

税理 2002年1月号

取得費加算特例を適用する場合の実務ポイント

はじめに

相続によって財産を取得した際に相続税が発生し、その相続税を納税するために相続財産を売却すれば譲渡所得税が発生する。このように、一つの財産について2種類の税金が課税され税負担が重くなるため、相続税の一部を取得費に加算することにより譲渡所得税を軽減しようという制度が「相続財産に係る譲渡所得の課税の特例」、いわゆる取得費加算特例である。

1. 特例の内容

(1) 取得費に加算できる金額

特例により、相続財産の譲渡所得の計算上取得費に加算する金額（すでにこの特例により取得費に加算された金額を除く。）は、譲渡資産の譲渡益を限度とする（措令25の16第2項）。

なお、複数の相続財産の譲渡があった場合、譲渡益の一部のみに任意に配分して取得費に加算することはできないこととなる（措通39-8）。

例えば、相続した土地の初年度の譲渡益が4,000万円、次年度の譲渡益が2,000万円、取得費に加算できる金額が3,000万円である場合、初年度に2,000万円、次年度に1,000万円といった配分は認められないということである。

取得費に加算する相続税相当額は、次のa)とb)のいずれか低い金額となる。

- a) 譲渡収入－（取得費＋譲渡費用）
＝譲渡益
- b) 特例により取得費に加算できる相続税相当額

相続財産を売却した際に、取得費に加算できる相続税相当額は、次の算式により計算する（措令25の16第2項）。

ア. 土地等（棚卸資産等を除く。）を譲渡した場合

$$\text{取得費に加算できる相続税相当額} = \frac{\text{売却した者のすべての土地等の相続税評価額} - \text{売却した者の物納した土地等及び物納申請中の土地等の相続税評価額（注）}}{\text{売却した者の相続税の課税価格} + \text{売却した者の債務控除額}}$$

（注）物納申請中の土地等に該当するかどうかの判定時期は、原則として相続した土地等を譲渡した年の納税義務の成立した時であり、超過物納になる部分は物納した土地等に該当しない（措過39-10、39-13）。

イ. 土地等以外の資産を譲渡した場合

$$\text{取得費に加算できる相続税相当額} = \frac{\text{売却した者の譲渡資産の相続税評価額}}{\text{売却した者の相続税の課税価格} + \text{売却した者の債務控除額}}$$

(2) 特例が適用できる場合

特例の適用には、次の要件が必要となる（措法39）。

- ア. 売却した人が相続又は遺贈（死因贈与を含む。）で財産を取得している。
- イ. 相続税額（納税猶予税額を含む。）がある。
- ウ. 売却財産が相続税の課税価格に含まれている（相続又は遺贈についてみなし譲渡の適用があったものを除く。）。
- エ. 相続開始日の翌日から相続税の申告期限後3年以内の売却である。

オ. 確定申告書に「特例適用条文」を記載し、所定の書類を添付する。

(3) 売却した者の確定相続税額の意義

確定した相続税額とは、資産を譲渡した日の属する年分の所得税の納税義務が成立する日（通常は暦年終了の日）に確定していたものをいい、次の算式で計算する（指令25の16第2項一、措通39-4、39-6、39-7）。

確定相続税額＝
納付すべき相続税額＋納税猶予税額＋贈与税額控除額＋相次相続控除額

ア. 所得税の納税義務成立後に相続税額が確定する場合

相続税の申告期限前に所得税の納税義務が成立する場合には、所得税の確定申告期限までに相続税の申告書を提出して相続税額が確定すれば、特例の適用を受けることができる（措通39-1）（図表-1参照）。

イ. 所得税の確定申告期限後に相続税額が確定する場合

所得税の申告期限後に相続税の申告期限が到来する場合には、所得税の確定申告期限までに相続税額が確定しないため所得税の期限内申告においては特例を受けられないが、後日相続税の期限内申告書を提出した際に、所定の書類を提出すれば、納めすぎた所得税の減額更正を受けることができる（措通39-15）（図表-2参照）。

また、相続税の申告書の提出による相続税額について、修正申告、更正等により異動が生じた場合には、その異前後の相続税額を基礎に再計算が行われる（指令25の16第3項、推進39-17）。

(4) 代償金を支払っている場合の計算

代償金を支払って相続した財産を譲渡した場合は、取得費に加算できる相続税相当額を次の算式により計算する（措通39-14）。

(4) 代償金を支払っている場合の計算

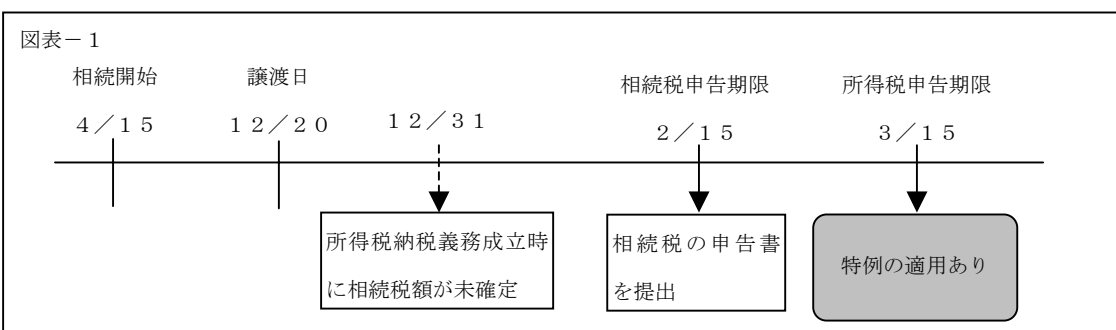
ア. 土地等を譲渡した場合

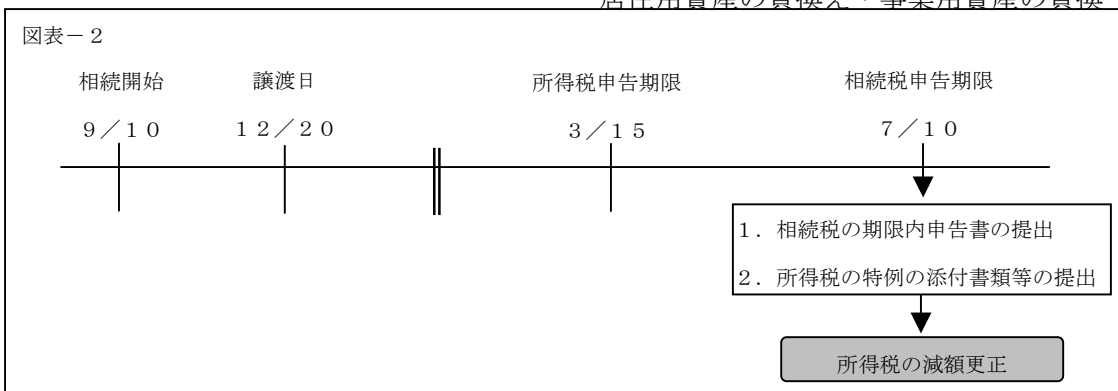
$$\begin{aligned} & \text{売却した者の確定相続税額} \times \\ & \text{売却した者のすべての土地等の相続税評価額} \cdots B \text{ (注)} \\ & \text{支払代償金} \cdots C \times \frac{B}{A+C} \\ & \text{(売却した者の相続税の課税価格+売却した者の債務控除額)} \cdots A \end{aligned}$$

(注) すべての土地等の相続税評価額から物納した土地等及び物納申請中の土地等は除かれる。

イ. 土地等以外の資産を譲渡した場合

$$\begin{aligned} & \text{売却した者の確定相続税額} \times \\ & \text{譲渡資産の相続税評価額} \cdots D \\ & \text{支払代償金} \cdots C \times \frac{D}{A+C} \\ & \text{(売却した者の相続税の課税価格+売却した者の債務控除額)} \cdots A \end{aligned}$$





2. 特例の対象となる譲渡資産

取得費加算特例の対象となる譲渡資産は、原則として相続税の課税価格に算入された財産そのものについてのみ認められる。

(1) 被相続人から取得した財産

被相続人から相続又は遺贈（死因贈与を含む。）により取得した相続税の課税価格に算入された財産そのものの譲渡について、特例の適用がある。

また、被相続人の生前に贈与により取得した財産であっても、生前贈与加算（相法19）の適用のある財産、農地等の贈与税の納税猶予を受けた財産で、相続又は遺贈により取得したものとみなされた財産（措法70の5）についても特例の適用がある（措法39）。

(2) 被相続みから取得した財産を交換等した場合

相続税の課税価格に算入された財産について、土地区画整理法の土地区画整理事業、新都市基盤整理法の土地整理等による換地取得資産、都市再開発法の第一種市街地再開発事業による交換取得資産等を譲渡した場合は特例の適用がある（措遺39-3）。

なお、固定資産の交換による交換取得資産、収用等の代替特例による代替取得資産、

え・中高層の買換えによる買換取得資産等を譲渡した場合は特例の適用がない。

3. 売却物件について分筆や合筆のある場合

特例の適用は相続税の課税価格に算入された財産が対象になるため、売却された土地について売却までの間に分筆や合筆が繰り返されているような場合には、譲渡人の当初の取得原因が分かるまで登記簿謄本を遡る必要がある（図表-3参照）。

■判定の流れ

- (1) 登記簿の表題部で合筆の状況を確認する。
- (2) 合筆対象の地番の閉鎖登記簿謄本を確認する。
- (3) 合筆前の各土地の取得原因を確認する。
- (4) 相続税の課税価格に含まれている部分のみ特例を適用する。

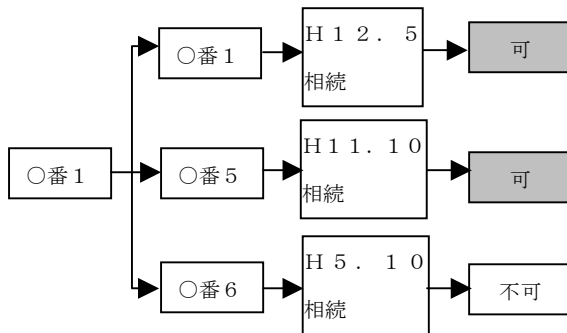
なお、現在は登記簿謄本のコンピュータ化が進められているため、登記簿の原本に記載されている事項がコンピュータに移し替えられており、コンピュータ化の済んでいる法務局では、登記簿謄本を申請しても現在効力を有する部分しか記載されていない

い。

したがって、抹消登記された返済の済んでいる抵当権、以前の所有者等の現在効力を有していない部分については、記載が省略されているため、従前の登記簿の記載事項を見るときは、「コンピュータ化に伴う閉鎖登記簿」を取得する必要がある。

図表一 3

【売却物件】 【譲渡直前に合筆】 【取得原因】 【特例の適用】



4. 特例の対象となる売却に伴い譲渡損と譲渡益が発生した場合

(1) 譲渡益の計算

取得資加算特例により取得費に加算する相続税相当額は、譲渡益と取得費に加算できる相続税相当額のいずれか低い金額である。

譲渡資産が2以上あり、おのおのの譲渡について譲渡益と譲渡損が発生する場合には、その計算は各譲渡資産ごとに行うため、譲渡損は内部通算又は損益通算の対象となる（措通39-9、39-11）。

(2) 計算の具体例

設例

- ・土地（長期所有）
…譲渡価格 8,000万円
- ・取得費・譲渡費用
…500万円
- ・建物（短期所有）
…譲渡価格 4,000万円

- ・取得費・譲渡費用

…5,500万円

- ・取得費に加算できる相続税額

…土地9,000万円、建物300万円

- ・譲渡物件（平成13年の譲渡）は平成13年中に相続で取得しており、譲渡収入の按分は合理性がある。

ア. 土地（長期所有資産）

（譲渡対価）（取得費・譲渡費用）（譲渡益）

8,000万円 - 500万円 = 7,500万円

（譲渡益）（相続税額の取得費加算額）（譲渡所得）

7,500万円 - 7,500万円 = 0円

イ. 建物（短期所有資産）

（譲渡対価）（取得費・譲渡費用）（譲渡損）

4,000万円 - 5,500万円

= △1,500万円 → 損益通算

5. 特例の対象となる売却に土地と建物がある場合

土地等を売却した場合には、相続税額のうちすべての土地等に対応する部分が特例の対象になる。ただし、建物については土地等以外の資産に該当するため、相続税額のうち譲渡した資産に対応する部分のみが特例の対象になる。

したがって、土地と建物を売却し、双方に譲渡益が発生する場合には、おのおのの譲渡対価の決定過程や按分方法により所得が異なることとなる。

設例

- ・土地…取得費・譲渡費用500万円
- ・建物…取得費・譲渡費用200万円
- ・取得費に加算できる相続税額
…土地 9,000万円、建物 300万円
- ・譲渡物件（平成13年の譲渡）は平成1

3年中 に相続で取得している。

(1) 土地の譲渡対価が8,000万円、
建物の譲渡対価が2,000万円の場合

ア. 土地

(譲渡対価) (取得費・譲渡費用) (譲渡益)

8,000万円 - 500万円

= 7,500万円

(譲渡益) (相続税額の取得費加算額) (譲渡所得)

7,500万円 - 7,500万円 = 0円

イ. 建物

(譲渡対価) (取得費・譲渡費用) (譲渡益)

2,000万円 - 200万円 = 1,800万円

(譲渡益) (相続税額の取得費加算額) (譲渡所得)

1,800万円 - 300万円 = 1,500万円

(2) 土地の譲渡対価が9,000万円、
建物の譲渡対価が1,000万円の場合

ア. 土地

(譲渡対価) (取得費・譲渡費用) (譲渡益)

9,000万円 - 500万円 = 8,500万円

(譲渡益) (相続税額の取得費加算額) (譲渡所得)

8,500万円 - 8,500万円 = 0円

イ. 建物

(譲渡対価) (取得費・譲渡費用) (譲渡益)

1,000万円 - 200万円 = 800万円

(譲渡益) (相続税額の取得費加算額) (譲渡所得)

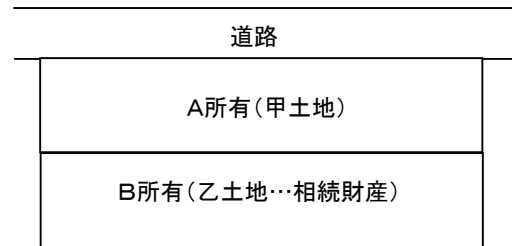
800万円 - 300万円 = 500万円

6. 相続した土地を交換して納税に充当した場合

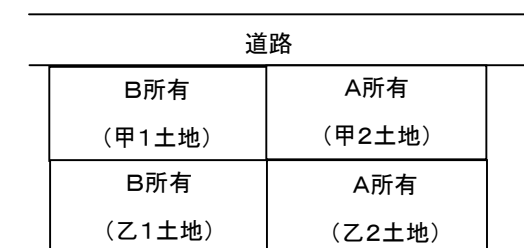
相続財産である無道路地を相続税の納税地とせざるを得ない場合には、接道させるために土地の交換が必要になるケースがある。

設例

【交換前】



【交換後】



(1) 交換取得資産の物納

相続税の納税方法として一定の要件を満たす場合には、金銭納付に代えて物納をすることができる。物納に充てることのできる財産は、原則として相続税の課税価格に算入された財産に限られるが、相続財産を交換譲渡資産として取得した財産についても物納が認められる(相法41第2項)。

設例で、物納を前提として交換契約を締結し、その後実際に物納した場合には、Bの譲渡所得の計算上、交換取得資産である“甲1”を交換譲渡資産である“乙2”と同一の用途に供したものとはいえないので交換の特例(所法58)の適用はないが、一定の要件を満たせば取得費加算特例を適用することができる。

(2) 交換取得資産を売却して相続税の納税に充当した場合

設例で、相続人Bが“甲1”と“乙1”を物納するよりも売却した方が手元に残る財産が多いケースでは、1と同様にBの“乙

2”と“甲1”の交換について交換の特例の適用はないが、一定の要件を満たせば取得費加算特例の適用を受けることができる。

ただし、相続人Bが“甲1”と“乙1”を売却した際には、“甲1”は相続財産ではないため取得費加算特例の適用はない(“乙1”は一定の要件を満たせば、譲渡資産が相続財産に該当するため取得費加算特例の適用を受けることができる。)

おわりに

取得費加算特例は、相続税の納税プランと密接な関わりのある譲渡所得の特例である。

この特例の適用は、スムーズな相続税の納税を行うための一つの手段である。売却と物納、延納などいずれの納税方法の選択がクライアントに有利であるかを考慮し、その有利性の判断には、税負担、納税後の手取額、クライアントの精神状況などを加味する必要がある。

また、自民党税制調査会では、土地譲渡益課税の見直しを14年度の税制改正における検討課題としていることから、意思決定には改正の動向を見据え十分な情報収集による検討を必要とするものと考えられる。