

第4 相続税・贈与税

等の額(関連者純支払利子等の額)のうち調整所得金額(当該関連者純支払利子等の額と比較するための基準とすべき所得の金額)の一定割合(50パーセント)を超える部分の金額は、当該事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入しないこととするというものである(同条1項)。

第4 相続税・贈与税

1 総説

相続税は、自然人の死亡に伴う相続又は遺贈(死因贈与を含む。以下同じ。)によって財産を取得した者に対して、その取得財産の価額を課税標準として課税される租税であり、所得税の補完税としての性格を有し、「財産の無償取得によって生じた経済的価値の増加に対して課される租税」である(最判昭49・9・20民集28巻6号1178頁)。

また、贈与税は、個人が贈与(死因贈与を除く。)によって財産を取得した場合に、その取得財産の価額を課税標準として課税される租税であり、相続税の補完税としての性格を有する。相続税のみが課されている場合は、生前に財産を贈与することによって、その負担を容易に回避することができるため、相続税の回避を封ずることを目的として贈与税が採用された(贈与税の負担が相続税のそれよりも高いこと、個人からの贈与のみが贈与税の対象とされていること等は、こうした事情に由来する。金子・租税法690頁)。

このように、相続税と贈与税は、密接な関係にあることから、共に一つの法律(相続税法)の中で規定されており、共通の取扱いを受ける場合が少なくなく、例えば、相続財産の評価と贈与財産の評価とは、全く同じ基準によって行われる(後記4参照)。

したがって、まず、相続税及び贈与税の各制度の概要を述べた後(後記2、3)、財産評価の問題について述べる(後記4)。

2 相続税の概要

(1) 納税義務者

ア 相続税の納税義務者は、相続又は遺贈によって財産を取得した個人である(第1編第1章第3の3(1)参照)。

イ 相続税の納税義務者は、①相続又は遺贈により財産を取得した時において国内に住所を有するか否か(「居住」か「非居住」か)、②取得財産の所在のいかんを問わず取得財産の全部について相続税が課税されるか、それとも取得財産のうち国内にあるものに対してのみ相続税が課税されるか(「無制限」か「制限」か)により、下記(ア)及び(イ)のとおり、4つの類型に分けられる(詳細は、別表参照)また、これら以外の類型として、「特定納税義務者」(相続1条の3第1項5号)がある。

(ア) 相続又は遺贈により財産を取得した時において国内に住所を有する者のうち、相続税の納税義務を負うものは以下のとおりである。

a 無制限納税義務を負う者(居住無制限納税義務者・相続1条の3第1項1号、2条1項)

(a) 一時居住者(相続1条の3第3項1号)でない者

(b) 一時居住者(被相続人が外国人被相続人(同項2号)又は非居住被相続人(同項3号)である場合を除く。)

b 制限納税義務を負う者(居住制限納税義務者・相続1条の3第1項3号、2条2項)

居住無制限納税義務者以外の者で国内にある財産を取得したもの

(イ) 相続又は遺贈により財産を取得した時において国内に住所を有しない者のうち、相続税の納税義務を負うものは以下のとおりである。

a 無制限納税義務を負う者(非居住無制限納税義務者・相続1

第4 相続税・贈与税

条の3第1項2号、2条1項)

(a) 日本国籍を有する者

- i 相続の開始前10年以内のいずれかの時において国内に住
所を有していたことがあるもの
- ii 相続の開始前10年以内のいずれの時においても国内に住
所を有していないもの(被相続人が一時居住被相
続人又は非居住被相続人である場合を除く。)

(b) 日本国籍を有しない者(被相続人が一時居住被相続人又は
非居住被相続人である場合を除く。)

b 制限納税義務を負う者(非居住制限納税義務者・相税1条の
3第1項4号、2条2項)

非居住無制限納税義務者以外の者で国内にある財産を取得し
たもの

ウ 財産の所在については、相続税法が必要な定めをしている(相税1
0条)。

別表 相続税及び贈与税の納税義務

課税時期：令和3年4月1日～（改正法附則11）

被相続人 贈与者		相続人・受遺者 受贈者	日本国内に住所あり	日本国内に住所なし		
			一時居住者 ※1	日本国籍あり		日本国籍なし
				相続開始前 10 年 以内に住所あり	相続開始前 10 年 以内に住所なし	
日本国内に住所あり						
		外国人被相続人※2 外国人贈与者※2	居住制限 納税義務者		非居住制限納税義務者	
日本国内に 住所なし	相続開始前 10 年以内に住所あり		居住制限 納税義務者	非居住制限 納税義務者		
	非居住被相続人※3 非居住贈与者※3		居住制限 納税義務者		非居住制限納税義務者	
	相続開始前 10 年以内に住所なし					

※1 出入国管理及び難民認定法別表第1の在留資格で滞在している者で、相続の開始前15年以内において日本国内に住所を有していた期間の合計が10年以下の者

※2 出入国管理及び難民認定法別表第1の在留資格で滞在している者

※3 日本国内に住所を有していた期間、日本国籍を有していない者

(出展：税務大学校ホームページ)

(2) 相続財産の範囲(課税物件)

相続税の課税物件には、①本来の相続財産、②みなし相続財産及び③相続開始前3年以内(令和6年1月1日以後に取得する贈与財産については相続開始前7年以内)の贈与財産がある。そのうち一定の財産は、相続税の課税対象から除外されている(非課税財産)。

ア 本来の相続財産

本来の相続財産とは、一般に被相続人に帰属していた財産上の権利義務を相続又は遺贈を原因として、相続人又は受遺者が取得する財産をいうが、相続税法では、被相続人に帰属していた財産のうち、

金銭に見積もることができる経済的価値のあるもの全てをいうこととし、積極財産だけを指している。

裁判例として、①未決済の商品先物取引に係る地位が相続税の課税財産となとしたもの(釧路地判平13・12・18訟月49巻4号1334頁)、②被相続人が、売買契約の売主として土地の譲渡契約をした後、所有権が移転する前に死亡した場合の相続財産は、たとえ当該土地の所有権が売主に残っているとしても、もはやその実質は売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎないものであるから、譲渡代金の残金の請求権であるとしたもの(最判昭61・12・5訟月33巻8号2149頁)、逆に、③被相続人が売買契約の買主として土地の譲渡を受けた後、所有権が移転する前に死亡して相続が開始した場合の相続財産は、その土地の所有権移転請求権であるとしたもの(最判昭61・12・5集民149号263頁)、④被相続人が生前に提訴し、相続人がその地位を承継していた所得税更正処分等取消訴訟の取消判決が確定したことにより生じた過納金の還付請求権が、被相続人の相続財産を構成し、相続税の対象になるとされたもの(最判平22・10・15民集64巻7号1764頁)、⑤抽象的剰余金配当請求権は、観念的な一種の期待権ではあるが、剰余金は基準日株主に配当されるため、基準日以降においては、経済的価値のある権利ないし期待権として捉えることができると解され、相続税の課税財産に含まれるとしたもの(大阪地判令3・11・26判タ1503号58頁)等がある。

なお、措置法70条1項は、相続税の申告期限までに相続財産を特定の公益法人等に贈与した場合には相続税の課税価格に算入しない旨定め(非課税)、同条2項は、当該贈与があつた日から2年を経過した日までに当該贈与財産を「公益を目的とする事業の用に供していない」場合には、当該贈与財産の価額は相続税の課税価格の計算の基礎に算入される旨定めている。この点に関し、大阪高判平13・11・1(判時1794号39頁)は、相続人が財団法人に対して相続財産で

ある株式を贈与した事案について、贈与の日から2年を経過した日までに配当がなく、他に使用収益処分されていないから、「公益を目的とする事業の用に供していない」と認められ、同条2項が適用されるとした。

イ みなし相続財産

(7) 意義

みなし相続財産とは、法律적으로는被相続人から相続又は遺贈により取得したものではないが、実質的に相続又は遺贈により取得した財産と同様の経済的効果を持つものについて、課税の公平を図る見地から、相続又は遺贈により取得したものとみなして、相続税の課税対象としているものをいう。

(イ) 各みなし相続財産の概要

a 生命保険金等(相続3条1項1号)

被相続人の死亡によって相続人等が受け取る生命保険金等は、被相続人に帰属した後に相続人等が取得するのではなく、保険契約に基づいて被相続人の死亡という事実の発生によって、相続人等が受け取るべきものであり、法律적으로는相続により取得した財産とはならないが、被相続人が保険料を負担し、その死亡により相続人等が取得するものであり本来の相続財産と実質的に異ならないから、相続税法上は、相続財産とみなして、相続税を課することにした。

b 退職手当金等(相続3条1項2号)

被相続人の死亡により被相続人に支給されるべきであった退職手当金等は、相続人等が支給者から直接に支給を受けるものであって、本来の相続財産を構成しないが、その実質は、被相続人が死亡したために相続人等に支給されるものであって、本来の相続財産とは異ならないから、相続税法上は、相続財産とみなして、相続税を課することにした。

c 生命保険契約に関する権利(相続3条1項3号)

いまだ保険事故が発生していない状況の下で保険契約者と保険料負担者が異なる場合に、保険料負担者が死亡したときの保険契約者に対する課税である。

生命保険契約においては、保険会社に保険料支払義務を負う者は通常保険契約者であるが、実際には保険契約者以外の者が保険料を負担している場合があり、この場合には、その保険契約者以外の者が負担した保険料相当部分は契約者の有する生命保険契約に関する権利の価値を増加させるものであり、支払われた保険料は貯蓄性がある。しかも、保険契約者は自分が保険金の受取人でなくとも、保険事故の発生等の保険者の責任が開始されるまでは、保険契約の全部又は一部を解除して解約返戻金を受け取ることができる(保険法63条)。このように支払われた保険料相当部分は、保険事故が発生するまでは、保険契約者の実質的な財産といえることができるから、相続税法上は、保険料負担者が死亡した時点を捉えて、保険契約者が保険契約に関する権利を保険料負担者であった被相続人から相続又は遺贈により取得したものとみなして相続税を課することとした。

d 定期金に関する権利(相続3条1項4号)

相続開始の時までに定期金給付事由が発生していない定期金給付契約(生命保険契約を除く。)のうち、一定の要件を満たすものである。これをみなし相続財産として課税する趣旨は、生命保険契約に関する権利(相続3条1項3号)の課税の趣旨(前記c)と同様である。

e 保証期間付定期金に関する権利(相続3条1項5号)

年金給付事由又は保険事故が発生したときには、年金受取人は生存していたが、その後一定保証期間内に死亡したときに、残存保証期間中継続受取人に対して年金が支払われることとな

っている場合に、その継続受取人である相続人等が取得した残存保証期間内の年金受給権を相続財産とみなして課税するものである。

f 契約に基づかない定期金に関する権利(相続3条1項6号)

相続の効果として被相続人から承継する財産ではなく、法令その他の定めによって相続人等が直接に取得する定期金に関する権利である。

g その他遺贈により取得したものとみなされるもの(相続4条、7条、8条、9条)

h 信託に関する権利・利益(相続9条の2及び9条の4)

現行信託法(平成18年12月15日法律108号)の制定に対応して、相続税法の中に、受益者連続型信託の受益者を含め、適正な対価を負担せずに信託の受益者となる者は信託に関する権利・利益を贈与または遺贈によって取得したものとみなす旨の規定がいくつか設けられた(相続9条の2ないし9条の6)(金子・租税法705頁)。

i 相続又は遺贈により財産を取得しなかった相続時精算課税適用者の受贈財産(相続21条の16第1項)

(ウ) 裁判例

裁判例として、①役員が退職後、退職手当金の支給の有無が確定する前に死亡し、死亡後その支給額が確定した場合の退職金について、旧相続税法(昭和22年法律第87号)4条1項4号により相続財産とみなされるべきものであるというためには、被相続人の死亡による相続開始の際、少なくとも退職手当金等の支給されること自体は当然に予定された場合であることを要し、また、相続税として課税可能な期間内に支給額が確定する場合でなければならぬとして、被相続人に対する退職手当金等の支給自体もなんら確定されず、被相続人の死亡後4年以上を経て開かれた株主総

会において、同人に対する退職金贈呈の件が決議され、その後取締役会において支給額が確定した等の事情があるときは、被相続人の相続人に対する退職慰労金名義の支給は、旧相続税法(昭和22年法律第87号)4条1項4号のみなし相続財産に含まれないとしたもの(最判昭47・12・26民集26巻10号2013頁)がある。現行の相続税法3条1項2号により、みなし相続財産とされる退職手当金等には、死亡退職の場合の退職手当金等のみでなく、生前退職ののち退職手当金の支給が確定しないままに死亡し、死亡後によりやくその支給が確定した場合のそれも含まれると解すべきである。ただし、被相続人に支給されるべきであった退職手当金といふ得るためには、被相続人の死亡の際に少なくとも退職手当金等の支給されること自体は予定されていたことが必要であると解すべきであろう(金子・租税法702頁)。

また、②信託財産は、法律上受託者に帰属しており、相続税法に特別のみなし規定が置かれていない以上、信託財産自体は遺産に含まれず、被相続人が信託に対して有していた権利(信託受益権)が相続財産を構成するところ、信託受益権の評価につき、元本及び収益の双方を受益することを内容とする株式信託契約に基づく信託受益権は、被相続人の死亡後5年を経過して相続人全員が承諾した場合には解除し得る旨の制限が付されていても、相続時における当該信託財産である株式の時価によって評価すべきとしたもの(福岡地判昭49・10・1行集25巻10号1244頁)等がある(土地・建物を信託財産とする信託受益権は、相続時に信託の目的となっている財産の各構成物を取得したのものとして、その課税価格を計算することとされている(昭和61年7月9日付国税庁長官通達)。)。

ウ 相続開始前3年以内に被相続人から受けた贈与財産

贈与税は相続税の補完税としての役割を持つ意味においては、課

税された贈与税は、贈与者の相続開始に係る相続税の課税上精算される必要があり、その趣旨に基づいて、相続開始前3年以内の贈与財産の価額を相続税の課税価格に加算することとした(相税19条)(注)。

(注) 令和5年度税制改正により、令和6年1月1日以後に取得する贈与財産については、相続開始前7年以内(改正前3年以内)に改正されるとともに、その財産のうち相続開始前3年以内に贈与により取得した財産「以外」の財産については、その財産の価額の合計額から100万円を控除した残額を相続税の課税価格に加算することとされた。

東京高判平14・9・18(訟月50巻11号3335頁)は、米国に在住する相続人に海外送金がされた事案について、送金に先立って書面によらない贈与契約が成立していたと認定した上、同事案における相続税法10条所定の財産取得時とは契約締結時と解すべきであり、仮にそうでなくても日本国内の銀行において電信送金による送金手続を了した時といえるので、上記相続人は本邦に所在した財産を取得したとして、上記送金に係る金員は同法19条1項により相続税の課税価格に加算されたとした。

エ 非課税財産

(7) 意義

相続又は遺贈により取得した財産(みなし相続財産を含む。)であつても、社会政策的見地あるいは国民感情の面から、相続税の課税対象から除外しているもの(相税12条、措置法70条)。

(イ) 種類

- ① 皇室経済法7条の規定により皇位とともに皇嗣が受けた物(相税12条1項1号)
- ② 墓所、霊びよう及び祭具並びにこれらに準ずるもの(同項2号)(注)
- ③ 一定の公益事業を行う者が取得した公益事業用財産(同項3

号)

- ④ 条例による心身障害者共済制度に基づく給付金の受給権(同項4号)
- ⑤ 相続人が取得した生命保険金等のうち一定の金額(同項5号)
- ⑥ 相続人の取得した退職手当金等のうち一定の金額(同項6号)
- ⑦ 相続人の申告書の提出期限までに国、地方公共団体、特定の公益法人又は認定特定非営利活動法人に贈与(寄附)した財産(措置法70条)

(注) いわゆる庭内神しである祠の敷地部分に相続税法(平成19年法律第6号による改正前のもの)12条1項2号の非課税規定の適用があるかが争われた事案において、東京地判平24・6・24(判時2231号20頁)は、祠等の設備とその敷地部分は別個のものであり、祠の移設可能性も考慮すれば、その敷地部分が当然に同規定にいう「これらに準ずるもの」に該当するものではないとしながらも、当該設備と社会通念上一体の物として日常礼拝の対象とされているとあってよい程度に密接不可分の関係にある相当範囲の敷地や附属設備は当該設備と一体の物として、「これらに準ずるもの」に該当し得ると判断した。

(3) 税額の計算方法

ア 概要

第1編第1章第3の3(2)のとおり、相続税の税額は、①課税価格の計算、②課税遺産額の計算、③相続税総額の計算及び④各人の納付税額の計算の4段階で行われる。

イ 課税価格の計算

(7) 概要

相続税の課税標準は、相続税法上「課税価格」と呼ばれている。

各相続人及び受遺者の相続税の課税価格(各人の課税価格)を計算し、それを合計したものを「課税価格の合計額」という。

「各人の課税価格」＝「本来の相続財産の価額」＋「みなし相続財産の価額」－「非課税財産の価額」＋「相続時精算課税制度の適用を受ける財産の価額」－「債務及び葬式費用の額」＋「被相続人からの相続開始前3年以内(注)の贈与財産の価額」という計算になる。

(注) 令和6年1月1日以後に取得する贈与財産については相続開始前7年以内となる。

このようにして計算した「各人の課税価格」をそれぞれ合計して、「課税価格の合計額」を計算する。

(4) 「債務及び葬式費用の額」の控除

a 債務

(a) 債務控除の対象となる債務の要件(相税13条1項、14条1項)

- ① 相続人又は包括受遺者が承継した債務であること(注)
- ② 相続開始の際、現に存するものであること
- ③ 確実と認められるものであること

これらの要件の詳細については、後記4(5)参照。

(b) 債務控除の対象とならない債務

被相続人の債務であっても、非課税財産である墓所、霊びよう及び祭具並びにこれらに準ずるもの、並びに一定の公益事業を行う者が取得した公益事業用財産(前記(2)エ(4)②、③)の取得、維持又は管理のために生じた債務の金額は、その財産を課税価格に算入しないこととの兼ね合いで、控除しないこととした(相税13条3項)。

b 葬式費用(相税13条1項2号)

葬式費用は、前記aの債務と本質的に異なり、本来、遺族の負担すべきものであり控除できないようにみられるが、相続開始に伴う必然的出費であり、いわば相続財産そのものが担って

いる負担ともいえることを考慮して、控除することとした。

(注) 無制限納税義務者の場合は、債務の範囲は特に限定されていないが、制限納税義務者の場合は、その範囲は限定されている(相続税13条2項)。なお、東京高判平22・12・16(訟月57巻4号864頁)は、制限納税義務者が相続した国内財産について、これを目的物とする仮差押えがされている場合における被保全債権に係る債務は相続税法13条2項2号の債務に該当しないとした。

ウ 課税遺産額及び相続税総額の計算

(7) 課税遺産額

前記イにより「課税価格の合計額」を計算した後、この合計額から、「遺産に係る基礎控除額」を控除して、「課税遺産額」を計算する(相続税15条1項)。

「遺産に係る基礎控除額」は次の算式により計算した金額である。

(算式)

$$\text{遺産に係る基礎控除額} = 3000\text{万円} + (600\text{万円} \times \text{法定相続人の人数})$$

(1) 相続税の総額

その上で、「課税遺産額」を相続人が法定相続分(民法900条及び901条の相続分)に従って相続したと仮定した場合における各相続人ごとの金額を計算し、その金額に最低税率10パーセントから最高税率55パーセントまでの超過累進税率を乗じて、それぞれの税額を算出し、これらの税額を合計して「相続税の総額」を計算する(相続税16条)。

なお、基礎控除及び相続税の総額を計算する場合における相続人の数には、相続の放棄をした者を含めるほか、被相続人に養子がある場合の相続人の数は、被相続人に実子がある場合又は実子がなく養子が1人である場合には相続人たる養子の数を1人とし、また、被相続人に実子がなく養子が2人以上である場合には

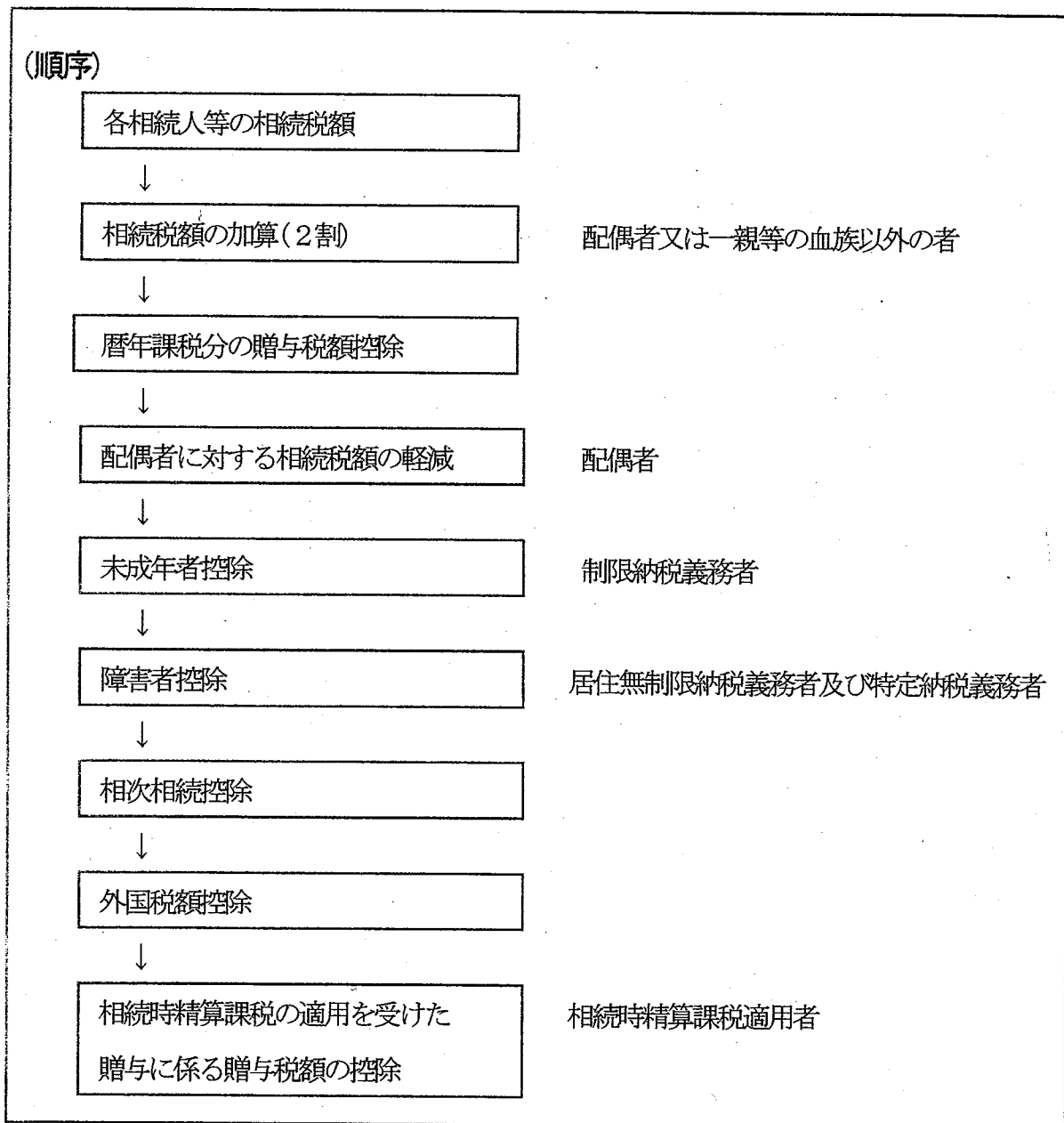
相続人たる養子の数を2人として計算する(相税15条、16条)。

エ 各人の納付税額

上記「相続税の総額」に、各相続人又は受遺者の課税価格が当該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課税価格の合計額のうちに占める割合を乗じて算出した金額が、各相続人又は受遺者の相続税額となる(相税17条)。

以上によって算出された各相続人の相続税額に対し、①一定の財産取得者については、算出税額にその2割相当額を加算し(相税18条)、また、②贈与税額控除額(相税19条)、配偶者の税額軽減額(相税19条の2)、未成年者控除額(相税19条の3)、障害者控除額(相税19条の4)がある場合には、それぞれ控除した額が各相続人の納付すべき税額となる。その順序は、以下のとおりである。

第4 相続税・贈与税



3 贈与税の概要

(1) 納税義務者

- ア 贈与税の納税義務者は、贈与(死因贈与を除く。以下同じ。)によって財産を取得した個人である(第1編第1章第3の4(1)参照)。
- イ 贈与税の納税義務者は、相続税と同様に、①贈与により財産を取得した時において国内に住所を有するか否か(「居住」か「非居住」

か)、②取得財産の所在のいかんを問わず取得財産の全部について贈与税が課税されるか、それとも取得財産のうち国内にあるものに対してのみ贈与税が課税されるか(「無制限」か「制限」か)により、下記(ア)及び(イ)のとおり、4つの類型に分けられる。

(ア) 贈与により財産を取得した時において国内に住所を有する者のうち、

a 無制限納税義務を負う者(居住無制限納税義務者・相税1条の4第1項1号、2条の2第1項)

(a) 一時居住者(相税1条の4第3項1号)でない者

(b) 一時居住者(贈与者が外国人贈与者(同項2号)又は非居住贈与者(同項3号)である場合を除く。)

b 制限納税義務を負う者(居住制限納税義務者・相税1条の4第1項3号、2条の2第2項)

居住無制限納税義務者以外の者で国内にある財産を取得したもの

(イ) 贈与により財産を取得した時において国内に住所を有しない者のうち、

a 無制限納税義務を負う者(非居住無制限納税義務者・相税1条の4第1項2号、2条の2第1項)

(a) 日本国籍を有する者

i 贈与前10年以内のいずれかの時において国内に住所を有していたことがあるもの

ii 贈与前10年以内のいずれの時においても国内に住所を有していたことがないもの(贈与者が一時居住贈与者又は非居住贈与者である場合を除く。)

(b) 日本国籍を有しない者(贈与者が一時居住贈与者又は非居住贈与者である場合を除く。)

b 制限納税義務を負う者(非居住制限納税義務者・相税1条の

4第1項4号、2条の2第2項)

非居住無制限納税義務者以外の者で国内にある財産を取得したものの

ウ 受贈者の住所の判定に関し、①香港において勤務するものとして日本を出国した者が、香港においてシンガポール法人の株式の贈与を受ける旨の契約書を作成した場合において、生活の本拠は依然として国内にあり、贈与時点で同人の住所は国内にあったとされた例(東京地判平17・1・28判タ1204号171頁)、②香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していた者が、オランダ法人の株式の贈与を受けた場合において、香港の居宅に生活の本拠たる実体があり、贈与時に国内における住所を有していたとはいえないとされた例(最判平23・2・18集民236号71頁)等がある。

エ 財産の所在については、相続税におけるのと同じルールが適用される(相税10条)。

(2) 贈与財産の範囲(課税物件)

贈与税の課税物件は、贈与によって取得した財産(本来の贈与財産)であり、財産権の対象となる一切の物及び権利が含まれる。また、みなし相続財産と同じ趣旨で、公平負担の見地から、贈与によって取得したものとみなされ、贈与税の対象とされている財産又は権利(みなし贈与財産)がある。

また、相続税の場合と同様に公益性や社会政策的見地あるいは国民感情の面から、贈与税の課税対象から除外しているものがある(非課税財産。相税21条の3、21条の4、措置法70条の2、70条の2の2及び70条の2の3)。

ア 本来の贈与財産

本来の贈与財産とは、贈与税が相続税の補完税であることから、相続税における本来の相続財産と同じ範囲に属するものである。

贈与税は、贈与契約等の原因行為そのものにではなく、その結果

として取得した経済的成果に担税力を認めて課税するものである。したがって、仮に原因行為が実体的に無効であるとしても、当該経済的成果が原因行為の無効を基因として現実に除去されない限り、贈与税の課税物件を欠くことにはならない(東京高判平13・3・15 訟月48巻7号1791頁)。

イ みなし贈与財産

(ア) 概要

法律的には贈与により取得したものでない財産であっても、実質的に贈与により所得した場合と同様の経済的利益を伴う財産について、課税の公平を図る観点から贈与により取得したものとみなして、贈与税の課税対象としているものがある。

- ① 生命保険金等(相税5条)
- ② 定期金に関する権利(相税6条)
- ③ 財産の低額譲受けによる利益(相税7条)
- ④ 債務免除等による利益(相税8条)
- ⑤ その他の利益の享受(相税9条)
- ⑥ 信託財産(相税9条の2ないし9条の6)
- ⑦ 特別の法人(持分の定めのない法人)から受ける特別の利益(相税65条1項)

(イ) 裁判例

みなし贈与財産の範囲に関し、最判平22・7・16(集民234号263頁)は、社団たる医療法人の定款に、出資した社員が退社時に受ける払戻し及び当該法人の解散時の残余財産分配はいずれも当該法人の一部の財産についてのみすることができる旨の定めがある場合において、当該法人の増資時における出資の引受けが相続税法9条にいう「著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」に該当するか否かを判定するに当たり、当該法人の財産全体を基礎として当該出資を評価することに合理性があったとした。

「対価を支払わないで、…利益を受けた場合」(相税9条本文)の意義について、大阪高判平26・6・18(税資264号順号12488)は、「贈与と同様の経済的利益の移転があったこと、すなわち、一方当事者が経済的利益を失うことによって、他方当事者が何らの対価を支払わないで当該経済的利益を享受したことを要すると解するのが相当である」として、父親の死亡に伴い、父親が会員であった社団法人の共済制度に基づき受給した死亡共済金について、相続税法9条は適用されず、所得税法9条1項15号の非課税所得には当たらない(一時所得に当たる。)とした。

その他の裁判例としては、相続税法7条にいう「著しく低い価額の対価」を認定する際に比較の対象となる「価額」とは、時価すなわち客観的な取引価額を意味し、相続税評価額を意味するものではないとしたもの(横浜地判昭57・7・28訟月29巻2号321頁)等がある。

(3) 贈与税額の計算の仕組み

贈与税額の計算の仕組みは、第1編第1章第3の4(2)別表3のとおりである。

ア 贈与税の課税価格の計算

贈与税の課税価格は、一暦年の間に贈与により取得した財産(非課税財産を除く本来の贈与財産)及び贈与により取得したものとみなされる財産(みなし贈与財産)の価額の合計額である。

イ 贈与税の税額の計算

前記アの課税価格から基礎控除額110万円(相税21条の5、措置法70条の2の4)及び配偶者控除額(相税21条の6)を控除した残額に、最低税率10パーセントから最高税率55パーセントまでの超過累進税率を乗じて納付すべき贈与税額を計算する(相税21条の7)。

なお、贈与税の配偶者控除は、婚姻期間が20年以上である配偶者から居住用不動産又は金銭の贈与を受けた者が、その居住用不動産

又はその金銭で取得した居住用不動産を翌年3月15日までに居住の用に供し、かつ、その後引き続いて居住の用に供する見込みである場合に、課税価格から基礎控除額とは別途に最高2000万円までが控除されるものである(相税21条の6)。

ウ 相続時精算課税の適用を受ける場合

(7) 相続時精算課税制度の目的

この制度は、生前贈与について、受贈者の選択により、現行の贈与税制度に代えて、贈与時に贈与財産に低い税率で贈与税を課しておき、その後の相続時にその贈与財産と相続財産とを合計した価額を基に計算した相続税額から前記の贈与税額を控除することにより、贈与税と相続税を通じた納税を可能とする制度であり、生前贈与を容易にして、次世代への資産の移転を促進するものである。

(1) 内容

60歳以上の贈与者からその贈与者の推定相続人である直系卑属のうち18歳以上である者が受けた財産については、相続時精算課税制度を選択することができる(相税21条の9第1項)。

この適用の選択は、受贈者が財産の贈与者ごとに選択することができるが、一度選択して適用を受けた場合には、当該贈与者からのその後の贈与について、全てこの制度の適用対象となる(相税21条の9第3項)とともに、当該贈与者が死亡したときの相続税の計算においては、この適用を受けて取得した贈与財産の価額を、相続時精算課税適用者の相続税の課税価格に加算して計算することとなる(相税21条の15)。

a 課税標準の計算

相続時精算課税制度を選択した場合の課税価格は、その適用を受ける贈与者(特定贈与者)ごとに、その年中において贈与により取得した財産の価額を合計し、その合計額をもって、それ

ぞれの特定贈与者ごとの贈与税の課税価格とされる(相税21条の10)。

なお、相続時精算課税の適用を選択していない贈与者から受けた贈与財産については、相続時精算課税の適用を受ける贈与財産の課税価格とは別に、前記ア・イの通常の場合の計算に従って、贈与税の課税価格及び税額を計算することとなる。

b 税額の計算

前記 a により計算した特定贈与者ごとの課税価格から、2500万円の特別控除額(前年までに当該特定贈与者からの贈与について既にこの特別控除額の控除を受けているときには、その残額)を控除し(相税21条の12)、その残額に対してそれぞれ20パーセントの税率を乗じて贈与税額を計算する(相税21条の13)。

4 財産の評価基準

(1) 概要

ア 相続税法22条は、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価によるとしているが、「取得の時における時価」とは、「当該財産の客観的交換価値、すなわち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(東京地判平17・11・10税資255号順号10199、その控訴審である東京高判平18・3・28税資256号順号10355。他の裁判例もおおむね同旨である。なお、最判平22・7・16集民234号263頁、最判令4・4・19民集76巻4号411頁参照)。

財産の評価の時点は、取得の時であるから、相続税にあっては、被相続人又は遺贈者の死亡の日であり、贈与税にあっては、贈与によって財産を取得した日となる。したがって、相続又は贈与の後に、財産の価値が何らかの事情によって下落した場合であっても、相続税等の課税価格に算入される金額は、相続時又は贈与時のその財産

の時価となる(最判平元・6・6税資173号1頁、大阪高判昭62・9・29行集38巻8・9号1038頁)。

イ 相続税法は、地上権、永小作権、配偶者居住権等、定期金に関する権利及び立木のように、特にその評価の困難な若干の財産については、その価額の算定について一義的な規定を設けている(相税23ないし26条。法定評価)。

そのほかの財産については、時価により評価され、その時価については解釈に委ねられているが、全ての財産の客観的な交換価値が必ずしも一義的に確定されるものではない。そこで、国税庁は、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地から、相続財産の価額の画一的評価方法として、評価通達を採用している。すなわち、相続税及び贈与税並びに地価税に共通の財産評価に関する基本通達として、「財産評価基本通達」(平成3年12月18日課評2-4、課資1-6)と題する通達が定められており(そのほかにも、多数の個別通達がある。)、現実の評価事務はこの通達に従って行われている。

評価通達に基づいて評価することについては、多くの裁判例でその合理性が認められている(注)。

なお、評価通達に定められた株式保有特定会社の株式の評価方法につき、一般的な合理性を承認しつつも、本件相続の開始時を基準とすると同通達を形式的に適用し得ない事情があるとした裁判例として、東京地判平24・3・2(判時2180号18頁、その控訴審である東京高判平25・2・28税資263号順号12157により維持。)がある。

(注) 土地の評価について大阪高判昭54・7・12(税資106号7頁)、取引相場のない株式の評価について大阪地判昭54・10・17(行集30巻10号1699頁)、貸付信託の受益証券、預貯金及び配当期待権の評価について名古屋地判昭61・1・31(税資150号132頁)等がある。

ウ 評価通達の趣旨・目的について、裁判例は、「財産が多種多様で

あり、時価の評価が必ずしも容易なことではなく、評価に関与する者次第で個人差があり得るため、納税者間の公平の確保、納税者及び課税庁双方の便宜、経費の節減等の観点から、評価に関する通達により全国一律の統一的な評価の方法を定めることを予定し、これにより財産の評価がされることを当然の前提とする趣旨である」とした上で、「同法の上記趣旨に鑑みれば、評価対象の不動産に適用される評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該不動産の贈与税の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、上記課税価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、贈与时における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である(最高裁平成24年(行ヒ)同25年7月12日第二小法廷判決・民集67巻6号1255頁参照)」とする(東京高判平27・12・17訟月62巻8号1404頁(最決平29・3・2税資267号順号12985・上告棄却・不受理とされ確定)。同旨の裁判例として、東京地判平27・6・25税資265号順号12683、東京地判平28・7・20税資266号順号12887、東京地判平29・3・3税資267号順号12986等)。前記東京高判平27・12・17が参照判例として挙げる前記最判平25・7・12の調査官解説は、私見であるとした上で、「財産評価基本通達は評価基準(編注：固定資産評価基準)のように法律の委任に基づくものではないが、評価の統一を図るため財産の時価の算定に係る技術的かつ細目的な基準として定められていることについては評価基準と共通するものといえ、本判決の判決要旨2(編注：評価対象の土地に適用される固定資産評価基準の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、固定資産課税台帳に登録された基準年度に係る賦課期日における当該土地の価格がその評価方法に従って決定された価格を上回るものでない

場合には、その登録された価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認される。)と同様の判断枠組みが妥当するものと解し得るのではなかろうか。」としている(最判解<民事>平成25年度352頁)。

そうすると、相続税に係る課税処分の取消訴訟における判断枠組みは、課税庁側が、当該課税処分が評価通達の定めに従って相続財産の価額を評価して行ったものであること、評価通達の定めが一般的合理性を有することを主張立証した場合には、当該価額が客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものでないことが推認され、納税者は、評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存することを主張・立証し、その推認を覆す必要があるものと解される(東京高判平17・1・12税資255号順号9884、札幌高判平23・12・2税資261号順号11825、札幌高判平24・4・20税資262号順号11933等参照)(注)。

エ 評価通達の定める方法により評価した額と相続税法22条の「時価」との関係について、最判令4・4・19(民集76巻4号411頁)は、更正処分の基礎とされた相続財産の価額が客観的な交換価値としての時価を上回るものでない限り、評価通達の定める方法により評価した額を上回っていたとしても、同条に違反するものではないことを明らかにした。

(注) 特別の事情の存否に関し、大阪地判平29・6・15税資267号順号13024は、市街化区域内にある無道路地である雑種地について、評価通達に定める無道路地補正では、接道義務を満たしていないことを十分に反映することができず、これは評価通達によっては適正な時価を算定することができない特別の事情ということができるとした。

なお、前記最判平25・7・12の千葉勝美裁判官の補足意見において、

「特別の事情(又はその評価方法自体の一般的な合理性の欠如)についての主張立証をしないまま独自の鑑定意見書等を提出したところで、その意見書の内容自体は是認できるものであったとしても、それだけでは当該登録価格が適正な時価であることの推認を覆すことにはならない」とされていることは、相続税法22条の時価の解釈についても参考になるものと考えられる。

オ もっとも、評価通達は、財産一般についての原則的な評価方法を定めたものにすぎないのであるから、納税者間の公平及び納税者の信頼保護の見地から、評価通達に基づいて評価することが個別的・具体的妥当性を欠き、著しく不合理な結果になると認められる場合には、「この通達の定めによつて評価することが著しく不適當と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」とする評価通達6により、評価通達に定められた方法以外の方法による評価が当然に予定されているものと考えられる(金子・租税法735頁)。この点は、従前から裁判例においても同様に考えられており、例えば、評価通達で、借地権が設定されている土地の底地価額は、当該土地の更地価額の一定割合として評価するものとされている場合に、ある借地権付土地について、権利金の授受が行われていない代わりに、特別に高い地代が約定されており、しかも地代が地価の上昇に伴って増額されている場合には、その底地価額を評価通達の基準よりも高く評価することは、違法とはいえないとした(最判昭49・6・28税資75号1123頁、東京地判昭45・7・29訟月16卷11号1361頁)ものがある。

カ 従来の裁判例においても、評価通達に定められた評価方式を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合には、別の評価方式によることも許されると解されていた(東京地判平4・7・29行集43卷6・7号999頁、東京地判平4・3・11判時1416号7

3頁、東京地判平5・2・16判タ845号240頁)が、具体的にどのような場合に許されるのか(評価通達の定める方法により評価した額と実勢価格とのかい離か、当該財産を取得した経緯や目的か等)、明確ではなかった。この点について、最判令4・4・19(民集76巻4号411頁)は、課税庁が評価通達に従って画一的に相続財産の価額の評価を行っていることを指摘し、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、租税法上の一般原則としての平等原則に違反するものとして違法になるとした上で、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」がある場合には、上記平等原則に違反しないとの判断枠組みを示した。同判断枠組みは、評価通達の定める方法により評価した価額を上回る額を相続財産の価額としてされた更正処分の適否が問題となる事案一般に妥当する法理判断であると考えられる。

なお、前記最判令4・4・19は、通達評価額を上回る額を相続財産の価額としてされた更正処分の適否が問題となった事案において従来の下級審裁判例が用いてきた、特定の納税者についてのみ通達評価額によらないことは原則として許されないが、「特別の事情」があるときは他の合理的方法によって評価した額によることができる(前記東京地判平4・3・11等)という判断枠組みに関し、①課税庁の評価額が相続税法22条の「時価」を上回るか、②課税庁が通達評価額を上回る財産評価を行うことが許されるか、という2つ論点が、従前の裁判例では必ずしも明確に区別されていなかったため、これらを別個のものとして整理し、②に関し通達は法的拘束力を有しないことを確認的に述べた上で、恣意的に通達評価額を上回る評価をすることが許されない根拠が、租税平等原則にあること(裏返

せば、画一的評価によらない合理的な事情がある場合は、平等原則に反しないこと)を明らかにし、上記整理の観点から、原則として通達評価額によるべき根拠が平等原則にあることを踏まえ、「特別の事情」の文言を用いることを避け、「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」という文言を用いたものと解される(判タ1499号66-67頁参照)。

したがって、前記最判令4・4・19は、課税庁が本件評価通達に基づいて算出した課税価格に基づいて更正処分等をした事案には、その射程が及ぶものではないと解される。この点、東京地判平25・10・22(税資263号順号12314)及びその控訴審である東京高判平26・3・18(税資264号順号12434・原審維持)は、「被告は、評価通達の定める評価方法を画一的に適用するという形式的な公平を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかであるなど、評価通達によらないことが正当として是認されるような特別の事情がある場合を除き、評価通達の定める評価方法により評価することが相当というべきであるとして、本件について、「評価通達によらないことが正当として是認されるような特別の事情」が認められるかどうかという観点からの主張をしている。しかし、これは、評価通達の定める評価方法によって財産の時価を画一的に評価しこれに基づいて課税をするという課税実務が一般的に定着していることを前提として、特定の財産について、評価通達の定める評価方法以外の方法によって時価を評価し、その結果に基づいて課税をすることは、それが正当として是認されるような特別の事情がある場合を除き、租税公平主義ないし租税平等主義の観点から許されないということを意味するものと解される。そうすると、評価通達の定める評価方法以外の方法によって財産の時価が評価され、その結果に基づいて課税処分がされたような場合には、当該課税処分の取消訴訟において、課税庁側は、当該課税処分が租税公平

主義ないし租税平等主義の観点からも適法であるというために、上記のような「評価通達によらないことが正当として是認されるような特別の事情」があることを主張立証すべきものと考えられるが、本件のように、評価通達の定める評価方法によって財産の時価が評価されて、その結果に基づいて課税処分がされ、また、当該課税処分の取消訴訟においても、課税庁側が、評価通達の定める評価方法による評価額をもって時価と主張しているような場合においては、租税公平主義ないし租税平等主義の観点、すなわち評価通達によらない課税処分の許容性が問題となるものではないから、当該課税処分の取消訴訟において、上記のような「評価通達によらないことが正当として是認されるような特別の事情」の有無が主張立証の対象となるものと解することはできない。」と判示しているところ、上記の理解に沿う裁判例である。

(2) 不動産の評価

ア 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。

イ 土地の評価は、宅地、田、畑、山林、原野、牧場、池沼、鉱泉地及び雑種地の地目別に実際の面積に基づいて(評価通達7、8)、相続、遺贈又は贈与により当該財産を取得した時の時価により行う(相続22条)。なお、国税庁では、内部的な取扱いを統一するとともに納税者の利便を考慮し、評価基準を作成して公開している。この評価基準は、評価時点をその年の1月1日とし、例えば、宅地であれば、路線価方式(市街地的形態を形成する地域)及び倍率方式(市街地的形態を形成する地域以外の地域)により評価する(評価通達11)こととされ、この場合の路線価や倍率については評価基準書により公開される。

その評価額は、評価の確実性を重視しているため、実際の取引価額を下回る傾向にある(国税庁は宅地については地価公示価格の80パーセント程度に評価するとしている。平成3年分以前は70パーセント程度)。このため、相続税評価額と時価とのかい離を利用した租税回避(相続開始直前に借入金で土地を購入し、相続開始後に売却するというもので、借入金額と評価額との差額が相続財産の課税価格をマイナスにするというもの)のケースが生じるなどした。

ウ このように土地が一般的に低く評価されている状況を前提とすると、合理的な理由がないにもかかわらず、特定の土地についてのみ一般的評価水準を超えて高く評価することは、平等原則に反して違法になると解すべきであり、また、基本通達の基本的内容は、長期間にわたる継続的・一般的適用とそれに対する国民一般の法的確信の結果として、現在では行政先例法になっていると解されるので、

特段の理由がないにもかかわらず、特定の土地について基本通達と異なる方法を用いて高く評価することは違法であると解されていた(金子・租税法739-740頁)ところ、前記最判令4・4・19も、「租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に扱われることを要求するものと解される。そして、評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的な評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするとは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべきである。」と判示した一方で、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」がある場合には、評価通達の定める方法により評価した価額を上回る額を相続財産の価額としてされた更正処分も許容されるところとした。もっとも、同判決は、評価通達による評価額と鑑定評価額との間に大きなかい離があることは、「このことをもって上記事情(引用者注：実質的な租税負担の公平に反するというべき事情)があるということとはできない」とする。

エ 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、近年、相続税評価額と売買実例価額とが大きくかい離するケースがあり、平成30年中に取引された全国の方譲マンションの相続税評価額と売買実例価額とのかい離について取引実態等を確認したところ、平均で2.34倍のかい離が把握され、かつ、約65パーセントの事例で2倍以上乖離していることが把握された。また、不動産の相続税評価額と市場価格とに大きなかい離がある事例について、前記最判令4・4・19判決以降、当該かい離に対する批判等を受け、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、分譲マンションについて、評価方法を見直す必要性が認められ、令和6年1月1日以後に相続、遺贈又は贈与により取得した財産の評価については、令和5年9月28日付課評2-74ほか1課共同「居住用の区分所有財産の評価について」(法令解釈通達)が適用されることとなった。もっとも、同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適當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、上記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上記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、上記通達の定める評価方法によって評価することが適當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ものであるものであり、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とされている(令和5年10月11日資産評価企画官情報第2号資産課税課情報第16号「居住用の区分所有財産の評価について」(法令解釈通達)の趣旨について(情報))。

オ 相続開始前に土地購入契約を締結しその代金を支払ったものの、土地の引渡しを了していない場合には、相続財産は、土地の所有権

移転請求権であり、所有権移転請求権(当該土地の取引価額と同額)として評価すべきである(前記最判昭61・12・5、東京高判昭55・5・21訟月26巻8号1444頁等)。

また、裁判例として、信託の対象となる土地・建物が貸家または貸家建付地ないし事業用宅地にあたるかどうかは、相続開始時にそれが賃貸の用に供されているかどうかによって判定されるとして、信託中の土地建物が相続開始時点ではいまだ貸付けの用に供されていないから評価減の対象からは除かれるとしたものがある(東京地判平6・7・22行集45巻7号1634頁、その控訴審東京高判平6・12・22行集45巻12号2063頁)。

(3) 株式の評価

株式は、上場株式、気配相場等のある株式及び取引相場のない株式の三つに区分して評価を行う(評価通達168)。

ア 上場株式(注)

原則として、それが上場されている証券取引所の公表する課税時期の最終価格によって評価するが、その価格が課税時期の属する月以前3か月間の毎日の最終価格の各月ごとの平均額のうち最も低い価額を超える場合には、その最も低い価額により評価する(評価通達169)。

(注) 上場株式について、相続開始後の株価の変動を考慮しなくても差し支えないとしたものに、前記大阪高判昭62・9・29、前記最判平元・6・6がある。

イ 気配相場等のある株式

気配相場等のある株式のうち、①登録銘柄及び店頭管理銘柄の株式の価額は、日本証券業協会の公表する課税時期の取引価格によって評価するが、その価格が課税時期の属する月以前3か月間の取引価格の月平均額のうち最も低い価額を超える場合には、その最も低い価額によって評価する。また、②公開途上にある株式は、上場又

は登録に際して公募等が行われる場合には、その公開価格によって評価し、上場又は登録に際して公募等が行われない場合には、取引価格等を勘案して評価する(評価通達174)。

ウ 取引相場のない株式

(7) 原則的評価方法

評価会社を従業員数・総資産価額ないし年間取引金額の規模によって大会社・中会社及び小会社に区分し、次のように評価する(評価通達178本文、179)。

a 大会社の株式

類似業種比準価額法によって評価する。ただし、納税者の選択によって、純資産価額法によって評価することが認められている。

類似業種比準価額とは、評価会社(評価すべき株式の発行会社)と同一ないし類似の業種の上場会社の平均株価等に比準して算出された評価額のことである(評価通達180ないし183の2)。株価の決定要素としては、一株当たりの配当金額、利益金額及び純資産価額(帳簿価額によることとされている。)の三つが最も重要であるという考慮から、評価会社のこれらの三つの要素を、類似業種のこれら三つの要素の平均値と対比させ、それを通じて類似業種の平均株価に対応する金額を算出した上、評価の安全性を図るためにその70パーセント(中会社は60パーセント、小会社は50パーセント)をもって評価会社の株式の評価額とすることとされている。

また、純資産価額法とは、評価会社の一株当たりの純資産価額によってその株価を評価する方法であり、一株当たりの純資産価額とは、評価会社の正味財産価額(相続税評価額で計算した金額)から、課税時期における負債の合計額(評価通達186参照)並びに課税時期における評価差額(相続税評価額による純資

産価額から帳簿価額による純資産額を控除した金額)に対する法人税等に相当する金額(評価通達186-2)を控除し、それを発行済株式数で除して得られる金額のことである(評価通達185)。

b 中会社の株式

類似業種比準価額法と純資産価額法とを併用する方式で評価する。ただし、納税者の選択により純資産価額法によって評価することが認められている。

c 小会社の株式(注)

純資産価額法によって評価するが、納税者の選択により、中会社の場合と同様に類似業種比準価額法と純資産価額法とを併用する方式により評価することができる。

(注) 同族小会社の株式について、純資産価額方式で評価することに合理性があるとした事例として、名古屋高判昭53・12・21(訟月25巻4号1188頁)、神戸地判昭55・5・2(訟月26巻8号1424頁)等がある。また、退社による出資持分の払戻しが禁止されていない医療法人の出資持分の評価につき、純資産価額方式の適用を認めた例として、東京高判昭54・4・17(行集30巻4号762頁)等がある。

(イ) 同族株主以外の株主等が取得した株式の評価方法

原則的な評価方法の例外として、取得後の持株割合の低い者の取得した「同族株主以外の株主が取得した株式」については、類似業種比準方式より安価に算定される配当還元方式で評価するものとされている(評価通達178ただし書、188、188-2)。配当還元方式は、株価構成要素(株式一株当たりの利益金額、配当金額及び純資産価額)のうち、配当金額だけに着目して、配当金を収益還元することによりその元本である株式の価額を算定する方式である(評価通達188-2)。

これは、同族株主以外の株主は、一般的に、持株割合が僅少で会社の事業経営に対する影響力が少なく、ただ単に配当を期待するにとどまるという経済的実質のほか、評価手続の簡便性を考慮した取扱いであると考えられる(東京地判平8・12・13訟月44巻3号390頁)。

もっとも、前記のとおり、評価通達に基づいて評価することが個別的・具体的妥当性を欠き、著しく不合理な結果になると認められる場合には、評価通達に定められた方法以外の方法による評価が予定されている。

この点に関し、東京高判平17・1・19(訟月51巻10号2629頁)は、評価通達における例外的評価方法たる配当還元方式は、評価会社の経営に関して実行支配力のない同族株主以外の株主の保有する株式に限って例外的に適用されるものであって、評価会社の経営に対して実行支配力を有する同族株主の保有する株式について適用されるべきものではないと判示し、同族株主以外の株主の取得した株式について、評価通達を画一的に適用することが著しく不適当と認められる特別の事情があるとして、配当還元方式でなく類似業種比準方式を用いてした更正処分は適法であるとした。

また、同族株主以外の株主が取得した株式の評価につき、配当還元方式で評価されることを利用した租税回避行為について、配当還元方式を採用する評価通達の趣旨は当てはまらなないとされた裁判例として、東京地判平11・3・25(訟月47巻5号1163頁)、千葉地判平12・3・27(訟月47巻6号1657頁)等がある。

(ウ) 純資産価額の算定に当たり控除すべき負債

純資産価額法において控除すべき負債の額の意義については、争いがあり得るが、「確実と認められる債務」に限ると考えられている(金子・租税法747頁)。例えば、従業員が将来退職した場合に支払うべき退職金は、債務として未確定であり、それが将来

確実に支払われるかどうかとも不確定であるから、ここでいう負債には含まれない(東京高判昭55・9・18行集31巻9号1902頁)。

しかし、被相続人たる役員の死亡に伴い、株主総会の決議によって退職給与の支給が行われる場合には、退職給与がみなし相続財産に含まれることから(相税3条1項2号)、その役員の所有に係る当該会社の株式の相続税評価を純資産価額法で行う場合には、退職手当金は控除の対象となる負債に含まれると解され(金子・租税法747頁)、負債として控除すべき未納法人税等の計算に際しても、この退職給与を控除して計算することとなる(名古屋地判昭60・2・25行集36巻2号237頁、その控訴審名古屋高判昭60・12・23行集36巻11・12号2011頁)。この場合の退職手当金は、課税時期(役員の死亡時)には債務として未確定であるが、その支給及び金額は予想できるし、負債としてその控除を認めないと、結果的に二重課税が生ずることになるからである。

また、評価差額に対する法人税額等相当額の控除に関し、法人税の事件ではあるが、最判平18・1・24(集民219号285頁)は、「財産評価基本通達(平成12年課評2-4、課資2-249による改正前のもの)185が、1株当たりの純資産価額の算定に当たり法人税額等相当額を控除するものとしているのは、個人が財産を直接所有し、支配している場合と、個人が当該財産を会社を通じて間接的に所有し、支配している場合との評価の均衡を図るためであり、評価の対象となる会社が現実には解散されることを前提としていることによるものではない。したがって、営業活動を順調に行って存続している会社の株式の相続及び贈与に係る相続税及び贈与税の課税においても、法人税額等相当額を控除して当該会社の1株当たりの純資産価額を算定することは、一般的に合理性があるものとして、課税実務の取扱いとして定着していたものである。」と判示した。

(4) その他の財産の評価

営業権の財産的価値を認めるか否かについては、問題があるが、評価通達では、超過利益がある場合に評価する旨定めているところ(評価通達165)、東京地判昭63・1・27(税資163号23頁)は、前記評価通達の考え方を是認している(その控訴審東京高判平元・5・30税資170号536頁も同旨)。

また、家屋の評価については、その家屋の固定資産税評価額によるが、建築中の家屋については、その家屋の費用原価の70パーセント相当額とされているところ(評価通達89、91)、最判昭56・12・8(税資121号493頁)は、4階建ての建物のうち2階部分につき相続開始前において改造工事が行われている場合において、当該2階部分につき改造工事費用の100分の70に相当する金額をもって評価しても不合理とはいえないとしている。

(5) 債務の評価

ア 相続税の課税価格の計算上、相続開始のときに現に存する被相続人の債務で確実と認められるものの金額は、各相続人又は受遺者(包括遺贈を受けた者及び相続人に当たる者に限る)の負担に属する部分につき、その者の相続財産の価額から控除される(相続13条、14条1項)。

すなわち、相続財産から控除される債務は、相続人又は包括受遺者が承継した債務であることを当然の前提として、①相続開始の際に現に存すること(現存性)、②確実と認められること(確実性)、の二つの要件を満たすことを要する。

(ア) 債務が「相続開始の際」に現に存するとは、被相続人の死亡より前に債務が発生していることを意味する(注)。

(イ) 債務が「確実と認められる」こと、すなわち確実な債務とは、債務の存在と履行が確実と認められる債務を意味するとされ(山口地判昭56・8・27訟月28巻4号848頁、被相続人の連帯保証債

務及び物上保証債務について東京高判平12・1・26(訟月46巻12号4365頁)、書面によらない贈与契約は贈与者において取り消すことができるが、諸般の状況からみて取消権の行使がされず、その債務が履行されることが確実と認定できる場合には、確実と認められる債務に当たるとされている(東京高判平4・2・6行集43巻2号123頁)。

これに対し、確実な債務とは、法人税において損金算入の対象となるとされている確定債務と同様に、①債務の成立、②具体的給付原因事実の発生、③計算可能性を満たすことが必要であるとす

(注) 東京地判平8・2・28(判時1568号44頁)は、被相続人の事業を承継した使用人であった相続人が地位の混同による雇用契約の終了を原因とする退職金債務が発生しているとして、当該退職金債務を債務控除すべきであるとして争った事案において、「「相続開始の際」とは、相続の開始、すなわち被相続人の死亡及び被相続人の死亡に近接し、かつ、社会通念上これから起因して生じる事態の経過を含めた時間の範囲を示すものと解すべきである。」と判示して、被相続人の死亡時に地位の混同によって発生する退職金債務であっても「相続開始の際」に現に存するといえるとしている。もっとも、同東京地判は、当該雇用契約においては、前記のような事由が退職金支給事由になっていなかったから、被相続人の死亡時に退職金債務は発生していなかったとして、結局、原告の主張を排斥している。しかし、「相続開始の際」について前記判示のように拡張解釈しな

くとも、退職金債務は、雇用契約の時点で就業規則等の定める支給条件を停止条件とする債務として既に発生していると考えられることも可能であり、そうすると、債務の確実性の要件を満たすかの問題となり、言い換えれば、条件成就の蓋然性が高いか否かの問題として考えることも可能であろう。なお、控訴審判決(東京高判平8・10・16税資221号54頁)は、雇用関係は当然には消滅せず退職金債務は発生しない旨判断している。

イ 控除すべき債務の金額は、相続時の現況による(相続22条)。これを「現況主義」という。これは、相続税が、財産の無償取得によって生じた財産的価値の増加に対して課される租税であるから、その課税価格の算出に当たっては、取得財産と控除債務の双方にそれぞれ現に有する客観的経済価値によって評価すべきところ、控除債務については、その性質上客観的な交換価値なるものがないことから、交換価値を意味する「時価」に代えて、その「現況」により控除すべき金額を評価する趣旨である(前記最判昭49・9・20)。したがって、控除債務が弁済額確定の債務であっても、その金額が当然に当該債務の相続開始のときにおける消極的経済価値を示すものとして課税価格算出の基礎となるものではなく、その利率や弁済期等の現況によって控除すべき金額を個別的に評価することが必要であり、弁済額未確定の債務は、弁済すべきことが確実と認められる金額の限度で評価される。

現況主義の趣旨からすると、弁済期末到来の金銭債務は、通常の利率による利息の定めがあるときは、債務の元本金額をそのまま控除すべき債務の額と評価すべきであるが、弁済期末到来の無利息又は低利の金銭債務は、通常の利率による利息相当分又はそれと約定利率による利息との差額に相当する経済的利益を弁済期が到来するまで毎年留保し得ることになるから、その経済的利益の現在価値を元本額から差し引くべきであるものの、この現在価値については、

通常の利率により弁済期までの中間利息を控除して得られた額と評価すべきであるとされている(前記最判昭49・9・20)。

なお、東京高判平17・2・17(訟月52巻4号1217頁)は、相続税の課税価格を算定するに当たり、定期借地権に係る無利息の預り保証金を債務控除する場合の金銭債務の評価につき、相続の開始時を基準として過去10年間にわたる長期国債の応募者利回り及び長期プライムレート of 平均値を用いて、留保される毎年の経済的利益の計算において適用すべき通常の利率を算定し、当該利率は年4.5パーセント程度であると認めて、当該利率により弁済期までの中間利息を控除して得られたその現在価値を元本金額から差し引いた金額をもって相続開始の時ににおける控除すべき債務の額とするのが相当であると判断した。

ウ 債務控除の対象となる債務の範囲は、被相続人が負担する納税義務の範囲に応じて異なる。すなわち、無制限納税義務者(相税1条の3第1項1号、2号)は、その者が相続又は遺贈により取得した財産の全部に対して相続税が課される一方で、債務控除の範囲は限定されていない。これに対し、制限納税義務者(同項3号、4号)は、その者が相続又は遺贈により取得した財産のうち、国内財産に対してのみに相続税を課される一方、債務控除の範囲は、相続税法13条2項各号に列挙する債務に限定されている。

この点に関し、同項2号は、相続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を列挙しているが、国内財産を目的とする仮差押えの被保全債権に係る債務は、同号の「債務」に該当せず、制限納税義務者の債務控除の対象にならない(東京高判平22・12・16訟月57巻4号864頁)。