

配偶者の税額軽減 ～ 一部未分割の場合 ～ その5

配偶者の税額軽減についてのシリーズは今回が最終回です。今回は、遺産の一部が分割され残余が未分割である場合の配偶者の税額軽減の取扱いについて解説します。遺産の一部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分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することができます。相続税法55条に規定する相続分の割合とは、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され（平成17年3月17日裁判）、その場合には、「穴埋め方式」によって相続税の課税価格を計算することとされています。

この穴埋め方式による相続税の課税価格の計算に当たっては、①小規模宅地等の特例の計算や特定事業用資産の特例など、相続税における特例として遺産の価額を減算したものは、その適用前の価額によること、②債務の金額は考慮しない、及び③相続税法に基づくみなし相続財産は考慮しない（相続税法55条の計算の後に加算する。）ことに留意する必要があります。

積上げ方式と穴埋め方式

相続税の課税価格の計算方法には、①積上げ方式と、②穴埋め方式があります。積上げ方式というのは、新たに出てきた財産をとりあえず法定相続分で分けたこととして、申告するというものです。兄弟2人で、後から4,000万円の遺産が出てきたら、それぞれ2,000万円ずつ相続したものとして課税価格を決めようという方式です。

穴埋め方式は、仮に長男が先に1,000万円を相続していたら、遺産は全体で5,000万円であると考えます。この場合、法定相続分は各々2,500万円となります。しかし、長男は1,000万円を先に相続しているから、追加して相続する分は1,500万円となります。残りの2,500万円は弟が相続すると考えて、課税価格を決めるという方式です。

【設例】 一部未分割の場合の配偶者の税額軽減

1. 被相続人 父（令和2年3月死亡）
2. 相続人 母・長男
3. 被相続人の財産 現金2億円（母が相続する）・不動産3億円（未分割）・債務1億円（負担する者が決まっていない）
4. 遺産分割 相続税の申告期限後において、長男が不動産を相続し、債務については母が負担することとなった。
5. 一部未分割による期限内申告と、申告期限後に分割協議を成立させ申告をやり直す場合（単位：万円）

	期限内申告（一部未分割）			分割協議成立後に申告をやり直す場合		
	母	長男	合計	母	長男	合計
分割済財産（現金）	20,000	—	20,000	20,000	—	20,000
未分割財産（不動産）	5,000	25,000	30,000	—	30,000	30,000
債務	△5,000	△5,000	△10,000	△10,000	—	△10,000
課税価格	20,000	20,000	40,000	10,000	30,000	40,000
基礎控除額	7,000		7,000	7,000		7,000
課税遺産総額	33,000		33,000	33,000		33,000
相続税の総額	9,100		9,100	9,100		9,100
算出相続税額	4,050	4,050	9,100	2,275	6,825	9,100
配偶者の税額軽減	△4,050	—	△4,050	△2,275	—	△2,275
納付税額	0	4,050	4,050	0	6,825	6,825

配偶者に対する相続税額の軽減は、相続税の申告書の提出期限までに分割されている財産に限って適用され、未分割財産に対応する税額は配偶者の税額軽減の対象になりません。そのため、配偶者の税額軽減を受ける場合の課税価格の計算をするに当たって、分割財産と未分割財産があるときは、債務の金額は、納税者有利の原則に従い、まず、未分割財産の価額から控除し、控除しきれないときに分割財産の価額から控除することとされています。

なお、配偶者が代償分割により他の相続人に対して代償財産の引渡債務を負担する場合には、その債務の金額は、配偶者の税額軽減を受ける場合の課税価格の計算上、分割財産の価額から先に控除します。これは、代償分割に伴う債務は、遺産分割に伴う各人の取得財産の調整のために生じたものであるからです。

一部未分割の場合、その後に分割協議が調った場合の修正申告及び更正の請求については、修正申告が任意とされていることから、この設例の場合には、修正申告及び更正の請求をしないことが有利な選択となります。（文責：山本和義）