

条件・期限・負担付の遺贈についての相続税課税上の問題

↳後継ぎ遺贈を中心として↳

香 取 稔

(国税庁人事課考査係長)

目次

序章	はじめに	
1	後継ぎ遺贈	三二一
2	課税上の問題点	三二三
3	検討方法	三二四
第一章	附款付遺贈と課税関係	
1	附款付遺贈の法的性質	三三〇
2	条件付遺贈	三三一
3	期限付遺贈	三三三
4	負担付遺贈	三三五
5	負担付遺贈	三三七
第二章	後継ぎ遺贈と課税関係	
1	後継ぎ遺贈の法的性質	三四〇
2	後継ぎ遺贈についての学説	三四四
3	後継ぎ遺贈の法律構成	三四九
第二章	後継ぎ遺贈及び連続受益者型信託の課税関係	三五二
1	後継ぎ遺贈を附款付遺贈とみた場合の一般的な課税関係	三五三
2	連続受益者型信託の課税関係	三五五
第三章	ドイツにおける先位・後位相続制度と課税関係の概要	三六二
1	先位・後位相続制度	三六二
2	先位・後位相続制度の課税関係	三六四
第三章	負担付遺贈により土地に設定される利用権と課税関係	
1	不動産無償利用権の法的性質	三七四

1	親族間における不動産の無償利用契約により設定される利用権の法的性質	三七五	2	事例二	三九九
2	民法典に規定する使用借権の法的性質	三七八	2	問題点の現行法制下での解決策	四〇五
3	負担付遺贈により土地に設定される利用権の法的性質	三八〇	1	後継ぎ遺贈が行われた場合の課税上の問題点	四〇五
第二節	負担付遺贈により土地に設定される利用権の課税関係	三八三	2	問題点の現行法制下での解決策	四〇六
1	個人間における土地の使用貸借の課税関係	三八三	第三節	後継ぎ遺贈の課税関係の在り方	四一五
2	土地の使用借権についての判例の考 え方	三八四	1	後継ぎ遺贈の課税関係の在り方	四一五
3	負担付遺贈により土地に設定される 利用権の課税関係	三八八	2	残された問題とその解決策	四一七
第四章	後継ぎ遺贈の課税関係の在り方	三九六	おわりに		四二三
第一節	後継ぎ遺贈の課税上の問題点	三九六			
1	事例一	三九六			

凡 例

1 法令及び通達は、平成七年四月一日現在によつた。

2 法令等の略称は、概ね次による。

法 . . . 相続税法（昭和二十五年三月三十一日法律第七三号）

相基通 . . . 相続税法基本通達（昭和三十四年一月二十八日付直資一〇、国税庁長官通達）

評基通 . . . 財産評価基本通達（昭和三十九年四月二十五日付直資五六、直審（資）一七、国税庁長官通達）

民 . . . 民法（明治二十九年四月二十七日法律第八九号及び明治三十二年六月二十一日法律第九号）

不登 . . . 不動産登記法（明治三十二年二月二十四日法律第二四号）

家審 . . . 家事審判法（昭和二十二年二月六日法律第一五二号）

独相法 . . . ドイツ相続税法

独民 . . . ドイツ民法

仏民 . . . フランス民法

3 符号

一、二 . . . 条の番号

①、② . . . 項の番号

I、II . . . 号の番号

序章 はじめに

1 後継ぎ遺贈

いわゆる後継ぎ遺贈とは、「遺言者から第一次受遺者へ、そして、遺言者の意思によって定められた条件の成就や期限の到来によって、第一次受遺者から第二次受遺者へ遺贈利益が移転する遺贈である。」といわれている。⁽¹⁾ 例えば、『(一) 本件不動産をYに遺贈する。(二) Yの死亡後はその相続人Xらがその権利を承継する』といった右の遺言の(二)の部分⁽²⁾である。この種の遺贈に関して、学説は、遺言者の単なる希望を述べたにすぎず、遺贈としての法的効力を有しないと否定的に解する見解と、そこには何らかの法的拘束力を認められるべきものと解する見解が対立している。⁽³⁾ この学説の見解に対し、昭和五八年の最高裁判決は、⁽⁴⁾ 後継ぎ遺贈といえる遺贈に関して、事案によってはある種の遺贈類型に該当し、有効な遺贈と解することもできると判示している(以下「昭和五八年最高裁判決」という)。

ところで、後継ぎ遺贈に対する需要は決して少なくなく、そのことは、これまで行われた遺言の実態調査から裏付けられており、⁽⁵⁾ 現実に次のようなケースがある。

- ① 妻との間に子のいない夫は、妻に財産を残したいが、妻の死亡後は、妻の親や兄弟にその財産を相続させるよりも、自分の兄弟に承継させたいと望むケース。⁽⁶⁾
- ② 後妻との間に子のいない夫は、後妻に財産を残したいが、後妻の死亡後は、後妻の親や兄弟、又は後妻が再

婚するかもしれない将来の夫に相続させるよりも、自分と先妻との間の子に承継させたいと望むケース。⁽⁷⁾

③ 居住用不動産が主たる財産である夫は、妻が生存中は、子との遺産分割のための不動産の売却を回避して、その不動産を妻の居住用として確保してやりたいが、妻の再婚の可能性等を考慮し、妻の死亡後は、その不動産を確実に子に承継させたいと望むケース。⁽⁸⁾

④ 株式会社を経営する父親は、長男に事業を承継させたいが、長男の死亡後は、経営手腕から判断して、長男の子(孫)よりもむしろ次男に事業を承継させたいと願ひ、その会社の過半数の株式を長男から次男へと承継させたいと望むケース。⁽⁹⁾

また、最近の統計によれば、一年間に全国の公証人役場で作成された公正証書遺言の件数は約四八千件⁽¹⁰⁾、全国の家庭裁判所で検認を受けた自筆証書遺言の件数は約七千件⁽¹¹⁾である。公正証書遺言、自筆証書遺言ともに一〇年前の件数と比較すると、その増加率は前者は約一・二倍、後者は約二・三倍であり、遺言をする人の数は確実に増加している。この原因は、個人資産の増大・核家族化による家族の絆の希薄化・相続人の権利意識の向上等を背景にし、個人企業経営資産の細分化の防止及び残存配偶者の生活保障を遺言によってトラブルなく行うためだといわれている。⁽¹²⁾

さらにはまた、後継ぎ遺贈と同様の効果をもたらすものが、英米では既に信託(以下「連続受益者型信託」という。)を用いて広く一般に行われており⁽¹³⁾、今後、我が国においても普及していくことも考えられる。

以上のような諸情勢を踏まえると、今後、後継ぎ遺贈は時代のニーズにマッチしたものになっていくのではなからうか。⁽¹⁴⁾

2 課税上の問題点

(1) 後継ぎ遺贈についての最高裁の考え方

昭和五八年最高裁判決は、「不動産をY（遺言者の配偶者）に遺贈する。Y死亡後はX（遺言者の兄弟姉妹等）らが不動産を分割所有する。」旨の遺言を、①Yへの単純遺贈であり、Xらに対する遺贈部分は遺言者の希望を述べたにすぎないと解する余地もあるが、②Yに対する遺贈につき遺贈の目的の一部である本件不動産の所有権をXらに移転すべき債務をYに負担させた負担付遺贈と解するか、また、③Xらに対しては、Y死亡後に本件不動産の所有権がYに存するときには、その時点において本件不動産の所有権がXらに移転するとの趣旨の遺贈と解するか、さらには、④Yは本件不動産の処分を禁止され、実質上は本件不動産に対する使用収益権を付与されたにすぎず、Xらに対するYの死亡を不確定期限とする遺贈であると解するかの各余地も十分あり得るとした。

つまり、最高裁は、後継ぎ遺贈を単なる単純遺贈⁽¹⁵⁾と解したのではなく、条件付遺贈、期限付遺贈、及び負担付遺贈のいずれかにあたると解してその効力を認めようとしたものと考えられる。⁽¹⁶⁾

(2) 課税上の問題点

後継ぎ遺贈の法律構成を最高裁判決は、条件、期限、あるいは負担が付された遺贈（以下「附款付遺贈」という。）として捉えている訳であるが、このような見方に立って相続税の課税関係を考えてみると、例えば、次のような問題がある。

ア 通常の場合であれば、本件不動産は、被相続人からYへ、YからXへと、二回の相続又は遺贈の効力により移転されるため、現行相続税の課税方式を遺産取得税方式とみようが、あるいは遺産税方式とみようが¹⁷⁾、二回の相続税が課税されることになる。これに対して、本件遺言を附款付遺贈とみた場合は、同様に本件不動産は移転されるのに、それは私法上一回の遺贈の効力によるものとしてみざるを得ないため、一回の相続税しか課税されないことになる。

イ 最高裁の示した④の見解は、本件不動産の使用収益権（利用権）をYに与えることを負担としたXへの負担付遺贈と解することもできるが、課税実務上、利用権の価額は零として取り扱われているので、Yは取得した利用権について相続税が課税されず、Xは本件不動産の価額により相続税が課税されることになる。

そこで本稿では、後継ぎ遺贈が行われた場合の相続税課税上の問題点及びそれに対する考え方について研究することとした。

3 検討方法

最高裁の遺言解釈の基本的スタンスは、遺言者の遺志を可能なかぎり認めようとしている¹⁸⁾。また、いまや、世界の経済と流通はボーダレス時代を迎えたといわれており、仮に我が国で私法上後継ぎ遺贈が許されないとしても、外国へ財産を移転したり、あるいは移住することによりそれを行うことは可能なのである。したがって、上述した課税上の諸問題は、現在のところ表面化していないが、将来的にはかなり重要な問題になってくると考えられる。

そこで本稿では、まず第一章において附款付遺贈とはどのような法的効力をもつ遺贈なのかを明らかにし、それを踏まえて相続税の課税関係を考察する。次に第二章において後継ぎ遺贈の法律構成を明らかにし、その法律構成に応じた一般的な相続税の課税関係を示し、比較の意味で、連続受益者型信託に係る相続税の課税関係と、ドイツの相続税について、それぞれ概観する。続いて第三章において後継ぎ遺贈の法律構成を利用権を負担とする第二次受遺者への負担付遺贈とみた場合、その利用権は相続税課税上の負担となるのか否かについて考察する。最後に第四章において後継ぎ遺贈の課税関係に既存の附款付遺贈の課税関係を適用することによる問題点及其解決策を考察し、今後の後継ぎ遺贈の利用に備えるものとする。

[注]

(1) 稲垣明博「いわゆる『後継ぎ遺贈』の効力」判例タイムズ六六二号四〇頁

(2) 太田武男『判例・学説家族法』(有斐閣、昭五九年)二四九頁

なお、後継ぎ遺贈の具体的な書式については、浦川登志雄、岡本和雄「遺言に関する文例書式と解説」(新日本法規出版、昭六一年)二二三頁に次のとおり記載されている。

遺言書

遺言者東山太郎は、次の財産をいこの東京都足立区西新井六丁目五番七号春山重夫に遺贈する。しかし、遺言者の甥の東京都渋谷区代々木五丁目三番二号夏川秀人が大学

を卒業したときは、同人が前記財産を取得することとし、春山重夫は夏川秀人に対し、前記財産につき遺贈による所有権移転の登記手続をすること。

東京都大田区田園調布三丁目五番

宅地三三〇・二五平方メートル

昭和五十五年六月二十五日

遺言者 東山太郎 印

(注解)

- ① これは、後継ぎ遺贈の遺言である。
- ② 後継ぎ遺贈は、例えば「受遺者甲の受けている遺贈の利益を、一定の条件の成就又は期限の到来後は、受遺者乙に移転させる」旨の遺言である。
- ③ この場合、乙は遺言者死亡の時に存在することを要せず、条件の成就又は期限到来の時に存在すればよい(中川||泉五〇二)。
- ④ 不動産が後継ぎ遺贈の目的となっている場合、その公示方法については、不動産登記法第三八条、第五九条の二第三項参照。

(3) 後継ぎ遺贈を肯定するものとして、穂積重遠『相続法第二分冊』(岩波書店、昭二二年)四〇四頁、和田于一『遺言法』

(精興社書店、昭一三年)二三七頁、近藤英吉『判例遺言法』(有斐閣、昭二三年)一六一頁、高野竹二郎『相続法』(敬文堂、昭五〇年)四五九頁、有泉亨『親族法相続法』(弘文堂、昭四九年)二二八頁、遠藤浩ほか編『民法(9)相続』(水本浩)

(有斐閣、平三年)二二二頁、山本正憲『家族法要説』(法律文化社、平二年)二五〇頁、稲垣・前掲注(1)四〇頁―四八頁など、また、否定するものとして、杉浦史於「遺言と信託」信託法研究六号一五頁、中川善之助・泉久雄「相続法」(新版)〔有斐閣、昭六一年〕四九四頁、久貴忠彦「後継ぎ遺贈の可否」判例タイムズ六八八号三七六頁、國府剛「自筆証書遺言の解釈に違法があるとされた事例」民商法雜誌八九卷四号五五三頁、大島俊之「いわゆる『後継遺贈』について」〔谷口知平先生追悼論文集三財産法、補遺〕(信山社、平四年)四六九頁。

(4) 最判昭和五八年三月一八日(判例時報一〇七五号一五五頁)

(5) 野川調査(京都家庭裁判所本庁において、昭和三一年より昭和四一年までに遺言書検認事件として係属し、検認を終了した自筆遺言二〇六例に関するもの)によれば、妻に遺贈し妻死亡後の相続を指示したものが四件(一・九%)ある(野川照夫「自筆証書による遺言の実態―遺言書検認事件よりみて―」ジュリスト三九〇号八七頁―九三頁、三九一号八八頁―九三頁)。

このほか最近のものとして、太田調査(京都家庭裁判所本庁及び支部において昭和四八年度より昭和五〇年度までに遺言書検認事件として係属し、検認を終了した九五例に関するもの)によっても、件数は不明ながら同様の遺言がある(太田武雄編『現代の遺言問題』(有斐閣、昭五四年)三三三頁―三三四頁)。

(6) 前掲注(4)のケース

(7) 座談会「調停にあらわれた遺言の諸問題」における裁判官沼辺愛一の発言(ケース研究一二五号一〇五頁)

(8) 植田淳「わが国における連続受遺者型信託―導入可能性に関する基礎的研究―」信託一八〇号七頁

(9) 植田・前掲注(8)七頁

(10) 公証一〇八号・一一二号(日本公証人連合会)

年	件数
59年	三九九六〇
60年	四一五四一
元年	四〇九四一
2年	四二八七〇
3年	四四六五二
4年	四六七六四
5年	四七一〇四
6年	四八一五六

(単位:件)

(11) 平成六年司法統計年報(家事編(最高裁判所事務局))

年	件数
59年	三三三〇
60年	三三〇一
元年	五二六二
2年	五八七一
3年	六一九一
4年	六六九六
5年	七四三四
6年	七三四九

(単位:件)

(12) 鼎談「遺言の活かし方」における住友信託銀行法務室長水澤慎の発言(ジュリスト八八一号六頁―七頁)

(13) イギリス全土で、約二〇万件にのぼると言われている。D.J.Hayton, "Modernising the Trustee Act 1925" (一九九三年六月一日信託協会講演:新井誠訳「一九二五年受託者法の近代化」信託一七五号八二頁)

(14) 高橋明弘「後継ぎ遺贈―「後継ぎ遺贈」の是非および法律構成の検討―」日本大学院法学研究年報二二号一五七頁―一九八頁

(15) 単純遺贈とは、条件付遺贈・期限付遺贈・負担付遺贈に対して、無条件無期限無負担の遺贈をいう(穂積・前掲注(3)四〇

一頁)。

(16) 稲垣・前掲注(1)四〇頁

(17) 現行の我が国の相続税の課税体系は、遺産取得税体系を基本としながら遺産税体系の要素をとり入れたものとされている(桜井四郎「相続税法の一部改正」財政臨時増刊「三卷六号九七頁」)。

(18) 國府・前掲注(3)五六〇頁

(19) 昭和四八年一月一日付直資二一八九ほか「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて」通達

(20) 例えば、最判平成五年一月一九日(家庭裁判月報四五卷五号五〇頁)では、「遺言の解釈に当たっては、遺言書に表明されている遺言者の意思を尊重して合理的にその趣旨を解釈すべきであるが、可能な限りこれを有効となるように解釈することが右意思に沿うゆえんであり、そのためには、遺言書の文言を前提にしながらも、遺言者が遺言書作成に至った経緯及びその置かれた状況等を考慮することも許されるものというべきである。」と判示している。また、最判昭和五八年三月一八日も同趣旨(本稿第二章第一節1参照)。

第一章 附款付遺贈と課税関係

附款付遺贈の相続税の課税関係については、これまで必ずしも明らかになっていないようなので、本章においては、第一節で附款付遺贈とは具体的にどのような効力をもつ遺贈なのかを民法上の議論を中心に整理紹介し、第二節でそれを踏まえてその課税関係を考察する。

第一節 附款付遺贈の法的性質

遺贈とは、「遺言者（＝遺贈者）が遺言によってなす財産の無償譲与」であり、遺言者死亡の時（以下「相続開始の時」という。）からその効力が生ずる。また、附款とは、「法律行為から生ずべき効果を制限するために意思表示をなすにあたって表意者が特に附加した制限のこと。条件及び期限がその主なものであり、贈与・遺贈に伴う負担もこれに属する（民五五三・一〇〇二）」とされている。^②したがって、附款付遺贈とは、遺贈から生ずべき効果を制限するものであり、その制限は遺贈に付された附款によって異なる。

そこで以下順次、条件付遺贈、期限付遺贈及び負担付遺贈に分けてその法的性質を整理紹介する。

1 条件付遺贈

条件付遺贈とは、遺贈に条件を付し遺贈の効力の発生又は消滅を将来の成否不確定な事実の実現にかからしめたものである。条件付遺贈には、条件成就の時から遺贈の効力を発生させられる停止条件付遺贈と、条件成就の時から遺贈の効力を消滅させられる解除条件付遺贈とがある。

(1) 停止条件付遺贈

停止条件付遺贈について民法九八五条二項は、「その条件が遺言者の死亡後に成就したときは、遺言は、条件が成就した時からその効力を生ずる。」旨規定している。この規定の解釈については、条件成就の時に停止条件付遺贈の効力がはじめて生ずるのではなく、遺贈の効力は相続開始の時に停止条件的に発生し、条件成就した時に無条件の遺贈として効力を生ずるとされている。⁽³⁾つまり、受遺者は、相続開始の時に将来の条件成就により確定的に遺贈の目的物（以下「遺贈財産」という。）を取得できるといふ条件付権利を取得し、後の条件成就の時に遺贈財産を取得する。他方、遺言者の相続人（以下「相続人」という。）は、相続開始の時に遺贈財産を相続することともに、その時から条件付権利に対する義務を負い、後の条件成就の時に遺贈財産に対する権利を失う。例えば、「甲が婚姻した場合に家屋を与える」旨の遺言がある場合、甲は、相続開始の時に将来婚姻することによって家屋を取得できるという権利を取得し、後の婚姻によってその時にはじめて家屋を取得することができる。⁽⁴⁾

なお、受遺者の取得した条件付権利については、民法はこれを保護し、次の効果を与えている。

① 通常の権利と同様、相手方及び第三者からの侵害に対して保護される（民一二八）。

② 通常の権利と同様、処分、保存、担保される（民二一九）。

なお、民法二一九条はこのほかに「相続」についても規定しているが、停止条件付遺贈の場合、受遺者が条件成就前に死亡したときには遺贈の効力は生じないとされているので（民九九四②）、受遺者の条件付権利（受遺者の取得について条件が付されているものに限る。）は相続することができない。ただし、遺言者は遺言でそれと違う定めをすることができるとされていることから（民九九四②ただし書）、例えば、「停止条件の成就前に受遺者が死亡しても遺贈はその効力を失わない」旨を遺言で定めることによって、条件成就の効力は遺贈の効力が生じたときまで遡り、その結果、遺贈はいつたん死亡した受遺者のために効力が生じ、受遺者の相続人がこれを相続することができる。⁽⁶⁾

③ 受遺者は遺贈義務者⁽⁷⁾に対して相当の担保を請求することができる（民九九一）。

(2) 解除条件付遺贈

解除条件付遺贈の効力は、解除条件の成就するまでは有効に存続し、解除条件の成就によって有効であった遺贈の効力は消滅する（民二二七②）。その結果、遺贈財産は遺言者が遺言に別段の意思を表示していたときを除き⁽⁹⁾相続人に帰属する⁽¹⁰⁾。つまり、受遺者は、相続開始の時に遺贈財産を取得するとともに、その時から将来の条件成就によりその遺贈がなかった状態に復帰すべき義務を負い、後の条件成就の時に遺贈財産に対する権利を失う。他方、相続人は、相続開始の時に将来の条件成就によりその遺贈がなかった状態を回復するという条件付権利を取得し、後の条件成就の時に遺贈財産を取得する。例えば、「乙に対し土地を遺贈する。しかし、乙がその土地を公益目的に供さなくなったときにはその遺贈は効力を失う」旨の遺言がある場合、乙は相続開始の時にそ

の土地を取得するが、後にその土地を公益目的に供さないこととなったときには、解除条件の成就となり、乙はその土地の所有権を失い、その土地は相続人に帰属する。

なお、相続人の取得した条件付権利については、民法一二八条及び一二九条により保護される。

2 期限付遺贈

期限付遺贈とは、遺贈に期限を付し、その履行の請求を将来の確実な事実の発生にからしめたもの及び遺贈の効力の発生又は消滅を将来の確実な事実の発生にからしめたものをいう。期限付遺贈には、相続開始の時に遺贈そのものの効力が生じ単に始期が到来するまでその履行を請求し得ない始期付遺贈（以下「履行期限でなされた始期付遺贈」という。）、始期到来の時まで遺贈の効力の発生を停止させられる始期付遺贈（以下「停止期限でなされた始期付遺贈」という。）、及び終期到来の時に遺贈の効力が消滅させられる終期付遺贈とがある。

(1) 始期付遺贈

始期付遺贈には、履行期限でなされたものと停止期限でなされたものがある。一般的には、それは履行期限でなされたものと解すべきである（民一三五①）が、「遺言者の意思が其始期まで遺言の効力発生を停止する積りであることが明白な場合には、遺言は始期の到来した時から効力が生ずる。」¹¹⁾以下、履行期限でなされたものと停止期限でなされたものに分けて整理する。

① 履行期限でなされた始期付遺贈

この場合、受遺者は、相続開始の時に遺贈財産に対する具体的な債権（例えば、遺贈財産が土地であれば土

地引渡請求権)を取得し¹²⁾、後の始期到来の時にその履行を相続人(遺贈義務者)に請求することができる。他方、相続人は、相続開始の時に遺贈財産を相続するとともに、その時から始期到来の時に遺贈財産を受遺者に引き渡すべき債務を負い、後の始期到来の時に遺贈財産に対する権利を失う。

なお、受遺者の取得した具体的な債権については、通常の権利と同様に保護されるのはもちろん¹³⁾、その権利を確実にするために遺贈義務者に対し担保請求権を有する(民九九一)。また、始期到来前に受遺者が死亡した場合であっても、受遺者は既に債権を取得しているのであるから、それは当然に受遺者の相続人が相続することができる。

② 停止期限でなされた始期付遺贈

この場合、受遺者は、相続開始の時に始期到来により遺贈財産を取得することができるという期限付権利を取得し¹⁴⁾、後の始期到来の時に遺贈財産を取得する。他方、相続人は、相続開始の時に遺贈財産を相続するとともに、その時から期限付権利に対する義務を負い、後の始期到来の時に遺贈財産に対する権利を失う。例えば、「甲に対し遺言者の死亡後三年後に土地を与える」旨の遺言がある場合、甲は、相続開始の時に三年後に土地を取得することができるという権利を取得し、始期到来する三年後にはじめて土地を取得する¹⁵⁾。

なお、受遺者の取得した期限付権利については、「効力の発生…すること自体はすでに確定しているのであるから、それに対する当事者の利益、期待が保護され、あるいは処分等が承認されるべきことは、条件付権利におけるより一層強いえる。」¹⁶⁾から、条件に関する民法二二八条及び二二九条の規定が類推適用されて保護される他、その権利を確実にするために遺贈義務者に対し担保請求権を有する(民九九一)。また、始期到来

(2) 前に受遺者が死亡した場合であっても、その権利は受遺者の相続人がこれを相続することができる。¹⁷⁾
終期付遺贈

終期付遺贈の効力は、終期到来するまでは有効に存続し、終期到来によってその時から有効であった遺贈の効力は消滅する(民一三五②)。その結果、遺贈財産は遺言者が遺言に別段の意思を表示していたときを除き相続人に帰属する。¹⁸⁾つまり、受遺者は、相続開始の時に遺贈財産を取得するとともに、その時から終期到来により終期付遺贈がなかった状態に復帰すべき義務を負い、後の終期到来の時に遺贈財産に対する権利を失う。他方、相続人は、相続開始の時に終期到来により終期付遺贈がなかった状態、換言すれば遺贈財産を相続することができる状態を回復するという期限付権利を取得し、後の終期到来の時に遺贈財産を取得する。例えば、「甲に対し遺言者の死亡後三年間だけ土地を与える」旨の遺言がある場合、甲は相続開始の時から三年間は土地を有することができるが、終期到来した後はその土地の所有権を失い、その土地はただちに相続人に帰属する。

なお、相続人の取得した期限付権利については、解除条件の成就によって利益を受ける者の地位よりも確実にあることから、条件に関する民法一二八条及び一二九条の規定が類推適用されて保護される。¹⁹⁾

3 負担付遺贈

負担付遺贈とは、遺言者が受遺者に一定の給付を目的とする債務を負担させた遺贈である。負担は、特定遺贈に限らず、包括遺贈にも認められ、また、負担は遺贈の目的物と全く関係のない事項であってもよい。負担の利益を受ける者にも制限はない。例えば、「一千万円遺贈するから、毎月五万円ずつの金額を私の恩人である甲の子乙に

四年間学資金として与えてもらいたい」旨の遺言である。

負担付遺贈は、遺言者が受遺者に一定の給付義務を課した遺贈であり、遺贈と負担とは相関関係にあるが、次の点で異なる。

① 「負擔附遺贈の負擔が、相續人又は第三者の利益のためになされたときは、遺言者は受遺者に對し、遺贈の目的物の價值より負擔の價值を控除したものを遺贈し、負擔の受益者に對し、負擔の價值に相當するものを遺贈するものである」⁽²⁰⁾、つまり、二個の遺贈が存在する。

② 負担は、遺贈の停止条件ではないから、受遺者が負担を履行したからといって、その遺贈が効力を生ずるといふものではなく、遺贈は相続開始の時から当然に効力が生ずるのであって、負担は負担付遺贈としていわば別個に受遺者に義務として課せられる。⁽²¹⁾

③ 負担は、遺贈の解除条件でもないから、受遺者が負担を履行しないからといって、その遺贈が当然に無効となることはない。⁽²²⁾

なお、③の場合には、相続人及び負担の利益を受ける者（受益者）が負担の履行を受遺者に催告し、⁽²³⁾それでも履行がないときには、相続人は負担付遺贈の取消しを家庭裁判所に請求することができる（民一〇二七）。そしてそれが取り消されると、負担付遺贈は遺言の効力発生時に遡って無効となり、受遺者に帰属していた遺贈財産は、遺言者が遺言に別段の意思を表示していたときを除き相続人に帰属する（民九九五）。⁽²⁴⁾ただし、受益者は、負担の履行に停止条件が付されていないかぎり、受遺者に対し負担の履行請求権又は履行に代る損害賠償請求権を有しており、⁽²⁵⁾その請求を受遺者に対して行っているときには、相続人はその取消しを請求することができない。⁽²⁶⁾

〔注〕

- (1) 中川善之助Ⅱ加藤永一編『新版注釈民法(二八) 相続(3)』〔阿部浩〕(有斐閣、昭六三年) 一七〇頁
- (2) 石川利夫ほか編『新版・法學用語辭典』(評論社、昭五八年) 五七八頁
- (3) 高野竹三郎『相続法』(敬文堂、昭五〇年) 四五二頁、中川善之助Ⅱ泉久雄『相続法(新版)』(有斐閣、昭六一年) 四八三頁、我妻榮編『判例コンメンタールⅧ相続法』(頌孝一)(日本評論社、昭四五年) 二七八頁ほか。

なお、舟橋教授はこの見解に対して、「條件成就の時から法律行為としての効力が生ずるといふ本項の規定は、少しも誤りではない。…論者は、條件附權利を取得するから法律行為の効力を生じているはずだといふけれども、實は、その逆であつて、條件附權利なるものは、法律行為の効力が生じていないからこそ、存在するものなのである。」と反対している(中川善之助編『註釋相続法(下)』〔舟橋諱一〕(有斐閣、昭三〇年) 八八頁)。

- (4) この場合、遺言者は條件成就の効果をその成立以前に遡らせることができる(民二二七③)が、遺言の性質上、遺言者死亡の時からさらに遡らせることはできない(中川・前掲注(3)〔舟橋諱一〕八八頁、我妻・前掲注(3)〔頌孝一〕二七三頁)。
- (5) なお、「條件成就前に受遺者(甲)が死亡した場合には目的たる財産権はその相続人(乙)に与える」旨の遺言がある場合には、補充遺贈(当初予定された受遺者(甲)が遺贈を受けない事情が生じたときに、いわば次順位の受遺者(乙)を予定した遺贈をいう。)とみるべきであり、相続人(乙)が直接に受遺者になれる(中川・前掲注(3)〔有泉亨〕一一〇頁)。
- (6) 穂積重遠『相続法第二分冊』(岩波書店、昭三二年) 四〇六頁、高野・前掲注(3)四六二頁、中川・前掲注(3)〔有泉亨〕一一〇頁

〇頁

- (7) 遺贈義務者とは、遺贈の内容を実現する義務ある者で、相続人であることが普通だが、相続人のあることが明らかでないときの相続財産法人や包括受遺者も、特定受遺者に対する遺贈義務者になる(中川Ⅱ加藤・前掲注(1)(阿部浩)一九五頁)。
- (8) 受遺者が遺贈義務者に対して請求しうる担保の内容や種類については、とくに制限がない(中川Ⅱ加藤・前掲注(1)(阿部浩)二〇九頁)。例えば、遺贈財産が不動産である場合には、停止条件付所有権移転請求権の保全の仮登記をすることができ(不登二②・三二)。
- (9) 遺言者が遺言で別段の意思を表示したときは、相続人のなかに包括受遺者を含めるといふ意思のことであると解する見解(中川Ⅱ加藤・前掲注(1)(阿部徹)二三三頁)と、相続人及び包括受遺者以外の者に帰属させる意思を認めることももちろん可能であると解する見解(中川Ⅱ泉・前掲注(3)五一六頁)とがある。
- (10) 牧野菊之助『日本相続法論』(一粒社、明四五年)四六二頁、近藤英吉『判例遺言法』(有斐閣、昭二三年)一四七頁、高野・前掲注(3)四五三頁
- (11) 穂積・前掲注(6)三九六頁、その他、和田于一『遺言法』(精興社書店、昭和三年)一六九頁、小山或男ほか『註解相続法』(法文社、昭三四年)三三三頁、近藤・前掲注(10)一四七頁も同趣旨。
- (12) 谷口教授は、『註釋相続法(下)』の民法九九一条の注釈の中で、「金若干を死後一年後に何某に支拂うべしとか一年後より何某に一定の家屋に居住せしむべしとか(作為不作為義務) いう場合受遺者は相續人や包括受遺者に對し、それ等が放棄を為さぬ限り、債權を取得し、辨濟期に履行を請求しうることになる」と記述している(中川・前掲注(3)(谷口知平)一〇二頁)。
- (13) 遠藤浩ほか編『民法總則(改定版)』(目崎哲久)(青林書院、平五年)二二七頁、我妻榮『新訂民法總則』(岩波書店、昭

五〇年) 四二一頁

(14) 中川II泉・前掲注(3)四九三頁

(15) この場合、遺言者は条件の場合と違いその効果を遡らせることはできない(水本浩ほか編『新版民法(総則・物権)講義』(山田卓生)(青林書院、昭六一年)一六八頁)。

(16) 判例時報編集部編『民法基本問題一五〇講I総則・物権』(好美清光)(一粒社、昭四一年)二二六頁

(17) 中川II加藤・前掲注(1)(阿部徹)二二七頁、中川・前掲注(3)(有泉亨)一一一頁

(18) 高野・前掲注(3)四五四頁

(19) 遠藤・前掲注(13)(目崎哲久)二二七頁、我妻・前掲注(13)四二二頁

(20) 中川・前掲注(3)(薬師寺志光)一三〇頁

(21) 柚木馨『判例相続法論』(有斐閣、昭二八年)四〇〇頁、高野・前掲注(3)四八三頁、我妻・前掲注(3)(唄孝一)二八五頁、穂積・前掲注(6)四二四頁、和田・前掲注(11)三三五頁

(22) 前掲注(21)参照。

(23) 相続人以外の受益者にも負担の履行請求権が認められるかについては、学説は分かれており、松川教授は次のように分けた上で、最近では、履行請求権を認めようとする説が通説であると述べている(松川正毅『遺言意思の研究』(成文堂、昭五八年)一六六頁)。

まず、受益者に履行請求権を認めない説(穂積、柚木、川島、青山、我妻、唄教授)は、次のように記述している。「遺贈の負担たる債務の履行を受遺者に対して請求し得る者は、相続人である。負担の内容たる給付の利益を受ける者は、相続人

であることがあり、第三者なのが普通であらうし、或は社会公衆であることもあらうが、相続人以外の受益者は負担履行の請求権を有せぬ」。また、受益者に、負担履行請求を認めないとする説を唱える学者の中で、穂積、我妻、唄博士は、負担の内容が、受益者にも履行請求権を与えようとする場合もあり得、その場合は、負担付遺贈の受遺者を遺贈義務者とする第二の遺贈があつたと考えている。

一方、これに対し、受益者は受益の意思表示をすることによって、受遺者に対し負担履行請求権を取得するとする説（中川、薬師寺、泉教授等）がある。その理由として、履行請求権を認めなければ、相続人は、履行請求義務を負うものではないので、第三者たる受益者は、相続人の任意の履行請求に期待することになり、また、履行請求のために遺言執行者が選任されるのかも疑問であるので、遺言者の意思が実現されない可能性のある点があげられている。

(24) 相続人に帰属することになる遺贈財産は、負担を負っているのかどうかについては、学説は分かれており、松川教授は次のように分けた上で、現在のところいずれが通説であるかは断定できないと述べている（松川・前掲注（23）一六九頁一七〇頁）。

まず、相続人は負担の義務を負うという説は、次のように記述する。相続人は負担の義務を負うという考え方は、「できるだけ負担の実現（＝遺言者の遺志の実現）をはかろうとする意味で合目的である。負担付遺贈を放棄した場合に目的物が受益者に帰属するとされていること（一〇〇二条二項）とも均衡を保っている。遺贈の目的物は負担附とはいえず、もともと相続財産から別除されたものであり、それが相続人の手に入ることは余程異常な場合に限られるべきものである」として、相続人に負担の義務を負わせるのが妥当であると主張する（中川・前掲注（3）五二七頁）。

一方、相続人は負担の義務を負わないとする説は、次のように記述する。取消しによって、負担附遺贈そのものの効力が

無くなったのであるから、負担も消滅し、受益者も利益を受けられないのは当然と解する（中川Ⅱ加藤・前掲注(1)〔上野雅和〕四〇九頁）。

(25) 中川Ⅱ加藤・前掲注(1)〔上野雅和〕四〇七頁、松川・前掲注(23)一七二頁

なお、受益者に履行請求権を認めない説（前掲注(23)参照）は、受益者は反射的利益を有するにとまり、債権を取得するものではないと考えている。

(26) 中川Ⅱ加藤・前掲注(1)〔上野雅和〕四〇七頁、松川・前掲注(23)一七一頁

第二節 附款付遺贈の課税関係

相続税の課税原因は、「相続、遺贈又は死因贈与により財産を取得したこと」である（法一）。つまり、相続税は、相続、遺贈又は死因贈与により財産を取得した場合に、その取得した財産に対して課税され、その財産を取得した者が納税義務を負うことから、遺産の存在自体を原因とする課税ではなく、遺産取得を原因とする課税である。^①

ところで、附款付遺贈は、前節で述べたように附款によって遺贈の効力を制限する。そのため、課税原因はいつの時点で発生するのかといった問題がある。しかしながら、相続税法には、課税原因の発生時期、すなわち、財産取得の時期について何らの定めをおいていないので、課税実務上はもっぱら解釈によっている。^②

そこで本節では、前節で整理した附款付遺贈の法的性質を踏まえて、その課税関係を考察する。

1 停止条件付遺贈

(1) 停止条件付遺贈があった場合

相続税基本通達（以下「基本通達」という。）は、停止条件付遺贈（相続開始後に条件が成就するものに限る。以下同じ。）があった場合の財産取得の時期を「その条件が成就した時」としている（相基通一・一の二共一八）。その結果、条件成就前においては、原則として遺贈財産を未分割財産として取り扱い、相続人に対し、民法の規定による相続分（民九〇四の二を除く。）の割合に従ってその遺贈財産を取得したものととして（相基通一一の二一八）相続税が課税される。条件成就するまでは遺贈の効力は生じないので（民九八五②）、この取扱いは妥当なものである。⁽³⁾

なお、この取扱いについては、以下のような反論があるかもしれない。第一に、受遺者は、相続開始の時に遺贈の効力により条件付権利（民九八五②・一二八・一二九）を取得している。第二に、条件付権利そのものの遺贈があった場合の評価は、「権利としては甚だ不確定なものではあるが、民法第一二九条による条件の成否未定の間における当事者の権利義務は、一般の規定に従い之を処分、相続、保存又は担保することを得と規定し、本来の権利と同じに取り扱っている故に、その権利の内容が財産権に関するものであるときには、権利の内容、条件の種類、条件成就の実現性その他諸般の事情を参酌して適当に評価すべき」とされているし、⁽⁴⁾また、それが債務の場合には、「確実性」の観点から債務控除の是非の判断がなされている。⁽⁵⁾以上のことから、停止条件付遺贈に係る条件付権利であっても、権利として確実で、財産性を有するものについては、相続税の課税物件として捉え受遺者に対し相続税を課税すべきではないかと。

しかしながら、停止条件付遺贈に係る条件付権利は、①将来の条件の成否にかかったいまだ不確定なものであり、原則として相続することができないこと、②その権利をもって保存行為をなすことができたとしても、相続人が有する遺贈財産の財産権を制限することができないこと、③遺言者の意思解釈により停止条件付遺贈と解した以上、換言すれば遺言者は、遺贈の効力を相続開始の時に発生させないためにその遺贈をした以上、その権利を相続税の課税物件とみるのは適当ではないこと、及び④条件付権利そのものの遺贈があった場合には、その権利は、停止条件付遺贈に係る条件付権利と異なり相続することができるため(民二二九)、当然に、「確実性」の観点等から財産性等が判断されるべきものであり、その事情を異にすること、から、相続税の課税物件として捉えることはできない。

(2) 停止条件が成就した場合

停止条件が成就した場合には、受遺者に対し、その時に遺贈財産を遺贈により取得したものととして相続税が課税される(相基通一・一の二共一八)。停止条件成就の時に遺贈財産は受遺者に帰属するので(民九八五②)、課税時期については妥当なものである。ただ、遺贈財産の評価時期を相続開始の時における価額としている点には(相基通二七―四注書)若干の疑義があろう。

この点については、過去の下級審において、「停止条件成就による受遺者の納税義務の成立時期は、国税通則法一五条二項四号により右財産取得の時(右条件成就時)であるけれども、その適用すべき相続税法は、…すべての相続税納税義務者につき相続開始時を基準として課税を行う相続税法の課税体系(法定相続人課税方式による遺産取得税方式)によれば、相続開始時の相続税法である。」旨の判示があり、このことからすれば一応是認⁷⁾

されるのかもしれない。

しかしながら、停止条件付遺贈に係る財産の評価時期を相続開始の時とするのは、相続税法の原則である「財産取得の時期Ⅱ納税義務の成立時期Ⅱ財産評価の時期」を破るものであり、現行の取扱いは整合性を欠いてはいないだろうか（この問題については、第四章第三節2でさらに触れる。）。

他方、遺贈財産について相続税の課税を受けていた相続人は、条件成就に伴い減少する相続税について、未分割財産が分割されたときの更正の請求の特則（法三二一）に準じて更正の請求をすることができる（相基通三二一三）。条件成就によって相続人は遺贈財産に対する権利を失うので（民九八五②）、更正の請求自体は妥当なものである。ただ、この取扱いは、相続人の受けた遺贈利益（遺贈財産を条件成就するまで使用収益した利益）が結果的に課税されないことになる。その利益が相続に起因して相続人にもたらされたことからすれば、相続税の課税の在り方として、例えば、相続人と受遺者の間で、享受した遺贈利益に基づき按分して行う等検討の余地があると考えられる。

2 解除条件付遺贈

(1) 解除条件付遺贈があった場合

解除条件付遺贈（相続開始後に条件が成就するものに限る。以下同じ。）の相続税の課税関係については、相続税法、基本通達（以下「相続税法等」という。）に何らの定めをおいていないが、私法上、解除条件付遺贈の効力は、解除条件の成就するまでは有効に存続するので（民一二七②）、その遺贈があった場合には、受遺者に

対し、相続開始の時に遺贈財産を遺贈により取得したものととして相続税が課税されることにならう。

なお、その課税価格の計算に際して、受遺者が相続人に対して負うところの将来の条件成就によりその遺贈がなかった状態に復帰すべき義務については、一般的に「条件の成否が不確定であるから、解除条件附法律行為の効力が消滅するか否かも不確定」であるため、⁽⁸⁾考慮されない。逆にいうと、相続人が取得した条件付権利については、相続税は課税されない。

(2) 解除条件が成就した場合

解除条件が成就した場合には、私法上、遺贈財産は、原則として相続人に帰属するので、相続人に対し、条件成就時に遺贈財産を相続により取得したものととして相続税が課税される。

なお、この場合に、条件成就の時が相続税の法定納期限から五年（偽りその他不正の行為があつた場合には七年）を経過している時には、国税通則法七二条の規定により国税の徴収権は絶対的に消滅するので、期限後申告又は修正申告を、一方、税務署長は、その条件成就の時が相続税の法定申告期限から三年ないし五年（偽りその他不正の行為があつた場合には七年）を経過している時には、同法七〇条の規定により更正又は決定を、それぞれすることができないと解されるので、相続人にあらたな納税義務は生じないのではないかとする考え方もあるが、こうしたいわゆる除斥期間の問題は、相続税法全体の仕組みから検討の余地がある。

他方、遺贈財産について相続税の課税を受けていた受遺者は、条件成就によって遺贈財産に対する権利を失うことになるので（民一二七②）、課税の調整（減額）を要することになるが、その手続（更正の請求）を国税通則法二三条の規定によるか、相続税法三二条の特則規定によるか、については議論の残るところである。

3 始期付遺贈

始期付遺贈（相続開始後に始期が到来するものに限る。以下同じ。）の相続税の課税関係についても、相続税法等は何らの定めをおいていないが、私法上の始期付遺贈の効力からすれば、その課税関係は次のようになるものと考えられる。

(1) 履行期限でなされた始期付遺贈

履行期限でなされた始期付遺贈の受遺者は、相続開始の時に遺贈財産に対する具体的な債権を遺贈により取得する。他方、相続人は相続開始の時に遺贈財産を現実に相続により取得する。したがって、相続開始の時に受遺者と相続人の両者に相続税が課税される。

なお、両者の課税価格に算入するその財産の価額は、財産の性質が完全な所有権ではなく、将来の一定時期にそれを取得できたり、あるいは将来の一定期間にわたり収益をもたらすというものであるから、複利現価の方法等によって評価するものと考えられる（以下「4 終期付遺贈」まで同じ。具体的評価方法等は第四章で示す。）。

(2) 停止期限でなされた始期付遺贈

停止期限でなされた始期付遺贈の受遺者は、相続開始の時に期限付権利（民一二八・一二九・九九一）を取得する。この権利は、一般に停止条件付遺贈があった場合に受遺者が取得する条件付権利と異なり、始期到来にかかった確実なものであり、受遺者が始期到来前に亡くなったとしても受遺者の相続人はその権利を相続することのできる。他方、相続人は、相続開始の時に遺贈財産を現実に相続により取得する。したがって、(1)の場合と同

じく相続開始の時に受遺者と相続人の両者に相続税が課税される。

4 終期付遺贈

終期付遺贈（相続開始後に終期が到来するものに限る。以下同じ。）の相続税の課税関係についても、相続税法等は何らの定めをおいていないが、私法上、終期付遺贈の効力は、終期到来するまでは有効に存続するが（民一三五②）、その一方で、相続人に相続開始の時に期限付権利（民一二八・一二九）を取得させる。したがって、相続開始の時に受遺者と相続人の両者に相続税が課税されることになろう。

5 負担付遺贈

負担付遺贈があつた場合には、受遺者に対し、相続開始の時に遺贈財産を遺贈により取得したものとして相続税が課税される。そしてその課税価格の計算に際しては、負担の履行に停止条件が付されていないかぎり、負担がないものとした場合におけるその遺贈財産の価額からその負担が確実であると認められる範囲の金額（以下「負担の価額」という。）が控除される（相基通一一の二一七）。負担付遺贈は負担の不履行で当然に効力を失うものではなく、取消しの審判があるまでその負担付遺贈は有効であり（民一〇二七）、かつ、「受遺者は負担付遺贈を承認することによって負担の履行義務を遺贈義務者（相続人）に対して負う」ことから、この取扱いは妥当なものである。

他方、受益者に対しては、負担の履行に停止条件が付されていないかぎり、相続開始の時に負担の価額を遺贈により取得したものとみなして相続税が課税される（相基通九一一）。負担が相続人又は特定の第三者の利益のた

めに付されたときは、遺言者は受益者に対し、負担の価値に相当するものを遺贈したものと解されており⁽¹⁰⁾、この取扱いも妥当なものである。

なお、負担の履行に停止条件が付されている場合には、条件成就前においては、受遺者に対し、遺贈財産の価額から負担の価額を控除しない価額により相続税が課税され、後の条件成就の時において、その負担の価額に係る相続税を減額するとともに、受益者に対し、負担の価額を遺贈により取得したものとみなして相続税が課税される(相基通九一―一一)。負担の履行は将来の条件の成否にかかった不確定なものであることから、この取扱いは妥当ではあるが、「1停止条件付遺贈」で指摘した同様の問題(受遺者の受けた遺贈利益に相続税が課税されないという問題)を含んでいる。

[注]

(1) 田口豊『新版相続税法』(税務経理協会、平五年)三頁

(2) 相続税法基本通達では、停止条件付遺贈と負担付遺贈とについて取扱いが定められている。

(3) なお、ドイツの相続税法(独相法一〇④)では、この種の権利について課税物件に含まれないことを明示している(本稿第二章第三節注(4)参照)。

(4) 前尾繁三郎『新しい相続税・富裕税の話』(原書房、昭二五年)九二頁

(5) 昭和三四年改正前相続税法基本通達第七六条(確実な債務)では、「停止条件付の債務で当該条件の成就が確実と認められるものについても確実な債務として取り扱うものとする。」と明記されていた。

- (6) 於保不二雄編『注釈民法(4)総則(4)』(金山正信)(有斐閣、昭四五年)三〇八頁
- (7) 大阪高判昭和五九年一月三日(訟務月報三二卷七号一六九二頁)
- (8) 於保・前掲注(6)(金山正信)三一九頁
- (9) 中川善之助Ⅱ加藤永一編『新版注釈民法(二八)相続(3)』(上野雅和)(有斐閣、昭六三年)二六三頁
- (10) 本稿第一章第一節3参照。

第二章 後継ぎ遺贈と課税関係

後継ぎ遺贈については、民法に明文の規定があるわけでもなく、また、昭和五八年最高裁判決で、その効力の有無が必ずしも明確になつたわけでもない。

そこで本章においては、第一節で後継ぎ遺贈とは具体的にどのような遺贈をいうのかを明らかにし、第二節でそれを踏まえて一般的な相続税の課税関係を示し、第三節で相続税の課税方式として遺産取得税方式を採るドイツには、私法上、後継ぎ遺贈と同様の効果が得られる先位・後位相続制度があることから、我が国と比較する意味で、以下の議論に必要と思われる範囲でその制度とその制度に基づく相続税の課税関係を概観する。

第一節 後継ぎ遺贈の法的性質

ここでは、1において最高裁判所昭和五八年三月一八日第二小法廷判決において示された後継ぎ遺贈の解釈ないし法的性質を紹介し、2において学説の動向を整理紹介して、3においてその法律構成を明らかにする。

1 後継ぎ遺贈についての判例

後継ぎ遺贈にはじめて論及したのは、序章において述べたように昭和五八年最高裁判決である。この事案の概要

は次のとおりである。

遺言者Aは、昭和四九年三月七日に自筆証書遺言書を作成し、昭和五一年二月二四日に死亡した。この遺言書の内容は全部で一一項目にのぼるが、本件で問題とされたのは次の二つの条項である。

「一、川長寛より買受けた長与町斉藤郷字中津三九二の一の田、壹反七畝〇七歩、同浜開四三一の口の田四畝一六歩、同町四三一の七の宅地式五〇・八四平方米（約七五坪）及び山本秀一より買受けた田、長与町斉藤郷字馬場の本四一番一壹八八式平方米より分割つ実測九五式・八八平方米（約式八八坪四）とその土地上の倉庫一棟はYに遺贈す

馬場の本土土地及び倉庫は柘植材木店が経営中は置場として必要付一応其儘して、Yの死後はX¹式、X²式、X³式、X⁴参、X⁵参、X⁶参、X⁷参、X⁸式の割合で権利を分割所有す、換金出来難い為、柘植材木店に賃貸して収入を右の割合各自取得す

但右の割合で取得した本人が死亡した場合はその相続人が権利を承継す」

「一、Yが一括して遺贈を受けた場合の不動産の税金が分割した場合より甚しく安い時は、Yが全部（或は一部）相続して、その後、前記の割合で頒合しても差し支えなし」というもので、YはAの妻（被告・被控訴人・被上告人）であり、X¹、X⁸はAの弟・妹・甥・近親者である。

そして、Yは、昭和五二年六月一三日にその不動産の単純遺贈を受けたものとしてY単独名義の所有権移転登記をなした。これに対して、X¹、X³、X⁴（原告・控訴人・上告人、以下これらの者を「X」と略称する。）は、その不動産はYに遺贈されたものではなく、Xらへ遺贈されたものだとして、Y単独名義の移転登記の抹消を求めて訴

訟を提起した。

原審の福岡高裁（昭和五五年六月二六日判決¹）は、「本件遺贈は、一般に『後継ぎ遺贈』といわれているものであり、第一次受遺者である被控訴人（Y）の受ける遺贈利益が、第二次受遺者である控訴人（X）らの生存中に第一次受遺者が死亡することを停止条件として、第二次受遺者に移転するという内容の特殊な遺贈であるが、この種の遺贈については、受遺者に一定の債務を負担させる負担付遺贈と異なり、現行法上これを律すべき明文の規定がない。そのためこの種の遺贈を有効とした場合、第一次受遺者の受ける遺贈利益の内容が定かでないうえ、第一次、第二次受遺者及び第三者の相互間における法律関係が必ずしも明確でなく、殊に、第二次受遺者において自己の取得すべき遺贈利益を有効に確保する方法がないため、第二次受遺者の立場は極めて不安定であるばかりか、第一次受遺者が遺贈利益を他に処分したり、第一次受遺者の債権者がこれを差押えたような場合、実際上の問題として複雑な紛争を生ずる虞がある。従って、以上のような観点に立つて考えると、関係者相互間の法律関係が明確を欠く現行法のもとでは、第二次受遺者の遺贈利益に法的保護を与えるのは相当でなく、控訴人（X）らに対する第二次遺贈の部分は、Aの希望を述べたにすぎないと解するのが相当である。」と判示した。これに対してXは、その遺言条項はYの死亡を停止条件としたXらへの単純遺贈であると解されるとして上告した。

この上告に対して、最高裁判所は、「遺言の解釈にあたっては、遺言書の文言を形式的に判断するだけではなく、遺言者の真意を探究すべきであり、遺言書が多数の条項からなる場合にそのうちの特定の条項を解釈するにあつても、単に遺言書の中から当該条項のみを他から切り離して抽出しその文言を形式的に解釈するだけでは十分ではなく、遺言書の全記載との関連、遺言作成当時の事情及び遺言者の置かれていた状況などを考慮して遺言者の

真意を探究し、当該条項の趣旨を確定すべきものであると解するのが相当である」と判示した上、「原審は、本件遺言書の中から第一次遺贈及び第二次遺贈の各条項のみを抽出して、『後継ぎ遺贈』という類型にあてはめ、本件遺贈の趣旨を：解釈するにすぎない。ところで、記録に徴すれば、本件遺言書は：記載されていることが明らかである。右遺言書の記載によれば、Aの真意とするところは、①第一次遺贈の条項は被告（Y）に対する単純遺贈であつて、第二次遺贈の条項はAの単なる希望を述べたにすぎないと解する余地もないではないが、②本件遺言書による被告（Y）に対する遺贈につき遺贈の目的の一部である本件不動産の所有権を被告（X）らに対して移転すべき債務を被告（Y）に負担させた負担付遺贈であると解するか、また、③被告（X）らに対しては、被告（Y）死亡時に本件不動産の所有権が被告（Y）に存するときには、その時点において本件不動産の所有権が被告（X）らに移転するとの趣旨の遺贈であると解するか、更には、④被告（Y）は遺贈された本件不動産の処分を禁止され実質上は本件不動産に対する使用収益権を付与されたにすぎず、被告（X）らに対する被告（Y）の死亡を不確定期限とする遺贈であると解するか、の各余地も十分にありうるのである。原審としては、本件遺言書の全記載、本件遺言書作成当時の事情などを考慮して、本件遺贈の趣旨を明らかにすべきであったといわなければならない。」と判示し、原審判決を破棄し原審に差し戻した（注、整理の都合上番号を付した。）。

以上のように、最高裁は本件遺贈が後継ぎ遺贈にあたるのかどうかの明言は避けているものの、本件遺言書の全記載、本件遺言書作成当時の事情などによって、本件遺贈は、①④のいずれかにあたる可能性があるとした。

2 後継ぎ遺贈についての学説

後継ぎ遺贈についての学説は、その効力を肯定する説と、否定する説とがある。

(1) 肯定説

ア 穂積説

この説は、「停止条件附遺贈・解除条件附遺贈・始期附遺贈・終期附遺贈が場合により又財産の性質に應じて行はれ得る。或時期まで又は或事實の發生までは甲が受遺者となり其後は乙が受遺者となる、といふドイツ民法（二一〇〇条以下）の『先位相續人』『後位相續人』Vorberbe, Nacherbe）の如き關係を生ぜしめることも不能ではあるまい。」と述べている。⁽³⁾

イ 近藤説

この説は、後継ぎ遺贈と同様の効果のある仲繼相続を遺言で行うことができるかという点から、「相續人に一定の負擔を課し得ることは、後に述ぶるが如くであるから、遺言養子をなし、又は推定家督相續人の廢除と共に、他人を相續人に指定して、養子又は被指定者をして、一定事實の發生（例之、女子又は被廢除者、若くはその子孫が一定の年齢に達した場合、…）の際に、被相續人の女子、又は被廢除者、若くはその子孫に、相續財産を贈与すべき義務を負担せしめ得るか否か、…佛蘭西民法八九六條の如き禁止規定の存しない我民法の解釋上は、之を積極に決して差支へない」と、また、「被相續人は、甲を終期附又は解除条件附（乙が一定の年齢に達し、或は財産管理の能力を有するに至ること等）包括受遺者に指定し、乙を同一内容の始期附又は停止条件附包括受遺者に指定することによって、遺贈財産については、事實上、仲繼相續と同一の効果を發生せ

しめ得る。」と、さらに、「相續財産全部の信託は、之を有効と解すべきであるから、遺言により、仲繼相續人を受託者に指定し、特定の事實の發生するときは、信託は終了するものとなし、且つ相續人を受益權者又は信託財産の歸屬權利者に指定することに因つても、亦全く仲繼相續と同一の効果を發生せしめ得る。」と述べている。⁽⁶⁾

ウ 沼辺説

この説は、「妻に財産をやる、しかし、子が二〇才になったら子供にやってくれ」という遺贈は、負担付遺贈と解することに異論がないのであるから、「後妻に財産をやる、しかし死亡した場合には先妻の子にやってくれというのも…負担付遺贈とみてよい」と述べている。⁽⁷⁾

エ 水本説

この説は、「後継ぎ遺贈は、受遺者の受ける利益をある条件の成就、または期限の到来によって他の特定の者に移転させるという遺贈である。一種の停止条件付ないし期限付遺贈であらう。」と述べている。⁽⁸⁾

オ 高野説

この説は、「受遺者は必ずしも第一次的直接的に遺贈の内容である財産上の利益を受ける者」とは限らず、補充遺贈⁽⁹⁾、裾分け遺贈⁽¹⁰⁾、後継ぎ遺贈の場合には、「第二次の間接的な受遺者が存在するのである。」と述べるとともに⁽¹¹⁾、否定説が主張する法律関係を複雑にするという点については、「将来予想されなくもないが、しかし必ずそういう事態が発生するともいえない…将来なんらかの紛争が生じた時には、その紛争の種類、性質に応じてその時点で処理したほうが、遺言者の真意にそうゆえんである…法律上の根拠、手続など問題点はある

が、絶対的に不可能とは考えられない」と述べている。⁽¹²⁾
カ 稲垣説

この説は、「遺言は単独行為であるが、法律行為であり、条件や期限を付けることができるのであるから、いわゆる『後継ぎ遺贈』も、一種の条件付遺贈あるいは期限付遺贈と解することは可能であり、…したがって、用益権を取得した第一次受遺者の死亡を不確定期限とする遺贈の可能性を示した最高裁の見解(④の見解)は是認しうる。また、『後継ぎ遺贈』は、被相続人の意思によって、二段階の遺贈利益を移転する遺贈と解するならば、負担付遺贈もその一類型として考えることができるのではないだろうか。すなわち、ある財産を遺贈するにあたって、受遺者に一定の義務を負わせる遺贈も、二段階の遺贈利益の移転ととらえることができるからである。このことは、最高裁も判示しているところである(②の見解)。この他、たとえば甲の相続人乙へ直接に特定の財産を遺贈するのではなく、まず第三者丙へ遺贈し、その一部である用益権などを乙に与える丙への負担付遺贈も、いわゆる『後継ぎ遺贈』の変形として考えられる。ただし、この遺贈は乙を超えて丙になざれるところから、実質的には『後継ぎ遺贈』の範疇に入るが、いわば「跳び越し遺贈」とでもいえる遺贈類型である。…この他、昭和五八年判決では、第一次受遺者が死亡時に遺贈目的物の所有権を取得していたら第二次受遺者へ移転する遺贈類型を挙げている(③の見解)。この遺贈は第一次受遺者が死亡時に当該遺贈利益を所有しているかどうかを停止条件とする停止条件付遺贈と解することもできよう。」と述べるとともに、否定説が挙げる問題点について、まず、法律関係が長期にわたって不安定になるといふ点は、「条件付遺贈、期限付遺贈においても同様のことは生じるのであり、いわゆる『後継ぎ遺贈』だけの問題ではない。」

と、次に、第二次受遺者の遺贈利益の保護をどのように図るのかという点は、「第二次受遺者も当該遺言の効力の発生時から受遺者となり、受遺者は遺贈義務者に対して相当の担保を請求することによって保護を受けうる（九九一条）。さらに、条件付法律行為での利益を受ける者に対する不可侵性などの規定により、受遺者は期待権をもつことから、第二次受遺者を保護する根拠となるであろう（一二八条、一二九条）」と、さらに、後継ぎ遺贈に第三者が関与するような場合には、事態が複雑となり安定性を欠くという点は、「不動産については登記という公示手段によって利害関係人の保護は図れる。すなわち、停止条件付遺贈については停止条件付所有権移転請求権の保全の仮登記をすることができる（不動産登記法二条二項、三二条）。この請求権保全の仮登記は始期付遺贈にも適用される。解除条件付遺贈については条件成就によって目的物は相続人に帰属し、相続人は第三者に対抗するため、登記に解除条件付であることを記載することになる（不動産登記法三八条、五九条）。なお、この登記は終期付遺贈にも適用される。」と述べている。¹³

(2) 否定説

ア 泉説

この説は、「後継受遺者乙（第二次受遺者）の権利はどこまで保護されるのか、受遺者甲（第一次受遺者）の処分権は制限されるのか。甲の処分権を制限しなければ乙への後継遺贈は保障されないし、目的物（例えば不動産）に対する甲の処分権を制限することは甲への遺贈を空虚なものにしかねない。また、受遺者甲の相続人と後継受遺者乙の関係、甲の相続人の債権者と乙の関係など困った問題が生ずる。仮に対第三者関係はすべて対抗問題として処理するとしても、そのような解決が今日の家庭生活や取引に適合するものかどうか、疑わし

い。」と述べている（注、括弧書は、私が付け加えた⁽¹⁴⁾）。

イ 國府説

この説は、最高裁判決が示した四つの解釈の可能性について、①の見解は、「最も問題は少ないが、死者の真意からはずれているとの情情的批判が強い。」と、次に②の見解は、「負担の内容が問題となる。妻死亡後に特定人で分割承継せよと言っているものであり、妻自身の履行義務は何か、死ぬまで義務違背はないのではないかなど。Aの真意が、生前贈与でも、遺言でもYは死ぬ前にAの意思を実行すべしということであるならば、Yは如何なる内容の権利を取得したことになるのか判然としない。」と、続いて③の見解は、「もしも、Yが財産を残して死亡した場合、Xらに本件不動産の所有権が移転するのは、如何なる根拠に基づくのか不明確である。」と、最後に④の見解は、「表現をかえて言えば、『Xらに対する負担付遺贈』となるのであるうか。

ただ、判例は、『Xらに対するYの死亡を不確定期限とする遺贈』と解しているが、するとY死亡迄の所有権は誰に帰属しているのであろうか。明らかにYに遺贈するという文言をどう処理するか。Yが用益権のみを遺贈されたとした場合、遺留分との関係はどうなるのであろうか。」と、それぞれ述べ、「何故、破棄差戻までしなければならなかったのか疑問を感じる。・・・以上綜合勘案すると、情情的には厳しいと思われるが、訓示の意味（最高裁の①の見解）だけしかないのではないか」と述べている（注、括弧書は、私が付け加えた⁽¹⁵⁾）。

ウ 久貴説

この説は、「第一次受遺者の受けた不動産の所有権がそのまま第二次受遺者へ移転することが当然の前提で

…第一次受遺者は右財産の処分権を有しないとされ、あるいは逆に、かかる処分権のない遺贈を後継ぎ遺贈と称していたのではなからうか、もしこのような見方ができるのであれば、最高裁もまた後継ぎ遺贈を肯定しようとしたのではないといえるかもしれない。…このような複雑な遺贈を現行法のもとで認めることには疑問がある。」と述べている。⁽¹⁶⁾

工 杉浦説

この説は、「遺贈の効力発生後甲（第一次受遺者）の再婚または死亡まで相当長期間にわたるとき、受遺財産をめぐる法律関係につきどの程度甲を拘束できるか、甲が受遺財産を処分したときあるいは甲の債権者がこれを差押えたとき乙（第二次受遺者）は後継ぎ受遺者としてどのように対処すべきか、更には乙が甲より先に死亡し、次いで甲が再婚または死亡した場合相続はどうなるか等法律関係は非常に複雑になる。」ことを挙げ「後継ぎ遺贈は無効と解したほうが法的安定性を保つうえで妥当」と述べている（注、括弧書は、私が付け加えた。⁽¹⁷⁾）。

3 後継ぎ遺贈の法律構成

後継ぎ遺贈自体の法的効力については、事後のトラブルをどのように解決していくのかを考えると確かに問題がありそうである。しかしながら、遺贈に条件、期限、負担を付すことについては、現行私法上認められており、最高裁のように後継ぎ遺贈の法律構成を附款付遺贈と解することは可能なのであろう。

つまり、後継ぎ遺贈を特殊な遺贈類型と位置づければその法的効力は否定されるかもしれないが、後継ぎ遺贈の

法律構成を次に掲げた遺贈類型と位置づけければ、その効力は肯定されると考えられる。

- (1) 第一次受遺者への単純遺贈であり、第二次受遺者への遺贈分は遺言者の希望を述べたにすぎない（最高裁①の見解、福岡高裁の見解、否定説）。
- (2) 第一次受遺者への負担付遺贈である（最高裁の②の見解、福岡高裁の見解、近藤説、沼本説、稲垣説）。
- (3) 第二次受遺者への負担付遺贈である（高野説、稲垣説、泉説、國府説）。
- (4) 第一次受遺者及び第二次受遺者への条件付遺贈である（最高裁の③の見解、穂積説、近藤説、水本説、稲垣説）。
- (5) 第一次受遺者及び第二次受遺者への期限付遺贈である（最高裁の④の見解、穂積説、近藤説、水本説、稲垣説）。

そこで次節以降、後継ぎ遺贈自体の法的効力の問題は別として、現行私法上効力を有するとされる上記の遺贈類型をそれぞれ後継ぎ遺贈とみなして考察を進める。

〔注〕

- (1) 福岡高判昭和五五年六月二六日（家庭裁判月報三六卷三号一五四頁）
- (2) 本稿第二章第二節1参照。
- (3) 穂積重遠『相続法第二分冊』（岩波書店、昭三二年）四〇一頁
- (4) 仲継相続とは、室町末期戦国時代から明治初期頃までであったもので、被相続人が死亡したり、隠居した時に、幼年者が家

督相続すべき地位にある場合には、被相続人は近親の成年者を養子に迎え仲繼的相続人として家督をつがせ、幼少の實子をその相続人の順養子として成長のうちに仲繼的相続人を相続させる制度である（高柳真三『明治前期家族法の新装』（有斐閣、昭六二年）三四〇頁）。

- (5) フランス民法第八九六条①継伝処分は、これを禁止する。②受贈者、指定相続人または受遺者に対して、与えられたものを保存し、それを第三者に移転すべき義務を負わせる処分は、受贈者、指定相続人または受遺者の関係において無効である（神戸大学外国法研究会編『佛蘭西民法（II）』（有斐閣、昭三二年）一八〇頁—一八二頁）。

なお、「継伝処分」とは、処分者（被相続人）が前もって、財産の承継の順序を定めておくものである。第一の受益者を継伝義務者といい、その者は財産を保全し、その死亡の際に、処分者が前もって指定しておいた第二の受益者である継伝権者に財産を引き渡さなければならない。フランスにおいては、原則的に禁止されている（仏民八九六）が、処分者の子又は兄弟姉妹を継伝義務者とし、それらの者の子を継伝権利者とする場合は、一世代にかぎり容認される（仏民一〇四八・一〇四九）。

- (6) 近藤英吉『判例遺言法』（有斐閣、昭一三年）一三〇頁—一三三頁
- (7) 座談会「調停にあらわれた遺言の諸問題」における裁判官沼辺愛一の発言（ケース研究一二五号一〇五頁—一〇六頁）
- (8) 遠藤浩ほか編『民法(9)相続』（水本浩）（有斐閣、平三年）二二二頁
- (9) 補充遺贈は、受遺者が遺贈を放棄したらその者の受けるべかりし利益は他の特定の者に与えるという形態である。一種の停止条件付遺贈と解されている（遠藤・前掲注(8)（水本浩）二二〇頁）。
- (10) 裾分け遺贈は、受遺者は利益の一定部分を割いて他の特定の者に与えよという趣旨の遺贈である。一種の負担付遺贈と解

されている（遠藤・前掲注(8)〔水本浩〕二二二頁）。

- (11) 高野竹三郎『相続法』（敬文堂、昭五〇年）四五九頁
- (12) 高野竹三郎「遺言の解釈」ジュリスト別冊九九号二二〇頁
- (13) 稲垣明博「いわゆる『後継ぎ遺贈』の効力」判例タイムズ六六二号四〇頁―四八頁
- (14) 中川善之助Ⅱ泉久雄『相続法〔新版〕』（有斐閣、昭六一年）四九四頁、泉久雄「遺言書中の特定の条項の解釈」ジュリスト八一五号九一頁―九三頁
- (15) 國府剛「自筆証書遺言の解釈に違法があるとされた事例」民商法雜誌八九卷四号五五三頁―五六〇頁
- (16) 久貴忠彦「後継ぎ遺贈の可否」判例タイムズ六八八号三七七頁
- (17) 杉浦史於「遺言と信託」信託法研究六号一五頁

第二節 後継ぎ遺贈及び連続受益者型信託の課税関係

ここでは、1において前節三で後継ぎ遺贈とみなした附款付遺贈について、前章第二節で考察した附款付遺贈の課税関係を單純に適用した場合の課税関係を示し、2において後継ぎ遺贈と同様の効果は信託を用いても実現することができることから、比較の意味で、それに係る相続税の課税関係を概観する。

1 後継ぎ遺贈を附款付遺贈とみた場合の一般的な課税関係

(1) 第一次受遺者への単純遺贈とみた場合

この場合は、第二次受遺者への遺贈分は遺言者の希望を述べたにすぎないので、そのこと自体は課税関係に影響を及ぼさない。したがって、第一次受遺者に対し、遺贈財産を遺贈により取得したものととして相続税が課税され、後に、第一次受遺者から第二次受遺者へ遺贈財産が移転した場合には、その移転原因によって第二次受遺者に対し相続税又は贈与税が課税される。

(2) 第一次受遺者への負担付遺贈とみた場合

第一次受遺者への負担付遺贈とは、例えば、第一次受遺者（受遺者）に所有土地を与えるが、その代りに、ある期限の到来する時又はある条件の成就する時にその土地に対する権利を第二次受遺者（受益者）に与えよといった遺贈である。

この場合は、負担付遺贈であるから、基本的に第一章第二節5で述べたものと同じであるが、負担の履行に期限又は条件が付されているので、その課税関係は次のようになる。

① 負担の履行が期限到来にかかわる場合

第一次受遺者に対しては、遺贈財産の価額から負担の価額を控除した価額を遺贈により取得したものととして、また第二次受遺者に対しては、負担の価額を遺贈により取得したものとみなして、それぞれ相続税が課税される。

② 負担の履行が条件成就にかかわる場合

第一次受遺者に対し、遺贈財産を遺贈により取得したものととして相続税が課税され、後の条件成就の時に於いて、負担の価額（相続開始の時に於ける遺贈財産の価額）に係る相続税が減額されるとともに、第二次受遺者に対し、負担の価額を遺贈により取得したものとみなして相続税が課税される。

(3) 第二次受遺者への負担付遺贈とみた場合

第二次受遺者への負担付遺贈とは、例えば、第二次受遺者（受遺者）に所有土地を与えるが、その代りに、ある期限の到来する時又はある条件の成就する時まで、その土地の使用借権を第一次受遺者（受益者）に与えよといった遺贈である。

この場合は、第一次受遺者に移転する使用借権が相続税課税上の負担となるのかといった点を別にすれば（この問題については、第三章で検討する。）、相続開始の時に両者は利益を取得するので、第二次受遺者に対し、(2)の①の第一次受遺者と、第一次受遺者に対し、(2)の①の第二次受遺者と、それぞれ同様の課税がなされる。

(4) 第一次受遺者及び第二次受遺者への条件付遺贈とみた場合

第一次受遺者及び第二次受遺者への条件付遺贈とは、例えば、第一次受遺者死亡時に遺贈財産を有していることを停止条件とした第二次受遺者への停止条件付遺贈、あるいは第二次受遺者が第一次受遺者より長生きすることを条件とした第一次受遺者への解除条件付遺贈及び第二次受遺者への停止条件付遺贈である。

この場合は、停止条件付遺贈又は解除条件付遺贈若しくはその組み合わせであるから、基本的に第二章第二節1及び2で述べたものと同じである。したがって、第一次受遺者に対し、遺贈財産を相続又は遺贈により取得したものととして相続税が課税され、後の条件成就の時に於いて、遺贈財産に係る相続税が減額されるとともに、第

二次受遺者に対し、遺贈財産を遺贈又は相続により取得したものととして相続税が課税される。

(5) 第一次受遺者及び第二次受遺者への期限付遺贈とみた場合

第一次受遺者及び第二次受遺者への期限付遺贈とは、例えば、第一次受遺者の死亡を期限とした第二次受遺者への始期付遺贈、あるいは第一次受遺者の死亡を期限とした第一次受遺者への終期付遺贈及び第二次受遺者への始期付遺贈である。

この場合は、始期付遺贈又終期付遺贈若しくはその組み合わせであるから、基本的に第一章第二節3及び4で述べたものと同じである。したがって、第一次受遺者に対しては、遺贈財産を相続又は遺贈により取得したものととして、また、第二次受遺者に対しては、期限付権利又は遺贈財産に対する具体的債権を遺贈又は相続により取得したものととして、それぞれ相続税が課税される。

2 連続受益者型信託の課税関係

我が国ではまだ、信託を用いて後継ぎ遺贈の効果を實現することができるものが商品化されていないため、既に英米で広く普及している連続受益者型信託を基に相続税の課税関係を考察する。

(1) 連続受益者型信託の意義

連続受益者型信託とは、受益者が一定の期限到来・条件成就・委託者の指示等によってAからBに変わる、という内容の信託である。「例えば、夫が遺言によって信託を設定し、妻に遺産に対する生涯の間の受益権―生涯権 (life interest : estate for life) を与え、子に妻の死亡後の受益権―残余権 (remainder) を与える。すなわ

ち、信託を利用することによって、連続受益者 (successive beneficiaries) という形で、遺産を相次いで承継させる制度」で、英米法系にあつては、信託の利用方法として一般的である。⁽³⁾

そして、この種の信託は、後継ぎ遺贈がもたらす法律関係を不明確・複雑にするという問題を解決することができる⁽⁴⁾と考えられている。

(2) 連続受益者型信託をわが国へ導入することの可否

わが国の信託法は、そもそも英米流の受益者連続は予定されておらず、よつて、この種の信託を導入することはできないのではないかという問題がある。⁽⁵⁾

この問題については、信託法六二条は信託終了後の信託財産の帰属について、「信託終了の場合ニ於テ信託行為ニ定メタル信託財産ノ帰属権利者ナキトキハ其ノ信託財産ハ委託者又ハ其ノ相続人ニ帰属ス」と規定し、また、信託法六三条は、「信託終了ノ場合ニ於テ信託財産カ其ノ帰属権利者ニ移転スル迄ハ仍信託ハ存続スルモノト看做ス此ノ場合ニ於テハ帰属権利者ヲ受益者ト看做ス」と規定している。これらに規定する帰属権利者が信託行為が行われた時から受益者に含まれるかどうかについては、学説上対立があるが、⁽⁶⁾四宮教授は、「信託行為によつて帰属者とされる者は、委託者の意思に基づいて信託の利益を享受する者といふから一六三条によつて信託終了後はじめて受益者とみなされるのではなく一当初から受益者としての保護を受けるものとすべきである。」と述べている。⁽⁷⁾したがつて、「委託者が信託行為によつて信託終了時における信託財産の帰属権利者を定めている場合には、当該帰属権利者は受益者に他ならないのであり、よつて、ここに受益者連続と呼びうる状況を見ることのできる。」⁽⁸⁾のであり、わが国の信託法は、必ずしも受益者連続を予定していないわけではないのであ

る。

(3) 信託についての相続税制

相続税法は、信託行為があつた場合において、信託の利益の全部又は一部を受ける権利を他の者に与え、若しくは信託財産の帰属権利者を他の者とした場合には、受益者となつた者が委託者からその受益権を贈与又は遺贈により取得したものとみなしている(法四①)。つまり、原則として信託行為があつた時に⁽⁹⁾受益者に対して課税することを明らかにしている。ただし、例外として、a 自益信託、b 受益者の受益の意思表示を要件とした信託、c 受益者が不存在である信託、及びd 停止条件付で受益を有せしめた信託については、それぞれ、a 受益者の変更があつた時、b 受益者が受益の意思表示のあつた時、c 受益者が存在するに至つた時、d 条件が成就した時に課税することとしている(法四②)。また、b からd の事由が発生する前に信託が終了し、信託財産がその帰属権利者に帰属した場合において、その帰属権利者がその信託の委託者以外の者であるときは、信託終了の時において、信託財産の帰属権利者が委託者から、その信託財産であつた財産を贈与により取得したものとみなしている(法四③)。さらに、b からd の信託について、それぞれの事由が生ずる前に委託者に相続が開始した場合には、その信託に関する権利は委託者の相続人が相続によつて取得する財産として取り扱っている(相基通四一)。

なお、信託受益権は、財産評価基本通達(以下「評価通達」という。)二〇二により概ね次のように評価される。

① 元本受益権と収益受益権の両方取得した場合は、その信託財産の価額にその受益割合を乗じた価額が評価

額となる（評基通二〇二(1)、(2)）。

② 元本受益権を取得した場合は、次の区分に応じ、それぞれの価額が評価額となる（評基通二〇二(3)）。

ア 元本が金銭であるとき

受益者が受けることとなる金銭の年八％の利率による複利現価の額

イ 元本が金銭以外であるとき

その財産の課税時期の価額（減価償却を必要とする財産については、課税時期からその財産を受益するまでの間の償却額を控除した価額）の年八％の利率による複利現価の額

③ 収益受益権を取得した場合、課税時期の現況において受益者が将来受けるであろうと認められる利益の価額の年八％の利率による複利現価の額が評価額となる（評基通二〇二(3)）。

(4) 連続受益者型信託の課税関係

相続税法四条は、受益権の受益者への帰属を期限にかかわらずしている信託（以下「期限付信託」という。）については、その信託設定の時点でみなし課税が生ずる（法四①）と規定しているのに対し、停止条件付で受益権を受益者に与えている信託（以下「条件付信託」という。）については、その条件の成就した時点でみなし課税が生ずる（法四②IV）と規定している。¹⁰⁾

そうすると、連続受益者型信託は、受益者が一定の期限の到来・条件の成就・委託者の指示等によってA（第一次受益者）からB（第二次受益者）に変わる、という内容の信託であるから、その課税関係は受益者の変更事由によって次のとおりになると解される。

なお、本稿では、後継ぎ遺贈の問題を扱うため、受益者の変更事由が委託者の指示にかかわらせている場合に¹¹⁾ついては検討を省略する。

① 期限の到来にかかわらせている場合

この場合は、一種の期限付信託とみることができるので、その信託設定の時点において第一次受益者及び第二次受益者に対しみなし課税が生ずる（法四①）。そしてその際、それぞれの受益者に帰属する受益権の価額は、信託行為の内容に応じて次のとおり評価される。

ア 第一次受益者が収益の受益者であり、第二次受益者が元本の受益者である場合は、評価通達二〇二(3)によって評価した価額が評価額となる。

イ 第一次受益者及び第二次受益者がいずれも元本・収益の受益者である場合は、第一次受益者については期限到来の時までに受ける収益・元本の見込額の課税時期における複利現価の額が、第二次受益者については、「それが信託財産の究極の取得者とみられるときは、その期限における信託財産の評価額に対する同様の現価」の額が¹²⁾それぞれ評価額となる。

② 条件の成就にかかわらせている場合

この場合は、一種の条件付信託とみることができるので、まず、その信託設定の時点においては、信託にかかる財産権は第一次受益者に帰属することから第一次受益者に対してみなし課税が生じ（法四①）、次いで、後の条件成就の時においては、その財産権は第二次受益者に帰属することから第二次受益者に対してみなし課税が生じる（法四②Ⅳ）。そしてその際、それぞれの受益者に帰属する受益権の価額は、元本と収益の受益者

が同一であることから信託財産そのものの価額が評価額となる（評基通二〇二(1)）。

なお、第一次受益者は、条件成就によって受益権を失うことになるので、条件成就に伴い減少する相続税については、停止条件付遺贈の条件が成就した場合の更正の請求の取扱い（相基通三二一三）とのバランスを考慮すれば、更正の請求をすることができると考えられる。

〔注〕

- (1) 大島教授は、後継ぎ遺贈をすることを希望する者に対して、「①Aを委託者、Bを受託者、Cを受益者とする信託を遺言によって設定する。②Aを委託者、Cを受託者、Bを受益者とする信託を遺言によって設定する。③Aを委託者、第三者を委託者、Bを第一次の受益者、Cを第二次の受益者とする信託を遺言によって設定する。このような方法のうち、いずれを採用するかは、Aがどのような内容の措置を希望するかによって決定すればよい。」と述べている（大島俊之「いわゆる『後継遺贈』について」『谷口知平先生追悼論文集三財産法、補遺』（信山社、平四年）四八四頁）。その他、四宮和夫『信託法（新版）』（有斐閣、平元年）一一八頁―一三〇頁、稲垣明博「いわゆる『後継ぎ遺贈』の効力」判例タイムズ六六二号四七頁、杉浦史於「遺言と信託」信託法研究六号一五頁も同趣旨。

- (2) 植田淳「わが国における連続受益者型信託―導人可能性に関する基礎的研究―」信託一八〇号六頁
- (3) 四宮・前掲注(1)一一八頁
- (4) 四宮・前掲注(1)二二九頁、植田・前掲注(2)九頁―一三頁
- (5) 四宮・前掲注(1)二二八頁、杉浦・前掲注(1)一五頁、植田・前掲注(2)一〇頁

- (6) 帰属権利者も受益者であると唱える学説には、松本崇ほか「信託法・信託業法・兼営法」(第一法規、昭四七年)二八〇頁、四宮・前掲注(1)三〇七頁があり、多数説である。反対説には、中根不羈雄「信託帰属権利者の性質」法学協会雑誌四六卷七号一一八四頁―一一八六頁がある。
- (7) 四宮・前掲注(1)三〇七頁
- (8) 植田・前掲注(2)一〇頁、その他、杉浦・前掲注(1)一六頁も同趣旨。
- (9) 信託行為があつた時とは、信託契約の締結時ではなく、委託者から受託者へ信託財産の移転その他の処分がなされた時である。
- (10) このような立法上の差異は、まず、期限到来前、条件成就前の期限付・条件付受益権者が信託財産についてもつ権利は、期待権としてそれぞれ相続の対象になると解されるが、もとより条件はその成否が未定であるのに対して、期限は必ず到来するということに根拠があるとされている(植松守雄「所得税法の諸問題」税経通信八九年一月号四二頁)。
- (11) この場合の課税関係については、下野博文「相続税法第四条に関する一考察」税務大学校昭和五二年研究科論文集三分冊(資産税編)四三頁―四六頁がある。
- (12) 植松守雄「所得税法の諸問題」税経通信九〇年二月号三二頁―三三頁

第三節 ドイツにおける先位・後位相続制度と課税関係の概要

1 先位・後位相続制度

(1) 先位・後位相続制度 (Vor- und Nachbarschaft) の意義

ドイツ民法は、明文の規定をもって後継ぎ遺贈と類似の制度を認めている¹⁾。先位・後位相続制度と呼ばれるもので、²⁾例えば、第一の相続人としてAを相続人とするが、一定の期間の経過あるいは一定の事実の発生によってAの相続人としての資格が失われ、Bに相続人の資格が移るものである。ただし、BはAを相続するのではなくて、直接に被相続人を相続する。この場合において、Aは先位相続人 (Vorerbe)、Bは後位相続人 (Nacherbe) と呼ぶ。この制度の目的は、先位相続人の相続財産の処分を制限し、後位相続人に十分な相続財産を相続させることであつたり、先位相続人の一定の行為 (例えば、生存配偶者の再婚) を理由に他の者に相続財産を移転させること、さらには、後位相続人に一定の行為 (例えば、司法試験に合格する) をうながすことなどのように、主として相続財産を家族内にとどめたり、家族員の将来と相続財産とを結びつけることを目的とするものである。そして、実務上最も多いのは、先位相続人に一定の期間 (通常その生涯) 財産の利用を認めるものであり、それによって生存配偶者の生活を確保することであるといわれている。

(2) 先位相続人の法的地位

先位相続人は、被相続人の相続開始の時から後位相続の開始 (被相続人が指定した時点又は事実の発生若しく

はその定めがないときは先位相続人の死亡（独民二一〇六①）するまでの間は、真の相続人であるから相続財産の帰属者となる。したがって、後位相続開始までの先位相続人は、相続財産に対する使用収益権を有し（独民二一一一①・二一三三）、また、相続財産を処分することも可能である（独民二一一二）。ただし、後位相続人の権利を保護するために、相続財産に属する不動産及び船舶等の処分（無償処分を含む。）は、後位相続人の権利を侵害するかぎりにおいて無効とされている（独民二一一三）ほか、抵当債権、土地債務及び定期土地債務の処分制限（独民二一一四）、先位相続人に対する強制処分の制限（独民二一五）を受ける。

なお、先位相続人は、後位相続の開始によってその相続人としての地位を失い、後位相続人に相続財産を移転させる義務を負う（独民二一三〇）。また、先位相続人は、後位相続人に対して、相続財産についての通常の管理をなす義務を負うとともに、先位相続人が相続財産を通常よりさらに管理していたときは後位相続人に対し損害賠償義務を負う（独民二一三〇）。

(3) 後位相続人の法的地位

後位相続人は後位相続の開始によってはじめて相続人となるのであるが、相続開始の時にあって、すでに期待権としての後位相続権を取得する。これはある種の条件付又は期限付の相続権として、相続人としての地位を取得することに向けられた現在の権利であり、奪われることのないものとされている。この期待権によって後位相続人は、後位相続権（期待権）の全部又は一部を譲渡したり、後位相続権を不動産登記簿に登録したり、あるいは後位相続権を保護するために(2)のなお書きのほか、先位相続人に対し相続財産の現状についての報告を求めたり（独民二二二七）、担保の提供を求めたり（独民二二二八）、場合によっては、裁判所の指定する管理人に相続

財産の管理を移転させて、先位相続人から処分権を奪ってしまうことができる（独民二二二九）。また、この期待権は、後位相続人が停止条件付で指定されていないかぎり相続性が認められており（独民二二〇八②）、後位相続人が被相続人の相続開始の時から後位相続の開始するまでの間に死亡した場合には、後位相続人の相続人に承継される。

次に、後位相続が開始すると同時に先位相続人は相続人でなくなり、後位相続人が相続人となる結果、相続財産は当然に後位相続人に帰属する（独民二二三九）。それによって、後位相続人は先位相続人に対し、相続財産の引渡請求権が、相続財産が流出したことについて先位相続人に過失がある場合には損害賠償請求権が、先位相続人が相続財産を自己のために消費した場合には価額弁償請求権が、それぞれ生ずる（独民二二三〇から二二三四）。

2 先位・後位相続制度の課税関係

ドイツ相続税法は、先位・後位相続制度及びそれに類似する遺贈⁽³⁾について、後位相続の開始が先位相続人の死亡によって生じるのか、それ以外の事由によって生じるのかによって異なる取扱いをしている⁽⁴⁾。

(1) 後位相続の開始が先位相続人の死亡によって生じる場合

まず、被相続人に相続が開始した時は、先位相続人が被相続人の真正な相続人であり、遺産に属する権利の帰属者であることから、先位相続人が完全な相続人として納税義務者となる（独相法六①）。この場合、課税物件に対して後位相続人が有する後位相続権により処分制限が課されることについては、評価上考慮されないが、そ

の代わりに後位相続権自体は課税物件に含まれない（独相法一〇④）。

なお、先位相続人はその相続によって生じた税額を、先位相続財産から納付しなければならない（独相法二〇④）とされているが、これは、先位相続人の責任が限定されていることを意味するのではなく、後位相続人に対する関係で相続税が相続財産から支払われるべきことを明らかにしたにすぎないといわれている。

次に、後位相続が開始した時は、後位相続人はその取得財産について先位相続人に基づくものとして納税義務を負い、例外として、申請により後位相続人はその取得財産について被相続人に基づくものとして納税義務を負うことができる（いずれの場合も、先位相続人に課税された相続税額が減額されることはないし、遺産の評価時期は、後位相続が開始した時である（独相法一一））。

なお、この申請をした場合、先位相続人の固有財産についても後位相続人に移転するときは、課税等級は両方の財産を区分して取り扱う。ただし、先位相続人の固有財産に対しては、後位相続に属する財産に対する非課税金額が使用されていない範囲においてのみ、非課税金額を認めることができる。また、税額は、後位相続人が取得した全財産に対して適用される税率に従い、後位相続に属する財産と先位相続人の固有財産とに区分し計算される（独相法六②）。

(2) 後位相続の開始が先位相続人の死亡以外の事由によって生じる場合

まず、被相続人に相続が開始した時は、後位相続の開始事由を条件として、先位相続人は遺産に属する権利を解除条件付で、後位相続人は遺産に属する権利を停止条件付で、それぞれ取得したものとみなされるが（独相法六③）、停止条件付の受遺者の取得財産に係る租税債務については、条件成就の時に生ずるため（独相法九①）、

先位相続人が完全な納税義務者となる。

次に、後位相続が開始した時は、後位相続人はその取得財産について納税義務を負うが（遺産の評価時期は、後位相続が開始した時である（独相法一一））、先位相続人が納付した税額のうち先位相続人の実際の取得財産に相当する税額は、後位相続人の納付する税額から控除される（独相法六③）。

〔注〕

(1) ドイツ民法抜粋

ドイツ相続法研究会「ドイツ相続法注解」二 民商法雑誌一〇四巻三号一四五頁―一七一頁、四号九二頁―一九九頁、五号一九頁―一四二頁、六号一九頁―一三二頁、一一二巻六号一三九頁―一四〇頁を参照した。

第二〇〇条（後位相続人の概念）

被相続人は、他の者がまず相続人となった後に相続人となるよう相続人を指定することができる（後位相続人）。

第二〇六条（後位相続の開始）

① 被相続人が後位相続人を指定し、後位相続の開始する時点又は事実を定めなかったときは、相続財産は、先位相続人の死亡とともに後位相続人に帰属する。

② 省略

第二〇八条（相続能力、後位相続権の相続可能性）

① 省略

② 指定された後位相続人が、後位相続の開始前で相続開始の後に死亡した場合は、被相続人の別段の意思が認められない限り、後位相続人の権利は、その相続人に移転する。後位相続人の指定が停止条件付きである場合は、第二〇七四条の規定に従う。

第二一二条（先位相続人の処分権）

先位相続人は、第二一二条から第二一五条までの規定から異なった結果が生じない限り、相続財産に属するものを処分することができる。

第二一三条（不動産及び船舶の処分・贈与）

① 相続財産に属する不動産若しくは不動産についての権利につき、又は相続財産に属する登記された船舶若しくは建造中の船舶につき先位相続人がする処分は、後位相続人の権利を無効とし、又は侵害する限りにおいて、後位相続の開始の場合に効力を生じない。

②、③ 省略

第二一四条（抵当債権、土地債務及び定期土地債務の処分）

抵当債権、土地債務、定期土地債務、又は船舶抵当債権が相続財産に属しているときは、告知及び取立権は、先位相続人に帰属する。ただし、先位相続人は、後位相続人が同意した後に元本を自己に支払うこと、又は自己と後位相続人のために供託することのみを請求することができる。抵当債権、土地債務、定期土地債務又は船舶抵当債権についての他の処分には、第二一三条の規定を適用する。

第二一五条（先位相続人に対する強制処分）

強制執行若しくは仮差押えの方法、又は破産管財人によって行われる相続財産の目的についての処分は、後位相続の開始した場合には、それが後位相続人の権利を無効とし、又は侵害する限りに於いて、効力を生じない。処分は遺産債権者の請求権が主張され、又は相続財産の目的の上に存する権利で後位相続が開始した場合に後位相続人に対して効力が生ずるものが主張されるときは、無制限に効力を生ずる。

第二二七条（後位相続人の報告請求権）

後位相続人は、先位相続人がその管理により後位相続人の権利を著しく侵害すると認めるときは、先位相続人に対し、相続財産の状況につき報告を求める権利を有する。

第二二八条（担保の提供）

① 先位相続人の行為若しくはその劣悪な財産状態によって、後位相続人の権利を著しく侵害するおそれのあるときは、後位相続人は、担保の提供を請求することができる。

② 省略

第二二九条（管理権の剥奪）

① 第一〇五二条の規定により先位相続人から管理権が奪われたときは、先位相続人は、相続財産に属するものを処分する権利を失う。

② 省略

第二三〇条（後位相続の開始）

① 先位相続人は、後位相続の開始後は、通常の管理を引渡しに至るまで継続した場合に生ずる状態で、相続財産を後位相

続人に引き渡す義務を負う。：

② 省略

第二三二条（先位相続人の責任）

先位相続人は、管理に関し、後位相続人に対して自己の事務につき通常用いる注意についてのみ責任を負う。

第二三三条（通常の利用に対する責任）

通常の利用によって生ずる、遺産に属する物の変更又は毀損について、先位相続人は、責任を負わない。

第二三三条（過度の果実収取）

先位相続人が通常の経営原則に違反して果実を収取し、又は特別の事実から必要になったため過度に果実を収取したときは、通常性に反した又は過度の果実収取が先位相続人に認められた収益権を害し、かつ、果実の価額を通常の経営原則によって物の回復に充てることを要しない限りにおいてのみ、果実の価額は、先位相続人に帰属する。

第二三三条（自己のための消費）

先位相続人は、相続財産に属するものを自己のために消費したときは、後位相続開始後、後位相続人に対しその価額を賠償する義務を負う。過失に基づくその他の責任に影響を与えない。

第二三九条（後位相続開始の効果）

後位相続事由の発生とともに、先位相続人は、相続人でなくなり、相続財産は、後位相続人に帰属する。

第二九一条（後位遺贈）

① 被相続人が、遺贈の目的を、遺贈の帰属の後における一定の時点の到来又は一定の事実の発生時から、第三者に与え

たときは、第一受遺者が義務を負うものとみなす。

② 遺贈には、後位相続人の指定に関する第二二〇二条、第二二〇六条一項、第二二〇七条及び第二二一〇条一項の規定を準用する。

(2) 先位・後位相続制度については、神戸大学外国法研究会編『獨逸民法(V)』(有斐閣、昭三〇年)一九二頁―二七四頁、灰谷文雄「ドイツの先位・後位相続制度について」信託研究奨励金論集一二号四三頁―五六頁、ドイツ・前掲注(1)同頁を参照した。

(3) それに類似する遺贈とは、後位遺贈(独民二一九一)及び遺贈引渡義務者の死亡により期限の到来する遺贈である。

(4) ドイツ相続税法抜粋(一九九一年二月一九日付で公布され一九九一年一月一日より施行されたドイツ相続税法(最終改正一九九四年九月二七日))

日本税法学会運営委員会「西ドイツ相続税法の邦訳」税法学 四〇六号PP一―八、四〇七号PP一―三を参照した。

第六条(先位相続及び後位相続)

① 先位相続人を、相続人とみなす。

② 財産の移転を受ける者は、後位相続が生ずる場合に、当該取得財産につき、先位相続人に基づくものとして納税義務を負う。申請により後位相続人の被相続人に対する関係を、納税義務の基礎とする。この場合に、先位相続人の固有財産も、後位相続人に移転するときは、課税等級については、両方の財産を区分して取り扱う。ただし、先位相続人の固有財産に対しては、後位相続に属する財産に対する非課税金額が使用されていない範囲においてのみ、非課税金額を認めることができる。税額は、全取得財産に対し適用される税率に従い、各取得財産に対し徴収する。

③ 後位相続が、先位相続人の死亡により生じないときは、先位相続は、解除条件付き帰属とみなし、後位相続は停止条件付き帰属とみなされる。この場合には、先位相続人が納付した税額は、先位相続人の実際の取得財産に相当する税額を、後位相続人につき控除する。

④ 省略

第九条（租税債務の発生）

① 租税債務は、次の各号に掲げる場合には、各号に定める時に発生する。

一 死亡による取得財産の場合には、被相続人の死亡の日。ただし、次の各号に定める場合には、各号に定める時に、租税債務は発生する。

(a) 停止条件付、期限の猶予付、又は期限付の受遺者の取得財産、並びに取得財産に属する停止条件付、期限の猶予付若しくは期限付の請求権に対しては、条件の成就若しくは事実発生の時

(b)～(g) 省略

(h) 後位相続人の取得財産に対しては、後位相続発生の時

以下省略

第一〇条（納税義務の対象である取得財産）

①～③ 省略

④ 後位相続人の期待権は、その遺産にこれを含めない。

以下省略

第一条（評価基準日）

額の算定については、この法律に別段の定めがある場合を除き、租税債務の発生の時を基準とする。

第二〇条（租税債務者）

①～③ 省略

④ 先位相続人は、先位相続によって生じた税額を、先位相続財産から納付しなければならない。

以下省略

(5) 課税等級は、被相続人と財産取得者との身分関係によって決定されるもので、それによって、非課税金額及び税率等が異

なる（独相法一五）。

課税等級Ⅰ…①配偶者、②子女及び継子（ままこ）、③死亡した子女の子女及び死亡した継子の子女

課税等級Ⅱ…①課税等級Ⅰの②の規定に掲げる子女の直系卑属で、課税等級Ⅰの③の規定に該当しない者、②父母及びその他の直系卑属。ただし、死亡による取得財産の場合に限る。

課税等級Ⅲ…①父母及びその他の直系卑属で、課税等級Ⅱに属しない者、②兄弟姉妹、③兄弟姉妹の一親等の直系卑属、

④継父母、⑤子女の配偶者、⑥配偶者の父母、⑦離婚した配偶者

課税等級Ⅳ…その他一切の財産取得者及び目的出えん者（財団等）

(6) 非課税金額は、財産取得者の課税等級等により異なる（独相法一六）。

配偶者…二五万DM、課税等級Ⅰの配偶者以外の者…九万DM、課税等級Ⅱの者…五万DM、課税等級Ⅲの者…一万DM、課税等級Ⅳの者…三千DM

なお、この他に、配偶者については二五万DMの非課税金額が認められており、また、課税等級Ⅰの②の子女が二七歳以下の者である場合には、その者の年齢により四万DM～一万DMの非課税金額が認められている（独相法一七）。

(7) 税率は、財産取得者の課税等級及び取得財産の価額により異なる（独相法一九）。

(参考)

区 分	最低税率	最高税率
課税等級Ⅰの者	3%	35%
課税等級Ⅱの者	6%	50%
課税等級Ⅲの者	11%	65%
課税等級Ⅳの者	20%	70%

第三章 負担付遺贈により土地に設定される利用権と課税関係

後継ぎ遺贈の目的財産としては、昭和五八年最高裁判決や諸外国の実態⁽¹⁾からみて土地が多いものと考えられる。土地をその目的財産として相続税の課税関係をみた場合、第二次受遺者に土地所有権を直接移転させる遺贈類型（第二次受遺者へ所有土地を与えるが、その代りに、ある期限の到来する時又はある条件の成就する時まで、その土地の使用借権（利用権）を第一次受遺者に与えよといった遺贈）については、相続税及び贈与税の課税上、土地の使用借権の価額は零として取り扱うこととしているため、第一次受遺者に対しては、取得した使用借権に相続税が課税されず、第二次受遺者に対しては、土地の価額に相続税が課税されることになる。

そこで本章においては、第二次受遺者への負担付遺贈により、遺贈財産である土地の所有権が実質的に利用権と底地権とに分解された場合において、その利用権（以下「負担付遺贈により土地に設定される利用権」という。）は相続税課税上の負担となるのか否かについて考察する。

第一節 不動産無償利用権の法的性質

ここでは、1において通常の親族間における不動産の無償利用契約により設定される利用権の法的性質について学説・判例を整理紹介し、2においてこの種の利用権は原則として民法典に規定する使用借権と解されているのでその

法的性質を概観し、3において民法典に規定する使用借権と負担付遺贈により土地に設定される利用権とを比較しながらその法的性質を明らかにする。

1 親族間における不動産の無償利用契約により設定される利用権の法的性質

親族間で「不動産を共同使用したり、または、一方が他方に対して不動産の無償利用を許容したりする関係は、使用貸借その他の契約を明確に設定しないままなされることが多い」とされており、⁽²⁾こうして設定される利用権の法的性質について学説・判例は次のように解している。

(1) 学説

親族間における不動産の無償利用関係について、学説は、従来から特殊なものとして捉えてきた。田村教授によれば、「かような利用関係は、共同体的な紐帯を媒介とするゆえに、権利義務の範囲を明確にするような契約によって設定されるものでない所の、すぐれて事実上の使用関係として現われる」が、いったん紛争が生じると、「その法的処理にあたっては、使用貸借として取り出された法律関係を再び復元して、背後にある共同体的な紐帯を評価し、考慮しつつ、妥当な結論を得るために使用貸借規定を解釈適用する必要に迫られる。」と述べている。⁽³⁾つまり、「親族間の不動産利用関係は、親族という共同体的（しばしばは血のつながりという精神的な）紐帯を基礎として、所有者ないし不動産権利者が、対価の定めなく親族に利用させる点に主たる特徴が見られるのである。⁽⁴⁾従って、かような無償利用の關係に適合する法的構成は、使用貸借に外ならない」というのである。⁽⁴⁾

しかし、この見解に対し、岡本教授は、「今日における権利意識の昂揚や共同体的紐帯の弛緩、さらには共同

体による自治的紛争解決能力の低下などの事情をもあわせ考えると、…その法的処理にあたっては、使用貸借規定の解釈適用ではなく、親族共同体的紐帯を考慮しながら、まず、当事者間の関係を独自の権利（利用）関係に高めることができるかどうか、できるならば、いかなる種類・内容の権利関係に構成すればよいのかが問われねばならない」のであって、「この問題は、当事者がいかなる意識を有していたかを貸与の動機など諸般の事情を総合的に考慮して個別的な事案ごととに解決していくしかならう。」と述べている。⁽⁵⁾

(2) 判例

判例の主流は、親族間における不動産の無償利用関係を親族共同体的紐帯に埋没した事実上の利用関係として捉えるのではなく、使用貸借を前提としているようである。例えば、a 夫の兄弟から夫名義で借りた家屋に親子が居住していて、夫が死亡した場合の妻・子の使用借権について、または、夫の所有地上に妻の所有建物がありその土地利用を許していて、b 離婚した場合ないし、c 夫が土地を売却した場合の妻の使用借権について、それぞれ、a 借主の死亡（民五九九）⁽⁶⁾、b 目的の終了（民五九七②）⁽⁷⁾、c 対抗力がないことなどを理由に使用借権を消滅させている。つまり、これらの場合は、「具体的な使用目的が明確に約定されることなく、貸与の動機・経緯などの諸事情からその目的を復元せざるを得ないので、いきおいそこから取り出された『使用目的』なるものも、共同体的紐帯を前提ないし反映したものとなり、したがってそれが崩壊すれば使用貸借も解消する」というのである。⁽⁹⁾

しかし、最近の判例のなかには、親族共同体的紐帯がかなり希薄なケースにおいて、通常の使用借権よりも高いレベルの保護を認めた次に示す判例がある。⁽¹⁰⁾

〔事実〕 A（三男）とその妻 Y は、A の父（昭和一五年死亡）の遺志に従い、精神薄弱者で独立の生活能力をもたない B（長男）が家督相続により父から取得した土地、建物を利用し、C（四男）や他家へ嫁した姉 D の夫である E 及び B と協力して、父の家業である紡績工場の経営を継続し、母や B を扶養し一家の生活を支えてきたが、昭和四八年一月業績不振のため倒産した。Y は、家業再建のため奔走中の A が昭和四九年に死亡した後、自ら紡績工場の経営を引き継ぎ、B の生活の面倒もひとりで見ようになった。このような Y の立場に同情し、B の後見人が昭和五三年一月一四日、A Y 夫婦による母及び B の扶養並びに家産の維持管理への貢献に報いるため、「生涯借地権」という名称の土地利用権を係争地に設定した。しかしその後、B が死亡したので、その相続人 C 及び D がこの土地を承継し、さらに C と D のそれぞれの子 X₁、X₂ がそれぞれ持分の贈与を受けて、Y に対して建物収去・土地明渡を訴求した。

〔判旨〕「B の後見人は、A 没後の控訴人（Y）の立場に深く同情し、控訴人（Y）が本件土地を終生利用することができるようにとの特別の配慮から『生涯借地権』という名称の土地利用権を設定した。しかし、A Y 夫婦の貢献はすでに認定したとおりの内容であって、いわゆる生涯借地権の対価と相応するものとは認め得ないといわざるを得ないから地上権ないし賃借権を設定したものと解することはできない。しかし、A Y 夫婦が、長年にわたり、本件建物を生活の本拠として利用し、曲りなりにもせよ母、B らの生活を支えてきたことはすでにみたとおりであるから、仮に B が A よりも先に死亡したとすれば、A は相続人の一人として、B の遺産である本件土地を承継すべきことについては、他の相続人である C、D らとて異議のないところであろう。以上の事実関係を法的にみれば、B が、C や D ら親族の了解の下に、A Y 夫婦に対して終身の本件土地の使用借権を設定してき

たものと解すべきものである。」と判示した（以下「昭和六一年東京高裁判決」という。）。

そして、判示にある「終身の使用借権」について、岡本教授は、民法五九九条に規定する「使用貸借ハ借主ノ死亡ニ因リテ其効力ヲ失フ」という意味での「終身」ではなく、「かなり長期間の存続を予定した立論：つまり、使用目的の達成というかたちで、その存続を限定しないという：不確定期限付の貸借」であり、「本件は単なる親族間の無償貸与ではない：利用関係の独自性がより一層、明確に看取できよう。」と述べている。¹¹⁾

2 民法典に規定する使用借権の法的性質

前述のように学説・判例は、親族間における不動産の無償利用契約により設定される利用権を民法典に規定する使用借権として捉えているので、その法的性質について概観する。

(1) 使用貸借の意義

使用貸借は、使用借主に目的物の使用収益権を設定する契約で、民法五九三条は、「使用貸借ハ当事者ノ一方カ無償ニテ使用及ヒ収益ヲ為シタル後返還ヲ為スコトヲ約シテ相手方ヨリ或ル物ヲ受取ルニ因リテ其効力ヲ生ス」と規定している。この契約は、「借主が他人の物を利用することを目的とするが、使用借権を取得する債権契約であるから、地上権、永小作権等を設定する物権契約とは異なる。また、物を利用する権能を有する点で、単に物の保管を目的とする寄託（六五七）ともそれは異なる。さらに、使用貸借は、借主が貸主から受け取った物を使用収益した後、その同一の物を返還する契約である点で、賃貸借と共通性を有するが、受け取った物を消費して同種・同等・同質の物を返還する契約である消費貸借（五八七）と異なる。ただし、無償すなわち対価を

払わないで他人の物を借りる点で、それは賃貸借（六〇一）とも異なる⁽¹²⁾」。

(2) 使用貸借の成立要件

使用貸借は、目的物を「無償ニテ使用及ヒ収益」したのちに「返還」することについて当事者の合意が存在し、借主が貸主より「或ル物ヲ受取ルニ因リテ」その効力が生ずる。

なお、無償とは、借主が用益に見合う対価を支払わないことをいい、借主から貸主に一定の支払いがあったとしても、その支払いが、「名目のいかんを問わず、また金銭たると金銭以外の物および労務の提供たるとを問わず、対価たる意義をもたないものであれば⁽¹³⁾」、なお使用貸借である。

(3) 使用貸借の効力

貸主は借主に対し目的物を使用収益させる義務を負うが、この義務は、「借主が使用収益をなすのを認容し、これを妨げてはならないという消極的義務（不作為義務）であるにすぎず、賃貸借におけるような賃借人に使用収益をなさしめることについて積極的に協力する義務をいうのではない⁽¹⁴⁾」。また、賃貸借と異なりその目的物の瑕疵又は欠陥を知って告げなかったときにきり担保責任を負う。

他方、借主は、目的物を使用収益する権利を有するが、この権利は、「純粹の支配権ではないので物権ではなく、また貸主の物権的使用収益権を代わりに行う一種の形成権でもなく、債権行使の過程上、ないしそれに付随して生ずる借主固有の準支配権の権能である。」⁽¹⁵⁾が、この使用収益権には第三者に対抗する効力（目的物が不動産である場合は妨害排除請求権や登記）はない。また、目的物の使用収益をなし得る範囲は、「契約又ハ其目的物ノ性質ニ因リテ定マリタル用法ニ從ヒ」その範囲が定まる。そして、この権能は、貸主の承諾なしに第三者に

使用収益させることは禁止される他讓渡性もない（民五九四②）。この他に、借主は、目的物を返還するまで善良な管理者の注意をもってこれを保管し（民四〇〇）、また、目的物の通常の必要費を負担し（民五九五①）、さらに、使用貸借の終了の時に目的物を返還しなければならぬ（民五九三）という義務を負う。

(4) 使用貸借の終了

使用貸借は、①借主が目的物の使用収益目的の範囲を逸脱した場合及び貸主の承諾なしにその目的物を第三者に使用収益させた場合には、貸主の告知によって、②契約期間の満了の時（民五九七①）、③契約期間を定めなかった場合は借主が契約に定めた目的に従い使用収益を終わった時（民五九七②本文）、④契約期間を定めなかった場合で借主が事実上使用収益を終了していない場合でも、使用収益をなすに足るべき期間を経過したときは貸主の告知によって（民五九七②ただし書）、⑤契約期間及び使用収益目的を定めなかった場合は貸主の返還請求によって（民五九七③）、⑥借主の死亡によって（民五九九）、それぞれ終了する。

3 負担付遺贈により土地に設定される利用権の法的性質

通常の土地使用借権は、「商品交換経済それ自体の外にある無償利用関係であるので、いきおいその法的保護も賃貸借に比して劣弱であり、とくにその存続保障と第三者対抗力において両者に顕著な差異がみられる。好意契約ともいわれるように、貸与の動機は好意・恩愛・憐憫」にあるといえる。¹⁶⁾

それでは、負担付遺贈により土地に設定される利用権は、通常の使用借権と同様の性質を持つのであろうか。まず、負担付遺贈により土地に設定される利用権は、いってみれば、遺言者が第一次受遺者（受益者）に対し土

地の利用権を遺贈したことにより生じたもの¹⁷⁾。換言すれば遺言者が土地の所有権を交換価値と使用価値とに分けて遺贈したことによって生じたものであり、かつ、その設定は、第二次受遺者（受遺者）の負担の履行によって行われるものであることから、通常の使用借権が持つ「無償・好意契約という特質から一定の使用目的または期間によってその存続が限定される」という性質をもたないし、法的には無償とされているが実質的・経済的にみると決して無償とはいい難い¹⁸⁾。

次に、負担が履行されない場合、例えば、利用権設定後に第二次受遺者又は第三者によって利用権が侵害されたとしても、第一次受遺者は、負担の履行請求権又は履行に代る損害賠償請求権を有しており、その上、その者が相続人であれば、負担付遺贈の取消請求権（民一〇二七）を有していることから、通常の使用借権が第三者対抗力をもたないのに比し、ある程度の対抗力も否定できない。

したがって、負担付遺贈により土地に設定される利用権は、その設定の経緯等にもよるが、昭和六一年東京高裁判決が示したような「終身の使用借権」、すなわち、「物権の利用権」¹⁹⁾に類似した性質を持つのではなからうか。

〔注〕

- (1) イギリスには、継承的財産処分（settlement）又は売却信託（trust for sale）により土地を家族の手に相伝的に保持させる制度がある（Philip James『イギリス法（下）私法』（三省堂、昭六〇年）二一九頁—二二五頁）。
- (2) 田口文夫「不動産の無償利用契約と利用者の地位—親族間における利用関係を中心に—」専修法学論集四〇号一五五頁
- (3) 田村精一「親族間の不動産利用関係」『契約法大系』（有斐閣、昭三七年）二九六頁

- (4) 田村・前掲注(3)二九五頁―二九六頁
 - (5) 岡本詔治「終身の使用借権と新所有者側の権利濫用」法律時報五八卷二二号二一九頁
 - (6) 最判昭和三年八月三〇日(最高裁判所裁判集民事二七号六五一頁)
- なお、東京地裁昭和五六年三月一二日判決(判例時報一〇一六号七六頁)では、「建物所有を目的とする土地の使用貸借においては、当該土地の使用収益の必要は一般に当該地上建物の使用収益の必要がある限り存続するものであり、通常の意味解釈としても借主本人の死亡により当然にその必要性が失われ契約の目的を遂げ終わるといふものではないから」、本件には民法五九九条の適用はないと判示している。
- (7) 最判昭和三五年一月一〇日(最高裁判所民事判例集一四卷一三号二八二三頁)
 - (8) 最判昭和四一年一月二二日(判例時報四四二号四一頁)
 - (9) 岡本・前掲注(5)二二〇頁
 - (10) 東京高判昭和六年五月二八日(判例時報二一九四号七九頁)
 - (11) 岡本・前掲注(5)二二〇頁
 - (12) 上井長久ほか著『民法講義五契約』(有斐閣、昭五三年)一七四頁
 - (13) 上井・前掲注(12)一七八頁
 - (14) 上井・前掲注(12)一八〇頁
 - (15) 上井・前掲注(12)一八一頁
 - (16) 岡本・前掲注(5)二一八頁

(17) 中川善之助編『註釋相続法(下)』(葉師寺志光)(有斐閣、昭三〇年)一三〇頁

(18) 岡本詔治「財産分与・遺産分割と生涯無償利用権」『谷口知平先生追悼論文集一家族法』(信山社、平四年)四〇一頁

(19) 岡本・前掲注(18)同頁

第二節 負担付遺贈により土地に設定される利用権の課税関係

ここでは、1において通常の土地使用借権に係る相続税の取扱い確認し、2において土地使用借権の課税についての判例の考え方を整理紹介し、3において1及び2の背景と負担付遺贈により土地に設定される利用権の背景とを比較し、後者の権利は、相続税課税上の負担となるのか否かを考察する。

1 個人間における土地の使用貸借の課税関係

個人間における土地の使用貸借の場合、土地の貸借について貸主、借主とも、互いに強い権利意識をもっているわけでもなく、その土地の借主の使用権の価値も極めて薄く、逆に土地所有者の権利を制限することも小さいと考えられている。⁽¹⁾ そのため、個人間における建物等の所有を目的とした使用貸借に係る土地や借地権(以下「土地等」という。)について、その使用貸借の開始があった時点及びその後相続等によりその土地等の所有権の移転があった時点における相続税及び贈与税の課税上の取扱いについては、昭和四八年一月一日付直資二一八九ほか「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて」通達(以下「使用貸借通達」という。)に

より次のようになされている。

(1) 使用貸借による土地の借受けがあった場合

建物等の所有を目的として使用貸借による土地の借受けがあった場合には、借地権の慣行のある地域で行われ
たものであっても、その土地の使用貸借に係る使用権の価額は零として取り扱う（使用貸借通達「一」）。

(2) 使用貸借に係る土地等を相続又は贈与により取得した場合

使用貸借に係る土地等を相続（遺贈又は死因贈与を含む。）又は贈与（死因贈与を除く。）により取得した場合
における相続税又は贈与税の課税価格に算入すべき価額は、その土地の上に存する建物等又は借地権の目的と
なっている土地の上に存する建物等の自用又は貸付けの区分にかかわらず、すべて当該土地等は自用のものであ
るとした場合の価額によって評価する（使用貸借通達「三」）。

2 土地の使用借権についての判例の考え方

判例は、相続税及び贈与税の課税上、土地の使用借権の価額を零とみている。以下、これまでの判例を概観する。¹

ア 神戸地裁昭和五三年二月一三日判決（税務訴訟資料一〇三号七四七頁）

「使用貸借は賃貸借と異なり無償で他人の物を使用収益させる権利を生じさせる契約であり、通常、親族、友
人、知人などの親しい間柄で成立する好意、感謝、恩恵等の存在を伴っているものであり、土地、家屋等の不動
産の使用貸借においても賃貸借の如く格別の法的保護は与えられておらないもので、それだけに不安定であり、
所有権に対する制約力も薄弱であって、それは交換経済の埒外にあるものである。∴殊に本件のような、他人間

ではなく夫婦間でなされた使用貸借においては、かかる契約は夫婦間の愛情等の特殊の絆で結ばれ、その基礎のうえに成立しているものであり、そこは何等の利害の対立がなく、本件においてはうなぎ店経営という使用目的が存在するとしても、かかる使用貸借は、通常世間一般において行われている如く、夫婦間の情誼によって解決されるものと云うべきである。…従って、本件土地、建物が不特定人間の自由取引において通常成立するであろう市場価格を考える場合においては、本件使用貸借の価値は零として評価するのが相当であると考ええる。」

イ 東京地裁昭和五五年三月六日判決（税務訴訟資料一〇号五二二頁）³⁾

「使用貸借に係る土地については、特別の事情のない限り、当該使用権の価額を零とし自用地として評価することも是認されるものというべきである。」

ウ 東京地裁昭和五五年九月三日判決（税務訴訟資料一一四号六一八頁）

「使用貸借は通常知人、友人、親族間或いは法人と法人代表者間のような特殊な関係を有する者の間に設定され、当事者間の好意、信頼関係等にその基盤をもつものであるから、通常の経済取引ないしは交換経済とは無縁であり、また、不動産を目的とする使用借権についても法は借地権、借家権のように手厚い保護を与えておらず、ことに不動産の所有権が第三者に移転された場合その第三者に対しては使用借権をもって対抗することができないのであり、従って、不動産所有権を制限する程度も借地権、借家権に比し極めて小さいものであるから、相続財産の価額を評価するにあたって不動産の使用借権をどのように評価すべきかは各場合の具体的な判断によるとしても、借地権、借家権と同等に評価しなければならぬものとは到底いえない。そして、財産の評価は課税実務上『相続税財産評価に関する基本通達』によって統一的に運用されていることは公知の事実であるが、…

本件相続開始当時の同通達には、地上権又は借地権が設定されている宅地の評価方法は自用地の価額から地上権又は借地権の価額を控除した金額によって評価するものとされているが、宅地上に存する利用権として使用借権は掲げられておらず、従って使用借権には宅地の価額に影響を及ぼす程の経済的価値はないものとして運用されていたことが認められるところ、このような運用は：使用借権の性質にも合致し、当該使用借権が借地権にも比すべき経済的価値を有している等特段の事情が存する場合でない限り妥当なものとして是認することができる。」

エ 浦和地裁昭和五五年一〇月二九日判決（税務訴訟資料一一五号三六三頁）⁴

「使用貸借契約に基づく土地使用権は、建物所有を目的とするものであっても、借地法等により手厚く保護されている借地権に比してその基盤も脆弱であり、譲渡性にも乏しいものであるところから、その財産価値は極めて薄いものというべきであり、従って、：相続税の課税価格を算出するについては、：何んらの制限もない土地として評価することになる。」

オ 横浜地裁昭和五六年九月一七日判決（税務訴訟資料一二〇号四八三頁）

「使用貸借権は賃借権と異なり、法律上の保護が薄弱で、借主の死亡によってその効力を失い、相続の対象ともなり得ない権利であり、独立の取引の対象ともされないものであるから、その経済的価値は零とみるのが正当である。」

カ 東京地裁昭和六三年四月二〇日判決（税務訴訟資料一六四号八七頁）

「使用貸借権は、建物所有を目的とするものであっても第三者に対抗できないものであって、不動産の利用権

としては地上権、借地権に比して極めて弱い権利であるのみならず、賃借権と異なり、法律の保護が薄弱であつて、借主の死亡によつてその効力を失い（民法五九九条）、相続の対象ともなり得ない権利であるから、特段の事情の認められない限り、課税上その経済的価値は零とみるのが相当である。」

キ 名古屋地裁昭和六三年七月一日判決（税務訴訟資料一六五号四頁）

「使用貸借による土地の使用権は、借地権のように法律上の手厚い保護を与えておらず、また当事者間の好意、信頼関係等による基盤を持ち、交換経済の外にあるものなので、借地権のような客観的な交換価値を有するものと見ることが困難である。」

ク 横浜地裁昭和六三年一〇月三十一日判決（税務訴訟資料一六六号三七五頁）⁽⁵⁾

「土地の使用借権は借地法の適用がなく（借地法一条参照）、建物所有目的の賃借権又は地上権に比較して、その存続期間、解約の制限等の点において脆弱であつて、その経済的評価は低いものと認められるが、その財産的評価については、当該権利の設定された事情、返還時期、使用及び収益の目的、その他の契約内容、使用及び収益の状況等を考慮して決定されるものと解される（土地収用法七一条、公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱（昭和三十七年六月二十九日閣議決定）参照）。」

ケ 静岡地裁平成元年六月九日判決（税務訴訟資料一七〇号六九八頁）

「使用貸借による土地の使用権は、借地権のように法律上の手厚い保護を与えられておらず、また、当事者間の好意・信頼関係等にその基盤を持ち、通常、正常な経済取引になじまないものであるから、借地権のように客観的な交換価値を有するものと見ることが困難である。」

以上のように、判例は、相続税及び贈与税の課税上、土地の使用借権の価額を零とみている。その根拠とするところは、①使用借権は、通常、親族、友人、知人などの親しい間柄で成立する好意、感謝、恩恵等の存在を伴っているものであること、②使用借権は、借地権、借家権のように法律上の手厚い保護を与えられておらず、ことに不動産の所有権が第三者に移転された場合その第三者に対しては使用借権をもって対抗することができないこと、③使用借権は、譲渡性に乏しいことの三点である。

しかし、判例は、使用借権の経済的価値は絶対的に零として評価するとまでは判示しておらず、どのように評価すべきかは各場合の具体的な判断によるとし、例えば、当該使用借権が借地権にも比すべき経済的価値を有している等特段の事情が存する場合などは、経済的価値を認める余地を残している。また、法人が有する使用借権については、使用借権の経済的評価は低いものと認められるが、その財産的評価については、当該権利の設定された事情、返還時期、使用及び収益の目的、その他の契約内容、使用及び収益の状況等を考慮して決定されるものと判示している。

3 負担付遺贈により土地に設定される利用権の課税関係

(1) 利用権は課税上の負担となるのか

使用貸借通達の取扱いは、主として親族間の特殊な身分関係等、個人間における貸借関係の実情を踏まえ、かつ、民法典が予定している使用借権を踏まえて定められたものである。⁽⁷⁾ また、判例において明示された判断理由も、右通達と同様である。

これに対して、負担付遺贈により土地に設定される利用権は、既に前節で述べたように、無償・好意契約によ

り生じたものではなく、また、法的には無償とされているが実質的・経済的にみると決して無償とはいい難く、さらに、第三者に対抗する効力も否定することはできない。

したがって、負担付遺贈により土地に設定される利用権は、使用貸借通達が予定している使用借権の埒外であり、むしろ、判例がいうところの「特段の事情」があり「賃貸借に近似するもの」にあたり、それには経済的価値が認められ、原則として相続税課税上の負担と解せざるを得ないのではなからうか。⁽⁸⁾

なお、経済的価値の評価は、一般に交換価値とされている(評基通一(2))。そのため、譲渡性のない利用権は評価できないのではないかとという反論があるかもしれない。

しかしながら、「この通達は、あくまで評価を問題にしているのであって、譲渡性のあるものについては、自由な取引価額により評価するという趣旨にとどまるものであり、譲渡性のない債権については、それ相応の方法による評価をすれば足りるわけである。⁽⁹⁾」したがって、債権の場合の評価は、その債権によって享受し得る経済的効用を測定し評価時の貨幣価値で評価すればよいわけであり、利用権は債権であり、経済的効用は土地を利用する権利であることから、評価することは可能である。

そこで次に、課税上の負担となる利用権はどのように評価していくのか、鑑定評価理論及び遺産分割審判から若干の考察を加える。

(2) 利用権の評価方法

① 鑑定評価理論

鑑定評価上の使用借権の評価方法については、「その権利をその時点で消滅させなかったら存続していた

であろう。残存期間内に享受しえたであろう経済的利益にもとづいて評価される」という¹⁰。具体的には、「土地使用借権というものが、その設定の経緯、契約期間、使用・収益の目的および状況等について千差万別であり、非常に個別性の強いものであり、それによって受ける経済的利益ないし法的権利の内容も、個別性の強い」ものであるから、「使用借権の内容そのものに即して主体的な価値を求めようとする『残存経済的利益による方法』¹¹」を中心とし、これに客観性を付与するものとして、『代替借地権による方法』¹²および『割合による方法』¹³を参考として鑑定評価額を決定すべきである。」という¹⁴。

② 遺産分割審判

遺産分割審判における使用借権の評価方法は、鑑定評価により行われており、具体的な事例では、更地価格の一〇%から三〇%とされることが多いようである¹⁵。また、大阪家庭裁判所の調査官による研究報告によれば、「公共用地の取得に伴う損失補償基準」及び「同細則」により¹⁶、借地権の三分の一程度に評価していると¹⁷している。つまり、遺産分割審判では、概ね「割合による方式」が採られている。

以上のように、鑑定評価理論及び遺産分割審判では、土地使用借権について「残存経済的利益による方法」又は「割合による方法」を中心に評価している。

そこで次に、それぞれの方法について、相続税の評価方法として妥当性を検討する。

まず、「残存経済的利益による方法」は、個別性の強い個々の利用権ごとに、課税時期において借主に帰属する経済的利益を基として評価しており、利用権が債権であることからすれば、相続税の評価方法として妥当なものである。

次に、「割合による方法」は、昭和四三年大阪地裁判決⁽¹⁸⁾では、「使用貸借による土地使用の利益を使用料として把握するなら格別、その他に、所有権に対する使用借権の制約を借地権割合の如きものとして評価することは、その共通の地盤を欠く点において、又、右の制約に対する借地権割合のような一般的標準の存在しない現在において、甚だ困難である」と判示し、この方法を否定した。しかしながら、今日ではこの方法は、土地収用法にもとづく収用又は任意買取の場合だけではなく、都市再開発による市街地再開発事業等での権利変換等における評価の実務⁽¹⁹⁾や遺産分割審判における財産評価にも用いられており、「一般的標準」に近いものになってきたと考えられるので、相続税の評価方法として妥当なものである。また、土地収用法における時価は、相続税法二二条に規定する「時価」、すなわち、評価通達一(2)にいう「時価とは課税時期において、それぞれ財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」、と同意に解されるので、「割合による方法」を採ることに問題はない。⁽²⁰⁾さらにはまた、この方法は「残存経済的利益による方法」に比し簡便、かつ、画一的であり、評価の公平性ないし一貫性の見地から受入れやすいものである。

したがって、土地利用権の評価は「割合による方法」がより適当であると考えられるが、定期借地権の評価とのバランス等を考慮しなければならないことから、その詳しい検討は今後の研究に委ねることとしたい。

〔注〕

(1) 尾崎三郎編『相続税法基本通達逐条解説』(大蔵財務協会、平五年)三七九頁、増原繁樹ほか『借地権課税の理論と実務

(二訂版)』(財経詳報社、昭六一年)二四六頁

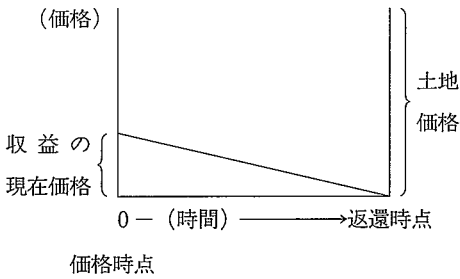
- (2) なお、法人税の課税においては土地の使用借権に経済的価値を認めたと例があるが、それは、法人は個人と異なり経済人であることを基調としていることから、その事業の遂行上、いつ返還を要求されるかわからない使用貸借契約を締結するとは考えられないので、形式的に使用貸借の名の下に締結された契約であっても、実質は賃料免除による賃貸契約と考えているからである（増原・前掲注(1)二五一頁）。
- (3) 第二審の東京高判昭和五六年七月一六日（税務訴訟資料二二〇号一九一頁）も原審の判断を支持し控訴を棄却している。
- (4) 第二審の東京高判昭和五七年四月一六日（税務訴訟資料二二三号八四頁）も原審の判断を支持し控訴を棄却している。
- (5) 第二審の東京高判平成二年二月二八日（税務訴訟資料一七五号九五六頁）も原審の判断を支持し控訴を棄却している。
- (6) 『相続税法基本通達逐条解説』では、「親族間における土地の利用関係は、通常愛情等の特殊なきずすなによって結ばれ、その間になんら利害関係の対立はない」と記述している（尾崎・前掲注(1)三七九頁）。増原・前掲注(1)二五一頁も同趣旨。
- (7) 『相続税法基本通達逐条解説』では、「土地の使用貸借は、その無償性に起因して、建物の所有を目的とする場合であっても、借地借家法の適用はないこととされ、借地権（建物等の所有を目的とする地上権又は賃借権）のような強い法的保護が受けられないほか、当事者間の対人関係を重視し、借主の死亡によってその使用貸借は終了する（民法五九九条）。したがって、使用貸借による土地の使用権は、その経済的交換価値において、借地権に比し極めて弱いものである。」と記述している（尾崎・前掲注(1)三七九頁）。
- (8) なお、「使用借権の『経済的価値』が認められる場合もあるが、それは使用貸主の底地の評価上考慮されるべき私権の社会的制約であり、使用借主の課税財産を構成するものではない。」という見解もある（北野弘久ほか編『争点相続税法』〔須藤信一〕（勁草書房、平成七年）二七七頁）。

(9) 確井光明「租税判例研究」ジュリスト六一七号一四九頁

(10) 鶴野和夫「土地の使用借権とその評価」『不動産をめぐる現代財産権の法律と評価』（清文社、昭六〇年）一三六頁

(11) 「残存経済的利益による方法」とは、使用借権の残存期間中（例えば、借主の死亡によって使用借権が消滅する場合の残存期間は、生命表や生命保険関係の統計上の資料を採用する。）に期待される経済的利益の現在価値の総和を年金現価によって求めるものである（鶴野・前掲注(10)一三六頁—一四二頁）。

これを図示すれば次のとおりである（岡本茂延「使用貸借等の評価についての一考察（占有形態に対応する価値の考察法について）」不動産鑑定二巻七号五一頁）。



- (12) 「代替借地権による方法」とは、貸主が期限到来前に使用借権を消滅させようとする場合は、借主は別の土地を求めざるをえないからその額を補償しようとするものである（鵜野・前掲注(10)一四二頁―一四四頁）。
- (13) 「割合による方法」とは、土地収用法にもとづく収用又は任意買収において、土地使用借権者に対する補償額を算定するために用いられている「公共用地の取得に伴う損失補償基準」及び「同細則」によるものと同様である。すなわち、使用借権の価格を更地価格又は借地権価格に一定の割合を乗じて求めるものである（鵜野・前掲注(10)一四四頁―一四六頁）。
- (14) 鵜野・前掲注(10)一四七頁
- (15) 石田敏明「遺産評価の実務」『講座・実務家事審判法三』（日本評論社、平元年）三二七頁
- (16) 植田舜二ほか「不動産の時価調査について」家庭裁判月報三八巻五号一七一頁
- (17) （公共用地の取得に伴う損失補償基準一三条）
 使用貸借による権利に対しては、当該権利が賃借権であるものとして前条の規定に準じて算出した正常な取引価格に、当該権利が設定された事情並びに返還の時期、使用及び収益の目的その他の契約内容、使用及び収益の状況等を考慮して適正に定めた割合を乗じて得た額をもって補償するものとする。
 （同細則三）
 基準第一三条は、次により処理する。賃借権に乗すべき適正に定めた割合は、通常の場合においては、三分の一程度を標準とするものとする。
- (18) 大阪地判昭和四三年一月二五日（税務訴訟資料五三号八九二頁）
- (19) 鵜野・前掲注(10)一四五頁

(20)

なぜなら、土地収用法は、使用借権に対する補償金額について事業認定時における近傍類似の取引価格を考慮して算定した「相当な価格」を基準とする旨を規定し（土地収用法七一条）、ここにいう「相当な価格」とは、判例・学説とも「土地の客観的かつ正常の市場価格」を意味するものと解している（最判昭和四八年一〇月一八日（最高裁判事判例集二七卷九号一 二二〇頁）、大阪地判昭和五二年四月二六日（行政事件裁判例集二八卷四号三五四頁）、東京地判昭和五二年一〇月二二日（訟務月報二三卷一一号一八九五頁）。つまり、「相当な価格」とは、「地価公示法」一条の『正常な価格』すなわち『土地について自由な取引が行われるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格』であり、さらに、不動産鑑定評価基準でいう『合理的な市場で形成されるであろう市場価値を表示する適正な価格』である。」からである（小澤道一『逐条解説土地収用法改訂版（下）』（ぎょうせい、平七）六六頁）。

第四章 後継ぎ遺贈の課税関係の在り方

本章においては、第一節で後継ぎ遺贈を附款付遺贈とみた場合の相続税課税上の問題点を具体的な事例に基づいて明らかにし、第二節でその問題点の解決策を検討し、最後に第三節で後継ぎ遺贈が行われた場合の相続税課税の在り方について基本的考え方を提示する。

第一節 後継ぎ遺贈の課税上の問題点

1 事例一

ある条件の成就により第一次受遺者から第二次受遺者へ遺贈利益が移転する遺贈について、各人の相続税額を中心に検討する。

- ① 遺言者Aの遺産は甲会社の株式である。
- ② 遺言者Aは、条件を付して「Y（Aの配偶者）に甲会社の株式を遺贈する。Y死亡後は、X（Aの弟）がその株式を承継する。」旨の遺言をした。
- ③ 相続人はYとXの二人である。
- ④ 相続税の総額は二〇〇である。
- ⑤ 税額控除の適用は、相続税法一九条の二（配偶者に対する相続税額の軽減）以外はないものとする。

(1) 課税関係

ア 本件遺言をXへの停止条件付遺贈→Y死亡時に甲会社の株式を有していることを停止条件としたもの→とみた場合

停止条件付遺贈があつた場合、遺贈財産は条件成就するまで相続人に帰属し、分割することもできる。⁽¹⁾したがって、相続人YとXが納税義務者となるが、仮に遺産分割によりYが甲会社の株式を全部取得すれば納税義務者はY、納付税額は相続税法一九条の二の適用により五〇⁽²⁾となる。次いで、条件成就した場合、遺贈財産は受遺者に帰属する。したがって、甲会社の株式に係るYの相続税を減額するとともに、Xがあらたな納税義務者となり、納付税額は相続税法一八条（相続税額の加算）の適用により二四〇⁽³⁾となる。

イ 本件遺言をYへの解除条件付遺贈及びXへの停止条件付遺贈→XがYより長生きすることを条件としたもの→とみた場合

解除条件付遺贈及び停止条件付遺贈があつた場合、遺贈財産は条件成就するまで解除条件付遺贈の受遺者に帰属する。したがって、納税義務者はY、納付税額は相続税法一九条の二の適用により五〇となる。次いで、条件成就した場合、遺贈財産は停止条件付遺贈の受遺者に帰属する。したがって、甲会社の株式に係るYの相続税を減額するとともに、Xがあらたな納税義務者となり、納付税額は相続税法一八条の適用により二四〇となる。

ウ 本件遺言をYへの負担付遺贈→Y死亡時にXが生存していることを条件に甲会社の株式をXに移転することを負担としたもの→とみた場合

この場合は、負担の履行が将来の条件の成否にかかった不確実なものであるから、条件成就前においては、納税義務者はY、納付税額は相続税法一九条の二の適用により五〇となり、後の条件成就の時に於いて、負担の価額に係るYの相続税を減額するとともに、Xがあらたな納税義務者となり、納付税額は相続税法一八条の適用により二四〇となる。

(2) 課税上の問題点

- ① 通常の場合であれば、甲会社の株式は、AからYへ、YからXへと、二回の相続又遺贈の効力により移転されるため二回の相続税が課税されることになる。これに対し、本件遺言を条件付遺贈又は負担付遺贈とみた場合は、一回の遺贈の効力により甲会社の株式は同様に移転されるため一回の相続税が課税されるにすぎない。しかしながら、両者の間には、原因となる法律行為に違いがあるにしても、Yは死亡するまで、甲会社の株式をXへ移転する義務がなく、しかも、その株式の使用・収益・処分について具体的な法的制限を受けない⁽⁴⁾。したがって、後者の場合であっても、AからYへ、YからXへと単純遺贈（又は相続）が二度行われたのと実態的に差がないのであるから、相続税を一回免れるということは、単純遺贈（又は相続）とバランスを失うことになる。

なお、相続税法には、親から孫へといった子の世代を飛び越して資産を移転させることによる相続税の節税又は回避を防ぐために、相続税額の二割加算制度（法一八）が設けられているが、この制度は、例えば、親から孫へといった直接の財産移転を想定したものであり、⁽⁵⁾ 本事例には対応できない。

- ② 条件成就によって納付すべき相続税額が増加するXに対して、税務署長は、Yが除斥期間経過後に死亡した

場合には、Yの相続人から相続税法三二条に基づき更正の請求がないかぎり増額更正をすることができます（法三三⑤）、それぞれのケースで増加する税額を課税できなくなるおそれがある。

なお、仮に、条件成就に係る更正の請求の根拠規定を国税通則法二三条に求めた場合には、除斥期間の経過により増額更正そのものの道が塞がれることになるという問題もある。

2 事例二

ある期限の到来により第一次受遺者から第二次受遺者へ遺贈利益が移転する遺贈について、各人の課税価格に算入する財産の価額（評価）を中心に検討する。

- ① 遺言者Aは、期限を付して「Y（Aの配偶者）に不動産を遺贈する。Y死亡後はX（Aの弟）が不動産を承継する。」旨の遺言をした。
- ② 相続人はYとXの二人である。
- ③ 不動産の課税時期現在の時価は10000である。
- ④ Yの年齢は四五歳で、平均余命は三〇年とする。

(1) 課税関係

エ 本件遺言をYへの終期付遺贈及びXへの始期付遺贈―Yの死亡を期限としたもの―とみた場合

- ① 本件不動産の収益率が二%である場合

この場合は、Yは終期付で不動産を、Xは始期到来した時に不動産を取得することができる権利（以下

「期限付権利」という。)又は始期到来した時に不動産の引渡しを受けることができる債権(以下「不動産引渡請求権」という。)のいずれかを、それぞれ取得する。したがって、納税義務者はYとXである。

次に、各人の取得した財産の価額の評価方法について相続税法や評価通達には規定はない。ただ、Yの取得した財産の性質は、終期到来するまで不動産を使用収益することができる権利(以下「生涯権」という。)であり、Xの取得した財産の性質は、始期到来した時に不動産の引渡しを受けることができる権利(以下「残余権」という。)であることからすれば、それは、第二章第二節2の(4)の①で述べた期限付信託の第一次受益者及び第二次受益者が、信託財産に対して有する権利、すなわち、第一次受益者は期限到来するまでは信託財産からの収益を享受し得るが、期限到来によって信託財産に対する権利を失い、その結果、信託財産は第二次受益者に帰属するというもの、と経済的実質は同じである。また、信託財産に対する権利は、原則として相続性、譲渡性、差押可能性があり、受益者は信託財産に対する実質的な権利者であると説かれていることから、⁽⁶⁾それは生涯権又は残余権の法的性質と同様である。したがって、適用される法律こそ遺贈の場合には民法で、信託の場合には信託法であるという違いはあるものの、その評価は、信託受益権の評価と同様の方法により行うのが適当と解される。

そうするとYは生涯権の遺贈を受けたのであるから、その価額は信託受益権の収益受益権のみを取得した場合と同様に評価される。そしてこの場合は、まず、「課税時期の現況において推算した受益者が将来受けるべき利益の価額」を求めなければならないが、評価通達にはその算出方法について規定はない。そこで、どのような方法により利益の価額を算出すべきか問題はあがあるが、この点について渡邊弁護士は、「二つの考

え方が有り得よう。そのひとつは、平均余命による計算で収益の受益が平均余命に対応する期間だけ継続するとして複利現価の算定を行うもの。今ひとつは、終身定期金の規定を援用して相続税法二四条一項三号の規定を準用して算定する方法である。相続税法の考え方からすれば、終身定期金との課税のバランスを考慮する意味で後者の方法によることとなるかもしれない。しかし、平均余命による年八分の複利引き現価と終身定期金の倍率との間には食い違いがあるから、公平という点からいえば、平均余命で計算する方が優れているのではないかと述べている。⁷⁾この見解に従うと、Yの課税価格に算入する生涯権の価額は、推算した毎年の利益の価額が二〇であり、これを年八%の利率で現在価値に割り引くから二二五である。他方、Xは残余権の遺贈を受けたのであるから、その価額は信託受益権の元本受益権のみを取得した場合と同様に評価される。そうするとXの課税価格に算入する残余権の価額は、課税時期の本件不動産の時価が一〇〇〇であり、これを年八%の利率で現在価値に割り引くから九九である。

② 本件不動産の収益率が八%である場合

Yの課税価格に算入する生涯権の価額は、推算した毎年の利益の価額が八〇であり、その現在価値は九〇〇である。他方、Xの課税価格に算入する残余権の価額は九九である。

③ 本件不動産の収益率が一〇%である場合

Yの課税価格に算入する生涯権の価額は、推算した毎年の利益の価額が一〇〇であり、その現在価値は一二五である。他方、Xの課税価格に算入する残余権の価額は九九である。

オ 本件遺言をYへの負担付遺贈―Yの死亡時に本件不動産をXに移転することを負担としたもの―とみた場合

この場合は、負担の履行が期限まで猶予されているのにすぎないから、Yは不動産を、Xは不動産引渡請求権を、それぞれ取得する。したがって、納税義務者はYとXである。

次に、YとXの課税価格に算入する財産の価額は、Xの取得した財産の性質が残余権であることから、その価額はエの①と同額の九九である。他方、Yの取得した財産の価額は、本件不動産の価額一〇〇〇から負担の価額九九を控除した九〇一である。

なお、負担の価額は、本件不動産が将来もたらすであろう利益の価額の影響を受けないので、YとXの課税価格に算入する財産の価額は常にこの額となる。

これらの関係を図にすると次のとおりとなる。

遺贈類型	遺贈財産の 収益率	
	Y	2%
エの遺贈	X	8%
オの遺贈	Y	10%
	X	
	九九	
	九九	
	九九	
	九九	
	九九	
	九九	

(2) 課税上の問題点

① 本件遺言を期限付遺贈又は負担付遺贈とみた場合も、一回の遺贈の効力により本件不動産が、AからYへ、YからXへと移転されるため、事例一の①と同様の問題がある。

② いずれの遺贈類型であっても、Yの取得した財産の性質は生涯権であり、Xの取得した財産の性質は残余権

である。また、事例一で示した遺贈類型も条件成就後であれば、結果としてYの取得した財産の性質は生涯権であり、Xの取得した財産の性質は残余権である。このように、各人の取得した遺贈利益は同じであるのに、その課税関係は遺贈に付された附款の種類によって異なる。

③ Y及びXの取得した生涯権又は残余権の課税価格に算入する価額は、Yの死亡日が確定していないこと、及びYからXへ移転する不動産が具体的に確定していないことから、それを適正に評価することは困難である。また、仮に複利現価の方法等で評価するにしても、遺贈財産は今後とも年八%の収益を生むと仮定して評価を行うため、生涯権と残余権の価額はともに低い評価を受け、遺贈（又は負担の履行）に期限を付した場合と付さなかった場合とで、課税価格の合計額（又は各人の課税価格）に差異が生ずる。さらに、たとえそれが低い評価を受けるとしても、Xは現実に本件不動産を取得していないため、残余権に対する相続税の課税は、その担税力の低さからみて問題がある。

〔注〕

(1) 停止条件付遺贈又は始期付遺贈の遺贈財産であっても、条件成就前又は期限到来前において相続人及び包括受遺者は、分割することができるかと解されている。そのために、受遺者は、相続人及び包括受遺者に対し相当の担保を請求することができるのである（民九九五）。

$$(2) \quad (200 - 200 \times 3 / 4) = 50$$

$$(3) \quad (200 \times 1.2) = 240$$

- (4) この点については、私法上の議論がまだなされていないが、我が国民法は、第二次受遺者が条件成就前又は期限到来前に有している条件付権利又は期限付権利若しくは遺贈財産に対する具体的債権について、ドイツ民法のように絶対的な保護を与えていないこと、また、学説上も、「その財産の維持に努めたが、生活が成りたたなくなつて処分したというのなら、負担を履行しなかつたとはいえない」という見解があること（座談会「調停にあらわれた遺言の諸問題」における裁判官沼辺愛一の発言（ケース研究一二五号一〇六頁）から、第一次受遺者は遺贈財産の完全な権利者とみるのが相当であると考えられる。
- (5) 我が国の相続税法は、昭和二八年から昭和三三年改正前までは、孫等に対する遺贈（包括遺贈及び被相続人から相続人に対する遺贈を除く。）は贈与とともに贈与税の課税対象とし、原則として相続税より重い税負担を課し、昭和三三年改正後は、孫等に対する遺贈についても全て相続税の課税対象とされたことにともない相続税額の二割加算制度が創設され、現在に至っている。
- なお、昭和三三年当時の『改正税法詳解』はその立法趣旨について、「遺産を孫に対して遺贈することにより相続税の課税を一回だけ回避することができ、…このように課税が一回免れること…から、財産の取得者が被相続人の一親等の血族以外の者である場合には、その算出税額に対し二〇％相当額を加算した金額をその相続税額とする」と記述している（桜井四郎「相続税法の一部改正」財政臨時増刊三巻六号昭和三三年改正税法詳解一一一頁）。
- (6) 四宮和夫『信託法（新版）』（有斐閣、平元年）三一五頁―三三六頁
- (7) イギリス信託・税制研究会『イギリス信託・税制研究序説』（渡邊幸則）（清文堂、平六年）三〇六頁
- (8) この点について、渡邊弁護士は、「通達（評基通二〇二〇三）の趣旨は、信託の設定を受けた財産は、一般的に八％の収益率

を持つという仮定に基づいている。すなわち、当該財産が8%の収益率でその価値を増加させている限りにおいては、8%で割り引いた現価は、常に元本受益権の割引分に等しいのであるから、収益の受益権の価値と元本の割引価値が加えたものは一定である。8%よりも低い収益率しか得られない資産については、収益の受益権の価値は、元本の割引分よりも小さくなる。：現在の金利水準では、8%以上の収益率をあげられる資産は少ないであろうから、受益権の価値は、概ね元本を下回り、経済的な過少評価となり、実質的減税をもたらしている」と述べている（イギリス・前掲注(7)〔渡邊幸則〕三〇八頁）。

第二節 問題点の現行法制下での解決策

1 後継ぎ遺贈が行われた場合の課税上の問題点

前節で明らかにした相続税課税上の問題点を後継ぎ遺贈の法律構成別に区分すると、次のとおりになる。

(1) 後継ぎ遺贈を附款付遺贈とみた場合（共通）

ア 実質的に二回の遺贈（又は相続）が行われているにもかかわらず、一回しか相続税を課税することができない。

イ 最終的に第一次受遺者及び第二次受遺者の受ける遺贈利益は同じであるのに、遺贈に付された附款の種類によって課税関係が異なる。

(2) 後継ぎ遺贈を条件付遺贈又は負担の履行に条件が付された負担付遺贈とみた場合

ウ 条件成就によって納付税額が減少する者については、除斥期間に関係なく一定の要件を満たせば更正の請求により減額更正をすることができるが、納付税額が増加する者に対しては、その条件が除斥期間の経過後に成就した場合には、その更正の請求の根拠規定の如何によって増額更正をすることができないケースが生ずる。

(3) 後継ぎ遺贈を期限付遺贈又は負担の履行に期限が付された負担付遺贈とみた場合

エ 第一次、第二次受遺者の取得した生涯権又は残余権の価額は、不確定要素を加味しなければならないことから、それを適正に評価することは困難である。仮に複利現価の方法等で評価するとしても、昨今の金利水準等から考えると年八%の収益率を確保する資産はまれであるから、生涯権・残余権の価額はともに低い評価を受ける。さらに、たとえそれが低い評価を受けるとしても、第二次受遺者に対する相続税の課税は、現実に遺贈財産を取得していないため、その担税力に問題がある。

2 問題点の現行法制下での解決策

上記の問題点について、現行法制下での解決策を次の四点に限定して考察する。

- ① 相続税法九条（贈与又は遺贈に困り取得したものとみなす場合―その他の利益の享受）の適用について
- ② 財産取得の時期について
- ③ 財産の評価方法について
- ④ 相続税法一九条の二の適用について

なお、考察に当たっては、便宜上、負担付遺贈のケースを除いて行う。

(1) 相続税法九条の適用について

実質的に二回の遺贈が行われているにもかかわらず一回の相続税課税で済んでしまうという一の「ア」の原因は、期限付遺贈についていえば、期限到来の時に第一次受遺者から第二次受遺者へ移転する遺贈利益、換言すれば第一次受遺者が遺贈財産に対して有していた権利が消滅したことによって第二次受遺者が受ける利益に相続税が課税されないためである。しかしながら、この遺贈利益は、遺言により移転するのであるから、一見すると相続税法九条の適用余地があるので、その点について検討する。

まず、期限付遺贈があつた場合に第二次受遺者の取得する期限付権利（又は遺贈財産に対する具体的債権）は、期限到来の時に取得する遺贈財産に対する完全な権利（以下「元本」という。）の額を見込み、これを年八％の利率で課税時期現在の価値に割り引いて評価している。

ところで、相続税の課税価格は、取得した資産の元本の額を基礎としており、その上さらに、元本の将来使用価値を評価して加算するということはしていない。¹⁾

したがって、期限到来の時に第一次受遺者から第二次受遺者へ移転する遺贈利益については、相続開始の時に第二次受遺者へ課税済であり、期限到来の時に相続税法九条を適用することはできない。

(2) 財産取得の時期について

遺贈に付された附款によって課税関係が異なるという一の「イ」の原因は、付された附款によって財産取得の時期が異なるからである。つまり、期限が付された場合は相続開始の時を、条件が付された場合は条件成就の時を、それぞれ財産取得の時としているからである。したがって、両者の財産取得の時期を解釈により、相続開始

の時か、あるいは期限到来の時・条件成就の時かのいずれか一方に揃えられれば、この問題の解決の糸口とすることができるので、その可否について検討する。

まず、期限が付された場合と条件が付された場合とで、財産取得の時期について異なる扱いをしている理由は、既に述べたとおり、第二次受遺者は、期限付であれば相続開始の時に期限付権利（又は遺贈財産に対する具体的債権）を、また、条件付であれば相続開始の時に条件付権利を、それぞれ取得し、この両者の権利は民法の規定によって保護されている。しかしながら、期限付権利は条件付権利と異なり、将来の不確定な条件事実によって遺贈財産を取得できたりあるいはできなかったりする条件付権利に比べて、期限付権利は極めて大きな経済的実質を有するので、⁽²⁾相続開始の時に期限付権利は確実なものであるのに対し、条件付権利はいまだ不確実なものであるからである。確かに、期限付権利のうち確定始期付の権利、例えば、「遺言者が死亡してから三年後にA土地をもらえる権利」は、停止条件付権利、例えば、「司法試験に合格したらA土地をもらえる権利」に比較して、極めて大きな経済的実質を有すると考えられるが、これに対して、不確定始期付の権利、例えば、「第一次受遺者の死亡後にA土地をもらえる権利」は、停止条件付権利、例えば、「第一次受遺者死亡時に第二次受遺者が生存していた場合にA土地をもらえる権利」に比較して、経済的実質が果して異なるのであろうか。

この点について田村教授は、期限付権利と条件付権利との違いは、「不確実さの程度にしか存在せず、それと別にすれば、両者は本質的に異なるものではないのである。条件の成就及び期限の到来以前の両者の状態は、同じように扱われなければならない。」⁽³⁾と、また、並木参事官は、「効力の発生の確実性の度合いで相違があるにしても、効力の発生の態様では基礎的に通ずる」⁽⁴⁾と、述べている。つまり、その違いは「不確実さの程度問題」に

すぎないのである。⁽⁵⁾

このような観点からすれば、条件付権利は、相続開始の時に将来の条件成就しなかった際のリスクを評価して、財産取得の時を相続開始の時と、また逆に、期限付権利は、例えば、第一次受遺者が遺贈財産を費消してしまい第二次受遺者が承継できなくなるかもしれないというリスクを考慮して、財産取得の時を期限到来の時と、それぞれ取り扱うことは可能であると考えられる。

しかし、前者は、リスク評価の困難性や条件成就しなかった場合の救済措置を講ずる必要があるし、後者は、相続開始の時に明らかに経済的実質を有する債権についてまで、リスクを考慮して課税物件として捉えないといふのは、その範囲にかかわることなので、このような取扱いには困難である。

なお、期限付権利のうち不確定期限付のものについては、私法上、権利としての保護の度合いが条件付権利と同じであると考えられており、⁽⁶⁾ 相続開始の時にあえて課税物件に含める必要はないのかもしれない。しかしながら、このように不確定期限付のものについてのみ財産取得の時期を期限到来の時として扱うと、①長期の確定期限が付されたものとのバランスの問題、②相続税法四条との整合性の問題、③更正又は決定等の除斥期間の問題などを解決しなければならぬので、やはり困難である。

(3) 財産の評価方法について

前節二の(1)で述べたとおり、第一次受遺者の取得した生涯権及び第二次受遺者の取得した残余権の評価については、収益と元本の受益者が異なる場合の信託受益権の評価方法を用いるのは適当であると考ええる。しかしながら、それが一の「エ」の原因の一部となっているのも事実であり、その評価方法が適正であるのか否かについて

検討する。

まず、収益と元本の受益者が異なる場合の信託受益権の評価方法について『財産評価基本通達逐条解説』では、「元本の受益者と収益の受益者が同一人である場合には、信託財産そのものを所有しているのと何ら異なるところはないが、元本の受益者と収益の受益者が異なる場合には、信託終了により将来受けるべき財産価値と課税時期後に受ける収益の現在価値とに区分して評価する必要がある。」旨を記述している。⁷⁾ 我が国の相続税の課税方式が遺産取得者の個人的担税力を測定して課税するという遺産取得税方式をとること、及び相続税の課税価格の基礎が課税時期現在の価額とされていること（法二二）から、収益と元本の受益者が異なる場合のそれぞれの受益権について、受益者が将来受けるべき元本又は収益の額を見込みこれを年八%の利率で課税時期現在の価値に割り引くことは、相続税の課税価格の評価方法として合理的なものである。

次に、評価方法が合理的であったとしても、元本の受益者と収益の受益者が同一人である場合と、元本の受益者と収益の受益者とが異なる場合とでは、評価方法が異なり、同一財産でも評価額に差が生ずるのも事実である。

この点について植松弁護士は、「一見両者はその評価ベースが違っているように感ぜられるかもしれないが、実際には基本的に両者の評価ベースは一致しているのである。すなわち、信託財産が今後八%の複利による収益を生むと仮定し、これをその元本・収益それぞれの受益権に分けて後者（収益と元本の受益者が異なる場合）の方法で計算した評価額の合計額と、前者（収益と元本の受益者が同一人の場合）の方法により元本・収益受益権の価値を信託財産そのものの価値として評価した価額は、一致するのである。」と述べた上、評価額に乖離

が生ずるのは、「相続税・贈与税の課税価格は、課税時期現在の財産の価額とされるから前者の方法ではその後の財産の減価（減価償却）はインディファレントであり、一方後者の方法では課税時期における現在価値を評価するにしても、その前提として将来の財産・収益の価額を求め、それを現在価値に引き直す手法が採られるから、そこに元本・収益の減価の要素が織り込まれるという両者の評価方法の差が顕在する」からであるとしてい⁽⁸⁾る（注、括弧書は、私が付け加えた。）。つまり、両者の評価額の乖離は、信託財産が家屋等減価償却を要する資産以外ののであれば、複利現価の計算に年八%の収益率を用いた結果であるというのである⁽⁹⁾。

それでは、この年八%の率自体は妥当であろうか。この率は昨今の金利水準にそぐわないから見直すべきだという見解もある⁽¹⁰⁾。しかしながら、この率を年八%とした理由は、「税法全体を貫く考え方であつて評価の取扱においてもこれに歩調を合せた」からである⁽¹¹⁾。つまり、昭和二五年以降の相続税法二四定期金に関する権利の評価⁽¹²⁾の有定期金に関する権利の評価割合が年八%による複利現価の合計額を基として定められているところから、これに平仄を合わせたのである⁽¹³⁾。したがって、今日において率自体は合理的ではないかもしれないが、すくなくとも相続税法二四定期金の改正なしに年八%の率を変更することはできない。

(4) 相続税法一九条の二の適用について

付随的な論点ではあるが、一の「ウ」の原因の一部は、前節の事例一で示したように、第一次受遺者（配偶者）が遺贈財産を分割取得したものとして相続税法一九条の二を適用するからである。

ところで、基本通達一一の二一八では、条件成就するまでの遺贈財産の帰属について、原則として未分割財産として扱ふことを明らかにしている。このことからすれば、条件成就前において第一次受遺者は、遺贈財産を分

割取得することができず、相続税法一九条の二の適用余地もなくなる。

そこで、停止条件付遺贈があった場合において、第一次受遺者は遺贈財産を分割取得することができるのか否かという点について検討する。

まず、基本通達でこのような取り扱いをしている理由は、『相続税法基本通達逐条解説』によれば、「停止条件付遺贈があった場合には、その条件が成就するまでは受遺者それ自体が確定していない（遺贈の効力が発生していない）ため、その停止条件付遺贈の目的となった遺産は、相続人がその条件成就までの間受託者として所有しているということができない。すなわち、その条件が成就したときは、その遺贈の目的となった財産は、遺贈の効力が生じたとき（相続開始時）からその者に帰属したものとみなされることになっているが、その条件が成就しないときには、その財産は相続開始の時に遡って相続人らの所有に帰することになるので、その条件が確定するまでの間は、その目的となった財産の帰属は浮動状態にあるのである。」と記述されている¹⁴。つまり、信託法理の適用によって第一次受遺者は、条件成就するまでの間、将来の受遺者のための信託法上の受託者たる資格において、遺贈財産を自己の固有財産から分離して管理しなければならぬため¹⁵、当然に分割取得することはできないというのである。

しかし、この論理は、遺言による寄付行為に基づく財団法人の設立についていえることである。つまり、「遺言による財団法人設立の場合の目的財産は、設立許可のあったときは民法四二条二項により、遺言が効力を生じたときから法人に帰属したものと看做されるけれども、その反面、許可のないことが確定したときは、寄附行為が無効となり、目的財産は相続開始のときに遡って相続人らの所有に帰する」こと¹⁶から、財団法人の設立される

までの間の寄付財産の帰属は浮動状態にあると解することができるのである。これに対して、停止条件付遺贈があった場合の遺贈財産は、遺言者がその効力について遡及の意思を示していないかぎりには、条件成就の時に受遺者に帰属し、それ以前においては相続人に帰属している。このことは、条件成就前の包括受遺者が、「遺産分割の協議または審判の当事者たりえないし、さりとてほかの相続人や包括受遺者のなす遺産分割を阻止すべき権限を有するわけでもない」ことから裏付けられる。さらに、停止条件の内容によっては、それが成就するまでに長期間ようすることも考えられ、その間、分割できないということになると実質的に遺言で分割を禁止したことに等しくなり民法九〇五条（遺言による分割の指定又は禁止）に抵触することになる。したがって、相続人は条件成就前においても遺贈財産を分割取得することができる^{と解せざるを得ない}ことから、相続税法一九条の二の適用を否定することはできない。

〔注〕

- (1) イギリス信託・税制研究会『イギリス信託・税制研究序説』（渡邊幸則）（清文堂、平六年）三一―一頁
- (2) 於保不二雄編『注釈民法(4)総則(4)』（金山正信）（有斐閣、昭四五年）三九三頁
- (3) 田村耀郎「期待権及び未必の権利についての一考察」島大法学二八巻二号一三〇頁
- (4) 並木茂「要件事実の考へ方」判例タイムズ四三六号四二頁
- (5) 田村・前掲注(3)一五三頁
- (6) 水本浩Ⅱ甲斐道太郎編『新版民法（総則・物権）講義』（山田卓生）（青林書院、昭六一年）一六七頁

- (7) 北本高男「庄司範秋編『財産評価基本通達逐条解説』(大蔵財務協会、平七年)五九九頁
- (8) 植松守雄「所得税法の諸問題」税経通信一九九〇年二月号三二頁―三三頁
- (9) 評価通達において、信託受益権の評価以外に年八%の率を採っているものは、七六(観覧用の温泉の評価)、一〇四(成熟樹(壮年樹)の標準価額)、一四〇(特許権の評価)、一四八(著作権の評価)、一五六(鉱業権の評価)、一六五(営業権の評価)、一八九―五(清算中の会社の株式の評価)がある。
- (10) イギリス・前掲注(1)〔渡邊幸則〕三〇八頁―三〇九頁
- (11) 庭山慶一郎『財産評価の仕方』(税務経理協会、昭和二七年)一九〇頁
- (12) 相続税法二四条の他に、昭和二五年から二七年まで施行された富裕税法一五条でも年八%の率は採用されている。
- (13) 前尾繁三郎『新しい相続税・富裕税の話』(原書房、昭和二五年)二三八頁
- (14) 尾崎三郎編『相続税法基本通達逐条解説』(大蔵財務協会、平五年)一四六頁
- (15) 四宮和夫『信託法(新版)』(有斐閣、平元年)二一九頁―二二二頁
- (16) 沢井種雄「法人格のない財団に当事者能力を認めた事例等」民商法雑誌六二巻五号九二頁
- (17) 中川善之助「加藤永一編『新版注釈民法二八』(阿部徹)(有斐閣、昭六三年)二〇九頁

第二節 後継ぎ遺贈の課税関係の在り方

前節で検討したとおり、後継ぎ遺贈が行われた場合の相続税課税上の問題点の解決策は、それを第一節で示したような種々の遺贈類型とみ、かつ、それに既存の附款付遺贈の課税関係を適用するかぎり、現行法制下では見いだし難い。

そこで最後に、1において後継ぎ遺贈が行われた場合の相続税課税の在り方について、租税公平主義⁽¹⁾の観点から基本的考え方を提示し、2においてそれでもなお残された問題について述べる。

1 後継ぎ遺贈の課税関係の在り方

私見によれば、後継ぎ遺贈を行う遺言者の真意⁽²⁾は、遺贈財産の承継先を将来に渡り特定することにあるといえる。これに対し、一般的な附款付遺贈を行う遺言者の真意は、受遺者に遺贈財産そのものを与えることにあるとい⁽³⁾える。にもかかわらず、最高裁が、後継ぎ遺贈の法律構成を附款付遺贈とみたのは、単に、私法上、そのような制度がないため、第一次受遺者から第二次受遺者への遺贈財産の承継について拘束力を認めようとすれば、附款付遺贈としてみざるを得なかったからではないかと考えられる。また、後継ぎ遺贈による遺贈財産の移転の実態は、遺言者から第一次受遺者へ、第一次受遺者から第二次受遺者へと、単純遺贈（又は相続）が二度行われたのと差がない。このような後継ぎ遺贈における遺言者の真意とともに遺贈財産の移転の実態をかんがみれば、その課税関係

は、租税公平主義の観点から、附款の効力に照らして形式的に捉えるのではなく、ドイツにおける先位・後位相続制度に基づく相続税の課税と同様に、遺贈財産は、遺言者から第一次受遺者へ移転し、第一次受遺者の死亡により第一次受遺者から第二次受遺者へ移転したものと捉えることが相当である。

具体的には、後継ぎ遺贈を附款付遺贈とみた場合でも、その実態を踏まえると、以下のように考えると考えられる。

第一に、遺言者は、遺贈財産を第一次受遺者が第二次受遺者へ死因贈与（又は遺贈）⁴することを負担（債務）として第一次受遺者に遺贈したものと見る見方も可能となる。第二に、その結果、その課税関係については、第一次受遺者への負担付遺贈としてみるのではあるが、その負担は、既に述べたように、第一次受遺者は、自分が死亡するまで負担を履行する義務がなく、しかも、遺贈財産の使用・収益・処分等について具体的な法的制限を受けないことから、負担の確実性及び履行の確実性の点から課税上控除すべきものとはいえない。逆にいうと第二次受遺者は、第一次受遺者が死亡するまで取得できる遺贈利益の範囲（遺贈財産自体）が確定しないことから、遺言者からその利益を受けたものとはいえない。したがって、第一次受遺者に対し、負担の付されていない遺贈財産を取得したものと捉えて相続税を課税し、次いで、第一次受遺者の死亡時において第二次受遺者が第一次受遺者から死因贈与（又は遺贈）により遺贈財産を取得したものと捉えて相続税を課税することが可能となる。

なお、このような遺贈としてみる見方には、①後継ぎ遺贈の実態に即した課税関係を実現するための便法ではないか、また、②死因贈与することを負担とするのは、公序に反し無効ではないか、という反論があるかもしれない。

しかしながら、①の点については、遺言者の真意、遺贈財産の移転の実態、及び昭和五八年最高裁判決を踏まえれば、「後継ぎ遺贈」というのは、

ア 遺贈の直接の向け先は第一次受遺者であり、第一次受遺者への遺贈に意味を持たすためには、善良な財産の管理処分をした範囲で残ったものを第二次受遺者へ与えるというようにみれること、⁽⁵⁾⁽⁶⁾

イ 他方で、第二次受遺者への遺贈財産の承継を担保する必要があること。⁽⁷⁾

から、「第二次受遺者へ死因贈与（又は遺贈）することを負担とした遺贈」という見方は、決して便法ではなく、かなり有力に成立するのではないかと考えられる。⁽⁸⁾ ただ、遺贈（遺言）をどのように解するかは、突き詰めれば遺言者の意思の解釈であり、個々のケースに応じてなされるべきものといえ、その意味において、「後継ぎ遺贈」を「第二次受遺者へ死因贈与（又は遺贈）することを負担とした遺贈」とみる見方が法律的に唯一無二のものであるとは考えていない。次に、②の点については、第一次受遺者は負担の内容について承認しており、しかも、その内容も永久的ではないので、公序に反し無効とはいえない。⁽⁹⁾

2 残された問題とその解決策

このように取り扱えば、前節一で挙げた種々の問題は生じないことになる。しかしながら、この取扱いでは、後継ぎ遺贈の法律関係が明確に示された場合、すなわち、遺言の解釈は、法的評価を必要とする法律問題であり、裁判所において最終的に判断されるものであるから、⁽¹⁰⁾そこで示された後継ぎ遺贈の判断が、条件付、あるいは期限付遺贈である場合、「第二次受遺者へ死因贈与（又は遺贈）することを負担とした遺贈」とみる見方を維持するのは

困難であり、また、遺贈財産の移転原因が第一次受遺者の死亡を原因としない後継ぎ遺贈が行われた場合や連続受益者型信託が設定された場合の課税上の問題を解決することができない。

そこで、将来的に後継ぎ遺贈が普及していくとすれば、その態様に応じ、次のような相続税課税等が行えるような、法的措置を講じることが望まれるところである。

(1) 第一次受遺者の死亡を原因として遺贈財産が第一次受遺者から第二次受遺者に移転する附款付遺贈

まず、第一次受遺者に相続税を課税し、次いで、第一次受遺者の死亡によって第二次受遺者が遺贈財産を取得した場合には、第二次受遺者が第一次受遺者から遺贈により遺贈財産を取得したものとみなして相続税を課税する。

(2) 第一次受遺者の死亡以外の事由を原因として遺贈財産が第一次受遺者から第二次受遺者に移転する附款付遺贈

まず、第一次受遺者に相続税を課税し、次いで、その事由が生じたことよって第二次受遺者が遺贈財産を取得した場合には、第二次受遺者が遺言者から遺贈により遺贈財産を取得したものととして相続税を課税する（第一次受遺者の遺贈財産に係る相続税は減額する。）。ただし、その財産の課税価格に算入する価額は、相続開始の時の価ではなく、その事由が生じた時の価とする。

なお、このような課税を行うことについては、既に第一章第二節1で述べたように現行の課税方式を採る以上無理があるのではないかと、この反論があるかもしれない。

しかしながら、評価の原則を定めた相続税法二二条は、「相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価」と規定しており財産取得の時期を停止条件成就の時としている現行の取り扱

い（相基通一・一の二共一九）を法の文言にあてはめれば停止条件成就の時の時価でしかない。また、このような課税をすれば、他の共同相続人の税額に影響を与えることにはなるが、相続税法自体そのことを全く予定していないわけでもない。すなわち、民法九八条の三（特別財産縁故者への財産分与）により特別縁故者が相続財産法人から相続財産の全部又は一部を与えられた場合の課税について、相続税法は、その与えられた時（分与審判確定時）の時価により分与財産を評価すると規定し（法三の二）、それによって既に被相続人から財産の遺贈を受けていた者の税額に変動が生ずる場合の申告義務を規定している（法二九・三二①）。この例はそのままあてはまらないかもしれないが、分与審判確定時の時価が受遺者の税額に影響を与えるのは確かである。したがって、相続税法に附款付遺贈による「財産取得の時期」を明記すれば、このような課税は可能と考えられる。

(3) 連続受益者型信託

(1)及び(2)と整合性をとって相続税を課税するか、あるいはアメリカの Generation-Skipping Transfer Tax（世代を飛び越す財産移転に対する租税、以下「GST税」という⁽¹⁾⁽²⁾）のような租税を創設する。

[注]

(1) 租税公平主義とは、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない。各種の租税法関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則」である（金子宏『租税法』（弘文堂、平七年）八二頁）。

(2) 遺言者の意思（真意）は、遺言書の文言を前提としながら、判例は具体的に次のとおり解釈すると判示している。

① 遺言解釈にあたっては、これに使用された文字に拘泥してはならない（最判昭和三〇年五月一〇日（最高裁判所民事判

例集九卷六号六五七頁)。

② 遺言書の文言からだけでなく、遺言書の作成に関与したものの証言(大判昭和五年四月一日(判例評論一九卷(民)六七二頁)、遺言者の個人的事情、遺言者と受遺者との関係、遺言当時の状況(東京地判昭和三〇年一月三〇日(下級裁判所民事判例集七卷一号一三八頁))、遺言書作成当時の事情及び遺言者の置かれていた状況(最判昭和五八年三月一八日(判例時報一〇七五号一一五頁)、平成五年一月一九日(家庭裁判月報四五卷五号五〇頁))、といった外部的証拠を活用できる。

③ 遺言書が多数条項からなる場合にそのうちの特定の条項を解釈するにあたっては、単に遺言書の中から当該条項のみを他から切り離して抽出しその文言を形式的に解釈するだけでは十分ではなく、遺言書の全記載との関連を考慮しなければならない(最判昭和五八年三月一八日(判例時報一〇七五号一一五頁))。

④ できるだけ適法有効なものとして解釈しなければならない(平成五年一月一九日(家庭裁判月報四五卷五号五〇頁))。

(3) 原則として、遺贈財産は、停止条件付遺贈、始期付遺贈及び終期付遺贈の場合は第二次受遺者へ、解除条件付遺贈の場合は第一次受遺者へ、負担付遺贈の場合は二つの遺贈がなされたものとみることができ、異なる遺贈財産が第一次受遺者及び第二次受遺者へ、それぞれ与えられたとみることができ。

(4) 死因贈与(民五五四)とは、「無償で財産を与えることを目的とする贈与者・受贈者間の契約であり、しかも、贈与者の死亡によって効力が生ずる一種の不確定期限付の贈与契約である。」(森泉章『死因贈与』『講座・現代家族法第六卷』(日本評論社、平四年)九七頁)。死因贈与には遺贈に関する規定が準用されるが(民五五四)、遺言能力(民九六一・九六二)、遺言方式(民九六七以下)、遺言の承認・放棄(民九八六から九九〇)などに関する規定は準用されない。

- (5) 座談会「調停にあらわれた遺言の諸問題」における遠藤浩教授の発言（ケース研究一二五号一〇四頁）
- (6) 座談会「調停にあらわれた遺言の諸問題」における裁判官渡瀬勲の発言（前掲注(5)一〇五頁）
- (7) 第一次受遺者への負担付遺贈とみることに、第二次受遺者には、負担の履行請求権又は履行に代わる損害賠償請求権が認められ、その上、その者が相続人であれば負担付遺贈の取消請求権（民一〇二七）も認められる（本稿第一章第一節3参照）。
- (8) 裁判官沼辺愛一も第一次受遺者への負担付遺贈と解している（本稿第二章第一節2参照）。
- (9) 松川教授は、「譲渡を制限することは、当事者の間で合意があれば債務とすることは可能であり、従って、贈与や遺贈の負担とすることができる。…その制限が永久的なものであれば公序に反するゆえ無効となろう。」と述べている（松川正毅『遺言意思の研究』（成文堂、昭和五八年）一五八頁）。
- (10) 大判大正七年四月一八日（大審院民事判決録二四輯七二二頁）、大阪高決昭和三年二月一六日（家庭裁判所月報九卷二二三六頁）
- (11) GST税は一九七六年に米国内国歳入法に導入されたが、一九八六年税制改革法（Tax Reform Act of 1986:P.L.99-514）により大幅に改正された。更に、一九八八年税制改革法（Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988:P.L.100-647）においても改正され、それ以降、多くのルーリングが米国内国歳入庁から発遣されている。例えば、一九九二年二月二四日、GST税の適用を明確にするための規則案が提案され（Proposed regulations）、一九九五年二月二七日、米国内国歳入庁はGST税に関する最終規則を発遣した。当該最終規則は、一九八八年三月二五日に発遣された暫定規則及び規則案に実質的に類似しているが、大きく相違する点も含まれている（GST税の沿革及び取扱等の詳細については、see Sanford

J.Schlesinger, The Generation-Skipping Transfer Tax-A Reexamination on Its Ninth Anniversary, TAXES/January 1996, and Marilyn U.Helt, Generation-Skipping Transfer Tax Regulations, TAXES/January 1996)。

- (12) GST税が課せられるのは、①二世代以上下の世代に属する者に対して直接の財産移転を行ったとき、②連続受益者型信託等において、第一次受益者が死亡したことによって受益権が第二次受益者に移転したとき、又は③第一次受益者の存命中に当該信託から直接財産の分配を受けたときである。このような場合、①は贈与税と同様の計算方法で、また、②及び③は遺産税と同様の計算方法で課税対象となる(佐藤英明「相続税と国際的三重課税」日税研論集三三三号二七八頁―二七九頁)。.. GST税の課税対象、課税金額及び用語の定義等については、米国内国歳入法第一六〇一条、第二六〇二条、第二二六一二条、第二六一三條に規定されている。

おわりに

今日の社会情勢等を考えれば、遺言は今後ますます増加する傾向にある。また、判例の遺言解釈の立場も可能なかぎり遺言者の遺志を実現させる方向にあるといえる。このような現状にあるのにもかかわらず、現行相続税法は、戦後、家督相続がなくなり、共同均分相続へ移行したとはいっても、国民一般の意識としては、跡取りの長男一人が家の全財産を受け継ぎ、他の者には関係がないものというように思われていた時代に制定されたものであるため、遺言（遺贈）に係る詳細な規定を欠いている。

本稿は、これまであまり議論されることが少なかった附款付遺贈の相続税の課税関係について、私法上の法的効果を踏まえて検討するとともに、いわゆる「後継ぎ遺贈」と同様の効果をもたらす附款付遺贈については、附款の効力に照らして課税関係を定めることが妥当ではないと結論付けたところである。

もちろんこれで十分であるとは考えてはいない。相続税の課税原因は、「相続」、「遺贈」又は「死因贈与」による財産の取得した事実であり、相続、遺贈又は死因贈与の内容については、相続税法に規定はなく、基本的に私法上の借用概念であることからすれば、この結論は多分に問題を含んでいるともいえる。今後、いろいろな方々からご批判を頂ければ幸いである。