

令和7年6月作成

大分類	共通(法令・通達)
中分類	情報通信類
保存年限等	歴 2028年12月末

部内限

東京国税局 資産課税課情報

令和7年6月 第7号

資産税質疑事例集

東京国税局 課税第一部

資産課税課

資産評価官

<<目次>>

I 国税通則法の審理上の留意点	1
① 期限内申告要件を満たさず納税猶予の特例を適用できなかった場合の無申告加算税の賦課決定について	2
II 相続税の審理上の留意点	4
① 受取拒否した死亡保険金請求権についての課税上の取扱い	5
② 民法第255条の規定により持分を取得する者と特別縁故者が居る場合の財産の評価時点	7
③ 外貨建て生命保険に係る死亡保険金が円に換算された上で支払われた場合の課税関係	10
④ 被相続人に係る本税、加算税及び延滞税は相続税の債務として控除することができるか	12
⑤ 猶予期限から5年を経過した特例適用事案について確定処理を行うことの可否	15
⑥ 教育資金贈与の特例を受けた年中に贈与者が死亡した場合の相続税の課税関係について	19
⑦ 同族法人に貸し付けている土地の評価について	23
III 譲渡所得の審理上の留意点	25
① 共有土地の上に共有者がそれぞれ家屋を所有している場合の居住用財産の範囲	26
② 5,000万円控除（措置法33の4）を適用した場合の申告の要否について	28
③ 土地を購入していない事業者が共同事業者として建物を建築した場合における優良住宅地の造成等のために土地等を譲渡した場合の特例適用可否	31
IV 財産評価の審理上の留意点	32
① 評価乖離率が零又は負数の一室の区分所有権等に係る区分所有権及び敷地利用権の各価額の評価	33
② 雜種地の評価単位の判定	35
③ 生産緑地である市街地農地と生産緑地でない市街地農地が隣接する場合の評価単位の判定	37
④ 取引相場のない株式の贈与の場合の評価方式の判定	40
⑤ 対象株式が未分割である場合の評価方式の判定	42

V 特集	45
------------	----

令和7年資産評価官情報第1号～悩んでいませんか？その「路線価等によらない」事案～.....	46
---	----

<略語>

本書において用いる略語は、特に断りがない限り次のものを示す。

「通法」・・・ 国税通則法	「相法」・・・ 相続税法	「相基通」・・・ 相続税法基本通達
「通令」・・・ 国税通則法施行令	「相令」・・・ 相続税法施行令	「評基通」・・・ 財産評価基本通達
「所法」・・・ 所得税法	「相規」・・・ 相続税法施行規則	「措通」・・・ 租税特別措置法通達
「所令」・・・ 所得税法施行令	「登法」・・・ 登録免許税法	「区分所有財産通達」・ 居住用の区分所有財産の評価について（法令解釈通達）
「所規」・・・ 所得税法規則	「措法」・・・ 租税特別措置法	
「法法」・・・ 法人税法	「措令」・・・ 租税特別措置法施行令	
「法令」・・・ 法人税法施行令	「措規」・・・ 租税特別措置法施行規則	

I 国税通則法の審理上の留意点

1 期限内申告要件を満たさず納税猶予の特例を適用できなかった場合の無申告加算税の賦課決定について

被相続人甲はX 1年7月28日に相続（以下「本件相続」という。）が開始した。

被相続人甲の相続人である乙は、X 6年3月に本件相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の申告書（以下「当初申告書」といい、この申告書に係る申告を「当初申告」という。）及び「災害による申告、納付等の期限延長申請書」（以下「本件期限延長申請書」という。）を提出了。

なお、本件期限延長申請書には、本件相続税の申告及び納付期限をX 6年3月とする旨の記載がされており、当初申告書には、租税特別措置法（以下「措置法」という。）第70条の6《農地等についての相続税の納税猶予及び免除等》第1項に規定する農地等についての相続税の納税猶予（以下「納税猶予の特例」という。）を適用する旨の記載がされていた。

Y税務署は、本件期限延長申請書には災害その他やむを得ない理由が認められないため、相続人乙に対して「災害による申告、納付等の期限延長申請の却下通知書」を送付した。

また、Y税務署は、本件期限延長申請書を却下したことにより、当初申告は期限後申告となり、納税猶予の特例を適用するための期限内申告要件を満たさないことから、相続人乙に対して「農地等の相続税の納税猶予が認められない旨の通知書」を送付した。

その後、相続人乙に対して、①いつまでに無申告加算税を賦課決定しなければならないか、②無申告加算税を賦課決定する場合は、下記のうちどの金額を対象に賦課決定することとなるか。

【当初申告書第1表（抜粋）】

(円)

差 引 税 額	97,566,397
小計（100円未満切捨て）	97,566,300
納 税 猶 予 額	97,566,300
申 告 納 税 額	0

- 答 ① 相続人乙に対してX7年5月29日までに無申告加算税を賦課決定しなければならない。
② 上記①の無申告加算税は、小計（97,566,300円）を対象に賦課決定する。

【理由】

- 1 相続人乙に対してもいつまでに無申告加算税を賦課決定しなければならないか

相続税の無申告加算税の賦課決定は、その納税義務の成立の日から5年を経過する日まですることができる（通法70①）ところ、無申告加算税の「納税義務の成立の時」とは「法定申告期限の経過の時」とされている（通法15②十四）。

したがって、本事例における無申告加算税の賦課決定は、法定申告期限（X2年5月28日）の経過の時（X2年5月29日）から5年を経過する日であるX7年5月29日までにしなければなることとなる。

※ 「農地等の相続税の納税猶予が認められない旨の通知書」は、処分性のあるものではないため、5年を経過した日以後においても通知できる。

- 2 無申告加算税の賦課決定の対象となる金額について

国税通則法第66条《無申告加算税》第1項は、期限後申告書の提出があったときは、その期限後申告に基づき同法第35条《申告納税方式による国税等の納付》第2項により納付すべき税額に無申告加算税を賦課決定する旨規定しているところ、同項第1号には、「当該申告書の提出により納付すべきものとしてこれに記載した税額」である旨規定されている。

一方、措置法第70条の6第1項は、納付すべき相続税の額のうち、当該相続税の申告書にこの項の規定の適用を受けようとする旨の記載があるものに係る納税猶予分の相続税額に相当する相続税について、納税を猶予する旨規定している。

したがって、本事例においては、当初申告書第1表に記載された金額のうち納税猶予額を差し引いた申告納税額ではなく、小計（97,566,300円）を対象に無申告加算税を賦課決定することとなる。

II 相続税の審理上の留意点

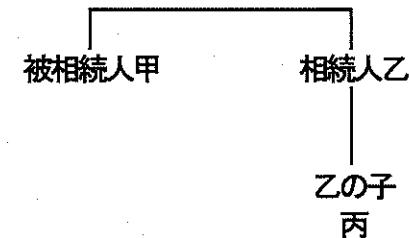
1 受取拒否した死亡保険金請求権についての課税上の取扱い

被相続人甲（以下「甲」という。）は、生前に、被保険者及び保険料の支払者を甲、受取人を相続人乙（以下「乙」という。）の子（甥）である丙（以下「丙」という。）とする生命保険契約（以下「本件保険契約」という。）を締結していた。

X年に甲が死亡（甲の死亡により開始した相続を以下「本件相続」という。）し、その法定相続人は乙のみであり、乙は、申告期限までに本件相続に係る相続税の申告書（以下「本件申告書」という。）を提出した。

なお、丙は、本件保険契約に係る死亡保険金の受取りを拒否しており、
本件保険契約に係る相続税の申告書も提出していない。

この場合、乙が受取拒否した本件保険契約に係る死亡保険金請求権（以下「本件請求権」という。）は、本件相続に係るみなし遺贈財産として相続税の課税対象となるか。



答 本件請求権は、みなし遺贈財産として相続税の課税対象となる。

【理由】

1 みなし遺贈財産について

相続税法第3条《相続又は遺贈により取得したものとみなす場合》第1項第1号は、被相続人の死亡により相続人その他の者が生命保険契約の保険金を取得した場合においては、当該保険金受取人について、当該保険金のうち被相続人が負担した保険料の金額の当該契約に係る保険料で被相続人の死亡の時までに払い込まれたものの全額に対する割合に相当する部分を取得した者が、相続人であるときは当該財産を相続により取得したものとみなし、相続人以外の者であるときは当該財産を遺贈により取得したものとみなす旨規定している。

そして、相続税法第3条第1項第1号に規定する「保険金を取得した」とは、「相続又は遺贈により相続財産を取得

したのとその経済的実質において同視できる状態になったこと」をいい、「同視できる状態」とは、「保険金の経済的利益が保険金受取人に発生することをいう」と解されていることから、「保険金を取得した」時期とは、「保険事故の発生時、すなわち被保険者の死亡時」とされている。(参考：平成18年2月27日裁決)

2 本件への当てはめ

丙は、本件保険契約に係る死亡保険金の受取りを拒否しているところ、現実にその支払を受けていないとしても、被保険者である甲の死亡を原因として本件請求権を取得したものと認められることから、相続税法第3条第1項第1号に規定する「被相続人の死亡により相続人その他の者が生命保険契約の保険金…を取得した場合」に該当する。

また、丙は、本件相続において法定相続人ではないから、相続税法第3条第1項第1号に規定する相続人以外の者に該当し、本件被相続人から本件請求権を遺贈により取得したものとみなされることとなる。

したがって、本件請求権は、みなし遺贈財産として相続税の課税対象となる。

2 民法第255条の規定により持分を取得する者と特別縁故者が居る場合の財産の評価時点

被相続人甲はX 1年8月1日に死亡したところ、その相続財産は、乙と共有するA土地の持分2分の1及び甲が単独で所有するB土地であった。

また、甲に係る相続人は不存在であったところ、特別縁故者丙により家庭裁判所に財産分与の請求がされた。

そして、甲の相続財産のうち、A土地は民法第255条《持分の放棄及び共有者の死亡》の規定により同土地の共有者であった乙が取得し、B土地は上記財産分与の請求に対する決定がX 2年5月1日に確定したことにより丙が取得した。

この場合において、A土地及びB土地それぞれの評価時点はいつとなるか。

答 A土地については甲の相続開始の日であるX 1年8月1日、B土地については丙の財産分与の請求に対する決定が確定した日であるX 2年5月1日が評価時点となる。

なお、甲に係る相続税の申告期限は、乙及び丙のいずれも丙が行った財産分与の請求についての決定が確定したことを知った日の翌日から10月以内となる。

【理由】

1 A土地について

民法第255条は、共有者の一人が死亡して相続人がないときは、その持分は、他の共有者に帰属する旨規定している。

また、相続税法第9条は、対価を支払わないで利益を受けた場合においては、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（当該行為が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなす旨規定している。

これを本事例についてみると、甲の相続人は不存在であるため、A土地に係る甲の持分は乙へ移転している。

そして、上記移転は対価を支払わないで行われたものであるから、相続税法上、甲から乙への遺贈とみなされる。

したがって、A土地の評価時点は、甲の相続開始の日であるX 1年8月1日となる。

2 B土地について

民法は、相続人の存することが明らかでない場合には被相続人の財産を法人とし、家庭裁判所は相続財産の清算人を選任し、一定の期間内に相続人、相続債権者及び受遺者はその権利を主張すべき旨を公告しなければならず、当該期間内にこれらの者が権利を主張しなかった場合にはその権利行使することはできない旨規定している（民法951、952、958）。

そして、民法第958条の2「特別縁故者に対する相続財産の分与」は、上記期間の満了後3か月以内に、被相続人と生計を同じくしていた者、被相続人の療養看護に努めた者その他被相続人と特別の縁故があった者の請求があった場合、家庭裁判所はこれらの者に清算後残存すべき相続財産の全部又は一部を与えることができる旨規定している。

また、相続税法第4条「遺贈により取得したものとみなす場合」は、民法第958条の2の規定により同項に規定する相続財産の全部又は一部を与えられた場合においては、その与えられた者が、その与えられた時における当該財産の時価に相当する金額を当該財産に係る被相続人から遺贈により取得したものとみなす旨規定している。

これを本事例についてみると、特別縁故者丙は財産分与の請求を行い、X2年5月1日に当該請求に対する決定が確定したことで、家庭裁判所からB土地の所有権を与えられている。

そして、財産分与の請求に基づき丙がB土地の所有権を与えられたことは相続税法上、その与えられた時におけるB土地の時価に相当する金額を被相続人から遺贈により取得したものとみなされる。

したがって、B土地の評価時点は、丙が財産分与の請求に基づきその所有権を与えられたX2年5月1日となる。

3 乙の申告期限について

上記1のとおり、乙はA土地に係る甲の持分を甲から遺贈により取得したとみなされるが、特別縁故者に対する財産分与は共有者の持分取得より優先されるものと解されていることから（平成元年11月24日最高裁判所判決）、乙がA土地に係る甲の持分を取得することが確定するのは、丙の行った財産分与の請求に対する決定が確定した時である。

そうすると、乙の相続税の申告期限を、未だ乙がA土地に係る甲の持分を取得することが確定していない甲の死亡の日を基準として定めることは相当ではない。

したがって、乙の相続税の申告期限は、乙が、丙の行った財産分与の請求に対する決定が確定したことを知った日の翌日から10月を経過する日となる。

3 外貨建て生命保険に係る死亡保険金が円に換算された上で支払われた場合の課税関係

甲は生前、A生命保険株式会社との間で、契約者及び被保険者を甲、死亡保険金の受取人を乙とする外貨建て生命保険契約（以下「本件保険契約」という。）を締結していたところ、本件保険契約には、死亡保険金の支払は、乙からの死亡保険金請求書面（以下「本件請求書面」という。）がA生命保険株式会社に到着した日における為替レートにより外貨を円に換算し、円により支払を行うという特約（以下「本件特約」という。）が付されていた。

甲の死亡により本件保険契約に係る死亡保険金（以下「本件保険金」という。）が乙に支払われた場合、甲に係る相続税の申告における本件保険金の評価額は①甲の死亡の日における為替レートにより計算した価額、②乙が実際に受け取った価額（本件請求書面がA生命保険株式会社に到着した日における為替レートにより計算した価額）のいずれになるか。

答 本件保険金の評価額は、甲の死亡の日における為替レートにより計算した価額となる。

【理由】

相続税法第3条《相続又は遺贈により取得したものとみなす場合》第1項第1号は、被相続人の死亡により相続人その他の者が生命保険契約の保険金を取得した場合においては、当該保険金受取人について、当該保険金のうち被相続人が負担した保険料の金額の当該契約に係る保険料で被相続人の死亡の時までに払い込まれたものの全額に対する割合に相当する部分を相続又は遺贈により取得したものとみなす旨規定している。

これを本事例についてみると、本件保険金は甲の死亡という事由が生じたことを条件として支払われるものであることから、甲の死亡の日に乙は本件保険金を取得しており、その取得は相続税法第3条第1項第1号の規定により相続又は遺贈により取得したとみなされる。

ところで、本件保険契約には本件特約が付されているところ、その内容は、①本件保険金の支払は円に換算して行うこと（以下「本件特約①」という。）、②円に換算するレートは被相続人の相続開始の日ではなく本件請求書面がA生命保険株式会社に到着した日のものを使用する（以下「本件特約②」という。）というものである。

そうすると、甲の死亡の日における本件保険契約は、本件特約①により円で保険金が支払われる保険と認められることから、相続又は遺贈により取得したとみなされる本件保険金の価額は、本件特約②に基づき支払われる円の価額（本件請求書面がA生命保険株式会社に到着した日における為替レートにより計算した価額）とするのが相当とも考えられる。

しかしながら、相続税法第22条《評価の原則》は、財産の価額はその取得の時における時価とする旨規定しているところ、仮に、本件保険金の価額を支払われる円の価額とした場合、その額は甲の死亡の日において確定せず、乙が本件保険金の支払請求を行った日により変動することになるため相当ではない。

したがって、甲の死亡により乙が取得した本件保険金の価額は、上記支払の基礎となる外貨の額を相続税法第22条の規定及び財産評価基本通達4-3《邦貨換算》の定めに基づき相続開始の日における為替レートにより計算した価額となる。

なお、甲の死亡の日から本件請求書面がA生命保険会社に到着した日までの為替レートの変動による差額は、為替差損益として乙の雑所得の対象となる。

4 被相続人に係る本税、加算税及び延滞税は相続税の債務として控除することができるか

被相続人甲は、X 6年5月6日に相続が開始した。

被相続人甲の相続人乙は、被相続人甲の所得税及び復興特別所得税について築地税務署の調査を受け、下記のとおり被相続人甲の所得税及び復興特別所得税に係る期限後申告及び修正申告を行うとともに、所得税、加算税及び延滞税の納付を行った。

- 1 X 6年分の準確定申告書（期限後）に係る所得税、無申告加算税、延滞税
- 2 X 5年分の修正申告書に係る所得税、過少申告加算税、延滞税

この場合、被相続人甲の相続税の計算に当たり、上記期限後申告及び修正申告に係る所得税、加算税及び延滞税は債務控除の対象とすることができますか。

答 ①X 5年分の確定申告及びX 6年分の準確定申告に係る所得税、②X 5年分の確定申告に係る過少申告加算税、③X 5年分の確定申告に係る延滞税のうち被相続人甲の相続が開始するまでの期間に対応する金額は、被相続人甲の相続税の債務控除の対象とすることができます。

【理由】

相続税法上、控除の対象とされる債務は被相続人の債務で被相続人の死亡の際現に存在し、かつ、確実と認められるものに限られている（相法13①、14①）。この点、公租公課については、被相続人の死亡の際納税義務が確定しているもののほか、被相続人の死亡後に相続税の納税義務者が納付し、又は徴収されることとなった被相続人に係る所得税等も債務として控除することができるところ、相続人の責めに帰すべき事由により納付し、又は徴収されることとなった延滞税、加算税、延滞税及び加算金は債務控除の対象とはならないこととされている（相法14②、相令3）。

1 所得税について

所得税は、暦年終了の時に納税義務が成立する（通法15②一）。

また、年の中途中において死亡した者に係るその年分の所得税（予定納税など一定の所得税及び源泉徴収による所得

税を除く。) については、その死亡の時に納税義務が成立する(通令5①三)。

したがって、X 5年分の所得税はX 6年12月31日に、X 6年分の所得税は被相続人甲の死亡の時(X 6年5月6日)にいずれも納税義務が成立していることから、被相続人甲の相続税の計算に当たり、債務控除の対象とすることができる。

2 加算税について

加算税は、法定申告期限の経過の時に納税義務が成立する(通法15②14)。

したがって、X 5年分の確定申告に係る過少申告加算税は、法定申告期限であるX 6年3月15日の経過の時に納税義務が成立していることとなり、被相続人甲の相続税の計算に当たり、債務控除の対象とすることができます。

この点、居住者が年の中途において死亡した場合には、相続人は、相続の開始があったことを知った日の翌日から4カ月以内に被相続人の所得税及び復興特別所得税の準確定申告書を提出しなければならず(所法125①)、また、その被相続人に課されるべき、又はその被相続人が納付し、若しくは徴収されるべき国税を納める義務を承継する(通法5①)こととなる。

そうすると、X 6年分の準確定申告に係る無申告加算税は、当初申告に係る法定申告期限を徒過して提出されたことにより課されたものであり、当該加算税を納付することとなったのは、法定申告期限までに準確定申告を行わなかった相続人の責めに帰すべき事由によるものである。

したがって、X 6年分の準確定申告に係る無申告加算税は、相続人の責めに帰すべき事由により納付された加算税であるから、被相続人甲の相続税の計算に当たり、債務控除の対象とすることはできない。

3 延滞税について

延滞税は、法定納期限の翌日から国税を完納する日までの期間の日数に応じて発生することとなる(通法15①、③七、60②)。

本件のように、被相続人の相続開始後に相続人により被相続人の所得税及び復興特別所得税に係る申告及び納付がなされた場合、延滞税の計算には同人の相続開始後の期間も含まれることとなる。

この点、相続開始後から国税を完納するまでの期間に対応する延滞税は、国税の納税義務を承継した相続人が納付

を遅滞したことに伴うものであり、当該延滞税を納付することとなったのは、相続人の責めに帰すべき事由によるものである。

したがって、X 5年分の確定申告に係る延滞税のうち被相続人甲の相続が開始してから所得税を完納するまでの期間に対応する金額は、相続人の責めに帰すべき事由により納付された延滞税であるから、被相続人甲の相続税の計算に当たり、債務控除の対象とはできない（被相続人甲の相続開始までの期間に対応する延滞税は債務控除の対象とすることはできる。）。

また、X 6年分の準確定申告に係る延滞税は、当初申告に係る法定申告期限を徒過して提出されたことにより課されたものであり、当該延滞税を納付することとなったのは、法定申告期限までに準確定申告を行わなかった相続人の責めに帰すべき事由によるものである。

したがって、本件のうちX 6年分の準確定申告に係る延滞税は、相続人の責めに帰すべき事由により納付された延滞税であるから、被相続人甲の相続税の計算に当たり、債務控除の対象とはできない。

5 猶予期限から5年を経過した特例適用事案について確定処理を行うことの可否

被相続人甲は、X 1年（X 1年は平成17年以降とする。）6月に死亡し、甲の相続人乙は相続により農地を取得した。乙は甲の相続に係る相続税の申告に当たり、相続により取得した農地を特例農地として、納税猶予の特例を適用していた（なお、乙は、被相続人甲に係る相続税の申告書の提出期限（X 2年4月）の翌日から3年を経過するごとの日（X 5年4月、X 8年4月、X 11年4月）までに当該農地に係る継続届出書を提出している。）。

X 3年6月25日、乙は、農地法の許可又は届出を行わずに（いわゆるヤミ転用）、特例農地の全部にアパートを建築したが、農業委員会及び所轄税務署には何ら届出等の手続を行わなかった。

X 12年6月、所轄税務署は乙の相続した特例農地が転用されている（アパートの敷地となっている）ことを把握したが、この場合、所轄税務署は、猶予されている乙の相続税について確定処理を行い、徴収権行使することができるか。

答 徴収権行使することができる。

【理由】

1 猶予期限について

相続税の納税猶予の特例の適用を受けている事案について、特例農地等の転用等の事実があった場合には、原則として転用等があった日の翌日から2月を経過する日に猶予されていた相続税の全部又は一部が確定する（措法70の6⑦）が、猶予期限の確定は、転用等の事実の発生など一定の要件に該当すれば、その事実の発生のみをもって当然に法律上の効果が発生すると解されており、課税庁における特別の手続を要しない。

本件においては、X 3年6月25日に特例農地の転用が行われていることから、猶予期限は、X 3年6月25日の翌日から2月を経過する日であるX 3年8月25日となる。

2 国税の徴収権の消滅時効の完成の有無について

国税の徴収権は、原則としてその国税の法定納期限から5年間行使しないことによって時効により消滅する旨（通

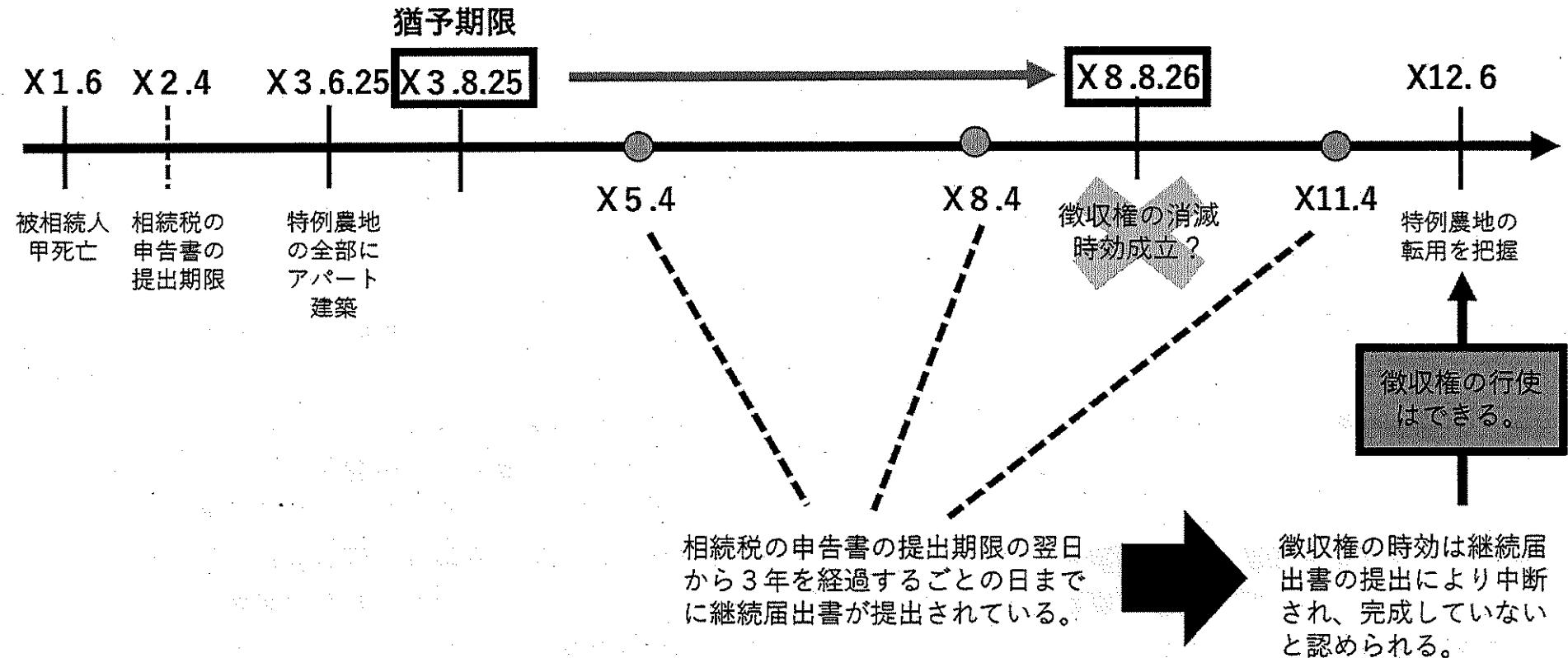
則法72①)、国税の徴収権の時効については、民法の規定を準用する旨（通則法72③）、また、国税の徴収権の時効は、納税の猶予がされている期間内は進行しない旨規定されている（通則法73①）。

そうすると、本件の徴収権の時効は、上記1の猶予期限の翌日（×3年8月26日）から進行し、時効中断の事由がないとすると、その5年後（×8年8月26日）に完成することとなる。

この点、相続税の納税猶予の適用を受ける農業相続人は、納税猶予の適用を受けている相続税の全部につき納税の猶予に係る期限が確定するまでの間、農地等の相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日から3年を経過するごとの日までに、引き続いてこの納税猶予の特例を受けたい旨及びその農地等に係る農業経営に関する事項を記載した届出書（継続届出書）を納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされている（措法70の6③）ところ、これは、その間における特例農地等の異動関係を把握し、国の租税債権の管理を的確化するための措置であるが、このほか、この継続届出書を提出することによって納税義務者はその存在する債務を承認したことになり、これにより国税の徴収権の消滅時効は継続届出書の提出期限までの間は完成せず、この継続届出書の提出期限の翌日から新たに消滅時効の進行を始めることとされている（措法70の6④）。

本件においては、相続税の申告書の提出期限（×2年4月）の翌日から3年を経過するごとの日（×5年4月、×8年4月、×11年4月）までに当該農地に係る継続届出書を提出していることから、本件の徴収権の時効は、当該届出書の提出によって中断され、×12年6月時点では完成していないこととなる。

したがって、所轄税務署は、猶予されている乙の相続税について確定処理を行い、徴収権行使することができる。



【参考】

平成17年度の改正により、農地等についての相続税の納税猶予の特例の適用を受けている農業相続人が、特例農地等の全部を担保に供している場合であっても、3年ごとに農業経営に関する事項等を記載した届出書の提出をしなければならないこととされた。

担保提供の態様	継続届出書の提出
1 全部担保	イ 平成17年4月1日以後の相続開始 納税猶予に係る期限が確定するまでの間、その農地等の相続に係る相続税の申告書の提出期限

	<p>の翌日から起算して3年を経過するごとの日までに、引き続き納税猶予の適用を受けたい旨の「継続届出書」を提出しなければならない（措法70の6②）。</p> <p>□ 平成17年3月31日以前の相続開始 3年目ごとの継続届出書の提出を要しない（平成17年3月法律第21号による改正前の措法70の6①）。</p>
2 一部担保	納税猶予に係る期限が確定するまでの間、その農地等の相続に係る相続税の申告書の提出期限の翌日から起算して3年を経過するごとの日までに、引き続き納税猶予の適用を受けたい旨の「継続届出書」を提出しなければならない（措法70の6②）。

6 教育資金贈与の特例を受けた年中に贈与者が死亡した場合の相続税の課税関係について

甲（20歳、X 1年の合計所得金額800万円）は、措法70条の2の2《直系尊属から教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税》第1項に規定する特例（以下「教育資金贈与の特例」という。）を適用するため、X 2年5月、甲の父である乙（以下「乙」という。）から書面による贈与により取得した現金1,500万円を教育資金管理契約に基づきA銀行へ預け入れるとともに、教育資金非課税申告書を提出していたところ、同年10月、乙の相続が開始した。この場合、乙に係る相続税の課税関係はどのようになるか。なお、X 1年は令和5年以降である。

答 乙から教育資金贈与の特例の適用を受けて取得した現金は、乙に係る相続税の課税価格の合計額が更正決定等をすることができないこととなる日前に5億円を超える場合には、乙の相続に係る相続税の課税価格に加算され、同日前に5億円以下となる場合には加算されない。
なお、甲は、教育資金贈与の特例に係るX 2年分贈与税の申告について何ら手続を要さない。

【理由】

1 制度の概要（教育資金贈与の特例を受けた年中に贈与者が死亡した場合）

措法第70条の2の2第1項及び第3項は、30歳未満の受贈者（前年の合計所得金額が1,000万円を超える者を除く。）が金融機関等との間の教育資金管理契約に基づき、受贈者の直系尊属から、(1)信託受益権を付与された場合、(2)書面による贈与により取得した金銭を銀行等に預入した場合又は(3)書面による贈与により取得した金銭等で証券会社等において有価証券を購入した場合には、信託受益権又は金銭等の価額のうち1,500万円までの金額に相当する部分の価額については、金融機関等の営業所等を経由して教育資金贈与の特例の適用を受ける金額（以下「非課税拠出額」という。）等を記載した教育資金非課税申告書を提出することによって、贈与税の課税価格に算入しない旨規定している。

そして、贈与者が上記信託や贈与をした日からこれらの教育資金管理契約の終了の日までの間に死亡した場合において、受贈者が当該贈与者に係る教育資金贈与の特例の適用を受けたときは、当該信託又は当該贈与により取得をした信託受益権又は金銭等の価額（教育資金贈与の特例の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額に限る。）については、相法第19条《相続開始前7年以内に贈与があった場合の相続税額》第

1項の規定を適用しないこととされている（措令40の4の3⑯）。

なお、契約期間中に贈与者が死亡した場合において、次の(1)又は(2)に該当するときは、一定の金額（以下「管理残額」という。）が相続又は遺贈により取得したものとみなされる（措法70条の2の2⑫⑬、令和3年改正法附則75③）。

- (1) 平成31年4月1日から令和3年3月31日までの間に贈与者から取得（その死亡前3年以内の取得に限る。）した金銭等について非課税拠出額があるとき
(2) 令和3年4月1日から令和5年3月31日までの間に贈与者から取得した金銭等について非課税拠出額があり、かつ、受贈者が次の①ないし③のいずれにも該当しないとき（※）

- ① 23歳未満
- ② 学校等に在学中
- ③ 教育訓練給付金の支給対象となる教育訓練を受けている

※ 令和5年度税制改正により、贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えるときは、受贈者が上記①ないし③のいずれかに該当する場合であっても、相続又は遺贈により取得したものとみなされることとされた（措法70の2の2⑬ただし書）。この取扱いは、令和5年4月1日以後に非課税拠出額を取得した場合の相続税について適用される（令和5年改正法附則51②）。

なお、上記「贈与者に係る相続税の課税価格の合計額」は、相続税の申告書の提出期限から5年を経過する日（国税通則法第70条《国税の更正、決定等の期間制限》第3項又は相続税法第36条《相続税についての更正、決定等の期間制限の特則》の適用がある場合には、その適用に係る更正の請求があった日から6月を経過する日）までに相続税額の計算の基礎となった財産の価額及び債務の金額を基準として計算する（措法70の2の2⑭）。

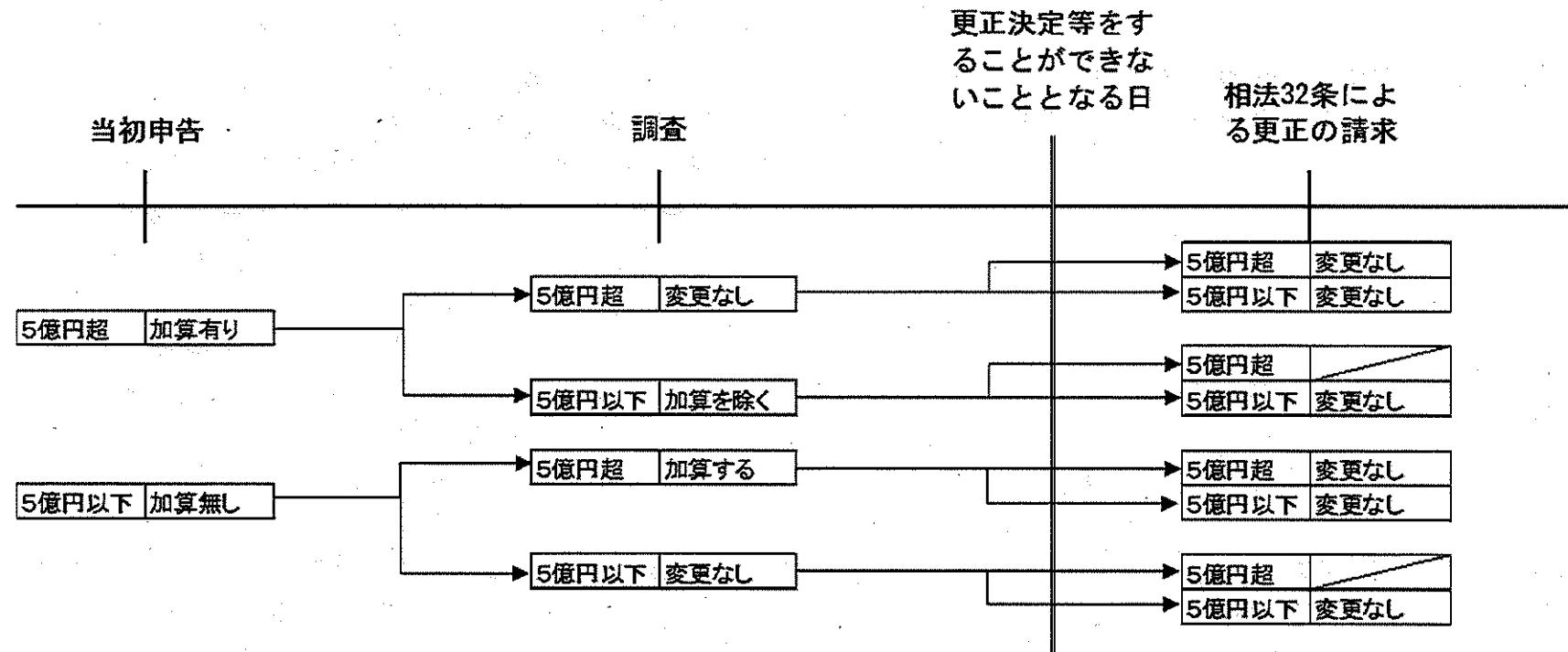
したがって、これらの日前で「贈与税者に係る相続税の課税価格の合計額」が判定されることになるため、同日後に相続税法第32条《更正の請求の特則》第1項各号又は国税通則法第23条《更正の請求》第2項各号の事由に該当し、その課税価格が5億円以下になった場合でも、管理残額は相続又は遺贈により取得したものとみなされたままとなる。反対に、同日後に5億円を超えることとなった場合でも、新たに管理残額が相続又は遺贈により取得したものとみなされることはない。

2 当てはめ

本事例の場合、甲は、贈与により取得した現金を教育資金贈与の特例に基づきA銀行へ預け入れ、教育資金非課税申告書を提出していることから、乙が死亡したときにおいて、甲は教育資金贈与の特例の適用を受けていることとなる。

したがって、上記1より、甲が教育資金贈与の特例の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額（現金1,500万円、本事例においては当該金額が管理残額となる。）については、相法第19条第1項に規定する7年以内贈与加算の適用はないものの、管理残額が乙の相続に係る相続税の課税価格に加算されるか否かは、乙に係る相続税の課税価格の合計額が、更正決定等をすることができない日と5億円を超えるか否かによることとなる。これを図にすると以下のとおりとなる。

【更正決定等をすることができない日と5億円を超えるか否かによる相続税の課税価格の変動する場合の管理残額加算の考え方】



なお、乙の死亡は、以下に掲げる教育資金管理契約の終了事由（措法70の2の2⑯）に該当しないことから、甲とA銀行との教育資金管理契約は継続するため、甲は教育資金贈与の特例に係る×2年分贈与税の申告について税務署に対し何ら手続を要さないこととなる。

- イ 受贈者が30歳に達したこと（当該受贈者が30歳に達した日において学校等に在学している場合又は教育訓練を受けている場合を除く。）
- ロ 受贈者（30歳以上の者に限る。）がその年中のいずれかの日において学校等に在学した日又は教育訓練を受けた日があることを政令で定めるところにより取扱金融機関の営業所に届け出なかったこと
- ハ 受贈者が40歳に達したこと
- ニ 受贈者が死亡したこと
- ホ 教育資金口座（教育資金管理契約に基づき開設した口座）の残高が零になり、かつ、受贈者と金融機関等の間で教育資金管理契約を終了させる合意があつたこと

7 同族法人に貸し付けている土地の評価について

被相続人甲は、主宰する同族法人が所有するビルの敷地の用に供するために、当該同族法人に対して土地（以下「本件土地」という。）を貸し付けているが、被相続人甲に相続が発生した場合、本件土地はどのように評価すればよいか。

答 原則として無償返還届出書の提出有無又は本件土地の利用形態に応じて次表のとおりとなる。

なお、本件土地の利用形態が使用貸借（民法593）又は賃貸借（民法601）であるかは、それぞれの要件事実に当てはめて判断する必要がある。

無償返還届出書提出	利用形態	評価
無償返還届出書あり	使用貸借	自用地（注1）
	賃貸借	自用地の80%（注1）
無償返還届出書なし	使用貸借	自用地（注2）
	賃貸借	賃宅地（注3）

【理由】

注1（相当地代通達8）

- ・ 使用貸借に係る土地について無償返還届出書が提出されている場合の当該土地に係る賃宅地は、自用地評価
- ・ 借地権が設定されている土地について無償返還届出書が提出されている場合の当該土地に係る賃宅地は、自用地の80%で評価

注2（大阪高裁平成18年1月24日判決）

- ・ 契約終了時に無償で土地を返還することが契約書等から明らかであって、純然たる使用貸借の実質を有する契約について、形式的に無償返還届出がされていないことのみを理由として、税務上借地権の負担があるものとして取り扱うこととは相当ではないとする判示内容に鑑みれば、自用地評価相当

注3 (評価通達25)

- ・借地権の目的となっている宅地は、自用地としての価額から借地権の価額を控除して評価

※ 相当地代通達6《相当の地代を收受している場合の貸宅地の評価》又は同通達7《相当の地代に満たない地代を收受している場合の貸宅地の評価》の適用関係にも留意

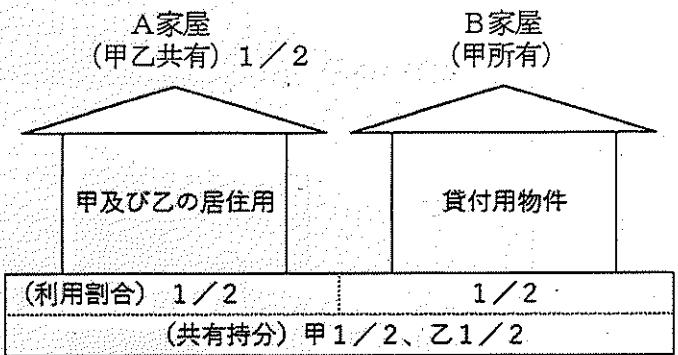
III 謹度所得の審理上の留意点

1 共有土地の上に共有者がそれぞれ家屋を所有している場合の居住用財産の範囲

甲と乙は、共有地（甲：1／2、乙：1／2）の上に家屋を建築し、右図のように利用している。

また、それぞれの家屋の敷地面積の割合は、A家屋が50%、B家屋が50%である。

今回、甲と乙はA家屋、B家屋及びその敷地を一括して譲渡したが、措法35条2項の3,000万円の特別控除の特例（以下「本件特例」という。）の適用を受けることができる共有地は、甲、乙それぞれどの部分か。



答 甲及び乙は、合計して敷地全体のうちA家屋（居住用家屋）の敷地の用に供している割合（1／2）を超えない範囲で、それぞれ本件特例の適用を受けることができる。

【理由】

民法第249条《共有物の使用》は、各共有者は、共有物の全部について、その持分に応じた使用をすることができる規定しており、また、民法第251条《共有物の管理》は共有物の管理に関する事項は、各共有者の持分の価格に従い、その過半数で決定すると規定している。

そうすると、土地の共有者である甲及び乙は、A家屋又はB家屋のいずれの家屋の敷地にそれぞれの共有持分を優先的に使用するかを定めることができることから、甲及び乙それぞれの共有持分の譲渡がA家屋の敷地の譲渡に該当するかについて、当該決定に従い判断すればよいこととなる。

さらに、本事例において、譲渡直前に共有物分割により敷地の分割を行い、その上で譲渡した場合には、A家屋の敷地として分割された土地については、当該土地の持分の全てに本件特例の適用を受けることができるところ、共有物分割の手続をとっていないかった場合でも、共有者間でそれぞれの利用状況を特定して譲渡したものと解しても共有者間の認識に反しないと認められるときは、これと同様に取り扱っても弊害はないものと考えられる。

したがって、甲及び乙がそれぞれの共有持分のうちA家屋の敷地に優先的に使用すると定めた部分について、本件特例の適用を受けることができる。

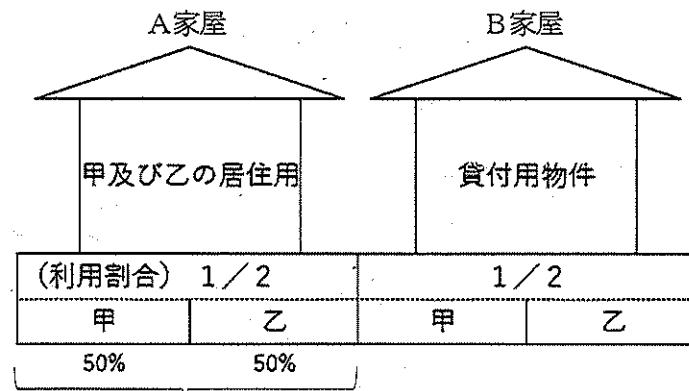
なお、本件特例の適用を受けることができる部分は飽くまでA家屋の敷地部分（土地全体の $1/2$ ）であることから、本事例において甲及び乙が本件特例の適用を受けることができるのは、合計で土地全体の $1/2$ までとなる。

※ 仮に、本事例において、土地の共有持分に応じて各建物の敷地について共有物分割を行った場合（下図1）、甲及び乙は共に譲渡した土地のうちA家屋の敷地部分（それぞれ分割前の土地全体の $1/4$ ）について本件特例の適用を受けることができる。

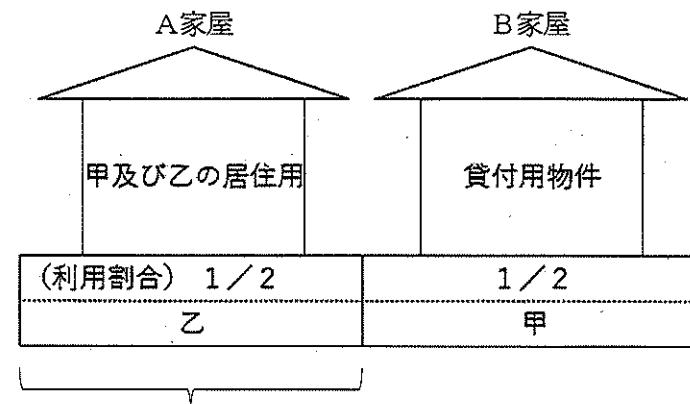
また、A家屋の敷地を全て乙のものとする共有物分割を行った場合（下図2）、甲は本件特例の適用を受けることができず、乙は譲渡した土地の全て（分割前の土地全体の $1/2$ ）について本件特例の適用を受けることができる。

共有物分割を行わず譲渡した場合も上記同様、A家屋の敷地に甲及び乙のどちらの共有持分を使用するか、甲及び乙が定めた部分について、本件特例の適用を受けることができる。

（図1）



（図2）



本件特例
適用可能部分

本件特例
適用可能部分

2 5,000万円控除（措置法33の4）を適用した場合の申告の要否について

甲は、市の道路拡張工事に係る事業のために自己の所有する宅地（15年前に父からの相続により取得したもので、取得費は不明である。）を収用され、対価補償金として4,000万円を受領した。当該収用は、租税特別措置法（以下「措置法」といいます。）第33条の4《収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除》第1項に規定する特例（以下「5000万円の控除」といいます。）の適用を受けることができるものであるところ、措置法第33条の4第4項には、5000万円の特別控除の適用があるものとした場合においてもその年分の確定申告書を提出しなければならない者については、申告を要する旨規定されている。

この場合において、甲の収入等が①及び②の状況であるとき、申告の要否はいずれになるか。

なお、当該収用に係る必要経費は概算取得費200万円のみであり、譲渡に要した費用はない。

① 当該収用に係る対価補償金4,000万円のみであり、他の収入はない。

② 給与と当該収用にかかる対価補償金4,000万円のみである。

なお、給与については適法に年末調整（所得控除は配偶者控除及び基礎控除を適用している。）が行われている。

答 ①については申告不要

②については申告が必要

【理由】

1 措置法第33条の4第4項に規定されている「確定申告書を提出しなければならない者」について

措置法第33条の4第4項には、5000万円の特別控除の適用があるものとした場合においても、その年分の確定申告書を提出しなければならない者については、申告を要する旨規定されている。

そして、同項の「確定申告書を提出しなければならない者」とは、その年分の総所得金額、退職所得金額及び山林

所得金額の合計額が、雑損控除その他の控除の額の合計額を超える場合において、当該総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から、これらの控除の額を所得税法(以下「所法」という。)第87条《所得控除の順序》第2項の規定に準じて控除した後の金額を、それぞれ課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額とみなして所法第89条《税率》の規定を適用して計算した場合の所得税の額の合計額が原則として配当控除の額を超える者をいう(所法120)。

また、所法第121条《確定所得申告を要しない場合》第1項は、給与所得者の申告不要制度について規定しているところ、当該規定は、所法第183条《源泉徴収義務》及び同法第190条《年末調整》の規定により正当に所得税の源泉徴収をされた又はされるべき場合を、当該制度を適用する上での前提としている。

2 本件への当てはめ

①について

甲の収入は、当該収用に係る対価補償金4,000万円のみであり、取得費及び譲渡費用を考慮するまでもなく、5,000万円の特別控除を適用があるものとした場合、所得金額は零となる。

したがって、甲は、所法第120条《確定所得申告》の規定により、確定申告書を提出しなければならない場合には該当しないことから、申告不要となる。

②について

甲の収入は、年末調整済の給与及び当該収用に係る対価補償金4,000万円である。そして、5,000万円控除の適用があるものとした場合、譲渡所得金額は零となるものの、配偶者控除(合計所得金額が1,000万円以下)及び基礎控除(合計所得金額が2,500万円以下)の適用についての判定に用いる合計所得金額は、5,000万円の特別控除前の金額とされている。

そうすると、当該対価補償金にかかる特別控除前の譲渡所得金額は、4,000万円-200万円=3,800万円となるため、配偶者控除及び基礎控除は適用できない。

その結果、甲の給与は所法第183条及び同法第190条の規定により正当に所得税の源泉徴収をされたものとは認

められないため、所法 121 条第 1 項に規定される給与所得者の申告不要制度の適用は認められないとなる。

加えて、配偶者控除及び基礎控除の適用ができなくなったことに伴い、当該各控除分の課税総所得金額が発生することとなり、当該課税総所得金額に係る所得税の額が配当控除の額を超えることになるため、所法第 120 条に規定されている「確定申告書を提出しなければならない者」に該当することとなる。

したがって、甲は申告が必要である。

3 土地を購入していない事業者が共同事業者として建物を建築した場合における優良住宅地の造成等のために土地等を譲渡した場合の特例適用可否

甲は自己が所有する土地をA社に譲渡したところ、A社はB社と共同で当該土地上に一団の住宅（25戸以上）を建築した。

なお、B社は、A社の分割又は合併によりA社から上記住宅の建築に係る事業を引き継いだ法人には該当しない。

この場合、甲は上記の土地譲渡が租税特別措置法第31条の2《優良住宅地の造成等のために土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例》第2項第15号に該当するとして同法第1項の軽減税率の特例（以下「本件特例」という。）の適用を受けることはできるか。

答 甲は本件特例の適用を受けることはできない。

【理由】

本件特例は、譲受人の範囲について、一定の要件を満たす一団の住宅又は中高層の耐火共同住宅（以下「特例建物」という。）の建設を行う個人又は法人とし、当該個人又は法人に含まれる範囲を、以下の①ないし③に掲げる個人又は法人に限定している。

- ① 当該建設を行う個人の死亡により当該建設に関する事業を承継した当該個人の相続人又は包括受遺者が当該建設を行う場合には、当該死亡した個人又は当該相続人若しくは包括受遺者
 - ② 当該建設を行う法人の合併による消滅により当該建設に関する事業を引き継いだ当該合併に係る法人税法第2条《定義》第12号に規定する合併法人が当該建設を行う場合には、当該合併により消滅した法人又は当該合併法人
 - ③ 当該建設を行う法人の分割により当該建設に関する事業を引き継いだ当該分割に係る法人税法第2条第12号の3に規定する分割承継法人が当該建設を行う場合には、当該分割をした法人又は当該分割承継法人
- したがって、本事例においては、上記の本件特例における譲受人に該当しないB社が住宅建設の共同事業者となっていることから、本件特例の適用はない。

IV 財産評価の審理上の留意点

1 評価乖離率が零又は負数の場合の一室の区分所有権等に係る区分所有権及び敷地利用権の各価額の評価

次の一室の区分所有権等に係る区分所有権及び敷地利用権の各価額はどのように評価するか。

【前提条件】

課税時期：令和7(2025)年5月1日

区分所有権の価額：2,000,000円※

(自用家屋としての価額)

敷地利用権の価額：5,000,000円※

(自用地としての価額)

※ いずれも、居住用の区分所有財産の評価について（法令解釈通達）（以下「区分所有財産通達」という。）適用前の価額であり、同通達の適用対象となることを前提とする。

【右図の登記事項証明書から読み取れる情報】

(番号は登記事項証明書の参照部分である。)

- ① 種類：居宅
- ② 新築年月日：昭和45(1970)年4月1日
- ③ 総階数：4階
- ④ 所在階：2階
- ⑤ 専有部分の面積：60.00m²
- ⑥ 敷地の面積：18,000m²
- ⑦ 敷地権の割合：200,000分の850

【登記事項証明書】

表題部(一棟の建物の表示)		調製	余白	所在図番号	余白
所在	××一丁目 456番地			余白	
建物の名称	××団地1番街4-5-1号棟			余白	
① 構造	② 床面積 m ²			原因及びその日付[登記の日付]	
鉄筋コンクリート造陸屋根 4階建 ③	1階	243	17	[昭和45年5月30日]	
	2階	263	70		
	3階	263	70		
	4階	263	70		

表題部(敷地権の目的である土地の表示)

①土地の符号	②所在及び地番	③地目	④地積 m ²	登記の日付
1	××一丁目 456番地	宅地	⑥ 18000 00	昭和45年5月30日

表題部(専有部分の建物の表示)

家屋番号	××一丁目 456番地の201			不動産番号	1234567890123
建物の名称	201			余白	
①種類	②構造	②床面積 m ²	原因及びその日付[登記の日付]	④	⑤
①居宅	鉄筋コンクリート造1階建	④ 2階部分	② 昭和45年4月1日新築 [昭和45年5月30日]	60	00
表題部(敷地権の表示)			原因及びその日付[登記の日付]		
①土地の符号	②敷地権の種類	③敷地権の割合	原因及びその日付[登記の日付]		
1	所有権	⑦ 200000分の850	昭和45年4月1日敷地権 [昭和45年5月30日]		

答 本事例の一室の区分所有権等に係る区分所有権及び敷地利用権の各価額は、いずれも評価しないこととなる。

【理由】

(i) 区分所有財産通達2《一室の区分所有権等に係る敷地利用権の価額》本文は、一室の区分所有権等に係る敷地利用権（土地部分）の価額を、「自用地としての価額」に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」とみなして財産評価基本通達（以下「評基通」という。）（評基通25《賃宅地の評価》並びに同項により評価する場合における評基通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旨定め、(ii) 区分所有財産通達3《一室の区分所有権等に係る区分所有権の価額》本文は、一室の区分所有権等に係る区分所有権（建物部分）の価額を、「自用家屋としての価額」に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」とみなして評基通を適用して計算した価額によって評価する旨定めているところ、(iii) 区分所有財産通達2ただし書及び3ただし書は、評価乖離率が零又は負数のものについては、評価しない旨定めている。

そして、本事例の一室の区分所有権等に係る評価乖離率を計算すると、右記のとおり△0.088となって、負数となる。

したがって、本事例の一室の区分所有権等に係る区分所有権及び敷地利用権の各価額は、区分所有財産通達2ただし書及び3ただし書の定めにより、評価しないこととなる。

【評価乖離率の計算】

- ① Aの計算 $A = 56\text{年} \times \Delta 0.033 = \Delta 1.848$
- ② Bの計算 総階数指数 = 4階 ÷ 33 = 0.121
 $B = 0.121 \times 0.239 = 0.028$
- ③ Cの計算 $C = 2\text{階} \times 0.018 = 0.036$
- ④ Dの計算

敷地利用権の面積

$$18,000\text{m}^2 \times 850/200,000 = 76.50\text{m}^2$$

敷地持分狭小度

$$76.50\text{m}^2 \div 60.00\text{m}^2 = 1.275$$

$$D = 1.275 \times \Delta 1.195 = \Delta 1.524$$

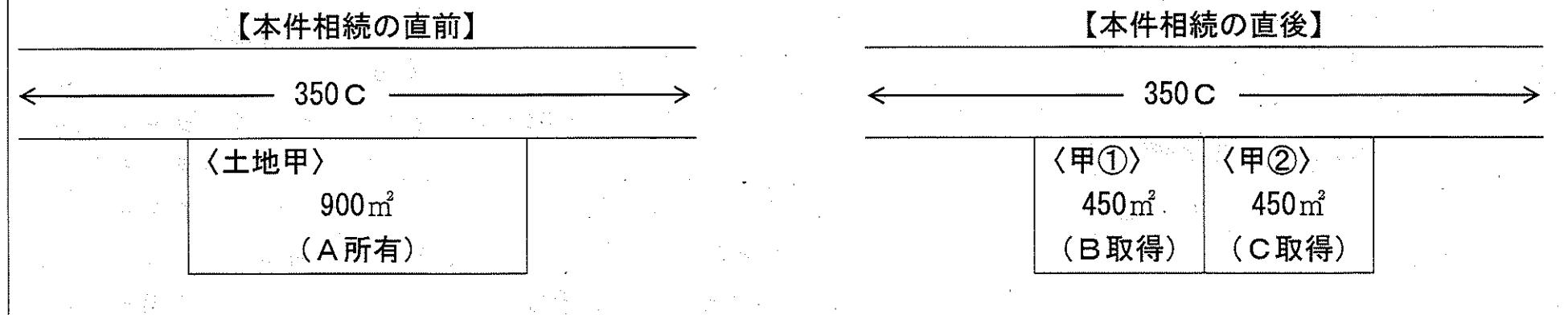
- ⑤ 評価乖離率 = $A + B + C + D + 3.220$
 $= \Delta 1.848 + 0.028 + 0.036 + \Delta 1.524 + 3.220 = \Delta 0.088$

区 分 所 有 権 補 正 率 の 計 算	① 築年数（注1）			① × Δ0.033
	56 年			△ 1.848
	② 繼階数（注2）	③ 繼階数指数（② ÷ 33） <small>（小数点以下第4位切上げ、1を越える場合は1）</small>		③ × 0.239 <small>（小数点以下第4位切捨て）</small>
	4 階	0.121		0.028
	④ 所在階（注3）			④ × 0.018
	2 階			0.036
	⑤ 建物部分の面積	⑥ 敷地の面積	⑦ 敷地の割合（共分分の割合）	
	60.00 m ²	18,000.00 m ²	850 / 200,000	
	76.50 m ²	1.275		△ 1.524
	⑧ 評価乖離率（A + B + C + D + 3.220）			△ 0.088
	⑨ 評価水準（1 ÷ ⑧）			
⑩ 区 分 所 有 権 正 率（注4・5）				評価しない

2 雜種地の評価単位の判定

被相続人Aは、土地甲（900m²）を所有し、当該土地を月極駐車場の用に供していたところ、被相続人Aの死亡によって開始した相続（以下「本件相続」という。）に係る遺産分割（以下「本件遺産分割」という。）において、当該土地のうち甲①の部分（450m²）については被相続人Aの相続人Bが、同甲②の部分（450m²）については同相続人Cが、それぞれ取得することとなった。

この場合、本件相続に係る相続税における土地甲の価額の評価上、当該土地の評価単位をどのように判定するか。



答 本件遺産分割の結果、土地甲のうち甲①の部分はBが、同甲②の部分はCが、それぞれ本件相続により取得しているから、同甲①の部分及び同甲②の部分がそれぞれ一の評価単位となり、評価単位の合計は2単位となる。

【理由】

- 1 財産評価基本通達7-2《評価単位》(7)は、雜種地は、利用の単位となっている一団の雜種地（同一の目的に供されている雜種地をいう。）を評価単位とする旨定めている。
- 2 そして、「利用の単位となっている一団の雜種地」であるかどうかは、原則として、贈与、遺産分割等による分割後の画地によって判定することとされている（国税不服審判所平成24年12月13日裁決（裁決事例集89集289頁）、東京高等裁判所平成23年7月20日判決（税務訴訟資料261号順号11718）参照）。

○国税不服審判所平成24年12月13日裁決（裁決事例集89集289頁）

「評価基本通達7-2(7)は、雑種地については、『利用の単位となっている一団の雑種地』を評価単位とし、宅地と状況が類似する雑種地である場合には、原則として、贈与、遺産分割等による分割後の画地を『利用の単位となっている一団の雑種地』として評価する旨定めている（なお、この『利用の単位となっている一団の雑種地』とは、同一の目的に供されている雑種地であるか否かによって判定することとされている。）。また、評価基本通達82《雑種地の評価》は、宅地と状況が類似する雑種地である場合には、宅地の価格形成要因による影響を受けるため、宅地の価額を基として当該雑種地の価額を評価する旨定めている。以上を併せ考えれば、『利用の単位となっている一団の雑種地』は『1画地の宅地』（利用の単位となっている1区画の宅地）に準ずる概念であり、当該雑種地を取得した者が、使用等をすることができる利用単位又は処分単位をいうものと解するのが相当である。」（下線は引用者による）

○東京高等裁判所平成23年7月20日判決（税務訴訟資料261号順号11718）

「上記1記載のとおり、遺産分割の結果異なる所有者に属する土地については、その分割が著しく不合理であると認められない限り、別個に評価すべきものであるところ、本件において、E、G及びH土地を原告甲が取得し、F土地を原告丙が取得することが著しく不合理であるとの主張もなく、これをうかがわせる事情も見当たらないのであるから、それぞれ別個の評価単位に属するというべきである。」（下線は引用者による）

3 本事例についてこれをみると、本件遺産分割の結果、土地甲のうち甲①の部分はBが、同甲②の部分はCが、それぞれ本件相続により取得しているから、同甲①の部分及び同甲②の部分がそれぞれ一の評価単位となり、評価単位の合計は2単位となる。

【関係法令通達】

評基通7-2(7)

3 生産緑地である市街地農地と生産緑地でない市街地農地が隣接する場合の評価単位の判定

被相続人Aは、隣接する土地甲（畠：450m²）及び土地乙（畠：450m²）を所有し、土地甲については生産緑地地区の区域内の土地であり、土地乙については生産緑地地区の区域外の土地であったところ、被相続人Aの死亡によって開始した相続（以下「本件相続」という。）に係る遺産分割（以下「本件遺産分割」という。）において、土地甲及び土地乙の両方を相続人Bが取得することとなった。なお、土地甲について市町村長に対し生産緑地を時価で買い取るべき旨の申出が行われた事実はない。

この場合、本件相続に係る相続税における土地甲及び土地乙の価額の評価上、当該各土地の評価単位をどのように判定するか。

【本件相続の直前】

350 C		
〈土地甲〉 畠：450m ² 〔生産緑地〕 (A 所有)	〈土地乙〉 畠：450m ² 〔非生産緑地〕 (A 所有)	

【本件相続の直後】

350 C		
〈土地甲〉 畠：450m ² 〔生産緑地〕 (B 取得)	〈土地乙〉 畠：450m ² 〔非生産緑地〕 (B 取得)	

答 生産緑地は、市街地農地と隣接しているような場合であっても、それを「利用の単位となっている一団の農地」とすることとされているから、土地甲及び土地乙がそれぞれ一の評価単位となり、評価単位の合計は2単位となる。

【理由】

1 財産評価基本通達（以下「評基通」という。）7－2《評価単位》(2)ただし書は、評基通36－3《市街地周辺農

地の範囲》に定める市街地周辺農地、40《市街地農地の評価》の本文の定めにより評価する市街地農地及び40－3《生産緑地の評価》に定める生産緑地は、それぞれを利用の単位となっている一団の農地を評価単位とする旨定める。

- 2 これは、市街地農地及び市街地周辺農地（以下「市街地農地等」という。）の価額は、宅地比準方式により評価することとしており、評価の単位についても宅地としての効用を果たす規模での評価を行う必要があるから、市街地農地等については、1枚又は1筆ごとといった評価単位によらず、「利用の単位となっている一団の農地」を評価単位とすることが相当と考えられる一方、生産緑地は農地等として管理しなければならないという制約があることから、市街地農地と隣接しているような場合であっても、それを「利用の単位となっている一団の農地」としているものである（国税庁ホームページ・質疑応答事例「市街地農地等の評価単位」）。

○国税庁ホームページ・質疑応答事例「市街地農地等の評価単位」

市街地農地等の評価単位

【照会要旨】

市街地農地及び市街地周辺農地（以下「市街地農地等」といいます。）の評価単位は、「利用の単位となっている一団の農地」とされていますが、この「利用の単位」とは、具体的にはどのように判定するのでしょうか。

【回答要旨】

市街地農地等は、利用の単位となっている一団の農地を評価単位とするのですが、具体的には、次のように判定します。

- (1) 所有している農地を自ら使用している場合には、耕作の単位にかかわらず、その全体をその利用の単位となっている一団の農地とします。
- (2) 所有している農地を自ら使用している場合において、その一部が生産緑地である場合には、生産緑地とそれ以外の部分をそれぞれ利用の単位となっている一団の農地とします。
- (3) 所有する農地の一部について、永小作権又は耕作権を設定させ、他の部分を自ら使用している場合には、永小作権又は耕作権が設定されている部分と自ら使用している部分をそれぞれ利用の単位となっている一団の

農地とします。

(4) 所有する農地を区分して複数の者に対して永小作権又は耕作権を設定させている場合には、同一人に貸し付けられている部分ごとに利用の単位となっている一団の農地とします。

なお、市街地山林及び市街地原野の評価単位についても同様の考え方により判定します。

(理由)

市街地農地等の価額は、宅地の価額の影響を強く受けることから宅地比準方式により評価することとしており、これとの整合性を図るため、評価の単位についても宅地としての効用を果たす規模での評価を行う必要があります。

したがって、市街地農地等については、1枚又は1筆ごとといった評価単位によらず、利用の単位となっている一団の農地を評価単位とすることが相当と考えられます。

利用の単位とは、一体として利用される範囲を指し、自用の土地であれば、他人の権利による制約がないので、その全体が一体として利用されるものであり、他人の権利が存する土地とは区分されます。したがって、自用の土地は、その全体を利用の単位として評価することとなります。また、他人の権利の存する土地について、貸付先がそれぞれ異なっている場合には、利用についてもそれぞれ異なっているので、同一人に貸し付けられている部分ごとに利用の単位とします。

なお、生産緑地は農地等として管理しなければならないという制約があることから、市街地農地と隣接しているような場合であっても、それを「利用の単位となっている一団の農地」としています。

【関係法令通達】 評基通7-2

3 本事例についてこれをみると、土地甲及び土地乙は、いずれも、隣接する畠であって、相続人Bが本件相続により取得したものであるが、土地甲は生産緑地である一方、土地乙は生産緑地でないから、それが「利用の単位となっている一団の農地」となり、土地甲及び土地乙がそれぞれ一の評価単位となって、評価単位の合計は2単位となる。

【関係法令通達】

評基通7-2(2)

4 取引相場のない株式の贈与の場合の評価方式の判定

贈与者A（個人）は、非上場会社である株式会社甲（同社の発行済株式数は1,000株であり、同社の株式の1株当たりの議決権の個数は1個である。）の株式1,000株（以下「本件株式」という。）を保有していたところ、贈与者Aは、令和7年7月1日に、受贈者B（個人であり、贈与者Aの同族関係者ではない。）に対して、本件株式の全てを贈与した（以下、この贈与を「本件贈与」という。）。

この場合、受贈者Bが本件贈与により取得した本件株式の価額を評価するに当たり、その評価方式をどのように判定するか。

株主	議決権の数		議決権の割合	
	本件贈与の直前	本件贈与の直後	本件贈与の直前	本件贈与の直後
A	1,000個	—	100%	—
B	—	1,000個	—	100%
議決権総数	1,000個	1,000個	100%	100%

答 本件贈与の直後の受贈者Bの有する甲社に係る議決権の数及び割合によると、受贈者Bが本件贈与により取得した本件株式は、株式会社甲に係る「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当しないから、受贈者Bが本件贈与により取得した本件株式の価額は、原則的評価方式（純資産価額方式、類似業種比準方式又はこれらの併用方式）により評価することとなる。

【理由】

- 1 財産評価基本通達（以下「評基通」という。）178《取引相場のない株式の評価上の区分》は、取引相場のない株式の価額を、純資産価額方式、類似業種比準方式又はこれらの併用方式により評価することを原則としつつ（原則的評価方式）、「同族株主以外の株主等が取得した株式」については、特例的な措置として配当還元方式により評価することとしている（特例的評価方式）。

2 そして、評基通188－2《同族株主以外の株主等が取得した株式の評価》は、評基通178の「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当するかどうかを議決権の数及び割合に基づいて判定することとしているところ、この議決権の数及び割合は、相続税や贈与税が相続や贈与により財産を取得した者に対し取得した財産の価額を課税価格として課されるものであって、株式を取得した株主の会社への支配力に着目するものであるから、相続税の場合には相続の直後において、贈与税の場合には贈与の直後において、判定することとなる（最高裁令和2年3月24日第三小法廷判決（最高裁判所裁判集民事263号63頁）参照）。

○最高裁令和2年3月24日第三小法廷判決（最高裁判所裁判集民事263号63頁）

「評価通達は、相続税及び贈与税の課税における財産の評価に関するものであるところ、取引相場のない株式の評価方法について、原則的な評価方法を定める一方、事業経営への影響の少ない同族株主の一部や従業員株主等においては、会社への支配力が乏しく、単に配当を期待するにとどまるという実情があることから、評価手続の簡便性をも考慮して、このような少数株主が取得した株式については、例外的に配当還元方式によるものとする。そして、評価通達は、株式を取得した株主の議決権の割合により配当還元方式を用いるか否かを判定するものとするが、これは、相続税や贈与税は、相続等により財産を取得した者に対し、取得した財産の価額を課税価格として課されるものであることから、株式を取得した株主の会社への支配力に着目したものということができる。」（下線は引用者による）

3 本事例についてこれをみると、本件贈与の直後の受贈者Bの有する甲社に係る議決権の数は1,000個であり、同議決権の割合は100%であることから、受贈者Bが本件贈与により取得した本件株式は、株式会社甲に係る評基通178及び188－2に定める「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当しない。

4 したがって、受贈者Bが本件贈与により取得した本件株式の価額は、原則的評価方式（純資産価額方式、類似業種比準方式又はこれらの併用方式）により評価することとなる。

【関係法令通達】

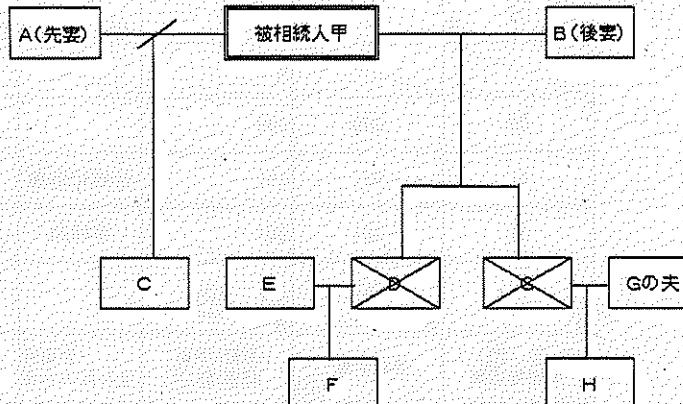
評基通178、188－2

5 対象株式が未分割である場合の評価方式の判定

被相続人である甲（令和7年相続開始）は、丙株式会社（以下「丙社」という。）の株式を210株保有していた（丙社は非上場会社であり、発行済株式数は1,000株である。）。

甲の法定相続人であるB、C、F及びHは、相続税の申告期限までに、遺産分割協議が調わなかったため、全ての財産を法定相続分により取得したものとして相続税の申告書を提出することになった。

この場合、丙社株式について、取引相場のない株式を評価する際の相続人Cに適用されるべき評価方式をどのように判定するか。



株主	株主甲との関係	課税時期直前の 議決権の数	会社における 役職
被相続人甲	本人	210個	—
E	Dの夫	100個	取締役
F	Dの子	190個	専務取締役
乙	友人	500個	—
(議決権総数)		1,000個	

答 相続人Cが取得した株式の評価方式は、原則的評価方式となる。

【理由】

1 対象株式が未分割である場合の株主及び評価方式の判定方法

取引相場のない株式は、純資産価額方式、類似業種比準方式又はこれらの併用方式により評価することを原則としている（原則的評価方式）が、少数株主が取得した株式については、特例的な措置として配当還元方式により評価することとしている（特例的評価方式）。

遺産未分割の状態は、遺産の分割により具体的に相続財産を取得するまでの暫定的、過渡的な状態であり、将来、各相続人等がその法定相続分等に応じて確定的に取得するとは限らないことから、その納税義務者につき特例的

評価方式を用いることが相当か否かの判定は、当該納税義務者が当該株式の全部を取得するものとして行う必要がある。

2 相続人Cが取得した株式の判定について

(1) 議決権割合の判定

丙社株式 210 株は、未分割の状態であることから、相続人Cが丙社株式 210 株を取得するものとして、同人の取得した丙社株式の評価方式の判定を行う。そうすると、相続人Cを納税義務者とする場合の「第1表の1 評価上の株主の判定及び会社規模の判定の明細書」の「1 株主及び評価方式の判定」における丙社株式に係る議決権割合及び記載については次表のとおりである。

* 第1表の1 評価上の株主の判定及び会社規模の判定の明細書（抜粋）

氏名又は名称	統柄	会社における役職名	① 株式数 (株式の種類)	② 議決権数	議決権割合 (②/④)
C 納税義務者			③ 末 210 —	210 個	21 %
E 异母兄弟D の夫	取締役		100	100	10
F 娘 専務取締役			190	190	19
乙 友人			500	500	50
自己株式			0		
納税義務者の属する同族関係会社グループの議決権の合計数			② 500	⑤ 50 (②/⑥)	
筆頭株主グループの議決権の合計数			③ 500	⑥ 50 (③/⑥)	
評価会社の発行済株式又は議決権の総数	① 1,000	④ 1,000		100	

(注) ①欄の記載において、取得したものとする未分割株式の株式数については、その欄の上部に③と表示の上、外書で記載し、納税義務者が以前から有する株式とは別に記載する。

(2) 評価方式の判定

相続人Cが取得した株式の評価方式について、1表の1の右欄に基づき判定すると、次のとおりである。

- ① 丙社の同族株主グループで、議決権割合が議決権総数の50%を超えるグループは存しない（Cが属するグループと友人乙が共に50%）。
- ② 相続人Cが属する同族株主グループの議決権割合の合計は30%以上（50%）であるため、相続人Cは同族株主となる。
- ③ 相続人Cが相続により取得した後の議決権割合が5%以上（21%）であることから、同人が取得した株式の評価方式は原則的評価方式と判定される。

納税義務者の属する同族関係者グループの議決権割合 （◎の割合）を基として、区分します。				
議決権割合の区分	同族株主グループの議決権割合（◎の割合）			株主の区分
	50%超の場合	30%以上50%以下の場合	30%未満の場合	
◎ 50%超	30%以上	15%以上	同族株主等	
◎ 50%未満	30%未満	15%未満	同族株主等以外の株主	
同族株主等（原則的評価方式等）		同族株主等以外の株主（配当還元方式）		「同族株主等」に該当する納税義務者のうち、議決権割合（◎の割合）が30%未満の者の評価方式とし、少數株式所有者の評価方式の規定」等により判定します。

【参考】

相続税法第55条に規定する未分割財産に対する課税について

上記【理由】1の取扱いは、評価方式の判定における取扱いにすぎないため、相続税の課税価格を計算する場合には、未分割財産は民法の相続分（寄与分を除く。）の規定により分割したものとして、配偶者であるBは105株、相続人C、F及びHは35株を取得したものとすることに留意する。

【関係法令通達】

評基通188

平成2年12月27日付直評23外「相続税及び贈与税における取引相場のない株式等の評価明細書の様式及び記載方法等について」通達（最終改正：令和5年9月28日）第1表の1 3(5)

V 特集

東京国税局

資産評価官情報

令和7年3月 第1号（審理関係）

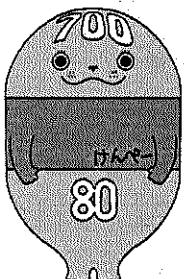
部内限
(取扱注意)

大分類 共通（法令・通達）

中分類 情報通信類

保存年限等 历2028年12月末

資産評価のゆるキャラ



けんぺー君

～悩んでいませんか？ その「路線価等によらない」事案～

スケール博士

路線価等によらない申告書や更正の請求書が提出された事案（以下、このような事案を「よらない事案」といいます。）は、事案をどのように処理するか悩んでいませんか？

資産評価官では、今事務年度このような状況を開拓するために、課税すべき事案を的確・迅速に判断し、課税処理に必要な事実確認や更正処分に向けて穴埋め・選択式の争点整理表及び理由附記案を提供するなどの取組を行っています。

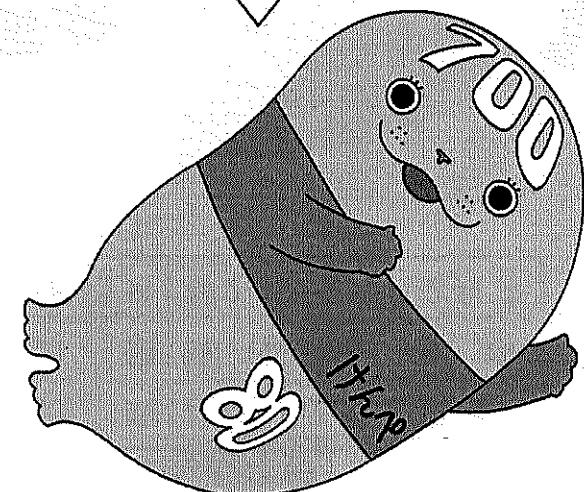
本号では、その取組である、①従前から判例等で示されていた判断枠組みに沿った考え方、②各署から報告を受けた「よらない事案」の検討結果の連絡などについて、解説や紹介をしていきます。

よらない事案について、課税すべき事案と認容可能な事案を的確に判断した上、確実に処理することは、「適正・公平な課税の実現」のための重要な取組です。また、この取組の効果として、「追徴税額の最大化」にもつながることから、本号を活用し、積極的な取組をお願いします。

目次

・ よらない事案とは何か	… … … … 2
・ 通達評価額の性質	… … … … 4
・ 特別の事情	… … … … … 5
・ 事例の紹介（特別の事情の存否）	7
・ 局・資産評価官における取組	… 15
・ まとめ	… … … … … … 16

本情報は、左の構成によりまとめています。

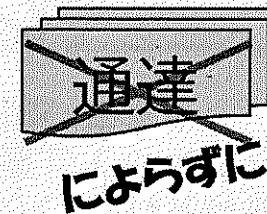


～よらない事案とは何か～①



スケール博士！
土地の価額を鑑定評価額で申告している相続税の申告書が提出されました！
どうしましょう！！

相続財産や贈与財産の価額は、財産評価基
本通達（以下「評価通達」といい、評価通達
の定める評価方法により評価した価額を「通
達評価額」といいます。）の定めにより、通
達評価額によって評価することとなっています
が、納税者が、路線価等によらずに、不動
産鑑定士による鑑定評価額、不動産業者によ
る査定額、売買価格などによって財産の価額
を評価して、相続税や贈与税の申告や更正の
請求をしてくることがあります。このような
事案を「よらない事案」といっています。



鑑定評価書
売買契約書
など

財産

で評価

申告

～よらない事案とは何か～②



よらない事案というんですね！
鑑定評価書なんて初めてみましたが、これを評価の根拠としているのであれば、まずは、鑑定評価書の内容を精査していくことが大事ですよね！
早速、内容を精査していきたいと思います！

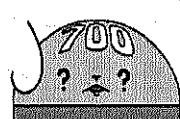
ちょっと待った！

よらない事案を処理するに当たっては、まず、その財産について通達評価額によることのできない「特別の事情」があるかどうかを検討し、その財産に「特別の事情」がなければ、通達評価額により評価することになりますよ。

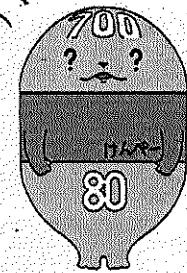


は、はい…

「特別の事情」？
って何だ…

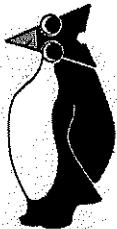


通達評価額の性質：その財産の時価を上回るものではないと推認される



ス、スケール博士・・・ 通達評価額によることのできない「特別の事情」と急にいわれてもわかりません。それはどういうものでしょうか。教えてください。

そうだね。通達評価額によることのできない「特別の事情」というものがどういう事情なのか、順に解説していきましょう。
まずは、判断の基礎となる基本的な考え方となる裁判例から確認していきましょう。

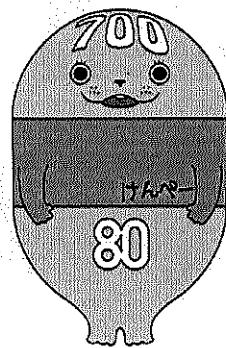


Check !

○東京高等裁判所平成27年12月17日判決(判タ1421-111)

「同法〔相続税法〕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、贈与時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。」

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ができない特別の事情①



へえ～なるほど！通達評価額は、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」の存しない限り、その財産の時価を上回るものではないと推認されるわけですね！

そういうことです。そして、次の最高裁の判例解説にあるとおり、不動産の鑑定評価額が通達評価額を下回るというだけでは「特別の事情」に当たらないとされていますから、まずは、特別の事情があるかないかを確認することが大事なんですね！

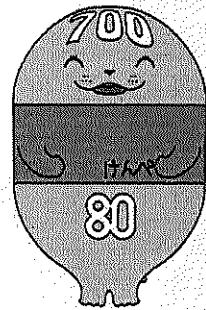
では、最高裁の判例解説の内容について、確認していきましょう。

Check !

○最高裁判所判例解説民事編平成25年度337頁（固定資産評価基準に関するもの）

「特別の事情とは、抽象的には、評価基準を正しく適用したとしても当該土地の適正な時価を適切に算定することができないことを基礎付ける具体的な事情をいうものと解されよう。そして、実際にどのような事情が上記の特別の事情に該当するかは事例の集積を待つほかはないが、千葉裁判官の補足意見において述べられているとおり、鑑定評価は必ずしも一義的に算出されるものではなく、性質上一定の幅があり得ることなどからすると、少なくとも、不動産鑑定士による鑑定評価額が評価基準により決定される価格を下回るというだけでは、上記の特別の事情に当たらないことは明らかというべきであろう。」

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②

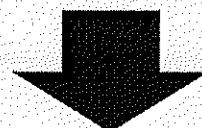


へえ～特別の事情とは、適正な時価を適切に算定することができないことを基礎付ける具体的な事情をいうんですね。

鑑定評価額が評価通達により決定される価格を下回るだけでは、特別の事情にはならないということはわかりましたが、特別の事情が認められる場合がどういう場合なのか、まだよくわかりません・・・

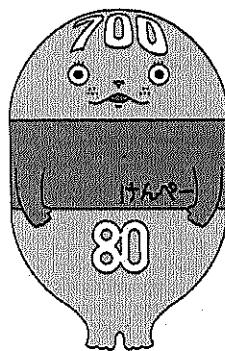
そうですね。特別の事情というのは、個々の事案ごとでしていくことが重要になります。

それには、過去の先例も一つの参考となりますので、次のページからは、過去の先例を通じて、特別の事情の存否を確認していきましょう。



※ 紹介する先例は、あくまでも一例であるため、類似のケースにおいて、必ずしも特別の事情となるわけではないことに留意してください。

特別の事情が認められた具体例：通路開設費用の割合が100分の40を超える無道路地（大阪地判H29・6・15）



?

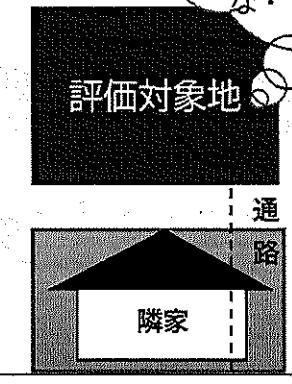
スケール博士～
特別の事情が認められる場合とは、評価通達では考慮できない事情があるということですかね？

いい着眼点です！まさに評価通達ではしんしゃくできない事情があるかないかがポイントになってきます。

例えば、評価通達における無道路地評価においては、通路開設費用相当額（正面路線価×開設通路部分の面積）を評価額から控除することになりますが、無道路地が戸建て住宅に囲まれてたりすると、戸建て住宅所有者から通路開設用地を買い取ることが現実的でない場合もあり得ます。

そのため、全ての無道路地に同様の取扱いをするのは不合理になってしまことから、特別の事情が認められる余地が生じてきます。具体的に事例を見てみましょう！

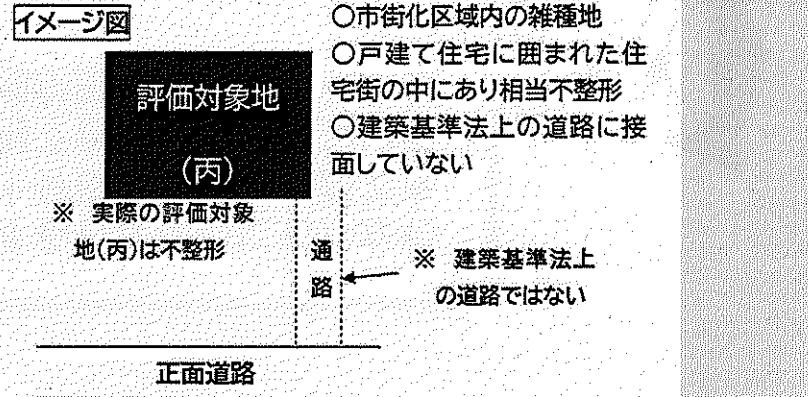
通路開設のため隣家の庭20m²買
い取らせて欲しいけど、
隣家は通路開設部分を売ると建
物を取り壊すことになるから、
買取価格が高くなりそうだ
な…



7

I 事案の概要

丙土地を実際に宅地として使用するためには、建築基準法等で定める接道義務を満たすために相当多額の費用を要し、現実的には雑種地として利用するしかないにもかかわらず、評価通達に定める無道路地補正では評価額に十分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て、請求を認容した事案。



II 当時者の主張

原告（納税者）の主張

丙土地は、公簿上の地目は宅地であるが、現況では、間口及び接面道路の制約により、建物を建築することができない土地であるから、宅地を対象とする路線価をもって丙土地を評価すること自体合理性がない。路線価方式では、建物を建築できないことが評価額に反映されない。

被告（課税庁）の主張

丙土地は、土地の利用形態に制約があることも、無道路地補正を行うことにより、評価通達に定める評価方式による評価額において反映されている。



III 判断（要旨）

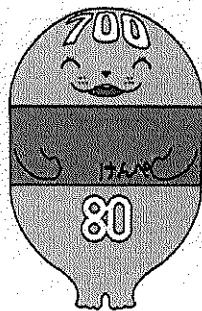
無道路地補正は、実際に利用している路線の路線価に基づき、（中略）通路開設費用相当額を控除する方法で行うこととなっているところ、計算によれば丙土地の通路開設費用相当額は912万6600円であり、これは丙土地の不整形地補正後の価格である549万8612円すら上回る金額であり、その100分の40をはるかに超える金額となっている。このように、丙土地を実際に宅地として使用するためには、建築基準法等で定める接道義務を満たすために相当多額の費用を要し、現実的には雑種地として利用するしかないにもかかわらず、評価通達に定める無道路地補正では評価額に十分反映することができない。（中略）上記のとおり、評価通達では接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。

したがって、丙土地につき、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があると認められる。

この事案の場合、「現実的には雑種地として利用するしかないにもかかわらず、評価通達に定める無道路地補正では評価額に十分反映することができない」とされており、実際には建物の敷地として利用できない宅地について評価通達によらない特別の事情があると判断する余地が生じてくることがありますね。



特別の事情が認められる場合の処理方針について~



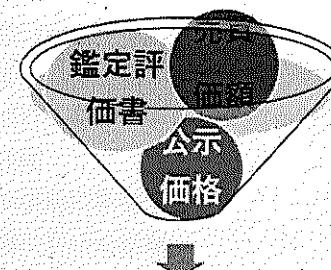
なるほど！特別の事情があると認められれば、評価通達によらなくていいわけだから、あとは、そのまま鑑定評価額を認めて処理すればいいわけです！！

ちょっと待った！

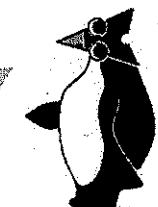
鑑定評価書が全て正しい時価を表しているとは限りませんよ。もちろん、一つの評価の算定根拠にはなり得ますので、内容を精査して合理的なものと認められるかを判断していくことになります。

また、鑑定評価書だけでなく、売買価額なども算定根拠になり得ますので、いずれもその合理性をしっかりと精査して判断していくことが重要になります。

なお、内容が複雑で処理に困った事案があれば、局・資産評価官と協議することもできますので、必要に応じてご相談ください
(「土地評価基準作成事務の実施要領」第6章1(3)ハ(ハ)参照)。



いずれも時価の根拠となり得る

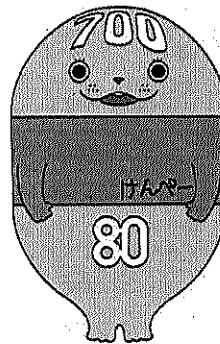


「土地評価基準作成事務等の実施要領について」抜粋

ハ 局資産評価官との協議

内容が複雑で処理が困難なやらない事案については、局による鑑定評価の必要性も含め、処理方針等について必要に応じ、局資産評価官（審査指導係）と協議する。

特別の事情が認められなかった具体例：不動産鑑定評価等に基づいて評価額を算定した事案（H30.10.17裁決）



スケール博士～
今度は、特別の事情が認められない
場合の事例を紹介してください。

はい。評価通達の定める評価方法によってしんしゃく
することができる事情は「特別の事情」に当たりません。

例えば、鑑定評価書には、減価要因とする内容の記載がされていますが、その中には、不整形地であることや、規模が大きいことなどの理由を掲げて、減価が生じる旨の記載がされています。

しかし、こういった減価要因については、評価通達によりしんしゃくすることができるため、それをもって特別の事情があるとは認められません。

具体的に事例をみていきましょう。

不動産鑑定評価書 参考

3・個別分析

※ 鑑定評価書によって記載内容
は異なります。

(1) 対象不動産の状況

① 近隣地域における位置

近隣地域の南西に位置する。

② 土地の状況

対象不動産は、●●の敷地として利用されている

a. 街路条件

南側に幅員約〇mの～

b. 交通・接近条件

(省略)

c. 画地条件

間口約 10m、奥行約 10m、地積は 100 m²のほぼ正方形地である。

③その他 (標準的画地と比較した増減価要因)



I 事案の概要

本件各不動産は以下の事情から、原処分（通達評価額）が本件各不動産の時価を超え、本件各不動産の価額を過大に評価した違法があるとして、原処分（通達評価額）の全部取消しを求めた事案

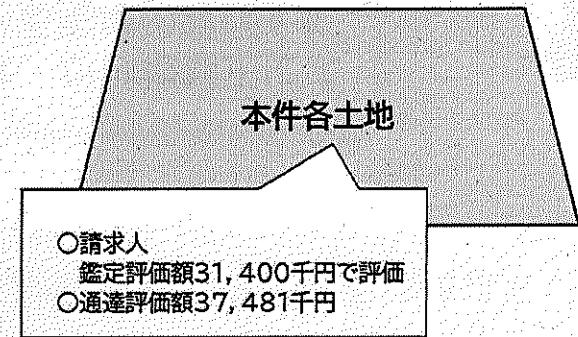
○本件各土地

本件各土地の西側部分に、西向きに傾斜するがけ地等（本件各土地全体に占める地積割合17・56%）を有している。

本件各土地のうち、がけ地及び車庫設置部分を除き、東から西向き及び南から北向きに緩やかに傾斜。

イメージ図

※ 当該事案の争点は土地以外にもありますが、ここで説明は割愛しております。



II 当時者の主張

原処分庁の主張

○本件各土地の評価方法について

規模や地勢等について算定根拠が明らかでなく、合理性がない。

請求人（納税者）の主張

○本件各土地の評価方法について

- ・ 本件各土地は、標準的な画地の2倍以上の規模のため、標準的な画地に比して市場性が劣ることが特別な事情に当たる。
- ・ がけ地や段々状の部分や傾斜地等があり、評価通達で定める補正では対応できない。



III 判断（要旨）

○本件各土地の評価方法について

地積規模の大きな土地であることからは、想定し得る購入者の範囲が狭まることによって、当然に当該土地の取引価格が低下するという関係にあるとはいえない。

①本件各土地に高低差があることについては、かけ地補正により、②利用価値の低下については、「利用価値が著しく低下している宅地の評価」により評価できる。

〔総括〕

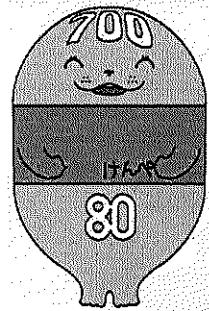
評価通達、固定資産評価基準及び本件取扱いの定める評価方法によっては、適正な時価を適切に算定することができない特別な事情があると認めることはできず、また、上記評価方法が適切な時価を算定する方法として一般的合理性が失われているということもできない。そして、本件において、他に、上記評価方法が一般的な合理性を欠くことや、上記評価方法によっては適正な時価を適切に算定することができない特別な事情であることを認めるに足りる証拠はない。

よって評価通達及び本件取扱いの定めにより評価した価額には、本件各不動産の時価を超える違法はない。

この事案の場合、「①本件各土地に高低差があることについては、かけ地補正により、②利用価値の低下については、『利用価値が著しく低下している宅地の評価』により評価できる」とされていますので、評価通達の定める評価方法によってしんしゃくすることができる事情は「特別の事情」に当たらないことがわかりますね。



～特別の事情が認められない場合の処理方針について～



なるほど！評価通達をそのまま当てはめることによりしんしゃくすることができる事情は特別の事情にならないわけですね。

そして、特別の事情がないとなれば、通達評価額が時価を上回らないと推認されるわけだから、このまま通達評価により処理していけばいいことになりますね。

そういうことです！しかし、通達評価額により処理するといつもなかなかそう簡単にはいきません。評価通達により評価するには、課税庁側が一から評価を行うことになるのが大半ですから、一から評価するとなれば、各種補正率の適用を考慮することはもちろん、場合によっては現地に足を運ぶ必要性も生じてくることに留意する必要があるでしょう。



ひえ～、やることが多そうで大変そうだ～
処理できるのか心配です…

～局・資産評価官における取組～

確かにやることが多く大変ですね。その点を踏まえて、局・資産評価官においては、必要に応じて署の担当者と直接協議することはもちろんのこと、少しでもバックアップができるよう、次のような取組を行っています。

① 局意見の連絡

→ よらない事案については、一定の基準に該当する事案について、局への報告が必要になります。その後、局・資産評価官では、鑑定評価書やその他の報告書類及びGooglemapなどの現地画像から特別の事情がないかを検討し、既に署において省略処理とされている事案を除き、全件について処理の方向性を連絡しています。

② 穴埋め・選択式の理由附記案等の提供

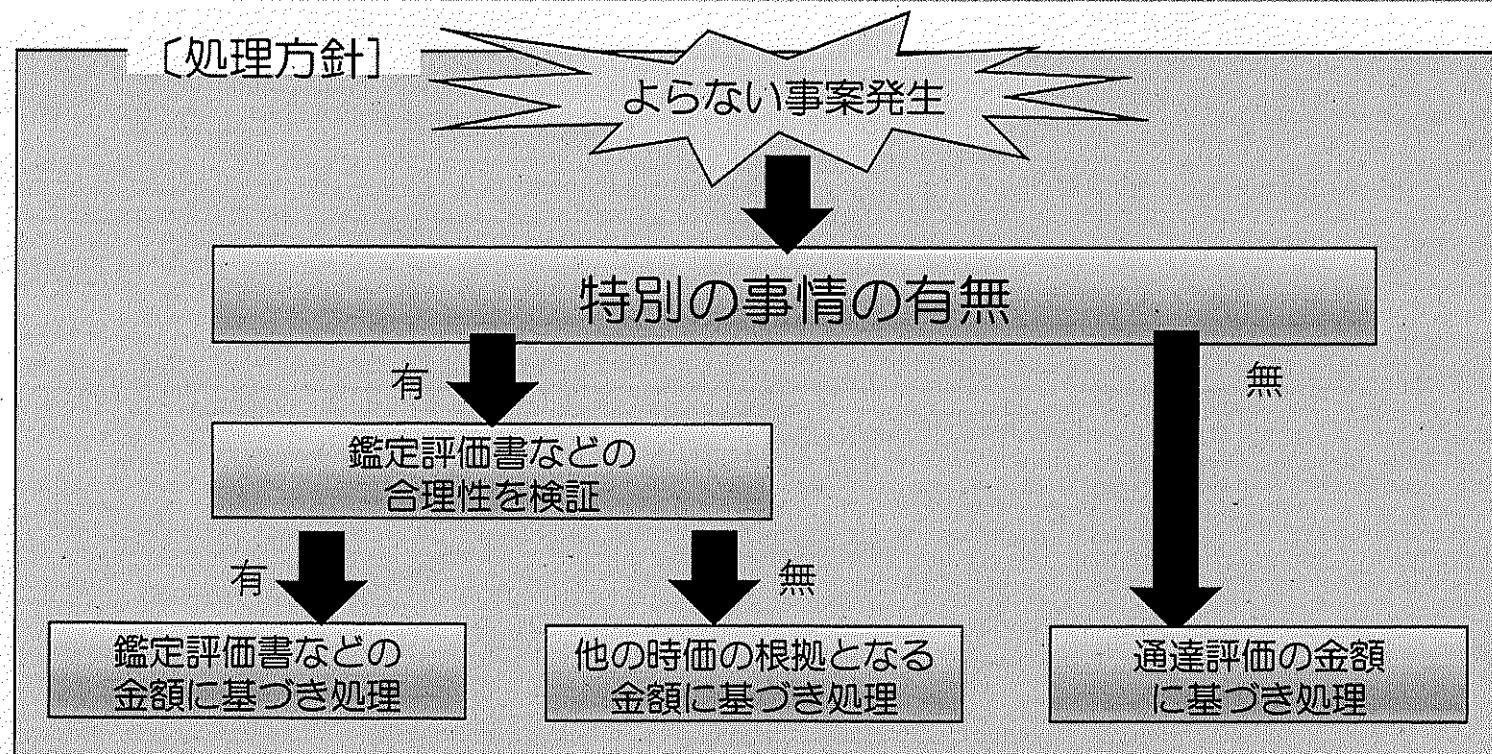
→ よらない事案について、更正処分を見据えた場合の参考となるよう穴埋め・選択式の争点整理表及び理由附記案のひな型を提供しています（局WANにも掲載されています）。

参考（掲載先）

よらない事案に係る穴埋め・選択式の争点整理表・理由附記案
鑑定評価Ver⇒ 様式>215資産評価官>09審査指導関係>鑑定評価額による申告に係る争点整理表等
売買価額Ver⇒ 様式>215資産評価官>09審査指導関係>売買価額による申告に係る争点整理表等

～まとめ～

以上をまとめると、やらない事案に係る処理は以下のフローチャートにまとめることができます。やらない事案については、まず特別の事情の有無を確認し、その結果に応じた形で処理していくことに留意していきましょう！



本情報は以上になります。最後までお疲れ様でした！
今後とも、やらない事案については適切な処理をお願いします！

