

第3 その他の資産の取得

10 太陽光発電設備の取得

法人税

所得税

贈与税

事例

私の経営するA社（3月末決算、資本金3,000万円）の自社ビル及び個人で所有する賃貸マンションの屋上に、太陽光発電設備を設置しました。

発電した電力は自社ビルで使用し、また、賃貸マンションについては共用部分で使用し、余剰電力は電力会社に売却しています。

これらの設備について、減価償却費の計上などの取扱いはどのようになるのでしょうか。

なお、設備（機械装置に該当）の償却方法について、A社（青色申告法人）は定率法を採用し、私（青色申告者）は定額法を採用しています。

また、私の経営するA社の株式を平成27年4月に長男に贈与したいと考えていますが、A社の株式評価の際にどのような影響が生じるのでしょうか。

＜電気事業者による再生可能エネルギー電気の
調達に関する特別措置法の認定発電設備の取得＞

	出力	事業供用年月	取得価額
A社	20kw	平成26年4月	800万円
個人	15kw	平成26年1月	600万円

課税内容

法人及び個人の事業の用に供する一定の認定発電設備の取得については、「環境関連投資促進税制」の適用を受けることができます。

税 目	課税判断のポイント
法人税	<p>青色申告法人が一定の認定発電設備を取得し、1年以内に事業の用に供した場合には、その事業の用に供した事業年度において、通常の減価償却のほか、30%特別償却や即時償却が認められます。</p> <p>また、中小企業等に該当する法人については、特別償却に代えて税額控除を選択することができます。</p>
所得税	<p>青色申告書を提出する個人が、一定の認定発電設備を取得し、1年以内に事業の用に供した場合には、法人税と同様の取扱いがなされます。</p> <p>ただし、上記の取扱いは、事業所得の事業の用に供されるものに限られており、不動産所得や雑所得の事業の用に供される場合には、特別償却（即時償却）や税額控除の適用を受けることはできません。</p>
贈与税	<p>特別償却（即時償却）の適用を受けた非上場株式の評価については、類似業種比準方式の「1株当たりの利益金額」の算定の際、償却した金額の調整は必要ありません。</p> <p>ただし、純資産価額方式の評価の際の当該設備の「相続税評価額」については、通常の評価額により算定することとなります。</p>

■解 説■

法人税関係

1 通常の減価償却

(1) 太陽光発電設備の耐用年数

減価償却費の計算上、太陽光発電設備は「太陽電池モジュール」「パワーコンディショナー」などが一体となって発電・送電等を行う自家発電設備であることから、一般に「機械装置」に分類されると考えられ、その耐用年数は、減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表第二の「55 前掲の機械及び装置以外のもの並びに前掲の区分によらないもの」の「その他の設備」の「主として金属製のもの」に該当し、17年とされています。

(2) 減価償却費の計算

平成26年度（平成27年3月期）における定率法による減価償却費の計算は次のとおりとなります。

(取得価額)	(定率法による償却率)	(事業供用月数)	(償却限度額)
800万円	× 0.118	× 12月/12月	= 94万4,000円

2 エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の特別償却・法人税額の特別控除（環境関連投資促進税制）

(1) 30%特別償却

ア 制度の概要

青色申告書を提出する法人が、平成23年6月30日から平成28年3月31日までの間にエネルギー環境負荷低減推進設備等でその製作若しくは建設の後、事業の用に供されたことのないものの取得・製作・建設をし、その取得等をした日から1年以内に国内にあるそ

の法人の事業の用に供した場合には、その事業の用に供した日を含む事業年度において、そのエネルギー環境負荷低減推進設備等の取得価額の30%の特別償却ができます（税特措42の5①）。

ただし、合併による解散以外の解散の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度は、本制度の適用を受けることはできません。

エネルギー環境負荷低減推進設備等の範囲は以下のとおりです（税特措42の5①、税特措令27の5）。

- ① エネルギーの有効な利用の促進に著しく資する機械その他の減価償却資産で次に掲げるもの

- ⑦ 一定の太陽光発電設備又は風力発電設備

（具体例）

太陽光発電設備（電気事業者による再生可能エネルギー電気の調達に関する特別措置法3条2項に規定する認定発電設備に該当するものに限り、次の風力発電設備も同じです。）でその出力が10キロワット以上であるもの、風力発電設備でその出力が1万キロワット以上であるもの

- ④ 新エネルギー利用設備等

（具体例）

中小水力発電設備、水熱利用設備、雪氷熱利用設備、バイオマス利用装置

- ⑤ 二酸化炭素排出抑制設備等

（具体例）

コンバインドサイクル発電ガスタービン、プラグインハイブリッド自動車、エネルギー回生型ハイブリッド自動車、電気自動車、電気自動車専用急速充電設備、高効率型電動熱源機、定置用蓄電設備

- ② 建築物に係るエネルギーの使用の合理化に著しく資する設備（エネルギー使用制御設備）

（具体例）

測定装置、中継装置、アクチュエーター、可変風量制御装置、インバーター、電子計算機

イ 減価償却費の計算

平成26年度（平成27年3月期）における減価償却費の計算は、次のようになります。

(1) 通常の減価償却費

$$\begin{array}{ccccccc} \text{(取得価額)} & \text{(定率法による償却率)} & \text{(事業供用月数)} & & \text{(償却限度額)} & & \\ 800\text{万円} & \times & 0.118 & \times & 12\text{月}/12\text{月} & = & 94\text{万}4,000\text{円} \end{array}$$

(2) 30%特別償却

$$\begin{array}{ccccccc} \text{(取得価額)} & \text{(30\%特別償却)} & \text{(特別償却限度額)} & & & & \\ 800\text{万円} & \times & 30\% & = & 240\text{万円} & & \end{array}$$

(3) 合計 ((1)+(2))

$$94\text{万}4,000\text{円} + 240\text{万円} = 334\text{万}4,000\text{円}$$

(2) 即時償却

ア 制度の概要

即時償却とは、その事業の用に供した事業年度において取得価額の全額を償却することができる制度です。

青色申告書を提出する法人が、平成25年4月1日から平成27年3月31日までの間に、特定エネルギー環境負荷低減推進設備等での製作若しくは建設の後、事業の用に供されたことのないものの取得・製作・建設をし、その取得等をした日から1年以内に国内にあるその法人の事業の用に供した場合における特別償却限度額

を、その特定エネルギー環境負荷低減推進設備等の取得価額から普通償却限度額を控除した金額とするというものです（税特措42の5⑥）。

したがって、これらの設備等については、その事業の用に供した日を含む事業年度において、その普通償却限度額に加え、その取得価額まで特別償却（即時償却）ができることとなります。

特定エネルギー環境負荷低減推進設備等とは、エネルギー環境負荷低減推進設備等のうち、次のものをいいます（税特措42の5⑥、税特措令27の5①）。

- ・一定の太陽光発電設備又は風力発電設備
（具体例）

太陽光発電設備（電気事業者による再生可能エネルギー電気の調達に関する特別措置法3条2項に規定する認定発電設備に該当するものに限り、次の風力発電設備も同じです。）

でその出力が10キロワット以上であるもの、風力発電設備でその出力が1万キロワット以上であるもの

イ 減価償却費の計算

平成26年度（平成27年3月期）における減価償却費の計算は、次のとおりとなります。

(1) 通常の減価償却費

$$\begin{array}{ccccccc} \text{(取得価額)} & & \text{(定率法による償却率)} & & \text{(事業供用月数)} & & \text{(償却限度額)} \\ 800\text{万円} & \times & 0.118 & \times & 12\text{月}/12\text{月} & = & 94\text{万}4,000\text{円} \end{array}$$

(2) 特別償却

$$\begin{array}{ccccccc} \text{(取得価額)} & & \text{((1)の減価償却費)} & & \text{(特別償却限度額)} & & \\ 800\text{万円} & - & 94\text{万}4,000\text{円} & = & 705\text{万}6,000\text{円} & & \end{array}$$

(3) 合計 ((1)+(2))

$$94\text{万}4,000\text{円} + 705\text{万}6,000\text{円} = 800\text{万円}$$

(3) 税額控除

ア 制度の概要

資本金の額が1億円以下の一定の法人など、中小企業者等（税特措42の4⑥・⑫五・六、税特措令27の4⑩）については、特別償却とそのエネルギー環境負荷低減推進設備等の取得価額の7%（税額控除限度額）の税額控除との選択適用が認められています（税特措42の5①・②）。

イ 税額控除限度額の計算

平成26年度（平成27年3月期）における税額控除限度額の計算は、次のとおりとなります。

(取得価額)		(税額控除限度額)
800万円	× 7%	= 56万円

なお、税額控除を適用する場合における税額控除限度額は、その事業の用に供した日を含む事業年度の法人税額の20%を上限とすることとし、税額控除限度超過額については、1年間の繰越しができません（税特措42の5②～④）。

(4) 適用除外

エネルギー環境負荷低減推進設備等の取得等に充てるための補助金等の交付を受けた法人が、その補助金等をもって取得等をしたその補助金等の交付の目的に適合した設備等については、環境関連投資促進税制の適用を受けることができません（税特措42の5⑨）。

所得税関係

1 余剰電力の売却収入の所得区分

太陽光発電設備により発電された電力は、賃貸マンションの共用部分に使用されるため、太陽光発電設備を設置することにより共用部分の電気料金は減少し、その分不動産所得の金額の計算上必要経費に算入される金額も減少することになります。

したがって、太陽光発電設備による発電が不動産所得の金額について増減させるものであることを踏まえると、その余剰電力の売却収入も不動産所得に係る収入金額に算入し、その所得金額を計算するのが相当と考えられています。

2 通常の減価償却

(1) 太陽光発電設備の耐用年数

法人税と同様に、17年とされています。

(2) 減価償却費の計算

平成26年分の不動産所得における定額法による減価償却費の計算は、次のようになります。

(取得価額)	(定額法による償却率)	(事業供用月数)	(償却限度額)			
600万円	×	0.059	×	12月/12月	=	35万4,000円

3 エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の特別償却・所得税額の特別控除（環境関連投資促進税制）

青色申告書を提出する個人が一定の認定発電設備を取得し、1年以内に事業の用に供した場合においても法人税と同様の取扱いがなされます（税特措10の2の2）。

ただし、個人の場合の特例は事業所得の事業の用に供されるものに限られており、不動産所得や雑所得の事業の用に供される場合には、特別償却（即時償却）や税額控除の適用を受けることはできません。

余剰電力の売却収入の所得区分が事業所得に該当するかどうかの判断は、社会通念上事業と認められるかどうかにより行うこととされています。

なお、資源エネルギー庁では、全量売電の場合について次のような判断の目安を提示しています。

例えば、電気主任技術者の選任を行っている場合(出力量50kW以上の場合)は、一般的に事業所得になると考えられます。

なお、出力量50kW未満の場合であっても、次のような一定の管理を行っているときなどは、一般的に事業所得になると考えられます。

- ① 土地の上に設備を設置した場合で当該設備の周囲にフェンス等を設置しているとき
- ② 土地の上に設備を設置した場合で当該設備の周囲の除草や当該設備に係る除雪等を行っているとき
- ③ 建物の上に設備を設置した場合で当該設備に係る除雪等を行っているとき
- ④ 賃借した建物や土地の上に設備を設置したとき
など

(注) 自己の建物の上に設備を設置した場合で特段の管理を行っていないときは、雑所得になります。

また、例えば給与等の収入金額が2,000万円以下である給与所得者で、1か所から給与等の支払を受けており、その給与について源泉徴収や年末調整が行われる場合において、給与所得及び退職所得以外の所得金額の合計額が20万円以下であるときは、原則として確定申告を要しないこととされています（所税121①）。

しかし、このような場合であっても、住民税についてはこのような規定がないために、住民税の申告は必要となります。

売電収入から、太陽光発電設備の減価償却費などの必要経費を差し引いた所得金額が生ずる場合には注意が必要です。

贈与税関係

1 取引相場のない株式の評価

取引相場のない株式（上場株式、登録銘柄、店頭管理銘柄及び公開途上にある株式以外の株式をいいます。）は、相続や贈与などで株式を取得した者が、その株式を発行した会社の経営支配力を持っている同族株主か、それ以外の株主等かの区分により、それぞれ原則的評価方式又は特例的な評価方式の配当還元方式により評価します（評基通178）。

2 原則的評価方式

原則的評価方式は、評価する株式を発行した会社を従業員数、総資産価額及び売上高により大会社、中会社又は小会社のいずれかに区分して、原則として次のような方法で評価を行います（評基通179）。

(1) 大会社

大会社は、原則として類似業種比準方式により評価します。

類似業種比準方式とは、類似業種の株価を基に、評価する会社の1株当たりの配当金額、利益金額及び簿価純資産価額の3要素で比準して評価する方法をいいます（評基通180）。

(2) 小会社

小会社は、原則として純資産価額方式により評価します。

純資産価額方式とは、会社の総資産や負債を原則として相続税の

評価に洗い替え、その評価した総資産の価額から負債や評価差額に対する法人税額等相当額（法人税等の割合は、平成26年4月1日以後40%）を差し引いた残りの金額により評価する方法をいいます（評基通185）。

(3) 中会社

中会社は、大会社と小会社の評価方法を併用して評価します。

3 配当還元方式

同族株主以外の株主等が取得した株式については、その株式の発行会社の規模にかかわらず、原則的評価方式に代えて特例的な評価方式の配当還元方式で評価します。

配当還元方式とは、その株式を所有することによって受け取る1年間の配当金額を、一定の利率（10%）で還元して元本である株式の価額を評価する方法をいいます（評基通188-2）。

4 株式評価時における太陽光発電設備の取扱い

(1) 類似業種比準方式における「1株当たりの利益金額」の算定

類似業種比準方式における「1株当たりの利益金額」は、法人税の課税所得金額をもとに算定することとされています（評基通183(2)）。

したがって、太陽光発電設備の償却について前述の30%特別償却や即時償却を適用した場合には、法人税の課税所得金額を大きく圧縮することになります。

しかし、この点については、その損金計上した部分を調整することなく、その法人における税務上の処理に基づいて取り扱われます。

(2) 純資産価額方式における太陽光発電設備の評価

純資産価額方式における評価について、例えば太陽光発電設備について即時償却を適用した場合、その評価額がないことになります。

しかし、太陽光発電設備は「機械装置」に該当するため、一般動産として評価します。

一般動産は、原則として売買実例価額、精通者意見価格等を参照して評価されます（評基通129）。

なお、売買実例価額、精通者意見価格等が明らかでないものについては、その動産と同種及び同規格の新品の課税時期における小売価額から、その動産の製造の時から課税時期までの期間の償却費の額の合計額又は減価の額を控除した金額によって評価し、償却費の額を計算する場合における耐用年数は、減価償却資産の耐用年数等に関する省令に規定する耐用年数、償却方法は定率法によることとされています（評基通129ただし書・130）。

したがって、平成27年3月における売買実例価額等が明らかでない場合で、新品価額が同額であると考えれば、純資産価額方式における太陽光発電設備の評価額は次のとおりとなります。

(1)	太陽光発電設備の取得価額			800万円
(2)	通常の減価償却費			
	(取得価額)	(定率法による償却率)	(事業供用月数)	(償却限度額)
	800万円	×	0.118	×
			12月/12月	= 94万4,000円
(3)	評価額			
	(取得価額)	(減価償却費)	(純資産価額方式における評価額)	
	800万円	-	94万4,000円	= 705万6,000円

第1 土地・建物の相続

46 平成27年以後の相続税・譲渡所得税の負担増

相続税

譲渡所得税

事 例

平成27年以後、相続税・譲渡所得税について見直しが行われます。

例えば、被相続人の財産を下表のように各相続人（配偶者甲・長男乙・長女丙）が相続により取得する予定の場合において、平成26年12月31日までに相続が開始するケースと比較して、平成27年1月1日以後に相続が開始するケースでは、各相続人の相続税の負担はどの程度増加するのでしょうか（相続税評価額はいずれのケースも同額とします。）。

また、長男乙が相続税の納税資金調達のため、相続により取得した土地のうちB土地を譲渡する場合において（長期保有土地に該当し、譲渡対価6,000万円・取得費300万円とします。）、平成26年12月31日までに相続が開始するケースと比較して、平成27年1月1日以後に相続が開始するケースでは、乙の譲渡所得税の負担はどの程度増加するのでしょうか。

＜相続財産及び各相続人が取得する財産＞

相続財産	価 額	配偶者甲	長男乙	長女丙
現預金	1億円	5,000万円		5,000万円
A土地	1億円	1億円		
B土地	5,000万円		5,000万円	
C土地	1億5,000万円		1億5,000万円	
合 計	4億円	1億5,000万円	2億円	5,000万円

課税内容

平成25年度改正により、相続税の基礎控除等の見直しが行われ、また、平成26年度改正では、相続により取得した土地等を譲渡した場合の取得費加算制度の見直しが行われたため、平成27年1月1日以後に相続が開始する場合には税負担が増加することになりました。

税 目	課税判断のポイント
相続税	平成27年以後、基礎控除の引下げ・最高税率の引上げ等が行われ、相続税の負担が増加します。
譲渡所得税	平成27年以後の相続等により取得した土地等を一定期間内に譲渡した場合には、譲渡所得税を軽減する措置（相続財産に係る譲渡所得の取得費加算の特例）が縮減され、譲渡所得税の負担が増加します。

■ 解 説 ■

相続税関係

1 平成25年度改正による相続税の見直し

平成25年度改正では、以下のように相続税の基礎控除の引下げ・最高税率の引上げを含む税率構造等の見直しが行われました。

(1) 相続税の基礎控除の引下げ

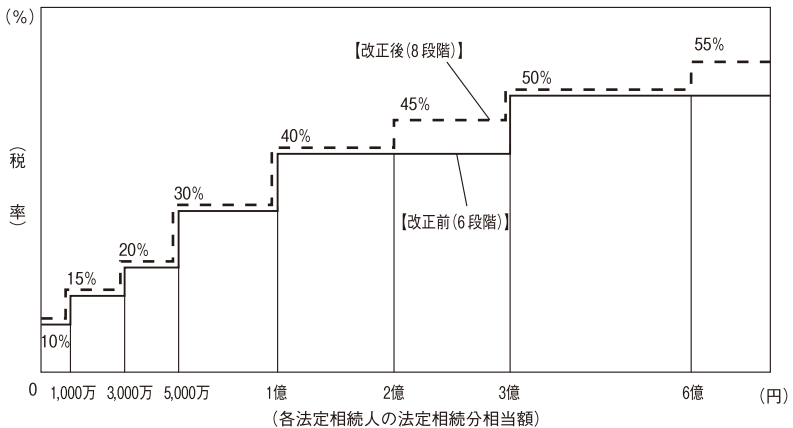
相続税の再分配機能の回復・格差固定化の防止等の観点から、昭和50年から昭和62年まで適用されていた水準（定額部分2,000万円、比例部分400万円）は当時からの物価・地価の変動率で現在価値（定額部分5,000万円、比例部分1,000万円）に引き上げられましたが、平成25年度改正により、基礎控除のうち定額部分が3,000万円・比例部分が600万円に引き下げられました（相続15）。

	改正前	改正後
定額控除	5,000万円	3,000万円
法定相続人 比例部分	1,000万円×法定相続人数	600万円×法定相続人数

上記の改正は、平成27年1月1日以後に相続等により取得する財産に係る相続税について適用されます（相税平25法5附則10）。

(2) 相続税の税率構造の見直し等

相続税が所得税の補完税であることに鑑み、住民税と合わせて55%に引き上げられる所得税の最高税率を踏まえ、相続税の最高税率を55%に引き上げるとともに税率構造の見直しが行われました（相税16）。



【参考】相続税の速算表

法定相続分に 応ずる取得金額	改正前		改正後	
	税率	控除額	税率	控除額
1,000万円以下	10%	0万円	10%	0万円
3,000万円 〃	15%	50万円	15%	50万円
5,000万円 〃	20%	200万円	20%	200万円

1億円 〃	30%	700万円	30%	700万円
2億円 〃	40%	1,700万円	40%	1,700万円
3億円 〃			45%	2,700万円
6億円 〃	(3億円超) 50%	4,700万円	50%	4,200万円
6億円 超			55%	7,200万円

(出典：財務省資料)

上記の改正は、平成27年1月1日以後に相続等により取得する財産に係る相続税について適用されます（相続平25法5附則10）。

(3) 上記(1)(2)による相続税の負担増

相続税の基礎控除の引下げ・税率構造の見直し等により、改正前（平成26年12月31日までの相続開始）と比較して、改正後（平成27年1月1日以後の相続開始）は相続税の負担が増加します。

相続税の基礎控除及び税率構造の見直しによる負担増減表

〔25年度改正〕

基礎控除	5,000万円 +1,000万円×法定相続人数		3,000万円 +600万円×法定相続人数		差 引 ②-①	
	税率構造 最高税率：50% 税率区分：6段階	負担割合	最高税率：55% 税率区分：8段階	負担割合		
相続税が課税される財産（基礎控除前）の価額	5,000万円	0円	0.0%	10万円	0.2%	+10万円
	8,000万円	0円	0.0%	175万円	2.2%	+175万円
	1億円	100万円	1.0%	315万円	3.2%	+215万円
	2億円	950万円	4.8%	1,350万円	6.8%	+400万円
	3億円	2,300万円	7.7%	2,860万円	9.5%	+560万円
	5億円	5,850万円	11.7%	6,555万円	13.1%	+705万円
	10億円	1億6,650万円	16.7%	1億7,810万円	17.8%	+1,160万円
	20億円	4億950万円	20.5%	4億3,440万円	21.7%	+2,490万円

(注1) 相続人は配偶者と子2人であり、法定相続分により相続したものとして、相続税額を計算。

(注2) 改正後の制度は、平成27年1月1日以後の相続又は遺贈について適用。

(出典：財務省資料)

2 本事例における相続税の負担額の比較

(1) 改正前の相続税の負担額

平成26年12月31日までに相続が開始した場合には、各相続人の相続税の負担額は、以下のようになります。

(1) 課税価格の合計額

(甲) (乙) (丙)

$$1億5,000万円 + 2億円 + 5,000万円 = 4億円$$

(2) 遺産に係る基礎控除額

(定額控除) (比例控除)

$$5,000万円 + (1,000万円 \times 3人) = 8,000万円$$

(3) 課税遺産総額

$$4億円(1) - 8,000万円(2) = 3億2,000万円$$

(4) 相続税の総額

① 法定相続分に応ずる取得金額

$$\text{甲} \quad 3億2,000万円 \times 1/2 = 1億6,000万円$$

$$\text{乙・丙} \quad 3億2,000万円 \times 1/2 \times 1/2 = 8,000万円$$

② 相続税の総額の基となる税額

$$\text{甲} \quad 1億6,000万円 \times 40\% - 1,700万円 = 4,700万円$$

$$\text{乙・丙} \quad 8,000万円 \times 30\% - 700万円 = 1,700万円$$

③ 相続税の総額

$$4,700万円(甲) + 1,700万円 \times 2人(乙・丙) = 8,100万円$$

(5) 各相続人の相続税額

$$\text{甲} \quad 8,100万円 \times \frac{1億5,000万円}{4億円} = 3,037.5万円$$

(注) 配偶者は、税額軽減の特例(相続19の2)を適用し、相続税の負担はないものとします。

$$\text{乙} \quad 8,100万円 \times \frac{2億円}{4億円} = 4,050万円$$

$$\text{丙} \quad 8,100万円 \times \frac{5,000万円}{4億円} = 1,012.5万円$$

(2) 改正後の相続税の負担額

平成27年1月1日以後に相続が開始した場合には、各相続人の相続税の負担額は、以下のようになります。

(1) 課税価格の合計額

4億円

(2) 遺産に係る基礎控除額

(定額控除) (比例控除)

3,000万円 + (600万円×3人) = 4,800万円

(3) 課税遺産総額

4億円(1) - 4,800万円(2) = 3億5,200万円

(4) 相続税の総額

① 法定相続分に応ずる取得金額

甲 3億5,200万円 × 1/2 = 1億7,600万円

乙・丙 3億5,200万円 × 1/2 × 1/2 = 8,800万円

② 相続税の総額の基となる税額

甲 1億7,600万円 × 40% - 1,700万円 = 5,340万円

乙・丙 8,800万円 × 30% - 700万円 = 1,940万円

③ 相続税の総額

5,340万円(甲) + 1,940万円 × 2人(乙・丙) = 9,220万円

(5) 各相続人の相続税額

甲 9,220万円 × $\frac{1億5,000万円}{4億円}$ = 3,457.5万円

(注) 配偶者は、税額軽減の特例(相税19の2)を適用し、相続税の負担はないものとします。

乙 9,220万円 × $\frac{2億円}{4億円}$ = 4,610万円

丙 9,220万円 × $\frac{5,000万円}{4億円}$ = 1,152.5万円

(3) 改正前と改正後の負担額の比較

改正前と比較して改正後は、各相続人の相続税の負担額が以下のように増加します。

相続人	改正前①	改正後②	増加額②－①
配偶者甲	0	0	0
長男乙	4,050万円	4,610万円	560万円
長女丙	1,012.5万円	1,152.5万円	140万円
合計	5,062.5万円	5,762.5万円	700万円

譲渡所得税関係

1 相続財産に係る譲渡所得の取得費加算の特例（改正前）

相続等により財産を取得した個人で、その相続等による相続税額がある者が、その相続開始日の翌日から相続税の申告書の提出期限の翌日以後3年以内に相続財産を譲渡した場合には、譲渡所得金額の計算において譲渡収入金額から控除する譲渡資産の取得費に、次の区分に応じた金額が加算されます（税特措39①）。

(1) 譲渡資産が土地の場合

下記により計算した金額が譲渡土地の取得費に加算されます。なお、下記の分子の価額には、相続等により取得した土地のうち譲渡した土地だけでなく譲渡しない土地も含めることができますが、物納した土地及び物納申請中の土地は含まれません（税特措令25の16②一）。

$$\text{取得費加算額} = \frac{\text{その者の確定相続税額}}{\text{相続税の課税価格（債務控除前）}} \times \frac{\text{相続等により取得したすべての土地（物納土地等は除外）の価額の合計額}}{\text{相続税の課税価格（債務控除前）}}$$

(2) 譲渡資産が土地以外の場合

下記により計算した金額が譲渡資産の取得費に加算されます。なお、下記の分子の価額は上記(1)と異なり、相続等により取得した資産のうち譲渡した資産のみになります。

$$\text{取得費加算額} = \frac{\text{その者の確定相続税額} \times \text{相続等により取得した資産のうち譲渡した資産の課税価格計算の基礎に算入された価額}}{\text{相続税の課税価格（債務控除前）}}$$

2 平成26年度改正による相続税の見直し（改正後）

平成26年度改正により、上記1(1)の譲渡資産が土地の場合の特例について、取得費に加算される金額が、その者が相続したすべての土地に対応する相続税相当額から、その譲渡した土地に対応する相続税相当額になりました（上記1(2)譲渡資産が土地以外の場合と同様になりました。）（税特措令25の16）。

上記の改正は、個人が平成27年1月1日以後に開始する相続等により財産を取得する場合における資産の譲渡等について適用されます（税特措平26法10附則63①、税特措令平26政145附則15）。

3 事例における譲渡所得税の負担額の比較

(1) 改正前の譲渡所得税の負担額

平成26年12月31日までに相続が開始した場合には、長男乙が譲渡したB土地の譲渡所得税の負担額は、以下のようになります。

(1) B土地の譲渡対価・取得費

（譲渡対価）	（取得費）
6,000万円	300万円

(2) 取得費加算額

$$\begin{array}{l} \text{(確定相続税額)} \\ 4,050\text{万円} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{(B土地)} \\ 5,000\text{万円} \end{array} + \begin{array}{l} \text{(C土地)} \\ 1\text{億}5,000\text{万円} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{(債務控除前の課税価格)} \\ 2\text{億円} \end{array}} = 4,050\text{万円}$$

(3) 譲渡所得の金額

$$\begin{array}{l} \text{(譲渡対価)} \\ 6,000\text{万円} \end{array} - \begin{array}{l} \text{(取得費)} \\ 300\text{万円} \end{array} + \begin{array}{l} \text{(取得費加算額)} \\ 4,050\text{万円} \end{array} = 1,650\text{万円}$$

(4) 譲渡所得税の金額

$$\begin{array}{l} \text{(所得税等の税率)} \\ 1,650\text{万円} \end{array} \times 15.315\% = 252\text{万}6,975\text{円} \Rightarrow \text{約}252\text{万円}$$

(注1) 所得税等の税率には、復興特別所得税の税率が含まれます。

(注2) 上記以外に住民税(5%)が課税されます。

(2) 改正後の譲渡所得税の負担額

平成27年1月1日以後に相続が開始した場合には、長男乙が譲渡したB土地の譲渡所得税の負担額は、以下のようになります。

(1) B土地の譲渡対価・取得費

$$\begin{array}{l} \text{(譲渡対価)} \\ 6,000\text{万円} \end{array} \quad \begin{array}{l} \text{(取得費)} \\ 300\text{万円} \end{array}$$

(2) 取得費加算額

$$\begin{array}{l} \text{(確定相続税額)} \\ 4,610\text{万円} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{(B土地)} \\ 5,000\text{万円} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{(債務控除前の課税価格)} \\ 2\text{億円} \end{array}} = 1,152.5\text{万円}$$

(3) 譲渡所得の金額

$$\begin{array}{l} \text{(譲渡対価)} \\ 6,000\text{万円} \end{array} - \begin{array}{l} \text{(取得費)} \\ 300\text{万円} \end{array} + \begin{array}{l} \text{(取得費加算額)} \\ 1,152.5\text{万円} \end{array} = 4,547\text{万}5,000\text{円}$$

(4) 譲渡所得税の金額

$$\begin{array}{l} \text{(所得税等の税率)} \\ 4,547\text{万}5,000\text{円} \end{array} \times 15.315\% = 696\text{万}4,496\text{円} \Rightarrow \text{約}696\text{万円}$$

(注1) 所得税等の税率には、復興特別所得税の税率が含まれます。

(注2) 上記以外に住民税（5%）が課税されます。

(3) 改正前と改正後の負担額の比較

改正前と比較して改正後は、長男乙の譲渡所得税の負担額が以下のように増加します。

	改正前①	改正後②	増加額②－①
譲渡対価	6,000万円	6,000万円	0
譲渡所得税	252万円	696万円	444万円
差引手取額	5,748万円	5,304万円	444万円