

税理 2002年6月号

物納不適格財産の範囲と物納財産変更要求を受けたときの対応

## 1. 物納の申請

相続税の納税は、金銭一時納付を原則とするが、それが困難であり、延納でも金銭納付が困難な場合には、納税者の申請により金銭納付に代えて金銭以外の財産で納付する物納が認められる。

### (1) 物納の要件

物納は、不動産等の金銭以外の資産を多く相続した際に、延納によっても納付できない場合を考慮して設けられた制度であり、次の要件を満たす必要がある。

- ア 延納によっても金銭納付ができないこと
- イ 金銭納付できない税額を限度としていること
- ウ 物納を申請する財産は、優先順位に従っていること
- エ 相続税の納期限又は納付すべき日までに物納申請書を提出すること

(注) 物納の対象となる税額は本税に限られ、加算税、延滞税、連帯納付による税額は対象にならない(相基通41-3)。

### (2) 物納の手続き

物納の申請の際には、次の書類の提出を必要とする。

- ア 物納申請書
- イ 物納財産目録
- ウ 金銭納付を困難とする理由書

なお、物納申請書の提出期限は、納期限又は納付すべき日であり、具体的には次の日に

なる(相基通41-1)。

- ア 期限内申告の場合…申告期限
- イ 期限後申告又は修正申告の場合…申告書の提出日
- ウ 更正又は決定の場合…更正又は決定通知書の発せられた日の翌日から1月以内

## 2. 物納財産の選定

### (1) 物納できる財産

物納できる財産は、納税者の課税価格計算の基礎となった財産(生前贈与加算の適用された財産を含む。)及び相続財産により取得した財産に限られるため、納税者の固有財産は物納できない(相法41第2項、相基通41-4)。

相続財産により取得した財産とは、相続財産と交換により取得した財産や相続財産の換地により取得した財産など、相続財産と密接な関係のあるものに限られる。なお、物納する土地の道路付けをよくするために、相続した現金で取得した土地等もこれに含まれる。

### (2) 物納財産の順位

物納に充てることができる財産は、次の財産に限定され、その財産が2種類以上ある場合の優先順位は次のとおりとなる(相法41第2項)。

第一順位…国債及び地方債  
不動産及び船舶

第二順位…社債及び株式並びに証券投資  
信託又は貸付信託の受益証券

第三順位…動産

物納財産は、原則として順位の上位の財産を充てなければならないが、次のような場合には下位の順位の財産を物納に充てることが

できる（相法4 1 第3項、相基通4 1-8）。

ア 税務署長において特別の事情があると認める場合…物納により居住又は事業継続が不可能となり通常の生活の維持に支障を生ずるとき

イ 先順位の財産に適当な価額のものがない場合…超過物納になるようなとき

### 3. 管理処分不適当な財産

物納申請が実際に許可されるためには、その財産の適格性が問題になる。物納が不適格な財産には次のようなものがあるが、許可のときまでに不適格の事由が消滅するときは、物納が可能になる（相基通4 2-2）。

なお、管理処分に不適当な財産が物納申請された場合は、他に物納に充てることができる財産のないことが明らかなきときは、物納財産の変更要求をせず、却下処分が行われる。

#### (1) すべての財産に共通する事項

ア 質権、抵当権その他の担保権の目的となっている財産

→ 担保権を抹消できれば可能

イ 所有権の帰属等について係争中の財産

ウ 共有財産

→ 共有者全員の物納は可能

エ 譲渡に関して法令に特別の定めのある財産

#### (2) 有価証券

ア 収納時において利払い期の到来していない利札が切り取られている国債、地方債又は社債

イ 譲渡に関して定款に制限がある株式又は出資証券

ウ 売却できる見込みのない有価証券

#### (3) 不動産

ア 買戻特約の登記、所有権移転の仮登記等のある不動産

イ 売却できる見込みのない不動産

<例>

- 崖地や地形狭長な土地等で単独には通常の用途に供することができない土地

- 借地権者又は借地権の及ぶ範囲が明らかでない貸地

- 無道路地

- 私道で多数の者が利用している土地  
→ 通常の用途に供することができる宅地等と一体として利用されているものでその宅地等とともに物納する場合は可能

- 借地権の伴わない建物

ウ 稼働工場の一部を構成する不動産等のように他の財産と一体として効用を有する不動産

エ 現状を維持するための土留、護岸等の築造又はその修理を要する土地

オ 境界線が明確でない土地で隣接地主から境界線に異議のない旨の了解が得られない土地

→ 既存の登記関係書類等により境界線が明確であり、かつ、隣接地主との間に争いがない事実が確認できる場合は可能

（注）実務上、どうしても境界の確認が取れない場合、すべてに該当するとは限らないが、隣接地と接する物納地を幅数c mで分筆し、適格財産とするようなことも可能である。

カ 隣接地の建物の一部が境界線を越境しているもの又は塀等の囲障が境界線を越境してもしくは境界線上に設置されているもの

→ 越境している建物又は囲障の所有者が改築等を行うに際し撤去又は移動することが確認できる場合は可能

キ 物納申請された建物の一部が境界線を越境しているもの又は塀等の囲障が境界線を越境してもしくは境界線上に設置されているもの

→ 隣接地主から物納後においても撤去及び使用料等を求めないことが確認できる場合は可能

ク 敷金、保証金等の債務がある貸地又は貸家

→ その債務を国に引き継がない旨の確認が得られる場合は可能

ケ 現に公共の用に供され又は供されることが見込まれる土地又は建物

コ 入会慣習のある土地

サ 今後数年以内の使用に耐えないと認められる家屋

シ 維持又は管理に特殊技能を要する劇場、工場、浴場その他の大建築物

ス 土地の所有権の伴わない立木

セ 借地、借家契約の円滑な継続が困難な不動産

#### (4) 動産

ア 総トン数20t未満の船舶。ただし、納税義務者において管理することを承諾したものを除く。

イ 今後数年以内の使用に耐えないと認められる船舶又は機械

ウ 国において管理することが困難なもので、かつ、納税義務者において管理することを承諾しないもの

#### 4. 物納不適格財産に類似する財産

次に掲げる財産については、他に適当な財産があるときは原則として物納財産の変更を求められる（相基通41-12）。

(1) 地上権、永小作権その他の用益権が設定されている土地

(2) 法令の規定に違反して建築した建物

(3) 賃借権者から受ける賃貸料が近傍類似の賃貸料を大幅に下回る財産

→ 物納後に賃借人から国の定める貸付基準等に是正する旨の確認が得られる場合は可能

(4) 賃貸料が相当期間（おおむね3ヶ月以上）滞納されている財産

(5) 耕作権を留保した農地

(6) 土地区画整理法の規定に基づき多大な精算金を徴収される可能性がある土地

（注）実務上よく問題になるのが、遺産分割協議未了の財産の物納申請である。このような財産を物納申請する場合には、遅滞なく遺産分割協議を完了する必要がある。裁決では、物納申請後、分割協議が整わないため、2年程後に物納申請を棄却したものがある（平成10年5月27日裁決）。

#### 5. 物納財産の変更要求を求められた場合の対応

上記3、4のような財産を物納申請した場合には、物納に不適格とされる理由を補完できない限り、物納財産の変更を求められる。

物納財産の変更を求められる場合は、変更

を求めようとする理由等を記載した書面により納税者に通知される。

物納財産の変更を求められた場合には、納税者は次のいずれかの対応をすることになる。

#### (1) 物納を継続する場合

他の財産を物納に充てようとするときは、物納財産の変更通知を受けた日から20日以内に物納財産変更申請書を提出しなければならない(相法42第4項)。

この物納財産変更申請書に記載する事項は次のとおりであり、特に様式は定められていないため物納申請書を修正することになる(相令18第3項)。

- ア 納税者の住所氏名等
- イ 変更する物納財産の明細
- ウ 後順位の財産の物納を申請する場合の特別の事由
- エ 物納申請財産の著しい変化の状況

#### (2) 延納へ変更する場合

他に物納に充てようとする財産がないときは、物納財産の変更通知を受けた日から20日以内に延納申請書を提出すれば、その物納申請税額について延納が認められる(相基通42-4)。

#### (3) 物納申請のみなす取下げ

物納財産の変更通知を受けた日から20日以内に物納財産変更申請書を提出しないときは、物納申請を取り下げたものとみなされ、金銭納付しなければならない(相法42第4項)。

#### (4) 不服申立てをする場合

物納財産の変更要求は税務署長の行う行政処分であり、不服申立ての対象となる(通則法75)。

物納財産の変更要求に対し不服がある場合には、物納財産の変更要求の通知を受けた日の翌日から起算して2ヶ月以内に不服申立てをすることができ(通則法77第1項)、適法に不服申立てがされた場合には、『みなす取下げ』の適用がなくなる(相基通42-5)。

なお、この不服申立ては、物納財産の変更通知を受けた日から20日を経過した後になされた場合でも有効である。

### 6. 物納財産の変更要求の不服申立て後の対応

#### (1) 不服申立て棄却を受諾する場合

物納財産の変更要求の不服申立てについて棄却された場合は、物納財産の変更要求処分を取り消すべき理由がないことから『みなす取下げ』の規定が有効に働くものと考えられる。

そのため、納税者が不服申立ての棄却に従おうとしても、不服申立ての棄却時にはすでに変更の申請書を提出する時期を失っており、申請書を提出できないことになってしまう。それらの不都合に対して、実務的には、その棄却等に対する不服申立て期間経過後おおむね20日以内に物納財産変更申請書を提出すれば、物納申請財産の変更申請が適法に提出されたものとして取り扱われている。

#### (2) 不服申立て棄却を受諾しない場合

国税不服審判所へ審査請求をすることになり、審査請求が棄却された場合は、訴訟となる。

## 7. 判例研究

納税者が物納申請をしたところ、管理又は処分をするのに不適当な財産であるとして、その変更を求める通知をしたことから、納税者がこれを不服としてその通知の取消しを求めた事案である（相続税の物納財産変更要求通知処分取消請求事件 東京地判平13・9・27）。

なお、物納財産（土地）は、間口約68m、奥行き約12mないし25mの細長い不整形地で、高低差約12mの崖地である。

### (1) 納税者からみた物納財産の適格性

単独で時価（取引価格）のある財産として認定した上で、高額な相続税を課税しているにもかかわらず、管理又は処分をするのに不適当な財産であるとして物納を許可しないことは矛盾している。

また、申請地の隣接地を売却し、売却地上に住居が建築されており、建築確認を受けているため、単独で住宅地としての用途に供する土地ではないとはいえない。

### (2) 課税庁の考える物納財産の適格性

物納された財産は、国が国有財産のうちの普通財産として取得した上、管理処分することになるため、適正な価格なくしてこれを譲渡し又は貸し付けてはならず、また、常に良好な状態においてこれを管理し、その所有の目的に応じて、最も効率的にこれを運用しなければならない。

したがって、物納申請財産が仮に処分可能なものであったとしても、当該財産を処分するまで良好な状態で管理するに当たり、費用を支出しなければならない場合には、金銭納

付と同等の経済的利益が得られるとは認められないから、物納財産としては不適當である。また、仮に管理に費用の支出を要しないとしても、処分が容易でない場合は、やはり金銭納付と同等の経済的利益が得られるとは認められないから、物納財産として不適當である。

### (3) 裁判所の判断

物納は金銭納付に代わる相続税納付の手段であり、物納申請財産を国に帰属させることが目的ではなく、納付される財産の金銭的価値に着目して、国が物納された財産の管理又は処分を通じて金銭による納付があった場合と同等の経済的利益を将来確実に確保し得るものでなければならない。

## 8. 結論

上記判例に限らず、他の判例、裁決例でも、相続財産についての課税財産としての性格と、物納財産としての性格の違いは明確にされており、課税庁の意見が支持されている。

そのため、財産の処分時までの管理に当たり費用の支出を伴うものや処分が容易でないものについては課税財産とはなりえても、物納財産としては不適格とされる。

この理由は、物納は金銭納付に代えて行われる納税の方法であり、適正な価格で換価可能であり金銭納付と同等の経済的利益があることを前提とすることによる。

実際の納税者の対応としては、次のようなことが考えられる。

ア 物納申請財産の選定時に、納税者、税理士、不動産についての専門家等がよく検討し、また、課税当局とその適格性について、事前に打ち合わせをする。

イ 物納申請財産の適格性が、明確とならない場合は、申請財産以外にも予備的な財産を選定しておく。

ウ 物納財産として不適格もしくは、不適格の可能性のある財産は、課税財産としての評価額を考慮するに、財産評価通達により算定される金額より、通常取引価額が下回るケースも考えられることから、不動産鑑定等により、評価することも考えられる。

#### **参考** 物納のタイムスケジュール

物納の申請からのスケジュールは、次のとおりである。

- ア 相続人間で物納申請財産を確定
- イ 物納の申請
- ウ 税務署・財務局による現地調査
- エ 相続人へ補完内容の通知
- オ 補完内容の補正
- カ 物納申請財産の収納（又は却下）