

TACTNEWS

No. 898

相続時精算課税の住宅取得等資金贈与の特例に係る贈与者が死亡した場合の相続税の取扱い

【問】

甲さんは令和4年3月に亡くなり、長男のAさんは遺産分割協議により甲さんの相続財産を取得しました。Aさんは、平成21年5月に甲さんから現金4,000万円の贈与を受け、同年12月にその全額を充てて分譲マンションを取得し、居住を開始していません。Aさんは、平成21年分の贈与税について、次の通り適法に*1~*3の特例の適用を受け、課税価格と納税税額をゼロとする申告書を提出しています。

(贈与税の課税価格の計算)

4,000万円-2,500万円^{*1}-500万円^{*2}-1,000万円^{*3}=0

*1 相続時精算課税の選択による特別控除額（相続税法(相法)21条の9、21条の12)

*2 住宅取得等資金の贈与に係る贈与税の非課税（租税特別措置法(措法)70条の2・以下「非課税特例」という。）の非課税額

*3 住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の特例（旧措法70条の3の2・以下「旧精算課税特例」という。）の特別控除額
上記の場合において、Aさんが甲さんから贈与を受けた現金4,000万円のうち、甲さんに係る相続税の計算上、課税価格に加算すべき金額はいくらになりますか。なお、上記の現金4,000万円以外に、Aさんが甲さんから贈与を受けた財産はありません。

【回答】

1. 結論

Aさんが贈与を受けた4,000万円のうち、*2の非課税額500万円を除いた3,500万円となります。

2. 解説

(1)旧精算課税特例の概要

旧精算課税特例は、平成15年1月1日から平成21年12月31日までの間に贈与により住宅取得等資金の贈与を受けた一定の受贈者（特定受贈者）が、①その贈与をした者からの贈与について既に相続時精算課税を適用している者又は、②取得した住宅取得等資金について新たに相続時精算課税の適用を受ける者のいずれかに該当する等の一定の場合に、その贈与者から贈与により取得をした住宅取得等資金に係る贈与税につき、住宅資金特別控除額（最大1,000万円）を課税価格から控除するという規定でした。この特例は、平成21年12月31日の適用期限の到来により廃止されています。

(2)相続時精算課税の贈与者が死亡した場合の相続税

相続時精算課税は、その年の1月1日時点で18歳以上である個人が、その年の1月1日時点で60歳以上である父母又は祖父母から財産の贈与を受けた場合に、贈与税の申告期限までに「相続時精算課税+税選択届出書」その他一定の書類を贈与税の申告書に添付して納税地の所轄税務署長に提出したときに選択できる税制です(相法21条の9等)。

相続時精算課税の贈与者（「特定贈与者」・本問では甲さん）が死亡した場合、相続時精算課税適用を受けた受贈者（本問ではAさん）の相続税は、①特定贈与者から相続又は遺贈により取得した財産の評価額に、②その死亡の時までに特定贈与者から贈与を受けた相続時精算課税の適用を受ける贈与財産の評価額（贈与時の価額）を加算した金額を課税価格として税額を計算します（相法21条の15）。この場合、②の対象となる贈与財産は、その贈与による取得の日の属する年分の贈与税の課税価格計算の基礎に算入されるものに限られます。このため、上記*2の非課税特例のように一定の金額を贈与税の課税価格に算入しない規定の適用があった場合、その適用があった金額、すなわち非課税額は贈与税の課税価格計算の基礎に算入されないため、②の対象とはならず、特定贈与者に係る相続税の課税価格に加算されません（相法基本通達21の15-1）。

一方、上記*3の旧精算課税特例は、一定の金額を特定受贈者の贈与税の課税価格に算入しないとする規定ではなく、贈与税の課税価格から住宅資金特別控除額を控除する旨の規定です。このため、旧精算課税特例により控除された住宅資金特別控除額は、上記②に含まれることになり、特定贈与者に係る相続税の課税価格に加算されます（同通達(注)）。

(3)本問へのあてはめ

上記(2)より、Aさんが平成21年に甲さんから贈与を受けた現金4,000万円のうち、甲さんに係る相続税の課税価格に加算すべき価額は、*2の非課税特例により贈与税の課税価格の計算の基礎に算入されなかった非課税額500万円を除いた3,500万円となります。*3の旧精算課税特例の特別控除額1,000万円は、相続税の課税価格に加算する必要があるため注意が必要です。（参考：「令和3年8月東京国税局資産税審理研修資料」191頁）（担当：山崎信義）