

中小企業の経営者に関する相続税制と手続について

平成 25 年 6 月 4 日

日本公認会計士協会

目次	頁
はじめに	1
1. 財産調査と貸出金債権の評価及び債務控除	2
(1) 貸出金債権の評価.....	2
(2) 債務控除の対象となる保証債務・連帯債務の範囲.....	3
2. 承認	5
(1) 単純承認.....	5
(2) 限定承認.....	5
3. 相続放棄	9
(1) 相続放棄の意義.....	9
(2) 相続税法における相続人の意義と相続放棄の取扱い.....	10
(3) 相続時精算課税制度と相続放棄.....	13
4. 相続分の譲渡	14
(1) 相続分の譲渡の意義.....	14
(2) 相続分の譲渡の要件と効果.....	15
(3) 相続分の譲渡と課税関係.....	18
5. 遺産分割	20
(1) 相続分と遺産分割.....	20
(2) 遺産分割協議.....	20
(3) 遺産分割方法.....	22
(4) 遺産分割と相続税（原則的取扱い）	25
(5) 遺産分割未了の場合.....	25
(6) 分割協議の無効・取消し・やり直しがあった場合.....	27
(7) その他.....	28

6. 準確定申告	30
(1) 準確定申告の概要	30
(2) 相続による申告義務及び納税義務の承継	30
(3) 相続人が2以上ある場合の承継税額	31
(4) 準確定申告等における留意事項	32
7. 相続税の連帯納付義務	33
(1) 相続税納税の原則	33
(2) 相続税の連帯納付義務の意義	33
(3) 連帯納付義務の問題点（平成23年度改正及び平成24年度改正の背景。）	34
(4) 現行の連帯納付義務の概要	34
(5) 相続税の連帯納付義務に関する留意点	35
参考文献	37
付録1. 判例・国税不服審判所裁決事例（要旨）	38
(1) 財産調査関係	38
(2) 限定承認関係	38
(3) 相続放棄関係	39
(4) 相続分の譲渡関係	39
(5) 遺産分割関係	40
(6) 準確定申告関係	41
(7) 連帯納付義務関係	42
付録2. 中小企業経営者の現況	42
付録3. 相続税の連帯納付義務に係る相続税法の改正について	44
平成23年度及び平成24年度の制度改正の内容	44

本研究報告で使用する法律等の略称は次のとおりである。

所法：所得税法、相法：相続税法、措法：租税特別措置法、通法：国税通則法

所令：所得税法施行令、相令：相続税法施行令、措令：租税特別措置法施行令

通令：国税通則法施行令

相規：相続税法施行規則、措規：租税特別措置法施行規則

財基通：財産評価基本通達、所基通：所得税基本通達、相基通：相続税基本通達

1：第1条 ①：第1項 一：第1号

はじめに

昨今の我が国の経済状況は、リーマンショックに始まった大幅な景気後退による影響は、徐々に薄れているものの、東日本大震災による経済への大打撃、更には近隣諸国との摩擦に伴う様々な要因が重なり、いまだ不況感からの脱却は道半ばとなっている。平成 24 年末の総選挙による政権交代に伴う安倍政権の発足により、いわゆる“アベノミクス”と称される数々のデフレ脱却に向けた政策の影響が外国為替、株式市況を賑わせてきており、景気回復への期待感は増しているものの、それが実感できる状況はほど遠いものと推測される。また、中小企業の経営者にこれらの景気回復の影響が巡ってくるのは更に先の話ではなかろうか。

一方で、大企業においては、経営者の若返りが目立ってきており、世代交代が進んでいるものと推測されるが、中小企業においては、いまだ足踏み状態であるということが各種資料から明確になっている。そのため、中小企業の経営者の平均年齢が上昇の一途をたどり、なかなか歯止めがかからない状況にある。したがって、中小企業の事業承継は、喫緊の課題と考えても過言ではない。

我が国の中小企業においては、同族会社が多数を占め、その事業承継については、親族内承継が主流と考えられる。そのため、従前の事業承継の議論は、親族内承継が前提となっており、相続税又は贈与税の納税コストが大きいことに着目し、いかに納税コストを抑えて事業を円滑に承継していくかという点に視線が注がれていた。これに対して、近年、中小企業の事業承継に係る様々な制度が検討され、様々な議論されるべき論点等があるとは推測されるものの、この問題のみの議論は、徐々に解消に向かってきているのではなかろうか。

しかしながら、昨今の社会情勢として、めまぐるしい技術革新、社会構造の変化等、これまでの延長線で事業を行うことでは成長が見込めない中小企業経営において、新規事業への開拓、海外進出等をも考慮しなければならない等、その経営者を取り巻く環境は激変しており、それに伴い、新たな事業リスク、訴訟リスク等も十分に考慮しながら事業承継を考えていかなければならない時代になってしまったものと考えられる。

このような状況の中、中小企業経営者の一支援者として、また、税の専門家として、公認会計士は相続税制の知識が必要となってくると考えられる。そこで、本研究報告では、特に中小企業経営者に関連して問題となりやすい相続税制上の問題について、従前の相続税、贈与税の節税の議論ではなく、中小企業の経営者を取り巻く環境の変化を考慮した事業承継に係る様々な論点について触れ、検討することとした。

本研究報告が、我が国の中小企業の経営者を取り巻く環境の変化に伴って生じる事業承継に絡んだリスク対応に利用されることに期待する。

1. 財産調査と貸出金債権の評価及び債務控除

民法では、相続の開始の時から、被相続人に帰属していた一切の権利義務を承継する（ただし、被相続人の一身に専属したものは除く。）こととなる。したがって、サラリーマンのようにごく一般的な相続手続においては、所有する財産を調査し、相続財産の全体把握を行い、分割協議に進むこととなろう。しかし、中小企業の経営者等においては、個人資金を会社に対して貸付を行っていたり、また、会社の借入金の債務保証を行っていることが多いものと推測される。また、経営上の様々なリスクから、訴訟を抱えている経営者も少なくないだろう。民法は、被相続人が所有していた積極財産のみならず、借金などの消極財産も自動的に承継することとなる。そのため、まずは積極財産、消極財産についての財産調査が必須となってくる。

ここでは、中小企業経営者の相続における財産調査で問題となりやすい①会社に対する貸付金である貸出金債権の評価、②債務控除の対象となる保証債務・連帯債務について検討を行う。

(1) 貸出金債権の評価

相続税の計算上、相続で取得した財産は、財産の取得の時点における時価により評価するものとされている（相法 22）。貸出金債権の評価については、相続税の計算上、課税時期における元本の価額に利息の価額を加えたものとなる（財基通 204）。なお、元本の価額については、その債権金額の全部又は一部が、課税時期において次に掲げる金額に該当するときその他その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるときにおいては、それらの金額は元本の価額に算入しないこととされている（財基通 205）。

① 債務者について次に掲げる事実が発生している場合におけるその債務者に対して有する貸付金債権等の金額（その金額のうち、質権及び抵当権によって担保されている部分の金額を除く。）。

ア. 手形交換所（これに準ずる機関を含む。）において取引停止処分を受けたとき。

イ. 会社更生手続の開始の決定があったとき。

ウ. 民事再生法（平成 11 年法律第 225 号）の規定による再生手続開始の決定があったとき。

エ. 会社の整理開始命令があったとき。

オ. 特別清算の開始命令があったとき。

カ. 破産の宣告があったとき。

キ. 業況不振のため又はその営む事業について重大な損失を受けたため、その事業を廃止し又は 6 か月以上休業しているとき。

② 再生計画認可の決定、整理計画の決定、更生計画の決定又は法律の定める整理手続によらない、いわゆる債権者集会の協議により、債権の切捨て、棚上げ、年賦償還等の決定があった場合において、これらの決定のあった日現在におけるその債務者に対して有する債権のうち、その決定により切り捨てられる部分の債権の金額及び次に掲げる金額

- ア． 弁済までの据置期間が決定後 5 年を超える場合におけるその債権の金額
- イ． 年賦償還等の決定により割賦弁済されることとなった債権の金額のうち、課税時期後 5 年を経過した日後に弁済されることとなる部分の金額
- ③ 当事者間の契約により債権の切捨て、棚上げ、年賦償還等が行われた場合において、それが金融機関の斡旋に基づくものであるなど真正に成立したものと認めるものであるときにおけるその債権の金額のうち②に掲げる金額に準ずる金額

ここで、「その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるとき」を具体的にどのように判断するのか問題となる。

この点につき、国税不服審判所裁決事例（平成 18 年 12 月 22 日、情報公開法第 9 条第 1 項による開示情報、TAINS）では、その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるときは、前記「次に掲げる金額に該当するとき」に準じるものであり、これと同視できる程度に債務者の資産状況及び営業状況等が客観的に破たんしていることが明白であって、債権の回収の見込みがないことが客観的に確実であるといい得るときであると解するのが相当であるとされている。その判断に当たっては、債務者の負債及び資産状況、事業の性質、事業上の経営手腕及び信用等を総合考慮し、合理的な経済活動に関する社会通念に照らして判断すべきとされている。

したがって、貸付金債権の評価を行う際には、課税時期において、担保・保証の有無を確認するとともに、債務者の資産状況、今後の見込みを含む営業状況、取引金融機関との返済・新規借入状況などを総合的に検討し、事業経営自体が客観的に破たんし、債権の回収の見込みがないことが客観的に確実か否か判断を行うことになる。

(2) 債務控除の対象となる保証債務・連帯債務の範囲

相続税の計算上、債務控除の対象となる債務は、確実と認められるものに限定され（相法 14）、債務の引継の時ににおける状況により評価するものとされている（相法 22）。相続税の計算上、保証債務及び連帯債務については、次に掲げるところにより取り扱うものとされている（相基通 14－3）。

- ・ 保証債務については、控除しないこと。ただし、主たる債務者が弁済不能の状態にあるため、保証債務者がその債務を履行しなければならない場合で、かつ、主たる債務者に求償して返還を受ける見込みがない場合には、主たる債務者が弁済不能の部分の金額は、当該保証債務者の債務として控除すること。
- ・ 連帯債務については、連帯債務者のうちで債務控除を受けようとする者の負担すべき金額が明らかとなっている場合には、当該負担金額を控除し、連帯債務者のうちに弁済不能の状態にある者（以下「弁済不能者」という。）があり、かつ、求償して弁済を受ける見込みがなく、当該弁済不能者の負担部分をも負担しなければならないと認められる場合には、その負担しなければならないと認められる部分の金額も当該債務控除を受

けようとする者の負担部分として控除すること。

① 保証債務

保証人が主たる債務者の債務につき債権者へ弁済した場合、保証人は主たる債務者に対して求償できる（民法 459）。相続税の計算上、債務控除の対象となる債務は確実と認められるものに限定されており、保証債務は、原則として債務控除の対象とならない。ただし、(1)主たる債務者が弁済不能の状態にあるため、保証債務者がその債務を履行しなければならない場合で、(2)主たる債務者に求償して返済を受ける見込みがない場合、実質的に保証債務を負担すべきことになるため、確実な債務として、債務控除の対象としている。

ここで、「主たる債務者が弁済不能の状態にあるため、保証債務者がその債務を履行しなければならない場合」、及び「主たる債務者に求償して返済を受ける見込みがない場合」を具体的にどのように判断すべき問題が生じる。

この点につき、東京高等裁判所裁判例（平成 16 年 3 月 16 日判決）では、以下のよう示している。

保証債務が相続税法第 14 条第 1 項に定める「控除すべき債務であることが確実と認められるもの」に該当するためには、相続の開始時点を基準として、その履行すべき保証債務について、主たる債務者及び他の共同保証人に対して求償権を行使したり、債権者に代位して物上担保権を行使してもなお債権の回収を受ける見込みのないことが明確になっていなければならない。具体的には、主たる債務者及び他の共同保証人が破産、和議、会社更生あるいは強制執行等の手続開始を受け、又は事業閉鎖、行方不明、刑の執行等によって債務超過の状態が相当期間継続しながら、他からの融資を受ける見込みもなく、再起の目途が立たないこと、債権者に代位して物上担保権を行使しても優先債権者が存在するため担保価値が乏しいことなどの事情によって、事実上債権の全部又は一部の回収ができない状況にあることが客観的に認められるか否かで決せられるべきである。

なお、この保証債務を、確実と認められる債務とする解釈基準は、貸付金債権の元本価額の評価「その他その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるとき」にいう基準とほとんど同様というべきであるとする裁判例（大阪高等裁判所、平成 15 年 7 月 1 日）もある。

② 連帯債務

連帯債務では、同一債権につき、複数の債務者が全額債務を独立して負担する義務があるため（民法 430）、債権者は連帯債務者の 1 人に債権全額を請求することもできるし、また、債務者全員に一部を請求することもできる。ただし、債務者の 1 人が債務全額を弁済した場合には、他の連帯債務者に対して、各自の負担すべき部分について求償権を有する（民法 442）。各自の負担すべき部分は、連帯債務者間の特約により決められ、特約がない場合には連帯債務者の受けた利益の割合により決められる。

これらが不明の場合、連帯債務者間で平等の割合と推定されることになる。

相続税の計算上、債務控除の対象となる債務は確実に認められるものに限定されており、連帯債務は、連帯債務者のうちで債務控除を受けようとする者の負担すべき金額が明らかとなっている場合には、当該負担金額が確実に認められるものとして債務控除の対象となる。保証債務と異なり、連帯債務では、連帯債務者が負担すべき債務は確実に認められるためである。なお、連帯債務者のうちに弁済不能者があり、かつ、求償して弁済を受ける見込みがなく、当該弁済不能者の負担部分をも負担しなければならないと認められる場合には、その負担しなければならないと認められる部分の金額も、確実に認められる債務として債務控除の対象となる。

2. 承認

民法は、相続人に対する選択については、「相続人は、自己のために相続の開始があったことを知った時から三箇月以内に、相続について、単純若しくは限定の承認又は放棄をしなければならない」（民法 915）とされている。したがって、相続人は、財産調査の結果、当該相続について、「単純承認」、「限定承認」、「相続の放棄」のいずれかの意思決定を行わなければならない。これらについて、以下検討する。

(1) 単純承認

相続人は、単純承認をしたときには、無限に被相続人の権利義務を承継することとなる（民法 920）。したがって、相続人が、単純承認の意思表示を行った場合には、被相続人に帰属していた一切の権利義務を承継することとなる。ここで、相続人が積極的に単純承認の意思表示をしなかったとしても、次に掲げる場合には、相続人は単純承認をしたものとみなされる（民法 921）。

- ① 相続人が相続財産の全部又は一部を処分したとき。ただし、保存行為及び民法の定める短期賃貸借期間（民法 602）を超えない賃貸をすることはこの限りではない。
- ② 相続人が、自己のために相続の開始があったことを知ったときから3ヶ月以内に限定承認又は相続の放棄をしなかったとき。
- ③ 相続人が、限定承認又は相続の放棄をした後であっても、相続財産の全部又は一部を隠匿し、私にこれを消費し、又は悪意でこれを相続財産の目録中に記載しなかったとき。ただし、その相続人が相続の放棄をしたことによって相続人となった者が相続の承認をした後はこの限りでない。

(2) 限定承認

① 限定承認の意義及び効果

限定承認とは、相続によって得た財産の限度においてのみ被相続人の債務及び遺贈を弁済すべきことを留保して相続する旨の相続人全員による意思表示をいう（民法

922、923)。なお、単純承認の場合には、後に述べるみなし譲渡所得課税のような問題は発生しない（民法 920、921）。

② 限定承認の申立の要件

相続人は、限定承認をしようとするときは、民法第 915 条第 1 項の期間内、すなわち相続を知ってから 3 か月以内に、相続財産の目録を作成して家庭裁判所に提出し、限定承認をする旨を申述しなければならないとされている（民法 924）。なお、ここでの 3 か月については、「利害関係人又は検察官の請求によって、家庭裁判所において伸長することができる。」とされている（民法 915）。民法上は、最高裁昭和 59 年 4 月 27 日判決（付録参照）にあるように、相続財産の不存在を信じて熟慮期間を徒過したことに過失がない場合には、熟慮期間は進行しないとして、熟慮期間の起算点に例外を認める見解がある。ただし、この熟慮期間の伸長制度は、後に述べる東京高裁平成 15 年判決にあるように課税実務、すなわち、みなし譲渡所得に係る所得税の法定納期限の起算点等には影響を与えないこととされていると思われるのでこの点注意が必要である¹。

したがって、例えば申述期限を延長し、相続の承認、あるいは放棄についての判断を留保している場合は、準確定申告については無申告のまま放置せざるを得ないのかもしれない。そして、その後に限定承認をした場合、期限後申告となり無申告加算税が課されるが甘受せざるを得ないのが現状の課税実務であると思われる。

なお、限定承認の申請の取下げは、家庭裁判所が限定承認の申請を受理（家事事件手続規則 106）する前なら可能だが、それ以降は、撤回は認められない（民法 919）。

③ 申立後の手続

ア．催告、公告等

限定承認をした者は、限定承認の申述を受理された日から 5 日以内に、全ての相続債権者及び受遺者に対して、限定承認をしたこと及び 2 ヶ月以上の一定の期間内にその請求の申出をすべき旨を公告（官報掲載）しなければならないとされている（民法 927）。

なお、相続財産管理人が選任された場合には、上記 5 日以内が選任後 10 日以内となる（民法 936）。

イ．財産の換価方法

限定承認をした場合、相続人は相続した遺産の価額の限度で債務弁済の責任を負うため、相続財産管理人が行う遺産の換価、換金につき、債権者は重大な利害関係を持つ。

このため、財産管理人の行う遺産の換価、換金については、恣意性を排除した競

1 日本公認会計士協会東京会編『公認会計士による税務判例の分析と実務対応 Vol.2』（日本公認会計士協会出版局、平成 25 年）184・197 頁。

売によるものとしている（民法 932）。

ウ．先買権

上記競売を原則としつつ、現実には例えば動産類のように、競売という方法のみでは、その換価、換金が困難な場合がある。

そのため、例外的な方法として、民法は先買権行使という方法を認めている。これは、裁判所が選任した鑑定人の鑑定価格（時価）以上の価額を支払い、相続人が遺産の所有権等を取得するという方法である。これにより相続人の恣意性を排除して債権者の利益を守りつつ、相続人の遺産への気持ち等へ一定の配慮をしたものと解される（民法 932）。

なお、この鑑定人の選任については、家庭裁判所は債権者に参加の機会を与えるために、その旨の通知をしなければならない（民法 933）。

④ みなし譲渡所得課税

ア．制度趣旨

通常の相続、すなわち単純承認の場合のキャピタルゲインについては、相続段階では課税されない（いわゆる「課税の繰延」、所法 60）。しかし、限定承認の場合、相続財産のみが被相続人に対する債権の弁済資金となるので、限定承認の段階で被相続人存命中のキャピタルゲインを確定、課税し、限定承認をした相続人の固有の利益を保護しようとしている（所法 59）。

イ．移転事由

このみなし譲渡については、相続人が限定承認の申述をし、家庭裁判所により、その申述が受理され、限定承認の効力が発生したときに認められる。

ウ．移転時期

所得税法第 59 条では、「その事由が生じた時」に「資産の譲渡があったものとみなす。」とし、「その事由」に「相続（限定承認に係るものに限る。）」を規定している。この点はみなし譲渡所得の納期限に関係する。

課税実務では、所得税法第 59 条の文言及び譲渡所得課税の趣旨から、相続開始を知った日の翌日から起算して 4 か月を経過した日の前日を法定納期限と解釈している。

また、このような課税実務の取扱いを是認する裁判例として、東京高裁平成 15 年 3 月 10 日判決（付録参照）がある。なお、この判決では、限定承認の申述受理審判が通常 4 か月以内にされ、相続人は財産を調査して税額を算定できることを挙げ、納税者に無理を強いることにはならず、不合理とは言えないことも理由として述べている。

エ．みなし譲渡価格

キャピタルゲインに課税するという趣旨から、相続税課税等の場合の路線価評価ではなく、時価評価により課税されることになる。

オ. 準確定申告

確定申告書を提出すべき者が提出すべき期限までに提出しないで死亡した場合、あるいは年の途中で死亡した場合、相続人はその相続の開始があったことを知った日の翌日から4ヶ月を経過した日の前日までに、準確定申告をしなければならないとされている（所法124、同法125）。

カ. 納税責任

国税通則法第5条「相続による国税の納付義務の承継」によると、「相続人が限定承認をしたときは、その相続人は、相続によって得た財産の限度においてのみその国税を納付する責めに任ずる」とされている。一方、国税徴収法等に、限定承認の場合の納税に際して相続人固有の財産を対象にしてはならない、というような規定はないようである。

この点につきコンメンタール国税通則法（第1巻751及び752頁）によれば、「限定承認をした相続人は、承継にかかる国税の納付には、相続によって得た積極財産を充てるだけでよい。国は、相続人の固有財産に対して滞納処分をすることができない。」「私法上の相続債務の場合は、限定承認があっても、相続人に対して債権の全額について請求することができ、その給付判決も全額の請求が認められている。しかし、相続人が限定承認の事実を主張して、その固有財産をもって弁済を拒絶する抗弁をしたときは、相続財産の存する限度で執行できる旨の留保が判決に付される。その留保に反して債権者が相続人の固有財産に対して執行したときは、相続人はその排除の請求ができるのである。」としている。

⑤ 保証責任、物上保証責任との関係

保証人・連帯保証人あるいは物上保証は、被相続人の死亡により影響を受けない。すなわち相続人の限定承認等により、全く影響を受けない。したがって、相続人が限定承認を選択した場合、限定相続人としての責任は「相続によって得た財産の限度においてのみ」という限定が付されることになる。

⑥ 破産との関係

限定承認をして財産を整理していく中で、債務超過が判明した場合で破産手続開始申立がなされない場合は、当該相続財産の清算手続は、限定承認の財産管理人により行われることになる。一方、当該相続財産について、破産手続開始申立がなされる場合、清算手続は破産管財人により行われることになる。

⑦ 相続時精算課税制度との関係

相続時精算課税制度という生前贈与を取り込んでの相続税額算出という側面と、被相続人負担債務についての引当を相続財産に限定するという側面は、全く別個のものである。すなわち、相続時精算課税制度の適用を申請したか否かは、限定承認を選択すること等に何ら影響しない。

3. 相続放棄

(1) 相続放棄の意義

民法は、「相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する。ただし、被相続人の一身に専属したものは、この限りでない。」（民法 896）と規定し、被相続人に一身専属的なものを除き、相続人は被相続人の財産を何らの手続も要さず当然に承継するものとしている。

しかし、被相続人の財産のうちの消極財産が積極財産を上回るような場合には、一般に相続人は被相続人の財産の承継を望まないと考えられるし、積極財産が消極財産を上回る場合であっても、相続による財産取得を潔しとしない場合等もあり得る。他方で、被相続人（債務者）の死亡によって債権の弁済を受けられなくなる相続債権者の利益保護にも配慮する必要がある。そこで民法は、当然承継を原則として相続債権者の権利の安定を図りつつ、相続人に相続開始後一定の期間（熟慮期間）内に限り、相続を承認するか否か、承認する場合には条件付きか無条件かの選択の自由を認めて、相続債権者と相続人間の利益調整を図っている²。そして、以上のような相続人に認められた選択肢のうち、相続人が相続を全面的に拒否するものが相続放棄である。

ここで相続放棄とは、「相続人が、相続開始と同時にいったん帰属している相続の効果を、自己の意思によって全面的に拒絶し、初めから相続人とならなかったことにする意思表示」であり、「相続人が放棄の意思を表示することによって、相続人としての地位から離脱する行為であるから、形成権であり、相手方のない単独行為である。」とされる³。

この相続の放棄をしようとする者は、限定承認の場合と同様、自己のために相続の開始があったことを知ったときから 3 か月以内に⁴その旨を家庭裁判所に申述書を提出することによって申述しなければならないものとされており（民法 915①、938、家事事件手続法 201⑤）⁵、相続放棄は一種の要式行為であるから、この手続を経ずになされる、

2 泉 久雄=野田愛子『民法X（相続）』注解法律学全集 19（青林書院、1995 年）289－290 頁〔中川良延〕。

3 泉=野田・前掲注 2・370 頁〔小野憲昭〕。同旨、中川善之助=泉 久雄『相続法』法律学全集 24（有斐閣、第 3 版、昭和 63 年）390－391 頁。

4 相続の放棄も限定承認の場合と同様に、「利害関係人又は検察官の請求によって、家庭裁判所において伸長することができる」（民法 915①）とされている。

5 「東日本大震災に伴う相続の承認又は放棄をすべき期間に係る民法の特例に関する法律」（平成 23 年法律 69 号）により、東日本大震災の被災者で平成 22 年 12 月 11 日以後に自己のために相続の開始があったことを知ったものに対する相続承認または放棄をすべき期間（いわゆる熟慮期間）の適用については、平成 23 年 11 月 30 日まで延長されている。

なお、新たな非訟事件手続法（平成 23 年法律 51 号）、家事事件手続法（平成 23 年法律 52 号）等の成立に伴い、家事審判法（昭和 22 年法律 152 号）、家事審判規則（昭和 22 年最高裁判所規則 15 号）等は、

いわゆる「事実上の相続放棄」（「相続分の放棄」とも呼称される。）は、法的には意味のないものであるとされている⁶。

もっとも、現実には、この事実上の相続放棄を行うことによって権利放棄している場合が多いと考えられ、学説上も相続人間の合意がある以上、無効ということはできないと解するのが多数説であるが⁷、「事実上の相続放棄においては、相続人でない第三者との関係では正規の放棄と同じ効果は認められず、したがって事実上の放棄をした相続人は相続債務を承継する。」ことに留意する必要がある⁸。

なお、相続放棄の申述書の提出を受けた家庭裁判所は、その受理又は却下の審判をすることとなるが（家事事件手続法 201）、「わが国の裁判実務では、相続放棄の申述は書面審査で受理される。本人の出頭は要求されず、文書による申述があれば、家庭裁判所からは申述者宛の問合せの文書が郵送されて、それが返送されれば本人の意思が確認されたものとして取り扱われている。」⁹とされる。

（2）相続税法における相続人の意義と相続放棄の取扱い

① 相続人の原則的意義

民法上、相続を放棄した者は、その相続に関しては、初めから相続人とならなかったものとみなされる（民法 939）。そこで、相続税法上も、原則として「相続人」とい

新非訟事件手続法の施行の日（平成 25 年 1 月 1 日）を以て廃止された（非訟事件手続法及び家事事件手続法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（平成 23 年法律 53 号）第 3 条、非訟事件手続法等の施行に伴う関係規則の整備等に関する規則（平成 24 年最高裁規則 9 号）第 1 条等を参照。）。

- 6 中川=泉・前掲注 3・394 頁、相続税法上も同様の考え方を採っているものと解される（後記注 10 参照）。この事実上の相続放棄の類型については、島津一郎=松川正毅編『相続』基本法コンメンタール（日本評論社、第 5 版、2007 年）136－137 頁〔和田幹彦〕などを参照。また、事実上の相続放棄の一類型である一部の相続人の相続分をゼロとする遺産分割協議が共同相続人間で行われた場合に詐害行為取消権（民 424）行使の対象になるとした事例として最判平成 11 年 6 月 11 日民集 53 卷 5 号 898 頁を、国税の滞納者が相続分に満たない財産を取得するような遺産分割協議が行われた場合、その遺産分割協議は「第三者に利益を与える処分」（国税徴収法 39）にあたり得るとした事例として最判平成 21 年 12 月 10 日民集 63 卷 10 号 2516 頁を、それぞれ参照。
- 7 島津=松川編・前掲注 6・137 頁〔和田幹彦〕。
- 8 谷口知平=久貴忠彦『新版 注釈民法(27) 相続(2)』（有斐閣、平成元年）589 頁〔山木戸克己=宮井忠夫〕、大阪高決昭和 53 年 1 月 14 日家月 30 卷 8 号 53 頁参照。
- 9 伊藤昌司『相続法』（有斐閣、2002 年）235 頁 中川=泉・前掲注 3・394 頁は、家庭裁判所における「審判においては、申述書の形式的審査と、放棄者の真意に出たものかどうかの判断がなされるだけであり、放棄の動機が正しいかどうかというようなことは、審理すべき限りではなく、たとえ正しくないと思われても、それによって受理を拒むことはできない。」とする。

う場合には、相続を放棄した者¹⁰及び相続権を失った者¹¹を含まないものとしている（相法 3①柱書）。

ここで、相続税法上、いわゆる「みなし相続財産」（相法 3①各号）を取得した場合に相続税の課税関係が問題となる者は相続人に限定されていないから、相続を放棄した者がその相続に関してみなし相続財産を取得した場合には、その財産は相続人以外の者が遺贈によって取得したものとみなされることとなる（相法 3①、相基通 3-3）。そして、そのみなし相続財産が日本国内にある場合、その財産を相続又は遺贈（死因贈与を含む。以下同じ。）によって取得した個人は、その者が無制限納税義務者（相法 1 の 3 一、二）であるか制限納税義務者（相法 1 の 3 三）であるかを問わず相続税の納税義務を負うから（相基通 1 の 3・1 の 4 共-3）、相続を放棄した者であっても、少なくとも日本国内にあるみなし相続財産を取得した個人には相続税の納税義務があることとなる（なお、贈与によって相続時精算課税制度の適用を受ける財産を取得した者に係る相続税の納税義務については、後述。）。

しかし一方で、相続を放棄した者は民法上相続人とはならないから、たとえ相続を放棄した者がみなし相続財産である生命保険金等（相法 3①一）及び退職手当金等（同項二）を遺贈によって取得したものとみなされても、民法上の相続人であることを前提とするこれらの財産に係る非課税規定の適用はないこととなり（相法 12①五、六、相基通 12-8、12-10）、同様に、債務控除（相法 13）、相次相続控除（相法 20）の規定の適用もないこととなる（相基通 13-1、20-1）¹²。ただし、債務控除の規定は、包括遺贈によって財産を取得した者にも適用されるから、相続を放棄した者であ

10 相続税基本通達 3-1 は、「法第 3 条第 1 項に規定する『相続を放棄した者』とは、民法第 915 条（（相続の承認又は放棄をすべき期間））から第 917 条までに規定する期間内に同法第 938 条（（相続の放棄の方法））の規定により家庭裁判所に申述して相続の放棄をした者（同法第 919 条第 2 項（（相続の承認及び放棄の撤回及び取消し））の規定により放棄の取消しをした者を除く。）だけをいうのであって、正式に放棄の手続をとらないで事実上相続により財産を取得しなかったにとどまる者はこれに含まれない」と規定している。

11 相続税基本通達 3-2 は、「法第 3 条第 1 項に規定する『相続権を失った者』とは、民法第 891 条の各号（（相続人の欠格事由））に掲げる者並びに同法第 892 条（（推定相続人の廃除））及び第 893 条（（遺言による推定相続人の廃除））の規定による推定相続人の廃除の請求に基づき相続権を失った者（同法第 894 条（（推定相続人の廃除の取消し））の規定により廃除の取消しのあった者を除く。）だけをいう」と規定している。

12 同旨、北野弘久編『コンメンタール相続税法』（勁草書房、1974 年）129-131 頁〔吉良 実〕、136-137 頁〔佐藤義行〕、209 頁〔水野武夫〕。

もっとも、課税実務上は、相続を放棄した者及び相続権を失った者が現実に被相続人の葬式費用を負担した場合においては、その負担額は、その者の遺贈によって取得した財産の価額から債務控除しても差し支えないものとされている（相基通 13-1）。

っても、その者がなお包括受遺者としての地位を有している場合には¹³、債務控除の規定を適用することができる。

なお、相続の放棄をした者又は欠格若しくは廃除の事由により相続権を失った者が遺贈により財産を取得した場合、その者がその遺贈に係る被相続人の一親等の血族（相法 18①に規定する一親等の血族に限る。）であるときは、その者については相続税の 2 割加算の規定（相法 18①）の適用はない（相基通 18－1）。また、被相続人の子が相続開始以前に死亡し、又は相続権を失ったため、代襲して相続人となった被相続人の孫についても相続税の 2 割加算の規定の適用はないが（同条②ただし書）、代襲して相続人となるべき地位を有する孫が遺贈によって財産（みなし相続財産を含む。）を取得したにもかかわらず代襲相続人としては相続を放棄した場合、その孫は初めから相続人とはならず、また、同条にいう相続人には「相続を放棄した者」は含まれないため、その孫が遺贈によって取得した財産に係る相続税については、相続税の 2 割加算の規定が適用されることとなる¹⁴。

② 相続人の例外的意義

以上のような「相続人」に関する原則的な定めにかかわらず、相続税法は一定の場合に民法上のものとは異なる意味で相続人という語を用いている。

すなわち、相続税の非課税限度額を意味する遺産に係る基礎控除を計算する際の「相続人の数」については、被相続人に養子がある場合にその数に算入される被相続人の養子の数について一定の制限があるほか、相続の放棄があった場合においては、その放棄がなかったものとした場合における相続人の数をいうものとされている（相法 15②）。

また、相続税の総額も、その相続人の数に応じた相続人が民法第 900 条（法定相続分）及び第 901 条（代襲相続人の相続分）の規定による相続分によって取得したものとした場合におけるその各取得金額（当該相続人が、一人である場合又はない場合には、当該控除した金額）に応じて計算した金額とされている（相法 16）。

さらに、配偶者控除（相法 19 の 2）、未成年者控除（相法 19 の 3）及び障害者控除（相法 19 の 4）の規定も、これらの適用を受ける者が相続放棄している場合であっても、その相続放棄がなかったものとして適用される。

13 民法は、相続人に対しても当然に遺贈しうることとしているが（民 903）、遺言による相続人に対する相続財産取得の割合指定があった場合、それをどのように解すべきかについては学説上対立がある（中川＝泉・前掲注 3・242 頁参照）。

14 国税庁 Web サイト「相続税・贈与税質疑応答事例「相続を放棄した代襲相続人に遺贈財産がある場合の相続税の 2 割加算」(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/sozoku/07/01.htm>)」(平成 24 年 11 月 30 日現在)。同旨、武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法』（第一法規、加除式、昭和 56 年）1353 頁。

(3) 相続時精算課税制度と相続放棄

その年の1月1日において65歳以上である者から、その者の直系卑属である者のうちその年1月1日において20歳以上である推定相続人に対して財産の贈与を行った場合、その財産の受贈者はその贈与に係る財産について、その贈与に係る贈与税の申告書の提出期限までに一定の書類を添付して相続時精算課税選択届出書を提出するなどの要件を満たすときは、相続時精算課税制度の適用を受けることができる(相法21の9、相令5、相規10)¹⁵。

この相続時精算課税選択届出書を提出した者(以下「相続時精算課税適用者」という。)であっても、その届出書に係る財産(以下「相続時精算課税適用財産」という。)を贈与した者(以下「特定贈与者」という。)の相続を放棄することができる¹⁶。もっとも、たとえ特定贈与者に係る相続を放棄した場合であっても、その特定贈与者に係る相続によってみなし相続財産を取得している場合等があり得る。そこで、相続時精算課税適用者が特定贈与者に係る相続を放棄した場合であっても、その特定贈与者に係る相続又は遺贈によって財産を取得している場合と取得していない場合とがあり得ることとなり、それぞれ次のように取扱いが異なることとなるが、いずれの場合であっても相続時精算課税適用者は相続税を納める義務を負う(相法1の3四。なお、相続税の申告書の提出義務者について、相基通27-1を参照)ため、相続時精算課税制度を利用した課税逃れはできないこととなる。

まず、特定贈与者から相続又は遺贈により財産を取得した相続時精算課税適用者については、その特定贈与者からの贈与により取得した相続時精算課税適用財産(相法21の2①から③まで、21の3、21の4及び21の10の規定によりその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に限る。)の価額を相続税の課税価格に加算した価額をもって、相続税の課税価格とされる(相法21の15①)。この場合、相続時精算課税適用財産は、その財産の贈与時における価額によって加算されるが(相基通21の15-2)、相続時精算課税適用者が相続人に該当せず、かつ、特定遺贈のみによって財産を取得した場合には、債務控除の規定(相法13)は適用されない(相基通13-9(1)(注))。

15 平成25年税制改正により、平成27年1月1日以降においては、贈与者の年齢が65歳から60歳に引き下げられ(相法21の9)、また、その年の1月1日において20歳以上である孫への贈与も相続時精算課税の対象となった(措法70の2の5)。

16 判例は、相続放棄のような身分行為については、詐害行為取消権(民424)行使の対象とならない(最判昭和49年9月20日民集28巻6号1202頁)とする。しかし、債権者対策として相続時精算課税制度を利用した生前贈与が行われているような場合には、その生前贈与が詐害行為取消権行使の対象となり、強制執行妨害目的財産損壊等罪(刑法96の2)が成立する可能性がある(関根 稔「遺産相続に与える影響」税務弘報51巻7号(2003年7月)94頁)。

また、特定贈与者から相続又は遺贈により財産を取得しなかった相続時精算課税適用者については、その特定贈与者からの贈与により取得した相続時精算課税適用財産をその特定贈与者から相続（その相続時精算課税適用者がその特定贈与者の相続人以外の者である場合には、遺贈。）により取得したものとみなして、相続税の計算をすることとなる（相法 21 の 16①）。この場合、特定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る相続時精算課税適用財産の価額は、その財産の贈与时における価額によるが（相法 21 の 16③）、その相続時精算課税適用者が相続人又は包括受遺者に該当しない場合には、債務控除の規定（相法 13）は適用されない（相基通 13-9(2)(注)）。

4. 相続分の譲渡

(1) 相続分の譲渡の意義

① 相続分の譲渡性

相続が発生すると、民法では共同相続を前提としているために、共同相続人間において遺産分割が行われることになる（民法 907①）。しかし、共同相続人間で遺産分割の合意が成立するまで相当の時間を要することが多いため、早く相続財産を手にしたとか、あるいは遺産争いの対立となる遺産分割に関わり合いたくない、特定の相続人を遺産分割に参加させたくないといったことを考える共同相続人のために、遺産分割の前に自己の相続分を、他の共同相続人又は第三者に譲渡することができることとされている。これを「相続分の譲渡」という。

相続税法上では、相続分の譲渡についての規定はなく、また、民法上においても、相続分の譲渡そのものに関する規定はない。しかし、民法第 905 条第 1 項において、「共同相続人の一人が遺産の分割前にその相続分を第三者に譲り渡したときは、他の共同相続人は、その価額及び費用を償還して、その相続分を譲り受けることができる。」として、相続分の取戻し（相続分取戻権）が定められている（なお、相続分の取戻しについては、後述。）。つまり、本条は共同相続人が遺産分割前に自己の相続分を譲渡できることを前提として相続分の取戻しを認めているのであるから、民法は相続分の「譲渡性」を間接的に認めているということになる。

もっとも、本条が第三者への譲渡を目的としているにすぎず、他の共同相続人への譲渡を許したものとはいえないと解する余地はあるが、第三者に譲渡できる以上、他の共同相続人に対しても譲渡し得ることが当然であるとして、共同相続人間の相続分譲渡を肯定的に解するのが多数説である¹⁷。

このような民法上において認められた相続分の譲渡は、遺産分割前という未分割状

17 千藤洋三稿『共同相続人間の相続分譲渡について』関西大学法学論集 41 巻 3 号、平成 3 年、257-263 頁。

態を前提としているが故に、遺産分割をスムーズに行っていくためのいわゆる遺産分割の一形態として、一般に利用されている。

② 相続分の意味

相続人が共同で遺産を承継する場合、「各共同相続人は、その相続分に応じて被相続人の権利義務を承継する。」（民法 899）ことになる。ここでいう相続分は、各共同相続人が遺産分割によって取得し得る財産の価額（又は債務の額）を表象する分数的割合にすぎないものであって、相続分そのものは具体的な価値を有してはいない。

しかるに、相続分の譲渡において、譲渡の対象となる相続分は、上述した意味での相続分とは異なり、共同相続人が遺産全体に対して有する包括的持分と解されている。すなわち、遺産の中の特定の財産又は権利に対する持分ではなく、積極的財産のみならず、消極的財産を含めた包括的な財産全体に対する共同相続人の持分、あるいは、法律上の地位そのものと解されている¹⁸。したがって、相続分の譲渡とは、個々の財産に対する共有持分権の移転ではなく、共同相続人の包括的な持分、あるいは共同相続人として遺産を取得し得る財産的地位の譲渡であるというのが、今日の通説的見解である¹⁹。判例（最判昭和 53 年 7 月 13 日判時 908 号 41 項²⁰、東京地判昭和 35 年 10 月 18 日判時 244 号 55 頁）においても同旨である。

なお、相続分の譲渡において、相続分の一部譲渡が許されるかどうかという点については、相続関係の複雑化を避ける立場などから一部譲渡を否定する説もあるが²¹、ここでいう相続分とは包括的遺産全体をいうから、それを分割して譲渡することは可能であるというのが通説である²²。したがって、一部譲渡相続人は減少した相続分に基づいて、遺産分割協議に参加し得ることになる。

(2) 相続分の譲渡の要件と効果

① 相続分の譲渡の要件

相続分の譲渡を行うための要件としては、遺産分割の前に譲渡を行わなければならないが、譲渡に際して他の共同相続人の同意は必要としない。さらに、譲渡の相手方は他の共同相続人でも共同相続人以外の第三者でもかまわないし、有償・無償を問わず、口頭又は書面のいずれでもよい。なお、登記がなくても他の共同相続人に対抗し得るが、他の共同相続人に譲渡の通知を行う必要があるかという点については、他の

18 水野忠恒著『租税法』有斐閣、第 2 版、平成 17 年、613 頁。同旨、谷口知平・久貴忠彦編『新版 注釈民法（27）相続（2）』有斐閣、平成元年、292 頁〔有地享〕。

19 千藤稿、前掲注 17、269 頁。

20 「民法 905 条 1 項によって取戻しの対象となる相続分の譲渡とは、積極財産と消極財産とを包括した遺産全体に対する相続分の包括的譲渡というものと解すべきである」と判示している。

21 中川善之助・泉久雄著『「相続法」法律学全集 24』有斐閣、第 4 版、平成 12 年、303 頁。

22 千藤稿、前掲注 17、270 頁。

共同相続人は相続分取戻権を有しないことから、不必要であると解されている²³。

② 譲渡後の相続分と遺産分割請求権

他の共同相続人に相続分を譲渡した場合には、相続分の譲渡人たる共同相続人の相続分については、その法律上の効果として、全部譲渡の場合は消滅し、一部譲渡の場合は減少することになる。他方、相続分の譲受人たる共同相続人の相続分については、本来の自己の相続分に「相続分の譲渡により譲り受けた相続分を加えたもの」²⁴となり、譲受人は遺産分割を請求することになる。

また、相続分が第三者に全部譲渡された場合には、共同相続人の1人として有する一切の権利義務が包括的に譲受人に移転される。それによって、譲渡人は「遺産分割手続の当事者適格を失う。」²⁵とともに、譲受人は「遺産分割に関与することができるのみならず、必ず関与させられなければならない地位を得る。」²⁶ことになる。

③ 相続分の取戻し（相続分取戻権）

遺産分割の前に、相続分の譲渡が行われ第三者が権利者として介入してくることは、当事者間に様々な紛争を起こすおそれがある。そこで、民法は、相続分が第三者に譲渡された場合、他の共同相続人はその価額及び費用を償還して、相続分を取り戻すことができる」と規定している（民法 905①）。

この相続分取戻権の行使は、1ヶ月以内に行使しなければならないとされており（民法 905②）、相続分取戻権が行使されると、結果として譲受人は相続分を失うことになる。

相続分取戻権は、相続分を譲渡した相続人以外の共同相続人が行使することができ、他の共同相続人が複数いる場合、共同相続人全員で行使する必要はなく、1人でも行使できる。また、相続分取戻権の行使に当たっては、譲受人に対する一方的な意思表示ですればよく、譲受人の承諾を必要としない。取戻しの意思表示が有効であるためには、相続分の価額及び譲受に要した費用を償還することが必要であるが、この価額は取戻権行使当時の時価であるとするのが通説である²⁷。なお、相続分の譲渡が無償であっても、取戻権行使当時の時価及び費用を償還しなければならない。

取り戻された相続分の帰属については、相続分取戻権を行使した特定の共同相続人

23 千藤稿、前掲注 17、272 頁。

24 東京地判昭和 62 年 10 月 26 日判時 1258 号 38 頁。

25 大阪高判昭和 54 年 7 月 6 日判時 945 号 55 頁。同旨、谷口・久貴編、前掲注 18、296 頁。

26 東京高判昭和 28 年 9 月 4 日高民集 6 卷 10 号 603 頁。谷口・久貴編、前掲注 18、296—297 頁は、譲受人を参加させずに遺産分割の協議がなされた場合には有効・無効に解釈は分かれるが、相続分の譲渡を認める趣旨を生かすためには譲受人も分割協議に参加が許されなければならない、無効と解すべきであるとする。

27 遠藤浩外編『民法（9）相続』有斐閣、第 4 版増補補訂版、平成 17 年、99 頁〔良永和隆〕。

に帰属するという説があるが²⁸、他方、取り戻された相続分は、相続分譲渡人以外の共同相続人全員にその相続分の割合に応じて帰属し、取戻しに要した費用、償還に要した費用は、それらの全相続人がその相続分の割合に応じて負担することになるとみるべきであるという説もある²⁹。

なお、共同相続人の1人が他の共同相続人に対して相続分を譲渡した場合には、相続分取戻権は発生しない。また、共同相続人の1人が、遺産を構成する特定の不動産に対する共有持分権を第三者に譲渡した場合には、相続分取戻権の適用はないとされる³⁰。

④ 譲渡人と相続債務

遺産には積極財産のみならず消極財産も含まれることから、相続分の譲渡に当たっても被相続人から承継した相続債務が含まれる。ただし、相続分の譲渡に相続債務が含まれたとしても、これは譲渡人（相続人）と譲受人の間の関係にすぎず、譲渡当事者間においては、相続分の譲渡に伴って譲受人に移転することになるが、債権者との関係では、譲渡人は譲渡後も相続債務の弁済責任を負い続けることになる。そうでなければ、無資力の第三者に相続分を譲渡するなどの債権者を害する手法が許されてしまうことになってしまうからである。

譲渡人の弁済責任については、学説上、意見が分かれている。相続人は相続放棄以外の方法で相続人としての地位から離脱することはあり得ず、譲渡相続人は依然として相続債務者に留まるとする説、相続債権者に不当に不利益を与えるべきでないとの配慮の下に、譲受人とともに譲渡人は相続債務について弁済責任を負うとする説などがあるが³¹、いずれにしても債権者は、譲受人が免責的に債務を引き受けることに同意した場合等でない限り、譲渡人及び譲受人のいずれに対してもその履行を請求することができるかと解されている³²。

⑤ 他の相続人の相続放棄との関係

相続分の譲渡は、譲渡人の相続人たる地位を譲渡して、譲受人に相続に関する一切の権利義務を移転させることになるので、「相続の放棄をした者は、その相続に関して

28 遠藤浩外編、前掲注 27、99 頁〔良永和隆〕は、「共同相続人中の 1 人の者が単独で取戻権を行使したときは独占的にその者に帰属し、共同で行使したときは、償還した価額及び費用の分担の割合に応じて各自に分属するものと解される。」としている。

29 谷口・久貴編、前掲注 18、299 頁〔有地亨〕参照。中川・泉著、前掲注 21、304 頁参照。

30 「共同相続人の 1 人が遺産を構成する特定の不動産について同人の有する共有持分権を第三者に譲り渡した場合については、民法第 905 条の規定を適用又は類推適用することはできないものと解すべきである。」と判示している（最判昭和 53 年 7 月 13 日判時 908 号 41 頁）。東京地判昭和 35 年 10 月 18 日判時 244 号 55 頁参照。

31 千藤稿、前掲注 17、273 頁。

32 谷口・久貴編、前掲注 18、295 頁〔有地亨〕参照。中川・泉著、前掲注 21、304 頁参照。

は、初めから相続人とならなかったものとみなす。」という相続放棄（民法 939）に、事実上は等しいものということができる。したがって、相続分の譲渡後に他の共同相続人が相続放棄をした場合に、その放棄者の相続分の帰属については、譲渡人が譲渡時点で保有していた相続分のみに譲渡としての効力が生じるという理由で譲渡人に帰属するという説もあるが、相続分の譲渡により譲渡人は相続関係から離脱し相続放棄したのと同様であるから、当然に、譲受人を含む共同相続人に帰属すると解すべきである³³。

(3) 相続分の譲渡と課税関係

① 遺産が未分割の場合の課税

相続税法では、原則として遺産分割によって実際に取得した財産の価格に応じて課税することになっている。しかしながら、相続財産の全部又は一部が共同相続人によってまだ分割されていない場合、その分割されていない財産については、各共同相続人が民法（第 904 条の 2（寄与分）を除く。）の規定による相続分の割合に従って財産を取得したものとして課税することになっている（相法 55）。すなわち、未分割の場合には、民法第 900 条から第 903 条までに規定する³⁴、いわゆる法定相続分に従って課税することになっている。また、実務においても、「法第 55 条本文に規定する『民法（第 904 条の 2 を除く。）の規定による相続分』とは、民法第 900 条から第 903 条までに規定する相続分をいうのであるから留意する。」（相基通 55-1）とされている。未分割の場合に法定相続分に従って課税することになっているのは、遺産分割までの暫定的な課税方法として、未分割遺産について法定相続分に応じた持分的な権利を主張できることに根拠をおいた課税方法を採用したからということにほかならない³⁵。

しかるに、未分割の場合において共同相続人がその相続分を譲渡した場合における課税関係については、相続税法上あるいは所得税法上には何ら規定がなく、その上、税務当局からの通達等による判断も何ら示されていないのが実情である。相続分の譲渡があった場合、譲渡人は、相続税を負担するのか、あるいは譲渡所得として課税されるのか、明確になっていない。少なくとも、未分割の場合において、共同相続人が自己の相続分を他の共同相続人に譲渡し、その法律上の効果として、相続分が移転し、相続税を負担しないことが明らかになっているにもかかわらず、未分割であることを理由として、各共同相続人に対して民法の法定相続分に応じた相続税を課税すること

33 千藤稿、前掲注 17、275 頁参照。谷口・久貴編、前掲注 18、296 頁〔有地亭〕。

34 未分割財産を分割したものとして、その財産に課税する場合の相続分は、民法第 900 条の法定相続分の規定、第 901 条の代襲相続人の相続分の規定、第 902 条の被相続人による相続分の指定がなされた場合の規定、第 903 条の特別受益者のある場合の規定による相続分である。

35 東京弁護士会編著『新訂第六版 法律家のための税法〔民法編〕』第一法規、平成 23 年、321 頁。

には問題がある。

② 共同相続人間において相続分が譲渡された場合の課税

共同相続人間において相続分が譲渡された場合について、判例³⁶では、「相続税法第 55 条にいう相続分とは、民法第 900 条ないし第 904 条の規定により定まる相続分のみをいうのではなく、共同相続人間で相続分の譲渡がされた場合における当該譲渡の結果定まる相続分も含まれると解すべきであるから、遺産中の未分割財産について共同相続人間で相続分の譲渡分の譲渡がされた場合には、相続分の譲受人については、前各条によって定まった相続分に譲り受けた相続分を加えたものが、同条の『相続分』となる」と判示している。すなわち、未分割の場合に共同相続人が自己の相続分を他の共同相続人に譲渡した場合には、「民法の規定による相続分」には、譲渡に係る相続分も含まれるとの解釈のもとに、その譲渡の結果定まる相続分に応じて課税すべきであるとの見解である³⁷。この判例に従えば、譲渡人については法定相続分から譲渡した相続分を控除したもの、譲受人については法定相続分に譲り受けた相続分を加えたもの、が各人に帰属する相続財産になり、相続税が課税されることになる。

なお、共同相続人間において相続分の譲渡が行われた場合には、それが無償の譲渡であれば遺産分割協議において遺産取得がゼロで行われ、あるいは有償の譲渡であれば代償分割で行われたことと同じであるから、贈与税や所得税の課税は行われないことになる。

③ 第三者に対して相続分が譲渡された場合の課税

民法の予定している相続分の譲渡には、共同相続人間で行われるものだけでなく、共同相続人以外の第三者に対して行われるものもある。相続分の譲渡が第三者に対して行われた場合について、判例³⁸では、共同相続人以外の者が共同相続人から相続分を譲り受け、その後の遺産分割により財産を取得した場合に相続税の納税義務者に該当するかどうかについて、譲受人は「被相続人の法定相続人ではないから、相続人となることはできず、相続税法第 1 条第 1 号の『相続』により被相続人の財産を取得した個人に当たらないというべきであり、相続税の納税義務者ではないというべきである。」と判示している。同判例に従えば、譲受人は相続税の納税義務者に該当しないばかりか、むしろ相続分を有しなくなった譲渡人は、相続税の負担を免れることができないということになる。

36 最判平成 5 年 5 月 28 日判時 1460 号 60 頁、第 1 審、東京地判昭和 62 年 10 月 26 日判時 1258 号 38 頁、控訴審、東京高判平成元年 8 月 30 日行裁集 40 巻 8 号 1166 頁。

37 金子宏著『租税法 第十六版』弘文堂、平成 23 年、521 頁。なお、最判平成 13 年 7 月 10 日民集 55 巻 5 号 955 頁も同旨である。

38 東京高判平成 17 年 11 月 10 日税資 255 号順号 10197、上告審、最判 18 年 5 月 22 日税資 256 号順号 10401、第 1 審、さいたま地判平成 17 年 4 月 20 日税資 255 号順号 10006。

さらに、同判例では、譲受人が遺産分割協議の結果得た相続財産に対して贈与税を課するのが相当かどうかについて、譲受人は「相続税の納税義務者ではない」ので、「遺産分割協議により不動産の共有持分権を取得し債務を承継した結果受けた経済的利益は、対価を支払わないで共同相続人から受けた経済的利益であって、経済的実質において贈与と同じである」から、譲受人は、「相続税法第1条の2第1号にいう『贈与に因り財産を取得した個人』に当たるといふべき」であり、仮にそうでないとしても少なくとも譲受人は、「相続税法第9条の『対価を支払わないで利益を受けた場合』に当たるといふべきである」と判示して、譲受人に贈与税が課されている。

したがって、共同相続人以外の第三者に相続分を無償で譲渡した場合、同判例に従えば、譲渡人には相続分に応じた相続税が、譲受人には相続分に応じた贈与税がそれぞれ課税されるということになる³⁹。

5. 遺産分割

(1) 相続分と遺産分割

民法において、相続人が複数いるときは、相続財産は共有に属するものとされている（民法 898）。ただし、相続財産が共有に属している状態では、各相続人が各財産を自由に使用収益することが出来ず、望ましい状態であるとはいえない。すなわち、相続直後の相続財産の共有関係は、財産所有権の連続性に由来する一時的・暫定的・過渡的な法律上の地位であるといえる。

そこで、この共有関係を遺産分割手続を行うことによって解消し、各相続財産を各相続人に個別に帰属させることが必要となる。

民法第 900 条においては、法定相続分を定め、複数の相続人が遺産を承継する場合の分数的な承継割合を示している。しかし、民法第 907 条第 1 項において、遺産の分割は被相続人が遺言で禁じた場合を除き、いつでも、その協議で遺産の分割をすることができると規定しており、必ずしも法定相続割合によって遺産分割を行う必要はない。

(2) 遺産分割協議

遺産分割の方法は、遺言による分割方法の指定（民法 908）がない場合には、共同相続人間の協議によって「協議分割」が行われる（民法 907①）。共同相続間で協議が整わないか、協議がなされない場合には、家庭裁判所の審判による分割が行われる（民法 907②）。

以下では、最も一般的な遺産分割方法である遺産分割協議について検討する。

① 遺産分割協議の方法

39 東京弁護士会編著、前掲注 35、322 頁参照。

遺産分割協議には、共同相続人全員の参加が必要となる。また、包括受遺者や遺産分割の前に相続分の譲渡を受けた者も、分割協議に参加する。遺産分割に参加すべき当事者を除いて行った遺産分割協議は、当事者要件を欠いたものとして無効となる。

遺産分割協議には未成年者であっても参加する。未成年者の法律行為は、通常親権者による同意が必要となるが、共同相続人の中に未成年者である子とその親がいる場合、両者の利益が相反することになる。その場合には、親は家庭裁判所に特別代理人の選任を請求する必要がある（民法 826）。

② 遺産分割の基準

民法第 906 条において、遺産の分割は、遺産に属する物又は権利の種類及び性質、各相続人の年齢、職業、心身の状態及び生活の状況その他一切の事情を考慮してこれをするとして規定されている。

場合によっては、遺産分割協議において決定した相続分は、民法第 906 条や法定相続分からみて著しく異なる結果となる場合もある。その場合であっても、共同相続人全員の合意により決定した遺産分割協議であるならば、その分割が無効となることはない。

なお、遺産の中に債務がある場合に債務の分割を協議で決定することはできるが、債権者に対抗できない。可分債務は分割の対象とはならないとするのが判例の立場である（東京高判 S30.9.5 ほか）⁴⁰。

③ 遺産分割協議の効力

遺産の分割は、相続開始のときに遡ってその効力を生ずる（遡及効、民法 909）。ただし、この規定により既に法律関係が生じた取引の安全が侵害されることがないように、遺産分割の遡及効によっても第三者の権利を害することは出来ないと定めている（同上ただし書）。

この第三者については、善意の第三者か悪意の第三者かは問わないと解される⁴¹。

④ 遺産分割の瑕疵

遺産分割協議に瑕疵があった場合には、民法上の無効や取消し等の適用がある。

①で述べたように、共同相続人の一部を欠く遺産分割協議は、当事者要件を満たさず、原則として無効となる。また、遺産分割協議の当事者でない者によってなされた協議も無効となる⁴²。

また、詐欺又は強迫による民法上の意思表示の規定が適用されるため、誰かに脅さ

40 田中千草他監修『図解民法（親族・相続）』大蔵財務協会。

41 中川昌泰監修『遺産分割と相続発生後の対策』大蔵財務協会。

42 結果的に当事者でない者が加わって遺産分割がなされてしまうケースとしては、遺産分割後に婚姻無効判決が確定した場合や、遺産分割後に養子縁組の無効が確定した場合などがある（田中千草他監修『図解民法（親族・相続）』大蔵財務協会）。

れて合意がなされた遺産分割協議は、取消し事由となる（民法 96）。

⑤ 遺産分割のやり直し

遺産分割協議のやり直しについては、当事者全員の同意によって可能であると解されている（最高裁平成 2.9.27 第一小法廷判決）。すなわち、「共同相続人の全員が、既に成立している遺産分割協議の全部又は一部を合意により解除した上、改めて遺産分割協議をすることは、法律上、当然に妨げられるものではない」と解釈されている。

しかしながら、一旦決定した遺産分割協議に基づいて、第三者との取引が既に行われていた場合、遺産分割のやり直しが行われると取引の安全が侵害されることになる。また、相続税の課税上も、安定的な取扱いが出来ないことになる。

したがって、課税上は遺産分割協議のやり直しによって財産再配分されたとしても、通常は、分割により取得したものとは取り扱われず（相基通 19 の 2－8 ただし書）、当初の遺産分割による取得者からの贈与として取り扱われる。

また、遺産分割の遡及効によっても第三者の権利を害することはできないと定めた民法第 909 条ただし書の規定からも、権利を侵害される第三者に対しては遺産分割のやり直しは対抗できないと考えられる。

(3) 遺産分割方法

① 代償分割

代償分割とは、共同相続人又は包括受遺者のうち 1 人又は数人が相続又は包括遺贈により取得した財産の現物を取得し、その現物を取得した者が他の共同相続人又は包括受遺者に対して債務を負担する分割の方法をいう⁴³。

相続財産の中に現物が占める割合が多い場合に代償分割を行うと、現物を分割せずに必要な者に全て相続させることができる。特に換金しづらい不動産や非上場会社の株式など、分割せずに特定の承継人に全て相続させたい場合などに有効である⁴⁴。

ただし、代償分割で現物を相続した者は、他の相続人に対して債務を負うことになるため、資金負担面で留意が必要である。

② 遺言と異なる遺産分割を行う場合

民法が定める方式の遺言書が作成されていた場合、原則としてその遺言書に基づいて遺産が取得される。すなわち遺言書で受遺者とされたものは、その遺産につき遺産分割協議を経ずに取得することになり、自由に換価・処分することができるようになる。

43 相続税基本通達 11 の 2－9（注）。

44 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の特例においては、支払代償金の一定部分に相当するが相続税相当額が加算対象外とされる点に留意する必要がある（所得税 措置法通達 39－14）。

しかし、受遺者の中には他の相続人との関係性を考えて、遺言書どおりに遺産を取得することを望まない場合も考えられる。そのような場合に民法では、受遺者は遺言者の死亡後、いつでも遺贈の放棄をすることが出来る旨を定めている（民法 986①）。

遺贈の放棄がなされた場合、遺言者の死亡のときに遡ってその効力が生ずるため（民法 986②）、そもそもその遺贈がなかったことになり、改めて相続人間の遺産分割協議によって分割がされることになる。

遺贈の放棄に当たっては受遺者の意思表示のみで足りるが、後日のトラブル防止のためには、受遺者が遺贈を放棄した旨の書面を作成して、意思を明確に示しておくことが必要と考えられる。

なお、このような遺贈の放棄が可能なのは、特定遺贈の場合に限られる。包括遺贈の場合には、包括受遺者はその包括遺贈があったことを知ってから 3 ヶ月以内に包括遺贈放棄申述書を家庭裁判所に提出するという、相続の放棄の手続に準じた手続が求められる。

③ 相続人中に行方不明者がいる場合

遺産分割協議は共同相続人全員が集まって行うことが必要であり、誰か一人が欠けた状態で遺産分割協議を行っても、その効力は無効とされる。しかし、相続人中に行方不明者がいる場合には、その行方不明者の所在を探して生死が判明するまで遺産分割ができないとなると、いつまでも相続財産を引き継ぐことができず、利用・処分を行うにも困ることになる。

そのような場合、次のいずれかの手続を行うことで、相続人中に行方不明者がいたとしても遺産分割手続を進めることができる。

ア. 不在者財産管理人を選任する

ある相続人が長期間所在不明の場合、他の相続人が家庭裁判所に不在者財産管理人選任の申立てをすることで、選任された不在者財産管理人が行方不明者の相続人の代理人として遺産分割手続に参加させることができる。

この手続によって遺産分割協議を進めることができるが、行方不明者の取得財産について不利な分割を行うと家庭裁判所の許可を得ることができないため、ほとんど法定相続分での分割に近い形となる。

なお、不在者財産管理人は、財産を維持・管理できるのみであり、財産の処分はできないため、更に長期間にわたって行方不明が続く場合には、失踪宣告を行うことも検討する必要がでてくる。

イ. 失踪宣告の申立てを行う

不在者の生死不明の状態が一定期間続いている場合には、家庭裁判所に失踪宣告の申立てを行い、公示催告を経て審判で認められると、民法上で不明者を死亡したものと扱うことができる（民法 31）。失踪宣告の申立ては、親族などの利害関係人が請求することができる。

失踪宣告には、普通失踪と特別失踪がある。普通失踪は、行方不明者の生死が7年間不明の場合をいう。特別失踪は、戦地に臨んだ者や沈没した船舶に乗船していた者、その他死亡の原因となる危機に遭遇した者が、戦争終了、船舶沈没又は危機の去った後1年間生死不明の場合をいう（民法30）。

なお、不在者財産管理人を選任する場合でも、失踪宣告の申立てを行う場合でも、相続税の申告期限までに遺産分割協議が行われていなければ、未分割で相続税の申告を行う必要がある。さらに、相続税の申告期限の翌日から3年以内に遺産分割が行われなければ、配偶者の税額軽減の特例等が利用できなくなるが、「やむを得ない事情」として所轄税務署長の承認を得ることで、分割期間の延長を行うことができる。

④ 相続人に未成年がいる場合

民法において、法定相続人は年齢に関係なく相続人となるため、遺産分割において相続人に未成年がいる場合がある。特に、被相続人が病気や事故で死亡した場合には、未成年が相続人となる場合が多く考えられる。

未成年が法律行為を行う際には、原則として法定代理人の同意が必要であり、通常は親権者が法定代理人となる（民法4①）。民法に基づく法律行為である遺産分割協議においても同様の取扱いが求められるが、相続の場面において親権者も相続となる場面が多く、そうした場合に親権者と相続人である未成年者との間に利益相反関係が生じる。このような場合、親権者に代わって子の代理人となる特別代理人の選任手続が必要となる。

特別代理人は、親権者等が家庭裁判所に選任の申立てを行い、課税裁判所によって選任される。未成年者が複数いる場合には、各人ごとに別の特別代理人を選任する必要がある。

特別代理人は、未成年者の相続人の代理人として遺産分割協議書に署名・押印する。また、相続税の申告手続においても、特別代理人が申告書に署名・押印を行う。

⑤ 相続人中に後見人等を必要とする者がいる場合

民法においては、精神上の障害により判断能力が不十分な者を保護するために、その障害の程度に応じて後見、保佐、補助の法定後見制度を設けている。相続人中にそのような者がいた場合、遺産分割協議において自分自身で判断を行うことが困難なため、親族等が家庭裁判所に後見人等を選任してもらうことになる。

後見人は被後見人の一切の財産に関する法律行為について代表することができるため（民法859①）、遺産分割協議にも本人の代理として参加することができる。

保佐人、補助人については家庭裁判所が必要な限度で特定の行為について代理権を認めることになるため、遺産分割協議の代理を行うためには、家庭裁判所において代理権を認めてもらう必要がある。

(4) 遺産分割と相続税（原則的取扱い）

相続税の申告は、原則として、申告期限までに、遺産分割が確定し相続人又は受遺者が相続又は遺贈により取得した財産について、各人が相続した財産の額に応じて、課税価格及び税額を計算して申告しなければならない。

しかし、実際の申告においては、相続税の申告書の提出期限までに、遺産の分割が終了せず、各相続人の取得部分が確定しない場合がある。

このように、相続税の申告書の提出期限までに資産の分割が行われない場合において、相続税の申告と納税の期限を延期することは、分割の有無によって、相続税の実質的負担を左右することになり、課税の公平にもとることになりかねないため、民法に規定する相続分（民法 904 の 2（寄与分）を除く。）又は包括遺贈の割合により、取得した相続財産の価額及び承継債務の金額を計算し、これにより相続税の申告をすることとされている（相法 55）。

申告期限後において未分割財産が分割されたことにより、相続税額が増加した場合には修正申告、減少した場合には更正の請求、また、新たに申告納税義務が発生した場合には、期限後申告を行うことになる（相法 30）。遺産分割未了の場合については、次節「(5)遺産分割未了の場合」のとおり、①配偶者の税額軽減、②小規模宅地等の減額、③農地等の納税猶予、④相続税の取得費加算の取扱いについて定めがある。

(5) 遺産分割未了の場合

① 配偶者の税額軽減

配偶者に対する相続税額の軽減の規定は、原則として、申告期限までに遺産分割等により配偶者が実際に取得したものに限って適用され、未分割の財産については、適用されない（相法 19 の 2 ②）。

しかし、相続税の申告書を提出する際に、遺産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によってまだ分割されていない場合において、その申告書の提出後に分割される遺産について相続税額の軽減の適用を受けようとするときは、申告書にその旨並びに分割されていない事情及び分割の見込みの詳細を記載した書類（「申告期限後 3 年以内の分割見込書」）を添付しなければならない（相規 1 の 6 ③二）。

さらに、相続税の申告書の提出期限から 3 年以内に遺産の分割がされなかったことについてやむを得ない事情がある場合には、「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」をその提出期限後 3 年を経過する日の翌日から 2 ヶ月以内に相続税の申告書を提出した税務署長に対して提出しなければならない（相令 4 の 2 ②）。この承認申請書の提出が期限内になかった場合には、相続税法第 19 条の 2 の規定による配偶者の相続税の軽減の適用が受けられないこととなる⁴⁵。

45 『平成 23 年版 図解 相続税・贈与税』大蔵財務協会、185 頁。

なお、相続税法第 19 条の 2 第 1 項の規定による配偶者に対する相続税額の軽減の適用を受けたことにより、納付すべき相続税額の記載のない申告書を提出した者が、その後、更に分割により財産を取得したことなどに基つき、同項の規定を適用して計算した結果、なお納付すべき相続税額が算出されない場合であっても、同項の規定による配偶者に対する相続税額の軽減の適用を受けないものとした場合における相続税額（以下 19 の 2－19 において「算出相続税額」という。）が、前に提出した申告書に係る算出相続税額を超えることとなるときは、その者は、相続税法第 19 条の 2 第 3 項に規定する修正申告書の提出をすることができるものとして取り扱われる（相基通 19 の 2－19）。

② 小規模宅地等の減額

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（措法 69 の 4）の規定は、原則として、申告期限までに遺産分割等により配偶者が実際に取得したものに限って適用され、未分割の財産については、適用されない（措法 69 の 4 ④）。

しかし、相続税の申告書を提出する際に、遺産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によってまだ分割されていない場合において、その申告書の提出後に分割される遺産について相続税額の軽減の適用を受けようとするときは、申告書にその旨並びに分割されていない事情及び分割の見込みの詳細を記載した書類（「申告期限後 3 年以内の分割見込書」）を添付しなければならない。

さらに、相続税の申告書の提出期限から 3 年以内に遺産の分割がされなかったことについてやむを得ない事情がある場合には、「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」をその提出期限後 3 年を経過する日の翌日から 2 ヶ月以内に相続税の申告書を提出した税務署長に対して提出しなければならない（措法 69 の 4 ④、措令 40 の 2 ⑬、措規 23 の 2 ⑧）。

③ 農地等の納税猶予

申告期限までに、その相続又は遺贈により取得した農地等の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によってまだ分割されていない場合における農地等についての相続税の納税猶予等の規定の適用については、その分割されていない農地等は、その相続税の申告書にこの規定の適用を受ける旨の記載ができない（措法 70）。

④ 相続税の取得費加算の取扱い

相続や遺贈により取得した財産を、相続の開始があつた日の翌日からその相続税の申告書の提出期限の翌日以後 3 年以内に譲渡した場合には、譲渡人の相続税額のうち一定の方法により計算した金額を、譲渡した資産の譲渡所得の計算上、控除する取得費に加算することができる（措法 39）。

しかし、遺産分割が未了であることにより、3 年を超えて譲渡した場合には、当該特例は適用されないことになる。

ア．特例の概要

相続税が取得費に加算される特例(相続財産を譲渡した場合の取得費の特例)は、相続により取得した土地、建物、株式などを、一定期間内に譲渡した場合には、相続税額のうち一定金額を譲渡資産の取得費に加算することができるというものである。

イ．特例を受けるための要件

- (ア) 相続や遺贈により財産を取得した者であること。
- (イ) その財産を取得した人に相続税が課税されていること。
- (ウ) その財産を、相続開始のあった日の翌日から相続税の申告期限の翌日以後 3 年を経過する日までに譲渡していること。

ウ．取得費に加算する相続税の額

取得費に加算する相続税の額は、次の(ア)及び(イ)で計算した金額の合計額のいずれか低い金額となる。

(ア) 土地等を売った場合

土地等を売った人にかかった相続税額のうち、その者が相続や遺贈で取得した全ての土地等⁴⁶に対応する額。

ただし、既にこの特例を適用して取得費に加算された相続税額がある場合には、その金額を控除した額となります。

(イ) 土地等以外の財産（建物や株式など）を売った場合

土地等以外の建物や株式などを売った人にかかった相続税額のうち、譲渡した建物や株式などに対応する額。

(6) 分割協議の無効・取消し・やり直しがあつた場合

遺産分割の効力は、相続の開始の時まで遡り（民法 909）、各相続人は、分割によって自己に帰属した財産の権利を被相続人から直接単独で取得したことになる⁴⁷。

しかし、当初の分割を行った後に、分属した財産を分割のやり直しとして再配分した場合に関しては、相続税法第 19 条の 2 第 1 項に規定する分割により取得したものとはならないとされている（相基通 19 の 2－8 ただし書）。

したがって、一般的には、遺産分割のやり直しを行っても、遺産分割を前提に認めている配偶者の税額軽減や、小規模宅地の特例は適用されない。その特定財産に関しては、当初の遺産分割による取得者からその後の取得者に対する贈与の認定を受けることとな

46 ① 土地等とは、土地及び土地の上に存する権利をいう。

② 土地等には、相続時精算課税の適用を受けて、相続財産に合算された贈与財産である土地等や、相続開始前 3 年以内に被相続人から贈与により取得した土地等が含まれ、相続開始時において棚卸資産又は準棚卸資産であった土地等や物納した土地等及び物納申請中の土地等は含まれない。

47 前掲注 45、24 頁。

る可能性がある⁴⁸。分割のやり直しがされた場合は当初の遺産分割が有効に成立したのかどうかにより、民法上・税務上は次のように取り扱われると考えられる。

① 当初の遺産分割に無効あるいは取消しに当たる法律上の瑕疵がない場合

当初の遺産分割が有効に成立したものである場合には、その再分配により新たに取得した財産は、遺産分割により取得したものとはいえないとして取り扱われる。

当初の遺産分割により完全な所有権等を取得した後、贈与・売買・交換等によってその財産が相続人間で移転したものと取り扱われ、その実質により贈与税が課される。

② 当初の遺産分割に無効あるいは取消しに当たる法律上の瑕疵がある場合

当初の遺産分割が無効となるような場合、あるいは詐欺や脅迫による遺産分割により遺産分割が取り消された場合には、改めて遺産分割の協議を行うことになる。

改めて行った分割協議が本来の分割協議となり、これにより取得した財産は相続により取得したことになる。このため、贈与税の課税問題は発生しない。

(7) その他

① 非上場株式などの納税猶予が適用できない

申告期限までに、その相続又は遺贈により取得をした非上場株式等の全部又は一部が共同相続人又は包括受贈者によってまだ分割されていない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規定の適用については、その分割されていない非上場株式等は、その相続税の申告書にこの規定の適用を受ける旨の記載をすることができない（相法 27①、措法 70 の 7 の 2 ⑦）。

② 物納予定財産が未分割の場合、物納が許可されない

国税は、金銭で納付することが原則であるが、相続税については、延納によっても金銭で納付することを困難とする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一定の相続財産による物納が認められている。

しかし、未分割財産は物納に適さないため、物納は許可されていない（相法 41②、相令 18、相規 21、相基通 42－1）。

物納に不適格な財産として以下のものが挙げられている（相令 18 から一部抜粋）。

一 不動産 次に掲げるもの

ト 他の不動産（他の不動産の上に存する権利を含む。）と社会通念上一体として利用されている不動産若しくは利用されるべき不動産又は二以上の者の共有に属する不動産として財務省令で定めるもの

二 株式 次に掲げるもの

48 中川昌泰監修『遺産分割と相続発生後の対策四訂版』遺産分割研究会編、大蔵財務協会、第1節3．遺産分割の留意点(7)遺産分割のやり直しより。

ホ 二以上の者の共有に属する株式（共有者の全員が当該株式について物納の許可を申請する場合を除く。）

③ 延納制度の不適用

延納制度を適用する場合には、担保の提供が必要である（相法 38④）が、担保に供する財産が分割未了の場合には、当該分割未了財産は延納制度が適用できないことになる。

すなわち、国税は、金銭で一時に納付することが原則である。しかし、相続税額が 10 万円を超え、金銭で納付することを困難とする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、担保を提供することにより、年賦で納付することができる（相法 38）。

しかし、担保となる財産は、その担保に係る国税を徴収できる金銭価値を有するものでなければならないことから、一般的に次に掲げるようなものは担保として不適格とされずとして、「共有財産の持分（共有者全員が持分全部を提供する場合を除く。）」が挙げられている⁴⁹。

49 国税庁 Web サイト「相続税贈与税の延納の手引」 9～10 頁。

6. 準確定申告

(1) 準確定申告の概要

① 準確定申告の意義

居住者である個人は、毎年1月1日から12月31日までの1年間に生じた所得金額に対する税額を算出し、これを納付するため又は還付を受けるため申告書の提出を要する（所法120①、122①。以下「確定申告」という。）。

個人が年の中で死亡した場合も同様に、相続人は被相続人の1月1日から死亡した日までに確定した所得金額及び税額を計算し、当該被相続人に係る所得税額を納付するため又は還付を受けたための申告（所法125①、②。以下「準確定申告」⁵⁰という。）が必要である。

② 準確定申告の提出期限

準確定申告に係る申告書（以下「準確定申告書」という。）を提出すべき相続人は、その相続の開始があったことを知った日の翌日から四月を経過した日の前日までに、準確定申告書を提出しなければならない（所法125①、所法129）。なお、確定申告に係る申告書（以下「確定申告書」という。）を提出すべき居住者が、その年の翌年1月1日から確定申告書の提出期限までの間に確定申告書を提出しないで死亡した場合の提出期限は、その相続があったことを知った日の翌日から四月を経過した日の前日までとなる（所法124）。つまり、その年の翌年1月1日から確定申告書の提出期限までの間に死亡した被相続人に係るその年分の確定申告書及び準確定申告書の提出期限は、ともにその相続があったことを知った日の翌日から四月を経過した日の前日までということになる。

③ 相続人の意義

相続人とは、法定相続人（民法887、889、890）のうち、相続を放棄した者は含まず（民法939）、包括受遺者を含み、包括受遺者には包括名義の死因贈与を受けた者が含まれる⁵¹。なお、相続を放棄した者とは、家庭裁判所に申述した正式の放棄であることを必要とする⁵²。

(2) 相続による申告義務及び納税義務の承継

納税義務は金銭債務であって⁵³、国税通則法第5条第1項の規定により、相続人は被相続人の所得税を納める義務を承継することとなる。そのため、相続人は正当な理由⁵⁴な

50 石井敏彦編『平成24年度版 図解 所得税』大蔵財務協会、615頁。

51 国税通則法基本通達第5条関係。

52 前掲注35、353頁。

53 前掲注37、658頁。

54 品川芳宣著『附帯税の事例研究』財経詳報社、169頁。無申告加算税における「正当な理由」とは、旧

く準確定申告をしなかった場合には、無申告加算税が賦課されることとなる。なお、相続を放棄した者は始めから相続人でなかったものとみなされることから、準確定申告の義務はなく、同時に納税義務を承継することはない。また、相続人全員が相続を放棄した場合には、包括受遺者が申告及び納税義務を負うこととなるが、更に包括受遺者も存在しない場合、相続財産法人が準確定申告に係る所得税の納税義務を承継することとなる（民法 951、通法 5 ①）。

なお、法定相続人のうち遺言により相続分が零と指定され、承継する納付すべき所得税がない場合においても、準確定申告の申告義務は負うことになる。

(3) 相続人が 2 以上ある場合の承継税額

相続人が 2 人以上いるときは、各相続人は、民法第 900 条ないし第 902 条の規定により按分した税額を承継する（通法 5 ②）。遺言により相続分を指定することは可能である（民法 902①本文）が、他の共同相続人の遺留分を侵害する結果となる指定をした場合、その相続分の指定は無効となるわけではないが⁵⁵、減殺請求の対象となる（民法 902①ただし書）。つまり、遺留分権利者の減殺請求の意思表示により、相続分の指定は遺留分を侵害する限度において失効し、その限度において被相続人の残した財産に関する持分は遺留分権利者に帰属することとなる⁵⁶ため、承継税額は修正されることとなる⁵⁷。また、相続人が 2 人以上いる場合、原則として、各相続人はその氏名、住所、被相続人との続柄などを記入した「所得税の確定申告書付表」を準確定申告書に添付し、各相続人の連署により被相続人の死亡当時の納税地の税務署長に提出しなければならない⁵⁸（所法 16①、所令 263②）。

所得税基本通達では、交通・通信の途絶、通信機関の故障等により期限内に申告書を提出できなかった場合、申告時の身体上の都合で申告ができず、かつ、他人をしても申告書を提出できなかった場合等の事由を挙げている。

55 田中千草他監修『平成 23 年版 図解 民法（親族・相続）』大蔵財務協会、288 頁。

56 最高裁判所昭和 51 年 8 月 30 日第二小法廷判決。

57 年の中途に死亡した被相続人に係る納付すべき所得税額のうち、承継する納付すべき税額は、遺留分減殺請求により修正された相続分により按分して計算した額であるとした事例（国税不服審判所「裁決事例集 No.85」平成 23 年 12 月 8 日裁決）。なお、当該事例において、請求人は指定されていた相続分が零とされていたため、準確定申告書を提出していなかったが、遺留分減殺請求により相続分が修正され、承継する納付すべき税額が新たに発生したことにより、無申告加算税の賦課決定処分がなされている。

58 相続人間で争いがある場合、各相続人が別々に準確定申告をすることもできるが、この場合には遅滞なく、他の相続人へ当該申告書に記載した事項の要領を通知しなければならない（所令 263②ただし書、263 ③）。

(4) 準確定申告等における留意事項

① 準確定申告における所得控除の適用

所得税法上、課税標準を計算する場合においては、総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額から、各種所得控除を行うことを規定している（所法 120①）が、準確定申告においても同様、課税標準の計算において所得控除の適用を受けることはできるものの次の点に留意すべきである⁵⁹。

ア．医療費控除の対象範囲は、その年の1月1日から被相続人の死亡の日までに当該被相続人が実際に負担した医療費であり、死亡後に相続人が支払った被相続人に係る入院費などの医療費は対象外となる（なお、当該対象外となった医療費は相続税の申告上、被相続人に係る債務に該当する。）。

イ．社会保険料、小規模企業共済等の掛金、生命保険料、介護保険料、地震保険料控除などの適用を受ける保険料については、被相続人が死亡の日までに実際に負担した金額に限られる。

ウ．配偶者控除、扶養控除などの人的控除の他、障害者・寡婦（夫）などの所得控除に係る適用の有無の判定（合計所得の判定を含む。）に当たっては、被相続人の死亡の日の現況により行う。

② 被相続人に係る予定納税の取扱い

所得税の予定納税（所法 104）は、その年の6月30日に確定する（通令 5）。また、被相続人の債務で相続開始の際、現に存するものは、相続税法上、債務控除の対象となる（相法 13①一）。そのため、相続開始日が6月30日前である場合、相続人は被相続人に係る所得税の予定納税の義務を承継しないが、相続開始日が同日以後である場合には、その納税義務を承継することとなる。なお、相続人が納付した予定納税額で還付を受けた場合、還付請求権は本来の相続財産であることから相続税の課税対象となる。ただし、当該還付に係る還付加算金については、相続人が確定申告によって原始的に取得するものであって、被相続人から取得したものではないため、相続財産にはならず相続人の雑所得となる⁶⁰。

③ 相続人の青色申告の承認

相続人が被相続人の事業を相続した場合であっても、被相続人が受けていた青色申告の承認を引き継ぐことはない。このため青色申告の承認を受けていない相続人が、被相続人の事業を相続したことにより新たに青色申告の承認を受けるためには、承認申請書の提出を要する。

59 国税庁 Web サイト「タックスアンサー№2022 納税者が死亡したときの確定申告(準確定申告)(3)」
(<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/2022.htm>)

60 国税庁 Web サイト「質疑応答事例 相続税・贈与税関係(相続税の範囲)」「1 被相続人の準確定申告に係る還付金等」(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/sozoku/02/01.htm>)

その年の1月16日以後に新たに業務を開始した者が、青色申告の承認を受けようとする場合、その業務開始日から2月以内に承認申請書の提出を要する（所法144）ため、被相続人の事業を承継した相続人が新たに青色申告の承認を受ける場合の申請書の提出期限は、本来、被相続人の死亡後2月以内となる。しかし、上記2.のとおりの準確定申告書の提出期限は、相続の開始があったことを知った日の翌日から4月以内であることから、これとズレが生ずるのは適当でないため、承認申請書の提出期限もこれと同一にしている。なお、承認申請は原則としてその年の12月31日までに承認又は却下の処分がないときは同日をもって承認があったものとみなされる（所基通147）ことから、承認申請期限が同日以後となるものは同日をもって申請期限となる⁶¹（所基通144-1）。具体的には、以下のとおり⁶²となる。

ア	その死亡がその年の	1月1日～8月31日	その死亡の日から4月以内
イ	同上	9月1日～10月31日	その年12月31日
ウ	同上	11月1日～12月31日	その年の翌年2月15日

7. 相続税の連帯納付義務

(1) 相続税納税の原則

相続税の納税は、延納（相法38）や物納（相法41）を申請し許可される場合を除き、原則として、期限内申告書又は相続税法第31条第2項の規定による修正申告書⁶³の提出期限までに、その税額を納付しなければならない（相法33）。

例外として、災害その他やむを得ない理由による申告及び納期限の延長（通法11）や、納税の猶予（通法46）等の特例が設けられているが、基本的には納期限までに納付しなかった場合には、延滞税の賦課対象になる（通法60）。

(2) 相続税の連帯納付義務の意義

相続税の納税義務は、原則として、相続又は遺贈（相続時精算課税制度の適用を受ける財産に係る贈与を含む。以下同じ。）により財産を取得し相続税申告書を提出した者、又は更正、決定若しくは賦課決定により納付すべき国税の納税者が負っている。

しかし、相続税法では、本来の納税義務者に限定せず共同相続人相互間など一定の者間において、互いに連帯納付の義務を負わせている（相法34）。

この連帯納付義務は、遺産分割は相続人間で自由に決められることもあり、「同一の

61 河合厚・阿瀬薫・宮澤克浩著『平成19年版 所得税基本通達逐条解説』大蔵財務協会、756頁。

62 前掲注61、34頁。

63 申告によりすでに確定した相続税額が、遺産の分割、相続人の異動、遺留分の減殺請求他相続税法第32条に定める特別の事由が生じた場合に提出する修正申告書。

被相続人からの相続によって生じた相続税については、相続人が共同して責任を負うべきである。」との考え方や、租税回避防止などの観点から設けられたものであると説明される⁶⁴。

一方で、この連帯納付義務については、従来より多くの問題点が指定されており、平成 23 年度及び平成 24 年度改正において見直しが行われ、一定の場合には連帯納付義務の解除と負担軽減がなされ、現実に即した制度に改められた。

また、連帯納付義務に関しては、連帯納付の責めに任ずる者（納税義務者本人を除く。以下「連帯納付義務者」という。）に対する「不意打ち」⁶⁵ となることを極力防止するため、課税庁が連帯納付義務の履行を求める場合に行う通知等の手続が定められている（相法 34⑤⑥）。

(3) 連帯納付義務の問題点（平成 23 年度改正及び平成 24 年度改正の背景）

相続税の連帯納付義務については、従来から多くの問題が指摘され、廃止に向けての改正要望等⁶⁶の働きかけもあった。

指摘されていた問題点は、例えば以下のようなものである⁶⁷。

- ① 当初の申告時に相続人等が連帯納付義務を十分に認識しておらず、また、他の相続人等の納付義務の履行状況が分からないため、連帯納付義務者にとっては、突然に納付を求められる場合があること。
- ② 担保を提供の上で延納しているのに、担保価値の下落リスクを税務当局ではなく、担保を提供した者以外の納税者が負うこととなっていること。
- ③ 連帯納付義務者が連帯納付義務を追及される時点において、既に長期間経過し、多額の延滞税が加わっている実態も確認されていること。

(4) 現行の連帯納付義務の概要

相続税法第 34 条第 1 項から第 3 項にかけて、相続税に係る連帯納付の義務を定めている。ちなみに同条第 4 項には、財産を贈与した者の連帯納付の義務が規定されている。なお、第 1 項に関しては平成 24 年度税制改正において見直しが行われ、連帯納付義務の軽減が行われた。

① 相続税についての共同相続人相互間における連帯納付の義務

同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者は、その相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、当該相続又は遺贈により受けた利益

64 『平成 23 年度改正税法の全て』日本税務協会、425 頁。

65 大阪高裁平成 15 年（行コ）第 15 号国税督促処分取消請求控訴事件（平成 16 年 2 月 20 日判決）。

66 例えば、「平成 23 年度・税制改正に関する建議書」日本税理士会連合会、平成 22 年 6 月 24 日、5 頁。

67 前掲注 64、425 頁及び『平成 24 年度改正税法の全て』日本税務協会、418 頁。

の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯納付の義務を負う（相法 34①）。

具体的には、次に掲げる場合には連帯納付義務が解除される。

ア．相続税の申告書の提出期限等から 5 年を経過する日までに納付通知書により連帯納付義務の履行を求められていない場合

イ．納税義務者が延納の許可を受けた場合

ウ．納税義務者の相続税について納税猶予の適用を受けた場合

② 被相続人の納付義務を承継した者相互間における連帯納付の義務

被相続人が自身の納付すべき相続税を未納のまま死亡した場合、相続人はその被相続人からの相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、被相続人の未納の相続税に対して互いに連帯納付の義務を負う（相法 34②）。

③ 相続税の課税対象とされた財産を、贈与、遺贈又は寄附行為により取得した者の連帯納付の義務

相続税又は贈与税の課税価格計算の基礎となった財産が、贈与、遺贈又は寄附行為により移転された場合には、その贈与若しくは遺贈によって財産をもらった者、又はその寄附行為によって設立された法人は、その贈与などをした者が納めるべき相続税のうち、取得した財産の価額に対応する部分の金額について、その受けた利益の価額に当たる金額を限度として、連帯納付の責任を負う（相法 34③）。その責任を負うべき金額は次の算式で計算される。

連帯納付限度額＝（相続税額）×（相続税の課税財産のうち、贈与・遺贈又は寄附行為により移転した財産の価額）÷（相続税の課税価格）

(5) 相続税の連帯納付義務に関する留意点

また、相続税の連帯納付義務に関して、若干の留意点が相続税基本通達に示されている。

① 「相続又は遺贈により受けた利益の価額」の意義

相続税法第 34 条の第 1 項と第 2 項に規定する「相続又は遺贈により受けた利益の価額」とは、相続又は遺贈により取得した財産の価額（相続税法第 12 条第 1 項各号及び第 21 条の 3－1 項各号に掲げる非課税財産の価額を含む。）から、相続税法第 13 条の規定による債務控除の額並びに相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税額及び登録免許税額を控除した後の金額をいうものとされる（相基通 34－1）。

② 「相続税又は贈与税の課税価格計算の基礎となった財産」の範囲

相続税法第 34 条第 3 項に規定する「相続税又は贈与税の課税価格計算の基礎となった財産」には、その相続税又は贈与税の課税価格の計算の基礎となった財産により取得した財産を含むものとして取り扱われる。すなわち、その財産の処分代金等によって取得した財産を含むものとして取り扱われ、当初の課税対象となった財産のみに限定はされない（相基通 34－2）。

③ 連帯納付の責めにより相続税又は贈与税の納付があった場合

相続税法第 34 条第 1 項又は第 4 項の規定により、連帯納付義務者が納税義務を履行した場合には、本来の納税義務者に対し求償権（償還請求権）が発生するものと解される。そのため、その求償権を放棄したとき（行使をしない場合も含む。）には、原則的にはその金額については贈与があったものとみなされる（相基通 8－3）。ただし、例外として、本来の納税義務者がその取得した財産を費消するなどにより資力を喪失して、相続税又は贈与税を納付することが困難であることによりなされたときは、贈与としての取扱いの適用はない（相基通 34－3）。

④ 連帯納付義務者の延納等

相続税法第 38 条の相続税及び贈与税の延納の規定は、「納税義務者からの申請により」適用されるものであり、連帯納付義務者がその責めに任ずべき金額については適用がない。

また、期限後申告又は修正申告若しくは更正又は決定により納付すべき相続税額に併せて納付すべき延滞税又は加算税についても、延納の対象とならない（相基通 38－5）。

(6) 本来の納税義務者に対する滞納処分と連帯納付義務の賦課との関係

徴収の執行実務において、連帯納付義務に基づく督促処分が国税徴収権の濫用と評価することに対しては、以下のような説明がある⁶⁸。

相続税の連帯納付責任を負う者の差押財産の換価については、第二次納税義務者や保証人とは異なり、本来の納税者の財産を先に換価に付さなければならないというような制限はない。

国税当局において本来の納税義務者から相続税の徴収を怠ったことのみでは、各相続人等に課されている連帯納付義務の存在又はその範囲にまで影響を及ぼすものではないから、国税徴収権の濫用であり連帯納付義務の賦課が違法であるとまで評価することはできないと解されている。

このように考えられているのは、本来の納税義務者に対する滞納処分と連帯納付義務の賦課は、本来的には別個独立の手段であり、連帯納付義務は、法が相続税の徴収を確保するため各相続人等に課した特別の責任であることだからである。

他の相続人等に連帯納付の義務の履行を求めることについて、正義公平の観点からみると、単に国税当局において本来の納税義務者から相続税の徴収を怠ったというに留まらず、更に次のような事情が加わったときには、例外的に信義則違反あるいは国税徴収権の濫用に当たるとの評価もあり得ないわけではない。

① 本来の納税義務者が現に十分な財産を有し、同人から滞納に係る相続税を徴収す

68 橘素子著『租税公課徴収実務のポイント 300 選（全訂版）』大蔵財務協会、931 頁。

ることが極めて容易であるにもかかわらず、税務署長が同人又は第三者の利益を図る目的をもって恣意的に相続税の徴収を行わず、相続税法第 34 条第 1 項に基づき他の相続人等に対して滞納処分を執行したというようなとき。

- ② その徴収方法が極めてずさんで、適正に徴収していれば、連帯納付の義務が消滅していたであろうとき。
- ③ 極めて重大な過失により、本来の納税義務者の相続税を納税しないまま、漫然と抵当権抹消登記に応じ、第三者が延納担保物件を売却する行為を見逃したとき。

以上のような場合には徴収権の濫用に当たると評価すべき場合もあり得るので、本来の納税義務者に対して厳正・的確な処理をする必要がある。

参考文献

- ① 服部廣志著『改訂限定相続の実務』（有限会社オブアワーズ、平成 22 年）
- ② 関根稔・間瀬まゆ子著『税理士のための相続をめぐる民法と税法の理解』（ぎょうせい、平成 21 年）
- ③ 東京弁護士会編著『新訂第 6 版法律家のための税法[民法編]』（第一法規、平成 22 年）
- ④ 土屋紀子著『限定承認によるみなし譲渡所得課税』（国土館法研論集第 9 号、平成 20 年）
- ⑤ 橘素子著『租税公課徴収実務のポイント 300 選（全訂版）』大蔵財務協会
- ⑥ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法』第一法規
- ⑦ 加藤千博編『相続税法基本通達逐条解説平成 22 年版』大蔵財務協会
- ⑧ 『平成 23 年度改正税法の全て』日本税務協会
- ⑨ 『平成 24 年度改正税法の全て』日本税務協会
- ⑩ 青木公治編著『平成 23 年版 図解相続税・贈与税』大蔵財務協会

付録 1. 判例・国税不服審判所裁決事例（要旨）

（1）財産調査関係

- ① 平成 15 年 7 月 1 日 大阪高等裁判所 『税務訴訟資料（250 号～）253 号 9386 順号』

被相続人が連帯保証債務を負っているというだけでは、原則として相続税法第 14 条第 1 項の「確実と認められる」債務を負っているということに直ちになるものではなく、相続開始の現況において、主たる債務者が資力を喪失して弁済不能の状態にあるため、主たる債務者に求償しても返還を受ける見込みがない場合にはじめて、「確実と認められる」債務であるとして債務控除の対象になるというべきであり、このような解釈基準は、財産評価基本通達 205 にいうところの「その他その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるとき」という基準とほとんど同様のものというべきである。

- ② 平成 16 年 3 月 16 日 東京高等裁判所 『税務訴訟資料（250 号～）254 号 9597 順号』

保証債務が相続税法第 14 条第 1 項に定める「控除すべき債務であることが確実と認められるもの」に該当するためには、相続の開始時点を基準として、その履行すべき保証債務について、主たる債務者及び他の共同保証人に対して求償権を行使したり、債権者に代位して物上担保権を行使してもなお債権の回収を受ける見込みのないことが明確になっていなければならない、具体的には、主たる債務者及び他の共同保証人が破産、和議、会社更生あるいは強制執行等の手続開始を受け、又は事業閉鎖、行方不明、刑の執行等によって債務超過の状態が相当期間継続しながら、他からの融資を受ける見込みもなく、再起の目途が立たないこと、債権者に代位して物上担保権を行使しても優先債権者が存在するため担保価値が乏しいことなどの事情によって事実上債権の全部又は一部の回収ができない状況にあることが客観的に認められるか否かで決せられるべきである。

（2）限定承認関係

- ① 昭和 59 年 4 月 27 日 最高裁判所 『民集第 38 巻 6 号 698 頁』

相続人が相続開始の原因である被相続人の死亡の事実を知り、それによって自分が相続人になったことを知った時から 3 か月以内に限定承認又は相続放棄をしなかったのが、相続財産が全く存在しないと信じたためであり、かつ、このように信ずるについて相当な理由がある場合には、熟慮期間は、相続人が相続財産の全部若しくは一部の存在を認識した時又は通常これを認識することができる時を熟慮期間の起算点とするのが相当である。

- ② 平成 15 年 3 月 10 日 東京高等裁判所 『差し替え』

相続の限定承認に係るみなし譲渡所得に対する所得税の法定納期限は、限定承認の

申述受理がされた時点でなく、相続の開始を知った日の翌日から4ヶ月を経過した日の前日である。

(3) 相続放棄関係

① 昭和49年9月20日 最高裁判所 『民集第28巻6号1202頁』

相続の放棄のような身分行為については、民法第424条の詐害行為取消権行使の対象とならないと解するのが相当である。詐害行為取消権行使の対象となる行為は、積極的に債務者の財産を減少させる行為であることを要し、消極的にその増加を妨げるにすぎないものを包含しないものと解するところ、相続の放棄は、相続人の意思からも、また法律上の効果からも、これを既得財産を積極的に減少させる行為というよりはむしろ消極的にその増加を妨げる行為にすぎないとみるのが、妥当である。また、相続の放棄のような身分行為については、他人の意思によってこれを強制すべきでないとして解するところ、もし相続の放棄を詐害行為として取り消し得るものとすれば、相続人に対し相続の承認を強制することと同じ結果となり、それが不当であることは明らかである。

② 平成11年6月11日 最高裁判所 『民集第53巻5号898頁』

遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであり、その性質上、財産権を目的とする法律行為であるといえることができるから、共同相続人の間で成立した遺産分割協議は、詐害行為取消権行使の対象となり得るものと解するのが相当である。

③ 平成21年12月10日 最高裁判所 『判例時報2066号14頁』

国税の滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議は、滞納者である相続人にその相続分に満たない財産を取得させ、他の相続人にその相続分を超える財産を取得させるものであるときは、国税徴収法第39条にいう第三者に利益を与える処分当たり得る。また、滞納者に詐害の意思のあることは、国税徴収法第39条所定の第二次納税義務の成立要件ではない。

(4) 相続分の譲渡関係

① 昭和28年9月4日 東京高等裁判所 『高民集第6巻10号603頁』

相続分の譲渡は、共同相続人の一人として有する一切の権利義務が包括的に譲受人に移り、同時に譲受人は遺産の分割に関与させなければならない地位を得る。相続財産に属する個別的財産に関する権利の移転ではないから、これら個別的権利の変動について定められる対抗要件の諸規定には関係がない。

② 昭和53年7月13日 最高裁判所 『集民第124号317頁』

共同相続人の一人が遺産を構成する特定の不動産について同人の有する共有持分権

を第三者に譲渡した場合に、民法第 905 条の規定を適用又は類推適用することはできない。

③ 平成 5 年 5 月 28 日 最高裁判所 『判例時報 1460 号 60 頁』

相続税法第 55 条にいう「相続分」とは、民法第 900 条ないし第 904 条の規定により定まる相続分のみをいうのではなく、共同相続人間で相続分の譲渡がされた場合における当該譲渡の結果定まる相続分も含まれると解すべきであるから、遺産中の未分割財産について共同相続人間で相続分の譲渡がされた場合には、相続分の譲受人については、前各条によって定まった相続分に譲り受けた相続分を加えたものが、同法第 55 条の「相続分」となる。

(5) 遺産分割関係

① 平成 2 年 9 月 27 日判決 最高裁判所 『集民第 160 号 373 頁』

共同相続人の全員が、既に成立している遺産分割協議の全部又は一部を合意により解除した上、改めて遺産分割協議をすることは、法律上、当然には妨げられるものではなく、上告人が主張する遺産分割協議の修正も、右のような共同相続人全員による遺産分割協議の合意解除と再分割協議を指すものと解される。

② 平成 8 年 4 月 24 日 国税不服審判所 『国税不服審判所裁決事例集 No.51-489 頁』

当初の遺産分割協議において、被相続人の妻が相続した部分が、法定相続分のおおとするはずが、法定相続分の割合に比して非常に少ないものとなっており、法律行為の要素に重要な錯誤があることから、本件分割協議の合意は無効であるとし、請求人ほか 2 名を相手方として、再度の遺産分割協議を求めて、簡易裁判所に対し和解申立書を提出し、その後和解が成立した。

しかしながら、当初の分割協議後に、自己の相続分に不満が生じたとしても自己に重大な過失があり、その分割協議全体を錯誤に基づくものとして無効である旨を主張することは許されず、また本件和解も当事者間に争いはなく、単に遺産分割のやり直しであって、更正の請求のために策をろうしたものにはすぎないと認められる。

③ 平成 12 年 1 月 26 日 東京高等裁判所 『税務訴訟資料 (1~249 号) 246 号 205 頁』

第一次遺産分割協議は、公正証書遺言の記載に従って相続人である 4 人の子が遺産を分割し、被相続人の妻は、生前贈与がされているという理由で遺産からの取得はしないとされ、相続税の申告期限後に、公正証書に記載されていない遺産があることが判明し、公正証書記載の財産と申告漏れの遺産とを合わせた第二次遺産分割協議がなされたが、それは申告漏れの遺産を被相続人の妻に取得させ、更にその者の取得額を法定相続分に近づけるため、一部の子等に母に対する代償債務を負担させる趣旨のものであって、第一次遺産分割協議を合意解除して遺産分割協議を再施行したものではありません。

ないから、第一次遺産分割協議における財産の取得及び取得価格の変動は生じない。

また、当該代償債務について贈与税の決定及び無申告加算税の賦課決定は相当である。

(6) 準確定申告関係

① 昭和 51 年 8 月 30 日 最高裁判所 『民集第 30 卷 7 号 768 頁』

遺留分権利者が受贈者又は受遺者に対し民法第 1041 条第 1 項の価額弁償を請求する訴訟における贈与又は遺贈の目的物の価額算定の基準時は、現実に弁償がされる時であり、遺留分権利者において当該価額弁償を請求する訴訟にあつては現実に弁償がされる時に最も接した時点として事実審口頭弁論終結の時であると解するのが相当である。

② 平成 11 年 5 月 11 日 福岡高等裁判所 『税務訴訟資料 (1～249 号) 242 号 57 頁』

遺贈の効力は、受遺者の意思とは無関係に遺言者の死亡によって当然に発生し、遺贈された不動産の所有権は直接受遺者に移転するから、遺言の効力に争いがあったとしても、遺贈者の死亡の時点で遺言者にみなし譲渡所得が発生する。また、遺贈を受けた法人には、たとえ他の相続人が遺贈の効力を争っていたとしても、被控訴人会社において、その主張を認めて遺言の無効を確認し、あるいは遺贈を放棄するなどしてない以上、遺贈者の死亡の時に受贈益が発生する。

法人に対する遺贈について、相続人からの遺留分減殺請求がされ、法人がそれに応じて現物返還及び価額弁償をした場合は、遡って受贈益が消滅するのではなく、現物返還及び価額弁償をした時に損失が生じたことになる。

また、法人が被相続人から遺贈を受けた土地を資産並びに受贈益として訴外会社の帳簿に故意に記載しないととも、訴外会社の前代表者である被相続人に係るみなし譲渡所得の準確定申告に際し、みなし譲渡所得を計上せずに申告を行ったことは重加算税の賦課要件に該当する。

③ 平成 15 年 3 月 10 日 東京高等裁判所 『判例時報 1861 号 31 頁』

所得税の準確定申告の法定申告期限は、相続人が相続の開始があったことを知った日の翌日から 4 か月を経過した日の前日と定められているのであるから、相続の限定承認をした場合の、みなし譲渡に係る所得税の法定納期限は、納税者が主張する限定承認の申述が受理されてから 4 か月を経過した日の前日ではなく、準確定申告の法定申告期限と同日になる。また、国税通則法第 60 条に規定する延滞税は、法律に特別の規定がある場合を除き、法定納期限までに本税が納付されないという事実が生じれば、納税者に正当な理由があるか否かにかかわらず、一律に課せられる性質のものであるから、限定承認の申述受理の時期いかんによって法定納期限に差異が生ずることには合理性がない。

(7) 連帯納付義務関係

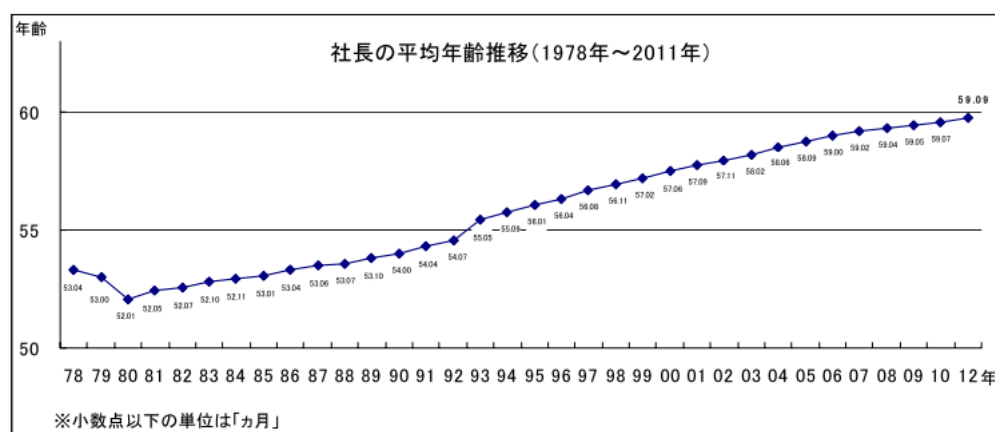
相続税の連帯納付義務者が、国税当局から滞納処分を受けて初めて具体的租税債務を知ることとなる「不意打ち」について、立法及び国税当局による適切な対応が求められるが、このような手続の問題は、その内容及び程度からして憲法第 31 条の趣旨に反するという事はできない。

『品川芳宣・TKC税研情報 13 巻 4 号 45～56 頁 2004 年 8 月』

付録 2. 中小企業経営者の現況

帝国データバンクによれば、全国の社長の平均年齢は 59 歳 9 か月となり、昭和 56 年（1981 年）以降 31 年連続で上昇している（図表 1 参照）。資本金別にみると、元々平均年齢が低かった中小企業経営者の高齢化が進み、年々大企業経営者の平均年齢と差が縮まりつつある（図表 1 参照）。

【図表 1】



◇社長の平均年齢の推移(資本金別)(1997年～2011年)

※小数点以下の単位は「ヵ月」

	1997年 (平成9年)	1998年 (平成10年)	1999年 (平成11年)	2000年 (平成12年)	2001年 (平成13年)	2002年 (平成14年)	2003年 (平成15年)	2004年 (平成16年)	2005年 (平成17年)	2006年 (平成18年)	2007年 (平成19年)	2008年 (平成20年)	2009年 (平成21年)	2010年 (平成22年)	2011年 (平成23年)
1000万円未満	55.05	55.08	55.11	56.02	56.06	56.08	56.11	57.04	57.08	57.11	58.00	58.00	58.00	57.11	57.11
5000万円未満	56.08	57.00	57.03	57.06	57.09	58.00	58.03	58.06	58.09	59.00	59.02	59.04	59.07	59.10	60.01
1億円未満	58.05	58.06	58.07	58.08	58.08	58.09	58.09	58.11	58.11	58.11	58.10	58.11	58.11	59.04	59.07
5億円未満	60.01	60.01	60.03	60.00	59.08	59.06	59.06	59.08	59.08	59.08	59.07	59.08	59.10	60.06	60.11
10億円未満	62.04	62.05	62.06	62.00	61.09	61.10	62.00	62.03	62.05	62.05	62.07	62.11	63.00	63.09	64.01
10億円以上	63.03	63.04	63.04	63.02	62.11	62.10	62.11	63.00	62.11	63.00	63.00	63.03	63.01	63.09	64.00
全社長平均	56.08	56.11	57.02	57.06	57.09	57.11	58.02	58.06	58.09	59.00	59.02	59.04	59.05	59.07	59.09

(出典：帝国データバンク 「全国社長分析」(平成 24 年 1 月))

中小企業経営者の高齢化が止まらない理由として、①平均寿命の上昇、②事業承継時期の遅れによる社長在任期間の長期化、③後継者難により自分の代で終わらせようとしている、など様々な点が挙げられる。中小企業経営者にとって、次世代への「事業承継」は最後の大きな仕事であるが、なかなか計画的に進まない理由として、何点か考えられる。

① 事業承継は、経営者にとって目先の利益を生むものではなく、先送りにしがちであ

る。

- ② 経営者は自身が亡くなるまで影響力を持ち続けたい。
- ③ 事業承継＝相続対策のイメージがあり、経営者の死を連想させる。経営者自身はもとより、周りの親族等も話を切り出せないまま経営者が高齢化していくことも多い。

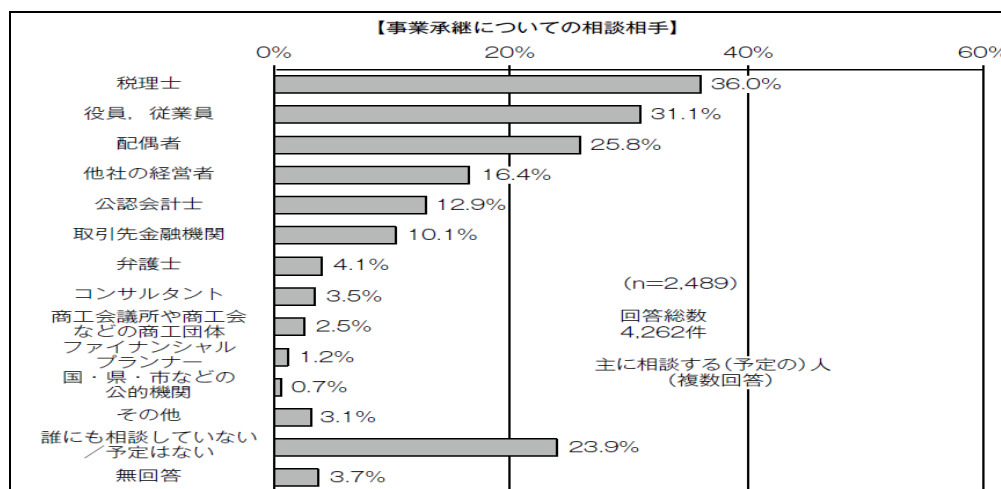
では実際に中小企業経営者の相続が発生した際に、後継者はどのような点に苦労しているのだろうか。独立行政法人中小企業基盤整備機構が実施した調査によれば、事業承継の際に苦労した点として、「株式の買い取り（10.2%）」、「相続税・贈与税の負担（10.1%）」、「親族間の相続問題（6.9%）」、「事業用不動産の買い取り（2.9%）」といった相続関連の割合が高い（図表2参照）。

【図表2】

事業承継の際に苦労した点（従業員規模、事業承継時の経営者の年齢、世代別）															
	計	経営力の発揮	金融機関からの借入	取引先との関係の維持	一般従業員との関係の維持	金融機関との関係の維持	株式の買い取り	相続税、贈与税の負担	役員や経営幹部の支持や理解	親族間の相続問題	事業用不動産の買い取り	その他	特になかった	無回答	回答総数
全体	1,504	35.8	24.7	24.7	19.3	19.1	10.2	10.1	9.1	6.9	2.9	4.3	26.3	4.1	2,910
従業員規模別	4人以下	238	28.6	22.7	29.4	10.5	17.6	10.5	5.0	6.7	1.7	3.8	27.7	4.6	416
	5～9人	504	36.7	25.4	27.4	17.3	18.7	7.3	8.7	5.0	5.8	2.2	3.6	27.8	936
	10～19人	342	39.8	26.3	26.0	23.4	22.2	11.1	8.8	9.9	6.4	4.1	3.8	21.9	697
	20～29人	126	34.9	23.0	16.7	21.4	15.9	8.7	13.5	9.5	8.7	0.8	6.3	32.5	242
	30～49人	149	34.9	24.2	18.8	28.2	21.5	15.4	13.4	20.1	7.4	3.4	5.4	25.5	325
	50～99人	87	34.5	26.4	17.2	21.8	14.9	13.8	10.3	18.4	11.5	4.6	3.4	27.6	178
	100人以上	45	46.7	20.0	17.8	22.2	20.0	15.6	13.3	13.3	11.1	6.7	8.9	15.6	95
事業承継時の経営者の年齢別	10歳代以下	8	50.0	12.5	37.5	-	50.0	-	-	-	-	12.5	-	12.5	14
	20歳代	146	40.4	26.7	35.6	30.1	25.3	4.8	6.8	7.5	6.2	3.4	5.5	21.9	313
	30歳代	450	38.4	25.1	29.1	22.4	22.4	9.8	12.0	9.3	7.1	2.7	4.9	20.9	919
	40歳代	520	36.0	22.7	19.2	17.1	18.5	13.5	9.2	9.0	7.9	3.3	2.9	28.8	978
	50歳代	246	31.3	29.7	20.7	15.4	12.6	9.8	11.0	10.2	6.5	1.6	5.7	30.1	454
	60歳代以上	78	33.3	17.9	26.9	16.7	14.1	5.1	3.8	9.0	3.8	2.6	6.4	41.0	141
世代別	2代目	959	36.3	25.4	26.5	20.0	19.7	10.3	9.7	8.0	5.8	2.6	3.8	25.5	1,858
	3代目	362	35.4	19.3	22.1	18.2	17.4	11.3	12.4	11.9	10.2	4.1	5.2	24.9	697
	4代目	97	32.0	36.1	15.5	17.5	19.6	8.2	8.2	4.1	7.2	3.1	6.2	33.0	185
	5代目以降	86	37.2	25.6	25.6	18.6	19.8	7.0	7.0	15.1	4.7	-	3.5	33.7	170

（出典：「事業承継実態調査報告書（平成23年実施）」独立行政法人中小企業基盤整備機構）
 前述のアンケートでは、実際に事業承継の相談相手は誰かというアンケートも行っており、公認会計士が12.9%と高い割合で相談を受けている（図表3参照）。

【図表 3】



(出典：「事業承継実態調査報告書（平成 23 年実施）」独立行政法人中小企業基盤整備機構）

付録 3. 相続税の連帯納付義務に係る相続税法の改正について

平成 23 年度及び平成 24 年度の制度改正の内容

従来から指摘されていた問題点を踏まえ、両年度の税制改正において以下の見直しが行われた。なお、相続税法第 34 条第 2 項及び第 3 項、第 4 項の規定については、問題となる指摘があるところではないため改正はされていない。

〔平成 23 年 3 月改正〕

- ① 相続税の連帯納付義務者が連帯納付義務の履行により相続税を納付した場合には、延滞税に代えて利子税を納付することとされた（相法 51 の 2）。

ただし、納付基準日⁶⁹後については、連帯納付義務者であっても利子税ではなく延滞税を納付する（相法 51 の 2 ①三）。

また、連帯納付義務者が利子税又は延滞税を納付した場合には、本来の納税義務者に係る延滞税の内、連帯納付義務者が納付した額に相当する額については納付したとみなされるが、それ以外の延滞税については納付を要する（相法 51 の 2 ②）。

- ② 連帯納付義務者への通知等の規定が創設された。

ア. 相続税の連帯納付義務がある旨の通知（旧相法 34 ⑤）

税務署長は、本来の納税義務者が相続税の延納申請又は物納申請を行った場合、その相続税の連帯納付義務者に対し、連帯納付義務の適用がある旨を通知することとさ

69 「納付基準日」とは、相続税法第 34 条第 7 項の納付通知書が発せられた日の翌日から 2 ヶ月を経過する日、又は同条第 9 項の督促に係る督促状が発せられた日のいずれか早い日をいう（相法 51 の 2 ①一）。

れた。

なお、この通知は後述する平成 24 年度改正により、連帯納付義務の適用が「不意打ち」となる懸念が低下したと考えられたため⁷⁰、廃止された。

イ．本来の納税義務者に対し相続税の督促状を発した場合の通知（相法 34⑤、相規 18 の 2）

税務署長又は税務署長から事務の引継ぎを受けた国税局長（以下「税務署長等」という。）は、本来の納税義務者に対し相続税の督促状を発した場合、督促状を発した日から 1 月を経過する日までに完納されないときは、その相続税の連帯納付義務者に対し、

- i その相続税が完納されていない旨
- ii 連帯納付義務の適用がある旨
- iii その相続税に係る被相続人の氏名
- iv その他必要な事項

を通知することとされた。

なお、この通知についても後述する平成 24 年度改正を受けて一部修正されている。具体的には、納税義務者が延納の許可を受けた場合と納税猶予がされた場合には、通知が不要とされた（相基通 34－5）。また、被相続人の納付義務を承継した者相互間における連帯納付義務（相法 34②）の場合や、相続税の課税対象とされた財産を、贈与、遺贈又は寄附行為により取得した者の連帯納付義務（相法 34③）の場合には、通知は必要がない旨確認されている（相基通 34－5）。

ウ．連帯納付義務者から徴収しようとする場合の納付通知（相法 34⑥）

税務署長等は、上記イの通知をした場合において、その通知に係る相続税を連帯納付義務者から徴収しようとするときは、その連帯納付義務者に対し、納付すべき金額及び納付場所等を記載した納付通知書を送付しなければならないこととされた。

エ．連帯納付義務者に対する督促（相法 34⑦）

税務署長等は、上記ウの納付通知をした場合において、当該納付通知書を発した日の翌日から 2 月を経過する日までに当該納付通知書に係る相続税が完納されない場合には、当該納付通知書を受けた連帯納付義務者に対し国税通則法第 37 条の規定⁷¹による督促を行うこととされた（相法 34⑧）。

オ．繰上請求に該当する事実があった場合の督促（相法 34⑧）

税務署長等は、上記イからエにかかわらず、連帯納付義務者に国税通則法第 38 条第 1 項各号に規定する繰上げ請求に該当する事実があり、かつ、相続税の徴収に支障

70 『平成 24 年度改正税法の全て』日本税務協会、420 頁。

71 一定の事由に該当する場合で、納期限までに完納されないと認められるものがあるときに、その納期限を繰り上げ、その納付を請求することができる繰上請求の規定。

があると認められる場合には、その連帯納付義務者に対し同法第 37 条の規定による督促を行うこととされた。

[平成 24 年 3 月改正]

相続税の連帯納付義務について、次に掲げる 3 つの事由が生じた場合には連帯納付義務の履行を求めないこととされた（相法 34）。

ア．相続税の申告書の提出期限から 5 年を経過する日までに、納付通知書により連帯納付義務の履行を求められていない場合（相法 34①一）

なお、連帯納付義務が解除されるか否かは、本来の納税義務者の相続税単位で、かつ連帯納付義務者単位で判断することから、例えば、ある納税義務者の相続税について、当初申告分の相続税については申告期限から 5 年経過したため連帯納付義務を負わない場合でも、修正申告分の相続税については連帯納付義務を負うケースはある。

また、起算日となる申告書の提出期限とは、次の期限又は日をいう。

- ・相続税法第 27 条第 1 項の規定による申告書の提出期限
- ・期限後申告書又は修正申告書の提出による場合には、その期限後申告書又は修正申告書の提出日
- ・更正又は決定に係る相続税額である場合には、更正通知書又は決定通知書の発送日
- ・賦課決定に係る相続税額である場合には、賦課決定通知書の発送日

イ．納税義務者が延納の許可を受けた場合（相法 34①二）

この延納の許可には、物納申請の全部又は一部の却下に係る延納の許可、及び物納の撤回に係る延納の許可も含まれる。

なお、連帯納付義務が解除されるのは、延納が許可された税額についてであり、延納が許可されなかった税額については解除されない（相基通 34－4）。

一方、延納が許可された税額については、本来の納税義務者が分納額を滞納した場合でも、連帯納付義務は負わない。

ウ．納税義務者の相続税について納税猶予の適用を受けた場合（相法 34①三）

本来の納税義務者が以下の納税猶予の適用を受けた場合には、納税が猶予された相続税額について、連帯納付義務者は連帯納付義務を解除される（相令 10 の 2）。

- ・農地等についての相続税の納税猶予等（措法 70 の 6）
- ・山林についての相続税の納税猶予（措法 70 の 6 の 4）
- ・非上場株式等についての相続税の納税猶予（措法 70 の 7 の 2）
- ・非上場株式等の贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予（措法 70 の 7 の 4）

なお、延納が許可された場合と同様に、連帯納付義務が解除されるのは、納税猶予がされた相続税についてであり、それ以外の相続税については解除されない（相基通 34－4）。

〔平成 24 年 3 月改正項目の適用関係〕

本改正は、平成 24 年 4 月 1 日以後に上述した相続税の申告期限又は分納税額の納期限が到来する相続税について適用される（相法改正法附則 57①）。

延納若しくは物納の許可の申請の却下、若しくは取下げ、又は延納若しくは物納の許可の取消しがあった場合には、それらの却下又は取消しに係る書面が発せられた日、取下げがあった日をもって適用する。

また、平成 24 年 3 月 31 日以前にこれらの期限が到来した相続税で、同年 4 月 1 日において未納となっているもの（滞納となっているもの、延納又は納税猶予等の適用を受けているものをいう。）についても、改正後の規定を準用するとされている（相法改正法附則 57②）。したがって、平成 24 年 3 月 31 日以前に申告した相続税でも、平成 24 年 4 月 1 日で未納となっているもので、新法適用の要件を満たすものは、連帯納付義務が解除されることになる。

以 上