

(年の中途において贈与者の推定相続人になった場合)

21 の 9 - 4 年の中途において、その年の 1 月 1 日において 18 歳以上(注 1)の者が同日において 60 歳以上の者の推定相続人になったこと(その者の養子になった場合など)から、法第 21 条の 9 第 4 項の規定により相続時精算課税が適用されない贈与があるときにおける当該贈与により取得した財産に係る贈与税額は、暦年課税により計算することとなり、法第 21 条の 5 (措置法第 70 条の 2 の 4 を含む。)の規定の適用があることに留意する。

(注) 1 . . .

2 年の中途において贈与をした者の推定相続人となり、法第 21 条の 9 第 3 項の規定の適用を受ける場合においても、その年分の相続時精算課税に係る基礎控除の額は、110 万円(同一年中において 2 人以上の特定贈与者からの贈与により財産を取得した場合には、特定贈与者ごとに 21 の 11 の 2 - 2 ((特定贈与者が 2 人以上ある場合における相続時精算課税に係る基礎控除の額))の定めにより計算した金額)となることに留意する。

※ 下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

その年の 1 月 1 日において 18 歳以上の者が、同日において 60 歳以上の者(贈与者)から贈与により財産を取得した場合で、その年中において当該贈与者の推定相続人(当該贈与者の直系卑属になる者に限る。以下 21 の 9 - 4 において同じ。)になったときは、その推定相続人となった時よりも前(当該贈与の年に限る。以下 21 の 9 - 4 において同じ。)に当該贈与者から贈与により取得した財産については、相続時精算課税が適用されないこととされている(相法 21 の 9 ④)。

令和 5 年度税制改正では、相続時精算課税に係る基礎控除が創設され、特定贈与者からの贈与により取得した財産に係るその年分の贈与税額は、特定贈与者ごとに、その年中に特定贈与者からの贈与により取得した財産の価額から相続時精算課税に係る基礎控除をした残額(相続税法第 21 条の 12 第 1 項の規定の適用がある場合には、同項に規定する控除(以下 70 の 6 の 8 - 27 までにおいて「特別控除」という。)後の金額)にそれぞれ 100 分の 20 の税率を乗じて計算することとされた(相法 21 の 11 の 2 ~ 21 の 13)。

そのため、例えば、年の中途において 60 歳以上の者の推定相続人となった場合で、かつ、その者からの贈与について相続時精算課税を選択する場合において、その者の推定相続人となった時よりも前及びその者の推定相続人となった時以後(当該贈与の年に限る。以下 21 の 9 - 4 において同じ。)のいずれにもその者からの贈与があったときは、その年分の贈与税の計算において、推定相続人となった時よりも前の贈与で取得した財産の価額からは、暦年課税の基礎控除 110 万円(相法 21 の 5、措法 70 の 2 の 4)が控除され、推定相続人となった時以後の贈与で取得した財産の価額からは、相続時精算課税に係る基礎控除 110 万円(相法 21 の 11 の 2、措法 70 の 3 の 2、相令 5 の 2、措令 40 の 5 の 2)が控除されることとなる。

本通達では、このことを留意的に明らかにした。

※ なお、下記の通達についても同様の改正を行っている。

- ・ 措置法通達 70 の 2 の 6 - 1 ((年の中途において贈与者の孫になった場合))
- ・ 措置法通達 70 の 2 の 7 - 2 ((特例受贈事業用資産の取得の時前に贈与により取得した財産がある場合))

(個人の事業用資産についての納税猶予及び免除との重複適用)

70 の 3 の 3-16 措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項の規定の適用を現に受けている同項に規定する特例受贈事業用資産に該当する土地又は建物が災害により被害を受けた場合においても、当該災害に係る承認申請書の提出ができることに留意する。

ただし、当該土地又は建物のうち措置法第 70 条の 6 の 9 第 1 項の規定の適用により相続又は遺贈により取得したものとみなされる部分については、措置法第 70 条の 3 の 3 第 1 項の規定の適用はないことに留意する。

この場合において、同項の規定により当該土地又は建物の価額から控除される被災価額は、被災価額に次の割合を乗じて計算した金額とする。

当該土地又は建物の贈与の時ににおける価額のうち納税猶予分の贈与税額の全部
又は一部について納税猶予の期限が確定している部分に相当する金額

当該土地又は建物の贈与の時ににおける価額

(新設)

(説明)

精算課税の災害特例は、相続時精算課税の適用を受ける土地又は建物について、相続税法の規定(同法第 21 条の 15 第 1 項又は第 21 条の 16 第 3 項の規定をいう。以下 70 の 3 の 3-16 において同じ。)により特定贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算又は算入される価額から被災価額を控除する特例とされている(措法 70 の 3 の 3 ①)。

したがって、相続時精算課税の適用を受ける特例受贈事業用資産(措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項((個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予及び免除))の規定(以下 70 の 3 の 3-16 において「贈与税の納税猶予」という。)の適用を受ける同項に規定する特例受贈事業用資産をいう。以下 70 の 6 の 9-2 までにおいて同じ。)である土地又は建物が災害により被害を受けたときも、当該災害に係る承認申請書を提出し、その申請に係る災害承認を受けることができる。

その後、当該特例受贈事業用資産について、その特定贈与者の死亡の際、現に贈与税の納税猶予の適用を受けている場合には、措置法第 70 条の 6 の 9 第 1 項((個人の事業用資産の贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例))の規定により、特例事業受贈者(措置法第 70 条の 6 の 8 第 2 項第 2 号に規定する特例事業受贈者をいう。以下 70 の 6 の 9-2 までにおいて同じ。)が当該特定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となる(相続税法の規定で相続税の課税価格に加算又は算入はされない)。

一方、特定贈与者の死亡の日前に納税猶予に係る期限が確定した場合は、その納税猶予の適用を受けなくなった部分である確定した贈与税額に対応する当該特例受贈事業用資産については、相続税法の規定により、その特定贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算又は算入されることとなる(措通 70 の 6 の 9-2)。

このように、相続時精算課税の適用を受ける特例受贈事業用資産である土地又は建物の価額について、特定贈与者の死亡の際、現に贈与税の納税猶予の適用を受けている部分がある場合には、当該部分に対応する金額については、相続税法の規定ではなく、措置法第 70 条の 6 の 9 第 1 項の規定の適用により相続又は遺贈により取得したものとみなされるため、災害承認を受けた場合であっても、精算課税の災害特例の適用はないこととなる(なお、この場合、猶予されていた贈与税は免除され、要件を満たせば措置法第 70 条の 6 の 10((個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除))の規定の適用により引き続き相続税の納税猶予が可能となる)。

また、上記のとおり、相続時精算課税の適用を受ける特例受贈事業用資産である土地又は建物について、措置法第 70 条の 6 の 9 第 1 項の規定の適用により相続又は遺贈により取得したものとみなされる(相続税法の規定により相続税の課税価格に加算又は算入されない)部分がある場合には、当該特定贈与者の死亡に係る相続税額の計算において当該土地又は建物の価額から控除される被災価額は、被災価額に、当該土地又は建物について納税猶予の期限が確定している部分に相当する金額(相続税法の規定により相続税の課税価格に加算又は算入される部分)が贈与の時ににおける価額に占める割合を乗じた金額となる。

本通達では、これらのことを明らかにした。

【措置法第 70 条の 6 の 8 ((個人の事業用資産についての贈与税の納税猶予及び免除)関係)

(特例事業受贈者に係る贈与者が 2 人以上ある場合の納税猶予分の贈与税額の計算)

70 の 6 の 8 -27 特例事業受贈者に係る贈与者が 2 人以上ある場合における納税猶予分の贈与税額の計算は、次の順により行うことに留意する。

(1) 次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに掲げる額を当該特例事業受贈者に係るその年分の贈与税の課税価格とみなして、措置法第 70 条の 6 の 8 第 2 項第 3 号の規定により計算する(措置法令第 40 条の 7 の 8 第 10 項の規定による 100 円未満の端数処理は行わない。)

イ ロに掲げる場合以外の場合 当該特例事業受贈者がその年中において特例対象贈与により取得をした全ての特例受贈事業用資産の価額(措置法第 70 条の 6 の 8 第 2 項第 3 号イに規定する特例受贈事業用資産の価額をいう。ロにおいて同じ。)の合計額

ロ 当該特例受贈事業用資産が相続税法第 21 条の 9 第 3 項(措置法第 70 条の 2 の 6 第 1 項、第 70 条の 2 の 7 第 1 項(第 70 条の 2 の 8 において準用する場合を含む。))又は第 70 条の 3 第 1 項において準用する場合を含む。)の規定の適用を受けるものである場合 当該特例受贈事業用資産に係る特例事業受贈者がその年中において特例対象贈与により取得をした全ての特例受贈事業用資産の価額を特定贈与者ごとに合計した額のそれぞれの額

(注) その年中において特定贈与者から当該特例受贈事業用資産以外の財産の贈与がある場合における当該特例受贈事業用資産の価額から控除される相続時精算課税に係る基礎控除の額は、その年中において特例対象贈与により取得をした当該特例受贈事業用資産の価額を基礎として計算した金額ではなく、その年分の贈与税の課税価格(当該特例受贈事業用資産の価額及び当該特例受贈事業用資産以外の財産の価額の合計額)を基礎として計算した金額となることに留意する。

(2) . . .

(3) . . .

※ 下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

特定贈与者からの贈与により特例受贈事業用資産を取得した場合における納税猶予分の贈与税額は、当該特例受贈事業用資産に係る特例事業受贈者がその年中において取得をした全ての特例受贈事業用資産の価額をその年分の贈与税の課税価格とみなした上で、相続税法の規定により計算した金額とされている(措法 70 の 6 の 8 ②三口)。

令和 5 年度税制改正では、相続時精算課税に係る基礎控除が創設され、令和 6 年 1 月 1 日以後に特定贈与者からの贈与により取得した財産に係るその年分の贈与税額は、特定贈与者ごとに、その年中に特定贈与者からの贈与により取得した財産の価額の合計額から相続時精算課税に係る基礎控除の額(特定贈与者が 2 人以上ある場合には、110 万円をそれぞれの特定贈与者の贈与税の課税価格である分した金額)を控除した残額(相続税法第 21 条の 12 第 1 項の規定の適用がある場合には、特別控除後の金額)にそれぞれ 100 分の 20 の税率を乗じて計算することとされた(相法 21 の 11 の 2~21 の 13)。

そのため、特例事業受贈者が令和 6 年 1 月 1 日以後に特例受贈事業用資産を取得した場合の納税猶予分の贈与税額については、当該特例事業受贈者がその年中において取得をした全ての特例受贈事業用資産の価額から相続時精算課税に係る基礎控除の額を控除した残額(相続税法第 21 条の 12 第 1 項の規定の適用がある場合には、特別控除後の金額)に 100 分の 20 の税率を乗じて計算した金額となる。

この場合において、例えば、2 人以上の特定贈与者から特例受贈事業用資産と特例受贈事業用資産以外の財産の贈与があったときに、当該特例受贈事業用資産の価額(その年分の贈与税の課税価格とみなされた価額)から控除される相続時精算課税に係る基礎控除の額は、110 万円をそれぞれの特定贈与者の特例受贈事業用資産の価額のみである分した金額として再計算するのか疑義が生じる。

そこで、本通達の(注)では、納税猶予分の贈与税額の計算に当たって、特例受贈事業用資産の価額から控除される相続時精算課税に係る基礎控除の額は、上記のような特例受贈事業用資産の価額のみを用いて再計算をすることなく、納付すべき贈与税額の計算で用いた相続時精算課税に係る基礎控除の額となることを留意的に示した。

(注) 特定贈与者が1人である場合においても同様であることに留意する。

※ 措置法通達 70 の 7-14 の 2 ((対象受贈非上場株式等に係る贈与者又は認定贈与承継会社が2以上ある場合の納税猶予分の贈与税額の計算))についても同様の改正を行っている。

《参考》2人以上の特定贈与者から贈与(11,000万円)があった場合の納税猶予分の贈与税額の計算(イメージ)

【贈与財産の内訳】

特定贈与者A：特例受贈事業用資産(6,000万円)

特定贈与者B：現金(5,000万円)

① 納付すべき贈与税額

$$\text{特定贈与者A} : (6,000 \text{ 万円} - 110 \text{ 万円} \times \frac{6,000 \text{ 万円}}{11,000 \text{ 万円}} - 2,500 \text{ 万円}) \times \frac{20}{100} = 688 \text{ 万円}$$

$$\text{特定贈与者B} : (5,000 \text{ 万円} - 110 \text{ 万円} \times \frac{5,000 \text{ 万円}}{11,000 \text{ 万円}} - 2,500 \text{ 万円}) \times \frac{20}{100} = 490 \text{ 万円}$$

(計) 1,178 万円

② ①のうち納税猶予分の贈与税額

相続時精算課税に係る基礎控除の額を60万円(①納付すべき贈与税額の計算時の金額)として計算

$$(6,000 \text{ 万円} - 110 \text{ 万円} \times \frac{6,000 \text{ 万円}}{11,000 \text{ 万円}} - 2,500 \text{ 万円}) \times \frac{20}{100} = \boxed{688 \text{ 万円}}$$

※ 相続時精算課税に係る基礎控除の額を110万円(Bの贈与がないものとした場合の金額)とした場合

$$(6,000 \text{ 万円} - 110 \text{ 万円} - 2,500 \text{ 万円}) \times \frac{20}{100} = 678 \text{ 万円}$$

【措置法第 70 条の 6 の 9 ((個人の事業用資産の贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例)関係)

(措置法第 70 条の 6 の 9 の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例受贈事業用資産の価額の計算)

70 の 6 の 9 - 1 措置法第 70 条の 6 の 9 第 1 項 (同条第 2 項の規定により読み替えて適用する場合を含む。) の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例受贈事業用資産の価額の計算については、次の取扱いに留意する。

(1) 特例受贈事業用資産の価額は、特例対象贈与の時 (措置法第 70 条の 6 の 9 第 2 項の規定により読み替えて適用する同条第 1 項の規定による場合には、前の贈与者が行った前の贈与の時) における当該特例受贈事業用資産の価額によるが、措置法第 70 条の 6 の 8 第 18 項の規定の適用があった場合には、同項に規定する認可決定日における当該特例受贈事業用資産の価額による。

(注) 1 . . .

2 . . .

3 特例受贈事業用資産が、相続税法第 21 条の 9 第 3 項 (措置法第 70 条の 2 の 6 第 1 項、第 70 条の 2 の 7 第 1 項 (第 70 条の 2 の 8 において準用する場合を含む。) 又は第 70 条の 3 第 1 項において準用する場合を含む。) の規定の適用を受けているものであっても、当該特例受贈事業用資産の価額から相続時精算課税に係る基礎控除の額は控除しないことに留意する。

(2) . . .

(3) . . .

※ 下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

令和 5 年度税制改正において、特定贈与者からの贈与により取得した財産については、相続税法第 21 条の 15 第 1 項又は第 21 条の 16 第 3 項の規定により、当該財産の価額から相続時精算課税に係る基礎控除をした残額が、当該特定贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算又は算入されることとされた。

他方で、措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項の規定の適用を受ける特例事業受贈者に係る贈与者 (同項に規定する贈与者をいう。以下 70 の 6 の 9 - 2 までにおいて同じ。) が死亡した場合には、当該特例事業受贈者は、当該贈与者から措置法第 70 条の 6 の 9 第 1 項に規定する特例受贈事業用資産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 6 の 9 ①)。

この場合、当該特例受贈事業用資産が相続時精算課税による贈与により取得したものであっても、相続税法第 21 条の 15 第 1 項又は第 21 条の 16 第 3 項の規定ではなく、措置法第 70 条の 6 の 9 第 1 項の規定により相続又は遺贈により取得したものとみなされるため、相続時精算課税に係る基礎控除の額は、当該特例受贈事業用資産の価額から控除されない。

このことは、特例事業受贈者の措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項の規定の適用に係る贈与が同条第 14 項第 3 号の規定の適用に係る贈与 (免除対象贈与) である場合においても同様である (措法 70 の 6 の 9 ②)。本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

※ なお、下記の通達についても同様の改正を行っている。

- ・ 措置法通達 70 の 7 の 3 - 1 ((措置法第 70 条の 7 の 3 第 1 項の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる対象受贈非上場株式等の価額の計算))
- ・ 措置法通達 70 の 7 の 3 - 1 の 2 ((措置法第 70 条の 7 の 3 第 2 項の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる対象受贈非上場株式等の価額の計算))
- ・ 措置法通達 70 の 7 の 7 - 1 ((措置法第 70 条の 7 の 7 第 1 項の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例対象受贈非上場株式等の価額の計算))
- ・ 措置法通達 70 の 7 の 7 - 2 ((措置法第 70 条の 7 の 7 第 2 項の規定により相続又は遺贈により取得をしたものとみなされる特例対象受贈非上場株式等の価額の計算))

(贈与者の死亡の日前に納税猶予の期限が確定した特例受贈事業用資産)

70 の 6 の 9 - 2 措置法第 70 条の 6 の 8 第 1 項の規定の適用に係る贈与者が死亡した場合(70 の 6 の 9 - 3 に掲げる場合を除く。)において、当該贈与者の死亡の日前に、当該納税猶予に係る贈与税の全部又は一部についての納税猶予の期限が確定しているときの当該死亡に係る相続税の課税関係は、次の区分に応じ、それぞれに定めるところによることに留意する。

(1) 納税猶予に係る納税猶予分の贈与税額について措置法第 70 条の 6 の 8 第 2 項第 3 号イ(暦年課税)の規定により計算している場合

当該適用に係る特例対象贈与が当該贈与者の死亡に係る相続税の加算対象期間内にあった場合において、当該贈与者の死亡の日前に、当該納税猶予に係る贈与税の全部又は一部についての納税猶予の期限が確定しており、かつ、特例事業受贈者が当該贈与者から相続又は遺贈により財産を取得しているときにおける当該期限の確定に係る特例受贈事業用資産は、相続税法第 19 条第 1 項の規定により、特例対象贈与の時ににおける価額で相続税が課税されることに留意する。

なお、当該特例受贈事業用資産は、措置法第 70 条の 6 の 10 第 1 項の規定の適用対象とならないことに留意する。

(2) 納税猶予に係る納税猶予分の贈与税額について措置法第 70 条の 6 の 8 第 2 項第 3 号ロ(相続時精算課税)の規定により計算している場合

当該贈与者の死亡の日前に、当該納税猶予に係る贈与税の全部又は一部についての納税猶予の期限が確定している場合における当該期限の確定に係る特例受贈事業用資産は、相続税法第 21 条の 15 第 1 項又は第 21 条の 16 第 3 項の規定により、特例対象贈与の時ににおける価額で相続税が課税されることに留意する。

なお、当該特例受贈事業用資産は、措置法第 70 条の 6 の 10 第 1 項の規定の適用対象とならないことに留意する。

(注) 1 . . .

2 . . .

※ 下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

相続税法第 19 条及び第 21 条の 15 等の改正に伴い、本通達について所要の整備を行った。

なお、贈与者が死亡した場合(措置法通達 70 の 6 の 9 - 3 に掲げる場合を除く。)において、当該贈与者の死亡する日前に、納税猶予に係る贈与税の全部又は一部について納税猶予の期限が確定しているときは、当該確定した贈与税に対応する特例受贈事業用資産について措置法第 70 条の 6 の 9 第 1 項の規定は適用されない。

この場合、当該贈与者の死亡に係る相続税額の計算上、当該確定した贈与税に対応する特例受贈事業用資産(以下 70 の 6 の 9 - 2 において「期限確定資産」という。)を暦年課税による贈与で取得した特例事業受贈者(当該贈与者から相続又は遺贈により財産を取得した者に限る。)にあっては、当該期限確定資産について相続税法第 19 条第 1 項の規定の適用がある。また、期限確定資産を相続時精算課税による贈与で取得した特例事業受贈者にあっては、当該期限確定資産について相続税法第 21 条の 15 第 1 項又は第 21 条の 16 第 3 項の規定の適用がある。

したがって、暦年課税による贈与で取得した期限確定資産が加算対象贈与財産のうち相続の開始前 3 年以内に取得した財産以外の財産である場合には、当該財産の価額の合計額から 100 万円控除をした残額が当該贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算されることとなる。また、相続時精算課税による贈与で取得した期限確定資産(令和 6 年 1 月 1 日以後の贈与により取得したものに限る。)にあっては、当該期限確定資産の価額から相続時精算課税に係る基礎控除をした残額が当該贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算又は算入されることとなる。

(注) 相続時精算課税による贈与により取得した特例受贈事業用資産の価額の一部について納税猶予の期限が確定した場合において、相続税法第 21 条の 15 第 1 項又は第 21 条の 16 第 3 項の規定により当該特例受贈事業用資産を贈与した贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算又は算入される当該特例受贈事業用資産の価額から控除される相続時精算課税に係る基礎控除の額は、当該特例受贈事業用資産の贈与に係る贈与税の納付すべき税額の計算の基礎とされた相続時精算課税に係る基礎控除の額となることに留意する。

- ※ なお、下記の通達についても同様の改正を行っている。
- 措置法通達 70 の 6 の 9 - 3 ((免除対象贈与を行った贈与者の死亡の日前に納税猶予の期限が確定した特例受贈事業用資産))
 - 措置法通達 70 の 7 の 3 - 2 ((贈与者の死亡の日前に納税猶予の期限が確定した対象受贈非上場株式等))
 - 措置法通達 70 の 7 の 3 - 2 の 2 ((免除対象贈与を行った贈与者の死亡の日前に納税猶予の期限が確定した対象受贈非上場株式等))