

| | | | |
|---------|------|----------|----------------|
| 資産課税課情報 | 第17号 | 令和2年7月7日 | 国 税 庁 資産課税課 |
|---------|------|----------|----------------|

相続税及び贈与税等に関する質疑応答事例（民法（相続法）改正関係） について（情報）

配偶者居住権関係（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例関係）及び遺留分制度関係を中心に質疑応答事例を取りまとめたので、執務の参考として送付する。

なお、質疑応答事例は、令和2年4月1日現在の法令に基づくものである。

目 次

| | |
|---|----|
| I 配偶者居住権関係（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例関係） | 3 |
| （事例1-1）1次相続 ①相続人が土地を共有で取得した場合 | 3 |
| （事例1-2）1次相続 ②被相続人が土地を共有していた場合 | 6 |
| （事例1-3）1次相続 ③配偶者居住権者が配偶者居住権と土地の所有権のいずれも取得した場合 | 7 |
| （事例1-4）1次相続 ④被相続人が借地権を有していた場合 | 8 |
| （事例1-5）1次相続 ⑤店舗併用住宅の場合 | 9 |
| （事例1-6）1次相続 ⑥賃貸併用住宅の場合 | 13 |
| （事例1-7）1次相続 ⑦賃貸併用住宅（空室あり）の場合 | 17 |
| （事例1-8）1次相続 ⑧区分所有建物の登記がされている一棟の建物の場合 | 22 |
| （事例1-9）1次相続 ⑨被相続人が宅地等を無償で借り受けていた場合 | 24 |
| （事例1-10）1次相続 ⑩申告期限までに宅地等の一部の譲渡があった場合 | 25 |
| （事例1-11）2次相続 ①敷地所有権者の相続：(1)複数の利用区分がある場合 | 29 |
| （事例1-12）2次相続 ①敷地所有権者の相続：(2)1次相続に係る被相続人が無償で借り受けていた宅地等の上の建物について配偶者居住権が設定されていた場合 | 35 |
| （事例1-13）2次相続 ①敷地所有権者の相続：(3)居住建物所有者の承諾を得て居住建物を貸し付けていた場合（複数の利用区分がある場合） | 36 |
| （事例1-14）2次相続 ②配偶者居住権者の相続 | 40 |
| （事例1-15）配偶者居住権の設定が申告期限後になる場合の相続税の申告等 | 41 |
| II 遺留分制度関係 | 42 |
| （事例2-1）遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求があった場合における相続税の計算 | 42 |
| （事例2-2）遺留分侵害額の支払の請求に係る遺贈により取得した宅地等について小規模宅地等の特例の適用を受ける場合の「遺留分侵害額に相当する価額」 | 45 |
| （事例2-3）贈与が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求があった場合の贈与税の計算等 | 46 |
| （事例2-4）非上場株式等についての納税猶予の特例措置における猶予税額の計算①：遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求があった場合 | 48 |
| （事例2-5）非上場株式等についての納税猶予における猶予税額の計算②：贈与が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求があった場合 | 51 |
| （事例2-6）納税猶予の適用を受ける財産をもって遺留分侵害額の支払に充てた場合の納税猶予の期限の確定 | 53 |

(事例 2-7) 遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求があった場合における取得費加算の特例の計算 54

III その他 57

(事例 3-1) 配偶者短期居住権の相続税の課税関係 57

(事例 3-2) 特別寄与料の支払の請求があった場合の相続税の課税関係 58

《省略用語例等》

1 この情報において使用した省略用語は、それぞれ次に掲げる法令等を示す。

| | |
|-------------------|---|
| 相続税法（相法）..... | 相続税法（昭和25年法律第73号） |
| 相続税法施行令（相令）..... | 相続税法施行令（昭和25年政令第71号） |
| 相続税法基本通達（相通）..... | 相続税法基本通達（昭和34年1月28日付直資10） |
| 措置法（措置法、措法）..... | 租税特別措置法（昭和32年法律第26号） |
| 措置法令（措置法令、措令）… | 租税特別措置法施行令（昭和32年政令第43号） |
| （措置法規則）..... | 租税特別措置法施行規則（昭和32年大蔵省令第15号） |
| 措置法通達（措通）..... | 租税特別措置法（相続税法の特例関係）の取扱いについて（昭和50年11月4日付直資2-224ほか2課共同）、租税特別措置法（山林所得・譲渡所得関係）の取扱いについて（昭和46年8月26日付直資4-5ほか2課共同） |
| 使用貸借通達..... | 使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて（昭和48年11月1日付直資2-189ほか2課共同） |
| 国税通則法..... | 国税通則法（昭和37年法律第66号） |
| （所法）..... | 所得税法（昭和40年法律33号） |
| （所通）..... | 所得税基本通達の制定について（昭和45年7月1日付直審（所）30） |

2 この情報 I における次の表の左欄の用語の意義は、それぞれ同表の右欄に定めるところにより、各事例の間に記載している金額は、説明の便宜上設けた仮定の金額である。

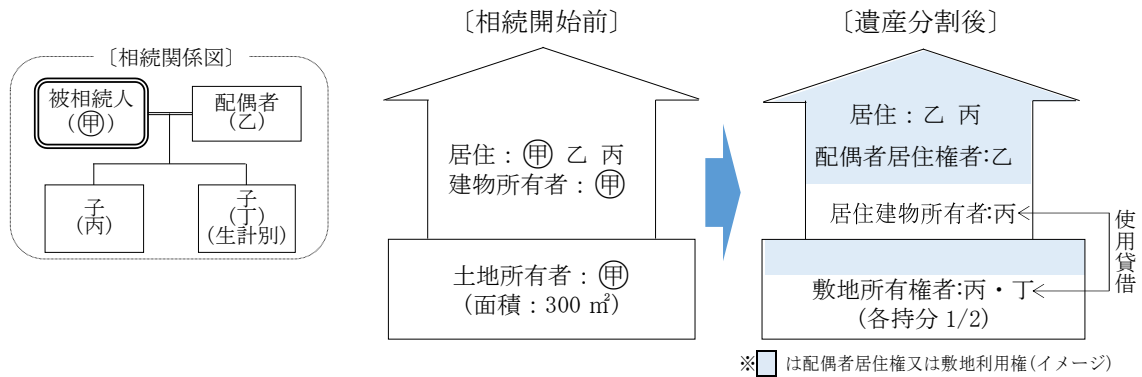
| 用語 | 意義 |
|----------------------------|---|
| 小規模宅地等の特例、特例 | 措置法第 69 条の 4 に規定する小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例 |
| 宅地等、特例対象宅地等 | 措置法第 69 条の 4 第 1 項に規定する宅地等、特例対象宅地等 |
| 特定居住用宅地等、特定事業用宅地等、貸付事業用宅地等 | 措置法第 69 条の 4 第 3 項に規定する特定居住用宅地等、特定事業用宅地等、貸付事業用宅地等 |
| 限度面積要件 | 措置法第 69 条の 4 第 2 項に定める限度面積要件 |
| 配偶者居住権 | 民法第 1028 条の配偶者居住権 |
| 居住建物 | 配偶者居住権の目的となっている建物 |
| 敷地利用権 | 相続税法第 23 条の 2 第 3 項の居住建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。）を当該配偶者居住権に基づき使用する権利 |
| 敷地所有権 | 相続税法第 23 条の 2 第 4 項の居住建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。） |
| 配偶者居住権者 | 被相続人から配偶者居住権を取得した当該被相続人の配偶者 |
| 敷地所有権者 | 敷地所有権を所有する者 |
| 1 次相続 | 配偶者居住権の設定に係る相続 |
| 2 次相続 | 敷地所有権者又は配偶者居住権者の相続 |
| 配偶者居住権等 | 配偶者居住権及び敷地利用権 |

I 配偶者居住権関係（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例関係）

（事例1-1）1次相続 ①相続人が土地を共有で取得した場合

問 下図のとおり、甲（被相続人）は、自己の所有する土地の上に建物1棟を所有し、その建物を甲、その配偶者（乙）及び丙（子）が居住の用に供していた。甲の相続に係る遺産分割により、乙は配偶者居住権等を、丙は居住建物及び敷地所有権の共有持分2分の1を取得し、引き続き居住の用に供している。

また、甲と生計を別にする丁（子）は、当該敷地所有権の共有持分2分の1を相続により取得したが、自己が所有する建物に居住している。この場合、小規模宅地等の特例の適用対象となるのはどの部分か。



配偶者居住権が設定されていないものとした場合の土地の相続税評価額 90,000,000 円
（敷地利用権の相続税評価額 30,000,000 円、敷地所有権の相続税評価額 60,000,000 円）

答

1 個人が相続により取得した宅地等（措置法 69 の 4 ①） 敷地利用権及び敷地所有権

特例の適用を受けようとする特例対象宅地等が敷地利用権又は敷地所有権である場合におけるそれらの面積は、措置法令第 40 条の 2 第 6 項の規定を踏まえ、次のとおり、それらの価額に基づき計算された面積となる（以下の事例において同じ。）。

① 敷地利用権の面積

$$300 \text{ m}^2 (\text{土地の面積}) \times \frac{30,000,000 \text{ 円 (敷地利用権の相続税評価額)}}{90,000,000 \text{ 円 (土地の相続税評価額)}} = 100 \text{ m}^2$$

② 敷地所有権の面積

$$300 \text{ m}^2 (\text{土地の面積}) \times \frac{60,000,000 \text{ 円 (敷地所有権の相続税評価額)}}{90,000,000 \text{ 円 (土地の相続税評価額)}} = 200 \text{ m}^2$$

2 取得者ごとの特例対象宅地等の区分等（措置法 69 の 4 ①③）

① 乙が取得した宅地等のうち特定居住用宅地等に該当する部分
敷地利用権 30,000,000 円 (100 m²)

② 丙が取得した宅地等のうち特定居住用宅地等に該当する部分
200 m² (敷地所有権の面積) × $\frac{1}{2}$ (丙の持分) = 100 m²
60,000,000 円 (敷地所有権の価額) × $\frac{1}{2}$ (丙の持分) = 30,000,000 円

③ 丁が取得した居住用部分の宅地等
200 m² (敷地所有権の面積) × $\frac{1}{2}$ (丁の持分) = 100 m²

60,000,000 円(敷地所有権の価額) $\times \frac{1}{2}$ (丁の持分) = 30,000,000 円

※ 丁が取得した敷地所有権は特定居住用宅地等の要件を満たしていないことから、小規模宅地等の特例の適用はない。

3 限度面積要件の判定等(措置法 69 の 4 ①②)

上記 2 ①②の面積の合計 (200 m²) は、限度面積要件 (330 m²以下) を満たしている。したがって、乙は敷地利用権 (100 m²)、丙は敷地所有権 (100 m²) について、他の要件を満たす限り、小規模宅地等の特例の適用を受けることができる。この場合の相続税の申告書第 11・11 の 2 表の付表 1 (別表 1 の 2) の記載例は次のとおり。

小規模宅地等についての課税価格の計算明細書（別表1の2）

被相続人

甲

この計算明細書は、特例の対象として小規模宅地等を選択する一の宅地等（注）が配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される宅地等（以下「居住建物の敷地の用に供される土地」といいます。）又はその宅地等を配偶者居住権に基づき使用する権利（以下「配偶者居住権に基づく敷地利用権」といいます。）の全部又は一部である場合に作成します。

なお、この計算明細書の書きかた等については、裏面をご覧ください。

（注）一の宅地等とは、一棟の建物又は構築物の敷地をいいます。ただし、マンションなどの区分所有建物の場合には、区分所有された建物の部分に係る敷地をいいます。

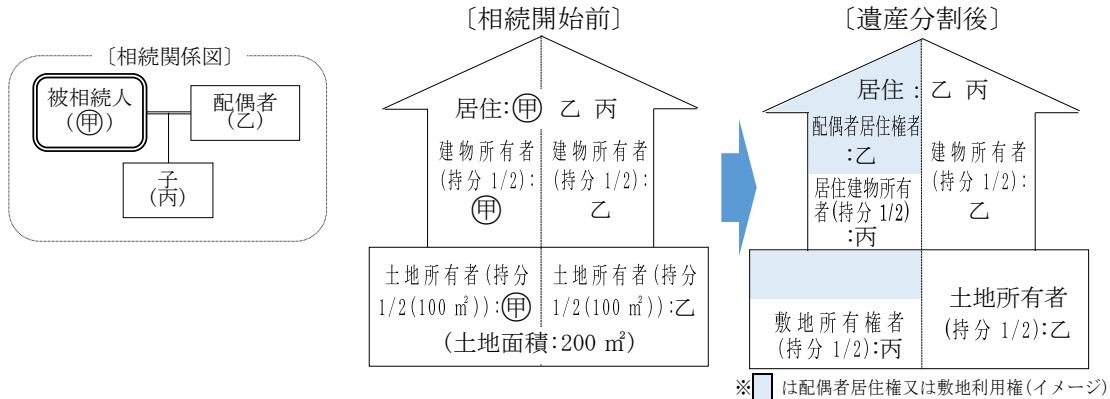
| 1 一の宅地等の所在地、面積及び評価額 | | | | | |
|---------------------|---|--|----------------------|----------------------|------------------|
| 宅地等の所在地 | ××× | | ①宅地等の面積 | 300 m ² | |
| 相続開始の直前における宅地等の利用区分 | | | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | |
| | | | | 配偶者居住権に基づく敷地利用権 | 居住建物の敷地の用に供される土地 |
| A | ①のうち被相続人等の事業の用に供されていた宅地等（B、C及びDに該当するものを除きます。） | | ② | ⑧ | ⑭ |
| B | ①のうち特定同族会社の事業（貸付事業を除きます。）の用に供されていた宅地等 | | ③ | ⑨（1次相続の場合は0としてください。） | |
| C | ①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等（相続開始の時に継続的に貸付事業の用に供されていると認められる部分の敷地） | | ④ | ⑩（1次相続の場合は0としてください。） | |
| D | ①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等（Cに該当する部分以外の部分の敷地） | | ⑤ | ⑪ | ⑰ |
| E | ①のうち被相続人等の居住の用に供されていた宅地等 | | ⑥ 300 | ⑫ 30,000,000 | ⑱ 60,000,000 |
| F | ①のうちAからEの宅地等に該当しない宅地等 | | ⑦ | ⑬ | ⑲ |

| 2 一の宅地等の取得者ごとの面積及び評価額 | | | | | | |
|----------------------------|-----------------------------|------------------|----------------------|------------|----------------------|------------|
| i 配偶者居住権に基づく敷地利用権の取得者氏名 | | | 乙 | | | |
| | 1 利用区分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | |
| | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) |
| A | ② × $\frac{⑧}{⑧+⑭}$ | ⑧ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑰}$ | ⑨ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑱}$ | ⑩ | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑰}$ | ⑪ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑱}$ 100 | ⑬ 30,000,000 | 100 | 30,000,000 | | |
| F | ⑦ × $\frac{⑲}{⑲+⑳}$ | ⑲ | | | | |
| ii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名 | | | 丙 | | ⑳持分割合 1 / 2 | |
| | 1 持分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | |
| | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) |
| A | ② × $\frac{⑧}{⑧+⑭}$ × ⑳ | ⑬ × ⑳ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑰}$ × ⑳ | ⑯ × ⑳ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑱}$ × ⑳ | ⑰ × ⑳ | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑰}$ × ⑳ | ⑱ × ⑳ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑱}$ × ⑳ 100 | ⑬ × ⑳ 30,000,000 | 100 | 30,000,000 | | |
| F | ⑦ × $\frac{⑲}{⑲+⑳}$ × ⑳ | ⑲ × ⑳ | | | | |
| iii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名 | | | 丁 | | ⑳持分割合 1 / 2 | |
| | 1 持分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | |
| | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) |
| A | ② × $\frac{⑧}{⑧+⑭}$ × ⑳ | ⑬ × ⑳ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑰}$ × ⑳ | ⑯ × ⑳ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑱}$ × ⑳ | ⑰ × ⑳ | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑰}$ × ⑳ | ⑱ × ⑳ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑱}$ × ⑳ 100 | ⑬ × ⑳ 30,000,000 | | | 100 | 30,000,000 |
| F | ⑦ × $\frac{⑲}{⑲+⑳}$ × ⑳ | ⑲ × ⑳ | | | | |

第11・11の2表の付表1（別表1の2）（令和2年4月分以降用）

(事例1-2) 1次相続 ②被相続人が土地を共有していた場合

問 下図のとおり、甲（被相続人）及びその配偶者（乙）が土地及び建物を共有し、その建物を甲、乙及び丙（子）が居住の用に供していた。甲の相続に係る遺産分割により、乙は配偶者居住権等取得し、丙は居住建物の共有持分及び敷地所有権の共有持分を取得し、引き続き居住の用に供している。この場合、小規模宅地等の特例の適用対象となるのはどの部分か。



配偶者居住権が設定されていないものとした場合の甲の共有持分に対応する土地の相続税評価額 60,000,000 円
 (敷地利用権の相続税評価額 15,000,000 円、敷地所有権の相続税評価額 45,000,000 円)

答

1 個人が相続により取得した宅地等（措置法 69 の 4 ①） 敷地利用権及び敷地所有権

① 敷地利用権の面積

$$100 \text{ m}^2 (\text{甲の土地の持分の面積}) \times \frac{15,000,000 \text{ 円 (敷地利用権の相続税評価額)}}{60,000,000 \text{ 円 (土地の相続税評価額)}} = 25 \text{ m}^2$$

② 敷地所有権の面積

$$100 \text{ m}^2 (\text{甲の土地の持分の面積}) \times \frac{45,000,000 \text{ 円 (敷地所有権の相続税評価額)}}{60,000,000 \text{ 円 (土地の相続税評価額)}} = 75 \text{ m}^2$$

2 取得者ごとの特例対象宅地等の区分等（措置法 69 の 4 ①③）

① 乙が取得した宅地等のうち特定居住用宅地等に該当する部分
 敷地利用権 15,000,000 円 (25 m²)

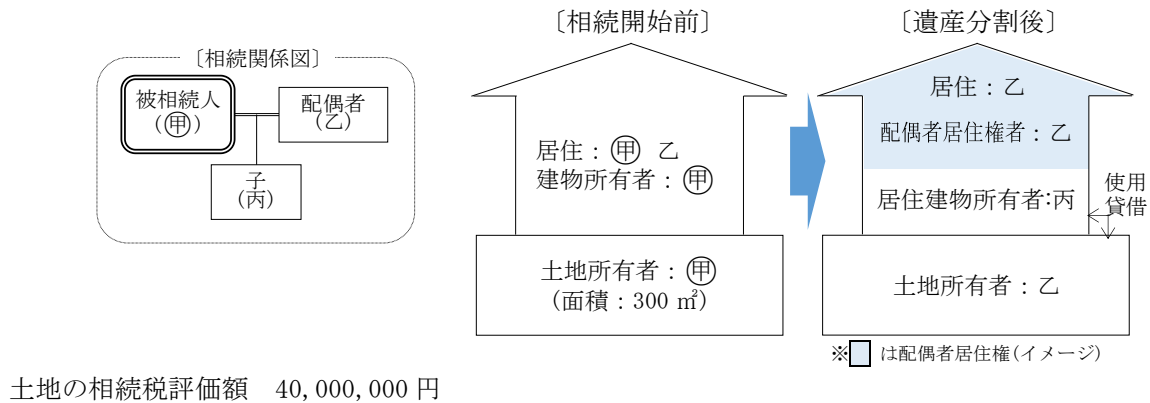
② 丙が取得した宅地等のうち特定居住用宅地等に該当する部分
 敷地所有権の持分 45,000,000 円 (75 m²)

3 限度面積要件の判定等（措置法 69 の 4 ①②）

上記 2 の面積の合計 (100 m²) は、限度面積要件 (330 m²以下) を満たしている。したがって、乙は敷地利用権 (25 m²)、丙は敷地所有権の持分 (75 m²) について、他の要件を満たす限り、小規模宅地等の特例の適用を受けることができる。

(事例 1-3) 1次相続 ③配偶者居住権者が配偶者居住権と土地の所有権のいずれも取得した場合

問 下図のとおり、甲（被相続人）は、自己の所有する土地の上に建物1棟を所有し、その建物を甲及びその配偶者（乙）が居住の用に供していた。甲の相続に係る遺産分割により、丙（子）は居住建物を取得し、乙は配偶者居住権及びその建物の敷地の用に供されている土地の所有権を取得し、引き続き居住の用に供している（丙は自己の所有する別の建物に居住している）。この場合、小規模宅地等の特例の適用対象となるのはどの部分か。



答

1 個人が相続により取得した宅地等 (措置法 69 の 4 ①) 土地 (所有権)

乙は、土地の所有権を相続により取得していることから、特例の対象となる宅地等は (敷地利用権及び敷地所有権ではなく) 土地 (300 m²) そのものとなる。

※ 乙は、建物については、配偶者居住権に基づいて使用・収益することとなるが、その敷地については、相続により自己が所有することとなった土地の所有権に基づき使用・収益できることとなる。したがって、措置法令第 40 条の 2 第 6 項の規定の適用はないため、面積の調整を行わないこととなる (措通 69 の 4-1 の 2)。

2 限度面積要件の判定等 (措置法 69 の 4 ①②)

当該土地の面積 (300 m²) は、限度面積要件 (330 m²以下) を満たしている。したがって、乙が取得した土地 300 m²について、他の要件を満たす限り、小規模宅地等の特例の適用を受けることができる。

《参考条文》

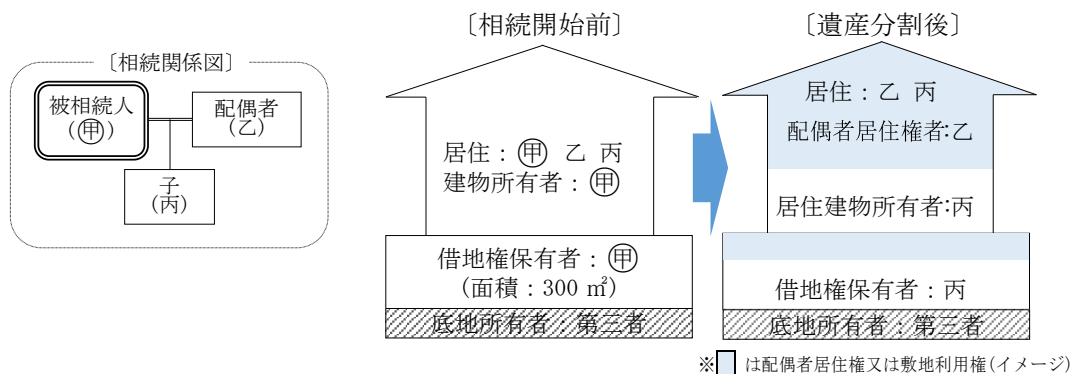
○民法 (抄)

(所有権の内容)

第二百六条 所有者は、法令の制限内において、自由にその所有物の使用、収益及び処分をする権利を有する。

(事例1-4) 1次相続 ④被相続人が借地権を有していた場合

問 下図のとおり、甲（被相続人）は、自己の有する借地権の上に建物1棟を所有し、その建物を甲、その配偶者（乙）及び丙（子）が居住の用に供していた。甲の相続に係る遺産分割により、乙は配偶者居住権等を、丙は居住建物及び借地権を取得し、引き続き居住の用に供している。この場合、小規模宅地等の特例の適用対象となるのはどの部分か。



配偶者居住権が設定されていないものとした場合の土地の相続税評価額 20,000,000 円
 配偶者居住権が設定されていないものとした場合の借地権の相続税評価額 8,000,000 円
 (借地権に係る敷地利用権の相続税評価額 4,000,000 円、当該居住建物の敷地の用に供する土地を目的とする借地権の相続税評価額 4,000,000 円)

答

1 個人が相続により取得した宅地等（措置法 69 の 4 ①）

借地権に係る敷地利用権及び当該居住建物の敷地の用に供する土地を目的とする借地権

① 借地権に係る敷地利用権の面積

$$300 \text{ m}^2 (\text{借地権の面積}) \times \frac{4,000,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の相続税評価額})}{8,000,000 \text{ 円} (\text{借地権の相続税評価額})} = 150 \text{ m}^2$$

※ 本事例において、乙が配偶者居住権に基づき土地を使用する権利（敷地利用権）は、居住建物の所有者が有する敷地の利用権（本事例では借地権）に従属し、その範囲内で行使されるにすぎないものと解される。

② 当該土地を目的とする借地権の面積

$$300 \text{ m}^2 (\text{借地権の面積}) \times \frac{4,000,000 \text{ 円} (\text{当該土地を目的とする借地権の相続税評価額})}{8,000,000 \text{ 円} (\text{借地権の相続税評価額})} = 150 \text{ m}^2$$

2 取得者ごとの特例対象宅地等の区分等（措置法 69 の 4 ①③）

① 乙が取得した宅地等のうち特定居住用宅地等に該当する部分
借地権に係る敷地利用権 4,000,000 円 (150 m²)

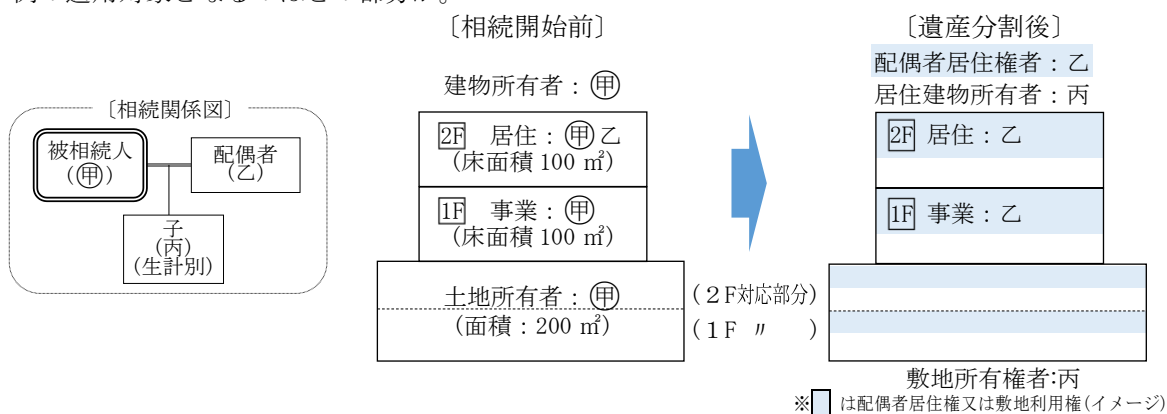
② 丙が取得した宅地等のうち特定居住用宅地等に該当する部分
当該土地を目的とする借地権 4,000,000 円 (150 m²)

3 限度面積要件の判定等（措置法 69 の 4 ①②）

上記 2 の面積の合計 (300 m²) は、限度面積要件 (330 m²以下) を満たしている。したがって、乙は借地権に係る敷地利用権 (150 m²)、丙は当該土地を目的とする借地権 (150 m²) について、他の要件を満たす限り、小規模宅地等の特例の適用を受けることができる。

(事例1-5) 1次相続 ⑤店舗併用住宅の場合

問 下図のとおり、甲(被相続人)は、自己の所有する土地の上に建物1棟を所有し、その建物のうち2階を甲及びその配偶者(乙)が居住の用に、1階を甲が事業の用に供していた。甲の相続に係る遺産分割により、乙は配偶者居住権等を、丙(甲と生計を別にする子)は居住建物及び敷地所有権を取得し、乙は居住建物に引き続き居住しているほか、甲の事業を引き継ぎ、申告期限まで引き続き営んでいる(丙は自己の所有する別の建物に居住している。)。この場合、小規模宅地等の特例の適用対象となるのはどの部分か。



配偶者居住権が設定されていないものとした場合の土地の相続税評価額 20,000,000円
 (敷地利用権の相続税評価額 5,000,000円、敷地所有権の相続税評価額 15,000,000円)

答

- 1 個人が相続により取得した宅地等(措置法69の4①) 敷地利用権及び敷地所有権
 ※ これらの面積については、措置法令第40条の2第6項の規定を踏まえ、次のとおり、土地の利用区分ごとに計算する。
- 2 当該宅地等の利用区分

① 居住の用に供していた部分

【評価額】

- ・ 200 m^2 (土地の面積) $\times \frac{100 \text{ m}^2$ (居住用部分の床面積)}{200 \text{ m}^2 (建物の総床面積) = 100 m^2 (土地の居住用部分の面積)
- ・ $20,000,000 \text{ 円}$ (土地の評価額) $\times \frac{100 \text{ m}^2$ (土地の居住用部分の面積)}{200 \text{ m}^2 (土地の面積) = $10,000,000 \text{ 円}$ (土地の居住用部分の評価額)

《権利ごとの評価額》

配偶者居住権者の使用収益権限が及ぶ範囲は、居住建物の全部とされており(民法1028)、配偶者居住権者は、従前の用法に従い、居住建物の使用・収益をしなければならないこととされている(ただし、居住の用に供するため従前の用法を変更することは認められている。民法1032)。したがって、本事例においては、居住建物の居住用の部分に加え、事業用の部分についても配偶者が配偶者居住権に基づき使用・収益することが可能であることから、当該配偶者居住権に基づく敷地利用権については、居住の用に供していた部分と事業の用に供していた部分とがあるものと解される。

- ・ 敷地利用権の居住用部分の評価額
 $5,000,000 \text{ 円}$ (敷地利用権の評価額) $\times \frac{100 \text{ m}^2$ (土地の居住用部分の面積)}{200 \text{ m}^2 (土地の面積) = $2,500,000 \text{ 円}$ …④
- ・ 敷地所有権の居住用部分の評価額

10,000,000 円(土地の居住用部分の評価額)－2,500,000 円(敷地利用権の居住用部分
の評価額)＝7,500,000 円…①’

【面積】

- ・ 100 m²(土地の居住用部分の面積)

《権利ごとの面積》

- ・ 敷地利用権の居住用部分の面積
 $100 \text{ m}^2 (\text{土地の居住用部分の面積}) \times \frac{2,500,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の居住用部分の評価額})}{10,000,000 \text{ 円} (\text{土地の居住用部分の評価額})} = 25 \text{ m}^2 \dots \text{②}$
- ・ 敷地所有権の居住用部分の面積
 $100 \text{ m}^2 (\text{土地の居住用部分の面積}) \times \frac{7,500,000 \text{ 円} (\text{敷地所有権の居住用部分の評価額})}{10,000,000 \text{ 円} (\text{土地の居住用部分の評価額})} = 75 \text{ m}^2 \dots \text{③}$

② 事業の用に供していた部分

【評価額】

- ・ $200 \text{ m}^2 (\text{土地の面積}) \times \frac{100 \text{ m}^2 (\text{事業用部分の床面積})}{200 \text{ m}^2 (\text{建物の総床面積})} = 100 \text{ m}^2 (\text{土地の事業用部分の面積})$
- ・ $20,000,000 \text{ 円} (\text{土地の評価額}) \times \frac{100 \text{ m}^2 (\text{土地の事業用部分の面積})}{200 \text{ m}^2 (\text{土地の面積})} = 10,000,000 \text{ 円} (\text{土地の事業用部分の評価額})$

《権利ごとの評価額》

- ・ 敷地利用権の事業用部分の評価額
 $5,000,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の評価額}) \times \frac{100 \text{ m}^2 (\text{土地の事業用部分の面積})}{200 \text{ m}^2 (\text{土地の面積})} = 2,500,000 \text{ 円} \dots \text{④}$
- ・ 敷地所有権の事業用部分の評価額
 $10,000,000 \text{ 円} (\text{土地の事業用部分の評価額}) - 2,500,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の事業用部分の評価額}) = 7,500,000 \text{ 円} \dots \text{⑤}$

【面積】

- ・ 100 m²(土地の事業用部分の面積)

《権利ごとの面積》

- ・ 敷地利用権の事業用部分の面積
 $100 \text{ m}^2 (\text{土地の事業用部分の面積}) \times \frac{2,500,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の事業用部分の評価額})}{10,000,000 \text{ 円} (\text{土地の事業用部分の評価額})} = 25 \text{ m}^2 \dots \text{⑥}$
- ・ 敷地所有権の事業用部分の面積
 $100 \text{ m}^2 (\text{土地の事業用部分の面積}) \times \frac{7,500,000 \text{ 円} (\text{敷地所有権の事業用部分の評価額})}{10,000,000 \text{ 円} (\text{土地の事業用部分の評価額})} = 75 \text{ m}^2 \dots \text{⑦}$

3 取得者ごとの特例対象宅地等の区分等(措置法 69 の 4 ①③)

① 乙が取得した敷地利用権

- (1) 特定居住用宅地等に該当する部分 ①(⑥) …2,500,000 円 (25 m²)
- (2) 特定事業用宅地等に該当する部分 ②(⑦) …2,500,000 円 (25 m²)

② 丙が取得した敷地所有権 (A') (B')、(C') (D')

丙が取得した敷地所有権については、特定居住用宅地等の要件及び特定事業用宅地等の要件を満たしていないため、小規模宅地等の特例の適用はない。

4 限度面積要件の判定等(措置法 69 の 4 ①②)

上記 3 ①(1)の面積(25 m²)は 330 m²以下であり、上記 3 ①(2)の面積(25 m²)は 400 m²以下であるため、限度面積要件を満たすこととなる。したがって、乙は敷地利用権について、他の要件を満たす限り、小規模宅地等の特例の適用を受けることができる。この場合の相続税の申告書第 11・11 の 2 表の付表 1 (別表 1 の 2) の記載例は次のとおり。

(参考) 取得者ごとの宅地等の区分等 (イメージ)

| | | |
|--------|------------------------------|---------------------|
| 2 F | 居住用 (100 m ²) | 乙 25 m ² |
| | | 丙 75 m ² |
| 1 F | 事業用 (100 m ²) | 乙 25 m ² |
| | | 丙 75 m ² |

※ ■ は敷地利用権、
それ以外の部分は敷地所有権に相当する部分
※太枠部分は適用対象となる部分

小規模宅地等についての課税価格の計算明細書（別表1の2）

被相続人

甲

この計算明細書は、特例の対象として小規模宅地等を選択する一の宅地等（注）が配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される宅地等（以下「居住建物の敷地の用に供される土地」といいます。）又はその宅地等を配偶者居住権に基づき使用する権利（以下「配偶者居住権に基づく敷地利用権」といいます。）の全部又は一部である場合に作成します。
 なお、この計算明細書の書きかた等については、裏面をご覧ください。
 （注）一の宅地等とは、一棟の建物又は構築物の敷地をいいます。ただし、マンションなどの区分所有建物の場合には、区分所有された建物の部分に係る敷地をいいます。

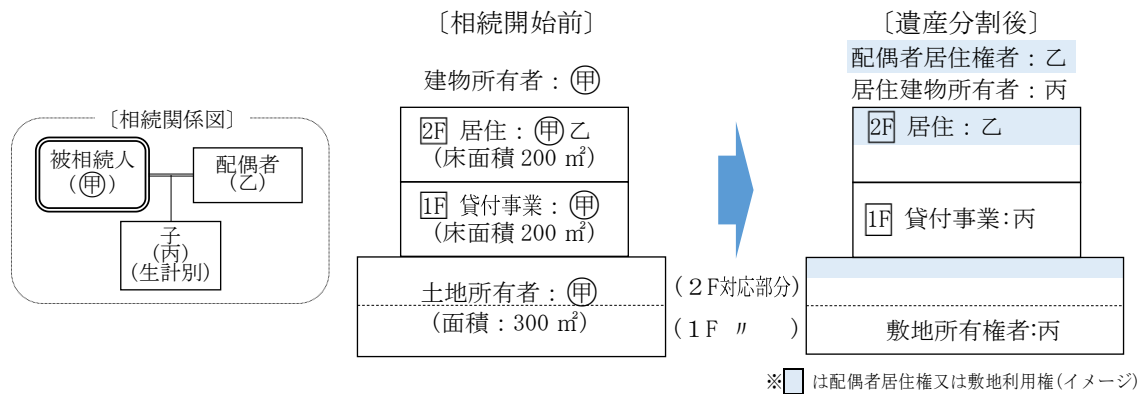
第11・11の2表の付表1（別表1の2）（令和2年4月分以降用）

| 1 一の宅地等の所在地、面積及び評価額 | | | | | |
|---------------------|---|--|----------------------|------------------------|--------------------|
| 宅地等の所在地 | ××× | | | ①宅地等の面積 | 200 m ² |
| 相続開始の直前における宅地等の利用区分 | | | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | |
| | | | | 配偶者居住権に基づく敷地利用権 | 居住建物の敷地の用に供される土地 |
| A | ①のうち被相続人等の事業の用に供されていた宅地等（B、C及びDに該当するものを除きます。） | | ② 100 | ⑧ 2,500,000 | ⑭ 7,500,000 |
| B | ①のうち特定同族会社の事業（貸付事業を除きます。）の用に供されていた宅地等 | | ③ | ⑨ (1次相続の場合は0としてください) ⑮ | |
| C | ①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等（相続開始の時に継続的に貸付事業の用に供されていると認められる部分の敷地） | | ④ | ⑩ (1次相続の場合は0としてください) ⑯ | |
| D | ①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等（Cに該当する部分以外の部分の敷地） | | ⑤ | ⑪ | ⑰ |
| E | ①のうち被相続人等の居住の用に供されていた宅地等 | | ⑥ 100 | ⑫ 2,500,000 | ⑱ 7,500,000 |
| F | ①のうちAからEの宅地等に該当しない宅地等 | | ⑦ | ⑬ | ⑲ |

| 2 一の宅地等の取得者ごとの面積及び評価額 | | | | | | |
|----------------------------|----------------------------|-----------------|----------------------|-----------|----------------------|-----------|
| i 配偶者居住権に基づく敷地利用権の取得者氏名 | | | 乙 | | | |
| | 1 利用区分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | |
| | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) |
| A | ② × $\frac{⑤}{⑤+⑬}$ 25 | ⑥ 2,500,000 | 25 | 2,500,000 | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑱}$ | ⑩ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑲}$ | ⑪ | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑲}$ | ⑫ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑲}$ 25 | ⑬ 2,500,000 | 25 | 2,500,000 | | |
| F | ⑦ × $\frac{⑬}{⑬+⑲}$ | ⑭ | | | | |
| ii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名 | | | 丙 | | ⑳持分割合 | |
| | 1 持分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | |
| | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) |
| A | ② × $\frac{⑤}{⑤+⑬}$ × ⑳ 75 | ⑥ × ⑳ 7,500,000 | | | 75 | 7,500,000 |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑱}$ × ⑳ | ⑩ × ⑳ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑲}$ × ⑳ | ⑪ × ⑳ | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑲}$ × ⑳ | ⑫ × ⑳ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑲}$ × ⑳ 75 | ⑬ × ⑳ 7,500,000 | | | 75 | 7,500,000 |
| F | ⑦ × $\frac{⑬}{⑬+⑲}$ × ⑳ | ⑭ × ⑳ | | | | |
| iii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名 | | | | | ㉑持分割合 | |
| | 1 持分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | |
| | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) |
| A | ② × $\frac{⑤}{⑤+⑬}$ × ㉑ | ⑥ × ㉑ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑱}$ × ㉑ | ⑩ × ㉑ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑲}$ × ㉑ | ⑪ × ㉑ | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑲}$ × ㉑ | ⑫ × ㉑ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑲}$ × ㉑ | ⑬ × ㉑ | | | | |
| F | ⑦ × $\frac{⑬}{⑬+⑲}$ × ㉑ | ⑭ × ㉑ | | | | |

(事例1-6) 1次相続 ⑥賃貸併用住宅の場合

問 下図のとおり、甲(被相続人)は、自己の所有する土地の上に建物1棟を所有し、その建物のうち2階を甲及びその配偶者(乙)が居住の用に、1階を甲が貸付事業の用にそれぞれ供していた。甲の相続に係る遺産分割により、乙は配偶者居住権等を取得して居住建物を引き続き居住の用に供し、丙(甲と生計を別にする子)は居住建物及び敷地所有権を取得した上で甲の貸付事業を引き継ぎ、申告期限まで引き続き貸付事業の用に供している(丙は自己の所有する別の建物に居住している。)。この場合、小規模宅地等の特例の適用対象となるのはどの部分か。



配偶者居住権が設定されていないものとした場合の土地の相続税評価額 28,200,000円
 { 甲と乙の居住の用に供されていた部分 15,000,000円 }
 { 甲の貸付事業の用に供されていた部分 13,200,000円 }
 { 敷地利用権の相続税評価額 5,000,000円、敷地所有権の相続税評価額 23,200,000円 }

答

- 1 個人が相続により取得した宅地等(措置法69の4①) 敷地利用権及び敷地所有権
- 2 当該宅地等の利用区分 下表のとおりであり、具体的な計算は次のとおり。

| | | |
|-----------|-------------------|------------------------------|
| 宅地等 | 28,200,000円(300㎡) | |
| | 敷地利用権 | 乙：5,000,000円(50㎡) |
| | 敷地所有権 | 丙：23,200,000円(250㎡) |
| 部分 居住用 | 15,000,000円(150㎡) | |
| | 敷地利用権 | 乙：5,000,000円(50㎡) (A)(B) |
| | 敷地所有権 | 丙：10,000,000円(100㎡) (A')(B') |
| 部分 貸付用 | 13,200,000円(150㎡) | |
| | 敷地利用権 | — |
| | 敷地所有権 | 丙：13,200,000円(150㎡) (C)(D) |

※太枠部分は、特例の対象となる部分。

① 居住の用に供していた部分

【評価額】

- ・ 15,000,000円(土地の居住用部分の評価額)

《権利ごとの評価額》

- ・ 敷地利用権の居住用部分の評価額 5,000,000円…(A)

※ 当該建物のうち貸付事業の用に供されている部分について、配偶者居住権者は当該相続の開始前から当該部分を賃借している賃借人に権利を主張することができないため（対抗できないため）、当該配偶者居住権に基づく敷地利用権は、当該貸付事業の用に供されていないと考えられることから、当該敷地利用権のうち「1F部分（貸付部分）」に相当する部分はないものと考えられる（措通69の4-24の2）。

（参考）

なお、居住建物等の一部が貸し付けられている場合には、配偶者居住権者は相続開始前からその居住建物等を賃借している賃借人に権利を主張することができない（対抗できない）ことから、配偶者居住権及び配偶者居住権に基づく敷地利用権の相続税法における評価では、実質的に配偶者居住権に基づき使用・収益をすることができない部分を除いてその価額を算出することとされている（相法23の2、相令5の8、「令和元年度税制改正の解説」（財務省、499頁））。

・敷地所有権の居住用部分の評価額

$$15,000,000 \text{ 円 (土地の居住用部分の評価額)} - 5,000,000 \text{ 円 (敷地利用権の評価額)} = 10,000,000 \text{ 円} \cdots \textcircled{A}$$

【面積】

$$\cdot 300 \text{ m}^2 \text{ (土地の面積)} \times \frac{200 \text{ m}^2 \text{ (居住用部分の床面積)}}{400 \text{ m}^2 \text{ (建物の総床面積)}} = 150 \text{ m}^2 \text{ (土地の居住用部分の面積)}$$

《権利ごとの面積》

・敷地利用権の居住用部分の面積

$$150 \text{ m}^2 \text{ (土地の居住用部分の面積)} \times \frac{5,000,000 \text{ 円 (敷地利用権の居住用部分の評価額)}}{15,000,000 \text{ 円 (土地の居住用部分の評価額)}} = 50 \text{ m}^2 \cdots \textcircled{B}$$

・敷地所有権の居住用部分の面積

$$150 \text{ m}^2 \text{ (土地の居住用部分の面積)} \times \frac{10,000,000 \text{ 円 (敷地所有権の居住用部分の評価額)}}{15,000,000 \text{ 円 (土地の居住用部分の評価額)}} = 100 \text{ m}^2 \cdots \textcircled{B}$$

② 貸付事業の用に供していた部分

【評価額】

・13,200,000円（土地の貸付用部分の評価額）

《権利ごとの評価額》

・敷地利用権の貸付用部分の評価額 なし

・敷地所有権の貸付用部分の評価額 13,200,000円…③

※ 当該建物のうち貸付事業の用に供されている部分について、配偶者居住権者は当該相続の開始前から当該部分を賃借している賃借人に権利を主張することができないため（対抗できないため）、当該配偶者居住権に基づく敷地利用権は、当該貸付事業の用に供されていないと考えられることから、当該敷地利用権のうち「1F部分（貸付部分）」に相当する部分はないものと考えられる（措通69の4-24の2）。

【面積】

$$\cdot 300 \text{ m}^2 \text{ (土地の面積)} \times \frac{200 \text{ m}^2 \text{ (貸付用部分の床面積)}}{400 \text{ m}^2 \text{ (建物の総床面積)}} = 150 \text{ m}^2 \text{ (土地の貸付用部分の面積)}$$

《権利ごとの面積》

- ・敷地利用権の貸付用部分の面積 なし
- ・敷地所有権の貸付用部分の面積 150 m²…④

3 取得者ごとの特例対象宅地等の区分等(措置法 69 の 4 ①③)

- ① 乙が取得した敷地利用権
 特定居住用宅地等に該当する部分 ④(⑤) …5,000,000 円 (50 m²)
- ② 丙が取得した敷地所有権
 (1) 貸付事業用宅地等に該当する部分 ③(④) …13,200,000 円 (150 m²)
 (2) 居住用部分に相当する部分 ④'(⑤')
- 丙が取得した敷地所有権のうち「2F部分(居住用部分)」に相当する部分は、特定居住用宅地等の要件を満たしていないため、当該部分について、小規模宅地等の特例の適用はない。

4 限度面積要件の判定等(措置法 69 の 4 ①②)

上記のとおり、乙が取得した特定居住用宅地等に該当する敷地利用権 (50 m²) 及び丙が取得した敷地所有権のうち貸付事業用宅地等に該当する「1F部分(貸付用部分)」に相当する部分 (150 m²) については、次の算式のとおり、限度面積要件を満たすため、他の要件を満たす限り、小規模宅地等の特例の適用を選択することができる。この場合の相続税の申告書第 11・11 の 2 表の付表 1 (別表 1 の 2) の記載例は次のとおり。

(算式)

$$50 \text{ m}^2(\text{特定居住用宅地等の面積}) \times \frac{200}{330} + 150 \text{ m}^2(\text{貸付事業用宅地等の面積}) \leq 200 \text{ m}^2$$

小規模宅地等についての課税価格の計算明細書（別表1の2）

被相続人

甲

この計算明細書は、特例の対象として小規模宅地等を選択する一の宅地等（注）が配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される宅地等（以下「居住建物の敷地の用に供される土地」といいます。）又はその宅地等を配偶者居住権に基づき使用する権利（以下「配偶者居住権に基づく敷地利用権」といいます。）の全部又は一部である場合に作成します。

なお、この計算明細書の書きかた等については、裏面をご覧ください。

（注）一の宅地等とは、一棟の建物又は構築物の敷地をいいます。ただし、マンションなどの区分所有建物の場合には、区分所有された建物の部分に係る敷地をいいます。

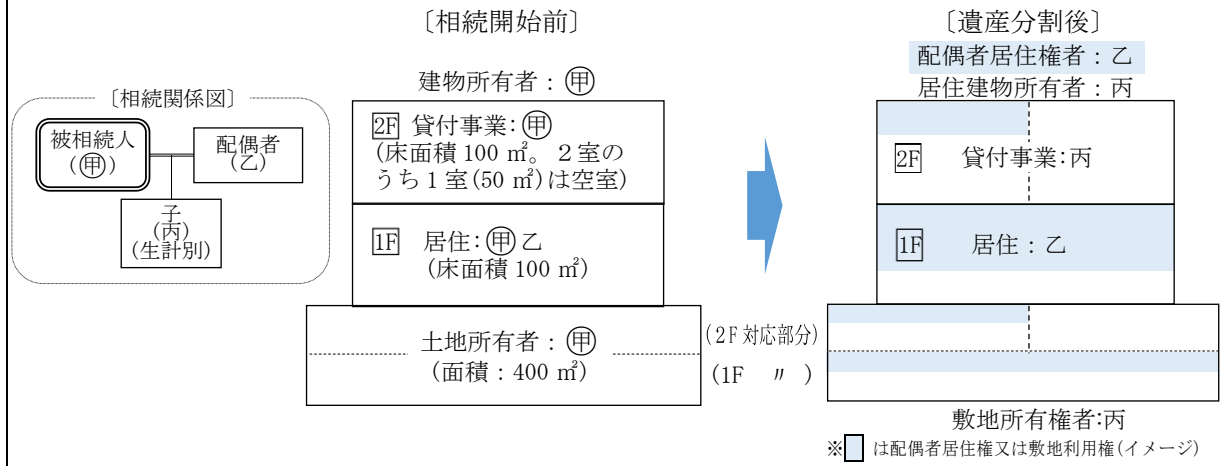
| 1 一の宅地等の所在地、面積及び評価額 | | | | | |
|---------------------|--|--|----------------------|--------------------------------------|------------------|
| 宅地等の所在地 | ××× | | ①宅地等の面積 | 300 m ² | |
| 相続開始の直前における宅地等の利用区分 | | | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | |
| | | | | 配偶者居住権に基づく敷地利用権 | 居住建物の敷地の用に供される土地 |
| A | ①のうち被相続人等の事業の用に供されていた宅地等（B、C及びDに該当するものを除きます。） | | ② | ⑧ | ⑭ |
| B | ①のうち特定同族会社の事業（貸付事業を除きます。）の用に供されていた宅地等 | | ③ | ⑨（1次相続の場合は0としてください。） ⑮ | |
| C | ①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等（相続開始の時に於いて継続的に貸付事業の用に供されていると認められる部分の敷地） | | ④ 150 | ⑩（1次相続の場合は0としてください。） ⑯ 13,200,000 | |
| D | ①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等（Cに該当する部分以外の部分の敷地） | | ⑤ | ⑪ | ⑰ |
| E | ①のうち被相続人等の居住の用に供されていた宅地等 | | ⑥ 150 | ⑫ 5,000,000 | ⑱ 10,000,000 |
| F | ①のうちAからEの宅地等に該当しない宅地等 | | ⑦ | ⑬ | ⑲ |

| 2 一の宅地等の取得者ごとの面積及び評価額 | | | | | | |
|----------------------------|-----------------------------|----------------------|---------|----------------------|---------|------------|
| i 配偶者居住権に基づく敷地利用権の取得者氏名 | | | 乙 | | | |
| 1 利用区分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | | |
| 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | |
| A | ② × $\frac{⑧}{⑧+⑭}$ | ⑧ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑮}$ | ⑨ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑯}$ | ⑩ | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑰}$ | ⑪ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑱}$ 50 | ⑫ 5,000,000 | 50 | 5,000,000 | | |
| F | ⑦ × $\frac{⑬}{⑬+⑲}$ | ⑬ | | | | |
| ii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名 | | | 丙 | | ⑳持分割合 | |
| 1 持分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | | |
| 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | |
| A | ② × $\frac{⑧}{⑧+⑭}$ × ㉑ | ⑧ × ㉑ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑮}$ × ㉑ | ⑨ × ㉑ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑯}$ × ㉑ 150 | ⑩ × ㉑ 13,200,000 | 150 | 13,200,000 | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑰}$ × ㉑ | ⑪ × ㉑ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑱}$ × ㉑ 100 | ⑫ × ㉑ 10,000,000 | | | 100 | 10,000,000 |
| F | ⑦ × $\frac{⑬}{⑬+⑲}$ × ㉑ | ⑬ × ㉑ | | | | |
| iii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名 | | | | | ㉑持分割合 | |
| 1 持分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | | |
| 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | |
| A | ② × $\frac{⑧}{⑧+⑭}$ × ㉒ | ⑧ × ㉒ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑮}$ × ㉒ | ⑨ × ㉒ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑯}$ × ㉒ | ⑩ × ㉒ | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑰}$ × ㉒ | ⑪ × ㉒ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑱}$ × ㉒ | ⑫ × ㉒ | | | | |
| F | ⑦ × $\frac{⑬}{⑬+⑲}$ × ㉒ | ⑬ × ㉒ | | | | |

第11・11の2表の付表1（別表1の2）（令和2年4月分以降用）

〔事例1-7〕 1次相続 ⑦賃貸併用住宅（空室あり）の場合

問 下図のとおり、甲（被相続人）は、自己の所有する土地の上に建物1棟を所有し、その建物のうち1階を甲及びその配偶者（乙）が居住の用に、2階を甲が貸付事業の用にそれぞれ供していた（空室部分については新規の入居者の募集をしておらず、今後貸し付ける予定はない。）。甲の相続に係る遺産分割により、乙は配偶者居住権等を取得して引き続き居住建物に居住し、丙（甲と生計を別にする子）は居住建物及び敷地所有権を取得した上で甲の貸付事業を引き継ぎ、申告期限まで引き続き貸付事業の用に供している（丙は自己の所有する別の建物に居住している。）。この場合、小規模宅地等の特例の適用対象となるのはどの部分か。



配偶者居住権が設定されていないものとした場合の土地の相続税評価額 58,200,000円

〔甲の貸付事業の用に供されていた部分 28,200,000円〕

〔甲と乙の居住の用に供されていた部分 30,000,000円〕

〔敷地利用権の相続税評価額 15,000,000円、敷地所有権の相続税評価額 43,200,000円〕

路線価 150,000円/m² 借地権割合 40% 借家権割合 30%

答

1 個人が相続により取得した宅地等（措置法69の4①） 敷地利用権及び敷地所有権

2 当該宅地等の利用区分

下表のとおりであり、具体的な計算は次のとおり。

| | | | |
|-------|--|--|--|
| 宅地等 | 58,200,000円(400 m ²) | | |
| | 敷地利用権 | 乙：15,000,000円(100 m ²) | |
| | 敷地所有権 | 丙：43,200,000円(300 m ²) | |
| 貸付用部分 | 28,200,000円(200 m ²) | | |
| | | 空室部分 15,000,000円(100 m ²) | 賃貸部分 13,200,000円(100 m ²) |
| | 敷地利用権 5,000,000円 (33.33...m ²) | 乙：5,000,000円 (33.33...m ²) | Ⓐ(Ⓐ') |
| | 敷地所有権 23,200,000円 (166.66...m ²) | 丙：10,000,000円 (66.66...m ²) | Ⓑ(Ⓑ') 丙：13,200,000円 (100 m ²) Ⓒ(Ⓒ') |
| 居住用部分 | 30,000,000円(200 m ²) | | |
| | 敷地利用権 | 乙：10,000,000円(66.66...m ²) Ⓓ(Ⓓ') | |
| | 敷地所有権 | 丙：20,000,000円(133.33...m ²) Ⓔ(Ⓔ') | |

※太枠部分は、特例の対象となる部分。

① 貸付事業の用に供していた部分

・ 400 m^2 (土地の面積) $\times \frac{100 \text{ m}^2$ (2 F 部分の床面積)}{200 \text{ m}^2 (建物の総床面積) = 200 m^2 (土地の貸付用部分の面積)

・ 28,200,000 円 (土地の貸付用部分の評価額)

(内訳)

(1) 空室部分

400 m^2 (土地の面積) $\times \frac{50 \text{ m}^2$ (2 F 部分(空室)の床面積)}{200 \text{ m}^2 (建物の総床面積) = 100 m^2 (土地の空室部分の面積)

@150,000 円 $\times 100 \text{ m}^2$ (土地の空室部分の面積) = 15,000,000 円 (土地の空室部分の評価額)

(2) 賃貸部分

400 m^2 (土地の面積) $\times \frac{50 \text{ m}^2$ (2 F 部分(賃貸中)の床面積)}{200 \text{ m}^2 (建物の総床面積) = 100 m^2 (土地の賃貸部分の面積)

@150,000 円 $\times 100 \text{ m}^2$ (土地の賃貸部分の面積) $\times (1 - 0.4 \times 0.3)$ = 13,200,000 円 (土地の賃貸部分の評価額)

② 居住の用に供していた部分

・ 400 m^2 (土地の面積) $\times \frac{100 \text{ m}^2$ (1 F 部分の床面積)}{200 \text{ m}^2 (建物の総床面積) = 200 m^2 (土地の居住用部分の面積)

・ 30,000,000 円 (土地の居住用部分の評価額)

3 敷地利用権及び敷地所有権ごとの利用区分

【評価額】

① 貸付事業の用に供していた部分

(1) 敷地利用権

イ 空室部分

15,000,000 円 (敷地利用権の評価額) $\times \frac{100 \text{ m}^2$ (土地の空室部分の面積)}{300 \text{ m}^2 (土地の空室・居住用部分の面積) = 5,000,000 円 (敷地利用権の空室部分の評価額) …①

※ 配偶者居住権は建物全体に及ぶところ、空室部分については、賃借人に権利を主張できないということもないため、配偶者は配偶者居住権に基づき使用・収益することが可能と解される。したがって、当該配偶者居住権に基づく敷地利用権についても「2 F 部分 (空室部分)」の用に供されているものと考えられる。

ロ 賃貸部分 なし

※ 本事例において、当該建物のうち賃貸されている部分については、配偶者は当該相続の開始前から当該部分を賃借している賃借人に権利を主張することができないため (対抗できないため)、当該配偶者居住権に基づく敷地利用権は、当該貸付事業の用に供されていないと考えられることから、当該敷地利用権のうち「2 F 部分 (賃貸部分)」に相当する部分はないものと考えられる (措通 69 の 4 - 24 の 2)。

(2) 敷地所有権

イ 空室部分

15,000,000円(土地の空室部分の評価額) - 5,000,000円(敷地利用権の空室部分の評価額) = 10,000,000円(敷地所有権の空室部分の評価額) …⑧

ロ 賃貸部分 13,200,000円…③

② 居住の用に供していた部分

(1) 敷地利用権

15,000,000円(敷地利用権の評価額) $\times \frac{200\text{ m}^2(\text{土地の居住用部分の面積})}{300\text{ m}^2(\text{土地の空室・居住用部分の面積})}$
= 10,000,000円(敷地利用権の居住用部分の評価額) …⑩

(2) 敷地所有権

30,000,000円(土地の居住用部分の評価額) - 10,000,000円(敷地利用権の居住用部分の評価額) = 20,000,000円(敷地所有権の居住用部分の評価額) …⑤

【面積】

① 貸付事業の用に供していた部分

(1) 敷地利用権

イ 空室部分

100 m²(土地の空室部分の面積) $\times \frac{5,000,000\text{円}(\text{敷地利用権の空室部分の評価額})}{15,000,000\text{円}(\text{土地の空室部分の評価額})} = 33.33\text{ m}^2$
…①'

ロ 賃貸部分 なし

(2) 敷地所有権

イ 空室部分

100 m²(土地の空室部分の面積) $\times \frac{10,000,000\text{円}(\text{敷地所有権の空室部分の評価額})}{15,000,000\text{円}(\text{土地の空室部分の評価額})} = 66.66\text{ m}^2$
…②'

ロ 賃貸部分 100 m²…③'

② 居住の用に供していた部分

(1) 敷地利用権

200 m²(土地の居住用部分の面積) $\times \frac{10,000,000\text{円}(\text{敷地利用権の居住用部分の評価額})}{30,000,000\text{円}(\text{土地の居住用部分の評価額})} = 66.66\text{ m}^2$
…④'

(2) 敷地所有権

200 m²(土地の居住用部分の面積) $\times \frac{20,000,000\text{円}(\text{敷地所有権の居住用部分の評価額})}{30,000,000\text{円}(\text{土地の居住用部分の評価額})} = 133.33\text{ m}^2$
…⑤'

4 取得者ごとの特例対象宅地等の区分等(措置法69の4①③)

① 乙が取得した敷地利用権

(1) 空室部分に相当する部分 ㉠(㉠')

乙が取得した「2F部分(空室部分)」に相当する部分については、相続開始の直前において被相続人の貸付事業の用に供されていないことから、小規模宅地等の特例の適用の対象とならない(措通69の4-24の2)。

(2) 特定居住用宅地等に該当する部分 ㉡(㉡')…10,000,000円(66.66…㎡)

② 丙が取得した敷地所有権

(1) 空室部分及び居住用部分に相当する部分 ㉢(㉢')、㉣(㉣')

丙が取得した「2F部分(空室部分)」に相当する部分については、上記①のとおり相続開始の直前において被相続人の貸付事業の用に供されておらず、「1F部分(居住部分)」に相当する部分については、特定居住用宅地等の要件を満たしていないことから、これらの宅地等は小規模宅地等の特例の適用の対象とならない。

(2) 貸付事業用宅地等に該当する部分 ㉤(㉤')…13,200,000円(100㎡)

5 限度面積要件の判定(措置法69の4①②)

乙が取得した特定居住用宅地等に該当する敷地利用権(66.66…㎡)及び丙が取得した貸付事業用宅地等に該当する敷地所有権(賃貸中の部分:100㎡)については、次の算式のとおり、限度面積要件を満たすため、これらの宅地等について、他の要件を満たす限り、小規模宅地等の特例の適用を受けることができる。この場合の相続税の申告書第11・11の2表の付表1(別表1の2)の記載例は次のとおり。

(算式)

$$66.66\cdots\text{㎡}(\text{特定居住用宅地等の面積}) \times \frac{200}{330} + 100\text{㎡}(\text{貸付事業用宅地等の面積}) \leq 200\text{㎡}$$

小規模宅地等についての課税価格の計算明細書（別表1の2）

被相続人

甲

この計算明細書は、特例の対象として小規模宅地等を選択する一の宅地等（注）が配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される宅地等（以下「居住建物の敷地の用に供される土地」といいます。）又はその宅地等を配偶者居住権に基づき使用する権利（以下「配偶者居住権に基づく敷地利用権」といいます。）の全部又は一部である場合に作成します。
 なお、この計算明細書の書きかた等については、裏面をご覧ください。
 （注）一の宅地等とは、一棟の建物又は構築物の敷地をいいます。ただし、マンションなどの区分所有建物の場合には、区分所有された建物の部分に係る敷地をいいます。

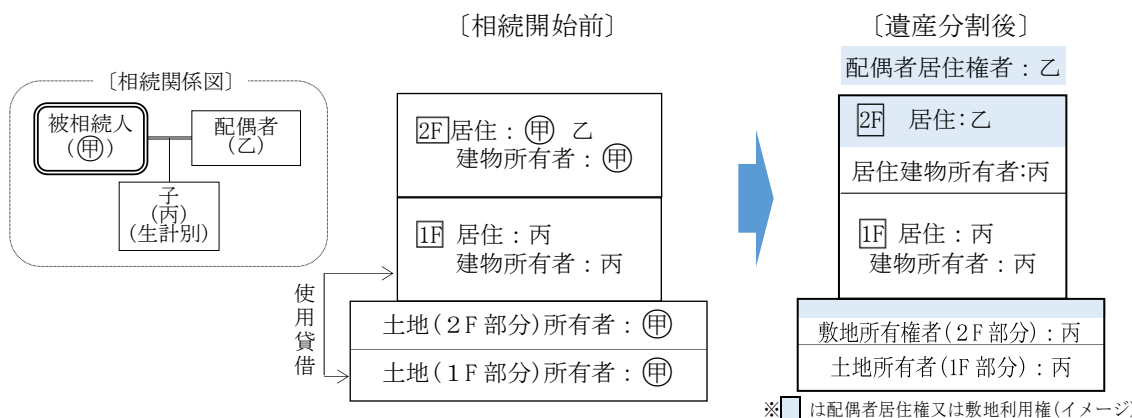
第11・11の2表の付表1（別表1の2）（令和2年4月分以降用）

| 1 一の宅地等の所在地、面積及び評価額 | | | | | |
|---------------------|--|--|----------------------|----------------------|------------------|
| 宅地等の所在地 | ××× | | ①宅地等の面積 | 400 m ² | |
| 相続開始の直前における宅地等の利用区分 | | | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | |
| | | | | 配偶者居住権に基づく敷地利用権 | 居住建物の敷地の用に供される土地 |
| A | ①のうち被相続人等の事業の用に供されていた宅地等（B、C及びDに該当するものを除きます。） | | ② | ⑧ | ⑭ |
| B | ①のうち特定同族会社の事業（貸付事業を除きます。）の用に供されていた宅地等 | | ③ | ⑨（1次相続の場合は0としてください。） | |
| C | ①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等（相続開始の時に於いて継続的に貸付事業の用に供されていると認められる部分の敷地） | | ④ 100 | ⑩ 0 ⑮ 13,200,000 | |
| D | ①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等（Cに該当する部分以外の部分の敷地） | | ⑤ 100 | ⑪ 5,000,000 | ⑯ 10,000,000 |
| E | ①のうち被相続人等の居住の用に供されていた宅地等 | | ⑥ 200 | ⑫ 10,000,000 | ⑰ 20,000,000 |
| F | ①のうちAからEの宅地等に該当しない宅地等 | | ⑦ | ⑬ | ⑱ |

| 2 一の宅地等の取得者ごとの面積及び評価額 | | | | | | |
|----------------------------|--------------------------------|----------------------|---------|----------------------|---------|------------|
| i 配偶者居住権に基づく敷地利用権の取得者氏名 | | | 乙 | | | |
| 1 利用区分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | | |
| 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | |
| A | ② × $\frac{⑧}{⑧+⑭}$ | ⑧ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑰}$ | ⑨ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑮}$ | ⑩ | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑯}$ 33.33 | ⑪ 5,000,000 | | | 33.33 | 5,000,000 |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑰}$ 66.66 | ⑫ 10,000,000 | 66.66 | 10,000,000 | | |
| F | ⑦ × $\frac{⑬}{⑬+⑱}$ | ⑬ | | | | |
| ii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名 | | | 丙 | | ⑳持分割合 | |
| 1 持分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | | |
| 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | |
| A | ② × $\frac{⑧}{⑧+⑭}$ × ㉑ | ⑧ × ㉑ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑰}$ × ㉑ | ⑨ × ㉑ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑮}$ × ㉑ 100 | ⑩ × ㉑ 13,200,000 | 100 | 13,200,000 | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑯}$ × ㉑ 66.66 | ⑪ × ㉑ 10,000,000 | | | 66.66 | 10,000,000 |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑰}$ × ㉑ 133.33 | ⑫ × ㉑ 20,000,000 | | | 133.33 | 20,000,000 |
| F | ⑦ × $\frac{⑬}{⑬+⑱}$ × ㉑ | ⑬ × ㉑ | | | | |
| iii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名 | | | | | ㉑持分割合 | |
| 1 持分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | | |
| 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | |
| A | ② × $\frac{⑧}{⑧+⑭}$ × ㉒ | ⑧ × ㉒ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑰}$ × ㉒ | ⑨ × ㉒ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑮}$ × ㉒ | ⑩ × ㉒ | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑯}$ × ㉒ | ⑪ × ㉒ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑰}$ × ㉒ | ⑫ × ㉒ | | | | |
| F | ⑦ × $\frac{⑬}{⑬+⑱}$ × ㉒ | ⑬ × ㉒ | | | | |

(事例1-8) 1次相続 ⑧区分所有建物の登記がされている一棟の建物の場合

問 下図のとおり、甲(被相続人)は、自己の所有する土地の上に生計を別にする丙(子)とそれぞれ建物を所有し、その建物を甲及びその配偶者(乙)並びに丙がそれぞれ居住の用に供していた(建物は区分所有建物である旨の登記があり、甲及び丙はそれぞれの専有部分について、区分所有権を登記し居住の用に供している)。甲の相続に係る遺産分割により、乙は配偶者居住権等を、丙は居住建物(2F部分)及び敷地所有権(2F部分)及び土地(1F部分)を取得し、それぞれ引き続き居住の用に供している。この場合、小規模宅地等の特例の適用対象となるのはどの部分か。



配偶者居住権が設定されていないものとした場合の1F・2F部分の土地(各100㎡)の相続税評価額 各10,000,000円
 (2F部分に係る敷地利用権の相続税評価額4,000,000円)
 (2F部分に係る敷地所有権の相続税評価額6,000,000円)

答

1 個人が相続により取得した宅地等(措置法69の4①) 敷地利用権及び敷地所有権

① 敷地利用権の面積

$$100 \text{ m}^2 (2 \text{ F 部分の土地の面積}) \times \frac{4,000,000 \text{ 円} (2 \text{ F 部分の敷地利用権の相続税評価額})}{10,000,000 \text{ 円} (2 \text{ F 部分の土地の相続税評価額})} = 40 \text{ m}^2$$

② 敷地所有権の面積

$$100 \text{ m}^2 (2 \text{ F 部分の土地の面積}) \times \frac{6,000,000 \text{ 円} (2 \text{ F 部分の敷地所有権の相続税評価額})}{10,000,000 \text{ 円} (2 \text{ F 部分の土地の相続税評価額})} = 60 \text{ m}^2$$

2 取得者ごとの特例対象宅地等の区分等(措置法69の4①③)

① 乙が取得した敷地利用権

特定居住用宅地等に該当する部分 4,000,000円(40㎡)

② 丙が取得した宅地等

(1) 甲の居住用部分(2F)の宅地等 敷地所有権 6,000,000円(60㎡)

(2) 丙の居住用部分(1F)の宅地等 土地 10,000,000円(100㎡)

丙が取得した上記(1)の宅地等については、特定居住用宅地等の要件を満たしておらず、上記(2)の宅地等については、被相続人等の居住の用に供されていた宅地等に該当しないため、これらの宅地等について、小規模宅地等の特例の適用はない。

3 限度面積要件の判定等(措置法69の4①②)

乙が取得した敷地利用権の面積(40㎡)は330㎡以下であるため、限度面積要件(330㎡以下)を満たすこととなる。したがって、当該敷地利用権(40㎡)について、他の要件を満たす限り、小規模宅地等の特例の適用を受けることができる。

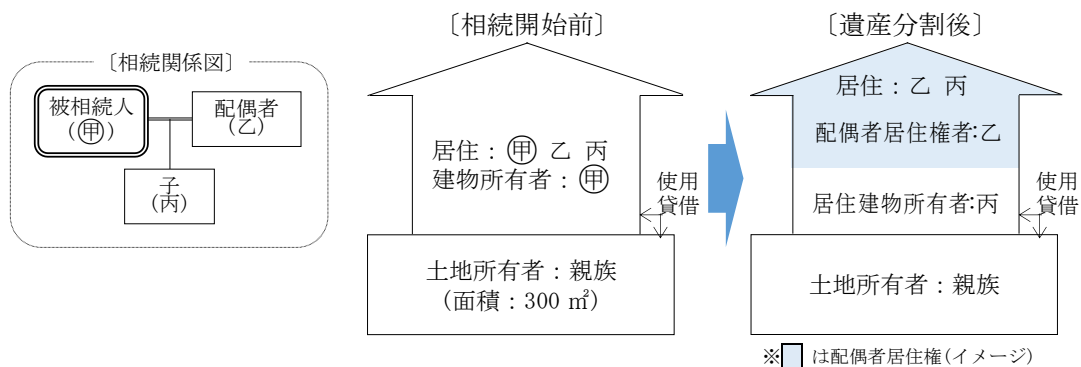
(参考) 取得者ごとの宅地等の区分等 (イメージ)

| | | |
|--------|------------------------------|----------------------|
| 2 F | 居住用 (100 m ²) | 乙 40 m ² |
| | | 丙 60 m ² |
| 1 F | 居住用 (100 m ²) | 丙 100 m ² |

※2F部分について、■は敷地利用権、
それ以外の部分は敷地所有権に相当する部分
※太枠部分は適用対象となる部分

(事例1-9) 1次相続 ⑨被相続人が宅地等を無償で借り受けていた場合

問 下図のとおり、甲（被相続人）は、親族から無償で借り受けていた土地の上に建物を建築し、甲、その配偶者（乙）及び丙（子）が居住の用に供していた。甲の相続に係る遺産分割により、乙は配偶者居住権を、丙は居住建物を取得し、引き続き居住の用に供している。この場合、乙は小規模宅地等の特例の適用を受けることができるか。



配偶者居住権が設定されていないものとした場合の土地の相続税評価額 20,000,000 円

答

本事例において、甲は使用貸借により土地を使用しており、自ら土地を所有していないことから、乙は当該相続により宅地等を取得していないため、特例の対象となる財産はない。

※ 甲の土地の使用借権については、甲の死亡により当該親族との使用貸借が終了するため、相続されない。

なお、遺産分割後における乙が有する配偶者居住権に基づき土地を使用する権利（敷地利用権）は、居住建物所有者（丙）が有する敷地の利用権（本事例では使用借権）に従属し、その範囲内で行使されるにすぎないものと解され、また、土地の使用借権者である建物所有者の敷地の利用権の価額は零とされることから（使用貸借通達）、本事例における配偶者居住権に基づき土地を使用する権利の価額についても零になるものと解される。

《参考条文》

○民法（抄）

（使用貸借）

第五百九十三条 使用貸借は、当事者の一方がある物を引き渡すことを約し、相手方がその受け取った物について無償で使用及び収益をして契約が終了したときに返還をすることを約することによって、その効力を生ずる。

（期間満了等による使用貸借の終了）

第五百九十七条 省 略

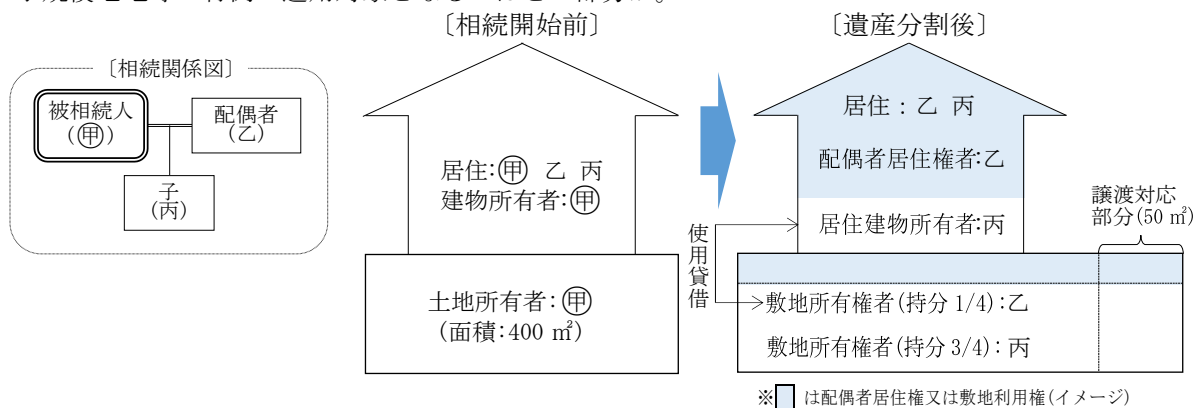
2 省 略

3 使用貸借は、借主の死亡によって終了する。

(事例1-10) 1次相続 ⑩申告期限までに宅地等の一部の譲渡があった場合

問 下図のとおり、甲(被相続人)は、自己の所有する土地の上に建物1棟を所有し、その建物を甲、その配偶者(乙)及び丙(子)が居住の用に供していた。甲の相続に係る遺産分割により、乙は配偶者居住権等及び敷地所有権の共有持分の4分の1を、丙は居住建物及び敷地所有権の共有持分の4分の3を取得し、引き続き乙及び丙が居住の用に供している。

乙及び丙は、この土地の一部(50㎡)について隣地所有者から譲渡してほしいとの申込みを受けたことから、相続税の申告期限が到来する前に譲渡契約を締結し、引渡しを完了した。この場合、小規模宅地等の特例の適用対象となるのはどの部分か。



配偶者居住権が設定されていないものとした場合の土地の相続税評価額 40,000,000円
(敷地利用権の相続税評価額 10,000,000円、敷地所有権の相続税評価額 30,000,000円)

答

1 個人が相続により取得した宅地等(措置法69の4①) 敷地利用権及び敷地所有権

2 取得者ごとの特例対象宅地等の区分等(措置法69の4①③)

① 乙が取得した宅地等のうち特定居住用宅地等に該当する部分

(1) 敷地利用権

- ・ 10,000,000円(敷地利用権の評価額)
- ・ $400\text{㎡}(\text{土地の面積}) \times \frac{10,000,000\text{円}(\text{敷地利用権の相続税評価額})}{40,000,000\text{円}(\text{土地の相続税評価額})} = 100\text{㎡}(\text{敷地利用権の面積})$

(2) 敷地所有権

- ・ $30,000,000\text{円}(\text{敷地所有権の評価額}) \times \frac{1}{4}(\text{乙の持分}) = 7,500,000\text{円}(\text{乙の敷地所有権の評価額})$
- ・ $400\text{㎡}(\text{土地の面積}) \times \frac{30,000,000\text{円}(\text{敷地所有権の相続税評価額})}{40,000,000\text{円}(\text{土地の相続税評価額})} \times \frac{1}{4}(\text{乙の持分}) = 75\text{㎡}(\text{乙の敷地所有権の面積})$

※ 乙が取得した敷地所有権の持分は、甲の所有していた土地が相続により乙と丙の共有に属することとなったものであるため、土地の所有権の全てを取得した場合(事例1-3参照)とは異なり、措置法令第40条の2第6項の規定により、上記の面積の調整計算を行うこととなる(措通69の4-1の2)。

② 丙が取得した宅地等のうち特定居住用宅地等に該当する部分

(1) 取得した敷地所有権

$$\begin{aligned} & \cdot 30,000,000 \text{ 円 (敷地所有権の評価額)} \times \frac{3}{4} \text{ (丙の持分)} \\ & \hspace{15em} = 22,500,000 \text{ 円 (丙の敷地所有権の評価額)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \cdot 400 \text{ m}^2 \text{ (土地の面積)} \times \frac{30,000,000 \text{ 円 (敷地所有権の相続税評価額)}}{40,000,000 \text{ 円 (土地の相続税評価額)}} \times \frac{3}{4} \text{ (丙の持分)} \\ & \hspace{15em} = 225 \text{ m}^2 \text{ (丙の敷地所有権の面積)} \end{aligned}$$

(2) 譲渡した敷地所有権の面積

$$\begin{aligned} & \cdot 225 \text{ m}^2 \text{ (敷地所有権の面積)} \times \frac{50 \text{ m}^2 \text{ (譲渡した土地の面積)}}{400 \text{ m}^2 \text{ (土地の面積)}} \\ & \hspace{15em} = 28.125 \text{ m}^2 \text{ (譲渡した敷地所有権の面積)} \end{aligned}$$

(3) 特定居住用宅地等に該当する部分

$$\begin{aligned} & \cdot 225 \text{ m}^2 \text{ (敷地所有権の面積)} - 28.125 \text{ m}^2 \text{ (譲渡した敷地所有権の面積)} \\ & \hspace{15em} = 196.875 \text{ m}^2 \text{ (継続保有する敷地所有権の面積)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \cdot 22,500,000 \text{ 円 (丙の敷地所有権の評価額)} \times \frac{196.875 \text{ m}^2 \text{ (保有する敷地所有権の面積)}}{225 \text{ m}^2 \text{ (丙の敷地所有権の面積)}} \\ & \hspace{15em} = 19,687,500 \text{ 円 (継続保有する敷地所有権の評価額)} \end{aligned}$$

※ 被相続人の親族（配偶者を除く。）の取得した宅地等が特定居住用宅地等に該当するためには、当該親族は相続税の申告期限まで引き続き当該宅地等を有している必要（継続保有要件）がある（措置法 69 の 4 ③二）。

したがって、本事例における当該親族（丙）については、相続税の申告期限までに相続により取得した宅地等の一部を譲渡しているため、当該譲渡した部分は特定居住用宅地等に該当しないこととなるが、申告期限まで所有している残りの部分については、他の要件を満たしている限り、特定居住用宅地等に該当することとなる。

なお、被相続人の配偶者である乙については、この継続保有要件がないため、申告期限までに譲渡した部分も含めて特定居住用宅地等に該当することとなる。

3 限度面積要件の判定等（措置法 69 の 4 ①②）

上記 2 ①の面積の計(175 m²)と 2 ②(3)の面積(196.875 m²)との合計(371.875 m²)は、限度面積である 330 m²を超えるが、330 m²以下の部分を選択した場合には、他の要件を満たす限り、当該選択をした部分について、小規模宅地等の特例の適用を受けることができる。

仮に、乙が取得した敷地利用権(100 m²)の全てと敷地所有権のうち 33.125 m²の部分及び丙が取得した敷地所有権のうち特定居住用宅地等に該当する部分の全て(196.875 m²)を選択して、小規模宅地等の特例の適用を受ける場合の相続税の申告書第 11・11 の 2 表の付表 1 及び第 11・11 の 2 表の付表 1（別表 1 の 2）の記載例は次のとおり。

(参考) 取得者ごとの宅地等の区分等（イメージ）

| | | (保有部分) [350 m ²] | (譲渡対応部分) [50 m ²] |
|----------------------------------|---|---------------------------------|----------------------------------|
| 乙 取得 (175 m ²) | 乙 | 約 87 m ² | 乙 約 13 m ² |
| | 乙 | 約 66 m ² | 乙 約 9 m ² |
| 丙 取得 (225 m ²) | 丙 | 約 197 m ² | 丙 約 28 m ² |

※ ■ は敷地利用権、
それ以外の部分は敷地所有権に相当する部分
※太枠部分は適用対象となる部分
※説明の便宜上、適宜、端数処理している。

小規模宅地等についての課税価格の計算明細書（別表1の2）

被相続人

甲

この計算明細書は、特例の対象として小規模宅地等を選択する一の宅地等（注）が配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される宅地等（以下「居住建物の敷地の用に供される土地」といいます。）又はその宅地等を配偶者居住権に基づき使用する権利（以下「配偶者居住権に基づく敷地利用権」といいます。）の全部又は一部である場合に作成します。

なお、この計算明細書の書きかた等については、裏面をご覧ください。

（注）一の宅地等とは、一棟の建物又は構築物の敷地をいいます。ただし、マンションなどの区分所有建物の場合には、区分所有された建物の部分に係る敷地をいいます。

第11・11の2表の付表1（別表1の2）（令和2年4月分以降用）

| 1 一の宅地等の所在地、面積及び評価額 | | | | | |
|---------------------|---|--|----------------------|----------------------|--------------------|
| 宅地等の所在地 | ××市○○区△丁目□番◇号 | | | ①宅地等の面積 | 400 m ² |
| 相続開始の直前における宅地等の利用区分 | | | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | |
| | | | | 配偶者居住権に基づく敷地利用権 | 居住建物の敷地の用に供される土地 |
| A | ①のうち被相続人等の事業の用に供されていた宅地等（B、C及びDに該当するものを除きます。） | | ② | ⑧ | ⑭ |
| B | ①のうち特定同族会社の事業（貸付事業を除きます。）の用に供されていた宅地等 | | ③ | ⑨（1次相続の場合は0としてください。） | |
| C | ①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等（相続開始の時に継続的に貸付事業の用に供されていると認められる部分の敷地） | | ④ | ⑩（1次相続の場合は0としてください。） | |
| D | ①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等（Cに該当する部分以外の部分の敷地） | | ⑤ | ⑪ | ⑰ |
| E | ①のうち被相続人等の居住の用に供されていた宅地等 | | ⑥ 400 | ⑫ 10,000,000 | ⑱ 30,000,000 |
| F | ①のうちAからEの宅地等に該当しない宅地等 | | ⑦ | ⑬ | ⑲ |

| 2 一の宅地等の取得者ごとの面積及び評価額 | | | | | | |
|----------------------------|-----------------------------|----------------------|---------|----------------------|-----------|-----------|
| i 配偶者居住権に基づく敷地利用権の取得者氏名 | | | 乙 | | | |
| 1 利用区分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | | |
| 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | |
| A | ② × $\frac{⑤}{⑤+⑭}$ | ⑥ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑰}$ | ⑩ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑰}$ | ⑪ | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑰}$ | ⑫ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑱}$ 100 | ⑬ 10,000,000 | 100 | 10,000,000 | | |
| F | ⑦ × $\frac{⑬}{⑬+⑲}$ | ⑭ | | | | |
| ii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名 | | | 乙 | | ⑳持分割合 1/4 | |
| 1 持分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | | |
| 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | |
| A | ② × $\frac{⑤}{⑤+⑭}$ × ⑳ | ⑬ × ⑳ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑰}$ × ⑳ | ⑫ × ⑳ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑰}$ × ⑳ | ⑪ × ⑳ | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑰}$ × ⑳ | ⑫ × ⑳ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑱}$ × ⑳ 75 | ⑬ × ⑳ 7,500,000 | 75 | 7,500,000 | | |
| F | ⑦ × $\frac{⑬}{⑬+⑲}$ × ⑳ | ⑭ × ⑳ | | | | |
| iii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名 | | | 丙 | | ㉑持分割合 3/4 | |
| 1 持分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | | |
| 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | |
| A | ② × $\frac{⑤}{⑤+⑭}$ × ㉑ | ⑬ × ㉑ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑰}$ × ㉑ | ⑫ × ㉑ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑰}$ × ㉑ | ⑪ × ㉑ | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑰}$ × ㉑ | ⑫ × ㉑ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑱}$ × ㉑ 225 | ⑬ × ㉑ 22,500,000 | 196.875 | 19,687,500 | 28.125 | 2,812,500 |
| F | ⑦ × $\frac{⑬}{⑬+⑲}$ × ㉑ | ⑭ × ㉑ | | | | |

小規模宅地等についての課税価格の計算明細書

F D 3 5 4 9

第11・11の2表の付表1 (令和2年4月分以降用)

○この申告書は機械で読み取りますので、黒ボールペンで記入してください。

被相続人 甲

この表は、小規模宅地等の特例（租税特別措置法第69条の4第1項）の適用を受ける場合に記入します。
 なお、被相続人から、相続、遺贈又は相続時精算課税に係る贈与により取得した財産のうち、「特定計画山林の特例」の対象となり得る財産又は「個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除」の対象となり得る宅地等その他の一定の財産がある場合には、第11・11の2表の付表2を、「特定事業用資産の特例」の対象となり得る財産がある場合には、第11・11の2表の付表2の2を作成します（第11・11の2表の付表2又は付表2の2を作成する場合には、この表の「1 特例の適用にあたっての同意」欄の記入を要しません。）
 (注) この表の1又は2の各欄に記入しきれない場合には、第11・11の2表の付表1(続)を使用します。

1 特例の適用にあたっての同意

この欄は、小規模宅地等の特例の対象となり得る宅地等取得した全ての人が次の内容に同意する場合に、その宅地等取得した全ての人の氏名を記入します。
 私(私たち)は、「2 小規模宅地等の明細」の①欄の取得者が、小規模宅地等の特例の適用を受けるものとして選択した宅地等又はその一部(「2 小規模宅地等の明細」の⑤欄で選択した宅地等)の全てが限度面積要件を満たすものであることを確認の上、その取得者が小規模宅地等の特例の適用を受けることに同意します。

| | | |
|----|---|---|
| 氏名 | 乙 | 丙 |
|----|---|---|

(注) 小規模宅地等の特例の対象となり得る宅地等取得した全ての人の同意がなければ、この特例の適用を受けることはできません。

2 小規模宅地等の明細

この欄は、小規模宅地等の特例の対象となり得る宅地等取得した人のうち、その特例の適用を受ける人が選択した小規模宅地等の明細等を記載し、相続税の課税価格に算入する価額を計算します。

「小規模宅地等の種類」欄は、選択した小規模宅地等の種類に応じて次の1~4の番号を記入します。
 小規模宅地等の種類: ① 特定居住用宅地等、② 特定事業用宅地等、③ 特定同族会社事業用宅地等、④ 貸付事業用宅地等

| 小規模宅地等の種類 | ① 特例の適用を受ける取得者の氏名〔事業内容〕 | ⑤ ③のうち小規模宅地等(「限度面積要件」を満たす宅地等)の面積 |
|-----------|-------------------------------|----------------------------------|
| 1 | ② 所在地番 | ⑥ ④のうち小規模宅地等(④×⑤)の価額 |
| 1 | ③ 取得者の持分に応ずる宅地等の面積 | ⑦ 課税価格の計算に当たって減額される金額(⑥×⑨) |
| 1 | ④ 取得者の持分に応ずる宅地等の価額 | ⑧ 課税価格に算入する価額(④-⑦) |
| 1 | ① 乙〔 〕 | ⑤ 100.00000000 m ² |
| 1 | ② ××市○○区△丁目□番◇号(敷地利用権) | ⑥ 100000000円 |
| 1 | ③ 100.00000000 m ² | ⑦ 80000000円 |
| 1 | ④ 100000000円 | ⑧ 20000000円 |
| 1 | ① 乙〔 〕 | ⑤ 33.12500000 m ² |
| 1 | ② ××市○○区△丁目□番◇号(居住建物敷地) | ⑥ 3312500円 |
| 1 | ③ 75.00000000 m ² | ⑦ 26500000円 |
| 1 | ④ 75000000円 | ⑧ 48500000円 |
| 1 | ① 丙〔 〕 | ⑤ 196.87500000 m ² |
| 1 | ② ××市○○区△丁目□番◇号 | ⑥ 19687500円 |
| 1 | ③ 196.87500000 m ² | ⑦ 157500000円 |
| 1 | ④ 196875000円 | ⑧ 39375000円 |

(注) ①欄の「〔 〕」は、選択した小規模宅地等が被相続人等の事業用宅地等(②、③又は④)である場合に、相続開始の直前にその宅地等の上で行われていた被相続人等の事業について、例えば、飲食サービス業、法律事務所、貸家などのように具体的に記入します。
 2 小規模宅地等を選択する一の宅地等が共有である場合又は一の宅地等が貸家建付地である場合において、その評価額の計算上「貸賃割合」が1でないときには、第11・11の2表の付表1(別表1)を作成します。
 3 小規模宅地等を選択する宅地等が、配偶者居住権に基づく敷地利用権又は配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される宅地等である場合には、第11・11の2表の付表1(別表1の2)を作成します。
 4 ⑧欄の金額を第11表の「財産の明細」の「価額」欄に転記します。

○「限度面積要件」の判定

上記「2 小規模宅地等の明細」の⑤欄で選択した宅地等の全てが限度面積要件を満たすものであることを、この表の各欄を記入することにより判定します。

| 小規模宅地等の区分 | 被相続人等の居住用宅地等 | 被相続人等の事業用宅地等 | | |
|-----------------------------|-----------------------------|-------------------------------------|----------------|-----------------------------|
| 小規模宅地等の種類 | ① 特定居住用宅地等 | ② 特定事業用宅地等 | ③ 特定同族会社事業用宅地等 | ④ 貸付事業用宅地等 |
| ⑨ 減額割合 | 80/100 | 80/100 | 80/100 | 50/100 |
| ⑩ ⑤の小規模宅地等の面積の合計 | 330 m ² | m ² | m ² | m ² |
| ⑪ イ 小規模宅地等のうち④貸付事業用宅地等がない場合 | ①の⑩の面積 ≤ 330 m ² | ②の⑩及び③の⑩の面積の合計 ≤ 400 m ² | | |
| ⑪ ロ 小規模宅地等のうち④貸付事業用宅地等がある場合 | ①の⑩の面積 × 200/330 + | ②の⑩及び③の⑩の面積の合計 × 200/400 + | | ④の⑩の面積 ≤ 200 m ² |

(注) 限度面積は、小規模宅地等の種類(「④ 貸付事業用宅地等」の選択の有無)に応じて、⑪欄(イ又はロ)により判定を行います。「限度面積要件」を満たす場合に限り、この特例の適用を受けることができます。

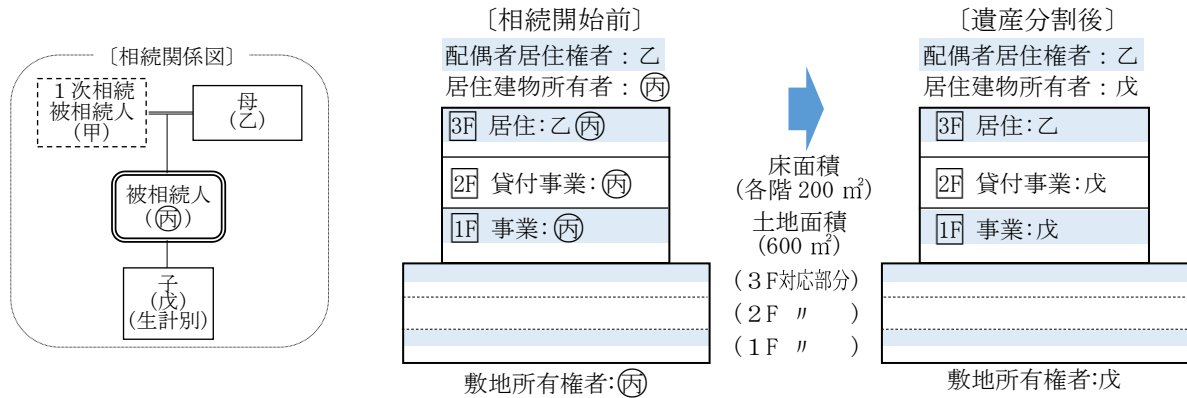
※ 税務署整理欄 年分 □□□□ 名簿番号 □□□□□□□□ 申告年月日 □□□□□□□□ 一連番号 □□□□□□□□ 補完 □□□□

第11・11の2表の付表1(令2・7)

(資4-20-12-3-1-A4続-)

(事例1-11) 2次相続 ①敷地所有権者の相続：(1)複数の利用区分がある場合

問 丙（甲と乙の子：被相続人）は、自己の所有する敷地所有権の上に居住建物1棟を所有し、その建物を下図のように利用していた※。丙の相続に係る遺産分割により、生計を別にする戊（丙の子。自己の所有する別の建物に居住している。）が居住建物及び敷地所有権を取得し、丙の貸付事業を引き継ぎ、申告期限まで引き続き当該貸付事業の用に供している。また、丙がこの建物で営んでいた事業についても、戊が引き継ぎ、申告期限までに営んでいる。なお、乙については、申告期限まで引き続き居住建物に居住している。この場合、小規模宅地等の特例の適用対象となるのはどの部分か。



配偶者居住権が設定されていないものとした場合の土地の相続税評価額 58,200,000円

〔乙と丙の居住の用に供されていた部分 20,000,000円〕
 〔丙の貸付事業の用に供されていた部分 18,200,000円〕
 〔丙の事業の用に供されていた部分 20,000,000円〕
 〔敷地利用権の相続税評価額 24,000,000円、敷地所有権の相続税評価額 34,200,000円〕

※ 当該配偶者居住権は、当該土地の所有者であった甲（1次相続の被相続人）が所有していた建物に設定され、当該1次相続において、乙が配偶者居住権等を、丙が居住建物及び敷地所有権を取得した。なお、丙は1次相続時に甲の事業及び貸付事業を引き継ぎ、2次相続の開始直前まで引き続き事業及び貸付事業の用に供していた。

答

1 個人が相続により取得した宅地等（措置法69の4①） 敷地所有権

※ 敷地利用権は、引き続き乙が有しており、丙の相続財産ではないため、特例の対象にもならない。

2 当該宅地等の利用区分

① 居住の用に供していた部分

【評価額】

・ 20,000,000円(土地の居住用部分の評価額)

《権利ごとの評価額》

・ 敷地利用権の居住用部分の評価額

$$600 \text{ m}^2 (\text{土地の面積}) \times \frac{200 \text{ m}^2 (\text{居住用部分の床面積})}{600 \text{ m}^2 (\text{建物の総床面積})} = 200 \text{ m}^2 (\text{土地の居住用部分の面積})$$

$$24,000,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の評価額}) \times \frac{200 \text{ m}^2 (\text{土地の居住用部分の面積})}{400 \text{ m}^2 (\text{貸付以外の部分に相当する土地の面積})}$$

=12,000,000 円

- ・敷地所有権の居住用部分の評価額

20,000,000 円(土地の居住用部分の評価額)－12,000,000 円(敷地利用権の居住用部分の評価額)＝8,000,000 円…④

※ 本事例において当該建物のうち貸付事業の用に供されている部分について、配偶者居住権者は当該相続の開始前から引き続き当該部分を賃借している賃借人に権利を主張することができないため(対抗できないため)、当該配偶者居住権に基づく敷地利用権は、当該貸付事業の用に供されていないと考えられることから、当該敷地利用権のうち「2F部分(貸付部分)」に相当する部分はないものと考えられる(措通69の4-24の2)。

【面積】

- ・200 m²(土地の居住用部分の面積)

《権利ごとの面積》

- ・敷地所有権の居住用部分の面積

$$200 \text{ m}^2 (\text{土地の居住用部分の面積}) \times \frac{8,000,000 \text{ 円} (\text{敷地所有権の居住用部分の評価額})}{20,000,000 \text{ 円} (\text{土地の居住用部分の評価額})} = 80 \text{ m}^2 \dots \text{④}'$$

$$\left[\begin{array}{l} \text{敷地利用権の居住用部分の面積} \\ 200 \text{ m}^2 (\text{土地の居住用部分の面積}) \times \frac{12,000,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の居住用部分の評価額})}{20,000,000 \text{ 円} (\text{土地の居住用部分の評価額})} = 120 \text{ m}^2 \end{array} \right]$$

② 貸付事業の用に供していた部分

【評価額】

- ・18,200,000 円(土地の貸付用部分の評価額)

《権利ごとの評価額》

- ・敷地利用権の貸付用部分の評価額 なし

※ 本事例において当該建物のうち貸付事業の用に供されている部分について、配偶者居住権者は当該相続の開始前から引き続き当該部分を賃借している賃借人に権利を主張することができないため(対抗できないため)、当該配偶者居住権に基づく敷地利用権は、当該貸付事業の用に供されていないと考えられることから、当該敷地利用権のうち「2F部分(貸付部分)」に相当する部分はないものと考えられる(措通69の4-24の2)。

- ・敷地所有権の貸付用部分の評価額 18,200,000 円…⑤

【面積】

$$\cdot 600 \text{ m}^2 (\text{土地の面積}) \times \frac{200 \text{ m}^2 (\text{貸付用部分の床面積})}{600 \text{ m}^2 (\text{建物の総床面積})} = 200 \text{ m}^2 (\text{土地の貸付用部分の面積})$$

《権利ごとの面積》

- ・敷地所有権の貸付用部分の面積 200 m²…⑥'

[敷地利用権の貸付用部分の面積 なし]

③ 事業の用に供していた部分

【評価額】

- ・ 20,000,000 円 (土地の事業用部分の評価額)

《権利ごとの評価額》

- ・ 敷地利用権の事業用部分の評価額

$$600 \text{ m}^2 (\text{土地の面積}) \times \frac{200 \text{ m}^2 (\text{事業用部分の床面積})}{600 \text{ m}^2 (\text{建物の総床面積})} = 200 \text{ m}^2 (\text{土地の事業用部分の面積})$$

$$24,000,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の評価額}) \times \frac{200 \text{ m}^2 (\text{土地の事業用部分の面積})}{400 \text{ m}^2 (\text{貸付以外の部分に相当する土地の面積})}$$

$$= 12,000,000 \text{ 円}$$

- ・ 敷地所有権の事業用部分の評価額

$$20,000,000 \text{ 円} (\text{土地の事業用部分の評価額}) - 12,000,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の事業用部分の評価額}) = 8,000,000 \text{ 円} \cdots \text{㉔}$$

【面積】

- ・ 200 m² (土地の事業用部分の面積)

《権利ごとの面積》

- ・ 敷地所有権の事業用部分の面積

$$200 \text{ m}^2 (\text{土地の事業用部分の面積}) \times \frac{8,000,000 \text{ 円} (\text{敷地所有権の事業用部分の評価額})}{20,000,000 \text{ 円} (\text{土地の事業用部分の評価額})} = 80 \text{ m}^2 \cdots \text{㉕}'$$

$$\left(\begin{array}{l} \text{敷地利用権の事業用部分の面積} \\ 200 \text{ m}^2 (\text{土地の事業用部分の面積}) \times \frac{12,000,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の事業用部分の評価額})}{20,000,000 \text{ 円} (\text{土地の事業用部分の評価額})} = 120 \text{ m}^2 \end{array} \right)$$

3 戊が取得した敷地所有権の特例対象宅地等の区分等(措置法 69 の 4 ①③)

- ① 居住用部分に相当する部分(3 F 部分)Ⓐ(Ⓐ')

戊が取得した敷地所有権のうち「3 F 部分(居住用部分)」に相当する部分は、特定居住用宅地等の要件を満たしていないため、当該部分について、小規模宅地等の特例の適用はない。

- ② 貸付事業用宅地等に該当する部分(2 F 部分) Ⓑ(Ⓑ') ⋯ 18,200,000 円 (200 m²)
- ③ 特定事業用宅地等に該当する部分(1 F 部分) Ⓒ(Ⓒ') ⋯ 8,000,000 円 (80 m²)

4 限度面積要件の判定等(措置法 69 の 4 ①②)

戊が取得した敷地所有権のうち、「2 F 部分(貸付用部分)」に相当する部分(200 m²)については貸付事業用宅地等として、「1 F 部分(事業用部分)」に相当する部分(80 m²)については特定事業用宅地等として、小規模宅地等の特例の適用を選択することができる。ただし、限度面積要件があるため、戊が取得した部分のうち特例の選択が可能な部分の全てを小規模宅地等の特例の適用対象として選択することはできない。この場合において、例えば、上記の特定事業用宅地等(80 m²)の全てを選択したときは、上記の貸付事業用宅地等として選択できる部分は 160 m²となる。なお、相続税の申告書第 11・11 の 2 表の付表 1 及び第 11・11 の 2 表の付表 1 (別表 1 の 2) の記載例は次のとおり。

(算式)

$$200 \text{ m}^2 - 80 \text{ m}^2(\text{特定事業用宅地等}) \times \frac{200}{400} = 160 \text{ m}^2$$

(参考) 宅地等の区分等 (イメージ)

| | |
|---------------------------------|-------------------------|
| 3 F (200 m ²) | (乙 120 m ²) |
| | 戊 80 m ² |
| 2 F (200 m ²) | 戊 200 m ² |
| 1 F (200 m ²) | (乙 120 m ²) |
| | 戊 80 m ² |

※ は敷地利用権、
それ以外の部分は敷地所有権に相当する部分
※太枠部分は適用対象となる部分

小規模宅地等についての課税価格の計算明細書（別表1の2）

被相続人

丙

この計算明細書は、特例の対象として小規模宅地等を選択する一の宅地等（注）が配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される宅地等（以下「居住建物の敷地の用に供される土地」といいます。）又はその宅地等を配偶者居住権に基づき使用する権利（以下「配偶者居住権に基づく敷地利用権」といいます。）の全部又は一部である場合に作成します。

なお、この計算明細書の書きかた等については、裏面をご覧ください。

（注）一の宅地等とは、一棟の建物又は構築物の敷地をいいます。ただし、マンションなどの区分所有建物の場合には、区分所有された建物の部分に係る敷地をいいます。

| 1 一の宅地等の所在地、面積及び評価額 | | | | | |
|---------------------|--|--|----------------------|-----------------------|--------------------|
| 宅地等の所在地 | ××市○○区△丁目□番◇号 | | | ①宅地等の面積 | 600 m ² |
| 相続開始の直前における宅地等の利用区分 | | | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | |
| | | | | 配偶者居住権に基づく敷地利用権 | 居住建物の敷地の用に供される土地 |
| A | ①のうち被相続人等の事業の用に供されていた宅地等 (B、C及びDに該当するものを除きます。) | | ② 200 | ⑧ 12,000,000 | ⑭ 8,000,000 |
| B | ①のうち特定同族会社の事業（貸付事業を除きます。）の用に供されていた宅地等 | | ③ | ⑨ (1次相続の場合は0としてください。) | |
| C | ①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等 (相続開始の時に於いて継続的に貸付事業の用に供されていると認められる部分の敷地) | | ④ 200 | ⑩ 0 | ⑯ 18,200,000 |
| D | ①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等 (Cに該当する部分以外の部分の敷地) | | ⑤ | ⑰ | |
| E | ①のうち被相続人等の居住の用に供されていた宅地等 | | ⑥ 200 | ⑫ 12,000,000 | ⑵ 8,000,000 |
| F | ①のうちAからEの宅地等に該当しない宅地等 | | ⑦ | ⑬ | |

| 2 一の宅地等の取得者ごとの面積及び評価額 | | | | | | |
|----------------------------|-------------------------|---------|----------------------|------------|----------------------|------------|
| i 配偶者居住権に基づく敷地利用権の取得者氏名 | | | | | | |
| | 1 利用区分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | |
| | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) |
| A | ② × $\frac{⑧}{②+⑧}$ | ⑧ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{③+⑨}$ | ⑨ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{④+⑩}$ | ⑩ | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑰}{⑤+⑰}$ | ⑰ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑥+⑫}$ | ⑫ | | | | |
| F | ⑦ × $\frac{⑬}{⑦+⑬}$ | ⑬ | | | | |
| ii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名 | | | | | | |
| 戊 | | | | | | |
| | 1 持分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | |
| | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) |
| A | ② × $\frac{⑩}{②+⑩}$ × ② | ⑭ × ② | 80 | 8,000,000 | 80 | 8,000,000 |
| B | ③ × $\frac{⑰}{③+⑰}$ × ② | ⑱ × ② | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑯}{④+⑯}$ × ② | ⑲ × ② | 200 | 18,200,000 | 200 | 18,200,000 |
| D | ⑤ × $\frac{⑳}{⑤+⑳}$ × ② | ㉑ × ② | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{㉒}{⑥+㉒}$ × ② | ㉓ × ② | 80 | 8,000,000 | 80 | 8,000,000 |
| F | ⑦ × $\frac{㉔}{⑦+㉔}$ × ② | ㉕ × ② | | | | |
| iii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名 | | | | | | |
| 持分 | | | | | | |
| | 1 持分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | |
| | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) |
| A | ② × $\frac{⑩}{②+⑩}$ × ② | ⑭ × ② | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑰}{③+⑰}$ × ② | ⑱ × ② | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑯}{④+⑯}$ × ② | ⑲ × ② | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑳}{⑤+⑳}$ × ② | ㉑ × ② | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{㉒}{⑥+㉒}$ × ② | ㉓ × ② | | | | |
| F | ⑦ × $\frac{㉔}{⑦+㉔}$ × ② | ㉕ × ② | | | | |

第11・11の2表の付表1（別表1の2）（令和2年4月分以降用）

小規模宅地等についての課税価格の計算明細書

F D 3 5 4 9

被相続人 丙

この表は、小規模宅地等の特例（租税特別措置法第69条の4第1項）の適用を受ける場合に記入します。
 なお、被相続人から、相続、遺贈又は相続時精算課税に係る贈与により取得した財産のうち、「特定計画山林の特例」の対象となり得る財産又は「個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除」の対象となり得る財産等その他の一定の財産がある場合には、第11・11の2表の付表2を、「特定事業用資産の特例」の対象となり得る財産がある場合には、第11・11の2表の付表2の2を作成します（第11・11の2表の付表2又は付表2の2を作成する場合には、この表の「1 特例の適用にあたっての同意」欄の記入を要しません。）
 (注) この表の1又は2の各欄に記入しきれない場合には、第11・11の2表の付表1(続)を使用します。

1 特例の適用にあたっての同意
 この欄は、小規模宅地等の特例の対象となり得る宅地等を取得した全ての人が次の内容に同意する場合に、その宅地等を取得した全ての人の氏名を記入します。
 私(私たち)は、「2 小規模宅地等の明細」の①欄の取得者が、小規模宅地等の特例の適用を受けるものとして選択した宅地等又はその一部(「2 小規模宅地等の明細」の⑤欄で選択した宅地等)の全てが限度面積要件を満たすものであることを確認の上、その取得者が小規模宅地等の特例の適用を受けることに同意します。

氏名

(注) 小規模宅地等の特例の対象となり得る宅地等を取得した全ての人の同意がなければ、この特例の適用を受けることはできません。

2 小規模宅地等の明細
 この欄は、小規模宅地等の特例の対象となり得る宅地等を取得した人のうち、その特例の適用を受ける人が選択した小規模宅地等の明細等を記載し、相続税の課税価格に算入する価額を計算します。
 「小規模宅地等の種類」欄は、選択した小規模宅地等の種類に応じて次の1~4の番号を記入します。
 小規模宅地等の種類: ① 特定居住用宅地等、② 特定事業用宅地等、③ 特定同族会社事業用宅地等、④ 貸付事業用宅地等

| 選択した小規模宅地等 | 小規模宅地等の種類 1~4の番号を記入します。 | ① 特例の適用を受ける取得者の氏名〔事業内容〕 | ⑤ ③のうち小規模宅地等(「限度面積要件」を満たす宅地等)の面積 |
|------------|----------------------------|-----------------------------|------------------------------------|
| | | ② 所在地番 | ⑥ ④のうち小規模宅地等(④× $\frac{⑤}{③}$)の価額 |
| | | ③ 取得者の持分に応ずる宅地等の面積 | ⑦ 課税価格の計算に当たって減額される金額(⑥×⑦) |
| | | ④ 取得者の持分に応ずる宅地等の価額 | ⑧ 課税価格に算入する価額(④-⑦) |
| 2 | ① | 戊〔日用雑貨小売〕 | 80.00000000 m ² |
| | ② | ××市〇〇区△丁目□番◇号 | 80000000円 |
| | ③ | 80.00000000 m ² | 64000000円 |
| | ④ | 8000000000円 | 1600000000円 |
| 4 | ① | 戊〔貸家〕 | 160.00000000 m ² |
| | ② | ××市〇〇区△丁目□番◇号 | 145600000円 |
| | ③ | 200.00000000 m ² | 72800000円 |
| | ④ | 1820000000円 | 1092000000円 |
| □ | ① | [] | m ² |
| | ② | | 円 |
| | ③ | m ² | 円 |
| | ④ | 円 | 円 |

(注) 1 ①欄の「[]」は、選択した小規模宅地等が被相続人等の事業用宅地等(②、③又は④)である場合に、相続開始の直前にその宅地等の上で行われていた被相続人等の事業について、例えば、飲食サービス業、法律事務所、貸家などのように具体的に記入します。
 2 小規模宅地等を選択する一宅地等が共有である場合又は一宅地等が貸家建付地である場合において、その評価額の計算上「賃貸割合」が1でないときには、第11・11の2表の付表1(別表1)を作成します。
 3 小規模宅地等を選択する宅地等が、配偶者居住権に基づく敷地利用権又は配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される宅地等である場合には、第11・11の2表の付表1(別表1の2)を作成します。
 4 ⑧欄の金額を第11表の「財産の明細」の「価額」欄に転記します。

○ 「限度面積要件」の判定
 上記「2 小規模宅地等の明細」の⑤欄で選択した宅地等の全てが限度面積要件を満たすものであることを、この表の各欄を記入することにより判定します。

| 小規模宅地等の区分 | 被相続人等の居住用宅地等 | | 被相続人等の事業用宅地等 | |
|------------------|---|--|------------------|--------------------|
| | ① 特定居住用宅地等 | ② 特定事業用宅地等 | ③ 特定同族会社事業用宅地等 | ④ 貸付事業用宅地等 |
| ⑨ 減額割合 | $\frac{80}{100}$ | $\frac{80}{100}$ | $\frac{80}{100}$ | $\frac{50}{100}$ |
| ⑩ ⑤の小規模宅地等の面積の合計 | m ² | 80 m ² | m ² | 160 m ² |
| ⑪ イ 限度面積 | (①の⑩の面積) ≤ 330 m ² | (②の⑩及び③の⑩の面積の合計) ≤ 400 m ² | | / |
| | (①の⑩の面積) $\times \frac{200}{330} + 80$ m ² $\times \frac{200}{400} + 160$ m ² ≤ 200 m ² | (②の⑩及び③の⑩の面積の合計) (④の⑩の面積) | | |

(注) 限度面積は、小規模宅地等の種類(「④ 貸付事業用宅地等」の選択の有無)に応じて、⑩欄(イ又はロ)により判定を行います。「限度面積要件」を満たす場合に限り、この特例の適用を受けることができます。

※ 税務署整理欄 年分 名簿番号 申告年月日 一連番号 グループ番号 補完

第11・11の2表の付表1(令2.7)

(資4-20-12-3-1-A4統一)

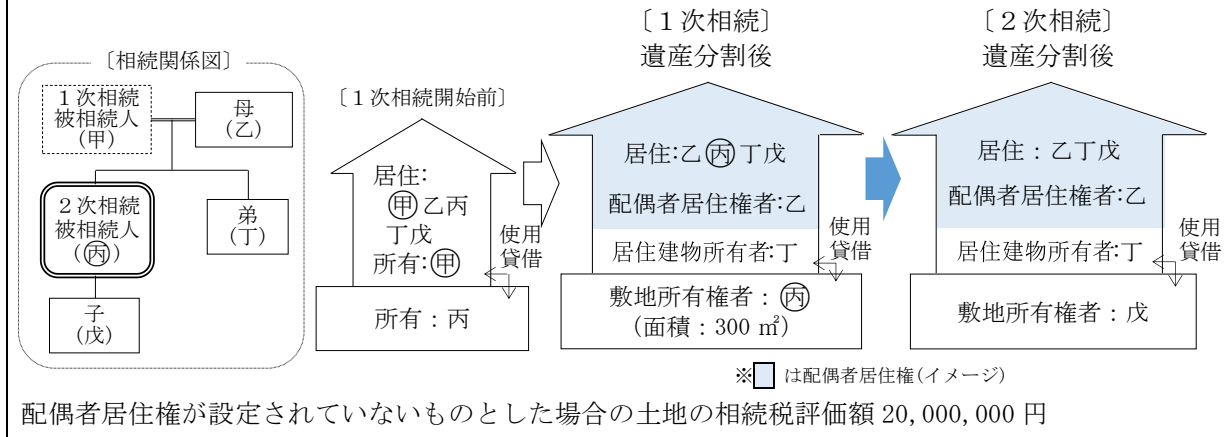
○この申告書は機械で読み取りますので、黒ボールペンで記入してください。

※この項目は記入する必要がありません。

第11・11の2表の付表1(令和2年4月分以降用)

(事例 1-12) 2次相続 ①敷地所有権者の相続：(2) 1次相続に係る被相続人が無償で借り受けていた宅地等の上の建物について配偶者居住権が設定されていた場合

問 甲の相続（1次相続）において、甲が丙（甲と乙の子）から無償で借り受けていた土地の上に建築し所有していた建物に配偶者居住権が設定され、甲の配偶者（乙）が配偶者居住権を、丁（甲と乙の子）が居住建物を取得した上で、下図のとおり、建物を利用していた。丙の相続（2次相続）に係る遺産分割により、戊（丙の子）が敷地所有権を取得し、申告期限まで引き続き居住の用に供している。この2次相続の場合において、小規模宅地等の特例の適用対象となるのはどの部分か。



答

1 個人が相続により取得した宅地等（措置法 69 の 4 ①） 敷地所有権

配偶者居住権者が配偶者居住権に基づき土地を使用する権利（敷地利用権）は、居住建物の所有者が有する敷地の利用権（本事例では使用借権）に従属し、その範囲内で行使されるにすぎないものと解される。また、土地の使用借権者である建物所有者の敷地の利用権の価額は零とされることから（使用貸借通達）、本事例における配偶者居住権に基づき土地を使用する権利の価額についても零になるものと解される。

したがって、本事例においては、敷地所有権の価額 20,000,000 円 (300 m²) が小規模宅地等の特例の対象となりうる。

2 限度面積要件の判定等（措置法 69 の 4 ①②）

上記 1 の面積 (300 m²) は、限度面積要件 (330 m²以下) を満たしている。したがって、戊は敷地所有権 300 m²について、他の要件を満たす限り、小規模宅地等の特例の適用を受けることができる。

《参考》

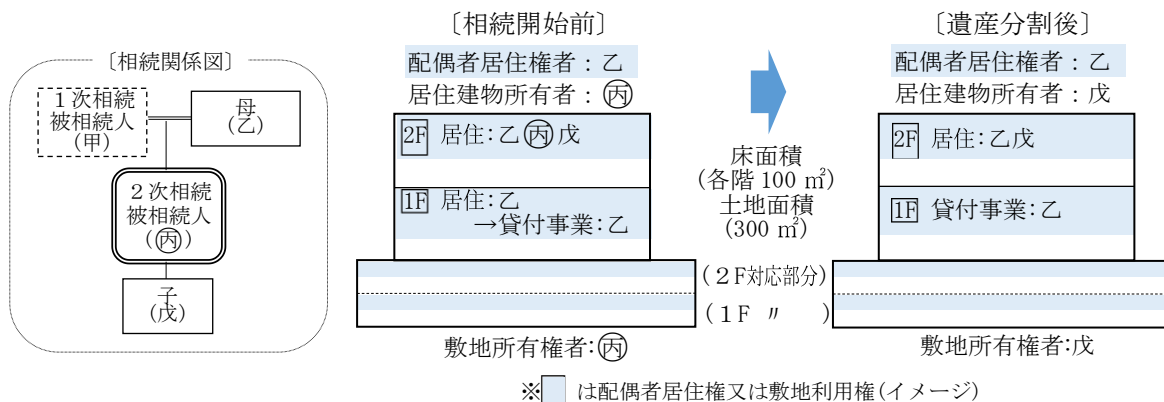
○東京地裁平成 18 年 12 月 5 日判決（税務訴訟資料第 256 号-335（順号 10595））

「使用貸借通達 3 は、当該土地の上に存する建物の自用又は貸付けの区分にかかわらず、自用地として評価するものとしているが、これは、建物賃借人の敷地利用権は、一般に建物所有者の敷地利用権に従属しその範囲内で行使されるにすぎないものであるから、建物所有目的の使用貸借により借り受けた土地の上に建築された建物の賃借人の敷地利用権も、建物所有者の敷地利用権すなわち土地の使用借権の範囲内で行使されるものにすぎず、土地の使用借権の価額を零として取り扱うこととした以上、同様に零として取り扱うことは当然であると考えられることによるものであり（乙 9）、合理的なものといわざるを得ない。

これに対し、貸家建付地の場合、建物所有者と土地所有者とが同一であることから、建物の賃借人の敷地利用権は、建物所有者（土地所有者）の敷地利用権たる土地所有権の範囲内で行使されることになり、使用貸借により借り受けた土地の上に建築された建物の賃借人の敷地利用権と異なるものといわざるを得ないから、建物所有目的の使用貸借により借り受けた土地の上に建築された建物に賃借人がある場合に、貸家建付地に準じて評価すべきとする理由はない。」

(事例1-13) 2次相続 ①敷地所有者の相続: (3) 居住建物所有者の承諾を得て居住建物を貸し付けていた場合 (複数の利用区分がある場合)

問 下図のとおり、居住建物に居住していた配偶者居住権者[※]である乙は、居住建物及び敷地所有権を有する丙(乙の子。被相続人)の承諾を得て、相当の対価を得て継続的に当該居住建物のうち1階部分を第三者に貸し付け、2F部分については乙、丙、戊(丙の子)の居住の用に供していた。丙の相続(2次相続)に係る遺産分割により、戊が居住建物及び敷地所有権を取得した。この場合、戊が取得した当該敷地所有権は小規模宅地等の特例の適用対象となるか。



配偶者居住権が設定されていないものとした場合の土地の相続税評価額 30,000,000円
(敷地利用権の相続税評価額 10,000,000円 敷地所有権の相続税評価額 20,000,000円)

※ 当該配偶者居住権は、当該土地の所有者であった甲(1次相続の被相続人)が所有していた建物に設定され、当該1次相続において、乙は配偶者居住権等を取得し、当該建物(1F部分)について当該第三者に貸し付けるまで引き続き居住の用に供しており、丙は居住建物及び敷地所有権を取得して2次相続開始まで引き続き所有していた。

答

1 個人が相続により取得した宅地等 (措置法 69 の 4 ①) 敷地所有権

※ 敷地利用権は、引き続き乙が有しており、丙の相続財産ではないため、特例の対象にもならない。

2 当該宅地等の利用区分

① 居住の用に供していた部分

【評価額】

- $300 \text{ m}^2 (\text{土地の面積}) \times \frac{100 \text{ m}^2 (\text{居住用部分の床面積})}{200 \text{ m}^2 (\text{建物の総床面積})} = 150 \text{ m}^2 (\text{土地の居住用部分の面積})$
- $30,000,000 \text{ 円} (\text{土地の評価額}) \times \frac{150 \text{ m}^2 (\text{土地の居住用部分の面積})}{300 \text{ m}^2 (\text{土地の面積})} = 15,000,000 \text{ 円} (\text{土地の居住用部分の評価額})$

《権利ごとの評価額》

- 敷地利用権の居住用部分の評価額
 $10,000,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の評価額}) \times \frac{150 \text{ m}^2 (\text{土地の居住用部分の面積})}{300 \text{ m}^2 (\text{土地の面積})} = 5,000,000 \text{ 円}$
- 敷地所有権の居住用部分の評価額
 $15,000,000 \text{ 円} (\text{土地の居住用部分の評価額}) - 5,000,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の居住用部分})$

の評価額) = 10,000,000 円…①

【面積】

- ・ 150 m² (土地の居住用部分の面積)

《権利ごとの面積》

- ・ 敷地所有権の居住用部分の面積

$$150 \text{ m}^2 (\text{土地の居住用部分の面積}) \times \frac{10,000,000 \text{ 円} (\text{敷地所有権の居住用部分の評価額})}{15,000,000 \text{ 円} (\text{土地の居住用部分の評価額})} = 100 \text{ m}^2 \dots \text{①}'$$

$$\left(\begin{array}{l} \text{敷地利用権の居住用部分の面積} \\ 150 \text{ m}^2 (\text{土地の居住用部分の面積}) \times \frac{5,000,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の居住用部分の評価額})}{15,000,000 \text{ 円} (\text{土地の居住用部分の評価額})} = 50 \text{ m}^2 \end{array} \right)$$

② 貸付事業の用に供していた部分

【評価額】

- ・ 300 m² (土地の面積) $\times \frac{100 \text{ m}^2 (\text{貸付用部分の床面積})}{200 \text{ m}^2 (\text{建物の総床面積})} = 150 \text{ m}^2$ (土地の貸付用部分の面積)

- ・ 30,000,000 円 (土地の評価額) $\times \frac{150 \text{ m}^2 (\text{土地の貸付用部分の面積})}{300 \text{ m}^2 (\text{土地の面積})} = 15,000,000$ 円 (土地の貸付用部分の評価額)

《権利ごとの評価額》

- ・ 敷地利用権の貸付用部分の評価額

$$10,000,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の評価額}) \times \frac{150 \text{ m}^2 (\text{土地の貸付用部分の面積})}{300 \text{ m}^2 (\text{土地の面積})} = 5,000,000 \text{ 円}$$

- ・ 敷地所有権の貸付用部分の評価額

$$15,000,000 \text{ 円} (\text{土地の貸付用部分の評価額}) - 5,000,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の貸付用部分の評価額}) = 10,000,000 \text{ 円} \dots \text{②}$$

【面積】

- ・ 150 m² (土地の貸付用部分の面積)

《権利ごとの面積》

- ・ 敷地所有権の貸付用部分の面積

$$150 \text{ m}^2 (\text{土地の貸付用部分の面積}) \times \frac{10,000,000 \text{ 円} (\text{敷地所有権の貸付用部分の評価額})}{15,000,000 \text{ 円} (\text{土地の貸付用部分の評価額})} = 100 \text{ m}^2 \dots \text{②}'$$

$$\left(\begin{array}{l} \text{敷地利用権の貸付用部分の面積} \\ 150 \text{ m}^2 (\text{土地の貸付用部分の面積}) \times \frac{5,000,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の貸付用部分の評価額})}{15,000,000 \text{ 円} (\text{土地の貸付用部分の評価額})} = 50 \text{ m}^2 \end{array} \right)$$

3 戊が取得した敷地所有権の特例対象宅地等の区分等 (措置法 69 の 4 ①③)

- ① 特定居住用宅地等に該当する部分 ①(①')…10,000,000 円 (100 m²)
- ② 貸付用部分に相当する部分 ②(②')

戊が取得した敷地所有権のうち「1 F 部分 (貸付用部分)」に相当する部分は、乙が自己の有する配偶者居住権に基づき、貸付事業の用に供していた建物の敷地の用に供されていたものであり (措通 69 の 4-4 の 2)、被相続人 (丙) の貸付事業の用に供されたもの又は戊の自己の貸付事業の用に供されたもののいずれにも該当しない。したがって、戊が取得した当該

部分については、貸付事業用宅地等の要件を満たしていないため、小規模宅地等の特例の適用対象とはならない。

※ 仮に、丙と生計を一にしていた乙が、当該敷地所有権のうち「1F部分(貸付用部分)」を取得した場合には、当該部分について貸付事業用宅地等に該当しうることとなる(措置法69の4③四口)。

4 限度面積要件の判定等(措置法69の4①②)

上記3①の面積(100㎡)は、限度面積要件(330㎡以下)を満たしている。したがって、戊は敷地所有権100㎡について、他の要件を満たす限り、小規模宅地等の特例の適用を受けることができる。この場合の相続税の申告書第11・11の2表の付表1(別表1の2)の記載例は次のとおり。

(参考) 宅地等の区分等(イメージ)

| | |
|------------------|---------|
| 2 F (150㎡) | (乙 50㎡) |
| | 戊 100㎡ |
| 1 F (150㎡) | (乙 50㎡) |
| | 戊 100㎡ |

※ は敷地利用権、
それ以外の部分は敷地所有権に相当する部分
※太枠部分は適用対象となる部分

小規模宅地等についての課税価格の計算明細書（別表1の2）

被相続人

丙

この計算明細書は、特例の対象として小規模宅地等を選択する一の宅地等（注）が配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される宅地等（以下「居住建物の敷地の用に供される土地」といいます。）又はその宅地等を配偶者居住権に基づき使用する権利（以下「配偶者居住権に基づく敷地利用権」といいます。）の全部又は一部である場合に作成します。

なお、この計算明細書の書きかた等については、裏面をご覧ください。

（注）一の宅地等とは、一棟の建物又は構築物の敷地をいいます。ただし、マンションなどの区分所有建物の場合には、区分所有された建物の部分に係る敷地をいいます。

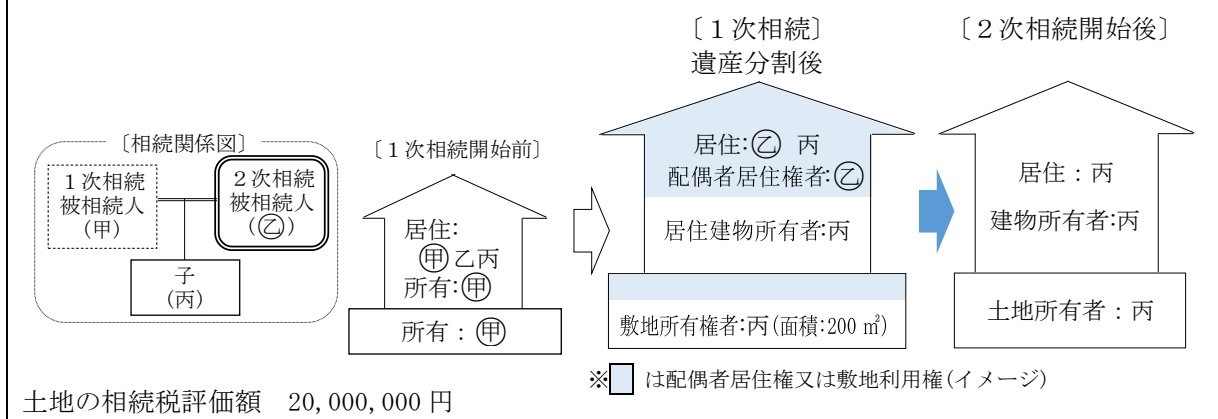
| 1 一の宅地等の所在地、面積及び評価額 | | | | | |
|---------------------|--|--|----------------------|----------------------|------------------|
| 宅地等の所在地 | ××× | | ①宅地等の面積 | 300 m ² | |
| 相続開始の直前における宅地等の利用区分 | | | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | |
| | | | | 配偶者居住権に基づく敷地利用権 | 居住建物の敷地の用に供される土地 |
| A | ①のうち被相続人等の事業の用に供されていた宅地等（B、C及びDに該当するものを除きます。） | | ② | ⑧ | ⑭ |
| B | ①のうち特定同族会社の事業（貸付事業を除きます。）の用に供されていた宅地等 | | ③ | ⑨（1次相続の場合は0としてください。） | |
| C | ①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等（相続開始の時に於いて継続的に貸付事業の用に供されていると認められる部分の敷地） | | ④ 150 | ⑩ 5,000,000 | ⑯ 10,000,000 |
| D | ①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等（Cに該当する部分以外の部分の敷地） | | ⑤ | ⑪ | ⑰ |
| E | ①のうち被相続人等の居住の用に供されていた宅地等 | | ⑥ 150 | ⑫ 5,000,000 | ⑲ 10,000,000 |
| F | ①のうちAからEの宅地等に該当しない宅地等 | | ⑦ | ⑬ | ⑳ |

| 2 一の宅地等の取得者ごとの面積及び評価額 | | | | | | |
|----------------------------|-----------------------------|------------------|----------------------|------------|----------------------|------------|
| i 配偶者居住権に基づく敷地利用権の取得者氏名 | | | | | | |
| | 1 利用区分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | |
| | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) |
| A | ② × $\frac{⑧}{⑧+⑭}$ | ⑧ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑰}$ | ⑨ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑲}$ | ⑩ | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑰}$ | ⑪ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑲}$ | ⑫ | | | | |
| F | ⑦ × $\frac{⑬}{⑬+⑳}$ | ⑬ | | | | |
| ii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名 | | | | | | |
| | | 戊 | | ⑳持分割合 | 1 / 1 | |
| | 1 持分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | |
| | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) |
| A | ② × $\frac{⑧}{⑧+⑭}$ × ⑳ | ⑧ × ⑳ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑰}$ × ⑳ | ⑨ × ⑳ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑲}$ × ⑳ 100 | ⑩ × ⑳ 10,000,000 | | | 100 | 10,000,000 |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑰}$ × ⑳ | ⑪ × ⑳ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑲}$ × ⑳ 100 | ⑫ × ⑳ 10,000,000 | 100 | 10,000,000 | | |
| F | ⑦ × $\frac{⑬}{⑬+⑳}$ × ⑳ | ⑬ × ⑳ | | | | |
| iii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名 | | | | | | |
| | | | | ⑳持分割合 | / | |
| | 1 持分に応じた宅地等 | | 2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等 | | 3 特例の対象とならない宅地等（1-2） | |
| | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) | 面積 (m ²) | 評価額 (円) |
| A | ② × $\frac{⑧}{⑧+⑭}$ × ⑳ | ⑧ × ⑳ | | | | |
| B | ③ × $\frac{⑨}{⑨+⑰}$ × ⑳ | ⑨ × ⑳ | | | | |
| C | ④ × $\frac{⑩}{⑩+⑲}$ × ⑳ | ⑩ × ⑳ | | | | |
| D | ⑤ × $\frac{⑪}{⑪+⑰}$ × ⑳ | ⑪ × ⑳ | | | | |
| E | ⑥ × $\frac{⑫}{⑫+⑲}$ × ⑳ | ⑫ × ⑳ | | | | |
| F | ⑦ × $\frac{⑬}{⑬+⑳}$ × ⑳ | ⑬ × ⑳ | | | | |

第11・11の2表の付表1（別表1の2）（令和2年4月分以降用）

(事例1-14) 2次相続 ②配偶者居住権者の相続

問 甲の相続（1次相続）において、土地の所有者であった甲が所有していた建物に配偶者居住権が設定され、乙は配偶者居住権等を、丙（乙の子）は居住建物及び敷地所有権を取得して、2次相続開始まで引き続き有するとともに、乙及び丙がその建物を居住の用に供していた。今般、乙に相続（2次相続）が発生したが、丙が小規模宅地等の特例の対象として適用できる部分はあるか。



答

本事例において、被相続人である配偶者居住権者の乙は、当該居住建物や当該土地は所有しておらず、乙の相続を原因として移転する財産がないため、相続税の課税関係は生じないことから、小規模宅地等の特例の適用となる財産もないこととなる。

《参考》

○財務省ホームページ「令和元年度税制改正の解説」503頁(抄)

「配偶者が死亡した場合には、民法の規定により配偶者居住権が消滅することとなります。この場合、居住建物の所有者はその居住建物について使用収益ができることとなりますが、民法の規定により（予定どおり）配偶者居住権が消滅するものであり、配偶者から居住建物の所有者に相続を原因として移転する財産はありませんので、相続税の課税関係は生じません（配偶者居住権の存続期間が終身ではなく、例えば10年といった有期で設定されて存続期間が満了した場合も、同様に贈与税の課税関係は生じません。）」

(事例 1-15) 配偶者居住権の設定が申告期限後になる場合の相続税の申告等

問 相続税の申告期限までに遺産分割協議が成立せず、配偶者居住権の設定が申告期限後になる場合、相続税の申告はどのようにすればよいか。また、小規模宅地等の特例の適用関係はどのようになるか。

答

1 相続税の申告手続等

相続等により財産を取得した者が相続税の申告書を提出する場合において、配偶者居住権を設定しようとする建物及びその敷地等が共同相続人等によってまだ分割されていないときは、その分割されていない財産については、各共同相続人等が民法の規定による法定相続分の割合に従ってその財産を取得したのものとして課税価格を計算し、相続の開始があったことを知った日の翌日から 10 か月以内に当該申告書を納税地の所轄税務署長に提出する必要がある（相法 27、55）。

※ 当該相続に係る被相続人の配偶者は、遺産の分割により当該建物の帰属が確定するまで等は、配偶者短期居住権に基づき当該建物に居住できるが（民法 1037）、この配偶者短期居住権は相続税の課税対象には馴染まないと解されるため、上記の相続税の課税価格への算入は要しない（事例 3-1 参照）。

その後、財産の分割により配偶者居住権が設定され、共同相続人等が当該分割により取得した財産に係る課税価格について、当該法定相続分等の割合に従って計算された課税価格と異なることとなった場合において、既に確定した相続税額に不足を生じたときは修正申告書を、新たに相続税の申告書を提出すべき要件に該当することとなったときは期限後申告書を提出することができる（相法 30、31）。また、課税価格及び相続税額等が過大となったときは、その分割が行われた日の翌日から 4 か月以内に限り更正の請求をすることができる（相法 32）。

2 小規模宅地等の特例の適用関係

原則として、相続税の申告期限までに分割されていない宅地等については、特例の適用対象とならないが、相続税の申告書に「申告期限後 3 年以内の分割見込書」を添付して提出しておき、相続税の申告期限から 3 年以内に分割が行われ、配偶者居住権に基づく敷地利用権又は敷地所有権を取得した場合には、それらについて特例の適用を受けることができる。この場合において、その課税価格及び相続税額等が過大となったときは、その分割が行われた日の翌日から 4 か月以内に限り更正の請求をすることができる（措置法 69 の 4 ④⑤、措置法令 40 の 2 ②⑥、措置法規則 23 の 2 ⑧）。

※ 相続税の申告期限の翌日から 3 年を経過する日において相続等に関する訴えが提起されているなど一定のやむを得ない事情がある場合において、申告期限後 3 年を経過する日の翌日から 2 か月を経過する日までに、「遺産が未分割であることについてやむを得ない事由がある旨の承認申請書」を提出し、その申請につき所轄税務署長の承認を受けた場合において、判決の確定の日など一定の日の翌日から 4 か月以内に分割が行われ、配偶者居住権に基づく敷地利用権又は敷地所有権を取得したときは、それらについて特例の適用を受けることができる。この場合において、その課税価格及び相続税額等が過大となったときは、その分割が行われた日の翌日から 4 か月以内に限り更正の請求をすることができる（措置法 69 の 4 ④⑤、措置法令 40 の 2 ②③⑥）。

II 遺留分制度関係

(事例 2-1) 遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求があった場合における相続税の計算

問 遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求が行われた場合において、その金額が確定したときにおける相続税の計算はどのように行うのか。

答

1 遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求が行われた場合において、その金額が確定したときの相続税法第 11 条の 2 の規定による相続税の計算は、次に掲げる者の区分に応じ、それぞれに定める課税価格の合計額により行う。

(1) 金銭の支払を受ける相続人（遺留分権利者）

・・・ 相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額 + 遺留分侵害額に相当する価額

(2) 金銭を支払う受遺者（遺留分義務者）

・・・ 相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額 - 遺留分侵害額に相当する価額

2 この場合の「遺留分侵害額に相当する価額」は、相続開始の時点における時価であることを要するが（相法 22）、その金額については、代償分割が行われた場合（相通 11 の 2-10）に準じて計算することとして差し支えない。この場合、遺留分侵害額の支払の請求の基因となった遺贈に係る財産が特定され、かつ、その財産の相続開始の時点における通常の取引価額を基として当該遺留分侵害額が決定されているときの「遺留分侵害額に相当する価額」は、次の算式により計算した金額となる。

（算式）

$$\text{遺留分侵害額} \times \frac{\text{遺留分侵害額の支払の請求の基因となった遺贈に係る財産の相続開始の時点における価額（相続税評価額）}}{\text{遺留分侵害額の支払の請求の基因となった遺贈に係る財産の遺留分侵害額の決定の基となった相続開始の時点における価額（時価）}}$$

（注）共同相続人及び包括受遺者（遺留分義務者を含む。）の全員の協議に基づいて、上記の方法に準じた方法又は他の合理的と認められる方法によりその遺留分侵害額に相当する価額を計算して申告する場合は、その申告した額として差し支えない。

3 なお、遺留分侵害額に相当する金銭の支払に代えて、その債務の履行として資産（遺留分侵害額の支払の請求の基因となった遺贈により取得した財産を含む。）を交付する場合においても、相続税の計算は上記と同様である。

（注）上記の資産の交付は、遺留分侵害額に係る金銭債務を履行するための資産の移転（代物弁済）に該当するため、その履行をした者については、原則として、その履行により消滅した金銭債務の額に相当する価額によりその資産を譲渡したとして、所得税が課税される（所法 33、所通 33-1 の 6）。

（参考 1）民法における遺留分制度の見直しについて

民法では、兄弟姉妹以外の相続人について、その生活保障を図るなどの観点から、被相続人の意思にかかわらず、被相続人の財産から最低限の取り分を確保するものとして遺留分制度が設けられているが、この遺留分制度について、民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 72 号）第 1 条の規定による民法（明治 29 年法律第 89 号）の改正により、遺留分減殺請求権の行使によって当然に物権的効果が生ずることとされていた改正前の民法の規律が見直され、遺留分権の行使によって遺留分侵害額に相当する金銭債権が生ずることとされた。

(参考2) 計算例

【前提】

- A宅地を遺贈により取得したXに対し、A宅地の遺贈が遺留分を侵害するものとしてYから遺留分侵害額の支払の請求があり、XはA宅地に係る遺留分侵害額として3,000万円を支払うことが確定した。
なお、A宅地の相続時の相続税評価額等は次のとおり。
 - ・ 相続時の相続税評価額：1億6,000万円
 - ・ 遺留分侵害額の決定の基となった相続時の価額：2億円
- 上記のほかの相続財産は現金5,000万円であり、Yが全額を取得した。

① X（遺留分義務者）の課税価格

$$\begin{array}{rcl} \text{A宅地の価額} & & \text{遺留分侵害額に相当する価額}^* \\ 1\text{億}6,000\text{万円} & - & 2,400\text{万円} \\ \hline & = & 1\text{億}3,600\text{万円} \end{array}$$

② Y（遺留分権利者）の課税価格

$$\begin{array}{rcl} \text{現金} & & \text{遺留分侵害額に相当する価額}^* \\ 5,000\text{万円} & + & 2,400\text{万円} \\ \hline & = & 7,400\text{万円} \end{array}$$

$$\text{※ 遺留分侵害額に相当する価額} = 3,000\text{万円} \times \frac{1\text{億}6,000\text{万円}}{2\text{億円}} = 2,400\text{万円}$$

(参考3) 相続税の申告書の提出期限までに遺留分侵害額が確定していない場合の申告等

- 1 遺留分侵害額の支払の請求が行われた場合には、遺留分権利者と遺留分義務者（受遺者）との間に、遺留分侵害額に相当する金銭債権が発生することとなるが、当事者間においてその請求に争いがあり、その額が確定していないとき、その不確定事実を基として相続税の申告を行うことは困難である。

このため、相続税法基本通達11の2-4（(裁判確定前の相続分)）では、相続税の申告書を提出する時又は課税価格及び相続税額を更正し、若しくは決定する時において、まだ相続税法第32条第1項第2号、第3号、相続税法施行令第8条第2項第1号又は第2号に掲げる事由が未確定の場合には、当該事由がないものとして課税価格を計算することに取り扱うこととしている。

- 2 なお、相続税の申告後において支払うべき遺留分侵害額が確定した場合には、これにより相続税額が過大となる者（遺留分義務者）はその事由が生じたことを知った日の翌日から4月以内に税務署長に対し更正の請求をすることができ（相法32①三）、他方、新たに期限内申告書を提出すべき要件に該当することとなった者又は相続税額に不足が生じた者（遺留分権利者）は期限後申告書又は修正申告書を提出することができる（相法30①、31①）。

(注) 上記の期限後申告書又は修正申告書を提出した遺留分権利者は、その申告書を提出した日までに、相続税額を納付する必要がある（国税通則法35②一）。

また、税務署長は、上記2の更正の請求に基づき更正をした場合には、相続税額に不足が生じる者について更正をすることとなる（相法35③）。

(参考4) 東京地方裁判所平成27年2月9日判決 (税務訴訟資料 第265号-19 (順号12602))

「民法1041条所定の価額弁償金の価額の算定の基準時は、事実審の口頭弁論終結の時であると解されること(最高裁昭和50年(オ)第920号同51年8月30日第二小法廷判決・民集30巻7号768頁)からすると、遺留分権利者が取得する価額弁償金を相続税の課税価格に算入するときは、上記に述べたところと同様に、価額弁償金の額についての相続開始の時ににおける金額を計算する必要があるものと解される。このことに加え、同法1041条所定の価額弁償金の額は、贈与又は遺贈の目的の価額を基に定められるものであること及び相基通11の2-10ただし書の(2)の定めの内容からすると、上記の計算は、相基通11の2-10ただし書の(2)の定めに基づいて行うことが合理的であると考えられる。

ウ 前提事実及び証拠(甲1)によれば、別件訴訟の判決においては、本件相続に係る相続財産である不動産の一部の価額を基にして、原告らが取得すべき価額弁償金の額が定められたことが認められる(なお、その控訴審の判決においては、上記不動産の価額が「現時点」の価額である旨の判断が示されている(乙1))。そうすると、原告らが取得した価額弁償金について原告らの相続税の課税価格に算入すべき額は、被告の主張するとおり、相基通11の2-10ただし書の(2)の定めに基づいて行い、価額弁償金の額に価額弁償の対象となった相続財産の相続税評価額がその財産の価額弁償金の額の決定の基となった価額に占める割合を乗じて計算すべきである。」

(注) 上記判決は、民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律(平成30年法律第72号)による改正前の民法における遺留分減殺請求に伴い価額弁償金を取得した場合の事例である。

(事例2-2) 遺留分侵害額の支払の請求に係る遺贈により取得した宅地等について小規模宅地等の特例の適用を受ける場合の「遺留分侵害額に相当する価額」

問 子Xは父からA宅地を遺贈により取得したが、当該A宅地の遺贈が遺留分を侵害するものとして、子Yから遺留分侵害額の支払の請求を受けたため、遺留分侵害額に相当する金額を子Yに支払った。

この場合、子Xが父の死亡に係る相続税においてA宅地につき措置法第69条の4((小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例)) (以下「小規模宅地等の特例」という。)の規定の適用を受ける場合、子Xの相続税の課税価格の計算上控除する「遺留分侵害額に相当する価額」を算出する際のA宅地の価額は、小規模宅地等の特例の適用前の価額と適用後の価額のいずれによるのか。

答

A宅地の価額は、小規模宅地等の特例の適用前の価額による。

(解説)

- 1 遺贈に係る遺留分侵害額の支払の請求に基づき支払うべき金額が確定した場合の相続税の課税価格の計算は、(事例2-1)のとおりであり、相続税の課税価格に加減算される「遺留分侵害額に相当する価額」は、原則として、次の算式により計算することとなる。

(算式)

$$\text{遺留分侵害額} \times \frac{\text{遺留分侵害額の支払の請求の基因となった遺贈に係る財産の相続開始の時ににおける価額 (相続税評価額)}}{\text{遺留分侵害額の支払の請求の基因となった遺贈に係る財産の遺留分侵害額の決定の基となった相続開始の時ににおける価額 (時価)}}$$

- 2 この場合、遺留分侵害額の支払の請求の基因となった遺贈に係る財産について小規模宅地等の特例の適用を受けるときに、上記算式の分子の金額を特例適用前の価額と適用後の価額のいずれの価額によるのか、疑問が生ずる。

- 3 この点、小規模宅地等の特例は、一定の宅地等について、相続税の課税価格に算入すべき価額を、その宅地等の相続開始の時ににおける価額に一定割合を乗じて計算した金額とするものであり、特例適用後の宅地等の価額は当該宅地等の相続開始の時ににおける価額を表すものではない。

そして、上記算式は、当該請求に基づき支払うべき金額(遺留分侵害額)を、その算定の基礎となった財産の相続開始の時の相続税評価額に引き直すものであることからすれば、上記算式の分子の金額は、小規模宅地等の特例適用前の宅地等の価額によることが相当である。

- 4 なお、上記は、遺贈に係る財産が措置法第69条の5((特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例))の規定の適用を受ける財産や相続税法第26条((立木の評価))の規定の適用を受ける立木である場合についても同様である。

(事例2-3) 贈与が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求があった場合の贈与税の計算等

問 贈与が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求が行われた場合において、その金額が確定したときにおける贈与税及び相続税の計算はどのように行うのか。

答

1 贈与税について（金銭を支払う受贈者（遺留分義務者））

贈与が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求が行われた場合において、その金額が確定したときにおける受贈者（遺留分義務者）の贈与税の計算は、贈与により取得した財産の価額から遺留分侵害額に相当する価額を控除した価額を課税価格として行う。

なお、この場合の「遺留分侵害額に相当する価額」は、次の算式により計算した金額となる。

（算式）

$$\text{遺留分侵害額} \times \frac{\text{遺留分侵害額の支払の請求の基因となった贈与に係る財産の贈与の時の価額（相続税評価額）}}{\text{遺留分侵害額の支払の請求の基因となった贈与に係る財産の遺留分侵害額の決定の基となった相続開始の時の価額（時価）}}$$

（注）共同相続人及び包括受遺者（遺留分義務者を含む。）の全員の協議に基づいて、上記の方法に準じた方法又は他の合理的と認められる方法によりその遺留分侵害額に相当する価額を計算して申告する場合は、その申告した額として差し支えない。

2 相続税について

贈与が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求が行われた場合において、その金額が確定したときにおける相続税の計算は、次に掲げる者の区分に応じ、それぞれに定める課税価格の合計額により行う。

(1) 金銭を支払う受贈者（遺留分権利者）

・・・ 相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額 + 遺留分侵害額に相当する価額

なお、この場合の「遺留分侵害額に相当する価額」は、次の算式により計算した金額となる。

（算式）

$$\text{遺留分侵害額} \times \frac{\text{遺留分侵害額の支払の請求の基因となった贈与に係る財産の相続開始の時の価額（相続税評価額）}}{\text{遺留分侵害額の支払の請求の基因となった贈与に係る財産の遺留分侵害額の決定の基となった相続開始の時の価額（時価）}}$$

（注）共同相続人及び包括受遺者（遺留分義務者を含む。）の全員の協議に基づいて、上記の方法に準じた方法又は他の合理的と認められる方法によりその遺留分侵害額に相当する価額を計算して申告する場合は、その申告した額として差し支えない。

(2) 金銭を支払う受贈者（遺留分義務者）

・・・ 相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額

3 なお、遺留分侵害額に相当する金銭の支払に代えて、その債務の履行として資産（遺留分侵害額の支払の請求の基因となった贈与に係る財産を含む。）を交付する場合においても、贈与税及び相続税の計算は上記と同様である。

（注）上記の資産の交付は、遺留分侵害額に係る金銭債務を履行するための資産の移転（代物弁済）に該当するため、その履行をした者については、原則として、その履行により消滅した金銭債務の額に相当する価額によりその資産を譲渡したとして、所得税が課税される（所法33、所通33-1の6）。

(参考1) 計算例

【前提】

- A宅地を贈与により取得したXに対し、A宅地の贈与が遺留分を侵害するものとしてYから遺留分侵害額の支払の請求があり、XはA宅地に係る遺留分侵害額として3,000万円を支払うことが確定した。
なお、A宅地の贈与時の相続税評価額等は次のとおり。
 - ・ 贈与時の相続税評価額：1億円
 - ・ 相続時の相続税評価額：1億6,000万円
 - ・ 遺留分侵害額の決定の基となった相続時の価額：2億円
- 相続財産は現金4,000万円であり、Yが全額を取得した。

① 贈与税について（X（遺留分義務者）の贈与税の課税価格）

$$\begin{array}{rcl} \text{A土地の価額} & \text{遺留分侵害額に相当する価額※} & \\ 1 \text{ 億円} & - & 1,500 \text{ 万円} & = & 8,500 \text{ 万円} \end{array}$$

$$\text{※ 遺留分侵害額に相当する価額} = 3,000 \text{ 万円} \times \frac{1 \text{ 億円}}{2 \text{ 億円}} = 1,500 \text{ 万円}$$

② 相続税について

(1) X（遺留分義務者）の相続税の課税価格

0円

(2) Y（遺留分権利者）の相続税の課税価格

$$\begin{array}{rcl} \text{相続財産} & \text{遺留分侵害額に相当する価額※} & \\ 4,000 \text{ 万円} & + & 2,400 \text{ 万円} & = & 6,400 \text{ 万円} \end{array}$$

$$\text{※ 遺留分侵害額に相当する価額} = 3,000 \text{ 万円} \times \frac{1 \text{ 億}6,000 \text{ 万円}}{2 \text{ 億円}} = 2,400 \text{ 万円}$$

(参考2) 贈与が遺留分を侵害するものとして行われた遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金額が確定した場合の贈与税の更正の請求及び相続税の申告等について

- 1 贈与が遺留分を侵害するものとして行われた遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金額が確定した場合、金銭を支払う受贈者（遺留分義務者）は、その確定したことを知った日の翌日から4月以内に限り、税務署長に対し、贈与税の更正の請求をすることにより、その遺留分侵害額に相当する金額を贈与税の課税価格から控除することができる（相法32①三）。
- 2 他方、遺留分権利者（金銭の支払を受ける者）については、遺留分侵害額に相当する金額が相続税の課税価格に加算されるため、その金額の確定が相続税の申告書の提出期限後となった場合には、相続税の期限後申告書又は修正申告書を提出することができる（相法30、31）。
なお、税務署長は、上記1の更正の請求に基づき贈与税の更正をした場合には、相続税について更正又は決定をすることとなる（相法35③）。

(事例 2-4) 非上場株式等についての納税猶予の特例措置における猶予税額の計算①：遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求があった場合

問 「非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例措置」(措置法 70 の 7 の 6) の適用を受ける非上場株式等に係る遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求が行われた場合においてその金額が確定したときは、納税猶予の対象となる非上場株式等の数に異動は生じるのか。

また、猶予税額の計算はどのように行うのか。

答

1 納税猶予の対象となる非上場株式等の数について

納税猶予の対象となる非上場株式等の遺贈が遺留分を侵害するものとして行われた遺留分侵害額の支払の請求についてその金額が確定した場合でも、遺贈が無効となることはないため、納税猶予の適用を受ける非上場株式等の数に異動が生じることはない。

2 猶予税額の計算について

(1) 「非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例措置」では、納税猶予の適用に係る非上場株式等の価額を特例経営承継相続人等に係る相続税の課税価格とみなして(他の相続人等については、その者が取得した全ての財産の価額による。)計算した当該特例経営承継相続人等の相続税の額が猶予税額となる(措置法 70 の 7 の 6 ②八)。

(注) 上記により計算した猶予税額と通常の計算方法(相続人等が取得した全ての財産の価額による。)により算出された当該特例経営承継相続人等に係る相続税の額との差額が、当該特例経営承継相続人等が申告期限までに納付すべき税額となる。

(2) 本事例の猶予税額の計算については、遺留分侵害額の支払の請求の基因となった遺贈に係る財産が納税猶予の適用を受ける非上場株式等であることから、上記(1)の計算の基礎となる「非上場株式等の価額」は、当該非上場株式等の相続税評価額から「遺留分侵害額に相当する価額」を控除した価額に基づき計算することとなる(遺留分権利者である相続人に係る課税価格は相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額と遺留分侵害額に相当する価額との合計額による。)

また、この場合における「遺留分侵害額に相当する価額」は、通常の相続税の計算と同様であり、原則として、次の算式により計算することとなる((事例 2-1) 参照)。

(算式)

$$\text{遺留分侵害額} \times \frac{\text{遺留分侵害額の支払の請求の基因となった遺贈に係る非上場株式等の相続開始の時の価額(相続税評価額)}}{\text{遺留分侵害額の支払の請求の基因となった遺贈に係る非上場株式等の遺留分侵害額の決定の基となった相続開始の時の価額(時価)}}$$

(注) 共同相続人及び包括受遺者(遺留分義務者を含む。)の全員の協議に基づいて、上記の方法に準じた方法又は他の合理的と認められる方法によりその遺留分侵害額に相当する価額を計算して申告する場合は、その申告した額として差し支えない。

(3) なお、遺留分侵害額が相続税の申告期限までに確定しなかった場合には、(事例 2-1)の(参考 3)と同様に、当初の申告においては遺留分侵害額の支払の請求がなかったものとして猶予税額の計算を行い、その後、遺留分侵害額が確定した場合には、更正の請求等において上記(2)による猶予税額の計算を行うこととなる。

(参考1) 計算例

【前提】

- A社株式を遺贈により取得したXに対し、A社株式の遺贈が遺留分を侵害するものとしてYから遺留分侵害額の支払の請求があり、XはA社株式に係る遺留分侵害額として3,000万円を支払うことが確定した。
なお、A社株式の相続時の相続税評価額及び遺留分侵害額の決定の基となった相続時の価額は2億円である。
- 上記のほかの相続財産は5,000万円であり、Xが1,000万円、Yが4,000万円を取得した。
- XはA社株式について「非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例措置」（措置法70の7の6）の適用を受けている。

(1) 通常の相続税額を計算する場合の課税価格

① X（遺留分義務者）の課税価格

$$\begin{array}{rcll} \text{A社株式の価額} & \text{その他財産} & \text{遺留分侵害額に相当する価額} & \\ 2 \text{億円} & + 1,000 \text{万円} & - 3,000 \text{万円}^{\ast} & = 1 \text{億} 8,000 \text{万円} \end{array}$$

② Y（遺留分権利者）の課税価格

$$\begin{array}{rcll} \text{その他財産} & \text{遺留分侵害額に相当する価額} & & \\ 4,000 \text{万円} & + 3,000 \text{万円}^{\ast} & & = 7,000 \text{万円} \end{array}$$

③ 課税価格の合計：① + ② = 2億5,000万円

(2) 猶予税額を計算する場合の課税価格

① X（遺留分義務者）の課税価格

$$\begin{array}{rcll} \text{A社株式の価額} & \text{遺留分侵害額に相当する価額} & & \\ 2 \text{億円} & - 3,000 \text{万円}^{\ast} & & = 1 \text{億} 7,000 \text{万円} \end{array}$$

② Y（遺留分権利者）の課税価格

$$\begin{array}{rcll} \text{その他財産} & \text{遺留分侵害額に相当する価額} & & \\ 4,000 \text{万円} & + 3,000 \text{万円}^{\ast} & & = 7,000 \text{万円} \end{array}$$

③ 課税価格の合計

$$\text{①} + \text{②} = 2 \text{億} 4,000 \text{万円}$$

$$\ast \text{ 遺留分侵害額に相当する価額} = 3,000 \text{万円} \times \frac{2 \text{億円}}{2 \text{億円}} = 3,000 \text{万円}$$

(参考2) 遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求があった場合における「非上場株式等についての相続税の納税猶予の一般措置」(措置法70の7の2)における猶予税額の計算について

- 1 「非上場株式等についての相続税の納税猶予の一般措置」では、経営承継相続人等に係る次の①の相続税の額と②の相続税の額との差額が猶予税額となる(措置法70の7の2②五)。
 - ① 納税猶予の適用に係る非上場株式等の価額を経営承継相続人等に係る相続税の課税価格とみなして(他の相続人等については、その者が取得した全ての財産の価額による。)計算した当該経営承継相続人等の相続税の額
 - ② 納税猶予の適用に係る非上場株式等の価額に100分の20を乗じて計算した金額を経営承継相続人等に係る相続税の課税価格とみなして(他の相続人等については、その者が取得した全ての財産の価額による。)計算した当該経営承継相続人等の相続税の額(注) 上記により計算した猶予税額と通常の計算方法(相続人等が取得した全ての財産の価額による。)により算出された当該経営承継相続人等に係る相続税の額との差額が、当該経営承継相続人等が申告期限までに納付すべき税額となる。

- 2 非上場株式等の遺贈に係る遺留分侵害額が確定した場合における上記①及び②の計算の基礎となる「非上場株式等の価額」は、「非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例措置」と同様に当該非上場株式等の相続税評価額から「遺留分侵害額に相当する価額」を控除した価額によることとなる。

なお、上記②の税額を計算する場合、当該控除した価額に100分の20を乗じて計算した金額が経営承継相続人等に係る相続税の課税価格となるが、この場合の遺留分権利者の課税価格(=相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額と遺留分侵害額に相当する価額との合計額)については、その者が取得した全ての財産の価額によることから、その者の課税価格に加算される「遺留分侵害額に相当する価額」について、100分の20を乗じる必要はない。

(事例 2-5) 非上場株式等についての納税猶予における猶予税額の計算②：贈与が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求があった場合

問 子Xは、母から贈与により取得をしたB社株式について「非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例措置」（措置法70の7の5）の適用を受けていたが、このたび母が死亡したところ、子Yから当該贈与が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求を受けた。

その後、遺留分侵害額が確定したが、この場合、措置法第70条の7の7の規定により母から相続により取得したものとみなされる非上場株式等の数に異動は生じるのか。

また、贈与税の猶予税額及び子Xが当該非上場株式等について「非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例措置」（措置法70の7の8）の適用を受ける場合の相続税の猶予税額は、どのようになるのか。

答

1 相続により取得したものとみなされる非上場株式等の数について

「非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与者が死亡した場合には、受贈者が当該贈与者から納税猶予の適用を受ける非上場株式等を相続又は遺贈により取得したものとみなされ相続税の課税対象となるが（措置法70の7の7）、納税猶予の対象となる非上場株式等の贈与が遺留分を侵害するものとして行われた遺留分侵害額の支払の請求についてその額が確定した場合でも、その贈与が無効となることはないため、相続により取得したものとみなされる非上場株式等の数に異動が生じることはない。

2 贈与税の猶予税額について

「非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与者が死亡した場合には、贈与税の猶予税額は免除される（措置法70の7の5①、70の7⑤二）。

なお、贈与税の猶予税額と贈与に係る遺留分侵害額の確定との関係は次のとおりとなる。

(1) 「非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例措置」では、納税猶予の適用に係る非上場株式等の価額を特例経営承継受贈者に係る贈与税の課税価格とみなして計算した贈与税の額が猶予税額となる（措置法70の7の5②八）。

(注) 上記により計算した猶予税額と通常の計算方法（受贈者が取得した全ての財産の価額による。）により算出された当該特例経営承継受贈者に係る贈与税の額との差額が、当該特例経営承継受贈者が申告期限までに納付すべき税額となる。

(2) 本事例の猶予税額の計算については、遺留分侵害額の支払の請求の基因となった贈与に係る財産が納税猶予の適用を受ける非上場株式等であることから、その計算の基礎となる「非上場株式等の価額」は当該非上場株式等の贈与の時における相続税評価額から「遺留分侵害額に相当する価額」を控除した金額に基づき計算することとなる。

なお、この場合における「遺留分侵害額に相当する価額」は、通常の贈与税の計算をする場合と同様の価額となる（具体的には、(事例 2-3) を参照。)

3 相続税の猶予税額について

(1) 「非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例措置」の適用に係る贈与者が死亡した場合には、受贈者が当該贈与者から納税猶予の適用を受ける非上場株式等を相続又は遺贈により取得したものとみなされ、贈与の時（措置法第70条の7の5第20項において準用する措置法第70条の7第21項の規定による免除を受けた場合には、同項に規定する認可決定日。以下同じ。）における価額により相続税が課されることとなるが（措置法70の7の7）、当該受贈者は、その取得したものとみなされた非上場株式等について、「非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受けることができる。

(2) この場合における当該非上場株式等の「贈与の時における価額」は、上記2(2)と同様に当該非上場株式等の贈与の時における相続税評価額から「遺留分侵害額に相当する価額」を控除した金額によることとなり、当該金額に基づき通常の相続税額及び猶予税額を計算することとなる。

(注) 非上場株式等の贈与の時ににおける相続税評価額から控除する「遺留分侵害額に相当する価額」は、上記2(2)における「遺留分侵害額に相当する価額」と同様の価額となる。

なお、遺留分権利者は「遺留分侵害額に相当する価額」がその相続税の課税価格に加算されるが、この場合の「遺留分侵害額に相当する価額」は、当該非上場株式等の相続時における相続税評価額に基づき算定することとなる。

4 更正の請求について

- (1) 「非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける非上場株式等については、上記3(1)のとおり、贈与者が死亡した場合には受贈者が当該贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされ相続税が課されることから、当該非上場株式等の贈与が遺留分を侵害するものとして行われた遺留分侵害額の支払の請求に基づき支払うべき金額が確定した場合において当該受贈者が相続税について更正の請求をするときは、贈与税についても併せて更正の請求を行う必要がある。

(注) 上記の更正の請求は、遺留分侵害額が確定したことを知った日の翌日から4月以内に限り行うことができる(相法32①三)。

- (2) ただし、「非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例措置」に係る贈与税は、贈与者の死亡により免除されるため(措置法70の7の5⑩、70の7⑮二)、遺留分侵害額が確定したことにより行う相続税の更正の請求に当たっては、贈与税の更正の請求を省略して差し支えない。

- (3) なお、贈与者の死亡の時までに納税猶予の期限が確定した贈与税がある場合や納税猶予の適用に係る贈与と同一年中に他の財産を贈与により取得したことにより納付した贈与税がある場合などにおいて、これらの贈与税の還付を受けようとするときは、贈与税について更正の請求を行う必要があることに変わりはない。

(参考)「遺留分侵害額に相当する価額」等の計算例

【前提】

- A社株式(贈与時の相続税評価額1億円)について「非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例措置」を適用。
- 当該贈与が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求が行われ、3,000万円を支払うことが確定。
なお、A社株式の相続時の相続税評価額等は次のとおり。
 - ・ 相続時の相続税評価額：1億5,000万円
 - ・ 遺留分侵害額の決定の基となった相続時の価額：1億5,000万円

(1) 贈与税

贈与税の課税価格に算入されるA社株式の贈与時の相続税評価額から控除される「遺留分侵害額に相当する価額」⇒ 次の算式により計算した価額

$$3,000 \text{ 万円} \times \frac{1 \text{ 億円 (贈与時の相続税評価額)}}{1 \text{ 億 5,000 万円 (相続時の時価)}} = 2,000 \text{ 万円}$$

(2) 相続税

- ① 受贈者(遺留分義務者)の相続税の課税価格に算入されるA社株式の価額

⇒ 1億円(贈与時の相続税評価額)

$$- 2,000 \text{ 万円 (上記(1)による遺留分侵害額に相当する価額)} = 8,000 \text{ 万円}$$

- ② 遺留分権利者の相続税の課税価格に算入される「遺留分侵害額に相当する価額」

⇒ 次の算式により計算した価額

$$3,000 \text{ 万円} \times \frac{1 \text{ 億 5,000 万円 (相続時の相続税評価額)}}{1 \text{ 億 5,000 万円 (相続時の時価)}} = 3,000 \text{ 万円}$$

(事例2-6) 納税猶予の適用を受ける財産をもって遺留分侵害額の支払に充てた場合の納税猶予の期限の確定

問 子Xは、父から遺贈により取得したA社株式の全てについて「非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける旨の相続税の申告を行っていたが、子Yから当該遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求を受けた。

このたび遺留分侵害額が確定し、子Xは、金銭の支払に代え、遺贈により取得したA社株式の一部を子Yに引き渡すこととしたが、このA社株式の引き渡しは、納税猶予の期限の確定事由に該当するか。

(注) 子Xが保有するA社株式は、全て父から遺贈により取得したものである。

答

納税猶予の期限の確定事由に該当する。

(解説)

1 「非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける非上場株式等の譲渡をした場合、その譲渡が措置法第70条の7の6第2項第6号に規定する特例経営承継期間内に行われたものであるときは猶予税額の全てについて、また、特例経営承継期間後に行われたものであるときは譲渡をした非上場株式等に対応する猶予税額について、納税猶予の期限が確定することとされている(措置法70の7の6③、70の7の2③五、⑤二)。

2 ところで、遺留分侵害額の支払の請求が行われた場合には、遺留分権利者は遺留分義務者(受遺者又は受贈者)に対し遺留分侵害額に相当する金銭債権を取得することとなるのであって(民法1046)、その請求の対象となった遺贈又は贈与が無効となることはなく、遺留分義務者が遺留分侵害額に相当する金銭の支払に代えてその請求の基因となった遺贈又は贈与により取得した財産を給付した場合、その給付は代物弁済(民法482)として、「譲渡」に該当することとなる。

(注) 改正前の民法の遺留分制度における「遺留分の減殺請求」では、遺留分減殺請求権を行使することにより当然に物権的効果が生ずることとされており、これにより、遺留分を侵害する遺贈又は贈与の全部又は一部が当然に無効となり、その無効とされた部分に関する権利が遺留分権利者に移転することとされていた。

3 本事例では、子Xは遺留分侵害額に相当する金銭の支払に代えて、遺贈により取得したA社株式の一部を引き渡しているが、上記2のとおり、この引き渡しは「譲渡」に該当し、納税猶予の期限の確定事由に該当することとなる。

(注) 本事例におけるA社株式の引き渡しは株式等に係る譲渡所得等の課税(措置法37の10)の対象となるが、当該引き渡しが相続税の申告期限の翌日から3年を経過する日までに行われた場合には、相続財産に係る譲渡所得の課税の特例(措置法39)の適用を受けることができる。

4 なお、これは「非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」(措置法70の7の8)の適用を受ける者がその適用に係る非上場株式等の贈与について遺留分侵害額の支払の請求を受けた場合において、その贈与により取得した非上場株式等を遺留分侵害額に相当する金銭の支払に代えて引き渡したときも同様であり、相続税の納税猶予の期限の確定事由に該当することとなる(措置法70の7の8⑥、70の7の2③五、⑤二)。

(注) 当該非上場株式等の贈与についてその者が適用を受けていた「非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例措置」(措置法70の7の5)については、贈与者の死亡によって猶予されていた贈与税は免除されるため(措置法70の7の5⑩、70の7⑤二)、当該贈与者の死亡後に当該金銭の支払に代えて非上場株式等を引き渡したとしても、贈与税の納税猶予の期限が確定することはない。

(事例 2-7) 遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求があった場合における取得費加算の特例の計算

問 遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求が行われた場合において、受遺者が「相続財産に係る譲渡所得の課税の特例」(措置法 39)の対象となる資産を譲渡したときにおける当該資産の取得費に加算する相続税相当額については、どのように計算するのか。

答

措置法通達 39-7 ((代償金を支払って取得した相続財産を譲渡した場合の取得費加算額の計算))に準じて計算することとし、具体的には、次の算式による。

(算式)

$$\text{確定相続税額} \times \frac{\text{譲渡をした資産の相続税評価額 B} - \text{遺留分侵害額に相当する価額 C}}{\text{その者の相続税の課税価格 (債務控除前) A}} \times \frac{B}{A + C}$$

(注) 「遺留分侵害額に相当する価額」については、「その者の相続税の課税価格 (債務控除前)」の計算上、控除される金額による。したがって、当該控除される金額が、相続税法基本通達 11 の 2-10 ((代償財産の価額))に準じて計算される場合は、当該計算された金額となる。

(解説)

- 1 遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求が行われた場合において、遺留分侵害額に相当する金銭を支払った受遺者が「相続財産に係る譲渡所得の課税の特例」(措置法 39)の対象となる資産を譲渡したときにおける当該資産の取得費に加算する相続税相当額については、どのように計算するのかの特段の規定はない。
- 2 この点、遺留分侵害額の支払の請求が行われた場合において、当該請求に基づき金銭を支払う受遺者の相続税の課税価格については、(代償分割が行われた場合の課税価格の計算(相通 11 の 2-9))と同様に)相続又は遺贈により取得した財産の価額から遺留分侵害額に相当する価額を控除することとされ、当該遺留分侵害額に相当する価額は、代償分割が行われた場合の代償財産の価額の計算方法(相通 11 の 2-10)に準じて計算して差し支えないこととしている((事例 2-1)参照)。
- 3 そして、措置法通達 39-7 は、代償分割が行われた場合の相続税の課税価格が、代償債務の額を控除して計算されることにより、取得費に加算する相続税相当額の計算に当たって何らの調整もしないときは、取得費に加算する相続税相当額がその者の相続税額を上回るという不合理な事態が生じることから、相続税における代償分割が行われた場合の課税価格の計算及び代償財産の価額についての取扱い(相通 11 の 2-9 及び 11 の 2-10)との整合性を図ったものである。
- 4 これを踏まえると、遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求に基づき、遺留分侵害額に相当する金銭を支払った場合については、代償金を支払って取得した相続財産を譲渡した場合の取得費加算額の計算の方法(措通 39-7)に準じて計算することが相当である。

(参考) 計算例

【前提】

- A宅地及び現金2,000万円を遺贈により取得したXに対し、当該遺贈が遺留分を侵害するものとしてYから遺留分侵害額の支払の請求があり、Xは遺留分侵害額として2,500万円を支払うことが確定した。
なお、A宅地の相続時の相続税評価額は8,000万円、遺留分侵害額に相当する価額は2,500万円とする。
- Xの確定相続税額は577.5万円であった。
- XはA宅地を相続税の申告書の提出期限の翌日以後3年を経過する日までに譲渡した。

- ① 遺留分侵害額に相当する価額C

2,500万円

- ② Xの相続税の課税価格A

A宅地の価額 現金 遺留分侵害額に相当する価額
8,000万円 + 2,000万円 - 2,500万円 = 7,500万円

- ③ 取得費加算額

$$577.5\text{万円} \times \frac{8,000\text{万円} - 2,500\text{万円}}{7,500\text{万円}} \times \frac{8,000\text{万円}}{7,500\text{万円} + 2,500\text{万円}} = 462\text{万円}$$

(参考) 遺留分侵害額の支払の請求があった場合における相続税・贈与税に係る課税関係

| 対象 | | 贈与 | | 遺贈 |
|----------|-----------------|--|--|--|
| 税目 | | 贈与税 | 相続税 | 相続税 |
| 受贈者(受遺者) | 通常 | <p>贈与により取得した財産の価額(相評)から、次の算式により計算した「遺留分侵害額に相当する価額」を控除した価額が課税価格となる。</p> $\text{遺留分侵害額} \times \frac{\text{遺留分侵害額の支払の請求の基因となった贈与に係る財産の贈与の時の価額(相評)}}{\text{遺留分侵害額の支払の請求の基因となった贈与に係る財産の遺留分侵害額の決定の基となった相続開始の時の価額(時価)}}$ | <ul style="list-style-type: none"> 原則として相続税の課税関係は生じない。 なお、生前贈与加算(相法19)又は相続時精算課税(相法21の15、21の16)の規定の適用がある場合に相続税の課税価格に加算等される財産の価額は、その贈与の時の価額(相評)から左の「遺留分侵害額に相当する価額」を控除した価額による。 | <p>相続又は遺贈により取得した財産の価額から「遺留分侵害額に相当する価額」(原則として次の算式により計算した価額)を控除した価額が課税価格となる。</p> $\text{遺留分侵害額} \times \frac{\text{遺留分侵害額の支払の請求の基因となった遺贈に係る財産の相続開始の時の価額(相評)}}{\text{遺留分侵害額の支払の請求の基因となった遺贈に係る財産の遺留分侵害額の決定の基となった相続開始の時の価額(時価)}}$ <p>(注) 相続人等の全員の協議に基づき上記の方法に準じた方法又は他の合理的と認められる方法によることもできる。</p> |
| | 非市場株式等についての納税猶予 | <p>株式等の価額(相評)から「遺留分侵害額に相当する価額」を控除した価額が猶予税額を計算する場合の課税価格となる。</p> <p>(注) 「遺留分侵害額に相当する価額」の計算は上記と同様。</p> | <p>贈与者が死亡した場合の相続税の課税の特例(措置法70の7の3等)の規定により相続等により取得したものとみなされる株式等の価額は、その贈与の時の価額(相評)から左の「遺留分侵害額に相当する価額」を控除した価額による。</p> | <p>株式等の価額から「遺留分侵害額に相当する価額」を控除した価額が猶予税額を計算する場合の納税猶予適用者の課税価格となる。</p> <p>(注) 「遺留分侵害額に相当する価額」の計算は上記と同様。</p> |
| 遺留分権利者 | | — | <p>相続又は遺贈により取得した財産の価額と「遺留分侵害額に相当する価額」(原則として次の算式により計算した価額)の合計額が課税価格となる。</p> $\text{遺留分侵害額} \times \frac{\text{遺留分侵害額の支払の請求の基因となった遺贈に係る財産の相続開始の時の価額(相評)}}{\text{遺留分侵害額の支払の請求の基因となった遺贈に係る財産の遺留分侵害額の決定の基となった相続開始の時の価額(時価)}}$ <p>(注) 相続人等の全員の協議に基づき上記の方法に準じた方法又は他の合理的と認められる方法によることもできる。</p> | <p>相続又は遺贈により取得した財産の価額と上記の「遺留分侵害額に相当する価額」の合計額が課税価格となる。</p> |

Ⅲ その他

(事例 3 - 1) 配偶者短期居住権の相続税の課税関係

問 配偶者居住権は相続税の課税対象とされているが、配偶者短期居住権は相続税の課税対象となるか。

答

配偶者は、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に無償で居住していた場合には、遺産の分割によりその居住していた建物（居住建物）の帰属が確定した日又は相続開始の時から6か月を経過する日のいずれか遅い日まで等の間、居住建物の所有権を相続又は遺贈により取得した者（居住建物取得者）に対し、居住建物について無償で使用する権利（配偶者短期居住権）を有することとされている（民法 1037）。

使用借権類似の法定債権とされている配偶者短期居住権は、配偶者居住権とは異なり、収益することはできず、この権利によって受けた利益については、その配偶者の具体的相続分からその価額を控除することを要しないとされている。したがって、経済的価値のあるものを対象とする相続税の課税対象には馴染まないと考えられる（相法 2、相通 11 の 2 - 1）。

(参考)

○財務省ホームページ「令和元年度税制改正の解説」495 頁(抄)

「配偶者短期居住権は、被相続人の建物に相続開始の時にその配偶者が無償で居住していた場合に、一定期間、その居住していた建物を無償で使用できる権利です（民法 1037）。配偶者短期居住権については、使用貸借の規定が準用されます（民法 1041）。ただし、収益はできず、財産性が認められない権利とされていることから、相続税の課税対象には馴染まないと考えられます。」

(事例3-2) 特別寄与料の支払の請求があった場合の相続税の課税関係

問 特別寄与料の支払の請求があった場合、相続税の課税関係はどのようになるのか。

答

被相続人に対して無償で療養看護その他の労務の提供をしたことにより被相続人の財産の維持又は増加について特別の寄与をした被相続人の親族（相続人等を除く。以下「特別寄与者」という。）は、相続の開始後、相続人に対し、特別寄与者の寄与に応じた額の金銭（特別寄与料）の支払を請求することができる（民法1050）。

この特別寄与料の支払の請求が行われ、まだ、その額が確定していない段階では、特別寄与料に関して相続税の課税関係は生じないが、その後、その額が確定した場合には、当該特別寄与者が、当該特別寄与料の額に相当する金額を当該特別寄与者による特別の寄与を受けた被相続人から遺贈により取得したものとみなされ相続税の課税対象となる（相法4②）。

また、特別寄与者の支払を受けるべき特別寄与料の額が当該特別寄与者に係る課税価格に算入される場合には、当該特別寄与料を支払うべき相続人が相続又は遺贈により取得した財産について、当該相続人に係る課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から当該特別寄与料の額のうちその者の負担に属する部分の金額を控除した金額によることとされている（相法13④）。

なお、支払を受けるべき特別寄与料の額が確定した場合において、新たに相続税の申告書を提出すべき要件に該当することとなった者については当該相続税の申告書を、相続税の申告書又は期限後申告書を提出した者について既に確定した相続税額に不足が生じたときには修正申告書を、その確定したことを知った日の翌日から10か月以内に納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（相法29①、31②）。また、支払うべき特別寄与料の額が確定した場合において、相続税について申告書を提出した者又は決定を受けた者の当該申告又は決定に係る課税価格及び相続税額が過大となったものは、その確定したことを知った日の翌日から4か月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対し、更正の請求をすることができる（相法32①七）。