

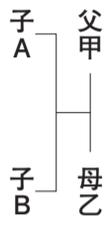
論壇

連続発生した相続事案に係る相続税論点

〜第二次相続における債務控除と相次相続控除の適用の可否〜

直面する事案

ここでとりあげる事案は、図にあるような家族構成で、資産家である父甲が死亡し相続（第一次相続）が開始、その遺産分割協議が未了の間に母乙の相続（第二次相続）が発生したいわゆる再転相続のケースである。



このとき第一次相続、第二次相続をつうじて納付すべき相続税額を最小にするには、第一次相続において母乙にどの程度の遺産を分属させるべきか試算する実務に直面したとする。

疑問の所在

一般的には、配偶者税額軽減の特例（相法19の2）と小規模宅地等の課税価格特例（措法69の4）等の適用を斟酌して、第一次相続において、母乙には法定相続分に応じた価額に相当する財産を分属させる方途を検討するであろう。しかしここでは、第二案として、第一次相続において全ての財産を母乙に相続させ、上記諸特例を適用の上第一次の相続税額を算出し、第二次相続税額を算出する。

論点考察

債務控除に係る条文（相法13、14相令3）及び相次相続控除に係る条文（相法20）についてそれぞれ確認してみると、本案では第一次相続において「母乙が相続により取得している財産につき課せられた相続税額」（傍線筆者がその控除の対象と解される。すなわち、第二次相続における当

取扱通達（相基通19の2-5、措通69の4-25）が用

平成17年10月最高裁判例

遺産分割の前に死亡した相続人が第一次相続にかかる遺産に対して有していた権利の性質についての平成17年10月の最高裁判例は有用である。この事案は、父甲の相続が開始して、遺産分割協議未了の間に母乙について第二次相続が開始した場合において、乙から特別受益を受けた子があるとき、その当該特別受益分を持ち戻すことの可否が争われたものである。

【第二審】大阪高裁

平成17年2月28日判決 平成16(ワ)1157 (要旨)

乙には、その相続開始時において、遺産分割の対象となる固有の財産はなく、甲の遺産に対する乙の相続分は、甲の遺産を取得することができるといふ抽象的な法的地位であった。遺産分割の対象となり得る具体的な財産権ではない。乙にはその相続開始時に遺産分割の対象となる固有の財産もないから、相手方について主張されている乙からの特別受益を考慮する場面はない。

意されているが、債務控除や相次相続控除については特段用意されていない。

【抗告審】最高裁

平成17年10月11日判決 平成17(許)14(要旨)

遺産は、相続人が数人ある場合において、それが当然に分割されるものでないときは、相続開始から遺産分割までの間、共同相続人の共有に属し、この共有の性質は、基本的に民法249条以下に規定する共有と性質を異にするものではない。

【第一審】東京地裁

平成26年3月13日 平成25年(行ウ)第372号 請求棄却(要旨)

原告は、本件2次相続の開始（亡乙の死亡時）において、亡乙の遺産を取得しており、原告が本件2次相続の開始後、既に自己に帰属している亡乙の遺産（亡甲の遺産に対する相続分を改めて自己に帰属させる旨の意思



山本 晋也 【東村山】

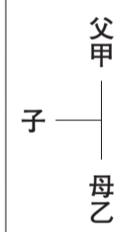
共同相続人の具体的相続分を算定しなればならない。

上述のように、最高裁では、母乙は父甲の相続の開始と同時に、父甲の遺産について遺産分割手続によって分属させるべき相続分に

応じた共有持分権を取得している」と判断している。なお、学説では最高裁の判断に沿った「遺産説」と大阪高裁の判断に沿った「非遺産説」が並立している。一方、相続税法の立場は、どうであろうか。相続税法55条（未分割遺産に対する課税）において、相続により取得した財産について申告書を出す場合、

相続人が一人となった場合の再転相続（平成26年9月東京高裁判例）

同じ再転相続の相続税実務において、最後に相続人が一人となってしまふ事案が一人となってしまう事案



も確認しておきたい。これは、被相続人父甲の遺産について遺産分割未了のまま母乙が死亡し、ただ一人の相続人である子が父甲の保有不動産の全部を直接相続した旨を記載した「遺産処分決定書」と称する書面を添付して、相続を申請したが、登記官が遺産分割協議書の登記原因証明情報の提供がない以

その取得した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財産については、各共同相続人が民法の規定による相続分の割合に従って当該財産を取得したものと課税価格を計算する、としていることからして、「遺産説」に立脚している」と解釈することもできる。しかし、未分割財産についての性質が仮に「非遺産説」的解釈であったとしても、相続税はこの時点で独自に課税する、という規定と解釈すれば、相続税法55条は母乙の第一次相続の遺産に有する権利の性質を明確に説明した規定であるとはいえないと考える。

【第一審】東京地裁

平成26年3月13日 平成25年(行ウ)第372号 請求棄却(要旨)

原告は、本件2次相続の開始（亡乙の死亡時）において、亡乙の遺産を取得しており、原告が本件2次相続の開始後、既に自己に帰属している亡乙の遺産（亡甲の遺産に対する相続分を改めて自己に帰属させる旨の意思

結語

以上の考察を踏まえ、複数の相続人が存する本事案では、最高裁判例を重視し、第二案による債務控除と相次相続控除の双方の適用は可能と判断する。超高齢化社会をむかえ、連続する相続案件はもはや稀な実務とはいえない。また実務上は、今回の考察のように複数の相続をつうじて相続人が同一であるとは限らない。加えて相続税の納税資金捻出のため不動産を譲渡し譲渡所得税が生じるケースもあろう。そのなかで最小納税額を試算する実務家にとって、まずは、第二次相続の被相続人について第一次相続の遺産にかかる権利の性質について、相続税法における解釈の明確化を期待したい。

【第二審】東京高裁

平成26年9月30日 平成26年(行ウ)第116号 控訴棄却(要旨)

本件2次相続の開始時に亡甲の遺産に係る遺産共有状態は解消されており、原告が、亡乙の死亡後において、本件1次相続における亡乙の相続人としての地位と、原告固有の相続人としての地位を併有しているということができない。本件事案において、単独の相続人による遺産分割が認められないのは、民法上、相続人が相続開始（被相続人の死亡）時に被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継することとされ、複数の相続人（共同相続人）の存在が遺産分割の当然の前提とされているからである。

【注】この判例をうけて、子が単独で父甲の遺産を取得する旨の父甲の遺産の分割協議が母乙と子との間で行われた後母乙が死亡したときは、遺産分割協議は要式行為ではないことから、当該協議は有効であり、この内容を子が母乙の死後「遺産分割協議証明書」として作成すれば登記原因証明情報として有効である旨の取扱いが平成28年3月2日、法務省民事局民事第二課長通知として公表されている。

しかしこの取扱いは、母乙と子との間で口頭でも遺産分割協議が完了していることが前提となっており、本稿で考察する、本来の再転相続ではないことから、ここでは紹介にとどめる。

表示（遺産処分決定ないし遺産分割協議）を觀念する余地はない。本件2次相続の開始時に亡甲の遺産に係る遺産共有状態は解消されており、原告が、亡乙の死亡後において、本件1次相続における亡乙の相続人としての地位と、原告固有の相続人としての地位を併有しているということができない。本件事案において、単独の相続人による遺産分割が認められないのは、民法上、相続人が相続開始（被相続人の死亡）時に被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継することとされ、複数の相続人（共同相続人）の存在が遺産分割の当然の前提とされているからである。