

巻頭論文

民法（相続法）改正の動向と 税務への影響

◆
弁護士

内田久美子

2018年3月13日、「民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律案」及び「法務局における遺言書の保管等に関する法律案」が国会に提出された。今回の改正は、昭和55年以来の相続法制の抜本的改正であり、改正項目も多岐にわたる。本稿は、改正法案の内容について解説するとともに、税務への影響について私見を述べるものである。

I 改正の経緯・趣旨及びその概要

平成27年2月、法務大臣より、「高齢化社会の進展や家族の在り方に関する国民意識の変化等の社会情勢に鑑み、配偶者の死亡により残された他方配偶者の生活への配慮等の観点から、相続に関する規律を見直す必要があると思われるので、その要綱を示されたい」との諮問がなされ（諮問第100号）、これを受けて、平成27年4月より、法制審議会民法（相続関係）部会による審議が開始された。

上記諮問がなされたきっかけは、嫡出でない子の相続分を嫡出子の相続分の2分の1と定める民法900条4号ただし書前段を違憲とした最高裁平成25年9月4日大法廷決定であると言われている。すなわち、同最高裁決定後、内閣は直ちに同条項を削除する改正法案を提出し、同年12月5日には改正法が成立したが、かかる改正に際しては、各方面から、法律婚を尊重する国民意識が損なわれるのではないかと、配偶者を保護するための措置を併

せて講ずべきではないかといった様々な問題提起がされた。そこで、相続法制の在り方について検討を進めるため、家族法研究者や一般有識者等の協力を得て、法務省が「相続法制検討ワーキングチーム」を設置することとしたという経緯である。

平成27年4月に、法制審議会民法（相続関係）部会第1回会議が開催された後、数回の審議を経て、平成28年6月には「民法（相続関係）等の改正に関する中間試案」が取り纏められた。その後、パブリックコメント手続を経て、平成29年7月に「中間試案後に追加された民法（相続関係）等の改正に関する試案（追加試案）」が取り纏められ、再びパブリックコメント手続を経て、平成30年1月に「民法（相続関係）等の改正に関する要綱案」が、同年2月に「民法（相続関係）等の改正に関する要綱」が決定した。そして、同年3月13日、国会に「民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律案」及び「法務局における遺言書の保管等に関する法律案」が提出された。同法案は、現在衆議院にて審議中であ

り、順調にいけば今年の通常国会で成立の予定である。改正法は、原則として、公布の日から起算して1年を超えない範囲内において政令で定める日から施行される（改正民法附則第1条）。

今回の相続法改正は、昭和55年以来の相続法制の抜本的な改正となっており、その内容は、①配偶者の居住権を保護するための方策、②遺産分割等に関する見直し、③遺言制度に関する見直し、④遺留分制度に関する見直し、⑤相続の効力等に関する見直し、⑥相続人以外の者の貢献を考慮するための方策など多岐にわたる。

本稿は、改正法案の内容について解説するとともに、税務への影響について私見を述べるものであるが、今後の審議の状況によっては法内容が変わることがありうることにについてご了解頂ければ幸いです。

II 配偶者の居住権を保護するための方策

1 配偶者（長期）居住権の新設

配偶者の居住建物を対象として、終身又は一定期間、配偶者にその使用を認める法定の権利（配偶者居住権）を創設し、遺産分割等における選択肢の一つとして、配偶者に配偶者居住権を取得させることができるようにするものである。

具体的には、配偶者が、被相続人の財産である建物に、相続開始の時に居住していた場合において、①遺産分割によって配偶者居住権を取得するものとされたとき、または②配偶者居住権が遺贈の目的とされたときには、居住建物の全部を無償で使用収益する権利（配偶者居住権）を取得することとされた(改



●プロフィール うちだ・くみこ
 和田倉門法律事務所パートナー弁護士。
 慶応義塾大学文学部哲学科卒業。
 平成9年司法試験合格後、司法修習を経て、平成12年弁護士登録、鳥飼総合法律事務所入所（平成20年1月より同事務所パートナー）。平成28年1月、東京大手町に和田倉門法律事務所を創設。
 東証一部上場企業から中小オーナー企業、個人に対する日常的な法務アドバイスを通常業務とするほか、専門分野として税務訴訟、税理士損害賠償請求訴訟、交渉などを手掛ける。会社関係の訴訟、交渉や、相続、事業承継などの取扱いも多数。税理士会や企業研修の講師登用も豊富。現在、上場企業4社の社外役員に就任。

正民法1028条1項本文1号2号)。

かかる権利が創設される趣旨は、平均寿命の伸長に伴い、生存配偶者がその後長期間にわたって生活を継続することも少なくないところ、その配偶者としては、住み慣れた居住環境での生活を継続するために居住権を確保しつつ、その後の生活資金としてそれ以外の財産についても一定程度確保したいという希望を有するケースが多いと考えられることによる。すなわち、現行法の下では、居住建物に住み続けるためには、①配偶者がその建物の所有権を取得するか、又は②その建物の所有

権を取得した他の相続人との間で賃貸借契約等を締結することが考えられるが、①の場合には居住建物の評価額が高額となり、配偶者がそれ以外の遺産を取得することができなくなって、その後の生活に支障を来す場合が生じ得、また②の場合には、契約が成立しなければ居住権は確保されないという問題があるからである（平成28年7月法務省民事局参事官室「民法（相続関係）等の改正に関する中間試案の補足説明」（以下「中間試案補足説明」という。）8頁参照）。

改正法において、居住建物の所有者は、配偶者に対し、配偶者居住権の設定登記を具備させる義務を負う。配偶者居住権が登記された場合、配偶者は居住建物について物権を取得した者（例えば居住建物の所有者から譲渡を受けた者）に対しても、居住権を対抗することができる（改正民法1031条1項2項）。

なお、配偶者が配偶者居住権を取得した場合には、その財産的価値に相当する価額を相続したものとして扱われることになるので、その財産評価方法が問題となる。この点、パブリックコメント手続においては、そもそも配偶者（長期）居住権（以下、後述の「配偶者短期居住権」と比較して、「配偶者（長期）居住権」又は単に「長期居住権」と呼ぶことがある。）の創設について賛否がわかれており、反対意見の理由としては財産評価の困難性を理由とするものが主であった。改正民法成立後の税務実務は、財産評価基本通達の改正によることになろうが、一つの方向性として、配偶者（長期）居住権の財産評価方法についての法制審議会民法（相続関係）部会資料（資料14「今後の検討の方向性について」）における意見が参考になる。

同資料によれば、配偶者（長期）居住権の評価額については、（建物の賃料相当額）×（存続期間）－（中間利息額）との計算式によるものとするのが提案されている（同資料3頁）。

この計算式は、長期居住権の法的性質を賃借権類似の法定の債権と位置付けていることを踏まえ、長期居住権の財産的価値をその存続期間中の賃料総額として評価するものである。この計算式では、長期居住権という権利自体の価値を評価しないこととしているが、この点は、算定方法の簡素化の観点に加え、相続税の課税実務上、借家権が権利金等の名称で取引される慣行のある地域を除き、借家権については相続税を課さない取扱いがなされていること（財産評価基本通達94ただし書）を参考にしたものと説明されている。

また、長期居住権の存続期間を終身とする場合には、配偶者の年齢を基準として算出される平均余命の年数を用いることが想定されている。

このように、配偶者が（長期）居住権を取得する場合には、配偶者に対しては居住権相当の評価額で課税をし、その居住建物や敷地の所有権を取得する相続人には、配偶者の取得する居住権相当の評価額を控除して課税することになるのではないと思われる。

2 配偶者短期居住権の新設

配偶者が相続開始の時に遺産に属する建物に居住していた場合には、遺産分割が終了するまでの間、無償でその居住建物を使用できるようにするものである。配偶者短期居住権には、以下の2つの区分がある。

- ① 居住建物について配偶者を含む共同相続人間で遺産の分割をすべき場合

配偶者が、被相続人の財産である建物に、相続開始の時に無償で居住していた場合において、その居住建物につき配偶者を含む共同相続人間で遺産の分割をすべきときは、遺産分割により居住建物の帰属が確定した日、または相続開始の時から6カ月を経過するいずれか遅い日までの間、居住建物の所有権を相続又は遺贈により取得した者に対し、居住建物を無償で使用する権利を有することとした（改正民法1037条1項1号）。

② ①以外の場合

配偶者が、被相続人の財産である建物に、相続開始の時に無償で居住していた場合において、①以外の時は、配偶者は、居住建物の所有権を相続又は遺贈により取得した者が、配偶者短期居住権消滅の申入れ（改正民法1037条3項）をした日から6カ月を経過するまでの間、その者に対し、配偶者短期居住権を有することとした（改正民法1037条1項2号）。

現行法上、相続人である配偶者が被相続人の許諾を得て被相続人所有の建物に居住していた場合には、その配偶者は、相続開始前には、被相続人の占有補助者としてその建物に居住していたことになるが、被相続人の死亡によりその占有補助者としての資格を喪失する。かかる場合、いかにして配偶者の居住権保護を図るべきかという問題に対し、判例は、「相続人の1人が被相続人の許諾を得て被相続人所有の建物に同居していた場合には、特段の事情のない限り、被相続人とその相続人との間で、相続開始時を始期とし、遺産分割時を終期とする使用貸借契約が成立していたものと推認される」との判断を示して保護を図った（最高裁平成8年12月17日判決）。し

かし、同判例はあくまでも当事者間の合理的
意思解釈に基づくものであるため、被相続人
が明確に異なる意思を表示していた場合等
（例えば、被相続人が居住建物を第三者に遺
贈した場合等）には、短期的な保護すら困難
である。そこで、このような場合にも配偶者
の短期的な居住権を保護する方策について検
討が行われた結果、今回の改正法の内容とな
った（前掲「中間試案補足説明」2頁参照）。

なお、これらの配偶者短期居住権によって
受けた利益については、配偶者の具体的相続
分からその価額を控除することを要しないと
されているため、相続税法上の評価は問題と
ならないであろう。

■ Ⅲ 遺産分割等に関する見直し

■ 1 配偶者保護のための方策（持戻し免除の 意思表示の推定規定）

婚姻期間が20年以上の夫婦間で、居住用不
動産の遺贈又は贈与がされたときは、持戻し
の免除の意思表示があったものと推定し、被
相続人の意思を尊重した遺産分割ができるよ
うにするものである（改正民法903条4項）。

今回の諮問の趣旨、すなわち配偶者の死亡
により残された他方配偶者の生活保障の必要
性が高まっていることから、中間試案におい
ては、配偶者の相続分を一定の条件で引き上
げるといった考え方が示されたが、パブリック
コメントにおいてはこれに反対する意見が多
数を占めた。その後の審議において、配偶者
の相続分の引上げについて指摘されていた問
題点を解消することは困難であるが、配偶者
保護のための方策を検討するという方向性自
体は必要かつ有益であり、これに代わる別の
方策を含めて検討すべきであるという指摘が

相次いでされた。

なお、現行法上、各相続人の相続分を算定するに当たっては、通常、相続人に対する贈与の目的財産を相続財産とみなした上で、相続人が贈与又は遺贈によって取得した財産は特別受益に当たるものとして、当該相続人の相続分の額からその財産の価額を控除することとされている（民法第903条第1項）。しかし、被相続人が特別受益の持戻し免除の意思表示をした場合には、持戻し計算をする必要がなくなる結果、贈与等を受けた者は、より多くの財産を最終的に取得することができることとなる（民法第903条第3項）

また、現行法上、配偶者に対する贈与に対して、相続税法上の贈与税の特例の制度があるが、民法上も、配偶者に対して行われた一定の贈与等について、贈与税の特例と同様の観点から一定の措置を講ずることは、贈与税の特例とあいまって配偶者の生活保障をより厚くするものといえ、今回の諮問の趣旨に沿うものと考えられる。また、婚姻期間が20年を超える夫婦の一方が他方に対して居住用不動産を贈与等する場合には、通常それまでの貢献に報いるとともに、老後の生活保障を厚くする趣旨で行われるものと考えられ、遺産分割における配偶者の相続分を算定するに当たり、その価額を控除してこれを減少させる意図は有していない場合が多いものと考えられる。したがって、上記のような推定規定を設けることは、一般的な被相続人の意思にも合致するものと考えられるため、かかる規定がおかれることとなった（「中間試案後に追加された民法（相続関係）等の改正に関する試案（追加試案）の補足説明」4頁参照）。

2 仮払い制度等の創設

6 税理●2018.5

相続された預貯金債権について、生活費や葬儀費用の支払、相続債務の弁済などの資金需要に対応できるよう、遺産分割前にも払戻しが受けられる制度を創設するものである。

① 家事事件手続法の保全処分の要件を緩和する方策

家庭裁判所は、遺産分割の審判また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こととされた（改正家事事件手続法200条3項本文）。

最高裁大法廷平成28年12月19日決定により、共同相続された預貯金債権は、相続開始と同時に当然に相続分に応じて分割されることはなく、遺産分割の対象である旨判例変更がなされたが、その際の補足意見にもかかる必要性が指摘されていたものである。

なお、本制度による取得は仮の取得であるので、取得の対象となった財産は、相続税申告時にいまだ未分割である場合には、未分割として申告することになると思われる。

② 家庭裁判所の判断を経ないで預貯金の払戻しを認める方策

各共同相続人は、遺産に属する預貯金債権のうち、相続開始の時の債権額の3分の1に当該共同相続人の法定相続分を乗じた額（ただし、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ものとされた（改正民法909条の2前段）。

この場合、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分割によりこれを取得した者ものとみなされる（改正民法909条の2後段）。よって、かかる場合には、相続税申告時にいまだ全部の分割が未了であっても、一部分割がなされたものとして申告することになる。

■ IV 遺言制度に関する見直し

1 自筆証書遺言の方式緩和

自筆証書によって遺言をするには、遺言者が、その全文、日付及び氏名を自書し、これに印をおさなければならない（民法968条1項）。しかし、高齢者等にとって全文を自書することがかなりの労力を伴うものであり、更に、遺言内容の加除訂正についても、他の文書と比べてかなり厳格な方式がとられていることから、その方式違反により被相続人の最終意思が遺言に反映されないおそれがあるとの指摘がされていた。

そこで改正法では、相続財産目録については自筆することを要しないものとして、自筆証書遺言の方式を緩和した（改正民法968条2項前段）。この場合において、遺言者は、その目録の毎葉に署名し、押印する必要があるが（同条項後段）、全てを自筆で書かなければならないことに比べ、負担は激減するであろう。これにより、方式違反による遺言無効が減少するものと思われる。

2 公的機関（法務局）における自筆証書遺言保管制度の創設

遺言者は、法務局に、自筆証書遺言にかかる遺言書の保管を申請することができるもの

とされた（法務局における遺言書の保管等に関する法律案4条1項）。申請には、遺言者が自ら法務局に出頭することが必要であり（同条6項）、この遺言は無封のものに限られる（同条2項）。また、遺言者は、当該法務局に対し、自ら出頭して遺言書の返還又は閲覧を請求することができる（同法6条2項、4項、8条1項、3項）。

また、何人も、法務局に対し、①自己を相続人とする被相続人の遺言書、②自己を受遺者又は遺言執行者とする遺言書について、その遺言書を保管している法務局の名称等（保管されていないときはその旨）を証明する書面の交付を請求し（同法10条1項）、また、遺言書を保管している法務局に対し、遺言書の閲覧等を請求することができることとされた（同法9条3項）。法務局に対し、画像情報等を証明した書面の交付を請求することも可能である（同法9条1項）。ただし、これらはいずれもその遺言書の遺言者の生存中にはすることができない。遺言書の閲覧請求又は遺言書の画像情報等を証明した書面を交付したときは、法務局は、相続人等に対し、遺言書を保管している旨を通知しなければならない（同法9条5項）。

■ V 遺留分制度に関する見直し

1 遺留分減殺請求権の効力及び法的性質の見直し

遺留分減殺請求権の行使によって当然に物権的効果が生ずるとされている現行法の規律を見直し、遺留分権の行使によって遺留分侵害額に相当する金銭債権が生ずるものとしつつ、受遺者等の請求により、金銭債務の全部又は一部の支払につき裁判所が期限を許与す

ることができるようにした。

すなわち、現行法上は、減殺請求により当然に物権的効果が生じ、遺留分権利者に所有権等の権利が帰属することとされているため、遺贈又は贈与の目的財産は受遺者又は受贈者と遺留分権利者との共有になることが多いが、このような帰結は、円滑な事業承継を困難にするものであり、共有関係の解消をめぐる新たな紛争を生じさせる可能性がある。特に、被相続人が特定の相続人に事業を承継させるため、自社株式や事業用資産をその者に遺贈するなどしても、減殺請求によりこれらの財産が他の相続人との共有となった場合、経営の支障になる場合があるとの指摘もなされていた。一方で、遺留分権利者の生活保障や遺産の形成に貢献した遺留分権利者の潜在的持分の清算等を目的とする現行の遺留分制度に照らせば、遺留分権利者に遺留分侵害額に相当する価値を返還させることで十分であるとも指摘されていた(前掲「中間試案補足説明」55頁参照)。

そこで、改正法は、遺留分権利者及びその承継人は、受遺者(特定財産承継遺言により財産を承継し又は相続分の指定を受けた相続人を含む)又は受贈者に対し、遺留分侵害額に相当する金銭の支払を請求することができるとした(改正民法1046条1項)。すなわち、改正法の遺留分侵害額請求権は、現行法の遺留分減殺請求権と同様に形成権であることを前提に、その権利の行使により遺留分侵害額に相当する金銭債権が発生するものとしている。この改正により、事業承継に不可欠な自社株式や事業用資産自体は後継者に承継しやすくなるが、一方でいかに資金を工面するかという問題は依然として残る。

受遺者又は受贈者は、次に述べる規律に従い、遺贈(特定財産承継遺言による財産の承継又は相続分の指定による遺産の取得を含む)又は贈与(遺留分を算定するための財産の価額に算入されるものに限る。)の目的の価額(受遺者又は受贈者が相続人である場合にあっては、当該価額から遺留分として当該相続人が受けるべき額を控除した額)を限度として、遺留分侵害額を負担する。その規律とは、具体的には、①受遺者と受贈者とがあるときは、受遺者が先に負担する、②受遺者が複数あるとき、又は受贈者が複数ある場合においてその贈与が同時になされたものであるときは、受遺者又は受贈者がその目的の価額の割合に応じて負担する。ただし、遺言者がその遺言に別段の意思を表示したときは、その意思に従う、③②の場合を除き、受贈者が複数あるときは、後の贈与に係る受贈者から順次前の贈与にかかる受贈者が負担するというものである(改正民法1047条1項)。

なお、要綱案に至る前の段階では、金銭請求を受けた受遺者又は受贈者の利益に配慮する観点から、受遺者又は受贈者の請求により、遺贈又は贈与の目的である財産のうちその指定する財産により給付する制度(現物給付制度)を設けることが提案されていたが、受遺者らが不要な財産を押し付ける懸念等が指摘され、採用されないこととなった。しかし一方で、金銭請求を受けた受遺者らが直ちには金銭を準備できず不利益を被る可能性があることは否定できない。そこで、裁判所は、受遺者又は受贈者の請求により、負担する債務の全部又は一部の支払につき、相当の期限を許与することができることとされた(改正民法1047条5項)(「民法(相続関係)等の改正に

関する要綱案（案）の補足説明」7頁参照）。

2 遺留分の算定方法の見直し

ア 相続人らに対する生前贈与の範囲に関する規律

相続人に対する贈与は、原則として、相続開始前の10年間にされたものに限り、相続人以外の者に対する贈与は、相続開始前の1年間にされたものに限り、その価額を、遺留分を算定するための財産の価額に算入することとした（改正民法1044条1項前段、同条3項）。ただし、当事者双方が遺留分権利者に損害を与えることを知って贈与をしたときは、相続人以外の者に対する贈与については相続開始1年前の日より前にされたものも含め、相続人に対する贈与については相続開始10年前の日より前にされたものも含めることとしている（同条1項後段、同条3項）。なお、相続人に対する贈与については、婚姻若しくは養子縁組のため又は生計の資本として受けた贈与、すなわち特別受益に該当する贈与に限られる（同条3項）。

現行法は、遺留分算定の基礎となる財産に含める生前贈与について、相続開始前の1年間にしたものに限ると規定しているが、判例は、かかる規定は相続人以外の第三者に贈与がされた場合に適用されるものであり、相続人に対して生前贈与がされた場合には、その時期を問わず原則としてそのすべてが遺留分算定の基礎となる財産に価額に算入されると解している（最高裁平成10年3月24日判決）。

今回の改正により、遺留分算定の基礎となる財産に含める相続人に対する生前贈与について、原則として相続開始前10年間にされたものに限られることとなったため、事業承継が現在よりも容易になるものと思われる。

イ その他の規律

負担付贈与に関する規律（民法1038条）及び不相当な対価をもってした有償行為に関する規律（民法1039条）が改められた（改正民法1045条1項、2項）。

3 遺留分侵害額の算定における債務の取扱いに関する見直し

遺留分侵害額の請求を受けた受遺者又は受贈者は、遺留分権利者が承継する相続債務について免責的債務引受、弁済その他の債務を消滅させる行為をしたときは、消滅した債務の額の限度において、遺留分権利者に対する意思表示によって、上記1の規律により負担する債務を消滅させることができるものとした。この場合において、当該行為によって遺留分権利者に対して取得した求償権は、消滅した当該債務の限度において消滅することとなる（改正民法1047条3項）。

VI 相続の効力等に関する見直し

1 相続による権利の承継に関する規律

相続させる旨の遺言等により承継された財産については、登記なくして第三者に対抗することができることとされていた現行法の規律を見直し、法定相続分を超える権利の承継については、対抗要件を備えなければ第三者に対抗することができないようにした。

具体的には、相続による権利の承継は、遺産の分割によるものかどうかにかかわらず、法定相続分を超える部分については、登記、登録その他の対抗要件を備えなければ、第三者に対抗することができないと規定された（改正民法899条の2第1項）。

現行法の規律では、相続人はいつまでも登

記なくして第三者にその所有権を対抗することができることになりかねず、法定相続分による権利の承継があったと信頼した第三者が不測の損害を被るなど、取引の安全を害するおそれがあり、ひいては登記制度に対する信頼が損なわれるといった指摘がなされていた（前掲「中間試案補足説明」38頁参照）。

2 義務の承継に関する規律

相続債権者は、民法902条の規定による相続分の指定がされた場合であっても、各共同相続人に対し、その法定相続分に応じてその権利を行使することができるが、その相続債務者が共同相続人の一人に対して指定相続分に応じて義務の承継を承認したときは、この限りでないと規定された（改正民法902条の2）。

■ VII 相続人以外の者の貢献を考慮するための方策

相続人以外の被相続人の親族が、被相続人の療養看護等を行った場合には、一定の要件のもとで、相続人に対して金銭請求をすることができるものとされた。

具体的には、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、相続の放棄をした者、相続の欠格事由に該当する者及び廃除された者を除く。以下「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「特別寄与料」という。）の支払を請求することができることと規定された（改正民法1050条1

項）。

現行法上、寄与分は、相続人にのみ認められているため、例えば、相続人の妻が、被相続人（夫の父など）の療養看護に努め、被相続人の財産の維持又は増加に寄与した場合であっても、遺産分割手続において、相続人でない妻が寄与分を主張したり、財産の分配を主張したりすることはできない。かかる点について、実質的公平に反するのではないかと指摘がなされていた（前掲「中間試案補足説明」79頁参照）。

上記の特別寄与料の支払について、当事者間に協議が整わないとき、又は協議を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6カ月を経過したとき、又は相続開始の時から1年を経過したときは、この限りではない（同条2項）。

家庭裁判所は、寄与の時期、方法及び程度、相続財産の額その他一切の事情を考慮して、特別寄与料の額を定める。特別寄与料の額は、被相続人が相続開始の時において有した財産の価額から遺贈の価額を考慮した残額を超えることができない（同条3項、4項）。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相続分を乗じた額を負担する（同条5項）。

上記の規定のとおり、特別寄与料は相続人に対する請求権ではあるが、現行法上、寄与分についても相続税の対象とされていることから、特別寄与料についても同様に、相続税の対象になるのではないと思われる。