

贈与税の配偶者控除の適用を受けて贈与した年に、相続が開始した場合の課税関係について確認することとします。

1. 贈与者が死亡した場合

贈与者である夫から妻に居住用不動産等を贈与し、その年中に夫が死亡した場合には、その贈与を受けた居住用不動産等は、贈与税の配偶者控除の適用を受けることができます。この場合、相続税の課税価格に加算される財産からこの居住用不動産等（特定贈与財産）が除かれていることから、相続開始の日の属する年分の贈与として、相続税の申告とは別に、居住用不動産等について贈与税の申告をしなければなりません。

この特例の適用を受けるためには、相続税の申告書にその財産を贈与税の課税価格に算入する旨の記載のほか、居住用不動産等の詳細、所在場所、取得年月日、贈与税の課税価格に算入する部分の財産の価額等を記載し、所定の書類を添付することが必要とされています（相法19②、相法21の6、相基通21の2-3）。

2. 受贈者が死亡した場合

居住用不動産の贈与を受けた配偶者が、その居住用不動産を自己の居住の用に供した後、年の中途で死亡した場合、居住用不動産の贈与を受けた配偶者が、その居住用不動産を死亡の日まで居住の用に供していれば、贈与税の配偶者控除は適用されます。

3. 生前贈与加算の取扱い

相続又は遺贈により財産を取得した者が、相続の開始前3年以内に被相続人から贈与により財産を取得した場合には、贈与により取得した財産で贈与税の課税価格計算の基礎に算入されるもの（特定贈与財産を除く。）の価額を相続税の課税価額に加算した価額を相続税の課税価格とみなす旨規定しています。

特定贈与財産とは、婚姻期間が20年以上である（被相続人の）配偶者が取得した居住用不動産又は金銭（以下「居住用不動産等」という。）のうち、次のいずれかの要件を満たすものをいうとしています。

① 相続の開始の年の前年以前にされた贈与の場合

被相続人の配偶者が贈与による取得の日の属する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ときは、この特例により控除された金額に相当する部分

② 相続の開始の年においてされた贈与の場合

被相続人の配偶者が被相続人からの贈与について、贈与税の配偶者控除の適用があるものとした場合に、この特例により控除されることとなる金額に相当する部分

そのため、特定贈与財産については、相続又は遺贈により財産を取得した者が、相続の開始前3年以内に被相続人から贈与により財産を取得した場合でも相続財産に加算されることはありません（相法第19条②、相法21条の2④）。

【設例】 令和2年1月に婚姻期間20年以上である夫から、居住用不動産を取得する目的で妻へ資金2,500万円の贈与を行った。なお、夫は令和2年3月死亡した。

1. 相続税の申告：特定贈与財産について、贈与税の課税価格に算入する旨及び一定の書類を添付した申告書を提出

2. 居住用財産の取得：妻は令和3年4月に2,500万円で居住用財産を取得し居住開始した

3. 相続税：相続が開始した年に贈与を受けた場合において3年内贈与加算の対象とならない特定贈与財産は、一定の要件を満たす（被相続人の）配偶者が取得した居住用不動産等のうち、この規定の適用があるものとした場合に、この規定により控除されることとなる金額に相当する部分とされています。そのため、妻が一定の書類を添付した相続税の申告書を提出した場合には、一定の要件を満たすことから、妻が令和3年3月15日までに居住用不動産を取得できず、この資金について適用が認められない場合であっても、特定贈与財産は2,000万円であることに変わりはないこととなります。

したがって、この資金のうち特定贈与財産2,000万円に該当する部分は3年内贈与加算の対象とはならず、贈与税の課税対象となります。なお、残額の500万円は生前贈与加算として相続税の課税価格に加算されます。

※ 相続が開始した年の前年、前々年、前々々年に贈与を受けた居住用不動産等について、特定贈与財産に該当するのは、贈与税の配偶者控除の適用を受けている場合でこの規定により控除された金額とされていることから、当該居住用不動産等について贈与税の配偶者控除の適用が認められない場合は、当該居住用不動産等の価額のすべてが3年内贈与加算の対象となり、相続税の課税対象となります。

4. 贈与税：特定贈与財産2,000万円については、贈与税の配偶者控除の適用要件を満たさないことから2,000万円が贈与税の課税価格となり、贈与税の申告書を提出する必要があります。なお、残額の500万円は、相続開始年の贈与で、かつ相続税の課税価格に加算されることから贈与税の申告は不要です。

（文責：山本和義）