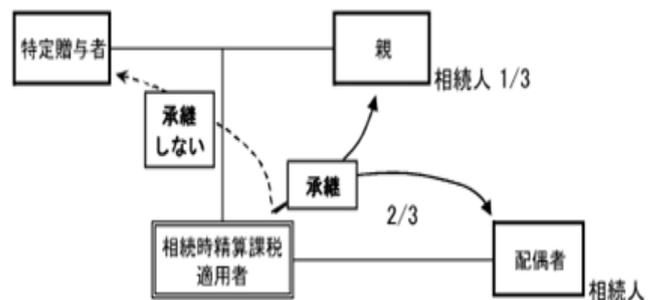
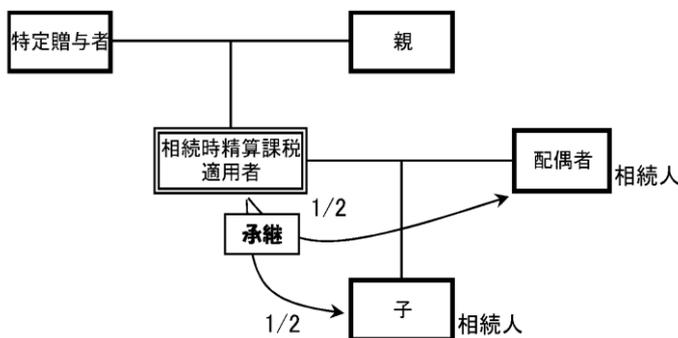


今回からシリーズで相続時精算課税制度について、令和5年度の改正の概要や活用の留意点などについて、徹底解説をしています。第四回目は、相続時精算課税における相続税の納税に係る権利又は義務の承継等について解説します。

## 1. 相続時精算課税適用者である受贈者が特定贈与者よりも先に死亡した場合

相続時精算課税適用者である受贈者が特定贈与者よりも先に死亡した場合には、この受贈者の相続人（包括受遺者を含む。）は、本来この受贈者が、特定贈与者に相続の開始があった場合に精算すべきである納税に係る権利又は義務を承継します。

つまり、その後に特定贈与者が死亡した場合の相続税の申告において、この受贈者の相続人は、相続税と贈与税の一体課税を受けることとなり、これにより計算される相続税額が、相続時精算課税の下で、既に納付した贈与税額よりも大きい時は、その差額分である相続税を納付し、小さい時は、贈与税の還付を受けることができます（相法21の17）。



(注1) 相続時精算課税適用者の相続人が2人以上いる場合は、各相続人（相続人のうちに特定贈与者がある場合はその特定贈与者を除きます。）が承継する権利又は義務は、民法900条から902条に規定する相続分（その特定贈与者がないものとして計算した相続分）によりあん分することとされています（相法21の17③、相令5の6）。

(注2) 相続時精算課税適用者の相続人のうちに特定贈与者がある場合は、その特定贈与者は、この権利又は義務を承継しません（相法21の17①ただし書）。

また、相続時精算課税適用者の相続人が2人以上いる場合は、各相続人が承継する権利又は義務は、特定贈与者がないものとして計算した相続分によりあん分することとされています

## 2. 承継相続人も死亡していたとき

相続時精算課税の適用者は、その特定贈与者に相続の開始があった場合には、相続時精算課税の適用を受ける生前贈与財産の課税関係について、当該特定贈与者に係る相続税の計算上、精算すべき義務を負っています。

これにより、相続時精算課税適用者は、相続開始時に精算した結果、相続税として納付すべき税額が生じたときはその納付義務を負い、既に支払っていた贈与税相当額の全部又は一部について還付を受けることができるときはその還付金の請求ができることになります。

このように、相続時精算課税適用者が相続時精算課税制度の適用を受けていたことに伴う納税に係る権利又は義務については、特定贈与者の死亡以前に相続時精算課税適用者が死亡した場合には、精算すべき時期が到来していないため、当該相続時精算課税適用者の相続人が承継すべきこととしています（相法21の17①）。

さらに、特定贈与者の死亡以前にその相続時精算課税適用者の相続人（承継相続人）も死亡していたときは、当該権利又は義務は承継相続人の相続人（再承継相続人）が承継すべきこととしています（相法21の17④）。

特定贈与者の死亡以前に、当該再承継相続人までも死亡していた場合については、相続税法基本通達では、次のとおり規定し、当該権利又は義務は、再承継相続人の相続人には承継されず、消滅することになることを明らかにしています。

### 相基通21の17-1（承継される納税に係る権利又は義務）

相続時精算課税適用者の相続人（包括受遺者を含み、特定贈与者を除く）が特定贈与者の死亡前に死亡した場合には、第21条の17第4項の規定により、当該相続時精算課税適用者が有していた相続時精算課税の適用を受けていたことに伴う納税に係る権利又は義務（以下「相続時精算課税の適用に伴う権利義務」という）は、当該相続人の相続人（以下「再承継相続人」という）に承継されるが、再承継相続人が当該特定贈与者の死亡前に死亡した場合には、当該相続時精算課税の適用に伴う権利義務は当該再承継相続人の相続人には承継されず消滅することになるのであるから留意する。