

遺留分減殺請求があった場合の相続財産から  
生ずる所得の課税関係について

福 田 知 弘

〔研究科第39期〕  
〔研 究 員〕

# 要 約

## 1 研究の目的

所得税が課税の対象としている種々の経済取引ないし経済活動は、原則として当事者間における自由な意思決定に基づいて形成される。そして、その結果生ずる経済的利得を基礎として所得税の課税所得が算定され、一定期間経過することによってその租税債権は成立する。

私的自治が支配する私法においては、このような経済的利得の基礎となる法律関係を、原則としてそれに関与する当事者の合意で有効に成立させることとしているが、例外的に、第三者の一方的意思表示のみによって、いったん有効に成立した法律関係を変動し得ることを認めている。我が国の相続法は、かかる例外的なシステムとして相続の場合に被相続人が相続人のために相続財産の一定部分（遺留分）を保障する遺留分制度を規定している。すなわち、被相続人が行った財産の無償処分（遺贈等）に対して、遺留分を請求できる相続人（以下、「遺留分権利者」という。）は、その一方的意思表示により、じ後的にその財産の一部を取り戻す（減殺請求）ことが法的に保障されているのである（民 1028、1031）。

では、例外的に設けられた遺留分制度は、課税上の局面においてどのような問題を生じさせるのであろうか。例えば、遺贈により取得した貸付用不動産から生ずる不動産所得の申告を行っていた受遺者が、遺留分権利者より減殺請求を受け、当該不動産を返還した場合、受遺者及び遺留分権利者に係る課税関係はどのようなになるのか。換言すれば、減殺請求の対象財産から生ずる所得は、誰に、いつの年分に帰属するのかという課税上の問題が惹起されることとなる。特にこのような課税関係は、遺産分割に伴う調停・判決等を経ることが多いことから、相続人間の権利関係が確定されるまでの期間は長期に及ぶこととなり、このことが問題を複雑にしているのである。

そこで、本研究を通じて、私法上の遺留分減殺請求権に係る遺留分権利者と受贈者又は受遺者等（以下、「遺留分侵害者」という。）との法律関係を踏

まえ、遺留分減殺請求時からその権利確定時までの期間における課税時期及び所得の帰属について検討する。更に、遺留分減殺請求により権利関係が変動することとなる相続財産から生ずる所得に係る課税関係の是正についても併せて検討を加える。

## 2 研究の内容

### (1) 遺留分減殺請求権に係る私法上の取扱い

#### イ 遺留分減殺請求権の法的性質

遺留分権利者が保障されるべき遺留分を侵害されたとき、遺留分減殺請求という意思表示によって遺留分侵害行為の効力は消滅し、目的物上の権利は当然に遺留分権利者に復帰すると解されており、遺留分権利者は目的財産の引渡しを物権的請求権又は不当利得返還請求権に基づいて請求することができる。そして遺留分侵害者は、遺留分を侵害する限度において目的物の返還又は価額弁償を要することになる。判例・通説は、このような遺留分減殺請求権の法的性質を行使者の意思表示によって権利が確定する形成権であると解している。

#### ロ 遺留分減殺請求による取戻財産の性質

遺留分減殺請求によって取り戻された財産は、遺留分侵害者と遺留分権利者との共有となるが、両者の共有関係は遺言の類型により2つに分類される。

まず、遺贈や「相続させる」遺言の効力が生じると、原則として、対象財産は相続財産から離脱し遺留分侵害者に移転する。その結果、遺留分権利者が遺留分を侵害されたとき、遺留分減殺請求という意思表示によって、遺留分に相当する財産は遺留分権利者へ移転すると解されている。これに対して一般的な相続分の指定や割合的包括遺贈は、原則として相続財産全体の持分割合が遺留分を限度に修正されるにとどまり、個別的な財産の移転は生じず、遺留分権利者と遺留分侵害者は遺産共有の関係となる。

## (2) 遺贈又は「相続させる」遺言に対して遺留分減殺請求があった場合の課税関係

先に述べたとおり、遺留分減殺請求権は形成権であるから、他の形成権に係る課税関係の考え方が参考になると思われる。

例えば、ストックオプションの法的性質は、付与者と被付与者との間に内在した形成権であると考えられる。被付与者は権利行使という意思表示（形成権の行使）によって株式の市場価格と権利行使価格との差額相当の経済的利益を取得すると考えられるため、当該意思表示の時点をもって経済的利益が被付与者に帰属し、収入すべき時期が確定すると解される<sup>(1)</sup>。

他方、同じく形成権としての法的性質を有する賃料増額請求権は、その増額すべき賃料債権があらかじめ当事者間において合意されたものではなく、地価等様々な要因によって形成されるものである。したがって、当該請求権に係る課税関係は、原則として当該請求権を行使した時点で賃料債権が賃貸人に帰属し、その収入すべき時期が確定することとなるが、賃料債権について賃借人と争いがあり、かつ、これに関する金員を収受していない場合には、その裁判の確定した時点で賃料債権が賃貸人に帰属し、その収入すべき時期も確定すると考えられる。

## (3) 相続分の指定又は割合的包括遺贈に対して遺留分減殺請求があった場合の課税関係

遺留分減殺請求による取戻財産のうち、相続分の指定又は割合的包括遺贈に係る遺留分権利者と遺留分侵害者の法律関係は原則として遺産共有であり、これに着目すれば同様の性質を持つ未分割遺産から生ずる所得に係る課税関係の取扱いが参考になると思われる。

### イ 未分割遺産から生ずる所得の課税関係

未分割遺産から生ずる所得に係る課税関係については、遺産共有における共同相続人間の持分割合すなわち相続分とは何かということが問

---

(1) 酒井克彦「親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分(下)」月刊税務事例 36 巻 6 号 1 頁以下(2004)を参考とした。

題となる。判例では、共同相続人が実体的権利として取得する相続分は、民法において規定されている法定相続分（民 900、901）又は遺言による指定相続分（民 902）（以下、「抽象的相続分」という。）であると解されている。

したがって、遺産共有関係にある共同相続人は、抽象的相続分に応じて被相続人の権利義務を共有していることとなり、未分割遺産から生ずる所得はこれに応じて相続人に帰属し、その所得が生じた年分が収入すべき時期になると考えられる。

#### ロ 未分割遺産から生ずる所得の課税関係の是正

遺産分割の効果によって相続人は、取得した相続財産が被相続人から直接移転するものとされている（民 909）が、このことが遺産分割までの共同相続人の共有関係を否定するものではなく、また、未分割遺産から生ずる所得（果実）は相続財産ではない。このため、抽象的相続分に応じて共同相続人に帰属している未分割遺産から生ずる所得（果実）は、その後の遺産分割によって、既に確定している課税関係を是正する必要はないといえる。

しかしながら、遺言内容に瑕疵があるなど判決によって抽象的相続分の異動が確定した場合には、課税標準の計算の基礎となった事実が判決により異動したことになる。したがって、判決の確定により所得が減少する者については、国税通則法 23 条 2 項 1 号による更正の請求が認められるべきであり、逆に所得が増加する者については、その増加した部分の金額をその確定した年分に属する所得として収入金額に計上すべきであると考えられる。

### 3 結論

#### (1) 課税時期に係る取扱い

形成権の行使に係る課税時期について、所得税法上は、原則として当該行使のあった時がその「収入すべき時期」と考えられる。これを踏

まれば、遺留分減殺請求があった場合の相続財産から生ずる所得の課税時期はその意思表示の時点ということになる。

しかしながら、遺贈又は「相続させる」遺言に対する遺留分減殺請求によって遺留分権利者と遺留分侵害者間で紛争が生じている場合には、当該財産の帰属が当事者間の訴訟等を通じて個別具体的に確定することとなる。このため、対象財産の帰属が確定するまで収入すべき時期は到来しておらず、課税関係を変更させる必要はないといえる。

したがって、遺留分減殺請求により対象財産の帰属先が未確定の場合における課税の時期は、その形成権的效果の特殊性を踏まえ、判決の確定した時点であると考えられる。

## (2) 所得の帰属に係る取扱い

遺留分減殺請求による取戻財産は、その形成権的效果により遺留分権利者と遺留分侵害者との共有となるため、当該財産から生ずる所得はその共有関係に応じて帰属することとなる。

相続分の指定又は割合的包括遺贈の場合は、未分割遺産から生ずる所得と同様の取扱いとなり、遺留分減殺請求により指定相続分が修正された遺留分率に応じて所得が帰属すると解される。

しかしながら、遺贈又は「相続させる」遺言に対する遺留分減殺請求によって当事者間で紛争が生じている場合、その訴訟等による確定までの期間は当初の遺言による権利関係に基づいて遺留分侵害者と遺留分権利者の所得が帰属すると考えられる。

## (3) 課税関係の是正に係る取扱い

遺留分減殺請求があった場合の相続財産から生ずる所得は、遺留分権利者と遺留分侵害者における課税標準の基礎となった対象財産又は抽象的相続分の異動の有無によって課税関係を是正すべきであると考えられる。

すなわち、遺贈や「相続させる」遺言の場合は、対象財産から生ずる果実を返還すべきことが判決で確定したことをもって課税関係の是正を行い、その結果税額が減少する者は更正の請求をすることができ（通法 23②一）、

また、税額が増加する者は判決が確定した日の属する年分において修正申告をすべきであると思われる。

これに対して相続分の指定や割合的包括遺贈の場合における遺産分割中の所得は遺留分率によって帰属し、遺産分割による協議等の結果その割合等が変動しても課税関係の是正はすべきではないと考えられる。

## 目 次

はじめに	11
第1章 遺留分減殺請求権の法的性質と行使の効果	14
第1節 相続分の意義	15
1 具体的相続分の法的性質	15
2 共同相続人が取得する「相続分」	18
第2節 遺留分減殺請求権の法的性質	18
1 我が国における遺留分制度の構造	18
2 我が国における遺留分制度の問題点	22
3 遺留分額・遺留分侵害額の算定	23
4 遺留分減殺請求権の法的性質	26
第3節 遺留分減殺請求と遺産分割	30
1 遺言の種類とその効果	30
2 遺留分減殺請求の効果による財産の帰属	33
第2章 遺留分減殺請求があった場合の課税上の取扱い	35
第1節 判例及び課税実務における取扱い	36
1 法人への遺贈と遺留分減殺請求	36
2 相続税法における遺留分減殺請求があった場合の課税時期	41
第2節 遺留分減殺請求があった場合の所得税法における「収入すべき」 時期	44
1 形成権の概念	44
2 形成権の機能	45
3 形成権の行使と課税時期	47
4 遺留分減殺請求があった場合の対象財産から生ずる所得の課税 時期	52
第3節 遺留分減殺請求があった場合の対象財産から生ずる所得の帰属	54



1	最高裁第一小法廷昭和62年7月2日判決	54
2	遺留分減殺請求があつた場合の対象財産から生ずる所得の帰属	59
第3章	遺留分減殺請求があつた場合の相続財産から生ずる所得に対する 課税関係の是正	60
第1節	遺留分減殺請求があつた場合の果実返還義務	61
1	民法1036条の趣旨	62
2	遺贈への類推適用	63
第2節	未分割遺産から生ずる果実に関する私法上の取扱い	65
1	未分割遺産から生ずる果実の法的性質に係る学説上の見解	66
2	家庭裁判所における未分割遺産から生ずる果実の取扱い	67
3	未分割遺産から生ずる果実の法的性質	68
第3節	遺留分減殺請求があつた場合の相続財産から生ずる所得の取扱い .....	69
1	未分割遺産から生ずる所得（果実）の課税関係の是正	69
2	遺言の類型による課税関係の相違点	71
3	相続分の指定又は割合的包括遺贈に対して遺留分減殺請求があつた 場合の課税関係	71
4	遺贈又は「相続させる」遺言に対して遺留分減殺請求があつた場合 の課税関係	72
	おわりに	75



## はじめに

所得税が課税の対象としている種々の経済取引ないし経済活動は、原則として当事者間における自由な意思決定に基づいて形成される。そして、その結果生ずる経済的利得を基礎として所得税の課税所得が算定され、一定期間経過することによってその租税債権は成立する。

私的自治が支配する私法においては、このような経済的利得の基礎となる法律関係を、原則としてそれに関与する当事者の合意で有効に成立させることとしているが、例外的に、第三者の一方的意思表示のみによって、いったん有効に成立した法律関係を変動し得ることを認めている。我が国の相続法は、かかる例外的なシステムとして、被相続人の相続財産の一定部分（遺留分）を相続人のために保障する遺留分制度を規定している。すなわち、被相続人が行った遺言による財産の無償処分等に対して、遺留分を請求できる相続人（以下、「遺留分権利者」という。）は、その一方的意思表示により、じ後的にその財産の一部を取り戻す（減殺請求）ことが法的に保障されているのである（民 1028、1031）。

遺留分制度は、被相続人の財産を自由に処分できる権利と相続人の生活の保護との調和を趣旨として設けられた制度であるとされている。被相続人が自分の財産を処分するという当然の行為に対して、相続人は、一旦有効に無償処分等を受けた者から、遺留分を限度に対象財産の取戻し等を請求することとなる。したがって、当事者間で紛争が発生すると、その解決に長期間を要することが少なくない。

では、例外的に設けられた遺留分制度は、課税上の局面においてどのような問題を生じさせるのであろうか。例えば、遺贈により取得した貸付用不動産から生ずる不動産所得の申告を行っていた受遺者が、遺留分権利者より減殺請求を受け、当該不動産を返還した場合、遺留分権利者及び受遺者の不動産所得の課税関係はどうなるのか。換言すれば、減殺請求の対象財産から生ずる所得は、誰のいつの年分に帰属するのかという課税上の問題が惹起されることとなる。このような課税上の問題は、遺産分割に伴う調停・判決等を経ることが多いこ

とから、相続人間の権利関係が確定されるまでの期間は長期に及ぶこととなり、このことが問題を複雑にしている。

遺留分減殺請求権の効力について、判例・通説は形成権（物権説）としており、減殺請求という意思表示をした時から遺留分を侵害する行為の効力が消滅し、目的物の権利が当然に遺留分権利者に帰属するとされていることから、遺贈された貸付不動産は減殺請求の意思表示があった時から遺留分権利者と受遺者の共有状態になると解される。すなわち両者の課税関係については、減殺請求がなされた時点から共有状態に基づいて申告すべきであったこととなり、調停等により両者の権利関係が確定し、帰属財産に変動が生じたとしても、そもそも遺留分の減殺請求がなされた時から共有として申告すべきであったことになるとも考えられる。

しかしながら、遺贈が既に履行され、遺贈財産が受遺者の支配管理の下にある場合において、貸付用不動産が最終的にどのように帰属するかについては、受遺者及び遺留分権利者間における調停等を通じて、配分される遺留分相当額が決まるのであり、その配分額が零ということもあり得るし、財産すべてであることもあり得よう。また、貸付用不動産の現物を返還するか、あるいは、価額による弁償を行うかは、減殺請求の意思表示があった際、受遺者に選択できる権利が与えられており、より個別具体的に両者の財産の帰属が確定するのは調停等が成立した後であると考えられる。したがって、上記の遺贈財産の共有状態は、実体的には、抽象的・過渡的性格が強いものと思われ、遺留分減殺請求の事実に基づいて直ちに課税関係の是正を図ることは適当ではないとも解し得る。この点については、かねてより、解釈論上の問題が存在していたものの、理論的な整理が十分になされてきたとは言い難い。また、近年かかる論点を争点とした判決例も発生しており、解釈論的解決が要請されているところであると思われる。

そこで、本研究では、私法上の遺留分減殺請求権に係る遺留分権利者と受贈者又は受遺者等（以下「遺留分侵害者」という。）の法律関係を踏まえ、遺留分減殺請求があった場合の相続財産から生ずる所得について、減殺請求前及び減

殺請求後からその権利確定時までの期間における課税時期及び所得の帰属について検討する。更に、遺留分減殺請求により権利関係が変動した相続財産から生ずる所得に係る課税関係の是正の在り方についても併せて検討を加える。

なお、本研究の射程は、遺留分減殺請求があった場合の相続財産から生ずる所得のうち、事業に関する所得についてはその対象に含めないこととする。

## 第1章 遺留分減殺請求権の法的性質と行使の効果

相続が開始されると、相続人は被相続人に属した財産上の一切の権利義務を承継する（民 896 条）。この場合、相続人が数人いるときは、相続財産は共有に属するとされており（民 898 条）、遺産分割の手続を経ることによって初めて各相続人は相続財産を固有の財産とすることができる。民法は、相続がいつ開始し（相続の開始要件）、誰が（相続人）、何を（相続財産）どれだけ相続するか（相続分）について、相続の基本原則（法定相続）を規定している。

しかし、一方で民法は、被相続人が生前に一定の要式に従った遺言という意思表示をすることによって、被相続人の財産に属していた一切の権利義務を自由に処分することを認めている（遺言による相続）。すなわち、遺言により被相続人は、相続人以外の者に対して相続財産の全部又は一部を与えることができ、また相続人間においても相続分の法定原則を修正し、法定相続分とは異なった相続財産の配分をすることができるのである。このような相続の基本原則と被相続人の意思尊重の原則との対立を妥協・調整する機能のひとつとして遺留分制度が存在する。鈴木禄弥教授は遺留分制度について、「法定原則が、被相続人の意思によって後退させられても、被相続人の意思の尊重の原則も 100%貫徹しうるわけではなく、法定原則の最後の防禦線を侵すときは、遺留分減殺によって、被相続人の意思は、法定原則から反撃を受ける。すなわち、遺留分減殺は、被相続人の意思によって修正された法定原則を反撃して、再修正を加えるものである<sup>(2)</sup>」と述べられている。

本章においては、遺留分の基礎となる相続分及び遺留分減殺請求権の法的性質を検討した後、遺留分減殺請求権の法的性質及び遺留分減殺請求によって取り戻された財産が、遺留分権利者と遺留分侵害者との間においてどのような持分関係にあるのかについて検討を加えることとする。

---

(2) 鈴木禄弥『相続法講義（改訂版）』104頁（1996、創文社）。

## 第1節 相続分の意義

民法 899 条は「各共同相続人は、その相続分に応じて被相続人の権利義務を承継する」と規定する。すなわち、各共同相続人が取得する権利義務は、「相続分」という相続財産の総額に対する分数的割合に応じて取得することとなる。しかしながら、民法 899 条における「相続分」の意味は必ずしも一義的ではなく、民法 902 条では、被相続人又はその委託を受けた第三者の指定により相続分が決定され（指定相続分）、このような指定がない場合は民法 900 条・901 条によって定められた一定の割合により法定されている（法定相続分、以下、指定相続分と併せて「抽象的相続分」<sup>(3)</sup>という。）。また、903 条における相続分は、「相続開始の時ににおいて有した財産の価額」と特別受益の贈与の価額を加えた合計の財産の価額に抽象的相続分の割合を乗じ、更に「その遺贈又は贈与の価額を控除した残額」とされている<sup>(4)</sup><sup>(5)</sup>。このように民法における「相続分」にはいくつもの意味があり、民法 899 条にいう「相続分」、すなわち、「被相続人の権利義務を承継する」という各共同相続人の実体法上の権利義務がどの「相続分」であるか、すなわち「抽象的相続分」か「具体的相続分」なのかは必ずしも明確ではない。

本節では、民法における「相続分」の意義について、長年論争の対象となっていた具体的相続分の法的性質を中心に検討を加える。

### 1 具体的相続分の法的性質

通常、共同相続人間において遺産を分割する場合は、遺産のうちの積極財産に抽象的相続分を乗じれば具体的な相続分が算出される。しかし、共同相

---

(3) 岡部喜代子『相続法への誘い』53 頁（2003、八千代出版）。

(4) 谷口知平＝久貴忠彦編『新版注釈民法(27)相続(2)』179 頁〔有地亨〕（2000、有斐閣）。

(5) これを算式で示すと、〔みなし相続財産（被相続人が相続開始時に有していた財産の価額＋特別受益者が受けた生前贈与の価額）×各相続人の抽象的相続分－特別受益としての贈与・遺贈の価額＝具体的相続分の額〕となる。

続人の中に被相続人から生前婚姻などに際して多額の贈与を受けていたり、遺言で特別の贈与を受けたり、あるいは逆に、被相続人の財産の維持または増加について特別の寄与をなした者があるときに、これらの事情を無視することは相続人間の公平を損なうとともに、被相続人の意思にも反する結果となる。そのため民法は、具体的相続分として、これらの特別受益（民 903）及び寄与分（民 904 の 2）を考慮し、抽象的相続分に修正を加えるべきこととしている<sup>(6)</sup>。

このような具体的相続分は、家庭裁判所における遺産分割手続において審理・算定され、個々の遺産を共同相続人に分配する。この審理の過程において、具体的相続分のうち特別受益の有無ないし数額が共同相続人間において争点となることが少なくない。そしてこの争いは、遺産分割の審判手続のみで審理判断されるのか、それとも訴訟手続において最終的な決着をみるのかという問題がある。

すなわち、具体的相続分の法的性質については、実体的権利としての性質を有するとの立場を採る相続分説とそれ自体に実体的な権利又は法律関係として存在するものではないとする遺産分割分説との対立が裁判例及び学説上に存在していた<sup>(7)(8)(9)</sup>。

---

(6) 森野俊彦「具体的相続分（その 1）」梶村太市＝雨宮則夫『現代裁判法体系⑩遺産分割』39 頁（1998、新日本法規出版）。

(7) 相続分説とは、具体的相続分は抽象的相続分を修正する相続分であるが、具体的な相続分計算を待たずに相続財産に対する観念的な権利として実在し、これにしたがって相続財産が各共同相続人に承継される。すなわち、特別受益の争いは独立して民事訴訟の対象となることを肯定するという見解である。理由としては、①具体的相続分に関する規定が民法「第 3 節 遺産の分割」のなかにあるのではなく、「第 2 節 相続分」に位置付けられていること、②遺留分減殺は訴訟事項であるが、その際、特別受益の有無は訴訟で判断されることなどである。また、遺産分割分説とは、具体的相続分は、遺産分割の基準として機能するにとどまるものであって遺産分割を離れることはできず、それ自体が実体的な権利または法律関係として存在するものではないとする。その理由としては、①個々の家族の状況は時代の背景によって異なるものであり、被相続人の生前の資産、収入、家族状況等に照らして総合的に決定されるべきものであること、②特別受益は審判事項である寄与分と同質の抽象的相続分の修正要素であるから特別受益も審判事項と解すべきであることなどである



このような状況の中で、最高裁平成12年2月17日第一小法廷判決<sup>(10)</sup>は、特定の財産がいわゆる特別受益財産であることの確認を求める訴えの適否において、具体的相続分が実体的権利関係であるか否かに判断を示した。

本判決は、具体的相続分の法的性質について「具体的相続分は、このように遺産分割手続における分配の前提となるべき計算上の価額又はその価額の遺産の総額に対する割合を意味するものであって、それ自体を実体法上の権利関係であるということはできず、遺産分割審判事件における遺産の分割や遺留分減殺請求に関する訴訟事件における遺留分の確定等のための前提問題

---

(森野・前掲(注6)39頁、松原正明「遺産分割—特別受益をめぐる争いの確定」判タ996号132頁(1999)、谷口・前掲(注4)[宮井忠夫=佐藤義彦]175頁を参考とした。)

- (8) 谷口・前掲(注4)[有地亨]215頁、ただし有地教授は具体的相続分が実体的権利を有するとしながら、「もっともこのようなことは相続人相互間にとどまり、第三者に対しては取引安全の観点から法定相続分によって形式的画一的な処理が要請される。」と述べられている。
- (9) 相続分説(訴訟事項説)を採用した判例として、大阪地判昭和40年1月18日(判時424号47頁)、東京地判昭和50年5月21日(判タ326号252頁)があり、遺産分割分説(訴訟事項説)を採用した判例として、東京地判昭和39年2月20日(下民15巻2号300頁)、大阪地判平成2年5月28日(判タ731号218頁)、東京高判平成4年5月28日(判タ803号203頁)がある。
- (10) 最一小判平成12年2月24日(民集54巻2号523頁、判タ1025号125頁[127頁])。なお、特別受益財産であることの確認を求める訴えの適否について初めて判断を示した判決として、最三小判平成7年3月7日(民集49巻3号893頁)がある。同判決は「(民法903条1項の)規定は、被相続人が相続開始の時ににおいて有した財産の価額に特別受益財産の価額を加えたものを具体的な相続分を算定する上で相続財産とみなすことにしたものであって、これにより、特別受益財産の遺贈又は贈与を受けた共同相続人に特別受益財産に持ち戻すべき義務が生ずるものではなく、また、特別受益財産が相続財産に含まれることになるものでもない。そうすると、ある財産が特別受益財産に当たることの確認を求める訴えは、現在の権利又は法律関係の確認を求めるものということとはできない。」として、本件が現在の権利又は法律関係の確認を求めるものではないとした上で、確認の利益が認められるかについて「ある財産が特別受益財産に当たるかどうかは、遺産分割申立事件、遺留分減殺請求に関する訴訟など具体的な相続分又は遺留分の確定を必要とする審判事件又は訴訟事件における前提問題として審理判断されるのであり、前記の事件を離れて、その点のみを別個独立に判決によって確認する必要もない。」として確認の利益を否定し、本件訴えを不適法とした。

として審理判断される事項」と判示し、具体的相続分は、遺産分割の基準としての割合にすぎず、遺産分割前に権利として実在するものではないとする遺産分割分説を採用した。

## 2 共同相続人が取得する「相続分」

具体的相続分の法的性質に関する学説及び判例は、民法 899 条において共同相続人が取得する「相続分」について直接論じられ、また判断されたものではない。しかしながら、少なくとも具体的相続分は実体的権利を有さないとする考えが最高裁において採用されており、これは、共同相続人の取得する実体的権利が抽象的相続分であり、それを修正したところの具体的相続分は遺産分割分とすることが公平に合致するというという見解<sup>(11)</sup>を援用するものであると考えられる。すなわち、相続開始時に確定した抽象的相続分が実体的権利として共同相続人の取得する「相続分」であり、たとえ具体的相続分が客観的に明らかになっているとしても、それは遺産分割の過程における一形態に過ぎず、あくまでも権利未確定の状態であると考えられる。

## 第2節 遺留分減殺請求権の法的性質

### 1 我が国における遺留分制度の構造

遺留分制度は、我が国を含めほとんどの国で採用されているが<sup>(12)</sup>、遺留分権利者たる相続人又は近親者に留保されている権利の在り方については、それぞれ採用されている相続法体系と密接に関連している<sup>(13)(14)</sup>。

---

(11) 岡部・前掲(注3) 55頁(2003、八千代出版)、高木多喜男『口述相続法』179頁(1988、成文堂)。

(12) 中川善之助＝泉久雄『相続法〔第4版〕』646頁(2000、有斐閣)は、「今日、世界の立法例は、英米法を例外とすればほとんど広義の遺留分制をもっている。ただ家族主義的要請と個人主義的要請の両極を結ぶ線のどの点において妥協せしめるかが、国によって異なるのみである。」とし、各国における遺留分制度の立法例を詳細に紹介されている。

(13) 加藤永一『叢書民法総合判例研究第6巻』1頁(1980、一粒社)。

我が国の民法は被相続人が遺留分を超えて無償処分をなした場合には、遺留分権利者が減殺請求権を行使することによって相続財産の一部を確保できるようになっている。処分の自由と法定相続人の遺産に対する権利・利益の調整・妥協を図ったものである<sup>(15)</sup>。

このような遺留分制度の仕組みは、家督相続が中心の明治民法下において立法化され、ここでは、長男が「家」を相続するという法定相続制を採用し、遺留分制度も家産の維持という意味でより優れたゲルマン＝フランス法型を倣ったものとされている。その特徴は次のような形に現れている<sup>(16)(17)</sup>。

#### (1) 遺留分権利者

遺留分権利者は、相続人でなければならない<sup>(18)</sup>。法定相続人は、相続人

(14) 潮見佳男『相続法』242頁以下(2003、弘文堂)は、遺留分制度におけるローマ・ドイツ的「義務分」の制度とゲルマン・フランス的「遺留分」の制度について、前者は「被相続人は遺言で遺産を自由に処分できるが、これによって近親者が経済的に困窮する事態が生じることがある。この近親者の実質的救済を図る(生活保障をする)ため、一定程度の相続財産が与えられなかったか、またはわずかしき与えられなかった場合に、一定範囲の近親者に、義務分に不足する額の支払を内容とする金銭的請求権(債権的請求権)を与えた。いわば義務分を金銭債権として保障するものであり、後者は「相続財産の処分自由が認められた後も、なお相続財産について家族の共同所有に属するもの(伝承財産)としていた伝統・沿革を背景に、相続人の相続期待権として遺留分をとらえるものである。それによれば、相続人は相続財産の一部の上に、被相続人の死亡に際して顕在化する支配を有している。遺留分に相当する部分について、相続人は法律上当然に相続財産上に権利を有し、相続人の資格で、自由分を超える処分を相続財産に対する侵害行為として減殺できる。ここでの遺留分制度は、被相続人の自由分によって縮減された相続権の保障を目的としたものであって、しかも現物返還原則が採用されている。」と述べられた上で、わが国の遺留分制度は後者に属するとしながら「もっとも、わが国では、後者、つまり伝承財産の上への相続期待権の観点から遺留分制度をとらえつつも、遺留分制度としての前者の観点、つまり被相続人死後の共同生活者の生活利益を保障することが挙げられる。」とされている。

(15) 加藤・前掲(注13)1頁。

(16) 高木多喜男『遺留分制度の研究』89頁以下(1981、成文堂)。

(17) 中川善之助＝加藤永一編『新版注釈民法(28)』〔中川淳〕444頁以下。

(18) 潮見・前掲(注14)243頁以下は、「相続財産の承継主体(相続人)については法秩序が決定する(法定相続制)」とし、「法秩序がなぜ一定の者を相続人として決定し、相続財産承継資格を認めたかといえ、それは法秩序が、被相続人の財産については、この者ととも家族共同体を構成している者に帰属させるのが、被相続人

の資格において遺留分を有し、法定相続権が遺留分権の基礎となる<sup>(19)</sup>。したがって、遺留分権は法定相続権と切り離せない関係にあり、法定相続権としての物権的性格を有することとなる<sup>(20)</sup>。このような構成の裏返しとして、民法は遺言による相続人の創設を認めておらず、相続人と同一の権利義務を有している相続人でない包括受遺者においても遺留分権利者の資格は有していない。

遺留分権利者は、相続が開始した場合に相続財産の一定額を不可侵的に取得できるという地位に立つ<sup>(21)</sup>。

## (2) 現物返還主義

遺留分権利者が遺留分を侵害された場合、受贈者又は受遺者は減殺を受けるべき限度において目的物を弁償して返還を免れ得ると規定し（民 1041）、原則として、現物返還主義が採用されている。第三者に目的物が譲渡された場合、あるいは権利が設定された場合には価値返還主義が採用され（民 1040）、ただ第三者が遺留分権利者に損害を与えることを知ったときのみ現物返還主義となっている（民 1040①但書）。

## (3) 価額弁償

### イ 価額弁償の意義

民法 1041 条は、遺留分侵害者が価額弁償によって現物の財産を返還する義務を免れることができるとしている。

最高裁昭和 51 年 8 月 30 日第二小法廷判決<sup>(22)</sup>は、価額弁償の意義につ

死後の共同生活者の生活利益を保障することになって都合がよいと考えたことによる。そのようななか、遺言や生前処分による財産処分の自由を無制限に認めると、家族共同体を構成している相続人の生活利益保障という法の意図したところが裏切られることとなり、法秩序の理想とした相続財産承継の目的に照らして必ずしも好ましくない結果を招く」と述べられている。

(19) 遺留分権は相続権を根拠とするため、相続人が欠格・廃除・放棄によって相続権を失えば、遺留分も当然失われることになる。

(20) 高木・前掲（注 16）79 頁。

(21) 中川・前掲（注 17）〔中川淳〕451 頁以下。

(22) 最二小判昭和 51 年 8 月 30 日（民集 30 卷 7 号 768 頁）。

いて、「民法 1041 条 1 項が…目的物を返還するか、価額を弁償するかを義務者である受贈者又は受遺者に委ねたのは、価額の弁償を認めても遺留分権利者の生活保障上支障を来たすことにはならず、一方これを認めることによって、被相続人の意思を尊重しつつ、すでに目的物の上に利害関係を生じた受贈者又は受遺者と遺留分権利者との利益の調和を図ることができるとの理由に基づくもの」と判示し、遺留分制度の目的である遺留分権利者の生活保障を図るには、価額弁償によっても得られるとする。価額弁償が認められていることによって、現物返還の原則は一応の建前に後退しているとも解することができる<sup>(23)</sup>。

#### ロ 価額弁償権

遺留分侵害者が価額弁償の意思表示をした場合、どの時点で現物返還義務が消滅し価額返還義務に転換するかについて、それが意思表示の時点なのか、それとも現実に価額を弁償した時点であるのか、裁判例及び学説上判断が分かれていた。

最高裁第三小法廷昭和 54 年 7 月 10 日判決<sup>(24)</sup>は、「単に弁償の意思表示をただけで遺留分侵害者の返還義務が免れることになるのは、遺留分権利者に対し弁償額を確実に保障しないまま減殺請求の対象とされた権利が遺留分侵害者に確定的に帰属することとなり、遺留分権利者と侵害者との権利の調整上公平を失う」として後説を採用し、学説もこれを支持している<sup>(25)</sup>。

最近の最高裁判決において、遺留分侵害者が弁償すべき価額の算定基準時は事実審口頭弁論終結時である<sup>(26)</sup>とし、また、遺留分侵害者は、減

(23) 中川・前掲（注 17）〔高木多喜男〕 520 頁。

(24) 最三小判昭和 54 年 7 月 10 日（民集 33 卷 5 号 562 頁）。

(25) 米倉明「判批」法協 98 卷 4 号 632 頁（1981）、加藤永一「判批」判タ 411 号 177 頁（1980）などがある。

(26) 最三小判平成 9 年 2 月 25 日（民集 51 卷 2 号 448 頁）は、遺留分侵害者が、価額弁償の意思表示をした場合の判決主文としては、「減殺請求をした遺留分権利者が遺贈の目的である不動産の持分移転登記手続を求める訴訟において、受遺者が、事実

殺された贈与又は遺贈の目的たる各個の財産について、価額を弁償してその返還義務が免れることができるとする<sup>(27)</sup>など、価額弁償に係る新たな判断がなされている。

## 2 我が国における遺留分制度の問題点

現行の遺留分制度は明治民法において立法化されたものがほとんど維持されており、昭和 22 年の民法改正以降、家督相続が廃止されたことによる遺留分権利者の範囲やその他わずかな修正がなされただけであった<sup>(28)</sup>。

家督相続を中心とする明治民法においては、家産維持が重視され遺留分を相続権の一部とする現物返還主義を建前としているが、一方でローマ・ドイツ法的な目的物の価額の返還による現物返還を免れる旨の規定を設けるなど、ゲルマン・フランス法型を貫いているわけではない<sup>(29)</sup>。このような制度の二

審口頭弁論終結前に、裁判所が定めた価額により民法 1041 条の規定による価額の弁償をする旨の意思表示をした場合には、裁判所は、右訴訟の事実審口頭弁論終結時を算定の基準時として弁償すべき額を定めた上、受遺者が右の額を支払わなかったことを条件として、遺留分権利者の請求を認容すべきである」としている。

- (27) 最三小判平成 12 年 7 月 11 日 (民集 54 卷 6 号 1886 頁) は、「受贈者又は受遺者は、民法 1041 条 1 項に基づき、滅殺された贈与又は遺贈の目的たる各個の財産について、価額を弁償して、その返還義務を免れることができるものと解すべきである。なぜならば、遺留分権利者のする返還請求は権利の対象たる各財産について観念されるのであるから、その返還義務を免れるための価額の弁償も返還請求に係る各個の財産についてなし得るものというべきであり、また、遺留分は遺留分算定の基礎となる財産の一定割合を示すものであり、遺留分権利者が特定の財産を取得することが保障されているものではなく (民法 1028 条ないし 1035 条参照)、受贈者又は受遺者は、当該財産の価額の弁償を現実に履行するか又はその履行の提供をしなければ、遺留分権利者からの返還請求を拒み得ないのであるから、右のように解したとしても、遺留分権利者の権利を害することにはならないからである。このことは、遺留分減殺の目的がそれぞれ異なる者に贈与又は遺贈された複数の財産である場合には、各受贈者又は各受遺者は各別に各財産について価額の弁償をすることができることから肯認できるところである」としている。
- (28) 高木・前掲 (注 16) 98 頁は、「現行遺留分制度は遺留分制度の型に関する限り、明治相続法上のそれとほとんど変わるところはなく、明治民法のそれから修正された点は、家督相続人にかかる遺留分の規定の削除、遺留分の額の変更、相続開始前における遺留分放棄の規定の新設である」と述べられている。
- (29) 高木・前掲 (注 16) 95 頁を参考とした。

面的性格が、遺留分減殺請求の法的効果等、遺留分をめぐる現行法の解釈において学説の分かれる原因となっている。

また、明治民法は、長子単独相続を建前とする家督相続が中心であり、このため遺留分減殺請求の主たるものは、家督相続人と第三者間との問題であった<sup>(30)</sup>。ところが、戦後の民法改正により均分相続となった結果、遺留分は共同相続人間での減殺請求が中心となった。しかし、現行法は明治民法をほとんど踏襲したため、現実の遺留分減殺請求の大宗を占める共同相続人間の減殺請求が想定されておらず、この点について規定がされていないまま今日に至っている。

### 3 遺留分額・遺留分侵害額の算定

#### (1) 遺留分算定の基礎となる財産

各相続人の遺留分を算定するとき基礎となる財産（以下、「基礎財産<sup>(31)</sup>」という）は、被相続人が相続開始時点で有していた財産の価額にその贈与した財産の額を加え、その中から債務の全額を控除してこれを算定する(民1029①)。

(算式) 基礎財産 (総体的遺留分額) = [被相続人が相続開始時点で有していた財産] + [贈与財産] - [相続債務の全額]

(30) 名古屋弁護士会法律研究部『遺留分の実務』7頁〔大津千明〕(2001、新日本法規出版)。

(31) 基礎財産は、相続開始時点を基準に算定すべきであるとされている。それは、①遺留分権が具体的に発生するのは相続開始時点であること、②算定の基礎となる財産の有無と所在をもっともよく知ることができること、③相続開始時点を規準にすることにより、権利関係が早期に安定すること、が理由とされている。評価方法は、基準時点での客観的価額に基づき評価され、目的物が相続開始後に増減している場合には、相続開始時の「現状」で評価される。(潮見・前掲(注14)260頁を参考とした。)なお、贈与財産についても、相続開始時点で評価される。特別受益として贈与された金銭については、相続開始時の貨幣価値(物価指数)に評価替えされるとした判決として最一小判昭和51年3月18日(民集30巻2号111頁)がある。

「贈与財産」を基礎財産に加算する理由は、被相続人が財産の大部分を生前に贈与してしまった場合などには本来相続人に保障されるはずの財産部分が確保できず、遺留分制度の目的が達成できないからである<sup>(32)(33)</sup>。

## (2) 遺留分侵害額の算定

共同相続人（各遺留分権利者）の個別遺留分額の算定は、前述(1)の基礎財産に対して個別的遺留分率を乗じ、遺留分権利者が特別受益を受けている場合にはその額を控除する。

(算式) 遺留分額 = [基礎財産] × [個別的遺留分率<sup>(34)</sup>] - [当該相続人の特別受益額]

- 
- (32) 民法 1044 条が 903 条 3 項《被相続人の持戻免除の意思表示》を準用しているため、その意思表示を無視して遺留分算定の基礎財産に算入すべきかどうかについて学説上争いがあったが、最三小判平成 10 年 3 月 24 日（民集 52 卷 2 号 433 頁）において、持戻が免除された特別受益であっても、すべてが遺留分算定の基礎財産に算入されるとし、他の相続人の遺留分を侵害するものであれば遺留分減殺請求の対象になると判断された。
- (33) 被相続人による生前贈与については、原則として、相続開始 1 年以内の贈与財産が基礎財産に加算される（民 1030 前段）。1 年以内かどうかの基準時は効力発生時や履行時ではなく、贈与契約時（意思表示がされた時）と考えられている。しかしこれには、①損害を加えることを知ってなした贈与と、②特別受益の持戻しがある。①については、加害を加えるという認識、すなわち、遺留分権利者に損害を加えるべき事実を知っていることで足り加害の意思はいらず、また、このような主観的要件は減殺請求権者（原告）が立証責任を負うとされている。なお、大判昭和 9 年 9 月 15 日（民集 13 卷 1792 頁）は「遺留分権利者ニ損害ヲ加フルコトヲ知ルトハ、法律ノ知不知ヲ問ハズ客観的ニ損害ヲ加フベキ事実関係ヲ知ルコトヲ意味スル」とし、また、損害を加えるべき事実関係の認識があったかどうかについては、大判昭和 11 年 6 月 17 日（民集 9 卷 609 頁）が、「当事者双方が贈与財産の価額が残存財産の価額を超えていることを知っているだけでなく、被相続人の財産が将来何等変動なく少なくとも増加しないことが予想できる状況下においてなされた贈与である事実」が認められなければならないとした。②については、共同相続人の 1 人に対し婚姻・養子縁組のため又は生計の資本としてされた贈与については、相続開始 1 年前であるか否か（民 1030）を問わず、また、損害を加えることの認識の有無を問わず遺留分算定の基礎財産に算入される（民 1044、903）。これらが相続財産の前渡しであるという点に着目し、共同相続人相互の公平を維持するための処理である（中川・前掲（注 17）〔中川淳〕464 頁以下、潮見・前掲（注 14）256 頁以下を参考とした。）。



共同相続人は、被相続人から相続によって取得した純相続分が上記算式の個別的遺留分率に達しないとき遺留分の侵害が生じる。

最高裁平成8年11月26日第三小法廷判決<sup>(35)</sup>は、この遺留分侵害額の算定方法について、相続財産中に債務が含まれる場合の遺留分侵害額の算定方法を最高裁として初めて明らかにした。本判決が示した算式は以下のとおりである。

$$\text{(算式) 遺留分侵害額} = \text{〔遺留分額〕} - \text{〔当該相続人の特別受益額〕} - \text{〔当該相続人が相続によって得た積極財産額〕} + \text{〔相続債務分担額<sup>(36)</sup>〕}$$

(34) 個別的遺留分率とは、遺留分権利者個々人に留保された相続財産上の持分的割合をいう。遺留分権利者が複数存在する時には、この個別的遺留分は、総体的遺留分を基礎として、法定相続分の算定式に従い算出される（民 900、901、1044）。なお、総体的遺留分率とは、相続財産全体に占める遺留分権利者に留保される割合（抽象的割合）を指し、直系尊属のみが相続人である場合には、相続財産全体の3分の1、その他の場合には相続財産全体の2分の1が総体的遺留分率（遺留分の合計割合）である。ただし、兄弟姉妹には遺留分がないので相続人が兄弟姉妹だけであれば、総体的遺留分率は「0」となる（民 1028）（潮見・前掲（14）248頁以下を参考とした。）。

例えば、妻A、長男B、次男Cが相続人である場合の各個別的遺留分率は以下のとおりである。

	(総体的遺留分率)		(法定相続分)		(個別的遺留分率)
妻	1/2	×	1/2	=	1/4
長男	1/2	×	1/4	=	1/8
次男	1/2	×	1/4	=	1/8

(35) 最三小判平成8年11月26日（民集50巻10号2747頁）、判旨として、「被相続人が相続開始の時に債務を有していた場合の遺留分の額は、民法1029条、1030条、1044条に従って、被相続人が相続開始の時に有していた財産全体の価額にその贈与した財産の価額を加え、その中から債務の全額を控除して遺留分算定の基礎となる財産額を確定し、それに民法1028条所定の遺留分の割合を乗じ、複数の遺留分権利者がいる場合は更に遺留分権利者それぞれの法定相続分の割合を乗じ、遺留分権利者が特別受益財産を得ている時はその価額を控除して算定すべきものであり、遺留分の侵害額は、このように算定した遺留分の額から、遺留分権利者が相続によって得た財産がある場合はその額を控除し、同人が負担すべき相続債務がある場合はその額を加算して算定するものである」とする。

(36) 梶村太一「遺留分および侵害額の算定と減殺の順序～実務上の問題点～」久貴忠彦編『遺言と遺留分（第2巻）遺留分』27頁以下（2003、日本評論社）。

このように、相続財産中に債務が含まれる場合は、積極財産の価額から債務を控除した上で、個別の遺留分額を算定し、最終的にはこの遺留分額に各遺留分権利者が負担する債務の額を加算して遺留分侵害額を算出すべきことを明らかにした。すなわち、相続債務の引当てとなるべき原資は取り置いて、債務を負担する者に改めてこれを割り付けるという発想である。本判決によって示された算定方法により、当事者の権利内容の確定に向けて「負担すべき相続債務の有無、範囲並びに相続財産の範囲及びその相続の開始時の価額」を確定することが必要となるのである<sup>(37)</sup>。

#### 4 遺留分減殺請求権の法的性質

##### (1) 遺留分減殺請求権

被相続人の財産処分が過大であったため、相続人に法定の遺留分額だけの相続財産が残されない場合、民法は「遺留分権利者及びその承継人は、遺留分を保全するに必要な限度で遺贈及び前条に掲げる贈与の減殺を請求することができる（民 1031）」と規定し、遺留分権利者に減殺請求権を認めている<sup>(38)</sup>。

それでは、このように民法上規定されている「減殺請求権」とは、遺留分侵害者に行為を請求する請求権であるのか、若しくは一方的意思表示によって、遺贈や贈与の全部又は一部の効力を失わせる権利であるかについては、遺留分減殺請求権の法的性質として議論がなされてきた。

##### イ 学説

この減殺請求権の性質を巡っては、次のような学説がある<sup>(39)</sup>。

##### (イ) 形成権説

---

(37) 神谷遊「遺留分および遺留分侵害額の算定方法」久貴忠彦編『遺言と遺留分（第2巻）遺留分』43頁以下（2003、日本評論社）。

(38) 中川・前掲（注12）646頁以下。なお、遺留分減殺請求権は、遺留分権利者が相続の開始又は遺留分を侵害する贈与等があったことを知った日から1年間これを行わないときは時効によって消滅する（民1042）。

(39) 中川・前掲（注17）〔中川淳〕472頁以下。

(i) 形成権＝物権説

遺留分減殺請求によって遺留分侵害行為は消滅し、目的物上の権利は当然に遺留分権利者に復帰する。したがって、遺留分の減殺請求をすれば、遺留分を超えてなされた遺贈・贈与の処分は、遺留分を侵害する範囲において絶対的に効力を失うから、遺留分権利者は、処分の目的財産がまだ相手方に給付されていない場合には、遺留分侵害者の給付請求を拒絶できる抗弁権を取得し、また、既に給付がなされた場合には、目的財産の引渡しを物権的請求権又は不当利得返還請求権に基づいて請求することができる。この見解が今日の通説・判例とされている。

(ii) 形成権＝債権説

遺留分減殺の効力を遺留分侵害行為の取消しであるとしつつ、目的物上の権利は当然には遺留分権利者に復帰することはない、ただ遺留分侵害者をして返還の義務を負わせるに過ぎないとする見解である。

(ロ) 請求権説

形成権説が、減殺請求によって遺贈・贈与を失効させるのは権利者保護の法的構成の前提に過ぎないから、減殺請求権を遺留分侵害者に対する財産引渡請求権又は未履行贈与・遺贈の履行拒否権と解し、既になされた贈与又は遺贈そのものの効力を失わせるものではないと捉える考え方が請求権説である。

請求権説が主張される理由としては、現物返還が建前とはいえ、受遺者等は自由に価額弁償できるから、物権的効力説（形成権＝物権説）では、減殺請求権行使の結果、目的物が当然に遺留分権利者に復帰し、受遺者等が価額弁償を選択すると、目的物が遺留分侵害者に再復帰するという煩雑な説明となる。この点、債権的効力説（請求権説）による方が、減殺請求権行使の結果、受遺者等は目的物を遺留分権利者に帰属させる義務を負うが、価額を弁償することによってこの義務を免

れると解することができるところにあると解される<sup>(40)</sup>。

## ロ 判例

下級審判決は、遺留分減殺請求権の法的性質について、必ずしも当初から確立された法的構成が採られていたわけではなかったが、最高裁昭和35年7月19日第三小法廷判決<sup>(41)</sup>は、減殺請求によって目的財産たる不動産の所有権が当然復帰するとし、形成権＝物権説の立場を採った。そして、最高裁昭和41年7月14日第一小法廷判決<sup>(42)</sup>は、「遺留分権利者が民法1031条に基づいて行う減殺請求権は形成権であって、その権利の行使は受贈者または受遺者に対する意思表示によってなせば足り、必ずしも裁判上の請求による要はなく、また一たん、その意思表示がなされた以上、法律上当然に減殺の効力を生ずるものと解するのを相当とする。」と判示し、更に最高裁昭和57年3月4日第一小法廷判決<sup>(43)</sup>においては、「遺留分減殺請求権は形成権であって、その行使により贈与又は遺贈は、遺留分を侵害する限度において失効し、受贈者又は受遺者が取得した権利は右の限度で当然に減殺請求をした遺留分権利者に帰属する」と判示した。このような一連の最高裁判決は形成権＝物権説を採用し、判例理論の確立をみている<sup>(44)</sup>。

### (2) 法的性質論の限界

我が国の民法における遺留分制度の特徴は、前にも述べたように、相続

(40) 鈴木・前掲(注2)172頁以下。

(41) 最三小判昭和35年7月19日民集14巻9号1779頁。この判決は、遺留分権利者が不動産の贈与を減殺請求したが、その後、受贈者が第三者に譲渡・登記をしたという事案で、減殺の対象となった目的物が減殺後に第三者に譲渡された場合にも民法1040条1項但書を適用し、悪意の譲渡人に減殺請求できるとの上告理由に対して、民法1040条1項但書は、受贈者に対する減殺請求前に譲渡された場合に適用されるものとし、遺留分権利者は目的物の所有権を取得するが、登記がない以上、その後の譲受人に対抗できないと判示した。

(42) 最一小判昭和41年7月14日(民集20巻6号1183頁)。同様の見解として、最二小判昭和51年8月30日(民集30巻7号768頁)。

(43) 最一小判昭和57年3月4日(民集36巻3号242頁)。

(44) 南方暁「判批」別冊ジュリ162号185頁(2002)。

人が遺留分権利者であり、相続人の資格において遺留分を相続分の一部とするところにある。このことが、対象財産の現物返還主義及び相続財産としての性質を有するとの論理に派生し、遺留分権利者に物権的保護を与えるべきとの根拠となっている。

しかしながら、民法は遺留分侵害者に価額弁償権を与えることによって、既に対象財産上に利害関係が発生している遺留分侵害者に配慮し、遺留分権利者を債権的保護に留めても遺留分制度の目的を達成できるとのシステムも採用している。

このような、我が国の遺留分制度における折衷性を鑑みると、遺留分減殺請求権の性質を画一的に整理し、法的性質論に依拠するのは困難であるとも考えられる。

形成権＝物権説を主張する高木多喜男教授も、「日本民法は、減殺請求権の行使によって生ずる当事者間の関係をどのように調整するかについては、一元的に、その効果を、物権的あるいは債権的に貫徹していないとみるべきであろう。とすれば、減殺請求権の構成も一応は形成権として考え、ここから生ずる物権的効力を承認することが目的物をめぐる利害関係者の利益調整、取引秩序からみて妥当でない場合には明文の規定（民 1036、1040、1041）ある場合はもちろんのこと、解釈技術の駆使によってそれを制限するようにすればよい。」<sup>(45)</sup>と述べられている。

被相続人による相続人の創設を認めず、法制の下で相続人を決定し（法定相続制）、法定相続人の生活利益を保障する現行相続法においては、遺留分権利者に物権的地位を与える形成権＝物権説が減殺請求権の基本構造であると考えられるが、当該請求権をめぐる当事者間の紛争実態を踏まえた上で、物権的効果を個別的に制限する解釈論も必要ではないかと考えられる<sup>(46)</sup>。

---

(45) 高木多喜男『総合判例研究叢書民法(23)遺留分』116頁（1964、有斐閣）。

(46) ここでは、二宮周平「遺留分減殺請求と税～民法（家族法の立場から）～」久貴忠彦編『遺言と遺留分（第2巻）遺留分』319頁以下（2003、日本評論社）を参考とした。

### 第3節 遺留分減殺請求と遺産分割

遺留分減殺の効果を形成権＝物権説で解釈すると、遺留分を侵害された財産は減殺請求の意思表示をした時点で遺留分権利者に帰属する。しかしながら、財産が誰にどのように帰属するかについては、いくつかの過程を経て確定すると解することができる。

すなわち、遺留分権利者と遺留分侵害者間における権利関係は、①遺留分侵害の原因となる遺言の効果による財産の帰属、②①に対する遺留分減殺請求の効果によって生じた財産の帰属、③最終的な紛争解決による財産の帰属、という過程を経ることになると考えられる。

家裁実務では、③についての終局的な解決方法は、家裁における遺産分割審判か、または遺留分減殺請求事件として地裁の訴訟によるのかという手続上の点が種々議論されているが<sup>(47)</sup>、この問題は①、②における両者の権利関係の違いに起因する。

そこで、本節においては、①及び②における両者の権利関係について、遺言及び遺留分減殺請求の効果によって財産の帰属にどのような差異があるのか検討を行う。

#### 1 遺言の種類とその効果

被相続人は、遺言によって民法が定めた自己の死後の財産の帰属を修正することができる<sup>(48)</sup>。その修正方法について、民法は明文上3種類の修正方法を予定しているが、遺言による財産帰属の態様はそれぞれの効果によって差異が生じることになる。

##### (1) 相続分の指定

被相続人の意思に基づき、共同相続人のうち一定の者の相続分について

---

(47) 島田充子「遺留分減殺請求と遺産分割事件の運営」久貴忠彦編『遺言と遺留分（第2巻）遺留分』113頁以下（2003、日本評論社）。

(48) 鈴木・前掲（注2）53頁。

法定相続分の割合と異なった割合を定める相続分の指定は（民 902）、被相続人が「遺言者は、各相続人の相続分を次のとおり定める。長男 2 分の 1、妻、次男及び三男各 6 分の 1」とする遺言のように、かかる相続財産の配分を相続財産全体に対する分数的割合で示すものなどがある<sup>(49)</sup>。

したがって、相続分の指定により直ちに相続財産が各相続人の単独所有となるわけではなく、相続分の指定による割合に応じた遺産共有にあり、各相続人が確定的に自己に帰属する遺産を取得するためには、遺産分割が必要である。そして、被相続人の意思もその指定した割合により遺産分割をすることにあると解されている<sup>(50)</sup>。

## （2）包括遺贈・特定遺贈

遺言による財産の無償譲与である遺贈には、包括遺贈と特定遺贈がある（民 964 条）。包括遺贈には、被相続人が法定相続人以外の者をほぼその地位に準ずる者とすることができる全部包括遺贈と（民 990）、被相続人が、特定の受遺者等に対し、相続財産全体の中からその指定した割合による価値相当額を取得させることを意図した割合的包括遺贈がある。

また、相続財産中の特定財産を遺贈する特定遺贈は、その処分行為によって対象財産が相続の対象から離脱するとされている<sup>(51)(52)</sup>。

## （3）遺産分割方法の指定（「相続させる」遺言）

(49) 司法研修所編『遺産分割事件の処理をめぐる諸問題』43 頁（1998、法曹会）。

(50) 島田・前掲（注 47）118 頁以下。

(51) 司法研修所・前掲（注 49）57 頁以下（1998、法曹会）。なお、同 44 頁以下において、遺贈による遺言の文例を以下のとおり例示している。

〔包括遺贈〕

遺言者は、その所有する全財産を長男に遺贈する。

〔相続人に対する割合的包括遺贈〕

遺言者は、各相続人に対し、次の割合に従いその相続財産を遺贈する。

妻 4 分の 3、長男 8 分の 1、長女、次女 16 分の 1

〔特定遺贈〕

遺言者は、その所有する次の不動産を長男に遺贈する。

東京都千代田区霞ヶ関△丁目〇〇番地

(52) 鈴木・前掲（注 2）110 頁。

遺産分割方法の指定（民 908）は、従来、遺産の分割協議ないし審判を拘束する準則に止まり、それ自体には分割の効力（権利移転の効力）を生じるものではない。従前は、特定の相続人の取り分がその法定相続分を超える結果となるときはその限度で相続分の指定を伴う分割方法の指定となり、それが遺留分を侵害するときは、相続分の指定に対する減殺の問題を生じると解されてきた。しかし、最高裁平成3年4月19日判決<sup>(53)</sup>は特定の遺産を特定の相続人に相続させるいわゆる「相続させる」遺言について、遺言の趣旨が、相続分の指定、遺贈、遺産分割方法の指定のどれに該当するかについて、「被相続人の意思として当然ありうる合理的な遺産の分割に方法を定めるものであって、民法908条において被相続人が遺言で遺産分割の方法を定めることを可能にするために外ならない。したがって、右「相続させる」趣旨の遺言は、正に遺産の分割方法を定めた遺言である」とし、遺言の趣旨が遺産分割方法の指定であるとした。そして「相続させる」遺言の効力について、「当該遺言において相続による承継を当該相続人の受諾に意思表示にかからせたなどの特段の事情のない限り、何らの行為を要せずして被相続人の死亡の時に直ちに当該遺産が当該相続人に相続により承継されるものと解すべきである。」と判示した。

判決は、このように「相続させる」遺言は、分割方法の指定を内容とするものであるが、それは単なる分割の準則に止まるものではなく、遺産の承継については、当然分割の効力、すなわち、物権的効力を有するとしたものであって、遺言の効力発生と同時にその財産を取得するという考えを採用したものと理解されている<sup>(54)</sup>。

---

(53) 最二小判平成3年4月19日（民集45巻4号477頁）。

(54) 司法研修所・前掲（注49）48頁以下。なお、同45頁において、遺産分割方法の指定による遺言として以下のような文例を紹介している。

〔文例〕遺言者は、次のとおり遺産分割の方法を指定する。

- ① 長男は、遺言者所有の農家の家屋敷と農地を取得して、遺言者の後継者となること。
- ② 妻は、遺言者の預金を取得すること。



そしてこのような遺言に対し「他の相続人の遺留分減殺請求権の行使を妨げるものではない。」と判示している。

## 2 遺留分減殺請求の効果による財産の帰属

### (1) 相続分の指定による侵害

被相続人による相続分の指定は遺留分の規定に反することはできない(民902①但書)。遺留分の規定に違反する相続分の効力については明文の規定がないが、通説は、遺留分を侵害する相続分の指定が当然には無効となるのではなく、単に侵害を受けた遺留分権利者の減殺請求を限度に指定相続分の割合が変動するに過ぎないとする<sup>(55)</sup>。すなわち、遺留分権利者が減殺請求をすると、減殺請求者に侵害された遺留分(個別的遺留分)相当の相続分が移転し<sup>(56)</sup>、共同相続人は、この修正された割合の相続分に基づいて遺産分割を行うことになる。

### (2) 遺贈・「相続させる」遺言による侵害

遺言者は、包括遺贈又は特定遺贈をする場合、遺留分に関する規定に違反することができない(民964但書)。しかしながら、遺留分を侵害しても遺贈が無効となるわけではなく、遺留分権利者が減殺請求権を行使することによって遺贈は遺留分を限度にその効力を失うこととなる。すなわち、遺贈があると原則として被相続人の死亡と同時に財産が遺留分侵害者に権利移転し、共同相続人間における遺産共有から離脱する効果が生まれる。これを減殺請求することによって、遺留分権利者は対象財産を取り戻し、遺留分権利者と遺留分侵害者との個別的な共有関係となる。したがって、

③ 次男は、遺言者所有の貸家とその敷地を取得すること。

④ 長女は、遺言者所有の株券を取得するにとどめること。

(55) 谷口・前掲(注4)〔有地亭〕192頁。

(56) 例えば、被相続人が遺言により子A・B・C・Dの相続分をそれぞれA1/2、B3/8、C1/8、Dは「0」と指定し、これに対してDが遺留分減殺請求権(侵害された部分1/8)を行使した場合、減殺を請求できるのは遺留分を侵害しているAとBであり、修正された指定相続分はA24/56、B18/56(AとBは減殺部分を4:3の割合で比例配分される)C7/56、D7/56となる(島田・前掲(注47)118頁を参考とした。)

両者の共有関係を解消するためには、遺産分割手続ではなく、民事上の手続（判決・和解）が必要となる<sup>(57)</sup>。これは「相続させる」遺言による遺留分の取戻財産についても前述した最高裁判決の説示から同じことが言えると考えられる<sup>(58)</sup>。

これに対して、割合的包括遺贈は分数的割合がいくつというだけで取得すべき目的物は特定されていない。したがって、遺留分侵害者が取得すべき具体的な財産は遺産分割手続によって決定される。そうすると、この割合自体が明らかに遺留分を侵害している場合は、遺産分割前に遺留分減殺請求をし、その修正された割合を新たな相続分として遺産分割を行うこととなる。すなわち、割合的包括遺贈の場合における取戻財産の性質は相続分の指定と同様の扱いになると解されている<sup>(59)</sup>。

### （3）取戻財産の法的性質

このように、遺留分減殺請求がされた場合における取戻財産の法的性質は遺言による効果によって2つに分類することができるのではないだろうか。

まず、特定遺贈、包括遺贈、「相続させる」遺言の効力が生じると、対象財産は相続財産から離脱し、遺留分侵害者へ移転する。その結果、遺留分権利者が遺留分を侵害されたとき、減殺請求によって遺留分に相当する財産は遺留分権利者へ移転すると言い得る。これに対して、遺留分の侵害が相続分の指定及び割合的包括遺贈によってなされた場合、遺留分権利者と遺留分侵害者は、遺留分減殺請求によって対象財産が個別的に権利変動することなく、指定相続分又は遺贈の割合が修正された個別的遺留分率に応じた遺産共有関係となり、当事者間における最終的な財産の帰属は、遺産分割が終了しない限り確定しないことになると考えられる。

---

(57) 包括遺贈についてもこのような効果が生じるとした判決として、最二小判平成 8 年 1 月 26 日（民集 50 卷 1 号 132 頁）がある。

(58) 潮見・前掲（注 14）265 頁。

(59) 島田・前掲（注 47）122 頁以下。

## 第2章 遺留分減殺請求があった場合の課税上の取扱い

遺留分減殺請求の法的性質については、第1章第2節で述べたように、判例・通説は、減殺請求権という意思表示によって侵害行為の効力が失われ、減殺された財産の所有権が遺留分権利者に帰属すると解されている。かような私法上の解釈を遺留分減殺請求があった場合の相続財産から生ずる所得の課税関係に当てはめてみると、減殺請求の意思表示があった時から、対象財産は遺留分権利者と遺留分侵害者の共有になると解されるため<sup>(60)</sup>、かかる所得は遺留分権利者と遺留分侵害者との共有持分割合に応じて申告すべきであると考えられる<sup>(61)</sup>。

しかしながら、遺留分を巡る遺留分権利者と遺留分侵害者との権利関係は、民法249条以下の物権法上の共有若しくは遺産共有を解消する調停・判決等が終了しなければ確定しない。このため、当事者間は、調停・判決等が終了するまで極めて不安定な権利関係に置かれることとなり、かような状況化に発生した所得を共有持分によって課税することは、課税関係をいたずらに複雑なものにするとも考えられる。

そこで本章では、第1章において考察した遺留分減殺請求に係る私法上の解釈が課税上はどのように適用されるべきかについて、これまでの裁判例や課税実務の取扱いを検証し(第1節)、遺留分減殺請求があった場合の相続財産から生じた果実に係る所得の帰属(第2節)及び課税の時期(第3節)についての検討を加えることとする。

---

(60) 雨宮則夫「遺産分割と遺留分減殺請求との関係」梶村太市＝雨宮則夫編『現在裁判法体系⑩遺産分割』279頁(1998、新日本法規出版)。

(61) 平成15年税法改正前の相続税法32条〔更正の請求の特則〕における更正の請求の特則事由として、同条3号は「遺留分による減殺の請求があったこと」と規定し、この事由が生じたことを知った日の翌日から4ヶ月以内に限り国税通則法23条第1項の規定による更正の請求ができるとされていた。なお、平成15年度改正において、同条同号は「遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定したこと」に改正された。

## 第1節 判例及び課税実務における取扱い

### 1 法人への遺贈と遺留分減殺請求

最高裁平成4年11月16日第一小法廷判決<sup>(62)</sup>は、法人が遺留分減殺請求に対し価額弁償した場合の譲渡所得税の帰趨等について争われた事案である。ここでは簡単な事例を用いて本判決の前提となる課税関係を整理した上で検討を加えることとする。

#### (1) 本判決において整理すべき課税関係<sup>(63)</sup>

##### 【事例】

被相続人Xが所有する時価2億円の不動産（取得価額2,000万円・相続税評価額1億6,000万円）を甲株式会社に全部遺贈し、それに対して唯一の相続人であるYが遺留分減殺請求権を行使した場合の課税関係はどうなるか。ただし、Xは本件不動産以外相続財産がないものとする。

#### イ 遺贈がなされた時点の課税関係

この時点においては、遺贈が客観的に遺留分を侵害している行為であっても遺贈の効果は成立している。したがってXは法人への遺贈に対するみなし譲渡課税（所法59①一）が適用され、YはXの譲渡所得（1億8,000万円）にかかる所得税の納付義務を承継し（通法5①）、準確定申告を行うこととなる。他方で、遺産はすべて法人に遺贈されてしまっているため相続税は発生しない。また受遺者である甲社は2億円の受贈益が発生し、土地の取得価額は2億円となる。

(62) 最一小判平成4年11月16日（判時1441号66頁）、なお、本件の主な判例評釈として、池田秀敏「法人への遺贈につき遺留分減殺請求がなされ、価額弁償が行われた場合における課税関係」シュト377号1頁（1993）、水野忠恒「判批」『別冊ジュリ家族法判例百選〔第六版〕』194頁（2002）、林仲宣「遺留分減殺請求とそれをめぐる税務」税理36巻6号22頁（1993）、山田二郎「遺贈に対する遺留分減殺請求について価額弁償が行われた場合と遺贈に対する『みなし譲渡所得課税』への影響」月刊税務事例26巻6号4頁（1994）などがある。

(63) 三木義一「遺留分減殺請求と税一税法の立場から」久貴忠彦『遺言と遺留分第2巻遺留分』302頁以下（2003、日本評論社）を参考に本事例を作成した。

#### ロ 遺留分減殺請求権が行使された時点

民法上の通説である形成権＝物権説を貫くのであれば、遺留分権利者は減殺請求権の行使を意思表示した時点で遺留分を取得することとなる。したがって遺留分権利者であるYは、この時点で不動産の2分の1（時価1億円、相続税評価額8,000万円）<sup>(64)</sup>を相続したことになるので、相続税の申告義務が発生する反面、みなし譲渡収入から1億円減額し（譲渡所得は9,000万円となる。）、所得税については更正の請求を行うこととなる。そして受遺者である甲社は遺留分だけ（1億円）受贈益を減額することになる。

このように形成権＝物権説を採用すれば、課税関係は減殺請求権の行使（意思表示）時において著しく変動することになる。

#### ハ 現物返還・価額弁償時点

現物返還の場合は、減殺請求時に権利を取得したものと申告しているため、それと内容が変わらなければ申告は不要となる。ただし、当初の申告額と実際に取得した金額に変動がある場合は、X・Y・甲社がそれぞれ更正の請求及び修正申告を行うこととなる。

これに対して価額弁償が行われた場合は、まずYは一旦自己のものとなった不動産（Xの取得価額2,000万円の2分の1を相続により引き継ぐので取得価額は1,000万円）を価額弁償と引き替えることになるので、相続により取得した遺留分を譲渡したことになり、譲渡所得が発生する（1億円〔価額弁償額〕－1,000万円〔相続による取得価額〕＝9,000万円）。すなわちYは、減殺請求時にはみなし譲渡が減額され、価額弁償時に再度譲渡所得が発生することになる。そして、遺留分によって課税された相続税は変動しないことになる。他方、受遺者である甲社は一旦Yが取得した不動産を再度取得したこととなり、その部分は甲社の取得費となり、価額弁償金を支払った時点では損金には算入できないことに

---

(64) Yの遺留分額1億円＝2億円〔相続財産額〕×1/2〔総体的遺留分率〕（本事例は相続人1人であるため個別的遺留分率は必要ない）。

なる。

## (2) 本判決の検討

本判決<sup>(65)</sup>は、法人への遺贈と遺留分減殺請求との課税関係について前述(1)における事例のような形成権＝物権説に基づく課税関係を採用せず以下のような判断を示した。

すなわち、「本件土地の遺贈に対する遺留分減殺請求について、受遺者が価額による弁償を行ったことにより、結局、本件土地が被相続人から受遺者に譲渡されたという事実には何ら変動がないこととなり、したがって、右遺留分減殺請求が遺贈による本件土地に係る被相続人の譲渡所得に何ら影響を及ぼさない」として、原審東京高裁平成3年2月5日判決<sup>(66)</sup>の判断

(65) 本判決は、①所得税法59条1項1号に規定する「その時における価額に相当する金額」の意義、②受遺者が支払った価額弁償金を遺贈者のみなし譲渡収入金額から控除することの適否、③土地に建物が存在する場合の当該土地の評価、④特定の財産を特定の者に遺贈する旨の遺産分割方法の指定が国税通則法第5条にいう相続分の指定に当たるかという諸点において争われた。

(66) 東京高判平成3年2月5日（税資182号286頁）、第一審は、東京地判平成2年2月27日（訟月36巻8号1532頁）、判例評釈として、田川博「所得税法59条の適用に当たり、遺贈を受けた法人が遺留分減殺請求権者に支払った価額弁償金を遺贈財産価額から減殺することの可否」税経通信46巻7号209頁（1991）。

東京高判平成3年2月5日は、「遺留分減殺請求があれば、遺留分を侵害する限度において遺贈はその効力を失うが、受遺者は、現物の返還をするか価額弁償をするかの選択権があり、相当価額の弁償をすることにより、現物返還義務を免れることができる。しかも遺留分減殺請求権を行使するかどうかは遺留分権者の任意である上、行使の時期も時効によって消滅するまで確定的ではない。のみならず、受遺者が価額弁償を選択した場合、弁償を条件として目的物の所有権が確保できる半面、弁償額は観念的には遺留分相当額であっても、現実に弁償すべき額は当事者双方の合意ないしは訴訟等により定まるのであるから、遺贈の効果の発生と遺留分減殺の具体的効果の発生との間に時間の経過が常に存するところ、後者の効果の発生が、相続を原因としてされた課税処分相続開始時に遡及して影響するものとする、課税処分の効力を不安定なものとし、客観的に明確な基準に従って迅速に処理することが要請されている課税事務の円滑な遂行を著しく阻害することになる。これに対して、受贈益をいったん相続開始の事業年度における収益として処理するとともに、遺留分減殺請求がされ、これに伴う具体的な受贈益の変動、すなわち具体的に価額弁償の額が決定され、受贈益の減少があった場合に、その時点の事業年度において損金として処理することとしても、受贈者の利益を甚しく害するものではない。

を支持したのである。

原審は、「本件遺贈に対する遺留分減殺請求については、甲社は本件土地の一部を返還することによりこれに応じたわけではなく、価額弁償によってこれを免れたのであるから、結局、遺留分減殺請求によっても本件遺贈による本件土地に係る被相続人の譲渡所得には影響がなく、本件遺贈による本件土地に係る被相続人の譲渡所得には影響がないというべきである。」

「価額弁償がなされた場合にはその時点で遺留分権利者は当該価額弁償金を相続により取得したものとし、これに対し、遺贈の目的物の全部又は一部の返還を受けることになった場合には当該目的物も全部又は一部について、遺留分権利者が相続により取得するものとする一方、遺贈による譲渡はなかったものとして、被相続人の譲渡所得税については所得税法 152 条、同法施行令 274 条 2 号に基づき更正の請求ができるものと解すべきである。」と判示している。

つまり、法人への遺贈が遺留分減殺請求によっていったんその効力が失われても、受遺者が価額弁償金を支払うことを選択し目的物の返還を免れた場合は、結局目的物の遺贈という事実には何ら変更がなく、みなし譲渡所得には影響を及ぼさない。そして遺留分権利者は減殺請求権行使時点ではなく、価額弁償がなされた時点において当該価額弁償金を相続により取得したものとなる。

以上の遺留分権利者と受遺者における課税関係を前述(1)の事例に当てはめてみると、「遺留分減殺請求権が行使された時点」においては両者に課税関係は生じず、「価額弁償時点」においても、みなし譲渡所得は変動しない。Yは価額弁償がなされた時点で1億円に対する相続税の申告義務が発生し、甲社は、支払った価額弁償金を当該事業年度において損金に計上することとなる。

このような原審の判断を支持した理由について、大堀誠一裁判官は補足

---

したがって、右のような処理は、法律的效果の変動とも符合し、具体的な利益の実現状況にも即応するものであって、相当というべきである」としている。

意見<sup>(67)</sup>で多数意見の根拠として、価額弁償の効果について定めた民法 1041 条 1 項の規定にも遺言者たる被相続人の意思にも合致すること、法律関係を簡明に処理し得るという点で優れていることを指摘している。

### (3) 現物返還がされた場合の課税関係

それでは、本件において受遺者が遺留分権利者に対して現物を返還した場合、課税関係はどのようになるのであろうか。現物返還に対する最高裁判決の判断を前述(1)における事例に当てはめてみると、イの「遺贈がなされた時点」に事例との差異はない。しかし、ロの「遺留分減殺請求権が行使された時点」においては課税関係が何ら発生しないこととなり、ハの「現物返還時点」になって遺留分減殺請求の効力が発生し課税関係が変動する。すなわち、Y が現物を返還されることになった時点において、X のみなし譲渡所得は、不動産の遺贈による移転が遺留分の侵害部分について遡及的に効力を失い、遺留分侵害額である 1 億円について更正の請求ができることとなる。そして Y はその時点で不動産の 2 分の 1 (時価 1 億円、相続税評価額 8,000 万円) を相続により取得したことになる。また甲社についても、現物を返還することが確定した時点で課税関係に変動が生じるため、受贈益のうち返還すべき 1 億円が当該事業年度の損金に算入されると考えられる。

### (4) 遺留分減殺請求における形成権的効果の特殊性

本判決における課税関係の判断は、形成権＝物権説を前提としたものではない。第一審東京地裁平成 2 年 2 月 27 日判決は遺留分減殺請求権の行使によって直ちに課税関係が生じない理由として、「遺留分減殺請求があっても、受遺者は目的物を返還するか、価額弁償によりこれを免れるかを選択することができ、その実行がされるまでは遺留分権利者の権利は具体的に

---

(67) 本判決には味村治裁判官から反対意見が付され、それに対して、大堀誠一裁判官が補足意見として本判決の趣旨及び理由付けを説明されている。なお味村治裁判官は、価額弁償時に遺留分の移転があったと捉え、価額弁償金には対価性があると主張されている。



は確定しないのであるから、少なくとも課税上は、遺留分減殺請求権の行使の意思表示があった時点で直ちに権利関係に変動を生じるものとするのは適当でない。」と示している。また第二審判決においては、減殺請求権の行使が遺留分権利者の任意である上に「(価額) 弁償額は観念的には遺留分相当額であっても、現実に弁償すべき額は当事者双方の合意ないし訴訟により定まる」ものであり、それが「相続開始時に遡及して影響するもの」とすると課税処分の効力を不安定なものとするからであると述べている。このことは、遺留分減殺請求における形成権の特殊性を物語っていると考えられる。すなわち、遺留分減殺請求があったとしてもその内容について当事者間で争いがある場合は、誰にどれだけの経済的利得が帰属した債務が発生するのか訴訟等が終了しない限り確定しないのである。

このように、遺留分減殺請求権の課税関係を形成権＝物権説として律することはできないという結論を導出することができる。

## 2 相続税法における遺留分減殺請求があった場合の課税時期

### (1) 福岡高裁平成元年7月20日判決

相続税法における遺留分減殺請求の課税時期について争われた事件に福岡高裁平成元年7月20日判決<sup>(68)</sup>がある。この事件における争点は、遺贈により遺留分を侵害する内容の遺言に対する効力について、別件訴訟で当事者間で争っていたところ、遺留分権利者が「遺贈の無効確認につき訴訟中であるが、万一遺贈が有効であるとすれば、遺留分減殺の意思表示をする。」旨（以下、「本件意思表示」という。）通告した<sup>(69)</sup>のを理由として、課税庁

---

(68) 福岡高判平成元年7月20日（税資173号287頁）、第一審判決は、東京地判平成元年3月28日（税資169号1218頁）。

(69) 遺留分減殺請求は、その遺言が有効であることを前提になされる。これに対して高裁判決における別件訴訟は遺言の効力そのものの無効確認を求めるものであるため、遺留分の主張と相反するものである。それゆえ、遺言の無効確認の主張だけでは遺留分減殺請求権が消滅時効にかかるため、遺留分権利者が本件意思表示を通告したものである。

が本件意思表示の到達した時に減殺の効力が生じたとして、遺留分権利者の相続税について増額更正した処分の適否について争われた事案である。なお、減殺請求された受遺者については、同人の更正の請求により減額更正がされている。

本件高裁判決は、本件意思表示によって、遺言の効力を争う別件訴訟の結果を問わず、遺留分相当の相続財産を遺留分権利者が確定的に取得したことになり、本件意思表示が停止条件を付したものではないと判断した上で、「相続税法上の租税債権は、納税義務者が相続や遺留分減殺等の所定の原因によって課税財産を取得したことにより成立するものであって、たとえば、課税処分時に、遺贈の効力につき受遺者と遺留分権利者との間に訴訟が係属し、その有効無効が未確定であるからといて、これによって右租税債権の成立とこれに基づく課税処分の効力が左右されるものではない」とし、本件意思表示に基づく課税処分は適法であると判示した。

このように本件高裁判決は、相続税の成立及び課税処分について、有効な遺留分減殺請求の意思表示が相手方に到達した時をもって相続財産の変動を来し、これをもって課税時期と判断したのである。しかしながら、本件高裁判決における課税時期の判断は上述した最高裁判決におけるそれと矛盾があるように見える。けだし、最高裁は課税時期を遺留分権利者の意思表示が到達した時でなく、価額弁償若しくは現物の返還がなされ時点を課税時期であると判断しているからである。

## (2) 相続税法基本通達における取扱い

遺留分減殺請求によって相続財産の持分に変動があった場合は、その変動に応じて相続税が課税されなければならない。しかし、前述のとおり、遺留分減殺請求の効果及び履行について当事者間に争いがある場合は、相続財産が誰にどれだけ帰属するかは未確定であり、このような状況において課税を行うことは困難である。

そこで、相続税の申告時又は更正若しくは決定時においてこのように遺留分の減殺請求が未確定の場合には、相続税法基本通達11の2—4により、

減殺の請求がなかったものとして、課税価格の計算をする取扱いがある<sup>(70)</sup>。

したがって、課税庁は、遺留分減殺請求が民法上物権的請求権すなわち形成権の行使であると解しているが、それが直ちに課税関係に変動を生じることとせず、遺留分減殺請求がなかったときの権利関係で課税関係を律することとしている。すなわち、当事者間において争いがある場合は、被相続人による遺言の効果に変動がないものとして課税価格を計算することとなる。このことを逆に言えば遺留分減殺請求の効果及び履行について当事者間で争いがない場合には、減殺請求の意思表示の時に課税関係が変動することを明らかにしたものと言い得よう。

### (3) 本件高裁判決による事実認定

本件高裁判決は減殺の意思表示が到達した時に課税関係を変動すべき事由が生じたとしている。しかしながら、その判断の前提として、本件高裁判決は、控訴人らの本件意思表示について、「控訴人らは、右の意思表示により、例え前記訴訟に敗訴しても、右減殺分は当然にこれを取得することとなるし、勝訴すれば、右減殺分をも含めてその相続財産の全部を取得する結果となるので、結局、控訴人らは、右訴訟の決着の如何に拘わらず、本件意思表示により、少なくとも右減殺分相当の相続資産を確定的に取得したことになる。」と認定している。

つまり、本件高裁判決は、受遺者が本件意思表示によって少なくとも受遺財産のうち減殺部分の取得をあきらめ（受遺者は減殺請求部分について更正の請求を提出している。）、減殺請求の効果及び履行については当事者間に争いはなく確定しているとの事実認定に基づいて当該判断を示したものと考えられる。そうすると、本件高裁判決の判断は最高裁判決及び相続税法基本通達 11 の 2-4 の取扱いと矛盾するものではないと解される<sup>(71)</sup>。

---

(70) 香取稔編『相続税法基本通達逐条解説』206頁（2003、大蔵財務協会）。

(71) 以上は、田川・前掲（注66）209頁（1991）を参考とした。

## 第2節 遺留分減殺請求があった場合の所得税法における 「収入すべき」時期

第1節で述べたように、遺留分減殺請求があった場合のみなし譲渡所得及び相続税に係る課税は必ずしも民法上の解釈である形成権的效果に基づいた課税関係を貫いているとは言えない。それは、形成権という権利がいつの時点で確定するかという解釈が私法上と税法上で分かれていることを示している。それでは、遺留分減殺請求に限らず、他の法律行為によって形成権が発生した場合、その課税時期はどのように考えられているのだろうか。本節においては、形成権の意義について若干考察した後、所得税法上の形成権の行使に係るいくつかの判例を検討し、遺留分減殺請求があった場合の課税時期について考察する。

### 1 形成権の概念

形成権とは、権利者の一方的な意思表示によって法律関係を形成しうる効果を持つ権利であり、取消権（民4②、120）、追認権（民122）、相殺権（民505、506）、解除権<sup>(72)</sup>（民540）、離婚権（民770）、債権者取消権（民424）、賃料増減請求権（借地借家11、32）などがこれに属する<sup>(73)(74)</sup>。

形成権の法律上の効果としては、権利義務の発生・変更・消滅の場合があり、例えば形成権者が売買の一方予約（民556条1項）について「本契約に

---

(72) 星野英一『民法概論IV（契約）』67頁以下（1986、良書普及会）によると、契約の解除として合意解除があるが、これは一般に既存の契約を解消して、契約がなかったと同一の状態を創造する目的で締結される新たな契約と解されており、その意味で、解除契約あるいは反対契約とも呼ばれ、民法540条以下の解除の関する規定は適用されない、とされている。

(73) 本田純一「形成権概念の意味と機能」ジュリ増刊『民法の争点I（総則・物権・親族・相続）』12頁（1985）。

(74) なお、谷口知平＝石田喜久夫『新版注釈民法(1)総則(1)』57頁以下〔田中実・安永正昭〕（有斐閣、1991）は、私権を分類する上で形成権は、権利の内容である利益をいかにして現実化するかという権能ないし作用の現れ方による区別のひとつであるとし、形成権のほかに支配権、請求権、抗弁権、管理権があるとする。

したい」と通告すれば、相手方の否応なしに売買契約が成立するのが発生であり、品物を一方的に変えられるような場合が変更である。また、契約が成立したにもかかわらず当事者の一方が債務を履行しない（例えば品物を引き渡さない）とき、相手方はその売買契約をやめる（解除）ことができ（民 541）、このような場合が消滅である<sup>(75)</sup>。

## 2 形成権の機能

形成権の機能については、法技術的性質を重視し、当該機能を手段的に把握する見方があるが<sup>(76)</sup>、これとは別に形成権の権利性を重視する見方が必要ではないだろうか。けだし、例えば賃料増減請求権<sup>(77)</sup>のように異質な構造を

(75) 形成権の概念は、20 世紀初頭のドイツにおいて提唱され、従来の支配権、請求権などの権利類型・権利概念では包摂され得ない一つの法的地位ないしは法的な力を体系化したものである。例えば、A と B が契約を締結し B が契約違反をした場合、A は B の承諾がない限り契約の拘束から離れられないとするのは不当であり、このような当事者のどちらかが一方的な申し入れにより自動的にある法律上の変動を生じさせることを許容する必要があった。エミール・ゼッケル (Emil Seckel) はこのような諸権利を独特な行使の効果に従って他の権利と整理・峻別し、新しい権利の包括的理論を展開した。そしてこの新しい概念は、その名称の簡易さ、適格さ、形成訴訟との関連性を明確にしたことなどから、当時のドイツ私法学において歓迎され、わが国の学説にも伝わったものとされている（本田・前掲（注 73）12 頁、椿寿夫「特集民法に条文がない概念・制度『形成権』」法セ 45 卷 12 号 40 頁、なお椿氏は、「わが国の民法典に形成権という言葉がないのは、ドイツと同様に法典ができた後に学者が気づいたからである」とされている。）。

(76) 法技術的にみた形成権の機能は、①例えば、裁判外の形成権である解除権における有効な契約の解除というのは、履行として給付されたもの（例えば代金）の返還請求、損害賠償請求、あるいは相手方の履行請求に対する履行拒絶をすることができることをいう。このような生活利益を求める前提とした法技術として捉える給付請求の手段としての機能、②債権者取消権のような、債務者の責任財産から逸出した財産を債務者の下に取り戻す論理的前提となるのではなく、その財産に対して債権者が強制執行を行うための準備的な機能を持つ強制執行の準備的機能、③裁判上の形成権である離婚権・婚姻取消権などのように、決して慰謝料請求や扶養請求の論理的前提となるのではなく、むしろ、婚姻という法律状態を解消させるために有する実質的機能に分けられる（本田・前掲（注 73）13 頁）。

(77) 我妻栄『民法講義債権各論〔中巻(1)〕』508 頁（1957、岩波書店）は、賃料増減請求権について「増額請求権は形成権であり、かつ裁判外でなすことができると解さ

有するものの説明をすることができない。それゆえ、形成権の機能を権利として考察する必要がある<sup>(78)</sup>。

#### (1) 侵害的機能

解除権・取消権・離婚権などの伝統的な形成権は、請求権に対比して相手方の同意なくして法律関係を生じさせるという特質を有する。その意味で、形成権は、その行使によって他人の法的地位を失わせるという実質的合意主義を侵害する機能を有する権利である。形成権者は、相手方の同意なしにその法的地位を侵害するのであり、私的自治を超える強い地位を有し支配的地位に立つ。その反面、形成の相手方は自己の同意なしに自分自身の法的地位を失うのであり、服従状態に置かれることとなる<sup>(79)</sup>。

#### (2) 補充的機能

賃料増減請求権や解約申入権（借地借家 27）においては、解除権・取消権などの伝統的な形成権と異なり、私人の一方的意思表示だけでは形成力が生じず、裁判官の裁量によって形成が行われる。例えば、解約申入権は正当事由の導入により、既に私人の意思表示だけではできない状態になっている。この場合裁判所は、解約原因の存否ではなく、むしろどの程度の立退料の支払いがあれば正当事由を理由に解約申入権を肯定しうるか判断する。その意味で、これらの形成権は裁判官の法形成を補充する機能を有している。

---

れている。従って請求の意思表示が相手方に到達した時から、増額又は減額の効力が生ずる」。しかし、「果たして増減を請求する要件を充たしているかどうか、また当事者の請求した増額または減額が相当なものであるかどうかは、結局裁判所が定める」と述べられている。

(78) 本田・前掲（注 73）13 頁。

(79) 椿・前掲（注 75）41 頁は「形成権はいわば単独行為をすることができる権利であり、相手方に不利益を与えないように条件をつけることや、撤回などその行使に制限を加えるといった考慮が必要となる（例えば民 506①但書など）」と述べられている。

### 3 形成権の行使と課税時期

#### (1) 時効取得した場合の課税時期

##### イ 時効の完成と援用の関係

権利の取得又は消滅という時効の効果が発生するには、占有や権利不行使など一定の事実状態が継続すること、すなわち時効の完成が必要とされている（民 162）<sup>(80)</sup>。しかし他方で民法は、時効が完成したとしても当事者が時効の援用をしないと「裁判所之ニ依リテ裁判ヲ為スコトヲ得ス」（民 145）とも規定している<sup>(81)</sup>。

##### ロ 援用の法的性質

援用の法的性質については、民法 162 条を重視して時効の完成により時効の効果が確定的に発生するという見解（確定効果説）と民法 145 条を重視して時効が援用されるまでは時効の効果は確定的に発生しないとする見解（不確定効果説）に分かれ、学説上の対立があった。確定効果説においては、時効の援用は訴訟上の攻撃防禦方法である（攻撃防禦方法説）とか法定証拠の提出である（法定証拠提出説）と説かれている。これに対して不確定効果説は、これを時効期間の満了により権利の得喪が一応発生し、援用によってそれが確定する説（解除条件説）や時効期間の満了だけでは権利の得喪は確定的に発生せず、援用を待つて確定的に生ずるとする説（停止条件説）がある。

判例は、かつては確定効果説のなかの攻撃防禦方法説<sup>(82)</sup>をとっていた

---

(80) 松久三四彦「時効の援用・放棄、時効の中断事由としての承認」法教 144 号 39 頁（1992）。

(81) 「援用」の規定が設けられた理由については、時効制度が真実の所有関係から離れて、占有の長期継続という事実ないし外観から所有関係を推定し、当事者の権利関係を確定する趣旨のものであることから、時効により利益を受けることには反倫理性が含まれており、それゆえに、時効の利益を享受するか否かを当事者の意思ないし良心にかかわらしめたものであるとされている（松久三四彦「時効制度」星野英一ほか『民法講座第 1 巻・民法総則』541 頁以下（1979、有斐閣）を参考とした。）。

(82) 大判明治 38 年 11 月 25 日（民録 11 輯下 1581 頁）、大判大正 8 年 7 月 4 日（民録 25 輯下 1215 頁）。

が、最高裁第二小法廷昭和 61 年 3 月 17 日判決<sup>(83)</sup>において、農地における買主の売主に対する知事への許可申請協力請求権（農地 3）の消滅時効について「民法 167 条 1 項は『債権ハ十年間之ヲ行ハサルニ因リテ消滅ス』と規定しているが、他方同法 145 条及び 146 条は、時効による権利消滅の効果は当事者の意思をも顧慮して生じさせることとしていることが明らかであるから、時効による債権消滅の効果は、時効期間の経過とともに確定的に生ずるものではなく、時効が援用されたときにはじめて確定的に生ずるものと解するのが相当である。」として不確定効果説における停止条件説の立場を採ることを明らかにした。

停止条件説の法的効果について、松久三四彦教授は「援用は形成権の行使としての意思表示であり、時効の効果発生のための要件である」<sup>(84)</sup>と述べられている。すなわち、援用とは、援用権者の一方的な意思表示を相手方に表示することによって、相手方の何らかの権利を失わせる機能を有すると解することができるのである<sup>(85)</sup>。

#### ハ 東京地裁平成 4 年 3 月 10 日判決

このような形成権的效果を有する援用権が行使し時効取得した場合、その利得の課税時期についてはどのように考えるべきであろうか。東京地裁平成 4 年 3 月 10 日判決<sup>(86)</sup>は、時効取得に係る利得は時効を援用することによって初めて得られるものであると判断し、「土地の時効取得に

---

(83) 最二小判昭和 61 年 3 月 17 日（民集 40 卷 2 号 420 頁）。

(84) 松久・前掲（注 80）39 頁以下。

(85) 小林幹雄「裁判例にみる時効をめぐる課税上の争点等」税大論叢 41 号 279 頁（2003）は、「援用権は形成権的に援用権者の一方的な意思表示により権利の得喪を生じさせるものであり、被援用権者は援用を停止するための何らの手段も有していない」と述べられている。

(86) 東京地判平成 4 年 3 月 10 日税資 188 号 573 頁、この判決の争点は、時効取得した土地を他の相続人に移転した行為の性質（代物弁済か、遺留分減殺請求（遺産分割）か）及び譲渡費用該当性についてであるが、その中で取得時効に係る所得の課税時期に関する判断も示されている。主な判例評釈として、寺沢守弘「判批」月刊税務事例 25 卷 4 号 22 頁（1993）。



よる利得は、所得税法上、一時所得として所得税の課税の対象となり、その場合の収入金額は、当該土地の所有権取得時期である時効援用時の当該土地の価額であると解すべきである（所得税法 36 条 1 項、2 項）。とする。

判決がこのような判断を下した理由として、「実体法上右援用時にその所有権を取得するものであるのみならず、右援用によって占有者が当該資産につき時効利益を享受する意思が明らかとなり、かつ、時効取得に伴う一時的所得に係る収入金額を具体的に計算することが可能となる」そして、別件で当事者間に争いのある時効取得に係る所有権移転登記請求については、「(時効取得訴訟は) 原告が時効取得した(下線筆者) 本件取得土地について(相手方から) その所有権移転登記を受けるために提起したものであ(る)」とする。すなわち、援用権が行使された後の当該訴訟等はその効果を争うものではなく、またそれに対する課税時期に影響を及ぼすものではないとしている。

これを形成権的效果に置き換えてみると、援用権者は援用という意思表示によって時効取得する権利を確保し、その確保した権利を経済的利得と捉え所得税法 36 条 1 項における「収入すべき権利」とする。すなわち形成権の行使の時期が「所得の原因たる権利が確定した時期」であると判断されているのである<sup>(87)</sup>。

## (2) 賃料増額請求権の課税時期

### イ 賃料増減請求権の意義

土地・家屋の賃貸借における賃貸人・賃借人は税金の増減・地価の変

---

(87) しかしながら、このような東京地裁の時効所得の帰属時期の判断に対して学説は批判的である。山名隆男「未必的所得に対する課税問題」税研 10 巻 56 号 48 頁、岩崎政明「民法上の遡及効ある行為と所得課税」税務事例研究 20 号 35 頁以下、例えば山名弁護士は「援用だけで、権利または時効の利益を確定的に取得したことになる…なら、援用したときに所得は発生する。しかし、時効の利益が実感でき、かつ確定するのは、援用した時効の効果について裁判が確定した時か、相手方が援用者を権利者として完全に認めた時である」と述べられている。

動等その他の経済変動・近傍との相場の比較から地代・家賃が不相当となると、当事者は地代・家賃の増減額請求権を取得し、賃貸人・賃借人間で合意に至らなくても、裁判所に地代等の確定を求めることができる（借地借家 11・32）。

賃料増減請求権が形成権であることは、本節 2(2)において述べたが、当該請求権における形成権的效果は、裁判所に訴えて初めて賃料が増減額されるということではなく、増減額請求により直ちにその額が変更されその額での増減額は請求の時から効力が生じていたものとして扱われるところである。このような効果が認められているのは、紛争の引き延ばしを阻止するためである。また、裁判が確定するまでの間、賃借人は相当と認める額を支払っていれば債務不履行にはならず、賃料の額を定める裁判が確定した場合において不足額があれば、年 1 割の支払期後の利息を付して支払うこととされている<sup>(88)</sup>。

ロ 最高裁第二小法廷昭和 53 年 2 月 24 日判決

賃料増額請求権における形成権的效果に従って不動産所得の計上時期を当てはめると、増額すべき賃料債権は増額請求の意思表示があった時に計上すべきであり、その後判決が確定した段階で不動産所得に係る更正の請求又は修正申告等を行うべきと解することもできる。しかしながら、最高裁第二小法廷昭和 53 年 2 月 24 日判決<sup>(89)</sup>は、賃料増額請求に係る増額賃料等の支払いが裁判所における確定判決前に仮執行宣言付判決の基づいてなされた場合における不動産所得の計上時期について以下のような判断を示した。

すなわち本判決は、「右にいう収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮し、決定されるべきであるが、賃料増額請

---

(88) 内田貴『民法Ⅱ債権各論』201 頁以下（2003、東京大学出版会）。

(89) 最小二判昭和 53 年 2 月 24 日（民集 32 卷 1 号 43 頁）、主な判例評釈等として、植松守雄「判批」別冊ジュリ『租税判例百選〔第 3 版〕』92 頁（1992）、同「収入金額（収益）の計上時期に関する問題～「権利確定主義」をめぐって～」租税 8 号 30 頁（1980）、中里実「判批」法協第 96 卷 11 号 129 頁（1979）。

求にかかる増額賃料債権については、それが賃借人により争われた場合には、原則として、右債権の存在を認める裁判が確定した時にその権利が確定するものと解するのが相当である。…また、賃料増額の効力が争われている間に賃貸借契約が解除されたような場合における原状回復義務不履行に基づく賃料相当の損害賠償請求権についても右と同様に解すべきである。」と判示している。ここでは、所得税法における「収入すべき時期」は所得の種類や取引の形態に応じて合理的な基準を見出していくほかないため<sup>(90)</sup>、賃料増額請求権という「権利の特質」を考慮すると、当該請求に係る債権が裁判によって確定した時が不動産収入として計上すべきであると判断しているのである。本判決にいう権利の特質とは、純然たる形成権としての機能ではなく、賃料増額請求権の形成権における補充的機能という特質をいうものであると考えられる。

このように、本判決は、賃料増額請求権に係る課税時期について、それが形成権的效果である意思表示の時ではなく、当該請求権に係る債権が確定した時、すなわち当事者間における訴訟等が終了した時点であると判断していた。また本判決を受けて課税実務においても、不動産所得の収入すべき時期について、「賃貸借契約の存否の係争等に係る判決、和解等により不動産の所有者等が受けることとなった既往の期間に対応する賃貸料相当額については、その判決、和解等のあった日」であるとして取り扱われている<sup>(91)</sup>。

ただし、賃料増額請求権の課税時期が一義的に本判決の判断になると

---

(90) 清永敬次『税法〔第6版〕』101頁(2003、ミネルヴァ書房)。また、清永教授は「権利の確定時期は唯一つしかないと考える必要もまた理由もないように思われ、…場合によっては複数存在する時期のなかから、納税者が任意の時期を選択することができる」と述べている。

(91) 所得税基本通達36-5(2)は、不動産所得の収入すべき時期について、「賃貸借契約の存否の係争等に係る判決、和解等により不動産の所有者等が受けることとなった既往の期間に対応する賃貸料相当額については、その判決、和解等のあった日」であるとし、また一定の場合(当該賃貸料相当額の計算の基礎とされた期間が3年以上)には、当該賃貸料相当額に係る所得は、臨時所得に該当するとされている。

は解すべきではない。けだし、本判決はあくまでも当事者間で争いがある場合を前提とした判断だからである。もし、当事者間において賃料増額請求権について争いがなく、その金額が客観的に認定できるのであれば、当該請求権の権利が確定した時期は相手方に意思表示が到達した時と解すべきである<sup>(92)</sup>。

#### 4 遺留分減殺請求があった場合の対象財産から生ずる所得の課税時期

##### (1) 両判決の比較

形成権の行使があった場合の課税時期について、それぞれ異なる判断を示した判決について検討を行った。基本的には同じ法律効果を持つ形成権であるにもかかわらず両判決における判断の違いはどこから生じるのであろうか。

川島武宜教授は形成権について、「形成権は、一定の権利（法律関係）の発生・変更・消滅の要件を構成する論理的根拠であって、物権や債権のように現実的権利と平面において存在する権利ではない」と述べられている<sup>(93)</sup>。このように形成権は一定の法律関係に内在しているものであり、その行使が許されている人の意思表示によって権利が表現され、更にその内在している法律関係によって様々な機能を有することとなる。すなわち、取得時効に係る援用権は占有者と所有者との間に内在した形成権であり、占有者が一定の要件を満たすとそれを行行使することが許され、その行使によって相手方からその所有権を取得する機能を有する。他方、賃料増額請

---

(92) 本判決は判決理由の中で「賃料増額の効力は賃料増額請求の意思表示が相手方に到達した時に客観的に相当な額において生ずるものであるが、賃借人がそれを争った場合には、増額賃料債権の存在を認める裁判が確定するまでは、増額すべき事情があるかどうか、客観的に相当な賃料額がどれほどであるかを正確に判断することは困難であり、したがって、賃貸人である納税者に増額賃料に関し確定申告及び納税を強いることは相当でなく、課税庁に独自の立場でその認定をさせることも相当ではない」と述べている。

(93) 川島武宜『民法Ⅰ総論・物権』42頁（1960、有斐閣）。

求権は賃貸人と賃借人との間に内在した権利であり、地価等の経済事情の変動という一定の要件があると両者はその行使を許されることとなる。しかし、その増額すべき額は、地価等様々な要因で左右され、その額について当事者間で争いがあれば、裁判所の判断に委ねざるを得ない。したがって、当該請求権に係る課税関係は、原則として当該請求権を行使した時点で増額すべき賃料債権が賃貸人に帰属し、その収入すべき時期は確定することになるが、賃料債権について賃借人と争いがあり、かつこれに関する金員を収受していない場合には、その判決の確定した時点で賃料債権が賃貸人に帰属し、その収入すべき時期も確定すると考えられる。

このように解すると、両判決は形成権の性質を的確に捉えており、課税時期を異なることとした判断には合理性があろう。

## (2) 遺留分減殺請求があった場合の課税時期

それでは、両判決の検討を踏まえると、遺留分減殺請求にかかる果実の課税時期はどのように判断すべきであろうか。

まず、形成権たる遺留分減殺請求権はどのような法律関係に内在しているか。それは、遺留分権利者たる相続人と生前贈与または遺言により財産を取得した遺留分侵害者との間に内在していると考えられる。そして、遺留分権利者が形成権を行使（意思表示）すれば、その個別的遺留分率に従って対象財産の全部又は一部について当事者間全員による共有関係が発生する。しかしながら、遺留分減殺請求権の効果及び履行について当事者間で争いがあれば、それは当事者間における協議・調停あるいは審判・判決（和解）等が確定しなければ各人の個別的な権利は確定しない。更に、我が国の遺留分制度は物権的形成権たる現物返還主義を原則としているが、その一方で請求権的性質を持つ価額弁償も認めているのは前にも述べたとおりである。しかも、それを選択する権利を有するのは遺留分権利者ではなく遺留分侵害者なのである。このように遺留分減殺請求権はそれを行使することによって非常に複雑な権利関係を創出するものであり、その争いの内容によって課税時期に差異があることもやむを得ない。前述した最高

裁平成4年11月16日第一小法廷判決<sup>(94)</sup>もその争いの内容によって判断したものと考えられる。

しかしながら、このような問題は当事者間において争いがあつたときのみ生じ、もし、当事者間に争いがなければその形成権的効果は確定的に発生することになるとも考えられる。このような形成権の機能は、前述した賃料増額請求権とほぼ一致するものである。遺留分減殺請求に係る果実の課税時期についても、賃料増額請求権と同様に解するべきではないだろうか。

したがって、当事者間において遺留分減殺請求の効果及び履行について争いがある場合はそれが解決し個別的な権利関係が確定した時、すなわち、調停等が成立するまでは遺留分減殺請求がなかったこととし、その既往の期間に対応する果実の相当額は調停等が成立した時が収入すべき時期となる。そして当事者間に争いがないうときには、意思表示があつた時からが収入すべき時期であると考えられる。

### 第3節 遺留分減殺請求があつた場合の対象財産から生ずる所得の帰属

本節においては、最高裁第一小法廷昭和62年7月2日判決<sup>(95)</sup>を素材に検討を加えることとする。

#### 1 最高裁第一小法廷昭和62年7月2日判決

本判決は、共同相続人間において遺産の分配について争いがあり、その期間に未分割遺産から生ずる不動産所得の課税の適否が主な争点であつた。本

---

(94) 前掲(注62)参照。

(95) 最一小判昭和62年7月2日(税資159号20頁)。判例評釈として、木下良平「未分割の遺産から生ずる不動産賃貸料にかかる所得に対する課税の適否」月刊税務事例21巻3号4頁(1989)。

判決は原審の判断は正当として是認し、共同相続人間における具体的相続分は明確ではなく、遺産分割審判等の裁判が確定しない限り、その期間に生じた不動産所得（賃料債権）も確定しないとする原告の上告理由を棄却した。ここでは、原審（控訴審）<sup>(97)</sup>及び第一審<sup>(97)</sup>が判示した共同相続人間における不動産所得の帰属について検討する。

### (1) 事実関係

昭和47年7月17日において被相続人Sが死亡し、上告人（原告、控訴人）Xを含む相続人4名は、Sが所有する賃貸用の土地・建物（以下、「本件物件」という。）を含む遺産を相続することとなった。

ところがSは昭和44年1月25日付で以下のような自筆証書遺言書を残し、当時の相続人5名に対し相続分を指定していた。

遺言書

- ・妻Aの相続分は全資産の20分の7とする。 \*被相続人印押捺
- ・長女Bは全資産の20分の~~4~~3とする。
- ・長男Xは全財産の20分の3とする。
- ・次女Cは全財産の20分の7とする。
- ・次男Dは現在に至るまでの間に既に応分以上の財産を取得しているので  
同人の相続分はないものとする。

(欄外)「壹字訂正」

遺言書に対し共同相続人は、一部訂正箇所があること、妻Aが被相続人より先に死亡していること、指定相続分を「0」とされた次男Dが他の相続人3名に対し遺留分減殺の意思表示をするなど共同相続財産の配分を巡る争いがあり、遺産分割審判等による解決に至っていない。このような状況下でXら4名の相続人は、Sの遺産を共同相続したことについて、相続税の申告書、修正申告書を所轄税務署長である被上告人（被告、上告人）Yに提出した。相続税の申告においてXは、Sの遺産に占める自己の相続分

(97) 大阪高判昭和61年8月6日（税資153号440頁）。

(97) 神戸地判昭和61年1月29日（税資150号14頁）。

率を 0.2402 (約 19/80、以下「19/80」とする。)としている。

Xは、昭和 52 年ないし昭和 55 年の所得税について、昭和 54 年のみ不動産所得金額を「0」として確定申告を行った。これに対しYは共同相続財産中から発生した賃貸料収入について、XらがYに提出した相続税修正申告書に記載されたXの相続分率 19/80により按分した賃貸料相当額を不動産所得金額とする更正処分等を行った。

Yの更正処分等に対しXは、相続人が取得する賃料債権は遺産分割について係争中であり、いまだ確定的に相続財産を取得していないから不動産所得は発生確定していないので所得税の納付義務は負わないと主張した。

## (2) 神戸地裁昭和 61 年 1 月 29 日判決

第一審は、まず本件における遺言書の効力について、「妻 A の死亡により同人の指定相続分 20 分の 7 は効力を失い指定がなかったことになり」、また長女 B に係る本件遺言書のような変更は「民法 968 条 2 項に定める加除変更の様式を欠くものとして、その効力を有せず、同遺言は右変更前の文言に従って有効」とし、本件の共同相続人間の指定相続分率を長女 B は 80 分の 13、長男 X80 分の 21、次女 D80 分の 37、次男 E80 分の 9<sup>(98)</sup>と認定した。すなわち、本件遺言書の一部瑕疵により、当初の指定相続分率を修正したのである。

そのうえで、「(被相続人の死亡により)共同相続人は相続開始時より本件物件及び本件物件の賃貸人として地位を承継取得した」ものであり、相続開始時から遺産分割の協議が成立するまでの間に発生する賃貸料収入は共同相続人の相続分による共有持分割合に応じて帰属するとした。そして持分割合を決める相続分とは「第一次的には指定相続分であり、第二次的には法定相続分である」から、本件物件から生じた賃貸料は修正後の指定

(98) 各人の認定された指定相続分率の計算過程は以下のとおりとなる。

長女 B	$20 \text{ 分の } 1 + (20 \text{ 分の } 9 \times 4 \text{ 分の } 1) = 80 \text{ 分の } 13$
長男 X	$20 \text{ 分の } 3 + (20 \text{ 分の } 9 \times 4 \text{ 分の } 1) = 80 \text{ 分の } 21$
次女 D	$20 \text{ 分の } 7 + (20 \text{ 分の } 9 \times 4 \text{ 分の } 1) = 80 \text{ 分の } 37$
次男 E	$20 \text{ 分の } 0 + (20 \text{ 分の } 9 \times 4 \text{ 分の } 1) = 80 \text{ 分の } 9$



相続分率に応じて共同相続人へ帰属し、その支払履行期の属する各年分において共同相続人の不動産所得の収入金額として計上すべきであると判断した。

(3) 大阪高裁昭和 61 年 8 月 6 日

控訴審においても第一審の判断をほぼ支持するものであった。しかしながら、第一審において説示された相続分については、「(S の死亡により) 本件物件の所有権は X を含む 4 名の共同相続人の共有に属することとなったほか、同人の右物件にかかる賃貸人の地位も共同して継承され、…右相続開始以後本件物件から生ずる賃料債権も右共同相続人が各共有持分(すなわち相続分)の割合に応じて取得した」と述べるに止まり、課税庁が認定判断した共有持分割合が、第一審において認定された指定相続分率及び原告の特別受益を考慮した具体的相続分率(27.9%)より下回っているから更正処分等は適法であるとし相続分の意義について判断を示さなかった。

(4) 相続分の意義

未分割遺産から生ずる所得については、遺産共有における共同相続人間の持分割合すなわち相続分の意義を明確にしなければ、遺産共有中に生じた所得の帰属を決定することはできないのではないだろうか。

民法 899 条における相続分の意義については、既に述べたとおり共同相続人が被相続人から権利義務を承継する相続分は抽象的相続分(法定相続分又は指定相続分)であり、具体的相続分は遺産分割の一過程に過ぎないと考えられる。具体的相続分とは相続人の特別受益分及び寄与分(民 904 条の 2)を考慮して決定されるものであり、たとえ特別受益分が客観的に判断できるものであっても、それをもって具体的相続分は実体的権利を持たない。すなわち、具体的相続分に応じた共有持分というのは共同相続人間において権利未確定の状態なのである<sup>(99)</sup>。

---

(99) 相続税法 55 条における「相続分」とは、法定相続分(民 900)、代襲相続分(民 901)、指定相続分(民 902)及び特別受益者の相続分(民 903)をいう(相続税法基本通達 55-1)。武田昌輔監修『DHC コメントール(相続税法)』3454 頁(2003、

また、控訴審は前述した賃貸増額請求に係る最高裁昭和 53 年 2 月 24 日第二小法廷判決と本件との差異について、「増額賃料の相当額は裁判所が種々の要素を考慮した上で判断してはじめてその額が明確となり、当事者も課税庁も裁判の確定までその権利内容を確実に把握することが困難」であるが本件の不動産所得の算定については「(このような) 困難を伴うものとは言い難い」と説示している。そうであれば、本件の相続分は第一審が判示したように抽象的相続分でなければならないはずである。なぜなら、寄与分は共同相続人間での協議が成立しなければ家庭裁判所において審判され(民 904 の 2 ②)、また特別受益分についても同様とするのが判例理論であるからである。したがって、具体的相続分は遺産分割における協議・調停、審判等が確定するまでその権利内容を把握することが困難であり、上記最高裁判決との差異は、少なくとも所得の帰属に係る部分についてはないように思われる。

以上、未分割遺産から生じた共同相続人間における不動産所得の帰属は共同相続人間における持分割合すなわち相続分をどのように解するかによ

---

第一法規) は同条の趣旨として、「相続税の課税価格は、各納税義務者が相続または遺贈により取得した財産の価格より計算するが、その申告、更正、決定時をする時まで遺産分割が行われるとは限らない(遺言により 5 年以内の分割を禁止できること(民 908)、遺産分割協議いつでもすることができること(民 907①))。そうすると遺産の分割が行われな限り相続税の課税が行われなとすると、遺産分割を恣意的に遅延させるなど相続税の負担に不公平が生じることになる」ことを防止するため、未分割遺産については民法における(民 904 の 2 を除く。)相続分または包括遺贈の割合に従って取得したもののみなし課税価格を計算することとした。ただし、同条後段において実際に遺産分割で取得した財産にかかる課税価格が上記のみなし課税価格と異なるときは、あらためて申告、同法 32 条による更正の請求、若しくは更正決定処分を妨げないとする。すなわち、同条だけで課税関係が終了するだけでなく、このような課税調整を経てはじめて課税関係が終了することとなる。また、本条について「同法 11 の 2 条には未分割である場合の各共同相続人又は包括遺贈者の相続分又は包括遺贈の割合に応ずる権利が含まれないと解する考え方からは、未分割遺産についての課税を創設的に規定したものということになる」(横田種男「未分割遺産と相続税課税をめぐる問題点」税大論叢 10 号 130 頁(1976))という見解もある。

って決せられるのである。結論として抽象的相続分が共同相続人の取得した権利であり、その割合をもって未分割遺産を共有している、すなわち所得の帰属は抽象的相続分に応じて帰属していると解すべきである。

## 2 遺留分減殺請求があった場合の対象財産から生ずる所得の帰属

それでは、遺留分減殺請求があった場合、当事者間においてどのように所得が帰属するのであろうか。

被相続人による相続分の指定が遺留分の規定に反していた場合、遺留分権利者が減殺請求権を行使することによって、その指定は遺留分を限度に修正される。しかしながら、共同相続人間における相続財産の法律関係は遺産共有であることに変わりはなく、共有関係を解消し個別的な権利を確定する手続は遺産分割手続による。すなわち、共同相続人は減殺請求によって修正された個別的遺留分率によって相続財産を共有していることとなる。したがって、相続財産から生じる所得についても民法に規定されている遺留分率で修正した後の相続分に応じて各相続人に帰属すると考えられる。

### 第3章 遺留分減殺請求があった場合の相続財産から生ずる所得に対する課税関係の是正

現在家庭裁判所における遺産分割事件において、遺産分割と遺留分減殺が絡んだ事件は家裁実務における遺産分割事件<sup>(100)</sup> <sup>(101)</sup>のなかで最も困難な事件であると言われている。

その理由について島田充子裁判官は、現行民法における遺留分の規定には共同相続人間に係る遺留分減殺請求の細かい配慮がなされていないことが根本的な原因であると指摘されている<sup>(102)</sup> <sup>(103)</sup>。

---

(100) 二田伸一郎＝小磯治『書式家事審判・調停の実務』1頁以下（2001、民事法研究会）によると、家事事件は、審判事件、調停事件及びその他の事件（雑事件）に大別され、さらに審判事件は甲類と乙類に、調停事件は一般調停、乙事項調停及び特殊調停にそれぞれ分類される。遺産分割事件は乙類事件として分類されている（家審9条）。

(101) 家事審判法 17 条は一般調停事件の範囲について「家庭裁判所は、人事に関する訴訟事件その他一般に家庭に関する事件について調停を行う。」と規定し、更に同法 18 条 1 項において「前条の規定により調停を行うことができる事件について訴を提起しようとする者は、まず家庭裁判所に調停の申立てをしなければならない。」としている（調停前置主義）。斎藤秀夫＝菊池信男『注解家事審判法〔改訂〕』706頁以下〔石田敏明〕（1992、青林書院）は、調停前置主義が採用された理由として「①家庭に関する訴訟事件をいきなり訴訟手続の下で、対審、公開の法廷で争わせることは、家庭の平和と健全な親族共同生活の維持を図るという見地から望ましくない②家庭に関する事件、身分関係事件の非合理性、特殊性から、訴訟で解決される場合のように法の画一的な適用によって結論を出すのではなく、紛争の内容によっては家裁調査官…からの援助を受け調停委員会で人間関係の調整を行いながら事件終了後の円満な関係形成も含めて具体的な解決を図る」ところにあるとされ、調停前置主義の適用を受ける事件は「家審法 17 条の家事調停事項のうち民事訴訟を提起できる事件すべてである。」したがって、遺留分減殺請求権は遺産という家庭的要素を持った争いという面は払拭できないから、調停前置主義がとられると解されている。しかし、名古屋弁護士会法律研究部・前掲（注 30）〔高橋美博〕318頁以下は、当事者間の感情的対立が激しく調停できる見込みがない場合には、訴訟経済の観点から直接地裁へ訴訟を提起することも可能であるとされている。

(102) 島田・前掲（注 47）113 頁以下（2003、日本評論社）。

更に、事件として現れる態様には、「①遺産分割の申立てでありながら、実は遺留分減殺請求であるもの、②申立て時は確かに遺産分割であったが途中から遺留分の請求になるもの、③遺産分割と遺留分減殺が同時にあるいは予備的に出されるもの、④遺留分減殺請求を申立てたが、遺産分割として解決を望むもの等々あり」、更に、遺留分減殺を申し立てる原因となる遺言の内容に問題となるもの（解釈の困難さ、不公平な内容で相続人が納得しない場合など）が多いということが「一層拍車をかけ、ますます事態を難しくしている。」と述べられている。このように遺留分減殺請求があった場合に当事者間の権利関係が確定するまでは長期間に及ぶことが予想される。またこのことに伴い、遺留分権利者と遺留分侵害者との課税関係の是正が問題となる。

そこで、本章においてはこれまで考察した遺留分減殺請求に係る私法上の取扱い及び未分割遺産から生ずる果実に対する課税上の取扱いを踏まえた上で、遺留分権利者と遺留分侵害者との課税関係の是正について検討を加えることとする。

## 第1節 遺留分減殺請求があった場合の果実返還義務

受贈者が減殺請求を受けた場合には、「その返還すべき財産の外、なお、減殺の請求があった日以後の果実を返還しなければならない。」(民 1036) すなわち、民法は受贈者が遺留分減殺請求を受けた場合には、贈与の目的物を返還する外

---

(103) 島田充子裁判官は遺留分減殺請求事件が困難な事件である具体的な理由として、「法的手続上の問題としては、①遺産分割も遺留分減殺も元は同一の被相続人に属した財産に関するものでありながら、調停が不成立となったとき、乙類調停事件である遺産分割は、審判手続に移行して家裁で審理され審判されるのに対し、遺留分減殺請求は一般調停事件(家審 17 条)であるので、地裁に訴訟を提起し、判決(和解)で解決しなければならないこと、②遺産分割と遺留分減殺では算定の基礎となる財産が異なること」を挙げられている。また、遺留分減殺が遺産分割と異なる点は、①寄与分が考慮されないこと②相続債務が控除されること③相続人への贈与に限らないこと④贈与の時期が限定されていることなどがある。

に減殺請求を受けた日以後の果実についても遺留分権利者に返還するべきであるとしている。

本節においては、遺留分減殺請求があった場合の果実返還義務規定の趣旨及び返還義務を負う者の適用範囲について検討を行う。

## 1 民法 1036 条の趣旨

### (1) 果実返還義務の発生時期

本条は、受贈者に対して、その財産から生じた果実についても遺留分権利者に返還しなければならないとし、果実返還義務の発生時期について「減殺の請求があった日以後の果実を返還しなければならない。」と規定している。

このような立場を採った理由として、民法起草者は次のような趣旨を述べている<sup>(104)</sup>。「いったん贈与を遺留分の算定に加え、そうして減殺を許す以上は、理論上は、相続開始の時より返還させるのが正しい。しかし、贈与が遺留分を害しているということを受贈者が知らない場合が多く、たとえ知っているとしても果実は収穫することの不確定なものであり、減殺請求以前に遡って返還せしめることは酷であるので減殺請求の日より返還せしめるものとした」。このように本条は、返還すべき果実の時期的範囲を明らかにしているが、それ以外の適用範囲については、必ずしも明らかになっていないのではないだろうか。

### (2) 占有物から生じた果実収取権との関係

民法は物権的返還請求権が行使された場合における当事者間の利害調整として、占有者が占有物から生じた果実に対する取扱いを規定している。民法 189 条 1 項は占有者が善意であればその果実を収取できるとする。しかし同条 2 項は、善意の占有者といえども本権の訴において敗訴したるときはその起訴の時より悪意の占有者とみなされる。すなわち、悪意の占有

---

(104) 中川・前掲(注17)〔高木多喜男〕501頁は、法典調査会速記録〔巖松堂版〕202回20〔富井委員の説明〕を引いてこのように説明している。

者には果実収取権がないため、占有者は訴訟を起こされた時から果実を返還しなければならないことになる。

また、占有者が悪意であれば、収取したすべての果実だけでなく、収取を怠った果実の代価まで償還されなければならないことになる。

それでは、本条における返還すべき果実の範囲はどこまでと解すべきであろうか。広島高裁岡山支所昭和40年5月21日判決<sup>(105)</sup>は、農地の生前贈与を受け減殺請求をされた者に対し、「減殺請求の意思表示の日をもって受贈者が悪意の占有者となった時と見るところに1036条の規定の趣旨があるものと解されるから、遺留分権利者は民法1036条・190条により減殺請求の日以後の果実の代価を求めうるといふべきである」と判示している。また通説も、本条は民法190条1項の特則であり、受贈者は減殺請求のあった日から遺留分権利者が受け取るべきであった果実の全額を返還しなければならないとされている<sup>(106)</sup>。なお、保存のために要した費用については受贈者が負担しなければならない(民196①)。また、占有者が占有物の保存や管理に要する必要費を支出した有益費(民196②)については、受贈財産の価格の増加が現存する場合に限り、受贈者が遺留分権利者にその増加額の償還を請求できると考えられる<sup>(107)</sup>。

## 2 遺贈への類推適用

### (1) 受遺者の果実収受権

民法992条において受遺者は、遺贈の履行を請求することができる時から果実を取得する。ここにいう「遺贈の履行を請求することができる時」とは通常の場合においては遺言者の死亡時、停止条件付遺贈においては条件成就時、始期付遺贈においては期限到来時(民985)と解するのが通説

---

(105) 広島高岡山支判昭和40年5月21日(高民集18巻3号239頁)。

(106) 中川・前掲(注17)[高木多喜男]501頁、近藤英吉「相続法論〔下〕」1177頁(1938、弘文堂)。

(107) 以上は、内田貴「民法I(総則・物権総論)367頁(2003、東京大学出版)」を参考とした。

である<sup>(108)</sup>。

また、遺贈の対象物が不特定物の場合は、目的物の特定によりその権利が受遺者に移転する<sup>(109)</sup>。果実収取権もこの時から受遺者に帰属すると解されているが、この場合も遺贈義務者が悪意のときに限り、受遺者への果実収取権帰属の時期を遡らせるべきであるとの見解もある<sup>(110)</sup>。

しかしながら、これらの見解に対して伊藤昌司教授は、「通常の遺贈であっても、遺言者死亡時に遺贈義務者が遺贈に事実を知っているとは限らず、それを一義的に『遺言者死亡時』が果実収取権の移転時であると解するのは極端な受遺者保護である」と批判されている<sup>(111)</sup>。この見解は、民法 992 条の立法趣旨を重視した上で、果実収取権が移るのは受遺者が遺贈義務者（相続人）に対して遺贈の履行請求をした時からであるとの見解であるが、例えば、受遺者が長期にわたって遺贈の目的物の引渡しを要求せず、後になって一度に過去の果実まで返還させるのは遺贈義務者にとって過酷な結果となることを鑑みれば妥当な見解であると考えられる。

## (2) 遺贈の場合における民法 1036 条の適用

(108) 中川・前掲（注 17）〔阿部徹〕 229 頁。

(109) 東京高判昭和 23 年 3 月 26 日（高民集 1 卷 1 号 78 頁）。

(110) 中川・前掲（注 16）〔阿部徹〕 232 頁。

(111) 伊藤昌司「包括遺贈」久貴忠彦編『遺言と遺留分（第 1 卷）遺言』192 頁以下（日本評論社、2003）、なお、伊藤教授は「通常の遺贈であっても、遺言者死亡時に遺贈義務者が遺贈に事実を知っているとは限らず、それを一義的に『遺言者死亡時』が果実収取権の移転時であると解するのは極端な受遺者保護である」と批判されている。また、民法 992 条の原文となったボアソナード草案 646 条を紹介され、遺贈者が果実収取権を取得するのは『相続人が許諾義務履行の遅滞に陥らせた時』すなわち、『（受遺者が）引渡を要求した時』であると述べられている。なお、ボアソナード草案 646 条は以下のとおりである。（以下伊藤教授訳）「受遺者は、相続人を許諾義務履行の遅滞に陥らせたときから、かつまた、期間および条件が成就したときからでなければ、遺贈目的物の果実および利息に対する権利を有さない。しかしながら、以下の三場合には、受遺者は、遺言者の死亡の日もしくは期間の終期より以後、相続人の遅滞がなくとも果実に対する権利を有する。①遺言者がこの旨を表示した場合②遺贈が扶養の性質を有する場合③相続人が受遺者に、この者に利益を与える処分を故意に隠匿した場合」。



本条における果実を返還すべき者は「受贈者」と規定している。しかしながら、通説は、遺贈の場合における受遺者にも本条が適用されると解している。その理由として高木多喜男教授は、「遺贈にあつては、滅殺時には、目的物は相続財産中に存し、滅殺の効果としては履行の拒絶のみが問題となりうると考えられた」「しかし遺贈においても、いったん受遺者に引き渡され、その後において滅殺されるという問題も生じうる」からであると述べられている<sup>(112)</sup>。ということは、遺贈があつたとき目的財産が受遺者に引き渡されていない場合、若しくは遺贈義務者（相続人）が滅殺請求により履行拒絶を主張したときは受遺者に果実返還義務はないと言い得る。

すなわち、受遺者の果実返還義務は遺贈財産の引渡しを受けた後、遺留分権利者からの滅殺請求があつた時から生じることとなる。そして、遺贈財産が引き渡されず、遺留分権利者が履行拒絶しているときは、民法 992 条の解釈から遺贈財産から生じた果実は遺留分を侵害している限度において遺留分権利者と受遺者との共有関係にあると考えられる。

## 第 2 節 未分割遺産から生ずる果実に関する私法上の取扱い

我が国の民法では、未分割遺産から生ずる果実に関する明文の規定がなく、その取扱いは、解釈に委ねられている。したがって、遺産分割に係る紛争において、果実の法的性質をどのように考え共同相続人に果実を帰属させるかについては、かねてより議論がなされてきたところである。

本節は、遺産分割の際に共同相続人間において紛争が生じた場合、私法上、未分割遺産から生ずる果実をどのように解釈しているかについて検証する。

---

(112) 中川・前掲（注 17）〔高木多喜男〕501 頁、同説として、我妻栄＝唄孝一『相続法（判例コンメンタール）』328 頁（1961、日本評論社）、柚木馨『判例相続法論』430 頁（1953、有斐閣）などがある。

## 1 未分割遺産から生ずる果実の法的性質に係る学説上の見解

遺産から生ずる果実については、これを遺産の増大として捉え遺産と果実の同一性を認めるか、民法 909 条に拠りその元物となる財産を取得した者に当然帰属すると捉えるのか、あるいは遺産とは別個のものであり相続人の共有として捉えるべきか学説上の争いがある<sup>(113)</sup>。

### (1) 積極説

遺産からの果実を遺産の自然的増加として捉える説であり、この見解によると果実を遺産の増大として捉えるので遺産分割の対象となり、本来の遺産だけではなく、共同相続人間の共有財産である果実も包括して分割審判の対象となる。

### (2) 消極説

果実はその基本となる遺産を取得したものが法律上当然に取得し、果実の分割は民事訴訟手続によってなされるとする説である。この見解によれば、遺産分割がなされると、民法 909 条によって相続開始時に遡ってその効力が生じることから、相続開始後に遺産から生じた果実は、その遡及効により基本となる遺産を取得した者に当然帰属するものと考えられるべきであることになり、収益自体を独立して遺産分割の対象とする余地はないとされている<sup>(114)</sup>。

### (3) 折衷説

遺産とは相続開始時に存在していた財産に限られるから、その後に生じた果実は遺産とは実体的に異なり、各共同相続人がその相続分に応じて取得する共有財産であるとする説である。この説は、更に果実の分割は遺産分割によるべきであるとする説と民事上の訴訟事項であるとする説に分かれる。両者を区別する基準として、(A)基本となる遺産の性質、収益の

---

(113) 清水節「遺産からの収益について～相続開始後の収益の分配～」ケース研究 212 号 157 頁 (1987)、加藤謙一「相続開始後遺産より生じた家賃を遺産分割の対象とするには、当事者間にその旨の合意がなければならないとした事例」判タ 706 号 164 頁 (1989) を参考とした。

(114) 京都家審昭和 38 年 8 月 2 日家月 15 卷 11 号 124 頁。

発生原因、種類、態様、時期、その算定の難易等により、客観的に遺産分割の対象となり得るものを選別していくべきであるという見解と(B)当事者が本来有する共有物分割の訴権を保護する見地から、果実を遺産分割の対象とすることを相続人全員が同意している場合に限り遺産分割の対象に含めるとする見解に分かれている。

## 2 家庭裁判所における未分割遺産から生ずる果実の取扱い

上述のように果実の取扱いについては、学説上意見が分かれている。このような状況の中、家庭裁判所においては、遺産に関する紛争の全面的解決と迅速な審理の実現という2つの要請を調和させるため、実務上、遺産分割において果実をどのように取り扱うべきか種々検討が行われた<sup>(115)</sup>。

これによると、積極説の場合は、相続開始後の果実の分配を常に家事審判事項にすることは家事審判法上明確な根拠を欠いていること、また、消極説については、民法909条における分割の遡及効は、被相続人から相続人への権利義務関係の継続に空白期間を生じさせないために設けられた規定であり、相続開始後の法律関係を実体的に確定させる趣旨のものではなく、更に遺産分割がされない限り果実の帰属も確定しないこととなり法律関係が常に不安定になることが考えられる。

また、積極説は相続人間における果実の帰属を必ず遺産分割審判で決しなければならないこととなり、消極説においては、遺産分割の結果によって果実の帰属が確定するため、遺産分割審判の際には常に果実の内容を明確にしなければならないとなり、両説とも審理の複雑化・長期化が避けられないこととなる。

家庭裁判所が遺産を分割する際に果実も含めて包括的にその帰属を決定する上では、事案に応じて果実を審判の対象とし又は除外できる折衷説が法律

---

(115) この見解は、清水・前掲(注113)159頁において紹介されている昭和61年9月24日に東京家庭裁判所で行われた家事事件研究会の討議内容の取りまとめを参考とした。

上も実務上においても最も妥当であるとの見解が示された。

### 3 未分割遺産から生ずる果実の法的性質

審判例においても昭和40年代までは、上述した3つの説にそれぞれ判断が分かれていた。これが昭和50年代に入ると折衷説を採用する審判例が多くなり、折衷説の中でも果実は性質上遺産ではないが、遺産分割の特質を重視し、遺産の分割に際してこれに付随して遺産分割の対象とすることができる(B)説を採用する審判例が増加している。

例えば、東京高裁昭和56年5月18日決定<sup>(116)</sup>においても上述したものと同旨の判断が下されており、遺産が民法上特別の規定がない限り相続開始時に被相続人に帰属していた財産のみに限られるのであり、遺産の果実である家賃収入が遺産に属さないことはいうまでもないのであるから、遺産とそれより生ずる果実を別個の財産と解することができるのではないかと考えられる。更に高裁決定は、「共同相続人らの遺産に対する共有持分の割合に従い右の相続人らに帰属せしむべきものとし、共同相続人間の合意がない限り、右の家賃収入を遺産と合わせて分割することはできない」と判示しており、家裁実務での考え方が肯定されている<sup>(117)</sup>。

相続開始後の相続財産は、共同相続人の抽象的相続分に応じて共有することとなり、相続財産から生ずる果実についても同持分に応じて帰属することになる。また、本来相続財産ではない果実を遺産分割の対象とすることは、遺産に関する紛争の一回的解決の見地からなされるものであり、最終的に分割された果実の帰属割合が抽象的相続分を異なつたとしても、遺産分割中の共有関係が否定されるものではないと考えられるのである<sup>(118)</sup>。

---

(116) 東京高決昭和56年5月18日(家月35巻4号55頁)。第一審として東京家審昭和55年2月29日審判(家月32巻5号46頁)。

(117) 同様の立場をとる審判例として、東京家審昭和61年3月24日(家月38巻11号110頁)、東京高決昭和63年1月14日(家月40巻5号142頁)、大阪高判平成元年9月27日(判タ718号196頁)などがある。

(118) 高松高決昭和36年1月8日(家月14巻7号62頁)は、「民法909条は、相続は

### 第3節 遺留分減殺請求があった場合の相続財産から生ずる所得の取扱い

#### 1 未分割遺産から生ずる所得（果実）の課税関係の是正

##### (1) 通常の遺産分割による場合

遺産分割の効果によって相続人は、相続開始時に遡って被相続人より相続財産を取得したものとされている（民909）。しかしながら、このことが遺産分割までの共同相続人の共有関係を否定するものではなく、また、未分割遺産から生ずる所得は相続財産ではないとするのが私法上の取扱いである。

更に、遺産共有における共同相続人の持分割合すなわち相続分は、民法において規定されている抽象的相続分であると解されていることは前にも述べたとおりである。つまり、遺産共有関係にある共同相続人は、抽象的相続分に応じて被相続人の権利義務を共有していることとなり収入すべき権利が確定していると考えられる。

したがって、未分割遺産から生ずる所得は抽象的相続分に応じて各相続人に帰属し、その所得が生じた年分が収入すべき時期であり、その後の遺産分割によって抽象的相続分に異動があっても相続開始時から遺産分割終了時までの課税関係に影響を及ぼすことはないと言い得よう。

##### (2) 遺言の瑕疵により指定相続分等が異動した場合

このように課税関係を整理すると未分割遺産から生ずる所得における課税標準の基礎となった事実は抽象的相続分であると考えられる。

それでは、前述した最高裁第一小法廷昭和62年7月2日判決<sup>(119)</sup>のよう

---

被相続人から直接の承継であるとする同法の理論に合致させるための擬制に過ぎない。したがって、分割の結果収益を生んだ相続財産が相続人一人に帰属しても、同法条を適用して其分割時までの収益を同人に帰属さすべきではないと解する」と述べている。同判決を支持する見解として谷口・前掲（注4）〔川井健〕395頁がある。

(119) 前掲（注95）参照。

に遺言内容に一部瑕疵がある場合又は遺言自体の効力について別件訴訟で係争中の場合における課税関係はどのように考えるべきであろうか。

これについては、同最高裁判決の原審である大阪高裁昭和 61 年 8 月 6 日判決<sup>(120)</sup>において「一般に、共同相続人間に紛争があり、または分割協議の恣意的延伸が存するときには、その課税時期が容易に延期されることにもなり、早期に遺産分割等をした場合と比較し租税の実質的負担に差異が生じ負担の公平を失する結果になって不合理である。」と判示するとおり、遺言の効力に争いがあっても課税庁は当初の遺言による指定相続分などの客観的事実に基づいて課税することを何ら妨げないと考えられる。更に、同高裁判決は課税関係の是正について、「相続税法 55 条が遺産取得課税法制のもとで、なお法定相続分課税方式を導入して、相続財産未分割の段階での相続税の課税を認めたとえ、後日修正申告、更正の請求、更正処分等の方法による修正を可能としている点および所得税法においても同様の修正が可能である」としているが、このくだりについては、必ずしも同判決が未分割遺産から生ずる果実についての是正関係を明らかにしたものとは言い難いのではないだろうか。つまり、この説示が遺言による相続分の異動のことを指しているのか、あるいは、遺産分割による相続分の異動を指しているのか判然としていないと思われるのである。

判決によって当初の遺言による抽象的相続分の異動が確定した場合には、課税標準の基礎となった事実が判決により異動したことになる。したがって、判決の確定により所得が減少する者（遺留分侵害者）については、国税通則法 23 条 2 項 1 号による更正の請求が認められると解すべきであり、逆に所得が増加する者（遺留分権利者）については、その増加した部分の金額をその確定した年分に属する所得として収入金額に計上すべきであると考えるのが相当ではないだろうか。

---

(120) 前掲（注 96）参照。

## 2 遺言の類型による課税関係の相違点

遺留分減殺請求権は、これまで述べたように遺言による効果を法的に修正できる権利であり、減殺請求権が行使された時から、修正された後の遺留分権利者と遺留分侵害者の持分に応じて収入すべき権利が確定していると解することができる。

こうしてみると、遺留分減殺請求があった場合の相続財産から生ずる所得に係る課税上の取扱いは、未分割遺産から生ずる所得と同様になるとも言い得る。

しかしながら、遺言には一般的な相続分の指定のように単なる相続分の割合を決するものだけでなく、遺贈や「相続させる」遺言のように対象財産に係る権利を遺産共有から離脱させて特定の者に移転させるものがある。

遺言は人が行う最終の単独行為たる意思表示であるため、かかる意思表示の形態によってその内容は多種多様である。そのことから、一概に遺言を類型化し、その類型に応じた課税関係を模索するのは困難であるとも考えられるが、その違いをかかる権利の移転すなわち相続人らがどのように相続財産を管理支配しているかという点に着目すると、管理支配の実態が遺言によって直截的に律されることから、これによって課税関係を考察することは課税上の実態に即した解釈姿勢であると考えられる。

このような観点から、以下、果実の元物である財産の異動の有無に着目した上で遺言の類型による課税関係の違いを検証する。

## 3 相続分の指定又は割合的包括遺贈に対して遺留分減殺請求があった場合の課税関係

遺留分減殺請求権が行使されると、減殺を受けた相続分の指定及び割合的包括遺贈の割合は遺留分を侵害する限度においてその効力を失う。このため、遺留分権利者と遺留分侵害者は減殺請求によって修正された相続分すなわち個別的遺留分による相続財産の共有関係になると言い得よう。

したがって、相続財産から生ずる所得についても個別的遺留分に応じて各

相続人に帰属することとなるため、未分割遺産から生ずる所得に係る課税上の取扱いと差異を設けるべきではないであろう。遺留分権利者と遺留分侵害者の課税関係は、以下のような取扱いにすべきであると考えられる。

#### (1) 遺留分権利者の課税関係

遺留分権利者は、減殺請求によって遺言により指定された相続分又は割合的包括遺贈から増加した割合に応じて、減殺請求時より遺産を共有することとなる。

したがって、相続財産から生ずる所得は、減殺請求時より個別的遺留分に応じて遺留分権利者へ帰属し、その所得が生じた年分が収入すべき時期であると考えられる。また、その後の遺産分割によって個別的遺留分の異動があっても、遺言の効力自体に変動がなければ、相続開始時から遺産分割終了時までの課税関係に影響を及ぼすことはないと考えられる。

#### (2) 遺留分侵害者の課税関係

遺留分侵害者においても、減殺請求によって相続財産の持分割合が変動し、当初の遺言により指定された相続分又は割合的包括遺贈から減少した割合に応じて、減殺請求時より遺産を共有することとなる。

したがって、相続財産から生ずる所得は、遺留分権利者と同様に、減殺請求時より個別的遺留分に応じて遺留分侵害者へ帰属し、その所得が生じた時期に属する年分が収入すべき時期であり、また、課税関係の是正についても、遺言の効力自体に変動がなければ、相続開始時から遺産分割終了時までの課税関係に影響を及ぼすことはないと思われる。

### 4 遺贈又は「相続させる」遺言に対して遺留分減殺請求があった場合の課税関係

遺贈又は「相続させる」遺言の場合においても、遺留分減殺請求による取戻財産は、その形成権的効果により遺留分権利者と遺留分侵害者との共有となり、この点については相続分の指定又は割合的包括遺贈と同様であると解することができる。



しかしながら、遺贈や「相続させる」遺言が既に履行された場合、当該財産は遺留分侵害者に移転していることが一般的である。そうすると、遺留分侵害者はその財産を管理支配し、そこから生ずる果実を享受しているという状況にあり、その収入すべき権利が確定していると言い得よう。

このような状況下で遺留分権利者より減殺請求があり、遺留分侵害者との間で争いがある場合における両者の課税関係は、以下のような取扱いにすべきであると考えられる。

#### (1) 遺留分権利者の課税関係

遺留分権利者は、減殺請求時より取戻財産から生ずる所得の返還を請求することができる。しかしながら、遺留分減殺請求に対して当事者間で争いがある場合、当該財産の最終的な帰属（例えば、現物か、金銭か、どの財産を返還するか等）は、通常訴訟等が終了するまで確定しないのであり、少なくとも減殺請求権行使の時点では遺留分権利者の権利としては確定していないと考えられる。

したがって、遺留分権利者に返還されるべき既往の期間に対応する所得は、判決が確定することによって遺留分権利者への権利として経済的価値の流入があると解される。そうすると、所得税法 36 条の権利確定主義の考え方を基礎とすれば、取戻財産の最終的な帰属及び民法 1036 条による果実返還義務が判決による確定した日の属する年分において課税するのが相当であろう。

なお、当該所得の計算の基礎とされた期間が 3 年以上である場合には、当該所得は臨時所得（所法 2 二十四）に該当すると考えられる<sup>(121)</sup>。

---

(121) 臨時所得の範囲については、所得税法施行令 8 条に定められている。所得税基本通達 2-37 は、同条本文の「その他これらに類する所得」を具体的に例示し、臨時所得の範囲の考え方について「その所得が事業所得、不動産所得又は雑所得に該当するものであること及びその所得の計算の基礎とされた期間が 3 年以上であることが必須条件」（石井敏彦ほか『所得税基本通達逐条解説』38 頁（2002、大蔵財務協会））であるとされている。遺留分減殺請求があつた場合の相続財産から生ずる所得のうち臨時所得の範囲にならない所得については、何らかの立法的措置が必要であるとも考えられる。

## (2) 遺留分侵害者の課税関係

遺留分侵害者は、滅殺請求時より取戻財産から生ずる所得に対する返還義務を負うこととなる。しかしながら、遺言が有効に成立している限り遺贈の効力は発生しており、当該財産から生じた所得は、遺贈が履行され若しくは受遺者が引渡しを請求した時から遺留分侵害者の収入すべき権利として確定しているものと考えられる。

そして、当事者間における訴訟を通じて、当該財産に係る最終的な帰属及び遺留分侵害者の果実返還義務が判決で確定することにより、当該財産は遺留分侵害者から移転し当該財産から生ずる所得の課税標準の基礎となる事実が変動することとなる。

このため、遺留分侵害者は当該財産から生ずる所得を返還したことについて国税通則法第23条第2項1号に該当し、後発的事由により返還すべき所得の更正の請求ができると考えられる。

## おわりに

本研究は、遺留分減殺請求があった場合における相続財産から生ずる所得の所得税法上の課税時期、所得の帰属及び課税関係の是正について、相続分及び遺留分の法的性質を踏まえた上で考察を行った。

まず、第1章においては、遺留分を考察する上で基礎となる相続分の意義について考察を行った。そこでは、民法899条における相続人が被相続人から権利義務を承継する相続分とは具体的相続分ではなく、抽象的相続分（法定相続分又は指定相続分）であり、遺産共有において共同相続人が取得している権利は、抽象的相続分であるとする判例理論を検証した。この抽象的相続分のうち、指定相続分についてこれを一方的意思表示によって修正できるのが遺留分制度であり、我が国における遺留分制度とは相続人という地位に対して民法が保障した最低限の相続分であると言い得る。

また、遺留分減殺請求によって取り戻された財産は遺留分権利者と遺留分侵害者との共有関係となるが、両者の共有関係は遺言の種類により2つに分類される。まず、遺贈や「相続させる」遺言の効力が生じると対象財産は相続財産から離脱し、遺留分侵害者にその財産は移転する。その結果、遺留分権利者が遺留分を侵害されたとき、減殺請求という意思表示によって、遺留分に相当する財産は遺留分権利者に移転すると解されている。これに対して一般的な相続分の指定や割合的包括遺贈は、相続財産全体の持分割合が遺留分を限度に修正されるにとどまり、個別的な財産の移転は生じず、遺留分権利者と遺留分侵害者は遺産共有の関係となるのである。

第2章においては、第1章で考察した相続分、遺留分減殺請求の法的性質を踏まえ、まず、遺留分減殺請求があった場合の課税関係に係る判例について考察を行った。また形成権とは、一定の法律関係に内在しているものであり、その行使が許されている者の意思表示（判断）によって権利が形成され、さらにその内在している法律関係によって様々な機能を有することとなる。このような形成権の行使に係る課税時期について、所得税法上は基本的に形成権の行使

があった時を「収入すべき時期」として捉えている。しかしながら、例えば賃料増額請求権のようにその権利に係る具体的な内容について当事者間に争いがあり、その結果が訴訟で成立しなければ確定しないときは、その具体的な内容が確定するまで収入すべき権利は確定しないとする取扱いがあり、遺留分減殺請求権の場合もこのような性質を有するものであると解することができる。

また、遺留分減殺請求があった場合の相続財産から生ずる所得の帰属については、減殺請求権の形成権的效果により遺留分権利者と遺留分侵害者との共有となるため、当該財産から生ずる所得はその共有関係に応じて帰属することとなる。

未分割遺産から生ずる所得は、抽象的相続分に応じて共同相続人に帰属すると解するのが相当であると考えられるため、遺留分減殺請求があった場合の所得の帰属は、同請求により指定相続分から修正された遺留分率に応じて帰属することになると考えられる。

第3章においては遺留分減殺請求があった場合の相続財産から生ずる所得に係る課税関係の是正について、未分割遺産から生ずる所得の課税上の取扱いを踏まえ検討を行った。

結論として、遺留分減殺請求があった場合の相続財産から生ずる所得を所得税法36条における権利確定主義に基づいて解釈すると、遺言の効果及び遺留分減殺請求によって財産の移転があるかどうかによって課税上の取扱いを区分するのが相当であると解することができる。

遺留分減殺請求権は遺言による指定相続分を法的に修正できる権利であり、原則として、減殺請求権が行使された時から修正された後の相続人間の持分に応じて収入すべき権利が確定していると考えられる。

ただし、遺贈や「相続させる」遺言が履行された場合、その相続財産は既に遺留分侵害者に移転しているのが一般的である。そうすると、侵害者はその財産を管理支配し、そこから生ずる果実を享受しているという状況にあり、収入すべき権利が確定していると言い得る。しかし、かような状況下で減殺請求があったときは、その財産の最終的な帰属は、通常訴訟等が終了するまで確定し

ないのであり、少なくとも請求権行使の時点では遺留分権利者の権利として確定していないとするのが相当であろう。このため、判決の確定まで侵害者が財産を管理支配している限り、果実は侵害者の収入金額として取り扱うことになると解される。

このように解することで、未分割遺産から生ずる所得や他の形成権に係る課税関係との整合性を図ることができるのではないかと考えられる。

以上、遺留分減殺請求があった場合の相続財産から生ずる所得の課税関係について検討を重ねてきたところであるが、本稿においては、なお考察の不十分な部分が多くあるように思われる。相続に係る所得税の取扱いについては様々な課税上の問題があることから、今後更に研鑽を重ねる必要性を痛感している。

本稿が、遺留分減殺請求に係る課税上の取扱いの一助となれば望外の喜びである。