

## 2023.6.16 第 930 回租税判例研究会

相続取得土地の借地権設定が譲渡扱いされる際の相続税額取得費加算範囲

浅妻章如(立教大学法学部)

[東京地判令和 3 年 10 月 12 日](#)令和元(行ウ)648 号

所得税及び復興特別所得税更正処分等取消請求事件

[\(東京高判令和 4 年 3 月 24 日](#)令和 3(行コ)256 号控訴棄却確定)

## 〔事実〕

平成 27 年 6 月 15 日、被相続人 C が死亡した。A 及び B (原告ら) は何れも C の養子であり、C の死亡による相続(以下「本件相続」という。)に係る共同相続人である。

平成 27 年 11 月 27 日付けで、A・B の遺産分割協議が成立し、各土地・各建物を半分ずつ取得した。

平成 27 年 12 月 11 日、A・B は、株式会社飯島ビルディング(以下「本件会社」という。A が代表取締役)との間で以下の各契約を締結した。

(ア)2015 年(平成 27 年)12 月 12 日から 2035 年(令和 17 年)12 月 31 日までの間、A・B が E 土地を建物所有目的で本件会社に賃貸し、契約締結時に、本件会社が原告らに権利金 32 億 4600 万円を支払う。

(イ)2015 年(平成 27 年)12 月 12 日から 2035 年(令和 17 年)12 月 31 日までの間、A・B が F 土地を建物所有目的で本件会社に賃貸し、契約締結時に、本件会社が原告らに権利金 16 億 4600 万円を支払う。(E 土地と F 土地を併せて以下「本件各土地」という。本件各土地は、評価通達 27 所定の借地権割合が 90% の地域にある。(ア)(イ)を併せて以下「本件各借地権設定契約」という。)

(ウ)E ビルの所有を目的として E 土地につき借地権設定契約を締結することを条件として、A・B が本件会社に対し、E ビルを 1000 万円(消費税別)で譲渡する。

(エ)F ビルの所有を目的として F 土地につき借地権設定契約を締結することを条件として、A・B が本件会社に対し、E ビルを 5600 万円(消費税別)で譲渡する。(E ビルと F ビルを併せて以下「本件各建物」という。(ウ)(エ)を併せて以下「本件各建物売買契約」という。)

平成 27 年 12 月 16 日、A・B は、京橋税務署長に対し共同で本件相続に係る相続税(以下「本件相続税」という。)の申告書を提出した。平成 28 年 3 月 14 日に訂正申告をした。平成 29 年 12 月 26 日付けで、京橋税務署長は、本件相続税の減額更正をした。この際、本件各土地の相続税評価額は[財産評価基本通達](#)(昭和 39 年 4 月 25 日付け直資 56、直審(資)17 国税庁長官通達。以下「評価通達」という。)[26](#) 所定の貸家建付地として評価された。

平成 28 年 3 月 14 日、A・B は、江東西税務署長に対しそれぞれ平成 27 年分の所得税及び復興特別所得税(以下「本件所得税等」という。)の確定申告書を提出した。この際、所得税法 33 条 1 項及び所得税法施行令 79 条 1 項 1 号に基づき、(ア)(イ)の本件各借地権設定契約に係る各権利金(以下「本件各権利金」という。)を譲渡所得に該当するものとしていた。

江東西税務署長は、A に対して平成 30 年 5 月 29 日付けで、B に対して平成 30 年 6 月 12 日付けで、本件所得税等の増額更正及び過少申告加算税の賦課決定をした。

国税不服審判所令和元年 7 月 5 日裁決は譲渡費用に印紙代を加算した。この審査請求に際し、江東西税務署長は、評価通達 28 所定の貸家建付借地権の評価方法に基づき<sup>1</sup>相続税額取得費加算を計算する主張をしたが、裁決はこの主張を採用しなかった。

本件特例:租税特別措置法 39 条 1 項(平成 30 年法律第 7 号による改正前)

本件特例等の定め:租税特別措置法 39 条 1 項と租税特別措置法施行令 25 条の 16

争点 1:本件譲渡所得に係る取得費加算額を計算するに当たり、措置令 25 条の 16 第 1 項 2 号の「当該譲渡をした資産の当該課税価格の計算の基礎に算入された価額」を本件各土地の相続税評価額に 100 分の 90 を乗じた金額とすることの適否<sup>23</sup>

<sup>1</sup> 控訴審で「計算式 C」(53 頁)と呼ばれている。借地権割合 90%、借家権割合 30%、賃貸割合 100% の場合は 63% か？

<sup>2</sup> 争点 2:本件所得税等に係る調査手続に通則法 126 条及び国家公務員法 100 条 1 項並びに通則法 74 条の 2 に違反する違法があるか(本報告で焦点を当てない)

<sup>3</sup> 争点 3:本件各更正処分に行政手続法 14 条 1 項本文所定の理由の提示不備の違法があるか(本報告で焦点を当てない)

計算A方式(原告らの主張) = 自用地評価額×借地権割合(90%)<sup>4</sup>

計算B方式(被告・国の主張) = 貸家建付地評価額×借地権割合(90%)<sup>5</sup>

原告らの主張:「貸家建付地の算定は、自用地の評価額をもとに借地権割合、借家権割合、賃貸割合が既に考慮されている。このように本件各建物は貸家となっており、本件各土地は貸家建付地としての評価の際に、借地権割合が考慮されているにもかかわらず、更に借地権割合を乗じるのは、借地権を二重に評価するものであって、その合理性は全くない。」(15頁。法務省資料の頁。以下同じ)

計算B方式が一義的な解釈の結果として出てこないのが「課税要件明確主義に反する」(18頁)。

[判旨]請求棄却(控訴審でも棄却。確定)

I 所得税法 33 条 1 項、所得税法施行令 79 条 1 項「の定めは、土地の貸借に際し借地権等の設定の対価として多額の権利金等を受け取る場合には、その金額の性質は、単に地代の前払いということどまらず、その土地の独占的利用権ないし場所的利益の譲渡の対価としての意味合いをもつ場合があり、そのような場合には、経済的、実質的には、地主はその土地の更地価額のうち土地の利用権に当たる部分を半永久的に譲渡することによってその土地に対する投下資本の大半を回収し、地主には底地部分に対するわずかの地代收受権が残されるにすぎないともみられることから、法律的には『資産の譲渡』ではないが、その土地の利用権部分についてはその段階でキャピタル・ゲインの清算をするのが適当であるとの考えから、土地の譲渡があったものとみなすこととしたものである」。(25～26頁)

II 「本件特例等の定めは、相続税の課税対象となった相続財産の譲渡が相続の直後に行われる場合に、相続税と譲渡に係る所得税が相次いで課されることによる負担の調整を図るため、譲渡をした相続財産に係る相続税相当額をその譲渡所得の金額の計算上、取得費に加算する特例として創設されたものである。そして、本件特例等に関しては、平成5年度税制改正において、相続財産である土地等の一部を譲渡した場合の譲渡所得の金額の計算上、取得費に加算して控除できる金額が『その者が相続したすべての土地等に対応する相続税に相当する金額』とされた結果、譲渡をしていない土地等に対応する相続税額までも譲渡をした土地等に係る譲渡所得の金額の計算上、取得費に加算するという少し行き過ぎた優遇となっていたものを、譲渡をした土地等に対応する相続税額を加算するという本来の姿に戻すことを目的として、平成26年度税制改正において、相続財産である土地等の一部を譲渡した場合の譲渡所得の金額の計算上、取得費に加算して控除できる金額を上記『その者が相続したすべての土地等に対応する相続税に相当する金額』から『その譲渡した土地等に対応する相続税に相当する金額』とする旨の改正がされたものである。」(27頁)<sup>67</sup>

III 「措置令25条の16第1項2号の文理に加え、[判旨II]のような本件特例の趣旨及び改正経緯等に照らせば、同号の『当該譲渡をした資産の当該課税価格の計算の基礎に算入された価額』とは、相続税の課税価格の計算の基礎に算入された価額のうち譲渡をした相続財産に対応する部分をいう」。(27頁)

IV 「本件各土地は、いずれも本件相続の開始の時及び本件各借地権設定契約の締結時において、評価通達27所定の借地権割合が90%の地域にあるものであったことからすると、本件各借地権設定契約により譲渡したものとみなされる本件各借地権は、本件各土地の権利の90%相当分に当たる」。「本件各土地の相続税評価額は、いずれも評価通達26に定める貸家建付地として評価されたものであることを踏まえると、本件各更正処分

<sup>4</sup> 但し「計算A方式で計算した本件各借地権相当額が貸家建付地としての評価額を超えてしまうことから、本件各土地の相続税評価額である評価額を限度として」原告らは申告した(17頁)。

<sup>5</sup> 原告1人当たり、国主張の取得費加算額は約12億9242万円、増差税額は2123万円、過少申告加算税の額は212万3000円(法務省資料47頁参照)。

評価通達26の式を【自用地評価額×(1-借地権割合×借家権割合×賃貸割合)】とおき、自用地評価額に対応する相続税額を $\alpha$ とおき、借家権割合を30%、賃貸割合を $\beta$ とおく。

$2123 \text{ 万} \div 0.15 \div 1 \text{ 億} 4153 \text{ 万}$ (分離長期譲渡所得税率で割り戻した取得費差額)

$12.9242 + 1.4153 = 14.3395$

計算A方式:  $\alpha \times 0.9 = 14.3395$

計算A方式(但し相続税の評価額を上限):  $\alpha \times (1 - 0.27\beta) = 14.3395$

計算B方式:  $\alpha \times (1 - 0.27\beta) \times 0.9 = 12.9242$

計算A方式の額が相続税の評価額以下となる $\beta$ は  $0.9\alpha \leq \alpha(1 - 0.27\beta)$ を計算していくと  $\beta \leq 0.37$ 。

<sup>6</sup> 本稿の下線は全て浅妻が付したものである。

<sup>7</sup> 『平成26年度税制改正の解説』291～295頁(田名後正範執筆)で解説されている(が当然ながら本件の計算A方式・計算B方式何れが妥当かの手掛かりを見出すことは難しい)。

が、本件譲渡所得に係る『当該譲渡をした資産の当該課税価格の計算の基礎に算入された価額』は、貸家建付地としての本件各土地の評価額に、借地権割合である90%を乗じた金額としたことは相当である。(28頁)<sup>8</sup>

### [評釈]

#### I 判旨の構造

判旨 I は、借地権設定を資産の譲渡と見なす規定の趣旨<sup>9</sup>を説明する。

判旨 II～IIIは、相続税額取得費加算の趣旨を改正経緯<sup>10</sup>も交えて説明する。

判旨IVは、IIIの当てはめをし、課税庁の処分を正当化している。

原告らの主張への応答については次に譲る。

#### II 原告らの主張への裁判所の応答

(1) 借地権を二重に評価する不合理性という原告らの主張に対し、「評価通達上、貸家建付地としての評価の際に、借地権割合が考慮されるのは、家屋の借家人は家屋に対する権利を有するほか、その家屋の敷地についても、家屋の賃借権に基づいて、家屋の利用の範囲で、ある程度の支配権を有していると認められ、逆にその範囲において地主は、借家人による敷地の利用についての受忍義務を負うことになるため、実際に地主が、借家人の有する支配権を消滅させるためには、いわゆる立退料の支払を要する場合もあり、また、その支配権が付着したままの状態での土地を譲渡するとした場合にはその支配権が付着していないとした場合における価額より低い価額でしか譲渡することができないと認められると考えられているためであるが、そこで評価の対象とされているのは飽くまで当該土地の全体である。これに対し、本件譲渡所得に係る『当該譲渡をした資産の当該課税価格の計算の基礎に算入された価額』の算定に当たり借地権割合を考慮するのは、上記のようにして評価された貸家建付地としての本件各土地全体の評価額のうち、譲渡をした相続財産である本件各借地権に対応する部分の価額を算定し、これにより相続税額のうち取得費加算の対象となる部分を明らかにするためである。[改行] 以上のとおり、本件各土地を貸家建付地として評価する際に借地権割合が考慮されることと、本件譲渡所得に係る『当該譲渡をした資産の当該課税価格の計算の基礎に算入された価額』の算定に当たり借地

<sup>8</sup> 本評釈が対象とするのは一審判決であるところ、二審判決においても修正なしに引用されている(54頁)。二審判決では控訴人らの補充主張(1)課税要件明確主義違反、(2)国税通則法126条及び国家公務員法100条1項の守秘義務に違反、(3)行政手続法14条1項の理由附記不備)に対する判断だけが追加されている。

<sup>9</sup> 所得税法33条1項が借地権設定を譲渡扱いすると明記する前のサンヨウメリヤス土地賃借事件・[最判昭和45年10月23日](#)民集24巻11号1617頁は借地権設定に伴う権利金でも「所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるというようなもの」については「譲渡所得に当たるものと類推解釈する」と判示した(但し傍論。結論は不動産所得)。

<sup>10</sup> 榎本家事件・[最判昭和43年10月31日](#)訟月14巻12号1442頁は、相続や贈与に際し譲渡所得課税をすることについて「このような課税は、所有資産を時価で売却してその代金を贈与した場合などの釣合いから」妥当であり、また無償・低額譲渡「にかこつけて資産の譲渡所得課税を回避」することを防止することからも妥当であると判示している。

また、浜名湖競艇場用地事件・[最判昭和63年7月19日](#)判時1290号56頁の一審・[静岡地判昭和60年3月14日](#)行集36巻3号307頁が嘗ての改正経緯について「昭和四八年の法律第八号による改正(以下「改正」という。)前の所得税法は、譲渡所得に対する課税が、保有資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、資産が所有者から他に移転する機会を捉えて一括して課税する趣旨のものであること、他方、個人間の無償又は低額の対価による資産譲渡に際し譲渡所得の課税を行うことに対しては納税者の理解を得難い面もあることを考慮し、個人に対する贈与又は著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡が行われた場合にも時価によつて資産が譲渡されたものとみなして総収入金額に算入すべき金額を算定することを規定しながら(改正前の同法五九条一項)、納税者が税務署長に対し同項の適用を受けない旨等を記載した書面を提出すれば、資産の譲渡人に対する課税を繰り延べ、譲受人が譲渡人の取得費を引き継ぐことを認めることにしていた(改正前の同法六〇条一項一号)。しかし、個人間の贈与は、親族間で行われるのが通常であり、相続の場合と同様に画一的に取得価額の引継ぎを認めても問題はないと考えられるうえ、登記原因の調査によつて贈与等の事実を確認することもさほど困難ではないことなどから、前記改正によつて、個人間の贈与の場合に時価による譲渡があつたものとみなして課税する方式を撤廃し、特段の書面の提出がなくても常に贈与者に対する譲渡所得の課税を行わず、受贈者が更に当該資産を譲渡したときに一括して資産の増加益に対する課税を行うことに改められたが、その際、同法六〇条一項一号も、個人間の贈与によつて譲り受けた資産を譲渡した者の譲渡所得金額の計算につき、特段の書面の提出がなくても、前所有者の取得費を引き継ぐことを認めることに改正された。」と説明している。

権割合を考慮することは、その目的を異にするものであり、借地権割合を二重に評価する<sup>11</sup>ものであるということ  
はできない。」(28～29 頁)

(2) 計算A方式が合理的であるという原告らの主張に応答して、計算A方式「を認めるとすると、本件各借地権  
設定契約の締結後も本件各底地部分の権利は、譲渡人である原告らに帰属したままであるにもかかわらず、本  
件各底地部分も含めた本件各土地の権利全部に対応した相続税額を取得費に加算することを認めることとな  
り、結果として、譲渡所得が課税されていない底地部分についても取得費加算の対象に含めることを認めること  
となり、「本件譲渡所得に係る『当該譲渡をした資産』が本件各借地権であるという実体を適正に反映していな  
いものであり、また、[判旨 I ]の借地権等の設定に係る所得を譲渡所得として課税する趣旨並びに本件特例の  
文理、制度趣旨及び改正経緯等に反する」。(30 頁)<sup>12</sup>

(1)(2)は、判旨ではなく駄目押しと位置付けられる((1)(2)が無くても判旨 I ～IVとして挙げた部分だけで成立  
する)、と浅妻は読解している。(分かりやすいのでジュリストに載せた方が良い気がする)

### III 検討

#### (1)相続時の貸付建付地の評価の考え方

自用地評価額を $\gamma$ とおくと、評価通達 26 は貸付建付地を $\gamma \times (1 - \text{借地権割合} \times \text{借家権割合} \times \text{賃貸割合})$ と  
評価する。

借地権割合 90%、借家権割合 30%、賃貸割合 100%と仮定する。<sup>13</sup>

借地権割合 90%とは、借地権部分が 90%【(あ)+(い)】、底地権部分が 10%【(う)+(え)】の価値であると考え  
ていることを示している。

借家権割合 30%とは、土地(甲とする)の所有者(Pとする)がその上にある建物(乙とする)も所有しており、P  
が乙を第三者(Qとする)に賃貸している場合、Qが建物を利用する限度で土地も間接的に利用しており、その  
割合を 30%【(あ)+(う)】と見ている。

借地権割合×借家権割合という掛け算は、下図の(う)の部分(う)の部分を相続税の課税対象外としない(借家権割合の  
部分といえども底地権部分は土地・甲の所有者が保持している)ことを示している。

相続税の課税においては(あ)の 27%部分が課税対象外となる。

借地権割合 90%借家権割合 30%賃貸割合 100%  
借家権割合 30% 残部 70%

(あ) 27%	(い) 63%	借 地 権 割 合 9 0 %
(う) 3%	(え) 7%	
		底 地 1 0 %

借地権割合 90%借家権割合 30%賃貸割合 60%  
借家権割合 30% 残部 70%

(あ a) 16.2%	(い c) 37.8%	借 地 権 割 合 9 0 %
(あ b) 10.8%	(い d) 25.2%	
(う) 3%	(え) 7%	底 地 1 0 %

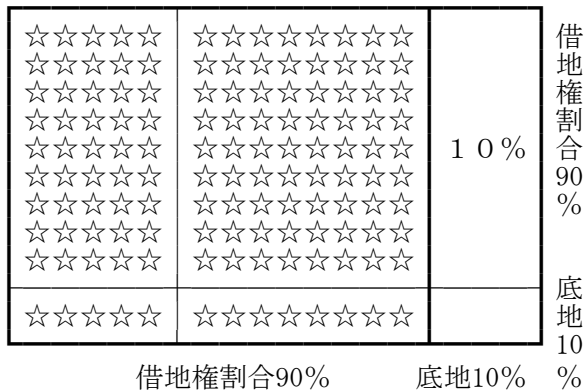
#### (2)借地権割合 90%借家権割合 30%賃貸割合 100%の場合の計算A方式 対 計算B方式

<sup>11</sup> 表現の問題にすぎない些細な問題であるが、この判示にしても、年金払い生命保険金二重課税事件・最判  
平成 22 年 7 月 6 日民集 64 卷 5 号 1277 頁の原審・[福岡高判平成 19 年 10 月 25 日](#)平成 18(行コ)38 号の「本  
件年金受給権の取得に相続税を課し、個々の年金の取得に所得税を課することを、二重に課税するものとい  
うことはできない」(最高裁で覆ったことは別論)にしても、裁判所は「二重」という表現を嫌っているように見えると  
ころ、二重に評価したり二重に課税したりすることが正当であるなどと表現した方が寧ろ裁判所の本意に沿うように  
思える。

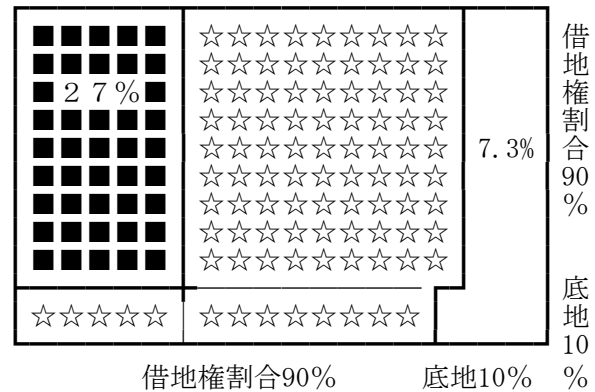
<sup>12</sup> 課税要件明確主義違反への応答部分(30 頁)は省略した。

<sup>13</sup> 渡辺・註 16、197 頁の数値例を借用した。

計算A方式：100%（あいうえ）×90%=90%  
借家権割合 30% 残部 70%



計算B方式：73%（いうえ）×90%=65.7%  
借家権割合 30% 残部 70%



原告らの主張する計算A方式は、自用地評価額の90%に対応する相続税額を、取得費に加算するとしており、相続税の課税対象となった部分が自用地評価額の73%にとどまることとして、取得費加算対象が図の■（相続税の課税対象外の部分）まで及んでしまうので、採用し難い。原告らは「賃貸割合が影響したに過ぎない」（16～17頁）と述べるが奇異さは否めない。

それに続けて原告らは「本件各土地の相続税評価額を上限とす」（17頁）ればよいとも主張する。借地権割合を二重に用いるのがおかしいという考え方を維持しつつ、自用地評価額の73%に対応する相続税額を、取得費に加算してしまうと、本件各借地権設定契約により原告らが譲渡していない底地権部分に対応する相続税額まで所得税の課税対象から外されてしまうので、採用し難い。

計算B方式：課税庁側の主張及び判旨は、【(い)+(う)+(え)】の部分（自用地評価額の73%）の90%（自用地評価額の65.7%）が、本件各借地権設定契約により、原告らが譲渡した扱いとなり、これに対応する相続税額を、取得費に加算すると考えている。

借地権割合（90%）が二重に評価されていると原告らは計算B方式を非難するが、（結局いつていることは同じであるけれども）計算B方式における控除額計算において底地権部分（10%）除外が二重に適用されている（1回目：相続税課税時に借家権割合控除の際に底地権部分が控除対象から除外されている。（う）の部分）（2回目：譲渡所得課税時に取得費加算の際に底地権部分が取得費加算範囲{すなわち控除額}から除外されている。7.3%の部分）という表現の方が、伝わりやすい気がする。

裁判所は「二重」という表現を嫌っているようであるが（註11参照）、少なくとも本件において、私は二重に適用されていることは異とするには当たらないと評価している。

### (3) 本判決の意義と本件の紛争の焦点はズレている？

判決を読んで直ぐの時は興味深いと感じたが、時間が経つと、判旨は正当であり原告らの主張（特に実体部分：計算A方式 対 計算B方式）は苦しい、と感じている。

気のせいかもしれないが、二審における原告らの主張は実体部分よりも課税庁側の失点<sup>14</sup>を突く方向にシフトしているようにも見える<sup>15</sup>（計算A方式自体は苦しいと諦めた？<sup>16</sup>）。

すると、本件の紛争の焦点は、課税要件明確主義違反、守秘義務違反、理由附記不備の方であると見るべきかもしれない。しかし、それら三点について本件は他の事件と比べて何か特徴的な点があるようには見受けられない。やはり他の事件と比較して本件を取り上げる意義は実体部分（計算A方式 対 計算B方式）にあると理解する方が素直である。

### (4) 立法論になってしまうが所得税法 59 条 1 項（みなし譲渡課税）を相続贈与全般に適用していた方が紛争防

<sup>14</sup> 原告らが計算A方式の苦しさを恐らくは理解しつつも裁判までする程に憤っているのは、課税庁側の処分の根拠が揺らいでいた（18頁、52～53頁参照）から、ということなのかもしれない。しかし、それで信義則違反が成立するとも考えにくい（原告らは課税庁側の表示を信頼して行動を変えた訳ではないため）し、本件でも信義則違反は争点となっていない。過少申告加算税を免ずる「正当な理由」も争点となっていない。

<sup>15</sup> 註8参照。

<sup>16</sup> 渡辺充・判解・税理 66 巻 4 号 192 頁以下、198 頁は「むしろ納税者の主張こそ独自の見解であるといえる」と手厳しい。

止に資するかも？

#### 規定

**租税特別措置法 39 条 1 項**(平成 30 年法律第 7 号による改正前)(相続財産に係る譲渡所得の課税の特例) 相続又は遺贈(贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下この条において同じ。)による財産の取得(相続税法 又は第七十条の五 若しくは第七十条の七の三 の規定により相続又は遺贈による財産の取得とみなされるものを含む。第六項において同じ。)をした個人で当該相続又は遺贈につき同法 の規定による相続税額があるものが、当該相続の開始があつた日の翌日から当該相続に係る同法第二十七条第一項 又は第二十九条第一項 の規定による申告書(これらの申告書の提出後において同法第四条 に規定する事由が生じたことにより取得した資産については、当該取得に係る同法第三十一条第二項 の規定による申告書。第四項第一号において「相続税申告書」という。)の提出期限(同号において「相続税申告期限」という。)の翌日以後三年を経過する日までの間に当該相続税額に係る課税価格(同法第十九条 又は第二十一条の十四 から第二十一条の十八 までの規定の適用がある場合には、これらの規定により当該課税価格とみなされた金額)の計算の基礎に算入された資産の譲渡(第三十一条第一項に規定する譲渡所得の基因となる不動産等の貸付けを含む。以下この項、第四項及び第八項において同じ。)をした場合における譲渡所得に係る所得税法第三十三条第三項 の規定の適用については、同項 に規定する取得費は、当該取得費に相当する金額に当該相続税額のうち当該譲渡をした資産に対応する部分として政令で定めるところにより計算した金額を加算した金額とする。

参考:平成 26 年度改正の前

相続又は遺贈(贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下この項において同じ。)による財産の取得(相続税法 又は第七十条の五 の規定により相続又は遺贈による財産の取得とみなされるものを含む。)をした個人で当該相続又は遺贈につき同法 の規定による相続税額(同法第十九条 の規定の適用がある場合には、政令で定めるところにより同条 に規定する贈与税の額を調整して計算した金額とし、同法第二十条 、第二十一条の十五第三項又は第二十一条の十六第四項の規定により控除される金額がある場合には、当該金額を加算した金額とする。)があるものが、当該相続の開始があつた日の翌日から当該相続に係る同法第二十七条第一項 又は第二十九条第一項 の規定による申告書(これらの申告書の提出後において同法第四条 に規定する事由が生じたことにより取得した資産については、当該取得に係る同法第三十一条第二項 の規定による申告書)の提出期限の翌日以後三年を経過する日までの間に当該相続税額に係る課税価格(同法第十九条 又は第二十一条の十四 から第二十一条の十八 までの規定の適用がある場合には、これらの規定により当該課税価格とみなされた金額)の計算の基礎に算入された資産(当該相続又は遺贈による移転につき所得税法第五十九条第一項 の規定の適用があつたものを除く。)を譲渡した場合における譲渡所得に係る同法第三十三条第三項 の規定の適用については、同項 に規定する取得費は、当該取得費に相当する金額に当該相続税額のうち政令で定める金額を加算した金額とする。

**租税特別措置法施行令 25 条の 16**(相続財産に係る譲渡所得の課税の特例)

1 法第三十九条第一項 に規定する譲渡をした資産に対応する部分として政令で定めるところにより計算した金額は、第一号に掲げる相続税額に第二号に掲げる割合を乗じて計算した金額とする。ただし、当該計算した金額が、当該資産の譲渡所得に係る収入金額から同項 の規定の適用がないものとした場合の当該資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除した残額に相当する金額を超える場合には、その残額に相当する金額とし、当該収入金額が当該合計額に満たない場合には、当該計算した金額は、ないものとする。

一 当該譲渡をした資産の取得の基因となつた相続又は遺贈(法第三十九条第一項 に規定する遺贈をいう。第三項において同じ。)に係る当該取得をした者の同条第一項 に規定する相続税法 (昭和二十五年法律第七十三号)の規定による相続税額(同条第六項 の規定又は第三項 の規定の適用がある場合にはその適用後の金額とし、これらの相続税額に係る国税通則法第二条第四号 に規定する附帯税に相当する税額を除く。)で、当該譲渡の日の属する年分の所得税の納税義務の成立する時(その時が、法第三十九条第一項 に規定する相続税申告書の提出期限内における当該相続税申告書の提出の時前である場合には、当該提出の時)において確定しているもの

二 前号に掲げる相続税額に係る同号に規定する者についての相続税法第十一条の二 に規定する課税価格(同法第十九条 又は第二十一条の十四 から第二十一条の十八 までの規定の適用がある場合にはこれらの規定により課税価格とみなされた金額とし、同法第十三条 の規定の適用がある場合には同条 の規定の適用がないものとした場合の課税価格又はみなされた金額とする。)のうちに当該譲渡をした資産の当該課税価格の計算の基礎に算入された価額の占める割合

2 前項第一号に掲げる相続税額は、同号に規定する納税義務の成立する時後において、当該相続税額に係

る相続税につき修正申告書の提出又は国税通則法第二十四条 若しくは第二十六条 に規定する更正があつた場合には、同号の規定にかかわらず、その申告又は更正後の相続税額とする。

3 相続又は遺贈による財産の取得をした個人の当該相続又は遺贈につき相続税法第十九条 の規定の適用がある場合には、当該個人に係る法第三十九条第一項 に規定する相続税法 の規定による相続税額は、同法第十九条 の規定により控除される贈与税の額がないものとして計算した場合のその者の同法 の規定による納付すべき相続税額(法第三十九条第六項 の規定の適用がある場合には、その適用後の金額)に相当する金額とする。

参考:平成 26 年度改正より前

1 相続又は遺贈(法第三十九条第一項 に規定する相続又は遺贈をいう。以下この条において同じ。)による財産の取得をした個人の当該相続又は遺贈につき相続税法 (昭和二十五年法律第七十三号)第十九条 の規定の適用がある場合には、当該個人に係る同項 に規定する相続税額は、同条 の規定により控除される贈与税の額がないものとして計算した場合のその者の同法 の規定による納付すべき相続税額に相当する金額とする。

2 法第三十九条第一項 に規定する政令で定める金額は、同項 の譲渡をした資産の次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める金額とする。ただし、当該各号に定める金額が、当該各号に掲げる資産の譲渡所得に係る収入金額から同項 の規定の適用がないものとした場合の当該資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除した残額に相当する金額を超える場合には、その残額に相当する金額とし、当該収入金額が当該合計額に満たない場合には、当該各号に定める金額は、ないものとする。

一 当該譲渡をした資産が土地又は土地の上に存する権利(当該相続の開始の時において所得税法第二条第一項第十六号 に規定する棚卸資産その他これに準ずる資産で財務省令で定めるものに該当するものを除く。以下この条において「土地等」という。)である場合 当該資産の取得の基因となつた相続又は遺贈に係る当該取得をした者の法第三十九条第一項 に規定する相続税額(国税通則法第二条第四号 に規定する附帯税に相当する税額を除く。)で当該譲渡の日の属する年分の所得税の納税義務の成立する時(その時が、同項 に規定する申告書の提出期限内における当該申告書の提出の時前である場合には、当該提出の時)において確定しているもの(以下この項において「確定相続税額」という。)に、イに掲げる課税価格のうちロに掲げる合計額の占める割合を乗じて計算した金額(当該譲渡に係る土地等以外の土地等の譲渡につき、既に法第三十九条第一項 の規定により同項 の取得費に加算された金額がある場合には、当該加算された金額を控除して得た金額)

イ 当該確定相続税額に係る当該取得をした者についての相続税法第十一条の二 に規定する課税価格(同法第十九条 又は第二十一条の十四 から第二十一条の十八 までの規定の適用がある場合にはこれらの規定により課税価格とみなされた金額とし、同法第十三条 の規定の適用がある場合には同条 の規定の適用がないものとした場合の課税価格又はみなされた金額とする。以下この項において「課税価格」という。)

ロ 当該相続又は遺贈により取得した土地等(相続税法第十九条 又は第二十一条の十五 若しくは第二十一条の十六 の規定の適用がある場合には同法第十九条第一項 又は第二十一条の十五第一項 若しくは第二十一条の十六第一項 に規定する贈与により取得した財産に係る土地等を含むものとし、次に掲げる土地等を除く。)のイの課税価格の計算の基礎に算入された価額の合計額

(1) 相続税法第四十二条第二項 (同法第四十五条第二項 において準用する場合を含む。)又は第四十八条の二第三項 の規定による物納の許可を受けて物納した土地等(同法第四十一条第一項 後段(同法第四十五条第二項 又は第四十八条の二第六項 において準用する場合を含む。)の規定の適用がある場合には、当該土地等のうち同法第四十一条第一項 (同法第四十五条第二項 において準用する場合を含む。)又は第四十八条の二第一項 に規定する納付を困難とする金額として政令で定める額に相当するものとして財務省令で定める部分に限る。)

(2) 相続税法 の規定による物納申請中の土地等

二 当該譲渡をした資産が土地等以外の資産である場合 当該資産の取得の基因となつた相続又は遺贈に係る当該取得をした者の確定相続税額に、イに掲げる課税価格のうちロに掲げる価額の占める割合を乗じて計算した金額

イ 当該確定相続税額に係る当該取得をした者についての課税価格

ロ 当該譲渡をした資産のイの課税価格の計算の基礎に算入された価額

3 前項第一号の確定相続税額は、同号に規定する納税義務の成立する時後において、国税通則法第二十四条 又は第二十六条 に規定する更正があつた場合には、同号の規定にかかわらず、その更正後の相続税額とし、同号ロの価額の合計額は、同号に規定する納税義務の成立する時後において、相続又は遺贈により取得した土地等が次に掲げる場合に該当することとなつた場合には、第一号に掲げる場合にあつては同号に定める

価額を加算し、第二号に掲げる場合にあつては同号に定める価額を減算したものとする。

- 一 当該土地等が前項第一号ロ(1)に掲げる物納した土地等又は同号ロ(2)に掲げる物納申請中の土地等に該当しなくなつた場合 該当しなくなつた土地等に係る同号イの課税価格の計算の基礎に算入された価額
- 二 当該土地等が新たに前項第一号ロ(1)に掲げる物納した土地等又は同号ロ(2)に掲げる物納申請中の土地等に該当することとなつた場合 該当することとなつた土地等に係る同号イの課税価格の計算の基礎に算入された価額

**評価通達 26(貸家建付地の評価)** 貸家(94《借家権の評価》に定める借家権の目的となっている家屋をいう。以下同じ。)の敷地の用に供されている宅地(以下「貸家建付地」という。)の価額は、次の算式により計算した価額によって評価する。(平3課評2-4外・平11課評2-12外改正)

(その宅地の自用地としての価額)－(その宅地の自用地としての価額)×(借地権割合)×(94《借家権の評価》に定める借家権の割合)×(賃貸割合)

[自用地評価額×(1－借地権割合×借家権割合×賃貸割合)]

この算式における「借地権割合」及び「賃貸割合」は、それぞれ次による。

(1) 「借地権割合」は、27《借地権の評価》の定めによるその宅地に係る借地権割合(同項のただし書に定める地域にある宅地については100分の20とする。次項において同じ。)による。

(2) 「賃貸割合」は、その貸家に係る各独立部分(構造上区分された数個の部分の各部分をいう。以下同じ。)がある場合に、その各独立部分の賃貸の状況に基づいて、次の算式により計算した割合による。

(Aのうち課税時期において賃貸されている各独立部分の床面積の合計)/(当該家屋の各独立部分の床面積の合計(A))

[(注)以下、略]

**評価通達 27(借地権の評価)** 借地権の価額は、その借地権の目的となっている宅地の自用地としての価額に、当該価額に対する借地権の売買実例価額、精通者意見価格、地代の額等を基として評定した借地権の価額の割合(以下「借地権割合」という。)がおおむね同一と認められる地域ごとに国税局長の定める割合を乗じて計算した金額によって評価する。ただし、借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払うなど借地権の取引慣行があると認められる地域以外の地域にある借地権の価額は評価しない。(昭41直資3-19・平3課評2-4外改正)

**評価通達 28(貸家建付借地権等の評価)** 貸家の敷地の用に供されている借地権の価額又は定期借地権等の価額は、次の算式により計算した価額によって評価する。(平3課評2-4外・平6課評2-2外・平11課評2-12外改正)

(27《借地権の評価》若しくは前項の定めにより評価したその借地権の価額又は27-2《定期着地権等の評価》若しくは前項の定めにより評価したその定期借地権等の価額(A))－A×(94《借家権の評価》に定める借家権割合)×(26《貸家建付地の評価》の(2)の定めによるその家屋に係る賃貸割合)

[借地権評価額×(1－借家権割合×賃貸割合)]