

## 遺留分減殺請求と納税義務の承継

前 田 純 武

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研究科第 52 期研究員 〕

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

相続による納税義務の承継について、相続人が二人以上あるときは、国税通則法（以下「通則法」という。）5条2項は、被相続人の国税を法定相続分、代襲相続分又は指定相続分（民法 900 条から 902 条）によりあん分して計算した額を承継する旨を規定しているが、遺留分減殺請求がされた場合の規定はなく、実務上の取扱いも明確ではない。

そうした中、他の相続人に特定の財産を相続させる旨の遺言がなされ、財産を全く取得しなかった相続人（原告）が遺留分減殺請求をした場合に、被相続人に課されるべき国税の納税義務を承継するか否かが争われた事案において、東京地裁平成 25 年 10 月 18 日判決（以下「本判決」という。）は、当該遺言により原告の相続分を零とする相続分の指定があったとした上で、この場合における通則法 5 条 2 項の計算の基礎となる原告の指定相続分は、原告が遺留分減殺請求をし、一定の権利を取得したとしても修正されないとの判断を示した（判決確定）。

そのため、遺留分減殺請求がされた場合において、いかなる場合に指定相続分は修正され又は修正されないのか、実務的に問題となる。また、国が、遺留分減殺請求の目的財産を差し押さえていた場合に、遺留分減殺請求をした相続人（以下「減殺請求者」という。）に対して、当該差押えの効力を主張できるかなど、徴収実務上、法的に整理すべき問題も見受けられる。

このような問題意識から、通則法 5 条 2 項における指定相続分と遺留分減殺請求との関係、及び遺留分減殺請求の目的財産に対する差押えと減殺請求者との関係等について検討するとともに、相続による納税義務の承継制度の見直しについても考察する。

### 2 研究の概要

#### （1）通則法 5 条 2 項における指定相続分と遺留分減殺請求との関係

## イ 通則法 5 条 2 項における指定相続分

通則法 5 条は、昭和 37 年の同法施行前の国税徴収法（以下「徴収法」という。）27 条の規定を引き継いだものであり、その内容は実質的に同様と解され、徴収法 27 条は、昭和 34 年の同法全文改正前の 4 条の 2（以下「旧徴収法 4 条の 2」という。）を改めたものである。旧徴収法 4 条の 2 は、被相続人に係る国税について、相続人が二人以上あるときは、相続又は遺贈によって得た財産の価額にあん分して計算した額を承継する規定であったが、非常に不安定であったため、現行の通則法 5 条とほぼ同内容の規定である徴収法 27 条に改められたという経緯がある。

通則法 5 条 2 項における指定相続分とは、条文の規定上、民法 902 条の規定による相続分であるため、その態様については、民法の内容がそのまま当てはまるように思われるが、相続分の指定を伴う遺産分割方法の指定と解される場合には、相続財産の価額を基に相続分を観念するため、同様の計算方法によっていた旧徴収法 4 条の 2 の規定について現行の通則法 5 条とほぼ同内容の規定である徴収法 27 条に改めた経緯等に照らすと、およそ法が予定しているものではないと思われる。

そうすると、通則法 5 条 2 項における指定相続分とは、相続財産の価額を基に相続分を観念する場合を除くと解するのが相当であり、その態様としては、①相続財産全体に対する分数的割合により相続分が指定された場合、②相続財産の全部につき包括的に指定された場合、③相続財産の全部につき個別的に指定された場合に限られると考えられる。

## ロ 本判決の理論構成

本判決は、まず、本件における遺留分侵害額は、指定相続分に応じて計算されるとした上で、特定遺贈又は被相続人の財産全部についての包括遺贈（以下「全部包括遺贈」という。）に対する遺留分減殺請求によって減殺請求者が取り戻した権利（財産）（以下「取戻財産」という。）は、遺産分割の対象となる相続財産としての性質（以下「相続財産性」という。）を有しないことから、このような権利が帰属したとしても、遺留分

侵害額の算定に当たりその基礎とされた指定相続分について、その内容は修正されないとした。そして、特定の財産を特定の相続人に「相続させる」旨の遺言による権利移転の効力が、特定遺贈又は全部包括遺贈の場合と同様であるため、当該遺言に対して遺留分減殺請求がされた場合についても同様に相続財産性を有さず、指定相続分は修正されないと解すべきであるとの判断を示した。

そうすると、本判決は、遺留分減殺請求による指定相続分の修正の有無について、「遺留分減殺請求による取戻財産が遺産分割の対象となる相続財産性を有するか否か」を基準に判断したものと考えられる。

## (2) 遺留分減殺請求の目的財産に対する差押えと減殺請求者との関係

遺留分減殺請求の効果は遡及すると解されているため、国が遺留分減殺請求の目的財産を差し押さえていた場合に、減殺請求者に対して、当該差押えの効力を主張できるかが問題となる。

### イ 遺留分減殺請求前の差押えの場合

遺留分減殺請求の効力について、減殺請求前の目的物に対する差押えとの関係を規定したものはなく、管見する限りにおいて裁判例もない。しかし、民法 1040 条は、遺留分減殺請求前に、受贈者が贈与の目的物を第三者に譲渡したり、第三者のために目的物上に権利を設定した場合には、受贈者は遺留分権利者に対して価額弁償しなければならないと規定しており（1 項、2 項）、この規定は、価額弁償という手段によって取引の安全を図っているものと解されている。

民法 1040 条の規定は、行為主体を受贈者とする譲渡や権利設定の場合を定めており、受贈者が行う行為（処分）ではない差押えとは、その主体や権利の内容は異なるものであるが、遺留分減殺請求の目的物に対する関係について、権利設定の場合と差押えの場合が類似するものと考えられるため、取引の安全を図るという同条の規定の趣旨が妥当し、差押えの場合にも類推適用されるものと考えられる。

ロ 遺留分減殺請求後の差押えの場合

遺留分減殺請求後の第三者との関係について、最高裁昭和 35 年 7 月 19 日第三小法廷判決（民集 14 卷 9 号 1779 頁）は、遺留分減殺請求後に目的物が第三者に譲渡された場合、減殺請求者が、遺留分減殺請求をして自己の遺留分の限度で復帰した共有持分権につき登記を経していないときは、目的物の譲受人に対して持分の取得を対抗することができないと判断した。すなわち、当該判決は、遺留分減殺請求後は、減殺請求者への所有権の復帰と第三者への所有権移転が二重譲渡のような対抗関係に立つと捉えており、これは、差押えとの関係でも同様と考えられる。

(3) 相続による納税義務の承継制度に関する考察

イ 私法上の相続債務の承継

相続人は、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、被相続人の債務についても各共同相続人がその相続分に応じてこれを承継するものとされている（民法 899 条）が、この基準となる「相続分」が、法定相続分と指定相続分のいずれなのかが問題となる。

この点について、通説・判例は、共同相続人間の内部関係では相続分指定の効力が及ぶとする一方で、相続債権者に対しては原則その効力が及ばないが、相続債権者による承諾があればその効力が及ぶとしている。

ロ 通則法 5 条 2 項が依拠する見解の歴史的経緯

相続による納税義務の承継に関する規定は、前述のとおり、昭和 34 年に現行の通則法 5 条とほぼ同内容の規定である徴収法 27 条に改められた。その際に、相続人が二人以上ある場合の納税義務の承継の基準となる「相続分」の意味について、①全て法定相続分とするか、②指定相続分があるときは法定相続分によらず指定相続分とするかが議論され、我妻栄＝有泉亨『民法Ⅲ親族法・相続法』が参考とされた結果、②案によることとされた。この参考とされた見解とは、相続分指定の効果は相続債務にも及び相続債権者もこれに拘束されるというものである。しか

し、上記文献の〔第 3 版〕では、債務は債務者が自由に処分しえないものであり、共同相続人間では債務の割合も指定相続分に従って分割されるとしても、相続債権者は各共同相続人に対して直接法定相続分に従って債務の負担を主張しうるとして、上記②案が依拠した見解、すなわち、現行の通則法 5 条 2 項が依拠する見解を改めている。

#### ハ 相続による納税義務の承継に関する見直し

##### (イ) 見直しの必要性

相続による納税義務の承継については、徴収の確保等の観点から、各相続人に対する承継国税の早期確定及び法的安定性が要求される。しかし、指定相続分により納税義務を承継する場合には、相続人間の争いに巻き込まれるなどして承継国税の早期確定が困難な場合があり、また、遺言の解釈に当たっては、遺言書の文言だけではなく、被相続人の真意を探究する必要がある以上、個々の事案ごとの判断とならざるを得ないため、明確な判断基準はなく、法的安定性を欠く場合がある。

そして、相続による納税義務の承継は、私法上の相続債務の承継に関する原則を確認的に規定したものとされていたが、私法上の学説及び判例の変遷とは対照的に、長らく見直されていないため、両者には違いが生じている。

そのため、相続による納税義務の承継制度は、見直す必要があると考える。

##### (ロ) 見直し案

- ① 全ての場合において法定相続分に応じて承継する。
- ② 相続分の指定又は包括遺贈があったとしても、原則は法定相続分に応じて承継するが、国が相続分の指定又は包括遺贈の割合（以下「指定相続分等」という。）による承継を承諾した場合には、例外的に指定相続分等により承継する。

## (ハ) 検討

①案及び②案は、共に相続分の指定又は包括遺贈（以下「相続分の指定等」という。）がある場合でも、法定相続分による納税義務の承継を基本とするものであり、これによって承継国税を早期に確定させることができ、法的安定性も確保される。いずれの案も相続分の指定等があった場合には、納税義務の引き当てとなる積極財産が指定相続分等により承継されるため、納税義務が法定相続分により承継されるとすると、両者の承継の割合に齟齬が生じて不合理なように思われるが、通則法 5 条 3 項の規定により、指定相続分等により積極財産を承継することで利益を得た相続人に対し納付責任を追及することができるため、徴収の確保という点で問題とされないと考えられる。

②案は、私法上の相続債務の承継の考えに沿うものではあるが、遺言により相続財産全体に対する分数的割合の相続分が明らかであったとしても、相続人間の争い等によって事後に当該遺言の効力が否定されることもあり、法的安定性に欠ける。また、同じような事案につき、一方では指定相続分等による承継を承諾し、他方では承諾しないといった恣意的な対応は適当ではないことから、どのような場合に、指定相続分等による承継を承諾するのかという客観的な基準を定めることが必要になると考えられるが、前述のとおり、遺言の解釈に当たっては、個々の事案における判断とならざるを得ないため、非常に困難な問題であるといえる。

したがって、①案による見直しが相当である。

## 3 結論

遺留分減殺請求により通則法 5 条 2 項における指定相続分が修正されるか否か（本判決の射程）について、「取戻財産における相続財産性の有無」がその判断基準になるとすれば、遺留分減殺請求による取戻財産の法的性質に関する判例・学説を参考に、被相続人の処分行為の態様ごとに分類することが



できると考えられる（392 頁参照）。

また、遺留分減殺請求の遡及効との関係において、国は、原則として、減殺請求の目的不動産に対する差押えの効力を減殺請求者に対して主張することができると考えられる。

さらに、相続による納税義務の承継制度については、通則法 5 条 2 項が依拠した見解の歴史的経緯、並びに承継国税の早期確定及び法的安定性という観点から、全ての場合において法定相続分により承継するとの見直しが相当である。

目 次

はじめに	354
1 相続による納税義務の承継と遺留分減殺請求	354
2 問題の所在	354
3 本稿の構成	355
第 1 章 遺留分減殺請求権の法的性質と効果	357
第 1 節 遺留分制度の意義と特徴	357
1 遺留分制度の意義	357
2 遺留分を侵害する遺言行為の有効性	358
3 遺留分額と遺留分侵害額の算定	359
4 遺留分減殺請求権の行使	361
第 2 節 遺留分減殺請求権の法的性質と効果	362
1 遺留分減殺請求権の法的性質	362
2 遺留分減殺請求権の効果	363
3 遺留分減殺請求権の法的性質と効果についての見直し	367
第 3 節 遺留分減殺請求による取戻財産の法的性質	367
1 訴訟説と審判説	368
2 遺留分減殺請求による取戻財産の法的性質	369
第 2 章 通則法 5 条 2 項における指定相続分と遺留分減殺請求との関係	379
第 1 節 納税義務の承継における指定相続分	379
1 相続分の指定の態様	379
2 通則法 5 条 2 項における指定相続分	380
第 2 節 本判決の内容等	383
1 判決内容	383
2 本判決の理論構成	386
第 3 節 本判決の射程についての検討	389
1 本判決における判断基準	389

2	本判決の射程	391
第 3 章	納税義務の承継における遺留分減殺請求と徴収実務上の諸問題	393
第 1 節	遺言を巡る問題	393
1	遺言解釈の困難性	393
2	遺言を巡る紛争の長期化	398
第 2 節	承継手続上の問題	400
1	指定相続分が修正された場合に納税義務の承継手続を 変更することの要否	400
2	納税義務の承継手続の変更時期	401
第 3 節	滞納処分上の問題	403
1	納税義務を承継しない減殺請求者に対する追及方途	403
2	遺留分減殺請求に対して価額弁償された場合における通則法 5 条 3 項の適用	405
3	遺留分減殺請求の目的財産に対する差押えと減殺請求者との 関係	408
第 4 章	相続による納税義務の承継制度に関する一考察	414
第 1 節	私法上の相続債務の承継	414
1	学説	414
2	判例	415
3	相続債務の承継に関する規律の見直し	416
第 2 節	相続による納税義務の承継の特殊性	418
1	相続による納税義務の承継に関する規定の必要性	418
2	通則法 5 条 2 項が依拠する見解の歴史的経緯	419
3	通則法 5 条 3 項による納付責任	420
第 3 節	相続による納税義務の承継に関する見直し	421
1	問題の所在（見直しの必要性）	421
2	制度の見直しについての考察	423
	結びに代えて	428

## はじめに

### 1 相続による納税義務の承継と遺留分減殺請求

相続（包括遺贈を含む。以下同じ。）があった場合、相続人（包括受遺者を含む。以下同じ。）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（国税通則法 5 条 1 項）。この場合において、相続人が二人以上あるときは、各相続人が承継する国税の額は、承継される国税の額を民法 900 条から 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）の規定による相続分によりあん分して計算した額とされ（同条 2 項）、遺言による相続分の指定がある場合には、法定相続分又は代襲相続人の相続分の規定にかかわらず、その指定された相続分によって承継税額を計算することとなる。

遺言による相続分の指定は、遺留分に関する規定に違反することができない（民法 902 条ただし書）が、国税通則法（以下「通則法」という。）5 条 2 項の適用に当たっては、遺留分に関する規定に違反するものであっても、遺留分を侵害された相続人（以下「遺留分権利者」という。）による遺留分減殺請求がない限り、その指定相続分によって国税の納税義務を承継するという実務上の取扱規定<sup>(1)</sup>はあるが、遺留分減殺請求がされた場合の規定はなく、この場合における実務上の取扱いは明確ではない。

### 2 問題の所在

そうした中、他の相続人に特定の財産を「相続させる」旨の遺言（以下「本件遺言」という。）がなされ、被相続人から財産を全く取得しなかった相続人（原告）が遺留分減殺請求をした場合に、被相続人に課されるべき国税の納税義務を承継するか否かが争われた事案において、東京地裁平成 25 年 10 月

---

(1) 通則法基本通達 5 条関係 10。

18 日判決<sup>(2)</sup>（以下「本判決」という。）は、本件遺言により原告の相続分を零とする相続分の指定があったと解した上で、通則法 5 条 2 項の計算の基礎となる原告の指定相続分は、原告が遺留分減殺請求により一定の権利を取得したとしても修正されず、原告の相続分は零のままであり、それを基にあん分された国税の承継額も零であるとの判断を示した（判決確定）。

本判決は、管見する限りにおいて、遺留分減殺請求がされた場合における通則法 5 条 2 項の適用につき初めて判断された事案であるところ、遺留分減殺請求がされたとしても指定相続分は修正されないと判断されたことから、被相続人のどのような処分行為に対して遺留分減殺請求がされた場合に指定相続分は修正され又は修正されないのか、実務的に問題となる。また、未納国税について相続による納税義務の承継があった場合には、実務上、当該国税につきあん分計算等を行った上で各相続人に対する通知等の手続（以下「承継手続」という。）を行うところ、この承継手続を行った後に遺留分減殺請求によって指定相続分が修正された場合には、改めて承継手続の変更を要するのか、仮に承継手続の変更を要とした場合にはその時期はいつか、さらに、遺留分減殺請求の目的財産を差し押さえていた場合に、差押債権者である国と遺留分減殺請求をした遺留分権利者（以下「減殺請求者」という。）との関係はどうなるのかなど、徴収実務上、法的に整理すべき問題点が見受けられる。

### 3 本稿の構成

本稿においては、まず、検討の前提として遺留分減殺請求権の法的性質及び効果並びに遺留分減殺請求の結果減殺請求者が取り戻した財産（以下「取戻財産」という。）の法的性質について触れた後、本判決を検証し、それを手掛かりとして、被相続人のどのような処分行為に対して遺留分減殺請求がさ

---

(2) 裁判所ホームページ ([http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei\\_jp/173/084173\\_hanrei.pdf](http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/173/084173_hanrei.pdf))（平成 29 年 6 月 12 日最終閲覧）。事案の内容等については、第 2 章で検討する。

れた場合に、指定相続分が修正され又は修正されないのか（本判決の射程）を検討する。また、相続による納税義務の承継において遺留分減殺請求がされた場合の徴収実務上の問題点を幅広く抽出、整理するとともに、通則法 5 条 2 項の制定の経緯や私法上の相続債務の承継との関係等から、相続による納税義務の承継制度の見直しについても考察する。

## 第 1 章 遺留分減殺請求権の法的性質と効果

相続が開始されると、相続人は被相続人の財産に属した一切の権利義務（一身専属的なものを除く）を承継し（民法 896 条）、相続人が数人ある共同相続の場合、各共同相続人は、その相続分に応じて被相続人の権利義務を承継する（民法 899 条）。

民法は、被相続人に属した権利義務について、誰が（相続人）、どれだけの割合で（相続分）、どうやって（遺産分割手続）相続するかを規定する<sup>(3)</sup>一方、被相続人が自己の死亡後の法律関係を定めるために行う遺言によって自由に処分することも認めている<sup>(4)</sup>。すなわち、被相続人は、遺贈によって相続人以外の第三者に全財産を与えることもできるし、相続分の指定によって特定の相続人に全財産を相続させることもできる<sup>(5)</sup>。このような被相続人による自由な財産処分に対する一定の制限として遺留分制度が存在する。

本章では、遺留分制度の意義等について触れた後、遺留分減殺請求権の法的性質及び効果を整理した上で、遺留分減殺請求による取戻財産の法的性質について検討する。

### 第 1 節 遺留分制度の意義と特徴

#### 1 遺留分制度の意義

被相続人は、自らの財産を自由に処分（贈与や遺贈など）する権利を有するが、他方で、相続制度が遺族の生活保障や配偶者相続の場合のように相続財産<sup>(6)</sup>の形成に貢献した者の潜在的持分の清算という機能を有していること

(3) 窪田充見『家族法〔第 3 版〕』338 頁～342 頁（有斐閣、2017）。

(4) 前田陽一ほか『民法VI 親族・相続 第 4 版』364 頁～365 頁（有斐閣、2017）。

(5) 内田貴『民法IV〔補訂版〕親族・相続』504 頁（東京大学出版会、2004）。

(6) 民法上「相続財産」とは、相続開始時に被相続人に属していた一切の権利義務のうち、一身専属的なもの（民法 896 条ただし書）と祭祀に関する権利（民法 897 条）を除いたものと定義することができる<sup>(7)</sup>とされているが、相続開始時に相続や割合的包

を考慮すると、被相続人の恣意的な処分行為によって遺族の生活が脅かされ、また、潜在的持分の清算に対する正当な期待が裏切られるおそれがある<sup>(7)</sup>。そこで、民法は、被相続人による財産処分の自由と相続人保護との調和のため、相続財産の一定割合を一定範囲の相続人（遺留分権利者）<sup>(8)</sup>に留保するという制度を設けており、これを遺留分制度という<sup>(9)</sup>。

遺留分は、遺留分権利者の自由意思により放棄することができるが、相続開始前の放棄は、家庭裁判所の許可を受けたときに限り効力が生じるとされている（民法 1043 条 1 項）。そして、遺留分が放棄されても他の遺留分権利者の遺留分には影響を及ぼさないため（同条 2 項）、相続人全体の遺留分は放棄された分だけ減少し、被相続人の自由に処分できる財産割合（以下「自由分」という。）がその分だけ増加することとなる<sup>(10)</sup>。

## 2 遺留分を侵害する遺言行為の有効性

遺言による相続分の指定や遺贈は、民法の規定上、遺留分に関する規定に違反することができないため（民法 902 条 1 項ただし書、964 条ただし書）、遺留分を侵害しない範囲に制限されることとなる。

しかしながら、遺言による相続分の指定や遺贈が遺留分の規定に違反しているか否かについては、遺言書作成時にたとえ規定に違反していたとしても、

括遺贈（民法 990 条）を権原として共有状態になり遺産分割手続を要する財産（遺産共有の財産）を意味する場合があるともされている（前田ほか・前掲注（4）307 頁）。本稿では、後者の意味で「相続財産」の文言を使用することとする。なお、この場合における「相続財産」と「遺産」の区別は明確ではなく、両者は「互換的な用語」（内田・前掲注（5）358 頁）や「同義語」（中川善之助＝泉久雄『法律学全集 24 相続法〔第四版〕』43 頁（有斐閣、2000））とされているが、条文や判決で「遺産」となっていてそのまま使用する場合以外では「相続財産」を用いる。

(7) 内田・前掲注（5）504 頁。

(8) 遺留分を有する相続人は、兄弟姉妹以外の相続人（配偶者、子、直系尊属）であり、被相続人の財産に占める遺留分の割合は、相続人が直系尊属のみの場合は 3 分の 1、それ以外の場合は 2 分の 1 であり、同順位の相続人がある場合は法定相続分であん分して個別の割合を算出する（民法 1028 条、1044 条）。

(9) 内田・前掲注（5）504 頁。

(10) 中川ほか・前掲（6）650 頁、潮見佳男『相続法〔第 5 版〕』298 頁（弘文堂、2014）。



相続開始までの間に遺留分権利者となるべき者が死亡するなどして遺留分侵害の問題が生じなくなる場合があるのみならず、相続開始時に遺留分権利者が存在する場合においても、遺留分減殺請求がなされて初めてその遺言による財産処分が遺留分を侵害した限度において効力を失うこととなるため<sup>(11)</sup>、遺留分権利者が遺留分を放棄し又は遺留分減殺請求をしない場合には、遺留分侵害が問題となることはない。

遺留分の規定に違反する相続分の指定や遺贈の効力については、明文の規定がなく、学説は分かれているが、これらの処分行為は当然に無効となるものではなく、遺留分権利者の減殺請求に服せしめられるにとどまるという見解（減殺説）が通説<sup>(12)</sup>、判例<sup>(13)</sup>である。

### 3 遺留分額と遺留分侵害額の算定

#### (1) 遺留分額の算定

遺留分額は、被相続人の財産の価額（基礎となる財産額）に遺留分割合を乗じて算定される。この場合における財産の価額とは、相続開始時に被相続人が有した積極財産の価額に被相続人が贈与した財産の価額を加え、債務の全額を控除したものである（民法 1029 条 1 項）。そして、遺留分額の算定に係る贈与については、相続開始前の 1 年間になされたものに限られるが（民法 1030 条前段）<sup>(14)</sup>、共同相続人への特別受益となる贈与につ

---

(11) 永石一郎『判例からみた遺留分減殺請求の法務・税務・登記〔第 2 版〕』11 頁（中央経済社、2016）。

(12) 相続分の指定に関する見解につき谷口知平＝久貴忠彦編『新版 注釈民法（27）相続（2）〔補訂版〕』〔有地亨・二宮周平〕169 頁（有斐閣、2013）。遺贈に関する見解につき中川善之助＝加藤永一編『新版 注釈民法（28）相続（3）〔補訂版〕』〔中川善之助・加藤永一〕69 頁、〔中川淳〕470 頁（有斐閣、2002）。減殺説に対立するものとして無効説があり、遺留分を侵害する処分行為につきその全部を当然に無効とする説や、遺留分を侵害する限度で無効とする説がある（谷口ほか・前掲注（12）〔有地亨・二宮周平〕169 頁）。

(13) 相続分の指定に関する判例につき最決平 24・1・26 家月 64 卷 7 号 100 頁。遺贈に関する判例につき大判昭 5・6・16 民集 9 卷 550 頁。

(14) 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なされた贈与（民法 1030 条後段）や贈与とみなされる不相当な対価による有償行為（民法 1039 条）は、1 年

いては、その時期にかかわらず、加算される（民法 903 条 1 項、1044 条）<sup>(15)(16)</sup>。

## （2）遺留分侵害額の算定

遺留分の侵害は、遺留分権利者が被相続人から相続で取得した正味の財産額（各自が負担する相続債務や遺贈額を控除した積極財産の額）に特別受益の贈与・遺贈を加えたものが、その遺留分額に達しない場合に生じるものであり<sup>(17)</sup>、遺留分の侵害額を保全するのに必要な限度で減殺請求することが認められている（民法 1031 条）。そのため、遺留分減殺請求権とは、遺留分侵害額が算出される場合に限り成立するものといえる。

遺留分侵害額の具体的な算定方法については、最高裁判平成 8 年 11 月 26 日第三小法廷判決<sup>(18)</sup>が判示しており、これを算式にすると次のようになる。

より前になされていたとしても遺留分額に加算される。

- (15) 相続開始の 1 年より前になされた相続人への特別受益となる贈与（民法 903 条 1 項）が、遺留分減殺請求の対象となるか否かが争われた事案において、最高裁判平成 10 年 3 月 24 日第三小法廷判決（民集 52 卷 2 号 433 頁）は、当該贈与が減殺請求の対象とならないとすると遺留分制度の趣旨を没却するものであるとして、「減殺請求を認めることが右相続人に酷であるなどの特段の事情のない限り、民法 1030 条の定める要件を満たさないものであっても、遺留分減殺の対象となるものと解するのが相当である。」と判示した。
- (16) 現在、法制審議会民法（相続関係）部会において、相続法制の見直しに関する審議が行われており、遺留分制度についても議論され、平成 28 年 6 月 21 日に、「民法（相続関係）等の改正に関する中間試案」（以下「中間試案」という。法務省ホームページ・<http://www.moj.go.jp/content/001201997.pdf>（平成 29 年 6 月 12 日最終閲覧））が取りまとめられた。中間試案では、民法 1030 条の規定にかかわらず、相続人に対する贈与は、相続開始前の一定期間（例えば 5 年間）にされたものについて、遺留分算定の基礎となる財産の価額に算入するものとするなど、遺留分額の算定方法の見直しについても検討がされている（中間試案第 4 の 2 [14 頁]）。
- (17) 二宮周平『家族法 [第 4 版]』431 頁（新世社、2013）。松原正明『全訂 判例先例相続法 V [全訂版]』301 頁（日本加除出版、2012）は、「遺留分の侵害とは、被相続人が自由分を超えて処分をなし、その結果、相続人が現実を受ける相続財産額が法定の遺留分額に達しない状態にあることをいう。」と説明する。
- (18) 民集 50 卷 10 号 2747 頁。「被相続人が相続開始の時に債務を有していた場合の遺留分の額は、民法 1029 条、1030 条、1044 条に従って、被相続人が相続開始の時に有していた財産全体の価額にその贈与した財産の価額を加え、その中から債務の全額を控除して遺留分算定の基礎となる財産額を確定し、それに同法 1028 条所定の遺留分の割合を乗じ、複数の遺留分権利者がいる場合は更に遺留分権利者それぞれの法定相続分の割合を乗じ、遺留分権利者がいわゆる特別受益財産を得ているときはその価

- ① 遺留分算定の基礎となる財産額＝被相続人の相続開始時の財産全体の価額＋贈与した財産の価額－債務の価額
- ② 遺留分額＝①×遺留分の割合×法定相続分の割合－特別受益財産の価額
- ③ 遺留分侵害額＝②－遺留分権利者が相続により得た財産の価額＋遺留分権利者が負担すべき相続債務額

また、上記③の「遺留分権利者が負担すべき相続債務額」については、遺言による相続分の指定があったと解される場合に、法定相続分と指定相続分のいずれを基準として算出するかが問題となった事案において、最高裁平成 21 年 3 月 24 日第三小法廷判決<sup>(19)</sup>（以下「最高裁平成 21 年判決」という。）は、特段の事情のない限り相続分の指定の効力を相続債務にまで及ぼせるのが被相続人の意思と解し、共同相続人間では指定相続分に応じて相続債務が承継されるとした上で、「遺留分の侵害額の算定においては、遺留分権利者の法定相続分に応じた相続債務の額を遺留分の額に加算することは許されないものと解するのが相当である。」との判断を示した。すなわち、上記③の「遺留分権利者が負担すべき相続債務額」については、遺言による相続分の指定がある場合、原則として、指定相続分に応じた債務額となる。

#### 4 遺留分減殺請求権の行使

遺留分減殺請求権を行使するか否かは、遺留分権利者の自由意思に委ねられており（民法 1031 条）、行使する場合には減殺請求の相手方（以下「遺留分義務者」という。）に対する意思表示で足り、必ずしも裁判上の請求による

---

額を控除して算定すべきものであり、遺留分の侵害額は、このようにして算定した遺留分の額から、遺留分権利者が相続によって得た財産がある場合はその額を控除し、同人が負担すべき相続債務がある場合はその額を加算して算定するものである。」と判示した。

(19) 民集 63 卷 3 号 427 頁。

必要はない<sup>(20)</sup>(21)。

遺留分減殺請求権の行使の対象は、民法上、遺贈及び贈与に限定されているが（民法 1031 条）、相続分の指定（民法 902 条 1 項ただし書）、特別受益の持戻し免除（民法 903 条 3 項）及び遺産分割方法の指定（民法 908 条）なども対象になると解されている<sup>(22)</sup>。

## 第 2 節 遺留分減殺請求権の法的性質と効果

### 1 遺留分減殺請求権の法的性質

被相続人による財産処分が過大であったため、遺留分権利者に法定の遺留分額だけの相続財産が残されない場合、民法は、遺留分を保全するのに必要な限度で、遺贈及び贈与の減殺を請求することができる（遺留分減殺請求権）と規定し（民法 1031 条）、遺留分権利者に対して、最小限度の相続分として認めた遺留分を実質的に保障している<sup>(23)</sup>。

遺留分減殺請求権については、民法の規定上、「減殺を請求する」（民法 1031 条、1038 条、1039 条）、「減殺の請求」（民法 1036 条）、「減殺の請求権」（民法 1042 条）などと表現され、「請求」という文言が使用されていることから、この遺留分減殺請求権が、遺留分義務者に対する請求権であるのか、それとも、遺留分権利者の一方的意思表示によって減殺、すなわち遺贈ないし贈与の効力を失わせる権利であるのかなど、その法的性質をいかに解するかについて見解が分かれている<sup>(24)</sup>。

---

(20) 最判昭 41・7・14 民集 20 卷 6 号 1183 頁。

(21) 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贈与又は遺贈があったことを知った時から 1 年間行使しないときは時効によって消滅し、相続開始時から 10 年を経過したときも同様に消滅する（民法 1042 条）。

(22) 二宮・前掲注 (17) 434 頁。

(23) 中川ほか・前掲注 (6) 661 頁。

(24) 松原・前掲 (17) 368 頁。遺留分減殺請求権の法的性質について、学説は、形成権説と請求権説に大別することができ、形成権説は更に物権説（物権的效果説）と債権説（債権的效果説）に分かれる。形成権＝物権説（物権的效果説）は、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減殺請求者に

遺留分減殺請求権の法的性質について、今日の通説・判例<sup>(25)</sup>は、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減殺請求者に復帰すると解する形成権＝物権説（物権的効果説）の立場を採っている。

## 2 遺留分減殺請求権の効果

### (1) 減殺の基本的な効果

遺留分減殺請求権が形成権であるという理解を前提とすると、それが行使された場合、対象となる遺贈や贈与は、遺留分を侵害する限度で効力を失うことになる。したがって、既に遺贈や贈与が履行されている場合には、その返還を求めることができ、未履行の場合には、履行義務が消滅することになる<sup>(26)</sup>。

遺留分減殺請求をする前に、既に目的物が第三者に譲渡されている場合には、遺留分義務者による価額弁償のほか、その譲受人たる第三者が譲渡の時に遺留分権利者に損害を加えることを知っていた（悪意）ときは、その第三者自身に対しても減殺を請求することができる（民法 1040 条 1 項ただし書）。

---

復帰すると解するのに対し、形成権＝債権説（債権的効果説）は、遺留分減殺の効力を遺留分侵害行為の取消しであるとしつつ、目的物上の権利が当然には減殺請求者に復帰することはなく、ただ、受遺者等に返還の義務を負わせしめるに過ぎないと解する。他方、請求権説は、減殺請求は単に受遺者等に対する財産引渡請求権又は未履行遺贈等の履行拒絶権であり、既にされた遺贈等そのものの効力を失わせるものではないと解する（中川ほか・前掲注（12）〔中川淳〕472 頁以下も参考とした。）。

- (25) 最高裁昭和 41 年 7 月 14 日第一小法廷判決（民集 20 卷 6 号 1183 頁）は、遺留分減殺請求権の消滅時効が論点となった事案において、減殺請求権は形成権であり、一旦減殺の意思表示がなされれば、法律上当然に減殺の効力が生じ、もはや減殺請求権そのものについて消滅時効を考える余地がない旨を判示したが、形成権のうち物権説と債権説のいずれを支持するか明確ではなかった。しかし、最高裁昭和 57 年 3 月 4 日第一小法廷判決（民集 36 卷 3 号 241 頁）は、遺留分減殺請求権行使の効果として生じた目的物返還請求権の消滅時効が論点となった事案において、「遺留分減殺請求権は形成権であって、その行使により贈与又は遺贈は遺留分を侵害する限度において失効し、受贈者又は受遺者が取得した権利は右の限度で当然に遺留分権利者に帰属する」として、物権説を明示した。

- (26) 窪田・前掲注（3）544 頁。

受贈者は、返還すべき財産のほか、遺留分減殺請求があった日以後の果実も返還しなければならず（民法 1036 条）、減殺を受けるべき受贈者が無資力であることの損失は、遺留分権利者が負うことになる（民法 1037 条）。

## （2）価額弁償

遺留分減殺請求権の効果は、減殺の対象となる遺贈や贈与の効力を部分的に否定することであり、遺留分権利者は現物返還を求めることが基本であるが、民法は、遺留分減殺請求に関して、価額弁償の仕組みを用意している。こうした価額弁償には、現物返還が不可能な場合における減殺請求者のための救済手段としてのもの（下記イ）と、遺留分義務者の利益を考慮して減殺の効果を緩和するもの（下記ロ）がある<sup>(27)</sup>。

### イ 目的物の譲渡等

受贈者が贈与の目的物を第三者に譲渡したり、第三者のために目的物上に権利を設定した場合には、受贈者は減殺請求者に対してその価額を弁償しなければならない（民法 1040 条 1 項、2 項）<sup>(28)</sup>。この規定は、受遺者が遺贈の目的物を譲渡した場合にも類推適用され<sup>(29)</sup>、この場合の弁償すべき価額は、譲渡価額がその当時において客観的に相当と認められるときは、譲渡時の価額を基準として算定される<sup>(30)</sup>。

(27) 窪田・前掲注 (3) 544 頁。

(28) 二宮・前掲注 (17) 443 頁は、民法 1040 条の規定について、「譲渡行為自体の効力を維持して取引の安全を図るために、受贈者と遺留分権利者との間で清算させることとした」と説明する。

(29) 最判昭 57・3・4 民集 36 卷 3 号 241 頁。

(30) 最判平 10・3・10 民集 52 卷 2 号 319 頁。価額弁償においては、どの時点の価額を基準とすべきかという問題があり、①相続開始時、②処分時、③減殺請求時、④口頭弁論終結時などの時点が考えられるところ、本判決は、特に理由を説示することなく、減殺請求を受ける前に遺贈の目的物を譲渡した受遺者が、減殺請求者に対してする価額弁償額の算定時期を②とした。この点について、二宮・前掲注 (17) 443 頁は、「基準時を相続開始時とすると、減殺請求者に相続開始後の目的物の価額の上昇によって生じる利益を与えないこととなる（受遺者が得をする）一方、価額の下落による負担を免れさせる（受遺者が損をする）ことになって、どちらも公平を欠くからである。」と説明する。

ロ 現物返還に代わる価額弁償

受贈者及び受遺者（遺留分義務者）は、減殺の目的物の価額を減殺請求者に弁償して返還の義務を免れることができる（民法 1041 条 1 項）。ただし、遺留分義務者が目的物の価額を弁償して返還の義務を免れるためには、単に価額弁償をするという意思表示をただけでは足りず、価額弁償を現実に履行するか又はその履行の提供をしなければならない<sup>(31)</sup>。

遺留分減殺請求をされた受遺者が価額弁償の意思表示をし、弁償すべき価額について履行の提供をした場合には、遺留分減殺請求により一旦減殺請求者に帰属した権利が再び受遺者に移転する反面、減殺請求者は受遺者に対して弁償すべき価額に相当する額の金銭の支払を求める権利を取得する<sup>(32)</sup>。

なお、価額弁償が現実にされた場合又はその履行の提供がされた場合の効果として、「遺留分減殺請求により一旦減殺請求者に帰属した権利が再び受遺者に移転する」という意味については、遺留分減殺請求により一旦生じた効果を遡って生じさせないこととするという効果を生じさせるものであり、遺贈の効力が遡及的に復活するものと解されている<sup>(33)(34)</sup>。

したがって、遺留分義務者が価額弁償の意思表示をしても、減殺請求者による現物返還請求は妨げられないが、この場合に減殺請求者の側で遺留分義務者に対し価額弁償を請求することも可能であり、減殺請求者がその旨の意思表示をした場合には、遺留分減殺請求によって取得した目的物の所有権及び所有権に基づく現物返還請求権を遡って失い、これに代わる価額弁償請求権を確定的に取得するとされている<sup>(35)</sup>。

(31) 最判昭 54・7・10 民集 33 卷 5 号 562 頁。

(32) 最判平 9・2・25 民集 51 卷 2 号 448 頁。

(33) 最判平 4・11・16 集民 166 号 613 頁。

(34) 高橋讓「判解」最高裁判例解説民事篇平成 20 年度 45 頁（法曹会、2008）〔52 頁〕を参考とした。

(35) 最判平 20・1・24 民集 62 卷 1 号 63 頁。

(3) 遡及効

遺留分減殺請求権について、民法には遡及効の規定はないが、法的性質についての通説・判例が形成権＝物権説（物権的効果説）の立場を採るため、その効果は遡及するものと解されている<sup>(36)</sup>。

しかしながら、不動産の登記実務では、遺留分減殺請求の対象となる遺贈又は贈与が無効とされるのではなく、将来に向かって効力を失うとされ<sup>(37)</sup>、減殺請求の時点で減殺請求者に権利が移転すると解されている<sup>(38)</sup>。そのため、遺留分義務者への所有権移転登記がされている遺贈等の目的不動産に対して遺留分減殺請求がされた場合には、当該登記については、一部抹消（更正登記）するのではなく、登記権利者を減殺請求者、登記義務者を所有権の登記名義人である遺留分義務者とする共同申請により、登記目的を「所有権移転」、登記原因を「遺留分減殺」、その原因の日付を遺留分減殺の意思表示をした日として、所有権の移転登記をする取扱いとなっている<sup>(39)</sup>。

このように、遺留分減殺請求権の効果については、登記実務上は遡及せず、実体法上は遡及すると解されているため、遺留分義務者への所有権移転登記がなされた不動産につき差押登記を経た後、当該不動産に対して遺留分減殺請求を原因とする所有権移転登記がなされた場合には、登記の先後を理由に、当該差押えの効力を減殺請求者には対抗できないものと考えられる。なお、遺留分減殺請求による遡及効と差押えとの問題については、別途、後述する（第 3 章第 3 節 3）。

(36) 二宮・前掲注 (17) 441 頁、窪田・前掲注 (3) 543 頁。なお、遡及効に否定的な見解として鈴木祿弥『相続法講義〔改訂版〕』174 頁～176 頁（創文社、1996）がある。

(37) 香川保一『新訂 不動産登記書式精義（上巻）』1363 頁（テイハン、1994）。

(38) 松原・前掲注 (17) 491 頁。

(39) 香川・前掲注 (37) 1363 頁、松原・前掲注 (17) 492 頁。なお、遺贈等による登記がされる前に遺留分減殺請求がされた場合には、減殺請求者の登記実現の便宜を考慮して、遺贈等の登記をすることなく、減殺請求者は、直接「相続」を原因とする所有権移転登記をすることができる取扱いとなっている（香川・前掲注 (37) 1364 頁、松原・前掲注 (17) 491 頁。）。



### 3 遺留分減殺請求権の法的性質と効果についての見直し

現在、法制審議会民法（相続関係）部会において、相続法制の見直しに関する審議が行われており、遺留分制度の見直しについても議論されている。平成 28 年 6 月 21 日に取りまとめられた「民法（相続関係）等の改正に関する中間試案」（以下「中間試案」という。）では、遺留分減殺請求権の法的性質及び効果について、遺留分減殺請求によって当然に物権的效果が生ずるとされている現行の規律を改め、遺留分減殺請求により原則として金銭債権が発生するものとしつつ、受遺者又は受贈者において、遺贈又は贈与の目的財産による返還を求めることができる制度を設けるものとされている<sup>(40)</sup>。

しかしながら、本稿においては、遺留分減殺請求権の法的性質及び効果について、現在の通説・判例である形成権＝物権説（物権的效果説）を前提に、検討することとする。

#### 第 3 節 遺留分減殺請求による取戻財産の法的性質

遺留分減殺請求による取戻財産が、遺産分割の対象となる相続財産としての性質（以下「相続財産性」という。）を有するか否かについては、学説上、対立がある。これは、遺留分減殺請求によって共有状態となる減殺請求者に帰属する取戻財産と遺留分義務者に留まった財産との関係が、遺産共有となるのか、それとも物権法上の共有となるのかという問題でもある<sup>(41)</sup>。

そこで、本節では、遺留分減殺請求による取戻財産の法的性質について、学説上の議論に触れた後、被相続人による処分行為の態様ごとに、場合を分けて検討する。

---

(40) 中間試案・前掲注（16）12 頁～14 頁。仮に中間試案どおりに改正された場合には、遺留分減殺請求による遡及効が生じないため、減殺請求者に対し、減殺の目的財産に対する差押えの効力を主張することができるか否かという問題が生じることはないように思われる。

(41) 取戻財産について、遺産共有なら相続財産となり、物権法上の共有なら減殺請求者の固有財産となる。

## 1 訴訟説と審判説

遺留分減殺請求による取戻財産の法的性質については、取戻財産は相続財産に復帰せず、減殺請求者と遺留分義務者との物権法上の共有（民法 249 条以下）になるとする見解と、取戻財産は相続財産に復帰し、全相続人による遺産共有になるとする見解が対立する。前者は、共有状態の解消が共有物分割手続（民法 258 条）として行われ、終局的には訴訟手続によって解決されることから「訴訟説」と呼ばれ、後者は、共有状態の解消が遺産分割手続（民法 906 条）として行われ、終局的には家事審判手続によって解決されることから「審判説」と呼ばれている<sup>(42)</sup>。

### (1) 訴訟説<sup>(43)</sup>

訴訟説は、①遺留分減殺請求権の行使ないしその放棄は遺留分権利者の自由意思に委ねられていること、②遺留分放棄の効果は他の遺留分権利者に影響を及ぼさないこと（民法 1043 条）、③遺留分減殺請求権の時効は各権利者ごとに進行すること（民法 1042 条）、④遺留分減殺請求は当該遺留分権利者の遺留分を保全する限度で認められており（民法 1031 条）、総債権者のためにする詐害行為取消権（民法 425 条）のような性格のものではないこと、⑤遺留分減殺請求の結果生ずる法律関係も、果実返還義務や価額弁償義務等が相続財産との関係ではなく、減殺請求者と遺留分義務者の個別的な関係として規定されていること（民法 1036 条、1037 条、1040 条、1041 条）、等の理由を挙げ、これら民法の諸規定からすれば、遺留分減殺請求権は遺留分権利者個人の権利として位置づけられており、その効

(42) 田中壯太ほか『遺産分割事件の処理をめぐる諸問題』35 頁～36 頁（法曹会、1994）、矢尾和子「遺留分減殺請求による取戻財産の性質と遺産分割事件の運営—最高裁第二小法廷平成 8 年 1 月 26 日判決を中心として—」家月 49 巻 7 号 5 頁（1997）、松原・前掲注（17）503 頁。訴訟事項と審判事項に分けて考える方法は、複雑で相続財産を分けるという相続法本来の姿を反映したものではないとして、遺産分割に統一して考えることを主張する見解もある（松川正毅「遺留分減殺請求」論究ジュリスト 10 号 126 頁（2014））。なお、減殺請求の相手方が第三者（包括受遺者を除く）の場合には、訴訟説による分割手続となる。

(43) 田中ほか・前掲注（42）37 頁～38 頁、矢尾・前掲注（42）6 頁以下、松原・前掲注（17）504 頁。

果は減殺請求者と遺留分義務者との関係で個別に生じるといわざるを得ず、減殺請求者と遺留分義務者との共有関係は物権法上の共有と解すべきであり、その解消は訴訟手続である共有物分割訴訟によるべきとする。

(2) 審判説<sup>(44)</sup>

審判説は、①遺留分は法定相続人から奪うことができない相続分（不可侵的相続分）と考えることができることから、遺留分減殺請求による取戻しは、相続による財産の承継と実質的に同一といえること、②遺留分権利者は遺留分に相当する価額弁償を受けるときはそれで満足しなければならない（民法 1041 条）とされていることからすると、遺留分減殺は特定財産についての権利の保全というよりは、むしろ、相続財産の一定割合の保全を目的とするものと解することができ、形成権＝物権説（物権的効果説）を前提とする遡及効を考慮すると、取戻財産は、相続財産に復帰し、共同相続人全員による遺産共有になると解すべきであり、その解消は遺産分割審判によるべきとする。

2 遺留分減殺請求による取戻財産の法的性質<sup>(45)</sup>

(1) 相続分の指定

遺言による相続分の指定は、被相続人の意思に基づき法定相続分とは異なる相続分を定めるもので、それ自体により遺産共有の状態に変更を加えるものではなく、遺言で指定された相続分の割合により相続人間で遺産分割をすることがもともと予定されているものである<sup>(46)</sup>。相続分の指定は遺

(44) 田中ほか・前掲注(42) 38 頁～39 頁、矢尾・前掲注(42) 8 頁以下、松原・前掲注(17) 504 頁。

(45) 遺留分減殺請求に関係する被相続人の処分行為には、生前贈与と遺言による処分があり、生前贈与による特別受益に対する遺留分減殺請求の問題はあるが、相続による納税義務の承継の場面では関係しないと考えられるため、本文では、遺言による処分についてのみ検討を行った。なお、生前贈与に対して遺留分減殺請求された場合の取戻財産の法的性質については、最高裁平成 8 年 1 月 26 日第二小法廷判決（民集 50 卷 1 号 132 頁）の判示内容からすると、特別受益の場合と同様と考えられる。

(46) 大坪丘「判解」最高裁判例解説民事篇平成 8 年度（上）28 頁（法曹会、1996）。

留分の規定に違反することができないが、遺留分を侵害する相続分の指定がされた場合でも直ちに無効となるものではなく、減殺請求された場合に侵害の限度で効力を失うにとどまり、指定された相続分の割合が修正されるにすぎないため、減殺後の法律関係も遺産共有の性質を失わないと解されている<sup>(47)</sup>。

したがって、相続分の指定に対して遺留分減殺請求がされた場合には、共同相続人間における相続分の割合は修正され、その修正された相続分による遺産共有状態が生じることとなり、その共有関係の解消は、遺留分減殺請求がされていない場合と同様、遺産分割手続によることになると解されている<sup>(48)</sup>。つまり、相続分の指定に対して遺留分減殺請求がされた場合の取戻財産は、相続財産性を有するものといえる。

## (2) 遺贈<sup>(49)</sup>

### イ 特定遺贈及び全部包括遺贈

遺留分減殺請求による取戻財産の法的性質については、前述のとおり、訴訟説と審判説の立場から議論されていたところ、最高裁平成 8 年 1 月 26 日第二小法廷判決<sup>(50)</sup>（以下「最高裁平成 8 年判決」という。）は、被相続人の財産全部についての包括遺贈（以下「全部包括遺贈」という。）に対して遺留分減殺請求がされた場合に、減殺請求者に帰属する権利は、「遺産分割の対象となる相続財産としての性質を有しないと解するのが相当である」との判断を示し、この場合には訴訟説に立つことを明らかにした。

その理由付けとして、まず特定遺贈について、「特定遺贈が効力を生ず

(47) 田中ほか・前掲注(42) 55 頁、矢尾・前掲注(42) 25 頁。

(48) 田中ほか・前掲注(42) 55 頁、矢尾・前掲注(42) 25 頁～26 頁。

(49) 遺贈には、包括遺贈と特定遺贈がある（民法 964 条）。積極・消極の財産を包括する相続財産の全部又はその分数的割合を目的物を特定しないでする場合が包括遺贈であり、相続財産中の指定された具体的な財産である場合が特定遺贈である（田中ほか・前掲注(42) 47 頁）。包括遺贈については、相続財産の全部とする場合を全部包括遺贈、分数的割合とする場合を割合的包括遺贈という。

(50) 民集 50 卷 1 号 132 頁。

ると、特定遺贈の目的とされた特定の財産は何らの行為を要せずして直ちに受遺者に帰属し、遺産分割の対象となることはなく、また、民法は、遺留分減殺請求を減殺請求をした者の遺留分を保全するに必要な限度で認め（1031 条）、遺留分減殺請求権を行使するか否か、これを放棄するか否かを遺留分権利者の意思にゆだね（1031 条、1043 条参照）、減殺の結果生ずる法律関係を、相続財産との関係としてではなく、請求者と受贈者、受遺者等との個別的な関係として規定する（1036 条、1037 条、1039 条、1040 条、1041 条参照）など、遺留分減殺請求権行使の効果が減殺請求をした遺留分権利者と受贈者、受遺者等との関係で個別的に生ずるものとしていることがうかがえるから、特定遺贈に対して遺留分権利者が減殺請求権を行使した場合に遺留分権利者に帰属する権利は、遺産分割の対象となる相続財産としての性質を有しないと解される。」と判断した。

その上で、全部包括遺贈は、「遺贈の対象となる財産を個々に掲記する代わりにこれを包括的に表示する実質を有するもので、その限りで特定遺贈とその性質を異にするものではない」として、全部包括遺贈に対して遺留分減殺請求がされた場合の減殺請求者に帰属する権利（取戻財産）は、遺産分割の対象となる相続財産性を有しないと解するのが相当であると判断した。

したがって、特定遺贈及び全部包括遺贈に対して遺留分減殺請求がされた場合の取戻財産は、相続財産性を有しないため、受遺者と減殺請求者との関係は物権法上の共有となり、その解消は共有物分割手続によることになる。

#### ロ 割合的包括遺贈

包括受遺者は、相続人と同一の権利義務を有し（民法 990 条）、遺贈された割合に応じて被相続人の権利義務（一身専属的なものは除く）を当然に取得するため、分数的割合によってなされた包括遺贈（以下「割合的包括遺贈」という。）の場合において、他に相続人又は包括受遺者が

あるときは、これらの者と共同相続したのと同様の法律関係が生じ、この遺産共有の状態は遺産分割によって解消されることになる<sup>(51)</sup>。

また、被相続人としても、包括受遺者に対し、指定した割合による価値相当額の財産を取得させることを意図しており、その具体的な実現は遺産分割手続によることを予定しているものであって、その実質は相続分の指定と同様と解されている<sup>(52)</sup>。

したがって、割合的包括遺贈に対して遺留分減殺請求がされた場合には、相続分の指定に対して遺留分減殺請求がされた場合に準じて、遺留分を侵害する限度で包括遺贈の割合が修正されることとなり、包括受遺者と減殺請求者との間の修正された割合による共有状態の解消は、遺産分割手続によることになると解されている<sup>(53)</sup>。つまり、割合的包括遺贈に対して遺留分減殺請求がされた場合の取戻財産は、相続財産性を有するものといえる。

### (3) 遺産分割方法の指定

遺言による遺産分割方法の指定は、従来、遺産分割手続を通じて実現させるものであり、それ自体では遺産共有状態を解消する直接の権利移転の効力を有するものではないとされていたため、これを定めた遺言について遺留分減殺の問題は生じないと解されていた<sup>(54)</sup>。しかし、最高裁平成 3 年 4 月 19 日第二小法廷判決<sup>(55)</sup>（以下「最高裁平成 3 年判決」という。）によっ

(51) 中川ほか・前掲注 (12) [阿部徹] 220 頁。

(52) 田中ほか・前掲注 (42) 62 頁、大坪・前掲注 (46) 29 頁。

(53) 田中ほか・前掲注 (42) 62 頁、松原・前掲注 (17) 515 頁。

(54) 田中ほか・前掲注 (42) 56 頁。

(55) 民集 45 卷 4 号 477 頁。特定の財産を特定の相続人に「相続させる」旨の遺言について、遺言の解釈上、特段の事情のない限り遺贈と解すべきではないと論じた上で、「右の『相続させる』趣旨の遺言は、正に同条（引用者注：民法 908 条）にいう遺産の分割の方法を定めた遺言であり、他の共同相続人も右の遺言に拘束され、これと異なる遺産分割の協議、さらには審判もなし得ないのであるから、このような遺言にあっては、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当該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（中略）特段の事情のない限り、何らの行為を要せずして、被相続人の死亡の時（遺言の効力の生じた時）に直ちに当該遺産が当該相続人に相続により承

て、特定の財産を特定の相続人に「相続させる」旨の遺言（以下「特定財産を「相続させる」旨の遺言」という。）は、遺贈と解すべき特段の事情のない限り、遺産分割方法の指定であり、遺産分割の手続を経ることなく、被相続人の死亡時に直ちに当該特定財産が当該相続人に相続によって承継され、これについては、他の相続人による遺留分減殺請求を妨げるものではないとされた。

遺産分割方法の指定の態様としては、①手段指定型（現物分割・代償分割・換価分割などいずれの分割方法によるかを指示するもの。）、②分割指針型（被相続人が遺産分割の抽象的な指針を示すもの。）、③帰属指定型（特定の財産を特定の相続人に取得させるというもの。）、④清算型（相続財産を換価して相続債務を完済した上、残余財産を共同相続人間で指定の割合で分配せよ等とするもの。）があるとされ<sup>(56)</sup>、このうち①の手段指定型は、相続分に変動がなく、④の清算型は、清算後の残額分配の問題であるため、取戻財産の法的性質の問題は生じないと解されている<sup>(57)</sup>。③の帰属指定型は、特定財産を「相続させる」旨の遺言であるため、別途、下記（4）で検討する。

②の分割指針型<sup>(58)</sup>については、被相続人の指定に従って相続財産を分割

---

継されるものと解すべきである。そしてその場合、遺産分割の協議又は審判においては、当該遺産の承継を参酌して残余の遺産の分割がされることはいうまでもないとしても、当該遺産については、右の協議又は審判を経る余地はないものというべきである。」と判示し、傍論ではあるが、「場合によっては、他の相続人の遺留分減殺請求権の行使を妨げるものではない。」と判示した。

(56) 蕪山巖ほか『遺言法体系 I [補訂版]』113 頁～115 頁（慈学社出版、2015）。谷口ほか・前掲注（12）〔伊藤昌司〕414 頁は、このような遺産分割方法の指定の態様について、「言葉とは便利なもので、特定相続人への財産処分と遺産の帰属自体には関わりのない分割方法の指示との異質性を巧みにごまかしている。」と指摘する。

(57) 矢尾・前掲注（42）27 頁。

(58) 蕪山ほか・前掲注（56）113 頁は、分割指針型の指定とは、「家業は共同相続人の全員又は一部の者の共同経営に委ねるとか、特別の不動産については共同相続人の共有にしておけという」抽象的指定方法によるものであり、「抽象的指定方法がとられた場合、相続人が特定の遺産の権利を取得するためには、共同相続人の協議又は家裁の分割手続をまたなければならず、指定はその協議・判断の基準ないし指標として作用することとなる」と説明する。

し、各相続人の取得財産を定めると、ある相続人の取得財産の価額がその法定相続分によって算出される価額を超える場合があり、この場合には、相続分の指定を伴う遺産分割方法の指定<sup>(59)</sup>があったと解されるため、それが他の相続人の遺留分を侵害するときは、相続分の指定に対する減殺の問題が生じることになる。

そして、この場合に遺留分減殺請求がされると、相続分の指定の場合と同様、遺留分を侵害する限度で相続分の指定は当然に効力を失い、遺留分義務者の指定された相続分の割合は修正され、その修正された相続分による遺産共有状態が生じることとなり、その共有関係の解消は遺産分割手続によることになると解されている<sup>(60)</sup>。つまり、この場合における遺留分減殺請求による取戻財産は、相続財産性を有するものといえる。

#### (4) 「相続させる」旨の遺言

##### イ 「相続させる」旨の遺言の法的性質及び効果

最高裁判平成 3 年判決は、特定財産を「相続させる」旨の遺言について、原則的な法的性質を遺産分割方法の指定とした上で、「遺産の一部である当該遺産を当該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」、「特段の事情のない限り、何らの行為を要せずして、被相続人の死亡の時（遺言の効力の生じた時）に直ちに当該遺産が当該相続人に相続により承継されるものと解すべき

(59) 相続分の指定を伴う遺産分割方法の指定があるとされた裁判例として、最高裁判平成 3 年判決より前のものではあるが、東京高裁昭和 60 年 8 月 27 日判決（判時 1163 号 64 頁）がある。当該判決は、公正証書により各相続人に対しそれぞれ特定の不動産を「遺産分割の方法として・・・分割取得することを指定する」旨の遺言がなされた事案において、当該遺言については相続分の指定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した上で、当該遺言によりされた相続分の指定が特定の相続人の遺留分を侵害する場合、遺留分減殺請求により遺言でされた相続分の指定は遺留分侵害の限度で効力を失うが、その効果は各相続人が全相続財産上に有する権利義務承継の割合が修正されるにとどまり、遺留分減殺請求において減殺請求者がその対象財産を特定したとしても、それによって当該財産が当然に減殺請求者の所有に帰するものではなく、修正された相続分に従って相続財産の個別的帰属を具体化するためには遺産分割の手続を経ることが必要である旨を判示した。

(60) 田中ほか・前掲注（42）56 頁、矢尾・前掲注（42）28 頁。



である。」との判断を示した。

すなわち、特定財産を「相続させる」旨の遺言に基づいて、相続開始時（遺言の効力発生時）に相続財産の一部分割が行われたこととなり、その結果、特段の事情のない限り、何らの行為を要することなく、相続開始時に当該財産が特定の相続人に帰属することとなるため、当該財産については、遺産共有の状態は生じず、相続人らによる分割協議や審判を経る余地はないということになる<sup>(61)(62)</sup>。

ロ 「相続させる」旨の遺言と遺留分侵害

(イ) 特定財産を「相続させる」旨の遺言

特定財産を「相続させる」旨の遺言については、特定の相続人に対する直接の権利移転の効力があり、当該遺言により当該財産は相続財産から逸出し、遺産分割の対象とならないという点で特定遺贈と同一であるため、遺留分減殺請求の関係においても特定遺贈の場合と同様に解されている<sup>(63)</sup>。

したがって、特定財産を「相続させる」旨の遺言に対して遺留分減殺請求がされた場合の取戻財産は、特定遺贈の場合と同様、相続財産性を有するものではなく、物権法上の共有となり、その解消は共有物分割手続によることになると考えられる。

ちなみに、特定財産を「相続させる」旨の遺言は、当該財産の相続時の価額が特定の相続人の法定相続分によって算出される価額を超え

(61) 前田ほか・前掲注 (4) 395 頁。

(62) 岡部喜代子『相続法への誘い』173 頁（八千代出版、2001）は、特定財産を「相続させる」旨の遺言の効果について、「相続させる旨の遺言はいわば遺言による遺産分割なのであり、相続が開始した時点で被相続人の意思によって（この点が可分債権等と異なります）遺産分割がなされて終了している状況になるのです。ということは、被相続人の意思によって、相続人による遺産分割を要さないものとされたのであり、相続人の遺産分割を要さないという意味において遺産性を失うと解するのです。」と説明する。

(63) 矢尾・前掲注 (42) 29 頁～30 頁、岡部・前掲注 (62) 201 頁、島田充子「遺留分減殺請求と遺産分割事件の運営一家裁実務に現れる遺産分割と遺留分減殺請求に関する諸問題」久貴忠彦編『遺言と遺留分 第 2 巻 遺留分 [第 2 版]』154 頁（日本評論社、2011）。

ている場合には、相続分の指定を伴う遺産分割方法の指定と解されている<sup>(64)</sup>。そうすると、この場合における遺留分減殺請求とは、①相続分の指定と②権利移転効のある遺産分割方法の指定のいずれを対象とするのかという問題となるが、当該財産は既に遺産分割を要する相続財産から逸出しており、この場合における相続分の指定は副次的効果として生じたものと解されるため<sup>(65)</sup>、②に対して遺留分減殺請求がされたものと解するのが相当であると考えられる<sup>(66)</sup>。

(ロ) 全部割付「相続させる」旨の遺言

相続財産の全部を個別に特定の相続人に「相続させる」旨の遺言（以下「全部割付「相続させる」旨の遺言」という。）がなされた場合には、相続財産の全てにつき特定遺贈されたのと同一の効果があり、上記(イ)の場合と同様に解されている<sup>(67)</sup>。

したがって、全部割付「相続させる」旨の遺言に対して遺留分減殺請求がされた場合の取戻財産は、特定遺贈の場合と同様、相続財産性

(64) 中川ほか・前掲注(6) 253 頁、田中ほか・前掲注(42) 66 頁。仮に特定財産を「相続させる」旨の遺言が相続分の指定を伴わないとすると、特定財産の価額が法定相続分を超過する場合には超過分につき代償金の支払がなされ、遺留分減殺の問題が生じなくなるため、遺留分減殺請求の余地を認めた最高裁平成 3 年判決の判示内容に矛盾することになり、また、特定相続人に代償金の支払能力がない場合には特定財産を取得させるという遺言者の意図自体が目的を達しなくなることもなる。したがって、当該遺言において、特定財産の相続時の価額が特定相続人の法定相続分の価額を超えている場合には、相続分の指定を伴う遺産分割方法の指定と解されている。他方、特定財産の価額が法定相続分の価額を下回る場合には、相続分の指定を伴わないと解するのが相当とされている。

(65) 潮見佳男「相続分指定・特別受益と遺留分減殺」金融法務事情 1952 号 66 頁(2012) は、相続財産の全部を一人の相続人に「相続させる」旨の遺言について、「特段の事情がなければ遺産分割方法の指定と解すべきであり、かつ、この場合には、当該相続人の相続分を 100%とする相続分指定が同時にされていることになる。ただし、この相続分指定は副次的効果として生じるものである。」と説明する。

(66) 田中ほか・前掲注(42) 68 頁は、相続分の指定を伴う遺産分割方法の指定遺言がされた場合の「遺留分減殺請求の対象は、相続分の指定であるのか、それとも、特定物に関する遺産処分であるのか」という問題もあるが、その遺贈に類似した性質に照らし、この遺言によってされた当該特定物の分割方法の指定という物権効を有する遺産処分に対して行使したものと理解すれば足りるであろう」とする。

(67) 岡部・前掲注(62) 201 頁、島田・前掲注(63) 154 頁。

を有するものではなく、物権法上の共有となり、その解消は共有物分割手続によることになると考えられる。

(ハ) 全部包括「相続させる」旨の遺言

相続財産の全部を一人の相続人に「相続させる」旨の遺言（以下「全部包括「相続させる」旨の遺言」という。）については、被相続人の意思が、相続財産の全部の権利を、遺産分割手続を経ることなく、物権的に特定の相続人に取得させるという点にあり、これは、全部包括遺贈の場合と同様と解されている<sup>(68)</sup>。また、最高裁平成 8 年判決は、全部包括遺贈について、「遺贈の対象となる財産を個々に掲記する代わりにこれを包括的に表示する実質を有するもので、その限りで特定遺贈とその性質を異にするものではない。」と判示しているが、権利移転の効力が直接生じる点で遺贈と同じ性質を有していることに照らせば、全部包括「相続させる」旨の遺言の場合も、相続財産の全部について、特定財産を「相続させる」旨の遺言がされた場合と同様であると考えられることができるため、この場合に遺留分減殺請求がされたときの法律関係は、特定財産を「相続させる」旨の遺言の場合に準じることになると解されている<sup>(69)</sup>。

したがって、全部包括「相続させる」旨の遺言に対して遺留分減殺請求がされた場合の取戻財産は、相続財産性を有するものではなく、物権法上の共有となり、その解消は共有物分割手続によることになると考えられる。

(ニ) 割合的包括「相続させる」旨の遺言

相続財産のうち一定の分数的割合を特定の相続人に「相続させる」

---

(68) 田中ほか・前掲注(42) 70 頁は、全部包括「相続させる」旨の遺言に対して遺留分減殺請求がされたときの法律関係は、全部包括遺贈に対して遺留分減殺請求がされたときの取扱い、すなわち、特定遺贈に対して遺留分減殺請求がされたときの取扱いに準じるとする。矢尾・前掲注(42) 31 頁も同旨。

(69) 大西嘉彦「「相続させる」遺言と遺留分減殺請求」判例タイムズ 1100 号 475 頁(2002)。

旨の遺言（以下「割合的包括「相続させる」旨の遺言」という。）については、被相続人の意思が、指定された各共同相続人に対して、その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という点にあり、これは、割合的包括遺贈の場合と同様といえ、その実質は相続分の指定と解されている<sup>(70)</sup>。

したがって、割合的包括「相続させる」旨の遺言に対して遺留分減殺請求がされたときは、相続分の指定に対して遺留分減殺請求がされた場合に準じて、遺留分を侵害する限度で当該遺言による割合が修正されることとなり、共同相続人間の修正された割合による遺産共有の関係の解消は、遺産分割手続によることになると解される。つまり、割合的包括「相続させる」旨の遺言に対して遺留分減殺請求がされた場合の取戻財産は、相続財産性を有するものと考えられる。

---

(70) 田中ほか・前掲注(42) 70 頁、矢尾・前掲注(42) 31 頁、大西・前掲注(69) 475 頁。

## 第 2 章 通則法 5 条 2 項における指定相続分と遺留分減殺請求との関係

通則法 5 条 2 項における指定相続分が遺留分の規定に違反しているときに、遺留分減殺請求がされた場合の処理規定はなく、実務上の取扱いも明らかではないが、他方で、減殺の請求がない限り、その指定相続分による実務上の取扱規定があり、当該規定を反対に解釈すると、遺留分減殺請求がされた場合には、その指定相続分が修正されるように思われる。

しかしながら、本判決は、相続分を零とする相続分の指定がされた相続人が、遺留分減殺請求をしたとしても、その指定相続分は修正されないとの判断を示したことから、被相続人のどのような処分行為に対して遺留分減殺請求がされた場合に、その指定相続分が修正され又は修正されないのか、という問題が生じる。

そこで、本章では、まず、通則法 5 条 2 項における指定相続分とはどのようなものかを検討し、本判決を検証した上で、その射程について検討を加えることとする。

### 第 1 節 納税義務の承継における指定相続分

#### 1 相続分の指定の態様

相続分の指定（民法 902 条）とは、被相続人の意思に基づき、共同相続人の全てあるいはその中の一定の者について法定相続分の割合とは異なった割合を定めることであり、遺留分を侵害しない限度でこのような変更が認められている<sup>(71)</sup>。

相続分の指定の態様は、相続財産の何分の何というように相続財産全体に対する分数的割合によって示されるもののほか、遺産分割方法の指定として、

---

(71) 谷口ほか・前掲注 (12) [有地亭・二宮周平] 161 頁。

不動産、動産、株式などのように相続財産の種類を指定し、また、特定の相続財産を個別に指定しても、それによって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限り、相続分の指定と解されている<sup>(72)</sup>。そのため、特定の財産を特定の相続人に対して取得させる内容の遺言により遺産分割の方法が指定され、当該財産の価額が当該相続人の法定相続分によって算出される価額を超える場合には、相続分の指定を伴う遺産分割方法の指定と解されている<sup>(73)</sup>。

また、共同相続人の一部について遺言で相続分を指定することもでき、この場合には、相続分の指定を受けなかった他の相続人の相続分は、法定相続分の規定に従って定まる（民法 902 条 2 項）。そのため、全ての相続財産につき包括的に指定された（全部包括）場合や全ての相続財産につき個別に指定された（全部割付）場合には、指定を受けなかった残余の相続人には相続分がないこととなる<sup>(74)</sup>。

このように、遺言による相続分の指定には、直接的な指定の場合もあれば、他の相続人に対する処分行為の結果生じた間接的な指定の場合もあるといえる。

## 2 通則法 5 条 2 項における指定相続分

### (1) 通則法制定の趣旨

通則法は、昭和 37 年法律第 66 号により制定されたものであり、この制定前には、各税法に分散し、かつ、重複して規定されていた課税実体に関する事項と手続に関する事項、及び国税徴収法（以下「徴収法」という。）に規定されていた徴収手続に関する事項について、手続等に関する共通事項を各税法から削除し、これを通則法に統一して規定するとされたものであって、その第一の趣旨は、税法は複雑難解なものであってはならず、努

---

(72) 谷口ほか・前掲注 (12) [有地亨・二宮周平] 171 頁以下、松原正明『全訂 判例先例 相続法 I』459 頁以下（日本加除出版、2006）。

(73) 中川ほか・前掲注 (6) 253 頁、田中ほか・前掲注 (42) 66 頁。

(74) 谷口ほか・前掲注 (12) [有地亨・二宮周平] 177 頁、松原・前掲注 (72) 466 頁。

めて簡易平明なものでなければならないことから、この税法の簡易平明化を図って、納税者の理解を容易にすることにあつたとされている<sup>(75)</sup>。

## (2) 通則法 5 条の制定経緯

通則法 5 条は、昭和 37 年の同法施行前の徴収法 27 条（通則法制定に伴い削除されたもの。）の規定を引き継いだものであり、その内容は実質的に同様と解されている<sup>(76)</sup>。すなわち、明治 35 年の徴収法（明治 30 年法律第 21 号）改正により、相続が開始された場合には相続人から国税を徴収する旨の規定が創設されたところ（4 条の 3）、昭和 26 年の同法（法律第 78 号）改正において、4 条の 3 は全面的に改められ、相続が開始された場合には、相続人は、被相続人に課されるべき国税又は納付すべき国税並びに未納の国税を納付する義務を有し、相続人が二人以上あるときは相続又は遺贈によって得た財産の価額にあん分して計算した額を承継することとし、その相続又は遺贈によって得た財産の価額の限度において、その納付すべき国税につき互いに連帯して納付する義務を有する旨の規定となった（4 条の 2）。その後、昭和 34 年の徴収法（法律第 147 号）全文改正により 4 条の 2（以下「旧徴収法 4 条の 2」という。）は改められ、27 条として、通則法 5 条と同旨の規定となった。

## (3) 納税義務の承継額の計算の基礎が「財産価額」から「相続分」に変更された理由

相続人が二人以上あるときの納税義務の承継額については、上記（2）のとおり、旧徴収法 4 条の 2 の改正前は、相続又は遺贈によって得た財産の価額にあん分して計算していたところ、改正後は、法定相続分又は指定相続分によってあん分して計算するとされた。

その理由については、改正の答申を行った租税徴収制度調査会の委員等が参加した租税法セミナーにおいて、「實際上相続または遺贈により得たる

(75) 荒井勇ほか編『国税通則法精解〔十五版〕』19 頁～20 頁（大蔵財務協会、2016）。

(76) 武田昌輔監修『DHC コメンタール国税通則法』731 頁・743 頁（第一法規、2015 加除）。

財産の価額に按分してというふうにはなっていますが、この価額が積極財産なりや利益なりやという問題が」あり、「実務上も相続した財産の価額で按分するという事は非常に不安定で、価額のかみ方、それから分割その他の手続が終わるまでは果たしてうまくつかめるのかどうかといったような疑問もある。そういう点から今度ははっきりして、納税義務自体の承継ですから額を明らかにする必要があるというので、この分割の点は法定相続分、指定相続分があるときには指定相続分によるという考え方にしたわけでございます。こうすれば相続財産のおおのの価額がきまるまでもなく、少なくとも納税義務はそこで分割確定し得る」<sup>(77)</sup>と説明されている。すなわち、この改正は、相続による納税義務の承継について、安定かつ迅速に行うことを目的としたものと考えられる。

#### (4) 通則法 5 条 2 項における指定相続分の態様

##### イ 検討（通則法 5 条 2 項における指定相続分とは）

通則法 5 条 2 項における指定相続分とは、条文の規定上、民法 902 条（遺言による相続分の指定）の規定による相続分であるため、その態様については、上記 1 の記載内容がそのまま当てはまるように思われる。

しかしながら、相続分の指定を伴う遺産分割方法の指定と解される遺言の場合には、相続財産の価額を基に相続分を観念するところ、そのためには、相続財産全体及び遺言により特定された財産の価額について調査をする必要があり、極めて煩雑かつ困難な作業であって、これを納税者又は国に負わせることは、同様の計算方法によっていた旧徴収法 4 条の 2 の規定につき、現行の通則法 5 条とほぼ同内容の規定である徴収法 27 条に改めた上、税法の簡易平明化を図り、もって納税者の理解を容易にすることを趣旨として通則法が制定された経緯に照らすと、およそ法が予定しているものではないと思われる。

---

(77) 我妻栄ほか「研究会・租税徴収制度答申と国税徴収法の改正—租税徴収制度答申について〔その三・完〕」〔吉国二郎発言〕ジュリスト 175 号 58 頁（1959）。



ロ 検討結果（私見）

以上のとおり、相続による納税義務の承継については、簡易平明な方法によることが求められており、また、安定かつ迅速な処理を行うため、納税義務の承継額の計算方法つき、相続又は遺贈によって得た財産の価額にあん分する方法によっていた旧徴収法 4 条の 2 の規定を改めたという経緯がある。

これらのことを踏まえると、通則法 5 条 2 項における指定相続分とは、相続財産の価額を基に相続分を観念する場合<sup>(78)</sup>を除くと解するのが相当であると考えられるため、その態様としては、①相続財産全体に対する分数的割合により相続分が指定された場合、②相続財産の全部につき包括的に指定された場合（指定された相続人の相続分は 100%、非指定の相続人の相続分は零）、③相続財産の全部につき個別的に指定された場合（非指定の相続人の相続分は零）に限られると考える。

## 第 2 節 本判決の内容等

### 1 判決内容

冒頭に述べたとおり、本判決は、相続分を零とする相続分の指定があったと解される相続人（原告）が、遺留分減殺請求により一定の権利を取得したとしても、その指定相続分は修正されず、当該相続人の相続分は零のままであり、それを基にあん分された国税の承継額も零であるとの判断を示した。

#### (1) 事案の概要

本件は、死亡した A の共同相続人の一人である原告（A の孫）が、所轄税務署長から、A に課されるべき平成 19 年分の所得税を納める義務につ

---

(78) 全部包括「相続させる」旨の遺言は、相続分（100%）の指定を伴う遺産分割方法の指定と解されるが、これは相続財産の全部を包括的に指定した結果であり、相続財産の価額を基に相続分を観念したものではない。

いて、法定相続分<sup>(79)</sup>によりあん分して計算した額を承継したとして、Aの平成 19 年分の所得税に係る決定処分（以下「本件決定処分」という。）及び無申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といい、本件決定処分と併せて「本件各処分」という。）を受けたことに対し、Aはその財産全てについて原告以外の共同相続人のいずれかに「相続させる」旨の遺言（本件遺言）<sup>(80)</sup>をしており、これは原告の相続分を零と定めたものであることから、原告が納める義務を承継するAに課されるべき平成 19 年分の所得税の額は 0 円であり、このことはその後原告が遺留分減殺請求をする旨の意思表示をしたことによっても左右されるものではないと主張して、国（被告）に対し、本件各処分（ただし、いずれも平成 23 年 12 月 8 日付け裁決<sup>(81)</sup>（以下「本裁決」という。）により一部取り消された後のもの）の取消しを求めた事案である。

## （2）本判決の理由と結論

本判決の理由と結論は、次のとおりである。

イ 原告の遺留分の侵害額の算定に際しては、本件遺言で原告の相続分が零と定められたことを前提に、原告の法定相続分に応じた相続債務の額は遺留分の額に加算することなく計算されることとなると解される（最高裁平成 21 年判決）。

ロ 特定遺贈又は全部包括遺贈に対して遺留分権利者が減殺を請求した場合、これらの遺贈は遺留分を侵害する限度で失効し、受遺者が取得した

(79) A の先妻の子（原告の母親）が既に亡くなっていたことから、原告は、代襲して A の相続人となった。A の相続人には、原告のほか、A の配偶者（後妻）並びに A と配偶者との間の子 4 人がおり、原告の法定相続分は 10 分の 1 である。

(80) A は、本件遺言により、不動産等を原告以外の相続人らにそれぞれ相続させ、指定のある財産を除くその余の全ての財産を配偶者に相続させるとし、遺言書には原告についての記載がなかった。

(81) 裁決事例集 No.85・不服審判所ホームページ (<http://www.kfs.go.jp/service/JP/85/08/index.html>)（平成 29 年 6 月 12 日最終閲覧）。本裁決は、本件遺言により、原告の指定された相続分は零と解するのが相当であるとした上で、原告による遺留分減殺請求の結果、民法 902 条による原告の指定された相続分は 20 分の 1 に修正されるとして、原告が納める義務を承継したとされた所得税の額は、原告の修正後の指定相続分である 20 分の 1 の割合によりあん分して計算されたものと判断した。

- 権利は遺留分を侵害する限度で当然に遺留分権利者に帰属するところ、このようにして帰属した権利は、遺産分割の対象となる相続財産としての性質を有しないものであって（最高裁平成 8 年判決）、このような性質のものとして権利が帰属したことに伴い、当該遺留分権利者の遺留分の侵害額の算定に当たりその基礎とされた指定による相続分について、その内容が修正されることとなるものと解すべき根拠は格別見だし難い。
- ハ 特定財産を「相続させる」旨の遺言により生じた、当該財産を特定の相続人に帰属させる遺産の一部の分割がされたのと同様の遺産の承継関係に基づき、被相続人の死亡の時に直ちに当該財産が当該相続人に相続により承継された場合についても、当該遺言による被相続人の行為が特定の財産を処分するものであることにおいて、特定遺贈又は包括遺贈（ママ）と同様のものであることに照らすと、当該遺言による当該財産の承継に対して遺留分権利者が減殺を請求したときに遺留分権利者に帰属する権利に関し、上記で述べたところと異なって解すべき理由は見当たらないところである。
- ニ 本件においては、原告がした遺留分減殺請求（以下「本件遺留分減殺請求」という。）について、本件遺言による他の相続人における上記のような財産の取得以外の事由に対してされたものと認めるべき格別の証拠等は見当たらず（なお、本件遺言が他の相続人らの各人につき相続分の指定をしたとは見難いこと及び本件遺留分減殺請求が他の相続人らについてされた相続分の指定に対してされたものとは見難いことは、本件において被告も自認するところである。）、上記で述べたことからすると、原告が本件遺留分減殺請求をし、その効果として一定の権利を取得したことをもって、本件遺言でされた原告についての相続分の定めが修正されるものとは解し難いというべきである。
- ホ 被告は、最高裁平成 24 年 1 月 26 日第一小法廷決定<sup>(82)</sup>（以下「最高裁

(82) 集民 239 号 635 頁、家月 64 卷 7 号 100 頁。

平成 24 年決定」という。)が、遺留分減殺請求により相続分の指定が減殺された場合には、遺留分割合を超える相続分を指定された相続人の指定相続分がその遺留分割合を超える部分の割合に応じて修正されるものと解するのが相当である旨の判示をしたことに照らし、本件遺留分減殺請求により、原告の指定相続分は遺留分の割合に相当する割合に修正されるから、原告が納める義務を承継する A に課されるべき国税の額は、その遺留分割合に相当する割合によりあん分して計算されることになる」と主張する。しかし、最高裁平成 24 年決定は、遺言による相続分の指定が減殺された場合に、その後に行われる遺産の分割における具体的相続分の算定に当たって、遺留分割合を超える相続分を指定された相続人の指定相続分が、その遺留分割合を超える部分の割合に応じて修正される旨を判示したにすぎず、そもそも本件とは事案を異にするものである。したがって、被告の上記主張は、採用することができないというべきである。

へ 以上によれば、本件決定処分（ただし、本裁判により一部取り消された後のもの）は、原告が納める義務を承継する A の平成 19 年分の所得税の額を 0 円としなかった点で、違法なものであるといわざるを得ない。そして、このことを前提にすると、本件賦課決定処分（ただし、本裁判により一部取り消された後のもの）もまた、その全部が違法なものであるということになる。

## 2 本判決の理論構成

### (1) 相続分の指定がある場合の相続債務の承継

本判決における理論構成としては、まず、本件遺言で原告の相続分が零と定められたことを前提に、最高裁平成 21 年判決を引用して、本件の遺留分侵害額の算定において加算される原告が負担すべき相続債務の分担額は、法定相続分ではなく指定相続分に応じて計算されるとした。最高裁平成 21 年判決は、遺言により相続分の指定がある場合の相続債務について、

共同相続人間の内部関係では指定の効力が及ぶとする一方で、相続債権者に対しては原則その効力が及ばないが、相続債権者による関与や承認があればその効力が及ぶとしている<sup>(83)</sup>。そのため、相続債権者である国には、相続分の指定の効力が及ばないように思われるが、通則法 5 条 2 項は「遺言による相続分の指定」と規定し、相続債権者である国に対してもその指定の効力が及ぶことを前提としているため、同判決との関係では、国が事前に相続分指定の効力を包括的に承認又は関与したと解することが可能となる<sup>(84)</sup>。

(2) 特定遺贈又は全部包括遺贈に対して遺留分減殺請求がされた場合に指定相続分は修正されるか否か

次に、本判決は、特定遺贈又は全部包括遺贈に対して遺留分減殺請求がされた場合の取戻財産は、遺産分割の対象となる相続財産性を有しない旨を判示した最高裁平成 8 年判決を引用し、このような性質の財産を取り戻したとしても、遺産共有とはならず、減殺請求者の固有財産となるにすぎないため、そのことにより遺産共有の状態にある他の相続財産及び相続債務の承継額が影響されることはないとして、これらの承継額算定の基礎と

---

(83) 最高裁平成 21 年判決は、指定相続分がある場合の相続債務の承継について、「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。もっとも、上記遺言による相続債務についての相続分の指定は、相続債務の債権者（以下「相続債権者」という。）の関与なくされたものであるから、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、指定相続分に応じて相続債務を承継したことを主張することはできないが、相続債権者の方から相続債務についての相続分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履行を請求することは妨げられないというべきである。」と判示した。

(84) 藤岡祐治「遺留分減殺請求と国税通則法 5 条 2 項の「相続分の指定」の意義」ジュリスト 1481 号 100 頁（2015）。

なる指定相続分は修正されないと判断したものと思われる<sup>(85)</sup>。

(3) 特定財産を「相続させる」旨の遺言に対して遺留分減殺請求がされた場合に指定相続分は修正されるか否か

さらに、最高裁平成 3 年判決が示した特定財産を「相続させる」旨の遺言による権利移転の効力が、特定遺贈又は全部包括遺贈の場合と同様であることを理由に、当該遺言に対して遺留分減殺請求がされた場合についても上記(2)と同様に解すべきものとして、指定相続分が修正されることはないと判断した。

(4) 本件遺言の解釈及び本件遺留分減殺請求の対象

相続分の指定の態様については、直接的又は間接的なものがあるところ、本件遺言は、相続財産の全てについて原告以外の共同相続人のいずれかに「相続させる」とした遺言であるため、本件においては、財産を全く取得しなかった原告に対してのみ、相続分を零とする相続分の指定があったと認定した。これは、上記(本章第 1 節 2 (4))において検討した通則法 5 条 2 項における指定相続分の態様のうち、相続財産の全部につき個別的に指定された場合(非指定の相続人の相続分は零)に当たる。

そして、本件においては、本件遺言による特定財産の取得に対して本件

---

(85) 遺留分侵害額の算定は、次の算式のとおり(最判平 8・11・26 民集 50 卷 10 号 2747 号を参照)。

「遺留分侵害額」＝「遺留分額」－「相続によって得た財産の価額」＋「負担すべき相続債務額」

本件の場合、下線部分の価額は指定相続分に基づき計算されるところ、仮に遺留分減殺請求により指定相続分が修正されたとすると、下線部分の価額も修正されることとなり、遺留分減殺請求権行使の範囲である遺留分侵害額も修正され確定しないため、結果的に遺留分減殺請求権行使の可否も確定しないこととなる。例えば、亡 A (相続財産 100、相続債務 20) の相続人が B、C の二人の場合に、「B に全財産を遺贈する」旨の遺言があるときは、当該遺言により B の相続分を 100%、C の相続分を零とする相続分の指定があると解されるため、C における下線部分の価額は零となり、遺留分侵害額は  $20 [(100-20) \times 1/4]$  となる。この場合、C は相続財産に対して持分  $1/5 (20/100)$  の権利を取得することになるが、仮に指定相続分が修正されたとすると、遺留分侵害額は  $4 [(100-20) \times 1/4 - 20 + 20 \times 1/5]$  に修正され、この修正の過程が繰り返されることから、遺留分侵害額が確定しないこととなる。そのため、本判決は、遺留分減殺請求により「遺留分の侵害額の算定に当たりその基礎とされた指定による相続分」は修正されないと判断したとも考えられる。

遺留分減殺請求がされたものと認定した。

(5) 本件への当てはめ

本件遺留分減殺請求は、本件においては、本件遺言による特定財産の取得に対してされたものとした上で、原告が本件遺留分減殺請求をし、その効果として一定の権利を取得したとしても、原告の指定相続分は修正されないと判断した。

(6) 最高裁平成 24 年決定との関係

また、本判決は、被告の主張に応える形で、最高裁平成 24 年決定は相続分の指定に対して遺留分減殺請求がされた事案につき、その後に行われる遺産分割における具体的相続分の算定に当たり、遺留分割合を超える相続分を指定された相続人の指定相続分がその遺留分割合を超える部分の割合に応じて修正される旨を判示したものであって、本件遺言による特定財産の取得に対して遺留分減殺請求がされた本件とは事案を異にするものと説示した。

### 第 3 節 本判決の射程についての検討

本判決は、本件遺言による特定財産の取得に対して遺留分減殺請求がされたものであり、その結果原告が一定の権利を取り戻したとしても、本件遺言による原告の指定相続分は修正されないと判断を示した。

そこで、本節では、本判決の判断基準について検討を行い、それを手掛かりとして、被相続人のどのような処分行為に対して遺留分減殺請求がされた場合に、通則法 5 条 2 項における指定相続分が修正され又は修正されないのか、本判決の射程について検討する。

#### 1 本判決における判断基準

本判決の判断については、最高裁平成 8 年判決と最高裁平成 24 年決定に

おける遺留分減殺請求の効果の違いから明らかとなると考えられる<sup>(86)</sup>。すなわち、最高裁平成 8 年判決は特定遺贈又は全部包括遺贈の事案について、この場合の遺留分減殺請求による取戻財産は、遺産分割の対象となる相続財産性を有しておらず、その後の法律関係は物権法上の共有として処理されるべきものと判断したのに対し、最高裁平成 24 年決定は相続分の指定の事案について、遺留分減殺請求がされた場合には遺留分割合を超える部分の割合に応じて指定相続分が修正されると判断したものであり、これは、その後の法律関係が修正された指定相続分の割合による遺産共有となり、遺産分割手続によって処理すべきことを前提としたものといえる<sup>(87)</sup>。

以上のことから、本判決は、遺留分減殺請求による指定相続分の修正の有無について、遺留分減殺請求による取戻財産が遺産分割の対象となる相続財産性を有するか否かにより判断したものと考えられる。すなわち、遺留分減

---

(86) 藤岡・前掲注 (84) 100 頁。

(87) 島田・前掲注 (63) 149 頁・165 頁は、遺留分の規定に反する相続分の指定がされたとしても、実際に遺産分割が行われなければ、単にそれがあったというだけでは現実に遺留分の侵害が生じたとはいえず、相続分の指定があったときに、その指定が明らかに遺留分を侵害していることが分かれば、遺産分割時の遺留分相当額の取得は確保しておくということであろうし、超過特別受益者である相続人は、相続分の指定が遺留分を侵害しているように見えても現実の侵害はなく、減殺請求はできないとする。そして、遺留分の規定に反する相続分の指定により侵害を受けた遺留分権利者は、侵害する指定を受けた相続人に対して減殺請求をなし、その結果各相続人の指定相続分は修正され、この修正された相続分に従って遺産分割を行うことになり、遺産分割手続の中では、特別受益の持戻しや寄与分を考慮した具体的相続分に基づく遺産分割が行われるため、この場合には民法 1029 条、1030 条の適用はないと考えるべきとする。また、松原正明「遺留分減殺請求と遺産分割との関係」野田愛子ほか編『新家族法実務大系 第 3 巻 相続 [1] 一相続・遺産分割一』310 頁～311 頁（新日本法規出版、2008）も、相続分の指定に対する遺留分減殺請求の場合には通常の遺留分額の算定方法を採用できないとし、この場合には、民法 1028 条に規定する遺留分の割合によって減殺の可否を確定することになるとする。さらに、潮見・前掲注 (65) 72 頁も、指定相続分の減殺がされると、「指定相続分としての性質を有する権利」が遺留分権利者に復帰し、その後に行われる遺産分割手続では特別受益によって指定相続分が修正され、その結果の具体的相続分により相続財産の帰属が確定するところ、遺留分額の算定において特別受益を考慮する一般的算定方法を採用すると、特別受益が二重に考慮されることになり、妥当な結果をもたらさないことから、指定相続分に対して減殺請求がされた場合には、遺留分額の算定における一般的算定方法を採用すべきではないとする。



殺請求による取戻財産が相続財産性を有しない場合には、指定相続分は修正されず、他方、取戻財産が相続財産性を有する場合には、指定相続分は修正されると考えられる。そして、この判断基準については、遺留分減殺請求による取戻財産の法的性質に関する訴訟説と審判説による議論と同様のものと考えられる。

## 2 本判決の射程<sup>(88)</sup>

遺留分減殺請求により通則法 5 条 2 項における指定相続分が修正されるか否かについて、上記 1 のとおり、取戻財産における相続財産性の有無がその判断基準になるとすれば、遺留分減殺請求の対象となる被相続人による処分行為が何か、すなわち、相続分の指定か、遺贈か、「相続させる」旨の遺言か、という遺言による処分行為の法的性質の違いによって判断が分かれるものと考えられる。

そこで、遺留分減殺請求による取戻財産の法的性質に関する検討（第 1 章第 3 節 2）を踏まえ、本判決における上記 1 の判断基準を手掛かりに、遺留分減殺請求により通則法 5 条 2 項における指定相続分が修正されるか否かについて被相続人の処分行為の態様ごとに検討を行うと、次のような分類ができるのではないかと考えられる。

- (1) 遺留分減殺請求により通則法 5 条 2 項の指定相続分が修正されない場合
- イ 全部包括遺贈
  - ロ 全部割付「相続させる」旨の遺言
  - ハ 全部包括「相続させる」旨の遺言

---

(88) 藤岡・前掲注 (84) 101 頁は、本判決の射程は、本判決のように遺留分減殺請求の結果、取戻財産が固有財産となる場合に限られるとして、「相続させる」旨の遺言、贈与、特定遺贈又は全部包括遺贈に対して遺留分減殺がされた場合とする。これに対して、取戻財産が相続財産から逸出しない場合、すなわち、相続分の指定又は割合的包括遺贈に対して遺留分減殺がなされた場合には、遺産分割前でも遺留分侵害が明らかであれば、相続財産の持分割合が修正され、新たな「相続分」を觀念しうることから、異なった判断がなされ得るとする。

(2) 遺留分減殺請求により通則法 5 条 2 項の指定相続分が修正される場合

- イ 相続分の指定
- ロ 割合的包括遺贈
- ハ 割合的「相続させる」旨の遺言

○ 通則法 5 条 2 項における指定相続分と遺留分減殺請求による修正の有無  
(私見)

被相続人の 処分行為		通則法 5 条 2 項の 相 続 分					
		処分の相手方		遺留分減殺請求による指定相続分の修正の有無	遺留分減殺請求による取戻財産の法的性質		
		第三者	相続人				
相続分の指定[(2)イ]			指定相続分	民法 902②	修正する	相続財産性あり	
遺産分割方法の指定	手段指定型		法定相続分	法定相続分	※3	※4	
	分割指針型		法定相続分 ※1	法定相続分	※3	相続財産性あり ※2	
	清算型		法定相続分	法定相続分	※4	※4	
	相続させる 包括	特定 一部割付		法定相続分 ※1	法定相続分	※3	相続財産性なし ※2
		全部割付[(1)ロ]		民法 902② ※1	指定相続分 (0%)	修正しない	相続財産性なし ※2
		割合的[(2)ハ]		指定相続分	民法 902②	修正する	相続財産性あり
	全部[(1)ハ]		指定相続分 (100%)	指定相続分 (0%)	修正しない	相続財産性なし	
遺贈	特定		※3	法定相続分	法定相続分	※3	相続財産性なし
	包括	割合的[(2)ロ]	指定相続分	指定相続分	民法 902②	修正する	相続財産性あり
		全部[(1)イ]	指定相続分 (100%)	指定相続分 (100%)	指定相続分 (0%)	修正しない	相続財産性なし

- ※1 通則法 5 条 2 項における指定相続分については、相続による納税義務の承継に関する改正の経緯等に照らすと、相続財産の価額を基に相続分を觀念する場合を除くと解するのが相当であると考えられるため、遺産分割方法の指定により取得した特定財産の価額が、法定相続分の価額を超える場合であっても、同項の指定相続分との関係では相続分の指定を伴うと解さないのが相当であると考えられる。
- ※2 遺留分減殺請求との関係では、相続分の指定を伴う遺産分割方法の指定と解される場合がある。
- ※3 通則法 5 条 2 項における指定相続分を觀念することがない。
- ※4 遺留分減殺請求の対象となることがない。

## 第 3 章 納税義務の承継における遺留分減殺請求と徴収実務上の諸問題

遺留分減殺請求により通則法 5 条 2 項における指定相続分が修正されるか否かについては、取戻財産における相続財産性の有無が判断の基準になると考えられ、遺留分減殺請求の対象となる被相続人の遺言による処分行為の態様ごとに一応の分類を試みた。しかし、遺言による処分行為の態様が複合的な場合やその法的性質が明らかではないような場合もあり、遺言解釈の困難性から、遺留分減殺請求による指定相続分の修正の有無についてはいまだ問題が残る。また、被相続人に係る未納国税について相続による納税義務の承継があった場合には、実務上、承継税額のおん分計算等を行った上で各相続人に対する通知等の承継手続を行うところ、承継手続を行った後に遺留分減殺請求によって指定相続分が修正された場合に、この承継手続の変更を要するのか、仮に変更を要するとすれば、その時期はいつか、さらに、遺留分減殺請求の遡及効との関係において、遺留分減殺請求の目的財産に対する差押えの効力を減殺請求者に対して主張することができるかなど、徴収実務上、法的に整理すべき問題が見受けられる。

そこで、本章では、相続による納税義務の承継において、遺留分減殺請求がされた場合に徴収実務上考えられる、遺言を巡る問題、承継手続上の問題、滞納処分上の問題を抽出し、検討する。

### 第 1 節 遺言を巡る問題

#### 1 遺言解釈の困難性

##### (1) 問題の所在

被相続人の遺言による処分行為としては、民法上、相続分の指定（民法 902 条）、遺産分割方法の指定（民法 908 条）、遺贈（民法 964 条）が認められているところ、具体的な遺言の内容はこれらの複合型も多く、実際は

これらの区別は必ずしも明らかではないことから<sup>(89)</sup>、解釈上困難な問題が生じることがある<sup>(90)</sup>。

遺留分減殺請求による指定相続分の修正の有無については、前述のとおり、被相続人の遺言による処分行為の態様ごとに判断が分かれるため、遺留分減殺請求との関係上、遺言による処分行為の法的性質に関する解釈が困難な場合について、以下、検討を行う。

## (2) 検討

### イ 相続分の指定を伴う遺産分割方法の指定

#### (i) 相続分の指定を伴う遺産分割方法の指定と解される場合とは

相続分の指定とは、被相続人の意思に基づき法定相続分の割合とは異なった割合を定めることである。そして、特定財産を「相続させる」の遺言又は分割指針型の遺産分割方法の指定遺言があり、その財産の価額が法定相続分によって算出される価額を超える場合には、一般に、相続分の指定を伴う遺産分割方法の指定と解されている。

しかしながら、このような場合に、被相続人が法定相続分の割合とは異なった割合を定める意思を常に有していたといえるかは疑問である。なぜなら、被相続人の所有財産の態様やその価額は常に変動しているため、被相続人が遺言時において、所有財産全体及び遺言により指定した特定財産の価額について、どの時点を念頭に置いていたか、又は当該特定財産の所有財産全体に対する分数的割合をどのように考えていたかなど、明らかにされていない場合には、被相続人が相続分の指定をする意思を有していたかにつき判断のしようがない。また、相続開始時における相続財産全体及び当該特定財産の価額を割り出し、当該特定財産の相続財産全体に対する分数的割合を算出することが可能な場合もあるが、上記のとおり、相続分の指定については、飽くまで

---

(89) 島田・前掲注(63) 147頁。

(90) 谷口ほか・前掲注(12)〔有地亨・二宮周平〕162頁、松原・前掲注(72) 455頁～456頁。

被相続人の意思に基づいて決定されるものであり、被相続人は、「各相続人との身分関係及び生活関係、各相続人の現在及び将来の生活状況及び資力その他の経済関係、特定の不動産その他の遺産についての特定の相続人のかかわりあいとの関係等各般の事情を配慮して遺言をするのであるから」<sup>(91)</sup>、被相続人以外の者が、相続開始時における価額を基に算出した分数的割合をもって、常に被相続人の意思と解することはできないというべきである。

したがって、特定財産を「相続させる」旨の遺言又は分割指針型の遺産分割方法の指定遺言がなされた場合に、相続分の指定を伴う遺産分割方法の指定と解されるのは、当該遺言において、被相続人の意思により特定の相続人に対する法定相続分の割合を変更していると判断でき、その変更によって相続分の指定をしていることが明らかな場合に限られ<sup>(92)</sup>、単に特定の財産を特定の相続人に取得させることが示されているだけでは、当該遺言は、遺産分割方法の指定と解されるにとどまり、相続分の指定は伴わないと解するのが相当ではないかと考える。

(ii) 遺留分減殺請求による指定相続分の修正の有無

通則法 5 条 2 項における指定相続分については、前述のとおり（第 2 章第 1 節 2（4））、相続による納税義務の承継に関する改正の経緯等から、相続財産の価額を基に相続分を観念する場合を除くとする本稿の立場に変わりはないが、遺言の解釈上、相続分の指定を伴うことが明らかな場合における特定財産を「相続させる」の遺言と分割指針型の遺産分割方法の指定遺言について、あえて遺留分減殺請求による指定相続分の修正の有無につき分類を行うとすれば、両者には違いが

---

(91) 最判平 3・4・19 民集 45 卷 4 号 477 頁。

(92) 本判決の場合、全ての相続財産が、原告以外の相続人らに対して「相続させる」旨の遺言により割り付けられた結果、原告が相続財産を取得する余地は全くなかったのであるから、間接的にはあるものの、本件遺言は、原告の相続分を零とする相続分の指定をしていることが明らかな場合といえらる。

あると考えられる。

すなわち、特定財産を「相続させる」の遺言の場合、遺留分減殺請求の対象については、①相続分の指定と②権利移転効のある遺産分割方法の指定が考えられるところ、前述のとおり（第 1 章第 3 節 2（4）ロ（イ））、この場合における相続分の指定とは、権利移転効のある遺産分割方法の指定によって、法定相続分により算出される価額を超える財産の移転があり、その副次的効果として実質的な相続分の変動が生じたものと解されるため、遺留分減殺請求の対象については、②と解するのが相当であると考えられる。よって、この場合には、遺留分減殺請求により指定相続分は修正されないものと考えられる。

これに対して、分割指針型の遺産分割方法の指定遺言の場合、当該遺言自体に権利移転の効力がなく、遺留分減殺請求の対象は相続分の指定であることから、遺留分減殺請求により指定相続分は修正されるものと考えられる。

#### ロ 相続分を 100%とする相続分の指定

##### （イ）相続分の指定か、それとも、相続財産の全ての指定か

ある相続人の相続分を 100%とする相続分の指定は、当該相続人における相続財産の取得を 100%と指定したものであり、その限りでは財産も特定されていることから<sup>(93)</sup>、この場合における遺留分減殺請求は、相続分を 100%とする相続分の指定に対して行使されるのか、それとも、相続財産の全て（100%）を取得したことに対して行使されるのかという問題があり、この違いによって遺留分減殺請求による指定相続分の修正の有無についての判断が異なってくると考えられる。

##### （ロ）遺留分減殺請求による指定相続分の修正の有無

相続財産の全てを包括的に取得させるものとして、全部包括遺贈と全部包括「相続させる」旨の遺言があり、これらは、その副次的効果

---

(93) 島田・前掲注（63）166 頁。

として相続分（100%）の指定が生じていると考えられる。これに対し、相続分を 100%とする相続分の指定とは、その副次的効果として相続財産の全てを取得するものとも考えることもできるため、両者における遺留分減殺請求の対象については必ずしも同じではないように思われる。

しかしながら、相続分の指定とは、被相続人の意思に基づく処分行為であり、相続分を 100%とする相続分の指定をした被相続人の意思は、当該指定を受けた相続人に対して、遺産分割を経ることなく相続財産の全部（100%）を取得させようとする点にあると考えられ、その実質は全部包括遺贈又は全部包括「相続させる」旨の遺言と同様と解されている<sup>(94)</sup>。

そうすると、相続分を 100%とする相続分の指定に対して遺留分減殺請求がされた場合の取戻財産については、全部包括遺贈又は全部包括「相続させる」旨の遺言の場合と同様、遺産分割の対象となる相続財産性を有しないと解するのが相当であり、遺留分減殺請求によって指定相続分は修正されないものと考えられる。

#### ハ 小括

以上、遺言の解釈が困難な場合における遺留分減殺請求と指定相続分との関係について検討を試みたが、遺留分減殺請求は、遺言による処分行為の法的性質の違いによって対応が異なり、その遺言が、相続分の指定、遺産分割方法の指定、遺贈、いずれの趣旨であるかについては、最終的には被相続人の意思が何か、すなわち遺言の内容を検討し、どのよ

---

(94) 大坪・前掲注(46) 28 頁・34 頁は、相続分の指定に対して遺留分減殺請求がされても、「全体が遺産性を失われないと解する説が有力である」とした上で、「ただし、相続分の割合を 100 と指定する場合については、その実質は後記の全部包括遺贈の場合と同じとも考えられるのであり、微妙である。」とする。また、田中ほか・前掲注(42) 43 頁は、「観念的には、ある相続人の相続分を 1 とし、他の相続人の相続分をゼロと指定することも考えられるが、これは、遺言者の意図するところからみると、後記の包括全部遺贈か、包括全部「相続させる」趣旨と解すべきであろう」とする。

うに解釈するかによって決められるものであるため<sup>(95)</sup>、たとえ同じ文言の遺言があったとしても、その解釈次第では異なった結果となり得るのであると認識した上で、個々の事案に応じた対応をするほかないように思われる。

しかも、遺言の解釈に当たっては、「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当たっても、単に遺言書の中から当該条項のみを他から切り離して抽出しその文言を形式的に解釈するだけでは十分ではなく、遺言書的全記載との関連、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」<sup>(96)</sup>とされている。

そうすると、国税職員に質問検査権があるとはいえ、このような内部的諸事情を把握することには限界があり、遺言の解釈を伴う場合における納税義務の承継については、非常に困難な手続であるといわざるを得ない。

## 2 遺言を巡る紛争の長期化

### (1) 問題の所在

遺言が複数ある場合や被相続人の遺言能力の問題等から、その有効性について共同相続人間で争いとなることがあり、この争いに巻き込まれた結果、被相続人に係る国税の徴収手続が長期化することが考えられる。

例えば、本判決の事案のように、訴訟の結果、訴訟当事者である相続人（原告）の相続分は明らかとなったが、他の共同相続人の相続分が明らかとはなっていない場合に、判決によって取り消された決定処分等に係る国税（以下「取り消された国税」という。）を、誰がどのように承継するのか

(95) 島田・前掲注(63) 147頁。

(96) 最判昭58・3・18集民138号277頁、家月36巻3号143頁。



という問題がある。すなわち、他の共同相続人には、当該判決の既判力が及ばないため、他の共同相続人に対して、取り消された国税につき改めて決定処分等を行った場合、他の共同相続人は、当該決定処分等に対する不服申立て及びその後の訴訟が可能であり、国は、同一の相続事案について、再度の争訟手続を強いられることとなる。

## (2) 検討

上記の問題については、遺言を巡り共同相続人間で争っていることが想定され、後訴において他の共同相続人が前訴とは異なる事実関係を主張立証することも考えられるため、この場合には遺言を巡る問題が長期化する可能性がある。また、そうなると、後訴において、前訴とは異なる判断が裁判所から示される可能性も否定できず、国は、前訴、後訴ともに敗訴した場合には、被相続人に係る国税の納税義務を承継させることができなくなるおそれがある。

このような事態を避けるためには、上記の問題を一時的、統一的に解決する必要があり、前訴の段階で他の共同相続人に対して訴訟告知をし（民事訴訟法 53 条）、参加的効力<sup>(97)</sup>（民事訴訟法 46 条）を生じさせることも考えられるが、いたずらに紛争を拡大させるおそれもあり、この問題につ

---

(97) 訴訟告知による参加的効力の意義については、最高裁平成 14 年 1 月 22 日第三小法廷判決（判時 1776 号 67 頁）において、「旧民訴法 78 条〔現行法 53 条 4 項〕、70 条〔同 46 条〕の規定により裁判が訴訟告知を受けたが参加しなかった者に対しても効力を有するのは、訴訟告知を受けた者が同法 64 条〔同 42 条〕にいう訴訟の結果につき法律上の利害関係を有する場合に限られるところ、ここにいう法律上の利害関係を有する場合は、当該訴訟の判決が参加人の私法上又は公法上の法的地位又は法的利益に影響を及ぼすおそれがある場合をいうものと解される（最高裁平成 13 年 1 月 30 日第一小法廷決定・民集 55 卷 1 号 30 頁参照）。また、旧民訴法 70 条〔同 46 条〕所定の効力は、判決の主文に包含された訴訟物たる権利関係の存否についての判断だけではなく、その前提として判決の理由中でされた事実の認定や先決的権利関係の存否についての判断などにも及ぶものであるが（最高裁昭和 45 年 10 月 22 日第一小法廷判決・民集 24 卷 11 号 1583 頁参照）、この判決の理由中でされた事実の認定や先決的権利関係の存否についての判断とは、判決の主文を導き出すために必要な主要事実に係る認定及び法律判断などをいうものであって、これに当たらない事実又は論点について示された認定や法律判断を含むものではないと解される。」と判示されており、例示の場合に原告一人の相続分のみ判断だけでは、参加的効力が及ばないおそれもある。

いては、その都度対応するほかないように思われる。

## 第 2 節 承継手続上の問題

### 1 指定相続分が修正された場合に納税義務の承継手続を変更することの要否

#### (1) 問題の所在

被相続人に係る未納国税について、各相続人に対する承継国税のあん分計算及びその旨の通知等の承継手続が行われた後、遺留分減殺請求により指定相続分が修正された場合に、当該承継手続につき変更を要するのかが問題となる。すなわち、遺留分減殺請求により指定相続分が修正された場合に、相続による納税義務の承継については、修正後の指定相続分に基づくという見解と、修正前（当初）の指定相続分に基づくという見解が成り立つため、どちらの相続分に基づき納税義務を承継すべきか、実務的に問題となる。

前者の見解は、修正後の指定相続分は、民法上の指定相続分にはかならず、通則法上、特段の規定が設けられていないため、同法 5 条 2 項の文言解釈からして、修正後の指定相続分により納税義務を承継すべきであり、既に承継手続が行われ、その後に遺留分減殺請求によって指定相続分が修正されたのであれば、承継手続の変更を要するとの考え方による。

他方、後者の見解は、相続分の指定における遺留分侵害の有無については、特別受益等を考慮した遺産分割の後でなければ判断できないのであるから、遺留分減殺請求により指定相続分が修正されたとしても、遺産分割によって第三者の権利を害することができないとする民法 909 条ただし書の適用があり、第三者である国が行った納税義務の承継手続は変更を要しないとの考え方による。

#### (2) 検討

遺留分減殺請求による修正後の指定相続分は、民法上の指定相続分と解されることから、上記の問題については、相続による納税義務の承継手続

が、民法 909 条ただし書により保護される権利となり得るものか否かによって判断すべきものと考えられるため、以下、この点につき検討を行う。

相続による納税義務の承継において、民法 909 条ただし書により保護される権利となり得るものは、相続分の修正前に生じた承継国税及び納付責任の消滅の効果<sup>(98)</sup>並びに修正前の相続分に基づく差押え等<sup>(99)</sup>である。相続による納税義務の承継とは、被相続人に係る国税の納税義務を「誰に」、「幾ら」承継させるかであり、指定相続分が修正されたとしても、納税義務を承継する相続人や承継額が変更されるだけであって、事務処理上の負担という問題はあるが、実体法上の全体の納税義務（権利）自体が害されているとはいえない。よって、遺留分減殺請求により指定相続分が修正された場合に、民法 909 条ただし書を理由として、修正前（当初）の指定相続分に基づき納税義務を承継することには根拠がないと考えられる。

したがって、遺留分減殺請求による修正後の指定相続分も民法 902 条の指定相続分と解されることから、遺留分減殺請求により指定相続分が修正された場合には、修正後の指定相続分に基づき納税義務を承継し、既に承継手続を行った後に指定相続分が修正されたのであれば、当該承継手続の変更を要するものと考えられる。

## 2 納税義務の承継手続の変更時期

### (1) 問題の所在

相続による納税義務の承継手続が行われた後、相続分の指定に対して遺留分減殺請求がされた場合には、上記 1 の検討結果を踏まえると、当該承継手続は変更を要するものと考えられるが、実務上、その変更をいつ行うかが問題となる。

---

(98) 「認知、胎児の出生、指定相続分の判明、遺産の分割その他の事由により相続人または相続分もしくは相続財産に異動を生じた場合であっても、その前に生じた承継国税および納付責任の消滅の効果には影響を及ぼさないものとする(民法 784 条ただし書、909 条ただし書参照)。(通則法基本通達 5 条関係 22)。

(99) 谷口ほか・前掲注(12)〔川井健〕430 頁。

## (2) 検討

形成権＝物権説（物権的効果説）による理解を前提とすると、減殺請求者は、遺留分減殺請求時に権利を取得すると考えられることから、この時に指定相続分は修正され、納税義務の承継手続についても変更するようになると思われる。

しかしながら、遺留分減殺請求権は、遺留分を保全するのに必要な限度でしか行使することができないため（民法 1031 条）、遺留分を侵害していない場合には認められない。そして、遺留分の規定に違反する相続分の指定がなされたとしても、遺留分侵害の具体的範囲については、特別受益の持戻しや債務の控除などによって初めて明確になることから、実際に遺産分割が行われなければ、単にそれがあったというだけでは現実には遺留分の侵害が生じたとはいえない<sup>(100)</sup>。そうすると、遺留分侵害の有無については、遺産分割に関して共同相続人間における協議、調停、和解、判決等の後でなければ判断することができないものと考えられる。

したがって、納税義務の承継手続の変更時期については、相続分の指定により遺留分を侵害していると判断されたとき、すなわち、遺産分割に関する共同相続人間における協議等の後に行うべきものと考えられる<sup>(101)</sup>。

---

(100) 島田・前掲注 (63) 149 頁。

(101) 相続分の指定に対して遺留分減殺請求がされた場合、指定相続分の修正方法が問題となるが、納税義務の承継手続の変更は、遺産分割に関する共同相続人間における協議等の後に行うべきものと考えられるため、国としては当該協議等の結果を調査し、そこで把握した修正後の指定相続分に基づき納税義務の承継手続を変更すれば足り、国が自ら指定相続分の修正を行う必要はないと考える。なお、この場合における指定相続分の修正方法については、最高裁平成 24 決定が参考になる（具体的計算過程の解説は、判タ 1369 号 124 頁、判時 2148 号を参照）と考えられるが、遺留分の侵害が明らかであるという本決定における事実関係を強調していることなどからすると、本決定の射程は必ずしも明らかではないとされている（金子敬明「判批」ジュリスト 1453 号 88 頁（2012））。

### 第 3 節 滞納処分上の問題

#### 1 納税義務を承継しない減殺請求者に対する追及方途

##### (1) 問題の所在

遺留分減殺請求により指定相続分が修正されない場合（第 2 章第 3 節 2（1）の場合）には、被相続人に係る国税の納税義務を承継しない相続人が、当該国税の引き当てとなる相続財産の一部を取得するにもかかわらず、当該財産への滞納処分の執行が不能となるおそれがある。

例えば、本判決で考えた場合、原告は亡 A に係る国税の納税義務を承継しないが、遺留分減殺請求により亡 A の相続財産の一部を取得しており、仮に亡 A に係る国税が滞納となったとすると、本来であれば亡 A の全財産が滞納国税の引き当てとなるべきところ、原告は亡 A に係る国税の納税義務を承継しないため、原告が取得した遺留分減殺請求による取戻財産が執行不能財産となるのではないかという問題がある。

##### (2) 検討

通則法 5 条 3 項は、相続人が二人以上あるときに、同条 2 項の規定による相続分によりあん分した額の国税を承継した場合において、相続人のうちに相続によって得た財産の価額がその承継国税の額を超えている者があるときは、その相続人は、その超える額を限度として、他の相続人が承継した国税を納付する責めに任ずる（以下「納付責任」といい、その額を「納付責任額」という。）と規定している。そうすると、遺留分減殺請求による取戻財産が「相続によって得た財産」であるならば、減殺請求者に対して取戻財産の価額を限度に納付責任を追及することできるため、取戻財産が「相続によって得た財産」か否かについて検討する。

納付責任の規定は、被相続人に係る国税の納税義務が当該被相続人の財産全部を担保として存在していたにもかかわらず、相続の開始によって、この担保財産が相続分を基準に分割され、資力のない相続人に相続されたため、国税債権が満足できなくなる場合を救済するものとして、創設され

たものとされている<sup>(102)</sup>。

納付責任額を算定する基準としての「相続によって得た財産」とは、実務上、相続開始時に被相続人が有していた積極財産で相続されたもの<sup>(103)</sup>をいうが、納付責任額を算定する前に、遺産分割（民法 906 条、907 条）又は遺留分減殺請求（民法 1031 条以下）があったときは、遺産分割によって又は遺留分減殺請求が行われた後に、各相続人が取得した財産と解されている<sup>(104)</sup>。

このように遺留分減殺請求が行われた後に、各相続人が取得した財産をもって「相続によって得た財産」と解されることについては、遺留分減殺請求が遺留分権利者の相続人としての地位に基づく権利行使であり、その効果についての通説・判例が形成権＝物権説（物権的效果説）の立場を採るため、遺留分減殺請求による取戻財産は、遺産分割の対象になる場合であろうと、そうでない場合であろうと、当然に当該相続人に帰属するものと解される帰結と考えられる。また、納付責任額を算定する基準としての「相続によって得た財産」については、通則法 5 条の制定経緯を遡ると、旧徴収法 4 条の 2 では「相続又ハ遺贈ニ因リテ得タル財産」と規定されていたことから、「相続によって得た財産」とは、相続に「基因」して得た財産であると考えられる。そうすると、相続に関する規定である遺留分減殺請求による取戻財産とは、相続に「基因」して得た財産といえるため、通則法 5 条 3 項が規定する「相続によって得た財産」であると考えられる。

したがって、被相続人に係る国税の納税義務を承継しない相続人が、遺留分減殺請求により当該国税の引き当てとなる相続財産の一部を取得したとしても、当該相続人に対して、通則法 5 条 3 項に基づき当該財産の価額を限度に納付責任を追及することが可能であると考えられる<sup>(105)</sup>。

---

(102) 武田・前掲注 (76) 762 頁。荒井ほか・前掲注 (75) 168 頁も同旨。

(103) 通則法基本通達 5 条関係 14。

(104) 武田・前掲注 (76) 762 頁。

(105) 通則法 5 条 3 項は、「前項の場合」と規定し、同条 2 項は、「前項前段の場合」と規定するため、同条 3 項による納付責任がある相続人とは、納税義務を承継した相続

## 2 遺留分減殺請求に対して価額弁償された場合における通則法 5 条 3 項の適用

### 【設例】

滞納者 A の相続人は、子 B、C の二人であり、『全財産を B に相続させる』旨の遺言があった。A の相続財産は甲土地（相続時の時価 100 万円）のみであり、生前贈与は無く、滞納国税（60 万円）以外に相続債務は無い。B は、C の遺留分減殺請求に対し、12 万円（この時の甲土地の時価は 120 万円）を弁償し、甲土地の共有持分権の返還を免れた<sup>(106)</sup>。

### (1) 価額弁償の場合に減殺請求者に対して納付責任を追及することの可否 イ 問題の所在

遺留分義務者は、減殺請求者に対して、価額弁償をすることにより現物返還の義務を免れることができる（民法 1041 条）、前述のとおり（第 1 章第 2 節 2（2）ロ）、遺留分減殺請求がされたことで一旦失効した遺贈の効果は、価額弁償により遡って復活し、遺贈の目的財産は、被相続人から遺留分義務者に対して直接移転したものと解されている<sup>(107)</sup>。これは、相続財産の権利移転の効果を同じくする特定財産を「相続させる」旨の遺言の場合でも同様と考えられる。

そうすると、現物返還を免れた財産が相続財産そのものであり、減殺請求者が取得する財産（金銭）は遺留分義務者の固有財産から捻出され

人であり、本判決のように納税義務を全く承継しなかった相続人は対象とならないようにも思われる。しかしながら、納付責任の規定の趣旨は、もともと被相続人の全財産を引き当てとし、そのいずれに対しても滞納処分をすることができたにもかかわらず、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の国税の徴収が困難となることを防止しようとするものである（荒井・前掲注（75）168 頁）。このような趣旨に照らせば、遺留分減殺請求により相続財産の一部を取得した相続人は、納税義務を全く承継しなかったとしても、当該取得財産の価額を限度に納付責任を負うのが相当であると考ええる。

(106) C の遺留分額は 10 万円（{100 万円（甲土地の相続時価額）－60 万円（滞納国税）} × 1/2（民法 1028 条）× 1/2（法定相続分））。C は甲土地に 1/10（10 万円/100 万円）の権利を取得し、B が価額弁償でその返還を免れるには、価額弁償時の甲土地の価額 120 万円の 1/10 である 12 万円の弁償が必要となる。

(107) 最判平 4・11・16 日集民 166 号 613 頁。

たものであるため、減殺請求者が取得する取戻財産の法的性質については、現物返還の場合と価額弁償の場合とで違いがあるのか、問題となる。すなわち、遺留分減殺請求による取戻財産は、現物返還の場合には「相続によって得た財産」と解されるが、価額弁償の場合には遺留分義務者の固有財産から弁償を受けるため、当該弁償金が「相続によって得た財産」か否かが問題となる。

#### ロ 検討

価額弁償金については、直接、被相続人から承継取得した相続財産そのものではないが、現物返還と価額弁償の関係性について、最高裁判平成 20 年 1 月 24 日第一小法廷判決<sup>(108)</sup>が、「遺留分権利者が受遺者に対して価額弁償を請求する権利を行使する旨の意思表示をした場合には、当該遺留分権利者は、遺留分減殺によって取得した目的物の所有権及び所有権に基づく現物返還請求権をさかのぼって失い、これに代わる価額弁償請求権を確定的に取得する」と判示していることに照らすと、価額弁償金については、現物返還を免れた財産が化体したものと見える。

そうすると、価額弁償金は、厳密には相続財産とは異なる法的性質のものであるとしても、相続に基因して得た財産であり、現物返還の場合と価額弁償の場合とで取扱いに差を設けるべきではなく、取戻財産が現物返還された場合には「相続によって得た財産」と解するため、価額弁償の場合も同様に弁償金について「相続によって得た財産」と解すべきものと考えられる<sup>(109)</sup>。

### (2) 価額弁償金の相続時における価額算定の方法

#### イ 問題の所在

上記の検討の結果、遺留分減殺請求に対して価額弁償された場合にも、減殺請求者に対し、通則法 5 条 3 項による納付責任を追及することがで

---

(108) 民集 62 卷 1 号 63 頁。

(109) 通則法 5 条 3 項の解釈として、減殺請求者が取得する価額弁償金を「相続によって得た財産」と解するのであれば、当該弁償金を負担した遺留分義務者の「相続によって得た財産」は、当該弁償金相当額を除くとするのが合理的であると考えられる。



きると考えられる。

しかしながら、価額の算定について、納付責任は相続時<sup>(110)</sup>を基準とするのに対し、価額弁償は現実の弁済時（訴訟の場合は事実審口頭弁論終結時）<sup>(111)</sup>を基準とするため、価額弁償がされた場合に減殺請求者に対し納付責任を迫及するに当たっては、価額の算定方法が問題となる。

#### ロ 検討

税法上、現実の弁済時（訴訟の場合は事実審口頭弁論終結時）を基準とした遺留分減殺請求に対する価額弁償金について、相続時の価額に修正する方法を規定するものはない。ただし、価額弁償に類似した代償分割の場合の価額に関する規定が、相続税法上の取扱いとして存在する<sup>(112)</sup>。

この取扱規定は、相続税算定の基礎となる課税価格が、相続時における相続財産の価額であるため、課税価格の計算上、遺産分割時における相続財産の価額を基に算定された代償財産の価額についても相続時の価額によるものとし、その価額についての算式を示したものである。これ

---

(110) 「この条第3項の「相続によって得た財産の価額」は、相続があった時におけるその相続により承継した積極財産の価額によるものとする。」(通則法基本通達5条関係14)。

(111) 最判昭51・8・30民集30巻7号768頁。

(112) 相続税法基本通達11の2-10。代償分割の方法により相続財産の全部又は一部の分割が行われた場合における相続税の課税価格の計算は、代償財産の交付を受けた者は、相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額と交付を受けた代償財産の価額との合計額であり、代償財産の交付をした者は、相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額から交付をした代償財産の価額を控除した金額であって（同11の2-9）、この代償財産の価額は、代償分割の対象となった財産を現物で取得した者が他の共同相続人又は包括受遺者に対して負担した債務（以下「代償債務」という。）の額の相続開始の時における金額によるものとし、代償債務の額が、代償分割の対象となった財産が特定され、かつ、当該財産の代償分割の時における通常取引価額を基として決定されているときは、次の算式により計算した金額によるものとする。

〔算式〕①×③／②

①は、代償債務の額

②は、代償債務の額の決定の基となった代償分割の対象となった財産の代償分割の時における価額

③は、代償分割の対象となった財産の相続開始の時における価額（評価基本通達の定めにより評価した価額をいう。）

は、相続開始時における相続財産の価額について、「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>(113)</sup>だからである。

そして、このような不均衡の是正の必要性については、遺留分減殺請求による現物返還の場合と価額弁償の場合とでも同様であるといえることから、通則法上の取扱規定ではないが、当該規定を参考として、価額弁償金の相続時における価額を算定することは合理的であると思われる。

そうすると、設例の場合、次のとおり、価額弁償金の相続時の価額が算定される。

〔算式〕 ①×③／②＝12万円×100万円／120万円＝10万円

- ① 価額弁償の額 12万円
- ② 甲土地の価額弁償時における価額 120万円
- ③ 甲土地の相続開始時における価額 100万円

したがって、減殺請求者Cに対して、10万円を限度に、通則法5条3項による納付責任を追及することができるものと考えられる。

### 3 遺留分減殺請求の目的財産に対する差押えと減殺請求者との関係

#### 【設例】

滞納者Aの相続人は、子B、Cの二人であり、『全財産をBに相続させる』旨の遺言があった。Aの相続財産は甲土地のみであり、当該遺言によりCの遺留分は侵害されている。

なお、遺留分減殺請求の対象となる甲土地については、既に相続を原因とするAからBに対する所有権移転の登記が経由されている。

(ケース1)

国は、亡Aに係る滞納国税を徴収するため、Bに対し、当該国税の納税義

(113) 東京高判平17・2・10税資255号順号9931。

務を全て承継させた上で、Bが相続したB名義の甲土地を差し押さえ、その旨の登記を経由した。その後、Cが遺留分減殺請求をした。

(ケース 2)

Cは遺留分減殺請求をしたが、取り戻した甲土地の共有持分権につき登記を経由していない。その後、国が、亡Aに係る滞納国税を徴収するため、Bに対し、当該国税の納税義務を全て承継させた上で、Bが相続したB名義の甲土地を差し押さえ、その旨の登記を経由した。

### (1) 問題の所在

遺留分減殺請求権の効果については、明文の規定はないが、通説・判例が形成権＝物権説（物権的效果説）の立場を採るため、遡及するものと解されている。そうすると、国が、遺留分減殺請求の目的不動産を差し押さえた後、遺留分減殺請求がされた場合、減殺請求者に対して当該差押えの効力を主張できるか（ケース 1）、また、遺留分減殺請求がされたが、その旨の登記が未了の間に、国が登記名義に基づき当該不動産を差し押さえた場合、減殺請求者に対して当該差押えの効力を主張できるか（ケース 2）、問題となる<sup>(114)</sup>。

### (2) 検討

#### イ 遺留分減殺請求前の差押え（ケース 1）について

遺留分減殺請求の効力について、減殺請求前の目的物に対する差押えとの関係を規定したものはなく、管見する限りにおいて裁判例もない。しかしながら、民法には、遺留分減殺請求前に目的物が譲渡等された場合における第三者との関係を規定した 1040 条があり、減殺請求前の差押えとの関係について参考になるものと考えられるため、以下、同条の規定からの検討を行う。

民法 1040 条は、遺留分減殺請求前に、受贈者が贈与の目的物を第三

---

(114) 法制審議会民法（相続関係）部会において、減殺請求によって当然に物権的效果が生ずるとする現行の規定の見直しが審議されており、物権的效果がないとされれば、これらの問題は生じないと考える。

者に譲渡したり、第三者のために目的物上に権利（用益物権、担保物権、対抗力のある賃借権）<sup>(115)</sup>を設定した場合には、受贈者は遺留分権利者に対して価額弁償しなければならないが（1項、2項）<sup>(116)</sup>、第三者がその当時、遺留分権利者に損害を加えることを知っていた（悪意）ときは、遺留分権利者は第三者に対しても遺留分減殺請求をすることができると規定している（1項ただし書）。同条の規定は、価額弁償という手段により取引の安全を図っているものと解されており<sup>(117)</sup>、贈与の場合についての規定ではあるが、遺贈の場合にも準用され<sup>(118)</sup>、また、特定財産を「相続させる」旨の遺言の場合も同様と解されている<sup>(119)</sup>。

民法 1040 条の規定は、行為主体を受贈者とする譲渡や権利設定の場合を定めており、受贈者が行う行為（処分）ではない差押えとは、その主体や権利の内容は異なるものであるが、遺留分減殺請求の目的物に対する関係について、権利設定の場合と差押えの場合が類似するものと考

(115) 中川ほか・前掲注 (12) [高木多喜男] 517 頁。

(116) 中川ほか・前掲注 (12) [高木多喜男] 518 頁は、2 項の目的物上に権利が設定された場合について、「まず、遺留分権利者が受贈者に対して価額の賠償を請求しうることは疑いないが、1 項の所有権移転の場合とは異なり、受贈者に所有権が帰属しているが故に、現物の返還を請求しうるかが問題となる。」とし、「遺留分権利者は、現物の返還と、権利の設定によって減少した価額の賠償請求とをなしうる、とする通説をもって正当とすべきであろう。」と説明する。

(117) 中川ほか・前掲注 (12) [高木多喜男] 511 頁～512 頁は、民法 1040 条について、「本条の規定をどのように理解し、説明するかは、減殺請求権をどのように構成し（形成権か請求権か）、また、その効力をどのように（物権的にか債権的にか）考えるかによって異なってくる」とした上で、通説・判例である「形成権＝物権説に立てば、減殺によって、遺留分侵害の贈与は遡及的に効力を失い、受贈者は目的物上の権利を失うのであるから、建前としては、その目的物を第三者に譲渡しても、その譲渡行為は無効であり、したがって、遺留分権利者は第三者に追及しうることとなり、また、目的物上に権利を設定しても、無権利者の設定として無効となるはずである。しかし、それでは取引の安全を害するので、受贈者は価額を返還すべきものとし、ただ、第三者が譲渡行為・設定行為の当時遺留分権利者に損害を加えることを知っていた（悪意）ときに限り、第三者に追及し、ないし、目的物上の権利を消滅しうるとしたものであ」って、「要するに、本条は、減殺請求権の効果として発生する物権的請求権の第三者への追及効を取引の安全という実際の考慮によって制限している。」と説明する。

(118) 最判昭 57・3・4 民集 36 卷 3 号 241 頁、最判平 10・3・10 民集 52 卷 2 号 319 頁。

(119) 潮見・前掲注 (10) 343 頁。

えられるため、取引の安全を図るという同条の規定の趣旨が妥当し、差押えの場合にも類推適用されるものと考えられる<sup>(120)</sup>。

したがって、遺留分減殺請求前において、国が遺留分侵害につき「善意」と判断される場合には、民法 1040 条を類推適用し、遺留分減殺請求前の目的物に対する差押えの効力について、減殺請求者に対して主張できるものと考えられる<sup>(121)(122)</sup>。

そうすると、設例（ケース 1）の場合、遺留分減殺請求前に甲土地を差し押さえ、その旨の登記を経由した国は、原則として、減殺請求者 C に対し、当該差押えの効力を主張できるものと考えられる。

- 
- (120) 民法 1040 条の規定によれば、遺留分減殺請求の目的物について権利設定を受けた第三者が、遺留分権利者に損害を加えることを知っていた（悪意）ときは、当該第三者への追及効が遮断されず、減殺請求者は当該権利を消滅させ、権利の付着しない目的物を受贈者より取り戻すことが可能となる（中川ほか・前掲注（12）〔高木多喜男〕518 頁。）。そのため、同条を類推適用し、遺留分減殺請求前の差押えの効力を減殺請求者に対して主張するためには、国が遺留分侵害につき「善意」といえるか否かが問題となる。この点について、遺留分侵害額は、複雑な計算過程を経て初めて明らかになるものであり、相続時の積極財産や相続債務はともかくとして、生前贈与や特別受益の有無ないし金額は、国税職員に質問検査権があるといっても把握することは事実上不可能に近いものと考えられる。
- (121) この場合、減殺請求者は、受贈者に対して価額弁償を請求することになるが、受贈者が無資力のため弁償できないときは、遺留分権利者が損失を負担することになる（民法 1037 条）。
- (122) 遺留分減殺請求前の差押えの効力を減殺請求者に対して主張できるとする見解としては、他に、民法 909 条ただし書の類推適用が考えられる。この見解は、遺産分割及び遺留分減殺請求は、いずれも共同相続人間における相続財産の帰属決定に関する規定であり、その帰属決定までの間に権利を取得した第三者について、両規定で異なる取扱いをする理由はなく、同様に保護されるべきものと考えられることから、遺産分割に関する遡及効が第三者の権利を害することができないとする民法 909 条ただし書を類推適用し、遺留分減殺請求前の差押えの効力を減殺請求者に対して主張できるとするものである。しかし、両規定は、確かに相続財産の帰属決定に関するという意味では同様であるが、保護しようとする権利については、遺産分割の場合、相続人が相続によって本来的に取得した権利であるのに対し、遺留分減殺請求の場合、被相続人が自由分を超える財産処分をした結果の権利であって、本来であれば遺留分義務者が取得できなかった権利であるという違いがある。したがって、保護しようとする権利の性質の違いから、上記の見解は採用できないものと考えられる。

ロ 遺留分減殺請求後の差押え（ケース 2）について

遺留分減殺請求後の第三者との関係について、最高裁昭和 35 年 7 月 19 日第三小法廷判決<sup>(123)</sup>は、遺留分減殺請求後に目的物が第三者に譲渡された場合、減殺請求者が、遺留分減殺請求をして自己の遺留分の限度で復帰した共有持分権について登記を経っていないときは、目的物の譲受人に対して持分の取得を対抗することができないと判断した<sup>(124)</sup>。つまり、当該判決は、遺留分減殺請求後においては、減殺請求者への所有権の復帰と第三者への所有権の移転が二重譲渡のような対抗関係に立つと捉えており<sup>(125)</sup>、これは、差押えとの関係においても同様と考えられる<sup>(126)</sup>。

そうすると、設例（ケース 2）の場合、国と遺留分減殺請求後も登記を経由していない減殺請求者 C とは対抗関係となり、先に甲土地への差

(123) 民集 14 卷 9 号 1779 頁。

(124) 遺留分義務者（受遺者等）への所有権移転登記がされている遺贈等の目的財産に対して遺留分減殺請求がされた場合には、登記実務上、遺留分減殺を登記原因として、遺留分義務者と減殺請求者による共同申請により所有権一部移転の登記を行う必要があるところ、遺留分義務者が任意の共同申請に応じないときには、減殺請求者は、遺留分義務者に対し、遺留分減殺による所有権一部移転の登記手続を求める訴えを提起し、勝訴の確定判決を得て、単独でその旨の登記申請をすることができ（永石・前掲注（11）367 頁、不動産登記法 63 条 1 項。）、また、当該訴え（本案）の権利の実現を保全するため、減殺請求者は、裁判所に対し、遺留分減殺請求の目的財産に関する処分禁止の仮処分を申し立てることができる（民事保全法 2 条 1 項）。そして、裁判所から処分禁止命令が出され、その旨の登記がなされた（同法 53 条 1 項）場合であっても、当該命令は相対効とされているため、当該命令に反した処分も遺留分義務者と相手方との間では有効であり、その旨の登記も可能であるが、減殺請求者勝訴の本案判決確定後、減殺請求者がこれに基づき登記を行うときは、当該登記を妨げる範囲で、当該処分は無効とされ（同法 58 条 1 項）、当該処分の登記も抹消されることになると考えられる（中西正ほか『民事執行・民事保全法』353 頁以下（有斐閣、2010）を参考とした。）。そうすると、減殺請求者が当該財産につき処分禁止の仮処分の登記を経る前に、当該財産が処分され、その旨の登記がされている場合には、減殺請求者は当該財産につき所有権（一部）を主張することができないと考えられる。

(125) 二宮・前掲注（17）442 頁、潮見・前掲注（10）347 頁。

(126) 国が遺留分減殺請求による物権変動につき背信的悪意者（登記欠缺の主張が信義に反するような悪意者）とされる場合には、国は登記の欠缺を主張できる第三者に当たらない。

押えの登記を経由した国は、C に対して、当該差押えの効力を主張できるものと考えられる。

## 第 4 章 相続による納税義務の承継制度に関する 一考察

これまで通則法 5 条 2 項における指定相続分と遺留分減殺請求との関係を中心に検討してきたが、指定相続分による納税義務の承継については、遺言の解釈上困難な場合があり、また、私法上の相続債務の承継との関係では、必ずしも整合的ではないように思われる。

通則法 5 条の規定は、前述のとおり、昭和 34 年に改正された徴収法 27 条の規定をほぼ同内容で引き継いだものであり、相続による納税義務の承継制度については、長らく改正が行われていない。他方、その間に私法上の相続債務の承継に関する学説及び判例については議論が進み、現在、法制審議会民法（相続関係）部会において、遺言事項及び遺言の効力等に関する見直しの一環として、義務（相続債務）の承継に関する規律についても審議されている。

そこで、本章では、私法上の相続債務の承継に関する学説及び判例を概観し、相続による納税義務の承継制度の特殊性に触れ、同制度の見直しについて考察する。

### 第 1 節 私法上の相続債務の承継

#### 1 学説

債務は、被相続人の財産に属した一切の権利義務（民法 896 条）であることから、一身専属的な債務ではない限り、相続の対象となる。そして、「相続人が数人ある場合に、被相続人の金銭債務その他の可分債務は、法律上当然に分割され、各共同相続人がその相続分に応じてこれを相続するもの」<sup>(127)</sup>とされているが、この基準となる「相続分」が、法定相続分と指定相続分の

---

(127) 最判昭 34・6・19 民集 13 卷 6 号 757 頁。



いずれなのかが問題となる<sup>(128)</sup>。

この点について、学説上、指定相続分が基本であり、法定相続分は相続分の指定がない場合の補充規定とみる視点から、共同相続人間だけではなく、相続債権者も相続分の指定の効果に拘束されるとする説がある<sup>(129)</sup>。しかし、この説によると、相続債権者は、債務者たる共同相続人の側の事情によって一方的に債務承継の割合が変更され不利益を被ることとなり<sup>(130)</sup>、また、被相続人の遺言における処分権限は、被相続人の生前の財産についての処分権限の延長で理解されるところ、そもそも債務者は、債務の処遇（分割承継の在り方）についての処分権限を有しておらず、生前において債務についての処分権限を有しない被相続人の行為を説明することはできない<sup>(131)</sup>。

これに対して、被相続人の意思だけによって、相続債務の負担割合を変更するには相続債権者の同意を要し、それが得られない限り、相続分の指定はただ共同相続人間の内部関係にとどまり、相続債権者に対しては主張できないとするのが、現在の通説である<sup>(132)</sup>。

## 2 判例

全部包括「相続させる」旨の遺言がなされた場合に、遺留分侵害額の算定に際して、遺留分権利者の法定相続分に応じた相続債務の額を遺留分の額に加算することの可否が争点となった事案において、最高裁平成 21 年判決は、その判断の前提として、「遺言の趣旨等から相続債務については当該相続人に

---

(128) 窪田・前掲注 (3) 451 頁～453 頁は、相続債務の承継の基準となる「相続分」とは、法定相続分か、指定相続分か、あるいは、これらに特別受益の相続分（民法 903 条、904 条）や寄与分（民法 904 条の 2）によって修正を加えた具体的相続分かという問題となるところ、具体的相続分を基準に債務を割り振ってしまうと、具体的相続分を通じて公平な利益の取得が実現されていた効果が打ち消されてしまい不合理なため、具体的相続分を基準とする立場はとりえないと説明する。

(129) 谷口・前掲注 (12) [有地亨・二宮周平] 167 頁。

(130) 谷口・前掲注 (12) [有地亨・二宮周平] 167 頁。

(131) 窪田充見「金銭債務と金銭債権の共同相続」論究ジュリスト 10 号 121 頁 (2014)。  
内田・前掲注 (5) 380 頁は、指定相続分による債務の承継は、「債権者の同意なしに免責的債務引受がなされたに等しい」とする。

(132) 谷口・前掲注 (12) [有地亨・二宮周平] 168 頁。

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。もっとも、上記遺言による相続債務についての相続分の指定は、相続債務の債権者（以下「相続債権者」という。）の関与なくされたものであるから、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ず、指定相続分に応じて相続債務を承継したことを主張することはできないが、相続債権者の方から相続債務についての相続分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履行を請求することは妨げられないというべきである。」との判断を示した。

上記判断は、相続分の指定があるときに、共同相続人間において相続債務がどのように承継されるかという問題（対内的効力）と、このことが相続債権者に対してどのような効力を有するかという問題（対外的効力）に区別し<sup>(133)</sup>、①遺言の解釈上、相続分の指定の効力を相続債務にまで及ぼせるのが被相続人の意思と解される場合には、共同相続人間では指定相続分に応じて債務が承継される一方、②相続債権者にはその効力は及ばず、相続人は法定相続分に応じた債務の履行請求を拒否できないが、③相続債権者は指定相続分に応じて履行請求をすることもでき、この場合、相続人は法定相続分をもって対抗することができないということとなる<sup>(134)</sup>。

### 3 相続債務の承継に関する規律の見直し

現在、法制審議会民法（相続関係）部会において審議されている義務（相

---

(133) 潮見佳男「「財産全部を相続させる」遺言がある場合の遺留分侵害額算定における相続債務額の加算」金融法務事情 1905 号 24 頁（2010）。

(134) 白須真理子「判批」別冊ジュリスト 225 号 177 頁（2015）。

続債務)の承継に関する規律の見直しについては、次のとおりである。

(1) 中間試案の内容<sup>(135)</sup>

- イ 被相続人が相続開始時に負担していた債務が可分債務である場合には、各相続人は、その法定相続分に応じてその債務を承継するものとする。
- ロ 「イ」の場合において、相続分の指定又は包括遺贈(以下「相続分の指定等」という。)によって各相続人の承継割合が定められたときは、各相続人の負担部分は、その承継割合によるものとする。
- ハ 「イ」にかかわらず、債権者が相続分の指定等によって定められた割合に応じてその債務を承継することを承諾したときは、各相続人は、その割合によってその債務を承継するものとする。
- ニ 債権者が相続人の一人に対して「ハ」の承諾をしたときは、すべての相続人に対してその効力を生ずるものとする。

(2) 見直しの要点<sup>(136)</sup>

相続債務については、遺言によって相続分の指定等がされた場合でも、債権者との関係では、原則として法定相続分に応じて承継されるが、例外的に相続債権者の承諾があれば相続分の指定等の割合によって承継されること、他方、相続人間の内部的な負担割合については相続分の指定等による承継割合によることをそれぞれ明確化するものとする。

(3) 見直しの必要性<sup>(137)</sup>

相続分の指定等がされた場合には、規定上は、相続債務についても積極財産と同じ割合で承継されるようにも読めるが(民法 902 条、990 条)、最高裁平成 21 年判決は、相続債権者に対する相続債務の承継割合についてまで遺言者にこれを変更する権限を認めるのは相当でないとして、相続分の指定等がされた場合でも、相続人は、原則として法定相続分に応じて

---

(135) 中間試案・前掲注(16) 9頁。

(136) 法務省ホームページ・「民法(相続関係)等の改正に関する中間試案の補足説明」(以下「中間試案の補足説明」という。) 41頁 (<http://www.moj.go.jp/content/001198631.pdf>) (平成 29 年 6 月 12 日最終閲覧)。

(137) 中間試案の補足説明・前掲注(136) 41頁。

相続債務を承継するとの考え方を採っている。

## 第 2 節 相続による納税義務の承継の特殊性

国税の納税義務は、私法上の金銭債務と異なり、一般的には移転しない。国税は、公法上の債権として、特定の納税者の担税力に着目してその者を納税義務者とする関係上、自由な債務の引受けを認めず、義務者の個別性が一般に強調されるためである<sup>(138)</sup>。

しかしながら、国税の納税義務は、金銭的給付を目的とするものであり、一身専属的なものではないため、元来、承継に適するものであり、私法上の権利義務の包括承継がある場合、すなわち相続等があった場合に限り、一般の私法上の金銭債務と同様に、承継されるものとされている<sup>(139)</sup>。

### 1 相続による納税義務の承継に関する規定の必要性

国税の納税義務は、私法上の金銭債務と同様に、相続により包括承継されるのであるから、相続による納税義務の承継に関する規定について、民法とは別に設ける必要性はないように思われる。

この点については、昭和 33 年 9 月 29 日に開かれた租税徴収制度調査会(第 39 回)において、「税の場合は、すでに具体的に発生している税額については、これは民法の原則からいっても相続が当然であります、あとでそれは更正決定等の税額が発生した場合に、相続人に直ちに課税ができるということが必要であるという趣旨から、特別の規定が設けられた方が明確であるという点」などから置かれた規定であると説明されている<sup>(140)</sup>。

また、同調査会の委員等が参加した租税法セミナーにおいて、「税の関係では、公法上の金銭債務とはいえ、その性質上規定がなくとも一応承継される

---

(138) 荒井ほか・前掲注(75) 121 頁。

(139) 荒井ほか・前掲注(75) 121 頁。

(140) 三ヶ月章ほか監修『租税法制定資料全集 - 国税徴収法〔昭和改正編〕(4)〕〔吉国二郎発言〕 54 頁(信山社出版、2003)。

と考えていいのでしょうか、若干疑義がないわけでもないし、かたがたその範囲も明確にしておいた方がよい(中略)という考え方なのでしょうね。」<sup>(141)</sup>と説明されている一方で、「規定がなかった場合に、一体その租税債務を承継するかしないか、これはおそらく承継するだろうと類推解釈する人もあれば、反対解釈する人もある。書いてないのだから承継しないのだとか、あるいは公法上の債務と私法上の債務と性質が違うのだから、従って私法に規定してあっても、国税徴収法というようなものに特別な規定がない限りは承継しないのだというように、いろいろな議論はあると思います。」<sup>(142)</sup>といった意見も出されている。

そうすると、相続による納税義務の承継に関する規定については、私法上の原則(民法 896 条)を確認的に規定したものであったといえる<sup>(143)</sup>。

## 2 通則法 5 条 2 項が依拠する見解の歴史的経緯

通則法 5 条とほぼ同内容の規定である徴収法 27 条は、旧徴収法 4 条の 2 の規定の改善を図ったものとされている<sup>(144)</sup>。旧徴収法 4 条の 2 については、その 2 項において、二人以上の相続人又は包括受遺者に承継される被相続人に係る国税は、相続又は遺贈によって得た財産の価額によりあん分した額によると規定されていたが、昭和 33 年 12 月 8 日付け租税徴収制度調査会答申において、「相続による納税義務の承継につき、民法の相続制度と一層調整を図るとともに徴税の合理化に資するため、」<sup>(1)</sup>「(1)指定相続分があるときは、その相続分に応じてあん分して承継する。(2)指定相続分がないときは、法定相続分に応じてあん分して承継する。(3)特別受益者の相続分については考慮せず、上記の原則による。」とされたことを受けて、昭和 34 年に現行の通則法 5 条 2 項とほぼ同内容の徴収法 27 条 2 項の規定に改められた。

---

(141) 租税法研究会『租税徴収法研究(上)』〔田中二郎発言〕135頁～136頁(有斐閣、1959)。

(142) 租税法研究会・前掲注(141)〔渡辺喜久雄発言〕136頁。

(143) 吉国二郎ほか『新国税徴収法精解』231頁(大蔵財務協会、1960)。

(144) 荒井ほか・前掲注(75)168頁。

相続人が二人以上ある場合の納税義務の承継の基準となる「相続分」の意味については、昭和 33 年 9 月 24 日に開かれた同調査会第 21 回幹事会において、①全て法定相続分とするか、②指定相続分があるときは法定相続分によらず指定相続分とするかが議論され、我妻栄＝有泉亨『民法Ⅲ親族法・相続法』(288・289 頁)が参考とされた結果、②案によることとされた<sup>(145)</sup>。この参考とされた見解とは、法定相続分は相続分の指定がない場合の補充規定であり、相続分指定の効果は相続債務にも及び債権者もこれに拘束されるというものである<sup>(146)</sup>。

しかしながら、上記文献の〔第 3 版〕では、上記見解について、債務は債務者が自由に処分しえないものであり、共同相続人間では債務の割合も指定相続分に従って分割されるとしても、債権者は各共同相続人に対して直接法定相続分に従って債務の負担を主張しうるとして、上記②案が依拠した見解、すなわち、現行の通則法 5 条 2 項が依拠する見解を改めている<sup>(147)</sup>。

### 3 通則法 5 条 3 項による納付責任

通則法 5 条 3 項は、前述のとおり、共同相続人のうち相続によって得た財産の価額が承継した国税の額を超えている者に対して、その超える額を限度に、他の相続人の承継国税について納付責任を負わせる規定であり、このような規定は、私法上にはなく、租税特有の制度である<sup>(148)</sup>。

(145) 三ヶ月章ほか監修『租税法制定資料全集 - 国税徴収法〔昭和改正編〕(5)』289 頁(信山社出版、2008)。

(146) 我妻栄＝有泉亨『民法Ⅲ親族法・相続法』288 頁～289 頁(一粒社、1956)。

(147) 我妻栄＝有泉亨『民法Ⅲ親族法・相続法〔第 3 版〕』282 頁(一粒社、1978)。我妻教授が昭和 48 年(1973 年)に逝去されているため、有泉教授による改訂と思われる。藤岡・前掲注(84)100 頁は、「通則法 5 条 2 項が依拠した見解は、現在の支配的な見解とは異なるという歴史的経緯に注意すべきである。」とする。

(148) 浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座 - 第 3 巻 特殊徴収手続 - 〔第二次改訂版〕』128 頁(ぎょうせい、2010)。租税法研究会・前掲注(141)〔渡辺喜久雄発言〕135 頁は、相続による納税義務の承継制度の趣旨について、「原則は、私法の方で認めている権利義務の承継と同じような意味において公法的な義務についても承継する。私法の方で一応認めているあの原則をそのまま公法の方の義務において規定している。これが第一段階の規定で、第二段階の規定として、・・・連帯納付、これは私法の方

### 第 3 節 相続による納税義務の承継に関する見直し

#### 1 問題の所在（見直しの必要性）

相続による納税義務の承継については、各相続人に承継させる国税の金額を可及的速やかに確定すべきであり<sup>(149)</sup>、また、相続債権者としての国の地位に関わる規定であるため、法的安定性が要求される<sup>(150)</sup>。

しかしながら、指定相続分により納税義務を承継する場合には、被相続人によって何通もの遺言書が作成されていると、どれが最新かつ有効なものなのか、複数の遺言は抵触しているのかなど、確認に労力を要したり、共同相続人間の争いに巻き込まれたりすることもあって、承継手続の早期実現が困難な場合がある<sup>(151)</sup>。また、遺言の解釈<sup>(152)</sup>に当たっては、遺言書の文言だけ

---

の概念から出てこないでしょう。前段の方では、私法公法の違いはあっても考え方として流れている承継思想は同じだ。後段の考え方において、公法的な義務であるがゆえに、租税債務の債権の確保という意味において特別な性格を出している。」と説明する。

(149) 昭和 33 年 12 月 8 日付け租税徴収制度調査会答申において、「租税が国家又は地方公共団体の存立の財政的裏付けであり、租税徴収の確保が国家又は地方公共団体の活動の基礎をなすもの」とされ、また、通則法定の趣旨が税法の簡易平明化であることからすると、国税債権とは、国家財政上、簡明な計算方法により可及的速やかに確定し、徴収すべきものと考えられる。

(150) 藤岡・前掲注 (84) 101 頁。

(151) 犬伏由子「各章のテーマの位置づけと問題点」久貴忠彦編『遺言と遺留分 第 1 巻 遺言 [第 2 版]』34 頁（日本評論社、2011）は、「遺言書検認件数や公正証書遺言の作成件数から遺言利用の増加が指摘できる」とした上で、「遺言利用の増加は遺言をめぐる紛争の増加をももたらしているようであり、遺言に関する裁判例の公表が本書初版（引用者注：2001 年）以降も目立っている。」とする。実際の件数について、遺言書検認件数は、平成 18 年に 12,595 件であったものが、平成 27 年には 16,888 件と、毎年増加しており（裁判所ホームページ・司法統計「第 2 表 家事審判・調停事件の事件別新受件数－全家庭裁判所」<http://www.courts.go.jp/app/files/toukei/696/008696.pdf>（平成 29 年 6 月 12 日最終閲覧））、公正証書遺言の作成件数は、平成 19 年に 74,160 件であったものが、平成 28 年には 105,350 件と、大幅に増加している（日本公証人連合会ホームページ・お知らせ「平成 28 年の遺言公正証書作成件数について」<http://www.koshonin.gr.jp/news/nikkoren/n20170301.html>（平成 29 年 6 月 12 日最終閲覧））。また、「遺言」に関する公表裁判例については、LEX/DB インターネット（TKC 法律情報データベース）による検索（地裁判決のみを対象）を行ったところ、平成 18 年は 38 件であったが、平成 27 年には 211 件と、大幅に増加しており、これらのうち「遺言の解釈」又は「遺言無効」に関して争われたものは、平成

ではなく、被相続人の真意を探求する必要がある以上、個々の事案における判断とならざるを得ないため、明確な判断基準はなく、法的安定性を欠く場合もある。

相続による納税義務の承継に関する規定については、私法上の相続債務の承継に関する原則を確認的に規定したものであったところ、私法上の学説及び判例の変遷とは対照的に、通則法 5 条については長らく見直されていないため、両者には違いが生じている<sup>(153)</sup>。

すなわち、遺言による相続分の指定がある場合、国税の納税義務は、指定相続分により承継されるのに対して、一般の相続債権者との関係において私法上の相続債務は、法定相続分により承継されるのが原則であり、相続債権

18 年は 4 件（遺言に関する公表裁判例の約 10.5%）であり、平成 27 年は 46 件（約 21.8%）であった。これらのことから、遺言件数は年々増加傾向にあり、遺言をめぐる紛争は、和解等による解決や公表外の判決もあるため、正確なことはいえないが、上記の検索結果を見る限り、これについても増加していると推測され、特に「遺言の解釈」や「遺言無効」に関する争いが増加しているように思われる。そのため、相続による納税義務の承継手続については、早期実現が困難な場合が増えていると思われる。

- (152) 遺言の解釈が困難な相続分の指定の態様として、本文中述べたもの（第 3 章第 1 節 1（2））のほか、次のようなものが考えられる。まず、特定の相続人に「相続させない」旨の遺言や特定の相続人の相続分を零と指定する遺言について。このような遺言の場合に、遺留分減殺の問題とする裁判例はあるものの、被相続人の意思が、遺言による推定相続人の廃除（民法 893 条）であるとすると、被廃除者は家裁の審判確定により被相続人の死亡時に遡って相続権を失い、これは代襲原因となるため（民法 887 条 2 項、3 項）、遺言の解釈次第では指定相続分の割合に影響を与えることがある。次に、複数の相続人に対する共同相続分の指定があるときに、その指定を受けた者の中の一部の者が相続放棄した場合について。例えば、妻と子 A・B・C・D が相続人である場合に、被相続人が A・B の共同相続分を 2 分の 1 と指定したが、A が相続放棄すると、A は初めから相続人とならなかったものとみなされ（民法 939 条）、この場合に B の指定相続分はどうか問題となる。これについては、①遺言は全部無効となり、B に対する指定は失効するとの考え方、②遺言のうち A に対する指定の部分のみが一部無効となり、結果的に B の単独の相続分として 2 分の 1 とする考え方、③遺言のうち A に対する指定の部分のみが一部無効となるが、被相続人の意思を推測すれば、A と B は共同で 2 分の 1 を取得すべしとするものであり、共同を平等にという意味で解釈すると、B に対する指定は 4 分の 1 とする考え方であり、遺言の解釈、すなわち被相続人の意思が何かによって指定相続分の割合に違いが生じることとなる（谷口・前掲注（12）〔有地亨・二宮周平〕178 頁～180 頁を参考とした。）。

- (153) 藤岡・前掲注（84）100 頁。



者が指定相続分による債務の承継を承諾した場合には例外的に指定相続分により承継される。この点について、両規定は債務の包括承継という意味では同じであるが、飽くまで公法と私法は別であり、承継方法に違いがあるとしても仕方がないとも考えることもできる。しかし、国が相続関係資料の収集及び遺言解釈に必要な諸事情を把握することには限界があり、相続による納税義務の承継については、承継国税の可及的速やかな確定及び法的安定性が要求されることからすると、一般の相続債権者の場合と同様に、債務者たる共同相続人の側の事情によって一方的に債務承継の割合が変更され不利益を被ることがないように扱われるべきものと考えられる。

さらに、今後の民法（相続関係）等の改正において、相続債務の承継に関する中間試案（本章第 1 節 3（1））が法制化されるとした場合、どのように改正が行われるかは定かではないが、別途、条文が作られ、現行の民法 900 条から 902 条までが改正されないとすると、遺言による相続分の指定があるときの納税義務の承継については、現行の通則法 5 条 2 項の規定による限り、承諾することなく、指定相続分により行われることとなる。これについては、現状においても同様ではあるが、法制化されることにより、私法との乖離がより顕著になるといえる。

以上のような観点から、相続による納税義務の承継については、遺言による相続分の指定があるときは法定相続分によらず指定相続分によるとする現行の制度を見直す必要があると考える。

## 2 制度の見直しについての考察

### （1）見直し案

相続による納税義務の承継制度の見直しについては、承継国税の早期確定及び法的安定性の観点から、次の二案が考えられる。

イ 全ての場合において法定相続分に応じて承継する（以下「甲案」という。）。

ロ 遺言により相続分の指定等があったとしても、原則は法定相続分に応

じて承継するが、相続債権者である国が相続分の指定等の割合（以下「指定相続分等」という。）による承継を承諾し、その旨を通知した場合には、例外的に指定相続分等によって承継する（以下「乙案」という。）。

## （2）検討

### イ 甲案について

甲案は、現行の通則法 5 条 2 項の規定から民法 902 条（遺言による相続分の指定）を削除する趣旨のものであり、法定相続分の形式的画一性が、相続における承継の秩序と取引の安全とを調和させる唯一の手段であるとの考え方<sup>(154)</sup>に基づくものである。

甲案によれば、各相続人に対する承継国税の金額を可及的速やかに確定させることができ、法的安定性も確保される。また、外部者である国が、相続関係資料の収集及び遺言解釈に必要な諸事情を把握することには限界があり、法的安定性を重視すると、国が指定相続分等による納税義務の承継を承諾することは、事実上不可能に近いといえ、例外として指定相続分等による承継の規定をあえて設けないことは、税法の簡易平明化を図って、納税者の理解を容易にするという通則法制定の趣旨にも合致すると思われる。

一方で、遺言による相続分の指定等がある場合には、被相続人に係る国税の引き当てとなる積極財産は指定相続分等により承継されること、甲案によると、国税の納税義務は法定相続分により承継されるため、両者における承継の割合に齟齬が生じ、債権者の立場からいえば、不合理なように思われる。例えば、滞納者の相続人が子 A、B の二人であり、「全財産を A に相続させる」旨の遺言がある場合に、滞納国税の引き当てとなる積極財産の全てが A に承継されるが、滞納国税の納税義務は A、B に対して各 2 分の 1 の額が承継されることとなる。しかし、通則法 5 条 3 項による納付責任という租税特有の制度があることから、上記の例

---

(154) 谷口・前掲注 (12) [有地亨・二宮周平] 167 頁～168 頁。

でいうと、Bに資力がなく、Bに承継された国税の徴収が困難な場合には、Aに対して、相続によって得た財産の価額が承継国税の額をこえる価額を限度に、納付責任を追及することができる<sup>(155)</sup>。したがって、指定相続分等による積極財産の承継と法定相続分による国税の納税義務の承継との間で生じる承継割合の齟齬については、通則法5条3項の規定により、指定相続分等により積極財産を承継することで利益を得た相続人に対して納付責任を追及することができるため、徴収の確保という点で問題とならないと考えられる。

また、法定相続分に応じてのみ承継する甲案を採用しない場合（現行の通則法5条2項、乙案）には、一部の相続人から指定相続分等に基づく準確定申告書が提出されたときに困難な問題が生じると考えられる。すなわち、法定相続分による納税義務の承継を貫くのであれば、他の共同相続人を含めたところで申告内容の修正が必要となり、他方、指定相続分等に基づく申告を承諾するのであれば、そのための相続関係資料の収集及び相続人との接触等を要するため、いずれにしてもこのような申告書が提出された場合には、その都度調査が必要となり、事務処理上、困難であると思われる。さらに、共同相続人間において遺言内容につき争いがある場合には、各々申告及び納税がされることも十分に想定され、その場合、後の申告内容の修正及び過誤納金等の処理において、共同相続人間の争いに巻き込まれることも考えられる。

---

(155) 相続分の指定による共有持分の取得（最判平5・7・19家月46巻5号23頁）や特定財産を「相続させる」旨の遺言による所有権の取得（最判平14・6・10家月55巻1号77頁）については、登記なくして第三者に対抗することができるため、本文の例でいうと、遺言により全財産を相続したAは、国に対し、登記なくして所有権を主張できるものと考えられる。そうすると、滞納者名義のまま不動産が残っていた場合に、国が、Bに承継させた滞納国税を当該不動産から徴収するためには、Bに対する滞納処分として、A、Bの持分を各2分の1とする代位登記をし差し押さえるのではなく、Aに対して納付責任を追及し、飽くまでAに対する滞納処分として、Aの単独所有とする代位登記をし差し押さえることになるものと考えられる。

## ロ 乙案について

乙案は、民法の通説・判例の考えに沿うものであり、中間試案と同旨のものであって、原則は法定相続分による納税義務の承継であることから、その限りでは、上記イで述べたと同様である。中間試案において例外規定が設けられた理由は、債務の引当財産を確保する観点から、相続債権者にとっても指定相続分等に応じた債務の承継が望ましい場合もあり得ることを考慮したとされている<sup>(156)</sup>。

この点、相続による納税義務の承継の場合には、通則法 5 条 3 項に基づく納付責任の規定があるため、承継国税の引当財産を確保するというだけでは例外規定を設ける必要はないように思われるが、相続財産全体に対する分数的割合の指定が明らかな場合にまで法定相続分を適用し、相続時における相続財産の価額をわざわざ算定した上で納付責任を追及することは、実務上、合理的ではないようにも思われる。

しかしながら、遺言により相続財産全体に対する分数的割合の指定が明らかであったとしても、共同相続人間の争い等によって事後に当該遺言の効力が否定されることもあるため、法的安定性に欠ける。また、同じような事案につき、一方では指定相続分等による承継を承諾し、他方では承諾しないといった恣意的な対応は適当ではないため、どのような場合に、指定相続分等による承継を承諾するのかという客観的な基準を定めることが必要になると考えられるが、前述のとおり、遺言の解釈に当たっては、個々の事案における判断とならざるを得ないことから、非常に困難な問題であるといえる。

## ハ まとめ

甲案及び乙案は、共に相続分の指定等がある場合においても、法定相続分による納税義務の承継を基本とするものであり、これによって各相

---

(156) 中間試案の補足説明・前掲注 (136) 42 頁。この場合、指定相続分等により積極財産の承継と債務の承継が行われるため、両者の承継の割合に齟齬はなく、脚注 155 のような相続と登記の問題が生じることはない。

続人に対する承継国税の金額を可及的速やかに確定させることができ、法的安定性も確保される。いずれの案も相続分の指定等があった場合には、納税義務の引き当てとなる積極財産が指定相続分等により承継されるため、納税義務が法定相続分により承継されるとすると、両者の承継の割合に齟齬が生じて不合理なように思われるが、通則法 5 条 3 項の規定により、指定相続分等により積極財産を承継することで利益を得た相続人に対して納付責任を追及することができるため、徴収の確保という点で問題とならないと考えられる。

甲案については、法定相続分による原則のみを規定するものであり、税法の簡易平明化を図って納税者の理解を容易にするという通則法制定の趣旨に合致する。他方、乙案については、指定相続分等による例外規定を設け、私法上の相続債務の承継の考えに沿うものではあるが、法的安定性を欠く場合があり、また、遺言の解釈を伴うため、どのような場合に指定相続分等による承継を承諾するのかという客観的な基準を設けることは困難である。

したがって、相続による納税義務の承継制度については、「全ての場合において法定相続分に応じて承継する」(甲案)との見直しが相当である。

## 結びに代えて

本稿は、遺留分減殺請求により通則法 5 条 2 項における指定相続分が修正されるか否かについて、明文の規定がなく、実務上の取扱いも明らかではないことから、この点につき初めて判断された本判決を検証し、その判断基準を手掛かりとして、どのような場合に同項の指定相続分が修正され又は修正されないのか、被相続人の遺言による処分行為の態様ごとに、場合を分けて検討を行った。

まず、上記の検討の前提として、通則法 5 条 2 項における指定相続分がどのようなものか検討を行った。同項の指定相続分の態様については、条文の規定上、民法と同様に思われるが、相続による納税義務の承継の制定経緯等に照らすと、相続財産の価額を基準に相続分を観念する「相続分の指定を伴う遺産分割方法の指定」と解される遺言の場合については、同項の指定相続分には当たらないと解することが相当であるとの結論に至った。また、指定相続分には、相続財産全体に対する分数的割合によって示される直接的なものと、相続財産の全部が包括的に指定等された結果、財産を全く取得しなかった相続人の相続分が零となる間接的なものがあることを確認した。

次に、本判決を検証したところ、遺留分減殺請求による指定相続分の修正の有無については、取戻財産が遺産分割の対象となる相続財産性を有するか否かを判断基準としており、これは、取戻財産の共有関係の解消手続が、家裁の審判手続によるか（審判説）、地裁の共有物分割訴訟手続によるか（訴訟説）という論点と同様であると解された。そこで、審判説か訴訟説かという中で整理がされてきた遺留分減殺請求による取戻財産の法的性質に関する判例及び学説を参考としながら、上記判断基準を手掛かりに、遺留分減殺請求により通則法 5 条 2 項における指定相続分が修正されるか否かについて、被相続人の処分行為の態様ごとに、一応の分類を試みた。この分類によると、遺留分減殺請求により指定相続分が修正されるか否かについては、減殺請求の対象が、相続財産全体に対する分数的な取得割合の指定に対するものか、それとも特定財産の取得

に対するものか、別の見方をすると、指定相続分の態様が、直接的か間接的か、という違いによって決定されるものといえる。

続けて、相続による納税義務の承継の場面において、遺留分減殺請求がされた場合に、徴収実務上考えられる問題点について幅広く検討を行った。徴収実務においては、これまで遺留分に関してあまり問題とはなっていないように思われるが、これは、遺留分額が相続時において債務超過の場合には算出されないことが原因であるように思われる<sup>(157)</sup>。しかし、公正証書遺言の件数及び自筆証書遺言の検認数が年々増加しているため、遺留分に関する争いも増加傾向にあると推測することができ<sup>(158)</sup>、また、遺留分減殺請求のほとんどが共同相続人間でなされるものである<sup>(159)</sup>ことからすると、被相続人の相続時における財産状況は債務超過ではないものの、共同相続人間で相続争いとなり、被相続人に課されるべき国税が滞納となるケースが今後は増えるのではないかと思われる。

被相続人の遺言による処分行為には、民法上、相続分の指定（民法 902 条）、遺産分割方法の指定（民法 908 条）及び遺贈（民法 964 条）が認められているが、本稿で検討を行った遺留分減殺請求の問題でも分かるように、どの種類の遺言かによって対応が異なるため、実務上、注意を要するものと考えられる。しかし、具体的な遺言の内容は、これらの組合せであったり、同じ遺言の文言でもその趣旨が何を意味するのか判然としない場合がある。そして、いずれの趣旨であるかは、被相続人の意思、すなわち遺言の解釈を経て決定されることになるが、遺言の解釈に当たっては、遺言書の文言だけではなく、被相続人の真意を探究する必要があるため、外部者である国が、遺言の解釈を行うことには限界がある。

---

(157) 多額の生前贈与があれば遺留分額は算出されるが、その場合には徴収法 39 条による第二次納税義務の追及となる。

(158) 根拠となる統計等はない。遺留分減殺請求は、必ずしも裁判上の請求による必要はないため、当事者間の協議で行われることを考慮すると、正確な数字を把握することは、事実上不可能といえる。

(159) 島田・前掲注 (63) 144 頁。

そこで、相続による納税義務の承継については、法的安定性が求められること等を理由に、遺言による相続分の指定があるときは法定相続分によらず指定相続分によるとする現行制度の見直しが必要であると考え、考察を行ったところ、「全ての場合において法定相続分に応じて承継する」との見直しが相当であるとの結論に至った。

今後の民法（相続関係）等の改正において、現在審議されている中間試案が法制化されるとした場合、遺留分減殺請求の法的性質及び効果については、遺留分減殺請求によって当然に物権的效果が生ずるとされている形成権＝物権説（物権的效果説）が改められ、遺留分減殺請求により原則として金銭債権が発生するものとしつつ、受遺者又は受贈者において、遺贈又は贈与の目的財産による返還を求めることができることとなる。つまり、これは、現行制度における原則と例外が入れ替わるものであり、形成権＝物権説（物権的效果説）が改められるということは、本稿で検討を行った遺留分減殺請求の遡及効との関係において、遺留分減殺請求の目的財産に対する差押えの効力を減殺請求者に対して主張することができるか否かという問題は生じないように思われる。本稿では、このような遺留分制度の見直しに関する問題について検討ができなかった。また、減殺請求者が有する現物返還請求権等の差押え後に、価額弁償に変更された場合の法律関係や、被相続人の国税につき滞納処分を行う際の規定である徴収法 51 条には、滞納処分の執行に支障がない限り、まず「相続財産」を差し押さえるように努めなければならないと規定されているが、これは通則法 5 条 3 項が規定する「相続によって得た財産」と同じものか等、その他にも問題となる点は多々あるように思われるが、今後の課題としたい。

最後に、本稿の作成に当たっては、東京大学大学院法学政治学研究科沖野眞巳教授をはじめ、国税庁徴収課小林徹課長補佐、税務大学校研究部小柳誠教授から多くのご指導を賜った。深く感謝するとともに、厚く御礼を申し上げる次第である。

また、貴重なご意見やご指導をいただいた全ての皆様に、心から御礼を申し上げます。