは明らかに資産の讓渡の対価としての經濟的實質を有するものと認められる權利金についてのみ許されると解すべきであつて、必ずしもそのような經濟的實質を有するとはいひきれない、性質のあいまいな權利金については、法律の用語の自然な解釈に従い不動産所得として課稅すべきものと解するのが相当である。」

(二) 最高裁(第一小法廷) 昭和四八年六月一日判決(シエトイエル一三七号四一頁、稅務訴訟資料七〇号二六六頁)  
昭和四〇年法律第三六号による改正前の会社更生法第二六九条第三項にいう「更生手續開始までの各事業年度の法

## 人税額」の意義

「会社更正法（昭和四〇年法律第三六号による改正前）第二二九条第三項にいう「会社更生手続開始の時までの各事業年度の法人税額」とは、更生手続開始の時までに未納となつて各事業年度の法人税額（延滞加算税額を含む）を意味しすでに納付済の法人税額を含まないものと解すべきである。」

ところで、租税法が用いている概念には固有概念と呼ばれるものと、借用概念と呼ばれるものの二種がある。

固有概念は、他の法分野では用いられておらずに租税法が独自に用いている概念であり、私法上の法律関係にとらわれることなく、租税法独自の見地からその解釈をなすべきことについて判例、通説も認めるところである。

借用概念は、他の法分野で用いられ、すではっきりした意味内容を与えられている概念で、他の分野から借用して用いているものであり、それを他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、あるいは、徴税の確保乃至公平負担の観点からそれと異なつた意義に解することが許されるかといった問題がある。そして、借用概念の解釈については、<sup>(7)</sup>学説上見解が分かれている。

金子宏教授はその見解を三つに分類し、独立説、統一説及び目的適合説と名付けておられる。独立説とは、租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解であり、統一説とは、法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として私法におけると同義に解すべきであるとする考え方であり、目的適合説とは、租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであつて、借用概念の意義はそれを規定している法規の目的との関連において探求すべきであるとする考え方であると説明されている。

独立説については、近年わが国においては一部の見解を除いて、判例・学説の上で支持されておらず、統一説と目

的適合説がそれぞれ有力に主張されている。

七 まとめ

この判決では、まず、①相続税法第二三条に規定する地上権に区分地上権が含まれるか否かについて、相続税法第二三条及び民法第二六九条の二がともに「地上権」という文言を用いている点にとらわれることなく、相続税法第二三条の規定内容を、法律解釈のあり方、最高裁判例、昭和四九年一〇月一七日東京高裁判決と対比しても正当と思われる論理的乃至目的論的に解釈し、相続税法第二三条の地上権には区分地上権が含まれないと判示している。地上権と区分地上権の法的性格から見ても適切である。

次にこの判決では、②相続税法第二三条は区分地上権の評価方法を規定したものではないと解釈できる以上、同上の地上権から区分地上権を除外したとしても租税法律主義の原則に反するものではないと判示している。租税法律主義の原則は租税法の解釈に際し適用されるべき原則の一つにすぎないことからして妥当な判断である。

一方、原告は、相続税法第二三条の地上権に区分地上権を含めることにより不合理な結果が生じるとしても、それは法律改正により解決されるべき問題であり、そのことの故に区分地上権を同上の適用除外にすることは租税法律主義に反し許されないと主張している。しかし、その主張は、一般的にはともかく、少なくとも相続税法第二三条のように地主と権利者の双方に適用される規定の解釈については妥当せず、そこで双方のバランスが重視されなければならない<sup>(8)</sup>。そして、そのバランスを図る尺度として、昭和三十八年以降世間で採用されてきて、当事者達も了承し契約した「公共用地の損失補償基準」の阻害率<sup>(9)</sup>によつた本件処分を是認したこの判決は正当である<sup>(10)</sup>。



(1) 昭和四八年一月一日付直資二一八九ほか二課合同国税庁長官通達「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」

(2) この判決に対する評釈等

横山静稿税理二八卷一号一五頁

石島弘稿税理二九卷一号一五頁

佐藤孝一稿税経通信三八卷

稅務事例研究会 稅務事例一四卷一〇号五〇頁

判例時報一〇七三号五一頁

訟務月報三〇卷一号別冊二〇九頁

有賀喜政稿稅務經理協會刊「資産稅關係主要判例」二二四頁

(3) 稅法上の時価に關しては、桜井四郎著「資産評価の稅務」(現代稅務全集八卷)、村井正稿稅理二七卷四号二頁が詳しい。

(4) 昭四〇・三・二〇大阪地裁三七(行) 一二稅資四一号二三六頁

昭五三・四・一七東京地裁五一(行ウ) 一〇七行集四号五三八頁、昭五四・四・一七東京高裁五三(行コ) 三五行集三〇卷四

号七六二頁

昭五三・一二・一三神戸地裁五二(行ウ) 二九訟務月報二五卷四号一四八頁

昭五五・九・三東京地裁五二(行ウ) 二九四行集三一卷九号一七五〇頁

昭五六・二・二五浦和地裁五四(行ウ) 四行集三二卷二号二八〇頁

昭五八・八・一六東京高裁五六(行コ) 九稅資一三三号四六二頁

昭五九・六・一九那覇地裁五五(行ウ) 二稅資一三六号六九九頁

(5) 前尾繁三郎著「新しい相続稅・富裕稅の話」九三頁

(6) 借地法等の一部を改正する法律案提案理由説明書(昭四〇)

借地法等の一部を改正する法律案要綱(昭四〇)

香川保一稿登記研究二二八号から二三〇号まで及び法曹時報一九卷七号三五頁

浦野雄幸稿民事月報二二卷六号二二四頁

清水湛稿民事月報二二卷二号二四頁及び登記研究二三一号三五頁

時の法令昭四一・一〇・三三号

(7) 金子宏著「租税法(補正版)」一〇三頁、同教授稿租税法研究六号三頁

田中二郎著「租税法」五三頁

村井正著「現代租税法の課題」六一頁

村井正稿稅務弘報二三卷五号一四頁

(8) 昭和三九年四月二五日付直資五六ほか一課合同國稅庁長官通達「相続稅財產評價に關する基本通達」では、

(田畑地の前邊に附屬する地上権、地下権の前邊に附屬する地上権)

の前提の上に立っている。

(9) 昭和三八年閣議決定「公共用地の損失補償基準」第二五条、同基準細則第一二条及び参考第七「土地の立体利用率及び阻害率

について」

(10) 区分地上権の評価に關しては、高島秀夫ほか著「不動産をめぐる現代財産権の法律と評価」一九頁、二二頁も参照