

特別縁故者に対する相続財産の分与と相続税

【事例】 被相続人甲は、平成 28 年 1 月に死亡しました。甲と生計を一にしていた A は、甲の死亡により死亡保険金 7,000 万円を取得したことから、平成 28 年 11 月に相続税の期限内申告をしました。

甲には相続人がいなかったことから、A は家庭裁判所に対し甲の特別縁故者であるとして相続財産の分与を申し立てたところ、家庭裁判所の審判があり、平成 30 年 5 月 1 日に、被相続人が所有していた土地（相続開始時の相続税評価額：5,000 万円、分与時の相続税評価額：5,500 万円）の分与があったことを知りました。

- ①A の相続税の修正申告書の提出期限はいつですか。
- ②相続税の計算における土地の評価額はいくらですか。
- ③A が分与を受けた土地に係る相続税の課税関係は、平成 28 年と平成 30 年のいずれの法令に拠りますか。

1. 特別縁故者が相続財産の分与を受ける場合

被相続人に相続人が存在しない場合などは、最終的に相続財産は国庫に帰属しますが、特別縁故者が財産を取得する場合があります。

特別縁故者とは「被相続人と生計を同じくしていた者、被相続人の療養看護に努めた者その他被相続人と特別の縁故があった者」（民法 958 条の 3 第 1 項）とされていますが、具体的に特別縁故者に該当するか否かは家庭裁判所の判断に委ねられています。

特別縁故者が相続財産の分与を受けるまでには次のような手続があり、事案により異なりますが、被相続人の相続開始から相続財産分与の審判の確定までには相当の期間がかかります（最短でも 13 か月以上）。

＜相続財産法人の成立＞

＜相続財産管理人の選任と公告＞

↓ 2 か月以内

＜相続債権者等に対する請求申出公告＞

↓ 2 か月以上

＜相続人の捜索の公告＞

↓ 6 か月以上

相続人の不存在の確定

↓ 3 か月以内

＜「特別縁故者に対する財産分与」の申立て＞

↓

＜相続財産分与の審判の確定＞

2. 相続財産の分与を受けた特別受益者に係る相続税

相続財産の分与を受けた特別縁故者は、被相続人か

ら遺贈により財産を取得したものとみなされますが、その相続税の計算には次のような留意点があります。

(1) 相続財産の評価

特別縁故者は「その与えられた時におけるその財産の時価に相当する金額」を取得したもののみならず、規定されており、例えば相続財産の分与により取得した土地等は、被相続人の相続開始日における時価ではなく、実際に分与を受けた時における時価（相続税評価額）で評価します。

(2) 負担した債務又は葬式費用

特別縁故者が被相続人の入院費用等を負担していた場合でこれらの費用を別途相続財産から受け取っていない場合には、分与財産の額からこれらの費用を控除した価額をもって分与された価額として扱います。

(3) 3 年以内贈与加算

特別縁故者が被相続人から受けた相続開始前 3 年以内の贈与も 3 年以内贈与加算の対象となります。

(4) 相続税の総額の計算

相続税の総額は相続財産の分与を受けた特別縁故者の課税価格（分与を受けた特別縁故者が 2 名以上いる場合には、その合計額）から基礎控除額を控除した後の残額に税率を乗じて計算します。被相続人には相続人がいませんので、基礎控除額は 3,000 万円です。

(5) 相続税額の加算

特別縁故者も相続税額の 2 割加算の対象となります。

(6) 税額控除

贈与税額控除と、分与を受けた相続財産の中に在外財産がある場合の外国税額控除の適用はありますが、その他の税額控除の適用はありません。

(7) 相続税の申告期限

相続税の申告期限は、審判が確定し相続財産の分与を受けたことを知った日の翌日から 10 か月以内です。

3. 事例へのあてはめ

- ①修正申告書の提出期限は、平成 31 年 3 月 1 日です。相続財産の分与により相続税額に不足が生じた場合でも修正申告による過少申告加算税はありません。
- ②土地の評価額は、5,500 万円（分与時の相続税評価額）です。
- ③A が分与を受けた土地に係る相続税の課税関係は、平成 28 年（相続開始時）の法令に拠ります。

（相続税法 4 条 1 項、相続税法基本通達 4-3、4-4）