

Vol.130

今回は 資産税

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 松岡 章夫 (神田)



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



I 特別縁故者が分与を受けた財産についての小規模宅地等の特例の適用の可否

事例1

被相続人甲には相続人がいないため、民法の規定に基づく手続きが行われ、生前に何かと甲の面倒をみていた従妹の乙が特別縁故者として甲の遺産のうちA宅地及びその上にあるB建物(貸付不動産)の分与を受けた。乙は相続税の申告が必要と思うが、申告に当たってA宅地について小規模宅地等の特例を適用することができるか。

回答

乙は甲の親族ではあるが、相続又は遺贈により取得した者ではないので、小規模宅地等の特例を適用することはできない。

検討

1 相続人が不存在の場合の準確定申告の手続

甲の死亡した年分の所得税について、準確定申告をしなければならぬが、原則として相続人(包括受遺者を含む。(所法2②))が、その相続の開始があったことを知った日の翌日から4か月を経過した日の前日までに申告書を提出しなければならない(所法125①)。しかし、民法上の相続人も包括受遺者もない場合には、申告義務者について所得税法上の規定がない。民法上、相続人のあることが明らかでないときは、相続財産は、法人となる旨規定されている(民法951)。そして、この相続財産法人は、被相続人の納付義務を承継する規定は存在する(通法5①)。これらのことを考え合わせると、相続財産法人に所得税法125条の申告義務を課することが合理的と考えられている(注1)。

また、その申告期限であるが、相続財産法人は相続の開始があったときに成立すると考えられるから、所得税法125条の「その相続の開始があったことを知った日」を相続の開始があった日とも考えられるが、相続財産法人が確定申告の提出等を行うためには管理人が選定されなければ不可能である。したがって、同法の「その相続の開始があったことを知った日」を管理人が確定した日(民法952)とすることが相当である(注2)。

2 特別縁故者が決定されるまでの不動産賃料の申告義務について

相続人がいない場合には、民法の規定に基づき、債権者への公告、弁済などの手続きが行われる。その後の残余の相続財産があれば、家庭裁判所は、被相続人と生計を同じくしていた者、被相続人の療養看護に努めた者その他被相続人と特別の縁故があった者の請求によって、これらの者に、清算後残存すべき相続財産の全部又は一部を与えることができる(民法958の3)。これらの手続きには、最短でも1年余り、長ければ数年かかることもある。その間の不動産賃料の申告はどうするであろうか。

これについても明確な規定はない。しかし、上記1の通り、相続財産法人が成立しているから、この法人が申告義務、納付義務を果たすことになると思われる。ただし、この納税義務を果たさない場合、民法958条の3の規定により処分されなかった相続財産は、国庫に帰属する(民法959)ので、結果は同じとも言える。相続債権者や受遺者がいる場合に、その優先順位が問題となる可能性がありうる程度だと思われる。

3 特別縁故者への相続税の課税

まず、特別縁故者への相続税の課税方法について、相続税法では次のように規定している。民法第958条の3第1項(特別縁故者に対する相続財産の分与)の規定により同項に規定する相続財産の全部又は一部を与えられた場合においては、その与えられた者が、その与えられた時における当該財産の時価に相当する金額を当該財産に係る被相続人から遺贈により取得したものとみなす(相法4)。

4 特別縁故者への小規模宅地等の特例の適用

次に、小規模宅地等の特例について、その特例の対象となる宅地等(土地又は土地の上に存する権

利)は、個人が相続又は遺贈により取得した宅地等のうち、相続の開始の直前において、被相続人等の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等で一定の建物又は構築物の敷地の用に供されていたもので、特定事業用宅地等、特定居住用宅地等、特定同族会社事業用宅地等又は貸付事業用宅地等に該当する部分に限られる(措法69の4①)。

本事例で対象となる貸付事業用宅地等の要件は、被相続人の貸付事業の用に供されていた宅地等であるので、事業承継要件(その宅地等に係る被相続人の貸付事業を相続税の申告期限までに承継し、かつ、その申告期限までその貸付事業を行っていること)及び保有継続要件(その宅地等を相続税の申告期限まで有していること)の二つであり、当該被相続人の親族が相続又は遺贈により取得した場合に限られている(措法69の4③四)。本事例は、従妹という親族が取得しており、貸付・保有も継続しているため特例の適用ができるのではないかと考えられる。しかし、特別縁故者は、民法の手続きを経て財産を取得するので、財産の取得の時は家庭裁判所の分与の決定の時と言える。したがって、被相続人の貸付事業を相続税の申告期限までに承継し、かつ、その申告期限までその貸付事業を行っていることという事業承継要件を満たしているとは言えない。また、保有継続要件についても、その宅地等を相続開始時から相続税の申告期限まで引き続き保有している必要があるところ、相続開始時から分与の決定の時までは、特別縁故者は保有しているとは言えず、保有継続要件を満たしているとはいいがたい。

さらには、上記3で見たように、相続税法4条で特別縁故者への分与は、遺贈とみなされてはいるものの相続税法の規定である。小規模宅地等の特例でも「遺贈により」取得した財産に適用があると規定しているものの、民法上、特別縁故者への分与は遺贈でないことは明らかである。では、租税特別措置法上の規定を見てみると、租税特別措置法69条の2において、「遺贈(贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下第70条の8の2までにおいて同じ。)」と規定されており、相続税法上は特別縁故者への分与は、遺贈とみなされてはいるが、租税特別措置法上は遺贈とみなされていない以上、小規模宅地等の特例の適用はないことになる。



II 遺留分減殺請求があった場合の税務処理

事例1

被相続人甲(令和元年6月30日以前の相続)の相続人は、長男乙と次男丙の2名である。乙は甲の遺産のA宅地(時価3億円、相続税評価額2.4億円)及びB宅地(時価1億円、相続税評価額0.8億円)を遺贈により取得し、期限内に相続税の申告をした。甲の財産は他になく、丙は申告をしていない。その後、丙から乙に対して遺留分減殺請求がなされ、家庭裁判所の審判の結果、B宅地は丙が取得することになった。この場合の税務処理について教えてほしい。令和元年7月1日以後の相続開始の場合に取り扱いは異なるのか。

回答

相続税について、乙は更正の請求をすることができるが、義務ではない。令和元年7月1日以後の相続開始の場合、乙は遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求に代えて遺贈により取得した土地の移転を行ったので、譲渡所得の申告が必要となる。

検討

1 令和元年6月30日以前の相続開始の場合

乙は、遺留分による減殺請求に基づき返還すべき額が確定した日から4月以内に更正の請求をすることができる(旧相法32①三)、丙は期限後申告書を提出することができる(相法30①)。申告のやり直しをすることとした場合には、乙はA宅地のみを取得したもの(課税価格2.4億円)として、丙はB宅地を取得したもの(課税価格0.8億円)として、計算

を行うことになる。乙・丙の処理はそれぞれ独立したものであるが、乙の更正の請求に基づき税務署長が減額更正をした場合に、丙が期限後申告をしない場合には、税務署長は丙に対して決定をすることになる(相法35③)。

丙が期限後申告をした場合の延滞税については当初申告の納期限から期限後申告書の提出日までは免除される(相法51②一八)。また、無申告加算税についても、正当事由ありとして課されない(相続税、贈与税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて(事務運営指針)第2、4(2))。

2 遺留分減殺請求についての民法の改正(令和元年7月1日以後の相続から施行)

令和元年7月1日から施行の民法によると、「遺留分権利者は、受遺者又は受贈者に対し、遺留分侵害額に相当する金銭の支払を請求することができる」とされ(民法1046)、遺留分に関する規定が物権の効力から金銭請求権へと変化したことになる。

3 民法改正に伴う税法の規定

相続税に関しては、文言の訂正のみである(相法32①三)が、所得税に関して、遺留分侵害額請求は金銭債権であるので、本来なら金銭で支払うものを譲渡所得の基因となる不動産など(相続財産であるものを含む。)で充当した場合には、これを代物弁済と考譲渡所得の対象とされることになる(所基通33-1の6)。また、遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求をした者が取得した資産の取得費については、その履行があった時においてその履行により消滅した債権の額に相当する価額により当該資産を取得したこととなる(所基通38-7の2)。

4 令和元年7月1日以後の相続開始の場合

(1)相続税

原則的な取り扱いは上記1と同様であるが、乙は支払う金銭債務1億円を当初申告の課税価格から控除することになるが、乙・丙合意の上、時価と相続税評価額の評価差額の圧縮計算をすることができる(相基通11の2-10)。したがって、原則は乙の課税価格が3.2億円-1億円=2.2億円、丙の課税価格が1億円の合計3.2億円であるが、乙・丙が合意すれば、乙の課税価格が3.2億円-0.8億円=2.4億円、丙の課税価格が0.8億円の合計3.2億円となる。

(2)譲渡所得

乙は遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求を受け、その金銭の支払に代えて、その債務の全部の履行として、当該遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求の基因となった遺贈により取得した土地の移転を行ったので、その履行により消滅した債務の額に相当する価額により当該資産を譲渡したこととなる(収入金額は時価の1億円となる。)。その際に、相続税の申告期限から3年以内に譲渡した場合には、「相続税の取得費加算」の特例が適用になるものと考えられる(措法39)。

丙のA宅地の取得費は被相続人の取得費を引き継ぐことにはならず、その履行があった時においてその履行により消滅した債権の額に相当する価額(1億円)により当該資産を取得したこととなる。

(注1) 国税庁ホームページ質疑応答事例、所得税「民法上の相続人が不存在の場合の準確定申告の手続」を参照、2020.2.22訪問。

(注2) 前掲(注1)を参照。

注)内容は、令和2年2月25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。