ケース別

相続税・贈与税申告後の事情変更

―法務を踏まえた税務処理のポイント―

共編　藤澤 美穂（税理士）
小池 智康（弁護士）

新日本法規

はしがき

申告納税方式である相続税や贈与税は、当初申告の納税額が過少あるいは過大である場合に、それを納税者側から是正する手続として、修正申告や更正の請求の制度が設けられています。

その中でも、当初申告後に被相続人の遺産が新たに判明する、申告期限を過ぎて遺産分割協議が成立するなどの後発的な事由によって、当初申告における計算の基礎となった事実が変動したことを起因とする修正申告や更正の請求については、一般的な是正手続とは別に、期限や附帯税などについて特別の規定がされています。

相続税や贈与税の申告業務に携わる上では、税法のみならず相続法を中心とする民法の知識が不可欠といえますが、特に、相続実務特有の後発的事由については、その事由が生じ得る状況や法的位置づけを正しく理解しなければ、それに伴う税務手続を正確に行うことはできません。

本書の第１章は、相続実務において発生する様々な後発的事由について、弁護士が法務面を解説し、それを踏まえて税理士が税務上の手続のポイントを解説するという構成になっており、法務・税務両面で理解を深められるのが特長です。第１章で後発的事由とされる事象は、当初申告で前提としていた相続人・相続財産・分割方法（ヒト・モノ・分け方）が主に民事訴訟等により事後的に変動することで生じます。そこで、第１章では、後発的事由をヒト・モノ・分け方という視点で分類した上で、後発的事由を生じさせる原因となる法的手続を解説しています。本書は、更正の請求・修正申告等の税務手続の解説を主眼としておりますので、法的手続の解説には深入りしておりませんが、後発的事由が問題となる事例処理の手がかりとなるよう典型的な事例を広く採用することとしています。

第２章では、当初申告後の相続手続の仕方によって税額が変動する、特例適用の前提となった親族関係が変化する、など、相続税や贈与税ならではの税務的な後発的事由について取り上げています。税務面の解説が中心となりますが、申告書を提出した後であっても、思わぬところで課税関係が生じることがあるなど、弁護士や司法書士といった、税理士以外の方にとっても参考になる部分はあるかと思います。

また、第１章、第２章ともに本書において紹介する事例は、編集者・執筆者が実務で扱った事例や実際の判例を基に想定しており、実務に即した内容となっています。

適切な遺産分割等を実現するには、相続税の処理を視野に入れることが重要であるとの指摘は多く実務家によりなされているところです。このような要請を実際の事案処理の現場で実現するには、相続税申告の前段階にある遺産分割等の法的な意味をその後の相続税申告を担う税理士が的確に把握し、遺産分割等に関与する弁護士・司法書士がその後の相続税の処理をも視野に入れた上で、税理士と弁護士・司法書士の間で質の高いコミュニケーションをとることが重要であると思います。法務と税務の実務家が共同で執筆した本書が、このようなコミュニケーションを円滑にし、より質の高い業務提供に寄与することがあれば望外の喜びです。

最後になりましたが、本書の企画・出版にあたりましては、新日本法規出版株式会社の福岡亮祐氏に大局的観点からの助言をいただき、杉浦葵遥氏には細やかな配慮に基づいて執筆陣をマネージメントしていただくなど多大なご尽力をいただきました。心より御礼申し上げます。

令和８年２月

編集者　税理士　**藤澤美穂**
弁護士　**小池智康**

編集者・執筆者一覧

〈編集者〉

藤　澤　美　穂（税理士・行政書士）

小　池　智　康（弁護士）

〈執筆者〉（五十音順）

岡　本　　毅　（弁護士）

加　藤　朋　子（税理士）

小　池　智　康（弁護士）

河　野　邦　広（弁護士）

小林由佳子（税理士・行政書士）

杉　山　　直　（税理士）

中　越　　強　（税理士）

福　山　茂　志（弁護士）

藤　澤　美　穂（税理士・行政書士）

横　家　　豪　（弁護士）

５　相続分譲渡

〔22〕　未分割申告後に相続人間で相続分を譲渡した場合

Case　被相続人Ａの相続人、長男Ｂ・次男Ｃ・長女Ｄは、Ａ死亡後、申告期限までに遺産分割協議がまとまらなかったことから、法定相続分に従って未分割で相続税の申告をしました。その後遺産分割協議が難航する中、ＣがＤに、自身の相続分を無償で譲渡しました。

この場合、税務上の取扱いはどうなるでしょうか。

◆　ポイント　◆

▶相続人が共同相続人である者に相続分を無償譲渡した場合には、譲渡人には相続税が課税されず、譲受人はその分相続税の負担が増えることになります。

▶相続人が共同相続人である者に相続分を有償譲渡した場合には、代償分割による遺産の分割と同様に考えられます。

解　説

１　相続分譲渡の意義

相続分譲渡とは、共同相続人の１人が、他の相続人や第三者に対して、自己の相続分を譲渡することです。譲渡する相手は、相続人である必要はありません。

相続を前提として相続分を譲渡する点で、相続そのものをしなかったことにする相続放棄（民938）とは異なります。

すなわち、相続放棄の場合、相続放棄した相続人には最初から相続人ではなかったことから、他の相続人の相続分が再分配され、法定相続分が相対的に増加することになります。

他方、相続分の譲渡の場合、譲渡人は財産の取り分を他人に譲渡したに過ぎないので、他の相続人の相続分が当然に再配分されるわけではありません。

この違いは、遺産分割協議の効力範囲や相続債務の帰属に影響を及ぼすので注意が必要です。

２　相続分譲渡の機能

主として相続財産の取得を希望しない相続人がいる場合や、特定の相続人等に財産的支援をしたい場合に用いられます。

３　相続人に相続分譲渡した場合の税務上の取扱い

（１）　有償譲渡

相続人が共同相続人である者に相続分を有償譲渡した場合には、譲渡人は取得した対価に相当する相続財産を取得したことになり、代償分割として相続税が課税されます。譲受人は有償譲渡を受けた相続財産から対価に相当する額を控除した分の相続税の負担が増えることになります。

（２）　無償譲渡

相続人が共同相続人である者に相続分を無償譲渡した場合には、譲渡人には相続税が課税されず、譲受人はその分相続税の負担が増えることになります。

４　相続分を無償譲渡したことによる更正の請求

相続税の申告期限までに遺産分割協議が成立せず、法定相続分の割

合で財産を取得したものとしてその課税価格を計算し相続税の申告をした後、相続人間で相続分の無償譲渡があった場合においては、その譲渡人は、相続による取得する財産がないこととなりますので、当初申告の納税額が過大となります。

この場合、申告期限から５年以内であれば、相続税法55条に定める民法上の「相続分」には譲渡をした相続分も含まれる（最判平５・５・28税資195・617）ため、国税通則法23条１項による更正の請求が可能であると考えられます。

また、申告期限から５年を超えている場合には、遺産分割協議において共同相続人の１人が相続分を事実上放棄した場合に準じて、譲渡人は、相続分の譲渡をした日から４か月以内に、相続税法32条１項１号に基づく更正の請求ができるものと解されます（国税庁質疑応答事例「共同相続人の１人が遺産分割の調停において相続財産を取得しないことが確定した場合の相続税法第32条第１項の規定に基づく更正の請求」）。

譲渡人が更正の請求をした場合、相続分の譲受人は、相続税の修正申告をする必要があります。

５　具体的な計算例

本Caseにおける具体的な相続税額の計算は以下のとおりです。

＜前提条件＞
法定相続人：長男Ｂ、次男Ｃ、長女Ｄ
相続財産：１億2,000万円

・ＣがＤに相続分1/3を無償譲渡

＜当初申告＞
【課税価格】
Ｂ・Ｃ・Ｄ：各　1億2,000万円 × 1/3 ＝ 4,000万円
全体：計１億2,000万円

【課税遺産総額】
1億2,000万円 － 4,800万円（基礎控除） ＝ 7,200万円
【算出税額・各人の納付税額】
930万円（Ｂ・Ｃ・Ｄ：各310万円）

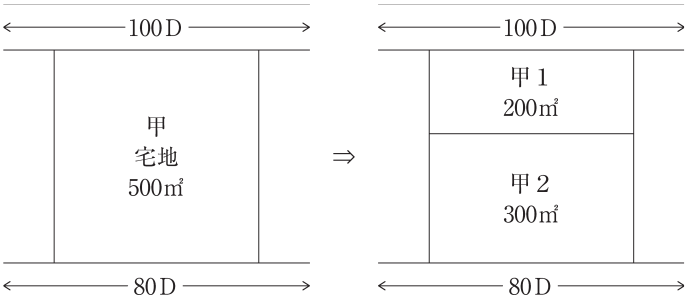
＜修正申告・更正の請求＞
【課税価格】
Ｂ：1億2,000万円 × 1/3 ＝ 4,000万円
Ｃ：相続分譲渡により０円
Ｄ：4,000万円 ＋ 4,000万円（譲渡により取得した相続分） ＝ 8,000万円
全体：計１億2,000万円
【算出税額・各人の納付税額】
930万円（Ｂ：310万円、Ｃ：０円、Ｄ：620万円）
【納税過不足】
Ｃ：△310万円（更正の請求）
Ｄ：620万円 － 310万円 ＝ 310万円（修正申告）

〔27〕 未分割で申告後、遺産分割が成立したことにより土地の評価単位が変わった場合

Case

被相続人Ａの相続財産には、２つの道路に面する宅地である甲土地500㎡（三大都市圏に所在）がありました。申告期限までに遺産分割協議がまとまらなかったことから、相続人である子Ｂと子Ｃは、甲土地を含む相続財産を法定相続分どおりに相続したとして相続税の申告をしました。その際、甲土地は地積規模の大きな宅地として評価しました。その後、遺産分割協議が成立し、図のように甲土地を甲１土地と甲２土地に分筆し、甲１土地をＢが、甲２土地をＣが取得することに合意しました。

ＢとＣが遺産分割協議で合意した内容に基づき修正申告・更正の請求を行うに当たり、甲土地の相続税評価額に影響があるでしょうか。



◆ ポイント ◆

▶相続により取得した宅地の相続税評価に当たっては、原則として、取得者が取得した宅地ごとに一評価単位として評価します。

解　説

１　宅地の評価単位

宅地の価額は、１筆単位で評価するのではなく、１画地の宅地（利用の単位となっている１区画の宅地をいいます。）ごとに評価します。

なお、相続、遺贈又は贈与により取得した宅地については、原則として、取得者が取得した宅地ごとに判定しますが、宅地の分割が親族間等で行われた場合において、例えば、分割後の画地が宅地として通常の用途に供することができないなど、その分割が著しく不合理であると認められるときは、その分割前の画地を「１画地の宅地」として評価します（評基通７－２）。

２　地積規模の大きな宅地の評価

（１）　地積規模の大きな宅地

地積規模の大きな宅地とは、三大都市圏（※）においては500㎡以上の地積の宅地、三大都市圏以外の地域においては1,000㎡以上の地積の宅地で、次の要件を満たす宅地をいいます。

なお、面積の判定は、一評価単位により行います。

① 路線価図上、普通住宅地区又は普通商業・併用住宅地区のいずれかに所在する。

（評価の対象となる宅地等が倍率地域にある場合、普通住宅地区内に所在するものとします。）

② 市街化調整区域（評価の対象となる宅地等が都市計画法34条10号又は11号の規定に基づき宅地分譲に係る開発行為ができる区域にある場合を除きます。）以外の地域に所在する。

③ 都市計画の用途地域が「工業専用地域」に指定されている地域以外の地域に所在する。

〔37〕　過去に配偶者控除を受けて居住用の不動産を贈与した夫婦が離婚した場合

Case　夫婦歴25年のＡは、妻Ｂに対し、自宅不動産（評価額2,300万円）を生前贈与し、贈与税の配偶者控除（2,000万円）を適用して贈与税の申告をしました。Ｂは実際にその家に居住しましたが、贈与から２年後に離婚し、自宅を売却して転居しました。この場合、配偶者控除の取扱いはどうなるのでしょうか。

◆　ポイント　◆

▶贈与時に居住の意思と実態があれば、後の離婚を理由に特例が否認されることはありません

解　説

１　制度の概要

婚姻期間が20年以上の夫婦間で、居住用不動産又はその取得資金を贈与した場合、贈与税について基礎控除110万円のほかに、2,000万円の配偶者控除が適用できます（相税21の６①）。これにより、最大で2,110万円までの贈与が非課税となります。

２　適用後に離婚した場合の取扱い

（１）　形式的な適用要件

この特例を適用した後に夫婦が離婚した場合に、税務上どのような影響があるでしょうか。

相続税法21条の６第１項に示されるように、「その後も引き続き当

該居住の用に供する見込み」が適用要件であることから、離婚によってその居住継続性が失われた場合には、形式的には適用要件を欠く事態が生じ得ます。

「引き続き居住の用に供する見込み」とは、あくまで贈与時において合理的にそのような見通しがあれば足りると解されており、その後に離婚や転居等の事情変更があった場合でも、その時点で不正がなかった限り、遡って特例の適用が否認されることはありません。

（２）　形式的要件を欠いた場合の注意点

ただし、実態として贈与時に居住の意思が全くなかった場合や、離婚の意図を秘して適用を受けたような事案では、「見込み」がなかったと判断される可能性があります。このため、実務では、下記のような点に留意すべきと考えられます。

①　贈与時に実際に居住を開始しているか

②　贈与税の申告書に正しく配偶者控除の適用を記載しているか

③　離婚が贈与後直近（例えば１年以内）であった場合は、その経緯を確認し、説明可能な事実関係を整理する

新日本法規