

未分割の場合の相続税の課税価格計算(相続時精算課税適用財産が本来の相続財産を超える場合)

【問】

甲の死亡に伴い、甲の子で相続人である A、B、C、D の 4 人は、甲の財産 5,000 万円を相続することになりましたが、遺産分割協議が整わず、未分割で相続税の申告を行うことになりました。生前、子 A は、甲から現金 3,000 万円の贈与、子 B は、甲から現金 1,000 万円の贈与を受け、それぞれ相続時精算課税の適用を受けています。

下記の通り、民法 903 条による各相続人の相続分を計算したところ、A については、贈与財産の価額が相続分よりも多くなるため、A の相続分はマイナスとなってしまいます。また、他の相続人 B、C、D に対して法定相続分通り相続させるには、遺産が 5,750 万円必要ですが、5,000 万円しかありません。

未分割の相続税申告において、A や他の相続人はどのように課税価格の算定を行えばよいのでしょうか。

○相続財産及び贈与財産の合計額

9,000 万円 (5,000 万円+3,000 万円+1,000 万円)

○民法 903 条による各相続人の相続分

A : $9,000 \text{ 万円} \times 1/4 - 3,000 \text{ 万円} = \blacktriangle 750 \text{ 万円}$

B : $9,000 \text{ 万円} \times 1/4 - 1,000 \text{ 万円} = 1,250 \text{ 万円}$

C・D : $9,000 \text{ 万円} \times 1/4 = 2,250 \text{ 万円}$

【解説と回答】

1. 特別受益額が相続分を超える場合の相続税の課税価格

相続税の計算上、相続税の申告期限までに相続により取得した財産の全部又は一部が未分割である場合は、その分割されていない財産につき、相続人が民法(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応じてその財産を取得したものとみなして、相続税の課税価格を計算します(相法55条)。被相続人甲から生前に相続時精算課税適用財産の贈与(「特別受益」)を受けた相続人(以下「特別受益者」という。)がいる場合、民法上その相続人の相続分は、被相続人が相続開始時に有していた財産の価額に贈与財産の価額を加えたものを相続財産とみなし、民法900条の法定相続分の規定により算定した相続分から、その贈与財産の価額(以下「特別受益額」という。)を控除して計算します(民法903条1項)。

(相続時精算課税適用財産があるケースの未分割の場合の相続税の計算の詳細については、本紙 No.318 参照ください。)

各共同相続人の相続分を算定した結果、特別受益を受けた相続人の特別受益額が、相続分を超えるときは、その特別受益にあたる贈与を受けた相続人(以下「超過特別受益者」という。)は、その相続分を受け取ることができず、相続分はゼロとなり、超過部分を他の相続人に返還する必要もありません(同2項)。

一方で、未分割財産は、超過特別受益者以外の相続人で分割することになります。

2. 超過特別受益者がいる場合の相続分の算定方法

本問のように、超過特別受益者がいる場合で、相続財産が未分割における各相続人の相続税の課税価格の算定については、相続税法や相続税法基本通達上、明確な規定等が存在しないため、どのように相続分を計算するのかが問題になります。

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」とされていることから、未分割の相続税申告においても、民法の学説上の相続分の算定方法を当てはめて相続分を計算するのが妥当と考えられます。

遺産分割事件における家事審判においては、下記 3 の算定方法により、超過特別受益者がいる場合の未分割における相続分の計算を行うことが一般的です。

3. 本問における相続税の課税価格の計算方法

以下の通り、超過特別受益者 A は特別受益額 3,000 万円が相続税の課税価格、相続人 B、C、D は未分割財産 5,000 万円を、民法 903 条による相続分(B:1,250 万円、C:2,250 万円、D:2,250 万円)の割合で按分する方法により、各自の相続税の課税価格を計算します。
○各相続人の課税価格

A : 0 円 + 3,000 万円 (特別受益額) = 3,000 万円

B : $5,000 \text{ 万円} \times 1,250 \text{ 万円} / (1,250 \text{ 万円} + 2,250 \text{ 万円}) \approx 1,087 \text{ 万円}$

$1,087 \text{ 万円} + 1,000 \text{ 万円 (特別受益額)} = 2,087 \text{ 万円}$

C・D : $5,000 \text{ 万円} \times 2,250 \text{ 万円} / (1,250 \text{ 万円} + 2,250 \text{ 万円}) \approx 1,956.5 \text{ 万円}$

(参考：税大ジャーナル 2013 年 11 月)