

第2 「租税特別措置法（相続税法の特例関係）の取扱いについて」（法令解釈通達）関係
【措置法第70条の2の2（直系尊属から教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税）関係】

（教育資金管理契約の終了の日までに贈与者が死亡した場合の相続税の課税関係等）

70の2の2-9 贈与者が措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用に係る教育資金管理契約に基づき信託をした日、同項本文の規定の適用に係る教育資金管理契約に基づき預金若しくは貯金をするための金銭の書面による贈与をした日又は同項本文の規定の適用に係る教育資金管理契約に基づき有価証券の購入をするための金銭等の書面による贈与をした日からこれらの教育資金管理契約の終了の日までの間に、当該贈与者が死亡した場合の相続税の課税関係等は、これらの信託又は贈与による受贈者の信託受益権、金銭又は金銭等の取得（以下70の2の2-14までにおいて「信託受益権等の取得」という。）をした日の次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定めるところによることに留意する。

1 令和5年4月1日以後に贈与者から信託受益権等の取得をした場合

(1) 受贈者が当該贈与者の死亡の日において23歳未満である場合等に該当しない場合 次のイからホまでに定めるところによる。

(注) 上記の「23歳未満である場合等」とは次に掲げる場合（②又は③に掲げる場合に該当する場合にあっては、当該受贈者がその旨を明らかにする書類（措置法第70条の2の2第9項に規定する電磁的記録を含む。）を次のイの贈与者死亡の届出と併せて提出又は提供した場合に限る。）をいう（以下70の2の2-14までにおいて同じ。）。

① 23歳未満である場合

② 学校等に在学している場合

③ 雇用保険法第60条の2第1項（教育訓練給付金）に規定する教育訓練を受けている場合

イ 贈与者死亡の届出（措置法第70条の2の2第12項第1号、下図1の(1)イ）

当該贈与者に係る受贈者は、当該贈与者が死亡した事実を知った場合には、速やかに、当該贈与者が死亡した旨を取扱金融機関の営業所等に届け出なければならない。

ロ 管理残額の相続税課税（措置法第70条の2の2第12項第2号、下図1の(1)ロ）

当該贈与者に係る受贈者については、当該贈与者が死亡した日における管理残額（70の2の2-10参照）を当該贈与者から相続（当該受贈者が当該贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈。以下70の2の2-14（70の2の2-9（1(1)ホ）及び70の2の2-11を除く。）までにおいて同じ。）により取得したものとみなして、相続税法その他の相続税に関する法令の規定を適用する。

ハ 非課税適用額の相続開始前3年以内贈与加算等（措置法令第40条の4の3第19項等、下図1の(1)ハ）

措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額については、相続税法第19条第1項、第21条の15第1項及び第21条の16第1項の規定の適用がない。

ニ 相続税額の2割加算（相続税法第18条、下図1の(1)ニ）

相続により取得したものとみなされる管理残額（令和3年4月1日以後に取得をした信託受益権又は金銭等のうち措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分に限る。）については、相続税法第18条（相続税額の加算）の規定の適用がある。

ホ 管理残額以外の財産を取得しなかった者の相続開始前3年以内贈与加算（措置法第70条の2の2第12項第4号、下図1の(1)ホ）

当該贈与者から相続又は遺贈により管理残額以外の財産を取得しなかった受贈者（当該受贈者が当該贈与者に係る相続時精算課税適用者である場合を除く。）については、相続税法第19条の規定の適用がない。

(2) 受贈者が当該贈与者の死亡の日において23歳未満である場合等に該当し、かつ、当該贈与者に係る相続税の課税価格の合計額（措置法第70条の2の2第13項ただし書に規定する「贈与者に係る相続税の課税価格の合計額」（70の2の2-11参照）をいう。以下70の2の2-16までにおいて同じ。）が5億円を超える場合（下図2の(1)） 上記(1)に同じ。

(注) 当該受贈者は、当該贈与者の死亡に係る相続税法第27条第1項の規定による期限内申告書の提出期限を経過した後、速やかに、当該贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えるかどうかを確認するために必要と認められる書類（措置法第70条の2の2第9項に規定する電磁的記録を含む。以下70の2の2-9において「確認書類等」

という。)を取扱金融機関の営業所等に提出又は提供しなければならない。

(3) 受贈者が当該贈与者の死亡の日において23歳未満である場合等に該当する場合(上記(2)に該当する場合を除く。)(下図2の(1)) 上記(1)イ((贈与者死亡の届出))及びハ((非課税適用額の相続開始前3年以内贈与加算等))に同じ。

(注) 1 当該受贈者は、当該贈与者の死亡に係る相続税法第27条第1項の規定による期限内申告書の提出期限を経過した後、速やかに、確認書類等を取扱金融機関の営業所等に提出又は提供しなければならない。

2 上記(1)ロ((管理残額の相続税課税)) (ニ((相続税額の2割加算))及びホ((管理残額以外の財産を取得しなかった者の相続開始前3年以内贈与加算))を含む。)の適用はないことに留意する。

2 令和5年3月31日以前に贈与者から信託受益権等の取得をした場合(上記1又は下記3に該当する場合を除く。)

(1) 受贈者が当該贈与者の死亡の日において23歳未満である場合等に該当しない場合(下図1の(2)) 上記1(1)に同じ。

(2) 受贈者が当該贈与者の死亡の日において23歳未満である場合等に該当する場合(下図2の(2)) 上記1(3)((注)1を除く。)に同じ。

3 平成31年3月31日以前又は平成31年4月1日から令和3年3月31日までの間(贈与者の死亡前3年以内を除く。)の信託受益権等の取得のみである場合(下図1の(3)及び下図2の(3)) 上記1(1)ハ((非課税適用額の相続開始前3年以内贈与加算等))に同じ。

(注) 上記1(1)イ((贈与者死亡の届出))及びロ((管理残額の相続税課税)) (ニ((相続税額の2割加算))及びホ((管理残額以外の財産を取得しなかった者の相続開始前3年以内贈与加算))を含む。)の適用はないことに留意する。

[図1] 信託受益権等の取得をした日の区分に応じた課税関係等(23歳未満である場合等に該当しない場合)

課税関係等 信託受益権等の取得をした日	イ 贈与者死亡の届出	ロ 管理残額の相続税課税	ハ 非課税適用額の相続開始前3年以内贈与加算等	ニ ロの課税がある場合の相続税額の2割加算	ホ 管理残額以外の財産を取得しなかった者の相続開始前3年以内贈与加算
(1) 令和5年4月1日以後の取得あり	必要	一定期間の取得分に限り課税あり (注1)	加算なし	一定期間の取得分に限り加算あり (注3)	加算なし
(2) 令和5年3月31日以前の取得あり(上記(1)又は下記(3)に該当する場合を除く。)	必要	一定期間の取得分に限り課税あり (注2)	加算なし	一定期間の取得分に限り加算あり (注3)	加算なし
(3) 次に掲げる期間内の取得のみ A 平成31年3月31日以前 B 平成31年4月1日から令和3年3月31日までの間(贈与者の死亡前3年以内を除く。)	不要	課税なし	加算なし		

(注) 1 令和2年4月1日から令和3年3月31日までの間(贈与者の死亡前3年以内に限る。)及び令和3年4月1日以後の取得分に限る。

- 2 平成31年4月1日から令和3年3月31日までの間（贈与者の死亡前3年以内に限る。）及び令和3年4月1日以後の取得分に限る。
- 3 令和3年4月1日以後の取得分に限る。

〔図2〕信託受益権等の取得をした日の区分に応じた課税関係等（23歳未満である場合等に該当する場合）

課税関係等 信託受益権等の取得をした日	イ 贈与者 死亡の 届出	ロ 管理残額の 相続税課税	ハ 非課税適用 額の相続開 始前3年以 内贈与加算 等	ニ ロの課税が ある場合の 相続税額の 2割加算	ホ 管理残額以外の 財産を取得しな かった者の相続 開始前3年以内 贈与加算
(1) 令和5年4月1日以後の 取得あり	必要	一定の場合 に限り課税 あり(注)	加算なし	加算あり	加算なし
(2) 令和5年3月31日以前の 取得あり（上記(1)又は下 記(3)に該当する場合を除 く。）	必要	課税なし	加算なし	/	/
(3) 次に掲げる期間内の取得 のみ A 平成31年3月31日 以前 B 平成31年4月1日か ら令和3年3月31日ま での間（贈与者の死亡 前3年以内を除く。）	不要	課税なし	加算なし		

(注) 令和5年4月1日以後の取得分で、かつ、贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超える場合に限る。

※ 下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

直系尊属から教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税（措法70の2の2）について、贈与者が信託等をした日から教育資金管理契約の終了の日までの間に、当該贈与者が死亡した場合には、当該贈与者から信託受益権等を取得した時期等に応じ、相続税の課税関係が異なることとされている（所得税法等の一部を改正する法律（平成31年法律第6号）附則79③、令和3年改正法附則75③等）。

令和5年度税制改正では、贈与者の死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等^(注1)に該当する場合でも、当該贈与者に係る相続税の課税価格の合計額^(注2)が5億円を超えるときは、その死亡の日における管理残額を相続又は遺贈により取得したものとみなすなどの措置が講じられた（措法70の2の2^㉓）。

なお、受贈者が23歳未満である場合等に該当した場合において、贈与者の死亡に係る相続税の期限内申告書の提出期限を経過したときは、当該受贈者は、速やかに、贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えるかどうかを確認するために必要と認められる書類^(注3)（電磁的記録を含む。以下70の2の2-16までにおいて「確認書類等」という。）を取扱金融機関の営業所等に提出又は提供をしなければならないこととされた（措法70の2の2^㉔）。

上記の改正は、令和5年4月1日以後に信託受益権等を取得する個人（以下70の2の2-10までにおいて「新法適用者」という。）に係る当該信託受益権等に係る相続税又は贈与税について適用され、同日前に信託受益権等を取得した個人（新法適用者を除く。）に係る当該信託受益権等に係る相続税又は贈与税については、なお従前の例によることとされている（令和5年改正法附則51②）。

本通達では、上記の改正を踏まえ、贈与者から信託受益権等を取得した時期及び受贈者が23歳未満

である場合等に該当するか否かの区分に応じた課税関係等について、留意的に明らかにした。

(注) 1 「23歳未満である場合等」とは、次に掲げる場合（②又は③に掲げる場合に該当する場合にあっては、当該受贈者がその旨を明らかにする書類（電磁的記録を含む。）を贈与者死亡の届出と併せて提出又は提供した場合に限る。）をいう。

- ① 23歳未満である場合
 - ② 学校等に在学している場合
 - ③ 雇用保険法（昭和49年法律第116号）第60条の2第1項に規定する教育訓練を受けている場合
- 2 「贈与者に係る相続税の課税価格の合計額」とは、贈与者から相続又は遺贈（相続時精算課税の適用に係る贈与を含む。）により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格（当該贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされる管理残額がないものとした場合における相続税の課税価格）の合計額をいう（措法70の2の2⑬ただし書。以下70の2の2-16までにおいて同じ。）。
- 3 「贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えるかどうかを確認するために必要と認められる書類」とは、贈与者の死亡に係る相続税の期限内申告書の提出期限において、次に掲げる場合のいずれに該当するかに応じ、それぞれ次に定める書類をいう（措規23の5の3⑬）。
- ① 当該贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超える場合 その旨を記載した書類及び次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める書類
 - A 受贈者が当該贈与者の死亡に係る相続税法第27条第1項の規定による申告書を提出している場合 当該申告書の写し
 - B Aに掲げる場合以外の場合 当該贈与者に係る相続税の課税価格の合計額の計算に関する明細を記載した書類
 - ② ①に掲げる場合以外の場合 当該贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えない旨を記載した書類

(管理残額及び相続税額の2割加算の計算)

70の2の2-10 管理残額及び管理残額を相続により取得したものとみなされる場合における相続税法第18条((相続税額の加算))の規定により受贈者に係る相続税額に加算する金額の算出方法を算式で示せば、次のとおりである。

1 管理残額

- (1) 贈与者の死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当する場合(令和5年4月1日以後に当該贈与者から信託受益権等の取得をした場合に限る。)(措置法70の2の2⑫一、租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令(令和5年政令第145号。以下70の2の2-10において「令和5年改正令」という。))附則14②、70の2の2-9の1(2)又は(3)の場合(算式)

$$(A - B(\ast 1)) \times \frac{C - D}{A(\ast 2)}$$

(注) 当該贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超える場合には、上記算式により算出された管理残額が当該贈与者から相続により取得したものとみなされることに留意する。

- (2) 贈与者の死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当しない場合(措置法70の2の2⑫一、令和5年改正令附則14③、租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令(令和3年政令第119号。以下70の2の2-10において「令和3年改正令」という。))附則29②、70の2の2-9の1(1)又は2(1)の場合(算式)

$$(A - B(\ast 1)) \times \frac{C - (E + F)}{A(\ast 2)}$$

A = 贈与者が死亡した日における教育資金管理契約に係る非課税拠出額

B = 贈与者が死亡した日における教育資金管理契約に係る教育資金支出額(措置法第70条の2の2第21項の規定による訂正があった場合には、その訂正後のものとし、同条第2項第1号口に掲げる教育を受けるために学校等以外の者に直接支払われる金銭については、500万円を限度とする。70の2の2-13において同じ。)

C = 死亡した贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等のうち措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額

D = Cのうち令和5年3月31日以前に取得をした部分の価額

E = Cのうち平成31年4月1日から令和3年3月31日までの間に取得(当該贈与者の死亡前3年以内に取得をしたものを除く。)をした部分の価額

F = Cのうち平成31年3月31日以前に取得をした部分の価額

※1 当該贈与者の死亡の日前に死亡した他の贈与者がある場合において、その死亡につき措置法第70条の2の2第12項第2号の規定により相続により取得したものとみなされた管理残額がある場合には、当該みなされた管理残額を含むことに留意する。

※2 当該贈与者の死亡の日前に死亡した他の贈与者がある場合において、その死亡につき措置法第70条の2の2第12項第2号の規定の適用があったときは、非課税拠出額から、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める価額を控除した残額となることに留意する。

① 当該他の贈与者の死亡の日において当該受贈者が23歳未満である場合等に該当しない場合

当該他の贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等(平成31年4月1日から令和3年3月31日までの間(当該他の贈与者の死亡前3年以内に限り。))及び令和3年4月1日以後に取得をしたものに限り。の)のうち措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額

② 当該他の贈与者の死亡の日において当該受贈者が23歳未満である場合等に該当し、かつ、当該贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超える場合

当該他の贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等(令和5年4月1日以後に取得をしたものに限り。の)のうち措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額

2 管理残額を相続により取得したものとみなされる場合における相続税法第18条（相続税額の加算）の規定により受贈者に係る相続税額に加算する金額

(1) 贈与者の死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当する場合（令和5年4月1日以後に当該贈与者から信託受益権等の取得をした場合に限る。）（相続税法18、70の2の2-9の1(2)の場合）

管理残額の全てが、当該受贈者に係る相続税額に加算する金額の計算の基礎となる。

(2) 贈与者の死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当しない場合

イ 令和5年4月1日以後に当該贈与者から信託受益権等の取得をしている場合（令和5年改正令附則14④、所得税法等の一部を改正する法律（令和3年法律第11号。以下70の2の2-10において「令和3年改正法」という。）附則75③、令和3年改正法による改正前の措置法70の2の2⑩四、令和3年改正令による改正前の措置法令40の4の3⑳、70の2の2-9の1(1)の場合）

（算式）

$$\text{受贈者に係る相続税額に加算する金額} = \left[\begin{array}{l} \text{受贈者に係る相続税} \\ \text{法第17条の規定によ} \\ \text{り算出した相続税額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{管理残額に対応} \\ \text{する相続税額} \\ \text{(注)} \end{array} \right] \times \frac{20}{100}$$

（注） 管理残額に対応する相続税額は、次の算式により算出する。

$$\text{受贈者に係る相続税} \\ \text{法第17条の規定によ} \\ \text{り算出した相続税額} \times \frac{\left[\text{管理残額} - \text{管理残額} \times \left(\frac{B}{A+B} \right) \right]}{\text{受贈者の相続税の課税価格}}$$

ロ 令和5年3月31日以前に当該贈与者から信託受益権等の取得をしている場合（上記イに該当する場合を除く。）（令和3年改正法附則75③、令和3年改正令附則29⑤、令和3年改正法による改正前の措置法70の2の2⑩四、令和3年改正令による改正前の措置法令40の4の3⑳、70の2の2-9の2(1)の場合）

（算式）

$$\text{受贈者に係る相続税額に加算する金額} = \left[\begin{array}{l} \text{受贈者に係る相続税} \\ \text{法第17条の規定によ} \\ \text{り算出した相続税額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{管理残額に対応} \\ \text{する相続税額} \\ \text{(注)} \end{array} \right] \times \frac{20}{100}$$

（注） 管理残額に対応する相続税額は、次の算式により算出する。

$$\text{受贈者に係る相続税} \\ \text{法第17条の規定によ} \\ \text{り算出した相続税額} \times \frac{\left[\text{管理残額} \times \left(\frac{A}{A+B} \right) \right]}{\text{受贈者の相続税の課税価格}}$$

A = 当該贈与者の死亡前3年以内に当該贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等（平成31年4月1日から令和3年3月31日までの間の取得に限る。）のうち措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額

B = 令和3年4月1日以後に当該贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等のうち措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額

（新設）

（説明）

本通達では、管理残額及び管理残額が相続又は遺贈により取得したものとみなされる場合における受贈者に係る相続税額の2割加算（相法18）の対象となる金額の算出方法について、それぞれ、次のとおり留意的に明らかにした。

1 管理残額

贈与者が信託等をした日から教育資金管理契約の終了の日までの間に当該贈与者が死亡した一定の場合には、その死亡の日における管理残額を相続又は遺贈により取得したものとみなすこととされている（措法70の2の2⑫二等）。この管理残額については、平成31年4月1日から令和3年3月

31日までの間（当該贈与者の死亡前3年以内に限る。）及び令和3年4月1日以後に取得をした信託受益権等のうち非課税措置（措置法第70条の2の2第1項本文の規定をいう。以下70の2の2-14までにおいて同じ。）の適用を受けた部分に相当する金額を、その計算の基礎としている（令和5年改正法による改正前の措法70の2の2⑫二、令和5年改正令による改正前の措令40の4の3⑫、令和3年改正令附則29⑫）。

令和5年度税制改正では、贈与者が信託等をした日から教育資金管理契約の終了の日までの間に当該贈与者が死亡した場合において、当該贈与者の死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当したときでも、当該贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えるときは、その死亡の日における管理残額（令和5年4月1日以後に当該贈与者から取得をした信託受益権等のうち非課税措置の適用を受けた部分に対応する部分に限る。）を、相続又は遺贈により取得したものとみなすなどの措置が講じられた（措法70の2の2⑬ただし書、令和5年改正令附則14⑬）。なお、新法適用者が贈与者の死亡の日において23歳未満である場合等に該当しない場合には、令和2年4月1日から令和3年3月31日までの間（当該贈与者の死亡前3年以内に限る。）及び令和3年4月1日以後に当該贈与者から取得をした信託受益権等のうち非課税措置の適用を受けた部分に相当する金額が管理残額の計算の基礎となり（令和5年改正令附則14⑬）、令和5年4月1日前に信託受益権等を取得した個人（新法適用者を除く。）に係る当該信託受益権等に係る相続税又は贈与税については、なお従前の例によることとされている（令和5年改正法附則51⑫）。

このように、管理残額は、信託受益権等を取得した時期及び受贈者が23歳未満である場合等に該当するか否かでその金額が異なることを踏まえ、本通達において、その算出方法を算式により明らかにした。

また、令和5年度税制改正において、贈与者が死亡した場合には、取扱金融機関の営業所等は、管理残額が相続又は遺贈により取得したものとみなされるか否かにかかわらず、管理残額を記録し（措法70の2の2⑭一）、当該管理残額が相続又は遺贈により取得したものとみなされたことを知ったときは、その旨を記録しなければならないこととされた（措法70の2の2⑭三）。

したがって、取扱金融機関の営業所等は、①贈与者の死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当した場合（令和5年4月1日以後に当該贈与者から信託受益権等の取得をしている場合に限る。）において、当該受贈者から提出又は提供を受けた確認書類等（措法70の2の2⑭一）若しくは税務署長からの通知（措法70の2の2⑭四）により当該贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えることを知ったとき又は②贈与者の死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当しない場合には、当該贈与者の死亡の日における管理残額が相続又は遺贈により取得したものとみなされたものとして記録しなければならないこととなる。

本通達の1(1)(注)では、これらのことを踏まえ、本通達の1(1)の算式により算出した管理残額が措置法第70条の2の2第12項第1号の規定により取扱金融機関の営業所等が記録する管理残額となり、贈与者の死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当する場合（令和5年4月1日以後に当該贈与者から信託受益権等の取得をしている場合に限る。）で、当該贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えるときは、同項第2号の規定の適用により、当該管理残額を当該贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされることを留意的に明らかにした。

2 相続税額の2割加算

管理残額が相続又は遺贈により取得したものとみなされた場合における相続税法第18条（（相続税額の加算））の規定の適用については、当該管理残額のうち平成31年4月1日から令和3年3月31日までの間（贈与者の死亡前3年以内に限る。）に取得をした信託受益権等に係る部分については、同条の規定の適用がなく、この場合において、受贈者に係る同条の規定の適用により相続税額に加算する金額は、受贈者に係る相続税法第17条（（各相続人等の相続税額））の規定により算出した相続税額から「管理残額に対応する相続税額」を控除した金額に100分の20を乗じた金額とされている（令和3年改正法附則75⑬、令和3年改正法による改正前の措法70の2の2⑭四）。

この控除される「管理残額に対応する相続税額」は、受贈者に係る相続税法第17条の規定により算出した相続税額に、当該受贈者の相続税の課税価格のうち管理残額の占める割合を乗じて計算した金額とされている（令和3年改正令による改正前の措令40の4の3⑫）。

なお、管理残額のうち令和3年4月1日以後に取得をした信託受益権等に係る部分については、相続税法第18条の規定の適用があることとされており、贈与者から同日以後に取得をした信託受益権等がある場合における当該「管理残額に対応する相続税額」に係る管理残額は、当該贈与者に係る管理残額に、平成31年4月1日から令和3年3月31日までの間（当該贈与者の死亡前3年以内に限る。）に当該贈与者から取得をした信託受益権等のうち非課税措置の適用を受けた部分に相当する価額が、当該価額と令和3年4月1日以後に当該贈与者から取得をした信託受益権等のうち非課税

措置の適用を受けた部分に相当する価額との合計額に占める割合を乗じて計算することとされている（令和3年改正令附則29⑤）。

そして、令和5年度税制改正においても、管理残額のうち令和3年4月1日以後に取得をした信託受益権等に係る部分については、相続税法第18条の規定の適用の対象となることとされている（令和5年改正令附則14④）。

したがって、管理残額のうち令和3年3月31日以前に取得をした信託受益権等に係る部分が含まれていない場合においては、管理残額の全てについて相続税額の2割加算の対象となる。

本通達では、これらのことを踏まえ、管理残額が相続又は遺贈により取得したものとみなされた場合における受贈者の相続税額の2割加算の対象となる金額を、算式により明らかにした。

(贈与者に係る相続税の課税価格の合計額の意義)

70の2の2-11 措置法第70条の2の2第13項ただし書に規定する「贈与者に係る相続税の課税価格の合計額」とは、贈与者から相続又は遺贈（当該贈与者からの贈与により取得した財産で相続時精算課税の適用を受けるものに係る贈与を含む。）により財産を取得した者（以下70の2の2-11及び70の2の2-16において「相続人等」という。）の全てについて、同条第12項第2号の規定の適用がないものとして計算した相続税の課税価格の合計額をいうことに留意する。したがって、相続人等のうちに相続税の課税価格に当該贈与者から相続（当該受贈者が当該贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈）により取得したものとみなされる管理残額が含まれている受贈者がある場合の当該贈与者に係る相続税の課税価格の合計額については、当該受贈者が当該贈与者から相続又は遺贈により取得した財産の価額から当該管理残額を控除して計算した相続税の課税価格及び当該受贈者以外の相続人等の相続税の課税価格の合計額となることに留意する。

(注) 1 贈与者に係る相続税の課税価格の合計額の計算に当たっては、全ての相続人等に係る相続税の課税価格の合計額から管理残額を控除するものではないことに留意する。

2 措置法第70条の2の2第13項ただし書の「贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えるとき」は、国税通則法第70条第1項若しくは第3項又は相続税法第36条の規定により国税通則法第58条第1項第1号イに規定する更正決定等を行うことができないこととなる日（以下70の2の2-11において「除斥期間経過日」という。）前の相続税額の計算の基礎となった財産の価額及び債務の金額を基準として計算された当該相続税の課税価格の合計額により判定することに留意する。したがって、除斥期間経過日以後に相続税法第32条第1項各号又は国税通則法第23条第2項各号の事由に該当し、その課税価格が異なることとなった場合においても、当該事由は考慮しないことに留意する。

(新設)

(説明)

令和5年度税制改正では、贈与者が信託等をした日から教育資金管理契約が終了する日までの間に当該贈与者が死亡した場合において、その死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当したときでも、当該贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えるときは、その死亡の日における管理残額（令和5年4月1日以後に当該贈与者から取得をした信託受益権等のうち非課税措置の適用を受けた部分に対応する部分に限る。）を相続又は遺贈により取得したものとみなす措置が講じられた。

この「贈与者に係る相続税の課税価格の合計額」とは、贈与者から相続又は遺贈（相続時精算課税の適用に係る贈与を含む。）により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格の合計額をいい、この「相続税の課税価格」とは、当該贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされる管理残額がないものとした場合における相続税の課税価格とされている（措法70の2の2⑬ただし書）。

そのため、受贈者の相続税の課税価格に管理残額が含まれている場合において、贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えるか否かを判定するときは、当該受贈者を含む全ての相続人等に係る相続税の課税価格の合計額から当該管理残額を控除した金額で判定するのではなく、当該受贈者が相続又は遺贈により取得した財産の価額から当該管理残額を控除し、各人の相続税の課税価格を再計算した上で、その合計額に基づき判定する必要がある。本通達の本文及び(注)1では、このことを留意的に明らかにした。

なお、「贈与者に係る相続税の課税価格の合計額」は、更正若しくは決定又は期限後申告書若しくは修正申告書の提出により相続税の期限内申告書の提出期限を経過した日以後も当該課税価格の合計額に変動が生じる場合があることも踏まえ、通則法第70条第1項若しくは第3項又は相続税法第36条の規定により通則法第58条第1項第1号イに規定する更正決定等を行うことができないこととなる日（以下70の2の2-12までにおいて「除斥期間経過日」という。）前に相続税額の計算の基礎となった財産の価額及び債務の金額を基準として計算された当該課税価格の合計額により、5億円を超えるか否かを判定することとされている（措法70の2の2⑭）。

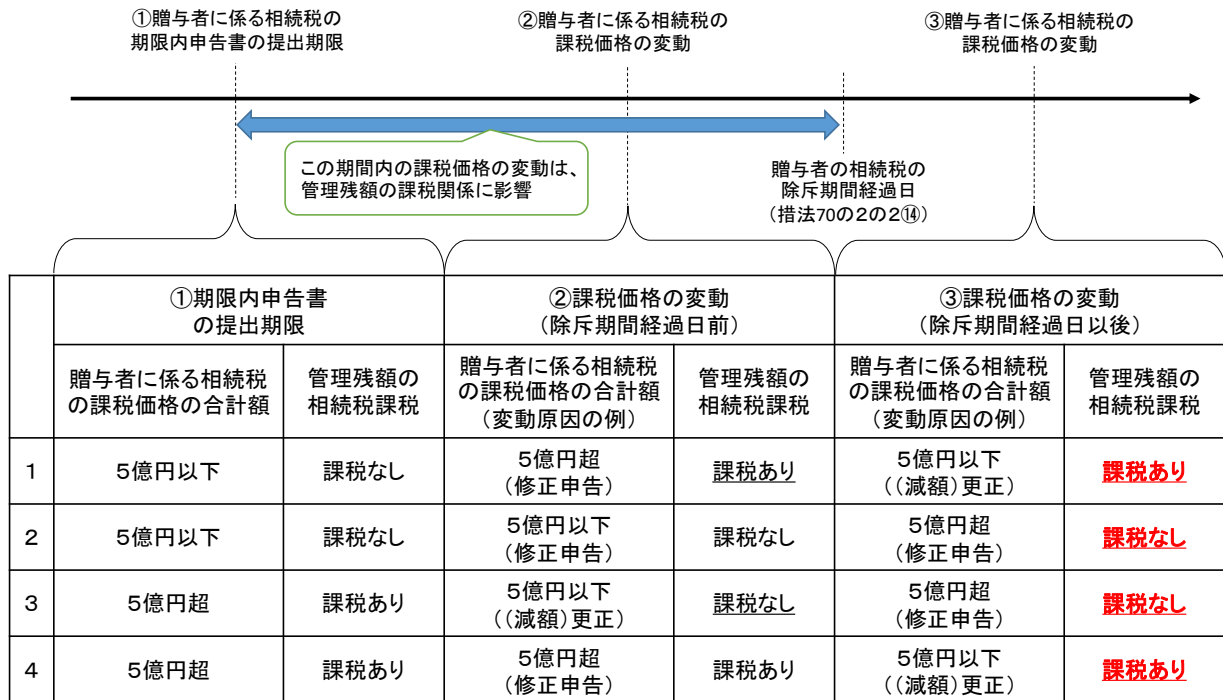
これは、相続税の課税価格は、除斥期間経過日以後においても変動が生じる場合があるところ、管理残額を記録する取扱金融機関の営業所等の事務負担を勘案し、除斥期間経過日前までの変動のみを考慮することとしたものとされる。

したがって、例えば、除斥期間経過日前に提出した相続税の申告書により贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えている場合（受贈者が23歳未満である場合等に該当し、当該贈与者に

係る管理残額を相続又は遺贈により取得したものとみなされている場合)において、除斥期間経過日以後に相続税法第32条第1項各号の事由に基づく更正の請求(措置法第69条の4第5項において準用する相続税法第32条第1項の規定による更正の請求等を含む。)や通則法第23条第2項の規定による更正の請求に係る更正により、当該贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円以下となった場合においても、当該管理残額については、当該贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされた状態のままとなる(下図参照)。

本通達の(注)2では、これらのことを留意的に明らかにした。

(参考) 贈与者に係る相続税の課税価格の変動に伴う管理残額の課税関係のイメージ



(管理残額に異動等があった場合)

70の2の2-12 贈与者の死亡の日前に当該贈与者以外の贈与者(以下70の2の2-12において「他の贈与者」という。)が死亡している場合において、同日以後に当該他の贈与者に係る管理残額について、措置法第70条の2の2第12項第2号の規定が適用されることとなること又は適用されないこととなることその他当該管理残額の異動(以下70の2の2-12において「異動等」という。)があったときにおける当該贈与者に係る管理残額は、当該異動等があった後の当該他の贈与者に係る管理残額を基礎として、措置法令第40条の4の3第21項の規定により計算した金額となることに留意する。

(注) 教育資金管理契約の終了の日以後に、措置法第70条の2の2第17項に規定する残額の計算の基礎となる管理残額に異動等があった場合における当該残額についても、当該異動等があった後の管理残額を基礎として、同項又は措置法令第40条の4の3第26項第3号の規定により計算した金額となることに留意する。

(新設)

(説明)

死亡した贈与者(以下70の2の2-12において「本件贈与者」という。)に係る管理残額の算出に当たり、本件贈与者の死亡の日前に死亡した他の贈与者(以下70の2の2-12において「他の贈与者」という。)がある場合には、他の贈与者の死亡につき、相続又は遺贈により取得したものとみなされた管理残額を、教育資金支出額とともに非課税拋出額から控除することとされている(措令40の4の3⑳)。

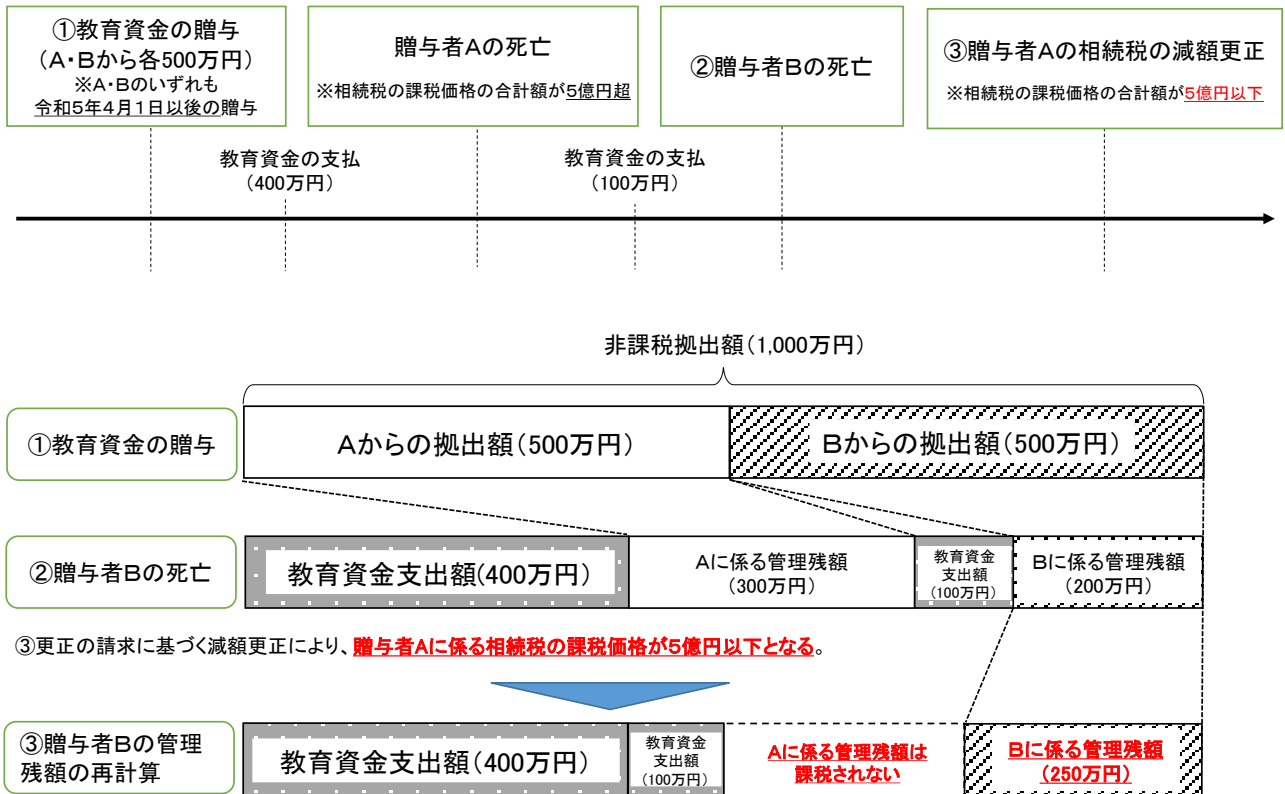
この場合において、例えば、他の贈与者の死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当し、かつ、除斥期間経過日前に他の贈与者に係る相続税の課税価格の合計額に変動があるときは、他の贈与者に係る管理残額に異動(相続又は遺贈により取得したものとみなされること又はみなされないこととなること等)が生じる場合がある。そのため、本件贈与者の死亡の日以後に、他の贈与者に係る相続税の課税価格の合計額に変動が生じたことに伴い、本件贈与者に係る管理残額の計算の基礎となった他の贈与者に係る管理残額に異動が生じた場合には、事後的に、本件贈与者に係る管理残額が異なることとなる。

したがって、贈与者が2人以上いる場合において、本件贈与者の死亡の日以後に、他の贈与者に係る管理残額に異動があったときは、当該異動後の他の贈与者に係る管理残額を基礎として、本件贈与者に係る管理残額について再計算する必要がある。

上記は、教育資金管理契約が終了した場合における贈与税の課税価格に算入される残額の計算の基礎とされた管理残額について、教育資金管理契約の終了の日以後に異動があったときの当該残額の計算においても同様である(この場合には、贈与者が2人以上いない場合においても、再計算する必要があることに留意する。)

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

(参考) 管理残額に異動等があった場合のイメージ



(注) Aの死亡の日において受贈者は23歳未満である場合等に該当し、Bの死亡の日において受贈者は23歳未満である場合等に該当していない。

【贈与者Bに係る管理残額の計算】

② 贈与者Bの死亡時 (贈与者Aに係る相続税の課税価格の合計額が5億円超)

$$(1,000万円 - 500万円 - 300万円) \times \frac{500万円}{(1,000万円 - 500万円)} = 200万円$$

③ 贈与者Aに係る相続税の減額更正後 (贈与者Aに係る相続税の課税価格の合計額が5億円以下)

$$(1,000万円 - 500万円 - 0円) \times \frac{500万円}{(1,000万円 - 0円)} = 250万円$$

(教育資金管理契約が終了した場合の贈与税の課税関係等)

70の2の2-13 措置法第70条の2の2第16項の規定により教育資金管理契約が終了した場合において、非課税拠出額から教育資金支出額(同条第12項第2号の規定により相続により取得したものとみなされた管理残額を含む。)を控除した残額(以下70の2の2-14までにおいて「残額」という。)があるときの当該残額に係る贈与税の課税関係は、次の表のとおりとなることに留意する。

終了事由	終了の日における贈与者の状況	贈与税の課税関係	
		課税価格への算入の有無	課税方式
(1) 受贈者が(2)以外の一定の事由(注1)に該当したこと。	生存	有(注3)	暦年課税(注4)又は相続時精算課税(注5)
	死亡(注2)	有(注3)	暦年課税
(2) 受贈者が死亡したこと。		無(注6)	

(注)1 . . .

2 終了の日前に贈与者が死亡している場合には、個人から贈与により取得したものとみなされ、相続税法第1条の4(贈与税の納税義務者)の規定の適用については、当該個人は日本国籍を有するものと、当該個人の住所は贈与者の死亡の時における住所にあるものと、それぞれみなされること、また、旧法適用残額(残額のうち令和5年3月31日以前に取得をした信託受益権又は金銭等で措置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額に対応する金額をいう。)に対する措置法第70条の2の5(第2項及び第5項を除く。)の規定の適用については、当該個人は受贈者の直系尊属とみなされることに留意する。

3 贈与者が2以上ある場合には、残額に次の割合を乗じて算出した金額を各贈与者(当該教育資金管理契約の終了の日前に当該各贈与者が死亡した場合には、個人)からそれぞれ取得をしたものとみなされることに留意する。

各贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等(※1)のうち贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額

非課税拠出額(※2)

※1 当該教育資金管理契約の終了の日前に当該各贈与者が死亡した場合において、その死亡につき措置法第70条の2の2第12項第2号の規定の適用があったときは、当該死亡した贈与者から取得をしたもののうち、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定めるものを除くことに留意する。

① 当該各贈与者の死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当しない場合

平成31年4月1日から令和3年3月31日までの間(当該各贈与者の死亡前3年以内に限る。)及び令和3年4月1日以後に当該各贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等

② 当該各贈与者の死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当する場合
令和5年4月1日以後に当該各贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等

※2 当該教育資金管理契約の終了の日前に死亡した贈与者がある場合において、その死亡につき措置法第70条の2の2第12項第2号の規定の適用があったときは、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める信託受益権又は金銭等のうち同条第1項本文の規定の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額を控除した金額となることに留意する。

① 当該贈与者の死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当しない場合
平成31年4月1日から令和3年3月31日までの間(当該贈与者の死亡前3年以内に限る。)及び令和3年4月1日以後に当該贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等

② 当該贈与者の死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当する場合
令和5年4月1日以後に当該贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等

4 残額のうち令和5年4月1日以後に贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等で、措
置法第70条の2の2第1項本文の規定の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった
金額に相当する部分の価額に対応する金額については、措置法第70条の2の5第3項に規
定する一般贈与財産とみなされることに留意する。

5 受贈者が贈与者に係る相続時精算課税適用者である場合には、当該贈与者から取得をし
たものとみなされた残額について相続時精算課税が適用され、相続時精算課税適用者でな
い場合には、相続時精算課税の適用要件を満たしていれば当該残額について相続時精算課
税を選択できることに留意する。

6 受贈者が死亡したことにより教育資金管理契約が終了した場合には、その死亡の日にお
いて残額があるときであっても当該残額については贈与税の課税価格に算入されないこと
に留意する。

※ 下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

令和5年度税制改正では、教育資金管理契約が終了した場合において贈与税の課税価格に算入される措置法第70条の2の2第17項に規定する残額（以下70の2の2-14までにおいて「残額」という。）のうち、令和5年4月1日以後に取得をした信託受益権等に係る部分の金額は、措置法第70条の2の5第3項に規定する一般贈与財産とみなすこととされ、受贈者が教育資金管理契約の終了の日（当該残額を贈与により取得したものとみなされる日）の属する年の1月1日において18歳以上である場合においても、同条第1項に規定する税率（特例税率）を適用しない措置が講じられた（措法70の2の2⑰二、令和5年改正令附則14⑤）。

なお、教育資金管理契約の終了の前日に贈与者が死亡している場合には、残額を個人から贈与により取得したものとみなされ（措令40の4の3⑳一ロ）、措置法第70条の2の5（第2項及び第5項を除く。）の規定の適用については、当該個人を受贈者の直系尊属とみなすこととされていたが、上記の改正に伴い、この受贈者の直系尊属とみなす規定（令和5年改正令による改正前の措令（70の2の2-14において「旧措令」という。）40の4の3⑳四）も削除された。

しかし、残額のうち令和5年3月31日以前に取得をした信託受益権等に係る部分の金額（70の2の2-14において「旧法適用残額」という。）については、当該規定はなおその効力を有することとされている（令和5年改正令附則14①）。

本通達では、これらのことを踏まえ、教育資金管理契約が終了した場合の贈与税の課税関係について、所要の整備を行った。

(贈与税の課税価格に算入される残額のうち一般贈与財産とみなされる部分の計算等)

70の2の2-14 令和5年4月1日以後及び同年3月31日以前のいずれにおいても贈与者から信託受益権等の取得をした受贈者に係る措置法第70条の2の2第17項第2号の規定により一般贈与財産とみなされる残額は、次の算式により計算した金額となることに留意する。

(算式)

$$\text{残額}(\ast 1) \times \frac{\text{令和5年4月1日以後に当該贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等}(\ast 2)\text{のうち贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額}}{\text{当該贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等}(\ast 2)\text{のうち贈与税の課税価格に算入しなかった金額に相当する部分の価額}}$$

※1 贈与者が2以上ある場合は、70の2の2-13(注)3の定めにより算出した残額となることに留意する。

※2 教育資金管理契約の終了の日前に当該贈与者の死亡につき相続により取得したものとみなされた管理残額がある場合には、当該贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等のうち、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定めるものを除くことに留意する。

- ① 当該贈与者の死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当しない場合
平成31年4月1日から令和3年3月31日までの間(当該贈与者の死亡前3年以内に限る。)及び令和3年4月1日以後に当該贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等
- ② 当該贈与者の死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当する場合
令和5年4月1日以後に当該贈与者から取得をした信託受益権又は金銭等

(注)1 令和5年4月1日以後に贈与者から信託受益権等の取得をしている受贈者に係る当該残額から上記の算式により算出した一般贈与財産とみなされる部分の金額を控除した金額については、旧法適用残額(70の2の2-13(注)2に定める旧法適用残額をいう。(注)2において同じ。)として取り扱う。

2 令和5年4月1日以後に贈与者から信託受益権等の取得をしていない受贈者に係る当該残額については、措置法第70条の2の2第17項第2号の規定の適用がないため、当該残額の全てが旧法適用残額に該当することに留意する。

(新設)

(説明)

令和5年度税制改正では、教育資金管理契約が終了した場合において贈与税の課税価格に算入される残額について、措置法第70条の2の5第3項に規定する一般贈与財産とみなす措置が講じられた(措法70の2の2⑱二)。

上記の改正は、令和5年4月1日以後に信託受益権等を取得した個人に係る当該信託受益権等に係る部分を対象としており、同日以後及び同日前のいずれにおいても信託受益権等の取得がある場合における残額のうち一般贈与財産とみなされる部分の金額は、当該残額^(※1)に、同日以後に当該贈与者から取得をした信託受益権等^(※2)のうち非課税措置の適用を受けた部分に相当する金額が、当該贈与者から取得をした信託受益権等^(※2)のうち非課税措置の適用を受けた部分に相当する金額に占める割合を乗じて計算した金額とされている(令和5年改正令附則14⑤)。

※1 贈与者が2以上ある場合には、措置法令第40条の4の3第26項第3号の規定により計算した金額(70の2の2-13の(注)3参照)となる。

※2 教育資金管理契約の終了の日前に当該贈与者の死亡につき相続又は遺贈により取得したものとみなされた管理残額がある場合には、当該贈与者から取得をした信託受益権等のうち、当該管理残額に係る部分を除く。

なお、当該残額から上記により算出した一般贈与財産とみなされる部分の金額を控除した金額については、令和5年3月31日以前に当該贈与者から取得をした信託受益権等に係る部分の残額となることから、当該残額を旧法適用残額として取り扱うことを明らかにした。

おって、贈与者から令和5年4月1日以後に信託受益権等を取得していない受贈者については、当該残額の全てについて、措置法第70条の2の2第17項第2号の規定の適用はなく、また、贈与者が教育資金管理契約の終了の日前に死亡している場合における措置法第70条の2の5(第2項及び第5項を除く。)の規

定の適用については、当該残額の全てについて、受贈者の直系尊属から贈与により取得したものとみなされることとなる（令和5年改正法附則51②、旧措令40の4の3㉔一口・四）。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

(取扱金融機関の営業所等の長への通知)

70の2の2-16 措置法第70条の2の2第20項第4号の贈与者に係る相続税の課税価格の合計額は、令和5年4月1日以後に受贈者に同条第1項本文の規定の適用に係る信託受益権又は金銭等の贈与をした贈与者に係る相続税の課税価格の合計額であることに留意する。したがって、当該贈与者以外の贈与者（以下70の2の2-16において「他の贈与者」という。）から同日以後に当該信託受益権又は金銭等を取得していない場合において、当該他の贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が同号に掲げる事実該当したときであっても、同条第20項の規定の適用はないことに留意する。

(注) 措置法第70条の2の2第20項（第4号に係る部分に限る。）の規定は、贈与者の相続人等に対する国税通則法第24条若しくは第26条の規定による更正若しくは国税通則法第25条に規定する決定又は当該相続人等から提出された当該贈与者の死亡に係る相続税の期限後申告書若しくは修正申告書の提出（以下70の2の2-16において「更正決定等」という。）により、納付すべき税額の確定した相続税額の計算の基礎となった当該受贈者の当該贈与者に係る相続税の課税価格の合計額(※)が同号の「5億円を超えることとなること」又は「5億円以下となること」に該当した場合に限り適用があることから、当該更正決定等がない場合には、同項の規定の適用がないことに留意する。

※ 贈与者に係る相続税の課税価格の合計額に管理残額が含まれている場合には、70の2の2-11の定めにより算出した相続税の課税価格の合計額となることに留意する。

(新設)

(説明)

令和5年度税制改正では、贈与者が信託等をした日から教育資金管理契約が終了する日までの間に当該贈与者が死亡した場合において、その死亡の日において受贈者が23歳未満である場合等に該当したときでも、当該贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えるときは、その死亡の日における管理残額を相続又は遺贈により取得したものとみなす措置が講じられた。この改正に伴い、税務署長は、教育資金管理契約の終了の前日に死亡した贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が、更正若しくは決定又は期限後申告書若しくは修正申告書の提出（以下70の2の2-16において「更正決定等」という。）により5億円を超えることとなること又は5億円以下となることを知った場合には、その旨等を取扱金融機関の営業所等の長へ通知すること^(注)とされた（措法70の2の2④）。

上記の改正は、令和5年4月1日以後に贈与者から信託受益権等を取得した受贈者に係る当該信託受益権等に係る相続税又は贈与税に適用することとされているため、当該贈与者以外の贈与者（以下70の2の2-16において「他の贈与者」という。）から同日以後に当該信託受益権等を取得していない場合において、当該他の贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えることとなったとき又は5億円以下となったときであっても、税務署長による通知は行われず、また、当該通知は、更正決定等があった場合に行うこととなるため、更正決定等がない場合には当該通知は行われぬ。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

なお、税務署長は、令和5年4月1日以後に受贈者に信託受益権等の贈与をした贈与者に係る相続税の課税価格の合計額について、措置法第70条の2の2第20項第4号に掲げる事実を把握した場合には、当該受贈者が当該贈与者の死亡の日において23歳未満である場合等に該当するか否かにかかわらず、同項の通知を行うこととなる。

また、同号の「贈与者に係る相続税の課税価格の合計額」は、相続人等である受贈者の相続税の更正決定等の計算の基礎となる財産の価額及び債務の金額を基準として計算した相続税の課税価格の合計額により判定することとなる。

(注) 取扱金融機関の営業所等の長は、当該通知を受けたときは、当該通知に基づき当該贈与者に係る管理残額の記録を訂正しなければならない（措法70の2の2④）。したがって、受贈者は、贈与者の死亡に係る相続税の期限内申告書の提出期限の経過後において、更正決定等により、確認書類等に記載又は記録された贈与者に係る相続税の課税価格の合計額が異なることとなっても、確認書類等の再提出又は再提供は必要ない。