

# 日本の相続税法における土地の評価に関する研究

餅 川 正 雄\*

## 概 要

本研究は、日本の相続税法における財産評価 (property evaluation) について、納税者 (taxpayers) の視点から検討するものである。特に土地 (land) の評価について、利用可能な客観的な基準 (objective criteria) としてどのようなものがあるのかを考察した後で、財産評価基本通達で示されている路線価方式 (route value method) と倍率方式 (magnification method) の二つの内容について論及する。相続税法における土地の時価評価は、極めて難しい問題の一つであると言える。相続税法第22条によって、相続財産の評価は取得時の時価 (market value at the time of acquisition) によることが規定されているところである。しかし、その時価の解釈 (interpretation of market value) については、長い間の議論があるにも拘わらず、明確になっていない現状である。実務においては、財産評価基本通達による路線価方式や倍率方式も、時価に approach するための簡便な方法 (simple method) であると言われている。

特に路線価方式は、一般の国民にとっては理解し難い。例えば、奥行補正率や路線の影響加算率などが示されている。また、ほとんどの土地はいびつな形 (irregular shape) の不整形地であるため、不整形地の補正率も乗ずるなどその計算過程は複雑過ぎるものと言える。財産を継承した相続人 (heirs) は、相続税の申告納税に当たって、相続財産の評価を相続税法 (inheritance tax law) という法律ではなく『財産評価基本通達』に従って計算することを半ば強制されている。筆者はそのことに疑問を持っている。

筆者は、路線価方式や倍率方式よりも簡単に土地の評価をする別の方法があると考えている。本研究の結論は、納税者の視点から見て「相続財産である土地の評価は固定資産税評価額をもって行うことが望ましい」ということである。その主たる理由は次の二つである。第一に、固定資産税評価額 (property tax assessment amount) は、公示価格 (公示地価) の7割の水準に設定されているからである。土地の売却を前提としたとしても、現行の路線価方式は、相続税路線価を使用するため、公示価格の8割の水準であることから、この程度の減額は許容範囲 (acceptable range) であると考えられる。第二に、土地の所有者は、毎年、固定資産税の納税通知書 (tax notice) によって確認できるため、一般に国民が最も首肯しやすい金額であり、様々な補正を行った後の価額であり、複雑な計算を省略できる。この方法を採用することによって、納税者の税務申告が簡単なものになる。それと同時に課税の公平性も担保できると考えられる。

キーワード：相続税法第22条、財産評価基本通達、路線価方式、倍率方式

## 目 次

- |                    |                             |
|--------------------|-----------------------------|
| 1. はじめに            | 2.1 土地評価における5つの客観的基準        |
| 1.1 研究の対象          | 2.1.1 実際の市場で売買される「市場価格」     |
| 1.2 研究の目的          | 2.1.2 国土庁が定める「公示地価」         |
| 1.3 研究の前提          | 2.1.3 都道府県が定める「基準価格」        |
| 1.4 問題意識           | 2.1.4 国税庁が定める「相続税路線価」       |
| 2. 「土地」の評価基準に関する考察 | 2.1.5 市町村が定める「固定資産税評価額」     |
|                    | 2.2 小 括                     |
|                    | 3. 相続税法及び評価通達における財産評価に関する考察 |

\* 広島経済大学経済学部教授

- 3.1 相続税法第22条の「時価」の意義
- 3.2 『財産評価基本通達』の存在理由
- 3.3 『財産評価基本通達』における評価の原則
- 3.4 土地の価値を形成する三つの要因
- 3.5 小 括
- 4. 土地の評価方法としての路線価方式と倍率方式
  - 4.1 「路線価方式」による土地の評価
  - 4.2 「倍率方式」による土地の評価
  - 4.3 小 括
- 5. おわりに
  - 5.1 本研究の総括
  - 5.2 筆者の見解

## 1. はじめに

### 1.1 研究の対象

本研究の対象は、相続税法第22条で規定されている相続財産 (heritage property) の時価評価の諸問題である。特に相続財産の中に占める「土地」の割合は大きなものであり、その時価に接近することは極めて重要なことである。そこで、相続時における「土地」の評価に焦点をあて、利用可能な客観的評価基準としてどのようなものがあるのかを考察する。また、土地のもつ価値を形成する要因は何なのかを検討し、土地の有用性、稀少性 (費用性) 及び市場性についても論及する。そして、『財産評価基本通達』によって示されている「路線価方式」と「倍率方式」の内容について検討する。

### 1.2 研究の目的

本研究は、日本における相続税法の「財産評価」について、その妥当性を検討するものである。経済学では、市場に多数の売り手と多数の買い手が存在し、様々な売り手によって供給される財がほぼ同じであるという二つの条件を満たす「完全競争市場」において成立する価格が「時価」ということになっている。

因みに、米国では、時価すなわち「公正市場価値 (fair market value)」の算定を、「インカム・アプローチ (income approach)」、

「コスト・アプローチ (cost approach)」, 及び「マーケット・アプローチ (market approach)」の三つの方法による鑑定評価額とし、それぞれ評価額が異なる事となった要因を検討して、最も論理的な評価方法に重要な要因を加味して最終評価額を決定することとされている。これら三つの方法は、先に述べた収益方式、原価方式及び比較方式に対応するものである。日本においても同様なアプローチを採用しているが、米国では、これらのうち最も適切な評価方法を認める点に相違がある。日本では、公平性の観点 (point of view of fairness) から『財産評価基本通達』によって画一的な取り扱いをしている。しかし、土地の用途、現況は区々であり、市場性の欠如が著しい土地については、合理的な計算は極めて難しい。それだけでなく、納税者がその通達を読み、それを詳細に理解したうえで、相続税の申告書を作成することはほとんど不可能と言える。それゆえに、筆者は、納税者である相続人が簡単に相続財産を評価できるような別の方法を検討する必要があると考えている。

日本の相続税法においては、時価の定義は存在しない。そのため財産評価基本通達によって、時価とは「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値をいい、その価値額は、この通達の定めによって評価した価値による」と解釈している ([評価通達 1-(2)])。

本研究の対象とする「土地」について考えるならば、一般の商品・製品を想定した「不特定多数の当事者間 (among unspecified number of parties)」とか、「自由な取引が行われる場合 (when transactions by free will are conducted)」といった条件があてはまることは現実には在り得ない。

### 1.3 研究の前提

本研究の前提は、土地のもつ特性である。土

表1 「土地」固有の特性

① 固定性 (地理的位置の固定性)	土地の位置は、東経何度・北緯何度と決まっている
② 不動性 (非移動性)	土地の位置は、固定されており移動しない
③ 永続性 (非摩耗性)	土地の使用は、永久的で摩耗することがない
④ 稀少性 (不増加性)	地球上の土地の総量は、変わらないため高額である
⑤ 個別性 (非同質性, 非代替性)	全ての条件を等しくする土地は二つと存在しない
⑥ 地域性 (環境変化の可変性)	土地の利用方法は地域の周辺環境に影響を受ける
⑦ 多様性 (地目転換の可能性)	用途の転換や、複数の用途に充てることが可能
⑧ 伸縮性 (併合・分割の可能性)	土地の利用範囲は人為的に変化させることが可能
⑨ 収益性 (経済的価値の可変性)	第三者に貸し付けることで収益を得ることが可能
⑩ 個人性 (売買価格の可変性)	土地の売買価格は個人の特別な事情が反映される
⑪ 費用性 (所有コストの継続性)	土地を所有していれば、固定資産税の負担がある

\*黒沢泰, 2015, pp. 17-22を参考にして筆者作成

地は「動かない (不動性: immobility)」、[増えない (不増加性: increased not nature)』という二つの基本的な特性があることは一般的に認識されている。もう少し詳細に検討すると、表1に示すように、土地はその他にもいくつかの特徴を有している。

本研究において特に重要な特性は、土地の売買価格の決定に影響を与えるものであり、次のとおり三つに整理することができる。

第一に「②土地は移動することができないという不動性があること」から、「⑤土地には個別性があり、買う側はその土地のもつ様々な条件を勘案した上で購入を決定すること」である。第二に「③土地は稀少性があり、新たに生産(造成)することは少なく、すでにそこにある限られた土地が売買されること」である。また、土地の価額は高額であり、売買取引の数も限定的である。第三に「⑩土地の売買価格の決定には個人性があり、多くの場合、不動産売買の素人である売り手側の固有の事情(資金調達が必要など)が色濃く反映されるとともに、土地の価値は買い手が判断すること」である。土地の永続性や収益性を前提に考えるならば、「⑪固定資産税という保有コストがかかる」けれど

も、所有している土地を手放すには、特別な事情があると考えられる。

本研究では、「土地は動かない」・「土地は増えない」という特性と、「土地の価値は買い手側が判断する」という三つを前提として論述することとする。

#### 1.4 問題意識

筆者が最も重視すべきだと考えているのは「土地の価額は高額であるため、頻繁に売買されないこと」、「全く同じ条件の土地は存在しないこと」、「売り手も買い手も基本的に個人であり、どちらも限られた者であること」の三つである。完全競争市場 (fully competitive market) を前提とした時価の解釈は、理論的には妥当性を有していても、現実的にはあてはまらないということである。つまり、「同じ条件の土地はないため、不特定多数の当事者も存在しないし、自由な取引もない」ということである。それゆえに、客観的な交換価値としての「適正な時価 (proper market price)」を求めることは困難なことであると認識している。

相続によって「土地」を取得した相続人 (heir) にとって、「土地を時価で評価する必要

はあるのだろうか？」という疑問がある。確かに相続によって土地を継承 (inheritance) したということは、新たな経済価値 (economic value) が流入した訳であるので、所得であることは間違いない。それゆえに、所得税 (income tax) が課税されてもよい訳であるが、そこに所得税が課税されることなく、相続税という全く別の租税が課税される租税制度となっている。本研究で詳しく論述するが、国税庁によって公示地価に基づく相続税路線価が設定されており、その路線価に様々な調整率等を利用して土地の時価を算出する「路線価方式」によることになっている。

この路線価方式は、財産評価基本通達によって詳細な解釈がなされているが、土地の時価に簡便にアプローチする一つの方法でしかないことも事実である。そこで、不動産鑑定士などの専門家に土地を鑑定してもらおう方法が望ましいということになる。しかし、どのような不動産鑑定理論 (real estate appraisal theory) によって評価するにしても、相続した土地について売却を前提とした時価評価を行うこと自体に本質的な疑問が残る。「土地の価値は、その土地を利用しようとしている買い手側が判断する」ことであり、そもそも相続人は土地を売らない訳であるので、買い手は存在しない。

財産評価基本通達によって、路線価が定められていない地区において適用される方式として固定資産税評価額を基にして倍率を乗じて評価する「倍率方式」がある。相続税の申告の段階で、「倍率表」によって倍率を知った相続人の多くは、に違和感を覚え、驚くに違いない。なぜならば、「倍率表」には、例えば「28倍」とか「15倍」、「9倍」といった数字が示されており、その倍率の根拠が不明である。それだけでなく、そこまでして時価評価に拘泥して相続財産の評価をする必要はないと思うからである。「田」や「畑」、「山林」、「原野」について、固

定資産税の評価額が低く設定されているのは、政策的な意図など相応の理由がある筈である。

## 2. 「土地」の評価基準 (evaluation criteria) に関する考察

相続税の税額計算の基礎になるのは、相続財産の価値である。この相続財産の価値をどのように貨幣的に評価するのかという問題がある。相続税において最も重要でありかつ困難な問題の一つは財産の価値の評価であると言われている (清水敬次, 2008, p. 171)。相続税法第22条で、この財産の価値 (価値) は「取得の時ににおける時価」によると規定している。「取得の時 (time of acquisition)」とは、被相続人の死亡の日のことである。「時価」というのは、自由な取引において通常成立すると認められる「客観的な交換価値 (objective exchange value)」のことである。(使用価値や主観的な価値のことではないという意味である) この時価についての解釈が通説になっており、判例でもそのことが示されている。しかし、相続財産は無償で取得するものであるうえに、土地・建物などの生活に必要な相続財産は、売却することは考えていないことが殆どである。また、近隣で類似の土地について現実の売買実例がない場合には、客観的な交換価値としての時価そのものを確認することは難しく、相続財産を評価することは、納税者にとっては簡単なことではない。

近隣において過去に土地の売買実例 (buying and selling example) があったとしても、様々な特殊な人間関係 (親族や友人) などの諸事情が売買価格に反映されていることも十分に考えられるため、客観的な交換価値と言えるかどうかは一概に言えない。日常生活においては、一つのモノの値段に複数の価格が付けられることは広く知られているところであるが、相続した土地の評価 (価格) を個々の納税者の判断 (tax-

payer's judgment) に委ねることにすれば、納税者によって相続した財産の価格が区々になるという結果になり、課税上の取り扱いが不公平なものになる。不公平な課税 (unfair taxation) になるような事態は決して看過できることではない。本研究では、相続財産としての土地の評価について焦点を絞って考察する。土地の評価問題を考察する理由は、「土地」が、いわゆる「一物多価 (monovalent multivalent)」という複雑さを有しているからである。

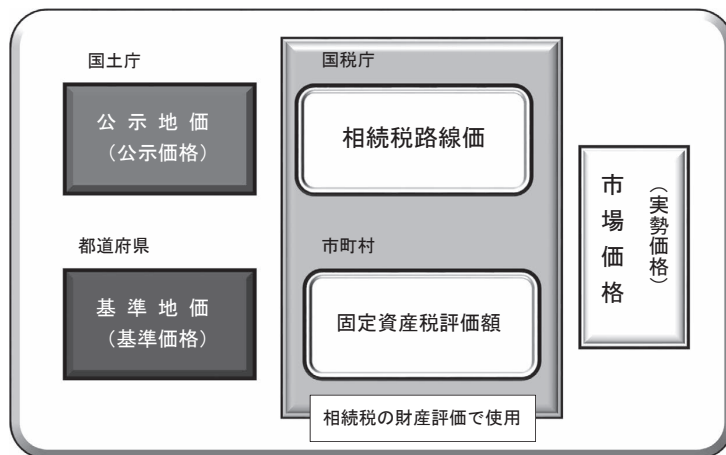
## 2.1 土地評価における5つの客観的基準

「土地」の価値は、どのような客観的な基準

(objective standard) で評価するのかを検討しておきたい。現在、土地の価値を測る基準には、次の図1に示す5種類が存在している (田中久夫, 2013, p. 5)。

### 2.1.1 実際の市場で売買される「市場価格 (market price)」

「市場価格」は実勢価格とも呼ばれており、実際の市場で売買されている価格のことである。土地以外でも市場で売買される商品について実勢価格 (actual price) というものが存在する。例えばスーパーなどで売られている生鮮食品などは、同じ種類の品であっても季節や生産地等によって全く異なる値段が付いている。各小売



\*筆者作成

図1 「土地評価」の5つの基準

表2 「土地」の評価で利用可能な5つの基準

(1) 市場価格 (実勢価格)	⇒ いわゆる売買取引における時価
(2) 公示地価 (公示価格)	⇒ 国土庁, [基準日: 1月1日], 地価公示標準地の正常価格
(3) 基準地価 (基準価格)	⇒ 都道府県, [基準日: 7月1日], 標準地および都市計画区域内の宅地等の価格
(4) 路線価 * 公示価格の80%程度	⇒ 国税庁, [基準日: 1月1日], 路線ごとにそれに面する宅地の相続税等を計算する場合の標準価額
(5) 固定資産税評価額 * 公示価格の70%程度	⇒ 市町村, [基準日: 1月1日], 固定資産課税台帳に登録されている価格, 同税および都市計画税の課税標準の基礎価額

\*田中久雄, 2013, p. 5を基に筆者作成



店で値段は振幅 (amplitude) するけれども、全体ではある程度の相場 (market price) が形成されている。消費者は自分が考える相場よりも高ければ購入を見送り、安ければ購入する。つまり、定価売りではない商品では勿論のこと、定価がある商品であっても、小売店の安売り等で価格は変化するため、日々変動する実勢価格が日常的に存在している。私たちは実勢価格によって高いか安いかに判断しながら、商品購入の決定基準にしている訳である。土地の価格も同じように、近い地域で類似条件 (similar conditions) の取引事例を集めてみると、安い取引も高い取引も混在しているが、坪単価は総じて似たような価格であり、それが実勢価格ということになる。

土地の実勢価格は、次の表3に示すような二つの特徴がある。第一に土地の場合には「異なる土地について異なる価格 (different prices for different land)」が付いているので、判断が難しいという特徴がある。簡単に言えば、全く同じ条件の土地は存在しないということである。そうであるならば、実勢価格は、単に異なる土地の価格を寄せ集めた結果でしかないということになる。第二に、実勢価格に応じた価格で取引がされるかといえば、「売買が成立する価格は、当事者の自由な交渉で変動する (the price at which trading is realized will fluctuate due to the free negotiation of the parties)」ため、実勢価格に近いとは限らないことも特徴である。例えば、隣地において過去に坪単価20万円で売

買取りが成立したという事実があったとしても、自分の所有する土地が同じ価格で交渉が成立する訳ではない。このように、土地の実勢価格は平均的な過去の価格であって、将来の取引で成立しそうな価格のことではないため、他の商品と土地を同じように考えることはできない<sup>1)</sup>。

### 2.1.2 国土庁が定める「公示地価」

公示地価における「正常価格」とは、土地について自由な取引が行われた場合、通常成立すると認められる価格をいい、一般の土地の取引価格に対して指標となるべきものと解されている。そのため、公示価格は市場価格を間接的に決定する要因とされる (公示とは、文字どおり地価を広く公に発表する行為のことである)。

「公示地価 (公示価格)」とは、国土交通省 (MLIT: Ministry of Land, Infrastructure and Transport) が全国に定めた地点 (これを標準地という) を対象に、毎年1月1日時点の価格を公示したものである。土地の取引価格は公示価格に拘束されるものではないが、実務において極めて重要な指標となっている。公示価格は、標準地を1m<sup>2</sup>あたりの価格 (千円単位) で表し、その性質は、特別な事情がない場合の適正な取引価格 (と見込まれる価格) である。したがって、水準となる価格 (price to be a level) ではあっても、最高値や最安値を示す価格でないことに注意する必要がある。

ところで、標準地 (standard place) はどのように決められるのであろうか。標準地の選定 (selection) は、国土交通省の土地鑑定委員会

表3 「土地」の市場価格 (market price) の特徴

- |   |  |
|---|--|
| ① | 全く同じ条件の土地は存在しないため、平均的な価格による判断は難しい。<br>⇒ 近隣の類似条件の土地の取引事例があっても参考程度の価格でしかない。<br>⇒ 土地売買が稀で、近隣における類似の取引が存在しないことも多くある。 |
| ② | 土地の価格は当事者の交渉次第で変動するため、適正な価格とは限らない。<br>⇒ 売買当事者の思惑や経済的な状況によって取引価格が決定される。<br>⇒ 将来も同じような価格で取引が成立するという保障はない。          |

\*筆者作成

によって行われることになっている。その基準は、例えば住宅地や商業地のように、同じ用途で使われる一団の土地から、利用状況 (usage situation) や環境 (environment)、地積 (acreage) や形状 (shape) を考慮して、標準的だと考えられる土地が選定される。標準地の地価は、周辺の類似する土地の水準となり、代表する性質があるため、極端な性質を持った土地は、標準地から除外されている。なぜならば、極端に小さい土地や、極端に不整形な土地を標準地に選定すると、周辺の土地を評価する際に参考にできないからである<sup>2)</sup>。

「公示価格」はどのように決定されているのだろうか。公示地価を判定するのは、標準地と同じく土地鑑定委員会であり、その過程においては2人以上の不動産鑑定士 (real estate appraiser) が介在する。(ただし、法律上は2人以上であるが、実際には2人で行われている。)

2人の不動産鑑定士が鑑定評価を行い、その結果を土地鑑定委員会が審査・調整して、最終的な正常価格 (normal price) として公示される仕組みになっている。ここで、重要なことは「正常価格」という概念である。不動産鑑定士の鑑定評価も正常価格を求めるために行われるが、一般にはあまり馴染みのない言葉である。正常価格というのは、客観的に妥当な価格 (objectively reasonable price) という意味である<sup>3)</sup>。

土地の公示価格は、その価格が多方面の指標となっているため、土地の正常価格を表示する必要がある。そのため、2人の不動産鑑定士から得られた鑑定評価 (appraisal value) を、さらに土地鑑定委員会で精査 (careful examination) することで正常価格を求めるという仕組みになっている。

公示価格は、誰が利用しているのであろうか。一般に公表されている地価であるので、個人・法人問わず、誰でも利用することができる。公示地価を使って何かの水準とすることにも制限はなく、むしろ、公示地価は基準・規準とされる想定で公表されているものである。

例えば、次の表4に示したようなケースで利用できる。

この表に示した例のように、客観的な指標 (objective indicator) として公示価格の利用価値は高いものである。もしも公示価格がなければ、交渉の際に拠り所 (cornerstone) がないため実際の土地の価値よりも不当に高い又は安い土地の取引を誘発 (induction) する恐れがある。

### 2.1.3 都道府県が定める「基準価格」

「基準価格」は、公示価格と評価時点が異なるが、市場価格に対し実質的には同じ効果を持っている。基準地価の調査は1975 (昭和50) 年以降、毎年実施されており、価格の性質や目的、評価方法などは公示地価とほぼ同様と考えてよい。公示地価と異なるのは評価時点 (基準

表4 公示地価を利用するケース

① 《個人》	所有する土地の価格を把握したいときに、公示価格を目安とする。
② 《不動産会社》	顧客の所有地の価格を尋ねられて、公示価格に周辺の環境と取引事例など加味して (場所と時点の修正をして)、金額を提示する。
③ 《一般企業》	自ら保有する資産の価値を大まかに把握するため、公示価格を使って自社所有の土地を評価する。
④ 《国・自治体》	公共事業に用地取得 (土地収用) を必要とすれば、地権者に対して公示価格を基 (根拠) に土地の買い取り価格を打診する。

\*筆者作成

日)が7月1日(公示地価は1月1日)である点である。基準地価は毎年9月20日頃に公表されている。また、根拠となる法律は、国土利用計画法施行令(昭和49年政令第387号)(公示地価は「地価公示法」)であり、調査主体が都道府県(公示地価は国)であることなどが公示地価と異なる。さらに、公示地価が都市計画区域内を主な対象とするのに対して、基準地価は都市計画区域外の住宅地(residential areas)、商業地(commercial areas)、工業地(industrial areas)、宅地ではない林地(forestland)なども含んでいる。そのため、平均的な地価動向(land price trends)にも違いが生じることに注意しなければならない。

調査の対象となる基準地の多くは公示地価と異なっているが、一部は公示地価の標準地と重複しているため、半年ごとの地価動向を確認することができる場合もある。また、調査対象地点のことを公示地価では「標準地(standard place)」といい、基準地価では「基準地(reference place)」というところにも違いがある。因みに2016年の基準地数は、宅地(住宅地、商業地、工業地)が21,168地点、林地が507地点、合計21,675地点である。調査対象範囲は公示地価より広いものの、地点数は公示地価よりも少なくなっている。

なお、公示地価では評価にあたる不動産鑑定士が1地点につき「2人以上」となっているのに対して、基準地価の規定では「1人以上」となっている。

#### 2.1.4 国税庁が定める「相続税路線価」

この「路線価」は、相続税路線価とも呼ばれるものであり、1992(平成4)年以降、公示価格の80%の水準を目指している。路線価は一定の距離をもった「路線(route)」に対して価格が決められている。つまり、その路線に面する宅地の価値(単価)はすべて同じという考え方で(仮定して)、個々の敷地における価格はそ

の形状や間口の広さ・奥行などに応じて各種の補正率を乗じて計算する。ただし、大都市部の幅の広い路線などでは、上り車線側と下り車線側、あるいは道路の途中から別々の異なる価格が付けられる場合もある。都市部の市街地では、ほぼすべての路線(公道)に対して価格が付けられるため、その基礎となる調査地点(標準地)の数は、約32万5千(2017年の場合)にのぼる。それは、公示地価や基準地価における調査地点の10倍を上回る数のため、評価時点は毎年1月1日であり、これが公表されるのは7月1日となっている。

#### 2.1.5 市町村が定める「固定資産税評価額」

固定資産税評価額とは、市町村が固定資産税(property tax)を賦課するための基準となる評価額である。固定資産税は、市町村が毎年1月1日(賦課期日)現在の土地、家屋等(固定資産)の所有者に対し、その固定資産税評価額をもとに課税する税金のことである。土地基本法第16条により、国は適正な地価形成(proper land value formation)及び課税の適正化に資するため、土地の正常な価格を公示するとともに、公的土地評価について相互の均衡と適正化を図られるよう努めることと規定されたため、土地の固定資産税評価額は公示価格の70%を基準に決定されることとなった。

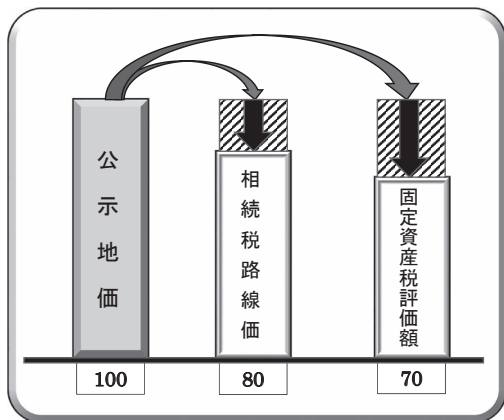
相続税「路線価(route price)」とは別に、固定資産税「路線価」というものがある。これは固定資産税の課税の際の基準となる土地の評価のために示されたものである。市街地的な道路に面している宅地の1平方メートルあたりの土地評価のことを「路線価」と言うが、固定資産税路線価はこの中でも固定資産税や都市計画法(city planning tax)、不動産譲渡税(real estate transfer tax)などの課税の基準になる路線価である。

固定資産税路線価によって土地の価値を計算する場合には、基本的に「固定資産税路線価」



にその土地の面積（平方メートル）を乗じて算出する。固定資産税路線価は各市町村長が決定している（東京都の区の場合には東京都知事が決定する）。また、固定資産税路線価は、3年に1度改訂されている。その年の1月1日の時点における価格評価を基準にして決定され、決定後すみやかに発表されることになっている。

固定資産税の価格に重大な影響を与える土地価格として、土地の「公示価格」がある。すでに考察したとおり、この公示地価の「7割程度」の金額が固定資産税路線価の価格になっている。同じ「路線価」であっても相続税路線価は公示地価の「8割程度」の金額になるので、相続税路線価は固定資産税路線価よりも高い金額になる。



\*筆者作成

図2 公示地価と相続税路線価及び固定資産税評価額の関係

なぜ、固定資産税路線価が必要な理由を考察しておく。固定資産税路線価のような土地の評価は、どうしても必要になるのでしょうか。我々が日常生活を送っているときに、土地の評価が問題になるのは、土地の売買の時と固定資産税の課税（納税）の時である。個人の場合、土地を売買しようとする人にとっては、購入しようとしている土地が、相場よりも高いのか安いのかを知る必要がある。その際に、一つの目安になるのが固定資産税路線価である<sup>4)</sup>。

固定資産税路線価では各道路の価格を基準にしているため、その評価は誰がいつ調べても同じになる。税金を課税する場合には、その土地の評価方法は簡単でわかりやすいことが必要である。そこで、固定資産税の課税基準として、固定資産税路線価が利用されている。固定資産税路線価は、路線（道路）に価格（例：1m<sup>2</sup>=15,000円）をつけて、その道路に面している土地の面積を乗ずるだけで計算することができるようにしている<sup>5)</sup>。

土地の固定資産税評価額は、複数の土地が一体（whole unity）で利用されている土地であっても、登記（registration）されている1筆（不動産の単位で、一般的には土地の登記数に基づいて使用される）毎に総額が記載されている。また、固定資産税評価額は、角地や、間口に比べて奥行が長すぎる等の個々の不動産の特徴が反映された価格となっている。具体的な個別の土地の固定資産税評価額は、原則として所有者本人しか開示（disclosure）されないことになっている。ただし、ある地域の固定資産税評価額の一般的な単価を把握したい場合には、固定資産税評価額の「路線価」を確認することができる。「路線価」というと通常は相続税路線価であるが、固定資産税評価額にも「路線価」があり、市町村によって開示されている。

## 2.2 小括

土地価格のモノサシは、それぞれが独自の目的に応じて制定され、運用されてきた経緯を有する。そのため、一つの土地について、国（①国土庁、②国税庁）や③都道府県、④市町村による評価額と⑤市場価格（実勢価格）とを合わせて5つの価額が存在している状況を「一物五価」と表現されている。この一物五価の現状は、一般の国民にとっては、理解を超えている状況にあると言えよう。

これに対しては、次の二つの指摘がある。第

一に、同一の土地について異なった水準の公的評価が行われるのは、混乱を招き、評価制度 (evaluation system) に対する国民の信頼を損なうこと。第二に、行政の簡素化 (simplification of administrative) という観点からは、複数の評価制度を統合 (integration) すべきであること、である。

以上のことから、評価の一元化 (unification of evaluation) を図るべきであるとの指摘がされてきた。そのため、土地基本法16条は、「国は、適正な地価の形成及び課税の適正化に資するために、土地の正常な価格を公示するとともに、公的土地評価 (public land prices evaluation) について相互の均衡と適正化が図られるように務めるものとする」と規定している。同条の後段については、「地価公示制度を中心として、公的土地評価制度の整備を図り」、「地価公示と他の評価との均衡化 (balancing)、適正化 (optimization) を確保すべきことを定めたもの」であると解される<sup>6)</sup>。

理論的に考えるならば、5つの土地価格の上昇あるいは下落は、同時期にそして同程度の価格差を維持しながら推移することが想定される。しかしながら、過去を振り返ると、そのような価格連動 (linkage of price) は困難であったことが分かる。その連動の歪み (interlocking distortion) が顕著に現れたのが、いわゆるバブル経済期 (bubble economic period) である。当時、土地の市場価格は天井知らずの急騰 (sky-rocketing surge) を記録した。それに反して、相続時の土地評価計算の基礎となる「路線価」は、当然ながらその急騰を瞬時に反映させることはできない。そこに、土地について市場価格と路線価の差異が生じた訳である。その現象に着目して、土地に対する相続税の節税対策の一つとして、次のような方法が考案された。

まず、金融機関から借入れをする。その借入れた資金で新たに土地を取得する。取得す

る土地は、市場価格と路線価の乖離が大きいほうが望まれる。その土地は、相続発生時において市場価格から大きく乖離した低い路線価にて評価する。そうして生まれた低評価の土地と借入金とのマイナスの価格差部分をその他の相続財産の歪少化に役立てる。この方法は、1988 (昭和63) 年の税制改正において、いわゆる「3年縛りの特例」(旧措法69条の4) が創設されるまで相続税の節税対策として有効であったのも事実である<sup>7)</sup>。

### 3. 相続税法及び評価通達における財産評価に関する考察

#### 3.1 相続税法第22条の「時価 (fair value)」の意義

相続税や贈与税においては、「財産の価値をいくらと評価するのか?」ということが重要な問題となる。ところが、相続や贈与の場合は、無償 (free of charge) による財産の取得であるため売買などによる移転と異なり、そもそも実現した価額 (取引価額) というものが存在しない。それゆえに、相続税や贈与税を計算するためには、その前提として財産の価値を見積もる (estimate the value of property) という作業が必要になる。これを財産評価 (evaluation of property) と呼んでいるが、どのように金額を確定することになるのだろうか。相続税法第22条によって、相続税や贈与税の課税上の財産の価額は、その財産を取得した時の「時価」によるのが原則である、と定められている。

---

#### 第3章 財産の評価 相続税法第22条

この章で特別の定めのあるものを除くほか、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。

---

\* 日本税理士会連合会編, 2017, p. 16より引用 (下線・傍点は筆者)

「時価 (fair value)」という用語は、一定の時における価額という意味であり、概念的には理解できる。しかし、実際の問題になると様々な時価があって非常に難しい。例えば、ある土地の時価を求めるといふ場合を考えてみれば分かり易い。まず、考えられるのが「その土地を売却できる価額を時価とする (market price sold)」ことがある。他方、「その土地を購入することができる価額を時価とする (purchase price)」ということもできる。土地を売却する際の時価と購入する際の時価が同じであるとは限らない。なぜならば、売却を急いでいる場合に、買い手が一人しかいなければ (交渉次第であるが)、一般的に土地の価額は低くなる。逆にどうしても手に入れたい土地があって、買い手が複数存在する場合には競争になるため、土地の価額は高くなる。そうであるがゆえに、売却時価と購入時価という二つの時価のどちらでもよいという訳にはいかない。相続税や贈与税の課税上の価額はどのように決めるのであろうか。

これは、国税局ごとに「土地評価審議会」を設置して調査審議することになっている。この土地評価審議会は、相続税法第26条の2の規定に基づき、土地の評価に関する事項で国税局長 (regional taxation bureau length) が意見を求めたものについて調査審議するために設置されているものであり、その委員は、関係行政機関の職員、地方公共団体の職員及び土地の評価について学識経験を有する者等の20人以内で組織することとされている<sup>8)</sup>。

### 3.2 『財産評価基本通達』の存在理由

税務通達そのものは租税法の法源 (source of law) ではないと言ふべきものであり、これが通説となっている<sup>9)</sup> その証拠に、国税不服審判所長 (director of national tax tribunal) は、国税に関する審査請求事件において、一定の手続きを踏んで、国税庁長官が発した通達に示され

た法令の解釈と異なる解釈により裁決 (ruling) することができる。

「なぜ、評価通達が必要なのか？」という疑問が生じる。金子宏によると、次の表5に示す3つがその存在理由であるという。

表5 『財産評価基本通達』の存在理由

- |                   |
|-------------------|
| 1. 納税者間の公平の維持     |
| 2. 納税者及び税務行政双方の便宜 |
| 3. 徴税費の節減         |

\* 金子宏 (2015) p. 619より筆者作成

金子宏によれば、この『評価通達』の基本的内容は、長期間にわたって継続的・一般的に適用されることで、それに対する国民一般の法的確信 (legal belief) という結果をもたらし、現在では「行政先例法 (administrative precedent law)」になっていると解されているという (金子宏, 2015, p. 622)。この考え方によれば、財産評価に関する通達の内容が反復・継続的に適用されることによって、行政先例法 (administrative precedent law) となるという解釈である。

仮にこの解釈を妥当とするにしても、行政庁に財産評価の自由裁量 (discretionary discretion) という大きな権限を与えたということではない。それは税務行政の公平性を維持するための行政庁内部の通達が継続的に適用 (continuously apply) されているに過ぎないと言ふべきではないだろう。

筆者は、納税者間の公平を維持する必要性があるとするならば、通達ではなく法律で個別の財産の評価方法を定めるべきであると考えている。すべての財産評価の方法を網羅できないとしても、少なくとも財産評価の基本方針と土地や株式などの評価方法については、相続税法で規定する「法定評価 (statutory evaluation)」とすべきものであろう。なぜならば、法定評価

がされていない現状では、財産の評価はすべて課税する側の一方的な解釈と適用に委ねられることになるため、納税者の相続税法の正当な解釈と申告・納税という主張を否認 (denial) する結果になり、納税者の権利 (taxpayer's rights) を守ることができなくなる恐れがあるからである。

この『評価通達』は、あくまでも課税当局側の一応の解釈 (a temporary interpretation) に過ぎないものである。その証拠に、評価通達による評価方法が著しく不相当と認められる場合には、国税庁長官の指示を受けて、『評価通達』によらない評価を行うことができるものとして [評価通達 6]。換言すれば、土地の時価として、「路線価方式」や「倍率方式」が絶対的な方法 (absolute way) として解釈されているものではなく、時価にアプローチする一つの手段でしかないということである。通達レベルまで降りても全ての事象をカバーすることはできないというのが実態である。因みに、この取扱基準である『評価通達』は、相続税だけでなく贈与税についてもこの基準で評価することになっている (橋本次次, 2016, p. 1023)。

実際の土地の相続税評価額は、その土地或いは周辺の土地の「公示価額」の80%相当額になっている。なぜ80%相当額となっているので

あろうか。その背景には、土地の価額には相当の幅があるという現実がある。バブル崩壊とともに、地価の急激な値下がりが始まり、1年の間に年率2桁の地価変動 (急落) となることも珍しくなかったため、その地価変動に耐え得るように公示価格水準の80%とされている訳である。

### 3.3 『財産評価基本通達』における評価の原則

財産評価基本通達において、次の表6のように解釈されている。

「時価」は課税の公平性と客観性という観点からすれば、一つでなければならない。この『財産評価基本通達』(以下、本研究においては『評価通達』と略記する) で示された表の下線部分の前段は法律の解釈としての時価は、一般には市場価額 (fair market value) と呼ばれているものであると解釈して、それを示しているものと考えられる。そして「その価額は、この通達の定めによって評価した価額による」という後段は現場の職員に対しての執行通達として指示 (職務命令) を出しているものである。

しかし、この時価の意義に関する解釈だけでは、すべての財産の評価を行うことはできないことは明らかである。そこで、財産の種類に応じた具体的な「評価基準 (evaluation criteria)」が必要になってくる。現行の相続税法で評価方

表6 財産評価基本通達における評価の原則

1 財産の評価については、次による。
(1) 評価単位 財産の価額は、この通達に定める評価単位ごとに評価する。[評価通達 1-(1)]
(2) 時価の意義 財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期 (相続、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しく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又は地価税法第2条《定義》第4号に規定する課税時期をいう。以下同じ。) において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。[評価通達 1-(2)]
(3) 財産の評価 財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する。[評価通達 1-(3)]

\* 『税務六法通達編』 p. 2046より引用 (下線は筆者)



法を定めているもの（statutory evaluation）は、地上権（superficies）や生命保険契約に関する権利など、ごく限られた財産となっている。それゆえに、相続税法第22条の規定に戻って、その財産の「時価」の解釈によらざるを得ない。しかし、個々の財産の評価について何らの基準を設けないのでは、納税者と課税当局の個別の解釈に委ねることになってしまい、実務上混乱（practical confusion）が生じる。要するに、申告納税の円滑な遂行に支障を来たす恐れがあるということである。そこで、土地、家屋、株式等の一般的な財産については、そのほとんどを国税庁の取扱基準である『評価通達』で画一的な評価方法（uniform evaluation method）を定めている。

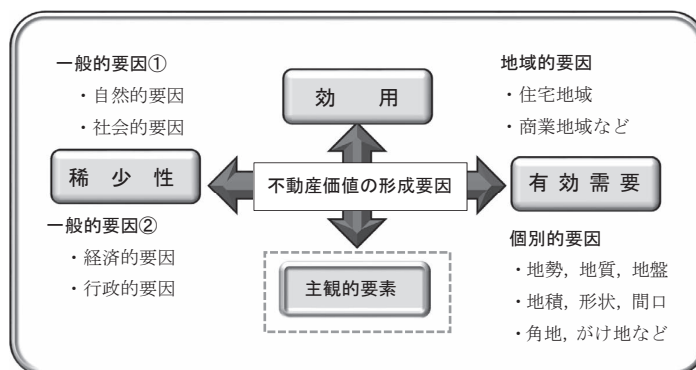
### 3.4 土地の価値を形成する三つの要因

土地の価値を形成する要因には、どのようなものが考えられるであろうか。一般に財の経済価値を判定する場合、主観的な価値（subjective value）を排除して、価値を三つの観点から検討する必要がある。すなわち、①収益性（profitability）、②費用性（cost）及び③市場性（marketability）の三つの観点である。因みに、これは経済学における生産（production）・分配（distribution）・消費（consumption）の三面等

価の原理に由来する。以下、この三つの観点から土地の経済価値の本質について考察する。

まず、第一の「収益性」とは、土地の効用（utility）ということであり、土地を利用することによって「得られる快適性・機能性がどの程度あるのか？」という使用価値が時価に影響を与えるということである。第二に「費用性」とは、土地には稀少性があるために開発費用（development costs）や整地費用（soil preparation costs）が投じられている訳であり、利用可能な状態（available state）にするまでに「どれだけの費用がかかったのか？」というコスト面から土地の時価を検討することも可能である。第三に「市場性」とは、土地が「市場でいくらの価格で取引されているのか？」という過去の売買取引（past sales transactions）の実例によって時価を検討するということができる。これは、供給と有効需要の存在を前提としたものである。

まず、①土地の快適性・機能性という分配（distribution）の側面から見て、収益性（profitability）によって評価する「収益方式（revenue method）」が考えられる。②土地の造成・整地という生産（production）の側面が見る費用性（costly）からは「原価方式（cost method）」を導くことができる。そして、③土地の売買とい



\*筆者作成

図3 不動産（土地）の価値を形成する要因

う消費 (consumption) の側面から見る市場性 (marketability) からは、売買事例の「比較方式 (comparison method)」が成り立つ (津村孝, 2015, p. 68)。

不動産 (土地) の価格形成要因と時価へのアプローチについて、3つの方式との関連を整理すると、次の表7のようになる。

表7について解説しておく。まず、①の「収益方式」は、土地の効用 (役に立つ機能) から導かれるものであり、インカム (収益) という分配の視点から時価にアプローチする考え方である。その土地が将来生み出すであろうと期待される純収益の現在価値がいくらなのかを求める必要があり、収益還元法 (method of profit reduction) という方法が考えられている。この方法は、端的に言えば「その収益を確保するための元本価格はいくらになるのか?」を、理論的に導かれた計算式を用いて求める方法である。これは、土地を他人に貸し付けて収益 (地代収入) を得るという前提である。ただし、自分が使用している土地の場合であっても、賃貸 (lease) を想定することによって適用できる。つまり、その土地を他人に貸し付けた場合に、どれだけの地代収入があるのかを試算するということである。

次に②の「原価方式」は、土地の稀少性 (rarity) から導かれるものであり、生産コスト (原価) の視点から時価にアプローチする考え方である。この方式では、どれだけの費用がかけられた土地であるのかを検討する必要がある。簡単に言えば「その土地 (山や丘など) を自分で宅地に造成 (construction of residential land)

したらいくらかかるのか?」を試算する方法 (how to estimate) のことである。新たに造成・整地するためには、どれだけのコストがかかるのかという調達原価を求める「再調達原価法 (reproduction cost method)」がある。この方法では、計算の根拠となる客観的資料 (objective material) が必要であるため、実証可能性を考慮するならば、最近の造成地 (construction land) や埋立地 (reclaimed land) の場合に適用し易いものと言えよう。そのことから、現実の適用範囲は限定的なものになる。

最後に③の「比較方式」は、土地の有効需要 (effective demand) から導かれるものであり、マーケット (市場) における消費の視点から時価を客観的な交換価値と解釈してアプローチする考え方である。比較方式には「取引事例比較法 (transaction case comparison method)」があるが、これは一言で言えば「同じような土地を他ではいくらで売られていたのか?」を基に比較する方法であり、適用範囲は広いものである。ただし、比較するためには、まず過去の多数の売買取引事例を収集し、その中から (特異な事例を排除して) 客観的に適切と判断できる事例を選択する必要がある。そして、その選択した事例を基に事情補正 (circumstance correction) と時点修正 (time correction) を行った後で、地域要因 (regional factors) の比較及び個別要因 (individual factors) の比較を行ったうえで、対象となる土地の時価を試算するという手法である。この方法は、近隣地域又は類似地域等において土地の売買取引が行われている場合には、適切な補正・修正を行うことに

表7 不動産 (土地) の価格形成要因と時価へのアプローチ

効用	⇒	土地の収益性	⇒	快適性・機能性	⇒	①「収益方式」…収益還元法
稀少性	⇒	土地の費用性	⇒	造成・整地費用	⇒	②「原価方式」…再調達原価法
有効需要	⇒	土地の市場性	⇒	過去の売買事例	⇒	③「比較方式」…取引事例比較法

\*津村孝 (2015) 『詳解不動産鑑定評価の教科書』 p. 68を参考にして筆者作成

表8 「比較方式」・「収益方式」及び「原価方式」の適用と留意事項

- |   |   |
|---|---|
| ① | <p>売買取引実例があって「比較方式」が適用できるならば、この方法が最も客観的で有効である。</p> <p>○留意事項⇒ 売買実例を選択した後で、事情補正と時点修正が必要である。</p>                                       |
| ② | <p>売買取引実例がなく「比較方式」が適用できない土地の場合、土地を貸し付けることを想定した「収益方式」を選択することになる。</p> <p>○留意事項⇒ 評価対象の土地を収益物件として捉えることについては、現実との乖離が生じる恐れがある。</p>        |
| ③ | <p>「原価方式」は、新たに土地を造成・整地すると仮定した場合にかかる原価を計算する方法であり、比較方式や収益方式を採用し難い土地の場合に選択することになる。</p> <p>○留意事項⇒ 実証可能性の観点からは、適用できる物件はかなり限定的なものになる。</p> |

\*筆者作成

よって利用可能であると言える。

以上、三つの方式を考察した結果、次の表8に示したことを導くことができる<sup>10)</sup>。

### 3.5 小括

筆者は、この「評価通達による財産評価」の存在と内容について、かねてから疑問を抱いている。その理由は、相続税や贈与税の根幹(fundamental)とも言うべき「財産の評価基準」を通達で委ねるべきではないと考えているからである。勿論、筆者も税務行政の公平性(fairness of tax administration)と円滑な税務執行(smooth tax enforcement)という通達の存在意義やその機能を認めているところである。その意味では『評価通達』は、納税者の便宜を図る(aim for convenience)という側面は否定しない。しかし、通達はしばしば改正が行われるため、納税者はその都度フォローしなければならないという問題がある。そもそも、「通達」は納税者に対する拘束力(binding force)はない。それは、課税庁の内部の指示・命令(internal instructions)に過ぎないものであり、税務署の職員を拘束(constraining)するという性格のものである。つまり、納税者は通達を読みこなして、申告・納税する必要はないということである。換言すれば、納税者は、『評価通達』を一つの目安にするにしても)独自の解釈(見解)によって相続財産を評価して申告すること

は可能だということである。これは北野弘久の主張する「納税者基本権(taxpayer's basic rights)」の一つである。そのため、実務においては、課税当局と納税者・税理士との間で見解の相違(differences in opinion)が発生することが多いことも事実である<sup>11)</sup>。

筆者は相続税法で評価方法を定める「法定評価」に変更すべきであるという見解を支持する。その理由は、そもそも租税制度は、公平(fairness)・中立(neutrality)・簡素(simplicity)という3原則(規範)があり、その大前提として「明確の原則(principles to clarify)」というものがあると考えているからである。この明確の原則は、上記の3原則を守るために必要となる基礎的な大前提であると言える。明確でないとなれば、国民は3原則が守られているかどうかを判断することはできない。「相続した財産がなぜその評価額になるのか?」という相続税法の根幹である財産評価は、国会(衆参両議院)で審議した後に議決して、法律(相続税法)が改正されるという手続きを経ることによって、明確の原則が守られたことになる。国民の納税義務の変動は、あくまで法律の制定又は改正により行われるべきであり、通達の改正などではなく、正規の法律改正による現状の改善が必要であると考えられる。従来から指摘されてきたことであるが、納税者の申告納税の権利を守るためには、「通達課税」すなわち通達によって

課税することは正常なものと言い難いと考えている。

#### 4. 土地の評価方法としての路線価方式と倍率方式

『評価通達11』によれば、土地の評価は、「路線価方式」と「倍率方式」の二つの方法がある。市街地の形態を形成する地域にある宅地は、路線価方式により、それ以外は倍率方式によるとされている。

##### 4.1 「路線価方式」による土地の評価

ここでは、路線価方式について考察する。「路線価方式」とは、市街地の土地を評価するとき使用されるもので、路線価を基準として、それに土地の面積を掛けて計算する方法である。(路線とは、不特定多数の者の通行の用に供されている道路のことである)

---

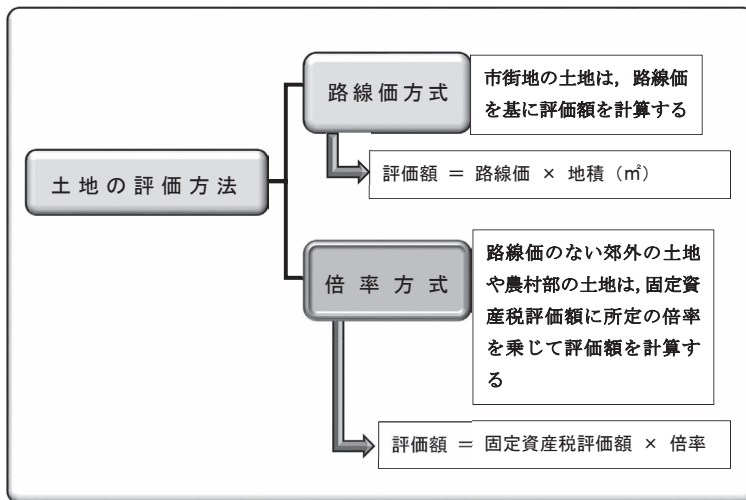

$$\text{路線価方式による評価額} = \text{路線価} \times \text{地積 (m}^2\text{)}$$


---

\*登記上、土地の面積のことを「地積(ちせき)」と呼んでいる。

土地(宅地)と道路の関係や形状などを考慮して、奥行価格補正を行ったり、二方路線影響加算などを行ったりして、評価することになる。「路線価」とは、評価する宅地が面している道路ごとにつけられた1平方メートル当たりの宅地標準価額(residential standard price)のことである。この路線価は、売買実例価額、公示価格、不動産鑑定士等による鑑定評価額、精通者意見価格等を基にして「国税局長」がその路線ごとに評定した価額である。要するに路線価というものは、理論的な金額(the theoretical amount of money)ということである。それゆえに、理論値である路線価を客観的交換価値、つまり「相続税法第22条にいう時価」とすることは、一応の妥当性があると言えよう(田中久雄, 2013, p. 11)。しかし、土地の客観的交換価値は、路線価によって一義的に確定するものでないことも事実である。なぜならば、納税者は、自分が相続した土地を不動産鑑定士に依頼して一つ一つ個別に評価してもらう方法を採用することも可能だからである。

最初に、路線価の決定についての実体法(substantive law)及び手続法(procedure law)



\*筆者作成

図4 相続税法における土地の評価方法



表9 国税局長が路線価を決定する際の根拠

① 売買実例価額
② 公示価格（地価公示法により公示された標準地の価格）
③ 不動産鑑定士等による鑑定評価額
④ 精通者意見価格

\*水野忠恒, 2009, p. 697より筆者作成

の法律規定は全く存在していないことを指摘しておきたい。法的根拠なく「相続税路線価」を決定している訳である。筆者は、「①売買実例価額（purchase example actual value）」を根拠とするところに、問題があると考えている。前提となる土地の売買実例が存在しない場合も多くあるからである。仮に売買実例があったとしても、譲渡（売却）を前提としていない場合には、相続人にとってその金額は無関係と言えるであろう。売買実例価額は、相続人が居住の用に供し、またはその者の生業の用に供している宅地等の場合、自由な取引において譲渡（売買）は行われなため、理論上その時価は成立しないものと考えらるべきである（北野弘久, 2008, p. 337）。それゆえに、生存権的財産（the right to life specific property）について売買実例価格や公示価格をもって、土地の時価とみなすことには問題があり、非課税（tax exemption）又は軽課税（light taxation）とすべきものではないだろうか。「小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例」（租税特別措置法第69条の3）の規定は、日本国憲法の応能負担原則（principle of compliance）の要請から、租税立法において具体化したものと解釈することができる。

路線価図（routing cost map）は、素人には容易に読み取ることできない。その理由は、独特の記号が使用されているからである。路線価図を読み取るためには、次のようなことを理解しておく必要がある。まず、路線価の単位であ

るが、これは千円単位で表記されている。例えば、銀座4丁目の7番地の道路に「4610B」と表記されていたとする。これは、この道路に面している土地の単価は、1平方メートル当たり4,160,000円ということを示している。因みに、数字の右に記載されている「B」の記号は借地権割合を表す記号であり、借地権割合が80%ということを示しており、算出した金額の8割を土地の評価額とすることになる。例えば、銀座4丁目7番地に土地を100平方メートル所有していて、他人に貸し付けている場合には、次のように計算する。

$$\begin{aligned} & \text{¥}4,160,000 \times 100 \text{ m}^2 \times 0.8 \text{ (借地権割合)} = \\ & \text{¥}332,800,000 \end{aligned}$$

宅地は、間口（frontage）が広く使いやすい宅地もあれば、間口が狭く奥行のある宅地もある。そのため間口の狭小な宅地の場合は、間口狭小補正（frontage narrowing correction）を行ったり、奥行長大補正（depth length large correction）を行ったりする必要がある。土地（宅地）と道路の関係を考慮して、側方路線影響加算や二方路線影響加算などを行ったりして、評価することになっている。この評価額の調整を「画地調整」と呼んでいる。路線価は、次の表10に示すように『評価通達』によって各種の補正率・影響加算率が定められており、かなり複雑なものとなっている。

奥行きのある宅地には、路線価に所定の奥行き価格補正率を掛けて修正する。その理由は、道路から遠い土地は、それだけ値段が下がるからである（山内ススム, 2014, p. 13）。また、実際には、ほとんどの土地は「不整形地（irregular land）」であるため、陰地割合に応じて補正率を乗ずる必要がある。不整形地の評価額は、近似整形地（想定整形地）の価額を算出し、その価額に不整形地補正率（0.7～1.00）を乗ずる

表10 『評価通達』による路線価の画地調整

① 奥行価格補正 …………… [評価通達15] ⇒ 付表1：「奥行価格補正率表」
② 側方路線影響加算 …… [評価通達16] ⇒ 付表2：「側方路線影響加算率表」
③ 二方路線影響加算 …… [評価通達17] ⇒ 付表3：「二方路線影響加算率表」
④ 三方又は四方路線影響加算 …… [評価通達18] ⇒ 側方路線影響加算と二方路線影響加算
⑤ 不整形地、無道路地、間口が狭小な宅地等、がけ地等の評価
<ul style="list-style-type: none"> <li>・不整形地（三角地を含む）は、陰地割合が10%以上から65%以上まで …… [評価通達20] ⇒ 付表5：「不整形地補正率表」</li> <li>・無道路地（路線に接しない宅地）は、100分の40の範囲内で金額控除 …… [評価通達20-2]</li> <li>・間口が狭小な宅地は、普通住宅地では、間口が3m未満から8m未満まで …… [評価通達20-3(1)] ⇒ 付表6：「間口狭小補正率表」</li> <li>・奥行が長大な宅地は、2m以上から8m以上まで …… [評価通達20-3(2)] ⇒ 付表7：「奥行長大補正率表」</li> <li>・がけ地等は、がけ地の地積が全体の10%以上から90%以上まで …… [評価通達20-4] ⇒ 付表8：「がけ地補正率表」</li> </ul>

\* 『財産評価基本通達』より筆者作成

ことによって求める。

価格等を基として国税局長が定めることになっている。

#### 4.2 「倍率方式」による土地の評価

路線価のない郊外の土地や農村部の土地の評価はどのように行うのだろうか。『評価通達21』では、評価する土地の固定資産評価額に一定の倍率を乗じた価格によって評価する「倍率方式」が採用されている。固定資産評価額は、市町村の役場に備え付けられた「固定資産課税台帳」によって確認できる。その評価額に国税局長によって決められた財産評価基準書（倍率表）の倍率を掛けて計算する。乗じる倍率は、相続税路線価と同様に国税庁のホームページで公開されている。評価倍率表により確認することができる。この国税局長が定める倍率は、どのように決定されるのだろうか。

「土地」の評価倍率は、その土地の固定資産税評価額に地価事情の類似する地域ごとに、その地域にある土地の売買実例価額、公示価格、不動産鑑定士等による鑑定評価額、精通者意見

$$\text{固定資産税評価額} \times \text{評価倍率} = \text{評価額}$$

倍率方式の適用に当たって、評価対象地の固定資産評価額については、近隣の土地で同種類の地目の固定資産評価額を収集し、地形等に基づく価額の比較を行うことが必要になる。

#### 4.3 小括

ここで、「土地の価格とは何か？」という点について整理しておきたい。筆者は、一般的に市場で売買されているものの中で、土地の価格ほど理解し難いものは、他にはないと考えている。その理由は、土地の価格は、売買取引実例において「一物一価」ではないからである。なぜ、一物一価でないのかと言えば、不動産市場（real estate market）は基本的には「中古市場（used market）」だからである。一般に中古市

場では、時価が不透明であるため相場そのものが存在しない場合も多いと言える。例えば、自動車の中古車市場の例を考えれば、そのことは明らかである。土地の場合、新しく造成された分譲宅地も存在するが、売買市場に供給されるものの多くは中古の土地である。埋め立て地や新しく山林を切り拓いて造成された団地などを除けば、その多くは中古である。車や家具などの中古市場でよく売買されるものと土地が大きく異なるのは、土地だけは「所有者が売り出す (put up for sale by the owner)」という点である。不動産業を営む事業者が介在しない場合、売り手は原則として素人であるため、固定資産税の評価額を知っている程度である。売り手が公示地価を調べたとしても（不動産取引に精通していないため）それを根拠に交渉できる保証はない。なぜならば、「土地は、売り手側の事情が価格に反映されやすい」からである。

土地を売却しようとする者は、何らかの事情があって売却を決断する訳である。事業の資金調達 (financing) のために売却する場合もあるし、相続で取得した土地のように将来的にその土地を利用する予定がなく所有し続ける必要性がないために売却する場合もある。土地を保有していれば、毎年、1.4%の固定資産税を負担する必要がある。駐車場などとして土地を貸して、ある程度の地代収入が見込めるならば、選択肢になるだろう。しかし、この場合の収入は、土地を売却した場合と比較すれば、格段に少額となる筈である。そこで、特別の事情があって第三者に売却して譲渡所得 (transfer income) として大金を得たいと考える者もいる。

その事情が、買い手との間の交渉において最終的な価格の差をもたらす。例えば、購入を検討している者から価格引き下げ (値引き) の要求があった場合、特別の事情があって一刻も早く不動産を現金化したいという売り手であれば、その値引き要求を容易に受け入れて、少しでも

早く換金しようとするに違いない。それで取引が成立すれば、売買契約 (sale contract) が成立する価格は、最初に売り手が考えていた価格に比べると低くなるのは当然のことである。売り手が土地を手放さざるを得ない状況に立たされている場合ほど、買い手側は価格交渉を優位に進められる。その結果、安く買い叩かれてしまう例は、決して少なくない。土地はこのように、中古のものを所有者自ら売り出すため、所有者である売り手側の事情が、価格形成 (price formation) に大きく影響することになる。たとえ同じ土地であっても、売り手が異なればそれを売り出す事情も異なるため、売却希望価格にも取引成立に至る価格にも差が生じる。土地が「一物多価」である理由の一つは、「土地の価額は高額であり、売り手側の諸事情は様々である」ことだと言える。

土地の価値をどう評価するかという問題も同じことである。本研究で考察した土地の公的な評価制度を見ても、誰が評価するかによって違いがあるため、同じ地域の同じような土地でも一律に評価されるとは限らないということである。土地の価値を決める買い手側から見て、「全く同じ条件の土地は存在しない」ということも「一物多価」の理由である。買い手側は、購入しようとする土地の利用方法を考えている筈である。投機目的 (speculative purposes) であることは除外して考えると、個人であれば自宅用地として購入したいと考えるのが一般的であろう。その場合、土地の価額を優先するであろうが、道路に面しているとか土地の広さや形状だけで購入を決定することは考えられない。日照や通風、周囲の環境、交通の利便性、近隣の公的施設など多様な条件を勘案する筈である。その条件の中で何を最も重視するかによって、比較する土地が決定される。

日照 (sunshine) を重視する者もいるであろうし、通勤の利便性 (convenience of commut-

ing) のことを考えて JR の駅やバスの停留所が近いとか、子育てのことを考慮して幼稚園や小学校に近いということを条件にする者もいるであろう。土地が「一物多価」であるもう一つの理由は「全く同じ条件の土地は存在しないが、買い手にとって比較対象となる土地の条件は様々であるため、その土地の価値は買い手側が決めること」である。そのため、その土地の価値をどこに見出すかは、買い手によって大きく異なるということである。

## 5. おわりに

本研究は、日本における相続税法の「財産評価」について、国民（納税者）の視点からその『相続財産基本通達』の妥当性を検討したものである。相続税が典型的な「通達課税」になっているという根本的な問題を指摘したところである。これを是として認めるとしても、「土地」の時価評価は、不公平な課税になる恐れがあることは間違いない。なぜならば、その時価を測定するための複数の不動産取引の指標が存在しているからである。そもそも売却を前提としていない土地までも時価で評価することは納得できないことである。

本研究で考察したとおり、相続税法では、国民にとってほとんど馴染みのない相続税路線価（路線価方式）と固定資産税評価額（倍率方式）という2つの指標を採用しており、実際の土地の評価額の算出は、各種の補正率・影響加算率、倍率などがあって、専門家以外の者にとっては極めて難しいことが分かった<sup>12)</sup>。最後に研究のまとめとして、最も国民が納得し易い固定資産税評価額を「時価とみなす」という条文を相続税法に追加することを提案したい。勿論、土地・建物だけが相続財産ではないため、それで時価評価の問題がすべて解決するとは考えていないが、少なくとも国民は「土地の評価額」については、確信をもって自己申告ができる筈で

ある。

### 5.1 本研究の総括

公示地価は国全体として実施され、地価調査は都道府県単位で実施するという違いはあるものの、法律に基づき「一定の時期に特定の調査地点の価値を評価する」という基本は共通している。この二つは、不動産取引の指標という位置付けである。残る二つはともに、資産課税を前提にした評価であり、一つは「固定資産税評価額」、もう一つは「相続税路線価」である。土地に対する固定資産税額を決めるために用いるのが固定資産税評価額、土地の相続資産としての評価額を求めるために用いるのが相続税路線価である。固定資産税評価額を除き、公的な評価制度では個別の不動産全ての評価をそのまま示している訳ではないことが分かった。公示地価や地価調査では調査地点の評価額は算定されるが、その周辺に位置する土地の評価額はそこから類推するしかない。相続税路線価は文字通り「路線価」、つまり道路ごとに評価された額であり、その道路に面する土地の評価額は一定であると仮定して算出することになっていることが分かった。以上のことから、個別の不動産をすべて評価対象としている「固定資産税評価額を相続税の財産評価において使用する」ことが最も利用しやすいと言える。

### 5.2 筆者の見解

最後に、本研究における筆者の結論を述べておきたい。筆者は、相続税法における「土地」の評価方式については、「固定資産税評価額」をもって評価することが望ましいという結論になる。その主たる理由は、次の二つである。

第一の理由は、すべての「固定資産（土地）の評価額を所有者が承知している」ことである。現行の相続税法では、土地を路線価方式や倍率方式によって評価することによって、固定



資産の時価に近付けることができるという考え  
方であるが、その時価に近付ける方法として補  
正率や影響加算をして修正を加えるという複雑  
な計算をしていることは、国民の一般的な理解  
を超えたものになっている。また倍率方式にし  
ても、なぜその倍率であるのかという説得力の  
ある根拠を明確に示すことはできていない。相  
続財産の評価額を、例えば「田」の評価額を固  
定資産税評価額の20倍にするといったことも全  
く理解できない。そもそも「時価」評価すべき  
財産は、市場での売買が容易にできる物件に限  
定すべきである。多くの土地は、容易に売買で  
きる物件ではないと考えられる。

第二の理由は、「家屋の評価について、固定  
資産税の評価額と同じとしていること」である。  
土地については路線価方式や倍率方式で評価す  
ることにしているにも拘わらず、家屋は固定資  
産税の評価額をそのまま適用するのは、整合性  
がないと言える。土地を時価で評価するのは、  
売買を前提とした考え方に立っている。相続税  
路線価も土地を相続した場合に、それを売却す  
るとということが想定されている訳である。売買  
を前提とするならば、土地を売却した際には  
「譲渡所得」として所得税が課税される訳であ  
るので、それで応能負担の原則を守ることがで  
きる。土地を相続した時点で、無理をして土地  
を時価で評価して相続税を課税する必要はない。  
そこで「土地の時価」を固定資産税評価額とす  
れば、多くの納税者は評価通達で示されている  
難しい計算式による補正等をしないうで、簡単  
に相続財産の計算ができるようになる。固定資  
産税評価額は、固定資産評価基準によって、公  
示価格よりも3割程度低く設定され、相続税路  
線価よりも若干低く設定されているだけのこと  
である。固定資産税評価額をもって土地の相続  
税評価額とすることで、相続税が若干軽減さ  
れることになる。土地の評価と家屋の評価の  
方式と同一のものとなり、理論的にも整合性を保つ

ことができ、課税の公平性も担保できると考  
えられる。

## 注

- 1) 類似の取引事例を複数収集することができれば、  
平均値を求めることは可能である。しかし、市場  
価格は平均値に縛られるのではなく、幅のある価  
格帯として捉えておくべき価格である。例えば、  
類似物件を3つ集めて取引価格を比べた場合、そ  
れぞれの1平方メートル当たりの単価が18万円、  
20万円、22万円であったとして、平均が20万円だ  
から実勢価格を20万円とするよりも、事情によ  
って18万円から22万円程度と考えるべきものである。
- 2) 土地の公示価格には「公示区域」というものがある  
ことにも注意をする必要がある。公示価格は全  
国の隅々まで公示されている訳ではなく、標準  
地の選定は限定的なものである。地価が公示さ  
れる区域のことを公示区域と呼んでいる。(公示  
区域には法律上の定義がある)都市計画区域は、都  
道府県が指定し、必ずしも市町村の行政区域とは  
一致していないことや、一帯の都市を形成する区  
域であれば、複数市町村が含まれることもある。
- 3) 例えば、所有している土地を誰かに譲渡すると  
して、第三者に売却する場合と、世話になった恩  
人や友人・知人に売却する場合では、後者の場合  
の価格が安くなると推測できる。契約の自由が認  
められているため、土地をいくらで譲渡(売却)  
しようと、所有権者の自由である。他方、公示地  
価を判定するときは、土地の価値が低いから安く  
売るのでなく、何らかの特別な事情があって安く  
売った売却価格は、「正常ではない価格」という  
ことになる。しかし、不特定多数が参加する市  
場で、売り手にも買い手にも特別な事情がない状  
況下では、自由な取引がされる結果、妥当な価格  
で成立すると考えられる。このような価格は、土  
地の客観的な市場価値を表し、正常価格と判断す  
ることができる。
- 4) 土地の売り主にとっては、毎年、固定資産税を  
納付しているので、固定資産税の評価額を知って  
おり(年に1.4%の税率を掛けた金額を納税して  
いるため、10年で評価額の14%、20年で28%、30  
年で42%の納付税額となる)、その固定資産税の  
評価額よりも低い価額での売買契約はしたくない  
と考えるのが一般的であろう。市町村の場合、固  
定資産税などの税金の課税の際には土地の評価は  
極めて重要である。市町村は、課税の基準となる  
数字を設定しておかないと、土地に課税される税  
金の金額が計算できない訳である。国民全体の立  
場から考えた場合、税金を課税するには、その土  
地の評価方法が一律でなければ公平な課税ができ  
ない。
- 5) 固定資産税評価額は、市町村が決定しており、  
毎年1月1日の時点で土地を所有している者に対  
して、4月頃に納税通知書とともに課税明細書が

- 送付される。その納税通知書には、「評価額」や「当年度価格」、或いは単純に「評価額」などと記載されている箇所と、「課税標準額」と記載されている箇所があるが、この課税標準額は税の減免措置などを考慮した税率をかける直前の額である。固定資産税評価額というのは、「課税標準額」ではなく、「評価額」と記載されている方の価格であるので注意する必要がある。
- 6) 土地基本法第16条の「正常な価格」とは、地価公示法第2条第2項で規定しているように、「土地について自由な取引が行われるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格」をいう。また、「相互の均衡と適正化」とは、「相続税評価について、相続税の性格を考慮し、地価公示との均衡を図りつつ、その適正化を推進すること」をいう。そして「固定資産税評価について、ア、資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する受益関係に着目した税であること、イ、土地等について、保有の継続を前提に資産評価に応じて毎年課税する税であること、ウ、市町村の基幹的税であること等の固定資産税の性格を考慮し、地価公示との関係に十分配慮しつつ、その均衡化、適正化を推進することをいう」とされている。
- 7) 「3年縛りの特例」とは、相続開始前3年以内に取得した土地については、その評価は路線価によらず、取得価額により評価するというものである。この制度を創設することにより、實際上、相続開始前、すなわち死亡直前（3年以内）の駆け込み的な土地取得による相続税回避や土地価格の上昇という社会現象に対しては、一つの歯止めの役割をたした。ただし、この特例は、1995（平成7）年10月17日の大阪地裁判決を契機に、同年12月31日をもって廃止になった経緯がある。
- 8) 学識経験を有する者として、地元の大学教授や不動産鑑定士、税理士などが委員になっていることが多いが、年に1回、1時間半程度の会議時間で土地の時価評価に関する実質的な審議が行われるとは考え難いところであり、国税庁が説明する原案を承認するための会議であろう。例えば、広島国税局では①中国五県の県庁所在都市の地価（最高標準宅地）の評価基準額が1年間にどれだけ変化したのか、②用途別主要標準地の評価基準額及び借地権の価額についての二件を審議したことを公表している。因みに、土地評価審議会では、それ以外の報告事項が多数ある。
- 9) 評価通達は、日本税理士会連合会が編集している『税務六法 通達編』や『相続税法規通達集』によって知ることができる。この評価通達も通達である以上、行政内部の解釈を示すものであり、その解釈が正当（公正）であるかどうかは、最終的には具体的事件に即して訴訟で争うことになる。つまり、裁判官によって判断されるということである。
- 10) 米国においては、米国遺産税法における財産評価の原則に「公正市場価格」が定義されている。米国遺産税法でいう公正市場価格（Fair Market

Value）とは、「売手と買手が、売買に関して何ら強制されること無く（neither one is under any compulsion to buy or to sell）、かつ、取引に関連するあらゆる必要な事実について相応の知識（reasonable knowledge of all relevant facts）を有する」とした場合に、両者の間で成立する価額をいう」と定義し、「その価額は、当該財産が通常売却される市場以外の市場での売価により決定してはならない」としている。また、英国では、財産の移転時点での「合理的な市場価格に相当する額」、フランスでは、「市場の需給関係によって決定される課税時点の時価」、カナダでは、「制約のない自由市場において、売手と買手が互いに独立して意欲的に行動する場合に結果的に得られる最高の金銭価値」（正常市場価格）とされている。

- 11) 納税者が課税当局の見解を納得できず、税務訴訟を起こしたとしても、納税者の勝訴率は、1割程度であり、9割近い納材者は敗訴しているという。その理由について、税理士である黒木貞彦は、被告・代理人、弁護士だけでなく、裁判官も含めて「税務訴訟の関係者全員の税務知識が乏しいということである」と述べている（黒木貞彦、2011, p. 2）。仮に裁判官に税務知識がないとするならば、公正な判断はできないことになる。裁判官は、課税当局の官僚は租税法解釈の専門家と考えているため、租税法を誤って解釈をしていたとしても、その主張が正しいと信じ込む（丸呑みする）ため、納税者の権利が守れない（救済されない）不当な判決が下されるということになる。
- 12) 税理士に尋ねてみると、「申告納税の実務において、税理士や不動産鑑定士の数だけ時価があると言われる程である」と答えてくれた。それだけ、時価にアプローチすることは租税の専門家でも困難なことだという証拠でもある。

## 参 考 文 献

- 秋山清成（2016）『税務調査官の着眼力Ⅱ 間違いだらけの相続税対策』中央経済社
- 石 弘光（2009）『現代税制改革史 終戦からバブル崩壊まで』東洋経済新報社
- 石村耕治（2010）『税金のすべてがわかる現代税法入門塾〔第5版〕』清文社
- 市川 深（1997）『相続税贈与税判例コンメンタール〔改訂版〕』税務経理協会
- 伊藤昌司（2002）『相続法』有斐閣
- 犬伏由子他（2016）『親族・相続法〔第2版〕』弘文堂
- 岩下忠吾（2014）『総説相続税・贈与税 第4版』財経詳報社
- 内田 孝（2011）『民法Ⅳ〔補訂版〕親族・相続』東京大学出版会
- 右山昌一郎他（1998）『相続法と相続税法』ぎょうせい
- N・グレゴリー・マンキュー著、足立英之他訳（2015）『マンキュー経済学Ⅰミクロ編〔第3版〕』東洋

- 経済新報社  
大島俊之 (2000) 『民法Ⅱ〔債権・親族・相続〕(全訂版)』東京法経学院出版
- 大村敦志 (2017) 『新基本民法 相続編』有斐閣  
大村敦志 (2014) 『新基本民法 家族編』有斐閣  
風間鶴寿 (1982) 『相続法論序説』法律文化社  
金子 宏 (2015) 『租税法〔第20版〕』弘文堂  
金子 宏 (2010) 『所得税・法人税の理論と課題』日本租税研究会
- 亀井 聡編 (2014) 『論究ジュリスト2014年／夏号(10号)』有斐閣  
菊谷正人他 (2016) 『租税法入門』同文館出版  
久貴忠彦編 (2011) 『遺言と遺留分 第2巻 遺留分〔第2版〕』日本評論社  
久米和夫・後藤次郎 (2012) 「相続税の課税根拠と課税方式」『四国学院紀要 (A) 37』pp. 119-126.  
久米和夫・後藤次郎 (2013) 「相続時精算課税制度に関する一考察 ―実務の視点から―」『四国学院紀要 (A) 40』pp. 65-72.  
黒木貞彦 (2011) 『税務訴訟制度が壊れている』実業之日本社  
黒沢 泰 (2015) 『固定資産税と時価評価の実務 Q&A』清文社
- 月刊登記情報編集室編 (2016) 『逐条解説不動産登記事務取扱手続準則』金融財政事情研究会  
小池正明 (2015) 『民法・税法による遺産分割の手続と相続税実務』税務研究会出版局  
小池正明 (2001) 『知っておきたい相続税の常識 第5版』税務経理協会  
小池正明 (1995) 『相続税法を初歩から学ぶ 第2版』中央経済社
- 佐藤義彦他 (2012) 『民法Ⅴ―親族・相続』有斐閣  
笹岡宏保 (2016) 『相続税の財産評価の税務判断』清文社  
田中章介・田中 将 (2014) 『相続と相続税・贈与税事例選集』清文社  
田中久夫 (2013) 「不動産価額の意義」『産業研究』高崎経済大学産業研究所紀要第49巻第1号 pp. 1-15.  
谷口知平・久貴忠彦編 (2013) 『新版注釈民法 (27) 相続 (2)〔補訂版〕』有斐閣  
谷口知平 (1991) 『家族法の研究 (下) 相続法』信山社出版  
津村 孝 (2015) 『新版詳解不動産鑑定評価の教科書』プログレス  
床谷文雄・犬伏由子編 (2010) 『現代相続法』有斐閣  
中川 淳 (1985) 『相続法逐条解説 (上巻)』日本加除出版
- 日本税理士会連合会編 (2016) 『相続税法規通達集』中央経済社  
日本不動産鑑定士協会連合会監修、鑑定評価基準委員会編 (2016) 『要説不動産鑑定評価基準と調査ガイドライン』住宅新報社  
橋本恭之・鈴木善充 (2012) 『租税政策論』清文社  
橋本守次 (2015) 『ゼミナール相続税法』大蔵財務協会  
平井亮輔編 (2014) 『正義―現代社会の公共哲学を求めて』嵯峨野書院  
福田真弓 (2012) 『必ずもめる相続の話』東洋経済新報社  
前田陽一他 (2017) 『民法Ⅳ 親族・相続』有斐閣  
増田英敏・林 仲宣編 (2011) 『はじめての租税法』成文堂  
松沢 智 (1993) 『租税実体法の解釈と適用』中央経済社  
松野民雄 (2016) 『民法概論 四訂版』嵯峨野書院  
松原正明 (1994) 『判例先例相続法Ⅰ―遺産分割』日本加除出版  
三木義一他 (2006) 『〔租税〕判例分析ファイルⅢ 相続税・消費税編』税務経理協会  
水野忠恒編 (2016) 『テキストブック租税法』中央経済社  
水野忠恒 (2015) 『大系租税法』中央経済社  
水野紀子編 (2016) 『相続法の立法的課題』有斐閣  
水野紀子・大村敦志編 (2015) 『民法判例百選Ⅲ 親族・相続』有斐閣  
宮原弘之 (2014) 『Q & A 民法と相続法の接点』大蔵財務協会  
本山 敦・伊川正樹編 (2017) 『新実務家のための税務相談 民法編』有斐閣  
森島義博 (2015) 『不動産評価入門 (第2版)』東洋経済新報社  
山内ススム (2014) 『相続税法要説〔四訂版〕』税務経理協会  
柳 勝司編 (2016) 『家族法〔第3版〕』嵯峨野書院  
山宮康弘編 (2017) 『論究ジュリスト2017年／冬号(20号)』有斐閣  
ルース・ベネディクト, 長谷川松治訳 (1974) 『完訳 菊と刀 日本文化の型』社会思想社  
我妻 榮他 (2013) 『民法3 親族法・相続法第三版』勁草書房  
渡邊正則 (2015) 『Q & A でわかる相続時精算課税制度と各贈与税特例制度の活用』税務研究会出版局