

会員 相談室

Vol.18



今回は 資産税

相談委員
松岡 章夫（神田支部）

Q 事業用土地建物の等価交換契約の引き渡しを受ける前に相続が開始した場合の相続税評価と小規模宅地等の特例について

質問 東京都23区内の土地で八百屋を営業していた甲が、平成21年12月をもって八百屋を廃業して、隣地の地権者とともに等価交換方式（立体買換え）にて、完成後の商業ビルの1階の一部と2階の一部の区分所有権を取得する旨の契約を平成22年1月に取り交わした。その取得物件の引き渡しは平成23年の3月であるが、平成22年3月、甲に相続が発生した。この場合の課税財産は何になり、その相続税評価はどのようなものでしょうか。御教示願いたい。また、小規模宅地等の特例は適用できるのか。併せて御教示願いたい。

なお、等価交換契約書には、売買物件については2億円との記載があるが、土地の路線価評価額は1億円である。土地の所有権は、平成22年1月に等価交換契約の相手方名義になっており、建物は、等価交換契約の相手方が、相続開始までに取り壊している。

回答 相続財産は売買代金請求権で、その評価額は2億円となり、小規模宅地等の特例は適用できない。

検討 1. 相続財産
土地の売買契約の締結後、引渡し前に売主に相続が発生した場合には、相続税の課税上、その売買契約に関して売主の相続人等が相続又は遺贈により取得した財産は、その売買契約に基づく残代金請求権として取り扱うこととされている（平成3年1月11日付国税庁資産課税情報第1号他）。

質問の場合、等価交換契約であるが、一つの契約書に売却物件と購入物件とが記載してあるものと思われ、売却と購入という二つの契約が混在したものと考えられる。したがって、前述の国税庁情報からは、相続財産は残代金請求権となるものと考えられる。

その評価額は、売買物件について等価交換契約書に記載された2億円となる。

2. 小規模宅地等の特例
小規模宅地等の特例の対象となる土地は、相続の開始直前において、当該相続に係る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で、建物等の敷地の用に供されているものをいう（措法69の4①）。

ところで、事業用建物等の建築中に相続が開始した場合については、「事業場の建替えのため被相続人等の事業の用に供されていた建物等を取り壊し、この建物等に代わるべき建物等の建築中に、被相続人について相続が開始した場合で、当該相続開始直前において当該被相続人等の当該建物等に係る事業の準備行為の状況からみて当該建物等を速やかにその事業の用に供することが確実であったと認められるときは、当該建物等の敷地の用に供されていた宅地等は、措置法第69条の4第1項に規定する被相続人等の事業の用に供されていた宅地等に該当する。」ものとして取り扱われている（措通69の4-3本文）。

質問の場合、等価交換契約であり、相続開始時点では、土地は所有しておらず、相続財産は前述のとおり残代金請求権という債権である。措通69の4-3でいう事業用の建物等の建築中とはいえ、この通達の想定範囲からは外れるものと考えられる。したがって、被相続人等の事業の用に供されていた宅地等に適用になる小規模宅地等の特例の対象とはならないものと考えられる。

Q 共同ビルの敷地の用に供されている宅地の評価方法について

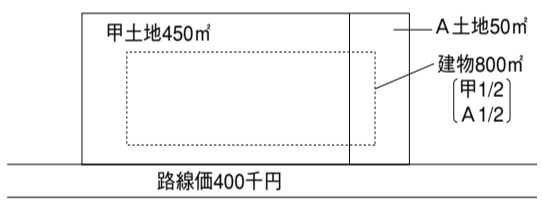
質問 甲はA社の代表者であり、甲及びその親族がA社の株式100%を保有している。甲とA社は、甲所有の宅地とそれに隣接するA社所有の宅地の上に共同ビルを建築した。

建物全体の床面積は800㎡であり、その持分割合は甲が1/2、A社が1/2である。その敷地は、下図のように隣接している甲所有地450㎡（甲土地）とA社所有地50㎡（A土地）である。この共同ビルは、昭和59年に建築されたものであり、建築資金の支出額に応じて1/2ずつとなったものである。共同ビル建築の際には、A社は甲に対して甲土地450㎡のうち200㎡分の借地権設定のための権利金を支払い、その200㎡に係る賃貸借契約を締結し、通常地代を現在まで支払っている。またA社は、共同ビルの全部を自ら使用しており、甲とA社の間で同ビルについて甲の共有持分1/2に係る賃貸借契約を締結している。

甲に相続が発生した場合、甲所有の宅地の評価はどのように行うべきか御教示願いたい。

なお、各土地の相続税評価額（自用地）は次のとおりであり、借地権割合は70%、借家権割合は30%とする。

- ・甲土地のみ、180,000千円
- ・A土地のみ、16,200千円
- ・甲土地とA土地を一体とした土地、200,000千円



回答 甲所有の宅地については、建物に係る借地権を甲土地とA土地を一画地で評価した500㎡の1/2と甲の所有する土地だけで評価した貸宅地に区分して評価をすべきものとする。

検討 宅地の評価単位について、共同ビルの敷地のように個々の宅地が他の筆の宅地と一体となって利用されているのであれば、他の筆の宅地をも合わせた、利用の単位となっている1画地の宅地の価額を評価した上で、個々の宅地の価額の比を乗じて評価するものとされている。

仮に、この共同ビルの持分を甲が9/10、A社が1/10とすれば、甲の所有の土地の相続税評価額は次のようになる。

$$200,000千円 \times 180,000千円 / (180,000千円 + 16,200千円) = 183,486,238円$$

（甲土地単独の評価額より高くなることに留意する必要がある。）

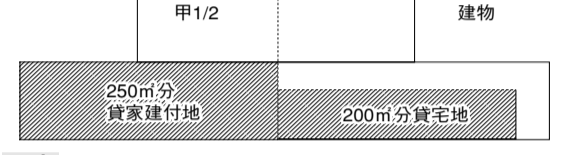
$$貸家建付地評価183,486,238円 \times (1 - 0.7 \times 0.3) = 144,954,128円$$

ここでいう共同ビルの定義について、法人税基本通達によれば、建物について各人の所有する部分の床面積の比が、各人の所有地の面積の比又は価額の比とおおむね等しいときは、相互に借地権の設定等はなかったものとしている。そして、各人の所有する部分の床面積の比が、各人の所有地の面積の比又は価額の比と相当程度以上異なる場合には、その差に対応する部分の土地につき借地権の設定等はあったものとして取り扱うこととしている（法基通13-1-6）。

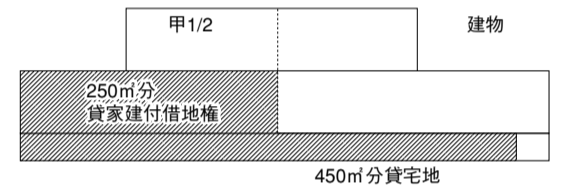
質問の場合は、土地の面積比が9：1に対して建物が1/2ずつであるので、建物の床面積

の比が、所有地の面積の比と相当程度以上異なる場合に該当するため、その差に対応する部分の土地につき借地権の設定等があったものとして取り扱われる（実際にも権利金の支払いがある）。この際には、次の二案が考えられる。

1案 甲土地のうち250㎡分は、貸家建付地として評価して、残りの200㎡分は貸宅地として評価する方法



2案 甲土地・A土地の一体の土地のうち250㎡分は、貸家建付借地権として評価して、甲土地の450㎡分は貸宅地として評価する方法



具体的に相続税評価額を算出してみると次のとおりとなる。

1案 甲土地のうち250㎡分や200㎡分という部分が特定できないため、上記の共同ビルの評価方法は算出困難である。したがって、正面路線価に基づいて計算してみる。

- ・貸家建付地 $400千円 \times 250㎡ \times (1 - 0.7 \times 0.3) = 79,000千円$ ・・・①
- ・貸宅地 $400千円 \times 200㎡ \times (1 - 0.7) = 24,000千円$ ・・・②
- ・合計①+②=103,000千円

2案

- ・貸家建付借地権 $200,000千円 \times 0.7 \times (1 - 0.3) \times 250㎡ / 500㎡ = 49,000千円$ ・・・①
- ・貸宅地 $180,000千円 \times (1 - 0.7) = 54,000千円$ ・・・②
- ・合計①+②=103,000千円

どちらの案によっても評価額は同一となる。結果としてはどちらの案でもよいことになるが、評価方法としてはどちらの案によるべきかを検討しておく。

前述の法基通にあるとおり、各人の所有する部分の床面積の比が、各人の所有地の面積の比又は価額の比と相当程度以上異なる場合には、その差に対応する部分の土地につき借地権の設定等はあったものとして取り扱うこととしていることからすると、1案の方が法基通に則しているとも考えられる。しかし、上記のとおり、1案によると、甲土地のうち250㎡分や200㎡分という部分が特定できないため、共同ビルの評価方法は算出困難である点やこの建物に係る借地権は甲土地とA土地の双方に及んでいるため、借地権は一体評価すべきものと考えられる点から2案の方が理論的ではないかと思われる。

結論として、甲所有の宅地については、建物に係る借地権を甲土地とA土地を一体で評価した500㎡の1/2と甲の所有する土地だけで評価した貸宅地に区分して評価をすべきものとする。

注）平成22年3月31日時点で施行されている法令によっています（平成22年4月1日以後の法令に基づく通達が公表されていないため）。
本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見（参考意見）ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。