



相続における寄与分の意義と
相続開始後の相続財産価額下落の斟酌の可否

第 37 回 2011 年（平成 23 年）2 月 4 日

発表 山本 健治

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

＜MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ＞

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

平成 23 年 2 月 4 日

山本 健治

<MJS 租税判例研究会>

相続における寄与分の意義と相続開始後の相続財産価額下落の斟酌の可否

平成 23 年税制大綱が公表され、このまま法案が成立すれば基礎控除額の引き下げ等により相続税の大幅な増税が予想される。一方、かねてから取りざたされていた法定相続分課税方式から遺産取得課税方式への移行や、その他現行相続税制において指摘されている諸問題については未解決のままである。

ここでは東京地方裁判所平成 14 年 1 月 22 日判決における争点を中心に議論をすすめる。寄与分については、民法 904 条の 2 に定めはあるが税法上の規定はない。民法の文言を読む限りでは、これを寄与者固有の財産とする解釈も成り立つように思われるし、実際そのような学説も存在するようである。現実の相続においては、被相続人の財産であるとしてもその財産形成に相続人が大きな役割を果たしている場合など、当事者の心情として相続人固有の財産ではなく相続財産として相続税が課税されるのは納得がいかない、ということも多々起こりうる。相続開始後の相続財産の価額下落を斟酌すべきかについては、現行税制ではこれを斟酌する規定はないが、実際には相続後の土地や株式の急激な価格下落により相続した財産は無価値となっているのに相続税債務だけが残し、相続以前から所有していた相続人固有の財産を処分して相続税を支払わなければならないなど、財産権の侵害となりうる事態も生じている。

税務実務の観点からみれば、本件事例における判決は至極当然のようにも思われるが、寄与分制度、相続財産の評価時点の現行税制下における取扱いについては批判も多い。

納税者権利憲章が制定されることもあり、ここでは立法論や外国税制なども含めて現行相続税制の問題点を改めて検証する機会としたい。

東京地方裁判所平成 14 年 1 月 22 日判決 相続税更正処分取消請求事件

事 例 の 概 要

平成3年11月21日	被相続人乙死亡。
平成4年4月20日	遺産分割協議成立。
平成4年5月21日	相続税申告(相続人甲、丙、丁、戊)。
平成4年12月18日	相続税修正申告書提出(相続人甲、丙、丁、戊)。
平成4年7月頃	Bによる自身の死後認知請求の訴え提訴。
平成8年2月7日	Bの相続人甲、丙、丁、戊を被告とした相続分価額 弁償請求の訴え提訴(東京地裁)。
平成8年5月9日	Bが被相続人乙の子であることを認知する旨の判決確定。
平成10年10月19日	上記相続分価額請求事件について以下の裁判上の和解成立。 ①B及び本件相続人(甲、丙、丁、戊)らのうち戊及び丁は、 甲が被相続人の遺産につき25%の寄与分を有することを確認する ②本件相続人(甲、丙、丁、戊)らはBに対し連帯して2500万円 を支払う(実際に支払ったのは丙のみ)
平成11年2月18日	原告甲による相続税額を0円とする旨の更正の請求提出。 (甲の寄与分相当額[相続財産中の原告甲の固有財産]> 原告甲が裁判上の和解により取得することとなった財産の額)
平成11年6月10日	被告(渋谷税務署長)は原告の更正請求のうち法定相続人の 増加(B)に係る部分のみを認めた。 1億2984万0400円→(507万円減額)→1億2477万0400円
平成11年8月4日	原告甲は被告に対し異議申立て
平成11年11月1日	被告による上記異議申立て棄却
平成11年11月30日	原告甲は被告に対し異議申立て国税不服審判所長に審査請求。
平成13年3月8日	国税不服審判所長による審査請求棄却決定。

本件における争点は以下の3つ。

<争点1>寄与分は相続財産に含まれるか

<争点2>相続開始後の相続財産価額の著しい下落を考慮すべきか

<争点3>災害被害者に対する租税の減免措置に関する規定の類推適用の可否

【原告（甲）の主張の概要】

<争点1>

寄与分を相続財産として相続税算定の基礎とすることは誤りである。

本件における株式評価額は、相続開始の約8年前から原告甲が実質的経営者として尽力してきた結果であり、甲の寄与分については甲の固有財産とすべきである。

寄与分については税法に定めはなく、租税法律主義の見地から民法等の規定に従い解釈されるべきであるが、寄与分について定めた民法904条の2の趣旨は、寄与者の特別な寄与に係る財産権を相続財産から分離し、本来の財産権利者である寄与者に取得させることにある。

相続税法19条の2で認められている配偶者の税額軽減措置は、こうした民法の理念を税法に反映させ、婚姻家族における潜在的夫婦共同財産（寄与分）を考慮し、これを実質的に相続財産から除外するものである。寄与分についての具体的立証なしに一律に寄与があったとみなして相続財産から除外するものであるから、離婚の財産分与と同じ考え方が採用されている。財産分与による財産の無償譲渡には相続税・贈与税が課されることはないから（相基通9-8）、生存配偶者以外の相続人の寄与についてもこれを相続財産から除外し非課税とするのは当然のことである。

<争点2>

相続開始後の相続財産価額の著しい下落を考慮すべきである。

遺産分割により甲が取得した株式の評価額が、相続開始時から裁判上の和解成立時までの間に著しく下落したため、株式評価額は甲が実際に相続財産を承継し得た時期の時価に再計算すべきである。現実の財産承継は、非嫡出子Bとの裁判上の和解後はじめて可能となったのに、相続開始時点以降の株式、土地等の相続財産価額の著しい下落は考慮されず、あくまで相続開始時を基準とした評価による課税は相続人に担税力以上の負担を強いることになり、租税の公平負担の原則に反する。

被告の引用する最高裁判例は上場株式の例であり、自由な処分が困難な本件非上場株式

の例とは異なる。

<争点 3>

本件には災害減免法 4 条の類推適用を認め甲の相続税を免除すべきである。

原告甲には株価下落による被害を回避する手段はなかった。

【被告（渋谷税務署長）の主張の概要】

<争点 1>

原告甲は寄与分を相続財産から除外して更正の請求をしているが、寄与分は相続によって取得した財産そのものである。民法 904 条の 2 に規定する寄与分は、遺産の分割に際して各共同相続人の具体的相続分を算定する場合に、それぞれの指定又は法定相続分を修正して衡平を図る要素として考慮されるものであり、寄与者固有の財産とみることはできない。本件において寄与分が確認されたことは、国税通則法 23 条に規定する後発的事由にあらず、よって更正の請求は認められない。

<争点 2>

株式評価額の多寡を理由とすれば更正の請求期限は相続税の法定申告期限から 1 年であるが、本件更正の請求は申告期限から 7 年近く経過してなされており、更正の請求期限を徒過している。

相続財産の価額はあくまで相続時の時価であり、その後の財産価額下落は考慮されない（最判平成元年 6 月 6 日第三小法廷判決）。

<争点 3>

原告の主張は争う。

【判示の概要】

<争点 1 について>

寄与分制度は、これに関する民法 904 条の 2 の文言及びその規定の位置からして（903 条（特別受益））、それがあくまで遺産の一部であって被相続人が生前に有していた財産であることを前提として定められていることが明らかであり、これを寄与者固有の財産とみることはできない。すなわち、寄与分は、相続分の実質的修正要素という性格のものに他ならないから、結局は相続により取得した財産そのものであると解すべきである。相続税法 19 条の 2 の配偶者に対する税額軽減措置は、被相続人の遺産形成への配偶者

の寄与のみならず、同一世代間の財産移転であり、生存配偶者の生活保障等を総合的に考慮した上で認められているものであり、非配偶者による相続と同列にみるのは相当でない。離婚における財産分与についても同様である。

<争点2について>

相続税法 22 条は、相続により取得した財産の価額は当該財産の取得の時ににおける時価によると規定している。相続の場合、相続人は相続開始の時から被相続人に属した一切の権利義務を承継するのであるから（民法 896 条）、当該財産取得の時は相続開始の時をいうものと解す外はない。相続開始後の財産の増加又は減少を斟酌すべきとする規定は全く見出せず、原告の主張は採用できない。

原告は非嫡出子 B の出現により事実上相続財産の処分が不可能であったと主張するが、認知確定前に共同相続人間で遺産分割が行われている場合には、被認知者は、民法上価額弁済請求権を有するにすぎないと規定されている（民法 910 条）から、認定請求の訴えがされたとしてもこれによって原告の相続財産処分権が制限されることはない。

非上場株式、譲渡制限付株式であっても、通常の株式と比較して処分が困難であるとしても換価は可能であり（商法 204 条の 2、現行会社法 136 条及び 138 条 1 項等）、これに相応した取引価格がある以上、これらの株式を取得した者は同額の財産を取得したといふべきである。

<争点3について>

B の出現が原告の財産処分を制限するものでなく、本件株式の処分が不可能であったとも認められないから、災害減免法 4 条を類推適用すべきという原告の主張にはその前提を欠き採用できない。

論点Ⅰ 寄与分の相続財産性

1. 寄与分の法的性格

寄与分については、税法に定めがないため民法の規定に従うことになる。寄与分の性格については、共同相続人相互の関係で実質的衡平を図るための調整的要素とみる立場（調整説）と、これを財産権に近いものとして考える立場（財産権説）があり¹、立法者は必ずしもその法的性格を明確にしなかったようである。

¹ 有地亨「相続の効力」『新版 注釈民法（27）相続（2）』有斐閣、平成 8 年、254 頁。

本件における判示では実質的修正要素という表現が用いられている通り、これは調整説に立ったものといえる。一方、本件原告甲の主張は財産権説に立ったものであり、寄与分を相続人固有の財産とみなし課税財産と切り離して考えるものである。

立法関係者は調整説に立つことが多いとされる²が、理由としては財産権説が採用され寄与分を非課税にすると租税回避に使われる、との懸念があったようである³。本件において原告甲が指摘しているとおり、課税当局には「相続人相互の自由な意思で寄与相続人と寄与分を決めてしまえば、相続税負担がそれだけ軽くなってしまう」との懸念があり、課税当局の意向が立法段階で強力に反映されたことは想像に難くない。

調整説に立ちながらも、家業を支えてきた内縁の配偶者が相続人でないため寄与分を主張できないのが不当であるような場合にはこれを「債務」として遺留分算定の基礎財産から控除するに足る金額を分配すべき、とする説⁴もある。

一方、厳密な財産権説に立脚すれば、寄与分は相続財産ではなく相続人固有の財産となるのであるから、相続税法上の課税財産から除外されることになる⁵。寄与分を寄与相続人が相続財産上に有する客観的に確定しうる利益とみて、寄与者に帰属すべきものを寄与者に帰属させるために、寄与者の具体的相続分を他の相続人のそれよりも大きくしようとするものであるとする「身分的財産権説」⁶との立場も主張されている。

判例は財産権説に立っているものが多いとされるが、一方公表されている判例自体があまりに少ないという指摘⁷もなされている。寄与分は相続人間の衡平を図るということのみならず特別受益や遺贈、遺留分、遺言といった他の相続に関する制度と関連することもあり、寄与分の法的性格が曖昧なままであるがゆえに解釈で解決を図ろうとしても理論的整合性を取ることが困難となってしまう⁸ということが関係しているのかもしれない。

本件事例の判示内容は、寄与分の法的性格については調整説が民法 904 条の 2 の文言およびその規定の位置からして自明の理であるとしている。しかしながら、調整説が通説であるとしても、実際には上記のとおり民法 904 条の 2 の法的性格については立法段階から曖

² 有地・前掲論文 255 頁。

³ 三木義一「相続税の基本原則の法的再検討」『租税法研究』第 23 号、租税法学会、16 頁。

⁴ 伊藤昌司『相続法』有斐閣、310-311 頁。

⁵ 三木義一教授は、寄与分は実質的に潜在的持分の顕現化にすぎないものであるから課税対象から外すべきと主張する（三木・前掲論文、16 頁）。

⁶ 辻朗「判例にあらわれた寄与分の法的性質と要件」判例タイムズ 663 号（1988 年）、7 頁。

⁷ 辻・前掲論文、7、11 頁。

⁸ 朱曄「中国相続法の現代的課題」『立命館法学』2003 年、1 号（287 号）、294 頁。

味なままであり、解釈についても議論が分かれている。

本件における課税価格の合計は 1,296,237 千円であるので、甲の主張の通りこの 25%は 324,059 千円となり、甲の取得した相続財産の価額 2,670,068 千円は甲の法定相続分 7 分の 1 ($1,296,237 \text{ 千円} \times 7 \text{ 分の } 1 = 185,176 \text{ 千円}$) より大きいものの、甲の寄与分相当額よりも少ない。

B の遺留分については、25%の寄与分については遺留分減殺請求の対象とならないものとする、 $1,296,237 \text{ 千円} \times 75\% \times (1/14[\text{非嫡出子としての B の法定相続分}] \times 1/2) = 34,720 \text{ 千円}$ と算出される。相続開始時点ではなく分割時における相続財産の価額をもとに遺留分が算定されたためか、遺産分割後の求償権行使（民法 910 条）という形で B が支払いを受けたのは 25,000 千円であるから、上記算出額よりも少ない。

本件判示にあるとおり、B に対し 25,000 千円を支払ったのは原告甲の母である丙であり、B への支払額の多寡は甲の負担に限って言えばそれほど影響の大きいものではなかった。法定相続分を超える B の具体的相続分については、寄与分認定がなされた裁判上の和解以前の遺産分割協議において既に合意されているものであることからすれば、甲に 25%の寄与分が認められたことが結果として甲に特段有利に働いたとは考えられない。

判示内容にもある通り相続開始後の財産価値の減少という他の論点とも関連するが、本件判示は課税庁の主張を受け入れ調整説の立場を表明したにすぎず、相続人固有の権利としての寄与分というもう一つの寄与分の側面に立脚した財産権説に対する理論的な手当てはされていない。寄与分が相続財産として課税されるのであれば、計算上は上記の通り甲への寄与分の認定により甲が特段の利益を得るとは考えられず、甲の特別の貢献としての寄与が相続において反映される形とはなっていない。したがって寄与分制度の本来の目的である相続人間の衡平が図られているのかも疑問である。寄与分に関する本件判示は理論的根拠に乏しいように思われる。

2. 民法 768 条の類推適用

本件において原告甲は配偶者の税額軽減措置や離婚の財産分与制度において反映されている寄与分の観念を論拠とし、寄与分は相続人の固有財産であり非課税とすべきと主張している。背景には、生存内縁配偶者の潜在的夫婦共同財産（寄与分）の清算のため財産分与に関する民法 768 条を類推適用し、内縁の妻への相続財産の二分の一を分与し残余につ

き遺産分割した事例⁹などを念頭に置いたものと考えられる。

民法 904 条の 2 の文言上、寄与分は法定相続人にしか認められていないが、実際には法定相続人でない者が被相続人の療養介護等に特別な貢献をしている事例があるため、768 条の類推適用の他にも物権法上の共有であるとか、不当利得返還請求権とするなどの方法が考えられている¹⁰。これらの方法により一定程度は救済可能としても、現行の遺産分割実務において容認されることの困難性や、寄与分は相続上の衡平の観点から考慮されるべき要素であるのに民法上の権利として構成可能なものを寄与分に含めることへの疑問¹¹も提示されている。

配偶者の税額軽減措置は判示内容の通り被相続人の遺産形成への寄与のみでなく生存配偶者の生活保障等を総合的に配慮した上での制度であることは税務実務上も広く理解されているところであり、本件において民法 768 条の類推適用を主張しているのは被相続人の配偶者ではなく子である甲であることを考えれば、甲の主張の根拠は薄弱であるようにも思われる。

しかしながら、理論上は甲のような寄与分は非課税とする主張が可能であるとしても寄与分の法的位置づけが曖昧であるため課税当局に有利な解釈がなされる可能性が非常に高く、甲が考えるすべての理論構成の可能性を探ったことは理解できる。

3. 寄与分と遺留分

配偶者の税額軽減措置や離婚の財産分与の制度趣旨を根拠とした甲の主張には一見無理があるかに思えるが、寄与分と遺留分との関係について考えていくと甲の主張の合理性がある程度明確になってくる。

立法当時、遺留分制度の趣旨を考慮して遺留分を侵害しないよう定められるべきだとの議論があった¹²が、現行規定には寄与分と遺留分との関係についての規定がなく¹³、問題解決は解釈論に委ねられている。

遺留分制度は、過大な遺贈、贈与を遺留分減殺請求の対象とすることで遺留分権者の相

⁹ 広島高決昭和 38 年 6 月 19 日、大阪家審昭和 39 年 8 月 19 日、東京家審昭和 40 年 5 月 27 日（有地亨『新家族法の判決・審判案内』弘文堂、18 頁）。

¹⁰ 中川忠晃「相続分の算定」『民法の争点』ジュリスト増刊、350-351 頁。

¹¹ 中川・前掲論文、351 頁。

¹² 石田敏明「相続分」『基本法コンメンタル』[第五版]別冊法学セミナー、日本評論社、80 頁。

¹³ 民法 904 条の 2 の 2 項には「その他一切の事情」とあるから、遺留分もこの中に包含される。

続権を保障するものであり、遺留分は遺贈に優先する¹⁴、とされる。一方、民法 904 条の 2 三項の規定により寄与分は相続財産から遺贈を控除した額を超えることはできないとされているため、遺贈は寄与分に優先するといえる。したがって、遺留分が寄与分に優先するのは当然の理かに思われる。

ところが、遺留分と寄与分に関する規定が存在せず寄与分による遺留分侵害を制限する規定も存在しないため、他の共同相続人の遺留分を侵害するような寄与分が定められたとしてもそれは有効となる。つまり、寄与分は遺留分に優先することになる¹⁵。民法第 1044 条において特別受益者の相続分を定める第 903 条を遺留分に準用しながら、寄与分を定める第 904 条の 2 は準用されていないことから、法は寄与分が遺留分を侵害する事態を許容しているとも考えられる。

このように、寄与分と遺留分との法的関係が規定されておらず寄与分、遺留分、遺贈は三すくみの関係となるため、一般に寄与分が遺留分に優先するとしても次のような事態が考えられる。被相続人が寄与分を考慮して寄与者に予め遺贈を行った場合、遺留分は遺贈に優先するからこの遺贈についての遺留分減殺請求は可能となる。抗弁として寄与分を主張したとしても寄与分が分割協議や家庭裁判所での和解、審判、調停等により決定される権利であることから法技術的に寄与分をもって遺留分減殺請求に対抗することが困難となり、結果として寄与分を抗弁として遺留分減殺請求に対抗できない。

遺留分は、法定相続人すべてに一定割合以上の財産を確保させるため、受贈者から第三者へ所有権が移転した財産にまで及ぶ強力な権利である。一方寄与分は遺産上の物権的権利であれば相続によって承継される財産に含まれるはずはなく¹⁶、民法 1044 条が 904 条の 2 を準用していないことから分かつたおり遺留分算定において控除される債務でもない、権利には達しないが衡平上考慮されるべき要素に過ぎない¹⁷、とされる。

しかしながら、寄与分をこのような弱い権利としてしまうと寄与者の利益が甚だしく侵害される事態が予想される。寄与者の利益保護という同様の観点から寄与者は被相続人の財

¹⁴ 持戻し免除の遺贈・贈与への遺留分の制限については議論がある（伊藤・前掲書、302 頁）。

¹⁵ 立法者の見解であり、学説の多くもこれに同調する（梶村太市「寄与分と遺留分の関係」『寄与分—その制度と課題—』太田武男・野田愛子・泉久雄編、一粒社、207 頁）。ただし、他の共同相続人の遺留分を侵害するような過大な寄与分を認めた審判を取り消した判例もある（東京高決平成 3 年 12 月 24 日、判例タイムズ 794 号、215-217 頁）。

¹⁶ 現行規定以前の裁判例には、長男が家業を担うことになった後に新築された被相続人名義の家屋に長男の持分の二分の一を認めたもの（大阪家審昭和 40 年 9 月 27 日、判例タイムズ 199 号、213-215 頁）等が存在する。

¹⁷ 伊藤・前掲書、309 頁。

産に潜在的な持ち分を有すると考え、夫婦の財産関係と同様に内在された持分は扶養と相続の対価的意識として認知し相続時にこれを解消するため、寄与者の寄与分によって遺留分が侵害される事例が現実には生じている¹⁸。前項2で取り上げた民法768条を類推適用した事例や、内縁の夫婦が共同で経営する家業の収益で購入した不動産について、内縁死亡配偶者名義になっていたとしてもその不動産を夫婦間で夫の特有財産にする旨の特段の合意のない以上、夫婦の共有財産として同人らへの帰属を認めた事例¹⁹など、法定相続人でない寄与者に同様の理由で寄与分を認めたものもある。

4. 今後のあり方について

家事審判例を含めた判例をいくつかみていくと、遺留分侵害や相続人でない者に寄与分を認めるといった他の法規定に抵触する可能性がありながら、被相続人への長年の療養介護その他特筆すべき寄与が認められる事例においては、衡平の見地から寄与分が認められてきたように思われる。

本件事例においては、原告甲は8年間にわたり被相続人の実質的経営者として会社の維持発展、資産増加に尽力してきたとのことであるが、特に争点になっていないことから分かるように経営者としての相当の対価は得ていたと考えられるし、非嫡出子Bへの2,500万円の支払も、甲ではなく被相続人の妻であり甲の母である丙によりなされている。寄与分は相続人固有の財産であり相続税は非課税であるという甲の主張は課税当局に大きな不利益をもたらすおそれもあり、そのような判断が下された判例は見当たらない。しかしながら、事実認定として民法768条を類推適用する、あるいは実質上相続債務と同等に取り扱うといった別の理論構成により、甲の寄与を事実上甲固有の財産権として取り扱うべきとするほど、特筆すべき甲の寄与があったとは認められないということではないだろうか。

判示内容としては、寄与分は取得した財産そのものであり相続分の実質的修正要素にすぎないとするのみで、理論的根拠が不十分であることは前述のとおりである。

寄与分の法的性格が曖昧とされたのは、衡平の見地から寄与の内容に応じて柔軟な対応により解決を図るねらいもあったのかもしれないが、相続人の強力な権利と考えられている遺留分と寄与分の関係も曖昧なままであり、現状では法的安定性を欠くところもありそ

¹⁸ 歯科医の妻が病弱な夫を37年間にわたり扶養看護したとして相続財産の70-80%を認めたケース（山形家審昭和56年3月30日）など、被相続人の療養看護等では積極的に寄与分を認める事例が多いようである（有地・前掲論文、269-270頁）。

¹⁹ 大阪高判昭和57年11月30日、判例タイムズ489号、65-66頁。

の結果相続人間の衡平や寄与者の利益保護についても十分とはいえない。

理論構成としては、財産権的構成の方が整合性を図りやすいと考えられる。財産権あるいは財産権に準じた扱いとなると裁判管轄が異なり裁判費用の負担の問題が生じること、現行規定では相続人でない寄与者の寄与が認定されることはより困難となることなどの問題²⁰が考えられるため、立法論的な解決も必要になってくるであろう。

フランス民法では寄与分は不当利得債権や賃金債権といった相続債権として遺留分算定の基礎財産から遺産債務として控除され、ドイツ民法においては具体的相続分の算定において寄与分を特別受益の持戻しと逆の操作をするとともに遺留分算定の基礎財産から控除することとしている²¹。スイス、オーストリアでは、寄与分は補償請求権あるいは補償債権とされるようである²²。特にフランスの相続法は、我が国の相続法がモデルとしたものとされ、歴史的背景や沿革は相当に異なり扶養や相続の捉え方にも国民の家族意識や固有の特徴が存在するとはいえ、我が国の現行相続法に最も近い基本構造と内容をもっているという²³。高齢化や少子化の問題も日本と同様抱えているとされる。寄与分に絡む扶養や介護等の問題、相続を争続にせず相続人間等のよりよい関係を築くため、財産権的な立場からの解釈論の発展に並んで参考とすべきではないだろうか。

論点Ⅱ 相続開始後の相続財産価額下落が斟酌される可能性

1. 現行規定の問題点

相続税法第 22 条は「相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産の価額は、当該取得の時ににおける時価によ（る）」（下線は筆者記入）と定めている。したがって現行の相続税法における評価の時点は相続財産取得の時ということになるが、一方民法第 909 条では「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。」としているため、相続税法第 22 条における相続財産取得時点は相続開始時となり、相続財産の評価時点も相続開始時となる。

本件事例における原告の主張のように非嫡出子相続人の出現により終局的な遺産分割が

²⁰ 朱・前掲論文、297 頁。

²¹ 梶村・前掲論文 205 頁、有地・前掲論文、257 頁。

²² 有地・前掲論文、257-258 頁。

²³ 原田純孝「扶養と相続—フランス法と比較してみた日本法の特徴—」『扶養と相続』奥山恭子・田中真砂子・義江明子編、比較家族史学会監修、169 頁。

長期にわたって不可能となり、裁判上の和解を経てはじめて相続財産の承継が可能となったような場合であっても、相続税法第22条における相続財産を取得した時点は相続開始時までさかのぼり、相続開始時における評価額が相続財産の価額となる。

上場株式の評価については、財産評価基本通達169において、課税時期の最終価格または課税時期の属する月以前3カ月間の毎日の最終価格の各月ごとの平均額のうち最も低い価額によって評価をすることとしている。評価の安全性確保等の観点から、課税時期における証券取引所の最終価格のみならずある程度の期間の最終価格の月平均額をも考慮して上場株式の評価を行うものとしたと解することができる。

財産評価基本通達169により、厳密には相続開始時点と評価時点が異なる場合があるが、この通達による評価額が相続開始時点の評価額とされる。あらかじめ予測し得なかった経済的要因等によって時価が急激に変動した場合など（例えば、1月1日から課税時期までの間で、20%を大きく超える地価の急激な下落があったなど）、財産評価基本通達が採用する評価基準、評価方法では適切に対応し得ない程の相続開始後の財産価値の急激な変動があった場合、財産評価基本通達6で定める「当該通達に従って評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する」との規定の適用可能性を指摘するものもある²⁴が、適用要件は明らかでないこともあり本件においても争点になっていない。

上場株式が相続財産に占める割合が大きい場合、財産評価基本通達169による相続開始時点の評価が高くともその後短期間に株価が急落する事態は起こりうる。処分可能性等の点で上場株式とは異なるが、本件のような取引相場のない同族株式の場合においても、相続開始後の株価の大幅な変動は同様に起こり得る。

本件判示は「相続開始後の経済情勢等による財産の増加又は減少は、これを相続により取得した財産価額の評価について斟酌すべきものとする手がかりとなる規定を見いだすことはできない」としている。現行の相続税法および民法規定下では相続開始後の相続財産価額下落を斟酌する規定が存在しないため、本件原告甲のように憲法上の財産権の保障や租税の公平負担の原則を根拠として争ってもその主張が認められることは困難である。相続開始直後の会社倒産や貸付先破綻により株式や貸付金が無価値になったとしても、現行規定では納税者は救済されない。相続税は財産課税であるため相続財産を処分して納税することが多く、現行の取り扱いでは納税が困難になる事態が起こり得る。課税負担の公平性

²⁴ 田中治「相続税制の再検討」『租税理論研究叢書13』日本租税理論学会、50頁。

や評価の安全性の観点から相続開始後の相続財産価額下落は斟酌されるべきであるとの指摘は少なくない²⁵。

2. 相続開始後の価額下落に関する最高裁判例－平成元年 6 月 6 月判決

本件事例における相続開始後の価額下落に関する判示内容は、平成元年 6 月 6 日最高裁判決をほぼ踏襲したものとなっている。上場株式の価格下落について争われたことは本件とは異なるが、相続開始後 5 年（本件事例では相続開始時から裁判上の和解まで約 7 年）を経過した時点での価額下落が争われたものであることなど、判示内容の概略は本件と類似している。判決の概要は以下のようなものである。

【事例の概要】

上告人 A は、東京証券取引所および大阪証券取引所第一部に上場されていた W 社の関連会社の創業者であった被相続人 B の相続人の一人である。B はオイルショックの直前に死亡した。A が相続により取得した資産の約 91% は W 社の株式であり、相続税基本通達によるその評価額は約 25 億円であった。その後のオイルショック等による不況により、当該株式は無価値となった。

【判示の概要】

「一般に株式の価格は、その発行会社の経営状態の他、これと無関係の需給関係等から日々変動するものである。そこで、相続財産である株式の価格をその取得時点すなわち相続開始時点の取引価格に固定することは、その時点で一時的に騰貴した株式評価額とする場合も生じ、納税者に過酷な結果となることもあり得るため相当とはいえない。そこで株式の評価にあたっては相当の期間内における株価の変動を考慮するのが妥当である。

しかし、考慮期間として基本通達では相続開始後の価格変動を考慮しないこととしている点は、申告期限までの株価を考慮することとなると相続開始後に株価の恣意的操作のおそれがあり、課税の衡平を欠く。したがって相続開始後における期間の株価変動が相続財産としての株式評価にあたり考慮されないことが不合理とはいえない。

相続税法上、相続財産の評価はその取得時における時価によることとなっている以上、株価のみ長期にまで遡ってその価格の変動を考慮して評価するのは相当でなく、三カ月間

²⁵ 「資産課税における財産評価のあり方について」日本税理士会連合会税制審議会、平成 20 年 12 月 18 日、5 頁、首藤重幸「相続財産の評価(2)－上場株式の評価と相続開始後の財産価値の下落」『別冊ジュリスト』租税判例百選[第 4 版]、159 頁、三木・前掲論文 16 頁。

の最終価格の月平均額と課税時期の最終株価のうち最も低い株価を採用することにより、相続開始時に一時的に騰貴した株式を評価額とすることを避ける目的を満たす効果のあることは否定できない。

また、多量の税務事務の処理と課税の公平を期するという要請を参酌すると、過去に遡る期間の考慮に関しても、株価について通達の基準における合理性を否定するのは相当ではない。」

とし、相続開始後の相続財産の価格変動が考慮されないことが最高裁の判断として示された。

株価の恣意的操作のおそれ、すなわち、租税回避の可能性や課税の公平の観点については理解し得る判決である一方、相続開始直後の相続人に帰責性のない理由で相続財産の価額が急落した場合においてもこれが全く考慮されないとすれば、そこに合理的理由を導くのは困難である。

相続税を所得税の補完税と考える観点からは、相続開始直後の相続財産の減価により相続人固有の財産により相続税を支払わなければならない事態が生ずることは容認しがたいものであるし、憲法 29 条の財産権侵害のおそれも払拭できない。

3. 救済手段としての物納制度

相続人が取得した相続財産が無価値となる一方で相続税負担は減額されず、結果として相続人が相続以前から所有する固有の財産の持ち出しにより相続税支払いを強いられるような不合理な事態に対する救済策としてどのような措置が考えうるであろうか。

地価下落に関連した見解であるが、物納との関連において租税特別措置法第 69 条の 4 の存在を正当化し得ると考えられるとした品川芳宣氏の次の見解がある。「相続税の物納は、その収納価額を、原則として、課税価格計算の基礎となった当該財産の価額としている（相続税法第 43 条 1 項）ので、金銭納付困難等所定の要件（相続税法第 41 条、42 条）を満たせば、課税時期後納付期限までに相続財産の価値が減少した場合（又は今後減少が見込める場合）には、その財産を物納に当てることができるのである。・・・（略）したがって地価下落時において（旧）措置法 69 条の 4 の規定が適用されたとしても、当該財産について物納が認められれば、相続財産の価額を上回る相続税額の納付というような不合理なこと

は生じないことになる。」²⁶。

相続財産の価値が相続開始後納付期限までに下落した場合、遺産分割協議が整わない等の状況を除き理論上は多くの場合において物納制度による救済が可能である。しかしながら、このような不合理を解消する一般的な効果を物納に期待するには、物納適格財産が相続財産に含まれている納税者には原則として物納を認める等の大幅な物納要件の緩和が必要となるが、相続税法第34条1項の金銭納付の原則により立法的措置には困難が伴う。

取引相場のない株式であっても、現行規定では譲渡制限のない株式であれば物納が可能である²⁷。譲渡制限付株式であっても、譲渡制限の解除手続を行った場合には、議事録、株式譲渡承認請求書、株式譲渡承諾書などの書類を提出することにより、物納適格財産となる²⁸。

本件は譲渡制限付株式の事例であり、会社経営権とも関わる株式と考えられ、株式による物納は考慮されていないと思われる。被相続人が創業経営者である同族会社の株式を相続する場合、一定期間後に買い戻す等の救済措置があるとはいえ、たとえ譲渡制限のない株式であっても同族会社の経営権と密接に関わる以上物納の対象とすることには抵抗がある場合が多いのではなかろうか。実際、2002年の通達改正後も、取引相場のない株式による物納許可の実績は少ないようである。

上場株式の物納であれば、相続開始後著しい価値の下落があった場合には相続税法基本通達 43-3-(8)が適用され収納価額の改定を要しないが、取引相場のない株式であれば同通達の適用はなく、相続税法 43 条 1 項の適用により価値下落後の価格でしか物納できない可能性がある。

物納に伴う徴税や財産の管理、保全、処分に伴う多額のコスト等の問題もあり物納申請許可の要件は大変厳しいものとなっているため、物納制度は一般的な救済策とはなりえていない。取引相場のない株式の場合は上記の理由も加わり、救済手段となる可能性は薄い。

4. 代替評価期日（Alternate Valuation Day）選択制度

相続開始後の財産価値下落の斟酌に関する現行税制については、課税庁の側からも指摘がなされている。上場株式評価に関する見解であるが、川口幸彦税務大学校研究部教授は、

²⁶ 品川芳宣「措置法 69 条の 4 に基づく課税処分 of 合憲性」『重要租税判決の実務研究』（大蔵財務協会、1999 年）409-410 頁。

²⁷ 相続税法施行令第 18 条二。

²⁸ 相続税法施行規則第 21 条 10 項。

租税回避行為の危険性を指摘しながらも、「相続の場合には、相続開始以後、株価が下落し続けていても、遺産分割協議が整わないとの理由により、すぐに売却できない場合等があることを考慮すれば、例えば、課税時期以後も株価が下落しているなど一定の場合には、[一定期間経過後（例えば、3 カ月後）の最終価格を採用することができる]などの特例規定を設けて対処すべきではないだろうか」²⁹として、一定の場合には相続開始後の財産価値下落の斟酌がなされるべきとの見解を示している。

上記課税庁サイドの見解に類似した立法的対応として、米国連邦遺産税における代替評価期日（Alternate Valuation Day）選択制度を指摘するものがある³⁰。同制度は1929年の世界大恐慌後のアメリカで納税者救済のために採用されたものであり、リーマンショック後土地や株式の下落傾向の続く我が国において検討されるべきものの一つである。

米国遺産税における遺産の評価は、日本と同様被相続人の死亡時に時価評価することが原則（内国歳入法第2031条（a）；IRC Code 2031（a））であるが、執行人³¹が代替評価期日を選択した場合、以下のように評価する³²。

- ① 分配、譲渡、交換等の処分の場合は、相続開始後6カ月以内であれば、分配等のときにおける時価による
- ② ①以外の場合は、相続開始後6カ月後のときにおける時価により評価する
- ③ 時の経過の影響を受ける権利または財産は、相続開始のときにその評価を調整する

なお、代替評価期日を選択した場合はすべての相続財産に対してこの評価法が適用されなければならない（内国歳入法第2032条（a）；IRC Code 2032（a））。

米国遺産税において代替評価期日が選択される場合、米国遺産税申告書Form 706の2頁目（添付資料3-2）の該当欄にチェックする。代替評価期日を選択しない場合と比較し、多くの添付資料の提出が求められたり、追加コストが発生したりするということは特にない。

以上のような評価期日選択制度がわが国においても採用されれば、相続開始後の相続財産価値の著しい下落により相続税債務が相続人固有の財産にまで及ぶ不合理を多くの場合解

²⁹ 川口幸彦「租税回避への対応を含む財産評価のあり方」4頁。

<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/61/03/hajimeni.htm>

³⁰ 石島弘『課税標準の研究』信山社、2003年、350-354頁。

³¹ 米国遺産税等申告書の作成及び納税は、相続人ではなく、遺言執行人（Executor）により行われる（坂田純一・杉田宗久・矢内和好『国際相続の税務』税務研究会出版局、37頁。

³² 坂田純一・杉田宗久・矢内和好・前掲書、46頁。

消できることになる。前項で考察した物納制度の申請件数が減少することも予想され、物納に伴う煩雑な徴税実務、収納財産の管理、保全にかかるコストの削減も期待できる。

論点Ⅲ 災害被害者に対する租税 6 の減免措置に関する規定の類推適用の可否

災害減免法の類推適用に関する本件判示も、相続開始後の価額下落が考慮されないことを前提とした平成元年 6 月 6 日最高裁判決と同様である。

【災害減免法類推適用に関する平成元年 6 月 6 日最高裁判例の概要】

「W 社株式がいわゆるオイルショックにより倒産し、W 社および W 社の関連会社の株式がほとんど無価値となったことは認められる。しかしながら、オイルショック等の社会経済事情の急変による相続財産の価額下落は、災害減免法 4 条の適用ないし類推適用がなされる「災害」にはあたらない。一般に、会社更生法の適用を受けた会社であっても、将来会社が再建された後株価が高騰することもあり得る。W 社が会社更生法適用の申請をするまでの間 5 年近くもあり、相続開始後 5 年近くも後に生じた会社更生法適用の申請による株価暴落を理由に相続税の減免をするというようなことは災害減免法の予定しているところではない。同法の精神や条理に従って相続税の減免をすべきものでもないと解すべきである。」

相続後の相続財産価額下落斟酌について、現行租税法体系下で規定されているのは災害減免法のみであるが、判例において相続開始後の相続財産の価額下落が災害減免法の適用対象となる「災害」にあたらないとされており、救済手段となりえない。

災害減免法を改正し一定の要件を満たす場合には類推適用を認めるといった立法的措置もあり得るかもしれないが、上記の通り本来は現行相続税法の問題であり、相続税法上の解釈論あるいは立法的措置による解決がなされるべきであろう。

☆今後の展望

本件原告甲は、第一に自身に認められた寄与分が甲固有の財産であり相続税課税財産でないことを主張し、さらに相続開始後の取引相場のない同族株式の価格下落を斟酌すべきことを主張したが、いずれも現行税制下では甲の主張が認められることは困難であり、結果として救

済されなかった。

本稿で考察した通り、現行の寄与分制度や相続開始後の相続財産価値下落斟酌についての取扱いには法理論構成上の問題や課税の衡平、財産権の侵害の可能性といった様々な問題点が指摘されており、判例も本件のように疑問の残るものが多い。本稿で取り上げた立法的措置による解決が図られるべき時期に来ているのではないだろうか。

関連条文等

【民法 904 条の 2】

（寄与分）

第 904 条の 2 共同相続人中に、被相続人の事業に関する労務の提供又は財産上の給付、被相続人の療養看護その他の方法により被相続人の財産の維持又は増加について特別の寄与をした者があるときは、被相続人が相続開始の時ににおいて有した財産の価額から共同相続人の協議で定めたその者の寄与分を控除したものを相続財産とみなし、第 900 条から第 902 条までの規定により算定した相続分に寄与分を加えた額をもってその者の相続分とする。

《改正》平 16 法 147

2 前項の協議が調わないとき、又は協議をすることができないときは、家庭裁判所は、同項に規定する寄与をした者の請求により、寄与の時期、方法及び程度、相続財産の額その他一切の事情を考慮して、寄与分を定める。

3 寄与分は、被相続人が相続開始の時ににおいて有した財産の価額から遺贈の価額を控除した残額を超えることができない。

《改正》平 16 法 147

4 第 2 項の請求は、第 907 条第 2 項の規定による請求があった場合又は第 910 条に規定する場合にすることができる。

【相続税基本通達 9-8】

（婚姻の取消し又は離婚により財産の取得があった場合）

9-8 婚姻の取消し又は離婚による財産の分与によって取得した財産（民法第 768 条（（財産分与））、第 771 条（（協議上の離婚の規定の準用））及び第 749 条（（離婚の規定の準用））参照）については、贈与により取得した財産とはならないのであるから留意する。ただし、その分与に係る財産の額が婚姻中の夫婦の協力によって得た財産の額その他一切の事情を考慮してもなお過当であると認められる場合における当該過当である部分又は離婚を手段として贈与税若しくは相続税のほ脱を図ると認められる場合における

当該離婚により取得した財産の価額は、贈与によって取得した財産となるのであるから留意する。（昭 57 直資 2－177、平 17 課資 2－4 改正）

【民法第 768 条】

（財産分与）

第 768 条 協議上の離婚をした者の一方は、相手方に対して財産の分与を請求することができる。

《改正》平 16 法 147

2 前項の規定による財産の分与について、当事者間に協議が調わないとき、又は協議をすることができないときは、当事者は、家庭裁判所に対して協議に代わる処分を請求することができる。ただし、離婚の時から 2 年を経過したときは、この限りでない。

《改正》平 16 法 147

3 前項の場合には、家庭裁判所は、当事者双方がその協力によって得た財産の額その他一切の事情を考慮して、分与をさせるべきかどうか並びに分与の額及び方法を定める。

【災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律 第 4 条】

第 4 条 相続税又は贈与税の納税義務者で災害に因り相続若しくは遺贈（贈与者の死亡に因り効力を生ずる贈与を含む。以下第 6 条第 1 項において同じ。）又は贈与（贈与者の死亡に因り効力を生ずる贈与を除く。以下第 6 条第 2 項において同じ。）に因り取得した財産について相続税法第 27 条から第 29 条までの規定による申告書の提出期限後に甚大な被害を受けたものに対しては、政令の定めるところにより、被害があつた日以後において納付すべき相続税又は贈与税（延滞税、利子税、過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税を除く。）のうち、被害を受けた部分に対する税額を免除する。

【相続税法第 22 条】

（評価の原則）

第 22 条 この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与によ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。

【民法第 896 条】

（相続の一般的効力）

第 896 条 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する。ただし、被相続人の一身に専属したものは、この限りでない。

【相続税法第 43 条】

（物納財産の収納価額等）

第 43 条 物納財産の収納価額は、課税価格計算の基礎となつた当該財産の価額による。ただし、税務署長は、収納の時までに当該財産の状況に著しい変化が生じたときは、収納の時の現況により当該財産の収納価額を定めることができる。

【相続税法基本通達】 43-3

（「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」の意義）

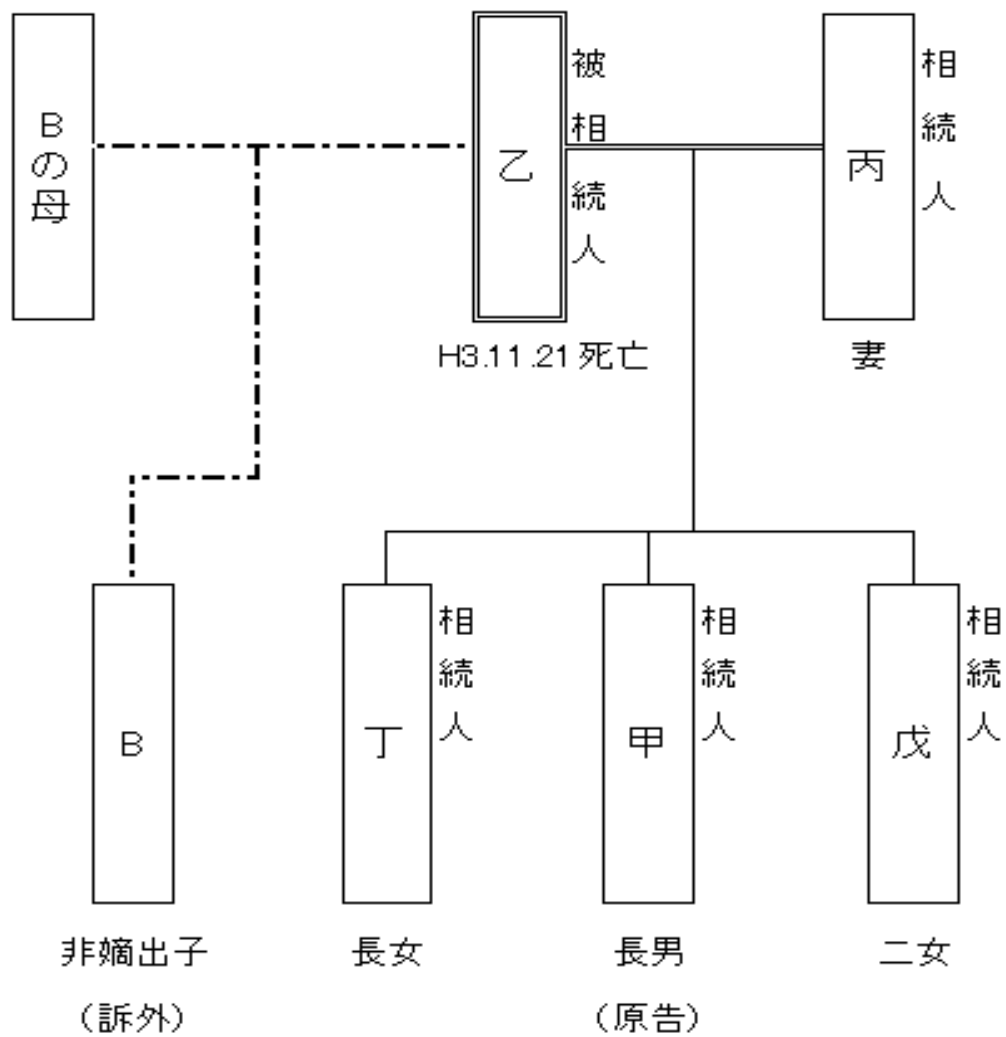
43-3 法第 43 条第 1 項ただし書に規定する「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」とは、例えば、次に掲げるような場合をいうものとする。（昭 57 直資 2-177、平 7 課資 2-119・徴管 5-5 改正）

（8） 震災、風水害、落雷、火災その他天災により法人の財産が甚大な被害を受けたことその他の事由により当該法人の株式又は出資証券の価額が評価額より著しく低下したような場合

（注） 証券取引所に上場されている株式の価額が証券市場の推移による経済界の一般的事由に基づき低落したような場合には、この「その他の事由」に該当しないものとして取り扱うことに留意する。

添付資料1

相続人関係図



添付資料2
(Form 706, Page 3 Schedule A Examples)

例1 代替評価法を選択しない場合; 相続開始日2009年1月1日

物件 No.	相続財産の詳細	代替評価日	代替評価額	相続開始時点 における時価
1	賃貸用不動産 (居住用土地家屋、相続開始後6カ月以内に処分されていない) 1921 William Street, Washington, DC			\$550,000
	物件1に関する相続開始時点における未収(滞納)賃貸料 (支払期日2008年11月1日、相続開始日に回収)			8,100
	物件1に関する未収賃料(支払期日2009年2月1日)			5,400
2	賃貸用不動産(評価額は鑑定評価による) Jefferson Street, Alexandria, VA			375,000
	物件2に関する未収(滞納)賃貸料			1,800

例2 代替評価法を選択する場合; 相続開始日2009年1月1日

物件 No.	相続財産の詳細	代替評価日	代替評価額	相続開始時点 における時価
1	賃貸用不動産 (居住用土地家屋、相続開始後6カ月以内に処分されていない) 1921 William Street, Washington, DC	2009年7月1日	\$535,000	\$550,000
	物件1に関する相続開始時点における未収(滞納)賃貸料 (支払期日2008年11月1日、2009年2月1日に回収)	2009年2月1日	8,100	8,100
	物件1に関する未収賃料 (支払期日2009年2月1日、同日に回収)	2009年2月1日	5,400	5,400
2	賃貸用不動産 (評価額は鑑定評価による、2009年5月1日農地と交換) Jefferson Street, Alexandria, VA	2009年5月1日	369,000	375,000
	物件2に関する未収(滞納)賃貸料 (支払期日2008年12月、2009年2月1日に回収)	2009年2月1日	1,800	1,800
計			\$919,300	\$940,300

Form **706**
(Rev. September 2009)**United States Estate (and Generation-Skipping Transfer) Tax Return**

OMB No. 1545-0015

Department of the Treasury
Internal Revenue Service**Estate of a citizen or resident of the United States (see separate instructions).
To be filed for decedents dying after December 31, 2008, and before January 1, 2010.**

Part 1—Decedent and Executor	1a Decedent's first name and middle initial (and maiden name, if any)	1b Decedent's last name		2 Decedent's Social Security No.	
	3a County, state, and ZIP code, or foreign country, of legal residence (domicile) at time of death	3b Year domicile established	4 Date of birth	5 Date of death	
	6a Name of executor (see page 5 of the instructions)	6b Executor's address (number and street including apartment or suite no.; city, town, or post office; state; and ZIP code) and phone no.			
	6c Executor's social security number (see page 5 of the instructions)				
	Phone no. ()				
7a Name and location of court where will was probated or estate administered				7b Case number	
8 If decedent died testate, check here ☐ and attach a certified copy of the will. 9 If you extended the time to file this Form 706, check here ☐					
10 If Schedule R-1 is attached, check here ☐					

Part 2—Tax Computation	1 Total gross estate less exclusion (from Part 5—Recapitulation, page 3, item 12)		1	
	2 Tentative total allowable deductions (from Part 5—Recapitulation, page 3, item 22)		2	
	3a Tentative taxable estate (before state death tax deduction) (subtract line 2 from line 1)		3a	
	b State death tax deduction		3b	
	c Taxable estate (subtract line 3b from line 3a)		3c	
	4 Adjusted taxable gifts (total taxable gifts (within the meaning of section 2503) made by the decedent after December 31, 1976, other than gifts that are includible in decedent's gross estate (section 2001(b)))		4	
	5 Add lines 3c and 4		5	
	6 Tentative tax on the amount on line 5 from Table A on page 4 of the instructions		6	
	7 Total gift tax paid or payable with respect to gifts made by the decedent after December 31, 1976. Include gift taxes by the decedent's spouse for such spouse's share of split gifts (section 2513) only if the decedent was the donor of these gifts and they are includible in the decedent's gross estate (see instructions)		7	
	8 Gross estate tax (subtract line 7 from line 6)		8	
	9 Maximum unified credit (applicable credit amount) against estate tax		9	
	10 Adjustment to unified credit (applicable credit amount). (This adjustment may not exceed \$6,000. See page 6 of the instructions.)		10	
	11 Allowable unified credit (applicable credit amount) (subtract line 10 from line 9)		11	
	12 Subtract line 11 from line 8 (but do not enter less than zero)		12	
	13 Credit for foreign death taxes (from Schedule(s) P). (Attach Form(s) 706-CE.)		13	
	14 Credit for tax on prior transfers (from Schedule Q)		14	
	15 Total credits (add lines 13 and 14)		15	
	16 Net estate tax (subtract line 15 from line 12)		16	
	17 Generation-skipping transfer (GST) taxes payable (from Schedule R, Part 2, line 10)		17	
	18 Total transfer taxes (add lines 16 and 17)		18	
19 Prior payments. Explain in an attached statement		19		
20 Balance due (or overpayment) (subtract line 19 from line 18)		20		

Under penalties of perjury, I declare that I have examined this return, including accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, it is true, correct, and complete. Declaration of preparer other than the executor is based on all information of which preparer has any knowledge.

Sign Here	Signature of executor		Date	
	Signature of executor		Date	
Paid Preparer's Use Only	Preparer's signature	Date	Check if self-employed ☐	Preparer's SSN or PTIN
	Firm's name (or yours if self-employed), address, and ZIP code		EIN	
			Phone no. ()	

Form 706 (Rev. 9-2009)

Estate of:

Decedent's Social Security Number

Part 3—Elections by the Executor

Please check the "Yes" or "No" box for each question (see instructions beginning on page 7).

Note. Some of these elections may require the posting of bonds or liens.

		Yes	No
1 Do you elect alternate valuation?	1		
2 Do you elect special-use valuation? If "Yes," you must complete and attach Schedule A-1.	2		
3 Do you elect to pay the taxes in installments as described in section 6166? If "Yes," you must attach the additional information described on pages 10 through 12 of the instructions. Note. By electing section 6166, you may be required to provide security for estate tax deferred under section 6166 and interest in the form of a surety bond or a section 6324A lien.	3		
4 Do you elect to postpone the part of the taxes attributable to a reversionary or remainder interest as described in section 6163?	4		

Part 4—General Information (Note. Please attach the necessary supplemental documents. You must attach the death certificate.) (see instructions on page 12)

Authorization to receive confidential tax information under Regs. sec. 601.504(b)(2)(i); to act as the estate's representative before the IRS; and to make written or oral presentations on behalf of the estate if return prepared by an attorney, accountant, or enrolled agent for the executor:

Name of representative (print or type)	State	Address (number, street, and room or suite no., city, state, and ZIP code)		
I declare that I am the ☐ attorney/ ☐ certified public accountant/ ☐ enrolled agent (you must check the applicable box) for the executor and prepared this return for the executor. I am not under suspension or disbarment from practice before the Internal Revenue Service and am qualified to practice in the state shown above.				
Signature	CAF number	Date	Telephone number	

1 Death certificate number and issuing authority (attach a copy of the death certificate to this return).

2 Decedent's business or occupation. If retired, check here ☐ and state decedent's former business or occupation.

3 Marital status of the decedent at time of death:

☐ Married☐ Widow or widower—Name, SSN, and date of death of deceased spouse ▶☐ Single☐ Legally separated☐ Divorced—Date divorce decree became final ▶

4a Surviving spouse's name

4b Social security number

4c Amount received (see page 12 of the instructions)

5 Individuals (other than the surviving spouse), trusts, or other estates who receive benefits from the estate (do not include charitable beneficiaries shown in Schedule O) (see instructions).

Name of individual, trust, or estate receiving \$5,000 or more	Identifying number	Relationship to decedent	Amount (see instructions)

All unascertainable beneficiaries and those who receive less than \$5,000 ▶

Total

Please check the "Yes" or "No" box for each question.

	Yes	No
6 Does the gross estate contain any section 2044 property (qualified terminable interest property (QTIP) from a prior gift or estate) (see page 12 of the instructions)?		
7a Have federal gift tax returns ever been filed? If "Yes," please attach copies of the returns, if available, and furnish the following information:		
7b Period(s) covered		
7c Internal Revenue office(s) where filed		
8a Was there any insurance on the decedent's life that is not included on the return as part of the gross estate?		
b Did the decedent own any insurance on the life of another that is not included in the gross estate?		

(continued on next page)

Form 706 (Rev. 9-2009)

Instructions for Schedule A—Real Estate

If the total gross estate contains any real estate, you must complete Schedule A and file it with the return. On Schedule A, list real estate the decedent owned or had contracted to purchase. Number each parcel in the left-hand column.

Describe the real estate in enough detail so that the IRS can easily locate it for inspection and valuation. For each parcel of real estate, report the area and, if the parcel is improved, describe the improvements. For city or town property, report the street and number, ward, subdivision, block and lot, etc. For rural property, report the township, range, landmarks, etc.

If any item of real estate is subject to a mortgage for which the decedent's estate is liable, that is, if the indebtedness may be charged against other property of the estate that is not subject to that mortgage, or if the decedent was personally liable for that mortgage, you must report the full value of the property in the value

column. Enter the amount of the mortgage under "Description" on this schedule. The unpaid amount of the mortgage may be deducted on Schedule K.

If the decedent's estate is not liable for the amount of the mortgage, report only the value of the equity of redemption (or value of the property less the indebtedness) in the value column as part of the gross estate. Do not enter any amount less than zero. Do not deduct the amount of indebtedness on Schedule K.

Also list on Schedule A real property the decedent contracted to purchase. Report the full value of the property and not the equity in the value column. Deduct the unpaid part of the purchase price on Schedule K.

Report the value of real estate without reducing it for homestead or other exemption, or the value of dower, curtesy, or a statutory estate created instead of dower or curtesy.

Explain how the reported values were determined and attach copies of any appraisals.

Schedule A Examples

In this example, alternate valuation is not adopted; the date of death is January 1, 2009.

Item number	Description	Alternate valuation date	Alternate value	Value at date of death
1	House and lot, 1921 William Street NW, Washington, DC (lot 6, square 481). Rent of \$8,100 due at end of each quarter, February 1, May 1, August 1, and November 1. Value based on appraisal, copy of which is attached			\$550,000
	Rent due on item 1 for quarter ending November 1, 2008, but not collected at date of death			8,100
	Rent accrued on item 1 for November and December 2008			5,400
2	House and lot, 304 Jefferson Street, Alexandria, VA (lot 18, square 40). Rent of \$1,800 payable monthly. Value based on appraisal, copy of which is attached			375,000
	Rent due on item 2 for December 2008, but not collected at date of death . .			1,800

In this example, alternate valuation is adopted; the date of death is January 1, 2009.

Item number	Description	Alternate valuation date	Alternate value	Value at date of death
1	House and lot, 1921 William Street NW, Washington, DC (lot 6, square 481). Rent of \$8,100 due at end of each quarter, February 1, May 1, August 1, and November 1. Value based on appraisal, copy of which is attached. Not disposed of within 6 months following death	7/1/09	\$535,000	\$550,000
	Rent due on item 1 for quarter ending November 1, 2008, but not collected until February 1, 2009	2/1/09	8,100	8,100
	Rent accrued on item 1 for November and December 2008, collected on February 1, 2009	2/1/09	5,400	5,400
2	House and lot, 304 Jefferson Street, Alexandria, VA (lot 18, square 40). Rent of \$1,800 payable monthly. Value based on appraisal, copy of which is attached. Property exchanged for farm on May 1, 2009	5/1/09	369,000	375,000
	Rent due on item 2 for December 2008, but not collected until February 1, 2009 . .	2/1/09	1,800	1,800