

**第66回税理士試験 相続税法**  
**解 説**

【第一問】 — 50点 —

問 1

債務控除に関する事項をほぼ個別理論として解答していく理論問題での出題である。内容自体はいわゆるべた書きするものであり、そこまで難易度自体は高くない。正確に解答できているかが重要である。ただし、解答量が多くなりがちであるため、重要性が低い部分については簡潔に解答していく必要がある。

(1) 債務控除をすることができる範囲について

債務控除をすることができる範囲については、納税義務者の別により異なることとされている。

従って、問題文の指示により、それぞれの控除範囲を解答していくことになる。なお、それぞれの債務控除の範囲については、次に掲げるとおりである。

① 無制限納税義務者（居住無制限納税義務者及び非居住無制限納税義務者）及び法施行地に住所を有する特定納税義務者の場合  
無制限納税義務者に関しては、相続税の課税財産が「相続又は遺贈により取得した財産の全部」とされていることから、全ての債務及び葬式費用を控除することが可能とされている。

また、特定納税義務者に関しては、法施行地に住所を有する場合には、居住無制限納税義務者に準じて債務控除の範囲が定められているため、同様の解答範囲となる。

② 制限納税義務者及び法施行地に住所を有しない特定納税義務者の場合

制限納税義務者に関しては、相続税の課税財産が「相続又は遺贈により取得した財産で法施行地にあるもの」とされていることから、控除すべき債務の範囲についても法施行地にある財産と関連するもの（ひも付き関係のあるもの）に限定される。

また、特定納税義務者に関しては、法施行地に住所を有しない場合には、制限納税義務者に準じて債務控除の範囲が定められているため、同様の解答範囲となる。

(2) 債務控除をすることができる債務の意義

債務控除をすることができる債務の意義については、次のとおりである。つまり、次に掲げる要件等を満たすものに限って債務控除が可能となる。従って、これらの要件を満たすものが債務控除をすることができる債務の意義となる。

ただし、④に掲げる国外転出時課税に係る所得税額に関しては、細目的な部分でもあり、全体の分量からしても解答が難しいため、概要程度の解答ができていれば充分である。

① 非課税財産の取得等に係る債務については、財産自体が相続税の課税価格に算入されないことから、これに係る債務については債務控除の対象とはされない。

ただし、公益事業用資産の価額を相続税の課税価格に算入した場合には、相続税の課税価格に算入されるため、これに係る債務についても債務控除の対象とすることができる。

② 債務控除をすることができる債務は、確実に認められるものに限られる。

③ 控除すべき公租公課の金額については、被相続人の死亡の際に債務の確定しているもののほか、被相続人の死亡後相続税の納税義務者が納付等することとなった被相続人に係る所得税等の税額も含まれる。（ここで控除対象となる税目は、所得税、相続税、贈与税、地価税、再評価税、登録免許税、自動車重量税、消費税、酒税、たばこ税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、航空機燃料税、石油石炭税及び印紙税その他の公租公課であるが、これらについては解答不要とされているため、特に気にする必要はない。）

④ ③の債務の確定している公租公課の金額については、被相続人が所得税法に規定するいわゆる「国外転出時課税」の適用を受けている場合における所得税について「納税猶予」の適用を受けている場合の、納税猶予分の所得税額を含まないものとされている。

（納付するかが明確ではなく、確実な債務とはいえないため。）

ただし、この納税猶予分の所得税額に関して、納付の義務を承継した相続人等が納付することとなった納税猶予分の所得税額等については、債務控除をすることが可能とされている。（事後的に債務が確定することになるため、遡って「確実な債務」であるものとして計算することを認めているのである。この場合には、債務控除が可能となったため、相続税法の特則による更正の請求により、更正の請求をすることができる。）

## 問2

相続税の期限内申告書の提出することを前提として、その期限内申告書の提出義務者、提出期限及びその提出先(納税地)を問う事例形式での理論問題である。内容自体は、ほぼ個別理論として解答していくものであるため、解答の精度が要求される。

### (1) 相続税の納税地に関する相続税法の規定

相続税の納税地に関する相続税法の規定は、相続税法第62条(納税地)及び相続税法附則第3項で定められているものである。

従って、これらの点を解答していくことになる。なお、本問では「相続税の納税地に関する相続税法の規定」についての解答を要求されているため、事例に即した解答とするのではなく、単に規定をべた書きしていく必要がある点に留意すること。

また、みなし個人関連の納税地に関する規定もあるが、細目的なものであり、分量的にも解答は要しないものと考えられる。

#### ① 相続税法第62条(納税地)

相続税法で定められている納税地に関しては、納税義務者の別により取扱いが異なることとされている。

イ 国内に居住している居住無制限納税義務者や特定納税義務者に関しては、「住所地」をもって納税地とされる。

ロ 国内に居住していない非居住無制限納税義務者、制限納税義務者及び上記①の者で国内に住所及び居所を有しないこととなる者については、自ら納税地を指定して申告をすることになる。この申告がない場合には、国税庁長官が納税地を指定し、これを通知することになる。

ハ 納税義務者が死亡した場合には、その死亡した者の死亡当時の納税地をもってその納税地とする。

#### ② 相続税法附則第3項

相続税法では、被相続人の住所が法施行地にある場合には、当分の間、その被相続人の死亡の時ににおける住所地をもって相続税の納税地とすることとされている。

これは、被相続人の遺産がその被相続人の住所地を中心として所在することが通例であるが、各相続人等の住所がまちまちであり、各相続人がそれぞれ異なる税務署長に申告書を提出することは、納税者の立場からも課税上の立場からも種々の支障があるとも考えられる。そのため、これらの点を簡便的にするために、納税地については、被相続人の住所地とすることとされている。

### (2) 相続税の期限内申告書の提出義務者及び提出期限

相続税の期限内申告書の提出義務者及び提出期限については、次のとおりである。

なお、これについても、上記(1)と同様に「相続税の期限内申告書の提出義務者及び提出期限に関する相続税法の規定」の解答を要求されているため、単に規定をべた書きする必要がある。

#### ① 一般の場合

相続又は遺贈により財産を取得した者及び相続時精算課税適用者については、相続税の課税価格の合計額が遺産に係る基礎控除額を超え、納付すべき相続税額がある場合には、相続の開始を知った日の翌日から10月以内に相続税の期限内申告書を提出しなければならない。

#### ② 提出義務を承継した場合

提出義務者が提出しないで死亡した場合には、その者の相続人等が提出義務を承継して、その提出義務者に係る相続の開始を知った日の翌日から10月以内に提出しなければならない。

#### ③ 提出期限の特例

上記の相続税の期限内申告書の提出義務者が、納税管理人の届出をしないで法施行地に住所等を有しないこととなる場合には、その有しないこととなる日までに期限内申告書を提出しなければならない。

#### ④ その他

イ 申告期限前に決定があった場合には、上記の規定は適用しないこととされている。

ロ 相続財産法人から財産分与を受けた場合の取扱いについては、説明を要しないとされているため、解答不要である。

### (3) 乙、丙及び丁の相続税の期限内申告書の提出先及び提出期限

被相続人甲が死亡の時ににおいて法施行地に住所を有しないため、相続税法附則第3項の規定の適用はない。従って、原則的な納税地の規定の適用により、提出先が決まることになる。

#### ① 乙について

乙は、法施行地に住所を有する居住無税減納税義務者であるため、提出先は「自己の住所地であるB市の所轄税務署長」となる。

なお、提出期限は原則通りの「相続開始の事実を知った日の翌日から10月以内」であるため、平成29年2月20日となる。

#### ② 丙について

丙は、法施行地に住所を有しない制限納税義務者であるが納税地を定めているため、提出先は「自己が定めたD市の所轄税務署長」となる。なお、提出期限は原則通りの「相続開始の事実を知った日の翌日から10月以内」であるため、平成29年2月20日となる。

#### ③ 丁について

丁は、法施行地に住所を有する居住無制限納税義務者であるが、相続税の申告書の提出期限前に出国するため、提出先は「自己が定めた納税地の所轄税務署長」となる。なお、定めた納税地が明確ではないため、具体的な解答はできないため、規定通りの解答をすれば充分であると考えられる。また、提出期限は「住所等を有しないこととなる日まで」となるため、平成28年8月1日となる。

## 〔第二問〕 — 50点 —

## 1 相続人・相続分の判定

相続人は、第一順位の取扱いである。配偶者乙が死亡している点を見落とさないように。

また、子Hについては男Gとの子であり、認知の資料がないものの、男Gとの子であることから、被相続人甲は女性であることが確認できる。従って、女性の場合には認知がなくとも「分娩の事実」で親子関係が発生すると考えられていることから、子Hは被相続人甲の実子に該当することになる。

ゆえに、子Hは被相続人甲の相続人となるため、勘違いしないように留意してほしい。

相続人・相続分		法定相続人(の数)とこれに応じた相続分	
A	1/5	A	1/5
B	1/5	B	1/5
C	1/5	C	1/5
D	1/5	D	1/5
H	1/5	H	1/5
1		5人	

## ◆ 父子関係の発生と発生事実

父子又は母子関係は次の事実によって生じる。

- (1) 被相続人が男性(父)である場合・・・認知の事実
- (2) 被相続人が女性(母)である場合・・・分娩の事実

## 2 財産評価等

## (1) 宅地I

四方に路線を有する宅地の評価である。

20万円の正面路線から見て、12万円の路線が側方路線(角地)、10万円の路線が側方路線(準角地)、14万円の路線が二方路線となるため、それぞれの路線の種類に応じて加算補正率が異なるため、計算ミスをしないように留意すること。

また、セットバック部分を有することから、セットバックを必要とする宅地としての評価を行う必要がある。計算方法は、次のとおりである。

$$\text{自用地評価額(A)} = (A) \times \frac{\text{セットバックを必要とする宅地の地積}}{\text{宅地の総地積}} \times 0.7$$

なお、宅地全体に係る減額補正であるため、自用地としての評価額を算定後に、上記算式による減額補正を行うことになるため、計算順序に留意すること。

## (2) 宅地K

二方路線に面する宅地の評価である。

一方の路線では、面する路線に2以上の路線価があるため、宅地に面する距離による加重平均した路線価を用いることに留意すること。

また、M社に対して賃貸借契約による貸付けではあるが、相当の地代による貸付けを行っており、土地の無償返還に関する届出書の提出が行われているため、貸宅地の評価については自用地評価となることが原則であるが、賃貸借契約により貸付けられていることから、利用に制約を受けることを考慮して貸宅地の評価については80/100相当額となる。

これに伴い、同族会社に対する貸付けの場合には、同族会社の取引相場のない株式の評価上、借地権の価額として次の金額を計上する必要がある。(本問では適正額が既に計上済みであるため、特に関係しない)

$$\text{自用地評価額} \times 20/100$$

## (3) 宅地L

倍率方式による評価である。なお、アスファルト舗装があり、月極の貸駐車場として貸付けているものの、法的な保護や制約を受けないことから自用地評価となる点を見落とさないように。

## (4) M株式会社

類似業種比準価額及び純資産価額の計算を行う必要がある。内容自体はそれほど難しくないため落ち着いて計算を行うこと。

また、出題内容自体が、昨年(第65回)の本試験問題と類似しているため、しっかりと得点できるように。

## ① 評価方法の判定

孫Eは、中心的な同族株主に該当するため、原則評価となる。

判定方法を勘違いしないように。

## ② 類似業種比準価額の計算

それほど難しい点はないが、留意点として次の項目に留意すること。

イ 平成28年3月期末以前1年間の年配当金額に含まれている「50周年記念配当 5,000,000円」については、非経常的な配当金額に該当するため、除外して計算する。

ロ 平成27年3月期末以前1年間の利益金額の計算上、控除されている死亡退職金の額については、非経常的な損失の金額に該当するが、評価の安全性から除外するといったことはしない点に留意すること。(本問では関係しないが、他に非経常的な利益の金額がある場合には、通算を行うことにはなる。)

## ③ 純資産価額の計算

## イ 評価時点

純資産価額の計算は、原則として課税時期において仮決算を実施し、課税時期において有する資産及び負債を評価対象とする。ただし、例外として相続開始時における資産及び負債の金額が明確でなく、相続開始の直前に終了した事業年度末から相続開始時までの間に資産及び負債について著しい増減がないことから評価額の計算に影響しない場合には、直前期末において有する資産及び負債を対象として、課税時期における時価により純資産価額の計算をすることができる。

本問では、例外の直前期末基準によることになるため、計算方法を確認すること。

## ◆ 課税時期基準と直前期末基準の概要

		原則：仮決算(課税時期)基準		特例：直前期末基準	
評価する資産等 とその評価基準	相続税評価額	課税時期における各資産及び負債を 課税時期における相続税の評価基準を 適用して計算した金額	相続税評価額	直前期末の資産及び負債を対象とし 課税時期に適用されるべき相続税の 評価基準を適用して計算した金額	
	帳簿価額	課税時期の資産及び負債の帳簿価額 により計算した金額	帳簿価額	直前期末の資産及び負債の帳簿価額 により計算した金額	

## ロ 宅地Kに係る借地権

上記(2)にもあるとおり、宅地Kに係る借地権を計上する必要があるが、本問では適切に計上されているため特に影響しない。

## ハ 未収保険金

被相続人甲の死亡を保険事故とする保険契約であるため、保険金の受取りが確定するため、未収保険金として財産に計上する。なお、直前期末基準の場合であっても、個人に対するみなし財産である生命保険金等としての課税との整合性から計上することになる。

これに併せて、保険契約が履行されることになるため、保険積立金に財産性がなくなることとなる。従って、資産の金額に計上されている15,000,000円を控除する必要があるため、留意すること。

(実際には、相続税評価額に含まれている金額は、相続税評価額である「解約返戻金相当額」等が含まれているはずだが、資料が明確ではないため、15,000,000円を控除して解答している。)

## ニ 未払固定資産税

直前期末基準の場合では、「直前期末以前において賦課期日のあった固定資産税」のうち、未払いとなっている金額は負債としての記載がない場合であっても、負債として取扱う。そのため、負債の金額に計上する必要がある。

## ホ 未払法人税等、消費税等

直前期末基準の場合では、直前期末以前の各事業年度に係る公租公課のうち、直前期末に未払いとなっているものについては負債として計上する。

#### へ 未払退職手当金等

被相続人甲の死亡により、退職手当金等の支払いが確定するため、負債に計上する。

なお、計上額はみなし財産となる金額と同額であるため、弔慰金相当額については計上しないことになる。

これは、直前期末基準の場合であっても、個人に対するみなし財産である退職手当金等としての課税により、財産としての二重財産が認識されてしまうこととの整合性から計上することになる。

#### ト 保険差益に対する法人税額等

評価会社が被相続人の死亡により保険金を受け取った場合に、保険差益が生じた場合には、保険差益に対する法人税額を負債として計上する。この場合に、保険金を原資として退職手当金等を支払っている場合及び保険積立金額がある場合には、次の算式により計算する。

(a) 保険金の取得による利益金額	損金の額に算入される		損金の額に算入される	
保険金額	－	積立保険料の額	－	退職手当金等の額
(b) 保険差益に対する法人税額	保険金の取得による利益金額 × 37% (評価差額に対する法人税額を計算する場合の率)			

なお、死亡退職金及び弔慰金の額については資料が明確ではないため、「損金の額に算入される」かが問題となる。

この点については、死亡退職金がそれほど多額ではないことから、相当額であると考えられること。弔慰金については、法人税法上では明確な規定がないものの、相続税法において「月額報酬の6月分又は36月分相当額」を非課税とする取扱いがあることを鑑みて、法人税法でも同様の基準により損金算入限度額を算定することが一般的である。

従って、本問でも弔慰金については、6月分相当額を超えないことから「不当に高額な部分の金額」がないことになり、全額が損金算入されるものとして解答している。

#### ◆ 参考

保険差益に対する法人税額は、「直前期末基準」を採用した場合に限って計上することとされている。

これは、課税時期基準により評価する場合には、課税時期までの課税所得金額に係る法人税額相当額を負債として計上することになり、保険差益に係る金額もこの課税所得金額に該当することから、法人税額相当額を計上することができる。

しかし、直前期末基準により評価する場合には、直前期末における資産及び負債を基礎に評価を行い、計上される法人税額等は直前期における未納法人税額であるため、保険差益部分に係る法人税額は考慮されないことになってしまう。

従って、保険差益に係る金額を影響させるため、保険差益が計上される場合には、確定している法人税額として保険差益に対する法人税額を計上することとなっている。

つまり、この点に関しては、課されるべき法人税額相当額を計上することを認めているものであることを考慮すると、法人税法上の課税所得となるべき金額(＝法人税法上の「益金の額－損金の額」)を基礎に計算することが合理的である。

そのため、法人税法の知識がなければこの点については解答できないが、簡単に計算方法を確認するように。

#### ④ 原則的評価額の修正及び配当期待権

配当基準日の翌日から配当金の支払決議日までに課税時期があるため、M社株式に係る配当期待権が生じることになる。

この場合には原則評価額と配当期待権との二重財産が生じてしまうことになるため、二重財産とならないように調整をするため、原則的評価額の修正計算が必要となる。

原則的評価額 (修正後)	1株当たりの 原則的評価額	－	1株当たりの 配当金額
配当期待権	1株当たりの 予想配当金額	－	配当金額に係る 源泉徴収税額

〔 銭未満  
切捨て 〕

なお、配当基準日は明確にされていないが、類似業種比準価額の資料から「配当金は、全て毎年3月末日の決算日を基準日として～」の指示があるため、この配当金額については平成28年3月31日を基準日とする配当金額であることが読み取れる。

(5) その他の財産

- ① 証券投資信託受益証券は、日々決算型のものであるため、次の算式により評価する。

$$\text{基準価額} + (\text{未収分配金} - \text{源泉徴収税額等}) - \frac{\text{信託財産留保金額}}{\text{及び解約手数料}}$$

なお、源泉徴収税額等については、上場株式等に準じて20.315%により計算されるため、留意すること。

- ② 貸付金債権については、既経過利子の額を加算して評価する。

なお、既経過利子の額を計算する場合の日数計算については、平成28年3月31日に利払い日を迎えているため、その翌日から利息計算を行うことになる。この場合において、「貸付日を計算期間に算入しない」としか指示がないため、両端入れ計算により計算を行うことが相当であると考えられる。

また、貸付金債権に係る利子については源泉徴収がされないため、評価上も控除しない点に留意すること。

3 小規模宅地等の特例

(1) 宅地I

宅地Iは、被相続人甲の居住の用に供されていた宅地等に該当し、その宅地等の上にある建物に居住していた子Aが取得しているため、特定居住用宅地等に該当する。

なお、本問ではいわゆる老人ホーム特例により、実際には被相続人甲が居住していない場合であっても、「被相続人等の居住用」に含まれることとなる。

— 老人ホーム特例の要件 —

- (a) 被相続人が介護保険法に規定する要介護認定又は要支援認定を受けていることその他これに類する被相続人であること。  
(b) 被相続人が次に掲げる住居又は施設に入居又は入所していたこと。
- ・ 老人福祉法に規定する認知症対応型老人共同生活援助事業が行われる住居
  - ・ 老人福祉法に規定する養護老人ホーム
  - ・ 老人福祉法に規定する特別養護老人ホーム
  - ・ 老人福祉法に規定する軽費老人ホーム
  - ・ 老人福祉法に規定する有料老人ホーム
  - ・ 介護保険法に規定する介護老人保健施設
  - ・ 高齢者の居住の安定確保に関する法律に規定するサービス付き高齢者向け住宅（上記有料老人ホームを除く。）
- (c) 被相続人の退去後、事業の用又は新たに被相続人等以外の者の居住の用に供すること。  
(d) その他一定の場合

本問では、被相続人甲が特別養護老人ホームに入所しており、相続開始の直前において要介護認定を受けていること及び被相続人甲の退去後は、従前から居住している子A等が居住していることから、適用除外となる事由に該当しないため、老人ホーム特例の適用を受けることが可能となる。

また、子Aは、被相続人甲が老人ホームに入所する直前においては生計を一にしていたとの指示があるが、相続開始時における生計については明確ではないため、「同一生計親族の居住用」による判定はできないものと考えられる。

(2) 宅地K

特定同族会社であるM社に対する貸付けであり、取得者である子Aが役員となっていること等から特定同族会社事業用宅地等に該当する。

なお、無償返還に関する届出書の提出がある場合であっても、貸借契約により「相当の対価」を得ていることから、「被相続人等の事業用」に該当することを忘れないように。

(3) 宅地L

貸駐車場として利用していることから貸付事業に該当することになる。また、アスファルト舗装がされていることから構築物の敷地の用に供されているため、貸付事業用宅地等に該当することになる。

(4) 限度面積要件の適用方法

本問では貸付事業用宅地等を選択する場合と、選択しない場合との両方の適用が考えられるため、本来は両者の減額金額を計算した上での比較をする必要がある。

ただし、明らかに選択しない場合の方が有利となることと、時間的な制約があることを考慮して、比較をする必要はないものとして解答している。

限度面積要件の適用方法を確認しながら解答するように。

#### 4 みなし財産関係

- (1) 退職手当金等については、弔慰金相当額の判定に留意すること。

なお、業務上の死亡でないため、月額報酬の6ヶ月分が弔慰金相当額となる。従って、全額が相当額の範囲内であり、弔慰金について課税される金額はないことになる。(あくまでも「弔慰金のうち相当額」までを非課税とするものであるため、不足額を通常の退職手当金等に充てることはできない点にも留意すること。)

- (2) Q生命保険は、取得者のあん分を忘れないように。

また、孫Eは相続人でないため、生命保険金等の非課税の適用を受けることはできない点も見落とさないように。

- (3) S生命保険は、保険事故未発生の保険契約であり、被相続人甲が保険契約者であるため、本来の相続財産として課税対象となる。  
(4) 保証期間付定期金に関する権利は、保険料負担者が誰かが明確ではないが、被相続人甲が負担者であるものとして解答している。

なお、継続受取人となった子Aは、この保証期間付定期金に関する権利を取得したものとみなされるが、この場合の評価額は次に掲げる金額のうち、最も大きいものによる。

- ① 予定利率による複利年金現価率に基づく現在価値総額
- ② 一時金の金額
- ③ 解約返戻金相当額

なお、上記①の現在価値総額を算定する際には、残存支給総額及び残存支給期間を基礎に評価することになる。この場合の残存支給期間については、1年未満の端数がある場合には、端数を切り上げて計算することに留意すること。

#### 5 債務控除

- (1) 公租公課は、債務控除の対象となる。

なお、固定資産税の納付遅延に伴う延滞金については、被相続人甲が負担すべきものと考えられるため、控除対象となる。

- (2) 香典返戻費用は、事後的な費用であると考えられるため、債務控除の対象とはならない。

#### 6 生前贈与関係

- (1) 子Cは、相続時精算課税の適用を受けるため、全ての贈与財産が相続税の課税価格に加算される。

- (2) 子Aに係る贈与については、相続開始前3年以内の贈与ではないため、生前贈与加算の適用対象外となる。

- (3) 孫Eは、アメリカ合衆国に住所を有する期間に贈与を受けているが、贈与前5年以内のいずれかの時において国内に住所を有したことがあるため、非居住無制限納税義務者に該当する。

従って、通常どおり全ての贈与財産が課税対象となる。

- (4) 孫Eは、現金の贈与について教育資金一括贈与の非課税の規定の適用を受けているため、生前贈与加算の適用除外財産となる。

また、平成28年4月3日をもって30歳に達したため、終了時課税が行われることになる。この終了時課税の金額についても被相続人甲からの贈与とみなされることから、当然に生前贈与加算の適用対象となる点も見落とさないように。

- (5) 孫Fは、相続又は遺贈により取得した財産がないため、相続税の納税義務者に該当せず、生前贈与加算の適用はない。

なお、平成28年8月5日において30歳に達したため、終了時課税が行われることになる。この終了時課税の金額については、上記及び個人からの贈与であるとみなされることから、生前贈与加算の適用はないことになる。

従って、平成28年分の贈与税の申告が必要となる。この場合には、贈与者は個人とみなして贈与税の課税が行われるが、「直系尊属から贈与を受けた場合の税率の特例」の適用上は、その個人を「直系尊属」とみなして適用することが可能とされているため、特例税率により計算することを見落とさないように。

- (6) 代表者の定めのある人格のない社団Vについては、相続税法第66条に規定する人格のない社団等に該当する。

従って、贈与を受けた場合には「個人とみなされて」贈与税課税が行われる。

持分の定めのない法人と異なり、特に要件無く「みなし個人」に該当する点にも留意すること。

## 7 税額計算

- (1) 孫Eは、代襲して相続人となっている者に該当しないため、一親等の血族に該当せず、2割加算の適用対象者となる。
- (2) 孫Eは、平成25年中において複数の贈与を受けているため、贈与税額控除の計算については留意すること。
- (3) 子Cは、身体障害者に係る障害の程度が2級とされているため、特別障害者に該当する。また、子Hも同様に障害の程度が1級とされているため、特別障害者に該当する。

子Cについては、重ねて控除を受ける場合に該当するため、前回相続時における控除不足額を限度とすることになる点も見落とさないように。(控除金額の計算については、現行法令に基づく点も確認すること。)

## ◆ 重ねて控除を受ける場合の計算方法

過去に適用を受けている場合には、重ねて控除を受ける場合の取扱いにより、控除限度額までが控除対象となる。

通常 の 控 除 金 額		$10\text{万円} \text{ or } 20\text{万円} \times (85\text{歳} - \text{相続開始時の年齢})$
控除限度額	障害者の区分に変更なし	$10\text{万円} \text{ or } 20\text{万円} \times (85\text{歳} - \text{前回相続時の年齢}) - \text{既控除額}$
	障害者の区分に変更あり	通常 の $10\text{万円} \text{ or } 20\text{万円}$ + 経過年数 - 既控除額

(注) 控除限度額の計算については、現行の1年当たりの控除金額及び上限年齢(85歳)により計算する。

既控除額の計算については、前回適用時の法令による控除額による。

- (4) 相次相続控除については相続人のみが対象となるため、相続人でない孫Eは適用対象外となる。  
 なお、相次相続控除の計算についてはいわゆる「純資産価額」を用いるため、誤って課税価格を用いないように留意すること。

## ① 総控除額

$$A \times \frac{C}{B-A} \left( \frac{100}{100} \text{ を超える場合は } \frac{100}{100} \right) \times \frac{10-E}{10}$$

## ② 各相続人の控除額

$$\text{総控除額 (①)} \times \frac{D}{C}$$

A：第二次相続に係る被相続人が第一次相続につき課せられた相続税額（附帯税を除く。）

B：第二次相続に係る被相続人が第一次相続により取得した財産の価額（純資産価額）

C：第二次相続により相続人及び受遺者の全員が取得した財産の価額（純資産価額）の合計額

D：第二次相続により各相続人が取得した財産の価額（純資産価額）

E：第一次相続から第二次相続までの経過期間（1年未満切捨て）



## 8 平成28年分の贈与税額の計算

平成28年分の贈与税額を計算する。なお、問題文の指示で「平成28年分の贈与税の申告が必要な者について～」とあるため、贈与税の申告が不要である子A及び孫Eについては、解答を要しないとも考えられる。模範解答では解答してはいるが、この指示から配点はないものとしている。(実際には採点される可能性はあるが…)

(1) 子Aは、被相続人甲の死亡に係る葬儀の際に、香典収入を得ているが、社交上必要と認められるものについては、贈与税は非課税とされているため、贈与税は課されない。

従って、納付すべき贈与税額がないため、贈与税の期限内申告書の提出義務がなく、「贈与税の申告が必要な者」に該当しないため、特に解答する必要はないと考えられる。

(2) 孫Eは、平成28年4月3日において教育資金一括贈与に係る終了時課税が行われるため、贈与により取得したものとみなされる。ただし、生前贈与加算の適用対象であるため、贈与税は非課税となる。

従って、納付すべき贈与税額がないため、贈与税の期限内申告書の提出義務がなく、「贈与税の申告が必要な者」に該当しないため、特に解答する必要はないと考えられる。

(3) 孫Fは、平成28年8月5日において教育資金一括贈与に係る終了時課税が行われるため、贈与により取得したものとみなされる。

この場合において、この終了時課税の金額は相続開始後に生じたものであり、かつ、被相続人甲が死亡済みのため贈与者は「個人」とみなされることから、被相続人甲から取得したものは取扱われない。そのため、当然に生前贈与加算の対象とはならない。

ゆえに、生前贈与加算の適用対象とはならないことから、平成28年分の贈与税の課税関係が生じることになる。

この場合には、贈与者は死亡済みのため「個人」からの贈与とみなすことになる。しかし、元々の贈与者が直系尊属であることは明らかであるため、直系尊属から贈与を受けた場合の贈与税の税率の特例(特例税率)の適用上は、贈与者は「直系尊属」とであるとみなして、贈与税の計算を行うことになる。

なお、孫Fは20歳以上であり、直系尊属からの贈与財産であり、「直系尊属から贈与を受けた場合の贈与税の税率の特例」の適用が可能であるため、これにより贈与税額を計算する。(「贈与税額を最も有利な方法により計算する」といった指示が問題文になく、明細書の添付をしているといった指示もないため、特例税率の適用を受けないで一般税率により計算することも考えられるが、一般的に特例税率の適用を受けるであろうこと、出題の意図から、特例税率の適用を受けるものとして解答している。)

(4) 人格のない社団Vについては、「個人とみなされる」ことから、贈与税の納税義務者に該当し、贈与税の課税が行われる。

この場合には、贈与者ごとに基礎控除等の規定を適用することとなるが、本問では特に関係しない。なお、当然であるが、直系尊属からの贈与ではないため、一般税率による計算となる。

計算方法を確認した上で、解答するように。