

令和6年7月作成

大 分 類	共通 (法令・通達)
中 分 類	情 報 通 信 類
保存年限等	歴 2027 年 12 月末

東京国税局
資産課税課情報
令和6年7月 第13号

部 内 限

資産税質疑事例集

東京国税局 課税第一部

資産課税課

資産評価官

《 目 次 》

I 国税通則法の審理上の留意点	1
1 国外財産調書が未提出である場合の過少申告加算税の加重措置（相続税）の計算	2
2 財産債務調書に財産の記載がある場合の加算税の優遇措置について	4
II 相続税の審理上の留意点	8
1 特定贈与者より先に相続時精算課税適用者が死亡した場合の承継人の課税関係	9
2 換価遺言により財産を取得した場合の課税関係について	11
III 贈与税の審理上の留意点	15
1 時価より高い価額で増資が行われた場合の課税関係	16
IV 譲渡所得の審理上の留意点	19
1 租税特別措置法第 35 条の撤回の可否	20
2 相続により取得した株式と同一銘柄の株式を所有していた場合に、これらの株式の一部を譲渡したときの租税特別措置法第 39 条の規定の適用について	22
3 代償金を支払って取得した相続財産を譲渡した場合の措法 39 条の計算	26
4 「最初に買取り等の申出のあった日」の判定	29
5 新株予約権の譲渡制限を解除した同日に譲渡した場合の課税関係について	31
6 特定口座における株式譲渡に係る取得費を概算取得費によることの可否	34
V 財産評価の審理上の留意点	37
1 使用借権が設定されている場合の貸家建付地の評価	38
2 市街地農地の評価（セットバックを必要とする部分がある場合）（計算例）	40
3 取引相場のない株式の評価（純資産価額方式：欠損金の繰戻しにより法人税の還付金が生じた場合）	42
4 取引相場のない株式の評価（純資産価額方式：年金の方法により支払う死亡退職金の負債の部への計上額）	43

VI 特集	44
1 居住用の区分所有財産の評価について（法令解釈通達）	45
2 「居住用の区分所有財産の評価」に関するリーフレットについて	48
3 居住用の区分所有財産の評価に係る区分所有補正率の計算明細書について	52
4 資産評価企画官情報第2号	53

<略語>

本書において用いる略語は、特に断りがない限り次のものを示す。

「通法」・・・国税通則法	「相法」・・・相続税法	「相基通」・・・相続税法基本通達
「通令」・・・国税通則法施行令	「相令」・・・相続税法施行令	「評基通」・・・財産評価基本通達
「所法」・・・所得税法	「相規」・・・相続税法施行規則	「措通」・・・租税特別措置法通達
「所令」・・・所得税法施行令	「登法」・・・登録免許税法	
「所規」・・・所得税法規則	「指法」・・・租税特別措置法	
「法法」・・・法人税法	「指令」・・・租税特別措置法施行令	
「法令」・・・法人税法施行令	「指規」・・・租税特別措置法施行規則	

I 国税通則法の審理上の留意点

1 国外財産調書が未提出である場合の過少申告加算税の加重措置（相続税）の計算

被相続人甲は、令和2年5月1日に死亡し、その法定相続人は配偶者乙及び子丙の2名である。

甲に係る相続税の当初期限内申告における乙の申告納税額は3,000千円、丙の申告納税額は5,000千円であった。

乙は、令和4年9月1日に死亡した。

その後、甲に係る相続税に対する調査に基づき修正申告がなされ、乙の申告納税額は5,000千円となり増差税額は2,000千円（①）、丙の申告納税額は8,000千円となり増差税額は3,000千円（②）であった。

死亡した乙の納税義務を丙が承継し、丙の納付すべき税額は①と②の合計5,000千円（③）である。

増差税額の内訳は、国外財産の申告漏れによるものが全てであるところ、③の税額に対して、内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律（以下「国送法」という。）第6条《国外財産に係る過少申告加算税又は無申告加算税の特例》に規定されている過少申告加算税等の加重措置（5％）を適用することができるか。

なお、甲、乙及び丙のいずれも、国送法第5条《国外財産調書の提出》に規定する国外財産調書の提出義務があったにもかかわらず、国外財産調書の提出をしていなかった。

また、仮装隠蔽は認められず、修正申告前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものはない。

おって、国外財産調書の提出がなかったことについて、相続人等の責めに帰すべき事由がない場合には該当しない。

		当初申告（イ）	修正申告（ロ）	増差税額（ロ－イ）
申告期限までに 納付すべき税額	乙	3,000千円	5,000千円	2,000千円
	丙	5,000千円	8,000千円	3,000千円
	合計	8,000千円	13,000千円	5,000千円

【答】 丙の納付すべき税額のうち、①の税額に対して国送法第6条に規定されている過少申告加算税等の加重措置（5％）を適用することはできず、②の税額に対して当該加重措置の適用ができる。

【理由】

国送法第6条第3項は、国外財産に対する相続税に関し修正申告等（死亡した者に係るものを除く。）がある場合、国税通則法第65条《過少申告加算税》の規定による過少申告加算税の額は、同規定にかかわらず、同規定により計算した金額に、当該過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に100分の5の割合（5％）を乗じて計算した金額を加算した金額とする旨規定している。

そうすると、死亡した者に係る修正申告等については、国送法第6条第3項の規定は適用されないから、本事例においては、死亡した乙に係る修正申告により納付すべき①の税額に関し、国送法第6条第3項に規定されている過少申告加算税等の加重措置（5％）を適用することはできない。

一方、丙自身に係る修正申告により納付すべき②の税額に対する過少申告加算税等の加重措置については、②の税額は丙自身の納税義務に基づく修正申告により納付すべき税額であるため、この部分に係る加重措置については、その適用判断に影響を与えない。

したがって、②の税額に係る過少申告加算税の額に対して加重措置の適用ができる。

2 財産債務調書に財産の記載がある場合の加算税の優遇措置について

被相続人甲の相続人は、乙及び丙の2名である。

甲は令和3年に相続開始（以下「本件相続」という。）し、乙及び丙は、相続財産のうち金地金（以下「本件金地金」という。）を各2分の1ずつ相続した（以下、乙及び丙の相続した本件金地金をそれぞれ「乙相続金地金」「丙相続金地金」という。）ところ、本件相続に係る調査により、本件金地金の評価誤りが認められた。

本件金地金に係る甲の財産債務調書の提出状況は、下表のとおりであり、令和元年分及び2年分は財産債務調書の提出義務がなかったため提出していない。

乙は、相続開始年（令和3年）に乙相続金地金の一部を譲渡し、令和3年分の財産債務調書に乙相続金地金のうち譲渡後の数量に係る金地金を記載して提出し、令和4年分は提出義務がないため提出していない。

丙は、令和3年分及び4年分は財産債務調書の提出義務がないため提出していない。

本件相続に係る調査により、本件金地金の評価誤りを是正した修正申告書が提出された場合、乙及び丙について、内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律（以下「国外送金等調書法」という。）第6条の3《財産債務に係る過少申告加算税又は無申告加算税の特例》第1項において準用する同法第6条《国外財産に係る過少申告加算税又は無申告加算税の特例》第1項の規定による過少申告加算税の特例（加算税の優遇措置）を適用できる財産はいずれか。

【甲、乙及び丙の財産債務調書の提出状況】

	平成30年	令和元年	令和2年	令和3年 (相続開始)	令和4年
甲	提出あり 【本件金地金を記載】	提出なし(義務なし)	提出なし(義務なし)		
乙	-	-	-	提出あり 【乙相続金地金のうち譲 渡後のものを記載】	提出なし(義務なし)
丙	-	-	-	提出なし(義務なし)	提出なし(義務なし)

【答】 財産債務調書に記載された財産のみが加算税の優遇措置の対象となる。

したがって、乙が提出した令和3年分財産債務調書に記載された財産（乙相続金地金のうち譲渡後のもの）が加算税の優遇措置の対象となり、丙は財産債務調書を提出していないため、加算税の優遇措置の対象となる財産はない。

なお、乙が財産債務調書に記載した財産（乙相続金地金のうち譲渡後のもの）について修正申告をすることに基因して丙に生ずる追徴税額（いわゆる丙へ跳ね返る税額）に係る加算税には、加算税の優遇措置の適用がある。

【理由】

1 対象となる財産債務調書

国外送金等調書法第6条の3第1項で準用する同法第6条第2項第2号は、加算税の優遇措置の適用が認められる財産債務調書とは、①被相続人の相続開始年の前年分の財産債務調書、②相続人の相続開始年の年分の財産債務調書、③相続人の相続開始年の翌年分の財産債務調書のいずれかと規定している。

2 財産債務調書を提出していた場合の加算税の優遇措置の適用範囲

国外送金等調書法第6条の2《財産債務調書の提出》第1項は、「その者の氏名、住所又は居所及び個人番号（中略）並びにその者が同日（注：その年の12月31日）において有する財産の種類、数量及び価額並びに債務の金額その他必要な事項を記載した調書（中略）を、その年の翌年の6月30日まで（注：令和4年分以前の財産債務調書については、翌年の3月15日）に（中略）提出しなければならない」と規定している。

また、国外送金等調書法第6条の3第1項は、同法第6条第1項の規定（加算税の優遇措置）は、①修正申告等があり、②提出期限内に提出された財産債務調書に修正申告等の基因となる財産又は債務についての前条（同法6条の2）第1項の規定による記載があるときについて準用する旨規定している。

上記の規定によれば、加算税の優遇措置が認められるのは、氏名、住所又は居所及び個人番号並びにその者がその年の12月31日において有する財産の種類、数量及び価額並びに債務の金額その他必要な事項を記載した財産債務調書が期限内に提出されている場合ということができる。

この点、財産債務調書に記載されていない財産がある場合、上記のとおり、法令において財産債務調書に記載すべき

事項を詳細に定めていることからすれば、記載されていない財産についてまで加算税の優遇措置を認めると解することは相当ではない。

したがって、加算税の優遇措置の適用範囲は、飽くまでも財産債務調書に記載された財産に限られる。

3 他の相続人に対する加算税の優遇措置の適用可否

加算税の優遇措置の適用が認められる財産債務調書は上記1の①ないし③のいずれかの財産債務調書であるところ、国外送金等調書法第6条の3第1項で準用する同法第6条第2項第2号ロ及びハ（上記1②及び③）は、財産債務調書のうち相続人が提出するものについて、「相続人が提出した財産債務調書」とのみ規定し、修正申告等をした相続人との関連性について、「財産債務調書を提出した相続人が修正申告等をした場合」に限定するといった規定をしていない。

したがって、文理上は、修正申告等をした相続人が複数いる場合に、当該相続人のうちに修正申告等の基因となる財産を記載した財産債務調書を提出した相続人がいる場合には、当該修正申告等をした相続人で財産債務調書を提出していない者についても、加算税の優遇措置の適用があるものと解される。

4 本件の当てはめ

(1) 対象となる財産債務調書

上記1のとおり、本件において加算税の優遇措置の適用が認められる財産債務調書は、乙が提出した財産債務調書（令和3年分）（相続人の相続開始年の年分の財産債務調書）である。

(2) 加算税の優遇措置の適用範囲

上記2のとおり、加算税の優遇措置の対象となるのは、財産債務調書に記載された財産であるから、乙が提出した財産債務調書に記載された乙相続金地金（譲渡後のもの）について加算税の優遇措置が適用される。

(3) 丙に対する加算税の優遇措置の適用可否

丙は、財産債務調書の提出義務がなかったことから丙自身の財産債務調書に基因した加算税の優遇措置の適用はないところ、上記(2)のとおり、乙が提出した財産債務調書に記載された乙相続金地金（譲渡後のもの）に対しては加

算税の優遇措置が適用される。

したがって、上記3のとおり、修正申告等をした他の相続人が財産債務調書を提出しており、当該調書に当該修正申告等の基因となった財産についての記載がある場合に該当するので、乙が財産債務調書に記載した財産（乙相続金地金のうち譲渡後のもの）について修正申告をすることに基因して丙に生ずる追徴税額（いわゆる丙へ跳ね返る税額）に係る加算税には、加算税の優遇措置の適用がある。

Ⅱ 相続税の審理上の留意点

1 特定贈与者より先に相続時精算課税適用者が死亡した場合の承継人の課税関係

平成20年10月1日、甲は、子乙に対し贈与を行い、乙は贈与税の申告において、甲からの受贈財産（以下「相続時精算課税適用財産」という。）について相続税法第21条の9《相続時精算課税の選択》に規定する相続時精算課税制度の適用をした。

令和2年4月1日、乙が死亡。乙の相続人は乙の子Aの1名であった。

令和5年5月1日、甲が死亡し、その相続財産は全て乙の代襲相続人であるAが取得した。

Aは、甲に係る相続税の期限内申告（以下「当初申告」という。）を行ったところ、乙の相続時精算課税適用財産が申告漏れとなっていた（申告書に乙の氏名等の記載はない。）。

申告期限後、相続時精算課税適用財産の申告漏れを是正する場合、Aはどのように申告すべきか。また、加算税の種類は何か。

なお、相続時精算課税適用財産の申告漏れを是正する申告は、更正決定等を予知してされたものではなく、調査通知前に行われたものとする。

- 答 1 Aは、①乙の納税義務を承継した者として期限後申告を行い、②代襲相続人として修正申告を行う。
2 乙の納税義務を承継した者としてのAに対して無申告加算税を賦課する。

【理由】

相続税法第21条の17《相続時精算課税に係る相続税の納付義務の承継等》は、特定贈与者の死亡以前に当該特定贈与者に係る相続時精算課税適用者が死亡した場合には、当該相続時精算課税適用者の相続人は、当該相続時精算課税適用者が相続時精算課税の規定を適用していたことに伴う納税に係る権利又は義務を承継する旨規定している。

上記の規定は、飽くまで、相続時精算課税適用者の権利又は義務をその相続人が承継するという規定であり、当該権利又は義務を承継した相続人を相続時精算課税適用者と同視するという規定ではない。

そうすると、Aは①乙の納税義務を承継した者（以下「納税義務承継人」という。）としての申告と、②代襲相続人としての申告とをそれぞれ行う必要があることとなる。

本事例において、Aは代襲相続人として当初申告をしているものの、乙の氏名等を記載しての申告はしていない以上、Aが乙の納税義務承継人としての申告をしたとは認められない。

また、Aが代襲相続人として当初申告していることをもって、Aが乙の納税義務承継人としても申告（零申告）をしていると捉えることは、①相続時精算課税適用財産に係る本来の納税義務者は乙であり、Aは、飽くまで乙の相続時精算課税適用者としての権利・納税義務を承継したに過ぎないこと、加えて、②Aの当初申告の有無により、乙の納税義務承継人として賦課される加算税の種類が異なる場合が生ずることとなるのは不合理であることから、採用できない。

以上のことから、Aは①乙の納税義務承継人Aとして期限後申告を行い、②代襲相続人Aとして修正申告を行うこととなるから、①については無申告加算税を賦課し、②については自主修正申告であることから過少申告加算税は賦課しない。

なお、代襲相続人Aからみて、乙の納税義務承継人Aは相続税法第51条《延滞税の特則》第2項第1号イに規定する「相続又は遺贈により財産を取得した他の者」に該当することから、甲に係る相続税の申告期限後に、Aが相続時精算課税適用財産の存在を知ったのであれば、代襲相続人Aとしての修正申告により納付すべき税額に係る延滞税については、当該修正申告が行われた日までの期間は延滞税の計算の基礎となる期間に算入しないこととなる。

2 換価遺言により財産を取得した場合の課税関係について

被相続人甲の相続人は乙のみである。

甲は生前からA市と知人丙に財産を遺贈したいと考えており、公正証書遺言（以下「本件遺言」という。）を作成した。本件遺言の内容は、要旨①一切の不動産を遺言執行者（丙）により換価させた上で、換価した金額から諸費用を控除した残額をA市に遺贈する、②上記①の不動産を除く財産を遺言執行者（丙）により換価させた上で、換価した金額から諸費用を控除した残額を丙に遺贈するというものであった。

その後、甲の相続（以下「本件相続」という。）が開始したため、A市及び丙は本件遺言どおりに財産を取得した。

このとき、本件遺言による課税関係（①本件相続に係る相続税、②財産を換価したことによる譲渡所得）はどのようなになるか。

また、本件相続に係る相続税の申告に当たり、丙は債務控除をすることができるか。

- 答 A市は相続税の納税義務者には該当しないから、本件遺言により取得した財産について相続税は課税されない。
丙は相続税の納税義務者に該当し、本件遺言により取得した財産について相続税が課税される。
また、相続人乙に対して、財産を換価したことによる譲渡所得が課税される。
なお、丙は本件相続に係る相続税の申告に当たり、債務控除をすることはできない。

【理由】

1 包括遺贈と特定遺贈

(1) 民法上の遺贈について

民法第964条《包括遺贈及び特定遺贈》は、「遺言者は、包括又は特定の名義で、その財産の全部又は一部を処分することができる」と規定しているところ、遺贈の種類は、包括遺贈と特定遺贈に区分される。

イ 包括遺贈

包括遺贈とは、遺産の全部又はその一定割合を与える旨の遺贈（例：「私の全財産を、Bへ2分の1、Cへ2分の1の割合で遺贈する」など、割合をもって表示した遺贈）をいい、この遺贈を受ける者を包括受遺者という。

そして、包括受遺者は、民法第990条《包括受遺者の権利義務》の規定により、相続人と同一の権利義務を有することから、相続人と同様に、積極財産のみならず債務も承継することとなる。

ロ 特定遺贈

特定遺贈とは、遺贈の対象が特定の財産である場合や種類によって指定されている場合(例:「私の財産のうち、下記の不動産をDへ、下記の預貯金をEへ遺贈する」など、特定の財産を指定している遺贈)をいい、この遺贈を受ける者を特定受遺者という。

そして、特定受遺者は、被相続人の権利義務を包括的に承継するものではないことから、相続債務を負わず、また、民法第986条《遺贈の放棄》の規定により、遺言者の死後、いつでも遺贈の放棄をすることができる。

(2) 本件遺言における遺贈の性質

本件遺言は、不動産を換価した金銭についてはA市へ遺贈するとし、その他の財産を換価した金銭については丙へ遺贈するとしている。

そうすると、本件遺言は、不動産とその他の財産とを区分けした上で遺贈先を指定していることから、遺贈する財産について特定していることができ、本件遺言における遺贈は特定遺贈と解するのが相当である。

2 相続税の課税関係

(1) 相続税の納税義務者

相続税法において相続税の納税義務を有する者は、相続税法第1条の3《相続税の納税義務者》各号に該当する個人又は同法第66条《人格のない社団又は財団等に対する課税》第1項及び第4項に該当する人格のない社団等をいうとされている。

(2) A市の課税関係

A市は、本件遺言において、「一切の不動産を換価した金額から諸経費を控除した残額を遺贈する」とされているところ、上記のとおり本件遺言における遺贈は特定遺贈に該当することから、A市は、本件相続において特定受遺者に該当する。

しかしながら、A市は個人には該当せず、また、相続税法第66条第1項及び第4項に規定する人格のない社団等にも該当しないことから、相続税の納税義務者には該当せず、本件相続に係る相続税は課税されない。

(3) 丙の課税関係

丙は、本件遺言において、「不動産を除く財産を遺言執行者（丙）により換価させた上で、換価した金額から諸費用を控除した残額を丙に遺贈する」とされていることから、本件相続において特定受遺者に該当するところ、丙は個人であり、相続税の納税義務者に該当するから、本件相続に係る相続税が課税される。

3 譲渡所得の課税関係

本件遺言によれば、被相続人甲は、丙を遺言執行者として、財産の換価処分をさせることを指示しているものと認められるところ、財産を換価したことによる効果も、一義的には遺言執行者である丙に帰属するものとも考えられる。

一方で、民法第1015条《遺言執行者の行為の効果》において、「遺言執行者がその権限内において遺言執行者であることを示してした行為は、相続人に対して直接にその効果を生ずる」と規定されていることから、遺言執行者の行為の効果は、相続人に帰属し、更に、民法第990条では、「包括受遺者は、相続人と同一の権利義務を有する。」と規定されていることから、遺言執行者の行為の効果が帰属する相続人の範囲には、包括受遺者がいる場合には、包括受遺者も含まれることとなる。

しかしながら、本件遺言における遺贈は、上記1(2)のとおり、特定遺贈と解するのが相当であることから、包括受遺者は存在しない。

そうすると、遺言執行者の行為の効果が帰属する者は、被相続人甲の法定相続人である乙のみとなり、換価に係る譲渡所得の納税義務者は、乙と解することが相当である。

4 債務控除の可否

(1) 債務控除ができる者

相続税法第13条《債務控除》は、相続税の計算における債務控除について、「相続又は遺贈（包括遺贈及び被相続

人からの相続人に対する遺贈に限る。）により財産を取得した者が（中略）である場合には、当該相続又は遺贈により取得した財産については、課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から（中略）その者の負担に属する部分の金額を控除した金額による。」と規定していることから、債務控除することができる者は、相続人又は包括受遺者となる。

(2) 丙の債務控除の可否

上記2(3)のとおり、本件においては、丙は相続人ではなく、また、特定受遺者に該当することから、債務控除ができる者には該当しない。

したがって、丙は、本件相続に係る相続税の申告において、債務控除をすることはできない。

Ⅲ 贈与税の審理上の留意点

1 時価より高い価額で増資が行われた場合の課税関係

A株式会社（以下「A社」という。）は、資本金10,000,000円、発行済株式総数10,000株の同族会社であり、A社の発行済株式（以下「A社株式」という。）は、代表者甲が4,000株、甲の長男乙が6,000株を所有している。

A社は、長期間にわたって赤字経営となっており、A社株式の1株当たりの時価は、400円となっている。

A社は、資本金を10,000,000円増資することを予定しており、増資に係る新株の引受けは、甲1人が行う予定である。また、増資方法は全額金銭出資とし、その新株1株当たりの払込金額は1,000円とする予定である。なお、当該増資後のA社株式の1株当たりの時価は700円となる予定である。

この場合の課税関係はどのようなになるか。

【答】 乙が甲から対価を支払わないで利益を受けたとみなされる金額1,800,000円〔(700円－400円) × 6,000株〕は、贈与税の課税対象となる。

【理由】

1 相続税法（以下「相法」という。）第9条は、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た場合においては、その利益を受けた時において、その利益を受けた者が、その利益を受けた時におけるその利益の価額に相当する金額をその利益を受けさせた者から贈与（その行為が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなす旨規定している。

なお、相法第9条の規定の趣旨は、私法上の贈与契約によって財産を取得したのではないが、贈与と同じような実質を有する場合に、贈与の意思がなければ贈与税を課税することができないとするならば、課税の公平を失することになるので、この不合理を補うために、贈与契約の有無に拘わらず贈与により取得したものとみなし、これを課税財産として贈与税を課税すること（東京地裁昭和51年2月17日判決）とされる。

また、相法第9条で定める「利益を受けた場合」には様々な態様が考えられるところ、比較的定型的な態様で取扱いを特定しておく必要のあるものについては、相続税法基本通達（以下「相基通」という。）9-2《株式又は出資の価額が増加した場合》においてその取扱いを定めており、同通達においては、同族会社の株式又は出資の価額が、次に掲げる場合に該当して増加したときは、その株主又は社員がその株式又は出資の価額のうち増加した部分に相当する金額を、それぞれ次に掲げる者から贈与によって取得したものと取り扱うことを明らかにしている。

- (1) 会社に対し無償で財産の提供があった場合 その財産を提供した者
- (2) 時価より著しく低い価額で現物出資があった場合 その現物出資をした者
- (3) 対価を受けないで会社の債務の免除、引受け又は弁済があった場合 その債務を免除、引受け又は弁済をした者
- (4) 会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合 その財産の譲渡をした者

2 本事例は上記1(1)から(4)の例示以外の“利益を受けた場合”の例である。

A社株式の1株当たりの時価は、増資前に400円であったところ、甲が10,000,000円を増資したことにより、700円に増加することとなる。

その結果、乙が所有するA社株式の価額は、2,400,000円（@400円×6,000株）から4,200,000円（@700円×6,000株）へとその価額が増加することから、相基通9-2における「株式の価額が増加したとき」に該当する。

したがって、この価額の増加した部分（4,200,000円－2,400,000円）に相当する金額1,800,000円は、乙が何ら対価を支払わずに利益を受けた金額となるから、相法第9条の規定により、乙が、当該利益の価額に相当する金額を甲から贈与を受けたものとみなして、贈与税を課税する。

IV 讓渡所得の審理上の留意点

1 租税特別措置法第35条の撤回の可否

甲は、令和5年に自己の居住の用に供していた家屋及びその敷地を譲渡し、当該譲渡に係る譲渡所得の計算に当たり、租税特別措置法（以下「措置法」という。）第35条《居住用財産の譲渡所得の特別控除》に規定する居住用財産の譲渡所得の特別控除の特例（2項該当。以下「本件譲渡特例」という。）を適用した令和5年分所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）の確定申告を行った。

令和6年に甲は住宅ローンを組んで新しい自宅を購入しており、当該住宅ローンについて、措置法第41条《住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除》に規定する住宅借入金等特別税額控除の特例（以下「住宅ローン控除特例」という。）の適用を受けたいと考えている。

甲は、令和5年分の所得税等の申告において本件譲渡特例の適用を受けており、このままでは令和6年分の所得税等の申告において住宅ローン控除特例の適用ができないことから、本件譲渡特例を撤回する令和5年分の修正申告を行ったうえで、住宅ローン控除特例を適用する令和6年分の所得税等の申告を行おうとしているが、このような申告は可能か。

なお、本件譲渡特例及び住宅ローン控除特例のいずれも、特例の重複適用以外の要件は満たしている。

答 甲は令和5年分の所得税等の申告で適用した本件譲渡特例を撤回することはできない。

したがって、本事例に記載の住宅ローンについて、住宅ローン控除特例の適用を受けることはできない。

【理由】

措置法第41条第24項及び第25項は、住宅ローン控除特例の適用を受けようとする年分、前年以前2年及び翌年以後3年のいずれかの年分において本件譲渡特例の適用を受けた又は受ける場合、住宅ローン控除特例の適用ができない旨規定している。

また、措置法第41条の3《住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除の適用を受けた者が居住用財産に係る課税の特例を受ける場合の修正申告等》は、住宅ローン控除特例の適用を受けた年分の翌年以後3年以内において、本件譲渡特例の適用を受ける場合には、居住用財産の譲渡をした日の属する年分の所得税等の確定申告期限までに、住

宅ローン控除特例の適用を受けた各年分の所得税等の修正申告を行わなければならない旨規定し、また、当該修正申告が行われなかった場合には、税務署長は更正又は決定を行う旨規定している。

一方、本事例のように、本件譲渡特例の適用を先に受け、翌年以後に住宅ローン控除特例の適用を受けようとする場合について、本件譲渡特例の撤回規定は設けられていない。

すなわち、本件譲渡特例と住宅ローン控除特例との関係は、①住宅ローン控除特例の適用を受けた場合でも、本件譲渡特例の適用を受けることはできる（ただし、住宅ローン控除特例の適用年分に係る修正申告をすることを要する。）が、②本件譲渡特例の適用を受ける場合又は受けた場合には、住宅ローン控除特例の適用ができなくなるというものである。

したがって、甲は、本件譲渡特例の適用を撤回する令和5年分の所得税等の修正申告を行うことはできず、令和6年分以降において、本事例に記載の住宅ローンに係る住宅ローン控除特例の適用を受けることはできない。

- 2 相続により取得した株式と同一銘柄の株式を所有していた場合に、これらの株式の一部を譲渡したときの租税特別措置法第39条の規定の適用について

甲は、X 1 年 8 月に A 社株式 20,000 株を 16,000 千円で購入し所有していたところ、X 4 年 10 月に甲の父である乙が死亡したことに伴い、乙が所有していた A 社株式 10,000 株を相続したため、甲は A 社株式を合計 30,000 株所有することとなった。

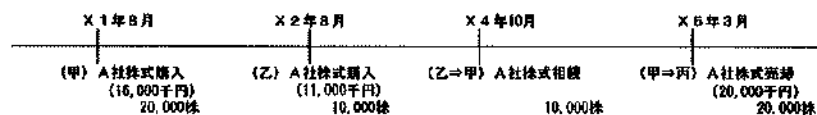
その後、甲が X 5 年 3 月に A 社株式 20,000 株を丙株式会社に 20,000 千円（1 株当たりの単価 1 千円）で売却した場合、甲は、X 5 年分の所得税及び復興特別所得税の確定申告における譲渡所得の金額の計算上、当該 20,000 株のうち 10,000 株について、租税特別措置法（以下「措法」という。）第 39 条《相続財産に係る譲渡所得の課税の特例》（以下「取得費加算の特例」という。）を適用することができるか。

また、取得費加算の特例を適用することができる場合、取得費として加算できる金額はいくらか。

なお、甲が相続により取得した A 社株式は、乙が X 2 年 8 月に 11,000 千円で購入したものであり、乙の相続に係る甲の相続税の申告（期限内申告）の内容は次のとおりである。

申告者	譲渡価格	A 社株式 (10,000 株) の 相続税課税額	相続税額
甲	300,000 千円	9,000 千円	100,000 千円

《概要図》



【答】 甲の譲渡所得の金額の計算上、甲は取得費加算の特例を適用することができる。
また、取得費に加算できる相続税額は1,000千円である。

【理由】

1 取得費加算の特例の適用について

相続により取得した資産が株式である場合、相続人がその固有財産として同一銘柄の株式を所有しているときには、これらの株式が一体となっており、その同一銘柄の株式の一部を譲渡した場合には、いずれの株式を譲渡したのか判然としない。

そのため、取得費加算の特例の適用に当たっては、取得時期が古いものから順次譲渡したものとして取り扱うのか又は相続により取得した株式から優先的に譲渡したものとして取り扱うのか疑義が生じるところである。

そこで、租税特別措置法通達39-12《同一銘柄の株式を譲渡した場合の適用関係》では、相続により株式を取得した個人が当該株式と同一銘柄の株式を所有している場合において、措法第39条第1項に規定する特例適用期間内に、これらの株式の一部を譲渡したときには、当該譲渡については、当該相続により取得した株式の譲渡からなるものとして、同項の規定を適用して差し支えない旨定められている。

したがって、本事案においては、甲は相続により取得したA社株式10,000株のほか、甲自身が購入したA社株式20,000株を所有しているところ、措法第39条第1項に規定する特例適用期間内にA社株式の一部である20,000株を譲渡していることから、当該譲渡は、相続により取得した10,000株の譲渡からなるものとして取得費加算の特例を適用することができる。

2 A社株式の売却による譲渡所得の金額について

(1) 譲渡所得の金額の計算上控除する取得費の計算

相続により取得した資産の取得費は相続した者に引き継がれ（所法60①一）、また、2回以上にわたって取得した同一銘柄の株式の譲渡所得の金額の計算上控除する取得費は、総平均法に準ずる方法によって算出した1株当たりの金額となるため（所法48条③、所令118①）、本件における1株当たりのA社株式の取得費の金額は次のとおりとなる。

$$\begin{array}{rcll} \begin{array}{l} \text{(X1年8月に取得したA社株式} \\ \text{20,000株の購入金額)} \\ 16,000\text{千円} \end{array} & + & \begin{array}{l} \text{(X2年8月に取得したA社株式} \\ \text{10,000株の購入金額)} \\ 11,000\text{千円} \end{array} & = \\ \hline & & 30,000\text{株} & \\ \text{(譲渡直前におけるA社株式の総数)} & & & \end{array} \quad = \quad 900\text{円/1株当たり}$$

(2) 取得費加算の特例の適用による取得費加算額の計算

相続により取得した株式を譲渡した場合の取得費加算額は、確定相続税額に、譲渡した者の課税価格のうち課税価格に算入された譲渡した株式の相続税評価額の占める割合を乗じて計算した金額となるため、本件においては次のとおりとなる（措令25の16①二）。

$$\begin{array}{rcll} \begin{array}{l} \text{(甲の確定相続税額)} \\ 100,000\text{千円} \end{array} & \times & \frac{\begin{array}{l} \text{(甲の課税価格に算入された} \\ \text{A社株式の相続税評価額)} \\ 9,000\text{千円} \end{array}}{\begin{array}{l} 300,000\text{千円} \\ \text{(甲の課税価格)} \end{array}} & = & 3,000\text{千円} \end{array}$$

(3) A社株式の売却による譲渡所得の金額の計算

上記(2)のとおり取得費加算額を算出した場合であっても、譲渡所得の金額の計算上取得費に加算す

ることができる相続税額は、相続した株式の株数に対応する譲渡益が限度となるので（措令25の16①）、甲の譲渡所得の金額の計算において取得費に加算できる金額及び甲の譲渡所得の金額は、次のとおりとなる。

イ 甲が相続により取得したA社株式10,000株に対応する取得費加算額

$$\begin{array}{ccccccc} \text{(乙から相続により} & \text{(1株当たり} & & \text{(乙から相続により} & \text{(1株当たり} & & \\ \text{取得したA社株式)} & \text{の譲渡単価} & & \text{取得したA社株式)} & \text{の取得単価} & & \\ (10,000株 \times 1,000円) & - & & (10,000株 \times 900円) & & & \\ = 1,000千円 & < & & 3,000千円 & & & \end{array}$$

ロ 甲の譲渡所得の金額

$$\begin{array}{ccccccc} \text{(収入金額)} & & \text{(取得費)} & & \text{(取得費加算額)} & & \text{(譲渡所得)} \\ 20,000千円 & - & (18,000千円 + 1,000千円) & = & 1,000千円 & & \end{array}$$

※ 譲渡費用はないものとして計算している。

3 代償金を支払って取得した相続財産を譲渡した場合の措法39条の計算

甲は、令和4年に死亡した父から相続により取得した土地及び建物の一部を令和6年に譲渡したことから、所得税の確定申告において、措法39条「相続財産に係る譲渡所得の課税の特例」の規定の適用を考えている。

甲は、遺産分割において、代償分割の方法により相続人乙（甲の弟）に代償金を支払って相続財産を取得した。

次の場合、甲の譲渡所得の金額はいくらになるか。

〈譲渡の概要〉

(単位：千円)			
譲渡物件	譲渡収入金額	取得費	譲渡費用
土地	40,000	(概算取得費) 2,000	(共通) 3,000
建物	10,000	(概算取得費) 500	

〈相続税の申告内容〉

(単位：千円)		
	甲	乙
土地	※ 90,000	
建物	※ 20,000	
上記以外の財産	50,000	
代償金（土地）	△60,000	60,000
代償金（建物）	△30,000	30,000
債務控除額	△10,000	△30,000
課税価格	60,000	60,000
相続税額	5,800	5,800

※ 譲渡した土地及び建物の相続税評価額は、土地40,000千円、建物8,000千円である。

答 甲の譲渡所得の金額は、42,760千円になる。

【理由】

相続等により取得した財産を、相続の開始があった日の翌日から当該相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日以後3年を経過する日までの間に譲渡した場合には、譲渡した財産の取得費に一定の算式により計算した相続税相当額を加算することができる（措法39）。

そして、代償分割により他の相続人に代償金を支払って取得した相続財産を譲渡した場合における譲渡資産の取得費に加算する相続税額（以下「取得費加算額」という。）については、措通39-7《代償金を支払って取得した相続財産を譲渡した場合の取得費加算額の計算》において、次の算式により計算する旨定めている。

$$\text{確定相続税額} \times \frac{\text{譲渡した資産の相続税評価額 (B)} - \text{支払代償金 (C)} \times \frac{B}{(A + C)}}{\text{その者の相続税の課税価格 (債務控除前) (A)}}$$

したがって、甲の譲渡した土地及び建物の取得費加算額及び譲渡所得の金額は、次のとおり計算される。

1 譲渡した土地の取得費加算額の計算

上記の算式に設例をあてはめて計算すると、譲渡した土地の取得費加算額は次のとおりとなる。

$$5,800 \text{ 千円} \times \frac{40,000 \text{ 千円} - (60,000 \text{ 千円} + 30,000 \text{ 千円}) \times \frac{40,000 \text{ 千円}}{(70,000 \text{ 千円} + 60,000 \text{ 千円} + 30,000 \text{ 千円})}}{70,000 \text{ 千円}} = 1,450 \text{ 千円}$$

※ 本設例のように代償分割の対象となった財産が特定されていた場合であっても、取得費加算額の計算における「支払代償金（C）」の金額は、その者が支払った代償金の総額（本事例においては、土地に係る代償金 60,000 千円と建物に係る代償金 30,000 千円の合計額）となる。

※ 代償分割の対象となった財産以外の財産を譲渡した場合の取得費加算額の計算においても措通 39-7 の算式により計算する必要があることに留意する。

上記のような調整計算をする理由としては、調整計算を行わないと取得費に加算する相続税相当額がその者の相続税額を上回るという不合理な事態が生じるためである。

2 譲渡した建物の取得費加算額の計算

上記の算式から、譲渡した建物の取得費加算額は次のとおりとなる。

$$5,800 \text{ 千円} \times \frac{8,000 \text{ 千円} - (60,000 \text{ 千円} + 30,000 \text{ 千円}) \times \frac{8,000 \text{ 千円}}{(70,000 \text{ 千円} + 60,000 \text{ 千円} + 30,000 \text{ 千円})}}{70,000 \text{ 千円}} = 290 \text{ 千円}$$

3 譲渡所得金額の計算

上記 1 及び 2 から、甲の譲渡所得の金額は次のとおりとなる。

(単位：千円)

譲渡物件	譲渡収入金額①	取得費②	譲渡費用③	取得費加算の特例の適用金額④	譲渡所得金額①－(②＋③＋④)
土地	40,000	2,000	2,400	1,450	34,150
建物	10,000	500	600	290	8,610
合計	50,000	2,500	3,000	1,740	42,760

4 「最初に買取り等の申出のあった日」の判定

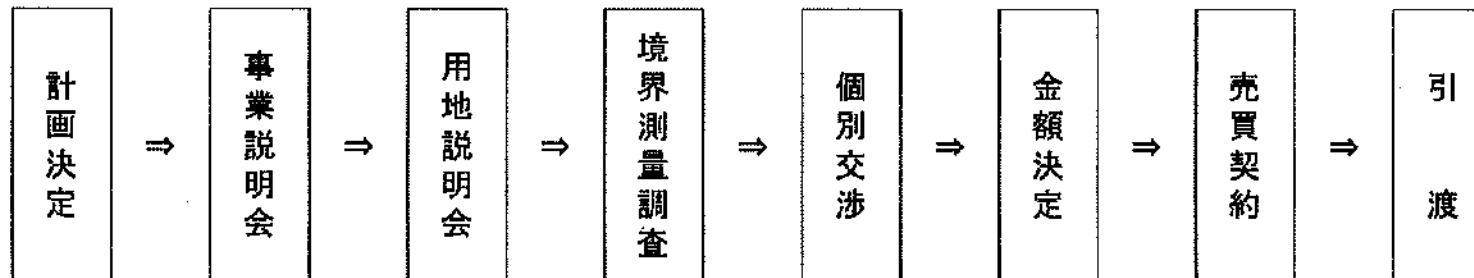
甲は、道路用地として宅地を収用されることになり、措法33条の4《収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除》（以下「5,000万円の特別控除の特例」という。）の規定を適用したいと考えているところ、5,000万円の特別控除の特例は、措法33条の4第1項に規定する資産の収用交換等による譲渡が、公共事業施行者から当該資産につき最初に買取り等の申出のあった日から6か月を経過した日までにされなかった場合には適用できないこととされている（措法33の4③一）。

この場合、「最初に買取り等の申出のあった日」の時期は、どのように判断したらよいか。

答

- 1 ダムや空港建設事業などの大規模事業を除き、公共事業の一般的なケースにおいては、その用地買収は、通常、次のような流れで行われている。

【公共事業の一般的なケースにおける用地買収の流れ】



2 措法第33条の4第3項第一号において、最初に買取り等の申出のあった日から6か月以内に譲渡されなかった場合は5,000万円の特別控除の特例を適用しない旨規定されているのは、いわゆる「ごね得」を防止し、公共事業の円滑な施行を期する見地によるものと解されているところ、「買取り等の申出のあった日」の判定については、法令上特段の基準は設けられていない。

3 「買取り等の申出」は純然たる事実行為であることから、その行為がいつ行われたかによって、「買取り等の申出のあった日」を個々に判定していく必要がある。

公共事業の一般的なケースにおける通常の用地買収においては、個別交渉等の場面で、事業施行者が買取り資産を特定し、当該資産の対価を明示してその買取り等の意思表示をしたことが、具体的に「買取り等の申出」を行ったことになり、この事実がいつあったかによって、「買取り等の申出のあった日」を判定することになる。

そして、この「買取り等の申出のあった日」は、「最初に買取り等の申出のあった日」とされている点に注意が必要である。

【参考】

「最初に買取り等の申出のあった日」について、①東京地方裁判所平成28年10月14日、②東京地方裁判所平成23年3月18日、③東京地方裁判所平成18年12月22日の裁判例では、公共事業施行者が、資産の所有者に対し、買取り等の対象となる資産を特定し、その対価を明示して、買取り等の意思表示を初めてした日をいうものと解するのが相当であるとしている。

5 新株予約権の譲渡制限を解除した同日に譲渡した場合の課税関係について

甲は、A株式会社（甲が所属する会社の親会社。以下「A社」という。）との間で新株予約権引受契約（以下「本件引受契約」という。）を締結し、譲渡制限のある新株予約権を無償で200個（以下「本件新株予約権」という。）取得していたが、B株式会社（以下「B社」という。）がA社を買収し、A社の発行済株式の全てを取得することに伴い、B社に対して本件新株予約権を譲渡することとなった。

これにより、甲は、A社の取締役会において本件新株予約権の譲渡承認を受け、譲渡制限の解除と同日に、B社に対して本件新株予約権を10,000,000円（譲渡承認日における本件新株予約権の時価）で譲渡（以下「本件譲渡」という。）した。

この場合、甲の課税関係はどのようなになるか。

なお、本件引受契約において、本件新株予約権の付与は、いわゆるストックオプションに該当し、本件引受契約において、A社又は同社の子会社の従業員に対するインセンティブを与えるものであるとされている。

答 譲渡制限が解除された日（譲渡承認日）において顕在化した経済的利益が甲の給与所得に該当し、給与所得として課税される経済的利益の額（譲渡承認日における本件新株予約権の価額（時価））に相当する額（10,000,000円）が本件譲渡に係る譲渡所得等に係る取得費等となることから、本件譲渡により、譲渡所得は生じない。

【理由】

1 スtockオプションの課税関係

(1) 課税時期及び価額

個人が経済的利益を取得又は享受した場合について、所得税法第36条《収入金額》第1項は、各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額は経済的利益の価額とし、同条第2項は、当該経済的利益の価額は当該利益を享受する時における価額とする旨規定している。

なお、所得税法施行令第84条《譲渡制限付株式の価額等》第3項は、発行法人から同項各号に掲げる権利で当該権

利の譲渡についての制限その他特別の条件が付されているものを与えられた場合における当該権利に係る所得税法第36条第2項の価額は、当該権利の行使により取得した株式のその行使の日における価額から取得価額等を控除した金額による旨規定している。

発行された新株予約権に譲渡制限その他特別の条件が付されている場合には、付与時点においては何ら経済的利益が実現していないことから、その付与時点において課税関係は生じない。

権利行使をする場合、取得した株式の価額と権利行使価額との差額が経済的利益として実現することから、その権利行使時に当該経済的利益について課税関係が生じることとなる。

(2) 所得区分

所得税基本通達23～35共一6《株式等を取得する権利を与えられた場合の所得区分》は、ストックオプションを権利行使した時における経済的利益に係る所得区分は、ストックオプションの発行法人と権利を与えられた者との関係等により判断する旨定め、その発行法人と権利を与えられた者との間の雇用関係又はこれに類する関係に基因してその権利が与えられたと認められるときは、給与所得とする旨定めている。

2 スtockオプションの譲渡制限を解除した場合の課税関係

(1) 課税時期及び価額

従業員等が発行法人から付与されたストックオプションの権利を行使せずに譲渡制限を解除した場合には、その時点において経済的利益を取得又は享受したものといえることができ、その時点におけるストックオプションの価額が収入すべき金額となる。

(2) 所得区分

上記1(2)と同様に、発行法人と権利を与えられた者との関係等により判断する。

3 本件へのあてはめ

(1) 課税時期及び価額

本件新株予約権はストックオプションに該当するところ、甲は権利行使をしていないが、本件譲渡を行うに当たり、A社の取締役会の承認を得て譲渡制限を解除する必要がある、A社の承諾を受けている。

そうすると、A社の承諾を受け本件新株予約権の譲渡制限が解除された時点（譲渡承認日）において、甲の意思による第三者への譲渡が可能となり、この譲渡制限の解除によりそれまで未実現と捉えられていた経済的利益が顕在化し、収入すべき金額が実現したといえることができる。

そして、顕在化した経済的利益の価額は、本件新株予約権の譲渡制限が解除された時点（譲渡承認日）の価額（時価）（10,000,000円）である。

(2) 所得区分

本件新株予約権は、本件引受契約において、A社又は同社の子会社の従業員に対するインセンティブを与えるものであるとされているところ、発行法人であるA社と甲の關係に基因して付与されたものであるといえることから、本件新株予約権の価額は給与所得（所得税法第28条）に該当する。

(3) 甲に対する課税關係

上記(1)及び(2)のとおり、本件新株予約権の譲渡制限が解除された時点において、経済的利益が顕在化したことから、譲渡制限が解除された時点（譲渡承認日）の本件新株予約権の価額（時価）（10,000,000円）に対して給与所得が課される。

そして、給与所得として課税される経済的利益の額（譲渡承認日における本件新株予約権の価額（時価））に相当する額（10,000,000円）が本件譲渡に係る譲渡所得等に係る取得費等となることから、当該取得費等と譲渡価額が同額となり、結果として、本件譲渡により、譲渡所得は生じない。

〔6〕 特定口座における株式譲渡に係る取得費を概算取得費によることの可否

甲は、証券会社との間で締結した上場株式等保管委託契約に基づき、租税特別措置法（以下「措置法」という。）第37条の11の3《特定口座内保管上場株式等の譲渡等に係る所得計算等の特例》第3項第1号に規定する特定口座を開設し、措置法第37条の11の4《特定口座内保管上場株式等の譲渡による所得等に対する源泉徴収等の特例》第1項に規定する特定口座源泉徴収選択届出書を提出しているところ、当該特定口座において、自身が創業した法人の株式（以下「本件株式」という。）を譲渡した（以下「本件譲渡」という。）。

本件譲渡に係る譲渡所得の金額の計算において、本件株式の取得費を本件譲渡に係る収入金額の100分の5に相当する金額（概算取得費）としてよいか。

〔答〕 本件譲渡に係る本件株式の取得費を概算取得費とすることはできない。

【理由】

1 特定口座に保管されている上場株式等の譲渡等に係る所得計算等の特例

上場株式等保管委託契約に基づき開設された特定口座に保管されている上場株式等（以下「特定口座内保管上場株式等」という。）の譲渡をした場合について、措置法第37条の11の3第1項は、当該特定口座内保管上場株式等の譲渡による譲渡所得等の金額と当該特定口座内保管上場株式等以外の株式等の譲渡による譲渡所得等の金額とを区分してこれらの金額を計算するものとし、租税特別措置法施行令（以下「措置法施行令」という。）第25条の10の2《特定口座内保管上場株式等の譲渡等に係る所得計算等の特例》は、居住者が特定口座を複数有する場合には、それぞれの特定口座ごとに計算する旨規定している。

そして、特定口座内保管上場株式等の譲渡による譲渡所得等の金額の計算上取得費に算入する金額の計算に当たっては、2回以上にわたって取得した同一銘柄の株式等の取得費については、所得税法施行令第105条《有価証券の評価の方法》第1項第1号に掲げる総平均法に準ずる方法により計算するとされているところ（所得税法第48条第3項及び所得税法施行令第118条第1項）、同一銘柄の上場株式等のうちに特定口座内保管上場株式等と当該特定口座内保管上場

株式等以外の上場株式等とがある場合には、これらの上場株式等については、それぞれその銘柄が異なるものとする（措置法施行令第25条の10の2第1項第2号）ほか、一の特定期口座において一の日により2回以上にわたって同一銘柄の特定期口座内保管上場株式等の譲渡があった場合には、当該一の日におけるこれらの譲渡については、これらの譲渡のうち最後の譲渡の時にこれらの譲渡があったものとみなして、所得税法施行令第118条の規定を適用するとされている（措置法施行令第25条の10の2第1項第3号）。

2 概算取得費に関する取扱い

株式等を譲渡した場合における譲渡所得等の金額の計算上必要経費又は取得費に算入する金額について、租税特別措置法（山林所得・譲渡所得関係）の取扱いについて（以下「措置法通達」という。）37の10・37の11共―13《株式等の取得価額》は、当該金額は、所得税法第37条《必要経費》第1項、同法第38条《譲渡所得の金額の計算上控除する取得費》第1項、同法第48条《有価証券の譲渡原価等の計算及びその評価の方法》及び同法第61条《昭和27年12月31日以前に取得した資産の取得費等》の規定に基づいて計算した金額となるのであるが、譲渡をした同一銘柄の株式等について、概算取得費を当該株式等の取得価額として譲渡所得等の金額の計算上収入金額から控除する取得費として計算しているときはこれを認めて差し支えないものとする旨定めている。

他方、特定期口座内保管上場株式等の譲渡による譲渡所得等の金額の計算等について、措置法通達37の11の3―14《株式等に係る譲渡所得等の課税の特例に関する取扱い等の準用》は、同通達37の10・37の11共―1から37の10・37の11共―12まで、37の10・37の11共―14、37の10・37の11共―18から37の10・37の11共―21まで、37の10・37の11共―24、37の11―1から37の11―13まで及び37の12の2―1の取扱いを準用する旨定めている。

3 特定期口座内保管上場株式等を譲渡した場合の概算取得費適用の可否

上記1のとおり、特定期口座内保管上場株式の譲渡に係る譲渡所得等の金額の計算に当たっては、措置法第37条の11の3の規定に基づくところ、上記2のとおり、同法の取扱いを定めている措置法通達37の11の3―14は、特定期口座内保管上場株式等の譲渡による譲渡所得等の金額の計算において準用すべき取扱いから概算取得費を認める旨を定めた同

通達37の10・37の11共―13の取扱いを除いていることから、特定口座内保管上場株式等の譲渡に係る取得費を概算取得費として計算することはできない。

4 本件へのあてはめ

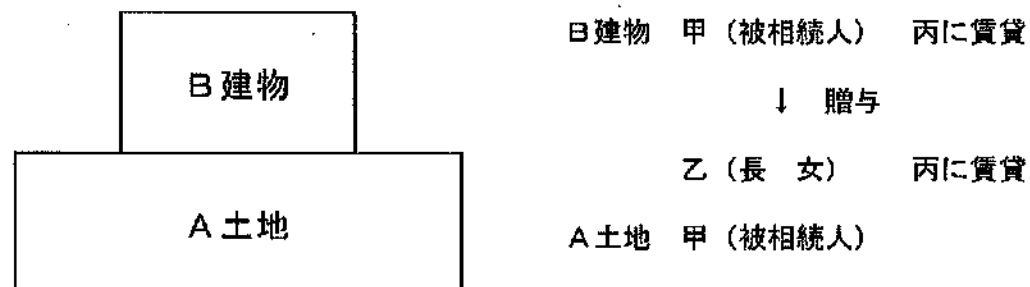
本件株式は特定口座内保管上場株式等に該当することから、本件譲渡に係る本件株式の取得費を概算取得費とすることはできない。

V 財産評価の審理上の留意点

1 使用借権が設定されている場合の貸家建付地の評価

被相続人甲は、3年前に下図のA土地上にB建物を建築し、丙に賃貸していたが、その翌年（2年前）、同建物を長女乙に贈与（本件贈与）した（乙の敷地利用は、使用貸借による）。なお、B建物は引き続き丙に賃貸している。

本年、甲に相続が開始したが、A土地はどのように評価するか。



答 A土地は貸家建付地として評価する。

【理由】

使用貸借に係る土地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、当該土地の上に存する建物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こととされている（使用貸借通達3）。

これは、一般に、使用貸借により借り受けた土地の上に建築された建物が賃貸借により貸し付けられている場合における当該建物の賃借人の有する当該土地の使用権は、当該建物の所有者（当該土地の使用借権者）の敷地利用権から独立したのではなく、当該建物の所有者の敷地利用権に従属してその範囲内において行使されるにすぎないものと解され、当該建物の所有者の敷地利用権（当該土地の使用貸借に係る権利）の価額が零として取り扱われる以上（使用貸借通達1）、当該建物の賃借人の有する当該土地の使用権の価額についても零として取り扱い、当該土地自体の価額も自用であるとした場合の価額によるべきであるとの考え方によるものである。

本事例においては、B建物の賃貸借契約が、本件贈与の前に、被相続人甲とB建物の賃借人丙との間で締結されているところ、被相続人甲は、当該賃貸借契約の締結の時に、B建物の所有者であるとともに、B建物の敷地であるA土地の所有者でもあったから、同賃貸借契約に係る賃貸借により建物Bの賃借人丙が有することとなったA土地の使用権は、財産評価基本通達31《借家人の有する宅地等に対する権利の評価》に定める「借家人の有する宅地等に対する権利」として評価されることとなる。

そして、建物の所有者であるとともに当該建物の敷地である土地の所有者でもある者との間で締結された賃貸借契約に基づく当該建物の賃借人の有する当該土地の使用権は、当該建物の所有者に異動があり、新たな当該建物の所有者の敷地利用権が使用貸借に基づくものになったとしても、変動がないと解するのが相当であると考えられている（参考S38. 2. 21最判民集17巻1号219頁）。

したがって、B建物の所有者が本件贈与により乙となり、B建物の新たな所有者乙の敷地利用権が使用貸借に基づくものとなったとしても、建物Bの賃借人丙が有するA土地の使用権に変動はなく、同賃貸借により建物Bの賃借人丙が有することとなったA土地の使用権が財産評価基本通達31に定める「借家人の有する宅地等に対する権利」として評価されることに変わりはないことから、A土地は貸家建付地として評価することとなる。

なお、相続開始時点において、本件贈与前からの賃借人丙との賃貸借契約が既に終了しており、長女乙が新たな賃借人と賃貸借契約を締結してB建物を貸し付けている場合には、A土地は自用地としての価額により評価することとなる（使用貸借通達3）。

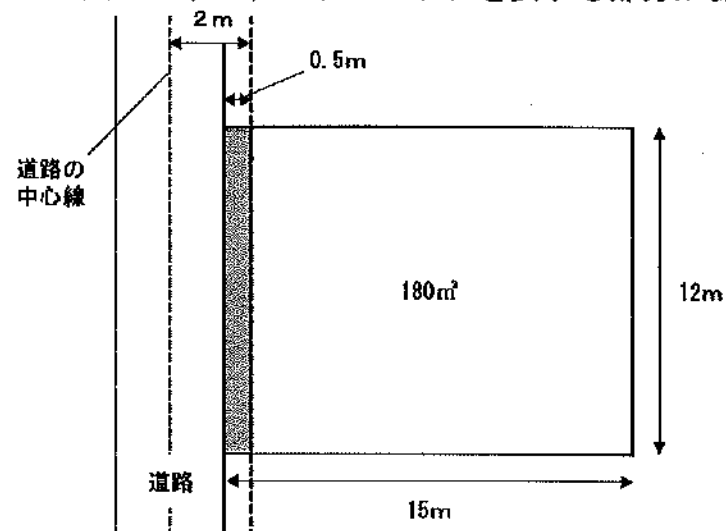
【関係法令通達】

評基通26、31

昭和48年11月1日付 直資2-189（例規）「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」1、3

2 市街地農地の評価（セットバックを必要とする部分がある場合）（計算例）

下の図のように、セットバックを要する部分がある市街地農地はどのように評価するか。



（前提条件）

地区区分：普通住宅地区

正面路線価：120,000円

網掛け部分はセットバックを要する部分である。

傾斜地の造成費 52,700円/m²（傾斜度15度超20度以下）

全面に伐採・抜根を要する（伐採・抜根費1,000円/m²）

※宅地への転用が見込めない場合には該当しないものとする。

答 セットバックを必要とする宅地の評価（評基通24-6《セットバックを必要とする宅地の評価》）を行い、その後、宅地造成費相当額の控除を行う。

1 自用地の評価額（セットバック部分減額前の宅地であるとした場合の評価額）

（奥行15mに应ずる

（正面路線価）			（奥行価格補正率）		（地積）	
120,000円	×	1.00	×	180m ²	=	21,600,000円

2 セットバックを必要とする宅地の評価額（セットバック部分の減額後の評価額）

(自用地の評価額) (セットバック
を要する部分) (控除割合)

$$21,600,000\text{円} \times \frac{6\text{m}^2}{180\text{m}^2} \times 0.7 = 504,000\text{円}$$

(自用地の評価額) (セットバック
部分の減額)

$$21,600,000\text{円} - 504,000\text{円} = 21,096,000\text{円} \quad (\text{宅地であるとした場合の} 1\text{m}^2\text{当たりの価額 } 117,200\text{円})$$

3 市街地農地等の評価額（宅地造成費相当額の控除）

(伐採・抜根を要する面積) (1m²当たりの伐採・抜根費)

$$180\text{m}^2 \times 1,000\text{円} = 180,000\text{円} \quad \dots \quad \text{伐採・抜根費}$$

(傾斜地の造成費) (伐採・抜根費) (地積)

$$52,700\text{円} + (180,000\text{円} \div 180\text{m}^2) = 53,700\text{円} \quad \dots \quad 1\text{m}^2\text{当たりの造成費}$$

(宅地であるとした場合
の1m²当たりの価額) (1m²当たりの
造成費の金額) (地積)

$$(117,200\text{円} - 53,700\text{円}) \times 180\text{m}^2 = 11,430,000\text{円}$$

【関係法令通達】

評基通24－6、40

3 取引相場のない株式の評価（純資産価額方式：欠損金の繰戻しにより法人税の還付金が生じた場合）

課税時期が直前期末と直前期の事業年度に係る法人税の申告書の提出日との間にある場合において、評価会社が当該事業年度において生じた欠損金額について欠損金の繰戻しによる還付請求を行ったときは、1株当たりの純資産価額の計算においてその還付金を資産に計上すべきか。

答 1株当たりの純資産価額の計算においてその還付金は資産に計上しない。

【理由】

その事業年度において生じた欠損金額について前期に繰り戻すか翌期に繰り越すかは評価会社の任意であるところ、課税時期が直前期末と直前期の事業年度に係る法人税の申告書の提出日との間にある場合には、課税時期においては、評価会社が欠損金の繰戻しによる還付請求を行うか否かは未確定であるから、評価会社が課税時期後に欠損金の繰戻しによる還付請求を行ってその還付金が生じたとしても、1株当たりの純資産価額の計算上、その還付金は資産に計上しない。

なお、課税時期が法人税の申告書の提出後であり、欠損金の繰戻しによる還付請求により還付金が生じている場合には、その還付金は資産に計上することになる。

（注） 「欠損金の繰戻しによる還付」制度は、欠損金が生じた事業年度（欠損事業年度）の欠損金額を、実質的に前期の事業年度（還付所得事業年度）の所得と通算して法人税額の計算ができるものであり、還付所得事業年度から欠損事業年度まで連続して青色申告により確定申告書を提出している法人であること等が必要である（法人税法第80条等）。

なお、平成4年4月1日から令和8年3月31日までの間に終了する各事業年度において生じた欠損金については、①一定の法人（租税特別措置法第66条の12《中小企業者の欠損金等以外の欠損金の繰戻しによる還付の不適用》第1項第1号～第4号）、②清算中に終了する事業年度に係るもの等（同条第1項ただし書）を除き、同制度の適用が停止されている。

【関係法令等】

評基通185

4 取引相場のない株式の評価（純資産価額方式：年金の方法により支払う死亡退職金の負債の部への計上額）

評価会社が死亡退職金1,000万円を課税時期後10年間にわたり年金の方法（各年100万円）により支払う場合、「取引相場のない株式等の評価明細書」の第5表《1株当たりの純資産価額（相続税評価額）の計算明細書》の「負債の部」の「相続税評価額」欄及び「帳簿価額」欄に、当該死亡退職金に係る負債の金額をどのように記載すべきか。

答 課税時期において、評価会社に留保させるべき支払原資に相当する金額を「取引相場のない株式等の評価明細書」の第5表の「負債の部」の「相続税評価額」欄及び「帳簿価額」欄に記載する。

例えば、課税時期を令和5年1月10日とした場合の当該支払原資に相当する金額は、以下のとおり計算する。

$$\begin{array}{l} 1,000,000 \text{ 円} \\ \text{（毎年の支払額）} \end{array} \times \begin{array}{l} 9.471 \\ \left[\begin{array}{l} \text{支払期間（10年）に応じた基準年利率} \\ \text{（年1.0\%）による複利年金現価率} \end{array} \right] \end{array} = 9,471,000 \text{ 円}$$

（注）基準年利率は、課税時期及び年数（又は期間）に応じて異なるため、国税庁HP等で確認する。

【理由】

死亡退職金が年金形式で支払われる場合には、課税時期において、通常の方法で運用すれば各支払時期に支払う原資に相当する金額を評価会社に留保させるのが相当であると考えられる。

※ 被相続人の死亡に伴い支給されることとなった退職手当金等の金額のうち相続税法第3条《相続又は遺贈により取得したものとみなす場合》第1項第2号により相続又は遺贈により取得したものとみなされる金額については、相続税法第24条《定期金に関する権利の評価》の規定により定期金として評価した金額によることから、上記の金額に一致しない場合もあることに留意する。

【関係法令通達】

評基通185

VI 特集

令和5年9月28日

各 国 税 局 長
殿
沖 縄 国 税 事 務 所 長

国 税 庁 長 官
(官 印 省 略)

居住用の区分所有財産の評価について（法令解釈通達）

標題のことについては、昭和39年4月25日付直資56、直審（資）17「財産評価基本通達」（法令解釈通達）によるほか、下記のとおり定めたから、令和6年1月1日以後に相続、遺贈又は贈与により取得した財産の評価については、これにより取り扱われたい。

（趣旨）

近年の区分所有財産の取引実態等を踏まえ、居住用の区分所有財産の評価方法を定めたものである。

記

（用語の意義）

- 1 この通達において、次に掲げる用語の意義は、それぞれ次に定めるところによる。
 - (1) 評価基本通達 昭和39年4月25日付直資56、直審（資）17「財産評価基本通達」（法令解釈通達）をいう。
 - (2) 自用地としての価額 評価基本通達25（（貸宅地の評価））(1)に定める「自用地としての価額」をいい、評価基本通達11（（評価の方式））から22-3（（大規模工場用地の路線価及び倍率））まで、24（（私道の用に供されている宅地の評価））、24-2（（土地区画整理事業施行中の宅地の評価））及び24-6（（セットバックを必要とする宅地の評価））から24-8（（文化財建造物である家屋の敷地の用に供されている宅地の評価））までの定めにより評価したその宅地の価額をいう。
 - (3) 自用家屋としての価額 評価基本通達89（（家屋の評価））、89-2（（文化財建造物である家屋の評価））又は92（（附属設備等の評価））の定めにより評価したその家屋の価額をいう。
 - (4) 区分所有法 建物の区分所有等に関する法律（昭和37年法律第69号）をいう。
 - (5) 不動産登記法 不動産登記法（平成16年法律第123号）をいう。
 - (6) 不動産登記規則 不動産登記規則（平成17年法務省令第18号）をいう。

(7) 一棟の区分所有建物 区分所有者（区分所有法第2条((定義))第2項に規定する区分所有者をいう。以下同じ。）が存する家屋（地階を除く階数が2以下のもの及び居住の用に供する専有部分（同条第3項に規定する専有部分をいう。以下同じ。）一室の数が3以下であってその全てを当該区分所有者又はその親族の居住の用に供するものを除く。）で、居住の用に供する専有部分のあるものをいう。

(8) 一室の区分所有権等 一棟の区分所有建物に存する居住の用に供する専有部分一室に係る区分所有権（区分所有法第2条第1項に規定する区分所有権をいい、当該専有部分に係る同条第4項に規定する共用部分の共有持分を含む。以下同じ。）及び敷地利用権（同条第6項に規定する敷地利用権をいう。以下同じ。）をいう。

(注) 一室の区分所有権等には、評価基本通達第6章((動産))第2節((たな卸商品等))に定めるたな卸商品等に該当するものは含まない。

(9) 一室の区分所有権等に係る敷地利用権の面積 次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める面積をいう。

イ 一棟の区分所有建物に係る敷地利用権が、不動産登記法第44条((建物の表示に関する登記の登記事項))第1項第9号に規定する敷地権である場合

一室の区分所有権等が存する一棟の区分所有建物の敷地（区分所有法第2条第5項に規定する建物の敷地をいう。以下同じ。）の面積に、当該一室の区分所有権等に係る敷地権の割合を乗じた面積（小数点以下第3位を切り上げる。）

ロ 上記イ以外の場合

一室の区分所有権等が存する一棟の区分所有建物の敷地の面積に、当該一室の区分所有権等に係る敷地の共有持分の割合を乗じた面積（小数点以下第3位を切り上げる。）

(10) 一室の区分所有権等に係る専有部分の面積 当該一室の区分所有権等に係る専有部分の不動産登記規則第115条((建物の床面積))に規定する建物の床面積をいう。

(11) 評価乖離率 次の算式により求めた値をいう。

(算式)

評価乖離率＝ $A + B + C + D + 3.220$

上記算式中の「A」、「B」、「C」及び「D」は、それぞれ次による。

「A」＝当該一棟の区分所有建物の築年数× $\Delta 0.033$

「B」＝当該一棟の区分所有建物の総階数指数× 0.239 （小数点以下第4位を切り捨てる。）

「C」＝当該一室の区分所有権等に係る専有部分の所在階× 0.018

「D」＝当該一室の区分所有権等に係る敷地持分狭小度× $\Delta 1.195$ （小数点以下第4位を切り上げる。）

(注) 1 「築年数」は、当該一棟の区分所有建物の建築の時から課税時期までの期間とし、当該期間に1年未満の端数があるときは、その端数は1年とする。

2 「総階数指数」は、当該一棟の区分所有建物の総階数を33で除した値（小数点以下第4位を切り捨て、1を超える場合は1とする。）とする。この場合において、総階数には地階を含まない。

3 当該一室の区分所有権等に係る専有部分が当該一棟の区分所有建物の複数階にまたがる場合には、階数が低い方の階を「当該一室の区分所有権等に係る専有部分の所在階」とする。

4 当該一室の区分所有権等に係る専有部分が地階である場合には、「当該一室の区分所有権等に係る専有部分の所在階」は、零階とし、Cの値は零とする。

5 「当該一室の区分所有権等に係る敷地持分狭小度」は、当該一室の区分所有権等に係る敷地利用権の面積を当該一室の区分所有権等に係る専有部分の面積で除した値（小数点以下第4位を切り上げる。）とする。

(2) 評価水準 1を評価乖離率で除した値とする。

（一室の区分所有権等に係る敷地利用権の価額）

2 次に掲げる場合のいずれかに該当するときの一室の区分所有権等に係る敷地利用権の価額は、「自用地としての価額」に、次の算式による区分所有補正率を乗じて計算した価額を当該「自用地としての価額」とみなして評価基本通達（評価基本通達25並びに同項により評価する場合における評価基本通達27（（借地権の評価））及び27-2（（定期借地権等の評価））を除く。）を適用して計算した価額によって評価する。ただし、評価乖離率が零又は負数のものについては、評価しない。

（算式）

(1) 評価水準が1を超える場合

区分所有補正率＝評価乖離率

(2) 評価水準が0.6未満の場合

区分所有補正率＝評価乖離率×0.6

(注) 1 区分所有者が次のいずれも単独で所有している場合には、「区分所有補正率」は1を下限とする。

イ 一棟の区分所有建物に存する全ての専有部分

ロ 一棟の区分所有建物の敷地

2 評価乖離率を求める算式及び上記(2)の値（0.6）については、適時見直しを行うものとする。

（一室の区分所有権等に係る区分所有権の価額）

3 一室の区分所有権等に係る区分所有権の価額は、「自用家屋としての価額」に、上記2に掲げる算式（（注）1を除く。）による区分所有補正率を乗じて計算した価額を当該「自用家屋としての価額」とみなして評価基本通達を適用して計算した価額によって評価する。ただし、評価乖離率が零又は負数のものについては、評価しない。

「居住用の区分所有財産」の評価が変わりました

令和6年1月1日以後に相続、遺贈又は贈与により取得した「居住用の区分所有財産」（いわゆる分譲マンション）の価額は、新たに定められた個別通達[※]により評価します。

※ 令和5年9月28日付課評2-74ほか1課共同「居住用の区分所有財産の評価について」（法令解釈通達）



I 「居住用の区分所有財産」の評価方法の概要

1 概要

居住用の区分所有財産（一室の区分所有権等）^{（注1）}の価額は、次の算式のとおり評価します。ただし、下記2に掲げるものについては、この個別通達の適用はありません。

（注1） 「居住用の区分所有財産（一室の区分所有権等）」とは、一棟の区分所有建物（区分所有者が存する家屋で、居住の用に供する専有部分^{（注2）}のあるものをいいます。以下同じです。）に存する居住の用に供する専有部分^{（注2）}一室に係る区分所有権（家屋部分）及び敷地利用権（土地部分）をいいます。以下同じです。

（注2） 「居住の用に供する専有部分」とは、一室の専有部分について、構造上、主として居住の用途に供することができるものをいい、原則として、登記簿上の種類に「居宅」を含むものがこれに該当します。以下同じです。

【算式（自用の場合）】

価額 = 区分所有権の価額（①） + 敷地利用権の価額（②）

① 従来の区分所有権の価額[※] × 区分所有補正率（次ページⅡ3参照）

※ 家屋の固定資産税評価額 × 1.0

② 従来の敷地利用権の価額[※] × 区分所有補正率（次ページⅡ3参照）

※ $\frac{\text{路線価を基とした1㎡当たりの価額} \times \text{地積}}{\text{固定資産税評価額} \times \text{評価倍率}} \times \text{敷地権の割合（共有持分の割合）}$

なお、居住用の区分所有財産が貸家及び貸家建付地である場合のその貸家及び貸家建付地の評価並びに小規模宅地等の特例の適用については、この個別通達の適用後の価額（上記①及び②の価額）を基に行うこととなります。

2 この個別通達の適用がないもの

- ・ 構造上、主として居住の用途に供することができるもの以外のもの（事業用のテナント物件など）
- ・ 区分建物の登記がされていないもの（一棟所有の賃貸マンションなど）
- ・ 地階（登記簿上「地下」と記載されているものをいいます。以下同じです。）を除く総階数が2以下のもの（総階数2以下の低層の集合住宅など）
- ・ 一棟の区分所有建物に存する居住の用に供する専有部分一室の数が3以下であって、その全てを区分所有者又はその親族の居住の用に供するもの（いわゆる二世帯住宅など）
- ・ たな卸商品等に該当するもの

（注） 借地権付分譲マンションの敷地の用に供されている「貸宅地（底地）」の評価をする場合などにも、この個別通達の適用はありません。

Ⅱ 「区分所有補正率」の計算方法

区分所有補正率は、「1 評価乖離率」、「2 評価水準」、「3 区分所有補正率」の順に、以下のとおり計算します。

1 評価乖離率

$$\text{評価乖離率} = A + B + C + D + 3.220$$

A・・・一棟の区分所有建物の築年数[※] × △0.033

※ 建築の時から課税時期までの期間（1年未満の端数は1年）

B・・・一棟の区分所有建物の総階数指数[※] × 0.239（小数点以下第4位切捨て）

※ 総階数（地階を含みません。）を33で除した値（小数点以下第4位切捨て、1を超える場合は1）

C・・・一室の区分所有権等に係る専有部分の所在階[※] × 0.018

※ 専有部分がその一棟の区分所有建物の複数階にまたがる場合（いわゆるメゾネットタイプの場合）には、階数が低い方の階

なお、専有部分の所在階が地階である場合には、零階とし、Cの値は零

D・・・一室の区分所有権等に係る敷地持分狭小度 × △1.195（小数点以下第4位切上げ）

$$\text{敷地持分狭小度（小数点以下第4位切上げ）} = \text{敷地利用権の面積}^{\ast} \div \text{専有部分の面積（床面積）}$$

※ 敷地利用権の面積は、次の区分に応じた面積（小数点以下第3位切上げ）

① 一棟の区分所有建物に係る敷地利用権が敷地権である場合

一棟の区分所有建物の敷地の面積 × 敷地権の割合

② 上記①以外の場合

一棟の区分所有建物の敷地の面積 × 敷地の共有持分の割合

（注） 評価乖離率が零又は負数の場合には、区分所有権及び敷地利用権の価額は評価しない（評価額を零とする。）こととしています（敷地利用権については、下記3（注）の場合を除きます。）。

2 評価水準

$$\text{評価水準（評価乖離率の逆数）} = 1 \div \text{評価乖離率}$$

3 区分所有補正率

区 分	区分所有補正率
評価水準 < 0.6	評価乖離率 × 0.6
0.6 ≤ 評価水準 ≤ 1	補正なし（従来の評価額で評価）
1 < 評価水準	評価乖離率

（注） 区分所有者が一棟の区分所有建物に存する全ての専有部分及び一棟の区分所有建物の敷地のいずれも単独で所有している場合には、敷地利用権に係る区分所有補正率は1を下限とします（区分所有権に係る区分所有補正率には下限はありません。）。

○ 区分所有補正率は、国税庁ホームページに掲載している「居住用の区分所有財産の評価に係る区分所有補正率の計算明細書」により簡便に計算することができます。

Ⅲ 居住用の区分所有財産の評価額の計算例

【1 事例の概要】

相続開始日：令和6（2024）年7月1日

法定相続人：妻、子2人

相続税がかかる財産：居住用の区分所有財産（自用）^{（注）}、有価証券1,200万円、預貯金3,000万円

債務・葬式費用：2,319,400円

（注）居住用の区分所有財産に関する事項は、次のとおりです。

種類：住宅^{（①）}
 築年数：15年（平成22（2010）年4月1日
 ～令和6（2024）年7月1日）^{（②）}
 総階数：11階^{（③）}
 所在階：3階^{（④）}
 専有部分の面積：59.69㎡^{（⑤）}
 敷地の面積：3,630.30㎡^{（⑥）}
 敷地権の割合：1150000分の6319^{（⑦）}
 敷地利用権の面積^{*}：19.95㎡
 従来の区分所有権の価額：5,000,000円
 従来の敷地利用権の価額：10,000,000円

※ 敷地利用権の面積は、次により計算します。

$$\begin{aligned} & \text{（敷地の面積⑥）} \quad \text{（敷地権の割合⑦）} \\ & 3,630.30 \text{ ㎡} \times \frac{6,319}{1,150,000} \\ & = 19.95 \text{ ㎡} \end{aligned}$$

《居住用の区分所有財産の登記事項証明書》				
表題部（一般の建物の表示）	種類	表示	所在地番号	表示
所在地	東京都一丁目 1234番地			
建物の名称	マンション			
① 階数	② 所在階	③ 面積	④ 面積	⑤ 面積及びその日付（登記の日付）
1階	2階	1100.07	1100.07	平成22年4月18日
2階	3階	1100.07	1100.07	
3階	4階	1100.07	1100.07	
（中略）				
11階	地下1階	1100.07	65.92	
表題部（敷地権の目的である土地の表示）				
① 土地の番号	② 所在地及び地番	③ 地番	④ 面積	⑤ 面積の割合
1	東京都一丁目 1234番	定建	3,630.30	平成22年4月18日
表題部（専有部分の建物の表示）				
表題部	東京都一丁目 1234番の301			
表題部	301			
① 階数	② 所在階	③ 面積	④ 面積	⑤ 面積及びその日付（登記の日付）
専有	11階	59.69	59.69	平成22年4月18日
表題部（敷地権の表示）				
① 土地の番号	② 敷地権の面積	③ 敷地権の割合	④ 面積及びその日付（登記の日付）	
1	所有権	1150000分の6319	平成22年4月18日	

【2 居住用の区分所有財産の評価額の計算】

(1) 評価乖離率

$$\begin{aligned} \text{評価乖離率} &= A + B + C + D + 3.220 \\ &= 2.457 \end{aligned}$$

(2) 評価水準

$$\begin{aligned} \text{評価水準} &= 1 \div 2.457 \\ &= 0.4070004070\cdots \end{aligned}$$

(3) 区分所有補正率

$$\begin{aligned} \text{評価水準 (0.4070004070\cdots)} &< 0.6 \\ \text{区分所有補正率} &= \text{評価乖離率} \times 0.6 \\ &= 2.457 \times 0.6 \\ &= 1.4742 \end{aligned}$$

＜A～Dの計算＞

① Aの計算

$$A = 15 \text{ 年} \times \Delta 0.033 = \Delta 0.495$$

② Bの計算

$$\begin{aligned} \text{総階数指数} &= 11 \text{ 階} \div 33 = 0.333 \\ B &= 0.333 \times 0.239 = 0.079 \end{aligned}$$

③ Cの計算

$$C = 3 \text{ 階} \times 0.018 = 0.054$$

④ Dの計算

$$\begin{aligned} \text{敷地持分狭小度} &= 19.95 \text{ ㎡} \div 59.69 \text{ ㎡} \\ &= 0.335 \\ D &= 0.335 \times \Delta 1.195 = \Delta 0.401 \end{aligned}$$

【区分所有権の価額】

$$\begin{aligned} & \text{（従来の区分所有権の価額）} \quad \text{（区分所有補正率）} \quad \text{（区分所有権の価額）} \\ & 5,000,000 \text{ 円} \quad \times \quad 1.4742 \quad = \quad 7,371,000 \text{ 円} \end{aligned}$$

【敷地利用権の価額】

$$\begin{aligned} & \text{（従来の敷地利用権の価額）} \quad \text{（区分所有補正率）} \quad \text{（敷地利用権の価額）} \\ & 10,000,000 \text{ 円} \quad \times \quad 1.4742 \quad = \quad 14,742,000 \text{ 円} \end{aligned}$$

【参考：相続税の総額の計算】

(1) 小規模宅地等の特例^(注) 適用後の敷地利用権の価額

(敷地利用権の価額)

(課税価格の計算に当たって減額される金額)

$$14,742,000円 - \left(14,742,000円 \times \frac{80}{100} \right) = 2,948,400円$$

(注) 相続税の計算において、被相続人等の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等がある場合には、一定の要件の下に、相続税の課税価格に算入すべき価額の計算上、一定割合が減額されます。例えば、被相続人の居住の用に供されていた宅地を被相続人の配偶者が取得した場合には、その宅地のうち330㎡までの部分についてその評価額の80%が減額されます。詳しくは、国税庁ホームページのタックスアンサー「No.4124 相続した事業の用や居住の用の宅地等の価額の特例（小規模宅地等の特例）」をご参照ください。

(2) 課税価格の計算

単位 (円)

法 定 相 続 人			妻	子	子	合 計
相続税が かかる財産	居 住 用 の 区分所有財産	区分所有権	7,371,000	-	-	10,319,400
		敷地利用権	2,948,400			
	有価証券		9,000,000	1,500,000	1,500,000	12,000,000
	預貯金		15,000,000	7,500,000	7,500,000	30,000,000
債務・葬式費用			2,319,400	-	-	2,319,400
課税価格			32,000,000	9,000,000	9,000,000	50,000,000

(3) 課税遺産総額の計算

課税価格の合計額 5,000万円 - 遺産に係る基礎控除額 4,800万円^(注) = 200万円

(注) 遺産に係る基礎控除額は、3,000万円 + (600万円 × 法定相続人の数) の算式で計算します。

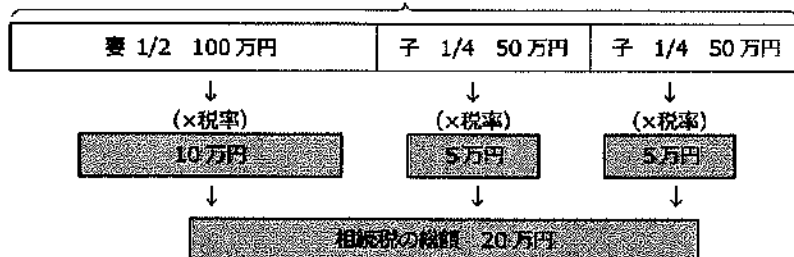
(4) 相続税の総額の計算

課税遺産総額200万円を法定相続分（「法定相続人の数」に応じた相続分）であん分し、あん分したそれぞれの金額に税率^(注)を掛けて税額を計算します。

なお、計算したそれぞれの税額を合計した金額が相続税の総額となります。

(注) 税率については、国税庁ホームページのタックスアンサー「No.4155 相続税の税率」をご参照ください。

課税遺産総額 (200万円)



○ 相続税の総額の計算をした後、各人の納付すべき相続税額の計算をする必要があります。計算の概要については、国税庁ホームページのタックスアンサー「No.4152 相続税の計算」をご参照ください。

○ このパンフレットは、令和5年11月1日現在の法令等に基づいて作成しています。
○ 国税庁ホームページ【<https://www.nta.go.jp>】では、タックスアンサー（よくある税の質問）など、相続税や贈与税の情報を掲載しておりますので、是非ご利用ください。

令和5年11月



税務署

この社会あなたの税がいきている

居住用の区分所有財産の評価に係る区分所有補正率の計算明細書

(住居表示)	()
所在地番	
家屋番号	

(令和六年一月一日以降用)

区 分 所 有 補 正 率 の 計 算	A	① 築年数 (注1)			① × 0.033
		年			
	B	② 総階数 (注2)	③ 総階数指数 (② ÷ 33) (小数点以下第4位切捨て、1を記入する場合は1)		③ × 0.239 (小数点以下第4位切捨て)
		階			
	C	④ 所在階 (注3)			④ × 0.018
		階			
	D	⑤ 専有部分の面積	⑥ 敷地の面積	⑦ 敷地面積の割合 (共有部分の割合) _____	⑧ × 1.195 (小数点以下第4位切上げ)
		m ²	m ²		
		⑧ 敷地利用権の面積 (⑤ × ⑦) (小数点以下第3位切上げ)	⑨ 敷地持分係数 (⑧ ÷ ⑥) (小数点以下第4位切上げ)		
		m ²			
⑩ 評価乖離率 (A + B + C + D + 3.220)					
⑪ 評価水準 (1 ÷ ⑩)					
⑫ 区分所有補正率 (注4・5)					
備考					

- (注1) 「① 築年数」は、建築の時から課税時期までの期間とし、1年未満の端数があるときは1年として計算します。
- (注2) 「② 総階数」に、地階(地下階)は含みません。
- (注3) 「④ 所在階」について、一室の区分所有権等に係る専有部分が複数階にまたがる場合は階数が低い方の階とし、一室の区分所有権等に係る専有部分が地階(地下階)である場合は0とします。
- (注4) 「⑫ 区分所有補正率」は、次の区分に応じたものになります(補正なしの場合は、「⑫ 区分所有補正率」欄に「補正なし」と記載します。)

区 分	区 分 所 有 補 正 率※
評 価 水 準 < 0.6	⑩ × 0.6
0.6 ≤ 評 価 水 準 ≤ 1	補正なし
1 < 評 価 水 準	⑩

※ 区分所有者が一棟の区分所有建物に存する全ての専有部分及び一棟の区分所有建物の敷地のいずれも単独で所有(以下「全戸所有」といいます。)している場合には、敷地利用権に係る区分所有補正率は1を下限とします。この場合、「備考」欄に「敷地利用権に係る区分所有補正率は1」と記載します。

ただし、全戸所有している場合であっても、区分所有権に係る区分所有補正率には下限はありません。

- (注5) 評価乖離率が0又は負数の場合は、区分所有権及び敷地利用権の価額を評価しないこととしていますので、「⑫ 区分所有補正率」欄に「評価しない」と記載します(全戸所有している場合には、評価乖離率が0又は負数の場合であっても、敷地利用権に係る区分所有補正率は1となります。)

(資4-25-4-A4統一)

資産評価企画官情報 資産課税課情報	第2号 第8号	令和6年5月14日	国 税 庁 課 税 部 資産評価企画官 資産課税課
----------------------	------------	-----------	---------------------------------

「居住用の区分所有財産の評価に関するQ & A」について（情報）

令和5年9月28日付課評2-74ほか1課共同「居住用の区分所有財産の評価について」（法令解釈通達）により定められた「居住用の区分所有財産の評価」について、別添のとおりQ & Aを取りまとめたので、執務の参考とされたい。

別添

**居住用の区分所有財産の評価に関する
Q & A**

令和 6 年 5 月
国税庁資産評価企画官

省略用語

このQ & Aにおいて使用した次の省略用語の意義は、それぞれ次に掲げるとおりである。

本通達	令和5年9月28日付課評2-74ほか1課共同「居住用の区分所有財産の評価について」(法令解釈通達)
評価基本通達	昭和39年4月25日付直資56、直審(資)17「財産評価基本通達」(法令解釈通達)
区分所有法	建物の区分所有等に関する法律(昭和37年法律第69号)
区分所有者	区分所有法第2条((定義))第2項に規定する区分所有者
専有部分	区分所有法第2条第3項に規定する専有部分
区分所有権	区分所有法第2条第1項に規定する区分所有権(専有部分に係る同条第4項に規定する共用部分の共有持分を含む。)
敷地利用権	区分所有法第2条第6項に規定する敷地利用権
自用地としての価額	評価基本通達25((貸宅地の評価))(1)に定める「自用地としての価額」をいい、評価基本通達11((評価の方式))から22-3((大規模工場用地の路線価及び倍率))まで、24((私道の用に供されている宅地の評価))、24-2((土地区画整理事業施行中の宅地の評価))及び24-6((セットバックを必要とする宅地の評価))から24-8((文化財建造物である家屋の敷地の用に供されている宅地の評価))までの定めにより評価したその宅地の価額
自家用屋としての価額	評価基本通達89((家屋の評価))、89-2((文化財建造物である家屋の評価))又は92((附属設備等の評価))の定めにより評価したその家屋の価額

※ このQ & Aは、令和6年5月1日現在の法令、通達に基づいて作成しています。

【 目 次 】

問1	新しい居住用の区分所有財産（いわゆる分譲マンション）の評価方法の概要について教えてください。	1
○	居住用の区分所有財産の評価方法のフローチャート（概要）	2
問2	「区分所有補正率」の計算方法について教えてください。	3
問3	新しい居住用の区分所有財産の評価方法が適用される不動産について教えてください。 ..	4
問4	「一棟の区分所有建物」から除かれる「地階を除く階数が2以下のもの」等について教えてください。	5
問5	評価乖離率を求める算式における各指数（築年数等）について教えてください。	7
問6	一棟の区分所有建物に存する各戸（室）の全てを所有している場合の評価方法について教えてください。	10
問7	居住用の区分所有財産を貸し付けている場合における「貸家建付地」及び「貸家」の評価方法について教えてください。	11
問8	一棟の区分所有建物に係る敷地利用権が借地権である場合の底地（貸宅地）の評価方法について教えてください。	12
問9	本通達の適用がある場合に、評価基本通達6項の適用はありますか。	13
問10	具体的な評価方法について教えてください。	
	【具体例1：敷地利用権が敷地権である場合（登記簿上、敷地権の表示がある場合）】	14
問11	具体的な評価方法について教えてください。	
	【具体例2：敷地利用権が敷地権でない場合（登記簿上、敷地権の表示がない場合）①】	16
問12	具体的な評価方法について教えてください。	
	【具体例3：敷地利用権が敷地権でない場合（登記簿上、敷地権の表示がない場合）②】	18

問1 新しい居住用の区分所有財産（いわゆる分譲マンション）の評価方法の概要について教えてください。

（答）

本通達において、区分所有者が存する家屋（一定のもの（問4参照）を除きます。）で、居住の用に供する専有部分のあるもの（以下「一棟の区分所有建物」といいます。）に存する居住の用に供する専有部分一室に係る区分所有権及び敷地利用権（以下「一室の区分所有権等」（居住用の区分所有財産）といいます。）については、その一室の区分所有権等に係る敷地利用権（土地部分）の「自用地としての価額」及び区分所有権（家屋部分）の「自用家屋としての価額」のそれぞれに「区分所有補正率」（問2参照）を乗じて計算した価額を、その「自用地としての価額」及びその「自用家屋としての価額」とみなして評価基本通達を適用して計算した価額によって評価することとしています。

したがって、本通達適用後の「一室の区分所有権等に係る敷地利用権」の「自用地としての価額」又は「一室の区分所有権等に係る区分所有権」の「自用家屋としての価額」は、次の算式のとおり計算することとなります。

ただし、評価水準（問2参照）が0.6以上1以下の場合は、区分所有補正率を乗じて計算せず、評価することに注意してください。

（算式）

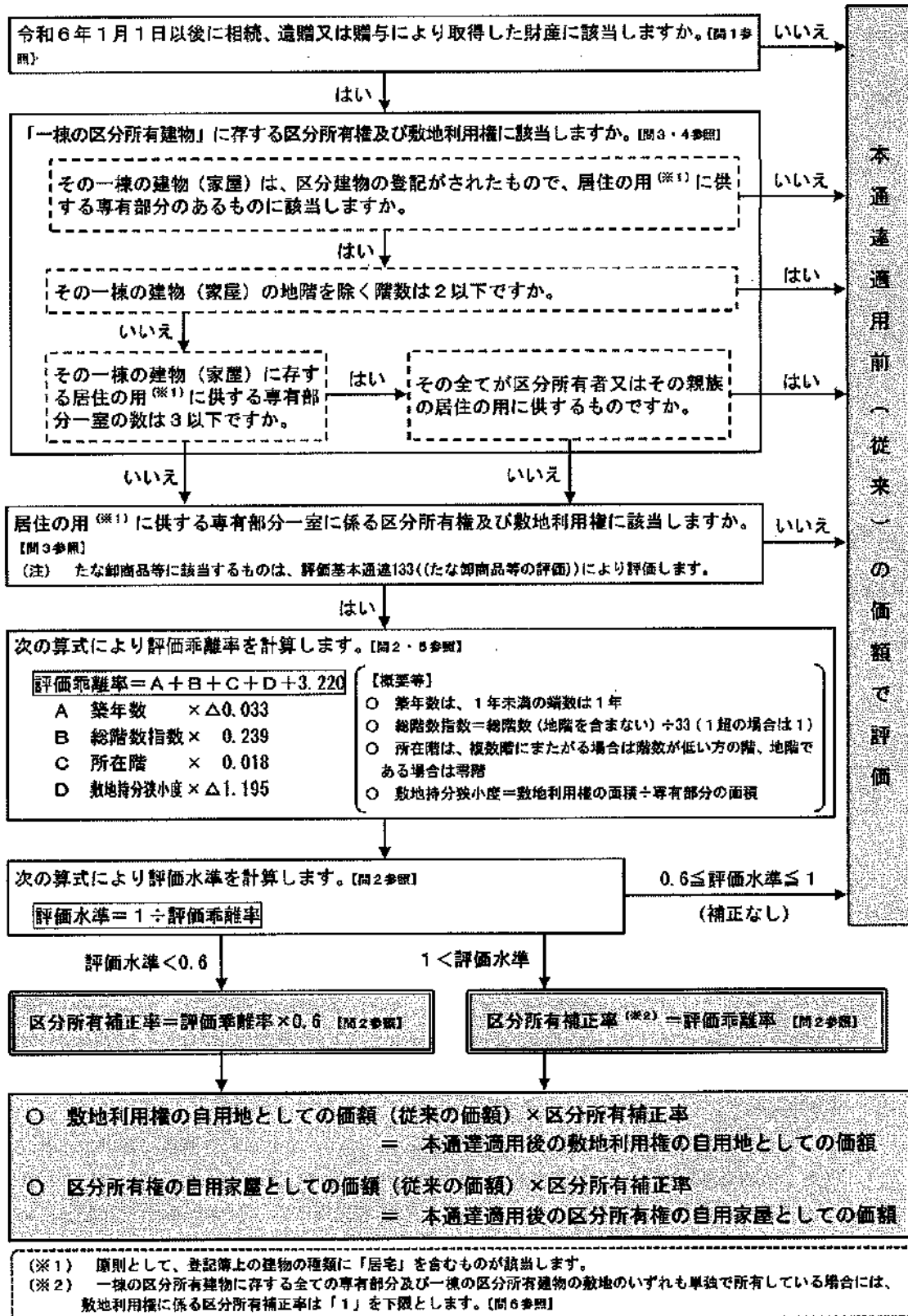
- ① 一室の区分所有権等に係る敷地利用権の「自用地としての価額」
本通達適用前の自用地としての価額（路線価方式又は倍率方式）× 区分所有補正率
- ② 一室の区分所有権等に係る区分所有権の「自用家屋としての価額」
本通達適用前の自用家屋としての価額（固定資産税評価額×1.0）× 区分所有補正率

（注1） 自用の場合は、上記の算式により計算した自用地としての価額及び自用家屋としての価額の合計額が、一室の区分所有権等の相続税評価額となります。なお、貸付用（貸家建付地及び貸家）の場合は、問7を参照してください。

（注2） 本通達は、令和6年1月1日以後に相続、遺贈又は贈与（以下「相続等」といいます。）により取得した財産の評価について適用されるところ、相続等により取得した財産が取引相場のない株式の場合であっても、その株式を令和6年1月1日以後に取得した場合は、その取引相場のない株式の評価を純資産価額方式によって評価する場合における1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）の計算上、評価会社が所有する一室の区分所有権等に係る敷地利用権及び区分所有権については、本通達が適用されます。

ただし、取引相場のない株式を純資産価額方式によって評価する場合における1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）の計算において、評価会社が課税時期前3年以内に取得等した一室の区分所有権等に係る敷地利用権及び区分所有権の価額については、評価基本通達185（（純資産価額））括弧書により、「課税時期における通常の取引価額に相当する金額」によって評価されます。

○ 居住用の区分所有財産の評価方法のフローチャート（概要）



問2 「区分所有補正率」の計算方法について教えてください。

(答)

「区分所有補正率」は、「評価乖離率」、「評価水準」、「区分所有補正率」の順に、以下のとおり計算します。

1 評価乖離率

「評価乖離率」は、次の算式により計算します。

(算式)

$$\text{評価乖離率} = A + B + C + D + 3.220$$

「A」＝一棟の区分所有建物の築年数 × $\Delta 0.033$

「B」＝一棟の区分所有建物の総階数指数 × 0.239 (小数点以下第4位切捨て)

「C」＝一室の区分所有権等に係る専有部分の所在階 × 0.018

「D」＝一室の区分所有権等に係る敷地持分狭小度 × $\Delta 1.195$ (小数点以下第4位切上げ)

(注) 上記各指数(築年数等)の意義等については、問5を参照してください。

2 評価水準

「評価水準」は、次の算式(評価乖離率の逆数)により計算します。

(算式)

$$\text{評価水準} = 1 \div \text{評価乖離率}$$

3 区分所有補正率

「区分所有補正率」は、評価水準の区分に応じて、次のとおりとなります。

区 分	区分所有補正率
評価水準 < 0.6	評価乖離率 × 0.6
$0.6 \leq \text{評価水準} \leq 1$	補正なし
$1 < \text{評価水準}$	評価乖離率

(注1) 評価乖離率が零又は負数の場合には、一室の区分所有権等に係る敷地利用権及び区分所有権の価額は評価しない(評価額を零とする。)こととしています((注2)の場合を除きます。)

(注2) 区分所有者が「一棟の区分所有建物に存する全ての専有部分」及び「一棟の区分所有建物の敷地」(全ての専有部分に係る敷地利用権)のいずれも単独で所有している場合には、一室の区分所有権等に係る「敷地利用権」の価額の評価における区分所有補正率は「1」を下限とします(問6参照)。

問3 新しい居住用の区分所有財産の評価方法が適用される不動産について教えてください。

(答)

本通達が適用される「一室の区分所有権等」とは、一棟の区分所有建物に存する居住の用に供する専有部分一室に係る区分所有権及び敷地利用権をいい、この「一棟の区分所有建物」とは、区分所有者が存する家屋（一定のもの（問4参照）を除きます。）で、居住の用に供する専有部分のあるものをいいます。そして、この「区分所有者」とは、区分所有法第1条（建物の区分所有）に規定する建物の部分を目的とする所有権（区分所有権）を有する者をいうこととしていところ、この区分所有権は、一般に、不動産登記法（平成16年法律第123号）第2条（定義）第22号に規定する区分建物の登記がされることによって外部にその意思表示されて成立するとともに、その取引がなされることを踏まえ、「一棟の区分所有建物」は、同号に規定する区分建物の登記がされたものに限られることとしています。したがって、区分建物の登記をすることが可能な家屋であっても、課税時期において区分建物の登記がされていないもの（例えば、一棟所有の賃貸マンションなど）は、本通達の適用対象とはなりません。

また、「居住の用に供する専有部分」における「居住の用」とは、一室の専有部分について^(注)、構造上、主として居住の用途に供することができるものをいい、原則として、登記簿上の建物の種類に「居宅」を含むものがこれに該当します。したがって、例えば、事業用のテナント物件などは、本通達の適用対象とはなりません。

なお、構造上、主として居住の用途に供することができるものであれば、課税時期において、現に事務所として使用している場合であっても、「居住の用」に供するものに該当することとなります。

さらに、評価基本通達第6章（動産）第2節（たな卸商品等）に定めるたな卸商品等に該当するものも、本通達の適用対象とはならず、評価基本通達133（たな卸商品等の評価）により評価することとなります。

（注） 一棟の区分所有建物のうちの一部について、例えば、登記簿上の建物の種類が「共同住宅」とされているものがありますが、これは一般に、その一部が数個に独立して区画され、数世帯がそれぞれ独立して生活できる構造のものであるため、登記簿上の建物の種類に「居宅」を含むものと異なり、その流通性・市場性や価格形成要因の点で一棟所有の賃貸マンションに類似するものと考えられます。したがって、原則として、登記簿上の建物の種類が「共同住宅」とされているものについては、本通達の「居住の用に供する『専有部分一室』」に該当しないものとして差し支えありません。

問4 「一棟の区分所有建物」から除かれる「地階を除く階数が2以下のもの」等について教えてください。

(答)

本通達では、「一棟の区分所有建物」から、①地階を除く階数が2以下のもの及び②居住の用に供する専有部分一室(問3参照)の数が3以下であってその全てを区分所有者又はその親族^(注)(以下「区分所有者等」といいます。)の居住の用に供するものを除くこととしており、これらのものは、本通達の適用対象とはなりません。

(注) 「親族」とは、民法(明治29年法律第89号)第725条((親族の範囲))各号に掲げる者(次に掲げる者)をいいます。

- ・ 六親等内の血族
- ・ 配偶者
- ・ 三親等内の姻族

1 地階を除く階数が2以下のもの

「地階を除く階数が2以下のもの」とは、地階^(注)を除く2階建て以下の区分所有建物のことであり、2階建て以下の低層マンションなどが該当します。

(注) 「地階」とは、「地下階」をいい、登記簿上の「地下」の記載により判断されます。

2 居住の用に供する専有部分一室の数が3以下であってその全てを区分所有者等の居住の用に供するもの

「居住の用に供する専有部分一室の数が3以下」とは、例えば、3階建ての区分所有建物について各階が1戸(室)ごと区分所有されている場合に、その各階が居住の用に供する専有部分であったときには、これに該当します。また、例えば、5階建ての区分所有建物について各階が1戸(室)ごと区分所有され、そのうち4階と5階のみが居住の用に供する専有部分で、それ以外は事業用のテナント物件であった場合も、居住の用に供する専有部分一室の数は3以下となりますので、これに該当します。

そして、「その全てを区分所有者又はその親族の居住の用に供するもの」とは、具体的には、区分所有者が、その区分所有者等の居住の用に供する目的で所有しているものをいい、居住の用以外の用又はその区分所有者等以外の者の利用を目的とすることが明らかな場合(これまで一度も区分所有者等の居住の用に供されていなかった場合(居住の用に供されていなかったことについて合理的な理由がある場合を除きます。)など)を除き、これに該当するものとして差し支えないこととしています。

これは、本通達の適用対象となる不動産は、その流通性・市場性や価格形成要因の点で分譲マンションに類似するものに限定されるべきところ、これと異なるものとしていわゆる二世帯

住宅を除く趣旨ですから、評価対象となる不動産がこの二世帯住宅に該当するものであるかどうかは、課税時期において、区分所有建物に存する居住の用に供する専有部分一室の全て（の戸（室））を被相続人（若しくは贈与者）又はその親族がそれらの者の居住の用に供する目的で所有していたかどうかで判断することが相当です。

したがって、例えば、被相続人が被相続人及びその子の居住の用に供する目的で、一室の区分所有権等を2戸（室）所有し、それぞれ居住の用に供していたものの、その子は仕事のため、一時的に居住の用に供することができず、課税時期において貸付けの用に供しているような場合には、その2戸（室）全ての専有部分が「区分所有者又はその親族の居住の用に供するもの」に該当するものとして差し支えありません。

【「居住の用に供する専有部分一室の数が3以下であってその全てを区分所有者又はその親族の居住の用に供するもの」の例（甲（被相続人）所有の一室の区分所有権等を評価する場合）】

該当する場合（本通達の適用無）	該当しない場合（本通達の適用有）
※ 甲、乙、丙は親族とし、それ以外は親族以外とする。	

問5 評価乖離率を求める算式における各指数（築年数等）について教えてください。

(答)

評価乖離率を求める算式（問2参照）における各指数（築年数等）の意義等については、以下のとおりです。

1 築年数（A）

「築年数」は、一棟の区分所有建物の建築の時から課税時期までの期間とし、その期間に1年未満の端数があるときは、その端数は1年とします。

(例)

- ・ 建築（新築）の時：令和2年10月5日
- ・ 課税時期：令和6年2月2日
- ・ 築年数：4年

2 総階数指数（B）

「総階数指数」は、一棟の区分所有建物の総階数を33で除した値（小数点以下第4位を切り捨て、1を超える場合は1とします。）となり、この総階数には地階^(註)を含みません。

(注) 「地階」とは、「地下階」をいい、登記簿上の「地下」の記載により判断されます。以下3において同じです。

(例1)

- ・ 総階数：40階
- ・ 総階数指数：1 (40÷33=1.212 (小数点以下第4位切捨て) > 1)

(例2)

- ・ 総階数：25階
- ・ 総階数指数：0.757 (25÷33=0.757 (小数点以下第4位切捨て) < 1)

3 所在階（C）

「所在階」は、一室の区分所有権等に係る専有部分が所在する階をいいます。

なお、その専有部分が一棟の区分所有建物の複数階にまたがる場合（いわゆるメゾネットタイプの場合）には、階数が低い方の階を所在階とします。

また、その専有部分が地階である場合は零階としますので、評価乖離率を求める算式におけるCの値は零となります。

4 敷地持分狭小度（D）

「敷地持分狭小度」は、次の算式により計算します。

（算式）

$$\begin{array}{l} \text{敷地持分狭小度} \\ \text{（小数点以下第4位切上げ）} \end{array} = \frac{\text{一室の区分所有権等に係る敷地利用権の面積}}{\text{一室の区分所有権等に係る専有部分の面積}} \quad (\text{注})$$

このうち、「一室の区分所有権等に係る敷地利用権の面積」は、次に掲げる場合の区分に応じて、それぞれ次に掲げる算式により計算した面積となります。

（注） 「一室の区分所有権等に係る専有部分の面積」は、一室の区分所有権等に係る専有部分の不動産登記規則（平成17年法務省令第18号）第115条（建物の床面積）に規定する建物の床面積をいい、登記簿上表示される床面積によります。したがって、共用部分の床面積は含まれないことから、固定資産税の課税における床面積とは異なることに注意してください。

(1) 一棟の区分所有建物に係る敷地利用権が敷地権である場合

（算式）

$$\begin{array}{l} \text{一室の区分所有権等に係る敷地利用権の面積} \\ \text{（小数点以下第3位切上げ）} \end{array} = \frac{\text{一棟の区分所有建物の敷地の面積}}{\text{敷地の面積}} \quad (\text{注1}) \times \text{敷地権の割合}$$

(2) 上記(1)以外の場合

（算式）

$$\begin{array}{l} \text{一室の区分所有権等に係る敷地利用権の面積} \\ \text{（小数点以下第3位切上げ）} \end{array} = \frac{\text{一棟の区分所有建物の敷地の面積}}{\text{敷地の面積}} \quad (\text{注1}) \times \text{敷地の共有持分の割合} \quad (\text{注2、3})$$

（注1） 一棟の区分所有建物の敷地の面積は、原則として、利用の単位となっている1区画の宅地（評価単位）の地積によることとなります。ただし、例えば、分譲マンションに係る登記簿上の敷地の面積のうちに、私道の用に供されている宅地（歩道上空地などを含みます。）があった場合でも、その宅地の面積を含んだ登記簿上の敷地の面積によることとしても差し支えありません。他方で、例えば、分譲マンションの敷地とは離れた場所にある規約敷地については、この一棟の区分所有建物の敷地の面積には含まれません。

（注2） 一室の区分所有権等に係る敷地利用権が賃借権又は地上権である場合は、その賃借権又は地上権の準共有持分の割合を乗じます。

（注3） 一棟の区分所有建物に係る敷地利用権が敷地権である場合以外の場合において、区分所有者がその一棟の区分所有建物に存する複数戸（室）の専有部分をそれぞれ

所有しているときにおける敷地の共有持分の割合は、土地の登記簿上、その複数戸（室）の専有部分全てに対応する敷地の共有持分の合計の割合が表示されますが、一室の区分所有権等に係る敷地利用権の面積の計算に当たっては、専有部分一室に対応する敷地の共有持分の割合（それぞれの専有部分に対応する敷地の共有持分の割合）を乗ずることとなります（問11参照）。

他方で、例えば、一棟の区分所有建物に存する一戸（室）の専有部分を夫婦が共有している場合におけるその敷地の共有持分の割合は、土地の登記簿上、その一室の専有部分に対応する敷地の共有持分の割合に夫（又は妻）の専有部分の共有持分の割合を乗じた割合が表示されますが、一室の区分所有権等に係る敷地利用権の面積の計算に当たっては、その専有部分一室に対応する敷地の共有持分の割合（夫婦の敷地の共有持分の合計の割合）を乗ずることとなります（問12参照）。

（例：一棟の区分所有建物に係る敷地利用権が敷地権である場合）

- ・ 敷地の面積：2,000㎡
- ・ 敷地権の割合：10,562分の62
- ・ 敷地利用権の面積：11.75㎡（ $2,000\text{㎡} \times 62 / 10,562 = 11.75\text{㎡}$ （小数点以下第3位切上げ））
- ・ 専有部分の面積：58.45㎡
- ・ 敷地持分狭小度：0.202（ $11.75\text{㎡} \div 58.45\text{㎡} = 0.202$ （小数点以下第4位切上げ））

問6 一棟の区分所有建物に存する各戸（室）の全てを所有している場合の評価方法について教えてください。

（答）

一棟の区分所有建物に存する各戸（室）の全てを所有している場合、すなわち、区分所有者が「一棟の区分所有建物に存する全ての専有部分」及び「一棟の区分所有建物の敷地」（全ての専有部分に係る敷地利用権）のいずれも単独で所有している場合であっても、区分建物の登記がされた一棟の区分所有建物ですので、その一棟の区分所有建物に存する一室の区分所有権等に係る敷地利用権及び区分所有権については、そのそれぞれについて、本通達を適用して評価する必要があります。

ただし、この場合における一室の区分所有権等に係る敷地利用権（土地部分）については、区分所有財産ではあるものの、一の宅地を所有している場合と同等の経済的価値を有すると考えられる面もあることから、その敷地利用権の評価に当たっては、区分所有補正率は「1」を下限（評価乖離率が零又は負数の場合も区分所有補正率は「1」）として、自用地としての価額に乗ずることとなります^(注)。

（注） 一室の区分所有権等に係る区分所有権（家屋部分）は、区分所有補正率の下限を「1」とすることはありません。

問7 居住用の区分所有財産を貸し付けている場合における「貸家建付地」及び「貸家」の評価方法について教えてください。

(答)

一室の区分所有権等に係る専有部分を貸し付けている場合における当該一室の区分所有権等に係る敷地利用権及び区分所有権の価額については、次のとおり評価します。

1 貸家建付地の評価

一室の区分所有権等に係る敷地利用権の「自用地としての価額」に「区分所有補正率」を乗じて、みなされた「自用地としての価額」を計算した後、その価額を基に評価基本通達26((貸家建付地の評価))を適用して、その敷地利用権の価額を評価します。

(例)

(1㎡当たりの価額)		(地積)		(敷地全体の自用地としての価額)
300,000円	×	2,000㎡	=	600,000,000円
(敷地全体の自用地としての価額)		(敷地権の割合)		(自用地としての価額)
600,000,000円	×	60/8,000	=	4,500,000円
(自用地としての価額)		(区分所有補正率)		(みなされた自用地としての価額)
4,500,000円	×	1.6278	=	7,325,100円
(みなされた自用地としての価額)		(借地権割合)	(借家権割合)	(賃貸割合)
7,325,100円	-	7,325,100円	×	0.6 × 0.3 × 100% = 6,006,582円

2 貸家の評価

一室の区分所有権等に係る区分所有権の「自用家屋としての価額」に「区分所有補正率」を乗じて、みなされた「自用家屋としての価額」を計算した後、その価額を基に評価基本通達93((貸家の評価))を適用して、その区分所有権の価額を評価します。

(例)

(固定資産税評価額)		(倍率)		(自用家屋としての価額)
5,000,000円	×	1.0	=	5,000,000円
(自用家屋としての価額)		(区分所有補正率)		(みなされた自用家屋としての価額)
5,000,000円	×	1.6278	=	8,139,000円
(みなされた自用家屋としての価額)		(借家権割合)	(賃貸割合)	(評価額)
8,139,000円	-	8,139,000円	×	0.3 × 100% = 5,697,300円

問8 一棟の区分所有建物に係る敷地利用権が借地権である場合の底地（貸宅地）の評価方法について教えてください。

（答）

一棟の区分所有建物に係る敷地利用権が借地権である場合の底地（貸宅地）の価額の評価については、本通達の適用はありませんので、原則として、本通達の適用前と変わらず、（本通達の適用がない）自用地としての価額から（本通達の適用がない）自用地としての価額に借地権割合を乗じて計算した金額（借地権の価額）を控除して計算します（評価基本通達25）。

他方で、一室の区分所有権等に係る敷地利用権が借地権である場合のその敷地利用権（借地権）の価額の評価については、本通達を適用して計算した（みなされた）自用地としての価額に借地権割合を乗じて計算します（評価基本通達27）。

問9 本通達の適用がある場合に、評価基本通達6項の適用はありますか。

(答)

評価基本通達6((この通達の定めにより難い場合の評価))は、評価基本通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる場合には、個々の財産の態様に応じた適正な時価評価が行えるよう定めており、これは、本通達を適用した場合であっても同様に適用があるため、一室の区分所有権等に係る敷地利用権及び区分所有権の価額について、評価基本通達6の定めにより、本通達を適用した価額よりも高い価額により評価することもあります。

また、これまでも、地価の大幅な下落その他路線価等に反映されない事情が存することにより路線価等を基として評価基本通達の定めによって評価することが適当でないと認められる場合には、個別に課税時期における地価を鑑定評価その他の合理的な方法により算定することがあり、これと同様に、マンションの市場価格の大幅な下落その他本通達の定める評価方法に反映されない事情が存することにより、一室の区分所有権等に係る敷地利用権及び区分所有権の価額について、本通達及び評価基本通達の定める評価方法によって評価することが適当でないと認められる場合にも、個別に課税時期における時価を鑑定評価その他合理的な方法により算定することができます。

問10 具体的な評価方法について教えてください。

【具体例1：敷地利用権が敷地権である場合（登記簿上、敷地権の表示がある場合）】

(答)

【具体例】

建物の種類：居宅

築年数：10年

総階数：38階

所在階：8階

専有部分の面積：63.52㎡

敷地の面積：2,500.60㎡

敷地権の割合：1,930,000分の6,600

1 一室の区分所有権等に係る敷地利用権の評価

(1) 居住用の区分所有財産の評価に係る区分所有補正率の計算明細書

区 分 所 有 補 正 率 の 計 算	A	① 築年数 (注1) 10 年	①×△0.033 △ 0.330		一 日 以 降 用
	B	② 総階数 (注2) 38 階	③ 総階数指数 (②÷33) (小数点以下第4位四捨五入、1未満は0となる)	③×0.239 (小数点以下第4位四捨五入) 0.239	
	C	④ 所在階 (注3) 8 階	1.000	④×0.018 0.144	
	D	⑤ 専有部分の面積 63.52 ㎡	⑥ 敷地の面積 2,500.60 ㎡	⑦ 敷地権の割合 (共有部分の割合) 6,600 1,930,000	
		⑧ 敷地利用権の面積 (⑤×⑦) (小数点以下第3位四捨五入) 8.56 ㎡	⑨ 敷地権分持小率 (⑧÷⑥) (小数点以下第4位四捨五入) 0.135	⑨×△1.195 (小数点以下第4位四捨五入) △ 0.162	
	⑩ 評価乖離率 (A + B + C + D + 3.220)				3.111
	⑪ 評価水準 (1 ÷ ⑩)				0.3214400514
	⑫ 区分所有補正率 (注4・5)				1.8666

(2) 土地及び土地の上に存する権利の評価明細書 (第1表)

評価項目	10 以下 (AからEまでのうち該当するもの) $\text{円} \times 0.3$		(1㎡当たりの価額)		円	L
	自用地上1平方メートル当たりの価額 (AからEまでのうちの最も高価のもの)	地 積	総 額 (自用地上1㎡当たりの価額) × (地 積)			
	(F)	1,300,000 円	2,500.60 ㎡	3,250,780.000 円		円

(3) 土地及び土地の上に存する権利の評価明細書（第2表）

用地等	○ 工場等用地等 (宅地とした場合の価額) (地積) ($\text{円} \times \text{㎡} \times 0.6$) → ($\text{円} \times \text{㎡}$)	(1㎡当たり) (の道幅)	(地積)	Q
区分所有権に係る	(自用地の評価額) 3,250,780,000 円 ×	(敷地利権(敷地権)の割合) 5.600 1.930,000	(自用地の評価額) 11,116,656 円	R
区分所有権に係る	(自用地の評価額) 11,116,656 円 ×	(区分所有補正率) 1.8666	(自用地の評価額) 20,750,350 円	S
利用区分	算	式	地	証号
貸宅	(自用地の評価額)	(借地権割合)	円	T

2 一室の区分所有権等に係る区分所有権の評価

(固定資産税評価額)	(倍率)	(自用家屋としての価額)
10,300,000円	× 1.0	= 10,300,000円
(自用家屋としての価額)	(区分所有補正率)	(評価額)
10,300,000円	× 1.8666	= 19,225,980円

問11 具体的な評価方法について教えてください。

【具体例2：敷地利用権が敷地権でない場合（登記簿上、敷地権の表示がない場合）①】

(答)

【具体例】

建物の種類：居宅

築年数：25年

総階数：5階

所在階：2階

専有部分の面積：82.55㎡

敷地の面積：480.35㎡

敷地の共有持分の割合：1/20（※）

（土地の登記簿上の共有持分の割合：1/10）

※ この例では、区分所有者が、一棟の区分所有建物のうち2階の専有部分一室のほか、5階にも専有部分一室を所有しており、土地の登記簿上、それらの専有部分全てに対応する敷地の共有持分の割合が1/10と表示されているが、各専有部分に対応する敷地の共有持分の割合はそれぞれ1/20である。

なお、この例では、2階の専有部分一室の区分所有権等に係る敷地利用権及び区分所有権の価額のみを評価する。

1 一室の区分所有権等に係る敷地利用権の評価

(1) 居住用の区分所有財産の評価に係る区分所有補正率の計算明細書

区分所有補正率の	A	① 築年数（注1）	25 年	①×△0.033	△ 0.825
	B	② 総階数（注2）	5 階	②×0.239 （小数点以下第4位四捨入）	0.036
	C	④ 所在階（注3）	2 階	④×0.016	0.036
	D	⑤ 専有部分の面積	82.55 ㎡	⑤×△1.195 （小数点以下第4位四捨入）	△ 0.348
		⑥ 敷地の面積	480.35 ㎡	⑥×0.291 （小数点以下第4位四捨入）	0.291
		⑦ 敷地権の割合（共有持分の割合）	1/20	⑦×△1.195 （小数点以下第4位四捨入）	△ 0.348
		⑧ 敷地利用権の面積（⑤×⑦） （小数点以下第3位切上げ）	24.02 ㎡	⑧×△1.195 （小数点以下第4位四捨入）	△ 0.348
		⑨ 敷地持分決小係数（⑧÷⑥） （小数点以下第4位切上げ）	0.291	⑨×△1.195 （小数点以下第4位四捨入）	△ 0.348
		⑩ 評価乖離率（A+B+C+D+3.220）			2.119
		⑪ 評価水準（1÷⑩）			0.4719207173
		区分所有補正率（注4・5）			1.2714

「⑦ 敷地権の割合（共有持分の割合）」には、2階の専有部分一室に対応する敷地の共有持分の割合（1/20）を記載します。

(2) 土地及び土地の上に存する権利の評価明細書（第1表）

自用 地の 評価 額	円 × (1 - 0.)		(1㎡当たりの価額) 円	L
	(AからEまでのうち該当するもの) 円 × 0.3			
	自用1平方メートル当たりの価額 (AからEまでのうちの該当部分) (F)	地 積 ㎡	総 額 (自用1㎡当たりの価額) × (地 積) 円	
	200.000	480.35	96.070.000	M

(3) 土地及び土地の上に存する権利の評価明細書（第2表）

用地等	○ ゴルフ場用地等 (宅地とした場合の価額) (地積) (円 × ㎡ × 0.6) - (円 × ㎡)	(1㎡当たり) の造成費 (地積) 円 × ㎡	Q
区分所有 財産に係る 敷地利用権 の評価額	(自用地の評価額) (敷地利用権 (築地権) の割合) 96.070.000 円 × 20		(自用地の評価額) 円 R 4.803.500
	区分所有 の場合 (自用地の評価額) (区分所有補正率) 4.803.500 円 × 1.2714		(自用地の評価額) 円 S 6.107.169
	利用区分	式	記号
	貸 宅	(自用地の評価額) (借地権割合)	T

2 一室の区分所有権等に係る区分所有権の評価

(固定資産税評価額)	(倍率)	(自用家屋としての価額)
4,800,000円	× 1.0	= 4,800,000円
(自用家屋としての価額)	(区分所有補正率)	(評価額)
4,800,000円	× 1.2714	= 6,102,720円

問12 具体的な評価方法について教えてください。

【具体例3：敷地利用権が敷地権でない場合（登記簿上、敷地権の表示がない場合）②】

(答)

【具体例】

建物の種類：居宅

築年数：40年

総階数：5階

所在階：1階

専有部分の面積：82.55㎡

敷地の面積：480.35㎡

敷地の共有持分の割合：1/20（※）

（土地の登記簿上の共有持分の割合：3/80）

※ この例では、夫婦が一棟の区分所有建物のうち1階の専有部分一室を夫3/4・妻1/4の割合で共有しており、土地の登記簿上、夫の敷地の共有持分の割合として、その専有部分一室に対応する敷地の共有持分の割合1/20に、夫の専有部分の共有持分の割合3/4を乗じた割合である3/80が表示されている。

なお、この例では、夫の共有持分のみを評価する。

1 一室の区分所有権等に係る敷地利用権の評価

(1) 居住用の区分所有財産の評価に係る区分所有補正率の計算明細書

区分所有補正率	A	① 築年数 (注1)	40 年	①×△0.033	△ 1.320	一日以降用
	B	② 総階数 (注2)	5 階	③ 総階数指数 (②÷33) (小数点以下第4位切捨て、1と異なる場合は1)	③×0.239 (小数点以下第4位切捨て)	
	C	④ 所在階 (注3)	1 階	④×0.018	0.018	
	D	⑤ 専有部分の面積	82.55 ㎡	⑥ 敷地の面積	480.35 ㎡	
		⑦ 敷地権の割合で共有持分の割合	1/20	⑧ 敷地持分係数 (⑦×⑥) (小数点以下第4位切捨て)	⑧×△1.195 (小数点以下第4位切捨て)	
		⑨ 評価乖離率 (A+B+C+D+3.226)			1.606	
		⑩ 評価水準 (1÷⑨)			0.6226650062	
区分所有補正率 (注4・5)					補正なし	

「⑦ 敷地権の割合 (共有持分の割合)」には、1階の専有部分一室に対応する敷地の共有持分の割合 (1/20) (夫婦の共有持分の合計の割合) を記載します。

(2) 土地及び土地の上に存する権利の評価明細書 (第1表)

評価対象の種別	10 敷 地 (AからEまでのうち該当するもの) 円 × 0.3			(1㎡当たりの価額) 円	L
	自用地区1平方メートル当たりの価額 (AからEまでのうちの該当記号)	地 積	額	額 (自用地区1㎡当たりの価額) × (地 積)	
	(F) 200.000 円	480.35 ㎡		96,070,000 円	

(3) 土地及び土地の上に存する権利の評価明細書（第2表）

用地等	○ ゴルフ場用種等 (宅地とした場合の価額) (地積) (100㎡あたり) の造成費 (地積) (円 × ㎡ × 0.6) - (円 × ㎡)		Q
区分所有権に係る	(自用地の評価額) (敷地利用権 (仮地権) の割合) 94,070,000 円 × $\frac{1}{20}$	(自用地の評価額) 4,803,500 円	R
区分所有権に係る	(自用地の評価額) (区分所有持分率) 円 ×	(自用地の評価額) 円	S
税用区分	算 式	総 額	記号
貸 宅	(自用地の評価額) (借地権割合)	円	T

(4) 夫の共有持分の計算

$$4,803,500 \text{ 円} \times \frac{3}{4} = 3,602,625 \text{ 円}$$

2 一室の区分所有権等に係る区分所有権の評価

(固定資産税評価額) (倍率) (自用家屋としての価額)

$$4,800,000 \text{ 円} \times 1.0 = 4,800,000 \text{ 円}$$

○ 夫の共有持分の計算

$$4,800,000 \text{ 円} \times \frac{3}{4} = 3,600,000 \text{ 円}$$