

物納制度の見直しに伴う 通達改正

制度調査部
鳥毛 拓馬

物納審査期間が法定されたことに伴い新たに手続関連の項目を設ける

【要約】

2006年6月26日、国税庁は「相続税法基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」を公表した。

この通達改正は、2006年度税制改正で相続税及び贈与税の延納及び相続税の物納に関する法令が改正されたことに伴うものである。

本稿では、今回改正された通達のうち物納制度に関する部分について整理する。

2006年6月26日、国税庁は「相続税法基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」を公表した。

この通達改正は、2006年度税制改正で相続税及び贈与税の延納及び相続税の物納に関する法令が改正されたことに伴うものである。

本稿では、物納制度の見直しについて概説しつつ、今回改正された通達のうち物納制度に関する部分について整理する。

今回の物納制度の改正については、2006年4月1日以後に相続開始によって取得した財産に係る相続税について適用されている。

1 物納の許可限度額が明確に

国税は金銭で納付することが原則である。しかし、相続税では、納付すべき相続税額を納期限までまたは納付すべき日に延納によっても金銭で納付することが困難な事由がある場合には、納税者の申請により、その納付を困難とする金額を限度として金銭以外の相続財産による物納が認められている。

これまで、物納によることができる金額は、「納付を困難とする金額が限度」とされていた（旧相法41条1項）。2006年度税制改正では、国税は金銭で納付するという原則を貫くため、政令で許可限度額が定められることとなった（相法41条1項、相令17条）。

これに伴い、今回の通達改正では、物納の許可限度額の算出方法を算式で示すことで取扱いが明確化されている（相通 41 - 1「物納の許可限度額の計算」）。

2 物納の審査期間が明確に

これまでの実務では、物納申請を行ってから、求めに応じて物納財産に係る各種資料の提出を行っていた。

2006 年度税制改正では、物納審査期間が法定された。すなわち、税務署長は、物納申請期限から原則として 3 ヶ月以内に許可または却下を行うこととされた。ただし例外として、物納申請財産が多数ある場合などについては 6 ヶ月、積雪などの理由により現地確認などの審査期間ができない場合には 9 ヶ月がそれぞれ物納審査期間となる（相法 42 条 6 項、16 項、17 項）。

この審査期間内に税務署長が、許可または却下を行わない場合には、物納の許可があったものとみなすこととされた（相法 42 条 2 項、8 項）。

さらに、納税者が物納手続関係書類提出期限延長届出書を提出した場合、前述の審査期間は延長されることになった（相法 42 条 7 項）。

これに伴い、今回の改正通達では、物納手続関係書類提出期限延長届出書等の提出時期（相通 42 - 6）、延長された提出期限までに物納手続関係書類の提出等がない場合（相通 42 - 7）等、新たに手続関連の項目が設けられた。

3 物納不適格財産（管理処分不適格財産）の範囲が明確に

これまで、物納に充てることができる財産に当たるとしても、物納可能財産から除外される管理又は処分をするのに不適当であると認められる財産については、相続税法基本通達に例示されていた（旧相通 42 - 2）。

2006 年度税制改正では可能な限りその範囲を明確にするため、「管理処分不適格財産」の範囲が政令および財務省令で限定されることとなった。（相法 41 条 2 項、相令 18 条、相規 21 条）。

これに伴い、今回の通達改正では、これまで通達に例示されていた「管理又は処分をするのに不適当な財産」が削除されることとなった。

たとえば、取引相場のない株式会社について、改正前は、物納不適格に当たらない条件として業績等が示されていた（旧相通 42 - 2（2）注）。しかし、この規定は削除され、改正政令では、「譲渡制限株式会社」のみが管理処分不適格財産に含まれることになり、それ以外の株式は業績等を問わず物納が認められることとなった。

4 物納の再申請が可能に

これまでの物納制度においては、物納財産が管理または処分をするのに不適當である場合、税務署長が財産の変更要求をすることとされていた。

2006 年度税制改正では、従前の制度が簡素化され、物納申請した財産が、管理処分不適當と判断されたり、物納劣後財産に当たる場合で他に物納適格財産を有したりしている場合には、物納申請自体が却下されることになった。

もっとも、その救済処置として、その却下された財産に代えて 20 日以内に 1 回限り、他の財産による物納の再申請を行うことができるとされた（相法 45 条）。

これに伴い、今回の改正通達では、「却下の日の翌日から起算して 20 日以内の意義」（相通 44 - 1）、物納の再申請の回数が 1 回限りとされていることの意義（相通 45 - 1）等が示されている。

5 延納から物納への変更が可能に

従来、延納から物納への変更は認められていなかった。

2006 年度税制改正では、延納中の者が、資力の状況の変化等により、延納による給付が困難となった場合には、申告期限から 10 年以内に限り、延納税額から納期限が到来した分の納税額を控除した残額を限度に、物納を選択することができる旨の規定が設けられた（特定の延納税額に係る物納、相法 48 条の 2）。

これに伴い、今回の改正通達では、かかる規定の適用上の留意点等に関する事項が新たに設けられた（相通 48 の 2 1~8）。

6 物納の納付が完了するまで利子税が課されることに

2006 年度税制改正では、期限内に納付した者や延納により納付する者との均衡を図るため、物納申請から許可等（許可、却下または物納の取り下げがあったものとみなされる場合）までの期間に応じて利子税（2006 年中は年 4.1%）が課されることになった（相法 53 条）。ただし、税務署の手続に要する期間は利子税が免除される。

これに伴い、今回の改正通達では、利子税の計算の基礎となる相続税額は、物納財産ごとにされた物納許可等に係る税額を基礎金額として計算する旨の留意点等が示されている（相通 53 - 1）。

7 その他

その他、今回の改正通達では物納要件に関する事項について、「物納財産の性質、形状その他の特長により当該政令で定める額を超える価額の物納財産を収納（いわゆる超過物納）することについて、税務署長においてやむを得ない事情があると認めるとき」（相法 41 条 1 項）の例示（相通 41 - 3）、「通常行われる他の土地との境界確認方法」の例示（相通 41 - 8）、相続人が居住等の用に供している土地（底地）のみを物納申請した場合には、当該土地（底地）は劣後財産となる旨の留意点（相通 41 - 12）、等が示されている。