

資産課税課情報	第1号	平成16年1月20日	国税庁課税部 資産課税課
---------	-----	------------	-----------------

相続時精算課税に関する質疑応答事例について(情報)

平成15年度税制改正により創設された相続時精算課税に関する質疑応答事例を取りまとめたので、執務の参考として送付する。

質疑応答事例目次

- 問1 相続時精算課税の適用対象者に1月2日生まれの者が含まれる理由
- 問2 戸籍の附票の写しで20歳以上になった時以後の住所が証明されない場合の相続時精算課税選択届出書の添付書類
- 問3 少額贈与についての申告の要否
- 問4 暦年課税に係る少額贈与の申告書への記載の要否
- 問5 期限後申告になったことによる相続時精算課税に係る贈与税の特別控除額の翌年以降への繰越し
- 問6 相続時精算課税適用財産について評価誤り等が判明し修正申告を行う場合の特別控除の適用について
- 問7 特定贈与者から贈与を受けた財産について遺留分減殺請求を受けた場合
- 問8 特定贈与者の死亡に係る相続税の申告書の公示方法(相続時精算課税適用者が既に死亡していた場合)
- 問9 死亡した相続時精算課税適用者の相続人が特定贈与者のみである場合の納税に係る権利義務の承継について
- 問10 相続時精算課税適用者に係る相続税額の加算について
- 問11 相続税額の加算
- 問12 未分割の場合の課税価格(相続時精算課税適用財産がある場合)
- 問13 賃貸アパートの贈与に係る負担付贈与通達の適用関係
- 問14 贈与を受けた住宅取得等資金により配偶者その他特別の関係のある者から住宅用家屋を取得した場合
- 問15 同年中に特定贈与者である父から住宅取得等資金の贈与と祖父から住宅取得資金等の贈与を受けた場合の旧措置法第70条の3の規定の適用について
- 問16 対象年の前年以前又は対象年に農地法第5条の許可を受けた農地等の贈与を行った場合の贈与税の納税猶予の特例の適用の可否

[相続時精算課税の適用対象者に1月2日生まれの者が含まれる理由]

問1 平成15年分の贈与について相続時精算課税の適用を受ける者は、受贈者が昭和58年1月2日以前に生まれた者で、かつ、贈与者が昭和13年1月2日以前に生まれた者とされているが、この場合、なぜ1月2日以前に生まれた者なのか。

(答)

年齢計算に関する法律(明治三十五年法律第五十号)は、第一項において「年齢ハ出生ノ日ヨリ之ヲ起算ス」と規定し、第二項において「民法第四百四十三条ノ規定ハ年齢ノ計算ニ之ヲ準用ス」と規定している。そして、民法第143条第2項は、「週、月又八年ノ始ヨリ期間ヲ起算セサルトキハ其期間ハ最後ノ週、月又八年ニ於テ其期間ニ応スル日ノ前日ヲ以テ満了ス」と規定しているところ、「前日ヲ以テ満了ス」とは、前日午後12時をもって満了することを意味するものと一般に解されている。このように、年齢計算に関する法律は、ある者の誕生日の前日の午後12時に加算されるものとしている。

したがって、年齢計算については、誕生日の前日に加齢することになることから、平成15年1月1日において、20歳以上となる者は、昭和58年1月2日以前に生まれた者、65歳以上となる者は、昭和13年1月2日以前に生まれた者となる。

[戸籍の附票の写しで20歳以上になった時以後の住所が証明されない場合の相続時精算課税選択届出書の添付書類]

問2 35歳の子が父より贈与を受けた財産について相続時精算課税の適用を受けるために、相続時精算課税選択届出書の添付書類の一つである戸籍の附票の写しの交付を受けたが、25歳の時に結婚したことから結婚前の戸籍の附票の保存期間が過ぎておりその写しの交付は受けることができなかった。この場合、交付を受けることができた戸籍の附票の写しをみの添付では、20歳から25歳までの期間の住所又は居所が証明できていないことから、相続時精算課税の適用を受けることはできないのか。

(答)

相続税法施行規則第11条第1項第1号においては、相続時精算課税選択届出書の添付書類の一つとして「相続時精算課税選択届出書の提出をする者の戸籍の謄本若しくは抄本又は戸籍の附票の写しその他の書類でその者の氏名、生年月日及びその者が20歳に達した時以後の住所又は居所並びに…を証する書類」が掲げられている。

したがって、問いの場合には、交付を受けることができた戸籍の附票の写しをみの添付では、20歳から25歳までの期間の住所又は居所が証明できていないため、上記の書類の添付がされていないこととなり相続時精算課税の適用を受けることはできないが、その期間の住所又は居所を確認できる書類と交付を受けることができた戸籍の附票の写しを相続時精算課税選択届出書に添付されれば、相続時精算課税の適用を受けることができる。

[少額贈与についての申告の要否]

問3 相続時精算課税を選択した場合には、特定贈与者から、暦年課税に係る贈与税の基礎控除額(110万円)以下の贈与を受けた場合であっても贈与税の申告は必要か。

(答)

相続時精算課税をいったん選択した場合の特定贈与者からの贈与については、暦年課税に係る贈与税の基礎控除の規定は適用されないことから(相法21の11)、「相続時精算課税選択届出書」を提出した年分以降、特定贈与者からの贈与により取得した財産については、その金額の多寡にかかわらず、すべて贈与税の申告をしなければならない(相法21の9)。

なお、贈与税の期限内申告書の提出がない場合には、相続時精算課税に係る贈与税の特別控除を受けることはできない(相法21の12)。

また、将来の特定贈与者の死亡に係る相続税の計算において、相続時精算課税の選択後における特定贈与者から贈与を受けた財産については、贈与税の申告の有無にかかわらず相続時精算課税適用者の相続税の課税価格に算入されることとなる(相法21の15、21の16)。

[暦年課税に係る少額贈与の申告書への記載の要否]

問4 同年中に贈与を受けた財産について相続時精算課税と暦年課税を受ける場合において、暦年課税に係る財産の価額が基礎控除額(110万円)以下であるときには、当該暦年課税に係る財産について申告書に記載する必要があるのか。

(答)

相続税法第28条第1項においては、「贈与により財産を取得した者は、その年分の贈与税の課税価格に係る第21条の5、第21条の7及び第21条の8の規定による贈与税額があるとき又は当該財産が第21条の9第3項の規定の適用を受けるものであるときは、……課税価格、贈与税額その他財務省令で定める事項を記載した申告書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。」と規定されており、この場合の課税価格とは、基礎控除額(110万円)控除前の額(相法第21条の6の規定の適用がある場合には同項の規定の適用前の額)をいうこととされている(相法21の2、21の3、21の5、21の6)。

したがって、問いの場合には、贈与を受けた財産について相続時精算課税の適用を受けることから、暦年課税に係る財産の価額が基礎控除額(110万円)以下であっても当該暦年課税に係る財産について申告書に記載する必要がある。

[期限後申告になったことによる相続時精算課税に係る贈与税の特別控除額の翌年以降への繰越し]

問5 相続時精算課税適用対象財産に係る贈与税の期限後申告については特別控除を適用することができないこととされているが、その特別控除に相当する額は翌年以降へ繰り越すことは可能か。

(答)

相続時精算課税に係る贈与税の特別控除は、贈与税の課税価格から特定贈与者ごとに各年にわたって2,500万円までを限度(累積)として控除することができることとされている(相法21の12)。

ところで、期限後申告になったことにより適用することができなかった特別控除額については、相続税法第21条の12第1項第1号が「既」にこの条の規定の適用を受けて控除した金額がある場合には、その金額の合計額を控除した残額」と規定されていることから明らかなように、翌年以降、特定贈与者から財産の贈与を受けた場合の贈与税の計算は、前年以前において適用がなかったその金額を含めて計算することとされている。

したがって、期限後申告になったことにより適用がなかった特別控除の額は、翌年以降に繰り越されることとなる。

[相続時精算課税適用財産について評価誤り等が判明し修正申告を行う場合の特別控除の適用について]

問6 特定贈与者から贈与を受けた財産に係る贈与税の期限内申告書に記載された課税価格が、申告期限後に、次に掲げる事由により増加した場合には、修正申告により当該増加する課税価格について相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の適用を受けることが可能か。
 申告漏れ財産があった場合
 申告した財産について評価誤りがあった場合

(答)

相続時精算課税に係る贈与税の特別控除(以下「特別控除」という。)は、期限内申告書に控除を受けられる金額その他必要事項の記載がある場合に限り適用できることとされている(相法21の12)。

また、相続時精算課税の適用を受ける財産について上記の事項の記載がない贈与税の期限内申告書の提出があった場合において、その記載がなかったことについてやむを得ない事情があると税務署長が認めるときには、その記載をした書類の提出があった場合に限り、特別控除の適用を受けることができることとされている(相法21の12)。

したがって、 の場合は、期限内申告書に特別控除の適用を受けようとする財産について記載がないことからその適用はないこととなる。他方 の場合は、期限内申告書に特別控除の適用を受けようとする財産について記載があることから、正しい控除を受ける金額の記載がなかったことについてやむを得ない事情があると税務署長が認める場合には、その記載をした修正申告書の提出があったときに限り、特別控除の適用を受けることができることとなる。

[特定贈与者から贈与を受けた財産について遺留分減殺請求を受けた場合]

問7 特定贈与者から贈与を受けた財産について遺留分減殺請求を受けた場合、当該財産の価額は、当該特定贈与者の死亡に係る相続税の計算において相続時精算課税適用者の相続税の課税価格に算入されないものと考えてよいか。

(答)

相続税法は、遺留分減殺請求に基づき返還すべき又は弁償すべき額が確定した場合において、それにより財産の返還を受けた者(価額弁償を受けた者を含む。)は、相続税の申告(期限後申告又は修正申告)をすることができることとし、反面、財産を返還した者(価額弁償をした者を含む。)は、既に申告した贈与税について更正の請求をすることができる旨規定している(相法30 、31 、32三)。

したがって、特定贈与者から贈与を受けた財産について遺留分減殺請求を受け、その返還すべき又は弁償すべき額が確定した場合、既に申告した贈与税については更正の請求により当該財産の価額から次に掲げる算式により求めた価額を控除したところで減額更正することとなる。また、当該特定贈与者の死亡に係る相続税の計算において相続時精算課税適用者の相続税の課税価格に算入される当該財産の価額は、当該減額更正後の価額となる。

(算式)

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

(注) 算式中の符号は、次のとおりである。

- Aは、価額による弁償すべき額
- Bは、相続時精算課税適用財産の弁償時の時価
- Cは、相続時精算課税適用財産の贈与時の価額

[特定贈与者の死亡に係る相続税の申告書の公示方法(相続時精算課税適用者が既に死亡していた場合)]

問8 特定贈与者より相続時精算課税適用者が先に死亡していた場合、特定贈与者の死亡に係る相続税の申告書の公示はどのように行えばよいか。

(答)

特定贈与者より相続時精算課税適用者が先に死亡していた場合には、相続時精算課税の適用を受けた財産については、死亡した相続時精算課税適用者が当該特定贈与者から遺贈により取得したものとみなされることとされている(相法21の16)。

したがって、当該特定贈与者の死亡に係る相続税の申告書には、既に死亡した相続時精算課税適用者の氏名が記載されることとなることから、相続税法第27条第2項の規定により提出された申告書に係る公示と同様に、当該相続時精算課税適用者に係る氏名、納税地及び課税価格を公示することとなる。

[死亡した相続時精算課税適用者の相続人が特定贈与者のみである場合の納税に係る権利義務の承継について]

問9 長男Aは、父母から財産の贈与を受け、父母それぞれからの贈与について相続時精算課税を適用していた。長男Aの相続人は特定贈与者である父母だけであるが、長男Aが特定贈与者である父母よりも先に死亡した場合、長男Aの納税に係る権利義務は承継されず消滅することになるのか。

(答)

特定贈与者の死亡以前にその特定贈与者に係る相続時精算課税適用者が死亡した場合には、その相続時精算課税適用者の相続人(包括受遺者を含み、その特定贈与者を除く。以下「承継相続人」という。)は、その相続時精算課税適用者が有していた相続時精算課税の適用を受けていたことに伴う納税に係る権利又は義務を承継する(相法21の17)。

この場合、相続時精算課税適用者の承継相続人が承継する還付を受ける税額又は納税する税額については、遺産分割にかかわらず民法第900条から第902条までに規定する相続分(相続時精算課税適用者の相続人のうちに特定贈与者がある場合には、当該特定贈与者がいないものとして相続分を計算する。)により按分した金額とされている(相法21の17、相令5の5)。

したがって、特定贈与者である父から贈与を受けたことに伴う納税に係る権利義務は、特定贈与者Aの相続人である母が承継し、また、特定贈与者である母から贈与を受けたことに伴う納税に係る権利義務は、特定贈与者Aの相続人である父が承継することになる。

[相続時精算課税適用者に係る相続税額の加算について]

問10 養子a(甲の直系卑属である孫)は、甲から贈与を受けた財産について相続時精算課税の適用を受けた。甲の死亡に係る相続税の計算においてaの相続税の課税価格に算入される当該相続時精算課税適用財産について、相続税額の加算の規定(相法18)が適用されるか。

(答) 相続時精算課税適用者であるaは、甲の直系卑属であり、かつ、甲の養子に当たる者であるから、相続時精算課税適用財産について相続税額の加算の規定が適用される(相法18)。

なお、この場合において、aの直系尊属が甲の死亡前に死亡し、又は相続権を失ったため、aが代襲して相続人となっている場合には、相続税額の加算の規定は適用されない(相法18 ただし書)。

[相続税額の加算]

問11 被相続人甲の子の配偶者Aが、甲の養子になっている場合、Aは、相続税額の加算の規定の対象となる者に該当するのか。

(答) 養子縁組前においてAは、被相続人の直系卑属ではなく、また縁組後は被相続人の一親等血族であることから、相続税額の加算の対象となる者には含まれない。

[未分割の場合の課税価格(相続時精算課税適用財産がある場合)]

問12 甲の死亡に伴い、その相続人である子A、B、C、Dがその財産を相続することとなったが、遺産分割協議が整っていない。甲の財産は10億円であるが、相続人A及びBについては、生前、甲からそれぞれ生計の資本として1億円の贈与(特別受益)を受け、いずれも相続時精算課税の適用を受けている。この場合の各人の相続税の課税価格はいくらになるか。

(答)

共同相続人又は包括受遺者間において相続又は遺贈により取得した財産の分割が確定していないときには、その分割されていない財産については、各共同相続人又は包括受遺者が民法(第904条の2(寄与分)を除く。)の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って取得したものとして各共同相続人又は包括受遺者の課税価格を計算することとされている。

したがって、相続人A及びBが贈与を受けた相続時精算課税適用財産は、民法第903条(特別受益者の相続分)第1項に規定する「婚姻、養子縁組のため若しくは生計の資本として」の贈与であることから、次により各共同相続人の課税価格を計算することとなる。

- A: (10億円 + 1億円 × 2人) × 1/4 - 1億円(特別受益) = 2億円
 2億円 + 1億円(相続時精算課税適用財産) = 3億円
 B: (10億円 + 1億円 × 2人) × 1/4 - 1億円(特別受益) = 2億円
 2億円 + 1億円(相続時精算課税適用財産) = 3億円
 C: (10億円 + 1億円 × 2人) × 1/4 - 0(特別受益なし) = 3億円
 D: (10億円 + 1億円 × 2人) × 1/4 - 0(特別受益なし) = 3億円

[賃貸アパートの贈与に係る負担付贈与と通達の適用関係]

問13 父親から賃貸アパート(建物)の贈与を受けた長男は、本件贈与について相続時精算課税を選択した。ところで、本件贈与に当たって、父親は、借借人から預かった敷金に相当する現金200万円の贈与を同時に行っている。この場合、負担付贈与と通達(平元.3.29付直資2-204外1課共同)の適用を受けることとなるのか。

(答)

敷金とは、不動産の借借人が、賃料その他の債務を担保するために契約成立の際、あらかじめ借借人に交付する金銭(権利金と異なり、賃貸借契約が終了すれば借借人に債務の未払いがない限り返還される。)であり、その法的性格は、停止条件付返還債務である(判例・通説)とされている。

また、賃貸中の建物の所有権の移転があった場合には、旧所有者に差し入れた敷金が現存する限り、たとえ新旧所有者間に敷金の引継ぎがなくても、賃貸中の建物の新所有者は当然に敷金を引き継ぐ(判例・通説)とされている。

ところで、本件問いのように、旧所有者(父親)が借借人に対して敷金返還義務を負っている状態で、新所有者(長男)に対し賃貸アパートを贈与した場合には、法形式上は、負担付贈与に該当するが、当該敷金返還債務に相当する現金の贈与を同時に行っている場合には、一般的に当該敷金返還債務を承継させ(す)る意図が贈与者・受贈者間においてなく、実質的な負担はないと認定することができる。

したがって、本件問いについては、実質的に負担付贈与に当たらないと解するのが相当であることから、負担付贈与と通達の適用はない。

(注) なお、本件問いについては、実質的に負担付贈与に該当しないことから、譲渡の対価がないため譲渡所得課税は生じない。

[贈与を受けた住宅取得等資金により配偶者その他特別の関係のある者から住宅用家屋を取得した場合]

問14 相続時精算課税選択の特例又は住宅資金特別控除の特例については、特定受贈者の配偶者その他特定贈与者と特別の関係のある一定の者からの住宅用家屋等の取得又は増改築等をする場合には、当該特例の適用を受けることができないこととされているが、具体的にはどの範囲のものが特例の適用から除外されているのか。

(答)

相続時精算課税選択の特例又は住宅資金特別控除の特例において、住宅取得等資金とは、次に掲げる新築、取得又は増改築等の対価に充てるための金銭をいうこととされている(措法70の3 五)。

(1)「新築」とは、住宅用家屋の新築をいう。

(2)「取得」とは、

建築後使用されたことのない住宅用家屋の取得

これらの住宅用家屋の新築又は取得とともにするその敷地の用に供されている土地又は土地の上に存する権利(以下「土地等」という。)の取得

既存住宅用家屋の取得

当該既存住宅用家屋の取得とともにするその敷地の用に供されている土地等の取得

(3)「増改築等」とは、

特定受贈者が所有している家屋につき行う増改築等

当該家屋についての増改築等とともにするその敷地の用に供されている土地等の取得

この内、特定受贈者の配偶者その他特定受贈者と特別の関係のある一定の者(以下「特別関係者等」という。)から取得又は増改築等したとして、特例の適用から除外されるケースは次のものをいう。

イ 建築後使用されたことのない住宅用家屋の取得

ロ 住宅用家屋の新築とともにするその敷地の用に供されている土地等の取得又は上記イの家屋の取得とともにするその敷地の用に供されている土地等の取得

ハ 既存住宅用家屋の取得

ニ 上記ハの家屋の取得とともにするその敷地の用に供されている土地等の取得

ホ 自己の家屋についての増改築等

ヘ 上記ホの増改築等とともにするその敷地の用に供されている土地等の取得

(注) 例えば、同一年中に贈与を受けた金銭を特別関係者等からの土地の購入代金と新築工事代金に充てる場合には、当該新築工事代金に充てた金銭については、一定の要件を満たす限り、これらの特例の適用を受けることができることから、当該土地の購入代金に充てた金銭について住宅資金特別控除の特例の適用はないが、相続時精算課税の特例控除(限度額:2,500万円)の適用を受けることができる。

[同年中に特定贈与者である父から住宅取得等資金の贈与と祖父から住宅取得資金等の贈与を受けた場合の旧措置法第70条の3の規定の適用について]

問15 Aは、平成15年中に住宅取得等のための金銭として、父親から3,500万円、祖父から1,000万円の贈与を受けた。父親からの贈与について相続時精算課税を適用した場合、祖父から贈与を受けた金銭について、旧措置法第70条の3の規定の適用を受けることができるか。

(答)

所得税法等の一部を改正する法律(平成15年法律第8号)第123条第8項第2号の規定により、平成15年1月1日から平成17年12月31日までの間に、贈与により旧措置法第70条の3第8項に規定する住宅取得資金等の取得をした場合において、その住宅取得資金等を贈与した者から贈与を受けた財産について相続時精算課税選択届出書を提出する者については、同条の規定の適用を受けることができないこととされている。

問いについて、A(受贈者)と父親(贈与者)の関係で見た場合、Aは、父親から贈与を受けた住宅取得等のための金銭について相続時精算課税選択届出書を提出する者に該当するが、Aと祖父(贈与者)の関係で見た場合には、Aは、祖父から贈与を受けた住宅取得等のための金銭について相続時精算課税選択届出書を提出する者には該当しない。

したがって、A(受贈者)は、祖父(贈与者)から贈与を受けた金銭について、他の一定の要件を満たす限り、旧措置法第70条の3の規定の適用を受けることができる。

(注) 年の中途において贈与者の養子となったこと等により贈与者の推定相続人となった場合で、その贈与者から住宅取得等のための金銭をその推定相続人となった時前及び以後にそれぞれ贈与を受けていたときにおいて、その受贈者が、その推定相続人となった以後に贈与を受けた金銭について相続時精算課税を選択した場合には、その推定相続人となった時前に贈与を受けた金銭について住宅取得資金等の贈与の特例(旧措法70の3)の適用は受けることはできない。

[対象年の前年以前又は対象年に農地法第5条の許可を受けた農地等の贈与を行った場合の贈与税の納税猶予の特例の適用の可否]

問16 父親から農地等の贈与を受けたが、贈与を受けた年の前年に弟が父親から農地法第5条第1項本文の規定による許可を受けた農地の贈与を受け、相続時精算課税の適用を受けている。この場合、贈与税の納税猶予の特例の適用を受けることができるか。

(答) 措置法施行令第40条の6第1項の規定により、贈与者が、贈与をした日の属する年(以下「対象年」という。)の前年以前において、その農業の用に供していた農地をその者の推定相続人に対し贈与をしている場合であって、その農地について相続時精算課税の適用を受けているとき、又は対象年において、その贈与以外の贈与により農地等を贈与しているときには、農地等を贈与した場合の贈与税の納税猶予の特例(以下「納税猶予の特例」という。)の適用を受けることができないこととされている。

ところで、この場合に、農地法第5条第1項本文の規定による許可を受けた農地を贈与していた場合

に納税猶予の特例の適用を受けることができるかどうかについては、法文上、明らかでない。

しかしながら、平成15年度税制改正において、納税猶予の特例を受ける場合の贈与者について要件が付された趣旨が、農業経営の細分化の防止の観点からであること(「平成15年改正税法のすべて」565頁参照)にかんがみると、既に、農業委員会において、農地等以外のものにすることが許可された農地等までを同令第40条の6第1項に規定する農地等に含めて考えることは適当でない。

したがって、贈与を受けた年の前年に弟が父親から農地の贈与を受け、その農地について相続時精算課税の適用を受けている場合であっても、その農地が農地法第5条第1項本文の規定による許可を受けたものである場合には、贈与税の納税猶予の特例を適用して差し支えない。