

## 科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 30 年 6 月 20 日現在

機関番号：11601

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2014～2017

課題番号：26780010

研究課題名(和文)相続税法における災害時の財産評価に関する研究

研究課題名(英文)Research on Valuation of Property in case of Disaster in Inheritance Tax Law

研究代表者

稲村 健太郎 (INAMURA, Kentaro)

福島大学・経済経営学類・准教授

研究者番号：70707827

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,800,000円

研究成果の概要(和文)：相続税法における日本とドイツの財産評価には、原則として相続後の財産価値の下落を考慮しないという共通点がある。日本においては、一定の大規模災害の場合にのみ評価期日の特例が認められている点について問題が指摘されている。また、不可抗力による価値下落を認めないことは、ドイツにおいては憲法上の問題があることも指摘されている。また、解釈によって相続後の財産価値の下落を考慮する余地もある。

研究成果の概要(英文)：There is a common point that property valuation in Japanese and German inheritance tax law does not consider in principal, that decline in property value after inheritance. In Japan, problems are pointed out that special provisions of valuation date are applied only in case of certain large-scale disasters. In Germany, it is also pointed out that there is a constitutional problem, in that it does not consider declining value due to force majeure. Additionally, also by interpretation, there is room that declining value after inheritance can be considered.

研究分野：租税法

キーワード：相続税法 財産評価 災害時 ドイツ

### 1. 研究開始当初の背景

東日本大震災に伴う津波や放射能汚染等により、東北地方を中心として土地・建物等に被害が生じた。このような被害に対して、相続税法に関する救済措置として震災特例法により評価期日の特例規定がおかれ、国税庁の「調整表」による路線価の震災発生直後の価額への調整がなされた。しかし、これらの取扱いは、特定の大規模災害に限定して適用されるものであり、相続開始後に財産に損失を受けた場合、一般的にはその損失を考慮することは認められていない。

### 2. 研究の目的

本研究の目的は、日本の相続税法における災害時の財産評価について、比較法研究及び被災地の調査を通じて課題を明らかにすることにある。

### 3. 研究の方法

- (1)日本及びドイツにおいて財産取得後に価値が増減した場合の法的問題点について、法令・判例・学説等を調査・整理する。
- (2)日本における財産評価の課題を明らかにするため、国土交通省の不動産取引情報検索システムにより被災地の不動産取引価格を検索し、路線価及び調整率(調整率の範囲外となった地域も含む)との乖離があるかどうかを検証する。
- (3)ドイツの災害時の財産評価について事例を調査する。
- (4)以上の内容を整理し、日本の相続税法における災害時の財産評価についての課題を明らかにする。

### 4. 研究成果

- (1)日本における価値下落の取扱い  
判例と「取得」の解釈  
日本の相続税法においては、財産をその取得の時に評価する(相続税法22条)こととしている。  
しかし、相続税の申告・納付は相続開始後10か月以内に行うこととされているため、相続した財産の価値が申告・納付時に下落している場合には、その下落分が考慮されるかどうか問題となる。  
この点に関して争われた事例として大阪地裁昭和59年4月25日判決がある。この事件では、相続により取得した株式が相続後に無価値化した場合その価値の減少が相続税法22条の時価に影響をあたえるかどうか等が争点となった。  
判決は、相続開始後に相続財産の価値が下落した場合に相続税評価額を減額する方向で修正することは、相続税法22条の趣旨に反すること、財産価値の操作の恐れがあること、価値の下落前に申告納付した者との間で不均衡が生じることなどから認められないと判示しており、その後、控訴審と上告審でも同様の判断がなされている。

この判断については、現行制度のもとでは妥当であると考えられている。相続税法22条の規定によれば、財産は「取得の時に評価する」とされているため、財産を相続開始時に取得したと解すればそれより後に生じた価値下落は考慮しないということになる。

しかし、「取得」という文言の解釈には異論があり得る。日本の相続税法は、法定相続分により「取得したものとした場合」を想定して相続税の総額を求め、その相続税の総額を実際に「取得した」財産の課税価格の割合に応じて配分することとしている。したがって、相続税法22条の「取得の時」は、遺産分割時を指すと解釈することもできるのではないかと疑問が生じうる。

だが、現行法上は、この「取得の時」を相続開始時であると捉えている。これは民法の規定において「相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継し」、「各共同相続人は、その相続分に応じて被相続人の権利義務を承継する」としていることと整合的であるようにも思われる。また、民法909条は「遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずる」こととしているから、相続開始後に遺産分割がなされた場合でも、相続開始時にその効果が遡及され、相続開始時に「取得した」ものとなるというのが素直な解釈であると考えられる。

しかし、解釈論による解決の余地が全くないというわけではないように思われる。例えば、遺産の分割と「取得」を別個のものとして捉えるということが考えられる。遺産の分割は相続開始時に遡及するが、「取得」については遡及せず、分割時を指すと解すれば、解釈により遺産分割後の価値下落を考慮することができる。

#### 評価期日の特例と調整率

東日本大震災後に納期限が到来する特定土地等または特定株式等で震災時に所有していたものの価額は、時価ではなく、震災発生直後の価額によることができることとされている。同様の規定は、阪神淡路大震災時の震災特例法にもあった。

この震災特例法は特定の大規模震災にのみ適用されるものであるが、相続人の責めに帰しえない理由での価値下落という点では他の損失も同様であり、対応を行うべきであると考えられる。不可抗力による価値下落については、ドイツでも同様の議論がなされている。

震災特例法による「震災発生直後の価額」について、国税庁は相続税等の申告の便宜及び課税の公平等の観点から、震災による地価下落を反映させた調整率を定め、平成23年分の路線価及び評価倍率に調整率を乗じて計算できることとした。評価率は阪神淡路大震災時にも適用されているが、当時の調整率の最小値は0.75であったが、東日本大震災に際しては、最小値が0.2となっている。最

小値が適用されるのは津波の影響を大きく受けた地域である。

調整率は国税庁による「震災発生直後の価額」の解釈を示したものであることができるが、法令によるものではないため、合法性の原則の問題が指摘される。しかし、調整率は緊急時における特例的取扱いであり、時価の下落後の価額と一致するものである限り、「震災発生直後の価額」として認められるものと考えられる。

## (2) ドイツにおける価値下落の取扱い

### 期日主義と利得主義

ドイツ相続贈与税法 11 条は、ドイツ相続贈与税法に別の定めがない限り、財産の評価を税の発生時点で行うことと定めている。このことは期日主義と呼ばれている。評価期日は、例えば死亡による取得の場合は被相続人の死亡の日であり、生前贈与の場合は贈与の実行日である。

ただし、ドイツ相続贈与税法 11 条は「別の定め」がある場合には例外的取扱いを認めている。この例外規定はドイツ相続贈与税法 14 条 1 項 1 文に規定されており、具体的には 10 年以内の取得の累積課税の場合などに適用される。この規定によれば、過去の取得は過去の価値で評価し、期日価値ではなく、取得時の価値で評価することになる。

また、期日主義を適用すると実質的に不当である場合には相続税は免除される。また、特例として納税の猶予がある。

ドイツ相続贈与税法は、遺産ではなく無償の財産増加に対して課税することとしている。これが利得主義と呼ばれる考え方である。ドイツ相続贈与税法の基本的な考え方は、遺産取得税に基づく利得主義であるとされる。

ドイツ相続贈与税法の体系は、期日主義と利得主義との間で対立しうる。具体的には、相続後や贈与後に財産を自由に使用できるまで時間がかかる場合などである。この場合に、期日主義を優先するならば、期日以降に財産価値が下落したとしても考慮しないということになるし、利得主義を優先するならば、実際の利得は下落後の価値しかないので財産価値の下落を考慮すべきであるということになる。このような場合には、期日主義は利得主義の陰に後退すべきであるとする見解がある。この見解からは、期日主義と利得主義は対立関係にあるようにも捉えられる。

一方で、期日主義と利得主義は相互に補完しているのであって、競争関係や序列関係にあるのではないとする見解もある。この見解によれば、利得主義は一度しか取得（贈与又は相続）を捉えるため、時点を考慮することを求められ、その点を期日主義が補っているとする。

### 相続後の損失に関する裁判例

相続後、実際に相続した財産を利用可能になるまでの間に財産価値が下落して損失が

発生する場合がある。相続に際して、評価期日と利用可能時点が異なるケースとして、例えば裁判による相続の決定により相続による取得が遡及する場合などが考えられる。また、相続争いに伴い遅れて相続証書を与えられた場合の財産は相続時点と利用可能になった時点が異なるし、国外財産も為替相場の変動により相続後の損失が発生する可能性がある。このような場合において、判例上は、期日主義を厳格に適用し、評価期日は税の発生時点であるとしている。

連邦財政裁判所 1999 年 9 月 22 日判決の事例において、原告は遺言執行が遅れたことにより、取得時点の有価証券の価値は相続後下落しており、この下落分を考慮すべきであるとして、訴訟に及んだ。

原審である財政裁判所は、相場下落を考慮することを認めず、死亡時点の価値によると判示し、連邦財政裁判所も原審の判決を維持した。

この事件の争点は、相続税の期日価値の決定に際して、また、取得と期日の間で著しい時間的隔たりがある場合、価値変動を考慮すべきかどうかという点である。

裁判所は、相続贈与税法 10 条 1 項 2 文、相続贈与税法 11 条により、価値決定は税の発生時点すなわち被相続人の死亡による取得の時であるとされているため、取得と期日の隔たりは原則として考慮されず、期日以降の価値変動は考慮しないと判示した。

他の裁判例においても相続以降に発生した相場下落のような期日以降の価値変動は、原則として考慮しない旨判示されており、上級財務局も同様の見解を示している。

一方で、不可抗力による期日以降の価値下落や、取得者が使用可能な状態になるまでに財産収益の価値が下落した場合にはこの限りではなく、一定の場合には対策をすべきであるとする見解もある。このような期日以降の価値下落を正当化する根拠は、個々の事例において相続贈与税法が有する憲法との関係、すなわち生存を脅かす効果を有することにあるとされる。連邦憲法裁判所 1995 年 6 月 22 日判決は、個々の事例においては、期日主義の適用が生存を脅かす効果を有することを指摘しており、その後も同様の指摘をする判決がある。

## 5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計 1 件)

稲村健太郎、相続税法における価値下落と「取得」-ドイツにおける期日主義に関する議論を参考として-、税経通信、査読無、70 巻 6 号、2015、155-160

〔学会発表〕(計 2 件)

稲村健太郎、ドイツ相続贈与税法の理論と実務 現地研究者及び実務家との面談レポート、東北租税法学会、2016 年 9 月 18 日、南三陸ホテル観洋(宮城県・本吉郡)

稲村健太郎、相続税法における災害時の財産評価に関する一考察-ドイツ相続贈与税法との比較を通じて-、日本経営実務研究学会第13回全国研究発表大会、2014年11月29日、福島大学（福島県・福島市）

〔図書〕(計0件)

〔産業財産権〕

出願状況(計0件)

取得状況(計0件)

〔その他〕

ホームページ等 なし

## 6. 研究組織

### (1) 研究代表者

稲村 健太郎 (INAMURA, Kentaro)  
福島大学・経済経営学類・准教授  
研究者番号：70707827