

論 説

一部未分割財産がある場合の相続税法 55 条の計算方法

- 分割により法定相続分を超える財産を取得した者がいる場合について -

税務大学校研究部教育官

山田重将

SUMMARY

相続税法 55 条は、共同相続人の中で被相続人の遺産の全部又は一部が未分割である場合の課税価格の計算方法について規定し、一部未分割である場合の計算方法については、いわゆる「積上げ説」と「穴埋め説」によることが考えられるが、東京地裁昭和 62 年 10 月 26 日判決（最高裁平成 5 年 5 月 28 日判決同旨）において、「穴埋め説」により計算するのが相当である旨判示されている。したがって、同説により同条の計算を行うことに議論はないところであるが、遺産の一部分割によりある特定の相続人が法定相続分を超える相続財産を取得していた場合、同条で計算される課税価格については、超過特別受益者が存在する場合の相続分（民法 903 条）に係る民法上の考え方である、具体的相続分基準説あるいは本来的相続分基準説等に準ずる方法によることが考えられる。

本稿は、遺産の一部分割によりある特定の相続人が法定相続分を超える相続財産を取得していた場合において、上記のいずれの方法に準じて相続税の課税価格の計算をするのが妥当であるかについて検討を行うものである。（平成 25 年 10 月 31 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

1	検討の目的	176
2	相続税法 55 条の趣旨	177
3	未分割財産がある場合の課税価格の計算（基本的な考え方）	177
	(1) 積上げ説	178
	(2) 穴埋め説	178
	(3) 小括	178
4	民法における考え方	180
	(1) 特別受益者がいる場合の算定方法	180
	(2) 一部分割について	184
5	相続税の課税価格を計算する場合の考え方（前記 3 の続き）	185
	(1) 超過特別受益者がいる場合の算定方法	185
	(2) 一部分割において本来の相続分を超えて財産を取得した者がいる場合の算定方法	186
6	結論	191

1 検討の目的

相続税の課税価格は、各納税義務者が相続又は遺贈により取得した財産の価額を基として計算することになっているため、相続税について申告書を提出する時又は更正若しくは決定する時（以下「相続税について申告書を提出する時等」という。）までに被相続人の遺産がその共同相続人又は包括受遺者（以下、1において「共同相続人」という。）によって分割されている場合には、その分割により各人が取得した財産の価額を基として課税価格を計算すればよいことになる。しかし、相続税について申告書を提出する時等までにその遺産が共同相続人によって分割されるとは限らない。そこで相続税法 55 条において、相続税について申告書を提出する時等までに遺産の全部又は一部の分割が行われていない場合におけるその分割されていない財産については、各共同相続人が民法（第 904 条の 2 を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従ってその財産を取得したも

のとして、その後これと異なる割合で遺産の分割がなされた場合には、その分割された内容に従って課税価格の計算をやり直し、それに基づいて、申告書の提出、更正の請求又は更正若しくは決定をすることができる旨が定められている。

そして、共同相続人の間で被相続人の遺産の一部が未分割となっている場合の課税価格の計算については、東京地裁昭和 62 年 10 月 26 日判決（行集 38 巻 10 号 1431 頁）において、「相続税法 55 条にいう『相続分の割合』とは、共同相続人が他の共同相続人に対してその権利を主張することができる持分的な権利の割合をいうものと解するのが相当である。そして、遺産の一部の分割がされ、残余が未分割である場合には、各共同相続人は、他の共同相続人に対し、遺産全体に対する自己の相続分に応じた価格相当分から、既に分割を受けた遺産の価格を控除した価格相当分についてその権利を主張することができるものと解される。」として、いわゆる「穴埋め説⁽¹⁾」

による計算が妥当である旨が判示されている（最三小判平5・5・28集民169号99頁同旨。）したがって、相続税法55条の適用において、穴埋め説により相続税の課税価格の計算を行うことについては議論のないところではあるが、被相続人の遺産の一部分割により、共同相続人の一部が民法（第904条の2を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合以上の財産を取得した場合の相続税の課税価格の計算については、民法903条2項に規定する超過特別受益者がいる場合の相続分の算定と同様⁽²⁾、複数の方法が考えられる。しかしながら、課税当局が相続税の課税価格の計算を行う場合、税務行政の統一的な運用の観点から、いずれかの方法による必要がある。よって、本稿においては、いずれの方法によるのが妥当であるか検討を行う。

2 相続税法55条の趣旨

相続人及び包括受遺者は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継し（民896、990）これらの者が2人以上あるときは、相続財産は共有となり（民898）遺産分割によって、相続財産は相続開始の時に遡って各人に帰属することが確定する（民909）この遺産分割は、遺言による分割方法の指定があればそれによるが（民908）その指定がない場合には、共同相続人及び包括受遺者間の協議により行い（民907、990）その協議が調わないとき又はその協議をすることができないときは、家庭裁判所における調停（民907、家事審判法17）又は審判（民907、家事審判法9十）により行われる。

相続税の課税価格は、各納税義務者が相続又は遺贈により取得した財産の価額を基として計算するのであるが（相法11の2）相続税について申告書を提出する時等までに遺産分割が行われるとは限らない。被相続人は遺言で5年以内の期間、遺産の分割を禁ずることができ（民908）また、遺産分割を禁止し

ない場合であっても、遺産分割の協議はいつでもすることができるとされているからである（民907）この場合、遺産の分割が行われない限り、相続税の課税ができないとすると、遺産の分割を恣意的に遅延して相続税の課税を遅らせることができることになり、遺産分割を早期に行った者とそうでない者との間で相続税の負担について不公平が生ずることになる。

そこで、相続税法55条は、相続税の課税価格を計算する場合において、遺産の全部又は一部が未分割であるときには、その未分割財産については、共同相続人又は包括受遺者が民法（民904の2を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って取得したものとみなして課税価格を計算することとし、その後、これと異なる割合で遺産の分割が行われた場合には、その分割された内容に従って課税価格の計算をやり直し、それに基づいて申告書の提出、更正の請求又は更正若しくは決定をすることができる旨を規定している⁽³⁾。つまり、相続税法55条は、遺産が未分割である場合において、分割確定までの仮計算を行う規定であると考えられる。

3 未分割財産がある場合の課税価格の計算（基本的な考え方）

共同相続人又は包括受遺者の間で、相続財産の一部が未分割となっている場合の課税価格の計算について、相続税法55条本文は、「相続若しくは包括遺贈により取得した財産に係る相続税について申告書を提出する場合又は当該財産に係る相続税について更正若しくは決定をする場合において、当該相続又は包括遺贈により取得した財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によつてまだ分割されていないときは、その分割されていない財産については、各共同相続人又は包括受遺者が民法（第904条の2（寄与分）を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従つ

て当該財産を取得したのものとしてその課税価格を計算するものとする。」(下線筆者)と規定しているが、この「相続分・・・の割合」をどのように解釈するかにより、積上げ説と穴埋め説の二通りの方法が考えられる。

(1) 積上げ説

積上げ説とは「未分割財産の価額に法定相続分の割合を乗じて計算した額を、分割済財産の価額に加算する方法」であり、同説を採用する根拠として次のような理由が挙げられる。

分割済財産は、特別受益とは言えず、これを特別受益と同様に考え、民法 903 条((特別受益者の相続分))の規定に準じて共同相続人の相続分を計算する穴埋め説の考え方は、相続税法 55 条の規定からはとり難いこと

将来の相続財産の分割においては、穴埋め説により分割されるのが適当であるとしても、未分割の時点における仮定計算について、そこまで考慮する必要がないこと

計算が簡便であり実務上採用しやすいこと

(2) 穴埋め説

穴埋め説とは「分割済財産を特別受益と同様に考え、民法 903 条の規定に準じ、相続財産全体に対する自己の相続分に応じた価額相当分から、分割済財産の価額を控除して、未分割財産に係る相続分の割合を計算する方法」であり、次のような理由が挙げられる。

相続税法 55 条にいう「相続分の割合」とは、共同相続人が他の相続人にその権

利を主張できる持分的な権利の割合をいい、相続財産の一部の分割がされ、残余が未分割である場合には、各共同相続人は、他の共同相続人に対し、遺産全体に対する自己の相続分に応じた価額相当額から、既に分割を受けた遺産の価額を控除した価額相当分についてその権利を主張できるものと解されること(東京地判昭 62・10・26 行集 38 巻 10 号 1431 頁)

「民法の規定による相続分」とは、民法 900 条から同法 903 条までに規定する相続分と解されており、分割により取得した財産は、同法 903 条に規定する遺贈又は生前贈与により取得したものではないが、被相続人の意思が優先する指定相続分(民 902)を除き、被相続人の遺贈又は生前贈与でさえ同法 903 条の規定により、その遺贈又は生前贈与を受けた者の相続分を割り引いていることからしても、遺産の一部を分割した事実をとらえて、相続分に変更が生じたものと解する理由はないこと

積上げ説のように、分割済財産を除いて、未分割財産についてのみ単に分数的割合を乗じて計算するとした場合、遺産の一部分割により既に相続分以上の財産を取得している者の課税価格についても、更に未分割財産を上積みすることとなり、民法の相続人相互間公平の思想に反する状態となる場合があること

(3) 小括

積上げ説及び穴埋め説のイメージはそれぞれ次頁のとおりである。

【設例】

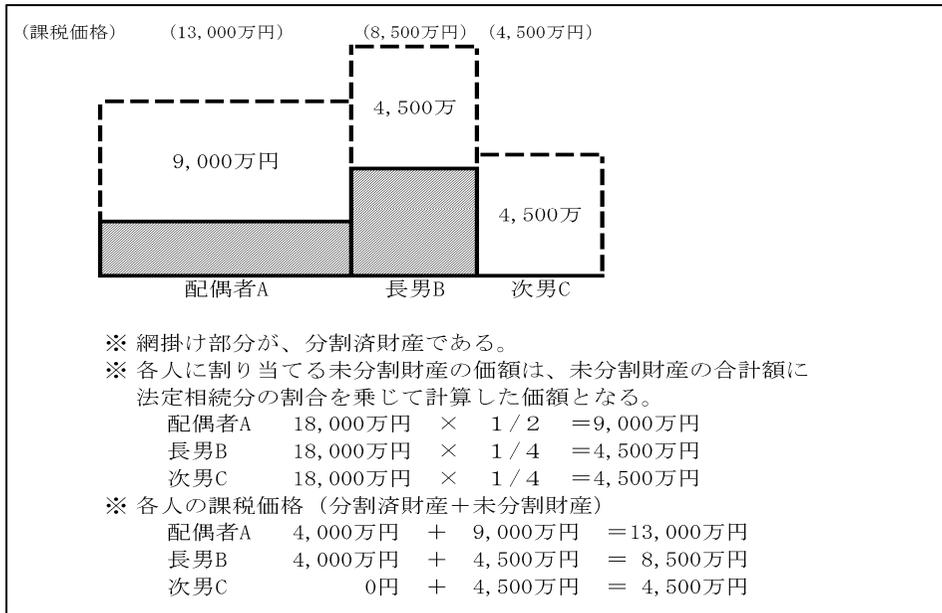
相続財産額 2億6,000万円

相続人 3名(配偶者A、子B、C)

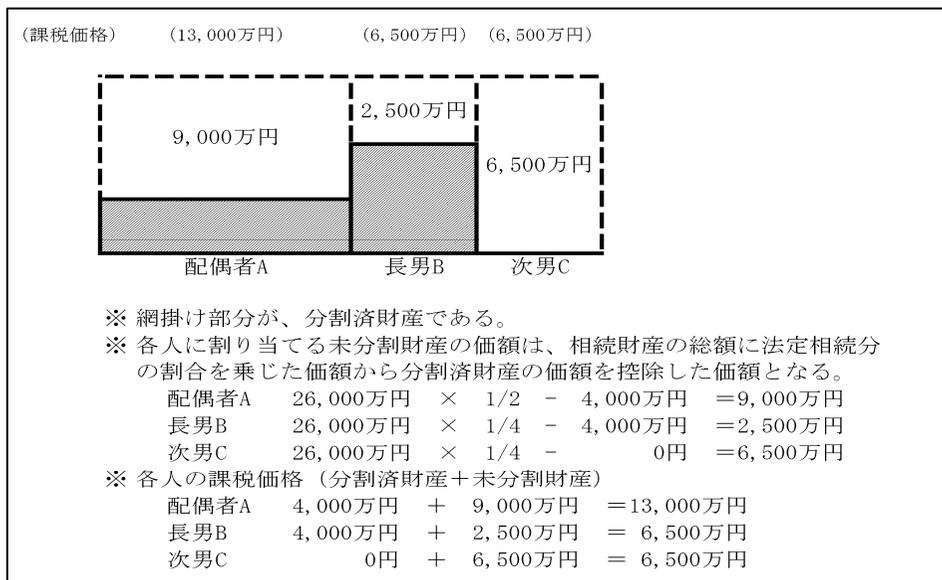
分割により各人取得した財産の価額 A:4,000万円、B:4,000万円、C:0円

未分割財産の合計額 1億8,000万円

1 積上説のイメージ



2 穴埋め説のイメージ



相続財産の一部が未分割である場合において、その未分割財産に係る各共同相続人の相続税の課税価格を計算するに当たっては、前述のとおり、積上げ説と穴埋め説の二つの考え方があるところ、裁判例においては、分割により取得した財産及びその価額を考慮する穴埋め説により処理するのが相当である旨の判断がされている（東京地裁判平 17・11・4 税資 255 号順号 10194）。したがって、相続財産の一部が未分割となっている場合の相続税の課税価格の計算は、次のとおり、穴埋め説により行うのが相当である。

分割済財産の価額が、相続財産の総額に対する法定相続分の割合に応ずる価額に等しい者及び超える者については、未分割財産に係る相続分はないものとして課税価格を計算

分割済財産の価額が、相続財産の総額に対する法定相続分の割合に応ずる価額に満たない者については、その満たない範囲内において、その未分割財産に係る相続分を有するものとして課税価格を計算

【参考裁判例】

〔昭 62.10.26 東京地裁判決〕

「相続税法 55 条にいう「相続分の割合」とは、共同相続人が他の共同相続人に対してその権利を主張することができる持分的な権利の割合をいうものと解するのが相当である。そして、遺産の一部の分割がされ、残余が未分割である場合には、各共同相続人は、他の共同相続人に対し、遺産全体に対する自己の相続分に応じた価格相当分から、既に分割を受けた遺産の価格を控除した価格相当分についてその権利を主張することができるものと解される。」

〔平 17.11.4 東京地裁判決〕

「遺産の一部の分割がされ、残余が未分割である場合においては、遺産の一部の分割によって、遺産全体に対する各共同相続人の相続分の割合が変更されたものと解すべき理由

はないから、各共同相続人は、未分割財産の分割に際しては、他の相続人に対し、遺産全体に対する自己の相続分に応じた価格相当分から既に分割を受けた遺産の価格を控除した価格相当分について、その権利を主張することができるものと解するのが相当である。そして、相続税法 55 条 1 項本文は、遺産の一部の分割がされ、残余が未分割である場合の課税価格の計算が、上記のような実体上の権利関係に従って行われるように規定されたものと解されるから、被告の主張するいわゆる「穴埋め説」による解釈が相当である。」

4 民法における考え方

(1) 特別受益者がいる場合の算定方法

イ 特別受益者の相続分

(イ) 相続分の算定方法

共同相続人の中に被相続人から遺贈又は生前贈与を受けた特別受益者がいる場合には、いわゆる持戻し計算をして相続分を算定する。すなわち、共同相続人の中に特別受益者がいる場合の相続分の算定については、被相続人が相続開始の時に有した財産の価額に、生前贈与の価額を加えたものを相続財産とみなし（以下「みなし相続財産」という。）指定又は法定の相続分率を乗じて、共同相続人の相続分を算定する（以下「本来の相続分」という。）そして、

本来の相続分から特別受益となる遺贈又は生前贈与の価額を控除した残額をもって、特別受益者の相続分（以下「具体的相続分」という。）とする（民 903）。

特別受益者の具体的相続分の算定方法は、以下のように要約することができる。

$$\begin{aligned} & \text{相続開始時の相続財産の価額} + \text{生前贈与の価額} = \text{みなし相続財産} \\ & \text{みなし相続財産} \times \text{指定又は法定の相続分率} = \text{本来の相続分} \\ & \text{本来の相続分} - \text{遺贈又は生前贈与の価額} = \text{具体的相続分} \end{aligned}$$

(ロ) みなし相続財産

みなし相続財産とは、被相続人が相続開

始の時ににおいて有した財産の価額に、特別受益とみられる生前贈与の価額を加えたものをいい、これを持戻しという。

特別受益者は原則として持戻し義務を負う⁽⁴⁾が、持戻し計算の対象となるのは、遺贈及び生前贈与である。そのうち相続財産に加算されるのは、生前贈与のみであり、遺贈については相続開始時の相続財産に含まれているため、加算の必要はない。

□ 特別受益額が本来の相続分より少ない場合の相続分の算定方法

みなし相続財産の価額に指定又は法定の相続分率を乗じた各共同相続人の相続分の価額(以下「相続分額」という。)を算定した結果、その者の特別受益額が、遺贈又は生前贈与を受けた特別受益者の相続分額より少ない場合には、その差額が、特別受益者の相続分額になる。計算例は、以下のとおりである。

【特別受益額が本来の相続分より少ない場合の相続分の算定方法】

相続財産額 6,000 万円

相続人 4 名(配偶者乙、子 A、B、C)

贈与等 A(600 万円の生前贈与) C(800 万円の遺贈)

みなし相続財産価額 $6,000 \text{ 万円} + 600 \text{ 万円} = 6,600 \text{ 万円}$

乙の具体的相続分 $(6,000 \text{ 万円} + 600 \text{ 万円}) \times 1/2 = 3,300 \text{ 万円}$

Aの具体的相続分 $(6,000 \text{ 万円} + 600 \text{ 万円}) \times 1/2 \times 1/3 - 600 \text{ 万円} = 500 \text{ 万円}$

Bの具体的相続分 $(6,000 \text{ 万円} + 600 \text{ 万円}) \times 1/2 \times 1/3 = 1,100 \text{ 万円}$

Cの具体的相続分 $(6,000 \text{ 万円} + 600 \text{ 万円}) \times 1/2 \times 1/3 - 800 \text{ 万円} = 300 \text{ 万円}$

八 特別受益額が本来の相続分と等しい場合又は超える場合

みなし相続財産の価額に指定又は法定の相続分率を乗じた各共同相続人の相続分額を算出した結果、遺贈又は生前贈与を受けた特別受益者の受益額が相続分額に等しいか又はこれを超えるときには、特別受益者はその相続分額を受け取ることができない(民 903)。したがって、未分割財産に係る特別受益者の相続分をゼロとするだけで、特にその超過額を返還する必要はなく、そのマイナス部分は他の共同相続人が負担することになる。ただし、他の共同相続人が複数いる場合には、その負担の配分が問題となる⁽⁵⁾。

二 超過特別受益者がいる場合の相続分の算定方法

超過特別受益者がいる場合、すなわち特

別受益額が本来の相続分を超過する者がいる場合に、その超過したマイナス部分をどのように処理すべきかについて学説上争いがある。学説には、超過特別受益者不存在擬制説、具体的相続分基準説、本来的相続分基準説、配偶者優遇説の四つの立場⁽⁶⁾がある。

A 超過特別受益者不存在擬制説

相続開始の時の財産を特別受益者以外の共同相続人が特別受益者を除いた相続分で分けると解する立場である。この立場によれば、放棄された相続分の帰属に準じて特別受益者を除外し、あらためて現実の遺産額について、相続分に従って算定することになる。

B 具体的相続分基準説

相続開始の時の財産について、特別受益者を除いた共同相続人の具体的相続分

を基準として現実的相続分を算定すると解する立場である。

C 本来的相続分基準説

超過特別受益額を、超過特別受益者以外の共同相続人がその本来的相続分に応じ、按分して負担すべきであると解する立場である。

D 配偶者優遇説

超過特別受益者が血族相続人である場合には、超過特別受益額を配偶者を除いた超過特別受益者以外の血族相続人が負担すべきであると解する立場である。この立場は、血族相続人と配偶者の相続分が系列を異にするものとして、子の特別受益が配偶者に損害を及ぼすべきではないという趣旨に基づくものである。

なお、この説には、具体的相続分に応じて負担する立場（具体的相続分基準説

の修正）と本来的相続分に応じて負担するという立場（本来的相続分基準説の修正）とがある。

それぞれの立場には一長一短があり⁽⁷⁾、いずれも決定的なものではないが、上記Bの具体的相続分基準説は、民法903条に忠実な方法であるため、超過特別受益者がいない場合の算定方法と整合性を持つ点で妥当な計算方法である⁽⁸⁾として、多数説となっており⁽⁹⁾、法務省民事局の解説も同説によっている⁽¹⁰⁾。

また、審判実務においても、具体的相続分基準説を採用しているものが多い（大阪家審判昭51.2.16家月28巻12号171頁、大阪家審判昭51.3.31家月28巻11号81頁、東京家審判昭61.3.24家月38巻11号110頁など）⁽¹¹⁾。それぞれの立場についての計算例は、以下のとおりである。

【超過特別受益者がいる場合の相続分の算定方法】

相続財産額 6,000万円

相続人 4名（妻乙、子A、B、C）

贈与等 A（1,800万円の生前贈与） C（1,200万円の遺贈）

みなし相続財産価額 6,000万円 + 1,800万円 = 7,800万円

相続開始時における民法903条による各自の相続分額

乙： $(6,000万円 + 1,800万円) \times 1/2 = 3,900万円$

A： $(6,000万円 + 1,800万円) \times 1/2 \times 1/3 - 1,800万円 = 500万円$ （超過特別受益額）

B： $(6,000万円 + 1,800万円) \times 1/2 \times 1/3 = 1,300万円$

C： $(6,000万円 + 1,800万円) \times 1/2 \times 1/3 - 1,200万円 = 100万円$

A 超過特別受益者不存在擬制説による計算

超過特別受益者Aが存在であるとみなし、あらためて、他の共同相続人（乙、B、C）のみの間で、民法903条1項の規定にしたがって相続分額を算出する。

乙： $(6,000万円 - 1,200万円) \times 1/2 = 2,400万円$

A：0円（他に生前贈与1,800万円）

B： $(6,000万円 - 1,200万円) \times 1/2 \times 1/2 = 1,200万円$

C： $(6,000万円 - 1,200万円) \times 1/2 \times 1/2 = 1,200万円$ （他に遺贈1200万円）

B 具体的相続分基準説による計算

共同相続人に相続分額を超える特別受益者がいない場合と同じ計算方法によって、一応相続人全員について相続分額を算出し、その上で、超過特別受益者A以外の共同相続人（乙、B、

C)について、相続開始時における民法 903 条による各自の相続分額(乙:3,900 万円、B:1,300 万円、C:100 万円)の割合で、現実の相続財産 4,800 万円 (=6,000 万円 - 1200 万円)を按分する。

$$\text{乙} : 4,800 \text{ 万円} \times 3,900 \text{ 万円} / (3,900 \text{ 万円} + 1,300 \text{ 万円} + 100 \text{ 万円}) = 3,532.0755 \text{ 万円}$$

A : 0 円 (他に生前贈与 1,800 万円)

$$\text{B} : 4,800 \text{ 万円} \times 1,300 \text{ 万円} / (3,900 \text{ 万円} + 1,300 \text{ 万円} + 100 \text{ 万円}) = 1,177.3585 \text{ 万円}$$

$$\text{C} : 4,800 \text{ 万円} \times 100 \text{ 万円} / (3,900 \text{ 万円} + 1,300 \text{ 万円} + 100 \text{ 万円}) = 90.5660 \text{ 万円}$$

(他に遺贈 1200 万円)

これは、超過特別受益額 (500 万円) を民法 903 条による各自の相続分額で負担する計算方法によっても同じである。

$$\text{乙} : 500 \text{ 万円} \times 3,900 \text{ 万円} / (3,900 \text{ 万円} + 1,300 \text{ 万円} + 100 \text{ 万円}) = 367.92452 \text{ 万円}$$

$$3,900 \text{ 万円} - 367.92452 \text{ 万円} = 3,532.0755 \text{ 万円}$$

A : 0 万円 (他に生前贈与 1,800 万円)

$$\text{B} : 500 \text{ 万円} \times 1,300 \text{ 万円} / (3,900 \text{ 万円} + 1,300 \text{ 万円} + 100 \text{ 万円}) = 122.6415 \text{ 万円}$$

$$1,300 \text{ 万円} - 122.6415 \text{ 万円} = 1,177.3585 \text{ 万円}$$

$$\text{C} : 500 \text{ 万円} \times 100 \text{ 万円} / (3,900 \text{ 万円} + 1,300 \text{ 万円} + 100 \text{ 万円}) = 9.4340 \text{ 万円}$$

$$100 \text{ 万円} - 9.4340 \text{ 万円} = 90.5660 \text{ 万円 (他に遺贈 1200 万円)}$$

C 本来の相続分基準説による計算

超過特別受益者 A 以外の共同相続人 (乙、B、C) が、超過特別受益額 500 万円をその本来の相続分 (指定又は法定相続分) の割合 (乙:3/6、B、C:各 1/6) で按分して負担する計算方法である。

$$\text{乙} : 500 \text{ 万円} \times 3 / (3+1+1) = 300 \text{ 万円} \quad 3,900 \text{ 万円} - 300 \text{ 万円} = 3,600 \text{ 万円}$$

A : 0 円 (他に生前贈与 1,800 万円)

$$\text{B} : 500 \text{ 万円} \times 1 / (3+1+1) = 100 \text{ 万円} \quad 1,300 \text{ 万円} - 100 \text{ 万円} = 1,200 \text{ 万円}$$

$$\text{C} : 500 \text{ 万円} \times 1 / (3+1+1) = 100 \text{ 万円} \quad 100 \text{ 万円} - 100 \text{ 万円} = 0 \text{ 円}$$

(他に遺贈 1200 万円)

D 配偶者優遇説による計算

超過特別受益額 500 万円について、配偶者乙を除いた超過特別受益者以外の血族相続人 (B、C) において負担する計算方法であり、民法 903 条の規定による相続分額で負担する方法と、本来の相続分の割合で負担する方法がある。

民法 903 条の規定による相続分額で負担する方法

$$\text{乙} : 3,900 \text{ 万円}$$

A : 0 円

$$\text{B} : 500 \text{ 万円} \times 1,300 \text{ 万円} / (1,300 \text{ 万円} + 100 \text{ 万円}) = 464.2857 \text{ 万円}$$

$$1,300 \text{ 万円} - 464.2857 \text{ 万円} = 835.7143 \text{ 万円}$$

$$\text{C} : 500 \text{ 万円} \times 100 \text{ 万円} / (1,300 \text{ 万円} + 100 \text{ 万円}) = 35.7143 \text{ 万円}$$

$$100 \text{ 万円} - 35.7143 \text{ 万円} = 64.2857 \text{ 万円}$$

本来の相続分の割合 (B、C:各 1/6) で負担する方法

$$\text{乙} : 3,900 \text{ 万円}$$

A : 0 円

$$\text{B} : 500 \text{ 万円} \times 1 / (1+1) = 250 \text{ 万円} \quad 1,300 \text{ 万円} - 250 \text{ 万円} = 1,050 \text{ 万円}$$

$$\text{C} : 500 \text{ 万円} \times 1 / (1+1) = 250 \text{ 万円} \quad 100 \text{ 万円} - 250 \text{ 万円} = -150 \text{ 万円}$$

(遺贈額 1,200 万円から負担することになる。)

(2) 一部分割について

遺産の一部分割が認められるか否かについて、民法上、直接の規定がないことからこれについて検討する。

イ 遺産分割の意義

遺産分割とは、遺産の分配のことであり、遺言で分割方法について措置を講じなかった場合について、民法 907 条(分割の実行)に規定が置かれている。

まず、同条 1 項において、遺言による分割禁止(民 908)がない場合を除いて協議分割をすることができるものとしている。次に、同条 2 項において、分割の協議が調わないとき又は協議をすることができないときには家庭裁判所による分割ができることを定め、同条 3 項において、家庭裁判所による分割禁止について規定されている。

ロ 遺産分割の種類

遺産分割は、第一に、分割禁止の遺言がない場合には、遺言によって分割方法の指定又は第三者に分割の指定の委託があるとき(民 908)は、この方法に基づいて分割がなされる。これが指定分割である。

遺言による指定分割又は分割禁止がない場合には、第二に、共同相続人の協議による分割がなされる(民 907)。これが協議分割である。

第三に、共同相続人間の分割の協議が調わないとき又は協議をすることができないときには、各共同相続人の分割請求に基づいて家庭裁判所が分割する(民 907)。これは乙類審判事項である(家審 9 乙類十)。家庭裁判所による分割には、調停分割と審判分割とがある。家庭裁判所に遺産分割の申立てがあった場合に、まず調停によって処理されるのが一般的であり、その調停が成立すると、確定した審判の効力を持つ(家審 21 ただし書)。これが調停分割である。調停が成立しないときには、審判によって分割することになり、これが審判分割である。

遺産分割は、指定分割、協議分割、家庭裁判所による分割(調停分割、審判分割)の順序によって行われる⁽¹²⁾。

ハ 一部分割

遺産分割の対象となる遺産は、不動産、動産、預金債権等、多様な財産により構成されている。遺産分割において、これらの遺産を全部把握して、遺産を一回で分割し、後日に未分割の財産を残さないようにするのが最も望ましい方法であるが、実際には、財産の調査や換価に時間がかかったり、その他様々な要因により、一回で分割することが困難な場合も多い。

このような場合、第一に、遺産を構成する財産を全体から分離して一部ずつ協議(以下、調停も当事者による処分という意味で協議に含める。)又は審判による分割ができるかどうか、第二に遺産の一部につき協議ないし審判分割が行われた後に、残余財産につき分割を行うとき、従前的一部分割がどのような影響を及ぼすかが問題となる⁽¹³⁾。

(イ) 一部分割の効力

遺産分割は民法 906 条の分割基準に従った総合的分割でなければならず、遺産の全範囲を確定し、その全部を対象にしなければ同条の趣旨に従った分割の実を挙げることができないとし、原則として一部分割を認めない見解(大阪高裁判昭 40・4・22 家月 17 巻 10 号 102 頁)もあるが、通説判例は一部分割を肯定しており、その根拠として、民法 907 条 3 項は遺産の一部について分割を禁ずることができるとして、一部分割があり得ることを予定していること、

相続人は、遺産をどのように分割するかについても処分権限を有している以上、遺産の一部についてのみ分割する旨の協議をすることが認められるべきであり、そしてこの協議に形成の効力を認め、その範囲で分割審判が可能であること、遺産分割の

対象自体が流動的なものである以上、これに対応して遺産分割の方法も分割の一回性に固執する必要はないこと、民法 906 条の分割基準に従った総合的配分が最終的に実現されるならば、一部分割も遺産分割過程における分割方法の一つとして認められるべきであることなどが挙げられる⁽¹⁴⁾。家庭裁判所の調停実務においても、一部分割はしばしば行われているところである⁽¹⁵⁾。

(ロ) 一部分割が残余財産の分割に及ぼす影響

一部分割が認められることは上記(イ)で述べたとおりであるが、一部分割は遺産の段階的分割であるから、残余財産は未分割の遺産共有の状態にある。一部分割がそれぞれ法定相続分にしたがって分割され、残余財産も法定相続分に従って分割される場合には問題はないが、一部分割が法定相続分と一致しない場合に、後の残余財産の分割に際し、先行する一部分割の結果を考慮すべきかどうかが問題となる。

この場合、一部分割と残余財産の分割とを全く独立させ、残余財産の分割に当たり、先行する一部分割の結果は斟酌しないとする方法、あるいは、残余の遺産分割の際、一部分割済みの遺産をも現存するものとして、それを加えた遺産全体の評価をし、その上で、改めて各相続人の取得額を算定し、一部分割による配分が不均衡になっている場合には、残余財産の分配の際これを調整する方法の二つが考えられる。

これは、一部分割の際の協議の意思解釈の問題ということになるが、一部分割が認められた趣旨を考慮すると、分割の対象は残余財産ではあるが、一部分割済みの遺産も分割時に存在するものとして遺産全体の総額を評価した上で具体的相続分を算定し、具体的相続分と一部分割による取得分の差を残余財産取得の際の取得額とすべきであり⁽¹⁶⁾、後者によるのが妥当である。

この点については、裁判所の審判等にお

いて、残余財産について分割審判をする際には、先に分割した遺産も含めて遺産全体の総合的配分の公平を実現することが必要であるとされており(東京家審判昭 47・11・15 家月 25 巻 9 号 107 頁、大阪家審判昭 51・11・25 家月 29 巻 6 号 27 頁、昭和 42 年 3 月開催家事審判官会同における家庭局見解(家月 21 巻 2 号 78 頁))、審判実務においても、残余財産の分割に際し、先行する一部分割の結果が考慮されていると言える。ただし、共同相続人間が一部分割をする際に、一部分割と残余財産の分割とを独立させ、一部分割による不均衡を顧慮しないで残余財産を分割するとの合意がなされ、分割規準に照らし、当該分割が相当である場合には、残余財産のみを相続分に従って分割すれば足りることになる⁽¹⁷⁾。

5 相続税の課税価格を計算する場合の考え方(前記 3 の続き)

(1) 超過特別受益者がいる場合の算定方法

未分割財産の相続税課税について相続税法 55 条の規定を適用するに当たり、共同相続人中に被相続人から遺贈又は生前贈与を受けた特別受益者がいる場合には、当該特別受益者の課税価格の計算は、民法 900 条から 903 条までに規定する特別受益者の相続分(遺贈を受けている場合には、その遺贈分を加算する。)によることになる(相法 55、相基通 55-1)。

相続財産が未分割(遺贈された部分を除く。)であり、共同相続人の中に特別受益者がいる場合の相続分の算定方法については、超過特別受益者がいない場合、すなわち、みなし相続財産の価額(=相続開始時の相続財産の価額+生前贈与の価額)に指定又は法定の相続分率を乗じた各共同相続人の相続分額(=本来の相続分)を算出した結果、遺贈又は生前贈与を受けた特別受益者の相続分額が、その者の特別受益額より多い場合又は等しい

場合には、穴埋め説と同様の計算を行うこととなる。

これに対し、遺贈又は生前贈与を受けた特別受益者の受益額が、みなし相続財産の価額に指定又は法定の相続分率を乗じた各共同相続人の相続分額を超えるとき（超過特別受益者がいる場合）の超過特別受益者以外の共同相続人の相続分額については、相続税法や相続税法基本通達に規定等がないため、どのように算定すべきかが問題となる。

この場合、相続税法基本通達 55 - 1 において、相続税法 55 条に規定する「相続分」は「民法第 900 条から第 903 条までに規定する相続分をいう」旨が定められており、相続税法上、別途計算規定が置かれていない以上、民法における超過特別受益者がいる場合の相続分額の算定方法を相続税の課税価格を計算する場合においても適用するのが相当である。

なお、超過特別受益者がいる場合、民法上四つの立場（超過特別受益者不存在擬制説、具体的相続分基準説、本来的相続分基準説及び配偶者優遇説）があるが、4（1）二で述べたとおり、具体的相続分基準説が多数説であり、審判実務においても多く用いられている（大阪家審判昭 51.2.16 家月 28 巻 12 号 171 頁、大阪家審判昭 51・3・31 家月 28 巻 11 号 81 頁、東京家審判昭 61・3・24 家月 38 巻 11 号 110 頁など）ことから、相続税の課税価格の計算をする場合においても、具体的相続分基準説に基づき、超過特別受益者以外の共同相続人の相続分額を算定するのが妥当であると考えられる。

- (2) 一部分割において本来の相続分を超えて財産を取得した者がいる場合の算定方法
イ 算定方法の考え方

相続財産の一部が未分割である場合において、その未分割財産に係る各共同相続人の相続税の課税価格は、前記 3 で述べたとおり、穴埋め説により計算することになる。

分割済財産の価額が、みなし相続財産の

価額に各共同相続人それぞれの法定の相続分率を乗じた相続分額を超えている者がいない場合については、各共同相続人の本来の相続分が同額となるよう計算を行うことになるが、分割済財産の価額が、みなし相続財産の価額に各共同相続人それぞれの法定の相続分率を乗じた相続分額を超えている者がいる場合については、超過特別受益者がいる場合と同様、他の共同相続人の相続分額をどのように算定すべきかが問題となる。

超過特別受益者がいる場合については、相続税法 55 条において、「・・・各共同相続人又は包括受遺者が民法（第 904 条の 2（寄与分）を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従つて当該財産を取得したもとしてその課税価格を計算するものとする。」（下線筆者）と規定され、同条の「相続分」は「民法第 900 条から第 903 条までに規定する相続分をいう」（相通 55 - 1）ことから、超過特別受益者は民法 903 条の規定に係るものであり、上記（1）のとおり、民法上の特別受益者の規定や学説等を算定方法の根拠とした。

これに対して、分割済財産の価額が、みなし相続財産の価額に各共同相続人それぞれの法定の相続分率を乗じた相続分額を超えている者がいる場合については、4（2）八（ロ）で述べたように、民法上一部分割が認められ、残余財産の分割に際し、先行する一部分割の結果を考慮することとされているものの、当該場合の具体的な規定や学説、審判例等がない。しかしながら、民法上、一部分割が行われた場合、一部分割済みの遺産も分割時に存在するものとして遺産全体の総額を評価した上で具体的相続分を算定し、具体的相続分と一部分割による取得分の差を残余財産取得の際の取得額とすべき⁽¹⁸⁾とされ、特別受益者がいる場合の計算方法と類似の計算方法によっており、

また、一部分割における各相続人の取得分を特別受益分のような先取分とみなして具体的相続分を算定する⁽¹⁹⁾との意見もあることから、分割済財産の価額が、みなし相続財産の価額に各共同相続人それぞれの法定の相続分率を乗じた相続分額を超えている者がいる場合について、超過特別受益者がいる場合の相続分額の算定方法に準じて、他の共同相続人の相続分額を算定することが適当であると考えます。

これについては、特別受益に係る贈与又は遺贈をした被相続人の意思の表れとも言える超過特別受益者がいる場合と、共同相続人間で行われた遺産分割の結果、法定相続分を超えて財産を取得した者がいる場合では、本来の相続分を超過する部分の性質は異なるものであり、両者について同様の算定方法を用いるのは問題があるのではないかという指摘も考えられるが、民法及び税法において算定方法に係る規定がなく、また、前記2で述べたとおり、相続税法55条は、相続財産が未分割の状態における相

続税についての仮計算の規定であると解されることから、民法における、超過特別受益者がいる場合の相続分額の算定方法に準じて、他の共同相続人の相続分額を算定することについて問題はないと考える。

なお、超過特別受益者がいる場合の相続分額の算定方法については、前述のとおり、民法上四つの立場があるため、いずれの方法によるべきかを検討する必要がある。

超過特別受益者不存在擬制説及び配偶者優遇説については、学説上、批判もあることから（脚注(7)参照）、具体的相続分基準説及び本来的相続分基準説について、以下口において比較・検討を行う。

□ 具体的相続分基準説及び本来的相続分基準説の比較・検討

一部分割において法定相続分を超えて財産を取得した者がいる場合の相続分の算定方法として準用する具体的相続分基準説及び本来的相続分基準説について比較・検討を行う。

(イ) 計算例

相続人	甲：被相続人の妻（法定相続割合 1/2） 乙：被相続人の子（法定相続割合 1/4） 丙：被相続人の子（法定相続割合 1/4）	
分割済財産	甲：21,000万円 乙：2,000万円 丙：1,000万円	} 24,000万円
未分割財産		12,000万円 合計 36,000万円

A 具体的相続分基準説に準じた計算

法定相続分から分割済財産を控除した残額

甲：36,000万円 × 1/2 = 18,000万円 18,000万円 - 21,000万円 = 3,000万円（0円）

乙：36,000万円 × 1/4 = 9,000万円 9,000万円 - 2,000万円 = 7,000万円

丙：36,000万円 × 1/4 = 9,000万円 9,000万円 - 1,000万円 = 8,000万円

未分割財産のあん分計算

甲：0円

乙：12,000万円×7,000万円/(7,000万円+8,000万円) = 5,600万円

丙：12,000万円×8,000万円/(7,000万円+8,000万円) = 6,400万円

(単位：万円)

相続人	分割済財産	未分割財産	申告(調査)額
甲(妻)	21,000	0	21,000
乙(子)	2,000	5,600	7,600
丙(子)	1,000	6,400	7,400
合計	24,000	12,000	36,000

B 本来の相続分基準説に準じた計算

甲：21,000万円 (36,000万円×1/2 = 18,000万円 < 21,000万円 未分割分に係る相続分なし)

乙：(3,000万円 + 12,000万円) × 1/2 = 7,500万円 7,500万円 - 2,000万円 = 5,500万円

丙：(3,000万円 + 12,000万円) × 1/2 = 7,500万円 7,500万円 - 1,000万円 = 6,500万円

(単位：万円)

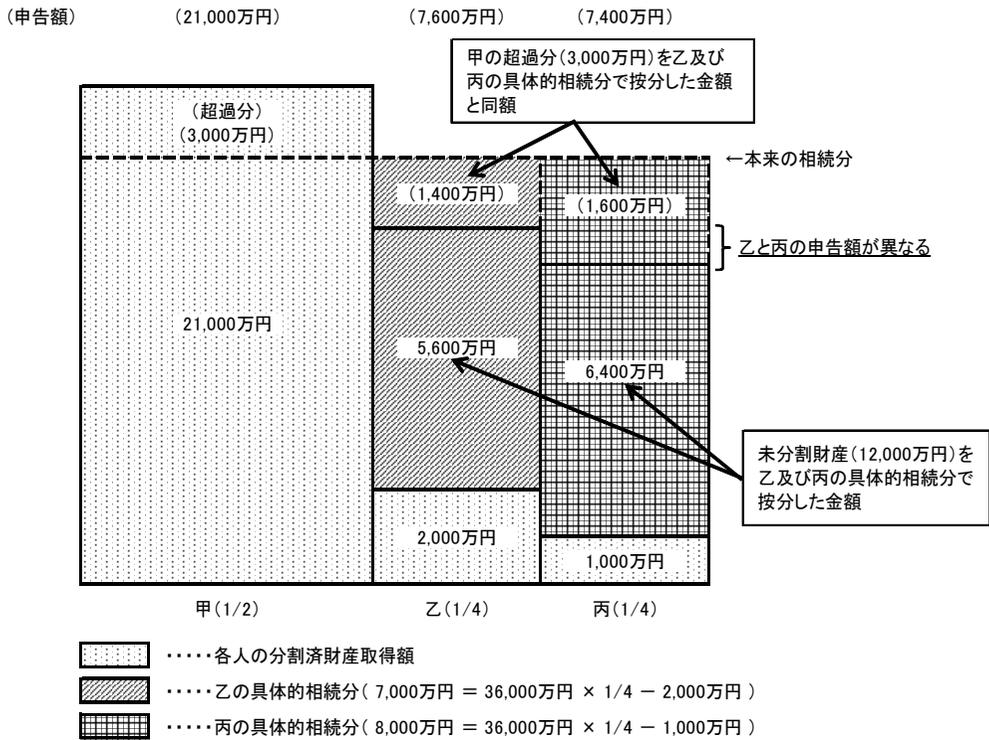
相続人	分割済財産	未分割財産	申告(調査)額
甲(妻)	21,000	0	21,000
乙(子)	2,000	5,500	7,500
丙(子)	1,000	6,500	7,500
合計	24,000	12,000	36,000

以上のように、具体的相続分基準説に準じた計算方法によると、乙と丙に係る申告(調査)額が異なり、本来の相続分基準説に準じた計算方法によると、乙と丙に係る申告(調査)額は同じになるが、両者の違いは、超過特別受益者がいる場合において、超過した部分(超過特別受益者以外の者にとってのマイナス部分)をどのように処理すべきかについての考え方の違いであり、具体的相続分基準説は、当該超過部分を超過特別受益者以外の者の具体的相続分を基準に按分するのに対し、本来の相続分基準説は、当該超過部分を指定又は法定の相続分率を基準に按分することから生じるものである⁽²⁰⁾。

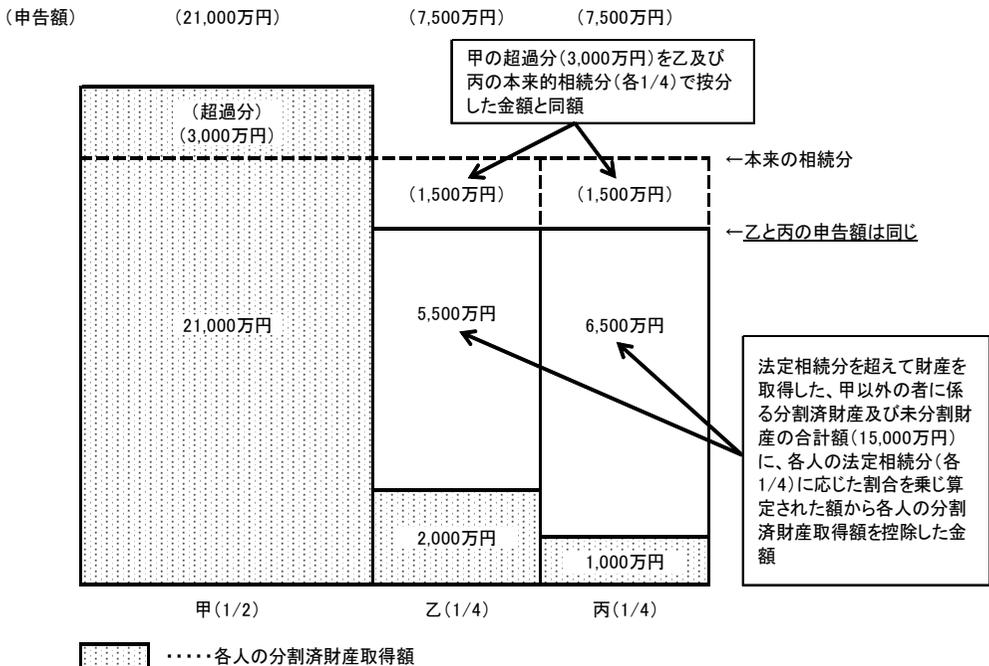
計算例では、「A 具体的相続分基準説に準じた計算」においては、甲の超過分(3,000万円)を、乙(7,000万円)及び丙(8,000万円)の具体的相続分で按分することから、乙及び丙の具体的相続分が異なるため、計算の結果、両者の申告(調査)額に差が生じるが、「B 本来の相続分基準説に準じた計算」においては、甲の超過分(3,000万円)を乙及び丙の本来の相続分(各1/4)で按分することから、乙及び丙の本来の相続分は同じであり、計算の結果、両者の申告(調査)額も同額となる。

両説の違いを図で示すと、次頁のようになる。

A 具体的相続分基準説に準じた計算



B 本来の相続分基準説に準じた計算



(口) 具体的相続分基準説又は本来的相続分基準説を準用する場合の根拠とそれに対する指摘

一部分割において法定相続分を超えて財産を取得した者がいる場合の算定において、具体的相続分基準説又は本来的相続分基準説を準用する場合、それぞれの根拠及びそれに対する指摘について、以下のような点が挙げられる。

A 具体的相続分基準説に準じた算定方法による根拠として、

超過特別受益者がいる場合と同様の方法を準用することにより、相続税の課税価格や相続税額の算定方法が統一される。

民法上、具体的相続分基準説は学説上の多数説であり、審判実務において多く用いられ、法務省民事局の解説も同説によっていることから、同説に準じた方法を課税庁において採用する旨を納税者に対し説明することが可能である。

という点が挙げられるが、

分割済財産の価額が、みなし相続財産の価額に法定の相続分率を乗じた相続分額を超えている者以外の者に係る分割済財産の価額が異なる場合、(同一順位の相続人間の)算定される相続分額に差が生じる。

上記の差は、超過特別受益者がいる場合においては、特別受益に係る贈与又は遺贈をした被相続人の意思の表れと考えられるが、共同相続人間で行われた一部分割の場合に、同様の差が生じることは妥当とは言えない。

という指摘が考えられる。

B 次に、本来的相続分基準説に準じた算定方法による根拠として、

分割済財産の価額が、みなし相続財産の価額に法定の相続分率を乗じた相

続分額を超えている者以外の者に係る分割済財産の価額が異なる場合であっても、(同一順位の相続人間の)算定される相続分額が等しくなり、納税者への説明が容易である。

一部分割があった場合の残余財産の分配について、遺産全部の総合的配分において公平が保てるよう一部分割における共同相続人間の法定相続分との過不足を遺産分割において修正すべきものと解する(東京家審昭47・11・15家月25巻9号107頁、大阪家審昭51・11・25家月26巻6号27頁)との審判がある。

という点が挙げられるが、

相続分の指定があった場合において、(法定相続分と違い)同一順位の相続人間の相続分が異なるケースも想定され、この場合、算定される相続分額が異なることとなる。

超過特別受益者が存在する場合と、(遺贈等が無く)一部分割において本来の相続分を超えて財産を取得した者がいる場合の他の共同相続人の相続分額の算定方法が異なると、被相続人からの遺贈等及び共同相続人間の一部分割があり、特別受益と分割済財産の価額の合計が本来の相続分を超えた場合、超過部分が分割済財産又は特別受益のいずれに係るものかについて課税庁において判断し、それに応じた算定方法によることが必要となる。しかしながら、このようなケースは民法上言及されておらず、課税庁においてその判断をすることは困難であり、当該判断を要しない(超過特別受益者が存在する場合の算定方法である)具体的相続分基準説に準じた算定方法に統一するのが妥当である。

本来的相続分基準説の根拠とされる

上記の審判の判断は、分割済財産の価額が本来の相続分を超えている者がいない事例のものであるので、穴埋め説の根拠とは言えるものの、本来的相続分基準説に準じた方法を採用する根拠とまでは言えない。

という指摘が考えられる。

6 結論

相続財産の一部が未分割である場合において、その未分割財産に係る各共同相続人の相続税の課税価格は、穴埋め説により計算することになるが、分割済財産の価額が、みなし相続財産の価額に各共同相続人それぞれの法定の相続分率を乗じた相続分額を超えている者がいる場合、5(2)イで述べたように、他の共同相続人の相続分額の算定は、超過特別受益者がいる場合の相続分の算定方法に準じた方法によるのが妥当である。

次に、超過特別受益者がいる場合の相続分の算定方法として、具体的相続分基準説又は本来的相続分基準説があり、両説に準ずる方法によるのが妥当であると考えられるが、5(2)ロ(口)で比較・検討したとおり、それぞれ一長一短がある。しかしながら、課税当局においては、税務行政の統一的な運用の観点から、課税実務への影響、納税者への説明責任等を総合的に勘案し、いずれかの方法を選択する必要がある。

上記の観点から、両説を比較すると、遺産分割事件においては、具体的相続分基準説による事案が比較的多いこと、同説により相続税の課税価格を計算する方が比較的簡便であること及び共同相続人中に超過特別受益者が存在する場合に必要な民法に係る判断を避けられることから、具体的相続分基準説に準じた方法によるのが妥当である。

なお、前記2で述べたとおり、相続税法55条の規定は相続財産が未分割である場合の仮計算の規定であることから、納税者が課税当

局の採用する方法以外の方法により各共同相続人の相続分の算定をした場合にはこれを認めて差し支えないものとする。

-
- (1) 理論的には「積上げ説」「穴埋め説」があり、これらの違いについては後述する。
 - (2) 民法上、超過特別受益者がいる場合の相続分の算定方法については、超過特別受益者不存在擬制説、具体的相続分基準説、本来的相続分基準説、配偶者優遇説の四つの立場があるが、これらについても後述。
 - (3) 武田昌輔編『DHC コンメンタール相続税法』3453・3454頁(第一法規、加除式)参照。
 - (4) 特別受益者の持戻しは、共同相続人間の衡平を図るとともに、被相続人の通常的意思を推測して相続分を算定する方法であるから、被相続人がこれと異なる意思表示をしたとき、すなわち持戻しを免除するという意思表示をしたときには、それが遺留分の規定に反しない限り、その意思表示に従うこととされている(民903)。
 - (5) 中川淳『相続法逐条解説(上巻)』235頁(日本加除出版、1985)参照。
 - (6) 谷口知平=久貴彦彦編『新版注釈民法(27)相続(2)』236~239頁(有斐閣、1989)、中川善之助=泉久雄編『相続法〔第四版〕』281~283頁(有斐閣、2000)、中川・前掲注(5)235~240頁など。なお、各学説の名称及び定義は中川・前掲注(5)235頁を参考にした。
 - (7) 超過特別受益者不存在擬制説については、特別受益者を除いた意味での相続分の下に相続開始時の財産を特別受益者で分割するので、みなし相続財産は、特別受益者が具体的相続分を取得するか否かを判定する基準の役割しか果たさない。つまり、特別受益額が特別受益者の本来の相続分を超えない場合には、みなし相続財産が全共同相続人の具体的相続分を算定する基準となりながら、ひとたび超過特別受益額が存すると、みなし相続財産は特別受益者以外の共同相続人が最終的に取得する具体的相続分について機能しないとの批判がある。また、配偶者優遇説については、相続人の系列が異なるということだけで配偶者が優遇される根拠に必ずしも説得力があるとはいえないとの批判がある(川井健「相続分の算定」

谷口知平 = 加藤一郎編『新民法演習 5』204・205 頁(有斐閣、1968)参照。)

- (8) 谷口 = 久貴・前掲注(6)238 頁、泉久雄 = 野田愛子編『民法 (相続)』173 頁(青林書院、1995) 司法研修所編『遺産分割事件の処理をめぐる諸問題』297 頁(法曹会、1994) 林良平 = 大森政輔編『注解判例民法 親族法・相続法』625 頁(青林書院、1992) など。
- (9) 中川・前掲注(5)235 頁。
- (10) 法務省民事局参事官室編『新しい相続税制度の解説』86 ~ 89 頁(金融財政事情研究会、1980)。
- (11) 昭和 34 年 3 月 30 日法曹会決議においても具体的相続分基準説による算定方法が支持されている。
- (12) 中川・前掲注(5)299・300 頁参照。
- (13) 野田愛子「一部分割と、爾後の分割に及ぼす影響について」ジュリ 470 号 129 頁(1989)参照。
- (14) 一部分割を認める根拠については、野田・前掲注(13)129 ~ 131 頁、丹宗朝子「分割禁止・一部分割」別冊判タ 8 号 358 ~ 360 頁(1980)を参照した。
- (15) 佐藤康「一部分割の可否」判タ 688 号 231 頁(1989)。
- (16) 野田・前掲注(13)133 頁、丹宗・前掲注(14)360 頁参照。
- (17) 野田・前掲注(13)133 頁、丹宗・前掲注(14)360 頁、東京家審判昭 47・11・15 家月 25 卷 9 号 107 頁、大阪家審判昭 51・11・25 家月 29 卷 6 号 27 頁参照。
- (18) 野田・前掲注(13)133 頁、丹宗・前掲注(14)360 頁参照。
- (19) 林 = 大森・前掲注(8)669 頁。
- (20) ただし、超過特別受益者以外の者が同一順位の相続人であり、一部分割により取得した財産の価額が同じである場合には、結果的には両説の差は生じない。また、本来の相続分基準説に準ずる方法よっても、相続分の指定がある場合には、同一順位の相続人の申告(調査)額が異なるケースもある。