



代償分割が行われた場合の相続税の課税価格

～代償分割対象財産の価額を基に相続開始時の代償金の価額を算定することに合理性があると認められた事例～

相続税更正処分取消請求控訴事件
東京高裁平成16年(行コ)第47号
平成17年2月10日判決(確定)

〔目 次〕	
I 事件の概要	6
II 当事者の主張	7
III 判決要旨	8
IV 解説	9

I 事件の概要

- 平成4年10月、控訴人Xの父を被相続人とする相続(以下「本件相続」という。)が開始した。なお、本件相続の共同相続人は、Xを含め5人である。
- 平成5年1月、本件相続に係る遺産分割が行われる前に本件相続の共同相続人の一人であるXの母の相続(以下「二次相続」という。)が開始した。
- Xは、本件相続に係る財産は未分割であるとして、相続税法55条(未分割遺産に対する課税)に基づき、本件相続に係る相続税の申告書を法定申告期限内に提出した。
- 本件相続及び二次相続の遺産分割については、東京家庭裁判所の審判がなされた後、東京高等裁判所に抗告されていたが、平成11年5月、東京高等裁判所は、Xが本件相続及び二次相続により遺産を取得しない代わりに、S区所在の土地及びその上に存する建物(以下「本件

- A土地等」という。)及び隣接する借地権及びその上に存する建物(以下「本件B借地権等」という。)を取得した他の共同相続人から代償金55,250,886円の支払を受けるという内容の決定(以下「本件高裁決定」という。)を行った。なお、上記代償金の額は、本件A土地等及び本件B借地権等についての不動産鑑定士による鑑定評価額を一部修正した価額(以下「本件高裁決定額」という。)を基に算定された。
- 平成12年2月、Xは、代償金55,250,886円のうち2分の1相当は本件相続に係る代償金とし、残りの2分の1相当は二次相続に係る代償金とする遺産分割協議が成立したとして、本件相続における代償金の価額を55,250,886円の2分の1に相当する金額である27,625,442円と計算した上で更正の請求を行った。
 - 平成12年10月、被控訴人Y税務署長は、更正すべき理由がない旨の通知処分を行うとともに、同日付けで本件相続に係る代償金の価額を相続税法基本通達11の2-10(以下「本件通達」という。)ただし書(2)を適用して求めら

れた金額である 52,679,582 円とする更正処分(以下「本件更正処分」という。)を行った。

- 7 X は、本件更正処分を不服として審査請求を行ったところ、平成 14 年 12 月、国税不服審判所長は、代償金の価額を減額し、本件更正処分の一部を取り消す裁決を行った。
- 8 X は、なお、不服があるとして本件更正処分(裁決による一部取消し後のもの)の取消しを求める訴えを東京地裁に提起したが、東京地裁は X の請求を棄却したことから、控訴に及んだ。

II 当事者の主張

1 X の主張

(1) 本件通達の合理性について

ア 本件通達が適用されるためには、①代償金の額の算定の基となった財産(以下「代償分割対象財産」という。)が特定されること、②代償金の額が代償分割対象財産の遺産分割時の評価額を用いて決定されたこと、③代償金の額の決定の際に用いられた代償分割対象財産の評価額が通常の取引価額であることの要件を満たしている必要があるが、本件はいずれの要件も満たしていない。

したがって、代償金は、原則どおり金銭として評価すべきである。

イ 仮に、上記の要件を満たしているとしても、本件の場合、本件通達を適用すると、X が取得した代償金と同額の相続財産を取得した他の相続人に比べ X の相続税額が多額となり、課税の公平を害することになるから、本件通達の適用は認められない。

(2) 代償分割対象財産の遺産分割時の通常の取引価額について

ア 本件 A 土地等と本件 B 借地権等が隣接

しているにもかかわらず、相続開始時から本件高裁決定時の間における価額の下落率が著しく異なるのは、当該借地権等について他の相続人の使用貸借類似の権利が存在していることにより、本件 B 借地権等に係る本件高裁決定額が通常の取引価額から 4 割の減額をした後の価額だからである。

したがって、本件 B 借地権等の本件高裁決定額は、通常の取引価額ではないから、当該高裁決定額をもって本件通達を適用することはできない。

イ 仮に、本件通達を適用するのであれば、本件 B 借地権等に係る代償金については、本件 B 借地権等の本件高裁決定額を $0.6(1-0.4)$ で割り戻した価額を、遺産分割時における本件 B 借地権等の通常の取引価額として計算すべきである。

2 Y の主張

(1) 本件通達の合理性について

ア X が取得した代償金の額は、本件 A 土地等及び本件 B 借地権等の本件高裁決定額を基に算定されているのであるから、①代償分割対象財産は特定され、②代償金の額は代償分割対象財産の通常の取引価額を基に算定されている。

イ 代償分割対象財産の遺産分割時の通常の取引価額を基にして算定された代償金は、本来であれば取得できたであろう代償分割対象財産の代わりに分配されたものであるから、本件通達を適用した価額を代償金の相続開始時の価額とすることが合理的である。

(2) 代償分割対象財産の遺産分割時の通常の取引価額について

ア 本件 A 土地等と本件 B 借地権等は隣接するものの、都市計画法上の用途地域等が

異なるのであるから、相続開始時から本件高裁決定時の間における価額の下落率に差が生じたとしても不合理ではない。

そして、本件高裁決定において、本件 B 借地権等について、使用貸借類似の権利が付着しているとの記載はないから、本件 B 借地権等の本件高裁決定額は、借地権等そのものの通常の取引価額である。

イ 本件 B 借地権等についての代償金の額は、本件 B 借地権等の本件高裁決定額に基づき算定されているのであるから、本件通達の適用に当たり採用する遺産分割時の通常の取引価額は、本件高裁決定額以外にない。

III 判決要旨

1 一審判決（東京地裁平成 15 年（行ウ）第 154 号平成 16 年 1 月 20 日判決）

(1) 本件通達の合理性について

本件通達は、相続財産の分割が代償分割の方法により行われた場合における代償財産の交付を受けた者及び代償財産の交付をした者の相続税の課税価格の計算方法を確信的に明らかにしたものであって、本件通達によって、採用すべき計算方法が変わるわけではない。

したがって、本件通達の存在の有無にかかわらず、本件通達に定めた計算式と同じ計算方法によって相続税の課税価格を算出することに問題はない。

(2) 代償分割対象財産の遺産分割時の通常の取引価額について

本件 B 借地権等の遺産分割時の評価額は、本件高裁決定における評価額を用いたものであるから、あえてこれと異なる通常の取引価

額を算出する必要はない。

2 本件判決

(1) 本件通達の合理性について

X らは、本件高裁決定に基づいて遺産分割協議書を作成しており、遺産分割協議においても代償金の対象財産は、本件 A 土地等及び本件 B 借地権等であったというべきである。

そこで、この代償金を相続開始時の時価に引き直す必要がある（相続税法 22 条、本件通達。なお、本件通達は、相続税法 22 条の趣旨に合致するものと考えられる。）。

なお、X は、本件通達の適用により課税上の公平が害されないことという要件も必要であるかのように主張するが、そのように解すべき具体的な根拠はなく、同主張は採用し難い。

(2) 代償分割対象財産の遺産分割時の通常の取引価額について

ア 代償分割対象財産である本件 A 土地等の遺産分割時の評価額は、本件高裁決定と同一であり、それをういて代償金が決定されたと認められ、その評価額は、鑑定評価に基づくものであり、時価（通常の取引価額）であると認められる。

イ 本件高裁決定の基礎となった鑑定評価は、本件 B 借地権等の評価について、全体としてみれば、時価より少なくとも 2 割程度は低廉なものとなっていると認めるのが相当であり、本件高裁決定も、このような鑑定評価に基づき、同様の評価をしたものと認められる。

本件においては、本件高裁決定があるからといって、本件 B 借地権等の評価額が時価であるということとはできない。また、当事者も本件高裁決定を基本として遺産分

割協議書を作成したものであるが、そうであるとしても、相続税における代償金の引直し計算をするに当たっては、代償分割財産の時価（通常の取引価額）によるのが相当である。

なお、X らが主張するように本件高裁決定が、使用貸借類似の権利を想定し、それに基づく減価をしたことを認めるに足りる証拠はない。

IV 解 説

1 はじめに

共同相続人が遺産を分割する方法としては、①遺産そのものを直接分割する現物分割、②遺産を直接分割の対象とせず、未分割の状態で換価して得られた対価を分割する換価分割のほか、③遺産の全部又は一部を共同相続人の一人又は一部の者に取得させ、その代わりに取得者に対して他の相続人に代償金を支払うべき債務を負担させる代償分割も認められている（家事審判規則 109 条）。

本件は代償分割により遺産分割が行われており、主な争点は相続税の課税価格の計算における代償財産の価額であり、具体的には、①本件通達の合理性及び②本件通達ただし書(2)の適用に当たり、本件高裁決定額を遺産分割時の通常の取引価額とすることの是非である。

2 代償分割が行われた場合の相続税の課税価格

(1) 代償分割が行われた場合の相続税の課税価格

代償分割が行われた場合、遺産を取得した者から代償財産の交付を受けた者は、その財産は直接被相続人から承継取得した相続財産

そのものではないが、自己の相続権に起因して取得したものであるから、その代償財産もまた相続により取得した財産とみるのが相当である。

このため、代償分割が行われた場合の相続税の課税価格の計算に当たっては、相続税法基本通達 11 の 2-9 において、①代償財産の交付を受けた者は、交付を受けた代償財産の価額を加算し、②代償財産を交付した者は、交付した代償財産の価額を控除する旨定められている。

(2) 代償財産の価額の具体的な算定方法

上記(1)のとおり、代償分割が行われた場合には、代償財産の価額を加算又は控除するのであるが、代償財産の価額の具体的な算定方法を定めたのが本件通達であり、その内容は以下のとおりである。

11 の 2-10 11 の 2-9 の(1)及び(2)の代償財産の価額は、代償分割の対象となった財産を現物で取得した者が他の共同相続人又は包括受遺者に対して負担した債務（以下「代償債務」という。）の額の相続開始の時点における金額によるものとする。

ただし、次に掲げる場合に該当するときは、当該代償財産の価額はそれぞれ次に掲げるところによるものとする。

(1) 共同相続人及び包括受遺者の全員の協議に基づいて代償財産の額を次の(2)に掲げる算式に準じて又は合理的と認められる方法によって計算して申告があった場合 当該申告があった金額

(2) (1)以外の場合で、代償債務の額が、代償分割の対象となった財産が特定され、かつ、当該財産の代償分割の時点における通常の取引価額を基として決定されてい

るとき 次の算式により計算した金額

$$A \times C \div B$$

(注) 算式中の符号は、次のとおりである。

A は、代償債務の額

B は、代償債務の額の決定の基となった代償分割の対象となった財産の代償分割の時ににおける価額

C は、代償分割の対象となった財産の相続開始の時ににおける価額（昭和39年4月25日付直資56ほか1課共同「財産評価基本通達」（以下「評価基本通達」という。）の定めにより評価した価額をいう。）

3 本件通達の制定経緯

(1) 本件通達制定以前の取扱い

代償分割が行われた場合の相続税の課税価格の計算については、本件通達の制定以前においても、実務上、相続税法基本通達11の2-9同様、代償財産の価額を加算又は控除すると取り扱われていた。

そして、代償財産の価額の具体的な算定方法についても、実務上、代償財産が金銭である場合で、①代償財産である金銭の額が代償財産を交付した者の遺産分割により取得した財産の相続開始の時ににおける価額を超える場合には、代償財産の価額を、交付される金銭の額に代償分割対象財産の相続開始の時ににおける価額（相続税評価額）が遺産分割時ににおける通常の取引価額に占める割合を乗じて求めた価額とすることとし、②①以外の場合で共同相続人及び包括受遺者全員の協議に基づいて、代償財産の価額を①の方法により計算して申告があった場合にはその申告を認めることとされていた。

このように、本件通達制定以前においても本件通達ただし書(2)と同様の計算方法により代償財産の価額を算定する取扱いがあったが、上記のとおり一定の場合に限られていた。

(2) 本件通達の制定

その後、代償財産の価額が争点となった2つの相続税の事件につき、①国税不服審判所平成3年4月30日裁決、②前橋地裁平成4年4月28日判決のいずれにおいても、上記(1)の要件を満たしていない場合にも、代償財産の価額は代償分割対象財産の価額を基に算定することが妥当である旨の判断がなされた。

このため、本件通達は、従前の取扱いを基本としつつ、本件通達ただし書(2)については、「代償財産である金銭の額が代償財産を交付した者の遺産分割により取得した財産の相続開始の時ににおける価額を超える場合」という要件を設けないこととし、平成4年12月24日付課資2-231ほか1課共同の「相続税法基本通達の一部改正について」により相続税法基本通達11の2-10として追加された。

4 本件判決について

(1) 本件通達の合理性について

本件通達制定時以前に遺産分割が行われた場合には、それまで土地の価額が上昇傾向にあったこともあり、一般的に代償分割対象財産となる土地の遺産分割時の時価（通常の取引価額）が相続開始時の相続税評価額より高く、本件通達ただし書(2)を適用し算定された代償金の価額は実際に交付された代償金の額を上回らなかった。

しかしながら、本件通達制定時と異なり、近年遺産分割が行われた場合には、土地の価額が下落傾向にあったことから、代償分割対象財産となる土地の遺産分割時の時価が相続開始時の相続税評価額より低い場合があり、

このため本件通達ただし書(2)を適用し算定された代償金の価額が実際に交付された代償金の額を上回ることとなるため、そのような場合においても、なお、本件通達ただし書(2)を適用して代償金の価額を算定すべきであるか議論のあるところであった。

この点につき、本件判決は一審判決と同様に本件通達の合理性を支持したものであり、先例的意義を有する判決である。

なお、一審判決は、X の主張は感情論としては理解し得るところではあるが、経済情勢の変動等により、各個人の課税上の計算につき、有利・不利が生ずることはやむを得ない旨判示している。

(2) 代償分割対象財産の遺産分割時の通常取引価額について

本件判決は、遺産分割時の通常取引価額について、本件 A 土地等については、一審判決同様、本件高裁決定額が遺産分割時における通常取引価額であるとしたものの、本件 B 借地権等については、本件高裁決定額を遺産分割時における通常取引価額と認めず、本件高裁決定額を基として独自に時価(通常取引価額)を認定した。

しかしながら、本件通達ただし書(2)の適用に当たり、課税実務上は、「代償債務の額が、代償分割対象財産の代償分割の時における通常取引価額を基として決定されているとき」とは、具体的には、通常取引価額を不動産鑑定士等に依頼するなどして適正な価額を求めている場合のほか、審判による分割の場合には、代償分割対象財産の通常取引価

額が家庭裁判所において認定されること等から、審判又は調停により代償債務の額が決定された場合等が該当するとされている(平成 15 年版相続税法基本通達逐条解説(財協財務協会)・217 ページ)。

本件においても、そもそも本件 B 借地権等についての代償金の額は、本件 B 借地権等の本件高裁決定額に基づき算定されているものであり、本件高裁決定額以外の金額を遺産分割時の通常取引価額とした本件判決の判断には疑問が残る。

5 おわりに

本件判決により、本件通達の合理性が認められたことから、代償分割対象財産の価額の変動にかかわらず、結果として、本件通達を適用して算定される代償財産の価額が実際に交付された代償金の額を上回ることになるとしても、当該価額が相続開始時の代償財産の価額となることとなる。

一方、本件判決では、本件高裁決定額が遺産分割時の通常取引価額ではないと判断されたが、通常は、明らかに時価(通常取引価額)とは認められないような場合を除き、遺産分割についての審判又は調停において認定された代償分割対象財産の価額を本件通達における通常取引価額とすることに十分合理性があるものと考えられる。

(吉澤 弘二)

(執筆者は、現在東京国税局課税第一部国税訟務官室に勤務する者であるが、文中意見にわたる部分は個人的見解であることを申し添えます。)