

# 換価遺言が行われた場合の課税関係について

小 柳 誠

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

# 要 約

## 1 研究の目的（問題の所在）

近年、家族関係の変化、相続に対する関心の高まりから遺言書の作成が増加し、さらに、その遺言の内容も、従来のように相続財産自体を目的とするもののみならず、相続財産を換価し、換価した金銭を遺贈することを内容とする遺言（以下「換価遺言」という。）が散見される。例えば、遺言により遺言執行者（金融機関など）を定め、その遺言執行者は、相続財産一切を金銭に換価し、その換価代金から故人の医療費などの債務、遺言執行者の報酬、遺言執行に関して必要な費用（換価に係る費用（税金等）を含む）などを控除した残額をAに2分の1、Bに4分の1、Cに4分の1の割合で相続させ又は遺贈する旨の遺言が行われている。

さらに、そのような遺言における受遺者の形態は、相続人、相続人でない者、法人（一般法人、公益法人）の場合など、その態様も組み合わせも様々なものが生じうる。

この換価遺言が行われた場合の課税関係について、①相続税の課税財産は何か（相続財産そのものなのか、相続財産を換価した後の金銭なのか）、②相続財産に不動産等の譲渡所得の基因となる資産が含まれている場合、その換価に伴い生じる譲渡所得の納税義務者は誰か（遺言者か、受遺者か、法定相続人か、遺言執行者か）、など様々な課税上の論点があり得る。

そこで、換価遺言が行われた場合を中心に民法の裁判例、学説等を研究し、換価遺言の場合の法律関係について整理、検討した上で、その私法上の解釈を前提としつつ、租税法上の観点も踏まえながら、相続税及び譲渡所得の課税関係について、現行法における解釈を中心に検討を行うものである。

## 2 研究の概要

### （1）換価遺言の私法上の法的性質

#### イ 換価遺言の法的性質

換価遺言の私法上の性質決定は、個々の遺言の解釈において、金銭のみの遺贈か、債務を受遺者に負担させる意思を含む包括遺贈なのかなど遺言者の真意を探求し、遺言の性質決定を行う必要がある。

一義的には、換価遺言の場合は、その目的物は、換価代金すなわち金銭と考えられるから、これは相続財産自体でなく、不特定物であり、この点のみで考えれば、換価遺言は、一応、不特定物遺贈と考えられる。

しかしながら、債務の清算に着目し、遺言の趣旨の解釈を行うと包括遺贈との性質決定にもなりうる。また、相続人に対する換価遺言の場合では、相続分の指定及び遺産分割の方法を指定したと解する場合があります。

結局、換価遺言も特定遺贈か、包括遺贈かなどと一義的に解するのはなく、個々の場面における遺言者の遺言の趣旨に照らし、相続人、受遺者に及ぼす法的効果として妥当する法的性質決定が必要である。

#### ロ 換価遺言の場合の相続財産に対する権利義務関係

換価遺言における相続人、受遺者、遺言執行者らが有する個々の相続財産に対する権利義務の内容面を不特定物（金銭）遺贈と包括遺贈に分けて整理すると、以下のとおりとなる。

##### (イ) 不特定物（金銭）遺贈の場合

遺言執行者は、相続財産を占有・管理し、売却処分し、売却代金を管理し、相続債務を弁済することができるから、換価する相続財産の管理処分権限は、遺言執行者に帰属することになる。

所有者は、「その所有物の使用、収益及び処分をする権利を有する」（民法 206 条）のであり、これらが、所有権の本質的権限であると考えると、管理処分権限を有する遺言執行者が、相続財産の民法上の所有権者になりそうである。

一方、民法 1015 条の規定に照らせば、遺言執行者の行為の効果は、法的に相続人に帰属する。この意義を相続人が所有権者であるからこそ、遺言執行者の行為（資産の換価）の効果も相続人に帰属させたも

のと考えるならば、処分された相続財産の所有権者は相続人であると  
考えられる。

受遺者は、遺言で指定された金銭についての履行請求権を有するが、  
相続財産に対する物権的効力は生じないため、相続財産に対しては何  
ら権利を有しないこととなる。

#### (ii) 包括遺贈の場合

包括受遺者は、物権的効力により相続財産を一旦、取得する。

この場合、一旦取得した相続財産に対する権利は、遺言執行者が存  
在するため、民法 1013 条、1014 条により制限され、その後は、民法  
1015 条を介した法律関係になる。換価した相続財産の所有権者は包括  
受遺者であると考えられる。

### (2) 相続税法上の諸問題

換価遺言の法的性質に照らした場合、相続税の計算において、遺贈によ  
り取得した財産は何か、その計算方法がどのようになるのかなどが問題と  
なる。

#### イ 遺贈により取得する「財産」の意義

不特定物（金銭）遺贈の場合、換価後に遺言により取得する金銭は、  
相続財産そのものではないものの、遺言に基づき相続財産が換価された  
結果、金銭と変化したもので、その実質は換価された相続財産と同じで  
あるから、相続税の課税対象として、相続税法上、遺贈により取得した  
「財産」に該当する。

#### ロ 相続税の課税価格の計算

不特定物（金銭）の遺贈である場合、一義的には、受遺者が取得した  
金銭の価額で課税価格を計算することになるとも考えられるが、代償分  
割が行われた場合の代償金の課税価格の計算と同様に、金銭の額そのま  
まではなく、換価財産の相続税評価額と金銭の額との圧縮計算を行うこ  
とになる。

### (3) 譲渡所得上の諸問題

換価遺言が行われた場合、換価した資産の譲渡所得は、誰に帰属することになるのかが大きな論点となる。

#### イ 実質所得者課税の原則

譲渡所得の帰属に関して、実質所得者課税の原則は、法律的帰属説に基づき、原則としては、譲渡資産の所有権者に所得が帰属するものと考えられる。すると、譲渡した資産の所有権者が誰であるかを認定判断することにより、その所得の人的帰属は明らかになる。

しかしながら、私法上、所有権者が常に明示的に明らかになるものではなく、また、所有権者らしい外観を有していても、所有権のもつ法的効果（利益の享受など）が失われている場合もあり、そのような場合には、形式的な所有権の所在に着目するのではなく、課税の対象となる取引における当事者のそれぞれの個別の法律関係に視点を向け、所得の帰属先として妥当する権利の帰属者を所得の帰属者とすべきである。

そして、そのような場合における所有権以外の譲渡所得を帰属させる基準を考察すると、最高裁昭和 43 年判決で示された「保有期間中の増加益」の存在と「所有権の移転」のほかに法的な「収益の享受可能性」による判断基準が妥当する。

#### ロ 譲渡所得の納税義務者

換価遺言の場合、遺言執行者に管理処分権限があるが、民法 1015 条の規定の存在に照らせば、換価する相続財産について、所有権があるとは解しがたい。

また、受遺者も、不特定物（金銭）遺贈の場合には、相続財産に対して、物権的効力がなく、換価した相続財産について、所有権を有しているとは認められない。

相続人は、民法 1015 条の規定を形式的に解せば、譲渡行為は、相続人に帰属し、所有権の存在も擬制するものとも考えられる。しかしながら、相続人は、所有権者として換価代金を収受する権利もなく、実質的

にも財産を支配する状態すら生じていない。また、遺言者の真意に照らしても、換価代金の分配とは別に、換価される相続財産をわざわざ相続人に帰属させる意思があるとは解しがたい。

すなわち、不特定物（金銭）遺贈の場合には、個々の当事者の権利関係に照らせば、所有権基準による判定が妥当しない。

所有権基準ではない法的な「収益の享受可能性」を視点に所得の帰属を決定すべきであり、この基準に照らせば、遺言により相続開始の時から法的に収益の享受の内容が確定し、「収益の享受可能性」を有するのは、受遺者にほかならないから、譲渡所得は、受遺者に帰属し、受遺者が納税義務者になると考えられる。

### 3 まとめ

換価遺言が行われた場合の課税関係を決定する前提として、まず、私法上の法律関係の性質決定が必要である。しかしながら、①そもそも遺言の解釈は、個々の遺言について、遺言者の遺言の真意を探求することとされ、個々の場面の解釈に委ねられ、一義的に確定できず、②換価遺言に係る私法上の法律関係、特に、換価中の相続財産に係る権利関係については、裁判例、学説などで明示的な判断、見解がなく、私法上の法律関係の性質決定について、不安定さが生じている。

そこで、換価遺言の場合であれば、受遺者に対して、分配する金銭のみを取得（遺贈）させたいのか、換価する財産の取得（遺贈）も意図しているのか、清算する債務の負担は誰に負担させたいと意図しているのか（相続人のままか、金銭を取得させる者か）などを明確にし、遺言書を作成することが、法的性質の決定の不安定さを低減し、予測可能性をも高めることになると考える。

一方、私法上の法律関係の整理が可能となったとしても、租税法上の視点から課税関係の整理を行うことも重要である。

本稿においては、実質所得者課税の原則、相続税における相続と遺贈の同一性、譲渡所得の趣旨目的等も踏まえながら、納税義務者や具体的な課

税価格や譲渡所得の金額の計算過程における解釈を検討した。

換価遺言に係る当事者間の権利義務関係に着目すると、遺言の効果が発生すると、遺言執行者に換価財産の管理支配権限が帰属し、所有権と同等の権利を有するとともに、相続人には何ら実質的な権利は存在せず、一方、受遺者には、換価代金を受益する権利が生じる。これらの当事者の権利関係は、信託の場合の当事者（委託者、受託者、受益者）の権利関係に類似している。

制度論的には、換価遺言の場合は、信託税制と同様の課税関係にすることが望ましいと考える。

## 目 次

はじめに	11
1 遺言と遺言執行の現状	11
2 換価遺言	12
3 換価遺言に係る課税関係の問題点	13
第1章 換価遺言に係る民法上の諸問題	14
第1節 遺言に係る法律関係	14
1 遺言相続と法定相続	14
2 包括遺贈と特定遺贈	15
3 包括遺贈と特定遺贈の法的効果	17
4 特定物遺贈と不特定物遺贈	18
5 遺言の解釈	19
第2節 遺言執行者、相続人、受遺者らの法的関係	36
1 遺言執行者の権能（権限）	37
2 遺言執行者と相続人の関係	38
3 遺言執行者と受遺者の関係	41
4 遺言執行者と相続財産法人との関係	43
5 換価遺言における遺言執行者の管理処分権と その行為の効果の帰属	44
第3節 換価遺言の私法上の法的性質	45
1 一般的な性格付け	45
2 換価遺言の場合の相続財産に対する権利義務関係	51
第2章 換価遺言の課税関係	55
第1節 租税法と私法	55
第2節 相続税と換価遺言	57
1 相続税法上の「遺贈」の意義	57
2 相続税法上の諸問題	58

3 換価遺言があった場合の相続税の課税関係（小括）	64
第3節 譲渡所得課税と換価遺言	65
1 譲渡所得の趣旨及び意義	66
2 納税義務者（実質所得者課税の原則の検討）	69
3 換価遺言があった場合の譲渡所得の課税関係	74
第3章 具体的な事例（仮想事例）への当てはめ	88
第1節 具体例の提示	88
第2節 具体的な計算例	88
結びに代えて	99
1 換価遺言に係る課税関係の在り方	99
2 未検討の課題	103

## はじめに

### 1 遺言と遺言執行の現状

近年、遺言書の検認は、平成 16 年に 11,662 件であったものが、平成 26 年には、16,843 件に増加し、また、遺言書執行者の選任も 1,724 件から 2,527 件と、ほぼ毎年増加しており<sup>(1)</sup>、明らかに増加する傾向にある。さらに、遺言公正証書の作成件数は、平成 17 年に 69,831 件だったものが、平成 26 年には、104,490 件と大きく増加している<sup>(2)</sup>。

このような遺言書や遺言執行者の増加の実態は、「個人の権利意識が高まり、相続紛争が増加する中、以前はあまり意識されず、あるいは敬遠されがちでさえあった遺言を利用しようとする風潮がますます強くなっている」<sup>(3)</sup>ことを現すものといえる<sup>(4)</sup>。

しかしながら、遺言や遺言執行に係る「遺言執行法は、まだ、足が踏み入れられたばかりの領域」<sup>(5)</sup>であり、「専門家でも判断しがたい『遺言法の解釈』問題を死後に突きつけられるケースも多々ある」<sup>(6)</sup>とされている。そして、「現状では、遺言執行には、『蓋を開けてみなければわからない』、他制度との関係を扱う問題がまだまだ潜んでいる」<sup>(7)</sup>ところ、遺言執行に係る課税関

- (1) 最高裁判所事務総局家庭局「家庭裁判所事件の概況(1)―家事事件―」の第 3 表（法曹時報 66 卷 12 号 106 頁（法曹会、2014）、67 卷 12 号 118 頁（2015））参照。なお、昭和 58 年では、遺言書の検認数は、3,082 件にすぎない（小山田八重子「自筆証書遺言の実態―遺言書の検認事件の調査結果を踏まえて」久貴忠彦ほか編『遺言と遺留分 第 1 卷 遺言〔第 2 版〕』100 頁（日本評論社 2011））。
- (2) 日本公証人連合会ホームページ「連合会からのお知らせ 平成 26 年における遺言公正証書等作成件数について」（<http://www.koshonin.gr.jp/index2html>（2016.6.20））。
- (3) 松尾知子「遺言執行からみた遺言の解釈」野村豊弘ほか編『遺言自由の原則と遺言の解釈』80 頁（商事法務、2008）。
- (4) また、自民党では、遺言作成に税制上のメリットを与える「遺言控除」の創設も提言される（週刊 T&A MASTER 611 号 9 頁（ロータス 21、2015））など、遺言の活用は今後もますます増加すると考えられる。
- (5) 松尾・前掲注 (3) 81 頁。
- (6) 松尾・前掲注 (3) 81 頁。
- (7) 松尾・前掲注 (3) 91 頁。

係もこの未開拓の問題の一つと考えられる。

## 2 換価遺言

そのように増加している遺言は、その内容も様々であるところ、その中で、例えば、遺言により、遺言執行者（信託銀行など）を定め、その遺言執行者が、相続財産<sup>(8)</sup>の一切を金銭に換価し、その換価代金から被相続人（遺言者）の医療費などの債務、遺言執行者の報酬、その他遺言執行に関して必要な費用（換価に係る費用（税金等）を含む）などを控除した残額を受遺者Aに2分の1、受遺者Bに4分の1、受遺者Cに4分の1の割合で相続させ又は遺贈する旨の遺言が行われている<sup>(9)</sup>。

以前は、このような遺言について、「清算型包括遺贈はわが国ではほとんどみられない種類の遺言内容であった。」<sup>(10)</sup>と考えられていたが、現在では、「最近この種の遺言が多くなってきている。」<sup>(11)</sup>とされる。

そこで、本稿は、遺言により相続財産を換価し、その換価代金により相続債務、遺言執行に係る費用（換価に係る税金を含む諸経費など）等<sup>(12)</sup>を清算した後に、清算後の金銭（残額）を受遺者に分配する場合（以下、このような内容の遺言を「換価遺言」<sup>(13)</sup>という。）について、その課税関係に係る問

(8) 民法上「相続財産」と「遺産」の文言の両方が使用されているが、その区別は明確ではなく、「互換的な用語」（内田貴『民法IV 補訂版 親族・相続』358頁（東京大学出版会、2004））や「同義語」（中川善之助・泉久雄『法律学全集 24 相続法〔第4版〕』43頁（有斐閣、2000））とされる。とりあえず、本稿では、遺言に関する条文では、「相続財産」の文言が多く使用されている（民法996条、1013条など）ことから、条文中、「遺産」となっていて（「遺産の分割」（民法906条）など）そのまま使用する場合以外では「相続財産」の文言を用いることとする。

(9) この場合、Aに5000万円、Bに2500万円、Cに残額を遺贈する旨の割合的な指定のない遺言も存在するし、受遺者は、相続人、相続人以外の個人、法人の場合もある。

(10) 野山宏「判解」最高裁判例解説民事編平成10年度（上）230頁（法曹会、2001）。

(11) 佐藤純通ほか『相続財産の管理と処分の実務』188頁（日本加除出版、2013）。

(12) 換価に係る税金だけでなく、相続税の申告納税も含む場合もある。

(13) 清算型包括遺贈との言い方もあるが、後述するように、遺贈は、遺言事項の一類型に過ぎず、遺言では遺贈以外の事項を行うことができるため、本稿では、限定的にならないよう換価遺贈ではなく、換価遺言と表現することとする。

題点の考察を行うものである<sup>(14)</sup>。

### 3 換価遺言に係る課税関係の問題点

上記のような換価遺言の場合に、次のような課税上の問題点が想起され、これらの点を含めた換価遺言に係る課税上の問題点を整理、検討することが本研究の目的である。

- (1) 相続税の課税財産は何か（相続財産そのものなのか、相続財産を換価した後の金銭なのか）。
- (2) 相続財産に不動産等の譲渡所得の基因となる資産が含まれている場合、その換価に伴い生じる譲渡所得の納税義務者は誰か（遺言者か、受遺者か、法定相続人か、遺言執行者か）。
- (3) 相続税の計算はどのように行うのか（課税価格の計算方法や債務控除など）。
- (4) 譲渡所得の計算はどのように行うのか（収入金額や取得費等の計算など）。

なお、課税上の問題点を整理する前提として、換価遺言が、私法上、どのような法律関係になっているのかについて、遺言の性質や遺言に関わる相続人、受遺者、遺言執行者などの当事者の法律関係などを検討し、その検討を踏まえ、租税法における課税関係の整理を行うこととする。

---

(14) なお、本稿と同様の遺言に係る課税関係を論ずるものとして、鹿田良美「不動産の換価代金を遺贈する旨の遺言があった場合の課税関係について」税法学 567号 87頁（日本税法学会、2012）。

## 第1章 換価遺言に係る民法上の諸問題

民法上、遺言が行われた場合にその遺言の種類、内容により、その法的効果が異なることになる。そこで、民法上の一般的な遺言の法的性質（効果）をその種類ごとに整理するとともに、遺言に係る当事者（相続人、遺言執行者、受遺者ら）の法律関係についても考察し、その上で、換価遺言に係る私法上の法律関係を整理することにする。

### 第1節 遺言に係る法律関係

#### 1 遺言相続と法定相続

民法の相続法の理論的な構造としては、遺言相続と法定相続の二つがあり、被相続人が相続の仕方について遺言という意思表示している場合が遺言相続、遺言がない場合に民法が定めたルールに従って相続される場合を法定相続というとされている<sup>(15)</sup>。

この二つの構造について、「わが国では、遺言相続を原則とし、遺言がされなかった場合の補充基準として、法定相続制度が存在している。」<sup>(16)</sup>と解されている<sup>(17)</sup>。

そうすると、遺言が存在する場合には、まず、遺言に係る法律関係を明らかにすることが前提になると解される<sup>(18)</sup>。

(15) 内田・前掲注(8) 327頁。

(16) 近江幸治『民法講義Ⅶ 親族法・相続法〔第2版〕』219頁（成文堂、2015）。また、「今日の相続法の構成では、第一次的に、被相続人が遺言によって自分の財産の処分を決定している場合には、その意思に従って財産の帰属を決定する。そのような遺言がない場合に、はじめて法定相続が開始する」（有地亨『新版 家族法概論〔補訂版〕』323頁（法律文化社、2005））とされる。

(17) 遺言制度が私有財産制の延長という視点から正当化され（前田洋一ほか『民法Ⅵ 親族・相続 第3版』223頁〔浦野由紀子〕（有斐閣、2015））、私的自治の原則からの帰結である（近江・前掲注(16) 219頁）ことなどが理由とされる。ただし、批判もある（伊藤昌司『相続法』16頁（有斐閣、2002））。

(18) すなわち、遺言の法的効果、効力が、相続の一般承継に係る規律（民法 896条）

## 2 包括遺贈と特定遺贈

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」と規定する。この規定から、特定遺贈とは、遺産中の特定財産の譲与をいい、包括遺贈とは、一般に遺言により無償で全部または何分の一という割合で遺産を譲与することといわれている<sup>(19)</sup>。

しかし、民法の規定には、「これら二つの遺贈の定義や区別の標識に関する定めは全くない」<sup>(20)</sup>とされ、さらに「特定の遺贈が包括遺贈であるか特定遺贈であるかはきわめて重要な問題であるが、その判断は必ずしも容易ではない。」<sup>(21)</sup>とされる。

もっとも、包括遺贈では、「受遺者は、……その受遺分に応じて、当然に、遺言者の資産及び負債を承継するから、実質的には、新たに受遺分を相続分とする相続人が設定されたのに等しい」<sup>(22)</sup>とされ、また、旧民法財産取得編の規定によれば、「包括ノ遺贈」は、権利のみならず債務も目的とされていた<sup>(23)</sup>ことなどに照らせば、包括遺贈には債務（負債）の承継も含まれることになる。

すなわち、包括遺贈では、権利だけでなく債務も承継し、受遺者が相続人と同一の権利義務を取得するのに対し、特定遺贈では、受遺者がその財産的利益だけを取得するという違いがある<sup>(24)</sup>。

包括遺贈の具体的な例としては、「遺贈の目的の範囲を財産全体に対する割

などに優先すると考えられる。例えば、後述のとおり、遺贈により相続財産を取得した受遺者は、物権的効力により、相続人の一般承継を排除して、相続財産を取得することになっている。

(19) 島津一郎ほか編『基本法コンメンタール[第5版] 相続』157 頁〔千藤洋三〕（日本評論社、2007）。

(20) 伊藤・前掲注（17）94 頁。

(21) 松原正明「遺言の解釈と遺言の撤回―判例を中心とした実務上の問題点」久貴・前掲注（1）301 頁。

(22) 蕪山巖ほか『遺言法体系 I 補訂版』308 頁（慈学社出版、2015）。

(23) 伊藤・前掲注（17）95 頁。

(24) 島津一郎・久貴忠彦編『新・判例コンメンタール民法 15 相続(2)』258 頁〔加藤永一〕（三省堂、1992）、松原正明『全訂 判例先例 相続法IV』387 頁（日本加除出版、2010）。

合をもって表示した遺贈」を包括遺贈と解している場合<sup>(25)</sup>や特定の財産について割合的な指定が行われる場合<sup>(26)</sup>などがある。

一方で、特定遺贈の具体的な例として、全不動産あるいはその一定割合を指定した遺贈を特定遺贈と解している場合<sup>(27)</sup>もある。

さらに、裁判例<sup>(28)</sup>によれば、「包括遺贈とは、遺言者が、包括の名義で、その財産の全部又は一部を処分すること（民法 964 条）であり、包括受遺者は、相続人と同一の権利義務を有する（民法 990 条）。したがって、法定相続人が存する場合にこの法定相続人と共に共同相続人としての権利義務を負担することとなる相続財産の一部の包括遺贈にあつては、相続分（民法 899 条）に対応する相続財産の割合の一部を指定して、その範囲に属する積極財産のみならず消極財産を包括して遺贈する形式が求められることとなる」。そのうえで、「遺言者がその財産の全部についての処分権に基づいて全部の包括遺贈をすることができることに照らせば、その財産の一部を特定遺贈又は分割方法の指定により特定人に取得させることとした上、相続開始により権利の移転を生ずる右特定遺贈又は分割方法の指定に係る特定財産を除く相続財産につき、積極財産のみならず消極財産を包括して、遺贈の対象とすることも可能というべきであり、この場合には、『財産の一部』についての遺贈であるが、当該財産の範囲で、受遺者は被相続人の権利、義務を包括的に承継することになるから、『特定財産を除く相続財産（全部）』という形で範囲を示された財産の遺贈であっても、それが積極、消極財産を包括して承継させる

---

(25) NPO 法人遺言・相続ネットワーク編『実務解説 遺言執行』130 頁（日本加除出版、2009）。

(26) 八木一洋「判解」最高裁判例解説民事編平成 9 年度（下）1208 頁（法曹会、2000）では、「財産の一部についての包括受遺者しか存在しない場合」として、財産の一部の場合でも包括受遺者の存在を肯定している。

(27) 特定遺贈である理由は、「権利とともに債務を承継させるのが包括遺贈で、……全不動産を対象とする遺贈は、通常は権利だけを承継させる特定不動産の遺贈の集積にすぎないと見られるから、包括遺贈ではなく特定遺贈である」（吉田克己「遺言による財産処分の諸方法・諸態様と遺産分割」野田愛子ほか編『新家族法実務大系第 4 巻 相続[II]—遺言・遺留分—』219 頁（新日本法規出版、2008））とされる。

(28) 東京地判平成 10 年 6 月 26 日訟月 45 卷 3 号 742 頁。

趣旨のものであるときは、相続分に対応すべき割合が明示されていないとしても、包括遺贈に該当するものと解するのが相当である。」と判断されているものもある。

以上のことに照らせば、包括遺贈と特定遺贈の区別をすることは、困難な作業ではあるものの、判断基準の一つとして、遺言において、財産とともに債務（負債）の負担を承継させる趣旨が存在するかどうかを重要ではないかと考える。

では、換価遺言は、いずれに分類されるのか。

この点については、「清算型包括遺贈とは、例えば『相続財産全部について売却処分や債権の取立てをするなどして現金化し、右現金でまず相続債務を支払い、残った現金の三分の二をAに、三分の一をBに遺贈する。』というようなものである。」<sup>(29)</sup>と説明されていることなど<sup>(30)</sup>に照らせば、包括遺贈の一種であると捉えられているとも解されるが、後述のとおり、遺贈の目的物は何であるのか、その前提となる遺言の解釈は、どうすべきかなどの考察がさらに必要であるから、これらを検討した上で、別途、第3節で考察する。

### 3 包括遺贈と特定遺贈の法的効果

包括遺贈の場合は、「包括遺贈は、遺産の全部または分数の一部を受遺者に与えるものであり、包括受遺者は相続人と同一の地位に立つ（990条）のであるから、この場合は、相続開始と同時に、遺産の遺贈部分について、当然に権利を取得する」<sup>(31)</sup>ものとされ、遺贈の目的物の権利は、遺言の効力発生と同時に直接的に受遺者に移転する（物権的効力説）。

一方、特定遺贈の場合には、学説上は、特定された相続財産の所有権の移

---

(29) 野山・前掲注(10) 218頁。

(30) その他同様の事例（大判昭和5年6月16日民集9巻8号550頁）を「包括遺贈遺言（いわゆる清算型の包括遺贈）と認定している」（中川・前掲注(8) 573頁）と解するものもある。

(31) 中川・前掲注(8) 579頁。

転を請求しうる権利を取得する<sup>(32)</sup>とする説(債権的効力説)があるが、判例、多数説ともに「遺贈の目的物が特定物または特定の権利であるときは、原則として、当然に物権的に権利が受遺者に移転すると解されている」<sup>(33)</sup>。

すなわち、いずれの場合も遺言の効力発生時である相続開始と同時に、遺贈された相続財産の権利は、受遺者に直接移転する法的効果を有することになる。

#### 4 特定物遺贈と不特定物遺贈

包括遺贈と特定遺贈の区分とその法的効果は、上記2、3のとおりであるが、その他に、特定遺贈は、遺贈する目的物の種類に応じて、特定物遺贈と不特定物遺贈に分けられる<sup>(34)</sup>。

特定物遺贈の場合、原則として、それが相続財産でない場合には、遺贈は効力を生じない(民法 996 条)。

しかしながら、「不特定物遺贈では、特定の種類の物が相続財産の中に存在しなくても遺贈自体は有効であって、遺言執行者は場合により、相続財産の換価処分をしなければならないことがある。また、金銭遺贈の場合には、……金銭が相続財産中にないのであれば、相続財産を換価処分して調達することになる。」<sup>(35)</sup>から、不特定物遺贈の場合、その遺言は有効となる。例えば、500 万円の金銭の遺贈を内容とする遺言において、遺産中に現金が乏しく銀行預金 1000 万円のみである場合、銀行預金そのものは遺言の対象財産ではない<sup>(36)</sup>。すなわち、この場合、金銭自体は相続財産ではないから、不特定物遺贈になると考えられる。

そして、このように不特定物を遺贈の目的とした場合には、相続人は遺言

---

(32) 中川・前掲注(8) 579 頁。

(33) 島津・前掲注(19) 176 頁〔山口純夫〕。

(34) 内田・前掲注(8) 493 頁、鈴木祿弥『相続法講義 改訂版』119 頁(創文社、1996)、松尾知子「遺言執行者による遺言執行」久貴・前掲注(1) 399 頁。

(35) 島津・前掲注(19) 194 頁〔棚村政行〕。

(36) 伊藤昌司「包括遺贈」久貴・前掲注(1) 251 頁。

者死亡の後、遺言の効力としてその不特定物を特定し、受遺者に完全な所有権を移転する義務を負うと共に、他面、受遺者はその給付に対する債権的請求権を有するに至るもので、この種の遺贈の効果は純粹に債権的であり<sup>(37)</sup>、遺言の効力発生と同時に物権的効力をもつことはありえないとされる<sup>(38)</sup>。

換価遺言の場合は、一義的には、その目的物は、換価代金すなわち金銭<sup>(39)</sup>と考えられ、これは相続財産自体でなく、不特定物であるから、この点のみで考えれば、換価遺言は、一応、不特定物遺贈と考えられる<sup>(40)</sup>。

## 5 遺言の解釈

上記のように遺言については、その遺言内容により区別されるが、具体的な場面において、どのように区分されるかは、どのような内容の遺言であるか、すなわち、遺言の解釈によることになる。

そこで、遺言はどのように解釈されるかについて、遺言で有効に行うことができる遺言の範囲や解釈の方法、さらには、具体的な事例における解釈の実態を考察、検討する。

### (1) 遺言の範囲（遺言事項）

遺言による行為は、法律で定められた事項に限られている<sup>(41)</sup>。したがっ

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

(38) 久貴忠彦「特定遺贈の効力」判タ 688 号 351 頁 (1989)、また「特定物遺贈の場合には通常、遺贈の目的とされた権利が遺言の効力発生とともに当然に受遺者に移転するのに対し、不特定物遺贈の場合は、そうではない」(松尾・前掲注 (34) 399 頁)とされる。

(39) 「清算型遺贈のとき……この時の遺贈の目的物は、不動産でなく金銭となる。」(佐藤・前掲注 (11) 190 頁)。

(40) 換価遺言の最終的な性格付けは、後述の第 3 節参照。

(41) 法定事項としては、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律の①設立に際する財産の拠出、民法上の②認知、③未成年後見人等の指定、④相続人の排除・排除の取消し、⑤祭祀財産の承継者の指定、⑥相続分の指定・指定の委託、⑦特別受益の持戻免除、⑧遺産分割方法の指定・指定の委託、遺産分割の禁止、⑨相続人間の担保責任の指定、⑩遺贈、⑪遺言執行者の指定・指定の委託、⑫遺贈減殺割合の指定、さらに、⑬信託法上の信託設定、⑭商法上の生命保険金の受取人の指定・変更が入る(島津・前掲注 (19) 155 頁 [千藤洋三])、中川・前掲注 (8) 491 頁。ただし、「実際、教科書・体系書レベルにおいても、法が定める遺言事項として掲げられるものは一様

て、遺言で許されるのはこれらの法定事項に限られる<sup>(42)</sup>から、単に遺言者の債務を弁済するため遺産の売却を遺言執行者に依頼するだけの遺言は、処分行為に属さないとして、その有効性が疑問視され<sup>(43)</sup>、裁判例は、遺贈にあらず無効と解している<sup>(44)</sup>。

ただし、相続財産を清算して、残余財産を一定の割合で相続人に分配すべきことを依頼した遺言は、遺産分割方法を定めたものとして有効と解されている<sup>(45)</sup>。

これら、法定された遺言事項の中では、特に、①相続分の指定、②遺産分割方法の指定、③遺贈などの事項が、換価遺言との関係では重要であると考えられる。

もっとも、特定の相続財産を特定の相続人に与える趣旨の遺言がなされた場合、それが、相続分の指定、遺産分割の方法の指定、遺贈のいずれに当たるかは困難な問題であり、結局、遺言の解釈の問題に帰着し、遺言の文言、具体的内容などを検討して決すべきこととなる<sup>(46)(47)(48)</sup>。

ではない。」との意見もある（松尾・前掲注（3）92頁）。

(42) 島津・前掲注（24）259頁〔加藤永一〕。

(43) 中川・前掲注（8）492頁。

(44) 大判大正5年7月5日民録23輯1276頁、島津・前掲注（24）260頁〔加藤永一〕。

(45) 中川・前掲注（8）499頁、島津・前掲注（24）260頁〔加藤永一〕。

(46) 島津・前掲注（19）55頁〔松原正明〕。

(47) 東京高判昭和60年8月27日家月38巻5号59頁では、「被相続人が特定の相続財産を特定の共同相続人に取得させる旨の遺言をした場合には、特別の事情のない限り、これを右特定の財産の遺贈とみるべきではなく、遺産分割において右特定の財産を当該相続人に取得させるべきことを指示する遺産分割方法の指定（民法908条）とみるべきものであり、もし右特定の財産の価額が当該相続人の法定相続分を超えるとときは、相続分の指定（同法902条）を併せ含む遺産分割方法の指定をしたものと解するのが相当である。」との判断がされている。

(48) 一方、最二小判平成3年4月19日（いわゆる「相続させる」旨の遺言を原則的に遺産分割方法の指定と判断した事件）の調査官解説においては、「本件は自筆証書遺言でありながら、相続人でない乙男を除く相続人に対する遺言では、公正証書で普通使用されている「相続させる」の文言とほぼ同一の文言が用いられていたから問題とならなかったが、これが、相続人に「与える」「譲る」など、他の文言が使用されている場合に、本判決が例外的な場合とした遺贈の性質を有するものなのかは、事案によっては微妙なケースも考えられる。判例として、事例の積み重ねが必要である」（塩月秀平「判解」最高裁判例解説民事篇平成3年度227頁（法曹会、1994））とさ

ただし、相続人以外の者に対する遺言では、遺贈であると解されている<sup>(49)</sup>。

それは、相続分を有しない相続人でない者に相続分を変更する指定を行うことは考えられないし、また、遺産分割は、相続により共有状態となっている相続財産について行うことから、分割の必要がない相続人以外の者の場合に分割方法を指定することもありえないからと考えられる。

## (2) 遺言の解釈方法

次に、遺言者が、どのような事項の内容を遺言したのかが、重要であり、遺言の解釈方法がカギとなる。

最高裁昭和 58 年 3 月 18 日第二小法廷判決<sup>(50)</sup>（以下「最高裁昭和 58 年判決」という。）は、遺言の解釈方法について、「遺言の解釈にあたっては、遺言書の文言を形式的に判断するだけではなく、遺言者の真意を探究すべきものであり、遺言書が多数の条項からなる場合にそのうちの特定の条項を解釈するにあたっては、単に遺言書の中から当該条項のみを他から切り離して抽出しその文言を形式的に解釈するだけでは十分ではなく、遺言書の全記載との関連、遺言書作成当時の事情及び遺言者の置かれていた状況などを考慮して遺言者の真意を探究し当該条項の趣旨を確定すべきものであると解するのが相当である。」との一般原則を示している。

遺言は、方式に従ってなされるものであって、遺言書の記載から離れたところに、遺言者の真意を求めることはできないはずであるが、遺言書の記載の意味を知るためには、遺言者がいかなる意味のものとしてその用語を用いたかを明らかにする必要がある、そのためには、遺言書作成当時の事情や遺言者の置かれていた状況などを考慮することができることを本判決は示したものとされている<sup>(51)</sup>。

---

れる。

(49) 塩月・前掲注 (48) 213 頁。

(50) 家月 36 卷 3 号 143 頁。

(51) 判タ 496 号 80 頁 (1983)。

もつとも、最高裁平成 13 年 3 月 13 日第三小法廷判決<sup>(52)</sup>は、「遺言の意思解釈に当たっては、遺言書の記載に照らし、遺言者の真意を合理的に探究すべきところ、……原審は、……本件遺言書作成当時の事情を判示し、これを遺言の意思解釈の根拠としているが、……遺言書の記載自体から遺言者の意思が合理的に解釈し得る本件においては、遺言書に表われていない……事情をもって、遺言の意思解釈の根拠とすることは許されないとわなければならない」と遺言書それ自体によってその趣旨が確定できる場合にはその解釈を優先すべき<sup>(53)</sup>と判断し、また、一方で、最高裁平成 17 年 7 月 22 日第二小法廷判決<sup>(54)</sup>は、一般論として、最高裁昭和 58 年判決を踏襲した上で、「本件遺言書の記載だけでなく、……の点等をも考慮して、……趣旨を明らかにすべきであったといわなければならない。ところが、原審は、上記の点等についての審理を尽くすことなく、……文言を形式的に解釈したものであって、原審の判断には、審理不尽の結果、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある」と遺言書の文言以外の遺言書作成当時の事情及び遺言者の置かれていた状況等を考慮すべきことを示唆している。

いずれも、一般論としては、もつともな内容であるが<sup>(55)</sup>、具体的な事例の当てはめにおいては、結局、個々に判断せざるを得ず<sup>(56)</sup>、個々の事例の集積が重要となる。

### (3) 遺言の解釈事例

そこで、裁判例における解釈事例を管見することにより、判断の基準を

(52) 家月 53 卷 9 号 34 頁。

(53) 坂梨喬「判批」判タ 1096 号 110 頁 (2002)。

(54) 家月 58 卷 1 号 83 頁。

(55) これらの最高裁の判断については、「学説により基本的に支持されていると言ってよいように思われるが、これらの指針のうちいずれが重視されるかによって、個々の具体的場面における結論は大きく異なりうる。」(馬場圭太「遺言の解釈」野田・前掲注 (27) 160 頁) とされる。

(56) 結局、「ある遺贈が包括遺贈か特定遺贈かは遺言者の真意を探索して決定するほかない」(中川・前掲注 (8) 572 頁)。

探ることとする。

#### イ 包括遺贈と特定遺贈

##### i 大審院昭和5年6月16日判決<sup>(57)</sup>

本件は、遺言により遺言執行者が定められていたところ、遺言執行者に無断で相続人の一人が相続財産である不動産につき借入金の担保として、抵当権の設定を行ったことから、当該相続人以外の相続人が、抵当権設定契約の無効確認と登記の抹消を求めた事案である。

本件では、その遺言の条項に①所有する総財産を売却し、その代金の内より負債諸税等の負担を控除した残額を30万円に満るまでを折半し、半分は長男に贈与し、もう半分はその他の相続人7名で分配贈与すること、②売却代金が30万円を超えた部分についての分配割合、③個人Aに特定の田畑を贈与すること、④本件遺贈する物件について売買が成立しないときは成立するまで適宜分配を猶予することが記載されていた<sup>(58)</sup>。

このような内容の遺言について、控訴審は、遺言の趣旨は、特定遺贈された物件を除きその他を相続人に一定の割合を以って分与し、その分与の方法として、売却等を行うことを定めたもので、遺言の効力発生と同時に、相続人らは相続財産に対してその割合に対応して権利義務を承継し、いわゆる包括受遺者となると認定した。

本判決も「遺言者……は 其の所有に係る全財産中 ……僅少の物件を除き 其の余を挙げて一団と為し 一定の割合の下に 長男……及被上告人等其の他の者に 遺贈したる 所謂 包括遺贈に係り 其の第一条に『拙者所有の動不動産総財産を売却し 其の売却代金の内より 負債諸税等の負担額を控除したる残額云々』とあるは 畢竟 分配の方法を定めたるものに外ならざるものにして 所論の如

(57) 前掲注(30)。

(58) 端的には、「総財産を売却して負債等を弁済した後その残額を家督相続人である長子を含む子の間で一定割合で分与するとの遺言があった事案」(吉田・前掲注(27)244頁)である。

く 特定の金銭を遺贈したるものに非すと解し得られざるに非す」と判示して、本件遺言を包括遺贈と判断している。

なお、本判決は、換価清算後の残額についての分配を包括遺贈としたのではなく、その前段階で全財産の一定割合での遺贈を包括遺贈とした上で、残額の分配について、分配の方法を定めたるものに外ならないとした判決と解されている<sup>(59)</sup>。

すべての受遺者が相続人であったことから、遺産分割方法の指定が遺言事項として、可能であるため、そのような解釈にもなると考えられる。

ii 福岡地裁小倉支部昭和 56 年 4 月 23 日判決<sup>(60)</sup>

本件は、遺言書において、相続人ではない者に対して「小生死後正味遺産の内 30 パーセントを渡す様」と遺言した自筆証書遺言であった。

当事者の主張において、遺言の趣旨は、正味遺産の 10 分の 3 に相当する額の金銭的請求権を遺贈するもので、包括遺贈ではない旨の主張がされたが、本判決は、「その財産の 10 分の 3 を包括遺贈する趣旨のものと解するのが相当」と判断し、上記主張に対して、「一般常識に照らして右文言をそのように解することはできないし、特に右のように解すべきことを示唆する証拠もない」と判断している<sup>(61)</sup>。

iii 東京家裁昭和 61 年 9 月 30 日審判<sup>(62)</sup>

本件では、以下のような内容の遺言が行われた。

- 一 妻甲に全遺産の 2 分の 1 を遺贈する
- 二 遺産のうち、新宿区〇〇町×番地所在建物は、甲が 3 分の 1 および五男が 3 分の 2 の割合で共有分割相続すること

(59) 吉田・前掲注 (27) 245 頁。

(60) 家月 33 卷 12 号 76 頁、判タ 465 号 164 頁 (1982)。

(61) なお、結論においては、この包括遺贈を公序良俗に反するものとして無効と判断している。

(62) 家月 39 卷 4 号 43 頁。

三 遺産のうち株式会社の持株 7,000 株は、内 2,600 株を妻に、内 1,500 株を四男に、内 1,700 株を五男に、内 400 株を乙に、二男、二女、丙、丁に各 200 株宛の割合で分割して相続すること

以上のような内容の遺言について、裁判所は、「第一項は、その文言からして相続人の一人甲に対する財産の包括遺贈である。次に、その第二項及び第三項は、その文言からすると相続財産のうちの特定財産である建物及び株式……についてその分割方法を指定したもののようでもあるが、本件遺言が法律家の関与しなかつた死亡危急時遺言であることからすると、遺言者の意思はこれら特定の財産についても遺贈をしたと理解する余地が多分にある。よつて、この第二項及び第三項も、異なる趣旨に判定した判決が確定する等のことでもない限り、対象財産を遺贈したのものとして取扱うのが相当である。ところで、第一項はいわゆる割合的な包括遺贈であつて、上記第二項及び第三項と併せ考えると、受遺者甲は遺言者の全財産のうち第二項及び第三項の特定財産を除くその余の財産について一定割合の相続分を取得したことになる。(甲のみに対する一部割合的包括遺贈。もつとも、甲は遺言者の配偶者であつて、本件相続開始時における 3 分の 1 の法定相続分を有していたのであるから、これとは別に全財産の 2 分の 1 の相続分を遺贈されたのであるか、これを含めて相続分が全財産の 2 分の 1 になるように遺贈されたのであるかやや明確を欠き、後者であるとしても、その「全財産」の解釈のいかんによりその余の財産中に占める甲の相続分が具体的にどのような割合になるかは、なお検討を要しよう。)」と判断している。すなわち、甲に対しては具体的割合については、明言をしていないが、一部割合的包括遺贈であり、相続分の指定が含まれると判断しているが、その他の部分については、すべて相続人に対する遺言でしかも「相続すること」との文言にもかかわらず、遺産分割の指定ではなく、特定遺贈と判断している。

iv 東京地裁平成 10 年 6 月 26 日判決<sup>(63)</sup>

本件は、遺言書において、被相続人の相続人の一人(妹)に対して、不動産の一部を譲り、当該不動産を除く不動産及び書籍や手紙などすべてを X (人格なき社団) に寄付する旨の記載があった事案である。

具体的には、前文として、

私は遺産の処理についていろいろ考えましたが、私がこの〇〇記念学習館は、是非とも将来永く存続させたいと希望します。そのため〇〇記念学習館の運営を X に任せたいと考え、私は、左記のとおり遺言します。

- 1 私所有の土地のうち現在妹名義の建物の敷地部分とそこから公道までの二メートル幅の通路部分については妹に譲ります。
- 2 第 1 項を除く私の所有のすべての不動産及び〇〇記念学習館におさめられている書籍や手紙などは、すべて X に寄付します。

なお、妹が第 1 項の土地を実質的に取得できるように X において十分配慮されるようお願いします。

などと記載されていた。

本判決は、既に、上記 2 で述べたとおり、『『特定財産を除く相続財産(全部)』という形で範囲を示された財産の遺贈であっても、それが積極、消極財産を包括して承継させる趣旨のものであるときは、相続分に対応すべき割合が明示されていないとしても、包括遺贈に該当する』との判断基準を示した上で、①X が取得することとなる財産は、遺言書の文言からこれを特定することはできないこと、②〇〇記念学習館の運営にとって必要と考える財産のみを特定し、X に遺贈する趣旨があれば、相談を受けた弁護士が不動産の特定等の調査を行うものと考えられるところ、これを行っていないこと、③本件遺贈の目的は、

---

(63) 前掲注(28)。

特定財産の移転を超え、〇〇記念学習館の運営を X に委ねるというものなどから、本件遺言の趣旨は、妹へ特定財産を遺贈し、その余の財産のすべてを X に遺贈し、相続に関する法律的、経済的あるいは事実上の問題の解決及び〇〇記念学習館の運営という後事一切を X に託したものと解することができるから、妹が取得する土地を除く相続財産全部についての X に対する包括遺贈に当たると認定している。

本判決の認定に照らせば、まず特定の財産の遺贈であるか否かを探求し、特定遺贈ではないことを認定した上で、さらに、積極財産及び消極財産をも包括して承継させる趣旨の有無の認定を行っていると考えられる。

v 東京高裁平成 10 年 9 月 10 日判決<sup>(64)</sup>

本件は、法定相続人は子でない者（甲）が 1 名のみで、遺言書には、遺産を相続人でない A、B、X へ遺贈する内容が記載されている（A、B、X は、亡夫の前妻との間の子で養子縁組みをしていない者）。

遺言の要旨は、

- 1 遺産の全部を A、B、X に贈与する。
- 2 寺と地所、家（本件不動産）は X がとる。
- 3 X を遺言執行者とする。

とされていた。

X は、上記第 1 項の記載から A、B、X に対する包括遺贈であり、2 は分割方法の指定であると主張していたが、裁判所は、遺言書作成の経緯等も踏まえ、本件不動産を X に特定遺贈し、残余の遺産について A、B、X らに取得させることにしたものと判断した。

本判決では、分割方法の指定であるとの主張に対して、「遺言による法定相続人に対する遺産の処分については、遺贈のほか、相続分の指定や分割方法の指定があり、原則として分割方法の指定（これに相続

---

(64) 判タ 1071 号 172 頁（2001）。

分の指定を伴うこともある。)と解するのが相当であるが、本件のように法定相続人でない者に対する遺産の処分については、法定相続分を觀念し得ないものであるから、原則として遺贈と解するのが相当である(遺言者が遺言により特定の財産について遺産の分割方法の指定と同様のことをするためには、直接その旨の特定遺贈をすれば足りる。)」と判示している<sup>(65)</sup>。

なお、本判決では、残余の遺産について、A、B、Xらに包括遺贈したものの認定は行っていないが、「同一人に対し包括遺贈と特定遺贈をすることは、妨げられないと解する。この場合に、包括受遺者は、遺留分を有しないので、特定遺贈が受遺分の二分の一以上を侵害するものであっても、減殺請求をすることはできない。すなわち、特定遺贈は、包括遺贈に優先することになる。」と判示している。包括遺贈と特定遺贈が混在する遺贈を容認し、そのように解していると考えられる<sup>(66)</sup>。

vi 大阪高裁平成 25 年 9 月 5 日判決<sup>(67)</sup>

本件は、「私が亡くなったら財産については私の世話をしてくれた長女に全てまかせますよろしくお願ひします」との自筆証書遺言について、長女が包括遺贈によりすべての財産を取得したなどとして、遺産である預金の払戻しを金融機関に対して行った事案で、包括遺贈であるか、遺産分割手続を委せる意味で包括遺贈ではないかが争点となった。

(65) なお、「本件不動産以外の遺産が A、B 両名に分配されていたような事情があれば、X の主張が受け入れられる余地もあったであろう」との見解もある(床谷文雄「民法判例レビュー76 家族 今期の裁判例」判タ 1084 号 79 頁 (2002))。

(66) ただし、包括受遺者が債務も承継すると考えると、特定遺贈部分が大きい場合、不都合が生じる恐れがあり、特定遺贈が包括遺贈に常に優先するかは、疑問がある。後掲の名古屋地判平成 14 年 12 月 20 日では、相続人らの取得した財産と債務の状況を比較した結果を、遺言において債務の承継をさせる趣旨があったか否かの判断の理由付けの一つとしている。

(67) 判時 2204 号 39 頁 (2014)。

第一審<sup>(68)</sup>は、「本件遺言は、被相続人の預貯金の払戻し等の手続を行い、財産の所在を最も良く把握している原告に対し、遺産分割の手続を中心となって行うよう委ねる趣旨であると解するのが相当である。」と包括遺贈や遺産についての相続分及び遺産分割方法の指定を委託したものでないと判断していた。

本判決は、遺言作成時に専ら世話をしていたのは長女であり、他の相続人とは疎遠で、死亡後の配偶者の世話を頼めるのも長女しかおらず、長女を信頼していたなどの遺言書作成当時の事情及び被相続人の置かれていた状況に鑑みると、本件遺言は、遺産分割手続を委せるという意味であるとは考え難く、被相続人の遺産全部を包括遺贈する趣旨のものであると理解するのが相当であると判断した。

「まかせる」は、事の処理を他の者にゆだねて、自由にさせるとの意味で使われることが多く、「まかせる」を狭義に解せば、「与える」（遺贈する）ことは含まないが、「与える」との意味で全く使われないわけでもなく<sup>(69)</sup>、さらに、本件遺言書作成当時の事情及び被相続人の置かれていた状況から遺言の趣旨を包括遺贈と認定したものと解される<sup>(70)</sup>。

#### ロ 相続させる旨の遺言の場合

最高裁判平成3年4月19日第二小法廷判決<sup>(71)</sup>（以下「最高裁判平成3年判決」という。）が、「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、当該相続人も当

(68) 大阪地判堺支部平成25年3月22日判時2204号43頁（2014）。

(69) 川口恭弘「I預金・為替 概観」金融法務事情2001号4頁（2014）。

(70) 一方で、東京高判昭和61年6月18日家月39巻4号38頁は、財産は全部Aにまかせる旨を記載した遺言において、『まかせます』という言葉は、本来『事の処置などを他のものにゆだねて、自由にさせる。相手の思うままにさせる。』ことを意味するにすぎず、与える（自分の所有物を他人に渡して、その人の物とする。）という意味を全く含んでいない」とした上で、さらに遺言作成時の状況に照らして、遺言の真意は遺贈ではないと認定している。

(71) 民集45巻4号477頁。

該遺産を他の共同相続人と共にではあるが当然相続する地位にあることにかんがみれば、遺言者の意思は、右の各般の事情を配慮して、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して解するのが当然の合理的な意思解釈というべきであり、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ない限り、遺贈と解すべきではない。」と判断し、いわゆる「相続させる」旨の遺言については、遺産分割方法の指定遺言であるとした<sup>(72)</sup>。

この判決を受けて、遺言の解釈としては、「一次的には、遺贈、遺産分割方法の指定、相続分の指定のいずれと解すべきかを遺言者の意思に照らして確定するという狭義の遺言解釈が行われなければならない。」<sup>73</sup>とされる。

ただし、「全遺産の3分の2を特定の相続人に相続させる」というように割合的な相続させる旨の遺言の効力をどう考えるべきかについては、結局は遺言の解釈の問題ではあるが、遺言者の真意は、特段の指示がない限り、受益相続人に全遺産のうち指定された割合による価値に相当する財産を取得させることにあり、個々の遺産それぞれについて割合に応じた持分を物権的に取得させるのではないと解することが相当であることなどから単なる相続分の指定とみる見解を支持するもの<sup>(74)</sup>や「遺産が不動産、動産等複数あり、その取得割合が指定された『相続させる』旨の遺言については、相続分の指定と解すべきことが多いであろう。」<sup>(75)</sup>とされ、相続分の指定と解する場合もある。

以下、いくつかの裁判例を概観する。

---

(72) 中川善之助・加藤永一編『新版注釈民法(28)相続(3)補訂版』68頁〔泉久雄〕(有斐閣、2002)。

(73) 馬場・前掲注(55)165頁。

(74) 北野俊光「「相続させる」旨の遺言の実務上の問題点」久貴・前掲注(1)180頁。

(75) 松原・前掲注(21)305頁。

i 名古屋地裁平成 14 年 12 月 20 日判決<sup>(76)</sup>

本件は、被相続人の公正証書遺言中に、「土地建物を含む財産の全て（現金・預金を含む。）はXに相続させる」との文章中の「財産」に被相続人の債務が含まれ、Xがその債務も承継することになったか否か（すなわち、Xが単独で債務を負担すべきか、相続人全員が法定相続分に応じて負担すべきものか）が争点となった事案である。

本件遺言においては、複数の不動産については、X以外の相続人にそれぞれ割合的にまたは単独で相続させる旨の記載とともに上記の「土地建物を含む財産の全て（現金・預金を含む。）はXに相続させる」旨の記載があった。

本判決は、「一般に、法律用語としての『財産』が、積極財産と消極財産の両者を含み得ることはいうまでもないが、法律知識を有しない者が、常にこのような理解の下で上記語句を使用したとは断定できず、かえって、日常用語としては積極財産の意味で用いることが多いことも明らかであり、本件文言に使用された『財産』との語句だけで、被相続人の意思がどのようなものであったかを断定するのは困難であり、これがなされるに至った経緯、相続人らに与える効果等の事情を総合的に検討して、合理的に判断すべきものである」とした上で、①本件文言中の「財産」の後には、積極財産である「（現金・預貯金を含む。）」との注記が記載されているにもかかわらず、消極財産については何ら触れるところがないこと、②本件遺言時における債務は、X以外の相続人に取得させる予定の不動産の建築資金にも充てられていることなどからXのみに負担させる意思であったとは考え難く、その他の相続人らにも分担させる意思であったと解するのがより合理的であるなどとして、遺言書の「財産」には被相続人の債務は含まれない旨判断した。

---

(76) 判タ 1133 号 191 頁 (2003)。

本件は、単に遺言書中の「財産」との文言のみならず、遺言がなされるに至った経緯、相続人らに与える効果等を検討した上で、「財産」との文言に債務が含まれるか否か判断していると解されている<sup>(77)</sup>。

ii 広島高裁平成 19 年 9 月 21 日決定<sup>(78)</sup>

本件は、被相続人（遺贈者）が、配偶者以外の相続人に対して、財産（不動産、株式）の一部を相続させ、指定した以外の株式、預金等の債権（以下「本件債権」という。）を金銭に換価し、遺言執行に必要な費用等を控除した残額を、やはり配偶者以外の相続人に相続させる旨の遺言を行った事例で、配偶者が他の相続人に対して、本件債権の処分禁止の仮処分を申し立てた事案である。

遺言の要旨は、

- 1 所有する不動産の一部をA、Bに、所有する株式の一部をCに相続させ、その余の不動産及び株式をYに相続させる。
  - 2 上記1を除く株式その他の有価証券に関する一切の権利及び金融機関に預託中の被相続人名義の預貯金等の一切の預託財産を金銭に換価し、その換価金から遺言執行者である信託銀行に対する報酬及び遺言執行者の遺言執行に関し必要な一切の費用を控除した残余額を以下の割合でそれぞれ相続させる。
    - A 100分の25
    - B 100分の25
    - C 100分の15
    - Y 100分の35
  - 3 上記1、2で指定する財産以外は一切の財産はYに相続させる。
- というものであった。

本判決は、上記遺言を「指定金融資産については、その換価（換価

(77) 判タ 1133 号 191 頁 (2003)。なお、本判決の結論は妥当とされる（辻朗「今期の裁判例 [家族]」判タ 1144 号 73 頁 (2004)）。

(78) 判時 1999 号 77 頁 (2008)。

に必要なその他の処分を含む) はすべて遺言執行者……に委ねられており、相手方を含む相続人は、遺言執行者が換価し、所定の費用を控除した残余額を所定の割合で取得することとされている。本件遺言の上記定めは、遺産分割方法を定めるものと解される。」と判断するとともに、「各相続人(相手方を含む)は、本件遺言により、観念的には相続開始時に遺言所定の割合により各指定金融資産を分割取得することにはなるものの、これら個々の指定金融資産について直接取立てや譲渡その他の処分をする権限を有するものではないことが認められる(遺言執行者が本件遺言所定の換価手続を終了するまでは換価に必要な処分[取立てや譲渡等を含む]をする権限はすべて遺言執行者に帰属するものと解され、仮に相続人である相手方が事実上何らかの処分行為を行ったとしてもその効力は生じないものというべきである。)」と判断して、相手方が遺言で換価することを指定された金融資産について、処分行為に及ぶ意味合いは本来なく、保全の必要性はないとした。

最高裁平成3年判決が、原則として「相続させる」旨の遺言を遺産分割方法を定めるものと解したことに照らせば、本判決の判断もそれに沿い、遺贈ではないと解したものと考えられる<sup>(79)</sup>。遺産分割方法の指定と解するならば、受遺者である相続人は、相続開始(遺言の効力発生)と同時に、一旦、相続により「遺言所定の割合により各指定金融資産を分割取得」し、その後、遺言に従い、遺言執行者により換価されたことになると考えられる。

iii 最高裁平成21年3月24日第三小法廷判決<sup>(80)</sup>

本件は、相続人である子の1人に対して全財産を相続させるとの遺言があった場合に、相続しなかった他の相続人(子)からの遺留分減

---

(79) ただし、森田悦史「遺留分減殺請求権者と遺言執行者の当事者適格」判時2021号179頁(2009)では、本件遺言は遺産分割方法であるが、「相続させる」旨の遺言ではないと整理されている。

(80) 民集63巻3号427頁。

殺請求がされた際の遺留分の侵害額の算定において、被相続人が負っていた金銭債務の負担分が争点となった事案である。

本判決は、「相続人のうちの1人に対して財産全部を相続させる旨の遺言により相続分の全部が当該相続人に指定された場合、遺言の趣旨等から相続債務については当該相続人にすべてを相続させる意思のないことが明らかであるなどの特段の事情のない限り、当該相続人に相続債務もすべて相続させる旨の意思が表示されたものと解すべきであり、これにより、相続人間においては、当該相続人が指定相続分の割合に応じて相続債務をすべて承継することになると解するのが相当である。」と判断し、原則として、財産を取得した者がすべて債務も承継することを明らかにした。

本件は、最高裁平成3年判決の考え方に照らして、遺産分割の方法の指定として遺産全部の権利が、遺言で指定された相続人に死亡時に直ちに承継されたものと判断した判決と解されている<sup>(81)</sup>。

さらに、相続人に対して財産を相続させる旨の遺言などにより遺産分割の方法が指定され、その対象財産の価額が当該相続人の法定相続分を超える場合には、相続分の指定（民法902条）を伴う遺産分割方法の指定であり、その指定の効力は相続債務にも及び、共同相続人間の内部関係では、指定相続分の割合により承継がされることから、本判決のように、相続人の1人に財産全部を相続させる旨の遺言の場合には、債務も全部承継されることとなる<sup>(82)</sup>。

なお、本件では、包括遺贈であるとの主張が当事者からされているが、本判決は、全部包括遺贈の場合と法律関係は同様になると解される<sup>(83)</sup>ものの、明示的に包括遺贈であるとの判断を行っていないことにも留意すべきである。

---

(81) 高橋譲「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成21年度(上)234頁(法曹会、2012)。

(82) 高橋・前掲注(81)236頁。

(83) 高橋・前掲注(81)241頁。

#### (4) 事例から見た遺言の解釈

以上のように、裁判例を管見してみると、遺言の解釈について、一応、以下のような観点からの整理が考えられる。

##### イ 遺言書の文言

遺言書の文言は、相続させる旨の遺言の例のように「相続させる」との文言が重視される場合もあるが（上記(3)ロの各裁判例）、必ずしも絶対的な解釈の決め手になるものでもない（同じような文言でも上記(3)イviの裁判例とその脚注の裁判例とでは判断が異なる）。

結局、最高裁昭和58年判決が示すように、遺言書作成当時の諸事情を踏まえた遺言者の意思解釈が必要となる。

##### ロ 割合的表現と性質決定

相続財産の全体又は一部について割合的な表現による遺言が行われた場合には、一般的には包括遺贈であると解される（上記(3)イiiの裁判例）。

一方、相続させる旨の遺言の場合のように、割合的な表現があっても、（包括）遺贈ではなく、それ以外の遺産分割方法の指定や相続分の指定である傾向にある（上記(3)ロの裁判例）。これは、相続人に対する遺言においては、遺産分割方法の指定や相続分の指定といった遺言事項があり、これらが遺言により行われたと解する傾向にあるため、その反面、原則、遺贈とは解されないことになると考えられる。そうすると割合的な表現がある場合でも、必ずしも包括遺贈ではなく、その場合には、遺言において、債務を承継させる趣旨があったかどうかなどを個別に判断していく必要がある（上記(3)ロiの裁判例<sup>(84)</sup>、iiiの裁判例<sup>(85)</sup>）。

##### ハ 遺言の相手方

遺言の受遺者が、相続人以外の場合には、遺言ができる範囲に照らして、遺産分割方法の指定、相続分の指定が考えられないことから、遺贈

(84) この場合は、債務を負担させる意思がないことを認定している。

(85) この場合は、本文に記載のとおり、全部の財産を相続人に相続させることから、相続分の指定も全部となり、それに伴い債務も承継されたと解するもので、包括遺贈に当たるからではないと考えられる。

しかないことになる(上記(3)イ v の裁判例)。逆に、相続人の場合には、遺贈ではないとの性質決定になりやすいと考えられる<sup>(86)</sup>(上記(3)イ i の裁判例、上記(3)ロの裁判例)。

以上のとおり、管見した裁判例の中から上記のような整理を試みたが、あくまで傾向的な整理であり、遺言の解釈が、個々の遺言の遺言者の真意の探求という性質上、明確な判断基準を見出すことは困難である。

ただし、遺言により行うことができる事項は、法定事項に限られており、例えば、遺産分割方法の指定や相続分の指定は、原則相続人に対するものであること、包括遺贈では、割合的な表現に着目するだけでなく、そこに債務の負担をさせる真意が必要であること、一方で、債務の負担のみを遺言事項とはできないことなどの視点を踏まえた上で、個々の事案において、遺言者の意思の探求を行うことが重要であると考えられる。

## 第2節 遺言執行者、相続人、受遺者らの法的関係

換価遺言の法的性質を考える場合、換価を行う現実の実行者である遺言執行者の存在を無視できない。そのため、遺言執行者の権能やその法律行為の帰属、相続人や受遺者との関係について、整理する必要がある。

その場合、民法 1013 条は、「遺言執行者がある場合には、相続人は、相続財産の処分その他遺言の執行を妨げるべき行為をすることができない。」と規定するとともに、他方で、民法 1015 条に「遺言執行者は、相続人の代理人とみなす。」と規定していることから、特に、遺言執行者と相続人の法的関係について、焦点を当てて整理することとする。

---

(86) なお、上記(3)イ iii の裁判例は、相続人に対するもので、「相続すること」の文言でも、特定遺贈と認定しているが、最高裁平成 3 年判決以前の判決であることに留意すべきである。

## 1 遺言執行者の権能（権限）

民法 1012 条は、「遺言執行者は、相続財産の管理その他遺言の執行に必要な一切の権利義務を有する」と規定する。しかし、その具体的な権利義務の範囲については、「遺言執行者の権限の解明は、遺言執行の対象となる財産の種類や、遺言において被相続人の財産上の権利の承継のために用いられた法技術の種類（特定遺贈、包括遺贈、相続分の指定或いは遺産分割方法の指定など）に応じて、類型的に分析、検討していくことが必要である」<sup>(87)</sup>とされる。

すなわち、遺言執行者の権限は、遺言の解釈により、遺言者の意図や遺言の内容を実現するために必要とされる範囲により執行者の権限の範囲も定まることになる<sup>(88)</sup>。

これが、換価遺言の場合には、「清算型遺言では、遺言執行者が売却のために積極的に占有者の排除を行う例も見られる。裁判例も、具体的事案ごとに遺言執行者の職務権限を認定しているが、比較的広く解する例が多いように見受けられる」<sup>(89)</sup>とか、「遺言執行者がある場合には、現務の結了、債権の取立て及び債務の弁済が清算人の権限であるように、相続財産の売却処分、相続財産に属する債権の取立て及び相続債務の弁済が遺言執行者の権限となる。このような場合の遺言執行者の権限の範囲は非常に広い。この場合の遺言執行者の権限は、全相続財産の上に及び、比喩的にいえば、破産管財人が破産財団に属する財産について有する権限に匹敵する。遺言執行者は、全相続財産を占有・管理し、売却処分し、売却代金を管理し、相続債務を弁済することができる。」<sup>(90)</sup>ことになるとされる。さらに、「遺産の売却と売却代金による債務の弁済が遺言執行者の職責であるため、遺言執行者は、相続財産

---

(87) 野山・前掲注 (10) 217 頁。

(88) 遺言執行者の訴訟上の当事者適格の問題についても「結局は、事案ごとの遺言の内容、遺産の状況、遺言の内容の実現のための必要な手段・方法等による」（蛭川明彦「遺言執行者の当事者適格」判タ 1169 号 96 頁（2005））とされている。

(89) 赤沼康弘「遺言の執行実務に関する諸問題」判タ 1380 号 41 頁（2012）。

(90) 野山・前掲注 (10) 218 頁。

の管理処分権を有し（相続財産に属する債権を取り立てたり、相続財産についての物権の妨害排除請求権を行使する権限を有することは、もちろんである。）、また、相続財産の売却代金をもって相続債権者に対する債務の弁済をすることができる。このような観点からみると、この場合の遺言執行者の権限は、限りなく破産管財人に近づく。」<sup>(91)</sup>と解されている。

すなわち、遺言執行者の管理権限（権能）は、遺言の内容次第でその範囲が定まるのであるが、これが換価遺言の場合には、相続財産を換価し、清算を行い、さらに金銭を分配するなどの遺言内容の実現のために必要な行為ができることになるから、その範囲は、広範なものとなると解される。

そして、「清算型遺言の場合には、遺産を売却処分しなければならないのであるから、遺産である不動産の占有・管理はどうしても必要になる」<sup>(92)</sup>であり、換価遺言の場合の相続財産に対する占有・管理・処分権限（以下「管理処分権限」という。）は、遺言執行者に帰属し、その表裏の関係として相続人が処分権を失うことになる<sup>(93)</sup>。

## 2 遺言執行者と相続人の関係

民法 1015 条は、「遺言執行者は、相続人の代理人とみなす。」と規定している。

しかしながら、「遺言執行者がある場合（……）には、相続人は相続財産の処分その他遺言の執行を妨害する行為をすることができず（民 1013）、これに反してされた相続人の処分行為は無効となる」<sup>(94)</sup>。

すなわち、相続人が民法 1013 条の規定に違反して、例えば、遺贈の目的不動産を第三者に譲渡し又はこれに第三者のため抵当権を設定してその登記をしたとしても、相続人の当該処分行為は無効とされる<sup>(95)(96)</sup>。

(91) 野山・前掲注 (10) 223 頁。

(92) 赤沼・前掲注 (89) 42 頁。

(93) 生島恭子「遺言執行者の権限（遺産分割との関係）」判タ 996 号 154 頁（1999）。

(94) 島田佳子「遺言執行者の選任および地位と権限」判タ 1100 号 483 頁（2002）。

(95) 大判昭和 5 年 6 月 16 日前掲注 (57)、最一小判昭和 62 年 4 月 23 日民集 41 卷 3

また、遺言執行者と相続人との間の法律関係には、委任に関する規定が準用されている（民法 1012 条、1020 条）ことから、民法総則の本人と代理人の関係とは異なる関係にある。すなわち、遺言執行者の権限は、本人（相続人）のための権限ではなく、遺言の公正な実現のための権限であると解されている<sup>(97)</sup>。

そのため、遺言執行者の法的地位については、相続人代理説、遺言者代理説、職務（任務）説等<sup>(98)</sup>の議論がある。

相続人代理説は、民法 1015 条の文理のとおり、まさに相続人の代理人とする見解であり<sup>(99)</sup>、遺言者代理説は、「遺言執行者は、遺言者に代わって遺言を実現するものであり、実質的には遺言者の代理人とみる」<sup>(100)</sup>もので、さらに、職務説は、「遺言執行者を被相続人の意思によって、その職務権限に基づいて独立に遺言の内容を実現すべき任務ないし職務を有する」<sup>(101)</sup>とするものである。

これらの考え方については、「いずれの学説にも一長一短があるが、民法が明文で相続人代理説をとる以上、相続人代理説から出発する方が無難かもしれない。」<sup>(102)</sup>との見解や遺言執行者に管理処分権限があるとしても相続人の権利が制限されない場合<sup>(103)</sup>があること、さらには、遺言執行者の権能の本

号 474 頁。

- (96) 相続人の処分行為の効力については、有効説、相対的無効説、不確定的無効説、絶対的無効説などがあるとされ、判例は、絶対的無効説の立場に立つと解されている（魚住庸夫「判解」最高裁判例解説民事編昭和 62 年度 276 頁（法曹会、1990））。
- (97) 遺言執行者は必ずしも相続人の利益のためにのみ行為すべき責務を負うものではないとされ（最三小判昭和 30 年 5 月 10 日民集 9 卷 6 号 657 頁参照）、「遺言執行者を相続人の代理人と言うこと自体疑問の余地がある」（沖野真己「判批」法学協会雑誌 105 卷 12 号 1832 頁（1988））とされる。
- (98) 島田・前掲注（94）480 頁。
- (99) 民法制定過程において起草者の梅謙次郎も、論理上は遺言者の権利義務を承継した相続人の代理人といわなければならないとし、起草委員の見解は一致して相続人代理説であったとされる（犬伏由子「遺言執行に関する諸問題」判タ 1380 号 57 頁（2012））。
- (100) 島津・前掲注（19）198 頁〔棚村政行〕。
- (101) 島津・前掲注（19）199 頁〔棚村政行〕。
- (102) 島津・前掲注（19）199 頁〔棚村政行〕。
- (103) 特定遺贈の場合であるが、「同一の権限を遺言執行者と相続人が共に有することが

質は相続人の持つ権限であること<sup>(104)</sup>などの見解に照らせば、一応、相続人代理説が妥当すると考えられる<sup>(105)</sup>。

しかしながら、遺言執行者が相続人の代理人と解するとしても、相続人代理説ですべてを説明できるものではなく<sup>(106)</sup>、特に、民法 1015 条について、遺言執行者の財産行為の効果が相続人に帰属することを明らかにしたもので<sup>(107)</sup>、「相続人の代理人といっても、それは遺言執行者の行為の効果が相続人に帰属することを説明する理屈にすぎない」<sup>(108)</sup>など遺言執行者が行った行為の効果の帰属に着目した見解があることに照らせば、相続財産に対する処分行為については、遺言執行者に法的な管理処分権限が存在し、その権限により処分行為が行われるものの、それは、遺言執行の間の過渡的な期間におけるもので、遺言により、その処分行為の最終目標はすでに決められており、処分行為自体の法的効果を遺言執行者に帰属させる意思は遺言者にはないと考えられることから、遺言執行者が行った行為の効果の形式的な帰属先をと

一律に否定されてきたわけではない。本判決（最二小判平 10.2.27：筆者補足）後の最一小判平 11・12・16 民集 53 卷 9 号 1989 頁も、遺言執行者と受益相続人が同一の権限を共に有することがあることを前提としたものであろう。また、民法 1012 条及び 1013 条の文理から当然に『遺言執行者が権限を有する事項については相続人が権限を有することはあり得ない。』といえるわけでもない。民法 1012 条及び 1013 条は、遺贈義務者たる相続人の処分行為が遺言の執行の妨害となる場合について相続人の処分権を否定するものにすぎず、相続人が遺贈権利者としての性格を有する者として登場してくるケースについては適用の余地がないともいえよう。」（野山・前掲注（10）226 頁）とされている。

(104) 「相続財産の主体が相続人にあることから、遺言執行者を相続人の代理人と擬制したものであるといわれる。」（生島・前掲注（93）154 頁）また、「遺贈義務者の地位は、相続人から遺言執行者に移転するものと考えられる（民法 1015 条において遺言執行者を相続人の代理人としたのは、このような法律関係を表現しようとしたものとみることもできよう。）」（野山・前掲注（10）220 頁）。

(105) 実務上も「遺言執行者の財産管理・処分機能は、相続財産が相続人に帰属することから、相続人のために行使する。」（佐藤・前掲注（11）178 頁）とされている。

(106) 「遺言執行者の地位については、遺言者代理説、相続人代理説、任務説等の対立があり、既に議論が尽くされている感があるが、各説にはそれぞれ難点があり、相続人代理説ですべてを説明し切れないことも事実である（……）。民法 1015 条の主な意味は、遺言執行の効果が相続人に帰属することを明らかにしたものと解するのが相当であろう」（魚住・前掲注（96）282 頁）。

(107) 中川・前掲注（72）361 頁〔泉久雄〕。

(108) 内田・前掲注（8）482 頁。

りあえず定めた規定であり、それ以上の法的関係を定めるものではないとも考えられる<sup>(109)</sup>。

### 3 遺言執行者と受遺者の関係

遺言執行者と相続人の関係については、上記のとおり、民法 1015 条の規定が存在するが、受遺者との関係では、特段の定めはない。

なお、民法上は、遺贈義務者との用語が使われており<sup>(110)</sup>、遺言執行者は、この遺贈義務者にはなりうる。特に、金銭の遺贈を初め、一般に不特定物・不特定債権の遺贈にあつては、履行の問題が残ることから、この場合には、遺言執行者は遺贈義務者となる<sup>(111)</sup>。

遺言執行者と受遺者との関係については、相続人があり、かつ、相続人でない孫に全財産の包括遺贈が行われた場合で、遺言執行者の銀行預金に対する払戻を請求する権限に関する事案において、「遺言執行者がある場合には、相続人は、相続財産の処分その他遺言の執行を妨げる行為をすることができない(同法 1013 条)。相続人と同視される包括受遺者も処分権を制限される。そして、遺言執行者は相続人の代理人とみなされ(同法 1015 条)、相続財産の管理の他遺言の執行に必要な一切の行為をする権利義務を有する(同法 1012 条)。これが民法の規定する遺言執行行為の原則である。」と判断した裁判例<sup>(112)</sup>がある。

したがって、包括遺贈の受遺者も当該遺言執行者として選任された者が行う相続財産の処分その他の執行を妨げる行為をすることができないと解され

---

(109) 「執行者を相続人の代理人と構成することは、実体のない、すぐれて擬制的な構成だといわなければならない。」(中川・前掲注(72) 365 頁 [泉久雄])とも解されているように、民法 1015 条の規定が、何らかの実体的な法律関係を決定づけるものとは考えられていないように思われる。

(110) 民法 987 条は、「遺贈の履行をする義務を負う者をいう。」と定義し、991 条、993 条、997 条、998 条、1000 条で使われている。

(111) 中川・前掲注(8) 570 頁、中川・前掲注(72) 301 頁 [泉久雄]。

(112) 東京地判平成 14 年 2 月 22 日家月 55 卷 7 号 80 頁。

る<sup>(113)</sup>。

ところで、上記裁判例では、遺言執行者は受遺者の代理人とみなされると判断されているが、民法上、包括受遺者は、「相続人と同一の権利義務を有する」(民法 990 条)とされるものの、全く同一の権利義務ではなく、不動産取得に係る対抗要件(登記)の場面など異なる場面も存する<sup>(114)</sup>。したがって、民法 1015 条の「相続人」に民法 990 条を根拠に包括受遺者も当然に含まれると解することはできないが、個々の場面においては、代理人としての権限を有する場合もある<sup>(115)</sup>。

一方、特定遺贈の場合には、目的物の所有権自体は遺贈の効力を生ずると同時に受遺者に移転しているから、遺言執行者の主たる任務は、目的物の引渡し、登記移転であり、その任務達成のために目的物の引渡し請求や登記の抹消請求、そのための訴訟提起など遺言執行に必要な行為を行うことになるが、受遺者自身もこれらの行為を行うことができ、そうであっても、遺言執行者の権限と矛盾衝突することはないと解されている<sup>(116)</sup>。

ただし、不特定物遺贈の場合には、上記第 1 節 4 で述べたとおり、受遺者はその給付に対する債権的請求権を有するに過ぎず、不特定物の特定、換価、分割までは、受遺者の権利は具体化されていないから、これらの遺言執行の間の権利関係についての抵触もないものと考えられる。

---

(113) 蕪山・前掲注(22) 310 頁、島津・前掲注(19) 180 頁〔山口純夫〕。ただし、場合によっては、遺言執行者と受遺者の権限が併存する場合もある(遺贈の目的物に対する仮処分申請の可否について、最三小判昭和 30 年 5 月 10 日民集 9 卷 6 号 657 頁参照)。

(114) 島津・前掲注(24) 180 頁〔山口純夫〕。

(115) 最三小判昭和 30 年 5 月 10 日前掲注(113)では、「遺言執行者の任務は、遺言者の真実の意思を実現するにあるから、民法 1015 条が、遺言執行者は相続人の代理人とみなす旨規定しているからといって、必ずしも相続人の利益のためにのみ行為すべき責務を負うものとは解されない。」と判示した上で、遺言執行者が包括受遺者の代理人として、相続人が転売した第三者に対する仮処分申請の手続を行うことは妨げられないとしている。

(116) 魚住・前掲注(96) 280 頁。

#### 4 遺言執行者と相続財産法人との関係

相続人が不存在の場合、民法上、相続財産法人が成立<sup>(117)</sup>、相続財産の管理人が選任される<sup>(118)</sup>。ただし、相続財産全部の包括受遺者が存在する場合には、相続財産法人は成立しない<sup>(119)</sup>。

特定遺贈の場合には、この相続財産法人の管理人の職務と遺言執行者の職務が競合することになる<sup>(120)</sup>。

この場合、どちらが優先するかは、遺言書で遺言執行者を指定した場合であっても、相続人不存在手続により相続財産管理人が選任された場合には、遺贈物件も含めて相続財産全体の管理は相続財産管理人においてなすべきとした審判例<sup>(121)</sup>があり、一方、相続財産管理人は財産の処分を任意に行うときは裁判所の許可を要するなどの点に照らせば、換価を前提とする換価遺言の場合には、遺言執行者の権限が優先するとも解される<sup>(122)</sup>。

なお、実務的には、相続財産管理人が先に選任されている場合には、遺言執行者は選任されず、逆に、遺言執行者が先にいる場合には、遺言執行者が相続財産管理人に選任される事例があるとされ<sup>(123)</sup>、実質的な解決は図られているようである。

---

(117) 「相続人のあることが明らかでないときは、相続財産は、法人とする。」(民法 951 条)。

(118) 「前条の場合には、家庭裁判所は、利害関係人又は検察官の請求によって、相続財産の管理人を選任しなければならない。」(民法 952 条 1 項)。

(119) 最二小判平成 9 年 9 月 12 日民集 51 卷 8 号 3887 頁。なお、財産の一部について包括遺贈があった場合については、今後の検討に委ねられ(八木・前掲注(26) 1208 頁)、成立を肯定する見解(中川・前掲注(8) 452 頁)と否定する見解(鈴木・前掲注(34) 130 頁)がある。

(120) 佐藤・前掲注(11) 180 頁。

(121) 東京家審昭和 47 年 4 月 19 日家月 25 卷 5 号 53 頁。

(122) 遺言執行者の権限が優先する見解として、山田忠治「相続財産法人の管理人と遺言執行者選任が重なる場合の両者の権限」判タ 688 号 426 頁(1989)、中川・前掲注(8) 618 頁、中川・前掲注(72) 301 頁[泉久雄]。なお、前掲注(121)の審判は、遺贈の対象外の財産を遺言執行者が処分を行っている状況において、遺言執行者の職務を停止した事例で、限定的とも解される。

(123) 佐藤・前掲注(11) 181 頁。

## 5 換価遺言における遺言執行者の管理処分権とその行為の効果の帰属

上記1で述べたとおり、換価遺言の場合の遺言執行者の管理処分権限は、遺言執行のために必要なものとして、広範囲なものとなり、換価（売却等）については、相続人は、その処分行為が禁止され、かつ、仮に処分行為を行ったとしても、無効であることから、換価に係る法的な権限は、相続人には何もないようである。

一方、上記2のとおり、遺言執行者の法的地位の考え方については、さまざまな見解が存在し、遺言執行者の行為をすべて無条件で相続人が行った行為とみなしてしまうものではないとも考えられるが、一応、民法 1015 条の規定の解釈としては、相続人代理説が妥当し、遺言執行者の権限も相続人が有する管理権限に基づくものと考えれば<sup>(124)(125)</sup>、処分行為すなわち換価行為の法的効果を相続人に帰属させることも妥当すると考えられる。

なお、換価遺言の場合の状態は、遺言執行者が相続財産法人の管理人と同様の立場に立つことに照らせば、相続財産法人のように、遺言執行者の存在をもって、相続財産を独立した管理対象財産とし、さらに、清算されると考えることもありうるが、「明文規定のある他の相続財産管理制度と比較して、1012 条の規定のみからは無理がある」<sup>(126)</sup>と考えられる。

---

(124) 「権原上は分割分属しているとしても、それがなお共同相続人全員の遺産管理権限に服したままであればこそ、遺言執行者は、この相続人の管理・処分権を抑制して（1013）、相続預金を執行者自身の占有（準占有）下に移し、そのうえで遺贈を履行することができるのである。」（伊藤・前掲注（36）251頁）と遺言執行者の管理処分権限は、相続により相続人が共同で有する遺産管理権限を前提にするものとの見解がある。なお、換価遺言の場合、登記実務上も被相続人から相続人への相続登記を遺言執行者が単独申請し、次に遺言執行者と買主との共同申請により登記義務者を遺言執行者、買受人を登記権利者として、相続人から買受人への移転登記を行うこととされており（登記研究 456 号 132 頁（テイハン、1986））、同様の見解に立っていると考えられる。

(125) このことから、換価財産は、相続により一旦相続人に帰属するとも考えられるが、仮に、相続人が遺言執行者との売買契約により換価財産の買受人となった場合には、自己売買となるのかなどの問題もあり、処分行為の効果を帰属させるに留まり、遺言執行中（換価中）の所有権の帰属をも常に包含するとまでは言い難い。

(126) 犬伏・前掲注（99）59頁。

### 第3節 換価遺言の私法上の法的性質

#### 1 一般的な性格付け

上記第1節4で述べたとおり、一応、換価遺言については、不特定物（金銭）遺贈であると解される。

しかしながら、清算型（包括）遺贈と表現される場合も多い<sup>(127)</sup>。

この理由としては、割合的な表現（換価した金銭の2分の1、4分の1）の遺言が行われることと債務の清算も遺言執行により行われることなどが考えられる。また、一般的に清算型（包括）遺贈と考える場合、「遺言執行者は執行者としての管理処分権に基づき相続人の財産を処分するが、当該処分予定の財産自体は遺贈の目的物となっていないため、相続によりいったん相続人に帰属するので、被相続人から相続人への相続登記を遺言執行者が単独申請し、次に、遺言執行者を登記義務者、買受人を登記権利者として、相続人から買受人への移転登記を共同申請することになる。」<sup>(128)</sup>と相続財産自体は一旦相続人に帰属し、その後、換価（譲渡）が行われたとする考え方によるものと思われる。

しかし、包括遺贈であれば、上記第1節3で述べたとおり、その法的効果として、相続財産に対して物権的効力が生じるはずであるが、遺贈の財産を金銭（不特定物）と解した場合には、相続財産に対する物権的効力が生じるものではない。特定遺贈か包括遺贈かの性質決定を論理的に考察すれば、「相続財産を換価し、それを割合的に相続人等に与える遺言処分もまた、特定遺贈という可能性がある。一定額の金銭を承継させる性格の遺言処分だからである。」<sup>(129)</sup>というように、特定遺贈（不特定物遺贈）と解される。

しかしながら、このような性質決定については、以下のような反対論があ

---

(127) 中川・前掲注(72) 295頁〔泉久雄〕、野山・前掲注(10) 230頁、佐藤・前掲注(11) 187頁、島田・前掲注(94) 481頁、日本司法書士会連合会編「遺言執行者の実務」191頁（民事法研究会、2009）など。

(128) NPO法人・前掲注(25) 141頁、前掲注(124)の登記実務。

(129) 吉田・前掲注(27) 219頁。

る。

「そのような法性決定は、被相続人に債務がある場合には、必ずしも妥当とはいえない。受遺者から除外された相続人も含めて、受遺財産の額にかかわらず債務の負担が帰すことになってしまうからである。相続債務は、受遺財産の額を考慮して受遺者によって弁済されるのが適切である。遺言において債務を弁済した残りを分配するように手当てしておくか（清算型遺贈）、換価の前段階において包括遺贈を認定し、換価による分配は受贈財産の分配方法を定めたものにすぎない（遺産分割方法の指定）と解するのが妥当であろう。」<sup>(130)</sup>

そうすると、上記のように、債務の清算に着目し、遺言の趣旨の解釈を行うと異なる性質決定になりうると考えられる。例えば、相続人に対する換価遺言の場合に、遺言の解釈により、相続分の指定及び遺産分割の方法を指定したと解する場合があります<sup>(131)</sup>、その場合であれば、遺産分割方法の指定であるから、相続財産は一旦相続により包括割合によって承継され、その後、遺言が指定した分割方法として、換価が行われ、債務の清算後に分配が行われたと解することができる。上記の実務的な取扱いと整合することになる。

以上のように、遺言の趣旨により様々な捉え方があり得るのであり、結局、換価遺言も特定遺贈か、包括遺贈かなどと一義的に解するのではなく、個々の場面における遺言者の遺言の趣旨に照らし、相続人、受遺者に及ぼす法的効果として妥当する法的性質決定が必要であると考ええる。

その上で、あえて、①金銭のみの遺贈か、債務を受遺者に負担させる意思を含むものか、受遺者に負担させない（その反面で相続人に負担させる）意思なのかなどの債務の負担の点、②遺言の範囲が法定事項に限られること、③遺言の対象財産、相続人、受遺者の関係の点に着目し、さらには、それ以

(130) 吉田・前掲注(27) 220頁。なお、この考え方は、大審院判決・前掲注(30)の考え方の一般化であるとされる(吉田・前掲注(27) 245頁)。

(131) 大審院判決・前掲注(30)、松尾・前掲注(38) 406頁、赤沼・前掲注(89) 48頁。

外の個別の事情を捨象した前提に立って、換価遺言の場合について、次のような場合分けによる整理を、一応、試みることにする<sup>(132)</sup>。

(1) 全財産を清算の対象とする場合

イ 相続人が存在しない場合

相続人が存在しない場合には、相続財産全体の清算を前提とすると、誰かに積極財産のみでなく債務の承継をさせる必要がある。遺言者が、全財産を対象にして、換価代金による債務の清算を指示し、さらに、分配を割合的に行う場合には、相続財産の遺贈と債務の負担がセットになっていると考えられる。

したがって、この場合には、包括遺贈と解される。

そうすると、受遺者には相続財産である換価財産に対して物権的効力が生じる。ただし、遺言執行者の権限との関係で、金銭の分配までは、その管理処分権限が制限されることになる。これは、遺言により遺産分割方法の指定をされた相続の場合の相続人の立場と同じであり、受遺者は、金銭に対する履行請求権しか有していないこととはならない<sup>(133)</sup>。

ロ 相続人が存在する場合

遺言の解釈から遺言者の意思として、金銭を分配する者に債務を承継させる趣旨がある場合には、積極財産のみでなく債務の承継を含めた包括遺贈と解することになる<sup>(134)</sup>。例えば、相続人を含めて割合的に分配する場合<sup>(135)</sup>には、債務の承継も含めた包括遺贈と推認される。

しかしながら、そもそも債務の承継のみは遺言の対象とならず、債務

(132) 後述する私法と租税法の関係に照らせば、課税関係の整理のためには、どうしても私法上の法律関係の整理は不可欠であり、遺言の解釈が個々の事案によるものであることを前提としつつ、場合分けの試みを行った。

(133) なお、例えば、受遺者A100万円、B200万円、Cその余の残額という分配の場合は、全員に対する包括遺贈の場合とA、Bは不特定物遺贈、Cは包括遺贈という場合も考えられる。

(134) 相続人に一部特定遺贈を認定した上で、相続人以外の受遺者を包括受遺者とした事例として、東京地判平成10年6月26日参照（第1節5(3)イ裁判例iv）。

(135) 例えば、受遺者甲（相続人）2分の1、受遺者乙（相続人以外）4分の1、受遺者丙（相続人以外）4分の1のような場合。

は、法定相続分に基づき相続人に承継されること<sup>(136)</sup>に照らせば、相続人が受遺者でない場合には、受遺者に相続財産と一緒に債務を負担させる意図が明らかでなければ、換価遺言における受遺者の権限は、金銭に対する履行請求権にとどまると解される<sup>(137)</sup>。

なお、相続人のみに対する遺言の場合には、遺言の範囲として、遺産分割方法の指定や相続分の指定を伴う遺言であると考えられる<sup>(138)</sup>。この場合の相続財産の権利移転の性質は、「相続させる旨」の遺言の場合と同様に<sup>(139)</sup>「相続」によるものと解される。

## (2) 一部の相続財産を清算の対象とし、包括的な遺言の場合

相続財産のうち一部の財産を特定し、その財産を換価し、清算を行い、その後の金銭を割合的に分配する、また、ある一部の者には、金額を明示して分配し、その後の残額を他の一部の者にすべて分配するような遺言があり得る<sup>(140)</sup>。

包括遺贈は、一部の遺産についても行うこと（一部の遺産について特定遺贈をし、残りを包括遺贈する<sup>(141)</sup>など）もあり得るところから、換価遺言についても、割合的な場合と残額すべてという包括的な指定をもって行

(136) 赤沼・前掲注(89) 43頁。

(137) 包括遺贈はできるだけ制限して解釈すべきとの見解もある（加藤永一『遺言の判例と法理』137頁（一粒社、1990））。また、そうすると、相続人は、債務のみを負担することになるが、遺言の真意がそうであると解されれば、仕方がないと考える。

(138) 「相続人に対する包括遺贈は、原則として相続分の指定」（内田・前掲注(8) 503頁）と解され、また、清算型の遺言について、「この種の遺言を遺贈遺言というわけにはいかないけれども、相続分の指定および分割方法の指定の意味を持った遺言として処理することが考えられる」（中川・前掲注(8) 499頁）とされ、赤沼・前掲注(89) 48頁では、「遺産を換価処分して債務等を支払った後の残余を取得させる旨の清算型の遺言は、相続分の指定及び分割方法の意味を持った包括遺贈と解されている」とした上で、大審院判決・前掲注(30)を引用する。

(139) 相続させる旨の遺言の権利移転の性質は、「相続」と解されている（野山・前掲注(10) 220頁）。

(140) 例えば、相続財産に甲、乙、丙の土地があり、そのうちの甲土地のみ換価し、清算し、その残額を金銭を受遺者Aに2分の1、Bに4分の1、Cに4分の1と分配する、また、Aには100万円、Bには200万円、Cにはその余の残額全部を分配するというような遺言の場合。

(141) 第1節5(3)イiii参照。

う場合には、包括遺贈と解する余地がある。

この場合も上記(1)の場合と同様に、相続人の存在の有無で場合分けされると考える。

すなわち、相続人が存在しない場合には、債務の負担を誰かに承継させる必要があり、割合的または包括的な指定をされた者には、その債務の負担をさせることが遺言の趣旨であり、包括遺贈に該当すると考えられる<sup>(142)</sup>。

一方、相続人が存在する場合には、一部の財産のみの換価であり、遺言の解釈として、受遺者に相続財産と一緒に債務を負担させる意図が明らかでなければ、原則として包括遺贈には該当しないと考えられる。

### (3) 一部の特定の相続財産を清算の対象とし、金額的な遺言の場合

例えば、特定の不動産を換価し、債務を清算し、その後も具体的な金額が明示された金銭の分配しか行わない遺言の場合、受遺者は、金銭の履行請求権しか有しない<sup>(143)</sup>。

ただし、換価する相続財産が特定されていることに着目すれば、その相続財産自体を受遺者が特定遺贈で取得した上で、遺産の分配の方法を指定したものと解する余地もある。

すなわち、分配を受ける受遺者が相続人のみであれば、遺言事項の範囲に遺産分割方法の指定があるから、遺言上、受遺者にその特定された資産を相続させ、さらに、具体的な分割の方法として、換価した金銭を取得させるものと解する余地がある。

しかしながら、遺言の範囲として、換価代金の分配方法を定めることや換価により債務を返済するだけを目的とする遺言は、遺言で行うことがで

---

(142) 残りの財産>債務の場合であれば、包括遺贈と解さなくても、相続財産法人が清算を行うことで、問題は生じないが、逆の場合もあり、一応、本文のような整理とした。

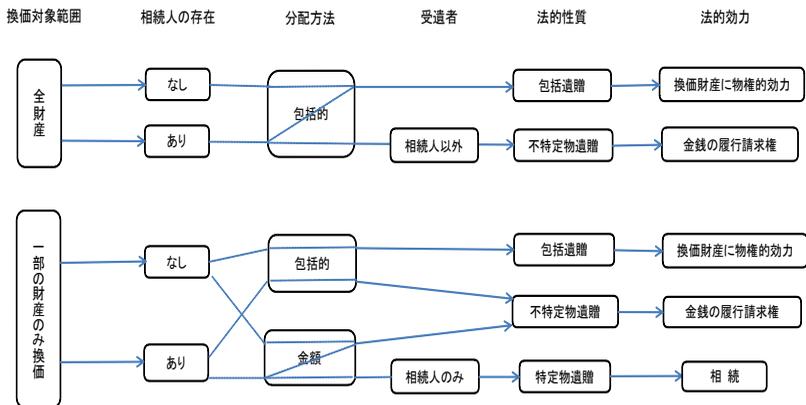
(143) 例えば、相続財産のうちの甲土地のみ換価し、清算し、その残額の金銭を受遺者Aに100万円、Bに200万円遺贈するといった遺言の場合は、A、Bはそれぞれ100万円、200万円の金銭の履行請求権を有することになる。

きる事項の範囲外と考えられる<sup>(144)</sup>。

そうすると、少なくとも受遺者に相続人でない者がいる場合には、遺産分割方法を指定した遺言とは解し難く、(換価するように) 特定された相続財産自体を特定遺贈されたと解することも困難と考えられ、原則としては、金銭(不特定物)の遺贈になると考えられる<sup>(145)</sup>/<sup>(146)</sup>。

以上のことを図にまとめると以下のようになる。

### 換価遺言の法的性質とその効力(総括図)



(144) 不動産を売却し、その代金をもって、債務を弁済するよにこの遺言は、処分行為に属しないとされている(中川・前掲注(8)497頁)。

(145) 「清算を伴う金銭の特定遺贈」(松原正明『全訂 判例先例 相続法V』191頁(日本加除出版、2012))とされる。

(146) また、この場合の清算された債務の負担は、相続人が行ったことになると考える。なお、換価により実質的には換価財産から債務の弁済資金が拠出されることから、換価財産自体を特定遺贈し、債務の弁済を義務付けた負担付遺贈(民法1002条)と解する余地も考えられるが、そのような負担付遺贈であれば、金銭の遺贈でも同じように解することができ、また、仮に、遺贈の放棄があった場合に、受益者が受遺者になる(民法1002条2項)とすれば、相続債権者である受益者は、債務の弁済を受けた上で、さらに、金銭を取得することになるとも考えられ、換価遺言の趣旨に、そのような場合を含むとは考え難く、消極的に解したい。

## 2 換価遺言の場合の相続財産に対する権利義務関係

以上のように、換価遺言の場合も遺言の趣旨・内容に従い、個別的にその遺言者の真意を探求し、遺言の法的性質を決定する必要があるが、さらに、課税関係の整理のためには、遺言による相続人、受遺者、遺言執行者らが有する個々の相続財産に対する権利義務の内容面から整理することも重要であるため、以下、それらの視点から、整理を行う。

### (1) 換価する相続財産に対する権利

#### イ 不特定物遺贈の場合

上記第2節1ないし3で述べたとおり、遺言執行者は、相続財産を占有・管理し、売却処分し、売却代金を管理し、相続債務を弁済することができる<sup>(147)</sup>、換価する相続財産の管理処分権限は、遺言執行者に帰属することになる。

所有者は、「その所有物の使用、収益及び処分をする権利を有する」(民法206条)のであり<sup>(148)</sup>、これらが、所有権の本質的権限であると考えられると、管理処分権限を有する遺言執行者が、相続財産の民法上の所有権者になりそうである。

一方、上記第2節2、5で述べたとおり、民法1015条の規定に照らせば、遺言執行者の行為の効果は、法的に相続人に帰属する。この意義を相続人が所有権者であるからこそ、遺言執行者の行為(資産の換価)の効果も相続人に帰属させたものと考えれば、処分された相続財産の所有権者は相続人であると考えられる<sup>(149)</sup>。

そして、受遺者は、上記第1節4で述べたとおり、遺言で指定された金銭についての履行請求権を有するが、相続財産に対する物権的効力は

---

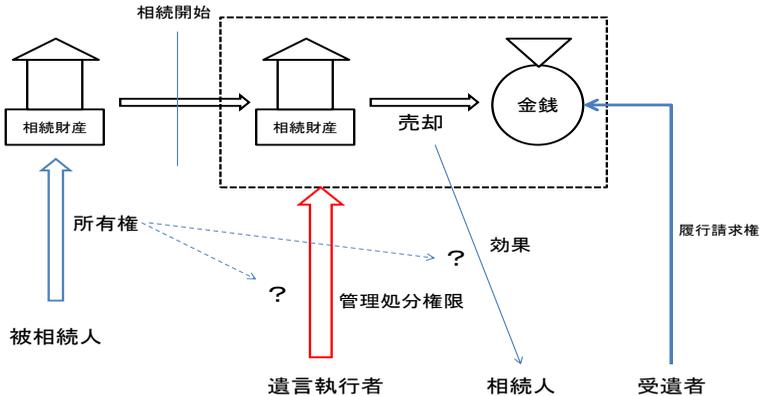
(147) 野山・前掲注(10)218頁。

(148) 「つまり、所有権とは、目的物を自ら使う(使用)、他人に使わせて対価を得る(収益)、売却して対価を得る(処分)ことができる権利」(大村敦志『基本民法I総則・物権総論(第2版)』273頁(有斐閣、2005))をいうとされる。

(149) 前掲注(124)の考え方は、相続財産が相続人に帰属していることを前提としている。

生じないため<sup>(150)</sup>、相続財産に対しては何ら権利を有しないこととなる。

イメージ図(不特定物遺贈の場合)



#### ロ 包括遺贈の場合

包括受遺者は、物権的効力により相続財産を一旦取得する。なお、包括受遺者が相続人である場合には、包括遺贈と解しても、遺産分割方法の指定や相続分の指定であると解しても、物権的効力による取得か、相続による取得かの相違はあるものの、相続財産に対して相続開始（遺言の効力発生）と同時にその権利を取得することとなる<sup>(151)</sup>。

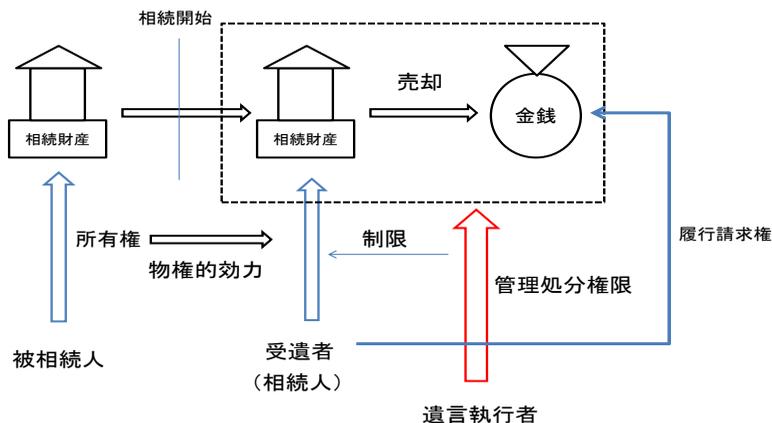
この場合は、一旦取得した相続財産に対する権利が、遺言執行者の存在により、民法 1013 条、1014 条により制限され、その後は、上記イと同様に民法 1015 条を介した法律関係になる。相続人である受遺者は、一旦は、相続財産の権利を取得していることが明らかであるから、民法 1015 条の規定を相続人代理説と解することと整合し、換価した相続財産

(150) 前掲注 (37)、(38) 参照。

(151) なお、相続の場合には、相続財産の破産等、物権的効力が否定される場合がある（野山・前掲注 (10) 220 頁）。

の所有権者は受遺者であると考えられる<sup>(152)</sup>。

#### イメージ図(包括遺贈の場合)



#### ハ 相続人不在の場合

##### (イ) 相続財産法人が成立する場合

包括受遺者が存在しない場合には、相続財産法人（民法 951 条）が成立する<sup>(153)</sup>。その成立時期は、被相続人死亡の時と解される<sup>(154)</sup>から、相続開始と同時に被相続人の相続財産の権利義務が相続財産法人の権利義務となる<sup>(155)</sup>。そして、第 2 節 4 で述べたとおり、遺言執行者と相続財産管理人の職務の競合が考えられるが、いずれにしても相続財

(152) なお、民法 1015 条の「相続人」に相続人でない包括受遺者が常に含まれるかが、明らかではないことは、記述（第 2 節 3）のとおりである。

(153) 財産の一部の包括遺贈の場合については、前掲注（119）のとおり、法人の成立が明らかでない。以下(ロ)において同じ。

(154) 中川・前掲注（8）454 頁、島津・前掲注（19）147 頁〔副田隆重〕。

(155) このことが、被相続人からの承継によるものか、相続財産自体を法人と擬制したものかについては、谷口知平・久貴忠彦編『新版 注釈民法（27）相続(2)〔補訂版〕』684 頁以下〔金山正信・高橋朋子〕参照。いずれにしても、相続開始と同時に一旦相続財産法人に相続財産は帰属すると解される。

産法人に換価財産の所有権は帰属し、それが換価された後に金銭の分配が行われるものと考えられる<sup>(156)</sup>。

(ロ) 相続財産法人が成立しない場合

包括受遺者が存在し、相続財産法人が成立しない<sup>(157)</sup>場合、包括受遺者は、相続人と同一の権利義務を有する（民法 990 条）から、物権的効力により相続の場合と同様に、相続財産が一旦受遺者に帰属し、換価財産の所有権も受遺者にあると考えられる。

(2) 清算される債務の負担者

換価遺言の場合、相続債務は遺贈の履行の前に換価代金によって、遺言執行者によって清算される。被相続人の債務を清算したものであることは疑いないが、その債務を誰が承継し、負担したとなるのか。

遺言により受遺者に債務のみを承継させることは、遺贈とはいえないとされ<sup>(158)</sup>、また、遺言による相続債務についての相続分の指定は、相続債権者に対してはその効力が及ばないものと解するのが相当であり、各相続人は、相続債権者から法定相続分に従った相続債務の履行を求められたときには、これに応じなければならないが、相続債権者の方から相続債務の指定の効力を承認し、各相続人に対し、指定相続分に応じた相続債務の請求をすることは妨げられないというのが判例である<sup>(159)</sup>。

そうすると、原則的には、包括遺贈で相続分の指定が伴わない限り、相続開始と同時に相続人に相続債務は法定相続分に応じて承継され、それが清算されたものと考えられる。

相続人がいない場合は、当然に相続財産法人が負担したものと解される。

---

(156) 登記実務的にも「売買等による所有権移転の登記をする前提として、相続財産法人名義へ名義変更の登記をする。」（佐藤・前掲注（11）220 頁）こととされ、相続財産法人への帰属を前提とする。

(157) 前掲注（119）参照。

(158) 「遺贈者の債務を受遺者に引き受けさせるようなことは、遺産分割の遺言とはなりうることはあっても、遺贈とは言えない」（中川・前掲注（8）566 頁）と解されている。

(159) 前掲注（80）430 頁。

## 第2章 換価遺言の課税関係

### 第1節 租税法と私法

租税法の解釈においては、いわゆる借用概念論における統一説<sup>(160)</sup>が妥当し<sup>(161)</sup>、例えば、相続税法における「相続」の概念は、他の法分野からの借用概念であり、私法と同様の意義に解釈することとなる<sup>(162)</sup>。

また、租税は、各種の私的経済生活上の行為や事実を対象として課されるものであるが、これらの行為・事実は、第一次的には私法によって規律されている<sup>(163)</sup>。すなわち、「租税法がこれらの行為や事実をその中にとり込むに当たっては、これらを生の行為や事実としてではなく、私法というフィルターを通して—ということは私法を前提としてそれを多少ともなぞる形で—とり込まざるを得ない場合が多い」<sup>(164)</sup>と解されている。

したがって、租税法における解釈適用においては、まず、私法上の法律関係を探求し、その法律関係を前提に、租税法規の適用を行うことになる。

しかしながら、私法において、すべての法律関係について、その法的内容が一義的に、論理的に定まるものではない。

例えば、東京地裁平成13年6月28日判決<sup>(165)</sup>は、一般論として遺言に反する遺産分割を無効と解しながら、当該遺産分割協議によって、相続人間で贈与ないし交換的に譲渡する旨の合意をしたものと認定し、私的自治の原則に照らして有効と判断した事例であるが、この事例については、「結局、遺産分割協議を有効と解するのと同じ効果が得られる。そうであれば、この場合の遺産分割

(160) 金子宏『租税法〔第21版〕』119頁（弘文堂、2016）。

(161) 統一説が妥当することについて、拙稿「租税法と準拠法—課税要件事実の認定場面における契約準拠法の考察—」税大論叢 39号 101頁参照（税務大学校、2002、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/39/koyanagi/ronsou.pdf>）。

(162) 金子・前掲注(160) 119頁。

(163) 金子・前掲注(160) 119頁。

(164) 金子宏「租税法と私法」租税法研究 6号 1頁(1978)。

(165) 判タ 1086号 276頁（2002）。

協議を無効とする必要はないであろう。」<sup>(166)</sup>との考え方が私法上では生じる。それは、当事者間の利害調整の妥当性と私法上の理論的・観念的権利関係とは、異なることが考えられる。

しかしながら、このような場合に、遺産分割を有効として、遺産分割が成立した場合と新たな贈与や交換等の合意の場合とでは、税法上の観点からは異なる課税関係が生じるのであり<sup>(167)</sup>、その効果が同じであっても、どのような法律関係を私法上、経たのかは、租税法上は、重要な問題となる。

また、民法上の法律関係が解釈により常に明確に決定されるかについては、不透明さが存在する。相続の相続財産共有の概念を例に、「そもそも、民法の問題関心としては、具体的な財産の帰趨を決するために紛争状況に応じて（その前提問題として）遺産共有の性質を論じているに過ぎず、租税法のために画一的に財産の帰属を決する必要性を感じているわけではない。」<sup>(168)</sup>との見解がある。私法の法律関係を前提にするとしても、その私法の解釈において、確定的な解釈を見出すことができない場合がある<sup>(169)</sup>。

このように、私法上の法律関係の決定に係る不安定さを前提に、それを租税法上の解釈適用にどのように反映させるかは、大変困難な作業である。前章における私法上の法律関係の整理もそのような不安定さを有していることを前提に、ただし、私法上の帰属に不透明性が残る場面については、演繹的に適用すると、私法が想定しない形での私法上の法律関係を観念することにもなりかね

(166) 吉田・前掲注(27) 239頁。

(167) 遺産分割であれば、相続税の課税であるが、贈与や交換であれば、贈与税、所得税と異なる課税になる。

(168) 藤谷武史「所得課税における法的帰属と経済的帰属の関係・再考」金子宏ほか編『租税法と市場』196頁（有斐閣、2014）。

(169) 金融商品に関する相続に係る私法上の問題も複雑で、「制度設計は容易ではない。直接的に適用される明確な法が存在せず、契約上の対応もされていないので結局は訴訟による解決が迫られる。金融機関、解約や払戻しをを求める相続人の両者にとって不幸な状況であり、しかも改善の目処が立っていない。」（本山敦「相続判例の分析と展開 1概観」金融・商事判例1436号9頁（2014））とされ、相続に係る私法上の法律関係の決定の困難さが、私法を前提とする法の適用における問題として露呈していると考えられる。

ないこと<sup>(170)</sup>を念頭におき、次節以降において、本稿の換価遺言に係る課税関係（相続税、所得税（譲渡所得）を中心）について、適用する租税関係法規の解釈も示しつつ、考察することとする。

## 第2節 相続税と換価遺言

換価遺言が行われた場合の相続税法の適用について、まず、相続税法の規定における納税義務者及び相続財産について検討し、前章の私法上の検討を踏まえて、具体的な換価遺言の場合の相続税法上の課税関係について、整理する。

### 1 相続税法上の「遺贈」の意義

相続税法は、「相続又は遺贈（……）により財産を取得した個人」を相続税の納税義務者としている（相続税法1条の3）。

そして、「相続」の意義については、借用概念の典型例とされるように民法における「相続」と同意義と解される<sup>(171)</sup>。同じ相続税法に規定する概念であり、特段、異なる解釈を行う理由もないから、相続税法における「遺贈」の意義も「相続」の意義と同様に民法における「遺贈」と同意義と解される。

民法上の遺贈とは、「遺言による財産の無償譲与」<sup>(172)</sup>と解されており、相続税法上も同様に解するのが相当である。

また、税法上、遺贈について、特段、遺贈の種類について区別がされていないことから、包括遺贈又は特定遺贈のいずれの場合も含まれると解され

---

(170) 私法上の法律関係の租税法への適用について、「そもそも私法上の帰属に不透明性が残る（紛争類型ごとに論じる必要がある）場面についてまで、かかる考え方を演繹的に適用すると、私法が想定しない形での『私法上の帰属』を観念することにもなりかねない」（藤谷武史「所得の『帰属』・再考（序説）—東京高判平成23年9月21日訟月58巻6号2513頁を手がかりとして—」『金融取引と課税(3)』113頁（トラスト60、2014））との指摘がある。

(171) 前掲注(162)参照。

(172) 中川・前掲注(8)566頁。

る<sup>(173)</sup>。

## 2 相続税法上の諸問題

### (1) 相続税法上の「財産」の意義

前述のとおり、相続税法は、相続又は遺贈により財産を取得した個人（相続税法1条の3）を納税義務者として規定し、「相続又は遺贈により取得した財産」に対して相続税を課することとしている（相続税法2条）が、この「遺贈により財産を取得」との規定の文言と前述の借用概念の意義に照らせば、相続税の課税対象となるのは、民法上の遺贈により受遺者が取得した「財産」になると解される。

ところで、相続税法上、「財産」についての定義規定は存しないが、相続により取得した「財産」とは、一般的には、被相続人が所有していた「相続財産」<sup>(174)</sup>であると考えられる。すなわち、相続の場合には、民法上、「相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する。」（民法896条）ことから、この規定に基づき相続を原因として相続人に包括承継される権利義務は、「相続財産」となる<sup>(175)</sup>。

一方、遺贈の場合にも、「遺贈は、その目的である権利が遺言者の死亡の時に於いて相続財産に属しなかったときは、その効力を生じない。」（民法996条）とされることから、原則として、「遺贈により取得した財産」とは、相続財産になると解される。

しかしながら、遺贈の場合には、「その権利が相続財産に属するかどうかにかかわらず、これを遺贈の目的としたものと認められるときは、この限りでない。」（民法996条ただし書き）と相続財産以外の財産移転も遺贈の

---

(173) これは、昭和33年の改正によりそれまで包括遺贈のみを相続税の対象としていたものをすべての遺贈を含むよう現在の規定に改正されたものであること（武田昌輔『DHCコンメンタール相続税法』562頁（第一法規、加除式）とも整合する。

(174) 相続財産には、財産権の対象となる一切の物および権利が含まれる（金子・前掲注（160）598頁）。

(175) 島津・前掲注（19）36頁〔副田隆重〕。

対象となる場合がある。

特に、換価遺言で不特定物（金銭）の遺贈の場合には、受遺者は、金銭を取得することになるが、これは、相続財産である土地等の資産を売却した後のもので、直接的な相続財産ではない。

そうすると、相続財産でない売却代金である金銭を取得した場合、その「金銭」は遺贈により取得した「財産」に該当しないのではないかとの疑問が生じる。

## （2）遺贈により取得する「財産」の意義

この点は、相続により取得した「財産」における解釈と同様に考えるべきである。

すなわち、相続があった場合に、遺産分割の方法として、いわゆる代償分割の方法<sup>(176)</sup>により分割を行った場合、相続財産でない代償財産を受け取った者も、当該代償財産を相続により取得したものとされる<sup>(177)</sup>。また、遺留分権利者が受遺者から受領した価額弁償金も、本来被相続人の財産には含まれていなかったものであるが、この価額弁償金も代償財産の場合と同様に相続税の課税対象とされる<sup>(178)</sup>。

このように、相続税法上は、相続により取得した「財産」について、必ずしも被相続人に直接帰属していた相続財産のみを「財産」として、相続税の課税対象としているものではない。

すなわち、相続により取得した「財産」とは、厳密な民法上の相続財産

---

(176) 家事事件手続法 195 条。

(177) 相続税法基本通達 11 の 2-9。

(178) 最一小判平成 4 年 11 月 16 日訟月 39 卷 8 号 1602 頁の大堀誠一裁判官の補足意見では、「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には、交付を受けた財産に対して相続税が課されることとなるものとして扱われているのであり、これと同様に、この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。」とされる。また、相続税法 30 条ないし 32 条は、価額弁償金が相続税の課税対象であることを前提とした規定であると言える。

だけではなく、相続税を課税すべき対象として、民法上の相続を原因として相続人が取得した実質的に相続財産と同等と認められる資産も「財産」の範囲に含まれていることになる<sup>(179)</sup>。

このような相続により取得した「財産」の意義、範囲に照らせば、遺贈により取得した「財産」についても、必ずしも相続財産と一致するものではなく、遺言を原因として受遺者が取得する「資産」も、実質的に相続財産と同等と認められる資産については相続税の課税対象となる「財産」に該当すると考えられる。

そうすると、換価後に遺言により取得する金銭は、相続財産そのものではないものの、遺言に基づき相続財産が換価された結果、金銭と変化したもので、その実質は換価された相続財産と同じであるから、相続税の課税対象として、相続税法上、遺贈により取得した「財産」に該当すると考える。

なお、文理解釈的に考えれば、「財産」＝「相続財産」ではないから、不特定物（金銭）であったとしても、それは、遺言により受遺者に遺贈されたもので、これが「財産」に含まれると解することもできる<sup>(180)</sup>。

### (3) 相続税の課税価格の計算

相続税法は、「相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額をもって、相続税の課税価格とする。」（相続税法 11 条の 2）とし、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価による（相続税法 22 条）と規定している。

したがって、遺贈の場合には、遺贈により取得した「財産」の当該取得の時における時価をもって課税価格の計算の基礎とすることになる。

すると、例えば、換価遺言が不特定物（金銭）の遺贈である場合には、

---

(179) なお、私法上、代償財産が遺産分割の対象となるとの裁判例もある（松原正明『全訂判例先例 相続法 II』263 頁以下の裁判例参照（日本加除出版、2006））。

(180) 相続の場合の代償財産は、相続により承継取得した財産でないことは、明らかであるが、一方、換価遺言により取得する金銭は、遺贈により取得したものであることもまた明らかである。

一義的には、受遺者が取得した金銭の時価、すなわち金銭の額で課税価格を計算することになると考えられる。

しかしながら、現行の相続税法は、シャープ税制以来、遺産取得税の体系に移行し、現在に至っていると解されるものの、一方で、現行制度は、遺産がどのように分割されても、税額の合計額が、相続人が法定相続分で相続したと仮定した場合の税額の合計額と等しくなるようにしているため、純粹な遺産取得税の体系を修正しており<sup>(181)</sup>、また、昭和33年度改正において、被相続人や相続人の恣意的要素によって相続税の総額を変えることのないようにするために、総遺産額と相続人の数により相続税の総額を決定する体系としたことに合わせて、遺贈財産についてもこれを相続財産としてみる必要があったことから、それまで贈与税の課税対象であった特定受遺者を包括受遺者と同様に相続税の課税対象へと変更したものである<sup>(182)</sup>。このような被相続人の総遺産を対象とした課税体系に変更し、遺贈財産をすべて取り込むこととした趣旨に照らせば、遺贈により取得した財産の課税価格の計算は、被相続人の相続財産をベースに計算が行われるべきと考える。

また、代償分割が行われた場合の代償金の課税価格の計算は、代償金額そのままではなく、代償財産の相続税評価額と代償分割時の時価との圧縮計算を行うこととされているが<sup>(183)</sup>、これは、被相続人の相続開始時の相続財産をベースに、「現物分割の方法によって遺産分割が行われた場合と、代償分割の方法によって遺産分割が行われた場合とで、不均衡のない計算をすることが必要」<sup>(184)</sup>だからである。

この考え方は、遺言により換価後の財産（金銭）を取得した場合と相続財産の現物を取得した場合との関係においても同様に妥当する考え方であ

---

(181) 金子・前掲注 (160) 593 頁。

(182) 桜井四郎「相続税法の一部改正」国税速報 1031 号 99 頁（大蔵財務協会、1958）。

(183) 相続税法基本通達 11 の 2-10、前橋地判平成 4 年 4 月 28 日行集 43 卷 4 号 702 頁、東京高判平成 17 年 2 月 10 日税資 255 号順号 9931 ほか参照。

(184) 前掲注 (183) 東京高判参照。

る。

したがって、例えば、相続財産を不動産（相続税評価額 1 億 2000 万円）のみとし、遺言執行者が、当該不動産を第三者に売却して換価し、債務等の清算後の金額（1 億円）を相続人でない受遺者（個人 A、B、C）3 名にそれぞれ 2 分の 1（5000 万円）、4 分の 1（2500 万円）、4 分の 1（2500 万円）ずつ分配する旨の遺言を想定した場合、遺贈により取得した財産が不特定物の金銭であるとする、A が遺贈により取得した金銭の額は 5000 万円であるが、課税価格の計算上は、以下の算式により計算され、6000 万円になると解される。

（A の課税価格の計算）

$$\begin{array}{l} \text{A の課税価格} \\ \text{(6000 万円)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{換価財産の} \\ \text{相続税評価額} \\ \text{(1 億 2000 万円)} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{A が取得した金銭の額} \\ \text{(5000 万円)} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{A、B、C が取得した金銭の合計額} \\ \text{(1 億円)} \end{array}}$$

すなわち、各人の相続税の課税価格は、換価した財産の相続税評価額（1 億 2000 万円）を各人が取得した金額の合計額を分母に各人が取得した金額を分子としてあん分計算がされ、A は、6000 万円、B、C はそれぞれ 3000 万円となり、結果として、課税価格の合計額は、相続税評価額（1 億 2000 万円）に一致することになる。

（4）債務控除

イ 債務控除を受けることのできる者

相続税法 13 条は、「相続又は遺贈（包括遺贈及び被相続人からの相続人に対する遺贈に限る。以下この条において同じ。）により財産を取得した者が……、当該相続又は遺贈により取得した財産については、課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から次に掲げるものの金額のうちその者の負担に属する部分の金額を控除した金額による。」と規定し、原則として、相続又は遺贈により財産を取得した者が負担することとなる被相続人の債務の金額については、相続税の課税価格から控除するこ

ととしている。

しかしながら、同条かつこ書きのとおり、文理上、同条の規定は、相続人以外に対する特定遺贈の場合、すなわち相続人以外の特定受遺者は債務控除ができない規定になっている。昭和 33 年度改正により、このような限定がされるようになったが、これについては、「このような者(第三者である特定受遺者：筆者加筆)について債務控除を認めることは不合理なこととなる」<sup>(185)</sup>との理由が示されているが、具体的に何が不合理であるかは示されていない<sup>(186)</sup>。

一方で、そのような改正の経緯に照らせば、包括受遺者又は相続人でない限り、債務控除できないこととしたことは現行法上、明らかであるともいえる<sup>(187)</sup>。

#### ロ 遺言執行費用

換価遺言の場合には、遺言の効力により、遺言執行者が存在し、さらに、遺言に係る執行費用を控除した後の金額しか、受遺者には分配されない。したがって、受遺者が取得した財産に対する課税という視点に照らせば、相続税の計算上、考慮されるべきとの考え方もあり得る<sup>(188)</sup>。

しかしながら、遺言執行費用は相続財産の中から支弁すべき相続財産に関する費用であって、被相続人の債務ではない<sup>(189)</sup>から、文理解釈上、

(185) 桜井・前掲注(182) 104 頁。

(186) 債務控除できない理由としては、相続人や包括受遺者以外には被相続人の債務を承継することがあり得ないからとの説明もある(橋本守次『新訂版 ゼミナール相続税法』229 頁(大蔵財務協会、2011))。

(187) ただし、負担付遺贈の場合の負担額は、取得した財産の価額から負担額を控除した価額を課税価格とする旨取り扱っている(相続税法基本通達 11 の 2-7 参照)から、遺言により被相続人の債務を負担させた場合には、債務控除した場合と実務的には同じになる。

(188) 「相続税は相続により経済的利得を取得したことに担税力を見出して課されるものであるから、被相続人が債務を負っている場合、これも相続人が相続する結果担税力が減少することになる。そのため、その債務の額は課税価格から控除される」(三木義一・末崎衛『相続・贈与と税〔第 2 版〕』35 頁(信山社、2013))、また、「遺言執行費用は、被相続人の遺言により発生したものであるから、何らかの考慮を払うべきではないか」(橋本・前掲注(186) 221 頁)との意見がある。

(189) 東京地判昭和 49 年 8 月 29 日税資 76 号 370 頁(その控訴審：東京高判昭和 52 年

債務控除の対象にはならないと解される。

### 3 換価遺言があった場合の相続税の課税関係（小括）

上記 1、2 のとおり、相続税法上の遺贈に係る課税関係は、遺贈により何を取得したことになるのか（相続財産そのものか、金銭なのか）、包括遺贈による債務の承継かなど、私法上の法律関係の整理により、その課税関係の整理の仕方が異なることとなる。そして、そのような法律関係は、結局は、遺言の解釈として、個々の事例に応じて決定されることになるのではあるが、一応の整理として、第 1 章第 3 節 1 で整理したケースに応じて、以下、相続税における換価遺言の場合の課税関係を示すこととする。

#### （1）全財産を清算の対象とする場合

##### イ 相続人が存在しない場合

この場合には、包括遺贈と解された。

すると、遺贈により受遺者は、物権的効力により一旦は直接相続財産を取得することとなり、その後、管理処分権限を失うものと解される。

そして、受遺者は、遺贈により換価される相続財産を包括遺贈の割合により取得するから、割合に応じた相続財産自体の価額が、相続税の課税価格となる。

また、受遺者は、包括受遺者に該当するから、清算された被相続人の債務については、課税価格から控除することができる。

##### ロ 相続人が存在する場合

包括遺贈と解される場合には、上記イと同じ課税関係になる。

不特定物である金銭を遺贈されたものと解される場合には、相続財産に対する権利は生じないが、上記 2 (3) のとおり、取得した金銭の額を基礎に調整し計算した金額により課税価格を算出することになる。

また、債務控除については、清算される債務は、受遺者の負担に属す

るものではなく、包括受遺者でもないから、受遺者の課税価格から控除することはできない<sup>(190)</sup>。

(2) 一部の相続財産を清算の対象とし、包括的な遺言の場合

この場合、上記(1)の場合と同様に、相続人の存在の有無で場合分けされる。

すなわち、相続人が存在しない場合には、包括遺贈に該当すると考えられるが、相続人が存在する場合には、原則として、包括遺贈には該当せず、不特定物である金銭の遺贈と考えられ、それぞれ、上記(1)の課税関係と同様になる。

(3) 一部の特定の相続財産を清算の対象とし、金額的な遺言の場合

特定金額の金銭を遺贈する遺言の場合で、相続人でない受遺者のときは、不特定物である金銭を遺贈されたものと解される。

この場合には、上記(1)ロと同じく、取得した金銭の額を基礎に調整し計算した金額により課税価格を算出し、債務は、受遺者の課税価格から控除することはできない。

しかしながら、受遺者が相続人の場合には、清算の対象として特定された資産を取得させた上で、遺産分割方法の指定として、換価を指定したと解される場合があるから、その場合には、特定の財産を相続により取得し、債務の負担のために財産を換価し、清算しているから、相続財産自体を課税価格とし、債務を控除することができる。

### 第3節 譲渡所得課税と換価遺言

相続財産の金銭への換価は、預貯金等の場合であれば、払い出しになるが、換価資産が譲渡所得の基因となる資産（土地、建物等）であれば、所得税法 33 条に規定する資産の「譲渡」に当たる。

---

(190) 相続人が債務控除することとなるが、相続人に遺贈がない場合には、控除されない場合も考えられる。

そこで、まず、換価遺言が行われた場合、誰が譲渡者で、その譲渡所得は誰に帰属することになるのかについて、譲渡所得の意義等を踏まえ、課税関係を整理するとともに、さらに、その譲渡所得はどのように計算されるかについて、検討を行うこととする。

## 1 譲渡所得の趣旨及び意義

### (1) 譲渡所得の趣旨

譲渡所得の趣旨は、最高裁昭和 43 年判決<sup>(191)</sup>が「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」と判示し、いわゆる清算課税説<sup>(192)</sup>が判例となっている。

すなわち、譲渡所得の本質は、所有資産の価値の増加益であり、その課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間の増加益を清算して課税しようとするものである<sup>(193)</sup>。

なお、その後の最高裁平成 18 年判決<sup>(194)</sup>は、同様の趣旨を述べながらも「譲渡所得に対する課税は、資産の値上が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である（最高裁昭和 41 年（行ツ）第 102 号同 47 年 12 月 26 日第三小法廷判決・民集 26 卷 10 号 2083 頁、最高裁昭和 47 年（行ツ）第 4 号同 50 年 5 月 27 日第三小法廷判

(191) 最一小判昭和 43 年 10 月 31 日税資 53 号 799 頁、裁判所ホームページ・裁判例情報 ([http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei\\_jp/590/066590\\_hanrei.pdf](http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/590/066590_hanrei.pdf), 2016.6.23)。なお、訟月 14 卷 12 号 1442 頁では、判決内容が「資産の所得者に帰属する増加益」（下線筆者）と記載されているが、判決要旨部分の下線部分は「所有者」になっている。

(192) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 2 版〕』86 頁（弘文堂、2016）。なお、佐藤教授は、清算所得説に対して、「譲渡所得は具体的に得られた譲渡益への課税を行なうものだと考える考え方」を「譲渡益説」と呼んでいる（佐藤・同 96 頁）。

(193) 金子・前掲注（160）239 頁。

(194) 最一小判平成 18 年 4 月 20 日訟月 53 卷 9 号 2692 頁。

決・民集 29 卷 5 号 641 頁参照)。しかしながら、所得税法上、抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく、原則として、資産の譲渡により実現した所得が課税の対象となっているものである。」と判示して、譲渡所得の具体的な計算においては、納税者について、実現した所得を課税の対象とする旨の判断を行っており、この判決に対しては、譲渡の時に客観的に発生していた資産増加益に対する課税という清算課税説からの一定の乖離と譲渡益説への傾斜を感じさせる<sup>(195)</sup>との評価もされている。

### (2) 「譲渡」及び「譲渡による所得」の意義

一方、最高裁昭和 50 年判決<sup>(196)</sup>は、譲渡の意義について、「所得税法 33 条 1 項にいう『資産の譲渡』とは、有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいうものと解すべきである。」と有償譲渡のみならず無償譲渡も譲渡所得の対象になると判示している。

しかしながら、譲渡による所得は、所得税法 36 条により、「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に対してのみ課税することを原則としている」<sup>(197)</sup>から、「特別な規定がない限り現実に授受された金額を基礎として」<sup>(198)</sup>計算されることになる<sup>(199)</sup>。

### (3) みなし譲渡課税と取得費の引き継ぎ

上記のように、譲渡及び譲渡所得の意義に照らせば、資産の移転があった場合には、無償であっても、前所有者の保有期間に生じた増加益は、譲渡所得として課税されることが前提であると解されながらも、「所得税法は、『資産の所得』についても、他の所得と同じく、これを収入金額概念……

---

(195) 佐藤・前掲注 (192) 144 頁。

(196) 最三小判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 卷 5 号 641 頁。

(197) 金子・前掲注 (160) 246 頁。

(198) 佐藤・前掲注 (192) 109 頁。

(199) ただし、所得税法 33 条、36 条、59 条の関係については、別の議論がありうる。シャープ税制と最高裁昭和 43 年判決を端緒にアメリカ法を参考にし、「実現」概念から整理を行うものとして、渡辺徹也「実現主義の再考—その意義および今日的な役割を中心として—」税研 147 号 63 頁 (2009) 参照。

の枠内で捉え、もって実現主義の射程内に取り込んでいる」<sup>(200)</sup>ことから、所得税法 36 条の収入金額がない場合には、結果として、譲渡所得が発生しないことになるが、その例外として、所得税法 59 条の規定により、一定の場合には、収入金額を伴わない譲渡につき時価相当額の収入金額を擬制することとなる<sup>(201)</sup>。

そうすると、最高裁が示した譲渡所得の趣旨に照らし、無償譲渡も譲渡所得の対象になるとしても、現行法上、無償譲渡により譲渡所得が発生するのは、所得税法 59 条の規定に合致する場合に限られるとも解される<sup>(202)</sup>。

一方、所得税法 60 条は、「居住者が次に掲げる理由により取得した前条第 1 項に規定する資産を譲渡した場合」の譲渡所得等の取得費の特例を規定し、所得税法 59 条のみなし譲渡課税と密接に関連する条文で、所得税法 59 条と 60 条は、対をなす規定で相互に連動するものであり<sup>(203)</sup>、また、これら「みなし譲渡課税」と「課税繰延（＝取得費の引継ぎ）」は表裏の関係にある規定である<sup>(204)</sup>。そうすると、所得税法 59 条、60 条の意義は、被相続人の所有期間に生じたキャピタルゲインを被相続人の手元から移転する際を捉えて課税する趣旨の下、みなし譲渡課税を行う場合と課税を繰り延べる場合を整合的に規定した制度であると解される<sup>(205)</sup>。

そして、そのようなキャピタルゲイン課税と課税繰延を連動させ整合させる観点から、資産を移転する贈与者に経済的な利益を生じさせる負担付贈与は、所得税法 60 条にいう「贈与」に含まれないという解釈が示され

(200) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』288 頁（弘文堂、2016）。

(201) 谷口・前掲注（200）294 頁。

(202) 譲渡所得の趣旨とみなし譲渡課税の沿革との関係について、増井良啓『租税法入門』109 頁（有斐閣、2014）、佐藤・前掲注（192）135 頁、谷口・前掲注（200）294 頁参照。

(203) 増井良啓「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）。

(204) 佐藤・前掲注（192）139 頁。

(205) その上で「結局は、『無限の課税繰延の危険性』と『納税者の理解・実際の事情』にどのように配慮するか」（佐藤・前掲注（192）126 頁）の変遷を経て、現行制度は規定されている。

ている<sup>(206)</sup>。すなわち、所得税法 60 条の規定は、相続等の無償譲渡の場合には、移転の時点の客観的な価額が明らかになるわけではないので、旧所有者の下における資産の増加益が顕在化しないことから、後日、新所有者の下で増加益が顕在化するまで課税を繰り延べることとした趣旨があるが<sup>(207)</sup>、負担付贈与の場合、負担の限度で経済的利得を取得し、譲渡所得が顕在化し発生するから、課税を繰り延べる余地がなく<sup>(208)</sup>、所得税法 60 条の適用が否定されると解される。

このようなキャピタルゲイン課税と課税繰延の連動性に照らせば、資産の保有者の手から資産が移転する段階において、保有者に何ら経済的利益が生じず、キャピタルゲインが顕在化しない場合には、課税を繰り延べるべきであり、一方、その繰り延べが行われた場合には、当然に顕在化した時点で、まとめてキャピタルゲインを清算することが、法の趣旨に合致したものとなる。

## 2 納税義務者（実質所得者課税の原則の検討）

### （1）実質所得者課税の原則（所有権基準）

譲渡所得が、資産の譲渡による所得であり、「資産の所有者に帰属する増加益」<sup>(209)</sup>に対して課税するものであることに照らせば、譲渡所得の納税義務者は、譲渡した資産の所有者になると考えられる。

また、所得税法 12 条は、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」と所得の帰属の判定基準として、実質所得者課税の原則を規定する。

---

(206) 最三小判昭和 63 年 7 月 19 日判タ 678 号 73 頁。

(207) 石原直樹「判批」判タ 913 号 283 頁（1996）。

(208) 判タ 678 号 73 頁（1988）。

(209) 最高裁平成 43 年判決・前掲注（191）。

この規定の意義は、いわゆる法律的帰属説<sup>(210)</sup>が妥当し<sup>(211)</sup>、法律的帰属説によれば、譲渡所得については、原則として、譲渡した資産の民法上の所有権を有する者に所得が帰属し<sup>(212)</sup>、所有権者が、納税義務者になると解される<sup>(213)</sup>。

ところで、このように所有権を基準に所得の帰属が決定されるのは、所有権者は、その資産の使用、収益、処分の権限を有している<sup>(214)</sup>から、法的に「資産から生ずる収益」を享受する者に該当し、実質所得者に該当するからであると考えられる。

そうすると、通常は、譲渡所得の納税義務者の判定は、譲渡した資産の所有権者が誰であるかを認定すれば、その認定した者に所得が帰属し、その者が譲渡所得の納税義務者となる。

## (2) 実質所得者課税の原則（所有権以外の基準）

しかしながら、所得の帰属に関して、実質所得者課税の原則を法律的帰属説と解した場合でも、上記(1)のような所有権の帰属を基準とするものではなく、別の基準による法律的帰属説の考え方がありうる。

例えば、所得の帰属の判断基準が、所有権の所在であると考えられてき

(210) 金子・前掲注(160) 171頁。なお、法律的帰属説の意義については、「法律的帰属説を、私法上真実に収益を収受する権利そのものではなく、そのような権利を有する者としての蓋然の様相を基準にして帰属を行う考え方」(谷口勢津夫「所得の帰属」金子宏編『租税法の基本問題』191頁(有斐閣、2007))との意見もあるが、本稿では、金子説を前提とする。

(211) 金子・前掲注(160) 171頁。

(212) なお、民法上は、他人物売買(民560条)も有効であるから、売買契約時において、売主が常に目的物の所有権を有しているわけではないが、その場合は、譲渡所得ではなく、事業所得、雑所得の場合もありうる。

(213) 所得の帰属に関する裁判例について、多くの裁判例が、資産の私法上の真実の所有者が誰であるかを認定しており、「結論のほとんどは、法的帰属によって説明することができる。」と分析されている(佐藤英明「所得の人的帰属をめぐる裁判例の概観」税務事例研究149号26頁(2016))。ただし、「所得の帰属は原則として私法上の権利関係という観点から判断されるが、例外的に、法的には説明がつかない事実関係の下では、真実の権利関係とは異なる事実上の帰属が議論の対象となりうることが示唆されよう。」(佐藤・同税務事例研究・50頁)と例外があることにも言及されている。

(214) 前掲注(148) 参照。

たことについて、「課税物件の帰属については、私法上の帰属が基準となると言われてきたが、そこでの私法上の帰属ないし法律上の帰属の内容については時に詳細な説明がない。当然、所有権が基準であると考えられていたのではないと思われる。」<sup>(215)</sup>との指摘の下、消費貸借契約、消費寄託契約、譲渡担保などの場合には、物の所有権が移転するにもかかわらず、資産の譲渡とみることがないことから、所有権に代わり自主占有を基準とすべきとする見解がある<sup>(216)</sup>。

また、『既存の』私法概念（例えば『所有権』）を探求し、それに（無理矢理に）課税関係を揃えようとすることは、法的安定性を重視する議論が意図しないはずの不合理な結果をもたらす危険性がある<sup>(217)</sup>との指摘の下、「具体的な取引関係や所得類型ごとに、当該『所得の帰属』の基礎となり得る私法上の法律関係であるか、を検討する必要があるのではないか。」<sup>(218)</sup>との見解もある。

すなわち、民法は、租税法のために画一的に財産の帰属を決する必要性を感じているわけではないのであり<sup>(219)</sup>、民法上、必ずしも明確な判断、見解が示されていない法律関係について、租税法の適用のためだけに法的性質決定を行い、その結果を適用するのではなく、法律関係が明確な部分を基準として、所得の帰属を判定する場合もあると考えられる<sup>(220)</sup>。

例えば、上記の見解に示された例の他にも、商品先物取引に係る所得の帰属について、実質所得者課税の原則の下、法的な取引の当事者である商

(215) 渕圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』208頁（有斐閣、2007）。

(216) 渕・前掲注（215）214頁。

(217) 藤谷・前掲注（168）188頁。

(218) 藤谷・前掲注（168）188頁。そして、所有権基準が機能しない場面として、受益権複層化信託、デリバティブ取引、未分割財産の共有持分を挙げ、「（資産の）権原の帰属」と「所得の帰属」の1対1の対応の限界を指摘する（藤谷・同197頁）。

(219) 藤谷・前掲注（168）196頁。

(220) すなわち「所有権の帰属を無理やりに決めてそこから演繹しようという素朴な『私法的帰属説』ではなく、これらの複雑な私法上の法律関係を精確に把握した上で租税法上の構成に反映させうる、洗練された『私法的帰属説』が必要とされている。」（藤谷・前掲注（170）133頁）。

品取引員ではなく、委託者にその差益の所得が帰属すると解されている<sup>(221)</sup>。

商品先物取引の場合、商品取引所の取引員は法律上の問屋<sup>(222)</sup>であり、問屋は、問屋自身が権利義務の主体となって（「自己ノ名ヲ以テ」、他人の計算すなわち経済的利益を他人に帰属させて（「他人ノ為メニ」）物品の販売又は買入を行うことを業とするものであって、当該物品の販売ないし買入という売買契約に係る問屋と相手方との関係（外部関係）は、問屋が当該売買契約の当事者、すなわち権利義務の主体となるものであり、一方、問屋と委託者との関係（内部関係）は、委任関係となる<sup>(223)</sup>。

しかし、商品の売買契約の当事者は、問屋である取引員であり、委託者ではないにもかかわらず、当該商品売買に係る所得は、委託者に帰属することになる<sup>(224)</sup>。これは、所得の帰属に関しては、所得を生み出した売買契約の目的物の所有権の帰属にのみ着目し、所得の帰属を判定するのではなく、問屋の外部契約と内部契約という構造に基づき<sup>(225)</sup>、経済的実質に

(221) 広島地判平成 18 年 5 月 30 日税資 256 号順号 10409（その控訴審：広島高判平成 20 年 2 月 6 日税資 258 号順号 10886（<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2008/pdf/10886.pdf>））。

(222) 最三小判昭和 49 年 10 月 15 日金融法務事情 744 号 30 頁、その他証券会社も同様である（江頭憲治郎『商取引法』217 頁（弘文堂、2005））。

(223) 大阪地判平成 25 年 6 月 18 日税資 263 号—111 順号 12235（<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2013/pdf/12235.pdf>）。なお、この事案では、消費税法 39 条の適用に関してはあるが、中央卸売市場における卸売における消費税法上の課税資産の譲渡等を行った者は、問屋たる卸売業者であると判断されている。

(224) 「課税においては原則として委託者に売買等の効果が帰属するものとして扱われる」（中里実ほか編『租税法概説』122 頁〔浅妻章如〕（有斐閣、2015））。

(225) 東京高判平成 28 年 2 月 26 日（公刊物未登載）は、不動産取引の事業所得の帰属に係る判断ではあるが、「所有者が、私法上の所有権を移転させたとは認められなくとも、事業取引の主体に対し、所有者に通常認められる権限、すなわち、資産の使用収益及び処分権限を付与した結果、私法上の所有者がその権限を実質的に失い、これに伴う収益を享受しなくなったと法的に評価できる場合もあるものであって、このような場合、事業取引から生じる収益は、そのような権限を付与された事業取引の主体に帰属すると解することができるのである。このような帰結は、私法上の所有権の帰属は、取引の安全を図るため、名義及び契約の文言（外部に表示された意思の内容）が比較的重視されるのに対し、実質所得者課税の原則が適用される場面における収益（所得）の帰属は、取引がなされ、これに伴う経済的利得の帰属が確定した後に、担

鑑みながらも、全体として、法的に誰が「収益を享受するか」を判断した結果であると解される<sup>(226)</sup>。

以上のとおり、譲渡所得の帰属に関して、実質所得者課税の原則は、法律的帰属説に基づき、原則としては、譲渡資産の所有者に所得が帰属するものとして、譲渡した資産の所有者が誰であるかを認定判断することにより、その所得の人的帰属は明らかになる。しかしながら、私法上、所有者が常に明示的に明らかになるものではなく、また、所有者らしい外観を有していても、所有権のもつ法的効果（利益の享受など）が失われている場合もあり、そのような場合には、形式的な所有権の所在に着目するのではなく、課税の対象となる取引における当事者のそれぞれの個別の法律関係にも視点を向け、所得の帰属先として妥当する権利の帰属者を所得の帰属者とすべきであるとする。

そして、所有権以外の譲渡所得を帰属させる基準を考察すると、最高裁昭和 43 年判決で示された「保有期間中の増加益」の存在と「所有権の移転」のほか法的な「収益の享受可能性」が必要であるとする<sup>(227)</sup>。

---

税力という観点から定められるものであって、法の趣旨の違いに照らしても、十分に合理性を有する。」と判断し、対外的な所有権の所在ではなく、当事者間の内部関係における意思解釈による使用収益及び処分権限の付与に基づく法的な収益の享受の権限の有無を所得の帰属の判断基準としているものと解される。なお、このような判断基準は、複数の契約を混合する租税回避スキームにおける実質所得者の判定においても妥当するものとする。

- (226) なお、問屋が買入れた物品の所有権の帰属について、商法の規定から「問屋からの譲渡その他の特別の権利移転手続を要せずに、当該権利が当然に委託者に帰属することを示す」（江頭・前掲注（222）233頁）との見解もあるが、問屋と委託者の内部関係における整理であり、外部関係においては、委託者の指図に基づかない場合でも、取引自体は有効であり（前掲注（222）最判昭和 49 年 10 月 15 日）、問屋が委託の実行として売買をした場合に、右売買によりその相手方に対して権利を取得するものは、問屋であって委託者ではなく、内部関係に照らせば、委託者は取戻権を有するもので（最一小判昭和 43 年 7 月 11 日民集 22 卷 7 号 1462 頁参照）、所有権自体が明示的に判断されるものでもない。
- (227) この考え方は、譲渡所得の帰属認定について、明確な基準として述べられた部分ではないが、「仮に、そうだとすると、清算課税説の下でも、譲渡所得をある者に帰属させるためには、『保有期間中の増加益』の存在と『所有権の移転』だけでは足りず、当該者による何らかの収益の享受可能性があることをも必要とされている、と言えそうである」（藤谷・前掲注(170)125頁）との示唆による。

この三つ目の基準は、所得税法 12 条が、「その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」と規定することとも合致する。

ところで、実質所得者課税の原則には、条文の「収益の享受」との表現を根拠に、法律的帰属説のほかに経済的帰属説<sup>(228)</sup>が従前から存在するが、上記の「収益の享受可能性」の基準は、経済的帰属説がいう経済上の帰属の面をいうのではなく、換価遺言でいえば、遺言の法的効力から生じる「金銭の履行請求権」という法的な権利の存在を前提として判断することになるもので、あくまで、法律的帰属説にも合致する基準である<sup>(229)</sup>。

### 3 換価遺言があった場合の譲渡所得の課税関係

換価遺言があった場合の課税関係については、①遺言に従い資産の換価(譲渡)を行った場合の所得の帰属(納税義務者)、②その場合の譲渡所得の計算方法、さらには、③法人に対する遺贈が行われた場合のみなし譲渡課税(所得税法 59 条)の適用の有無が大きな論点として考えられる。

そこで、以下では、それぞれの論点について、これまで検討した換価遺言に係る法律関係を基礎に検討していくこととする。

#### (1) 参考判決の検討

ここで、上記の検討に際して、場面は異なるが、東京高裁平成 23 年判決<sup>(230)</sup>の事例を参照しておく。

(事件概要)

- ① 被相続人は昭和 53 年に死亡し、相続が開始した(本件相続)。

(228) 課税物件の法律上(私法上)の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべきとする考え方(金子・前掲注(160)171頁)。

(229) なお、所有権基準も所有権の持つ収益権が所得の帰属の本質と考えれば、同じ基準とも解される。仮に、法律的帰属説に立ったものでないとしても、経済的帰属説が例外的に認められる「担税力を欠く者に課税する結果となるような場合」(清永敬次『税法〔新装版〕』72頁(ミネルヴェ書房、2013))に該当すると考える。

(230) 東京高判平成 23 年 9 月 21 日訟月 58 卷 6 号 2513 頁。

- ② 相続人らの中で遺産分割協議が調わなかったことから、相続人の一人である甲が、家庭裁判所に対し、他の相続人らを相手方とする遺産分割調停を申し立てたが、平成 16 年 9 月、調停不成立となり、同事件は、審判に移行した。
- ③ 家裁の家事審判官は、平成 16 年 11 月、家事審判法 15 条の 4 の規定に基づく中間処分として、i 甲に対して、被相続人の遺産のうちの一部の土地（本件土地）の競売を命じ、ii 遺産の管理者（本件遺産管理者）を選任する旨の審判をした。
- ④ 甲は、平成 17 年 6 月、前記中間処分に基づき、換価のための競売を申立て、裁判所は、平成 17 年 8 月、競売開始決定をした。
- ⑤ 本件土地について、平成 17 年 8 月、被相続人から相続人らに対し、持分各 7 分の 1（本件共有持分）、相続を原因とする所有権転登記がされた。
- ⑥ 裁判所は、平成 18 年 2 月、本件土地について、売却許可決定をし、本件土地は、同年 3 月に代金約 9000 万円（本件売却代金）で売却された。
- ⑦ 本件遺産管理者は、平成 18 年 5 月、本件売却代金を本件遺産管理者名義の預金口座に保管した。
- ⑧ 平成 19 年 9 月、相続人のうち乙らに対しては、特別受益の額を考慮し、遺産分割により取得するものはない。すなわち、具体的相続分はゼロである旨の審判がされ、乙らを除く相続人らが、本件遺産管理者が銀行口座に保管していた本件売却代金を各自の具体的相続分に応じて取得した。
- ⑨ 税務署長は、乙が、（法定相続分に対応する）本件土地の譲渡所得について所得税の確定申告をしていなかったことから、課税する処分を行った。
- ⑩ 乙は、課税処分を不服として、取消訴訟を提起した。

（判決要旨）

控訴人は、所得税法 12 条は、資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用するとしており、実質所得者課税の原則を定めているところ、乙に課税をすることは、実質所得者課税の原則に反するものであると主張する。

しかし、具体的相続分は、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、それ自体が実体法上の権利であるとは認められず、遺産分割によって初めて具体的相続分の有無及び割合が確定するのであるから、遺産分割によって具体的相続分がなくなった者についても、遺産分割前の時点では、具体的相続分がないことが確定しているわけではないのであるから、本件売却時において、乙の具体的相続分がなかったということはできない。また、家庭裁判所が指定した遺産管理者の地位は、相続人の代理人であり、遺産管理者の行為は相続人の行為とされるのであるから、本件売却代金を本件遺産管理者が管理し、乙が実際には換価代金を直接受け取ることがなかったとしても、本件遺産管理者が乙ら相続人を代理して本件売却代金を保管していたものと認められ、乙が本件売却代金に係る分配金を受ける立場にないとか、本件売却代金を受け取っていないなどということとはできない。

さらに、乙は、本件共有持分を被相続人から相続により承継し、本件売却前に自己の相続分を他の相続人らに対して譲渡した事実は認められないから、乙が、本件売却時において、本件土地について法定相続分の割合に応じて共有持分を有する所有者であったことは明らかであり、また、本件売却後、乙が遺産分割審判により最終的には本件売却代金を原資とした金員を取得しないこととなったとしても、本件売却時点における乙の本件土地に対する共有持分が遡って存在しないこととなるものではないし、本件売却代金は、乙らの代理人である本件遺産管理者が

取得・管理していたのであるから、本件売却時において、乙が本件売却に係る収益を支配していたと評価することができる。

譲渡所得課税は、資産の値上りによりその資産の所得者<sup>(231)</sup>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ものであって、不動産の売却によって譲渡人が直接受け取った現金を所得として課税するものではないから、乙が本件売却代金を自ら受け取っていないことを理由として、本件売却による譲渡所得が発生していないということとはできない。

そして、本件土地は、本件売却により第三者への譲渡がされ、その代金は、乙ら相続人の代理人としての本件遺産管理者が、取得・管理していたのであるから、本件売却時点において、乙は、本件売却代金のうち持分相当額を支配し、本件売却による譲渡益を実現していたといえるのであって、乙にとって、譲渡収入は、実現しなかったとか、競売時点において、乙が、譲渡収入とされる金額を受け取るという「収入の実現可能性」もなかったということとはできない。

本件売却代金は、本件遺産管理者が、取得・管理していたのであるから、本件売却時点において、乙は、本件売却代金のうち自己の持分を取得していたといえ、乙が現実に本件売却代金の配分を受けなかったのは、本件売却後にされた遺産分割審判がそのような内容であったからにすぎない。

本件は、所得税法 12 条にいう、資産から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合に該当するとは認められない。

(判決の検討)

譲渡所得の実質所得者の認定に関して、本判決は、①譲渡代金を管理していた本件遺産管理者の地位が相続人の代理人であること、②譲渡代

---

(231) 原文ママ。前掲注(191)のとおり訟務月報の記載が影響していると思われる。

金は、本件遺産管理者が、乙ら相続人の代理人として、取得・管理していたから、乙が、支配し、譲渡益を実現していたといえること、③本件共有持分を被相続人から相続により承継していること、などを理由に、乙に譲渡所得が帰属すると判断し、乙が現実に本件売却代金の配分を受けなかったことは、本件売却後にされた遺産分割審判によるものとして、判断材料とされていない<sup>(232)</sup>。

本判決の場合と換価遺言の場合の相違点としては、①本判決の場合は、換価された相続財産について、相続による承継が相続人に生じているが、換価遺言の場合は、相続人の相続財産に対する権限は明らかではない、②換価資産の管理処分権限者は、本判決の場合は、遺産管理人、換価遺言の場合は遺言執行者と異なる、③譲渡時点において、換価代金を受領する法的な権利者は、誰なのか（相続人か、受遺者か）、といった点が挙げられ、これらの相違点について、留意しながら、換価遺言に対する本判決の射程を考える必要がある。

## (2) 納税義務者

以上のように、資産を換価した場合の譲渡による所得が誰に帰属するか、納税義務者は誰かという点は、上記2で述べたとおり、所有権基準と所有権以外の基準が考えられ、また、上記(1)のような裁判例も存在する。

そこで、以上のことを踏まえ、換価遺言の場合に、納税義務者は誰なのかについて、第1章第3節で整理した換価遺言に係る私法上の法律関係を照らして、検討することとする。

### イ 不特定物遺贈の場合

(232) 本判決については、法定相続分から個別の相続財産に対する共有持分を導くことが私法上必ずしも自明とは言えないこと（法的帰属への批判）と遺産管理者による代金受領を分割後に何ら代金を取得しなかった者の収入享受と同視することへの疑問（人的帰属への批判）からの批判がある（藤谷・前掲注（170）113頁）。解決方法として、「本件土地の競売譲渡時に、ひとまず登記に従って課税を行う（『課税時点』としての譲渡時）が、（登記の移転を契機に認知された）当該譲渡は所得の帰属判定における暫定的段階にすぎないと位置づけた上で、終局的な帰属については、事後的に適及的調整を認める、ということになる。」とする（藤谷・前掲注（170）132頁）。

第1章第3節2(1)イで述べたとおり、この場合は、個々の権利関係を見れば、遺言執行者の権利が広範であり、民法上の所有権の本質的権限である管理処分権限は、遺言執行者が有している。

一方、民法1015条の通説に照らせば、遺言執行者が行った行為、すなわち、換価処分（譲渡）は、その効果が相続人に帰属することとなる。

ただし、債務清算後の換価代金を最終的に収受する権利は、金銭の履行請求権を有する受遺者にあり、遺言執行者、相続人ともに最終的に換価にかかる利益を享受する権利を有しないことになっている。

すなわち、私法上の本質論からの権利関係を見れば、遺言執行者が所有権を有し、しかし、民法1015条を勘案すれば、遺言執行者の私法上の行為の帰属者である相続人が所有権を有しているとも考えられ、さらに、最終的に実質的に所得を得る権利者は、受遺者になると考えられる。

そこで、実質所得者課税の所有権基準の適用について考えてみると、遺言執行者に管理処分権限があるとしても、それは、遺言執行の過程における暫定的な権利であり、また、民法1015条の規定の存在に照らせば、換価する相続財産について、遺言執行者に所有権があるとは解しがたい。

また、受遺者については、不特定物遺贈の場合には、相続財産に対して、物権的効力がなく、また、その他、換価した相続財産について、所有権を有する法的根拠は見出せず、やはり、所有権を有しているとは認められない。

そして、相続人については、民法1015条の規定を形式的に解せば、譲渡行為は、相続人に帰属し、それはまさに所有権の存在も擬制するものと考えられる。参考判決（東京高裁平成23年判決）も遺産管理人が相続人の代理人であることを理由に挙げており、これは、遺言執行者についても同様である。

しかしながら、管見するところ、明示的に、換価した相続財産の所有権が、相続人に所在するとする学説、判例を見出すことはできていない。

まさに、演繹的に所有権の存在を認定するものにほかならない。そして、仮に、相続人に所有権があると認定しても、遺言執行者の管理処分権限は、相続人の処分を無効とさせるほど強靱であり、また、遺言者の意思を貫けば、換価代金の分配のみがその意思で、換価される相続財産を相続人に直接帰属させることが意思であるとは一概には解しがたく、さらに、所有権者のはずの相続人には、法的な換価代金を収受する権利や実質的に支配する状態すら生じていない<sup>(233)</sup>。このような者に形式的な所有権の存在を根拠に譲渡所得課税を行うべきかの疑問が生じる<sup>(234)</sup>。すなわち、不特定物遺贈の場合には、個々の当事者の権利関係に照らせば、所有権基準による判定が妥当しないものとする。

そうすると、結論的には、法的な「収益の享受可能性」を視点に所得の帰属を決定することになり、そして、遺言により相続開始の時から法的に収益の享受の内容が確定し<sup>(235)</sup>、「収益の享受可能性」を有するのは、受遺者にほかならないから、受遺者に所得は帰属し、納税義務者になると考えられる<sup>(236)</sup>。

#### ロ 包括遺贈の場合

第1章第3節2(1)ロで述べたとおり、換価遺言が包括遺贈と解される場合には、遺贈による物権的効力が生じ<sup>(237)</sup>、受遺者は、換価される相

(233) この点、参考判決（東京高裁平成23年判決）の場合は、相続による承継が前提で遺産管理人が選定される以前は、明らかに所有権者であったこと、また、遺産分割前の状態では、利益を享受する権利は存在し、事後の遺産分割によりその権利が消滅したことなどの点で法的状態は異なっていると解される。

(234) 相続人が納税義務者になることについて、「何らの遺産も取得しない法定相続人が名目上の譲渡所得により、健康保険料まで増額になることがあるという問題も生ずる」（赤沼・前掲注（89）49頁）との指摘がある。同旨の見解として、鹿田・前掲注（14）101頁。

(235) 割合的な遺言の場合には、その金額は未確定ではあるが、享受する割合は決定されている。

(236) 具体的な理由は示されていないが、実質所得者課税の原則を根拠に、換価代金の受遺者に譲渡所得課税が行われるものとする見解がある（小林栢弘『Q&Aと図解でわかりやすく解説 遺言執行時にまつわる税金』26頁（税務研究会税研情報センター、2004））。

(237) 受遺者が相続人の場合には、相続による財産の承継とも解される。

続財産について、法的な所有権を生じた上で、遺言執行者の存在により、その権利が制限されることになる。

この場合には、包括受遺者が所有者であるから、譲渡所得は、受遺者に帰属し、受遺者が納税義務者になると解される。

#### ハ 相続人が不存在の場合

第1章第3節2(1)ハで述べたとおり、相続財産法人が成立する場合には、相続財産の権利義務は相続財産法人の権利義務になり、明示的に換価財産の所有権は、相続財産法人が有することになる。すると、譲渡に係る所得は、所有者である相続財産法人に帰属すると考えられる<sup>(238)</sup>。

なお、この場合には、後述のとおり、被相続人にみなし譲渡所得課税が行われると解され、相続財産法人には実質的な所得は、発生しないと考えられる。

一方、相続財産法人が成立しない場合には、包括受遺者が存在し、上記ロの場合と同様に、譲渡所得は、受遺者に帰属し、受遺者が納税義務者になると解される。

### (3) 譲渡所得の金額の計算

所得税の譲渡所得の金額は、資産の譲渡による収入金額から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た金額となる(所得税法33条3項)。

#### イ 収入金額

換価遺言の場合で、包括遺贈と解する場合には、上記(2)ロのとおり受遺者に所有権があり、その所有権に基づき、譲渡(換価)が行われることから、通常の場合と同様に、原則として、譲渡契約に係る売却金額の

---

(238) 相続財産法人は、「相続財産を管理し、最終的に清算するための制度」で「主体のない財産を生じさせないために擬制されたもの」(島津・前掲注(19)147頁[副田隆重])であるから、清算中に係る所得について、帰属させ、結局、租税債務を負担させたとしても、終局的には、相続財産の清算をさせる趣旨に合致するものとする。なお、固定資産税においては、相続財産法人も所有者として納税義務者となっていると認められる(佐藤・前掲注(11)228頁)。

うち受遺者の持つ割合に応じて、収入金額が計算されることになる。

一方、不特定物遺贈の場合には清算後の金銭にしか履行請求権がないとすると、履行請求権の金額が、収入金額となるのか、相続の場合と同様に、売却金額を基礎とした価額によるべきかの疑問が生じる。

そこで、検討するに、この場合、受遺者に所得が帰属するのは、上記(2)イのとおり、法的な「収益の享受可能性」があるからであり、その法的権利は、清算後の金額にしか及ばないことに鑑みれば、分配された金銭の額がそのまま収入金額になるとも考えられる。しかしながら、譲渡所得は、資産の増加益に対する課税であり、そのために取得費を控除して計算を行うのであるから、後記ロのとおり、受遺者に対する課税においても所得税法 60 条を適用し、取得費を控除することが妥当であることに照らせば、相続の場合と同様に売却金額を取得した金銭の額によるあん分比率により調整した金額により、収入金額を計算するものと考えられる。

#### ロ 取得費

換価遺言の場合で、包括遺贈と解する場合には、所得税法 60 条の規定により、遺贈又は相続により取得したものとして、被相続人の取得価額を引き継いで計算することになる。

一方、不特定物遺贈の場合には、遺贈により取得するのは、金銭である。

文理上、所得税法 60 条の対象となるのは、所得税法 59 条に規定する被相続人が有していた譲渡所得の基因となる資産を遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く）により取得した場合と規定されていることから、換価後の金銭は、被相続人が有していた資産ではない（しかも金銭は譲渡所得の基因となる資産に該当しない<sup>(239)</sup>）から、所得税法 60 条の規定の適用がないとも考えられる。

---

(239) 所得税基本通達 33-1。

しかしながら、上記 1(3)で述べたとおり、所得税法 59 条、60 条の関係は、相互に連動する表裏一体の関係にある規定で、被相続人の所有期間に生じたキャピタルゲインを被相続人の手元から移転する際を捉えて課税する趣旨の下、みなし譲渡課税を行う場合と課税を繰り延べる場合を整合的に規定した制度である。そして、その趣旨に照らして、「贈与」の解釈においても「負担付贈与」が含まれないと解釈される。

その反面として、資産の保有者の手から資産が移転する段階において、保有者に何ら経済的利益が生じない場合には、課税を繰り延べて、顕在化した時点で、まとめてキャピタルゲインを清算することは、法の趣旨に合致するものである。

換価遺言の場合、相続開始の段階では、何ら増加益は顕在化することではなく、相続後の換価により、顕在化するもので、その顕在化した譲渡益の法的帰属者となるのが受遺者であるから、譲渡所得の金額は、被相続人の保有期間も合わせた期間の譲渡益となるのが法の趣旨に合致すると考えられる。

そうすると、所得税法 60 条の遺贈により取得した資産には、換価遺言のように遺言により譲渡所得の基因となる資産を換価し、その換価代金により金銭が遺贈される場合の換価した資産も含むと解するのが相当である<sup>(240)</sup>。

#### ハ 譲渡費用

換価の際に支払った仲介手数料等は、いわゆる譲渡費用として、当然に、控除されることになる<sup>(241)</sup>。

ここで、換価遺言の場合に、譲渡費用に含まれるかどうか議論となり

---

(240) ちなみに、所得税法 60 条の適用がないとすれば、受遺者は、取得費等がないものとして譲渡所得の計算を行わなければならない恐れが生じる。また、前掲イの収入金額について、取得した金銭自体の額ではなく、換価の際の売買金額に合致させる額とする考え方は、実質的には受遺者が遺贈により換価財産を取得し、売却したとみることであり、同様に、実質的には、受遺者が換価資産を遺贈により取得したと考えると、所得税法 60 条の適用があることになる。

(241) 譲渡費用の範囲として、所得税法基本通達 33-7 参照。

得るのは、相続税の場合の債務控除と同様に、遺言執行者の報酬などの遺言執行費用である。

譲渡所得の計算上、収入金額から控除される「資産の譲渡に要した費用」とは、資産の譲渡のために直接に必要な経費であると解されており<sup>(242)</sup>、最高裁においても「資産の譲渡に当たって支出された費用が所得税法 33 条 3 項にいう譲渡費用に当たるかどうかは、一般的、抽象的に当該資産を譲渡するために当該費用が必要であるかどうかによって判断するのではなく、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきものである。」<sup>(243)</sup>と判断されている。

遺言執行費用は、まさに遺言を執行するための費用であり、原則的には、譲渡を実現するための費用とは、認められないが、換価遺言の場合には、換価することが遺言の内容となっており、その執行の費用は、譲渡と関連する費用ではあると考えられる。

しかしながら、上記のとおり、譲渡費用は、資産の譲渡に直接必要な費用でなければならず、また、譲渡を実現するために必要であったかどうかで判断されること、遺言執行費用は、遺言執行全体の費用であり、そのすべてが譲渡に関する費用ではなく、また、遺言執行費用を払わなくても<sup>(244)</sup>、遺言の内容の実現のためには、譲渡は実現されなければならず、実現のために必要である費用とは認められないと考えられる。

したがって、譲渡費用には該当しないものと解される。

#### (4) みなし譲渡課税の可否

ところで、遺言により換価という処分行為が定められ、それに相続人、受遺者、遺言執行者のすべての関係者が拘束されることに鑑みれば、実質

---

(242) 金子・前掲注(160) 256頁。

(243) 最一小判平成 18 年 4 月 20 日訟月 53 卷 9 号 2692 頁。

(244) 遺言において無報酬とすることも妨げられない(島津・前掲注(19) 201 頁〔棚村政行〕)。

的に処分を行うのは、被相続人（の意思）であり<sup>(245)</sup>、その処分という移転の機会を捉えて譲渡所得を課税することは清算課税説とも矛盾しないと考えられるから、換価遺言の場合には、所得税法 59 条を適用し、被相続人に対するみなし譲渡課税とすることも考えられる。

しかしながら、所得税法 59 条は、みなし譲渡の対象となる資産の移転事由を①法人に対する贈与、②相続のうち限定承認に係るもの、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るもの、⑤法人に対する低額譲渡に限定している。

このように、移転事由が限定されている上に、個人に対する遺贈の場合には、包括遺贈で限定承認があった場合とさらに限定的な規定となっている<sup>(246)</sup>。加えて、上記(3)ロで述べたとおり、所得税法 59 条と 60 条は整合的に解釈し、所得税法 60 条による繰延べが行われれば、みなし譲渡課税を行うべき場面ではないと考えられる。

そうすると、受遺者が個人の場合には、換価遺言の法的性質が、包括遺贈、相続、不特定物遺贈のいずれの場合であっても所得税法 59 条の適用はないと解される。

一方、換価した資産が、特定物遺贈や包括遺贈で直接法人に移転すれば、所得税法 59 条の適用があることには異論がないと思われる。

しかしながら、不特定物（金銭）の遺贈と解した場合には、直接、被相続人の資産が遺贈により法人に移転するものではないため、所得税法 59 条の適用に疑義が生じる。

---

(245) 遺言執行者の地位に係る遺言者代理人説参照。

(246) この限定承認の場合のみなし譲渡の規定は、被相続人の財産関係の清算という意味合いがあり（佐藤・前掲注（192）127 頁）、他の事由と趣旨が異なる。すなわち、みなし譲渡に係る譲渡益に対する課税（所得税）を被相続人の債務とすることにより、相続人が負うべき債務として、相続により取得した財産の範囲内で負担すれば足りるが（債務超過の場合には、所得税債務は新たな負担にならないと考えられる）、所得税法 59 条を適用せずに所得税法 60 条が適用されれば、その後、相続人は、譲渡時において被相続人の所有期間中の増加益に係る所得税を相続した財産を超えて負担する場合もあり得、限定承認の効果を活かせない恐れがあるからと考えられる。

この点に関しては、既に、述べたとおり、みなし譲渡は、被相続人の所有期間に生じたキャピタルゲインを被相続人の手元から移転する際を捉えて課税する趣旨の下、みなし譲渡課税を行う場合と課税を繰り延べる場合を整合的に規定した制度であり、この制度の趣旨に鑑みれば、課税を繰り延べる必要のない場合には、原則的には、みなし譲渡課税が行われるべきであると考えらる。

そして、法人に対して遺贈（贈与）が行われる場合には、含み益が顕在化しない無償の財産移転であっても、その被相続人の手元から離れる機会を捉えて、みなし譲渡課税が行われることとされている。これは、法人に取得された資産の増加益に課税する機会は、課税を繰り延べると永遠にやってこないことが懸念されることから、この永遠の課税繰延を防止するため<sup>(247)</sup>に厳しくみなし譲渡課税の対象とされているからである。

また、法人受贈者側の課税処理の面を見た場合、法人税において、取得した資産の取得価額は、その資産の取得の時における当該資産の取得のために通常要する価額（時価）とされるが<sup>(248)</sup>、その理論的な理由は、前所有者における含み益の清算があることとも解されている<sup>(249)</sup>。

したがって、実質的に法人に資産が移転した状態にあり、含み益が清算されるべき場合には、被相続人の資産が法的には直接法人に遺贈により移転したと解されない場合であっても、「遺言」により実質的に法人に資産が移転していると認められる状態があれば、それは、所得税法 59 条にいう「遺贈」により資産の移転があった場合に含まれると解すべきである。

これを換価遺言の場合に当てはめれば、換価される相続財産は、遺言執行が行われる間に金銭という資産に変化するものの、それは遺言の効力に拘束されて変質したものに過ぎず、その相続財産の実質である経済的価値は、遺言の効力により法人に移転するものであるから、これは遺言により

---

(247) 中里実「みなし譲渡と時価主義」『譲渡所得の課税』日税研論集 50 号 90 頁(2002)、金子・前掲注 (160) 246 頁、佐藤・前掲注 (192) 135 頁。

(248) 減価償却資産について、法人税法施行令 54 条 1 項 6 号。

(249) 増井・前掲注 (203) 44 頁。

資産の移転があった通常の遺贈と同視でき、したがって、所得税法 59 条にいう「遺贈」により資産の移転があった場合に含まれ、換価資産の移転が相続開始時にあったものとして、みなし譲渡課税の適用があると解すべきである<sup>(250)</sup>。

なお、みなし譲渡課税が行われないとすれば、換価した資産を取得した者は、その時の価額が取得価額となるから、もはや、被相続人の所有期間に蓄積したキャピタルゲイン課税を行う場面はなく、所得税法 59 条の趣旨に反するものと解される。

---

(250) 換価遺言で法人が受遺者の場合には、みなし譲渡課税になる（所得税法 59 条の適用あり）とする見解（小林・前掲注（236）27 頁）とみなし譲渡を否定する見解（鹿田・前掲注（14）106 頁）がある。

## 第3章 具体的な事例（仮想事例）への当てはめ

### 第1節 具体例の提示

遺言の解釈は、個々の場面における遺言者の真意の探求が必要であり、その法的性質は、一義的には、定まらない。このことは、本稿で検討している換価遺言の場合も同様である。

しかしながら、個別の事情を捨象して、換価遺言に係る私法上の法律関係を整理するとともに、それに対応した課税関係に係る論点の整理を前章までに行ってきた。

本章では、これまで行った整理について、仮の事例を具体的な数値を含めて設定した上で、相続税、譲渡所得に係る具体的な計算方法等を示すこととする。

（設定条件）

被相続人は、相続財産として、土地（相続税評価額：1億円）と預貯金（相続税評価額：3000万円）を所有し、借入金債務（2900万円）を有していた。

遺言により土地を換価し、換価による譲渡収入金額は、1億2000万円で、遺言執行費用（100万円）と借入金債務（2900万円）を清算し、その残金（9000万円）を受遺者に遺贈するものとする。

### 第2節 具体的な計算例

上記の設定条件の下、第1章第3節で示した換価遺言の法的性質の検討において、場合分けしたパターンに沿って、具体的に受遺者と分配方法を設定し、その法的性質と相続税、譲渡所得の計算方法等を示すと、以下のとおりとなる。

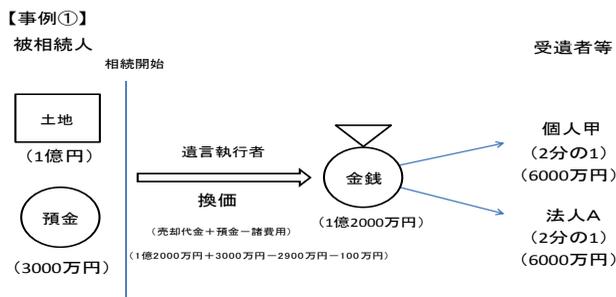
（パターン1）

全財産を清算の対象にして、受遺者に割合的に分配する場合

（1）相続人が存在しない場合

【事例①】

受遺者は、個人甲、法人Aの二者であり、それぞれに2分の1ずつ分配する旨の遺言により、それぞれ6000万円ずつの金銭を取得した<sup>(251)</sup>。



(法的性質)

割合的な遺言であり、債務の清算を含む必要があるから、包括遺贈と解される。

(相続税)

甲は、土地と預貯金を包括遺贈の割合（2分の1）で取得するから、その取得財産の価額は、6500万円となる<sup>(252)</sup>。

また、甲は、同じく包括遺贈の割合で借入金債務を負担するから、債務控除の額は、1450万円<sup>(253)</sup>となる。

Aは法人であるから相続税の納税義務者にはならない<sup>(254)</sup>。

(譲渡所得)

(251) 残金9000万円と預金3000万円の合計額1億2000万円の2分の1ずつをそれぞれ取得。

(252) 土地（相続税評価額：1億円）と預貯金（相続税評価額：3000万円）をそれぞれ包括遺贈の割合（2分の1）により取得した金額の合計額（5000万円+1500万円）。

(253) 借入金2900万円×2分の1。

(254) 遺贈により財産を取得した個人が納税義務者である（相続税法1条の3）。ただし、相続税法66条1項、4項の適用がある場合は、個人とみなされ、納税義務者となる（事例においては、いずれも同条の適用がないものとする）。

甲とAは、土地を包括遺贈の割合（2分の1）で遺贈により取得し、それを譲渡したことになる。

甲は、譲渡所得の収入金額を6000万円とし<sup>(255)</sup>、所得税法60条により被相続人から引き継いだ取得費を控除して、譲渡所得を計算することとなる。

一方、法人であるAが土地（2分の1）を包括遺贈により取得するから、所得税法59条の適用により、土地の2分の1部分について、被相続人にみなし譲渡課税が行われることになる。なお、この場合、国税通則法5条の規定により、甲とAが被相続人の所得税の納税義務を承継することになる<sup>(256)</sup>。

## （2）相続人が存在する場合

### 【事例②】

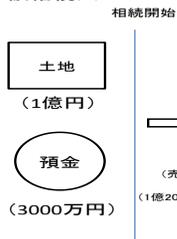
受遺者は、個人甲（第三者）、個人乙（相続人）、法人Aの三者であり、それぞれ3分の1ずつ分配する旨の遺言により、それぞれ4000万円ずつの金銭を取得した。

(255) 換価代金1億2000万円×2分の1。

(256) 国税通則法5条は、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（……）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。）に課されるべき国税を納める義務を承継すると規定し（1項）、さらに、相続人が二人以上あるときは、承継する国税の額は、同項の国税の額を民法第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あん分して計算した額とする（2項）と規定する。包括遺贈の割合は、相続人に対する遺言による相続分の指定とは厳密には異なるが、民法990条は、包括受遺者は相続人と同一の権利義務を有し、包括受遺者と同一視する立場を採っていること、また、本条が相続に包括遺贈を含めていることに照らせば、包括遺贈の割合は本条2項の指定相続分に含まれると解される（国税通則法基本通達9参照）。事例①の場合には、甲2分の1、A2分の1の割合で納税義務を承継する。

## 【事例②】

被相続人



受遺者等

個人甲  
( $\frac{1}{3}$ )  
(4000万円)

相続人乙  
( $\frac{1}{3}$ )  
(4000万円)

法人A  
( $\frac{1}{3}$ )  
(4000万円)

2

(法的性質)

相続人が受遺者に含まれるから他の事情がなければ、包括遺贈と推認される。

(相続税) (譲渡所得)

それぞれ、事例①の場合の割合を  $\frac{1}{3}$  に置き換えた課税関係になる。

## 【事例③】

受遺者は、個人甲 (第三者)、法人Aの二者であり、それぞれ  $\frac{2}{3}$  の  $\frac{1}{3}$  ずつ分配する旨の遺言により、それぞれ 6000 万円ずつの金銭を取得した。相続人乙は何も取得しなかった。

## 【事例③】

被相続人



受遺者等

個人甲  
( $\frac{2}{3}$ )  
(6000万円)

法人A  
( $\frac{2}{3}$ )  
(6000万円)

相続人乙  
(取得なし)

3

## (法的性質)

第三者である個人甲及び法人Aに債務を承継させる趣旨が明らかな場合には、包括遺贈であるが、そうでない場合は、各人に対する不特定物(金銭)の遺贈となる。

## i 包括遺贈の場合

課税関係は、事例①の場合と同様になる。

## ii 不特定物遺贈の場合

## (相続税)

甲は、金銭 6000 万円を遺贈により取得する。ただし、課税価格は、相続財産の相続税評価額との調整計算を行うことになるから、6500 万円<sup>(257)</sup>となる。

なお、甲は、借入金債務を負担していないので、債務控除することはできない<sup>(258)</sup>。

## (譲渡所得)

甲とAは、遺贈により金銭を全体の2分の1の割合で取得しているから、それぞれの割合で、換価清算後の残金に係る請求権も有していたことになる。

甲は、譲渡所得の収入金額を 6000 万円<sup>(259)</sup>とし、所得税法 60 条により被相続人から引き継いだ取得費を控除して、譲渡所得を計算することとなる。

一方、法人であるAも金銭を遺贈により取得するが、それは、実質的

(257) (土地(相続税評価額 1 億円) + 預貯金(相続税評価額 3000 万円)) × 6000 万円(甲が取得した金銭) / 1 億 2000 万円(分配した金銭の総額)の計算式による算出。

(258) この場合、借入金債務は、実質的には相続財産から支弁されている点からは、負担しているとも考えられるが、そのように考えても、包括受遺者でないため、やはり債務控除はできない。なお、相続財産を相続人乙は何ら取得していないため、相続人が負担したとも解し難い。

(259) 換価代金 1 億 2000 万円 × 4500 万円(甲の金銭履行請求権) / 9000 万円(換価後の金銭の総額)の計算式による算出。

には換価土地が変化したものであり、所得税法 59 条が適用される場面であるから、土地の 2 分の 1 部分について、被相続人にみなし譲渡課税が行われることになる。

なお、この場合、国税通則法 5 条の規定により、相続人乙が被相続人の所得税の納税義務を承継することになる。

(パターン 2)

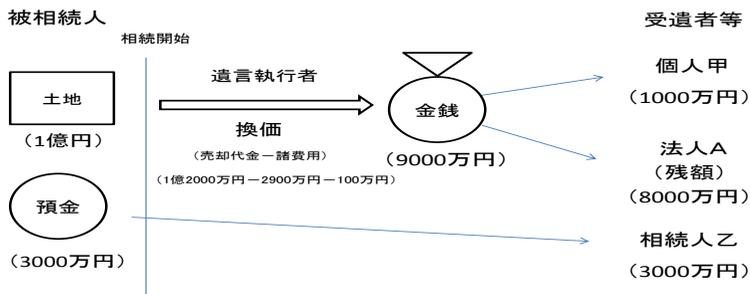
一部の財産(土地)を換価、それを割分的に又は残額全部を分配する場合

(1) 相続人が存在する場合

#### 【事例④】

受遺者は、個人甲(第三者)、個人乙(相続人)、法人Aの三者で、乙に預貯金を遺贈し、甲に土地の換価清算後の残金のうち 1000 万円、Aに残額全部を分配する旨の遺言により、それぞれ、甲 1000 万円、乙 3000 万円、A 8000 万円を取得した。

#### 【事例④】



4

(法的性質)

相続人には預貯金の特定遺贈で、かつ、甲、Aに対して債務を承継させる包括遺贈であると解する場合もありうるが、遺言者の意思が明確で

ない場合には、甲、Aに対しては不特定物（金銭）の遺贈となると考えられる。

i 包括遺贈の場合

（相続税）

甲は、Aと清算後の残金の取得割合による包括遺贈で土地を取得したことになり、その課税価格は、1111万円となる<sup>(260)</sup>。

乙は、特定遺贈により預貯金3000万円を取得する。

Aは、事例①に同じ。

（譲渡所得）

甲とAの包括遺贈による割合が、上記の清算後の残金の割合になる以外は、事例①の場合に同じ。

ii 不特定物遺贈の場合

（相続税）

甲は、金銭1000万円を遺贈により取得する。ただし、課税価格は、相続財産の相続税評価額との調整計算を行うことになるから、1111万円<sup>(261)</sup>となる。

甲は、借入金債務を負担していないので、債務控除することはできない。

乙は、特定遺贈により預貯金3000万円を取得する。

Aは、事例①に同じ。

（譲渡所得）

事例③のiiの場合と同様に、甲とAは、遺贈により金銭として取得した割合で、換価清算後の残金に係る請求権を有していたことになる。

甲は、譲渡所得の収入金額を1333万円<sup>(262)</sup>とし、所得税法60条によ

(260) 土地（相続税評価額1億円）× 1000万円（甲が取得した金銭）／ 9000万円（換価後の分配した金銭の総額）の計算式による算出。

(261) 土地（相続税評価額1億円）× 1000万円（甲が取得した金銭）／ 9000万円（換価後の分配した金銭の総額）の計算式による算出。

(262) 換価代金1億2000万円×1000万円（甲の金銭履行請求権）／ 9000万円（換価

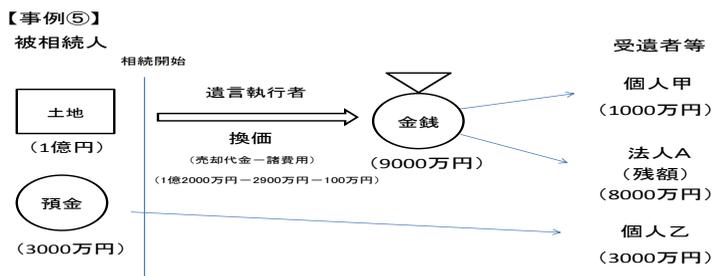
り被相続人から引き継いだ取得費を控除して、譲渡所得を計算することとなる。

一方、法人であるAも金銭を遺贈により取得するが、それは、実質的には換価土地が変化したものであり、所得税法 59 条が適用される場面であるから、法人Aに資産が移転されたと考えられる割合(9分の8)<sup>(263)</sup>について、被相続人にみなし譲渡課税が行われることになる。この場合、国税通則法 5 条の規定により、相続人乙が被相続人の所得税の納税義務を承継することになる<sup>(264)</sup>。

## (2) 相続人が存在しない場合

### 【事例⑤】

受遺者は、個人甲（第三者）、個人乙（第三者）、法人Aの三者で、乙に預貯金を遺贈し、甲に土地の換価清算後の残金のうち 1000 万円、Aに残額全部を分配する旨の遺言により、それぞれ、甲 1000 万円、乙 3000 万円、A 8000 万円を取得した。



5

後の分配した金銭の総額)の計算式による算出。

(263) 8000 万円 (A の取得した金銭) / 9000 万円 (換価後の分配した金銭の総額)

(264) 乙が負担することとなる所得税相当額は、乙の債務控除の対象となる。

(法的性質)

この場合は、相続人が存在しないため、清算を行った甲とAに包括遺贈したとの評価が考えられ、乙は預貯金(3000万円)を特定遺贈により取得したと解される。

(相続税)(譲渡所得)

事例④の包括遺贈の場合と同じ。

(パターン3)

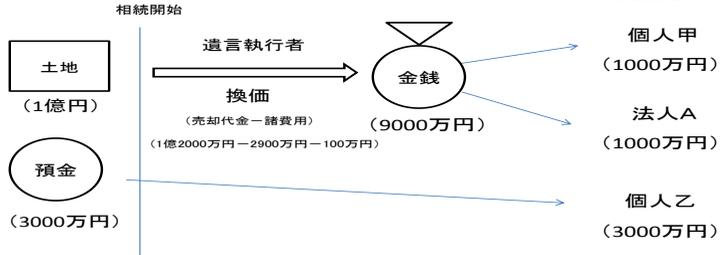
一部の財産(土地)を換価し、それを金額的に分配する場合

【事例⑥】

受遺者は、個人甲(第三者)、個人乙(第三者)、法人Aの三者で、乙に預貯金を遺贈し、甲に土地の換価清算後の残金のうち1000万円、Aに1000万円を遺贈し、それぞれ、甲1000万円、乙3000万円、A1000万円を取得した。

【事例⑥】

被相続人



(法的性質)

甲、Aはいずれも不特定物(金銭)の遺贈となる。

i 相続人丙がいる場合<sup>(265)</sup>

(相続税)

相続人丙が、9000 万円のうち 7000 万円<sup>(266)</sup>の金銭を取得し、甲は、金銭 1000 万円を取得するが、課税価格は、相続財産の相続税評価額との調整計算を行うことになるから、甲は、1111 万円<sup>(267)</sup>、丙は 7777 万円<sup>(268)</sup>が課税価格となる。

A は、事例①に同じ。

(譲渡所得)

甲、丙、A で換価代金を取得するから、甲 1333 万円、丙 9333 万円<sup>(269)</sup>が収入金額となる。

その他は、事例④ ii に同じ。法人 A に対する部分は、みなし譲渡課税が行われ、相続人丙が所得税の納税義務を承継する。

## ii 相続人が存在しない場合

包括受遺者も存在しないので、相続財産法人が成立し、相続財産は、相続開始時に相続財産法人に帰属する。

(相続税)

甲 1000 万円、乙 3000 万円が課税価格となる。

相続財産は、相続開始時に相続財産法人に帰属し、換価は相続財産法人の清算過程での行為であり、その行為は、相続財産法人に帰属し、また、換価代金の全部を取得しないため、相続財産が土地そのもの場合

(265) この場合、遺言の解釈により、土地の代金の一部を相続人が取得することになるから、相続人丙が土地を相続又は特定遺贈により取得した上で、甲、A に金銭を分配したと解する余地もあり得るが、一応、本文では、甲、A に対する不特定物（金銭）遺贈という前提で検討した。

(266) 清算後の残金 9000 万円から甲、A に遺贈した 1000 万円ずつを控除した金額。

(267) 土地（相続税評価額 1 億円）× 1000 万円（甲が取得した金銭）／ 9000 万円（分配した金銭の総額）の計算式による算出。

(268) 土地（相続税評価額 1 億円）× 7000 万円（丙が取得した金銭）／ 9000 万円（分配した金銭の総額）の計算式による算出。

(269) 換価代金 1 億 2000 万円 × 7000 万円（丙が取得した金銭）／ 9000 万円（分配した金銭の総額）の計算式による算出。

との調整を図る必要はないと考えられる。したがって、甲、乙には、調整計算が必要ないとする。

(譲渡所得)

相続開始時点で土地の所有権は、相続財産法人に帰属し、換価時点での譲渡所得は相続財産法人に帰属するため、甲、乙に譲渡所得の納税義務なし。

なお、相続開始時点で、土地について、みなし譲渡課税が生じ、国税通則法5条の規定により相続財産法人が、その譲渡所得相当額の所得税について、納税義務を承継することになる。

## 結びに代えて

### 1 換価遺言に係る課税関係の在り方

#### (1) 私法上の性質決定の困難性

換価遺言が行われた場合の課税関係については、まず、私法上の法律関係の性質決定が課税関係を整理する上での前提である。

しかしながら、①そもそも遺言の解釈は、個々の遺言について、遺言者の遺言の真意を探求することとされ、個々の場面の解釈に委ねられ、一義的に確定できないこと、さらに、②換価遺言に係る私法上の法律関係については、裁判例、学説ともに直接的に明らかにされたものはないこと<sup>(270)</sup>などから、私法上の法律関係の性質決定について、不安定さが生じている<sup>(271)</sup>。

そのため、ある程度の前提をおいて場合分けを行い、その場合分けに応じた性質決定を試みた。しかし、結局のところ、遺言者の真意が性質決定においては、重要であり、遺言の内容次第で性質決定の内容が異なることになるから、確定的な性質決定は困難である。

そこで、この困難性を低減させるため、遺言者は、遺言の作成において、遺言による法的性質・法的効果について十分に留意した上で、遺言を作成することが、その後の法律関係を明確にさせる一方策であると考える。

すなわち、換価遺言の場合であれば、受遺者に対して、分配する金銭のみを取得（遺贈）させたいのか、換価する財産の取得（遺贈）も意図しているのか、清算する債務の負担は誰に負担させたいと意図している

---

(270) 特に、換価する資産の所有者に係る法律関係は、明らかではない。

(271) 法務省法制審議会民法（相続関係）部会において、遺言執行者の権限や義務、相続人との関係などについて、明確化を図るような議論が行われている（法務省ホームページ・法制審議会—民法（相続）部会「民法（相続関係）等の改正に関する中間試案のたたき台」（<http://www.moj.go.jp/content/001183661.pdf>（2016.6.21））ことから窺える。

のか（相続人のままか、金銭を取得させる者か）などを明確にし、遺言書を作成することが、法的性質の決定の困難性を低減し、予測可能性を高めることになると考える。

## （2）課税関係の決定の困難性と明確化の必要性

一方で、私法上の法的性質決定の困難性は、課税関係の決定の困難性に結び付くことは、租税法と私法の関係に照らせば、明らかである。したがって、上記のように、私法上の性質決定の予測可能性を高めることは、課税関係の予測可能性を高めることにも繋がるものである。

しかしながら、一応、私法上の法律関係の整理が可能となったとしても、そこにはやはり不安定さが残るものであり、租税法上の視点から課税関係の整理を行うことが重要である。

特に、換価遺言の場合、個々の当事者における法的な権利関係は、遺言の包括遺贈や特定遺贈といった性質決定だけでは、明らかとならない法的効果が生じている場面が見受けられる。例えば、包括遺贈との性質決定ができた場合、受遺者には、物権的効力が相続財産に生じているはずであるが、換価が遺言で決まっている場合には、管理処分権限は、遺言執行者にあり、受遺者は何ら実体的な権限を有していない。このような場合に、物権的効力を有するだけの形式的な法律関係に沿って課税関係を決定することに、疑問が生じないわけではない。

本稿においては、私法上の法律関係を前提とし、実質所得者課税の原則、相続税における相続と遺贈の同一性、譲渡所得の趣旨目的等も踏まえながら、納税義務者や具体的な課税価格や譲渡所得の金額の計算過程における租税法上の解釈を検討した。

もっとも、本稿で示した解釈には、文理解釈上の困難性が内在していることも承知しているところである。そこで、以下のとおり、各税法における明確化等の整備が必要であると考ええる。

### イ 相続税法

- (イ) 相続税法 1 条の 3 (相続税法の納税義務者)、同 2 条 (相続税の課税財産の範囲)、同 11 条 (相続税の課税)、同 11 条の 2 (相続税の課税価格) の規定において、遺贈により取得した「財産」について、換価遺言の場合には、換価後に遺贈される金銭ではなく、換価前の相続財産とする。

これにより、私法上は、遺贈により取得した財産が換価後の金銭であると解しても、相続財産全体に対する相続税の課税を確保することができる。

- (ロ) 相続税法 13 条 (債務控除) において、包括遺贈や相続人に対する遺贈以外の場合でも受遺者が債務を負担する場合には、債務控除の対象とする。

換価遺言の場合、換価代金から債務は返済されるため実質的な負担者は、換価代金の受遺者であると考えられることから、負担に応じた課税関係とする。

## ロ 所得税法

- (イ) 所得税法 12 条 (実質所得者課税の原則) の規定において、「単なる名義人」には、私法上、形式的に権利が帰属する者を含み、収益を「享受する者」には、その収益を享受する法的権利を有する者であることを明確化する。

すなわち、換価遺言の場合、換価財産の形式的な所有者 (相続人、包括受遺者) は、「単なる名義人」に過ぎず、換価代金を收受する権利を有する者 (受遺者) が収益を「享受する者」であることを明らかにする。

- (ロ) 所得税法 59 条 (贈与等の場合の譲渡所得の特例) の規定において、「資産の移転」に、遺言により換価することが定められ、かつ、換価代金を法人が取得する場合には、相続開始時に資産の移転があったものとみなして、同条を適用することとする。

すなわち、換価遺言の場合に法人が換価代金を取得する場合には、

譲渡所得の清算の機会が永遠に失われてしまうため、それを防止するために、明確化をする。

または、換価遺言の場合には、受遺者が、法人、個人いずれの場合でもみなし譲渡課税の対象とする。

換価遺言の場合、遺言により資産の譲渡が行われることが法的に拘束されている。被相続人が保有していた期間の譲渡益の実現は確実であるから、その負担を繰り延べる意義は小さい。したがって、みなし譲渡課税を行い、被相続人の所有の間に生じたキャピタルゲインは、被相続人の所得税として清算することが望ましいと考える。

- (ハ) 所得税法 60 条（贈与等により取得した資産の取得費等）の規定において、遺贈により取得した「資産」には、換価遺言の場合の換価財産が含まれることとする。

すなわち、金銭の受遺者に換価した資産の譲渡所得が帰属する場合、キャピタルゲインを清算する趣旨に立てば、被相続人が負担した取得費等を控除しなければ、過大な課税が生じてしまうこととなる。したがって、引き継ぎの対象となることを明らかにする。

#### ハ 換価遺言に関する課税関係の創設

換価遺言に係る当事者間の権利義務関係に着目すると、遺言者による遺言の効力が発生すると、遺言執行者に管理支配権限が帰属し、所有権と同等の権利を有するとともに、相続人には何ら実質的な権利は存在せず、一方、受遺者には、換価代金を受益する権利が生じる。

これらの当事者の権利関係は、遺言により信託を設定し、相続開始と同時に相続財産の権利が受託者に移転し、受託者が（所有権）権利を有するものの、その相続財産たる信託財産に関する受益権は、信託で定められた受益者に帰属する場合の権利関係と類似する権利関係であると認められる。

そうであれば、換価遺言の場合も信託税制と同様の課税関係にすることが望ましいと考える。

すなわち、相続税では、相続税法 9 条の 2 第 1 項の規定と同様に、換価遺言の場合には、遺言の効力が発生した場合には、換価代金の受遺者となる者が、当該換価財産に関する権利を取得したものとみなすこととする。これにより、受遺者が実質的に相続財産を取得したこととなる。

また、所得税では、所得税法 13 条の規定と同様に換価代金の受遺者が換価財産を有する者とみなして所得税法を適用する。これにより、換価財産の譲渡所得は、受遺者に帰属することになる。

## 2 未検討の課題

換価遺言のケースとして、換価清算後の金銭を信託する場合など遺言信託のケースも想定されるが、本稿においては、換価遺言の法律関係の整理の困難性もあり、そのような遺言信託の場合について、深く踏み込むことができなかった。この点については、上記で触れたように換価遺言の当事者の法律関係が信託に類似することから、その点も踏まえた課税関係の整理が必要になると考える。

また、換価遺言が行われた場合、相続人の遺留分を侵害する可能性があることは、十分に想定され、遺留分の減殺請求があった場合の課税関係について、本稿で整理した課税関係に影響するのについても、詳細に、検討出来なかった。

基本的には、相続税の場合は、相続税法 32 条 1 項 3 号による更正の請求の特則による課税関係の遡及的変更が適用され、逆に、そのような特則がない所得税の場合には、未分割の共有財産に係る譲渡所得について、その後分割が行われた場合においても、遡及的な変更を行わないことと同様の課税関係になると考えるが、今後の課題としたい。