

資産課税課情報	第12号	令和6年7月2日	国 税 庁 資産課税課
---------	------	----------	----------------

相続税及び贈与税等に関する質疑応答事例（令和5年度税制改正関係）
について（情報）

所得税法等の一部を改正する法律（令和5年法律第3号）等の施行に伴う相続開始前7年以内に贈与があった場合の相続税額関係及び相続時精算課税関係を中心に質疑応答事例を取りまとめたので、執務の参考として送付する。

なお、質疑応答事例は、令和6年4月1日現在の法令等に基づくものである。

I 相続税法関係

《相続開始前7年以内に贈与があった場合の相続税額関係》

- (問1-1) 加算対象贈与財産に係る相続税の課税価格に加算される金額及び暦年課税分の贈与税額控除の計算(相続の開始前3年以内に取得した財産以外の財産がある場合) 1
- (問1-2) 相続時精算課税適用者が特定贈与者から暦年課税及び相続時精算課税に係る贈与を受けていた場合の相続税の課税価格に加算される金額 4

《相続時精算課税関係》

- (問2-1) 相続時精算課税選択届出書を単独で提出した後に贈与税の期限後申告書を提出する場合の相続時精算課税の適用の可否 6
- (問2-2) 相続時精算課税に係る贈与により取得した財産について申告漏れ等が判明し修正申告を行う場合の特別控除の適用 7
- (問2-3) 特定贈与者が贈与をした年の中途に死亡した場合の相続税及び贈与税の課税価格に加算等される贈与財産の価額(2人以上の特定贈与者からの贈与があった場合) 9
- (問2-4) 相続時精算課税に係る贈与により取得した財産について贈与税の除斥期間経過後に評価誤り等が判明した場合の相続税の課税価格に加算される金額 10
- (問2-5) 特定贈与者の死亡以前に相続時精算課税適用者が死亡した場合の相続税の課税価格に加算される金額 11

《在外財産に対する相続税額の控除関係》

- (問3-1) 相続開始の年に相続時精算課税に係る贈与により取得した国外財産がある場合の相続税の外国税額控除の金額 13

II 租税特別措置法関係

《非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予関係》

- (問4-1) 複数の特定贈与者から相続時精算課税に係る贈与により取得した非上場株式等に係る納税猶予額の計算(令和6年1月1日以後の贈与の場合) 15
- (問4-2) 贈与税の納税猶予の適用を受けている非上場株式等が相続時精算課税の適用を受けるものである場合の相続税の課税価格に加算される金額の計算(令和6年1月1日以後の贈与の場合) 17

《特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例関係》

- (問4-3) 相続時精算課税に係る贈与により取得した特定計画対象山林がある場合の相続税の申告書の記載方法 19

III 国税通則法関係

- (問5-1) 無申告加算税(高額無申告加重措置)関係 24
- (問5-2) 無申告加算税(連年無申告に対する加重措置)関係 26

《省略用語例》

1 この情報において使用した省略用語は、それぞれ次に掲げる法令を示す。

相続税法（相法）……………相続税法（昭和25年法律第73号）

相続税法施行令（相令）…相続税法施行令（昭和25年政令第71号）

（相規）……………相続税法施行規則（昭和25年大蔵省令第17号）

措置法（措法）……………租税特別措置法（昭和32年法律第26号）

（措令）……………租税特別措置法施行令（昭和32年政令第43号）

通則法（通法）……………国税通則法（昭和37年法律第66号）

（改正法）……………所得税法等の一部を改正する法律（令和5年法律第3号）

2 この情報における次の表の左欄の用語の意義は、それぞれ同表の右欄に定めるところによる。

用語	意義
相続時精算課税選択届出書	相続税法施行令第5条第1項に規定する相続時精算課税選択届出書
相続時精算課税適用者	相続税法第21条の9第5項に規定する相続時精算課税適用者
特定贈与者	相続税法第21条の9第5項に規定する特定贈与者
相続時精算課税に係る基礎控除	相続税法第21条の11の2（措置法第70条の3の2を含む。）の規定による控除
特別控除	相続税法第21条の12第1項の規定による控除

I 相続税法関係

《相続開始前7年以内に贈与があった場合の相続税額関係》

(問1-1) 加算対象贈与財産に係る相続税の課税価格に加算される金額及び暦年課税分の贈与税額控除の計算（相続の開始前3年以内に取得した財産以外の財産がある場合）

(問) 子Xは、父である甲及び母である乙からの贈与により次のとおり財産を取得していたところ、令和10年6月21日に甲が死亡した。この場合において、当該財産につき甲の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額及びその相続税額から控除される暦年課税分の贈与税額控除の金額はいくらか。

【贈与財産等の概要】

	贈与日	贈与者	種類	贈与時の価額	贈与税額
①	令和6年1月20日	甲	株式	20万円	9万円
②	令和6年6月30日	乙	現金	180万円	
③	令和7年2月1日	甲	現金	50万円	19万円
④	令和7年5月15日	乙	現金	150万円	
⑤	令和7年12月7日	甲	土地	100万円	

(注) Xは、上記の贈与財産のいずれについても、相続時精算課税を選択していない。

(答)

相続税の課税価格に加算される金額は100万円、暦年課税分の贈与税額控除の金額は10.4万円となる。

(解説)

1 相続又は遺贈により財産を取得した者（相続人等）が加算対象期間内^(注)に被相続人から暦年課税に係る贈与により財産を取得している場合には、相続税法第19条第1項の規定により、当該贈与により取得した財産（以下「加算対象贈与財産」という。）の価額を相続税の課税価格に加算することとされている。

(注) 具体的な期間については、下記の（参考）参照。

2 この場合において、加算対象贈与財産の取得につき課せられた贈与税があるときは、相続税額からその贈与税の税額を控除することとしている（相法19①。以下、当該控除を「暦年課税分の贈与税額控除」という。）。

3 なお、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（以下「相続の開始前3年以内に取得した財産以外の財産」という。）については、総額100万円まで相続税の課税価格に加算されないこととされている（相法19①）。この100万円を上限とした控除（以下「100万円控除」という。）は、当該財産を取得した年分ごとに控除するものでなく、当該財産の価額の合計額から100万円を上限に控除するものである。

4 そのため、相続の開始前3年以内に取得した財産以外の財産の価額の合計額が100万円以下である場合には、当該財産を贈与した被相続人の死亡に係る相続税の課税価格に加算される財産の価額はない（零となる）が、この場合であっても、当該財産を贈与により取得した年中において、当該被相続人以外の贈与者から暦年課税に係る贈与により財産を取得しているためにその年分に

係る贈与税の課税が生じているときには、当該被相続人から贈与により取得した財産に課された贈与税の部分（暦年課税分の贈与税額控除の金額）は、相続税法第 19 条第 1 項に規定する「課せられた贈与税」に該当し、当該被相続人の死亡に係る相続税額から控除されることとなる。

上記の場合における暦年課税分の贈与税額控除の金額は、相続人に課されたその年分の暦年課税の贈与税額に、当該相続人に係るその年分の暦年課税に係る贈与税の課税価格のうち、当該相続人が当該被相続人から取得した加算対象贈与財産の価額[※]が占める割合を乗じて計算した金額となる（相令 4 ①、措令 40 の 4 の 5 ②）。

※ 相続の開始前 3 年以内に取得した財産以外の財産にあっては、100 万円控除をする前の価額となる。

5 問の事例では、甲の死亡に係る加算対象期間（令和 6 年 1 月 1 日から令和 10 年 6 月 21 日までの間）内に暦年課税に係る贈与により取得した財産（①、③及び⑤）が、加算対象贈与財産に該当することとなる。

この場合、甲の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額及び暦年課税分の贈与税額控除の金額は、それぞれ次のとおりとなる。

(1) 甲の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額（加算対象贈与財産の価額）

イ 相続の開始前 3 年以内に取得した財産以外の財産の価額

$$\begin{array}{ccccccc} \text{(①の価額)} & \text{(③の価額)} & \text{(100万円控除)} & & & & \\ 20\text{万円} & + & 50\text{万円} & - & 100\text{万円} & = & \triangle 30\text{万円} \Rightarrow \boxed{0\text{円}} \end{array}$$

※ 1 加算対象期間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に係る期間（令和 6 年 1 月 1 日から令和 7 年 6 月 20 日までの間）に取得した財産（①及び③）が 100 万円控除の対象となる。

※ 2 相続の開始前 3 年以内に取得した財産以外の財産の価額の合計額が 100 万円以下のため、相続税の課税価格に加算される金額は、0 円となる。

ロ 相続の開始前 3 年以内に取得した財産の価額

$$\begin{array}{c} \text{(⑤の価額)} \\ 100\text{万円} \end{array}$$

ハ 合計額（加算対象贈与財産の価額）

$$\begin{array}{ccc} \text{(イの金額)} & \text{(ロの金額)} & \\ 0\text{円} & + & 100\text{万円} \\ = & & 100\text{万円} \end{array}$$

(2) 相続税額から控除される暦年課税分の贈与税額控除の金額

イ 令和 6 年分の贈与

$$\begin{array}{ccccccc} \text{(贈与税額)} & & \text{(①の価額)} & & & & \\ 9\text{万円} & \times & \frac{20\text{万円}}{20\text{万円} + 180\text{万円}} & = & 0.9\text{万円} \\ & & \text{(①の価額)} & \text{(②の価額)} & & & \end{array}$$

ロ 令和 7 年分の贈与

$$\begin{array}{ccccccc} \text{(贈与税額)} & & \text{(③の価額)} & \text{(⑤の価額)} & & & \\ 19\text{万円} & \times & \frac{50\text{万円} + 100\text{万円}}{50\text{万円} + 150\text{万円} + 100\text{万円}} & = & 9.5\text{万円} \\ & & \text{(③の価額)} & \text{(④の価額)} & \text{(⑤の価額)} & & \end{array}$$

※ 相続の開始前 3 年以内に取得した財産以外の財産（①及び③）については、100 万円控除をする前の価額に基づき、暦年課税分の贈与税額控除の金額を計算することとなる。

ハ 暦年課税分の贈与税額控除の金額の合計額

$$\begin{array}{ccc} \text{(イの金額)} & \text{(ロの金額)} & \\ 0.9\text{万円} & + & 9.5\text{万円} \\ = & & 10.4\text{万円} \end{array}$$

(参考) 相続又は遺贈により財産を取得した日に応じた加算対象期間 (相法 19、改正法附則 19①～③)

相続又は遺贈により財産を取得した日 ^(注1)	加算対象期間	相続の開始前3年以内に取得した財産以外の財産に係る期間 (100万円控除が適用される期間)
令和6年1月1日から 令和8年12月31日まで	相続の開始の日から遡って3年目の 応当日から当該相続の開始の日 までの間	
令和9年1月1日から 令和12年12月31日まで	令和6年1月1日から相続の開始 の日までの間	令和6年1月1日から、相続の開始の日から 遡って3年目の応当日の前日までの間 ^(注2)
令和13年1月1日以後	相続の開始の日から遡って7年目 の応当日から当該相続の開始の日 までの間	相続の開始の日から遡って7年目の応当日か ら、当該相続の開始の日から遡って3年目の 応当日の前日までの間

(注) 1 原則として、「相続の開始の日 (被相続人の死亡の日)」により判定することとなる (「相続の開始があつたことを知った日」 (相法 27 等) ではない)。

2 相続又は遺贈により財産を取得した日が令和9年1月1日である場合には、相続の開始の日から遡って3年目の応当日が令和6年1月1日となることから、相続の開始前3年以内に取得した財産以外の財産に係る期間 (100万円控除が適用される期間) は生じない。

○ 問の事例における加算対象期間等

- 1 相続又は遺贈により財産を取得した日 (相続の開始の日)
令和10年6月21日 (令和9年1月1日から令和12年12月31日まで)
- 2 加算対象期間
令和6年1月1日から令和10年6月21日 (相続の開始の日) までの間
- 3 相続の開始前3年以内に取得した財産以外の財産に係る期間
令和6年1月1日から令和7年6月20日までの間
※ 相続の開始の日から遡って3年目の応当日: 令和7年6月21日
相続の開始の日から遡って3年目の応当日の前日: 令和7年6月20日

(問 1 - 2) 相続時精算課税適用者が特定贈与者から暦年課税及び相続時精算課税に係る贈与を受けていた場合の相続税の課税価格に加算される金額

(問) 子Xは、父である甲からの贈与により次のとおり財産を取得していたところ、令和 14 年 3 月 15 日に甲が死亡した。この場合において、これらの財産につき甲の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額はいくらか。

なお、Xは、甲から相続又は遺贈により財産を取得していない。

【贈与財産の内訳】

	贈与日	贈与税の課税方式	贈与時の価額
①	令和 7 年 1 月 20 日	暦年課税	100 万円
②	令和 7 年 6 月 12 日	暦年課税	200 万円
③	令和 11 年 2 月 1 日	暦年課税	250 万円
④	令和 11 年 4 月 7 日	暦年課税	150 万円
⑤	令和 12 年 3 月 31 日	相続時精算課税	110 万円

(注) 甲以外の者から贈与により取得した財産はない。

(答)

相続税の課税価格に加算される金額は、500 万円となる。

(解説)

- 1 相続又は遺贈により財産を取得した者は、被相続人から加算対象贈与財産を取得している場合には、その加算対象贈与財産の価額を相続税の課税価格に加算することとされている(相法 19①)。
- 2 そして、特定贈与者から相続又は遺贈により財産を取得しなかった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財産については、当該特定贈与者の死亡に係る相続税の計算上、相続又は遺贈により取得したものとみなされることから、上記の「相続又は遺贈により財産を取得した者」には、当該相続時精算課税適用者も含まれることとなる(相法 21 の 16①)。
- 3 また、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相続時精算課税の適用を受ける財産については、当該財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なる(相法 21 の 15①、21 の 16③、改正法附則 19①)。
- 4 問の事例のように、相続時精算課税適用者が特定贈与者(被相続人)から相続又は遺贈により財産を取得しなかった場合で、当該特定贈与者からの贈与により取得した財産(⑤の財産)の価額が相続時精算課税に係る基礎控除の額を超えないときは、当該特定贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額はない(零となる)こととなる。

しかし、この場合においても、加算対象期間のうち相続時精算課税の適用を受ける年分の前において、当該特定贈与者から暦年課税に係る贈与により取得した財産(②から④までの財産)があるときは、相続税法第 19 条第 1 項の規定の適用があり、その財産の価額は相続税の課税価格に加算されることとなる。

5 したがって、問の事例では、甲の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額は、次の算式により計算した金額となる。

(1) 相続時精算課税の適用を受ける財産の価額

$$\begin{array}{r} \text{(5)の価額} \qquad \qquad \text{(基礎控除額)} \\ 110 \text{ 万円} - 110 \text{ 万円} = 0 \text{ 円} \end{array}$$

(2) 暦年課税に係る贈与により取得した財産（加算対象贈与財産）の価額

$$\begin{array}{r} \text{(2)の価額} \qquad \qquad \text{(3)の価額} \qquad \qquad \text{(100 万円控除)} \qquad \qquad \text{(4)の価額} \\ (200 \text{ 万円} + 250 \text{ 万円} - 100 \text{ 万円}) + 150 \text{ 万円} = 500 \text{ 万円} \end{array}$$

※1 ①の財産は、加算対象期間（令和7年3月15日から令和14年3月15日までの間）内の贈与により取得した財産でないため、相続税の課税価格に加算されない。

※2 ②及び③の財産は、相続の開始前3年以内に取得した財産以外の財産に該当することから、これらの財産の価額の合計額から100万円控除をした残額が加算される（相法19①）。

《相続時精算課税関係》

（問 2 - 1）相続時精算課税選択届出書を単独で提出した後に贈与税の期限後申告書を提出する場合の相続時精算課税の適用の可否

（問）子Xは、令和6年に父である甲から株式Aの贈与を受け、贈与税の申告書の提出期間内に相続時精算課税選択届出書を提出した。

（注） Xは株式Aの価額を100万円（相続時精算課税に係る基礎控除の額以下）と認識していたため、令和6年分の贈与税の申告書は提出していない。

その後、株式Aの価額について評価誤り（正当額：500万円）が判明したため、贈与税の期限後申告書を提出することとなった。この場合、相続時精算課税を適用して贈与税額を計算できるか。

（答）

相続時精算課税を適用して贈与税額を計算することとなる。

ただし、株式Aについて贈与税の期限内申告書の提出がなかったため、相続時精算課税の特別控除は適用されない。

（解説）

1 令和6年1月1日以後の贈与により取得した財産について相続時精算課税を選択する場合において、当該贈与に係る贈与税の申告書の提出を要しないとき^{*1}は、贈与税の申告書を提出しない旨を記載した相続時精算課税選択届出書を単独で提出しなければならない^{*2}（相令5①前段、相規10①四）。

※1 例えば、相続時精算課税に係る贈与により取得した財産の価額が相続時精算課税に係る基礎控除の額以下である場合などがある（相法28①）。

※2 贈与税の申告書を提出する際には、その申告書に相続時精算課税選択届出書を添付して提出しなければならない（相令5①後段）。

2 この相続時精算課税選択届出書が贈与税の申告書の提出期間内に提出されたことをもってその財産について相続時精算課税が適用されることになるから（相法21の9①②）、たとえ評価誤り等によってその後に贈与税の期限後申告書を提出することとなっても、当該相続時精算課税選択届出書は無効とはならず、引き続き相続時精算課税が適用されることとなる。

ただし、相続時精算課税に係る特別控除（最高2,500万円）は、特別控除を受ける金額その他必要事項の記載がある贈与税の申告書が期限内に提出された場合に限り適用され、期限後に提出された場合には適用されない（相法21の12②）。

3 問の事例では、Xは甲からの贈与により取得した財産について、贈与税の申告書の提出期間内に相続時精算課税選択届出書を提出していることから、甲からの贈与により取得した株式Aは、相続時精算課税を適用して申告することとなる。

なお、令和6年分の贈与税額は、次の算式により計算した金額となる。

$$\begin{array}{l} \text{(株式Aの価額)} \quad \text{(基礎控除額)} \quad \left[\begin{array}{l} \text{精算課税の} \\ \text{特別控除額} \end{array} \right] \\ (500 \text{万円} - 110 \text{万円} - 0 \text{円}) \times 20\% = 78 \text{万円} \end{array}$$

(問 2 - 2) 相続時精算課税に係る贈与により取得した財産について申告漏れ等が判明し修正申告を行う場合の特別控除の適用

(問) 子Xは、令和6年に甲(父)からの贈与により取得した財産について、相続時精算課税を選択して、次のとおり贈与税の期限内申告を行った。

【贈与税の申告状況】

特定贈与者	財産	贈与時の価額	相続時精算課税に係る基礎控除額	基礎控除後の課税価格	特別控除額	贈与税額
甲	土地	1,200万円	110万円	1,090万円	1,090万円	0円

その後、同年中に特定贈与者である乙(母)からの贈与により取得した財産(1,000万円)の申告漏れを把握したため、当該年分の贈与税の修正申告書を提出することとなった。この場合、修正申告により新たに納付すべき贈与税額はいくらか。

(注) 甲(父)からの贈与により取得した財産に係る贈与税の申告については、正しい特別控除を受ける金額の記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認められるものとする。

(答)

修正申告により新たに納付すべき贈与税額は、190万円となる。

(解説)

1 相続時精算課税に係る特別控除は、期限内申告書に特別控除を受ける金額その他必要事項の記載がある場合に限り適用することができることとされている。そして、相続時精算課税の適用を受ける財産について上記の事項の記載がない贈与税の期限内申告書の提出があった場合には、その記載がなかったことについてやむを得ない事情があると税務署長が認めるときは、その記載をした書類の提出があれば、特別控除の適用を受けることができることとされている(相法21の12③)。

(注) 申告漏れ財産は、期限内に提出された申告書に、特別控除の適用を受けようとする財産として記載がなされていないため、特別控除の適用を受けることはできない。

2 なお、同一年中に2人以上の特定贈与者からの贈与により財産を取得している場合の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贈与税の課税価格で分した金額とされており(相令5の2、措令40の5の2)、その贈与税の課税価格に異動が生じたときは、原則として、各特定贈与者に係るそれぞれの基礎控除の額を再計算することとなる。

3 例えば、特定贈与者(問の事例では乙)からの贈与により取得した財産の申告漏れがあった場合、その特定贈与者(乙)及び他の特定贈与者(問の事例では甲)に係るそれぞれの基礎控除の額を再計算すると、他の特定贈与者(甲)の相続時精算課税に係る基礎控除の額は減少することとなる(その結果、甲からの贈与に係る基礎控除後の贈与税の課税価格は増加する。)

4 そして、問の事例のように、他の特定贈与者(甲)の贈与により取得した財産について期限内に贈与税の申告をしている場合、その贈与税の期限内申告書に正しい特別控除を受ける金額の記載がなかったことについてやむを得ない事情があると税務署長が認めるときは、正しい特別控除額を記載した修正申告書の提出があれば、その増加する課税価格についても特別控除の適用を受け

ることができる。

5 したがって、問の事例では、次のとおり贈与税額を計算することとなる。

(1) 甲からの贈与により取得した財産（土地：1,200万円）に係る贈与税額

イ 再計算後の相続時精算課税に係る基礎控除額（当初申告：110万円）

$$110 \text{ 万円} \times \frac{\overset{\text{(土地の価額)}}{1,200 \text{ 万円}}}{\underset{\text{(土地の価額)}}{1,200 \text{ 万円}} + \underset{\text{(申告漏れ財産の価額)}}{1,000 \text{ 万円}}} = 60 \text{ 万円}$$

ロ 贈与税額

$$\underset{\text{(土地の価額)}}{(1,200 \text{ 万円} - 60 \text{ 万円} - \overset{\text{(イの金額)}}{\underset{\text{〔精算課税の特別控除額〕}}{1,140 \text{ 万円}^{\ast}}})} \times 20\% = 0 \text{ 円}$$

※ 正しい特別控除を受ける金額の記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認められることから、修正申告により増加する基礎控除後の贈与税の課税価格（+50万円）についても、特別控除の適用がある。

(2) 乙からの贈与により取得した財産（1,000万円）に係る贈与税額

イ 再計算後の相続時精算課税に係る基礎控除額

$$110 \text{ 万円} \times \frac{\overset{\text{(申告漏れ財産の価額)}}{1,000 \text{ 万円}}}{\underset{\text{(土地の価額)}}{1,200 \text{ 万円}} + \underset{\text{(申告漏れ財産の価額)}}{1,000 \text{ 万円}}} = 50 \text{ 万円}$$

ロ 贈与税額

$$\underset{\text{(申告漏れ財産の価額)}}{(1,000 \text{ 万円} - 50 \text{ 万円} - \overset{\text{(イの金額)}}{\underset{\text{〔精算課税の特別控除額〕}}{0 \text{ 円}^{\ast}}})} \times 20\% = 190 \text{ 万円}$$

※ 乙からの贈与により取得した財産（1,000万円）は期限内申告書に記載がないため、特別控除は適用されない。

(3) 修正申告により新たに納付すべき税額

(2)ロの金額 (当初申告額)

$$190 \text{ 万円} - 0 \text{ 円} = 190 \text{ 万円}$$

(問 2 - 3) 特定贈与者が贈与をした年の中途に死亡した場合の相続税及び贈与税の課税価格に加算等される贈与財産の価額 (2人以上の特定贈与者からの贈与があった場合)

(問) 相続時精算課税適用者 X は、令和 7 年に特定贈与者である甲 (父) 及び乙 (母) からの贈与により次のとおり財産を取得したが、同年中に甲が死亡した。この場合において、当該財産につき甲の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額及び乙からの贈与により取得した財産に係る贈与税の課税価格に算入される金額はそれぞれいくらか。

【贈与財産の内訳】

特定贈与者	種類	贈与時の価額
甲	現金	1,000 万円
乙	株式	100 万円

(答)

甲の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額は 900 万円、乙からの贈与により取得した財産に係る贈与税の課税価格に算入される金額は 90 万円となる。

(解説)

1 相続時精算課税の適用を受ける財産については、当該財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が贈与税の課税価格に算入されることになるが (相法 21 の 10、21 の 11 の 2 ①)、相続開始の年に特定贈与者である被相続人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、相続税法第 28 条第 4 項の規定により贈与税の申告を要しないこととされている。

一方で、特定贈与者の死亡に係る相続税の計算においては、こうした相続開始の年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の額を控除した残額は課税価格に加算されることとなる (相法 21 の 15 ①、21 の 16 ③)。

2 そのため、同一年中に相続時精算課税の適用を受ける財産を贈与した特定贈与者が 2 人以上いる場合で、そのうちに贈与をした年中に死亡した特定贈与者がいるときは、その死亡した特定贈与者からの贈与により取得した財産の価額も贈与税の課税価格に含めて、それぞれの特定贈与者の相続時精算課税に係る基礎控除の額を算出する必要がある (相令 5 の 2、措令 40 の 5 の 2)。

3 したがって、問の事例について、甲の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額及び乙からの贈与により取得した財産に係る贈与税の課税価格に算入される金額は、次のとおりとなる。

(1) 甲の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額

$$1,000 \text{ 万円} - \left(110 \text{ 万円} \times \frac{\overset{\text{(現金)}}{1,000 \text{ 万円}}}{\underset{\text{(現金)}}{1,000 \text{ 万円}} + \underset{\text{(株式の価額)}}{100 \text{ 万円}}} \right) = 900 \text{ 万円}$$

(2) 乙からの贈与に係る贈与税の課税価格に算入される金額

$$100 \text{ 万円} - \left(110 \text{ 万円} \times \frac{\overset{\text{(株式の価額)}}{100 \text{ 万円}}}{\underset{\text{(現金)}}{1,000 \text{ 万円}} + \underset{\text{(株式の価額)}}{100 \text{ 万円}}} \right) = 90 \text{ 万円}$$

(問 2 - 4) 相続時精算課税に係る贈与により取得した財産について贈与税の除斥期間経過後に評価誤り等が判明した場合の相続税の課税価格に加算される金額

(問) 相続時精算課税適用者 X は、令和 6 年中に特定贈与者である甲 (父) 及び乙 (母) からの贈与により取得した財産について、次のとおり贈与税の申告を行った。

【贈与税の申告状況】

特定贈与者	財 産	贈与税の課税価格	相続時精算課税に係る基礎控除額
甲	土地	500 万円	50 万円
乙	現金	600 万円	60 万円

その後、令和 6 年分の贈与税について更正ができないこととなった日以後に、甲からの贈与により取得した土地の価額について評価誤り (正当額 : 900 万円) を把握した。この場合、これらの財産につき甲及び乙の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額はそれぞれいくらか。

(答)

甲の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額は 850 万円、乙の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額は 540 万円となる。

(解説)

1 特定贈与者からの贈与により取得した財産について、特定贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額は、当該財産に係る贈与税の申告書等に記載された課税価格ではなく、当該財産に係る贈与の時ににおける価額により計算した金額と解されている (相法 21 の 15①)。

そのため、贈与税の除斥期間経過日 (通則法第 58 条第 1 項第 1 号イに規定する更正決定等ができないこととなった日をいう。以下同じ。) 以後に、贈与税の申告書等に記載された財産の価額が評価誤り等により異なることを把握した場合であっても、当該評価誤り等を是正した後の当該財産に係る贈与の時ににおける価額により計算した金額を、特定贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算することとなる。

2 一方で、相続税の課税価格に加算される金額の計算に当たり、是正した後の財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については、贈与税の除斥期間経過日以後に評価誤り等を把握した場合には、当該是正後の財産の価額に基づき再計算した金額ではなく、贈与税の申告書等に記載された相続時精算課税に係る基礎控除の額となる。

3 したがって、問の事例では、次のとおりとなる。

(1) 甲の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額

(是正後の土地の価額) (基礎控除額)

$$900 \text{ 万円} - 50 \text{ 万円} = 850 \text{ 万円}$$

(2) 乙の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額

(現金) (基礎控除額)

$$600 \text{ 万円} - 60 \text{ 万円} = 540 \text{ 万円}$$

(問 2 - 5) 特定贈与者の死亡以前に相続時精算課税適用者が死亡した場合の相続税の課税価格に
加算される金額

(問) 相続時精算課税適用者 X は、令和 6 年中に特定贈与者である甲 (父) からの贈与により株式 (贈与時の価額 : 2,610 万円) を取得した。

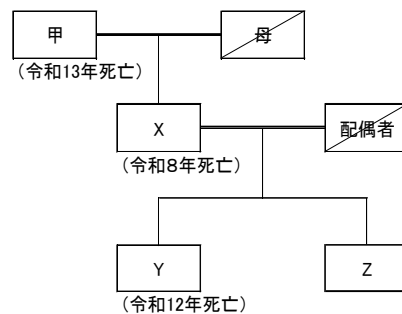
(注) 上記以外の財産の贈与はない。

次の事実関係を前提にした場合、上記の株式について、甲の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額はいくらか。

【事実関係】

- ・ 令和 8 年 : X の死亡 (相続人は子 Y、子 Z)
- ・ 令和 12 年 : 子 Y の死亡 (相続人は甲のみ)
- ・ 令和 13 年 : 甲の死亡 (相続人は子 Z のみ)

※ 子 Z は、X の相続時精算課税の適用に伴う納税に係る権利義務を承継しているほか、甲からの相続により取得した財産 (15,000 万円) を取得し、債務・葬式費用の金額 (3,750 万円) を負担している。



(答)

贈与により取得した株式の贈与時の価額 (2,610 万円) から相続時精算課税に係る基礎控除の額 (110 万円) を控除した残額 (2,500 万円) のうち、X の死亡に係る子 Z の法定相続分 (2 分の 1) に対応する価額 (1,250 万円) が甲の死亡に係る相続税の課税価格に加算される。

(解説)

- 1 相続時精算課税適用者が特定贈与者の死亡以前に死亡した場合には、当該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、当該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又は義務を承継することとなる (相法 21 の 17)。
- 2 この場合において、承継相続人が 2 人以上いるときの各々の承継相続人が承継する還付を受ける税額又は納税する税額については、遺産分割にかかわらず民法 (明治 29 年法律第 89 号) 第 900 条から第 902 条までの規定による相続分 (相続時精算課税適用者の相続人のうちに特定贈与者がいる場合には、当該特定贈与者がいないものとして計算した相続分) によりあん分した金額とされている (相法 21 の 17③、相令 5 の 5、通法 5 ②)。
- 3 また、承継相続人が特定贈与者より先に死亡したときは、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。) に、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に伴う納税に係る権利義務が承継されることとなる (相法 21 の 17④)。
- 4 このように、相続時精算課税適用者の相続人又は承継相続人の相続人が特定贈与者のみである場合には、その相続時精算課税の適用に伴う納税に係る権利義務は特定贈与者及び民法第 889 条

(直系尊属及び兄弟姉妹の相続権)の規定によるその後順位の相続人となる他の者には承継されない。

- 5 問の事例では、Xの承継相続人であるYとZが、Xの相続時精算課税の適用に伴う納税に係る権利義務を2分の1ずつ承継することとなるが、Yの死亡により、Yの相続人である甲（特定贈与者）には、Yが承継した当該相続時精算課税の適用に伴う納税に係る権利義務は承継されず消滅することとなる。したがって、Xが甲からの贈与により取得した株式について、甲の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額は、次のとおりとなる。

$$\begin{matrix} \text{(株式の価額)} & \text{(基礎控除額)} & \text{(承継割合)} \\ (2,610 \text{ 万円} - 110 \text{ 万円}) \times \frac{1}{2} = 1,250 \text{ 万円} \end{matrix}$$

相続時精算課税適用者		承継相続人		再承継相続人	
X	2,500 万円	子Y	1,250 万円	特定贈与者甲	1,250 万円
		子Z	1,250 万円		

(参考) 問の事例における甲の死亡に係る相続税の総額の計算

1 課税価格の合計額

$$\begin{matrix} \text{(取得財産の価額)} & \text{(相続時精算課税適用財産の価額)} & \text{(債務・葬式費用の金額)} \\ 15,000 \text{ 万円} + 1,250 \text{ 万円} - 3,750 \text{ 万円} = 12,500 \text{ 万円} \end{matrix}$$

2 相続税の総額

$$\begin{matrix} \text{(課税価格の合計額)} & \text{(遺産に係る基礎控除額)} & \text{(税率)} & \text{(控除額)} \\ (12,500 \text{ 万円} - 3,600 \text{ 万円}^{\ast}) \times 30\% - 700 \text{ 万円} = 1,970 \text{ 万円} \end{matrix}$$

※ 法定相続人の数は1人（Zのみ）

《在外財産に対する相続税額の控除関係》

(問 3 - 1) 相続開始の年に相続時精算課税に係る贈与により取得した国外財産がある場合の相続税の外国税額控除の金額

(問) 相続時精算課税適用者 X は、令和 7 年に特定贈与者である甲から国内財産 A (60 万円) と T 国にある国外財産 B (4,050 万円) の贈与を受けていたところ、同年中に甲が死亡し、国内財産 C (5,000 万円) 及び T 国にある国外財産 D (3,000 万円) を相続により取得した (甲の相続人は X のみである)。

X は、国外財産 B 及び国外財産 D について、T 国において相続税に相当する税金 (900 万円) を納付している。この場合、甲の死亡に係る相続税の計算において、外国税額控除の金額はどのようになるか。

【相続税の申告内容】

項目		価額	国外財産
①	特定贈与者である甲からの贈与により取得した財産 (国内財産 A 及び国外財産 B) の価額 ^{※1}	4,000 万円 ^{※2}	4,050 万円
②	甲から相続により取得した財産 (国内財産 C 及び国外財産 D) の価額	8,000 万円	3,000 万円
③	債務控除 ^{※3}	2,000 万円	—
④	相続税の課税価格 (① + ② - ③)	10,000 万円	—
⑤	相続税額 (外国税額控除前)	1,220 万円	—

※1 国内財産 A 及び国外財産 B 以外に贈与は受けていない。

※2 相続時精算課税に係る基礎控除後の価額である。
(4,050 万円 + 60 万円 - 110 万円 = 4,000 万円)

※3 国外財産についての債務の金額はない。

(答)

T 国において納付した相続税に相当する税金 (900 万円) のうち控除限度額に相当する金額 (854 万円) が、相続税の外国税額控除の金額となる。

(解説)

1 法施行地外にある財産 (以下「国外財産」という。) を相続又は遺贈により取得した場合において、当該国外財産についてその地の法令により相続税に相当する税が課せられたときは、当該国外財産を取得した者については、相続税法第 20 条の 2 の規定により、その課せられた税額に相当する金額を相続税額から控除することとされている (以下、当該控除を「相続税の外国税額控除」という)。

2 この相続税の外国税額控除の限度となる金額 (以下「控除限度額」という) は、国外財産を取得した者の相続税額 (外国税額控除前) に、国外財産の価額がその相続税の課税価格[※]のうちに占める割合を乗じて算出した金額とされている (相法 20 の 2 ただし書)。

なお、国外財産には、特定贈与者からの贈与により取得した財産も含まれる。

※ 相続又は遺贈により取得した財産及び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債務控除の金額を控除した金額 (相続の開始の年に暦年課税に係る贈与により取得した財産の価額を含む)。

3 また、特定贈与者からの贈与により取得した国外財産がある場合において、当該特定贈与者から当該国外財産の贈与を受けた年と同一年中に他の国内財産を贈与により取得しているときは、上記2の控除限度額の計算において用いる「国外財産の価額」は、当該国外財産と当該他の国内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を控除した残額が限度となる。

4 したがって、問の事例における相続税の外国税額控除の金額は、次のとおりとなる。

(1) 相続税の外国税額控除の控除限度額の計算

イ 特定贈与者からの贈与により取得した国外財産の価額

$$\begin{array}{ccccccc} \text{(国外財産Bの価額)} & \text{(国外財産Bの価額)} & \text{(国内財産Aの価額)} & \text{(基礎控除額)} & \text{〔相続時精算課税適用財産の} & & \\ & & & & \text{価額の合計額(基礎控除後)} & & \\ 4,050 \text{ 万円} & > & (4,050 \text{ 万円} + 60 \text{ 万円}) & - & 110 \text{ 万円} & = & \boxed{4,000 \text{ 万円}} \end{array}$$

ロ 控除限度額

$$\begin{array}{ccc} \left[\begin{array}{l} \text{相続税額(外国} \\ \text{税額控除前)} \end{array} \right] & \text{(上記イの金額) (国外財産Dの価額)} & \\ 1,220 \text{ 万円} \times & \frac{4,000 \text{ 万円} + 3,000 \text{ 万円}}{10,000 \text{ 万円}} & = 854 \text{ 万円} \\ & \text{(相続税の課税価格)} & \end{array}$$

(2) Xの相続税額から控除される相続税の外国税額控除の金額[※]

$$\begin{array}{ccc} \left[\begin{array}{l} \text{T国の相続税に相} \\ \text{当する税金の額} \end{array} \right] & \text{((1)ロの金額)} & \\ 900 \text{ 万円} & > & \boxed{854 \text{ 万円}} \end{array}$$

※ 控除限度額 (854 万円) が上限となる。

II 租税特別措置法関係

《非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予関係》

(問4-1) 複数の特定贈与者から相続時精算課税に係る贈与により取得した非上場株式等に係る
猶予税額の計算(令和6年1月1日以後の贈与の場合)

(問) 子Xは、令和6年に父である甲及び母である乙からの贈与により次のとおり財産を取得した。Xが、これらの財産について相続時精算課税を選択し、A社株式について、非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例措置(措法70の7の5。以下「贈与税の納税猶予の特例措置」という。)の適用を受ける場合、納税猶予分の贈与税額(以下「猶予税額」という。)及び納付すべき贈与税額はどのようになるか。

【贈与財産の内訳】

贈与者	種類	贈与時の価額
甲	A社株式	4,000万円
	現金	500万円
乙	A社株式	3,000万円

(注) 上記の贈与は贈与税の納税猶予の特例措置の適用要件を満たしているものとする。

(答)

猶予税額及び納付すべき贈与税額は次のとおり。

- ① 甲からの贈与により取得した株式に係る猶予税額：286.8万円
- ② 乙からの贈与により取得した株式に係る猶予税額：91.2万円
- ③ 申告期限までに納付すべき税額：100万円

(解説)

1 贈与税の納税猶予の特例措置の適用を受ける非上場株式等(以下「特例対象受贈非上場株式等」という。)の猶予税額は、特例経営承継受贈者(措置法第70条の7の5第2項第6号に規定する特例経営承継受贈者をいう。)がその年中において贈与により取得をした特例対象受贈非上場株式等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7の5②八)。

2 具体的に、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特例対象受贈非上場株式等の猶予税額については、その年中において、それぞれの特定贈与者から取得をした全ての特例対象受贈非上場株式等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(特別控除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(措法70の7の5②八口、措令40の8の5⑬、改正法附則51⑦)。

^{*} 相続時精算課税に係る基礎控除の額は、同一年中に2人以上の特定贈与者からの贈与により取得した財産がある場合、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ん分した金額とされている(相令5の2、措令40の5の2)。

3 特例対象受贈非上場株式等の猶予税額の計算において用いられる「相続時精算課税に係る基礎控除の額」は、特定贈与者ごとの贈与税の課税価格の合計額(問の事例では、その年中においてXが全ての特定贈与者から贈与を受けた財産^{*}の価額の合計額)のうち特定贈与者ごとの贈与税の課税価格(問の事例では、Xが当該特例対象受贈非上場株式等を贈与した特定贈与者から贈与を受けた財産^{*}の価額の合計額)の占める割合で、110万円をあん分した金額となる。

^{*} 特例対象受贈非上場株式等の価額(贈与税の課税価格とみなされる金額)ではない。

4 したがって、問の事例における猶予税額と納付すべき贈与税額は、次のとおりとなる。

(1) それぞれの特定贈与者の相続時精算課税に係る基礎控除の額

イ 甲に係る相続時精算課税に係る基礎控除の額

$$110 \text{ 万円} \times \frac{\text{(甲からの贈与財産の価額)} \\ 4,500 \text{ 万円}}{\text{(甲からの贈与財産の価額)} + \text{(乙からの贈与財産の価額)}} = 66 \text{ 万円}$$

ロ 乙に係る相続時精算課税に係る基礎控除の額

$$110 \text{ 万円} \times \frac{\text{(乙からの贈与財産の価額)} \\ 3,000 \text{ 万円}}{\text{(甲からの贈与財産の価額)} + \text{(乙からの贈与財産の価額)}} = 44 \text{ 万円}$$

(2) 令和6年中に贈与により取得した全ての財産に係る贈与税額

イ 甲からの贈与により取得した全ての財産に係る贈与税額

$$\text{(A社株式の価額)} \quad \text{(現金)} \quad \text{(基礎控除額)} \quad \text{(特別控除額)} \\ (4,000 \text{ 万円} + 500 \text{ 万円} - 66 \text{ 万円} - 2,500 \text{ 万円}) \times 20\% = 386.8 \text{ 万円}$$

ロ 乙からの贈与により取得した全ての財産に係る贈与税額

$$\text{(A社株式の価額)} \quad \text{(基礎控除額)} \quad \text{(特別控除額)} \\ (3,000 \text{ 万円} - 44 \text{ 万円} - 2,500 \text{ 万円}) \times 20\% = 91.2 \text{ 万円}$$

(3) A社株式に係る猶予税額

イ 甲からの贈与により取得した株式に係る猶予税額

$$\text{(A社株式の価額)} \quad \text{(基礎控除額)} \quad \text{(特別控除額)} \\ (4,000 \text{ 万円} - 66 \text{ 万円}^{\ast} - 2,500 \text{ 万円}) \times 20\% = 286.8 \text{ 万円}$$

※ 相続時精算課税に係る基礎控除の額は、(1)イの金額となる。

ロ 乙からの贈与により取得した株式に係る猶予税額

$$\text{(A社株式の価額)} \quad \text{(基礎控除額)} \quad \text{(特別控除額)} \\ (3,000 \text{ 万円} - 44 \text{ 万円}^{\ast} - 2,500 \text{ 万円}) \times 20\% = 91.2 \text{ 万円}$$

※ 相続時精算課税に係る基礎控除の額は、(1)ロの金額となる。

(4) 申告期限までに納付すべき税額

イ 甲からの贈与により取得した財産に係る納付すべき税額

$$\text{(2)イの金額} \quad \text{(3)イの金額} \\ 386.8 \text{ 万円} - 286.8 \text{ 万円} = 100 \text{ 万円}$$

ロ 乙からの贈与により取得した財産に係る納付すべき税額

$$\text{(2)ロの金額} \quad \text{(3)ロの金額} \\ 91.2 \text{ 万円} - 91.2 \text{ 万円} = 0 \text{ 円}$$

※ 「非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除（措法70の7）」の適用を受ける場合における相続時精算課税に係る猶予税額の計算についても、上記と同様である。

(問4-2) 贈与税の納税猶予の適用を受けている非上場株式等が相続時精算課税の適用を受けるものである場合の相続税の課税価格に加算される金額の計算(令和6年1月1日以後の贈与の場合)

(問) 問4-1の事例において、特定贈与者である甲及び乙からの贈与により取得した財産について、甲及び乙の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額はそれぞれいくらか。

【贈与財産の内訳】

贈与者	種類	贈与時の価額
甲	A社株式	4,000万円
	現金	500万円
乙	A社株式	3,000万円

(注) 上記のA社株式に係る贈与税については、甲及び乙の死亡の日まで、それぞれ納税猶予が継続している。

(答)

甲の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額は4,434万円、乙の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額は3,000万円となる。

(解説)

1 令和6年1月1日以後に相続時精算課税に係る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又は第21条の16の規定(以下「相続税法の規定」という。)により、当該贈与のあった年分ごとに当該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を控除した残額が、特定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。

2 一方、贈与税の納税猶予の特例措置の適用を受ける特例対象受贈非上場株式等の贈与者が死亡した場合、その特例対象受贈非上場株式等については、措置法第70条の7の7の規定(以下「措置法の規定」という。)により、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して贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に算入されることとなるが、その算入される金額は、当該特例対象受贈非上場株式等の価額から相続時精算課税に係る基礎控除の額は控除されず、原則として、当該特例対象受贈非上場株式等の贈与の時の価額となる。

3 したがって、問の事例における相続税の課税価格に加算される金額は、次のとおりとなる。

(1) 甲の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額

イ 相続税法の規定により課税価格に加算される金額(相法21の15①、21の16③)

(現金) (基礎控除額)

500万円 - 66万円 = 434万円

※ 現金500万円は、贈与税の納税猶予の特例措置の対象ではないため、相続税法の規定により、相続時精算課税に係る基礎控除の額を控除した残額が、特定贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算される。

ロ 措置法の規定により課税価格に加算される金額(措法70の7の7①)

(A社株式の価額)

4,000万円

※ 甲の死亡の日まで、A社株式(特例対象受贈非上場株式等)に係る納税猶予が継続していたため、相続時精算課税に係る基礎控除の額は控除されない。

(2) 乙の死亡に係る相続税の課税価格に加算される金額

○ 措置法の規定により課税価格に加算される金額（措法 70 の 7 の 7 ①）

（A社株式の価額）

3,000 万円

※ 乙の死亡の日まで、A社株式（特例対象受贈非上場株式等）に係る納税猶予が継続していたため、相続時精算課税に係る基礎控除の額は控除されない。

※ 「非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除」（措法 70 の 7）の適用を受けた対象受贈非上場株式等についての取扱いも、この間の事例で示されている、「非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例措置」（措法 70 の 7 の 5）の適用を受けた特例対象受贈非上場株式等についての取扱いと同様である。

（参考）贈与者の死亡の日前に納税猶予の期限が確定した場合

措置法の規定により相続税の課税価格に算入される特例対象受贈非上場株式等の価額からは、贈与者の死亡の日前に「納税猶予の期限が確定した贈与税額に対応する部分」は除かれている。

この場合、特例対象受贈非上場株式等が相続時精算課税に係る贈与により取得したものであるときには、この「納税猶予の期限が確定した贈与税額に対応する部分」については、相続税法の規定により、そ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が特定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。

○ 計算例：乙からの贈与により取得したA社株式の価額（3,000万円）のうち納税猶予の期限が確定した贈与税額に対応する部分（1,000万円）がある場合

1 措置法の規定により課税価格に加算される金額（措法 70 の 7 の 7 ①）

（A社株式の価額） $\left[\begin{array}{l} \text{期限が確定} \\ \text{した部分} \end{array} \right]$

3,000 万円 - 1,000 万円 = 2,000 万円

※ A社株式（特例対象受贈非上場株式等）の価額のうち納税猶予の期限が確定した贈与税額に対応する部分（1,000万円）を控除した残額（2,000万円）については、納税猶予が継続していたため、相続時精算課税に係る基礎控除の額は控除されない。

2 相続税法の規定により課税価格に加算される金額（相法 21 の 15①、21 の 16③）

$\left[\begin{array}{l} \text{期限が確定} \\ \text{した部分} \end{array} \right]$ （基礎控除額）

1,000 万円 - 44 万円 = 956 万円

※ A社株式（特例対象受贈非上場株式等）の価額のうち納税猶予の期限が確定した贈与税額に対応する部分（1,000万円）は、相続税法の規定により、相続時精算課税に係る基礎控除の額を控除した残額が、特定贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算される。

《特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例関係》

(問 4 - 3) 相続時精算課税に係る贈与により取得した特定計画対象山林がある場合の相続税の申告書の記載方法

(問) 相続時精算課税適用者 X は、特定贈与者である甲及び乙からの贈与により次の財産を取得しており、甲の死亡に係る相続税において、甲からの贈与により取得した特定受贈森林経営計画対象山林について特定計画山林の特例（措置法第 69 条の 5 の規定をいう。以下同じ。）の適用を受けようと考えている。

この場合、相続税の申告書第 11 の 2 表及び第 11・11 の 2 表の付表 4（特定森林経営計画対象山林又は特定受贈森林経営計画対象山林である選択特定計画山林についての課税価格の計算明細）の記載はどのようにすればよいか。

【贈与税の申告状況】

贈与年分	贈与者	贈与財産				相続時精算課税に係る基礎控除額
		種類	種別	贈与時の価額	特例の対象として選択した金額	
令和 3 年	甲	特定受贈森林経営計画対象山林	立木	2,000 万円	2,000 万円	
令和 7 年	甲	特定受贈森林経営計画対象山林	土地等	1,500 万円	1,100 万円	110 万円
		現金	—	500 万円	—	
令和 8 年	甲	特定受贈森林経営計画対象山林	立木	1,470 万円	1,470 万円	100 万円
			土地等	980 万円	980 万円	
	ゴルフ会員権	—	50 万円	—		
	乙	家屋	—	250 万円	—	10 万円

(答)

問の事例における相続税の申告書第 11 の 2 表及び第 11・11 の 2 表の付表 4 の記載は、次頁以下のとおりとなる。

特定森林経営計画対象山林又は特定受贈森林経営計画対象山林である選択特定計画山林についての課税価格の計算明細	被相続人	甲
	特定計画山林相続人等	×

この表は、相続、遺贈又は相続時精算課税に係る贈与により取得した立木又は土地等について、特定計画山林の特例（租税特別措置法第69条の5第1項）の適用を受ける場合に記入します。なお、この表は、この特例の適用を受ける特定計画山林相続人等ごとに記入します。

1 特定森林経営計画対象山林である選択特定計画山林の明細
この欄は、特例の対象として特定森林経営計画対象山林である特定計画山林を選択する場合に記入します。

選択した特定森林経営計画対象山林	森林経営計画の認定年月日(認定番号)	所在場所	立木・土地等の別	面積	①	②	③	④
					立木又は土地等の価額	①のうち特例の対象として選択した立木又は土地等の価額	課税価格の計算に当たって減額される金額 (②× $\frac{5}{100}$)	課税価額に算入する価額 (①-③)
()				ha	円	円	円	円
()								
()								
()								
合計			立木					
			土地等					
			合計			A		

(注) 1 ①欄は、相続開始時の価額を記入します。
2 ④欄の金額を第11表の付表1又は付表4の「財産の明細」の「価額」欄に転記します。
3 上記の「森林経営計画の認定年月日(認定番号)」は、直近の森林経営計画に係る認定年月日及び認定番号を記入してください。
4 上記に記入しきれないときは、適宜の用紙に特定森林経営計画対象山林である選択特定計画山林の明細を記載して添付してください。

2 特定受贈森林経営計画対象山林である選択特定計画山林の明細
この欄は、特例の対象として特定受贈森林経営計画対象山林である特定計画山林を選択する場合に記入します。

選択した特定受贈森林経営計画対象山林	贈与年月日 届出た税務署名	森林経営計画の認定年月日(認定番号)	所在場所	立木・土地等の別	面積	①	②	③	④	⑤
						立木又は土地等の価額	①のうち特例の対象として選択した立木又は土地等の価額	②の価額から控除する相続時精算課税に係る基礎控除額	課税価格の計算に当たって減額される金額 (②-③)× $\frac{5}{100}$	課税価格に算入する価額 (①-③-④)
3.4.5 ●●税務署	(省略)		△△県□□市●●1	立木	3	20,000,000	20,000,000		1,000,000	19,000,000
7.8.2 ●●税務署			△△県□□市●●1	土地等	3	15,000,000	11,000,000	0	550,000	14,450,000
8.1.9 ●●税務署			△△県□□市●●2	立木	2	14,700,000	14,700,000	300,000	720,000	13,680,000
8.1.9 ●●税務署			△△県□□市●●2	土地等	2	9,800,000	9,800,000	200,000	480,000	9,120,000
合計			立木	5	34,700,000	34,700,000	300,000	1,720,000	32,680,000	
			土地等	5	24,800,000	20,800,000	200,000	1,030,000	23,570,000	
			合計			59,500,000	B55,500,000	500,000	2,750,000	56,250,000

(注) 1 ①欄は、贈与時の価額を記入します。
2 ③欄は、特定受贈森林経営計画対象山林を令和6年1月1日以後の贈与により取得した場合に記入します。なお、選択した特定受贈森林経営計画対象山林を特定贈与者である被相続人から贈与により取得した年中に、その被相続人から贈与により取得した他の財産(②欄以外の立木又は土地等を含みます。)がある場合には、その年分の相続時精算課税に係る基礎控除額から当該他の贈与財産の価額の合計額を控除した残額(当該合計額が当該相続時精算課税に係る基礎控除額以上のときは0)を記入します。また、第11の2表1のその年分の④欄には、同表1③から控除する相続時精算課税に係る基礎控除額から、この表のその年分の③欄の金額の合計額を控除した残額を記入します(この表のその年分の③欄及び第11の2表1のその年分の④欄の金額の合計額は、その年分の相続時精算課税に係る基礎控除額と一致します。)
3 ⑤欄の金額をその人の第11の2表2の②の「価額」欄に転記します。
4 上記の「森林経営計画の認定年月日(認定番号)」は、直近の森林経営計画に係る認定年月日及び認定番号を記入してください。
5 上記に記入しきれないときは、適宜の用紙に特定受贈森林経営計画対象山林である選択特定計画山林の明細を記載して添付してください。

3 特定(受贈)森林経営計画対象山林である選択特定計画山林の価額の合計額
この欄は、全ての特定計画山林相続人等の「1のA」の金額と「2のB」の金額の合計額を記入してください。

A + B 55,500,000 円

(注) 小規模宅地等の特例等を適用した場合には、第11・11の2表の付表2の「2 特定計画山林の特例の対象となる特定計画山林等の調整限度額の計算」の⑤欄の価額又は第11・11の2表の付表2の「3 特定計画山林の特例の対象となる特定計画山林等の調整限度額の計算」の⑨欄の価額を上記「A+B」の金額を限度として、特定(受贈)森林経営計画対象山林を特定計画山林の特例の対象として選択することができます。

相続時精算課税適用財産の明細書
相続時精算課税分の贈与税額控除額の計算書

被相続人 甲

第11の2表 (令和6年1月分以降用)

この表は、被相続人から相続時精算課税に係る贈与によって取得した財産（相続時精算課税適用財産）がある場合に贈与を受けた人ごとに記入します。

贈与を受けた人の氏名	被相続人から初めて相続時精算課税に係る贈与を受けた年分（相続時精算課税選出届書の提出に係る年分）	相続時精算課税選択届出書を提出した税務署の名称
X	令和3年分	●●税務署

1 相続税の課税価格に加算する相続時精算課税適用財産の価額及び納付すべき相続税額から控除すべき贈与税額の明細

番号	① 贈与を受けた年分	② 贈与税の申告書を提出した税務署の名称	③ ①の年分に被相続人から相続時精算課税に係る贈与を受けた財産の価額の合計額	④ ③から控除する相続時精算課税に係る基礎控除額	⑤ 相続時精算課税適用財産の価額（③-④）（赤字のときは0）	⑥ ⑤の財産に係る贈与税額（贈与税の外国税額控除前の金額）	⑦ ⑥のうち贈与税額に係る外国税額控除額
1	令和3年分	●●税務署	19,000,000	0	19,000,000		
2	令和7年分	●●税務署	19,450,000	1,100,000	18,350,000	2,780,000	
3	令和8年分	●●税務署	23,300,000	500,000	22,800,000	4,800,000	
4							
5							
6							
合 計					60,150,000	7,580,000	

(注) 1 租税特別措置法第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）、第70条の7の3（非上場株式等の贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例）又は第70条の7の7（非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例）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財産は、その財産の種類に応じて第11表の付表1、付表2又は付表4に記入します（この表には記入しません。）
2 ③欄の金額は、下記2の②の「価額」欄の金額に基づき記入します。
3 ④欄は、被相続人である特定贈与者に係る贈与税の申告書第2表の「相続時精算課税に係る基礎控除額」欄の金額を記入します。なお、「① 贈与を受けた年分」欄が令和5年分以前の場合は、「0」と記入します。
4 ⑥欄の金額を第1表のその人の「相続時精算課税適用財産の価額②」欄及び第15表のその人の⑩欄にそれぞれ転記します。
5 ⑦欄の金額を第1表のその人の「相続時精算課税分の贈与税額控除額⑪」欄に転記します。

2 相続時精算課税適用財産（1の③）の明細

(上記1の「番号」欄の番号に合わせて記入します。)

番号	① 贈与年月日	② 相続時精算課税適用財産の明細					
		種類	細目	利用区分、銘柄等	所在場所等	数量	価額
1	3.4.5	その他の財産	立木	ひのき ●年生	△△県□□市●●1	3ha	19,000,000
2	7.8.2	土地	山林	普通山林	△△県□□市●●1	30,000㎡	14,450,000
2	7.9.7	現金預貯金等		現金	△△府□□区●●5		5,000,000
3	8.1.9	その他の財産	立木	ひのき ●年生	△△県□□市●●2	2ha	13,680,000
3	8.1.9	土地	山林	普通山林	△△県□□市●●2	20,000㎡	9,120,000
3	8.6.7	その他の財産	ゴルフ会員権	△△カントリークラブ	△△県□□町●●4		500,000

(注) 1 この明細は、被相続人である特定贈与者に係る贈与税の申告書第2表に基づき記入します。なお、被相続人である特定贈与者が贈与をした年中に死亡し贈与税の申告が不要である場合は、「相続税の申告のしかた」の記載例を参照してください。
2 ②の「価額」欄には、被相続人である特定贈与者に係る贈与税の申告書第2表の「財産の価額」欄の金額を記入します。ただし、特定事業用資産の特例の適用を受ける場合には、第11・11の2表の付表3の⑦欄の金額と⑦欄の金額に係る第11・11の2表の付表3の⑨欄の金額の合計額を、特定計画山林の特例の適用を受ける場合には、第11・11の2表の付表4の「2 特定受贈森林経営計画対象山林である選択特定計画山林の明細」の⑤欄の金額を記入します。また、租税特別措置法第70条の3の3（相続時精算課税に係る土地又は建物の価額の特例）の承認を受けている場合には、その承認に係る財産の価額から同条の規定による災害により被害を受けた部分に対応する金額を控除した金額を記入します。

(記載に当たっての留意事項)

令和6年1月1日以後の贈与により取得した立木及び土地等について特定計画山林の特例の適用を受ける場合には、次の点に留意する。

【第11・11の2表の付表4】

「2 特定受贈森林経営計画対象山林である選択特定計画山林の明細」の③欄には、その年分の贈与税の申告書等に記載した相続時精算課税に係る基礎控除の額を記入する。

ただし、次に該当する場合には、それぞれ次に掲げる金額を記入することに留意する。

- (1) 同一年中に特定贈与者からの贈与により選択特定計画山林と選択特定計画山林以外の財産を取得している場合

その年分の相続時精算課税に係る基礎控除の額から選択特定計画山林以外の財産の価額の合計額を控除した残額（当該合計額が当該相続時精算課税に係る基礎控除の額以上である場合には、0円）

(参考) 問の事例における令和7年分の土地等の価額から控除する基礎控除額

$$\left[\begin{array}{l} \text{令和7年分の} \\ \text{基礎控除額} \end{array} \right] \quad (\text{現金}) \quad \left[\begin{array}{l} \text{選択特定計画山林以} \\ \text{外の土地等の価額} \end{array} \right] \\ 110 \text{ 万円} - (500 \text{ 万円} + 400 \text{ 万円}) = \triangle 790 \text{ 万円} \Rightarrow \boxed{0 \text{ 円}}$$

- (2) 同一年中の贈与により複数の立木又は土地等を取得し、それぞれについて特定計画山林の特例の適用を受ける場合

次の算式により計算した金額

(算式)

$$\begin{array}{l} \text{その年分の贈与税の申告書等} \\ \text{に記載された相続時精算課税} \\ \text{に係る基礎控除の額} (\ast) \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{特例の対象として選択したそ} \\ \text{の立木又は土地等の価額} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{特例の対象として選択した全} \\ \text{ての立木及び土地等の価額の} \\ \text{合計額} \end{array}}$$

※ 同一年中に特定贈与者から選択特定計画山林以外の財産の贈与を受けている場合には、(1)により計算した金額。

(参考) 問の事例における令和8年分の選択特定計画山林の価額から控除する相続時精算課税に係る基礎控除額

- ① 全ての選択特定計画山林の価額から控除する相続時精算課税に係る基礎控除額

$$\left[\begin{array}{l} \text{甲に係る令和} \\ \text{8年分の基礎} \\ \text{控除額} \end{array} \right] \quad \left[\begin{array}{l} \text{ゴルフ会員} \\ \text{権の価額} \end{array} \right] \\ 100 \text{ 万円} - 50 \text{ 万円} = 50 \text{ 万円}$$

- ② 立木の価額から控除する相続時精算課税に係る基礎控除額

$$\begin{array}{l} \text{(①の金額)} \\ 50 \text{ 万円} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{(立木の価額)} \\ 1,470 \text{ 万円} \end{array}}{\begin{array}{l} 1,470 \text{ 万円} + 980 \text{ 万円} \\ \text{(立木の価額)} \quad \text{(土地等の価額)} \end{array}} = 30 \text{ 万円}$$

- ③ 土地等の価額から控除する相続時精算課税に係る基礎控除額

$$\begin{array}{l} \text{(①の金額)} \\ 50 \text{ 万円} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{(土地等の価額)} \\ 980 \text{ 万円} \end{array}}{\begin{array}{l} 1,470 \text{ 万円} + 980 \text{ 万円} \\ \text{(立木の価額)} \quad \text{(土地等の価額)} \end{array}} = 20 \text{ 万円}$$

【第 11 の 2 表】

「1 相続税の課税価格に加算する相続時精算課税適用財産の価額及び納付すべき相続税額から控除すべき贈与税額の明細」の④欄には、その年分の贈与税の申告書等に記載した相続時精算課税に係る基礎控除の額から第 11・11 の 2 表の付表 4 の 2 ③欄に記入した金額を控除した金額を記入する。

(参考) 問の事例における令和 8 年分の④欄に記入する相続時精算課税に係る基礎控除額

$$\begin{array}{l} \left(\begin{array}{l} \text{甲に係る令和} \\ \text{8年分の基礎} \\ \text{控除額} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{立木の価額か} \\ \text{ら控除した基} \\ \text{礎控除額} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{土地等の価額} \\ \text{から控除した} \\ \text{基礎控除額} \end{array} \right) \\ 100 \text{ 万円} - 30 \text{ 万円} - 20 \text{ 万円} = 50 \text{ 万円} \end{array}$$

Ⅲ 国税通則法関係

(問5-1) 無申告加算税(高額無申告加重措置)関係

(問) 相続税に係る無申告加算税について、通則法第66条第3項(無申告加算税)に規定する「加算後累積納付税額の計算の基礎となった事実のうち……納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」とは、具体的にはどのような場合か。

(答)

1 改正の概要

令和5年度税制改正において、無申告行為のうち善良な納税者の公平感を特に損なうおそれのあるものを未然に抑止する観点から、納税額(増差税額)が300万円を超える部分のペナルティとして、無申告加算税の割合を30%に引き上げることとされた。

具体的には、期限後申告・決定があった場合又は期限後申告・決定があった後に修正申告・更正があった場合で、「加算後累積納付税額」が300万円を超えるときは、納税額(増差税額)に対して、次の表に掲げる割合により無申告加算税を課すこととされた(通法66③)。この改正は、令和6年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税に係る無申告加算税について適用することとされている(改正法附則23③)。

納税額(増差税額)	加算税割合
50万円以下の部分	15%
50万円超から300万円以下の部分	20%
300万円超の部分	30% (改正前:20%)

(注)1 期限後申告書等の提出が更正又は決定があるべきことを予知してされたものでない場合など、一定の場合には、上記の表の加算税割合とは異なることとなる(通法66③等)

2 期限後申告等が通則法第66条第8項に規定する場合(いわゆる自主期限後申告等の場合)には、上記の措置は適用されない(通法66⑧)。

2 加算後累積納付税額の判定における納税者の責めに帰すべき事由

無申告加算税の計算の基礎となる加算後累積納付税額とは、期限後申告等に基づいて納付すべき税額(修正申告書の提出又は更正があったときは、その修正申告書の提出前又は更正前にされた一定の納付すべき税額(累積納付税額)を加算した金額)とされている(通法66②)。

一方、上記1の「加算後累積納付税額」が300万円を超えるか否かの判定に当たっては、「加算後累積納付税額の計算の基礎となった事実のうち……納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるときは、その事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額」を控除して判定することとされている。

この「納税者の責めに帰すべき事由がないと認められるものがあるとき」とは、例えば、次のような事実が該当すると解される(「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の3、第1の1)。

(1) 税法の解釈に関し申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者等の解釈とが異なることとなった場合において、その納税者の解釈について相当の理由があると認められること。

(注) 税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくものはこれに当たらない。

(2) 災害等により、申告当時課税価格の計算の基礎に算入しないことを相当としていたものについて、その後、予期しなかった損害賠償金等の支払を受けるなどしたこと。

(3) 相続税の申告書の提出期限後において、相続税法第 51 条第 2 項各号に掲げる事由（相続税の申告後において遺産分割が確定した一定の場合など）が生じたこと。

また、上記のほか、例えば、相続人自身又はその税理士等が相続財産を把握するための必要な調査を尽くしたにもかかわらず、他の相続人により隠匿されていた財産が事後的に発覚し、相続財産の存在を知り得ることが客観的に不可能であったと認められる場合等も該当すると考えられる。

（問 5 - 2）無申告加算税（連年無申告に対する加重措置）関係

（問）相続税に係る無申告加算税について、通則法第 66 条第 6 項第 2 号の規定（連年無申告に対する加重措置）が適用される場合は、どのような場合か。

（答）

1 改正の概要

令和 5 年度税制改正において、一定期間繰り返し行われる無申告行為に対する無申告加算税及び重加算税（無申告加算税に代えて課されるものに限る。）の加重措置（通法 66⑥二、68④二。以下「本件措置」という。）が整備された。

これは、平成 28 年度税制改正で整備された、短期間に繰り返し無申告又は仮装・隠蔽が行われた場合の無申告加算税又は重加算税の加重措置（通法 66⑥一、68④一）が、無申告行為を繰り返し行う者について一度に是正する場合には適用がないことや、調査通知があったことを契機として、期限後申告書を提出すればこの加重措置の適用を回避することが可能であったことを踏まえ、繰り返し行われる悪質な無申告行為について未然に抑止するための更に実効的な措置の整備を行う観点から措置されている。

具体的に、本件措置は、期限後申告若しくは修正申告又は更正若しくは決定に係る国税の課税期間の初日の属する年の前年及び前々年に課税期間が開始した当該国税（課税期間のない当該国税については、当該国税の納税義務が成立した日の属する年の前年及び前々年に納税義務が成立した当該国税）の属する税目について、無申告加算税（通則法第 66 条第 8 項の規定の適用があるものを除く。以下同じ。）若しくは通則法第 68 条第 2 項の重加算税（以下「特定無申告加算税等」という。）を課されたことがあり、又は特定無申告加算税等に係る賦課決定をすべきと認められる場合に適用され、通常課される無申告加算税の額又は重加算税の額に、その期限後申告等に基づき納付すべき税額に 10%^{（注）}の割合を乗じて計算した金額が加算される。

（注） 本件措置と短期間に繰り返し無申告又は仮装・隠蔽が行われた場合の無申告加算税又は重加算税の加重措置（通法 66⑥一、68④一）との両方の要件に該当した場合であっても、加重割合は 10%となる（加重割合は 20%にはならない。）。

2 改正前に課された無申告加算税等がある場合の取扱い

本件措置は、令和 6 年 1 月 1 日以後に法定申告期限が到来する国税について無申告加算税又は通則法第 68 条第 2 項の重加算税が課される場合に適用される（改正法附則 23③）。

一方、令和 5 年 12 月 31 日以前に法定申告期限が到来した国税に係る無申告加算税又は通則法第 68 条第 2 項の重加算税については、本件措置の適用の判定に用いる特定無申告加算税等とみなされる（改正法附則 23③後段）。

そのため、例えば、令和 3 年分及び令和 4 年分の贈与税について、いずれも無申告加算税又は重加算税（特定無申告加算税等）が課される場合には、令和 5 年分の贈与税に係る無申告加算税又は重加算税について本件措置の対象となりえる。

3 相続税に係る無申告加算税について本件措置が適用される場合

通則法第 2 条第 9 号（定義）では、課税期間とは、「国税に関する法律の規定により国税の課税標準の計算の基礎となる期間……をいう。」と規定されており、相続税は、課税期間に関する規定がないことから、課税期間のない国税に該当する。

そのため、相続税の納税義務が成立した日（相続又は遺贈による財産の取得の時（通法 15②四）が属する日）の属する年の前年及び前々年に成立した相続税について、それぞれ特定無申告加算税等が課されたことがある場合又は特定無申告加算税等に係る賦課決定をすべきと認められる場

合において本件措置が適用されることとなる。

したがって、例えば、令和5年10月に開始した相続に係る相続税が期限後申告であった場合で、令和4年中及び令和3年中にそれぞれ開始した相続に係る相続税について、いずれも特定無申告加算税等が課されたことがあるときなどには、その期限後申告に係る相続税について本件措置が適用されることとなる。