

Vol.163

今回は 資産税

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 北川 裕之（麹町）



電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後 1時～ 2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157



一次相続と二次相続が連続した場合の遺産分割と相続税の取扱い

事例1

父甲は令和3年12月に死亡し、相続が開始した（以下「一次相続」という）。甲の相続人は母乙と子丙、丁である。

その後、一次相続の分割協議がされないまま令和4年2月には乙が死亡し、相続が開始した（以下「二次相続」という）。

このように連続して相続が開始した場合に、遺産分割協議と相続税の申告はどのように取り扱われるか。

[相続関係図]

父甲（一次相続 令和3年12月死亡）



母乙（二次相続 令和4年2月死亡）

1 遺産分割

一次相続では、相続人は乙、丙、丁の3人であるが、相続人乙は一次相続の分割協議がされる前に死亡しているため、共同相続人の丙と丁の間で遺産分割を行う。

二次相続では、一次相続の分割協議を受けて、乙の固有の財産と一次相続で乙の取得した財産を共同相続人の丙と丁の間で遺産分割を行う。

2 相続税の申告

上記1の分割協議に基づき、被相続人甲及び乙の相続税申告書の提出を行う。

被相続人甲に係る相続税申告書は、原則として甲の相続開始を知った日の翌日から10か月以内に提出しなければならないが、それ以前に乙が死亡しているため、乙が提出すべき申告書については、乙の相続開始を知った日の翌日から10か月以内に、乙の相続人である丙と丁が提出しなければならない（相法27②）。

1 遺産分割手続き

一次相続における相続人が熟慮期間中の相続放棄や単純承認をする前に死亡した場合、死亡した被相続人の相続人が、その死亡した相続人の承認又は放棄する権利を承継する状況を一般に再転相続という。

このような場合に、共同相続人が取得する遺産の共有持分権は、実体上の権利であって遺産分割の対象になるべきものであると解されている（最判平17.10.11）。

事例のように、乙の取得した甲の遺産の共有持分権をその相続人丙と丁に帰属させるためには、その相続財産について遺産分割の手続きを経る必要がある。したがって、一次相続では共同相続人の乙が死亡していることから、丙と丁の二人で遺産分割をすることができる。この場合、乙が財産を取得しないとしても可能である。

一次相続と二次相続の遺産分割協議書は、それぞれ別々に作成してもよいが、事例のように一次相続と二次相続に係る相続人が同一の場合には、一次相続と二次相続の分割内容を一つの遺産分割協議書として作成する方法も考えられる。

2 相続税の申告期限

相続税の申告書を提出すべき者がその提出期限前にその申告書を提出しないで死亡した場合には、その者の相続人は、その相続開始を知った日の翌日から10か月以内に、その死亡した者に係る申告書を提出しなければならない。

したがって、事例の一次相続における乙の申告書の提出期限は、乙の相続開始を知った日の翌日から10か月以内となり、乙に代わって丙と丁が申告書を提出することとなる。この場合に注意が必要なのは、丙と丁の申告書の提出期限は甲の相続開始を知った日の翌日から10か月以内となることである。実

務的には、甲の相続開始の日から10か月以内に、丙と丁は乙を含めた相続税の申告をすることになると考える。

3 相続税の課税価格及び税額の計算

一次相続において、被相続人甲に係る相続財産について、丙と丁が遺産分割協議を行い、乙を含めた相続人の取得財産を確定した場合には、その取得財産の価額が各々の課税価格に算入される。

一次相続における配偶者に対する税額軽減の適用については、厳密には配偶者は遺産分割により財産を取得することは不可能であるが、相続税の取扱いとして、配偶者以外の共同相続人が一次相続に係る配偶者の取得財産を確定させたときは、その財産は分割により配偶者が取得したものとして、税額軽減の対象とされる（相基通19の2・5）。

また、一次相続における小規模宅地等の特例の適用も同様に、一次相続に係る遺産分割が行われる前に共同相続人のいずれかが死亡した場合において、死亡した者以外の共同相続人によって分割され、その分割により死亡した者の取得した特例対象宅地等として確定させたものがあるときは、その特例対象宅地等は分割により死亡した者が取得したものとして取り扱われ、特例が適用される（措通69の4・25）。

なお、再転相続の場合は、一次相続と二次相続が短期間に連続するため、一次相続で相続税が発生した場合には、二次相続において、その相続税のうち一定の金額を控除する相次相続控除（相法20）の適用を受けることができる。



売却契約中に相続が開始した場合の土地の評価と譲渡所得の申告

事例2

被相続人は、その所有する土地を1億円で売却する売買契約を締結し、手付金500万円を受領したが、土地の引渡し及び残代金9500万円の決済前に急死した。

この売買契約中の土地について、被相続人の相続税の財産の評価額はどのように取り扱われるか。

また、土地の引渡し日より相続人の譲渡所得として申告する場合に、取得費加算の特例は適用することはできるか。

回答

1 相続税の財産評価

課税対象となる相続財産は、土地ではなく、売買残代金請求権と取り扱われ、売買契約に基づく相続開始時の未収残代金に相当する金額により評価される。

2 譲渡所得の申告

相続人が土地の引渡し日より譲渡所得の申告を行う場合には、譲渡所得の計算において、取得費加算の特例の適用が可能である。

検討

1 売買契約中の土地の相続税の財産評価

不動産の売買では、一般に、売買契約の締結時に手付金の授受を行い、不動産の引き渡し及び残代金が決済されたときに所有権が移転し、所有権の移転登記が行われる。

売買契約の履行途中で売主に相続が開始した場合には、売買契約上の地位が相続財産とされる。この場合の売主の地位は、売買残代金の請求権と所有権移転義務である。

課税実務の取扱いでは、売買契約の引渡し前の土地等は、土地の所有権が売主に残っているとしても、もはやその実質は売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎないものであり、その土地の所有権は独立した相続税の課税対象財産とはならないとされ（国税庁資産税課情報1号〔平成3年1月11日付〕）、相続財産は売買に係る残代金請求権となる。

具体的には、売買契約に基づく土地等の対価のうち相続開始時の未収入金相当額で評価されることとなる。

2 売買契約中に相続が開始した場合の譲渡所得の申告

譲渡所得の申告について、譲渡所得のその収入すべき時期は、原則として資産の引渡しの日とし、納税者の選択により、その資産の譲渡契約の効力が発生した日として申告が行われたときには、その申告は認められる取扱いである（所基通36・12）。

売買契約の履行途中で売主に相続が開始した場合には、その相続人は売買契約上の地位を相続により承継するのであるが、相続開始後に相続人が土地等の引渡しを行い、代金の決済が行われ取引が完了されるため、通常の譲渡所得の申告と同様に扱われると考えられる。

事例の場合に、譲渡所得の申告は、契約締結日で行うか、引渡し日で行うかの選択によって、譲渡所得の納税義務者が異なるが、その選択を決定するのは売買契約上の地位を承継した相続人となる。

土地の引渡し日より譲渡所得の申告を行う場合には、譲渡所得の申告者は相続人となり、譲渡所得の計算において、被相続人の取得時期及び取得価額を引き継ぐこととなる（所法60①一）。

一方、仮に売買契約の効力発生日により譲渡所得の申告を行う場合には、譲渡所得の申告者は被相続人となり、その確定申告は被相続人の準確定申告として相続人が行うこととなる。この場合の被相続人に係る所得税は、相続税の債務控除の対象となる。

3 取得費加算特例の適用の可否

相続又は遺贈により財産を取得した者が、その取得した財産を相続開始の日の翌日から相続税の申告期限の翌日以後3年以内に譲渡した場合に、譲渡資産の取得費にその者の相続税額のうち一定の金額を加算する特例の適用を受けることができる（措法39①）。

売買契約の履行途中で売主に相続が開始し、その譲渡所得の申告を原則どおり引渡し日で行う選択をした場合には、相続により売買に係る残代金請求権を承継し、相続した土地を譲渡したと解されるため、取得費の加算の特例を適用することが可能である。

取得費加算額は次の算式により計算される。

$$\text{取得費加算額} = \text{譲渡者に係る確定相続税額} \times \frac{\text{譲渡資産の相続税評価額}}{\text{譲渡者の相続税の課税価格}}$$

この計算において、譲渡資産の相続税評価額は、売買代金総額ではなく、手付金を控除した残代金9500万円になると考えられる。

また、譲渡者に係る相続税額については、譲渡年分の所得税の納税義務の成立する時に確定している相続税額をいう（措令25の16①）。なお、相続税の申告期限が所得税の納税義務の成立する時の後である場合は、譲渡者に係る相続税額は、相続税の申告期限までに確定している相続税額をいう（措令25の16①、措通39・1）。

実務的には、相続財産を譲渡した年の翌年の所得税確定申告期限までに、相続税の期限内申告書を提出して相続税額が確定していることによりこの特例が適用される。

また、確定申告期限後に相続税の期限内申告書を提出した場合は、その申告書の提出をした日の翌日から2か月を経過する日までに更正の請求をすることができる（措法39④）。

注）内容は、令和4年11月14日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見（参考意見）ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。