

【本体レジュメ】

1)

不動産管理会社の「管理手数料」

不動産管理会社サブリース方式の「サブリース料」

→プランニングは補足1 P1~P10

→それに係る補足資料は補足2

→補足のエビデンス

+

→補足のキャッシュフロー表 率はなぜこれぐらいかの疎明

2)

「通常の地代」(相当地代)

→基本的理解は補足1 P11~P20

→補足3も参照

3)

従業員等に対する「各種手当の上限額」

→補足4

※家賃

近隣相場家賃

↓

期待利回り=特例基準割合

豪華社宅に該当しない限り、便宜的に50%基準でわりきればよい

4)

固定資産の取得価額の判定

～「1単位」の意義と節税商品との関係～

※機能 事業的一体を必ずしもささない、しかし、節税商品であれば個別事案になりえる

(前置き)

○コンテナ

現在進行形で議論が噴出している。コンテナ販売業者によるプレスリリースによると、「税務当局より、建築基準法に基づく建築確認の申請をしているコンテナについて「器具・備品」ではなく「建物」としての耐用年数を適用すべき旨の更正処分を受ける事態が発生し、また、その後も同様の指摘を受けて修正申告を行う事例が数件発生¹⁾とある。

これにつき、税務雑誌において、「建物は土地の定着物である。土地の定着物であるかどうかは、付着の程度による。コンテナは付着の程度で勘案すると、これ（建物）に該当しない」との反論もある²⁾。この主張の根拠として、最判昭和 37 年 3 月 29 日、大判昭和 4 年 10 月 19 日を挙げている³⁾。筆者は付着、固着、定着の程度の差について理解できていないが、仮にこの主張がいわゆる外観要件とすると、当該コンテナは実際には、何の目的でどのように利用されていたか、という機能についての議論は出てこないのか、と考える。

しかし、仮に機能が主たる争点になったとすると、これは、実質主義の考え方に切迫する。実質主義は最近の裁判例の傾向ではすっかり廃れている。現在、係争になっているか定かではないが、今後係争に至った場合、事実認定がどのように傾くか動向に注目すべきである。

↓

本題

○足場

足場は、1 本あたり 10 万円未満。税務上、工具・器具・備品については 1 個・1 組ごとに、10 万円未満かどうかを判定する。足場は、何をもって 1 組という判別ができないことから、1 本ごとに判定しても良いという、国税 OB の解釈でこの節税商品は成立している。解釈は、制度趣旨ではない。

当該商品の税務上適正評価額を検証するには資産の一体性の議論が不可欠と考えるが、それに係る非公開裁決が掲載されている税務雑誌もある⁴⁾。

機能：そのもの自体が機能しえない、という意味ではない？

事業的機能性と一体性は関係ないとする考え方あり

↓

電柱

¹⁾ <https://www.arealink.co.jp/wp-content/uploads/2020/02/13162342/tdzz1.pdf>

²⁾ 大石篤史/山川佳子/宇田川翔「レンタル収納事業に用いられるコンテナの課税上の取扱い」(T&Amaster No.829 2020.4.6) から筆者が要約している。

³⁾ 福田善行「不動産所得の範囲について―「貸付けによる所得」の意義―」税大論叢 <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/81/03/index.htm> に同じ裁判例が掲載されている。

⁴⁾ 「週刊税のしるべ」(令和元年 9 月 9 日第 3378 号)

足場

事業的一体としての機能という「物理的に」「効用」があるかないか？と思われそうだが
デザインの関連性も含まれる

通常→社会通念→背後に何がある？

→補足5

5)

定期同額給与の「おおむね一定」の射程

★「金額は変動しても毎月おおむね一定の条件、という原因で発生（典型的、賃貸借契約、
金銭消費貸借契約に係る認定利息）というもの★ 継続性？

（継続的に供与される経済的利益の意義）

9-2-11 令第69条第1項第2号《定期同額給与の範囲等》に規定する「継続的に供与される経済的な利益のうち、その供与される利益の額が毎月おおむね一定であるもの」とは、その役員が受ける経済的な利益の額が毎月おおむね一定であるものをいうのであるから、例えば、次に掲げるものはこれに該当することに留意する。

- (1) 9-2-9の(1)、(2)又は(8)に掲げる金額でその額が毎月おおむね一定しているもの
- (2) 9-2-9の(6)又は(7)に掲げる金額（その額が毎月著しく変動するものを除く。）
- (3) 9-2-9の(9)に掲げる金額で毎月定額により支給される渡切交際費に係るもの
- (4) 9-2-9の(10)に掲げる金額で毎月負担する住宅の光熱費、家事使用人給料等（その額が毎月著しく変動するものを除く。）
- (5) 9-2-9の(11)及び(12)に掲げる金額で経常的に負担するもの

判定の方法

↓

→役員が受ける側で判定 →→法人が支出した側で判定しない

典型例 ～おおむね一定射程内 →「〇%基準は『内規』でもない」

○年払い生命保険

○役員社宅（社宅通達要件は満たしている）に係る礼金、敷金等々

両者とも継続契約が前提である、継続契約の際中で、「たまたま」一括して支払ったにすぎない、と考える。

○グリーン車、ビジネスクラスの利用

「たまたま」※旅費規程の完備はマスト

○取引先が上場企業等である場合における各種優待券

○認定利息

→生活費

典型、子供の大学入学金等々教育資金や結婚資金 当然 OK

→社長への多額貸付（典型、社長宅取得に要するまとまった〇億円等々の資金）

6)

「付随費用〇%」の射程

★この棚卸資産を購入する場合はいつも「2.〇%～3.〇%」と範囲内におさまっている、という継続性があれば当然問題ない。★

ただし、継続性？金額の絶対値？制度趣旨→少額不追及

※※基本的視点

少額不追及が制度趣旨になっているものについてターゲットプライスにするのは「よくない」

→（参照）

少額不追及 VS 企業実態の尊重（実質に税をあわせる）

資本的支出の10%基準

これは、「それぐらいなら当該企業で継続的に修繕費として計上されてきたものであるとかんがえられるから、『継続的利用を前提として』税でも10%基準ぐらいは認めましょう」という考え方。

これもターゲットにするのはよくない。

※企業会計審議会意見

・間接付随費用も上記付随費用にカウントして OK

5-1-1 購入した棚卸資産の取得価額には、その購入の代価のほか、これを消費し又は販売の用に供するために直接要した全ての費用の額が含まれるのであるが、次に掲げる費用については、これらの費用の額の合計額が少額（当該棚卸資産の購入の代価のおおむね3%以内の金額）である場合には、その取得価額に算入しないことができるものとする。

(1) 買入事務、検収、整理、選別、手入れ等に要した費用の額

(2) 販売所等から販売所等へ移管するために要した運賃、荷造費等の費用の額

(3) 特別の時期に販売するなどのため、長期にわたって保管するために要した費用の額

(注)

1 (1)から(3)までに掲げる費用の額の合計額が少額かどうかについては、事業年度ごとに、かつ、種類等（種類、品質及び型の別をいう。以下5-2-9までにおいて同じ。）を同

じくする棚卸資産（事業所別に異なる評価方法を選定している場合には、事業所ごとの種類等を同じくする棚卸資産とする。）ごとに判定することができる。

2 棚卸資産を保管するために要した費用（保険料を含む。）のうち(3)に掲げるもの以外のものの額は、その取得価額に算入しないことができる。

7)

土地とともに取得した建物等の取壊しについての「期間」

（土地とともに取得した建物等の取壊費等）

7-3-6 法人が建物等の存する土地（借地権を含む。以下7-3-6において同じ。）を建物等とともに取得した場合又は自己の有する土地の上に存する借地人の建物等を取取得した場合において、その取得後おおむね1年以内に当該建物等の取壊しに着手する等、当初からその建物等を取り壊して土地を利用する目的であることが明らかであると認められるときは、当該建物等の取壊しの時における帳簿価額及び取壊費用の合計額（廃材等の処分によって得た金額がある場合は、当該金額を控除した金額）は、当該土地の取得価額に算入する。

★これは

※「その取得後おおむね1年以内に」

↓ 上掲は基準とならない

※「当該建物等の取壊しに着手する等、当初からその建物等を取り壊して土地を利用する目的であることが明らかであると認められるときは、」

※これを認めるのは誰？

エビデンスの完備

○建物取得経緯

○取得目的

○取得時の建物の客観的状态

○当該土地を更地にすると当該評価はどうなる？

○建物取壊し見積り、工程表、当該目的 等々（イメージ、参照、有姿除却）

はじめに（おことわり⁶）

- ・概要に徹しております。

⇒「要は何か」だけをお伝えします。

⇒細かい例外も多数ありますが無視しております。

⇒表現も思い切って丸めて・砕いております。

⇒数字も思い切って丸めております。

⇒一部、条文は摘示しておりません。

⇒学術上の議論には逐一触れません。

- ・図解設例について

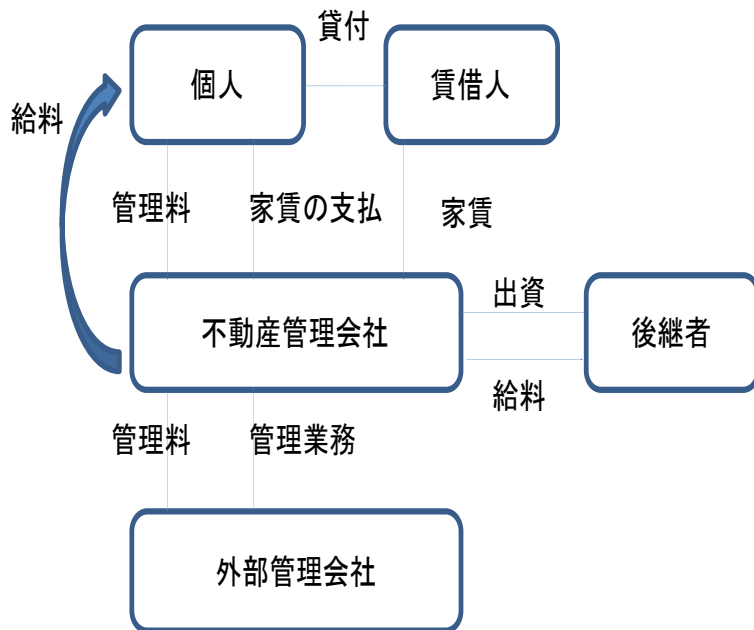
⇒あり得る課税関係を全て網羅しているわけではございません。

- ・席上での口頭のご説明と併せてご理解くださいませ。

⇒この1冊単体のみではミスマッチングになり得ます。

【不動産管理会社の種類】

(1) 管理会社方式



個人が不動産所有

↓
不動産管理会社へ一括管理委託

↓
不動産管理会社は外部管理会社へ委託

↓
個人は管理会社に管理料を支払い

↓
※管理の実態と管理料の水準が問題になりやすい

効果

1) 所得分散効果(家賃収入の5%~10%)、手続きが容易

2) 所得分散効果・節税効果が低い

3) 土地: 貸家建付地 建物: 貸家

(個人)

損益計算書

管理費 200万円	家賃収入 2,000万円
--------------	-----------------

貸借対照表

不動産 3億円	
------------	--

(法人)

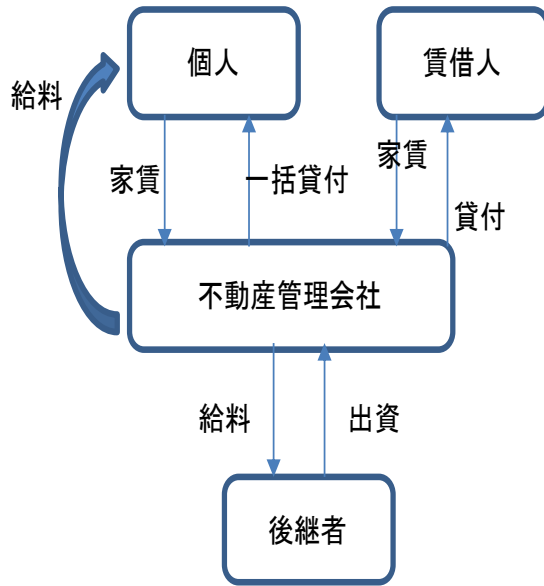
損益計算書

役員報酬	家賃収入 200万円
------	---------------

貸借対照表

	預かり家賃
--	-------

【不動産管理会社の種類】
 (2) 転貸方式・サブリース方式



個人が不動産を保有
 ↓
 不動産管理会社へ一括賃貸
 ↓
 不動産管理会社が借借人へ転貸
 ↓
 不動産管理会社が家賃を保証
 空室リスクを負う
 ↓
保証賃料の水準や契約の継続性が問題になりやすい

(効果)

- 1) 所得分散効果、家賃収入の10%~15%
- 2) 所得分散効果は不動産所有方式に比較して少ない
- 3) 土地: 貸家建付地 建物: 貸家

(個人)

損益計算書

家賃収入 1,700万円

貸借対照表

不動産
3億円

(法人)

損益計算書

役員報酬	家賃収入 2,000万円
支払家賃 1,700万円	

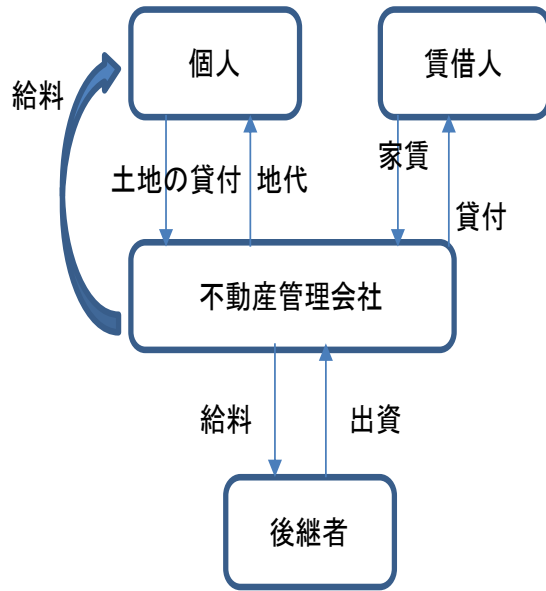
貸借対照表

※家賃収入2,000万円の85%が保証賃料とする

【不動産管理会社の種類】

(3) 不動産所有型方式・建物のみ

9



不動産管理会社が個人の土地を賃借

↓

不動産管理会社が建物を所有して
借借人へ支払

↓

地代支払は2通り

1) 相当の地代

2) 無償返還+通常の地代

↓

不動産管理会社は建物購入資金が必要

(効果)

1) 家賃収入が100%会社に帰属するため
最も効果的に所得分散効果が得られる

2) 不動産取得税・登録免許税・消費税の課税関係に留意

3) 土地:80%評価

同族法人の株価に残20%をONすること!

⇒定期借地権だと回避できるか?

(個人)

損益計算書

地代収入 150万円

貸借対照表

土地は相続時に
取得

(法人)

損益計算書

役員報酬 支払家賃 150万円	家賃収入 2,000万円
-----------------------	-----------------

貸借対照表

建物は適正価格で
取得

【将来キャッシュフロー計算書】～鑑定評価額123,000千円、当初借入金138,660千円(返済期間25年、金利(年率)1%)の場合～

		設立第1期 (平成28年4月期)	設立第2期 (平成29年4月期)	設立第3期 (平成30年4月期)	設立第4期 (平成31年4月期)	設立第5期 (平成32年4月期)	設立第6期 (平成33年4月期)	設立第7期 (平成34年4月期)
貸借対照表	資産の部							
	現金及び預金	4,692,654	8,430,304	9,242,599	9,986,823	7,453,603	8,975,846	10,553,554
	未収還付消費税	2,437,263						
	建物	118,678,988	114,357,975	110,036,963	105,715,950	101,394,938	97,073,925	92,752,913
	長期前払費用	6,173,263	4,801,427	3,429,591	2,057,754	685,918	0	0
	資産の部合計	131,982,168	127,589,706	122,709,152	117,760,528	109,534,459	106,049,772	103,306,467
	負債の部							
	未払法人税等	70,000	70,000	70,000	70,000	70,000	70,000	70,000
	未払消費税	0(課税)	543,556(課税)	667,091(課税)	0(免税)	0(免税)	0(免税)	0(免税)
	長期借入金	133,114,341	127,567,910	122,021,479	116,475,048	110,928,617	105,382,186	99,835,755
	負債の部合計	133,184,341	128,181,465	122,758,570	116,545,048	110,998,617	105,452,186	99,905,755
	純資産の部							
	資本金	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,000,000
	利益剰余金	▲ 6,202,172	▲ 5,591,759	▲ 5,049,417	▲ 3,784,520	▲ 6,464,159	▲ 4,402,415	▲ 1,599,288
	うち繰越利益剰余金	0	▲ 6,202,172	▲ 5,591,759	▲ 5,049,417	▲ 3,784,520	▲ 6,464,159	▲ 4,402,415
	うち当期純利益	▲ 6,202,172	610,413	542,342	1,264,897	▲ 2,679,638	2,061,744	2,803,126
純資産の部合計	▲ 1,202,172	▲ 591,759	▲ 49,417	1,215,480	▲ 1,464,159	597,585	3,400,712	
負債・純資産の部合計	131,982,168	127,589,706	122,709,152	117,760,528	109,534,459	106,049,772	103,306,467	
損益計算書	売上高	22,429,444	22,429,444	22,305,909	22,973,000	22,973,000	22,973,000	22,973,000
	売上原価							
	売上総利益	22,429,444	22,429,444	22,305,909	22,973,000	22,973,000	22,973,000	22,973,000
	【販売費及び一般管理費】							
	役員報酬・従業員給与	7,200,000	7,200,000	7,200,000	7,200,000	7,200,000	7,200,000	7,200,000
	保険料	180,000	180,000	180,000	180,000	180,000	180,000	180,000
	創立費償却	1,650,000						
	修繕費					4,000,000		
	支払地代	5,820,771	5,820,771	5,820,771	5,820,771	5,820,771	5,820,771	5,820,771
	租税公課 (控除対象外消費税)	685,918	1,371,836	1,371,836	1,371,836	1,371,836	685,918	
	租税公課(固定資産税)	7,372,771	1,552,000	1,552,000	1,552,000	1,552,000	1,552,000	1,552,000
	減価償却費	4,321,012	4,321,012	4,321,012	4,321,012	4,321,012	4,321,012	4,321,012
	営業利益	▲ 4,801,029	1,983,824	1,860,289	2,527,380	▲ 1,472,620	3,213,298	3,899,216
	【営業外費用】							
	支払利息	1,331,143	1,303,411	1,247,947	1,192,483	1,137,018	1,081,554	1,026,090
	経常利益	▲ 6,132,172	680,413	612,342	1,334,897	▲ 2,609,638	2,131,744	2,873,126
	税引前当期純利益	▲ 6,132,172	680,413	612,342	1,334,897	▲ 2,609,638	2,131,744	2,873,126
	法人税等	70,000	70,000	70,000	70,000	70,000	70,000	70,000
	当期純利益	▲ 6,202,172	610,413	542,342	1,264,897	▲ 2,679,638	2,061,744	2,803,126
CF計算書	当期純利益	▲ 6,202,172	610,413	542,342	1,264,897	▲ 2,679,638	2,061,744	2,803,126
	減価償却費	4,321,012	4,321,012	4,321,012	4,321,012	4,321,012	4,321,012	4,321,012
	未収還付消費税の増減	▲ 2,437,263	2,437,263					
	長期前払費用の増減	▲ 6,173,263	1,371,836	1,371,836	1,371,836	1,371,836	685,918	0
	未払法人税等の増減	70,000	0	0	0	0	0	0
	未払消費税の増減		543,556	123,535	▲ 667,091			
	営業活動によるCF	▲ 10,421,686	9,284,080	6,358,726	6,290,655	3,013,210	7,068,675	7,124,139
	建物の取得による支出	▲ 123,000,000						
	投資活動によるCF	▲ 123,000,000						
	借入による収入	138,660,771						
	借入の返済による支出	▲ 5,546,431	▲ 5,546,431	▲ 5,546,431	▲ 5,546,431	▲ 5,546,431	▲ 5,546,431	▲ 5,546,431
	財務活動によるCF	133,114,341	▲ 5,546,431	▲ 5,546,431	▲ 5,546,431	▲ 5,546,431	▲ 5,546,431	▲ 5,546,431
	現金及び預金の期首残高	5,000,000	4,692,654	8,430,304	9,242,599	9,986,823	7,453,603	8,975,846
現金及び預金の期末残高	4,692,654	8,430,304	9,242,599	9,986,823	7,453,603	8,975,846	10,553,554	

【新設会社の想定貸借対照表及び想定損益計算書】～鑑定評価額123,000千円、当初借入金138,660千円(返済期間25年、金利(年率)1%)の場合～

<div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">設立第1期</div>				貸借対照表 設立第1期(平成28年5月期(仮))				(単位:円)				損益計算書設立 第1期 (自 平成27年 5月 1日 至 平成28年4月30日)			
資 産 の 部		負 債 の 部		科 目		金額(単位:円)									
科目	簿価	時価(純資産)	相統税評価額	科目	簿価	時価(純資産)	相統税評価額	科目	金額(単位:円)						
【流動資産】				【流動負債】				【 売 上 高 】							
現金及び預金	4,692,654	4,692,654	4,692,654	未払法人税等	70,000	70,000	70,000	売 上 高	22,429,444						
未収還付消費税	2,437,263	2,437,263	2,437,263	【固定負債】				売 上 総 利 益	22,429,444						
【固定資産】				長期借入金	133,114,341	133,114,341	133,114,341	【販売費及び一般管理費】							
【有形固定資産】				負債の部合計	133,184,341	133,184,341	133,184,341	役員報酬・従業員給与	7,200,000						
建物	118,678,988	118,678,988	118,678,988	純 資 産 の 部				保 険 料	180,000						
【投資その他の資産】				科目	簿価	時価(純資産)	相統税評価額	創立費償却	1,650,000						
長期前払費用	6,173,263	6,173,263	6,173,263	【株主資本】				支払地代	5,820,771						
				資本金	5,000,000	5,000,000	5,000,000	租税公課(消費税)	685,918						
				利益剰余金	△6,202,172	△6,202,172	△6,202,172	租税公課(固定資産税等)	7,372,771						
				その他利益剰余金	△6,202,172	△6,202,172	△6,202,172	減価償却費	4,321,012						
				繰越利益剰余金	△6,202,172	△6,202,172	△6,202,172	営業利益	△4,801,029						
				純資産の部合計	△1,202,172	△1,202,172	△1,202,172	【営業外費用】							
資産の部合計	131,982,168	131,982,168	131,982,168	負債及び純資産合計	131,982,168	131,982,168	131,982,168	支払利息	1,331,143						
								経常利益	△6,132,172						
								税引前当期純利益	△6,132,172						
								法人税等	70,000						
								当期純利益	△6,202,172						

<div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">設立第2期</div>				貸借対照表 設立第2期(平成29年5月期(仮))				(単位:円)				損益計算書設立 第2期 (自 平成28年 5月 1日 至 平成29年4月30日)			
資 産 の 部		負 債 の 部		科 目		金額(単位:円)									
科目	簿価	時価(純資産)	相統税評価額	科目	簿価	時価(純資産)	相統税評価額	科目	金額(単位:円)						
【流動資産】				【流動負債】				【 売 上 高 】							
現金及び預金	8,430,304	8,430,304	8,430,304	未払法人税等	70,000	70,000	70,000	売 上 高	22,429,444						
未収還付消費税	543,556	543,556	543,556	未払消費税	543,556	543,556	543,556	売 上 総 利 益	22,429,444						
【固定資産】				【固定負債】				【販売費及び一般管理費】							
【有形固定資産】				長期借入金	127,567,910	127,567,910	127,567,910	役員報酬・従業員給与	7,200,000						
建物	114,357,975	114,357,975	114,357,975	負債の部合計	128,181,465	128,181,465	128,181,465	保 険 料	180,000						
【投資その他の資産】				純 資 産 の 部				支払地代	5,820,771						
長期前払費用	4,801,427	4,801,427	4,801,427	科目	簿価	時価(純資産)	相統税評価額	租税公課(消費税)	1,371,836						
				【株主資本】				租税公課(固定資産税)	1,552,000						
				資本金	5,000,000	5,000,000	5,000,000	減価償却費	4,321,012						
				利益剰余金	△5,591,759	△5,591,759	△5,591,759	営業利益	1,983,824						
				その他利益剰余金	△5,591,759	△5,591,759	△5,591,759	【営業外費用】							
				繰越利益剰余金	△5,591,759	△5,591,759	△5,591,759	支払利息	1,303,411						
				純資産の部合計	△591,759	△591,759	△591,759	経常利益	680,413						
資産の部合計	127,589,706	127,589,706	127,589,706	負債及び純資産合計	127,589,706	127,589,706	127,589,706	税引前当期純利益	680,413						
								法人税等	70,000						
								当期純利益	610,413						

【新設会社の想定貸借対照表及び想定損益計算書】～鑑定評価額123,000千円、当初借入金138,660千円(返済期間25年、金利(年率)1%)の場合～

設立第3期				貸借対照表 設立第3期(平成30年5月期(仮))				(単位:円)				損益計算書設立 第3期 (自 平成29年 5月 1日 至 平成30年4月30日)			
資 産 の 部				負 債 の 部				科目				金額(単位:円)			
科目	簿価	時価(純資産)	相統税評価額	科目	簿価	時価(純資産)	相統税評価額	科目	簿価	時価(純資産)	相統税評価額	科目	簿価	時価(純資産)	相統税評価額
【流動資産】				【流動負債】				【売上高】				【売上高】			
現金及び預金	9,242,599	9,242,599	9,242,599	未払法人税等	70,000	70,000	70,000	売上高				売上高	22,305,909		22,305,909
【固定資産】				未払消費税	667,091	667,091	667,091	売上総利益				売上総利益			22,305,909
【有形固定資産】				【固定負債】				【販売費及び一般管理費】				役員報酬・従業員給与	7,200,000		
建物	110,036,963	110,036,963	110,036,963	長期借入金	122,021,479	122,021,479	122,021,479	保険料				保険料	180,000		
【投資その他の資産】				負債の部合計	122,758,570	122,758,570	122,758,570	支払地代				支払地代	5,820,771		
長期前払費用	3,429,591	3,429,591	3,429,591	純資産の部				租税公課(消費税)				租税公課(消費税)	1,371,836		
				科目	簿価	時価(純資産)	相統税評価額	租税公課(固定資産税)				租税公課(固定資産税)	1,552,000		
				【株主資本】				減価償却費				減価償却費	4,321,012		20,445,620
				資本金	5,000,000	5,000,000	5,000,000	営業利益				営業利益			1,860,289
				利益剰余金	△5,049,417	△5,049,417	△5,049,417	【営業外費用】				営業外費用			
				その他利益剰余金	△5,049,417	△5,049,417	△5,049,417	支払利息				支払利息			1,247,947
				繰越利益剰余金	△5,049,417	△5,049,417	△5,049,417	経常利益				経常利益			612,342
				純資産の部合計	△49,417	△49,417	△49,417	税引前当期純利益				税引前当期純利益			612,342
資産の部合計	122,709,152	122,709,152	122,709,152	負債及び純資産合計	122,709,152	122,709,152	122,709,152	法人税等				法人税等			70,000
								当期純利益				当期純利益			542,342

設立第4期				貸借対照表 設立第4期(平成31年5月期(仮))				(単位:円)				損益計算書設立 第4期 (自 平成30年 5月 1日 至 平成31年4月30日)			
資 産 の 部				負 債 の 部				科目				金額(単位:円)			
科目	簿価	時価(純資産)	相統税評価額	科目	簿価	時価(純資産)	相統税評価額	科目	簿価	時価(純資産)	相統税評価額	科目	簿価	時価(純資産)	相統税評価額
【流動資産】				【流動負債】				【売上高】				【売上高】			
現金及び預金	9,986,823	9,986,823	9,986,823	未払法人税等	70,000	70,000	70,000	売上高				売上高	22,973,000		22,973,000
【固定資産】				【固定負債】				売上総利益				売上総利益			22,973,000
【有形固定資産】				長期借入金	116,475,048	116,475,048	116,475,048	【販売費及び一般管理費】				役員報酬・従業員給与	7,200,000		
建物	105,715,950	105,715,950	67,909,000	負債の部合計	116,545,048	116,545,048	116,545,048	保険料				保険料	180,000		
【投資その他の資産】				純資産の部				支払地代				支払地代	5,820,771		
長期前払費用	2,057,754	2,057,754	2,057,754	科目	簿価	時価(純資産)	相統税評価額	租税公課(消費税)				租税公課(消費税)	1,371,836		
				【株主資本】				租税公課(固定資産税)				租税公課(固定資産税)	1,552,000		
				資本金	5,000,000	5,000,000	5,000,000	減価償却費				減価償却費	4,321,012		20,445,620
				利益剰余金	△3,784,520	△3,784,520	△41,591,470	営業利益				営業利益			2,527,380
				その他利益剰余金	△3,784,520	△3,784,520	△41,591,470	【営業外費用】				営業外費用			
				繰越利益剰余金	△3,784,520	△3,784,520	△41,591,470	支払利息				支払利息			1,192,483
				純資産の部合計	1,215,480	1,215,480	△36,591,470	経常利益				経常利益			1,334,897
資産の部合計	117,760,528	117,760,528	79,953,578	負債及び純資産合計	117,760,528	117,760,528	79,953,578	税引前当期純利益				税引前当期純利益			1,334,897
								法人税等				法人税等			70,000
								当期純利益				当期純利益			1,264,897

【税務調査のポイント】

1) 管理方式

- ・管理業務委託契約書はあるか
- ・委託された管理業務を同族の資産管理会社が行っているか
- ・管理の実態を踏まえてその管理料率は適正か
- ・親族に対する役員報酬は適正か

2) 転貸方式

- ・個人オーナーと資産管理会社との間での建物一括賃貸借契約者があるか
- ・入居者の契約相手は資産管理会社になっているか
- ・満室想定家賃等の決定方法に合理性はあるか
- ・満室想定家賃等に対する借り上げ料は適正か
- ・親族に対する役員報酬は適正か

3) 所有方式・・・チェックポイントが少ない！

- ・個人所有の建物を同族法人に売却している場合、建物の譲渡価格は適正か
- ・親族に対する役員報酬は適正か

【移動時の価格設定と賃料】

※賃料は別の項で触れる。

★移転時の価格設定

No	考えられる価格	
1	不動産鑑定評価額	問題なし
2	概算公示価額	?
3	相続税評価額	問題あり、1や6と乖離の可能性あり
4	固定資産税評価額	問題あり、1や6と乖離の可能性あり
5	帳簿価額	法基通9-1-19
6	不動産業者から得た買付証明書価格	?

(減価償却資産の時価)

9-1-19 法人が、令第13条第1号から第7号まで《有形減価償却資産》に掲げる減価償却資産について次に掲げる規定を適用する場合において当該資産の価額につき当該資産の再取得価額を基礎としてその取得の時からそれぞれ次に掲げる時まで旧定率法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額によっているときは、これを認める。

(昭55年直法2-8「三十一」により追加、平12年課法2-7「十六」、平17年課法2-14「九」、平19年課法2-3「二十一」、平19年課法2-7「九」、平21年課法2-5「七」により改正)

- (1) 法第33条第2項《資産の評価換えによる評価損の損金算入》当該事業年度終了の時
- (2) 同条第4項《資産評定による評価損の損金算入》令第68条の2第4項第1号《再生計画認可の決定等の事実が生じた場合の評価損の額》に規定する当該再生計画認可の決定があった時

(注) 定率法による未償却残額の方が旧定率法による未償却残額よりも適切に時価を反映するものである場合には、定率法によって差し支えない。

(減価償却資産の範囲)

第十三条 法第二条第二十三号(減価償却資産の意義)に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの(事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く。)とする。

- 一 建物及びその附属設備(暖冷房設備、照明設備、通風設備、昇降機その他建物に附属する設備をいう。)
- 二 構築物(ドック、橋、岸壁、棧橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。)
- 三 機械及び装置
- 四 船舶
- 五 航空機
- 六 車両及び運搬具
- 七 工具、器具及び備品(観賞用、興行用その他これらに準ずる用に供する生物を含む。)

(大前提) 同族会社に管理料を支払うことができるのは、管理の実態がある場合のみ

⇒ 外部業者に管理を委託されているにも関わらず、同族会社にも別途管理料を支払っているケースも問題となる

⇒ 平成18年6月13日裁決は一括借上を委託している外部業者がある中で、同族会社にも10%支払っていた事例

⇒ 審判所は同族会社への管理料の全額を否認

否認事例	当該物件	不動産管理法人スキーム分類	否認された管理料率	改定された管理料率
東京地裁昭和63年(行ウ)第10号	貸しビル・駐車場	管理委託	50.00%	6.26%
福岡地裁平成元年(行ウ)第19号	病院	管理委託	31.97%	7.33%
平成4年11月19日裁決	建物	管理委託	35.91%	6.71%
東京地裁平成10年(行ウ)第251号	貸店舗、貸事務所	転貸	58.21%	9.97%
平成14年4月24日裁決	マンション	転貸	34.39%	14.36%
大阪地裁平成17年(行ウ)第229号	駐車場	転貸	34.85%	7.78%

同族会社に支払う管理用が不動産オーナーの経費として認められるか

ポイント

(1) 同族法人与オーナーの契約内容と外部業者との契約内容に重複はないか？

(2) 同族法人に管理業務を委託する客観的必要性があったか？

(3) 賃貸料の口座等々の実際の金銭の流れはあったか？

(4) 看板や広告における募集人の名義は誰になっているか？

(管理業務の分担一覧表)

業務内容	同族会社	業者
廊下の清掃	○	×
廊下の蛍光灯の取り換え	×	○
...
...

※(非常に細かい指摘ですが・・・)

空室率が相続税評価額に影響を与えるような賃貸アパート・マンションは転貸方式のほうが有利といえる

⇒ 不動産オーナー(被相続人)と契約を締結しているのは不動産管理会社であり、空室率を減額評価する必要はないため

※(非常に細かい論点、実務上は通常利用しませんが・・・)

⇒ 不動産移転を売買ではなく現物出資にすると考えると・・・

1) 銀行借入があるため現物出資は通常利用できない

2) 一時的に借入を個人からにする。そうすれば、建物と借入金をひも付きで移転させ消費税の課税標準額を圧縮させることが「理論的には」可能※現物出資の場合の消費税の課税標準は、現物資産の譲渡の場合と異なり、取得した株式の時価を対価として、課税資産の譲渡と非課税資産の譲渡で按分計算する。つまり、移転不動産－移転借入金＝ゼロなら理論上、消費税の課税標準額もゼロになる。

3) 上記2)を踏まえていったん個人からの借入にして、再度銀行からの借入に切り替える

⇒ 通常、実務的にはできません！

(理由)

・借入金を個人移行するため、個人がキャッシュリッチであることが必要

・銀行との信頼関係(まず稟議はおりない)

(1) 同族会社の賃貸借契約について

1) 同族会社(借りる側)とその役員(貸す側)との「地代の額の設定」と「借地権認定課税」の回避方法

⇒下記のいずれか

方法	課税関係	
	役員(貸す側)	同族会社(借りる側)
1相当の地代方式	<ul style="list-style-type: none"> ・相続税の財産評価上は自用地評価額の80%評価 ・特定同族会社事業用宅地等(※通常そうなる)適用可能 400㎡80%評価減 	<ul style="list-style-type: none"> ・純資産価額方式で20%ONされる ⇒1) オフバランス、株価計算上留意 2) 定期借地権も同じ取扱い(明文規定はない) 3) 類似業種にもっていけないか?
2通常の地代方式+無償返還届出	<ul style="list-style-type: none"> ・相続税の財産評価上は自用地評価額の80%評価 ・特定同族会社事業用宅地等(※通常そうなる)適用可能 400㎡80%評価減 	<ul style="list-style-type: none"> ・純資産価額方式で20%ONされる ⇒1) オフバランス、株価計算上留意 2) 類似業種にもっていけないか?

※貸付事業用宅地等に該当した場合を除く。

※通常の地代

① 周辺地域の地代を調査等して求めた金額

② 相続発生前3年間の自用地の相続税評価額の平均額 × (1 - 借地権割合) × 6%

③ 鑑定士賃料査定額 ← 本当はこれが一番良い

2) 相当の地代⇒通常の地代への変更方法

① 土地賃貸借契約を終了させる覚書の締結(土地の無償返還が生じる)

② 「土地の賃貸借契約(無償返還である旨を明記すること)+無償返還届出

⇒特に課税関係は生じない ∵ 相当の地代契約の場合、借地権の価額は0であったため

3) 当初契約が古すぎる場合

・権利金の支払なし+使用貸借(又は固定資産税相当額以下の地代の支払)

・当初契約があまりにも古すぎて契約書もなく、無償返還を予定していたのかもわからない

⇒法基通13-1-7のあてはめ

(権利金の認定見合せ)

イ 借地権の設定等の際に権利金を収受したり又は特別の経済的利益を受けていないこと ⇒ ? (帳簿で確認可)

ロ その借地権の設定等に係る契約書において将来借地人等がその土地を無償で返還すること(無償返還条項)が定められていること ⇒ ×

ハ 上記ロの旨を土地等の所有者及び借地人等との連名の書面(無償返還届出書)を遅滞なく

土地等の所有者の納税地の所轄税務署長に届け出ていること ⇒ ×

⇒結論は?

【無償返還方式と相当の地代方式はどちらを採用すべきか】

- ・地価が下落あるいは横ばいときは無償返還方式
- ・長期的な地価の高騰を予測するときは地代据置型の相当の地代方式

【賃貸借契約は最終的にどうすべきか】

パターンは以下の3つ

- ・土地の使用貸借契約+無償返還方式
 - ・土地の賃貸借契約+相当の地代方式
 - ・土地の賃貸借契約+無償返還方式+通常的地代
- ⇒・土地の賃貸借契約+無償返還方式+通常的地代を採用すべき！

(理由)

- ・不動産保有会社は投資効率を重視して、地主に対して権利金を支払うことを想定していない
- ・短期的な地価の上昇はあっても長期にわたり土地の高騰は生じない
- ・無償返還方式は相当の地代方式に比較して権利関係がシンプルである
- ・税負担が重い地主の所得分散を想定しているので相当の地代のような高水準の地代はそもそも必要ない
- ・「無償返還+通常的地代」相続時の土地の評価は20%評価減可能

No	
1	同族関係者間での売買時の時価
2	土地について
	1) 相続税評価額
	2) 相続税評価額 ÷ 80% ÷ 概算公示価格
	3) 鑑定評価額
	※親族間等での売買価格の算定や相続発生時に相続税評価額が実態を表現していない場合に利用可能性あり
3	4) 取引事例を基にした価額
	近隣の取引事例を集約して、それを基にして算定した金額
	5) 当事者間での合意価額
4	親族間・同族会社間では、実務上上記2)をとることが大変多い。 3)は実費発生の問題あり。4)はサンプル抽出の問題あり。5)恣意性の排除の観点から問題あり。
4	建物について
	1) 相続税評価額
	2) 未償却残高
	3) 再調達価額 - 減価償却額
	※売買を行う時点で仮に増築した場合の価額(再調達価額)から経過年数に応じた減価償却額を差し引いたもの
5	4) 鑑定評価額
	※親族間等での売買価格の算定や相続発生時に相続税評価額が実態を表現していない場合に利用可能性あり
	5) 当事者間での合意価額
5	同族関係者間では本来的には3)をとるべき(純理論的に考えると)、または「建築価額推移表」の数値を基にすべき しかし実務上は2)が多い。また1)をベースにすることも多い。 ということで1)～3)の金額が比較考量の対象となる。 ※なお、金額が高額な場合は鑑定評価をとるべき!

(1) 個人⇒個人売買

低額譲渡の場合・・・相法7条発動可能性有

「著しく低い価額」・・・明確な規定なし。前述(1)での売買であれば
実務上問題ない(以下、同じ)※個人間ではみなし譲渡は発動しない。

※平成19年8月23日東京地裁判決参照

⇒親族間不動産売買において相続税評価額での売買であれば
相続税法7条(みなし贈与)規定は発動されないとされた事例

「時価」・・・明確な規定なし。前述(1)での売買であれば
実務上問題ない。

※ただし、平成19年8月23日東京地裁判決参照では、時価とは
通常取引価額としている。

(2) 個人⇒法人売買

売主個人

時価の2分の1未満⇒時価譲渡とみなし譲渡所得課税(所法59①二、所令169)

※時価の2分の1以上でも行為計算否認の発動可能性有(所基通59-3)

⇒実務上は「時価」は前述の(2)(3)(4)に従います(以下、同じ)。

買主法人

時価より低い場合は、差額を受贈益課税(法法22)

(3) 法人⇒個人売買

売主法人・・・低額譲渡なら寄付金(法法37)、給与(法法34)

買主個人・・・低額譲渡なら一時所得(所法34)、給与(所法28)

(まとめ) 要するに前述の(1)(2)(3)(4)で列挙した株価の「採用」を間違えなければ余計な
課税関係を考えずに済むわけです。 14

【移動時の価格設定と賃料】

※賃料は別の項で触れる。

★移転時の価格設定

No	考えられる価格	
1	不動産鑑定評価額	問題なし
2	概算公示価額	?
3	相続税評価額	問題あり、1や6と乖離の可能性あり
4	固定資産税評価額	問題あり、1や6と乖離の可能性あり
5	帳簿価額	法基通9-1-19
6	不動産業者から得た買付証明書価格	?

(減価償却資産の時価)

9-1-19 法人が、令第13条第1号から第7号まで《有形減価償却資産》に掲げる減価償却資産について次に掲げる規定を適用する場合において当該資産の価額につき当該資産の再取得価額を基礎としてその取得の時からそれぞれ次に掲げる時まで旧定率法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額によっているときは、これを認める。

(昭55年直法2-8「三十一」により追加、平12年課法2-7「十六」、平17年課法2-14「九」、平19年課法2-3「二十一」、平19年課法2-7「九」、平21年課法2-5「七」により改正)

- (1) 法第33条第2項《資産の評価換えによる評価損の損金算入》当該事業年度終了の時
- (2) 同条第4項《資産評定による評価損の損金算入》令第68条の2第4項第1号《再生計画認可の決定等の事実が生じた場合の評価損の額》に規定する当該再生計画認可の決定があった時

(注) 定率法による未償却残額の方が旧定率法による未償却残額よりも適切に時価を反映するものである場合には、定率法によって差し支えない。

(減価償却資産の範囲)

第十三条 法第二条第二十三号(減価償却資産の意義)に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの(事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く。)とする。

- 一 建物及びその附属設備(暖冷房設備、照明設備、通風設備、昇降機その他建物に附属する設備をいう。)
- 二 構築物(ドック、橋、岸壁、棧橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。)
- 三 機械及び装置
- 四 船舶
- 五 航空機
- 六 車両及び運搬具
- 七 工具、器具及び備品(観賞用、興行用その他これらに準ずる用に供する生物を含む。)

No	諸問題と実務的対応
1	<p>土地等の適正な時価は・・・</p> <p>1) 地価公示価格を基準とする時価 「公示価格」利用 土地鑑定委員会(国土交通省)毎年1月1日現在の公示地の価格を3月下旬に官報に公示 ・・・そもそも公示価格は複数の取引事例をまとめたもの ⇒あくまで目安なので、対象地の条件や売買時期によって修正 ⇒さらに・・・地価の公示標準値(公示地)に比較して地形・利用状況・近隣地域の現況道路等の公共施設・交通状況・都市計画法等の法令の制限等々を総合的に勘案 ⇒⇒(実務的対応)不動産鑑定士マターへ</p> <p>2) 都道府県地価調査標準価格を補完的に利用 都道府県地価調査基準値が地価公示地の不足地点と調査地点を補完するものとして機能 ⇒都道府県基準値価格は毎年7月1日の価格として9月下旬に公報で発表 評価方法は公示価格と全く同じ 調査時期は公示価格と異なるため、公示価格と同地点を何か所か設定し、価格の変動を示すようにしている。この変動率を参考に公示価格の時点修正を行うこともある。</p> <p>3) 相続税の財産評価を利用する時価 相続税評価額は公示価格水準のおおむね80% ⇒路線価基準の場合、0.8で割り返したものの、1.25倍したものが「概算公示価格」</p>
2	<p>同族法人への譲渡で含み損が出現する場合の理論武装(リースバック前提)</p> <p>・・・会計の世界ではどうなっているのか? (監査委員会報告第27号「関係会社間の取引に係る土地・設備等の売却益の計上についての監査上の取扱い」昭和52年8月8日付け) (大前提)その譲渡価格に客観的な妥当性があること(上記1. 参照、鑑定評価額が無難)</p> <p>①合理的な経営計画の一環として取引がなされていること ②買戻し条件付売買又は再売買予約付売買でないこと ③資産譲渡取引に関する法律的要件を備えていること ④譲受会社において、その資産の取得に合理性があり、かつ、その資産の運用につき、主体性があると認められること ⑤引渡しが行われていること、または、所有権移転の登記が行われていること ⑥代金回収条件が明確かつ妥当であり、回収可能な債権であること ⑦売主が譲渡資産を引続き使用しているときは、それに合理性が認められること ⇒上記を踏まえてどうすれば「行為計算否認」を回避できるか? ⇒(実務的対応)含み益ある不動産をも一緒に持株会社等不動産法人に移転 経済的合理性が生じる(本体会社の財務体質改善・不動産法人における一括管理)</p>

【不動産管理型法人・不動産所有型法人の失敗事例のリカバリー方法】 ～典型事例～

(現状)

相続人3人、不動産は不動産所有型法人(不動産管理型法人)が所有
このまま、法人の株式を相続人3人に3等分しようとしている。

(問題点)

1)株式の分散化

※本事例の場合、3人の子に均等相続させると1人の株主で過半数の議決権を行使することは不可

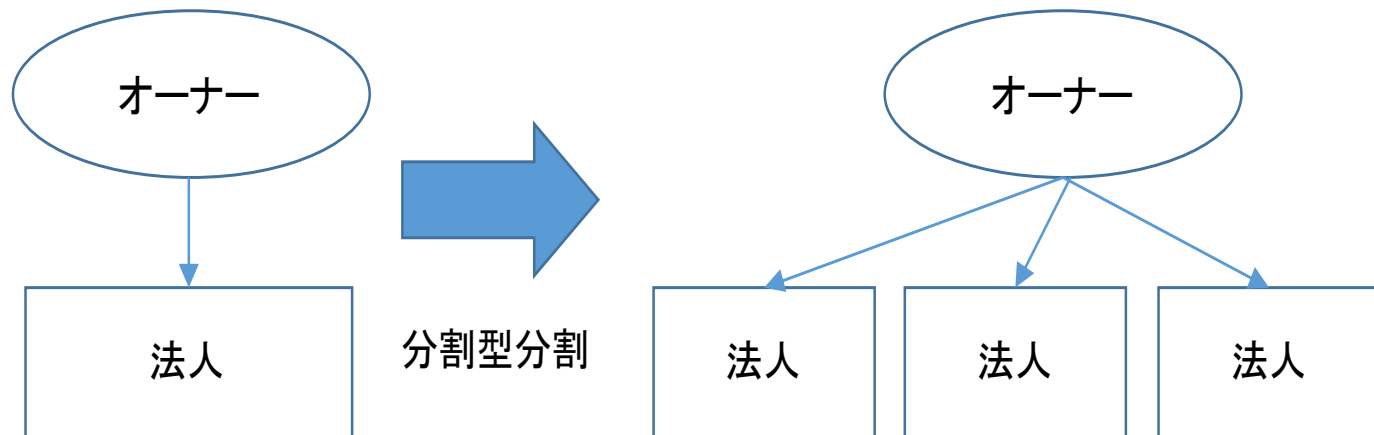
2)遺留分

会社の後継者に株式を集中させるのが望ましいが、遺留分を考慮して3等分することも致し方ない
といった事例も実際に生じている

(典型的な解決策)

1)相続開始前の典型的な解決策

分割型分割(※通常、適格要件を満たすはず)



※各相続人は各法人株式を相続すればよい

(典型的な解決策)

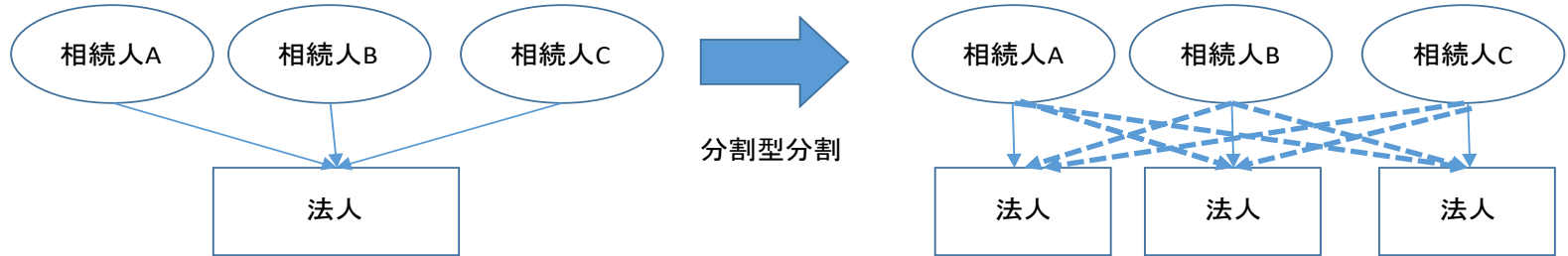
2) 相続開始後の典型的な解決策

(プランA) 遺産分割協議後の分割型分割+議決権制限株式の利用

STEP1 遺産分割協議の段階で、3人の相続人が不動産法人の株式を3等分して相続

STEP2 下記の分割型分割を実施

(相続開始直後)



※点線が議決権制限株式

STEP3 お互いの議決権に制限を加える(議決権制限株式の導入)

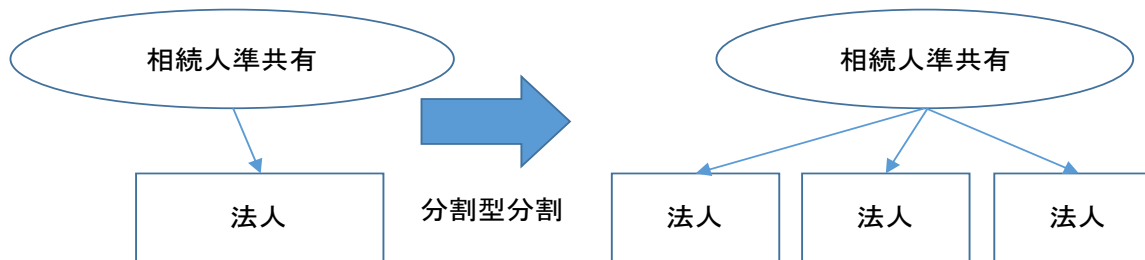
⇒(留意点) 相続人相互の議決権を制限できるが、剰余金の配当を受ける権利・残余財産の分配請求権は他の株主は持ち続ける(将来、行使可能ということ)

(プランB) 遺産分割協議前の分割型分割+遺産分割による各社株式の各自取得

STEP1 遺産分割を実施せず、不動産法人の株式を準共有の状態にする

⇒(留意点) 準共有はそもそも争族に極めてなりやすい

STEP2 分割型分割を実施、この結果、分割法人、分割承継法人の株式は全て準共有状態



STEP3 3人の相続人は3社の株式をそれぞれ100%相続するという遺産分割協議の実施

※税制適格か？

1) 金銭交付なし⇒OK

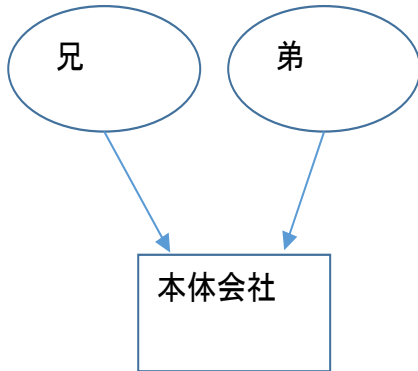
2) 分割承継法人の株式が分割法人株主の有する分割法人株式の保有割合に応じて交付される

⇒分割承継法人株式は相続人全員で準共有、按分型交付に該当するので問題なし

※(結論) 相続発生後については両プランとも相続人同士の争いが予想されるので原則としてやってはダメ！

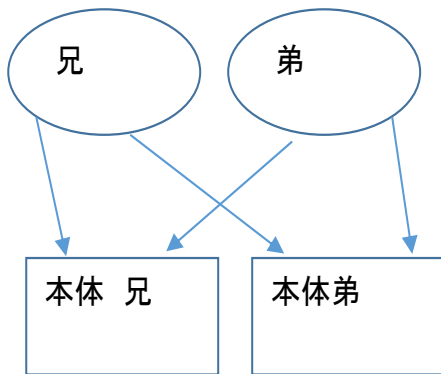
No

1 現状



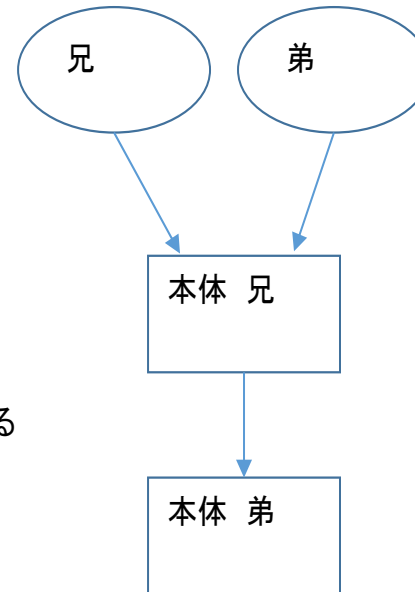
2 解消方法は2つ

1) 分割型分割



※交差している部分は議決権制限株式にする

2) 分社型分割



- 1) 分社型分割を実施
- 2) 弟は本体兄株式を兄又は本体兄会社に売却
- 3) その売却資金を得て本体弟会社を購入

No

2 本当に上記でよいか？
→早めに精算がセオリー

そもそも普通株式の内容²⁵とは？

- ・ 剰余金配当請求権
- ・ 残余財産分配請求権
- ・ 議決権

⇒上記3点セットの株式が普通株式

⇒どれかに制限をかけるのが種類株式

⇒9種類の種類株式について9つの事項を複数組み合わせることで多種多様な種類株式を発行することが可能

土地賃貸借契約書

賃貸人 (以下、「甲」という。) 賃借人 株式会社 (以下、「乙」という。)
は、次のとおり土地賃貸借(事業用借地権設定)契約を締結する。

第1条 甲は、その所有する下記の土地(以下「本件土地」という)を、専ら事業に供する次条記載の建物所有の目的で乙に賃貸し、乙は、これを賃借する。

区分	所在及び地番	地目	登記数量(m ²)
土地	県	宅地	241.00
	県	宅地	599.00

第2条 乙は、本件土地上に、次の事業の用に供する下記の建物(以下「本件建物」という)を建築所有することができる。

事業内容 不動産賃貸

建物の表示

区分	所在及び地番・家屋番号	構造・用途等	数量(m ²)
建物	県 家屋番号 11 番 9	鉄筋コンクリート造 陸屋根 6 階建 共同住宅 店舗	登記数量：
			1 階 274.65 2 階 252.47 3 階 252.47 4 階 252.47 5 階 252.47 6 階 252.47 延 1,537.00
建築年月日 平成 年〇月 日			

区分	所在及び地番・家屋番号	構造・用途等	数量(m ²)
建物	県 家屋番号 未登記	鉄筋コンクリート造 平家建 電気室	課税数量：
			16.90
建築年月日 平成 年頃			

第3条 賃貸借の期間は、平成27年8月3日から平成57年8月2日までの30年間とする。

2 本契約においては、乙は更新の請求を一切できず、土地の使用継続による契約の更新あるいは建物の築造による存続期間の延長はないものとする。

第4条 賃料は、1か月金1,813,000円とし、乙は、毎月25日までに、翌月分の賃料を、甲に送金して支払うものとする。ただし、賃料が公租公課等の増加、土地価格の上昇その他経済事情の変動により、あるいは近隣の賃料に比して不相当になったときは、甲は乙に対し、賃料の増額を請求することができる。

第5条 乙は、甲の書面による事前の承諾なくして次の行為をしてはならない。

(1) 本件土地賃借権を譲渡し、または本件土地を転貸すること、その他名目の如何を問わず事実上これらと同様の結果を生ずる行為をすること。

(2) 本件建物を増築または改築すること。

(3) 本件土地の現状を変更しようとする事。

2 乙は、本件建物に居住部分を設け、または本件建物に居住してはならない。

第6条 甲は、乙が次の各号の一つに該当したときは、催告なく直ちに本契約を解除することができる。

(1) 6か月分以上賃料の支払を怠ったとき。

(2) 賃料の支払いをしばしば遅滞し、その遅延が甲乙間の信頼関係を著しく損なうと認められるとき。

(3) 前条の規定に違反したとき。

(4) その他本契約に違反したとき。

第7条 本契約が合意解約、解除その他の事由により終了したときは、乙は、直ちに自己の費用により建物を収去し、本件土地を原状に回復したうえで、これを甲に明け渡さなければならない。その際、借地権、立退料その他いかなる名目においても、金銭を請求できない。

2 乙は、本契約が終了した場合において、建物その他乙が権原に基づいて付属させた物件の買取を請求することはできない。

3 乙が本契約終了後も本件土地の明渡をしないときは、乙は、本契約の終了の日の翌日から本件土地の明渡が完了するまで、賃料の1.2倍に相当する損害金を甲に支払わなければならない。

第8条 乙は、本件土地上の建物を第三者に賃貸する場合には、その建物賃貸借契約において、本契約が期間満了により終了し建物が取り壊されるときは建物賃貸借もまた終了する

旨を規定しなければならない。

第9条 本契約に関する紛争については、甲の住所地を管轄する裁判所を第一審の管轄裁判所とする。

第10条 甲と乙は、相互に誠意をもって本契約を履行するものとし、本契約に定めのない事項については、甲乙協議の上、誠意を持って解決するものとする。

以上、本契約成立の証として、本書を2通作成し、甲乙は署名押印のうえ、それぞれ1通を保管する。

平成 年〇月 日

賃貸主（甲） 住所 県
氏名

賃借主（乙） 住所 県
氏名

【相当の地代及び通常の地代の計算】

相当の地代

相続税評価額 (自用地評価額)	%	相当の地代
A	C	$A \times C$
75,537,840円	6%	4,532,270円

() 平成25年・26年・27年の3年間の路線価に
変動ないため、3年間平均の計算を省略する。

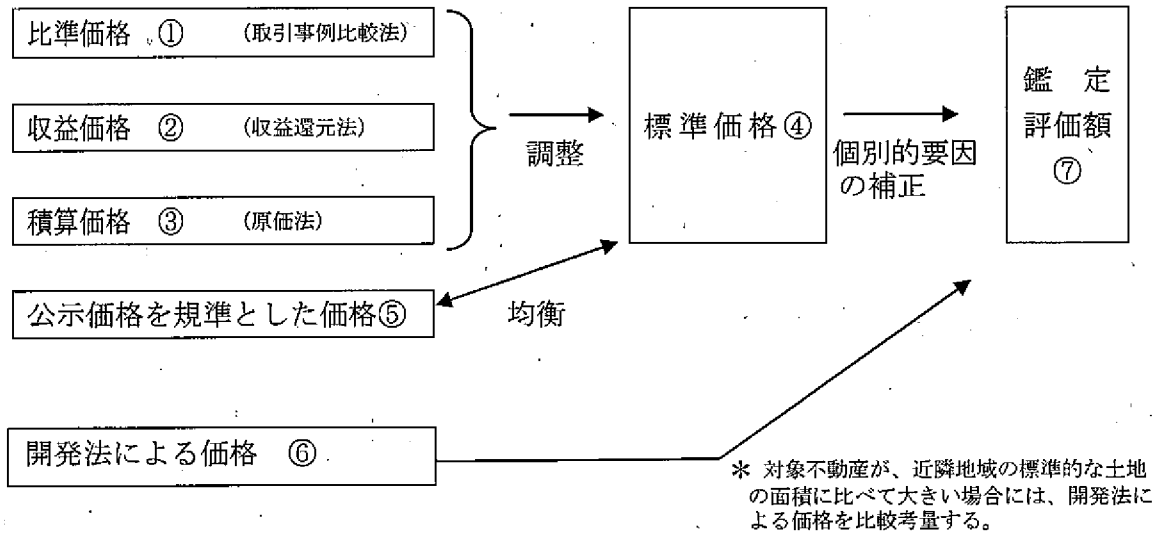
通常の地代

相続税評価額 (自用地評価額)	100%- 借地権割合	%	通常の地代
A	B	C	$A \times B \times C$
75,537,840円	100%-60%	6%	1,812,908円

Ⅶ 財産評価審理上の留意点

1 鑑定評価書の仕組み

鑑定評価額の決定までの流れは、次のとおりである。



① 比準価格

比準価格とは、鑑定評価の手法のひとつである取引事例比較法により求めた価格をいう。

取引事例比較法とは、類似の取引事例の取引価格について、事情補正（売り急ぎなどの特殊事情のある場合、正常な事情の下に補正すること。）、時点修正（価格時点の価格に修正すること。）等を行った後に、標準化補正（事例地の存する地域における標準的な宅地の価格に補正すること。）及び地域格差の補正（事例地と対象不動産の存する地域が異なる場合に地域相互間の比較・補正をすること。）を行うことにより価格を求める手法である。

② 収益価格

収益価格とは、鑑定評価の手法のひとつである収益還元法により求めた価格をいう。

収益還元法とは、価格と賃料には元本と果実との間に認められる相関関係が存在するという考え方にに基づき、賃料から価格を求める手法である。すなわち、対象不動産から将来得られると予想される賃料収入等の総収益から経費等の総費用を控除して求めた純収益を、還元利回りによって還元して価格を求める手法である。

③ 積算価格

積算価格とは、鑑定評価の手法のひとつである原価法により求めた価格をいう。

原価法とは、対象不動産と同じ不動産を価格時点において再び調達した場合のコストである再調達原価を基に価格を求める手法である。

再調達原価は、素地の取得原価に造成工事費等を加算して求める。

この手法は新しく開発造成された団地や埋立地など、素地の取得原価がわかる土地には適用が可能である。しかし、造成されてから年数が経過して熟成した既成市街地等には、素地の取得原価が把握できないため適用できない。

④ 標準価格

標準価格とは、対象不動産が存する近隣地域における標準的な宅地の価格をいう。

この場合の「標準的な宅地」とは、「近隣地域の状況」に示されるような街路条件、交通接近条件、環境条件及び行政的条件等を備えている地域において、標準的な状態にある宅地をいう。

標準価格は、比準価格、収益価格、積算価格を関連付け、公示価格を規準とした価格との均衡を勘案して求める。

なお、取引事例比較法、収益還元法、原価法の各手法から算出された3つの価格及び開発法による価格は、適正な鑑定評価額を求めるための試算的な価格であるため「試算価格」と呼ばれている。

⑤ 公示価格を規準とした価格（公示規準価格）

公示価格を規準とした価格とは、地価公示法第11条により、対象不動産と類似する公示地の公示価格と比較して求めた価格をいう。

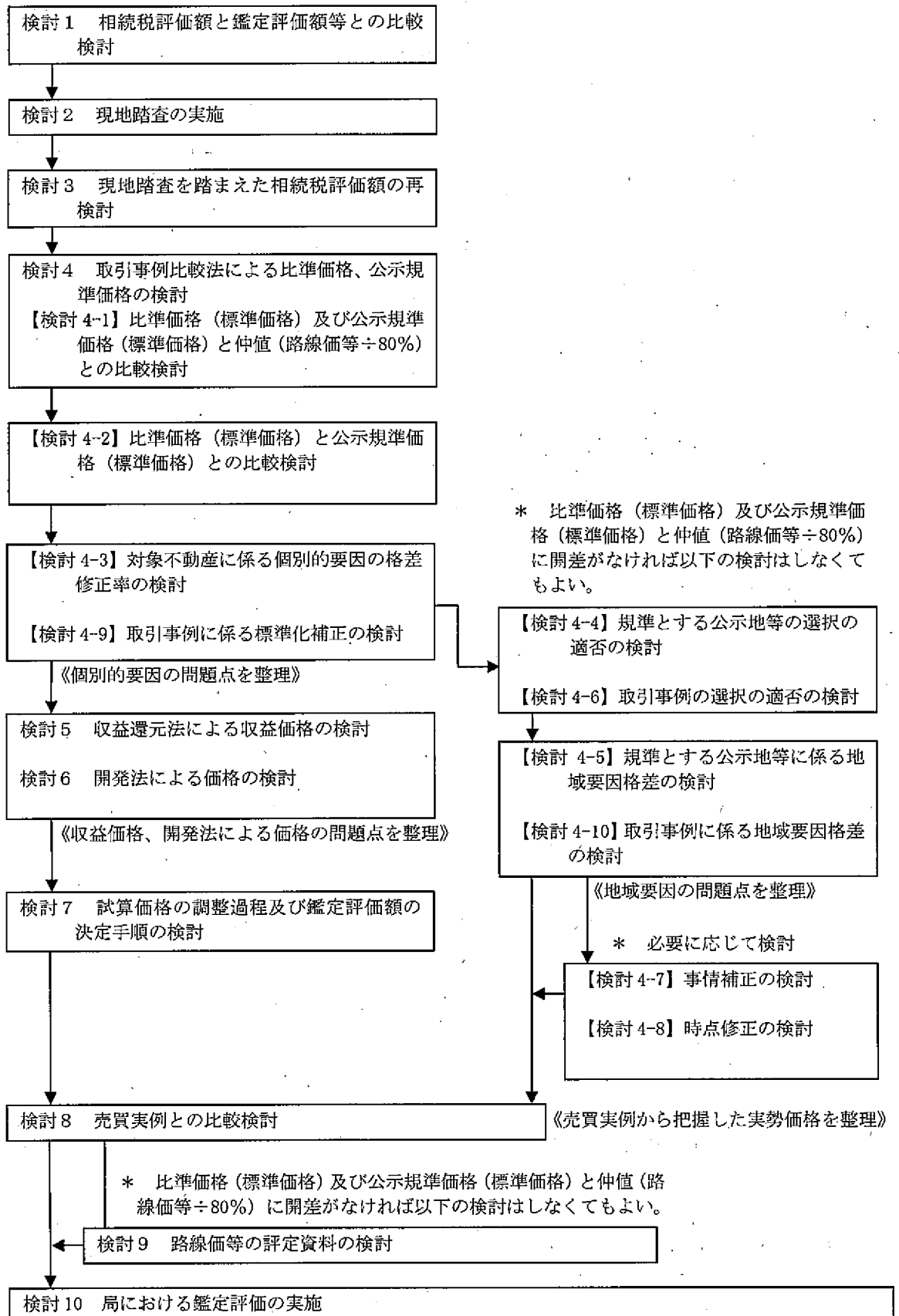
⑥ 開発法による価格

開発法による価格とは、対象不動産を開発する場合に、一体利用をすることが合理的と認められるときは、価格時点において、最有効使用の建物が建築されることを想定して、販売総額から通常の建物建築費相当額及び発注者が直接負担すべき通常の付帯費用を控除して得た価格をいう。また、分割利用をすることが合理的と認められるときは、価格時点において、区割りして、標準的な宅地とすることを想定し、販売総額から通常の造成費相当額及び発注者が直接負担すべき通常の付帯費用を控除して得た価格をいう。

⑦ 鑑定評価額

鑑定評価額は、上記④の標準価格を基に、その地域における標準的な宅地との個別的要因の比較を行って求める。対象不動産が、その地域における標準的な宅地である場合、標準価格と鑑定評価額は一致する。

2 鑑定評価書の検討の進め方



検討1～8（又は9）までの検討を行っても問題点を明確にできない場合に局鑑定の実施を検討。

3 検討の方法及び手順の概要

(1) 個別的要因、地域要因の把握と適正な相続税評価額の算定（検討1、検討2、検討3）

不動産の評価における最も重要なことは、現地及びその周辺の状況を的確に把握することである。したがって、鑑定評価の内容を検討するためには、現地及びその周辺の状況を確認し、鑑定評価書に記載されている現地及びその周辺の現状把握に誤りがないかを把握し、その状況を織り込んだ相続税評価額を適正に算定し、鑑定評価額との比較を行うことが第一段階の作業となる。

(2) 比準価格（標準価格）及び公示規準価格（標準価格）と路線価等の価格水準との比較（4 相続税評価額と鑑定評価額等の比較表（以下「比較表」という。）Ⅱ-1、Ⅱ-2）（【検討4-1】、【検討4-2】）

鑑定評価書の検討の目的は、相続税評価額との開差の原因を把握し、鑑定評価のどこに問題があるのかを抽出することである。

その意味で、最初に比準価格（標準価格）及び公示規準価格（標準価格）が路線価等を80%で割り戻した金額と均衡しているかを確認する。

標準価格は、近隣地域の標準的使用における標準的画地規模の価格のため、比準価格（標準価格）及び公示規準価格（標準価格）は、路線価等評定の基になる価格と同水準の価格ということになる（評価事務ではこの価格を「仲値」という。）。実際には、路線価等においてはその年の1月1日時点、鑑定評価においては依頼者の指示した時点（価格時点）で評価するため、時点の相違はあるが、まず、鑑定評価書の比準価格（標準価格）及び公示規準価格（標準価格）が路線価等評定の基になる仲値と開差が生じているかどうかを確認することが検討を進める上で非常に重要となる。

つまり、比準価格（標準価格）及び公示規準価格（標準価格）が仲値（路線価等÷80%）と均衡していれば、その鑑定評価書では、路線価等は適正な価格水準ということになる。

なお、仲値（路線価等÷80%）と均衡が取れていない場合には、「(6) 取引事例の検討」を行うことにより問題点を把握することになる。

$\text{比準価格（標準価格）} \cdot \text{公示規準価格（標準価格）}$	\div	$\text{仲値（路線価等} \div 80\% \text{）}$	均衡しているか？
---	--------	-------------------------------------	----------

(3) 対象不動産の個別的要因及び取引事例に係る標準化補正の検討（比較表Ⅱ-3）（【検討4-3】、【検討4-9】）

(2)で比準価格（標準価格）及び公示規準価格（標準価格）が仲値（路線価等÷80%）と均衡しているにもかかわらず、比準価格（対象土地ベース）と相続税評価額に開差が発生している場合には、相続税評価額との開差の原因は、対象不動産の個別的要因の格差査定を過大に行っていることが考えられる。したがって、①比準価格を試算するための取引事例に係る標準化補正との比較、②評価通達に定める画地調整率との比較、③「土地価格比準表」の格差率との比較により、何の項目について過大な格差査定を行っているかを確認する。

* 土地価格比準表

平成6年に国土庁（現国土交通省）が発出した通達で、不動産の鑑定理論に精通していない都道府県職員でも適正な土地評価を行い、国土利用計画法に規定する規制区域内の土地取引の許可等を適正に執行できることを目的としたもので、鑑定士が鑑定評価を行うに当たっても利用されている。

(4) 収益価格及び開発法による価格の検討（比較表Ⅱ-4）（検討5、検討6）

収益価格及び開発法による価格を試算している場合には、これらの試算価格の問題点の把握を行うことになる。

収益価格及び開発法による価格は、実際の取引事例を基に価格を試算する比準価格に比べ、想定要素が多く、鑑定士の判断如何で実勢から乖離した価格になりやすいため、収益価格及び開発法による価格の検討については、標準的な建築費、賃料等がいくらかを把握する必要がある。

(5) 試算価格の調整過程と鑑定評価の決定手順の検討

イ 試算価格の調整過程（比較表Ⅱ-4）（検討7）

鑑定評価額は1つの試算価格のみで決定せず、他の試算価格との比較検討、公示規準価格との均衡確保が求められることから、比準価格のほか、収益価格や開発法による価格を試算することになる。そして、これらの試算価格を、鑑定士の専門的判断、経験則に基づき比較検討した上で、最終的な鑑定評価額を決定するが、比準価格と収益価格の単純平均額、あるいは区画を分割して分譲するのが最も有効な使用方法であるという理由だけで十分な比較検討を行わないまま開発法による価格のみで鑑定評価額を決定するなどにより、相続税評価額との開差が発生する例も多く見受けられる。

このようなことから、鑑定評価額の決定段階で、どの試算価格を重視しているかを把握する必要がある。例えば、比準価格、収益価格、開発法による価格を試算しても、鑑定評価額は開発法による価格のみで決定している場合には、開発法による価格を重点的に検討することが効率的であり、また、収益価格及び開発法による価格は参考程度にとどめている場合には、比準価格を重点的に検討することが効率的である。

ロ 公示規準価格との均衡確保の有無（比較表Ⅱ-2）（【検討4-2】）

鑑定評価額の決定手順の検討において、公示規準価格との均衡確保を行っているかどうかの確認も重要である。

稀に公示規準価格を考慮しないで鑑定評価額を決定している鑑定評価書があるが、公示価格等を規準とすることは、法令（地価公示法8）でも規定されている重要な手順であるため、公示規準価格との均衡確保を行っていない場合には注意が必要となる。

(6) 取引事例の検討（【検討4-4】～【検討4-8】、【検討4-10】）

(2)で比準価格（標準価格）又は公示規準価格（標準価格）と仲値（路線価等÷80%）との均衡がとれていない場合に、鑑定評価書に記載されている取引事例についての検討を行う。

ここでは、①取引事例地の属する地域間の格差の比較（矛盾がないか。）、②取引事例地に接面する路線価等の格差の比較、③周辺の公示地等との比較を行う。

(7) 売買実例との比較検討（検討8）

(5)イの試算価格の調整過程で、収益価格や開発法による価格を重視すること等により、相続税評価額との乖離が発生している場合には、売買実例を確認することが効果的となる。鑑定評価書が専門的事項や経験則に基づく鑑定士の判断であったとしても、実際の取引の実情からみると時価を的確に捉えていないケースがある。

また、鑑定評価書の採用した取引事例が不適切なものかどうかの判断も、売買実例の検討を行うことにより確認することができる。

(8) 路線価等の評定資料の検討（検討9）

鑑定評価書で査定している取引事例に係る地域要因の格差の問題点を明確にするため、路線価等の評定資料（標準地に係る鑑定評価額、精通者意見価格等）が参考になる。

路線価等の評定に当たっては、地価動向を的確に把握するため、鑑定評価額や精通者意見価格を収集している地点が数多くあり、必要に応じて、それらの資料を確認することで、鑑定評価の問題点を把握することができる。

(9) 局における鑑定評価の実施等（検討10）

以上の検討を行っても、問題点が明確に抽出できない場合には、他の鑑定評価書と比較することも有効である。また、鑑定評価額による申告等事案の処理支援として、局において鑑定評価を実施しているため、その必要性について検討を行う。

4 鑑定評価書チェックシート

※ 記載に当たっては、該当する項目(□)に✓を付ける。

チェックポイント	注意	問題なし
<p>《検討1 相続税評価額と鑑定評価額等との比較検討》</p> <p>1 相続税評価額と鑑定評価額等に開差があるか。 ☞ 開差がある場合には、「相続税評価額と鑑定評価額等の比較表」(以下「比較表」という。)を作成し、両者の開差が、どの段階でどの程度生じているかを抽出する。 ☞ 比較表 I-2</p> <p>2 評価通達に定める評価単位と鑑定評価の評価単位は一致しているか。 ☞ 評価通達では評価単位を複数でとらえている土地であっても、鑑定評価書では1評価単位でとらえている場合があるので注意する。双方で異なる場合には総額で検討する。</p> <p>3 相続税評価額の算定の際、評価通達上のしんしゃくを正しく適用しているか。</p>	<p>□はい</p> <p>□いいえ</p> <p>□いいえ</p> <p>□はい</p> <p>□いいえ</p> <p>□はい</p>	<p>□いいえ</p> <p>□はい</p> <p>□はい</p> <p>□はい</p> <p>□はい</p>
<p>《検討2 現地踏査の実施》</p> <p>【検討2-1】対象不動産の周辺の状況の確認</p> <p>1 鑑定評価書に記載されている対象不動産の周辺の状況(商業地、住宅地等)、都市計画上の用途地域、建ぺい率、容積率、街路状況、環境などが現地の状況と一致しているか。</p> <p>2 鑑定評価書に記載されている近隣地域の標準的な土地の使用状況(標準的画地規模、標準的使用)が現地の状況と一致しているか。</p>	<p>□いいえ</p> <p>□いいえ</p>	<p>□はい</p> <p>□はい</p>
<p>【検討2-2】対象不動産の状況の確認</p> <p>1 鑑定評価書に記載されている対象不動産の個別的要因の各項目が現地の状況と一致しているか。 ☞ 前面道路の幅員、減価要因の有無等の確認を実施するとともに、写真撮影(撮影方向を住宅地図に明示)を実施する。なお、個別的要因(例えば、「無道路地」等)で、市区町村担当課で確認できるものについては必ず確認する。</p> <p>2 対象不動産が売却されているか。 ☞ 対象不動産が売却されている場合もあるため、登記事項証明書で確認をする。</p> <p>3 対象不動産が造成されているか。 ☞ 造成費の実額(単価)が判明することから、開発法を適用している場合の有力な検証手段となる。</p>	<p>□いいえ</p> <p>□はい</p> <p>□はい</p> <p>□はい</p>	<p>□はい</p> <p>□いいえ</p> <p>□いいえ</p> <p>□いいえ</p>

チェックポイント	注意	問題なし
<p>《検討3 現地踏査を踏まえた相続税評価額の再検討》</p> <p>1 現地踏査により新たに把握した個別的要因について、評価通達に基づきしんしゃくできる事項があるか。</p> <p>2 相続税評価額の算定の際、傾斜度に応じた宅地造成費を適用しているか。</p>	<p><input type="checkbox"/>はい</p> <p><input type="checkbox"/>いいえ</p>	<p><input type="checkbox"/>いいえ</p> <p><input type="checkbox"/>はい</p>
<p>《検討4 取引事例比較法による比準価格、公示規準価格の検討》</p> <p>【検討4-1】比準価格（標準価格）及び公示規準価格（標準価格）と仲値（路線価等÷80%）との比較検討</p> <p>1 取引事例比較法による比準価格（以下「比準価格」という。）で近隣地域の標準的使用における標準的画地規模の価格（以下「標準価格」という。）と仲値（路線価等÷80%）に開差があるか。</p> <p>☞ 比較表Ⅱ-1</p> <p>2 公示価格等を規準とした価格（以下「公示規準価格」という。）と仲値（路線価等÷80%）に開差があるか。</p> <p>☞ 比較表Ⅱ-2</p> <p>☞ 標準価格と仲値に開差がなければ、【検討4-4】～【検討4-8】及び【検討4-10】の検討をしなくてもよい。</p>	<p><input type="checkbox"/>はい</p> <p><input type="checkbox"/>いいえ</p> <p><input type="checkbox"/>はい</p> <p><input type="checkbox"/>いいえ</p>	<p><input type="checkbox"/>いいえ</p> <p><input type="checkbox"/>はい</p> <p><input type="checkbox"/>いいえ</p> <p><input type="checkbox"/>はい</p>
<p>【検討4-2】比準価格（標準価格）と公示規準価格（標準価格）との比較検討</p> <p>1 標準価格の決定に当たって、近隣地域内等の公示規準価格との均衡確保の検討を行っているか。</p> <p>☞ 公示地の所在する地域の正常価格を求める場合には、必ず公示規準価格を求めて、試算価格との均衡確保の検討を行わなければならないが（地価公示法8）、近隣地域等から遠隔にある公示地等又は用途地域の異なる公示地等により公示規準価格を求めている場合がある。なお、公示地等から導かれる公示規準価格は、比準価格と並んで重要なものである。</p> <p>☞ 広大地、雑種地、農地、山林等については、稀に公示規準価格との均衡確保の検討を行っていない場合も認められるので注意が必要である。</p>	<p><input type="checkbox"/>いいえ</p>	<p><input type="checkbox"/>はい</p>
<p>【検討4-3】対象不動産に係る個別的要因の格差修正率の検討</p> <p>1 対象地の個別的要因の格差修正率は適切か。</p> <p>☞ 格差修正率が150%程度を超えるもの又は65%程度を下回るものは、標準的画地と比較して個別性の強い土地といえるが、この修正率の合理的な算定根拠を示さずに査定している場合には、評価通達に定める画地調整率及び土地価格比準表により検証する。</p> <p>2 同様の個別的要因を重ねて査定しているか。</p> <p>☞ 広大地補正と市場減価補正等及び不整形地補正と市場減価補正等は同じレベルのものであり重ねて査定することはできない。</p>	<p><input type="checkbox"/>いいえ</p> <p><input type="checkbox"/>はい</p>	<p><input type="checkbox"/>はい</p> <p><input type="checkbox"/>いいえ</p>

チェックポイント	注意	問題なし
<p>3 個別的要因の格差（画地規模、画地条件（道路との接面状況、形状等））は標準化補正と比較して整合性はとれているか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ 比較表Ⅱ-3 ☞ 個別的要因の格差修正率と取引事例地の標準化補正の補正率に整合性がとれていない場合がある。 	<input type="checkbox"/> いいえ	<input type="checkbox"/> はい
<p>【検討 4-4】 規準とする公示地等の選択の適否の検討</p> <p>1 近隣地域等から公示地等を選択しているか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ 近隣地域等に公示地等が存するにもかかわらず、遠方の公示地等を採用している場合がある。なお、遠方の公示地等を採用せざるを得ない場合としては、公示地等の数が少ない宅地見込地、市街化調整区域内の山林等が考えられる。 <p>2 都市計画法上の用途地域及び容積率等の行政的条件は、対象不動産と同一又は類似しているか。</p>	<input type="checkbox"/> いいえ	<input type="checkbox"/> はい
<p>【検討 4-5】 規準とする公示地等に係る地域要因格差の検討</p> <p>1 地域要因の格差補正の査定は適正か。</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ 地域要因格差が150%程度を超えるもの又は65%程度を下回るものは、類似地域に存する公示地等に該当するかどうか検証を要する（【検討 4-6】参照）。 	<input type="checkbox"/> いいえ	<input type="checkbox"/> はい
<p>【検討 4-6】 取引事例の選択の適否の検討</p> <p>1 近隣地域等から取引事例を選択しているか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ 近隣地域等に取引事例が存するにもかかわらず、遠方の取引事例を採用している場合には、売買実例を確認して取引事例の選択の適否を検討する。（検討8参照）。 <p>2 土地の評価に当たり複合不動産（土地及び建物）の取引事例を採用している場合に、土地及び建物の価額の総額から適正に建物価額の控除を行って土地価額を算定しているか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ 複合不動産の価額から控除すべき建物価額を過大評価して土地価額を過小に算定している場合がある。 <p>3 都市計画法上の用途地域及び容積率等の行政的条件は、対象不動産と同一又は類似しているか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ 地域の特性（標準的使用）又は価格水準が類似する地域の取引事例であるか確認する。 <p>4 対象地と取引事例地の画地規模等は類似しているか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ 例えば、マンション用地等の大規模画地の評価に際して小規模な更地等の取引事例を採用することは適切でない。 	<input type="checkbox"/> いいえ	<input type="checkbox"/> はい

チェックポイント	注意	問題なし
<p>表を参考にする（地域要因格差が70%～130%程度の範囲内の取引事例を採用するのが一般的である。）。</p> <p>2 取引事例相互間の地域要因格差に整合性はあるか。</p>	<p><input type="checkbox"/>いいえ</p>	<p><input type="checkbox"/>はい</p>
<p>《検討5 収益還元法による収益価格の検討》 (想定建物)</p> <p>1 想定する建物の敷地面積、延床面積が対象地の面積、形状、基準容積率等及び周辺の状況からみて適切か。</p> <p>(収益項目)</p> <p>2 賃貸用住宅等の賃貸を想定している場合、その賃料は、近隣の賃料と比較して適切に算定されているか。</p> <p>(還元利回り)</p> <p>3 還元利回りの査定における割引率、純収益の変動率は、地価公示と比較して、適切に査定しているか。 ☞ 割引率、純収益の変動率は、地域・用途等により異なるものであるが、最近の地価公示で用いられている割引率（地価公示では基本利率）は、住宅地・商業地とも5%程度、純収益の変動率に関しても0.5%程度である。通常、還元利回りは、純収益の変動率を考慮して、割引率から純収益の変動率を控除して求める。</p> <p>(費用項目)</p> <p>4 賃貸住宅用等の賃貸を想定している場合、それに係る経費項目は適切に算定されているか。 ☞ 総経費率は総収益の25%前後が一般的である（経費内訳は次のとおり）。 ・修繕費：再調達原価の1.0%程度又は総収益の5～7%程度 ・維持管理費：年間賃料の3～5%程度 ・公租公課：実額又は見積り ・損害保険料：再調達原価の0.1%程度 ・貸倒れ準備費：敷金等で担保されているので原則として計上しない ・空室等損失相当額：総収益の5%程度又は月額賃料の1/2～1か月分程度 ・減価償却費：原則として計上しないことに留意〔償却前純収益を使用〕</p> <p>5 賃貸用住宅等の建築を想定している場合、その再調達原価（建築工事費）は、類似の建築事例や各種統計資料から推定した金額に比して適切に算定されているか。 ☞ 標準的な建築工事費は、国土交通省の建築統計年報によると、平成21年で鉄骨169.5千円/m²、SRC（鉄骨鉄筋コンクリート）265.2千円/m²であり、これに設計監理料として建築工事費の3～5%程度が加算されるのが一般的である。</p>	<p><input type="checkbox"/>いいえ</p> <p><input type="checkbox"/>いいえ</p> <p><input type="checkbox"/>いいえ</p> <p><input type="checkbox"/>いいえ</p>	<p><input type="checkbox"/>はい</p> <p><input type="checkbox"/>はい</p> <p><input type="checkbox"/>はい</p> <p><input type="checkbox"/>はい</p>

チェックポイント	注意	問題なし
<p>《検討6 開発法による価格の検討》</p> <p>※ 開発法は対象不動産の面積が近隣地域の標準的な土地の面積に比べて大きい場合等（鑑定士の判断による。）に適用する。</p> <p>1 最有効使用の判定（区画分譲用地なのか又はマンション用地なのか。）は適切か。</p> <p>☞ 過去数年間の住宅地図は、近隣地域の開発状況が明らかになることから、最有効使用の判定に当たり有力な検証材料となる。</p> <p>☞ 開発法による鑑定評価が必要であるかどうか（評価対象地が標準的な土地の面積に比べて大きいといえるか。）も検討する。</p> <p>（有効面積の算定）</p> <p>2 開発行為を行うとした場合の潰れ地は、市区町村等の開発指導要綱に定められた必要最小限度のものとしているか（課税時期の開発指導要綱を市区町村に確認すること。）。</p> <p>（例）・ 必要以上の道路幅員又は道路延長距離にしている。 ・ 小規模開発なのに公園、集会場等の公共施設を設置している。 ・ 都市計画公園等の指定を受けていると一体開発できない場合もある。 ・ 前面道路の位置関係等から区画分譲又はマンション開発を行うことができない場合もある。</p>	<p>☐いいえ</p> <p>☐いいえ</p> <p>☐いいえ</p>	<p>☐はい</p> <p>☐はい</p> <p>☐はい</p>
<p>3 開発想定図は合理的なものと認められるか。</p> <p>☞ 区画を異常な形状にするなど、無理な開発計画を策定している場合がある。</p> <p>（分譲単価）</p> <p>4 区画分譲を想定している場合、その宅地の1㎡当たりの平均分譲単価は適切か。</p> <p>☞ 区画の分譲単価の査定に当たって、取引事例比較法、収益還元法を適用している場合には、比準価格及び収益価格のチェックポイントも参考にすること。</p> <p>また、近隣地域等の公示価格等及び周辺に分譲地の広告等も検証の際の参考になる。</p>	<p>☐いいえ</p> <p>☐いいえ</p>	<p>☐はい</p> <p>☐はい</p>
<p>5 マンション分譲を想定している場合、1㎡当たりの平均販売単価は適切か。</p> <p>☞ 周辺のマンションの広告等が検証の際の参考となる。</p> <p>（費用項目）</p> <p>6 建築工事費は、類似事例や精通者等意見から推定した金額に比して過大となっているか。</p> <p>☞ 標準的な建築工事費は、国土交通省の建築統計年報によると、平成21年で鉄骨169.5千円/㎡、SRC（鉄骨鉄筋コンクリート）265.2千円/㎡。それに設計監理料として建築工事費の3～5%程度が加算されるのが一般的である。</p>	<p>☐いいえ</p> <p>☐はい</p>	<p>☐はい</p> <p>☐いいえ</p>
<p>7 造成工事費は、類似事例や精通者意見等から推定した金額に比して過大となっているか。</p> <p>☞ 造成工事費については、業者からとった見積書等を添付している場合もあるが、造成単価が高額となっている場合や不必要な造成工事に係る費用を含めている場合（調整池等）もあるので注意が必要である。</p>	<p>☐はい</p>	<p>☐いいえ</p>

チェックポイント	注 意	問題なし
<p>8 投下資本収益率の査定、販売費及び一般管理費の計上は適切か。</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ 一般に投下資本収益率は、区画分譲の場合は10%程度、マンション分譲の場合は12%程度、開発の危険率の高いものは15%程度となっている。なお、危険率の高いものとは、造成・建築期間が長期におよぶ、造成工事費がかさむ、開発の難易度、区画分譲・マンション販売にリスクを伴う場合等をいう。 ☞ 区画分譲に係る販売費及び一般管理費は、分譲総額の8～10%程度、マンション販売に係る販売費及び一般管理費は、販売総額の10%程度が一般的である。 	<input type="checkbox"/> いいえ	<input type="checkbox"/> はい
<p>9 宅地造成工事は類似の工事期間に比して長いか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ 宅地造成工事は、1,000㎡規模でおよそ9か月位が一般的である。 	<input type="checkbox"/> はい	<input type="checkbox"/> いいえ
《検討7 試算価格の調整過程及び鑑定評価額の決定手順の検討》		
<p>1 一つの試算価格に偏って鑑定評価額を決定しているか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ 比較表Ⅱ-4 ☞ 住宅地域の場合、収益性よりも居住の快適性、利便性が重視されることから、重視される価格は、収益価格よりも比準価格や公示規準価格である。 ☞ 広大地について、比準価格を算定しないで、開発法による価格だけで鑑定評価額を決定しているものもあるが、これは鑑定基準に沿ったものとはいえないので、画地規模の大きな取引事例から時価の検証を行い、比準価格を試算する必要がある。 	<input type="checkbox"/> はい	<input type="checkbox"/> いいえ
<p>2 各試算価格の間に開差が生じている場合、開差が生じた理由の解明に努めているか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ 単純に試算価格の平均値により鑑定評価額を決定している場合等は合理的と認められない。 <p>(公示規準価格との均衡確保)</p> <p>※ 鑑定評価額の決定の段階で、公示規準価格との均衡確保を行っている場合には、この項でチェックする(【検討4-2】と同一内容)。</p>	<input type="checkbox"/> いいえ	<input type="checkbox"/> はい
<p>3 鑑定評価額の決定に当たって、公示規準価格との均衡確保の検討を行っているか。</p>	<input type="checkbox"/> いいえ	<input type="checkbox"/> はい
《検討8 売買実例との比較検討》		
<p>1 売買実例との検証の結果、取引事例の選択、地域要因の把握は適正か。</p>	<input type="checkbox"/> いいえ	<input type="checkbox"/> はい
<p>2 売買実例による検証の結果、試算価格の調整に問題があるか。</p>	<input type="checkbox"/> はい	<input type="checkbox"/> いいえ
<p>3 取引実例のうち、署で収集した売買実例と一致するものがあるか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ 一致するものがあれば、取引事例に係る標準化補正の適否についても具体的に判断することができる。 	<input type="checkbox"/> はい	<input type="checkbox"/> いいえ

チェックポイント	注意	問題なし
<p>《検討9 路線価等の評定資料の検討》</p> <p>1 路線価等を評定する場合の標準地の鑑定評価額、精通者意見価格等からみて、地域要因の格差等の把握は適正と認められるか。</p> <p>☞ 標準価格と仲値に開差がある場合など、必要に応じて評価専門官へ標準地の位置、鑑定評価額又は精通者意見価格等を確認する。</p>	<p><input type="checkbox"/>いいえ</p>	<p><input type="checkbox"/>はい</p>
<p>《検討10 局における鑑定評価の実施》</p> <p>1 局の鑑定評価を要望するに当たり、検討1から検討8（標準価格と仲値（路線価等÷80%）に開差がある場合は検討9を含む。）を的確に行っているか。</p>	<p><input type="checkbox"/>いいえ</p>	<p><input type="checkbox"/>はい</p>

5 相続税評価額と鑑定評価額等の比較表

整理番号	
------	--

I 対象不動産の状況等

1 評価対象不動産の概要

所在地 (住居表示)	地積	公簿:	m ²	課税時期:
		実測:	m ²	価格時点:

2 相続税評価額と鑑定評価額との比較

	①鑑定評価額	②相続税評価額	開差割合((①-②)/②)	開差額(①-②)	検討の 要否
総額	円	円	%	円	
単価(m ²)	円	円	%	円	

3 評価対象不動産の路線価等

路線価方式	正面路線価	倍率方式	固定資産税評価額*	倍率	倍率を乗じた価格
	円/m ²				

* 固定資産税路線価ベースの評価額を記入。

II 検討

1 比準価格(標準価格)と仲値との比較

③比準価格 (標準価格)*	④路線価等 (I-3)	⑤仲値(標準価格ベ ース)(④÷80%)	開差割合 ((③-⑤)/⑤)	開差額(③-⑤)	検討の 要否
円/m ²	円/m ²	円/m ²	%	円/m ²	

* 標準価格を求めている場合には記入不要。なお、標準価格を求めている場合で、区画分譲を想定した開発法を適用している場合には、分譲価格を求める際の比準価格(標準価格)の内容を記入する。

2 公示規準価格(標準価格)と仲値との比較

公示地 等番号	⑥公示規準価格 (標準価格)*	④路線価等 (I-3)	⑤仲値(標準価格 ベース)(④÷80%)	開差割合 ((⑥-⑤)/⑤)	開差額(⑥-⑤)	検討の 要否
	円/m ²			%	円/m ²	
	円/m ²	円/m ²	円/m ²	%	円/m ²	

* 標準価格を求めている場合には、公示規準価格について、個別的要因の格差修正率を乗じる前の価格を記入する。

3 対象不動産に係る個別的要因の格差修正率と評価通達の画地補正率との比較

鑑定評価	相続税評価*	検討の要否

* 「相続税評価」については、評価通達の画地調整率の増減価率を%で記入する(側方路線価等の考慮は不要)。

4 試算価格等(対象土地ベース)の比較

	⑦試算価格	①鑑定評価額	⑤仲値(対象土地ベ ース)(②単価÷80%)	鑑定評価額と の開差割合 ((⑦-①)/①)	仲値との開差 割合((⑦-⑤) /⑤)	検討の 要否
イ 比準価格	円/m ²	【検討内容等】*		%	%	
ロ 収益価格	円/m ²					
ハ 開発法による価格	円/m ²					
ニ 公示規準価格	円/m ²					円/m ²

* 鑑定評価書に記載されている鑑定評価額の決定に当たっての検討内容等を簡記する。

○ 相続税評価額と鑑定評価額等の比較表

記載例

整理番号 18-0001

I 対象不動産の状況等

1 評価対象不動産の概要

所在地 (住居表示)	〇〇県〇〇市〇〇〇〇丁目〇番〇〇 (〇〇〇〇丁目〇-〇〇)	地積	公簿: 208.50 m ² 実測: 210.00 m ²	課税時期: H〇〇.〇.〇 価格時点: H〇〇.〇.〇
---------------	----------------------------------	----	--	--------------------------------

2 相続税評価額と鑑定評価額との比較

	①鑑定評価額	②相続税評価額	開差割合((①-②)/②)	開差額(①-②)	検討の 要否
総額	54,000,000 円	61,792,500 円	△ 12.6 %	△ 7,792,500 円	
単価(m ²)	257,000 円	294,250 円	△ 12.7 %	△ 37,250 円	

3 評価対象不動産の路線価等

路線価方式	正面路線価	倍率方式	固定資産税評価額*	倍率	倍率を乗じた価格
	280,000 円/m ²				

* 固定資産税路線価ベースの評価額を記入。

II 検討

1 比準価格(標準価格)と仲値との比較

③比準価格 (標準価格)*	④路線価等 (I-3)	⑤仲値(標準価格ベ ース)(④÷80%)	開差割合 ((③-⑤)/⑤)	開差額(③-⑤)	検討の 要否
270,000 円/m ²	280,000 円/m ²	350,000 円/m ²	△ 22.9 %	△ 80,000 円/m ²	

* 標準価格を求めている場合には記入不要。なお、標準価格を求めている場合で、区画分譲を想定した開発法を適用している場合には、分譲価格を求める際の比準価格(標準価格)の内容を明示する。

2 公示標準価格(標準価格)と仲値との比較

公示地 等番号	⑥公示標準価格 (標準価格)*	④路線価等 (I-3)	⑤仲値(標準価 ベース)(④÷80%)	開差割合 ((⑥-⑤)/⑤)	開差額(⑥-⑤)	検討の 要否
公〇-3	258,000 円/m ²	280,000 円/m ²	350,000 円/m ²	△ 26.3 %	△ 92,000 円/m ²	

ライブラリからダウンロードした
エクセルファイルでは、色の付
いたセル以外の数値欄は自動
計算されます。

* 標準価格を求めている場合には、公示標準価格について、個別的要因の格差修正率を乗じる前の価格を記入する。

3 対象不動産に係る個別的要因の格差修正率と評価通達の画地補正率との比較

鑑定評価	相続税評価*	検討の要否
二方路	3 二方	5
不整形	△ 5 不整形	△ 2
	奥行	△ 1
	△ 2	2

* 「相続税評価」については、評価通達の画地調整率の増減価率を%で記入する(側方路線価等の考慮は不要)。

4 試算価格等(対象土地ベース)の比較

	⑦試算価格	①鑑定評価額	⑤仲値(対象土地ベ ース)(②単価÷80%)	鑑定評価額と の開差割合 (((⑦-①)/①)	仲値との開差 割合(((⑦-⑤)/ ⑤)	検討の 要否
イ 比準価格	265,000 円/m ²	[検討内容等]*	367,813 円/m ²	3.1 %	△ 28.0 %	
ロ 収益価格	256,000 円/m ²	収益価格を重視し、比 準価格を参照。		△ 0.4 %	△ 30.4 %	
ハ 開発法による価格	円/m ²			%	%	
ニ 公示標準価格	円/m ²	257,000 円/m ²		%	%	

* 鑑定評価書に記載されている鑑定評価額の決定に当たっての検討内容等を簡記する。

検索文字列	不動産所得 必要経費
選択税区分	
選択情報区分	
日付範囲（裁決・判決）	
日付範囲（TAINS登録）	

税区分
所得税
情報区分
相談事例
TAINSコード
所得事例東地会020011
年月日
関連判決
関連雑誌目次
タイトル
<p>東京地方税理士会税務相談事例Q & A 0 0 1 1 所得税 事業的規模でない不動産貸付けの未収家賃が貸倒れとなった場合について</p> <p>【東京地方税理士会ホームページ（会員専用ページ） 平成22年9月掲載】</p>
概要
<p> 事業的規模でない不動産貸付けの未収家賃が貸倒れとなった場合について </p> <p>【質問】</p> <p>事業的規模でない不動産貸付けの未収家賃として計上していた収入金額が貸倒れとなった場合は、この貸倒れとなった未収家賃について、更正の請求の対象とすることができますか。</p> <p>【回答】</p> <p>事業的規模でない不動産貸付けにおいて、未収家賃が貸倒れとなった場合には、その貸倒れとなった金額のうち、総所得金額、山林所得金額及び退職所得金額の合計額と不動産所得の金額からその貸倒れとなった金額に相当する金額をないものとして計算した不動産所得の金額のいずれか低い金額に達するまでの金額については、収入金額に計上されていた年分に遡ってなかったものとされます（所得税法第64条第1項、同法施行令第180条第2項）。</p> <p>この場合には、貸倒れの実事が生じた日の翌日から2月以内に限り更正の請求をする</p>

ことができることとされています（所得税法第152条）。⁴⁸

この所得税法第152条の規定による更正の請求の基因とされている理由が生じた場合には、この理由が生じた日から3年間は減額更正をすることができることとされていますので、法定申告期限から5年を経過した年分についても更正の請求をすることができますこととなります（国税通則法第71条第1項第2号、同法施行令第30条、第24条第4項）。

なお、不動産の貸付けが事業的規模で行われている場合の貸倒れは、貸倒れとなった年分の不動産所得の金額の計算上必要経費に算入することとなります（所得税法第51条第2項）。

【東京地方税理士会 税法研究所提供】

検索文字列	不動産所得 必要経費
選択税区分	
選択情報区分	
日付範囲（裁決・判決）	
日付範囲（TAINS登録）	

税区分
所得税
情報区分
相談事例
TAINSコード
所得事例 0 0 7 3 2 3
年月日
関連判決
関連雑誌目次
タイトル
<p>所事例 7 3 2 3 税相版 誤りやすい事例集（改訂版）（所得税 1 2 3）必要経費 誤りやすい項目 2以上の共有者（生計を一にしている）がいる不動産所得に係る専従者 給与 （平成14年6月）東京国税局・税務相談室【情報公開法第9条第1項による開示情報】</p>
概要
<p>【誤った認識】 専従者給与を共有持分割合で按分して必要経費に算入する</p> <p>【正しい答え】 共有者のいずれか1人に対してのみ専従者給与を必要経費に算入する</p> <p>【根拠法令等】 所得税質疑応答集（13年版財協）P 6 6 8</p> <p>【その他（コメント・作成年）】 平成14年6月作成</p>

検索文字列	不動産所得 必要経費
選択税区分	
選択情報区分	
日付範囲（裁決・判決）	
日付範囲（TAINS登録）	

税区分
所得税
情報区分
相談事例
TAINSコード
所得事例HP0410
年月日
関連判決
関連雑誌目次
タイトル
<p>質疑応答事例所得0410 必要経費 年の途中で事業に従事した親族に係る青色事業専従者給与 【平成27年11月25日国税庁ホームページ更新】</p>
概要
<p>年の途中で事業に従事した親族に係る青色事業専従者給与</p> <p>【照会要旨】 会社勤務をしていたAは8月に退職し、父Bの経営する個人事業（青色申告）に専従者として従事しました。その年中におけるAの専従期間は6か月未満ですが、この間に支払ったAに対する青色事業専従者給与は、Bの事業所得の金額の計算上必要経費に算入できますか。</p> <p>【回答要旨】 必要経費に算入して差し支えありません。</p> <p>青色事業専従者の判定に当たって、事業に従事する者が相当の理由により事業主と生計を一にする親族としてその事業に従事することができなかった期間がある場合には、従事可能期間の2分の1を超える期間専ら事業に従事していれば足りるものとされています（所得税法施行令第165条第1項第2号）。この「相当の理由」には就職や退職も含むと解されます。</p>

したがって、照会については、退職したときから年末までを⁵¹「従事可能期間」とし、その2分の1を超える期間専ら事業に従事している場合には、その間に支払った給与は青色事業専従者給与として必要経費に算入されます。

(注) Bは、Aを青色事業専従者とした日から2か月以内に青色事業専従者に関する届出(変更届出)書を提出しなければなりません(所得税法第57条第2項、所得税法施行規則第36条の4第3項)。

【関係法令通達】

所得税法第57条、所得税法施行令第165条第1項第2号、所得税法施行規則第36条の4第3項

注記

平成27年7月1日現在の法令・通達等に基づいて作成しています。

この質疑事例は、照会に係る事実関係を前提とした一般的な回答であり、必ずしも事案の内容の全部を表現したものではありませんから、納税者の方々が行う具体的な取引等に適用する場合には、この回答内容と異なる課税関係が生ずることがあることにご注意ください。

4 生前対策としての 借地権・底地の整理

PROFILE

伊藤 俊一

SYUNICHI ITO

税理士，1級ファイナンシャル・プランニング技能士
一橋大学大学院修士。都内コンサルティング会社にて事業承継・
少数株主からの株式集約・相続税・地主様の土地有効活用は数百
件の立案実行，豊富な実績を有する。

現在，厚生労働省ファイナンシャル・プランニング技能検定 試
験委員，一橋大学大学院国際企業戦略研究科博士課程在学中，税
務会計研究学会・信託法学会所属。専門誌への寄稿多数。セミ
ナー件数は年間約150本を超える。

【主要著書】『Q&A 課税実務における有利・不利判定』，『「税理
士（FP）」「弁護士」「企業CFO」単独で完結できる中小・零細
企業のためのM&A 実践活用スキーム』（ロギカ書房）等

はじめに

借地権「課税」は，租税法においてはこと，同族特殊関係者間での取引にしか現
実的には問題は生じ得ない。現行の借地権課税は，そもそも借地契約において適正
な権利金の支払（権利金一括支払，原則）がない場合，相当の地代を支払ったり
（例外），土地の無償返還に関する届出書を提出する（原則，例外とは別個である
現実を認識した緩和処置）など一定の要件を満たす場合「を除いて」はじめて認定
課税をするという建付けになっている。

土地の無償返還など，現実には即しているが，おおよそ同族特殊関係者間でしか
そのような奇妙な契約は締結されないという実際を重視し，当該届出書等の事後提
出が認められているにすぎない。

認定課税が「なされない」形式的な基準を列举すると，下記のとおりである。

- 相当の地代方式
 - ・スライド方式
 - ・非スライド方式
 - 相当の地代に満たない地代の支払（通常の地代等々）と無償返還届出書の提出
 - 使用貸借と無償返還届出書の提出
- （注）上記全て権利金一括払いがないことを前提とする。

そして、上記以外は形式的には認定課税の対象となる（法法22②，法令137，法基通13-1-2，13-1-3，13-1-7，13-1-8，平成元年3月30日直法2-2「法人税の借地権課税における相当の地代の取扱いについて」）。

なお、定期借地権契約のような現時点での現実取引である借地契約に平仄をあわせるべき，という主張は識者の論叢を拝読しても数多く見受けられる。純然たる第三者間で借地契約を締結する場合，借地権割合相当額の権利金を支払うことなどないが，現実はいくつかあるから同族特殊関係者間でも少しは整合性をとっていくべき，という主張である。そして，筆者も，当該意見について将来的には当然と考える。

しかし，ここでは，今回の筆者担当テーマと想定読者層を勘案し，断りがない限り同族特殊関係者間での課税関係として記述する。すなわち，上掲のようなあるべき論については一切見解を示さない。

また，過日寄稿した際にも断りをいれたように，筆者は現在進行形で大学院博士課程に在学している一学生であり，租税法の学術的アプローチを試みることもできなくはないと考えるが，それについて想定読者層が一切の興味が無いと考えるため，下記では逐一触れない。

I 交換による整理

1 交換と自然発生借地権

(1) 通常の方策

筆者に与えられたテーマで最初にふれるべきは交換であろう。実務において頻出で遭遇するケースとして，下記がある。

- ・オーナー所有の土地あり。
- ・当該土地の上にオーナーが株主である法人が建物を所有している。
- ・原始借地契約において，権利金の授受は確認できていないし，現在払っている地代は一応はあるものの，明確な根拠が一切不明。

当該ケースにおいては，通常，契約書も残っていないから，無償返還届出書等なんらの届出書等も提出していないはずである（なお，こちらについて心配であれば，申告書等閲覧サービスを利用すべきである。令和元年6月26日「申告書等閲覧サービスの実施について」の一部改正について（事務運営指針）にあるとおり，現状，このサービスはかなり使い勝手がよくなっている。詳細は<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/050301/01.htm>を参照されたい）。また，こういうケース

は過去の税務調査（法人税，消費税，源泉所得税，印紙税等々の通常の法人調査）では何も指摘されていないが，今後どうなるのか，という懸念がある，という点でも実務では往々に頭を悩ませる論点となっている。

上記のケースでは，事後対応ということになるが，相続等，出口課税が発現される前に何かしらの対応が必要となる。この相続発生前に，等々出口課税が予想される局面では借地権課税は神経質になる必要がある。というのは，現行の借地権課税は，入口課税は緩く出口での課税で精算をするという現場感覚に即した対応がなされているからである。このことが，実務的な解説では「無償返還届出書は後出しでも構わない，しかし，それは投資の清算局面においては通用しない」とされるものの根拠の一端といえる。課税の安定性，予測可能性を担保したいという考え方を強く推す立場に立てば，筆者はこの実務的な取扱いに賛同する。わかりやすいからである。

本ケースでは，実務での選択肢は2つある。

1つ目は土地の無償返還に関する届出書をこれから提出する，ということである。

2つ目として，現状の支払地代額が相当の地代以上であるものとして，これについて届出なしで相当の地代を改訂しない方法を選択していると仮定し，自然発生借地権の発生について確認（確認といっても，価額測定に係る計算をするだけである。地価が上昇した場合，相当の地代を据え置いているとしているわけだから（非スライド方式を採用しているものとみなしてしまう，ということ），当該上昇分に対応する部分は，全体をカバーする地代という意味である相当の地代に対して「支払が足りていない部分」であり，当該「支払が足りていない部分」については，計算上，自然に（勝手に）借地人に帰属することとなる部分が生じる。計算式は他稿を参照されたい）を行い，その上で，自然発生借地権と底地を等価交換する，ということである。

この2つ目は，現在，計算の結果，自然発生借地権が発生しており，今後，路線価の状況いかんによって自然発生借地権が減少することが明らかである場合において，採用する。そして，上記のとおり，自然発生借地権と底地を等価交換し，交換後の土地については，新しい借地契約を締結する。

なお，交換では取得者につき不動産取得税，登録免許税の負担が生じるし，実務的には印紙税，司法書士手数料等々も総合勘案してシミュレーションすることが通常である。

上掲の選択は，相続等が発生した場合の当該土地の評価額，及び当該自社株評価額に影響を及ぼすため，また，いったんどちらかを選択したらその後の変更は不可能なため，判断には慎重を期する。なお，変更が不可能については下掲(3) 無償返

還届出書の提出と無効主張も併せて確認されたい。

地主と借地人の課税関係を先に確認する。

① 1つ目届出書事後提出パターン

【通常の地代支払で無償返還届出書】

法人借地人	借地権価額はゼロ評価。ただし、自社株の計算上、純資産価額等に自社株評価額×20%加算。
個人地主	所得税について、地価が上昇したとしても、地主の所得税負担はある程度抑えられる。相続税について、底地は自用地価額×80%評価。

【使用貸借で無償返還届出書】

法人借地人	借地権価額はゼロ評価。支払う金額は固定資産税等以下であること、法人の負担は最も軽減される。
個人地主	所得税について、課税関係は生じない。相続税について底地は土地の更地評価額となる。

② 2つ目交換パターンでは、現状では下記となる

【相当の地代支払方式～非スライド方式～】

法人借地人	最初締結の相当の地代が維持されたため、更地価格が上昇した自然発生借地権が法人に帰属する。
個人地主	所得税について、最初締結の相当の地代が維持されているため、所得税負担は増加しない。一方、相続税については、自用地評価－自然発生借地権で評価されることになる。このため、更地価格が上昇しても、借地権が法人に移行するため、個人としての評価額が抑えられる。

そのため、上掲のとおり、自然発生借地権部分が減少することが明らかであれば、等価交換を採用し、事前にこれにストップをかけるわけである。

現在、自然発生借地権が発生しており、今後、路線価の状況いかんにより自然発生借地権が減少することが明らかである場合、自然発生借地権と底地を等価交換し、交換後の土地については、新しい借地契約を締結する。等価交換後、更地（底地＋借地権合計）は、法人所有土地と個人所有土地に区分されるため、個人所有土地につき新契約として、当該契約締結と当該契約に係る無償返還届出書を提出すればよい。

自然発生借地権について1点述べたい。自然発生借地権など現実には生じ得ない。相当の地代方式非スライド方式において、その後路線価上昇に伴い、その上昇対応に相当する土地評価部分につき借地人帰属する、という考え方は、「かつての」ダブル期の借地人の地代負担や地主の相続税負担に配慮したものと考えられるが、当

然技術論にすぎない。これにつき、上掲のはじめにで挙げた「同族特殊関係者間でも少しは整合性をとっていくべき、という主張」論者が強く批判しているところである。

(2) 借地権の無償返還と贈与

法人税基本通達13-1-14は、下記の3つの場合に該当した場合、借地権の無償譲渡について贈与課税しない、としている。

- ① 借地権の設定等に係る契約書において将来借地を無償で返還することが定められていること又はその土地の使用が使用貸借契約によるものであること（いずれも法基通13-1-7に定めるところによりその旨が所轄税務署長に届け出られている場合に限る）。
⇒無償返還届出書
- ② 土地の使用の目的が、単に物品置場、駐車場等として土地を更地のまま使用し、又は仮営業所、仮店舗等の簡易な建物の敷地として使用するものであること。
⇒借地借家法上の借地権を保有していない。
- ③ 借地上の建物が著しく老朽化したことその他これに類する事由により、借地権が消滅し、又はこれを存続させることが困難であると認められる事情が生じたこと。
⇒民法における借地権が返還前にすでに消滅しているため、そもそも認識されない。

このうち③について、過失から現在にかけて非常に係争や当局調査での指摘項目となることが多い。この点、借地上の建物を地主である役員に譲渡した取引において、納税者が借地権を無償返還したことは、経済環境の変化等により、従前の借地上の建物をそのまま利用することが経済的に困難となり、やむを得ず借地契約を解消したものであって、無償返還は相当であると判断された事例として、平成22年7月9日裁決が有名であり実務でも大いに参考できる。

審判所の判断を筆者が要約すると、借地権を存続させることが困難であると認められる事情等の有無について、下記のように認定した上で判断している。

認定

- ・納税者は、本社及び工場等の機能の集約化を企図し、平成16年3月31日に旧本社の土地及び建物を第三者に譲渡するとともに、旧本社の全ての機能は新本社に移転した。これらに伴い納税者の所有する不動産は、全て別箇所に所在することとなった。

- ・したがって、従来納税者の会議室や子会社の幹部等の宿泊所等として使用してきた本件建物は、旧本社より遠方の新本社への移転という環境の変化により、従来の利用方法には適さないものとなったことが認められること。
- ・仮に本件建物を他に転用とした場合、例えば、請求人の従業員のための社宅等への転用については、上記新本社の周辺には既に社宅も備わっていることから、あえて新本社から遠く離れた本件建物を使用する必要性は低いものといえること。
- ・第三者への賃貸により居住用建物等として利用する可能性についても、本件建物が老朽化していることから、第三者へ貸付けを行うとしても、改造費、修繕費及び維持経費を必要とすることは明らかであること。
- ・また、本件建物に係る地代として、本件各賃貸借契約が存在することを前提とすれば月額312,000円が必要であるが、その所在する近隣地域における同規模住宅の賃料から検討しても、地代と同額以上の賃料収入の確保は困難であること。これらの事情によれば本件建物を第三者へ転貸することによる採算性は非常に乏しいといわざるを得ないこと。
- ・さらに、本件建物を本件借地権とともに第三者に譲渡して対価を得ることについても、本件各賃貸借契約において、本件借地権の譲渡又は本件借地の転貸に際しては賃貸人の承諾が必要とされていることが認められるところ、本件建物及び本件借地は、自宅敷地と一体的に利用されていたのであるから、同人の承諾を得られる可能性は低いというべきであること。
- ・以上の事情を総合して考慮すると、本件建物を第三者に賃貸して、その居住用建物として使用に供することや、本件借地権付の本件建物を第三者に売却処分して対価を得ることの実現可能性は低いといわざるを得ないこと。

判断

- ・したがって、引渡しの時点においては、納税者が本件建物及び本件借地権を保有することについて、その必要性や経済性がなくなり、これを保有することも売却処分することも困難になっていたことが認められる。

民法における借地権は存在しているとしながら、借地人にとっての財産的価値はすでになく、無償返還が成立するという考え方である。

もっとも、借地人にとって財産的価値がないことと、地主にとってもそれについて価値がないこととは当然同義ではない。地主にとって価値があるか否かに係る判断は事実認定に着地すると思うが、同族特殊関係者間では、何かしらの価値移転が認められる場合、みなし贈与（相法9）への目配せが常に必要となる。

(3) 無償返還届出書の提出に係る無効主張

大阪地裁平成11年1月29日は表題について検討するに恰好材料といえる。

前提

- ・納税者の母は不動産管理会社に賃貸している土地を父死亡による相続で、その後も継続して賃借していた。当該母は当該土地につき、当該不動産管理会社と連名で無償返還届出書を所轄税務署長に提出している。
 - ・その後、上掲母が死亡する。相続に係る遺産分割協議では、納税者である相続人は当該土地を相続、上掲事実を前提として、相続税申告もしている。
 - ・納税者は不動産管理会社に対し、当該土地の明渡しを求める訴訟を提起、その後、納税者と当該不動産管理会社は和解が成立した。当該和解において、納税者と不動産管理会社は、上掲で登場した父と不動産管理会社が締結した土地に係る賃貸借契約により、現在に至るまで、当該土地の上に建物所有を目的とする借地権を有していたことや、当該借地権が旧借地法の適用を受けものであること、当該不動産管理会社が合意契約解除等自らの債務不履行以外の事由で納税者からの借地権解除要請に応じる場合、当該不動産管理会社は納税者に対して、時価相当額での借地権価額を立退料として請求しうることを、無償返還届出書は、当該合意解除の場合においても、一切無償で当該土地を返還することを約束したものでないこと。
 - ・当初賃貸借契約における支払済み保証金は、実質として当該不動産管理会社から納税者に授受されるべきであった権利金に振り替わっていたもので、当該不動産管理会社は納税者に保証金の返還請求権を有するものでないことを確認していた。
 - ・納税者は相続税納付のため借地権を控除した評価額により当該土地を物納していた。
 - ・一方、当該和解は相続税の申告に係る課税標準等、税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決と同一の効力を有する和解に該当する。
- として更正の請求をしたが当局にリジェクトされ係争にいたったわけである。

判示

- ・和解の効果は将来に向かって生じる。
- ・そのため、無償返還届出書は相続税の申告時において有効であるから更正の理由がないとした当局の処分を認めた。
- ・物納取納価額については、和解により、取納の時点までに当該財産の状況に

著しい変化が生じたときは収納の時の現況により当該財産の収納価額を定めることが可能だから、借地権価額を控除した価額に誤りがない。

借地権の使用貸借など借地借家法の趣旨からすれば不当な契約ともいえるし、奇妙な契約とも表現しうるが、不当であると主張しない限り、当事者間では当然有効である。当該契約について契約当事者間では納得している、という所轄税務署長への意思表示が無償返還届出書の意味するところである。

2 交換と共有解消

交換は共有の解消として実務上は常に考慮される。理想論だが、将来の係争を防止という観点からは、いかなる相続財産も共有状態になるのは避けるべきでことは自明だからである。

この場合、金銭授受よりも底地と借地権の等価交換を選択する。税の観点からすると、金銭精算はしたくないため、交換対象の底地部分と借地部分は等価にしたいとする。借地権割合が60%の箇所でいうと、当該割合をもとに交換を考慮すれば、底地権者が40%、借地権者が60%となる。

しかし、これでは底地権者が納得いかないというケースが実務では散見される。典型例について、上掲1と同様に、実務で頻出で遭遇するケースを下記に挙げそれを検証していく。

- ・底地権者と借地権者は同族特殊関係者。
- ・当該更地の上に借地権者所有の建物あり。
- ・借地人自身は高齢、借地人の相続人は当該借地権を相続するつもりはない。
- ・底地権者と借地権者について同族特殊関係者（要するに親族）であるため、更新料等々の授受も過去に一切ない。
- ・過去に何かしら地代の授受はあったが、最近はない。
- ・過去に権利金を支払った形跡もない。

上記といったケースである。実務でよく遭遇するであろう。

等価交換においては、当該地域が借地権割合が60%である場合、当該割合をもとに交換を考慮すれば、底地権者が40%、借地権者が60%で交換すればよいはずである。しかし、今回の前提では更新料の支払もなく、ここしばらくは地代の授受すらない、という事情がある。これを鑑みれば当該比率では底地権者は納得するはずがない。そこで当該交換契約に何かしらの条項を付していくことが通常である。将来、

価値見合いになるように、である。これについてはまさにケースバイケースなので一括でここに記載することは割愛するが（できないというのものもある）将来価値見合いで交換契約という視点をもっておくことが実務では肝要であり、最低限おさえておきたい。

補論だが、共有物分割と調整部分の清算に係る譲渡所得課税は実務上頻出論点なので下記で当該論点としては代表的な平成19年6月21日裁決を挙げる。

- ・納税者は、本件分割には本件判決の不動産の共有持分の譲渡、取得という概念を入れる余地はない旨主張。
- ・しかしながら、本件分割は共有物の分割であり、共有物の分割の性質は、資産の譲渡に当たるから、この点に関する納税者の主張は採用できない。
- ・また、納税者は、本件清算金は損害賠償金であるから、本件清算金が客観的に高額で利得とみなされる場合は別として、正当価格であれば所得や利得の概念を入れる余地はなく、これに課税することは違法である旨主張。
- ・しかし、本件調停においては、本件家屋を取り壊すために請求人が持分を放棄すること等々諸事情は既に前提とされた上で、本件分割とともに本件清算金の授受が関係当事者間で協議され、了承されたものと認められることから、本件分割に際して、本件調停条項以外の損害賠償金を授受すべき特殊な事情が存していたとは認められない。

面積比率分割は通常、価値見合いになることはない。利用状況が異なることを前提として分割後の土地評価を行い、共有割合に応じた価値により分割をすべきこと、仮に譲渡認定された場合のことも考え、そのインパクトをシミュレーションしておくことが肝要となる。

75)。(参考資料 所得税関係 電話相談センター資料3 (税理士用) 名古屋国税局)

4. 生命保険、経営セーフネット共済(倒産防)
5. 退職金

順に税務上の留意点を検証します。

1. 出張手当

出張手当・日当が非課税に該当する規定は下記です。

【所得税法第9条第1項第4号】

第9条 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

四 給与所得を有する者が勤務する場所を離れてその職務を遂行するため旅行をし、若しくは転任に伴う転居のための旅行をした場合又は就職若しくは退職をした者若しくは死亡による退職をした者の遺族がこれらに伴う転居のための旅行をした場合に、その旅行に必要な支出に充てるため支給される金品で、その旅行について通常必要であると認められるもの

この規定には下記の法令解釈通達があります。

【所得税基本通達9-3】

(非課税とされる旅費の範囲)

9-3 法第9条第1項第4号の規定により非課税とされる金品は、同号に規定する旅行をした者に対して使用者等からその旅行に必要な運賃、宿泊料、移転料等の支出に充てるものとして支給される金品のうち、その旅行の目的、目的地、行路若しくは期間の長短、宿泊の要否、旅行者の職務内容及び地位等からみて、その旅行に通常必要とされる費

用の支出に充てられると認められる範囲内の金品をいうのであるが、当該範囲内の金品に該当するかどうかの判定に当たっては、次に掲げる事項を勘案するものとする。(平23課個2-33、課法9-9、課審4-46改正)

- (1) その支給額が、その支給をする使用者等の役員及び使用人の全てを通じて適正なバランスが保たれている基準によって計算されたものであるかどうか。
- (2) その支給額が、その支給をする使用者等と同業種、同規模の他の使用者等が一般的に支給している金額に照らして相当と認められるものであるかどうか。

家賃(宿泊施設)、食事代など「通常必要とされる費用の支出に充てられると認められる範囲内の金品」を実費弁償というのが制度趣旨です。

なお、これが実費弁償額を超えていると所基通9-3の(1)(2)の範囲外と認定され、所得税基本通達9-4が発動されます。

【所得税基本通達9-4】

(非課税とされる旅費の範囲を超えるものの所得区分)

9-4 法第9条第1項第4号に規定する旅行をした者に対して使用者等からその旅行に必要な支出に充てるものとして支給される金品の額が、その旅行に通常必要とされる費用の支出に充てられると認められる範囲の金額を超える場合には、その超える部分の金額は、その超える部分の金額を生じた旅行の区分に応じ、それぞれ次に掲げる所得の収入金額又は総収入金額に算入する。(平元直所3-14、直法6-9、直資3-8、平22課個2-16、課法9-1、課審4-30改正)

- (1) 給与所得を有する者が勤務する場所を離れてその職務を遂行するためにした旅行 給与所得
- (2) 給与所得を有する者が転任に伴う転居のためにした旅行 給与所得
- (3) 就職をした者がその就職に伴う転居のためにした旅行 雑所得

- (4) 退職をした者がその退職に伴う転居のためにした旅行 退職所得
- (5) 死亡による退職をした者の遺族がその死亡による退職に伴う転居のためにした旅行 退職所得（法第9条第1項第16号の規定により非課税とされる。）

ここで最大の問題となるのが、所得税基本通達9-3(2)の「同業種、同規模の他の使用者等が一般的に支給している金額に照らして」になります。

納税者側で反論・主張することが課税実務では非常に困難な論点の1つとなります。

これにつき、有名な調査レポートが下記となります。

https://www.e-sanro.net/research/research_jinji/shanaiseido/shuccho/pr1710.html

「2017年度 国内・海外出張旅費に関する調査」

上記よりポイントを抜粋します（出典は上記リンク先）。

「調査結果のポイント

1. 国内出張旅費

- ・日帰り出張の日当を支給する企業は86.8%。平均支給額（距離・時間・地域区分がない場合）は、部長クラス2,491円、一般社員1,954円
- ・宿泊出張の日当を支給する企業は91.4%。平均支給額（全地域一律の場合）は、部長クラス2,809円、一般社員2,222円
- ・宿泊出張の宿泊料の平均支給額（全地域一律の場合）は、部長クラス9,870円、一般社員8,723円
- ・新幹線グリーン車の利用を許可している企業は、部長クラスで19.5%（条件付きの許可を含む）
- ・有期契約社員の出張がある企業は60.3%、そのうち日当等が正社員と同じ企業が81.9%

2. 海外出張旅費

Q II-1 「役員報酬の増額」と「法人課税所得の増加」どちらが有利？ 101

- ・ 日当の平均支給額（円建て企業）は、北米で部長クラス6,189円、一般社員5,080円、中国地域で部長クラス5,604円、一般社員4,603円
- ・ 宿泊料の平均支給額（円建て企業）は、北米で部長クラス15,950円、一般社員14,170円、中国地域で部長クラス13,780円、一般社員12,259円
- ・ 海外旅行傷害保険に加入している企業は79.9%。治療費の平均保険金額をみると、傷害保険は部長クラス923万円～一般社員875万円、疾病保険は部長クラス680万円～一般社員671万円
- ・ 航空機の利用クラスは、部長クラスで「ビジネスクラス」5.7%、「エコノミークラス」61.5%]

上記をそのまま中小企業、特に高所得者オーナーに無理にあてはめる必要性はありません。当局調査においても当局は、上記資料を参考にしません。当該論点については過大役員給与、過大役員退職慰労金と異なり、判例の蓄積も皆無に等しいため、明確な反論材料也没有ありません。

そこで、当局調査対策としての一般的な留意事項を検証します。

○日当10,000円～最大20,000円程度、別に宿泊費15,000円、できるだけ細分化されたものがよい。

○出張手当・日当規定は就業規則等で役員はもちろん「全従業員」に対するものを作成する。できるだけ細分化されたものがよい。

なお、宿日直料は出張ではないため、下記で規定されている4,000円という金額は今回のケースに当てはまりません。

【所得税基本通達28-1】

(宿日直料)

28-1 宿直料又は日直料は給与等（法第28条第1項に規定する給与等をいう。以下同じ。）に該当する。ただし、次のいずれかに該当する宿直料又は日直料を除き、その支給の基因となった勤務1回につき支給される金額（宿直又は日直の勤務をすることにより支給される食事の価額を除く。）の

うち4,000円（宿直又は日直の勤務をすることにより支給される食事がある場合には、4,000円からその食事の価額を控除した残額）までの部分については、課税しないものとする。（昭45直審（所）55、昭48直法5-29、直所2-70、昭49直法6-8、直所3-30、昭51直法6-12、直所3-27、昭61直法6-12、直所3-20、平3課法8-4、課所4-3、平4課法8-8、課所4-10、平6課法8-8、課所4-12、平7課法8-6、課所4-12、平8課法8-4、課所4-9、平9課法8-4、課所4-12、平10課法8-5、課所4-9改正）

- (1) 休日又は夜間の留守番だけを行うために雇用された者及びその場所に居住し、休日又は夜間の留守番をも含めた勤務を行うものとして雇用された者に当該留守番に相当する勤務について支給される宿直料又は日直料
- (2) 宿直又は日直の勤務をその者の通常の勤務時間内の勤務として行った者及びこれらの勤務をしたことにより代日休暇が与えられる者に支給される宿直料又は日直料
- (3) 宿直又は日直の勤務をする者の通常の給与等の額に比例した金額又は当該給与等の額に比例した金額に近似するように当該給与等の額の階級区分等に応じて定められた金額（以下この項においてこれらの金額を「給与比例額」という。）により支給される宿直料又は日直料（当該宿直料又は日直料が給与比例額とそれ以外の金額との合計額により支給されるものである場合には、給与比例額の部分に限る。）

ここで日当自体が否認された事例を紹介します。

（非常勤役員に支給した日当／明細書添付がない場合の「やむを得ない事情」）

①非常勤役員に対し交通費以外に支給された日当は、理事会等への出席という労務に対する報酬であり、役員給与に該当するが、定期同額給与に

は該当せず、原処分庁の日当の認定額に誤りが認められるとし、原処分の一部が取り消された事例、②請求人が取得予定資産明細書の添付に気付かなかったことは、措置法65条の8に規定するやむを得ない事情に該当しないとされた事例（平27-04-27判決）（TAINZ コード F0-2-579）

〔判決の要旨〕

- 1 本件は、原処分庁が、①審査請求人が非常勤役員に対して日当として支給した金員は、役員に対する給与に該当するが、法人税法第34条第1項第1号に規定する給与に該当しないことから損金の額に算入することはできないとして、また、②請求人が租税特別措置法第65条の8第1項の規定を適用して損金経理した特別勘定について、財務省令で定める事項を記載した書類が確定申告書に添付されていないことから損金の額に算入することはできないなどとして、法人税の更正処分等を行ったのに対し、請求人が、原処分には法令の適用に誤りがあるとして、その一部の取消しを求めた事案である。

（中略）

- 3 非常勤役員等に対し、その勤務する場所に出勤するために行う旅行に必要な運賃等の支出に充てるものとして支給される金品のうちその出勤のために直接必要であると認められる部分に限り課税しなくて差し支えない旨の所得税基本通達9-5の定めからすれば、非課税とされるべき金額は、交通費に限られるというべきである。したがって、交通費以外に支給された本件日当は、出勤のために直接必要な費用とは認められず、理事会等への出席等という労務に対する報酬であると認められるから、本件非常勤理事等に対する役員給与に該当する。
- 4 本件日当は、理事会等への出席に係るものについてはその開催日に支給され、各種監査業務に係るものについては数日分がまとめて支給されていたことが認められる。そうすると、本件日当は、毎日、毎週、毎月のように月以下の期間を単位として規則的に反復又は継続して支給されるものとは認められない上、各月の支給額も同額でないことは明らかで

あるから、定期同額給与には該当しないというべきである。

- 5 請求人は、本件日当の一部について、日当の額から仮払消費税の額を控除した金額を、各事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入する会計処理を行っているところ、本件日当は非常勤理事等に対する役員給与に該当し、消費税の課税対象とはならないから、仮払消費税の額を控除したことは誤りである。本件各更正処分において、請求人が日当の額から控除した仮払消費税の額に相当する金額について何ら考慮していない。また、原処分庁は、非常勤理事等が理事会に欠席したため日当が支給されず、請求人が損金の額に算入していない金額についても、損金不算入とする原処分をする一方で、非常勤理事等が理事会に出席し日当が支給され、請求人が損金の額に算入している金額について、役員給与の損金不算入額の対象としていない。したがって、本件日当に係る原処分庁の認定額には誤りが認められる。

【所得税基本通達 9-5】

(非常勤役員等の出勤のための費用)

9-5 給与所得を有する者で常には出勤を要しない次に掲げるようなものに対し、その勤務する場所に出勤するために行う旅行に必要な運賃、宿泊料等の支出に充てるものとして支給される金品で、社会通念上合理的な理由があると認められる場合に支給されるものについては、その支給される金品のうちその出勤のために直接必要であると認められる部分に限り、法第9条第1項第4号に掲げる金品に準じて課税しなくて差し支えない。

- (1) 国、地方公共団体の議員、委員、顧問又は参与
- (2) 会社その他の団体の役員、顧問、相談役又は参与

当該論点は当局の公益法人調査における典型的な調査指摘項目といわれま
す。

(給与所得／役員が青年会議所の会議等に出席するための旅費交通費) 法人が負担した交通費、宿泊費及び日当は、代表取締役に対する給与に該当するとした事例(平27-07-28裁決)(TAINZ コード F 0-1-788)

〔裁決の要旨〕

- 1 本件は、請求人が代表取締役を務める A 社において、請求人が青年会議所の会議等に出席するための交通費、宿泊費及び日当(旅費交通費)の各費用を A 社の損金の額に算入して法人税等の申告をしたところ、原処分庁が、当該各費用は A 社の事業の遂行上必要な費用には当たらず、請求人に対する給与等に該当するとして、A 社に対する法人税等の更正処分等と併せて、請求人に対する所得税等の更正処分を行ったのに対し、請求人が、所得税等の更正処分の全部の取消しを求めた事案である。
- 2 所得税法第28条第1項は、給与所得について規定するところ、法人がその役員の活動について負担した費用が、当該法人の事業遂行上必要なものではなく、当該役員が個人的に負担すべきものと認められる場合には、当該法人による当該費用の負担は、一般に、当該法人がその役員に対して給与を支給した場合と同一の経済的効果があることから、当該役員に対する給与の支給に当たると解するのが相当である。
- 3 そして、当該費用が当該法人の事業遂行上必要なものではなく、当該役員が個人的に負担すべきものであるか否かの判断は、単に当該法人の主観的な意図・判断によるのではなく、当該役員の活動の内容や当該費用を支出した趣旨・目的等の諸般の事情を総合的に考慮し、社会通念に照らして客観的に行わなければならないと解される。
- 4 国際青年会議所(国際JC)の目的、日本青年会議所(日本JC)及び会員会議所の各定款の定めからすれば、青年会議所(JC)は、特定の個人又は法人の利益を目的とするものではなく、社会の発展や世界平和と繁栄への寄与といった公益的な目的を達成するために各種の事業を行うこととしており、日本JC等の各定款に掲げられた各種の事業が、特定の

個人又は法人の利益を目的として行われるものとは認められない。

- 5 青年会議所の会議等においては、国際JCが掲げる目的や日本JC等の各定款に掲げられた目的及び事業の内容に則した活動が行われていたこと、請求人は、各会議等において、そのプログラムに沿って活動し、また、各会議等の一部については、主催者の立場でプログラムの内容を企画し、運営するなどしていたことが認められる。
- 6 請求人自身、国際JCが恒久的プログラムの1つとして「ビジネスの機会」を掲げたことにより、JCの会議等の中で各会員の事業内容を紹介し、又は、アピールして営業活動をすることができるわけではなく、各会議等でもそのプログラムの中で、各会員が自身の事業を紹介する又は自身の事業に関連した営業活動をするとはなかった旨答述するなど、各会議等においてはその参加者が自身の事業活動をする機会がなかったことが認められる。
- 7 そうすると、請求人の各会議等への出席は、社会の発展への寄与などのJCの活動目的を遂行するためのものであったと認められ、本件旅費交通費は、社会通念に照らし客観的にみてA社の事業の遂行上必要なものであったとはいえず、請求人が個人的に負担すべきものであるから、請求人に対する給与に該当する。
- 8 原処分庁は、旅費交通費に係る給与について、旅費交通費のA社における総勘定元帳への計上日が、請求人が給与の支給を受けた日であるとしている。しかし、当該給与は、支給日が定められていないものであったと認められるから、収入すべき時期は、請求人が支払を受けた日となる(所基通36-9)。以上のことを踏まえ、納付すべき税額を算定すると、平成25年分は、原処分の額を上回るが、平成23年分及び平成24年分は、いずれも原処分の額を下回るから、その一部を取り消すべきである。

2. 社宅家賃

規定及び基本的な計算方法等は所法36、所基通36-15、36-40~42を参照してください。下記では判例・裁決や質疑応答事例をピックアップします。

(居住用財産の範囲)

転勤に伴って社宅として賃貸した家屋をその後居住の用に供さないで譲渡した場合における当該家屋の譲渡所得について租税特別措置法第35条第1項の規定の適用は認められないとした事例（棄却）（昭56-01-29裁決）（TAINZ コード J21-7-01）

〔裁決の要旨〕

請求人は、本件家屋を、勤務先に借上げ社宅として賃貸していたため、請求人が本社へ復帰後、直ちに本件家屋に居住することができず、いったん勤務先の社宅に家族と共に入居し、その後請求人のみが本件家屋へ引越し、それ以後、請求人の生活の拠点として居住していたものであるから、本件家屋は、居住用財産に該当する旨の主張について請求人が、1週間のうちの4日ないし5日をA市の社宅で家族と共に生活していたこと、家財道具の大部分がA市の社宅に残されていたこと、本件家屋においては新聞の購読、郵便物の配達、電話の架設等がなかったこと及び請求人のみが家族と別居して通勤に不便な本件家屋に居住しなければならない生活上の必要性が認められないこと等からみて、本件家屋が一時的に使用されていたとしても、これを請求人の生活の拠点として居住の用に供していたものとは認めることはできず、租税特別措置法第35条第1項の規定を適用しなかった原処分は適法である。

所事例1654 宅地造成等を業務としない者に対する優良住宅地の造成等のための土地の譲渡（TAINZ コード 所得事例001654）

〔問〕

社宅の建設のために個人地主から土地を買い取ることにしました。当社

は宅地造成等を業務とはしていませんが、措置法第31条の2第2項の要件さえ備えれば、その地主に対しては優良住宅地造成のための譲渡として、税額軽減の特例の適用がありますか。

〔答〕

租税特別措置法第31条の2第2項第5号に規定する建築物の建築又は同項第7号若しくは第9号若しくは第10号に規定する宅地の造成又は同項第11号若しくは第12号に規定する住宅又は中高層の耐火共同住宅の建設を行う個人又は法人には、建築物の建築又は宅地の造成又は住宅若しくは中高層の耐火共同住宅の建設を事業として行っていない個人又は法人も含まれるものとされています（措通31の2-14、平6課資3-1改正）。

したがって、例えば、同項第12号に規定する住宅又は中高層の耐火共同住宅の建設を行う個人又は法人には、その建設する住宅又は中高層の耐火共同住宅をその個人の住宅の用又はその法人の従業員の宿舍の用などに使用する場合におけるその個人又は法人も含まれますので、ご質問の場合にも優良住宅地の造成等のための土地等の長期譲渡所得の課税の軽減の特例の適用があります。

11-01-01現在

所事例2563 「転勤者住宅借上規程」により家屋を会社に貸した後に譲渡した場合（TAINZ コード 所得事例002563）

〔問〕

A社は、全国各地に支店、出張所があり、社員の転勤が多いことから、転勤社員の社宅を確保するため、自宅所有者が転勤した場合には、A社がその住宅を借り上げて他の社員を居住させるという「転勤者住宅借上規程」を定めています。

私は、この規定に基づき、転勤前まで自分が居住していた住宅をA社に貸し付け、約3年間、毎月10,000円の家賃を受け取っていました。

今回、私は、A社を定年退職し、長男夫婦と同居することとなりました。

たので、A社に貸し付けている住宅をA社に売却することになりましたが、居住用家屋の譲渡の特例は適用できませんか。

〔答〕

「現に自分が居住の用に供している家屋」をその居住の用に供さなくなった後において譲渡した場合であっても、その譲渡がその家屋を居住の用に供さなくなった日以後3年を経過する日の属する年の12月31日までに行われているときは、その家屋は、居住用財産の譲渡所得の特別控除の特例の対象となる家屋に該当します（措法35(1)）。

したがって、ご質問の場合にも、その要件を満たす限り、居住用財産の特別控除の特例は適用がありますが、その要件を欠く場合には適用がありません。

また、平成30年12月26日国税庁ホームページ更新内容は下記の通りですのでご確認ください。

○質疑応答事例法定0406 不動産の使用料等の支払調書 不動産の賃貸借契約者と賃借料の負担者が異なる場合

○質疑応答事例源泉0304 給与所得 社宅に係る通常の賃貸料の額を計算する場合の固定資産税の課税標準額

これについては古い書籍だと誤った記載も見受けられるので、本文を下記に転載します。

【照会要旨】

社宅を貸与した場合の「通常の賃貸料の額」の計算の基礎となる「固定資産税の課税標準額」とは、どのようなものですか。

【回答要旨】

固定資産税の課税標準額は、賦課期日（1月1日）における固定資産の価格として固定資産課税台帳に登録されているものをいいます。

役員又は使用人に社宅を貸与した場合には、家屋又は敷地の固定資産税

の課税標準額を基礎として、通常の賃貸料の額を計算することとされていますが、この固定資産税の課税標準額は、地方税法の規定により、原則として固定資産課税台帳に登録された価格によるものとされています。

なお、土地と家屋については、税負担の安定と行政事務の簡素化を図るという観点から、原則として3年ごとにその評価の見直しを行って価格を決めることとされています。

(注) 固定資産税の課税標準額が改訂された場合には、原則として「通常の賃貸料の額」を計算し直すこととなりますが、使用人に貸与された社宅については、その課税標準額の改訂幅が20%以内であれば再計算をする必要はないこととされています(所得税基本通達36-46)。

【関係法令通達】

所得税基本通達36-40~43、36-45、36-46注記

- 質疑応答事例源泉0305 給与所得 社員に家具等を貸与した場合の経済的利益
- 質疑応答事例源泉0325 給与所得 単身赴任者等に支給するいわゆる着後滞在費
- 質疑応答事例源泉0328 給与所得 役員に貸与したマンションの共用部分の取扱い

これも重要な規定ですので、下記に転載します。

【照会要旨】

マンションの1室を会社が借り受けてこれを役員に貸与していますが、この場合の「通常の賃貸料の額」の計算について

- (1) 所得税基本通達36-40《役員に貸与した住宅等に係る通常の賃貸料の額の計算》及び同通達36-41《小規模住宅等に係る通常の賃貸料の額の計算》に定める「固定資産税の課税標準額」は、共用部分を含めて判定するのでしょうか。

(2) 「小規模住宅等」かどうかは、共用部分を含めて判定するのでしょうか。

【回答要旨】

(1)、(2)とも共用部分を含めて計算します。

「通常の賃貸料の額」の算定は、社宅としてのその資産の利用の対価に相当する額を算出しようとするものですから、共用部分も含めて判定すべきです。

【関係法令通達】

所得税基本通達36-40、36-41注記

○質疑応答事例源泉0329 給与所得 役員に貸与したマンションの管理費
上記と同様、重要です。下記に転載します。

【照会要旨】

A社では、マンションを借り上げ、役員に社宅として貸与していますが、家主に支払う家賃には次のような管理費等が含まれています。これらの費用は、「通常の賃貸料の額」の計算上どのように取り扱われますか。

- | | |
|-----------------|---------|
| ① エレベーター保守料 | 12,000円 |
| ② 火災報知機保守料 | 2,000円 |
| ③ 共用部分電気料、火災保険料 | 8,000円 |

【回答要旨】

管理費等を含めて通常の賃貸料の額を計算して差し支えありません。

照会のような管理費等が、家主に支払う賃借料の額に含まれて支払われているときであっても、このような管理費等を、強いて個人的費用を使用者が負担したものとして取り扱う必要はなく、その総額によって通達（所得税基本通達36-40本文）に定める「通常の賃貸料の額」を計算して差し支えありません。

【関係法令通達】

<p>所得税基本通達36-40</p>

- 質疑応答事例譲渡1806 居住用財産の譲渡所得の課税の特例 扶養親族の居住の用に供している相続家屋
- 質疑応答事例譲渡1808 居住用財産の譲渡所得の課税の特例 居住用家屋の所有者とその敷地の所有者が異なる場合
課税実務ではほぼ出現ませんが、豪華社宅の実質判定についての当局の見解です。

使用者が役員に貸与した住宅等に係る通常の賃貸料の額の計算に当たっての取扱いについて

標題のことにについては、下記により取り扱うこととされたい。

なお、この取扱いは、平成7年10月1日以後に支払を受けるべき通常の賃貸料の額の計算について適用する。

〔趣旨〕

使用者が役員に貸与した住宅等に係る通常の賃貸料の額の計算に当たっては、所得税基本通達36-40又は36-41により通常の賃貸料の額の計算を行うのであるが、当該住宅等が社会通念上一般に貸与されている住宅等と認められない住宅等である場合には、これらの取扱いの適用がない旨を明らかにしたものである。

記

使用者（国、地方公共団体その他これらに準ずる法人を除く。）がその役員に対して貸与した住宅等（当該役員の居住の用に供する家屋又はその敷地の用に供する土地若しくは土地の上に存する権利をいう。以下同じ。）のうち、家屋の床面積（公的使用に充てられる部分がある場合の当該部分を除く。以下同じ。）が240平方メートルを超えるものについては、当該住宅等の取得価額、支払賃貸料の額、内外装その他の設備の状況等を総合勘案して当該住宅等が社会通念上一般に貸与されているものかどうかを判定する。

当該住宅等が社会通念上一般に貸与されている住宅等と認められない場合の通常の賃貸料の額の計算に当たっては、所得税基本通達36-40又は36-41に掲げる算式は適用しないものとする。

(注)

- 1 社会通念上一般に貸与されている住宅等と認められない場合の通常の賃貸料の額は、所得税法施行令第84条の2（《法人等の資産の専属的利用による経済的利益の額》）の規定が適用されることに留意する。
- 2 一般に貸与されている住宅等に設置されていないプール等のような設備若しくは施設又は役員個人の嗜好等を著しく反映した設備若しくは施設を有する住宅等については、家屋の床面積が240平方メートル以下であっても、社会通念上一般に貸与されている住宅等に該当しないものとする。
- 3 家屋の床面積が240平方メートルを超えていることのみをもって、社会通念上一般に貸与されている住宅等と認められないものとして取り扱うことのないよう留意する。

仮に当該物件が豪華社宅に該当した場合、下記の判例が参考となります。

高松高等裁判所平成15年（行コ）第12号法人税更正処分取消等請求控訴事件（棄却）（確定）国側当事者・今治税務署長平成16年2月26日判決【税務訴訟資料 第254号-69（順号9576）】【認定賞与（工事受注仮払金）／豪華社宅（賃貸料相当額の算出方法）】（TAINZ コード Z254-9576）

〔判示事項〕

- (1) 本件支払手数料は、控訴人会社が工事を受注するため、控訴人会社の税法上の役員である乙に対して仮払金等として交付し、後に、同人が第三者に交付したものであり、同人に経済的な利益がない以上、同人に対する仮払金等と本件支払手数料との清算・相殺処理は役員賞与に該当しないとの控訴人会社の主張が、控訴人会社が提出した全証拠によっても、当該仮払金等につき、乙が第三者に交付したとの事実を

認めることはできず、当該仮払金等については乙が返還義務を負うというべきところ、これを控訴人会社が実体のない本件支払手数料で清算・相殺したことは乙に経済的利益を与えたことになるから、法人税法35条4項（役員賞与等の損金不算入）に規定する「賞与」に該当するものと認められるとして排斥された事例（原審判決引用）

- (2) 控訴人会社の創業者が住む社宅の平成7年10月1日以降の賃貸料相当額の時価算定については、控訴人会社提出の本件評価書に基づき、積算賃料及び賃貸事例比較法に基く比準賃料の双方を関連付けて適正賃料を決定すべきという控訴人会社の主張が、課税庁が用いたいいわゆる積算法（積算式評価法）は賃貸料算定のための一方法として一般的に是認されているとし、課税庁の行った同社宅の賃貸料相当額の算出方法には合理性があるというべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）
- (3) 控訴人会社の創業者が住む社宅の使用割合は、課税庁認定とは異なるものであり、また、乙の家族のうち独立して生計を営んでいる息子らが使用している部分は乙が経済的利益を受けていないとの控訴人会社の主張が、乙が控訴人会社の創業者であること、乙の証言によれば、本件社宅への立ち入りについては乙の承諾が必要とされたことなどからすると、課税庁が家屋見取図から把握できる各部屋の名称及び構造を考慮して乙が借り受けている部分を判断したことは適切と認められ、また、独立して生計を営んでいるという家族が特に控訴人会社から直接借り受けているなどの事情がない限り、その使用部分も当然乙が借り受け、経済的利益を受けているものと推認するのが相当であるとして排斥された事例
- (4) 課税庁が控訴人会社の創業者が住む社宅の賃貸料相当額の算定の際採用した、本件土地の取得価額には、本件建物の敷地ではない土地の取得価額が含まれているから、本件社宅の賃貸料相当額の算定には誤りがあるとの控訴人会社の主張が、原審において控訴人会社は、課税

庁の「本件土地の取得価額について争うのか明らかにされたい。」との求釈明に対し争わない旨陳述したものであり、これを当審に至って争うのは、時機に後れたものというべきであり、また、控訴人会社は訴訟代理人弁護士に委任し、陳述しているのであるから、陳述の撤回は訴訟上の信義則に反し、許されないというべきであるとして排斥された事例

- (5) 控訴人会社の取締役である丙らが、控訴人会社の所有ないし賃借する不動産に無償で居住しているのは、職務上の必要により控訴人会社から義務づけられているものであり、その賃貸料相当額は所得税法所定の非課税所得に該当するとの控訴人会社の主張が、所得税法9条1項6号（非課税所得）、同法施行令21条4号（非課税とされる職務上必要な給付）、さらには所得税基本通達9-9（職務の遂行上やむを得ない必要に基づき賞与を受ける家屋等）の各規定に基づいて家屋の貸与を受けたことによる経済的利益が非課税所得とされるのは、所得税法9条1項6号の文言どおり、「その職務の性質上欠くことができないもの」と認められる場合に限られ、本件における丙らの業務内容には、いわば24時間の業務を行う必要があるといえるだけの事情は認めることはできないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (6) 訴外丁が居住の不動産については、所有者である関連会社が無償で貸与しているものであるとの控訴人会社の主張が、訴外丁は関連会社の役員ではないこと、同人居住の不動産所在地が控訴人会社の名古屋営業所として表示されていることなどの事実を照らすと、所有者たる関連会社が控訴人会社に当該不動産を無償で貸与し控訴人会社はこれを名古屋営業所として使用し、さらに訴外丁に居宅として貸与したとの法律関係があるものと認められるとして排斥された事例（原審判決引用）

事実上社宅の選択に制限等がなく、本人の希望・自由意思により選択できる

場合、社宅賃料通達の適用はないものとされています。通常、社宅は法人が契約者となりますが、実際の資金の拠出において、また返還において、敷金・礼金などを従業員が精算する場合、実質的に当該従業員に対する住宅手当の支給と同様のものとして給与所得認定されます。

課税実務上、従業員が社宅としてどこに住むのか自由に決定してよい、ということとはほとんど考えられないことと思われませんが、当局調査において、上記は、確認対象となり得ます。

3. 小規模企業共済

加入した方が当然有利です。解約事由がオーナーの属人性で変わってくるため、解約事由の事前説明は必須となります。

なお、下記の有名裁決は課税実務に直結する内容のため、知っておくべき必要があります。

(小規模企業共済等掛金控除)

請求人が請求人の青色事業専従者を共済契約者とする小規模企業共済掛金を支払っていたとしても、請求人の小規模企業共済等掛金控除の対象とはならないとした事例（平15-01-28裁決）（TAINZ コード J65-2-19）

〔裁決の要旨〕

請求人は、所得税法第75条（小規模企業共済等掛金控除）第1項の規定は「居住者が、各年において、小規模企業共済等掛金を支払った場合には、その支払った金額を、その者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から控除する。」としていることから、請求人が支払っている以上、請求人の青色事業専従者の小規模企業共済掛金も同法の規定に該当し、請求人の所得控除の対象とすることができる旨主張する。

しかしながら、同法の規定は、居住者が、各年において、自己が契約した小規模企業共済法の共済契約に基づく掛金を支払った場合に、その支払った金額について所得控除を認めるものであり、請求人が請求人の青色

相続税

裁決

F0-3-398

（更正の理由附記／処分の理由不備）更正等通知書に記載された債務弁済責任に係る債務控除に関する処分の理由には不備があり、各更正処分のうち、債務控除に係る部分は、行政手続法第14条第1項に規定する要件を満たさない違法な処分であるから、取り消すべきであるとされた事例（平成23年3月25日相続開始に係わる相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分・全部取消し・平26-11-18裁決）

【東裁（諸）平26-44】

概要

〔裁決の要旨〕

- 1 本件は、審査請求人らが、被相続人には会社の無限責任社員として負っている会社法第580条第1項に規定する「債務を弁済する責任」があるとして、相続税の課税価格の計算上、「債務を弁済する責任」を債務として控除して相続税の申告をしたところ、原処分庁が、被相続人は「債務を弁済する責任」を負っていたとは認められないから、「債務を弁済する責任」を債務として控除することはできないなどとして、相続税の更正処分等をしたのに対し、請求人らが、原処分の全部の取消しを求めた事案である。
- 2 争点は、①本件各処分の理由は「不利益処分の理由」として十分な記載といえるか、②本件債務弁済責任は、「相続開始の際現に存するもの」に該当し、かつ「確実と認められるもの」に該当するか否か、③本件各賦課決定処分について各更正処分が、従来の公的見解を変更してなされたものとして、「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当するか否か、である。
- 3 本件各更正通知書の「処分の理由」欄の記載からは、本件相続開始日における債務弁済責任に基づく債務が現に存しないと原処分庁が判断した理由が、例えば、①本件合資会社に14億0181万6220円の債務超過額が存しない、②本件被相続人が無限責任社員でない、③本件合資会社の債務超過額はおよそ無限責任社員である被相続人の債務ではない、④本件合資会社の債務超過額は無限責任社員の債務ではあるものの、本件においては、会社法第581条第1項に該当する社員の抗弁の事実があり、無限責任社員の債務として認められるための要件を満たしていない、⑤そもそも、会社法第580条第1項は、債務を弁済する責任を規定しているにすぎないという法律的な見解を前提として、会社債権者からの弁済請求を受けていない以上、本件被相続人は本件債務弁済責任に基づく債務を何ら負っていないなど、様々な可能性が考えられ、原処分庁による処分の実際の理由が、これらのどれに当たるのか、あるいはこれら以外の理由なのか、不明であるといわざるを得ない。
- 4 したがって、本件各更正等通知書に記載された債務控除に係る処分の理由は、行政手続法第14条第1項の規定の趣旨を満たす程度に提示されたものとはいえない。
- 5 原処分庁は、本件各更正等通知書においては、債務控除に関し、適用法令及び課税要件事実たる債務控除額が明記されていることから、提示すべき理由として欠けるところはない旨主張するが、本件各更正等通知書の「処分の理由」欄の記載では、様々な可能性が考えられ、不明であるといわざるを得ないから、原処分庁の主張を採用することはできない。
- 6 以上のとおり、本件各更正等通知書に記載された債務弁済責任に係る債務控除に関する処分の理由には不備があり、本件各更正処分のうち、当該債務控除に係る部分は、行政手続法第14条第1項に規定する要件を満たさない違法な処分であるといわざるを得ないから、取り消すべきである。
- 7 上記のとおり、本件各更正処分はいずれもその全部を取り消すべきであるから、争点3について判断するまでもなく、本件各賦課決定処分及び本件変更決定処分は、いずれも、その全部を取り消すべきである。

裁決年月日 H26-11-18

コード番号 F0-3-398

本文

裁 決 書

東裁（諸）平26第44号
平成26年11月18日
国税不服審判所長 畠山稔

審査請求人

住 所 P市××××××××××
氏 名 総代 甲ほか2名（共同審査請求人明細別紙）
原処分庁 東京国税局長

- 原 処 分 1 審査請求人甲及び同乙に対して平成25年7月30日付でされた平成23年3月25日相続開始に係る相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分（平成25年12月17日付でされた異議決定によりいずれもその一部が取り消された後のもの）
- 2 審査請求人丙に対して平成25年7月30日付でされた平成23年3月25日相続開始に係る相続税の更正処分（平成25年12月17日付でされた異議決定によりその一部が取り消された後のもの）及び過少申告加算税の賦課決定処分（平成26年6月30日付でされた過少申告加算税の変更決定処分をあわせ審理）

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

原処分は、いずれもその全部を取り消す。

理 由

1 事 実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人甲、同丙及び同乙（以下、順に「請求人甲」、「請求人丙」及び「請求人乙」といい、これら3名を併せて「請求人ら」という。）が、被相続人には会社の無限責任社員として負っている会社法第580条《社員の責任》第1項に規定する「債務を弁済する責任」があるとして、相続税の課税価格の計算上、当該「債務を弁済する責任」を債務として控除して相続税の申告をしたところ、原処分庁が、被相続人は当該「債務を弁済する責任」を負っていたとは認められないから、当該「債務を弁済する責任」を債務として控除することはできないなどとして、相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をしたのに対し、請求人らが、原処分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 請求人らは、平成23年3月25日（以下「本件相続開始日」という。）に死亡した丁（以下「本件被相続人」という。）の相続（以下「本件相続」という。）に係る相続税（以下「本件相続税」という。）について、別表1の「期限内申告」欄のとおり記載した相続税の申告書（以下「本件申告書」という。）を法定申告期限までにP税務署長に共同で提出して、相続税の期限内申告をした。

ロ 請求人丙は、平成24年2月24日、別表1の「修正申告」欄のとおり記載した相続税の修正申告書をP税務署長に提出して、相続税の修正申告をした。

ハ 請求人乙は、平成24年2月24日、別表1の「更正の請求」欄のとおり記載した相続税の更正の請求書をP税務署長に提出して、相続税の更正の請求をした。

ニ P税務署長は、上記ハの更正の請求について、平成24年3月27日付で、

別表1の「更正処分」欄のとおり、請求人乙に対して更正処分をした。

ホ 原処分庁は、原処分庁所属の調査担当職員の調査に基づき、平成25年7月30日付で、別表1の「更正処分等」欄のとおり、請求人らに対して相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をした（以下、これらの各更正処分及び各賦課決定処分に係る各「相続税の更正通知書及び加算税の賦課決定通知書」を「本件各更正等通知書」という。）。

ヘ 請求人らは、平成25年9月18日、上記ホの各更正処分及び各賦課決定処分に不服があるとして、別表1の「異議申立て」欄のとおり、それぞれ異議申立てをした。

ト 異議審理庁は、平成25年12月17日付で、別表1の「異議決定」欄のとおり、①請求人甲及び請求人乙に対して、上記ホの各更正処分及び各賦課決定処分の一部をいずれも取り消すとともに、②請求人丙に対して、上記ホの更正処分の一部を取り消し、上記ホの賦課決定処分については棄却する異議決定をし、その決定書謄本は、総代であった請求人甲に対し送達された〔以下、上記ホの各更正処分（当該異議決定により、いずれもその一部が取り消された後もの。）及び各賦課決定処分（請求人甲及び請求人乙については、当該異議決定により、いずれもその一部が取り消された後もの。）を、それぞれ「本件各更正処分」及び「本件各賦課決定処分」という。〕。

チ 請求人らは、平成26年1月17日、異議決定を経た後の本件各更正処分及び本件各賦課決定処分に不服があるとして、審査請求をした。

なお、請求人らは、同日、請求人甲を総代として選任し、その旨を届け出た。

リ 原処分庁は、平成26年6月30日付で、別表1の「変更決定処分」欄のとおり、請求人丙に対して過少申告加算税の変更決定処分（以下「本件変更決定処分」という。）をした。

なお、請求人丙は、本件変更決定処分に対し、国税通則法（平成26年法律第69号による改正前のもの。以下「通則法」という。）第77条《不服申立期間》第1項の規定による不服申立期間内に異議申立てをしなかった。

ヌ そこで、上記リの請求人丙に対する本件変更決定処分についてもあわせ審理する。

(3) 関係法令の要旨

イ 理由の提示に係る法令

(イ) 通則法第24条《更正》は、税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する旨規定している。

(ロ) 通則法第74条の14《行政手続法の適用除外》第1項は、行政手続法第3条《適用除外》第1項に定めるもののほか、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為については、同法第2章《申請に対する処分》（同法第8条《理由の提示》を除く。）及び同法第3章《不利益処分》（同法第14条《不利益処分の理由の提示》を除く。）の規定は、適用しない旨規定している。

(ハ) 行政手続法第14条第1項は、行政庁は、不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない旨、また、同条第3項は、不利益処分を書面でするときは、同条第1項の理由は、書面により示さなければならない旨規定している。

ロ 債務控除に係る法令

(イ) 相続税法第13条《債務控除》第1項は、相続又は遺贈により財産を取得した者が同法第1条の3《相続税の納税義務者》第1号の規定に該当する者である場合においては、当該相続又は遺贈により取得した財産については、課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から次に掲げるものの金額のうちその者の負担に属する部分の金額を控除した金額による旨規定している。

- A 被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）（第1号）
- B 被相続人に係る葬式費用（第2号）
- (ロ) 相続税法第14条第1項は、同法第13条の規定によりその金額を控除すべき債務は、确实と認められるものに限る旨規定している。
- (ハ) 会社法第580条第1項は、社員は、次に掲げる場合には、連帯して、合名会社、合資会社又は合同会社（以下、これらの会社を「持分会社」と総称する。）の債務を弁済する責任を負う旨規定している。
- A 当該持分会社の財産をもってその債務を完済することができない場合（第1号）
- B 当該持分会社の財産に対する強制執行がその効を奏しなかった場合（社員が、当該持分会社に弁済をする資力があり、かつ、強制執行が容易であることを証明した場合を除く。）（第2号）
- (二) 会社法第607条《法定退社》第1項は、社員は、同法第606条《任意退社》、同法第609条《持分の差押債権者による退社》第1項、同法第642条《持分会社の継続》第2項及び同法第845条《持分会社の設立の無効又は取消しの判決の効力》の場合のほか、同法第607条第1項各号に掲げる事由によって退社する旨規定し、同項第3号は、死亡を掲げている。
- (ホ) 会社法第612条《退社した社員の責任》第1項は、退社した社員は、その登記をする前に生じた持分会社の債務について、従前の責任の範囲内でこれを弁済する責任を負う旨、また、同条第2項は、同条第1項の責任は、同項の登記後2年以内に請求又は請求の予告をしない持分会社の債権者に対しては、当該登記後2年を経過した時に消滅する旨規定している。
- ハ 過少申告加算税の賦課決定に係る法令
- (イ) 通則法第65条《過少申告加算税》第1項は、期限内申告書が提出された場合において、更正があったときは、当該納税者に対し、その更正に基づき同法第35条《申告納税方式による国税等の納付》第2項の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定している。
- (ロ) 通則法第65条第2項は、同条第1項の規定に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額（同項の更正前に当該更正に係る国税について更正があったときは、その国税に係る累積増差税額を加算した金額）がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする旨規定している。
- (ハ) 通則法第65条第4項は、同条第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する旨規定している。
- (4) 基礎事実
- 以下の事実は、請求人らと原処分庁との間に争いがなく、当審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。
- イ 本件相続に係る共同相続人について
- 本件相続に係る共同相続人は、本件被相続人の長男である請求人甲、同二女である請求人丙及び同養子である請求人乙（請求人甲の妻）の3名である。
- ロ 関係会社について
- (イ) 合資会社A商会は、昭和23年3月8日、一般港湾運送事業（限定）及び荷造業等を行うことを目的（その後、海上運送取扱業、貨物運送取

扱事業等が目的に追加された。)として設立された会社であるところ、本件相続開始日、合同会社A商会に種類変更し、解散した。

(ロ) 合同会社A商会は、本件相続開始日、合資会社A商会と同様の事業を行うことを目的として設立され、平成24年9月30日、総社員の同意により、清算人をB株式会社(職務執行者:請求人甲)として、解散した(以下、合資会社A商会と同社が合同会社A商会に種類変更された後のものとして併せて「本件合資会社」という。)

(ハ) 本件被相続人は、平成17年3月1日、本件合資会社に入社し、入社してから本件相続開始日に死亡による退社をするまで無限責任社員(平成18年5月3日、代表社員に就任。)であった。本件相続開始日において、本件合資会社の無限責任社員は、本件被相続人のみであり、ほかに無限責任社員は存していなかった。

また、請求人甲は、平成8年9月17日、本件合資会社に有限責任社員として入社し、平成9年12月6日、無限責任社員に責任変更したものの、平成17年3月1日、本件合資会社を退社している。

なお、B有限会社(平成10年2月1日、B株式会社に商号変更。)は、平成8年9月17日、本件合資会社に有限責任社員として入社し、本件相続開始日、業務執行社員となった。

ハ 本件相続税について

(イ) 請求人らが提出した本件申告書の第13表「債務及び葬式費用の明細書」には、別表2のとおり、本件被相続人に係る債務及び葬式費用の明細が記載されており、その中に、本件被相続人が本件合資会社の無限責任社員として負っている会社法第580条第1項に規定する「債務を弁済する責任」の金額として1,401,816,220円(以下、当該金額に係る債務弁済責任を「本件債務弁済責任」という。)が計上されている。

(ロ) 本件各更正等通知書のうち、請求人甲に対する更正等通知書の「処分の理由」欄には、原処分庁の調査の結果に基づく更正処分の理由として、本件被相続人の債務に係る債務控除額について、次のとおり記載されている。

なお、請求人丙に対する更正等通知書の「処分の理由」欄の債務控除額については、「本件申告」に代えて「本件修正申告」と、請求人乙に対する更正等通知書の「処分の理由」欄の債務控除額については、「本件申告」に代えて「本件当初処分」と、それぞれ記載されているほかは、請求人甲に対する更正等通知書の「処分の理由」欄の債務控除額について同様の記載となっている。

「あなたは、本件申告において、合資会社A商会(以下「A商会」といいます。)の本件相続開始日における債務超過額1,401,816,220円を、同社の無限責任社員である本件被相続人の債務弁済責任に基づく債務であるとして本件相続税の相続財産の価額から控除していますが、本件相続開始日において、本件被相続人が上記1,401,816,220円に相当する債務を負っていたとは認められません。

したがって、上記1,401,816,220円に相当する債務については、相続税法第13条に規定する『被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの』には該当しませんので、債務控除は認められません。

」

2 争 点

(1) 争点1

本件各更正等通知書に記載された債務控除に係る処分の理由は、行政手続法第14条第1項に規定する「不利益処分の理由」として十分な記載といえるか。

(2) 争点2

本件債務弁済責任は、相続税法第13条第1項第1号に規定する「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの」に該当し、かつ、同法第14条第1項に規定する「確実と認められるもの」に該当するか否か。

(3) 争点3

本件各賦課決定処分について、本件各更正処分が従来の公的見解を変更してなされたものとして、通則法第65条第4項に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当するか否か。

3 主張
(1) 争点1

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>次のとおり、本件各更正等通知書に記載された債務控除に係る処分の理由は、行政手続法第14条第1項に規定する「不利益処分の理由」として十分な記載である。</p> <p>イ 行政庁が不利益処分をする際の理由を書面により提示する場合、その理由の提示の程度については、理由提示制度の趣旨目的とされる行政庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する理由の提示として欠けるところはないと解されるところ、具体的には法令等を適用するに当たって根拠となる事実、すなわち課税要件事実が理由として提示されていれば、行政庁の判断過程を検証でき、不服申立てに必要な材料を提供していると解するのが相当である。</p> <p>ロ そうすると、本件において提示すべき課税要件事実、本件被相続人の債務で相続開始の際に現に存するものの金額であり、それに係る適用法令と金額（債務控除額）が提示されていれば、理由提示制度の趣旨目的を充足すると解され、本件各更正等通知書においては、債務控除に関し、適用法令及び課税要件事実たる債務控除額が明記されていることから、提示すべき理由として欠けるところはない。</p>	<p>次のとおり、本件各更正等通知書に記載された債務控除に係る処分の理由は、行政手続法第14条第1項に規定する「不利益処分の理由」として不十分である。</p> <p>イ 更正通知書等に処分の理由を記載すべきこととされているのは、行政庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨によるものである。したがって、①理由の内容が上記の趣旨にかなうものでなければならず、②処分の原因となる事実及び根拠条文が提示されているのみでは足りず、③事実及び根拠条文の提示の上に、いかなる理由に基づいてどのような基準の適用によって処分が選択されたのかを知ることができなければならないというべきである。</p> <p>ロ そして、課税要件を踏まえた上での理由の提示のあり方としては、課税要件事実に関する判断と認定、その結果としての課税要件の充足性について言葉としての文章で納税者に伝えることが必要であり、本件においては、「たとえ合資会社の無限責任社員の債務弁済責任といえども、債権者からの債務の弁済請求を受けたことがないのであるから、債務控除の適格要件に欠ける。」程度のことは最低でも記載する必要があるところ、本件各更正等通知書は、結論のみの記載であって、理由の記載が抜け落ちていたから、行政手続法第14条に規定する「不利益処分の理由」として要求される最低限の程度を満たしてない。</p>

(2) 争点2

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>次のとおり、本件債務弁済責任は、相続税法第13条第1項第1号に規定する「被相続人の債務で相続開始の際に現に存するもの」に該当せず、また、同法第14条第1項に規定する「确实と認められるもの」にも該当しない。</p> <p>イ 会社法第580条第1項は、持分会社の財産をもってその債務を完済する</p>	<p>次のとおり、本件債務弁済責任は、相続税法第13条第1項第1号に規定する「被相続人の債務で相続開始の際に現に存するもの」に該当し、かつ、同法第14条第1項に規定する「确实と認められるもの」に該当する。</p> <p>イ 会社法第580条第1項に規定する「当該持分会社の財産をもってその債務を</p>

ことができない場合又は持分会社の財産に対する強制執行がその効を奏しなかった場合、持分会社の社員は連帯して持分会社の債務を弁済する責任を負う旨規定しているとおり、持分会社の社員に対する債務弁済責任の追及は、会社財産による完済不能、会社財産に対する強制執行の不奏功の場合にのみできるのであり、その範囲で、持分会社の社員の責任は、会社債務及び責任に対して補充性ないし二次性を有しているといえる。そして、債務を含む会社財産の評価時期は、会社債権者の請求の時であり、会社の債務超過の立証責任は、会社債権者にあるとされている。

このような持分会社の社員が負う債務弁済責任は、保証債務に類似するものと解されており、会社債権者が会社の債務超過を立証し、社員に対して会社債務の弁済を請求しなければ、社員が現実に負担すべき債務として確定するものではなく、その負担すべき金額も不明であるので、会社債権者から請求のない時点においては、社員が持分会社の債務弁済責任に基づいて実際に債務を負担することはあり得ない。

また、債務と責任の分離ができることからすれば、持分会社の社員の責任は「債務なき責任」と解するのが私法の体系的理解の上から適当であり、その解釈は、社員の責任は持分会社が社員の人的信用を基礎とすること、すなわち、会社信用の強化という会社法第580条の規定の趣旨目的からも適当であるとされている。

そうすると、会社債権者から持分会社の債務超過を立証することにより社員が会社債務の弁済を請求されなければ、社員は債務弁済責任に基づく債務を何ら負担することはあり得ないので、死亡した社員の債務弁済責任それ自体は、相続税法第13条第1項第1号に規定する「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの」に該当しない。

本件において、本件被相続人は、本件合資会社のいずれの債権者からも本件合資会社の債務の弁済請求を受けていたとは認められないことから、本件被相続人は、無限責任社員としての債務弁済責任に基づく債務を負っていたとはいえず、したがって、本件被相続人が無限責任社員として負っている会社法第580条第1項に規定する「債

完済することができない場合」とは、持分会社の債務超過を指すのであり、この事実が存在する以上、会社債務に対する社員の連帯無限の責任は当然に発生し、「現に存するもの」に該当する。そして、持分会社は根本的に組合であり、法人格を付与された組合と理解されている。この組合の法理はそのまま持分会社の無限責任社員にも当てはめられ、持分会社の財産は全て無限責任社員の共有財産であり、持分会社の債務は全て無限責任社員の連帯債務となる。

会社法第580条第1項は、上記の組合の法理を前提として、債務超過でない場合は、会社所有の財産からの弁済を優先させるべきとし、債務超過の場合には、無限責任社員の個人所有の財産を引き当てにした請求が可能となるよう規定したものであり、持分会社の債務全部につき、無限責任社員に弁済責任があることを前提としているのである。

また、会社法第612条第1項の規定においても、組合の欠損は脱退・解散に際し補填させられることから、無限責任社員が社員を辞めた時点で持分会社が債務超過の時は、債務超過部分を補填する義務を課しており、無限責任社員に弁済責任があることを前提としている。

原処分庁は、会社債権者の請求の有無によって無限責任社員の債務弁済責任に基づく債務の発生が左右される旨主張するが、そうであれば、無限責任社員が会社債権者から請求を受ける前に死亡した場合には、その社員の相続人は債務を負担しなくてもよいこととなる。すなわち、持分会社の無限責任社員は死亡によって当然に退社する（会社法第607条第1項第3号）ところ、無限責任社員が死亡時点において会社債権者から請求がないことにより債務を負担していなければ、その社員の相続人が債務を相続することもなく、会社債権者も相続人に請求することができなくなってしまうことになって不当である。

以上からすれば、本件被相続人が無限責任社員として負っている会社法第580条第1項に規定する「債務を弁済する責任」ないしこれに基づく債務は、相続税法第13条第1項第1号に規定する「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの」に該当し、本件被相続人自身の債務である以上、当然に相続税法第14条第1項に規定する「确实と認められるもの」にも該当する。

仮に、原処分庁の主張するとおり、無

務を弁済する責任」は、相続税法第13条第1項第1号に規定する「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの」には該当しない。

ロ 加えて、会社が弁済不能の状態であるか否かは、一般に債務者が破産、和議、会社更生あるいは強制執行等の手続開始を受け、又は事業閉鎖、行方不明、刑の執行等により債務超過の状態が相当期間継続しながら、他からの融資を受ける見込みもなく、再起の目途が立たないなどの事情により事実上の債権の回収ができない状況にあることが客観的に認められるか否かで決せられるべきであるところ、本件合資会社は、①破産、会社更生あるいは強制執行等の手続開始を受けた事実はないこと、②本件相続開始日の後も営業を継続しており、平成22年10月1日から平成23年9月30日までの事業年度の当期利益は赤字であるものの、営業利益を計上している状況であること、③債権者であるD信用金庫及び株式会社Cからの借入金の利息を滞ることなく支払っていること、④本件相続開始日の後に、D信用金庫及び株式会社Cからの借入れをいずれも完済していること、⑤本件合資会社が所有する土地及び建物について担保余力があることからすれば、本件相続開始日において本件合資会社が弁済不能の状態にあったとは認められない。

そうすると、本件被相続人が無限責任社員として負っている会社法第580条第1項に規定する「債務を弁済する責任」に基づく債務が仮に存したとしても、同債務は、相続税法第14条第1項に規定する「确实と認められるもの」に該当しない。

無限責任社員の債務弁済責任の性質が保証債務に類似するものとしても、保証債務の取扱いについては、相続税法基本通達14-3《保証債務及び連帯債務》(1)に定められているところ、次のとおり、本件合資会社が弁済不能の状態にあるため、無限責任社員がその債務を履行しなければならない場合で、かつ、本件合資会社に求償して返還を受ける見込みがない場合にも該当するから、本件被相続人が無限責任社員として負っている会社法第580条第1項に規定する「債務を弁済する責任」に基づく債務は、相続税法第14条第1項に規定する「确实と認められるもの」に該当する。

(イ) 本件合資会社は、平成16年9月末をもって一般港湾運送業を中止し、その後は所有不動産の賃貸収入以外に収入はない。

(ロ) 本件合資会社の負債総額は、平成17年2月から平成24年9月まで全く減少していない。

(ハ) 本件相続開始日の後の本件合資会社の債務の返済のうち、株式会社Cへの返済350,000,000円は、請求人甲が直接返済し、D信用金庫への返済200,000,000円は、請求人甲が代表を務める他の法人からの借入金で賄っており、本件合資会社は、第三者からの独自の借入能力がない。

(ニ) 本件合資会社は、平成24年9月30日に解散を決議し、資産の処分が完了し次第、清算終了する。

(3) 争点3

請求人ら	原処分庁
<p>次のとおり、本件各賦課決定処分について、本件各更正処分が従来の公的見解を変更してなされたものとして、通則法第65条第4項に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当する。</p>	<p>次のとおり、本件各賦課決定処分について、本件各更正処分が従来の公的見解を変更してなされたものではなく、通則法第65条第4項に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当しない。</p>
<p>イ 国税庁ホームページに掲載されている質疑応答事例「合名会社等の無限責任社員の会社債務についての債務控除の適用」には、「合名会社、合資会社の会社財産をもって会社の債務を完済</p>	<p>イ 国税庁ホームページに掲載されている質疑応答事例「合名会社等の無限責任社員の会社債務についての債務控除の適用」は、実際に「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの」が存在すること</p>

することができない状態にあるときに、無限責任社員が死亡したという事実があれば、「被相続人の債務として控除」できる旨記載されている。

ロ Q 国税局のホームページに掲載されている文書回答事例「債務超過の合資会社の無限責任社員が有限責任社員となった場合等の贈与税等の課税関係責任社員となった場合、無限責任社員の地位を退いてから2年間、債権者から何の請求もなかったときは、経済的利益の供与と譲受けの関係があるので贈与税が課税される旨記載されている。

ハ 国税庁の内部文書並びに現職者及び退職者の著述にはいずれも、合名会社等の会社債務については、その社員が無限責任を負うこととなっているから、無限責任社員である被相続人の債務として控除することができる旨記載されている。

二 上記イないしハの従来公的見解においては、合名会社・合資会社については、それら人的会社の組合性をよりどころとして、会社債務に係る無限責任社員の自己の債務性を確認して、会社の債務超過額は社員個人として直接、無限に負担を引き受けるものとしていた。

しかしながら、本件において、原処分庁は、持分会社の無限責任社員の責任は、「債務なき責任」と解するのが私法の体系的理解の上から適当であるとの立場で本件各更正処分をした。

これは、従来公的見解を変更するものであるから、①永きにわたり、会社法上の法的負担債務を債務控除の要件を満たすものとして理解する行政先例法が存在していた事実を無視することになり、②特定の個別事案を否認するには、憲法第14条第1項に由来する「不平等取扱禁止原則」に違反することになり、③国民が公的な解釈や見解を信頼したことを裏切る行政庁の行為は、申告納税制度の必須条件である法的安定性の要請に反することになり、信義則・禁反言の法理に違背することになる。

を前提として、債務控除を認め得る場合があることを回答したものである。そして、実際に債務が存在するか否かは、民法や会社法といった実体法や証拠関係に基づいて判断されるものであり、当該質疑応答事例は、かかる実体法の解釈や証拠関係について論ずるものではなく、飽くまで、社員が債務弁済責任に基づく債務を実際に負担しているという事実関係を前提とした回答にすぎない。

ロ Q 国税局のホームページに掲載されている文書回答事例「債務超過の合資会社の無限責任社員が有限責任社員となった場合等の贈与税等の課税関係について」は、贈与税等の課税関係について回答したものであり、本件と課税関係が別異であることから、比較対象とはならない。

ハ 課税処分の適法性は、適用法令を解釈した上で、かかる適用法令に民法や会社法といった実体法の解釈を前提に認定された事実を当てはめることによって判断されるのであるから、国税庁の内部文書や現職者等の著述の記載内容によって判断されるものではない。加えて、課税当局の現職者又は退職者の著述は、行政活動の一環として正式になされた公的見解の表明ではなく、単に私的な立場において作成した一般的な税務事例に則した（ママ）解説書の性質を有する私的な著作物にすぎない。

また、請求人らが主張する国税庁の内部文書は、行政文書の保存期限を徒過しているため、その存在を了知することはできない。

二 上記イないしハのとおり、上記各見解は、いずれも公的見解ではないから、請求人らが主張するような従来公的見解を変更したものではない。

4 判 断

(1) 争点1について

イ 法令解釈

通則法第24条は、税務署長は、申告された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他その課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、課税標準等又

は税額等を更正する旨規定している。

そして、更正は、税務署長が更正通知書を送達して行うこととされ（通則法第28条《更正又は決定の手続》第1項）、更正によって課税標準等又は税額等が増加する場合（納付すべき税額が増加する場合、還付金の額に相当する税額が減少する場合など）は、その更正が不利益処分に当たることから、行政手続法第14条第1項の規定（当該規定は、通則法第74条の14第1項の規定により行政手続法の適用除外とされていない。）により、その理由を示さなければならないこととされている。

行政手続法第14条第1項が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解されている（最高裁平成23年6月7日第三小法廷・民集65巻4号2081頁参照）。

ロ 当てはめ

（イ） 請求人らは、上記1の（2）のイ及び同（4）のハの（イ）のとおり、本件申告書において、本件被相続人には本件合資会社の無限責任社員として負っている本件債務弁済責任があるとして、相続税の課税価格の計算上、本件債務弁済責任を債務として控除したところ、原処分庁は、上記1の（2）のホ及び同（4）のハの（ロ）のとおり、原処分庁の調査の結果、本件債務弁済責任は債務として控除することはできないとして本件各更正処分（不利益処分）を行ったものである。

ところで、本件各更正等通知書に記載された債務控除に係る処分の理由としては、上記1の（4）のハの（ロ）からすると、本件合資会社の「無限責任社員である本件被相続人」が負っていた本件合資会社「の本件相続開始日における債務超過額1,401,816,220円」の「債務弁済責任に基づく債務」は、「相続税法第13条に規定する『被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの』には該当し」ないため、同法に規定する「債務控除は認められ」ない旨提示されているとは考えられるものの、当該債務が、「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの」には該当しない理由について明らかにするものではない。

すなわち、本件各更正等通知書の「処分の理由」欄の記載からは、本件相続開始日における本件債務弁済責任に基づく債務が現に存しないと原処分庁が判断した理由が、例えば、①本件合資会社に1,401,816,220円の債務超過額が存しない、②本件被相続人が無限責任社員でない、③本件合資会社の債務超過額はおよそ無限責任社員である本件被相続人の債務ではない、④本件合資会社の債務超過額は無限責任社員の債務ではあるものの、本件においては、会社法第581条《社員の抗弁》第1項に該当する社員の抗弁の事実があり、無限責任社員の債務として認められるための要件を満たしていない、⑤そもそも、会社法第580条第1項は、債務を弁済する責任を規定しているにすぎないという法律的な見解を前提として（なお、当該見解の当否については争点2のとおり争いがある。）、会社債権者からの弁済請求を受けていない以上、本件被相続人は、本件債務弁済責任に基づく債務を何ら負っていない〔上記3の（2）の「原処分庁の主張」欄のイのとおり。〕など、様々な可能性が考えられ、原処分庁による処分（本件各更正処分）の実際の理由が、これらのどれに当たるのか、あるいはこれら以外の理由なのか、不明であるといわざるを得ない。

したがって、本件各更正等通知書に記載された債務控除に係る処分の理由は、上記イの行政手続法第14条第1項の規定の趣旨（①原処分庁の判断の恣意の抑制及び②名宛人に対する不服申立ての便宜）を満たす程度に提示されたものとはいえない。

（ロ） 原処分庁は、本件各更正等通知書においては、債務控除に関し、適用法令及び課税要件事実たる債務控除額が明記されていることから、提示すべき理由として欠けるところはない旨主張するが、上記（イ）のとおり

