

税務事例研究

Vol. **211** 2026/5

〔法人税〕

リース後に取り壊した建物帳簿価額の
土地の取得価額算入

.....金子 友裕

〔所得税〕

同族会社との不動産賃貸借取引における
行為計算否認規定の適用
—大阪高判令和7年4月25日—

.....武田 涼子

〔資産税〕

第三順位の相続事例と関連規定

.....柴原 一

税務事例研究／211

■目次

法人税

リース後に取り壊した建物帳簿価額の土地の取得価額算入	金子 友裕・1
I はじめに	2
II リース会計基準の公表とリース会計基準に対する法人税法の対応の 検討.....	2
1 リース会計基準の公表.....	2
2 リース会計基準に対応する法人税法の改正.....	4
3 リース会計基準の公表とリース会計基準に対する法人税法の対応の検討.....	6
III 建物帳簿価額の土地の取得価額算入の検討.....	8
1 東京地裁の判断.....	9
2 検討.....	13
IV 回答.....	18

所得税

同族会社との不動産賃貸借取引における行為計算否認 規定の適用—大阪高判令和7年4月25日—.....	武田 涼子・21
I 本稿の概要.....	22

II	不当性要件の判断基準	24
III	引用された令和4年最判を踏まえた本件控訴審判決の枠組み	28
	1 平成16年最判の枠組み	28
	2 令和4年最判の枠組み	29
	3 本件控訴審判決の枠組みとの関係	32
IV	原審での判断と本件控訴審判決との結論の違い	35
	1 原審の判断を覆した本件控訴審判決での判断要素	35
	2 追加して認定された重複契約の内容	35
	3 本件賃貸借契約における役務の内容と形式	36
	4 適正な賃貸料の算出	37
	5 その他の考慮事由	38
V	あてはめと本件控訴審判決や従前の判例から得られる視座	39

資 産 税

第三順位の相続事例と関連規定		柴原 一・41
I	はじめに	43
II	関連規定	43
	1 遺言	43
	2 2割加算（相法18）	48
	3 養子縁組	50
	4 相続放棄	56
III	事例分析	57
	【事例1】	57
	【事例2】	58

リース後に取り壊した建物帳簿価額の土地の取得価額算入

東洋大学教授 金子 友裕

事例

当社は、ホテルの経営等の事業を行っている。当社は、3年前にA土地及びB建物を購入した。このA土地及びB建物は、当社が取得する以前は、一般財団法人D（売主）が所有していたものである。一般財団法人Dは、10年程前にA土地及びB建物を取得し、以後、健康診査事業を行う診療所としてB建物を利用しており、B建物は改装してホテルとして再利用することは困難なものである。

一般財団法人Dは、診療所の移転に伴い、A土地及びB建物を競争入札の方法により売却することとし、入札要綱を開示した。この入札要綱には、売却条件として、所有権移転日（決済引渡日）から1年3か月の間、A土地及びB建物の設備や駐車場等につき、定期建物賃貸借契約を締結し、一般財団法人Dに賃貸（リースバック）するとの条件が明記されていた。

当社は、競争入札の結果、優先交渉権を獲得し、一般財団法人Dとの間でA土地及びB建物を52億5,520万円（内訳は、土地が33億1,120万円、建物が18億円、消費税額等1億4,400円）で購入する旨の売買契約を締結した。

当社は、前々期に、一般財団法人Dに対し、本件売買契約の代金を全額支払い、一般財団法人Dから当社への所有権移転登記を行った。そして、当社が一般財団法人Dに対して賃料を月額720万円、賃貸借期間を前々期から前期にわたる1年3か月の期間、B建物を賃貸する旨の定期建物賃貸借契約を締結した。その後、この賃貸借契約は約定どおり終了した。

当社は、B建物の解体工事の請負契約を締結し、賃貸借契約の終了後に解体工事を開始し、当期中に完了した。そして、当期中にA土地上に新築するホテル（C建物）の建築工事につき、請負契約を締結した。なお、C建物は翌期に完成し、ホテルとして開業する予

定である。

法人税の申告書作成に当たり、経理担当者から次の問い合わせがあった。

(問1) 新たに「リースに関する会計基準」が公表されたようですが、この公表により法人税法におけるリースの取扱いは変更があったのでしょうか。

(問2) 本【事例】において、取り壊したB建物の帳簿価額は固定資産除却損として当期の損金の額に算入できますでしょうか。

I はじめに

本【事例】は、東京地裁令和6年11月13日判決公判集未登載（以下、この判決を東京地裁判決とする。）を参照している。東京地裁判決では、建物帳簿価額が土地の取得価額に算入すべきものとして損金の額に算入されないか否かが争点となっており、この争点を（問2）として取り上げた。

また、本【事例】では、売主の事情によりリースバックの取引が行われている。本稿では、この点に着目し、2024年に公表された「リースに関する会計基準」（以下、「リース会計基準」とする。また、「リースに関する会計基準の適用指針」は、「リース適用指針」とする。）の概要の整理とこのリース会計基準に対応した法人税法の対応を取り上げた検討（問1）を行うこととした。なお、このリースバックに関して東京地裁判決では問題にはなっていない（そもそも、東京地裁判決の事案におけるリースバックは、リース会計基準公表前の平成28年9月30日から平成29年12月31日である）が、リース会計基準に対する法人税法の対応を論じる格好のタイミングであることから取り上げたものである。東京地裁判決とは異なる論点であることに注意してもらいたい。

II リース会計基準の公表とリース会計基準に対する法人税法の対応の検討

1 リース会計基準の公表

企業会計基準委員会は、2024年（令和6年）9月に企業会計基準34号としてリース会計基準を公表し、企業会計基準13号「リース取引に関する会計基準」（以下、「旧リース会計基準」とする。）等の適用を終了するものとした。

リース会計基準の特徴を簡単に整理する⁽¹⁾と、次のようになる。

(1) リースの会計処理

リース会計基準では、リースの定義に関する定め⁽²⁾について、借手と貸手の両方に適用することとし、「リース」を、原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部と定義している（リース会計基準6項）。

① 貸手の会計処理（リース会計基準 BC13 項及び BC53 項）

貸手の会計処理については、IFRS（International Financial Reporting Standards：国際財務報告基準）第16号及びASC（Accounting Standards Codification：米国におけるコード化された会計基準）Topic 842ともに抜本的な改正が行われていないため、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下、「収益認識会計基準」という。）との整合性を図る点及びリースの定義及びリースの識別を除き、基本的に、旧リース会計基準の定めを踏襲している。

② 借手のリースの会計処理（リース会計基準 33-35 項及び BC40-46 項等）

旧リース会計基準では、リース資産及びリース債務の計上額を算定するに当たっては、原則として、リース契約締結時に合意されたリース料総額からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除する方法によるとしていた。これに対し、リース会計基準では、借手は、使用権資産について、リース開始日に算定されたリース負債の計上額にリース開始日までに支払った借手のリース料、付随費用及び資産除去債務に対応する除去費用を加算し、受け取ったリース・インセンティブを控除した額により算定することとしている。そして、リース負債の計上額を算定するに当たっては、原則として、リース開始日において未払である借手のリース料からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除し、現在価値により算定する。

また、使用権資産の計上額については、旧リース会計基準における貸手の購入価額又は見積現金購入価額と比較を行う方法を踏襲せず、借手のリース料の現在価値を基礎として算定することとしている。

なお、「短期リース」について、リース開始日において、借手のリース期間が12か月以内であり、購入オプションを含まないリースと定義し、借手は、当該短期リースについて、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することを認めるとしている（リース適用指針4項

-
- (1) 具体的な変更点の整理については、企業会計基準委員会「企業会計基準第34号『リースに関する会計基準』等の公表」、村瀬進吾「企業会計基準第34号『リースに関する会計基準』等の概要」企業会計基準委員会公表基準等の解説、1-33頁、企業会計基準委員会事務局「リース会計基準の解説」等を参照。
 - (2) リース会計基準では、旧リース会計基準にはなかったリースの識別の判断に関する定めが設けられている。リースの識別に関する具体的な内容は、リース会計基準25-26項及びリース適用指針5-8項を参照。

(2) 及び 20 項)。また、重要性の乏しい等の一定のリースを「少額リース」とし、借手は、少額リースについて、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することを認めているとしている（リース適用指針 22 項）。

(2) セール・アンド・リースバック取引の概要

リース会計基準では、「セール・アンド・リースバック取引」について、売手である借手が資産を買手である貸手に譲渡し、売手である借手が買手である貸手から当該資産をリース（以下、「リースバック」という。）する取引と定義している（リース適用指針 4 項（11））。

リース会計基準では、資産の譲渡とリースバックは形式上別個の取引であるが、これらの取引が組み合わされることで、次の（ア）及び（イ）の論点が生じる可能性があるとしている。つまり、（ア）リースバックにより、売手である借手が、買手である貸手に譲渡された資産から生じる経済的利益を引き続き享受しているにもかかわらず、当該資産を譲渡した時点で譲渡に係る損益が認識される。また、（イ）セール・アンド・リースバック取引においては、資産の譲渡とリースバックが、パッケージとして交渉されることが多く、資産の譲渡対価とリースバックにおける借手のリース料との間に相互依存性があると考えられる。

このため、リース会計基準では、上記（ア）の論点への対応としてセール・アンド・リースバック取引における資産の譲渡の取扱い⁽³⁾を、上記（イ）の論点への対応として資産の譲渡損益を適切に計上するための取扱い⁽⁴⁾をそれぞれ定めている。

2 リース会計基準に対応する法人税法の改正

令和 7 年度税制改正において、法人税法では、リース会計基準に対応⁽⁵⁾して次の改正を行っている⁽⁶⁾。

(1) 借手の処理（オペレーティング・リース取引に係る賃貸借取引）の見直し

法人がオペレーティング・リース取引によりその取引の目的となる資産の賃借を行った場合において、引き続き賃貸借取引として支払賃借料を損金の額に算入することとされた。

-
- (3) 一定のセール・アンド・リースバック取引に該当する場合、売手である借手は、当該セール・アンド・リースバック取引について資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて、金融取引として会計処理を行うこととし、一定の要件を満たさない場合には売手である借手は、資産の譲渡について収益認識会計基準などの他の会計基準等に従い損益を認識し、リースバックについてリース会計基準等に従い借手の会計処理を行うこととしている（リース適用指針 55-56 項）。
 - (4) セール・アンド・リースバック取引において、資産の譲渡対価が明らかに時価ではない場合又は借手のリース料が明らかに市場のレートではない場合、当該資産の時価又は市場のレートでのリース料により譲渡損益を計上することとしている（リース適用指針 57 項）。

そして、オペレーティング・リース取引に係る契約をした事業年度以後の各事業年度においてその契約に基づきその法人が支払うこととされている金額がある場合には、その支払うこととされている金額のうち債務の確定した部分の金額をその各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされた（法法 53）。

また、ファイナンス・リース取引については、基本的には従前どおりの取扱いが維持されるが、所有権移転外リース取引に係るリース資産の償却方法（リース期間定額法）につき所要の改正が行われた。リース期間定額法については、令和 9 年 4 月 1 日以後に締結される所有権移転外リース取引に係る契約に係るリース資産の減価償却については、そのリース資産の取得価額に含まれている残価保証額を控除しないこととし、リース期間経過時点で 1 円（備忘価額）まで償却できることとされた（法令 48 の 2①六、④、61①⁽⁷⁾）。

(2) 貸手の処理（リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例）の見直し

リース会計基準において割賦基準が認められなくなったことを踏まえ、法人税法上のリース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例（延払基準の特例）は、廃止された（旧法法 63、旧法令 124、128）⁽⁸⁾。

(3) その他の改正点

リース会計基準において所有権移転外ファイナンス・リースの判定基準が見直されたことを

- (5) 国税庁では、リース会計基準の見直しの概要を、次の図表 1 のように図示している。

図表 1 リース会計基準の見直しの概要

リースの区分	借 手		貸 手	
	旧リース会計基準	リース会計基準	旧リース会計基準	リース会計基準
ファイナンス・リース	売買取引に準じた会計処理	原則、全てのリース取引について、使用権資産及びリース負債を計上	売買取引に準じた会計処理 割賦基準の廃止	
オペレーティング・リース	賃貸借取引に準じた会計処理		賃貸借取引に準じた会計処理	

(出典) 国税庁「令和 7 年度法人税関係法令の改正の概要」4 頁を一部修正。

- (6) リース会計基準に対応する法人税法の改正の整理については、財務省「令和 7 年度税制改正の解説」266-289 頁、国税庁「令和 7 年度法人税関係法令の改正の概要」等を参照している。
- (7) リース期間定額法の見直しに伴い、経過リース資産については、その経過リース資産を有する法人の令和 7 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において、リース期間定額法に代えて経過リース期間定額法を選定することができる経過措置が講じられている。なお、この経過措置の適用を受けようとする法人は、経過リース期間定額法を採用しようとする事業年度（令和 9 年 3 月 31 日後最初に開始する事業年度以前の事業年度に限る。）に係る確定申告書の提出期限までに、一定の事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出する必要があるとされている。
- (8) 延払基準の特例の廃止に伴い、令和 7 年 4 月 1 日前にリース譲渡を行ったことがある法人の同日以後に開始する事業年度（経過措置事業年度）の旧リース譲渡については、引き続き、延払基準の方法により益金の額又は損金の額に算入できる等の経過措置が講じられている。

踏まえ、税務上の所有権移転外リース取引の判定基準のうち「目的資産を著しく有利な価額で買い取る権利が与えられているものであること」について、「そのリース取引に係る賃借人に対しリース期間終了の時又はリース期間の中途において目的資産を買い取る権利が与えられており、かつ、その権利が目的資産を著しく有利な価額で買い取るものであることその他の事情によりその権利が行使されることが確実であると見込まれるものであること」に見直しが行われた（法令 48 の 2 ⑤五口）。

また、リース会計基準において重要性の乏しいリースにつき、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上できることとされたことを踏まえ、リース資産の賃借費用の額のうち賃借料以外の費目で損金経理をした金額についても「償却費として損金経理をした金額」に含まれることとされた（法令 131 の 2 ③）。

3 リース会計基準の公表とリース会計基準に対する法人税法の対応の検討

(1) 借手におけるオペレーティング・リースとファイナンス・リースの区分の維持

リース会計基準では、「借手については、これまでのオペレーティング・リース（賃貸借取引に準じた会計処理）とファイナンス・リース（売買取引に準じた会計処理）の区分を廃止し、使用権資産とリース負債を計上する単一の会計モデルを採用⁽⁹⁾と整理されるが、法人税法では、借手について、これまでのオペレーティング・リース（賃貸借取引に準じた会計処理）とファイナンス・リース（売買取引に準じた会計処理）の区分を維持することとしている。

従来から、ファイナンス・リースについては、「法的には賃貸借の性格を有するものの、経済的には資産の売買及び融資と類似の性格を有し、借手がリース物件を分割払いで購入したことと同一の効果を生ずるものと考えられることから、リース物件を取得したものと減価償却等により損金算入⁽¹⁰⁾するとされ、オペレーティング・リースについては、「経済的にも通常の資産の借受けと変わらないことから、賃借料等の費用として計上された金額を前提に損金算入⁽¹¹⁾するとされ、これらについて「個々の取引の経済的実態に合わせた処理が定められて⁽¹²⁾いると説明されている。

そして、「オペレーティング・リースの経済実態との整合性の観点からは、単一の会計処理モデルと 2 区分の会計処理モデルのいずれが適切かについて、優劣はつけられないものと考えられること⁽¹³⁾等を、単一モデルを採用した理由として整理した上で、「オペレーティング・リースの借手の会計処理は、取引の経済的実態との整合性の観点からより適切なものとして見直

(9) 国税庁・前掲注 (6) 4 頁。

(10) 財務省・前掲注 (6) 271-272 頁。

(11) 財務省・前掲注 (6) 272 頁。

(12) 財務省・前掲注 (6) 271 頁。

(13) 財務省・前掲注 (6) 272 頁。

されたものではない⁽¹⁴⁾とし、「法人税法においては、取引の経済的実態との整合性を優先すべきであり、上記の状況を踏まえても、オペレーティング・リースの性格は引き続き賃貸借であると考えられます。そして賃借に係る費用を債務の確定していない部分を含めて損金算入を認めることは費用の損金算入に関する法人税の基本的な考え方に反するものといえます。」⁽¹⁵⁾として、リース会計基準で定められる使用权資産の計上による単一モデルではなく、オペレーティング・リースとファイナンス・リースの区分を維持することとしている。

このように、法人税法では、「取引の経済的実態との整合性を優先すべき」として借手において使用权資産を計上するリース会計基準の考え方を排除している。確かに、リース会計基準における使用权という概念の法的位置付けが明確ではなく、企業会計独自の概念となっているようにもみえる問題が内在している。しかし、法人税法にも繰延資産や資産調整勘定のような法的な権利とは異なる会計上の概念が導入されており、使用权資産を法人税法において位置付けることができないとは思えない。また、使用权及びその償却費等が「取引の経済的実態との整合性」がないとの根拠も明確ではないように思われる。特に、債務確定を強調して「取引の経済的実態との整合性」を検討しているのであれば、ノンキャンセラブル（法法64の2③一）を満たすがフルペイアウト（法法64の2③二）を満たさないオペレーティング・リースについては、実質的に債務確定と同様の経済的実態と考えられる等の議論も必要となるように思われる。

(2) リース会計基準が法人税法へ与えた影響

法人税法では、所得に対する課税が行われるものであり、この意味では使用权資産という資産を計上するかどうかは直接の問題とはならず、各期の所得にどのように影響を与えるかということになる。リースに関する支出額の総額がリース期間の範囲で損金の額になるという意味では、使用权資産を計上し支払利息や使用权償却として処理するのも、使用权資産を計上せずリース料で処理するのも、リース総額を各期にどのように配分するかという差異でしかなく、（付随費用の処理等を無視すれば）使用权資産を計上しても定額法による場合はリース料として各期に処理するのと同様の配分となる。また、リースの資産計上に関しては、リース期間より短い期間での費用化の懸念があり得るが、既に所有権移転外リース取引にリース期間定額法を適用する取扱いが設けられており、一定程度の対応が済んでいる。この意味で、法人税法が、

(14) 財務省・前掲注(6)273頁。また、「法人税法上、取引の当事者間において同じ取引を別の種類の取引として認識することは適切ではなく、所有権移転外ファイナンス・リースについて、会計上賃貸借処理が認められる場合であっても、税務上は例外なく売買があったものとされているのもこの考え方によるものです。仮に借手について資産の取得と捉えた場合、貸手については資産の譲渡と捉えて課税所得を計算することとなります。」（財務省・前掲注(6)273頁）との説明もされている。

(15) 財務省・前掲注(6)273頁。

リース会計基準と平仄を合わせる取扱いとしなかったことにも合理性があると考えられる。

しかし、「新会計基準では、使用権資産の取得価額にはリース料のほか付随費用を含むこととされ（リースに関する会計基準 33）、使用権資産の減価償却費としてリース期間にわたり費用計上されることとなることから、付随費用についても本制度（賃貸借取引に係る費用の損金算入、筆者挿入）の対象とされています⁽¹⁶⁾と説明されており、リース会計基準の公表による法人税法の取扱いの変更も生じている。

また、リース会計基準への対応として、延払基準が廃止されている。リース会計基準では割賦とは異なる考え方により資産計上することとなり、「新会計基準を適用しなければならない法人との間で不公平を生じさせてまで新会計基準を適用する必要がない法人にのみ割賦基準による経理を前提とした制度を別段の定めとして存置するのは適当ではな⁽¹⁷⁾いとして廃止されたものとされる。しかし、法人税法におけるファイナンス・リースの考え方は前述のように「借手がリース物件を分割払いで購入したことと同一の効果を生ずるものと考えられる」と説明されるものであり、この点について法人税法は変更していない。それにもかかわらず、企業会計基準の変更のタイミングに合わせ、都合よく改正された内容が含まれているように思われる。

Ⅲ 建物帳簿価額の土地の取得価額算入の検討

ここからは、東京地裁判決を示し、東京地裁の判断に基づく建物帳簿価額の土地の取得価額算入の検討を行うこととする。

なお、東京地裁判決は、本【事例】では若干金額を丸めている（端数を処理している）ことや年月日の詳細を示していない等の加工を行っているが、この事案の概要と基本的に同じようにしている。ただし、検討には事案の概要に関するより具体的な情報が必要となると思われるので、後述する東京地裁の判断で明示されていないものを含め予め加筆しておくこととする。

X（原告、本【事例】では当社）は、ホテル、旅館、浴場及び喫茶・軽食等の飲食店並びにレジャー産業の経営及び賃貸に関する事業等を目的とする内国法人であり、ホテル経営、マンション開発等の事業を行う企業グループに属している。

この事案では、本件土地（本【事例】のA土地）及び本件建物（本【事例】のB建物）を本件不動産としており、本件不動産は、競争入札の優先交渉権を獲得後、平成 28 年 3 月 30 日に売買契約を締結し、手付金を支払った。その後、平成 28 年 9 月 30 日に残額を支払い、X に所有権移転登記がされている。そして、平成 28 年 9 月 30 日から平成 29 年 12 月 31 日までの 1

(16) 財務省・前掲注 (6) 274 頁。

(17) 財務省・前掲注 (6) 273 頁。

年3か月間、本件建物（付属設備、駐車場等を含む。）を賃貸する旨の定期建物賃貸借契約を締結し、約定どおり終了している。

1 東京地裁の判断

(1) 土地の取得価額の範囲について

法人税法22条3項及び同条4項は、法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき原価、費用及び損失の額について、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される旨規定しているが、土地等の非減価償却資産の取得価額の範囲については、法令上、明文の規定が存在せず、「別段の定め」が存在しないから、同基準に従って計算すべきものとなる。

そして、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を要約したものと認められる企業会計原則第3の5は、貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならないこととし、有形固定資産の取得原価には、原則として、当該資産の引取費用等の付随費用を含めることとしているところ、これは、公正妥当な会計慣行を確認的に明文化したものと解される。

また、法人税法施行令54条1項1号は、固定資産のうち減価償却資産の取得価額の範囲について、①当該資産の購入代価（引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）及び②当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の合計額とする旨を定めており、同項も、公正妥当な会計慣行を確認的に明文化したものと解される。

なお、同項は、非減価償却資産の取得価額の範囲について規定するものではないが、非減価償却資産の取得価額の範囲について、上記会計慣行とは別個の会計慣行があることはうかがわれず、取得価額の範囲について減価償却資産と非減価償却資産とで別異に解すべき理由はない。法人税法施行令が減価償却資産の取得価額の範囲について規定をおいたのは、減価償却資産については、取得価額の決定が損金の額に算入される償却費を計算する上で重要であるためと解されるのであり、非減価償却資産について、上記会計慣行の適用を排除する趣旨ではないというべきである。

したがって、土地等の非減価償却資産の取得価額の計算においても、法人税法施行令54条1項1号の前提となった会計慣行は妥当するといえるから、同項の趣旨に沿って計算するのが相当である。

(2) 土地の取得価額に土地上の建物の帳簿価額を算入すべき場合の判断枠組み

法人が土地及び当該土地上にある建物を同時に取得し、短期間のうちに、当該建物の取壊し

に着手するなど、当該土地建物の取得の目的が当該建物を取り壊して当該土地を利用するためであることが明らかと認められるときは、結局、法人は、当該土地の取得のために当該建物を取得したものであることができるのであり、当該建物の取得価額とその取壊費用は、客観的にみて当該土地の所有権の取得の対価としての性質を有しているから、当該土地の購入代価（付随費用を含む。）（法令54条1項1号イ参照）として、当該土地の取得価額に算入すべきである。本件基本通達（法基通7-3-6）は、これと同趣旨を定めたものと解され、その内容は合理的なものと認められる。

そして、土地建物の取得の目的が当該建物を取り壊して当該土地を利用するためであることが明らかと認められるか否かについては、当該土地・建物の取得に至る経緯、当該建物の客観的状況、取得後の当該建物の利用状況、当該建物の取壊しの時期、経緯及び目的等の諸事情を総合的に考慮して判断するのが相当である。なお、当該建物の取得後、取壊し前に当該法人がこれを事業の用に供した場合には、当該事業をするに至った経緯、期間、内容等を踏まえた上で、かかる事情を上記の考慮要素の一つである「取得後の当該建物の利用状況」として評価するのが相当である。この点に関し、Xは、当該建物を一定の期間にわたり事業に供している場合には、当該建物の帳簿価額を当該土地の取得価額に算入することはできない旨主張するが、当該法人が当該事業をするに至った経緯、期間、内容等には様々なものがあり得るから、当該建物を一定の期間にわたり事業に供したからといって、一律に当該建物の帳簿価額を当該土地の取得価額に算入しないとするのは相当でない。

また、一般に「取得」とは所有権の取得を意味するものである上、「土地建物の取得の目的が当該建物を取り壊して当該土地を利用するためであることが明らかと認められるか否か」との判断枠組みは、上記の説示から明らかとおり、当該建物の取得価額とその取壊費用が客観的にみて当該土地の所有権の取得の対価としての性質を有しているか否かを判断するためのものであることからすると、上記目的の有無の判断は、当該土地建物の所有権移転時を基準とするのが相当である。

(3) 土地建物の取得の目的が建物を取り壊して土地を利用するためであることが明らかであると認められるか否かについて

ア 本件不動産の取得に至る経緯等

Xは、本件不動産の購入に係る入札に先立ち、本件設計事務所に本件土地上にホテルを新築する場合のボリュームチェックを依頼し、その場合の工事費や客室単価等を見積もるとともに、本件建物の解体費用を見積もり、本件建物の解体期間を考慮した固定資産税の額を算出するなどしていた。その一方で、本件建物の改装を前提としたボリュームチェックをXが外部の業者に依頼したことはなく、Xが上記前提の下に作成した平成28年2月25日付けチェックシート

は、本件建物の地下2階や客室単価の見積りの記載がなく、路線価の坪単価や所在地の記載に誤りがあるといった不正確・不十分なものであり、それにもかかわらず、その後、更新されたり修正されたりすることはなく、また、これを用いて本件建物の改装に関するプレゼンテーションが行われたこともなかった。

また、Xは、本件建物につき、築50年以上が経過して老朽化し機能低下がみられるほか、アスベスト等が使用されているおそれがあることを認識しつつ、本件売主が一切の瑕疵担保責任を負わないことなどを了承し、上記入札に参加することとした。さらに、Xは、本件不動産の価格の算定において、本件建物について不動産鑑定を行わず、本件不動産の購入申込みにおいて本件建物の価格を18億円としたのも、Xが支払うことのできる総額を算出し、それを本件土地と本件建物に割り振ったものにすぎない（なお、証人Mは、上記総額を算出した後、公示価格等を見て、その取りあえず2倍くらいを本件土地の価格とし、残りを本件建物の価格として割り振った旨証言している。）。しかも、Xは、本件不動産の全体の購入金額を本件土地の坪数で除して路線価ベースの坪単価と比較するなどしていたというのであるから、本件不動産の購入に当たり、Xが本件建物の機能や価値に着目していなかったのは明らかである。

これらの事情からすると、Xは、本件建物ではなく、本件土地の価値に着目して本件不動産を購入するか否かの判断をしていたことがうかがわれるのみならず、本件不動産の購入に係る入札前から本件売買契約の締結に至るまでの間、ほぼ一貫して、本件建物を取り壊して本件土地上にホテルを新築することを前提とした行動をとっていたと認められる。

イ 本件売買契約締結後の事情

Xは、本件売買契約締結後、直ちに本件設計会社に本件土地上にホテルを新築した場合のボリュームチェックを依頼してメモを作成させ、これを基に本件土地上にホテルを新築する場合の収支見込額を試算したほか、その後、本件不動産の所有権を取得するまでの間、全国紙に本件土地上にホテルを新築することを前提とした広告を掲載し、同年7月4日頃には、本件土地上にホテルを新築する計画を進めるために業者に測量を依頼する旨を社長決裁により決定した。さらに、Xは、同年4月以降、少なくとも3回にわたり、本件銀行に対し、本件土地上にホテルを新築することを前提とする事業計画書を提出した上で、同年7月29日、その建築費用を用途に含む本件ローン契約を締結し、その後、本件不動産の所有権を取得した同年9月30日には、本件建物を取り壊して新たに高層のホテルを新築するとの想定の下、設計提案募集を行った。

このように、Xは、本件売買契約の締結後、一貫して、本件建物を取り壊して本件土地上にホテルを新築することを前提とした行動をとっていたと認められる。

ウ 本件建物の客観的状況等

本件建物は昭和39年頃に建設され、Xが所有権を取得した時点で既に築50年以上が経過し

法人税

ており、それまでホテルではなく診療所として利用されていたこと、老朽化や機能低下がみられる上、アスベスト・PCB等が使用されている可能性があること及び本件売主はアスベストについて瑕疵担保責任を負わないことが本件売買契約書や重要事項説明書に明記されていたこと、それにもかかわらずXが本件売買契約の締結前も締結後もそれらの使用について調査をしていなかったことからすると、本件建物を改装してホテルとして利用することは、現実的ではなかったと認められる。

また、Xが作成した平成28年2月25日付けチェックシートによっても、本件建物をホテルに改装した場合の客室数は76室であり、本件ホテルの7分の1程度にすぎないところ、Xを含むグループの営業戦略や、同グループにおける新宿エリアの位置付け及びホテルの開発状況からして、ホテルの新築ではなく本件建物を改装してホテルとして利用することは、現実的な選択肢であったとは考えにくい。

エ 取得後の本件建物の利用状況（本件賃貸借契約の締結について）

Xは、本件建物の所有権を取得した後、本件賃貸借契約に基づき、1年3か月間、これを本件売主にリースバックしているところ、本件賃貸借契約は、本件売主が診療所の機能を別の物件に移転するまで本件建物において従前同様に業務を行わなければならないという、専ら本件売主側の都合により締結されたものであり、本件入札要綱の売却条件とされていたものである。また、本件賃貸借契約の内容は、本件入札要綱に定められた賃料、期間、原状回復義務等の条件から変更はなく、Xにおいて、その条件について本件売主と交渉した形跡も、賃料の妥当性等について検討した形跡もうかがわれない。さらに、本件賃貸借契約においては、Xの承諾を前提に原状変更がされ得ることが想定されていたが、什器、備品の撤去を除き、本件売主は原状回復義務を負わないこととされていた。

これらの事情に加え、そもそも、Xは、本件土地においてホテル事業を行うため、本件不動産を取得したものであることからすると、本件賃貸借契約は、本件不動産の購入に当たり、いわばパッケージの一つとして締結されたものにすぎないといえるのであって、Xが本件賃貸借契約の事業性に着目して本件売買契約を締結したとは認められず、上記リースバックは、本件不動産の取得の目的が本件建物を取り壊して本件土地を利用するためであったことを否定する事情とはいえない。

オ 本件建物の取壊しの時期、経緯及び目的

Xは、本件賃貸借契約の終了前である平成29年11月30日、本件土地にホテルを新築するため、本件土地上の既存建物を解体すべく、本件建物の解体工事を業者に発注したものであり、速やかに本件建物の解体に着手したといえることができる。

これは、本件不動産の取得に先立ちXが本件銀行に提出した事業計画書の趣旨に沿った行動と評価することができる。

カ 以上によれば、本件建物を改装してホテルとして利用することは、本件建物の客観的状況等からして現実的ではなく、また、Xを含むグループの営業戦略等からしても現実的な選択肢であったとは考えにくいところ、Xは、本件建物ではなく、本件土地の価値に着目して本件不動産を購入するか否かの判断をしていた上、本件不動産の入札段階から本件売買契約の締結まではほぼ一貫して、本件売買契約の締結後は一貫して、本件建物を取り壊して本件土地上にホテルを新築することを前提とした行動をとっていたと認められる。

以上によれば、Xが本件不動産の所有権を取得した平成28年9月30日の時点において、Xは、本件建物を取り壊して本件土地上にホテルを新築することを決め、これに沿った行動をしていたものであり、本件不動産の取得の目的が本件建物を取り壊して本件土地を利用するためであったことは明らかであると認められる。

したがって、本件建物帳簿価額は、客観的にみて、本件土地の所有権の取得の対価としての性質を有するといえるから、本件土地の取得価額に算入すべきであり、これを損金の額に算入することはできない。

2 検討

(1) 土地の取得価額の範囲に関する検討

東京地裁判決では、土地等の非減価償却資産の取得価額の範囲については、法令上、明文の規定が存在せず、「別段の定め」が存在しないから、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算すべきとする。そして、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を要約したものと認められる企業会計原則では、有形固定資産の取得原価には、原則として、当該資産の引取費用等の付随費用を含めることとしているところ、これは、公正妥当な会計慣行を確信的に明文化したものとしている。

また、法人税法施行令54条1項1号は、非減価償却資産の取得価額の範囲について規定するものではないが、非減価償却資産の取得価額の範囲について、上記会計慣行とは別個の会計慣行があることはいかがわれず、取得価額の範囲について減価償却資産と非減価償却資産とで別異に解すべき理由はないとする。

このように、企業会計原則において固定資産の取得原価に付随費用を含める会計処理は、公正妥当な会計慣行を確信的に明文化したものとし、減価償却資産について定める法人税法施行令54条1項1号も公正妥当な会計慣行を確信的に明文化したものと位置付け、土地等の非減価償却資産の取得価額の計算においても法人税法施行令54条1項1号の前提となった会計慣行は妥当するとしている⁽¹⁸⁾。

Xは、「租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くから、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない」との主張を行っているが、非減価償却資産の取得価額に付

随費用を含めないとの解釈は、費用収益対応の原則の観点からも不自然な結果をもたらすことになるものと思われる、「取得価額の範囲について減価償却資産と非減価償却資産とで別異に解すべき理由はない」との東京地裁の判断は妥当なものと思われる。

(2) 東京地裁判決における判断枠組みと当てはめに関する検討

① 東京地裁判決における判断枠組みと当てはめの整理

東京地裁判決では、「土地建物の取得の目的が当該建物を取り壊して当該土地を利用するためであることが明らかと認められるか否かについては、当該土地・建物の取得に至る経緯、当該建物の客観的状況、取得後の当該建物の利用状況、当該建物の取壊しの時期、経緯及び目的等の諸事情を総合的に考慮して判断するのが相当である」と判断枠組みを示している。

Xが「当該建物を一定の期間にわたり事業に供している場合には、当該建物の帳簿価額を当該土地の取得価額に算入することはできない旨主張する」のに対し、東京地裁判決は、「当該法人が当該事業をするに至った経緯、期間、内容等には様々なものがあり得るから、当該建物を一定の期間にわたり事業に供したからといって、一律に当該建物の帳簿価額を当該土地の取得価額に算入しないとするのは相当でない」として棄却している。また、東京地裁判決が示す判断枠組みは、「当該建物の取得価額とその取壊費用が客観的にみて当該土地の所有権の取得の対価としての性質を有しているか否かを判断するためのものであることからすると、上記目的の有無の判断は、当該土地建物の所有権移転時を基準とするのが相当である」とし、「当該土地建物の所有権移転時を基準」とした判断を示している。

そして、東京地裁判決では、この判断枠組みに従い、「ア 本件不動産の取得に至る経緯等」、「イ 本件売買契約締結後の事情」、「ウ 本件建物の客観的状況等」、「エ 取得後の本件建物の利用状況（本件賃貸借契約の締結について）」、「オ 本件建物の取壊しの時期、経緯及び目的」が検討されている。これらの検討の結果、「本件建物を改装してホテルとして利用することは、本件建物の客観的状況等からして現実的ではなく、また、Xを含むグループの営業戦略等からしても現実的な選択肢であったとは考えにくいところ、Xは、本件建物ではなく、本件土地の価値に着目して本件不動産を購入するか否かの判断をしていた上、本件不動産の入札段階から本件売買契約の締結まではほぼ一貫して、本件売買契約の締結後は一貫して、本件建物

(18) 那覇地裁平成16年9月21日判決税資254号順号9752では、「法人税法施行令54条1項1号は、購入した資産の取得価額の範囲は、当該資産の購入の代価と当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の合計額となると規定するところ、同項は固定資産のうちの減価償却資産の取得価額の範囲についての規定であるが、これは企業会計原則第3の5を具体化したものと解されるから、土地等の非減価償却資産についても類推適用されるべきものである。」として、非減価償却資産についても類推適用すると判示している。これに対し、東京地裁判決では、法人税法施行令54条1項1号の類推適用とは判示せず、公正妥当な会計慣行を確認的に明文化したものと位置付けることで、法人税法22条4項により非減価償却資産にも減価償却資産にも付随費用の加算が同様に当てはまるという構造を作り出している。

を取り壊して本件土地上にホテルを新築することを前提とした行動をとっていたと認められる」として、「本件不動産の所有権を取得した平成 28 年 9 月 30 日の時点において、X は、本件建物を取り壊して本件土地上にホテルを新築することを決め、これに沿った行動をしていたものであり、本件不動産の取得の目的が本件建物を取り壊して本件土地を利用するためであったことは明らかである」と判示している。

② 入札要綱における 1 年 3 か月間のリースバックに関する検討

この事案の特徴として、本件不動産の取得時において、競争入札における入札要綱において 1 年 3 か月間にわたりリースバックすることが明示されている点がある。この点につき、判断枠組みでも、「当該建物を一定の期間にわたり事業に供したからといって、一律に当該建物の帳簿価額を当該土地の取得価額に算入しないとするのは相当でない」とし、当てはめの「E 取得後の本件建物の利用状況（本件賃貸借契約の締結について）」でも、「本件賃貸借契約は、本件不動産の購入に当たり、いわばパッケージの一つとして締結されたものにすぎないということが出来る」としている。

法人税基本通達 7-3-6 では、「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。」とされている。これは通達であり、法源⁽¹⁹⁾はないとの意見もあり得るが、「おおむね 1 年以内に当該建物等の取壊しに着手」との期間の目安となる記述がある。この事案では、リースバックの期間が 1 年 3 か月間あり、法人税基本通達 7-3-6 に基づけば「1 年以内」の範囲には収まらず「おおむね」をどのように考えるかに依存する問題となる。

なお、X の主張では、目的の有無の判断について基準となる時点は「売買金額の意思決定をした時点、すなわち、売買契約締結時を基準にすべき」としている⁽²⁰⁾。これは、法人税基本通達 7-3-6 は、「買主が建物の商品価値に着目しておらず、むしろ建物除却後の土地の更地価

(19) この点に関し、「本件の場合、通達の法源性という観点からしてもそれを絶対とするのではなく、本件リースバック契約並びに X 自体が、当初から本件建物を取り壊してホテルを新築することを前提とした行動をとっていた点が重視されるべきであると考える」（渡辺充「判批」ジュリスト 1618 号（2026 年）11 頁）との指摘がある。

(20) この事案の裁決（令和 3 年 6 月 23 日裁決 TAINS：F0-2-1040）の原処分庁の主張の中に「本件新聞広告に地上 24 階建て、■■■を 2020 年春開業予定である旨が掲載されている。」等の記載があり、具体的な日付は示されていないが一定の時期まで（平成 28 年 5 月末日より前の日付）には広告がなされており（この点につき、X は「代表者による意思決定前のものである」等の主張を行っているが不服審判所では採用されていない）、土地建物の所有権移転時（平成 28 年 9 月 30 日）より前とする主張が必要であったと思われる。

値に着目して売買金額の意思決定をしているのが通常とみられることから、建物の帳簿価額を土地の取得価額に算入すべき」との趣旨であり、この趣旨からは「売買契約締結時を基準」とすべきとの主張となっている。この主張に従えば、取壊しまでの期間は、契約締結日から取壊しの着手日までの1年9か月程度の期間となり、「おおむね1年以内」とは言い難くなっていく。

この事案では、「本件建物に係る本件賃貸借契約のように、建物が一定の期間にわたり事業の用に供されている場合には、建物及び土地の取得が土地の取得と同視できる場合に該当し得ない」とのXの主張に対し、東京地裁判決は「本件賃貸借契約の内容は、本件入札要綱に定められた賃料、期間、原状回復義務等の条件から変更はなく、Xにおいて、その条件について本件売主と交渉した形跡も、賃料の妥当性等について検討した形跡もうかがわれない。」等の理由から「Xが本件賃貸借契約の事業性に着目して本件売買契約を締結したとは認められ（ない）」として却下している。ここでは、リースバックであっても事業の用に供したことになり得ること自体は否定せず、この事案の賃料の妥当性の検討がない等の事実に着目して事業の用に供したのではないと認定し、「いわばパッケージの一つとして締結されたものにすぎない」と表現している。

「パッケージ」という観点からは、この事例では競争入札により1年3か月のリースバックが明示されており、これはXが法人税基本通達7-3-6を意識して条件等を操作したものでもない。ここで、売主が示したリースバックの期間がもっと長い期間であり、「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」ではあるが、「当初」から「その建物等を取り壊して土地を利用する」までの間に、自分では操作不能な「おおむね1年以内」の範囲に収まらない期間にわたりリースバックされる場合まで、土地の取得価額に含めなければならぬかという点では疑問が残る。例えば、大規模な開発を伴う等の理由によりリースバックの期間が5年であった場合でも、目的の判断の基準としている時点とされる所有権移転後の5年後にホテルを新築して利用する予定であれば土地の取得価額に算入すべきであろうかという問題が惹起される。東京地裁判決では、「短期間のうちに、当該建物の取壊しに着手するなど」と法人税基本通達7-3-6と異なる表現を用いているが、この「短期間のうちに」という概念がどのように判定されるべきか明確ではないように思われる。

③ 土地に算入される金額の観点からの検討

この事案では、本件建物取得後、リースバックの期間において、本件建物を事業用資産として計上し、その減価償却費を損金の額に算入していたものと思われる⁽²¹⁾。

土地建物の取得の目的が建物を取り壊して土地を利用するためと認定される場合、建物が事業の用に供されずに取り壊された場合は、単純に建物の取得価額と取壊し費用を土地の取得価

額に加算すればよいことになる。一方、短期間でも建物が賃貸⁽²²⁾等により事業の用に供されているのであれば、受け取る賃料は収益を構成することになり、建物の減価償却費は費用となる。東京地裁判決から明確ではないが、これらの収益及び費用は、法人税法 22 条 2 項及び 3 項 2 号により益金の額及び損金の額として各事業年度の所得金額の計算に含まれることが想定される。

しかし、同時に取得した建物も含めて土地による収益獲得を目的とするのであれば、この土地の取得価額に加算される金額は、土地が収益獲得の目的として利用可能になるまでに必要となる金額を考慮すべきである。建物が取壊しまでの間に事業の用に供されているのであれば、事業の用に供されている期間の収益と費用を加減算した建物の取得価額及び取壊し費用が土地の取得価額に算入すべきものとなる。ここで、(他の要素を考慮しなければ)減価償却費と固定資産除却損との合計額は建物の取得価額と一致することになるので、結局のところ、建物の取得価額からリースバックによる収益を控除し取壊し費用を加算した金額を、土地の取得価額に算入すべきというのが理論的であろう。

このような取扱いは、実現収益である賃料収入を土地の取得価額の減算要素として各事業年度の益金の額から除くこととなることを意味し、法人税法 22 条 2 項に規定する収益ではないので益金の額に該当しないとの主張も可能であると思われるが、反論もあろう。法人税法において、賃料収入を土地の取得価額の減額ではなく各事業年度の益金の額とするのであれば、便宜的に少額かつ短期間のものに限定すべき⁽²³⁾ということになり、この事案のように複数の期間をまたぐ場合にはゆがみが大きくなるという問題が生じることになる。

-
- (21) ただし、東京地裁判決では、修正申告により「本件建物の減価償却費に当たる 2210 万 3673 円につき、過大に損金の額に算入したものとして、『既存建物(除却損過大額)』として当期利益に加算した。」との記述もあり、東京地裁判決で争われている事業年度ではないため、最終的に減価償却費を損金の額としたか明らかではない。
- (22) セール・アンド・リースバックについては、法人税法では「当該資産の種類、当該売買及び賃貸に至るまでの事情その他の状況に照らし、これら一連の取引が実質的に金銭の貸借であると認められるときは、当該資産の売買はなかったものとし、かつ、当該譲受人から当該譲渡人に対する金銭の貸付けがあったものとして、当該譲受人又は譲渡人である内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する。」(法法 64 の 2②)との取扱いがあるが、東京地裁判決では金銭の貸借と認められる事情があったとの記述はみつからないため、金銭の貸借ではないものとして検討を続けることとする。また、本事例では、フルペイアウトを満たさないため、売買処理にも該当しないものとして検討する。
- (23) 法人税基本通達 7-3-6 の「おおむね 1 年以内」の取扱いは、「おおむね」の問題が残されているが、便宜的に少額かつ短期間のものに限定するという観点からは、最大でも翌期までとなり多期間に及ばない等の観点からは、妥当な取扱いと解すこともができることになる。

Ⅳ 回答

(問1)

企業会計基準委員会は、2024年（令和6年）9月に企業会計基準34号としてリース会計基準を公表した。これに対して、法人税法では、令和7年度税制改正においてリース会計基準に対応した改正を行っている（ここでは概要を示すこととするが、詳細は上記Ⅱ2を参照してもらいたい）。なお、法人税法では、リース会計基準に合わせた単一モデル（使用権資産の計上）ではなく、従来のモデルを維持した改正となっている点に注意してもらいたい。

まず、借手の処理について、法人がオペレーティング・リース取引によりその取引の目的となる資産の賃借を行った場合において、引き続き賃貸借取引として支払賃借料を損金の額に算入することとされた。この点では、リース会計基準において使用権資産の計上を要求する処理と乖離が生じることになる。

そして、オペレーティング・リース取引に係る契約をした事業年度以後の各事業年度においてその契約に基づきその法人が支払うこととされている金額がある場合には、その支払うこととされている金額のうち債務の確定した部分の金額をその各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされた（法法53）。

また、ファイナンス・リース取引については、基本的には従前どおりの取扱いが維持されるが、所有権移転外リース取引に係るリース資産の償却方法（リース期間定額法）につき所要の改正が行われた。リース期間定額法については、令和9年4月1日以後に締結された所有権移転外リース取引に係る契約に係るリース資産の減価償却については、そのリース資産の取得価額に含まれている残価保証額を控除しないこととし、リース期間経過時点で1円（備忘価額）まで償却できることとされた（法令48の2①六、④、61①）。

次に、貸手の処理については、リース会計基準において割賦基準が認められなくなったことを踏まえ、法人税法上のリース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例（延払基準の特例）が廃止された。

(問2)

本【事例】は、東京地裁令和6年11月13日判決を参照しているが、この東京地裁判決によれば、取得価額の範囲について減価償却資産と非減価償却資産とで別異に解すべき理由はないとし、土地等の非減価償却資産の取得価額の計算においても、法人税法施行令54条1項1号の前提となった会計慣行は妥当するとしている。そして、土地建物の取得の目的が当該建物を取り壊して当該土地を利用するためであることが明らかと認められるときは、当該建物の取得

価額とその取壊費用は、客観的にみて当該土地の所有権の取得の対価としての性質を有しているから、当該土地の購入代価（付随費用を含む。）として、当該土地の取得価額に算入すべきとする。

そして、東京地裁判決では、土地建物の取得の目的が当該建物を取り壊して当該土地を利用するためであることが明らかと認められるか否かについては、当該土地・建物の取得に至る経緯、当該建物の客観的状況、取得後の当該建物の利用状況、当該建物の取壊しの時期、経緯及び目的等の諸事情を総合的に考慮して判断するという判断枠組みを示している。東京地裁判決の事案では、1年3か月間のリースバックが行われている等の事情もあったが、本件建物を改装してホテルとして利用することは本件建物の客観的状況等からして現実的ではない等に事情があり、一貫して本件建物を取り壊して本件土地上にホテルを新築することを前提とした行動をとっていたと認められるとし、本件建物の固定資産除却損は本件土地の取得価額に加算されるとしている。

本【事例】についても、当該土地・建物の取得に至る経緯、当該建物の客観的状況、取得後の当該建物の利用状況、当該建物の取壊しの時期、経緯及び目的等の諸事情により判断されることになるが、1年3か月間のセール・アンド・リースバックが行われているとしても、改装してホテルとして再利用することは困難である等の理由により当初からB建物を取り壊してA土地上にホテルを新築する計画に従っている等の事情があれば、B建物の固定資産除却損は当期の損金の額には算入できず、A土地の取得価額に算入されることになる。

同族会社との不動産賃貸借取引における行為計算否認 規定の適用—大阪高判令和7年4月25日—

弁護士・公認不正検査士 武田 涼子

事例

Xは、自己の所有する不動産を用いた不動産賃貸業を営んでおり、平成23年頃までは、合計27件の当該不動産を個別に第三者に賃貸していた。Xは、平成24年7月以降は、自らが代表取締役を務める株式会社A社に対して、その不動産を一括して賃貸し、A社から第三者に個別に転貸借するようになった。A社は、不動産賃貸管理業、不動産コンサルタント業等の業務を目的とする株式会社で、Xが同社の発行済株式全てを有する同族会社（法人税法2条10号）であり、Xの妻や長女等親族数名が取締役を務め、長女の配偶者のほか2名ないし4名ほどが同社の従業員であった。

XによるA社への賃貸開始当時、Xが保有していた不動産は、一棟マンション24棟（居室695室）、店舗19戸、駐車場167台分、区分マンション等であった。XとA社との間の賃貸借契約（以下「本件賃貸借契約」といい、その対象とする不動産を「本件不動産」という。）では、A社から第三者に転貸することを前提としていた（以下その転貸借契約を「サブリース契約」といい、その転借人である入居者を「エンド・ユーザー」という。）。

XとA社は、平成26年から平成28年各年の12月26日付で、翌年1年分の本件不動産の一括賃貸につき、それぞれ月額1,500万円、1,200万円、800万円の賃料とする本件賃貸借契約を締結した。なお、各年の本件賃貸借契約の対象となる本件不動産は、当該賃貸借期間中にも、Xによる売却により減少していた。具体的には、平成26年7月までに、Xは5件の不動産をA社以外の第三者に売却したため、平成26年末に締結した平成27年分の本件賃貸借契約の対象となる本件不動産数は22であり、その後も平成27年中に2件の本件不動産をA社以外の第三者に、平成28年中に7件の本件不動産をA社に、それぞれ売却していたことから、平成27年末と平成28年末にそれぞれ締結した本件賃貸借契約での本件不動産数は、20と13であった。それらの経過と本件不動産に係る賃料・転貸料等

所得 税

(概数) は、以下の表のとおりである。

<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> 本件賃貸借契約 賃貸借期間 </div>	平成 27 年	平成 28 年	平成 29 年
締結日	平成 26 年 12 月 26 日	平成 27 年 12 月 26 日	平成 28 年 12 月 26 日
賃貸対象の本件不動産 (1～22 を付番)	1～22 の賃貸借	1～20 の賃貸借	1～13 の賃貸借
X に支払われる賃貸料	1,500 万円/月 (1 億 8,000 万円/年)	1,200 万円/月 (1 億 4,400 万円/年)	800 万円/月 (9,600 万円/年)
A 社の転貸料収入	3 億 2,880 万 1,797 円	2 億 4,091 万 0,676 円	1 億 6,151 万 2,328 円
転貸料収入中の A 社収入の割合	45.3%	40.2%	40.6%
X の借上料率	54.7%	59.8%	59.4%
賃貸借期間中の本件不動産の売却	2 不動産 (21 と 22) の売却	7 不動産 (14～20) の売却	4 不動産 (10～13) の売却

上記のとおり、転貸料収入中の A 社収入の割合が 4 割以上であることから、各年における借上料率（本件不動産に係る A 社の転貸料収入のうち X に支払われる賃貸料の占める割合、すなわち転貸料収入中の X にとっての収入となる比率）は、いずれも 60% を下回っていたものである。

また、X は、本件不動産の一部につき、A 社以外の第三者との間で、マスターリース契約（6 不動産）や駐車場用地の賃貸借契約（4 不動産）、管理委託契約（8 不動産）をそれぞれ締結しており、当該契約の対象期間には、平成 27 年分から平成 29 年の全部又は一部が含まれており、またその賃貸料の受領口座は、1 件を除き、A 社名義の預金口座であった。

X は、Y 税務署長（処分行政庁）から、令和 2 年 11 月 5 日付で、X が A 社に賃貸した不動産に係る約定賃貸料を、所得税法 157 条 1 項を適用して適正賃貸料に引き直して算定するという理由により、平成 27 年分から平成 29 年分までの所得税等の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けた。そこで、X が本件各更正処分のうち申告額を超える部分及び各賦課決定処分の取消しを求める場合、上記の所得税法 157 条 1 項の適用に係る理由につき、どのように考えるべきか。

また、このような事例につき、申告前に相談された場合に、実務上、事前にどのような対応を行うことが考えられるか。

I 本稿の概要

所得税法 157 条 1 項は、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等で

ある居住者や特殊関係者の「所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」（以下「不当性要件」という。）があるときは、その居住者等（以下「納税者」という。）の所得税に係る更正又は決定に際し、「その行為又は計算にかかわらず、」税務署長の認めるところにより、その納税者の各年分の所得税の金額等を計算することができる旨を定める。同族会社との取引を検討する場合の実務においては、この同族会社の行為計算否認規定の検討が必要な取引も多く⁽¹⁾、不当性要件につき、裁判例で示される具体的な基準や判断要素を検討しておく必要性は大きい。

本事例は、大阪高判令和7年4月25日の事案（以下「本件控訴審判決」という。）のうち、本件での検討に関連する部分の内容である。本件控訴審判決は、所得税法157条1項の適用を否定した原審（大阪地判令和6年3月13日判タ1524号124頁）を覆した判断が示されたものである。本件控訴審判決及びその原審では、参考となる最高裁判所の裁判例として、最判平成16年7月20日（訟月51巻8号2126頁、パチンコ平和事件。以下「平成16年最判」という。）及び法人税法132条1項に関する最判令和4年4月21日民集76巻4号480頁（ユニバーサルミュージック事件。以下「令和4年最判」という。）を参照として引用している。そこで、所得税法157条1項の適用につき、それらの従前の最高裁判例を踏まえて、本件控訴審判決で具体的に判断された内容に沿って検討したい⁽²⁾。

- (1) 日本の法人数の約96%は、同族会社であり、同族会社に関する課税ルールは、法人のほとんどに関係し、重要なものであると評されている（金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘『ケースブック租税法 [第6版]』（弘文堂、2023年）504頁）。その法人成りの理由の「最たるものが税務上有利になると考えられているから」であり、具体的には、「法人成りになると、まず、法人に留保した所得に対する法人税額とオーナーの役員報酬に対する所得税額のバランスを図ることによって両者の合計税負担の最少化を企図することも容易であり、家族を役員等として報酬等を支払うことによって所得分散（累進税率の回避）を行うことも容易であるから」とされる（品川芳宣「企業オーナーの交際費・減価償却費の範囲、行為計算の否認、信義則の適用要件」（本件控訴審判決の原審判批）週刊T&A master 1063号（2025年）23頁）。
- (2) この点、個人が、本来適正に支払う管理料以上に過大な管理料を同族会社に支払うことは、実質的には、不動産管理の対価ではなく贈与により、当該同族会社は受贈益を得ているというのが現実の姿であり、個人からの同族会社に対する贈与と認定して必要経費性を否定することが可能で、同族会社の行為計算の否認規定とは無関係で、事実認定の実質主義による否認であるため、同族会社に限定されずに、非同族会社や個人に対する場合についても同様の課税を行うべきとする見解も存する（大淵博義「学説・判例理論の租税回避否認論の検証と問題点（第1回）」租税研究783号（2015年）144頁）。当該見解によれば、平成16年最判の出現により個人が会社を立ち上げて、その個人が所有する建物を当該会社の事務所として無償又は低額家賃で貸し付けた場合も、適正家賃収入が認定課税される可能性が出てきたという意味で、平成16年最判は「極めて大きな影響を与えるということがいえる」が、「このような課税はそもそも誤りであると考えていますので、課税すべきではない」とのことである。もっとも、転貸方式で行われている場合には、実際に不動産管理の委託先に支払われている管理料が過大か否かを全件チェックすることは、現代における税務当局にとっても難しく、また、実際の実務での問題となりそうな事案においても、不動産管理の業務内容に比した管理料が過大であることの立証は容易ではないものと思われる。そして、実際に問題として俎上に挙げられる事案は、同族会社との間であることが過半であることが想定されるところであり、客観的にも独立当事者間取引価格との違いを中心に不当性要件が認定されれば足りることから、本稿では、従前の判例や学説の積み重ねから同族会社の行為否認規定が適用されているところにつき、検討することとする。

そこで、まず上記の不当性要件につき、従前使用されてきた判断基準を示し（以下Ⅱ）、本件控訴審判決で引用された最高裁判例の枠組みを紹介し（以下Ⅲ）、本件控訴審判決の結論に至る判断が、その原審とは異なったことからその内容を整理して（以下Ⅳ）、本事例へのあてはめ等につき検討する（以下Ⅴ）。

Ⅱ 不当性要件の判断基準

所得税法 157 条 1 項は、不当性要件、すなわち、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合に、同族会社の株主等である居住者（納税者）の所得税の負担を「不当に減少させる結果となると認められるもの」がある場合に、当該居住者（納税者）の所得税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の定めるところにより、所得税額を計算することができる旨規定する、いわゆる同族会社の行為計算否認規定⁽³⁾である。同様の規定は、法人税法 132 条 1 項、相続税法 64 条 1 項、地価税法 32 条 1 項及び地方税法 72 条の 43 第 1 項などにも規定されている。これらの規定は、個別の分野に関する一般的否認規定と位置付けられている⁽⁴⁾。

この規定の趣旨は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持することにあるものとされる⁽⁵⁾。

もっとも、租税法律関係を不安定にして、納税者の予測可能性を害することにならないかという点には留意すべきところであり⁽⁶⁾、公平な税負担の確保と法的安定性の維持という 2 つの相反する要請の調整を図る必要がある⁽⁷⁾。そして、租税回避行為の否認は、納税者の当初の行為の時点では行わなかった行為につき、事後的に税務当局が相当と認める通常の行為に置き替

(3) この行為計算否認規定は、「税務当局の『伝家の宝刀』と呼ばれ」るものの、同規定について「積極的に用いることが国税組織の内部においても期待されているように感じ」と評されている（佐藤修二・井村旭「行為計算否認を中心とした東京国税局における調査の最新トレンド」週刊 T&A master 1023 号（2024 年）25 頁）。

(4) 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021 年）137 頁。一般的否認規定に係る議論として、昭和 36 年 7 月の税制調査会答申（「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」。以下「昭和 36 年答申」という。）において、各税を通ずる基本的な課税の原則として、以下のような検討がされ、他の経済上の理由が主たる理由として合理的に認められる場合などには、税法上容認されるべき行為であるものと従前から認められていたものであることが分かる。「立法に際しては、税法上容認されるべき行為まで否認する虞れのないよう配慮するものとし、たとえば、その行為をするについて他の経済上の理由が主たる理由として合理的に認められる場合等には、税法上あえて否認しない旨を明らかにするものとする。」（同 4 頁）

なお、「租税回避は否認する根拠がない限りは課税されない」という「伝統的な租税回避に対する考え方」に対して、「伝統的な租税回避とは性質を異にする租税軽減策の事例が近時注目され」、「従来型の租税回避の定義に関する疑問」が昨今提示されている理論状況とも評されている（酒井克彦「課税逃れに対するアプローチ試論」税大ジャーナル 28 号（2017 年）5 頁）。

えて課税をするということから、公平な税負担の確保のために、法文の規定に基づき法の趣旨から必要な場合のみその発動が認められるべきものといえる⁽⁸⁾⁽⁹⁾。

税負担の不当な減少の結果となると認められる同族会社の行為・計算とは何かについては、抽象的な基準として、専ら経済的、実質的見地において、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれにあたり、したがって経済的な合理性を欠くものについては、各行為又は計算につき否認が認められると解されている（最判昭和 53 年 4 月 21 日訟月 24 卷 8 号 1694 頁。以下当該基準を「経済合理性基準」という。）。そして、その純経済人として不合理・不自然な場合は、「それが異常ないし変則的で、租税回避以外にそのような行為・計算を行った

-
- (5) 前掲注(4)金子・541頁。また、所得税法「157条の規定は、もともと不合理なところを有する個人一般に経済合理的な行為を求める規定ではなく、いわば自らの遵法意識に比して過度に『経済合理的』な納税者が、『同族会社』という形式を利用して、実質的な租税負担を軽減することに対処するための規定」であり、その対象となる行為は、「過度に『経済合理的』な行為を判別し、他の納税者との公平を維持するために、通常行われると考えられる取引等の内容に引き直して課税しよう」というのが同条項の趣旨と考えられるとされる（佐藤英明「所得税法 157 条（同族会社の行為・計算否認規定）の適用について」税務事例研究 21 号（1994 年）49 頁）。
- (6) 伊藤滋夫・岩崎政明・河村浩『要件事実で構成する所得税法』（中央経済社，2019 年）[河村浩] 279 頁において、同族会社行為否認規定は、その沿革に照らし、租税回避を否認するために特別に創設された例外規定である（租税回避禁止の原則の確認・注意規定ではない）と解されるから、例外規定である当該否認規定の適用範囲が不明確であると、納税者の一般的な予測可能性に反し、租税法律主義（課税要件明確主義）の趣旨に反する可能性が生ずるので、その解釈にあたっては、この点に十分な留意が必要であるとされる。
- (7) 前掲注(4)金子・532頁においても、組織再編成にかかる行為・計算の否認（法人税法 132 条の 2、所得税法 157 条 4 項等）の解釈・適用につき、「同族会社の行為・計算の否認の場合と同様に、公平な税負担の確保と法的安定性の確保という 2 つの相反する要請の調整に細心の注意を払う必要がある。」と示されている。
- (8) 「租税回避行為の否認は、納税者の当初の行為の時点では存在しなかった課税要件事実及び課税要件を、課税庁が事後的に作り出すという点で、租税法律主義の原則からは、本来許されるべきではない」として、「行為計算の否認規定は、たとえ租税法律主義の原則を犠牲にしてでも、課税の公平等の別の価値を実現しなければならない例外的な場面を法が特に認めたものと考えられ」、「行為計算の否認規定の発動が許される場合でも、当該規定が憲法適合的であるためには、その発動には相当厳格な制約があるというべき」とする見解も存する（田中治「同族会社の行為計算否認規定（所得税法 157 条）の射程」同『税法著作集 第 2 卷 所得税をめぐる紛争の特質とその解釈論』（清文社，2021 年）（以下「田中（2 卷）」という。）652 頁、田中治「同族会社の否認規定に係る対応的調整規定」同『税法著作集 第 3 卷 租税実態法の諸相と論点—所得課税』（清文社，2021 年）186 頁以下）。
- (9) この同族会社行為計算否認規定の役割として、「租税回避は、不当な税負担の減少を目的とした私法形式の濫用であるのに対して、仮装行為とは、そもそも、私法上も、虚偽表示に当たるような、事実認定により否認しうる取引である」ところ、「実際においては、租税回避行為と仮装行為とは、概念では区別されていても、個別事案においては、仮装行為として、証拠を挙げて、その真実性を否定するのは決して容易ではない」ため、同族会社行為否認規定には、「仮装行為の認定を容易にし、行政庁の立証責任の困難を救う意義が認められる」とする見解も存する（水野忠恒『大系租税法（第 5 版）』（中央経済社，2024 年）625 頁）。この点、所得税法 157 条を、同法 37 条（必要経費）との関係で、税務署長の立証の負担を軽減するための規定と解する見解については、「かなりの説得力を持つ」と認めつつも、同法 36 条との関係や法人税法の規定との関係上、同法 157 条は実体的な規定と解されている（前掲注(5)佐藤・61 頁）。

所得税

ことにつき、正当で合理的な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合」であり、独立当事者間取引とは異なる場合には、それに該当すると解すべき場合が多くなることが示唆されている⁽¹⁰⁾。

そこで、当該規定の解釈・適用上の問題となる主要な論点は、以下の2点とされる。すなわち、①当該具体的な行為・計算が異常ないし変則的であるといえるか、また②その行為・計算を行ったことにつき「租税回避」以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったと認められるかという点である。ここで、「租税回避」とは、私法上の形成可能性を異常又は変則的な態様で利用すること（濫用）によって、税負担の軽減又は排除を図る行為のことをいうもの⁽¹¹⁾と捉えておくこととする。

なお、（所得税の負担を不当に）「減少させる結果となると認められるものがあるとき」と所得税法157条1項で規定されていることから、課税要件の充足を回避しようとする私人の租税回避の試みが成功した場合である、租税負担の軽減又は排除という結果に注目する要件が規定されている。そのため、異常ないし変則的な同族会社の行為・計算⁽¹²⁾による結果としての所得税の負担が、正常かつ通常の場合における負担より少ない場合であり、いずれの場合も経済的実体は基本的に同じ状況にあるということが想定される。そこで、税務当局（税務署長）が行為計算否認規定を適用するためには、否認前と基本的に同じ経済的実体となる状況での、正常かつ通常の場合の行為計算（通常あるべき姿）を想定して、その想定される法律関係における課税に引き直すことになる。そのため、通常あるべき姿については、純経済人の行為として不合理・不自然なものとして認められるか否かを客観的な基準により判断することになる。

また、不当性要件は、「不当に」という規範的評価を内容とする規範的要件であり、その規範

(10) 判例の中には、2つの異なる傾向がみられるとされる（前掲注（4）金子・542頁）。すなわち、非同族会社では通常なしえないような行為・計算で、同族会社なるがゆえに容易になしうる行為・計算がこれにあたりと解する傾向と、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれにあたりと解する傾向という経済合理性基準の考え方とされる。また、不当性の判断基準についての主な学説として、経済合理性基準とは別に、独立当事者間取引を基準とする学説につき、経済合理性基準と相反するものではなく、本件の原審につき、本件マスターリース契約には「独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引とは異なる点があるともいえる」と判示していることから、「独立当事者間取引基準説の考えを採用しているともいえる」と評する見解もある（柴由花「個人と同族会社との間の賃貸借契約について行為計算否認規定の適用が否定された事例」（本件原審判批）新・判例解説 Watch・租税法192号2頁（2025年・TKCローライブラリー））。

(11) 前掲注（4）金子・134頁。なお、「租税回避の意義については、実定法上の定義規定はない。学説においても、必ずしも一致したものはない。」とも評されている（田中治「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題〔清永敬次先生謝恩論文集〕』（ミネルヴァ書房、2015年）39頁）。

(12) この不当性要件については、「同族会社が、経済合理性に反してでも同族会社であることを利用して、租税負担の軽減、排除につながる行為や取引を創出したことに対する非難を意味するものといってよい」と評する見解もある（田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」同『税法著作集 第1巻 租税の存在理由と租税法律主義の現代的意義』（清文社、2021年）（以下「田中（1巻）」という。）139頁、同「租税回避否認の意義と要件」田中（1巻）203頁、前掲注（8）田中（2巻）・663頁）。

的評価を根拠付ける評価根拠事実は、上記のように経済的合理性の欠如であると考えられる⁽¹³⁾。そうであれば、税務当局は、①当該具体的な行為・計算が異常ないし変則的であるといえる間接事実として、独立当事者間取引における行為・計算とは異なることを示した上で、正常かつ通常の行為・計算（通常あるべき姿）としての独立当事者間取引の法律関係における課税に引き直した所得税等の更正処分を行う。これに対して、その処分の取消しを求める納税者側では、②その行為・計算を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったことにより「不当」ではないことを示し、その目的に沿う行為・計算は正常に行われたことから、経済的合理性の欠如という推認が認められないことを示すことになる。

その場合には、「不当に」という評価は、税金の減少という事象自体についての同族会社の行為・計算による介入についても、不当性があるかという観点で考えられていることになる。この点、所得税法 157 条 1 項は、所得税の負担を「不当に減少させる結果となると認められるもの」⁽¹⁴⁾と規定していることとの関係で、同族会社の行為⁽¹⁵⁾の不当性を重視するのではなく、結果として不当な税負担の減少が生じているか否かの議論をすべきとする見解も存する⁽¹⁶⁾。しかし、同条項では、同族会社という形式を利用して、実質的な租税負担を軽減することにつき、納税者間の公平を保つために対処することからは、単なる結果としての税負担減少のかい離のみならず、その同族会社という形式の利用にあたって、納税者側における同族会社としての行為計算が行われる目的につき、他の納税者との公平を維持するためにも租税負担の減少以外に目的が存するの点も十分に加味することが求められているものと思われる。実際にも、私人とその同族会社との間においても、本来どのような行為を採るかは自由であるところ、当該私人が経済的合理性に基づく行為のみを行うものとは限らないところであり、行為計算の否認にあたり、同族会社の行為の不当性についても検討すべき必要性は高いものと思われる。

(13) 谷口勢津夫「同族会社税制の沿革及び現状と課題」税研 192 号（2017 年）37 頁。

(14) 所得税法の昭和 25 年改正前の規定では、「所得税を免れる目的があると認められる場合」と規定されていたが、改正により、同族会社の行為計算否認規定は、現在の規定と同様「所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは」という内容に改められた。この改正により、所得税を免れる目的の証明までは要せず、結果から判断して不当に所得税の負担が減少すると認められる場合には、否認することができることが明らかにされた。その後の昭和 36 年答申の答申別冊（『国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）』）18 頁では、「否認される行為計算に基づいて算出された税額と経済的実質に即して算定された税額とのかい離」と行われた「行為計算の態様にもよるが、通常の場合は、原則として、それらの両者を通じて不当に税負担を減少させたかどうかを観察するのが妥当であると考えられる」として、結果としての税負担の減少というかい離のみならず、同族会社の行為計算の態様の双方による観察が想定されていたものである。

(15) 所得税に係る同族会社の行為計算否認規定につき、適用範囲が拡大されているのではないかと、特に同族会社の行為ではなく、同族会社の株主等の行為に適用されているのではないかとという批判を検討する見解として、齊木秀憲「同族会社等の行為計算否認規定についての一考察—適用の在り方と金額の適正性—」税大ジャーナル 25 号（2015 年）61 頁参照。

(16) 前掲注（4）酒井・13 頁。

Ⅲ 引用された令和 4 年最判を踏まえた本件控訴審判決の枠組み

一般的否認規定としては、上記の同族会社の行為否認規定（所得税法 157 条 1 項 1 号）とは別に、法人税法でも同様の不当性要件が定められている（132 条 1 項 1 号）。この不当性要件については、令和 4 年最判において、判断基準が示されており、本件控訴審判決において引用されている原審の判決においても、所得税法 157 条 1 項の不当性要件につき、平成 16 年最判と共に令和 4 年最判が引用されていることから、当該最高裁判決の枠組みを検討する。

1 平成 16 年最判の枠組み

平成 16 年最判⁽¹⁷⁾では、所得税法 157 条の規定の趣旨、内容及びその検討にあたっての判断要素につき、以下のように判示された。所得税法 157 条の「規定は、同族会社において、これを支配する株主又は社員の所得税の負担を不当に減少させるような行為又は計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、株主又は社員の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、これを正常な行為又は計算に引き直して当該株主又は社員に係る所得税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものである。このような規定の趣旨、内容からすれば、株主又は社員から同族会社に対する金銭の無利息貸付けに本件規定の適用があるかどうかについては、当該貸付けの目的、金額、期間等の融資条件、無利息としたことの原因等を踏まえた個別、具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。」⁽¹⁸⁾

この判示内容からも明らかなおり、所得税法 157 条の適用にあたって、この基準では抽象度が高いため、より具体的な判断枠組みを検討すべき必要性が高いものといえる。

(17) 平成 16 年最判は、同族会社の主たる株主で代表取締役の地位にある者が当該会社に無利息で融資をした場合に、その利息相当額が当該株主の所得に加算された事例である。自ら金融機関から有利子で借り入れた 3,455 億円を無利息で当該会社に貸し付けて、自己の所有する他の同族会社の株式を当該貸付先の同族会社に購入させており、当該無利息での貸付けの目的、金額、期間等の融資条件や、無利息としたことの原因等についての特段の事情もないことから、不自然、不合理な経済取引であるとして行為計算否認規定が適用されて、利息相当額が認定課税された。

平成 16 年最判につき、個人には経済的効果が何ら生じていないにもかかわらず、有利息課税をすることは、経済的成果に着目した課税の公平の回復を意味するものではなく、むしろ、独立当事者間取引の枠を踏み外した者への制裁課税を意味するものであり、同族会社の行為計算否認規定にこのような趣旨、目的があると解するのは相当ではないと評する立場もある（前掲注 (12) 田中（1 巻）・226 頁）。また、厚誼や情義等の感情により損得を度外視して行動する個人の行為計算の合理性につき、「独立当事者間取引基準」により判断するということは、不適切、不合理であることは明白であるとして、平成 16 年最判につき、「この点において重大な誤謬を犯している」と批判する見解も存する（大淵博義「株主の同族会社に対する低利息貸付は経済的合理性を欠くとして所得税法 157 条 1 項を適用して未発生の利息収入（雑所得）を認定した課税処分を支持した判決の検証（その 1）」週刊 T&A master 1096 号（2025 年）29 頁）。

2 令和 4 年最判の枠組み

令和 4 年最判は、組織再編成に係る一連の取引の一環として行われた、同じ企業グループに属する海外法人からの金銭の借入れに係る支払利息の額約 170 億円を、損金の額に算入して行った日本法人の法人税の確定申告において、当該支払利息の額が益金の額の過半に相当し、法人税の額が大幅に減少することにつき、所轄税務署長が、法人税法 132 条 1 項を適用して、損金算入の原因となる行為を否認したことにつき、同条項の適用を否定した判決であった。同条項の解釈について最高裁が初めて実質的な判断を下したものであり、具体的には、①同項の解釈において経済合理性基準を明示的に採用したこと、②経済的合理性の有無につき具体的な判断枠組みを定立したこと、③独立当事者間取引の基準としての絶対性を認めなかったことに意義があると評される⁽¹⁹⁾。以下、それぞれについて、詳述する。

(1) 経済合理性基準の採用

令和 4 年最判は、法人税法 132 条 1 項の適用にあたり、同条項の趣旨及び内容につき、同族会社においては、「その意思決定が少数の株主等の意図により左右され、法人税の負担を不当に減少させる結果となる行為又は計算が行われやすい」ことから、税負担の公平を維持するため、そのような行為又は計算を「正常な行為又は計算に引き直して」法人税の更正又は決定をする権限を税務署長に認めたものと位置付けた。同条項の趣旨については、平成 16 年最判において示された所得税法 157 条の趣旨と同様の内容が示されている。

その上で、同条項に規定される「これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」の内容につき、「同族会社等の行為又は計算のうち、経済的かつ実質的な見地において不自然、不合理なもの、すなわち経済的合理性を欠くものであって、法人税の負担を減少させる結果となるものをいうと解するのが相当である」と判示した。その点で、同族会社の行為計算否認規定に関して、納税者の行った取引が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められるとする、いわゆる「経済合理性基準」が採用され、上記の通説的な

(18) 平成 16 年最判の判批の中には、「本判決は曖昧で、一般理論を提示していない単なる事例判決」として、当該事案に所得税法 157 条が適用されることに反対する意見は多く、「本件に所得税法 157 条が適用されるとの立場でも、これは、納税者に、課税当局以上の法解釈能力を要求し、納税者に法解釈の責任を転嫁するものではないか」と批判する立場も存する（阿部泰隆「国税通則法 65 条 4 項にいう『正当な理由』」別冊ジュリスト 178 号（2005 年）191 頁）。

(19) 本部勝大「法人税法 132 条 1 項にいう税負担の不当な減少の意義—ユニバーサルミュージック事件最高裁判決」（令和 4 年判批）ジュリスト臨時増刊 1583 号（2023 年）179 頁。なお、令和 4 年最判の対象となる一連の取引により、「多額の借入れによって、国外への支払利息を創出し、相対的に法人税率の高い日本から海外に利益を移転する効果を有していた。既存の過少資本税制ではこうした取引に十分対応できず、平成 24 年度税制改正によって過大支払利子税制が創設されることとなった」ものとされる（吉村政穂「グループ内組織再編成に伴う借入れと同族会社の行為計算否認」（令和 4 年最判判批）ジュリスト 1593 号（2024 年）118 頁）。

理解に沿うものである⁽²⁰⁾。

(2) 経済的合理性の有無に係る具体的な判断枠組みの内容

令和4年最判では、同族会社等の金銭の借入れが経済的合理性を欠くか否かにつき、「当該借入れの目的や融資条件等の諸事情を総合的に考慮して判断すべき」という判断枠組みが示された。この点、令和4年最判の調査官解説⁽²¹⁾によれば、一般に、借入れは、その目的（どのような資金需要に応じたものか）、金額、期限・利息の利率等の融資条件、人的・物的担保等の要素により特徴付けられるとすることができる。そこで、当該借入れについて上記の検討をするにあたっては、それらの要素を総合的に考慮すべきものと解されている。

なお、令和4年最判では、上記の枠組みのもとで、当該借入れが、企業グループ内での組織再編に係る一連の取引の一環として行われていることから、グループ内での金銭借入れに関して「当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くときは、当該借入れは、上記諸事情のうち、その目的、すなわち当該借入れによって資金需要が満たされることで達せられる目的において不合理と評価されることとなる」旨判示された。すなわち、当該借入れが組織再編に係る一連の取引として行われている場合には、その借入れ自体のみならず、一連の取引全体の経済的合理性の中で判断されることになる⁽²²⁾⁽²³⁾。

なお、令和4年最判以前の最高裁判決、具体的には、最判平成28年2月29日民集70巻2

(20) 令和4年最判の調査官解説（大竹敬人「判解」『最高裁判所判例解説民事篇（令和4年度）』（法曹会、2025年）210頁以下、234頁）（以下「令和4年最判調査官解説」という。）。同解説では、令和4年最判において、不当性要件につき、「通説の立場を採ることを確認すると共に、組織再編成に係る一連の取引の一環として行われた金銭の借入れ」に係る「事例判断を示す中で、類似の規定に関する最高裁判決や、同じ規定に関する高裁判決を踏まえ、考慮事情等を明らかにしたものであり、理論的にも実務的にも意義を有するものと思われる」とする。

(21) 令和4年最判調査官解説232頁。

(22) 令和4年最判では、このように一連の取引全体を俯瞰するアプローチを採るため、あるべき自然な状態や合理性の範囲を特定しにくくなり、「自然性や合理性を基礎づける事業目的の内容やその実施方法に容喙するのを裁判所が回避した」と評する立場もある（藤原健太郎「判批」ジュリスト1575号（2022年）11頁）。この点は、「経済合理性の判断にあたって無理に全体像を把握する必要はなく、経済合理性を欠くように見える取引について、それを正当化するだけの事由があるかという観点から取引全体を参照すれば足りる」とも解されている（吉村政穂「最近の裁判例に見る租税回避否認規定の課題」租税研究846号（2020年）179頁）。

(23) 令和4年最判では、当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くか否かの検討にあたっては、①当該一連の取引が「通常は想定されない手順や方法に基づいたり、実態とはかい離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるか」、②「税負担の減少以外にそのような組織再編成を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するか」などの事情を考慮することが相当と示された。この判断事情については、上記の通説の見解による考慮事情（すなわち、①当該の具体的な行為・計算が異常ないし変則的であるといえるか、また②その行為・計算を行ったことにつき「租税回避」以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったと認められるかという事情）そのものではないものの、実質的に取り込み、組織再編成の場面に即して表現が修正されたに過ぎないと解されている（令和4年最判調査官解説231頁）。

号 242 頁（ヤフー事件最判）においても、実質において、経済合理性基準に係る上記の通説的見解の考え方を取り込んだものと評価されている⁽²⁴⁾。

(3) 独立当事者間取引の位置づけ

令和 4 年最判では、上記 (2) 記載の経済的合理性の有無に係る具体的な判断枠組みに関して、一連の取引全体につき、①不自然なものとはまではいえず、②税負担の減少以外に合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在すること、また否認の検討対象である借入れについても、その目的において不合理と評価されるものではないことを認めた上で、当該借入れに係るその他の事情として、独立当事者間で通常行われる取引と異なる点があることが指摘された。具体的には、当該借入れが無担保で行われ、その借入れが「一因となって最終的に貸借対照表上は債務超過となっていることがうかがわれる」ことなどである。

もっとも、具体的な事情⁽²⁵⁾の認定により、当該借入れが「不自然、不合理なものとは難しい」旨認定された。すなわち、独立当事者間取引と異なることは、直ちに経済的合理性を欠くことにはならず、「いわば例外なき独立当事者間取引基準を採用することは相当でないと考えられる」⁽²⁶⁾ことから、その他の事情が考慮される余地が存することが示されたものである。

そのため、本件のような賃貸借契約が経済的合理性を欠くかという判断についても、令和 4

(24) ヤフー事件最判では、「法人の行為または計算が組織再編税制に係る各規程を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであること」という、いわゆる「制度濫用基準」が採用された（ヤフー事件最判の調査官解説（徳地淳・林史高平成 28 年度最高裁判所判例解説民事篇 105 頁以下））ものの、組織再編成が、典型契約とは異なり、「必ずしも一般的な取引慣行や取引相場があるわけではなく、多数の企業が関与して複雑かつ巧妙な租税回避行為が行われた場合、そもそも純経済人（特殊な利害関係のない一般的な経済人）の行為として自然かつ合理的な組織再編成とは何かという議論の出発点からその審理判断に困難を来し、その不当性を適切に判断し得ない場合もあり得る」ため、経済合理性基準はそのまま用いられず、異なる制度濫用基準の考え方が打ち出され、その濫用の有無という判断に係る考慮事情という実質においては、経済合理性基準に係る上記の通説的見解の考え方を取り込んだものと評価することができるものとされる（同解説 106 頁）。

なお、ヤフー事件最判については、法人税法 132 条の 2 の「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」という文言の、安定して認められてきた理解と表現が、同じ文言で規定されている同法 132 条の従前の理解等とは異なるため、議論が続いており、また従前の議論では租税回避の意図を租税回避の要件としていなかったのに対して、組織再編成を利用して税負担を減少させることを「意図したもの」との要素を指摘している点も、今後さらに議論が重ねられていくべき論点とも評されている（佐藤英明『スタンダード所得税法 [第 4 版]』534 頁（弘文堂、2024 年））。そのため、本稿でもこれ以上の検討を差し控えることとする。

(25) 令和 4 年最判で、無担保の借入れにつき、独立当事者間取引とは異なるにもかかわらず、経済的合理性を欠くとはいえないと認められた事情として、グループの「各内国法人の株式の購入代金及びその関連費用にのみ使用される約定の下に行われ、」実際に、当該株式の取得により当該各内国法人を原告が「自社の支配下に置いたものであり、借入金額が用途との関係で不当に高額であるなどの事情もうかがわれぬ」という借入れの金額について、また当該借入れの約定のうち利息及び返済期間については、予想される利益に基づいて決定されており、当該借入れに係る利息の支払が困難になったなどの事情がうかがわれぬという融資条件やその後の状況等の諸事情が挙げられている。

(26) 令和 4 年最判調査官解説 232 頁。

年最判を前提としても、独立当事者間取引による相場感以外の、通説的見解による考慮事情が否定されるものではないものと解される。

(4) 小括

令和4年最判では、上記のように所得税法157条1項の解釈において、①経済合理性基準が明示的に採用され、②経済的合理性の具体的な判断枠組みとして、通説的見解を前提とした諸事情を総合的に考慮して判断することが明示され、③独立当事者間取引の基準のみで判断されるものではないことが示されたものの、本件のような不動産の賃貸借を内容とする契約につき、令和4年最判における判断枠組みをそのまま不自然性の判断要素として取り入れることは難しく、取引を特徴付ける複数の要素として、どのような要素を総合的に考慮すべきかということは、令和4年最判を敷衍しても明らかになるものでもない。それらについては、令和4年最判で具体的な判断枠組みが定立されたことから、今後の判例の積み重ねにより、具体的事案に応じて検証していくことになるものと思われる。

3 本件控訴審判決の枠組みとの関係

令和4年最判を踏まえた本件控訴審判決の枠組みにつき、経済合理性基準の採用と判断基準、独立当事者間取引の相場とその算出方法、及び独立当事者間取引以外のその他の事情に分けて、判示された内容を、以下のとおり検討する。

(1) 経済合理性基準の採用と判断基準

本件控訴審判決では、令和4年最判と同様に、まず経済合理性基準を採用している。具体的には、前述のとおり、所得税法157条1項の趣旨、内容から、不当性要件につき、「税負担の公平を維持するため」、「同族会社等の行為又は計算のうち、経済的かつ実質的な見地において不自然、不合理なもの、すなわち経済的合理性を欠くものであって、当該株主等の所得税の負担を減少させる結果となるものをいうと解するのが相当である」と示して、上記平成16年最判と令和4年最判を参照裁判例とした原審の内容が維持されている。

その上で、経済的合理性の有無に係る判断基準として、令和4年最判と同様に、諸事情を総合的に考慮して判断すべきものとされ、その判断要素としての諸事情につき、「当該賃貸借契約の目的、賃貸料の金額や契約の諸条件を含む当該賃貸借契約の内容等の諸事情」と示された。すなわち、この総合考慮の判断において、令和4年最判の対象となる借入れにおける「当該借入れの目的や融資条件等」に代えて、不動産の貸付けもその対象となることが示されると共に、総合考慮の対象となる要素については、借入れの場合とは平行に考えられる、契約の目的と対価の金額や契約の諸条件を含む契約の内容等が明示されたものである。

また、当該賃貸借契約が経済的合理性を欠くものか否かの検討にあたっては、「賃貸料が適正な賃貸料に比して著しく低額なものにされたり」という例示が加わり、賃貸借契約であることを反映したこと以外には、令和4年最判とほぼ同じ基準を示した原審の判示内容が維持された。この点、令和4年最判では、前述のとおり、企業グループ内の組織再編成に係る一連の取引の一環として行われた借入れが、同族会社行為計算否認規定の対象であったが、本件控訴審判決では、少なくとも組織再編成に係る一連の取引は認定されていない。それにもかかわらず、令和4年最判の判断枠組みが援用されていることから、典型契約を対象として判断する場合にも、令和4年最判の判断枠組みを利用できるということを示したものと見える。

(2) 独立当事者間取引の相場とその算出方法

令和4年最判では、独立当事者間取引のみを絶対的指標とせず、その他の事情についても考慮されるところが示されたものであるが、本件控訴審判決においても、同様に、独立当事者間取引における相場感のみでの判断はされなかった。

なお、適正な賃貸料（借上料率）の算出方法については、一定の抽出基準の下で機械的に比準同業者16者を抽出⁽²⁷⁾し、当該比準同業者の賃貸料収入金額のうちの経常収入金額（家賃、共益費等の経常的収入をいい、権利金、礼金、保証金償却相当額、更新料、解約損害金等の臨時的収入を除いたもの）に占める適正な管理料割合を求めて、本件各年分の転貸料収入の金額のうちの転貸料計上収入に当該適正管理料割合を乗じて、適正管理料を算出する方法が原審で採用され、本件控訴審判決で維持された。その結果である適正管理料割合の平均値は、平成27年分が6.32%、平成28年分が6.37%、平成29年分が6.33%であった。

(27) 転貸方式による不動産賃貸業につき、管理委託方式と経済的には同一として、同業者による標準的な管理委託料との比準により賃貸料の適切性を検討する方法につき、「このような方法によれば、各不動産の個性や取引の特殊性および管理の実態等の個別的事情が捨象され、適正管理料自体は算定されやすくなり、課税庁側にとってはその立証がきわめてしやすくなるといえる」が、「このような前提に立って、適正賃貸料の額の算出についてこのような推計方法を採用することが合理的といえるためには、少なくとも比準すべき類似同業者は厳格に精査され、一定の数の同業者にに基づいたものであることが必要であろう」と評されている（占部裕典「同族会社の行為計算の否認と所得税」別冊ジュリスト228号（2016年）121頁）。この点については、従前から、裁判例では、事案の特殊性・個別性を主張して当該取引が経済的に不合理ではないという反論につき、非同族会社の「同業者間の管理料割合の平均値の内に捨象される程度のものであるとし」、「類似の非同族会社と一般の顧客との間の取引の平均値を基準とする以上は、個々の事案の特殊性をあまり重視することはできないとする趣旨と解すべきで」あり、「この問題は、推計課税における類似業者比準法におけるのと同様の問題であり、」「この事案の特殊性・個別性は、むしろ、比較の対象とする非同族会社の類似性の方を厳密に解し、かつ、できる限り比較の対象を増やすことによって対応しているように思われる」と解されている（前掲注（5）佐藤・52頁）。なお、所得税法157条による「解決には、同業者選定の困難という障害がある。執行の困難は、法的根拠を欠く形式基準の事実上の普遍化を招きかねない。」という懸念も従前から示されているところである（増井良啓「判批（東京地判平成元年4月17日訟月35巻10号200頁）」ジュリスト965号（1989年）103頁）。

上記の比準同業者の抽出基準では、賃貸不動産の管理業務を行う非同族会社の不動産管理会社へ委託する同じ所轄の納税地所在の不動産賃貸業を営む者であり、転貸方式による不動産賃貸業につき、管理委託方式と経済的には同一として抽出しているものである。この点、納税者側からは、転貸方式と管理委託方式とが異なる契約形式であり、「同業者」の解釈の誤りであるなどと主張されたものの、本件控訴審判決で認められず、従前の裁判例で採用されている⁽²⁸⁾ように、転貸料と賃貸料との差額が管理委託料となるという前提で、同業者による標準的な管理委託料との比準により賃貸料の適切性を検討する方法が採用されている⁽²⁹⁾。

(3) 独立当事者間取引以外のその他の事情

本件控訴審判決において、その他の事情として認定された事実として、そもそも納税者は、その同族会社との間の賃貸料の条件につき、①納税者個人が「負担する必要資金を下回らない金額とすること」、②同族会社の「事業運営と経費が賄えること」、③売却予定物件の賃貸料収入を除外しても、同族会社の「事業運営に支障が生じないようにすること」という条件を満たすよう設定したものであったとされる。そして、そのような条件を設定した理由は、当該同族会社の信用を高めるため、当該同族会社の資産を増やす必要があるという目的、すなわち納税者から当該同族会社に「所得を移転する」目的でされたものであったと示された。そのような目的で設定された賃貸料は、前述のとおり算出された適正な賃貸料と比較しても、経済的かつ実質的な見地において低額であり、本件賃貸借契約については、納税者が当該同族会社の「発行済み株式の全てを有する株主であり、代表取締役兼取締役という地位にあるがゆえに行うことができる行為又は計算にほかならず、経済的合理性を欠き、不自然である」ことになる。

この点につき、納税者側からは、当該同族会社は、本件賃貸借契約に基づき、空室リスク、売却リスク、訴訟リスクを負っており、それらのリスクを踏まえて設定された賃貸料であるこ

(28) 管理委託形式の場合については、適正な管理料を計算するためには、同族関係にない不動産管理会社に、同規模程度の不動産の管理を委託している同業者が、当該不動産管理会社に支払った管理料の金額の賃貸料収入の金額に対する割合と比準する方法によって、通常であれば支払われるであろう標準的な管理料の金額を算出でき、これと現実の支払管理料の金額とを比較検討することが、事案に応じた合理的な方法であるとした原審判決（福岡高判平成5年2月10日税資194号314頁）を是認した最判平成6年6月21日訟月41巻6号1539頁（以下「平成6年最判」という。）が先例として参考になる。平成6年最判は、同族会社に賃貸した不動産の賃貸料が過少である（個人から同族会社へ「所得を流し込むタイプ」）として、その他約定賃貸料と適正な賃貸料との差額を不動産所得に加算することを、所得税法157条の「適用を肯定した初めての最高裁判決として大きな先例的意義を有する」と評されている（佐藤英明「不動産管理のための同族会社の利用と所得税法157条」税研106号（2002年）64頁）。

(29) 転貸方式においても、管理委託方式と同一とする前提で、比準同業者を抽出する方法は、前述の平成6年最判の原々審である福岡地判平成4年5月14日税資189号513頁で採用され、平成6年最判でも前提とされている。その後の下級審裁判例においても、所得税法157条1項の賃貸料収入に関して、管理委託方式に置き換えて算定する方法が採用されている。転貸方式においても管理委託方式を基にした算定方法には合理性も必要性もあるものと示す下級審裁判例として、大阪地判平成19年5月31日税資257号順号10721参照。

とから、借上料率が60%未満となるような賃貸料の設定であっても経済的合理性がある旨反論している。この内容についての本件控訴審判決における判断では、原審とは異なる事実も新たに認定されて、原審とは異なる判断が行われたため、項を分けて、両者の違いを検討する中で述べることにする。

IV 原審での判断と本件控訴審判決との結論の違い

1 原審の判断を覆した本件控訴審判決での判断要素

本件控訴審判決では、所得税法157条1項の適用を否定して納税者を勝訴させた原審の判断が覆された。その前提として、本件不動産につき他者と納税者との間で締結された重複契約が存したことなどの追加の事実が認定され、その余の事情を考慮した上で、本件賃貸借契約につき、少なくとも管理委託方式における役務を超えるものではないところ、実態とはかい離した形式を作出し、かつその賃貸料が適正な賃貸料に比して著しく低額なものとなり、税負担の減少以外の合理的な理由となる事業目的その他の事由を認め難いとして、経済的合理性を欠くものと本件控訴審判決では判示された。

そのため、以下においては、追加して認定された重複契約の内容(2)、本件賃貸借契約における役務の内容と形式(3)、適正な賃貸料の算出(4)、本件控訴審判決では認容されなかったその他の事由(5)について、原審から異なった判断の要素になったものを中心に概説する。

2 追加して認定された重複契約の内容

本件控訴審判決では、「本件不動産のかなりの部分を占める」物件につき、納税者が、同族会社との間の賃貸借契約と別に、第三者である不動産管理会社やエンド・ユーザーとの間で、マスターリース契約、賃貸借契約、転貸借契約又は利用契約など本件不動産を有償で使用させる契約(以下総称して「重複契約」という。)を締結し、その大半の賃貸料の受領口座を当該同族会社名義の預金口座としていた。

本件控訴審判決における裁判所の判断としては、重複契約について、納税者の「住所地から近く、管理が極めて容易と考えられる物件についてまで重複契約をしていたこと」、重複契約に関して納税者が「具体的な事実関係の主張を伴う反論をせず、反面調査に疑問があるとする点も含め、特段の反証もしていないこと」、同族会社には、同族会社の代表者で副所長を兼務していた者のほかには、2ないし4名ほどの従業員しかおらず、「数百のエンド・ユーザーに対応することは、實際上、極めて困難であること」を踏まえれば、重複契約の締結が認定されていない本件不動産や、重複契約の契約期間外の間 repetition 契約対象の本件不動産についても、「重複契約に類する契約をするなどしていたものと推認するのが合理的である」とまで認定し

たものであった。

そして、同族会社については、「第三者から送金される賃貸料を納税者に代わって受領するなどの窓口業務をしていたにすぎないと評価するのが相当である」と示された。

なお、重複契約自体は、納税者が、同族会社以外の第三者と締結したものであり、その意味では、所得税法 157 条 1 項に規定される「同族会社等の行為」には含まれない。

しかし、本件で否認対象となっている本件賃貸借契約の締結期間の前後を問わず、重複契約を納税者が締結していることによって、同族会社が本件賃貸借契約を締結する経済的合理性の前提が失われていたものという評価が可能となるものといえる。

以上から、同族会社の行為計算否認規定の適用においては、納税者個人と同族会社の相互の取引のみならず、関連する取引や権利関係の全体を正確に把握することが必要となるものといえる。

3 本件賃貸借契約における役務の内容と形式

本件控訴審判決において、上記の結論を導くためには、本件賃貸借契約の不自然さの言及が必要となることから、その前提とするサブリース（転貸方式）の一般的な実情とかい離している状況が新たに示された。具体的には、サブリース方式の一般的な特徴として、その契約形態、メリットとデメリット、またサブリース会社が提供する役務として、一般的に賃貸料の支払いや管理業務のほか、「入居率を高めるための提案等を行うこと」が記載され、サブリース会社の収益につき、借上料率を 80 ないし 90% 程度（「60% 未満とすることはオーナーにメリットがないため想定し難いとされている」）、管理委託方式では、管理委託料を賃貸料の 5 ないし 10% 程度とすることが一般的であるとされる。そして、それらの特徴にかんがみると、対象不動産の稼働率が重要な指標であり、これに影響するのが対象不動産の立地や間取りであるが、短期間では当事者双方にメリットが薄く、経済的実態としては、契約期間を 10 年以上とするものが多いことなど⁽³⁰⁾が示された。

その上で、上記の重複契約が締結されている本件賃貸借契約に係る実態につき、「一般的なサブリース（転貸方式）の実態……とは大きく異なるものであり」、納税者及び同族会社が「一括サブリースを内容とする本件賃貸借契約を締結したことは、まさに、実態とはかい離した形式を作出したものというほかはなく、本件賃貸借契約は不自然なものというべきである」旨判示された。

(30) 本件控訴審判決では、サブリース会社がエンド・ユーザーと契約せず、別の不動産管理会社（サブリース会社）と契約し、当該別の不動産管理会社がエンド・ユーザーと契約することは稀であることや、賃貸住宅の管理業務等の適正化に関する法律が事業用不動産を規制対象外としていることから、当該サブリース会社において、同法に基づくオーナーに対する義務の履行が極めて煩雑になるという問題にも触れられている。

同様に、その判断に至る事情として、本件控訴審判決では、納税者以外の者が行っていた本件賃貸借契約に係る役務につき、実際に行っていた内容が認定された。具体的には、納税者が営む事務所の副所長を兼務していた者が、同族会社の代表者として業務にも関わっており、金融機関、不動産業者、工事業者への対応、資料作成、会計、税務申告等の作業を行っていたことや、その他の従業員が、納税者の意思決定・指示に従って、業務を行っていたことなどである。

これらの点は、原審とは異なり、本件賃貸借契約が不自然であることを示すため、一般的なサブリース（転貸方式）の説明と本件賃貸借契約で提供されていた役務につき、その不自然さという判断の前提として示されたものであるといえる。

4 適正な賃貸料の算出

本件控訴審判決では、前述のとおり、転貸方式による不動産賃貸業につき、管理委託方式と経済的には同一として、比準同業者の適正な管理料割合から適正管理料を算出する方法が採用されたが、原審では、その方法につき、基礎的要件が欠けるというべきとして採用されなかったものである。原審で非採用とされた根拠は、本件賃貸借契約が、一般的には同一のサブリース業者に一括して転貸方式で賃貸することが困難な種別の異なる多数の不動産を一括して転貸方式により賃貸するものであることと、売却リスクを同族会社に負わせたことであった。その売却リスクとは、本件賃貸借契約の契約期間中にも、高額の収益物件である複数の対象不動産を納税者が売却することが想定される状況にあったにもかかわらず、対象不動産が売却により減少しても当該契約期間中の賃料の額が減額されないことによる負担を指すものである。原審では、その売却リスクを賃借人である同族会社に負わせる本件賃貸借契約の特殊性が、適正管理料の算出ができない根拠の1つとされたものである。

これに対して、本件控訴審判決では、かかる判断を覆す何らの理由も付されずに、転貸方式による不動産賃貸業における比準同業者として、管理委託方式による事業者を抽出することが示された。不動産管理会社を介する形態として、サブリース（転貸方式）と管理委託方式（一般管理）につき、不動産管理会社が得る収入（転貸料と賃貸料の差額）と管理料とを経済的に同視することができるか、という点につき、本件控訴審判決ではその論拠は明らかにされなかった。管理委託方式と同一の算出方法を採用することによって、適正とされる管理料自体は算出しやすくなることから、税務当局にとっては立証しやすくなるものの、売却リスクまで負うような独立当事者を見出すことは難しい。そのため、そもそもそのような売却リスクを負わせるスキームを採ること自体が、同族会社であるがゆえに、行うことができる行為又は計算にほかならず、経済的合理性を欠くという推認に繋がりがやすく、原審とは真逆の結論に至ったものと思われる。

本件控訴審判決の結論を変容させた主因は、重複契約の判明であるため、転貸方式における特殊性や適正な賃貸料の算出方法についての詳細な検討を行うまでもなく、従前の裁判例で採用されてきたとおり、管理委託方式の比準同業者による標準的な管理委託料との比準により適正とされる賃貸料が算出されたようにも見える。他方、今後、このような特殊なリスクや役務を同族会社に負わせているとしても、そのような特殊性を反映した比準同業者の抽出による適正賃貸料の算出は行われず、一般的な管理委託方式による比準同業者が抽出されることを前提として、同族会社の行為・計算否認規定の適用が税務当局により検討される可能性が、本件控訴審判決により高まったものといえる。

5 その他の考慮事由

本件控訴審判決では、同族会社から支払われる賃貸料が適正な賃貸料に比して著しく低額なものとなっていること、そして、納税者の主張する事業目的も、結局、納税者から同族会社に「所得を移転する」ことにほかならず、税負担の減少以外の合理的な理由となる事業目的その他の事由であるとは認め難い旨判示された。

この点、原審では、納税者の不動産賃貸業が拡大し、これに伴い事務作業等が増大したが、納税者が高齢になったこと等から、不動産賃貸業を同族会社に譲渡するために行われたものとし、かかる目的が合理的な目的であると示されていたものである⁽³¹⁾。前述のとおり、本件賃貸借契約は、不自然なものであるということに加えて、税負担の減少以外に本件賃貸借契約を締結することの合理的な理由となる事業目的、すなわち納税者個人で営んでいた不動産賃貸業を、法人である同族会社に移転する目的その他の事由が存し、経済的合理性を欠くものとはいえないとして、所得税法 157 条 1 項の適用が否定されたものである⁽³²⁾。

また、同族会社側でも収益に係る法人税を納付することになるものでもあり、「行って来い」の関係にあるから、問題ないだろうという意見を納税者の税理士が述べたことも、所得税の負担減少が主たる目的ではないことの前提と原審では認定された。しかし、そのような税理士の

(31) 原審においては、賃貸料が低額な可能性があることを示しつつも、本件マスターリース契約の特殊性及び適正な賃貸料の金額が不明であることから、その賃貸料が低額であるかも判断することができないとした上で、各期間において不動産の売却が順次行われており、単に不動産所得が減少したことでは「著しく」低額で行われたものであるかを判断できないこと、不動産所得の金額が変動していたこと等を理由に、著しく低額であるとは認められず、本件マスターリース契約は不自然なものではないと示された。このような判示がなされた理由として、当該「賃貸料の適正な金額が不明であることにより実際の賃貸料との比較が不可能であることから、従来の裁判例で用いられた方法では不自然性を判定できないため、これを補完する理由づけが必要であったことが考えられる」と示唆されている（高浜智輝「不動産の賃貸料収入について所得税法 157 条 1 項の適用が否定された事例」ジュリスト臨時増刊 1610 号（2025 年）161 頁）。また、同論稿では、原審では租税負担減少以外の目的の内容は簡潔に述べられたにとどまり、「取引の経済的効果や売却リスク、賃料の金額等の実質的な側面による検討は十分になされていない」と指摘されていた。

意見があったことは、所得税の負担減少以外の目的があることの根拠となるものではないように思われる。本件控訴審判決でもその点は採用されていない。

V あてはめと本件控訴審判決や従前の判例から得られる視座

本件控訴審判決で示されたように、納税者であるXが保有する不動産につき、その同族会社であるA社に賃貸し、エンド・ユーザーに転貸させる場合を含めて、同族会社に収益を移転しているような取引を行い、所得税等の負担を不当に減少させる結果となるような場合には、当然同族会社の行為計算否認規定の適用による処分が行われる蓋然性は極めて高いことが想定される。

そのため、そのような同族会社との間の取引については、同族会社の行為計算否認規定が適用されることのないよう、事前に十分検討し分析しておく必要がある。すなわち、同族会社との取引については、本件控訴審判決において、売却リスクなども同族会社に負わせる特殊な転貸方式の場合にも、管理委託方式で適正賃貸料の幅として、借上料率80ないし90%の目途と示された点も含めて、税理士など外部の専門家の助言も得ながら、従前の裁判例も含めた検討・分析を当該取引前に行い、その内容を記録として証拠化しておく必要性が高いものといえる。

また、その場合に、独立当事者間の取引との比較の視点は、絶対なものではなく、独立当事者間の取引と異なる点が存することをもって、直ちに不自然、不合理と積極的に判断されるものではないものの、その他の事情として、いかなる事情があれば経済的合理性の検討の俎上に載せられるかという点は、本件控訴審判決からのみによって一般的な枠組みとして抽出することが困難である。そこで、少なくとも、合理的な目的があることが裏付けられること、その目的との関係としても同族会社との行為・計算に含まれる手段が相当であること、また対象とな

(32) 原審の判断については、算出された適正な賃貸料とのかい離以外にこれらの考慮事情を用いて判断したことは適切ではなかったという批判も存する（袴田裕二「所得税法157条の適用について争われた例」（本件の原審判批）ジュリスト1616号（2025年）153頁）。同論稿においては、それらの考慮事情は、各規定を、私法上の形成可能性の濫用として、租税回避の手段として濫用に当たるか否かを判断するための考慮事情であると位置づけて、同族会社との間での取引価格が独立した第三者間で成立する価格から明らかにかい離しておりその結果納税者の税負担が減少している場合には、その「適正賃貸料とのかい離があると認定できるかどうかで判断すればよかった」とする。

しかし、独立当事者間取引での価格のみで判断されるものであれば、そもそも、同族会社の行為計算否認規定においても、その旨規定すれば足りるものである。同規定については、制限的に適用されるべきものであり、特に個人とその同族会社との間での行為や計算においては、他の経済上の理由が主たる理由として合理的に認められる場合等には、税法上あえて否認しないとされた昭和36年答申で示された考え方も踏まえ、独立当事者間取引の基準とも異なる考慮事実も加味した経済的合理性の判断とすべきものと考えられる。

所得 税

る取引の実態を伴っていることは重要であるものと解される。

本件では、重複契約の存在など、同族会社による役務提供の度合いと同族会社における収益金額が明らかに不均衡であることが客観的に示されやすい事例であったものと認められる。そのため、本件控訴審判決の結論については、特段異論は見られない。もっとも、本件に限らず、納税者とその同族会社における納税額全体の税負担を踏まえた上で、日本社会として、この同族会社の行為計算否認規定の適用による紛争を長期にわたる裁判において解決していくことが適切かということを考えることには意義が存する。

個人の納税者にとっては、自らが同族会社との間で行う行為・計算につき、比準同業者による適正な対価水準を予測することは難しい場合も当然想定される。そのため、税務当局において、本件のような転貸方式の賃貸借契約における賃貸料の相場感にとどまらず、一定の典型契約における独立当事者間の取引における適正な金額の幅の考え方については、何らかの指針を示すなど積極的な公表により、納税者の予測可能性を確保し、同条項の適用の明確化に資するような情報開示を求めたい⁽³³⁾。そして、今後も裁判例の積み重ねにより、相場感が共有されることになるものであれば、納税者の予測可能性に資することが想定される場所である。

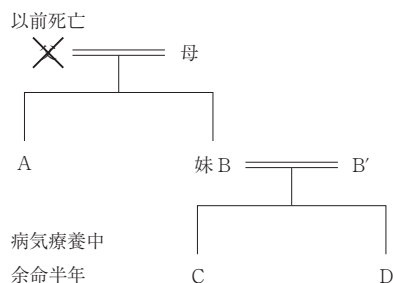
(33) 「現状において、複雑多岐にして激しく変遷する経済事象に対処しうるような統一的な取扱いを定めることが困難であるとしても、税負担の公平性の観点のもとより、租税法律主義の観点からも、納税者と課税庁の双方が本規定に対して適正に対処できるよう、その適用の明確化に努めるべきである。具体的には、課税庁は、どのような行為や計算が本規定の適用対象となるのか、適正な金額の算出方法はどのようなものがあるかなど、通達や質疑応答事例等を通じて積極的に開示すべき」と指摘されている（前掲注（15）齊木・75頁）ことも参考になる。

第三順位の相続事例と関連規定

税理士 柴原 一

事例 1

Aは病気療養中で、余命宣告を受けている。高齢の母は健在であるが、今後のことを考えてAは遺産を妹のBに託したいと考えている。なお、Aの遺産の大半は父からの相続により取得したものである。また、B・B'・C・Dは、B'を筆頭者とする戸籍に在籍している。



(設問 1)

Aの遺言により、Aの遺産を妹Bが取得する場合の関連規定を検討せよ。

(設問 2)

妹BをAの養子（普通養子）にして、Aの遺産を妹Bが相続する場合の関連規定を検討せよ。

(設問 3)

Aが死亡し、Aの遺産を母が相続し、その後母死亡時に妹Bが相続した場合の関連規定を検討せよ。

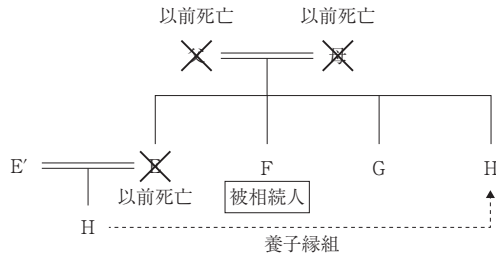
(設問 4)

Aの死亡に伴い、母が相続放棄をして、Aの遺産を妹Bが相続する場合の関連規定を検討せよ。

事例2

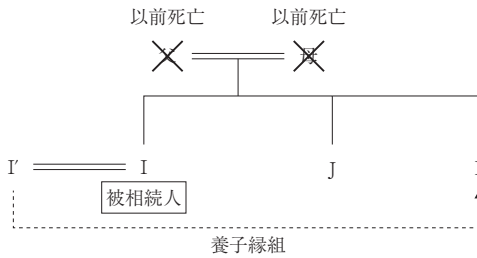
次の相続関係図内の相続人の相続分を答えよ。

(設問1)



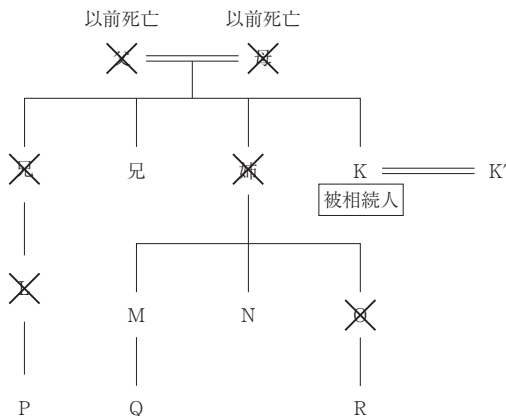
Hは、父・母の存命中に養子縁組を行っていた。

(設問2)



I'は、父・母の存命中に養子縁組を行っていた。

(設問3)



I はじめに

第三順位の者、すなわち兄弟姉妹等が財産を取得する場合とは、被相続人に子や孫等直系卑属がおらず、かつ親や祖父母等の直系尊属もいない、又はこれらの者が相続を放棄した、あるいは遺言により兄弟姉妹が財産を取得した等が考えられる。第三順位の者が相続又は遺贈により財産を取得するケースは、単身世帯の増加や家族のあり方の多様化を背景に今後増加していくであろう。この第三順位の相続等の場合に話を複雑にするのが、2割加算を筆頭とした関連規定の存在である。【事例1】において、Aが妹Bに遺産を残すいくつかの方法について検討する。その方法の違いによって、関連規定の適用の有無や注意事項は変化する。【事例2】においては第三順位相続の際、留意したい相続分について検討する。なお、本稿においては、民法上の相続人を「相続人」、相続税法第15条（遺産に係る基礎控除）の第2項の相続人（民法第5編第2章の規定による相続人）を「法定相続人」と呼ぶ。

II 関連規定

1 遺言

①種類

【事例1】で、Aが妹Bに遺産を残す方法として真っ先に浮かぶのは、遺言（書）である。遺言書は、満15歳以上の意思能力を有する者であれば誰でも作成することができ、手続きはAの意思のみで完結する。また、遺言書の作成は入院中の病室でも行うことができ、事案によってはおそらく最短、数時間で作成可能であろう。余命が迫り、残された時間が短い中においても有効な方法であると言える。遺言には、公正証書遺言・自筆証書遺言・秘密証書遺言と3つの種類がある。

(i) 公正証書遺言

公正証書遺言は、公証役場に向いて公証人に遺言書を作成してもらう。証人2人の立会の下で公証人が遺言書を作成する。相続発生後に家庭裁判所で検認を受ける必要はない。入院中の場合には、公証人に病室まで出張してもらうことも可能。とは言ってもすぐに出張してもらえないわけではなく、まずは事前相談という形で大まかな遺言の内容の案を相談し、内容について数回やりとりをした後にスケジュールを調整し、出張となるケースが多い。都内の場合、出張依頼の場合には最短でも2週間程度かかるようである。作成した公正証書遺言の原本は、公証役場に保管される。電子データも保管されるため紛失する危険性はない。作成後遺言者に渡

資産税

されるのは、あくまで原本のコピーである正本・謄本であるが相続手続きには特段問題はなく、もし紛失しても原本が残っているため再発行が可能である。原本は保管期間も定められていて、その期間は遺言者の死後 50 年、証書作成後 140 年又は遺言者の生後 170 年である。作成にあたり、遺言の目的である財産の価額に対応する形で手数料⁽¹⁾がかかるが、確実性を重視する場合には公正証書遺言が最も有効である。なお、平成元年以降に作成された公正証書遺言については、全国の公証役場で作成した遺言公正証書の情報（作成公証役場名、公証人名、遺言者名、作成年月日等）が管理されている。全国の公証役場において、このシステムで遺言公正証書の有無及び保管公証役場を検索することができる。遺言は新しいものが有効であることから、作成年月日の古い遺言が見つかった場合には、より新しい遺言がないか検索した方が良い。また遺言者が転々と住所が変わっていた場合にも、以前の住所地の公証役場に保管されている可能性があるため、遺言検索することが望ましい。遺言検索の申出は、無料。

(ii) 自筆証書遺言

自筆証書遺言は、その名の通り自筆で遺言書を作成する方法である。紙と筆記用具と印鑑さえあればいつでも書くことが可能であり、非常に手軽でコストもかからないが、一方で遺言書の形式的な要件を満たさずに無効となる場合もある。また自筆証書遺言は、相続発生後に家庭裁判所において、偽造・変造を防ぎその存在と内容を明確にするために検認の手続きが必要となる（遺言書の検認数、令和 5 年 24,470 件、令和 6 年 23,382 件/司法統計年報家事編より）。素人が、全文自筆により形式面でも有効と認められる自筆証書遺言を作成するのはかなり難しい。

上記をふまえて、平成 30 年 7 月の民法の改正により「自筆証書遺言の方式緩和」（平成 31 年

(1) 公正証書遺言の手数料

(公証人手数料令第 9 条別表)

目的の価額	手数料
100 万円以下	5000 円
100 万円を超え 200 万円以下	7000 円
200 万円を超え 500 万円以下	11000 円
500 万円を超え 1000 万円以下	17000 円
1000 万円を超え 3000 万円以下	23000 円
3000 万円を超え 5000 万円以下	29000 円
5000 万円を超え 1 億円以下	43000 円
1 億円を超え 3 億円以下	4 万 3000 円に超過額 5000 万円までごとに 1 万 3000 円を加算した額
3 億円を超え 10 億円以下	9 万 5000 円に超過額 5000 万円までごとに 1 万 1000 円を加算した額
10 億円を超える場合	24 万 9000 円に超過額 5000 万円までごとに 8000 円を加算した額

(日本公証人連合会ウェブサイトより)

1月13日施行)と「自筆証書遺言の保管制度の創設」(令和2年7月10日施行)が明文化されたことは記憶に新しい。自筆証書遺言の方式緩和において、改正により、財産目録についてはパソコンでの作成や通帳コピーの添付、登記簿謄本の写しの添付など、一部自筆によらない作成も認められるようになった。これにより全文自筆による負担が軽減されたが、財産目録の各頁に作成者が署名押印する必要がある。この場合の押印は実印でも認印でも法的効力に違いはないが、後日その内容について争われた場合には、実印が使用されている方が「本人の真意である」と判断されやすいであろう。また自筆証書遺言は、改正前は当然自ら保管しなければならず、遺言書を紛失したり破棄・改ざんされるといった可能性がなきにしも非ずであった。そこで自筆証書遺言の保管制度が始まり、作成者は管轄の法務局の保管所に保管を申請することが可能となった。法務省民事局の発表によると保管件数は年々増えており、令和5年19,303件、令和6年23,382件であった。この制度を利用した場合、自筆証書遺言の紛失、破棄、改ざんといったリスクは回避されることとなると共に、家庭裁判所における検認も不要となった。保管申請(1件につき3,900円)や閲覧請求(原本1回につき1,700円)には手数料がかかることを差し引いても、相続発生後の手続きがスムーズになる点においてメリットがあると言える。

(iii) 秘密証書遺言

秘密証書遺言は、自ら作成した遺言書を封印し中身を秘密にしたまま公証人に提出する方法である。自筆証書遺言と同様、家庭裁判所での検認が必要となるが、実務上秘密証書遺言はほぼなく、過去に筆者が秘密証書遺言により申告したのは、一件のみである。日本公証人連合会に問い合わせたところ、秘密証書遺言の検認件数は、令和5年86件、令和6年64件とのことであった。これはもちろん日本全国での件数である。

(IV) 特殊な遺言

また、上記3つの普通方式の遺言の他に、危急時遺言(民法976)や隔絶地遺言(民法977)など特殊な状態により簡易的な作成を例外的に認められる場合もある。共に統計データが存在しないため、年間件数は不明であるが、筆者は一度、危急時遺言の証人になったことがある。危急時遺言の主な要件は次の通り。

- 死亡の危急に迫っていること
- 利害関係のない成人の証人が3人以上必要
- 遺言者が証人に遺言の内容を口頭で伝え、その証人がこれを正確に書面に記録
- 遺言書を作成した日から20日以内に家庭裁判所へ書面にて提出

私が証人となった事例では、緊急入院した遺言者は弊所の関与先であった。証人は担当税理

資産税

士、司法書士、筆者の3人で行った。証人となった司法書士が翌日、家庭裁判所へ必要書類を提出した。提出日が木曜であったため、家庭裁判所の職員の訪問は翌週以降となるであろうと思ひ、当日まで遺言者が存命であるか一抹の不安を覚えていた。しかし、翌日金曜日に入院先の病院に家庭裁判所の職員が訪れ、遺言者とヒアリングが行われた。その迅速な対応に驚いた記憶がある。その後、証人となった3人は家庭裁判所へ呼ばれてひとりひとり内容に齟齬がないか面談が行われ、無事に遺言として認められた。もちろん証人は利害関係者でなければ、税理士や司法書士等でなくとも良い。危急時遺言の有効期限は半年間である。

②今後の課題

日本公証人連合会ウェブサイトによると、令和5年の公正証書遺言作成件数は11万8,981件、令和6年は12万8,378件であった。この公正証書遺言の作成件数に自筆証書遺言を含めたとしても、現在の日本の人口が1億2,321万人（令和7年10月1日現在・総務省統計局）であることに鑑みると、遺言書を準備している者はまだまだ少数であると言える。遺言は被相続人の生前の意思を明確に示すものであるが、形式面の難しさやコストとの兼ね合い等からか、作成は少数にとどまっている。有効な遺言書は、それに基づいて不動産の相続登記が可能であるため、引いては所有者不明土地の減少にもつながる。遺言書の作成数を上昇させること等の目的で、令和7年10月1日、公正証書遺言のデジタル化が始まった。具体的には、公証人が対面により行っている陳述聴取や真意確認等を、一定の要件の下でウェブ会議で行うことが可能となり、作成された公正証書遺言は電子データとして保管され、謄本や正本もデジタルで受け取れるようになった。このように遺言書作成の手間や負担が軽減されれば作成数は一定数増加することが見込めるのではないだろうか。

③包括遺贈と特定遺贈

遺贈は、相続人に対しても、相続人以外に対しても行うことができる。親族でない者や血縁のない者に遺贈することも可能である。遺贈には、遺産の全部又はその割合を指定し目的物を特定しない包括遺贈と、特定の財産を対象とする特定遺贈の2種類がある。包括遺贈を受けた者、すなわち包括受遺者は相続人と同一の権利義務を有する（民法990）ことになるため、被相続人の債務についても承継する。一般的には特定遺贈の方が圧倒的に多い。包括遺贈と特定遺贈では同じ遺贈でも取扱いが異なる部分がある。

まず、不動産取得税であるが、相続又は包括遺贈により取得した場合には、形式的な移転であるとして非課税となる。しかし特定遺贈の場合には、土地と住宅用家屋については3/100、非住宅用の家屋については4/100の税率で不動産取得税が課される。東京都の場合、不動産登記の取得原因に「遺贈により取得」と記載があった際には、都税事務所から本人へ連絡があり、

相続人への遺贈か否かの問い合わせが来る。相続人以外への遺贈であった場合には包括遺贈か特定遺贈かの確認と遺言書の提出が求められる。

次に、農地の取扱いであるが、相続又は包括遺贈により農地を取得した際には農地法3条の許可申請は必要なく、農業委員会への届け出のみで農地を引き継ぐことが可能である。これは、農地法3条1項16号⁽²⁾と農地法施行規則15条5号⁽³⁾に明確に記載されている。しかし相続人以外が特定遺贈により取得する場合には、農業委員会の許可を得る必要がある。仮に、特定遺贈により農地を取得する者が農業の経験がない者であった場合には、営農計画を説明したり、書面による提出を求められることがある。営農計画の内容次第では、農業委員会の許可を得ることは困難となる場合もあり得る。

一方で登録免許税は、相続による取得の場合には4/1000の税率となり、相続人以外への遺贈の場合には包括遺贈・特定遺贈を問わず、20/1000の税率となる。

また、包括受遺者は先述の通り、消極財産である債務も承継せねばならない。包括受遺者が承継した債務及び負担した葬式費用⁽⁴⁾は、包括受遺者においても、相続税の計算上、相続財産から控除することが認められている（相法13）。また包括受遺者は、準確定申告の共同提出義務を負い、被相続人である遺贈者の納税義務を承継することとなる。

上記のように、不動産取得税及び農地、債務や葬式費用の取扱い、準確定申告については相続人と同様に取り扱われるが、登録免許税については解釈が異なる。

④遺贈により財産を取得した者

仮に、Aが「妹Bに全ての遺産を遺贈する」旨の遺言書を作成していたとする。形式面の不備もなく遺言書として有効であった場合、この遺言書により遺産を取得した妹Bは、相続人ではなく「遺贈により財産を取得した者」となる。また、この形式の遺言は包括遺贈であり妹Bは「包括受遺者」となる。民法上、包括受遺者は相続人と同一の権利義務を有するが、相続税

(2) 農地法第3条（農地又は採草放牧地の権利移動の制限）

第三条 農地又は採草放牧地について所有権を移転し、又は地上権、永小作権、質権、使用貸借による権利、賃借権若しくはその他の使用及び収益を目的とする権利を設定し、若しくは移転する場合には、政令で定めるところにより、当事者が農業委員会の許可を受けなければならない。ただし、次の各号のいずれかに該当する場合及び第五条第一項本文に規定する場合は、この限りでない。

十六 その他農林水産省令で定める場合

(3) 農地法施行規則第15条5号（農地又は採草放牧地の権利移動の制限の例外）

第十五条 法第三条第一項第十六号の農林水産省令で定める場合は、次に掲げる場合とする。

五 包括遺贈又は相続人に対する特定遺贈により法第三条第一項の権利が取得される場合

(4) 相続税法基本通達13-1（相続を放棄した者等の債務控除）

相続を放棄した者及び相続権を失った者については、法第13条の規定の適用はないのであるが、その者が現実には被相続人の葬式費用を負担した場合においては、当該負担額は、その者の遺贈によって取得した財産の価額から債務控除しても差し支えないものとする。

資産税

法においてはそうとは限らない。

例えば、未成年者控除や障害者控除は法定相続人であることを要件としているため、包括受遺者には適用されない。相次相続控除も、被相続人の相続人であることを要件としており、包括受遺者や相続の放棄をした者が遺贈により財産を取得しても適用できない。つまり、父の相続から10年以内にAが死亡した場合、(設問2)(設問3)及び(設問4)では適用できるが(設問1)には適用できないのである。なお相次相続控除については、国税庁の平成28年3月3日の文書回答事例により、包括受遺者には適用されない旨の回答がある。以下回答分の抜粋である。

(前省略)……相続税法第20条に規定する「相続」には、被相続人からの「相続人」に対する遺贈を含むこととされています。ところで、民法第990条においては「包括受遺者は、相続人と同一の権利義務を有する。」と規定されていることから、相続税法第20条に規定する「相続人」には、包括受遺者も含まれると解することができるのではないかという疑問が生じるところです。

しかしながら、相続税法の規定の中には「相続人」に包括受遺者を含む旨を規定しているものがありますが(相続税法第1条の3第2項、第14条第3項、第21条の17第1項、第27条第2項)、相次相続控除の規定である相続税法第20条は、そのような規定にはなっていません。このことからすれば、相続税法は、「相続人」と「包括受遺者」を別に扱っているものと考えられます。

そして、「包括受遺者」は「相続人」と同一の権利義務を有するものの、財産の取得に被相続人の遺言を要する点で「相続人」と異なることからすれば、相続税法において両者を別に扱っていると解することも適当であると考えられます。

したがって、相続人でない者が包括受遺者となる者が遺贈により財産を取得する場合には、相次相続控除の適用はないものと考えます。

このように、「相続人」と「遺贈により財産を取得した者」との間には、明確な違いが存在する。なお、妹Bに遺贈した場合は下記(2)のように2割加算(相法18)が適用されるのであるが、Bの子であるCやDに対する遺贈も、世代を飛ばして相続税を払う回数を減らす観点からは有効である。加えて、本来の相続人である母には1/3の遺留分がある。直系尊属は遺留分を主張できることも留意しておきたい。

2 2割加算(相法18)

妹Bは、配偶者又は一親等内の血族以外の者であるため、遺贈で財産を取得した場合はもちろんのこと、相続により財産を取得した場合にも2割加算の対象となることを忘れてはならない。

① 2割加算の趣旨

相続税額の2割加算の制度は、相続又は遺贈により財産を取得した者が被相続人との血族関係の疎い者である場合、又は全く血族関係のない者である場合には、その財産の取得について偶然性が強く、また、被相続人が子を飛び越して孫に直接遺産を遺贈することにより相続税の課税を1回免れることになるために設けられたものといわれている（コンメンタール注釈より）。

この、2割加算の相続税法第18条の条文は、非常にわかりにくい構成となっている。

第十八条 相続又は遺贈により財産を取得した者が当該相続又は遺贈に係る被相続人の一親等の血族（当該被相続人の直系卑属が相続開始以前に死亡し、又は相続権を失ったため、代襲して相続人となった当該被相続人の直系卑属を含む。）及び配偶者以外の者である場合においては、その者に係る相続税額は、前条の規定にかかわらず、同条の規定により算出した金額にその百分の二十に相当する金額を加算した金額とする。

2 前項の一親等の血族には、同項の被相続人の直系卑属が当該被相続人の養子となっている場合を含まないものとする。ただし、当該被相続人の直系卑属が相続開始以前に死亡し、又は相続権を失ったため、代襲して相続人となっている場合は、この限りでない。

まず、括弧書きの中で「代襲相続人となった直系卑属」は2割加算の対象から外れていることを明確にしている。次に、2項において「被相続人の直系卑属が養子となっている場合」つまり孫養子などは一親等の血族であるが2割加算の対象となる旨を記載、ただし「代襲により相続人となっている孫養子など」は2割加算の対象外であることとしている。

②適用範囲

相続・遺贈により財産を取得した者で、被相続人の配偶者又は一親等内の血族以外の者が対象となる。一親等内の血族とは、被相続人から見た父母と子供である。養子は、血のつながりがなくとも、一親等の法定血族であるため2割加算の対象外（④を除く）である。自分の孫や兄弟姉妹は一親等内の血族には該当しないため、2割加算の対象となる。

③兄弟姉妹及び甥・姪

兄弟姉妹や甥・姪が相続・遺贈により財産を取得した場合には、たとえ被相続人に第一順位及び第二順位の相続人がおらず兄弟姉妹等が相続人となっている場合でも2割加算が適用される。ただし、兄弟姉妹や甥、姪と被相続人が養子縁組をしていた場合には、養子は一親等内の法定血族であるため2割加算は適用されない。

④孫及び孫養子

孫が遺贈により財産を取得すると、2割加算の対象となる。孫と被相続人が養子縁組をしている、いわゆる孫養子は一親等の法定血族であるが2割加算の対象となる。ただし、被相続人の子がすでに死亡しているため代襲相続人となった孫の場合には2割加算は適用されない。

⑤連れ子及び連れ子養子

被相続人の配偶者に連れ子（配偶者と元パートナーとの間の子）がいた場合において、被相続人と連れ子が養子縁組していないときは、連れ子は相続人とならない。よって連れ子が遺贈により財産を取得した場合には2割加算の対象となる。しかし、被相続人と連れ子が養子縁組していた、いわゆる連れ子養子の場合には2割加算の対象とならない。

連れ子養子は、相続税の総額等の計算上、実子とみなされる（相法15③一）。

⑥婿養子及び嫁養子

長男の妻や次女の夫などの子の配偶者は、一親等内の姻族であるため「被相続人の一親等内の血族」には該当せず、遺贈により財産を取得した場合には2割加算の対象となる。しかし、被相続人と養子縁組している場合には、基本的には2割加算の対象とならない。

3 養子縁組

①民法

本事例において、妹Bが上記2割加算を回避するためには、Aの配偶者又は一親等内の血族になる必要がある。Aの性別は不明であるが、兄弟姉妹間での婚姻は不可能であるため、上記要件を満たす唯一の方法は、Aと妹Bが養子縁組することである。養子縁組は、養親と養子との間に法律上の親子関係を作り出す制度である。養子縁組には、縁組後も実親子関係が存続する「普通養子縁組」と、縁組により実親子関係が終了する「特別養子縁組」とがあるが、本事例では普通養子縁組となるため、特別養子縁組の説明等については割愛する。

以下は、普通養子縁組の主な要件である。

- 養親は20歳以上でなければならない
- 養子縁組には、養親本人と養子本人の合意が必要。養子が15歳未満の場合には、養子の法定代理人（親権者等）が養子本人に代わって養子縁組の合意を行う。
- 養子縁組は、市区町村の役所への届け出によって効力を生じる。
- 養親又は養子に配偶者がいる場合には、原則として、その配偶者の同意が必要。

民法第792条には「二十歳に達した者は、養子をすることができる」と定められている。令和4年4月1日から民法が改正され成人年齢は18歳に引き下げられた。改正前の民法第792

条の条文の出だしは「二十歳に」ではなく「成年に」であったが、成人年齢引き下げと同じタイミングで改正され、養親となる資格は20歳のままである。

また、民法第793条は「尊属又は年長者は、これを養子とすることができない」と定めている。つまり、本事例においてBが妹ではなく、兄や姉であった場合には養子縁組は成立しない。

なお民法第796条において「配偶者のある者が養子縁組をするには、その配偶者の同意を得なければならない。以下略」と定めている。つまり本事例においては、Aと妹Bの養子縁組には、B'の同意が必要となる。

②戸籍

本事例において、Aと妹Bが養子縁組する場合に懸案事項となるのが戸籍と妹Bの氏である。

まず氏に関してであるが、結論として、妹Bの氏が変わることはない。例えばAの氏が「田中」であったとする。妹Bは旧姓は「田中」であったが、B'との婚姻により「佐藤」となっていた場合、養子縁組により養親となるAと同じ田中に戻るのかというとそうではない。これは、婚姻後の氏が優先される民法の規定による。

- ・民法第750条 夫婦は、婚姻の際に定めるところに従い、夫又は妻の氏を称する。
- ・民法第790条 嫡子である子は、父母の氏を称する。ただし、子の出生前に父母が離婚したときは、離婚の際における父母の氏を称する。
- ② 嫡子でない子は、母の氏を称する。
- ・民法第810条 養子は養親の氏を称する。ただし、婚姻によって氏を改めた者については、婚姻の際に定めた氏を称すべき間は、この限りでない。

上記3つの条文に照らすと、①夫婦は同一の氏を名乗り、②民法上の氏の優先順位は、婚氏>縁氏>生来の氏、となる。

この場合において、戸籍にどのように反映されるのかであるが、現行法では戸籍に記載される在籍者は「一の夫婦及びこれと氏を同じくする子」である（戸法6）。子が結婚した場合には、両親の籍から外れ、その子あるいは配偶者を筆頭者とする新たな戸籍が編成される（戸法16）。妹Bは、現在、婚姻によりB'を筆頭者とする戸籍に入り婚氏である「佐藤」を名乗っている。よってAと養子縁組しても婚氏が優先されるため、再び「田中」を名乗ることはない。この場合には、戸籍の身分事項欄に縁組に関する事項が記載されるのみである（民法810ただし書）。

では、もしもAが筆頭者たるB'と養子縁組した場合には、氏と戸籍はどうなるのか。婚姻した夫婦の戸籍は夫婦単位で編成されるため、縁組によりB'が「田中」の戸籍に入ることはない。しかしB'にとって「佐藤」は生来の氏であるため、縁氏である「田中」が優先されB'の氏は「田中」となり、筆頭者の氏に連動する形で妹Bの氏も「田中」となり、新戸籍が編成される（民法810前段、民法750、戸法20）。しかし妹BとB'の子であるCとDの氏は「佐藤」のまま

資産税

で戸籍も変わらない。つまり「佐藤」の戸籍にCとDが残る形となる。これは、戸籍の在籍者は「一の夫婦及びこれと氏を同じくする子」であるという決まりに基づいている。再び両親と同じ戸籍にCとDが入るためには、CとDの氏を「田中」に改姓し、入籍届を提出する手続きが必要となる。この場合、子の氏の変更についての家庭裁判所の許可は不要である（民法791②、戸法98①）。

加えて、AとCが養子縁組した場合についても触れておくとする。Aから見ればCは甥又は姪である。子のいない者が、甥や姪と養子縁組するケースは多く存在する。Cにとって「佐藤」はやはり生来の氏であるため、縁氏である「田中」が優先され、Cの氏は「田中」となる（民法810）。戸籍についても、Aを筆頭者とする戸籍が編成されCもその戸籍に入ることとなる（戸法17）。AとCの養子縁組が普通養子縁組の場合には、CとB及びB'との実親子関係も存続することになる。

③広域交付制度

相続に際して発生する様々な手続きの中で最も相続人の負担となっているのが、被相続人が生まれてから亡くなるまでの一連の戸籍を取得することではないだろうか。戸籍は基本的に、本籍地の役所で取得する。被相続人が本籍地を変更していた場合には、複数の役所での手続きが必要となる。郵送でも申請できるが、その際に大多数の役所では定額小為替⁽⁵⁾という普段使わないもので支払うことになる。よって、郵送の場合には郵便局へ定額小為替を買いに行くという手間がさらに加わる。

上記のように大変面倒であった被相続人の戸籍の取得に、令和6年3月1日革命が起きた。広域交付制度の始まりである（戸法120の2）。広域交付制度とは、本籍地以外の市区町村の窓口で戸籍謄本や除籍謄本を請求できる制度である。本籍地の市区町村の窓口に行くことなく、最寄りの市区町村の窓口にて請求できるため、特に本籍地が遠方にある者にとっては手続きが大幅に簡素化される。留意点としては、広域交付制度は郵送による請求はできず、請求者本人がマイナンバーカード等の顔写真付きの身分証明書を持参して窓口に出向く必要がある。請求できるのは、請求者本人、配偶者・直系尊属・直系卑属に限られ、兄弟姉妹の戸籍謄本は広域交付制度では請求できない。また、代理人による請求もできないため、税理士や弁護士、司法書士などの専門家が代理人となって職務請求を行うこともできない。収集できる戸籍の範囲であるが、先述の通り兄弟姉妹の戸籍は請求できないほか、戸籍抄本や戸籍の附票、一部のコン

(5) 定額小為替

定額小為替は50円・100円・150円・200円・250円・300円・350円・400円・450円・500円・750円・1,000円の12種類があり、1枚につき証書料金200円がかかる。最大のメリットは普通郵便で送れるという点で、郵便局又はゆうちょ銀行のみで購入可能。

コンピューター化されていない戸籍・除籍謄本も対象外となる。システムへのアクセス状況や戸籍のボリュームにより交付までに長時間かかってしまい、即日発行できない場合などもあるようだ。

本事例においては、妹BはAの兄弟姉妹であるため、基本的にはAの戸籍を広域交付制度により請求することはできない。この場合には、従来通り本籍地の役所の窓口に出向くか郵送により請求することになる。しかし、妹BがAの養子となった場合には直系尊属の戸籍であるため、妹BはAの出生から死亡までの戸籍を広域交付制度により請求できる。

④法定相続情報証明制度

上記の通り苦勞して揃えた戸籍謄本一式は、相続税の申告を始め不動産の相続登記や金融機関の手続き等、様々な相続手続きで使われる。戸籍謄本は個人情報のかたまりであり、非常にセンシティブなものである。そのため様々な相続手続きの都度、戸籍謄本の束を一式抱えて赴くのは、紛失などの可能性もあり非常に気を遣う。

そこで、ぜひ活用したいのが平成29年5月に創設された法定相続情報証明制度である。これは、相続人が相続関係を一覧に表した図（法定相続情報一覧図）とともに戸籍謄本等の束を登記所に提出し、一覧図の内容が民法に定められた相続関係と合致していることを登記官が確認した上で、その一覧図に認証文を付した写しを無料で交付するものである。この一覧図は、登記所により内容に誤りがないことが証明されているため、様々な手続きにおいて、戸籍謄本一式の代わりに使うことができる。つまり戸籍の束を持ち歩かずに、紙一枚で事足りる。この制度は、相続登記が未了のまま放置されている不動産が増加し、いわゆる所有者不明土地の問題や空き家の問題の一因となっているため、相続登記を促進させる一助とするために創設された。この制度により交付された法定相続情報一覧図の写しが、相続登記の申請手続きを始め、被相続人名義の預金の払戻し等、様々な相続手続きに利用されることにより、相続人及び手続きの担当者双方の負担軽減につながる。

法定相続情報一覧図は、あくまで法定相続人が誰かを示すものである。戸籍謄本等の記載から判明する相続関係を示すものであるため、相続放棄については記載されず、【事例1】遺言書で妹Bが遺産を取得する場合において、法定相続人は母であるため法定相続情報一覧図には母が記載される。しかし【事例2】については、Aが妹Bと養子縁組しているため妹BはAの法定相続人となり、法定相続情報一覧図には妹Bが記載される。注意すべきは【事例4】である。法定相続人である母は相続放棄しているが、放棄した事実は戸籍や住民票には記載されない。法定相続情報一覧図には、相続放棄をした人も含めた法定相続人がそのまま記載される。母が放棄したことや、それにより妹Bが相続人となったことなどは一切記載されないため、相続放棄した者がいるということがわからず、相続放棄によって新しい相続人が生じているとい

うことを示すことができない。このように放棄があった事例では、実際の相続関係と一覧図に記載された相続関係が一致せず、問題が生じる。相続人である妹Bが相続手続きを行うために法定相続情報一覧図を持参したところで、自身の身分については一切記載されていないため、併せて家庭裁判所から発行された相続放棄申述受理証明書及び戸籍謄本一式が必要となる。現状、これが法定相続情報証明制度の限界である。

⑤戸籍の氏名にフリガナ

我々は仕事柄多くの戸籍を目にする。現状、戸籍の氏名欄にはフリガナは記載されていない。複数の読み方があるものや難読苗字、キラキラネームなど、読めない名前に出会ったことは筆者も一度や二度ではない。例えば「生野幸子」という氏名の読み方は、「イクノユキコ」かもしれないし「ショウノサチコ」かもしれない。もしくは「イクノサチコ」かもしれないし「ショウノユキコ」かもしれない。この時点で4パターンが考えられる。さらに少数ではあるが、幸子には「コウコ」や「タカコ」という読み方もある。正解は、本人又は周囲に聞いて確認するより他ない。

この不便が解消される制度が令和7年5月26日から始まった、戸籍の氏名にフリガナを記載する制度である。まず本籍地の市区町村長から、施行日より順次、戸籍に記載される予定の氏名のフリガナが通知されている。記載されているフリガナが認識と一致している場合には、そのまま戸籍に記載されるため特に手続きは必要ない。もしも、認識と違うフリガナが記載されていた場合には、施行日から1年以内に限り、氏名のフリガナを届け出ることができる。この届け出の受理により、届け出たフリガナが戸籍に記載されることとなる。実際にフリガナ記載ありの戸籍謄本が運用されるのは、施行日から1年ほど経ってからではあるが、広域交付制度及び法定相続情報証明制度と併せて、戸籍の使い勝手が格段に向上すると言える。

⑥二重身分

養子縁組に付随する規定としてもう一つ考えるべきは、二重身分である。学説的には、以下3つの考え方があり⁽⁶⁾。

- 一人が二重の相続権を持つことはないのを原則とする考え方
- 民法上、身分関係が重複することあい排斥するものではないから、それぞれの身分関係に基づく相続資格が認められるとする考え方

(6) 二重身分の考え方出典

- 全訂設問解説 相続法と登記 幸良秋夫著（2023 日本加除出版株式会社）22 頁
- 新基本法コンメンタール相続 松川正毅・窪田充見編〔第2版〕（2023 日本評論社）68 頁
- 民法Ⅵ親族・相続 前田陽一・本山敦・浦野由紀子著〔第8版〕（2025 有斐閣）261 頁

- ・血族相続人と配偶者相続人との二重資格は認められないとする考え方

この中で、民法上、身分関係あい排斥するものでない限り、それぞれの身分関係に基づく相続資格を肯定するのが相当であると考え、2つ目の考え方が多数であるといわれている。

【事例2】の（設問1）において、父や母の死亡以前にEが死亡していた場合に、Hは、父や母の相続時に「子かつEの代襲相続人」という二重身分である。では、E・父・母に続いてFが亡くなったとしたらHの立場はどうか。やはりHは、Fの「兄弟姉妹かつEの代襲相続人」という二重身分となる。

また、【事例2】の（設問2）においてIが死亡した場合、Iは「配偶者かつ兄弟姉妹」という二重身分となるのかどうかであるが、この場合にはIは配偶者としての相続分のみを取得し、兄弟姉妹としての相続分は取得できないとしていた（昭23.8.9民甲2371民事局長回答・先例集上850頁）。しかし、最近の行政先例は、被相続人甲の妻及び妹としての資格を有する乙から（甲乙は共に亡き養母の養子）、戸籍・除籍謄本及び相続放棄申述受理証明書のほか、配偶者として相続放棄したことを確認できる相続放棄申述書の謄本、及び妹としては相続放棄をしていない旨の上申書を提出された相続登記の申請につき、これを受理して差し支えないとしている（平27.9.2民二363民事局民事第二課長通知・民月71巻3号72頁）。これは、配偶者相続人を血族相続人との資格の併有を前提としたものであり、考え方は実質的に変更されたものと考えられる⁽⁷⁾。よって【事例2】の（設問2）においても、Iは「配偶者かつ兄弟姉妹」としての二重身分が認められると考えるのが妥当である⁽⁸⁾。

⑦相続分と代襲相続

（設問3）は、兄弟姉妹の再代襲相続について問うものである。民法第887条では、1項で相続の第一順位は子であること、2項で代襲相続、3項で再代襲相続について述べている。続いて民法第889条1項では、第二順位が直系卑属であること、第三順位が兄弟姉妹であることを規定し、2項で「887条2項の規定は兄弟姉妹について準用する」（3項の再代襲は準用しない）としているため、第三順位相続の場合には再代襲はない。

(7) 新基本法コンメンタル相続 松川正毅・窪田充見編〔第2版〕（2023日本評論社）69頁

(8) 相基通15-4。相続人のうちに代襲相続人であり、かつ、被相続人の養子となっている者がある場合の法第15条第2項に規定する相続人の数については、その者は実子1人として計算するのであるから留意する（昭57直資2-177追加、平元直資2-207改正）。

（注）この場合の相続分は、代襲相続人としての相続分と養子としての相続分との双方を有するのであるから留意する。

※【事例2】（設問2）は代襲相続人ではないが、上記規定に照らせば、法定相続人の数の数え方としては二重身分の者も1人と数えるものと思われる。

(参考)

相続分の変遷と代襲相続の可否

	第1順位				第2順位		第3順位			
	配偶者	子	代襲	再代襲	配偶者	直系尊属	配偶者	兄弟姉妹	代襲	再代襲
S22.5.3 ～ S22.12.31	1/3	2/3 * 1	○	○	1/2	1/2	2/3	1/3	×	×
S23.1.1 ～ S37.6.30	1/3	2/3 * 1	○	○	1/2	1/2	2/3	1/3 * 4	○	○
S37.7.1 ～ S55.12.31	1/3	2/3 * 1	○	○	1/2	1/2	2/3	1/3 * 4	○	○
S56.1.1 ～ H13.6.30	1/2	1/2 * 1	○	○	2/3	1/3	3/4	1/4 * 4	○	×
H13.7.1 ～ H25.9.30	1/2	1/2 * 2	○	○	2/3	1/3	3/4	1/4 * 4	○	×
H25.10.1 ～現在	1/2	1/2 * 3	○	○	2/3	1/3	3/4	1/4 * 4	○	×

- * 1 非嫡出子の相続分は嫡出子の2分の1
- * 2 遺産分割協議等が終了している場合、非嫡出子の相続分は嫡出子の2分の1
協議等が未了の場合、嫡出子と非嫡出子の相続分は同じ
- * 3 嫡出子と非嫡出子の相続分は同じ
- * 4 半血兄弟姉妹の相続分は全血兄弟姉妹の相続分の2分の1

4 相続放棄

①相続放棄の効果

放棄した場合には、初めから相続人とならなかったものとみなされる（民法 939）。したがって遺産分割協議に参加することはできず、放棄をした者の子供達は代襲相続人にならない。同順位の相続人が複数いる場合、相続放棄をした者の相続分は、他の同順位の相続人の法定相続分が増える形で帰属する。同順位の相続人全員が放棄をした場合には、次順位の相続人に相続権が移る（相続権が先順位から後順位に変更）。よって、本事例では、母が放棄をした場合には相続権が妹Bに移ることになる。しかし法定相続人は、放棄がなかったとした場合の相続人を指すため、母であることは変わらない⁽⁹⁾。

②期間制限

相続放棄は、被相続人の財産よりも債務が多い場合や、遺産を取得した者だけに債務を負担させる方策として使われるケースが多い。相続放棄はいつでもできるわけではなく、自己のために相続開始があったことを知った日から起算して3ヶ月以内に、管轄する家庭裁判所に申述しなければならない。この3ヶ月という期間であるが、積極財産と消極財産を比較検討する期

(9) 法定相続人は母1人であるため、遺産に係る基礎控除額は3,000万円+600万円×1人=3,600万円。

間が長引きそうな場合には、伸長を申し出ることも可能である。また3ヶ月の期間内であっても、いったん放棄した場合には撤回することはできない。ただし、詐欺又は強迫によって相続放棄をした場合には、取り消すことができる。

③相続放棄した場合でも取得できる受給権等

死亡保険金の受取人が相続を放棄した者に指定されていた場合でも、みなし遺贈財産としてその死亡保険金を受け取ることができるが、相続人でないため生命保険の非課税の適用対象外となる。また、死亡退職金についても、生活保障の面から支給されるものであるため、受給権者固有の権利として受給可能であるが、死亡保険金と同様に、非課税の適用外となる。

Ⅲ 事例分析

【事例1】

(設問1)

Aの遺言により、Aの遺産を妹Bが取得する場合

- 妹Bに2割加算が適用される
- 相続人でも法定相続人でもないため、未成年者控除・障害者控除・相次相続控除・生命保険金及び退職手当金の非課税の規定の適用外
- 包括遺贈であれば相続人でなくても債務控除適用可、不動産取得税非課税

(設問2)

妹BをAの養子にして、Aの遺産をBが相続する場合

- 妹Bに2割加算が適用されない
- 妹Bは相続人かつ法定相続人であるため、場合により未成年者控除・障害者控除・相次相続控除・生命保険金及び退職手当金の非課税の規定の適用可能

(設問3)

Aが死亡し、Aの遺産を母が相続した場合

- 母は2割加算の対象外
- 母は相続人かつ法定相続人であるため、場合により障害者控除・相次相続控除・生命保険金及び退職手当金の非課税の規定の適用可能

その後、母死亡時に妹Bが相続した場合

資産税

- 妹Bに2割加算は適用されない
- 妹Bは、相続人かつ法定相続人であるため、場合によっては、未成年者控除・障害者控除・相次相続控除・生命保険金及び退職手当金の非課税の規定の適用可能

(設問4)

Aの死亡に伴い、母が相続放棄をして、Aの遺産を妹Bが相続する場合

- 妹Bに2割加算が適用される
- 妹Bは相続人であるが法定相続人でないため、場合により相次相続控除・生命保険金及び退職手当金の非課税の規定の適用可能、未成年者控除・障害者控除は適用不可

【事例2】

(設問1)

G…… 1/3

H…… 2/3 (二重身分となる)

(設問2)

I…… 7/8 (二重身分となる)

J…… 1/8

(設問3)

K'…… 3/4

兄…… 1/8

M…… 1/16

N…… 1/16

「租税法事例研究会」構成員名簿

部 会	氏 名	所 属
法 人 税 部 会	◎弥 永 真 生 教 授	明治大学大学院会計専門職研究科
	○渡 辺 充 名誉教授	明治学院大学
	金 子 友 裕 教 授	東洋大学経営学部
	佐 藤 修 二 教 授	北海道大学大学院法学研究科
	野 口 浩 教 授	青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科
	藤 曲 武 美 税理士	東京税理士会
	吉 村 政 穂 教 授	一橋大学大学院法学研究科
所 得 税 部 会	◎神 野 直 彦 名誉教授	東京大学
	○田 中 治 名誉教授	大阪府立大学
	岩 崎 政 明 名誉教授	横浜国立大学
	牛 嶋 勉 弁護士	第一東京弁護士会
	佐 藤 英 明 教 授	慶應義塾大学大学院法務研究科
	武 田 涼 子 弁護士	第一東京弁護士会
	渡 辺 徹 也 教 授	早稲田大学法学学術院
資 産 税 部 会	◎洪 谷 雅 弘 教 授	中央大学法学部
	○高 橋 祐 介 教 授	名古屋大学大学院法学研究科
	伊 藤 信 彦 弁護士	第一東京弁護士会
	加 藤 友 佳 准教授	明治大学経営学部
	柴 原 一 税理士	東京税理士会
	関 根 美 男 税理士	東京税理士会
	平 川 英 子 教 授	駒澤大学法学部

(注) ◎印は部会長 ○印は部会長代理

税務事例研究 第 211 号

2026 年 5 月 20 日 発行

編 者 公益財団法人日本税務研究センター

発行者 尾崎 秀明

東京都品川区大崎 1 丁目 11 番 8 号

日本税理士会館 1 F

電話 03 (5435) 0912 (代表)

※無断転用・転載等は、一切お断り致します。

定価990円(本体900円 + 税 10%)

賛助会員の購読料は年会費に含まれます。