

第 63 回 税 理 士 試 験 相 続 税 法

●はじめに

第一問（理論）

本年の理論は、問1は解答項目を的確に挙げることができるか、問2は措置法70条の非課税規定の理解が問われる問題であった。

問1は、相続税と贈与税の補完税についての応用理論であった。基本的には理論ドクターに掲載している問題そのままであったため、TACの受講生は解答項目を的確に挙げることができたであろう。

問2は、事例形式であったものの、基本的には措置法70条の非課税規定に関する問題であったため、当該規定について理解し、事例に即して考えることができたかどうかのポイントとなるであろう。

第二問（計算）

本年の計算も近年の出題傾向と同様で、宅地及び取引相場のない株式については実務的な内容が出題されており、問題の資料が分散していたため、解きにくい問題となっていた。したがって、解答可能な部分と解答が困難な部分を見分けたうえで、解答可能な部分は正確に解答し、宅地及び取引相場のない株式の評価では部分点を狙って解答できたかどうかのポイントとなるであろう。

Z-63-E〔第一問〕解 答

問1 贈与税は、相続税の補完税としての役割を有するといわれているが、そのことから設けられている相続税法上の規定を挙げて説明しなさい（ただし、相続時精算課税に関する部分については記載を要しない。）。

(1) 生前贈与加算（法19①、21の15②、21の16②）〔6〕

相続又は遺贈により財産を取得した者がその相続の開始前3年以内に被相続人から贈与により財産を取得したことがある場合においては、その者については、その贈与により取得した財産（その年分の贈与税の課税価格計算の基礎に算入されるもの（特定贈与財産及び相続時精算課税適用財産を除く。）に限る。以下同じ。）の価額を相続税の課税価格に加算した価額を相続税の課税価格とみなす。

(2) 贈与税額控除（法19①、令4①、5の4③）〔5〕

(1)の場合において、その贈与により取得した財産の取得につき課せられた贈与税があるときは、算出相続税額（相続税額の加算の規定を適用した後の金額）から次の算式で算出した金額を控除した金額をもって、その納付すべき相続税額とする。

《算 式》

$$A \times \frac{C}{B}$$

A＝その年分の贈与税額（在外財産に対する贈与税額の控除適用前の税額とし、附帯税に相当する税額及び相続時精算課税に係る贈与税額を除く。）

B＝その年分の贈与税の課税価格（相続時精算課税に係る課税価格を除く。）に算入された財産の価額の合計額

C＝1の規定により相続税の課税価格に加算された贈与財産の価額

(3) 特定贈与財産（法19②、令4②）〔4〕

特定贈与財産とは、贈与税の配偶者控除に規定する婚姻期間が20年以上である配偶者に該当する被相続人からの贈与によりその被相続人の配偶者が取得した居住用不動産又は金銭で、次の区分に応じ、それぞれの部分をいう。

- ① その贈与が相続の開始の年の前年以前にされた場合で、その配偶者が贈与税の配偶者控除の規定の適用を受けているとき
 ……贈与税の配偶者控除の規定により控除された金額に相当する部分
- ② その贈与が相続の開始の年においてされた場合で、その配偶者がその被相続人からの贈与について既に贈与税の配偶者控除の規定の適用を受けた者でないとき（その配偶者が、相続税の期限内申告書（期限後申告書及び修正申告書を含む。）又は更正請求書に、一定の事項を記載し、一定の書類を添付して、これを提出した場合に限る。）
 ……贈与税の配偶者控除の規定の適用があるものとした場合に、控除されることとなる金額に相当する部分
- (4) **相続開始の年において被相続人から贈与があった場合**（法21の2④）**③**
 相続又は遺贈により財産を取得した者が相続開始の年において被相続人から受けた贈与により取得した財産の価額で(1)の規定により相続税の課税価格に加算されるものは、贈与税の課税価格に算入しない。
- (5) **在外財産に対する相続税額の控除**（法20の2）**②**
 (4)の財産が法施行地外にある場合において、その財産についてその地の法令により贈与税に相当する税が課せられたときは、その財産を取得した者については、在外財産に対する相続税額の控除の適用がある。
- (6) **基礎控除、税率**（法15、16、21の5、21の7）**②**
 相続税の基礎控除額に比べ、暦年課税贈与税の基礎控除額は低く、また、同じ額に対して適用される超過累進税率も、相続税より暦年課税贈与税の方が高い。
- (7) **法人からの贈与により取得した財産の贈与税の非課税**（法21の3①一）**②**
 法人からの贈与により取得した財産の価額は、贈与税の課税価格に算入しない。
- (8) **贈与税の期限後申告の特則**（法30②）**②**
 申告期限後において一定の事由が生じたことにより相続又は遺贈による財産の取得をしないこととなったため新たに贈与税の期限内申告書を提出すべき要件に該当することとなった者は、期限後申告書を提出することができる。
- (9) **贈与税の修正申告の特則**（法31④）**②**
 贈与税の期限内申告書又は期限後申告書を提出した者（決定を受けた者を含む。）は、一定の事由が生じたことにより相続又は遺贈による財産の取得をしないこととなったため既に確定した贈与税額に不足を生じた場合には、修正申告書を提出することができる。
- (10) **贈与税の更正の請求の特則**（法32）**②**
 贈与税について申告書を提出した者又は決定を受けた者は、一定の事由により課税価格及び贈与税額が過大となったときは、その事由が生じたことを知った日の翌日から4月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対し、課税価格及び贈与税額につき更正の請求をすることができる。
- (11) **贈与税の更正及び決定の特則**（法35④）**②**
 税務署長は、相続又は遺贈により財産を取得した者が相続開始の年において被相続人から受けた贈与により取得した財産の価額で生前贈与加算の規定により相続税の課税価格に加算されるものを贈与税の課税価格に算入しなかった場合において、一定の事由が生じたことにより相続又は遺贈による財産の取得をしないこととなったため新たに贈与税の期限内申告書を提出すべき要件に該当することとなったとき又は既に確定した贈与税額に不足を生じたときは、贈与税の課税価格又は贈与税額の更正又は決定をする。
- (12) **相続時精算課税等に係る贈与税の申告内容の開示等**（法49）**③**
 相続又は遺贈（被相続人からの相続時精算課税適用財産に係る贈与を含む。）により財産を取得した者は、その相続又は遺贈により財産を取得した他の共同相続人等がある場合には、相続税の申告書の提出又は更正の請求に必要となるときに限り、他の共同相続人等がその被相続人からその相続の開始前3年以内に取得した財産又は他の共同相続人等がその被相続人から取得した相続時精算課税適用財産に係る贈与税の課税価格の合計額について、その被相続人の死亡の時ににおける住所地等の所轄税務署長に開示の請求をすることができる。
 なお、その請求があった場合には、税務署長は、その請求をした者に対し、その請求後2月以内にその開示をしなければならない。

問2 次の設例に基づき、以下の(1)及び(2)の問いに答えなさい。

〔設例〕

- ① 被相続人甲は、平成25年4月に死亡した。
- ② 相続人は3名で、課税価格の合計額は2億円である。
- ③ 相続人乙は、被相続人甲から相続により取得した絵画（50点、相続税評価額1億円）を、平成25年10月、美術館を設置運営するA公益財団法人に贈与することとした。
 - (1) 上記設例において、相続人乙が、相続により取得した絵画を贈与したことにより受けられる相続税の非課税措置の概要と要件について説明しなさい。
 - (2) 上記(1)の非課税措置の適用を受けた相続人乙が、当該非課税措置について相続税の申告後に注意しなければならない点について説明しなさい。

(1) 相続税の非課税措置の概要と要件

① 概要（措法70①）⑤

相続又は遺贈により財産を取得した者が、その取得した財産をその取得後申告期限までに特定の公益社団法人等に贈与をした場合には、その贈与によりその贈与をした者又はその親族その他これらの者と特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる場合を除き、その贈与をした財産の価額は、相続税の課税価格の計算の基礎に算入しない。

② 要件（措法70⑤）③

①の規定は、相続税の期限内申告書（義務的修正申告書を含む。）に、イの事項を記載し、かつ、ロの書類を添付しない場合には、適用しない。

イ この規定の適用を受けようとする旨

ロ 贈与をした財産の明細書その他一定の書類

(2) 相続人乙が、当該非課税措置について相続税の申告後に注意しなければならない点

① 課税される場合（措法70②）③

特定の公益社団法人等で(1)①の贈与を受けたものが、その贈与があった日から2年を経過した日までに特定の公益社団法人等に該当しないこととなった場合又はその贈与により取得した財産を同日においてなおその公益を目的とする事業の用に供していない場合には、(1)①の規定にかかわらず、その財産の価額は、相続税の課税価格の計算の基礎に算入する。

② 修正申告の特則（措法70⑥）③

(1)①の規定の適用を受けて相続税の期限内申告書を提出した者（相続人及び包括受遺者を含む。）は、その規定の適用を受けた財産について①の事由が生じた場合には、その2年を経過した日の翌日から4月以内に修正申告書を提出し、かつ、その期限内にその修正申告書の提出により納付すべき税額を納付しなければならない。

③ 国税通則法の適用（措法70⑨）①

②の修正申告書に対する国税通則法の適用については、期限内申告書とみなす。

▶予想配点◀

解答中に□で囲まれた数字として記載してあります。

▶合格ライン◀

問1については、解答項目を一つでも多く記述できたかどうかポイントとなる。合格確実ラインは30点、ボーダーラインは22点程度であると思われる。

問2については、解答項目ををいかに精度高く記述できたかどうかポイントとなる。したがって、合格確実ラインは14点、ボーダーラインは11点程度であると思われる。

Z-63-E〔第二問〕解 答

1 相続人等の相続税の課税価格の計算 (40点)

(1) 相続又は遺贈により取得した個々の財産(次の(2)及び(3)に該当するものを除く。)の価額の計算 (17点) (単位:円)

財産の種類	計 算 過 程	取 得 者	課税価格に算入 される金額
宅地J	$150,000 \times 0.98 \times 0.91 \times 700\text{m}^2 \times (1 - 60\%) = 37,455,600$ $37,455,600 - 37,455,600 \times \frac{100\text{m}^2}{700\text{m}^2} \times 30\% = 35,850,360$ ※ がけ地補正率 (1) $\frac{200\text{m}^2}{700\text{m}^2} = 0.2857\cdots \geq 0.20$ (2) がけ地割合が0.20以上である場合の南の補正率 0.92 (3) がけ地割合が0.20以上である場合の東の補正率 0.91 (4) がけ地補正率 $\frac{0.92 + 0.91}{2} = 0.91 \text{ (小数点第2位未満切捨)} \text{ [1]}$	子 A	[1] 35,850,360
宅地K	$200,000 \times 1.00 \times 540\text{m}^2 = 108,000,000$ (1) 1階及び5階 $108,000,000 \times \frac{540\text{m}^2 \times \frac{120\text{m}^2 \times 2}{120\text{m}^2 \times 6}}{540\text{m}^2} = 36,000,000$ (2) 2階～4階 $108,000,000 \times \frac{540\text{m}^2 \times \frac{120\text{m}^2 \times 3}{120\text{m}^2 \times 6} (=270\text{m}^2)}{540\text{m}^2} \times (1 - 60\% \times 30\%) = 44,280,000$ (3) 6階 $108,000,000 \times \frac{540\text{m}^2 \times \frac{120\text{m}^2}{120\text{m}^2 \times 6} (=90\text{m}^2)}{540\text{m}^2} = 18,000,000$ (4) (1)+(2)+(3)=98,280,000 $98,280,000 \times \frac{2}{3} = 65,520,000$	配偶者丙	[2] 65,520,000

(1) 相続又は遺贈により取得した個々の財産(次の(2)及び(3)に該当するものを除く。)の価額の計算(続き)(単位:円)

財産の種類	計 算 過 程	取 得 者	課税価格に算入 される金額
農地(田)L	(1)① $200,000 \times 0.99 \times 25\text{m} \times (44\text{m} + 36\text{m}) = 396,000,000$ ② $200,000 \times 1.00 \times 15\text{m} \times 36\text{m} = 108,000,000$ ③ $\frac{\text{①}-\text{②}}{1,460\text{m}^2} = 197,260$ (円未満切捨) ※ $200,000 \times 0.99 = 198,000 > 197,260 \quad \therefore 197,260$ ※ $\frac{1,460\text{m}^2}{44\text{m}} = 33.1818\cdots\text{m} > 25\text{m} \quad \therefore 0.99$ (2)① $100,000 \times 0.91 \times 44\text{m} \times 15\text{m} = 60,060,000$ ② $100,000 \times 0.82 \times (44\text{m} + 36\text{m}) \times 10\text{m} = 65,600,000$ ③ $\frac{\text{①}+\text{②}}{1,460\text{m}^2} = 86,068$ (円未満切捨) ※ $100,000 \times 0.87 = 87,000 > 86,068 \quad \therefore 86,068$ ※ $\frac{1,460\text{m}^2}{25\text{m}} = 58.4\text{m} < 80\text{m} \quad \therefore 0.87$ (3) $(197,260 + 86,068 \times 0.03 \text{ (円未満切捨)}) \times 0.97$ $= 193,846 \text{ (円未満切捨)}$ ※ $\frac{540\text{m}^2}{(44\text{m} + 36\text{m}) \times 25\text{m}} = 0.27 \geq 0.25 \quad \therefore 0.97$ (4) $(193,846 - 4,802) \times 1,460\text{m}^2 = 276,004,240$ ※① $1,460\text{m}^2 \times 400 = 584,000$ ② $1,460\text{m}^2 \times 1,300 = 1,898,000$ ③ $1,460\text{m}^2 \times 0.5\text{m} \times 3,800 = 2,774,000$ ④ $90\text{m} \times 0.5\text{m} \times 39,000 = 1,755,000$ ⑤ $\frac{\text{①}+\text{②}+\text{③}+\text{④}}{1,460\text{m}^2} = 4,802 \text{ (円未満切捨)} \text{ [1]}$	配偶者丙	[1] 276,004,240
貸家M	$50,000,000 \times 1.0 \times \frac{120\text{m}^2 \times 2}{120\text{m}^2 \times 6} + 50,000,000 \times 1.0 \times \frac{120\text{m}^2 \times 3}{120\text{m}^2 \times 6}$ $\times (1 - 30\%) = 34,166,666$	配偶者丙	[1] 34,166,666
居宅M	$50,000,000 \times 1.0 \times \frac{120\text{m}^2}{120\text{m}^2 \times 6} = 8,333,333$	配偶者丙	[1] 8,333,333
その他	還付金 未収家賃 普通預金 定期預金 $30,000,000 + 30,000,000 \times 0.2\% \times \frac{115\text{日}}{365\text{日}} \times (1 - 20.315\%)$ $= 30,015,064$	子 A 配偶者丙 子 D 子 D	[1] 550,000 [1] 450,000 [1] 10,000 [1] 30,015,064

(1) 相続又は遺贈により取得した個々の財産(次の(2)及び(3)に該当するものを除く。)の価額の計算(続き)(単位:円)

財産の種類	計 算 過 程	取 得 者	課税価格に算入される金額
外貨普通預金	100,000ドル×80.56=8,056,000	子 D	[1] 8,056,000
仏壇	相続税の非課税財産	配偶者丙	—
刀剣類		配偶者丙	[1] { 5,000,000
その他		配偶者丙	500,000
抵当証券	$10,000,000 + 10,000,000 \times 0.6\% \times \frac{106}{365} \times (1 - 20.315\%)$ $- 10,000,000 \times 1.4\% = 9,873,885$	子 C	[1] 9,873,885
不動産投資信託証券	4,290、4,368、3,980、3,740 $\therefore 3,740 \times 1,000口 = 3,740,000$	子 C	[1] 3,740,000
積立金		子 A	[1] 1,500,000

(2) 相続又は遺贈により取得した個々の財産(取引相場のないN社株式)の価額の計算(9点)

イ 評価方法の判定(1点)

$16,000\text{個(丙)} + 20,000\text{個(A)} + 5,000\text{個(C)} + 10,000\text{個(D)} + 2,000\text{個(E)} + 2,000\text{個(F)} + 8,000\text{個(甲の兄)}$ $+ 6,000\text{個(甲の姉)} + 6,000\text{個(甲の弟)}$ $100,000\text{個}$ $= 75\% > 50\%$ $16,000\text{個(丙)} + 20,000\text{個(A)} + 5,000\text{個(C)} + 10,000\text{個(D)} + 2,000\text{個(E)}$ $100,000\text{個}$ $= 53\% \geq 25\%$ $\therefore$ 丙、A、D及びEは同族株主、かつ、中心的な同族株主に該当するため、原則的評価方式。 $2,000\text{個(F)} + 16,000\text{個(丙)} + 20,000\text{個(A)} + 2,000\text{個(E)}$ $100,000\text{個}$ $= 40\% \geq 25\%$ $\therefore$ Fは同族株主、かつ、中心的な同族株主に該当するため、原則的評価方式。

全員の評価方式があつていて[1]

ロ 純資産価額の計算

(イ) 資産の部(1点)

(単位:円)

科 目	帳簿価額	相続税評価額	計 算 過 程
保険金	250,000,000	285,000,000	
	[1] 30,000,000	30,000,000	
合 計	280,000,000	315,000,000	

(単位：円)

(単位：円)(単位：円)

– 8 –

ハ 1株当たりの価額の計算（続き）

（単位：円）

財産の種類	計 算 過 程	取 得 者	課税価格に算入 される金額
	(2) 原則的評価方式による評価額 ※ $88 \times 0.6 + 88 \times (1 - 0.6) = 88$ ※ $134 > 88 \quad \therefore 88$		
	(3) 原則的評価方式による評価額の修正 $88 \times \frac{1}{4} = 84$		
配当期待権	(4) 各人の評価額 $84 \times 10,000 \text{株} = 840,000$	配偶者丙	840,000
	$84 \times 100,000 \text{株} = 8,400,000$	子 A	8,400,000
	$84 \times 50,000 \text{株} = 4,200,000$	子 D	4,200,000
	$84 \times 20,000 \text{株} = 1,680,000$	養子 E	1,680,000
	$84 \times 20,000 \text{株} = 1,680,000$	孫 F	1,680,000
	$4 \times 10,000 \text{株} \times (1 - 20.42\%) = 31,832$	配偶者丙	31,832
	$4 \times 100,000 \text{株} \times (1 - 20.42\%) = 318,320$	子 A	318,320
	$4 \times 50,000 \text{株} \times (1 - 20.42\%) = 159,160$	子 D	159,160
	$4 \times 20,000 \text{株} \times (1 - 20.42\%) = 63,664$	養子 E	63,664
	$4 \times 20,000 \text{株} \times (1 - 20.42\%) = 63,664$	孫 F	63,664

(3) 相続又は遺贈によるみなし相続財産の価額の計算（3点）

（単位：円）

財産の種類	計 算 過 程	取 得 者	課税価格に算入 される金額
生命保険金	$45,000,000 \times \frac{1}{2} = 22,500,000$	配偶者丙	22,500,000
生命保険金		子 C	10,000,000
	(1) $5,000,000 \times 8 \text{人} = 40,000,000$		
	(2) $22,500,000 (\text{丙}) + 10,000,000 (\text{C}) = 32,500,000$		
	(3) $(1) \geq (2) \quad \therefore$		
非課税金額		配偶者丙	$\triangle 22,500,000$
非課税金額		子 C	$\triangle 10,000,000$
生命保険契約 に関する権利		配偶者丙	4,800,000
退職手当金等	$30,000,000 + (5,000,000 - 500,000 \times 6 \text{月}) = 32,000,000$	配偶者丙	32,000,000
非課税金額	$5,000,000 \times 8 \text{人} = 40,000,000 \geq 32,000,000 \quad \therefore 32,000,000$	配偶者丙	$\triangle 32,000,000$

(4) 小規模宅地等の特例の計算 (2点)

(単位:円)

(対象資産及び減額割合②)		
A (貸付事業用宅地等)	$35,850,360 \div 700\text{m}^2 \times \frac{50}{100} \times 200 = 5,121,480$	
丙 (貸付事業用宅地等)	$29,520,000 \div 180\text{m}^2 \times \frac{50}{100} \times 200 = 16,400,000$	
	$\text{※1 } 270\text{m}^2 \times \frac{2}{3} = 180\text{m}^2$	
	$\text{※2 } 44,280,000 \times \frac{2}{3} = 29,520,000$	
丙 (特定居住用宅地等)	$12,000,000 \div 60\text{m}^2 \times \frac{80}{100} \times 240 = 38,400,000$	
	$\text{※3 } 90\text{m}^2 \times \frac{2}{3} = 60\text{m}^2$	
	$\text{※4 } 18,000,000 \times \frac{2}{3} = 12,000,000$	
$\therefore$ 丙 (特定居住用宅地等) から $60\text{m}^2 \left\{ \frac{60\text{m}^2}{240\text{m}^2} = 25\% \right\}$		
及び丙 (貸付事業用宅地等) から $150\text{m}^2 \left\{ 200\text{m}^2 \times (1 - 25\%) \right\}$ を選択する。		
丙 (特定居住用宅地等)	$12,000,000 \times \frac{60\text{m}^2}{60\text{m}^2} \times \frac{80}{100} = 9,600,000$	
丙 (貸付事業用宅地等)	$29,520,000 \times \frac{150\text{m}^2}{180\text{m}^2} \times \frac{50}{100} = 12,300,000$	
$9,600,000 + 12,300,000 = 21,900,000$		
特 例 適 用 対 象 財 産	取 得 者	課税価格から減額される金額
宅地K	配偶者丙	21,900,000

(5) 課税価格から控除すべき債務及び葬式費用 (3点)

(単位:円)

債 務 及 び 葬 式 費 用	負 担 者	計 算 過 程	金 額
債 務	子 A 配偶者丙		$\boxed{1}$ 9,500,000 $\boxed{1}$ 3,000,000
葬 式 費 用	子 A	$100,000 + 1,000,000 + 500,000 + 1,250,000 + 1,500,000 = 4,350,000$	$\boxed{1}$ 4,350,000

(6) 課税価格に加算する贈与財産 (暦年贈与財産) 価額の計算 (4点)

(単位:円)

贈 与 年 分	受 贈 者	計 算 過 程	加算される贈与 財 産 価 額
平成23年	子 D	$\text{※ } 65,000,000 - 60,000,000 = 5,000,000$ $\text{※ } 65,000,000 > 60,000,000 \therefore 60,000,000$	$\boxed{1}$ 5,000,000
平成23年	子 A	$\boxed{1} 10,500,000 \times \frac{70}{100} + \boxed{1} 5,000,000 = 12,350,000$	12,350,000
平成25年	孫 H	相続又は遺贈により財産を取得していないため、適用なし。	$\boxed{1}$ —

(7) 相続時精算課税に係る贈与財産価額の計算 (2点)

(単位:円)

贈与年分	受贈者	計 算 過 程	加算される贈与 財 産 価 額
平成24年	孫 G	(1) Y社株式 $\textcircled{1} \quad 400 \quad \textcircled{2} \quad 417 \quad \textcircled{3} \quad \frac{457+150 \times 0.5}{1+0.5} = 354 (\text{円未満切捨})$ $\textcircled{4} \quad \frac{432+150 \times 0.5}{1+0.5} = 338$ $\therefore 338 \times 10,000 \text{株} = 3,380,000 \text{円}$ (2) 株式の割当てを受ける権利 $(338-150) \times 10,000 \text{株} \times 0.5 = 940,000 \text{円}$ (3) (1)+(2)=4,320,000	4,320,000

(8) 相続人等の課税価格の計算

(単位:円)

区 分 \ 相続人等	子 A	配偶者丙	子 D	子 C	養子 E	孫 F	孫 G	計
相続又は遺贈による 取得財産	46,618,680	368,946,071	42,440,224	13,613,885	1,743,664	1,743,664		
みなし取得財産		4,800,000		0				
相続時精算課税の適 用を受ける贈与財産							4,320,000	
債務及び葬式費用	△13,850,000	△3,000,000						
生前贈与加算 (暦年課税分)	12,350,000		5,000,000					
課 税 価 格 (1,000円未満切捨て)	45,118,000	370,746,000	47,440,000	13,613,000	1,743,000	1,743,000	4,320,000	484,723,000

2 納付すべき相続税額の計算 (10点)

(1) 相続税の総額の計算 (2点)

課税価格の合計額		遺産に係る基礎控除額	課税遺産額
484,723 千円		50,000+10,000×8人 =130,000 千円	354,723 千円
法定相続人	法定相続分	法定相続分に応ずる取得金額	相続税の総額の基となる税額
配偶者丙	$\frac{1}{2}$	177,361 千円	53,944,400 円
子 A	$\frac{1}{2} \times \frac{1}{6} = \frac{1}{12}$	29,560	3,934,000
子 C	$\frac{1}{2} \times \frac{1}{6} = \frac{1}{12}$	29,560	3,934,000
子 D	$\frac{1}{2} \times \frac{1}{6} = \frac{1}{12}$	29,560	3,934,000
養子 E	$\frac{1}{2} \times \frac{1}{6} = \frac{1}{12}$	29,560	3,934,000
孫 G	$\frac{1}{2} \times \frac{1}{6} \times \frac{1}{2} = \frac{1}{24}$	14,780	1,717,000
孫 H	$\frac{1}{2} \times \frac{1}{6} \times \frac{1}{2} = \frac{1}{24}$	14,780	1,717,000
子 I	$\frac{1}{2} \times \frac{1}{6} = \frac{1}{12}$	29,560	3,934,000
合計	8人	1	(100円未満切捨て) 77,048,400 円

(注) 法定相続人、法定相続分及び法定相続人の数ができて②

(2) 相続人等の納付すべき相続税額の計算 (6点)

(単位:円)

相続人等 区分		子 A	配偶者丙	子 D	子 C	養子 E	孫 F	孫 G	計
算出税額		7,171,662	58,931,361	7,540,752	2,163,833	277,055	277,055	686,678	
加算又は減算	相続税額の2割加算					55,411	55,411		
	贈与税額控除額 (暦年課税分)	① △ 3,375,000		① △ 530,000					
	配偶者の税額軽減額		△ 38,524,200						
	未成年者控除額				① △ 60,000		—		
減算	障害者控除額			① △ 6,240,000					
	差引税額	3,796,662	20,407,161	770,752	2,163,833	272,466	332,466	686,678	
贈与税額控除額 (相続税計算課税分)								① 0	
納付税額 (100円未満切捨て)		① 3,796,600	20,407,100	770,700	2,163,800	272,400	332,400	686,600	

(注) 相続税額の2割加算及び控除金額等の計算過程は、次の(3)に記載する。

(3) 相続税額の2割加算及び控除金額の計算 (2点)

(単位:円)

加算及び控除の項目	対 象 者	計 算 過 程	金 額
相続税額の2割加算金額 (対象者①)	養子 E	$277,055 \times \frac{20}{100} = 55,411$	55,411
	孫 F	$277,055 \times \frac{20}{100} = 55,411$	55,411
贈与税額控除額 (暦年課税分)	子 D	$(5,000,000 - 1,100,000) \times 20\% - 250,000 = 530,000$	530,000
	子 A	$(12,350,000 - 1,100,000) \times 50\% - 2,250,000 = 3,375,000$	3,375,000
配偶者の税額軽減額 (計算パターン①)	配偶者丙	(1) 58,931,361	
		(2)① $484,723,000 \times \frac{1}{2} = 242,361,500 \geq 160,000,000$	
		$\therefore 242,361,500$	
		② 370,746,000 (千円未満切捨)	
		③ ① < ② $\therefore 242,361,500$	
未成年者控除額	養子 E	$60,000 \times (20\text{歳} - 19\text{歳}) = 60,000$	60,000
		※ H6.4.2~H25.5.4 → 19歳1月 $\therefore 19\text{歳}$	
		孫 F 法定相続人でないため、適用なし。	—
障害者控除額	子 D	$120,000 \times (85\text{歳} - 33\text{歳}) = 6,240,000$	6,240,000
		※ S54.7.10~H25.5.4 → 33歳9月 $\therefore 33\text{歳}$	
贈与税額控除額 (精算課税分)	孫 G	$4,320,000 \leq 25,000,000 \therefore 0$	0

▶解答への道◀

1 相続人・相続分

先妻乙は、相続開始時において被相続人甲と離婚しているため、配偶者相続人に該当しない。また、子Iは被相続人甲の血族に該当するが、相続の放棄をしているため、相続人には該当しないが、法定相続人に該当する。なお、孫Eは被相続人甲の養子となっているが、孫E以外に養子になっている者はいないため、実質的には養子の数の算入制限の適用はない。

2 財産評価

(1) 所得税の還付金

被相続人の準確定申告に伴う還付金は、被相続人の本来の相続財産に該当するため、子Aが取得した被相続人甲の平成25年分の所得税の還付金は、本来の財産として相続税の課税財産に該当する。

(2) 宅地J

① 自用地としての価額（がけ地）

宅地Jのように方位の中間を向いているがけ地のがけ地補正率は、それぞれの方位のがけ地補正率を平均（小数点第2位未満切捨）して求める。

② 貸宅地の一部について地役権が設定されている場合

貸宅地の一部について地役権が設定されている場合には、次の算式により評価する。

イ	自用地としての価額 × (1 - 借地権割合)
ロ	イ × $\frac{\text{地役権が設定されている部分の地積}}{\text{地積}}$ × 地役権割合
ハ	イ - ロ

(3) 宅地K

宅地Kはビルの敷地の用に供されているため、各階の利用状況に応じて、次のように評価する。

①	1階及び5階（自用地評価）
	自用地としての価額 × $\frac{\text{1階及び5階に対応する地積}^{\ast}}{\text{地積}}$
②	2階から4階（貸家建付地）
	自用地としての価額 × $\frac{\text{2階から4階に対応する地積}^{\ast}}{\text{地積}}$ × (1 - 借地権割合 × 借家権割合)
③	6階（自用地評価）
	自用地としての価額 × $\frac{\text{6階に対応する地積}^{\ast}}{\text{地積}}$
④	評価額
	① + ② + ③
	※ 各階に対応する地積は、次の算式により計算する。
	総地積 × $\frac{\text{各階の床面積}}{\text{家屋の総床面積}}$

(4) 農地L

市街地農地の評価額は、次の算式により評価する。

$$(\text{比準宅地の} 1 \text{ m}^2 \text{ 当たりの価額} \times \text{※1} \times \text{※2} - 1 \text{ m}^2 \text{ 当たりの造成費}) \times \text{地積}$$

※1 比準宅地 1 m²当たりの価額は、評価する農地等が宅地であるとした場合の 1 m²当たりの金額となる。

したがって、農地Lは宅地として評価した場合の 1 m²当たりの金額を基に計算する。なお、農地Lを宅地とした場合には不整形地に該当するため、次の算式により計算する。

① 正面路線（200,000円）の計算

イ 中抜方式

(イ) $200,000 \text{円} \times 0.99 \times 25 \text{m} \times 80 \text{m} = 396,000,000 \text{円}$

(ロ) $200,000 \text{円} \times 1.00 \times 15 \text{m} \times 36 \text{m} = 108,000,000 \text{円}$

(ハ) $((\text{イ}) - (\text{ロ})) \div 1,460 \text{m}^2 = 197,260 \text{円} \text{ (円未満切捨)}$

ロ 計算上の奥行距離を基として計算する方法

$$200,000 \text{円} \times \text{※} = 198,000 \text{円}$$

※ 25mに対応する奥行価格補正率

ハ イ < ロ ∴ 197,260円

② 側方路線（100,000円）の計算

イ 区分方式

(イ) $100,000 \text{円} \times 0.91 \times 44 \text{m} \times 15 \text{m} = 60,060,000 \text{円}$

(ロ) $100,000 \text{円} \times 0.82 \times 80 \text{m} \times 10 \text{m} = 65,600,000 \text{円}$

(ハ) $((\text{イ}) + (\text{ロ})) \div 1,460 \text{m}^2 = 86,068 \text{円} \text{ (円未満切捨)}$

ロ 計算上の奥行距離を基として計算する方法

$$100,000 \text{円} \times \text{※} = 87,000 \text{円}$$

※ 58.4mに対応する奥行価格補正率

ハ イ < ロ ∴ 86,068円

③ 1 m²当たりの価額

$$(197,260 \text{円} + 86,068 \text{円} \times 0.03 \text{ (円未満切捨)}) \times \text{※} = 193,846 \text{円} \text{ (円未満切捨)}$$

※ 不整形地補正率

※2 1 m²当たりの造成費は、その農地を宅地に転用するに際して必要な費用の額の合計額であり、次の算式により計算する。

① 造成費の額の合計額

$$\text{地積} \times \text{整地費用} + \text{地積} \times \text{地盤改良費} + \text{地積} \times \text{土盛の高さ} \times \text{土盛費} + \text{擁壁面の長さ} \times \text{高さ} \times \text{土止費}$$

② 1 m²当たりの造成費

① ÷ 地積

(5) 居宅兼貸家M

居宅兼貸家Mは1階及び5階は使用貸借により貸し付けられているため、自用家屋として評価する。2階から4階は賃貸借契約により貸し付けられているため、貸家として評価する。6階は被相続人甲が居住の用に供しているため、自用家屋として評価する。

なお、本問は、「貸家」と「居宅」で分けて解答することとなるが、模範解答以外の分け方でも正解になることも考えられる。

(6) N社株式

① 評価方式の判定

本問における株式取得者は、すべて同族株主に該当し、かつ、中心的な同族株主に該当するため、原則的評価方式になる。

② 類似業種比準価額

類似業種比準価額は、次の算式により計算した金額による。

$$A \times \left[\frac{\frac{\text{㊦} \left\{ \begin{array}{l} \text{小数2位} \\ \text{未満切捨} \end{array} \right\}}{B} + \frac{\text{㊣} \left\{ \begin{array}{l} \text{小数2位} \\ \text{未満切捨} \end{array} \right\}}{C} \times 3 + \frac{\text{㊠} \left\{ \begin{array}{l} \text{小数2位} \\ \text{未満切捨} \end{array} \right\}}{D} \right] \times \left\{ \begin{array}{ll} \text{大会社} & 0.7 \\ \text{中会社} & 0.6 \\ \text{小会社} & 0.5 \end{array} \right\}$$

$$= \boxed{\text{円}} \boxed{0\text{銭}} \rightarrow \boxed{\text{円}} \boxed{0\text{銭}} \times \frac{1 \text{株当たりの資本金等の額}}{50\text{円}} = \boxed{\text{円}} \quad (\text{円未満切捨})$$

(10銭未満切捨)

(注) 符号の意味

「A」＝類似業種の株価

「B」＝課税時期の属する年の類似業種の1株当たりの配当金額

「C」＝課税時期の属する年の類似業種の1株当たりの年利益金額

「D」＝課税時期の属する年の類似業種の1株当たりの純資産価額(帳簿価額によって計算した金額)

「㊦」＝評価会社の1株(50円)当たりの配当金額

「㊣」＝評価会社の1株(50円)当たりの利益金額

「㊠」＝評価会社の1株(50円)当たりの純資産価額(帳簿価額によって計算した金額)

なお、評価会社の各比準要素(㊦㊣㊠)は、次の算式により計算する。

㊦＝評価会社の1株当たりの配当金額

$$\frac{\text{直前期末以前2年間における配当金額の合計額(無配は0円)}}{\text{直前期末における発行済株式数(1株当たりの資本金等の額を50円とした場合)}} \times \frac{1}{2} \quad \left\{ \begin{array}{l} 10\text{銭未満} \\ \text{切捨} \end{array} \right\}$$

㊣＝評価会社の1株当たりの利益金額

$$\frac{\text{直前期末以前1年間における利益金額※}}{\text{直前期末における発行済株式数(1株当たりの資本金等の額を50円とした場合)}} \quad \left\{ \begin{array}{l} \text{円未満} \\ \text{切捨} \end{array} \right\}$$

※ 直前期末以前2年間における利益金額の合計額÷2とすることができる。

㊠＝評価会社の1株当たりの純資産価額(帳簿価額によって計算した金額)

$$\frac{\text{直前期末における資本金等の額及び利益積立金額の合計額※}}{\text{直前期末における発行済株式数(1株当たりの資本金等の額を50円とした場合)}} \quad \left\{ \begin{array}{l} \text{円未満} \\ \text{切捨} \end{array} \right\}$$

※ 本問では、直前期末の利益積立金額はないものとして計算する旨があるため、直前期末の資本金等の金額20,000,000円のみで計算する。

なお、本問では中分類である金属製品製造業を業種目とする旨があるため、金属製品製造業により類似業種比準価額を計算することとなる。

③ 1株当たりの純資産価額

1株当たりの純資産価額は、次の算式により計算した金額による。

$$\frac{A - (A - B) \times 42\%}{\text{課税時期における発行済株式数}}$$

A＝課税時期における相続税評価額による純資産価額

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{課税時期における相続税} \\ \text{評価額による総資産価額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{課税時期における} \\ \text{負債の金額の合計額} \end{array} \right\}$$

B＝課税時期における帳簿価額による純資産価額

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{課税時期における帳簿} \\ \text{価額による総資産価額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{課税時期における} \\ \text{負債の金額の合計額} \end{array} \right\}$$

なお、1株当たりの純資産価額を計算する場合の資産、負債は次による。

イ 保険金

評価会社が、被相続人を被保険者とする生命保険契約の保険金受取人である場合には、被相続人の死亡により受け取ることとなる保険金の額を、資産の部の帳簿価額及び相続税評価額に計上する。

ロ 退職手当金等

退職手当金及び弔慰金のうち、みなし財産に該当する部分の金額は、負債の部の帳簿価額及び相続税評価額に計上する。

④ 1株当たりの評価額

イ 原則的評価方式による評価額

N社は中会社であるため、その原則的評価方式は次のとおりとなる。

$$\left. \begin{array}{l} \text{1株当たりの純資産価額} \\ \text{類似業種比準価額} \end{array} \right\} \text{低い方} \times L \text{の割合} + \text{1株当たりの純資産価額} \times (1 - L \text{の割合})$$

ロ 配当落による修正

N社は、6月末日に配当を行っているため、原則的評価方式による評価額を以下の算式で修正しなければならない。

$$\text{1株当たりの評価額} - \text{1株当たりの配当金額}$$

⑤ 配当期待権の評価

N社は、6月末日に配当を行っているため、配当期待権の評価をすることになる。

$$\text{1株当たりの配当金額} \times \text{取得株数} \times (1 - \text{源泉徴収税率})$$

(7) 普通預金

普通預金の評価額は、課税時期現在の残高となる。

(8) 定期預金

定期預金の評価額は、次の算式により計算した金額となる。

$$\text{預入額} + \text{預入額} \times \text{解約利率} \times \frac{\text{預入日数}}{365日} \quad (\text{円未満切捨}) \times (1 - \text{源泉徴収税率})$$

※ 源泉徴収税額円未満切捨

(9) 外貨普通預金

外貨建資産を邦貨換算する場合に用いる為替相場は、対顧客直物電信買相場である。

(10) その他の財産

仏壇は非課税財産に該当する。

(11) 抵当証券

抵当証券の評価額は、次の算式により計算した金額となる。

$\text{元本の額} + \text{元本の額} \times \text{利率} \times \frac{\text{収益計算日数}}{365 \text{ 日}} \quad (\text{円未満切捨}) \times (1 - \text{源泉徴収税率}) - \text{解約補償料}$ ※ 源泉徴収税額円未満切捨

(12) W不動産投資信託証券

不動産投資信託証券の評価額は、上場株式に準じて評価をする。

(13) 冠婚葬祭互助会積立金

冠婚葬祭互助会の積立金は本来の相続財産に該当するため、子Aが取得した積立金は、本来の相続財産として課税される。

(14) 未収家賃

未収家賃は本来の相続財産に該当するため、配偶者丙が取得した未収家賃は、本来の相続財産として課税される。

3 小規模宅地等の特例

(1) 宅地J

被相続人甲の貸付事業の用に供されている宅地を、事業承継親族が取得し、事業継続及び所有継続を満たすため、貸付事業用宅地等に該当する。

(2) 宅地K（2階から4階対応部分）

被相続人甲の貸付事業の用に供されている宅地を、事業承継親族が取得し、事業継続及び所有継続を満たすため、貸付事業用宅地等に該当する。

(3) 宅地K（6階対応部分）

被相続人甲の居住の用に供されていた宅地を、配偶者丙が取得しているため、無条件で特定居住用宅地等に該当する。

(4) 宅地K（1階及び5階対応部分）

別生計親族の事業用又は居住用宅地であるため、特例対象宅地等に該当しない。

4 みなし財産

(1) 生命保険金等

P生命保険契約は、被相続人甲の保険料負担割合が2分の1であるため、相続により取得したものとみなされる部分の金額は、保険金額の2分の1となる。

(2) 生命保険契約に関する権利

Q生命保険契約は、保険事故が未発生で、かつ、被相続人甲が保険料を負担しているため、契約者である配偶者丙に対して、生命保険契約に関する権利が課税される。

(3) 退職手当金等

配偶者丙に対して、退職手当金のほかに弔慰金の支給がされているが、形式基準額（本問においては500,000円×6月＝3,000,000円）を超える部分は、退職手当金等として、相続により取得したものとみなされる。

5 債務控除

(1) 債務

取引先の連帯保証人である被相続人甲は、取引先の自己破産により、取引先の借入金を弁済する義務が確定しているが、その支払い前に死亡しているため、その弁済額9,500,000円は、被相続人甲の債務として、債務控除の対象となる。

また、居宅兼貸家Mに係る預かり保証金も債務控除の対象となる。

(2) 葬式費用

本問において葬式費用に該当するものは、通夜の費用、告別式の費用、戒名料、葬儀社への支払である。

なお、冠婚葬祭互助会に対する積立金を葬儀社への支払いに充当しているため、債務控除の対象となる金額は1,250,000円に1,500,000円を加算した2,750,000円となる。

6 生前贈与

(1) 特別障害者扶養信託契約

特別障害者扶養信託契約の信託受益権については60,000,000円まで非課税であるため、子Dが生前贈与加算される金額は5,000,000円である。

(2) ゴルフ会員権

ゴルフ会員権の評価額は、通常の取引価額に100分の70を乗じた金額となる。

(3) Y社株式

Y社株式の贈与日は株式の割当ての基準日の翌日以後であるため、落ちによる評価をすることとなる。また、併せて株式に関する権利を評価することとなる。

(4) 利付社債

孫Hは、相続又は遺贈により財産を取得していないため、利付社債は生前贈与加算の対象とならない。

7 税額控除

(1) 2割加算

養子E及び孫Fは代襲相続人でないため、相続税額の加算の対象者となる。

(2) 贈与税額控除（暦年課税分）

子Aは、平成23年中にゴルフ会員権及び低額譲受益を取得しているため、贈与税額控除額は、これらの財産に対応する税額となる。

(3) 未成年者控除

養子Eは法定相続人に該当するため、未成年者控除の適用があるが、孫Fは法定相続人に該当しないため、未成年者控除の適用はない。

(4) 障害者控除

子Dは特別障害者に該当するため、障害者控除額は120,000円をベースに計算する。

(5) 贈与税額控除（精算課税分）

孫Gは相続時精算課税適用財産を取得しているが、納付すべき贈与税額がないため、贈与税額控除額は0となる。

▶予想配点◀

解答中に□で囲まれた数字として記載してあります。

▶合格ライン◀

今回の問題は、ボリュームが多かったため、時間内にいかに解答できる論点を見つけ、ケアレスミスを少なく抑えられたかがポイントになるであろう。

合格確実ラインは40点、ボーダーラインは28点と思われる。

●おわりに

合格確実ラインは84点程度、ボーダーラインは61点程度であると思われる。