

小規模宅地等の相続税の課税価格の特例・特例対象宅地等の選択に必要な同意

1 はじめに

表題の特例(租税特別措置法 69 条の 4。以下「特例」)によれば、例えば、被相続人等の居住用の宅地を相続した一定の相続人が特例の適用の選択をすると、面積 330 ㎡までの部分は、評価額が通常の価格の 20%に減額されます。その減額の税効果は、相続人(以下受遺者も含む)が複数いる場合、相続税の総額が各相続人に割り振られる計算の仕組みを通じ、その宅地の相続人だけでなく、他の相続人の相続税額にも及びます。

2 特例適用のための手続き規定とその理由

特例の適用対象となる宅地等(土地と借地権など土地の上に存する権利)には、特定事業用、特定居住用、特定同族会社事業用及び貸付事業用の 4 種(総称して「特例対象宅地等」)があり、特例を適用できる特例対象宅地等には面積の制限がありますから、その総面積によってはその全部に特例を適用できない場合があり、面積制限の中でどれを特例の対象とするかは、相続人の選択によります。相続人が複数の場合は、複数の相続人の協議で選択することになります、その選択がされたものを「選択特例対象宅地等」と呼びます。

そして、選択特例対象宅地等について特例の適用を受けるためには、特例対象宅地等を取得した全ての個人がその選択について同意していることを証する書類の提出が必要とされています(同法施行令 40 条の 2・5 項 3 号)。

具体的には、国税庁が制定した「小規模宅地等についての課税価格の計算明細書」中の「1 特例の適用にあたっての同意」欄が、その「氏名」欄に、上記個人全員の氏名を記入することをもって、その全員がその選択に同意していることを表す(証する)ように作られているので、その記入をした明細書を確定申告書に添付して提出することになります。

相続税の課税価格の確定のためには、同一の被相続人に係る相続人が、特例対象宅地等のうち、それぞれ異なる部分を選択して特例の適用を受けようとして相続税の課税価格が確定できない結果となることのないようにする必要があります。それが、同一の被相続人から相続又は遺贈により特例対象宅地等を取得した全ての者に選択特例対象宅地等(の選択)の同意を求める理由です。

3 特例対象宅地等の相続人の一部の氏名のみが記入された明細書の効力

例えば、複数の相続人がそれぞれ別の特例対象宅地等の相続したものの、遺産の分割についての不満や対立などで相続人間の関係が悪化している場合、その内の一人の相続人が取得した特例対象宅地等を選択特例対象宅地等として特例を適用することが、明らかにその全員にとって最も有利であるときでも、その他の相続人から同意が得られないという状況になる場合もあり得ます。実際、ある特例対象宅地等を相続で取得した一人の相続人が、上記のような場合と状況で、別の特例対象宅地等を相続した他の相続人の同意が得られないまま、自己の氏名のみを上記 2 の「氏名」欄に記入した明細書を付けた相続税の申告書を提出したところ、税務署が特例適用のための同意要件を満たさないとして特例の適用を否認しました。

その相続人は、上記のような場合・状況であるときに厳格に特例対象宅地等を相続したすべての相続人の同意を求めることは不可能かつ不要だから、そのような事情がある場合は特例対象宅地等の相続した全員の同意に係る要件が満たされないだけで、この特例の適用を否定するのは不当だなどと主張して国税不服審判所で争いましたが、審判所は、選択特例対象宅地等についての同意とそれを証する手続きを特例の適用要件としている上記 2 で述べた基本的理由に加え、特例は、本来課されるべき税額を政策的な見地から特に軽減するものであるから、租税負担公平の原則に照らし、その解釈は厳格にされるべきであり、措置法が規定する要件に反して、みだりに実質的妥当性や個別事情を考慮して拡張解釈をすることは許されないなどを理由にその請求を退けました(平成 26 年 8 月 8 日裁決)。

特例対象宅地等の選択を要する場合、相続人間の関係の悪化等によりその選択の同意に至らないと、特例の適用ができず、相続税の負担増がその全員に及びますから、相続人間の争いは税の面でも有害です。だからといって、他の相続人が、同意していない相続人の氏名を明細書の氏名欄に勝手に書き込むと、事実(その同意がないこと)に反する記入として税務上の仮装隠ぺい行為となり、その宅地等の評価の減額分の否認だけでなく、重加算税の賦課にも繋がります。相続人間の関係もさらに悪化するでしょう。