

Vol.147

今回は 資産税

相談事例紹介

# 会員相談室

相談委員 大畑 智宏（京橋）



**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**

## 遺留分侵害額の請求に基づき金銭を取得した者の相続税申告の要否等について

### 事例1

被相続人甲は長男乙に対し、全財産を相続させる旨の遺言を作成していた。甲に相続が発生し、遺言の通り乙が全財産を取得し相続税申告を行った。甲の相続人は、乙以外に二男丙がおり、丙は乙に対して相続税の申告期限後に遺留分侵害額の請求を行った。

その後、遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金銭が確定した場合、丙に係る相続税の期限後申告書提出の要否及び延滞税発生の有無は、次に掲げる区分に応じどのようなようになるか。

- 1 遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金銭が確定したことにより、乙が更正の請求を行わなかった場合
- 2 遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金銭が確定したことにより、乙が更正の請求を行った場合

### 回答

- 1 丙は期限後申告書の提出を要しない。さらに延滞税も生じない。
- 2 丙は期限後申告書の提出をすることができる。期限後申告書を提出する場合、その提出日までに相続税を納付すれば延滞税は生じない。なお、期限後申告書の提出を行わない場合には、税務署長により丙に係る相続税額の決定が行われ一定の延滞税が生ずる。

### 検討

1 丙の期限後申告の提出義務について 相続税の申告書の提出期限後に、遺留分侵害額の請求に基づき受け取るべき金銭の額が確定し、新たに申告書を提出すべき要件に該当することとなった者は、期限後申告書を提出することができる（相法30①）。この提出は義務ではなく任意とされている。一方で遺留分侵害額の請求に基づく金銭の支払者（乙）が更正の請求を行ったにも関わらず、金銭の受取者（丙）が期限後申告書を提出しない場合には、税務署長は当該受取者（丙）に対し決定を行うこととなる（「3 税務署長による決定」参照）。

2 乙の更正の請求について 遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金銭の額が確定したことにより、期限内申告に係る相続税額が過大となったときは、当該支払者（乙）は、支払うべき金銭の額が確定した日の翌日から4ヶ月以内に限り納税地の所轄税務署長に対し、その課税価格及び相続税額につき更正の請求をすることができる（相法32①三）。この更正の請求は、義務ではなく任意であるため、実務的に乙が更正の請求を行わない方法も考えられる（「5 遺留分侵害額の請求に関する申告実務」参照）。

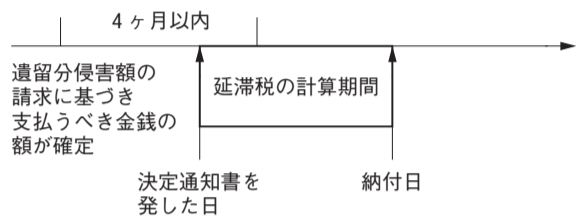
3 税務署長による決定 税務署長は、遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金銭の額が確定し、支払者（乙）の更正の請求に基づき更正をした場合において、当該更正の請求をした者の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した他の者（丙）が、新たに相続税を納付すべき事由が生じたにも関わらず期限後申告書を提出しないときは、その者に係る課税価格又は相続税額の決定をする。また、当該更正の請求があった日から1年を経過した日と国税通則法第70条の規定により決定をすることができないこととなる日（申告書の提出期限から5年を経過した日）とのいずれか遅い日以後においては、決定をすることができない（相法35③）。

4 延滞税の取扱い 本事例の1に該当する場合は、遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金銭の額が確定しても、当該支払者（乙）が更正の請求を行わないので、受取者（丙）に相続税額は発生せず延滞税も発生しない。一方で本事例の2のように支払者（乙）が更正の請求をした場合には、丙の期限後申告書の提出、又は税務署長の決定の有無により延滞税の取り扱いが次の通りとなる。

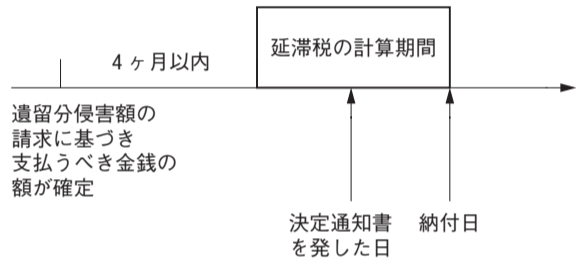
まず税務署長の決定が行われる前に丙が期限後申告書の提出を行う場合には、期限内申告書の提出期限の翌日から期限後申告書を提出した日までの期間について、延滞税は生じない（相法51②一）。よって納付日が期限後申告書の提出日以前の場合には、

延滞税は生じないこととなる。また、受取者（丙）が期限後申告書の提出をしない場合、税務署長により決定が行われるが、この場合、決定通知書を発した日について、次に掲げる（1）及び（2）の区分に応じ、線表に掲げる「延滞税の計算期間」について延滞税が発生することとなる（相法51②二）。

(1)決定通知書を発した日が確定後4ヶ月以内の場合



(2)決定通知書を発した日が確定後4ヶ月より後の場合



5 遺留分侵害額の請求に関する申告実務 本事例の1の通り、遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金銭の額が確定し、当該支払者（乙）が更正の請求を行わない場合、受取者（丙）は期限後申告書の提出を行わなくても、税務署長から決定を受けることはない。そのため、遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金銭の額を確定する際、相続税相当額を踏まえ当該額を調整することで、支払者の更正の請求及び受取者の期限後申告書の提出を省略することが可能となる。

## 受益権等取得時に受益者間で協議による受益権等の配分が可能な受益者連続型信託に係る税務上の取扱い

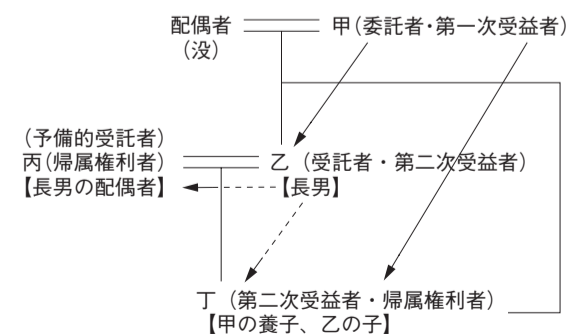
### 事例2

甲は自身が委託者及び第一次受益者（最初の受益者）、乙が受託者及び第二次受益者（次の受益者）、丙が予備的受託者（受託者の死亡などに備え信託行為で指定した新受託者）及び帰属権利者、丁が第二次受益者及び帰属権利者となる受益者連続型信託である民事信託契約を乙との間で締結した（「親族関係図」参照）。当該契約は甲が死亡した場合は、第二次受益者である乙及び丁が協議により受益権の配分を決定し、さらに乙が死亡した場合には、帰属権利者の丙及び丁が協議により残余財産の配分を決定するものとなっている。

これらの受益権等取得時に受益権等の配分権を有する乙、丙及び丁は、信託契約時に特定委託者とみなされ、贈与税課税が行われるか。

なお、当該契約の変更権は委託者のみが有しており、委託者の権利は承継されない契約となっている。

親族関係図（信託関係者）【親族関係】



実線・・・第一次受益者→第二次受益者  
 点線・・・第二次受益者→帰属権利者

### 回答

特定委託者に該当せず贈与税課税は行われぬ。

### 検討

1 信託効力発生時の課税関係 相続税法第9条の2第1項では、信託の効力が生じた場合において、適正な対価を負担せず当該信託の受益者等（受益者としての権利を現に有する者及び特定委託者をいう。）となる者があるときは、当該信託の効力が生じた時において、当該信託の受益者等となる者は、当該信託に関する権利を当該信託の委託者から贈与（当該委託者の死亡に基因して当該信託の効力が生じた場合には、遺贈）により取得したものとみなすと規定されている。

2 特定委託者について (1) 相続税法第9条の2第5項において、「特定委託者」とは、信託の変更をする権限（軽微な変更をする権限として政令で定めるものを除く。）を「現に」有し、かつ、当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者（受益者を除く。）とされている。軽微な変更をする権限として政令で定めるものとは、相続税法施行令において、信託の目的に反しないことが明らかである場合に限り信託の変更をすることができる権限とされており、さらに信託の変更をする権限には、他の者との合意により信託の変更をすることができる権限を含むとされている（相令1の7）。

(2) また、相続税法基本通達9の2-2において、特定委託者とは、原則として、①委託者（当該委託者が信託行為の定めにより帰属権利者として指定されている場合、信託行為に残余財産受益者等の指定に関する定めがない場合又は信託行為の定めにより残余財産受益者等として指定を受けた者のすべてがその権利を放棄した場合に限る。）、及び②停止条件が付された信託財産の給付を受ける権利を有する者（信託の変更をする権限（軽微な変更をする権限として政令で定めるものを除く。）を有する者に限る。）と定義されている。

3 本事例へのあてはめ 上記1の通り、信託効力発生時に委託者からの贈与又は遺贈により取得したとみなされる対象者は、受益者としての権利を現に有する者及び特定委託者である。本事例の場合、乙、丙及び丁は、信託効力発生時（信託契約時）には受益者（第一次受益者）には該当しない。

そこで、次に乙、丙及び丁が特定委託者に該当するか検証する。乙、丙及び丁は、そもそも委託者ではないため上記2（2）①には該当しない。では②（甲又は乙の死亡という）停止条件が付された信託財産の給付を有する者に該当するか。これについても本事例の場合、当該契約の変更権は委託者が有しており、「信託の変更をする権限を有する者」ではないため該当しない。「協議による受益権等を配分する権利」は当初から信託契約に定められているものであるため、信託の変更権には該当しないと考えられる。

仮に、「協議による受益権等を配分する権利」を変更権と解釈した場合においても、乙及び丁が第一次受益者甲の死亡後に初めて甲の有する受益権の配分権を有することとなり、丙及び丁は第二次受益者乙の死亡後に乙が有する受益権の配分権を有することとなる。よって信託の契約時点では、上記2（1）特定委託者の要件である「現に（信託契約締結時に）」は信託の変更権を有していないこととなるため、本事例において乙、丙及び丁は特定委託者には該当しない。

なお、本事例において、甲の死亡後乙は受益者兼受託者となるが、信託法では「受託者が受益権の全部を固有財産で有する状態が一年間継続したときは、信託は終了する（信法8, 163二）」と規定されているため、受託者が複数の受益者のうちの1人である場合は信託終了事由に該当しない。

注) 内容は、令和3年7月20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。