

法人に対する不動産の遺贈に係るみなし譲渡所得課税 に関する問題点

—受贈法人への遺留分減殺請求が行われた場合を中心に—

山 田 重 将

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

所得税法は、資産の譲渡により収入として実現したキャピタル・ゲイン（所有資産の価値の増加益）に対してのみ課税することを原則としているが、例外的に、一定の無償の譲渡（法人に対する贈与及び遺贈、限定承認に係る相続及び包括遺贈）又は著しく低い対価による法人への譲渡があった場合には、時価による譲渡があったものとみなしている（所法 59）。これは「みなし譲渡」と呼ばれるが、未実現のキャピタル・ゲインに対する課税の例であって、キャピタル・ゲインに対する無限の課税繰延を防止することを目的としている。

本研究では、みなし譲渡所得課税に規定される、「法人に対し資産（不動産）を遺贈する」場合（所法 59①一）において、①みなし譲渡所得課税に係る所得税納税義務の承継及び②遺贈に対して遺留分減殺請求がされ法人が価額弁償をした場合について、後述するような問題があると考えられることから、それらに対する検討を行った。

なお、検討の前提として、みなし譲渡所得課税の歴史的沿革、制度の概要及び遺贈に係る民法の規定等についての研究も併せて行った。

2 研究の概要

（1）法人に対して不動産の遺贈が行われた場合の所得税納税義務の承継

イ 現行制度と問題点

相続が発生し、法人に対し不動産の遺贈が行われた場合、当該相続に係る被相続人に相続人があるときは、相続人は、被相続人に対するみなし譲渡所得課税に係る所得税の納税義務を承継するとともに、所得税の準確定申告及びその納税を行う必要がある（通法 5①、所法 124①、同 125①）。

民法上、遺贈の形態には包括遺贈と特定遺贈があり、国税通則法及び

所得税法において、包括受遺者（法人を含む。以下同じ。）については相続人と同様に取り扱う旨を規定しているものの、特定受遺者についてはそのような規定はされていない（通法5①、所法2②）。

そのため、被相続人の相続財産の大部分が不動産であり、当該不動産全てを法人に対し遺贈した場合において、当該遺贈が特定遺贈であるときには、当該法人は被相続人に対するみなし譲渡所得課税に係る所得税を負担せず、原則的には、不動産を取得しない相続人が、当該所得税を全額負担することになる。この場合、例えば、相続人が被相続人の配偶者、子又は父母の場合は、法人に対して遺留分減殺請求をすることにより財産の取戻し、あるいは価額弁償を受け、それらを元に所得税の納税義務を果たすことが可能となるが、相続人が被相続人の兄弟姉妹である場合には遺留分減殺請求権がないことから納税義務のみを承継することとなる。また、相続人が不存在、あるいは相続人全員が放棄をした場合、相続財産法人が成立し（民951）、被相続人の納税義務を承継するが、民法上、相続財産法人に遺留分減殺請求を認める規定はないことから、法人に対し不動産が特定遺贈され、なおかつ、被相続人に対するみなし譲渡所得課税に係る所得税を納付する原資となる財産がない場合、現実的に課税が不可能となるということも考えられる。

国税通則法5条及び所得税法124条の規定において、被相続人に課されるべき国税の納税義務を相続人が承継するものと定められている背景には、相続人は当該相続によって被相続人からこれに見合う相当の財産の承継があるということが前提となっているものと考えられるが、法人に対し不動産の特定遺贈が行われた場合に、被相続人からの財産の取得がない相続人に対しても、被相続人に係る納税義務を承継させる制度となっている現行の規定は、特定受遺者である法人の担税力及び相続人と当該法人との間のみなし譲渡所得課税に係る所得税の負担の公平という観点から問題があると考えられる。

ロ 検討内容

法人に対して不動産の遺贈が行われた場合、上記のように、納税義務の承継に関する現行法の規定には問題があり、みなし譲渡所得課税に係る所得税に関しては、当該遺贈が特定遺贈であったとしても、包括遺贈の場合と同様に、受遺者である法人に被相続人の納税義務を承継させる規定を設ける立法措置が必要であると考ええる。

そこで、立法措置を講ずるにあたり、特定受遺者である法人に対して、被相続人に対するみなし譲渡所得課税に係る納税義務を承継させることが妥当かどうか、また、承継する場合において、承継する税額の計算方法をどのように規定すべきかについて検討を行った。

(イ) 納税義務承継の妥当性

包括受遺者は、遺産の上に一定の割合の権利をもつ点で相続人と類似するため、民法は、相続人と同一の権利義務を有するものとしている（民990）。したがって、包括受遺者は、相続開始と共に、法律上当然に、積極財産のほか、消極財産である債務をも承継し、債務、例えば、本研究の対象である被相続人に対するみなし譲渡所得課税に係る所得税の納税義務を承継する（通法5①）。

これに対し、特定受遺者については、本来、遺贈は、遺言による財産の無償譲与であり、遺贈者が受遺者に対して財産上の利益を与える出捐行為であることから、相続人と同様に取り扱われる包括受遺者と異なり、原則的には、被相続人の納税義務を承継させることはできない。しかしながら、特定受遺者である法人も被相続人からの遺贈により経済的な利益を受けており、当該法人の担税力及び当該法人と相続人との間のみなし譲渡所得課税に係る所得税の負担の公平という観点から被相続人に係る納税義務を承継させることは妥当であると考ええる。

(ロ) 承継する所得税の税額の計算方法

上記のとおり、特定受遺者である法人に被相続人の納税義務を承継させることが妥当である場合、承継する国税の額の計算方法が問題となるが、次の二つの方法が考えられる。

なお、特定受遺者である法人が承継する所得税は、その承継の理由が、被相続人から特定遺贈により財産を取得し経済的利益を受けたことによるものであることから、当該特定遺贈に対するみなし譲渡所得課税に係る所得税に限られ、それ以外の所得税は除かれる。

A 相続人及び包括受遺者と按分する方法

相続人等が二人以上いる場合の国税の納付義務の承継については、国税通則法5条2項の規定により、「国税の額を民法第900条から第902条まで（法定相続分・代襲相続人の相続分・遺言による相続分の指定）の規定によるその相続分により按分して計算した額」とされている。法人に対して特定遺贈がされた場合は、遺贈の対象は特定の財産であり、民法に規定する相続分のような割合によるものではないが、当該財産の価額は把握できることから、当該価額が相続財産に占める割合を求め、それを基に承継する国税の額を算定する方法が考えられる。

なお、他の相続人等については、特定受遺者が負担する部分以外の残額について、民法に規定する相続分により按分して計算する。

B 特定受遺者である法人が全額負担する方法

みなし譲渡所得課税に係る所得税について、租税特別措置法40条3項の規定と同様に、特定受遺者である法人を遺贈を行った個人とみなして全額負担させるという方法である。

ハ 結論（検討結果）

法人に対して不動産の特定遺贈が行われた場合、上記ロ(イ)で検討したように、受遺者である法人に被相続人の納税義務を承継させることは妥当である。そして、その場合の承継する国税の額の計算方法については、上記ロ(ロ)A及びBに挙げた二つの方法が考えられる。

Bの租税特別措置法40条3項と同様に特定受遺者である法人が全額負担する方法は、同項の規定が、遺贈等を受けた公益法人等が遺贈等に係る財産を一旦公益目的事業の用に直接供した後において、その用に供

しなくなるといった後発的な事情を考慮して設けられた規定であることを勘案すると、特別に被相続人の納税義務を承継させる立法措置を講ずる場合において、このような計算方法を採用することは、新たに納税義務を負うこととなる法人に過度な負担を与えることになるともいえる。したがって、計算は複雑となるが、Aの他の相続人等とみなし譲渡所得課税に係る所得税を按分して計算する方法を採用するのが相当である。

また、併せて、被相続人に係る国税（みなし譲渡所得課税に係る所得税）の徴収が困難になることを防止する観点から、国税通則法5条3項と同様に、他の相続人等に係る承継税額の納付責任を負わせる規定を設けることが必要である。

（2）法人が遺留分権利者に価額弁償をした場合の課税関係

遺留分を侵害する遺贈が行われた場合には、遺留分権利者は、受遺者に対して遺留分減殺請求をすることができる。当該請求がなされると、それによって対象となる遺贈は失効し、受遺者が遺贈により取得した財産は、当然かつ遡及的に遺留分権利者に帰属することとなる。これに対し、遺留分減殺請求をされた受遺者は、目的物の返還に代えて、遺留分権利者に価額弁償をすることができる（民1041①）が、このように遺留分減殺請求に対して価額弁償がなされた場合、当該目的物が遺留分権利者から受遺者に譲渡されたことになるか否かという問題が生じる。

この問題に関する判例として、最高裁平成4年11月16日第一小法廷判決（集民166号613頁）（以下「最高裁判決」という。）があるが、当該判決の意見（多数意見及び補足意見並びに反対意見）が分かれており、学説においても議論があることから、最高裁判決を参考に、法人への遺贈に対し遺留分減殺請求がされ、法人が価額弁償をした場合の課税関係について検討を行った。

イ 民法の考え方

遺留分減殺請求に対して価額弁償がなされた場合、民法上、価額弁償

によって遺留分減殺請求はなかったこととなり遺贈の効果が遡及的に復活するという考え方（遡及的直接移転説）と、遺留分減殺請求によりその目的物は相続開始時から遺留分権利者が相続したこととなり、その後には価額弁償がなされるとその時点でその目的物は遺留分権利者から受遺者等に移転するという考え方（価額弁償時移転説）がある。

ロ 所得税法 59 条 1 項の適用における問題と最高裁判決の意見

所得税法 59 条 1 項 1 号にいう「遺贈」の解釈としては、「無償の遺贈」のみを指すと解するのが一般的である。

問題は、無償の土地の遺贈に対して遺留分減殺請求がされ、受遺者が価額弁償を行った場合においても、「無償の遺贈」と言い得るのかという点にあり、遺留分減殺請求に対し価額弁償した場合の法的構成をどのように考えるかということと関連する。

最高裁判決の多数意見及び補足意見（以下「多数意見等」という。）は、遺贈の効果は、遺留分減殺請求によって一旦は遡及的に失効するが（第一の遡及効）、受遺者が価額弁償した場合には、遺贈の効果が遡及的に復活する（第二の遡及効）のであるから、なお全体につき当初の無償の遺贈ということに変わりはないと解している（遡及的直接移転説によっていると考えられる。）。

これに対し、最高裁判決の反対意見は、受遺者が価額弁償をする場合には、遺贈の目的とされた当該権利は、相続時ではなく価額弁償が現実に行われ又はその提供が行われた時点で、遺留分権利者から受遺者に移転するのであって、第二の遡及効は生じないため、「無償の遺贈」ということはできないと解している（価額弁償時移転説によっていると考えられる。）。

ハ 課税関係

法人が遺留分減殺請求権者に価額弁償をした場合、上記ロの遡及的直接移転説と価額弁償時移転説によるみなし譲渡所得課税及び相続税課税の関係は以下のとおりである。

① 遡及的直接移転説による場合

【遺贈（相続）時】

被相続人・・・・・・遺贈に対するみなし譲渡所得課税

【価額弁償時】

被相続人・・・・・・課税関係に変更なし

遺留分権利者・・・・受領した弁償金に対する相続税課税

② 価額弁償時移転説による場合

【遺贈（相続）時】

被相続人・・・・・・遺贈に対するみなし譲渡所得課税

【価額弁償時】

被相続人・・・・・・みなし譲渡所得課税を減額更正

遺留分権利者・・・・遺留分減殺請求が認められた相続分に対する
相続税課税及び受遺者である法人への相続分
の譲渡に対する譲渡所得課税

二 検討

租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動等は、第一次的には私法によって規律されており、租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、原則として私法上の法律関係に即して課税が行われるべきである。しかしながら、上記のように私法（民法）における見解（遡及的直接移転説と価額弁償時移転説）が分かれ、課税関係に影響（違い）が生じる場合、課税庁がいずれによるべきかが問題となる。

租税法律主義により、課税関係を法律の根拠なく租税法独自に解釈することはできないことから、課税上、検討、考慮等すべき内容ついて、それぞれの見解による差異を比較し、課税庁が採用すべきものを判断することが必要であると考ええる。

そこで、①譲渡所得（キャピタル・ゲイン）に対する課税、②代償分割に対する課税との整合性、③法人税課税との関係、④現物返還がされ

た場合との整合性並びに⑤法律（課税）関係の簡明処理及び税務行政執行の観点から、遡及的直接移転説と価額弁償時移転説との比較、検討を行い、判断することとした。

(イ) 譲渡所得（キャピタル・ゲイン）に対する課税

価額弁償時移転説による場合、遺留分減殺請求が認められた遺留分権利者の相続分に係る譲渡所得の計算においては、価額弁償金が収入金額とされるが、価額弁償金は、遺留分減殺請求に基づいて返還請求がなされたことに対し、受遺者等が民法 1041 条の規定により金銭によって返還請求に応じた結果支払われたものであることから、価額弁償金を相続分の移転の対価とみることができるのかという疑問が生じる。また、財産を現実支配することなく価額弁償金のみを獲得するに過ぎない遺留分権利者にキャピタル・ゲイン課税を行うのは相当ではないという意見もある。これに対し、遡及的直接移転説によればこのような疑問等は生じない。

(ロ) 代償分割が行われた場合の課税関係との整合性

価額弁償金については、代償分割の代償金との整合性の問題もある。最高裁判平成 6 年 9 月 13 日第三小法廷判決(判時 1513 号 97 頁)では、代償分割は資産の譲渡ではなく、代償金を支払った相続人が被相続人から相続開始時に当該資産を直接承継したものとして扱い、代償金を取得費として控除することは認めないとして、遺産分割の遡及効に忠実な解釈をとり、代償分割を相続分の移転とは捉えておらず、その意味では、価額弁償を遺留分の移転とは捉えていない遡及的直接移転説との整合性が取れているといえる。

(ハ) 法人税課税との整合性

価額弁償時移転説による場合、遺留分減殺請求時に遺贈時に計上された受贈益について、遺留分減殺請求に対応する部分は遺贈時の時価相当額を減額し、その後、価額弁償金を支払った時点で、受遺者が遺留分権利者から遺留分減殺請求によって返還した目的物を有償取得し

たものとして、その価額弁償金を、目的物を取得するための取得原価として計上する。

これに対し、遡及的直接移転説による場合、価額弁償金が支払われることによって遺贈の効果が遡及的に復活し、遺贈に何ら影響を及ぼさないため、遺贈時に計上された受贈益は減額されず、価額弁償金として支出された金額は、損金として計上することになる。

価額弁償時までには値上がり益が生じている場合、いずれの説によっても、(税目の違いはあるものの) 値上がり益部分が課税の対象となる点では違いはなく、所得に対する課税という観点からの違いはない。しかし、上記(イ)で述べた、価額弁償金を相続分の移転の対価とみることができるのかという点との表裏一体として、価額弁償金は法人が目的物を取得するための対価と言えるのかという疑問が生じることから、遡及的直接移転説によるのが妥当と考える。

(二) 現物返還が行われた場合の課税関係との整合性

遺贈の目的物の一部の返還が実行された場合には、その目的物の一部について、遺留分権利者が相続により取得したことになり、相続税の課税対象となる。一方、その部分については、遺贈による譲渡はなかったものとされ、みなし譲渡所得課税がなされていた被相続人に係る所得税については所得税法 152 条、同法施行令 274 条 2 号の規定に基づき更正の請求ができる(東京地判平 2・2・27 訟月 36 卷 8 号 1532 頁)。

このように目的物の一部が現物返還された場合、遺留分権利者の課税関係は、価額弁償時移転説と同様となることから、現物返還と価額弁償の経済的な利益は同額であるにもかかわらず、受遺者である法人がどちらの方法を選択するかにより、遺留分権利者の課税関係に差が出るのは合理的ではないことを考慮すれば、価額弁償時移転説に基づく課税関係の処理が妥当である。しかしながら、受遺者である法人が遺留分減殺請求によって返還した目的物に係る受贈益については、当

該法人の会計処理上、土地の取得価額として処理されているが、当該土地の取得価額の是正は、継続企業を前提とした企業会計処理によって行われ、課税関係を遡及的に是正するのではなく、その返還時に損金に算入することによりなされると解されている。よって、課税関係の遡及的な是正を行わない遡及的直接移転説による課税関係の妥当性も見出せる。

(ホ) 法律（課税）関係の簡明処理及び税務行政執行上の観点

価額弁償時移転説に基づく課税関係は、上記2(2)ハ②にあるように被相続人に係るみなし譲渡所得課税の減額更正、遺留分権利者に対する相続税課税及び譲渡所得課税を行うことになるなど、遡及的直接移転説による課税に比べ処理が多くなる。また、仮に、目的物が収益物件であった場合、それに係る課税関係の是正（遺贈時から遺留分減殺請求が認められた時点までの受遺者である法人に係る法人税の減額更正、遺留分権利者及び相続人に係る不動産所得に対する所得税課税など）が更に必要となる。

現物返還がされた場合には、所有権の移転が現になされていることから、上記のような課税処理を行うことは必要であるが、価額弁償がされた場合についても同様の処理を行うことは、遺留分権利者や法人等の申告等の手続の負担や、税務行政執行への影響を考慮すると合理的とは言えず、比較的簡明な課税処理を行うこととなる遡及的直接移転説によるのが妥当である。

ホ 結論

上記の比較、検討の結果を思料すると、課税庁においては、それぞれにおいて妥当性を有している遡及的直接移転説、すなわち最高裁判決における多数意見及び補足意見に基づく課税処理を行うことが相当であると考えられる。

3 結論（総括）

本研究では、みなし譲渡所得課税に規定される、「法人に対し資産（不動産）を遺贈する」場合（所法 59①一）における、①相続人の所得税納税義務の承継及び②遺贈に対する遺留分減殺請求が行われた場合の課税関係の問題点について検討を行った。

前者については、現行制度に問題があることから、立法措置を講ずる必要性及びその場合の計算方法について述べ、後者については、民法上、判例、学説の意見（遡及的直接移転説及び価額弁償時移転説）が分かれ、それが課税関係に影響を与えることから、いずれの説によるのが妥当であるのかを比較、検討し、課税庁においては、遡及的直接移転説を採用し、同説に基づく課税処理を行うことが相当であると判断した。

相続が発生し被相続人が法人に対し相続財産を遺贈した場面における問題について検討を行ったが、今日では遺産分割の態様は様々であり、それぞれの場合の租税法律関係については、民法で構築された論理に、権利の変動に対応して課税関係が発生するという租税法の視点が組み込まれていないのではないかという指摘もあるように、所得税についても、相続税についても、民法との関係が不明確な点が少なくない。

それらの点については、現状、条文の文理解釈や通達の制定によって課税関係の判断・疑義の判断がされているが、租税法律主義の観点からは限界があることから、立法によって妥当な解決を図り、あるいは立法によって疑義を解明して法律関係の明確化を図ることも必要である。

目 次

はじめに	229
第1章 みなし譲渡所得課税	231
第1節 譲渡所得の概要	231
1 譲渡所得の意義	231
2 資産の意義	231
3 譲渡の意義	232
第2節 みなし譲渡所得課税	233
1 みなし譲渡所得課税の概要	233
2 所得税法 59 条の立法趣旨	234
3 みなし譲渡譲渡所得課税制度の沿革	236
第3節 みなし譲渡所得課税における時価	238
第4節 所得税法 59 条と同法 60 条の関係	239
第5節 譲渡所得課税と相続税課税	242
1 二重課税の意義	242
2 租税法における二重課税への対応	242
3 所得税と相続税の二重課税問題	243
第2章 遺贈と遺留分減殺請求	248
第1節 遺贈	248
1 遺贈の性質	248
2 遺贈の種類（包括遺贈と特定遺贈）	249
3 受遺者と遺贈義務者	250
4 遺贈の効力発生時期	250
5 遺贈の効力	251
6 遺贈の放棄	256
7 相続分の指定及び遺産分割方法の指定との差異	257
8 特定遺贈と「相続させる」旨の遺言	259

9 遺贈と死因贈与	266
第2節 遺贈と遺留分減殺請求	266
1 遺留分制度	266
2 遺留分減殺請求権と価額弁償	271
第3章 法人に対する不動産の遺贈に係る法人税の課税関係	280
第1節 法人税の課税所得	280
1 法人所得の意義	280
2 益金の意義	280
3 損金の意義	282
第2節 法人税法における受贈財産の取得価額	284
1 法人税法の規定	284
2 取得価額に対する二つの考え方	284
第3節 法人に対する不動産の遺贈に係る二重課税の問題	286
第4章 法人に対する不動産の遺贈に係る問題点	287
第1節 法人に対して不動産の遺贈が行われた場合の所得税納税義務の承継	287
1 現行制度と問題点	287
2 検討	288
3 結論	293
第2節 法人が遺留分減殺請求権者に価額弁償をした場合の課税関係	294
1 最高裁平成4年判決の概要	295
2 遺留分減殺請求に対し価額弁償をした場合の考え方	297
3 判例、学説の動向	298
4 課税関係	301
5 検討	302
6 結論	306
結びに代えて	307

はじめに

所得税法は、資産の譲渡により収入として実現したキャピタル・ゲイン（所有資産の価値の増加益）に対してのみ課税することを原則としているが、例外的に、一定の無償の譲渡（法人に対する贈与及び遺贈、限定承認に係る相続及び包括遺贈）又は著しく低い対価による法人への譲渡があった場合には、時価による譲渡があったものとみなしている（所法 59）。これは「みなし譲渡」と呼ばれるが、未実現のキャピタル・ゲインに対する課税の例であって、キャピタル・ゲインに対する無限の課税繰延を防止することを目的としている⁽¹⁾。

みなし譲渡所得課税に規定される、「法人に対し資産（不動産）を遺贈する場合（所法 59①一）において、①みなし譲渡所得課税に係る所得税納税義務の承継及び②遺贈に対して遺留分減殺請求がされ法人が価額弁償をした場合について次のような問題があると考えられることから、それぞれ検討を行った。

すなわち、前者については、法人に対し資産（不動産）の特定遺贈がされた場合、現行の規定（国税通則法 5 条及び所得税法 124 条など）では、特定受遺者である法人は被相続人に対するみなし譲渡所得課税に係る所得税を負担せず、当該不動産を取得しない相続人が、当該所得税を負担する制度となっており、特定受遺者である法人の担税力及び相続人と当該法人との間のみなし譲渡所得課税に係る所得税の負担の公平という観点から問題がある。また、後者については、法人が価額弁償をした場合の課税関係に関して、最高裁平成 4 年 11 月 16 日第一小法廷判決（集民 166 号 613 頁）がされているが、当該判決の意見（多数意見及び補足意見並びに反対意見）が分かれており、学説においても議論があることから、課税関係をどのように判断すべきかという問題である。

本稿は次のように構成されている。

第 1 章 みなし譲渡所得課税

みなし譲渡所得課税について、制度の概要、所得税法 59 条の立法趣旨及

(1) 金子宏『租税法〔第 18 版〕』231 頁（弘文堂、2013）。

びシャウブ勧告における考え方などを整理。

第2章 遺贈と遺留分減殺請求

本研究の対象が、法人に対し資産（不動産）を遺贈する場合の課税関係であることから、民法からの借用概念である「遺贈」及び「遺留分減殺請求」について、制度の概要や判例、学説などを整理。

第3章 法人に対する不動産の遺贈に係る法人税の課税関係

法人に対する遺贈が行われた場合の法人税の課税関係について整理、検討。

第4章 法人に対する不動産の遺贈に係る問題点

みなし譲渡所得課税に係る所得税納税義務の承継及び遺贈に対して遺留分減殺請求がされ法人が価額弁償をした場合の課税関係について検討。

なお、本稿の文中意見は筆者個人の見解であり、所属組織の見解ではないことを申し添える。

第1章 みなし譲渡所得課税

第1節 譲渡所得の概要

1 譲渡所得の意義

譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいい（所法 33①）、その本質は、キャピタル・ゲイン（capital gains）、すなわち所有資産の価値の増加益であって、譲渡所得に対する課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものである⁽²⁾。

最高裁昭和 43 年 10 月 31 日第一小法廷判決（訟月 14 卷 12 号 1442 頁）においても「譲渡所得に対する課税は、・・・資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきである⁽³⁾」と判示されており、増加益清算課税説が判例⁽³⁾、通説となっている⁽⁴⁾。

2 資産の意義

所得税法 33 条 1 項に規定する譲渡所得の基因となる「資産」とは、広い概念であり、動産、不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利ないし地位など、同条 2 項に定める例外に当たる場合を除き、譲渡性のある資産を原則として全て含むと解される⁽⁵⁾。

裁判例では、借家権（大阪地判昭 44・1・28 行裁例集 20 卷 1 号 80 頁、東京高判昭 52・6・27 月報 23 卷 6 号 1202 頁）、農地耕作権（大阪高判昭 45・

(2) 金子・前掲注(1)225 頁。

(3) 最判昭 47・12・26 民集 26 卷 10 号 2083 頁、最判昭 50・5・27 民集 29 卷 5 号 641 頁、最判平 17・2・1 訟月 52 卷 3 号 1034 頁等参照。

(4) 酒井克彦『所得税法の論点研究』176 頁～177 頁（財経詳報社、2011）参照。

(5) 金子・前掲注(1)226 頁、金子宏「総説—譲渡所得の意義と範囲—」日税研論集 50 号『譲渡所得の課税』6 頁（税務研究センター、2002）参照。

3・23 税資 59 号 482 頁、大阪高判昭 57・8・26 行裁例集 33 卷 8 号 1697 頁)、
 仮換地未指定地の占有使用権(最判昭 50・4・8 税資 81 号 95 頁)なども「資
 産」に当たるとされている。

3 譲渡の意義

譲渡とは、有償であると無償であることを問わず、資産の移転を広く含む概
 念で、売買や交換(大阪高判昭 38・9・23 税資 37 号 840 頁、東京高判昭 59・
 7・18 行裁例集 35 卷 7 号 927 頁)はもとより、競売(最判昭 40・9・24 民
 集 19 卷 6 号 1688 頁)、公売、収用(措法 33 条以下参照)、物納(ただし、譲
 渡はなかったものとみなされる。措法 40 条の 3 参照)、現物出資(名古屋高
 判昭 48・12・6 月報 20 卷 5 号 179 頁、大阪高判昭 49・10・15 月報 21 卷 2
 号 444 頁、東京高判昭 51・11・17 月報 22 卷 12 号 2892 頁)などが、それに
 含まれる⁽⁶⁾。

なお、ここにいう譲渡とは、有償であるか無償であるかを問わず、所有権
 その他の権利の移転を広く含む概念であると解すべき⁽⁷⁾であるが、このよう
 に解しても、無償の取引、すなわち対価その他の経済的利益を伴わない取引
 からは、課税の対象となる譲渡所得の金額は生じないため、納税者に不利益
 を与えることはない⁽⁸⁾。ただし、後述するように、資産の贈与その他一定の

(6) 金子・前掲注(1)226 頁。

(7) 金子・前掲注(1)226 頁参照。

(8) 金子・前掲注(5)7 頁参照。金子教授は、未実現の利得が課税の対象とされてい
 ない理由として、税務行政上の理由とともに、伝統的な会計理論、会計慣行の影響
 を挙げられ、「企業会計においては、伝統的に、保守主義の名の下に、企業財産は原
 価で表示すべきであると考えられ、また、未実現の利得は不確実な利得であるから
 収益に計上すべきではないと考えられてきた。さらに、今日の支配的な見解によれ
 ば、企業会計の目的は、株主その他の利害関係者のための期間損益を算定・表示す
 ることにあるが、その場合に、期間損益は、企業成果ないし企業収益力の表示で
 あるべきであり、したがって、事業活動による利益のみが収益として計上されるべ
 きである、ということになるであろう。これらの理由により、企業会計において資産
 の評価益を利益として計上することは不適當であるという観念が徐々に定着し、そ
 の結果、資産の評価益を所得から控除し実現した利益のみを所得として取り扱う会
 計慣行が確立したものと考えられる。そして、このような会計慣行が、企業のみで
 なく、個人所得一般に関する考え方に強い影響を及ぼしたものと思われる。」とも述

場合には、無償による資産の移転であっても、時価による譲渡があったとみなすこととされている（所法 59①）。

第2節 みなし譲渡所得課税

1 みなし譲渡所得課税の概要

譲渡所得に対する課税は、その譲渡について対価その他の経済的利益が生じない限り行われることはないが、その例外として設けられているのが「みなし譲渡所得課税」の制度である。

この制度は、未実現のキャピタル・ゲインに対する課税の例であって、キャピタル・ゲインに対する無限の課税繰延を防止することを目的として⁽⁹⁾、昭和 25 年のシャープ勧告（以下「シャープ勧告」という。）に基づき創設されたものである。

シャープ勧告を受けた税制においては、相続、遺贈及び贈与による資産の移転並びに著しく低い価額の対価による資産の譲渡があった場合には、一般的に時価による譲渡があったものとみなして課税することとされていたが、その後の累次の改正（本節 3 参照）により、現行所得税法においては、譲渡所得の基因となる⁽¹⁰⁾資産が、①法人に対する贈与又は遺贈、②限定承認に係る相続、③個人に対する限定承認に係る包括遺贈という事由により無償で移転した場合及び④法人に対して時価の 2 分の 1 未満の対価により譲渡された場合に限り、時価により譲渡があったものとみなして、その資産の所有者であった被相続人又は贈与者等に対し、その者の所有期間中のキャピタル・ゲインについて所得税を課税することとされている（所法 59①）。

べられている（金子宏『所得概念の研究』61頁～62頁（有斐閣、1995）参照）。

(9) 金子・前掲注(1)231頁。

(10) 所得税法 59 条の規定は、山林所得にも適用されるが、本研究は譲渡所得に係るものであることから、山林所得については言及しないこととする。

2 所得税法 59 条の立法趣旨

(1) シャウブ勧告におけるみなし譲渡所得課税に対する考え方

シャウブ勧告では、みなし譲渡所得課税について次のように述べられている。

「譲渡所得および損失に関するわれわれの勧告で重要な一つの部分は、生前中たると死亡によるとを問わず、資産が無償移転された場合、その時点でその財産につき生じた利得または損失は、その年の所得税申告書に計上しなくてはならないということである。このことは、所得税を何代にもわたってずるずると遅らせることを防止する上において重要である。」⁽¹¹⁾

「増加する所得に対する厳格な課税理論に従えば、納税者の資産の市場価値の一年内の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなる。しかし、これは困難であるので、実際においては、かかる所得は、納税者が、その資産を売却して、所得を現金または他の流動資産形態に換価した場合に限って、課税すべきものとされている。この換価が適当な期間内に行われる限り、課税はただ時期を若干遅らされたにすぎず基本原則は何等害されはしない。しかし、資産所得に対する課税を無制限に延期すれば、納税者は本来ならば課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限延期はこれを防止する必要がある。これを防止する最も重要な方法の一は、資産が贈与または相続によって処分された場合に、その増加を計算してこれを贈与者または被相続人の所得に算入せねばならないものとすることである。」⁽¹²⁾

すなわちシャウブ勧告の考え方は、譲渡所得については毎年の資産の増加額に課税することを原則としている。しかしながら、現実的には困難であるため、贈与、遺贈、相続及び低額譲渡があった場合には、常に「時価」による譲渡があったものとみなしてその増加額に対し課税することとしたのである。

(11) シャウブ使節団日本税制報告書第一巻 92 頁。

(12) シャウブ使節団日本税制報告書第三巻 B12 頁。

(2) 所得税法 59 条の立法趣旨

みなし譲渡所得課税の立法趣旨について、金子宏教授は「この制度は、シャウプ勧告に基づいて採用されたもので、キャピタル・ゲインに対する課税の無期限の延期 (indefinite postponement) を防止することを目的とする。すなわち資産が時価で譲渡された場合には、その資産の保有期間中のキャピタル・ゲインはその時点で課税されるのに対し、無償または低額で譲渡された場合には、それに対する課税の全部または一部が繰り延べられるため、不公平な結果が生ずる。この不公平は、無償で移転する場合には、ますます大きくなる。そこで、この不公平を是正するため、時価にある譲渡があったものと見なして、保有期間中に累積したキャピタル・ゲインに課税することとしたのが、この制度である」とされている⁽¹³⁾。

この見解によれば、所得税法 59 条、すなわちみなし譲渡所得課税の起源はシャウプ勧告に求められ、その立法趣旨は、キャピタル・ゲインに対する課税の無期限の延期による課税漏れを防止することにより、課税の公平を図ることであるといえる。

また、最高裁においても、「対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照らして具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあった場合においても、右資産の増加益は実現されたものとみて、これを前記譲渡所得と同様に取り扱うべきものとしたのが同法 5 条の 2 [筆者注：現行所得税法 59 条] の規定なのである。されば、右規定は決して所得のないところに課税所得の存在を擬制したものではなく、またいわゆる応能負担の原則を無視したものともいいがたい。のみならず、このような課税は、所有資産を時価で売却してその代金を贈与した場合などとの釣合いからするも、また無償や低額の対価による譲渡にかこつけて資産の譲渡所得課税

(13) 金子・前掲注(8)75頁。

を回避しようとする傾向を防止するうえからするも、課税の公平負担を期するため妥当なものというべきである」と判示している（最判昭 43・10・31 訟月 14 卷 12 号 1442 頁）。

3 みなし譲渡譲渡所得課税制度の沿革

シャープ勧告に従って行われた昭和 25 年の税制改正において、前述 2(2)の所得税法 59 条の立法趣旨をそのまま取り入れ、資産が相続、遺贈又は贈与によって移転した場合には、その時における価額（時価）により譲渡があったものとみなして、被相続人、遺贈者又は贈与者に対して譲渡所得課税を行うこととし、更にシャープ勧告では言及されていないが、贈与に対するみなし譲渡所得課税の論理的アナロジーとして⁽¹⁴⁾、いわゆる「低額譲渡」の場合も、時価により資産の譲渡があったものとみなすこととされ、みなし譲渡所得課税制度が創設された。しかしながら、この制度は、その後、実際的ではないとの理由で数次にわたって改正されている⁽¹⁵⁾。

まず、昭和 27 年には、相続又は相続人に対する遺贈による資産の移転についてみなし譲渡所得課税を廃止することとし、相続又は遺贈によって取得した資産が、将来実際に処分され、所得が実現するまで課税を繰り延べさせる意味で、相続人に被相続人の取得価額を引き継がせることとする、取得価額引継制度が採用された⁽¹⁶⁾。

昭和 29 年には包括遺贈について、そして昭和 33 年には相続人に対する死因贈与について同様の措置が講じられ、これらについても、取得価額引継制度に移行された。

更に、昭和 37 年には、個人に対する贈与、遺贈（包括遺贈及び相続人に対

(14) 注解所得税法研究会編『注解所得税法』99 頁（大蔵財務協会、1994）。

(15) 金子・前掲注(1)234 頁参照。

(16) 廃止理由については、①相続の場合には、相続税が課税されたうえ、現実に収入が実現しないにもかかわらず、所得として課税されることについて、一般の納税者の理解を得られなかったこと、②税務執行上、税務職員にも心理的抵抗があったことによるものとされている（植松守雄「所得税法における『課税所得』をめぐって」一橋論叢 77 卷 2 号 147 頁（1977）参照）。

するものを除く。)、死因贈与(相続人に対するものを除く。)及び低額譲渡についても、贈与等をした者が税務署長に対してみなし譲渡所得課税の適用を受けない旨を記載した一定の書面を提出した場合には、みなし譲渡所得課税は行わず、その資産を取得した者が旧所有者の取得価額を引継ぐこととし、この場合にも課税の繰延べという措置がとられることとなった。

この改正によって、みなし譲渡所得課税制度は、法人に対する贈与等の場合を除き、実質的な廃止の方向へ向かうこととなり、更に、昭和48年には、①納税者がその不適用を欲しているにかかわらず、その不適用を選択するための要件である贈与等に関する明細書の自主的な提出は少なく、ほとんど税務当局の通知によってその提出が行われている状況にあること、②個人間の贈与は、親族間で行われることが通常であり、相続の場合と同様に画一的に取得価額を引き継ぐ方式に変更しても、取得価額等の確認等について特に問題は生じないと認められることから⁽¹⁷⁾、贈与等の場合のみなし譲渡所得課税の選択制度は廃止され、強制的な取得価額引継制度に改められた。

以上のような改正を経て⁽¹⁸⁾、昭和48年以降におけるみなし譲渡所得課税制度は、その対象を、①法人に対する贈与、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認に係るもの及び⑤法人に対する低額譲渡の場合に限られるものとなり、シャウブ勧告に基づいて創設されたみなし譲渡所得課税制度は、今日ではほとんどその痕跡をとどめるだけのものとなっていると評されている^{(19)・(20)}。

なお、上記①～④の規定が残されたのは、法人に対する贈与等の場合は、法人の経理上、受贈益が計上されることとの関連、限定承認の場合はその際

(17) 武田昌輔『DHC コメンタール所得税法』4295頁(第一法規、加除式)参照。

(18) 改正の状況については、所基通60-1の表4参照。

(19) 植松・前掲注(16)155頁、中里実「みなし譲渡と時価主義」日税研論集50号『譲渡所得の課税』1頁(税務研究センター、2002)等。

(20) 現行制度の②限定承認に係る相続及び④個人に対する包括遺贈で限定承認に係るものについては、昭和40年における所得税法の全文改正の際に復活された規定である。

に相続財産の清算が行われることが考慮された結果とされている⁽²¹⁾。

第3節 みなし譲渡所得課税における時価

所得税法 59 条は、「譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす」と規定し、「その時における価額」とは「譲渡時における価額」、すなわち「時価」と考えられる。

裁判例においても、「所得税法 59 条にいう『その譲渡の時における価額』とは、当該譲渡の時における時価、すなわち、客観的交換価格（市場価格）である」（神戸地判昭 59・4・25 税資 136 号 221 頁）と解されている⁽²²⁾。

譲渡所得の所得金額は、所得税法 33 条 3 項において、「総収入金額から当該所得の基因となつた資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額」と規定され、通常、取引に使われた譲渡価額が「総収入金額」として採用されるが、同法 59 条の適用される場面においては、「総収入金額」である譲渡価額を「時価」、すなわち「客観的交換価格」に引き直すことになる。しかしながら、本研究の対象である不動産（土地）に係る「客観的交換価格」の内容については、「不特定多数の当事者間において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である（る）」（大分地判平 13・9・25 税資 251 号順号 8982）と判示することどまり、具体的な算定方法は明らかにはされていない⁽²³⁾。

土地の具体的な算定方法に関連して、名古屋高裁昭和 50 年 11 月 17 日判決（税資 83 号 502 頁）では、旧所得税法 5 条の 2（現所得税法 59 条）にいう「その

(21) 植松守雄「キャピタル・ゲイン課税の問題点」金子宏編著『所得税の理論と課税〔二訂版〕第二巻』210 頁（税務経理協会、2001）参照。

(22) 名古屋高判昭 50・11・17 税資 83 号 502 頁、大分地判平 13・9・25 税資 251 号順号 8982 等。

(23) 株式等を贈与等した場合については、所基通 59-6 に算定方法が定められている。

譲渡の時における価額」の算定方法について、納税者の「相続税法に規定する財産の価額と同様、いわゆる路線価方式によって評価すべきである」との主張に対し、「相続税、贈与税における土地の評価においても、本来当該土地について近隣における売買実例および地元精通者の意見等を考量して個々に時価を算定すべきものであるところ、納税者の便宜および税負担の公平を配慮し、他方、毎年大量に発生する相続、贈与税の課税に際し個々の土地について短期間に売買実例等を調査することが困難である実情に鑑み、土地評価の一応の目安としていわゆる路線価方式が採用されているのにすぎないのである。したがって、相続税、贈与税の課税においても、土地の価額の算定につき必ず路線価によらなければならない理由はないのであるから、本件の場合において、売買実例を基礎としたいわゆる市場資料比較法により時価を算定しても何ら違法ではないというべきである。」と判示し、路線価方式により算定された価額ではなく、「売買実例を基礎としたいわゆる市場資料比較法により」算定された「時価」が、みなし譲渡所得課税における「総収入金額」として妥当であるとしている。しかしながら、納税者において、売買実例等を参考に「時価」を算定するのは現実的には困難である。したがって、例えば、現在、相続税及び贈与税の土地の評価に採用されている路線価方式に係る路線価は、毎年1月1日の公示価格水準の80パーセント程度で評定されている⁽²⁴⁾ことから、当該路線価を0.8で割戻した金額をみなし譲渡の時までの地価変動率等により修正して、「時価」を算定することも、妥当な方法の一つとして考えられる。

第4節 所得税法59条と同法60条の関係

所得税法59条は、譲渡所得の基因となる資産について、①法人に対する贈与又は遺贈、②限定承認に係る相続、③個人に対する限定承認に係る包括遺贈と

(24) 国税庁平成24年7月報道発表資料「平成24年分の路線価等について」参照 (<http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2012/rosenka/index.htm>)。

いう事由により無償で移転した場合及び④法人に対して時価の2分の1未満の対価により譲渡された場合に、その時の時価により譲渡があったものとみなし、その所有期間中におけるキャピタル・ゲインについて、当該資産の所有者であった被相続人又は贈与者に対しみなし譲渡所得課税を行うという規定である。

そして、同条の規定により、みなし譲渡所得課税が行われる場合、上記②限定承認に係る相続及び③個人に対する限定承認に係る包括遺贈については、当該資産を取得した者がその時の時価に相当する金額で取得したものとみなして、その後のキャピタル・ゲインに係る計算を行うことを定めている（所法60②）（上記①及び④については法人税法の規定によることとなる。）。

これに対し、みなし譲渡所得課税が行われない場合（上記①～④以外の場合）には、資産の移転を受けた相続人等に、被相続人に係るキャピタル・ゲインを引き継がせることとされている（所法60①）。

所得税法59条の立法趣旨については、最高裁昭和43年10月31日第一小法廷判決（訟月14巻12号1442頁）において、譲渡所得に対する課税が資産のキャピタル・ゲインに対する清算課税であることを述べた後に、「対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照らして具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあった場合においても、右資産の増加益は実現されたものとみて、これを前記譲渡所得と同様に取り扱うべきものとした」と判示している。

そして、同法60条については、資産を移転した側である被相続人等が同法59条1項1号の適用を受けた場合には、みなし譲渡所得課税によってキャピタル・ゲインが清算され、資産の移転を受けた側である相続人等は、同法60条2項の規定により取得価額の引継ぎはなく、その時の時価に相当する金額で取得したものとみなされる。

また、同条1項1号にいう「贈与」の意義に関して、最高裁昭和63年7月19日第三小法廷判決（判時1290号56頁）は、「贈与者に経済的な利益を生じさせる負担付贈与を含まない」と解し、その原審判決（東京高判昭62・9・9

行集 38 卷 8・9 号 987 頁)において、キャピタル・ゲインに対する「課税の繰り延べが認められるためには、資産の譲渡があっても、その時期に譲渡所得課税がされない場合でなければならない」とされ、資産を移転した側でのキャピタル・ゲインの清算と資産の移転を受けた側での取得価額の引継ぎの有無を、相互に連動するものとして捉えている⁽²⁵⁾。

更に、最高裁平成 17 年 2 月 1 日第三小法廷判決 (訟月 52 卷 3 号 1034 頁)においても、「譲渡所得課税の趣旨からすれば、贈与、相続又は遺贈であっても、当該資産についてその時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして譲渡所得課税がされるべきところ (法 59 条 1 項参照)、法 60 条 1 項 1 号所定の贈与等にあつては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、その時点における譲渡所得課税について納税者の納得を得難いことから、これを留保し、その後受贈者等が資産を譲渡することによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものである。同項の規定により、受贈者の譲渡所得の金額の計算においては、贈与者が当該資産を取得するのに要した費用が引き継がれ、課税を繰り延べられた贈与者の資産の保有期間に係る増加益も含めて受贈者に課税されるとともに、贈与者の資産の取得の時期も引き継がれる結果、資産の保有期間 (法 33 条 3 項 1 号、2 号参照)については、贈与者と受贈者の保有期間が通算されることとなる。」と判示し、所得税法 60 条 1 項の規定の趣旨はキャピタル・ゲインに対する課税の繰り延べであるという考え方を踏襲している。

このように、所得税法 59 条と同法 60 条の立法趣旨は相互に関係があり、対をなす規定として理解することができる⁽²⁶⁾。

(25) 増井良啓「所得税 所得税法 59 条と 60 条の適用関係」税務事例研究 96 号 40 頁 (2007) 参照。

(26) 増井・前掲注(25)40 頁参照。増井教授は、「このような理解は、キャピタル・ゲイン課税の論理を体現したものとして、既に日本における重要な判例法理を形成しているものとする。」と述べられている (増井・前掲注(25)41 頁)。

第5節 譲渡所得課税と相続税課税

譲渡所得の基因となる資産の課税上の問題として、相続財産となる資産の相続税評価額に被相続人の所有期間に係るキャピタル・ゲインが含まれており、当該資産が譲渡された場合において、キャピタル・ゲイン部分について所得税と相続税との二重課税が生じているとの指摘がある。

そこで本研究のテーマとは直接的な関係は存しないが、研究の対象である不動産（土地）のキャピタル・ゲインに係る所得税と相続税の課税関係について若干の考察を行うこととする。

1 二重課税の意義

「法律学小事典」によると、二重課税とは、「同一の課税物件（課税の対象）に対して二度以上重複して課税することをいう。例えば、日本の会社のアメリカ支店の所得に対して、アメリカも日本も所得税を課するが、これは国際的二重課税の例であり、個人・法人の所得に対し、国は所得税・法人税を課し、地方公共団体は住民税を課するのは、国内における二重課税の例である。」とされる⁽²⁷⁾。

租税制度においては、所得税を中心としながら、これに財産税及び消費税を適度に組み合わせ（タックス・ミックス）、所得、財産及び消費の間でバランスの取れた税制を構築することが、担税力に即した税負担の配分のために好ましい⁽²⁸⁾とされているが、このように複数の租税により課税を行う場合には、同一の課税物件（課税対象）に対する二重課税は生じ得るといえる。

2 租税法における二重課税への対応

二重課税が行われた場合において、これを当然に排除すべきとする税法上の明文規定は存在せず、また、二重課税を一般的に違法と解する租税法解

(27) 金子宏他編『法律学小事典〔第4版補訂版〕』981頁（有斐閣、2008）。

(28) 金子・前掲注(1)82頁参照。

積上の確立した解釈原理も存在しない⁽²⁹⁾。

上記1の二重課税の例にあるように、現行の租税制度においては、個人、法人の所得に対し、国が所得税、法人税を課し、地方公共団体が（個人、法人）住民税を課すことで二重課税が生じているが、これについて違法とされておらず、租税法上の取扱いとしては、二重課税が生じたとしてもそれを直ちに排除の対象とはしていない。なぜなら、租税法規は、もともと「侵害規範であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない⁽³⁰⁾」ものであり、「二重課税に該当するとしても、これを排除又は調整するか否かは、専ら立法政策上の問題であり、仮にその課税が二重課税に該当するものであるとしても、これを排除する租税法上の明文の規定が存在しない限り、そのことをもって直ちに違法（憲法違反）であることはできない⁽³¹⁾」ものだからである。よって、二重課税を当然に排除の対象とすべきである場合は、そのことによって憲法上著しい不公平や財産権の侵害が生じる場合などに限られるといえる。

3 所得税と相続税の二重課税問題

上記2で検討したとおり、租税法上の取扱いとしては、二重課税が生じたとしてもそれを直ちに排除の対象とはせず、明文の規定が必要となるが、所得税と相続税の二重課税を排除する趣旨⁽³²⁾で設けられた規定として所得税9条1項16号（非課税所得）が存することから、不動産（土地）のキャピタル・ゲインに係る所得税と相続税の課税が同号に該当するか否かについて検討する。

（1）所得税9条1項16号の規定の趣旨

(29) 小林栢弘「個人年金（生命保険）に係る所得税及び相続税・贈与税について」週刊税務通信 2969号 50頁（2007）。

(30) 金子・前掲注（1）112頁。

(31) 小林・前掲注（29）50頁。

(32) 金子・前掲注（1）180頁参照。

所得税法9条1項16号は、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）」については、所得税を課さない」と規定している。

同号の趣旨に関連して、最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決（民集64巻5号1277頁）（以下「最高裁平成22年判決」という。）において、

「年金の方法により支払を受ける場合の上記保険金（＝相続税法3条1項1号に規定する被相続人の死亡により相続人が取得した生命保険契約の保険金）とは、基本債権としての年金受給権を指し、これは同法24条1項所定の定期金給付契約に関する権利に当たるものと解される。」

「そうすると、年金の方法により支払を受ける上記保険金（年金受給権）のうち有期定期金債権に当たるものについては、同項（＝相続税法3条1項）1号の規定により、その残存期間に応じ、その残存期間に受けるべき年金の総額に同号所定の割合を乗じて計算した金額が当該年金受給権の価額として相続税の課税対象となるが、この価額は、当該年金受給権の取得の時における時価（同法22条）、すなわち、将来にわたって受け取るべき年金の金額を被相続人死亡時の現在価値に引き直した金額の合計額に相当し、その価額と上記残存期間に受けるべき年金の総額との差額は、当該各年金の上記現在価値をそれぞれ元本とした場合の運用益の合計額に相当するものとして規定されているものと解される。」

「したがって、これらの年金の各支給額のうち上記現在価値に相当する部分は、相続税の課税対象となる経済的価値と同一のものといえることができ、所得税法9条1項15号〔筆者注：現行16号〕により所得税の課税対象とならないものというべきである。」

と判示されている。

最高裁平成22年判決は、「運用益」という概念を導入し、各年の年金の支給額を相続時の現在価値に相当する部分、すなわち「相続税の課税対象となる経済的価値」とその余の部分とに分ける立論を行い、当該「経済的価値」

は相続税の課税対象となることから、所得税法 9 条 1 項 16 号の適用を受け所得税は非課税となり、「運用益」部分は同号の適用がなく所得税を課する趣旨の判断をしたものと考えられる⁽³³⁾。

以上により、所得税法 9 条 1 項 16 号の趣旨は、「包括的所得概念⁽³⁴⁾の下では、相続、遺贈又は個人からの贈与（以下「相続等」という。）により資産を取得した場合、本来は相続人等の所得として所得税の課税対象となるべきものであるが、当該資産には相続税法の規定により相続税又は贈与税（以下「相続税等」という。）が課されることになるので、二重課税排除の観点から相続税等の課税対象となる経済的価値に対しては、所得税を課さないこととしたもの⁽³⁵⁾」ということができる。

(2) 不動産（土地）のキャピタル・ゲイン

最高裁平成 22 年判決は、経済的実質主義を適用した判決⁽³⁶⁾と考えられるが、所得税法 60 条 1 項によって所得税の課税が繰り延べられたキャピタル・ゲインに対する相続税と所得税の課税は、その経済的実質に照らして、同判決がいうような「同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税」には当たらないと考える。

相続税の課税対象となるのは、相続によって相続人等が取得した財産の価額という経済的価値⁽³⁷⁾である。これに対し、同項によって所得税の課税が繰り延べられる被相続人が資産を保有していた期間に係るキャピタル・ゲインは、本来的には、資産の値上がりによりその資産の所有者たる被相

(33) 最高裁判決研究会『『最高裁判決研究会』報告書～『生保年金』最高裁判決の射程及び関連する論点について～』（平成 22 年 10 月 22 日）1 頁参照。

(34) 包括的所得概念の考え方下では、「人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになり、したがって、反復的・継続的利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれる」（金子・前掲注(1)178 頁）とされている。

(35) 最高裁判決研究会・前掲注(33)4 頁参照。

(36) 佐藤英明「年金払方式の保険金の課税関係」金融法務事情 1908 号 22 頁（2010）参照。

(37) 吉村典久「相続した土地に係る相続時までの値上がり益に対する相続税と所得税の二重課税〔国税不服審判所裁決平成 23 年 12 月 2 日〕」ジュリ 1450 号 9 頁（2013）参照。

続人に帰属するキャピタル・ゲインを所得として、相続開始によってその資産が被相続人の支配を離れて相続人に移転するのを機会にそのキャピタル・ゲインを清算して課税されるべきものであるが、同項の効果により、その後相続人が当該資産を譲渡することによって、そのキャピタル・ゲインが具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものである⁽³⁸⁾。

つまり、所得税法 60 条 1 項によって所得税の課税が繰り延べられた被相続人が資産を保有していた期間に係るキャピタル・ゲインは、その経済的実質に照らせば被相続人に帰属する経済的価値であるから、相続税の課税対象となる相続人が取得した財産の価額という経済的価値とは異なるものである⁽³⁹⁾。したがって、最高裁平成 22 年判決の経済的実質主義の観点からみても、相続財産たる資産の被相続人が保有していた期間に係るキャピタル・ゲインに対して、まず、相続時に相続税がかかり、更に、その資産譲渡時において所得税が課税されるような外観的狀況⁽⁴⁰⁾は、「同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税」とはならず、不動産（土地）のキャピタル・ゲインについては、所得税法 9 条 1 項 16 号の対象とはならないと考える。

また、シャープ勧告に基づく昭和 25 年の全面的な税制改正においては、相続等による資産の無償移転があった場合、被相続人が資産を保有していた期間に係るキャピタル・ゲインに対しみなし譲渡所得課税を行い、当該課税による所得税額は相続税の債務控除として認め、なおかつ、相続時の資産の時価に対して相続税を課税することとしていることから、シャープ勧告及びそれに基づく当初の税制も、これを所得税と相続税の二重課税とは考えていなかった⁽⁴¹⁾と思われる。

(38) 最判平 17・2・1 訟月 52 卷 3 号 1034 頁参照。

(39) 吉村・前掲注(37) 9 頁参照。

(40) 吉村・前掲注(37) 9 頁参照。

(41) 橋本守次「年金受給権に関する相続税と所得税の二重課税問題—平成 22 年 7 月 6 日最高裁判決を題材に」税務弘報 58 卷 14 号 154 頁（2010）参照。

(3) 租税特別措置法 39 条との関係

租税特別措置法 39 条は、相続又は遺贈（死因贈与を含む。）により取得した財産（相続又は遺贈により取得したものとみなされる財産を含む。）を取得した個人で相続税の課税を受けた者が、一定の期間内に、その課税の対象となった相続財産を譲渡した場合において、その譲渡をした資産が土地等である場合には、その者に課された相続税額のうちその者が相続した全ての土地等に対応する相続税相当額を、また、その譲渡をした資産が土地等以外の資産である場合にはその者に課された相続税額のうち譲渡した資産に対応する部分の金額を、それぞれそれらの資産の譲渡所得の計算上、それらの資産の取得費に加算することを定めている（措法 39）。

同条は、相続税の課税対象となった相続財産が相続後に譲渡されると、その相続財産については、相続税のほか、譲渡所得税が課税されることになるが、相続財産の処分が相続の直後に行われ、更に、当該処分が相続税の納付のために行われる場合には、納税者は相続税と譲渡所得税との二重課税を受けるとの印象を持つことがしばしば指摘されてきたことに対し、昭和 45 年の税制改正において創設された規定である⁽⁴²⁾。この指摘は、本来、相続による財産の移転があった場合に、その段階で被相続人について生じていたキャピタル・ゲインに対する課税を行い、被相続人についての課税関係を全て清算しようとするシャープ勧告に基づくみなし譲渡所得課税を昭和 27 年に廃止し、現行の取得価額引継方式に改めたことに基因する⁽⁴³⁾もので、上記（2）で検討したように、キャピタル・ゲインに対する課税は相続税と所得税の二重課税ではないことから、「二重課税を受けるとの印象を持つ」という指摘は、租税理論上の問題とはいえ、国民感情等に対する政策的配慮⁽⁴⁴⁾として、この規定が設けられたと考えられる。

(42) 国税庁「昭和 45 年改正税法のすべて」62 頁参照。

(43) 国税庁・前掲注(42)62 頁参照。

(44) 租税特別措置法 39 条の制度創設の経緯については、昭和 43 年 7 月の税制調査会答申、いわゆる「長期答申」において、「相続税の性格からみて、その納税のため相続財産の一部を処分しなければならないことがあることはやむをえないところであ

第2章 遺贈と遺留分減殺請求

本研究は、みなし譲渡所得課税に規定される、法人に対し資産（不動産）を遺贈する場合（所法 59①一）における、①みなし譲渡所得課税に係る所得税納税義務の承継及び②遺贈に対して遺留分減殺請求がされ法人が価額弁償をした場合の課税関係を検討することとしているため、本章において、民法からの借用概念⁽⁴⁵⁾であり、本研究の基本となる「遺贈」及び「遺留分減殺請求」について、制度の概要や判例、学説などの整理を行う。

第1節 遺贈

1 遺贈の性質

遺言者は、遺言により財産の全部又は一部を処分することができ、これを遺贈という（民 694）。この遺贈は財産上の利益を無償で譲与する点で贈与（民 549）に類似しているが、贈与が贈与者と受贈者との契約であり生前処分であるのに対して、遺贈は単独行為であり死後行為である点で差異がある。すなわちこの遺贈の基本的な法的性質⁽⁴⁶⁾としては、まず、単独行為であり、方式

る。しかし、その財産の処分の際して、その処分をした相続人に対し、被相続人の所有期間に生じた所得を含めて所得税を課税する方式（被相続人の取得価額を引き継ぐ方式）をとっているため、負担が重いという意見がある。これは、相続税の課税の場合における財産、特に土地の評価水準の現状とも関連する問題であるので、評価水準の引上げとあわせて今後検討を加える必要がある。」と述べられていること及び昭和 44 年の税制調査会でも、引き続き検討が行われ、「所得課税である所得税と財産課税である相続税との間において、直ちに 2 重課税といった問題に発展するとは考えられないにしても・・・納税者の納得を得られない面をしん酌することもまた必要と認められ、・・・現行の仕組みは、税制としても説明が困難であるといった事情から、何らかの調整を講ずべき」との結論が得られたためとの説明がされている（国税庁「昭和 45 年改正税法のすべて」62 頁参照）。

(45) 租税法の解釈において、「他の法分野で用いられている概念」をいう（金子・前掲注(1)114 頁）。

(46) 遺贈の性質については、中川善之助＝加藤永一編『新版注釈民法(28)相続(3)〔補訂版〕』187 頁以下（有斐閣、2002）、中川善之助＝泉久雄編『相続法〔第四版〕』566 頁以下（有斐閣、2000）等参照。

に従って意思を表示すれば、それだけで遺言者の死後に効力を生ずることになる(死後行為)。この意思表示は相手方に到達せず、相手方の承諾を受けなくても意思表示としての効力が発生する。この点で、相手方の承諾を成立要件とする死因贈与(民 554)と区別される。しかし、この受遺者による財産の処分は全くの自由であるわけではなく、遺留分制度などによる制限があり、遺贈は、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)。

2 遺贈の種類(包括遺贈と特定遺贈)

遺贈の種類として包括遺贈と特定遺贈がある⁽⁴⁷⁾。民法 964 条は、「遺言者は、包括又は特定の名義で、その財産の全部又は一部を処分することができる。」と規定しており、包括名義でなされた遺贈が包括遺贈であり、特定名義でなされた遺贈が特定遺贈である。

包括名義でなされた遺贈が包括遺贈であり、包括名義の意味は条文上明記されていないが、包括遺贈とは、相続財産の全部又は一定の割合で示された部分を目的とする遺贈で、例えば、遺産の全部又は2分の1というように、財産の割合をもって示すのが包括名義であり、かかる名義でなされる遺贈が包括遺贈である(民 964、990)⁽⁴⁸⁾。

これに対し、特定遺贈は、相続財産中の指定された特定財産を目的とする遺贈であり⁽⁴⁹⁾、例えば、被相続人甲の遺産のうち、A土地を相続人乙に遺贈するというものである。また、特定遺贈には、特定物遺贈(特定の物又は権利を目的とする遺贈)と不特定物遺贈(金銭その他の不特定物を目的とする遺贈)がある⁽⁵⁰⁾。

(47) そのほか、単純遺贈と負担付遺贈という分け方もある(中川=加藤・前掲注(46)186頁)が本研究では省略する。

(48) 中川=加藤・前掲注(46)186頁~187頁参照。

(49) 中川=加藤・前掲注(46)187頁参照。

(50) 有地亨『新版家族法概論〔補訂版〕』348頁(法律文化社、2005)参照。

3 受遺者と遺贈義務者

遺贈によって利益を受ける者を受遺者といい、遺贈を履行すべき義務を有する者を遺贈義務者という⁽⁵¹⁾。

受遺者は、遺贈の効力発生の時、すなわち遺贈者の死亡の時に存在しなければならない。これを、「同時存在の原則」といい、遺言者の死亡以前に受遺者が死亡したときは、遺言の効力は生じない（民 994①）。

受遺者には、自然人でも法人でもなり得る⁽⁵²⁾。ただし、包括受遺者については、相続人と同一の権利義務を有することになるため（民 990）、法人はなれないとする反対意見⁽⁵³⁾もあるが、判例、多数説⁽⁵⁴⁾は、法人も包括受遺者にはなり得ると解している。

これに対し、遺贈義務者は原則として相続人であるが、相続人のあることが明らかでないときに成立する相続財産法人及び包括受遺者も遺贈義務者となる。

また、遺言執行者があれば、遺言執行者は相続人の代理人とみなされ（民 1015）、相続人は相続財産の処分などが許されなくなるため（民 1013）、遺言執行者が遺贈義務者となる⁽⁵⁵⁾。

4 遺贈の効力発生時期

遺言は、一定の方式に従って遺言書が作成された時に成立し、その効力の発生時期は、「遺言者の死亡の時」とされている（民 985①）。したがって、遺贈は、遺言者の死亡の時に、その効力を生じることとなる。ただし、停止条件付遺言において、その条件が遺言者の死亡後に成就した時は、その条件が成就した時が効力発生の時期となる（民 985②）。

(51) 中川＝泉・前掲注(46)566頁以下参照。

(52) 中川＝泉・前掲注(46)569頁参照。

(53) 中川＝泉・前掲注(46)569頁。

(54) 東京家審昭40・5・20家月17巻10号121頁、中川＝加藤・前掲注(46)223頁、泉久雄＝野田『民法X（相続）』565頁（青林書院、1995）等。

(55) 中川＝泉・前掲注(46)570頁～571頁参照。

遺贈の効力が遺言者の死亡の時に当然に発生するとすれば、遺贈は単独行為であるから、受遺者の意思とは無関係に生ずることとなる。しかし、受遺者には、遺贈を承認するか放棄するか自由があり、放棄の効力は遺言者の死亡の時に遡及するので（民 986）、結果的にはその意思が無視されることにはならないものの、放棄の手続きを取ることは面倒でもあり、それまでの間に生じた法律関係に受遺者を巻き込んでしまうこともある。そのため、遺贈の効力を遺言者の死亡の時に当然に生ずることとはせず、その効力発生は、受遺者の意思にかからしめるべきではないかということも考えられる。

この点については、遺贈は受遺者の利益となるものであり、それが嫌ならば受遺者は放棄すればよく、放棄手続きに若干の煩わしさがあるにしても、格別の不利益を強制するとまではいえず、逆に、遺贈の効力が受遺者の承認の時から生ずるとすれば、承認までの利益は相続人に帰属し、あるいは相続人が目的物を処分するなどの行為により受遺者に不利益を与えるおそれもあり、遺言者の意思にも反すると考えられることから、遺贈の効力は、遺言者の死亡の時に発生することとされた、との説明がされている⁽⁵⁶⁾。

5 遺贈の効力

民法においては、遺贈の承認、放棄につき受遺者に催告する遺贈義務者（民 987）、遺贈の弁済期未到来の間に受遺者に対し担保を提供する義務を負わしめられることがある遺贈義務者（民 991）、遺贈の目的物につき費用を支出したことにより償還請求権をもつ遺贈義務者（民 993）というように、遺贈に関連して「遺贈義務者」という文言が用いられ、更に、遺贈の弁済期（民 991）、遺贈の履行（民 992）という文言を用いている。これらの文言をみると、遺贈の効力は、遺贈者の死亡の時に債権的に、すなわち遺贈者の相続人に遺贈財産が一旦帰属し、一般に遺贈義務者である相続人に対して受遺者が遺贈の目的物につき権利の移転、引渡し、移転登記などを求める権利を取得するこ

(56) 中川＝加藤・前掲注(46)192頁、泉＝野田・前掲注(54)550頁～551頁参照。

とになるようでもある。

このように、遺贈の効力は、例えば、不動産が遺贈の目的物となっているときに、受遺者が遺贈義務者に対して不動産の所有権の移転、その引渡しと所有権移転登記などを請求し得る権利を発生せしめるにとどまると解する考え方を「債権的効力説」という。

これに対し、遺贈の効力は物権的に生じ、不動産は遺贈者の死亡により当然に受遺者に移転すると解する考え方を「物権的効力説」という⁽⁵⁷⁾。

(1) 包括遺贈の効力

包括受遺者は相続人と同一の権利をもち（民 990）、相続による権利の移転は当然に物権的であるために、包括遺贈の効力が物権的である⁽⁵⁸⁾ ことについて裁判例⁽⁵⁹⁾、学説⁽⁶⁰⁾に異論はない。

民法 990 条がこのような規定となった理由について、民法の起草委員は、多数の諸外国の立法例も包括受遺者をもって相続人としているものがあるといい、相続人に係る規定の準用をしなければならない煩わしさを避けるためであるとしている⁽⁶¹⁾。しかしながら、包括受遺者は相続人と同様に取り扱われるが、遺言によって相続人に指定されたものではないため、相続人と包括受遺者には以下のような差異がある⁽⁶²⁾。

① 法人は相続人たり得ないが、包括受遺者にはなり得る（東京家審昭

(57) 中川＝加藤・前掲注(46)192頁、中川＝泉・前掲注(46)570頁等参照。

(58) 中川＝加藤・前掲注(46)193頁。

(59) 高松高判昭32・12・11下民集8巻12号2336頁。

(60) 中川＝加藤・前掲注(46)193頁、中川＝泉・前掲注(46)579頁、泉＝野田・前掲注(54)563頁～564頁等がある。

(61) 民法990条の立案趣旨について、富井政章起草委員は、「本条ノ規定ハ何処ノ国ノ同ジコトデアリ、加之ナラズ、多数ノ立法例ハ包括受遺者ト云フモノヲ相続人ト云フテ居ル位デアリマス、遺産相続人ト同一ノ権利義務ヲ有スト云ウコトハ、例エバ、遺産相続人ガ数人アル場合ニハ、相続財産ハ其共有ニ属スルトカ、或ハ義務ヲ負担スルノハ其割合ニ依テ極マルトカ、或ハ分割ノコト、サウ云フヤウナコトガ皆同ジニナラヌト思ヒマス、一々準用スト書クノモ煩ワシクアリマシタカラ、斬ウ云ウ風ニ書キマシタ」と説明している（194回法典調査会議事速記録61丁裏）。

(62) 中川＝加藤・前掲注(46)223頁～225頁、有地・前掲注(50)352頁～353頁、泉＝野田・前掲注(54)565頁～568頁等参照。

40・5・20 家月 17 卷 10 号 121 頁)。

- ② 包括受遺者は遺留分(民 1028)を有しない。したがって、例えば、受遺分の2分の1以上を侵害することになるような特定遺贈があった場合でも、包括受遺者は遺留分減殺請求(民 1031)をすることができない。その意味で、特定遺贈は包括遺贈に優先するといえる。
- ③ 包括受遺者は代襲相続における被代襲者になることはできない。
- ④ 相続人又は他の包括受遺者が相続又は遺贈を放棄した場合、放棄された分は相続人の相続分に帰属するが(民 939、995)、包括受遺者の受遺分には影響がない。
- ⑤ 包括受遺者が遺産中の不動産を取得した場合、相続人に対しては對抗要件である登記をする必要はないが、第三者に対しては登記が必要である。

(2) 特定遺贈の効力

包括遺贈の効力が物権的であることは、上記(1)で述べたとおりである。したがって、遺贈の効力が物権的効力説によるか、債権的効力説によるかの疑問が生じるのは特定遺贈についてであるということになる。しかしまた、特定遺贈の場合でも、遺贈の目的物が不特定物であるときは、遺贈の効力と同時に物権的効力をもちえないことは明らかであり(東京高判昭 23・3・26 高民集 1 卷 1 号 78 頁)、不特定物が特定物に転化したときに、その権利が当然に受遺者に移転するのか、あるいはまた、受遺者がその移転を請求し得る権利をもつにとどまるのか、ということが問題になることになる⁽⁶³⁾。

そうすると、遺贈の効力が物権的か債権的かについての争いは、いずれにせよ、遺贈の目的物が特定物か、あるいは特定の債権であるときに生ずることになる⁽⁶⁴⁾が判例、学説は以下のとおりである。

(63) 中川=加藤・前掲注(46)193頁、中川=泉・前掲注(46)579頁～580頁参照。

(64) 目的物が特定物か特定の債権のときでも、それが他人に属するときは、受遺者は遺贈義務者に、他人の権利を取得して受遺者に移転することを請求できるだけであ

イ 判例

特定物遺贈の効力について、判例は、一貫して物権的効力説をとっている。すなわち大審院大正5年11月8日判決（民録22輯2078頁）においては、「遺贈ハ遺言ヲ以テ受遺者ニ財産上ノ利益ヲ与ウルモノニシテ遺言者ノ意思表示ニ外ナラサレハ遺言カ表意者ノ死亡ニ依リテ其効力ヲ生スルト同時ニ遺贈ノ目的タル財産ハ民法第百七十六条所定ノ如ク物権的効力ヲ生シ直接ニ受遺者ニ移転スルヲ本則トシ其物権的効力ヲ生スルハ遺贈カ包括遺贈ナルト特定遺贈ナルトニ依リテ異ルヘキモノニ非ス」と判示し、包括遺贈、特定遺贈に関わらず物権的効力を有するとしている。

また、債権の遺贈は、遺言者死亡の時より債権移転の効力を生じ、受遺者の遺贈承認によりその効力が確定するものであるから、受遺者の債権取得には、遺言執行者の債権譲渡の意思表示を必要としないとの判示（大判大10・5・30民録27輯983頁）や土地所有権の特定遺贈の場合について、その所有権は遺言者により直接受遺者に移転すべきもので相続登記がなされている場合には、その抹消登記をしなければならないとする判示（大決定大3・8・3民録20輯641頁）がある。

ロ 学説

学説も物権的効力説が多数説となっている⁽⁶⁵⁾が、債権的効力説をとる者も少なくない⁽⁶⁶⁾。

債権的効力説の主な主張は、民法において、遺贈義務者、遺贈の弁済期、遺贈の履行といった文言が多く用いられており、限定承認の場合に

るため、結局、遺贈の効力についての争いは、遺贈者に属した特定物や特定の債権が遺贈財産とされるときに生ずるということになる。また、この争いは、特定物や特定の債権の権利変動につき遺贈者の意思が不明なときに生ずるのであって、遺言の解釈により、当該効力が物権的又は債権的であることが判断できるときはそれに従うことになる（中川＝加藤・前掲注(46)193頁参照）。

(65) 中川＝加藤・前掲注(46)194頁～195頁、中川＝泉・前掲注(46)579頁～580頁等。

(66) 穂積重遠『相続法（第二分冊）』412頁（岩波書店、1945）、谷口知平「包括遺贈と特定遺贈」法雑1巻1号17頁（1954）等。

は、相続債権者は受遺者に優先して弁済を受けられること（民931）、財産分離の場合にも同様に優先すること（民947③、950②）などとされているが、遺贈に物権的効力を認めると、受遺者が相続債権者に優先することとなり、受遺者と債権者保護の調整が前後矛盾してくることになるというものである⁽⁶⁷⁾。

これに対し、物権的効力説の立場からは、遺贈の効力を物権的に解しても遺贈の目的物引渡しや移転登記は、遺贈義務者に負わされる義務であり⁽⁶⁸⁾、遺贈義務者や遺贈の履行という文言を用いても格別の不思議はなく、特定物の遺贈において、受遺者がその特定物について対抗要件を具えていない場合でも、第三者に対してその取得した権利を主張できるときは、物権的効力説が民法931条や同法947条3項、950条2項に抵触するという批判は正当であるともいえるが、例えば、賃借人に賃貸借の目的たる動産を遺贈する場合のように、受遺者が既に対抗要件を具えている場合はともかくとして、それ以外の場合には、特定受遺者が受贈財産の権利取得を第三者に主張するためには、対抗要件を具えなければならないのであるから、対抗要件をもたない特定受遺者が相続債権者に対抗できない以上、物権的効力説に対する債権的効力説の批判はあてはまらない、という反論がなされている⁽⁶⁹⁾。

なお、債権的効力説によるときは、相続人が目的物を処分したとき、相続人の債権者が差し押さえたとき、あるいは、相続人破産のときは、遺贈の履行は事実上不能になるが、物権的効力説によっても、対抗要件を具えない以上は、同様に、受遺者は不利益を生じ得ることから、両者に格別の差異はないともいえる⁽⁷⁰⁾。

(67) 中川＝加藤・前掲注(46)194頁、中川＝泉・前掲注(46)580頁参照。

(68) 広島高岡山支部決定昭52・7・8家月29巻11号90頁。

(69) 中川＝加藤・前掲注(46)194頁、中川＝泉・前掲注(46)580頁参照。

(70) 中川＝加藤・前掲注(46)194頁参照。遺贈の効力が物権的か債権的かについての学説上の争いについて、「これは、法律行為にもとづく物権変動について物権行為の独自性を認むべきかの争いの一支分である（債権的効力説が物権行為独自性肯定説に、

6 遺贈の放棄

遺贈は、遺贈者（＝遺言者）のなす単独行為であり、遺言の効力が生じたとき、すなわち遺贈者の死亡時に、受遺者の不知やその意思とは無関係に当然に効力が生じる（民 985①）。遺贈は受遺者にとって利益となるのが本則であるが、利益になるとしても、その受益を受遺者の意思と無関係に強制してよい理由はない⁽⁷¹⁾。

そこで、民法においては、「受遺者は遺言者の死亡後、何時でも、遺贈の放棄をすることができる。」と規定されている（民 986①）。

遺贈をそのまま受けることは、受遺者による遺贈の承認であるが、承認により遺贈の効果が発生するのではなく、遺言者の死亡により発生した遺贈の効果の確定にすぎず、いわば放棄権の放棄である。承認といっても、受遺者による明示の意思表示が必要というわけではなく、黙示のそれでも良い⁽⁷²⁾。

遺贈の放棄の規定（民 986①）は、包括遺贈には適用はなく、特定遺贈についてのみ適用される⁽⁷³⁾。すなわち包括受遺者は相続人と同一の権利義務をもつので（民 990）、包括受遺者が遺贈を承認又は放棄する場合には、相続人の承認又は放棄に関する規定（民 915～940）が適用され、自己のために包括遺贈があったことを知った時から三月以内に家庭裁判所に放棄又は限定承認の申述をしなければ、単純承認をしたものとみなされる。

なお、特定遺贈は、受遺者に債務を負担させないので、限定承認の問題は生じない⁽⁷⁴⁾。

物権的効力説が物権行為独自性否定説に、照応する）が、物権変動一般についてと同じく、特定物遺贈の効力についても、物権的効力説・債権的効力説のいずれをとっても、実際の結果にはほとんど差異を生ぜず、論争は実益がない。ここでも、遺言者死亡から相続人の遺贈義務の履行完了までのあいだは、目的物の所有権は、浮動的に相続人と受遺者に分属している、とみるべきであろう。」との意見もある（鈴木祿弥『相続法講義』12頁（有斐閣、1968））。

(71) 中川＝加藤・前掲注(46)208頁、中川＝泉・前掲注(46)584頁参照。

(72) 中川＝加藤・前掲注(46)208頁。

(73) 中川＝加藤・前掲注(46)208頁、中川＝泉・前掲注(46)584頁、泉＝野田・前掲注(54)556頁等。

(74) 中川＝加藤・前掲注(46)208頁。

特定遺贈の放棄には期間の定めはないが、遺言者が放棄の期間を定めるときは、その期間の制限に服すると解されている⁽⁷⁵⁾。

包括遺贈の放棄は、家庭裁判所に対する放棄の申述によりなされるが、特定遺贈については特別の定めはなく、その形式は問わないものの、その意思表示の相手方について、判例⁽⁷⁶⁾、多数説⁽⁷⁷⁾は遺贈義務者が相手方になると解している。

特定遺贈の放棄の効力は、遺言者の死亡時に遡って生ずることとされているが（民 986②）、これは、遡及しなければ、遺贈者の死亡後、遺贈の放棄までの間は、遺贈の目的物は受遺者に属することとなり、放棄によりさらに他の者に移転することになって、放棄の趣旨に反することとなるからである⁽⁷⁸⁾。そして、受遺者が受けるべきであったものは、放棄により、遺言に特段の定めがない限り、相続人に帰属する（民 995）。

遺贈について、一旦承認又は放棄をした場合は、遺贈義務者その他の利害関係人を保護するため、任意の撤回は許されないこととされている（民 989）。

7 相続分の指定及び遺産分割方法の指定との差異

遺言による遺産分配の制度には、遺贈のほかに、相続人に対する相続分の指定（民 902）及び遺産分割方法の指定（民 908）がある。

相続分の指定とは、被相続人が遺言で共同相続人の相続分を、法定相続分とは異なる割合で自ら指定又は第三者に指定を委託することである（ただし、遺留分に関する規定（民 1028、同 1044）に反することはできない。）（民 902 ①）。この指定は、遺産の2分の1とか、3分の1とかの相続財産全体に対する分数的割合で表される場合が多いが、相続財産の種類（不動産、動産、土地、建物など）をしても、また、財産目録などで特定の財産を個別的に指定しても、指定により相続財産全体に対する相続すべき割合が指示されている

(75) 中川＝加藤・前掲注(46)209頁、中川＝泉・前掲注(46)584頁参照。

(76) 大判大7・2・2民録24輯237頁。

(77) 中川＝加藤・前掲注(46)209頁～210頁、中川＝泉・前掲注(46)584頁・587頁等。

(78) 中川＝加藤・前掲注(46)210頁～211頁。

限り、相続分の指定と解されている⁽⁷⁹⁾。

遺産分割方法の指定とは、法定相続分を変更せずに分割の方法(現物分割、換価分割、代償分割など)を自ら指定又は第三者に指定を委託することである(民908)。

まず、相続分の指定及び遺産分割方法の指定と遺贈の差異であるが、いずれの指定がなされても、その後遺産分割が行われてはじめて、指定を受けた相続人は当該相続財産の所有権を取得するようになるが、特定遺贈であれば、受遺者である相続人は判例⁽⁸⁰⁾に従うと、相続開始と同時に、当該相続財産の所有権を取得し、当該財産は相続財産の範囲から出て遺産分割の対象にもならない。

次に、相続分の指定と遺贈については、いずれも遺留分を侵害しない限度で、法定相続分を上回る場合、それを変更することができ、先取遺贈(民903③)の場合を除いて、遺贈と相続分の指定は異ならないが、法定相続分を下回る場合、相続分の指定については、指定された相続人は指定相続分を限度とする取得が認められるだけであるのに対し、遺贈であれば、当該相続人の法定相続分に達するまで、他の相続財産を取得することができる点で異なってくる。

そして、遺産分割方法の指定と遺贈については、当該指定は法定相続分を変更することなく、指定に応じて相続財産を構成する個々の財産を相続人間に帰属させるものであり、法定相続分を下回る限り、遺産分割方法の指定も遺贈も差異はない⁽⁸¹⁾。

遺贈と相続分の指定又は遺産分割方法の指定には以上のような差異があるが、ある遺言が、遺贈になるのか、相続分の指定あるいは遺産分割方法の指定になるのかは、結局は遺言の解釈問題になる⁽⁸²⁾。

(79) 中川＝加藤・前掲注(46)198頁参照。

(80) 大判大5・11・8民録22輯2078頁。

(81) 中川＝加藤・前掲注(46)199頁参照。

(82) 中川＝加藤・前掲注(46)200頁、首藤重幸「資産税 遺贈をめぐる問題」税務事例研究36号65頁(1997)。

8 特定遺贈と「相続させる」旨の遺言

遺言に関する実務では、特定の相続財産を特定の相続人に帰属させたい場合に、「遺贈する」という文言を使わずに、「相続させる」という表現を用いて遺言書を作成することがあり、「相続させる」旨の遺言は、昭和40年代後半頃から、公証実務において公正証書遺言作成の際に使われ始め、これが自筆証書遺言などにも普及するに及んで、その性質及び法的効果について種々の議論がなされてきた^{(83)・(84)}。

民法は、遺産の処分に関し遺言可能な事項として、①相続分の指定(民902)、②遺産分割方法の指定(民908)及び③遺贈(民964)を規定しているため、「相続させる」旨の遺言が、これらのうちのいずれに該当するのか、あるいはそれ以外のものなのか⁽⁸⁵⁾、また、当該遺言による遺産の承継には遺産分割の協議ないし審判が必要なのが争われてきた⁽⁸⁶⁾。

「相続させる」旨の遺言には、上記のような争いが存在したが、平成3年に最高裁において判決が出されていることから、従来の議論を踏まえ、当該判決について検討することとする。

(1) 「相続させる」旨の遺言を認める実益

遺贈のほかに「相続させる」旨の遺言を認める実益として、次のような点が挙げられる⁽⁸⁷⁾。

(83) 中川＝加藤・前掲注(46)67頁～68頁、北野利光『「相続させる」旨の遺言の実務上の問題点』久貴忠彦編『遺言と遺留分 第1巻 遺言〔第2版〕』169頁(日本評論社、2011)、埼玉弁護士会編『新版 遺留分の法律と実務』121頁(ぎょうせい、2005)、西口元『「相続させる」遺言の効力をめぐる諸問題』判タ822号49頁(1993)、橋本守次「特定遺贈と『相続させる』遺言の違いと税務トラブル」税理46巻4号172頁(2003)等参照。

(84) 公証実務では、早くから「相続させる」旨の遺言は、遺贈ではないが、遺言が効力を生ずると同時に、対象とされた特定の遺産の所有権は名宛人である特定の相続人に承継される性質の遺言であるとされていた(北野・前掲注(83)170頁)。登記実務も、登記官が実質的審査権を持たないこともあり、「相続させる」旨の遺言があったときは、遺産分割の協議、調停、審判がなくても相続を原因とする所有権移転登記の申請を受理する取扱いをしていた(昭和47年4月17日民甲1442号通達)。

(85) 北野・前掲注(83)169頁～170頁。

(86) 有地・前掲注(50)351頁。

(87) 北野・前掲注(83)170頁、埼玉弁護士会編・前掲注(83)121頁～122頁、西口・前

- ① 遺贈による所有権移転の登記は相続人と受遺者の共同申請によらなければならないのに対し、「相続させる」旨の遺言の場合は、名宛人である特定の相続人（以下「受益相続人」という。）の単独申請で登記できる（不動産登記法 63②、昭和 47 年 8 月 22 日甲民 3565 号回答）。
- ② 登録免許税については、遺贈の場合は課税標準額の 1,000 分の 20 であるのに対し、「相続させる」旨の遺言の場合は 1,000 分の 4 と 5 分の 1 に軽減される（ただし、この点については、平成 15 年の登録免許税法の一部改正により、同法に規定する「相続」に「相続人に対する遺贈」が含まれることとなったため、税率が同率（1,000 分の 4）となり、現在では、区別の実益がなくなっている。）。
- ③ 対象となる遺産が農地であった場合、その権利移転について、遺贈の場合は農業委員会又は知事の許可が必要であるのに対し（農地法 3）、「相続させる」旨の遺言の場合は許可が不要である。
- ④ 遺産が、借地権又は借家権の場合、その権利移転につき、遺贈の場合は賃貸人の承諾が必要であるが（民 612）、「相続させる」旨の遺言の場合は不要である。

また、

- ⑤ 「相続させる」旨の遺言による財産の承継に対抗要件を要するかという点について、判例（最判平 14・6・10 判時 1791 号 59 頁、判タ 1102 号 158 頁）は対抗要件不要説をとるに至ったことから、対抗要件を必要とする「遺贈」と区別する実益が生じているといえる。

遺言者は、自分の死後、遺産分割を巡る紛争が生じないよう、また、受益相続人にできるだけ手数をかけずに確定的に特定の遺産の承継がなされることを意図して遺言をすると考えられることから、上記の実益を享受できる相続の枠内での権利移転が可能となるような遺言の解釈をすることが遺言者の意思に合致する。しかしながら、遺言者の意思に合致するからと

いって、このような解釈をすることが民法上可能であるかどうかは検討を要する問題である⁽⁸⁸⁾。

(2) 「相続させる」旨の遺言の性質・効果

「相続させる」旨の性質・効果に関する学説は次のとおりである。

イ 遺産分割方法指定説

「相続させる」旨の遺言は遺産分割方法の指定（民 908）と解する説である⁽⁸⁹⁾。遺産分割方法の指定であるから、遺産分割の協議、調停、審判における準則として機能し、遺言の効力が発生しても対象財産の権利移転はせず、遺産分割が終了するまで遺産は共有の状態となる。また、遺言の対象となった特定の財産の価額が受益相続人の相続分の割合を超える場合は、相続分の指定（民 902）を伴う分割方法の指定であるとされている。

遺産分割方法指定説に対しては、「相続させる」旨の遺言をした遺言者の意思に合致せず、特定の遺産を受益相続人に帰属させる指定がある以上、遺産分割協議等において、その指定に拘束されるのであるから、改めて遺産分割協議などを経る必要はないのではないかという批判がなされている⁽⁹⁰⁾。

ロ 遺贈説

「相続させる」旨の遺言は、現行法の枠内では遺贈（民 964）と解するほかはないとする説である⁽⁹¹⁾。遺言解釈の第一の基準は民法という実体法規範であり、民法の定める遺産処分は遺贈を原則としているため、遺産分割方法の指定をもって遺言による遺産処分と位置づけることはできないというのがその理由である。

(88) 北野・前掲注(83)171頁。

(89) 中川＝泉・前掲注(46)259頁～261頁、右近健男「判例評釈」判時1400号170頁(1992)。

(90) 北野・前掲注(83)171頁参照。

(91) 橘勝治「遺産分割事件と遺言書の取扱い」谷口知平他編『現代家族法大系5』66頁（有斐閣、1979）、伊藤昌司『相続法』124頁（有斐閣、2002）等。

遺産説に対しては、対象財産が相続開始と同時に受益相続人に帰属する効果をもたらす点で、遺言者の意思に合致するものであるが、所有権移転手続等に関する上記（１）の①及び③～⑤の実益を享受できない点で遺言者の意思に合致しないとの批判がなされている⁽⁹²⁾。

ハ 遺産分割処分説

「相続させる」旨の遺言は、遺産分割方法の指定でも遺贈でもなく、いわばその中間的な性質を持つ遺産分割そのものの意思表示であるとする説である⁽⁹³⁾。遺産分割の意思表示は、民法 964 条により遺言者に認められた「処分」の一態様で、遺言の効力発生と同時に対象財産の権利移転の効力が発生し、同条は包括遺贈又は特定遺贈を規定するのみではなく、それ以外の遺産処分の方法として遺産分割そのものの指示も許容する規定であると解している⁽⁹⁴⁾。

遺産分割処分説は、遺贈とすることによる不利益を回避するとともに、相続の枠内で権利移転の効力を認めるもので、公証実務における遺言の解釈を理論的に裏付けるものといえる⁽⁹⁵⁾。

この説に対しては、民法 964 条を根拠としながら、遺贈と異なる処分であるという独自性、特殊性についての説明が十分ではなく、遺言事項を限定している民法の原則にも反するとの批判がある⁽⁹⁶⁾。

ニ 遺産分割効果説

「相続させる」旨の遺言が遺産分割方法の指定であることを前提としつつ、その「指定」に遺産分割の効果を認め、相続開始と同時に対象財産が受益相続人の単独所有となることを認める説である⁽⁹⁷⁾。その根拠と

(92) 北野・前掲注(83)172頁、西口・前掲注(83)49頁、橋本・前掲注(83)173頁参照。

(93) 瀬戸正二『『相続させる』という遺言と多田判決』『公証法解釈の諸問題』155頁（新日本法規出版、1984）。

(94) 北野・前掲注(83)172頁参照。

(95) 北野・前掲注(83)172頁、橋本・前掲注(83)173頁参照。

(96) 西口・前掲注(83)49頁、伊藤昌司「特定の遺産を特定の相続人に『相続させる』趣旨の遺言の解釈」ジュリ 1002号（平成三年度重要判例解説）83頁（1992）参照。

(97) 水野謙『『相続させる』旨の遺言に関する一視点』法時 62巻7号78頁（1990）、

して、被相続人は、民法 908 条により、上記のような効力を有する遺産分割方法の指定をなし得るとしている。この説は、「相続させる」旨の遺言を遺産分割方法の指定であるとすることによって、民法の認める遺言事項にない処分を認めたとする遺産分割処分説に対する批判を回避しつつ、被相続人が行う指定に遺産の割付けの効果を認め、対象財産の即時移転の効力を認めるところに特色がある⁽⁹⁸⁾。後述する、最高裁平成 3 年 4 月 19 日第二小法廷判決（民集 45 卷 4 号 477 頁）（以下「最高裁平成 3 年判決」という。）が遺産分割効果説を採用したこともあり、現在の実務はこの説によっている。したがって、「相続させる」旨の遺言の性質・効果に関する学説としては、遺産分割効果説が相当である⁽⁹⁹⁾。

この説に対しては、対象財産の即時移転する効果を認めることが、登記実務において受益相続人の単独申請による相続登記を認めている（昭和 47 年 4 月 17 日民甲 1442 号通達）ことと相まって、受益相続人に強大な権限を与える結果となっているという批判がある。例えば、他に未発見の遺言書が存在し、それによって「相続させる」旨の遺言の内容が撤回されている可能性があるにも関わらず、即時移転の効力を認めてよいのかという疑問である⁽¹⁰⁰⁾。しかしながら、自筆証書遺言など公正証書遺言以外の遺言については遺言書検認の制度（民 1004）があり、また、公正証書遺言については遺言検索システム⁽¹⁰¹⁾があることなどから、相続人全員が遺言の内容を知り、その効力を争う機会が与えられ、仮に、無効の遺言に基づき相続登記がなされても、是正は可能であることを考慮すると、遺産分割効果説が受益相続人に極端に強大な権限を与える結

島津一郎「分割方法指定遺言の性質と効力」判時 1374 号 3 頁（1991）等。

(98) 北野・前掲注(83)172 頁～173 頁、西口・前掲注(83)50 頁、橋本・前掲注(83)173 頁参照。

(99) 北野・前掲注(83)173 頁。

(100) 北野・前掲注(83)173 頁～174 頁参照。

(101) 日本公証人連合会で運用するシステムであり、全国の公証人役場において、昭和 64 年 1 月 1 日以降（一部はそれ以前から）に作成された公正証書遺言等の存否を検索・照会することが可能となっている。

果となっているとまではいえない⁽¹⁰²⁾と考えられる。

(3) 最高裁平成3年判決

特定の遺産を特定の相続人に「相続させる」旨の遺言は遺贈なのか、それとも遺産分割方法の指定なのか、また、この遺言による遺産の承継には、遺産分割協議等が必要なかが争われてきたが、最高裁平成3年判決において、「相続させる」旨の遺言は「遺産分割の方法を定めた」遺言であると判示した。

すなわち当該判決は、「相続させる」旨の遺言について、

- ① 「相続させる」旨の遺言は、遺言書の記載から、その趣旨が遺贈であることが明らかであるか又は遺贈と解すべき特段の事情がある場合でない限り、当該遺産を受益相続人に単独で相続させる遺産分割の方法が指定されたものと解すべきである。
- ② 「相続させる」旨の遺言は、遺言者の意思に合致するものとして、遺産の一部である当該遺産を相続人に帰属させる遺産の一部の分割がなされたのと同様の遺産の承継関係を生ぜしめるものであり、当該遺言において相続による承継を受益相続人の意思表示にかからせたなどの特段の事情のない限り、何等の行為を要せずして、当該遺産は被相続人の死亡の時に直ちに相続により受益相続人に承継される。

と判示している。このような結論が導かれた理由について、判決では、被相続人の遺産の承継関係に関する遺言については、「遺言書において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ものであるところ、・・・遺言書において特定の遺産を特定の相続人に『相続させる』趣旨の遺言者の意思が表明されている場合、・・・遺言者の意思は、・・・当該遺産を当該相続人をして、他の共同相続人と共にではなくして、単独で相続させようとする趣旨のものと解するのが当然の合理的な意思解釈といふべきであり、・・・民法908条において被相続人が遺言で遺産の分割の

(102) 北野・前掲注(83)174頁参照。

方法を定めることができるとしているのも、遺産の分割の方法として、このような特定の遺産を特定の相続人に単独で相続により承継させることも遺言で定めることを可能にするために外ならない」と述べている。

最高裁平成3年判決は、上記(2)ニで述べた遺産分割効果説を根拠としている⁽¹⁰³⁾といえ、その後の裁判例⁽¹⁰⁴⁾はいずれも同説によっている。

(4) 「相続させる」旨の遺言と遺贈の区別

最高裁平成3年判決は、「相続させる」旨の遺言と遺贈の区別について、「相続させる」という表現が用いられた遺言書は、原則として「相続させる」旨の遺言と解すべきであるが、①遺言書の記載から遺贈の趣旨が明らかでない場合、②遺贈と解すべき特段の事情がある場合には遺贈と解する余地があるとしている。しかしながら、通常、遺言者は受益相続人をして当該遺産を単独で直ちに相続させようとするものであるから、「相続させる」旨の遺言と解される例が多くなると思われる⁽¹⁰⁵⁾。また、公正証書遺言については、実務上、遺贈の趣旨の遺言はまずなく、自筆証書遺言でも「相続させる」旨と解する方が有利ならばそのように取り扱うべきであり、「相続させる」旨の遺言を遺贈と解する余地はほとんどないとされている⁽¹⁰⁶⁾。

なお、「相続させる」旨の遺言の受益者が相続人以外の者である場合は遺贈と解され⁽¹⁰⁷⁾、裁判例として、戸籍上は相続人となっているが、真実は相続権を有しない者に対する「相続させる」旨の遺言は遺贈の趣旨であると解すべきとした、東京地裁昭和54年10月30日判決(家月33巻9号85頁)がある。

(103) 泉＝野田・前掲注(54)249頁、北野・前掲注(83)175頁～176頁、西口・前掲注(83)50頁、橋本・前掲注(83)174頁。

(104) 最判平3・9・12判タ796号81頁、最判平7・1・24判時1523号81頁、最判平10・2・27判時1635号60頁等。

(105) 西口・前掲注(83)50頁、橋本昇二『「相続させる」趣旨の遺言をめぐって』ケ研232号60頁(1992)。

(106) 西口・前掲注(83)50頁、橋本・前掲注(83)174頁。

(107) 北野・前掲注(83)178頁。

9 遺贈と死因贈与

贈与者の死亡によって効力を生ずる贈与契約を「死因贈与」といい、単独行為たる遺贈（遺言による財産の無償譲与）と区別されるが、通常の贈与（生前贈与）が生前に贈与者自身の財産から受贈者に利益を与えるのに対して、死因贈与は贈与者の死後、相続人の相続財産から与えられるという点で、実質的には遺贈に近いと考えられるため、民法において遺贈に関する規定が準用される（民 554）⁽¹⁰⁸⁾。

第2節 遺贈と遺留分減殺請求

1 遺留分制度

(1) 遺留分制度

私有財産制度の下で、各人は自分の財産を処分する自由を有する。そして、生前だけではなく、遺言によって自由に処分することもできなければならないという近代法における思想は、財産処分の自由を導いたが、他方、私有財産制度の下では、家族協同体に属する近親に承継させることも重要なことである。

この二つの思想を調和させるために財産処分の自由に一定の割合額の制限を設け、その割合額だけは必ず相続人に承継させなければならないものとしたのが遺留分制度である。

遺留分の根拠については議論があるが、相続財産には家族の潜在的持分が含まれており、被相続人が死亡した場合にこれを顕在化させるべきであるとの要請、相続財産の一定割合をこれに依存して生活してきた者に留保し、その者の生活保障とすべきであるとの要請が掲げられている⁽¹⁰⁹⁾。こ

(108) 遺贈の規定を準用するとはいえ、準用されるのは、遺言の方式に関する規定を除いて、主として効力に関する規定であるとされている（最判昭 32・5・21 民集 11 巻 5 号 732 頁）。

(109) 中川＝泉・前掲注(46)646 頁、泉＝野田・前掲注(54)687 頁、島津一郎＝松川正毅編『基本法コンメンタール相続 [第5版]』214 頁（日本評論社、2007）等参照。

れらは、相続一般の根拠でもあるが、遺留分の根拠としても妥当する⁽¹¹⁰⁾。

(2) 遺留分

民法における遺留分とは、一定の相続人（遺留分権利者）に法律上留保することを保障された相続財産の一部をいうが、その用法において多義的である。

第一に、遺留分権利者の全体に帰属すべき財産部分をいう場合と、各遺留分権利者それぞれに帰する部分をいう場合とがある。相続財産については、被相続人の処分し得る部分とそうでない部分とに分かれるが、前者は自由分又は可譲分といわれ、後者は遺留分といわれる。このような意味における遺留分は、遺留分権利者である共同相続人の全体に帰属する相続財産の部分を意味し、総体的遺留分の割合といわれる⁽¹¹¹⁾。これに対して、具体的な各遺留分権利者の個人的遺留分すなわち複数の遺留分権利者に配分される割合があり、これが個別的遺留分の割合といわれる⁽¹¹²⁾。民法 1028 条は前者を規定するものであるが、民法 1044 条によって民法 887 条 2 項、同条 3 項、900 条、901 条が準用されており、後者の算定も可能である。

第二に、遺留分は、相続財産における一定の割合をいう場合と、具体的な額をいう場合とがある。遺留分は第一次的には相続財産全体の抽象的な割合として決定され、次いで、第二次的には貨幣量、すなわち財産額として評価される。したがって、相続財産における一定の割合は前者の立場から、具体的な一定額は後者の立場からみたものであり、両者に基本的な差異はない。

遺留分は、最終的には貨幣量によって示される相続財産の一部であり、個々の相続財産の一部分、すなわち特定の財産ではない。遺留分が貨幣量で表現されるとしても、具体的には、それに相当する価値のある現物か、それとも金銭そのものを指すのかは別問題である。民法においては、原則

(110) 泉＝野田・前掲注(54)687頁。

(111) 中川＝泉・前掲注(46)653頁～654頁、泉＝野田・前掲注(54)690頁。

(112) 中川＝泉・前掲注(46)659頁～661頁、泉＝野田・前掲注(54)690頁。

として現物であるとしながら、その原則を貫いてはおらず(民 1041、1040)、現物返還主義と価値返還主義の二つの面があり、このいずれを重視するかによって、具体的問題の処理に差異が生ずることとなる⁽¹¹³⁾。

(3) 遺留分権利者

遺留分権利者とは、遺留分を有する者をいい、民法においては法定相続権が遺留分の基礎をなしているため、遺留分権利者の資格、範囲、順位は相続権に関する法理が原則として適用されている。

遺留分権利者は、相続人のうち、兄弟姉妹以外の相続人である(民 1028 柱書)。すなわち被相続人の子及びこの代襲者、直系尊属、配偶者である。胎児も相続については既に生まれたものとみなされるから(民 886①)、被相続人の子として遺留分権利者となる。被相続人の兄弟姉妹及びその代襲者は、遺留分権利者から除かれる。

遺留分権利者は、相続権を有する者(相続人)であることを前提とするから、被相続人の子、直系尊属、配偶者であっても、相続欠格事由に該当する者、相続人廃除の審判を受けた者、相続の放棄をした者は、遺留分を有しない。相続欠格及び相続人廃除の場合には、代襲相続人あるいは次順位相続人が遺留分を有することになる(民 1044、887②③)。

なお、相続人が単に遺留分を放棄したにすぎない場合には、遺留分権利者ではなくなるが、相続人であることには変わりがないことから、次順位者が相続人となり、放棄された遺留分を取得することはない⁽¹¹⁴⁾。

また、包括受遺者は相続人と同一の権利義務を有するとされるが、相続人ではないから遺留分を有しない⁽¹¹⁵⁾。

(4) 遺留分の割合

遺留分の割合には、上記(2)で説明したとおり、総体的遺留分の割合と個別的遺留分の割合があり、それぞれ以下のとおりである。

(113) 中川=加藤・前掲注(46)449頁～450頁。

(114) 中川=加藤・前掲注(46)450頁～451頁参照。

(115) 中川=加藤・前掲注(46)224頁。

イ 総体的遺留分の割合

遺留分は、遺留分権利者全体に遺されるべき遺産全体に対する割合として定められている（民 1028）。この割合は、相続人の構成によって異なり、直系尊属のみが相続人である場合には、遺産の3分の1であり、その他の場合には2分の1である。

ロ 個別的遺留分の割合

遺留分権利者が複数いるときは、民法の相続分の原則にしたがって各遺留分権利者に総体的遺留分が配分されることになる（民 1044、900、901）。

(5) 遺留分の算定

遺留分は、被相続人が相続開始の時に有した財産の価額に、その贈与した財産の価額を加えた額から債務の全額を控除して算定することとされている（民 1029①）。

イ 被相続人が相続開始の時に有した財産

遺留分算定の基礎となる財産は、まず、被相続人が相続開始の時に有した財産である。正確には、相続人が承継した積極財産、すなわち相続財産のうち積極財産を意味する⁽¹¹⁶⁾。また、相続財産のうち条件付権利、存続期間の不確定な権利は、家庭裁判所が選定した鑑定人の評価にしたがって算入する（民 1029②）。

特定物の遺贈については、それが単に債権的効力しかないとすれば、その目的物は積極財産として、相続財産を構成するものとなる。これに対し、物権的効力を生ずると解すれば、遺贈の目的物は、相続開始の時には、相続財産から離脱したのものとして取り扱われる。よって、いずれにせよ、遺留分の算定に当たって結論的に相違を生ぜしめる余地はなく、その基礎となる財産のなかに含めることとなる。

(116) 系譜・祭具・墳墓等の所有権、すなわち祭祀財産については、相続財産と別個に取り扱われ、その承継は相続から除外されているから算入されず、被相続人の一身に専属する権利は、当然に除外される（中川＝加藤・前掲注(46)456頁）。

死因贈与については、民法は、遺贈に関する規定に従うと規定している（民 544）。学説においては、遺贈として取り扱うか生前贈与として取り扱うかにより、算入についても、減殺の順序についても、相違が生じることから意見が分かれているが、多数の学説は、死因贈与を遺贈として取り扱うべきであると解している⁽¹¹⁷⁾。

ロ 加算される贈与した財産の価額

本来、遺留分は相続財産の一定の割合であるから、その算定の基礎となる財産は相続開始時に現存する財産に限定すべきであるが、被相続人が死亡の直前に贈与すれば、遺留分制度の本旨である遺族の生活保障を図ることができない。そこで、①相続開始前1年以内に行われた贈与（民 1030 前段）、②遺留分権利者に損害を加えることを知って行われた贈与（民 1030 後段）及び③共同相続人が受けた特別受益となる贈与（民 1044、903）を加算することとされている。また、④当事者双方が遺留分権利者に損害を加えることを知って不相当な対価をもって行われた有償行為も贈与とみなされている（民 1039）。

ハ 控除される債務

控除される債務は、私法上の債務のみでなく、公法上の債務、例えば租税債務、罰金などが含まれるが、被相続人の負担した債務、すなわち相続財産中の債務であることから、遺贈によって相続人の負うべき債務は含まれない。また、相続財産の負担となるべき費用、例えば、相続財産に関する費用（相続税、管理費用、訴訟費用など）、遺言執行に関する費用（遺言書検認申請費用、管理費用、相続財産目録調製費用など）が、控除される費用に含まれるか問題になるが、通説はこれを否定している^{(118)・(119)}。

(117) 中川＝加藤・前掲注(46)456頁～457頁、中川＝泉・前掲注(46)654頁～656頁等参照。

(118) 民法 885 条 2 項は、相続財産に関する費用は減殺によって得た財産をもって支弁することを要しないと、また、同法 1021 条は、遺言執行に関する費用を相続財産の負担とするが、この費用によって遺留分を減ずることができないと規定している。

(6) 遺留分の放棄

遺留分権利者が、相続開始前に遺留分の放棄をするときは、家庭裁判所の許可を受けなければならないが（民 1043①）、相続開始後の遺留分の放棄は許可を要しない。

共同相続人の一人がなした遺留分の放棄は、他の共同相続人の遺留分に影響を及ぼさず（民 1043②）、被相続人の自由分が増加する。

遺留分の放棄は相続の放棄ではないことから、相続開始後は相続人となる。したがって、相続開始後、相続の放棄をしなければ相続債務は承継するが、積極財産は何ら取得しないという結果が生じる。このことは、相続人にとってはもちろんのこと、相続債務について分割債権関係が生ずるとする判例理論の下では、相続債権者にとっても不利な結果を生じさせるという問題点が指摘されている⁽¹²⁰⁾。

2 遺留分減殺請求権と価額弁償

(1) 遺留分減殺請求権の意義

遺留分の侵害があるときは、遺留分権利者及びその承継人は、自分の遺留分を保全するのに必要な限度で、遺贈及び贈与（以下、本章において「遺贈等」という。）の減殺を請求することができる（民 1031）。これを遺留分減殺請求権という。

被相続人が自由分を超えて遺贈等を行った結果、遺留分権利者である相続人の受ける相続財産の価額が遺留分の額に満たないことになると、遺留分の侵害を生ずるから、その相続人は、遺留分の額に達するまで、相続財産上の利益を留保又は回復して、遺留分を保全することができ、当該権利

いずれも、相続財産に関する費用、遺言執行に関する費用を債務として控除しないという建前をとっており、同法 1029 条にいう「控除されるべき債務」に該当するとすれば、同法 885 条 2 項及び同法 1021 条但書の規定が無意味になるというのが通説の考え方である。

(119) 中川＝加藤・前掲注(46)457頁参照。

(120) 中川＝加藤・前掲注(46)535頁～536頁参照。

を遺留分権という。これを実現する方法として、遺留分を侵害する遺贈等の全部又は一部を当然に無効として取り扱うことも可能であるが、民法は遺留分権利者にその利益を強制することを差し控え、遺留分権利者は自由意志をもって遺留分の保全に必要な限度においてその遺贈等を削減することができるとするにとどめている。これを遺贈等の減殺というが、減殺権は、遺留分権を実現するための最も重要な権利といえることができる。

(2) 遺留分減殺請求権の法的性質と効力

遺留分減殺請求権の法的性質については、従来から見解の対立が見られる。まず、遺留分減殺請求権を、一方的な意思表示によって、遺贈等の全部若しくは一部を消滅（失効）させる形成権と考える立場と、相手方（受遺者又は受贈者）に行為を要求する請求権と考える立場がある。更に、形成権と考える場合にも、物権説と債権説の対立がある。

この法的性質の見解の対立は、民法だけの問題ではなく、民法を基因とする各法、すなわち租税法にも影響を与えるものである。

イ 形成権＝物権説

遺留分減殺請求権を遺留分侵害処分行為の無効を生じさせる形成権と解し、減殺請求の結果、目的物上の権利は当然に遺留分権利者に復帰すると解する説である⁽¹²¹⁾。したがって、遺留分減殺請求をすれば、自由分を超えてなされた遺贈等の処分は、自由分を超過する範囲において絶対的に効力を失うから、相続人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、相手方の給付請求を拒絶する抗弁権を取得し、また、既に給付がなされている場合には、目的物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⁽¹²²⁾。

形成権＝物権説は、通説⁽¹²³⁾といわれるものであり、判例⁽¹²⁴⁾もこの立

(121) 中川＝泉・前掲注(46)662頁。

(122) 中川＝加藤・前掲注(46)472頁～473頁。

(123) 中川＝加藤・前掲注(46)472頁～473頁、中川＝泉・前掲注(46)664頁等参照。

(124) 最判昭35・7・19民集14巻9号1779頁、最判昭41・7・14民集20巻6号1183頁、最判昭44・1・28家月21巻7号68頁等。

場をとっている。

ロ 形成権＝債権説

遺留分減殺請求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なく、ただ、受遺者又は受贈者（以下、本章において「受遺者等」という。）に返還の義務を負わしめるに過ぎないと解する説である⁽¹²⁵⁾。

債権説の物権説に対する批判としては、遺贈等の目的物は現物返還が建前であるものの、受遺者等は選択的に価額弁償ができるのであり、価額弁償をした場合、物権的構成をとると、目的物上の権利は一旦遺留分権利者に復帰し、改めて相手方に再復帰するという複雑な法律構成をとらざるを得ない。むしろ、債権的効力と解するのが素直であるとする。また、後述する請求権説に対しては、受遺者等の被相続人に対する債権は、遺留分減殺請求によっても消滅せず存在し、しかも、遺留分権利者は相続人であるため、この債務を承継する結果となり、遺留分減殺請求権を認めた意味がなくなる。よって、受贈債権が消滅するためには形成権説をとるべきであるとしている⁽¹²⁶⁾。

ハ 請求権説

遺留分減殺請求権は、遺留分保全のために一定の受遺者等に対してなされる財産の引渡請求権若しくは未履行の遺贈等の履行拒絶権であつて、既になされた遺贈等そのものの効力を失なわしめるものではないと解する説である⁽¹²⁷⁾。

(3) 遺留分減殺請求権と減殺の方法

イ 遺留分減殺請求権者

遺留分減殺請求をなし得る者は、遺留分権利者とその承継人である(民1031)。当該権利は財産権であり、帰属上又は行使上において一身専属

(125) 鈴木・前掲注(70)173頁。

(126) 鈴木・前掲注(70)173頁参照。

(127) 槇悌次「遺留分の減殺請求」『家族法大系Ⅶ相続(2)』285頁(有斐閣、1955)。

権ではないことから、包括承継者、すなわち遺留分権利者の相続人、包括受遺者、相続分譲受人のほか、特定承継人、例えば、各処分行為に対する個別的な遺留分減殺請求権の譲受人も含まれる⁽¹²⁸⁾。

ロ 遺留分減殺請求の相手方

遺留分減殺請求の相手方は、受遺者等のように、遺留分保全のために減殺されるべき処分行為によって直接的に利益を受けた者である。また、その包括承継人、悪意の特定承継人、権利設定者も相手方となる(民1041①但書、②)。

包括遺贈の場合については、判例⁽¹²⁹⁾は遺言執行者を相手方としてもよいとしている。その理由は、遺言執行者は相続人の代理人とみなされ(民1015)、包括受遺者は相続人と同一の法律上の地位を有するため(民990)、遺言執行者を包括受遺者の代理人とみることができるというものである。

なお、特定遺贈の場合についても、遺言執行者を遺留分減殺請求の相手方とし得るとするのが通説である⁽¹³⁰⁾。

ハ 減殺の方法

遺留分減殺請求権の行使は、相手方に対する意思表示の方法によればよく、必ずしも訴えの方法によることは必要とされていない⁽¹³¹⁾。

(128) 中川＝加藤・前掲注(46)473頁～474頁。

(129) 大判昭13・2・26民集17巻275頁。

(130) 泉＝野田・前掲注(54)700頁。これは、遺言執行者が遺留分減殺請求の相手方となり得るかということに対する理由付けについて、民法の規定ではなく、遺言執行者の実質的地位から論ずるべきであり、遺言執行者はむしろ遺言者の意思の執行機関として、相続財産の管理人であるところから、その立場において遺留分減殺請求の相手方たる地位を有するとし、このような理由付けをする以上、包括遺贈及び特定遺贈の別なく、いずれの場合についても、遺言執行者を相手方として遺留分減殺請求をなし得ることになるという考えに基づくものである(中川＝加藤・前掲注(46)477頁参照)。

(131) 最判昭41・7・14民集20巻6号1183頁。請求権説の立場からみては当然のことであり、形成権説の立場からみても、裁判外の行使によって効力を生じ、裁判上はその効果として生ずる目的物返還請求権を行使すれば足りると解している(中川＝加藤・前掲注(46)477頁)。

減殺の対象となる処分が複数である場合には、まず遺贈を減殺し、その後贈与を減殺する（民 1033）。この場合に、遺贈が複数あるときは、遺言者が別段の意思表示をしない限り、その目的の価額に応じた割合で減殺することになる（民 1034）。

（4）価額弁償制度

イ 価額弁償制度の意義

遺留分減殺請求権の法的性質を判例、通説のとり「形成権＝物権説」と理解すれば、遺留分権利者は遺留分減殺請求により目的物上の所有権等の権利を取得し、これに基づく目的物の返還請求権を有することになる。

民法は、この請求権に対して、相手方である受遺者等に、現物で返還するか価額によって弁償するかの選択権を認めている。すなわち民法 1041 条は、「受贈者及び受遺者は、減殺を受けるべき限度において、贈与又は遺贈の目的物の価額を遺留分権利者に弁償して返還の義務を免れることができる。」と規定している。

民法が、現物返還主義の原則をとりながら、価額弁償でこれに代えることができることとし、その選択を受遺者等に委ねたのは、価額弁償を認めても遺留分権利者の生活保障上支障を来すことにはならず、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、既に目的物の上に権利関係を生じた受遺者等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であると解されている⁽¹³²⁾。したがって、このような趣旨に鑑みれば、遺贈等の目的物が未だ引き渡されていない場合においても、価額弁償によりその目的物の引渡しを請求できると解される⁽¹³³⁾。

ロ 価額弁償の法的構成

遺留分権利者の現物返還請求権は、受遺者等が価額弁償をすることに

(132) 最判昭 51・8・30 民集 30 卷 7 号 768 頁参照。

(133) 中川＝加藤・前掲注(46) 522 頁参照。

より消滅するが、受遺者等の価額弁償の意思表示だけで現物返還義務が消滅し、価額弁償義務に転換するのか、それとも、現実に価額の弁償ないし弁済の提供をすることによって現物返還義務が消滅するのかが問題となる。

これについては、下級審裁判例は、意思表示によって当該義務が消滅すると解するもの⁽¹³⁴⁾と、現実の弁償の時点で消滅すると解するもの⁽¹³⁵⁾に分かれていたが、最高裁昭和54年7月10日第三小法廷判決（民集33巻5号562頁）において、「単に弁償の意思表示をしたのみで受遺者をして返還の義務を免れさせるものとするのは、同条〔筆者注：民法1041条〕1項の規定の体裁に必ずしも合うものではないばかりでなく、遺留分権利者に対し右価額を確実に手中に収める道を保障しないまま減殺の請求の対象とされた目的の受遺者への帰属の効果を確定する結果となり、遺留分権利者と受遺者との間の権利の調整上公平を失し、ひいては遺留分の制度を設けた法意にそわないこととなるものというべきである」と判示し、後者の説を採用し、学説もこれを支持している⁽¹³⁶⁾。

なお、遺留分減殺請求をした後の受遺者等の債務関係の法律構成については、現実の価額弁償ないし弁済の提供を要することとなった結果として、一種の任意債権関係又は法定代物弁済の関係として理解されている⁽¹³⁷⁾。

ハ 価額弁償額の算定（時期）

受遺者等が価額弁償をする場合における目的物の価額算定の基準時は、現実に弁償される時であり、遺留分権利者において当該価額弁償を請求する訴訟にあっては、現実に弁償がされる時に最も接近した時点として

(134) 福島地判昭39・7・20下民集15巻7号1842頁等。

(135) 仙台高判昭49・11・27高民集27巻7号944頁、大阪高判昭53・4・27判時905号72頁等。

(136) 中川＝加藤・前掲注(46)521頁。

(137) 小西禮『最奥裁判所判例解説民事関係〔昭和54年度〕』132頁。

の口頭弁論終結時であると解されている⁽¹³⁸⁾。

このような観点からは、遺留分の割合に変化はないが、遺留分減殺請求を経て価額弁償額が決定し実際に弁済がなされるまでにかかなりの期間を必要とし、この間に価額弁償の目的物の価額が上昇している場合が少なくないことから、実際に価額弁償をする時点での価額弁償額は、相続開始時点での取引価額基準で計算する遺留分に対応した価額弁償の金額よりも増大（近時は、金額の減少も考えられる。）している可能性もある⁽¹³⁹⁾。

二 価額弁償の遺贈への法的影響

価額弁償による遺贈への法的影響であるが、判例、通説に従い、遺留分減殺請求権の法的性質を形成権＝物権説と解した場合においても、遺留分減殺請求の相手方が現物返還ではなく、価額弁償を選択したときに遺留分減殺請求により相続開始時まで遡及的に効力を失う遺贈の効力⁽¹⁴⁰⁾については、二つの考え方がある。

この二つの説は、権利の移転時期に関して大きな違いがあり、この違いは（第4章第2節において検討する）課税問題に大きな影響を与えることになる。

(イ) 遡及的直接移転説

遺留分減殺請求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帰属するが、価額弁償がなされた場合には、遺贈の効果の消滅（目的物の遺留分権利者への帰属）という法的効果が遡及的に発生しなかったことになるとする考え方である（以下、遡及的に目的物が被相続人から受遺者に直接移転したと考えるところから、この考え方を「遡及的直接移転説」という。）⁽¹⁴¹⁾。

この説によれば、価額弁償がなされると、遺贈の目的物は遺留分減

(138) 中川＝加藤・前掲注(46)522頁、最判昭51・8・30民集30巻7号768頁参照。

(139) 首藤重幸「遺留分減殺請求と相続税」税務事例研究18号40頁(1994)参照。

(140) 本稿においては遺留分侵害行為を遺贈に限定する。

(141) 首藤・前掲注(139)63頁～64頁参照。「遺贈復活説」と呼ぶ学者もいる。

殺請求がされたにも関わらず、相続開始時点で被相続人から受遺者に移転したものと取り扱われることになる。

この形成権＝債権説を前提とする遡及的直接移転説は、遺留分が相続財産に対する一定の割合額であるがゆえに、遺留分減殺請求により直ちに遺産共有状況が発生することを否定するものではなく、価額弁償がなされると遡及的に遺留分減殺請求の法的効果は発生しなかったものと擬制されることになるのであるが、この擬制が価額弁償前の遺産共有状況でなされ得る様々な共有財産に関する管理行為の法的性格と矛盾する結果を招くことはないのかなどの検討課題がある⁽¹⁴²⁾。

(ロ) 価額弁償時移転説

価額弁償によって、遺留分の目的とされた権利は、相続時ではなく、価額弁償が現実に行われ又は提供がなされた時点で、遺留分権利者から受遺者に移転するのであり、遺贈により被相続人から受遺者に移転するのではないとする考え方である（以下、この考え方を「価額弁償時移転説」という。）⁽¹⁴³⁾。

この説は、遺留分減殺請求によって遺贈は遺留分を侵害する限度において失効し、受遺者が取得した権利はこの限度で遺留分減殺請求をした遺留分権利者に帰属すること、更に、価額弁償により遺贈の目的物の返還義務を免れるためには、単に価額弁償の意思表示のみでは足りず、価額の弁償を現実に履行し、又は価額の弁償のための弁済の提供をしなければならないとの理由から、遺贈の目的物の移転は相続開始時ではなく価額弁償を現実に行った、若しくはその提供がなされた時点であるとする。

この説の問題点としては、前述の遡及的直接移転説で触れた、価額弁償の目的物の価額算定基準を弁償時にしていることの説明はできるものの、価額弁償による目的物の移転が遺留分権利者から受遺者に移

(142) 首藤・前掲注(139)64頁参照。

(143) 首藤・前掲注(139)64頁～65頁参照。「遺留分移転説」と呼ぶ学者もいる。

転することを強調することになれば、価額弁償による目的物の移転は相続の問題ではなくなってくるという点である⁽¹⁴⁴⁾。

(5) 遺留分減殺請求権の時効

遺留分減殺請求権は、遺留分権利者が相続の開始及び減殺すべき遺贈等があったことを知った日から1年間で消滅し、また、相続開始の時から10年を経過したときも同様とされる（民1042）。

「相続の開始及び減殺すべき贈与又は遺贈があったことを知った時」については、判例は、単に遺贈等があったことを知るだけでなく、その遺贈等が遺留分を侵害し、減殺できるものであることを知ったときと解している⁽¹⁴⁵⁾。

(144) 首藤・前掲注(139)64頁～65頁参照。

(145) 大判明38・4・26民録11巻611頁。

第3章 法人に対する不動産の遺贈に係る法人税の課税関係

本研究のテーマは、法人に対する不動産の遺贈に係るみなし譲渡所得課税についてであるが、法人に対する遺贈であり、法人税課税にも関係するため、本章では、法人税課税の概要及び当該遺贈に係る法人税の課税関係等について若干の説明、検討を行なうこととする。

第1節 法人税の課税所得

1 法人所得の意義

法人税の課税物件は法人の所得であり、その課税標準は法人の各事業年度の所得の金額である（法法 21）。法人の所得は、基本的には法人の利益と同義であって、法人の事業活動の成果を意味する。企業会計では、法人の利益は、損益法、すなわち一定期間の間における収益からそれを得るのに必要な費用を控除する方法で計算されるが、法人税法 22 条 1 項は、それを前提として、法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする旨を定めている。したがって、法人税額の計算において、最も基本的なことは、益金及び損金の意義を明らかにすることであるといえる⁽¹⁴⁶⁾。

2 益金の意義

(1) 益金の意義

益金の意義について、法人税法 22 条 2 項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は

(146) 金子・前掲注(1)285頁参照。

役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする」と規定している。

この規定は、益金を取引に係る収益として観念しているが、このことは法人税法も、所得税法と同様に、原則として実現した利益のみが所得であるという考え方（実現原則）を採用し、未実現の利得を課税の対象から除外していることを意味する。しかし、実現した利益は原則として全て益金に含まれるというのがこの規定の趣旨であり、その意味で、法人税法において所得概念は包括的に構成されていると解すべきである。したがって、取引によって生じた収益は、営業取引によるものか営業外取引によるものか、合法なものか不法なものか、金銭の形態をとっているかその他の経済的利益の形態をとっているかなどの別なく、益金を構成すると解されている⁽¹⁴⁷⁾。

(2) 「資産の無償譲受け」の益金算入

法人税法 22 条 2 項は「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上・・・益金の額に算入すべき金額は、・・・無償による資産の譲受け・・・に係る当該事業年度の収益の額とする」と規定し、資産の無償譲受け、すなわち本研究の対象である、法人に対する不動産の遺贈に係る収益も益金に算入する旨が定められている。

ここで重要なことは、無償による資産の譲受けの場合にも収益が生じるということである⁽¹⁴⁸⁾。収益は純資産を増加させる原因を意味する会計上の概念で、給付に対する対価によって測定されるものであるから、既に収益の概念それ自体に外部からの経済的価値の流入の要素が含まれており⁽¹⁴⁹⁾、譲受けに係る収益とは外部からの経済的価値の流入を意味している⁽¹⁵⁰⁾。

(147) 金子・前掲注(1)285頁～286頁参照。

(148) 企業会計原則においても、贈与を受けた資産については公正な評価額によって計上しなければならないこととなっている（企業会計原則第三五F）。

(149) 谷口勢津夫『税法基本講義』306頁（弘文堂、2010）。

(150) 金子・前掲注(1)286頁では、「経済的価値の流入がそもそも存在しない資産の無償

法人が資産を得るためには、通常、対価として反対給付を必要とするのであるが、反対給付なくして他の者から経済的利益を受け入れることがある。法人税法では法人が受けたこのような経済的利益は、その行為を受けた時の時価をもって益金の額に算入すべきものとされ、資本等取引以外の取引により純資産の増加の原因となるべき一切の事実は、所得を構成することになり⁽¹⁵¹⁾、法人が不動産の遺贈を受けた場合にも、受贈益として益金を構成することになる。

3 損金の意義

損金の意義について、法人税法 22 条 3 項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする」と規定し、①「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」、②「①に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く）の額」及び③「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」の三つを掲げている。

ここで、損金は、原則として全ての費用と損失を含む広い観念⁽¹⁵²⁾であり、同項の規定自体によって、原価性、費用性、債務の確定、損失などの要件を充足することが、損金算入の要件とされている^{(153)・(154)}。そして、法人税法

譲渡及び役務の提供の場合にも収益が生ずることとされていることからすると、この規定は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを抑制した創設的規定であると解すべきである」とされている（いわゆる適正所得算出説）。

(151) 清水秀徳「自己株式の無償・低廉取得に係る法人税の課税関係」税大論叢 66 号 363 頁（2010、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/66/12/index.htm>）参照。

(152) 金子・前掲注(1)290 頁。

(153) 確井光明「法人税における損金算入の制限－損金性理論の基礎的考察－」金子宏編『所得課税の研究』289 頁（有斐閣、1991）。

(154) 不法ないし違法な支出も、それが利益を得るために直接に必要なものである限り費用として認められる（金子・前掲注(1)290 頁）。ただし、架空の経費を計上して所

や租税特別措置法において損金算入の制限規定（役員給与の損金不算入（法
法 34）、寄附金の損金不算入（法法 37）、法人税額等の損金不算入（法法 38）、
交際費等の損金不算入（措法 61 の 4）など）が置かれている。

これに対し、所得税法 37 条 1 項は、事業所得等の必要経費の基本的事項に
ついて規定しているが、損失の必要経費算入は定められておらず、これとは
別に、同法 51 条において、列挙する形で損失の必要経費算入が定められてい
る。つまり、損失に関する限り、法人税法上のそれは、資本等取引以外の取
引に係るものという限定があるものの、所得税の場合よりも包括的になって
いる。

こうした所得税と法人税の仕組みを比較すると、法人税の場合には、法人
には消費生活が観念されないので、所得税におけるような家事費又は家事関
連費という問題がなく、したがって、ある支出について業務との関連性を強く
求める必要がないという事情がある。その代わりに、通則的な損金規定に
よっては損金性を否定できない支出について、立法的に損金性を制限するこ
とが必要とされたといえる。すなわち法人税法は、明示的な規定がない限り、
原則として支出に対する損金性を否定できない構造となっているといえ
る^{(155)・(156)}。

得を秘匿するために要した支出は、所得を生み出すための支出ではないことから、
費用には当たらないと解される（最判平 6・9・16 刑集 48 卷 6 号 357 頁）。

(155) 確井・前掲注(153)290 頁参照。

(156) これは、日本の法人税制の沿革にも関係がある。すなわち明治 32 年の法人所得課
税導入依頼、「各事業年度ノ総益金ヨリ総損金ヲ控除シタル金額」をもって法人所得
とする旨が法律に規定され、「総損金」とは、資本の払戻し以外において、純資産減
少の原因となるべき一切の事実を指すものと解されていた。そして、旧法人税法 9
条 1 項も、「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損失を控除
した金額による」と定義した。旧法人税法下における通達も、戦前に通用していた
考え方を維持踏襲し、「総損金とは、法令により別段の定めがあるもののほか資本の
払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう」
と定めていた（昭和 45 年改正前の旧法人税基本通達 52）。これに対し、現行の法人
税法 22 条は、「総損金」という用語を用いることなく、原価、費用及び損失が損金
に算入されるべき項目である旨を規定しているが、条文の違いにも関わらず、旧法
人税法下における考え方が、ほぼ、そのままに現行法に受け継がれていると考えら
れる（確井・前掲注(153)290 頁～291 頁参照）。

第2節 法人税法における受贈財産の取得価額

1 法人税法の規定

資産の無償譲受け、すなわち法人に対する不動産の遺贈が行われた場合、第1節2(2)で述べたように、受贈益が生じるが、この場合、当該不動産の取得価額をどのように決定するかが問題となる。

取得価額の決定につき、法人税法は、全ての資産について網羅的な規定を設けてはおらず、棚卸資産(法令32条1項3号)、減価償却資産(同54条1項6号)及び有価証券(同119条1項26号)については、贈与又は遺贈により取得した場合に係る規定はあるが、固定資産については明文の規定がない。

棚卸資産などについては、「その取得のときにおける当該資産の取得のために通常要する価額」、すなわち、適正な時価をもって取得価額とすることになり、その額は、受贈益と同額になるものと解される。

これに対して、固定資産についても、棚卸資産等と同様に、受贈益の価額をもって取得価額になると考える。なぜなら、企業会計原則第三5Fは「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする」としており、この考え方が、法人税法22条4項⁽¹⁵⁷⁾を介して法人税法の解釈として妥当するからである⁽¹⁵⁸⁾。

2 取得価額に対する二つの考え方

法人が不動産を遺贈によって取得した場合、法人は取得の対価として支出を行っているわけではない。にもかかわらず、取得価額がゼロではなく「取得のために通常要する金額」とされることについて、所得税制の基本的なあり方という角度から見ると二つの異なる考え方があり得る⁽¹⁵⁹⁾。

(157) 法人税法22条4項は「・・・当該事業年度の収益の額・・・は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と規定している。

(158) 増井・前掲注(25)43頁～44頁参照。

(159) 増井・前掲注(25)44頁参照。この考え方について、増井教授は、「租税政策(tax policy)の観点からの説明である。」とされ、「(法人税法)施行令が取得価額という

第一は、遺贈を受けた法人にとっての受贈益の価額を基に、取得価額とする考え方である。これに対し、第二の考え方は、遺贈した被相続人の段階で、時価によりみなし譲渡所得課税がなされ、キャピタル・ゲインの清算がされていることから、取得価額を、時価すなわち受贈益と同額とするという考え方である。

例えば、時価 100（被相続人の取得価額：40）の土地の遺贈が行われた場合、前者は、法人の受贈益が 100 であることを理由として、取得価額を 100 とし、後者は、被相続人の段階でキャピタル・ゲイン 60（＝100－40）の清算がされていることから、取得価額を 100 とすることになる。

現行の法人税法がいずれの考え方を基調としているかは見解が分かれると思われるが、譲渡所得に対する課税の趣旨がキャピタル・ゲインの清算にあることから考えると、後者の方が説得的である⁽¹⁶⁰⁾。

この考え方を採用する利点として、次の点が挙げられる。すなわち、取得価額の決定を、当事者間の重複課税や課税の真空を防止する調節弁としての役割を果たすべきものに改鑄し、構想していけるということである。

実際、組織再編成に関する法人税制の整備により、一般的にいつて、適格の場合には簿価を引き継ぎ、非適格の場合には時価で取得したものとみる方向で規定が設けられてきている。これは、資産の移転元で課税の対象とされたかどうかを基準にして、資産の移転先における取得価額を決定するものとみることができ、法人税法が既に、第二の考え方を採用している例といえる。

この考え方を、法人が個人から受けた贈与又は遺贈について推し進めるならば、一旦キャピタル・ゲイン課税の対象とされた部分について取得価額調整を行う趣旨を明示するよう、法人税法施行令にルールを明定すべきことになる。すなわち贈与者又は受遺者におけるキャピタル・ゲイン清算の有無と

会計用語を用いていることからわかるように、贈与によって取得した資産を帳簿に記載する際に、対価が明らかでないため、その代わりに通常要する対価の額を用いているというのがむしろ通例の理解であろう。」と述べられている（増井・前掲注(25)65頁）。

(160) 増井・前掲注(25)44頁参照。

連動させる形で、取得価額を決定する旨の課税ルール⁽¹⁶¹⁾が必要となる。

第3節 法人に対する不動産の遺贈に係る二重課税の問題

法人に対し不動産の遺贈が行われた場合、みなし譲渡所得課税がされ、一方、法人においても、第1節2（2）で説明したとおり、資産の無償譲受けに該当し、受贈益として益金を構成するため、法人税課税が行われる。

遺贈という行為がなされることにより、被相続人に対するみなし譲渡所得課税及び法人に対する法人税課税がされることから、所得税と法人税の二重課税ではないかという疑問が生じるが、二重課税には当たらないと考える。

なぜなら、法人に対し不動産の遺贈が行われた場合、みなし譲渡所得課税が、キャピタル・ゲイン、すなわち所有資産の価値の増加益に対する課税であるのに対し、法人税課税は、反対給付なくして他の者から経済的利益を受け入れたこと（受贈益）に対する課税であり、それぞれの課税の対象となる所得の性質（経済的価値）が異なるからである。

つまり、これは、第1章第5節で検討した、みなし譲渡所得課税と相続税課税の関係と同様の問題であり、同節において、それぞれの課税対象が「同一の経済的価値」に該当しないため、二重課税に該当しないと判断したが、みなし譲渡所得課税と法人税課税の課税対象も、上記のとおり、「同一の経済的価値」ではないため、二重課税の問題は生じないと考える。

(161) 増井・前掲注(25)44頁～45頁参照。

第4章 法人に対する不動産の遺贈に係る問題点

前章までにおいて、みなし譲渡所得課税の概要、民法の関連事項及び法人税の課税関係などを説明、検討してきたが、本章では、みなし譲渡所得課税に規定される、「法人に対し資産（不動産）を遺贈する場合」（所法59①一）において、①みなし譲渡所得課税に係る所得税納税義務の承継及び②遺贈に対して遺留分減殺請求がされ法人が価額弁償をした場合の課税関係について、後述するような問題があると考えられるため、これらに対する検討を行うこととする。

第1節 法人に対して不動産の遺贈が行われた場合の所得税納税義務の承継

1 現行制度と問題点

相続が発生し、法人に対し不動産の遺贈が行われた場合、当該相続に係る被相続人に相続人があるときは、相続人は、被相続人に対するみなし譲渡所得課税に係る所得税の納税義務を承継するとともに、所得税の準確定申告及びその納税を行う必要がある（通法5①、所法124④、同125④）。

民法上、遺贈の形態には包括遺贈と特定遺贈があり⁽¹⁶²⁾、国税通則法及び所得税法において、包括受遺者（法人を含む。以下同じ。）⁽¹⁶³⁾については相続人と同様に取り扱う旨を規定している（通法5①、所法2②）ものの、特定受遺者についてはそのような規定はされていない。

そのため、被相続人の相続財産の大部分が不動産であり、当該不動産全てを法人に対し遺贈した場合において、当該遺贈が特定遺贈であるとき⁽¹⁶⁴⁾には、当該法人は被相続人に対するみなし譲渡所得課税に係る所得税を負担せ

(162) 本稿第2章第1節参照。

(163) 本稿第2章第1節参照。

(164) 法人に対して遺贈が行われる場合、通常、目的物である不動産等は明示されると考えられることから、特定遺贈に該当する遺贈が多いと思われる。

ず、原則的には、不動産を取得しない相続人が、当該所得税を全額負担することになる。この場合、例えば、相続人が被相続人の配偶者、子又は父母の場合は、法人に対して遺留分減殺請求をすることにより財産の取戻し、あるいは価額弁償を受け、それらを元に所得税の納税義務を果たすことが可能となるが、相続人が被相続人の兄弟姉妹である場合には遺留分減殺請求権がないことから納税義務のみを承継することとなる。また、相続人が不存在、あるいは相続人全員が相続放棄をした場合、相続財産法人が成立し（民 951）、被相続人の納税義務を承継するが、相続財産法人に遺留分減殺請求を認める規定はないことから、法人に対し不動産が特定遺贈され、なおかつ、被相続人に対するみなし譲渡所得課税に係る所得税を納付する原資となる財産がない場合、現実的に課税が不可能となるということも考えられる。

国税通則法 5 条及び所得税法 124 条の規定において、被相続人に課されるべき国税の納税義務を相続人が承継するものと定められている背景には、相続人は当該相続によって被相続人からこれに見合う相当の財産の承継があるということが前提となっているものと考えられる⁽¹⁶⁵⁾が、法人に対し不動産の特定遺贈があった場合に、被相続人からの財産の取得がない相続人に対しても、被相続人に係る納税義務を承継させる制度となっている現行の規定は、特定受遺者である法人の担税力及び相続人と当該法人との間のみなし譲渡所得課税に係る所得税の負担の公平という観点から問題があると考えられる。

2 検討

法人に対して不動産の特定遺贈が行われた場合、上記のように、納税義務の承継に関する現行法の規定には問題があり、みなし譲渡所得課税に係る所得税に関しては、当該遺贈が特定遺贈であったとしても、包括遺贈の場合と同様⁽¹⁶⁶⁾に、受遺者である法人に被相続人の納税義務を承継させる規定を設

(165) 小林栢弘「法人に対する特定遺贈とみなし譲渡所得課税」税務事例 33 巻 5 号 21 頁（2001）参照。

(166) 法人は包括受遺者に含まれることから、法人に対し包括遺贈が行われた場合、被

ける立法措置が必要であると考える。

そこで、立法措置を講ずるにあたり、特定受遺者である法人に対して、被相続人に対するみなし譲渡所得課税に係る所得税の納税義務を承継させることが妥当かどうか、また、承継する場合において、承継する税額の計算方法をどのように規定すべきかについて検討する。

(1) 納税義務承継の妥当性

相続とは、その者の財産に係る一切の権利義務(一身専属の権利は除く。)を、その死者の一定の親族が法律上当然に包括的に承継することをいい、相続は死亡⁽¹⁶⁷⁾を直接の原因とする財産承継であるから、死亡を条件又は期限とする贈与、すなわち死因贈与(民554)や遺贈(民964)などは、相続に類似し、又は関連していても、それ自体は相続ではない⁽¹⁶⁸⁾ため、民法の考え方からすると、遺贈が行われても、当然には、国税の納税義務は承継されない。しかし、包括遺贈は、遺産の全部又は一部を包括の名義で、すなわち財産を特定せずに、全財産の一定割合をもって行われる遺贈であり、包括受遺者は、遺産の上に一定の割合の権利をもつ点で相続人と類似するため、民法において、相続人と同一の権利義務を有するものとされている(民990)ことから、国税通則法5条1項は、相続による納付義務の承継について、「相続(包括遺贈を含む。以下同じ。)があつた場合には、相続人(包括受遺者を含む。以下同じ。)又は民法(明治29年法律第89号)第951条(相続財産法人の成立)の法人は、その被相続人(包括遺贈者を含む。以下同じ。)に課されるべき、又はその被相続人が納付し、若しくは徴収されるべき国税・・・を納める義務を承継する。」とし、「包括遺贈」、「包括受遺者」を含めて規定していると考えられる。したがって、包括受遺者は、相続開始とともに、積極財産のほか、消極財産である債務を

相続人の納税義務を承継することになる。

(167) 死亡には、自然死亡のほか、失踪宣告を受けたことにより死亡したものとみなされるものが含まれる(民31)。

(168) 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊共編『国税通則法精解〔第14版〕』166頁(大蔵財務協会、2013)参照。

も承継し、債務、例えば、本研究の対象である被相続人に対するみなし譲渡所得課税に係る所得税の納税義務を承継することになる（通法5①）。

これに対し、特定受遺者については、本来、遺贈は、遺言による財産の無償譲与であり、遺贈者が受遺者に対して財産上の利益を与える出捐行為である⁽¹⁶⁹⁾ことから、現行の租税法において、相続人と同様に取り扱われている包括受遺者とは異なり、被相続人の納税義務を承継させることはできない。しかしながら、課税上、とりわけ、前述した、国税の徴収の観点から問題がある以上、特定受遺者についても、被相続人に係る納税義務の承継の妥当性を検討しなければならないと考える。

法人が、包括遺贈あるいは特定遺贈により被相続人から財産を取得した場合、民法上、それぞれの取扱いが異なるとはいえ、被相続人から遺贈により経済的利益を受けたことには変わりがなく、その事実を勘案すると、被相続人に係る納税義務の承継について両者に差異が生じるのは合理的ではなく、租税法上は、同様に取り扱われるべきである。よって、法人が受けた経済的利益に対して、被相続人の納税義務を承継させるという観点から、法人が被相続人から特定遺贈により財産を取得した場合にも、当該納税義務を承継させることは妥当であると考えられる。

また、相続人と特定受遺者である法人との間の、みなし譲渡所得課税に係る所得税の負担の公平という観点から、法人が被相続人から特定遺贈により財産を取得し経済的利益を受けているにも関わらず、被相続人に対するみなし譲渡所得課税に係る所得税を負担しないのは問題であり、特定受遺者である法人に被相続人に係る納税義務を承継させることは妥当であると考えられる。

(2) 承継する所得税の税額の計算方法

上記のとおり、特定受遺者である法人に被相続人に対するみなし譲渡所得課税に係る所得税の納税義務を承継させることが妥当である場合、承継

(169) 中川＝加藤・前掲注(46)186頁参照。

する所得税の税額の計算をどのように行うかが問題となるが、次の二つの方法が考えられる。

なお、特定受遺者である法人が承継する所得税は、その承継の理由が、被相続人から特定遺贈により財産を取得し経済的利益を受けたことによるものであることから、当該特定遺贈に対するみなし譲渡所得課税に係る所得税に限られ、それ以外の所得税は除かれる。

イ 相続人及び包括受遺者と按分する方法

相続人及び包括受遺者（以下、本節において「相続人等」という。）が二人以上いる場合の国税の納付義務の承継については、国税通則法5条2項の規定により、「国税の額を民法第900条から第902条まで（法定相続分・代襲相続人の相続分・遺言による相続分の指定）の規定によるその相続分により按分して計算した額」とされている。法人に対して特定遺贈が行われた場合、遺贈の対象は特定の財産であり、民法に規定する相続分のような割合によるものではないが、当該財産の価額は把握できることから、当該価額が相続財産に占める割合を求め、それを基に承継する所得税の税額を算定する方法が考えられる。

なお、相続人等については、特定受遺者が負担する部分以外の残額について、民法に規定する相続分により按分して計算することになる。

この計算方法を採用した場合、承継する国税の額の算定が複雑になることや、本来は被相続人に係る債務を承継しない特定受遺者に、相続人等に係る承継税額の納付責任（通法5③）を負わせるのか否かという問題が考えられる。

ロ 特定受遺者である法人が全額負担する方法

租税特別措置法（以下「措置法」という。）40条3項において、「国税庁長官は、第一項後段〔筆者注：《公益法人等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税の特例》〕の規定の適用を受けて行われた贈与又は遺贈を受けた公益法人等が、当該贈与又は遺贈のあつた後、当該贈与又は遺贈に係る財産又は代替資産（以下、この項において「財産等」

という。)をその公益目的事業の用に直接供しなくなった場合その他当該贈与又は遺贈につき政令で定める事実・・・が生じた場合・・・には、第一項後段の承認を取り消すことができる。この場合には、当該公益法人等を当該贈与又は遺贈を行った個人とみなして、政令で定めるところにより、これに当該財産に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額に係る所得税を課する。」と規定されていることから、当該規定と同様に、特定受遺者である法人を遺贈を行った個人とみなして、被相続人に対するみなし譲渡所得課税に係る所得税全額負担させるという方法である⁽¹⁷⁰⁾。

この計算方法を採用した場合、みなし譲渡所得課税に係る所得税を特定受遺者に全て負担させることになることが妥当かどうかという問題が考えられる。

(3) 相続人等に係る承継税額の納付責任

国税通則法5条3項は、二人以上の相続人等がある場合に、相続によって得た積極財産の価額を限度として、他の相続人等が納付すべき国税についての納付責任を有する旨を規定しているが、同項は、本来被相続人の全財産を引当とし、そのいずれに対しても滞納処分することができたにも関わらず、相続の開始によってこの引当財産が切り離され、資力のない相続人に相続されたために被相続人に係る国税の徴収が困難となることを防止するために設けられたものである。すなわち相続によって承継される国税債務が不可分債務とならずに相続分によって分割されるものとした、同条2項の規定をカバーするものである⁽¹⁷¹⁾。

(170) 公益法人等に対して財産の遺贈等があった場合において、一定の要件を満たすものとして国税庁長官の承認を受けたときは、所得税法59条1項1号のみなし譲渡所得課税の適用については、当該財産の遺贈等がなかったものとみなされる(措法40①後段)が、当該公益法人等が、遺贈等に係る財産等を公益目的事業の用に直接供しなくなった場合など一定の事実が生じたときは、国税庁長官はその承認を取り消すことができ、この場合には、当該公益法人等を遺贈等を行った個人とみなして、当該財産に係るみなし譲渡課税に係る所得税を課税することとされている。

(171) 志場＝荒井他編・前掲注(168)165頁参照。

そうすると、法人に対して特定遺贈が行われた場合のみなし譲渡所得課税について、承継する国税の計算方法が、上記（２）イの「相続人及び包括受遺者と按分する方法」によるときには、当該方法は、同項に準じた方法であることから、同条３項の規定の趣旨を考えると、同様に、相続人等に係る承継税額の納付責任を負わせる規定を設けることも必要である。

これに対し、上記（２）ロの「特定受遺者である法人が全額負担する方法」を採用した場合には、そのような規定を設ける必要はないことになる。

3 結論

法人に対して不動産の特定遺贈が行われた場合、上記２（１）で検討したように、受遺者である法人に被相続人の納税義務を承継させることは妥当である。ただし、現行の民法及び租税法の規定からは、当然にはそのような解釈はできないことから、立法措置を講ずることが必要となる。

そして、その場合、承継する被相続人に対するのみなし譲渡所得課税に係る所得税の税額の計算方法については、上記２（２）イ及びロに挙げた二つの方法が考えられるが、ロの措置法４０条３項と同様に、特定受遺者である法人がのみなし譲渡所得課税に係る所得税を全額負担する方法は、同項の規定が、遺贈等を受けた公益法人等が遺贈等に係る財産を一旦公益目的事業の用に直接供した後において、その用に供しなくなるといった、いわば後発的な事情を考慮して、遺贈等を受けた公益法人等を個人とみなして課税する規定であることを勘案すると、特別に被相続人に対するのみなし譲渡所得課税に係る所得税の納税義務を承継させる立法措置を講ずる場合において、同様の方法を採用することは、新たに納税義務を負うこととなる法人に過度な負担を与えることになるとも考えられる。したがって、計算は複雑となるが、イにおいて示した、相続人等とのみなし譲渡所得課税に係る所得税を按分して計算する方法を採用するのが相当である。

また、併せて、上記２（３）で検討したように、被相続人に係る国税の徴収が困難になることを防止する観点から、被相続人に対するのみなし譲渡所得

課税に係る所得税について、国税通則法5条3項と同様に、他の相続人等に
係る承継税額の納付責任を負わせる規定を設けることが必要である。

第2節 法人が遺留分減殺請求権者に価額弁償をした場合の課 税関係

遺留分を侵害する遺贈が行われた場合には、遺留分権利者は、受遺者に対し
て遺留分減殺請求をすることができる。当該請求がなされると、それによって
対象となる遺贈は失効し、受遺者が遺贈により取得した財産は、当然かつ遡及
的に遺留分権利者に帰属することとなる⁽¹⁷²⁾。

これに対し、遺留分減殺請求をされた受遺者は、目的物の返還に代えて、遺
留分権利者に価額弁償をすることができる(民1041①)が、このように遺留分
減殺請求に対して価額弁償がなされた場合、当該目的物が遺留分権利者から受
遺者に譲渡されたことになるか否かという疑問が生じる。すなわち所得税法59
条1項1号にいう「遺贈」の解釈としては、「無償の遺贈」のみを指すと解する
のが一般的であるが⁽¹⁷³⁾、不動産(土地)の遺贈に対して遺留分減殺請求がさ
れ、受遺者が価額弁償をした場合においても、「無償の遺贈」と言い得るのかと
いう疑問であり、遺留分減殺請求に対し価額弁償をした場合の法的構成をどの
ように考えるかということと関連する。

この問題に関して、最高裁平成4年11月16日第一小法廷判決(集民166号
613頁)(以下「最高裁平成4年判決」という。)がされているが、当該判決の
意見(多数意見及び補足意見並びに反対意見)が分かれており、学説におい
ても議論があることから、最高裁平成4年判決を参考に、法人への遺贈に対し遺
留分減殺請求がされ法人が価額弁償をした場合の課税関係について検討を行っ
た。

(172) 最判昭51・8・30民集30巻7号768頁。

(173) 金子・前掲注(1)235頁参照。

1 最高裁平成4年判決の概要

(1) 事案の概略

Xら（原告・控訴人・上告人）は、Y税務署長（被告・被控訴人・被上告人）のした譲渡所得税賦課決定等処分について、次の理由により、その取消しを求めた。

その理由は、Xらの被相続人AのB法人に対する土地の遺贈について、Xらから遺留分減殺請求がされ、それに対しB法人が土地の一部につき価額弁償をしたにもかかわらず、Y税務署長が当該土地全部について遺贈が行われたものとして、被相続人Aに対するみなし譲渡所得課税に係る所得税を課したが、そもそも当該遺贈は遺留分減殺請求によってその遺留分の限度で効力を失い、遺留分権利者はその遺留分に相当する持分を相続により取得したことになり、B法人はこれを価額弁償によって買い受けたものであるというべきであるから、当該遺贈によって被相続人AからB法人に移転したのは残余の部分にすぎず、したがって、当該土地全部について課税したのは違法であるというものである。

これに対し、第一審（東京地裁平成2年2月27日判決）及び第二審（東京高裁平成3年2月25日判決）は、共にXらの主張を排斥し、上告審の最高裁平成4年判決も「受遺者が価額による弁償を行ったことにより、結局、本件土地が遺贈により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。」と判示し、原審の判断を正当として是認した。

(2) 最高裁平成4年判決の内容

イ 判決（多数意見）及び補足意見

(イ) 判決（多数意見）

受遺者が価額による弁償を行ったことにより、結局、本件土地が遺贈により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。

(p) 補足意見

- ① 遺留分の減殺請求がされたことにより一旦失効した遺贈の効果が、価額弁償によって再度相続開始時にまで遡って復活し、遺贈の目的が被相続人から受遺者に直接移転することになるとする考えの方が、価額弁償の効果について定めた民法 1041 条 1 項の規定の文言にも、遺贈の遺言をした被相続人の意思にもよく合致し、法律関係を簡明に処理し得るという点でも優れているものといえる。価額弁償の価額算定の基準時の点については、公平の理念に基づく実質的な配慮から、特に現実の価額弁償時の価額をもって弁償を行わせるべきこととしたものとする考えで足りる。
- ② 価額弁償によって遺贈の効果が再度復活するものと解する以上、この場合の遺贈が所得税法 59 条 1 項 1 号にいう遺贈に該当することは明らかであり、価額弁償金の授受は遺留分権利者と受遺者との間で行われるにすぎず、被相続人と受遺者との間における遺贈による資産の移転自体は何ら対価の支払を伴うものではない。
- ③ 相続税との関係では、遺留分権利者たる相続人も、その減殺請求の対象となった相続財産について相続税の納税義務を負うものではなく、受遺者から取得した価額弁償金についてのみ、相続によって取得したものとして、相続税の納税義務を負うとするものである。
- ④ 遺留分権利者が受遺者から受領した価額弁償金が本来被相続人の財産には含まれていなかったことは確かであり、その額には相続時から価額弁償時までの資産の値上がり益も含まれていることにはなるが、相続財産について、いわゆる代償分割の方法による遺産分割が行われた場合と同様に、価額弁償金について相続税を課することを認めて差し支えないものとする。

ロ 反対意見

- ① 所得税法 59 条 1 項 1 号に遺贈が掲げられているのは、遺贈が対価

を伴わない資産の移転の事由の一つであるからであり、受遺者が遺贈の目的を取得するには対価の支払いを要する場合には、その取得は、同号の遺贈に当たらないというべきである。

- ② 多数意見のように、受遺者は遺贈によりその目的を取得するとするならば、減殺請求により遺留分権利者に帰属した権利は、相続時に遡って消滅し、相続時には存在しないといわなければならないが、その結果、相続人として遺留分を有しその権利を行使した者に相続税が課されないという不合理な結果を生ずる。この不合理な結果を避けて、当該権利は遺留分権利者が相続により取得した財産として相続税が課されると解すると、当該権利は、譲渡所得税の関係では相続時に存在しないとされ、相続税の関係では相続時に存在するとされることとなり、論理の一貫性を欠き、税法上、同一の財産が別人によって二重に取得されるという不合理を生ずる。
- ③ 遺留分権利者が受遺者から価額弁償として受領した金銭は、減殺請求により遺留分権利者に帰属した権利の対価であり、相続の時点では被相続人の財産に含まれず、その額には相続時から弁償時までの値上がり益も含まれていることから、相続税の課税財産とすることはできない。

2 遺留分減殺請求に対し価額弁償をした場合の考え方

遺留分減殺請求に対して価額弁償をした場合の民法上の考え方及び最高裁判平成4年判決のそれぞれの意見の考え方の関係は次のとおりである。

(1) 民法上の考え方

遺留分減殺請求に対して価額弁償がなされた場合、民法上、価額弁償によって遺留分減殺請求はなかったこととなり遺贈の効果が遡及的に復活するという考え方（遡及的直接移転説）と、遺留分減殺請求によりその目的物は相続開始時から遺留分権利者が相続したこととなり、その後には価額弁償がなされるとその時点でその目的物は遺留分権利者から受遺者等に移転

するという考え方（価額弁償時移転説）がある⁽¹⁷⁴⁾。

（2）最高裁平成4年判決の考え方

最高裁平成4年判決の多数意見及び補足意見（以下「多数意見等」という。）では、遺贈の効果は、遺留分減殺請求によって一旦は遡及的に失効するが（第一の遡及効）、受遺者が価額弁償をした場合には、遺贈の効果が遡及的に復活する（第二の遡及効）のであるから、なお全体につき当初の無償の遺贈ということに変わりはないと解している（遡及的直接移転説によっていると考えられる。）。

これに対し、当該判決における反対意見は、受遺者が価額弁償をする場合には、遺贈の目的とされた当該権利は、相続時ではなく価額弁償が現実に行われ又はその提供が行われた時点で、遺留分権利者から受遺者に移転するのであって、第二の遡及効は生じないため、「無償の遺贈」ということはできないと解している（価額弁償時移転説によっていると考えられる。）^{(175)・(176)}。

3 判例、学説の動向

上記2（2）の「第一の遡及効」を認めるべきことは、今日の判例、学説上ほぼ異論がない⁽¹⁷⁷⁾。「第二の遡及効」に関しては、かつては「価額弁償をすれば、減殺の結果生じた返還義務は発生しなかったことになる。」、すなわち遺留分減殺請求がなかったことになり、遺贈の効果が当初に遡って復活することになるという肯定説が唱えられたことがあったが、遺留分減殺請求と価額弁償に関する近年の最高裁判例の考え方は、第二の遡及効を否定する方

(174) 本稿第2章第2節2（4）ニ参照。

(175) 梶村太市「遺贈に対する遺留分減殺請求について価額による弁償が行われた場合と所得税法59条1項1号の遺贈」判タ852号278頁（1994）参照。

(176) 以下の検討は、「遡及的直接移転説」及び「価額弁償時移転説」に統一する。

(177) 最判昭51・8・30民集30巻8号768頁、中川＝加藤・前掲注(46)472頁～473頁等。

向にある⁽¹⁷⁸⁾。

すなわち、最高裁昭和54年7月10日第三小法廷判決（民集33巻5号562頁）によれば、受遺者が価額弁償をして目的物の返還義務を免れるためには、遺留分権利者に対し価額の弁償を現実に履行し又は価額弁償のための弁済の提供をしなければならず、しかも、最高裁昭和51年8月30日第二小法廷判決（民集30巻7号768頁）によれば、その価額算定の基準時は相続開始時ではなく現実に弁償がされる時である、とされている。更に、同判決は、受遺者からの価額弁償の意思表示があれば、遺留分権利者からも価額弁償の請求ができると判示している。

このように、価額弁償をした場合の法律構成として、遺留分権利者が遺留分減殺請求をした後に、受遺者が売却を申し出、受遺者がこれを承諾したという場合とほとんど区別がつかなくなり、目的物は遺留分減殺請求があると相続開始時から遺留分権利者が相続したことになり、更に、価額弁償があると遺留分権利者から受遺者へと移転するものと解釈することができ⁽¹⁷⁹⁾、価額弁償時移転説は、このような考えによるものといえる。

これに対し、遡及的直接移転説では、第一と第二の遡及効を肯定し、遺留分減殺請求により一旦失効した遺贈の効果が、価額弁償により再度相続開始時にまで遡って復活し、目的物が被相続人から受遺者に直接移転すると解すべきだとしている。その理由として、最高裁平成4年判決の補足意見においては、①価額弁償の効果について定めた民法1041条1項の規定の文言に合致すること、②遺贈の遺言をした被相続人の意思にも合致すること及び③法律関係を簡明に処理し得るという点でも優れていることの三点を挙げる。

補足意見の三つの理由付けについては、学説上、①に対しては、民法1041条1項の文言は価額弁償により現物の「返還の義務を免れることができる」とするのみで、このことから直ちに遺贈の効力が復活すると読むことはでき

(178) 梶村・前掲注(175)278頁参照。

(179) 真柄久雄「遺贈に対する遺留分減殺請求について価額による弁償が行われた場合と所得税法59条1項1号の遺贈」判時414号202頁（1993）参照。

ない、②に対しては、被相続人の意思の観点からすれば、相続開始時から遺贈物件が受遺者に帰属しているほうが良いようにも思えるが、遺言者の意思は遺贈物件を受遺者に帰属させるというところにあり、それ以上に法律構成を左右するほどのものではないと考えられるとする批判がある⁽¹⁸⁰⁾が、このような民法の意見の違いを租税法においていずれの説を採用すべきか判断する場合の根拠とするのは、本節5で後述するように困難であり、③の法律関係の簡明処理という点で遡及的直接移転説が価額弁償時移転説よりも優れているかどうか⁽¹⁸¹⁾ということが判断基準の一つとなるものとする。

両説の課税関係については、次項4において説明するが、学説上、遺留分減殺請求の対象となった遺贈物件に係るキャピタル・ゲインに対する所得税は、遡及的直接移転説によれば、被相続人に対して課され、価額弁償時移転説によれば遺留分権利者に課されることになるが、相続時から価額弁償時までキャピタル・ゲインが大きい場合は格別として、一般には、当該財産を支配することなく現金のみを獲得するにすぎない遺留分権利者にキャピタル・ゲインに対する課税を行うのは相当ではなく、したがって税法的な観点からは遡及的直接移転説のほうが具体的妥当性に優るとして、同説に賛成する立場⁽¹⁸²⁾と、価額弁償時移転説によれば課税関係がやや複雑となるが、譲渡所得課税に係る一切の歪みが解消されるとして、遡及的直接移転説に批判的な立場⁽¹⁸³⁾がある。

(180) 真柄・前掲注(179)201頁～203頁、池田秀敏「遺贈に対する遺留分減殺請求について価額による弁償が行われた場合と所得税法59条1項1号の遺贈」シュト377号8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(最高裁H4.11.16)」税務事例26巻6号6頁(1993)等。

(181) 梶村・前掲注(175)279頁参照。

(182) 寶金敏明「遺留分減殺請求に対する価額弁償がみなし譲渡所得課税に与える影響」平4行判解説234頁以下(1994)参照。

(183) 真柄・前掲注(179)200頁以下、池田・前掲注(180)1頁以下、山田・前掲注(180)4頁以下。また、価額弁償時移転説に基づき、詳細な検討を行った論文として、占部裕典『『みなし譲渡』における遺留分減殺請求の法的効果と資産の評価(東京地裁H2.2.27、東京高裁H3.2.5)』シュト366号1頁以下(1991)、同「遺留分減殺請求権の行使における租税法と民法の交錯～最高裁平成4年11月16日判決を素材

4 課税関係

受遺者が価額弁償をした場合の所得税及び相続税の課税関係を見てみると、遡及的直接移転説によるときは、遺留分減殺請求がされただけでは被相続人に対するみなし譲渡所得課税に変動はなく、価額弁償がされればその時点で遺贈の効力が復活することから、結局被相続人に対するみなし譲渡所得課税には何ら影響はないものの、遺留分権利者が取得した価額弁償金に対して相続税が課税される。

これに対し、価額弁償時移転説によるときは、遺留分減殺請求の時点において減殺の限度でみなし譲渡所得課税を取り消すとともに、その限度で遺留分権利者に相続税を課すべきことになるほか、価額弁償の時点において弁償金を対価とする譲渡所得が発生するので、遺留分権利者に対して譲渡所得課税を行うことになる。

① 遡及的直接移転説による課税関係

【遺贈（相続）時】

被相続人・・・遺贈に対するみなし譲渡所得課税

【価額弁償時】

被相続人・・・課税関係に変更なし

遺留分権利者・・・受領した弁償金に対する相続税課税

② 価額弁償時移転説による場合

【遺贈（相続）時】

被相続人・・・遺贈に対するみなし譲渡所得課税

【価額弁償時】

被相続人・・・みなし譲渡所得課税の減額更正

遺留分権利者・・・遺留分減殺請求が認められた相続分に対する
相続税課税及び受遺者である法人への相続分
の譲渡に対する所得税課税

にして～」税法 512 号 2 頁以下（1993）、同「遺産分割における相続税と所得税の課税関係」税法 541 号 3 頁以下（1999）がある。

5 検討

租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動等は、第一次的には私法によって規律されており、租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、原則として私法上の法律関係に即して課税が行われるべきである⁽¹⁸⁴⁾。しかしながら、上記2及び3のように私法（民法）における見解（遡及的直接移転説と価額弁償時移転説）が分かれ、課税関係に影響（違い）が生じる場合、課税庁がいずれによるべきかが問題となる。

租税法律主義により、課税関係を法律の根拠なく租税法独自に解釈することはできないことから、課税上、検討、考慮等すべき内容ついて、それぞれの見解による差異を比較し、課税庁が採用すべきものを判断することが必要であると考える⁽¹⁸⁵⁾。

そこで、①譲渡所得（キャピタル・ゲイン）に対する課税、②代償分割が行われた場合の課税関係との整合性、③法人税課税との関係、④現物返還が行われた場合の課税関係との整合性並びに⑤法律（課税）関係の簡明処理及び税務行政執行の観点から、遡及的直接移転説と価額弁償時移転説との比較、検討を行い、判断することとする。

（1）譲渡所得（キャピタル・ゲイン）に対する課税

価額弁償時移転説による場合、価額弁償金を収入金額とし、遺留分減殺請求が認められた遺留分権利者の相続分に係る譲渡所得の計算を行うと解釈されている。しかしながら、価額弁償金は、遺留分減殺請求に基づいて返還請求がなされたことに対し、受遺者等が民法 1041 条の規定により金銭によって返還請求に応じた結果支払われたものであり、遺贈の目的物の価

(184) 金子・前掲注(1)117頁参照。

(185) これに関連して、高木多喜男教授は、最高裁平成4年判決に係る解説において、「問題は所得税法上のものであり、多数意見に立った場合の徴税と、反対意見に立った場合のそれのいずれかが、より妥当公正な徴税であるかという見地から検討すべきである。民法からみた法律構成は、いずれも可能であり、また、いずれかの立場が決定的ではない。」と述べられている（高木多喜男「遺留分減殺請求に対し価額弁償をした場合の所得税法上の『遺贈』の解釈」ジュリ 1024号 100頁（1993））。

額に相当する金額を弁償することにより、目的物の返還義務を免れるものである⁽¹⁸⁶⁾ことから、価額弁償金を相続分の移転の対価とみることができるのか⁽¹⁸⁷⁾という疑問が生じる。つまり、譲渡所得の対象になるのかという疑問が生じることになる。また、仮に、譲渡所得課税の対象となる場合、法人に対する遺贈が特定遺贈である場合には、目的物の種類に応じて、総合課税又は分離譲渡課税の別を区分することが可能であるが、包括遺贈である場合、包括遺贈とは、「遺贈の目的の範囲を、遺贈者が自己の財産全体に対する割合をもって表示した遺贈をいう」ことから、この「財産全体に対する割合」、すなわち相続分が遺留分減殺請求の対象となるが、この割合に対し民法 1041 条に規定により価額弁償がされたときに、これを譲渡所得課税の対象とすべきかどうかは別途検討が必要となると考える。更に、財産を現実支配することなく価額弁償のみを獲得するに過ぎない遺留分権利者にキャピタル・ゲイン課税を行うのは相当ではない⁽¹⁸⁸⁾という意見もある。

これに対し、遡及的直接移転説によれば、これらの疑問は生じない。

(2) 代償分割が行われた場合の課税関係との整合性

価額弁償金については、代償分割が行われ代償金が支払われた場合の課税関係との整合性の問題も検討する必要がある⁽¹⁸⁹⁾。

(186) 最判平 12・7・11 民集 54 卷 6 号 1886 頁同旨。

(187) 垂井英夫「遺留分減殺請求に伴う課税関係—最近の裁判例から—」税研 8 卷 46 号 26 頁 (1992)、稲井嘉人「遺留分減殺請求の法的性質と課税問題について—『みなし譲渡』と『価額弁償金』についての課税を中心に—」産大法学 43 卷 2 号 97 頁 (2009) 等参照。

(188) 實金・前掲注(182) 234 頁以下 (1994) 参照。

(189) 代償分割が行われた場合の課税関係について、金子教授は「代償分割は、遺産分割の一つの方法であるには違いないが、それは、遺産そのものの分割ではなく、それに代わるものである。代償分割の結果として、代償金を受領した相続人は、遺産に対する持分権の全部（代償金のほかに遺産の分割を現物で受けない場合）または一部（代償金のほかに遺産の分割を現物で受ける場合）を失う代わりに代償金を受領したのであり、また代償金を支払った相続人は、代償金を支払うことによって自己の持分の範囲を超えて遺産を取得することができたのである。その意味では、その基礎にある法律関係は、まさに資産の有償譲渡にほかならない。」（金子宏「譲渡所得における『取得費』の意義」日本税法学会創立 30 周年記念祝賀・税法学論文集

最高裁平成6年9月13日第三小法廷判決（判時1513号97頁）は、代償分割は資産の譲渡ではなく、代償金を支払った相続人が被相続人から相続開始時に当該資産を直接承継したものとして扱い、代償金を取得費として控除することは認められない旨を判示していることから、遺産分割の遡及効に忠実な解釈をとり、代償分割を相続分の移転とは捉えていないと考えられる。その意味では、価額弁償を遺留分の移転とは捉えていない遡及的
直接移転説との整合性が取れている。

なお、遡及的
直接移転説によると、代償金と同様に価額弁償金は相続税の課税対象となるが、価額弁償金は弁償時の目的財産の価額を基準に算定されることから、価額弁償金の中に含まれる相続開始時から弁償時までの値上がり益の調整が必要となる。これについては代償分割の場合（相基通11の2の10）と同様に計算する旨の裁決（国税不服審判所平4・6・22裁決参照）がされており、この点においても遡及的
直接移転説との整合性が取れている。

（3）法人税課税との整合性

価額弁償時移転説による場合、遺留分減殺請求時に遺贈時に計上された受贈益について、遺留分減殺請求に対応する部分は遺贈時の時価相当額を減額し、その後、価額弁償金を支払った時点で、受遺者が遺留分権利者から遺留分減殺請求によって返還した目的物を有償取得したものとして、その価額弁償金を、目的物を取得するための取得原価として計上する。

これに対し、遡及的
直接移転説による場合、価額弁償金が支払われることによって遺贈の効果が遡及的に復活し、遺贈に何ら影響を及ぼさないため、遺贈時に計上された受贈益は減額されず、価額弁償金として支出され

584頁～585頁（1981）〔同『課税単位及び譲渡所得の研究』所収、250頁以下（有斐閣、1996）〕と述べられており、これとの整合性の観点から、価額弁償金に対する課税関係については、価額弁償時移転説によるのが妥当であると考えられている（金子・前掲注（1）232頁・234頁参照）。なお、代償分割が行われた場合の課税関係については、占部裕典「遺産分割における相続税と所得税の課税関係」税法541号3頁以下（1999）において、判例及び学説の検討がされている。

た金額は、損金として計上することになる。

価額弁償時までに値上がり益が生じている場合、いずれの説によっても、税目の違いはあるものの、価額弁償時移転説によれば、値上がり益が価額弁償金に含まれるため、遺留分権利者の譲渡所得課税の対象となり、遡及的移転説による場合は、受贈法人の取得価額は遺贈時の価額によるため、値上がり益部分は法人税課税の対象となることから、当該部分が課税の対象となる点では違いはなく、所得に対する課税という観点からの違いはない。しかし、上記（１）で述べた、価額弁償金を相続分の移転の対価とみることができるのかという点との表裏一体として、価額弁償金は法人が目的物を取得するための対価と言えるのかという疑問が生じることから、遡及的移転説によるのが妥当と考える。

（４）現物返還が行われた場合の課税関係との整合性

遺贈の目的物の一部の返還が実行された場合には、その目的物の一部について、遺留分権利者が相続により取得したことになり、相続税の課税対象となる。

一方、その部分については、遺贈による譲渡はなかったものとされ、みなし譲渡所得課税がなされていた被相続人に係る所得税については所得税法 152 条、同法施行令 274 条 2 号の規定に基づき更正の請求ができる（東京地判平 2・2・27 訟月 36 卷 8 号 1532 頁）。このように目的物の一部が現物返還された場合、遺留分権利者の課税関係は、価額弁償時移転説と同様となることから、現物返還と価額弁償の経済的な利益は同額であるにもかかわらず、受遺者である法人がどちらの方法を選択するかにより、遺留分権利者の課税関係に差が出るのは合理的ではない⁽¹⁹⁰⁾ことを考慮すれば、価額弁償時移転説に基づく課税関係の処理が妥当である。しかしながら、受遺者である法人が遺留分減殺請求によって返還した目的物に係る受贈益については、当該法人の会計処理上、土地の取得価額として処理されてい

(190) 占部裕典「遺留分減殺請求権の行使における租税法と民法の交錯～最高裁平成 4 年 11 月 16 日判決を素材にして～」税法 512 号 27 頁（1993）参照。

るが、当該土地の取得価額の是正は、継続企業を前提とした企業会計処理によって行われ、課税関係を遡及的に是正するのではなく、その返還時に損金に算入することによりなされると解されており⁽¹⁹¹⁾、課税関係の遡及的な是正を行わない遡及的直接移転説による課税関係の妥当性も見出せる。

(5) 法律（課税）関係の簡明処理及び税務行政執行の観点

価額弁償時移転説に基づく課税関係は、上記4で述べたように被相続人に係るみなし譲渡所得課税の減額更正、遺留分権利者に対する相続税課税及び譲渡所得課税を行うことになるなど、遡及的直接移転説による課税に比べ処理が多くなる。また、仮に、目的物が収益物件であった場合、それに係る課税関係の是正（例えば、遺贈時から遺留分減殺請求が認められた時点までの受遺者である法人に係る法人税の減額更正、遺留分権利者及び相続人に係る不動産所得に対する所得税課税など）が更に必要となる。

現物返還がされた場合には、所有権の移転が現になされていることから、上記のような課税処理を行うことは必要であるが、価額弁償がされた場合についても同様の処理を行うことは、遺留分権利者や法人等の申告等の手続の負担や、税務行政執行への影響を考慮すると合理的とは言えず、比較的簡明な課税処理を行うこととなる遡及的直接移転説によるのが妥当である。

6 結論

上記の比較、検討の結果を思料すると、課税庁においては、それぞれにおいて妥当性を有している遡及的直接移転説、すなわち最高裁平成4年判決における多数説及び補足意見に基づく課税処理を行うことが相当であると考えられる。

(191) 三木義一「遺留分減殺請求と税—税法の立場から」久貴忠彦編『遺言と遺留分 第2巻 遺留分〔第2版〕』354頁～355頁（日本評論社、2011）参照。

結びに代えて

本研究では、みなし譲渡所得課税に規定される、「法人に対し資産（不動産）を遺贈する」場合（所法 59①一）における、①相続人の所得税納税義務の承継及び②遺贈に対する遺留分減殺請求が行われた場合の課税関係の問題点について検討を行った。

前者については、現行制度に問題があることから、立法措置を講ずる必要性及びその場合の計算方法について述べ、後者については、民法上、判例、学説の意見（遡及的直接移転説及び価額弁償時移転説）が分かれ、それが課税関係に影響を与えることから、いずれの説によるのが妥当であるのかを比較、検討し、課税庁においては、遡及的直接移転説を採用し、同説に基づく課税処理を行うことが相当であると判断した。

相続が発生し被相続人が法人に対し相続財産を遺贈した場面における問題について検討を行ったが、今日では遺産分割の態様は様々であり、それぞれの場合の租税法律関係については、民法で構築された論理に、権利の変動に対応して課税関係が発生するという租税法の視点が組み込まれていないのではないかと指摘⁽¹⁹²⁾もあるように、所得税についても、相続税についても、民法との関係が不明確な点が少なくない。

それらの点については、現状、条文の文理解釈や通達の制定によって課税関係の判断、疑義の判断がされているが、租税法律主義の観点からは限界があることから、立法によって妥当な解決を図り、あるいは立法によって疑義を解明して法律関係の明確化を図ることも必要である。

(192) 三木・前掲注(191)361頁、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〔第2版〕』367頁（日本評論社、2011）等参照。