

Vol.77

今回は **資産税**

相談事例
紹介

会員相談室

高木 光男 (神田支部・面接相談)



電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後1時～2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157

※ご利用の際は、事前に東京税理士会ホームページ(会員専用ページ)の「会員相談室のご案内」をご覧ください。

相続時精算課税制度を選択したとき

事例 甲は、長男乙に対し、次のように財産を贈与し、乙は相続時精算課税制度を選択し、その適用を受けている。

平成24年 土地3,000万円(贈与税100万円)
平成26年 株式1,500万円(贈与税300万円)

1. 贈与者甲が死亡したとき、相続税はどのように計算するのか。
2. 贈与者甲より受贈者乙が先に死亡した場合、相続税はどうなるか。

回答 1. 贈与者が死亡した場合の計算について

相続時精算課税制度を選択した年分以後の年に、その特定贈与者である甲から贈与を受けた財産の価額と相続財産の価額とを合計した価額を相続税の課税価格として計算した相続税額から相続時精算課税における贈与税の税額に相当する金額を控除する。

なお、相続税額から控除しきれない贈与税の税額に相当する金額については、還付を受けることができる。

2. 相続時精算課税適用者が贈与者より先に死亡した場合について

特定贈与者甲が死亡する以前に相続時精算課税適用者である乙が死亡した場合には、乙の相続人は、相続時精算課税適用者が有していた納税に関する権利又は義務を承継することとなる。

検討 I 相続時精算課税制度の適用を受けた贈与者が死亡した場合

1. 相続税額の計算

相続時精算課税選択届出書に係る贈与者(以下「特定贈与者」という。)に相続が開始した場合、特定贈与者から相続又は遺贈(以下「相続等」という。)により財産を取得した者及び特定贈与者に係る相続時精算課税適用者の相続税の計算については、相続時精算課税を選択した年分以後の年に特定贈与者から贈与を受けた財産の贈与時の価額と相続財産の価額とを合計した価額を相続税の課税価格として計算した相続税額から、相続時精算課税における贈与税の税額に相当する金額を控除する(相法21の14～21の16)。

なお、この制度においては、相続時精算課税適用者が相続等による財産を取得していても相続税の納税義務が生ずることとなる(相法21の16)。

2. 課税価格

(1) 相続等により財産を取得したとき

特定贈与者から相続等により財産を取得した相続時精算課税適用者について相続税の課税価格を計算する場合には、相続時精算課税の適用を受ける財産の贈与時の価額を相続税の課税価格に加算した価額をもって相続税の課税価格とする(相法21の15①)。

相続時精算課税の適用を受ける財産については、贈与後相続時までの受贈財産の価値の低下、滅失若しくは毀損又は経済的価値の変動のような外的要因の有無にかかわらず、贈与時の価額によることとされている(相基通21の15-2)。

(2) 相続等により財産を取得しなかったとき

特定贈与者から相続等により財産を取得しなかった相続時精算課税適用者については、相続時精算課税の適用を受ける財産を相続等により取得したものとみなして相続税の課税価格とする(相法21の16①)。

この場合に、相続等により取得したものとみなして相続税の課税価格に算入される財産の価額は、相続時の価額に評価替えを行うのではな

く、左記(1)と同様に贈与時の価額による(相法21の16③)。

3. 債務控除

特定贈与者の死亡に係る相続税の計算上控除することができる特定贈与者(被相続人)の債務の範囲については、相続時精算課税適用者の納税義務の態様に応じて次のようになる。

(注) いわゆる「出国税」に係る納税猶予の適用を被相続人が受けている場合、納税義務の態様に影響が生じてくるケースもある(相法1の3②)

- (1) 居住無制限納税義務者(相法1の3①一)及び非居住無制限納税義務者(相法1の3①二)

相続等により取得した財産及び相続時精算課税の適用を受ける贈与により取得した財産の価額から相続税法13条1項の規定による債務控除を行うことができる(相法21の15②)。

- (2) 制限納税義務者(相法1の3①三)

相続等により取得した財産のうち日本国内にあるもの及び相続時精算課税の適用を受ける贈与により取得した財産の価額から相続税法13条2項の規定による債務控除を行うことができる(相法21の15②)。

- (3) 特定納税義務者(相法1の3①四)

① 相続開始の時に日本国内に住所を有する者については、相続時精算課税の適用を受ける贈与により取得した財産の価額から相続税法13条1項の規定による債務控除を行う(相令5の4①)。

② 相続開始の時に日本国内に住所を有しない者については、相続時精算課税の適用を受ける贈与により取得した財産の価額から相続税法13条2項の規定による債務控除を行う(相令5の4①)。

4. 相続開始前3年内贈与加算との関係

相続時精算課税適用者が特定贈与者からの贈与により取得した相続時精算課税の適用を受ける財産については、相続税法19条に規定する相続開始前3年以内の贈与加算の適用はない(相法21の15②、21の16②)。

ただし、相続時精算課税適用者が贈与を受けた財産のうち相続時精算課税の適用を受ける年分前に贈与により取得した財産で、相続開始前3年以内に被相続人からの贈与により取得したものである場合には、相続税法19条の規定の適用を受けることとなり、その財産の価額を相続税の課税価格に加算する。

5. 贈与税の精算

- (1) 相続時精算課税に係る贈与税の税額があり、相続税が課税されるとき

相続税額から相続時精算課税に係る贈与税額(外国税額控除前の贈与税額とし、延滞税、加算税等に相当する税額を除く。)に相当する金額を相続税額から控除する(相法21の15③、21の16④)。

この場合、控除しきれない金額があるときは、その控除しきれなかった金額に相当する税額の還付を受けるために相続税の申告書を提出することができる(相法27③、33の2①、④)。

- (2) 相続時精算課税に係る贈与税の税額があり、相続税が課税されないとき

相続税の基礎控除額に満たない財産の合計額(相続時精算課税適用財産の価額を加算した後の金額)で相続税の申告を行う必要がなくても、相続時精算課税適用分の贈与税額がある場合には、相続税の申告書を提出することにより贈与税の還付請求をすることができる(相法27③、33の2①、④)。

- (3) 還付を受けるための申告書の提出期限

還付金に係る国に対する請求権は、その請求をすることができる日から5年間行使しないこ

とによって時効により消滅する(通則法74①)。したがって、還付を受けるための申告書は、特定贈与者(被相続人)の相続開始の日の翌日から起算して5年を経過する日まで提出することができる(相基通27-8)。

なお、還付を受けるための申告書を提出することができる者は、相続時精算課税適用者(又は、その相続人)に限られる。

II 相続時精算課税適用者が特定贈与者よりも先に死亡した場合

- (1) 相続時精算課税適用者が死亡したとき

相続時精算課税適用者が特定贈与者の死亡前に死亡した場合には、その相続時精算課税適用者の相続人(包括受遺者を含み、当該特定贈与者を除く。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義務を承継する(相法21の17①)。

- (2) 承継相続人が死亡したとき

承継相続人が特定贈与者よりも先に死亡した場合には、当該承継相続人の相続人(包括受遺者を含み、当該特定贈与者を除く。以下「再承継相続人」という。)に相続時精算課税の適用を受けていたことに伴う権利義務が承継されることとなる(相法21の17④)、当該再承継相続人の相続人が特定贈与者よりも先に死亡した場合には、当該相続時精算課税の適用を受けていたことに伴う権利義務は次に承継される規定がないことから、消滅することとなる(相基通21の17-1)。

- (3) 相続人が限定承認をしたとき

相続時精算課税適用者の相続人が相続時精算課税適用者の相続について限定承認をしたときは、その相続人は相続により取得した財産(相続時精算課税適用者からの相続等により取得した財産を含む。)の限度においてのみ納税に係る権利義務を承継する(相法21の17②、相基通21の17-4)。

- (4) 相続人が2人以上いるとき

相続時精算課税適用者の相続人が2人以上いる場合は、相続時精算課税の適用を受けていたことに伴う権利義務に係る各相続人が納税する税額又は還付を受ける税額については、実際にどのような遺産分割をしたかにかかわらず民法900条から902条までの規定による相続分により按分した額となる(相法21の17③)。

なお、その相続人のうちに相続によって取得した財産の価額を超える国税がある場合には、超える部分について他の相続人が承継する。

- (5) 特定贈与者のみが相続人のとき

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には、相続時精算課税の適用を受けていたことに伴う権利義務は誰にも承継されないこととなる。したがって、特定贈与者の死亡に係る相続時精算課税適用者の相続税の申告は一切必要ないことになる(相基通21の17-3)。

注) 内容は、平成27年4月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。