

平成 28 年 7 月 6 日 (水)

～研修資料～

相続（贈与）税・財産評価の
実務重要事例の検証

税理士 笹岡宏保

[日常実務で何気なく実行しているけれど、実は落とし穴がある？]
『相続（贈与）税・財産評価の実務重要事例の検証』

検討項目

[1] 同族会社等に対する貸付金債権等の税務処理（特に、下記に掲げる事項を中心に）

- (1) 『実質的に回収不能』（実質基準）の認定について
- (2) 『債権放棄』があった場合の取扱い（みなし贈与課税との関係）
- (3) 裁決事例の検証

[2] 贈与税の配偶者控除（特に、下記に掲げる事項を中心に）

- (1) 贈与税の配偶者控除の適用要件
- (2) 1筆の宅地が異なる用途（例：自宅及び賃貸マンションの敷地）である場合の留意点
- (3) 裁決事例の検証

[3] 広大地の評価（特に、下記に掲げる事項を中心に）

- (1) 広大地の適用要件（実務上の観点から）
- (2) 広大地の適用要件の1つである『その地域における標準的な地積を有する宅地に比して著しく地積が広大な宅地であること』を理解する上でポイントとなる『その地域』の範囲の認定について
- (3) 裁決事例の検証

事 例

同族会社に対する役員貸付金の処理方法

(事 例)

* 私の父丙は、自己の主宰する同族会社（㈱丙）の役員として若い頃から業務に従事しており精神及び身体的にも非常に良好な状況を維持していますが、何分にも高齢（87歳）であることから、そろそろ相続税のことも気になるようです。

父丙は、㈱丙の資金繰りの関係から同社に2億円以上の貸付金があり、これが父丙の相続財産に該当すると顧問税理士に指摘されて気にしているようです。（㈱丙はバブル崩壊後の不況で相当の累積損失を有しており、父丙からの借入金を業績から返済する可能性は皆無に近い状態にあると考えられます。）

このような状況において、父丙に対してどのような助言を行うことが可能でしょうか。

（A論）㈱丙について法的措置が採用されるような特殊な状況でない限り、相当の累積損失が存在していても、顧問税理士の指摘のとおり、㈱丙に対する『貸付金』は父丙の相続財産となることから、額面通りの金額（2億円以上）で評価されることとなる。

（B論）原則的には、（A論）のとおりかもしれないが、下記参考資料の評価会社の貸借対照表をみれば、その実質的な回収可能額が僅か（又は絶無）であると考えられることから当該事項も考慮して、貸付金の相続税評価額を算定すべきである。

参考：評価会社のB／S

諸資産（注）	2億円	銀行からの借入金	1.5億円	(計算例)
		役員丙からの借入金	2.5億円	
(注) 諸資産は、『帳簿 価額=時価』である。		(合計)	4.0億円	2.0億円 × 2.5億円 4.0億円
				= 1.25 億円
		資本金	1.0億円	
		利益積立金 ▲	3.0億円	

②貸付金債権の評価

(1) 貸付金債権の評価の原則

貸付金、売掛金、未収入金、預貯金以外の預け金、仮払金、その他これらに類するもの（以下「貸付金債権等」といいます。）の価額は、次に掲げる元本の価額と利息の価額との合計額によって評価します。（評基通204）

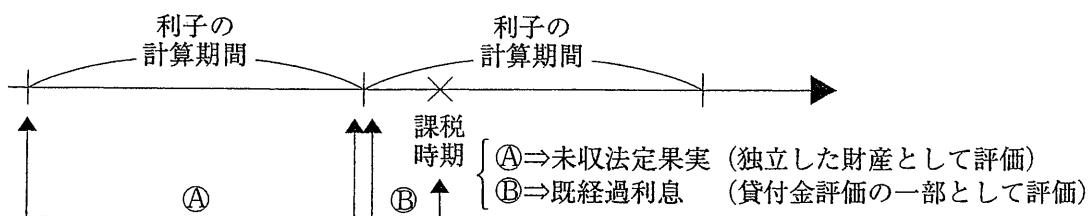
(イ) 元本の価額

貸付金債権等の元本の価額は、その返済されるべき金額とします。

(ロ) 利息の価額

貸付金債権等に係る利息の価額は、課税時期現在の既経過利息として支払を受けるべき金額とします。

ただし、この貸付金債権等に係る利息については、後述の未収法定果実の評価に定める貸付金等の利子（既に収入すべき期限が到来した貸付金等の利子で、課税時期において未収となっているもの）については、当該未収法定果実として評価することとなるため本項の評価より除かれます。



(2) 貸付金債権の評価の特例

(1)により貸付金債権等の評価を行う場合において、その債権金額の全部又は一部が、課税時期において次に掲げる金額に該当するときその他その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるときにおいては、それらの金額は元本の価額に算入しないこととされています。(評基通205)

(イ) 債務者について次に掲げる事実が発生している場合におけるその債務者に対して有する貸付金債権等の金額（その金額のうち、質権及び抵当権によって担保されている部分の金額を除きます。）

- ① 手形交換所（これに準ずる機関を含みます。）において取引の停止処分を受けたとき
- ② 会社更生手続の開始の決定があったとき
- ③ 民事再生法（平成11年法律第225号）の規定による再生手続開始の決定があったとき
- ④ 会社の整理開始命令があったとき
- ⑤ 特別清算の開始命令があったとき
- ⑥ 破産の宣告があったとき
- ⑦ 業況不振のため又はその営む事業について重大な損失を受けたため、その事業を廃止し
又は6か月以上休業しているとき

(ロ) 再生計画認可の決定、整理計画の決定、更生計画の決定又は法律の定める整理手続によらないいわゆる債権者集会の協議により、債権の切捨て、棚上げ、年賦償還等の決定があった場合において、これらの決定のあった日現在におけるその債務者に対して有する債権のうち、その決定により切り捨てられる部分の債権の金額及び次に掲げる金額

- ① 弁済までの据置期間が決定後5年を超える場合におけるその債権の金額
- ② 年賦償還等の決定により割賦弁済されることとなった債権の金額のうち、課税時期後5年を経過した日後に弁済されることとなる部分の金額

(ハ) 当事者間の契約により債権の切捨て、棚上げ、年賦償還等が行われた場合において、それが金融機関のあっせんに基づくものであるなど真正に成立したものと認めるものであるときにおけるその債権の金額のうち(ロ)に掲げる金額に準ずる金額

(注) 上記(イ)(③)に掲げる『民事再生法の規定による再生手続開始の決定』及び(ロ)に掲げる『再生計画認可の決定』は、民事再生法（平成11年法律第225号、平成12年4月1日施行）の制定に伴い、和議法（大正11年法律第72号）が廃止されたことから設けられたものです。

したがって、民事再生法の施行日である平成12年4月1日前に行われた和議開始の申立てに係る和議事件については、なお、旧和議法の規定によることとされていますので、課税時期において、旧和議法が適用される貸付金債権等については、平成12年6月13日付けの財産評価基本通達の改正（課評2-4他）前の取扱いに基づいて評価するものとされています。この場合、上記(イ)(③)及び(ロ)に掲げる文言をそれぞれ下記のとおりに読み替えるものとします。

(読 替 前)

(読 替 後)

民事再生法の規定による再生手続開始の決定 ▷ 和議の開始の決定

再生計画認可の決定

▷ 和議の成立

(3) 質疑応答

① 貸付金債権等の評価特例の適用に係る判断基準（その1：『その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるとき』の意義）

質疑 前記(1)の解説のとおり、財産評価基本通達204（貸付金債権等の評価）では、貸付金債権等の価額の評価について、貸付金債権等の元本の価額は、その返済されるべき金額である旨を定めています。

また、前記(2)の解説のとおり、財産評価基本通達205（貸付金債権等の元本価額の範囲）では、貸付金債権等の価額の評価を行う場合において、その債権金額の全部又は一部が、課税時期において次に掲げる金額に該当するとき「その他その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるとき」においては、それらの金額を元本の価額に算入しない旨を定めています。

そして、上記^(x)部分の「次に掲げる金額に該当するとき」として、同通達において、債務者について手形交換所の取引停止処分等に該当する事実があったときの貸付金債権等の金額並びに再生計画認可の決定、整理計画の決定及び更生計画の決定等により切り捨てられる債権の金額等がある場合の当該事由等を指すものとして、一定のものが限定列挙されています。

以上の取扱いを前提とした場合に、上記^(y)部分の「その他その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるとき」とは、どのようなときを指すのか、その解釈及び判断基準について説明してください。

応答 財産評価基本通達205（貸付金債権等の元本価額の範囲）においては、財産評価基本通達204（貸付金債権等の評価）の定めにより貸付金債権等の評価を行う場合において、その債権金額の全部又は一部が、課税時期において次に掲げる金額に該当するときその他その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるときにおいては、それらの金額は元本の価額に算入しないで評価する旨が定められています。

(1) 債務者について、次に掲げる事実が発生している場合におけるその債務者に対して有する貸付金債権等の金額（その金額のうち、質権及び抵当権によって担保されている部分の金額を除く。）

- イ 手形交換所（これに準ずる機関を含む。）において取引の停止処分を受けたとき
- ロ 会社更生手続の開始の決定があったとき
- ハ 民事再生法の規定による再生手続開始の決定があったとき
- ニ 会社の整理開始命令があったとき
- ホ 特別清算の開始命令があったとき
- ヘ 破産の宣告があったとき
- ト 業況不振のため又はその営む事業について重大な損失を受けたため、その事業を廃止し又は6か月以上休業しているとき

(2) 再生計画認可の決定、整理計画の決定、更生計画の決定又は法律の定める整理手続によらないいわゆる債権者集会の協議により、債権の切捨て、棚上げ、年賦償還等の決定があった場合において、これらの決定のあった日現在におけるその債務者に対し



て有する債権のうち、その決定により切り捨てられる部分の債権の金額及び次に掲げる金額

- イ 弁済までの据置期間が決定後5年を超える場合におけるその債権の金額
- ロ 年賦償還等の決定により割賦弁済されることとなった債権の金額のうち、課税時期後5年を経過した日後に弁済されることとなる部分の金額

(3) 当事者間の契約により債権の切捨て、棚上げ、年賦償還等が行われた場合において、それが金融機関のあっせんに基づくものであるなど真正に成立したものと認めるものであるときにおけるその債権の金額のうち(2)に掲げる金額に準ずる金額

質疑において照会された『その他その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるとき』の意義（解釈）及びその判断基準について財産評価基本通達では明確な定めは設けられていませんが、課税実務上の取扱いにおいては、下記のとおりに解釈し、判断することが相当であると考えられます。

解釈 上記に掲げる財産評価基本通達205（貸付金債権等の元本価額の範囲）の定めから、『次に掲げる金額に該当するとき』（上記^(x)部分）とは、いずれも、債務者の資産状況及び営業状況等が客観的に破たんしていることが明白であって、債権の回収の見込みがないことが客観的に確実であるといい得るときであると解される。

したがって、照会の『その他その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるとき』（上記^(y)部分）とは、上記の『次に掲げる金額に該当するとき』に準じるものであり、これと同視できる程度に債務者の資産状況及び営業状況等が客観的に破たんしていることが明白であって、債権の回収の見込みのないことが客観的に確実であるといい得るときであると解するのが相当である。

判断 上記**解釈**に掲げる『債務者の資産状況及び営業状況等が客観的に破たんしていることが明白であって、債権の回収の見込みのないことが客観的に確実であるか否か』の判断に当たっては、債務者の負債及び資産状況、事業の性質、事業上の経営手腕及び信用等を総合考慮し、合理的な経済活動に関する社会通念に照らして判断すべきである。

なお、上記に掲げる解釈及び判断基準に基づいて、被相続人の有する貸付金債権等の評価の必要性の有無が争点とされた裁決事例を次問②で紹介していますので、合わせて参照してください。

(株式又は出資の価額が増加した場合)

相基通 9-2 同族会社 (法人税法 (昭和40年法律第34号) 第2条第10号に規定する同族会社をいう。以下同じ。) の株式又は出資の価額が、例えば、次に掲げる場合に該当して増加したときにおいては、その株主又は社員が当該株式又は出資の価額のうち増加した部分に相当する金額を、それぞれ次に掲げる者から贈与によって取得したものとして取り扱うものとする。この場合における贈与による財産の取得の時期は、財産の提供があった時、債務の免除があった時又は財産の譲渡があった時によるものとする。(昭57直資7-177、平15課資2-1、平20課資2-10改正)

- (1) 会社に対し無償で財産の提供があった場合 当該財産を提供した者
- (2) 時価より著しく低い価額で現物出資があった場合 当該現物出資をした者
- (3) 対価を受けないで会社の債務の免除、引受け又は弁済があった場合 当該債務の免除、引受け又は弁済をした者
- (4) 会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合

当該財産の譲渡した者

解説 法第9条では、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合には、その利益の価額に相当する金額について相続税又は贈与税を課税することと規定されているが、その例示として、相基通9-2では、株式又は出資の価額が増加した場合で贈与税の課税対象とされるときの、贈与者、その課税対象となる価額及びその課税の時期を明らかにしたものである。

会社に対する財産の無償提供があった場合には、会社財産が増加したことにより、会社については当然法人税等の課税問題が生ずることになるから、その会社の株式又は出資の価額の増加とは、その負担すべき税額を控除した後の金額となる。

現物出資の場合において、その出資財産の価額の圧縮が他の財産の出資者と同じである場合、例えば、甲はA財産（10,000千円）を出資して額面1,000千円の株式を取得し、乙は財産B（20,000千円）を出資して額面2,000千円の株式を取得した場合には、各出資者ともその出資した財産の価額に応じて株式を取得しているので贈与税の課税関係は生ずる余地がない。経済的利益を受けたこととなるのは、前記の例において、出資した財産の価額が異なるにもかかわらず、甲が額面1,000千円の株式を取得し、乙も額面1,000千円の株式を取得した場合などで、甲は乙から利益を受けたものとして取り扱われるというものである。

会社に対して債務の免除、引受け、弁済があったとき又は時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をしたときは、会社の純資産が増加した部分に対応する部分について贈与があったものとするものである。

検索結果詳細

No	税区分	情報区分	TAINSコード	年月日	関連判決	関連雑誌目次
1	相続税	裁決	FO-3-179	平18-06-08		平18. 6. 8裁決

▽ 全体

△ タイトル

(調査手続の違法性の存否／みなし贈与（債務免除による同族会社の株価の増加額）)
 贈与税の決定処分に係る調査は、相続税調査と同時並行して行われた一連の調査であり、審査請求人らに調査の内容開示と説明がなされたと判断するのが相当であるから、調査手続に違法又は不当な点はなく、また、審査請求人らが株主となっている同族会社の債務が免除されたことにより、その株式の価額が増加した部分に相当する利益については、相続税法9条に規定するみなし贈与財産に該当するとされた事例（平成15年分の贈与税の各決定処分及び無申告加算税の各賦課決定処分・棄却・平18-06-08裁決）

【金裁（諸）平17-35】
 【情報公開法第9条第1項による開示情報】

△ 概要

〔裁決の要旨〕

- 1 本件は、審査請求人らが株主となっている同族会社が有する債務が免除されたことに伴い当該同族会社の株価が増加したことについて、原処分庁が、株価の増加した部分に相当する経済的利益を審査請求人らが贈与により取得したとみなして、贈与税の決定処分等をしたことに対し、審査請求人らが、調査手続及び贈与税課税の違法又は不当を理由として、同処分等の全部の取消しを求めた事案である。
- 2 審査請求人らは、相続税の修正申告書を提出した後の税理士乙は、原処分調査の関与税理士ではなく、また、担当職員は審査請求人らに対する調査内容の開示と説明を行わず、審査請求人らと全く接触をしないまま、各決定処分が行われており、この調査手続は違法又は不当である旨主張する。
- 3 しかしながら、審査請求人甲及び乙は、同族会社に対して債務免除が行われたことにより当該同族会社の株式の価額が増加した場合は贈与税の申告の必要がある旨前担当職員から説明を受けており、さらに、乙は、担当職員から償却額計算の依頼を受けた際、債務免除が行われているので株式評価を行う必要がある旨説明を受け、A社の代表者である審査請求人甲の了解を得た上で、償却額を計算した書類を提出している。また、乙は一貫して、相続税法基本通達9-2は相続税法第9条に反した取扱いであるからA社の株主に係る贈与税の申告のしようには応じられない旨主張している。
- 4 これらの事実からすると、少なくとも審査請求人甲に対し調査内容の説明がなく、全く接觸がなかったとまではいえず、そして、決定処分に当たり調査内容を明らかにした上でこれをすべき旨を定めた法令上の規定もないから、審査請求人甲以外の審査請求人らに対して、調査内容の説明がなされなかつたとしても、調査手続が違法又は不当であるということはできない。したがって、各決定処分に係る調査手続に違法又は不当な点は認められないから、この点に関する審査請求人らの主張には理由がない。
- 5 相続税法第9条の規定の趣旨は、贈与により取得した財産でなくても、実質的にこれと同様の経済的利益を受けたと認められる場合には、課税の公平の見地から、その経済的利益の額を贈与により取得したものとみなして、贈与税の課税財産とすることとしたものである。そうすると、相続税法第9条の「対価を支払わないで利益を受けた場合」とは、対価を支払わないで経済的利益を受け、それが贈与と同様の実質を有する場合をいうと解される。
- 6 本件における審査請求人らの所有するA社の株式についてみると、債務免除により対価を支払わないでその価額が増加していることが認められる。審査請求人らが受けたかかる経済的利益は、私法上の贈与契約によって取得したものではなく、また、形式的にも個人から個人に対する贈与には当たらないが、対価を支払わないで債務免除者から受けた経済的利益であって、贈与と同じような実質を有するといわざるを得ない。したが

8

- つて、この経済的利益が相続税法第9条に規定する利益に当たらないとする審査請求人の主張には理由がない。
- 7 審査請求人らは、相続税法基本通達9-2が同族会社の株主に限定した不当な取扱いである旨主張する。しかしながら、相続税法第9条において「利益を受けさせた者から贈与により取得したものとみなす」と規定されているところ、その利益を受けさせることについての積極的な行為を判定する必要上、相続税法基本通達9-2は、贈与行為が親族間などの同族関係者間で行われることが一般的であることから、相続税法第9条についての比較的典型的な事例として同族会社の例を挙げているものであって、相続税法第9条が適用される場合を限定的に列挙しているものではない。したがって、この点に関する審査請求人の主張には理由がない。
- 8 以上のとおり、原処分調査の手続きに違法又は不当な点はなく、また、債務免除により株式の価額が増加した部分に相当する利益については、相続税法第9条に規定するみなし贈与財産に該当すると認めるのが相当である。

裁決年月日 H18-06-08
コード番号 F0-3-179

△本文

裁 決 書

金裁（諸）平17第35号
平成18年6月8日
国税不服審判所長 井上哲男

審査請求人
住所 ■■■■■■■
氏名 総代 ■■■■■ほか4名（共同審査請求人明細別紙）
原処分府
原処分 平成17年1月28日付でされた平成15年分の贈与税の各決定処分
及び無申告加算税の各賦課決定処分
上記審査請求について、次のとおり裁決する。
主文
審査請求をいずれも棄却する。

理 由

1 事 実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人らが株主となっている同族会社が有する債務が免除されたことに伴い当該同族会社の株価が増加したことについて、原処分府が、株価の増加した部分に相当する経済的利益を審査請求人らが贈与により取得したとみなして、贈与税の決定処分等をしたことに対し、審査請求人らが、調査手続及び贈与税課税の違法又は不当を理由として、同処分等の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 審査請求に至る経緯

イ 審査請求人■■■（以下「請求人■■」という。）は、■■■■■■■■■■に死亡した■■■■（以下「被相続人」という。）の相続人であるが、この相続（以下「本件相続」という。）開始に係る相続税について、他の相続人とともに法定申告期限までに共同で申告した。

ロ 請求人■■を含む被相続人の共同相続人は、本件相続に係る相続税について、原処分府所属の調査担当職員の調査（以下「本件相続税調査」という。）を受け、平成16年10月8日に相続税の修正申告書を提出した。

なお、原処分府所属の調査担当職員は平成16年7月の人事異動により変更（以下、平成16年7月人事異動前の調査担当職員を「前担当職員」といい、同人事異動後の調査担当職員を「本件担当職員」という。）となった。

ハ 原処分府は、請求人■■及び審査請求人■■■■■、同■■■■■、同■■■■■■、同■■■■■（以下、5名を併せて「請求人ら」という。）の平成15年分の贈与税について、平成17年1月28日付で別表のとおりの各決定処分（以下「本件各決定処分」という。）及び無申告加算税の各賦課決定処分（以下「本

- 件各賦課決定処分」という。)をした。
- 二 請求人らは、これらの処分を不服として、平成17年3月24日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年6月21日付でいずれも棄却の異議決定をした。
- ホ 請求人らは、異議決定を経た後の原処分に不服があるとして、平成17年7月15日に審査請求をした。
- なお、請求人らは、請求人■■を総代として選任し、その旨を平成17年7月15日に届け出た。

(3) 関係法令等

- イ 相続税法第9条《贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合－その他の利益の享受》は、対価を支払わないで又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合については、当該利益を受けた時に、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額を当該利益を受けさせた者から贈与により取得したものとみなす旨規定している。
- ロ 相続税法基本通達（以下「基本通達」という。）9-2〈株式又は出資の価額が増加した場合〉は、同族会社〔法人税法（平成18年法律第10号による改正前のもの。）第2条《定義》第10号に規定する同族会社をいう。以下同じ。〕の株式の価額が対価を受けないで会社の債務免除があったことにより増加したときは、同族会社の株主が当該増加した部分に相当する金額を、当該債務の免除をした者から贈与によって取得したものとして取り扱うとし、この場合における財産の取得の時期は、債務の免除のあった時によるものとして取り扱う旨定めている。

(4) 基礎事実

- イ ■■■■■（以下「■■■■■」という。）は、被相続人を創業者として昭和57年9月16日に設立された同族会社である。
- ロ ■■■■は、平成11年7月30日に、同社の代表者を被相続人から請求人■■に変更した。
- ハ 被相続人は、■■■■に対して有していた貸付金債権について、平成12年1月12日に60,000千円、平成13年7月26日に74,000千円をそれぞれ免除した。
- なお、■■■■は、平成11年9月1日から平成12年8月31日までの事業年度、平成12年9月1日から平成13年8月31日までの事業年度（以下「平成13年8月期」という。）の決算において、これらと同額の債権放棄受贈益及び債務免除益を計上した。
- 二 被相続人の妻である■■■■は、■■■■に対して有していた貸付金債権について、平成14年8月31日に17,000千円を免除した。
- なお、■■■■は、平成13年9月1日から平成14年8月31日までの事業年度（以下「平成14年8月期」という。）の決算において、これと同額の債務免除益を計上した。
- ホ ■■■■は、■■■■に賃本金を20,000千円から50,000千円に変更し、株主10名の持株比率は変動させずに、発行済株式総数を400株から1,000株に増加させた。
- ヘ ■■■■は、■■■■に対して有していた貸付金債権について、平成15年8月31日に25,000千円を免除（以下「本件債務免除」という。）した。
- 二 なお、■■■■は、平成14年9月1日から平成15年8月31日までの事業年度（以下「平成15年8月期」という。）の決算において、これと同額の債務免除益を計上した。

2 主張

(1) 請求人ら

原処分は次の理由により違法である。

イ 本件各決定処分について

(1) 調査手続について

- A 本件相続税調査の経緯及び本件債務免除に係る贈与税調査（以下「原処分調査」という。）の経緯は次のとおりである。

(A) 平成16年5月19日、前担当職員により本件相続税調査が実施され、被相続人が■■■■に債務免除を行っていたことから、被相続人に係る贈与税についても同時並行して調査が行わ

- れた。
- (B) 平成16年6月14日、前担当職員は、請求人らの関与税理士である■■■■■■■(以下「■■■■■」という。)及び請求人■■に對して、本件相続税調査の結果に基づき、指摘事項を記載した書類を提示した。
- a 指摘事項の中に、平成12年分及び平成13年分において■■■■■の株主10名に対する贈与税額が記載され、両年分の■■■■■の株式評価額の計算明細書が添付されていた。
- b 上記aの贈与税課税については初めて知ったので、■■■■■が課税の根拠の説明を求めたところ、前担当職員は、基本通達9-2を適用した贈与税課税である旨答えた。
- (C) 数日後、前担当職員から■■■■■に、指摘事項の解説状況について電話で打診があった際、■■■■■は、贈与税課税については、①■■■■■の株式評価額は、算定内容に矛盾があるため莫大な評価額になっており、②そもそも、基本通達9-2は相続税法第9条に反した取扱いなので、贈与税課税には応じられず、職権で決定したらよい旨返答した。
- (D) 平成16年9月9日、本件担当職員は、上記(B)の指摘事項を訂正した書類を請求人■■及び■■■■■に提示し、これにより相続税の修正申告及び贈与税の期限後申告をしようとした。
- (E) 後日、本件担当職員から■■■■■へ電話があり、本件担当職員が贈与税課税に触れたので、■■■■■は、「相続税法第9条に反した基本通達9-2を適用した贈与税課税には応じられないが、相続税だけは修正申告する見込みだ。」と返答し、被相続人の共同相続人は、平成16年10月8日に相続税の修正申告書を提出した。
- (F) 平成16年10月12日、本件担当職員から■■■■■に對し、相続税の修正申告書を受領した旨の電話があり、その際、本件担当職員から「会社業績等を見ると減価償却をしていない事業年度があるが、■■■■■の株式評価は減価償却後の帳簿価額で計算するので、未償却である全ての事業年度について、減価償却額を計算してほしい。」旨依頼があったので、償却計算をした書類を同年10月18日に送付した。
- その結果、■■■■■の平成13年8月期分まで強制減価償却を実施したことにより、帳簿価額による株式評価額は低くなり、本件相続税調査と同時併行の被相続人に係る贈与税調査は、課税されることがなく終了している。
- なお、この時点まで、原処分調査は一切行われていない。
- (G) ところが数日後、本件担当職員から■■■■■に對し、■■■■■の平成14年8月期分と平成15年8月期分の減価償却について、償却額計算の依頼の電話があったので、これらの決算期分は本件相続税調査及び同時並行の被相続人に係る贈与税調査とは全く関係がないので質問したところ、これらの決算期中に本件債務免除が行われているので、株式評価を行う旨返答があった。
- (H) ■■■■■は、上記(G)の償却額の計算をした書類を平成16年12月9日に本件担当職員あて送付した。
- (I) 平成17年1月26日、本件担当職員から■■■■■に、本件債務免除に関して、請求人らに對して贈与税課税をする旨電話があり、その矢先、原処分庁から同年1月28日付で贈与税の決定通知書等が請求人らに送達された。
- B ところで、任意調査において適正課税の実現を図るには、納稅者との信頼関係を尊重し、質問検査権は誠実に行使して、納稅義務を履行させる法律上の義務がある。
- なお、相続税の修正申告書を提出した後の■■■■■は、上記Aの(G)ないし(I)の原処分調査の関与税理士ではなく、また、本件担当職員は請求人らに對する調査内容の開示と説明を行わず、請求人

//

らと全く接觸しないまま本件各決定処分が行われており、この調査手続は違法又は不当である。

(口) 基本通達9-2の適法性について

A 株式評価益に対する課税について

相続税法、所得税法、法人税法及び商法は、未実現利益は利益でないことから株式評価益そのものを財産とする規定ではなく、所得税法、法人税法及び商法の各規定は、資産の評価益を利益として認めておらず、資産を取得すれば会計帳簿に取得価額で記載することになっており、所有している株式に評価益が生じても、その評価益を財産の取得と認めていない。

したがって、所有株式の評価益は相続税法第9条に規定する利益の享受に当たらず、同条を逸脱した基本通達9-2を適用して、請求人らが所有している株式の評価益を経済的利益とし、利益でない株式の評価益を財産の取得であるとした本件各決定処分は違法である。

なお、原処分庁は、■■■■■が債務免除を受ける必要性の実態調査を行わないで、当該会社の貸借対照表上の財産状態だけで本件各決定処分を行っているが、■■■■■の財務状態は、連年にわたり債務超過状態のため数回の債務免除を受け、更に、増資をも実施して会社の信用回復と経営維持へ懸命の努力を行っているのであるから、課税の公平という相続税法第9条の趣旨を取り違えた誤った判断をしている。

B 課税対象を同族会社の株主に限定することについて

基本通達9-2は、債務免除益による株価増加部分の金額は、債務免除した者から株主への贈与に当たるとしているが、この株主は同族会社の株主に限定適用になっており、債務免除の同一果実に対して、特定の株主だけに贈与税課税を強制して納税義務者として取り扱うことは、不当である。

口 本件各賦課決定処分について

上記イのとおり、本件各決定処分は違法であるから、本件各賦課決定処分もその全部を取り消すべきである。

(2) 原処分

原処分は、次の理由により適法である。

イ 本件各決定処分について

(イ) 調査手続について

A 原処分調査及び異議申立てに係る調査によれば、次の事実が認められる。

(A) 原処分庁は、原処分調査に先立ち、本件相続税調査を行っており、その過程で原処分に係る事実関係を把握し、以降、本件相続税調査と原処分調査を同時並行して実施した。

(B) 原処分庁は、本件債務免除に係る贈与税の課税関係について検討するため、■■■■■に目的を告げて、■■■■■の株式評価に関する資料提出を依頼し、提出を受けた。

(C) 本件相続税調査で判明した相続財産申告漏れ及び被相続人の債務免除に伴う経済的利益の贈与に係る相続税の修正申告並びに被相続人等の債務免除に伴う経済的利益の贈与に係る贈与税の期限後申告について、本件担当職員が■■■■■を通じ申告のしようようを行ったことに対し、相続税については経済的利益の贈与以外の相続財産申告漏れの部分について平成16年10月8日に修正申告書の提出がされ、贈与税については金額の多寡にかかわらず期限後申告の提出には応じられないとして申告のしようように行なった。

(D) その後、■■■■■から提出された■■■■■の過去10年間の貸借対照表、損益計算書等の資料から見て、機械等の減価償却を行っていない事業年度が認められたため、■■■■■に正当な減価償却の計算を依頼し、被相続人が行った■■■■■の債務の免除及び贈与税の課税価格について再度検討した結果、被相続人が行った■■■■■の債務の免除に係る贈与価格は零円となり贈与税及び本件相続税調査には影響がないこととなつたが、本件債務免除については贈与税の申告が必要な金額であること

が確認された。

- (E) 本件担当職員が、本件債務免除に係る贈与税の期限後申告について、■■■■■を通じ再度申告のしようを行ったが、申告のしようのように応じなかつた。

B ところで、相続税調査においては、一般に相続人等が相続等により取得した財産の確認等のため、必要に応じて相続開始時以前及び相続開始時以後の財産の移動状況等についても調査を行っている。本件相続税調査においても、その過程において相続開始時以後の状況について調査を行っており、その際、本件債務免除を把握したものである。

本件についてみると、本件相続税調査と原処分調査は同時並行して行われた一連の調査であり、当初の相続財産申告漏れの内容及び被相続人等の債務免除に伴う経済的利益の課税が生じることを■■■■■に説明し、後日■■■■より、贈与税については金額の多寡にかかわらず期限後申告の提出には応じられない旨の回答があつた事実からすれば、調査結果の説明並びに相続税の修正申告及び贈与税の期限後申告のしようとしたことについて、■■■■から請求人らに説明がなされた上での贈与税の申告のしようのように応じられないとの回答と認識して当然であり、請求人らに対する内容開示と説明がなされたと判断するのが相当であり、調査手続が違法又は不当であるとする請求人らの主張には理由がない。

(口) 基本通達9-2の適法性について

A 株式評価益に対する課税について

(A) 相続税法第9条の趣旨及び具体的判断基準については、次のとおりである。

相続税法第9条は、一般的に対価を支払わないで又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合には、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益の価額に相当する金額を当該利益を受けさせた者から贈与又は遺贈により取得したものとみなして、贈与税又は相続税の課税財産とする旨規定している。

基本通達9-2は、同族会社の株式の価額が、対価を受けないで会社の債務の免除があったことにより増加したときにおいては、同族会社の株主又は社員が当該株式の価額のうち増加した部分に相当する金額を、当該債務の免除をした者から贈与によって取得したものとして取り扱うものとし、この場合における贈与による財産の取得時期は、債務の免除があった時によるものとする旨定めている。

そうすると、本件債務免除により利益を受けたか否かについては、本件債務免除直後の1株当たりの価額が本件債務免除直前の1株当たりの価額より増加しているか否かによりこれを判定することになる。

(B) これを本件についてみると、①本件債務免除は同族会社に対するものであること、②本件債務免除は■■■■が資力を喪失した場合において行われたものでないこと、③本件債務免除により会社の株式の価額が増加していることから、相続税法第9条に該当し、みなし贈与課税がなされる、となる。

B 課税対象を同族会社の株主に限定することについて

贈与行為は、通常、親族間などの同族関係者間で行われることが一般的であり、また、通常第三者間では行われない行為（取引）が同族会社においては容易に行われる所以、同族会社に対する同族関係者の債務免除により、同族会社の純資産が増加し、株主の所有する株式の価額が増加することについては、当該株主は、実質的に増加した株式の価額に相当する額の経済的利益を贈与により取得したとみることが税負担の公平の見地から相当と認められる。

したがって、同族会社に限ってみなし贈与課税の取扱いをすることは、違法なものではない。

(ハ) 本件各決定処分による納付すべき税額

■■■■の株価の評価については、財産評価基本通達（昭和39年4

月 25 日付国税庁長官通達、平成 15 年 6 月 25 日改正以前のものをいう。) の定めに基づき評価することになる。■■■■は非上場会社であることから、取引相場のない株式として財産評価基本通達に基づき評価すると、本件債務免除前の 1 株当たりの価額は、13,965 円となり、本件債務免除後の 1 株当たりの価額は、32,715 円となる。

また、利益の価額に相当する金額については、本件債務免除後の 1 株当たりの価額から本件債務免除前の 1 株当たりの価額を差し引いた 18,750 円となり、経済的利益の贈与とみなされる請求人らの経済的利益の額に相当する金額は、1 株当たりの株式価額の増加額 18,750 円に、請求人らの各保有株数を乗じて算定した金額になる。

これに基づいて、請求人らの課税価格及び納付すべき税額を算定すると、いずれも本件各決定処分の額と同額となるから、本件各決定処分はいずれも適法である。

口 本件各賦課決定処分について

上記イのとおり、本件各決定処分は適法であり、また、本件各決定処分により増加した納付すべき税額の計算の基礎となった事実には、国税通則法（以下「通則法」という。）第 66 条《無申告加算税》第 1 項に規定する無申告加算税を賦課しない場合の正当な理由があるとは認められないから、同項の規定に基づいて行った本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

3 判断

本件は、本件各決定処分に係る調査手続に違法又は不当があるか否か及び本件債務免除により相続税法第 9 条に規定するいわゆるみなし贈与財産に該当する利益が生じているか否かに争いがあるので、審理したところ、次のとおりである。

(1) 調査手続について

イ 認定事実

- 当審判所が調査した結果によれば、次の事実が認められる。
- (イ) 前担当職員は、本件相続税調査において、本件相続の開始前及び開始後の財産の移動状況について調査を行い、その過程で、■■■■に対し被相続人及び■■■■が行った一連の債務免除を把握した。
 - (ロ) 前担当職員は、平成 16 年 6 月 14 日、請求人■■及び■■■■■■にに対して、本件相続税調査の結果に基づき、被相続人が■■■■■■にに対して有していた貸付金債権について一部を免除したことにより同社の株式の価額が増加しており、その増加した部分は被相続人から請求人らに対する贈与と認められることから、請求人らは贈与税の申告が必要である旨説明した。
 - (ハ) 上記(ロ)から数日後、■■■■■■は、前担当職員に対して、基本通達 9-2 は相続税法第 9 条に反した取扱いなので、贈与税課税には応じられず、職権で決定したらよい旨申し立てた。
 - (ニ) また、本件担当職員が贈与税課税について言及した際、■■■■■■は、同職員に対して、相続税法第 9 条に反した基本通達 9-2 を適用した贈与税課税には応じられない旨申し立てた。
 - (ホ) 本件担当職員が■■■■■■に対し平成 14 年 8 月期分及び平成 15 年 8 月期分の■■■■■■の減価償却について償却額計算の依頼を行った際、同職員は、当該決算期中に本件債務免除が行われているので株式評価を行う必要がある旨■■■■■■にその依頼の理由を説明した。これに対し、■■■■■■は、■■■■■■の代表者である請求人■■の了解を得た上で、償却額を計算した書類を提出した。
 - (ヘ) 本件担当職員が、本件債務免除に係る贈与税の期限後申告について、■■■■■■を通じ請求人らに申告のしようようを行ったが、申告のしようと応じなかった。

口 調査手続の違法性の存否

請求人らは、相続税の修正申告書を提出した後の■■■■■■は、原処分調査の関与税理士ではなく、また、本件担当職員は請求人らに対する調査内容の開示と説明を行わず、請求人らと全く接触をしないまま、本件各決定処分が行われており、この調査手続は違法又は不当である旨主張する。

しかしながら、上記イの(ロ)のとおり、請求人■■及び■■■■■■は、同族会社に対して債務免除が行われたことにより当該同族会社の株式の価額が増加した場合は贈与税の申告の必要がある旨前担当職員から説明を受けており、



さらに、上記イの（ホ）のとおり、■■■■■は、本件担当職員から償却額計算の依頼を受けた際、本件債務免除が行われているので株式評価を行う必要がある旨説明を受け、■■■■の代表者である請求人■■の了解を得た上で、償却額を計算した書類を提出している。また、上記イの（ハ）、（ニ）及び（ヘ）のとおり、■■■■は一貫して、基本通達9-2は相続税法第9条に反した取扱いであるから■■■■の株主に係る贈与税の申告のしようには応じられない旨主張している。

これらの事実からすると、少なくとも請求人■■に対し調査内容の説明がなく、全く接触がなかったとまではいえず、そして、決定処分に当たり調査内容を明らかにした上でこれをすべき旨を定めた法令上の規定もないから、請求人■■以外の審査請求人らに対して、調査内容の説明がなされなかつとしても、調査手続が違法又は不当であるということはできない。

したがって、本件各決定処分に係る調査手続に違法又は不当な点は認められないから、この点に関する請求人らの主張には理由がない。

(2) 基本通達9-2の適法性について

イ 株式評価益に対する課税について

(1) 相続税法第9条は、上記1の（3）のイのとおり、対価を支払わないで利益を受けた場合は、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時ににおける当該利益の価額に相当する金額を当該利益を受けさせた者から贈与により取得したものとみなす旨規定している。

これは、私法上の贈与契約によって財産を取得したものでないが、贈与と同じような実質を有する場合に、贈与税を課税することができないとするならば、課税の公平を失すことになるので、この不合理を補うために、対価を支払わないで経済的利益を受けた場合においては、贈与契約の有無にかかわらず贈与により取得したものとなし、これを課税財産として贈与税を課税することとしたものである。

すなわち、相続税法第9条の規定の趣旨は、贈与により取得した財産でなくとも、実質的にこれと同様の経済的利益を受けたと認められる場合には、課税の公平の見地から、その経済的利益の額を贈与により取得したものとみなして、贈与税の課税財産とすることとしたものである。

そうすると、相続税法第9条の「対価を支払わないで利益を受けた場合」とは、対価を支払わないで経済的利益を受け、それが贈与と同様の実質を有する場合をいふと解される。

(口) ところで、請求人らは、所有株式の評価益は相続税法第9条に規定する利益に当たらず、相続税法第9条を逸脱した基本通達9-2を適用して、請求人らが所有している株式の評価益を経済的利益とし、利益でない株式の評価益を財産の取得であるとした本件各決定処分は違法である旨主張する。

確かに、債務免除のように、会社に対して財産の無償提供等があった場合、会社の純資産が増加した部分に対応する部分については、直接利益を受けるのは会社であり、その結果として株式の価額が増加したとしてもそれは株主の受ける間接的な利益であることから、形式的には個人から個人に対する贈与には当たらない。

しかし、直接、財産の移転があった場合に贈与税の課税が行われ、会社に対して贈与を行ったことによる間接的な株主の利益すなわち株式の価額が増加した部分に相当する利益に贈与税の課税が行われないとすれば、課税の公平を失すこととなる。このため、財産の無償提供等により会社の純資産が増加した場合に、株式の価額が増加した部分に相当する利益を財産上の利益として相続税法第9条の規定により、財産の無償提供等を行った者から贈与により取得したものとみなして贈与税の課税財産とするのが相当であり、基本通達9-2は、同法同条の規定の趣旨に沿って、具体的な取扱いについて例示しているものである。この取扱いについては当審判所においても相当と認められ、基本通達9-2を相続税法第9条に反した取扱いであるといふことはできない。

そこで、本件における請求人らの所有する■■■■の株式についてみると、本件債務免除により対価を支払わないでその価額が増加していることが認められる。請求人らが受けたかかる経済的利益は、私法上の贈与契約によって取得したものではなく、また、形式的にも個人から個人

に対する贈与には当たらないが、対価を支払わないで■■■■■から受けた経済的利益であって、贈与と同じような実質を有するといわざるを得ない。

したがって、この経済的利益が相続税法第9条に規定する利益に当たらないとする請求人らの主張には理由がない。

口 課税対象を同族会社の株主に限定することについて

請求人らは、基本通達9-2が同族会社の株主に限定した不当な取扱いである旨主張する。

しかしながら、相続税法第9条において「利益を受けさせた者から贈与により取得したものとみなす」と規定されているところ、その利益を受けさせるごとにについての積極的な行為を判定する必要上、基本通達9-2は、贈与行為が親族間などの同族関係者間で行われることが一般的であることから、相続税法第9条についての比較的典型的な事例として同族会社の例を挙げているものであって、相続税法第9条が適用される場合を限定的に列挙しているものではない。

したがって、この点に関する請求人らの主張には理由がない。

(3) まとめ

以上のとおり、原処分調査の手続きに違法又は不当な点はなく、また、本件債務免除により株式の価額が増加した部分に相当する利益については、相続税法第9条に規定するみなし贈与財産に該当すると認めるのが相当である。

そして、その利益の価額に相当する金額は、本件債務免除により増加した株式の評価額と本件債務免除直前の株式の評価額の差額相当分となり、株式の評価額が増加したことによる請求人らの平成15年分の贈与税の課税価格及び納付すべき税額を計算すると、いずれも本件各決定処分の額と同額となるから、本件各決定処分は、いずれも適法である。

(4) 本件各賦課決定処分について

本件各決定処分は上記(3)のとおり適法であり、また、請求人らの場合、期限内申告書の提出がなかったことについて、通則法第66条第1項ただし書に規定する正当な理由がある場合に該当するとは認められないから、同項の規定に基づいてされた本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

(5) その他

原処分の他の部分については、請求人らは争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。よって、主文のとおり裁決する。

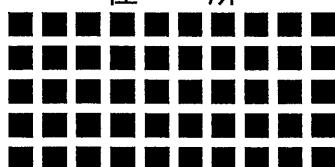
<別紙リンクに収録>

別表 決定処分等

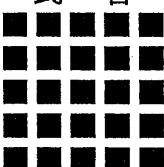
別紙 共同審査請求人

住 所

総代



氏 名



6

贈与税の配偶者控除

本項目のポイント

- (1) ①財産形成配偶者以外のもう一方の配偶者の貢献に対する見返り、②夫婦間で形成された財産に対する適正配分、及び③夫婦間ににおける財産移転に対する当事間の贈与意図の尊重等を配慮して、一定要件を充足した配偶者に対する居住用不動産の贈与については、贈与税負担を軽減させる特別的な取扱い（贈与税の配偶者控除）が設けられています。
- (2) 上記(1)に掲げる贈与税の配偶者控除について、適用要件、計算方法、申告手続及びその他規定適用上の留意点について確認してください。

Q
1

贈与税の配偶者控除の概要

一定要件を充足した夫婦間における居住用不動産等の贈与については、贈与税の課税特例として贈与税の基礎控除以外に別途の控除が設けられているそうですが、その概要について説明してください。

A

婚姻期間が20年以上である夫婦間における居住用不動産等の贈与で、一定要件を充足するものについては、贈与税の課税価格から最大2千万円を控除する規定（贈与税の配偶者控除）が設けられています。

解説

(1) 規定の概要（適用要件）

① 贈与者と受贈者に関する要件

- (イ) その年において贈与によりその者との婚姻期間が20年以上である配偶者からの贈与であること

(注1) 贈与をした者が婚姻期間20年以上ある配偶者に該当するか否かの判定は、居住用不動産等の贈与の時の現況によるものとされています。（相令4の6①）

(注2) 婚姻期間は、配偶者と当該配偶者からの贈与により居住用不動産又は金銭を取得した者の婚姻につき民法第739条（婚姻の届出）第1項の届出があった日から当該居住用不動産又は金銭の贈与があった日までの期間②により計算するものとされています。（相令4の6②）

②当該期間中に当該居住用不動産又は金銭を取得した者が当該贈与をした者の配偶者でなかった期間がある場合には、当該配偶者でなかった期間を除きます。

(注3) 婚姻期間を計算する場合において、その計算した婚姻期間に1年未満の端数があるときであっても、その端数は切り上げないものとされています。したがって、その婚姻期間が19年を超

え20年未満であるときは、贈与税の配偶者控除の適用はないものとされています。(相基通21の6-7)

- (口) その年の前年以前のいずれかの年において贈与により当該配偶者から取得した財産に係る贈与税につきこの規定の適用を受けた者でないこと(換言すれば、同一配偶者間においては、この特例規定は一生に一回限りの適用となります。)

② 適用対象資産に関する要件

(1) 居住用不動産である場合

専ら居住の用に供する土地若しくは土地の上に存する権利若しくは家屋でこの法律の施行地にあるもの(以下6において『居住用不動産』といいます。)を取得した者が、当該取得の日の属する年の翌年3月15日までに当該居住用不動産をその者の居住の用に供し、かつ、その後引き続き居住の用に供する見込みであること

(口) 居住用不動産を取得するための金銭である場合

金銭を取得した者が、当該取得の日の属する年の翌年3月15日までに当該金銭をもって居住用不動産を取得して、これをその者の居住の用に供し、かつ、その後引き続き居住の用に供する見込みであること

(2) 贈与税の課税価格

上記(1)に掲げる適用要件を充足する場合においては、その年分の贈与税については、課税価格から次に掲げる金額を控除します。

控除する金額

- ① 2千万円
- ② 当該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当該贈与により取得した金銭のうち居住用不動産の取得(注)に充てられた部分の金額との合計額
(注)『居住用不動産の取得』には、家屋の増築が含まれます。(相基通21の6-4)
- ③ ①と②のうち、いずれか低い方の金額

(3) 贈与税の計算方法

上記(1)及び(2)に掲げる贈与税の配偶者控除の適用を受ける場合の、その者のその年分の納付すべき贈与税の額の算定方法を算式で示すと下記のとおりになります。

$$(算式) \left[\frac{\text{その年中に贈与を受けた贈与税の配偶者控除の対象となる居住用不動産の価額及び金銭の額の合計額 (Ⓐ)}}{\text{その年中に贈与を受けたⒶ以外の配偶者の基礎財産の価額}} \right] \times \frac{\text{贈与税の税率}}{\text{贈与税の税率} - \text{外国税額控除額}} \quad \text{(注)}$$

(注) 贈与税の配偶者控除の規定の適用を受ける場合には、贈与税の基礎控除に先だって贈与税の配偶者控除を行うものとされています。(相基通21の6-6)

(4) 申告手続き

① 原則的取扱い

贈与税の配偶者控除は、相続税法第28条(贈与税の申告書)第1項に規定する贈与税の期限内申告書(当該申告書に係る期限後申告書及びこれらの申告書に係る修正申告書を含みます。)又は国税通則法第23条(更正の請求)第3項に規定する更正の請求書に、下記に掲げる記載が

あり、かつ、婚姻期間が20年以上である旨を証する書類等として一定の書類の添付がある場合に限り、適用するものとされています。

記載 (イ) 上記(2)により計算した控除を受ける金額

(ロ) 上記(イ)以外で、その控除に関する事項

**添付
書類** (イ) 戸籍の謄本又は抄本及び戸籍の附票の写し（贈与税の配偶者控除の適用対象とされる財産の贈与を受けた日から10日を経過した日以後に作成されたものに限られます。）

(ロ) 贈与税の配偶者控除の適用対象とされる財産の贈与を受けた者が取得した当該居住用不動産に関する登記事項証明書

(ハ) 住民票の写し（贈与税の配偶者控除の適用対象とされる財産の贈与を受けた者が当該居住用不動産をその者の居住の用に供した日以後に作成されたものに限られます。）

なお、戸籍の附票に記載されている贈与を受けた者の住所が居住用不動産の所在地である場合には、上記(ハ)に掲げる書類の添付は不要とされています。

② 特例的取扱い（ゆう恕規定）

税務署長は、上記①に掲げる書類の添付がない申告書又は更正の請求書の提出があった場合においても、その添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認められるときは、当該書類の提出があった場合に限り、贈与税の配偶者控除の規定を適用することができるものとされています。

特集 II

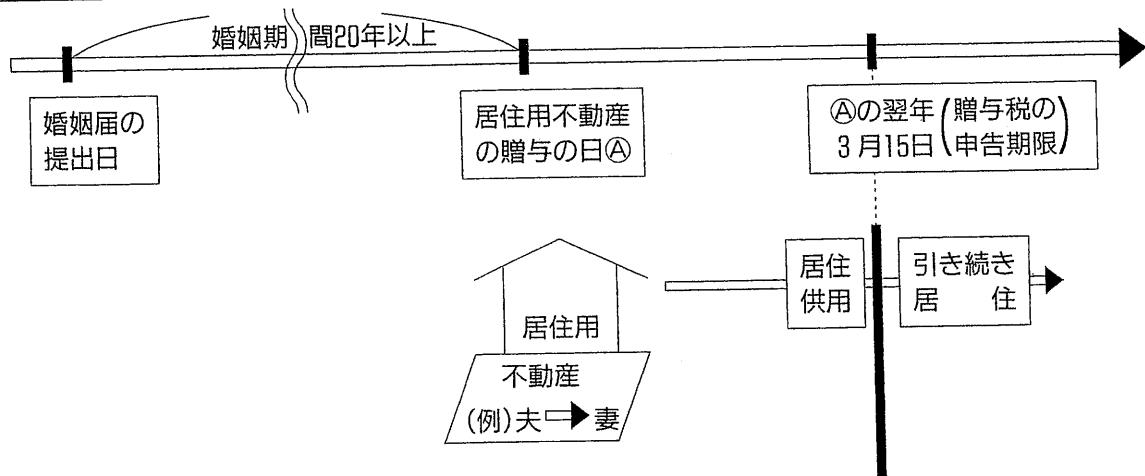
平成28年度改正 資産税関係適用期日一覧

相続税法関係

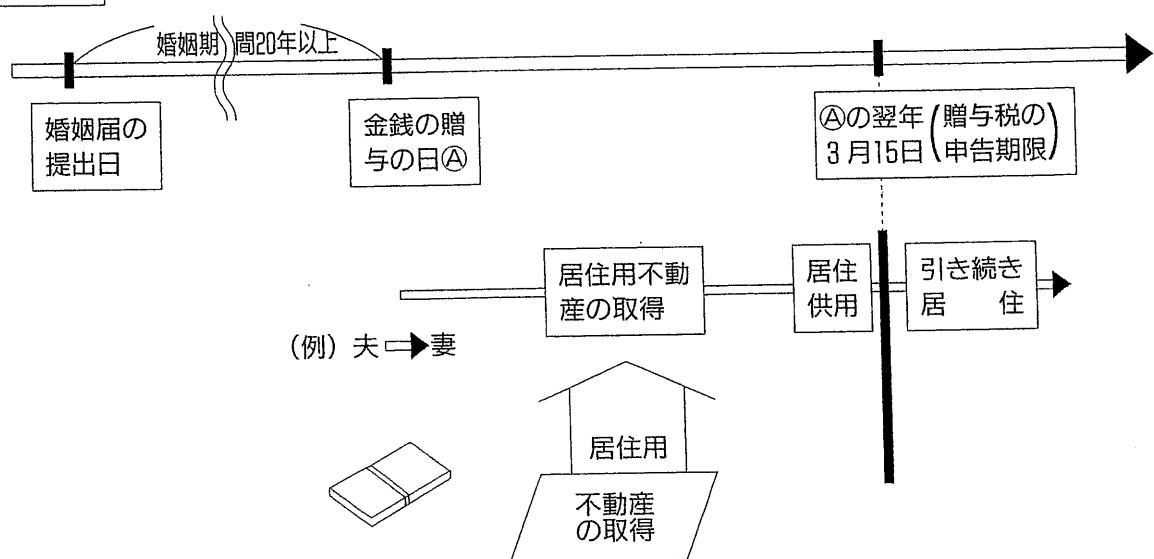
事 項	概 要	適 用 関 係
国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の見直しに伴う所要の措置	<ol style="list-style-type: none">1 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予（所得税法第137条の2第1項）の適用を受ける個人の納税猶予期限が最長5年4か月（改正前：5年）に改正されたことに伴う所要の措置が講じられた（相法1の3、1の4）。2 税務署長は、次の事由により相続税の課税価格又は相続税額が過大又は過少となった場合には、更正又は決定をすることとされた（相法35）。<ol style="list-style-type: none">① 所得税法第151条の5第1項から第3項まで（これらの規定を同法第166条において準用する場合を含む。）の規定による申告書の提出があったこと② 所得税法第151条の5第4項の規定による決定があつたこと③ 所得税法第151条の6第1項（同法第166条において準用する場合を含む。）の規定による修正申告書の提出があつたこと④ 所得税法第151条の6第2項の規定による更正があつたこと⑤ 所得税法第153条の5（同法第167条において準用する場合を含む。）の規定による更正の請求に基づく更正があつたこと	<ol style="list-style-type: none">1 平成28年4月1日以後に適用する（改正法附則1）。2 平成28年1月1日以後に遺産分割等の事由が生じる場合について適用する（改正法附則31①）。
贈与税の配偶者控除の添付書類の見直し	<ol style="list-style-type: none">1 贈与税の配偶者控除の適用を受ける場合に申告書に添付すべき登記事項証明書が、居住用不動産を取得したことを証する書類に変更された（相規9）。2 居住用不動産等の贈与が贈与者の死亡と同年中に	<ol style="list-style-type: none">1 平成28年1月1日以後に贈与により取得する財産に係る贈与税について適用し、同日前に贈与により取得した財産に係る贈与税については、従前どおり（改正相規附則2②）。2 平成28年1月1日以後に相

	された場合の相続税の添付書類についても、同様に居住用不動産を取得したことを証する書類に変更された（相規1の5）。	続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用し、同日前に相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税については、従前どおり（改正相規附則2①）。
義務的修正申告書に係る国税通則法の改正に伴う所要の措置	<p>1 義務的修正申告をした後に減額更正がされ、その後更に義務的修正申告（再義務的修正申告）があつた場合には、再義務的修正申告により納付すべき税額（当初の義務的修正申告書に係る税額に達するまでの部分に限る。2において同じ。）について、当初の義務的修正申告により納付すべき税額の納付日の翌日から再義務的修正申告までの間（減額更正が更正の請求に基づくものである場合には、その減額更正がされた日から1年を経過する日までの期間を除く。）は、延滞税は課されないこととされた（相法50、措法69の3、70の2、70の3、震災税特法38の2）。</p> <p>2 再義務的修正申告（減額更正が更正の請求に基づくものである場合を除く。）により納付すべき税額については、過少申告加算税は課されないこととされた（相法50、措法69の3、70の2、70の3、震災税特法38の2）。</p>	平成29年1月1日以後に義務的修正申告書の提出期限が到来する相続税又は贈与税について適用する（改正法附則31②、127①～④、149）。
信託に関する調書の提出範囲の見直し	株式を発行した法人等を委託者とする金銭の信託契約であって、その信託契約に係る信託の受託者が、当該株式の取得をするとともに、当該委託者の従業員等に勤続年数その他の事由を勘案して定められた基準に応じて当該株式の交付を行うことを定める規則に従い当該株式の交付を行うこととされている信託等（いわゆる「日本版ESOP信託」）については、信託に関する受益者別（委託者別）調書の提出が不要とされた（相規30）。	平成28年4月1日以後に受益者等の変更又は信託の終了があった場合について適用する（改正相規附則5）。

図解1 居住用不動産の贈与を受けた場合



図解2 居住用不動産を取得するための金銭の贈与を受けた場合



検索結果詳細

No	税区分	情報区分	TAINSコード	年月日	関連判決	関連雑誌目次
1	相続税	裁決	J62-4-	平13-09-25	13	平13. 9. 13裁決

▽ 全体

△ タイトル

(贈与税の配偶者控除) 居住用と居住用以外の建物の敷地となっている土地の持分である本件受贈財産のそのすべてが居住用家屋の敷地であるとはいえないとした事例 (平成10年分の贈与税の更正の請求に対してされた更正すべき理由がない旨の通知処分・棄却・平13-09-13裁決) 【裁決事例集第62集329頁】

△ 概要

〔裁決の要旨〕

請求人は、居住用と居住用以外の建物の敷地となっている不動産につき持分で贈与を受けた場合には、贈与当事者の真意を汲んで配偶者の特別控除の特例の適否を判定すべきであると主張するが、当該特例は、生存配偶者の老後の生活安定に配慮する趣旨から、一生に一度限り、その取得した居住用財産の課税価格から2千万円を限度として控除することを、登記簿の謄本等の提出を要件として認める措置であり、その解釈は厳格にされるべきである。

したがって、本件においては、本件受贈財産のそのすべてが居住用家屋の敷地であるとはいせず、請求人の更正の請求には理由がない。

裁決年月日 H13-09-13裁決事例集 J62-4-25

△ 本文

〔裁決書（抄）〕

1 事 実

(1) 事案の概要

本件は、相続税法第21条の6（贈与税の配偶者控除）に規定する居住用不動産の特例（以下「本件特例」という。）の適用に当たり、①審査請求人（以下「請求人」という。）が夫から持分の贈与を受けた土地の範囲いかん、②土地の持分の贈与に対する本件特例の適用に当たり、店舗兼住宅等の持分の贈与に関する相続税法基本通達21の6-3のただし書きと同様の取扱いをすべきか否かということが争点となった事案である。

(2) 審査請求に至る経緯

請求人は、平成10年10月26日に夫であるF（以下「F」という。）から、持分の贈与を受け、同年12月3日に所有権移転登記を経由した不動産のすべてが本件特例に該当するとして、平成11年2月26日に平成10年分贈与税の申告をしたところ、原処分庁から、利用状況の違う2棟の建物の敷地となっている土地について本件特例を適用しようとする場合には、居住用部分と居住用以外の部分に区分しなければならず、この区分に応じて土地を分筆した上で居住用部分を贈与すれば、そのすべてが本件特例の対象となる旨の指導を受けたことから、分筆手続はしなかったものの、居住用部分の面積を実測した上で、同年3月12日に別表1の「申告」欄のとおり訂正申告をした。

その後、請求人は、平成11年8月12日にFが死亡したため、相続財産の現況調査をしたところ、贈与を受けた土地の利用区分ごとの面積に誤りがあったとして、同年10月19日に別表1の「修正申告」欄のとおり自発的に修正申告をした。

しかし、請求人は、訂正申告及び修正申告はしたもの、居住用以外の部分も持分の贈与の対象となっていることを前提とする原処分庁の指導には承服できな

ス

いとして、平成12年3月10日に別表1の「更正の請求」欄のとおり更正の請求をしたところ、原処分庁は、同年6月8日付で更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という。）をした。

請求人は、この処分を不服として、平成12年8月8日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年11月6日付で修正申告の一部を取り消すとする異議決定をした。

請求人は、異議決定を経た後の原処分に不服があるとして、平成12年12月7日に審査請求をした。

(3) 基礎事実

以下の事実は、請求人及び原処分庁の双方に争いがなく、当審判所の調査によってもその事実が認められる。

- イ 別紙1記載のQ市R町22番1の宅地1,185.15平方メートル（以下「本件土地」という。）及び本件土地上の家屋（以下「本件家屋」といい、本件土地と併せて「本件資産」という。）の各不動産登記簿（以下「本件登記簿謄本」という。）には、各9分の1の持分が平成10年10月26日にFから請求人に贈与された旨の記載がある。
- ロ 本件土地は、居住用家屋の敷地部分690.85平方メートル、賃物置の敷地部分32.00平方メートル及び賃貸アパートの敷地部分462.30平方メートルから構成されている一筆の土地である。
- ハ Fは、平成10年10月26日に請求人に対して、別紙2のとおり、「土地について次図のとおり居住用家屋の敷地の部分とする。」旨の文言が記載された不動産贈与証書（以下「本件贈与証書」という。）を差し入れた。
- ニ ところが、本件土地が一筆の土地であるため、その一部についての贈与であるかのような限定文言がある本件贈与証書によつては所有権移転登記ができないことから、Fは、本件贈与証書のうち上記の限定文言を削除した同一日付の不動産贈与証書（以下「本件原因証書」という。）を新たに作成して差し入れ、これを原因証書として上記イの所有権移転登記がなされた。
- ホ 本件家屋は、別紙3のとおりP県Q市長が発行した平成10年度の固定資産評価証明書に記載された次の家屋である。
 - （イ）所在地番がQ市R町22、家屋番号が149、床面積は1階が219.71平方メートル、2階が36.05平方メートル
 - （ロ）所在地番がQ市R町22、家屋番号が149の002、床面積は1階14.08平方メートル

2 主張

(1) 請求人の主張

原処分（異議決定により一部取り消された後のものをいう。以下同じ。）は、次の理由により違法、不当であるから、その全部の取消しを求める。

- イ 原処分庁は、請求人が本件土地に関してFから贈与を受けた財産（以下「本件受贈財産」という。）は、本件土地の持分9分の1であるところ、本件土地には居住用以外の土地が含まれているとして本件通知処分を行つたが、本件受贈財産たる本件土地の持分9分の1は、本件贈与証書の「なお、」以下に明示されているとおり、本件土地の全部にまたがるのではなく、居住用家屋の敷地内にのみ存在するのであって、本件受贈財産には居住用以外の土地が含まれていないことが明らかであるから、その全部について配偶者控除の適用がある。
- ロ 仮に、本件受贈財産が本件土地の全部にまたがる9分の1の持分であると解されるとしても、配偶者控除の適用に当たっては、相続税法基本通達21の6-3が、店舗兼住宅等の持分の贈与があった場合の居住用部分の判定につき、贈与を受けた持分の割合が居住用部分の割合以下である場合において、その贈与を受けた持分の割合に対応する当該店舗兼住宅等の部分を居住用不動産に該当するものとして申告があったときは、これを認めるものとすると規定している趣旨を十分に汲むべきである。

本件土地に係る所有権の移転登記の内容と本件贈与証書の記載内容とが異なっているのは、分筆による登記手續に高額な費用負担が必要であること及び隣接所有者との関係から分筆することが困難であったことによるものであり、その真意は居住用部分のみを贈与することにあったのであるから、店舗兼住宅等の持分の贈与の場合と同様に、実質課税の原則により、本件受贈財産のすべてについて配偶者控除の適用を認めるべきである。

また、登記には公信力がないから、分筆をしてまで居住用家屋の敷地である

74

ことの特定をしなければ、配偶者控除の適用が受けられないと、配偶者控除の設けられた趣旨にも反し、上記のような事情のない者との間において不公平が生ずることとなる。

(2) 原処分庁の主張

原処分は、次の理由により適法である。

- イ 本件特例は、婚姻期間が20年以上ある配偶者から、専ら自己の居住の用に供する土地若しくは土地の上に存する権利又は家屋の贈与を受けた場合に、受贈者が贈与税の申告書に、①戸籍の謄本又は抄本及び戸籍の附票の写し、②居住用財産の贈与を受けた者が取得した居住用不動産に関する登記簿謄本又は抄本並びに③住民票の写しを添付した場合に限り、適用を受けることができる旨規定している。
- ロ ところで、本件土地上には、居住用家屋のほか賃物置及び賃貸アパート（以下「賃貸アパート等」という。）の3棟がそれぞれ独立して存在している。本件土地のどの部分が贈与されたかを判断するに当たっては、当事者の主観的な意思によるのではなく、実際になされた登記の内容に則して客観的に判断すべきであるところ、本件登記簿謄本によれば、本件土地に係る持分9分の1の所有権が贈与により下から請求人に移転しているのであって、当該持分には賃貸アパート等の敷地が含まれていることが明らかであり、当該敷地部分については、本件特例の適用対象となる居住の用に供している土地とはいえないから、配偶者控除の適用はない。

3 判 断

(1) 原処分関係資料及び当審判所の調査によれば、次の事実が認められる。

- イ 本件資産の明細は別表2のとおりであり、原処分庁が異議決定によって、本件土地の利用区分ごとの面積及び評価額を是正したのは、①請求人が本件土地を利用状況ごとに実測しており、この実測面積を採用したこと、②請求人が居住用家屋の敷地部分を不整形地として評価していたものを、土地の実測に応じた形状を基に奥行等補正率を適用して再計算したこと及び③賃物置の敷地部分については、借地、借家権の割合に誤りがあったため訂正したことによるものである。
- ロ 請求人は、当審判所に対し、要旨次のとおり答述している。
 - (イ) 本件受贈財産は、本件宅地の9分の1に相当する部分であって、別紙4のとおり、太線で図示した範囲内に存在している。その位置を具体的に特定することはできないが、贈与財産の特定は、契約当事者の主観的な意思で決められるものである。なお、建物については、自宅の持分9分の1である。

(2) ところで、国税通則法（以下「通則法」という。）第23条（更正の請求）第1項は、納税申告書を提出した者は、法定申告期限から1年以内に限り、当該申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算が法律の規定に従っていないかったこと等により納付すべき税額が過大であるときは、更正をすべき旨の請求をすることができると規定し、同条第3項には、当該請求をするに至った事情の詳細その他参考となるべき事項を記載した更正請求書を税務署長に提出しなければならないとしている。これは、自ら記載した申告内容が眞実に反する場合については、更正の請求をする者が、このことを書面で主張、立証すべきである旨を定めたものであると解される。

(3) これを本件について見ると、請求人は、居住用家屋の敷地及び賃貸アパート等の敷地のそれぞれ9分の1の贈与を受けたので、賃貸アパート等の敷地については本件特例の適用はできないとして、居住用以外の敷地の贈与に対応する部分について修正申告したが、その後、本件受贈財産は居住用家屋の敷地内にのみ存在するのであるから、そのすべてに配偶者控除の適用があるとして更正の請求をし、その際、本件受贈財産のすべてが本件居住用家屋の敷地内にあることを立証する書類として、本件登記簿謄本及び本件贈与証書を当審判所に提出したので、以下、検討したところ、次のとおりである。

- イ 相続税法第21条の6第1項は、贈与により、婚姻期間が20年以上の配偶者から、専ら自己の居住の用に供する土地若しくは土地の上に存する権利又は家屋を取得した者は、課税価格から20,000,000円を控除する旨規定し、同条第3項は、上記の規定は、贈与税の申告書に大蔵省令（現財務省令）で定める書類（戸籍の謄本又は抄本及び戸籍の附票の写し並びに居住用不動産

に関する登記簿の謄本又は抄本など) の添付がある場合に限り、適用する旨規定している。

□ 本件贈与証書には、請求人が主張するように、本件受贈財産の所在を限定するかのような記載があるが、他方で、本件登記簿謄本には、前記1の(3)のイのとおり、本件土地の持分の9分の1の所有権が平成10年10月26日に贈与を原因としてFから請求人に移転したことが記載されており、その登記申請に当たっては、前述の限定文言を削除した本件原因証書がFにより新たに差し入れられて、登記の原因証書とされていることにかんがみると、請求人が実際に贈与を受けた本件受贈財産は、居住用家屋の敷地部分及び賃貸アパート等の敷地部分を併せた本件土地の全体に係る持分9分の1であると見るのが相当であって、居住用家屋の敷地部分のみに限られていたものとは認められない。

ハ なお、本件受贈財産が何であるかを判断するに当たっては、上記のように、本件贈与証書、本件原因証書及び登記の記載内容を実質的かつ客観的に考察すべきものであるから、専ら契約当事者による主観的判断によるべきものとする請求人の主張は採用できない。

二 そうすると、本件受贈財産のすべてが本件居住用家屋の敷地内にあることが証明されたこととはならず、通則法第23条に基づく更正の請求には理由がないから、請求人の更正の請求は認められることとなる。

(4) また、請求人は、相続税法基本通達上、店舗兼住宅等の持分の贈与があった場合には、前記2の(1)の口のとおり、一定の範囲で本件特例の適用が認められているのであるから、土地の持分の贈与についても同様の取扱いをすべきであり、分筆をしてまで居住用家屋の敷地であることを特定しなければ、本件特例が受けられないということになると、配偶者控除の設けられた趣旨にも反し、他の者との間において不公平が生ずることとなると主張する。

しかしながら、相続税法基本通達210の6-3のただし書きは、店舗兼住宅等について配偶者が持分の贈与を受けた場合には、区分所有権の対象となり得る場合を除いて、法律上も実際の利用上も明確な分割ないし分離が困難な家屋について、その居住用部分のみを贈与し、あるいはその全部を使用させるというのが贈与当事者間の通常の意思と解されるため、立法趣旨にかんがみ例外的に認められた取扱いである。これに対し、本件のように、一筆の敷地に利用区分の違う3棟がそれぞれ独立して存在しているような場合は、法律上も実際の利用上も明確な分割ないし分離が可能であるから、店舗兼住宅等の場合とは事情が異なるべきであり、この通達の趣旨を直ちに及ぼすことはできない。

また、贈与税における配偶者控除の制度は、生存配偶者の老後の生活安定に配慮する趣旨から、婚姻期間が20年以上ある等一定の要件を充たす夫婦間の居住用不動産の贈与について、一生に一回限り、その取得した居住用不動産の課税価格から20,000,000円を限度として控除することを登記簿の謄本又は抄本並びに住民票等の提出を要件として認める措置であるから、租税負担公平の原則に照らし、その解釈は厳格にされるべきである。

そつすると、この点についても、請求人の主張は採用できない。

(5) 以上のとおり、本件特例は、本件受贈財産のすべてについて適用をすることはできず、原処分庁が更正の請求には理由がないとして行った本件通知処分は適法である。

(6) 原処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

別表1 贈与税の審査請求に至る経緯及び内容

(平成10年分)

区 分	申告・原処分等	年 月 日	課税される財産 の価額の合計額	納付すべき税額
申 告		平11. 3. 12	〇〇〇〇円	483500円
修正申告		平11. 10. 19	〇〇〇〇	1209200
更正の請求		平12. 3. 10	〇〇〇〇	0

理由がない旨の通知処分	平12. 6. 8	更正をすべき理由がない
異議申立て	平12. 8. 8	○○○○ 0
異議決定	平12. 11. 6	○○○○ 1202200

別表2 贈与財産の明細

申告	土地	宅地	居住用 貸家建付地 賃貸地	890.00 平方米×(1/9) 295.15 平方米×(1/9) —	14050528円 3734130円 —
			小計	1185.15 平方米×(1/9)	17784658円
	家屋	居宅 物置	居住用 賃貸用	269.84 平方米×(1/9)	○○○○円
			課税される財産の価額 配偶者控除額 基礎控除額 課税価格		○○○○○○円 14548849円 600000円 ○○○○○○円
修正申告	土地	宅地	居住用 貸家建付地 賃貸地	690.85 平方米×(1/9) 462.30 平方米×(1/9) 32.00 平方米×(1/9)	10365590円 5669819円 383738円
			小計	1185.15 平方米×(1/9)	16419147円
	家屋	居宅 物置	居住用 賃貸用	255.76 平方米×(1/9) 14.08 平方米×(1/9)	○○○○円 ○○○円
			課税される財産の価額 配偶者控除額 基礎控除額 課税価格		○○○○○○円 10861477円 600000円 ○○○○○○円
更正の請求	土地	宅地	居住用 貸家建付地 賃貸地	1185.15 平方米×(1/9) — —	16419147円 — —
			小計	1185.15 平方米×(1/9)	16419147円
	家屋	居宅 物置	居住用 賃貸用	255.76 平方米×(1/9) 14.08 平方米×(1/9)	○○○○円 ○○○円
			課税される財産の価額 配偶者控除額 基礎控除額 課税価格		○○○○○○円 ○○○○○○円 600000円 ○○○○円
異議	土地	宅地	居住用 貸家建付地 賃貸地	690.85 平方米×(1/9) 462.30 平方米×(1/9) 32.00 平方米×(1/9)	9617553円 5669819円 364550円
			小計	1185.15 平方米×(1/9)	15651922円
	家屋	居宅	居住用	255.76 平方米×(1/9)	○○○○円
			課税される財産の価額 配偶者控除額 基礎控除額 課税価格		○○○○○○円 ○○○○○○円 600000円 ○○○○円

27

決定	物置	賃貸用	14.08 平方米 × (1/9)	○○○円
	課税される財産の価額			○○○○○円
	配偶者控除額			10113440円
	基礎控除額			600000円
	課税価格			○○○○○円

別紙1 物件目録1 本件土地の表示

表題部	所在地番	Q市R町22番1		
	地 目	宅地	地積	1,185.15 平方米
甲 区	所有権	1 所有権移転 昭和41年2月16日受付第○号 原 因 昭和40年12月19日 相続 所有者 Q市R町22番地 F	2 所有権一部移転 平成10年12月3日受付第○号 原 因 平成10年10月26日 贈与 共有者 Q市R町22番地 持 分 9分の1 G (請求人)	

2 本件建物の表示

表題部	主たる建物	所在種類	Q市R町22番地 居宅	家屋番号	149番
	付属建物	床面積	1階 206.64 平方米 2階 36.49 平方米	構造	木造、瓦葺、2階建
	付属建物	床面積	1階 283.96 平方米	原因・日付	昭和59年6月20日取毀
	主たる建物	床面積	1階 53.95 平方米 2階 38.38 平方米	構造	木造、瓦葺、2階建
甲 区	所有権	1 所有権保存 昭和41年2月16日受付第○号 所有者 Q市R町22番地 F	2 所有権一部移転 平成10年12月3日受付第○号 原 因 平成10年10月26日 贈与 共有者 Q市R町22番地 持 分 9分の1 G (請求人)		

別紙2 不動産贈与証書

後記の不動産を本日貴方に無償にて贈与致しました。若し、この不動産については、故障等を申し出る者がありました時は私が一切引き受けた貴方には少しもご迷惑をお掛けしません。後日のためこの贈与証書を差し入れます。

平成10年10月26日

贈与者 F

G (請求人) 殿

記

物件の表示

Q市R町式武番壱

宅地 壱壹八五・壹五 平方メートル

但し、持分九分の壹

78