

## 相続税の構造

(附 路線価による評価法)

西村民之助

(1)

前号においては、主として家族関係を中心として、婚姻のため、或いは生計の元手として贈与が行われる場合等の課税関係をみてきた。これらは、いわゆる「生前贈与」である。これに対して、贈与者の死亡によって効力が発生する「死因贈与」(民法554条)は除かれている。これは、「遺言」(民法第七章、960条以下)による財産の無償贈与(以下遺贈という)とともに、相続税の領域で取り扱われる(相・法1条)。

「遺言」によって、財産権の移転、或いは債務の免除等の財産上の利益を受ける者を「受遺者」という。しかし「受遺者」は遺言の当事者でない。遺言は相手方のない単独行為であり、受遺者は遺贈を承認または放棄することもできる(民法986条)。これに対して「契約」である「死因贈与」と法律構成を異にしている。しかし、「遺贈」も「死因贈与」も長い歴史的発展の結果であり、もろもろの制度と互に深く関連し合ってきている。

なお遺贈には、次男の妻に遺産〔注1〕の五分の一を与えるとか、嫡出でない子に嫡出子と同じ割合のものを与えるというように、遺産の全部または一定の割合額を遺贈する**包括遺贈**と、特定の不動産を長男に与えるとか、金五拾万円を内縁の妻に与えるというように具体的な遺産を目的とす

る**特定遺贈**とがある(民法964条)。そこで、包括遺贈は相続人を設定することとほぼ同じ効果を生じ(民法990条)、特定遺贈の場合に、特定物を目的とするときは、物権移転の効果を生じ、不特定物を目的とするときは、これを請求する債権を生じる(民法964条)。

かように近代法のもとにおいては、遺産の処分は、遺言者の自由意思にまかされている。「生前贈与」によると、死後の処分によると、問わない。またその相手方が相続人であっても、その他の第三者でもよい。しかし相続人への遺贈は、遺産分割方法の指定や、相続分の指定となることが多い(民法902条, 908条)。しかしいつの場合にも遺産について、遺言があるとはかぎらない。その場合の用意として、遺産の帰属を法によって定めておく必要がある。これが法定相続制度であり、法定相続人を無遺言相続人も称えらる。したがって法定相続制度は、遺言についての補充的なものである。

そこで以上もろもろの場合の課税関係はどうなるか、これを一表にまとめると次表のようになる。

第 2 表

譲渡所得に係る課税関係	贈与者	贈与	生前贈与	相続人への	受贈者	贈与税が課せられる
				第三者(相続人を除く)への		
	遺贈者 (被相続人)	遺贈	死因贈与	相続人への	受遺者	相続税が課せられる
				第三者(相続人を除く)への		
			特定遺贈	相続人への		
				第三者(相続人を除く)への		
包括遺贈	相続人への					
	第三者(相続人を除く)への					

贈与の場合と同様に贈与者・遺贈者の側において、譲渡所得に係る課税関係を考察する必要がある。税法は、相続人等に相続税を課すと同時に、

一面、被相続人に対して譲渡所得にかかる課税を、見逃さない。ただ相続人等が一たん相続した財産を処分するときまで、課税の延期を認めているにすぎない。従ってまま納税相談において次のような質疑応答が行われている。

〔問〕 父が昭和30年に30万円で買った土地を、昨年5月わたしが相続し、今年8月に200万円で売りました。この土地を相続したときの税務署の評価は120万円でした。

先日税務署から譲渡所得のことで呼び出しがあり、譲渡所得の計算をする際には亡父が買ったときの30万円が取得価額になるといわれましたが、わたしは相続した際税務署の評価通りの120万円を基礎とした相続税を納めているのですから、取得価額は120万円として計算すべきではないでしょうか。そうでないと30万円と120万円の差額の90万円は相続税と所得税の二重課税になりませんか。

〔答〕 相続や遺贈によって取得した資産は、相続人が引き続き所有していたものとして取り扱われますので、その土地の取得価額は税務署の説のように30万円になります。相続は無償で財産を取得するわけですから、あなたがその土地を相続されたとき、税務署の評価が120万円だったからといってあなたがその土地を120万円で取得されたことにはなりません。もし相続のときの税務署の評価額が、実際に取得されたときの価額より低かったとしても、譲渡所得を計算する場合の取得価額は実際に取得したときの価額になります。あなたの説のように、120万円を取得価額としますと、実際に取得した金額との差額の90万円に対しては、譲渡所得の課税がもれることになり、有償で取得した財産を譲渡した場合と比べて税負担が不公平になります。

なおこの問題は昭和25、6年ごろまでは、相続の場合にも相続財産をそのときの価額で相続人に対して譲渡したものとして取り扱われ、被相続人に対しては譲渡所得税を、相続人には相続税が課税されました。したがって当時は相続した財産を譲渡した際には相続したときの評価額を取得価額とみるようになっていましたが、昭和27年の税法改正で、相続の際には譲渡所得税を課税されないことになったので、それと同時に現在のように、相続したときの価額を取得価額とはしないことになったのです。(国税庁)

〔注1〕「相続財産」は、人(被相続人)が死亡した場合に、有していた、資産・負債の総体である。「遺産」もこれと同じ意味に用いられるが、「遺産」はどちらかといえば、被相続人の立場からみた観念であり「相続財産」は相続人の立場からみた観念である。

(我妻栄・有泉亨共著 民法Ⅲ 親族相続法 p.247)

## (2)

戦後の改正相続法(昭和22年相続法)は、分割共同相続制の確立にあった。それにそって相続税法も分割をたてまえとして、遺産を相続人の間で、どのように分割してみても、相続税の総額には、かわりはなく、ただ個々の相続人が納める相続税額は、分割した遺産の額に応じて、定まるしくみになっている。

### (I) 課税価額の合計額の計算

まず相続や遺贈等によって財産を得た人ごとに、その分割取得した財産の価額から、その相続人、が負担した、被相続人の債務や、葬式費用の額を控除する。この金額を( $g_i$ )にて示す。これを更に詳しく式で示すと、

$$\begin{array}{l}
 A_i: \text{相続財産(相・法2条)} \\
 B_i: \text{みなす相続財産(相・法3-9条)} \\
 + C_i: \text{加算される贈与財産(相・法19条)} \\
 \hline
 (A) + (B) + (C) \\
 L_i: \text{相続税の非課税財産(相・法12条)} \\
 M_i: \text{債務控除(相・法13条, 14条)} \\
 - N_i: \text{葬式費用(相・法13条)} \\
 \hline
 (A_i + B_i + C_i) - (L_i + M_i + N_i) = g_i
 \end{array}$$

これを遺産の取得者ごとに計算して、合計( $G_0$ )を算出する。すなわち

$$\sum [(A_i + B_i + C_i) - (L_i + M_i + N_i)] = \sum g_i = G_0$$

この額( $G_0$ )を「課税価額の合計」という。これを相続税の申告書で、次のように表示する。

1 課税される財産の価額の計算

財産を取得した人の氏名(姓)	①	②	③	④	⑤	⑥	⑦	合計
住所								
被相続人との続柄								
取得原因	相続	相続	相続	相続	相続	相続	遺贈	「財産を取得した人の氏名」欄には財産を取得したすべての人の氏名を記入します。また「取得原因」欄は取得原因の区分にしたがい、相続または遺贈のいずれかに該当するものを○で記入して下さい。
① 相続した財産の価額								
② 債務の金額および葬式費用								
③ 純資産価額 ①-②								
④ 純資産価額に加算される贈与財産価額								
⑤ 課税される財産の価額 ③+④ (110%) <sup>(1)</sup> (未満切捨)	$g_1$	$g_2$	$g_3$				$g_4$	④ 課税財産の合計額 $\sum_{i=1}^4 g_i = G_0$

## II 相続税の総額の計算

次にこの課税価額の合計額( $G_0$ )から、遺産にかかる基礎控除額として、次の〔 〕内の算式によりて計算した金額を差引く。

$$G_0 - [400 \text{ 万円} + 80 \text{ 万円} \times (\text{法定相続人の数})] = D$$

この金額( $D$ )を課税される遺産総額という。

こうして遺産と法定相続人の数が定まると、客観的にまず税額が決定するしくみになっている。

この遺産にかかる基礎控除の立法理由として次のように述べられている。「この基礎控除額は、相続税の課税が毎年繰り返して行なわれるのではなく、相当の長期間のうちに1回課されることから、相当長期の見通しに基づいて安定した制度とすること及び個人生活の経済的基盤を強化するため中小財産階層について課税が生じないように相当程度の課税最低限を設けること等の見地から定められたものであった」(昭和39年度の税制改正に関する臨時答申第四章、相続税の改正 p. 55)

なお相続人のなかに結婚期間が15年をこえる配偶者がある場合には、上記の遺産にかかる基礎控除額のほか更に、

20 万円  $\times$  [結婚期間 - 15 年] (ただしこの金額が 200 万円を超えるときは、200 万円にとどめる)

を差引く、これは昭和 41 年度の税制改正によりて定められたものであるが、その理由は、前号で述べたように、わが国の民法が自己の名義で取得した財産は、その者の特有財産となり、夫婦共有財産制度をとっていないこと、また所得税は妻の協力があるにもかかわらず二分二乗方式を採用せず、所得稼得者単位で課税していること、等この妻の不当な扱いを課税上考慮しようとして設けられたものである。

次にかかる遺産にかかる基礎控除(配偶者の控除額があるときは更にその控

除)後の課税される遺産総額( $D$ )を、被相続人の法定相続人が法定相続分に従って分割取得したものと仮定して、各人ごとの取得金額( $d_1, d_2, d_3, \dots, d_n$ )を算定する(民法 889 条以下参照, 注 1)。すなわち

$$D = d_1 + d_2 + d_3 + \dots + d_n$$

次に、それぞれの分割取得額( $d_i$ )に応じて相続税の税率を適用して、各法定相続人の税額を算出した金額を合計する。

$$\begin{array}{rcl}
 d_1 \times r_1 \text{ (累進税率)} & = & t_1 \text{ (相続人等の税額)} \\
 d_2 \times r_2 \text{ ( " )} & = & t_2 \text{ ( " )} \\
 d_3 \times r_3 \text{ ( " )} & = & t_3 \\
 \vdots & & \vdots \\
 \vdots & & \vdots \\
 + d_n \times r_n \text{ ( " )} & = & t_n \text{ ( " )} \\
 \hline
 D & & \sum t_i = T \text{ (相続税の総額)}
 \end{array}$$

この各相続人の税額の合計額を**相続税の総額**という。

かようにして、たとえ同額の遺産を相続しても、相続人の数(相続を放棄した者も、放棄しないものとして含む)が多いときには、少ないときに比較して負担がある程度軽く定めている。またはじめに述べたように遺産の分割方法によって、納める相続税の総額は影響しないように定め仮装の分割による相続税の遁脱を無意味に終らしめている。

### Ⅲ 相続税額の総額の計算

次にさきに求めた相続税の総額( $T$ )を基礎として、実際に遺産を取得した者ごとにその取得した財産( $g_i$ )に応じて、按分計算して、各人の税額を求める。この按分計算は、それぞれの相続人等が、法定相続人であるときは、100万円、相続人でない者が遺贈によって財産を取得しているときは、40万円を、実際に取得した財産( $g_i$ )から控除する。この金額を「**取得にかかる基礎控除額**」という。これを式にて示すと、

$$g_1 - 100 \text{万円 (相続人の取得にかかる基礎控除額)} = g_1'$$

$$g_2 - 100 \text{万円 (同 上)} = g_2'$$

$$g_k - 40 \text{万円 (相続人でない者の取得にかかる基礎控除額)} = g_k'$$

$$\sum g_i' - (100 \text{万円} \times m + 40 \text{万円} \times n) = \sum g_i' = G_1$$

これによりて相続人等の相続税額を、次式によりて按分計算をする。

$$T \times \frac{g_1'}{G_1} = t_1' \text{ (相続人等の相続税額)}$$

$$T \times \frac{g_2'}{G_1} = t_2' \text{ ( " )}$$

$$T \times \frac{g_3'}{G_1} = t_3' \text{ ( " )}$$

$$T \times \frac{g_k'}{G_1} = t_k' \text{ ( " )}$$

$$\sum t_i' = \text{相続税額の総額}$$

この各人の税額の合計額を特に**相続税額の総額**という。これを申告書では次のように表示する。

2 各人の税額の計算 (4の計算をしてからこの欄を計算して下さい)

	100万円 40万円	100万円 40万円	100万円 40万円	100万円 40万円	100万円 40万円	100万円 40万円	100万円 40万円	(5) 円
⑦ 取得財産からの基礎控除額	(円)	(円)	(円)	(円)	(円)	(円)	(円)	
⑨ 総税額配分の基礎となる取得財産の価額⑤-⑦	円 $g_1'$	円 $g_2'$	円 $g_3'$	円 -	円 -	円 -	円 $g_k'$	円 $\sum g_i' = G_1$
⑪ 各人のあん分割合 各人の⑨⑩	$\frac{g_1'}{G_1}$	$\frac{g_2'}{G_1}$	$\frac{g_3'}{G_1}$	-	-	-	$\frac{g_k'}{G_1}$	
⑫ 相続税額 4の⑨×⑪								
⑬ 2割加算後の相続税額 ⑫× $\frac{120}{100}$								

この制度は、一定金額以下の財産を得た人には相続税を課さない。と同時に



にその人の税金相当分は、多く財産を得た人にある程度の累進度を加えようとするものである。

#### Ⅳ 各人の納める税額

##### (1) 税額加算 (相・法18条の二)

相続人又は受遺者が被相続人の一親等の血族および配偶者以外 (例えば被相続人の兄弟姉妹等) の者である場合は、算出税額の20%を加算して、相続税が課せられる。これら親等の遠い者が遺産を得るということは、多分に偶然性があるという理由によるものである。

##### (2) 税額控除

相続人又は受贈者が次のような場合には次の順序で、税額控除を行う (基・通137条)。

###### (一) 贈与税額控除 (相・法19条, 相・令4条, 基・通117条—121条)

相続人または受遺者が、相続開始前三年以内に贈与があったために、相続税の課税価額にその贈与財産の価額を加算して相続税を算出した場合には、その相続税額から、贈与税相当額を控除する。

###### (二) 配偶者控除 (相・法19条の二, 基・通122条—124条)

戦後の改正相続法 (昭和22年) のいま一つの特徴は、配偶者の相続権の確立にあったが、その後西欧諸国なみになお一層の前進を望まれる声が高い (家族法上の妻の地位に関する意見書—婦人少年問題審議会)。これに伴い、税法上の配偶者の制度はたえず動揺している。さきに結婚期間が一定期間以上にわたる配偶者には、生前贈与ならびに遺産にかかる基礎控除に特例を認めたため、これらの特例を受けた配偶者には、相続税の配偶者控除について制限を加えている (相・法19条の二)。

###### (三) 未成年者控除 (相・法19条の三, 相・令4条の二, 基・通125条—129条)

###### (四) 相次相続控除 (相・法20条, 基・通130条—134条)

(五) 在外財産に対する相続税額の控除(相・法21条, 基・通135条—136条)

以上の適用を受ける場合に, 申告書では次のように表示する。

3 各人の納める税額

税 額 控 除	⑭ 贈与税額控除	円	円	円	円	円	円	円
	⑮ 配偶者控除							
	⑯ 未成年者控除							
	⑰ 相次相続控除							
	⑱ 外国税額控除							
	⑲ 計							
⑳ 差引税額								
㉑ 納期限延長の特 例を受けていた 贈与税額控除								
㉒ 納付税額 (10円未満 切捨)	円	円	円	円	円	円	円	
<p>(注) 1. 税額控除の⑭から⑱までの金額は第2表(1)から(5)までにより計算した金額を記入し, また㉑の金額は第2表の(6)で計算した金額をそれぞれ記入して下さい。</p> <p>2. ㉒差引税額は, 各人ごとの㉑の金額もし⑱の金額のある人は⑱の金額から㉑の金額を差し引いて計算して下さい。</p>								

法定相続分の計算式

(1) 直系卑属の法定相続分

$p$  = 嫡出子たる直系卑属の数, ただし相続開始時に, 直系卑属たる胎児があるときおよび代襲相続人があるときは, その被代襲者の数を含む。

$q$  = 非嫡出子たる直系卑属の数, ただし条件は上の「ただし書」と同じ,

(1) 嫡出直系卑属の法定相続分

$$\text{相続財産} \times \frac{R}{2p+q}$$

(四) 非嫡出直系卑属の法定相続分

$$\text{相続財産} \times \frac{R}{2p+q}$$

ここに分子の  $R$  は、生存配偶者と共同に相続するときは  $R = \frac{2}{3}$ 、生存配偶者がいないときは、 $R = 1$ 、とする。

(イ) 代襲相続人の法定相続分

$p'$  = 嫡出子たる代襲相続人の数

$q'$  = 非嫡出子たる代襲相続人の数

とすると、代襲相続人の法定相続分は、次の通りである。

(1) 嫡出子たる代襲相続人の法定相続分

(a) 被代襲者が嫡出子であるとき、

$$\frac{2R}{2p+q} \times \frac{2R}{2p'+q'} = \text{代襲相続人の法定相続分}$$

(b) 被代襲者が非嫡出子であるとき、

$$\frac{2R}{2p+q} \times \frac{2R}{2p'+q'} = \text{代襲相続人の法定相続分}$$

(2) 非嫡出子たる代襲相続人の法定相続分

(a) 被代襲者が嫡出子である場合

$$\frac{2R}{2p+q} \times \frac{1}{2p'+q'} = \text{非嫡出子たる代襲相続人の法定相続分}$$

(b) 被代襲者が非嫡出子である場合

$$\frac{R}{2p+q} \times \frac{1}{2p'+q'} = \text{非嫡出子たる代襲相続人の法定相続分}$$

第 903 条の特別受益者がある場合の法定相続分

(1) まず、各特別受益者 ( $A_1, A_2, \dots, A_n$ ) の相続分の額を計算する。たと

えば、特別受益者たる直系卑属については、

(a) 嫡出子である場合

$$\frac{2R(N + \sum D)}{2p+q} - (Da + La)$$

(b) 非嫡出子である場合

$$\frac{R(N + \sum D)}{2p+q} - (Da + La)$$

ただし、ここに  $N$  は、遺産の額、 $\sum D$  は特別受益の総額、 $Da$  は当該相続人のうけた贈与の額、 $La$  は当該相続人のうけた遺贈の額、とする。

なお、上の式において、0 または負の値が出るときは、その相続分は 0 とする。

- (ロ) つぎに非特別受益者たる相続人の額を計算し、たとえば、嫡出直系卑属にあっては  $\frac{2R(N+\sum D)}{2p+q}$ 、これと、上述(イ)の式によって 0 となるのでない特別受益者の相続分の額とに応じて、相続分の割合をきめる。すなわち、前者(すなわち特別受益者)  $n$  人の相続分を、 $b_1, b_2, \dots, b_n$  とし、後者  $n$  人の相続分を、 $c_1, c_2, \dots, c_n$  とすると、それぞれの相続分は、 $\frac{b_1}{\sum b + \sum c}, \frac{b_2}{\sum b + \sum c}, \dots, \frac{c_1}{\sum b + \sum c}, \frac{c_2}{\sum b + \sum c}, \dots$  となる。

- (リ) なお(ロ)の相続分によって相続される相続財産の額は  $(N - \sum L)$  である。ただし  $\sum L$  は遺贈の総額を示す。

相続放棄があった場合の直系卑属の法定相続分

嫡出および非嫡出の直系卑属それぞれ、 $p$  人および  $q$  人のうち、それぞれ  $a$  人および  $b$  人が相続放棄をしたとすると、

$$(イ) \text{ 嫡出直系卑属の相続分} = \frac{2R}{2(p-a) + (q-b)}$$

$$(ロ) \text{ 非嫡出直系卑属の相続分} = \frac{R}{2(p-a) + (q-b)}$$

ただし、この場合に、(イ)によって計算した放棄者の相続分を、非放棄者たる生存配偶者および直系卑属に、それぞれの相続分の割合に応じて分割して帰属させるべきだとする見解がある。例えば石井敬二郎「図解相続法」(法務省の見解を代表する)。しかし、これは、第 939 条③項の字句に捉われた見解で、相続の基本原理に反すると考える(第 939 条第①項、第 909 条等参照)(川島武宣教授著 民法Ⅲ 附録 p. 19-20 による)。

## (3)

## 財産の評価

相続人等が遺産を相続分に応じて、分割取得しようとするれば、生前贈与の財産の評価や遺留分侵害の有無の認定等、そこに必ず相続財産の評価の問題につき当る。したがって財産評価に関する合理的、適正な基準が、課税関係を別として要請されるところである。しかるにこれに関する研究は、今日まで極めて不十分である。

民事法は、相続人間において、評価にかかる合意が得られない場合には、まず適正な評価を家庭裁判所の調停に委ねている。調停不調のときは、裁判所の審判によると形式的な定めをしているが、これら裁判所(任命した鑑定人等)がなにを基準として財産の評価をするか、そこにはきわめてあいまいな呼値や思惑価額が存しているのみで無秩序な価額形成をなしている〔注1〕。

〔注1〕 政府(建設省)は、昭和38年現在の不合理な土地形成過程を近代化し、土地その他の不動産の鑑定評価に当って、よりどころとなる合理的で実際的な基準を設定し、権威ある専門家(不動産鑑定士)に評価せしめて、社会的信用を高めるため「不動産の鑑定評価に関する法律」を制定し、目下不動産鑑定士の養成につとめている。

おもうにこの問題は、対象(遺産)が複雑多岐にわたっている上に、相続人間において多分に主観的要素が加わり、劃一的に、客観的な基準が定め難いところに由来するものである。しかし都市の区画整理や、国税、地方税を通じての税評価の問題になると、「公平の原則」のもとに、劃一的な客観的基準が要求されてくる。

そこで、課税の立場から国が採用する「評価の原則」は、  
**評価の原則** (相・法第3章財産の評価、22条)

「この章で特別の定めのあるものを除く外、相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当

該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」  
とし、更にその時価の意義について、基本通達（相続税財産評価に関する基本通達，昭和39.4.25直資56）第一章総則一（2）において、

### 時価の意義

「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期（相続、遺贈または贈与に因り財産を取得した日または相続税法（以下「法」という）の規定により相続、遺贈または贈与に因り取得したものとみなされた財産のその取得の日をいう。以下同じ）において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行なわれた場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」

そこで「法」は評価の時点を経産の「取得の日」即ち相続開始日においている。相続開始日より数年後に分割が行なわれる場合や、貨幣価値の変動が著しい場合には、むしろ分割時を基準にすべしとする民法上の主張もあるが、税法はかかることは「私的自治」の原則に任しておいて、劃一的に速かな徴税を考えて（6ヶ月以内に申告納付，相・法27条，33条）、被相続人の死亡の日を評価の時点とした。

しかし厳密にこれが実行されるのは、上場株式のように取引市場があって、毎日その価額が公表されるものに限られる。その他の大部分の財産は「通達」のいう「不特定多数の当事者間で自由な取引が行なわれた場合に通常成立すると認められる価額」を評価日の時点において捉えなければならない。この幅広い価額を「この通達の定めによって評価した価額による」としている。まことに国税庁（国税局）は、万能選手のようなものである。そこで前掲の「基本通達」によると、

「相続税および贈与税の課税価額計算の基礎となる財産の評価に関する基本的な取扱を下記のとおり定めたから、法令に別段の定めあるものおよび別に通達するものを除き、昭和39年1月1日以後に相続、遺贈または贈与により取得した財産については、これにより取り扱われたい。」として、

## 第一章 総 則

## 第二章 土地および土地の上に存する権利

## 第三章 家屋および家屋の上に存する権利

## 第四章 構築物

## 第五章 果樹および立竹木

## 第六章 動 産 (たな卸商品等)

## 第七章 無体財産権 (電話加入権, 営業権等)

## 第八章 その他の財産 (株式および出資等)

以上その数は四千種類をこえる膨大なものになっている。

この基本通達によって、毎年1月1日を切替日として、国税庁(東京をはじめ、全国11国税局)が全国的に統一した「相続税財産評価基準書」を作成している。

そこで同通達によると、財産評価のうち最初に直面する土地についての種別を次の10種に分けて評価する。

1. 宅 地 (借地権を含む)
2. 田 (耕作権および永小作権を含む)
3. 畑 (耕作権および永小作権を含む)
4. 山 林

その他の土地としてなお、

5. 原野
6. 牧場
7. 池沼
8. 塩田
9. 鉱泉地
10. 雑種地

このうち最も問題にされる宅地、特に市街地の宅地の評価について、通達が示す路線価式評価法について以下考察することとする。

## (4)

## 宅 地 の 評 価

路線価による評価法は、大正12年の関東大震災の直後東京市の震災焼失

地域の区劃整理を、なすに当り、その補償金算出の計数的基礎を定めるため、復興局において採用され、その後建設省において部分的に屢々引用されてきた。これは、次の諸法則にその範をとったものである。

1. The 4-3-2-1 Rule.

これは、間口1呎奥行100呎の劃地を評価するにあたり、最初の25呎には、全額の4割、次の25呎は3割、第3番目の25呎には2割、最後の25呎には、全額の1割を与える方法である。

2. The Hoffman Rule (ホフマン法則)

1866年紐育市の判事ホフマン(Murray Hoffman)が、間口1呎奥行100呎の劃地の最初の50呎には、全価額の3分の2の価額をあたえ、残部に対しては、3分の1の評価をなした。なお以上の方法に修正を加えたものとして、

3. The Hoffman-Neil Rule

4. The New York Rule

5. The New York Suggestion or Pley-dell Rule

6. The Lindsay Banard (Baltimore) Rule

7. The Somers (Cleaveland) Rule

の諸方法がある。それぞれ内容の紹介をここに割愛するが、バブコックはこれを、次のように評している。

「不幸にも、これらの諸方法によって作成された表は、殆んど同一の結論に到達している。これは共通の資料から発しているによるものであろうが、その結果の正しさを証明する手段として、かかる類似性を引用する慣習は正しいものでない。また異なった結果に到達している表を、類似性も、規約性も無視して作成されたものだと非難することは、反省されなければならぬ」と。(Babcak: The appraisal of Real Estate p. 277.)

さて、この評価法が用い出されたのは昭和29年から33年にかけて、当時



の市制施行地の市街地から路線価の設定に着手された。従来の賃貸価格の何千倍という評価法では、その不均衡が目立って、使用にたえなくなってきたためである。そこで現在路線価は次のように定められている。

### 路線価（前掲基本通達14）

「路線価」は、宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地が面している路線（不特定多数の者の通行の用に供されている道路または水路をいう。以下同じ）ごとに設定する。

路線価は、路線に接する宅地で次に掲げるすべての事項に該当するものについて、売買実例価額、精通者意見価額等を基として評定した坪当り価額とする。

- (1) その路線のほぼ中央部にあること。
- (2) その一連の宅地に共通している地勢にあること。
- (3) その路線だけに接していること。
- (4) その路線に面している宅地の標準的間口間数および奥行間数を有する形または正方形のものであること。

上の条件のもとに設定された路線価を基として、具体的にもろもろの不整形地、盲地、袋地、崖地等の評価まで修正しながら適用する（基・通15-20）。

さて同一な路線に面していても、その土地の間口、奥行、面積、形状、高低等によって坪単価が異なってくるのは当然であるが、そのうち最も価格に影響を及ぼすものは、奥行の長短である。一般に道路に近い方が利用価値が大であり、遠ざかるにしたがって価値が減少することはこれまた当然のことである。この通減する割合を「奥行価額通減率」という。しかし表地と奥地との価値に著しい差異のある繁華街と、その差の少ない住宅地域と、また殆んどその差を認められない大工場地等に分類する必要がある。税評価に当っては、これを五分類（p. 20頁参照）している。

そこで、道路に面した間口 $m$ 間、奥行 $n$ 間の一筆の土地をとって、評価

すると、 $評価額 = 路線価 \times 奥行通減率 \times m \times n$  (地積)

$$評価額 = 路線価 \times 奥行通減率 \times m \times n \text{ (地積)}$$

となる。これを通達は次のように述べている。

「一方のみが路線に接する宅地の価額は、路線価にその宅地の奥行間数に応じて付表一「奥行価額通減率表」に定める通減率を乗じて求めた坪当りの価額にその宅地の坪数を乗じて計算した価額によって評価する。」(基通15)

ここで奥行価額通減率の構成をみるに、道路に平行に奥行を1間毎に区切って行き、この細片土地の1坪当りの単価を

$$p_1, p_2, p_3, \dots, p_{n-1}, p_n$$

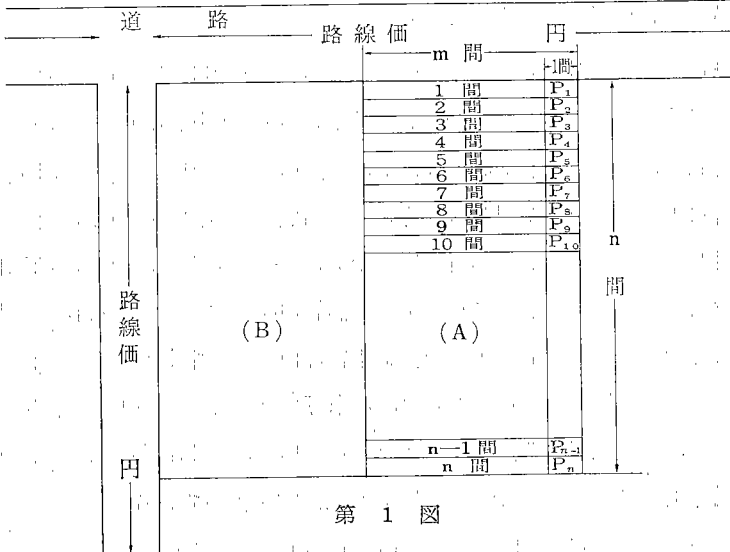
とすれば、道路(第1図参照)に近い方が利用価値が大であるから、

$$p_1 > p_2 > p_3 > \dots > p_{n-1} > p_n \quad (1)$$

となり、また

$$p_1 > \frac{p_1 + p_2}{2} > \frac{p_1 + p_2 + p_3}{3} > \dots > \frac{p_1 + p_2 + p_3 + \dots + p_n}{n} \quad (2)$$

67

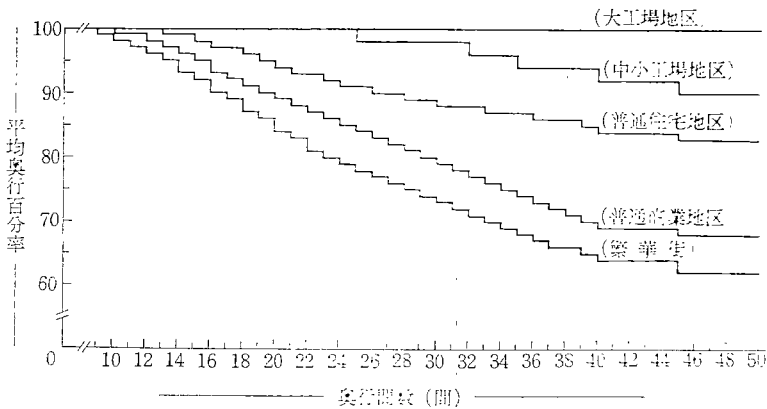


となる。また

$$p_1 < (p_1 + p_2) < (p_1 + p_2 + p_3) < \dots < (p_1 + p_2 + p_3 + \dots + p_n) \quad (3)$$

となる。(1)(2)および(3)式の、各項を百分率で表わしたものを、それぞれ(1)単独奥行百分率、(2)平均奥行百分率、(3)累計百分率という。この3種の百分率を表にまとめたものを一般に、**奥行価額逓減表**という。大坂国税局の発表する奥行価額逓減表(第3表)は次のようになっている。同表によると、繁華街(高度商業地区)では、路価より奥行9間未満までの、平均奥行百分率を100%とし、この間の奥行の逓減を無視し以下40間未満まで、1間を増す毎の平均奥行百分率を40間以上、50間未満までは5間を増す毎の平均奥行百分率を表示している。これをグラフで表わすと第2図のようになる。

奥行価格逓減率のグラフ



第 2 図

第1図のように「角地」(正面と側方に路線がある宅地)の評価に当っては(基・通16),

1. 正面路線価(高い方の路線)×奥行逓減率 .....(1)
2. 側方路線価(低い方の路線)×奥行逓減率×側方路線影線加算率表\* ... (2)
3. [(1)+(2)]×地積(m×n)

奥行価額逦減率表(第3表)

地区区分	繁華街 高度商業地区	普通商業地区 併用住宅地区	普通住宅地区 家内工業地区	中小工場地区	大工場地区
奥行間(数)					
9未満	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
9以上10未満	0.99				
10以上11未満	0.98	0.99			
11以上12未満	0.97				
12以上13未満	0.96	0.98			
13以上14未満	0.95	0.97	0.99		
14以上15未満	0.93	0.96			
15以上16未満	0.92	0.95	0.98		
16以上17未満	0.90	0.93	0.97		
17以上18未満	0.89	0.92			
18以上19未満	0.87	0.91	0.96		
19以上20未満	0.86	0.90	0.95		
20以上21未満	0.84	0.89	0.94		
21以上22未満	0.83	0.88	0.93		
22以上23未満	0.81	0.87			
23以上24未満	0.80	0.86	0.92		
24以上25未満	0.79	0.85	0.91		
25以上26未満	0.78	0.84		0.98	
26以上27未満	0.77	0.83	0.90		
27以上28未満	0.76	0.82			
28以上29未満	0.75	0.81	0.89		
29以上30未満	0.74	0.80			
30以上31未満	0.73	0.79	0.88		
31以上32未満	0.72	0.78			
32以上33未満	0.71	0.77		0.96	
33以上34未満	0.70	0.76	0.87		
34以上35未満	0.69	0.75			
35以上36未満	0.68	0.74		0.94	
36以上37未満	0.67	0.73	0.86		
37以上38未満	0.66	0.72			
38以上39未満		0.71			
39以上40未満	0.65	0.70	0.85		
40以上45未満	0.64	0.69	0.84	0.92	
45以上50未満	0.62	0.68	0.83	0.90	
50以上55未満	0.61	0.67	0.82	0.88	
55以上60未満		0.66	0.81	0.86	
60以上	0.60	0.65	0.80	0.85	

\* 側方路線影響加算率表

繁華街	商業地区	住宅地区	工場地区
0.150	0.100	0.070	0.050

また正面と裏面に路線がある宅地の評価に当っては、上と同様にして、

二方路線影響加算率表\*を用いて算定する(基17)。

\* 二方路線影響加算率表

繁華街	商業地区	住宅地区	工場地区
0.07	0.05	0.03	0.03

なお三方または四方に路線がある宅地、三角地、不整形地、袋地等および崖地等の評価については前掲基本通達18—20によらねたい。

### (5)

以上路線価は主として、宅地の平面的な利用状況——公共施設等の接近の状況、家屋の疎密度等——に着目して設定されているが、近時高地価の地域では、建物が日増しに高層化して、借地権は同一地点の土地に、幾重にも発生し得るように(マンションの一室を独立して売買される現況)土地の立体的使用が一般化されてきた。ために路線価による評価法が陳腐化するか、更に基本的に評価法が再検討されなければならない時代に入ってきた。なお、路線価による評価法は、固定資産税の課税標準額の算定にも利用されるが、国税庁の通達とは別に、自治省告示(固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続—昭和38年12月25日自治省告示158号)によってほぼ同主旨の規定がある。長らく国税の財産評価額と各地方自治体の評価額の間、著しい差異があったが、昭和39年度から、「固定資産税評価制度調査会」の答申にもとづく改正評価制度の実施により、一歩前進を見たようである。相続税および贈与税の評価に当って、市町村の固定資産税の評価額をそのまま(家屋の評価の場合)あるいは、一定の割増率を乗じて、これを相続税法の評価額として採用しだした。しかし両者の課税目的や、税率の差異等により、完全な一致は未だ遠い。

次に留意すべきことは、同じ国税でも政府の同一財産に対する、同一時点の相続税法上の評価と、所得税法および法人税法の評価とは、これまた

全然別個のものである。したがって、相続税法上の不動産の評価額をもって、そのまま、現物出資の価額としては採用されない。なお不動産取得税や、登録税の課税標準も、また互にそごにしている。当事者間に成立した不動産の売買契約書に記載された価額も、印紙税やその他諸税を考慮して、真偽二通りに作成される場合も少なくない。こうして諸税が高価につくから、民法(176条、177条)の想定する不動産取引を歪ませ、ためにどれほど取引の安全性を害しているか、はかりしれない。

因みに以上、通達で定めている評価方法によって評価した財産の価額が、時価(相・法22条)と著しく異って、不服である場合には、その評価額が時価と異なるという理由で、訴訟の対象となり、争うことができる。これに対し、法律で評価法を定めているもの、

1. 地上権及び永小作権の評価(相・法23条)。
2. 定期金に関する権利の評価(相・法24条)。
3. 郵便年金契約その他の定期金給付契約で、その契約時に給付事由の発生していない権利の評価(相・法25条)
4. 生命保険契約に関する権利の評価(相・法26条)
5. 立木の評価(相・法26条の二)

の評価額に不服であっても、評価方法が法律の定めにしたがっていない場合のみ、訴訟の対象となるにすぎない。

最後に前掲「基本通達」に対する法学博士中川一郎先生の批判を掲げておく。

『立法機関である国会の審議可決した法律である「相続税法」には、第三章「財産の評価」と題して、22条から26条の2まで6箇条の財産評価に関する規定がある。しかし、それは、ドイツの評価法(89箇条)と比較すれば、誠に粗末なものである。しかるにこの基本通達(昭和39年分相続税財産評価基準を指す。筆者注)は、210項にわたる内容実に豊富なものであり、ド

イツの評価法および施行規則と比較しても、優るとも、決して劣るものではない。従って、実質的には、わが国にも評価法が存在するわけなのであるが、どうしたことか、それは法律でなく、国税長官の国税局長に対する通達の形式をとっているのである。相続税法の6箇条の規定のどこにも、政令や省令に委任する旨の明文はなく、ましてや、詳細は添達をもってこれを定めるなどの文言はない。

課税にあたり財産をどのように評価するかは、国民の権利義務に重大な影響を与えるものであり、必ず法律をもって規定しなければならない。憲法の明定する租税法律主義が、厳に要請していることは、何人にも疑いのないところである。しかるに、新憲法実施後17年余を経た今日、未だ国会においても、その実現を政府に要請する者さえない。これでは、いつまでたっても、わが国の租税は、法治國的に形成されない。これでは、いつまでたっても、わが国の法治國的に形成されない。換言すれば、租税は、いつでも法の世界から脱出して、法の支配を受けない恣意的な行政の対象となりうるのである。それは、まさに未開発國的政治現象である。』

(税法学164号 中川一郎氏巻頭言)