

未分割遺産と相続税課税をめぐる問題点

横 田 種 雄

(税務大学校
研究部助教授)

目次

はじめに.....二七

一 相続税法にいう「相続又は遺贈により取得した財産」の意義.....二六

 (一) 相続分又は包括遺贈の割合に応ずる権利についての考え方.....二六

 (二) 相続分又は包括遺贈の割合に応ずる権利が相続税の課税価格計算の基礎となる相続又は遺贈により取得した財産に含まれるとする考え方.....三〇

 (三) 相続分又は包括遺贈の割合に応ずる権利は相続税の課税価格計算の基礎となる相続又は遺贈により取得した財産に含まれないとする考え方.....三三

(四) 検討及び結論.....三四

 二 遺産が未分割である場合の相続税の課税価格.....三七

 (一) 相続分又は包括遺贈の割合による権利の価額の評価.....三七

 (二) 特別受益者がいる場合の課税価格の計算.....四〇

 (三) 債務控除.....四六

はじめに

遺産が未分割で各相続人又は包括受遺者の取得財産が具体的に定まらない状態においても、未分割遺産につき相続分又は包括遺贈の割合によって相続税を課税することについては、一般的にはあまり疑問視されていないようであり、裁判例^(註)でも、被相続人の遺産であっても相続人が現実^(註)に受領していないものは相続税の課税価格の対象から除外すべきであるとの主張に対して、被相続人の遺産に含まれるものはすべて相続開始の時から共同相続により承継取得され、遺産分割が行なわれるまでは相続人の共有に属するものであるから、遺産未分割の状態において相続税を課することは適法であると判示したものである。

しかし、現行相続税制度がいわゆる遺産取得税体系をとり、取得者ごとにその取得者の実情に応じた相続税負担を實現しようとしていること、遺産未分割の状態はいわば暫定的・過渡的なものであって、遺産分割によって始めて各相続人又は包括受遺者の相続又は遺贈による取得財産が定まるものであることからみて、遺産未分割の状態において相続分又は包括遺贈の割合による権利を課税価格計算の基礎に含めて相続税を課税することに全く問題がないわけではない。

また、遺産未分割の状態において、相続分又は包括遺贈の割合による権利の価額を評価して相続税の課税価格計算の基礎に算入するとした場合に、相続分又は包括遺贈の割合による権利の価額をどのように評価するかについても、未分割遺産の状態における各共同相続人又は包括受遺者の権利の理解のしかたに関連していろいろな問題がある。

本稿は、遺産未分割の状態における相続税の課税関係について若干の検討を行なったものである。

一 相続税法にいう「相続又は遺贈により取得した財産」の意義

現行相続税法は、その五十五条において、遺産が未分割の場合には、共同相続人又は包括受遺者が民法の相続分又は包括遺贈の割合に従って遺産を取得したものととして相続税の課税価格を計算する旨が定められているので、遺産未分割の状態における各共同相続人又は包括受遺者にかかる相続税の課税価格の計算については、一般的に疑問がもたれていない。

しかし、現行相続税の制度が各相続人又は受遺者ごとにこれらの者が相続又は遺贈(贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下同じ。)により取得した財産の価額を基として課税する、いわゆる遺産取得税体系をとり、財産取得者ごとにその取得者の実情に応じて適正な相続税負担を実現しようとしていることにかえりみると、右のような制度をとる相続税法上のもので、遺産未分割の状態において各共同相続人又は包括受遺者に対し、相続分又は包括遺贈の割合による権利を課税価格計算の基礎に含めて相続税を課税することは、適正な相続税負担の実現という見地から問題がないわけではない。

すなわち、相続税法は、相続又は遺贈により取得した財産の意義について特段の規定を設けていないが、少なくとも相続税の課税体系が前述のようなものであることから、相続又は遺贈によりその者に確定的に帰属した財産をいうものと理解されるべきであり、遺産未分割の場合の各共同相続人又は包括受遺者の遺産に対する権利関係については、いろ

いろの説があるようであるが、いずれにしても各共同相続人又は包括受遺者は遺産に対して完全な処分権を有しているわけではなく、相互に制約されたものであり、しかも相続分又は包括遺贈の割合による権利は遺産分割によって具体的な取得財産が定まるまでの間の暫定的・過渡的なものであることを考えると、そのような遺産に対する権利をも相続税法という相続又は遺贈により取得した財産と解すべきかどうかということである。

そこで、遺産が未分割である場合の相続人又は包括受遺者の遺産に対する権利を、相続税法十一条の二にいう「相続又は遺贈により取得した財産」に含めるべきか否かについて、同法五十五条との関連において考察してみることとする。

(一) 相続分又は包括遺贈の割合に応ずる権利についての考え方

相続税法は、「相続又は遺贈により財産を取得した者」については、その者が「相続又は遺贈により取得した財産」に対し、その財産の価額の合計額を課税標準として相続税を課する旨を定めている（一条・二条・十一条の二）。遺産が未分割である場合の各共同相続人又は包括受遺者の相続分又は包括遺贈の割合に応ずる権利がこれらの規定に規定する「相続又は遺贈により取得した財産」に含まれるかどうかについて、①共同相続人又は包括受遺者は、相続開始の時から、被相続人の一身に専属するものを除き、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継するものであり、共同相続人又は包括受遺者はその相続分又は包括遺贈の割合に応じて被相続人の権利義務を承継し、遺産分割の効果は相続開始の時にさかのぼるのであるから、遺産が未分割の状態であっても、その遺産にかかる相続分又は包括遺贈の割合に応ずる権利は、相続税の課税価格計算上相続又は遺贈により取得した財産に含まれるとする考え方と、②相続税は財産の取得に担税力を認め、相続又は遺贈により財産を取得した者の取得財産価額及びその実情に即応する負担を実現しよう

としているものであり、遺産未分割の状態はいわば暫定的・過渡的なもので、遺産分割によって始めて具体的取得財産が定まり、これを基に相続税額を算出することによって、適正な負担が実現できるのであるから、相続税法の理解の上では、具体的取得財産が定まらない状態における相続分又は包括遺贈の割合に応ずる権利は、課税価格計算上同法にいう相続又は遺贈により取得した財産に含まれないと解すべきであるという考え方があ

る。遺産が未分割である場合の相続税の課税に関しては、相続税法五十五条において、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って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の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って当該財産を取得したものと

して相続税の課税価格を計算するものとする旨定められているが、相続又は遺贈により取得した財産の意義を、前述の①のように、遺産が未分割の状態であっても相続又は遺贈により取得した財産に含まれると解すると、同条は念のための計算規定に過ぎないことになり、また、前述の②のように、遺産が未分割の場合は相続又は遺贈により取得した財産に含まれないと解すると、同条は未分割遺産についての課税を創設的に規定したものであることになる。

以下、遺産未分割の場合の相続税の課税関係について、各共同相続人又は包括受遺者の相続分又は包括遺贈の割合に応ずる権利が、相続税法にいう相続又は遺贈により取得した財産に含まれるかどうかを中心に若干の検討を試みることにする。

(二) 相続分又は包括遺贈の割合に応ずる権利が相続税の課税価格計算の基礎となる相続又は遺贈により取得した財産に含まれるとする考え方

遺産未分割の場合に相続分又は包括遺贈の割合に応ずる権利も、相続税の課税価格計算の基礎となる相続又は遺贈に

より取得した財産に含まれると解する根拠として、次の二つの面からあげることができる。

民法によれば、相続は死亡によって開始し（八百八十二条）、各相続人は相続開始の時から相続分に応じて被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する（八百九十六条・八百九十九条）とされ、また、遺産の分割は相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずる（九百九条）と定められているので、これらの規定の文理解釈を素直に相続税法に取り入れるならば、遺産未分割の状態であっても、各共同相続人又は包括受遺者は相続開始の時から遺産を相続分又は包括遺贈の割合に従って取得したものと解することができ、その状態において課税価格計算の基礎に算入すべきであるといふのである。

なお、民法は被相続人の権利義務を「承継」といい、相続税法では相続又は遺贈により財産を「取得」といって、承継又は取得と用語が異なるが、この差違は、相続は一般に地位の承継であるといわれているところから民法では「承継」の文字が用いられ、また相続税法では取得した財産の価額を基に課税標準額を算出することとするところから「取得」の文字が用いられているものと思われるが、共に「承継取得」を意味するものであると解すべきであろう。

そして、相続税法は、遺産未分割の状態において、相続分又は包括遺贈の割合による権利を課税価格計算の基礎として相続税が課税された後に遺産の分割が行われ、分割により取得した財産を基として計算した相続税の課税価格又は相続税額が、さきに相続分又は包括遺贈の割合による権利を計算の基礎として算出した相続税の課税価格又は相続税額に比して異なることとなったときは、修正申告又は更正の請求によって是正する途が拓かれている（三十一条・三十二条）のであるから、相続分又は包括遺贈の割合による権利を相続税の課税価格計算の基礎に算入し、相続税を課税することとしても適正な負担が実現されないことにはならない。

すなわち、相続の開始により共同相続人又は包括受遺者は当然に相続分又は包括遺贈の割合によって遺産を承継し、遺産を分割することによって相続又は遺贈による取得財産が具体的に定まり、具体的に定まった遺産の取得の効果は相続開始の時にさかのぼるのであり、分割の結果相続分又は包括遺贈の割合と異なることとなっても、修正申告又は更正の請求によってさきの申告を是正する途が拓かれているのであるから、相続分又は包括遺贈の割合による遺産に対する権利は、相続税の課税価格計算の基礎となる相続又は遺贈により取得した財産に該当するようになるのである。

また、仮に遺産未分割の状態における相続分又は包括遺贈の割合による権利は、相続税の課税価格計算の基礎となる相続又は遺贈により取得した財産に該当せず、相続税を課すべきでないとする考え方にたつと、民法が、遺産分割の時期に関して、被相続人の遺言で相続開始の時から五年を超えない期間、分割を禁ずることができる(九百八条)旨及び共同相続人は被相続人が遺言で禁じた場合を除いては、何時でもその協議で遺産の分割をすることができる(九百七条)旨を定めているので、遺言で一定期間遺産分割を禁じられている場合のその期間内は課税されることがないばかりでなく、その期間経過後においても、各共同相続人又は包括受遺者は協議により遺産分割の時期を恣意的に定めることができる結果となり、遺産分割の時期を延期することにより、相続税課税時期をも恣意的に延期することができることになり、早期に分割した場合と遅れて分割した場合とで租税の実質的負担に差違を生じ負担の公平を失すということにもなり、負担の公平を理念とする租税法の解釈に甚だしい不合理な結果となる。

(三) 相続分又は包括遺贈の割合に応ずる権利は相続税の課税価格計算の基礎となる相続又は遺贈により取得した財産に含まれないとする考え方

遺産未分割の状態のもとにおいては、相続分又は包括遺贈の割合による権利は相続税の課税価格計算の基礎となる相

続又は遺贈により取得した財産に含まれず、遺産分割によって具体的に相続・遺贈による取得財産が定まるまでは相続税を課税すべきでない」と解する根拠として、次のようなことが考えられる。

民法は、相続人が数人あるときはその共有に属する（八百九十八条）旨定めている。この場合の遺産未分割の状態における各共同相続人又は包括受遺者の遺産に対する権利関係をどのような性質のものであると解するかについては、裁判例は一貫して各共同相続人又は包括受遺者の共有という考え方をとっているが、学説は共有説と合有説に対立し分かれていたといわれている。^{（注1）} 共有説は、遺産とは個々の不動産・動産・無体財産権・債権・債務の総称であって、相続開始と同時にこれらの財産は各共同相続人又は包括受遺者の共有に帰属するので、遺産に属する物権の使用収益処分等については、すべて物権編の共有に関する規定が適用され、持分の処分には何らの制限もないが、ただ、通常の共有と異なるのは、相続分又は包括遺贈による割合が持分の割合とされ（八百九十九条）、その分割が遺産分割という方法によりなされ、分割に遡及効が認められる（九百九条）というのである。これに対し、合有説は①持分・持分権をもっているが、その行使、ことに処分は共同関係の存続する限り制限され、その限りで持分権は潜在的観念的な存在にとどまると説く説と、②積極・消極両財産を含む相続財産全体が単一的な包括的財団ないし特別財産を構成し、そのようなものとして相続人の共同の所有の客体となり、各共同相続人は単一的な遺産全体の上に処分可能な持分（相続分）をもっているが、個々の財産につき直接的に持分・持分権を有しない（それ故持分権の処分ということもあり得ない。）と説く説、③遺産は分割されずに相続人の共同体に帰属すると説く説とがある。いずれにしろ、遺産は分割されるまでは、各共同相続人又は包括受遺者の固有財産に没入することなく、各共同相続人又は包括受遺者の有する持分（相続分）は潜在的であり、その処分は許されないが、遺産全体に対する相続分の処分のみが許されるというのである。

そして合有説の立場にからは、民法が相続人が数人あるときはその財産は共有に属すると定めていることは、遺産分割が行なわれるまでの間における財産の所有關係に空白をなくすためにとつた民法独自の措置であつて、暫定的・過渡的なものであることにかえりみれば、遺産分割により初めて現実に具体的な相続財産を取得すると説明されている。(注2)

このような民法の相続分の理解を基にして、相続税の課税価格計算の基礎となる相続又は遺贈により取得した財産の意味を解釈する場合には、相続税が財産の取得に担税力を求め、各財産取得者ごとにその実情に即して担税力に応じた課税をしようとするものであること、及び相続分又は包括遺贈の割合による権利は遺産分割により具体的な相続又は遺贈により取得した財産が定まるまでの暫定的・過渡的な状態における権利であることにかえりみれば、遺産未分割の状態において、相続分又は包括遺贈の割合による権利を課税対象に含めて相続税を課税することは法の予定しているところとは考えられず、遺産未分割の状態においては相続税を課すべきではなく、すなわち、相続分又は包括遺贈の割合による権利は、相続税の課税価格計算の基礎となる相続又は遺贈により取得した財産には含まれないといふべきであるといふのである。

(四) 検討及び結論

租税法において引用する私法上の用語の概念ないし解釈については、租税法に特別の規定が設けられず、又はこれと反する概念ないし解釈によることにつき合理的な理由が存しない限り、私法上の概念ないし解釈をその本来の意味において理解されるべきであるといえよう。(注3) このような前提にたつ限り、各共同相続人又は包括受遺者は相続開始の時から相続分又は包括遺贈の割合に応じて被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継するのであり、他方、相続税の課税価格は相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額によつて計算されるものと定められている以上は、遺産未分割

の状態においても相続分又は包括遺贈の割合による権利を相続税課税価格計算の基礎となる相続又は遺贈により取得した財産に含め、遺産未分割の状態においても相続税を課すべきであると解すべきであろう。

もっとも、租税法の解釈について租税法に用いられている私法上の用語を直ちに私法上のそれと同一に解すべきではなく、租税法の趣旨、目的等からその相対性を認め、その目的に照らし合目的に解釈すべきであるとする考え方にたつて、現行相続税法が遺産取得税体系をとり、相続により取得した財産の価額を標準として、各共同相続人の実情に応じた相続税負担を実現したこととしている趣旨に照らして、相続財産を分割により取得した財産を基にして相続税を課税すべきであり、遺産未分割の状態における相続分又は包括遺贈による権利は、相続税の課税価格計算の基礎となる相続又は遺贈により取得した財産に含めるべきでないとする考え方にも一理あるが、このような考え方にたつと、既に述べたように遺産分割を恣意的に遅延して相続税の課税時期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なう者とその他の者の間で、相続税の実質的負担に著しい差違を生ずることとなり、不合理であり、とうていこのような考え方をとることはできないというべきであろう。

また、相続税法は遺産未分割の状態では相続分又は包括遺贈の割合により遺産を取得したものとして相続税を課税した後において遺産の分割が行なわれ、分割により取得した財産の価額を基として算出した課税価格及び相続税額が、相続分又は包括遺贈の割合により計算した課税価格及び相続税額と異なることとなった場合には、修正申告又は更正の請求によつて是正する途が拓かれていることからみても、遺産未分割の状態においても、相続分又は包括遺贈の割合による権利を相続税の課税価格計算の基礎に含めて相続税を課税することを予定して立法されているということが出来る。

以上のようなことから、遺産未分割の状態においても、相続分又は包括遺贈の割合による権利を相続税の課税価格計

算の基礎となる相続又は遺贈により取得した財産に含めて相続税を課税すべきであるということになる。従って、このような見地にたつと、相続税法五十五条の規定は遺産未分割の状態における相続税の課税についての単なる計算規定に過ぎないと解すべきこととなる。

なお、未だ確定的に相続財産を取得していないから、相続税の納税義務を負わず、課税処分は無効であるとして争われた相続税課税処分無効確認請求事件^(注5)について、相続税法にいう相続は民法に定めるそれと同じ意味に解すべく、相続の納税義務は相続人の知、不知又は相続財産の事実的占有取得の有無を論ぜず相続の開始によって発生すると解されたと判示したものがあり、これからみても、遺産未分割の状態における相続分又は包括遺贈の割合による権利を相続税の課税価格計算の基礎となる相続又は遺贈により取得した財産に含め、遺産未分割の状態において相続税を課税しても何ら違法とはならないということができよう。

(注1) 品川孝次・遺産『共有』の法律関係(小山昇ほか「遺産分割の研究」十二頁以下)、田中実・中川淳編判例演習講座民法Ⅱ一七一頁以下

(注2) 我妻栄・唄孝一著相続法七十八頁

(注3) 田中二郎著租税法百十六頁

(注4) 田中二郎著前掲書百十七頁

(注5) 東京高裁昭和四十六年二月二十六日判決税資六十二号二八六一頁以下

一 遺産が未分割である場合の相続税の課税価格

(一) 相続分又は包括遺贈の割合による権利の価額の評価

遺産が未分割である場合に、各共同相続人又は包括受遺者の相続税の課税価格を計算する上で、相続分又は包括遺贈の割合による権利の価額をどのように評価するかについては、①相続税が遺産取得税法系を採っていること、及び各共同相続人又は包括受遺者は単独でその者の相続分又は包括遺贈の割合による権利を他に譲渡することができることとして（民法九百五条）ことから、相続の開始により各共同相続人又は包括受遺者は相続分又は包括遺贈の割合という遺産とは別の独立した権利を取得したのであり、その相続分又は包括遺贈の割合による権利行使の結果として相続分又は包括遺贈の割合に従った遺産を取得するものであるとの理解のもとに、相続分又は包括遺贈の割合による権利を独立した一つの財産と考え、相続分又は包括遺贈の割合による権利の価額をその譲渡価額を基に評価し、その評価額によってその者の相続税の課税価格を計算するとの考え方と、②相続財産は遺産分割が行なわれるまでは共同相続人又は包括受遺者の共有に属する（民法八百九十八条）こと、及び遺産未分割の状態は前述のようにいわば暫定的・過渡的なものであり、いずれ各共同相続人又は包括受遺者に分割取得されるものであることから、遺産を相続分又は包括遺贈の割合により共有的に取得したとの理解のもとに遺産に属する個々の財産の価額の合計額のうち、相続分又は包括遺贈の割合に応じた価額相当額を取得したとして相続税の課税価格を計算するという考え方がある。

現行相続税制度が遺産取得税法系をとり、相続税は、相続又は遺贈による財産取得にともなう一時所得に対する所得

税課税の特別課税であること、並びに共同相続人又は包括受遺者の相続分又は包括遺贈の割合による権利はそれ自体一つの権利として他に譲渡することができ、独立した取引価額を有するものであることにかえりみれば、遺産未分割の場合の各共同相続人又は包括受遺者の相続税の課税価格は、相続分又は包括遺贈の割合による権利につき、これを独立した財産と考えその譲渡価額を基に評価した価額により計算されるべきであるという考え方にも一理あるところであるが、しかし、相続税はもともと被相続人の死亡により死者の遺産が相続人又は受遺者に承継される際に、死者に対する課税の清算ないし相続税の課税による富の分配を目的としているものであること、並びに遺産未分割の状態はいわば暫定的・過渡的なものであり、一般的にはいずれ相続分又は包括遺贈の割合に応じて遺産を取得することとなることを考えれば、遺産の価額とは全くはなれて、相続分又は包括遺贈の割合による権利の譲渡価額を基礎として相続分又は包括遺贈の割合による権利の価額を評価して、これにより相続税の課税価格を計算することは不合理であり、そのような立場をとり得ないことは明らかである。

そこで相続分又は包括遺贈の割合による権利の価額は、②により遺産額を基として相続分又は包括遺贈の割合による権利の価額を評価し、その評価額により課税価格を計算するということにならざるを得ないこととなる。ただ、この場合においても共同相続人及び包括受遺者の相続分又は包括遺贈の割合による遺産に対する権利の実態について、学説は共有説と合有説とに分かれているといわれているが、共有説の立場にたつ限りは、遺産に属する個々の財産は共同相続人又は包括受遺者が相続分又は包括遺贈の割合によって共有しているというのであるから、共有持分権の取引と単独所有財産の取引とで、その取引価額に若干の差違がみられる場合があるとしても、相続分又は包括遺贈の割合による権利の評価は、相続税財産評価通達の共有財産の評価の扱いに照らし、遺産に属する個々の財産の価額に相続分又は包括遺

贈の割合を乗じて算出した金額の合計額となるであろう。

これに対し、合有説の立場にたつ場合には、共同相続人又は包括受遺者は遺産全体に対して観念的な持分権を持つこと、遺産分割時までには個々の遺産について完全な権利を行使し得ないこととなるのであるから、相続分又は包括遺贈の割合による権利の取引には多分に他の共同相続人及び包括受遺者によって制約があり、従って、相続分又は包括遺贈の割合による権利の価額は、そのような制約を受ける権利として、当該権利そのものの譲渡等の実情に照らして評価すべきであるということにならう。

しかし、合有説の立場にたつて、相続分又は包括遺贈の割合による権利を他の共同相続人又は包括受遺者によって制約を受ける状態においてその価額を評価するとする考え方も、遺産未分割の状態はいずれ遺産分割によって各共同相続人及び包括受遺者が遺産に属する財産を取得し、その取得財産につき完全な権利を行使することができることとなることを考えれば、相続分又は包括遺贈の割合による権利を他の共同相続人によって制約された状態のもとで、その実際の取引価額を基にその価額を評価することには無理があり、とうてい右のような考え方にたつ相続分又は包括遺贈の割合による権利の評価をする方式はとり得ない。

遺産未分割の状態における共同相続人・包括受遺者の遺産の権利関係は、学者も指摘するように共有説又は合有説によって単純に説明し割り切れるものではないといわれているのみならず、それぞれの説についての批判が行なわれているところであり、^(注1)さらに加えて相続税の課税に当っては、遺産未分割の場合の相続分又は包括遺贈の割合による権利をいかに理解するかということのほか、相続税の課税のうえでどのように扱うかが最も相続税法の目的的かつ妥当性があるかということが考慮されなければならないであろう。

現行相続税法によれば、遺産未分割の状態において、相続分又は包括遺贈の割合に従って遺産を取得したものとして相続税の課税価格又は相続税額を計算して課税した後において遺産分割が行なわれ、分割により取得した財産の価額を基に計算した相続税の課税価格又は相続税額が、さきに相続分又は包括遺贈の割合に従って計算した相続税の課税価格又は相続税額に比し過不足額が生じた場合においても、共同相続人等のうちから更正の請求がなされない限り、課税価格又は相続税額が増加した者についても更正処分を行なわないこととなっている（三十五條三項）ことに照らしても、相続税法五十五條の規定の解釈をまつまでもなく、相続分又は包括遺贈の割合による権利の価額を遺産額とは全く別個に評価して課税するという考え方をとることは、法の予定しないところであり、遺産の額に相続分又は包括遺贈の割合を乗じた額により評価することに理解することができる。

(二) 特別受益者がいる場合の課税価格の計算

遺産が未分割である場合における相続税法五十五條の適用に当っては、同條の相続分の解釈として、共同相続人中に被相続人から遺贈を受け、又は婚姻・養子縁組のため若しくは生計の資本として贈与を受けた民法九百三條にいういわゆる特別受益者がいる場合には、同條に定める特別受益者の相続分をいうことになる。

特別受益者の相続分は、被相続人が相続開始の時に有していた財産の価額に、その者が被相続人から婚姻・養子縁組のため、又は生計の資本として贈与を受けたいわゆる特別受益に係る贈与財産の価額を加えたものを相続財産とみなし、その者の法定・指定相続分によって算出した価額から遺贈又は右の贈与を受けた財産の価額を控除し、その残額をもって相続分の価額とする（九百三條）のであるが、遺産に加算する右の生前贈与財産の価額をどのように理解するか、また、特別受益者の遺贈又は贈与の価額が、法定・指定相続分によって算出した価額を超えたためその者の相続分がない

ことになった場合（九百三条二項）のその他の共同相続人の相続分をどのように計算するかという問題がある。

まず、遺産に加算する生前贈与財産の価額はどのような価額によるべきかについて、学説は、贈与時の価額を基準として貨幣価値の変動を考慮して評価換えをした価額によるもの、遺産分割時の価額によるものなどがあるが、相続開始時の価額によるとするものが多数説のようである。^{（注2）}すくなくとも相続税法五十五条に基づき課税価格を計

算する場合の特別受益者の相続分の計算においては、生前贈与財産の価額を基準として貨幣価値の変動を考慮して評価換えをした価額によることや、遺産分割時の価額によることは現実的でなく、生前贈与財産は遺産の前渡しであるとの考え方のもとに法定・指定の相続分によって算出した価額から生前贈与財産価額を控除すべきものと定められているとの理解にたつて、遺産の価額に加算する生前贈与財産の価額は相続開始時の価額によるものが合理的であるということができよう。

ただ、その場合にも、実務上の問題としては、生前贈与財産が株式であつて、その株式について贈与時後相続開始時まで増資・解散・合併などがあつた場合に、その生前贈与財産である株式の価額をどう評価するかとか、生前贈与財産について受贈者が通常の修繕を超える修繕を行つた場合にその生前贈与財産をどう評価するかというような問題があるが、これらの問題については、相続開始時を基に評価するという考え方を基本とし、評価実務上の問題をも考慮して合理的に評価するよりほかないであらう。

また、生前贈与により取得した動産・不動産が相続開始時までにき損・朽廃し、又は生前贈与財産について改造・造成等を行つたような場合には、生前贈与の価額をどうみるかの問題のほかに滅失・朽廃した資産をも生前贈与財産として相続分の計算上控除するかという問題があるが、このような場合も前記のような基本的見地にたつて、生前贈与財

産が相続開始時までにき損・朽廃した場合には、き損・朽廃後の相続開始時の現状により、また、生前贈与財産につき相続開始時までに改造・造成を行なった場合には、改造・造成後の現状による価額を基に生前贈与財産の価額を評価するなど、合理的に考えるよりほかがないであろう。

次に、特別受益者が被相続人から贈与を受け、又は遺贈により取得した財産の価額が民法九百条から九百二条までの規定によって算出したその者の相続分の価額を超えるため、その者の九百三条による相続分がないこととなった場合に、その者（以下「超過特別受益者」という。）の他の共同相続人の相続分をどのように計算するかという問題である。

特別受益者の相続分について、民法九百三条は遺産の価額に生前贈与の価額を加えたものを遺産の価額とみなして法定・指定の相続分の規定によって算出した相続分の価額から、遺贈又は贈与の価額を控除した額をもってその者の相続分とする旨を定めているが、特別受益者以外の共同相続人の相続分については同条は特別に定めるところがない。そこで、特別受益者の他の共同相続人の相続分については、その特別受益者の特別受益額がその者の法定・指定の相続分の割合によって算出した額を下回っている限り、他の共同相続人の相続分に影響するところはないが、その特別受益者が超過特別受益者である場合には、他の共同相続人の相続分の価額を侵しているだけに、他の共同相続人の相続分をどのように計算するかについて問題が生じる。

超過特別受益者がいる場合の他の共同相続人の相続分の計算については、学者の間では、特別受益者の相続分の計算方法に準じて計算すべきであるという考え方と、特別受益者の相続分はないのであるから、それ以外の共同相続人が遺産を民法の相続分により相続するという考え方とがあり、^{注3)}さらに、超過特別受益者の受けた遺贈又は贈与の額が他の共同相続人の遺留分を侵している限りにおいて、遺留分を侵した部分は他の共同相続人の相続分に含めて計算するという

(注4)
考え方があるようである。

ただ、超過特別受益者が受けた遺贈又は贈与の額が他の共同相続人の遺留分を侵している場合に、他の共同相続人の遺留分を侵している部分が当然に無効とはならないとする^(注5)ことは、学説・判例の示すところであり、また、相続税法は遺留分の減殺請求が行なわれた場合には、更正の請求により別途救済の途が拓かれている(三十二条)ことから考えて、超過特別受益者の他の共同相続人の相続分の計算に当って、超過特別受益者の受けた遺贈又は贈与の価額で他の共同相続人の遺留分を侵している部分を他の共同相続人の相続分に含めて計算するという考え方は相続税法五十五条の相続分の解釈としてはとり得ないであろう。

超過特別受益者の他の共同相続人の相続分についても特別受益者の相続分の計算方法に準じて計算するという考え方に基づく計算は、遺贈に係る財産以外の遺産額(以下「相続開始時財産」という)の価額に生前贈与財産の価額及び遺贈に係る財産の価額を加算した金額を基に超過特別受益者以外の共同相続人の相続分の価額を計算し、相続開始時財産の価額をその計算した共同相続人の価額に按分して計算した価額を超過特別受益者以外の共同相続人の相続分の価額とするというのである。

これを被相続人に妻及び子A・B・Cの三人の計四人の相続人がいて、被相続人が生前子Aに対して三百万円の贈与をしており、六百万円の遺産を残して死亡した場合を設例として計算すると次のとおりとなる。

相続開始時財産の価額に生前贈与財産の価額及び遺贈に係る財産の価額を加算した金額を基にして計算した場合における超過特別受益者以外の相続人の本来取得すべき相続分

$$\text{妻} \cdots \cdots \cdots (600\text{万円} + 300\text{万円}) \times \frac{1}{3} = 300\text{万円}$$

$$\text{子 B} \cdot \text{C} \cdots \cdots (600\text{万円} + 300\text{万円}) \times \frac{2}{3} \times \frac{1}{3} = 200\text{万円}$$

超過特別受益者以外の相続人の実際に取得する相続分

$$\text{妻} \cdots \cdots \cdots 600\text{万円} \times \frac{300\text{万円}}{300\text{万円} + 200\text{万円} + 200\text{万円}} = 257.1\text{万円}$$

$$\text{子 B} \cdot \text{C} \cdots \cdots 600\text{万円} \times \frac{200\text{万円}}{300\text{万円} + 200\text{万円} + 200\text{万円}} = 171.4\text{万円}$$

なお、超過特別受益者以外の共同相続人の相続分も特別受益者の相続分の計算方法に準じて計算するという右のような考え方による場合にも、特に配偶者の相続分は他の血族関係者である相続人の相続分とは區別して考えるべきであるという考え方に基づいて、配偶者の相続分は相続開始時財産の価額に、生前贈与財産の価額及び遺贈に係る財産の価額を加算した価額を基に、法定・指定の相続分の割合を乗じた価額をその相続分とし、配偶者及び超過特別受益者以外の他の共同相続人の相続分は前述の相続分の計算方法と同じ要領により計算し、各相続分を算定するという考え方もある。

これを前掲の設例により計算すると次のようになる。

相続開始時財産の価額に生前贈与財産の価額及び遺贈に係る財産の価額を加算した金額を基にして計算した場合における超過特別受益者以外の相続人の本来取得すべき相続分

妻…………… (600万円 + 300万円) $\times \frac{1}{3}$ = 300万円

子 B・C…………… (600万円 + 300万円) $\times \frac{2}{3} \times \frac{1}{3}$ = 200万円

超過特別受益者以外の相続人の実際に取得する相続分

妻…………… (前記の本来取得すべき相続分) …… 300万円

子 B・C…………… (600万円 - 300万円) $\times \frac{200万円}{200万円 + 200万円}$ = 150万円

次に、超過特別受益者がいる場合の他の共同相続人の相続分は、超過特別受益者は相続人でないものとして他の共同相続人の法定・指定の相続分により計算するという考え方にたつと、相続開始時財産の価額を超過特別受益者以外の共同相続人の各相続分によって算定することとなり、これを前掲の設例によって計算すると次のようになる。

妻の相続分…………… 600万円 $\times \frac{1}{3}$ = 200万円

子 B・Cそれぞれの相続分…………… 600万円 $\times \frac{2}{3} \times \frac{1}{2}$ = 200万円

共同相続人のうちに超過特別受益者がいる場合の相続分の計算については、前記のような計算方法があり、相続税法五十五条の相続分の解釈も右のいずれの説に従うかによって異なるが、もともと、遺産が未分割である場合の相続税法五十五条の課税は暫定的・過渡的なものであることにかえりみれば、むしろ前記諸計算方法のうち、最も簡便な方法により相続税を計算することもあえて妥当なものといえるのではなからうか。

以上のように、遺産が未分割である場合に共同相続人のうちに特別受益者がいる場合の相続税法五十五条の適用については、特別受益者の相続分及び特別受益者以外の者の相続分の計算について、前述のように問題があるが、いずれにしても、相続税は遺産の額及び法定相続人の数によって相続税の総額が算定されるものであり、いずれの学説によるも、未分割遺産に対する相続分の課税が暫定的・過渡的なものであり、いずれ遺産分割により実際に取得した財産の価額を基にして各共同相続人又は包括受遺者の税負担を清算する途が拓かれていることにかえりみると、各共同相続人又は包括受遺者の間における税負担についてはさしたる問題とはならないであろう。

(三) 債務控除

相続税の課税価格は、相続税法十一条の二及び十三条の規定により、相続又は遺贈により取得した財産については、当該財産の価額から承継した債務の金額及び負担した被相続人の葬式費用の額を控除した残額ということに解することができる。

相続税法五十五条は、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遺贈者によって分割されていない場合には、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の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って当該財産を取得したものととして課税価格を計算すべきことを定めているが、この場合、各共同相続人又は包括受遺者が承継する債務の金額についても、同条の相続分又は包括遺贈の割合によって承継するものとして課税価格を計算するか、同条の相続又は包括遺贈により取得した財産とは取得した積極財産から承継した消極財産を控除した純財産をいうものと理解すべきか、同条は承継した債務については何ら定めをしていない。従って、債務については民法の解釈によって各共同相続人又は包括受遺者の承継した部分を計算すべしということになるのかに

ついでには解釈が分かれる。

ところで、民法は各共同相続人はその相続分に応じて被相続人の権利義務を承継する（八百九十九条）旨定めているが、被相続人の債務を共同相続人又は包括受遺者がどのような割合で承継するかについては、従来から学説・判例が対立している。^(注6)すなわち、承継する債務が不可分債務である場合には、共同相続人又は包括受遺者の不可分債務者として（四百二十八条）、その結果連帯債務を負う（四百三十条）ことになることは通説として理解されるところであるが、承継する債務が可分債務である場合には、各共同相続人又は包括受遺者はおのの相続分又は包括遺贈の割合に応じた債務を負担し、債務は当然に分割されると解する考え方と、相続によって不可分の債務となるとする考え方が対立しているといわれている。

特に、共同相続人又は包括受遺者のうち特別受益者がいる場合に、これらの者がどのような割合により被相続人の債務を承継するかについては、①民法九百三条の積極財産の承継方法とは切り離して、各共同相続人または包括受遺者は特別受益の有無に関係なく、本来の相続分である法定相続分又は指定相続分に応じて分担する、②九百三条の相続分は権利承継の相続分であると同時に相続債務もそれによって承継すると解して、同条の定めるところにより特別受益分を除いた相続分の割合に応じて被相続人の債務を分担する、③九百三条の規定は生前贈与又は遺贈により財産分与を受けた場合にこれを相続により取得したと同視して共同相続人間の衡平を維持しようとするものであり、被相続人の債務負担についても各共同相続人又は包括受遺者が遺産の額に生前贈与の額を含めた利益（相続利益）^(注7)に応じて分担する、という考え方があるといわれている。

ただ、判例は、可分債務については従来から法律上当然に分割されるとする立場をとっており、これによると、被相

続人の金銭債務その他の可分債務は、法律上当然分割され、各共同相続人がその相続分に応じてこれを承継するものと解すべきであるとしている。

相続税法五十五条を適用する上で被相続人の債務の承継に関する右の考え方のいずれの説に従うべきかについては、このような被相続人の債務の承継に関する考え方の違いは主として債権者との関係において論ぜられることと思われ、相続税の課税価格計算においては各共同相続人又は包括受遺者の負担が適正かつ合理的に算出されれば足りることであるので、共同相続人のうちに民法九百三条の特別受益者がいない場合はもとより、特別受益者がいる場合においても、遺産が未分割である場合の相続税の課税が暫定的・過渡的なものであることにかえりみれば、計算方法の簡明である①の方法によることもあえて妥当なものであるといえるのではなからうか。

以上のように、被相続人の債務の承継に関しては、相続税の課税価格の計算において、共同相続人又は包括受遺者が当該債務をどのような割合に依じて分担することが最も妥当であるかどうか問題があるが、遺産未分割の場合における債務控除が暫定的・過渡的なものであり、いずれ遺産分割により実際に承継した債務の金額を基にして各共同相続人又は包括受遺者の税負担を清算する途が拓かれていることにかえりみると、各相続人又は包括受遺者の間における税負担についてはさしたる問題とはならないであらう。

(注1) 谷口知平編注釈民法相続2 一一八頁以下(執筆者菅井忠夫)

(注2) 谷口知平編前掲書二〇六頁以下(執筆者有地亨)

(注3) 谷口知平、加藤一郎編民法演習五「相続分の算定」(執筆者川井健) 二〇二頁以下は計算例による学説の紹介・批判を行な
わしてある。

(注4) 野田孝明編民法演習Ⅴ「相続分の算定と相続の放棄・承認」二〇二頁以下

(注5) 我妻栄・唄孝一相続法 三一二頁

(注6) 藪重夫・債務の相続(家族法大系Ⅵ二一九頁以下)

(注7) 谷口知平編前掲書一七九頁以下(執筆者有地亨)