

**第67回税理士試験 相続税法
角 解 説**

〔第一問〕

問 1

相続税の延納及び物納制度に関するそれぞれの適用要件を解答する個別理論形式の理論問題である。

延納制度及び物納制度について、それぞれの許可を受けるための要件を解答することとなる。

なお、本問ではそれぞれの制度の「適用要件」が問われているため、延納の要件（相続税法第38条）及び物納の要件（同法第41条）を解答することが主題となる。そのため、延納手続（同法第39条）及び物納手続（同法第42条）については、解答していなくても問題ないと考えられる。（全体の分量からしても解答は難しいため、解答していれば加点項目となると考えられる。）

また、計画伐採に係る相続税の延納等の特例（租税特別措置法第70条の8の2）及び相続税の物納の特例（同法第70条の12）に関する規定についての説明は要しないものとされているため、計画伐採立木に関する延納の特例及び特定登録美術品に関する物納の特例については解答を要しない点に留意してほしい。

問 2

非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除制度に関する用語の意義及び設例に即した納税猶予税額及び期限内納付額を解答する事例形式の理論問題である。

(1)及び(2)について

(1)の贈与者の要件及び(2)の経営承継受贈者の要件については規定の当事者要件である。そこで、それぞれの者の要件を解答することとなる。ただし、全ての要件を正確に解答することは難しい点でもあるため、簡潔に要点を解答できていれば充分である。

(1) 贈与者の主な要件（要点）

- ① 贈与前のいずれかの日において会社の代表権（制限が加えられた代表権を除く。）を有していたことがあること
- ② 贈与の時までに会社の代表権を有していないこと
- ③ 贈与直前において、先代経営者及び先代経営者と特別の関係がある者で総議決権数の50%超の議決権数を保有し、かつ、経営承継受贈者を除いたこれらの者の中で最も多くの議決権数を保有していたこと

(2) 経営承継受贈者の主な要件（要点）

贈与の時において、次の要件を満たすこと。

- ① 20歳以上であること
- ② 会社の代表権を有していること
- ③ 受贈者及び受贈者と特別の関係がある者で総議決権数の50%超の議決権数を保有し、かつ、これらの者の中で最も多くの議決権数を保有することとなること
- ④ 贈与税の申告期限まで特例の適用を受ける非上場株式等の全てを保有していること
- ⑤ 役員等に就任して3年以上経過していること

(3)について

設例に即した納税猶予税額及び期限内納付額を解答する。

なお、贈与税の課税方法については指示がなく、「贈与税の納税猶予税額及び贈与税の申告書の提出期限までに納付すべき税額が2以上ある場合には、そのすべてについて示さない。」との指示があることから、暦年課税による場合及び相続時精算課税による場合の両方のケースを解答することになる。問題文から読み取りにくいところでもあるため、留意してほしい。

また、本問では「平成29年度の贈与税の納税猶予税額及び贈与税の申告書の提出期限までに納付すべき税額について、計算の根拠を示しながら求めない。」とされているため、規定の内容を解答するのではなくそれぞれの金額を計算の根拠を示しながら解答することとなる。(併せて規定の内容を説明しながら解答していても問題ない。)

(1) 特例受贈非上場株式等の算定

特例受贈非上場株式等の

非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除制度は、特例対象となる特例受贈非上場株式等に係る部分のみが対象となる。

この特例受贈非上場株式等は、要約すると「受贈者の持株数が発行済株式数の3分の2に達するために必要な株式」に限定しているため、贈与された非上場株式すべてが特例になるとは限らないことに注意すること。

また、本問では特に判定の必要はないが、贈与税の納税猶予及び免除制度については「受贈者の持株数が発行済株式数の3分の2に達するまでの株式」の一括贈与が要件であるため、本来は適用要件を満たす贈与であるかの判定が必要となる点も確認してほしい。

◆ 特例受贈非上場株式等の価額の計算

① 特例受贈非上場株式等の数
イ 限度数
$\frac{\text{贈与の直前の発行済株式数} \times \frac{2}{3} - \text{受贈者が贈与の直前に保有していた株式の数}}{\text{(注)}}$
(注) 3分の2相当に生じた単位未満の端数切上げ
ロ 贈与により取得した株式数
ハ イとロのいずれか少ない数
② 特例受贈非上場株式等の価額
贈与時の1株当たりの価額 × 上記①の株式数

(2) 納税猶予税額及び期限内納付額の計算

納税猶予税額及び期限内納付額の計算方法は次のとおりである。

納税猶予税額(株式等納税猶予税額)は、「特例受贈非上場株式等の価額を贈与税の課税価格とみなして計算した贈与税額」となる。

期限内納付額は、通常の納付すべき贈与税額から上記の納税猶予税額(株式等納税猶予税額)を控除した残額となる。

平成29年度税制改正により、相続時精算課税により計算した贈与税額によることも可能となった点に留意すること。

◆ 贈与税額の計算

	暦年課税適用者	相続時精算課税適用者
株式等納税猶予税額	{ 特例受贈非上場株式等の価額 - 基礎控除額 } × 税率※	{ 特例受贈非上場株式等の価額 - 特別控除額 } × 20%
期限内納付額	通常の贈与税額 - 株式等納税猶予税額	通常の贈与税額 - 株式等納税猶予税額

※ 直系尊属からの贈与である場合には、特例税率により計算する。

〔第二問〕

1 相続人・相続分の判定

相続人は、第一順位の取扱いである。孫Eが被相続人甲及び配偶者乙の養子、孫Fが子B及びB'の養子となっているが、普通養子縁組の場合には実親との血族関係は継続されることとなる。

そのため、孫Eは亡子Aの代襲相続人としての地位と、被相続人甲の子としての地位を併せ持つ「二重身分」の者となる点を見落とさないように。

相続人・相続分		法定相続人(の数)とこれに応じた相続分	
乙	1/2	乙	1/2
B	1/8	B	1/8
C	1/8	C	1/8
D	1/24	D	1/24
E	1/6	E	1/6
F	1/24	F	1/24
1		6人	

2 財産評価等

(1) 宅地I

路線価方式により評価する。正面路線のみであるため、奥行価格補正率を乗じた後の「1㎡当たりの評価額」に地積を乗じて評価額を算出する。

なお、自用地であることから特に調整はない点にも留意すること。

(2) 居住家屋I

固定資産税評価額に評価倍率(1.0)を乗じて評価する。

なお、自家用家屋であることから特に調整はない点にも留意すること。

(3) 宅地J

a部分が貸家である建物Kの敷地(宅地)として、b部分が貸駐車場であるアスファルト舗装Lの敷地(雑種地)として利用されているため、それぞれの部分が地目及び用途が異なることとなる。従って、それぞれの部分をそれぞれ一画地として評価する。

なお、子Cと孫Fが共有持分で取得するため、宅地Jの評価額を算定した上で共有持分割合を乗じた金額が各人の取得金額となる。

① a部分

路線価方式により評価する。正面路線のみであるため、奥行価格補正率を乗じた後の「1㎡当たりの評価額」に地積を乗じて評価額を算出する。

なお、貸家である建物Kの敷地であるため貸家建付地として評価する点を見落とさないように。

また、2階部分は相続開始時において空室であり、この空室が一時的なものでもないため、貸家建付地として評価することはできない。従って、2階部分は自用地評価となる点にも留意すること。(賃貸割合を用いて評価すれば自動的に自用地評価額となる。)

◆ 一時的な空室の判断基準

- イ 各独立部分が課税時期前に継続的に賃貸されてきたものかどうか。
- ロ 賃借人の退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われたかどうか。
- ハ 空室の期間、他の用途に供されていないかどうか。
- ニ 空室の期間が、課税時期の前後の例えば1か月程度であるなど一時的な期間であるかどうか。
- ホ 課税時期後の賃貸が一時的なものではないかどうか。

② b部分

路線価方式により評価する。正面路線のみであるため、奥行価格補正率を乗じた後の「1㎡当たりの評価額」に地積を乗じて評価額を算出する。

なお、アスファルト舗装Lの敷地であるが、月極の貸駐車場として貸付けていることから法的な保護や制約を受けないことから自用地評価となる点を見落とさないように。

(4) 建物K

固定資産税評価額に評価倍率(1.0)を乗じて評価する。

なお、賃貸借契約により貸付けていることから貸家として評価する点を見落とさないように。

また、上記(3)①と同様、2階部分は相続開始時において空室であり、この空室が一時的なものでもないため、貸家として評価することはできない。従って、2階部分は自用家屋評価となる点にも留意すること。(賃貸割合を用いて評価すれば自動的に自用家屋評価となる。)

更に、子Cと孫Fが共有持分で取得するため、建物Kの評価額を算定した上で共有持分割合を乗じた金額が各人の取得金額となる。

(5) アスファルト舗装L

構築物であるため、次の算式により評価する。最後に70/100を乗じるのを忘れないように。

$$\left[\text{再建築価額} - \frac{\text{償却費累計額又は減価の額}}{\text{(建築の時から課税時期まで)}} \right] \times \frac{70}{100}$$

なお、子Cと孫Fが共有持分で取得するため、建物Kの評価額を算定した上で共有持分割合を乗じた金額が各人の取得金額となる。

(6) 農地N

市街地農地に該当するため宅地比準方式により評価する。評価方法は次のとおりである。従って、1㎡当たりの価額を基礎に計算するため、単に造成費用の合計額を控除すればいい訳ではない点に留意すること。(本問では計算結果に影響しないが)

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{その農地が宅地であるものと} \\ \text{した場合の1㎡当たりの価額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{その農地を宅地に転用する場合} \\ \text{の1㎡当たりの造成費相当額} \end{array} \right\} \times \text{地積}$$

なお、それぞれの価額の算定上の留意点は、次のとおりである。

① 宅地であるものとした場合の1㎡当たりの価額

宅地としての評価額を算定する。なお、この評価額の算定方法は次のとおりである。

路線価地域に所在する場合	路線価に、その地域の地区区分に応じた各種補正率を乗じて計算した金額
倍率地域に所在する場合	イ 付近の標準宅地の相続税評価額を基礎に1㎡当たりの価額を算定 ロ イの価額に、 <u>普通住宅地区</u> に係る各種補正率を乗じて計算した金額

② 宅地に転用する場合の1㎡当たりの造成費相当額

次の算式により計算する。必要な造成費の合計額を算定した上で、地積で除して1㎡当たりの金額を算定する点に留意すること。

$$\text{造成費総額} \div \text{評価対象地の地積 (円未満切捨て)}$$

◆ 造成費総額の計算 (参考)

工事費目	内 容	計 算 式
整地費	整地を必要とする面積1㎡当たり	整地を要する面積 × 1平方メートル当たりの費用
地盤改良費	地盤改良を必要とする面積1㎡当たり	地盤改良を要する面積 × 1平方メートル当たりの費用
土盛費	他から土砂を搬入して土盛りを必要とする場合の土盛り体積1㎡当たり	土盛を要する面積 × 平均の高さ × 1立法メートル当たりの費用
土止費	土止めを必要とする場合の擁壁の面積1㎡当たり	擁壁面の長さ × 平均の高さ × 1平方メートル当たりの費用
造成費総額		上記金額の合計額

(7) 〇社株式

取引相場のない株式である。類似業種比準価額については、平成29年度の財産評価基本通達改正前の評価通達に基づき評価する点に留意すること。

① 評価方法の判定

親族グループでの所有議決権割合が50%超であるため同族株主に該当する。

また、取得者である子B、子C、養子Eのそれぞれの所有議決権割合が5%以上であるため、全員原則評価となる。

② 1株当たりの純資産価額

イ 評価時点

純資産価額の計算は、原則として課税時期において仮決算を実施し、課税時期において有する資産及び負債を評価対象とする。

ただし、例外として相続開始時における資産及び負債の金額が明確でなく、相続開始の直前に終了した事業年度末から相続開始時までの間に資産及び負債について著しい増減がないことから評価額の計算に影響しない場合には、直前期末において有する資産及び負債を対象として、課税時期における時価により純資産価額の計算をすることができる。

本問では、例外の直前期末基準によることになるため、計算方法を確認すること。

◆ 課税時期基準と直前期末基準の概要

		原則：課税時期基準		特例：直前期末基準	
評価する資産等 とその評価基準	相続税評価額	課税時期における各資産及び負債を課税時期における相続税の評価基準を適用して計算した金額	相続税評価額	直前期末の資産及び負債を対象とし課税時期に適用されるべき相続税の評価基準を適用して計算した金額	
	帳簿価額	課税時期の資産及び負債の帳簿価額により計算した金額	帳簿価額	直前期末の資産及び負債の帳簿価額により計算した金額	

ロ 計算方法

1株当たりの純資産価額の計算方法は次のとおりである。

$$\frac{\text{資産の合計額(相評)} - \text{負債の合計額(相評)} - \text{評価差額に対する法人税額等}}{\text{課税時期現在の発行済株式数(自己株式を除く)}} = \text{1株当たりの純資産価額 (円未満切捨て)}$$

※ 評価差額に対する法人税額等は、次の算式により計算する。

$$\left[\left\{ \begin{array}{l} \text{相続税評価額による純資産価額} \\ \left[\begin{array}{l} \text{資産の合計額} \\ \text{(相続税評価額)} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{l} \text{負債の合計額} \\ \text{(相続税評価額)} \end{array} \right] \end{array} \right\} - \left\{ \begin{array}{l} \text{帳簿価額による純資産価額} \\ \left[\begin{array}{l} \text{資産の合計額} \\ \text{(帳簿価額)} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{l} \text{負債の合計額} \\ \text{(帳簿価額)} \end{array} \right] \end{array} \right\} \right] \times 37\% = \text{評価差額に対する法人税額等 (千円未満切捨て)}$$

③ 類似業種比準価額

問題において「平成29年4月3日現在の財産評価基本通達（平成29年4月4日以降に改正があった場合には、改正前の財産評価基本通達をいう。）に基づき評価する。」とされているため、平成29年4月27日に改正された類似業種比準価額の改正前の財産評価基本通達により評価することとなる。（類似業種の株価(A)の金額に「課税時期の属する月以前2年間の平均株価」が記載されていない点からも読み取れる。）

従って、類似業種比準価額の計算方法は次のとおりである。

イ 1株(50円)当たりの株価(E)

$$A \times \left[\frac{\text{㉞}}{\text{㉟}} (X.xx) + \frac{\text{㊱}}{\text{㊲}} (X.xx) \times 3 + \frac{\text{㊳}}{\text{㊴}} (X.xx) \right] \times \text{斟酌率} = E \text{ (10銭未満切捨て)}$$

ロ 1株あたりの類似業種比準価額の計算

$$E \times \frac{\text{1株当たりの資本金等の額}}{50\text{円}} = \text{評価額 (円未満切捨て)}$$

記号	内 容	基 本 算 式	端 数 処 理
㉞	評価会社の1株当たりの年配当金額	$\frac{\text{直前期末以前2年間における配当金額} \div 2}{\text{資本金等の額を50円とした場合の発行済株式数}}$	10銭未満切捨て
㊱	評価会社の1株当たりの年利益金額	次のいずれか少ない金額 イ $\frac{\text{直前期末以前1年間における利益金額}}{\text{資本金等の額を50円とした場合の発行済株式数}}$ ロ $\frac{\text{直前期末以前2年間における利益金額} \div 2}{\text{資本金等の額を50円とした場合の発行済株式数}}$	円未満切捨て
㊳	評価会社の1株当たりの純資産価額(帳簿価額)	$\frac{\text{直前期末における純資産価額(帳簿価額)}}{\text{資本金等の額を50円とした場合の発行済株式数}}$	円未満切捨て
—	50円当たりの発行済株式数	直前期末の資本金等の額 \div 50円	1株未満切捨て
—	1株当たりの資本金等の額	直前期末の資本金等の額 \div 直前期末の発行済株式数	円未満切捨て

④ 原則的評価額

小会社であるため、原則的評価額は次のいずれか少ない金額である。

$$\begin{aligned} & \text{イ 1株当たりの純資産価額 (所有議決権割合が50\%以下の場合には、80/100相当額)} \\ & \text{ロ 併用価額} \left\{ \text{類似業種比準価額} \times 0.50 + \frac{\text{1株当たりの純資産価額}}{\text{(80/100相当額も可)}} \times 0.50 \right\} \end{aligned}$$

(8) P社株式

上場株式であるため、課税時期の最終価格等により評価する。

なお、課税時期が増資の基準日の翌日以降であるため権利落ち価額により評価する。なお、平成29年3月分の月平均額は全て権利含み価額であるため、権利落ち価額への修正計算が必要となる。

また、東京証券取引所及び名古屋証券取引所に上場しているため、納税義務者の選択により証券取引所を選択できることから、納税義務者にとって有利な方を選択することとなる。

更に、課税時期が増資の基準日の翌日から株式の割当の日までにあることから株式に関する権利(株式の割当を受ける権利)が発生しているため、評価を見落とさないように。

① 月平均額の修正算式

$$\frac{\text{月平均額(含み)} + \text{払込金額} \times \text{割当数}}{1 \text{株} + \text{割当数}}$$

② 株式の割当てを受ける権利の評価方法

$$(\text{株式の評価額} - \text{払込金額}) \times \text{株式数} \times \text{割当数}$$

(9) 定期預金

中間利払いの支払いがあるため、既経過利子の額は次の算式により計算する。

$$\text{預入日から課税時期までの} - \text{中間利払利子の額} \\ \text{中途解約利率の既経過利子の額}$$

(10) 現金

現金の公益財団法人Sに対する贈与は、相続税の申告期限(平成30年3月20日)までに行われていないため、国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税等(租税特別措置法第70条)の規定の適用はない。贈与した時期に注意すること。

(11) 未支給の国民年金

老齢基礎年金(国民年金)の給付の受給権者が死亡した場合には、その死亡した者に支給すべきであった年金給付でその者に支給されていない年金がある場合には、その者の配偶者(内縁の配偶者を含む。)、子、父母、孫、祖父母又は兄弟姉妹でその者の死亡当時にその者と生計を一にしていた者は「自己の名」で、その未支給の年金の支給を請求することが可能とされている。(国民年金法 191)

この場合には、その請求をした者が、「自己の名」により取得するものであるため、その請求者における固有の権利として請求することから、死亡した者の相続財産に該当せず、相続税の課税対象とならないことになる。(取得者の一時所得となる。)

◆ 上記取扱いの国税庁公表の「理由」(参考)

1 国民年金法に基づく未支給年金請求権の相続性については、最高裁判決(平成7年11月7日)において、その相続性を否定しています。

すなわち、国民年金法第19条の規定については、同条が未支給年金の支給請求することのできる者の範囲及び順位について民法の規定する相続人の範囲及び順位決定の原則とは異なった定め方をしており、これは民法の相続とは別の被保険者の収入に依拠していた遺族の生活保障を目的とした立場から未支給の年金給付の支給を一定の遺族に対して認めたものと解されているものです。

したがって、未支給年金請求権を本来の相続財産として相続税の課税対象となると解することはできません。

2 また、未支給年金請求権は、国民年金法の規定に基づき一方的に付与されるものであることから契約に基づかない権利(請求権)ではありますが、相続税法第3条第1項第6号に規定する「これに係る一時金」には、継続受取人が受給を受けるべき「定期金が特別に又は選択的に一時金とされる場合の一時金のみが含まれる」こととされている趣旨からすると、照会の場合の未支給年金については、定期金ではなく最初から一時金のみを支給するものであるため、同号に規定するみなし相続財産にも該当しません。

3 以上のことから、未支給年金請求権については、死亡した受給権者に係る遺族が、当該未支給の年金を自己の固有の権利として請求するものであり、死亡した受給権者に係る相続税の課税対象にはなりません。

なお、遺族が支給を受けた当該未支給の年金は、所得税基本通達34-2により、当該遺族の一時所得に該当します。

3 小規模宅地等の特例

(1) 宅地H

宅地Hは、相続開始直前において被相続人等の居住の用に供されている宅地等であり、建物の敷地として利用されている。また、取得者が配偶者乙であることから特定居住用宅地等に該当し、小規模宅地等の特例の適用対象となる。

(2) 宅地J (a部分)

宅地J (a部分)は、相続開始直前において被相続人等の貸付事業の用に供されている宅地等であり、建物の敷地として利用されている。また、取得者である子C及び孫Fが、被相続人甲に係る相続税の申告期限においても貸付事業を継続していることから貸付事業用宅地等に該当し、小規模宅地等の特例の適用対象となる。

相続開始直前において貸付事業の用に供されていない2階部分については、要件を満たさないため小規模宅地等の特例の適用はない点を見落とさないように。

なお、貸付先であるM社については、特に特定同族会社である旨の指示もないため、貸付事業用宅地等に該当することとなる点も留意すること。

(3) 宅地J (b部分)

宅地J (b部分)は、相続開始直前において被相続人等の貸付事業の用に供されている宅地等であり、構築物の敷地として利用されている。また、取得者である子C及び孫Fが、被相続人甲に係る相続税の申告期限においても貸付事業を継続していることから貸付事業用宅地等に該当し、小規模宅地等の特例の適用対象となる。

なお、貸駐車場業は貸付事業に該当する点を見落とさないように。

4 みなし財産

(1) U生命保険は保険事故未発生 of 保険契約であり、被相続人甲が保険料を負担しているため、生命保険契約に関する権利を保険契約者が相続又は遺贈により取得したものとみなされる。

なお、この場合の取得したものとみなされる財産の価額は、解約返戻金相当額によるが、源泉徴収されるべき所得税等の額に相当する金額がある場合には、その金額を控除した残額による点を見落とさないように。

(2) V生命保険の保険料は、被相続人甲が50%、子Bが50%を負担しているため、保険料負担者によるあん分を見落とさないように。

5 債務控除

(1) 被相続人甲に関する租税は、債務控除の対象となる。

(2) 被相続人甲の通夜及び葬式費用、戒名料は債務控除の対象となる。

なお、香典返しに係る費用は贈与により取得した香典に対する返戻であるため、葬儀に要した費用とはいえない。従って、債務控除の対象とはならない点に留意すること。

6 生前贈与関係

(1) 亡子Aは、死亡前に被相続人甲からの贈与につき相続時精算課税の適用を受けている。亡子Aは特定贈与者である被相続人甲の死亡前に死亡しているため、相続時精算課税に係る相続税の納付義務の承継等（相続税法第21条の17）の規定により亡子Aの相続人及び包括受遺者が、亡子Aに係る相続時精算課税の適用に係る納付義務を承継していることになる。

そのため、承継者がいることから亡子Aは特定納税義務者として、特定贈与者の死亡時において相続時精算課税適用財産を相続又は遺贈により取得したものとみなされ、相続税の課税関係が生じることとなる。

(2) 孫D及び子Cは、相続又は遺贈により財産を取得しており、相続開始前3年以内に贈与を受けていることから生前贈与加算の規定の適用があることとなる。

7 税額計算

- (1) 相続又は遺贈により財産を取得した者は、全員被相続人甲の一親等の血族に該当するため、相続税額の2割加算の適用対象者はいない。なお、特定贈与者である被相続人甲よりも先に死亡した相続時精算課税適用者である亡子Aが一親等の血族に該当するかの判定については、相続時精算課税適用者である亡子Aが死亡した時の状況により判定することとされている点にも留意すること。
- (2) 孫Dに係る生前贈与加算適用財産に課された贈与税額は、贈与税額控除の対象となる。また、孫Dは被相続人甲の直系卑属であるため、直系尊属から贈与を受けた場合の贈与税の税率の特例（租税特別措置法第70条の2の5）の規定による特例税率により贈与税額が計算されている点にも留意すること。

なお、子Cに係る生前贈与加算適用財産については、贈与者である被相続人甲の相続開始年に行われた贈与であることから、贈与税は非課税とされ、課された贈与税額がないこととなる。従って、贈与税額控除額は0円となる。

- (3) 養子Eに係る障害者控除額については控除不足額が生じるため、養子Eの扶養義務者の算出相続税額から控除することとなる。

本間では扶養義務者全員の協議により子Cの算出相続税額から控除することとしているため、この指示に従い控除不足額については子Cの算出相続税額から控除することを見落とさないように。（子Cは非居住無制限納税義務者だが、障害者控除の要件は適用対象者（養子E）が居住無制限納税義務者と要件を満たしており、扶養義務者の方には適用要件がないことから控除が可能となる点に留意すること。）

8 亡子Aの相続時精算課税に係る権利義務の承継者、承継割合及び納付すべき税額

特定贈与者である被相続人甲の死亡以前に相続時精算課税適用者である亡子Aが死亡しているため、亡子Aが有していた相続時精算課税の規定の適用を受けていたことに伴う納税に係る権利又は義務については、亡子Aの相続人及び包括受遺者が承継することとされている。

本間では亡子Aの相続人のうちに相続放棄をした者はいないため、亡子Aの相続人であるA'、孫D、孫E及び孫Fがこの納税に係る権利又は義務を承継することとなる。

この場合において、承継した相続人が2人以上あるときは、各相続人が承継する割合は民法の規定による法定相続分、代襲相続分及び指定相続分に応じて承継することとなる。なお、相続人等が限定承認をした場合には、取得した財産の限度においてのみ納税に係る権利又は義務を承継することとなるが、本間では限定承認をした者はいないとの指示があるため、この点は考慮する必要はない。

従って、上記の規定を亡子Aに当てはめると、承継者及び承継割合は次のとおりとなる。

権利義務の承継者	A'	孫D	孫E	孫F
承継割合	1 / 2	1 / 6	1 / 6	1 / 6

なお、上記の承継割合に従って、各承継者が亡子Aが納付すべき相続税額を納付することとなる。なお、この承継割合に応じて按分した金額に100円未満の端数があるときは、これを切り捨てる点にも留意すること。