

平成30年9月4日(火)  
午前10時～正午  
中野サンプラザホール  
(全国統一研修会)

平成30年度  
第24回 会員研修会資料

遺産分割の法務と税務  
～代償分割と換価分割を踏まえて～

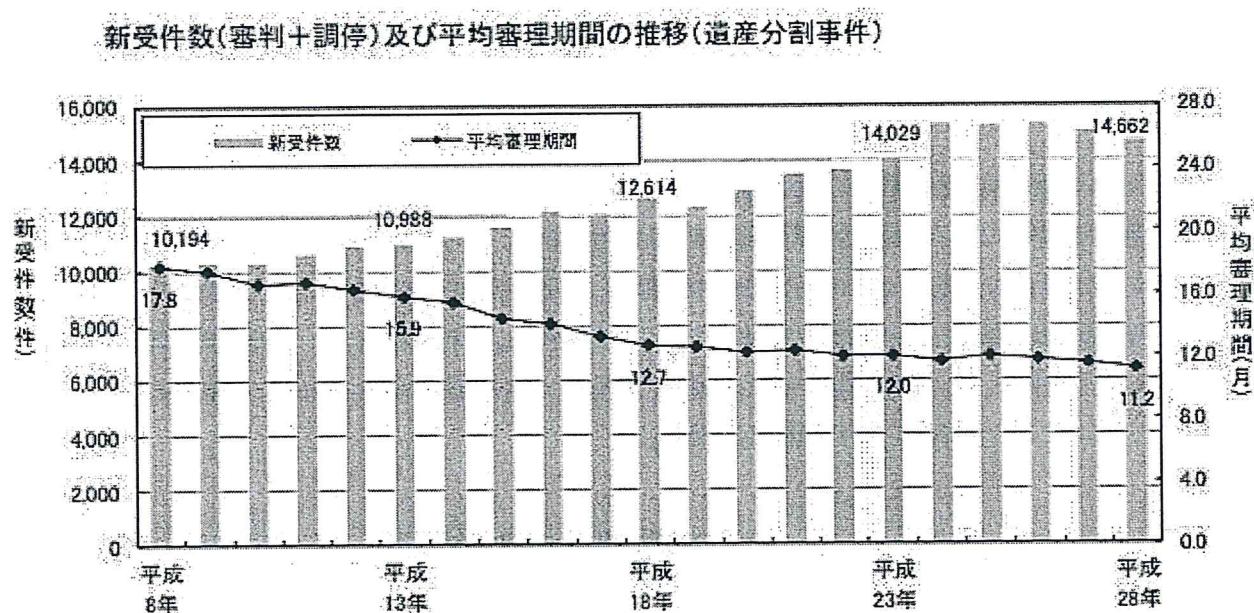
講 師

税理士 田中宏志 氏

東京税理士会  
東京税理士協同組合教育情報事業配布資料

## I. 遺産分割事件の件数（調停＋審判）の推移

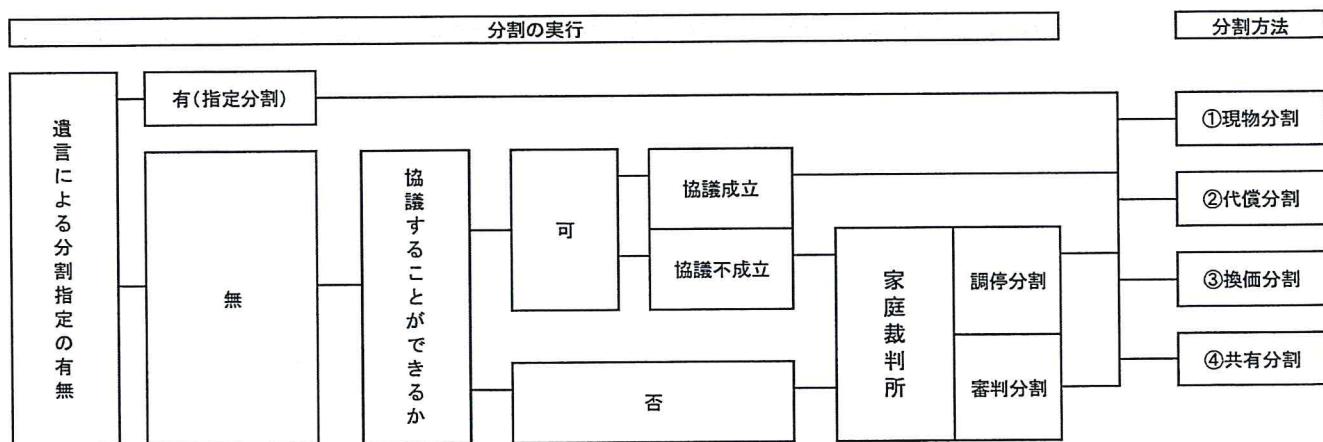
平成 8 年の 10,194 件 → 平成 28 年には 14,662 件に増加（司法統計年報・家事編）



※ 本図における平均審理期間は、審判、調停の両手続を経た事件（例えば、調停が不成立になり審判移行した事件、あるいは審判申立て後に調停に付された事件）についても、これらを通じて1件と扱って計上した数値である（本項における既済事件のデータは全て同様である）。これに対し、本図における新受件数は、調停としての係属と審判としての係属を別個に見た数値であり、例えば調停事件が不成立となって審判移行した場合には、審判事件の新受事件が1件増え込む扱いとなる前提がとられている。

## II. 遺産分割手続きとその方法

### 1. 遺産分割の実行手続きと分割方法



## 2. 遺産分割の方法

### (1) 現物分割

遺産をそのまま共同相続人に現実に分けて分割する方法で、土地の場合などは、分筆して各相続人に分割する。この現物分割は最も素朴な方法であり、遺産分割の原則的方法とされている。

※不合理分割の評価単位と評価額 財産評価基本通達 7-2

遺産分割等による宅地の分割が親族間等で行われ、その分割が著しく不合理であると認められる場合における宅地の価額は、所有者単位で評価するのではなくその分割前の画地を「1画地の宅地」として評価する。そのうえで、各宅地の評価額はその評価した価額に各宅地を個別に評価した評価額の割合を乗じて評価することになる。(国税庁 HP 質疑応答事例)

$$\text{分割前の画地の評価額} \times \frac{\text{各個別画地の評価額}}{\text{個別評価した画地評価額の合計}}$$

なお、「その分割が著しく不合理であると認められる場合」とは、無道路地、帶状地又は著しく狭あいな画地を創出するなど分割後の画地では現在及び将来においても有効な土地利用が図られないと認められる分割をした場合が考えられる。

### (2) 代償分割

代償分割とは、遺産の全部又は一部を現物で共同相続人の一人又は一部の者が取得し、その代りに取得者が他の相続人に代償金たる債務を負担する遺産の分割方法をいう。審判分割においては「家庭裁判所は、特別の事情があると認めるときは、遺産の分割の方法として、共同相続人の一人又は数人に他の共同相続人に対し債務を負担させて、現物をもつてする分割に代えることができる。」(家事事件手続法 195) と規定されている。代償分割は、遺産に含まれる特定の財産の価値が大きすぎて現物分割が困難な場合や特定の相続人が遺産の大半を取得する場合などに利用されている。

※特別な事情とは・・・

- ①現物分割が相当でないこと
- ②遺産を取得する相続人に代償金の支払能力があること  
(最高裁判所平成 12 年 9 月 7 日判決)

※代償金の支払 ・・・

即時になされるのが原則。ただし、即時に支払えない場合は、債務額、支払期間、当事者双方の利益などの一切の事情を考慮して分割払いを命じることもできる。

(東京高裁昭和 53 年 4 月 7 日判決)

※代償債務と他債権の相殺 ・・・

代償金の支払いを命じられた相続人が、代償金の支払いを受ける相続人に対する債権と反対債権として相殺することはできない。

(大阪高裁平成 10 年 6 月 5 日判決)

※代償債務の不履行と遺産分割協議書 ・・・

代償分割の方法で遺産分割協議が成立した後に、代償金の支払いがなされなかつた場合に、その債務不履行をもって遺産分割協議を解除することはできない。

(最高裁判所平成元年 2 月 9 日判決) (民法 541)

### (3) 換価分割

換価分割とは、共同相続した遺産を直接分割の対象とせず、実質的には未分割の状態で換価し、その対価である金銭を共同相続人間で分割する遺産の分割方法をいう。審判分割においては「家庭裁判所は、遺産の分割の審判をするため必要があると認めるときは、相続人に対して、遺産の全部又は一部について競売して換価することを命ずることができる。」(家事事件手続法 194) とされている。実際の事案としては、実家の土地建物について相続が発生したものの、共同相続人のだれも取得や利用を希望しないことから、売却して代金を分割するというケースが考えられる。

※必要があると認められるときとは・・・

- ①現物分割が著しく困難であり、かつ、現物分割をすればその価値を著しく毀損されることになること
- ②代償金の支払能力のある相続人がいないこと  
(新潟家裁三条支部昭和 41 年 12 月 8 日審判)

#### (4) 共有分割

共有分割は、各相続人の持分を決めて共有で分割する方法をいう。不動産などを公平に相続分に応じて分割することができるが、将来的に相続人が死亡した際にさらに共有者が増えることになる等、のちのちのトラブルを生む可能性がある点に注意を払うことが必要。

※共有物分割・・・

共有分割がなされると、民法の共有に関する規定の適用を受けるため、後日、共有状態を解消するためには共有物分割の手続きによる。

(東京高裁昭和 45 年 2 月 16 日判決)

#### ※共有物分割の手法

- ① 現物分割（共有地分割）・・・ 共有物を共有持分の割合に応じて分割する方法

**所得税基本通達 33-1 の 6《共有地の分割》**

個人が他の者と土地を共有している場合において、その共有に係る一の土地についてその持分に応ずる現物分割があったときには、その分割による土地の譲渡はなかったものとして取り扱う。

- ② 共有持分の放棄・・・ 共有持分を放棄し、他の共有者に帰属させる方法

**民法第 255 条《持分の放棄及び共有者の死亡》**

共有者の一人が、その持分を放棄したとき又は死亡して相続人がないときは、その持分は、他の共有者に帰属する。

**相続税法基本通達 9-12《共有持分の放棄》**

共有に属する財産の共有者の 1 人が、その持分を放棄(相続の放棄を除く。)したとき、又は死亡した場合においてその者の相続人がないときは、その者に係る持分は、他の共有者がその持分に応じ贈与又は遺贈により取得したものとして取り扱うものとする。

③ 価格賠償による分割・・・他の共有者の持分を金銭を払って買い取る方法。

④ 換価分割・・・  
共有持分の目的となっている資産を他に譲渡して  
その代金を共有持分に従って配分する方法

### 一共有物分割訴訟一

#### 民法第 256 条《共有物の分割請求》

1. 各共有者は、いつでも共有物の分割を請求することができる。ただし、5年を超えない期間内は分割をしない旨の契約をすることを妨げない。
2. 前項ただし書の契約は、更新することができる。ただし、その期間は、更新の時から 5 年を超えることができない。

#### 民法第 258 条《裁判による共有物の分割》

1. 共有物の分割について共有者間に協議が調わないときは、その分割を裁判所に請求することができる。
2. 前項の場合において、共有物の現物を分割することができないとき、又は分割によってその価格を著しく減少させるおそれがあるときは、裁判所は、その競売を命ずることができる。

## (5) 遺産分割方法の選択・決定

- ・協議分割（調停を含む）

現物分割、代償分割、換価分割、共有分割の どの方法でも自由に選択できる。

- ・審判分割（裁判所が分割方法を決定）

審判手続きによる遺産分割の決定は 現物分割 ⇒ 代償分割 ⇒ 換価分割 ⇒ 共有分割 の順で検討される（札幌家裁平成 10 年 1 月 8 日）

「遺産分割は、共有物分割と同様、相続によって生じた財産の共有・準共有状態を解消し、相続人の共有持分や準共有持分を、単独で財産権行使が可能な権利（所有権や金銭等）に還元することを目的とする手続きであるから、遺産分割の方法の選択に関する基本原則は、当事者の意向を踏まえた上での現物分割であり、それが困難な場合には、現物分割に代わる手段として、当事者が代償金の負担を了解している限りにおいて代償分割が相当であり、代償分割すら困難な場合には換価分割がされるべきである。共有とする分割方法は、やむを得ない次善の策として許される場合もないわけではないが、この方法は、そもそも遺産分割の目的と相反し、ただ紛争を先送りするだけで、何ら遺産に関する紛争の解決とならないことが予想されるから、現物分割や代償分割はもとより、換価分割さえも困難な状況にあるときに選択されるべき分割方法である」

（大阪高裁平成 14 年 6 月 5 日判決）

## III. 裁判所による紛争解決

遺産分割事件は、家庭裁判所の専属管轄とされており、簡易裁判所や地方裁判所に遺産分割の訴を提起したり、調停の申立をすることはできない。

家庭内紛争の処理は、複雑な感情の交錯する家族関係を対象とし訴訟的処理になじまないことが多いこと、その性質上非公開で行う必要が高いこと等に鑑み、訴訟の形式によらない非公開の手続きで処理することを図っている。家事事件手続法は家庭裁判所が管轄する家事審判事件及び家事調停の手続について定めた法律（平成 25 年 1 月 1 日施行）で、家事事件手続法の施行に伴い、従前の家事審判法は廃止された。なお、家庭裁判所への調停又は審判のいずれの申立をするかは、申立人の自由とされている。

(家事事件手続法の改正)

民法及び家事事件手続法の改正（相続法改正）

平成 30 年 7 月 13 日 改正相続法公布

家事事件手続法	民法
<p>(遺産の分割の審判事件を本案とする保全処分)</p> <p><b>家事事件手続法 200 条第 3 項（新設）</b></p> <p>家庭裁判所は、遺産の分割の審判又は調停の申立てがあった場合において、相続財産に属する債務の弁済、相続人の生活費の支弁その他の事情により遺産に属する預貯金債権を、当該申立てをした者又は相手方が行使する必要があると認めるときは、その申し立てにより、遺産に属する特定の預貯金債権の全部又は一部をその者に仮に取得させることができる。ただし、他の共同相続人の利益を害するときは、この限りではない。</p>	<p>(遺産の分割前における預貯金債権の行使)</p> <p><b>民法 909 条の 2（新設）</b></p> <p>各共同相続人は、遺産に属する預貯金債権のうち相続開始時の債権額の三分の一に第九百条及び第九百一条の規定により算定した当該共同相続人の相続分を乗じた額（標準的な当面の必要生計費、平均的な葬式の費用の額その他の事情を勘案して預貯金債権の債務者ごとに法務省令で定める額を限度とする。）については、単独でその権利を行使することができる。この場合において、当該権利の行使をした預貯金債権については、当該共同相続人が遺産の一部の分割によりこれを取得したものとみなす。</p>
<p>(特別の寄与に関する審判事件)（新設）</p> <p><b>家事事件手続法 216 条の 2（管轄）</b></p> <p>特別の寄与に関する処分の審判事件は、相続が開始した地を管轄する家庭裁判所の管轄に属する。</p> <p><b>家事事件手続法 216 条の 3（給付命令）</b></p> <p>家庭裁判所は、特別の寄与に関する処分の審判において、当事者に対し、金銭の支払を命ずることができる。</p> <p><b>家事事件手続法 216 条の 4（即時抗告）</b></p> <p>次の各号に掲げる審判に対しては、当該各号に定める者は、即時抗告をすることができる。</p> <p>① 特別の寄与に関する処分の審判 申立て人及び相手方</p> <p>② 特別の寄与に関する処分の申立てを却下する審判 申立て人</p> <p><b>家事事件手続法 216 条の 5（保全処分）</b></p> <p>家庭裁判所は、特別の寄与に関する処分についての審判又は調停の申立てがあった場合において、強制執行を保全し、又は申立て人の急迫の危険を防止するため必要があるときは、当該申立てをした者の申立てにより、特別の寄与に関する処分の審判を本案とする仮差押え、仮処分その他の必要な保全処分を命ずることができる。</p>	<p>(特別の寄与)</p> <p><b>民法 1050 条①（新設）</b></p> <p>被相続人に対して無償で療養看護その他の労務の提供をしたことにより被相続人の財産の維持又は増加について特別の寄与をした被相続人の親族（相続人、相続を放棄した者及び第 891 条の規定に該当し又は廃除によってその相続権を失ったものを除く。以下この条において「特別寄与者」という。）は、相続の開始後、相続人に対し、特別寄与者の寄与に応じた額の金銭（以下この条において「特別寄与料」という。）の支払を請求することができる。</p> <p><b>民法 1050 条②（新設）</b></p> <p>前項の規定による特別寄与料の支払いについて、当事者間に協議が調わないとき、又は協議することができないときは、特別寄与者は家庭裁判所に対して協議に代わる処分を請求することができる。ただし、特別寄与者が相続の開始及び相続人を知った時から六ヶ月を経過したとき、又は相続開始の時から一年を経過したときは、この限りでない。</p>

- ・相続された預貯金債権の仮払い制度

(現行制度)

相続財産としての預貯金債権は遺産分割の対象財産に含まれることとされ、遺産分割確定時まで共同相続人による単独払戻しはできない。よって、生活費や葬儀費用の支払等の資金需要があっても遺産分割確定時までは、被相続人の預金の払戻しができない。(平成28年12月19日最高裁大法廷)

(改正点)

遺産分割における公平性を図りつつ、相続人の資金需要に対応できるよう、以下の改正が行われた。

① 保全処分の要件緩和

仮払いの必要性があると認められる場合には、他の共同相続人の利益を害しない限り、家庭裁判所の判断で仮払いが認められるようにする(家事事件手続法の改正)

② 家庭裁判所の判断を経ずに払戻しが得られる制度の創設

遺産に属する預貯金債権のうち、一定額については、単独での払戻しを認めるようにする。(民法改正)

(相続開始時の預貯金債権の額(口座基準) )×1/3×(当該払戻しを行う共同相続人の法定相続分) = 単独で払戻しをすることができる額

例) 相続人：長男・次男の場合

預金600万円 ⇒ 長男100万円払い戻しが可

- ・相続人以外の者の貢献を考慮するための方策(特別の寄与)

(現行制度)

相続人以外の者は、被相続人の介護に尽くしても、相続財産を取得することはできない。(現行の寄与分制度は、相続人のみに適用)

(改正点)

相続開始後、被相続人の介護に尽くした例えば長男の妻(相続人以外の被相続人の親族で特別寄与者という。)は、相続人に対して金銭の請求(特別寄与料)をすることができる。(相続人が数人ある場合には、各相続人は特別寄与料の額に当該相続人の法定相続分を乗じた額を負担する。)なお、遺産分割は現行法と同様、相続人だけで行われる。・・・相続人と妻の税務はどうなるか?

## 1. 遺産分割調停（相手方の住所地の家庭裁判所へ申立）

裁判所が提供する任意的な紛争解決手続きであり、当事者が合意に達することが解決の前提となる。

調停委員会（裁判官と民間人男女各1名）が共同相続人から事情を聴き、共同相続人がお互いに納得し合意が得られ、解決できるように客観的な意見と妥当な分割案について助言と指導が行われる。

## 2. 審判（被相続人の相続開始地の家庭裁判所への申立）

審判事件は、当事者間に争いのない性質のもので公益性の高い家事事件手続法別表第一事件（相続放棄・失踪宣告・後見人の選任等）と当事者間に争いの多い事件である家事事件手続法別表第二事件（親権者の変更・養育料の請求・遺産分割等）に分類されている。また、別表第二事件は調停による解決も可能である。家事事件手続法別表第二事件である遺産分割事件では、裁判官である家事審判官が、遺産に属する物、権利の種類、性質や各相続人の年齢・職業等一切の事情を考慮して決定する。協議や調停と異なり、当事者間の合意がなくとも、分割方法が決定される点に審判の特色がある。

## 3. 遺産分割の前提問題

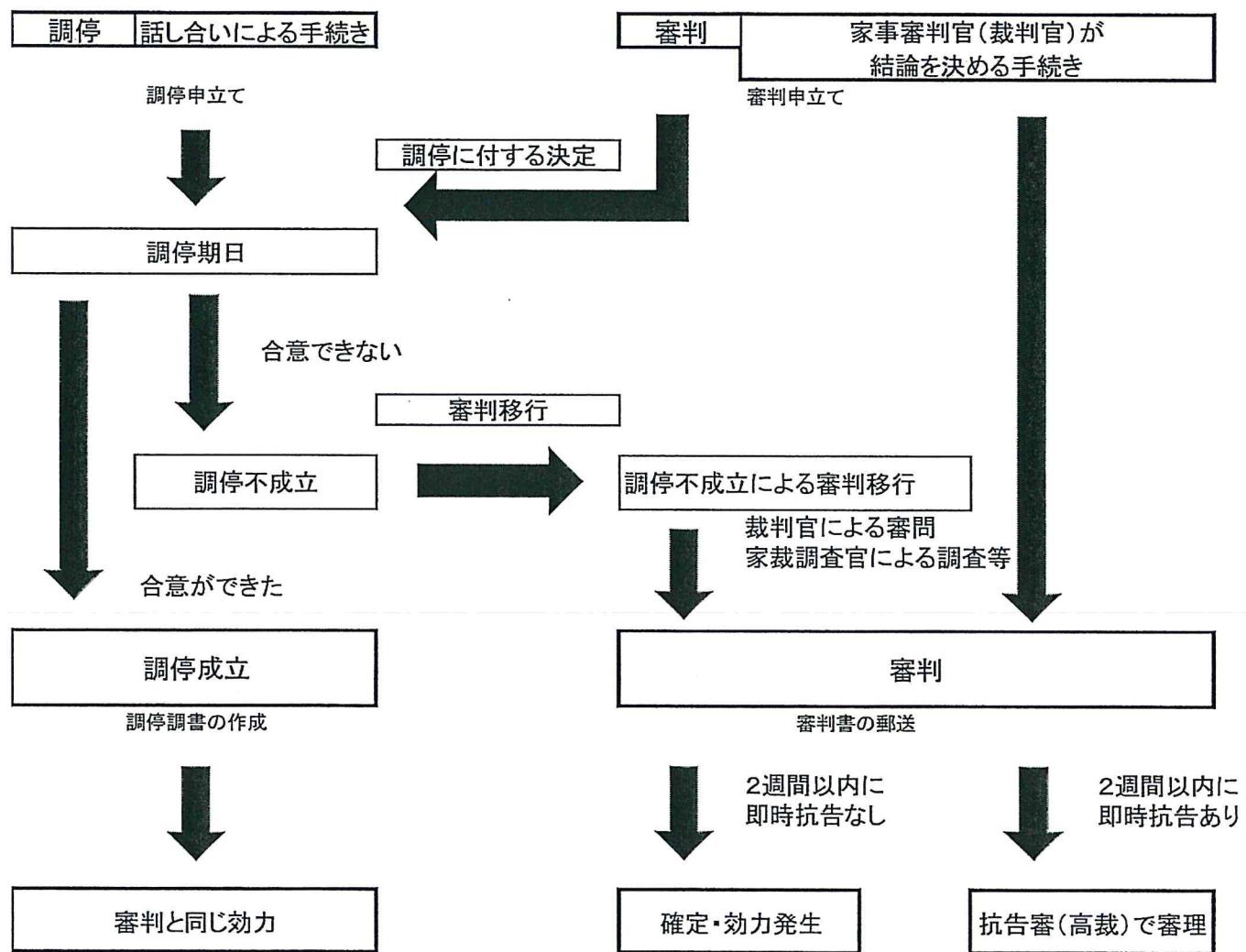
遺産分割の前提問題とは、遺産分割手続きの進行にあたり、分割方法を定める前に解決すべき問題をいう。例えば、以下のような争いがある場合には、遺産分割調停なり審判の中で解決することは難しく、別途訴訟を行う必要がある。

- |                  |                                     |
|------------------|-------------------------------------|
| (1)相続人の範囲・・・     | 身分関係の確認に関する争い<br>(婚姻無効、縁組無効、離縁無効など) |
| (2)遺言書の効力又は解釈・・・ | 遺言の有効性についての争い<br>(遺言無効確認訴訟)         |
| (3)遺産分割協議の効力・・・  | 遺産分割協議の効力についての争い<br>(遺産分割協議無効確認訴訟)  |
| (4)遺産の帰属・・・      | 預貯金の存否や残高、不動産の確認<br>(遺産確認訴訟)        |

## <別表第二審判について>

### (概要)

別表第二審判事件には、親権者の変更、養育料の請求、婚姻費用の分担、遺産分割などがある。これらの別表第二審判事件は当事者間に争いの多い事件であることから、第一次的には当事者間の話し合いによる自主的な解決が期待されるため、調停手続きによることが原則になる。よって、当事者が審判を申し立てても、家事審判官（裁判官）がまず話し合いによって解決を図る方がよいと判断した場合には、調停による解決を試みることになる。話し合いがつかず調停が成立しなかった場合には、審判手続に移り、審判によって結論が示される。



# 遺産分割調停の進め方

東京家庭裁判所家事第5部

## 相続人の範囲

①

誰が相続人かを確認します。

(注)

戸籍が事実と異なるなど相続人の範囲に問題がある場合には、人事訴訟等の手続きが必要です。

なお、相続人の中に認知症などで判断能力に問題がある方がいる場合には、成年後見等の手続きが必要です。

合意

## 遺産の範囲

②

原則として、被相続人が亡くなった時点で所有していて、現在も存在するものが、遺産分割の対象となる遺産であり、その範囲を確定します。

(注)

遺言書や遺産分割協議書で分け方が決まっている財産は、遺産分割の対象になりません。誰かが遺産を隠したり、勝手に使ってしまったという場合には、遺産分割以外の手続きが必要になります。

合意

③

## 遺産の評価

遺産分割の対象となる遺産のうち、不動産等の評価額を確認します。

合意で  
ござ  
ない

鑑定が必要です。  
鑑定費用は相続人の方に  
あらかじめ納めていただけ  
ます。

合意

④

②で確認し、③で評価した遺産について、法定相続分に基づいて各相続人の取得額が決まります。ただし、法律の条件を満たす特別受益や寄与分が認められる場合には、それらを考慮して各相続人の取得額を修正します。

⑤

## 遺産の分割方法

④の取得額に基づいて、各相続人に分割します。

遺産の分割方法には、現物分割(その物を分けること)、代償分割(物を分けるが、差額を金銭で調整すること)、換価分割(売却して金銭を分配すること)などがあります。

合意

調停成立



かーくん

## 【遺産分割調停に必要な添付資料（申立人用）】

	必要書類	原本 写 等	認証 期限 等	部 数	資料の対象・内容等	資料の請求先
戸籍関係	①戸籍謄本	原本 ※1	3ヶ月 以内 ※2	1 部	相続人全員	【戸籍関係、戸籍の附票】 本籍地の市区町村役場
	②戸籍謄本 (除籍謄本・改製原戸籍謄本)	原本	なし	1 部	被相続人(亡くなった方) (生まれてから死亡するまでの間の連続した全戸籍) ※相続人の範囲や死亡の前後によっては、更に必要な戸籍がある場合があります。	戸籍担当係(本籍地、戸籍の筆頭者又は戸主で特定)
	③戸籍の附票 (または住民票)	原本	3ヶ月 以内	1 部	相続人全員 ※個人番号(マイナンバー)の記載がないもの	【住民票関係】 住所地の市区町村役場
	④戸籍附票 (または住民票除票)	原本	なし	1 部	被相続人(亡くなった方) ※個人番号(マイナンバー)の記載がないもの	住民登録担当係
	⑤登記事項証明書 (または登記簿謄本)	原本	3ヶ月 以内	1 部	土地・建物	最寄りの法務局 (不動産登記部門)※3
	⑥固定資産評価 証明書	原本 ※4	最新 年度	1 部	土地・建物	不動産所在地の都・県税事務所又は市区町村役場 固定資産税担当等
	⑦借地権、借家権 を証明する文書	写	なし		賃貸借契約書写し及び賃借中の土地・建物の登記事項証明書、貸主の協力あれば固定資産評価証明書	
	⑧預貯金残高証明 書または通帳等	写	なし		相続人であれば、金融機関に申請して残高証明書を取得できます。 ※通帳や証明書の必要事項(口座名義人・金融機関名・支店名・口座種別・口座番号・直近日の残高)が記載されているかご注意ください。	預入先銀行などの金融機関
	⑨株式、社債、投資信託、保険、出資金等 の内容を示す文書	写	なし		証書・証券の写し又は残高証明書等の現状・存在の分かるもの	証券会社、保険会社、金融機関等
	(作成されている場合) ⑩遺言書	写	なし		(1)自筆証書遺言 → 遺言検認済証明書付き遺言書または検認調書謄本 (2)公正証書遺言書 → 公正証書謄本	(1)検認した家庭裁判所 (2)記録保管の公証役場 ※6
遺産関係	(作成されている場合) ⑪遺産分割協議書	写	なし	※5	協議不成立に終わったものでも必要となります。	
	⑫相続分譲渡や相続放棄がされてい る場合	写	なし		相続分譲渡証書及び印鑑証明書※7、相続放棄受理証明書※8	相続放棄受理証明書は、相続放棄手続きをした家庭裁判所

※1 相続分譲渡や相続放棄をされた相続人については、写し(コピー)でも構いません。

※2 相続分譲渡や相続放棄をされた相続人については、3ヶ月以内のものでなくとも構いません。

※3 登記情報提供サービスによって取得したもの(認証のないもの)は、登記事項証明書に代えて提出することはできません。

※4 每年4月1日以降に当該年度の最新版が取得可能となります。従って1月から3月末までは、前年度版で構いません。

※5 資料説明書とセットでご提出願います。なお、この資料説明書も「裁判所分+相手方人数分」が必要となります。

※6 平成元年以降作成された公正証書遺言の有無照会は、全国どこの公証役場でも可能です。

※7 原本確認が必要です。郵送申立ての場合には原本の同封をせず、原本確認方法については担当者にお尋ねください。

※8 相続放棄の有無照会回答書や相続放棄受理通知書では代用できませんのでご注意ください。

なお、①～⑥の書類については、取下げの場合を除いて、原本返付には応じていませんので、ご了承ください。

⑦～⑫の書類については、甲号証として、裁判所分+相手方人数分を写しでご提出ください。

実際に提出していただいた資料を点検した上でないと必要資料の範囲が分からぬ場合があります。不足している場合には、追加提出をお願いすることとなります。

## IV. 分割方法と相続税の取扱い

### 1. 代償分割

#### (1) 代償分割が行われた場合の課税価格（相基通 11 の 2-9）

代償分割の方法により相続財産の全部または一部の分割が行われた場合における法第 11 条の 2 第 1 項又は第 2 項の規定による相続税の課税価格の計算は、次に掲げる者の区分に応じ、それぞれ次に掲げるところによるものとする。

##### ①代償財産の交付を受けた者

相続又は遺贈により取得した現物の財産の価格と交付を受けた代償財産の価格との合計額

##### ②代償財産の交付をした者

相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額から交付した代償財産の価額を控除した金額

#### (2) 設例 1

相続人	甲（長男） 乙（次男）の 2 人
相続財産	土地 8000 万円（路線価） 1 億円（時価）
遺産分割	甲は土地を取得することとして、土地の時価を前提に相続人乙の法定相続分（2 分の 1）に対する代償金 5000 万円を支払うものとする。

##### 甲・乙の課税価格

$$\text{甲} \dots 8000 \text{ 万円} - 5000 \text{ 万円} = 3000 \text{ 万円}$$

$$\text{乙} \dots 5000 \text{ 万円}$$

甲、乙間での遺産分割の意識としては、2 分の 1 ずつの法定相続分に応じて時価 1 億円の土地を平等に分割して代償債務を 5000 万円としたものの、2 人の間の相続税の計算は不平等な結果となってしまう。

### (3) 調整計算

上記のような不平等の生ずる原因是、路線価等の評価通達上の評価が時価に比して評価の安全性確保のため低額に定められていることから時価との乖離が生じているためである。そこで、基本通達 11 の 2-10 のただし書は、調整計算ができるることを定めている。

#### (代償財産の価額)

##### (相基通 11 の 2-10)

11 の 2-9 の(1)及び(2)の代償財産の価額は、代償分割の対象となった財産を現物で取得した者が他の共同相続人又は包括受遺者に対して負担した債務（以下「代償債務」という。）の額の相続開始の時における金額によるものとする。

ただし、次に掲げる場合に該当するときは、当該代償財産の価額はそれぞれ次に掲げるところによるものとする。

(1) 共同相続人及び包括受遺者の全員の協議に基づいて代償財産の額を次の(2)に掲げる算式に準じて又は合理的と認められる方法によって計算して申告があった場合 当該申告があった金額

(2) (1)以外の場合で、代償債務の額が、代償分割の対象となった財産が特定され、かつ、当該財産の代償分割の時における通常の取引価額を基として決定されているとき 次の算式により計算した金額

$$A \times \frac{C}{B}$$

算式中の符号は、次のとおりである。

Aは、代償債務の額

Bは、代償債務の額の決定の基となった代償分割の対象となった財産の代償分割の時における価格

Cは、代償分割の対象となった財産の相続開始の時における価格（評価基本通達の定めにより評価した価格をいう。）

(注)

- ① 債務の負担が年賦支払の場合には、算式中のAの代償債務の額は、分割当事者により決定された債務の額から、遺産分割の時からその債務の履行の期日までの期間に対応する中間利息の額を控除する必要がある。
- ② 代償分割の対象となった財産のうちに措置法第69条の4（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例）等の適用がある財産が含まれている場合にCの金額をどのようにするかという問題がある。措置法第69条の4第1項等の規定は、いわゆる小規模宅地等の価格については法第22条の規定による相続開始時の時価を基として、その小規模宅地等を取得することとなる相続人又は受遺者の課税価格の計算上一定の減額を行うものであり、法第22条の時価評価の原則規定とは次元を異にする相続税の課税価格の計算上の特例規定であると解されるので、算式中の分子Cの金額はこれらの規定を適用する前の金額によることに留意する。

(調整計算の要件)

前記基本通達ただし書(2)によれば、「代償債務の額が、代償分割の対象となった財産が特定され、かつ、当該財産の代償分割時における通常の取引価格を基として決定されているとき」と定められ、ここでいう通常の取引価額の算定については、不動産鑑定士の鑑定価格等が考えられる。前記設例に当該調整計算を適用すると、

$$A \times \frac{C}{B} = 5000 \text{ 万円} \times \frac{8000 \text{ 万円}}{1 \text{ 億円}} = 4000 \text{ 万円}$$

これにより、5000万円の代償債務を4000万円に調整計算することになる。

$$\text{甲} = \text{土地 (路線価 8000 万円)} - \text{調整後代償財産 (4000 万円)} = 4000 \text{ 万円}$$

$$\text{乙} = \text{代償財産 } 4000 \text{ 万円}$$

(4) 調整計算 (その2) 相続人が複数存在し、かつ、複数の相続財産の存在するケース

設例 2

相続人	甲	乙	丙	(法定相続分はいずれも 3 分の 1)
相続財産	自宅	(時価 1 億 8000 万円 相続税評価額 1 億 4400 万円)		
	マンション	(時価 9000 万円 相続税評価額 8100 万円)		
遺産分割	甲が自宅、乙がマンションを取得し、丙は不動産の時価評価を前提に、現金で代償分割する（不動産時価 2 億 7000 万円の 3 分の 1 の 9000 万円を取得）			

検討 1

各自の取得不動産（時価）から、他の相続人に対して法定相続分に応じた代償金を支払う。

代償金額(A)及び支払先

不動産 取得者	取得不動産 時価(B)	甲	乙	丙	合計
甲	自宅 (1億8000万円)	×	6000万円	6000万円	1億2000万円
乙	マンション (9000万円)	3000万円	×	3000万円	6000万円
丙	なし	0	0	×	0

検討 2

各不動産に係る C/B の値

不動産の相続税評価額（C）と時価（B）との乖離を見る。

不動産 取得者	B(時価)	C(相続税評価額)	C/B
甲	1億8000万円	1億4400万円	0.8
乙	9000万円	8100万円	0.9

### 検討3

上記、検討1の代償金の額（A）に、検討2のC／Bの値を乗じて、代償財産の額を調整計算する。

代償金額(A×C／B)及び支払先

不動産 取得者	C／B	甲	乙	丙	合計
甲	0.8	×	4800万円	4800万円	9600万円
乙	0.9	2700万円	×	2700万円	5400万円

[代償金（調整後）請求権の整理]

甲・・・乙に対し 2700 万円

乙・・・甲に対し 4800 万円

丙・・・甲に対し 4800 万円

乙に対し 2700 万円

### まとめ

	取得不動産 (相続税評価)	支払う代償金	受け取る代償金	合計
甲	1億4400万円	-9600万円	2700万円	7500万円
乙	8100万円	-5400万円	4800万円	7500万円
丙	0	0	7500万円	7500万円

## (5) 取得した遺産額を上回る代償金の支払金をした遺産分割と贈与税

「代償分割に係る代償金として、代償債務者である相続人からその者が取得した積極財産の価額を超える代償金を受領した場合には、その積極財産の価額を超える部分は、現物をもつてする分割に代える代償債務に該当せず、代償債務者から他方相続人に新たな経済的利益を無償にて移転する趣旨でされたものというべきである。したがって、代償債務のうち他方相続人が取得する積極財産を超える部分については、代償債務者の相続税の課税価格の算定に当たって、消極財産として控除すべきではなく、他方相続人が取得した同部分に相当する代償債権の額は代償債務者からの贈与により取得したものというべきである。」

(平成 11 年 2 月 25 日 東京地裁判決)

上記判決に示された積極財産とは、いわゆる民法上の財産であって、例えば、生命保険金は、受取人固有の財産（みなし相続財産）であり、積極財産には該当しない。

### <設例>

1. 被相続人 父
2. 相続人 長男 次男
3. 相続財産
  - (1) 生命保険金（長男受取人指定） 3,000 万円
  - (2) 現預金 1,000 万円（次男相続）
  - (3) 宅地 1,000 万円（長男相続）
4. 遺産分割  
兄弟 2 人で均等に遺産等を分割するために、長男から次男に代償金 1,500 万円を支払うこととする。

### <分割後の財産の状況>

	長男	次男
生命保険金	3000 万円	
現預金		1000 万円
宅地	1000 万円	
代償債務	△1500 万円	
代償財産		1500 万円
合計	2500 万円	2500 万円

### 次男の贈与税の計算

$$\{1,500 \text{ 万円} - 1,000 \text{ 万円}\} \times 20\% = 53 \text{ 万円}$$

## 2. 換価分割

### (1) 換価分割の課税価格

換価分割が行われた場合の各相続人の課税価格に算入する金額は、その換価され分割された金額の額ではなく、次のようにその換価財産の相続開始時の相続税評価額を、各相続人の換価代金の取得割合に応じて計算した額になる。

$$(\text{換価財産の相続開始時の相続税評価額}) \times \text{換価代金の取得割合}$$

### (2) 換価分割代金が未分割の場合

遺産の分割方法として換価分割の方法によることまでは合意し、換価したが相続税の申告期限までにその換価代金の分割が共同相続人間で確定しておらず、その後の分割協議により確定させるものとされている場合は、未分割財産として相続税の申告を行うことになる。のちに分割が確定した時点で修正申告、更正の請求を行うことができる。

### (3) 換価代金と課税価格の関係

相続税の課税価格は原則として相続開始時の時価

↓

換価分割のため譲渡した財産の譲渡価額 < 財産評価基本通達に基づき評価した金額

↓

譲渡価額をもって相続税の課税価格とすることができるか。

#### (4) 遺産の換価分割のための相続登記と贈与税

##### 【照会要旨】

遺産分割の調停により換価分割をすることになりました。ところで、換価の都合上、共同相続人のうち 1 人の名義に相続登記をしたうえで換価し、その後において、換価代金を分配することとしました。

この場合、贈与税の課税が問題になりますか。

##### 【回答要旨】

共同相続人のうちの 1 人の名義で相続登記をしたことが、単に換価のための便宜のものであり、その代金が、分割に関する調停の内容に従って実際に分配される場合には、贈与税の課税が問題になることはありません。

##### 【関係法令通達】

相続税法第 1 条の 4

##### 注記

平成 28 年 7 月 1 日現在の法令・通達等に基づいて作成しています。

国税庁 HP (質疑応答事例) より

#### (5) 小規模宅地等の特例との関係

小規模宅地等の特例の適用を受けるためには、原則としてその特例対象となる宅地等を相続税の申告期限まで保有していなければならない。(配偶者の取得した特定居住用宅地等を除く。) よって、相続税の申告期限までに相続財産である宅地等を換価分割のため譲渡した場合は、原則としてその宅地等については小規模宅地等の特例の適用はない。

## V 分割方法と所得税の取扱い

### 1. 代償分割による資産の移転

代償分割は、通常代償財産を金銭で行うことが多く、この場合には課税関係の発生はない。ただし、金銭以外の資産（例えば土地、建物など）を代償財産として交付した場合、その交付をした者はその履行をした時においてその時の価額によりその資産を譲渡したこととなる。

＜参考＞（所基本通 33-1 の 5）

遺産の代償分割（現物による遺産の分割に代え共同相続人の一人又は数人に他の共同相続人に対する債務を負担させる方法により行う遺産の分割を言う。以下同じ）により負担した債務が資産の移転をするものである場合において、その履行として当該資産の移転があったときは、その履行をした者は、その履行をした時においてその時の価額により当該資産を譲渡したこととなる。

＜解説＞

「代償分割により現物を取得した相続人の負担した債務が、その者の所有資産を他の相続人に移転すべきものであり、その債務の履行として所有資産の所有権を移転した場合、課税はどうなるのかという問題が生ずる。本通達では、代償分割により負担した債務の履行として資産の移転が行われた場合には、その移転の時に、その資産の時価相当額の収入の実現があったことになり、譲渡所得の課税が行われることになることを明らかにしている。これは、代償分割により負担した債務の履行として資産の譲渡は、その履行によって消滅する債務の額に相当する経済的利益を対価とする有償譲渡に該当することによるものである。」

## 2. 代償分割に係る資産の取得費

代償分割により取得した遺産を譲渡した場合にその支払った代償金については、その譲渡した資産の取得に加算することはできない。また代償財産として不動産を取得した者は、その履行時における時価でその不動産を取得したこととなる。

<参考> (所基本通 38-7 (1) (2))

(代償分割に係る資産の取得費)

遺産の代償分割に係る資産の取得費については、次による。

(1)代償分割により負担した債務に相当する金額は、当該債務を負担した者が当該代償分割に係る相続により取得した資産の取得費には算入されない。

(2)代償分割により債務を負担した者から当該債務の履行として取得した資産は、その履行があった時においてその時の価額により取得したこととなる。

<解説>

(1) 遺産を相続した者の遺産の取得費

代償分割により共同相続人のうち特定の者（A）が他の共同相続人の全部又は一部の者（B）に対して負担した宅地を給付するという債務は、その債務を負担した者（A）がその代償分割に係る相続により取得した遺産の取得に伴い負担することとなった債務であるが、その債務に相当する金額は（A）の相続税の課税価格の計算上控除されるべきものであって、遺産の取得費を構成するものではない。したがって、代償分割に伴い負担した債務に相当する金額は、相続により取得した遺産の取得費には算入されない。

(注) 遺産の現物分割により、相続人が被相続人の債務を負担した場合においても、その債務に相当する金額は、その相続人の相続税の課税価格の計算上控除されるだけであり、その相続人が取得した遺産の取得費を構成しないのと同様である。

(2) 代償分割債権の弁済として取得した者の資産の取得費

代償分割により他の共同相続人に対して債務を負担した者（A）がその債務の履行として譲渡した資産は、その資産を取得した者（B）の側からみれば、代償分割により取得した債権の弁済として取得した資産であり、遺産そのものではない。したがって、当該資産については、法第 60 条第 1 項の規定の適用はなく、その資産の取得費は、その資産を取得した時の価格に相当する金額となる。

### 3. 代償分割と相続財産を譲渡した場合の取得費加算

相続税の申告期限から 3 年以内に相続財産を譲渡した場合の相続税の取得費加算の特例の適用につき、取得費加算額について支払代償金相当額の調整計算が必要となる。

<参考> (措通 39-7)

(代償金を支払って取得した相続財産を譲渡した場合の取得費加算額の計算)

代償金を支払って取得した相続財産を譲渡した場合における措置法 39 条の規定により譲渡資産の取得費に加算する相続税額については次の算式により計算するものとする。

$$\text{確定相続税額} \times \frac{\text{譲渡した資産の相続税評価額}(B) - \text{支払代償金}(C) \times \frac{B}{A+C}}{\text{その者の相続税の課税価格(債務控除前)} A}$$

(注) 1 「確定相続税額」とは、措置法令第 25 条の 16 第 1 項第 1 号に掲げる相続税額をいい、同条第 2 項に規定する場合にあっては同項の規定による相続税額をいう。

(注) 2 支払代償金については、昭和 34 年 1 月 28 日付直資 10 「相続税基本通達の全部改正について」通達 11 の 2-10 «代償財産の価額» に定める金額によることに留意する。

<解説>

「代償分割により債務を負担した者に係る相続税は、相続等により取得した財産の価額から代償債務の額を控除した価額を相続税法第 11 条の 2 «相続税の課税価格» に規定する課税価格として計算されることから、取得費に加算する相続税相当額の計算に当たって何らかの調整もしないときは、取得費に加算する相続税相当額がその者の相続税額を上回るという不合理な事態が生じるからである。この取扱いは、この点に関して、譲渡資産の相続税評価額を圧縮して譲渡資産の取得費に加算する相続税相当額を計算することを明らかにしたもので、相続税における代償分割が行われた場合の課税価格の計算及び代償財産の価額についての取扱い (相続税法基本通達 11 の 2-9 及び 11 の 2-10) との整合性を図っている。」

#### 4. 換価分割と譲渡所得税

##### (1) 換価時に取得割合が確定している場合

換価時に換価代金の取得割合が確定している場合は、その取得割合により各相続人が換価遺産を譲渡したものとして譲渡所得の計算をする。

##### (2) 換価時に取得割合が未確定の場合

換価時に換価代金の取得割合が確定していない場合は、各相続人が換価遺産を法定相続分での共有状態で譲渡したものと考えられる。従って、各相続人が法定相続分に応じた換価遺産を譲渡したものとして、譲渡所得の計算が行われる。

##### (3) 取得費加算

換価分割のための譲渡が、相続開始の翌日から相続税申告期限の翌日以後3年以内に行われた場合には、譲渡所得金額の計算上、取得費加算の特例の適用を受けることができる。

#### 参考

未分割遺産を換価したことによる譲渡所得の申告とその後分割が確定したことによる更正の請求、修正申告等

#### 【照会要旨】

相続財産のうち分割が確定していない土地を換価した場合の譲渡所得の申告はどのように行えますか。

また、仮に、法定相続分に応じて申告した後、遺産分割により換価遺産(又は代金)の取得割合が確定した場合には、そのことを理由として更正の請求又は修正申告書の提出することができますか。

#### 【回答要旨】

遺産分割の一形態である換価分割には、換価時に換価代金の取得割合が確定しているものと、確定しておらず後日分割されるものとがあります。

##### 1 换価時に換価代金の取得割合が確定している場合

この場合には、1換価代金を後日遺産分割の対象に含める合意をするなどの特別の事情がないため相続人が各法定相続分に応じて換価代金を取得することとなる場合と、2あら

はじめ換価時までに換価代金の取得割合を定めている(分割済)場合とがあります。

1 の場合は、各相続人が換価遺産に有する所有割合である法定相続分で換価したのですから、その譲渡所得は、所有割合(=法定相続分)に応じて申告することとなります。

2 の場合は、換価代金の取得割合を定めることは、換価遺産の所有割合について換価代金の取得割合と同じ割合とすることを定めることにほかならず、各相続人は換価代金の取得割合と同じ所有割合で換価したのですから、その譲渡所得は、換価遺産の所有割合(=換価代金の取得割合)に応じて申告することになります。

## 2 換価時に換価代金の取得割合が確定しておらず、後日分割される場合

遺産分割審判における換価分割の場合や換価代金を遺産分割の対象に含める合意をするなど特別の事情がある場合に、換価後に換価代金を分割したとしても、1 譲渡所得に対する課税はその資産が所有者の手を離れて他に移転するのを機会にこれを清算して課税するものであり、その収入すべき時期は、資産の引渡しがあった日によるものとされていること、2 相続人が数人あるときは、相続財産はその共有に属し、その共有状態にある遺産を共同相続人が換価した事実が無くなるものではないこと、3 遺産分割の対象は換価した遺産ではなく、換価により得た代金であることから、譲渡所得は換価時における換価遺産の所有割合(=法定相続分)により申告することになります。

ただし、所得税の確定申告期限までに換価代金が分割され、共同相続人の全員が換価代金の取得割合に基づき譲渡所得の申告をした場合には、その申告は認められます。

しかし、申告期限までに換価代金の分割が行われていない場合には、法定相続分により申告することとなります。法定相続分により申告した後にその換価代金が分割されたとしても、法定相続分による譲渡に異動が生じるものではありませんから、更正の請求等をすることはできません。

### 【関係法令通達】

国税通則法第 23 条第 2 項

国税庁 HP (質疑応答事例より)

## VI 判例検討

### 判例1 代償分割を否認され、換価分割と認定

原告の主張が代償分割であるとしたのに対して、その実質は換価分割であるとして所得税を課した事例（平3.10.30 横浜地裁・平5.4.6 最判）

#### 【事案の概要】

遺産分割協議において、本件借地権は相続人Aが単独で取得する旨の合意が成立し、原告がAから受けた1億5000万円は借地権を単独取得したことに対する代償金であって、借地権売却による譲渡代金の分割ではないから、原告に譲渡所得が発生する余地は全くないとの主張に対し、課税庁の主張は、本件分割協議において、共同相続した借地権を売却し、その代金をほぼ法定相続分に近い割合で分配するという換価分割の合意が成立し、譲渡代金が共同相続人に配分されたのであるから、借地権譲渡による所得は配分額に応じて各相続人にそれぞれ帰属すべきであるとした。

#### 【認定のポイント】

- (1) 本件借地権については、遺産分割協議と並行して売買交渉が進められ、分割協議書作成日より約半年前から売主側の仲介業者がこの取引に関与しており分割協議書作成日の2日後に売買契約が締結されている。
- (2) (1)の経緯を踏まえて、分割協議書には本件借地権に売却代金ならびにそれに係る諸経費の負担金、代償金など譲渡代金の分配方法がすべて記載されていた。
- (3) Aが取得する遺産は7000万円に過ぎないので、所得税等を全額負担することになれば2億円近い持ち出しになり、譲渡所得税等をA1人に負担させるべく、代償分割を意図していたとしても、Aの納得を得たものとは認められない。Aの意思表示を合理的に解釈すれば、遺産共有の状態にある本件借地権を換価して、その代金を共同相続人間で分割するという趣旨のものであると解するのを相当とするので、実質上は換価分割であるとする本件課税処分は適法である。

## 判例2 換価分割を否認され、代償分割と認定

代償分割を内容とする遺産分割協議書は作成されているが、実体は換価分割としての協議の合意が成立していたとの納税者らの主張を本件遺産分割協議は代償分割であるとして排斥した事例（平6.3.7 横浜地裁）

### 【事案の概要】

本件は、亡夫を相続した原告ら及び他5名の共同相続人が、その間に成立した遺産分割協議に基づき、原告ら及び他1名のグループ（以下、「Aグループ相続人」という。）において、相続財産たる土地・建物（以下「本件物件」という。）を取得し、その代償として他の4名グループ（以下「Bグループ相続人」という。）に金員を支払う旨の記載のある遺産分割協議書を作成のうえ、Aグループ相続人の名義で本件物件を売却し、その代金の一部をBグループ相続人が受領して処理したことに関して、被告から、そのような処理は、相続財産を未分割のまま換価してその対価を原告らを含む共同相続人全員で分割取得した（換価分割）とは評価できず、相続財産を共同相続人一部であるAグループ相続人が取得し、Bグループ相続人にその代償金を支払った（代償分割）ことになるものとされ、その趣旨の所得税の課税をされたことについて、原告らがその課税処分等を争っている事案である。

### 【認定のポイント】

- (1) 原告は遺産相続の法定知識のないまま遺産分割協議書を作成した旨主張するが、その記載内容からすれば、Aグループ相続人が本件物件を持分4分の1の割合で取得し、その代償としてBグループ相続人に対して4000万円を支払うというものであるから、その内容は代償分割にほかならない。
- (2) 本件物件の分割について長期間争いとなり、家裁の調停も不成立となつたが、不動産業者の仲介のもと上記(1)の分割協議書記載の内容と同じ提案がなされ、Bグループ相続人は長期化した紛争を解決するためには、こういう方法しかないのでないかと考え、これを受け入れた。
- (3) Bグループ相続人はAグループ相続人がいずれ本件物件を処分するとは思ったが、いつ誰に売るかについては知られず、それゆえ分割協議書作成日にAグループ相続人がYに対して4億円で売却することになっていたことは全く知らなかつたことが認められる。以上によれば、本件遺産分割協議は父の相続人であるAグループ相続人及びBグループ相続人が本件物件を未分割のまま換価して、その対価を共同相続人間において分割取得するというものではなく、共同相続人一部であるAグループ相続人が、本件物件を取得し、その代償として他の共同相続人であるBグループ相続人がAグループ相続人から、金銭を受け取るという内容であったと認められる。

## VII 代償分割と換価分割の判断ポイント

### 1. 所得の帰属

代償分割の場合には、その取得した遺産を処分するか否か、その時期・内容等はすべて取得者の自由に決定しうるところであり、これを譲渡することによって得られる所得は取得者のみに帰属し、譲渡による所得税は同人が負担するものである。

一方、換価分割によって遺産を処分する場合は、形式的には共同相続人中の特定の者が代表してその名で行うことがあってもその実質は共同相続人全員であり、当該譲渡による所得税の帰属は、共同相続人全員に帰することになり、これに対する所得税は全員が負担すべきこととなる。

したがって、換価分割による場合には、共同相続人全員にその売却の当事者として売却代金、売却の相手方、売却時期等を知らしめるべきであり、判例2のように相続人のうちの一部の者のみしか売却の内容を承知せずしてなされた分割は、代償分割とみなされる。

### 2. 特定の者へ遺産を取得させることの共同相続人間での合意の有無

相続遺産を特定の相続人に取得させる合意のもと、その相続財産取得者による単独売却の場合は代償分割とされ、相続遺産そのものを直接の分割対象とせず、未分割の状態で売却がなされ、その対価の分割が共同相続人間で行われる場合は換価分割とされる。

### 3. 分割事案の事実関係の念査

課税要件事実の認定は、当事者間で作成された書面のみに拘束されることなく、当該事案の事実関係を総合して判断されるべきである。

判例1のように分割協議書作成時に既に借地権の売却が決定していた遺産分割は実質上その分割協議の文言にかかわらず換価分割とされた例からも明らかである。

また、分割時には、その分割の方法により負担すべき相続税、所得税、住民税の額も十分考慮して、その分割方法により特定の相続人が著しく不利益を受けないかどうかの経済的な合理性も斟酌すべきである。