

(財)日本船舶振興会補助事業

相続等にかかる財産評価及び
不動産鑑定評価の方法

昭和 57 年 3 月

財団
法人 資産評価システム研究センター

は し が き

財団法人資産評価システム研究センターは、主として地域の資産に関する調査研究の実施を目的として、昭和53年5月発足しました。

当センターにおける調査研究は、資産評価の基礎理論及び地方公共団体における資産評価技法の両面にわたって、毎年度、学識経験者並びに自治省、地方公共団体等の関係者をもって構成する資産評価システム、土地、家屋及び償却資産の各部門ごとの研究委員会において行われ、その成果は、直接、会員である地方公共団体等に配付のうえ、その活用を期待するとともに、当センターの実施する研修会、資料・情報の発行等、会員に対する便益提供のための各種事業の基盤ともなってきたところであります。

ここに、昭和56年度における調査研究の成果をとりまとめ公表することになりましたが、この機会に、熱心にご研究、ご審議をいただいた研究委員各位並びに実地調査に当たって種々ご協力を賜った地方公共団体関係者各位に心から感謝申しあげる次第であります。

なお、当センターは、今後とも、所期の目的にそって、事業内容の充実のためさらに努力を傾注する所存であります。地方公共団体をはじめ関係団体の皆様の一層のご指導、ご援助をお願い申しあげる次第であります。

最後に、この調査研究事業は、モーターボート競走公益資金による財団法人日本船舶振興会の補助金の交付を受けて実施したものであり、改めて深く感謝の意を表するものであります。

昭和57年3月

財団法人 資産評価システム研究センター
理事長 植 弘 親 民

研 究 組 織

資産評価システム研究委員会

- | | | |
|-----|---------|----------------------------|
| 委員長 | 長 野 正 明 | (社) 日本経営協会 常務理事 |
| 委 員 | 望 月 宝 | (財) 日本都市センター研究室次長 |
| | 吉牟田 勲 | 日本大学教授 (国際関係学部) |
| | 須 永 清 | 自治省固定資産税課 課長補佐 |
| | 堤 新二郎 | 自治省固定資産税課 課長補佐 |
| | 吉 田 修 一 | 千葉市 固定資産評価員 |
| | 松 本 一 | 浦和市 資産税課長 |
| | 長谷川 憲 治 | (財) 資産評価システム研究センター調査研究部長 |
| 専門員 | 長谷部 謙 | 自治省固定資産税課 企画係長 |
| | 川 島 純 | 自治省固定資産税課 償却資産第一係長 |
| | 真 鍋 多喜男 | 北九州市固定資産税課 償却資産係長 |
| | 和 田 純 | 横浜市財政局 固定資産税課 |
| | 樋 口 周 一 | (財) 資産評価システム研究センター主任研究員 |

調査の目的

地方税法が施行されて30余年になるが、その間、固定資産税制度は幾度かの改正を経て現行制度に至った。

固定資産の評価制度についても、昭和36年3月の固定資産評価制度調査会の答申に基づき、固定資産評価基準の全面改正が行われ、39年度から新しい固定資産評価基準によって評価を行うこととされた。このことは、従前の固定資産評価基準に準じて行うものとされていた固定資産の評価決定については画期的といえよう。これによって、固定資産の評価が適正かつ均衡のとれたものとなることが制度的に確保されることになった。

しかしながら、評価の適正化は、固定資産評価基準が詳細に定められ、示されただけで達成されるものではなく、評価事務担当者が固定資産評価基準の内容について理解を深め、評価のための知識を習得することによって、はじめて評価が真に正しく実施されるものである。

この研究は、評価事務担当者が固定資産評価基準の理解を深めるための一助として、現行の各種の資産評価方式のうち、固定資産評価基準とともに広く用いられている相続税に係る財産評価及び不動産鑑定評価基準に基づく鑑定評価の方法について取りまとめたものである。

この財産評価及び鑑定評価と固定資産評価基準との評価方法の差異を理解することによって、より深く固定資産評価基準を習得し、その正しい適用を期待するものである。

なお、当評価センターの資産評価システム研究委員会においては、引き続き現行の各種の評価方法について解析を行い、その成果の積重ねによって新しい評価システムの開発に資することを目標として研究を進めている。

目 次

第 1	固定資産税、相続税及び不動産鑑定における評価方法の異同	1
一	固定資産税と相続税の評価	1
1	両税における評価の現状	1
2	相続税における宅地の評価方式	2
3	両税の評価の統一	3
二	固定資産税と不動産鑑定評価	3
1	鑑定評価の意義	3
2	鑑定評価の方式	4
3	固定資産税の評価と鑑定評価	4
第 2	相続税の財産評価	5
一	相続税及び贈与税における財産評価のあらまし	5
(一)	財産評価の沿革	5
(二)	財産評価の原則	7
(三)	土地の評価方法	10
1	土地評価上の区分	11
2	宅地の評価の原則	11
3	倍率方式による宅地の評価	14
4	路線化方式による宅地の評価	14
5	農地の評価	33
6	山林の評価	39
7	原野の評価	42
8	牧場の評価	43
9	池沼の評価	43
10	鉱泉地の評価	44

1 1	雑種地の評価	48
(四)	家屋の評価方法	49
1	建築中の家屋の評価	49
2	附属設備等の評価	50
3	貸家の評価	50
(五)	構築物の評価方法	51
二	相続税のしくみ	51
1	相続税の課税原因	51
(1)	相続	51
(2)	遺贈	51
(3)	死因贈与	52
2	相続税の納税義務者	52
(1)	相続又は遺贈により財産を取得した個人	52
(2)	遺贈により財産を取得した人格のない社団又は財団	53
(3)	公益法人	54
3	相続税の課税財産	54
(1)	相続又は遺贈によって取得した財産	54
(2)	相続又は遺贈によって取得したものとみなされる財産	55
4	相続税の非課税財産	56
5	課税価格の計算	57
(1)	債務控除	58
(2)	相続開始前3年以内に被相続人から贈与により取得した財産 の加算	59
(3)	基礎控除	61
6	相続税額の計算	61
(1)	相続税の税額	61
(2)	各相続人等の相続税額	63

(3) 相続税額の加算	63
(4) 税額控除	64
三 贈与税のしくみ	69
1 贈与税の課税原因	70
2 贈与税の納税義務者	71
3 贈与税の課税財産	71
4 贈与税の価格の計算	71
5 贈与税の非課税財産	72
6 贈与税額の計算	72
第3 不動産鑑定評価	76
一 不動産鑑定評価基準制定の経緯	76
二 原価方式	77
1 原価法	77
2 積算法	80
三 比較方式	81
1 取引事例比較法	81
2 賃貸事例比較法	83
四 収益方式	84
1 収益還元法	84
2 収益分析法	87

第1 固定資産税、相続税及び不動産鑑定における評価方法の異同

固定資産税、特に土地及び家屋の評価については、評価目的によって異なる評価方式が用いられており、結果として、評価額に差異が生じているのが現状である。

すなわち、租税目的の評価のほか、企業は企業経理のために、金融機関は貸付金担保のために、売主又は買主は売買のために、それぞれ一定の基準によって合目的な評価を行っていることによる評価額の差異である。

これら各種の評価のうち、法令に根拠を有する相続税における財産評価及び不動産鑑定士が不動産の鑑定評価を行うに当たって、その拠り所とすべき不動産鑑定評価基準における評価の方式と固定資産税のそれとの異同は、次のとおりである。

一 固定資産税と相続税の評価

1. 両税における評価の現状

(1) 同じ財産課税をとる固定資産税と相続税における資産評価、特に土地については評価額に開差を生じている。

その要因として、両税の性格及び評価時点の差異があげられる。

ア。固定資産税は、毎年度課税される税であるのに対して、相続税は相続に起因して1回限り課税される税であり、両税にはその性格において相違があること。

イ。評価についても、固定資産税は3年に1度評価替えが行われ、原則として評価額は3年間据え置かれるのに対し、相続税は毎年評価されるものであること等の事情から、両税の間では、その評価額に差異を生ずることも避けられないところである。

(2) 両税の土地評価に係る開差は、おおむね次のとおりとなっている。

ア。都道府県庁所在市の昭和57年度固定資産税の最高路線価は、同年度相

統税のそれに対し85.4%程度である。

1. ア以外のところ、例えば、住宅地等においても、開差是正を行ってきているが、その開差は、最高路線価の場合に比して大きいのが実情である。

(3) 相続税における家屋の評価は、固定資産税の評価額に一定の倍率を乗じて算定する方法がとられており、その倍率は、同税の評価基本通達により1.0と定められているので、固定資産税の評価額と一致するものである。

2. 相続税における宅地の評価方式

(1) 相続税の財産評価原則は、「時価主義」である。

相続税法においては、「特別の定めのあるものを除く外、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得時の時価により、当該財産から控除すべき債券の金額は、その時の現況による。」と規定している。

ここにいう「時価」とは、固定資産税における「価格」の定義である「適正な時価」と同意義である。

(2) 相続税における土地評価の詳細は後記するとおりであるが、土地のうち宅地については、路線価方式と倍率方式がとられており、地価に大きな変動がない限り、毎年一回定められた路線価及び倍率によって評価することとされている。

ア. 路線価方式は、固定資産税の場合と同様な考え方をとり、各国税局において市街地宅地で路線価方式により評価することが適当であると認められる地域につき路線価を付設する方法によって行われる。

イ. 倍率方式は、路線価を付設しない地域について適用され、固定資産税における評価額に一定の倍率を乗じて評価を行う方法である。

この倍率は、各区域ごとに定められ、これは「相続税財産評価基準書」で公表されている。

3. 両税の評価の統一

- (1) 従来から同一資産を課税対象とする固定資産税、相続税等との評価額を統一すべきであるという強い意見があった。

昭和34年6月、内閣総理大臣から「固定資産税その他の租税の課税の基礎となるべき固定資産の評価の制度を改善合理化するための方策」という諮問を受けた固定資産評価制度調査会は、2年間に及ぶ審議を重ね、昭和36年3月に、①固定資産の時価評価を目的としている関係諸税における評価の統一、②資産間の評価の不均衡是正、及び③市町村間の評価の不均衡是正についての方策を骨子とする答申を行った。

- (2) この答申を受けて作成された「固定資産税に係る固定資産評価基準」による評価方式は、相続税の土地、家屋の評価方式として大幅に取り入れられ、その結果、評価方式はある程度統一され、評価額も従前より開差の少ないものとなったが、今後とも、固定資産税の基準年度の評価替えに当たっては、可能な限り開差の縮小に努めることが要請されているが、両税の基本的性格が相違していることから、両税の評価額と一致することについて納税者の理解を得ることは極めて困難であるのが実情である。

二 固定資産税と不動産鑑定評価

1. 鑑定評価の意義

不動産の鑑定評価とは、土地若しくは建物又はこれらに関する所有権以外の権利の経済価値を判定し、その結果を価額に表示するものである。

鑑定評価の基準は、「不動産鑑定評価基準」であるが、同基準においては鑑定評価によって求める価格は、原則的に「正常価格」とし、「市場性を有する不動産について合理的な自由市場で形成されるであろう市場価値を表示する適正な価格」としている。

具体的には、地理的位置の固定性、個別性等の特性を有する不動産は、現実的に合理的な自由市場をもつことが困難であり、個別に不完全な市場で取引

されている不動産を、不動産鑑定士（鑑定評価の主体）が合理的な自由市場を想定して、「関係者（所有者等）の主観的事情を除外し、普通一般の用途に供する者には誰にも妥当する客観的な交換価値を表わす価格」として求めたものが適正な価格であるとされる。

2. 鑑定評価の方式

不動産の鑑定評価は、次の手続によって行われる。

(1) 原則として、後記する原価方式、比較方式及び収益方式の3方式を併用して試算価格（復成現価、比準価格及び収益価格）を算出する。

(2) 試算価格相互間には、開差を生じるのが通常である。

これは、各方式を適用する作業が実行可能な範囲に限られ理論的に完全な段階にまで到達しえないこと、また、試算価格の算出過程に不動産鑑定士の判断が介在すること等の理由によるものである。

この開差について、鑑定評価の各方式のもつ特徴及び採用した資料の有する特徴に応じた斟酌を加え、鑑定評価の手続の各段階について客観的、批判的に再検討することにより、調整を行って、鑑定評価額が決定される。

3. 固定資産税の評価と鑑定評価

ア. 鑑定評価額は、不動産鑑定士が対象不動産について、「不動産鑑定基準」に定められている幾つかの方式を適用して得た試算価格を調整して求められ、一般の土地の取引や公共団体の土地収用等におけるよるべき指標として示される個別性の強いものである。

イ. これに対し、固定資産税における評価額は、大量の不動産について税負担の基礎となる課税標準としての価格を求めするため、「固定資産評価基準」により算定するものであって、評価の画一性及び均衡性に重点がおかれるものである。

ウ. 以上のように、固定資産税の評価と鑑定評価とは、その目的とするところが異なるため、評価額において開差が生ずるのは肯定できるものである。

第2 相続税の財産評価

一 相続税及び贈与税における財産評価のあらまし

相続税法においては、相続税及び贈与税の2税目を規定しているが、これらの税の課税標準は、いずれも無償取得に係る財産の価額であることから財産の評価は、極めて重要な地位を占めているものであるが、相続税法では、地上権、永小作権、定期金に関する権利、給付事由の発生していない権利、生命保険契約に関する権利及び立木の評価など、少数の種類のみ財産についてその評価方法を定め、その他の大部分の種類財産については、時価によって評価するという原則だけを規定しているにすぎない。

このため、国税庁では、相続税及び贈与税における財産の評価通達を定め、その内部的な取扱いを統一している。現在、相続税法における財産評価の取扱いとしては、「相続税財産評価に関する基本通達」（昭39.4.25直資56直審（資）17以下「評価基本通達」という。）と、事業又は居住用の宅地、生産緑地、ゴルフ会員権などの評価に関する「個別通達」がある。

(一) 財産評価の沿革

1. 相続税創設以降昭和20年まで

明治38年に相続税が創設されるに当たって、その課税標準たる相続財産の価格は、相続開始の時の売買価格によるものとされ、「相続開始の時の価格による」と定められた。この具体的な方法は、土地・建物について、あらかじめ毎年の始めに時価標準率を作成しておき、課税事案発生のつど、時価標準率、売買実例価額を基とし、精通者の意見を聴取して、個別に評価することとしていた。

2. 昭和21年以降昭和25年まで

昭和21年に財産税法が施行され、財産の全般にわたる画一的な評価が行われたので、相続税においても、この財産税の評価額を基として売買実例価額の上昇に応ずる一定倍数を乗じて評価する方法を採用した。

財産税における財産の評価は、調査時期（昭和21年3月3日）における時価によることを原則としたが、主要な土地、家屋等に対する評価方法は法定され、個々に適用される具体的な評価倍数等の評価基準は、不動産評価委員会に諮問して定められた。

評価方法の概要は、次の通りである。

(1) 法律で評価方法を定めたもの

ア. 土地（鉱泉地、雑種地、牧場及び原野を除く。）、借地権及び家屋

土地、借地権及び家屋の価額は、土地又は家屋の賃貸価格に財務局長（現行・国税局長）が状況の類似する地域（農地は全国一定率）ごとに、売買実例価額、精通者意見価格を基に算出し、精通者・学識経験者をもつて組織された不動産評価委員会に諮問して定めた一定の倍数を乗じて算出した額により、地上権・賃借権等の目的となっている土地又は家屋の価額は、その土地又は家屋が自用地又は自用家屋である場合の評価額から当該権利の価額を控除した金額による。

イ. 地上権及び永小作権

地上権（借地権を除く。）及び永小作権の価額は、その目的となっている土地の価額に、権利の残存期間に応じて法律で定める割合を乗じて算出した金額による。

(2) 通ちよりで評価方法を定めたもの

ア. 鉱泉地

鉱泉地の価額は、掘さく費を基とした基本価額及び取引価額から求めた標準価額に、ゆり出量指数及び温泉地指数に応ずる調整を行った金額によって評価する。

イ. 雑種地

雑種地の価額は、実際の利用状況により、その利用状況の類似する地目の土地の価額に比準して評価する。

ウ. 牧場

牧場の価額は、付近の山林又は原野の価額等を参しゃくして評価する。

エ 池 沼

池沼の価額は、その利用状況により付近の土地の価額を参しゃくして評価する。

3. 昭和26年以降昭和38年まで

昭和25年に富裕税法（昭和28年廃止）が施行されたが、このための評価は、基本的には財産税の評価方法を踏襲して行われた。従って、相続税においても原則としてその方法を採用した。その後、地価事情の変化の度合が一律でない市街地及び都市計画が実施された市街地等で賃貸価格を基として適正な評価額を求めることが困難となった地域にある宅地については、また昭和25年以降に建築され賃貸価格が設定されていない終戦後の建築家屋については、新たに路線価方式、再建築価格方式がそれぞれ賃貸価格倍数方式に代えて採用された。

4. 昭和39年以降

現行の評価基本通達は、昭和39年4月に新しく制定されたものであるが、それまでの相続税法における財産評価の取扱いは、「富裕税財産評価事務取扱通達（昭和26年1月20日付直資1-5）」の準用を基本とし、これに毎年分の評価水準についての通達等によって補充されていた。

昭和39年に固定資産と株式の評価方法の大幅な改正が必要となったのを機会に、多くの通達によっていた諸規定を整理統合し、富裕税財産評価事務取扱通達の準用をやめ、新たに相続税及び贈与税の立場から評価基本通達を定めて財産評価の基本的取扱いの確立を図った。

(二) 相続税及び贈与税における評価の原則

相続税及び贈与税における評価の基本的な原則は「時価主義」である。

相続税及び贈与税の財産評価においては、この時価主義の原則に基づき、時価による評価水準を目途として、それぞれの財産の種類に応じた各種の評価方法が採用されている。例えば、売買実例価額から評価したり、調達価額や販売価額、仕入価額などから推計したり、複利現価から評価したり、標準

価額や倍率方式を採用したり、その評価方法は種々であるが、いずれも、その財産の種類に応じ、できる限り適正かつ簡便な方法で時価を評定しようとするものである。

相続税法第22条によれば、「特別の定めのあるものを除く外、相続・遺贈又は贈与に因り取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」と規定している。

このように、時価により評価するとだけ法定しているのもので、その時価の内容は、社会通念上次のような解釈によって取り扱われている。

1. 課税時期

まず、いつの時価かということが問題となるが、これは、相続・遺贈又は贈与により財産を取得した時点であり、その時点とは、相続又は遺贈の場合には原則として被相続人の死亡の日であり、贈与の場合には契約その他の法律的原因に基づいて財産権を取得した日である。この取得の日を評価基本通達では、「課税時期（相続・遺贈又は贈与により財産を取得した日、又は相続税法の規定により相続・遺贈又は贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日をいう。）」といている。従って、課税時期の現況及び時価により評価されることになる。

2. 時価の意義

時価とは、客観的な交換価値を示す価額である。評価基本通達において、時価とは、課税時期に、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をいうものとしている。

従って、それは、①不特定多数の当事者間で通常成立すると認められる価額であるから、一方において客観的な要因が考慮されるとともに、他方において主観的な要因は排除される。②次に、それは自由な取引が行われる場合に成立すると認められる価額であるので、投げ売り価額や買込み価額と異なることはもちろん、いわゆる取得原価や処分価額とも異なり、その価額なら

いつでも正常の状態での他の財貨と交換できる価額といえる。

また、この時価は、財産の現況に応じて評価される価額であり、評価に当たっては、その財産に影響を及ぼすべきすべての事情が考慮されることとなる。例えば、借地権の設定されている土地を取得した場合には、その土地の時価は、その土地を完全に所有する場合と異なり、借地権に相当する価額が控除される。

このように、評価の原則は時価主義であるが、その時価主義の運用に当たっては、市場性に富んでいる財産と市場性の少ない財産とでは、おのずから差異が生じてくる。すなわち、市場性に富んでいる財産の取引に際して形成される価額は、その時点においては常に一つであり、その価額そのものを財産の評価額とすることができるが、市場性の少なくなるにしたがい、同一物であっても、売買にあたり形成される取引価額がまちまちとなり、同種同型のものであっても売買当事者間の需給関係その他の要因から、相当の開差を生ずることになる。従って、課税財産の評価としても、市場性が少なくなるにつれて、次第に時価としての的確性がは握しにくくなるので、このように幅のあるものについては、評価の補そく性を考慮し、安全度をみた比較的下値の価額（取引価額の幅の下の方のかための価額）で評価することになる。

3. 評価の共通原則

財産の評価方法について、評価基本通達が採用している共通原則のうち、主なものは次のとおりである。

(1) 個別評価の原則

財産の価額及び債務の金額は、個々の評価単位ごとに評価し、その評価額の合計額をもって、その有する財産の価額又は債務の金額とする、いわゆる個別評価を原則としている。例えば、農家の家屋とその敷地及び農地、山林とを評価する場合には、家屋は原則として1棟の家屋ごとに評価し、宅地は利用の単位となっている1区画の宅地ごとに、農地については田・畑に分けて耕作の単位となっている1区画ごとに、更に山林は1筆の山林ごとに評価することとしている。

この評価単位は、それぞれの財産の種類に応じて定められており、鉱業用財産など極く一部にだけ、例外的に総合評価方法が採用されている。

(2) 共有財産の持分

共有財産の持分の価額は、共有財産の評価額をそれぞれ共有者の持分に
応じて按分した価額によって評価する。

(3) 区分所有にかかる財産

区分所有にかかる財産の各部分の価額は、その財産の評価額を基として、
各部分の使用収益等の状況を勘案して計算した各部分に対応する価額によ
って評価する。

(4) 元物と果実

天然果実は、元物の価額に含めて評価し、法定果実は元物とは別に評価
するのを原則とする。ただし、これと異なる慣行又は取扱いがあるときは
それによる。

(5) 客観的な各種影響の加味

財産評価は、それぞれの財産の現況に応じて評価するのであるが、その
評価に当たっては、財産についてその価額に影響を及ぼすべき全ての事情
を考慮することとしている。これは、時価主義の評価の原則から当然のこ
とではあるが、客観的にどの程度の影響を加味するかは、実際問題としては
かなり困難を伴うものである。少なくとも、所有者等の主観的な要因とか、
所有者等の意思・行為等によって変更することのできるような事情は考慮
されない。他人が借地権を有している底地の評価額は、借地権割合によっ
て算出される借地権評価額を更地の評価額から控除して評価したり、袋地
・盲地・崖地等は一定の割合で評価減したり、角地は一定の割合で評価増
したりすることは当然であり、あらかじめ類型的に想定できる主なものは、
評価基本通達に増減割合等を明示している。

(三) 土地の評価方法

土地の評価方法の概要は次の通りであるが、個々の土地の評価額の算定に

については、路線価・評価倍率などの数値を税務署に照会することが必要である。

1. 土地の評価上の区分

土地の価額は、次に掲げる地目の別に評価する。地目は、課税時期の現況によって判定し、その地積は、課税時期における実際の面積による（固定資産税においては、課税対象となる土地が膨大な数であることから、地積は登記地積としている。）。

- ①宅地 ②田 ③畑 ④山林 ⑤原野 ⑥牧場 ⑦池沼 ⑧鉱泉地及び
- ⑨雑種地

2. 宅地の評価の原則

宅地の価額は、一面地の宅地（利用の単位となっている一区画の宅地をいう）ごとに評価する。

宅地の評価は、原則として、次に掲げる区分に従い、「路線価方式」又は「倍率方式」によって行われる。

ア. 市街地的形態を形成する地域にある宅地 - 路線価方式

イ. ア以外の宅地 - 倍率方式

この路線価又は倍率は、税務署に備え付けてある『相続税財産評価基準書』によって確認し、倍率方式で評価される基となる固定資産の価格は、市町村又は都税事務所で交付される評価証明によって確認する。

(1) 私道の用に供されている宅地の評価

私道の用に供されている宅地の価額は、路線価方式又は倍率方式で、計算した価額の6割に相当する価額によって評価する。この場合、私道が不特定多数の者の通行の用に供されているときは、その私道の価額は評価されない。

(2) 土地区画整理事業施行中の宅地の評価

土地区画整理事業（土地区画整理法第2条第1項又は第2項に規定する土地区画整理事業をいう。）の施行地区内にある宅地について同法第98条（仮換地の指定）の規定に基づき仮換地が指定されている場合における

その宅地の価額は、路線価方式又は倍率方式で計算したその仮換地の価額に相当する価額によって評価する。

(3) 造成中の宅地の評価

造成中の宅地の価額は、その土地の造成工事着手直前の地目により評価した課税時期における価額に、その宅地の造成に係る費用現価（課税時期までに投下した費用の額を課税時期の価額に引き直した額の合計額をいう。）の7割に相当する金額を加算した金額によって評価する。

(4) 貸宅地の評価

地上権又は借地権の目的となっている宅地の価額は、自用地としての価額から相続税法第23条（地上権及び永小作権の評価）の規定により評価したその地上権又は借地権の価額を控除して評価する。

(5) 貸家建付地の評価

貸家の目的に供されている宅地の価額は、その宅地の自用地としての価額から、借地権割合とその貸家に係る借家権割合との相乗積を乗じて計算した価額を控除して評価する。

(6) 事業又は居住の用に供されていた宅地の評価

事業又は居住の用に供されていた宅地のうち最小限必要な部分については、相続人等の生活基盤維持のため欠くことのできないものであって、その処分について相当の制約を受けるのが通常である。このような処分に制約のある財産について通常取引価格を基とする評価額をそのまま適用することは、必ずしも実情に合致しない向きがあるので、これについての評価は、次のように計算する。

ア. 事業又は居住の用に供されていた宅地の評価方法

相続又は遺贈（死因贈与を含む。）により取得した宅地（宅地の上に存する権利を含む。）で、その相続又は遺贈に係る被相続人（遺贈者を含む。）の事業又は居住の用に供されていたものの価額（その宅地の地積が200平方メートルを超える場合には、200平方メートルまでの地積に対応する部分の価額）は、その宅地上記により計算した金額の100分の80

に相当する金額によって評価する。

イ. 事業又は居住の用に供されていた宅地の範囲

(ア) 事業の用に供されていた宅地とは、相続開始時において被相続人がその営む事業の用に供していた宅地をいい、貸付けていた宅地及び貸付けていた建物の存する宅地は、これに該当しないものとする。

(イ) 居住の用に供されていた宅地とは、相続開始時において被相続人が居住の用に供していた宅地をいい、これに該当する宅地が2以上ある場合には、相続開始時において被相続人が主として居住の用に供していた宅地をいうものとする。

(ウ) 事業又は居住の用に供する建物の一部が貸付けられている場合のように、その宅地が事業又は居住の用とそれら以外の用との双方の用途に供されていたものである場合には、原則としてそれぞれの用途に供されていた建物の床面積に応じてあん分して算出した宅地の地積に対応する部分がそれぞれの用途に供されていたものとする。ただし、事業又は居住の用以外の用に供されていた部分の地積がその宅地の地積の10分の1以下であるときは、その宅地の全部が事業又は居住の用に供されていたものとすることができるものとする。

ウ. 事業又は居住の用に供されていた宅地の地積

事業又は居住の用に供されていた宅地の地積は、それらの土地の地積の合計数が200平方メートルを超える場合には、そのうち200平方メートルまでのものとする。

この場合において、事業の用に供されていた宅地と居住の用に供されていた宅地との双方がある場合又は事業の用に供されていた宅地が2以上ある場合には、それらの宅地のうち納税者が選択した宅地の200平方メートルまでの地積によるものとし、納税者の選択がない場合には、単位地積当りの評価額が高い宅地から順次選定した宅地の200平方メートルまでの地積によるものとする。

3. 倍率方式による宅地の評価

倍率方式とは、固定資産税評価額に国税局長が一定の地域ごとにその地域の実情に即するように定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する方式をいう。

4. 路線価方式による宅地の評価

路線価方式により評価する宅地の価額は、その宅地の面する路線に付された路線価（水路価を含む。）を基とし、(2)以下に記す「奥行価格通減」、「側方路線影響加算」、「二方路線影響加算」、「三方又は四方路線影響加算」、「三角地の評価」及び「不整形地、盲地、袋地等、かけ地等の評価」を適用して計算した金額によって評価する。

(1) 路線価の設定

「路線価」とは、宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地が面している路線（不特定多数の者の通行の用に供されている道路又は水路）ごとに設定され、その価格は、路線に接する宅地で次に掲げるすべての事項に該当するものについて、売買実例価額、精通者意見価格等を基として評定した1㎡当たりの価額である。

(ア) その路線のほぼ中央部にあること。

(イ) その一連の宅地に共通している地勢にあること。

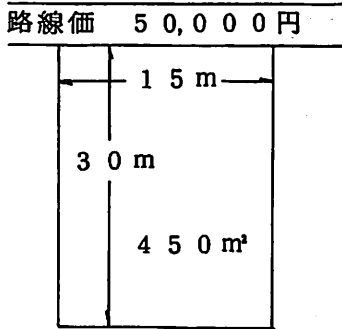
(ウ) その路線だけに接していること。

(エ) その路線に面している宅地の「標準的な間口距離及び奥行距離」（奥行価格通減率・間口狭小補正率及び奥行短小補正率がいずれも1.0であり、かつ、奥行長大補正率の適用を要しないものが該当する。）を有する矩形又は正方形のものであること。

(2) 奥行価格通減

宅地の価額は、道路からの奥行が長くなるにしたがって漸減するので、一方のみが路線に接する宅地の価額は、その宅地の「奥行価額通減率」（付表1）をその路線価に乗じて修正する。

<設例1> 普通商業地区における計算例



$$\begin{aligned}
 & \text{(路線価)} \quad \text{(奥行30mに応ず)} \\
 & 50,000 \text{円} \times \text{(る奥行価格通減率)} \\
 & \hspace{15em} 0.93 \\
 & \hspace{15em} = 46,500 \text{円}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 & \text{(1m²当り価額)} \quad \text{(面積)} \\
 & 46,500 \text{円} \times 450 \text{m}^2 \\
 & \hspace{15em} \text{(評価額)} \\
 & \hspace{15em} = 20,925,000 \text{円}
 \end{aligned}$$

奥行価格通減率表（付表1）

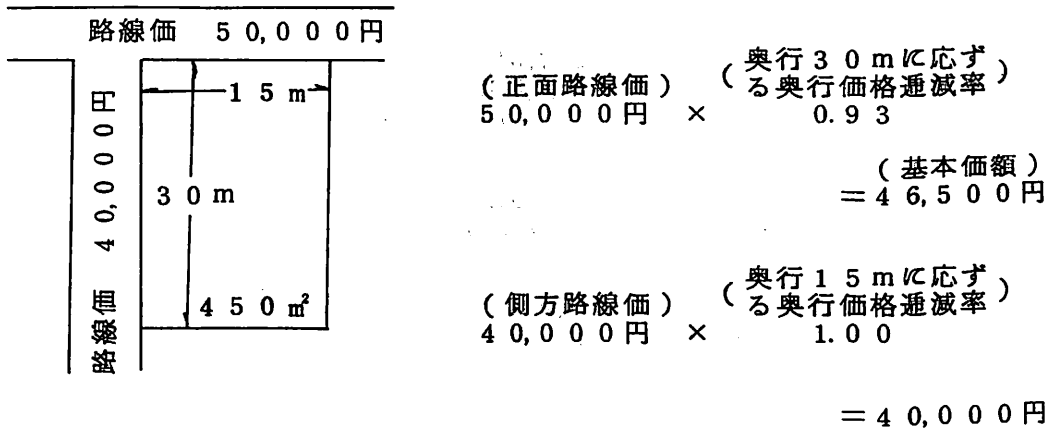
奥行距離 (メートル)	地区区分	繁華街	普通商業地区	普通住宅地区	中小工場地区	大工場地区
		高度商業地区	併用住宅地区	家内工業地区		
16.36 未満		1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
16.36 以上	18.18 未満	0.99				
18.18 "	20.00 "	0.98	0.99			
20.00 "	21.81 "	0.97				
21.81 "	23.63 "	0.96	0.98			
23.63 "	25.45 "	0.95	0.97	0.99		
25.45 "	27.27 "	0.93	0.96			
27.27 "	29.09 "	0.92	0.95	0.98		
29.09 "	30.90 "	0.90	0.93	0.97		
30.90 "	32.72 "	0.89	0.92			
32.72 "	34.54 "	0.87	0.91	0.96		
34.54 "	36.36 "	0.86	0.90	0.95		
36.36 "	38.18 "	0.84	0.89	0.94		
38.18 "	40.00 "	0.83	0.88	0.93		
40.00 "	41.81 "	0.81	0.87			
41.81 "	43.63 "	0.80	0.86	0.92		
43.63 "	45.45 "	0.79	0.85	0.91		
45.45 "	47.27 "	0.78	0.84		0.98	
47.27 "	49.09 "	0.77	0.83	0.90		
49.09 "	50.90 "	0.76	0.82			
50.90 "	52.72 "	0.75	0.81	0.89		
52.72 "	54.54 "	0.74	0.80			
54.54 "	56.36 "	0.73	0.79	0.88		
56.36 "	58.18 "	0.72	0.78			
58.18 "	60.00 "	0.71	0.77		0.96	
60.00 "	61.81 "	0.70	0.76	0.87		
61.81 "	63.63 "	0.69	0.75			
63.63 "	65.45 "	0.68	0.74		0.94	
65.45 "	67.27 "	0.67	0.73	0.86		
67.27 "	69.09 "	0.66	0.72			
69.09 "	70.90 "		0.71			
70.90 "	72.72 "	0.65	0.70	0.85		
72.72 "	81.81 "	0.64	0.69	0.84	0.92	
81.81 "	90.90 "	0.62	0.68	0.83	0.90	
90.90 "	100.00 "	0.61	0.67	0.82	0.88	
100.00 "	109.99 "		0.66	0.81	0.86	
109.99 "		0.60	0.65	0.80	0.85	

(3) 側方路線影響加算

正面と側方に路線がある宅地の価額（以下「角地」という。）は、側方路線（「路線価の低い方の路線」をいう。以下同じ。）の影響により、正面路線（「路線価の高い方の路線」をいう。以下同じ。）のみに接する宅地よりも利用価値が高いところから、角地については、

- (ア) 正面路線の路線価に基づいて計算した1㎡当りの価額
- (イ) 側方路線の路線価を正面路線の路線価とみなして計算した1㎡当りの価額に、側方路線影響加算率（付表2）を乗じて計算した価額の合計によって評価する。

<設例2> 普通商業地区における計算例



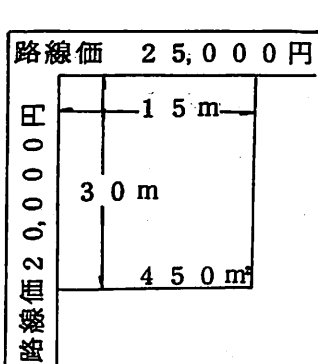
(側方路線価に基づき計算した価額) (側方路線影響加算率) (加算金額)
 40,000円 × 0.100 = 4,000円

(基本価額) (加算金額)
 46,500円 + 4,000円 = 50,500円

(1㎡当り価額) (面積) (評価額)
 50,500円 × 450㎡ = 22,725,000円

<設例3> 普通商業地区における計算例(準角地の場合)

(注) 準角地とは、次図のような「一系統の路線の屈折部の内側にある宅地」をいう。



(正面路線価) (奥行30mに応ずる奥行価格通減率)
 $25,000円 \times 0.93$
 (基本価額)
 $= 23,250円$

(側方路線価) (奥行15mに応ずる奥行価格通減率)
 $20,000円 \times 1.00$
 $= 20,000円$

(側方路線価に基づき計算した価額) (側方路線影響加算率) (加算金額)
 $20,000円 \times 0.050 = 1,000円$

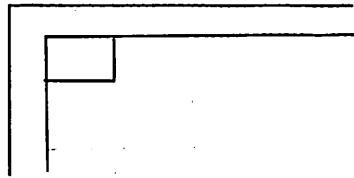
(基本価額) (加算金額)
 $23,250円 + 1,000円 = 24,250円$

(1㎡当り価額) (面積) (評価額)
 $24,250円 \times 450m^2 = 10,912,500円$

側方路線影響加算率表(付表2)

地区区分	加算率	
	角地の場合	準角地の場合
高度商業地区	0.150	0.075
普通商業地区	0.100	0.050
普通住宅地区	0.070	0.035
中小工場地区	0.050	0.025

(注) 準角地とは、次図のように一系統の路線の屈折部の内側に位置するものをいう。



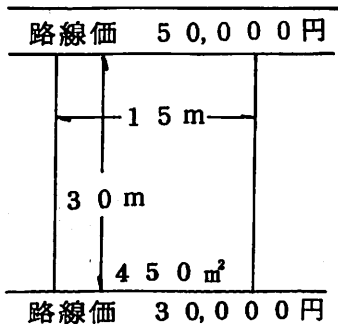
(4) 二方路線影響加算

正面と裏面とが路線に面する宅地は、裏面路線（「路線価の低い方の路線」をいう。以下同じ。）の影響により、正面路線のみに接する宅地よりも利用価値が高いところから、

ケ) 正面路線の路線価に基づき計算した1㎡当りの価額

ク) 裏面路線の路線価に基づき計算した1㎡当りの価額に、二方路線影響加算率（付表3）を乗じて計算した価額の合計額によって評価する。

<設例4> 普通商業地区における計算例



$$\begin{aligned} & \text{(正面路線価)} \quad \text{(奥行30mに応ずる奥行価格逓減率)} \\ & 50,000 \text{円} \times 0.93 \\ & \qquad \qquad \qquad \text{(基本価額)} \\ & \qquad \qquad \qquad = 46,500 \text{円} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{(裏面路線価)} \quad \text{(奥行30mに応ずる奥行価格逓減率)} \\ & 30,000 \text{円} \times 0.93 \\ & \qquad \qquad \qquad = 27,900 \text{円} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{(裏面路線価を基として計算した価額)} \quad \text{(二方路線影響加算率)} \quad \text{(加算金額)} \\ & 27,900 \text{円} \times 0.05 = 1,395 \text{円} \end{aligned}$$

(基本価額) (加算金額)
 46,500円 + 1,395円 = 47,895円

(1㎡当り価額) (面積) (評価額)
 47,895円 × 450㎡ = 21,552,750円

二方路線影響加算率表(付表3)

地区区分	加算率
高度商業地区	0.07
普通商業地区	0.05
普通住宅地区	0.03
中小工場地区	0.03

(5) 三方又は四方路線影響加算

三方又は四方が路線に面する宅地は、一方又は二方が路線に面する宅地よりも利用価値が高いところから、側方及び裏面が路線に面する宅地の場合の計算方法を併用して計算した価額によって評価する。

<設例5> 普通商業地区における計算例

路線価 50,000円

(正面路線価) 50,000円 × (奥行30mに応ずる奥行価格通減率) 0.93
 (基本価額) = 46,500円

(側方路線価) 40,000円 × (奥行15mに応ずる奥行価格通減率) 1.00
 = 40,000円

$$\begin{array}{l} \text{(側方路線価を基と)} \\ \text{(して計算した価額)} \\ 40,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(側方路線影)} \\ \text{(響加算率)} \\ 0.100 \end{array} = \begin{array}{l} \text{(加算金額)} \\ 4,000 \text{円} \end{array}$$

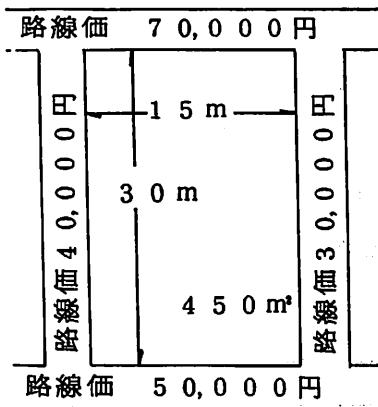
$$\begin{array}{l} \text{(側方路線価)} \\ 30,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(奥行15mに応ず)} \\ \text{(る奥行価格通減率)} \\ 1.00 \end{array} = 30,000 \text{円}$$

$$\begin{array}{l} \text{(側方路線価を基と)} \\ \text{(して計算した価額)} \\ 30,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(側方路線影)} \\ \text{(響加算率)} \\ 0.100 \end{array} = \begin{array}{l} \text{(加算金額)} \\ 3,000 \text{円} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{(基本価額)} \\ 46,500 \text{円} \end{array} + \begin{array}{l} \text{(加算金額)} \\ 4,000 \text{円} \end{array} + \begin{array}{l} \text{(加算金額)} \\ 3,000 \text{円} \end{array} = 53,500 \text{円}$$

$$\begin{array}{l} \text{(1㎡当り価額)} \\ 53,500 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(面積)} \\ 450 \text{㎡} \end{array} = \begin{array}{l} \text{(評価額)} \\ 24,075,000 \text{円} \end{array}$$

<設例6> 普通商業地区における計算例



$$\begin{array}{l} \text{(正面路線価)} \\ 70,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(奥行30mに応ず)} \\ \text{(る奥行価格通減率)} \\ 0.93 \end{array} = \begin{array}{l} \text{(基本価額)} \\ 65,100 \text{円} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{(側方路線価)} \\ 40,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(奥行15mに応ず)} \\ \text{(る奥行価格通減率)} \\ 1.00 \end{array} = 40,000 \text{円}$$

$$\begin{array}{l} \text{(側方路線価を基と)} \\ \text{(して計算した価額)} \\ 40,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(側方路線影)} \\ \text{(響加算率)} \\ 0.100 \end{array} = \begin{array}{l} \text{(加算金額)} \\ 4,000 \text{円} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{(側方路線価)} \\ 30,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(奥行15mに応ず)} \\ \text{(る奥行価格通減率)} \\ 1.00 \end{array} = 30,000 \text{円}$$

$$\begin{array}{l} \text{(側方路線価を基と)} \\ \text{(して計算した価額)} \\ 30,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(側方路線影)} \\ \text{(響加算率)} \\ 0.100 \end{array} = \begin{array}{l} \text{(加算金額)} \\ 3,000 \text{円} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{(裏面路線価)} \\ 50,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(奥行30mに応ず)} \\ \text{(る奥行価格逓減率)} \\ 0.93 \end{array} = 46,500 \text{円}$$

$$\begin{array}{l} \text{(裏面路線価を基と)} \\ \text{(して計算した価額)} \\ 46,500 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(二方路線影)} \\ \text{(響加算率)} \\ 0.05 \end{array} = \begin{array}{l} \text{(加算金額)} \\ 2,325 \text{円} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{(基本価額)} \\ 65,100 \text{円} \end{array} + \begin{array}{l} \text{(加算金額)} \\ 4,000 \text{円} \end{array} + \begin{array}{l} \text{(加算金額)} \\ 3,000 \text{円} \end{array} + \begin{array}{l} \text{(加算金額)} \\ 2,325 \text{円} \end{array} = 74,425 \text{円}$$

$$\begin{array}{l} \text{(1㎡当り価額)} \\ 74,425 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(面積)} \\ 450 \text{㎡} \end{array} = \begin{array}{l} \text{(評価額)} \\ 33,491,250 \text{円} \end{array}$$

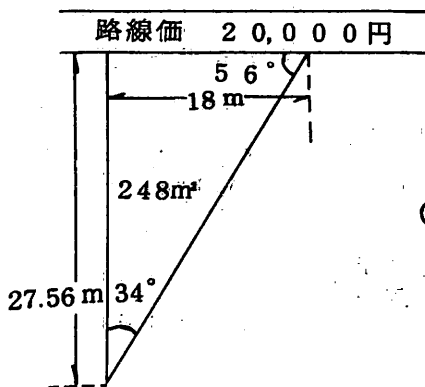
(6) 三角地の評価

三角地は整形地に比し、利用価値が低いところから、奥行に応ずる減価、側方路線影響加算のほか、三角地の角度に応ずる補正（補正率は付表4）を行って評価する。

この場合における補正率は、「角度補正率表」及び「面積補正率表」によって求めた補正率のうち、いずれか大きい方の率による。

<設例7> 普通住宅地区における計算例

(注) 角度補正率は、最小角が底角であるか、対角であるかの別により定められている。



角度補正率は、最小角が対角の34°（底角56°、対角34°、）なので0.93となる。また、面積補正率は、最小角34°、面積248㎡なので0.90となる。

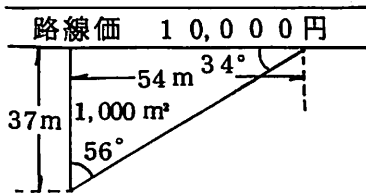
(注) 三角地補正率

角度補正率0.93 > 面積補正率0.90なので、三角地補正率は角度補正率の0.93をとる。

$$\begin{array}{l}
 \text{(正面路線価)} \quad \text{(奥行27.56 mに応ず)} \quad \text{(角度補正率)} \\
 20,000 \text{円} \times \text{る奥行価格逓減率} \quad 0.98 \quad \times 0.93 = 18,228 \text{円}
 \end{array}$$

$$\begin{array}{l}
 \text{(1 m}^2\text{当り価額)} \quad \text{(面積)} \quad \text{(評価額)} \\
 18,228 \text{円} \times 248 \text{m}^2 = 4,520,544 \text{円}
 \end{array}$$

<設例 8> 普通住宅地区の計算例



角度補正率は、最小角が底角の34°なので0.95となる。

また、面積補正率は、最小角34°、面積1,000 m²なので0.98となる。

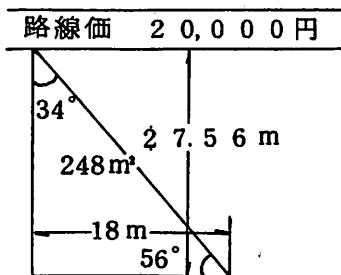
(注) 三角地補正率

角度補正率0.95 < 面積補正率0.98なので、三角地補正率は面積補正率の0.98をとる。

$$\begin{array}{l}
 \text{(正面路線価)} \quad \text{(奥行37 mに応ず)} \quad \text{(面積補正率)} \\
 10,000 \text{円} \times \text{る奥行価格逓減率} \quad 0.94 \quad \times 0.98 = 9,212 \text{円}
 \end{array}$$

$$\begin{array}{l}
 \text{(1 m}^2\text{当り価額)} \quad \text{(面積)} \quad \text{(評価額)} \\
 9,212 \text{円} \times 1,000 \text{m}^2 = 9,212,000 \text{円}
 \end{array}$$

<設例 9> 普通住宅地区の計算例(逆三角地)



三角地補正率は、角度補正率の0.93となる(設例7参照)。

(注) 逆三角地及び盲地の三角地の角度補正率は、最小角が底角の場合であっても対角の補正率を適用することとなる。

また、間口狭小補正率(逆三角地補正率)は、0.80となる。

(注) 逆三角地についても付表5「間口狭小補正率表」の適用があるが、
間口狭小補正率表による間口1.8m未満の場合の補正率は0.80となる。

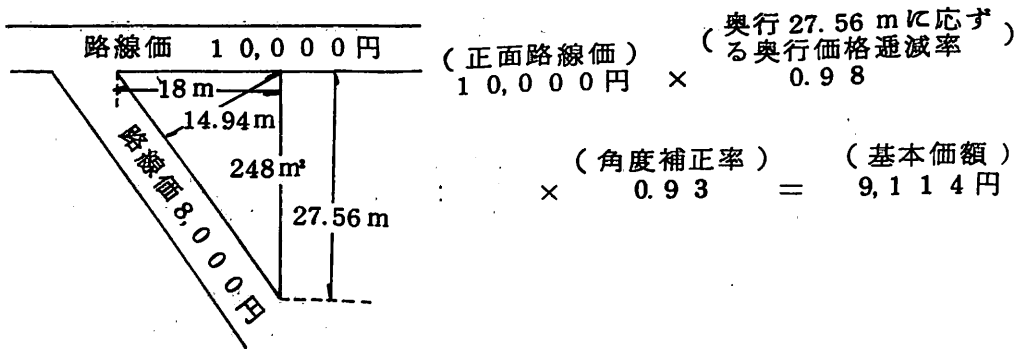
$$\begin{aligned}
 & \text{(正面路線価)} \quad 20,000 \text{円} \times \text{(奥行27.56mに応ずる奥行価格逓減率)} \quad 0.98 \times \text{(角度補正率)} \quad 0.93 \\
 & \text{(間口狭小補正率)} \quad 0.80 = 14,583 \text{円}
 \end{aligned}$$

$$\text{(1㎡当り価額)} \quad 14,583 \text{円} \times \text{(面積)} \quad 248 \text{㎡} = \text{(評価額)} \quad 3,616,584 \text{円}$$

<設例10> 普通住宅地区における計算例

三角地補正率は、角度補正率の0.93となる。

(設例7参照)



$$\text{(側方路線価)} \quad 8,000 \text{円} \times \text{(奥行14.94mに応ずる奥行価格逓減率)} \quad 1.00 \times \text{(側方路線影響加算率)} \quad 0.07$$

$$\text{(加算金額)} = 560 \text{円}$$

$$\text{(基本価額)} \quad 9,114 \text{円} + \text{(加算金額)} \quad 560 \text{円} = 9,674 \text{円}$$

$$\begin{array}{ccc} \text{(1 m}^2\text{当り価額)} & \text{(面積)} & \text{(評価額)} \\ 9,674 \text{円} & \times 248 \text{ m}^2 & = 2,399,152 \text{円} \end{array}$$

三角地補正率表 (付表4)

(ア) 角度補正率表

最小角	10度未満	10度以上 15度未満	15度以上 20度未満	20度以上 30度未満	30度以上 45度未満	45度以上
底角	0.80	0.85	0.89	0.92	0.95	0.97
対角	0.75	0.81	0.86	0.90	0.93	0.95

- (注) ① 逆三角地及び盲地の三角地補正は、最小角が底角の場合であっても、対角の補正率を適用するものである。
- ② 底角とは、三角地の路線に接する線と他の一辺が形成する角をいい、対角とは、路線に接しない二辺が形成する角をいう。

(イ) 面積補正率表

面 積 最 小 角	99.17 m ²	99.17 m ² 以上	132.23 m ² 以上	165.28 m ² 以上	330.57 m ² 以上	991.73 m ² 以上	3,305.78 m ² 以上
	99.17 m ² 未満	132.23 m ² 未満	165.28 m ² 未満	330.57 m ² 未満	991.73 m ² 未満	3,305.78 m ² 未満	
30度 未 満	0.75	0.75	0.80	0.85	0.90	0.95	0.98
30度 以 上	0.80	0.85	0.85	0.90	0.95	0.98	0.98

(7) 不整形地、盲地、袋地等、崖地等の評価

ア. 不整形地

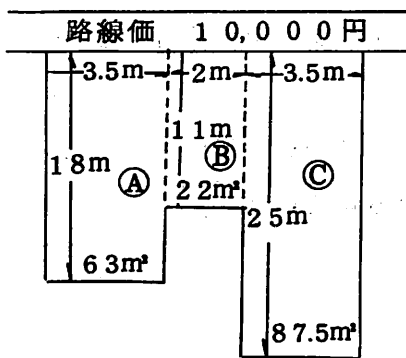
不整形地の価額は、その不整形の程度、位置及び地積の大小に応じ、評価する不整形地を区分して得られる整形地の価額又は近似する整形地の価額を基とし、利用価値の低下の程度、近傍の宅地との均衡を考慮して、そ

の価額からその価額の100分の30の範囲内において相当と認める金額を控除した価額によって評価する。

<設例11> 普通住宅地区における計算例

整形地(A)の価額

$$\begin{array}{l} \text{(正面路線価)} \\ 10,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(奥行18mに応ず} \\ \text{る奥行価格通減率)} \\ 1.00 \end{array} = 10,000 \text{円}$$



$$\begin{array}{l} \text{(1㎡当り価額)} \\ 10,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(面積)} \\ 63 \text{㎡} \end{array} = \begin{array}{l} \text{(評価額)} \\ 630,000 \text{円} \end{array}$$

整形地(B)の価額

$$\begin{array}{l} \text{(正面路線価)} \\ 10,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(奥行11mに応ず} \\ \text{る奥行価格通減率)} \\ 1.00 \end{array} = 10,000 \text{円}$$

——線 不整形地
 -----線 整形地に区分した線

$$\begin{array}{l} \text{(1㎡当り価額)} \\ 10,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(面積)} \\ 22 \text{㎡} \end{array} = \begin{array}{l} \text{(評価額)} \\ 220,000 \text{円} \end{array}$$

整形地(C)の価額

$$\begin{array}{l} \text{(正面路線価)} \\ 10,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(奥行25mに応ず} \\ \text{る奥行価格通減率)} \\ 0.99 \end{array} = 9,900 \text{円}$$

$$\begin{array}{l} \text{(1㎡当り価額)} \\ 9,900 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(面積)} \\ 87.5 \text{㎡} \end{array} = \begin{array}{l} \text{(評価額)} \\ 866,250 \text{円} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{(整形地(A)の価額)} \quad \text{(整形地(B)の価額)} \quad \text{(整形地(C)の価額)} \\ 630,000 \text{円} + \quad 220,000 \text{円} + \quad 866,250 \text{円} \end{array}$$

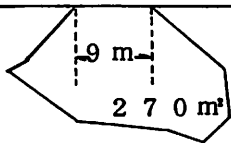
$$\begin{array}{l} \text{(整形地とし)} \\ \text{(ての評価額)} \\ = 1,716,250 \text{円} \end{array}$$

仮に、不整形による減価割合を20%とすれば

$$1,716,250 \text{円} - (1,716,250 \text{円} \times 0.2) = 1,373,000 \text{円} \quad \text{(評価額)}$$

<設例12> 普通住宅地区における計算例

路線価 15,000円



左のような不整形地については、宅地の地積を間口の長さで除して求めた計算上の奥行を用いて計算した価額を基として評価する。

従って計算上の奥行は、 $\frac{270}{9} = 30 \text{m}$ と算出される。

$$\begin{array}{l} \text{(正面路線価)} \quad \text{(奥行30mに応ず)} \\ 15,000 \text{円} \times \quad \text{(る奥行価格逓減率)} \\ \quad \quad \quad \quad \quad \quad 0.97 \quad = \quad 14,550 \text{円} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{(1m²当り価額)} \quad \text{(面積)} \quad \text{(整形地とした)} \\ 14,550 \text{円} \times \quad 270 \text{m}^2 \quad \text{(場合の評価額)} \\ = 3,928,500 \text{円} \end{array}$$

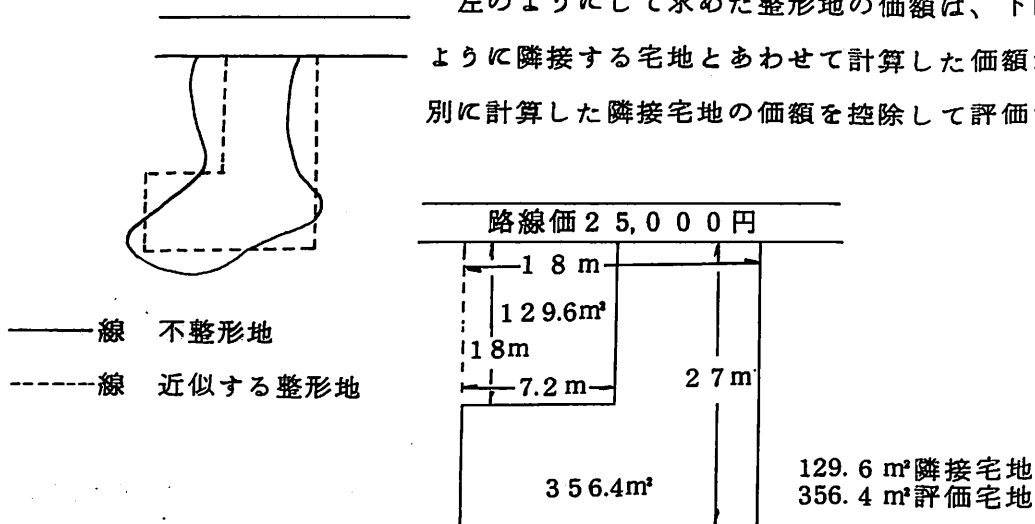
仮に、不整形による減価割合を15%とすれば

$$3,928,500 \text{円} - (3,928,500 \text{円} \times 0.15)$$

$$\begin{array}{l} \text{(評価額)} \\ = 3,339,225 \text{円} \end{array}$$

<設例13> 普通商業地区における計算例

左のようにして求めた整形地の価額は、下図のように隣接する宅地とあわせて計算した価額から、別に計算した隣接宅地の価額を控除して評価する。



隣接する宅地とあわせた価額

$$\begin{array}{l} \text{(正面路線価)} \\ 25,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(奥行2.7mに応ず} \\ \text{る奥行価格逓減率)} \\ 0.96 \end{array} = 24,000 \text{円}$$

$$\begin{array}{l} \text{(1m²当り価額)} \\ 24,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(面積)} \\ (129.6 \text{m}^2 + 356.4 \text{m}^2) \end{array} = 11,664,000 \text{円}$$

.....①

隣接宅地の価格

$$\begin{array}{l} \text{(正面路線価)} \\ 25,000 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(奥行1.8mに応ず} \\ \text{る奥行価額逓減率)} \\ 0.99 \end{array} = 24,750$$

$$\begin{array}{l} \text{(1m²当り価額)} \\ 24,750 \text{円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(面積)} \\ 129.6 \text{m}^2 \end{array} = 3,207,600 \text{円} \dots\dots\dots ②$$

評価宅地の価額

$$1,166,400 \text{ 円} \text{ ①} - 3,207,600 \text{ 円} \text{ ②} = 8,456,400 \text{ 円} \quad \left(\begin{array}{l} \text{近似する整形地と} \\ \text{した場合の価額} \end{array} \right)$$

仮に、不整形による減価割合を25%とすれば、

$$8,456,400 \text{ 円} - (8,456,400 \text{ 円} \times 0.25) = 6,342,300 \text{ 円} \quad \left(\begin{array}{l} \text{評価額} \end{array} \right)$$

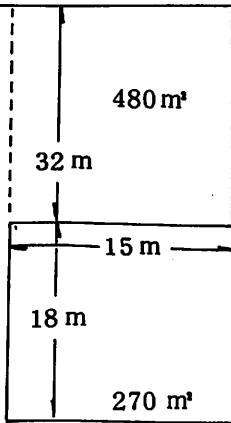
1. 盲地

盲地の価額は、原則として、実際に利用している路線に接する宅地とあわせて評価した価額から、盲地以外の宅地の価額に相当する価額を控除した価額を基とし、その近傍の宅地との均衡を考慮して、その価額からその価額の100分の30の範囲内において相当と認める金額を控除した価額によって評価する。

<設例14> 普通住宅地区の計算例

路線に接する宅地とあわせた価額

(実際に利用している路線) 路線価20,000円



$$\left(\begin{array}{l} \text{正面路線価} \\ 20,000 \text{ 円} \end{array} \right) \times \left(\begin{array}{l} \text{奥行50mに} \\ \text{応ずる奥行} \\ \text{価格逓減率} \\ 0.90 \end{array} \right)$$

$$= 18,000 \text{ 円}$$

$$\left(\begin{array}{l} \text{1m}^2 \text{ 当り価額} \\ 18,000 \text{ 円} \end{array} \right) \times \left(\begin{array}{l} \text{面積} \\ (480 \text{ m}^2 + 270 \text{ m}^2) \end{array} \right)$$

$$= 13,500,000 \dots \text{①}$$

——— 評価宅地

----- 隣接宅地

盲地以外の宅地の価額

$$\begin{aligned} & \left(\begin{array}{l} \text{(正面路線価)} \\ 20,000 \text{円} \end{array} \right) \times \left(\begin{array}{l} \text{(奥行32mに応ず} \\ \text{る奥行価格逓減率)} \\ 0.97 \end{array} \right) \\ & \hspace{15em} = 19,400 \text{円} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \left(\begin{array}{l} \text{(1m}^2\text{当り価額)} \\ 19,400 \text{円} \end{array} \right) \times \left(\begin{array}{l} \text{(面積)} \\ 480 \text{m}^2 \end{array} \right) = 9,312,000 \text{円} \dots\dots \text{②} \end{aligned}$$

盲地の価額

$$13,500,000 \text{円} \text{①} - 9,312,000 \text{円} \text{②} = 4,188,000 \text{円}$$

仮に盲地による減価割合を2.0%とすれば

$$4,188,000 \text{円} - \left(4,188,000 \text{円} \times 0.2 \right) = 3,350,400 \text{円} \quad \text{(評価額)}$$

ウ. 袋地等

次に掲げる宅地（不整形地・盲地及び三角地を除く。）の価額は、奥行に応ずる減価のほか、間口狭小補正率（付表5）、奥行長大補正率（付表6）、奥行短小補正率（付表7）を用いて評価する。この場合において、面積が大きいもの等にあつては、近傍宅地の価額との均衡を考慮し、それぞれの補正率を適宜修正することができる。

- | | |
|----------------|---------|
| イ 袋地及び間口の狭小な宅地 | 間口狭小補正率 |
| ロ 奥行が長大な宅地 | 奥行長大補正率 |
| ハ 奥行が短小な宅地 | 奥行短小補正率 |

間口狭小補正率表（付表5）

間口 (メートル)	地区区分	繁華街 高度商業地区	普通商業地区 併用住宅地区	普通住宅地区 家内工業地区	中小工場地区	大工場地区
1.81未満		0.80	0.80	0.80	0.80	0.80
1.81以上	3.63未満	0.90	0.90	0.86	0.84	0.82
3.63以上	5.45未満	1.00	0.97	0.95	0.92	0.84
5.45以上	7.27未満			1.00	0.99	0.96
7.27以上	9.09未満		1.00		0.99	0.99
9.09以上	10.90未満			1.00		
10.90以上	14.54未満		0.98			
14.54以上	18.18未満		0.99			
18.18以上			1.00			

奥行長大補正率表（付表6）

奥行距離	4以上	5以上	6以上	7以上	8以上	9以上
間口距離	5未満	6未満	7未満	8未満	9未満	
補正率	0.99	0.98	0.97	0.95	0.92	0.90

奥行短小補正率表（付表 7）

奥行距離 (メートル)	地区区分	繁華街 高度商業地区	普通商業地区 併用住宅地区	普通商業地区 家内工業地区	中小工場地区	大工場地区	
1.8 1 以上 3.6 3 未満		0.9 5	0.9 1	0.9 0	0.8 6	0.8 0	
3.6 3 " 5.4 5 "		0.9 8	0.9 6	0.9 5	0.9 0	0.8 2	
5.4 5 " 7.2 7 "		1.0 0	0.9 9	0.9 8	0.9 3	0.8 1	
7.2 7 " 9.0 9 "			1.0 0	0.9 9	0.9 5	0.8 6	
9.0 9 " 1 0.9 0 "			1.0 0	1.0 0	0.9 6	0.8 8	
1 0.9 0 " 1 2.7 2 "					0.9 7	0.9 0	
1 2.7 2 " 1 4.5 4 "					0.9 8	0.9 2	
1 4.5 4 " 1 6.3 6 "					0.9 9	0.9 3	
1 6.3 6 " 1 8.1 8 "					1.0 0	1.0 0	0.9 4
1 8.1 8 " 2 0.0 0 "							0.9 5
2 0.0 0 " 2 1.8 1 "							0.9 6
2 1.8 1 " 2 3.6 3 "							0.9 7
2 3.6 3 " 2 5.4 5 "							0.9 8
2 5.4 5 " 2 7.2 7 "							0.9 9
2 7.2 7 " 2 9.0 9 "			1.0 0				
2 9.0 9 " 3 0.9 0 "			1.0 0				
3 0.9 0 " 3 2.7 2 "			1.0 0				
3 2.7 2 " 3 4.5 4 "			1.0 0				
3 4.5 4 " 3 6.3 6 "		1.0 0					
3 6.3 6 "		1.0 0					

エ. 崖 地 等

崖地等で通常の用途に供することができないと認められる部分を有する宅地の価額は、その宅地のうちに存する崖地等が崖地等でないとした場合の価額に、その宅地の総面積に対する崖地部分等通常の用途に供すること

ができないと認められる部分の面積の割合に応じて、付表8「崖地補正率表」に定める補正率を乗じて計算した価額によって評価する。

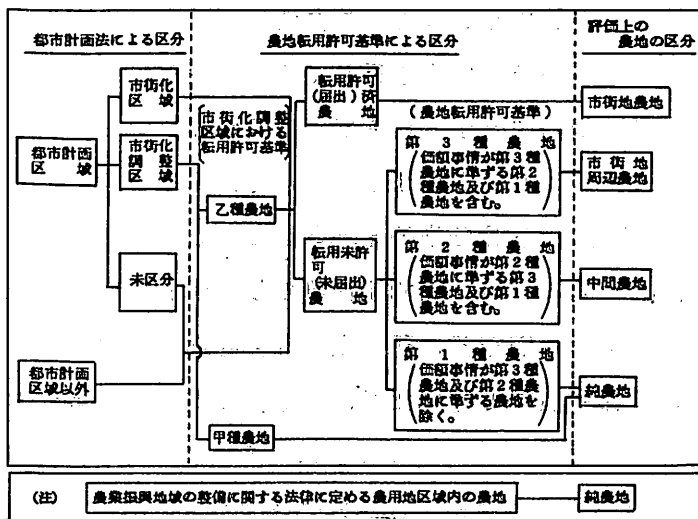
崖地補正率表（付表8）

崖地地積 総地積	0.10以上 0.20未満	0.20以上 0.30未満	0.30以上 0.40未満	0.40以上 0.50未満	0.50以上 0.60未満
補正率	0.95	0.90	0.85	0.8	0.75
崖地地積 総地積	0.60以上 0.70未満	0.70以上 0.80未満	0.80以上 0.90未満	0.90以上 0.95未満	0.95以上
補正率	0.70	0.65	0.60	0.55	0.50

5. 農地の評価

農地の価額は、一枚の農地（耕作の単位となっている一区画の農地をいう）ごとに、次図のとおり「純農地」、「中間農地」、「市街地周辺農地」及び「市街地農地」に分類のうえ評価される。

農地の区分一覧表



(1) 純農地

ア. 純農地の範囲

純農地とは、次に掲げる農地のうち、そのいずれかに該当するもの（ただし、市街地農地に該当する農地を除く。）をいう。

(ケ) 農用地区域（農業振興地域の整備に関する法律第8条（市町村の定める農業振興地域整備計画）第2項に規定する「農用地区域」をいう。以下同じ。）内にある農地。

(イ) 市街化調整区域（都市計画法第7条（市街化区域及び市街化調整区域）第3項に規定する「市街化調整区域」をいう。以下同じ。）内にある農地のうち、調整区域許可基準に定める乙種農地のうちの第1種農地又は甲種農地に該当するもの。

(ウ) 前記(ケ)及び(イ)に該当する農地以外の農地のうち、農地転用許可基準に定める第1種農地（以下「第1種農地」という。）に該当するもの。ただし、近傍農地の売買実例価額、精通者意見価格等に照らし、農地転用許可基準に定める第2種農地又は第3種農地に準ずる農地と認められるものを除く。

イ. 純農地の評価

純農地の価額は、倍率方式によって評価する。

すなわち、その評価しようとする農地の固定資産税評価額に、あらかじめ定められている一定の倍率を乗じてその評価額を求めるものである。

固定資産税評価額に乘ずる倍率は、田又は畑の別に、農地の地勢、土性、水利等の状況がおおむね類似する地域ごとに、その地域における農地の売買実例価額、精通者意見価格等を基として定めることとされている。

倍率は、国税局において地価事情等の類似する地域ごとに定めている。

この倍率を乗ずる固定資産税評価額は、固定資産税額の計算の基礎に用いられている課税標準の特例額ではなく、本来の評価額である。

(2) 中間農地

ア. 中間農地の範囲

中間農地とは、次に掲げる農地のうち、そのいずれかに該当するもの（ただし、市街地農地に該当する農地を除く。）をいう。

(ア) 市街化調整区域内にある農地のうち、調整区域許可基準に定める乙種農地のうちの第2種農地に該当するもの

(イ) 前記(ア)に該当する農地以外の農地のうち、農地転用許可基準に定める第2種農地（以下「第2種農地」という。）に該当するもの

(ウ) 前記(ア)及び(イ)に該当する農地以外の農地のうち、近傍農地の売買実例価額、精通者意見価格等に照らし、第2種農地に準ずる農地と認められるもの

イ. 中間農地の評価

中間農地は、まだ宅地転用の許可を受けることはできないが、市街地近郊の農地として、市街地周辺農地に次いで転用の許可を受けることができる農地である。

評価の方式は、純農地と同じ倍率方式によるのであるが、それによる倍率は、純農地とは異なるその取引価格の水準を反映した高い倍率となっている。この倍率も純農地の場合と同様、国税局において、地価事情等の類似する地域ごとに定められる。

(3) 市街地周辺農地

ア. 市街地周辺農地の範囲

市街地周辺農地とは、次に掲げる農地のうち、そのいずれかに該当するもの（ただし、市街地農地に該当する農地を除く。）をいう。

(ア) 市街化調整区域内にある農地のうち、調整区域許可基準に定める乙種農地のうちの第3種農地に該当するもの

(イ) 上記(ア)に該当する農地以外の農地のうち、農地転用許可基準に定める第3種農地（以下「第3種農地」という。）に該当するもの

(ウ) 上記(ア)及び(イ)に該当する農地以外の農地のうち、近傍農地の売買実例

価額、精通者意見価格等に照らし、第3種農地に準ずる農地と認められるもの

1. 市街地周辺農地の評価

市街地周辺農地は、市街地に近接する宅地化傾向の強い地域にある農地である。

これらの農地の価額は、純農地とは評価方法を異にし、その農地の付近にある宅地の評価額を基とし、位置、形状、道路との関係等を考慮し、その農地が宅地であるとした場合の価額を求め、その価額からその農地を宅地に転用する場合に通常必要と認められる造成費に相当する金額を控除し、その控除後の価額の80%に相当する金額で評価する。

このように、80%相当額に減価することとしているのは、宅地転用が許可される地域の農地ではあるが、まだ現実には農地であり、宅地への転用許可を受けていないことを考慮したものである。

なお造成費に相当する金額については、1平方メートル当りの整地、土盛り又は土止めに要する費用の額がおおむね同一と認められる地域ごとに、国税局において定めることとなっている。

この市街化区域内の農地についても、原則として、前記のように宅地比準方式により評価するのであるが、この市街化区域内の農地については、固定資産税においても宅地並みの価額で評価されているものなので、その宅地並みの固定資産税評価額を基とする倍率方式を採用することもできる。

従って、国税局において、あらかじめ倍率が定められている市街化区域内の農地については、上記の宅地比準方式によらず倍率方式により評価することになる。この場合の倍率方式による相続税評価額は、固定資産税評価額に国税局において地価事情の類似する地域ごとに定めた倍率を乗じて算出した価額の80%に相当する金額で評価する。

(4) 市街地農地

ア. 市街地農地の範囲

市街地農地とは、次に掲げる農地のうち、そのいずれかに該当するものをいう。

(イ) 農地法第4条（農地の転用の制限）又は第5条（農地又は採草放牧地の転用のための権利移動の制限）に規定する許可（以下「転用許可」という。）を受けた農地

(ロ) 市街化区域（都市計画法第7条第2項に規定する「市街化区域」をいう。）内にある農地のうち、農地法第4条第1項第5号又は第5条第1項第3号の規定により、都道府県知事に転用の届出のあったもの。

(ハ) 農地法の規定により、転用許可を要しない農地として、都道府県知事の指定を受けたもの

イ. 市街地農地の評価

市街地農地の価額は、上記の市街地周辺農地の評価方式と同じ方法によって評価するのであるが、ただ、市街地周辺農地と異なり、転用について何らの制約もないことから、市街地周辺農地の場合の20%相当のしんしゃく率の適用はない。

市街化区域内の農地については、既に転用の届出を行ったものが、この市街地農地に該当し、原則として、上記のように宅地比準方式により評価するのであるが、国税局においてあらかじめ、固定資産税評価額に乗すべき倍率が定められてる市街化区域内にある転用届出済農地については、倍率方式で評価することになる。

この場合の倍率方式による相続評価額の計算においては、上記の宅地比準方式の場合と同様、市街地周辺農地の場合の20%相当のしんしゃく率の適用はない。

(5) 小作に付されている農地の評価

以上の方法によって評価された価額は、自作地としての農地の価額であり、小作に付されている農地の価額は、その農地の自作地としての価額か

ら、耕作権又は永小作権の価額を控除した金額によって評価する。

(6) 生産緑地の評価

生産緑地法上の行為の制限が解除されていない生産緑地については、「相続税及び贈与税における生産緑地の評価について」通達（昭50.12.25直評-23.）に基づき、その生産緑地の特性に基づいて、①課税時期において市町村長に対し、買取りの申出をすることができない生産緑地と②課税時期において市町村長に対し、買取りの申出を行っていた生産緑地又は買取りの申出をすることができる生産緑地に区分し、その土地が生産緑地でないものとして通常の評価方法により評価した価額から、その価額にそれぞれ次に掲げる割合を乗じて算出した金額を控除した金額によって評価する。

ア. 課税時期において市町村長に対し買取りの申出をすることができない生産緑地

課税時期から買取りの申出をすることができることとなる日までの期間	割 合
1年以下のもの	100分の10
1年を超え2年以下のもの	100分の15
2年を超え4年以下のもの	100分の20
4年を超え6年以下のもの	100分の25
6年を超え8年以下のもの	100分の30
8年を超え10年以下のもの	100分の35

イ. 課税時期において市町村長に対し買取りの申出が行われていた生産緑地又は買取の申出をすることができる生産緑地 100分の5

この場合の「その土地が生産緑地でないものとして通常の評価方法により評価した価額」とは、①宅地比準方式により評価すべき地域にある生産緑地については、通常宅地比準の方法により評価した価額（市街地周辺農地である場合には8割後の価額）をいうのであるが、②倍率方式により

評価すべき地域にある生産緑地については、固定資産税の評価額が宅地並みの評価額ではなく純農地並みの低い評価額となっているので、近傍類似の生産緑地でない土地の評価額を算出し、その価額を基として、宅地比準の方法に準じて評価した価額をいう。

(注) ① 生産緑地法上の利用制限が解除されている生産緑地で、倍率方式により評価すべき地域にあるものについても、前記同様に近傍類似地の評価額に比準して評価する必要があることに留意する。

② 生産緑地には、農地ばかりでなく、山林又は池沼も指定されるが、評価方法は何ら異なることはないので、生産緑地である山林、池沼についても、上の評価方法が適用になる点に留意する。

6. 山林の評価

山林の価額は、1筆の山林ごとに、「純山林」、「中間山林」及び「市街地山林」に区分して評価する。

(1) 山林の区分及び評価の方法

ア. 純山林、中間山林（通常の山林と状況を異にするため、純山林として評価することを不適当と認めるものに限る。）……倍率方式

イ. 市街地山林……比準方式又は倍率方式

なお、山林の区分の基準は、次の通りである。

(ア) 「純山林」……山林のうち中間山林及び市街地山林に該当しないもの

(イ) 「中間山林」……市街地付近又は別荘地帯等に所在する山林のうち、宅地化を予定して売買されるなど、地勢、土層、林産物の搬出の便等が考慮される通常の林業経営のための林地と売買価額の水準が異なるもの。

(ウ) 「市街地山林」……山林のうち宅地のうちに介在するもので、宅地化を予定した価額をもって売買されるもの。

(注) 「相続税財産評価基準」では、山林の種類ごとに、これに該当する地域を示している。

(2) 純山林の評価（倍率方式）

純山林の価額は、その山林の固定資産税評価額に、地勢、土層、林産物の搬出の便等の状況の類似する地域ごとに、その地域にある山林の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する。

(3) 中間山林の評価（倍率方式）

中間山林の価額は、その山林の固定資産税評価額に、地価事情の類似する地域ごとに、その地域にある山林の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する。

(4) 市街地山林の評価（比準方式又は倍率方式）

市街地山林の価額は、その山林が宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額から、その山林を宅地に転用する場合において通常必要と認められる1㎡当たりの造成費に相当する金額として、整地、土盛り又は土止めに必要な費用の額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金額を控除した金額に、その山林の地積を乗じて計算した金額によって評価する（比準方式）。

ただし、その市街地山林の固定資産税評価額に地価事情の類似する地域ごとに、その地域にある山林の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価することができるものとし、その倍率が定められている地域にある市街地山林の価額は、その山林の固定資産税評価額にその倍率を乗じて計算した金額によって評価する（倍率方式）。

(5) 保安林等の評価

山林が森林法その他の法令の規定に基づき、土地の利用又は立木の伐採について制限を受けている場合には、その山林について、倍率方式又は比準方式により評価したその山林が自用地であり、かつ、土地の利用又は立木の伐採について法令による制限を受けていないものとした場合の山林の価額から、その価額に保安林等の立木の評価上の控除割合を乗じて計算し

た金額を控除した残額によって評価する。

〔算式〕

$$\begin{aligned} & \text{その山林の自用地価額} \times (1 - \text{保安林等の立木の評価上の控除割合}) \\ & = \text{保安林等の価額} \end{aligned}$$

保安林等の立木の評価上の控除割合

法令に基づき定められた伐採関係の区分	控除割合
一部皆伐	0.2
択伐	0.4
単木選伐	0.6
禁伐	0.7

なお、その山林が保安林で、倍率方式により評価すべきものに該当するときは、保安林に係る固定資産税は非課税であるため、固定資産税評価額がないので、その保安林が保安林でないものとした場合の価額を前記算式の自用地価額とするものであるが、この求め方は、当該保安林の付近にある固定資産税評価額の付されている山林の価額に比準して評価した価額による。

(6) 貸し付けられている山林の評価

貸し付けられている山林の価額は、倍率方式又は比準方式により評価した山林の価額から、「地上権及び永小作権の評価」又は「賃借権の評価」の定めにより評価したその山林に係る地上権又は賃借権の価額を控除した金額によって評価する。

(7) 分収造林契約に基づいて貸し付けられている山林の評価

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、造林を行う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）の間において締結された契約（分収造

林契約)に基づいて設定された地上権又は賃借権の目的となっている山林の価額は、その分収造林契約により定められた山林の所有者に係る分収割合に相当する部分の山林について、倍率方式又は比準方式並びに(保安林等の評価)の定めにより評価した価額と、その他の部分の山林について(貸し付けられている山林の評価)の定めにより評価した価額の合計額によって評価される。

〔算式〕

$A \times b + (A - \text{地上権又は賃借権の価額}) \times (1 - b) = \text{分収造林契約により他人に使用収益させている山林の価額}$

A = その山林の自用地としての価額

b = 山林所有者の分収割合

7. 原野の評価

原野の価額は、1筆の原野ごとに、「純原野」「中間原野」及び「市街地原野」に区分して評価される。

(1) 原野の区分及び評価の方法

㉞ 純原野、中間原野(通常の前野と状況を異にするため純原野として評価することを不相当と認められるものに限る。)……倍率方式

㉟ 市街地原野……比準方式又は倍率方式

なお、原野の区分の基準は、次の通りである。

㉞ 「純原野」……原野のうち、「中間原野」又は「市街地原野」に該当しないもの。

㉟ 「中間原野」……市街地付近又は別荘地帯等に所在する原野のうち、宅地化を予定して売買されるなど、通常の前野と売買価額の水準が異なるもの。

㊱ 「市街地原野」……原野のうち、宅地のうちに介在するもので、宅地化を予定した価額をもって売買されるもの。

(2) 純原野の評価(倍率方式)

純原野の価額は、その原野の固定資産税評価額に、状況の類似する地域

ごとに、その地域にある原野の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する。

(3) 中間原野の評価（倍率方式）

中間原野の価額は、その原野の固定資産税評価額に、地価事情の類似する地域ごとに、その地域にある原野の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する（倍率方式）。

(4) 市街地原野の評価

市街地原野の価額は、その原野が宅地であるとした場合の1㎡当たりの価額から、その原野を宅地に転用する場合において通常必要と認められる1㎡当たりの造成費に相当する金額として、整地、土盛り又は土止めに要する費用の額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金額を控除した金額に、その原野の地積を乗じて計算した金額によって評価する（比準方式）。

ただし、その市街地原野の固定資産税評価額に、地価事情の類似する地域ごとに、その地域にある原野の売買実例価額、精通者意見価格等を基として、国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価できるものとし、その倍率が定められている地域にある市街地原野の価額は、その原野の固定資産税評価額にその倍率を乗じて計算した金額によって評価する（倍率方式）。

(5) 他人に使用収益させている原野の評価

貸し付けられている原野の価額は、倍率方式又は比準方式によって評価した原野の自用地としての価額から、その原野に係る地上権又は賃借権の価額を控除した金額によって評価する。

8. 牧場の評価

牧場の価額は、原野の評価方法に準じて評価される。

9. 池沼の評価

池沼の価額は、原野の評価方法に準じて評価される。

10. 鉱泉地の評価

鉱泉地の価額は、原則として、1筆の鉱泉地ごとに、「基本価額」にその鉱泉地に係る「温泉地指数」と「湧出量指数」とを連乗して計算した金額によって評価する。ただし、水蒸気その他のガスを噴出する鉱泉地にあつては、他の鉱泉地の価額に比準して計算した金額によってその価額を評価する。

(ア) 「基本価額」……温度、湧出量、利用状況、交通状況等が標準的なものと認められる鉱泉地について、その売買実例価額・精通者意見価格等を基として「評価基本通達別表1」に定める金額(230万円)。

(イ) 「温泉地指数」…付表13「温泉地指数表」に掲げる温泉地については同表に掲げる指数により、

温泉地指数表(評価基本通達付表13)

都道府県名	温泉地名	指数	都道府県名	温泉地名	指数
神奈川県	箱根温泉	4.00	静岡県	伊東温泉	3.00
栃木県	塩原温泉	1.10	静岡県	熱海温泉	5.00
新潟県	越後湯沢温泉	1.00	石川県	山中温泉	1.80
長野県	上諏訪温泉	1.80	山口県	湯田温泉	1.20
和歌山県	白浜温泉	1.50	愛媛県	道後温泉	1.30
北海道	登別温泉	1.80	佐賀県	嬉野温泉	1.10
福島県	飯坂温泉	1.80	大分県	別府温泉	3.00

その他の温泉地については同表に掲げる指数を基とし、その温泉地と同表に掲げる温泉地との間における状況等の相違を総合的に考慮して国税局長の定める指数による。

この場合において、1の温泉地に2以上の鉱泉地が

ある場合で、それぞれの鉱泉地を利用している温泉の景況等が著しく異なるため、それらの鉱泉地の評価にあたり同一の温泉地指数を適用することが不適当であると認めるときは、その状況等の相違に応じ適宜それらの鉱泉地にかかる温泉地指数を定めることができることになっている。

(ウ) 「湧出量指数」…湧出量指数は、原則として、付表14「湧出量指数表」によって求める。

温泉地	湧出量指数	温泉地	湧出量指数
1.000	1.000	1.000	1.000
1.001	1.001	1.001	1.001
1.002	1.002	1.002	1.002
1.003	1.003	1.003	1.003
1.004	1.004	1.004	1.004
1.005	1.005	1.005	1.005
1.006	1.006	1.006	1.006
1.007	1.007	1.007	1.007
1.008	1.008	1.008	1.008
1.009	1.009	1.009	1.009
1.010	1.010	1.010	1.010
1.011	1.011	1.011	1.011
1.012	1.012	1.012	1.012
1.013	1.013	1.013	1.013
1.014	1.014	1.014	1.014
1.015	1.015	1.015	1.015
1.016	1.016	1.016	1.016
1.017	1.017	1.017	1.017
1.018	1.018	1.018	1.018
1.019	1.019	1.019	1.019
1.020	1.020	1.020	1.020
1.021	1.021	1.021	1.021
1.022	1.022	1.022	1.022
1.023	1.023	1.023	1.023
1.024	1.024	1.024	1.024
1.025	1.025	1.025	1.025
1.026	1.026	1.026	1.026
1.027	1.027	1.027	1.027
1.028	1.028	1.028	1.028
1.029	1.029	1.029	1.029
1.030	1.030	1.030	1.030
1.031	1.031	1.031	1.031
1.032	1.032	1.032	1.032
1.033	1.033	1.033	1.033
1.034	1.034	1.034	1.034
1.035	1.035	1.035	1.035
1.036	1.036	1.036	1.036
1.037	1.037	1.037	1.037
1.038	1.038	1.038	1.038
1.039	1.039	1.039	1.039
1.040	1.040	1.040	1.040
1.041	1.041	1.041	1.041
1.042	1.042	1.042	1.042
1.043	1.043	1.043	1.043
1.044	1.044	1.044	1.044
1.045	1.045	1.045	1.045
1.046	1.046	1.046	1.046
1.047	1.047	1.047	1.047
1.048	1.048	1.048	1.048
1.049	1.049	1.049	1.049
1.050	1.050	1.050	1.050
1.051	1.051	1.051	1.051
1.052	1.052	1.052	1.052
1.053	1.053	1.053	1.053
1.054	1.054	1.054	1.054
1.055	1.055	1.055	1.055
1.056	1.056	1.056	1.056
1.057	1.057	1.057	1.057
1.058	1.058	1.058	1.058
1.059	1.059	1.059	1.059
1.060	1.060	1.060	1.060
1.061	1.061	1.061	1.061
1.062	1.062	1.062	1.062
1.063	1.063	1.063	1.063
1.064	1.064	1.064	1.064
1.065	1.065	1.065	1.065
1.066	1.066	1.066	1.066
1.067	1.067	1.067	1.067
1.068	1.068	1.068	1.068
1.069	1.069	1.069	1.069
1.070	1.070	1.070	1.070
1.071	1.071	1.071	1.071
1.072	1.072	1.072	1.072
1.073	1.073	1.073	1.073
1.074	1.074	1.074	1.074
1.075	1.075	1.075	1.075
1.076	1.076	1.076	1.076
1.077	1.077	1.077	1.077
1.078	1.078	1.078	1.078
1.079	1.079	1.079	1.079
1.080	1.080	1.080	1.080
1.081	1.081	1.081	1.081
1.082	1.082	1.082	1.082
1.083	1.083	1.083	1.083
1.084	1.084	1.084	1.084
1.085	1.085	1.085	1.085
1.086	1.086	1.086	1.086
1.087	1.087	1.087	1.087
1.088	1.088	1.088	1.088
1.089	1.089	1.089	1.089
1.090	1.090	1.090	1.090
1.091	1.091	1.091	1.091
1.092	1.092	1.092	1.092
1.093	1.093	1.093	1.093
1.094	1.094	1.094	1.094
1.095	1.095	1.095	1.095
1.096	1.096	1.096	1.096
1.097	1.097	1.097	1.097
1.098	1.098	1.098	1.098
1.099	1.099	1.099	1.099
1.100	1.100	1.100	1.100

温泉地	湧出量指数	温泉地	湧出量指数
1.101	1.101	1.101	1.101
1.102	1.102	1.102	1.102
1.103	1.103	1.103	1.103
1.104	1.104	1.104	1.104
1.105	1.105	1.105	1.105
1.106	1.106	1.106	1.106
1.107	1.107	1.107	1.107
1.108	1.108	1.108	1.108
1.109	1.109	1.109	1.109
1.110	1.110	1.110	1.110
1.111	1.111	1.111	1.111
1.112	1.112	1.112	1.112
1.113	1.113	1.113	1.113
1.114	1.114	1.114	1.114
1.115	1.115	1.115	1.115
1.116	1.116	1.116	1.116
1.117	1.117	1.117	1.117
1.118	1.118	1.118	1.118
1.119	1.119	1.119	1.119
1.120	1.120	1.120	1.120
1.121	1.121	1.121	1.121
1.122	1.122	1.122	1.122
1.123	1.123	1.123	1.123
1.124	1.124	1.124	1.124
1.125	1.125	1.125	1.125
1.126	1.126	1.126	1.126
1.127	1.127	1.127	1.127
1.128	1.128	1.128	1.128
1.129	1.129	1.129	1.129
1.130	1.130	1.130	1.130
1.131	1.131	1.131	1.131
1.132	1.132	1.132	1.132
1.133	1.133	1.133	1.133
1.134	1.134	1.134	1.134
1.135	1.135	1.135	1.135
1.136	1.136	1.136	1.136
1.137	1.137	1.137	1.137
1.138	1.138	1.138	1.138
1.139	1.139	1.139	1.139
1.140	1.140	1.140	1.140
1.141	1.141	1.141	1.141
1.142	1.142	1.142	1.142
1.143	1.143	1.143	1.143
1.144	1.144	1.144	1.144
1.145	1.145	1.145	1.145
1.146	1.146	1.146	1.146
1.147	1.147	1.147	1.147
1.148	1.148	1.148	1.148
1.149	1.149	1.149	1.149
1.150	1.150	1.150	1.150

付表 1.4 ゆう出量指数表

この表を適用するに当って用いるべきゆう出量は、その鉱泉地の1分当りのゆう出量に付表15「温度に応ずるゆう出量補正率表」に掲げるその温泉の温度に応ずる補正率を乗じて得た補正後のゆう出量による。この場合において、1分当りのゆう出量は、ゆう出量が多量であるため、その一部を放棄しているものにあたっては、その余剰量を除いた数量によって算定したものにより、非自噴の鉱泉地については、1日の揚湯量をその揚湯時間(分)で除して得た数量による。

ゆう出量(リットル)		指数	ゆう出量(リットル)		指数
9 未 満		0.30	736以上	772未満	10.50
9以上	16未満	0.35	772 "	808 "	11.00
16 "	23 "	0.40	808 "	844 "	11.50
23 "	31 "	0.45	844 "	880 "	12.00
31 "	38 "	0.50	880 "	916 "	12.50
38 "	45 "	0.60	916 "	952 "	13.00
45 "	52 "	0.70	952 "	988 "	13.50
52 "	59 "	0.80	988 "	1,024 "	14.00
59 "	67 "	0.90	1,024 "	1,060 "	14.50
67 "	79 "	1.00	1,060 "	1,096 "	15.00
79 "	97 "	1.25	1,096 "	1,132 "	15.50
97 "	115 "	1.50	1,132 "	1,168 "	16.00
115 "	133 "	1.75	1,168 "	1,204 "	16.50
133 "	151 "	2.00	1,204 "	1,240 "	17.00
151 "	169 "	2.25	1,240 "	1,276 "	17.50
169 "	196 "	2.50	1,276 "	1,312 "	18.00
196 "	232 "	3.00	1,312 "	1,348 "	18.50
232 "	268 "	3.50	1,348 "	1,384 "	19.00
268 "	304 "	4.00	1,384 "	1,420 "	19.50
304 "	340 "	4.50	1,420 "	1,456 "	20.00
340 "	376 "	5.00	1,456 "	1,492 "	20.50
376 "	412 "	5.50	1,492 "	1,528 "	21.00
412 "	448 "	6.00	1,528 "	1,564 "	21.50
448 "	484 "	6.50	1,564 "	1,600 "	22.00
484 "	520 "	7.00	1,600 "	1,636 "	22.50
520 "	556 "	7.50	1,636 "	1,672 "	23.00
556 "	592 "	8.00	1,672 "	1,708 "	23.50
592 "	628 "	8.50	1,708 "	1,744 "	24.00
628 "	664 "	9.00	1,744 "	1,780 "	24.50
664 "	700 "	9.50	1,780 以	上	25.00
700 "	736 "	10.00			

付表 1.5 温度に応ずるゆう出量補正率表

温 度 (度)	補正率	温 度 (度)	補正率
25 未 満	0.20	60以上	1.10
25以上	0.35	65 "	1.15
30 "	0.50	70 "	1.20
35 "	0.65	75 "	1.25
40 "	0.80	80 "	1.30
45 "	0.90	85 "	1.35
50 "	1.00	90 "	1.40
55 "	1.05	95 以	1.45
		上	

(1) 枯渇した鉱泉地等の評価

枯渇した鉱泉地又は未利用の鉱泉地の価額は、鉱泉地の評価の定めによつて計算された価額を、その実情に応じ適宜減額した価額によつて評価する。

(2) 評価の方式の特例

鉱泉地の価額は、前記までの評価の定めにかかわらず、鉱泉地の固定資産税評価額に、温泉地ごとに、その温泉地にある鉱泉地の売買実例価額・精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によつて評価する方式によることができる。

(3) 住宅・別荘等の鉱泉地の評価

鉱泉地から湧出する温泉の利用者が、旅館・料理店等の営業者以外の者である場合におけるその鉱泉地の価額は、これまで示した方法により求めた価額を基とし、その価額から、その価額の3割の範囲内において相当と認める金額を控除した価額によつて評価する。

(4) 観覧用鉱泉地の評価

観覧の用に供されている鉱泉地については、次のように、特別の方法によつて評価する。

すなわち、観覧の用に供されている鉱泉地は、その附属施設（鉱泉地の所有者が、その鉱泉地を観覧の用に供するとともに、これに附帯して、土産物等の製造・販売等を行っている場合は、その土産物等の製造・販売等の用に供しているその者の有する土地・建物・商品その他の財産を含む。）と一括して評価するものとし、その鉱泉地及び附属施設の価額は、その鉱泉地を観覧に供することで生ずる所得の金額及びその土産物等の製造・販売等から生ずる所得の金額の合計額から自家労賃相当額を控除した金額の8割に相当する金額に、年数10年に応ずる年8分の利率による複利年金現価率を乗じて計算した金額によつて評価する。

ただし、その価額が附属施設について、この評価基本通達に定める評価方法によつて評価したそれぞれの財産の価額の合計額に満たない場合は、

そのそれぞれの財産の価額の合計額によって評価する。

〔算式〕

$$\left(\begin{array}{l} \text{所得の} \\ \text{金額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{自家労賃} \\ \text{相当額} \end{array} \right) \times \frac{80}{100} \times 6.71 = \begin{array}{l} \text{観覧用の鉱泉地及びその} \\ \text{付属施設の価額} \end{array}$$

(注) 1. 所得の金額は、所得税法第27条(事業所得)第2項に規定する事業所得の金額または法人税法第22条(各事業年度の所得の金額の計算)第1項に規定する各事業年度の所得の金額とし、それらの所得の金額の計算の基礎に、次に掲げる金額が含まれているときは、これらの金額は、いずれもなかったものとみなして計算した場合の金額とする。

ア. 経常的損益以外の損益の額

イ. 支払利子、手形割引料または青色専従者給与額もしくは事業専従者控除額(法人にあっては、損金算入を行なった役員報酬の額)

ウ. その企業の主宰者または役員配偶者その他の親族でその企業の主宰者または役員と生計を一にする者に対して支払った土地、家屋その他の財産の賃借料の額

エ. 準備金勘定または引当金勘定に繰入れた金額

オ. 償却費の額

なお、法人の事業年度が一年に満たない場合は、当該事業年度の所得の金額を事業年度の月数で除し、12を乗じた所得の金額とする。

(注) 2. 10年に応ずる年8分の利率による複利年金現価率は、6.71倍である。

11. 雑種地の評価

雑種地の価額は、1筆の雑種地ごとに、原則として、その雑種地の固定資産税評価額に、状況の類似する地域ごとに、その地域にある雑種地の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算し

た金額によって評価する。

(1) ゴルフ場等の用に供する土地の評価

ゴルフ場、遊園地、運動場、競馬場その他これらに類似する施設（「ゴルフ場等」という。）の用に供する土地の価額は、その土地を課税時期において有償取得するとした場合に見込まれる取得価額（芝購入費及び芝植付費を含まない。）を基とし、そのゴルフ場の位置・利用状況等を考慮して評定した価額によって評価される。

(2) 鉄軌道用地の評価

鉄道又は軌道の用に供する土地（「鉄軌道用地」という。）の価額は、その鉄軌道用地に沿接する土地の価額の3分の1に相当する金額によって評価される。

この場合における「その鉄軌道用地に沿接する土地の価額」の評価は、その鉄軌道用地をその沿接する土地の地目・価額の相違等に基づいて区分し、その区分した鉄軌道用地に沿接するそれぞれの土地の価額を考慮して評定した価額の合計額による。

(四) 家屋の評価方法

家屋の価額は、原則として、1棟の家屋ごとに固定資産税評価額に一定の倍率（「財産評価基本通達」別表1で、1.0と定められている。）を乗じて計算した金額によって評価する。

1. 建築中の家屋の評価

課税時期において、現に建築中の家屋の価額は、その家屋の費用現価の7割に相当する金額によって評価される。この場合、「費用現価」とは、課税（時期までに投下された費用（建築費用）の額を同時期の価額に引直した額の合計額をいう。

なお、区分所有に係る家屋については、その家屋全体の評価額を基とし、各所有部分の使用収益等の状況を勘案して計算した各部分に対応する価額によって評価される。

2. 附属設備等の評価

附属設備等の評価は、次に掲げる区分に従い、それぞれ次に掲げるところによる。

(1) 家屋と構造上一体となっている設備

家屋の所有者が有する電気設備（ネオンサイン、投光器、スポットライト、電話機・電話交換器及びタイムレコーダー等を除く。）、ガス設備、衛生設備、給排水設備、温湿度調整設備、消火設備、避雷針設備、昇降設備及びじんかい処理設備等でその家屋に取付けられ、その家屋と構造上一体となっているものについては、その家屋の価額に含めて評価する。

(2) 門、へい等の設備

門、へい、外井戸、屋外じんかい処理設備等の附属設備の価額は、その附属設備の再建築価額（課税時期において、その財産を新たに建築又は設備するために要する費用の額の合計額をいう。）から経過年数に応ずる減価の額を控除した価額を基とし、家屋の価額との均衡を考慮して評価する。

(3) 庭園設備

庭園設備（庭木、庭石、あずまや、庭池等をいう。）の価額は、その庭園設備の再調達価額（課税時期においてその財産をその財産の現況により取得する場合の価額をいう。）の7割に相当する価額によって評価する。

なお、前記(2)の門・へい等の設備及び(3)庭園設備は、固定資産税の課税容体としての家屋には該当しないので、固定資産税の評価額とは別に評価されるものである。

(3) 貸家の評価

借家権の目的となっている家屋の価額は、借家権が設定されていないものとした場合における価額に、国税局長の定める割合（おおむね、3割）を乗じて計算した金額によって評価する。

(五) 構築物の評価

構築物（土地又は家屋と一括して評価されるものを除く。）の価額は、原則として、1個の構築物ごとに評価する。（ただし、2個以上の構築物で、それらを分離した場合においては、それぞれの利用価値を著しく低下させると認められるものにあつては、それらを一括して評価する。）

構築物の価額は、その構築物の再建築価額から、取得の時期から課税時期までの期間に応ずる償却費の額の合計額又は減価の額を控除した金額の7割に相当する金額によって評価する。この場合の償却方法は定率法によるものとし、その耐用年数は減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和40年大蔵省令第15号）に規定する耐用年数によるものである。

二 相続税のしくみ

相続税は、相続又は遺贈（贈与者の死亡に因り効力を生ずる贈与を含む。以下、特に断わりのない限り、同じ。）によって財産を取得した者に対し、その財産の価額を課税標準として課税される国税であり申告納税方式が採用されている。

1. 相続税の課税原因

(1) 相続

相続とは、人の死亡によって相続人が被相続人（死亡者）の財産に属していた一身専属権以外の一切の権利及び義務を承継することをいい（民法896）、人の死亡によって開始する（民法882）。

(2) 遺贈

遺贈とは、遺言により無償で財産を他人に与えることである。

遺贈には、包括遺贈と特定遺贈の別がある。包括遺贈とは、遺贈の目的とされる財産が遺産の全部又は一部を包括名義、つまり財産を特定しないで、全遺産に対する割合をもって示された遺贈であり、特定遺贈とは、特定の財産を指定し、特定の名義でなされた遺贈である（民法964）。

(3) 贈与者の死亡に因り効力を生ずる贈与（死因贈与）

贈与とは、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与えるという意思表示をし、相手方がこれを受諾することによって成立する契約をいい（民法549）、この贈与のうち、贈与者の死亡によって効力が生ずる贈与を死因贈与（民法554）というのであるが、死因贈与は、贈与者の死亡によって効力を生ずることになるので、それによる財産の取得は、相続又は遺贈によって財産を取得するのと実質的には同一であると考えられることから相続税法においては、死因贈与を遺贈に含めて規定し、死因贈与による財産の取得を相続税の課税原因としているものである。

2. 相続税の納税義務者

(1) 相続又は遺贈により財産を取得した個人

相続税の納税義務者は、原則として、相続、遺贈又は死因贈与によって財産を取得した個人である（相続税法1）。

この納税義務者は、その者の住所が、財産を取得した時において、相続税法の施行地（日本国内）にあるか否かによって、その納税義務の範囲に制限のない「無制限納税義務者」と制限のある「制限納税義務者」とに区分される。

ア. 無制限納税義務者

相続、遺贈又は死因贈与により財産を取得した個人で、その財産を取得した時における住所が相続税法の施行地、つまり我が国にある者を無制限納税義務者といい、相続、遺贈又は死因贈与により取得した財産の所在場所がどこであるかにかかわらず、その取得した財産の全部について相続税が課税されるものである（相続税法1①、2(1)）。

無制限納税義務者の課税財産の算式

$$\begin{aligned} & \text{〔相続又は遺贈によって取得した財産〕} \\ & \left\{ \left(\begin{array}{l} \text{日本国内にあ} \\ \text{る財産の価額} \end{array} \right) + \left(\begin{array}{l} \text{外国にある} \\ \text{財産の価額} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{相続税が課税され} \\ \text{ない財産の価額} \end{array} \right) \right\} \\ & \text{〔相続又は遺贈によって取得} \\ & \text{したものとみなされる財産〕} \\ & + \left\{ \left(\begin{array}{l} \text{日本国内にあ} \\ \text{る財産の価額} \end{array} \right) + \left(\begin{array}{l} \text{外国にある} \\ \text{財産の価額} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{相続税が課税され} \\ \text{ない財産の価額} \end{array} \right) \right\} \\ & \text{〔債務及び葬式費用の金額〕} \\ & - \left\{ \left(\begin{array}{l} \text{被相続人から承継} \\ \text{した債務の金額} \end{array} \right) + \left(\begin{array}{l} \text{被相続人に係る} \\ \text{葬式費用の金額} \end{array} \right) \right\} \\ & \text{相続又は遺贈によって財産を取得した者については、相続開} \\ & + \left\{ \begin{array}{l} \text{始前3年以内に被相続人から贈与によって取得した財産の贈} \\ \text{与時の価額} \end{array} \right\} \end{aligned}$$

1. 制限納税義務者

相続、遺贈又は死因贈与により相続税法の施行地、つまり我が国にある財産を取得した個人で、その財産を取得した時における住所が日本にない者を制限納税義務者といい、この場合は相続・遺贈又は死因贈与により取得した財産のうち、我が国にあるものについてのみ相続税が課税される(相続税法1②、2(2))。

したがって、制限納税義務者が取得した財産のうち、外国にあるものについては相続税が課税されないことになる。

(2) 遺贈により財産を取得した人格のない社団又は財団

代表者又は管理人の定のある人格のない社団又は財団が、遺贈又は死因贈与により財産を取得した場合、及びこれらの社団又は財団を設立するために遺言により財産の提供があった場合には、社団又は財団は個人とみなされて相続税が課される(相続税法66(1)、(2))。ただし、遺贈又は提供にかかる財産の価額が法人税法の規定により、その遺贈又は提供を受けた社団又は財団の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入される場合は、相続税は課されない(相続税法66(1)、(2))。

(3) 公益法人

法人には、原則として相続税が課されないが、法人税法第2条第6号に規定する公益法人等その他公益を目的とする事業を行う法人が遺贈により財産を取得した場合及びこれらの法人を設立するために遺言により財産の提供があった場合において、遺贈者の親族その他遺贈者と特別の関係がある者の相続税の負担が不当に減少する結果になると認められる場合には、これらの法人は個人とみなされて相続税が課される（相続税法66(4)）。ただし、この場合においても、遺贈又は提供を受けた財産の価額が法人税法の規定によりその遺贈又は提供を受けた公益法人の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入される場合には、相続税は課されない（相続税法66(4)）。

なお、法人税法第2条第6号に規定する公益法人等その他公益を目的とする事業を行う法人で、その施設の利用・余裕金の運用・解散した場合における財産の帰属等について、設立者・社員・理事若しくは監事のその法人に対し遺贈をした者又はこれらの者と特別の関係がある者に対し、特別の利益を与える法人に対して財産の遺贈があった場合においては、その財産の遺贈があった時において、その法人が特別の利益を受ける者が、財産の遺贈に因り受ける利益の価額に相当する金額を遺贈により取得したものとみなされ、相続税が課されることになる（相続税法65(1)）。ただし、相続税法第66条第4項により、その法人が個人とみなされ、遺贈により取得した財産について、その法人に相続税が課される場合には、このように、その特別の利益を受ける者が遺贈により取得したものとみなされることはない（相続税法65(1)）。

3. 相続税の課税財産

(1) 相続又は遺贈によって取得した財産

相続税は、相続・遺贈又は死因贈与によって財産を取得した者に対し、その取得した「財産」の価額を課税標準（相続税法では、この課税標準を「課税価格」という。）として課されるが、この相続税の課税対象とされ

る財産は、金銭に見積ることができる経済的価値のある全てのもの、すなわち、被相続人が死亡の時に所有していた土地、家屋、立木、事業用財産、有価証券、家庭用財産、貴金属、宝石、書画骨とう、電話加入権、預貯金、現金などの一切を含むものである。

(2) 相続又は遺贈によって取得したものとみなされる財産

相続税の課税対象となる財産には、本来の相続又は遺贈によって取得した財産のほか、相続税法及び租税特別措置法の規定により、相続又は遺贈によって取得したものとみなされる財産も含まれる。この相続又は遺贈によって取得したものとみなされる財産は、次のようなものをいう。

ア. 死亡に伴い支払われる生命保険金、損害保険金、並びに農業協同組合などの生命共済金及び傷害共済金（これらを一時金ではなく、年金その他の定期金で支払を受ける場合も含まれる）のうち、被相続人が負担した保険料又は共済掛金に対応する部分の金額。

(注) 相続人が受取った保険金などについては、一定額が非課税とされることになっている。

イ. 死亡退職金、功労金、退職給付金など（これらを一時金ではなく、年金その他の定期金で支払を受ける場合も含まれる）。

(注) 相続人が支給を受けた退職金などについては、一定額が非課税とされることになっている。

ウ. 生命保険契約に関する権利

被相続人が保険料を負担し、被相続人以外の者が契約者となっている生命保険契約で、相続開始の時に、未だ保険金の給付事由が発生していないもの。

(注) 被相続人が保険料を負担し、被相続人が契約者となっている生命保険契約に関する権利は、本来の相続によって取得した財産となることに注意する。

エ. 定期金に関する権利

被相続人が掛金を負担し、被相続人以外の者が契約者となっている郵便年

金契約などの定期金給付契約で、相続開始の時に、まだ定期金の給付事由が発生していないもの。

(注) 被相続人が掛金を負担し、被相続人が契約者となっている定期金に関する権利は、本来の相続によって取得した財産となることに注意する。

オ. 保証期間付定期金に関する権利

被相続人が掛金又は保険料を負担していた郵便年金契約などの定期金給付契約に基づいて被相続人に定期金の支給がされていたもので、被相続人の死亡後遺族が受取る一時金又は定期金。

カ. 被相続人の遺言によって受けた次のような利益

(ア) 信託の利益を受ける権利

(イ) 著しく低い価額で財産の譲渡を受けた場合の利益

(ウ) 債務の免除、引受又は弁済を受けた場合の利益

(エ) 上記(ア)から(ウ)まで以外の経済的利益

キ. 被相続人から生前において農地等の一括贈与を受けた場合の贈与税の納税猶予の特例(昭和49年以前に農地等の贈与を受けた場合は、贈与税の納期限の延長の特例)の適用を受けていた農地等

(注) 相続税の課税対象となる場合の農地等の価額は、贈与の時の価額ではなく、相続開始の時の価額によることとされている。

4. 相続税の非課税財産

財産の性質上及び社会政策的な見地、さらには国民感情の面などから相続税の課税対象外とすべき財産がある。相続税法第12条は、次の財産を非課税として、その財産の価額は、相続税の課税価格に算入しないものとしている。

(1) 皇室経済法第7条の規定により、皇位とともに皇嗣が受けた物

(2) 墓所・霊廟及び祭具並びにこれらに準ずるもの

(3) 宗教・慈善・学術その他公益を目的とする事業を行う者で政令で定める者が、相続又は遺贈に因り取得した財産で、その公益を目的とする事業の

用に供することが確実なもの。

(4) 条例により、地方公共団体が、精神又は身体に障害のある者に関して実施する共済制度で、政令で定めるものに基づいて支給される給付金を受ける権利。

(5) 相続人の取得した生命保険金等のうち250万円までの金額又は250万円に一定の金額を加算した金額までの金額。

この「保険金の特別控除」による金額を算式で示せば次の通りである。

$$250 \text{ 万円} + (250 \text{ 万円} \times n - \alpha) \times \frac{r}{\beta} = \text{特別控除額}$$

n = 法定相続人の数、 α = 各相続人が取得した保険金の合計額のうち250万円までの金額の合計額、 β = 各相続人が取得した保険金の合計額のうち250万円を超える部分の金額の合計額、 r = その相続人が取得した保険金の合計額のうち250万円を超える部分の金額。

(6) 相続人の取得した退職手当金・功労金等のうち200万円までの金額又は200万円に一定の金額を加算した金額までの金額。

(この「退職金控除」の算式は、前記(5)の「保険金控除」の算式中、250万円を200万円に置き換えたものとする。)

(7) 相続税の申告書の提出期限までに、国・地方公共団体又は特定公益法人(一定の条件に該当するときは、課税される。)に対して贈与した場合(租税特別措置法70の2)

5. 課税価格の計算

相続税は、相続又は遺贈によって、被相続人から財産を取得した個人に対して課税されるのが原則である。従って、相続税は、個人が相続又は遺贈によって取得した財産の価額に応じて負担する税であるが、その税額の計算過程においては、各納税者が取得した財産のみに基づくものではなく、次の過程によって相続税額を計算する。

(ア) 同一の被相続人から相続又は遺贈によって財産を取得した者の全ての「課税価格」を合計し、

(イ) それを基として「相続税の総額」(被相続人の遺した課税財産全体に対する相続税額)を求め、

(ロ) 次に、その「相続税の総額」を、それぞれ実際に相続又は遺贈によって財産を取得した者の課税価格に応じて按分し、

(ハ) このようにして計算した各人の税額から、「配偶者の税課軽減」、「未成年者控除」などの税課控除を行い、相続又は遺贈によって財産を取得した各相続人などの実際に納付すべき相続税額を計算することとなっている。

(1) 債務控除

相続が開始されると、被相続人に属していた全ての権利や義務がその相続人によって受け継がれ、相続人は相続によって被相続人の財産を取得するとともに、その債務も承継することとなる。そこで相続税の課税価格を計算する場合には、相続又は遺贈により取得した財産の価額から、その承継した債務の全額を控除するものとしており、これを「債務控除」という。

課税価格の計算にあたって控除できる債務の範囲は、その債務を負担した者が無制限納税義務者である場合と、制限納税義務者である場合とで、次のように異なっている。

ア. 無制限納税義務者である場合

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。以下「債務控除」の項において同じ。)により財産を取得した者が、無制限納税義務者である場合においては、次に掲げるものの金額のうち、その者の負担に属する部分の金額が債務控除の対象となる。

(ア) 被相続人の債務で相続開始の際、現に存するもの(公租公課を含む)

(イ) 被相続人にかかる葬式費用

なお、被相続人にかかる葬式費用は、本来、被相続人の債務ではなく、また、相続開始時に存在する債務でもないが、相続の開始に伴って必然的に生ずる費用であり、相続財産自体が負っている負担でもありと考えられるところから、相続税法において、債務控除の対象としているものである。

イ. 制限納税義務者である場合

相続又は遺贈により財産を取得した者が制限納税義務者である場合においては、被相続人の債務で、次に掲げるものの金額のうちその者の負担に属する部分の金額が債務控除の対象となる。

(ア) その財産にかかる公租公課

(イ) その財産を目的とする留置権、特別の先取特権、質権又は抵当権で担保される債務

(ウ) (ア)及び(イ)に掲げた債務のほか、その財産の取得、維持又は管理のために生じた債務

(エ) その財産に関する贈与の義務

(オ) (ア)から(エ)までに掲げる債務の外、被相続人が死亡の際、相続税法の施行地に営業所又は事業所を有していた場合においては、その営業所又は事業所に係る営業上又は事業上の債務

ロ. 債務控除が認められない債務

被相続人の債務であっても、墓所、霊廟および祭具ならびにそれらに準ずるものまたは宗教、慈善、学術その他公益を目的とする事業の用に供する財産の取得、維持または管理のために生じた債務の金額は、債務控除が認められないことになっている。

これは、それらの財産が相続税の非課税財産となっており、その価額が相続税の課税価格に算入されないため、それらの財産にかかる債務も債務控除の対象としていないのである。

なお、公益事業用の財産を取得した者がその財産を取得した日から2年を経過した日においてなお公益事業の用に供していなかったため、その財産の価額が相続税の課税価格に算入されることとなった場合における、その財産の取得、維持または管理のために生じた債務の金額については債務控除の対象となることになっている。(相続税法第13条第3項)。

(2) 相続開始前3年以内に被相続人から贈与により取得した財産の加算

相続税は、被相続人の死亡によって相続人その他の者が被相続人の遺産

を取得することに着目して課税されるのであるが、このような課税方式によると被相続人が生前に財産を将来相続人となる者などに贈与することによって、被相続人が死亡したときには、相続税が課税されないようにしたり、わずかな相続税の負担ですませたりすることができることになる。

このようなことから、生前に財産の贈与が行われた場合には、財産の贈与を受けた者に贈与税を課すことによって相続税の課税を補完することとしているのであるが、相続税の課税目的や性格からすれば、生前における財産の贈与については、贈与の行われたつどその財産に贈与税を課税するのみにとどまらず、被相続人が死亡した場合には、それらの生前における贈与財産の価額の全てを相続税の課税計算に織り込み、過去に課税が行われた贈与税についての清算を行うことが必要となる。

しかし、そのような被相続人の過去における贈与財産の価額の全てを相続税の課税計算に織り込むことは、課税技術上相当な困難を伴うことになるので、相続税法においては、被相続人の死亡が或る程度予想し得るような段階になってから贈与が行われた財産の価額についてのみ、相続税の課税計算に織り込むこととしている。

すなわち、相続又は遺贈により財産を取得した者が、その相続開始前3年以内に（相続開始の日からさかのぼって3年目の応答日からその相続開始の日までの間）にその相続にかかる被相続人から贈与により財産を取得したことがある場合においては、その贈与により取得した財産の価額を、その者の相続税の課税価格に加算した価額をもって相続税の課税価格とみなし、相続税額の計算をすることとされている。そして、その贈与によって取得した財産について、贈与税が課税されている場合には、その贈与税額をその者の算出相続税額から控除することとしている。

ちなみに、加算される贈与財産は、被相続人から贈与により取得した財産のうち、その取得した日の属する年分の贈与税の課税価格の計算の基礎に算入されたものに限られ、贈与税が課税されないこととされている財産は除かれる。また、加算する場合における贈与財産の価額は、その財産を

贈与により取得した時における時価によって評価した贈与税の配偶者控除後、基礎控除前の価額によるものであって、相続開始時の時価によるものではない。

(3) 基礎控除

相続税の総額を計算する場合においては、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格の合計額から、2,000万円と400万円に法定相続人（相続の放棄があった場合には、その放棄がなかったものとした場合における相続人）の数を乗じて得た金額の合計額（遺産による基礎控除額）を控除するものとしている。

基礎控除額は、相続税の課税最低限であり、課税価格の合計額が、基礎控除額以下であれば、相続税は課税されないことになる。

6 相続税額の計算

相続税は、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者にかかる「相続税の総額」を計算し、次に、「相続税の総額」を相続又は遺贈により財産を取得した者それぞれの課税価格に応じて按分し、「各相続人等の相続税額」を計算するものである。この場合各相続人等が実際に納める相続税額は、各人の課税価格に応じて按分した税額から、それぞれ所定の「税額控除」を行って計算することになる。

(1) 相続税の総額

同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した者についての「相続税の総額」は、次のように計算する。

ア. 同一の被相続人から、相続又は遺贈により財産を取得した者全員の課税価格を合計して、課税価格の合計額を求める。

イ. 課税価格の合計額から遺産にかかる基礎控除額を差し引く。

ウ. イによって計算した控除後の金額を、各法定相続人が法定相続分（民法第900条及び901条に規定する相続分をいう。）に応じて取得したものとした場合における各取得金額を計算する（法定相続人が1人である場合、又は無い場合にはイによって計算した控除後の金額そのままの金額と

なる。)

エ. ウによって計算した各法定相続人ごとの取得金額にそれぞれ相続税の累進税率を乗じて税額を計算し、法定相続人全員の税額を合計する。この合計額が「相続税の総額」となる。

この累進税率は、所得税などと同様に超過累進税率となっているので、法定相続分に応ずる取得金額を、それぞれ率の異なる金額に区分し、逐次に各率を乗じて算出した金額を合計して計算することになるが、次に掲げる「相続税の速算表」によって計算すれば簡単である。

<相続税の速算表>

法定相続人の取得金額	率	控除額
2,000千円以下	10%	0千円
2,000千円超	15	100
5,000 "	20	350
9,000 "	25	800
15,000 "	30	1,550
23,000 "	35	2,700
33,000 "	40	4,350
48,000 "	45	6,750
70,000 "	50	10,250
100,000 "	55	15,250
140,000 "	60	22,250
180,000 "	65	31,250
250,000 "	70	43,750
500,000 "	75	68,750

この速算表の使用方法は、法定相続人の取得金額が例えば350万円である場合には、次により計算する。

$3,500 \text{千円} \times 15\% - 100 \text{千円} = 425 \text{千円}$ で、税額は425,000円となる。

このように、「相続税の総額」は、被相続人の遺産の総額（課税価格の合計額）、法定相続人の数などによって機械的に計算されることになるので、遺産を相続人などの間でどのように分割しても、相続税の総額には変わりがないことになる。つまり、遺産を取得した者ごとの相続税額の計算に先立って、同一の被相続人から遺産を取得した者全員についての相続税の総額を計算してしまうことによって、遺産の分割の別や相続の放棄の有無などによって全体としての税負担に差異が生じないようにしているものである。

(2) 各相続人等の相続税額

相続又は遺贈により財産を取得した者ごとに納付すべき相続税額は、(1)によって計算した「相続税の総額」を基礎として、次のように計算する。

ア. 先ず、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した者の相続税の課税価格の合計額に対する各人の相続税の課税価格の割合をそれぞれ計算する。これを、「相続税の総額の按分割合」という。

イ. 相続税の総額に、アによって計算した各人ごとの「相続税の総額の按分割合」を乗じて、各人ごとの相続税額を計算する。計算されたこの税額を各人の「算出相続税額」という。

ウ. イによって計算した各人ごとの「算出相続税額」に、「相続税額を加額」をし、この加算後の税額から、「贈与税額控除」、「配偶者の税額軽減」、「未成年者控除」、「障害者控除」などの税額控除を行って、財産を取得した人ごとの「納付すべき相続税額」を計算する。

(3) 相続税額の加算

被相続人の財産は、通常その相続人によって相続されるが、相続人となる者は、民法によりその順位が定められているので、その順位が後になるに従って相続人となる可能性は少なくなるものであり、後順位の者や相続人でない者が遺産を取得するとは偶然性が強いものである。そこで、相続税法第18条においては、相続又は遺贈により財産を取得した者が、その相続又は遺贈に係る被相続人の1親等の血族（その1親等の血族又はそ

の直系卑属が相続開始以前に死亡したため、又は相続権を失ったためその者に代わって相続人となった者の直系卑属を含む。)及び配偶者以外の者である場合には、それらの者の相続税額は・前記(2)により計算したその者の「算出相続税額」に、その100分の20に相当する金額を加算した金額によるものとしている。

ただし、その100分の20に相当する金額を加算した後の相続税額がその者の相続税の課税価格の100分の75に相当する金額を超える場合には、その加算した後の相続税額を、その課税価格の100分の75に相当する金額にとどめる。これは、相続税の最高税率が75%となっているところから、100分20を加算した後の税額がその者の課税価格の75%を超えないようにするためのものである。

(4) 税額控除

相続又は遺贈により財産を取得した者が、実際に納付すべき相続税額は前記によって計算した税額から、それぞれ「贈与税額控除」、「配偶者の税額軽減」、「未成年者控除」、「障害者控除」及び「年次相続控除」などが控除された額となる。

ア. 贈与税額控除

相続税法第19条(相続開始前3年以内に贈与があった場合の相続税額)により、相続又は遺贈により財産を取得した者が、その相続開始前3年以内に被相続人から贈与により取得した財産があり、かつ、その財産が贈与税の課税価格の基礎となった場合には、再度その財産を相続税の課税価格に加算して相続税額を算出することとするが、その代わりに、相続税から先に納付した贈与税相当額を控除し、残額を相続税の納付税額とするものである。

イ. 配偶者の税額軽減

配偶者の納付すべき相続税額の計算に当たっては、配偶者の贈与税額控除後の税額から、一定の金額(配偶者の税額軽減額)が控除される。

この制度は、配偶者に対する相続税については、同一世代間の財産移転

であり、遠からず次の相続が生じて、その際、相続税が課されることとなり、また、長年共同生活が営まれてきた妻の座に対する配慮などの見地から設けられているものである。

配偶者の税額軽減額は、次の算式により計算される。この場合、計算された金額が配偶者の贈与税額控除後の金額を超えるものにあつては、その贈与税額控除後の金額が軽減額となる。

〔算式〕

$$\text{配偶者の税額軽減額} = \frac{\text{配偶者の課税価格と全員の課税価格の2分の1(4,000万円に満たなければ4,000万円)のいずれか少ない金額}}{\text{全員の課税価格}} \times \text{配偶者の相続税額の総額}$$

(注) 1) 「民法及び家事審判法の一部を改正する法律」(昭和55・5・17 法51)の附則第5条により、次のような、配偶者の相続分の引上げを骨子とする相続税法の改正が、昭和56年1月1日から施行された。

① 配偶者と子が相続人の場合

配偶者 2分の1(改正前 3分の1)
子 " (" 3分の2)

② 配偶者と直系尊属が相続人の場合

配偶者 3分の2(改正前 2分の1)
直系尊属 3分の1(" ")

③ 配偶者と兄弟姉妹が相続人の場合

配偶者 4分の3(改正前 3分の2)
兄弟姉妹 4分の1(" 3分の1)

2) 配偶者の税額軽減の適用が受けられるのは、被相続人の戸籍上の配偶者に限られ、内縁関係にあつた者は、この減額が適用されない。

ウ. 未成年者控除

相続又は遺贈によって財産を取得した者が、日本国内に住所を有する満20歳未満の法定相続人である場合には、その未成年者の相続税額が、未成年者控除として相続開始の日からその未成年者が満20歳に達するまでの年数1年につき3万円の割で計算した金額を控除する。この場合、未成

年者控除額がその未成年者の相続税額を超えるときは、その超える金額を、その未成年者の扶養義務者の相続税額から控除できる。

なお、未成年者又は扶養義務者が、その相続の前にも他の被相続人から相続又は遺贈によって財産を取得したことがあり、その前の相続の際すでに未成年者控除の適用を受けている場合には、次のAかBのいずれか少ない方の額となる。

A：3万円×(20歳－相続開始の日における年齢)

B：3万円×(20歳－前の相続開始の日における年齢)－前の相続の際にその未成年者及びその扶養義務者が適用を受けた未成年者控除額

エ. 障害者控除

相続又は遺贈によって財産を取得した者が、日本国内に住所を有する障害者で、かつ、法定相続人である場合には、その障害者の相続税額から、障害者控除として相続開始の日からその障害者が満70歳に達する迄の年数1年につき、一般障害者の場合には3万円、特別障害者の場合には6万円を控除する。

なお、障害者控除額が、その障害者の相続税額を超える場合及び障害者又は扶養義務者がすでに障害者控除の適用を受けている場合の取扱いは、前記の未成年者控除の場合と同様である。

オ. 外国税額控除

外国にある財産を相続又は遺贈によって取得したため、その財産について外国で相続税に相当する租税が課税された場合には、その取得者の相続税額から、外国税額控除として、その外国で課税された相続税額を控除する。

カ. 相次相続控除

相続税は、相続又は遺贈により財産を取得した者に課税する税金であるから、相続又は遺贈により財産を取得した者が死亡した場合には、すでに課税済である前の相続財産についても相続税が課税されることになる。

従って、比較的短かい期間に何回も相続税が課税される場合には、相続税の負担が相当重いものになるとともに、長期間相続のなかった者に比し、相続税の負担に大きな差異が生ずることになる。

そこで、比較的短かい期間のうちに次の相続が行われ、相続税が課税になる場合には、相続税の負担を調整するため、相続税法第20条（相次相続控除）においては、相続人の相続税額から相次相続控除として一定の金額を控除することとしている。

(7) 相次相続控除が受けられる場合及び控除が受けられる者

相続（被相続人から相続人に対する遺贈を含む。）により財産を取得した場合において、その相続（第2次相続）にかかる被相続人が第2次相続の開始前10年以内に開始した相続（第1次相続）により財産を取得したことがある場合には、相次相続控除を受けることができる。この控除を受けることができる者は、前記の被相続人から相続により財産を取得した者に限られる。従って、相続を放棄した者及び相続権を失った者については、たとえ、その者について遺贈により取得した財産がある場合においても、相次相続控除の規定は適用されない。

(1) 相次相続控除額の計算

各人ごとの相次相続控除の額は、次の算式によって計算する。

〔算式〕

$$A \times \frac{C}{B-A} \left(\text{求めた割合が} \frac{100}{100} \text{を越えるときは} \frac{100}{100} \text{とする} \right) \times \frac{D}{C} \times \frac{10-E}{10}$$

= 控除額

A = 第2次相続に係る被相続人が第1次相続により取得した財産につき課せられた相続税額

B = 第2次相続に係る被相続人が第1次相続により取得した財産の価額

C = 第2次相続により相続人及び受遺者の全員が取得した財産の価額

D = 第2次相続によりその控除対象者が取得した財産の価額

E＝第1次相続開始の時から第2次相続開始の時までの期間に相当する年数（10－Eが1年未満であるとき又はそれに1年未満の端数があるときは、その端数を1年として計算する。）

7. 相続税の申告

相続税は、所得税や法人税など同様に、申告納税制度がとられている。従って、相続又は遺贈により財産を取得した者は、その取得した財産の課税価格及び税額を計算し、期限内（相続の開始を知った日の翌日から6カ月以内－例えば、相続開始の日が6月1日のときは、12月1日が提出期限となる。－）に所定の事項を記載した相続税の申告書を提出しなければならない。

申告書の提出先は被相続人の死亡時における住所地の所轄税務署であり、財産を取得した個々の相続人の住所地の所轄税務署ではない。

申告書は、通常、相続人が共同して作成のうえ提出するが、被相続人の遺産総額が、遺産に係る基礎控除額以下である場合には、どの相続人も申告をする必要がない。また、遺産の総額が遺産にかかる基礎控除額以上であっても、未成年者控除、障害者控除、相次相続控除、在外財産に対する相続税額の控除等の規定の適用を受ける結果、相続税がなくなる場合も、申告書を提出する必要はない。

前記のとおり、相続税の計算は、各相続人ごとに相続又は遺贈により取得した財産価額から相続人が負担した借入金、未払税金等の債務、葬式費用及び諸控除を差引いて計算した課税価格を基礎として各相続人の相続税額を計算することになっているので、申告書提出期限までに各相続人間で遺産の分割協議を行うことが必要であるが、分割協議がまとまらない場合もある。

この場合、遺産の全部又は一部が未だ分割されていない財産については、各相続人が民法に規定する相続分に従ってその財産を取得したものとみなして課税価格の計算を行い、相続税を納付することになっている（配偶者に対する相続税の軽減前の額で申告する）。その後、財産の分割が行われると、修正申告書を提出するか、もしくは更正の請求を行うことになる（配偶者に対

する相続税の軽減はこの時点で行う。)

三 贈与税のしくみ

ある税目の税の負担を公正なものとし、その課税を満足させることを目的として、その税を補完するために課する別の税を補完税という。例えば、相続税は、遺産の取得につき課税されるものであるが、被相続人が生前中に財産を贈与すれば遺産が減少して相続税が課されないこととなり、しかも財産の受贈者は遺産の取得と同じ経済効果を得ることができるので、贈与税は相続税の補完税であるといわれている。現行法においても、贈与税法という法律はなく、贈与税は相続税法のなかで規定されている。

相続は人の死亡を原因として開始されるものであるのに対し、贈与は契約により、任意にしかも計画的に行うことができるので、次のウの税額加算を除き、贈与税は相続税に比べ、課税最低限は低く、また、税率も高率となっており、その税負担は相続税よりも重くなっている。

ア. 税率

贈与税の税率は、相続税の税率と比べた場合、最高税率75%の適用範囲でみると、相続税が諸控除の課税価格で5億円超となっているのに対し、贈与税のそれは7,000万円超となっている。

イ. 控除及び税額軽減

先にみたように、相続税では、相当の諸控除と税額軽減の措置が設けられているが、贈与税については、贈与税の非課税財産、特別障害者に対する贈与税の非課税及び贈与税の配偶者控除の外に、贈与税の基礎控除60万円があるだけである。

ウ. 税額加算

相続税は民法の相続により被相続人から相続人に財産が継承されることを前提として、そのなかでも一親等の血族並びに「内助の功」として配偶者の財産の継承については軽減措置を講じているが、それ以外の続柄の人

が、財産を取得した場合には、その人の相続税額は、通常の相続税額に原則として20%の税額を加算した金額を納付税額とすることとされている。

これに対し、任意性のある贈与税については、統柄による税額加算の規定は設けられていない。

1. 贈与税の課税原因

贈与税は、贈与により財産を取得した場合に課される。したがって、贈与税の課税原因は「贈与による財産の取得」ということになるが、この場合の贈与とは、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与えるという意味表示をし、相手方がこれを受諾することによって成立する契約をいう（民法549）。贈与のうち、贈与者の死亡によって効力の生ずる贈与を死因贈与というが、死因贈与は、贈与者の死亡によって効力を生ずることになるので、それによる財産の取得は、相続又は遺贈によって財産を取得するのと実質的には同一であると考えられることなどから、相続税法においては、死因贈与は遺贈に含めて規定し、死因贈与による財産の取得を相続税の課税原因としている。

従って、贈与による財産の取得であっても、死因贈与による財産の取得は贈与税の課税原因とはならない。

このように、贈与税の課税原因は、財産を贈与により取得することが原則であり、その贈与とは民法の規定するところによるものであるが、現実には、売買、貸借、弁済等の事由で財産の移転が行われ、法律上は贈与でないように認められても、実質的には贈与による財産の移転と経済的に何ら変らない利益を与えていることがある。

このため、相続税法においてはこれらの財産を贈与により取得したものとみなして（みなす贈与）贈与税を課すものとしている。

なお、贈与税が相続税の補完税であるところから、個人が個人から贈与により財産を取得した場合にのみ課税されることが原則となっており、個人が法人から贈与により財産を取得した場合又は法人が贈与により財産を取得した場合には、贈与税は課されない（個人が法人から贈与により財産を取得

した場合には所得税が、法人が贈与により財産を取得した場合には法人税がそれぞれ課されることになる。ただし、相続税法第65条及び第66条にこれらの例外が規定されている)。

2. 贈与税の納税義務者

贈与税の納税義務者は、原則として贈与により財産を取得した個人であるが、その取扱いは、相続税で述べた場合と同様である。

3. 贈与税の課税財産

贈与税の課税財産は、贈与により取得した財産であり、その財産の意義について、相続税法に特別の規定は設けられていないが、民法その他の法律に特別の定めがある場合の外、社会通念上財産とされるものをいい、具体的には金銭に見積ることができる経済的価値のある全てのものと解されている。これには、物権、債権及び無体財産権に限らず、特許権、実用新案権、商標権、電話加入権等が含まれる外、法律上の根拠を有しないものであっても経済的価値が認められているもの、例えば営業権のようなものも含まれるが、質権、抵当権又は地役権のような従たる権利は、主たる権利の価値を担保し、又は増加されるものなので、独立して財産とはならないものである。

なお、この外、贈与という民法上の形式による財産の取得でなくても、結果的にそれが贈与により財産を取得したのと同様の経済的効果がある場合には、相続税法がその擬制によりこれらの財産を贈与により取得したものとみなすこととしている。

4. 贈与税の課税価格の計算

贈与税は、贈与により取得した財産の価額を課税価格として課されることになっているが、この課税価格は、無制限納税義務者と制限納税義務者の別に計算方法が定められている。

すなわち、無制限納税義務者の場合には、その年中に贈与により取得した財産の価額の合計額であり、制限納税義務者の場合には、その年中に贈与により取得した財産のうち、我が国にあるものの合計額である。

このように、贈与税の課税価格は、一暦年中(1月1日から12月31日

まで)に贈与により取得した財産の価額の合計額を基として計算することになっているが、この場合、「財産の価額の合計額」とは、一暦年中に2回以上にわたって財産の贈与を受けた場合及び2人以上の者から財産の贈与を受けた場合には、その財産の価額を全て合計した価額をいうことになる。

課税価格の計算について、注意すべき点は次のとおりである。

ア．負担付贈与により取得した財産の価額は、負担がないものとした場合におけるその財産の価額から、その負担額を控除した価額による。

イ．法人税法第2条第10号に規定する同族会社において、株主、社員又は親族その他これらの者と特別の関係がある者の贈与税の負担が不当に減少する結果になる場合には、税務署長が贈与税の更正又は決定に際し、その課税価格を計算することができる(相続税法64①)。

ウ．贈与により取得した財産が、災害により被害を受けた場合には、「災害被害者に対する租税の減免・徴収猶予等に関する法律」により、税負担が軽減される。

5. 贈与税の非課税財産

贈与税の非課税財産は、法人からの贈与により取得した財産、扶養義務者相互間における通常必要と認められる生活費等で、相続税法第21条の3に規定されている。

6. 贈与税額の計算

贈与税の税額は、贈与税の課税価格から「基礎控除額」相当分を控除し、その残額に贈与税の税率を乗じて計算する。贈与税においては、基礎控除の外、「配偶者控除」が受けられる場合がある。基礎控除、配偶者控除及び贈与税の税率は、次のとおりである。

(1) 贈与税の基礎控除

贈与税では、基礎控除額として60万円が課税価格から控除される(相続税法21の5)。

これは、少額な受贈財産に対しては贈与税を課税しないという趣旨から設けられているものであり、贈与税の課税最低限ということになる。

(2) 贈与税の配偶者控除

一般に夫婦間において形成された財産は、夫婦の協力によって得られたものであるという考え方が強く、夫婦間における贈与については、財産の贈与が行われたとの観念が薄く、しかも、夫婦間の贈与の実情が最近における親子相互間の扶養義務の観念が薄らいでいくような傾向から、夫又は妻のいずれかの者の死後における生存配偶者の生活を保障する意図でなされる場合も少なくない。

このような夫婦間贈与の現状に照らし、贈与税についても、婚姻年数が20年以上である夫婦間における居住用不動産の贈与については、課税価格から1,000万円の配偶者控除を行うこととしている。

贈与税の配偶者控除は、具体的には、婚姻期間が20年以上である配偶者から、

- ア. 居住用不動産又は居住用不動産を取得するための金銭を贈与によって取得した者が、
 - イ. その取得の日の属する年の翌年の3月15日までに、その居住用不動産を取得した者の居住の用に供し、その後も引き続き居住の用に供する見込みである場合、又は同日までにその贈与を受けた金銭によって居住用不動産を取得するとともに、それを取得した者の居住の用に供し、その後も引き続き居住の用に供する見込みである場合に、その控除を受けられる(相続税法21の6①)。

また、配偶者控除として控除を受けられる金額は、①1,000万円か、又は、②贈与により取得した居住用不動産の価額に相当する金額と贈与により取得した金銭のうち、居住用不動産の取得にあてられた部分の金額との合計額のうち、いずれか少ない方の金額である。

(3) 贈与税の税率

贈与税の税率は、所得税や相続税の税率と同様に、超過累進税率となっているので、課税価格から基礎控除額及び配偶者控除額を差し引いた残額を、それぞれ税率の異なる金額に区分し、逐次に各税率を乗じて算出した

金額を合計して計算することになるが、次に掲げる「贈与税の速算表」によると、簡単に計算ができるものである。

贈 与 税 の 速 算 表

控除後の課税価格	税 率	控 除 額	控除後の課税価格	税 率	控 除 額
	%	千円		%	千円
500千円以下	10	—	4,000千円超	45	620
500千円超	15	25	5,500 "	50	895
700 "	20	60	8,000 "	55	1,295
1,000 "	25	110	13,000 "	60	1,945
1,400 "	30	180	20,000 "	65	2,945
2,000 "	35	280	35,000 "	70	4,695
2,800 "	40	420	70,000 "	75	8,195

(注) 贈与税額の算出は、次による。

控除後の課税価格×税率－控除額＝贈与税額

たとえば、課税価格が200万円である場合（贈与税の配偶者控除はないものとする。）は、まず基礎控除60万円を控除し、次のように計算する。

$200\text{万円} - 60\text{万円} = 140\text{万円}$ （控除後の課税価格）

$140\text{万円} \times 25\% - 110\text{千円} = 240\text{千円}$ が求める税額となる。

〔贈与税額の計算例〕

ある者が、昭和55年中に、Aから土地1,000万円、家屋150万円、Bから株式50万円の贈与を受けた。

① 贈与税の配偶者控除がない場合

(土地) (家屋) (株式) (課税価格)

$$1,000 \text{万円} + 150 \text{万円} + 50 \text{万円} = 1,200 \text{万円}$$

(課税価格) (基礎控除額) (速算表による税率・控除額)

$$(1,200 \text{万円} - 60 \text{万円}) \times 55\% - 1,295 \text{千円}$$

(贈与税額)

$$= 4,975 \text{千円}$$

② 贈与税の配偶者控除がある場合

(課税価格) (配偶者控除額) (基礎控除額) (速算表による税率・控除額)

$$(1,200 \text{万円} - 1,000 \text{万円} - 60 \text{万円}) \times 25\% - 110 \text{千円}$$

(贈与税額)

$$= 240 \text{千円}$$

第三 不動産鑑定評価

一 不動産鑑定評価基準制度の経緯

不動産鑑定士及び不動産鑑定士補（以下、単に「不動産鑑定士」という。）が、不動産の鑑定評価を行うに当たって、その拠り所とすべき基準とされているものは、昭和44年9月29日、住宅宅地審議会が建設大臣に答申した「不動産鑑定評価基準の設定に関する答申」（以下、「不動産鑑定評価基準」という。）である。

この不動産鑑定評価基準は、昭和39年3月25日の宅地制度審議会答申により設定された「不動産鑑定評価基準」並びにその後宅地審議会から昭和40年3月30日に追加答申された「宅地見込地の鑑定評価基準」及び昭和41年4月21日に同じく答申された「賃料の鑑定評価基準」の三つの基準を再編成するとともに、新たに、一般的要因の地域性、地域分析等の規定を加えて一本化したものである。

不動産鑑定評価基準は、総論（不動産の鑑定評価に関する基本的考察、不動産の価格を形成する要因、不動産の価格に関する諸原則、鑑定評価の基本的事項、地域分析及び個別分析、鑑定評価の方式、鑑定評価の手順及び鑑定評価報告書）と各論（通則、価格に関する鑑定評価及び賃料に関する鑑定評価）から構成されているが、このうち、評価方法について具体的に示しているのは、総論中の「鑑定評価の方式」の項目である。

不動産の鑑定評価の方式には、原価方式、比較方式及び収益方式の三方式がある。

原価方式は不動産の再調達（建築、造成等による新規の調達をいう。）に要する原価に着目して、比較方式は不動産の取引事例又は賃貸借等（賃貸借契約又は地上権若しくは地役権に基づき、不動産を使用し、又は収益することをいう。）の事例に着目して、また収益方式は不動産から生みだされる収益に着目して、それぞれ不動産の価格又は賃料を求めようとするものである。

それぞれの鑑定評価の方式の適用により求められた価格又は賃料を試算価格又は試算賃料という。

二 原価方式

原価方式は、不動産の価格を求める原価法と不動産の賃料を求める積算法とに区分される。

1 原 価 法

(1) 意 義

原価法は、原価方式のうち不動産の価格を求める場合の手法であり、価格時点における対象不動産の再調達原価を求め、この再調達原価について減価修正を行って、対象不動産の試算価格（この手法による試算価格を積算価格という。）を求めるものである。

原価法は、対象不動産の再調達原価の把握及び減価修正を適正に行いうる場合に有効であり、土地についても、再調達原価を求めうる造成地、埋立地等の場合には、この手法を適用することができる。

(2) 適用方法

ア 再調達原価

再調達原価とは、現に存在する不動産を価格時点において再調達することを想定した場合において必要とされる適正な原価の総額をいう。

イ 再調達原価を求める方法

再調達原価を求めるに当たっては、建設請負により、請負者が発注者に対して直ちに使用可能な状態で引き渡す通常な場合を想定し、発注者が請負者に対して支払う標準的な建設費に発注者が直接負担すべき通常の付帯費用を加算するものとする。

土地の再調達原価は、その素材となる土地の標準的な取得原価に当該土地の造成、埋立等に要する標準的な建設費と発注者が直接負担すべき通常の付帯費用とを加算して求めるものとし、建物及びその敷地の再調達原価

は、まず土地の再調達原価（再調達原価が把握できない既成市街地における土地にあっては取引事例比較法及び収益還元法によって求めた更地の価格）又は借地権の価格を求め、この価格に建物の再調達原価を加算して求めるものとする。

なお、建設資材、工法等の変遷により、対象不動産の再調達原価を求めることが困難な場合には、対象不動産と同等の有用性をもつものに置き換えて求めた価格を再調達原価とみなすものとする。

再調達原価を求める方法には、直接法及び間接法があるが、必要に応じこれらを併用すべきである。

(ア) 直接法

対象不動産の構成部分別又は全体について、使用資材の種別、品等及び数量並びに所要労働の種別、時間等を調査し、対象不動産の存する地域の価格時点におけるそれぞれの単価を基礎とした直接工事費を積算し、これに間接工事費及び適正な請負者の利潤を加えて標準的な建設費を求め、さらに発注者が直接負担すべき通常の付帯費用を加算して再調達原価を求める。

なお、この場合において、対象不動産の実際の建設又は製作に要した直接工事費、間接工事費、請負者の利潤及び発注者が直接負担した付帯費用の額並びにこれらの明細（種別、品等、数量、時間、単価等）が判明している場合には、これらの明細を分析して適正に補正し、かつ、必要に応じて時点修正を施して再調達原価を求めることができる。

(イ) 間接法

近隣地域又は同一需給圏内の類似地域に存する対象不動産と類似の不動産について、その実際の建設又は製作に要した直接工事費、間接工事費、請負者の利潤及び発注者が直接負担した付帯費用の額並びにこれらの明細（種別、品等、数量、時間、単価等）を明確に把握できる場合に、これらの明細を分析して適正に補正し、必要に応じて時点修正を施し、かつ、地域要因の比較及び個別的要因の比較を行って、対象不動産の再

調達原価を求める。

(3) 減価修正

減価修正の目的は、減価の要因に基づく減価額を対象不動産の再調達原価から控除した価格時点における対象不動産の適正な積算価格を求めることである。

減価修正を行うに当たっては、減価の要因に着目して対象不動産を部分かつ統合的に分析検討し、減価額を求めなければならない。

ア 減価の要因

減価の要因は、物理的要因、機能的要因及び経済的要因に分けられる。

これらの要因は、それぞれ独立しているものではなく、相互に関連し、影響を与え合いながら作用していることに留意しなければならない。

(ア) 物理的要因

物理的要因としては、不動産を使用することによって生ずる摩滅及び破損、時の経過又は自然的作用によって生ずる老朽化並びに偶発的な損傷があげられる。

(イ) 機能的要因

機能的要因としては、不動産の機能的陳腐化、すなわち建物と敷地との不適合、設計の不良、型式の旧式化、設備の不足及びその能率の低下等があげられる。

(ウ) 経済的要因

経済的要因としては、不動産の経済的不適合、すなわち近隣地域の衰退、不動産とその付近の環境との不適合、不動産と付近の他の不動産との比較における市場性の減退等があげられる。

イ 減価修正の方法

減価額を求めるには、次の二つの方法があり、原則としてこれらを併用するものとする。

(ア) 耐用年数に基づく方法

耐用年数に基づく方法には、定額法、定率法、償還基金法等があるが、

これらのうち、いずれの方法を用いるかは、対象不動産の実情に即して決定すべきである。

この方法を用いる場合には、経過年数よりもむしろ経済的な残存耐用年数に重点をおいて判断すべきである。

なお、対象不動産が二以上の分別可能な組成部分により構成されていて、それぞれの耐用年数又は経済的な残存耐用年数が異なる場合に、これらをいかに判断して用いるか、また、耐用年数満了時における残材価額をいかにみるかについても、対象不動産の実情に即して決定すべきである。

(1) 観察減価法

観察減価法は、対象不動産の各構成部分について、その実態を調査することにより減価額を直接求める方法である。

2 積算法

(1) 意義

積算法は、原価方式のうち不動産の賃料を求める場合の手法であり、対象不動産について、価格時点における基礎価格を求め、これに期待利回りを乗じて得た額に、対象不動産の賃貸借等を継続するために通常必要とされる諸経費等（必要諸経費等という。）を加算して、対象不動産の試算賃料（この手法による試算賃料を積算賃料という。）を求めるものである。

積算法は、対象不動産の基礎価格、期待利回り及び必要諸経費等の把握を適正に行いうる場合に有効である。

(2) 適用方法

ア 基礎価格

基礎価格とは、積算賃料を求めるための基礎となる価格をいい、原価法及び取引事例比較法により求めるものとする。

イ 期待利回り

期待利回りの求め方については、後記する「収益還元法」における「還元利回りを求める方法」に準ずるものとする。ただし、期待利回りは、賃

料の有する期間的な性格に即したものであることにおいて還元利回りと異なることに留意すべきである。

ウ 必要諸経費等

不動産の賃貸借等に当たってその賃料に含まれる必要諸経費等としては、次のものがあげられる。

- (ア) 減価償却費
- (イ) 維持管理費（修繕費、維持費、管理費等）
- (ロ) 公租公課（固定資産税、都市計画税等）
- (ハ) 損害保険料（火災、機械、ボイラー等の各保険及び利益保険）
- (ニ) 貸倒準備費
- (ホ) 空室等による損失相当額

三 比較方式

比較方式にあっても、前記原価方式と同様に、不動産の価格を求める取引事例比較法と不動産の賃料を求める賃貸事例比較法とに区分される。

1 取引事例比較法

(1) 意義

取引事例比較法は、比較方式のうち不動産の価格を求める場合の手法であり、まず多数の取引事例を収集し、適切な事例の選択を行い、これらに係る取引価格に必要な応じて事情補正及び時点修正を施し、かつ、地域要因の比較及び個別的要因の比較を行って求められた価格を比較考慮し、これによって対象不動産の試算価格（この手法による試算価格を比準価格という。）を求めるものである。

取引事例比較法は、近隣地域又は同一需給圏内の類似地域において、対象不動産と類似の不動産の取引が行われている場合に有効である。

(2) 適用方法

ア 事例の選択

取引事例は、次の要件の全部を備えるもののうちから選択しなければならない。

(ア) 近隣地域又は同一需給圏内の類似地域に存する不動産に係るものであること。

(イ) その取引事情が正常なものと認められるものであること又は正常なものに補正できるものであること。

(ウ) 個別的要因の比較が可能なものであること。

(エ) 時点修正をすることが可能なものであること。

イ 事情補正及び時点修正

取引事例が特殊な事情を含み、これが当該事例に係る取引価格に影響していると認められるときは、適正な補正を行い、取引事例に係る取引の時点が価格時点と異なることにより、価格水準の変動があると認められるときは、当該事例の取引価格を価格時点における価格に修正しなければならない。

時点修正に当たっては、事例に係る不動産の存する用途的地域又は当該地域と相似の価格変動過程を経たと認められる類似の地域における土地では建物の価格の変動率を求め、これにより取引価格を修正すべきである。

ウ 地域要因の比較及び個別的要因の比較

取引価格は、その不動産の存する用途的地域に係る地域要因及び当該不動産の個別的要因を反映しているものであるから、取引事例に係る不動産が類似地域に存するものである場合においては、近隣地域と当該事例に係る不動産の存する類似地域との地域要因の比較及び対象不動産と当該事例に係る不動産との個別的要因の比較を、取引事例に係る不動産が近隣地域に存するものである場合においては、対象不動産と当該事例に係る不動産との個別的要因の比較をそれぞれ行う必要がある。

エ 配分法

取引事例が対象不動産と同類型の不動産の部分を内包して複合的に構成されている異類型の不動産（複合不動産という。）に係る場合においては、当該取引事例の取引価格から対象不動産と同じ類型以外の部分の価格を控除し、又は当該複合不動産について各構成部分の価格の割合が取引価格、新規投資等により判明しているときは、当該事例の取引価格に対象不動産と同じ類型の部分に係る構成割合を乗じて、対象不動産の類型に係る事例資料を求めるものとする（この手法を配分法という。）。

2 賃貸事例比較法

(1) 意義

賃貸事例比較法は、比較方式のうち不動産の賃料を求める場合の手法であり、まず多数の賃貸借等の事例を収集して適切な事例の選択を行い、これらに係る実際実質賃料（実際に支払われている不動産に係るすべての経済的対価をいう。）に必要な応じて事情補正及び時点修正を施し、かつ、地域要因の比較及び個別的要因の比較を行って求められた賃料を比較考量し、これによって対象不動産の試算賃料（この手法による試算賃料を比準賃料という。）を求めるものである。

賃貸事例比較法は、近隣地域又は同一需給圏内の類似地域において、対象不動産と類似の不動産の賃貸借等が行われている場合に有効である。

(2) 適用方法

ア 事例の選択

賃貸借等の事例の選択については、前記1の(2)アに準ずるものとする。ただし、賃貸借等の契約の内容について同一性を有するものを選択すべきことに留意しなければならない。

イ 事情補正及び時点修正並びに地域要因の比較及び個別的要因の比較、事情補正及び時点修正並びに比較及び個別的要因の比較については、前記1(2)のイ及びウに準ずるものとする。

四 収益方式

収益方式にあっても、前記2方式と同様に、不動産の価格を求める収益還元法と不動産の賃料を求める収益分析法とに区分される。

1 収益還元法

(1) 意義

収益還元法は、収益方式のうち不動産の価格を求める場合の手法で、対象不動産が将来生みだすであろうと期待される純収益の現価の総和を求めるものであり、純収益を還元利回りで還元して対象不動産の試算価格（この手法による試算価格を収益価格という。）を求めるものである。

収益還元法は、賃貸用不動産又は一般企業用の不動産の価格を求める場合にとくに有効である。

(2) 適用方法

ア 純収益

（ア）純収益の意義

純収益とは、不動産に帰属する適正な収益をいい、収益目的のために用いられる不動産とこれに関与する資本（不動産に化体されているものを除く。）、労働及び経営（組織）の諸要素の結合によって生ずる総収益から、資本（不動産に化体されているものを除く。）、労働及び経営（組織）の総収益に対する貢献度に応じた適正な分配分を控除した残余の部分をいう。

（イ）純収益の算定

純収益は、一般に年間を単位として総収益から総費用を差し引いて求めるものとし、賃貸用不動産にあつては、その賃貸収入から維持管理費、公租公課（固定資産税、都市計画税等）、損害保険料等の諸経費等を差し引き、一般企業用の不動産にあつては、売上高から売上原価、販売費及び一般管理費並びに正常運転資金の利息相当額その他純収益を求めるために差し引くことを必要とする額を差し引いて、求めるものとする。

また、純収益は、永続性のものと半永続性のもの、償却前のものと償却後のもの及び税引前のものと税引後のものとに区別され、それぞれ還元利回り及び収益還元の方法とも密接な関連があることに留意する必要がある。

純収益の算定に当たっては、対象不動産からの総収益及びこれに係る総費用を把握し、かつ、それぞれの項目の細部について過去及び将来の推移動向等を分析して、対象不動産の適正な純収益を求めるべきである。

対象不動産の純収益を近隣地域又は同一需給圏内の類似地域に存する対象不動産と類似の不動産の純収益によって間接的に求める場合には、それぞれの地域要因の比較及び個別的要因の比較を行い、当該純収益について適正な補正を行うことが必要である。

なお、純収益が建物及びその敷地に係るものである場合において、建物（又は敷地）に帰属する部分が把握できるときは、当該純収益から当該帰属部分を控除することによって当該敷地（又は建物）の純収益を求めることができる（この手法を土地残余法又は建物残余法という。）。

イ 還元利回り

（ア）還元利回りの意義

還元利回りは、不動産の収益性を表わすものであり、また、金融市場における利子率と密接な関連性をもっている。

（イ）還元利回りを求める方法

還元利回りの決定に当たっては、最も一般と思われる投資の利回りを標準とし、その投資対象との関連において有する当該不動産の個別性、すなわち投資対象としての危険性、流動性、管理の困難性及び資産としての安全性等を総合的に比較考慮して求めるものとする。

なお、還元利回りは、純収益の性格に対応して償却前若しくは償却後又は税引前若しくは税引後のものを求めるべきであるが、地方別、用途別地域別、品等別等によって異なる傾向をもつことに留意すべきである。

ウ 純収益を還元する方法

収益還元の方法は、対象不動産が将来生み出すであろうと期待される純収益の額の価格時点における現価の総和を求めることにあるので、収益還元を行うに当たっては、純収益の内容、継続性等に即応して次の諸方法を選択し、又はこれらを組み合わせて適用すべきである。

なお、純収益が一定のすう勢をもつ場合においては、そのすう勢が収益価格に適切に反映するよう適正に還元すべきである。

(ア) 純収益が永続的な土地の場合において、純収益を還元利回りで還元して収益価格を求める方法。

(イ) 不動産が敷地と建物その他の償却資産との結合により構成されている場合において、不動産賃貸又は一般企業経営に基づく純収益を還元利回りで還元して収益価格を求める方法。

この場合における還元利回りは、収益還元法以外の手法で、土地の価格及び建物その他の償却資産のそれぞれの価格を求め、その割合によりそれぞれの還元利回りを加重平均して求めた総合的な還元利回り（総合還元利回りという。）を用いる。また、償却前の純収益についてこの方法を適用する場合には、総合還元利回りにその構成割合に応じた償却資産の償却率を含めるものとする。

(ロ) 不動産が敷地と建物その他の償却資産との結合により構成されている場合において、不動産賃貸又は一般企業経営に基づく償却前の純収益に還元利回り（ただし、この場合の還元利回りは償却率を含まないものとする。）と残存耐用年数とを基礎とした複利年金現価率を乗じて収益価格を求める方法。

なお、この場合において、残存耐用年数満了時における残存価格（土地価格を含む。）、処分整理費等が予想されるときは、それらの額に複利現価率を乗じて求めた現価を加減して収益価格を求める。

(ハ) 不動産が敷地と建物その他の償却資産との結合により構成されている場合において、不動産賃貸又は一般企業経営に基づく償却前の純収益に、

還元利回り（ただし、この場合の還元利回りは、償却率を含まないものとする。）と蓄積利回りと残存耐用年数とを基礎とした収益現価率を乗じて収益価格を求める方法。

前記ウのなお書きは、この方法についても適用されるものである。

2 収益分析法

(1) 意義

収益分析法は、収益方式のうち不動産の賃料を求める場合の手法であり、一般の企業経営に基づく総収益を分析して対象不動産が一定期間に生み出すであろうと期待される純収益（減価償却後のものとし、これを収益純賃料という。）を求め、これに必要諸経費等を加算して、対象不動産の試算賃料（この手法による試算賃料を収益賃料という。）を求めるものである。

収益分析法は、企業の用に供されている不動産に帰属する純収益の額を適切に求めうる場合に有効である。

(2) 適用方法

ア 収益純賃料の算定

収益純賃料の算定については、前記1(2)アのイ（純収益の算定）に準ずる。ただし、賃料の性格が期間的な要素を含むことに留意してこれを算定すべきである。

イ 収益賃料を求める方法

収益賃料は、収益純賃料の額に賃貸借に当たって賃料に含まれる必要諸経費等（前記-2(2)のウ（必要経費等）に掲げるものをいう。）を加算することによって求めるものとする。

なお、一般企業経営に基づく総収益を分析して収益純賃料及び必要諸経費等を含む賃料相当額を収益賃料として直接求めることができる場合もある。

