

価額弁償を巡る課税の研究

——キャピタル・ゲイン課税を中心に——

上田 修司

(中田・濱田税理士事務所
大阪経済大学大学院経営学研究科修士課程修了)

目 次

はじめに

1. 遺留分減殺請求権及び価額弁償
 - 1.1 遺留分減殺請求権
 - 1.2 価額弁償
2. 価額弁償に対する課税
 - 2.1 遺贈から価額弁償に至る課税関係
 - 2.2 価額弁償とキャピタル・ゲイン課税
 - 2.3 二段階的弁償割合構成による税負担の解消

おわりに

はじめに

我が国の相続は家督相続から法定相続、そして遺言作成の時代に突入したといわれ、遺贈の増加により、被相続人の自由意思を制限する遺留分制度に係わる複雑な相続問題の発生の増加につながることが予想される。民法は、減殺請求に対して現物返還を基本とする法体系であるので、価額弁償による現物返還義務の消滅について、解釈論的には不透明な部分を多く残したといわれている¹⁾。また、租税法の立場からも、価額弁償により現物の返還義務を免れた場合の課税関係は、「相続税と譲渡所得課税、あるいは相続税と所得課税との関係は、きわめて難しい理論問題」²⁾と述べられるように解釈困難な問題がある。

価額弁償による現物の返還義務の消滅を、代償分割の場合の代償金の交付と同様に相続内での問題として捉え、キャピタル・ゲインの実現を認識しないで、将来受遺者が第三者へ譲渡した段階で被相続人より引き継いだ取得価額だけを取得費とすれば、被相続人による取得から譲渡までのキャピタル・ゲインは漏れることなく課税できる。現在の課税は、受遺者が将来第三者へ譲渡するまで課税を先延ばしできるという点では、一般的には納税者には有利な取扱いであるように見え、有償譲渡を認識しない現状のままでもいようにも見える。しかし、一人の者についての納税の先延ばしなら確かに納税者にとっては有利であるが、価額弁償金を受けとった者と価額弁償金を支払った者の複数の納税者に及ぶ問題であり、ここには税の負担者の問題もある。

本稿は資産の取得に始まるキャピタル・ゲイン（ロス）の実現に関して、相続の発生と共にその効力の生じた遺贈に絡み、減殺請求、価額弁償という法律行為が課税にいかなる影響を及ぼすのかにつき考察するものである。

1. 遺留分減殺請求権及び価額弁償

1.1 遺留分減殺請求権

1.1.1 遺留分減殺請求権の法的性質

価額弁償に係る課税関係を考察するうえで、遺留分減殺請求権の法的性質は課税要件事実の認識に重要な影響がある。「相続や遺贈により承継された財産」³⁾に対して課税する相続税、「資産の値上がり益が、資産の譲渡によって顕在化し、実現したときに」⁴⁾課税する所得税のいずれにおいても、その課税関係の解明には、民法上の遺留分減殺請求権の持つ法的性質の解釈に負うところが大きい。

「遺留分減殺請求権が行使されたとき、対象となった贈与契約あるいは遺贈の効力はどうなるのであろうか。」⁵⁾という問題が、遺留分減殺請求権の法的性質と呼ばれるものである。遺留分減殺請求権は、受遺者または受贈者に行為を請求する権利であるのか、または、一方的意思表示によって目的物の効力を失わしめる権利であるのか。これについて学説は、形成権説と請求権説とに大別され、形成権説はさらに物権的効力説と債権的効力説に分かれている⁶⁾。

(1) 形成権説

① 形成権＝物権的効力説⁷⁾

減殺の意思表示により遺留分侵害行為の効力はその限度で消滅し、目的物上の権利は、当然に遺留分権利者に復歸する（物権的効力）と解する学説である⁸⁾。したがって、減殺請求した遺留分権利者は、目的財産がすでに相手方に給付されている場合には所有権に基づいて目的物の返還を請求することができ、いまだ給付されていない場合にはその履行を拒絶することができる。これが現在の学説における通説である。

② 形成権 = 債権的効力説

減殺の意思表示により遺留分侵害行為の効力は消滅するが、目的物上の権利は当然に遺留分権利者に復帰することなく、相手方に目的物の返還義務（所有権移転義務）を負わせるにすぎない（債権的効力）とする学説である⁹⁾。

したがって、目的物上の所有権は、減殺の意思表示の時点では受遺者または受贈者に存することになる。

(2) 請求権説

減殺請求権は、すでになされた遺留分侵害行為そのものの効力を失わせるものではなく、単に相手方に対する財産引渡請求権または履行拒絶権にすぎないと解する学説である¹⁰⁾。このため、すでになされた遺贈等そのものの効力を失わしめるものでない。

遺留分減殺請求権の法的性質について、最判昭和41年7月14日判決¹¹⁾は、「遺留分権利者が民法1031条に基づいて行う減殺請求権は形成権であって、その権利の行使は受贈者または受遺者に対する意思表示によってなせば足り、必ずしも裁判上の請求による要はなく、また一たん、その意思表示がなされた以上、法律上当然に減殺の効力を生ずるものと解するのを相当とする。」と判示し、次いで、最判昭和57年3月4日判決¹²⁾は、「遺留分減殺請求権は形成権であって、その行使により贈与又は遺贈は、遺留分を侵害する限度において失効し、受遺者又は受贈者が取得した権利は右の限度で当然に減殺請求をした遺留分権利者に帰属する。」と判示している。このような流れは、判例が形成権 = 物権的効力説の立場に立つと解される。

減殺請求により遺留分権利者が取得した目的物の権利は、受遺者又は受贈者が価額弁償することにより、現物の返還義務を免れることができる。このことからすれば、「物権的効果説によれば、既に給付された特定物についての権利は、減殺により遺留分権利者に当然に復帰するところ、受遺

者または受贈者はそれを自由に価額で弁償できるために（民1041条1項）、受遺者が当該価額弁償を選べば、目的物は受遺者等に再復帰するという説明をとらざるをえないことになるので、それならば、債権的效果説のほうがより素直な解釈であり、減殺によって、受遺者等は目的物を債権者に帰属させる義務を負うが、価額を弁償することによってこの義務を免れると解すべきではあるまいか¹³⁾という意見がある。

しかし、形成権の2説から物権的効力説が選ばれる理由について内田貴教授は、「価額弁償を選択した場合に、物権的效果説だとやや説明が面倒になる程度である（いったん遺留分権利者に帰属した物権がまた遡及的に受遺者等に戻るという説明が必要となる）。しかし、形成権の法的構成に関する判例・通説の理解からすれば、物権的效果説が整合的な解釈といえよう。」¹⁴⁾として、遺留分権利者の権利はなお重いものと解されている。

1.2 価額弁償

1.2.1 価額弁償の意義

遺留分権利者は、減殺請求により被相続人が行った贈与や遺贈の効力について、自由分を越える部分の効力を奪い、目的物を取り戻すことができる。遺留分は特定の相続財産に対する権利ではなく、相続財産に対する額であると規定されている（民法1028条）ところ、遺留分減殺請求により、遺留分権利者は贈与または遺贈の目的物自体の返還を請求できることを原則としながらも、民法1041条1項は、「受遺者および受贈者は、減殺を受けるべき限度において、贈与又は遺贈の目的の価値を遺留分権利者に弁償して返還の義務を免れることができる。」と価額弁償の制度を規定して、受遺者または受贈者に目的物を帰属させるという被相続人の意思を尊重している。

すなわち、減殺請求の効力を現在の多数説・判例である形成権＝物権的効力説に立脚すれば、法的性格としては、減殺請求と同時に遺留分侵害行

為の効力は消滅し、目的物上の権利は当然に遺留分権利者に帰属する。そして、滅殺請求の効果の実現方法については、目的物自体の現物返還と価額弁償の二つの方法があり、その選択は滅殺請求を受けた受遺者または受贈者の一方的意思に委ねられている。

現物返還義務が金銭の支払いに変わるという価額弁償制度が採用されると、受遺者が現物返還義務を免れる効果がいつ生じるか、また、目的物の価額算定の基準をいつにすべきかという問題がある。価額弁償の効力を考察する上でも、明らかにする必要がある。

まず前者について内田貴教授は、「もっとも、受遺者等が価額弁償を選択した場合に遺留分権利者の現物返還請求権が単なる金銭債権になる、つまり一般債権者と同じになるというのでは、余りに遺留分権利者の地位が弱くなりすぎる。そこで、1041条は、現実に価額弁償がなされてはじめて現物返還義務を免れる制度だと解すべきである。」¹⁵⁾と述べ、また、最判昭和54年7月10日¹⁶⁾は、「受遺者が返還義務を免れる効果を生ずるためには、受遺者において遺留分権利者に対し価額の弁償を現実に履行し又は価額の弁償のための弁済の提供をしなければならず、単に価額の弁償をすべき旨の意思表示をただけでは足りない」と判示している。

次に、後者について最判昭和51年8月30日¹⁷⁾では、「価額弁償における価額算定の基準時は、現実に弁償がなされる時であり、遺留分権利者において当該価額弁償を請求する訴訟にあっては現実に弁償がされる時に最も接着した時点としての事実審口頭弁論終結の時である」と判示している。

1.2.2 価額弁償による物権変動

遺留分滅殺請求の意思表示を行った結果、遺留分侵害行為の効力が当然に消滅して、直ちに滅殺者（遺留分滅殺請求を行った遺留分権利者、以下同じ。）に帰属することとなった目的物の権利は、価額弁償により現物の返還を免れることで被滅殺者（遺留分滅殺請求を受けた受遺者または受贈

者、以下同じ。)に復帰することになる。

例えば、土地の遺贈が遺留分を侵害していたために減殺請求があった場合、遺贈の効力により受遺者が取得した土地に対する権利は、減殺請求により遺留分を侵害する限度で失効し、逆に、その侵害する限度で遺留分権利者が相続による効力として取得する。そして、受遺者が価額弁償を選択せずに現物を返還した場合は、遺留分を侵害する部分の遺贈が存在しなかったことに議論はない。

問題となるのは、受遺者が価額弁償を選択した場合である。減殺請求により遺留分権利者が取り戻した目的物の権利、つまり、土地に対する権利のうち遺留分を侵害する部分は、価額弁償の結果、再び受遺者に帰属する。この受遺者に復帰する権利変動を、減殺請求により失効した遺贈の効力が受遺者に復活したとして、価額弁償の効果を「遺贈の復活」と見るのか、それとも減殺請求により遺留分権利者に帰属することとなった土地に対する権利を、価額弁償金を対価として受遺者が有償で取得するとして、価額弁償の効果を「遺留分の移転」と見るのかという問題がある。

減殺請求の物権的効力により減殺者に帰属した目的物の権利が、価額弁償によりどのような物権変動を生じるのか、つまり価額弁償の法的効果により、遺贈の効力がどうなるかについての民法の側からの考察は、民法上の関心は価額弁償による受遺者の返還義務の消滅にあり、「遺贈の復活」であろうと「遺留分の移転」であろうと、その効果に変わりがないため従来問題とされてこなかった¹⁸⁾。しかし、この問題は、価額弁償の課税関係の解釈に重大な影響を与えるものであり、民法・税法の両面からの検討を要する問題である。

価額弁償により、目的物の権利にどのような物権変動が生じるかについて、初めて民法解釈を示した判決として最判平成4年11月16日¹⁹⁾が注目され、この判決における多数意見・補足意見より遺贈復活説、反対意見より遺留分移転説が説明されている²⁰⁾。

① 遺贈復活説

価額弁償の効果を「遺贈の復活」と考えて、まず、減殺請求のあった段階で、減殺請求の効力によって遺留分侵害行為の効力は相続開始時に遡って消滅し、目的物上の権利は当然に減殺者に帰属する。そして、価額弁償がなされた場合には、減殺請求による遺贈の効果の消滅（目的物の遺留分権利者への帰属）という法的効果が、遡及的に発生しなかったことになる²¹⁾とする考え方である。つまり、減殺請求により一旦消滅した遺贈の効果が、価額弁償により再度復帰すると考えて、目的物の権利は被相続人から遺贈により直接被減殺者に移転するとする考え方である。（以下、遺贈の効果が復活し、遡及的に目的物の権利が被相続人から被減殺者に直接移転したと考えるところから、この考え方を「遺贈復活説」とよぶ。）

② 遺留分移転説

価額弁償の効果を「遺留分の移転」と考えて、まず、減殺請求のあった段階で、減殺請求の効力により遺留分侵害行為の効力は相続開始時に遡って消滅し、目的物上の権利は当然に減殺者に帰属する。（ここまでは、遺贈復活説と同じ。）そして、価額弁償によっても減殺請求による遺留分侵害行為の効力の消滅という法的効果に変わりはなく、減殺請求により減殺者に相続開始時に遡って復帰した目的物の権利は、消滅することなく価額弁償によって相続時ではなく、価額弁償が現実に行われ、又は提供がなされた時点で、減殺請求による効力が減殺者に残った状態のまま、減殺者から被減殺者に移転するとする考え方がある。（以下、減殺請求により減殺者に帰属した遺留分が被減殺者に移転したと考えるところから、この考え方を「遺留分移転説」とよぶ。）

遺贈復活説は、減殺請求により遺贈の効果は遺留分の限度で失効し、目的物の権利を、減殺者が被相続人から相続により取得するという遡及効（第一の遡及効）と、価額弁償により失効した遺贈の効果が遡及的に復活する（第二の遡及効）という構成をとっている。結果として、最初から受

遺者に目的物の全部が遺贈されたと考え、つまり第二の遡及効（遺贈の復活）を認めて、途中で遺留分減殺請求がなされたことを、結果的には全く無視して差し支えないとしている²²⁾。これに対して、遺留分移転説は第二の遡及効を否定する理論構成である。

2. 価額弁償に対する課税

本章では、被相続人から受遺者等への遺贈等が遺留分権利者の遺留分を侵害し、これについて遺留分権利者が行った減殺請求に対して、受遺者等が価額弁償した場合の課税関係の考察をするものである。なお、本章以下では、個人に対する遺贈により生じる問題点を中心とするので、法人に対する遺贈は原則として扱わない。

2.1 遺贈から価額弁償に至る課税関係

2.1.1 遺贈に対する課税

相続が開始した場合、遺産は共同相続人間における共有の状態となるが、その後遺産は、その共同相続人及び受遺者に対して一定の手続きにより分割・帰属させることになる。この分割・帰属については、まず、遺言による財産処分を行い、これにより受遺者が財産を取得し²³⁾、この遺言による財産の処分後、共同相続人間において遺産分割が行われる。そして、共同相続人間において遺産の分割が行われた場合においては、その相続における遺産は分割遺産とされ、その分割により取得した財産の価額を基礎として課税価格が計算され、相続税が課される²⁴⁾。

以上の通り、遺贈により財産を取得した受遺者は当該遺贈財産の価額につき、または、当該受遺者が相続人である場合には、他に相続した財産がある場合にはその価額との合計額について、「相続又は遺贈により財産を取得した個人」として相続税の納税義務を負うことになる。（相続税法1

条の3第1項)

我が国の相続税法は、各相続人に課税する遺産取得税の方式をベースとしながらも、被相続人の遺産に課税する遺産税の方式も取り入れ、遺産総額と法定相続人の数に応じて相続税の総額を算出し、その総額を各相続人の遺産取得割合によって按分するという方式で、各相続人の相続税額を計算することとしている。このことから、遺留分減殺請求があった場合に、現物返還又は価額弁償のいずれによって解決しても、相続税の総額には変わりがないこととなる。

2.1.2 減殺請求による課税関係の変動

遺留分減殺請求権が行使されると、その法的性質である形成権＝物権的効力説からは、遺贈による権利関係に変動が生じ、これに基づき課税関係にも変動が生じると考えられる。

そこで、遺留分減殺請求権が行使された場合に、いつの時点で各相続人等の相続税の課税価格が変動するのか問題となる。この点について、減殺請求による現物返還又は価額弁償が確定した時に課税価格が変動するという考え方（以下、「判決等確定時説」という。）と、民法上の遺留分減殺請求の法的性質である形成権＝物権的効力説と同様に、減殺請求時に相続税の課税価格も変動するという考え方（以下、「減殺請求時説」という。）の二つがある²⁵⁾。

減殺請求権の行使は訴えの方法によることを要しないため、遺留分権利者から受遺者等に対して減殺の意思表示がなされた時点において、遺留分を侵害している処分行為はその効力を失い、目的物上の権利は減殺者に帰することになる。

福岡地判平成元年3月28日²⁶⁾は、「相続税法上の租税債権は、納税義務者が相続や遺留分減殺等の所定の原因によって課税財産を取得したことにより成立するものであって、たとえ、課税処分時に、遺贈の効力につき受

遺者と遺留分権利者との間に訴訟が係属し、その有効無効が未確定であるからとって、これによって右租税債権の成立とこれに基づく課税処分
の効力が左右されるものではないと解すべきであるから、……本件意思表示
によってその到達と同時に減殺の効力が生じ、訴外Aや原告らの課税財産
の取得に変動を来した以上、……本更正処分は、……適法な行為というべ
きである」として、減殺の意思表示によって、その到達と同時に減殺の効
力が生じ課税財産の取得に変動が来した以上、これを原因とする課税価格
及び納付すべき税額の更正をした課税処分は、相続税法35条第3項第1号
に基づく適法な行為であるとした。これは民法上の考え方と同じく、遺留
分の減殺請求があった時点で相続税の課税価格に変動が生じるとするもの
である。

平成15年度税制改正において（平成15年法律8号）、相続税法32条第3
号（遺留分減殺請求に係る更正の請求）は改正前の「遺留分による減殺の
請求があったこと。」との定めが、「遺留分による減殺の請求に基づき返還
すべき、又は弁償すべき額が確定したこと。」に改められ、更正の請求を
できる日を遺留分減殺請求により返還すべき、又は、弁償すべき額が確定
した時点とした²⁷⁾。

相続税法基本通達11の2-4は、相続税の申告時に遺留分減殺の効力が
「未確定の場合には、当該事由がないものとした場合における各相続人の
相続分を基礎として課税価格を計算する」こととして、減殺の効力が未確
定の場合には遺留分減殺請求がないものとして課税価格の計算をおこな
う。そして、この後、「遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又
は弁償すべき額が確定した」（相続税法32条第3号）場合には、同通達の
逐条解説では「その争いが確定した場合には、法32条第3号……の規定に
より更正の請求、期限後申告、修正申告又は更正を行うこと²⁸⁾としてお
り、現行の相続税法は判決等確定時説によっていると考えられる。

2.1.3 価額弁償の課税関係²⁹⁾

減殺請求を受けた被減殺者が現物を返還又は価額弁償を選択した場合には、これらが相続税の申告期限前であれば、減殺者はその返還を受けた目的物又は取得した弁償金を加えて課税価格を、被減殺者はその返還した目的物を除いて又は交付した弁償金を控除して課税価格を計算することになる。そして、現物の返還又は価額弁償が申告期限後であれば、前項の記載のとおり返還又は弁償を受けた後に、相続税法32条第3号の規定によりその確定したことを知った日の翌日から4ヶ月以内に更正の請求を行い、又は、相続税法30条の規定による期限後申告もしくは相続税法31条第1項の規定による修正申告をすることになる。

現物返還がなされた場合は、減殺者は返還を受けた財産を被相続人から相続により取得したこととなるので議論はないが、価額弁償により解決された場合は、減殺請求の物権的効力により減殺者に帰属した目的物の権利が価額弁償によりどのような物権変動を生じるのか、つまり、価額弁償の法的効果により遺贈の効力がどうなるかについての民法上の考え方である「遺贈復活説」と「遺留分移転説」からは、以下の代償分割の構成と二段階的構成の二つの課税の構成が考えられる。

① 代償分割的構成（代償分割説）

価額弁償により、減殺請求の効果がどのような法的影響を受けるのか、価額弁償の結果、目的物の権利は誰から被減殺者に移転したことになるのかに関する考え方を、遺贈復活説に基づき課税関係を考察した場合の構成である。

減殺請求により減殺者が相続開始時に遡って取得した目的物の権利は、価額弁償によって相続開始時に遡って消滅し、代わりに遺贈の効果が再度復帰すると考えて、目的物の権利は被相続人から遺贈により直接被減殺者に移転する。そして、減殺者は遺産の現物に代わり価額弁償金を取得することになる。この目的物の権利の代わりに価額弁償金を取得する関係が、

相続人が相続財産の現物を取得する代わりに、他の相続人から代償財産を取得する代償分割（家事審判規則109条）に類似することから、価額弁償金を取得した場合にも代償分割において代償財産に相続税が課されるのと同様に、価額弁償金に対しても相続税が課されるとするものである。この場合、減殺者は遺留分減殺請求の対象となった目的物そのものではなく、被減殺者から取得した価額弁償金に相続税が課されることになる。

代償分割における課税価格の計算上は、代償財産を取得した相続人は、相続により取得した現物の財産価額に、取得した代償財産の価額を加算することになる。一方、代償財産を交付した相続人は、相続・遺贈により取得した現物財産の価額から交付した代償財産の価額を控除することになる（相基通11の2-9）。これを価額弁償に置き換えると、価額弁償における課税価格の計算上は、価額弁償金を取得した減殺者は、他に相続により取得した現物があればその財産価額に取得した弁償金の価額を加算することになる。一方、価額弁償金を交付した被減殺者は、相続・遺贈により取得した現物財産の価額から交付した価額弁償金の価額を控除することになる³⁰⁾。

② 二段階的構成（二段階的構成説）

上記①に対し、価額弁償の効果を「遺留分移転説」に基づき構成したものである。減殺請求により減殺者が相続開始時に遡って復活して取得した目的物の権利は、価額弁償によっても何ら影響を受けない。よって、減殺請求により減殺者が取得した目的物の権利は、価額弁償金の交付により減殺者から被減殺者に移転したと解するものである。これは、価額弁償により減殺者に帰属する目的物の権利を、被減殺者が有償で買い戻すのと同じである³¹⁾。つまり、減殺者は減殺請求により目的物の相続と、価額弁償により目的物の被減殺者への譲渡という二つの課税事実が存在することになる。したがって、まず遺留分減殺請求により目的物の権利変動が生じ、これが価額弁償により確定した時点で相続税の課税事実が発生する。減殺者

及び被減殺者に対する相続税の課税は、現物を返還した場合と同じ課税関係が発生する。そして、同時に価額弁償により減殺者には、取得した弁償金を収入金額、被相続人の取得価額を取得費として譲渡所得が課税される。(具体的な課税関係は後節で詳述する。)

以上が相続時の課税関係であるが、次に、受遺者が遺留分減殺請求に対して価額弁償をした結果取得した目的物を、後日譲渡した場合の譲渡所得の計算において、その交付した価額弁償金の扱いの問題がある。この点について、代償分割における代償金については、これを取得費に含めないこととされている(所得税法基本通達38-7(1))。判例もこの取扱いを支持している(最判平成6年9月13日税資205号396号)。代償分割における相続税の課税価格計算と同様に、価額弁償金についても同様にすべきか。

この問題についても、価額弁償金の課税問題におけると同様に、有償譲渡否定説と有償譲渡肯定説で考察することができる。有償譲渡否定説の場合には、遺留分減殺請求によって一旦遺留分権利者に帰属した目的物の権利は、価額弁償により受遺者が相続時に遡って被相続人から直接取得したことになるので、代償分割の場合と同様に、価額弁償金は対価的性質を有さず譲渡所得の取得費を構成しない。よって、受遺者は被相続人の取得価額を引き継ぐことになる。

他方、有償譲渡肯定説にたつと、遺留分減殺請求によって一旦遺留分権利者に帰属した目的物の権利は、価額弁償金を対価とした有償取引を構成するので、価額弁償金は当然に受遺者のその目的物の取得費になると考えられる。

代償分割の構成、二段階的構成いずれの場合でも、相続税の総額に変わりはないので課税庁側には特に問題がないと思われるが、納税者側においては、減殺者と被減殺者の負担すべき相続税額に差異があり、相続に争いがある当事者間においては重要な問題となる。また、二段階的構成を取った場合、減殺者は相続税以外に譲渡所得税を負担することになり税負担が

重くなるといえる。しかし、逆に代償分割的構成を取った場合は、被減殺者が負担した価額弁償金は、当該減殺者が将来減殺の目的物を譲渡する際の取得費に算入されないので、キャピタル・ゲイン課税の先送りと被減殺者への譲渡所得税の負担となる。(この問題に関しては後述する。)

2.1.4 価額弁償による目的物移転の法的解釈

平成4年11月16日の最高裁判決は、課税関係の認定をいずれの構成を採用するかにより、多数意見・補足意見と反対意見に分かれた。本判決の要旨は「減殺請求について、受遺者が価額による弁償を行ったことにより、結局、本件土地が遺贈により被相続人から受遺者に譲渡されたという事実には何ら変動がないことになり、したがって、右遺留分減殺請求が遺贈による本件土地に係る被相続人の譲渡所得に何ら影響を及ぼさないこととなるとした原審の判断は、正当」というものであった。しかし、味村裁判官は反対意見で、「受遺者が価額弁償をして遺贈の目的の返還義務を免れるには、減殺請求により遺留分権利者に帰属した権利の弁償時における価額を、その者に対し、現実に弁償するか、又は弁償の提供をすることを要するから、右の価額弁償をする場合には、遺贈の目的とされた当該権利は、相続時ではなく、価額弁償が現実に行われ、又はその提供が行われた時点で、遺留分権利者から受遺者に移転するというべきであり、遺贈により被相続人から受遺者に移転するということではできない。」(この反対意見は遺留分移転説、次の補足意見は遺贈復活説に立っていると思われる³²⁾)との指摘に対して、大堀裁判官は補足意見で目的物の価額算定の基準時が反対意見が指摘するとおりであるとしながらも、「法は価額弁償において遺贈の目的と弁償金とが等価で交換されるということを予定しているのであって、遺贈の目的は、相続開始時に被相続人から受遺者に移転するのではなく、価額弁償の時点で遺留分権利者から受遺者に移転とする考え方にも理由がない訳ではない。しかし、右のような考え方よりも、遺留分の

減殺請求がされたことによりいったん失効した遺贈の効果が、価額弁償によって再度相続開始時にまで遡って復活し、遺贈の目的が被相続人から受遺者に直接移転することになるとする考え方の方が、価額弁償の効果について定めた民法一〇四一条一項の規定の文言にも、遺贈の遺言をした被相続人の意思にもよく合致し、また、法律関係を簡明に処理し得るという点でも優れているものといえよう。価額弁償の価額算定の基準時の点については、公平の理念に基づく実質的な配慮から、特に現実の価額弁償時の価額をもって弁償を行わせるべきこととしたものとする考え方で足りるものというべきであろう。」と述べた。

以上のように、受遺者は減殺を受けるべき限度において、遺贈の目的の価額を遺留分権利者に弁償して返還義務を免れることができるが、これについて補足意見は、受遺者が現物の返還義務を免れるには、遺留分権利者に対して現実に価額の弁償ないし価額の弁償のための弁済の提供を要し（最判昭和54年7月10日）³³⁾、目的物の価額算定の基準時が、現実に弁償がなされる時に遺留分権利者から受遺者に移転する（最判昭和51年8月30日）³⁴⁾というべきであるという反対意見に理解を示しながらも、結果、反対意見がいうように目的物は遺留分権利者から受遺者に弁償時に移転したのではなく、遺贈の目的が被相続人から受遺者に直接移転することになるとする考え方を述べた。

遺留分減殺請求権が形成権＝物権的効力説であることに基づけば、減殺の意思表示の結果、その対象となった処分行為は効力を失い、その所有権は直ちに減殺者に帰属することになる。減殺請求権が行使され、その後、現物返還か価額弁償がなされるまでについて、高木多喜男教授は「現実に価額弁償するか、弁済の提供ある迄は、遺留分権利者は現物返還請求をなすうる、換言すれば、物権的請求権を行使しうるわけであるから、土地の所有権は遺留分権利者に帰属しており、この事は遺贈が失効していることを意味するわけである。……問題は価額弁償によって、遺贈を失効させた

減殺請求の効果が、遡及的に消滅するのかというところにある。……もし、このような遡及効（筆者注・民法909条にいう遡及効ではない）がなければ味村裁判官の言うように、土地所有権は遺留分権利者から受遺者に直接に移転したということとなる。」³⁵⁾と論じている。

遺贈を失効させた減殺請求の効果が、価額弁償により遡及的に消滅するという遡及効について、大堀裁判官の補足意見は、①価額弁償の効果について定めた民法1041条1項の規定の文言に合致、②遺贈の遺言をした被相続人の意思にもよく合致、③法律関係を簡明に処理し得るという点でも優れている、として肯定している³⁶⁾。

大堀裁判官の上記①の理由に対しては、民法の文言は、「返還の義務を免れることができる」とするのみであり、このことから価額弁償により減殺請求の効果が取り消されて、遺贈の効力が復活すると読むことはできないように思える³⁷⁾。

遺留分減殺請求権の基本的効力は、遺留分を侵害する贈与や遺贈の効力を奪い、目的物を取り戻すということである。すなわち、目的物の既履行分については返還を求めることができ、未履行分については履行を拒否することができる。また、包括遺贈と、特定遺贈のように目的物が特定物あるときは現物返還の原則が基本とされる³⁸⁾ものとは、財産権の具体的な移転形態には相違がある。減殺請求から価額弁償に至る目的物の権利変動は多用であるので、民法の文言からは、結果として価額弁償により被相続人の意思どおりの結果となると解釈できるが、減殺請求から価額弁償に至る目的物の物権変動までを否定すると理解することはできないように思う。

補足意見の②、③は「遺言者の意思にどちらがより合致しているかといえば、確かに相続開始時から遺贈財産が受贈者に帰属しているとする方がよいように思えるが、遺言者の意思は遺贈財産を受贈者に帰属せしめるところにあり、それ以上に法律構成を左右する程のものではないと考

えられるし、第三の理由も絶対的ではない。』³⁹⁾としている。

以上のように、価額弁償の効果を「遺贈の復活」とする多数意見・補足意見には決定的な理由はなく、反対意見がいうように、返還義務を免れるには現実に価額の弁償ないし弁済の提供を要し、目的物の価額算定の基準時が、現実に弁償がなされる時に遺留分権利者から受遺者に移転するというべきであるとして、価額弁償の効果を「遺留分の移転」とする決定的な理由もない。

多数意見・補足意見を肯定するものとして、「受遺者が価額弁償金を支払って目的物の返還を免れた場合にあっては、社会通念上、目的物は被相続人から受遺者に移転した（遺贈された）と認識ないし評価されるということからして、譲渡所得課税には影響がないというべきである。補足意見がいう、……法律構成は、極めて正当なものである。』⁴⁰⁾という意見がある、しかし、補足意見は遺贈復活説から、価額弁償がなされると遺留分権利者が取得した目的物の権利は減殺請求にもかかわらず、被相続人から受遺者に相続の時点で移転したものと取り扱うが、この点について首藤重幸教授は、「この形成権＝物権説を前提とする遺贈復活説は、遺留分が相続財産に対する一定の割合額であるがゆえに、遺留分減殺請求により直ちに遺産共有状況が発生することを否定するものではないであろう。これが、価額弁償がなされると遡及的に遺留分減殺請求の法的効果は発生しなかったものと擬制することになるのであるが、この擬制が価額弁償前の遺産共有状況でなされうる様々な共有財産に関する管理行為の法的性格と矛盾する結果を招くことはないのか等の検討課題があるように思われる。』⁴¹⁾と論じている⁴²⁾。このことが、内田貴教授のいう遺留分減殺請求権の法的性格を形成権＝物権的効力説とした場合にやや説明が面倒になるという点であり、債権的効果説の方が素直な解釈ではないかと指摘される点でもあろう⁴³⁾。

民法から見た価額弁償の効果が「遺贈の復活」であるか、「遺留分の移

転」であるかは、「結局、個々の問題に則し、いずれの構成が問題を妥当に解決しうるかという観点から決すべきであると考えられる。問題は所得税法上の問題であり、多数意見に立った場合の徴税と、反対意見に立った場合のそのいずれが、より妥当公正な徴税であるかという見地から検討すべきである。」⁴⁴⁾との述べられるように民法上の解釈としては結論がでないことになろう⁴⁵⁾。

2.1.5 弁償金の価額算定と相続税の課税価格

共同相続人間の遺産分割における遺産の評価時期は、内田貴教授は、「現実に財産を分配する時点での時価を基準とすることが望ましい。そうであるなら、分割時または分割の審判時を基準とすべきだということになろう。実務もそのような扱いである（名古屋高判昭和47年6月29日家月25巻5号37頁）。」⁴⁶⁾と述べている。

これに対して、価額弁償における目的物の価額算定の基準時について判例は、「価額弁償は目的物の返還に代わるものとしてこれと等価であるべきことが当然に前提とされているものと解されるのである。このようなことからすると、価額弁償における価額算定の基準時は、現実に弁償がされるときであり、遺留分権利者において当該価額弁償を請求する訴訟にあっては現実に弁償がされる時に最も接着した時点としての事実審口頭弁論終結の時であると解するのが相当である。」（最判・前掲17 768頁）とあり、判例・通説は現実の価額弁償の時としている。（価額弁償時説）

相続税法22条は、相続、遺贈または贈与により取得した財産の価額は、その財産の取得の時における時価による旨を定めている。前掲の最判平成4年11月16日の補足意見は、「遺留分減殺請求の効果が価額弁償によって遡及的に失われることとなる以上、遺留分権利者たる相続人も、その減殺請求の対象となった相続財産について相続税の納税義務を負うものではなく、受遺者から取得した価額弁償金についてのみ、これを相続によって取

得したもとして、相続税の納税義務を負うとするものである。」として、遺留分権利者の取得した価額弁償金に相続税を課するものとしている。ところが、この遺留分権利者が取得した価額弁償金は、その価額弁償における目的物が現実に弁償がされる時を基準日として価額算定し、価額弁償時における遺贈の目的と弁償金とが等価で交換される。すなわち、この価額弁償金は価額弁償時の目的物の価額と等価であるので、目的物の相続時の価額ではないことになる。この場合の価額弁償金には相続開始後から価額弁償時までの値上がり益⁴⁷⁾が含まれることとなり、相続税の課税対象外の部分が存在することになる。また、当然この遺留分権利者が取得した価額弁償金は、本来被相続人の財産に含まれていなかったものでもある。

つづいて、補足意見は「もっとも、遺留分権利者が受遺者から受領した価額弁償金は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、交付を受けた代償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る」ことから、これと同様にこの価額弁償金についても相続税を課することを認めて差し支えないとする。

しかし、この場合、相続により取得した資産の相続後における価額増減は、相続税の課税価格を構成する余地はないところ、弁償金の弁償時の価額をもって相続税の課税価格とするのは、「相続又は遺贈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」（相続税法22条）と合致しないことは明かである。よって、遺留分権利者が受領した価額弁償金を全額相続税の課税対象とすることには問題が生じるので、価額弁償金のうち目的物の相続時における遺留分相当額のみを、相続税の課税対象になると解さなければならない⁴⁸⁾。

最判平成4年11月16日は法人への特定遺贈があり、その価額弁償につい

て争ったものであるが、判決のような理論構成（代償分割的構成）をとった場合、価額弁償金を受領した者に対して、相続開始後の価額変動に相当する額についても相続税がかけられるという問題を回避するために、代償分割による代償金の相続人間と、受遺者・遺留分権利者間における関係が類似している点から、代償分割における相続税の課税価格計算と同様に相続税法基本通達11の2-10を援用して、価額弁償金を相続開始時における相続税評価額に引き直すこととなる。

同通達は代償分割における課税価格の計算の上で、代償財産の交付を受けた者または交付をした者が、相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額に加える、又はその価額から除くべき代償財産の価額は、「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の金額によるものとする。」として、相続時の時価によることを示している。

しかし、代償財産は遺産分割時の時価を基準としているので、現物の相続財産の価額と代償財産の価額との評価ベースを統一して、相続人間の相続税の負担割合が実質的に公平になるよう調整する必要がある。但し書では、代償財産の価額を次により算定している場合には、その方法による価額を基とした課税価格の計算が認められている⁴⁹⁾。

- ① 共同相続人及び包括受遺者の全員の協議に基づいて、代償財産の額を次の②に掲げる算式に準じて又は合理的と認められる方法によって計算して申告があった場合…当該申告があった金額。
- ② ①以外の場合で、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の通常の取引価額を基として決定されているとき…次の算式により計算した金額が当該代償金価額となる。

$$\text{代償財産の額} = \frac{\text{代償債務の額} \times \text{代償分割の対象となった財産の相続開始時の相続税評価額}}{\text{代償債務の額の決定の基となった代償分割対象財産の代償分割の時の価額}}$$

このように代償債務の額を、代償分割の対象となった財産の相続開始時の相続税評価額と代償分割時の価額との比で按分計算することで調整した場合、当然、目的となった財産の時価と相続税評価額との差額、つまり、按分計算によって圧縮された金額が生じることとなる。この差額は、価額弁償金に対して代償財産の価額の計算を当てはめた場合にも生じることになるが、キャピタル・ゲイン課税上問題はないかという疑問が生じる。この点について事例をあげて検討してみることにする。

【事例Ⅰ】

甲は、その唯一の財産である土地を長男Aに遺贈する旨の遺言を残して死亡した。相続人は長男Aと二男Bで、土地は甲が10年以上前に2千万円で購入したものであり、その相続税評価額は1億円である。Bは遺留分の減殺請求を行い、Aは価額弁償をすることにし、価額弁償金4千万円を支払った。なお、弁償時の土地の時価は1億6千万円である。

代償分割的構成による相続税の課税の場合、遺留分権利者が取得した弁償金の価額を前掲通達により計算すると、4千万円×1億円／1億6千万円＝2千5百万円となる。遺留分権利者は相続により取得したとして、他に相続又は遺贈により取得した現物の財産があればその価額に当該金額を加えて課税価格を計算する。

遺留分権利者が取得した弁償金は4千万円であるにも係わらず、課税価格に算入される金額は1千5百万円（4千万円－2千5百万）圧縮され2千5百万円となる。代償分割的構成（遺贈復活説）では、価額弁償により減殺請求の効果が取り消された結果として取得した弁償金を、相続により

取得したとしている点からは、取得した弁償金を圧縮しない金額が課税価格に算入されるべきであるまいかという疑問が生じる。前掲通達の但し書きの(一)では代償財産の価額を合理的と認められる方法によって計算することも認めている。このことは「その申告額で課税価格の計算ができることとされており、第一義的には納税者の任意による価額の算定が認められている。これは、代償財産の価額をどのように算定しても、相続人全体の課税価額の合計額及び相続税の総額が変わらない」⁵⁰⁾と考えられているので、代償分割的構成により価額弁償の課税を考える場合にも同様に考え、相続税の負担割合の調整の問題として捉えられている⁵¹⁾。このことは、実務上は価額弁償がされても、通常は相続税の総額に変動がないことから、遺留分権利者などの当事者間で修正された相続税について、相互に直接精算してしまう方法も認められている⁵²⁾点からも窺うことができる。

一方、受遺者は他に相続又は遺贈により取得した現物の財産があれば、その価額から支払った弁償金4千万円のうち按分計算後の2千5百万円を控除して課税価格が計算される。この場合、圧縮差額1千5百万円は相続税の計算上控除されず、又、この圧縮額1千5百万円のみならず弁償金4千万円は、将来価額弁償により返還を免れた目的物を譲渡した場合の取得費にも算入されず、課税計算上全く除外されたものとなる結果、受遺者には将来の譲渡時において、被相続人の取得時からのキャピタル・ゲインの全てが実現する。又、目的物が事業用資産であり、弁償金を借入金で調達した場合に生じる金利についても、事業所得の計算上必要経費に算入されないことなど受遺者への税負担が問題となるが、これは、価額弁償金が相続内でのものであるとの理解から妥当なものと考えられている。

このように、価額弁償により目的物の価値が顕在化したにも係わらず、譲渡所得税を課税しないで、将来受遺者が第三者へ譲渡した段階で被相続人より引き継いだ取得価額だけを取得費とすれば、譲渡所得税は漏れることなく課税でき、キャピタル・ゲイン課税制度上の整合性は保たれる。し

かし、このことは遺留分権利者に対する譲渡所得税の負担がない反面、受遺者が将来第三者へ譲渡した際の譲渡所得税の負担増という結果につながることになる。課税が先延ばしできる点では納税者には有利な取扱いであるように見えるが、価額弁償金を受けとった者と価額弁償金を支払った者の複数の納税者に及ぶ問題であり、ここには税の負担者の問題もある。

代償分割の場合、相続又は遺贈により取得した財産の価額に加える、又はその価額から除く代償財産の価額について、代償財産の交付を受けた者は代償財産を圧縮計算しない金額、代償財産を交付した者は代償財産を圧縮計算後の金額による方法をとる学説がある⁵³⁾。この方法を価額弁償に当てはめて考えれば上記の問題点の解消の一つになるが、相続人等全体の課税価格の合計額及び相続税の総額に変動が生じる点で、採用することはできないと思われる⁵⁴⁾。

この点、二段階的構成（遺留分移転説）によった場合は、減殺請求により遺留分権利者に帰属した目的物の権利を弁償時の価額で譲渡したことになるので、キャピタル・ゲインの実現により、上記のような差額部分は生じないことになり、課税の整合性が確保されることになると考えることができる。

二段階的構成（遺贈復活説）によった場合の課税は、第一段階としての相続税課税と第二段階としての譲渡所得課税が同時に生じることとなる。

① 第一段階の相続税課税価格

$$A \quad 1 \text{ 億円} - 1 \text{ 億円} \times 1/2 \times 1/2 = 7 \text{ 千} 5 \text{ 百万円}$$

$$B \quad 1 \text{ 億円} \times 1/2 \times 1/2 = 2 \text{ 千} 5 \text{ 百万円}$$

個別的遺留分は総体的遺留分が $1/2$ 、法定相続分が $1/2$ で $1/4$ とする。

二段階的構成による第一段階での課税は、「現物たる土地が返還された場合と同様な相続税を負担する」⁵⁵⁾ことになる。

② 第二段階の譲渡所得課税

A 遺留分権利者の遺留分に関する権利を4千万円で買い戻す

B (収入金額) 4千万円 - (取得費) 2千万円 $\times 1 / 4 = 3$ 千5百万円

さらに、Aが将来第三者に目的物を2億円で譲渡した場合の譲渡所得課税は、

A (収入金額) 2億円 - (取得費) 5千5百万円⁵⁶⁾ = 1億4千5百万円で、被相続人が2千万円で取得した土地を2億円で譲渡した場合のキャピタル・ゲイン1億8千万円はBの譲渡所得3千5百万円とAの譲渡所得1億4千5百万円として実現する。

滅殺請求の対象となった処分行為（遺言等）により目的物が特定⁵⁷⁾されている場合には、二段階的構成による課税は代償分割の構成によった課税で生じた、①弁償金のうち圧縮計算により課税対象外となる部分が発生する、②受遺者が将来目的物を譲渡した場合に価額弁償金が取得費に算入されない、という問題点は解決されることになる。このように、キャピタル・ゲイン課税との整合性を考える場合に、二段階的構成（遺留分移転説）における課税では、値上がり益への課税や、弁償時の価額を相続時の価額に計算し直す問題やその差額に対する課税問題が解決することになる。

確かに、遺留分権利者には相続税以外に譲渡所得税の負担があるが、これは目的物のその弁償時の時価による対価の流入がある限り、キャピタル・ゲインが実現したとして課税されるのは当然のことであろう。そして、次章以下で詳しく考察するように、弁償金を代替物で取得することにより譲渡所得課税は繰り延べることはできないのではないかと考える。その場合は、遺留分権利者の譲渡所得課税の負担の問題は軽減されることになる。

2.2 価額弁償とキャピタル・ゲイン課税

前節までにおいて遺留分減殺請求がなされた場合の課税を中心に検討したが、ここでは租税法における相続税と所得税・譲渡所得税の関係を中心に考察する。

遺産は土地、建物、預貯金、有価証券等で構成されるが、土地、建物等のようにその譲渡による含み益の実現に譲渡所得税が課されるものが含まれる。その所有期間内に相続が生じた場合には価額弁償金に対する課税のみならず、その弁償金の対象となった目的物を将来第三者に譲渡した場合の課税までを通して、一貫して整合性のあるものとしなければならない。

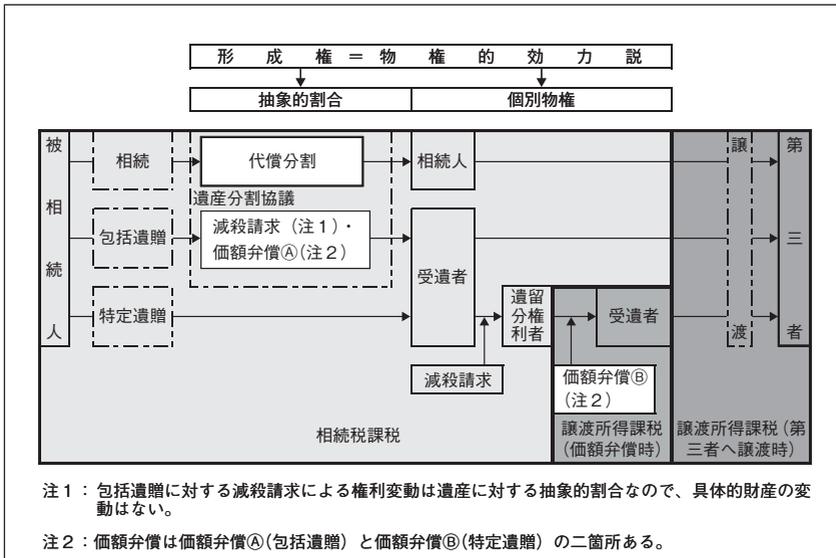


図 処分行為の種類別キャピタル・ゲイン課税

2.2.1 相続税とキャピタル・ゲイン課税

キャピタル・ゲイン課税の本質は、資産が譲渡によって所有者の手を離

れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税するもので、「譲渡所得とは、資産の譲渡による所得である（所税33条）。その本質は、保有資産の含み益といわれる資産の値上がり益（capital gains）であるとされている。資産の値上がり益が、その資産譲渡によって顕在化し、実現した時に課税」⁵⁸⁾されるものとして、資産の値上がり益に対するものであると認識できる。

このような所得概念からすれば譲渡所得の課税は、資産の移転により所得の実現する機会に課税するものであるから、贈与、相続または遺贈による資産の移転に対する課税を否定するものではない。しかし、相続による資産の移転も譲渡による資産の移転としてキャピタル・ゲインの実現が認識される機会であるところ⁵⁹⁾、「相続により資産の譲渡があったものとみて譲渡所得課税を行う一方で、当該資産相続について相続税を課するのは国民感情にそぐわないため、現在では、相続の時点では譲渡所得の課税を行わないとともに、被相続人のもとでの資産の取得価額を引き継ぐ（carry-over basis）こととされている。したがって、相続時点までの資産の値上りについては、次の譲渡があるまでは課税の繰延」⁶⁰⁾がなされる。

以上のような取扱いは、相続が対価を伴わない被相続人よりの遺産の移転であるところにあるが、価額弁償金は被相続人の遺産ではない受遺者の財産の移転を伴うので、一概に上記通りの課税を行ってもキャピタル・ゲイン課税上の整合性が保たれるのであろうか。代償分割的構成では価額弁償を代償分割と同様に考えてその課税を構成しているが、価額弁償の基となる減殺請求が対象とする処分行為は複数種類有り、それぞれでその目的となった対象物の権利内容には違いがある。代償分割の対象となる目的物は、相続人が被相続人より相続により取得した遺産に対する共有持分である。これに対して遺留分権利者が減殺請求により取得した権利内容は、その対象とする処分行為の違いにより対価的な性格を有すると解することができるものもあれば、遺産に対する割合的持分の修正と解することがで

きるものもあると考えられる。又、価額弁償の対象となった目的物が特定され、その目的物の価額を按分計算により相続時の価格に調整する場合などもある。このような点から考えると、価額弁償については代償分割と同様にその全てを包括的に捉えて課税関係を構成することはできないと考えられる。

2.2.2 包括遺贈における価額弁償の物権変動

遺留分減殺請求権の行使は、被相続人が行った遺贈、相続分の指定等の財産処分行為に対してなされるものであるが、これらの財産処分行為はその類型によって効果に違いがあり、それに対応して減殺請求の効果の現れ方も異なってくると考えられる。価額弁償に対する課税を考察する上でこれら処分行為のうち、その目的物が特定されるか否かで区分される、包括遺贈（遺産の全部又はその一部の分数的部分ないし割合による遺贈）と特定遺贈（具体的な財産を目的とする遺贈）について、その目的物の権利変動を考察する。

民法964条は、被相続人は「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。」と定めている。

つまり、包括遺贈とは、積極財産と消極財産を包括する遺産の全部又はその分数的割合による遺贈であり、包括受遺者は遺言が効力を生ずると同時に遺産に対する権利を取得するものの、他の相続人とともに遺産共有の状態となり、債務も承継するなど、その権利内容は相続人の相続分と同一である。

民法909条は、「遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずる」として、遺産分割による財産取得に遡及効を認めている。このことから、代償分割（家事審判規則109条）も遺産分割の一方法として認められるところから、水野忠恒教授は、「代償分割により資産を取得した相続人は、他の相続人から相続分や資産の譲渡を受けるのでない。代償金

は、資産の譲渡の対価ではないとされる。このように考えるならば、課税問題は生じない。』⁶¹⁾として、代償分割による財産移転は被相続人よりの相続による移転であるので、原則として譲渡所得の課税が生じないとしている⁶²⁾。

「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)⁶³⁾ことから、包括遺贈により取得した財産は遺産分割協議を経て初めて受遺者の個別固有の具体的な財産となる。遺贈の効力が生じると同時に、遺贈の目的物は当然に物権的効力を有するものであるが、これは相続財産についての抽象的な割合的持分である。係る物権的効力を有する目的物の権利への減殺請求により、減殺者に帰属する目的物に対する権利も同様に抽象的な割合的持分である。

包括遺贈に対して遺留分減殺請求を行った場合は、被減殺者(包括受遺者)が有する権利(遺産に対する割合的権利)の全部又は一部が減殺者に帰属することになる。形成権＝物権的効力説が減殺の意思表示により遺留分侵害行為の効力は当然に消滅し、目的物が直ちに減殺者に復帰すると解することから、減殺請求により減殺者に帰属することとなる権利の性質も遺産性を有しており、被減殺者と減殺者との関係も遺産共有関係と解される。

以上のことから、包括遺贈に対する減殺請求を価額で弁償して現物返還義務を免れた場合は、代償分割と同様の結果になると解することができる。包括受遺者は、遺言が効力を生ずると同時に相続財産に対する権利を取得するものの、その権利内容は相続人の相続分と同一であるので、他の共同相続人と遺産共有関係を生じる。この遺産共有関係の状態において減殺請求があり、これに対して価額弁償により遺贈の目的物の返還義務を免れた場合の包括受遺者が取得する財産は、代償分割と同様に遺産分割により所得したものと解することができる。つまり、価額弁償により減殺請求の対象となった財産を取得した包括受遺者は、遺留分移転説でいうように

減殺請求により減殺者が取得した権利の譲渡を受けるのではなく、遺産分割の結果として遡及効（民法909条）により被相続人より取得したものと解することになる。

減殺請求により遺留分を侵害する範囲で遺贈の効果は取り消され、価額弁償により、受遺者が被相続人より具体的な財産を取得する点は遺贈復活説と同じであるが、次の点で重大な相違がある。

価額弁償がなされた場合には、減殺請求による遺贈の効果の消滅（目的物の遺留分権利者への帰属）という法的効果が遡及的に発生しなかったと考え、つまり、減殺請求により一旦消滅した遺贈の効果が価額弁償により再度復帰すると考える遺贈復活説に対し、減殺請求による遺贈の効果の消滅は遺産に対する分数的な割合の修正として考えて、価額弁償により代償分割と同様に共有状態であった遺産が、個別具体的財産として受遺者が取得すると考える。この場合、受遺者は減殺請求により遺留分を侵害する限度で減少した相続財産に対する割合よりも多く財産を取得するが、代償分割において代償金を支払う者が取得する遺産が相続分よりも多くなることと同様に考えることができる。

このように解すると、包括遺贈について遺贈復活説では認めるが、擬制があるとされる第二の遡及効は必要となくなる。又、包括遺贈は遺贈の目的となる特定の財産がないため、受遺者が将来において遺贈により取得した財産を譲渡する場合においても、代償分割と同様の課税関係としての処理が可能となる。

2.2.3 特定遺贈における価額弁償の物権変動

前項で述べたように、包括遺贈では、減殺請求に対し価額弁償により現物返還義務を免れた場合、目的物が遺産分割の結果、遡及効により被相続人より受遺者に移転したとする考え方に整合性があるのは明らかであろう。

しかし、特定遺贈の場合はどうであろうか。特定遺贈は、その効力が生じると同時にその目的物の権利は、当然に遺産を離れ受遺者の固有財産に帰属する。つまり、遺産分割協議を要することなく、被相続人から受遺者に目的物の権利は移転することになる。この特定遺贈に対して減殺請求が行われた場合は、被減殺者個人に帰属した財産の全部又は一部が当然に減殺者に帰属することになる。「形成権＝物権説として一般に説明される効果は、特定遺贈・贈与についてそのままではまる」⁶⁴⁾ことになる。

最判平成8年1月26日⁶⁵⁾は、「特定遺贈が効力を生ずると、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（一〇三一条）、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（一〇三一条、一〇四三条参照）、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（一〇三六条、一〇三七条、一〇三九条、一〇四〇条、一〇四一条参照）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。」として、特定遺贈の目的となった財産は遺産分割協議を経て受遺者の固有財産となる相続財産ではなく、遺贈の効力の発生と同時に受遺者に帰属するものと解される。

つまり、特定遺贈は、遺産の全部または一定割合を対象とする包括遺贈とは違い、遺贈の対象が特定の財産である場合や種類によって指定されている遺贈であるので、遺言が効力を生ずると同時に、当然に物権移転の効果を生ずる（大判大正5年11月8日民録22・2078）。「したがって、受遺

者が相続人の一人であればそれ以外の第三者であれ、遺贈の効力発生と同時に目的財産は当然に遺産を離れ、受遺者の個人財産に帰属する。』⁶⁶⁾ことになる」と解される。

上記の特定遺贈における価額弁償の物権変動は、まず、減殺請求の効力により遺留分侵害行為の効力は相続開始時に遡って消滅し、目的物上の権利は当然に減殺者に帰属する。そして、価額弁償によっても減殺請求による遺留分侵害行為の効力の消滅という法的効果は変わることなく、すなわち、減殺請求により減殺者に相続開始時に遡って復帰した目的物の権利は消滅することなく減殺者に残った状態のままで、相続時ではなく価額弁償が現実に行われ、又は提供がなされた時点で、減殺者から被減殺者に移転すると考える遺留分移転説の構成がそのまま当てはまることになる。

上記のように解すると、目的物は価額弁償により減殺者から被減殺者に直接移転するので、代償分割的構成（遺贈復活説）で特定遺贈における物権変動を説明する場合に必要な、遡及的に遺留分減殺請求の法的効果は発生しなかったものとする擬制、すなわち第二の遡及効は不要となる。

このように、包括遺贈と特定遺贈に区分して価額弁償の効果を構成すると、その問題点は解消することになる。つまりこのように解することにより、代償分割的構成（遺贈復活説）に対する批判は解消され、価額弁償の課税関係については、代償分割的構成が包括遺贈に対して整合的な考え方ということが出来る。そして、特定遺贈の場合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ので、遺産分割協議を経ることなく減殺請求により即時に物権法上の固有財産となる。（ただし、対象物の一部に対する減殺請求の場合は、被減殺者と共有関係になる。）よって、特定遺贈は二段階的構成と整合性があるということから理解できる。

2.2.4 処分行為の種類と目的物が特定される場合

遺留分減殺請求権の行使は、被相続人が行った遺贈・贈与等の財産処分

行為に対してなされるもので、これらの財産処分行為はその類型によって効果の現れ方に違いがあり、減殺請求の効果の現れ方も異なってくる。贈与は被相続人の生前中における財産処分として目的物は特定されたものであり、又、贈与者の死亡によって効力を生ずるものとして死因贈与がある。被相続人の死亡によりその効力が生じる処分行為としては、民法上の「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904条）と、公正証書遺言の実務で多用され今日では自筆証書遺言でも多用される「相続させる」遺言⁶⁷⁾がある。又遺贈は、さらに「特定遺贈」と「包括遺贈」に区分され、その法的性質を異にするものである。

前項までで、処分行為が目的物を特定するか否かにより、価額弁償に対する課税関係を考えるため、包括遺贈と特定遺贈について考察を行った。その結果、包括遺贈の場合の課税は代償分割的構成、特定遺贈の場合の課税は二段階的構成と整合性があると考えられるが、残された処分行為はいずれの課税構成によるべきか、又、包括遺贈及び特定遺贈について考えられる他の問題点を、減殺請求の対象となった処分行為において目的物が特定されるグループと、これ以外のグループに分けて考察する。

グループ分けについては、遺産分割方法の指定というのは、「個々の財産の形状や性質を変更することなく、相続人等に遺産を配分し移転させる現物分割にするか、遺産を換価処分した後に価格を分配する換価分割（価格分割）にするか、又はこれらをうまく組み合わせることによって妥当な総合的解決に達するようにするか等」⁶⁸⁾、いかなる方針で臨むかという方法を指定することであるので、処分行為が目的物を特定するか否かを考える点からは除かれることになる。遺言の中で具体的な財産を特定の相続人に相続させる旨の記載がある場合は、「相続させる」遺言で考えることになる。

まず、減殺請求の対象となった処分行為により目的物が特定される場合以外のグループに属する処分行為は、①「包括遺贈」、②「相続分の指定」

がある。

①の包括遺贈に対する課税関係は、前項までで明らかにしたが一部例外がある。遺産の全部または一定割合を遺贈するところの包括遺贈は、当然、一人の受遺者に対して全財産を遺贈するという遺言であろう。この遺言は他の相続人との遺産分割協議を行うことなく、受遺者が全財産に対する権利を取得するものと解される⁶⁹⁾。このことからすると、一人の受遺者に対する全財産の包括遺贈に対し減殺請求が行われた場合は、包括遺贈により受遺者個人に帰属することとなった財産の一部が減殺者に帰属することになり、減殺者と被減殺者（包括受遺者）だけの物権共有状態を生ずることになる。この関係は特定遺贈と同様の効力を有するものであるので、一人の受遺者に対する全財産の包括遺贈は特定遺贈と同様に目的物が特定されるグループに属することとなる。

②の相続分の指定とは、被相続人が法定相続分に拘束されずに、遺言により法定相続分とは異なる割合によって共同相続人の相続分の割合を定めることができる制度である。（民法902条）

この相続分の指定が「他の共同相続人の遺留分を侵害する場合は、遺留分減殺請求の対象となる。そして、遺留分減殺請求によって減殺者が取得する権利は、やはり遺産に対する一定の割合による権利にとどまる。相続分の指定によって法定相続分の指標が変更されたものが、遺留分減殺請求によって遺留分の限度で更に修正されたと解されるからである。したがって、減殺者が取得した権利割合は、他の相続人との間で遺産共有関係に立ち、遺産分割協議によって具体的権利⁷⁰⁾となることから一部包括遺贈の場合と同様である。

相続分の指定に対して減殺者が減殺請求により取得した権利は、一部包括遺贈と同様に遺産性を有しており、この遺産共有状態の解消には遺産分割協議の結果として、価額弁償により再度復帰し個別の固有財産として被減殺者に帰属することとなることから、この処分行為においては、目的物

は特定されていないこととなる。よって、代償分割的構成による課税と整合性があるということになる。

次に、滅殺請求の対象となった処分行為において目的物が特定されるグループに属す処分行為は、①「特定遺贈」、②「死因贈与」、③「生前贈与」、④「相続させる」遺言がある。

①の特定遺贈に対する課税関係は前項までで明らかにしたが、一部検討を要する点がある。特定遺贈の目的物は、「種類物の遺贈と金銭の遺贈に分けられる。遺贈の目的物は、有体物のほか、債権を含む無体物でもよいし（特定物・不特定物いずれの場合もありうる）、債務免除も特定遺贈の一種である。」⁷¹⁾とされるところから、財産が特定物を目的とする場合（例えば、自宅の土地）と不特定物を目的とする場合（例えば、金100万円を与えるとか、500万円の新車1台を与える等）というように、遺贈の目的を特定物とする特定物遺贈と、不特定物とする不特定物遺贈に区分される。遺贈の目的が特定物を目的とする場合には当然に物権移転の効力が生じ、不特定物を目的とする場合は、その不特定物を請求する債権が成立する⁷²⁾。不特定物遺贈の場合、その目的が資産を取得できる権利であっても、遺贈義務者が遺産の中から金銭でそれを取得して受遺者に引き渡すことになるので、それが金銭であろうと債権であろうと課税計算上は金銭と同様に扱えばよいことになろう⁷³⁾。

②の死因贈与に対し、民法は遺贈と共通の性質を有することを認め、民法554条で遺贈の規定を準用している。つまり、贈与者が死亡することを法的条件として効力が生じ、受遺者が当然に権利を取得する点で、特定遺贈と同様な効果が認められる。

③の生前贈与は、当然相続開始の以前に贈与が行われ、目的財産は受贈者に帰属しているので遺産を構成しないが、目的物は当然特定されている。

④の「相続させる」遺言は、「遺言の効力発生と同時に目的財産は当然

に遺産を離れ、当該相続人に帰属する点で、特定遺贈と同様の効力を有するのである。そうであれば、『相続させる』遺言に対して遺留分減殺請求を行った場合は、特定遺贈と同様に、遺言により一旦特定の相続人（被減殺者）個人に帰属した財産の全部又は一部が当然に減殺者に帰属することになる。』⁷⁴⁾ので、目的物は当然特定されている。

2.2.5 目的物が特定される場合のキャピタル・ゲイン課税

前項までの考察の結果、減殺請求の対象となった処分行為において目的物が特定される場合は、それ以外の処分行為に対する減殺請求があった場合とは異なる課税関係になると考えることができる。

減殺請求の対象となった処分行為において目的物が特定される場合以外のケースでは、代償分割的構成（「2.1.3 価額弁償の課税関係」参照）の課税関係が基本的にはそのままあてはまるが、価額弁償による目的物の権利変動についての考え方は、代償分割的構成とは異なる。代償分割的構成では、減殺請求により減殺者が相続開始時に遡って取得した目的物の権利は、価額弁償によって相続開始時に遡って消滅し、すなわち、減殺請求の効果を取り消し、代わりに遺贈の効果が再度復帰すると考えて、目的物の権利は被相続人から遺贈により直接被減殺者に移転するとする。しかし、前項までの考察から、包括遺贈等のように減殺請求の対象となった処分行為において目的物が特定される場合以外のケースでは、代償分割的構成が考えるような価額弁償による減殺請求の効果の取り消しを認めず、価額弁償は減殺請求によって変更された遺産に対する分数的な割合の再修正として考えて、遺産分割における代償分割と同様に、共有状態である遺産を個別具体的財産として受遺者が取得すると考える。（以下、この考え方を「遺産分割的構成」という⁷⁵⁾。）事例をあげて遺産分割的構成における課税計算をする。

【事例Ⅱ】

乙はその財産の10分の9を長女Cに遺贈する旨の遺言を残して死亡した。相続人は長女Cと二女Dで、その遺産全体の相続税評価額は1億円である。二女Dは長女Cに遺贈された以外の部分を相続するが、なお遺留分を侵害されているので減殺請求を行った。長女Cは価額弁償をすることにし、価額弁償金7百50万円を支払った。

① 相続税課税価格の計算

$$C \quad 1 \text{ 億円} \times 9 / 10 - 7 \text{ 百50万円} = 8 \text{ 千2百50万円}$$

$$D \quad 1 \text{ 億円} \times 1 / 10 + 7 \text{ 百50万円} = 1 \text{ 千7百50万円}$$

もし、弁償金の額が対象とする財産を特定⁷⁶⁾し、弁償時の時価に基づいて決定されている場合は相続税法基本通達11の2-10を援用して計算した金額をCの遺贈により取得した財産の価額から控除し、Bの相続により取得した財産の価額に加算することもできると考える。

価額弁償による譲渡所得課税は生じない。

次に、減殺請求の対象となった処分行為において目的物が特定されるケースであるが、この場合は二段階的構成（「2.1.3 価額弁償の課税関係」参照）によった場合の課税関係を基本として、価額弁償による目的物の物権変動は遺留分移転説と同様に捉えるが、課税価格計算においては異なる計算をする。

課税価格の計算上、減殺者の課税価格に加算する、又は、被減殺者の課税価格から控除することになる弁償金の価額は、二段階的構成では現物たる土地が返還された場合と同様な相続税を負担する計算をするので、[目的物の相続税評価額] × [個別的遺留分] で説明したが、価額弁償があった場合は、現実には現物返還の事実がないので、遺留分通りの現物返還があったとしての課税計算は許されないと考えられる。価額弁償金は弁償時の時価により算定されていることから、目的物の相続税評価額を「交付を受けた弁償金」と「目的物の弁償時の価額」の比（以下、弁償割合とい

う。)により計算した金額で、算式で示せば、[目的物の相続税評価額] × [弁償割合] となる⁷⁷⁾。(以下、この考え方を「二段階的弁償割合構成」という。)

さらに、前掲【事例Ⅰ】(「2.1.5」参照)により二段階的弁償割合構成における課税計算をする。

① 第一段階の相続税課税価格

$$\text{弁償割合} = 4 \text{千万円} / 1 \text{億}6 \text{千万円} = 0.25$$

$$\text{A} \quad 1 \text{億円} - 1 \text{億円} \times 0.25 = 7 \text{千}5 \text{百万円}$$

$$\text{B} \quad 1 \text{億円} \times 0.25 = 2 \text{千}5 \text{百万円}$$

② 第二段階の譲渡所得課税

A 遺留分権利者の遺留分に関する権利を4千万円で買い戻す。

$$\text{B} \quad (\text{収入金額}) 4 \text{千万円} - (\text{取得費}) 2 \text{千万円} \times 0.25 = 3 \text{千}5 \text{百万円}$$

さらに、Aが将来第三者に目的物を2億円で譲渡した場合の譲渡所得課税は

$$\text{A} \quad (\text{収入金額}) 2 \text{億円} - (\text{取得費}) 5 \text{千}5 \text{百万円} = 1 \text{億}4 \text{千}5 \text{百万円}$$

$$* \text{取得費} = (\text{被相続人の取得価額引継部分}) + (\text{価額弁償金})$$

$$2 \text{千万円} \times (1 - 0.25) + 4 \text{千万円} = 5 \text{千}5 \text{百万円}$$

もし、減殺請求の段階で減殺請求による物権変動を根拠に課税するならば⁷⁸⁾、二段階的構成により課税価格を計算し、その後に価額弁償があった場合は、上記の二段階的弁償割合構成により課税価格を計算して修正することになる。上記の計算例は、弁償金の算定を遺留分と同額としているので二段階的構成による計算と差は生じない。しかし、減殺請求は訴訟前になされる裁判外の行使の場合は、概括的表示でもやむを得ず有効とされている⁷⁹⁾ことや、その解決は話し合い、和解、調停、判決等、争いの程度に差があるなど様々な要素が絡んだ結果として価額が決定されることになろうから、減殺請求時に認識した遺留分額と実際の価額弁償金との間に差が生じることになる。このような差が生じるときは、二段階的構成と二段

階的弁償割合構成とでは両者の計算結果に相違が生じる。

次に、遺贈等の目的物が複数ある場合、「その目的の価額の割合に応じて減殺」(民法1034条)することになるので、事例をあげて二段階的弁償割合構成による課税計算をする。

【事例Ⅲ】

被相続人は長男Eに遺贈の目的物を現預金、家屋、土地の3点とする遺言を残して死亡した。その価額等は下記の通りである。二男Fは遺留分が4分の1で、長男Eに対し減殺請求を行った結果、弁償金を1千1百25万円取得した。

	時価 (弁償時)	相続税評価額	被相続人の取得価額
現預金	1千万円	1千万円	1千万円
家屋	1千6百万円	1千4百万円	1千万円
土地	1千9百万円	1千2百万円	4百万円
計	4千5百万円	3千6百万円	2千4百万円

① 第一段階の相続税課税価格

$$\text{弁償割合} = 1千1百25万円 / 4千5百万円 = 0.25$$

$$E \quad 3千6百円 - 3千6百円 \times 0.25 = 2千7百万円$$

$$F \quad 3千6百円 \times 0.25 = 9百万円$$

② 第二段階の譲渡所得課税

E 遺留分権利者の遺留分に関する権利を、下記の金額で買い戻す。

$$(\text{家屋}) \quad 1千6百万円 \times 0.25 = 4百万円$$

$$(\text{土地}) \quad 1千9百万円 \times 0.25 = 4百75万円$$

$$\text{計} \quad \quad \quad 8百75万円$$

$$F \quad (\text{収入金額}) \quad 8百75万円 - (\text{取得費}) \quad (1千万円 + 4百万円) \times 0.25 = 5百25万円$$

さらに、Eが将来第三者に目的物を6千万円で譲渡した場合の譲渡所得課税は、

E (収入金額) 6千万円 - (取得費) 1千9百25万円 = 4千75万円

*取得費 = (被相続人の取得価額引継部分) + (価額弁償金)

(1千万円 + 4百万円) × (1 - 0.25) + 8百75万円 = 1千9百25万円
 で、被相続人が1千4百万円で取得した土地・家屋を6千万円で譲渡した場合のキャピタル・ゲイン4千6百万円は、Eの譲渡所得4千75万円とFの譲渡所得5百25万円として実現することになる。

減殺請求の対象となった処分行為により目的物が特定され、その目的物が複数ある場合に現物返還を選択したときは、目的物の価額の割合に応じて複数ある目的物の全てを、遺留分の割合に応じて物権法上の共有関係にするであろうか。このような形での現物返還を全て否定はできないが、現実には複数の目的物のうちより、協議の上で特定の財産を選択して、その選択した財産を共有とせず全所有権をもって、又は、選択した特定の財産だけを物権法上の共有物として現物返還することになると考える⁸⁰⁾。そして、具体的な財産として現物返還されたものは、その財産の価額が相続税の課税価格に加算又は控除される。しかし、現物返還でなく価額弁償においては、減殺請求から始まる協議の中で段階的に現物返還すべき目的物が特定されるであろうが、結果として価額弁償により解決した場合は財産権の具体的な移転は確認できない。ここに、代償分割的構成では価額弁償を有償譲渡としない根拠があるのではないだろうか。

しかし、被相続人が行った処分行為の種類により区分することにより、価額弁償に対する相続税・所得税の課税は、「遺産分割的構成」と「二段階的弁償割合構成」という二種類に分けることでキャピタル・ゲイン課税制度上の整合的な課税関係が説明できたと考える。

通説である「代償分割的構成」は価額弁償に有償譲渡性を認めない立場から、①第二の遡及効という擬制、②弁償金の相続税評価額への圧縮による課税対象外部分の発生、③被減殺者での弁償金の取得費不算入、という問題が生じている。

民法は、包括受遺者に相続人と同一の権利義務を与えた。包括遺贈と特定遺贈は、遺贈が遺産の全部または一定割合とするものか、又は、遺贈の対象が特定されるかという違いだけでなく、両者の私法上の効力が全く異なったものとなっている。そして、両者が対象とする財産の物権変動についても異なることは前項までで説明した。通説である「代償分割の構成」では、係る包括遺贈と特定遺贈、さらには、被相続人の行った処分行為を区分することなくその課税関係を構成している。しかし、その処分行為を区分して課税を考察した結果、上記の問題点は解消できたと思われるところである。ただ、二段階的弁償割合構成による課税では減殺者に対して相続税、譲渡所得税が同時に課されることになり、通説に比べて税負担が重くなった印象を与える。しかし、減殺者は目的物ではなく弁償金を金銭で收受できることから担税力には問題がなく、又、弁償金を有償譲渡としないために生じる、被減殺者の交付した弁償金はその目的物の取得費とされないという弊害も解消される結果、キャピタル・ゲインに対する課税を公平に負担できることになった。残る減殺者への譲渡所得税の負担の問題は、既存の課税制度の中でも対応が可能と考えられるので次節で考察することにする。

2.3 二段階的弁償割合構成による税負担の解消

2.3.1 価額弁償金に対する譲渡所得課税の問題点

前節までで明らかなように、価額弁償に対する課税は、被相続人の行った処分行為により目的物が特定される場合、相続税と譲渡所得税の納税義務が同時に生じると考えられる。減殺者は減殺請求により取得した目的物に対して相続税が、価額弁償により取得した弁償金に対して譲渡所得税が課される。しかし、これは国民感情にそぐわないとして廃止されたシャウプ勧告⁸¹⁾に従った考え方による課税とは異なり、目的物が特定され、その含み益が弁償金により顕在化したことによるキャピタル・ゲインへの課税

である。

この場合、遺留分権利者には相続税の負担と譲渡所得税の負担が重なり、租税負担が大きくなる点について問題が残っている。しかし、価額弁償金を取得した遺留分権利者に対してキャピタル・ゲインを課さない現在の課税実務の取扱いは、価額弁償金を支払って目的物の権利を取得した受遺者への租税負担として問題を先延ばししている。受遺者が将来、価額弁償により取得した目的物を第三者へ譲渡した場合に、この目的物の取得のために支払った価額弁償金が取得費に算入されず、被相続人から引き継いだ取得価額だけが取得費として譲渡所得計算される。

キャピタル・ゲイン課税制度上、弁償時の価額で算定した価額弁償金を対価として目的物の権利が移転するのであるから、遺留分権利者にとっては所有資産の増加益実現、つまり、実現したキャピタル・ゲインを課税対象とするのは当然のことであろう。相続税の他に譲渡所得税が課されることによる租税負担増大は、租税特別措置法39条により、遺留分権利者が目的物を相続税の申告期限から3年以内に譲渡した場合、相続税額のうち譲渡した資産に対応する部分の金額を、譲渡所得金額の計算上、取得費に加算することができることは周知であろうが、その他にも現行キャピタル・ゲイン課税制度上で税額軽減処置として適用が考えられるものがある。

所得税法は資産の増加益を実現概念との関係で課税が不適當であるとして、一定要件に該当する土地等の交換について課税繰延べを認めている（所得税法58条）。価額弁償が現金以外の減殺請求の目的物と同じ資産、すなわち、目的物が土地なら価額弁償金も土地で交付された場合の譲渡所得税は、課税の繰り延べが可能であるのか気になるところである。遺留分権利者は価額弁償金を現金で取得したならば譲渡所得税が課され、目的物と同種の資産で価額弁償金を取得したならば課税は繰り延べられるのであれば、特定遺贈における租税負担の増加の問題の一部は解消するので、価額弁償に対する課税構成として二段階的弁償割合構成は、現行のキャピタ

ル・ゲイン課税制度上整合性のある課税関係として認められるであろう。

2.3.2 価額弁償金を代替物で交付した場合の課税

所得税法には資産の交換の場合には、一定の要件のもとでその課税を繰り延べる制度がある。「課税繰延べの特例が認められるのは、固定資産が交換されても同一の用途に供される場合には、投資が継続して行われており、課税するには適当でない」⁸²⁾という考え方が採用されているが、価額弁償においても上記のように自己の所有財産を代替物として交付した場合、課税の繰延が可能であろうか。

藤田良一氏は、「共有物の現物分割又は代償分割は、共有持分の交換に該当しますから、その現物分割又は代償分割が固定資産の交換の特例の適用要件を満たしていれば、その現物分割又は代償分割については、固定資産の交換の特例の適用を受けることができます。」⁸³⁾と述べるとともに、遺産分割における代償分割⁸⁴⁾については、「固定資産の交換の特例の適用上、交換として取り扱うことはできません。遺産の代償分割において代償債務を負担した相続人が取得した財産は、民法上、相続開始時に遡って相続により取得したものとされ（民法909）、所得税法は、この民法上の規定を前提として各種の制度を設けているため（所法59、60など）、代償分割によって遺産を交換により取得した資産とみることができないからです。しかし、遺産分割において相続人の共有とした資産の持分を、遺産分割後に他の相続人の固有財産と交換することは、交換そのものであり、遺産の代償分割ではありませんから、他の要件を満たせば、固定資産の交換の特例の適用を受けることができます。」⁸⁵⁾と述べるとおり、代償分割の対象となる財産が土地等である場合、代償債務を負担する者が自身の固有財産で代償分割の対象となる財産と同種のを代償財産として交付した場合は、固定資産の交換の特例の適用を受けることはできないが、代償分割をせずに現物分割後に交換取引をした場合は、交換の特例が適用できることになる

と考えられる。

これを価額弁償に対する通説である代償分割的構成で考えると、価額弁償があっても減殺請求により減殺者に帰属することとなった目的物は、被相続人から直接遺贈により被減殺者が取得したとして有償譲渡を否定するので、減殺者が弁償金として目的物と同種の財産を取得しても、これを交換により取得したとみることはできない。当然、固定資産の交換の特例は適用することもできないことになり、結果、被減殺者が弁償金として交付した土地等にだけ譲渡所得税が課されることになる。そのため、被減殺者の譲渡所得税の負担を軽減するには、価額弁償をせずに現物返還後に交換取引をして、固定資産の交換の特例の適用を受けて課税を繰り延べる⁸⁶⁾ことも考えられよう。

一方、目的物が土地等の一定の固定資産であるとき、通説によらず二段階的弁償割合構成によれば、減殺請求によって減殺者に帰属することとなった目的物の権利は、価額弁償により被減殺者に有償譲渡したことになるので、被減殺者自身の固有財産と減殺請求の目的となった財産を、交換取引引きしたとみることができるのではないか。このように解するならば他の要件⁸⁷⁾を満たせば、固定資産の交換の特例（所得税法58条）の適用を受けることができることになる。

このように弁償金を代替物で交付した場合、代償分割的構成では被減殺者の譲渡所得税を繰り延べるために必要となる2回の取引、つまり、①現物返還を経て、②交換取引という迂回的な取引をせずとも、二段階的弁償割合構成では価額弁償だけで同じ結果が得られることになる。このように二段階的弁償割合構成による課税は代償分割的構成では必要とされる迂回的方法をとらずとも一定の要件を満たせば、所得税法58条の固定資産の交換の特例の適用の余地があると考えられるので、現行キャピタル・ゲイン課税制度と整合性がある課税であると言えるものとする。

おわりに

価額弁償に対する課税は、減殺請求が対象とする処分行為によって目的物が特定される場合は、「二段階的弁償割合構成」により有償譲渡を肯定することとなり、二種類の課税関係によって整合性あるものとなる。課税関係は一種類でなければならないのなら、筆者は通説である「代償分割的構成」を支持する。それは、価額弁償には目的物の有償譲渡としての性質を認識できるものの、「二段階的構成」による課税を遺贈の全てに適用することが困難な点にある。現物返還が選択されたなら、減殺請求により減殺者へ帰属することとなった目的物の権利は、財産権の具体的な移動があるので特定されるが、価額弁償では、減殺請求から始まる話し合いから、最終的には、判決に至る過程で目的物を特定して価額弁償金の算定をするであろうが、結果としては、財産権の具体的な移動がないまま弁償金により解決する。このような性質上、減殺者に帰属する目的物の権利を価額弁償により有償譲渡したと見ることはできても、財産権の具体的な移動がない限り目的物の特定はできないことになる。このような理由から、価額弁償による有償譲渡性を否定して、キャピタル・ゲインの実現を先延ばしすることによっても、課税の整合性は一応確保していると考ええる。

しかし、被相続人の行った処分行為により目的物が特定される場合は、たとえ財産権の具体的な移動が確認されなくても、目的物は特定され有償譲渡を認識できる。よって、二段階的弁償割合構成による課税を妥当とするが、それ以外は遺産分割的構成を支持するところである。

擬制であるといわれる第二の遡及効は、特定遺贈等の目的物が特定される場合を含めて価額弁償による物権変動を、減殺請求の法的性質である形成権＝物権的効力説に基づいて説明すると必要になる。そもそも、第二の遡及効は、「民法上の解釈において存在したものではなく、その課税関係

の解釈をめぐって生じたもの⁸⁸⁾と解釈できるところから、目的物が特定される場合は、二段階的弁償割合構成による課税とすることで第二の遡及効は不要となる。そうすると、目的物が特定される場合以外も、遺産分割の結果、民法909条の遡及効により取得したことになるので、第二の遡及効は不要となる。

以上のように、被相続人が行った処分行為により目的物が特定される場合については、価額弁償による目的物の返還義務の消滅を有償譲渡とする課税構成により、通説である代償分割的構成が価額弁償に有償譲渡性を認めない立場から生じた、第二の遡及効という擬制、弁償金の相続税評価額への圧縮による課税対象外部分の発生、被減殺者での弁償金の取得費不算入、という問題は解消された。よって、キャピタル・ゲイン課税制度上、整合性のある課税関係であると確信する。

本稿では、法人に対する遺贈に伴うみなし譲渡、及び、受遺者である法人の課税関係は考察外としたが、法人の期間損益に係る所得の帰属年度の問題以外は、処分行為により目的物が特定されるケースを区分して、課税関係が説明できるものと考えている。

【脚 注】

- 1) 高木多喜男『遺産分割の法理』170頁（有斐閣、1992）
- 2) 水野忠恒『租税法〔第4版〕』670頁（有斐閣、2009）
- 3) 水野・前掲注2 608頁
- 4) 水野・前掲注2 203頁
- 5) 内田貴『民法IV〔補訂版〕親族・相続』516頁（東京大学出版会、2006）
- 6) 中川淳『新版注釈民法(28)相続(3)』446頁（有斐閣、1988）
- 7) 以下において「形成権＝物権の効果説」あるいは「形成権＝物権説」とする場合もあるが同意である。
- 8) 中川善之助・泉久雄『相続法〔第4版〕法律学全集24』662頁（有斐閣、2000）
- 9) 鈴木祿弥『相続法講義 改訂版』172頁（創文社、1996）

- 10) 川島武宣『民法（三）』212頁（有斐閣、1951）
- 11) 最判昭和41年7月14日（最高裁判所民事判例集20巻6号1183頁）
- 12) 最判昭和57年3月4日（最高裁判所民事判例集36巻3号242頁）
- 13) 阿部浩二「遺留分減殺請求をめぐる二、三の問題」392頁（『家族法の理論と実務』別冊判例タイムズ8号、1980）
- 14) 内田・前掲注5 519頁
- 15) 内田・前掲注5 514頁
- 16) 最判昭和54年7月10日（最高裁判所民事判例集33巻5号562頁）
- 17) 最判昭和51年8月30日（最高裁判所民事判例集30巻7号768頁）
- 18) 池田秀敏「法人への遺贈につき遺留分減殺請求がなされ、価額弁償が行われた場合における課税関係」シュトイエル377号7頁（1993）
- 19) 最判平成4年11月16日（判例時報1441号66頁）
- 20) 首藤重幸「遺留分減殺請求と相続税」税務事例研究18号63頁（1994）。なお、首藤教授は二つの考え方を「遡及的直接移転説」と「価額弁償時点移転説」とし、池田秀敏氏は「遺贈の復活」と「遺留分の移転」（池田・前掲注18 13頁）としているが、筆者は価額弁償の効果である「遺贈の復活」より「遺贈復活説」、「遺留分の移転」より「遺留分移転説」と呼ぶ。
- 21) 中川善之助監修『注釈相続法』470頁〔島津一郎〕（法文社、1951）
- 22) 池田・前掲注183頁
- 23) ただし、特定遺贈の目的とされた特定の財産は、何らの行為も要せずして直ちに受遺者に帰属し、遺産分割の対象から免出される。
- 24) 岩下忠吾『新版 総説 相続税・贈与税』153頁（財経詳報社、2007）
- 25) 藤曲武美「遺留分減殺請求と相続税の課税価格」税研18巻5号65頁（2003）
- 26) 福岡地判平成元年3月28日（税務訴訟資料169号1218頁）
- 27) 佐藤孝一『最新判例による資産税の法解釈と実務（三訂版）』1234頁（大蔵財務協会、2004）
- 28) 香取稔『相続税法基本通達逐条解説』206頁（大蔵財務協会、2006）
- 29) 首藤・前掲注20 65頁
- 30) 牛嶋勉「遺留分減殺請求後の譲渡所得の帰属」税務事例研究57号37頁（2000）
- 31) キャピタル・ゲイン課税上は、二段階的構成説を受遺者が目的物の権利を遺留分権利者から有償で買い取る点から有償譲渡肯定説といい、反対に代償分割説を有償譲渡否定説という。
- 32) 首藤・前掲注20 64頁
- 33) 最判・前掲注16 562頁
- 34) 最判・前掲注17 768頁
- 35) 高木多喜男「遺留分減殺請求に対し価額弁償をした場合の所得税法上の「遺贈」の解釈」ジュリスト1024号100頁（1993）
- 36) 高木・前掲注35 100頁

- 37) 高木・前掲注35 100頁
- 38) 内田・前掲注5 514頁
- 39) 高木・前掲注35 100頁
- 40) 佐藤・前掲注27 64頁 この事件は法人への遺贈に対する減殺請求なので、価額弁償によっても遺贈によるみなし譲渡課税への影響はない。つまり、目的物は遺贈により被相続人から受遺者に直接移転したとして補足意見を支持している。
- 41) 首藤・前掲注20 64頁
- 42) 占部教授も擬制について同様の見解である。占部裕典・大屋貴裕「遺産分割による代償金、遺留分減殺請求による価額弁償等の課税関係」125頁（三木義一他編『[租税] 判例分析ファイルⅢ』、税務経理協会、2006）
- 43) 内田貴教授の指摘は「1. 1. 1」後段に記載あり。
- 44) 高木・前掲注35 100頁
- 45) 高木多喜男教授は価額弁償による現物返還義務の消滅について、「技術的には、受贈者・受遺者に現物返還と価額返還の選択権を与えることによって、ドイツ民法流の価額返還主義とフランス民法流の現物返還主義のいわば中間をめざしており、両者のぬえの立法となっている。それだけに、解釈論的には不透明な部分を多く残したわけである。」と述べている。高木・前掲注1 170頁
- 46) 内田・前掲注5 422頁
- 47) 逆に「値下がり損」が生じることもあるが、これも相続税の課税対象外の問題である。
- 48) 占部・前掲注42 127頁
- 49) 右山昌一郎他『相続法と相続税法』221頁（ぎょうせい、1998）
- 50) 右山・前掲注49 222頁
- 51) 現行相続税法は相続税の総額を遺産税方式によって算出しているが、現在、変更が議論されている遺産取得税方式では同額とならないことになる。
- 52) 関根稔他『税理士のための相続をめぐる民法と税法の解釈—民法（相続編）を逐条的に事例解説』270頁（ぎょうせい、2009）
- 53) 高野幸大「代償分割による遺産分割の場合の相続税の課税価格の計算」税務事例研究12号（1992）
- 54) 高野幸大教授は、「代償金の金額相当の客観的価値が顕在化しているのであるから、相続税評価よりも高く評価しても、その点は問題ない。」としている。高野・前掲注53 60頁
- 55) 首藤・前掲注20 70頁 具体的な課税計算の事例では、遺留分通りの弁償があったとして、課税価格に加算又は控除する弁償金の価額は、[目的物の相続税評価額] × [個別的遺留分] として計算している。よって、ここでも同様の算式により計算したが、「2. 2. 5」で処分行為により目的物が特定される場合の課税関係で示す算式とは相違がある。
- 56) 取得費5千5百万円は、被相続人の取得価額引継部分の1千5百万円（2千万円 × 3 / 4）と価額弁償金4千万円の合計額である。
- 57) 相続税法基本通達11の2-10の但し書き（二）の「代償分割の対象となった財産が特

- 定」される場合を、価額弁償に読み替えて考える場合の財産が特定されることとは違いがある。同通達という特定は、代償分割や価額弁償において代償金又は弁償金を決定するときの、その価額算定の上でその対象となる財産を特定する場合を含むと解することができる。
- 58) 水野・前掲注2 203頁
- 59) 金子宏教授は、「シャープ税制においては、キャピタル・ゲインに対する無限の課税繰延を防止するため、相続・贈与および遺贈による資産の譲渡、ならびに著しく低い価額の対価による資産の譲渡があった場合には、一般的に時価による譲渡があったものとして課税することとしていた。しかし、この制度は、その後、実際的でないという理由で、何回かにわたって改正され、その適用範囲は、現在では、本文で述べた範囲（引用者注、所得税法59条の適用がある場合）に限定されている。」と述べている。金子宏『租税法 第14版』211頁（弘文堂、2009）
- 60) 水野前掲注3 671頁
- 61) 水野・前掲注2 662頁
- 62) 金子宏教授は、「遺産分割協議の結果取得した収入が代償金にあたるか、それとも譲渡所得にあたるかは、個別の事案ごとに判定すべき」としている。金子・前掲注59 482頁。
- 63) ただし、次の5点で相続人と異なる。①遺留分権はない。②代襲相続はない。③共同相続人に相続放棄があったり、他の包括受遺者が相続を放棄した場合、それによって相続分が増えるのは相続人のみであり、包括受遺者の持分は増えないとされる。（民法995条本文の主旨から）④包括受遺者の持分は登記しないと第三者に対抗できない。⑤法人でも包括受遺者になれる。内田・前掲注5 502頁
- 64) 埼玉弁護士会編『新版 遺留分の法律と実務』141頁（ぎょうせい、2007）
- 65) 最判平成8年1月26日（最高裁判所民事判例集50巻1号141頁）
- 66) 埼玉弁護士会編・前掲注64 140頁
- 67) 埼玉弁護士会編・前掲注64 117頁
- 68) 埼玉弁護士会編・前掲注64 118頁
- 69) 最判平成8年1月26日は遺産全部の包括遺贈は、「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性質を異にするものではない」と述べて、減殺請求があった場合には、個々の財産について遺留分権利者が相続財産の性質を有しない共有持分を取得することを認めた。内田・前掲注5 522頁
- 70) 埼玉弁護士会編・前掲注64 142頁
- 71) 内田・前掲注5 493頁
- 72) 『改定新版 図解民法 相続法に強くなる72の知識』248頁（大蔵財務協会、2008）
- 73) 具体的課税計算は事例Ⅲ参照
- 74) 埼玉弁護士会編・前掲注64 142頁
- 75) 遺産分割的構成がその課税関係を同様と考える代償分割についても、有償譲渡とするか

否かの論争がある。目的物が特定される場合以外は、代償分割的構成により有償譲渡を否定する課税を妥当とするが、代償分割の課税自体が有償譲渡を肯定するのであれば不安定なものとなる。代償分割に対する議論は、①代償分割そのものの課税、②他の取引との境界で起こる問題の二つあるとみることができる。②の問題は個別議論で、ここでは価額弁償自体の本質の議論となるので議論の外にあるが、①での議論で有償譲渡肯定説の根拠として、代償分割に対する課税においては、目的物が代償金を交付した者に遡及効（民法909条）により相続開始時から帰属するということは民法上の権利関係の安定につながるとしても、課税上は同様に意味するものではないとする。（田中治「譲渡所得課税における取得費」税務事例研究36号45頁、1997）しかし、代償分割において遡及効を否定することは遺産分割の効力そのものを否定し、かえって課税関係を複雑にするので認められない。うえ、価額弁償の課税におけると同様に、遺贈等により目的物が特定される場合以外は、たとえその代償金の算定上対象物が特定されていても、結果としては代償金を受け取った者への財産権の具体的な移動がないままで代償金を交付する者へ目的物は移転する。このように解するところから、代償分割における課税においては有償譲渡を否定する課税が妥当と考える。

76) ここでいう特定は、「処分行為により目的物が特定される」ときにいう特定ではなく、「相続税法基本通達11の2-10(二)の計算をする場合」にいう特定である。

77) 弁償金の価額の計算式は、それぞれの構成で以下になる。

【相続税の課税価格に加算又は控除する弁償金の価額】

代償分割的構成：	交付を受けた・交付した弁償金の価額	×	$\frac{\text{目的物の相続税評価額}}{\text{目的物の弁償時の価額}}$
遺産分割的構成：	交付を受けた・交付した弁償金の価額	×	$\frac{\text{目的物の相続税評価額}}{\text{目的物の弁償時の価額}}$
二段階的構成：	目的物の相続税評価額	×	遺留分の割合
二段階的弁償割合構成：	目的物の相続税評価額	×	弁償割合（注）
	（注）弁償割合	=	$\frac{\text{交付を受けた・交付した弁償金の価額}}{\text{目的物の弁償時の価額}}$

78) 福岡地判・前掲注・26 参照

79) 右山・前掲注49 404頁

80) 仮に遺留分額とその選択した財産の価額に差が生じている場合は、価額にて弁償することになるであろう。

81) 水野・前掲注3 671頁

82) 水野・前掲注2 224頁

83) 藤田良一『[九訂版] 土地建物等の交換・買換えの税務』295頁（税務研究会出版局、2006）

84) 藤田良一氏は現物の「共有物を分割する方法には現物分割、換価分割及び代償分割の方法があり……これらの方法のうちいずれの方法を採用しても、共有物の分割の法的性格は、共有持分の交換又は売買であると解されています（昭42.8.28最高裁第1小法廷判決）。

- したがって、共有物の分割があった場合には、持分の譲渡による所得について課税関係が生じることになります。」と述べている。藤田・前掲注83 288頁
- 85) 藤田・前掲注83 297頁
- 86) 代償分割において藤田良一氏は、「他の相続人が有する固定資産との交換を目的として遺産分割により取得した資産を当該他の相続人が有する固有財産と交換した場合には、その遺産分割により取得した資産は『交換のために取得した資産』に該当しますから、当該他の相続人が有する固有資産の交換による譲渡所得については、固定資産の交換の特例は適用されません。」と述べるので、価額弁償においても同様の解釈ができると考える。藤田・前掲注83 297頁
- 87) 所得税法58条の適用要件は次のとおりである。①交換譲渡資産と交換取得資産は、同種の固定資産であること。②交換譲渡資産と交換取得資産は、それぞれの所有者がいずれも1年以上所有していた固定資産であること。③相手方の固定資産は、交換のために取得したものでないこと。④交換譲渡資産の時価と交換取得資産の時価の差額は、これらの時価のうち多い方の金額の20%以内であること。⑤交換取得資産を交換譲渡資産の交換直前の用途と同一の用途に供すること。また、②の所有期間に関しては所得税法基本通達58-1の2では、交換により譲渡又は取得した固定資産が贈与等により取得した資産の場合は前所有者より引き続き所有していたものとして判定するとしている。
- 88) 泉純平「遺留分減殺請求をめぐる課税問題の研究」第28回「日税研究賞」入選論文集33頁(2005)

【文献リスト】

- 中川善之助・泉久雄『相続法（第4版）：法律学全集24』（有斐閣、2000）
- 中川善之助監修『注釈相続法』（島津一郎）（法文社、1951）
- 金子宏『租税法（第14版）：法律学講座双書』（弘文堂、2009）
- 水野忠恒『租税法（第4版）』（有斐閣、2009）
- 内田貴『民法Ⅳ〔補訂版〕親族・相続』（東京大学出版会、2006）
- 高木多喜男『遺産分割の法理』（有斐閣、1992）
- 佐藤孝一『最新判例による資産税の法解釈と実務（三訂版）』（大蔵財務協会、2004）
- 占部裕典・大屋貴裕「遺産分割による代償金、遺留分減債請求による価額弁償金等の課税関係」三木義一ほか『〔租税〕判例分析ファイルⅢ：相続税消費税編』（税務経理協会、初版、2006）
- 岩下忠吾『新版 総説 相続税・贈与税』（財経詳報社、2007）
- 中川淳『新版注釈民法（28）相続（3）』（有斐閣、1988）
- 鈴木禄弥『相続法講義 改訂版』（創文社、1996）
- 川島武宣『民法（三）』（有斐閣、1951）

- 右山昌一郎他『相続法と相続税法』（ぎょうせい、1998）
- 香取稔『相続税法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2006）
- 関根稔他『税理士のための相続をめぐる民法と税法の解釈—民法（相続編）を逐条的に事例解説』（ぎょうせい、2009）
- 埼玉弁護士会編『新版 遺留分の法律と実務』（ぎょうせい、2007）
- 『改定新版 図解民法 相続法に強くなる72の知識』（大蔵財務協会、2008）
- 泉純平「遺留分減殺請求をめぐる課税問題の研究」第28回「日税研究賞」入選論文集（2005）
- 首藤重幸「遺留分減殺請求と相続税」税務事例研究18号（1994）
- 池田秀敏「法人への遺贈につき遺留分減殺請求がなされ、価額弁償が行われた場合における課税関係」シュトイエル377号（1993）
- 阿部浩二「遺留分減殺請求をめぐる二、三の問題」（『家族法の理論と実務』別冊判例タイムズ8号、1980）
- 高野幸大「代償分割による遺産分割の場合の相続税の課税価格の計算」税務事例研究12号（1992）
- 藤曲武美「遺留分減殺請求と相続税の課税価格」税研18巻5号（2003）
- 牛島勉「遺留分減殺請求後の譲渡所得の帰属」税務事例研究第57巻（2000）
- 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』（有斐閣、1996）
- 藤田良一『[9訂版] 土地建物等の交換・買換えの税務』（税務研究会出版局、2006）
- 占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』（信山社、2002）