

別 添

目 次

	ページ
1 用語の意義・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	1
2 一室の区分所有権等に係る敷地利用権の価額・・・・・・・・	13
3 一室の区分所有権等に係る区分所有権の価額・・・・・・・・	16

(用語の意義)

- 1 この通達において、次に掲げる用語の意義は、それぞれ次に定めるところによる。
- (1) 評価基本通達 昭和39年4月25日付直資56、直審(資)17「財産評価基本通達」(法令解釈通達)をいう。
 - (2) 自用地としての価額 評価基本通達25((貸宅地の評価))(1)に定める「自用地としての価額」をいい、評価基本通達11((評価の方式))から22-3((大規模工場用地の路線価及び倍率))まで、24((私道の用に供されている宅地の評価))、24-2((土地区画整理事業施行中の宅地の評価))及び24-6((セットバックを必要とする宅地の評価))から24-8((文化財建造物である家屋の敷地の用に供されている宅地の評価))までの定めにより評価したその宅地の価額をいう。
 - (3) 自用家屋としての価額 評価基本通達89((家屋の評価))、89-2((文化財建造物である家屋の評価))又は92((附属設備等の評価))の定めにより評価したその家屋の価額をいう。
 - (4) 区分所有法 建物の区分所有等に関する法律(昭和37年法律第69号)をいう。
 - (5) 不動産登記法 不動産登記法(平成16年法律第123号)をいう。
 - (6) 不動産登記規則 不動産登記規則(平成17年法務省令第18号)をいう。
 - (7) 一棟の区分所有建物 区分所有者(区分所有法第2条((定義))第2項に規定する区分所有者をいう。以下同じ。)が存する家屋(地階を除く階数が2以下のもの及び居住の用に供する専有部分(同条第3項に規定する専有部分をいう。以下同じ。)一室の数が3以下であってその全てを当該区分所有者又はその親族の居住の用に供するものを除く。)で、居住の用に供する専有部分のあるものをいう。
 - (8) 一室の区分所有権等 一棟の区分所有建物に存する居住の用に供する専有部分一室に係る区分所有権(区分所有法第2条第1項に規定する区分所有権をいい、当該専有部分に係る同条第4項に規定する共用部分の共有持分を含む。以下同じ。)及び敷地利用権(同条第6項に規定する敷地利用権をいう。以下同じ。)をいう。
(注) 一室の区分所有権等には、評価基本通達第6章((動産))第2節((たな卸商品等))に定めるたな卸商品等に該当するものは含まない。
 - (9) 一室の区分所有権等に係る敷地利用権の面積 次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める面積をいう。
 - イ 一棟の区分所有建物に係る敷地利用権が、不動産登記法第44条((建物の表示に関する登記の登記事項))第1項第9号に規定する敷地権である場合
一室の区分所有権等が存する一棟の区分所有建物の敷地(区分所有法第2条第5項に規定する建物の敷地をいう。以下同じ。)の面積に、当該一室の区分所有権等に係る敷地権の割合を乗じた面積(小数点以下第3位を切り上げる。)
 - ロ 上記イ以外の場合
一室の区分所有権等が存する一棟の区分所有建物の敷地の面積に、当該一室の区分所有権等に係る敷地の共有持分の割合を乗じた面積(小数点以下第3位を切り上げる。)

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

(11) 評価乖離率 次の算式により求めた値をいう。

(算式)

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

上記算式中の「A」、「B」、「C」及び「D」は、それぞれ次による。

「A」=当該一棟の区分所有建物の築年数×△0.033

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

「C」=当該一室の区分所有権等に係る専有部分の所在階×0.018

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

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

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

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

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

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

(12) 評価水準 1を評価乖離率で除した値とする。

《説明》

1 基本的な考え方

相続税又は贈与税は、原則として、相続若しくは遺贈により取得した全ての財産の価額の合計額をもって、又はその年中において贈与により取得した全ての財産の価額の合計額をもって課税価格を計算することとされており(相法11の2、21の2)、これらの財産の価額について、相続税法は、「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る」(時価主義)旨を規定している(相法22)。そして、この「時価」とは、「課税時期において、

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」(客観的な交換価値)をいい、その価額は、「この通達(評価通達)の定めによって評価した価額による」こととしており(評基通1)、評価通達により内部的な取扱いを統一するとともに、これを公開することにより、課税の適正・公平を図るとともに、納税者の申告・納税の便にも供されている。

このように、評価の原則が時価主義をとり、客観的な交換価値を示す価額を求めようとしている以上、財産の評価は自由な取引が行われる市場で通常成立すると認められる売買実例価額によることが最も望ましいが、課税の対象となる財産は、必ずしも売買実例価額の把握が可能な財産に限られないことから、評価通達においては、実務上可能な方法で、しかもなるべく容易かつ的確に時価を算定するという観点から、財産の種類異なるごとに、それぞれの財産の本質に応じた評価の方法を採用している。

不動産の評価においても、このような考え方に基づき、土地については、近傍の土地の売買実例価額や標準地についての公示価格、不動産鑑定士等による鑑定評価額及び精通者意見価格等を基として評価する「路線価方式」や「倍率方式」によって評価することとしている。他方、家屋については、再建築価格を基準として評価される「固定資産税評価額」に倍率を乗じて評価することとしている(固定資産税評価額に乗ずる倍率は評価通達別表1で「1.0」と定めている。)。家屋について、再建築価格を基準とする評価としているのは、売買実例価額は、個別的な事情による偏差があるほか、家屋の取引が一般的に宅地とともに行われている現状からして、そのうち家屋の部分を分離することが困難である等の事情を踏まえたものである。

しかしながら、居住用の区分所有財産(いわゆる分譲マンション)については、近年、不特定多数の当事者により市場において活発に売買が行われるとともに、従来に比して類似の分譲マンションの取引事例を多数把握することが容易になっている。また、相続税評価額と売買実例価額とが大きく乖離するケースもあり、平成30年中^(注1)に取引された全国の分譲マンションの相続税評価額^(注2)と売買実例価額との乖離について取引実態等を確認したところ、平均で2.34倍の乖離が把握され、かつ、約65%の事例で2倍以上乖離していることが把握された(以下、当該分譲マンションに係る取引実態等と一戸建て不動産の相続税評価額と売買実例価額との乖離に関する取引実態等を併せて、単に「取引実態等」という。)

(注1) 足元のマンション市場は、建築資材価格の高騰等による影響を排除しきれない現状にあり、そうした現状において、コロナ禍等より前の時期として平成30年分の譲渡所得の申告により把握された取引事例に基づいている。

(注2) ここでは、平成30年分の譲渡所得の申告により把握された取引事例に係る分譲マンションの相続税評価額に相当する額をいう。具体的には、それぞれの分譲マンションに係る土地部分の固定資産税評価額に近傍の標準地の路線価と固定資産税評価額との差に応ずる倍率及び敷地権の割合を乗じた額と家屋部分の固定資産税評価額との合計額により計算している。

また、不動産の相続税評価額と市場価格とに大きな乖離がある事例について、評価通達6((この通達の定めにより難しい場合の評価))の適用が争われた最高裁令和4年4月19日判決以降、当該乖離に対する批判の高まりや、取引の手控えによる市場への影響を懸念する向きも見られたことから、課税の公平を図りつつ、納税者の予見可能性を確保

する観点からも、類似の取引事例が多い分譲マンションについては、いわゆるタワーマンションなどの一部のものに限らず、広く一般的に評価方法を見直す必要性が認められた（注3）。

（注3） 令和5年度与党税制改正大綱（令和4年12月16日決定）において、「マンションについては、市場での売買価格と通達に基づく相続税評価額とが大きく乖離しているケースが見られる。現状を放置すれば、マンションの相続税評価額が個別に判断されることもあり、納税者の予見可能性を確保する必要もある。このため、相続税におけるマンションの評価方法については、相続税法の時価主義の下、市場価格との乖離の実態を踏まえ、適正化を検討する。」とされた。

2 新たな評価方法の概要

分譲マンションにおける相続税評価額と市場価格（売買実例価額）との乖離の要因として、まず、家屋の相続税評価額は、再建築価格に基づく固定資産税評価額により評価しているが、市場価格（売買実例価額）は、再建築価格に加えて建物総階数及び分譲マンション一室の所在階も考慮されているほか、固定資産税評価額への築年数の反映が大きすぎる（経年による減価が実態より大きい）と、相続税評価額が市場価格（売買実例価額）に比べて低くなるケースがあると考えられた。

また、土地（敷地利用権）の相続税評価額は、土地（敷地）の面積を敷地権の割合（共有持分の割合）に応じてあん分した面積に、1㎡当たりの単価（路線価等）を乗じて評価しているが、当該面積は、一般的に高層マンションほどより細分化されて狭小となるため、当該面積が狭小なケースは、立地条件が良好な場所でも、その立地条件が敷地利用権の価額に反映されづらくなり、相続税評価額が市場価格（売買実例価額）に比べて低くなることが考えられた。

そこで、相続税評価額が市場価格（売買実例価額）と乖離する要因と考えられた、①築年数、②総階数指数、③所在階及び④敷地持分狭小度の4つの指数を説明変数（注1）とし、相続税評価額と市場価格（売買実例価額）との乖離率を目的変数として、分譲マンションの取引実態等に係る取引事例について重回帰分析（注2）を行ったところ、決定係数（注3）：0.587（自由度調整済決定係数：0.586）となる有意な結果が得られた。

（注1） 各説明変数の意義等については、下記3(5)を参照。

（注2） 「重回帰分析」とは、2以上の要因（説明変数）が結果（目的変数）に与える影響度合いを分析する統計手法とされる。以下に示す算式の4つの指数に係る係数及び切片の値は、次の重回帰分析の結果求められたものである。

回帰統計		係数	t-値	P-値	最小値	最大値	平均値	標準偏差	相 関 係 数					
決定係数	0.5870	切片	3.220	65.60	0.001未満				乖離率	築年数	総階数指数	所在階	敷地持分狭小度	
自由度調整済決定係数	0.5864	築年数	△ 0.033	△ 34.11	0.001未満	1	57	19	1					
観測数	2478	総階数指数	0.239	3.50	0.001未満	0.061	1	0.406	△ 0.635	1				
		所在階	0.018	8.53	0.001未満	1	51	8	0.567	△ 0.404	1			
		敷地持分狭小度	△ 1.195	△ 18.55	0.001未満	0.01	0.99	0.4	0.496	△ 0.310	0.747	1		
									敷地持分狭小度	△ 0.523	0.240	△ 0.578	△ 0.417	1

（注3） 「決定係数」とは、推定された回帰式の当てはまりの良さの度合いを示す指標とされる。

この結果を踏まえ、次の理由から、以下に示す算式により求めた評価乖離率を基に相続税評価額を補正する方法を採用することとした。

- ① 分譲マンションは流通性・市場性が高く、類似する物件の売買実例価額を多数把握することが可能であり、かつ、価格形成要因が比較的明確であることからすれば、それら要因を指数化して売買実例価額に基づき統計的に予測した市場価格を考慮して相続税評価額を補正する方法が妥当であり、相続税評価額と市場価格との乖離を補正する方法として直截的であって、執行可能性も高いこと
- ② 相続税評価額と市場価格（売買実例価額）との乖離の要因としては、上記4つの指数のほかにもあり得るかもしれないが、申告納税制度の下で納税者の負担を考慮すると、これらの4つの指数は、納税者自身で容易に把握可能なものであることに加え、特に影響度の大きい要因であること

(算式)

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

上記算式中の「A」、「B」、「C」及び「D」は、それぞれ次による。

「A」＝当該一棟の区分所有建物の築年数×△0.033

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

「C」＝当該一室の区分所有権等に係る専有部分の所在階×0.018

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

((注)は省略)

また、評価乖離率に基づく相続税評価額の補正に当たっては、次の理由から、上記算式により算出された評価乖離率の逆数である評価水準が0.6未満となる場合には、評価乖離率に0.6を乗じた値を区分所有補正率として、評価水準が1を超える場合には、評価乖離率を区分所有補正率として、それぞれ相続税評価額に乗ずることで補正することとした。

- ① 上記1のとおり、相続税又は贈与税については、相続若しくは遺贈により取得又はその年中に贈与により取得した全ての財産の価額の合計額をもって課税価格を計算することとされているところ、相続税評価額と市場価格（売買実例価額）との乖離に関して、同じ不動産である分譲マンションと一戸建てとの選択におけるバイアスを排除する観点から、一戸建てにおける乖離（取引実態等の結果は平均1.66倍）も考慮する必要がある。したがって、一戸建ての相続税評価額が市場価格（売買実例価額）の6割程度の評価水準となっていることを踏まえ、それを下回る評価水準の分譲マンションが一戸建てと比べて著しく有利となると不公平感が生じかねないため、分譲マンションにおいても少なくとも市場価格の6割水準となるようにしてその均衡を図る必要があること
- ② 路線価等に基づく評価においても、土地の価額には相当の値幅があることや、路線価等が1年間適用されるため、評価時点であるその年の1月1日以後の1年間の地価変動にも耐え得るものであることが必要であること等の評価上の安全性を配慮し、地価公示価格と同水準の価格の80%程度を目途に、路線価等を定めていること

なお、上記については、令和5年度与党税制改正大綱（令和4年12月16日決定）において、マンションの評価方法の適正化を検討する旨の記載（上記1（注3）参照）がされたことを受け、「マンションに係る財産評価基本通達に関する有識者会議」を令和5年1月から6月にかけて計3回開催し、分譲マンションの新たな評価方法等について有識者から意見を聴取しながら、その客観性及び妥当性について検討を行った。

3 用語の意義等

本項は、本通達で使用する用語の意義を定めているが、その主な用語の意義等は、次のとおりである。

(1) 一棟の区分所有建物

「一棟の区分所有建物」とは、区分所有者（区分所有法第2条((定義))第2項に規定する区分所有者をいう。以下同じ。)が存する家屋（地階を除く階数が2以下のもの及び居住の用に供する専有部分(同条第3項に規定する専有部分をいう。以下同じ。)一室の数が3以下であってその全てを当該区分所有者又はその親族の居住の用に供するものを除く。)で、居住の用に供する専有部分のあるものをいうこととしており、当該「一棟の区分所有建物」には、「地階を除く階数が2以下のもの」^(注1)及び「居住の用に供する専有部分一室の数が3以下であってその全てを当該区分所有者又はその親族の居住の用に供するもの」^(注2、3、4)を含まないこととしている。

(注1) 「地階」とは、「地下階」をいい、登記簿上の「地下」の記載により判断される。

(注2) 「専有部分一室の数が3以下」とは、一棟の家屋に存する（居住の用に供する）専有部分の数が3以下の場合（例えば、3階建てで各階が区分所有されている場合など）をいい、一の専有部分に存する部屋そのものの数をいうのではないから留意する。

(注3) 「区分所有者又はその親族の居住の用に供するもの」とは、区分所有者が、当該区分所有者又はその親族（以下「区分所有者等」という。）の居住の用に供する目的で所有しているものをいい、居住の用以外の用又は当該区分所有者等以外の者の利用を目的とすることが明らかな場合（これまで一度も区分所有者等の居住の用に供されていなかった場合（居住の用に供されていなかったことについて合理的な理由がある場合を除く。）など）を除き、これに該当するものとして差し支えない。

(注4) 「親族」とは、民法第725条((親族の範囲))各号に掲げる者をいう。

これは、上記2のとおり、本通達が分譲マンションの流通性・市場性の高さに鑑み、その価格形成要因に着目して、売買実例価額に基づく評価方法を採用したものであるから、その対象となる不動産はその流通性・市場性や価格形成要因の点で分譲マンションに類似するものに限定されるべきところ、同じ区分所有財産であっても低層の集合住宅や二世帯住宅は市場も異なり、売買実例に乏しいことから、対象外としているものである。

また、事業用のテナント物件や一棟所有の賃貸マンションなどについても、その流通性・市場性や価格形成要因の点で居住用の物件とは大きく異なることから対象外とし、居住の用に供する区分所有財産を対象としたものである。したがって、当該「居住の用」（すなわち、本通達における「居住の用に供する専有部分」）とは、一室の専有部分について、構造上、主として居住の用途に供することができるものをいい、原則として、登記簿上の種類に「居宅」を含むものがこれに該当する。なお、構造上、

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

また、本通達における「一棟の区分所有建物」とは、区分所有者が存する家屋をいい、当該区分所有者とは、区分所有法第1条((建物の区分所有))に規定する建物の部分を目的とする所有権(区分所有権)を有する者をいうこととしている。区分所有権は、一般に、不動産登記法第2条((定義))第22号に規定する区分建物の登記がされることによって外部にその意思が表示されて成立するとともに、その取引がなされることから、本通達における「一棟の区分所有建物」とは、当該区分建物の登記がされたものをいうこととしている。したがって、区分建物の登記をすることが可能な家屋であっても、課税時期において区分建物の登記がされていないものは、本通達における「一棟の区分所有建物」には該当しない。

(2) 一室の区分所有権等

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

なお、この一室の区分所有権等のうち、たな卸商品等に該当するものについては、他の土地、家屋と同様に、不動産ではあるものの、その実質がまさにたな卸商品等であることに照らし、評価通達133((たな卸商品等の評価))により評価することを明らかにしている。

また、分譲マンションについては、区分所有法において「区分所有者は、その有する専有部分とその専有部分に係る敷地利用権とを分離して処分することができない」(区分所有法22①)と規定され、土地と家屋の価格は一体として値決めされて取引されており、それぞれの売買実例価額を正確に把握することは困難であるほか、上記2により算出された評価乖離率(又は区分所有補正率)は一体として値決めされた売買実例価額との乖離に基づくものであり、これを土地と家屋に合理的に分けることは困難である。

したがって、本通達においては、一室の区分所有権等に係る敷地利用権及び区分所有権のそれぞれの評価額に同一の補正率(区分所有補正率)を乗じて評価することとしており、また、貸家建付地又は貸家の評価や土地等にも適用される「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」(以下「小規模宅地等の特例」という。)などを踏まえ、それぞれ別々に評価額を算出することとしている。

(参考) 不動産の鑑定評価においては、複合不動産価格(建物及びその敷地(区分所有建物及びその敷地)の価格)の土地と建物の内訳価格の算定に当たっては、複合不動産における積算価格割合に基づいて建物に帰属する額を配分する方法(割合法)が用いられることがある。他方、相続税評価額は、上記1のとおり、土地については、近傍の土地の売買実例価額や標準地についての公示価格、不動産鑑定士等による鑑定評価額及び精通者意見価格等を基として評価するもので、基本的には取引事例比較法が適用されていると考えることができるほか、家屋については、再建築価格を基準として評価される固定資産税評価額を基として評価する

もので、基本的には原価法が適用されていると考えることができ、不動産の鑑定評価で用いられる積算価格と基本的な考え方は同じである。

本通達は、本通達適用前の分譲マンションの評価額（敷地利用権と区分所有権の評価額の合計額）に、売買実例価額を基とした補正率（区分所有補正率）を乗ずることで、分譲マンションの時価を指向するものである一方で、敷地利用権と区分所有権の評価額それぞれに同一の補正率（区分所有補正率）を乗じているのであるが、これは、不動産の鑑定評価における複合不動産の割合法による内訳価格の算定と同様に、本通達適用前の評価額の比（すなわち、積算価格の比）で本通達適用後の分譲マンションの価額をあん分するものであるともいえる。したがって、本通達では、敷地利用権の価額と区分所有権の価額をそれぞれ算出しているのであるが、時価としての妥当性を有するものであると考えられる。

(3) 一室の区分所有権等に係る敷地利用権の面積

「一室の区分所有権等に係る敷地利用権の面積」とは、一棟の区分所有建物に係る敷地利用権が、不動産登記法第44条（（建物の表示に関する登記の登記事項）第1項第9号に規定する敷地権（以下「敷地権」という。）である場合は、その一室の区分所有権等が存する一棟の区分所有建物の敷地の面積に、当該一室の区分所有権等に係る敷地権の割合を乗じた面積とすることとしている。

なお、この一室の区分所有権等が存する一棟の区分所有建物の敷地の面積は、原則として、利用の単位となっている1区画の宅地の地積によることとなる^{（注1）}。

（注1） ただし、例えば、分譲マンションに係る登記簿上の敷地の面積のうちに、私道の用に供されている宅地（評基通24）があった場合、評価上、当該私道の用に供されている宅地は別の評価単位となるが、当該私道の用に供されている宅地の面積については、居住用の区分所有財産について、上記2のとおり、上記2に掲げる算式により求めた評価乖離率に基づき評価することとした理由の一つが、申告納税制度の下で納税者の負担を考慮したものであるから、同様の趣旨により、納税者自身で容易に把握可能な登記簿上の敷地の面積によることとしても差し支えない。他方で、例えば、分譲マンションの敷地とは離れた場所にある規約敷地については、「一室の区分所有権等に係る敷地利用権の面積」には含まれない。

また、上記の場合以外の場合は、一室の区分所有権等が存する一棟の区分所有建物の敷地の面積に、当該一室の区分所有権等に係る敷地の共有持分の割合^{（注2）}を乗じた面積として計算することとなる。

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

(4) 一室の区分所有権等に係る専有部分の面積

「一室の区分所有権等に係る専有部分の面積」とは、一室の区分所有権等に係る専有部分の不動産登記規則第115条（（建物の床面積））に規定する建物の床面積をいう。当該建物の床面積は、「区分建物にあっては、壁その他の区画の内側線」で囲まれた部分の水平投影面積（いわゆる内法面積）によることとされており、登記簿上表示される床面積によることとなる。

したがって、共用部分の床面積は含まれないことから、固定資産税の課税における床面積とは異なることに留意する。

(5) 評価乖離率

評価乖離率を求める算式は、上記2のとおりであるが、主な算式中の指数について

は、次のとおりである。

イ 築年数

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

ロ 総階数指数

「総階数指数」は、一棟の区分所有建物の総階数を33で除した値^(注)（小数点以下第4位を切り捨て、1を超える場合は1とする。）とし、この場合において、総階数には地階を含まないこととする。この「地階」については、上記(1)の地階と同義である。

(注) 建物総階数については、高さが概ね100m（1階を3mとした場合、約33階）を超える建築物には、緊急離着陸場等の設置指導等がなされることがあるが、それを超えて高くなることによる追加的な規制は一般的にはないほか、評価乖離率に与える影響が一定の階数で頭打ちになると仮定して分析を行ったところ、良好な結果が得られたことから「総階数÷33（1を超える場合は1とする。）」を総階数指数としている。

ハ 所在階

「所在階」は、一室の区分所有権等に係る専有部分の所在階のことであり、当該専有部分が一棟の区分所有建物の複数階にまたがる場合（いわゆるメゾネットタイプの場合）には、階数が低い方の階を所在階とし、当該専有部分が地階である場合は、零階とする。

なお、一室の区分所有権等に係る専有部分が、1階と地階にまたがる場合についても、階数が低い方の階（地階）を所在階とするから、算式中の「C」は零となることに留意する。

ニ 敷地持分狭小度

「敷地持分狭小度」は、一室の区分所有権等に係る敷地利用権の面積（上記(3)）を当該一室の区分所有権等に係る専有部分の面積（上記(4)）で除した値（小数点以下第4位を切り上げる。）をいう。

(参考)

○ 建物の区分所有等に関する法律(抄)

(建物の区分所有)

第一条 一棟の建物の構造上区分された数個の部分で独立して住居、店舗、事務所又は倉庫その他建物としての用途に供することができるものがあるときは、その各部分は、この法律の定めるところにより、それぞれ所有権の目的とすることができる。

(定義)

第二条 この法律において「区分所有権」とは、前条に規定する建物の部分(第四条第二項の規定により共用部分とされたものを除く。)を目的とする所有権をいう。

2 この法律において「区分所有者」とは、区分所有権を有する者をいう。

3 この法律において「専有部分」とは、区分所有権の目的たる建物の部分をいう。

4 この法律において「共用部分」とは、専有部分以外の建物の部分、専有部分に属しない建物の附属物及び第四条第二項の規定により共用部分とされた附属の建物をいう。

5 この法律において「建物の敷地」とは、建物が所在する土地及び第五条第一項の規定により建物の敷地とされた土地をいう。

6 この法律において「敷地利用権」とは、専有部分を所有するための建物の敷地に関する権利をいう。

(規約による建物の敷地)

第五条 区分所有者が建物及び建物が所在する土地と一体として管理又は使用をする庭、通路その他の土地は、規約により建物の敷地とすることができる。

2 建物が所在する土地が建物の一部の滅失により建物が所在する土地以外の土地となつたときは、その土地は、前項の規定により規約で建物の敷地と定められたものとみなす。建物が所在する土地の一部が分割により建物が所在する土地以外の土地となつたときも、同様とする。

(分離処分禁止)

第二十二条 敷地利用権が数人で有する所有権その他の権利である場合には、区分所有者は、その有する専有部分とその専有部分に係る敷地利用権とを分離して処分することができない。ただし、規約に別段の定めがあるときは、この限りでない。

2 前項本文の場合において、区分所有者が数個の専有部分を所有するときは、各専有部分に係る敷地利用権の割合は、第十四条第一項から第三項までに定める割合による。ただし、規約でこの割合と異なる割合が定められているときは、その割合による。

3 前二項の規定は、建物の専有部分の全部を所有する者の敷地利用権が単独で有する所有権その他の権利である場合に準用する。

○ 不動産登記法（抄）

（定義）

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。

一～二十一 省略

二十二 区分建物 一棟の建物の構造上区分された部分で独立して住居、店舗、事務所又は倉庫その他建物としての用途に供することができるものであって、建物の区分所有等に関する法律（昭和三十七年法律第六十九号。以下「区分所有法」という。）第二条第三項に規定する専有部分であるもの（区分所有法第四条第二項の規定により共用部分とされたものを含む。）をいう。

二十三・二十四 省略

（建物の表示に関する登記の登記事項）

第四十四条 建物の表示に関する登記の登記事項は、第二十七条各号に掲げるもののほか、次のとおりとする。

一 建物の所在する市、区、郡、町、村、字及び土地の地番（区分建物である建物にあっては、当該建物が属する一棟の建物の所在する市、区、郡、町、村、字及び土地の地番）

二 家屋番号

三 建物の種類、構造及び床面積

四 建物の名称があるときは、その名称

五 附属建物があるときは、その所在する市、区、郡、町、村、字及び土地の地番（区分建物である附属建物にあっては、当該附属建物が属する一棟の建物の所在する市、区、郡、町、村、字及び土地の地番）並びに種類、構造及び床面積

六 建物が共用部分又は団地共用部分であるときは、その旨

七 建物又は附属建物が区分建物であるときは、当該建物又は附属建物が属する一棟の建物の構造及び床面積

八 建物又は附属建物が区分建物である場合であって、当該建物又は附属建物が属する一棟の建物の名称があるときは、その名称

九 建物又は附属建物が区分建物である場合において、当該区分建物について区分所有法第二条第六項に規定する敷地利用権（登記されたものに限る。）であって、区分所有法第二十二条第一項本文（同条第三項において準用する場合を含む。）の規定により区分所有者の有する専有部分と分離して処分することができないもの（以下「敷地権」という。）があるときは、その敷地権

2 前項第三号、第五号及び第七号の建物の種類、構造及び床面積に関し必要な事項は、法務省令で定める。

○ 不動産登記規則（抄）

（建物の種類）

第百十三条 建物の種類は、建物の主な用途により、居宅、店舗、寄宿舍、共同住宅、事務所、旅館、料理店、工場、倉庫、車庫、発電所及び変電所に区分して定め、これらの区分に該当しない建物については、これに準じて定めるものとする。

2 建物の主な用途が二以上の場合には、当該二以上の用途により建物の種類を定めるものとする。

（建物の床面積）

第百十五条 建物の床面積は、各階ごとに壁その他の区画の中心線（区分建物にあつては、壁その他の区画の内側線）で囲まれた部分の水平投影面積により、平方メートルを単位として定め、一平方メートルの百分の一未満の端数は、切り捨てるものとする。

○ 民法（抄）

（親族の範囲）

第七百二十五条 次に掲げる者は、親族とする。

- 一 六親等内の血族
- 二 配偶者
- 三 三親等内の姻族

(一室の区分所有権等に係る敷地利用権の価額)

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

(算式)

(1) 評価水準が1を超える場合

区分所有補正率＝評価乖離率

(2) 評価水準が0.6未満の場合

区分所有補正率＝評価乖離率×0.6

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

イ 一棟の区分所有建物に存する全ての専有部分

ロ 一棟の区分所有建物の敷地

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

《説明》

前項の《説明》3(2)のとおり、本通達においては、一室の区分所有権等に係る敷地利用権及び区分所有権のそれぞれの評価額に同一の補正率(区分所有補正率)を乗じて評価することとしつつ、本項及び次項において、貸家建付地又は貸家の評価や小規模宅地等の特例などを踏まえ、それぞれ別々に評価額を算出することとしている。

本項では、そのうち、一室の区分所有権等に係る敷地利用権の価額の評価方法について定めており、当該敷地利用権の価額は、評価通達25((貸宅地の評価))(1)に定める「自用地としての価額」に、次の区分の場合に応じて、次の区分所有補正率を乗じた価額を当該「自用地としての価額」とみなして評価通達を適用して計算した価額によって評価することを明らかにしている。

(1) 評価水準が1を超える場合

区分所有補正率＝評価乖離率

(2) 評価水準が0.6未満の場合

区分所有補正率＝評価乖離率×0.6

そのため、例えば、貸家建付地に該当する一室の区分所有権等に係る敷地利用権の評価をするに当たっては、当該みなされた「自用地としての価額」を基に、評価通達26((貸家建付地の評価))を適用して評価することとなる。他方で、例えば、借地権付分譲マンションの貸宅地(底地)の評価においては、その借地権の目的となっている土地の上に存する家屋が分譲マンションであってもなくても、土地所有者から見ればその利用の制約の程度は変わらないと考えられることから、評価通達25並びに同項により評価する場

合における評価通達27((借地権の評価))及び27-2((定期借地権等の評価))における「自用地としての価額」については、本通達の適用がないことを明らかにしている。

なお、本通達及び評価通達の定める評価方法によって評価することが著しく不相当と認められる場合には、評価通達6が適用されることから、その結果として、本通達を適用した価額よりも高い価額により評価することもある一方で、マンションの市場価格の大幅な下落その他本通達の定める評価方法に反映されない事情が存することにより、本通達の定める評価方法によって評価することが適当でないと認められる場合には、個別に課税時期における時価を鑑定評価その他合理的な方法により算定し、一室の区分所有権等に係る敷地利用権の価額とすることができる。この点は、他の財産の評価におけるこれまでの扱いと違いはない。

また、本通達では、前項の《説明》2のとおり、予測した市場価格の6割水準までの補正をすることとしているから、1を評価乖離率で除した値(評価乖離率の逆数)である評価水準を基に、上記の区分により評価することとしている。すなわち、評価水準が0.6未満の場合は、自用地としての価額に評価乖離率に0.6を乗じた値を区分所有補正率として乗ずることとし、評価水準が0.6以上1以下の場合は、補正を行わず、評価水準が1を超える場合は、自用地としての価額に評価乖離率を区分所有補正率として乗ずることとなる。したがって、この評価水準が1を超える場合とは、補正前の評価額(自用地としての価額)が予測した市場価格を超える場合のことであり、この場合の区分所有補正率は1未満となるから、評価額(自用地としての価額)を減額させる計算となる。

おって、前項の評価乖離率を求める算式において、理論的には、評価乖離率が零や負数になることが考えられるが、仮にこのような場合には、一室の区分所有権等に係る敷地利用権の価額を評価しないこととして取り扱う。ただし、このようなケースはほとんどないものと考えられるが、仮にこのようなケースにおいても、評価通達6の適用が否定される訳ではないことに留意する。

さらに、区分所有者が、「一棟の区分所有建物に存する全ての専有部分」及び「一棟の区分所有建物の敷地」(全ての専有部分に係る敷地利用権)のいずれも単独で所有している場合についても、区分建物の登記がされた一棟の区分所有建物であることから、当該一棟の区分所有建物の各戸(各専有部分一室)について本通達に基づく評価をする必要がある。ただし、この場合における当該区分所有者が所有する敷地(敷地利用権)については、区分所有財産ではあるものの、一の宅地を所有している場合と同等の経済的価値を有すると考えられる面もあることから、本項の(注)1において、その敷地(敷地利用権)の評価に当たっては、区分所有補正率は「1」を下限(評価乖離率が零又は負数の場合も区分所有補正率は「1」)として、自用地としての価額に乗ずることとしている。

ところで、前項の評価乖離率を求める算式及び評価水準に係る0.6の値については、本通達が、売買実例価額に基づき統計的に予測した市場価格を考慮して評価額を補正するものである以上、将来のマンションの市場の変化を踏まえたものとする必要があるから、本項の(注)2において、適時見直しを行うことを留意的に明らかにしている。

この見直しは、3年に1度行われる固定資産税評価の見直し時期に併せて行うことが合理的であり、改めて実際の取引事例についての相続税評価額と売買実例価額との乖離

状況等を踏まえ、その可否を含めて行うこととなる。

なお、取引相場のない株式を評価通達185((純資産価額))により評価する場合においても、本通達が適用されることに留意する。

(一室の区分所有権等に係る区分所有権の価額)

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

《説明》

前項と同様に、一室の区分所有権等に係る区分所有権の価額は、評価通達89((家屋の評価))、89-2((文化財建造物である家屋の評価))又は92((附属設備等の評価))の定めにより評価したその家屋の価額(自用家屋としての価額)に、前項の区分所有補正率を乗じて計算した価額を「自用家屋としての価額」とみなして評価することとしている。そのため、前項と同様に、例えば、貸家に該当する一室の区分所有権等に係る区分所有権の評価をするに当たっては、当該みなされた「自用家屋としての価額」を基に、評価通達93((貸家の評価))を適用して評価することとなる。

なお、本通達及び評価通達の定める評価方法によって評価することが著しく不相当と認められる場合に、評価通達6が適用される点については、前項と同様である。

また、前項と異なり、本項の一室の区分所有権等に係る区分所有権の価額については、区分所有者が、「一棟の区分所有建物に存する全ての専有部分」及び「一棟の区分所有建物の敷地」のいずれも単独で所有している場合であっても、区分所有補正率は「1」を下限としないことに留意する。

おって、本通達1の評価乖離率を求める算式において、理論的には、評価乖離率が零や負数になることが考えられるが、仮にこのような場合には、一室の区分所有権等に係る区分所有権の価額を評価しないこととして取り扱う。ただし、このようなケースはほとんどないものと考えられるが、仮にこのようなケースにおいても、評価通達6の適用が否定される訳ではないことに留意する。