

旬刊 資産税広報

《主なもくじ》

●資産をめぐる税務

[問答式]

■シリーズ相続と贈与に関する税務 《小規模宅地等の特例》

▼「特定居住用宅地等」に該当するための要件である「同居していた親族」について …… 2

●ワンポイントセミナー●

▼2019年4月1日以降に適用されるもの …… 5

□判・審判事例特報

被相続人の生前に解除された借地契約の約定により請求人らが負うこととなった建物を収去して土地を明々渡す債務は、相続開始日に現に存し、その履行が確実であったと認められるから、債務控除の対象となると判断した …… 7

●ニュース

コンビニ各社／コンビニの消費税率／個別の意思確認不要 …… 16

資産をめぐる税務

問答式

■ シリーズ相続と贈与に関する税務

《小規模宅地等の特例》

「特定居住用宅地等」に該当するための要件である「同居していた親族」について

◇ 質 問 ◇

「特定居住用宅地等」に該当するための要件である「同居していた親族」とは、例えば、どのようなケースが考えられるのでしょうか。

(東京都・OYさん)

◇ 回 答 ◇

小規模宅地等の特例は、自宅や事業用の宅地を相続したときに一定の要件のもとで相続税評価額を減額できる制度です。

被相続人等が居住していた宅地（特定居住用宅地等）に適用する場合は、330㎡を上限に評価額を80%減額することができます。ただし、宅地を相続する人が「配偶者」、「同居していた親族」、「持ち家のない親族」のいずれかであることが必要です。

「同居していた親族」が相続する場合は、さらに、以下の要件を両方満たす必要があります。

・居住継続要件

被相続人が亡くなる前から相続税の申告期限まで引き続きそこに居住すること

・保有継続要件

その宅地等を相続税の申告期限まで保有していること

なお、配偶者が相続する場合はこれらの要件はありませんが、持ち家のない親族が相続する場合は、被相続人に配偶者や同居の相続人がいないなど、さまざまな要件があります。

ところで、被相続人と同居していた親族が宅地を相続して小規模宅地等の特例を適用する場合は、どのような場合に同居と認められるのかがポイントになります。

同居とは被相続人と親族が同じ家で寝食を共にしていることをいいますが、同居していたかどうかは、次の4つの観点から判断します。

- ・ 日常の生活の状況
- ・ 家へ入居した目的
- ・ 家の構造や設備の状況
- ・ 親族が他に生活の拠点となる家を持っているかどうか

同居と認められるかどうかで相続税が大きく変わることになるため、判断の基準を知っておくことは重要です。思い込みで判断してしまうと、小規模宅地等の特例が適用できずに、後で多額の税金を追徴される可能性もあるので十分に注意しましょう。

以下の具体例では、被相続人と相続人の関係をイメージしやすいように、「被相続人＝親」、「相続人＝子供」と置き換えて解説します。

(1) 親と子供が一つの家で寝食を共にしていた場合

親と子供が一つの家で寝食を共にしていたケースでは、問題なく同居していたと認められるものと考えます。

(2) 平日は別居していて、週末に子供が親元に帰る場合

この場合は、親と子供は一週間の大半を別々に過ごしていて、生活の拠点も別々になっていると考えられます。親と子供の生活の拠点が別々であれば、たまに子供が親元に帰ったとしても同居していたことにはならないものと考えます。

ただし、もともと親子が同居していて、子供の単身赴任で別居することになった場合などは、次項でお伝えするように同居していたと認められるものと考えます。

(3) 親と同居していた子供が家族を残して単身赴任した場合

この場合は、親と子供は一週間の大半を別々に過ごしているものの、家族を残していることから、子供は赴任が終わると帰ってくるが見込まれます。そのため、子供の生活の拠点は引き続き親元にあると考えられ、同居していたと認められるものと考えます。

(4) 親と同居していた子供が、親の死亡後に転勤した場合

親と同居していた子供が親の死亡後に転勤した場合は、同居要件は満たしています。親が死亡した時点では、一つの家で寝食を共にしていたからです。

ただし、同居の子供が自宅に小規模宅地等の特例を適用するときは、相続税の申告期限までその自宅に居住していなければなりません。この居住継続要件を満たすかどうかで、小規模宅地等の特例を適用できるかが変わります。

- ・ 申告期限までに家族を伴って転居した場合
居住継続要件を満たしていないため小規模宅地等の特例は適用できません。
- ・ 家族を残して単身赴任した場合

生活の拠点が引き続き相続した自宅にあるため小規模宅地等の特例が適用できます。

(5) 親と子供が二世帯住宅に住んでいる場合

二世帯住宅は、親と子供の両方の世帯のプライバシーを保ちながら同じ家で暮らすことができる利点があります。かつては、世帯ごとの区画が完全に分離されているなど同居要件を満たさない場合もありましたが、平成26年以降は二世帯住宅の構造については問われなくなっています。二世帯住宅で同居要件を満たすかどうかは、住宅の構造よりもどのよ

うに登記されているかで判断されます。

・共有登記

同居要件を満たします。

・区分所有登記

同居要件を満たしません。

共有登記とは、一棟の建物について割合を定めて複数人で共有する形態の登記です。区分所有登記とは、一棟の建物を複数の区分に区切る形態の登記です。二世帯住宅を区分所有登記していた場合は、親と子供が同じ家に住んでいたとしても同居していたとは認められないものと考えます。

(6) 子供と同居していた親が老人ホームに入居した場合

親に介護が必要になって老人ホームなど介護施設に入居した場合も、自宅は小規模宅地等の特例の対象になります。

親と同居していた子供が引き続きその家に住んでいれば、同居要件を満たします。一方、親と子供が別々に暮らしていて、親が老人ホームに入居すると入れ替わりで子供が親の自宅に住み始めた場合は、同居していたことにはなりません。

このほか、空いた自宅を賃貸に出すなど他の用途に利用した場合は、特定居住用宅地等の小規模宅地等の特例は適用できません。

(7) 子供が自宅に家族を残して泊まり込みで親を介護していた場合

子供と親は別々に暮らしていたものの、親に介護が必要になって、子供が一人で親の家に泊まり込んでいた場合では、同居していたとは認められないものと考えます。子供が自宅に家族を残している以上、生活の拠点は家族がいる自宅にあると考えられます。

このケースは、介護のために一時的に親と暮らしていたにすぎず、親と生活の拠点が同じであったとは認められないものと考えます。

(8) 子供がとりあえず住民票だけを親の住所に移した

親と子供が同居するといっても、生活環境が大きく変わることから、相続税対策のためだけに実行することは困難です。そこで、子供が住民票を移して、形式的にでも同居要件を満たしておこうという考えが浮かんできます。

しかし、子供が住民票を親の住所に移したとしても、実際に転居して寝食を共にしていないのであれば同居していたとは認められないものと考えます。

住民票を移してさえいれば、生活の実態までは問われないのではないかと思います。税務署は郵便物の配達状況や水道光熱費を誰が負担していたかなど、日常の生活の状況を丹念に調べます。

小規模宅地等の特例を適用するときの同居要件では、相続人の生活の実態がどのようなであったかが問われます。単身赴任や老人ホームへの入所などの事情がある場合は同居していたと認められます。一方、一時的に一緒に暮らしていた場合や住民票だけ移すなど表面的な対策では同居と認められないので注意しましょう。

参照条文＝措法69の4、平30改正法附則118、
措令40の2、措規23の2、
措通69の4-27、

●ワンポイントセミナー●

2019年4月1日以降に適用されるもの

1. 個人事業者の事業用資産に係る納税猶予制度の創設

平成30（2018）年度に新設された法人版事業承継税制（特例措置）に類似した制度設計により、個人事業者の特定事業用資産についても事業承継税制が創設されます。

特定事業用財産とは、被相続人の事業（不動産貸付金を除く）の用に供されていた土地（400㎡までの部分）・建物（800㎡までの部分）及び建物以外の減価償却資産（償却資産税・（軽）自動車税の対象になっているもの）で、青色申告書添付の貸借対照表に計上されているものが対象です。

被相続人は相続開始前において、相続人は相続開始後において、それぞれ青色申告の承認を受けていなければならず、青色申告により継続記帳・申告をしていることが求められます。

・適用時期

2019年1月1日以降の相続又は贈与により取得する財産について適用されます。

承継計画は2019年4月1日から2024年3月31日までの間に都道府県に提出されたもの、相続又は贈与の対象期間は2019年1月1日から2028年12月31日までです。

なお、法人版事業承継税制（特例措置）とは1年のタイムラグがあります。

2. 小規模宅地等の特例に係る特定事業用宅地等の適用要件の見直し

相続開始前3年以内に事業供用された宅地等は対象外になります。

ただし、その宅地等に存する減価償却資産の価額が、その宅地等の価額の15%以上であれば、相続開始前3年以内の供用開始であっても適用対象になります。

平成30（2018）年度に改正された貸付事業用宅地等の見直しに類似していますが、改正の趣旨が「濫用の防止」であることは同様であり、事業的規模の具体的判断基準として上記の要件が付加されたものと考えられます。

・適用時期

2019年4月1日以降の相続について適用されますが、同日前から事業供用されている宅地等には適用されません。

上記1.との併用はできませんが、「この納税猶予の適用を受ける場合には、特定事業用宅地等について、小規模宅地等の特例の適用を受けることができない」としており、特定事業用宅地等以外の小規模宅地等の特例の適用は許容されると考えられます。

3. 空き家に係る譲渡所得の3,000万円特別控除の要件緩和

相続した実家などが空き家の場合、相続から3年以内に家屋を解体して土地を売却するか、耐震改修を行った上で家屋・土地を売却した場合に、譲渡所得から3,000万円を控除できる特例措置が4年間延長され、2023年12月31日までになりました（1981年5月31日以前に建築された家屋が対象）。

また、被相続人が亡くなる直前まで居住していたことが条件でしたが、要介護認定を受け、かつ相続開始の直前まで老人ホームなど

に入所していたこと、入所後用途変更をしていないなどの要件を満たす場合に限り、被相続人の居住の用に供されなくなった家屋及び敷地についても3,000万円特別控除の適用が可能になります。

・適用時期

2019年4月1日以降の譲渡から適用されます。

4. 教育資金の一括贈与非課税措置の見直し

教育資金の一括贈与非課税措置は、高齢者世代の保有資産を早期に若年世代へ移転し、経済活性化させることを目的に導入されましたが、格差の固定化や機会の平等の確保に留意した見直しが必要との指摘があることから、所要の見直しを行った上で2年間延長されます。

(1) 信託等をする日の属する年の前年の受贈者の合計所得金額が1,000万円を超える場合には、当該信託等により取得した信託受益権等については、本措置の適用を受けることができないこととする

(2) 教育資金の範囲から、学校等以外の者に支払われる金銭で受贈者が23歳に達した日の翌日以後に支払われるもののうち、教育に関する役務提供の対価、スポーツ・文化芸術に関する活動等に係る指導の対価、これらの役務提供又は指導に係る物品の購入費及び施設の利用料を除外する。ただし、教育訓練給付金の支給対象となる教育訓練を受講するための費用は除外しない

(3) 信託等をした日から教育資金管理契約の終了の日までの間に贈与者が死亡した場合（その死亡の日において次のいずれかに該当する場合を除く）において、受贈者が当該贈与者からその死亡前3年以内に信託等により取得した信託受益権等について本措置の適用を受けたことがあるときは、その死亡の日における管理残額を、当該受贈

者が当該贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなす

- ① 当該受贈者が23歳未満である場合
- ② 当該受贈者が学校等に在学している場合
- ③ 当該受贈者が教育訓練給付金の支給対象となる教育訓練を受講している場合

・適用時期

2019年4月1日以降（又は同年7月1日以降）に各々の要件に該当する場合について適用されます。

5. 結婚・子育て資金の一括贈与非課税措置の見直しの

結婚・子育て資金の信託等をする年の前年の合計所得金額が1,000万円を超える受贈者は、非課税措置の適用を受けることができないとした上で、2年間延長されます。

・適用時期

2019年4月1日以後に信託等により取得する信託受益権等に係る贈与税について適用されます。

6. 土地の所有権移転登記の登録免許税の特例措置を2年間延長

土地の売買による所有権移転登記には、登録免許税が1.5%（本則2.0%）となる軽減措置があり、2年間延長されます。

・適用時期

2021年3月31日まで。

7. サービス付き高齢者向け賃貸住宅の固定資産税減額措置2年間延長

新築のサービス付き高齢者向け賃貸住宅の固定資産税について、新築後5年度分に限り3分の2を減額する措置が2年間延長されました。

・適用時期

2021年3月31日まで。

判・審判事例特報

被相続人の生前に解除された借地契約の約定により請求人らが負うこととなった建物を収去して土地を明け渡す債務は、相続開始日に現に存し、その履行が確実であったと認められるから、債務控除の対象となると判断した

----- 一部取消し -----

〔国税不服審判所＝平成30年7月9日
・裁決〕

問題 《事 実》

建物収去義務は確実と認められる債務ではないなどとして更正処分を行った

(1) 事案の概要

審査請求人E、同G、同Y及び同J（以下、順に「請求人E、請求人G、請求人Y及び請求人J」といい、これらを併せて請求人らという）が、相続により取得した建物について、これを収去して土地を明け渡す義務を履行す

るために負担した費用を債務として控除していなかったこと及びその他財産について過大に申告していた誤りがあったことなどを理由として相続税の各更正の請求をしたところ、原処分庁が、一部の財産の価額について過大であったことは認められるものの、建物収去義務は相続開始後に確定したものであって、確実と認められる債務ではないなどとして当該請求の一部を認める内容の各更正処分を行ったことに対し、請求人らがこれらの処分の一部の取消しを求めた。

(2) 基礎事実

イ 被相続人K（以下、本件被相続人という）は、平成23年5月〇日（以下、本件相続開始日という）に死亡した（これにより開始した相続を、以下、本件相続という）。

なお、本件相続に係る法定相続人は、本件被相続人の妻であるL及び本件被相続人の子である請求人らである（以下、Lと請求人らを併せて本件相続人らという）。

- ロ 本件被相続人は、昭和61年3月25日、M（以下、本件地主という）が所有するe市f町〇〇の宅地（以下、本件土地という）について、本件地主との間で、賃料を一月30,685円、賃貸借の期間を同日から30年間とする土地賃貸借契約（以下、本件借地契約という）を締結し、平成3年4月23日、本件土地上に建物（家屋番号〇番〇の〇。「N」と称する鉄骨造陸屋根5階建の店舗及び共同住宅。以下、本件建物という）を新築した。なお、本件地主と本件被相続人は、遅くとも平成13年3月までには、賃料を一月45,360円とする旨合意した。
- ハ 本件地主は、平成18年12月分から本件土地の賃料の滞納を始めた本件被相続人に対して、数度にわたり支払の催告をしたものの、なお未払賃料全額の支払がなかったことから、平成22年5月8日に本件被相続人に到達した書面をもって、未払賃料の支払を催告し、同月21日に本件被相続人に到達した賃貸借契約解除通知書（以下、本件解除通知書という）をもって、本件借地契約解除の意思表示をした。
- ニ 本件地主は、平成22年6月〇日に死亡し、本件土地を相続したP（以下、本件地主承継人という）は、平成23年5月24日、本件被相続人を被告とし、本件借地契約を解除したとして、本件建物を収去して本件土地を明け渡すこと、解除の日（平成22年5月21日）までの未払賃料の支払及びその翌日から本件土地明渡しまでの賃料相当損害金の支払等を求める訴えをQ地方裁判所に提起した（Q地方裁判所平成〇年（〇）第〇号建物収去土地明渡等請求事件）。

なお、本件被相続人は、平成23年5月〇日に死亡していたことから、本件地主承継人は、同年8月8日、上記各訴えの被告を本件相続人らとする旨の訴状訂正の申立てをした。

- ホ Q地方裁判所は、平成24年〇月〇日、要旨、本件借地契約は本件解除通知書の到達した平成22年5月21日の経過で終了したことが明らかであり、本件相続人らは、本件建物を収去して本件土地を明け渡すとともに、未払賃料及び賃料相当損害金の支払義務を免れないとする判決（以下、本件判決という）を言い渡し、同判決は確定した。
- ヘ 本件地主承継人は、平成25年6月19日、本件相続人らが本件判決による本件建物の収去義務を履行しないとして、Q地方裁判所に対し、債務者を本件相続人らとする本件建物収去命令及び代替執行費用支払の各申立てをした（以下、これらを併せて本件各申立てという）。
- ト Q地方裁判所は、平成26年〇月〇日、本件各申立てを相当と認めて、執行官が本件建物を本件相続人らの費用で収去することができる旨の決定及び本件相続人らはあらかじめ本件地主承継人に対し、本件建物の収去費用として合計8,265,000円を支払えとの決定をし、本件相続人らは、同年6月11日に同額を本件地主承継人に預託した。
- チ 本件相続人らは、代替執行によらず、自ら本件建物を収去するため、平成27年3月13日、R社との間で、工期を同月27日から同年6月9日、請負金額を18,959,000円とする本件建物解体に係る工事請負契約を締結した。
- また、本件相続人らは、平成27年6月以後同年10月までの間に順次、見積合計金額をそれぞれ6,850,000円及び2,488,320円とする追加工事をR社が行うことについて承

諾した。なお、本件相続人らは、R社に、本件建物の基礎となった既存の杭の引き抜き工事を依頼しなかったため、R社は、本件建物の解体工事のみを行った。

リ 本件相続人らは、本件建物の解体工事費用として、R社に対し、平成27年3月26日に9,459,000円、同年4月30日に4,750,000円、平成28年1月21日に14,088,320円をそれぞれ支払った（以下、これらの支払額の合計28,297,320円を本件1負担額という）。

本件①負担額の内訳は、R社による平成26年10月10日付の見積書（以下、R社当初見積書という）並びに平成27年2月27日付、同年6月11日付及び同年8月11日付の追加工事に係る各見積書（以下、これらを併せてR社追加見積書といい、それぞれを区別して指す場合は作成日付を付した略称を用いる）のとおりである。

ヌ 本件建物の解体後、本件土地には既存の杭が残されていたことから、本件相続人らは、平成28年4月23日、S社に当該杭の引き抜き工事（以下、本件杭抜き工事という）を48,600,000円で依頼した。しかしながら、本件杭抜き工事は、使用する重機を現地に搬入することができず、結果的に取りやめとなった。

ル 本件相続人らは、S社に対して本件杭抜き工事に係る手付金及び中間金として平成28年4月25日及び5月13日に各10,000,000円を支払っていたところ、本件杭抜き工事の取りやめに伴い、その全額が返還されることはなく、S社において負担したとする諸経費を控除した後の7,000,000円が同年7月7日に本件相続人らに返還された（以下、本件2負担額」という）。

ロ 本件相続人らと本件地主承継人は、平成28年12月29日、本件建物自体は収去されたものの、本件杭抜き工事が不可能となり、

本件建物を収去して本件土地を明け渡す義務の一部が履行不能になったことにつき、金銭で解決することを目的として、要旨次の内容の合意をした。

(イ) 将来杭抜き工事が可能となった時点で、本件地主承継人が本件杭抜き工事を代替的に履行するため、本件相続人らは本件地主承継人に対し、連帯して38,691,864円（以下、本件3負担額といい、本件1負担額ないし本件3負担額の総額を本件負担総額という）の支払義務があることを認める。

(ロ) 本件地主承継人は、本件相続人らが、本件3負担額から本件地主承継人が預かり保管中である8,265,000円を控除した残額である30,426,864円を支払うことをもって、本件建物を収去して本件土地を明け渡す義務が完全に履行されたものとする。

なお、本件3負担額は、R社が作成した平成27年11月6日付の工事名を「杭引抜き撤去処分工事」とする見積書（以下、R社杭抜き工事見積書という）を根拠とするものであった。

ワ 本件相続人らは、上記ロの(ロ)の合意により支払うこととされた金額を同月27日及び28日に本件地主承継人に支払った。

(3) 争点

本件債務は、相続税法第14条第1項に規定する「確実に認められるもの」に該当するか否か。また、該当する場合、控除すべき債務の額はいくらか。

請求人らの主張

負担額は、相続開始当時の現況によって確実に認められる範囲の金額である

本件被相続人は、本件借地契約の終了により本件債務を負うことになったが、この債務は、本件被相続人の生前に発生していた本件被相続人の債務である。

相続税法基本通達14-1は、そのなお書において「債務の金額が確定していなくても当該債務の存在が確実に認められるものについては相続開始当時の現況によって確実に認められる範囲の金額だけを控除する」旨定めているところ、本件債務が本件相続開始時において確実に存在していたことは明らかである。

そして、本件建物の状況等は、本件相続開始日の前後を通じて同様であり、本件相続人らは、本件建物自体の取去費用及び杭の撤去のための費用相当額である本件負担総額を負担したのであるから、この負担額は、本件相続開始当時の現況によって確実に認められる範囲の金額である。

原処分庁の主張

建物を取去し本件負担総額を負担したことは相続後の事情というべきである

本件債務のうち、本件土地に係る明渡義務は、本件借地契約の終了に伴い義務付けられたものであり、本件相続開始日において確実な債務である。

そして、本件土地に係る明渡義務は、本件土地を本件地主承継人に明け渡すことであるから、その金額は零円となる。

また、本件建物に係る取去義務は、本件借地契約の終了に伴い発生した債務であるが、本件相続開始日において、必ずしも本件建物を取去する必要はなく、本件建物を本件地主承継人に引き渡す方法が選択可能であった。

そうすると、本件相続人らが本件建物を取去し、本件負担総額を負担したことは、本件相続後の事情というべきである。したがって、本件建物に係る取去義務については、履行が確実な債務とは認められず、本件相続開始日において確実な債務であるとはいえない。

結 論

《裁 決》

本件建物を取去して土地を明け渡す義務は「確実に認められるもの」に該当

(1) 認定事実

イ R社について

(i) R社について

R社は、木造建築物の解体を主に取り扱っている業者であり、いわゆる「ビル」と呼称されるような鉄骨鉄筋造の中高層建築物の解体の取扱いは少ない。同社は、建物建屋の解体を行うのみであり、杭抜き工事を行うことは前提としていないことから、本件建物の解体工事を行った当時、常時取引のある杭抜き業者はいなかった。

(ii) R社当初見積書及びR社追加見積書について

A 本件建物の登記記録上の床面積の合計は412.44㎡、1階部分の床面積は81.96㎡であり、前者が建屋解体工事面積（数量）に近似し、後者が基礎解体工事面積（数量）に近似するのが通常と認められるところ、R社当初見積書においては、建屋解体工事の数量を160坪（約528㎡）とし、基礎解体工事の数量を建物解体工事と同じ160坪としており、いずれも登記記録上の床面積を

大きく上回る数量とされていた。なお、R社当初見積書のうち数量を160坪とあるところを登記記録上の床面積に変えて積算すると、その額はR社当初見積書の見積額を5,000,000円余下回るものになる。

B 山留工事とは、建物の基礎の設置や撤去のため地下を掘削する際に周囲の土が工事現場に流れ込まないように周囲の地面を固める工事であるが、上記《基礎事実》のチ及びりのとおり、R社当初見積書においては見積額を495,000円とする「山留工」が既に工事内容に含まれていたにもかかわらず、平成27年6月11日付のR社追加見積書において見積額の合計を6,490,000円（山留設置工、盛土工）とする山留工事費用が改めて計上され、R社当初見積書の「山留工」の金額は全額控除されており、さらに、同年8月11日付のR社追加見積書において見積額を2,304,000円とする山留工事費用が再度見積もられた。

C R社は、R社当初見積書において見積額を795,000円とする受水槽撤去処分ができないとして工事を中断したことから、本件相続人らは、平成27年9月、T社に受水槽の撤去工事の見積りを依頼した。同社が提示した受水槽解体費用は345,060円であり、当該費用を含む基礎解体工事の全費用は2,797,200円であったところ、当該見積額は、地中に残置されていた既存の山留杭の使用を前提とするものではあったものの山留施工費を含むものであった。これに対し、R社当初見積書における基礎解体工事に係る見積額は3,280,000円であり、当該見積額は、受水槽撤去処分や上記Bの山留工事の各費用を含まない金額であった。

D R社当初見積書には、本件杭抜き工事が工事内容に含まれていないところ、これは、本件相続人らは本件建物の解体に当たり、

既存の杭の引き抜きの意向が強かったものの、R社は、杭抜き工事は専門ではなく、本件相続人らから当初図面の提供もなかったことから、請負契約において本件杭抜き工事を別途契約としたことによるものであった。

(ハ) R社杭抜き工事見積書について

R社は、杭抜き工事の実績が少なく、取引のある杭抜き業者もいなかったことから、杭抜き業者をインターネットで検索し、工事可能と回答のあった杭抜き業者の見積額に〇%から〇%の利益を上乗せしてR社杭抜き工事見積書を作成した。

なお、R社杭抜き工事見積書は、本件土地の隣地の駐車場を使用せずに本件土地上で重機を組み立てて工事をするというものであったところ、本件相続人らは、以前から本件土地内に重機を設置すると重機の回転ができず、杭抜き工事ができない旨の話を聞いており、建物解体工事のときと同様に追加工事費用を請求されると当初見積額では収まらなくなるおそれがあったこと等から、R社に本件杭抜き工事を依頼することはなかった。

(ニ) 本件建物解体工事について

R社による本件建物の解体工事は、平成27年3月の着工後、梅雨時期や夏の暑い時期に工事が中断し、工期は当初約2か月とされていたところが約9か月を要した。本件相続人らは、上記(ハ)のとおりR社に本件杭抜き工事を依頼しなかったため、本件杭抜き工事は行われることなく、本件建物の解体工事は同年12月に終了した。

ロ S社への支払額（本件2負担額）について

S社は、隣接する駐車場に重機を設置して工事することを条件としており、本件相続人らは、隣接する駐車場の所有者から一時使

用の許可を得ていたが、工事直前に駐車場が使用できなくなり、工事は取りやめとなった。

S社は、平成28年4月23日以降の本件杭抜き工事受注後の対応について、近隣へのチラシ配布や隣接住宅への挨拶回り、隣接する建物の写真撮影、着工前の状態確認等の家屋調査、重機搬入のための道路通行許可手続、本件土地の試掘等を行ったとしているが、S社が行ったとする業務内容や本件杭抜き工事取りやめに係る精算金額（本件2負担額）の根拠は「御見積書（工事取止め精算費用）」（別表2）と題する文書以外にはない。

ハ U社の見積書について

(イ) 請求人Yは、R社へ本件建物の解体工事の見積りを依頼する前に、U社に同解体工事と本件杭抜き工事の見積りを依頼しており、同社は、平成26年12月8日付で当該各工事の見積額を55,000,000円（消費税等を含まない）とする見積書（以下、U社見積書という）を作成し、本件相続人らに提示した。

(ロ) U社は、一般社団法人V協会の会員であり、鉄骨鉄筋造の建築物の解体工事を主として、年間60件から70件程度の解体工事を取り扱っている建物解体工事の専門業者である。

(ハ) U社が行う建物解体工事は、作業部分によって専門業者が細分化されており、杭抜き業者、重機取扱業者、アスベスト等処理業者などが下請として工事を行う部分がある。U社見積書は、本件杭抜き工事部分について、杭抜き業者が図面による確認のほか現地確認を行った上で見積額を算定し、本件建物解体工事に組み入れたものであった。

また、U社見積書の杭抜き工事部分の見積りは、重機の運搬や設置後の稼動スペー

スの確保が可能である隣接する駐車場の利用を前提としていた。

(ニ) なお、本件債務の履行に関してこれまで作成された見積書には、R社当初見積書やR社杭抜き工事見積書のように本件建物の解体工事と本件杭抜き工事を区々に見積もったものは複数あるものの、両工事を一括して見積もったものは、U社見積書以外にはない。

(2) 法令解釈等

相続税法第13条第1項は、相続又は遺贈により取得した財産の課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（同項第1号）のうち、当該相続により財産を取得した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、同法第14条第1項は、同法第13条第1項の規定によりその金額を控除すべき債務は、確実に認められるものに限る旨規定しているところ、同法第14条第1項の「確実に認められる」債務とは、相続開始当時の現況に照らし、その履行が確実に認められるものをいうと解される。

なお、相続税は、財産の無償取得によって生じた経済的価値の増加に対して課される租税であるところから、その課税価格の算出に当たっては、取得財産と控除すべき債務の双方について、それぞれの現に有する経済的価値を客観的に評価した金額を基礎とするものであり、ただ、控除すべき債務については、その性質上客観的な交換価値なるものがないため、交換価値を意味する「時価」に代えて、その「現況」により控除すべき金額を評価する旨定められている（相続税法第22条）ものと解される。これを弁済すべき金額の確定していない債務の評価についていえば、評価の対象となる債務は確実に認められるものに限

る（相続税法第14条第1項）のであるから、このような弁済額未確定の債務は、弁済すべきことが確実に認められる金額の限度で相続税法第22条にいう取得財産の価額から控除すべき債務として評価の対象となるのであり、そのような金額の債務として評価した結果により控除すべき金額が決まることとなる（最高裁昭和49年9月20日第三小法廷判決・民集28巻6号1178頁）。

(3) 検討

イ 確実に認められる債務か否か

本件債務は、上記《基礎事実》のハのとおり、本件相続開始日前の平成22年5月21日に本件借地契約が終了したことにより、本件被相続人が本件建物を収去して本件土地を明け渡す義務を負ったものである。

この点、原処分庁は、本件債務のうち、本件土地を明け渡す義務については本件相続開始日において確実な債務であるが、本件建物を収去する義務については、本件相続開始日において必ずしも本件建物を収去する必要はなく、本件建物を本件地主承継人に引き渡す方法が選択可能であったから、本件相続人らが本件建物を収去し、本件負担総額を負担したことは、本件相続開始日後の事情というべきであり、履行が確実な債務とは認められない旨主張することから、本件建物を収去する義務が確実に認められる債務か否かについて、以下検討する。

(イ) 上記(2)のとおり、相続税法第14条第1項に規定する「確実に認められる」債務とは、相続開始当時の現況に照らし、その履行が確実に認められるものをいうと解されるところ、本件債務は、本件相続開始日に現に存し、その履行を免れないものであるから、履行が確実な債務であったと認めるのが相当であり、これを覆すに足る証拠は

見当たらない。原処分庁が述べるところは、確実な債務についての履行手段をいうものであって、これは本件相続開始日後の事情というほかなく、相続税法第22条が控除すべき債務の金額はその時の現況による旨規定している趣旨に照らし、採用できない。

(ロ) 以上のとおり、本件債務、すなわち本件建物を収去して本件土地を明け渡す義務は、相続税法第14条第1項に規定する「確実に認められるもの」に該当する。

ロ 控除すべき金額について

上記イのとおり、本件債務は、その履行が確実に認められる債務であるところ、請求人らが主張する本件債務として控除すべき金額は、本件1負担額ないし本件3負担額の合計である本件負担総額であり、その内訳は、大別して本件建物の解体撤去に係るものと本件杭抜き工事に係るものであると認められる。

この点、上記《基礎事実》のヌないしヲのとおり、本件債務の履行に当たっては、本件杭抜き工事の可否が障害となっていたことが伺われるところ、当該工事については、本件3負担額の根拠となったR社杭抜き工事見積書のほかにも複数の見積書が存在し、その見積額にも開差があることから、本件負担総額、すなわちR社の見積書における見積額に加え、その他の見積書における見積額を検証の上、いずれが上記(2)で述べた相続税法第13条及び第14条の趣旨に照らし、控除すべき債務の金額として認められるものであるかについて、以下検討する。

(イ) R社当初見積書には、上記(1)のイの(ロ)のとおり、建物解体工事や基礎解体工事の見積額の算定根拠となる数量について建物の床面積を大幅に上回る数量が記載されている（同A）。また、R社追加見積書においてはR社当初見積書において見積もられて

いた山留工事が複数回にわたり追加工事とされ、その額は工事請負金額（18,959,000円）のおよそ2分の1にも及ぶ相当に高額なものであり（同B）、基礎解体工事の見積額も同業者の見積額と相当な開差が認められる（同C）。したがって、本件1負担額については、根拠となる見積額の適正性について疑問を持たざるを得ず、本件建物の解体工事費用として適正な価額であるとは認め難い。

(ロ) 本件2負担額は、本件杭抜き工事の施工費用ではなく、上記《基礎事実》のヌ及び上記(1)のロのとおり、本件杭抜き工事に必要な重機搬入の時期を逸したことにより、工事を取りやめたために生じた精算金であり（上記1の(3)のル）、本件相続開始日後の事情により本件相続人らが負った債務というべきものである。

また、精算金の内訳についても、想定利益損失分の計上がある上、記載内容も「仮囲い」の項目を除き、数量及び単位を「一式」とし、単価の記載もないものであって、極めて概算的な内容であり、S社が行ったとする工事内容や同社が負担したとする諸経費の根拠も不明である。

(ハ) 本件3負担額は、本件相続人らにおいて本件杭抜き工事が不可能であるとして、本件地主承継人が将来杭抜き工事を代替的に履行するための費用として支払う旨合意した金額であり、当該金額の算定に当たっては、R社杭抜き工事見積書が根拠とされている（上記《基礎事実》のヲ）。

しかしながら、上記(1)のイの(ハ)のとおり、R社杭抜き工事見積書は、杭抜き業者と取引のなかったR社がインターネットで検索し、工事可能と回答のあった業者の見積額に単に〇%から〇%の利益を上乗せしたものであったというのであり、その施工

方法も、本件土地上で重機を組み立てて工事をするというものであって、本件相続人ら自身、その実現可能性に疑問を感じてR社に本件杭抜き工事の依頼をしていない。したがって、杭抜き工事の実績の少なかったR社が、かかる業者の見積額が適正な価額であるかを検証したのかは定かではなく、また施工方法が実施可能なものであるかについても疑わしいものといわざるを得ない。加えて、R社杭抜き工事見積書にある「H鋼打設工事」（金額5,049,000円）、「H鋼引抜き工事」（金額3,927,000円）の各項目は、いずれも山留工事に係る費用と認められるところ、上記(イ)のとおり、山留工事は、本件建物解体時の追加工事として複数回計上されており、これは本件建物解体工事と本件杭引抜き工事を同時に施工した場合には重複して発生しないものと認められる。したがって、本件3負担額は、その根拠に乏しいことに加え、経済合理性にかなうものとは認め難い。

(ニ) 上記(イ)ないし(ハ)からすれば、本件1負担額ないし本件3負担額は、いずれも控除すべき債務の金額として採用することはできない。

(ホ) U社見積書について

本件建物解体工事と本件杭抜き工事を同時に施工した場合は、施工のたびに通常発生する仮設工事費用（養生費用等）、近隣対策費及び官庁申請費などの重複する費用が削減できることから、両工事を同時に施工することが経済合理性にかなうものと認められる。

この点、本件建物解体工事と本件杭抜き工事を一括して見積もった見積書としては、U社見積書が唯一存在することから（上記(1)のハの(ニ)）、その内容が合理的なものであるかについて、以下検討する。

A 工事費用全般について

U社は、本件建物のような鉄骨造の建物解体の実績が豊富であり（上記(1)のハの(ロ)）、U社見積書の数量及び単位は図面及び現地確認の結果を基にしたものであり、その結果を正確に反映したものと認められる。また、パネル養生や仮囲い等の仮設工事費用のほか、安全誘導員や諸官庁申請費用が詳細に盛り込まれている。なお、U社見積書においては、建物解体工事及び基礎解体工事の各見積額の算定根拠となる数量につき、それぞれ431㎡と91.50㎡としており、本件建物の登記記録上の床面積（上記(1)のイの(ロ)）に近似した相当な数量と認められる。

B 解体工事費用について

U社見積書の解体工事費用には、R社が追加工事（「屋上残地物撤去処分」）とした内容に相当する屋上プレハブ解体処分費などの図面だけでは確認できない費用も確実に見積もられており、また、スクラップ買取り分については、工事費用から適切に差し引かれている。

C 杭抜き工事費用について

U社見積書における本件杭抜き工事部分については、杭抜き業者が図面による確認のほか現地確認を行った上で見積額を算定しており、工事施工に当たり隣接する駐車場への重機設置を前提としているなど、本件土地において実施可能であったと認められる工法により見積もられている（上記(1)のハの(ハ)）。

(ハ) 小括

以上のことからすれば、U社見積書は、本件建物解体と本件杭抜き工事を同時に施工することを前提とした経済合理性にかなうものであり、工事の項目や数量及び単価も詳細かつ正確なものと認められ、本件杭抜き工事部分も実施可能な工法に基づくものであることから、その内容は合理的なものとして認められる。

したがって、本件債務として控除すべき金額は、U社見積書の見積額である55,000,000円に、本件相続開始日当時の消費税等の額2,750,000円を加算した57,750,000円とするのが相当である。

(4) 本件各更正処分の適法性について

上記(3)のとおり、本件債務として控除すべき債務の額は57,750,000円とするのが相当であり、請求人らは本件債務について法定相続分に応じて負担することとしていたものと認められるから、当該金額を基に請求人らの課税価格及び納付すべき税額を計算すると、「審判所認定額」欄のとおりとなる。

したがって、請求人らの課税価格及び納付すべき税額は、いずれも本件各更正処分の額を下回るから、本件各更正処分は、いずれもその一部を取り消すべきである。

なお、本件各更正処分のその他の部分については、請求人らは争わず、審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

(5) 結論

よって、請求人らの各審査請求は、いずれも「取消額等計算書」のとおり取り消す限度で理由があるからこれらを認容する。

《参照条文等》

相続税法第13条、第14条、第22条

《参考判決・裁決》

最高裁昭和49年9月20日第三小法廷判決
(民集28巻6号1178頁)

