

Q & A 未分割遺産の税務

著 佐藤 繁 (税理士)

新日本法規

6 所有者不明土地についての民法等の改正

Q 相続財産未分割などに基づく所有者不明土地について、近時の民法改正等によりどのような対応をすることになったのでしょうか。

A 所有者不明土地については、国土管理の点から問題があり、不動産登記法、民法の改正、相続土地国庫帰属制度の創設がなされました。

解 説

1 所有者不明土地の問題点

平成29年に開催された所有者不明土地問題研究会の推計によれば、相続未登記などを原因とする所有者不明土地の総面積は九州全土面積（368万ha）を超える410万haになるものとされており（不明率は20.3%）、取用や国土管理の点から様々な問題が指摘されています。令和3年4月、これに対応するための法整備がなされました。

未分割の相続財産に関する主なものは以下のとおりです。

2 相続登記の義務化

相続登記について、その取得等を知った日から3年以内に相続登記等の申請をすることが義務付けられました（不登76の2）。正当な理由がなく申請を怠った場合には、過料に処せられることとなります。

併せて相続人の申出に基づいて職権で申出をした相続人の氏名、住所等を登記する相続人申告登記制度が創設されました（不登76の3。他の相続人の氏名・住所や各法定相続人の持分は登記されません。）。

施行日は令和6年4月1日ですが、それ以前に相続が開始した土地についても適用があります。

3 民法の改正

従来、不動産が共有である場合、軽微な変更を加える場合であっても、変更行為として共有者全員の同意が必要とされていましたが、形状又は効用の著しい変更を伴わない軽微な変更については共有者の持分の過半数で決定できるようになりました（民251）。

また、従来遺産分割の際に特別受益や寄与分を勘案した具体的相続分による遺産分割を求めることについて時的制限がなく相続人が早期に遺産分割を行わないことがあったことから、相続開始から10年を経過した後にする遺産分割においては原則、法定相続分によることとして早期の遺産分割を促すこととされました（民904の3）。

令和5年4月1日から施行されています。

4 相続土地国庫帰属制度の創設

所有者不明土地の発生を防止し、土地の管理不全化を防止する観点から、相続等によって土地の所有権を取得した相続人が、今後その土地を利用する予定がない場合、法務大臣の承認により、土地を手放して国庫に帰属させることを可能とする「相続等により取得した土地所有権の国庫への帰属に関する法律」（相続土地国庫帰属法）が制定されました。

また、所在等が不明な共有者がいる場合には、他の共有者は、地方裁判所に申し立て、持分に応じた供託をした上で、所在等不明な共有者の持分を取得することができるようになりました（民262の3）。

土地が相続により共有となった場合には、共有者全員での申請が必要であり、通常の管理又は処分をするに当たって過大な費用や労力が

必要となる土地は対象外となります（相続国庫帰属2）。

また、申請時に審査手数料が必要なほか、国庫への帰属について承認を受けた場合には負担金（10年間の管理費用、原則20万円）を納める必要があります。

令和5年4月27日から施行されていますが、それ以前に相続が開始した土地についても適用があります。

22 一部未分割の相続税の課税価格の計算方法



相続財産の一部が未分割の場合、相続税の課税価格の計算はどのようにするのでしょうか。



分割済財産を特別受益により取得した財産と同様に考え、いわゆる「穴埋め方式」に基づいて計算することになります。

解説

1 いわゆる「積み上げ方式」と「穴埋め方式」

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について、従来二つの考え方があるものとされてきました。

一つは、「積み上げ方式」といわれる方式であり、未分割財産の価額に法定相続分を乗じて計算した金額を分割済財産に加算する方式です。

他方、「穴埋め方式」といわれる方式は、分割済財産を特別受益により取得した財産と同様に考え、民法903条に準じて、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の割合を計算する方法です。

東京地裁平成17年11月4日判決（税資255・順号10194）は、穴埋め方式が相当である旨判示しています。

2 穴埋め方式の具体的適用方法

穴埋め方式を採用した場合、各自の未分割財産の割合を超えて既に分割済財産を取得した者がいる場合に、未分割財産の割合をどのように割り付けるかが問題となります。

未分割財産の割合を超えて一部の相続財産について分割協議をするようなことは通常考えられませんが、遺贈がある場合には一部未分割財産が生じることは頻繁に生じます。

この点、穴埋め方式を採用した場合、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、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することになるものと考えられる一方で、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を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することになるものと考えられます。

3 具体例

【設例】

- ① 令和5年1月に被相続人甲が死亡し、相続人は配偶者乙、子A及び子Bの3名である。
- ② 被相続人の相続財産は2億円である。
- ③ 上記相続財産のうち、分割済相続財産（遺贈がある場合も同じ。）が、子Aに対しては8,000万円、子Bに対しては2,000万円ある。

【回答】

一部の相続人に対する法定相続分を割り込む場合の計算方法は、次の表のとおりになるものと考えられます。（単位：千円）

項 目		合計	配偶者乙	子A	子B
法定相続分に 応ずる 取得価 額の計 算	① 未分割財産価額	100,000			
	② 分割済財産価額	100,000		80,000	20,000
	③ 財産価額の合計①+②	200,000			
	④ 法定相続分	1	1/2	1/4	1/4
	⑤ 法定相続分に 応ずる取 得価額	200,000	100,000	50,000	50,000

未分割 財産の 計算	⑥	分割済財産価額	100,000	0	80,000	20,000
	⑦	未分割財産の価額の割 付※	100,000	80,000	0	20,000
相続税 の課税 価格	⑧	課税価格⑥+⑦	200,000	80,000	80,000	40,000

※未分割財産の価額が不足することによる各人への割付

Aの法定相続分50,000千円 - 分割済財産価額80,000千円 = △30,000千円
乙の法定相続分1/2、Bの1/4の割合（2：1）で割り付けることになりま
す。

乙への不足分割付額 $30,000 \text{千円} \times \frac{2}{3} = 20,000 \text{千円} \textcircled{A}$

Bへの不足分割付額 $30,000 \text{千円} \times \frac{1}{3} = 10,000 \text{千円} \textcircled{B}$

乙の課税価格 法定相続分100,000千円 - $\textcircled{A}20,000 \text{千円} = 80,000 \text{千円}$

Bの課税価格 法定相続分50,000千円 - $\textcircled{B}10,000 \text{千円} = 40,000 \text{千円}$

49 相続税における更正の請求

Q 相続財産の未分割により当初申告書を提出していたが、次の事由が生じた場合、減額のための更正の請求を行うことができるのでしょうか。

- ① 評価の誤りによる減額
- ② 相続財産として申告した財産が存在しないことが裁判により確定した場合の減額
- ③ 遺産分割による取得財産が確定し、当初申告より少ない金額となったことによる減額

A 相続税の更正の請求には、①通常の更正の請求（通則23①）、②判決等が確定したこと等の後発的事由による更正の請求（通則23②）及び③遺産分割等相続税法特有の更正の請求（相続32）の3種類があり、それぞれ適用事由や範囲などが異なります。

- ① 評価誤りによる減額のための更正の請求は、法定申告期限から5年以内の通常の更正の請求によらなければ原則認められません。
- ② 相続財産が存在しないことなどが判決により確定した場合、確定後2か月以内の更正の請求により減額が認められます。他の者に対する増額を更正により行うことはできません。
- ③ 遺産分割等により相続人各人が取得した財産が当初申告より減少した場合の更正の請求は、確定後4か月以内に認められます。この更正の請求により、取得した相続財産が増加した者は修正申告をする必要があります。

ただし、更正の請求は義務的なものではありません。

解 説**1 通常の更正の請求**

申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、申告した納付税額が過大であるときに行うことができる更正の請求です（通則23①一）。

主な特徴は次のとおりです。

- ① 当初申告の内容を、法律の適用や評価の誤りなどが後に把握された場合に行うものです。
- ② 法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことに基づくものです。
- ③ 法定申告期限から5年以内に行う必要があります。

2 判決確定等の後発的事由による更正の請求

申告書を提出した者が、その申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含みます。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したときに行うことができる更正の請求です（通則23②）。

主な特徴は次のとおりです。

- ① 当初申告時になかった後発的事由による更正の請求です。
- ② 更正が請求できる者は、判決の既判力が及ぶ者に限られます。
- ③ 反射的な効果が及ぶ者に対して課税庁は増額更正はできません。
- ④ 判決の内容は権利の存否に関するものです。
- ⑤ 馴れ合い訴訟、和解などによる更正の請求は認められません。

- ⑥ 判決等が確定した日の翌日から起算して2か月以内に行う必要があります。

3 相続税法特有の更正の請求

未分割財産について、民法（寄与分は除かれます。）の規定による相続分の割合に従って課税価格を計算し相続税の申告書を提出した者が、その後の分割において、分割により取得した財産に係る課税価格及び相続税額が当該相続分の割合に従って計算された課税価格及び相続税額より過少となった場合に行うことができる更正の請求です（相続32①一）。

他の事由として、遺留分侵害額請求により支払うべき金銭が確定したこと、認知の訴えなどの事由により相続人に異動が生じたこと、遺贈に係る遺言書の発見等があります（相続32①二～十）。

主な特徴は次のとおりです。

- ① 遺産が未分割による更正の請求を行った場合、他の相続人で財産を取得した者には増額更正がされることとなりますので、該当する者は修正申告をする必要があります。
- ② 権利が存在することを前提にその帰属を争うものです。
- ③ 既に提出されている申告内容を前提に遺産分割による増減を行うものであり、当初申告における評価の誤りなどを訂正することはできません。
- ④ 各事由が生じたことを知った日の翌日から4か月以内に行う必要があります。
- ⑤ 更正の請求は義務的なものではなく、それを行わず相続人間で精算を行うことも認められます。

上記1～3の各更正の請求の主要な相違点は、次の表のとおりです。

	通常の更正の請求 (通則23①)	後発的事由による更正の請求 (通則23②)	相続税法特有の 更正の請求 (相税32)
請求事由	・ 法律の適用誤り ・ 計算の誤り	・ 後発的事由 ・ 判決の確定	遺産分割等
請求期限	法定申告期限から 5年以内	確定から2か月 以内	確定から4か月 以内
他の者への増額 更正の可否	できる	できない	できる
増額の場合の 加算税の賦課	賦課される	本税の増額なし	賦課されない

58 遺産分割における配偶者居住権の取得

Q 未分割により申告をした後で、遺産分割協議により配偶者居住権を認めた場合、その評価方法と申告はどのように行うのでしょうか。

A 配偶者居住権を認めることにより、配偶者が居住の用に供している建物及び宅地を取得した場合よりも、他の相続財産を多く取得することができます。

評価方法は、相続税法に基づいて行うことになります。

解説

1 配偶者居住権

平成30年の民法改正により、生存配偶者の居住権を認め、今後の生活の維持に資するため配偶者居住権が設立されました（民1028。令和2年4月1日以降に開始する相続について適用されます。）。

基本的な要件及び効果は次のとおりです。

○実体要件

- ① 被相続人の配偶者であること
- ② 被相続人の所有する建物であること
- ③ その建物に相続開始時に配偶者が居住していたこと
- ④ 建物は配偶者以外の者と共有していないこと

○手続要件

㊦分割協議、㊧遺言、㊨死因贈与契約、㊩審判により設定されます。

○効果

配偶者は、配偶者居住権が設定された建物全部について、建物所有者に対して、配偶者が死亡するまでの間、無償で建物を使用及び

収益をさせるように請求できる一身専属的な法定債権を取得することになります。登記により第三者への対抗力が生じます。

配偶者は無償にて終身居住する権利が認められるとともに、相続財産として算入される価格が土地建物の所有権を取得する場合よりも低額となることから、他の相続財産を多く取得することができ、配偶者の相続後の生活に資することになります。

2 相続税法における配偶者居住権の評価上の取扱い

配偶者居住権が設定された建物及び敷地の評価については、相続税法23条の2により定められています。

その概要は次のとおりとなります。

【配偶者居住権が設定された建物所有権の評価】

$$\text{建物の相続税評価額} \times \frac{(\text{耐用年数} \times 1.5) - \frac{\text{経過年数} - \text{居住権の存続年数}}{\text{経過年数}}}{(\text{耐用年数} \times 1.5) - \text{経過年数}} \times \text{配偶者居住権の存続年数に応じた民法の法定利率による複利現価率}$$

※居住権の存続年数は相続開始時の配偶者の平均余命から算出します。

【配偶者居住権が設定された建物の敷地所有権の評価】

$$\text{土地の相続税評価額} \times \frac{\text{配偶者居住権の存続年数に応じた民法の法定利率による複利現価率}}{\text{配偶者居住権の存続年数}}$$

例：夫に相続が発生 妻80歳

建物の評価額700万円 木造 耐用年数22年 経過年数15年

土地 4,000万円

長男が自宅建物及び敷地の所有権を取得

建物に配偶者居住権を設定

居住権の存続年数 11.71歳 → 12歳(年)

複利現価率 3%で12年 → 0.701

○建物所有権及び建物の配偶者居住権の評価額の計算

$$7,000,000円A \times \frac{(22年 \times 1.5) - 15年 - 12年}{(22年 \times 1.5) - 15年} \times 0.701$$

$$= 1,635,667円B$$

建物所有権 1,635,667円①

建物の配偶者居住権 5,364,333円② (A - B)

○敷地所有権及び敷地の配偶者居住権の評価額の計算

$$40,000,000円C \times 0.701 = 28,040,000円D$$

土地の所有権 28,040,000円③

配偶者居住権が設定された敷地の評価額 11,960,000円④(C - D)

○各人の合計額

長男の所有権の合計 (① + ③) 29,675,667円 (63.1%)

配偶者の配偶者居住権の合計 (② + ④) 17,324,333円 (36.9%)

なお、配偶者居住権が設定された場合において、配偶者及び配偶者居住権が設定された敷地の所有者に対して、小規模宅地の特例の要件を具備すれば両者に特例の適用をすることができます。

3 遺産分割後の取扱い

遺産分割に基づき、配偶者居住権が認められた場合、相続税法に基づいて配偶者居住権等を評価して更正の請求又は修正申告することになります。



新日本法規