

# 租税特別措置法等（相続税・贈与税関係）の改正

目 次	
一 農地の納税猶予制度の見直し……………	536
二 信託に関する調書の提出範囲の見直し……………	541
三 結婚・子育て資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税制度の資金使途の明確化……………	544
四 贈与税の配偶者控除の添付書類の見直し……………	545
五 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の見直しに伴う所要の措置……………	546
六 国税通則法の改正に伴う所要の措置……………	550

## はじめに

本稿では、平成28年度税制改正に盛り込まれた改正事項のうち、相続税・贈与税関係の改正の概要について説明します。

これらの改正事項が盛り込まれた「所得税法等の一部を改正する法律」は、去る3月29日に可決・成立し、同月31日に平成28年法律第15号として公布されています。また、関係政省令告示もそれぞれ公布・制定されています。

- ・ 租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令（平成28年政令第159号）
- ・ 東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律施行令の一部を改正する政令（平成28年政令第164号）
- ・ 復興特別所得税に関する政令の一部を改正する政令（平成28年政令第165号）
- ・ 相続税法施行規則の一部を改正する省令（平成28年財務省令第18号）
- ・ 租税特別措置法施行規則等の一部を改正する

省令（平成28年財務省令第22号）

- ・ 東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律施行規則の一部を改正する省令（平成28年財務省令第25号）
- ・ 国税通則法施行規則第15条第1項に規定する国税庁長官が定める書類を定める件（平成28年国税庁告示第7号）
- ・ 租税特別措置法施行令第40条の4の4第6項及び第7項並びに租税特別措置法施行規則第23条の5の4第2項第4号及び第7号の規定に基づき内閣総理大臣が財務大臣と協議して定める費用、医療機関及び施設の一部を改正する件（平成28年内閣府告示第118号）
- ・ 租税特別措置法施行令第40条の6第6項第4号の効率的かつ安定的な農業経営の基準として農林水産大臣が定めるものを定める件（平成28年農林水産省告示第897号）
- ・ 住宅取得等資金に係る贈与税の特例関係の告示（平成28年国土交通省告示第593～第600号）

## 一 農地の納税猶予制度の見直し

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 贈与税の納税猶予制度

農業を営む個人が、その推定相続人のうちの

1人に農地の全部及び採草放牧地の3分の2以上並びに準農地の3分の2以上の贈与（死因贈与を除きます。以下同じです。）をした場合には、この農地等に係る贈与税については、担保

の提供を条件に贈与者の死亡等の日までその納税を猶予し、その日において猶予していた贈与税は免除することとされています（旧措法70の4①③④）。

ただし、その死亡等の日までに納税猶予の適用を受ける農地等（以下「特例適用農地等」といいます。）について、譲渡、転用、地上権等の権利の設定等があった場合には、その日から2月を経過する日が納税猶予の期限とされ、納税猶予されている贈与税及び納税猶予期間に対応する利子税を納付しなければなりません（旧措法70の4①—④③⑤）。

なお、贈与者が死亡した場合には、その贈与者の死亡に係る相続税については、その受贈者が特例適用農地等を贈与者から相続等により取得したものとみなされ、相続税の課税対象となります（旧措法70の5①）。

## (2) 贈与税の納税猶予を適用している場合の特定貸付けの特例

上記(1)の適用を受ける受贈者が、贈与者の死亡の日前に特例適用農地等の全部又は一部について次に掲げる貸付け（以下「特定貸付け」といいます。）を行った場合において、その特定貸付けを行った日から2月以内に、特定貸付けを行っている旨の届出書が納税地の所轄税務署長に提出されたときは、その特定貸付けを行った農地又は採草放牧地の全部又は一部（特定貸付農地等）に係る地上権、永小作権、使用貸借による権利又は賃借権（以下「賃借権等」といいます。）の設定はなかったものと、農業経営は廃止していないものとして上記(1)の納税猶予の適用を継続することができます（旧措法70の4の2①）。

- ① 賃借権等の設定による貸付けであって農地中間管理事業の推進に関する法律に規定する農地中間管理事業のために行われるもの
- ② 賃借権等の設定による貸付けであって農業経営基盤強化促進法に規定する農地利用集積円滑化事業のために行われるもの

③ 賃借権等の設定による貸付けであって農業経営基盤強化促進法に規定する農用地利用集積計画の定めるところにより行われるもの

なお、この特例の適用を受ける受贈者は、次に掲げる区分に応じ、それぞれの要件を満たす必要があります。

- ① 上記①から③までに掲げる貸付けを行った日において65歳以上である受贈者 上記(1)の贈与に係る贈与税の申告書の提出期限からその貸付けを行った日までの期間（②において「適用期間」といいます。）が10年以上であること
- ② ①に掲げる受贈者以外の受贈者 適用期間が20年以上であること

## (3) 贈与税の納税猶予適用者が特例適用農地を農業生産法人に貸し付けた場合の特例

### ① 平成7年改正法附則

平成7年3月31日以前に行われた特例適用農地等の贈与により贈与税の納税猶予制度の適用を受けている受贈者が、平成7年4月1日から平成14年3月31日までの間で、かつ、贈与者の死亡の日前に農地法第2条第3項に規定する農業生産法人で一定のものに対し、特例適用農地等の全てにつき使用貸借による権利の設定をした場合において、その設定をしたことについての届出書がその設定の日から2月を経過する日までに納税地の所轄税務署長に提出されたときは、使用貸借による権利の設定はなかったものとして納税猶予の適用を継続することができます（旧平成7年改正法附則36③）。

### ② 平成17年改正法附則

平成17年3月31日以前に行われた特例適用農地等の贈与により贈与税の納税猶予制度の適用を受けている受贈者が、平成17年4月1日から平成23年6月30日までの間で、かつ、贈与者の死亡の日前に農地法第2条第3項に規定する農業生産法人で一定のものに対し、特例適用農地等（借受代替農地を有している

場合には、その借受代替農地に係る貸付特例適用農地等を除きます。）の全て及び借受代替農地の全部について使用貸借による権利の設定をした場合において、その設定をしたことについての届出書がその設定の日から2月を経過する日までに納税地の所轄税務署長に提出されたときは、使用貸借による権利の設定はなかったものとして納税猶予の適用を継続することができます（旧平成17年改正法附則55③⑤）。

#### (4) 相続税の納税猶予制度

農業相続人が農業を営んでいた被相続人から相続又は遺贈（死因贈与を含みます。以下同じです。）により農地等を取得し、その農業相続人が特例適用農地等において耕作を継続していく場合には、農地等の価額のうち農業投資価格（恒久的に農業の用に供されるべき農地等として取引される場合に通常成立すると認められる価格）を超える部分に対応する相続税については、担保の提供を条件に納税猶予期限までその納税を猶予し、その農業相続人が死亡した場合等には、猶予税額の納付を免除することとされています（旧措法70の6①③⑨）。

ただし、その死亡等の日までに特例適用農地等について、譲渡、転用、地上権等の権利の設定等があった場合には、その日から2月を経過する日が納税猶予の期限とされ、納税猶予されている相続税及び納税猶予期間に対応する利子税を納付しなければなりません（旧措法70の6①一⑦④⑩）。

## 2 改正の内容

### (1) 特例適用農地等について区分地上権が設定された場合の確定事由の見直し

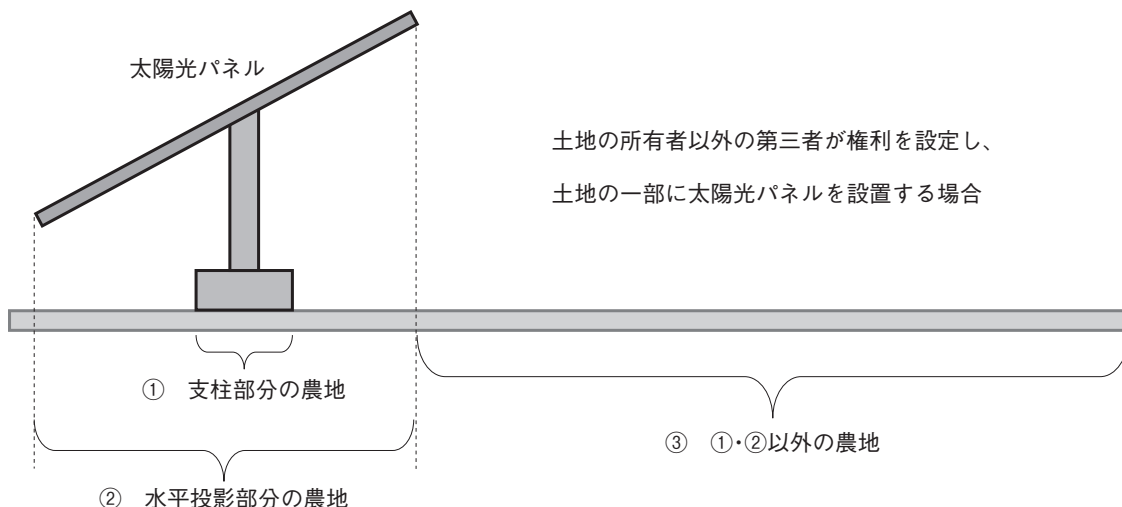
農地の納税猶予制度は、贈与等により特例適

用農地等を取得した受贈者等が自らその特例適用農地等について耕作を継続していくことを前提に納税を猶予する制度です。したがって、その特例適用農地等に地上権等の権利設定を行った場合には、その特例適用農地等については他人に使用させることとなることから、納税猶予の期限が到来することとなり、納税猶予されていた贈与税又は相続税及び納税猶予期間に対応する利子税を納付しなければなりません。

ところで、特例適用農地等について権利設定を行った場合においても、その受贈者等は耕作を継続できる場合があります。民法第269条の2第1項に規定する地上権（以下「区分地上権」といいます。）は、地下又は空間を目的とする地上権であり、土地の地下又は空間で上下の範囲が定められた部分を対象に設定されるため、この地上権の設定後においても土地所有者は地表面については引き続き利用できるので、耕作の継続は可能です。この区分地上権の設定例としては、地下を目的とするものとしては、鉄道、道路等、また、空間を目的とするものとしては、モノレール、橋梁、太陽光パネル等があります。

このように、特例適用農地等について耕作を継続しているにもかかわらず、地上権の設定があったという理由だけで納税猶予がストップすることは制度の趣旨に合いません。そこで、今般の改正においては、納税猶予がストップする事由である特例適用農地等についての権利設定から、区分地上権の設定があった場合において受贈者等がその特例適用農地等を耕作又は養畜の用に供しているときにおけるその設定を除くこととされました（措法70の4①一、70の6①一、平成7年改正法附則36⑤一、平成17年改正法附則55④一⑥一）。

(参考) 区分地上権の設定の対象範囲（太陽光パネルの場合）



① 支柱部分の農地	② 水平投影部分の農地	③ ①・②以外の農地
契 約：区分地上権の設定	契 約：区分地上権の設定	契 約：なし
農地法：転用の許可	農地法：移転の許可	農地法：手続不要
税 法：猶予ストップ	税 法：猶予継続	税 法：猶予継続

(2) 贈与税の納税猶予を適用している場合の特定貸付けの特例の改正

この特例は、平成24年度税制改正において創設されたもので、上記1(2)のとおり、贈与による取得後、一定期間は自ら耕作を継続した実績のある者を対象としています。これは、偶発性が強い相続の場合と異なり、贈与の場合は自ら農業経営を志して農地を取得した場合に適用する特例であることから、一定期間の耕作実績を求めることにより制度趣旨との調和を図り、かつ、耕作意思のない者による農地の取得、貸付けという農地法や贈与税の納税猶予制度の趣旨を逸脱した利用を防止するために設けられた要件です。

一方、農業の競争力を高め、成長産業としていくためには、担い手への農地の集積・集約の加速化が重要であり、平成27年6月に改訂された日本再興戦略においても、今後10年間で担い手の農地利用面積割合を現状の5割から8割に引き上げることが目標に掲げられました。この目標の達成に向けては、平成26年に設立された

農地中間管理機構が、まとまった形で農地を借り受け、担い手にまとまった形で転貸する方法（以下「農地中間管理事業」といいます。）が最も効率的です。

しかし、農地中間管理事業により農地の集積を進めようとする地域に、適用期間の要件を満たさない特例適用農地等があった場合には、その地域の農地の集積に向けた計画が頓挫しかねません。

そこで、農地中間管理事業による一層の農地の集積・集約を推進する観点から、この特定貸付けのうち農地中間管理事業のための貸付け（上記1(2)①）については、適用期間（納税猶予適用開始から10年（受贈者が65歳未満の場合は20年））の要件が撤廃されました（措法70の4の2②）。

なお、農地中間管理事業は地域でまとまった形での農地の集積を行うのに対し、農地利用集積円滑化事業のための貸付け（上記1(2)②）及び農用地利用集積計画による貸付け（上記1(2)③）については、相対取引が基本とされている



ので、仮に特例適用農地等の貸借ができない場合でも、地域全体の農地集積に影響がでることではないことから、本改正後においても適用期間の要件は、引き続き適用されます（措法70の4の2②）。

(3) 贈与税の納税猶予制度の適用対象者の見直し

上記(2)のとおり、農地中間管理事業による一層の農地の集積・集約を推進する観点から、特定貸付けのうち農地中間管理事業のための貸付けについては、適用期間の要件が撤廃されたところですが、一方で、こうした見直しの結果、営農の意思がない者についても、とりあえず贈与税の納税猶予制度の適用を受け、直後に特定貸付けの特例を受けるといった制度趣旨にそぐわない特例の適用場面も懸念されるところです。

また、贈与税の納税猶予制度は、農地の細分化を防止し、農業経営の後継者を育成するという観点から設けられたものです。したがって、

その適用を受ける受贈者としては、一定程度以上の規模で農業経営を行っていかうとする意思のある者を想定しています。

そこで、本改正においては、上記(2)の改正にあわせて、贈与税の納税猶予制度の制度趣旨を徹底する観点から、適用対象者の要件として、効率的かつ安定的な農業経営の基準として農林水産大臣が定めるものを満たす農業経営を行っていること（いわゆる「担い手」であること）が追加されました（措令40の6⑥四、平成28年農林水産省告示第897号）。

(参考) 租税特別措置法施行令第40条の6第6項第4号の効率的かつ安定的な農業経営の基準として農林水産大臣が定めるものを定める件（平成28年農林水産省告示第897号）

租税特別措置法施行令第40条の6第6項第4号の農林水産大臣が定める基準は、次のいずれかに該当することとする。

一 農業経営基盤強化促進法（昭和55年法

効率的かつ安定的な農業経営を行う者			
	認定農業者	認定新規就農者	基本構想水準到達者
創設年	平成5年	平成26年	-（※1）
定義	農業経営基盤強化促進法（基盤法）第12条に基づき、市町村から「農業経営改善計画」の認定を受けた農業者	基盤法第14条の4に基づき、市町村から「青年等就農計画」の認定を受けた新たに農業を営もうとする青年等（※2）	市町村基本構想（※3）における効率的かつ安定的な農業経営の指標の水準に到達しているときみなせる者
計画の認定基準	1 計画が市町村基本構想（※3）に照らして適切なものであること 2 計画の達成される見込みが確実であること等		年間農業所得、営農類型、経営規模等から市町村基本構想における効率的かつ安定的な農業経営の指標の水準に到達しているとみなせる者が市町村が判断
具体的な指標	① 経営規模に関する目標（作付面積、飼養頭数、作業受託面積等） ② 生産方式の合理化の目標（機械・施設の導入、ほ場連担化、新技術の導入等） ③ 経営管理の合理化の目標（複式簿記での記帳等） ④ 農業従事の態様等の目標（休日制の導入等）等		

(※1) 農地利用集積の対象者としての位置づけは平成7年度以降

(※2) 「新たに農業を営もうとする青年等」：青年（原則18歳以上45歳未満）、知能・技能を有する者（65歳未満）で、農業経営を開始してから5年以内のものを含み、認定農業者を除く。

(※3) 「市町村基本構想」：市町村が、基盤法第6条に基づき、当該市町村における効率的かつ安定的な農業経営や新たに農業経営を営もうとする青年等が目標とすべき所得水準や労働時間等及び必要な営農類型ごとの農業経営の規模や生産方式等について策定したもの

律第65号）第12条第1項の規定による農業経営改善計画の認定（同法第13条第1項の規定による変更の認定を含む。）を受けていること。

二 農業経営基盤強化促進法第14条の4第1項の規定による青年等就農計画の認定（同法第14条の5第1項の規定による変更の認定を含む。）を受けていること。

三 農業経営基盤強化促進法第6条第1項に規定する基本構想に定められた同条第2項第2号に掲げる事項を満たしていること。

#### (4) 農業生産法人の名称変更に伴う措置

農業協同組合法等の一部を改正する等の法律（平成27年法律第63号）において、農地法の改正が行われ、農業生産法人の名称が農地所有適格法人と変更され、その要件についても、農業者以外の構成員の議決権が原則として総議決権の2分の1未満（改正前4分の1以下）とされる等の見直しが行われました。

この見直しとあわせて、上記1(1)(3)の各制度

における農業生産法人に係る措置について、農地所有適格法人に名称を変更する等の所要の整備が行われました（措令40の6⑩二、平成7年改正法附則36、平成17年改正法附則55）。

### 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、平成28年4月1日以後に区分地上権の設定をする場合について適用され、同日前にその地上権を設定した場合には、従前どおりとされています（改正法附則127⑥⑦⑩⑪、151、152）。

(2) 上記2(2)の改正は、平成28年4月1日以後に特定貸付けを行う場合について適用され、同日前に特定貸付けを行った場合には、従前どおりとされています（改正法附則127⑧）。

(3) 上記2(3)の改正は、平成28年4月1日以後に贈与により取得する農地等に係る贈与税について適用され、同日前に贈与により取得した農地等に係る贈与税については、従前どおりとされています（改正措令附則37①）。

(4) 上記2(4)の改正は、平成28年4月1日以後に適用されます（改正法附則1）。

## 二 信託に関する調書の提出範囲の見直し

### 1 改正前の制度の概要

国内に営業所等を有する信託の受託者は、次に掲げる事由が生じた場合には、その事由が生じた月の翌月末日までにその営業所等の所在地の所轄税務署長にその信託の受益者別又は委託者別の調書を提出しなければなりません（相法59②）。

- ① 信託の効力が生じたこと
- ② 受益者等が変更されたこと
- ③ 信託が終了したこと
- ④ 信託に関する権利の内容に変更があったこと

なお、この調書の提出は、信託財産の価額が50万円以下の信託、投資信託など一定の信託（注）については不要とされています（旧相規30③）。

（注）一定の信託とは、以下のものをいいます。

- ① 受託者の引き受けた信託について受益者別に当該信託の信託財産の評価額が50万円以下であること
- ② 受託者の引き受けた信託が投資信託であること
- ③ 受託者の引き受けた貸付信託の受益権が当該貸付信託の無記名式の受益証券に係るものであること
- ④ 受託者の引き受けた受益証券発行信託の受益権が当該受益証券発行信託の無記名式の受益証券に係るものであること
- ⑤ 次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める事由  
イ 信託の効力が生じた場合 受託者の引

- き受けた信託が次に掲げるものであること
- と
- (イ) 特定障害者扶養信託契約に基づく信託
- (ロ) 教育資金管理契約に基づく信託
- (ハ) 結婚・子育て資金管理契約に基づく信託
- (ニ) 委託者と受益者等とが同一である信託
- ロ 受益者等が変更された場合 次に掲げる事由
- (イ) 受益者等の変更が所得税法に規定する信託受益権の譲渡によるものであることから、当該信託の受託者が同法に規定する調書を提出することとなること
- (ロ) 受託者の引き受けた信託が顧客分別金信託等であること
- (ハ) 受益者等の変更が次に掲げる事由により生じたこと
- (i) 受益者等の合併又は分割があったこと
- (ii) 定型的信託契約に基づく信託の受益権について買取りの請求があったことにより当該信託の受託者が当該受益権を買い取ったこと
- (iii) 貸付信託の受託者が当該貸付信託の受益証券を買い取ったこと
- ハ 信託が終了した場合 次に掲げる事由
- (イ) 受託者の引き受けた信託が教育資金管理契約に基づく信託であること
- (ロ) 受託者の引き受けた信託が結婚・子育て資金管理契約に基づく信託であること
- (ハ) 受託者の引き受けた信託が顧客分別金信託等であること
- (ニ) 信託の終了直前の受益者等が当該受益者等として有していた当該信託に関する権利に相当する当該信託の残余財産の給付を受けるべき、又は帰属すべ

き者となったこと

- (ホ) 受託者の引き受けた信託の残余財産がないこと
- (ヘ) 受託者の引き受けた貸付信託又は合同運用信託の残余財産が当該受託者に帰属したこと
- ニ 信託に関する権利に変更があった場合次に掲げる事由
- (イ) 受益者等が一の者であること
- (ロ) 受益者等がそれぞれ有する当該信託に関する権利の価額に変動がないこと

## 2 改正の内容

上記1のとおり、相続税法に規定する信託に関する受益者別（委託者別）調書については、適正・公平な課税の実現を担保するため、課税機会が生じると考えられる①信託の効力発生、②受益者等の変更、③信託の終了、④受益権の内容の変更、といった各場面において、その提出を求めているところです。同時に、上記1（注）のとおり、課税関係が生じない場合や他の調書が提出されることにより事実関係が把握できる場合については、この調書の提出は不要とされています。

ところで、近年、従業員の福利厚生の実現等を目的に、信託を利用した自社株式活用型のインセンティブ・プラン（いわゆる「日本版ESOP信託」）を導入する企業数は増加傾向にあります（平成27年6月末時点で271社）。この日本版ESOP信託は、法令上の位置付けのある制度ではありませんが、その仕組みとしては、次のとおり、従業員持株会制度に信託を活用する「従業員持株会型」と、一定の要件（勤続年数等）を満たした従業員に対して信託を通じて自社株を付与する「株式付与型」に分けられます。

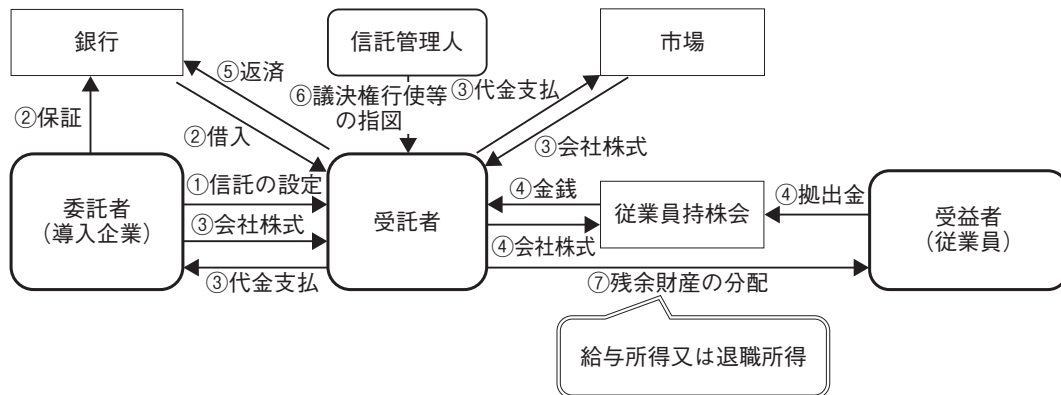
- ① 「従業員持株会型」 受託者が銀行から借入れをし、委託者（発行会社）の株式を発行会社、市場等から一括して取得し、定期的にその株式を持株会に順次売却します。信託終了時に、受託者に蓄積された株式売却益が、受益者たる従業員に分配されます。

- ② 「株式付与型」 委託者は金銭を信託し、受託者はそれを原資として市場等から株式を取得します。受託者は、予め定められた株式給

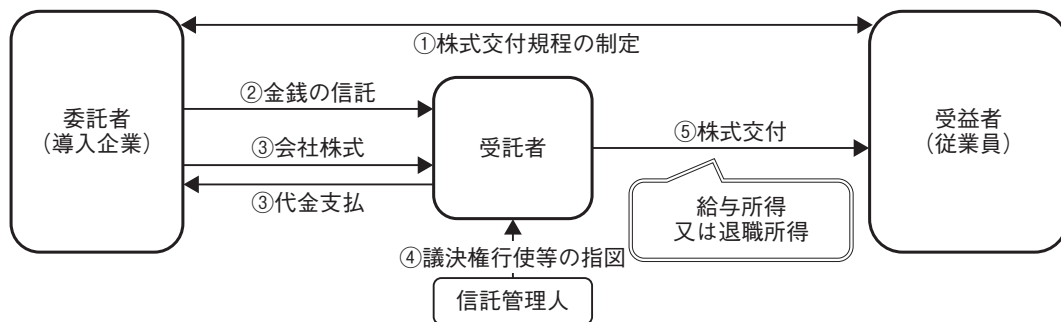
付規程に基づき、一定の要件を満たした従業員に対し、保有する株式を交付します。

（参考） 日本版ESOP信託の仕組み（例）

(1) 従業員持株会社型



(2) 株式付与型



この日本版ESOP信託の受益者である従業員が取得する分配金や株式についての課税関係については、所得税の課税対象とされており、給与所得又は退職所得の収入金額に算入されることとされています。さらに、これらの所得については、原則として、税務署長に対し源泉徴収票が提出されることとされています。

一方、この従業員が分配金や株式を取得することは、従業員がその信託の受益者となった場合（受益者等の変更）に該当することとされています。又は信託が終了した場合に該当することから、受託者には、信託に関する受益者別調書の提出義務が生じることになります。

このように、日本版ESOP信託については、金銭の分配又は株式の交付がされる場面においては、

税務署長に対し、所得税法の規定による源泉徴収票と相続税法の規定による信託に関する受益者別調書の両方が提出されることとなっています。

そこで、本改正においては、受託者における事務の簡素化を図る観点から、受託者が引き受けた信託が、日本版ESOP信託（受益者が取得する金銭、株式等が給与所得又は退職所得に該当するものに限り）である場合には、信託の受益者別調書の提出は、不要とされました（相規30③五口(3)(4)、ハ(4)）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成28年4月1日以後に受益者等の変更又は信託の終了があった場合について適用されます（改正相規附則5）。



### 三 結婚・子育て資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税制度の資金使途の明確化

#### 1 改正前の制度の概要

##### (1) 概要

平成27年4月1日から平成31年3月31日までの間に、個人（結婚・子育て資金管理契約を締結する日において20歳以上50歳未満の者に限ります。）が、その直系尊属と受託者との間の結婚・子育て資金管理契約に基づき信託の受益権（以下「信託受益権」といいます。）を取得した場合、その直系尊属からの書面による贈与により取得した金銭を結婚・子育て資金管理契約に基づき銀行等の営業所、事務所その他これらに準ずるもので日本国内にあるもの（以下「営業所等」といいます。）において預金若しくは貯金として預入をした場合又は結婚・子育て資金管理契約に基づきその直系尊属からの書面による贈与により取得した金銭若しくは公社債投資信託のうち一定のもの（以下「金銭等」といいます。）で金融商品取引業者の営業所等において有価証券を購入した場合には、その信託受益権、金銭又は金銭等の価額のうち1,000万円までの金額（既に本特例の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額がある場合には、その算入しなかった金額を控除した残額）に相当する部分の価額については、贈与税の課税価格に算入しないこととされています（措法70の2の3①）。

##### (2) 結婚・子育て資金の範囲

###### ① 結婚関係費用

イ 婚礼（結婚披露を含みます。）のために要する費用で、施設の提供、衣服の貸与、贈答品の販売等の対価として支払われる金銭であって、婚礼事業を行う事業者を支払われるもの（措令40の4の4⑥一、平成27年内閣府告示第48号第1項）

ロ 受贈者の婚姻の日の1年前の日から婚姻の日以後1年を経過する日までの期間に締結をされた家屋の賃貸借契約に基づき、その締結の日以後3年を経過する日までに支払われる家賃等（措令40の4の4⑥二、平成27年内閣府告示第48号第2項）

ハ 受贈者が、本人及びその配偶者の居住の用に供するための家屋への転居のための生活の用に供する家具その他の資産の運送に要する費用であって、運送業を営む者に支払われるもの（措令40の4の4⑥三、平成27年3月内閣府告示第48号第3項）

###### ② 子育て関係費用

イ 受贈者（受贈者の配偶者を含みます。）の不妊治療のために要する費用又は妊娠中に要する費用で次のもの（措令40の4の4⑦一、旧平成27年内閣府告示第48号第4項）

(イ) 人工授精その他不妊治療に要する費用であって、病院又は診療所に支払われるもの

(ロ) 母子保健法第13条第1項の規定による妊婦に対する健康診査に要する費用であって、病院、診療所又は助産所に支払われるもの

ロ 受贈者（受贈者の配偶者を含みます。）の出産の日以後1年を経過する日までに支払われるその出産に係る分べん費その他これに類する費用で次のもの（イに掲げる費用を除きます。）（措令40の4の4⑦二、旧平成27年内閣府告示第48号第5項）

(イ) 分べん費、入院費、検査・薬剤料及び処置・手当料その他出産のための入院から退院までの間に要する費用であって、病院、診療所、助産所又は地方公共団体に支払われるもの

(ロ) 母子の心身の健康保持又は子育て支援のための宿泊施設の提供、相談、指導及び助言その他の便益の提供（以下「産後ケア」といいます。）の対価として支払われる金銭であって、産後ケアを行う病院、診療所、助産所又は地方公共団体（当該地方公共団体から委託を受けて産後ケアを行う者を含みます。）に支払われるもの（6泊分又は7回分に相当する金額を限度とします。）

ハ 受贈者の小学校就学前の子（以下単に「子」といいます。）の医療のために要する費用で治療、予防接種、母子保健法の規定による乳幼児に対する健康診査又は医薬品（処方箋に基づき調剤されたものに限ります。）の対価として支払われる金銭であって、病院、診療所、助産所又は薬局に支払われるもの（措令40の4の4⑦三、平成27年内閣府告示第48号第6項）

ニ 幼稚園、保育所その他これらに類する施設を設置する者に支払う子に係る保育料等（措令40の4の4⑦四、平成27年内閣府告示第48号第7項）

## 2 改正の内容

この特例は、結婚・子育てを支援するための政策税制であることから、贈与により受け入れた資金の用途は、妥当性や証明可能性を踏まえ、上記1(2)のとおり、一定の範囲に限定されているところです。

このうち、妊娠・出産に係る費用に関しては、非課税の対象となる費目は、妊娠・出産に係る典

型的なもの（不妊治療費、妊婦健診費用、出産に係る費用、産後ケア費用）とされており、これらの支払先についても医療行為を実施する病院・診療所を典型的なものとして、内閣府告示において規定されていました。この結果、調剤を行う薬局に支払う不妊治療に係る医薬品代等は、制度趣旨からすれば妥当性のある支払であるにもかかわらず、この告示に規定されていないために非課税となる支払からは抜け落ちている状況でありました。そこで、この告示を次のとおり改正することにより、制度の明確化を図ることとされました（平成28年内閣府告示第118号）。

### (1) 不妊治療又は妊娠に係る費用（上記1(2)②イ）

不妊治療に係る医薬品（処方箋に基づき調剤されたものに限ります。以下2において同じです。）に要する費用及び妊娠に基因する疾患の治療に要する費用（医薬品に要する費用を含みます。）並びに支払先として薬局が明記されました。

### (2) 出産に係る費用（上記1(2)②ロ）

出産に基因する疾患の治療に要する費用（医薬品に要する費用を含みます。）及び産後の健康診査に要する費用並びに支払先として薬局が明記されました。

## 3 適用関係

上記2の改正は、平成28年4月1日以後に上記2(1)又は(2)の支払をする場合に適用されます（平成28年内閣府告示第118号）。

# 四 贈与税の配偶者控除の添付書類の見直し

## 1 改正前の制度の概要

婚姻期間が20年以上である配偶者から居住用の不動産又は居住用不動産を取得するための金銭を贈与により取得した場合において、次に掲げる場

合に該当するときは、これらの居住用不動産をその後も引き続き居住の用に供する見込みであるときに限り、その贈与により財産を取得した年分の贈与税の課税価格から2,000万円までの金額を控除できることとされています（相法21の6）。

- ① 居住用不動産を贈与により取得した者が、その取得の日の属する年の翌年の3月15日までにその取得した居住用不動産を居住の用に供した場合
- ② 居住用不動産を取得するための金銭を贈与により取得した者が、その取得の日の属する年の翌年の3月15日までにその金銭により居住用不動産を取得するとともに居住の用に供した場合

なお、この特例の適用を受けるためには、以下の書類を贈与税の申告書に添付して提出することが必要です（旧相規9）。

- ① 財産の贈与を受けた日から10日を経過した日以後に作成された戸籍謄本又は抄本
- ② 財産の贈与を受けた日から10日を経過した日以後に作成された戸籍の附票の写し
- ③ 居住用不動産の登記事項証明書

## 2 改正の内容

### (1) 贈与税の配偶者控除の適用を受けるための添付書類

上記1のとおり、この特例の適用を受けるためには、居住用不動産を取得した事実を証明するため、その居住用不動産の登記事項証明書を贈与税の申告書に添付する必要があります。しかしながら、この贈与は夫婦間の財産移転であることから所有権の移転登記を行っていない場合や、現行の規定は、所有権の移転登記後の登記事項証明書の添付を求めるものとなっていない

いことから、前の所有者（贈与者）の名義のままの登記事項証明書が申告書に添付される事案も散見されており、居住用不動産の取得の事実を確認できない場合もありました。

本改正においては、この添付書類について、（いつの時点のものか明らかでない）居住用不動産の登記事項証明書から、所有権の移転登記後の登記事項証明書や贈与契約書等、その居住用不動産を取得したことを証する書類に改められました（相規9二）。

### (2) 居住用不動産等の贈与が贈与者の死亡と同年中にあった場合の相続税の添付書類

上記(1)の見直しにあわせて、この添付書類についても同様の改正が行われました（相規1の5②）。

## 3 適用関係

上記2(1)の改正は、平成28年1月1日以後に贈与により取得する財産に係る贈与税について適用され、同日前に贈与により取得した財産に係る贈与税については、従前どおりとされています（改正相規附則2②）。

上記2(2)の改正は、平成28年1月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用され、同日前に相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税については、従前どおりとされています（改正相規附則2①）。

## 五 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の見直しに伴う所要の措置

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予の適用を受けた者に係る相続税・贈与税の納税義務

国外転出をする場合の譲渡所得等の特例又は贈与等により非居住者に資産が移転した場合の

譲渡所得等の特例の規定により所得税を課税された後、国外転出をした者又は贈与者若しくは相続人が所得税の納税猶予を適用した場合には、納税猶予期間中に納税猶予を適用している者等が死亡した場合の相続税の納税義務の判定については、次のとおりとされています（旧相法1の3②）。

① 国外転出をしたことにより一定の株式等の特定の資産（以下「対象資産」といいます。）の含み益に対して所得税が課され、所得税法第137条の2第1項の納税猶予の適用を受け、さらに同条第2項の規定により納税猶予期間を10年に延長している個人が死亡した場合には、その個人は、相続税の納税義務の判定にあたっては、その死亡に係る相続の開始前5年以内のいずれかの時において日本国内に住所を有していたものとみなされます。

② 非居住者に対象資産を贈与したことにより所得税が課され、所得税法第137条の3第1項（同条第3項の規定により納税猶予期間を10年に延長している場合を含みます。）の納税猶予の適用を受けている者（②において「贈与者」といいます。）から当該贈与により財産を取得した者（②において「受贈者」といいます。）が死亡した場合には、その受贈者は、相続税の納税義務の判定にあたっては、その受贈者の死亡に係る相続の開始前5年以内のいずれかの時において日本国内に住所を有していたものとみなされます。ただし、その受贈者が、所得税の課税に係る贈与の前5年以内のいずれかの時においても日本国内に住所を有していたことがない場合には、この規定の適用はありません。

③ 居住者（③において「被相続人」といいます。）が死亡し対象資産を相続（③において「一次相続」といいます。）した非居住者（③において「一次相続人」といいます。）が、被相続人に課された所得税について所得税法第137条の3第2項（同条第3項の規定により納税猶予期間を10年に延長している場合を含みます。）の納税猶予の適用を受けていた場合において、その一次相続人が死亡（③において「二次相続」といいます。）をしたときは、その一次相続人は、二次相続に係る相続税の納税義務の判定にあたっては、二次相続の開始前5年以内のいずれかの時において日本国内に住所を有していたものとみなされ

ます。ただし、その一次相続人が一次相続の開始前5年以内のいずれの時においても日本国内に住所を有していたことがない場合には、この規定の適用はありません。

（注） 贈与税の納税義務についても相続税と同様の仕組みとなっています（旧相法1の4②）。

## （2）更正及び決定の特則

相続税及び贈与税は、申告納税方式により税額が確定することとなっていますが、その申告がない場合やその申告の内容が法律の規定に従っていない場合には、国税通則法の規定により、課税庁は更正又は決定をすることとされています。この国税通則法の一般的な規定に対する特例として、相続税法では、次のとおり、相続税又は贈与税特有の事由のための更正又は決定の規定が置かれています（旧相法35）。

- ① 相続財産法人から財産の分与を受けた者に対する更正
- ② 申告書の提出期限前の更正又は決定
- ③ 相続税法の更正の請求の特則に基づき更正があった場合の更正又は決定
- ④ 新たに贈与税の申告書を提出すべき要件に該当することとなった場合の更正又は決定

## 2 改正の内容

### （1）納税猶予期限の満了に係る納期限の見直しに伴う相続税・贈与税の納税義務の改正

国外転出をする場合の譲渡所得等の特例等については、今般の改正において、その適用がある場合の納税猶予に係る期限の満了に伴う納期限が、国外転出の日から満了基準日（その国外転出の日から5年を経過する日又は帰国等の場合に該当することとなった日のいずれか早い日をいいます。）の翌日以後4月を経過する日とされました。この改正の詳細については前掲の「所得税法等の改正」をご参照ください。

この改正前は相続税法の納税義務が無制限納税義務から制限納税義務となる非居住者となつてからの期間と所得税の当初の納税猶予期間が



一致するため、この納税猶予期間が延長された個人が死亡した場合についてのみが上記1(1)①として規定されていましたが、この規定では、この改正による納期限の延長分の4月に対応できません。そこで、この規定の適用に係る被相続人は、上記1(1)②③と同様に納税猶予の適用を受ける個人に改められました（相法1の3②一）。

なお、贈与税についてもこれと同様に、贈与者について、納税猶予期間の延長を受ける個人から納税猶予の適用を受ける個人に改められています（相法1の4②一）。

## (2) 贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用を受けた後に遺産分割等の事由が生じた場合等の相続税の更正又は決定の特則

### ① 所得税法の改正

相続開始の日の属する年分の所得税につき贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用を受けた居住者について生じた遺産分割等の事由により、非居住者に移転した対象資産が増加し、又は減少した場合には、その居住者の相続人は、その遺産分割等の事由が生じた日から4月以内に、その年分の所得税について、税額が増加する場合等には修正申告書を提出しなければならないこととし、税額が減少する場合等には更正の請求をすることができることとされました。

また、居住者が年の中途において死亡した場合の確定申告書の提出期限後に生じた遺産分割等の事由（注）により贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例が適用されたため新たに確定申告書を提出すべき要件に該当することとなったその居住者の相続人は、その遺産分割等の事由が生じた日から4月以内に、その居住者の死亡の日の属する年分の所得税について期限後申告書を提出しなければならないこととされました。

（注）遺産分割等の事由とは以下のものをいいます。

- ① 相続又は遺贈に係る対象資産について民法の規定による相続分の割合に従って非居住者に移転があったものとして贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用があった場合において、その後当該対象資産の分割が行われ、当該分割により非居住者に移転した対象資産が当該相続分の割合に従って非居住者に移転したものとされた対象資産と異なることとなったこと
- ② 民法の規定により相続人に異動を生じたこと
- ③ 遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定したこと
- ④ 遺贈に係る遺言書が発見され、又は遺贈の放棄があったこと
- ⑤ 上記①から④までの事由に準ずる事由が生じたこと

なお、これらの事由は、相続税法第32条第1項第2号から第4号まで及び第6号に掲げるものと同じものとなっています。

この改正の詳細については前掲の「**所得税法等の改正**」をご参照ください。

### ② 相続税の更正及び決定の特則の改正

所得税の確定申告時には遺産が未分割であり、その後遺産分割が行われた場合等には、非居住者が対象資産を相続するか否かにより所得税額に増減が生じる場合があるため、上記①のとおり、その調整（期限後申告書若しくは修正申告書若しくは更正請求書の提出又は更正若しくは決定）をすることとされました。

この相続に係る相続税が課税されている場合において、所得税額が増加した場合には相続税の債務控除の額が増加し、所得税額が減少した場合には相続税の債務控除の額が減少することとなり、相続税額に異動を生じることとなります。これに対しては、改正前の相続税法においても、未分割財産の分割等に伴

い各相続人の課税価格の増減が生じた場合には、除斥期間経過後であっても事後的に期限後申告書、修正申告書、更正請求書を提出し、税額を調整することが可能となっていました（相法30①、31①、32①）。また、上記1(2)③のとおり、税務署長は、ある相続人の相続税を減額更正した場合において、他の相続人から修正申告書又は期限後申告書の提出がないときは、増額更正又は決定をすることができました（相法35③）。したがって、上記①の遺産分割等の事由は、相続税法に規定する後発的事由と同じであることから、未分割財産の分割等があった場合には、相続税額の調整は可能となっていました。

しかしながら、遺産分割の結果、財産の取得価額（相続税の課税価格）に変動がない場合であっても、国外転出をする場合の譲渡所得等の特例に係る所得税額が減少するときは、全ての相続人の相続税の課税価格が増加することがあります。この場合には、相続税法第30条の規定による期限後申告書又は第31条の規定による修正申告書の提出がない限りは、相続税額の是正をすることはできません（更正の請求をする者が存在しないため、上記1(2)③（相法35③）による更正又は決定ができません。）。

また、遺産分割の結果、全ての相続人の相続税の課税価格が減少することも考えられます。この場合には、所得税の増額更正をし、相続税は減額更正することになりますが、相続税の減額更正については、相続人からの更正の請求が必要となります。

そこで、次のとおり、贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用を受けた後に遺産分割等があった場合等の相続税の更正又は決定の特則が設けられることとなりました。

税務署長は、次に掲げる事由によりイ若しくはハの申告書を提出した者若しくはロの決定若しくはニ若しくはホの更正を受けた者又

はこれらの者の被相続人から相続若しくは遺贈により財産を取得した他の者（当該被相続人から相続時精算課税の適用を受ける財産を贈与により取得した者を含みます。）の相続税の課税価格又は相続税額が過大又は過少となった場合には、これらの者に係る相続税の課税価格又は相続税額の更正又は決定をすることとされました。ただし、次に掲げる事由が生じた日から1年を経過した日と国税通則法第70条の規定により更正又は決定をすることができないこととなる日とのいずれか遅い日以後においては、この限りではありません（相法35④）。

イ 所得税法第151条の5第1項から第3項まで（遺産分割等があった場合の期限後申告等の特例）（これらの規定を同法第166条（申告、納付及び還付）において準用する場合を含みます。）の規定による申告書の提出があったこと

ロ 所得税法第151条の5第4項の規定による決定があったこと

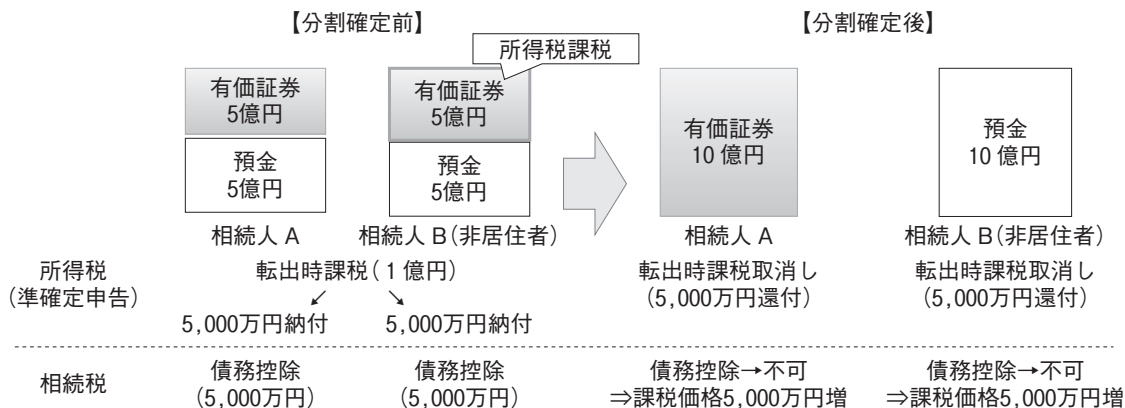
ハ 所得税法第151条の6第1項（遺産分割等があった場合の修正申告の特例）（同法第166条において準用する場合を含みます。）の規定による修正申告書の提出があったこと

ニ 所得税法第151条の6第2項の規定による更正があったこと

ホ 所得税法第153条の5（遺産分割等があった場合の更正の請求の特例）（同法第167条（更正の請求の特例）において準用する場合を含みます。）の規定による更正の請求に基づく更正があったこと

（注） 上記イからホまでの申告書、更正及び決定には、東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法の規定による復興特別所得税に係る申告書、更正及び決定が含まれます（復興特別所得税に関する政令13①）。

国外転出時課税に係る所得税額が異動した場合の相続税の更正・決定の特則



改正前の制度では、後発の事由の発生により相続税額が増加した場合、

- 相続税法31条第1項の規定により、相続人が修正申告をすることはできるが、
  - 税務署長による更正・決定については、他の相続人について更正の請求に基づく減額更正（相法32①）をした場合にのみ、可能（相法35③）。
  - このため、上記のようなケースでは、相続税額が減少する者がいないので、通則法70条の除斥期間（5年）経過後は、更正・決定をすることができず、相続人による修正申告の提出がない限り、相続税額を是正する手段がない。
- ⇒後発の事由により国外転出時課税に係る所得税額が異動した場合の更正・決定の特則を創設（相法35④）。

### 3 適用関係

産分割等の事由が生じた場合について適用されま  
す（改正法附則31①）。

上記2(2)の改正は、平成28年1月1日以後に遺

## 六 国税通則法の改正に伴う所要の措置

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 義務的修正申告書の提出

修正申告書の提出を義務付けている相続税・贈与税の特例は、次のとおりです。

#### ① 特別縁故者に対して相続財産の分与があった場合の修正申告書の提出

特別縁故者に対して相続財産の分与があった場合には、その財産については、被相続人から遺贈により取得したものとみなされ（相法4）、既に確定した相続税額に不足を生じたときは、その事由が生じたことを知った日の翌日から10月以内に修正申告書を納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません

（相法31②）。

#### ② 在外財産等の価額が算定可能となった場合の修正申告書の提出

昭和20年8月15日において法施行地外にあった財産について価額の算定ができない場合の相続税の課税価格に算入しない特例（措法69の2）の適用を受けて相続税の申告書を提出した者が、その財産の価額の算定が可能となった場合には、その算定可能となった日の翌日から4月以内に修正申告書を納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません（措法69の3①）。

#### ③ 相続財産の寄附（贈与）を受けた公益法人等がその財産を公益目的に使用していない場

## 合の修正申告書の提出

国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税措置（措法70）の適用に係る公益法人等がその贈与を受けた財産をその贈与の日から2年を経過する日までに公益目的に使用していない場合には、その財産については相続税の課税価格に算入されることとされ、この非課税措置の適用を受けて相続税の申告書を提出した者は、この2年を経過する日の翌日から4月以内に修正申告書を納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません（措法70⑥）。

- ④ 住宅取得等資金の贈与を受けた者がその贈与の翌年12月31日までに新築等をした住宅用家屋に居住しなかった場合の修正申告書の提出

住宅取得等資金の贈与の特例（措法70の2、70の3、震災税特法38の2）は、その住宅取得等資金を住宅用家屋の新築等に充てて、贈与を受けた日の翌年3月15日までにその住宅用家屋に居住した場合又は同日後遅滞なく居住することが見込まれる場合に適用されます。この同日後遅滞なく居住する見込みでこの特例の適用を受ける贈与税の申告書を提出した者は、贈与を受けた日の翌年12月31日までにその住宅用家屋に居住していない場合には、その日から2月以内に修正申告書を提出しなければなりません（措法70の2④、70の3④、震災税特法38の2⑥）。

## (2) 義務的修正申告書に係る国税通則法の適用

上記(1)①から④までの義務的修正申告書の提出があった場合の国税通則法の規定の適用は次のとおりです。

- ① 上記(1)①から④までの提出期限（義務的修正期限）内に提出された義務的修正申告書については、期限内申告書とみなされます。
- ② 義務的修正期限後に提出された義務的修正申告書については、国税通則法に規定する法定申告期限及び法定納期限については、これ

らを義務的修正期限に読み替えて適用すること等とされています。

- ③ 国税通則法第61条第1項第2号及び第66条の規定は、適用されません。

## 2 改正の内容

### (1) 国税通則法の改正

申告をした後に減額更正がされ、その後更に増額更正又は修正申告（増額更正等）があった場合における延滞税等について、次の見直しが行われました。

- ① 増額更正等により納付すべき税額（その申告税額に達するまでの部分に限ります。②において同じです。）について、その申告により納付すべき税額の納付日の翌日から当該増額更正等までの間（減額更正が更正の請求に基づくものである場合には、その減額更正がされた日から1年を経過する日までの期間を除きます。）は、延滞税は課されません。

- ② 増額更正等により納付すべき税額（減額更正が更正の請求に基づくものである場合を除きます。）については、過少申告加算税を課さないことが明確化されました。

なお、この改正の詳細については後掲の「**国税通則法等の改正**」をご参照ください。

### (2) 国税通則法の改正に伴う義務的修正申告書に係る延滞税等の改正

上記(1)の国税通則法の改正に伴い、義務的修正申告書の提出により納付すべき相続税又は贈与税に係る延滞税等については、次のとおりとされました（相法50②二、措法69の3④二、70の2⑥二、70の3⑥二、震災税特法38の2⑧二）。

- ① 義務的修正申告をした後に減額更正がされ、その後更に義務的修正申告（再義務的修正申告）があった場合には、再義務的修正申告により納付すべき税額（当初の義務的修正申告書に係る税額に達するまでの部分に限ります。②において同じです。）について、当初の義務的修正申告により納付すべき税額の納付日



の翌日から再義務的修正申告までの間（減額更正が更正の請求に基づくものである場合には、その減額更正がされた日から1年を経過する日までの期間を除きます。）は、延滞税は課されません。

- ② 再義務的修正申告により納付すべき税額（減額更正が更正の請求に基づくものである場合を除きます。）については、過少申告加

算税は、課されません。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成29年1月1日以後に義務的修正申告の期限が到来する相続税又は贈与税について適用されます（改正法附則31②、127①～④、149）。