

57 特定貸付による相続税の納税猶予継続

Q

納税猶予の適用を受けている市街化区域外の農地等を他に貸し付けた場合は、どのような貸付けであっても納税猶予の全部または一部打切りの対象になってしまうのでしょうか。

A

農地等を他に貸し付けた場合は、原則、打切りの対象でしたが、平成21年の税制改正において、農業経営基盤強化促進法の規定に基づく一定の貸付けを行った場合は、農業を継続しているものとして、納税猶予が継続されることになりました。

解説

1 農業経営基盤強化促進法による貸付け

農地等についての相続税の納税猶予（税特措70の6）の適用対象となる農地等とは、農地法に規定する農地または採草放牧地およびこれらとともに取得した準農地で一定のものをいいます（税特措70の4②一・二・70の6①）。

農地等についての相続税の納税猶予の適用を受ける農地等（以下、「特例農地等」といいます。）は、原則として、被相続人の農業の用に供されていた農地等でなければならないことから、被相続人の死亡の日において他に貸し付けられているものは、原則として納税猶予の対象とならないこととなります（税特措70の6①）。

しかし、平成21年度改正において、特定貸付けを行った農地または採草放牧地についての相続税の課税の特例（税特措70の6の3）が創設されたことに伴い、市街化区域外の農地等のうち、農業経営基盤強化

促進法の規定に基づき貸し付けられた農地等については、農地等についての相続税の納税猶予の対象となることとなりました（税特措70の6の3①）。

2 納税猶予が継続される貸付けとは

納税猶予継続の対象となる農業経営基盤強化促進法の規定に基づく貸付けとは、以下のものをいいます（税特措70の6の2①・70の6の3①）。

この取扱いは、農地法等の一部を改正する法律の施行日（平成21年12月15日）以後の相続または遺贈により取得する特例農地等に係る相続税について適用されます（平21法13改正法附則66①）。

- ① 賃借権等の設定による貸付けであって、農業経営基盤強化促進法4条2項に規定する農地保有合理化事業（一定の事業に限ります。）のために行われるもの
- ② 賃借権等の設定による貸付けであって農業経営基盤強化促進法4条3項に規定する農地利用集積円滑化事業（一定の事業に限ります。）のために行われるもの
- ③ 賃借権等の設定による貸付けであって農業経営基盤強化促進法20条（広告の効果）に規定する農用地利用集積計画の定めるところにより行われるもの

[松葉 哲也]

84 事業用資産の買換え

Q

ずっと耕作を続けている農地がありますが、その農地を売って、アパートを建てようと考えています。譲渡所得について、買換えの場合は特例があるそうですが、農業を継続しなくても受けられる特例はありますか。

A

その農地の所有期間が、譲渡の年の1月1日において10年以上で、アパートをその譲渡の年12月31日までに取得し、取得から1年以内に貸付けの用に供することができる場合は、特定の事業用資産の買換えの特例として、課税の繰延べを受けることができます。

解説

1 特定の事業用資産の買換えの場合の譲渡所得の課税の特例

個人が有する土地や建物などの事業用資産を譲渡して、代替資産となる事業用資産に買い換えた場合において、その買換えが既成市街地内から既成市街地外への移動となる買換え、誘致促進となる買換え、土地の有効利用となる買換えなどに該当するときは、その譲渡所得について、課税の繰延べが認められています。

(1) 適用となる買換えの要件

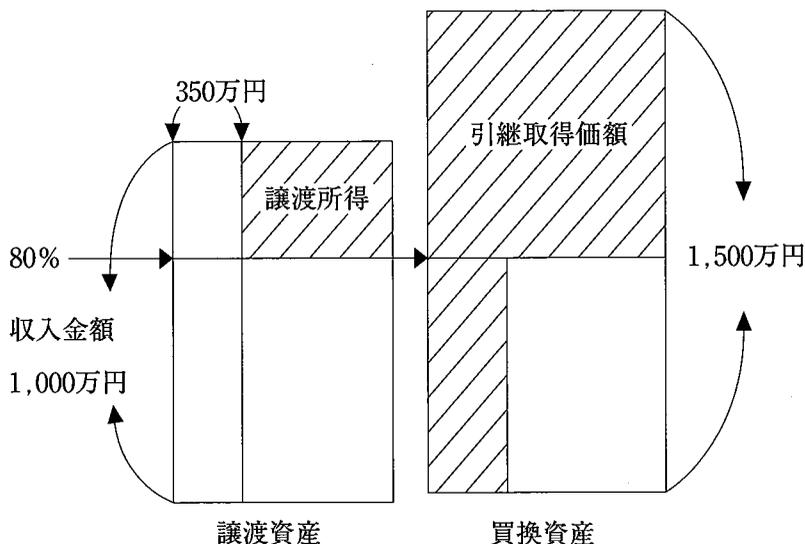
個人が一定の期間内において、その個人により取得がされたその有する土地等、建物または構築物その他の資産のうち事業の用に供しているもので、租税特別措置法37条に規定する譲渡資産に該当するものの譲渡をした場合において、その譲渡の年の12月31日までに、同条に

規定する買換資産に該当する土地等（一定の要件を満たすものに限ります。）、建物または構築物その他の事業用資産の取得をし、かつ、その取得の日から1年以内にその買換資産を事業の用に供したときまたは供する見込みであるとき（税特措37①）。

(2) 譲渡所得の金額および買換資産の引継取得価額

ア 譲渡による収入金額が買換資産の取得価額以下である場合

譲渡に係る収入金額の80%に相当する金額を超える部分について譲渡があったものとします（税特措令25④）。



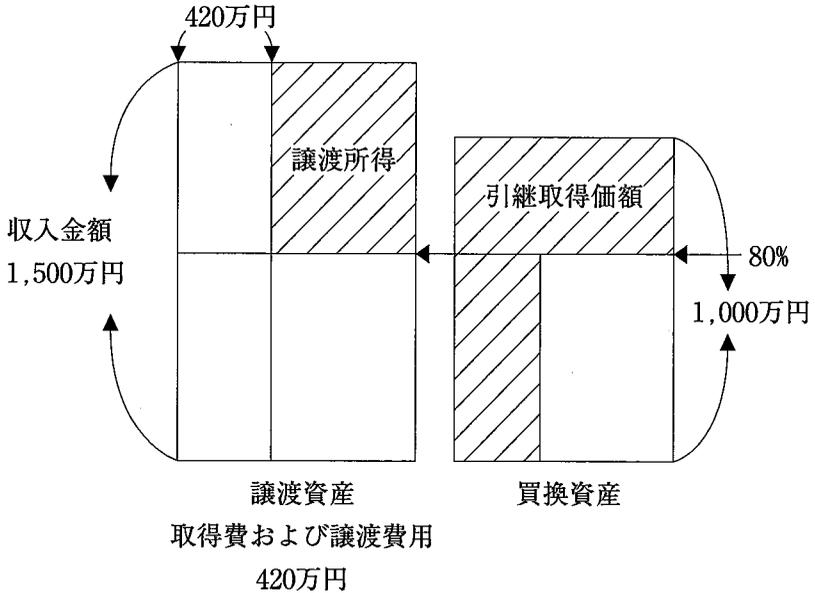
取得費および譲渡費用350万円

譲渡所得の金額 $1,000万 \times 20\% - 350万円 \times 20\% = 130万円$

買換資産の引継取得価額 $350万円 \times 80\% + 1,500万円 - 1,000万円 \times 80\% = 980万円$

イ 譲渡による収入金額が買換資産の取得価額を超える場合

買換資産の取得価額の80%に相当する金額を超える部分について譲渡があったものとします（税特措令25⑤）。



$$\begin{aligned} \text{譲渡所得の金額} &= 1,500\text{万円} - 1,000\text{万円} \times 80\% - 420\text{万円} \\ &= 1,500\text{万円} - 1,000\text{万円} \times 80\% \\ &\times \frac{1,000\text{万円} \times 80\%}{1,500\text{万円}} = 504\text{万円} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{買換資産の引継取得価額} &= 420\text{万円} \times \frac{1,000\text{万円} \times 80\%}{1,500\text{万円}} + 1,000\text{万円} \\ &\times 20\% = 424\text{万円} \end{aligned}$$

(3) 買換資産の土地等の面積制限

買換資産が土地等である場合は、原則として譲渡資産の土地等の面積の5倍までに相当する部分までが買換資産の対象となります(税特措令37②)。

memo

事業用資産の買換えの特例は、租税特別措置法37条1項において、適用の対象となる譲渡資産およびその譲渡資産に対応する買換資産について10項目が掲げられています。そのうち、上記の例による長期所有土地等の買換えの項目については、その適用期限が平成23年12月31日までの譲渡となっています。なお、平成24年度税制改正においては譲渡資産および買換資産となる土地等についての要件を見直したうえ、その適用期限が3年延長されました。

〔山田美佳子〕

2 延納制度

102 延納制度とは

Q

父の死亡により相続税を支払う必要がありますが、相続財産には預貯金などの金融財産が少なく一時に納税するのは困難です。分割納付は可能でしょうか。

A

相続税は、金銭による一時納付が困難と認められる場合には、延納の申請を行うことにより分割納付することができます。

解説

1 延納制度のあらまし

国税は、金銭で一時に納付することが原則ですが、相続税（贈与税）は継承した財産に課税される特殊性から、相続税額（贈与税額）が10万円を超え、納期限または納付すべき日に金銭で納付することが困難である事由がある場合には、その困難とする金額を限度として延納申請書を提出し担保を提供することで、年賦延納することができます。なお、延納期間中は利子税がかかりますので、本税と合わせて納付しなければなりません。

2 延納期間および利子税

利子税の割合については、日本銀行法の規定により定められる商業手形の基準割引率（分納期間の開始の日の属する月の2月前の月の末日を経過する時点のもの）に4.0%を加算した割合が7.3%に満たない場合に限り、次の計算で算出した特例割合が適用されます（相税52、税特措93②）。

$$\text{延納利子税割合} \times \frac{\text{上記基準割引率} + 4.0\%}{7.3\%}$$

(0.1%未満切捨て)

区 分		延納期間 (最高)	延納利子 税割合	特例割合
不動産等の 割合75%以 上の場合	動産等に係る 延納相続税額	10年	5.4%	3.1%
	不動産等に係 る延納相続税 額	20年	3.6%	2.1%
	計画伐採立木 の割合が20% 以上の場合の 計画伐採立木 に係る延納相 続税額	20年	1.2%	0.7%
不動産等の 割合50%以 上75%未満 の場合	動産等に係る 延納相続税額	10年	5.4%	3.1%
	不動産等に係 る延納相続税 額	15年	3.6%	2.1%
	計画伐採立木 の割合が20%			

相 続 税		以上の場合の 計画伐採立木 に係る延納相 続税額	20年	1.2%	0.7%
	不動産等の 割合が50% 未満の場合	一般の延納相 続税額	5年	6.0%	3.5%
		立木の割合が 30%を超える 場合の立木に 係る延納相続 税額	5年	4.8%	2.8%
		特別緑地保全 地区等内の土 地に係る延納 相続税額	5年	4.2%	2.4%
		計画伐採立木 の割合が20% 以上の場合の 計画伐採立木 に係る延納相 続税額	5年	1.2%	0.7%
贈与税	延納贈与税額	5年	6.6%	3.8%	

利子税割合は年利、特例割合は日本銀行が定める基準割引率が0.3%の場合のものです。

3 延納の要件

延納が認められる要件は次のとおりです（相税38①④・39①）。

- ① 相続税額（贈与税額）が10万円を超えていること
- ② 金銭納付を困難とする事由があり、その困難とする金額の範囲内であること（後掲「金銭納付を困難とする理由書」参照）
- ③ 納期限までに申請書および担保提供関係書類を提出すること
- ④ 延納税額に相当する担保を提供すること（延納税額が50万円未満かつ延納期間が3年以内の場合には担保提供は不要）

なお、相続税（贈与税）に付帯する延滞税、加算税および連帯納付責任額については、延納の対象にはなりません。

4 延納条件変更申請

延納許可を受けた後に、許可された延納期間、分納期限等による納付ができないときなどには、原則として、分納期限が到来していない延納税額について、延納条件の変更の申請をすることができます（相税39⑩）。条件変更については、以下のように取り扱われています（平5課資2-138他）。

(1) 条件変更の要件

- ① 延納許可を受けた後、相続財産の譲渡が計画どおり進まないことなどの理由により、一時的に資金繰りが悪化し、許可に係る延納の条件では納付が困難となった場合
- ② 計画伐採立木に係る相続税の延納の許可を受けた場合で、森林法12条の規定による森林施業計画の変更があり、許可に係る延納の条件が適切でなくなった場合
- ③ 延納税額の数回分を繰り上げて納付したため、その納付状況が許可に係る延納の条件と著しく異なることになったような場合

(2) 条件変更できる内容

ア 分納期限の延長

分納期限を延長する変更は、次回の分納期限の前日までを限度とします。

イ 分納期限の再延長

アにより延長された分納期限について、やむを得ない事情がある場合には、次回の分納期限の前日まで延長することができる場合があります。

ウ 延納期間の延長

延納期間は、相続財産中に占める不動産等の割合に応じて定められていますが、この法律上の延納可能期間の全期間を利用していない場合には、法律上延納できる期間まで延長することができます。

(3) 条件変更の手続

原則として、延納許可を受けた者からの申請によりますが、(1)①の事由により分納期限が経過しても納付がない場合には、税務署長から条件変更することができます。

5 特定物納

延納条件の変更によっても納付が困難となる場合は、一定の要件のもとで物納に変更することができます（相税48の2）。

特定物納の要件

- ① 延納条件の変更を行っても、延納を継続することが困難な金額の範囲内であること
- ② 物納申請財産が定められた種類の財産で申請順位によっていること
- ③ 申請書および物納手続関係書類を申告期限から10年以内に提出すること
- ④ 物納申請財産が物納適格財産であること

なお、分納期限が到来している分納税額のほか、加算税、利子税、

延滞税および連帯納付義務により納付すべき税額は、特定物納の対象にはなりません。

6 延納許可の取消し

分納税額を滞納した場合や増担保の提供に応じなかった場合など、一定の要件に該当する場合には、延納の許可が取り消されます（相税40②）。

memo

延納を申請する場合は、どの財産を延納の担保とするのか選定することになりますが、延納が許可されるためには、担保となる財産が一定の要件を満たす必要があります。

なお、相続等により取得した財産および贈与を受けた財産だけに限らず、相続人等の固有の財産や共同相続人または第三者が所有している財産であっても担保にすることができます。

担保として提供できる財産は、国債および地方債、社債等の有価証券、土地、建物、その他一定の財産です（税通50）。

〔加藤 健一〕