

Vol.44

今回は 資産税

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 中川 昌泰 (練馬東支部)



電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後1時～2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157

借地権の及ぶ範囲1—店舗敷地の貸宅地評価
業務用・来客駐車場用土地の借地権価額控除

事例(1)

Aは、かねてより市街地から10キロほど離れた県道沿いの景勝地に、広い更地の土地（以下「本件土地」という。）を所有している。Aは、数年前に、市内繁華街で高級和食店を営む甲社の社長から、店舗・駐車場が手狭なため新店舗を建築し営業する目的で本件土地を賃借したいと要請され、その後甲社に対し賃貸してきた。

本件土地は、南側の県道に面する縦長の長方形の宅地であり、その接道部分寄りにこの店独特の仕様による甲社の店舗建物がある。その店舗の西側及び東側の土地は甲社の業務用作業場と県道・駐車場間の進入・退出通路であり、店舗北側の広いスペースが来客駐車場である。駐車場は、駐車区画と通路をペンキ表示しただけの簡易なもので、建物敷地との境目にフェンス等の設置もない。本件土地の利用現況は、建物敷地部分が約25%であり、通路及び駐車場部分が約75%である。

来客の店舗へのアクセスはほとんどが自家用車の利用であるが、店舗の近隣には他に便利な駐車場は見当たらない。甲社では、休日の昼食時及び夕食時に、市内繁華街の旧店舗跡地と現店舗の間にバスを運行し来客の無料送迎サービスを行っている。

仮にAに相続が開始した場合、相続税の申告での本件土地の評価では、駐車場部分を含む土地の全部について借地権の価額を控除することができるか。

回答

本件土地の評価は、原則として、店舗建物の敷地部分は貸宅地としてその自用地としての価額から借地権の価額を控除して評価し、駐車場部分は自用地として評価する。

ただし、駐車場部分土地が建物の所有目的と一体として不可欠であると認められる客観的・具体的な事実・事情があるときは、その全部につき借地権の価額を控除することができると考えられる。

検討

貸宅地（宅地上に存する権利の目的となっている宅地）の評価は、その宅地の自用地としての価額からその宅地上に存する権利の価額を控除して評価するので、その権利が借地権であれば、借地権の価額を控除して評価する。この場合の借地権とは、建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権をいう（借地借家法2一）。

本事例の店舗敷地の土地は、貸宅地で借地権の目的となっているから借地権の価額を控除するが、駐車場の土地については、建物の所有を目的としないから借地権価額を控除することができず、駐車場の土地は、自用地として評価することとされる。

判例では、「建物の所有目的」が認められるのは、土地賃貸借の主目的が建物所有にある場合であり、建物敷地以外の土地でもその土地が建物敷地と一体として主目的を果たしているときは、その全てが建物の所有目的となるとと解されている。自動車学校の土地賃貸借に関する判例では、契約当事者は、単に自動車運転教習コースのみならず、自動車学校経営に必要な建物所有をも主たる目的として本件土地賃貸借契約を締結したものであり、自動車学校の運営上、教習コースの土地が必要であると同時に建物も不可欠であり、両者が一体となって初めて自動車学校経営の目的を達しうから、自動車学校経営のための本件賃貸借は、借地法1条にいわゆる建物の所

有を目的とするものに当たり、その土地全体について借地法の適用がある旨判示した（最判昭58.9.9・判時1092号59頁）。

本事例では、来客のほとんどが車で来店するので、店舗の近くに駐車場が不可欠であり、駐車場がないとこの店舗での営業は成り立たず、建物を他に転用することもその独特の仕様から困難であって、建物の継続所有ができないから、「建物の所有目的」が果たせなくなる。

したがって、本件土地の賃貸借の主目的である「建物の所有目的」を実現するのに駐車場部分の土地が店舗経営に一体として不可欠であると認定できれば、本件土地の全部に建物の所有目的が及ぶと解する余地があり、この場合の貸宅地は、借地権の価額を控除して評価することができると考えられる。

借地権の及ぶ範囲2—中古車展示場の評価
借地権は、展示場内に建築した建物の敷地
用の土地を含む全ての土地に存在しない

事例(2)

Bは、市街地の主要道路沿いの広い土地（更地）を所有し有効利用を検討していたところ、この度、中古自動車販売業を営む乙社に対し、中古車展示販売用地として同土地（以下「本件展示場用地」という。）を賃貸した。

本件展示場用地内には、乙社が鉄骨プレハブ造り平家建て床面積60㎡の建物を建築し、営業時間内に乙社販売員が常駐して、来客への案内、説明、飲物サービスのほか、販売契約の手続等を行っている。

B及び乙社が作成した本件展示場用地に係る土地賃貸借契約書には、建物の所有目的と中古車展示目的とに区分した契約内容を定めず、対象土地を本件展示場用地の全部とし、賃貸借期間を5年間、賃貸借目的を乙社の中古車の展示用とする旨が記載されているほか、本件展示場用地のうちの特定期所の土地について「建物の所有を目的とする賃貸借部分が存在すること」が明記されている。

仮にBに相続が開始した場合は、相続税の申告の本件展示場用地の評価では、その土地全部につき借地権の価額を控除して評価することができるか。

それとも、借地権の価額を控除することができるのは、プレハブ建物の敷地部分の土地のみであり、その余の中古車展示用部分の土地については、借地権の価額を控除することができないのか。

回答

本件展示場用地は、その全部が中古車展示用に賃貸中の雑種地として、財産評価基本通達86の定めにより、その自用地としての価額から同通達87の(2)により算定した賃借権の価額を控除して評価する。なお、本件展示場用地のうち乙社のプレハブ建物の敷地部分についても同様であり、借地権の価額を控除することはできない。

検討

本件展示場用地の現況地目は、雑種地に該当する。

雑種地の価額は、原則としてその土地と状況が類似する付近の土地についての評価方法に準じて評価するので、この雑種地は宅地の評価方法に準じて評価することになる（評基通82本文）。

また、貸宅地の評価は、その宅地の自用地としての価額からその宅地上に存する権利の価額を控除して評価するので、宅地上に存する権利が借地権であれば、借地権の価額を控除する（評基通25の(1)）。

さらに、賃貸中の雑種地を評価する場合は、自用地としての価額から雑種地上に存する賃借権の価額

を控除することになる（評基通86の(1)、87）。

本件展示場用地には、建物の所有を目的とする賃貸借部分と中古車展示用地としての賃貸借部分とがあって、賃借人は、前者の土地に借地権を有し後者の土地には中古車の展示販売を目的とする賃借権を有するから、前者の部分は、貸宅地としてその自用地としての価額から借地権の価額を控除して評価し、後者の部分は、賃貸中の雑種地として賃借権の価額を控除して評価すべきと考えられる。

しかし、旧借地法1条にいう「建物ノ所有ヲ目的トスル」とは、土地使用の主たる目的が土地上の建物を所有することにある場合をいい、土地の賃借人が同土地上に建物を所有する場合であっても、その土地使用の目的が主たる目的でなく従たる目的にすぎないときは、「建物ノ所有ヲ目的トスル」ものに該当しないとと解される（自動車運転練習場の土地についての最判昭35.6.9・裁判集民事42号187頁）。

本件展示場用地の賃貸借についてみると、中古車展示用部分の土地が建物の所有を目的とするものでないことは明白であるが、建物敷地部分の土地に建物の所有目的があることは否めない。

それでも、土地賃貸借の主たる目的は中古車展示場として来客に購入希望の中古車を観察させ販売することにあり、建物の所有目的はその従たる目的にすぎないから、本件展示場用地には、主たる目的としての建物の所有目的は存在しないことになる。

したがって、本件展示場用地は、建物敷地部分を含む全部について、財産評価基本通達86の定めにより、貸し付けられている雑種地として、その賃借権の価額を控除して評価する。

〔参考〕

1. 事例(1)掲記の自動車学校の土地賃貸借の判例は、建物の所有目的が主目的でその敷地と運転教習コースの土地とが一体となって主目的を果たしているため、その両方の土地に借地権が及ぶとしているが、他の一体利用認定の判例に、建物への通路、工場の荷揚場、仕入センターの物品置場、バス待合所と発着場等の事例がある。他方、否認判例には、紙漉工場と紙漉場、住居と搾乳場の事例がある。

2. 事例(2)と類似の中古車展示場の裁決(平17.5.17裁決・裁決事例集No.69,264頁)があり、土地賃貸借の建物の所有目的を土地賃貸借の従目的と認定して借地権価額の控除を否定する。また、バッティングセンターの待合フロア建物の敷地の土地評価に関する裁決でも、建物の所有目的が従目的であるとして借地権価額控除を否定する(平12.6.27裁決・裁決事例集No.59,332頁)。

借地権の存在に関する民事判例には、自動車運転練習場の最高裁判例のほかに、ゴルフ練習場、バッティングセンター、養魚場、釣り堀等の事例がある。

注)内容は、平成24年4月1日現在の法令等に基づいています。

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。