Family Tax Express
令和３年８月９日
税理士法人ファミリィ
http://taxfamily.or.jp
No.189

遺贈寄附があった場合の課税関係　～その１～

「おひとりさま」や、子のいない夫婦のような「おひとりさま予備軍」の相続が増加してきています。そのため、相続人がいない、又はいても相続させたいとは望まない人もいます。また、自分の遺産を公益に役立てたいと願う人も少なくありません。そのためには、遺言書によって寄附をすることも選択肢の一つです。

その場合、相続財産を現物で遺贈するのか、換価して現金を遺贈するのか選択が求められます。昨今は、公益法人等へ寄附する場合に、換価して現金での寄附を求められることから換価寄附が多くなってきています。

そこで、遺贈寄附が行われた場合の課税関係について、４回に渡り解説することとします。

今回は、寄附金控除と財産をそのまま個人又は普通法人へ遺贈する場合の課税関係について解説します。

Ⅰ．寄附金控除

（1）遺言書による寄附の場合

遺言書によって相続財産を寄附する場合には、寄附者は被相続人となるので、寄附先が国等や認定 NPO法人、特定公益増進法人等であれば、被相続人の準確定申告において寄附金控除の適用を受けることができます。

（2）相続財産の寄附

相続人が相続で取得した財産から寄附をするのは、被相続人の遺志を汲んで行われることが多くあります。

この場合、あくまで相続人の意思によって寄附したものと考えられるので、相続人の所得税から寄附金控除の適用を受けることができます。ただし、寄附をした財産について、国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税により譲渡所得等の非課税の適用を受ける場合の寄附金控除の対象となる金額は、その財産の取得価額（被相続人から引き継いだ取得価額）とされます（措法40⑲）。

また、生前贈与加算の規定により相続財産に加算された財産や、相続時精算課税による財産については、「相続又は遺贈によって取得した財産」に該当しないこととされています（措基通 70-1-5）。

Ⅱ．財産をそのまま遺贈する

1．個人へ遺贈

相続又は遺贈によって財産を取得したことから、相続税の課税価格が、相続税の基礎控除額以上であれば相続税が課されます（相法１の３、相法 15）。なお、相続人又は受遺者が配偶者及び一親等の血族以外の者である場合には、相続税額の２割加算の対象となります（相法 18）。

2．普通法人へ遺贈

法人は、受贈益に対して法人税が課されますが、相続税の納税義務者に該当しません（法法 22②、相法１の３）。

譲渡所得の基因となる資産を法人へ遺贈した場合、相続開始時の時価で法人に譲渡したものとみなされ、死亡年の譲渡所得として課税されます（所法 59①）が、住民税については課税されません。

この場合、相続人又は包括受遺者が被相続人に代わって準確定申告を行い、納税義務を承継することとされています（通則法５②、通基通９）。なお、相続人又は包括受遺者が複数存在する場合は、法定相続分または包括受遺割合で納税義務を承継することとされています（通則法５②、通基通９）。

なお、被相続人に課された譲渡所得税は、相続税の申告上、債務控除の対象となります。

包括受遺者である法人が譲渡所得税を負担した場合には、法人税の申告上、損金の額に算入されます。しかし、受遺者である法人が特定受遺者であれば、準確定申告の納税義務者には該当しません。

また、同族法人に遺贈したことにより株式等の価額が増加した場合は、遺贈者から他の同族株主に対するみなし贈与の課税関係が生じます（相法９、相基通 9-2）。

コラム　譲渡所得に対する課税の趣旨とみなし譲渡課税

譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである（最高裁：昭和 43 年 10 月 31 日判決、最高裁：昭和 47 年 12 月 26 日判決）としています。

すなわち、譲渡所得に対する課税においては、資産の譲渡は課税の機会にすぎず、その時点において所有者である譲渡人の下に生じている増加益に対して課税されることとなるところ、所得税法 59 条１項は、同項各号に掲げる事由により譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合に当該資産について、その時点において生じている増加益の全部又は一部に対して課税できなくなる事態を防止するため、「その時における価額」に相当する金額により資産の譲渡があったものとみなすこととしたものと解される（最高裁：平成２年３月 24 日判決）としています。

（文責：山本和義）