

○不整形地

財産 課税

不整形な土地は、正方形や長方形（く形）の土地に比べ、建物等の建築を前提とした場合には、土地の使用方法が制約されて利用価値が劣ることから、取引価額は低くなります。

財産評価基本通達では、この点に関して、想定整形地に対する不整形地の程度を「かけ地割合」として計算し、付表4「地積区分表」及び付表5「不整形地補正率表」を適用して評価するとしています（評基通20）。

これら不整形地に係る補正は、土地の形状が悪いことによって土地の全部が宅地としての機能を十分に発揮できないことをしんしゃくするための補正ですので、土地の形状が正方形又はく形でないとしても、土地の面積が十分にあって、不整形の程度が低い場合など、宅地としての利用に支障がないものについては、不整形地補正を行う必要はありません。

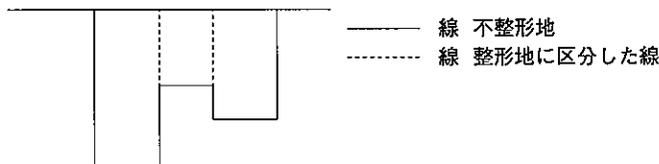
そこで、財産評価基本通達では、大工場地区にある土地については、原則として不整形補正は行わないと定めています。

○財産評価基本通達

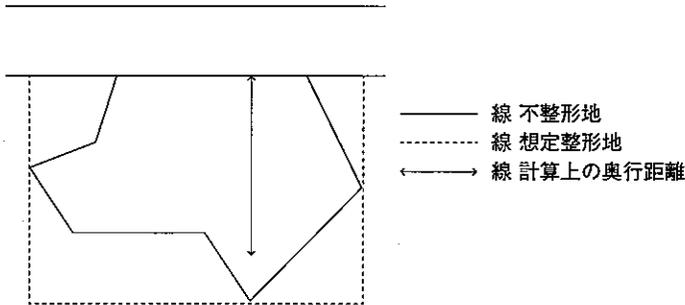
（不整形地の評価）

20 不整形地（三角地を含む。以下同じ。）の価額は、次の(1)から(4)までのいずれかの方法により15《奥行価格補正》から18《三方又は四方路線影響加算》までの定めによって計算した価額に、その不整形の程度、位置及び地積の大小に応じ、付表4「地積区分表」に掲げる地区区分及び地積区分に応じた付表5「不整形地補正率表」に定める補正率（以下「不整形地補正率」という。）を乗じて計算した価額により評価する。

(1) 次図のように不整形地を区分して求めた整形地を基として計算する方法

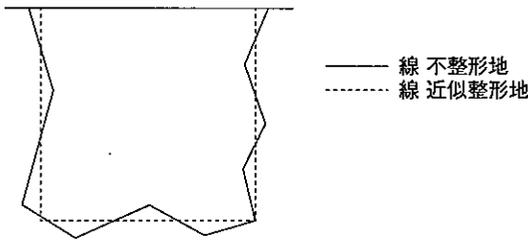


(2) 次図のように不整形地の地積を間口距離で除して算出した計算上の奥行距離を基として求めた整形地により計算する方法



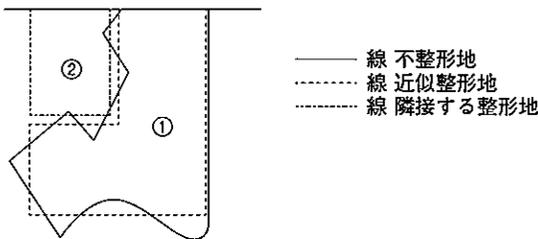
(注) ただし、計算上の奥行距離は、不整形地の全域を囲む、正面路線に面するく形又は正方形の土地（以下「想定整形地」という。）の奥行距離を限度とする。

- (3) 次図のように不整形地に近似する整形地（以下「近似整形地」という。）を求め、その設定した近似整形地を基として計算する方法



(注) 近似整形地は、近似整形地からはみ出す不整形地の部分の地積と近似整形地に含まれる不整形地以外の部分の地積がおおむね等しく、かつ、その合計地積ができるだけ小さくなるように求める（(4)において同じ。）。

- (4) 次図のように近似整形地（①）を求め、隣接する整形地（②）と合わせて全体の整形地の価額の計算をしてから、隣接する整形地（②）の価額を差し引いた価額を基として計算する方法



調査・確認

不整形地補正率の算定に当たっては、標準的な正方形又はく形の形状に対してどの程度、利用効率が劣るのか（かげ地が生じるのか）、その程度を判定しなければなりません。それには、まず標準的な整形地（正方形又はく形）の土地を想定する必要があります。

想定整形地とは、評価対象地の画地全体を囲む、正面路線に面するく形又は正方形の土地をいいますので、まず、評価対象地の間口、奥行等の長さを測定する必要があります。

また、不整形地であることの減額の程度は、評価対象地の面積及び評価対象地が属する地域によって異なります。したがって、財産評価基本通達でも付表4及び付表5で不整形地の割合を区分していますので、不整形地の評価に当たっては、地区区分及び地積区分を誤らないように注意する必要があります。

なお、不整形地補正率の計算に当たり必要な資料は、次のようなものが考えられます。

チェックする資料

収集資料等	調査・収集方法	確認事項
<input type="checkbox"/> 財産評価基準書（路線価図、評価倍率表）	所轄の税務署、国税庁ホームページ	地区区分
<input type="checkbox"/> 登記事項証明書（登記簿謄本）	管轄の法務局	地積
<input type="checkbox"/> 公図又は地積測量図	管轄の法務局	間口、奥行距離等の測定
<input type="checkbox"/> 実地測定	自らメジャーで測定	間口、奥行距離等の測定
<input type="checkbox"/> 固定資産税評価証明書	市役所等又は都税事務所の固定資産税課	地積
<input type="checkbox"/> 現地の写真	現地調査時に撮影	撮影した方位、角度等のメモ

財産・課税の判断

相続財産・課税財産に該当します。

算定・評価

1 財産評価基本通達で定める不整形地補正の考え方

不整形地の価額は、財産評価基本通達20で定める(1)から(4)の方法に基づいた画地に奥行価格補正、側方路線影響加算、二方路線影響加算及び三方又は四方路線影響加算を行って算定した価額に、その不整形の程度、位置及び地積の大小に応じ、同通達付表4「地積区分表」及び付表5「不整形地補正率表」に規定する不整形地補正率を乗じて計算した価額により評価します。

なお、付表4及び付表5で定める不整形地の計算は、路線価地域にある不整形地を評価する場合の規定であり、倍率方式により評価する不整形地については、土地の個別事情はすべて固定資産税評価額に織り込まれていますので、あらためて不整形であることによるしんしゃくを行うことはできません。

2 不整形地補正率の計算

具体的な不整形地補正率の算定の仕方は次のとおりです。

(1) 地積区分表における判定

評価する土地の地区区分及び地積の別により補正率が異なりますので、付表4の「地積区分表」にあてはめて、いずれの地区区分の地積区分に該当するのかを判定します。

(2) 不整形地補正率表の適用

不整形地補正率表の適用にあたっては、かけ地割合を算定しなければなりません。かけ地割合は、想定整形地に対して評価対象地（不整形地）にどの程度のかけ地が生じるかによって算定します。

したがって、不整形地補正率の算定にあたっては、想定整形地の面積を算定する必要があります。

ア 想定整形地の算定

想定整形地とは、評価対象地の画地全体を囲む、正面路線に面するく形（長方形）又は正方形の土地をいいます。

具体的には、後掲の参考「想定整形地の取り方の具体例1・2」を参照してください。

イ かげ地割合の算定

かげ地割合は、次の算式によって求めることができます。

〈算式〉

$$\text{かげ地割合} = \frac{\text{想定整形地の地積} - \text{評価対象地の地積}}{\text{想定整形地の地積}}$$

ウ 不整形地補正率表の判定

(1)で判定した地区区分及び地積区分とイの算式により計算した「かげ地割合」を付表5「不整形地補正率表」にあてはめて、不整形地補正率を求めます。

(注) 間口狭小補正率の適用がある土地は、(2)の不整形地補正率に間口狭小補正率を乗じて計算した数値(小数点第2位未満切捨て)が不整形地補正率となります。ただし、この場合の不整形地補正率の下限は、60%となることに注意してください。

また、奥行長大補正率の適用がある土地については、不整形地補正率(間口狭小補正率に付表5の不整形地補正率を乗じた価額)を適用せず、間口狭小補正率に奥行長大補正率を乗じた金額によって評価することができます。

○財産評価基本通達

付表4

地積区分表

地区区分	地積区分		
	A	B	C
高度商業地区	1,000㎡未満	1,000㎡以上 1,500㎡未満	1,500㎡以上
繁華街地区	450㎡未満	450㎡以上 700㎡未満	700㎡以上
普通商業・併用住宅地区	650㎡未満	650㎡以上 1,000㎡未満	1,000㎡以上
普通住宅地区	500㎡未満	500㎡以上 750㎡未満	750㎡以上
中小工場地区	3,500㎡未満	3,500㎡以上 5,000㎡未満	5,000㎡以上

(注) 大工場地区にある不整形地は、原則として不整形地補正を行うことはできませんが、地積がおおむね9,000㎡程度までのものは、中小工場地区の区分による不整形地補正をすることができます。

○財産評価基本通達

付表5

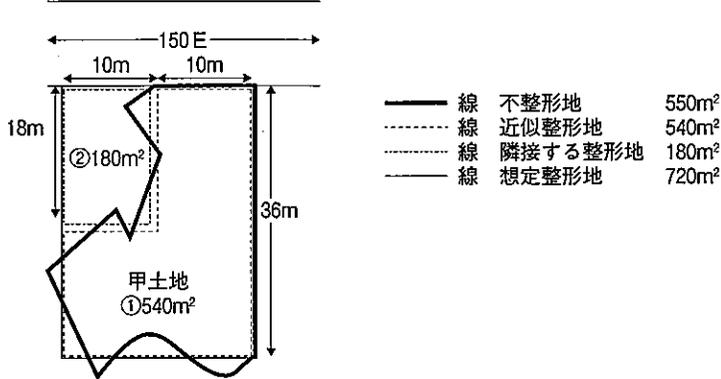
不整形地補正率表

地区区分 地積区分 かけ地割合	高度商業地区、繁華街地区、普通商業・併用住宅地区、中小工場地区			普通住宅地区		
	A	B	C	A	B	C
10%以上	0.99	0.99	1.00	0.98	0.99	0.99
15% 〃	0.98	0.99	0.99	0.96	0.98	0.99
20% 〃	0.97	0.98	0.99	0.94	0.97	0.98
25% 〃	0.96	0.98	0.99	0.92	0.95	0.97
30% 〃	0.94	0.97	0.98	0.90	0.93	0.96
35% 〃	0.92	0.95	0.98	0.88	0.91	0.94
40% 〃	0.90	0.93	0.97	0.85	0.88	0.92
45% 〃	0.87	0.91	0.95	0.82	0.85	0.90
50% 〃	0.84	0.89	0.93	0.79	0.82	0.87
55% 〃	0.80	0.87	0.90	0.75	0.78	0.83
60% 〃	0.76	0.84	0.86	0.70	0.73	0.78
65% 〃	0.70	0.75	0.80	0.60	0.65	0.70

(注) [省略]

【算定例】

次のような甲土地の評価額は、どのように計算して求めますか。



【回答・解説】

ご質問のような不整形地は、まず、近似整形地 (①) を求め、隣接する整形地 (②) と合わせて全体の整形地の価額の計算をしてから、隣接する整形地 (②) の価額を差し引いた価額を基として計算した価額に、不整形地補正率を乗じて評価します。

具体的には次のとおり、計算して求めます。

- 1 近似整形地 (①) と隣接する整形地 (②) を合わせた全体の整形地の奥行価格補正後の価額

$$\begin{array}{l} \text{(路線価)} \quad \begin{array}{l} \text{(普通住宅地区の奥行距離36} \\ \text{mの場合の奥行価格補正率)} \end{array} \quad \text{(①+②の地積)} \\ 150,000\text{円} \times \quad 0.94 \quad \times \quad 720\text{㎡} = 101,520,000\text{円} \end{array}$$

- 2 隣接する整形地 (②) の奥行価格補正後の価額

$$\begin{array}{l} \text{(路線価)} \quad \begin{array}{l} \text{(普通住宅地区の奥行距離18} \\ \text{mの場合の奥行価格補正率)} \end{array} \quad \text{(②の地積)} \\ 150,000\text{円} \times \quad 1.00 \quad \times \quad 180\text{㎡} = 27,000,000\text{円} \end{array}$$

- 3 1の価額から2の価額を控除して求めた近似整形地 (①) の奥行価格補正後の価額

$$\begin{array}{l} \text{(①+②)} \quad \quad \quad \text{②} \quad \quad \quad \text{(近似整形地 (①) の価額)} \\ 101,520,000\text{円} - 27,000,000\text{円} = \quad 74,520,000\text{円} \end{array}$$

- 4 近似整形地の奥行価格補正後の1㎡当たりの価額 (不整形地の奥行価格補正後の1㎡当たりの価額)

$$\begin{array}{l} \text{(近似整形地 (①) の評価額)} \quad \text{(①の地積)} \\ 74,520,000\text{円} \quad / \quad 540\text{㎡} = 138,000\text{円} \end{array}$$

- 5 不整形地補正率

不整形地補正率 0.95 (普通住宅地区 地積区分B かげ地割合25%)

$$\left[\begin{array}{l} \text{(想定整形地の地積)} \quad \text{(不整形地の地積)} \\ \text{かげ地割合} = \frac{720\text{㎡} - 540\text{㎡}}{720\text{㎡}} \approx 25.0\% \end{array} \right]$$

6 甲土地の評価額

$$\begin{array}{l} \text{(近似整形地の単価)} \quad \text{(不整形地補正率)} \quad \text{(不整形地の地積)} \\ 138,000\text{円} \quad \times \quad 0.95 \quad \times \quad 540\text{m}^2 \quad = \quad 70,794,000\text{円} \end{array}$$

(注) 1 近似整形地を設定する場合、その屈折角は90度とします。

2 想定整形地の地積は、近似整形地の地積と隣接する整形地の地積との合計と必ずしも一致しません。

3 全体の整形地の価額から差し引く隣接する整形地の価額の計算に当たって、奥行距離が短いため奥行価格補正率が1.00未満となる場合においては、当該奥行価格補正率は1.00とします。

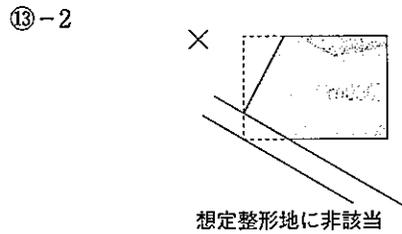
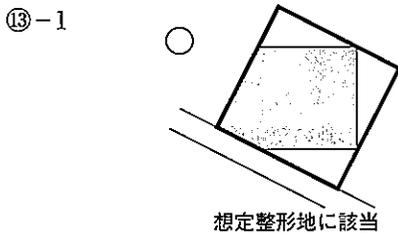
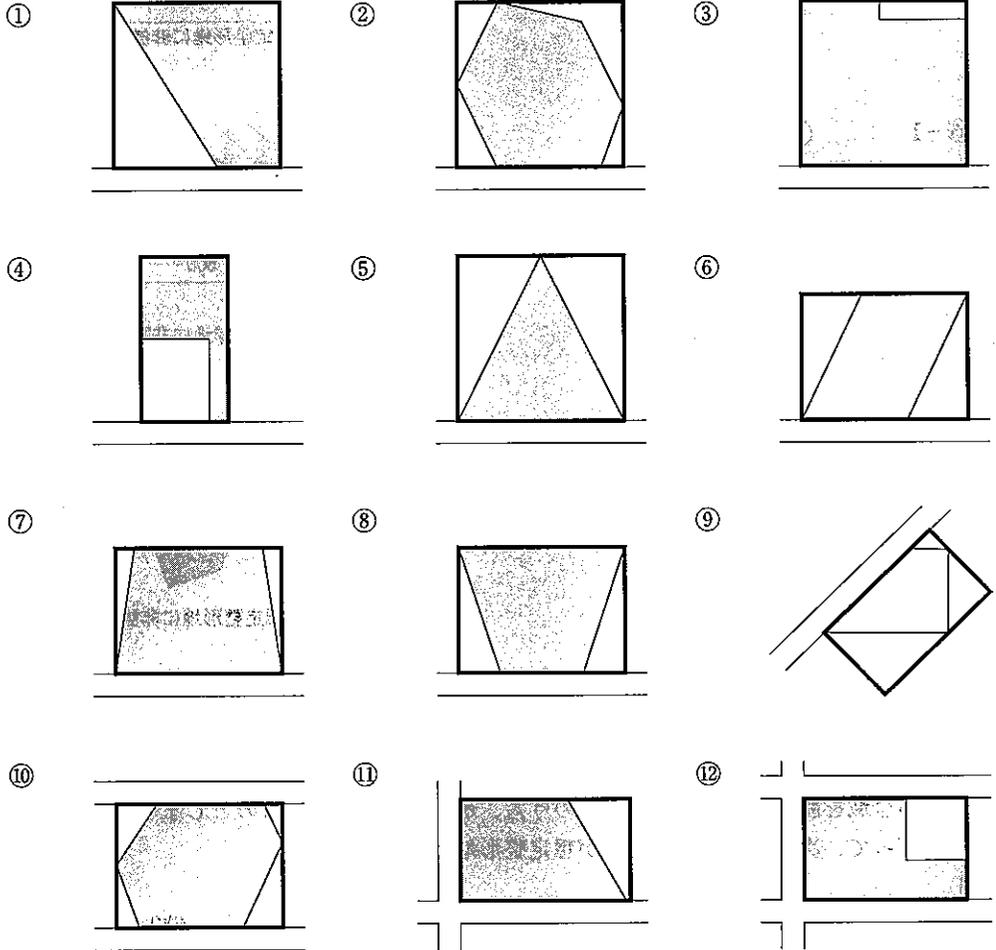
ただし、全体の整形地の奥行距離が短いため奥行価格補正率が1.00未満の数値となる場合には、隣接する整形地の奥行価格補正率もその数値とします。

(国税庁ホームページ・質疑応答事例「不整形地の評価－差引き計算により評価する場合」、一部変更)

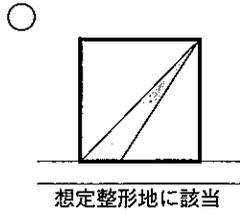
参 考

<想定整形地の取り方の具体例1>

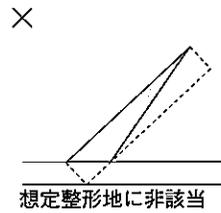
次のような①から⑬までの土地の想定整形地については、実線で囲んだ土地の形状が想定整形地となります。



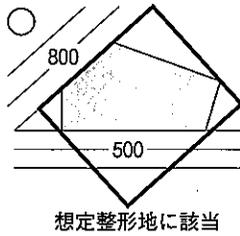
⑭-1



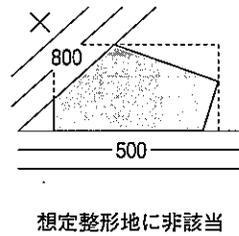
⑭-2



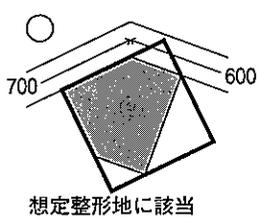
⑮-1



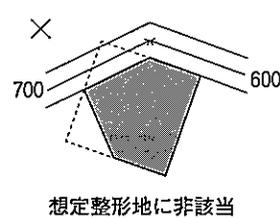
⑮-2



⑯-1



⑯-2

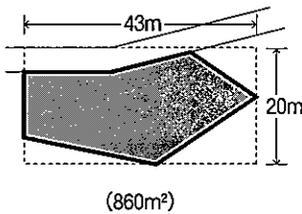


<想定整形地の取り方の具体例2－屈折路に面する不整形地の場合>

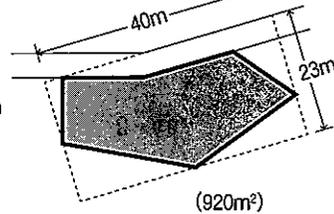
次図のように屈折路に面する不整形地に係る想定整形地は、いずれかの路線からの垂線によって（次図①、②）又は路線に接する両端を結ぶ直線によって（次図③）、評価しようとする宅地の全域を囲む長方形又は正方形のうち、最も面積の小さいものとします。

したがって、次図の場合には、③が想定整形地となります。

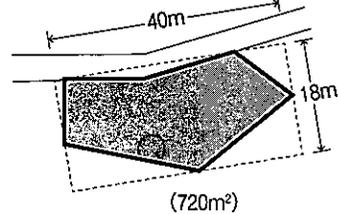
①



②



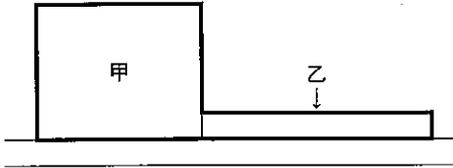
③



(国税庁ホームページ・質疑応答事例「屈折路に面する不整形地の想定整形地のとり方」、一部変更)

<不整形地補正を行うことが困難な場合>

次図のような带状部分乙を有する宅地（その带状部分を除くと整形地となるような宅地）については、带状部分の乙と有効宅地の部分の甲に区分して奥行価格補正等の画地調整を行って評価することとし、不整形地としての評価減は行いません。



○売買契約上の地位

財 産 課 税

売買契約上の地位とは、売買契約における売主又は買主の地位のことをいいます。1つの契約には、単なる債権のみではなく、様々な権利・義務が付いてくる場合があります。その契約から生じる一切の権利・義務を譲渡しようとする場合、契約上の当事者たる地位そのものを譲渡することができるものとされています。

売買契約の場合、例えば、売主を被相続人A、買主をBとする土地の売買契約が成立していると、このとき、AはBに対して代金の支払を求める権利を持っていますが、売買の対象である土地をBに引き渡すという債務も代金債権と同時に有していますので、売主に相続が開始すればこれらの権利・義務も移転することになります。

相続税の課税対象となるのは、売買契約上の地位が具体的な課税財産となるのではなく、売買契約上の地位の承継に伴い取得した売買契約上の権利・義務がその対象となります。

調 査 ・ 確 認

相続税の課税対象となるのは、売買契約上の地位が課税財産となるのではなく、売買契約上の地位の承継に伴い取得した売買契約上の権利・義務がその対象となります。したがって、被相続人が行った生前の売買契約に係る権利・義務の履行の状況を的確に把握する必要があります。

チェックする資料

収集資料等	調査・収集方法	確認事項
<input type="checkbox"/> 売買契約書	相続人等	契約内容
<input type="checkbox"/> 預金通帳	相続人等	売買代金の受領額
<input type="checkbox"/> 株式の取引計算書	相続人等、取引先証券会社等	株式銘柄、売買金額 日歩

財産・課税の判断

1 相続財産該当性の判断

相続により死亡した当事者の相続人が被相続人の一切の権利・義務を包括的に承継するため、相続人が被相続人の売主としての法律上の地位を承継します。この場合、この地位の承継により、被相続人が生前に行った売買契約に係る権利・義務が具体的な相続財産に該当します。

2 課税財産該当性の判断

相続人が被相続人の売主としての法律上の地位を承継し、この地位の承継により生前に行った売買契約に係る権利（売買代金を受領する権利や売買の目的となった物の引渡しを受ける権利）が具体的な課税財産に該当します。

算定・評価

財産評価基本通達には、具体的な評価方法が示されていませんが、次のように取り扱われています。

1 売買契約中の土地の評価

売買契約中の土地に係る相続税の課税に当たり、土地の売買契約の締結後その土地の売主から買主への引渡しの日前にその売主又は買主たる被相続人から相続又は遺贈により取得した財産及びその財産取得者の負担すべき債務は、その土地の所有権が売主から買主に移転しているかどうかを問わず、それぞれ次によるものとして取り扱われています（藤原忠文編「相続税・贈与税土地評価の実務」362頁（大蔵財務協会、平成26年版、2014））。

- ① 売主に相続が開始した場合には、相続又は遺贈により取得した財産は、その売買契約に基づく土地の譲渡の対価のうち相続開始時における未収入金となります。
- ② 買主に相続が開始した場合には、相続又は遺贈により取得した財産は、その売買契約に係る土地の引渡請求権等とし、その財産取得者の負担すべき債務は、相続開始時における未払金となります。

(注) 1 買主に相続が開始した場合における②の土地の引渡請求権等の価額は、原則としてその売買契約に基づく土地の譲渡の対価の額によるものとしますが、その売

買契約の日から相続開始の日までの期間が通常の売買の例に比較して長期間であるなど、その対価の額が当該相続開始の日におけるその土地の時価として適当でない場合には、別途適切な売買実例などを参照して評価した価額によるものとします。

- 2 買主に相続が開始した場合において、その土地を相続財産とする申告があった場合には、それが認められます。

この場合には、その売買契約に係る土地の引渡請求権等は相続財産としないほか、その土地の価額は、財産評価基本通達により評価した価額によることになります。

- 3 売買契約に係る土地の上に存する権利及び建物等についても前記①又は②に準じて取り扱われます。

2 株式の信用取引の決済前に死亡した場合の相続税の課税価格の計算

- ① 信用取引により空売りをしていた者が決済前に死亡した場合は、借株担保金(売建金額)とその日歩(受取利息)の合計額が財産となり、課税時期における最終価格を基として評価した借株の価額(最終価格の月平均額は採用できません。)と逆日歩(品貸料)が債務の金額となります。
- ② また、買付けを建てていた者が決済前に死亡した場合には、株式について現株と同様に評価した価額を財産の額とし、買いを建てた金額とその支払日歩(支払利息)の合計額が債務の額となります。

(長谷川昭男編「株式・公社債評価の実務 相続税・贈与税」37頁(大蔵財務協会、平成25年版、2013))

【算定例】

土地の売買契約中に相続が開始し、引渡しが未了の場合

- ・ 売買金額 1億円
- ・ 契約時 1,000万円、引渡時 残金
- ・ 相続開始時までの売主受領金額(買主支払金額) 1,000万円

(1) 売主

現金(売主受領金額)	10,000,000円
残代金請求権	90,000,000円

(2) 買主

引渡請求権	100,000,000円
未払金	90,000,000円(買主の債務)

(注) 土地を相続財産とし、その評価額により申告することができます。

○有料老人ホームの入居一時金

非財産

—

利用権型の有料老人ホームに入居する場合は、通常、入居契約に定められた一定の入居一時金（施設によっては入居保証金ともいわれます。）を支払う必要があります。この入居一時金は、入居後、一定期間で償却され、その償却前に入居者が退去、死亡した場合には、契約で定めた受取人に対し、未償却部分の一定の金額が返還されることになっているようです。

ところで、有料老人ホームには、分譲型と利用権型とがあり、分譲型とは、入居者に建物の居住部分を分譲し、介護、食事等の各種サービスを提供するタイプで、利用権型とは、入居一時金の支払により入居者に施設の利用権を与え、各種サービスを提供するというタイプです。

分譲型の老人ホームに入居している方が亡くなった場合は、通常のマンションと同様に、入居者に分譲された建物の専有部分などが相続財産となり、相続税の課税対象とされます。

利用権型の老人ホームに入居している方が亡くなった場合は、支払った入居一時金のうち、まだ償却されていない部分の金額については、入居契約時に返還金受取人として定められている人に返還されることとなりますが、この返還金については、そもそも相続財産に該当するものなのかどうか、また、どのような課税関係になるのかという問題があります。

調査・確認

被相続人あるいは家族が有料老人ホームに入居している場合は、その老人ホームが分譲型であるのか利用権型であるのかを確認し、分譲型である場合には、分譲部分の所有関係と分譲代金の支払時期やその負担者を確認する必要があります。

利用権型である場合には、入居一時金の支払時期と負担者を確認し、その負担者と入居者が異なるときは、入居時点における贈与税の課税関係について検討する必要があります。また、入居者が死亡した時に返還金があるときは、その受取人は誰であるのかを確認しておく必要があります。

チェックする資料

収集資料等	調査・収集方法	確認事項
<input type="checkbox"/> 施設利用契約書等	相続人等、有料老人ホーム設置運営者	運営形式、入居一時金の額、返還金の額、返還金受取人
<input type="checkbox"/> 預金通帳等	相続人等	入居一時金の負担者

財産・課税の判断

1 相続財産該当性の判断

入居一時金の返還金が相続人に帰属するのか、それとも入居契約において返還金の受取人として定められた者に帰属するのかが争われた事件があります。

第一審（東京地判平9・2・10判時1610・77）では、入居契約における返還金受取人は、ホーム側の便宜のために、入居者又はその相続人の代理人として受領権限を付与されたにすぎないとして、返還金は相続人に帰属するとしましたが、第二審（東京高判平9・6・30判時1610・75）は、入居契約が返還金受取人を定めることを要求している趣旨は、ホーム側が入居者の相続人を調査することを要せず、あらかじめ届け出られている返還金受取人に対して本件返還金を返還することによって、入居契約上の返還金の返還義務の責めを免れることを目的としたものであるとし、このような趣旨等に照らすと、入居契約上返還金の返還を受ける権利を有するのは入居者本人と返還金受取人として届け出られている者のみであり、入居者の相続人はその権利を有しない、つまり相続財産には該当しないと判断しています。

2 課税財産該当性の判断

(1) 返還金に対する課税関係

有料老人ホームの入居契約に基づき返還金受取人が取得する入居一時金については、従前は、相続財産であるとして相続税の課税財産に該当するという課税実務がなされていたようですが（平18・11・29裁決 裁事72・495）、平成25年2月12日裁

決（東裁（諸）平24-154）は、返還金請求権に相当する金額の経済的利益は、相続財産ではありませんが、相続税法9条でいう「みなし贈与」により取得したものであり、これを相続人が取得している場合には、相続税法19条が適用されて相続税の課税対象となる旨の判断をしており、今後、入居契約に返還金受取人が定められている場合における課税関係の先例になるものと思われます。

なお、返還金受取人が死亡した入居者の相続人ではなく、受遺者でもない場合には、その返還金については贈与税の課税対象になることとなります。

(2) 入居一時金を入居者以外の者が負担している場合の課税関係

老人ホームの入居一時金を入居者以外の者が負担する場合があります。

例えば、夫が、配偶者である妻を介護付有料老人ホームに入居させる際に、その入居金（945万円）を負担しており、その後、その夫が死亡したというケースで、課税庁が、夫が死亡した時点における入居一時金の返還金相当額は、夫から入居者である妻に対する金銭債権であり相続財産に該当するとした処分の適否が争われた事件がありますが、平成22年11月19日裁決（裁事81・373）は、被相続人（夫）が配偶者のために負担した介護付有料老人ホームの入居金は、その入居金支払時に贈与があったものと認められ、その贈与は相続税法21条の3第1項2号に規定する「扶養義務者相互間において生活費に充てるためにした贈与により取得した財産のうち通常必要と認められるもの」に該当するから、当該入居金は相続開始前3年以内の贈与として相続税の課税価格に加算する必要はないと判断しています。

もっとも、平成23年6月10日裁決（裁事83・845）は、被相続人が配偶者のために負担した有料老人ホームの入居金が1億3,370万円と高額なケースでは、その入居金は、贈与税の非課税財産に該当しないから、当該入居金は相続開始前3年以内の贈与として相続税の課税価格に加算する必要があるとしていますので、その入居金の額の多寡により、贈与税の非課税財産に該当するかどうか個別に判断されることとなります。

＜参考となる判例等＞

○原処分庁は、本件被相続人の配偶者（本件配偶者）が介護付有料老人ホーム（本件老人ホーム）へ入居する際の入居金（本件入居金）を本件被相続人が支払ったことについて、本件入居金のうち定額償却部分については、生活保持義務の履行のための前払金的性格を有するものであり、本件配偶者はその履行に係る役務提供を受けていない部分について返還義務があるから、本件被相続人は本件配偶者に対して金銭債権を有している旨主張する。

しかしながら、本件配偶者は、本件被相続人が本件入居金を支払ったことにより、本件老人ホームに入居し介護サービスを受けることができることになったところ、本件配偶者には本件入居金を一時に支払うに足る資産がないこと等に鑑みれば、本件入居金は、本件被相続人がこれを支払い、本件配偶者に返済を求めることはしないというのが、本件被相続人及び本件配偶者間の合理的意思であると認められるから、本件入居金支払時に、両者間で、本件入居金相当額の金銭の贈与があったと認めるのが相当である。加えて、本件配偶者は高齢かつ要介護状態にあり被相続人による自宅での介護が困難になり、介護施設に入居する必要に迫られ本件老人ホームに入居したこと、本件入居金を一時に支払う必要があったこと、本件配偶者には本件入居金を一時に支払う金銭を有していなかったため本件被相続人が代わりに支払ったこと、本件被相続人にとって本件入居金を負担して本件老人ホームに本件配偶者を入居させたことは、自宅における介護を伴う生活費の負担に代えるものとして相当であると認められること及び本件老人ホームは本件配偶者の介護生活を行うための必要最小限度のものであったことが認められることからすれば、本件入居金相当額の金銭の贈与は、本件においては、介護を必要とする本件配偶者の生活費に充てるために通常必要と認められるものであると解するのが相当である。

したがって、本件入居金相当額の金銭は、相続税法21条の3第1項2号に規定する贈与税の非課税財産に当たるから、その贈与が本件相続の開始前3年以内に行われているとしても、同法19条の規定が適用されるものでもない。

（平22・11・19裁決 裁事81・373）

○請求人は、被相続人の死亡に伴い請求人の弟に支払われた被相続人が入居していた老人ホームの入居一時金に係る返還金は相続税の課税対象とはならない旨主張する。

しかしながら、請求人の弟は、被相続人が死亡時の老人ホームの入居一時金に係る返還金受取人であり、その入居契約により、受益者として、入居者である被相続人の死亡を停止条件として当該ホーム設置会社に対して直接、入居一時金に係る返還金の返還を請求する権利を取得したものであるところ、この取得原因についてみると、本件における入居契約の内容のみをもって、被相続人と請求人の弟との間に入居一時金に係る返還金の返還を請求する権利を贈与する旨の死因贈与契約が成立していたと認めることはできないし、その他当審判所の調査の結果によっても、相続開始時より前に、当該当事者間でその旨の死因贈与契約が成立していた事実や、被相続人がその旨の遺言をしていた事実を認めることはできないものの、入居一時金の原資は被相続人の定期預金の一部であると認められるこ

とからすれば、実質的にみて、請求人の弟は、第三者（請求人の弟）のためにする契約を含む入居契約により、相続開始時に、被相続人に対価を支払うことなく、同人から入居一時金に係る返還金の返還を請求する権利に相当する金額の経済的利益を享受したというべきである。したがって、請求人の弟は、当該経済的利益を受けた時、すなわち、相続開始時における当該利益の価額に相当する金額を被相続人から贈与により取得したものとみなす（相続税法9条）のが相当である。そして、請求人の弟は、被相続人から相続により他の財産を取得していることから、被相続人から贈与により取得したものとみなされる当該利益の価額は、相続税法19条1項の規定により、当該他の財産に加算され、相続税の課税対象となる。

（平25・2・12裁決（東裁（諸）平24-154））