

目 次

第 1 「相続税法基本通達」(法令解釈通達)関係	
【第 11 条の 2 ((相続税の課税価格)関係)】	
11 の 2 - 5 贈与により取得した財産の価額が相続税の課税価格に加算される場合	1
【第 18 条((相続税額の加算)関係)】	
18-5 相続税額の加算の対象とならない相続税額	2
【第 19 条((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)】	
19-1 相続税の課税価格に加算される贈与により取得した財産の価額	4
19-2 法第 19 条第 1 項の規定の適用を受ける贈与	5
19-6 「課せられた贈与税」の意義	7
19-7 相続税額から控除する贈与税額の計算	8
19-8 贈与税の配偶者控除の適用順序	10
19-11 相続時精算課税適用者に対する法第 19 条第 1 項の規定の適用	13
【第 19 条の 2 ((配偶者に対する相続税額の軽減)関係)】	
19 の 2 - 7 の 2 隠蔽仮装行為があった場合の配偶者の税額軽減額の計算方法	14
【第 20 条の 2 ((在外財産に対する相続税額の控除)関係)】	
20 の 2 - 2 「当該財産の価額」等の意義	16
【第 21 条の 9 ((相続時精算課税の選択)関係)】	
21 の 9 - 3 相続時精算課税選択届出書の提出	17
21 の 9 - 4 年の中途において贈与者の推定相続人になった場合	18
【第 21 条の 11 の 2 ((相続時精算課税に係る贈与税の基礎控除)関係)】	
21 の 11 の 2 - 1 相続時精算課税に係る基礎控除の額	19
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	20
21 の 11 の 2 - 3 特定贈与者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異動があった場合	21
【第 21 条の 15 ((相続時精算課税に係る相続税額)関係)】	
21 の 15 - 2 相続時精算課税の適用を受ける財産の価額	22
21 の 15 - 2 の 2 「第 21 条の 11 の 2 第 1 項の規定による控除」の意義	23
【第 21 条の 16 ((相続時精算課税に係る相続税額)関係)】	
21 の 16 - 1 法第 21 条の 15 の規定に関する取扱いの準用	24

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69条の5（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】

69の5-12の2 相続時精算課税の適用に係る選択特定計画山林の相続税の課税価格に算入すべき金額	25
--	----

【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）関係】

70の3の3-1 措置法第70条の3の3第1項の適用対象となる土地又は建物の範囲	26
70の3の3-2 「被害を受けた場合」の意義	27
70の3の3-3 措置法令第40条の5の3に規定する「贈与の時における価額」	28
70の3の3-4 想定価額の計算	29
70の3の3-5 2以上の構造からなる建物の想定使用可能期間の年数	31
70の3の3-6 被災価額の計算等	32
70の3の3-7 災害により被害を受けた部分の価額	33
70の3の3-8 保険金、損害賠償金に類するものの範囲	34
70の3の3-9 相当の被害として政令で定める程度の被害を受けた場合	35
70の3の3-10 「引き続き所有していた場合」の意義	36
70の3の3-11 承認申請書の提出等	37
70の3の3-12 土地又は建物の価額から控除される被災価額	38
70の3の3-13 災害承認を受けた土地又は建物の被災価額に異動があった場合	39
70の3の3-14 災害承認を受けた土地又は建物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	40
70の3の3-15 災害減免法との重複適用	41
70の3の3-16 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	42
70の3の3-17 相続時精算課税関係通達の準用	43

【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】

70の6の8-27 特例事業受贈者に係る贈与者が2人以上ある場合の納税猶予分の贈与税額の計算	44
--	----

【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】

70の6の9-1 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	46
70の6の9-2 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	47

《省略用語例》

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）

相続税法基本通達（相通）……………相続税法基本通達（昭和34年1月28日付直資10）

措置法（措法）	租税特別措置法（昭和 32 年法律第 26 号）
措置法令（措令）	租税特別措置法施行令（昭和 32 年政令第 43 号）
（措規）	租税特別措置法施行規則（昭和 32 年大蔵省令第 15 号）
措置法通達（措通）	租税特別措置法（相続税法の特例関係）の取扱いについて（昭和 50 年 11 月 4 日付直資 2-224 ほか 2 課共同）
通則法	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）
（改正相令）	相続税法施行令の一部を改正する政令（令和 5 年政令第 136 号）

第1 「相続税法基本通達」(法令解釈通達) 関係

【第11条の2((相続税の課税価格)) 関係】

(贈与により取得した財産の価額が相続税の課税価格に加算される場合)

11の2-5 相続又は遺贈により財産を取得した者がその相続開始の年において当該相続に係る被相続人からの贈与により取得した財産(被相続人を特定贈与者とする相続時精算課税の適用を受ける財産を除く。)の価額については、法第21条の2第4項の規定により贈与税の課税価格に算入しないで相続税の課税価格に加算することに留意する。

また、相続開始の年において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の価額については、法第21条の10の規定により贈与税の課税価格に算入される(法第28条第4項の規定により当該財産については贈与税の申告を要しない。)とともに、法第21条の15第1項又は第21条の16第3項の規定により相続税の課税価格にも加算又は算入されることに留意する。

(注) 1 . . .

2 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法第28条第4項の規定により贈与税の申告を要しない場合において、令和6年1月1日以後に贈与により取得した当該財産につき相続税の課税価格に加算又は算入される金額は、当該財産の価額の合計額から法第21条の11の2第1項(租税特別措置法(昭和32年法律第26号。以下「措置法」という。)第70条の3の2第1項を含む。)の規定による控除(以下「相続時精算課税に係る基礎控除」という。)をした残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)

令和5年度税制改正において、相続税・贈与税について資産移転の時期の選択に対する中立性を高める観点から、相続時精算課税制度の使い勝手向上を図るため、暦年課税と同様、基礎控除を創設する等の措置が講じられた。

具体的には、相続時精算課税の適用を選択した贈与についても、毎年110万円を限度とする基礎控除(相続税法第21条の11の2第1項(措置法第70条の3の2第1項を含む。)の規定による控除をいう。以下「相続時精算課税に係る基礎控除」という。)が創設され、贈与税額の計算に当たっては、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(相法21の11の2-1)が控除されるとともに、当該特定贈与者の死亡に係る相続税額の計算に当たっては、当該財産の価額から当該相続時精算課税に係る基礎控除の額を控除した残額を相続税の課税価格に加算又は算入することとされた(相法21の15①、21の16③)。

この改正は、令和6年1月1日以後に贈与により取得した財産に係る相続税又は贈与税について適用される(改正法附則19①④、51④)。

なお、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が、当該財産の価額は贈与税の課税価格に算入され、当該贈与税の課税価格から相続時精算課税に係る基礎控除の額が控除されることとなる(相法21の10、21の11の2①)。

そのため、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当該財産については、その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相続税の課税価格に加算又は算入されることとなる。

本通達の(注)2では、このことを留意的に明らかにした。

【第 18 条((相続税額の加算))関係】

(相続税額の加算の対象とならない相続税額)

18-5 相続時精算課税選択届出書の提出後に特定贈与者と相続時精算課税適用者が離縁した場合など、相続開始の時に法第 18 条第 1 項に規定する被相続人の一親等の血族に該当しないことから同項の規定により相続税額が加算される相続時精算課税適用者の相続税額のうち、法第 21 条の 15 第 2 項又は第 21 条の 16 第 2 項の規定により当該加算の対象とされないこととなる部分の金額の算出方法を算式で示せば次のとおりである。

$$A \times \frac{C}{B}$$

(注) 算式中の符号は、次のとおりである。

A は、当該相続時精算課税適用者に係る法第 17 条の規定により算出した相続税額

B は、当該相続時精算課税適用者に係る特定贈与者の死亡に係る相続税の法第 21 条の 15 第 2 項又は第 21 条の 16 第 2 項の規定により読み替えて適用される法第 19 条及び第 21 条の 14 から第 21 条の 18 までの規定により計算された課税価格に算入された財産の価額

C は、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める金額の合計額

(1) 令和 6 年 1 月 1 日以後に当該特定贈与者からの贈与により取得した財産の場合

当該相続時精算課税適用者が当該特定贈与者から贈与を受けた年分ごとに次の算式により算出した金額の合計額

当該相続時精算課税適用者の相続時精算課税の適用を受ける財産で当該特定贈与者の一親等の血族(法第 18 条第 1 項に規定する一親等の血族に限る。)であった期間内に当該特定贈与者から取得したもの(以下 18-5 において「一親等時贈与財産」という。)の当該取得の時の価額

当該期間内の当該特定贈与者に係る各年分の贈与税の相続時精算課税に係る基礎控除の額
(※)

※ 同一年中に当該特定贈与者から一親等時贈与財産と一親等時贈与財産以外の相続時精算課税の適用を受ける財産(以下 18-5 において「一親等時贈与財産以外の財産」という。)のいずれも取得した年分については、次の算式により算出した金額(法施行令第 5 条の 2 の 2 第 1 項に規定する「調整控除額」をいう。)となる。

$$\frac{\text{当該年分における一親等時贈与財産の当該取得の時の価額}}{\text{当該年分における一親等時贈与財産の当該取得の時の価額と一親等時贈与財産以外の財産の当該取得の時の価額との合計額}} \times \text{当該年分における一親等時贈与財産の当該取得の時の価額から控除した相続時精算課税に係る基礎控除の額}$$

(2) 令和 5 年 12 月 31 日以前に当該特定贈与者からの贈与により取得した財産の場合
一親等時贈与財産の当該取得の時の価額

※ 下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

特定贈与者(被相続人)と相続時精算課税適用者が離縁した場合など、相続時精算課税適用者が相続開始の時に被相続人の一親等の血族(相続税法第 18 条第 1 項に規定する一親等の血族に限る。以下 18-5 において同じ。)でない場合には、同項の規定により相続税額が加算される相続時精算課税適用者の相続税額については、一親等時贈与財産(相続時精算課税の適用を受ける財産で特定贈与者である被相続人の一親等の血族であった期間内に当該被相続人から贈与により取得した財産をいう。以下 18-5 において同じ。)の価額に対応する部分の税額を、同項の規定による加算(以下 18-5 において「2割加算」という。)の対象としないこととされていた(改正相令による改正前の相令 5 の 2)。

令和 5 年度税制改正では、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又は算入される金額は、贈与を受けた年分ごとに、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をした残額とされた(相法 21 の 15①、21 の 16③、相通 21 の 15-2、21 の 16-1)。

そのため、一親等時贈与財産が令和 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もの

である場合には、当該相続税額のうち、当該一親等時贈与財産の取得の時の価額から相続時精算課税に係る基礎控除をした残額に対応する部分が2割加算の対象とならないこととなる（相令5の2の2①）。

また、同一年中に特定贈与者から一親等時贈与財産と一親等時贈与財産以外の相続時精算課税の適用を受ける財産のいずれも取得した年分がある場合においては、当該一親等時贈与財産の取得の時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、その年分の贈与税に係る相続時精算課税に係る基礎控除の額に、一親等時贈与財産の取得の時の価額がその年中にその特定贈与者からの贈与により取得した全ての財産の取得の時の価額の合計額に占める割合を乗じて計算した金額（調整控除額）となる（相令5の2の2②）。

なお、令和5年12月31日以前に特定贈与者からの贈与により取得した財産については、当該財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されないことから、一親等時贈与財産の取得の時の価額に対応する部分の相続税額が2割加算の対象とならない部分となる。

本通達では、これらのことを算式により留意的に明らかにした。

【第 19 条（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】

（相続税の課税価格に加算される贈与により取得した財産の価額）

19-1 法第 19 条第 1 項の規定により相続税の課税価格に加算される同項に規定する加算対象贈与財産（以下 41-5 までにおいて「加算対象贈与財産」という。）の価額は、当該財産の次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に定める金額となることに留意する。

(1) 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 当該財産に係る贈与の時に
おける価額

(2) 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 当該財産に係る
贈与の時ににおける価額の合計額から 100 万円を控除した残額

(注) 1 当該財産を取得した者ごとに 100 万円を控除することに留意する。

2 当該価額の合計額が 100 万円以下である場合には、当該残額は零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)

令和 5 年度税制改正では、相続税・贈与税について資産移転の時期の選択に対する中立性を高める観点から、相続税の課税価格に加算される暦年課税による贈与の対象期間（以下「加算対象期間」という。）が相続の開始前 3 年以内から相続の開始前 7 年以内に延長された。また、その際、過去に受けた贈与の記録・管理に係る事務負担を軽減する観点から、上記の改正により延長された期間（相続の開始前 3 年超 7 年以内）に贈与を受けた財産の価額については、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た（相法 19①）。

なお、相続税法第 19 条第 1 項に規定する加算対象贈与財産（以下「加算対象贈与財産」という。）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 19 の 2-7 の 2 までにおいて「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。）の価額の合計額から控除される同項の規定による控除（以下「100 万円控除」という。）は、相続又は遺贈により財産を取得した者（以下 19-1 において「相続人等」という。）ごとに 100 万円を上限に控除されるものであることから、相続の開始前 3 年以内に取得した財産以外の財産の価額の合計額が 100 万円以下である場合には、相続税の課税価格に加算される金額はない（零となる）こととなり、控除しきれない金額があっても、他の相続人等の相続の開始前 3 年以内に取得した財産以外の財産の価額からは控除されないこととなる。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

(法第 19 条第 1 項の規定の適用を受ける贈与)

19-2 加算対象贈与財産及び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」(注 1)は、相続又は遺贈により財産を取得した者に係る次に掲げる日の区分に応じ、これらの財産ごとにそれぞれに掲げる期間において贈与により取得した財産をいうことに留意する(法 19①、所得税法等の一部を改正する法律(令和 5 年法律第 3 号)附則 19①~③)。

相続又は遺贈により財産を取得した日	加算対象贈与財産に係る期間 (注 2)	「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 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 3)
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 「相続の開始前 3 年以内に取得した財産以外の財産」については、当該財産の価額の合計額から 100 万円を控除した残額が相続又は遺贈により財産を取得した者の相続税の課税価格に加算されることに留意する。

2 以下 19-11 までにおいて「加算対象期間」という。

3 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 日である場合においては、当該相続に係る「相続の開始前 3 年以内に取得した財産以外の財産」に係る期間は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、加算対象期間が相続の開始前 3 年以内から相続の開始前 7 年以内に延長された。また、相続の開始前 3 年以内に取得した財産以外の財産については、当該財産の価額の合計額から 100 万円控除をした残額を相続税の課税価格に加算することとされた(相法 19①)。

上記の改正は、令和 6 年 1 月 1 日以後に贈与により取得した財産に係る相続税について適用されることから、相続又は遺贈により財産を取得した日が令和 6 年 1 月 1 日から令和 12 年 12 月 31 日までの間にある場合においては、加算対象期間及び相続の開始前 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、相続又は遺贈により財産を取得した時期に応じて、それぞれ異なることとなる(改正法附則 19①~③)。

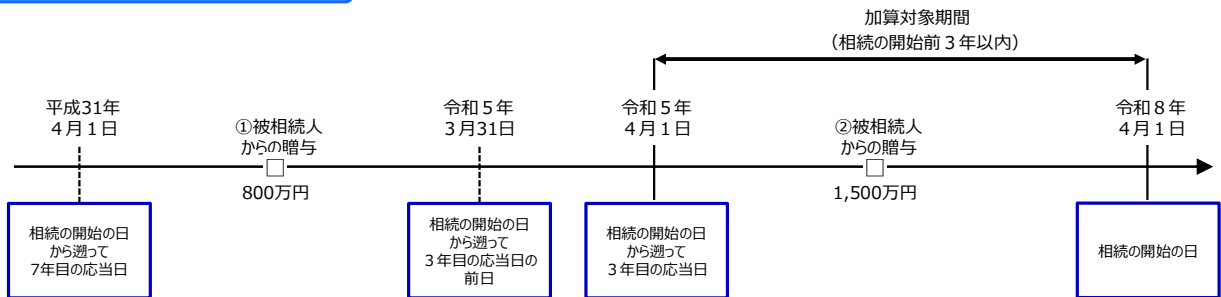
上記を踏まえ、本通達では、相続又は遺贈により財産を取得した日の区分に応じ、加算対象期間及び相続の開始前 3 年以内に取得した財産以外の財産に係る期間(100 万円控除が適用される期間)をそれぞれ明らかにした。

※ 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)は発生しない(100 万円控除が適用される相続の開始前 3 年以内に取得した財産以外の財産はない)こととなる。本通達の(注)3では、このことを明らかにしている。

《参考》加算対象期間と相続の開始前3年以内に取得した財産以外の財産に係る期間（イメージ）

1 相続又は遺贈により財産を取得した日が令和6年1月1日から令和8年12月31日までの間である場合

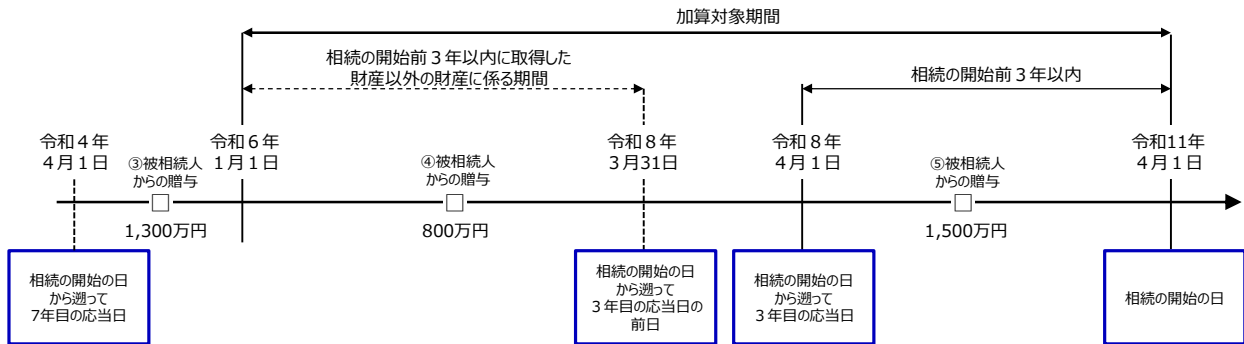
例：令和8年4月1日相続開始



- ※1 相続の開始前3年以内の贈与（②）により取得した財産の価額（1,500万円）が相続税の課税価格に加算される。
- ※2 相続の開始前3年超7年以内の贈与は、加算対象期間内の贈与に該当しないことから、①の贈与により取得した財産の価額（800万円）は相続税の課税価格に加算されない。

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日から令和12年12月31日までの間である場合

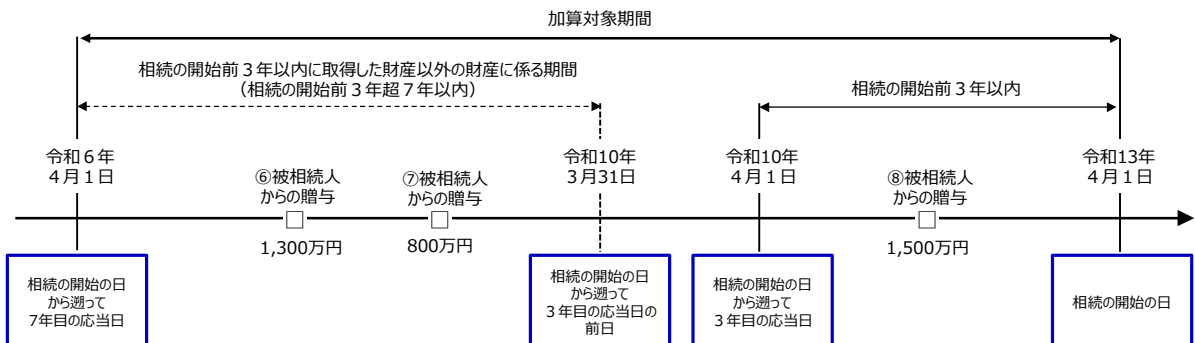
例：令和11年4月1日相続開始



- ※1 相続の開始前3年以内の贈与（⑤）により取得した財産の価額（1,500万円）が相続税の課税価格に加算される。
- ※2 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中の贈与（④）により取得した財産の価額（800万円）から100万円を控除した残額（700万円）が相続税の課税価格に加算される。
- ※3 令和6年1月1日前の贈与は、相続の開始前7年以内の贈与であっても加算対象期間内の贈与に該当しないことから、③の贈与により取得した財産の価額（1,300万円）は相続税の課税価格に加算されない。

3 相続又は遺贈により財産を取得した日が令和13年1月1日以後である場合

例：令和13年4月1日相続開始



- ※1 相続の開始前3年以内の贈与（⑧）により取得した財産の価額（1,500万円）が相続税の課税価格に加算される。
- ※2 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中の贈与（⑥及び⑦）により取得した財産の価額（1,300万円及び800万円）の合計額（2,100万円）から100万円を控除した残額（2,000万円）が相続税の課税価格に加算される。

（「課せられた贈与税」の意義）

19-6 法第19条第1項に規定する「課せられた贈与税」には、加算対象贈与財産に対して課されるべき贈与税（法第37条第1項及び第2項の規定による更正又は決定をすることができなくなった贈与税を除く。）も含まれるものとして取り扱うものとする。この場合において、当該贈与税については、速やかに課税手続をとることに留意する。

なお、法第19条第1項の規定の適用により相続税の課税価格に加算される相続の開始前3年以内に取得した財産以外の財産の価額が零となる場合であっても、当該財産に係る贈与税は、同項に規定する「課せられた贈与税」に含まれることに留意する。

※ 下線部分が改正部分である。

（改正）

（説明）

相続税法第19条第1項では、相続又は遺贈により財産を取得した者が、加算対象期間内に被相続人から贈与により財産（当該被相続人から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を除く。）を取得している場合には、その贈与により取得した財産の価額を相続税の課税価格に加算するとともに、その贈与により取得した財産につき課せられた贈与税があるときは、その者の相続税額からその課せられた贈与税の税額を控除することとしている。

令和5年度税制改正では、「相続の開始前3年以内に取得した財産以外の財産」が上記の加算の対象とされたが、その加算に当たっては、当該財産の価額の合計額から100万円控除をした残額を相続税の課税価格に加算することとされた（相法19①）。

この改正により、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贈与により財産（当該贈与者から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を除く。）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せられた贈与税は、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。

本通達では、このことを留意的に明らかにした。

(相続税額から控除する贈与税額の計算)

19-7 法第 19 条第 1 項の規定の適用がある者の相続税額から控除する贈与税額の算出方法を算式で示すと、次に掲げるとおりである。

$$A \times \frac{C}{B}$$

(注) 算式中の符号は、次のとおりである。

A は、その年分の贈与税額（法第 21 条の 13 の規定により計算される贈与税額がある場合には、当該贈与税額を除く。）

B は、その年分の贈与税の課税価格（法第 19 条第 1 項に規定する特定贈与財産（以下 21 の 6-3 までにおいて「特定贈与財産」という。）及び相続時精算課税の適用を受ける財産がある場合には、その価額を控除した後の課税価格）

C は、その年中に贈与により取得した財産の価額の合計額のうち法第 19 条第 1 項の規定により相続税の課税価格に加算された部分の金額（当該財産のうち同項の相続の開始前 3 年以内に取得した財産以外の財産にあっては、当該財産の価額の合計額から同項の規定により 100 万円を控除する前の当該財産の価額）

ただし、その年分の贈与税について措置法第 70 条の 2 の 5 第 3 項の規定により贈与税額を算出した場合には、次の(1)又は(2)に掲げる財産の別に上記の算式により算出した金額を合計した金額とする。

(1) 同項に規定する特例贈与財産（以下 19-7 において「特例贈与財産」という。）

A は、その年分の同項第 1 号に掲げる金額

B は、その年分の贈与税の特例贈与財産の価額の合計額

C は、その年分の特例贈与財産の価額の合計額のうち法第 19 条第 1 項の規定により相続税の課税価格に加算された部分の価額（当該特例贈与財産のうち同項の相続の開始前 3 年以内に取得した財産以外の財産にあっては、当該財産の価額の合計額から同項の規定により 100 万円を控除する前の当該財産の価額）

(2) 措置法第 70 条の 2 の 5 第 3 項に規定する一般贈与財産（以下 19-7 において「一般贈与財産」という。）

A は、その年分の同項第 2 号に掲げる金額

B は、その年分の贈与税の一般贈与財産の価額（特定贈与財産がある場合には、その価額を控除した後の価額）の合計額

C は、その年分の一般贈与財産の価額の合計額のうち法第 19 条第 1 項の規定により相続税の課税価格に加算された部分の価額（当該一般贈与財産のうち同項の相続の開始前 3 年以内に取得した財産以外の財産にあっては、当該財産の価額の合計額から同項の規定により 100 万円を控除する前の当該財産の価額）

※ 下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

相続税法第 19 条第 1 項では、相続又は遺贈により財産を取得した者が、加算対象期間内に被相続人から贈与により財産を取得している場合には、その贈与により取得した財産（当該被相続人から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を除く。）の価額を相続税の課税価格に加算するとともに、その贈与により取得した財産につき課せられた贈与税があるときは、その者の相続税額からその課せられた贈与税の税額を控除することとしている。

そして、この場合に、相続税額から控除される贈与税の税額は、その年分の贈与税額（相続税法第 21 条の 13 の規定により計算される贈与税額を除く。）に、その年分において被相続人の相続税の課税価格に加算される加算対象贈与財産の価額がその年分の贈与税の課税価格（相続時精算課税の適用を受ける財産等の価額を除く。）に占める割合を乗じて計算した金額とされている（相令 4 ①）。

相続税法第 19 条の改正に伴い、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については、当該財産の価額の合計額から 100 万円控除をした残額を相続税の課税価格に加算することとなるが、同条第 1 項の規定の適用により相続又は遺贈により財産を取得した者の相続税額から控除される贈与税の税額の計算においては、この 100 万円控除をする前の財産の価額を基準として計算する必要がある（相令 4 ①、措令 40 の 4 の 5 ②）。

本通達では、このことを留意的に明らかにした。

(贈与税の配偶者控除の適用順序)

19-8 被相続人の配偶者が、当該被相続人から相続開始の日の属する年の3年前の年に2回以上にわたって法第21条の6第1項の規定による贈与税の配偶者控除(以下21-8の3までにおいて「贈与税の配偶者控除」という。)の適用を受けることができる居住用不動産又は居住用不動産の取得のための金銭(以下19-8において「居住用不動産等」という。)の贈与を受け、当該年分の贈与税につき贈与税の配偶者控除の規定の適用を受けている場合で、当該贈与により取得した居住用不動産等の価額の合計額が贈与税の配偶者控除を受けることができる金額を超え、かつ、当該贈与に係る居住用不動産等のうちに相続開始前3年以内の贈与に該当するものと該当しないものがあるときにおける法第19条第1項の規定の適用に当たっては、贈与税の配偶者控除は、まず、相続税の課税価格の計算上、相続開始前3年以内の贈与に該当する居住用不動産等から適用されたものとして取り扱うものとする。

(注) 当該相続開始の日が令和13年1月1日以後であり、かつ、当該相続開始の日の属する年の7年前の年に居住用不動産等の贈与を受けている場合には、上記通達中「3年」とあるのは「7年」と読み替えるものとする。

※ 下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

被相続人の配偶者が、被相続人から同一年中に2回以上にわたって相続税法第21条の6第1項の規定による贈与税の配偶者控除(以下19-8において「贈与税の配偶者控除」という。)の適用を受けることができる居住用不動産又は居住用不動産の取得のための金銭(以下19-8において「居住用不動産等」という。)の贈与を受け、当該贈与を受けた年分の贈与税につき贈与税の配偶者控除の適用を受けている場合において、その贈与により取得した居住用不動産等の価額の合計額が贈与税の配偶者控除の適用を受けることができる金額を超え、かつ、その贈与に係る居住用不動産等のうちに加算対象贈与財産に該当するものと該当しないものがあるときは、納税者に有利な計算となるよう加算対象贈与財産に該当する居住用不動産等から贈与税の配偶者控除が適用されたものとして取り扱うこととしている。

令和5年度税制改正では、加算対象期間が相続の開始前3年以内から相続の開始前7年以内に延長され、相続開始の日(相続又は遺贈により財産を取得した日)に応じて、加算対象期間が異なることとされた(改正法附則19①~③、相通19-2)。

したがって、相続開始の日が令和6年1月1日から令和8年12月31日までの間にある場合には、加算対象期間が相続の開始前3年以内(改正法附則19②)となることから、改正前と同様の取扱いとなり(相続開始の日の属する年の3年前の年中に2回以上にわたって居住用不動産等の贈与を受けている場合には、相続の開始前3年以内の贈与で取得した居住用不動産等(加算対象贈与財産)から贈与税の配偶者控除が適用されたものとして取り扱う。)、相続開始の日が令和13年1月1日以後である場合には、加算対象期間が相続の開始前7年以内(相法19①)となることから、相続開始の日の属する年の7年前の年中に2回以上にわたって居住用不動産等の贈与を受けている場合には、本通達の定めるところにより相続の開始前7年以内の贈与で取得した居住用不動産等(加算対象贈与財産)から贈与税の配偶者控除が適用されたものとして取り扱うこととした。

なお、相続開始の日が令和9年1月1日から令和12年12月31日までの間にある場合には、加算対象期間が令和6年1月1日から相続開始の日までの間となることから(改正法附則19③)、当該加算対象期間の始期である令和6年中に2回以上にわたって居住用不動産等の贈与を受けた場合であっても、当該居住用不動産等の全てが加算対象贈与財産に該当することとなる。

また、令和5年度税制改正では、相続の開始前3年以内に取得した財産以外の財産については、当該財産の価額の合計額から100万円控除をした残額を相続税の課税価格に加算することとされた(相法19①)。

したがって、相続開始の日の属する年の3年前の年中に2回以上にわたって贈与を受けた居住用不動産等があり、その贈与により取得した居住用不動産等の価額の合計額が贈与税の配偶者控除を受けることができる金額を超え、かつ、その贈与に係る居住用不動産等のうちに相続の開始前3年以内に取得した財産以外の財産に該当するものと該当しないものがあるときは、納税者に有利な計算となるよう相続の開始前3年以内の贈与により取得した居住用不動産等から贈与税の配偶者控除が適用されたものとして取り扱うこととなる。

本通達は、このような取扱いを踏まえ、相続開始の日の属する年の3年前の年中に2回以上にわた

って居住用不動産等の贈与を受けた場合には、相続の開始前3年以内の贈与により取得した居住用不動産等から贈与税の配偶者控除が適用されたものとし、また、相続開始の日が令和13年1月1日以後で、かつ、相続開始の日の属する年の7年前の年中に2回以上にわたって居住用不動産等の贈与を受けている場合には、相続の開始前7年以内の贈与により取得した居住用不動産等から贈与税の配偶者控除が適用されたものとするを明らかにしたものである。

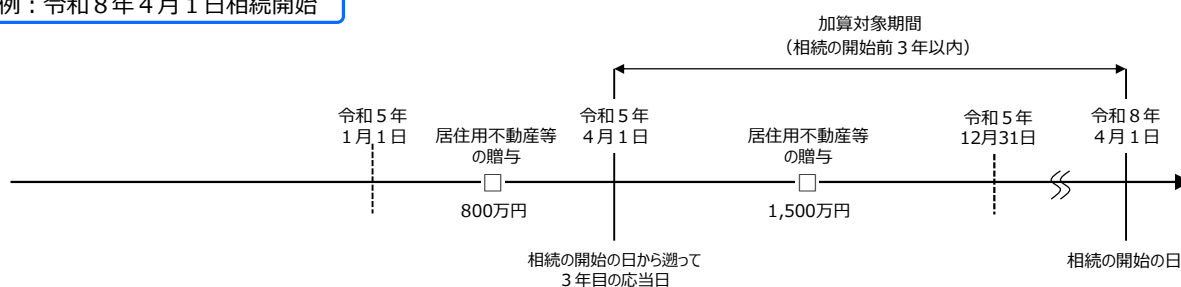
(注) 相続開始の日が令和13年1月1日以後の場合、居住用不動産等の贈与が相続開始の日の属する年の3年前となる年又は相続開始の日の属する年の7年前となる年において、本通達に定める取扱いがあることに留意する。

《参考》贈与税の配偶者控除の適用順序（イメージ）

1 加算対象贈与財産に該当するものと該当しないものがある場合

(1) 相続又は遺贈により財産を取得した日が令和6年1月1日から令和8年12月31日までの間である場合

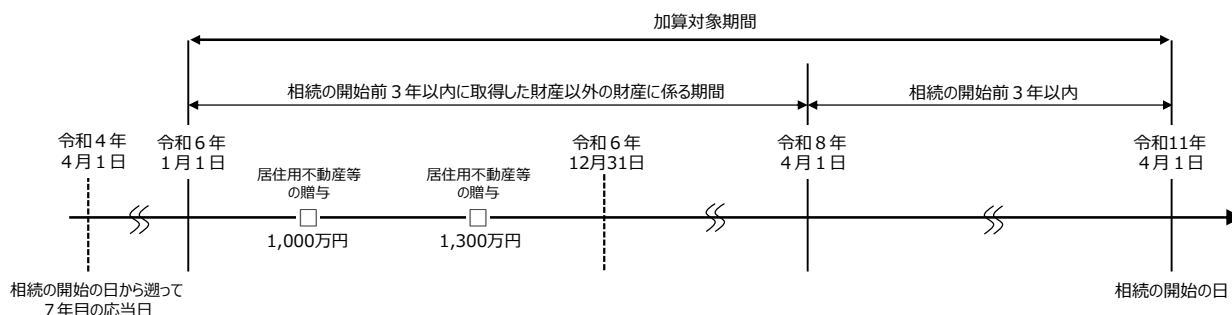
例：令和8年4月1日相続開始



※ 相続の開始の日の属する年の3年前の年（令和5年）中の贈与については、加算対象期間内の贈与により取得した居住用不動産等（1,500万円）から贈与税の配偶者控除が適用されたものとして取り扱う。

(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日から令和12年12月31日までの間である場合

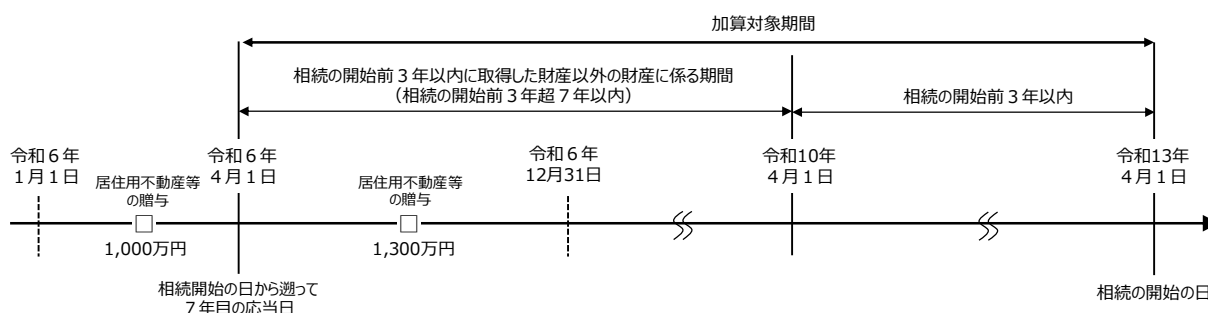
例：令和11年4月1日相続開始



※ 加算対象期間は令和6年1月1日から相続の開始の日までの間となることから、加算対象期間の始期である令和6年中に取得した居住用不動産等は全て加算対象贈与財産に該当する。

(3) 相続又は遺贈により財産を取得した日が令和13年1月1日以後である場合

例：令和13年4月1日相続開始

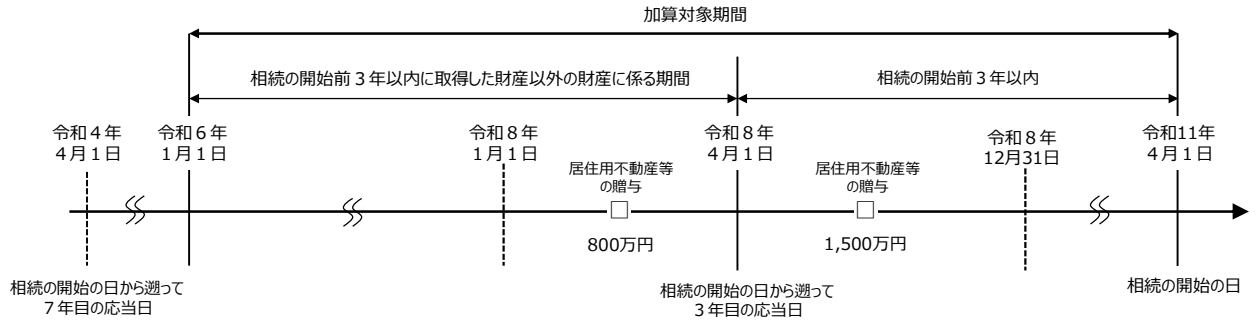


※ 相続の開始の日の属する年の7年前の年（令和6年）中の贈与については、加算対象期間内の贈与により取得した居住用不動産等（1,300万円）から贈与税の配偶者控除が適用されたものとして取り扱う。

2 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ものと該当しないものがある場合

(1) 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日から令和12年12月31日までの間である場合

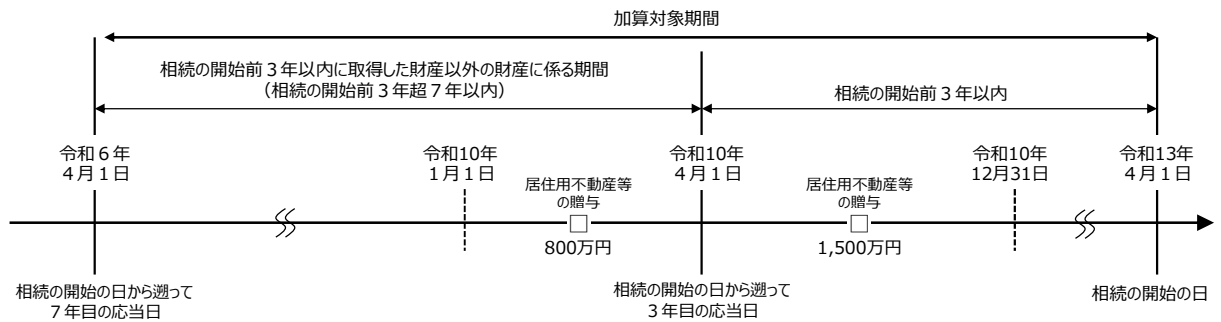
例：令和11年4月1日相続開始



※ 相続の開始の日の属する年の3年前の年（令和8年）中の贈与については、相続の開始前3年以内の贈与により取得した居住用不動産等（1,500万円）から贈与税の配偶者控除が適用されたものとして取り扱う。

(2) 相続又は遺贈により財産を取得した日が令和13年1月1日以後である場合

例：令和13年4月1日相続開始



※ 相続の開始の日の属する年の3年前の年（令和10年）中の贈与については、相続の開始前3年以内の贈与により取得した居住用不動産等（1,500万円）から贈与税の配偶者控除が適用されたものとして取り扱う。

(相続時精算課税適用者に対する法第 19 条第 1 項の規定の適用)

19-11 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相続時精算課税の適用を受ける財産については法第 19 条第 1 項の規定の適用はないが、当該特定贈与者の相続に係る加算対象期間内で、かつ、相続時精算課税の適用を受ける年分前に当該相続時精算課税適用者が、特定贈与者である被相続人からの贈与により取得した財産（年の中途において特定贈与者の推定相続人となったときには、推定相続人となった時前に当該特定贈与者からの贈与により取得した財産を含む。）については、同項の規定により当該財産の価額を相続税の課税価格に加算することとなることに留意する。

また、当該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者であっても、その者が当該被相続人を特定贈与者とする相続時精算課税適用者であり、かつ、当該被相続人から加算対象期間内に贈与により取得した財産（相続時精算課税の適用を受ける財産を除く。）がある場合においては、その者については、同項の規定の適用があることに留意する。

(注) 当該相続時精算課税適用者が当該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、法第 21 条の 16 第 3 項第 2 号の規定の適用により相続税の課税価格に算入する金額がない場合においても、当該被相続人から加算対象期間内に贈与により取得した財産（相続時精算課税の適用を受ける財産を除く。）があるときは、当該相続時精算課税適用者については、法第 19 条第 1 項の規定の適用があることに留意する。

※ 下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

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相続時精算課税適用者が当該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、特定贈与者の死亡に係る相続税額の計算上、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（相法 21 の 16①）。

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の創設に伴い、相続時精算課税の適用を受ける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算入される金額は、贈与により財産を取得した年分ごとに、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をした残額とされた（相法 21 の 16③二、相通 21 の 16-1）。

したがって、例えば、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において、当該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、当該特定贈与者に係る相続税の課税価格に算入される金額はない（零となる）こととなるが、この場合においても、当該財産は相続又は遺贈により取得されたものとみなされることから、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前において、当該相続時精算課税適用者が当該特定贈与者から贈与により取得した財産があるときなどには、相続税法第 19 条第 1 項の規定の適用があることとなる。

本通達の(注)では、このことを留意的に明らかにした。

【第 19 条の 2 ((配偶者に対する相続税額の軽減))関係】

(隠蔽仮装行為があった場合の配偶者の税額軽減額の計算方法)

19 の 2-7 の 2 法第 19 条の 2 第 5 項の規定の適用がある場合における配偶者の税額軽減額は、19 の 2-7 の算式中 A から D の金額をそれぞれ次に掲げる金額に読み替えて計算したところの金額によることに留意する。

(1) A の金額 次の算式により算出した相続税の課税価格の合計額に係る相続税の総額 (当該金額に 100 円未満の端数があるとき又はその全額が 100 円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てるものとする。)

$$a - (b + c)$$

(2) B の金額 上記(1)の算式により算出した相続税の課税価格の合計額

(3) C の金額 次の算式により算出した金額 (当該金額に 1,000 円未満の端数があるとき又はその全額が 1,000 円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てるものとする。)に民法第 900 条の規定による被相続人の配偶者の相続分 (相続の放棄があった場合には、その放棄がなかったものとした場合における相続分とする。)を乗じて算出した金額 (当該被相続人の相続人 (相続の放棄があった場合には、その放棄がなかったものとした場合における相続人) が当該配偶者のみである場合には、当該合計額とする。)に相当する金額と 1 億 6000 万円のいずれか多い金額

$$a - (d + e)$$

(4) D の金額 次の算式により算出した金額 (当該金額に 1,000 円未満の端数があるとき又はその全額が 1,000 円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てるものとする。)

$$f - (g + e)$$

(注) 1 算式中の符号は次のとおりである。

a は、法第 19 条の 2 第 1 項第 2 号イの「課税価格の合計額」 (当該合計額の基となった各人の課税価格について通則法第 118 条第 1 項の規定による端数処理を行っている場合には、当該処理をする前の金額の合計額とする。)

b は、被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した者 (以下 19 の 2-7 の 2 において「納税義務者」という。) が相続又は遺贈により取得した財産の価額のうち被相続人の配偶者が行った法第 19 条の 2 第 6 項に規定する隠蔽仮装行為による事実に基づく金額 (以下 19 の 2-7 の 2 において「隠蔽仮装行為に係る金額」という。) と当該納税義務者の債務及び葬式費用のうち当該配偶者が行った隠蔽仮装行為に係る金額との合計額 (当該合計額が当該納税義務者に係る相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額 (法第 13 条第 1 項、第 2 項又は第 4 項の規定の適用がある場合にはこれらの規定による控除後の金額をいう。以下 19 の 2-7 の 2 において「純資産価額」という。) を上回る場合には、当該納税義務者に係る純資産価額とする。)

c は、納税義務者に係る加算対象贈与財産の価額のうち被相続人の配偶者が行った隠蔽仮装行為に係る金額

d は、被相続人の配偶者が相続又は遺贈により取得した財産の価額のうち納税義務者が行った隠蔽仮装行為に係る金額と当該配偶者の債務及び葬式費用のうち当該納税義務者が行った隠蔽仮装行為に係る金額との合計額 (当該合計額が当該配偶者に係る純資産価額を上回る場合には、当該配偶者に係る純資産価額とする。)

e は、被相続人の配偶者に係る加算対象贈与財産の価額のうち納税義務者が行った隠蔽仮装行為に係る金額

f は、法第 19 条の 2 第 1 項第 2 号ロに掲げる課税価格 (当該課税価格について通則法第 118 条第 1 項の規定による端数処理を行っている場合には、当該処理をする前の金額とする。) に相当する金額

g は、被相続人の配偶者が相続又は遺贈により取得した財産の価額 (法第 19 条の 2 第 2 項に規定する分割されていない財産の価額を除く。) のうち納税義務者が行った隠蔽仮装行為に係る金額と当該配偶者の債務及び葬式費用のうち当該納税義務者が行った隠蔽仮装行為に係る金額との合計額 (当該合計額が法第 19 条の 2 第 1 項第 2 号ロの金額の計算の基となった純資産価額に相当する金額を上回る場合には、当該純資産価額に相当する金額)

2 隠蔽仮装行為に係る金額が次に掲げる財産に係るものである場合には、当該財産に係る隠蔽仮装行為に係る金額は、それぞれ次に定める金額となることに留意する。

(1) 相続時精算課税の適用を受ける財産 (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。) 当該隠蔽仮装行為に係る金額又は当該財産を贈与により取得した日の属する年中に特定贈与者から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をした残額のいずれか少ない金額

(2) 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 当該隠蔽仮装行為に係る金額又は当該財産の価額の合計額から100万円を控除した残額のいずれか少ない金額

※ 下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

隠蔽仮装行為があった場合における相続税法第19条の2の規定による配偶者の税額軽減額の計算において、被相続人から相続又は遺贈により取得した財産の価額のうち同条第6項に規定する隠蔽仮装行為による事実に基づく金額に相当する金額(以下19の2-7の2において「隠蔽仮装行為に係る金額」という。)は、その財産を取得した者の相続税額の計算の基礎となる純資産価額(相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額(相続税法第13条第1項、第2項又は第4項の規定の適用がある場合には、これらの規定による控除後の金額)をいう。)を限度としている。

令和5年度税制改正では、令和6年1月1日以後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、当該財産を贈与した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金額は、当該特定贈与者から贈与を受けた年分ごとに、当該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をした残額とされた(相法21の15①、21の16③、相通21の15-2、21の16-1)。

したがって、配偶者の税額軽減額の計算に当たって、令和6年1月1日以後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隠蔽仮装行為があった場合には、当該隠蔽仮装行為に係る金額は、当該贈与を受けた年分の相続時精算課税の適用を受け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をした残額が限度となる。

本通達の(注)2(1)では、このことを明らかにした。

また、本通達の(注)2(2)では、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について隠蔽仮装行為があった場合における当該隠蔽仮装行為に係る金額についても、相続時精算課税の適用を受ける財産の場合と同様に、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から100万円控除をした残額が限度となることを明らかにした。

【第 20 条の 2 ((在外財産に対する相続税額の控除)関係)】

(「当該財産の価額」等の意義)

20 の 2-2 法第 20 条の 2 に規定する「当該財産の価額」とは同条に規定する相続又は遺贈により取得した法施行地外にある財産の価額の合計額から当該財産に係る債務の金額を控除した額をいい、「課税価格計算の基礎に算入された部分」とは債務控除をした後の金額をいうものとする。

(注) 法第 20 条の 2 に規定する「当該財産」が相続時精算課税の適用を受ける財産(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。)である場合の同条に規定する「当該財産の価額」は、当該財産の贈与の時ににおける価額(法第 21 条の 15 第 1 項又は第 21 条の 16 第 3 項の規定による相続時精算課税に係る基礎控除をする前の価額)又は当該財産を贈与により取得した日の属する年中に特定贈与者から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をした残額のいずれか少ない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)

相続税法第 20 条の 2 の規定により、相続又は遺贈により法施行地外にある財産(以下 20 の 2-2 において「在外財産」という。)を取得した場合において、当該在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、当該在外財産を取得した者は、当該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。この同条の規定による控除(以下 20 の 2-2 において「外国税額控除」という。)の金額は、当該在外財産を取得した者に係る相続税額に、当該在外財産の価額が相続又は遺贈により取得した財産の価額のうち課税価格計算の基礎に算入された部分に占める割合を乗じて算出した金額が限度とされている。

この「在外財産の価額」及び「課税価格計算の基礎に算入された部分」は、それぞれ「在外財産の価額の合計額から当該在外財産に係る債務の金額を控除した額」及び「相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額から債務控除した残額」としている。

そして、この外国税額控除の対象となる在外財産には、相続時精算課税による贈与で取得した財産も含まれている(相令 5 の 4 ②)。

令和 5 年度税制改正では、令和 6 年 1 月 1 日以後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、当該贈与をした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金額は、当該贈与を受けた年分ごとに、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をした残額とされた(相法 21 の 15①、21 の 16③、相通 21 の 15-2、21 の 16-1)。

そのため、外国税額控除の上限となる金額を計算する場合に用いる「在外財産の価額」については、その在外財産が令和 6 年 1 月 1 日以後の贈与により取得した相続時精算課税の適用を受けるものである場合には、当該贈与を受けた年分の相続時精算課税の適用を受け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をした残額が限度となる。

本通達の(注)では、このことを明らかにした。

【第 21 条の 9 ((相続時精算課税の選択))関係】

(相続時精算課税選択届出書の提出)

21 の 9-3 贈与により取得した財産について、相続時精算課税の適用を受けようとする者は、その年分の贈与税の申告書の提出を要しない場合であっても、法第 21 条の 9 第 2 項及び法施行令第 5 条第 1 項前段の規定に基づき相続時精算課税選択届出書をその提出期限までに提出する必要があることに留意する。なお、相続時精算課税選択届出書をその提出期限までに提出しなかった場合には、相続時精算課税の適用を受けることはできないことに留意する。

(注) 1 提出期限までに相続時精算課税選択届出書が提出されなかった場合におけるうじょ規定は設けられていない。

2 法第 21 条の 9 第 2 項及び法施行令第 5 条第 1 項前段の規定に基づき相続時精算課税選択届出書のみをその提出期限までに提出した場合には、相続時精算課税の適用を受けることができることから、例えば、贈与により財産を取得した者が当該規定に基づいてその提出期限までに相続時精算課税選択届出書のみを提出していた場合において、当該贈与を受けた年分に係る贈与税についての期限後申告書を提出することとなった場合でも、引き続き相続時精算課税の適用を受けることができることに留意する。

※ 下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

贈与により取得した財産について相続時精算課税の適用を受けようとする者は、当該財産の価額にかかわらず、相続時精算課税選択届出書を贈与税の申告書に添付して、当該財産に係る贈与税の申告書の提出期限までに贈与税の納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされていた(相法 21 の 9 ②、改正相令による改正前の相令 5 ①)。

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、同一年中に特定贈与者から贈与を受けた財産の価額の合計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には、贈与税の申告が不要(相法 28 ①)とされたことを踏まえ、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、当該贈与に係る贈与税の申告書の提出を要しないときは、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こととされた(相令 5 ①前段、相規 10 ④四)。

したがって、例えば、贈与により財産を取得した者が、相続税法施行令第 5 条第 1 項前段の規定に基づきその提出期限内に相続時精算課税選択届出書のみを提出した場合には、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、その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。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

(注) 令和 5 年 12 月 31 日以前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は、従前どおり、当該贈与に係る贈与税の申告書の提出期限までに、贈与税の期限内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ことに留意する。

(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))

【第 21 条の 11 の 2 ((相続時精算課税に係る贈与税の基礎控除)関係)】

(相続時精算課税に係る基礎控除の額)

21 の 11 の 2-1 相続時精算課税に係る基礎控除の額は、各年分において、相続時精算課税適用者ごとに 110 万円であることに留意する。

(注) 1 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た場合の相続時精算課税に係る基礎控除の額は、特定贈与者ごとに 21 の 11 の 2-2 の定めにより計算した金額となることに留意する。

2 上記の「110 万円」は、措置法第 70 条の 3 の 2 第 1 項の規定の適用後の金額であることに留意する。

(新設)

(説明)

相続時精算課税適用者が、その年中において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、贈与税の課税価格（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ていた（改正法による改正前の相法 21 の 12①、21 の 13）。

令和 5 年度税制改正において、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、贈与税の課税価格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、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）。

ただし、相続時精算課税に係る基礎控除の額については、特定贈与者ごとに 2,500 万円の控除額が定められている特別控除と異なり、相続時精算課税適用者につき 110 万円が限度とされている（相法 21 の 11 の 2①、措法 70 の 3 の 2①）。

そのため、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た場合には、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ん分して計算した金額となる（相令 5 の 2、措令 40 の 5 の 2）。

本通達の本文及び(注) 1 では、これらのことを留意的に明らかにした。

なお、相続時精算課税に係る基礎控除の額は、相続税法第 21 条の 11 の 2 第 1 項において、「60 万円」と規定されているが、措置法第 70 条の 3 の 2 第 1 項の規定の適用により「110 万円」に引き上げられているため、本通達の(注) 2 では、その旨を明らかにしている。

(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)

21 の 11 の 2-2 相続時精算課税適用者が同一年中において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おける特定贈与者ごとの贈与税の課税価格から控除される相続時精算課税に係る基礎控除の額の計算を算式で示せば、次のとおりである。

$$110 \text{ 万円} \times \frac{\text{特定贈与者ごとの贈与税の課税価格}}{\text{特定贈与者ごとの贈与税の課税価格の合計額}}$$

(注) 1 上記の算式により計算した特定贈与者ごとの相続時精算課税に係る基礎控除の額に1円未満の端数がある場合には、特定贈与者ごとの相続時精算課税に係る基礎控除の額の合計額が110万円になるようにその端数を調整して差し支えない。

2 上記算式中の「特定贈与者」には、贈与をした年の中途において死亡した特定贈与者も含まれることに留意する。

(新設)

(説明)

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た場合における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いる(相令5の2、措令40の5の2)。

本通達の本文では、この点を算式で留意的に明らかにしている。

この場合、上記により計算した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には、1円未満の端数が生じることがある。法令上、当該端数の処理についての定めはないところ、相続時精算課税に係る基礎控除の額が相続時精算課税適用者につき110万円とされていることから、本通達の(注)1では、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の合計額が110万円になるように、1円未満の端数を任意に調整して差し支えないこととした。

なお、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財産の価額については、当該贈与を受けた者が当該被相続人から相続又は遺贈により財産を取得したか否かにかかわらず、当該財産の価額が贈与税の課税価格に算入されることとなる。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人以上ある場合で、そのうちに当該贈与をした年中に死亡した特定贈与者がいるときには、当該死亡した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28条第4項の規定によって贈与税の申告を要しないこととなるが、当該財産の価額も贈与税の課税価格に含めて計算することで、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。

本通達の(注)2では、このことを留意的に明らかにした。

(特定贈与者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異動があった場合)

21 の 11 の 2 - 3 相続時精算課税適用者が同一年中に 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において、当該贈与に係るその年分の贈与税の申告書の提出期限の経過後に、当該年分の贈与税の課税価格に異動が生じたときにおける特定贈与者ごとの相続時精算課税に係る基礎控除の額は、当該異動後の贈与税の課税価格を基礎として計算した金額となることに留意する。

(新設)

(説明)

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た場合における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いる (相令 5 の 2、措令 40 の 5 の 2)。

そのため、相続時精算課税適用者が同一年中に 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において、当該贈与に係るその年分の贈与税の申告書の提出期限後に、当該申告書に記載した財産の価額に評価誤りがあったときなど、相続時精算課税に係る基礎控除の額の計算の基礎となる贈与税の課税価格に異動が生じたときは、当該異動後の贈与税の課税価格を基礎とし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再計算する必要がある。

本通達では、このことを留意的に明らかにした。

【第 21 条の 15((相続時精算課税に係る相続税額)関係】

(相続時精算課税の適用を受ける財産の価額)

21 の 15-2 法第 21 条の 15 第 1 項に規定する「第 21 条の 9 第 3 項の規定の適用を受けるものの価額」は、相続開始時における当該財産の状態にかかわらず、当該財産に係る贈与の時における価額となり、法第 21 条の 15 第 1 項の規定により相続税の課税価格に加算される金額は、法第 21 条の 9 第 3 項の規定の適用を受けるものの価額の合計額から相続時精算課税に係る基礎控除をした残額となることに留意する。

(注) 1 特定贈与者が贈与をした年の中で死亡した場合において、その年中に当該特定贈与者からの贈与により取得した財産に係る法第 21 条の 15 第 1 項の規定により相続税の課税価格に加算される金額についても同様であることに留意する。

2 当該残額は、特定贈与者から贈与により財産を取得した年分ごとに計算することに留意する。

3 令和 5 年 12 月 31 日以前に特定贈与者からの贈与により取得した財産に係る法第 21 条の 15 第 1 項の規定により相続税の課税価格に加算される金額については、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は控除し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 年度税制改正において、相続時精算課税制度においても、暦年課税と同様、基礎控除（相続時精算課税に係る基礎控除）が創設された。

この相続時精算課税に係る基礎控除の額は、贈与により財産を取得した年分の贈与税の計算において、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控除することとされている（相法 21 の 11 の 2①、措法 70 の 3 の 2①）。

そして、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、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、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とされている（相法 21 の 15①）。

そのため、特定贈与者からの贈与により取得した財産について、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、当該贈与により財産を取得した年分ごとに、当該財産の価額の合計額からその年分における相続時精算課税に係る基礎控除の額を控除して計算することとなる。

なお、特定贈与者の死亡した年に当該特定贈与者からの贈与により取得した財産についても、相続時精算課税に係る基礎控除の額が控除されることから（相通 21 の 11 の 2-2）、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されることとなる。

上記の改正は、令和 6 年 1 月 1 日以後に贈与により取得した財産に係る相続税について適用されることから（改正法附則 19①）、同日以後の特定贈与者の死亡に係る相続税額の計算において、令和 5 年 12 月 31 日以前に当該特定贈与者からの贈与により取得した財産について当該相続税の課税価格に加算される金額は、当該財産の贈与の時における価額となる（当該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ない）。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

(「第 21 条の 11 の 2 第 1 項の規定による控除」の意義)

21 の 15-2 の 2 法第 21 条の 15 第 1 項に規定する「第 21 条の 11 の 2 第 1 項の規定による控除」は、法第 21 条の 11 の 2 第 1 項の贈与に係る贈与税の申告書の提出又は更正若しくは決定（以下 21 の 15-2 の 2 において「贈与税の申告等」という。）がされている場合には、当該贈与税の申告等に係る相続時精算課税に係る基礎控除の額によることに留意する。

なお、相続時精算課税の適用を受ける財産に係る贈与税の申告等がない場合における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 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 の定めにより計算した金額）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、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ついて、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、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とされた（相法 21 の 15①）。

この「当該財産の価額」とは、贈与税の申告書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と解されている（相法 21 の 15①、相通 21 の 15-2）。

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取得した財産がある場合において、当該贈与に係るその年分の贈与税の申告書の提出期限後に、当該特定贈与者の贈与税の課税価格に異動が生じたときには、特定贈与者ごとの相続時精算課税に係る基礎控除の額については、当該異動後の贈与税の課税価格を基礎として再計算した金額とされている（相令 5 の 2、措令 40 の 5 の 2、相通 21 の 11 の 2-3）。

この場合において、当該年分の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る日をいう。以下 70 の 3 の 3-3 までにおいて同じ。）以後に、当該財産の価額が評価誤り等により異なることが把握されたときも、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、当該異動後の財産の価額の合計額から当該異動後の財産の価額により再計算した相続時精算課税に係る基礎控除の額を控除した残額となるのか疑義が生じる。

しかしながら、相続税法第 21 条の 15 第 1 項の規定は、原則として、特定贈与者の死亡に係る相続税額の計算上、贈与税の課税価格から控除された相続時精算課税に係る基礎控除の額を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財産の価額から控除することを念頭に置いていることから（財務省「令和 5 年度税制改正の解説」447 頁）、当該年分の贈与税の除斥期間経過日以後に、当該財産の価額が評価誤り等により異なることが把握された場合であっても、当該相続税の課税価格に加算される財産の価額の合計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、当該贈与税の申告書の提出又は更正若しくは決定（以下 21 の 15-2 の 2 において「贈与税の申告等」という。）に係る相続時精算課税に係る基礎控除の額となる（再計算はしない）。

なお、特定贈与者からの贈与により財産を取得した場合において、当該特定贈与者が当該贈与をした日の属する年の中途において死亡したときなど、当該贈与に係る贈与税の申告等がないときにおいても、当該財産の価額の合計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（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た場合には、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ん分した金額（相令 5 の 2、措令 40 の 5 の 2））となる。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

(注) 1 相続時精算課税の適用を受ける財産の価額が、措置法第 69 条の 5 ((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))又は第 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))の規定の適用により贈与の時ににおける価額と異なる金額で相続税の課税価格に加算される場合においても、当該財産の価額の合計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、当該贈与に係る贈与税の申告等に係る金額となることに留意する。

2 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り、かつ、一の特定贈与者から贈与（相続開始の年の贈与を除く。）により取得した財産について申告等がされていないときは、当該申告等がない財産の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の計算において、当該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は、ない（零となる）こととなる。

【第 21 条の 16((相続時精算課税に係る相続税額)関係)】

(法第 21 条の 15 の規定に関する取扱いの準用)

21 の 16-1 法第 21 条の 16 第 3 項の規定により相続税の課税価格に算入する金額については 21 の 15-2、同項第 2 号に規定する「第 21 条の 11 の 2 第 1 項の規定による控除」については 21 の 15-2 の 2、法第 21 条の 16 第 4 項に規定する「課せられた贈与税」については 21 の 15-3、同項による贈与税の税額に相当する金額の控除の順序については 21 の 15-4 の取扱いに準ずるものとする。

※ 下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

相続時精算課税適用者のうち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者は、当該特定贈与者の死亡に係る相続税額の計算上、当該特定贈与者からの贈与により取得した財産について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(相法 21 の 16①)。

令和 5 年度税制改正では、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者についても、特定贈与者から相続又は遺贈により財産を取得した者と同様に、令和 6 年 1 月 1 日以後に特定贈与者から贈与により取得した財産については、当該財産の価額から相続時精算課税に係る基礎控除をした残額を当該特定贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に算入することとされた(相法 21 の 16③)。

本通達では、相続税法第 21 条の 16 の規定により特定贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に算入する金額の計算においても、令和 5 年度税制改正により創設された相続時精算課税に係る基礎控除に関する取扱いを定めた相続税法基本通達 21 の 15-2 及び 21 の 15-2 の 2 を準用することを明らかにした。

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69条の5（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】

（相続時精算課税の適用に係る選択特定計画山林の相続税の課税価格に算入すべき金額）

69 の5-12 の2 選択特定計画山林が相続時精算課税の適用を受ける贈与により取得したものである場合において、措置法第69条の5第1項の規定の適用により相続税の課税価格に算入すべき当該選択特定計画山林の金額は、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める算式により計算した金額となる。

1 令和6年1月1日以後に贈与により取得した選択特定計画山林の場合

（算式）

$$\left[\begin{array}{l} \text{当該選択特定} \\ \text{計画山林} \\ \text{の価額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{当該選択特定計画山林を贈与により取得した日の属} \\ \text{する年分の贈与税に係る相続税法第21条の11の2第} \\ \text{1項（（相続時精算課税に係る贈与税の基礎控除）の} \\ \text{規定（措置法第70条の3の2第1項の規定を含む。）} \\ \text{による控除（以下70の7の7-2までにおいて「相} \\ \text{続時精算課税に係る基礎控除」という。）の額（注）} \end{array} \right] \times \frac{95}{100}$$

（注） 特定贈与者から当該選択特定計画山林を贈与により取得した日の属する年中に当該特定贈与者からの贈与により取得した他の財産（以下69の5-12の2において「他の贈与財産」という。）がある場合には、相続時精算課税に係る基礎控除の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の額以上である場合には、零）となることに留意する。

2 令和5年12月31日以前に贈与により取得した選択特定計画山林の場合

（算式）

$$\text{当該選択特定計画山林の価額} \times \frac{95}{100}$$

（新設）

（説明）

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るとともに、特定贈与者の死亡に係る相続税額の計算上、令和6年1月1日以後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、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を相続税の課税価格に加算又は算入することとされた（相法21の15①、21の16③）。

この改正により、措置法第69条の5第1項に規定する選択特定計画山林（特定贈与者（被相続人）から贈与を受けた同条第2項第2号に規定する特定受贈森林経営計画対象山林に限る。以下69の5-12の2において同じ。）についても、当該特定贈与者の死亡に係る相続税額の計算上、当該選択特定計画山林の価額から相続時精算課税に係る基礎控除をした残額に100分の95を乗じて計算した金額を相続税の課税価格に加算又は算入することとされた（措法69の5①）。

この場合、特定贈与者から令和6年1月1日以後の贈与により選択特定計画山林を取得した日の属する年中に当該選択特定計画山林以外の財産（以下69の5-12の2において「他の贈与財産」という。）を当該特定贈与者から贈与により取得しているときには、その年分に係る贈与税の課税価格は、当該選択特定計画山林の価額と他の贈与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をした残額となる。これらの財産について、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の計算に当たっては、選択特定計画山林の価額と他の贈与財産の価額のいずれから相続時精算課税に係る基礎控除の額を控除したものとして取り扱うべきか疑義が生じる。

そのため、本通達では、特定贈与者から同一年中に選択特定計画山林と他の贈与財産の贈与がある場合には、納税者に有利な計算となるよう、相続時精算課税に係る基礎控除の額については、他の贈与財産の価額から先に控除するものとして取り扱うことを明らかにした。

【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)) 関係】

(措置法第 70 条の 3 の 3 第 1 項の適用対象となる土地又は建物の範囲)

70 の 3 の 3 - 1 措置法第 70 条の 3 の 3 第 1 項の適用対象となる土地又は建物 (以下 70 の 3 の 3 - 16 までにおいて「土地又は建物」という。) には、土地の上に存する権利及び構築物は含まれないことに留意する。

(注) 1 措置法第 70 条の 3 の 3 の規定は、令和 6 年 1 月 1 日以後に土地又は建物が災害 (同条第 1 項に規定する災害をいう。以下 70 の 3 の 3 - 16 までにおいて同じ。) により被害を受けた場合について適用されるため、令和 5 年 12 月 31 日以前に特定贈与者からの贈与により取得した土地又は建物が令和 6 年 1 月 1 日以後に災害により被害を受けた場合についても同項の規定の適用対象となることに留意する。

2 特定贈与者からの贈与により取得した土地又は建物について、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場合においても、当該土地又は建物は措置法第 70 条の 3 の 3 第 1 項の規定の適用対象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、特定贈与者からの贈与により取得した土地又は建物が災害により被害を受けた場合においてきめ細かな対応を行う観点から、精算課税の災害特例 (措置法第 70 条の 3 の 3 の規定をいう。以下同じ。) が創設された。

この精算課税の災害特例では、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土地又は建物が、当該贈与を受けた日から当該特定贈与者の死亡に係る相続税の期限内申告書の提出期限 (相続税法第 27 条第 1 項の規定による相続税の期限内申告書の提出期限をいう。以下 70 の 3 の 3 - 15 までにおいて同じ。) までの間に災害によって相当の被害を受けた場合において、当該相続時精算課税適用者が贈与税の納税地の所轄税務署長の承認を受けたときには、当該特定贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算又は算入される当該土地又は建物の価額は、当該土地又は建物の贈与の時ににおける価額から当該災害により被害を受けた部分に対応するものとして計算した金額を控除した残額とすることとされている (措法 70 の 3 の 3 ①)。

この精算課税の災害特例は、特定贈与者からの贈与により取得した土地又は建物について、災害による物理的な被害を対象として講じられたものであることから (措通 70 の 3 の 3 - 2)、土地の上に存する権利 (借地権等) は対象とされていない。また、家屋と構造上一体となっている設備は「建物」に含まれることとなるが、建物と独立している構築物は含まれない。

なお、精算課税の災害特例は、令和 6 年 1 月 1 日以後に災害により被害を受けた土地又は建物が対象となることから (改正法附則 51⑤)、令和 5 年 12 月 31 日以前に特定贈与者からの贈与により取得した土地又は建物も対象となり、また、特定贈与者から土地又は建物の贈与があった年の中途に当該特定贈与者が死亡し、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当該贈与により取得した土地又は建物についても対象となる。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

(「被害を受けた場合」の意義)

70 の 3 の 3-2 措置法第 70 条の 3 の 3 第 1 項の「被害を受けた場合」とは、土地又は建物が災害により物理的な損失を受けた場合をいうことに留意する。

(注) 1 措置法第 70 条の 3 の 3 の規定は、土地又は建物の贈与を受けた日から当該贈与をした特定贈与者の死亡に係る相続税法第 27 条第 1 項の規定による相続税の期限内申告書の提出期限までの間に災害によって被害を受けた場合に限り適用されることに留意する。

2 上記の「物理的な損失」とは、例えば、地割れ等土地そのものの形状が変わったことによる損失又は建物の損壊及び滅失等をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

精算課税の災害特例は、特定贈与者からの贈与により取得した土地又は建物について、災害により発生した物理的な被害を対象として講じられたものとされている(財務省「令和 5 年度税制改正の解説」460 頁)。

この「物理的な被害」とは、地割れ等土地そのものの形状が変わったことによる損失や建物の損壊及び滅失等による物理的な損失をいい、災害により土地又は建物の周囲の街路が破損するなど、その土地又は建物の価値が下落した場合(経済的な損失)については、精算課税の災害特例の適用はないこととなる。

なお、精算課税の災害特例は、土地又は建物の贈与を受けた日から当該贈与をした特定贈与者の死亡に係る相続税の期限内申告書の提出期限までの間に当該土地又は建物が災害によって被害を受けた場合に限り適用することとされている(措法 70 の 3 の 3 ①)。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

《参考》物理的な損失と経済的な損失の例

物理的な損失 (精算課税の災害特例〔措置法 70 の 3 の 3〕)	経済的な損失 (特定非常災害に係る特例〔措置法 69 の 6・7〕)
土地そのものの形状が変わったこと又は建物の倒壊等に伴う損失 (具体例) <ul style="list-style-type: none">・ 土地の地割れ、亀裂・ 土地の陥没・ 土地の隆起・ 土地の海没・ 建物の損壊、滅失	左記以外の損失(地価下落) (具体例) <ul style="list-style-type: none">・ 街路の破損・ 鉄道交通の支障・ ライフラインの停止・ 周囲の建物の倒壊・ がれきの堆積・ 塩害

(措置法令第 40 条の 5 の 3 に規定する「贈与の時ににおける価額」)

70 の 3 の 3 - 3 措置法令第 40 条の 5 の 3 第 2 項から第 4 項まで及び第 10 項に規定する「贈与の時ににおける価額」(以下 70 の 3 の 3 - 16 までにおいて「贈与の時ににおける価額」という。)は、相続税法第 21 条の 15 第 1 項の規定により相続税の課税価格に加算される「第 21 条の 9 第 3 項の規定の適用を受けるものの価額」又は同法第 21 条の 16 第 3 項の規定により相続税の課税価格に算入される同項第 1 号に規定する「第 1 項の贈与の時ににおける価額」であることに留意する。

ただし、災害が発生する日前に、土地又は建物の一部の所有をしないこととなった場合における当該土地又は建物の「贈与の時ににおける価額」には、当該所有をしないこととなった部分の当該価額は含まれないことに留意する。

(注) 措置法第 70 条の 3 の 3 第 1 項の規定の適用を受ける土地について、措置法第 69 条の 6 又は第 69 条の 7 の規定の適用がある場合における当該土地の「贈与の時ににおける価額」は、これらの規定の適用後の価額となることに留意する。

(新設)

(説明)

精算課税の災害特例では、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土地又は建物が、災害によって相当の被害を受けた一定の場合において、当該相続時精算課税適用者が贈与税の納税地の所轄税務署長の承認を受けたときは、当該特定贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算又は算入される当該土地又は建物の価額は、当該土地又は建物の贈与の時ににおける価額からその災害により被害を受けた部分に対応するものとして計算した金額を控除した残額とすることとされている(措法 70 の 3 の 3 ①)。

この相続税の課税価格に加算又は算入される土地又は建物の価額は、贈与税の申告若しくは更正又は決定(以下 70 の 3 の 3 - 3 において「贈与税の申告等」という。)に係る贈与税の課税価格ではなく、当該土地又は建物に係る贈与の時ににおける価額と解されている(相法 21 の 15①、相通 21 の 15-2 等)。

そのため、例えば、その年分の贈与税の除斥期間経過日以後に当該年分に特定贈与者からの贈与により取得した土地又は建物の価額が評価誤り等により異なることが把握され、当該土地又は建物の贈与税の申告等に係る贈与税の課税価格と当該土地又は建物の贈与の時ににおける価額が異なることとなる場合、精算課税の災害特例の適用に当たって、想定価額(措置法令第 40 条の 5 の 3 第 2 項第 1 号に規定する想定価額をいう。以下 70 の 3 の 3 - 13 までにおいて同じ。)及び被災価額(同項第 2 号に規定する被災価額をいう。以下 70 の 3 の 3 - 16 までにおいて同じ。)の計算並びに同条第 3 項各号に定める被害に該当するか否かの判定等の基礎となる当該土地又は建物の価額は、当該土地又は建物の贈与税の申告等に係る贈与税の課税価格ではなく、当該土地又は建物の贈与の時ににおける価額となる。

ただし、精算課税の災害特例は、災害により被害を受けた土地又は建物について、当該土地又は建物の贈与を受けた相続時精算課税適用者が当該贈与を受けた日から当該災害が発生した日まで引き続き所有していた場合に限り適用されることから(措法 70 の 3 の 3 ①)、例えば、共有持分の譲渡や土地の一部を分筆して譲渡した場合など、土地又は建物の一部の所有をしないこととなった場合には、精算課税の災害特例の適用上、当該土地又は建物の贈与の時ににおける価額には、当該所有をしないこととなった部分に相当する価額は含まれないこととなる。

なお、特定贈与者からの贈与により取得した土地について措置法第 69 条の 6 ((特定土地等及び特定株式等に係る相続税の課税価格の計算の特例))又は第 69 条の 7 ((特定土地等及び特定株式等に係る贈与税の課税価格の計算の特例))の規定の適用がある場合は、これらの特例の適用後の金額が、精算課税の災害特例の適用に係る当該土地の「贈与の時ににおける価額」となる。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

(想定価額の計算)

70 の 3 の 3-4 災害により被害を受けた建物の想定価額（措置法令第 40 条の 5 の 3 第 2 項第 1 号に規定する想定価額をいう。以下 70 の 3 の 3-12 までにおいて同じ。）の算出方法を算式で示せば、次のとおりである。

(算式)

$$A \times \frac{B-C}{B}$$

(注) 上記算式中の符号は次のとおりである。

A は、災害により被害を受けた建物の特定贈与者からの贈与の時における価額

B は、次に掲げる建物の区分に応じ、それぞれ次に定める年数

- ① 当該建物を贈与により取得した日において、当該建物の想定使用可能期間の年数（建物の全部が事務用であるものとした場合における当該建物に係る減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和 40 年大蔵省令第 15 号）別表第一に定める耐用年数をいう。以下 70 の 3 の 3-5 までにおいて同じ。）の全部を経過している建物 次の算式により算出した年数

(算式)

$$\text{当該建物の想定使用可能期間の年数} \times \frac{20}{100}$$

- ② 上記①に掲げる建物以外の建物 次の算式により算出した年数

(算式)

$$\left[\text{当該建物の想定使用可能期間の年数} - \text{当該建物の新築の日から当該贈与の日までの期間の年数} \right] + \text{当該建物の新築の日から当該贈与の日までの期間の年数} \times \frac{20}{100}$$

C は、当該建物の贈与の日から災害が発生した日までの期間の年数（上記 B の年数を限度とする。）

(注) 1 上記 B 及び C の年数が 1 年未満である場合又はこれらの年数に 1 年未満の端数がある場合には、それぞれこれらの年数又は端数は切り捨てることに留意する。

2 当該建物に増改築等がされている場合における上記 B ②の当該建物の新築の日から当該贈与の日までの期間の年数は、当該増改築等にかかわらず、当該建物の新築の日から当該贈与の日までの経過年数によることに留意する。

(新設)

(説明)

想定価額とは、災害が発生した日における建物の想定上の価額であり、「当該建物の贈与の時における価額」（本通達の A）に、「当該災害が発生した日において当該建物の使用可能期間のうちいまだ経過していない期間の年数」（本通達の「B-C」）を「当該贈与の日において当該建物の使用可能期間のうちいまだ経過していない期間の年数」（本通達の B）で除して得た数を乗じて計算した金額とされている（措令 40 の 5 の 3 ②一）。

この「当該贈与の日において当該建物の使用可能期間のうちいまだ経過していない期間の年数」（本通達の B）については、想定価額の算定に係る事務負担を軽減する観点から、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次の算式により簡易的に算出することとされている（措規 23 の 6 の 2 ①一）。

- (1) 当該建物を贈与により取得した日において、当該建物の想定使用可能期間の年数の全部を経過している建物

(算式)

$$\text{当該建物の想定使用可能期間の年数} \times \frac{20}{100}$$

- (2) 上記(1)に掲げる建物以外の建物

(算式)

$$\left[\text{当該建物の想定使用可能期間の年数} - \text{当該建物の新築の日から当該贈与の日までの期間の年数} \right] + \text{当該建物の新築の日から当該贈与の日までの期間の年数} \times \frac{20}{100}$$

上記(1)又は(2)の算式により算出した年数（本通達のB）は、その建物について精算課税の災害特例が適用され得る最長期間を示しており、「当該建物の想定使用可能期間の年数」については、当該建物の実際の使用方法にかかわらず、当該建物の全部が事務所用（建物の耐用年数が最長となる用途）であるものとした場合における減価償却資産の耐用年数によることとされている（措規 23 の 6 の 2 ①一）。これは、当該算出した年数を長期化・簡素化することにより、発生時期を予想できない災害に対して長期間対応できるようにすることなどを意図したものとされる（財務省「令和5年度税制改正の解説」461頁）。

なお、上記(2)の「当該建物の新築の日から当該贈与の日までの期間の年数」については、当該建物に増改築等がされている場合においても、当該増改築等にかかわらず、当該建物の新築の日から当該贈与の日までの経過年数によることとなる。

また、当該算出した年数（本通達のB）、上記(2)の「当該建物の新築の日から当該贈与の日までの期間の年数」及び「当該建物の贈与の日から災害が発生した日までの期間の年数」（本通達のC）が1年未満である場合又はこれらの年数に1年未満の端数がある場合には、それぞれこれらの年数又は端数は切り捨てることとされている（措規 23 の 6 の 2 ②、財務省「令和5年度税制改正の解説」461頁）。

本通達では、これらのことを算式により留意的に明らかにした。

(2以上の構造からなる建物の想定使用可能期間の年数)

70の3の3-5 災害により被害を受けた建物が、2以上の構造からなる建物である場合におけるその想定使用可能期間の年数は、当該建物の主要柱、耐力壁又ははり等その建物全体の主要部分により判定した構造に対応する年数によるものとする。

(新設)

(説明)

建物の想定価額の計算における「当該建物の想定使用可能期間の年数」は、当該建物の実際の使用方法にかかわらず、当該建物の全部が事務所用（建物の耐用年数が最長となる用途）であるものとした場合における減価償却資産の耐用年数によることとされているが（措規23の6の2①一）、一の建物について、2以上の構造により構成されている場合における構造別の耐用年数の判定方法は、法令上、明らかにされていない。

法人税における耐用年数の取扱いを定めている耐用年数の適用等に関する取扱通達（昭和45年5月25日付直法4-25。以下70の3の3-5において「耐用年数通達」という。）においては、減価償却資産の耐用年数の判定に当たって、建物がどの構造に属するかは、その主要柱、耐力壁又ははり等その建物の主要部分により判定することとされている（耐用年数通達1-2-1（（建物の構造の判定）））。

また、減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和40年大蔵省令第15号）別表第一の「建物」に掲げる2以上の構造に区分ができ、かつ、それぞれが社会通念上別の建物とみられる場合（例えば、鉄筋コンクリート造3階建の建物の上に更に木造建物を建築して4階建としたようなもの）には、それぞれの構造の異なるごとに区分して、その構造について定められた耐用年数を適用することとされている（耐用年数通達1-2-2（（2以上の構造からなる建物）））。

しかしながら、精算課税の災害特例に係る想定価額の計算は、発生時期を予想できない災害に対して長期間対応できるようにしつつ、想定価額の算定に係る事務負担を軽減する観点から規定されたものであるため、本通達では、上記のように一の建物が2以上の構造により構成されているものであっても、構造別に区分することなく、当該建物の想定使用可能期間の年数は、当該建物全体の主要部分の構造（この例の場合は、鉄筋コンクリート造）による耐用年数によるものとして取り扱うことを明らかにしたものである。

(被災価額の計算等)

70の3の3-6 措置法令第40条の5の3第2項第2号に規定する被災価額(以下70の3の3-16までにおいて「被災価額」という。)は、被害を受けた土地又は建物ごとに計算し、同号に規定する「保険金、損害賠償金その他これらに類するもの」(以下70の3の3-6において「保険金等」という。)により補填される金額が確定していない場合には、当該保険金等の見積額に基づいて計算することに留意する。

なお、同条第7項の申請に係る承認(以下70の3の3-14までにおいて「災害承認」という。)を受けた後に、当該保険金等の確定額と当該見積額とが異なることとなるなど被災価額に異動を生ずべき事由が生じた場合には、同条第9項に規定する届出書(以下70の3の3-6において「被災価額の異動届出書」という。)を相続時精算課税適用者の贈与税の納税地の所轄税務署長へ提出しなければならないことに留意する。

(注) 相続時精算課税適用者に係る納税義務等承継人(相続税法第21条の17又は第21条の18の規定により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した当該相続時精算課税適用者の相続人(包括受遺者を含む。)をいう。以下70の3の3-17までにおいて同じ。)が被災価額の異動届出書を提出する場合も、当該相続時精算課税適用者の死亡の時にける贈与税の納税地の所轄税務署長に提出しなければならないことに留意する。

(新設)

(説明)

精算課税の災害特例を適用する土地又は建物について、当該土地又は建物の贈与をした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は、当該贈与の時にける価額からその災害により被害を受けた部分に対応するものとして計算した金額を控除した残額とされている(措法70の3の3①)。

この「災害により被害を受けた部分に対応するものとして計算した金額」は、災害により被害を受けた土地又は建物ごとの被災価額(当該土地又は建物が災害により被害を受けた部分の価額(措置法令第40条の5の3第2項第2号の「災害により被害を受けた部分の価額」をいう。以下70の3の3-8までにおいて同じ。)から保険金、損害賠償金その他これらに類するもの(以下70の3の3-13までにおいて「保険金等」という。)により補填される金額を控除した残額)の合計額とされており(措令40の5の3⑩)、保険金等により補填される金額が確定していない場合には、見積額に基づいて計算した金額により被災価額を計算することとなる。

この場合において、当該見積額により計算した被災価額により、災害承認(措置法令第40条の5の3第7項に規定する承認をいう。以下70の3の3-16までにおいて同じ。)を受けた後に、当該被災価額の計算の基礎となる保険金等により補填される金額が当該見積額と異なることとなるなど被災価額に異動を生ずべき事由が生じた場合には、同条第9項に規定する届出書(以下70の3の3-6において「被災価額の異動届出書」という。)を相続時精算課税適用者の贈与税の納税地の所轄税務署長へ提出しなければならないこととされている(措令40の5の3⑨)。

(注) 被災価額の異動届出書を提出する前に災害承認を受けた相続時精算課税適用者が死亡している場合には、当該相続時精算課税適用者に係る納税義務等承継人(相続税法第21条の17又は第21条の18の規定により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した当該相続時精算課税適用者の相続人(包括受遺者を含む。)をいう。以下70の3の3-17までにおいて同じ。)が、当該相続時精算課税適用者の死亡の時にける贈与税の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

(災害により被害を受けた部分の価額)

70 の 3 の 3 - 7 措置法令第 40 条の 5 の 3 第 2 項第 2 号に規定する「災害により被害を受けた部分の価額」は、災害により被害を受けた土地又は建物の贈与の時における現況に基づいた価額ではなく、災害が発生する直前の現況に基づいた価額であることに留意する。

(新設)

(説明)

被災価額の計算の基礎となる「災害により被害を受けた部分の価額」(以下 70 の 3 の 3 - 7 において「被害金額」という。)は、災害により被害を受けた土地又は建物に係る物理的な損失の金額とされているところ、贈与をした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当該土地又は建物の金額については贈与の時における価額が基礎となるため、当該価額から控除する被害金額も贈与の時における土地又は建物の現況に基づいた被害金額を用いるべきとも考えられる。

しかしながら、被災価額は、土地については当該土地の贈与の時における価額、建物については当該建物の想定価額^(注)を限度とする上限が設けられており(措令 40 の 5 の 3 ④)、これは、災害により発生した被害金額(原状回復費用等)は、当該贈与の時における価額からそのまま控除されることが念頭に置かれていると解されるため、この被害金額は、災害により被害を受けた土地又は建物の贈与の時における現況に基づいた価額によることなく、災害が発生する直前の現況に基づいた価額となる。

本通達では、このことを留意的に明らかにした。

(注) 建物について「想定価額」を上限とする趣旨は、建物については、贈与時から災害発生時までの使用に応じて減価し、それに応じて災害により被害を受けた部分の価額も減少するとの考え方による(財務省「令和 5 年度税制改正の解説」461 頁)。

(保険金、損害賠償金に類するものの範囲)

70 の 3 の 3 - 8 措置法令第 40 条の 5 の 3 第 2 項第 2 号の「その他これらに類するもの」には、例えば、次に掲げるようなものが含まれることに留意する。

- (1) 損害保険契約又は火災共済契約に基づき被災者が支払を受ける見舞金
- (2) 資産の損害の補填を目的とする任意の互助組織から支払を受ける災害見舞金

(新設)

(説明)

災害により被害を受けた土地又は建物に係る被災価額は、当該土地又は建物が災害により被害を受けた部分の価額から保険金等により補填される金額を控除した残額とされている(措令 40 の 5 の 3 ②二)。

この「保険金等」は、その災害に係る損失の補填に充てられる目的で支払われる金品であり、見舞金は一般的にはこれに含まれないが、見舞金等の名目で受領する金品であっても、①損害保険契約又は火災共済契約に基づき被災者が支払を受ける見舞金、②資産の損害の補填を目的とする任意の互助組織から支払を受ける災害見舞金のように、その実質において、災害に係る損失の補填に充てられる目的で支払われるものについては、措置法令第 40 条の 5 の 3 第 2 項第 2 号の「その他これらに類するもの」に含まれることとなる。

本通達では、このことを留意的に明らかにした。

(相当の被害として政令で定める程度の被害を受けた場合)

70 の 3 の 3 - 9 相当の被害として措置法令第 40 条の 5 の 3 第 3 項各号に定める被害は、被害を受けた財産ごとに当該各号に定める被害に該当するか否かの判定をすることに留意する。

なお、同一の土地又は建物についての持分を 2 以上の贈与により取得した場合においては、これらの贈与を受けた持分ごとに当該各号に定める被害に該当するか否かの判定をすることに留意する。

(新設)

(説明)

精算課税の災害特例の対象となる相当の被害とは、贈与の時ににおける価額（土地の場合）又は災害が発生した日における想定価額（建物の場合）のうち被災価額の占める割合が 10 分の 1 以上となる被害とされている（措令 40 の 5 の 3 ③）。

この 10 分の 1 以上となる被害に該当するか否かは、同一の災害により 2 以上の土地又は建物が被害を受けた場合であっても、財産ごとに判定することとなる。

また、同一の土地又は建物についての持分を 2 人以上の特定贈与者からの贈与により取得した場合又は 2 回以上の贈与にわたって取得した場合には、それぞれ贈与を受けた持分ごとに判定する必要がある。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

（「引き続き所有していた場合」の意義）

70 の 3 の 3-10 措置法第 70 条の 3 の 3 第 1 項の「引き続き所有していた場合」とは、災害により被害を受けた土地又は建物について、当該土地又は建物を贈与により取得した相続時精算課税適用者（当該相続時精算課税適用者が当該災害の発生した日前に死亡している場合には、当該相続時精算課税適用者に係る納税義務等承継人。以下 70 の 3 の 3-10 において同じ。）が当該贈与を受けた日から当該災害が発生した日まで継続して所有していた場合をいうことに留意する。したがって、例えば、災害が発生した日前において、相続時精算課税適用者がその推定相続人に対し当該土地又は建物を贈与した場合は、同項の「引き続き所有していた場合」に該当しないことに留意する。

なお、贈与を受けた日から災害が発生した日までの間に、「土地又は建物への賃借権等の設定」、「土地又は建物の持分の一部の譲渡（引き続き当該土地又は建物の残りの持分を有している場合に限る。）」又は「建物の増改築等」を行った場合においても、相続時精算課税適用者によりこれらの土地又は建物の所有が継続しているときは、同項の「引き続き所有していた場合」に該当することに留意する。

（新設）

（説明）

精算課税の災害特例は、災害により被害を受けた土地又は建物について、当該土地又は建物の贈与を受けた相続時精算課税適用者が当該贈与を受けた日から当該災害が発生した日まで引き続き所有していた場合に限り適用することとされており（措法 70 の 3 の 3 ①）、この相続時精算課税適用者には、災害が発生した日前に相続時精算課税適用者が死亡した場合における当該相続時精算課税適用者に係る納税義務等承継人も含まれている。

したがって、相続時精算課税適用者が特定贈与者からの贈与により土地又は建物を取得した後、災害が発生した日前に当該相続時精算課税適用者が死亡した場合において、当該土地又は建物を当該相続時精算課税適用者に係る納税義務等承継人のいずれかの者が当該相続時精算課税適用者から相続又は遺贈により取得し、当該災害が発生した日まで引き続いて所有していたときは、措置法第 70 条の 3 の 3 第 1 項の「引き続き所有していた場合」に該当することとなる。

しかしながら、相続時精算課税適用者が、災害が発生した日前に当該相続時精算課税適用者の推定相続人に対し土地又は建物を贈与していた場合には、当該贈与があった時において、当該相続時精算課税適用者及び当該相続時精算課税適用者に係る納税義務等承継人のいずれも、当該土地又は建物を引き続き所有していないこととなるため（相続時精算課税適用者が死亡していない場合には、納税義務等承継人は存在しない。）、精算課税の災害特例の適用はないこととなる。

なお、相続時精算課税適用者（当該相続時精算課税適用者の納税義務等承継人を含む。）が、贈与を受けた日から災害が発生した日までの間に、「土地又は建物への賃借権等の設定」、「土地又は建物の持分の一部の譲渡（引き続き当該土地又は建物の残りの持分を有している場合に限る。）」又は「建物の増改築等」を行った場合においても、当該土地又は建物の所有が継続していることから、同項に規定する「引き続き所有していた場合」に該当することとなる。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

(承認申請書の提出等)

70 の 3 の 3-11 措置法令第 40 条の 5 の 3 第 5 項の申請書（以下 70 の 3 の 3-17 までにおいて「承認申請書」という。）は、災害承認を受ける災害ごとに提出しなければならないことに留意する。したがって、同一の土地又は建物が 2 以上の災害により被害を受けた場合には、その災害ごとに承認申請書を提出しなければならないことに留意する。

また、相続時精算課税適用者に係る納税義務等承継人が承認申請書を提出する場合も、当該相続時精算課税適用者の死亡の時にける贈与税の納税地の所轄税務署長に提出しなければならないことに留意する。

(注) 提出期限までに承認申請書が提出されなかった場合におけるうじょ規定は設けられていないことに留意する。

(新設)

(説明)

精算課税の災害特例の適用を受けようとする相続時精算課税適用者は、承認申請書（措置法令第 40 条の 5 の 3 第 5 項の申請書をいう。以下 70 の 3 の 3-17 までにおいて同じ。）を同項に規定する提出期限までに提出し、その申請に係る災害承認を受ける必要がある（措法 70 の 3 の 3 ①）。

この災害承認は、災害ごとに承認されることから、同一の土地又は建物が 2 以上の災害により被害を受けた場合においては、災害ごとに承認申請書を提出する必要がある。

また、その提出期限までに承認申請書が提出されなかった場合におけるうじょ規定は設けられていないことから、例えば、災害により被害を受けた部分に係る保険金等が確定していない場合であっても、見積額で計算した金額で申請するなど、その提出期限までに承認申請書を提出しなければならないこととなる（措通 70 の 3 の 3-6）。

(注) 災害により被害を受けた土地又は建物を贈与により取得した相続時精算課税適用者が、当該災害に係る承認申請書を提出する前に死亡している場合には、当該相続時精算課税適用者の納税義務等承継人が、当該相続時精算課税適用者の死亡の時にける贈与税の納税地の所轄税務署長に当該承認申請書を提出しなければならない（措令 40 の 5 の 3 ⑤、措規 23 の 6 の 2 ⑥）。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

《参考》承認申請書の提出期限等

提出者	提出先	提出期限 ^(注1)
相続時精算課税適用者	相続時精算課税適用者に係る贈与税の納税地の所轄税務署長	災害が発生した日から 3 年を経過する日
相続時精算課税適用者の納税義務等承継人	相続時精算課税適用者に係る死亡の時にける贈与税の納税地の所轄税務署長	災害が発生した日から 3 年を経過する日 ^(注2)

(注) 1 通則法第 11 条の規定により、申告・納付等の期限が延長されている場合には、同条の規定に基づき延長された日と上記の提出期限のいずれか遅い日となる。

2 この提出期限（災害が発生した日から 3 年を経過する日）までに相続時精算課税適用者が死亡している場合には、この提出期限と当該相続時精算課税適用者の死亡による相続の開始があったことを知った日の翌日から 6 月を経過する日とのいずれか遅い日となる。

(土地又は建物の価額から控除される被災価額)

70の3の3-12 災害承認を受けた土地又は建物の価額から控除される被災価額は、土地にあっては贈与の時ににおける価額、建物にあっては当該災害承認に係る災害の発生した日における想定価額が限度となることに留意する。

なお、2以上の災害についてそれぞれ災害承認を受けている場合における土地又は建物の価額から控除される金額は、当該災害承認を受けた土地又は建物ごとに被災価額を合計した金額となるが、それらの金額は、当該土地又は建物のそれぞれの贈与の時ににおける価額を超えないことに留意する。したがって、それらの金額が当該土地又は建物の贈与の時ににおける価額を超える場合には、当該超える部分の金額を災害承認を受けた他の土地又は建物の価額から控除できないことに留意する。

(注) 被災価額は、災害承認を受けた土地又は建物を贈与により取得した日の属する年分の贈与税の課税価格からは控除しないことに留意する。

(新設)

(説明)

精算課税の災害特例の適用により相続税の課税価格に加算又は算入される土地又は建物の価額から控除される被災価額は、土地については、当該土地の贈与の時ににおける価額が限度とされ、建物については、当該建物の想定価額が限度とされている(措令40の5の3④)。

そして、同一の土地又は建物が2以上の災害により被害を受けている場合において、それぞれの災害について災害承認を受けているときにおける当該被災価額は、災害承認を受けた各災害に係る被災価額の合計額となり、この合計額はそれぞれ土地又は建物の贈与の時ににおける価額が上限とされている(措令40の5の3⑩)。

したがって、2以上の災害承認を受けた土地又は建物に係る被災価額の合計額が、当該土地又は建物の贈与の時ににおけるそれぞれの価額を超える場合であっても、その超える部分の金額は、災害承認を受けた他の土地又は建物の価額から控除できないことに留意する必要がある。

なお、被災価額は、精算課税の災害特例の適用を受ける土地又は建物を贈与した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当該土地又は建物の価額から控除されるものであり、当該贈与に係る贈与税の課税価格から控除されるものではないことから、災害承認を受けた土地又は建物を贈与により取得した日の属する年分の贈与税の再計算はしないことに留意する必要がある。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

(災害承認を受けた土地又は建物の被災価額に異動があった場合)

70 の 3 の 3 -13 災害承認後に被災価額に異動を生ずべき事由が生じた場合には、措置法令第 40 条の 5 の 3 第 8 項の規定により通知された被災価額にかかわらず、当該異動後の被災価額に基づいて同条第 3 項各号に定める被害に該当するか否かの判定及び同条第 10 項の被災価額の合計額の計算をすることに留意する。

したがって、災害承認を受けている場合であっても、被災価額の異動により当該各号に定める被害に該当しないこととなるときは、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。

(新設)

(説明)

精算課税の災害特例の適用により相続税の課税価格に加算又は算入される土地又は建物の価額から控除される被災価額は、承認を受けた災害について、贈与の時ににおける価額（土地の場合）又は想定価額（建物の場合）のうち被災価額の占める割合が 10 分の 1 以上となる場合における当該被災価額の合計額とされている（措令 40 の 5 の 3 ③⑩）。

しかしながら、災害承認を受けた日以後において、当該災害承認に係る災害による損失に対する保険金等の支払が確定するなど、被災価額に異動を生ずべき事由が生じることもある。

この場合、当該異動の事由に基づき、被災価額を再計算するとともに、再計算した被災価額が当該被災価額に係る贈与の時ににおける価額（土地の場合）又は想定価額（建物の場合）の 10 分の 1 を下回ることとなるときは、当該被災価額は、当該土地又は建物の価額から控除できないこととなる。

本通達では、このことを留意的に明らかにした。

《参考》財務省「令和 5 年度税制改正の解説」463 頁（抜粋）

(3) 相続税の課税価格に加算又は算入される財産の価額から控除される金額

本特例により相続税の課税価格に加算又は算入される財産の価額から控除される金額は、承認を受けた災害について、贈与の時ににおける価額（土地の場合）又は想定価額（建物の場合）のうち被災価額の占める割合が 10 分の 1 以上となる場合におけるその被災価額です。そのため、保険金や損害賠償金の支払があったことにより、承認を受けた後に、被災価額が贈与の時ににおける価額や想定価額の 10 分の 1 を下回ることとなった場合には、本特例により相続税の課税価格に加算又は算入される財産の価額から控除される被災価額はないこととなります。

(災害承認を受けた土地又は建物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)

70 の 3 の 3-14 災害承認を受けた土地又は建物を贈与により取得した年中に当該贈与をした特定贈与者以外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において、措置法第 70 条の 3 の 3 第 1 項の規定により読み替えて適用する相続税法第 21 条の 15 第 1 項又は第 21 条の 16 第 3 項の規定の適用により当該土地又は建物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、当該年分の贈与税の申告書の提出又は更正若しくは決定がされている場合には、その申告書の提出又は更正若しくは決定に係る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(相続税法基本通達 21 の 15-2 の 2 (「第 21 条の 11 の 2 第 1 項の規定による控除」の意義)参照)。

(注) 令和 5 年 12 月 31 日以前に贈与により取得した土地又は建物について、措置法第 70 条の 3 の 3 第 1 項の規定の適用がある場合における相続税法第 21 条の 15 第 1 項又は第 21 条の 16 第 3 項の規定により相続税の課税価格に加算又は算入される金額については、相続時精算課税に係る基礎控除はないことに留意する。

(新設)

(説明)

令和 6 年 1 月 1 日以後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係る相続税法第 21 条の 15 第 1 項及び第 21 条の 16 第 3 項の規定は、原則として、当該財産を贈与した特定贈与者の死亡に係る相続税額の計算上、贈与税の課税価格から控除された相続時精算課税に係る基礎控除の額を、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財産の価額から控除することとされている。

この場合、当該相続税の課税価格に加算される財産の価額の合計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、当該贈与税の申告書の提出又は更正若しくは決定(以下 70 の 3 の 3-14 において「贈与税の申告等」という。)に係る相続時精算課税に係る基礎控除の額となる(相通 21 の 15-2 の 2)。

したがって、特定贈与者からの贈与により取得した土地又は建物について、精算課税の災害特例の適用がある場合においても、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金額の計算上、当該土地又は建物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、当該土地又は建物の贈与に係る贈与税の申告等に係る相続時精算課税に係る基礎控除の額となる。

なお、精算課税の災害特例は、令和 5 年 12 月 31 日以前に特定贈与者からの贈与により取得した土地又は建物も対象となるが(改正法附則 51⑤)、相続時精算課税に係る基礎控除は、令和 6 年 1 月 1 日以後の贈与により取得した財産に係る贈与税又は相続税に適用される(改正法附則 19①④、51④)。

そのため、令和 5 年 12 月 31 日以前に取得した土地又は建物について、精算課税の災害特例の適用を受ける場合には、当該特定贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算又は算入される当該土地又は建物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となる。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

(災害減免法との重複適用)

70の3の3-15 相続時精算課税適用者(当該相続時精算課税適用者に係る納税義務等承継人を含む。)が、災害により被害を受けた土地又は建物について、災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律(昭和22年法律第175号。以下70の3の3-15において「災害減免法」という。)第4条又は第6条第2項の規定の適用を受けようとする場合又は受けた場合には、当該土地又は建物が当該災害以外の他の災害により被害を受けたときであっても、当該土地又は建物については、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。

(注) 措置法第70条の3の3第3項に規定する「適用を受けようとする場合又は受けた場合」とは、相続時精算課税適用者が贈与により取得した当該土地又は建物に係る贈与税について災害減免法第4条又は第6条第2項の規定の適用を受けようとする場合又は受けた場合をいうことに留意する。

(新設)

(説明)

精算課税の災害特例は、特定贈与者からの贈与により取得した土地又は建物について、物理的な損失を受けた場合を対象として講じられたものであることから(措通70の3の3-2)、同種の災害を対象としている災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律(昭和22年法律第175号。以下70の3の3-15において「災害減免法」という。)第4条又は第6条第2項の規定の適用を受けようとする場合又は受けた場合には、適用されないこととされている(措法70の3の3③)。

精算課税の災害特例は、土地又は建物の贈与を受けた日から当該贈与をした特定贈与者の死亡に係る相続税の期限内申告書の提出期限までの間に、災害により当該土地又は建物について被害を受けた場合が対象となることから、この間に、当該土地又は建物が2以上の災害により被害を受けた場合にも、それぞれ、精算課税の災害特例の適用があることも想定される。

しかしながら、贈与により取得した土地又は建物が令和6年1月1日以後に災害により被害を受けた場合で、当該贈与に係る贈与税において、相続時精算課税適用者が当該災害につき同日以後に災害減免法第4条又は第6条第2項の規定の適用を受けようとする場合又は受けた場合には、当該土地又は建物が当該災害以外の他の災害により被害を受けた場合であっても、当該他の災害について、精算課税の災害特例の適用はできないこととなる。

なお、この「相続時精算課税適用者」には、当該相続時精算課税適用者に係る納税義務等承継人も含まれるところ(措法70の3の3①③)、災害減免法第4条の規定は、当該納税義務等承継人が、当該相続時精算課税適用者から相続又は遺贈により取得した財産が災害により甚大な被害を受けた場合にも適用され得る。そのため、例えば、特定贈与者から土地又は建物を贈与により取得した相続時精算課税適用者が当該特定贈与者よりも前に死亡し、納税義務等承継人が当該相続時精算課税適用者の死亡に係る相続税について災害減免法第4条の規定の適用を受けようとする場合又は受けた場合において、当該土地又は建物について、措置法第70条の3の3第3項の規定の適用により、精算課税の災害特例が適用されないこととなるのか疑義が生じる。

この点については、措置法第70条の3の3第3項は、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土地又は建物」に係る贈与税について、同種の災害を対象としている災害減免法との重複適用がないことを規定しているものであるため、災害減免法第4条の適用を受ける(受けようとする)土地又は建物が、その納税義務等承継人が相続時精算課税適用者から相続又は遺贈により取得した土地又は建物である場合には、特定贈与者からの贈与により取得した土地又は建物について、精算課税の災害特例が適用されることとなる。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

(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。

(相続時精算課税関係通達の準用)

70 の 3 の 3-17 相続税法基本通達 21 の 18-1 ((相続人が特定贈与者のみである場合))及び 21 の 18-2 ((相続人が2人以上いる場合))については、相続時精算課税適用者が承認申請書の提出期限前に当該承認申請書を提出しないで死亡した場合において、当該相続時精算課税適用者の納税義務等承継人が当該承認申請書の提出をするときについて準用する。

(新設)

(説明)

相続時精算課税適用者が特定贈与者よりも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(包括受遺者を含む。以下70の3の3-17において同じ。)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に伴う権利義務を承継することとなるが、当該相続人の中に当該特定贈与者がいる場合には、当該特定贈与者は当該権利義務を承継しないこととされている(相法21の17①)。そのため、贈与により財産を取得した者の相続人が当該贈与をした者のみである場合には、当該贈与に係る相続時精算課税選択届出書の提出はできないことになる。相続税法基本通達21の18-1は、このような取扱いを留意的に明らかにしている。

一方、特定贈与者からの贈与により取得した土地又は建物が災害により被害を受け、相続時精算課税適用者がその災害に係る承認申請書の提出期限前に当該承認申請書を提出しないで死亡した場合においても、当該相続時精算課税適用者の相続人が当該特定贈与者のみであるときは、相続時精算課税の適用に伴う権利義務は承継されないことから、当該承認申請書は提出できない。

また、贈与により財産を取得した者が相続時精算課税の適用を受けることができる場合において、当該受贈者が贈与税の申告期限前に相続時精算課税選択届出書を提出しないで死亡したときは、当該受贈者の相続人(当該贈与をした贈与者を除く。以下70の3の3-17において同じ。)は、一定期間内に当該受贈者に代わって相続時精算課税選択届出書を提出することができることとされているが、当該受贈者の相続人が2人以上いる場合には、これらの相続人が一の相続時精算課税選択届出書に連署して提出することが要件とされていることから、当該相続人のうちの1人が連署に同意しないときは、相続時精算課税の適用を受けることができないことになる。相続税法基本通達21の18-2では、このような取扱いを留意的に明らかにしている。

一方、相続時精算課税適用者が承認申請書の提出期限前に当該承認申請書を提出しないで死亡した場合で、その相続時精算課税適用者の相続人(納税義務等承継人)が当該承認申請書を提出するときにおいても、当該相続人の全員が一の承認申請書に連署して行うことが要件とされているため(措規23の6の2⑥三)、そのうち1人の相続人が連署に同意しないときは、精算課税の災害特例の適用を受けることはできない。

そこで、本通達では、相続時精算課税適用者が承認申請書の提出期限前に当該承認申請書を提出しないで死亡したときにおける上記の場合の取扱いについて、相続税法基本通達21の18-1及び21の18-2を準用することを明らかにしている。

【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))