

別冊

「改訂新版 遺産分割と相続発生後の対策」より抽出した設例等

- コラム 4 相続人が一人となった場合の第一次相続の不動産の相続登記 ……P1
- 第 3 章第 1 節 3 取引相場のない株式等が準共有状態の株式等の議決権の行使 ……P2
- 4-1-2 連続して相続が発生した場合には第一次相続は第二次相続の分割が決まるまで未分割として申告する ……P4
- 4-3-3 配偶者居住権の設定を検討する ……P8
- 4-3-18 配偶者の死亡後に空き家の特例が適用できるようにする ……P12
- コラム 13 財産評価基本通達総則 6 項による否認事例 ……P15
- 5-3-3 一人住まいの被相続人の居住用不動産の譲渡(空き家の 3,000 万円控除の特例)を有効活用する ……P16
- 5-3-4 空き家の 3,000 万円控除の特例を適用する場合に小規模宅地等の特例の適用についても検討する ……P19
- 5-3-7 売買契約中に売主に相続が開始した場合 ……P21
- コラム 18 純資産価額の引下げの検討項目 ……P24
- 5-9-14 物納劣後財産を物納する ……P25
- 5-9-17 非上場株式等を物納し、その後に国から買い戻す ……P27
- 第 6 章第 1 節 6 修正申告を行う場合の対応策
- (3) 遺言書により一部分割・一部未分割の場合の配偶者の税額軽減 ……P29
- (4) 重加算税が課される場合の対応策 ……P29
- (5) 税務調査で発見された未分割財産がある場合の修正申告 ……P31



——相続人が一人となった場合の第一次相続の不動産の相続登記——
遺産分割の協議後に他の相続人が死亡して、当該協議の証明者が一人となった場合の相続による所有権の移転登記については、以下のように取扱われます。

- 家族構成 甲（父）、乙（母）、丙（子）
- 相続開始 甲（令和2年10月10日死亡）、乙（令和3年4月死亡）
- 甲の遺産である不動産の相続登記
甲から、乙及び丙が法定相続分割で取得し、その後、乙の持分を丙が相続する旨の相続登記が必要。

被相続人の遺産について、遺産分割未了のまま他の相続人が死亡したことににより当該遺産全部を直接相続した旨を記載した「遺産分割決定書」と題する書面を添付してされた当該遺産に属する不動産に係る相続を原因とする所有権移転登記申請が却下され、その処分は適法とされ（東京高裁：平成26年9月30日判決）しました。

そこで、法務省民事局が「遺産分割の協議後に他の相続人が死亡して当該協議の証明者が一人となった場合の相続による所有権の移転登記の可否について（通知）」（平成28年3月2日法務省民二第154号）を発遣し、遺産分割の協議後に他の相続人が死亡後に作成した「遺産分割協議証明書」は、登記原因証明情報としての適格性を有することとされました。

遺産分割協議証明書

令和2年10月10日〇県〇市〇区〇町1丁目2番3号甲の死亡によって開始した相続における共同相続人乙及び丙が、令和3年3月10日に行った遺産分割協議の結果、丙が被相続人甲の遺産に属する後記物件を単独取得したことを証明する。

令和3年5月15日
甲の相続人兼甲の相続人乙の相続人
〇県〇市〇区〇町4丁目5番6号

丙 ④

不動産の表示
所在地：〇県〇市〇区〇町4丁目5番6号
地目：宅地
(以下、略)

い、高等裁判所で争うことになります。

2 未分割遺産から生じた債権の帰属

被相続人が賃貸不動産を所有していた場合など、遺産分割が決まるまでの間にも、その法定果実としての賃料等の債権が生じます。この賃料債権については、被相続人死亡後に発生したもので遺産ではない別個の財産と考えられ、各共同相続人がその相続分に応じて確定的に取得するものであって、その後にされた遺産分割による賃貸不動産の取得者に遡及して帰属するものではない旨の最高裁の判断が示されています（最高裁平成17年9月8日第一小法廷判決・民集59-7-1931）。

(1) 被相続人の遺産に対する民法上の取扱い

被相続人の遺産は、相続人が複数いるときは、相続開始から遺産分割までの間、共同相続人の共有に属するとされています。

そして、その後において遺産の分割が行われた場合における相続人の財産取得の時期については、民法909条本文が「遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずる。」と規定していることから、原則としてその分割により取得した財産は相続開始の時に遡及して取得したことになります。しかし、相続開始後の期間に発生する遺産から生ずる法定果実は、被相続人の死後に発生する財産であり遺産ではないことから、遺産分割の効力を定めた民法909条本文の規定は適用されないという見解が有力ですが、この判決により、それが確認されたといえます。

(2) 相続後の遺産から生じる賃料債権に関する最高裁の見解

この最高裁判決では、「遺産である賃貸不動産を使用管理した結果生ずる金銭債権たる賃料債権は、遺産とは別個の財産というべきであって、各共同相続人がその相続分に応じて分割単独債権として確定的に取得するも

のと解するのが相当である」とし、この相続開始後、遺産分割前に賃貸不動産から生じた賃料債権の帰属（各相続人に法定相続分により帰属）は「後にされた遺産分割の影響を受けない。」と判断しています。

したがって、相続開始から遺産分割までの間に生じた賃料債権については、法定相続分により各共同相続人が取得し、その後遺産分割協議が調ったからといって、分割前の賃料債権を分割による賃貸不動産の取得者に帰属させる是正の処理はできないということになります。

3 取引相場のない株式等が準共有状態の株式等の議決権の行使

未分割遺産である株式は準共有状態にあるため、会社法106条により、株式についての権利を行使するためには、権利を行使する者を一人定め、その氏名をその会社に通知することが必要で、これをしなければ、その会社がその権利を行使することに同意した場合を除き、その株式についての権利を行使することができないこととされています。

(参考法令通達)

(共有者による権利の行使)

会社法第106条 株式が二以上の者の共有に属するときは、共有者は、当該株式についての権利を行使する者一人を定め、株式会社に對し、その者の氏名又は名称を通知しなければ、当該株式についての権利を行使することができない。ただし、株式会社が当該権利を行使することに同意した場合は、この限りでない。

この場合において、議決権を行使する者を定めるにあたっては、過半数をもって議決権を行使する者を選任することができることが最高裁判決により明らかにされています。（平成9年1月28日、平成27年2月19日：最高裁判決）。

また、「会社法106条ただし書きは、準共有状態にある株式の準共有者間にお

いて議決権の行使に関する協議が行われ、意思統一が図られている場合にのみ、権利行使者の指定及び通知の手続きを欠いていても、会社の同意を要件として権利行使を認めたものと解するのが相当であるところ、準共有者間において準共有株式の議決権行使について何ら協議が行われておらず、意思統一も図られていない場合には、会社の同意があっても、準共有者の1名が代理人によって準共有株式について議決権の行使をすることはできず、準共有株式による議決権の行使は不適法と解すべきである。」(平成24年11月28日：東京高裁判決要旨)とする判決の控訴審(平成27年2月19日：最高裁判決)においてもその判断が支持されています。

【参考判決】

●最高裁：平成9年1月28日判決要旨

持分の準共有者間において権利行使者を定めるに当たっては、持分の価格に従いその過半数をもってこれを決することができるものと解するのが相当である。ただし、準共有者の全員が一致しなければ権利行使者を指定することができないとすると、準共有者のうちの一人でも反対すれば全員の社員権の行使が不可能となるのみならず、会社の運営にも支障を来すおそれがあり、会社の事務処理の便宜を考慮して設けられた規定の趣旨にも反する結果となるからである。

●最高裁：平成27年2月19日判決要旨

共有に属する株式についての議決権の行使は、当該議決権の行使をもって直ちに株式を処分し、又は株式の内容を変更することになるなど特段の事情のない限り、株式の管理に関する行為として、民法252条本文により、各共有者の持分の価格に従い、その過半数で決せられるものと解するのが相当である。

設 例

○被相続人 父
○相続人 長男 (A社代表取締役)、二男、長女
○A社 (発行済株式総数は1,000株) の株主構成 (父の相続発生時)
父 600株
長男 400株
○父の遺言書はない

＜議決権割合の計算＞

父の遺産が未分割である場合における議決権割合は次のようになります。
(1) 父の株式について、長男と長女が議決権を長男が行使することに合意している場合
父の株式600株は長男が議決権を行使することとなり、長男は100%の議決権を有することとなります。
(2) 父の株式について、二男と長女が議決権を二男が行使することを主張した場合
父の株式600株は二男が議決権を行使することとなり、長男は40%の議決権しか有しないこととなります。

4-1-2 連続して相続が発生した場合には第一次相続は第二次相続の分割が決まるまで未分割として申告する

Point!

第一次相続と第二次相続の時期によっては、第一次相続の申告期限までに第二次相続の正確な試算ができず配偶者の相続割合を決めることが困難なケースもあります。そのような場合には、第一次相続の申告においては未分割として申告し、その後分割方法が確定した段階で修正申告又は更正の請求をするという対応も可能です。

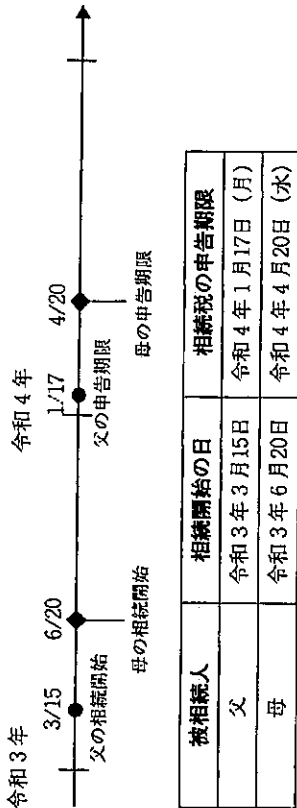
4-1-1では、特に配偶者が高齢である場合や病氣療養中である場合など、比較的早い時期に第二次相続が発生することが予想される場合には、第一次相続及び第二次相続の相続税額の合計額が最少なくなるように、第一次相続における配偶者の相続分を工夫することが重要であることを確認しました。

このほか、第二次相続における相続税を考えると、被相続人の財産のうち、どの財産を配偶者が相続するかの点も重要です。第一次相続から第二次相続までに相当の期間が見込まれるときは、配偶者の相続対策を実行して第二次相続の税額の軽減を図ることができますが、配偶者の相続が連続して発生した場合や比較的早く配偶者の相続が発生しそうな場合には、相続財産の評価額の変動に配慮しながら、特に注意して配偶者の相続する財産を決める必要があります。

しかし、第一次相続の時期と第二次相続の時期によっては、配偶者の相続税の試算を行うことができないケースも考えられ、そのような場合には、第一次相続の申告においては、とりえず未分割の状態ですべて申告書を出しておき、その後第二次相続の試算ができ次第に第一次相続及び第二次相続を通じて最も有利な分割方法が確定した段階で、その分割に基づく第一次相続に係る修正申告又は更正の請求を行うようにします。

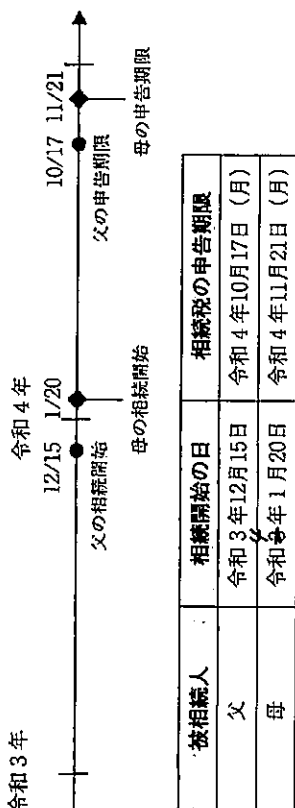
次に掲げるケースのように、第一次相続と第二次相続の時期に応じて、第一次相続における対応が異なります。

《ケース1》



父と母の相続が同一年中に発生しているため、父の相続税の申告に当たっては、母の相続税の試算をしながら、第一次相続において母が相続する財産を決めるようにします。

《ケース2》

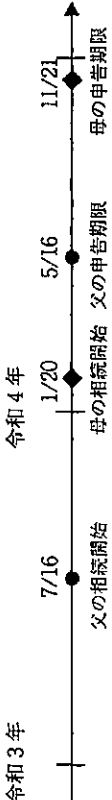


父と母の相続は、令和3年と令和4年にまたがって発生しているため、父の相続税の申告において父の土地は令和3年分の路線価によって評価されますが、母の相続税の申告において母が父から相続した土地や母固有の土地は令和4年分の路線価によって評価しなければなりません。

したがって、父の相続における遺産分割を考える場合には、7月の路線価の発表を待って、母の土地を評価して価格の変動を見た上で、母が相続すると有

利な財産を決定するようにします。

《ケース3》



被相続人	相続開始の日	相続税の申告期限
父	令和3年7月16日	令和4年5月16日(月)
母	令和4年1月20日	令和4年11月21日(月)

ケース3もケース2と同様に、父の相続と母の相続とは、使用する路線価が異なる年分となります。しかし、このケースでは、父の相続税の申告期限が令和4年5月16日であることから、母の財産を評価する際に使用する令和4年の路線価がまだ発表されていません。

また、非上場株式がある場合においても、その評価の基となる類似業種の株価は毎年6月中旬以降から順次2～3か月遅れで当該月分が公表されることとなっているため、父の申告期限時点では正確な評価を行うことができません。

具体的には、土地については、路線価が毎年3月下旬に公表される公示価格の80%水準により設定されていることから、付近の公示価格標準地の公示価格の昨年分価格との変動率がそのまま当年分の路線価にも反映するものとしておおよその路線価を推測することができず、また、類似業種の株価も、その業種の上場企業の株価推移から概算することも可能です。

正確な財産評価に基づいて配偶者の相続割合を決定したい場合や、上記の方法による推測や概算が困難なときには、とりあえず、父の相続においては、令和4年分の路線価や類似業種の株価などが発表されて母の財産を評価することのできることもなるまでは遺産分割協議を延ばし、父の相続税の申告期限において、父の遺産については未分割の状態ですべて申告を行うこととします。その後、母の財産を評価し、第一次相続と第二次相続を通じて最も税負担が少なくなるような分割の方法が確定した段階で、父の相続税の申告について修正申告又は

更正の請求を行うこととします。

1 連続して相続が発生した場合の配偶者の税額軽減

第一次相続の被相続人の遺産分割協議が行われないうちに配偶者の第二次相続も発生した場合でも、配偶者の相続人が第一次相続の遺産分割協議に参加することにより、遺産分割を行うことができます。この場合において、第一次相続の被相続人の財産を配偶者が相続することとしたときは、その配偶者が取得した財産については、配偶者に対する相続税額の軽減の規定が適用されることとなります。

2 申告期限までに分割が確定していなければ適用できない制度

上記1の配偶者の税額軽減は、原則として申告期限までにその配偶者が遺産分割により分割取得した財産に限り適用することができるとされています。小規模宅地等の特例でも、特定事業用宅地等などは申告期限までに相続人がその宅地を取得し、事業を承継することを要件としているため、申告期限後において分割が確定したのでは特例の適用を受けることができません。さらに、農地等についての相続税の納税猶予の適用を受ける場合も申告期限までに農業相続人が農地等を取得し農業の用に供することを要件としています。これらの点も留意する必要があります。

《第1次相続の相続財産を第2次相続の被相続人に相続させる場合》



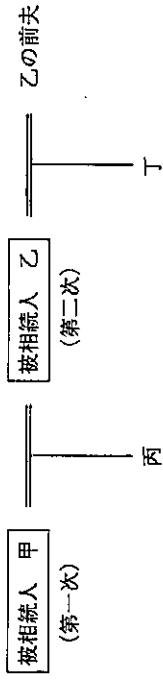
第一次相続における被相続人 父＝甲（令和3年7月1日相続開始）

甲の相続人 母＝乙、長男＝丙

第二次相続における被相続人 乙（令和4年5月1日相続開始）

乙の相続人 長男＝丙、連れ子＝丁（甲と養子縁組なし）

〔相続人関係図〕



上記のようなケースにおいて、甲が所有していた不動産について、第一次相続においては母・乙が相続し、第二次相続においては長男・丙が相続する旨の遺産分割協議書を乙の相続発生後である令和4年8月1日に行う場合の遺産分割協議書の記載方法は次のようになります。

【遺産分割協議書の記載例】

遺産分割協議書

本 籍 大阪府大阪市北区**1丁目*番地
最後の住所 大阪府大阪市北区**1丁目*番*号
被相続人 甲
死亡年月日 令和3年7月1日

本 籍 大阪府大阪市北区**1丁目*番地
最後の住所 大阪府大阪市北区**1丁目*番*号
被相続人甲相続人兼被相続人 乙
死亡年月日 令和4年5月1日

甲の死亡により相続が開始したので、その遺産につき甲の共同相続人全員は、下記のとおり遺産分割の協議をした。
なお、相続人 丙及び丁は被相続人 甲の相続人である乙（令和4年5月1日死亡）の権利義務承継人として本協議に参加する。

1. 相続財産中、被相続人甲所有の下記不動産は、亡乙が単独相続したものを、丙 が単独にて相続取得する。

不動産の表示
(所在・地番・地目・地積)

上記のとおり協議が成立したことを証するため本書2通を作成し、各自署名押印の上、1通を保有するものとする。

令和4年8月1日

被相続人甲相続人兼
被相続人甲相続人亡乙の相続人 丙
被相続人甲相続人亡乙の相続人 丁

上記のケースでは、甲の遺産分割協議について、乙、丙が共同相続人として分割協議に参加すべきですが、遺産分割協議時には乙が死亡しているのので、その地位を乙の相続人丙、丁が承継することとなります。

登記

第一次相続の遺産分割協議前に第二次相続が発生した場合には、第二次相続における相続人が第二次相続における被相続人の代わりに第一次相続における被遺産分割協議に参加します。また、第一次相続において第二次相続における被相続人が相続することとなった不動産を登記する場合には、2回の相続を原因として相続登記をすることができます。

【設例の場合の不動産登記の記載例】

【甲区】（所有権に関する事項）				
【順位番号】	【登記の目的】	【交付年月日・交付番号】	【原因及びその日付】	【権利者その他の事項】
1	所有権移転	昭和53年1月7日	昭和53年1月7日売買	所有者 大阪府大阪市～ 甲
2	所有権移転	令和4年8月10日	令和3年7月1日乙相続 令和4年5月1日 相続	所有者 大阪府大阪市～ 丙

関係法令通達等

相 法 19の2①
相基通 19の2―5

4-1-3 配偶者の税額軽減を適用しない方が有利となるケースもある

一般的に配偶者が相続した財産については、配偶者の税額軽減の規定を適用し、相続税額の税額控除を適用します。

しかし、第一次相続と第二次相続が連続して発生し、夫婦の保有財産額によつては、配偶者の税額軽減の規定を適用しない方が、第一次及び第二次の相続税の合計額が少なくなる場合も存在します。

配偶者の税額軽減は、その適用を受ける旨及び一定の書類の添付がある場合に限り適用するとされていることから、あえて配偶者の税額軽減の適用を受けない場合の有利・不利について、配偶者固有の財産額を変動させて3つの設例で検証してみます。

設 例

○被相続人	父（令和3年4月死亡）
○父の遺産	20億円
○相続人	母（令和3年5月死亡）・長男・長女
○その他	母固有の財産は2億円とする。

検 証

1 父の遺産分割

次の4つのケースで検証します。

- (1) 母は、財産を取得せず、長男・長女が2分の1ずつ相続します。
- (2) 法定相続分で相続し、配偶者の税額軽減の特例を適用します。
- (3) 法定相続分で相続し、配偶者の税額軽減の特例を適用しません。
- (4) 母がすべて相続し、配偶者の税額軽減の特例を適用しません。

業」には至らない「業務」に該当するものとして取り扱われています。

関係法令通達等

所 法 56

評個通 (昭和60年6月5日直資2―58直評9、平成17年5月31日課資2―4改正)

4-3-3 配偶者居住権の設定を検討する

Point!

配偶者居住権の設定により小規模宅地等の特例の適用上、不利になるケースがあるものの、第二次相続時には配偶者居住権が消滅することから第二次相続まで考慮すると通算相続税額が軽減できる場合があります。

配偶者居住権の存続期間は、原則として配偶者の終身の期間とされており、配偶者が死亡した場合にはその配偶者居住権は消滅することとされているため、第二次相続において配偶者の財産として課税されることはありません。

しかし、居住建物の敷地の用に供される土地を取得した者が被相続人の同居親族でない場合には、特定居住用宅地等の要件を満たさないこととなり、宅地の評価額に対して80%の減額を受けることができないこととなり、今回の被相続人の相続税の計算上、不利になることとなります。

そのため、配偶者居住権の設定においては、今回の相続税への影響と第二次相続での対策効果を比較したうえで意思決定を行うことが必要です。

設例 1. 数地の取得者が同居親族である場合

○被相続人 父（令和3年4月死亡）
○相続人 母（70歳）・長男（被相続人と同居）
○相続財産 ・被相続人の自宅敷地 土地3,000万円（300㎡・自用地
評価額）
うち、配偶者居住権に基づく敷
地利用権の評価額 1,338万円
・被相続人の自宅建物 家屋1,000万円（築年数）？
うち、配偶者居住権828万円
・その他の財産 3億円
○母の固有財産 1億円
遺産分割案1：母が配偶者居住権を、長男が所有権を相続し、その他の財
産は2分の1ずつ相続する
遺産分割案2：長男が居住用不動産を相続し、その他の財産は2分の1ず
つ相続する

解説

＜相続税の計算＞

分割案1

分割案2 (単位：万円)

	母が配偶者居住権を相続		長男が居住用不動産を相続		母の相続
	父の相続		父の相続		
	母	長男	母	長男	長男
配偶者居住権	828	-	-	-	-
居住用建物	-	172	-	1,000	-
配偶者居住権の敷地利用権	1,338	-	-	-	-
居住用敷地	-	1,662	-	3,000	-
小規模宅地等の特例	△1,070	△1,329	-	△2,400	-
その他の財産	15,000	15,000	15,000	15,000	15,000
母固有の財産	-	-	10,000	-	10,000
課税価格	16,096	15,505	25,000	16,600	25,000
相続税の総額	7,560	6,930	7,560	6,930	6,930
各人の算出税額	3,850	3,709	3,589	3,971	6,930
配偶者の税額軽減	△3,827	-	-	△3,589	-
納付税額	23	3,709	0	3,971	6,930
合計税額	3,732		3,971		
通算相続税額	3,732		3,971		6,930

10,500

＜配偶者居住権等に小規模宅地等の特例を適用する場合＞

小規模宅地等の特例において、配偶者居住権に基づく敷地利用権及び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ている宅地等についても、特例対象宅地等に含まれることとされています。

この場合における特例対象宅地等の面積は、次の算式により計算した面積とみなして特例を適用することとされています（措置69の4―1の2）。

<算式>

1 配偶者居住権に基づく敷地利用権の面積

$$\text{特例対象宅地等の面積} \times \frac{\text{当該敷地利用権の価額}}{\text{当該敷地利用権の価額及び当該敷地の用に供される宅地等の価額の合計額}}$$

2 当該敷地の用に供される宅地等の面積

$$\text{特例対象宅地等の面積} \times \frac{\text{当該敷地の用に供される宅地等の価額}}{\text{当該敷地利用権の価額及び当該敷地の用に供される宅地等の価額の合計額}}$$

◎設例における小規模宅地等の特例の適用面積

配偶者居住権に基づく敷地利用権の面積

$$300\text{m}^2 \times 1,338\text{万円}/3,000\text{万円} = 133.80\text{m}^2$$

居住用敷地の面積

$$300\text{m}^2 \times 1,662\text{万円}/3,000\text{万円} = 166.20\text{m}^2$$

当該設例においては、長男が同居親族であることから、第一次相続においては、配偶者である母が居住用敷地を相続した場合でも、同居親族である長男が当該敷地を相続した場合でも、特定居住用宅地等に該当し、80%相当額の減額を受けることができます。

しかし、配偶者居住権を設定することにより、第一次相続において配偶者が相続する財産が増加して、配偶者の税額軽減を有効に活用することができず。このように、第一次相続において、配偶者が相続する財産は増加しますが、第二次相続において、配偶者居住権が消滅することから、いずれの分割案においても、第二次相続における財産は同じとなり、第一次相続において配偶者居住権を設定した方が有利となることが分かります。

解説

以下の前提条件を基に、母が配偶者居住権又は居住用不動産のいずれを取得するかによって、どのくらい相続税の負担額が異なるかについて検証します。

2. 設例 敷地の取得者が別居親族である場合

○被相続人	父（令和3年4月死亡）
○相続人	母（70歳）・長男（被相続人と別居） <i>（2人住家屋も所有）</i>
○相続財産	・被相続人の自宅敷地 土地 3,000万円（300㎡・自用 地評価額） うち、配偶者居住権に基づく敷 地利用権の評価額 1,338万円 ・被相続人の自宅建物 家屋1,000万円（築年数）？ うち、配偶者居住権828万円 ・その他の財産 3億円 ○母の固有財産 1億円
遺産分割案1	母が配偶者居住権を、長男が所有権を相続し、その他の財 産は2分の1ずつ相続する
遺産分割案2	配偶者が居住用不動産を相続し、その他の財産は2分の1 ずつ相続する

解説

＜相続税の計算＞

	分割案1				分割案2			
	4の(1)母が配偶者 居住権を相続		4の(2)母が居住用 不動産を相続		4の(1)母が配偶者 居住権を相続		4の(2)母が居住用 不動産を相続	
	父の相続		母の相続		父の相続		母の相続	
	母	長男	長男	長男	母	長男	長男	長男
配偶者居住権	828	-	-	-	-	-	-	-
居住用建物	-	172	-	-	1,000	-	-	1,000
配偶者居住権の敷地利用権	1,338	-	-	-	-	-	-	-
居住用敷地	-	1,662	-	-	3,000	-	-	3,000
小規模宅地等の特例	△1,070	(※)	-	-	△2,400	-	-	-
その他の財産	15,000	15,000	15,000	15,000	15,000	15,000	15,000	15,000
母固有の財産	-	-	10,000	-	-	-	10,000	-
課税価格	16,096	16,834	25,000	16,600	16,600	15,000	29,000	29,000
相続税の総額	8,092		6,930	7,560	7,560		8,730	
各人の算出税額	3,955	4,137	6,930	3,971	3,589	3,589	8,730	8,730
配偶者の 税額軽減	△3,955	-	-	△3,780	-	-	-	-
納付税額	0	4,137		191	3,589			
合計税額	4,137		6,930	3,780			8,730	
通算相続税額	4,137				8,730			

例 長男は父と別居していたことから、小規模宅地等の特例の適用を受けることはできません。

当該設例においては、長男が別居親族であることから、配偶者のいる第一次相続においては、小規模宅地等の特例の適用を受けることができません。そのため、配偶者居住権の敷地利用権を相続した母は小規模宅地等の特例の適用を受けることができても、敷地はその対象となりません。

上記の設例の場合、母が配偶者居住権を相続した場合には、父の相続の際の相続税は母が居住用不動産を相続した場合と比べて重くなります。しかし、母の相続の際には、配偶者居住権は消滅しますので、相続税は軽減されます。その結果、通算相続税と比較すると、母が配偶者居住権を相続した方が相続税の負担は少なくなります。

＜分割案2＞母に譲渡する土地Aを相続させた場合

(単位：万円)				
	母	長男	長女	合計
土地A	20,000	-	-	20,000
土地B	-	15,000	15,000	30,000
建物	10,000	-	-	10,000
現金	5,000	2,500	2,500	10,000
課税価格	35,000	17,500	17,500	70,000
相続税額	0	5,435	5,435	10,870

(母の譲渡税)

- (1) 譲渡収入金額 20,000万円
- (2) 取得費 20,000万円 × 5% = 1,000万円
- (3) 相続税の取得費加算額 0円
- (4) 譲渡経費 考慮していない。
- (5) 譲渡所得の金額 20,000万円 - 1,000万円 - 0円 = 19,000万円
- (6) 譲渡税 19,000万円 × 20.315% = 3,859万円

解説

分割案1と2では納付すべき相続税は同じですが、譲渡税については、譲渡する土地の相続の仕方により異なります。

分割案2の場合、母が土地Aを譲渡したときの取得費加算額が0円で不利です。相続税の取得費加算の適用を受ける者は、配偶者以外の相続人の方が有利な場合が多いと思われます。

関係法令通達等

4-3-18 配偶者の死亡後に空き家の特例が適用できるようにする

Point!

配偶者の相続発生後に配偶者の居住用不動産を売却する予定がある場合、当該居住用不動産の譲渡により譲渡所得が発生する見込みであるときには、「被相続人の居住用財産を譲渡した場合の特別控除の特例」が適用できるように、配偶者が居住用家屋及びその敷地を取得するようにします。

＜被相続人の居住用財産を譲渡した場合の特別控除の特例＞

相続又は遺贈により取得した被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等を、平成28年4月1日から令和5年12月31日までの間に売却し、一定の要件に当てはまるときは、譲渡所得の金額から最高3,000万円まで控除することができます。

1 特例の対象となる被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等

- (1) 特例の対象となる「被相続人居住用家屋」とは、相続の開始の直前ににおいて被相続人の居住の用に供されていた家屋で、次の3つの要件全てに当てはまるもの（主として被相続人の居住の用に供されていた一の建築物に限ります。）をいいます。

- ① 昭和56年5月31日以前に建築されたこと。
- ② 区分所有建物登記がされている建物でないこと。
- ③ 相続の開始の直前ににおいて被相続人以外に居住をしていた人がいなかったこと。

なお、要介護認定等を受けて老人ホーム等に入所するなど、特定の事由により相続の開始の直前ににおいて被相続人の居住の用に供されていなかった場合で、一定の要件を満たすときは、その居住の用に供されなくなる直

前まで被相続人の居住の用に供されていた家屋（以下「従前居住用家屋」といいます。）は被相続人居住用家屋に該当します。

(2) 特例の対象となる「被相続人居住用家屋の敷地等」とは、相続の開始の直前（従前居住用家屋の敷地の場合は、被相続人の居住の用に供されなくなる直前）において被相続人居住用家屋の敷地の用に供されていた土地又はその土地の上に存する権利をいいます。

(1) 売った人が、相続又は遺贈により被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等を取得したこと。

(2) 次のイ又はロの売却をしたこと。

① 相続又は遺贈により取得した被相続人居住用家屋を売るか、被相続人居住用家屋とともに被相続人居住用家屋の敷地等を売ること。

(ロ) 被相続人居住用家屋は次の2つの要件に、被相続人居住用家屋の敷地等は次のイの要件に当てはまることが必要です。

イ 相続の時から譲渡の時まで事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないこと。

ロ 譲渡の時ににおいて一定の耐震基準を満たすものであること。

② 相続又は遺贈により取得した被相続人居住用家屋の全部の取壊し等をした後に被相続人居住用家屋の敷地等を売ること。

(ロ) 被相続人居住用家屋は次のイの要件に、被相続人居住用家屋の敷地等は次のロ及びハの要件に当てはまることが必要です。

イ 相続の時から取壊し等の時まで事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないこと。

ロ 相続の時から譲渡の時まで事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないこと。

ハ 取壊し等の時から譲渡の時まで建物又は構築物の敷地の用に供されていたことがないこと。

(3) 相続の開始があった日から3年を経過する日の属する年の12月31日まで

に売ること。

(4) 売却代金が1億円以下であること。

(5) 売った家屋や敷地等について、相続財産を譲渡した場合の取得費の特例や収用等の場合の特例控除など他の特例の適用を受けていないこと。

(6) 同一の被相続人から相続又は遺贈により取得した被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等について、この特例の適用を受けていないこと。

(7) 親子や夫婦など特別の関係がある人に対して売ったものでないこと。

特別の関係には、このほか生計を一にする親族、家屋を売った後その売った家屋で同居する親族、内縁関係にある人、特殊な関係のある法人なども含まれます。

設例

○被相続人 父（令和3年4月1日死亡）

○相続人 母・長男

○相続財産 被相続人と配偶者（母）の居住用家屋

上記の敷地

○長男は父母とは同居していない

○母の第二次相続後（母の相続、令和8年8月1日死亡）に長男が相続し、令和9年3月1日に母の居住用家屋を取り壊したうえでその敷地を8,000万円で売却した

○上記敷地の取得費は不明、譲渡経費は300万円とする

○上記の居住用家屋及びその敷地は、「被相続人の居住用財産を譲渡した場合の特例控除の特例」のその他の要件を満たしている

ケース1：被相続人の居住用家屋及びその敷地を第一次相続で長男が相続

ケース2：被相続人の居住用家屋及びその敷地を第一次相続で母が相続

例 この特例は、令和5年12月31日までの譲渡による特例とされていますが、適用要件が変わることなく、適用期限が延長されることを前提としています。

《ケース1》被相続人の居住用家屋及びその敷地を第一次相続で長男が相続した場合

母の相続後に長男が母の居住用財産を譲渡しても「被相続人の居住用財産を譲渡した場合の特別控除の特例」を受けることはできません。

長期課税譲渡所得金額 $8,000万円 - 8,000万円 \times 5\% = 300万円$

譲渡所得税及び住民税 $7,300万円 \times 20.315\% = 1,482万円$

《ケース2》被相続人の居住用家屋及びその敷地を第一次相続で母が相続した場合

母の相続後に長男が母の居住用財産を譲渡した場合、その他の要件を満たす限り、「被相続人の居住用財産を譲渡した場合の特別控除の特例」を受けることができます。

長期課税譲渡所得金額 $8,000万円 - 8,000万円 \times 5\% = 300万円$

譲渡所得税及び住民税 $4,300万円 \times 20.315\% = 873万円$

コラム 10

——子がない夫婦における配偶者の兄弟との遺産分割協議のポイント——

子がない夫婦間でいずれかの相続が発生した場合で、既に直系尊属が以前死亡しているときには、配偶者と被相続人の兄弟姉妹が相続人となります。法定相続分は配偶者が4分の3、兄弟姉妹が4分の1と配偶者の相続分が多くなっていますが、例えば、夫の相続が先に発生した場合、残された妻は夫の兄弟姉妹と遺産分割協議をしなければ、夫の遺産を受け取ることができません。しかし、夫の財産をすべて妻が相続することとなった場合、その後、妻の相続が発生したら、妻の兄弟姉妹が財産を取得することとなり、夫側の両親から承継した財産も妻側の親族に流れてしまうこととなり、夫側の親族からすると複雑な気持ちになることは否めません。これは、妻の相続が先に発生した場合には、逆のことが起こる訳で、相続の順序によって、夫婦どちらの親族に財産が承継されるかが異なるということです。

子がない夫婦における相続においては、このような点を理解したうえで、遺産分割協議を進めることが大切です。兄弟姉妹には遺留分がありませんので、そういう点からも、子がない夫婦においては、遺言書を作成しておくことが望ましいといえます。また、配偶者が存命の間は、配偶者に財産を所有させたいが、配偶者の死亡後は、自らの親族に財産を承継させたい場合には、後継ぎ遺贈型の信託契約を利用することも一法です。

コラム 13

——財産評価基本通達総則6項による否認事例——

相続税法22条は、同法第3章において特別の定めがあるものを除くほか、相続等により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における価額による旨だけを定め、「時価」の意義については、もっぱら解釈に委ねています。ここにいう「時価」とは、当該財産の「客観的な交換価値」をいうものとされ、客観的な交換価値とは、「不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」であると一般に解されています。しかし、時価をそのように解するとしても、課税対象となる多種多様な財産の価額を一義的に求めることは不可能であり、個別の事案ごとに評価すれば、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価額が生じることが避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあります。そこで、課税実務においては「財産評価基本通達」（以下「評価通達」といいます。）の定める画一的な評価方法によることとされ、評価通達に定める評価方法が「時価」の解釈として「合理性を有する限り」、全ての納税者にこれを適用することが「租税平等主義」に適用されるとされています。

しかし、評価通達の形式的適用によって、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害することが明らかである「特別の事情」がある場合には、他の合理的な評価方法によって評価することが許されるものと解されています。このことを、一般に「評価通達総則6項による否認」と呼んでいるのです。

東京地裁令和元年8月27日判決（裁判所ウェブサイト、税務訴訟資料269号順号13304参照）は、上記の評価通達総則6項による否認として話題になった最近の事案であり、その概要は以下のとおりです。

本件の被相続人が相続開始の約3年半前に8億3,700万円で購入した土地及び建物（甲不動産、信託銀行より6億3,000万円借入）が、通達評価額では約2億円であるのに対し、課税庁の依頼による不動産鑑定評価額は7億5,400万円でした。また、同様に相続開始の約2年半前に5億5,000万円で購入した土地及び建物（乙不動産、同信託銀行より3億7,800万円借入）が、通達評価額では約1億3,400万円であるのに対し、同不動産鑑定評価額が5億1,900万円であり、さらに、乙不動産については相続開始の

約9か月後に5億1,500万円で売却されました。

課税庁は、上記事実によれば甲不動産及び乙不動産を評価通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められ、上記の各不動産鑑定評価額に基づき、相続税の更正処分等を行いました。そして、東京地裁は概要以下のよう判断して納税者の請求を棄却しました。

すなわち、甲及び乙不動産の相続税法22条における時価は、合理的に算定された各不動産鑑定評価額であると認められ、通達評価額が各不動産鑑定評価額の約4分の1という著しいかい離によって、本件被相続人の相続に係る課税価格の合計額は、甲及び乙不動産の購入がなければ約6億6,400万円だったものが、同不動産の購入により基礎控除額以下となったのであり、一連の経緯からすれば、評価通達の形式的な適用により各不動産の大幅な評価額の圧縮を図る目的で実行したと認められ、これらの行為を行わなかった他の納税者との間で、かえって租税負担の実質的な公平を著しく害する「特別の事情」があると認められる、というものです。

なお、控訴審である東京高裁令和2年6月24日判決も、第一審と同様に納税者の請求を棄却していますが、現在、さらに上告受理申立てがされ、令和4年3月15日に上告審弁論が最高裁第3小法廷で開かれることになっています。

最判 令和4年4月19日 上告棄却

このケースの場合、相続税は課されませんので、譲渡税が少ない方が有利になります。

収用交換等の場合の5,000万円特別控除を3人で有効に利用しているのが、分割案3です。

関係法令通達等

措 法 31の3、33の4

5-3-3 一人住まいの被相続人の居住用不動産の譲渡（空き家の3,000万円控除の特例）を有効に活用する

Point!

一人住まいであった被相続人の居住用不動産で一定の要件に該当するものは、相続人が共有で相続し、一定の期間内に譲渡すると、空き家の3,000万円控除を有効に活用することができます。

相続の開始の直前において、被相続人の居住の用に供されていた家屋及びその敷地の用に供されていた土地等を、相続した相続人又は包括遺贈（死因贈与を含みます。）により取得した受遺者（個人に限ります。）が、その家屋・敷地を譲渡した場合には、その譲渡に係る譲渡所得の金額について居住用財産の譲渡所得の3,000万円特別控除を適用することができます（措法35③）。この特例は、平成28年4月1日から令和5年12月31日までの間の譲渡について適用されます。

特例の対象となる「被相続人居住用家屋の敷地等」とは、相続の開始の直前（従前居住用家屋の敷地の場合は、被相続人の居住の用に供されなくなる直前）において被相続人居住用家屋の敷地の用に供されていた土地又はその土地の上に存する権利をいいます。

なお、相続の開始の直前においてその土地が用途上不可分の関係にある2以上の建築物（母屋と離れなど）のある一団の土地であった場合には、その土地のうち、その土地の面積にその2以上の建築物の床面積の合計のうちに一の建築物である被相続人居住用家屋（母屋）の床面積の占める割合を乗じて計算した面積に係る土地の部分に限ります。

また、この特例は空き家対策のため、マンションなどの区分所有建築物は対象外です。さらに、相続財産に係る譲渡所得の課税の特例（相続税額の取得費加算の特例）とは選択適用とされています。

【主な要件】

- ① 昭和56年5月31日以前に建築された家屋で、相続の開始直前において被相続人以外に居住をしていた者がいなかったこと。なお、要介護認定等を受け、老人ホーム等に入所するなど、特定の事由により相続の開始の直前において被相続人の居住の用に供されていなかった場合で、一定の要件を満たすときは、その居住の用に供されなくなる直前まで被相続人の居住の用に供されていた家屋は被相続人居住用家屋に該当します。
- ② 相続の時から譲渡の時まで、事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないこと。
- ③ 譲渡の時において地震に対する安全性に係る規定又はこれに準ずる基準に適合するものであること（耐震基準を満たしていない場合、当該家屋を取り壊した後で土地等を譲渡したこと。）。④ 家屋又は土地等の譲渡の対価の額との合計額が1億円を超えないこと。
- ⑤ その譲渡が、相続の開始があった日以後3年を経過する日の属する年の12月31日までの間にしたことであること。

そこで、この特例の対象となる可能性のある土地建物を相続した場合には、譲渡税の課税関係に留意して遺産分割を検討しなければなりません。設例で遺産分割による有利・不利について検証してみます。

設 例

○被相続人 母（令和3年4月死亡）
 ○相続人 長男・長女・二男
 ○相続財産（一人住まいであった母の居住用不動産）
 時価 9,000万円、取得費不明。なお、相続税については、債務を控除した後の課税価格が基礎控除額以下で、相続税は課されないものと仮定する。
 ○居住用不動産の譲渡
 令和3年12月に建物を取壊して、第三者に9,000万円で譲渡した。
 なお、建物は昭和55年に建築されたもので、取壊し費用は120万円であった。

分割案

- 1 長男が居住用不動産を相続し、長女及び二男に対してそれぞれ代償金を2,500万円支払うこととした。
- 2 居住用不動産を各相続人が法定相続分とおり相続した。

解 説

居住用不動産を譲渡した場合の譲渡益については、以下のようになります。
 $9,000万円 - (9,000万円 \times 5\%) - 120万円 = 8,430万円$

《分割案1の場合》

- ① 課税長期譲渡所得金額 $8,430万円 - 3,000万円 = 5,430万円$
- ② 譲渡税 ① $\times 20.315\% \approx 1,103万円$

長男は、譲渡税を支払った残額から長女及び二男へ代償金を支払うと、手残り金額は $9,000万円 - 120万円$ (取壊費用) $- 1,103万円 - 2,500万円 \times 2人 = 2,777万円$ となります。

《分割案2の場合》

① 課税長期譲渡所得金額 $8,430万円 \times 1/3 - 3,000万円 < 0円$

② 譲渡税 課されません。

各相続人の手残り金額は、 $(9,000万円 - 120万円) \times 1/3 = 2,960万円$ となります。

この設例の場合、分割案2の方が、譲渡税が課されないことから、各相続人の手残り金額が多くなります。

関係法令通達等

所法33、措法35③、措令20の3

<留意点>

この設例における課税関係の留意点については、以下のとおりです。

- ① 譲渡価額は「物件」単位で1億円以下であることが要件とされています。そのため、共有で相続した場合、それぞれ共有者の譲渡価額が1億円以下であっても、共有者の譲渡価額の合計額が1億円を超えるときは、この特例の適用を受けることができません。
- ② 共有で相続した場合で、一定の要件を満たすときは、空き家の3,000万円の特別控除は、譲渡した「各人」ごとに適用することができます。
- ③ 相続税額の取得費加算の特例とは選択適用とされています。
- ④ 家屋を除却して譲渡する場合は、固定資産税の賦課期日である1月1日時点で更地であると「住宅用地の課税標準の特例」の適用がなくなり、固定資

産税の負担が増えます。

- ⑤ この特例対象とならない部分、例えば、離れとその敷地対応部分については、相続税額の取得費加算の特例（措法39）の適用が受けられます。その場合、取得費加算の計算における「譲渡資産の相続税評価額」は、その譲渡資産の相続税評価額、その譲渡資産のうち空き家譲渡の適用対象にならない部分に対応する収入金額を、譲渡資産の譲渡による収入金額で除した割合を乗じて計算します。

- ⑥ 空き家の譲渡があった同一年中において、その相続人等が本人居住用財産を譲渡して3,000万円特別控除（措法35②）の適用も受ける場合、両者の特別控除額の合計額は、3,000万円が限度になります（措法35①、措通35-7）。

5-3-4 空き家の3,000万円控除の特例を適用する場合に小規模宅地等の特例の適用についても検討する

Point!

一人住まいであった被相続人の居住用不動産について、空き家の3,000万円控除の特例を適用することができ、かつ、小規模宅地等の特例も選択できるときは、それぞれの適用の有利・不利を考慮して遺産分割協議を行うようにします。

一人住まいであった被相続人（例えば、母）の居住用不動産について、相続人である3人の子（俗にいう「家なき子」がいると仮定します。）が、居住用不動産をどのように相続するかによって、「空き家の3,000万円控除の特例」と「小規模宅地等の特例の特定居住用宅地等」の適用関係が複雑に関係します。

空き家の3,000万円控除の特例の適用要件については、前問の5-3-3で解説していますので、確認ください。

小規模宅地等の特例のうち、特定居住用宅地等については、被相続人が一人住まいであった場合、相続人の中に「家なき子」がいる場合には、その子が相続した宅地等の相続税評価額については、330㎡までの部分について80%減額を受けることができます。

「家なき子」とは、①相続開始前3年以内に日本国内にある取得者、取得者の配偶者、取得者の三親等内の親族又は取得者と特別の関係がある一定の法人が所有する家屋（相続開始の直前において被相続人の居住の用に供されていた家屋を除きます。）に居住したことがないこと、及び②相続開始時に、取得者が居住している家屋を相続開始前のいずれの時点においても所有していたことがないことの要件を満たす必要があります。

そこで、これらの特例の適用を受けることができる場合の遺産分割の有利・不利について設例で検証することとします。

設 例

○被相続人 母（令和3年4月死亡）

○相続人 長男・二男・長女

○相続財産 相続税評価額

- ① 居住用土地（330㎡・取得費不明） 8,100万円
- ② 居住用家屋（昭和30年築・取得費不明） 300万円
- ③ その他の財産 9,000万円

○遺産分割

＜分割案1＞居住用土地及び家屋は二男が、その他の財産は長男及び長女が1/2ずつ相続

＜分割案2＞すべての財産を均分に相続する

○その他の事実関係

- (1) 母は一人住まいで死亡し、相続人は全員母と別生計であった。
- (2) 長男及び長女は、それぞれ自己又は配偶者が所有する家に居住していたが、二男は、平成20年以降、持家に居住していない。
- (3) 母から相続した居住用家屋を取り壊して、更地にしたその敷地を令和4年3月に1億円で譲渡した。なお、譲渡費用は200万円とする。

＜相続税と譲渡税の試算＞

（単位：万円）

	分割案1			分割案2		
	長男	二男	長女	長男	二男	長女
居住用土地	-	8,100	-	2,700	2,700	2,700
小規模宅地等の特例	-	△6,480	-	-	△2,160	-
居住用家屋	-	300	-	100	100	100
その他の財産	4,500	-	4,500	3,000	3,000	3,000

課税価格	4,500	1,920	4,500	5,800	3,640	5,800
基礎控除額		4,800			4,800	
相続税の総額		768			1,488	
各人の相続税額	316	136	316	566	356	566
譲渡税(注)	-	1,280	-	20	20	20
合計税額		2,048			1,548	

(注)

<分割案1>

課税長期譲渡所得金額 10,000万円 - 10,000万円 × 5 % - 200万円 - 3,000万円 = 6,300万円

譲渡税 6,300万円 × 20.315 % ≒ 1,280万円

<分割案2>

課税長期譲渡所得金額 10,000万円 × 1/3 - (10,000万円 × 1/3 × 5 %) - 200万円 × 1/3 - 3,000万円 ≒ 100万円

譲渡税 100万円 × 20.315 % = 20万円

分割案1によると、相続税の総額は768万円、分割案2の相続税の総額は1,488万円となります。これは、家なき子の二男が居住用不動産をすべて相続して、特定居住用宅地等として小規模宅地等の特例の適用をフルに活用した結果です。

しかし、特定居住用宅地等の適用要件の一つである相続税の申告期限まで保有する要件を満たした後に、その居住用不動産を譲渡した場合には、空き家特例の適用も受けることができます。この場合には、分割案2によれば譲渡税は3人合計で60万円となり、分割案1よりも1,220万円少なくて済みます。

合計税額で比較すると、分割案2の方が500万円税負担が少なくなることから、相続税の軽減効果だけに目を奪われていると不利な選択になりかねません。

5-3-5 譲渡予定の財産は換価分割を利用する

Point!

現物による分割が困難な場合など、遺産を譲渡してその譲渡代金を分割するときは、代償分割よりも換価分割による方が譲渡所得の計算上有利となります。

遺産分割は、一般的には現物分割により行われますが、複数の相続人が分割して相続することが困難な財産である場合には、その財産を分割しないまま売却して、その譲渡代金を分割する方法があります。

このように、相続財産のうち譲渡する予定の不動産がある場合には、その不動産についての分割方法はその不動産の評価額に合意した各人の譲渡代金の分配割合に乗じて求めた価額をその各人の取得不動産価額とする「換価分割」を利用します。

換価分割とは、遺産の全部又は一部について売却により金銭に換価して、その売却代金を分配する方法です。この分配代金の割合により、換価対象とした不動産等を取得した効果を生じます。この場合において、遺産を未分割のまま譲渡することになるので、売買による所有権移転登記では、通常相続人が法定相続分により相続登記をした上で買主への所有権移転登記をすることになります。しかし、換価分割では、代金分配の割合で譲渡した不動産を取得したことになるので、その登記にかかわらず、譲渡代金の分配割合に応じてその譲渡した不動産を取得し、譲渡したことになるので、譲渡所得の申告も各人が分配割合により行うこととなります。

遺産を譲渡してその譲渡代金を分配する場合に、特定の相続人がその遺産を取得し、その後にその遺産を譲渡してその譲渡代金の一部を原資として代償金を支払う「代償分割」による方法も考えられます。しかし、遺産を譲渡した場合の譲渡所得の計算上では、譲渡所得に係る税金を単独で負担することとなる

解説

長男が相続した土地を一定期間内に譲渡する場合には、その土地の譲渡所得の計算上で、相続税の取得費加算の適用を受けることができます。しかし、債務の承継方法によって、相続税の取得費加算額が異なります。そのため、遺産分割に当たっては相続税の負担だけでなく、その後の譲渡税の負担の有利不利も視野に入れた分割の工夫が求められます。

関係法令通達等

措 法 39

措 令 25の16

措 通 39-7

5-3-7 売買契約中に売主に相続が開始した場合

Point!

売買契約中に売主が死亡した場合には、

- ① 契約日基準によって、被相続人が譲渡所得を申告した方が相続税、譲渡所得税（住民税は課せません。）の負担が少なくなる場合
- ② 引渡日基準によって相続人が譲渡所得を申告した方が相続税、譲渡所得税（住民税を含みます。）の負担が少なくなる場合

の両方のケースがあります。

「契約日基準」か「引渡日基準」かは納税者が選択することができるので、慎重に検討しなければなりません。また、遺産分割の仕方によっても相続税、所得税等の負担が変わってくるので注意が必要です。

被相続人が、その所有する土地について売買契約を締結した後に死亡し、相続人がその契約を履行した場合、被相続人の相続財産は土地ではなく「残代金請求権」となります。しかし、譲渡所得の申告については、一般の譲渡所得の収入計上方法と同様に、引渡日基準を採って、被相続人が買主に譲渡した土地の引渡しを相続人がした時にその土地の譲渡があったとして申告してもよいし、契約日基準を採って、被相続人がその土地の譲渡契約をした時にその土地の譲渡があったとしていわゆる準確定申告によることもできるとされています。

相続人の譲渡所得として申告する場合には、譲渡所得について相続税の取得費加算の特例の適用を受けることができ、一方、準確定申告に係る譲渡所得税の申告をした場合には、被相続人に係る相続税においてその所得税額が相続税の債務控除の対象となります。さらに、当該準確定申告に係る所得税の課税に対応する翌年度の住民税は、被相続人が死亡した年の翌年の1月1日の賦課期日に被相続人が生存していないので、被相続人にも相続人にも課されません。

設 例

被相続人甲は、A土地の売主として以下の条件で令和3年3月に売買契約を締結した後、残代金を受領する前で、買主への所有権移転登記をする前の同年4月に死亡した。

○売買条件

- ・譲渡価額 1億円（A土地の相続税評価額8,000万円）
- ・取得費 1,000万円（昭和50年に取得）
- ・仲介手数料 300万円（内150万円は未払い）
- ・手付金 1,000万円（受領済み）
- ・相続人 長男・長女
- ・相続財産及び遺産分割

(単位:万円)

	相 続 税 評 価 額	長 男	長 女
A土地残代金請求権	9,000	9,000	-
A土地手付金（現金）	1,000	1,000	-
B土地	15,000	15,000	-
その他	25,000	-	25,000
取得財産の価額	50,000	25,000	25,000
債務（仲介手数料）	△ 150	△ 150	-
課税価格	49,850	24,850	25,000

解 説

1 譲渡所得の収入計上時期の選択別税負担の比較

＜契約締結日基準による場合＞（所得税のみ。被相続人甲の譲渡所得）

(1) 譲渡所得税

10,000万円 - 1,000万円 - 300万円 = 8,700万円

8,700万円 × 15.315% = 1,332.4万円（所得税のみ。住民税は課されません。）

(2) 相続税

- ① 課税価格 49,850万円 - 1,332.4万円 = 48,517.6万円
- ② 課税遺産額 48,517.6万円 - 4,200万円（基礎控除額） = 44,317.6万円
- ③ 相続税の総額 14,542.92万円

(3) 税合計

(1)+(2) = 15,875.32万円

＜引渡日基準による場合＞（相続人の譲渡所得）

(1) 相続税

- ① 課税価格 49,850万円
- ② 課税遺産額 49,850万円 - 4,200万円 = 45,650万円
- ③ 相続税の総額 15,142.5万円

長男 $15,142.5万円 \times \frac{24,850万円}{49,850万円} \div 7,548.46万円$

長女 $15,142.5万円 \times \frac{25,000万円}{49,850万円} \div 7,594.03万円$

(2) 譲渡税

10,000万円 - (1,000万円 + 2,903.25万円(注)) - 300万円
= 5,796.7万円

5,796.7万円 × 20.315% = 1,177.59万円

(注) 売買契約中の土地の取得費加算額（次ページへ）

(3) 税合計

(1)+(2) = 16,320.09万円

(単位：万円)

項 目	相続税における財産の構成	措置法39条における財産の構成
相 統 財 産	25,000	26,000
(B 土 地)	(15,000)	(15,000)
(未 収 入 金)	(9,000)	(10,000)
(その他・手付金)	(1,000)	(1,000)
償 務	△ 150	△ 1,150
課 税 価 格	24,850	24,850
相 統 税 額	7,548.46	7,548.46

(注) 租税特別措置法39条の適用上、相続財産の構成は売買契約中の土地は売買代金相当額とし、買主から收受している手付金等は償務とします(平成3年6月7日資産税課情報7号による計算)。

<取得費加算額>

$$7,548.46\text{万円} \times \frac{10,000\text{万円}}{26,000\text{万円}} \approx 2,903.25\text{万円}$$

以上の設例の場合には、契約締結日基準を選択した方が444.77万円税負担が軽減され有利になります。

なお、買主に相続が発生した場合には、原則として「引渡請求権等」として売買代金により評価することとされていますが、その財産を土地として財産評価基本通達により評価した価額(路線価等)によることもできます。また、相続税の延納の場合における、不動産等の価額が課税相続財産の価額のうちの2分の1又は4分の3以上を占めるかどうかの判定では、土地の実質的所有権が買主に移転しているとみられることから、売主の「残代金請求権の価額」は含まれず、買主の「引渡請求権等の価額」は含まれることとされています。

参考

平成3年6月7日資産税課情報第7号

譲渡所得の金額の計算上取得費に加算する相続税額の具体的な計算について

3. 相続開始時に売買契約中であつた土地等を譲渡した場合の計算方法

$$\text{個人の相続税額} \times \frac{\text{譲渡資産の相続税評価額(注)}}{\text{個人の相続税 + 譲渡資産の課税価格 + 譲渡収入金額} - \text{残代金請求権}}$$

(注) 「譲渡資産の相続税評価額」は、相続税法11条の2に規定する課税価格の計算の基礎に算入された譲渡資産の価格をいい、売買契約中の土地等を相続人が譲渡したものであるとして申告する場合には、当該相続人に係る当該土地等又は建物等の譲渡収入金額となる。

関係法令通達等

措 法 39

コラム 18

——純資産価額の引下げの検討項目——

株式評価において、純資産価額の評価を行う場合は、会社の保有するすべての財産・債務について相続税評価額を算出することとなり、確認すべき項目は多岐にわたります。

- ① 売掛金、貸付金などの回収可能性の検討
法人税法上の貸倒損失の要件よりも相続税法上の回収不能の判断の方が、範囲が広いため、財産評価基本通達205に基づき、回収不能額を減額します。
- ② 棚卸資産の中に陳腐化した在庫などが、取得価額で計上されている場合には、財産評価基本通達133に基づき、評価減を行います。
例えば、同通達133（棚卸商品等の評価）の定めによれば、商品の評価は次の算式により評価することになります。

$$\text{課税時期の} \left(\begin{array}{l} \text{販売価額に含} \\ \text{販売価額} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{る適正利潤} \\ \text{納付すべき消費税} \end{array} \right)$$

- ③ 動産につき、未償却による償却不足がある場合には、評価基本通達129の定めにより、同通達130に掲げる残価率表（定率法）によって評価額を算定します。この償却率は、平成20年1月1日以降の相続による取得は一律に平成19年度改正後の定率法を適用することとされています。また、1年未満の端数は1年とすることとされていますので、法人税に基づく償却費よりは確実に増加します。
- ④ 構築物は、評価基本通達97によって、再建築価額から定率法（新定率法）による償却費（1年未満は1年とする）を控除した後の金額から、更に30%を控除して評価することとされています。
- ⑤ 投資有価証券、出資金の中で配当還元価額で評価すべきものはその方式で評価します。また、償却超過となっているものは決算書入手して純資産価額により評価します。
- ⑥ 保険積立金は、「生命保険契約に関する権利の額」として相続税法基本通達214に定める評価方法である課税時期における解約返戻金相当額により再計算します。
- ⑦ 前払費用、繰延資産などは財産性の有無を検討し、財産性のないものは評価しません。

- ③ 未払金、未払費用の再チェックをして未計上分は計上をします。特に注意すべき事項として、会社計算上帳簿価額に負債としての記載がない場合であっても負債として計上が認められるものに、次のものがあります。

- イ 未納公租公課、未払利息等の簿外負債の金額
- ロ 賦課決定日が到来していないため法人税法上未計上がない（法通9-5-1）が、課税時期以前に賦課期日（1月1日）のあった固定資産税の税額

5-9-14 物納劣後財産を物納する

Point!

遺産分割を工夫すれば物納劣後財産を物納することができます。これにより、財産価値の劣る財産を整理することができます。

相続税の物納に充てることができる財産は、納税義務者の課税価格の計算の基礎となった財産（その財産により取得した財産を含みます。）で、日本国内にあるもの（管理又は処分をするのに不適格な財産を除きます。）に限られます（相法41②）が、その物納申請財産のうち、物納劣後財産を物納に充てることができるのは、税務署長が特別の事情があると認める場合を除くほか、物納財産のうち、物納劣後財産に該当しないもので納税義務者が物納の許可の申請の際現に有するもののうちに適当な価額のものがない場合に限られています（相法41④）。そこで、遺産分割を工夫すれば物納劣後財産を物納することができます。

設 例

- 被相続人 父（令和3年4月死亡）
○相続人 母・長男
○相続財産
- | | |
|-------------------|----------|
| ① 現預金 | 5,000万円 |
| ② A土地（市街化区域の宅地） | 7,500万円 |
| ③ B土地（市街化調整区域の農地） | 2,000万円 |
| ④ その他の財産（動産等） | 10,500万円 |
- 資産分割
- ① 分割案1 母が現預金とA土地を相続し、長男はB土地及びその他の財産を相続する

- ② 分割案2 母が現預金とその他の財産7,500万円を、長男はA土地、B土地及びその他の財産3,000万円を相続する
- なお、長男はB土地を物納したいと希望している。

<相続税の計算>

	分割案1		分割案2	
	母	長男	母	長男
現預金	5,000	-	5,000	-
A土地	7,500	-	-	7,500
B土地	-	2,000	-	2,000
その他の財産	-	10,500	7,500	3,000
課税価格	12,500	12,500	12,500	12,500
相続税の総額	4,920		4,920	
各人の算出税額	2,460	2,460	2,460	2,460
配偶者の税額軽減	△2,460	-	△2,460	-
納付税額	0	2,460	0	2,460

解 説

- 物納劣後財産については、以下のとおり定められています（相令19）。
- ① 地上権、永小作権若しくは耕作を目的とする賃借権、地役権又は入会権が設定されている土地
 - ② 法令の規定に違反して建築された建物及びその敷地
 - ③ 次のイからニまでに掲げる事業が施行され、その施行に係る土地につき当該イからニまでに規定する法律の定めるところにより仮換地（仮に使用又は収益をすることができる権利の目的となるべき土地又はその部分を含む。）又は一時利用地の指定がされていない土地（当該指定後において使用又は収益をすることができない当該仮換地又は一時利用地に係る土地を含む。）

- イ 土地区画整理法による土地区画整理事業
- ロ 新都市基盤整備法による土地整理
- ハ 大都市地域における住宅及び住宅地の供給の促進に関する特別措置法による住宅街区整備事業
- ニ 土地改良法による土地改良事業
- ④ 現に納税義務者の居住の用又は事業の用に供されている建物及びその敷地（当該納税義務者が当該建物及びその敷地について物納の許可を申請する場合を除きます。）
- ⑤ 配偶者居住権の目的となっている建物及びその敷地
- ⑥ 劇場、工場、浴場その他の維持又は管理に特殊技能を要する建物及びこれらの敷地
- ⑦ 建築基準法第43条第1項（敷地等と道路との関係）に規定する道路に2m以上接していない土地
- ⑧ 都市計画法第29条第1項又は第2項（開発行為の許可）の規定による都道府県知事の許可を受けなければならない開発行為をする場合において、当該開発行為が開発許可の基準に適合しないときにおける当該開発行為に係る土地
- ⑨ 都市計画法第7条第2項（区域区分）に規定する市街化区域以外の区域にある土地（宅地として造成することができるものを除きます。）
- ⑩ 農業振興地域域の整備に関する法律第8条第1項（市町村の定める農業振興地域整備計画）の農業振興地域整備計画において同条第2項第1号の農用地区域として定められた区域内の土地
- ⑪ 森林法第25条又は第25条の2（指定）の規定により保安林として指定された区域内の土地
- ⑫ 法令の規定により建物の建築をすることができない土地（建物の建築をすることができない面積が著しく狭くなる土地を含みます。）
- ⑬ 過去に生じた事件又は事故その他の事情により、正常な取引が行われない

おそれがある不動産及びこれに隣接する不動産

- ⑭ 事業の休止（一時的な休止を除きます。）をしている法人に係る株式に係る株券

設例の場合、分割案2の方法では、長男が物納適格財産であるA土地と物納劣後財産であるB土地（相令19九に該当）を相続していますので、A土地から優先して物納（物納税額に見合うように分割を求められることになるとされます。）を求められることになります。

しかし、分割案1のような場合では、長男は物納劣後財産であるB土地しか相続していないことから、B土地を物納申請すれば物納は許可されるものと思われる。

5-9-17 非上場株式等を物納し、その後に国から買い戻す

Point!

物納された財産は、原則として譲渡所得税は課されません。また、収納価額は相続税評価額とされています。そこで、非上場株式等を物納し、その後、当該株式を随意契約適格者（当該法人、主要株主、役員、継続的取引関係者等）が国から物納の収納価額以下で買い戻しをすれば、有利な選択となります。

1 非上場株式等の物納

非上場株式等は、物納に充てることができる財産のうちの第2順位の財産とされています。そのため、物納を検討する場合には、第1順位の財産（たとえば、不動産や上場株式等）を相続しないような遺産分割が必要となります。

非上場株式等については、非上場株式等が物納適格で、相続等により取得した財産のほとんどが非上場株式等であり、かつ、当該株式等以外に物納に充てべき財産がないと認められるときに物納が許可されます。

非上場株式等を物納申請する場合には、物納申請書のほか次の書類を提出しなければなりません（相続税の物納の手引：手続編：国税庁。相規22②六）。

- ① 登記事項証明書
- ② 株主名簿の写し
- ③ 物納財産売却手続書類提出等確約書
- ④ 役員一覧
- ⑤ 誓約書（役員が暴力団員等に該当しない）

平成29年の改正前における非上場株式等が物納適格か否かの判定は、次のいずれかに該当する場合に限られるとしていました（「物納等有価証券に関する事

務取扱要領について」第11経過措置）。

(1) 株券発行会社について、次に掲げるいずれの要件も満たし、売り払いが確実に見込まれるなど、経営内容等から収納を適当と認める場合

- ① 直近2期における総資本経常利益率、売上高経常利益率及び総資本回転率のいずれか2つの指標が「法人企業統計調査」（指定統計第110号）における同業種の直近2か年度の平均比率を超えていること
- ② 発行会社の直近2期における当期利益（税引後）がマイナスとなっていないこと

- ③ 発行会社の直近2期において配当可能利益（当期末処分利益及びその他資本剰余金）があること

(2) 物納後当該株式を買い受ける希望を有する者がいることが確認できる場合

この確認は、「物納株式購入に関する申出書」の提出を受けることにより行うとしています。

以上のことから、非上場株式等の物納については、現状においても同様の基準をもって物納の可否が判定されることになると考えられます。

また、定款に譲渡制限を設けている株式については、管理又は処分するのに不適格なものとされていますので、株主総会又は取締役会において、買受人を指定又は制限することなく譲渡を承認する旨の決議が必要となります。この場合は、株主総会又は取締役会の議事録の写しを添付します（相続税の物納の手引：整備編：国税庁）。

● 「⁽¹⁾物納等有価証券に関する事務取扱要領について」(平成22年6月25日財理第2532号)(第6 物納等有価証券の処分事務)

非上場株式の処分方針は、「非上場株式の処分に係る随意契約適格者」から買受意向が示されているもの以外は、速やかに一般競争入札により処分する。」としています。

なお、「物納等有価証券（非上場株式等）の処分に係る評価基準について」通達（平成13年3月30日付財理1300号）（以下「評価通達」という。）に基づき算定した基準価格を予定価格とし、当該予定価格以上の価格で処分する、としています。

○ 随意契約適格者とは、予算決算及び会計令臨時特例5条1項8号に該当する者と規定され、「国の所有に係る有価証券の売払いにつき一般競争に付することとすれば、当該有価証券を発行した法人の経営の安定を阻害するおそれがある場合において、その有価証券を当該法人並びに当該法人の株主、役員及び従業員その他当該法人と特別の縁故関係がある者」とされています。

● 物納等有価証券（非上場株式等）の処分に係る評価基準について

第3. 非上場株式の評価

1 評価方式

相続税が課税された際の評価の方式と同一の方式に基づくことを基本とされますが、財務局長等が以下のいずれかに該当していると認められる場合は、評価時点における実態に即して、評価会社の規模を判定し、「一般の評価会社」又は「特定の評価会社」の該当を判定した上で、基準価格を算定することができます。

- ① 評価会社の資産の保有状況や規模（総資産価額、従業員数等）、営業状態等が、課税時点と比較して著しく変動している場合
- ② 評価会社の業種が課税時点と異なっている場合

2 物納された非上場株式等を随意契約適格者が買戻す

物納された非上場株式等は、原則として年1回以上の競争入札等により処分されることとなります。

しかし、その法人の経営の安定を阻害するおそれがある場合には、その非上場株式等を当該法人並びに当該法人の株主、役員及び従業員その他当該法人と特別の縁故関係がある者に優先して処分されます。

その場合の価格については、物納等有価証券（非上場株式等）の処分に係る評価基準に基づいて算定した⁽¹⁾基準価格を予定価格とし、その予定価格以上で処分する（物納等有価証券に関する事務取扱要領について）としています。

具体的な評価方式は、評価時点において、評価会社の資産の保有状況や規模（総資産価額、従業員数等）、営業状態等が、課税時点と比較して著しく変動している場合などを除き、相続税が課税された際の評価の方式と同一の方式に基づくことを基本としています（物納等有価証券（非上場株式等）の処分に係る評価基準について）。

買戻しを実行するタイミングは、相続税評価額が下がったときに行えば、非上場株式等を高い価格で物納し、低い価格で買戻すことができます。

(3) 遺言書により一部分割・一部未分割の場合の配偶者の税額軽減

設例

- 被相続人 父（令和3年4月死亡）
- 相続人 母・長男
- 被相続人の財産
現金2億円（遺言によって母が相続することとなった。）
不動産3億円（未分割）
債務1億円（負担する者が決まっていない。）

○遺産分割
相続税の申告期限後において、長男が不動産を相続し、債務については母が負担することとなった。

分割案

一部未分割による期限内申告と、申告期限後の分割協議成立により申告をやり直す場合

（単位：万円）

	期限内申告（一部未分割）				分割協議成立後に申告をやり直す場合			
	母	長男	合計		母	長男	合計	
分割済財産（現金）	20,000	—	20,000	20,000	—	—	—	20,000
未分割財産（不動産）	5,000	25,000	30,000	—	—	30,000	30,000	30,000
債務	△5,000	△5,000	△10,000	△10,000	—	—	△10,000	△10,000
課税価格	20,000	20,000	40,000	10,000	30,000	30,000	40,000	40,000
基礎控除額	4,200	4,200	4,200	4,200	—	—	4,200	4,200
課税遺産総額	35,800	35,800	35,800	35,800	30,000	30,000	35,800	35,800
相続税の総額	10,920	10,920	10,920	10,920	10,920	10,920	10,920	10,920
算出相続税額	5,460	5,460	10,920	2,730	8,190	8,190	10,920	10,920
配偶者の税額軽減	△5,460	—	△5,460	△2,730	—	—	△2,730	△2,730
納付税額	0	5,460	5,460	0	8,190	8,190	8,190	8,190

配偶者に対する相続税額の軽減は、相続税の申告書の申告期限までに分割さ

れている財産に限って適用され、未分割財産に対応する税額は配偶者の税額軽減の対象になりません。そのため、配偶者の税額軽減を受ける場合の課税価格の計算をするに当たって、分割財産と未分割財産があるときは、債務の金額は、納税者有利の原則に従い、まず、未分割財産の価額から控除し、控除しきれないときに分割財産の価額から控除することとされています。

なお、配偶者が代償分割により他の相続人に対して代償財産の引渡債務を負担する場合には、その債務の金額は、配偶者の税額軽減を受ける場合の課税価格の計算上、分割財産の価額から先に控除します。これは、代償分割に伴う債務は、遺産分割に伴う各人の取得財産の調整のために生じたものであるからです。一部分割の場合の配偶者の税額軽減において、その後に、分割協議が調った場合の修正申告及び更正の請求については、いずれの手続も任意とされていることから、この設例の場合には、修正申告及び更正の請求をしないことを選択するのが有利といえます。

(4) 重加算税が課される場合の対応策

相続税の税務調査による重加算税賦課割合は17.0%（令和元事務年度における相続税の調査事項）となっています。重加算税が課される事案では、金の延べ板などを貸金庫や秘密の場所に隠ぺいしているなど悪質なケースも報告されています。

相続財産の仮装隠ぺい行為があった場合には、重加算税（35%）が過少申告加算税に代えて課されることとなります。さらに、仮装隠ぺい行為を配偶者が行っていた場合には、配偶者の税額軽減の計算に当たっては、当該仮装隠ぺいした事実に基づく金額は、配偶者の税額軽減の対象となりません。また、延滞税の計算においても除算期間の適用除外となることから相当額の延滞税の負担も生ずることとなります。

そこで、税務調査を受け配偶者が、相続財産を隠ぺいしていた場合の対応策を設例で考えてみます。

設 例

○被相続人	父（平成31年1月10日死亡）
○相続人	母・長男
○相続財産	5億円（法定相続分どおり相続した。）
○隠ぺい財産	仮名預金1億円（母が隠ぺいし長男はその事実を知らなかった。）
○対応策	（税務調査を受けて修正申告書を令和3年7月9日に提出し、同日に全額金銭納付した。）
①	母が仮名預金をすべて相続する場合
②	長男が仮名預金をすべて相続する場合
③	仮名預金を法定相続分どおり相続する場合

〔対応策別相続税等の計算〕

（単位：万円）

仮名預金の 取得状況	①母がすべて 相続する場合		②長男がすべて 相続する場合		③法定相続分どおり 相続する場合	
	母	長男	母	長男	母	長男
当初申告	25,000	25,000	25,000	25,000	25,000	25,000
修正申告（仮名預金分）	10,000	—	—	10,000	5,000	5,000
課税価格	35,000	25,000	25,000	35,000	30,000	30,000
各人の算出税額	11,498	8,212	8,212	11,498	9,855	9,855
配偶者の税額軽減（注1）	△7,605	—	△7,605	—	△7,605	—
納付すべき税額	3,893	8,212	607	11,498	2,250	9,855
当初申告の納付税額	0	7,605	0	7,605	0	7,605
差引追徴税額	3,893	607	607	3,893	2,250	2,250
加算税（注2）	1,363	60	212	389	787	225
延滞税（注3）	166	16	26	101	96	59
合計税額	5,422	8,288	845	11,988	3,133	10,139

以上のとおり、②の対応策によって母が隠ぺいした財産については長男が取

得することとすれば、加算税や延滞税の負担が軽くなるのです。

①の対応策に比べ、②は附帯税が877万円少なくなり③は438万円少なくなります。

（注1） 配偶者の税額軽減は以下のとおりとなります。

平成19年4月1日以後に相続等により取得する財産に係る税額で、戻装又は隠ぺいしていた財産に係る増加税額について、配偶者の税額軽減措置は適用されません。

- | | |
|-------------|---|
| ① 当初申告の課税価格 | 50,000万円 |
| ② 相続税の総額 | 15,210万円 |
| ③ 配偶者の税額軽減 | $15,210万円 \times \frac{1}{2} = 7,605万円$ |

（注2） 加算税は以下のようになります。

相続財産を隠ぺいしていたのは母であり、長男はその事実を知らなかったので、長男については重加算税が賦課されるのではなく、過少申告加算税が課されることになります（後掲の国税不服審判所裁決を参照。）。

① 母がすべて相続する場合の加算税の計算

母には重加算税が $3,893万円 \times 35\% = 1,363万円$ 課されます。また、長男には過少申告加算税が $607万円 \times 10\% = 60万円$ 課されます。

② 長男がすべて相続する場合の加算税の計算

母には重加算税が $607万円 \times 35\% = 212万円$ 課されます。また、長男には過少申告加算税が $3,893万円 \times 10\% = 389万円$ 課されます。

なお、追徴税額が当初申告の税額を超えた場合には、その超える部分の税額については、15%の税率で過少申告加算税が課されることになります。

③ 法定相続分どおり相続する場合の加算税の計算

母には重加算税が $2,250万円 \times 35\% = 787万円$ 課されます。また長男には過少申告加算税が $2,250万円 \times 10\% = 225万円$ 課されます。

（注3） 延滞税は以下のようになります。

法定申告期限から修正税額の納付の日までの期間に対して延滞税を徴収することとなると、税務署の事務配分上の都合で税務調査の遅れた納税者にとっては不利な取扱いとなってしまうことから、法定申告期限から1年以上を経過した後に修正申告書を提出することとなった場合には、延滞税に対する除算期間が設けられています。このような場合には、法定納期限から1年を経過する日の翌日から修正申告書を提出した日までの期間が延滞税の計算期間から控除されます。

ただし、重加算税の対象となるような悪質な不正等があったものとされる

修正申告に伴う延滞税の計算においては、除算期間はありません。

① 母がすべて相続する場合の延滞税の計算

母には延滞税が166万円課されます。

$$* 3,893 \text{万円} \times 2.6\% \times \frac{51}{365} + 3,893 \text{万円} \times 2.6\% + 3,893 \text{万円} \times 2.5\% \times \frac{190}{365} \\ \approx 166 \text{万円}$$

また、長男には延滞税が約16万円課されます。

$$* 607 \text{万円} \times 2.6\% \times \frac{51}{365} + 607 \text{万円} \times 2.6\% \times \frac{314}{365} \approx 16 \text{万円}$$

② 長男がすべて相続する場合の延滞税の計算

母には延滞税が約26万円課されます。

$$* 607 \text{万円} \times 2.6\% \times \frac{51}{365} + 607 \text{万円} \times 2.6\% + 607 \text{万円} \times 2.5\% \times \frac{190}{365} \approx 26 \text{万円}$$

また、長男には延滞税が約101万円課されます。

$$* 3,893 \text{万円} \times 2.6\% \times \frac{51}{365} + 3,893 \text{万円} \times 2.6\% \times \frac{314}{365} \approx 101 \text{万円}$$

③ 法定相続分どおり相続する場合の延滞税の計算

母には延滞税が約96万円課されます。

$$* 2,250 \text{万円} \times 2.6\% \times \frac{51}{365} + 2,250 \text{万円} \times 2.6\% + 2,250 \text{万円} \times 2.5\% \times \frac{190}{365} \\ \approx 96 \text{万円}$$

また、長男には延滞税が約59万円課されます。

$$* 2,250 \text{万円} \times 2.6\% \times \frac{51}{365} + 2,250 \text{万円} \times 2.6\% \times \frac{314}{365} \approx 59 \text{万円}$$

〔延滞税等の特例基準割合〕（納期限の翌日から2月を経過する日までに納付する場合）

平成26.1.1～平成26.12.31	年2.9%
平成27.1.1～平成28.12.31	年2.8%
平成29.1.1～平成29.12.31	年2.7%
平成30.1.1～令和2.12.31	年2.6%
令和3.1.1～令和3.12.31	年2.5%

【参考裁判】

相続財産の存在の了知（国税不服審判所 昭和62年7月6日裁判）

隠べいされた相続財産として申告していなかった無記名定期預金の原資は、被相続人及び相続人ら一族の不動産の賃貸料収入であるところ、その預金のうちに被相続人に帰属すべき金額があるにもかかわらず、それを裏付ける証拠資料を提出せず、定期預金が無記名であったことを奇貨として相続財産から除外して申告書を提出した場合には、その相続人について重加算税の賦課要件としての隠べいに当たるか、右賦課決定は適法である。しかし、無記名定期預金の存在を了知していなかった他の相続人は、右賦課要件を備えていないので、重加算税を賦課するのは相当でない。

(5) 税務調査で発見された未分割財産がある場合の修正申告

相続税の税務調査において発見された未分割財産について、修正申告書を提出する際に未分割財産のまま修正申告を行うのか、分割協議を調えてから修正申告をするのかによる税負担の差異について、2つの設例で解説します。

設 例

過少申告加算税の場合

○被相続人 母（令和元年5月1日死亡）

○相 続 人 長男・長女

○母の遺産 3億円

○遺産分割 法定相続分によって相続する。

○相 続 税 6,920万円

○母の税務調査の結果 4,000万円の申告漏れ財産が発見された。

○修正申告書の提出 令和3年5月1日に提出し、同日相続税を納税した。

A 申告漏れ財産については、未分割財産として修正申告書を提出し、その後、遺産分割協議が調い長男が全額相続することとなったため、長男は修正申告書を、長女は更正の請求書を提出した。

B 申告漏れ財産については、長男がすべて相続することとする遺産分割協議を行い、修正申告書を提出した。

○修正申告書提出による追徴税額等

	前記Aの場合		前記Bの場合	
	長男	長女	長男	長女
当初申告	15,000	15,000	15,000	15,000
修正申告	2,000	2,000	4,000	-
課税価格	17,000	17,000	19,000	15,000
相続税の総額	8,520		8,520	
各人の算出税額	4,260	4,260	4,761	3,759
当初納税額	3,460	3,460	3,460	3,460
納付税額	800	800	1,301	299
過少申告加算税	80	80	130	30
延滞税 (概算)	21	21	34	8
追徴税額合計	901	901	1,465	337

(単位：万円)

○前記Aにおける修正申告及び更正の請求

(単位：万円)

	前記Aの場合	
	長男	長女
当初修正申告	17,000	17,000
分割協議後の修正申告 (更正の請求)	2,000	△2,000
課税価格	19,000	15,000
相続税の総額	8,520	
各人の算出税額	4,761	3,759
当初納税額	3,460	3,460
分割協議後の修正申告 (更正の請求) による追徴税額	1,301	299
修正申告による既納付税額	800	800
分割協議後の修正申告 (更正の請求) による納付税額	501	△501
過少申告加算税	80	80
分割協議後の修正申告 (更正の請求) による減額	-	△30
延滞税 (概算)	21	21
分割協議後の修正申告 (更正の請求) による減額	-	△13
分割協議後の修正申告 (更正の請求) による追徴税額	501	△544
合計		

解説

未分割遺産が分割されたことに基づき長男が修正申告書を提出したときは、その修正申告には正當な理由があると認められ、過少申告加算税は課されません (『平成12年事務運営指針』参照)。また、延滞税の計算については、未分割遺産が分割されたことにより課税価格が異なることとなった場合の修正申告においては、相続税の法定納期限の翌日からその修正申告書の提出があった日までの期間は、延滞税の額の計算の基礎となる期間に算入されないとされています (相法51⑫一ハ)。

一方、長女は更正の請求によって、修正申告における追徴税額が減額されたことに伴い、当初の修正申告に係る過少申告加算税及び延滞税については、減額部分の附帯税 (加算税、利子税および延滞税) が取り消されます (『相続税を課

した未分割遺産が、その後協議分割された場合、減額更正した相続税の附帯税の処理について」参照)。

その結果、修正申告書の提出前に分割協議が調った場合と、修正申告書の提出後に分割協議が調ったときとを比較すると、後者の方が長女が長女の過少申告加算税及び延滞税が一部取消されることになり約43万円税負担が少なくなります。

課資 2 - 264

平成12年 7 月 3 日

相続税、贈与税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて(事務運営指針)

第1 過少申告加算税の取扱い

(過少申告の場合における正当な理由があると認められる事実)

1. 通則法第65条の規定の適用に当たり、例えば、納税者の責めに帰すべき事由のない次のような事実は、同条第4項に規定する正当な理由があると認められる事実として取り扱う。

(1) 略

(2) 略

(3) 相続税の申告書の提出期限後において、次に掲げる事由が生じたこと。

イ 相続税法 (以下「法」という。) 第51条第2項各号に掲げる事由(注)

ロ 略

2 略

3 略

第2 以下略

(注) 第51条第2項各号に掲げる事由には、未分割遺産が分割されたことにより、当初申告と異なる課税価格となったことなどが該当します。

徴管 2 - 33

直資 2 - 9

直審 (資) 2

昭和44年 3 月31日

相続税を課した未分割遺産が、その後協議分割された場合、減額更正した相続税の附帯税の処理について

未分割遺産が共同相続人等の協議により分割されたことに基づく相続税額の減額更正の効果は、その相続税が確定した当初にそ及するものと解すべきである。従って、納付すべき相続税額を計算の基礎として課する相続税の附帯税 (加算税、利子税および延滞税) についても当然に減額を要することになる。

なお、上記により相続税の附帯税について減額を行った場合において、その減額部分の附帯税を他の相続人等にいわゆる賦課換えを行うことについては、遺産取得者課税方式を採用している現行相続税法のもとではできないものと解するのが妥当であるから申添える。

設 例 重加算税の場合

○被相続人 父（令和元年5月1日死亡）
○相続人 母・長男・長女
○父の遺産 4億円
○遺産分割 法定相続分によって相続する。
○相続税 4,610万円（配偶者の税額軽減後）
○税務調査の結果
4,000万円の相続人名義の預金が父の相続財産と認定され、長男が仮装隠ぺいしていたとして、長男が重加算税賦課の対象者とされた。
○修正申告書の提出 令和3年5月1日に提出し、同日相続税を納税した。
A 申告漏れ財産については、未分割財産として修正申告書を提出し、その後、遺産分割協議が調い長女が全額相続することとなったため、長女は修正申告書を、母及び長男は更正の請求書を提出した。
B 申告漏れ財産については、長女がすべて相続することとする遺産分割協議を行い、修正申告書を提出した。
○修正申告書提出による追徴税額等

（単位：万円）

	前記Aの場合				前記Bの場合			
	母	長男	長女		母	長男	長女	
期限内申告	20,000	10,000	10,000	20,000	20,000	10,000	10,000	3,379
修正申告	2,000	1,000	1,000	-	-	-	4,000	
課税価格	22,000	11,000	11,000	20,000	20,000	10,000	14,000	
相続税の総額	10,620				10,620			
各人の算出税額	5,310	2,655	2,655	4,827	4,827	2,414	3,379	
配偶者の税額軽減	△4,610	-	-	△4,610	-	-	-	
当初納税額	0	2,305	2,305	0	0	2,305	2,305	
納付税額	700	350	350	217	217	109	1,074	
加算税（概算）	70	122	35	22	22	38	107	
延滞税（概算）	18	15	9	6	6	5	28	
追徴税額合計	788	487	394	245	245	152	1,209	

○前記Aにおける修正申告及び更正の請求

（単位：万円）

	前記Bの場合			
	母	長男	長女	
当初修正申告	22,000	11,000	11,000	
分割協議後の修正申告（更正の請求）	△2,000	△1,000	3,000	
課税価格	20,000	10,000	14,000	
相続税の総額	10,620			
各人の算出税額	4,827	2,414	3,379	
配偶者の税額軽減	△4,610	-	-	
当初納税額	0	2,305	2,305	
分割協議後の修正申告（更正の請求）による追徴税額	217	109	1,074	
修正申告による既納付税額	700	350	350	
分割協議後の修正申告（更正の請求）による納付税額	△483	△241	724	
過少申告（重）加算税（概算）	70	122	35	
分割協議後の修正申告（更正の請求）による減額	△48	△84	-	
延滞税（概算）	18	15	9	
分割協議後の修正申告（更正の請求）による減額	△12	△10	-	
分割協議後の修正申告（更正の請求）による追徴税額合計	△543	△335	724	

解 説

(1) 長男に対する附帯税の取扱い

長男に対する附帯税の取扱いについては、以下ようになります。

① 重加算税

課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき申告を

した場合には、過少申告加算税に代え、その計算の基礎となる税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額が、重加算税として課されます。

② 延滞税

納付すべき相続税があるときは、法定納期限の翌日からその国税を完納する日までの期間の日数に応じ、未納税額に対し、年8.8%の割合で計算した延滞税が課されます。ただし、納期限（修正申告の場合には申告書を提出した日）までの期間又は納期限の翌日から2か月を経過する日までの期間は年2.5%（いずれも令和3年分の場合、特例基準割合1.5%）とされます。

なお、相続税の申告書を提出してから1年を経過した後に修正申告・更正等があった場合には、法定納期限の翌日から納付の日までのすべての期間について延滞税を課するのは適当でない等の理由から、相続税の期限内申告書が提出されたときの、その法定申告期限から1年を経過する日以後に修正申告書等が提出されたときは、その法定申告期限から1年を経過する日の翌日から修正申告書等が提出された日までの期間が除算期間とされます。

しかし、偽りその他の不正の行為により相続税を免れていた相続人に対して、その相続税の税務調査があったことにより修正申告書が提出された更正等が行われた場合においては、この除算期間の特例は適用されません。

(2) 配偶者の税額軽減の適用関係

被相続人の配偶者が財産を取得した場合には、配偶者の相続開始後の生活保障・配偶者の遺産蓄積への寄与・第二次相続開始までの期間等を考慮して、被相続人の配偶者について算出された相続税額から一定の算式により計算した金額を控除することができます（配偶者の税額軽減）。

しかし、その相続に係る相続税の納税義務者が、被相続人の配偶者の課税価格の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装した

場合には、配偶者の税額軽減の計算に当たっては、その隠ぺいし、又は仮装した事実に基づく金額は、配偶者の税額軽減の対象とならないとされています。ところが、相続財産を隠ぺい等していた配偶者以外の相続人が、当該隠ぺい仮装財産を遺産分割協議等により相続すれば、配偶者の税額軽減額の計算上、当初申告から増加する配偶者の税額についても、配偶者の税額軽減の適用を受けることができてしまいます。その結果、相続財産の隠ぺい・仮装行為を配偶者が行っている、隠ぺい等の事実を知らない相続人がいる場合には、その後の遺産分割の工夫によってこの規定が実効性を持たないことにもなりかねません。

そのため、相続税の配偶者の税額軽減措置について、配偶者が仮装又は隠ぺいしていた財産を配偶者以外の相続人等が取得した場合においても、当該仮装又は隠ぺいしていた財産に伴い増加する配偶者の税額については、配偶者の税額軽減制度は適用しないこととされています。

(3) 未分割による修正申告書の提出が有利

以上により、未分割状態で修正申告書を提出し、その後、遺産分割協議が調った後に修正申告及び更正の請求を行えば、母及び長男の附帯税の合計額約154万円が取り消されるため、税負担が軽減されることになります。