

贈与税の除斥期間経過後の 相続時精算課税制度における「みなし贈与財産」の 相続財産加算に関する判例紹介

1. 判例について

この判例は、相続時精算課税制度を利用した贈与について、その贈与税の除斥期間（時効）が経過した後も、相続税の課税対象となることを示す重要な判例です。（東京地裁令和7年1月16日判決（TAINS Z888-2731））なお、本件は控訴中です。

2. 借地権の設定契約と贈与税申告の状況

本件は、平成21（2009年）年7月に被相続人（父）とその子である相続人（子）との間で借地権設定契約が締結されました。本件土地は借地権の取引慣行がある地域に所在し、相続人（子）は権利金等の対価を支払うことなく、地代として毎月各4万円（平成25年頃から毎月各2万円に減額）を支払ったにとどまり、これにより、被相続人（父）から本件借地権相当額の経済的利益を受けました。（借地権相当額2,343万円）

同年11月、被相続人（父）は相続人（子）に対し現金610万円を贈与し、相続人（子）は当該贈与について相続時精算課税制度を選択し、贈与税0円で申告しましたが、この申告において、上記借地権の経済的利益（みなし贈与）については申告していませんでした。

3. 10年後の相続と税務署の指摘

令和元年（2019年）5月相続開始。相続人（子）たちは、相続時精算課税制度の適用を受けた贈与財産について相続税申告に含めていませんでした。（現金610万円他、満期保険金510万円、現金110万円、本件借地権）

しかし税務署からの指摘を受け、令和4年7月に本件借地権以外の相続時精算課税適用財産を加算して修正申告書を提出しましたが、税務署は令和4年11月に、本件借地権相当額を相続税の課税価格に加算した更正処分を行いました。

4. 贈与税の除斥期間と相続税の課税一判決の結論

この判例で重要なポイントは、**贈与税の除斥期間**です。贈与税の除斥期間は、原則として贈与があった年の法定申告期限の翌日から6年（不正行為があった場合は7年）と定められています。この期間が経過すると、税務署は贈与税の更正や決定を行うことができなくなります。（相続税法37条）

しかし、この判例では、借地権の贈与があったとされる時点から約10年が経過していました。それにもかかわらず、税務署は、**相続税の課税**という形で、この借地権の経済的利益を追及しました。

相続時精算課税制度においては、相続時精算課税選択届出書に係る財産の贈与を受けた年である同年中に、対価を支払うことなく本件借地権相当額の経済的利益を受けた場合、当該経済的利益についても相続税法9条の適用により、贈与により取得したものとみなされます。そのため本件借地権相当額は相続時精算課税の適用を受けるものであり、贈与税の課税価格の計算の基礎に算入されるものに該当すると判断されました。

相続税法21条の15は、相続税の課税価格に加算される相続時精算課税適用財産の範囲について、相続税精算課税制度の適用を受ける財産のうち「当該取得の日の属する年分の贈与税の課税価格計算の基礎に算入されるもの」と規定するにとどまり、これを超えて、納税者の申告や税務署長の更正決定等により贈与税の課税価格に算入されたものとは規定していないとし、原告（納税者）の主張を退けました。（相続税基本通達21の15-1（相続税の課税価格への加算の対象となる財産）においても、贈与税の課税価格の基礎に算入される全てのものであり、**贈与税が課税されているかどうかを問わない**と定めています。）

これに対し、原告らは、相続時精算課税制度の導入時の立法資料等を根拠に、同制度の導入に伴い、贈与税についての除斥期間の延長を導入しなければ適正な執行が確保できない旨を指摘し、同制度の導入後も、特定贈与者からの贈与に対して課される課税措置の法的性質は贈与税であることが前提となっていた旨を主張しました。

確かに、税制調査会による平成14年6月付「あるべき税制の構築に向けた基本指針」において、同制度の導入に当たり、贈与税の改革の方向性の一つとして、除斥期間・時効の延長等の検討が必要である旨提言されていたこと、実際に、同制度の導入と同時に、贈与税について更正決定等の期間制限が延長されたこと（相続税法36条）は認められますが、原告らが挙げる立法資料等を見ても、更正決定等の期間制限の延長について、相続時精算課税制度の執行確保を直接の理由に挙げているものは見当たらず、かえって、同条は、贈与が身内の資産の移転であるため、仮装隠蔽を行わなくとも同様の結果をもたらしやすい性質があり、贈与税として申告されないものが多数あると考えられること、贈与税の申告漏れは単純な事務的な過誤によるものとはいい難いことなどを踏まえ、租税行政の公平性、信頼性を確保するため、通常の賦課権の除斥期間よりも伸長したものと説明されており、相続時精算課税の執行確保を直接の理由として新設されたものではないことがうかがわれるとし、原告らの請求はいずれも理由がないことから棄却されました。

5. 最後に

令和5年の税制改正により、令和6年1月以降の贈与については相続時精算課税でも基礎控除（110万円／年）が新設され、その基礎控除までは相続財産に持ち戻す必要がないなど使い勝手が向上したこと、生前贈与加算に係る加算期間が「3年」から「7年」に延長されたことに伴い、相続時精算課税を利用する納税者が今後増える見込まれています。

ただし、この判例のように特に非金銭的なみなし贈与については、贈与者・受贈者ともに「贈与」にあたるという認識がないまま見過ごされる可能性があります。贈与税の除斥期間経過後においても、相続時精算課税制度の適用を受けた年以降のみなし贈与については、相続時に課税対象となることを理解しておくことが重要です。

[担当：小澤友紀子]