

遺贈を受けた法人に対し遺留分減殺請求があった場合の課税上の問題点

半田真由香

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース)

はじめに

第1章 遺留分の意義と減殺請求権の法的性質

第1節 遺留分の意義

第2節 減殺請求権の法的性質

第3節 物権説を採用する根拠とその問題点

第4節 小 括

第2章 遺贈を受けた法人に対する減殺請求の課税関係

第1節 遺贈を受けた法人に対する減殺請求の課税関係

第2節 法的性質と課税関係

第3節 小 括

第3章 遺贈を受けた法人に対する減殺請求の課税問題

第1節 具体事例の紹介

第2節 各判決の検討

第3節 小 括

第4章 遺贈を受けた法人に対する減殺請求の課税関係の再検討

第1節 価額弁償金の性質

第2節 価額弁償金の損金計上時期

第3節 所得税法59条1項1号における「遺贈による移転」

第4節 課税関係の再検討

第5節 小 括

おわりに

はじめに

税法と私法の間を巡っては従来から様々な議論がなされており、見解は統一的ではない。とはいえ、判例は私法からの概念については私法と同

じ意義に解する傾向にあるとされ、学説上も、税法が他の法分野で用いられている概念を使用した場合には、特段の根拠がない限り、すなわち、「別意に解すべきことが明らかでない限り」は、私法上の本来の意味で用いられると解するのが立法者の意思に合致しており、また規定の趣旨・目的にも合致しているとする見解が原則である¹⁾。

税法と私法の関係性が問われた事案の一つに、最高裁平成4年11月16日判決²⁾がある。本判決では、法人に対して遺贈がなされ、後に遺留分減殺請求（以下、「減殺請求」とする）があった際に価額弁償が行われた場合の課税関係が争われた。民法の通説とされる形成権＝物権説（以下、「物権説」と略称する）に拠れば、減殺請求権が行使されると、その形成権的作用の結果、減殺請求権に服する範囲で遺贈が失効し、遺留分に属する財産が遺留分権利者に帰属するため、減殺請求がなされた時点で課税関係に変動が生じることとなる。しかし、最高裁はこうした民法上の法的性質論を採用せず、価額弁償金の支払時まで課税関係は据え置く判断を採った。本判決において、民法上の法的性質論を排除する特段の根拠があったかどうかは大きく疑問が残るところである。また本判決は、被相続人から法人に対する遺贈が「みなし譲渡所得課税」の対象となるかについて争われた、被相続人・贈与者側の所得税課税についてのものであるが、この所得税法上の問題は法人税、相続税の課税関係とも表裏一体であり、課税関係がより複雑となっている。

このように、遺留分の減殺請求に法人が絡む場合の課税関係は、税法と私法、税法間の関係性が交錯し、議論の必要な様々な問題が存在している。だが、減殺請求権の法的性質を物権説とすることの是非や、物権説によった場合の具体的な課税関係、現物返還と価額弁償の租税負担の公平性、遺留分を巡る紛争実態等を踏まえた総合的な先行研究は、非常に少ない。

そこで本稿では、遺贈を受けた法人に対し減殺請求権の行使があった場合の課税関係を整理し、原則として「税法が他の法分野で用いられている概念を使用した場合には、特段の根拠がない限り 別意に解すべきこと

が明らかでない限り は、本来の意味で用いられると解する」立場から、その問題点を検討することを主な目的とする。

まず第1章では、遺留分制度の概要と特徴、減殺請求権の法的性質について学説と判例を整理し、民法における減殺請求権の法的性質は物権説が通説であることを確認しながらも、物権的效果を個別制限する解釈論の必要性に触れる。また第2章では、遺留分制度の税法上の論点を整理し、減殺請求権の法的性質と課税関係の関連性を明らかにする。そして第3章では、遺贈を受けた法人に対する減殺請求の課税関係が争われた具体事例として、最高裁平成4年11月16日判決とその下級審を整理する。そして最後に、前章で挙げた裁判例を基に課税関係を再検討し、租税法律主義の観点からはどのような理論構成が望ましいか私見を述べることにする。

第1章 遺留分の意義と減殺請求権の法的性質

第1節 遺留分の意義

遺留分とは、相続において被相続人による遺言による財産の自由な処分を認めつつも、その財産中法律上その取得が一定範囲の相続人に留保される、持分的利益をいう³⁾。遺留分制度の基本構造は、明治民法以来基本的には変わっておらず、被相続人が行った一定範囲の無償処分に対し、相続人である遺留分権利者に最小限の相続分を確保させようとするものである。すなわち、当制度下で一定の相続人は、遺留分に相当する利益を相続財産から取得できる地位を法で保障されているということとなる⁴⁾。

中川教授によると、「遺留分制度は、何人も自己の財産を自由に処分できなければならない、という思想と、財産はできるだけ家族の中に留めておかなければならない、という思想との、妥協の上に成立した」とされる⁵⁾。つまり、遺留分制度は個人主義的要請と家族主義的要請の妥協の産物であり、民法は、個人主義的要請に配慮して遺言による財産の処分自由を認めつつ、一方で、家族主義的要請に応えるため、一部分の財産につ

遺贈を受けた法人に対し遺留分減殺請求があった場合の課税上の問題点（半田）

いて遺留分を認めている。よって、遺留分制度は個人主義的要請と家族主義的要請のどちらを重視しているかということではなく、あくまで二者の妥協により成り立つ制度であるというのが、伝統的な理解である。しかしこの論点は、遺言が家産の維持のためになされるのに対し、遺留分制度はむしろ各相続人個人の相続財産に対する支配権が確保され、個人利益の保護が強化されるものという見解もあり、議論が分かれている⁶⁾。

第2節 減殺請求権の法的性質

1 学説の状況

民法1031条は、「遺留分権利者及びその承継人は、遺留分を保全するのに必要な限度で、遺贈及び前条に規定する贈与の減殺を請求することができる」と規定している。これは、民法1028条の規定をもって、遺贈や贈与は当然には無効にならない前提の下で、減殺請求によってはじめて、効果が無効となることを示している。民法1031条の規定を巡っては、「減殺を請求することができる」の解釈、すなわち減殺請求権の法的性質において、学説上いくつか見解の相違が存在する。

(1) 形成権 = 物権説

減殺請求によって、贈与や遺贈等の遺留分を侵害する行為の効力は消滅し、目的物上の権利は当然に遺留分権利者に復帰する。そして、遺留分権利者は、この権利に基づいて目的物の引渡しを請求することができる。今日の学説と判例における通説とされる⁷⁾。

(2) 形成権 = 債権説

物権説と同様に減殺請求の効力を遺留分侵害行為の取り消しとするが、当該権利は当然に遺留分権利者に復帰するわけではなく、単に受遺者と受贈者に対し返還義務を負わせるのみに過ぎないとする⁸⁾（以下、「債権説」と略称する）。

(3) 請求権説

減殺請求は、単に受遺者と受贈者に対する財産の引き渡し請求権あるいは

は未履行の贈与、遺贈の履行拒絶権であり、既にな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する⁹⁾(以下、「請求権説」と略称する)。

2 三つの最高裁判決

上記に示した各説について、裁判所はこれまで物権説を採用していると言われている。以下では、代表的な3つの最高裁判決を参照し、判例において物権説がどのような意義をもっていたかを明らかにしていく。

(1) 最高裁昭和35年7月19日判決¹⁰⁾

本件の上告理由は、滅殺請求の対象となった目的物が滅殺請求後に第三者に譲渡された場合でも、民法1040条1項但書により、悪意の譲渡人に対し滅殺請求は可能であるとするものであった。これに対し最高裁は、民法1040条1項但書は、受贈者に対する滅殺請求前にされた場合に適用され、登記の対抗力の問題上、登記のない X_1 、 X_2 は Y_3 に対抗できないとした。ここでもし請求権説に拠るならば、1040条1項但書の適用は滅殺請求の前後でその法的効果が変わるわけではなく、 Y_3 が譲渡時に遺留分権利者に損害を加えることを知っていれば、 Y_3 に対し滅殺請求は可能という論拠になる。よって一般的には、本件判決は滅殺請求権の性質によって結論が左右され、物権説を採用するものと言われている¹¹⁾。しかし、滅殺請求権の性質論とは無関係に、1040条1項但書の問題とし、 Y_3 が譲受時に遺留分権利者を害することについて悪意であったかどうか、 Y_1 と Y_2 が無資力であったかどうかによって結論を導く方が合理的であるという指摘もある¹²⁾。このように、本件の判決を導く上で物権説が前提として不可欠であったかどうかは、議論が分かれている。

(2) 最高裁昭和41年7月14日判決¹³⁾

本件判決は、滅殺請求権の性質は形成権であると明示した最初の判決とされている。だが、事件における問題の実質は、民法1042条が滅殺請求権の短期時効を定めていることとの関連から、当該権利がいつまでに行使さ

れるべきかにあり、その前提の問題として減殺請求権の性質が言及されているのみとの指摘もある¹⁴⁾。また、減殺請求権の性質が形成権であることは明示されたとしても、物権説であるのか、債権説を採るのかは明らかではない。すなわち、物権説によれば減殺請求者は物権に基づき登記や引渡し請求権を有し、遺留分義務者は減殺の意思表示を受けた時点から、時効取得が完成するまでの間、返還義務を負うこととなる。一方、債権説によると、減殺請求者は減殺請求の意思表示をした時点から返還請求権を有することとなり、一般債権として、10年の消滅時効の完成までは返還請求ができることとなる。本件においては物権説と債権説のいずれを採用したとしても、結論は変わらないとの解釈もできる¹⁵⁾。

(3) 最高裁昭和51年8月30日判決¹⁶⁾

多くの学説は、本件最高裁判決によって判例は物権説を明示したとしている。ところが、まず最高裁が引用する最高裁昭和35年7月19日判決と最高裁昭和41年7月14日判決が物権説を明示した判例でないとする、引用は適正ではない。さらに、本件最高裁が述べる「遺留分権利者の減殺請求により贈与又は遺贈は遺留分を侵害する限度において失効し、受贈者又は受遺者が取得した権利は右の限度で当然に減殺請求をした遺留分権利者に帰属するものと解するのが相当¹⁷⁾」という部分は、本件事案に直接関係するものではないとの指摘もある¹⁸⁾。本判決の結論は、侵害された遺留分の回復方法は現物返還によるべきだが、民法1041条は価額弁償により返還義務を免れうることを規定しているため、価額弁償は目的物と等価であることが前提とされるべきであり、価額弁償金支払額の算定基準時は、現実に弁償される時（事実審口頭弁論終結の時）と解するのが相当ということである。すなわち、減殺請求の相手方が目的物返還義務を負うという結論は、物権説でも債権説でも導くことができると言える¹⁹⁾。

第3節 物権説を採用する根拠とその問題点

今日の学説と判例における多数説は物権説である。だがその根拠について実はほとんど説明がないという見解もある²⁰⁾。この点について高木教授は、日本民法における遺留分制度がゲルマン型遺留分制度に属するという理解が根底にあるためと述べられる。すなわち、ゲルマン型では遺留分権利者は相続財産の一部として遺留分権を受け取るため、理論的に遺留分権は物権的性質を有し、遺留分権に基づく財産取戻請求権は物権的請求権として考えられるから、ゲルマン型に属する我が国も、滅殺請求権に物権的効果を認めるべきと理論構成されるものである²¹⁾。また、滅殺請求権に物権的地位を認め、物権説を採る根拠に、民法規定が「現物返還主義、目的物の第三者への譲渡又は第三者のための権利設定の場合、悪意の第三者に追求しうることを、相続財産性、を有していることも挙げられる²²⁾。しかし、これらは請求権説の立場からも説明しうる。すなわち「**について**は、贈与と財産の取戻しについての不当利得返還請求権として解すれば、請求権説に拠っても説明がつく。さらに、確かに原則は現物返還主義を採っていても、実際は価額弁償を認める等、価値返還主義に転換しているとも言える²³⁾。次に「**について**、請求権説の立場からは、詐害行為取消類似の思想に基づいて悪意の第三者への追及を認めたことによるものとの解釈が可能である²⁴⁾。の相続財産性については、限定承認・財産分離があった場合に、遺留分権利者の固有財産と分離し、相続債権者にとって責任財産を構成するという限定的状況下における理解であるとの指摘もある²⁵⁾。すなわち、もし物権説を貫くとすれば、遺留分権利者は、遺留分として取り戻した財産の上に相続権を有するから、これら財産は共同相続人たる遺留分権利者の共同所有に帰属するはずである。ところが我が国においては、遺留分権は遺留分権利者個々に帰属し、一権利者の滅殺請求権の行使は、他の権利者に影響を与えないと解されており、矛盾が生じるのである。

このようにみると、物権説を通説とする根拠は乏しく感じる。しかし、

高木教授は、減殺請求権に物権的地位を認めるか、債権的地位を認めるかによって、遺留分権利者と減殺請求の相手方の債権者との間の優先関係が異なるという問題を考えたとき、やはり物権説が妥当とされる²⁶⁾。つまり、減殺請求権に物権的地位を認めるとすれば、減殺請求権は形成権として構成され、遺留分権利者が遡及的に物権を取得し、破産に対しては取戻権で、強制執行には第三者異議の訴えで優先的地位を確保できることになる。一方、減殺請求権に債権的地位しか認めないとすると、減殺請求権を行使しても財産が相手方に帰属している状態には何の変動もないため、減殺請求権は破産債権として平等弁済を受け、強制執行に際しても抵抗できないこととなる。このように債権説では、遺留分権利者は遺留分義務者の一般債権者との競合部分まで負担しなければならず、遺留分権利者の保護が不十分であり、また遺留分制度の存在意義を弱めかねない。

また、今日の遺留分減殺請求は、共同相続人間の紛争であることが多く、実際には遺産分割の協議や調停過程で減殺請求がなされ、これを考慮しながら遺産分割がなされている。このような実態を踏まえ二宮教授は、物権説を採り、受贈者、受遺者である相続人と減殺請求権者である相続人が持分の割合は違ってても理念的にはお互いに財産の所有者として対等に遺産分割手続を進められるようにする方が、紛争解決の手段としては望ましいとされる。さらに、対象の不動産が複数存在するような場合には、所有権を基にして減殺額に見合う不動産を各遺留分権利者が取得し、残りを受遺者が取得するような分割をはじめ、一括、一部、共有等の様々な現物分割、換価分割、代償分割等柔軟な対応も可能とされる²⁷⁾。

こうした物権説への妥当性について高木教授は、遺留分制度の基本的構造と相手方の債権者との関係からみて、減殺請求権に物権的地位は肯定されるが、それは大幅に制限されているのが民法の規定、という見解を述べられる。そのうえで、物権的効力を承認することが目的物を巡る利害関係者の利益調整、取引秩序からみて妥当でない場合は、明文の規定がある場合はそれに従い、そうでない場合は解釈技術の駆使によりそれを制限する

ようにすれば、不都合は避けられるとされる²⁸⁾。

第4節 小 括

減殺請求権の法的性質は物権説が学説における通説であり、この説が判例においても採用されていると言われるが、判例が物権説に拠る根拠として挙げられる3つの最高裁判決は、必ずしも物権説か債権説か立場を明らかにしておらず、物権説が根拠となって事案の結論が導かれるものではないという解釈も可能であった²⁹⁾。高木教授は、こうした判例の傾向として、個々の判決の全てが、実はいずれの構成をとっても判決の結論に相違がなく、せいぜい説明のための理論過程に多少の相違を生ずるのみであり、唯一最高裁昭和35年7月19日判決だけが、その形成権的構成と結論が直結していると指摘される。さらに、ほとんどの判決は当時の有力説の影響を受け、若しくは説明の容易さという観点から、いずれかの構成を選んだという感じを受けるとも述べられる³⁰⁾。こうして一連の判決を振り返ると、減殺請求権の法的性質論が個別的な問題解決にとって不可避免的に必要な場面は案外少なかったように見える。

以上整理したように、物権説以外の説を少数説として排除することには疑問も残る。しかしながら本稿では、高木教授や二宮教授が実務的な観点から主張され、民法における通説として一番広く一般的に受け入れられている物権説を大前提に、議論を進めていきたい。ゆえに、仮に法的性質が問題となる場合には、その大前提のもとで物権説に拠らない解釈も検討し、通説を採らない特異の事情があるかどうかを確認することが、合理的な方法と考える。

第2章 遺贈を受けた法人に対する 減殺請求の課税関係

第1節 遺贈を受けた法人に対する減殺請求の課税関係

法人に対し遺贈を行いその後減殺請求があった場合の課税関係については、明文で明らかにされている訳ではないゆえに、後述する最高裁判平成4年11月16日判決のように、納税者と課税庁で見解が一致しない部分もある。以下では、減殺請求権の法的性質における通説である物権説を貫いた場合の課税関係を、被相続人 A が法人 B 社に対し、土地（取得原価2000万円、相続時の時価1億円）を遺贈し、相続人の一人である C が減殺請求を行った（C の遺留分は1/4 とする）と仮定し、下記の段階に分け簡単な事例形式で説明する³¹⁾。

- 1 遺贈があった時点
- 2 減殺請求権の行使があった時点
- 3-1 現物返還を行った時点
- 3-2 価額弁償金の支払があった時点

1 遺贈があった時点

まず、B 社は無償で時価1億円の土地を譲り受けることとなるため、受贈益を1億円計上し、法人税課税がなされる。譲り受けた土地は1億円で資産計上される。一方、遺贈を行ったAは、取得原価2000万円の土地を時価1億円で譲渡したことから、8000万円（1億円 - 2000万円）のみなし譲渡が認識され、所得税の課税対象となり、相続人である C は A の準確定申告義務を負う。

2 減殺請求権の行使があった時点

C が B 社に対し減殺請求権を行使すると、A が B 社に対して行った遺贈の効果は、遺留分を侵害する限度で失効する。つまり、この時点で A

から B 社が受けた土地のうち、遺留分相当額については、遺留分権利者たる C に持分が移転する。よって2500万円 (1億円×1/4) の遺留分相当額について C は相続税の申告義務が生じ、同時に、A のみなし譲渡所得課税の対象であった8000万円について2000万円 (1億円×1/4 - 2000万円×1/4) 分の更正の請求ができる。一方のB社は、遺贈を受けた時点で計上した1億円の受贈益について、2500万円 (1億円×1/4) の減額となるため、法人税の更正の請求が可能であり、土地の簿価も同額減額することとなる。

3-1 現物返還を行った時点

減殺請求に対し、B社が土地の一部を現物返還した時点では、Cは、2の減殺請求の段階で、既に遺留分相当の権利を取得したものとして相続税の申告を済ませているため、金額等に変動が生じない限り申告は不要である。また、もし金額等に若干の変動が生じたとしても、その変動分について修正申告ないしは更正の請求を行うことで足りる。B社についても同様であるため、現物返還の場合は、実際には減殺請求権の行使があった段階で課税関係は終了していると言っても良い。

3-2 価額弁償金の支払いがあった時点

減殺請求への対応は現物返還の処理が理想的だが、実際には土地等の財産を分割することは困難なケースが多く、価額弁償金の支払で済ませることも多いが、価額弁償の場合は、現物返還とは違い遺留分権利者、遺留分義務者共に新たな課税関係が生じる可能性がある³²⁾。すなわち、B社がCに対し2500万円の価額弁償金を支払ったとすると、B社は価額弁償金の支払いによって、失った土地の持ち分を取り戻すと解され、価額弁償金支払額である2500万円分、B社の土地の簿価が増加する。ここでB社にとって価額弁償金は土地の取得原価であるため、損金計上ではなく資産計上することとなる。また遺留分権利者であるCは、自身の持ち分であった土地のうち遺留分相当を、法人に譲渡したこととなるため、2000万円 (2500

遺贈を受けた法人に対し遺留分減殺請求があった場合の課税上の問題点（半田）

万円×1/4 - 2000万円×1/4) 分の譲渡所得課税を受けることとなる。

第2節 法的性質と課税関係

減殺請求権の法的性質と課税関係について、その関係性は必ずしも明瞭なわけではないが、納税者の法的安定性と予見可能性の観点を鑑みれば、民法の通説・判例に依拠した課税関係が望ましい³³⁾。第1章で述べたように、根拠について議論はあるものの、民法における通説は物権説である。物権説に拠ると、遺贈を受けた法人に対し減殺請求が行われた場合は、減殺請求があった時点で課税関係は著しく変動することとなる。しかしながら、実際には減殺請求があったことは、遺留分権利者、遺留分義務者双方にとってほんの始まりに過ぎず、この段階では現物返還と価額弁償の選択や、価額弁償金の支払額を確定することは困難であり、場合によっては納税額の算定がきわめて難しいケースもある。よって実務においては、こうした遺留分を巡る難しさから、前述のような平成15年の相続税法改正により立法解決が図られてきたと言われる³⁴⁾。ここで誤解してはならないのは、平成15年の改正で、「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」と文言が加えられたのは、あくまで上述の、遺留分を巡る実務の難しさを踏まえ立法手段による解決が図られたためということである。つまり、「弁償すべき額が確定したこと」というのは、更正の請求の事由に対し適用される文言であり、課税関係上、税法は物権説を採らない立場を選択したものではない。さらに言えば、この改正による解決を導くために、法的性質論が根拠となったわけでもない³⁵⁾。確かに債権説に拠れば、減殺請求の結果生じる目的物返還請求権が履行されるまで、又は価額弁償によって返還請求権が消滅するまでは権利の帰属が未確定という理解になる。ところが物権説でも、遺留分侵害の範囲が未確定である以上、遺留分権利者に復帰する財産の金額が定まらないため、金額の確定をもって減殺請求に係る課税をするという理論構成も可能である。

第3節 小 括

遺留分制度を考えるうえで、減殺請求権の法的性質は重要なものであるが、実際に法的性質が課税関係の結論を導く争点とされた事案は案外少ない。そうした中、課税関係に減殺請求権の法的性質が影響を及ぼし得る論点として、遺贈を受けた法人に対し減殺請求がされた場合の課税関係が問題となった最高裁平成4年11月16日判決を取り上げる場合が多い。民法の通説である物権説によれば、本章第3節で述べたような課税関係となり、減殺請求権の行使により、遺留分権利者に遺留分侵害の限度で財産が帰属した段階と、後に遺留分権利者と遺留分義務者との間で現物返還や価額弁償がされることで具体的な財産の帰属が確定した段階とで、順々に課税が生じる。ところが、最高裁判決が採った理論はこうした民法の理論とは異なるものであった。そこで次章では、最高裁判決とその下級審で用いられた課税問題の整理を行う。

第3章 遺贈を受けた法人に対する 減殺請求の課税問題

第1節 具体事例の紹介

最高裁平成4年11月16日判決は、遺留分権利者が原告となり、所得税の課税処分について争われた事件であるが、同一事案で、遺留分義務者たる法人が原告となり、法人税の課税処分について争われた事件も存在する。原告、課税庁側と裁判所側の理論は基本的には同一であるが、各々争点となった部分が異なる。よって下記では、法人側が原告となった事件と、遺留分権利者側が原告となった事件に区分し、各事件の事実概要、争点、判旨の紹介検討を行う。

1 事実概要

- (1) 遺留分義務者たる法人が原告となった事件（東京地裁平成2年2月27日³⁶⁾及び東京高裁平成3年2月5日判決³⁷⁾。以下、順に判決，とする。）

有限会社 X₁（原告，控訴人）は，X₁ の前代表取締役で昭和58年5月20日に死亡した A から，同人が所有していた土地（以下「本件土地」という。）の遺贈（以下「本件遺贈」という。）を受けた。X₁ は，本件事業年度中である昭和58年12月21日，A の相続人である B 及び C に対し，同人の本件遺贈に対する減殺請求に対する価額弁償として，各500万円（計1000万円）を支払った。次いで，X₁ は，A の相続人である D に対し，同人が本件事業年度中にした本件遺贈に対する減殺請求に対する価額弁償として，昭和59年5月17日付けの契約に基づき，同月31日に1000万円を，同年9月21日に200万円（計1200万円）をそれぞれ支払った。さらに X₁ は，A の相続人である E に対し，同人が本件事業年度中にした本件遺贈に対する減殺請求に対する価額弁償として，昭和59年6月22日に東京家庭裁判所において成立した調停に基づいて，1800万円を支払うことになった。よって X₁ は，D と E に対する計3000万円の価額弁償により本件遺贈による受贈益が減少し，X₁ の本件事業年度の所得金額が別表記載の修正申告の額よりも3000万円減少することになるとして，更正の請求をしたところ，税務署長 Y（被告，被控訴人）は更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。これらを不服とした X₁ は賦課決定処分等の取り消しを求め，不服申し立てを経て提訴した。第1審³⁸⁾は Y の主張を全面的に支持したため，X₁ が控訴したのが本件である。

- (2) 遺留分権利者たる個人が原告となった事件（東京地裁平成2年2月27日³⁹⁾，東京高裁平成3年2月5日⁴⁰⁾及び最高裁平成4年11月16日判決⁴¹⁾。以下，順に判決，，とする）

X₂（原告，控訴人，上诉人，A の子3名）は，X₁ が A から本件土地の

遺贈を受け、その旨の所有権移転登記を完了したことにつき、A の X₁ への遺贈が所得税法59条 1 項に基づき譲渡とみなされることから、当該みなし譲渡所得額について税務署長 Y (被告、被控訴人、被上告人) に対し準確定申告を行った。その後、A の他相続人である B らは X₁ に対し減殺請求を行い X₁ から価額弁償金を受け取った。そこで X₂ は A の所得を過大に認定し、X₂ らの承継すべき税額が過大であったとして更正の請求を行った。これに対し Y は更正すべき理由はない旨の通知を行うとともに、X₂ に対し A の分離譲渡所得金額を増額する所得税の更正及び過少申告加算税賦課決定を為した。これらを不服とした X₂ が賦課決定処分等の取り消しを求め、不服申し立てを経て提訴した。第 1 審、第 2 審共に Y の主張が支持され X₂ の主張は認められなかったことを受け、X₂ が上告したのが本件である。

2 争 点

判決 ~ の一連の裁判は、X₁ 及び X₂ は物権説に拠ったと思われる主張を展開しており、第 2 章で述べた純粋な民法理論に拠った場合の課税関係の流れとほぼ同様のものである、すなわち、遺贈があった時点で、X₁ は土地の受贈益を計上し法人税課税を受け、X₂ は A のみなし譲渡所得について準確定申告義務を負う。そして、減殺請求があった時点で、X₁ は遺留分相当額を土地の譲渡益から減額する更正の請求を行い、X₂ は、A のみなし譲渡所得につき遺留分相当額を減額する更正の請求を行う、と理論構成するものである。判決、の主な争点は、価額弁償金の性質 (損失か取得原価か)、価額弁償金の損金計上時期、が挙げられる。また、判決 ~ においては、土地の遺贈のうち全てがみなし譲渡課税の対象となる「遺贈による移転」なのかが挙げられる。そして、両者に共通する事項として、減殺請求権の行使によって直ちに課税関係に変動を生じるかどうかの挙げられる。

3 判決要旨

(1) 判決（東京高裁平成3年2月5日判決）⁴²⁾

判決は、一部文言を付け加えたうえで下記の判決⁴³⁾を支持した⁴⁴⁾。

「 X_1 は、……減殺請求に対して本件土地の一部を返還することにより応じたわけではなく、価額弁償によってこれを免れたのであるから、結局、本件遺贈による X_1 の本件土地の取得自体には何ら変動はない。したがって、減殺請求によっても X_1 の本件遺贈による収益自体には変わりはなく、価額弁償に要した額は損失として損金に算入すべきである」

「価額弁償の額は、……損金として扱われることになるが、……減殺請求がされたのは本件事業年度中のことであるから、減殺請求の効果が意思表示により直ちに生じるものであるとすれば、……価額弁償も本件事業年度の損金として認めるべきであると考え余地がないではない。しかし、減殺請求があっても、受遺者は目的物を返還するか、価額弁償によりこれを免れるかを選択することができ、価額弁償によることになった場合でも、減殺請求の時点では価額弁償の額も未確定であるのが通例であるから、その時点で課税関係に変動を生じたものとするのは適当ではなく、その支払が確定した時点で当該事業年度の損金に算入することとするのが相当である」

(2) 判決（最高裁平成4年11月16日判決）⁴⁵⁾

判決は、「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 A から受遺者に譲渡されたという事実に何ら変動がないこととなり、したがって、右減殺請求が遺贈による本件土地に係る A 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」とし、下級審判断を支持した。判決は、判決に多少の付け加えを行っているのみであるため、以下は判決⁴⁶⁾を参照する⁴⁷⁾。

「本件遺贈に対する減殺請求については、 X_1 は本件土地の一部を返還することによりこれに応じたわけではなく、価額弁償によつてこれを免れたのであるから、結局、減殺請求によつても本件遺贈により本件土地が A から X_1 に譲渡された事実には何ら変動はなく、本件遺贈による本件土地に係る A の譲渡所得には影響がないというべきである。……減殺請求があつても、受遺者は目的物を返還するか、価額弁償によりこれを免れるかを選択することができ、その実行がされるまでは遺留分権利者の権利は具体的には確定しないのであるから、少なくとも課税上は、減殺請求権の行使の意思表示があつた時点で直ちに権利関係に変動を生じたものとするのは適当ではない。価額弁償がされた場合にはその時点で遺留分権利者は当該価額弁償金を相続により取得したものとし、これに対し、遺贈の目的物の全部又は一部の返還を受けることになつた場合には、当該目的物の全部又は一部について、遺留分権利者が相続により取得したものとする一方、遺贈による譲渡はなかつたものとして、被相続人の譲渡所得税については……更正の請求ができるものと解すべきである。」

(3) 判決の反対意見⁴⁸⁾

判決には、上記の多数意見の他に反対意見がある。反対意見は、「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はできない」とし、「所得税法五九条一項一号に遺贈が掲げられているのは、遺贈が対価を伴わない資産の移転の事由の一つであるからであり、受遺者が遺贈の目的を取得するには対価の支払いを要す

る場合には、その取得は、同号の遺贈に当たらない」ことを根拠に、本件における土地の遺贈は、所得税法59条1項1号に規定される遺贈には当たらないとした。さらに、「受遺者は遺贈によりその目的を取得するとするならば、減殺請求により遺留分権利者に帰属した権利は、相続時に遡って消滅し、相続時には存在しないといわなければならないが、その結果、相続人として遺留分を有しその権利を行使した者に相続税が課されないという不合理な結果を生ずる。この不合理な結果を避けて、右の権利は遺留分権利者が相続により取得した財産として相続税が課されると解すると、右の権利は、譲渡所得税の関係では相続時に存在しないとされ、相続税の関係では相続時に存在するとされることとなり、論理の一貫性を欠き、税法上、同一の財産が別人によって二重に取得されるという不合理を生ずる」とし、多数意見によった場合の二重課税の可能性を指摘している。また、「遺留分権利者が受遺者から価額弁償として受領した金銭は、減殺請求により遺留分権利者に帰属した権利の対価であるから、……右の金銭は、相続の時点では被相続人の財産に含まれていないし、その額には相続時から弁償時までの値上がり益も含まれているから、これを相続税の課税財産とすることができない」とし、相続時から弁償時まで値上がりが生じた場合の不合理についても述べている。

(4) 判決の補足意見⁴⁹⁾

判決は、上記の反対意見に対する補足意見もある。補足意見は、「価額弁償における目的物の価額算定の基準時は、……現実に弁償がされる時と解すべきである。このことからすると、……法は価額弁償時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目論んでいるのであって、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」とし、反対意見の理論に一定の理解を示すが、「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」とし、主に処理の簡明性の観点から、多数意見のように遺贈の効果が相続開始時にまで遡って復活するという理論を、支持している。さらに、「価額弁償によって遺贈の効果が再度復活するものと解する以上、この場合の遺贈が所得税法五九条一項一号にいう遺贈に該当することは明らかである。また、価額弁償金の授受は遺留分権利者と受遺者との間で行われるにすぎず、譲渡所得税の納税義務者となる被相続人と受遺者との間における遺贈による資産の移転自体は何ら対価の支払を伴うものではない」とし、本件の遺贈が所得税法59条1項1号にいう遺贈に該当するとしている。また、「遺留分権利者が受遺者から受領した価額弁償金が本来被相続人の財産には含まれていなかったことは確かであり、その額には相続時から価額弁償時までの資産の値上がり益も含まれていることにはなるが、相続財産についていわゆる代償分割の方法による遺産分割が行われた場合には、交付を受けた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のであり、これと同様に、この価額弁償金について相続税を課することを認めて差し支えない」とし、相続時から価額弁償時までの間に値上がり益が生じたとしても、代償分割の場合との整合性の観点から差し支えないとした。

第2節 各判決の検討

1 判決 及び

2つの判決は基本的に同じ見解に立ち、 X_1 の主張を退けている。判決は、減殺請求があっても、受遺者は現物返還と価額弁償の選択が可能であり、価額弁償によった場合でも、減殺請求時点では価額弁償額も未確定であるから、その時点で課税関係に変動を生じたものとせず、支払確定時

点で事業年度の損金に算入する処理を相当としている。よって、価額弁償金の性質を損失としたうえで、債務確定主義の観点から減殺請求時点では債務が確定していないことを根拠にしているようにみえる。そうすると、この結論を導くうえで減殺請求権の法的性質を問題とする必要がないと解することもできるが、民法で遺留分を捉える際に重要な論点である法的性質論を全て排除しうるか、疑問も残る。価額弁償金の性質をどう捉えるかとその計上時期についての詳説は、第4章で行う。

2 判決 及び

判決¹⁾も基本的に判決²⁾と同様の理論構成を採っている。判決¹⁾は、 X_1 は現物返還ではなく価額弁償で対処したため、結局減殺請求によっても遺贈により土地が被相続人から X_1 に譲渡された事実に変動はなく、 A の譲渡所得には影響がないとし、被相続人の譲渡所得から価額弁償金分を控除することを否定している。また減殺請求があっても、受遺者は現物返還と価額弁償の選択ができ、その実行までは遺留分権利者の権利は具体的には確定しないため、課税上は減殺請求権行使の意思表示時点で直ちに権利関係に変動を生じたとするべきではないとも述べ、減殺請求の行使によって課税関係に直ちに変動は生じないとした。これにより、判決²⁾の法人税法上の債務確定主義の見解と整合性が取られることとなる。一方で、現物返還の場合には、目的物の全部又は一部について、遺留分権利者が相続により取得したものとし、遺贈による譲渡はなかったものとして、被相続人の譲渡所得税について更正の請求ができると述べ、価額弁償と現物返還の場合とで課税関係は異なるとしている。両者の経済的利益は差がないにも関わらず、課税関係にこのような差が発生することは、担税力の観点から不公平であるし、自由な経済取引への制限要素となり得る。判決¹⁾は基本的に判決²⁾と同じ見解に立ったうえで、課税処分効力の安定性や課税実務の円滑遂行も根拠に付け加えている。課税処分の便宜を図ることが、物権説を棚上げする根拠というのは、賛成できかねる。このよう

な、減殺請求時に課税関係の変動を生じるか否かという議論については、第4章で詳説する。

3 判 決

最高裁である判決の多数意見と補足意見も下級審の判断を支持している。補足意見は、多数意見を支持する根拠として、減殺請求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解する方が民法1041条1項の文言にも遺贈の遺言をした被相続人の意思にも合致し、多数意見の方が法律関係を簡明に処理する点で優れていることを挙げている。とは言っても、課税関係の簡明さは価額弁償の場合にのみ妥当する論拠であるし、現物返還がされた場合にはみなし譲渡の変動を伴うことから、両者の課税関係の差には疑問が残る⁵⁰⁾。一方の反対意見は、 X_1 と X_2 の理論とほぼ同様のものであり、物権説に忠実なものである。第4章では、補足意見の見解を、遺留分効果遡及復活説(以下、「復活説」とする)、反対意見の見解を遺留分減殺請求時権利移転説(以下、「移転説」とする)とし、詳細に検討を行うこととする。

第3節 小 括

以上みてきたように、最高裁平成4年11月16日判決を中心とした一連の裁判は、個人が法人に対し遺贈を行い、その後減殺請求があった場合の課税関係について、物権説に拠らない判断を下したといつてよい。多くの税法学者は、この一連の判決に対し民法理論を棚上げした理論であり合理性に欠く等の理由から、批判的である⁵¹⁾。こうした批判に対し民法学者である二宮教授は、最高裁が必ずしも民法を棚上げしているとは言えないと指摘される。すなわち、民法には遺産分割の遡及効、無権代理行為の追認の遡及効、契約の取り消し・解除の遡及効、時効取得の遡及効等、順次的な権利の移転、物権変動を法的になかったものとし、当初から権利が相続人、

本人，取り消し権者・解除権者時効取得者に帰属していたとする理論があり，本件最高裁の理論も，最終的に権利帰属が確定した場合にそれまでの権利変動をなかったこととする法的構成として位置付けることが可能なのである⁵²⁾。さらに第1章でも述べたとおり，物権説を採る高木教授自らの，物権的效果を個別制限する解釈論の必要性に関する指摘もある。

しかしながら，あくまで民法における通説は物権説というのが大前提である。よって本件事案のように法的性質論が問題となる場合には，この大前提に拠らない根拠を検討し，通説を採らずに他説を採用する特異の事情があるかどうかを確認し，そのうえで個別の解釈論を展開する姿勢が必要ではないか。加えて，例え高木教授が述べるような解釈論を取り入れたとしても，租税法律主義を基本原則とする我が国においては，原則的には法律文言に忠実でなければならない⁵³⁾。そこで次章では，最高裁ら一連の判決について，物権説を排除し，他の理論を採る個別の理由や事情があるかどうかを念頭に置きながら，課税関係について再度考察を加えたい。

第4章 遺贈を受けた法人に対する 減殺請求の課税関係の再検討

第1節 価額弁償金の性質

判決 〃 を検討する論点として，第一に減殺請求に対して価額弁償が行われた場合の価額弁償金は法人にとって損失か，あるいは遺贈資産の取得原価かということが挙げられる。判決 補足意見は，価額弁償によって遺贈効果が再度復活する以上，この場合の遺贈が所得税法59条1項1号にいう遺贈に該当することは明らかで，価額弁償金の授受は遺留分権利者と受遺者との間で行われるに過ぎず，被相続人と受遺者間の遺贈による資産の移転自体は対価の支払を伴うものではないと述べ，価額弁償金は遺贈資産の取得原価に該当しないとした。これに対し判決 反対意見は，所得税法59条1項1号が遺贈を挙げるのは対価を伴わない資産の移転事由だから

であり、価額弁償という対価の支払いを伴う場合は、ここにいう「遺贈」に該当せず、価額弁償を行った受遺者は、遺贈の目的を取得するため、対価を支払っているのであるから、右の取得は、同号の遺贈に該当しないと述べた。

前述の意見のような、価額弁償金が土地の取得原価であるとする理論は、物権説に忠実であると言えるが、これを否定し補足意見の理論を採用すべき根拠はあるか。敢えて挙げるとすれば、反対意見と同意見に立つと思われる XI の主張における、価額弁償金の性質が土地の取得原価であるから、土地の受贈益から価額弁償金支払額が遡って控除されるべき、という理論への疑問がある。この理論のように解すると、遺贈から価額弁償金支払までに時間的経過があり、その間に土地の高騰があった場合に不合理が生じる。すなわち、この時間的経過には土地高騰のキャピタルゲインが含まれており、受贈益を価額弁償金の額が上回る場合に、受贈益と相殺される可能性がある。ただ、こうした不合理への対処として、価額弁償金を二段階に捉え、遺贈時の遺留分相当額、つまり目的物の相続時の価額についてのみ遡及して受贈益から控除し、それを上回る残りの価額弁償金は価額弁償金の支払時に損金計上する処理を支持する声もあり、合理的な対応は可能である⁵⁴⁾。また裏を返せば、補足意見の論理を採用すると、この不合理は相続税側の課税関係において発生する。この問題については反対意見も、価額弁償金は相続の時点では被相続人の財産に含まれておらず、その額には相続時から弁償時までの値上がり益も含まれているから、これを相続税の課税財産とすることはできないと指摘している。すなわち、相続開始時から価額弁償時までに土地の値上がりがあった場合、相続税の課税対象は相続開始時の遺留分相当額であるところ（相続税法22条）、補足意見の理論では、遺留分権利者が受領した価額弁償金が全額相続税の課税対象になってしまう⁵⁵⁾。

この指摘について補足意見は、代償分割の場合との整合性を根拠に反論をする。すなわち、相続財産につき代償分割により遺産分割が行われた場

合には、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から、これと同様にこの価額弁償金について相続税を課することを認めて差し支えないとする。贈与時と価額弁償時で長時間を要し、財産の価値が高騰した結果価額弁償金が多額になった場合等、補足意見の解釈には問題が多い⁵⁶⁾。結局、こうした不合理を解消するには、前述の法人税における処理と同様に価額弁償金を二段階に分け、相続開始時の遺留分相当額につき相続税を課し、相続開始時から価額弁償金支払時までの土地の値上がり益については譲渡所得課税を課す処理が考えられる。このように見ると、物権説に基づく価額弁償金 = 取得原価と解する理論を排除し、補足意見の理論を採用する特異の事情は見出しにくい。

第2節 価額弁償金の損金計上時期

第二に、価額弁償金を取得原価あるいは損失とした場合の計上時期が論点となる。価額弁償金を取得原価と据える立場での価額弁償金の扱いは、第2章第3節で述べた通りになる。すなわち、減殺請求時点で目的物の権利が遺留分権利者に帰属し、遺留分義務者は目的物の返還義務若しくは相続時における遺留分相当額の弁償義務を負う。そして、遺留分義務者は、遺贈資産の受贈益を計上した事業年度の、受贈益につき遺留分相当額の更正の請求が可能となり、同時に資産の取得原価を減額する。そして価額弁償金を支払った時点で、目的物の権利が遺留分権利者から遺留分義務者に帰属することとなり、遺留分義務者における現物返還義務が消滅し、価額弁償金と引き換えに取得した土地が資産計上される。ここで相続時と価額弁償時で資産の高騰が生じている場合には、前節でも述べたような、支払った価額弁償金のうち、遺留分相当額、つまり目的物の相続時の価額を控除した残額が価額弁償金の損金の額として、支払時に損金計上する方法もある。

一方、価額弁償金を損失とする立場では、その計上時期については判決
～ は価額弁償金の支払いが確定した時点、判決 は価額弁償金の支払

として処理するのが企業会計上の公正妥当な処理であるとする⁶⁰⁾。また有賀税理士は、法基通 2-2-12 における「債務の確定」の 3 要件を論拠に挙げ、本件において減殺請求時に「債務の確定」要件を満たしていないとする⁶¹⁾。こうしてみると、復活説の主な論拠は、企業会計上の債務確定主義や通達によるものとも考えられるが、租税法律主義の観点からは否定せざるを得ない。さらに言えば、このような損金計上時期の解釈論は、価額弁償金が損失であることを前提として成り立つ理論であるが、本章冒頭で述べた通り、物権説に拠れば価額弁償金は目的物の取得原価である。価額弁償金 = 取得原価という理論を否定し、損失と据える特段の事情が見当たらないのであるから、計上時期を考慮する前段階で、この論理には賛成できない。

2 移 転 説

一方の移転説は、 X_1 、 X_2 と判決 反対意見が採用する見解であり、物権説に一番沿ったものと言える。実はこの移転説は、他判決において課税庁側が主張し、裁判所が採用している説でもある。第 2 章で挙げた、福岡高裁平成 1 年 7 月 20 日判決⁶²⁾ は、「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つて課税財産を取得したことにより成立するものであつて、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いつて、これによつ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、……意思表示によつて、その到達と同時に減殺の効力が生じ、B や X らの課税財産の取得に変動を来した以上、……本件更正処分は、……適法な行為というべきである（下線筆者強調）」と述べた。つまり福岡高裁は、減殺請求があった時点で課税関係に変動が生じると判断したのであり、移転説を支持したものと言える。とすれば、補足意見のような、いったん失効した遺贈の効果が遡って復活するという解釈は、減殺請求権行使の結果を物権効果として考えた場合の

権利関係の変動を無視したものと言えるのではないが⁶³⁾。そうでないとすると、個別の事案毎に巧みに解釈を変更しているようにも感じられる。

第4節 課税関係の再検討

物権説に忠実である移転説を排除し、復活説を採る根拠はあるのか。本稿では「税法が他の法分野で用いられている概念を使用した場合には、特段の根拠がない限り 別意に解すべきことが明らかでない限り は、本来の意味で用いられると解する」立場を原則とする。そのうえで、民法における滅殺請求権の法的性質が問題となる場合には、通説が物権説であるという大前提のもと、物権説に拠らない解釈も検討し、通説を採らず他説を採用する特異の事情があるかどうかを確認すべきとの結論に至った。つまり、移転説を排除し、復活説を採る根拠が、特段の根拠や別意に解すべきことが明らかなものであると認められるか否かは、本稿の目的を考えれば核心部分であるとも言えよう。以下では、その根拠となり得る論点について考察を行い、私見を述べていく。

1 土地の値上がり益への課税漏れと課税負担の公平性

移転説を採用した場合、被相続人所有の土地の値上がり益について価額弁償金だけみなし譲渡課税を減額するとその分が永久に課税できなくなることで、現物返還の場合は相続税負担だけで済むが、価額弁償の場合は相続税負担に加え譲渡所得課税も課されるため、両者の負担に差が出るという指摘がある⁶⁴⁾。この問題は、特段の根拠となり得るか。まず、

を第3章で用いた事例を用い説明すると、下記の通りである。すなわち、2000万円で取得した土地が1億円に値上がりし、8000万円値上がり益が発生していた場合、最終的な被相続人へのみなし譲渡課税は含み益の3/4(6000万円分)のみとなる。仮に法人が、取得した土地を後に1億円で譲渡しても、法人にとっての取得価額は1億円となり、本来なら、みなし譲渡8000万円(譲渡価額1億円 - 被相続人の取得価額2000万円)が課税対象

遺贈を受けた法人に対し遺留分減殺請求があった場合の課税上の問題点（半田）

であるところ、譲渡益課税ができない。一方、個人が土地を相続し、その後譲渡した場合は、被相続人の取得価額が引き継がれ1億円から控除できるのは2000万円だけなので、8000万円が課税対象となる。よって、価額弁償金分だけみなし譲渡課税を減額すると、その分が永久に課税できなくなることから、土地の値上がり益8000万円について、遺留分権利者へ移転した1/4の値上がり益2000万円分（1億円×1/4 - 2000万円×1/4）が課税漏れとなり得る（下記図1参照）。

図1：移転説によった場合の課税関係

	遺留分権利者		法人	
	課税関係		課税関係	
遺贈時	被相続人の 準確定申告義務	1億 - 2000万 = 8000万 【所得税】	受贈益	1億 【法人税】
			土地取得原価	1億
遺留分 減殺請求時	被相続人の 準確定申告義務 に対する 更正の請求	(1億×1/4 - 2000万×1/4) = 2000万 【所得税】	受贈益	1億×1/4 = 2500万 【法人税】
			土地取得原価	1億×1/4 = 2500万
	遺留分に対する 相続税	1億×1/4 = 2500万 【相続税】		
価額弁償時	法人への譲渡所得課税（土地）	1億×1/4 - 2000万×1/4 = 2000万【所得税】	土地取得原価	2500万

確かに被相続人への譲渡所得課税の範囲で見れば、被相続人が所有していた土地の、所有期間における値上がり益につき課税漏れが生じる可能性も理解できる。ところが、相続人である遺留分権利者は、価額弁償時に法人に土地を譲渡したことによる譲渡所得課税を受けるため、結局のところこの値上がり益部分については課税がされることになる。さらに言えば、もし民法上の法律関係に忠実な理論で課税漏れが生じるのならば、それは

司法判断において税法の固有性を出し、私法と違った課税上の課税関係をとる理由や事情が本件にあるとは言えず、別異に解する特段の事情も認められない⁶⁵⁾。

また、の現物返還の場合と価額弁償の場合の課税負担差について、三木教授は最高裁が「さしあたりの公平」を意図したのではないかと指摘される⁶⁶⁾。つまり、移転説に拠ると、現物返還の場合は減殺請求時に土地のうち遺留分相当額につき相続税が課されるため、遺留分権利者は相続税負担だけで済むが、価額弁償の場合は相続税負担に加え譲渡所得課税も課されるため、両者の負担に差が出ることとなる。一方復活説に拠れば、現物返還と価額弁償の場合とで課税関係が異なるため複雑に感じるが、価額弁償を受けた時点の課税関係は公平となるわけである。ただし、この公平はあくまで価額弁償を受けた時点に限られる。すなわち、現物返還を受けた者が、事後に取得した土地を2500万円で売却等した場合には、結局は2000万円(2500万円 - 2000万円 × 1/4)につき譲渡所得課税がなされることになる。逆に、価額弁償を受けた者が同様に売却等をして譲渡所得課税のリスクはない。そういった意味で、「さしあたりの公平」とされるのである。つまり、移転説に拠っても、現物返還の場合と価額弁償の場合とで特段の不公平は生じないと言ってよい。

2 減殺請求を巡る紛争実態と法人に対する減殺請求の特殊性

結局、資産の値上がり益に対する課税漏れが生じ得るという懸念や、現物返還と価額弁償における税負担の不公平という問題については論理的に説明することが可能であり、移転説が復活説と比較して合理的でないとする特段の根拠は乏しく感じる。ここでは最後に、いささか経済的な観点からの問題はあるが、減殺請求を巡る紛争実態や、法人に対し減殺請求があり価額弁償が支払われるという処理の、実務における特殊性を鑑み、移転説を排除する合理的根拠が存在するかを考察する⁶⁷⁾。

判決 補足意見は、復活説は移転説より法律関係を簡明に処理し得ると

したが、紛争実態を考慮するに、減殺請求権が行使されるのは遺産を巡り紛争が生じている場合がほとんどであり、最終的な紛争解決までは時間を要する可能性がある。復活説に立てば、最終的な着がつくまでは減殺請求はないものとし、減殺請求から発生する段階的な課税関係は棚上げすることとなる。今回の事案のように、減殺請求が順次になされ、その全てに価額弁償がなされたような場合には、みなし譲渡所得に変動がない点で、確かに簡便と言えよう。しかし、受遺者が各減殺請求者に対し現物返還と価額弁償とで異なる対応を行った場合や、遺留分を放棄した共同相続人がいた場合には、逆に復活説では非常に複雑な処理となってしまう点を鑑みると、結局優劣をつけることは困難である⁶⁸⁾。

次に、法人に対し減殺請求があり価額弁償が支払われるという処理は、実務において特殊なものであり、その特殊性は、移転説を排除する根拠となり得るかどうかを見る。この点について、最高裁平成12年7月11日判決⁶⁹⁾は、複数の遺留分権利者から減殺請求があった場合に、各遺留分権利者に対し、現物返還と価額弁償の選択的行使を可能とする判断を下した⁷⁰⁾。このように、判例は選択的な価額弁償を認める方向であり、受遺者のイニシアティブによって代償分割と同じ経済的効果を楽しむことも可能であることから、減殺請求において選択的な価額弁償が増えるものと予想される⁷¹⁾。こうした動向を踏まえると、遺贈を受けた法人に対し減殺請求がなされた場合でも、共同相続人間で会社の経営権を争うような場面では、遺留分義務者たる法人は価額弁償を選択する機会が増加することは明らかであろう。法人に対する減殺請求及びその後の価額弁償金による処理の選択は、特殊な事情であるとはもはや言い難い。

3 法人に対する減殺請求における移転説の妥当性

以上から本稿では、遺贈を受けた法人に対し減殺請求があった場合の課税関係は、物権説に基づく移転説を採るべきであると主張したい。課税関係を整理すると下記のとおりになる。まず、遺留分権利者は減殺請求に

よって土地のうち遺留分相当の持ち分を取得するから、当該持分に対する被相続人に対するみなし譲渡所得も減少する。次に、当該持分を価額弁償金と引き換えることになるため、遺留分権利者は相続により取得した遺留分を譲渡したこととなり、譲渡所得課税が生じる。よって、遺留分権利者は、被相続人のみなし譲渡所得の準確定申告につき減額がある一方で、自己の遺留分の譲渡につき譲渡所得課税が課され、かつ、遺留分相当の相続税が課される。他方で受遺者である法人は、遺贈を受けた土地のうち遺留分相当の持ち分は、減殺請求があった時点でその遺贈が失効し、遺留分権利者に価額弁償金を支払った時点で、その価額弁償金を対価として失った持分を取得したこととなる。よって、支払った価額弁償金は、土地の受贈益を計上した期に土地の取得原価として算入し、実際に支払った時期の損金とはならないということになる⁷²⁾。

物権説を通説と断定することへの疑問や、物権説を採る高木教授が個別解釈の必要性を主張されていることへの配慮は必要不可欠だが、租税法律主義を採る我が国では、原則として法律に従った厳格な解釈がなされるべきである。よって、物権説を排除し、他の理論を採る個別の理由や事情があるかどうか考察を加える必要があった。ところが個別事情につき検討してみると、第一に土地の値上がり益への課税漏れについて、確かに被相続人への譲渡所得課税の範囲では、土地の値上がり益につき課税漏れが生じるように見えるが、遺留分権利者は、価額弁償時に法人に土地を譲渡したことにつき譲渡所得課税を受けるため、結局値上がり益につき課税される。さらに、仮に民法に忠実な理論で課税漏れが生じるのなら、税法の固有性を出し別異に解する特段の事情とも言えない。第二に、移転説に拠ると、現物返還の場合遺留分権利者は相続税負担だけで済むが、価額弁償の場合は相続税と所得税が課されるため、両者の負担に差が出るという懸念もあったが、この差は価額弁償時点に限られ、現物返還を受けた者が取得財産を売却等した場合は、売却時に譲渡所得課税を受け、価額弁償を受けた者が売却等をして譲渡所得課税はない。よって移転説の処理でも現物返

還と価額弁償とで不公平は生じないと言える。第三に実務的な処理の簡明性について、受遺者が各減殺請求者に対し現物返還と価額弁償とで異なる対応を行った場合や、遺留分を放棄した共同相続人がいた場合には、復活説では複雑な処理が予想される。第四に法人に対する減殺請求及びその後の価額弁償金による処理の選択は、特殊性を有するかどうかを考察した。判例は選択的価額弁償を認める方向であり、同族会社での事業承継等相続人間で会社の経営権を争うような場面では、法人が価額弁償を選択する機会は増加すると考えられ、法人に対する減殺請求及び価額弁償処理は、特殊な事情であるとはもはや考え難い。以上のように、いずれの論点を鑑みても、結局個別解釈する特異な事情はないと言えることができる。

第5節 小 括

本章ではまず、第1節で価額弁償金の性質について、取得原価と損失両者の見解を検討し、第2節では取得原価あるいは損失とした場合の計上時期について明らかにした。物権説によれば、減殺請求時点で目的物の権利が遺留分権利者に帰属し、遺留分義務者は目的物の返還義務若しくは相続時における遺留分相当額の弁償義務を負う。遺留分義務者は、遺贈資産の受贈益を計上した事業年度の、受贈益につき遺留分相当額の更正の請求が可能となり、同時に資産の取得原価を減額する。そして価額弁償金を支払った時点で、目的物の権利が遺留分権利者から遺留分義務者に帰属することとなり、遺留分義務者における現物返還義務が消滅し、価額弁償金と引き換えに取得した土地が資産計上されることとなる。最高裁ら一連の判決は、こうした理論に拠らず、復活説を前提に価額弁償金は損失であるとし、企業会計上の債務確定主義や通達の概念の観点から計上時期を支払時と据えたように考察できた。しかしながら、価額弁償金の性質について、物権説による、価額弁償金 = 取得原価であるという理論を退け、価額弁償金 = 損失とする理論を採用する特異の事情は明らかにはならなかった。また価額弁償金の計上時期について、価額弁償金 = 取得原価という理論のも

とでは、価額弁償金を支払った時点で、目的物の権利が遺留分権利者から遺留分義務者に帰属し、遺留分義務者における現物返還義務が消滅するから、価額弁償金額は目的物の取得原価として資産計上されることとなる。債務確定主義や通達概念を根拠にすれば、価額弁償金の支払確定時又は支払時に損金計上する理論の余地もあるが、そもそも価額弁償金＝損失の理論下でのみ成り立つ理論という点で、否定せざるを得ない。第3節では、土地の遺贈のうち全てがみなし譲渡課税の対象となる「遺贈による移転」となるかについて、復活説と移転説に議論を分け各理論の整理を行った。そして第4節では、通説である物権説を排除する特異の事情があるかどうかを踏まえながら、課税関係を再度整理した。特異の事情となり得る、土地の値上がり益への課税漏れの可能性、価額弁償と現物返還の課税負担の公平性、紛争実態や法人に対する減殺請求の特殊性の考慮を鑑みた検討を行った結果、やはりそうした事情は見出せず、物権説に基づく移転説を採るべきと結論づけることができる。

お わ り に

これまで見てきたように、遺贈を受けた法人に対し減殺請求があった場合の課税関係は、非常に複雑である。民法の通説である物権説を忠実に考えると、確かに価額弁償金は法人にとって土地の取得原価であり、ゆえに被相続人から法人への遺贈は対価を伴う取引であるから、所得税法59条1項1号における「遺贈による移転」に該当せず、納税者が主張するような理論構成になる。だが、この論点はそのような単純な所得税法上の解釈だけに留まらない。民法理論における通説であるとされる物権説についての妥当性、税法におけるキャピタルゲインや現物返還と価額弁償における課税負担の公平性、そして減殺請求を巡る紛争実態や法人への減殺請求という特殊性も考慮すべき材料となる。

本稿では、こうした検討事項について、基本的に、納税者が主張する物

権説に基づく移転説を支持する立場を採った。この結論は、いたずらに最高裁判決の理論が民法理論を無視したものと判断したことによるものではない。すなわち、物権説が民法の通説であるという見解に、他説採用の余地も存在することを認めたとうえで、本稿でこのような減殺請求権の法的性質という大問題を解決するのは不可能であることから、あくまで近年の多数説である物権説を通説と位置づけたのである。また、物権説の主な論者の一人である高木教授自らが指摘される、物権的效果を個別制限する解釈論の必要性も考慮したものである。

確かに税法において、私法における概念を本来の意味と異なる意味に解した方が徴収確保や税負担の公平配分に適合する 경우가少なくない。また、前述のように民法からも、減殺請求権の法的性質論については、解釈論の必要性を指摘された。しかし、ここで今一度強調したいのは、法的安定性や予測可能性の要請と、徴収確保又は公平負担の要請とが対立する場合に、解釈によって解決することは適当でなく、立法措置による解決がなされるべきということである⁷³⁾。課税要件事実は私法の領域における私的な経済活動に主として律されていることから、税法において特段の定めがない限り、民法における学説・判例の動向に沿った課税がなされるべきであるところ、本事案においては課税実務や法律関係の簡明化を理由とし、民法の解釈論から離れた解釈論がなされているように思う。租税法律主義を採る我が国においては、私法解釈に忠実な姿勢として民法理論に沿った統一的な解釈を行い、納税者の法的安定性を高めると共に、同一の経済的事象において納税者の税負担公平を図ることが、望ましいとは言えよう。なお、本稿ではあくまで解釈論の問題を論じたが、本来的には立法措置により解決が図られるべき問題でもある。立法に関する詳細な検討については今後の研究課題として別稿に譲りたい。

1) 金子宏『税法と私法』税法研究6号2頁以下（有斐閣，1978）。

2) 判時144 1号66頁。

3) 島津一郎＝松川正毅編『基本法コンメンタール』216項〔潮見佳男〕（日本評論社，第5

版, 2007)。

- 4) 犬伏由子「各章のテーマの位置づけと問題点」久貴忠彦『遺言と遺留分第2巻遺留分』1頁(日本評論社, 第2版, 2011)。
- 5) 中川善之助=泉久雄編『相続法(法律学全集)』646頁以下(有斐閣, 第4版, 2000)。
- 6) 伊藤昌司『相続法』293頁(有斐閣, 2003)。
- 7) 中川善之助編『注釈相続法(下)』233頁[島津一郎](有斐閣, 1957), 高木多喜男『総合判例研究叢書・民法(23)遺留分』113頁(有斐閣, 1964), 中川・前掲注(5)662頁, 伊藤・前掲注(6)386頁~387頁。
- 8) 梅謙次郎『民法要義卷之(五)相続篇』434頁以下(信山社, 1992)。
- 9) 川島武宜『民法(3)』212頁以下(有斐閣, 1951)。
- 10) 民集14巻9号1779頁。
- 11) 高木・前掲注(7)126頁, 谷口知平他編『新版注釈民法(28)』473頁[中川淳](有斐閣, 1988)。
- 12) 高木・前掲注(7)127頁~128頁, 二宮周平「減殺請求と税 民法の立場から」久貴忠彦編『遺言と遺留分第2巻遺留分』368頁(日本評論社, 第2版, 2011)。
- 13) 民集20巻6号1183頁。
- 14) 高木多喜男『遺留分制度の研究』176頁(成文堂, 1981)。
- 15) 二宮・前掲注(12)368頁~369頁。
- 16) 民集30巻7号768頁。
- 17) 最高裁昭和51年・前掲注(16)。
- 18) 鈴木祿弥『相続法講義改訂版』168頁(創文社, 1996)。
- 19) 二宮・前掲注(12)369頁~370頁。
- 20) 高木・前掲注(7)113頁~114頁。島津教授は, 物権説を採ることにより, 取戻財産の相続財産性が肯定され, 減殺請求権の性質と, 遺留分の相続分的性質が一致するとされる。島津・前掲注(7)233頁以下。
- 21) 高木・前掲注(14)179頁。請求権説からの反論として, 川島・前掲注(9)212頁, 横梯次「遺留分の減殺請求」中川善之助教授還暦記念家族法大系刊行委員会編『家族法体系 相続』275頁(有斐閣, 1974)等がある。
- 22) 高木・前掲注(14)162頁~163頁。
- 23) 中川善之助編『注釈相続法(下)』269頁以下[磯村哲](有斐閣, 1957)。
- 24) 磯村・前掲注(23)269頁。
- 25) 磯村・前掲注(23)272頁。
- 26) 高木・前掲注(7)131頁。
- 27) 二宮・前掲注(12)379頁~380頁。
- 28) 高木・前掲注(7)131頁, 高木多喜男「遺留分権利者の法的地位: 減殺請求権の性質と関連して」神戸法學雑誌12巻4号419頁~467頁(1963)も参照。
- 29) 3つの最高裁後も, 物権説を採用していると解される裁判が幾つかあったが, 二宮教授は物権説が裁判の結論に直結するようなものではないとされる。主な裁判例として, 最判昭和54年7月10日民集33巻5号562頁, 最判昭和57年3月4日民集36巻3号241頁, 最判平

遺贈を受けた法人に対し遺留分減殺請求があった場合の課税上の問題点（半田）

成7年6月9日判時1539号68頁，最判平成8年1月26日民集50巻1号132頁，最判平成9年2月25日民集51巻2号448頁，最判平成11年6月24日民集53巻5号918頁等がある。解説については，二宮・前掲注(12)370頁～375頁を参照。

- 30) 高木・前掲注(7)128頁～129頁。
- 31) 課税関係の整理については，三木義一『相続・贈与と税』105頁以下(有斐閣，第2版，2013)参照。
- 32) 関根稔「減殺請求」三木義一＝関根稔＝山名隆男＝占部裕典編『実務家のための税務相談(民法編)』378頁以下(有斐閣，2006)。
- 33) 占部裕典「遺留分減殺請求権の行使における租税法と民法の交錯 最高裁平成4年11月16日判決を素材にして」税法学512巻2号12頁(1993)，資産税担当官の回答「贈与に係る減殺請求に対して価額弁償をした場合の贈与税の課税関係」税理35巻5号306頁(1992)。
- 34) 三木義一「減殺請求と税 税法の立場から」久貴忠彦『遺言と遺留分第2巻遺留分』350頁(日本評論社，第2版，2011)。
- 35) 二宮・前掲注(12)382頁～383頁。
- 36) 行裁例集41巻2号352頁。
- 37) 判時1397号6頁。
- 38) 東京地裁平成2年・前掲注(36)。
- 39) 東京地裁平成2年2月27日判決訟月36巻8号1532頁。
- 40) 東京高裁平成3年2月5日判決税務訴訟資料182号286頁。
- 41) 最高裁平成4年・前掲注(2)。
- 42) 東京高裁平成3年・前掲注(37)。
- 43) 東京地裁平成2年・前掲注(36)。
- 44) 判決 と は基本的に同じ見解にたっているが，判決 は「受遺者が価額弁償を選択した場合，弁償を条件として目的物の所有権が確保できる半面，弁償額は観念的には遺留分相当額であっても，現実に弁償すべき額は当事者双方の合意ないしは訴訟等により定まるのであるから，遺贈の効果の発生と遺留分減殺の具体的効果の発生との間に時間の経過が常に存するところ，後者の効果の発生が，相続を原因としてされた課税処分¹に相続開始時に遡及して影響するものとする²，課税処分の効力を不安定なものとし，客観的に明確な基準に従って迅速に処理することが要請されている課税事務の円滑な遂行を著しく阻害する(下線筆者強調)」とし，課税実務の円滑な遂行の必要性を付け加えている。
- 45) 最高裁平成4年・前掲注(2)。
- 46) 東京地裁平成2年・前掲注(39)。
- 47) 判決 も，判決 が判決 に付加したものと同様の論調で，債務の確定のみでなく課税処分の安定性や課税実務の円滑な遂行の必要性を付加している。
- 48) 最高裁平成4年・前掲注(2)。
- 49) 最高裁平成4年・前掲注(2)。
- 50) 三木・前掲注(31)104頁～105頁。
- 51) 石村耕治「減殺請求を巡る税法上の論点」白鷗法學17巻2号1頁以下(2010)，占部・前掲注(33)2頁以下，金子宏『租税法[第16版]』226頁(弘文堂，2011)，関根・前掲注

(32)380頁以下, 垂井英夫「遺留分減殺請求に伴う課税関係 最近の裁判例から」
税研8巻46号23頁以下(1992), 三木・前掲注(34)360頁等。

- 52) 二宮・前掲注(12)366頁～367頁。
- 53) 金子・前掲注(1)11頁。
- 54) 占部・前掲注(33)10頁。
- 55) 占部・前掲注(33)20頁。代償分割における処理と同様に、値上がり益を減算すべきとする見解もある(寶金敏明「平成四年度行政関係判例解説」244頁以下(行政判例研究会, 1994)参照)が、この場合、値上がり益について課税漏れが生じる。
- 56) 占部・前掲注(33)21頁。
- 57) 占部・前掲注(33)19頁。他学説では、法人税法22条3項3号は「債務の確定」を要件としておらず、減殺請求時に受贈益から価額弁償金の合理的な算定額を損金計上すべきという見解がある(垂井・前掲注(51)26頁参照)。
- 58) 占部・前掲注(33)22頁。
- 59) 遺留分効果遡復活説を採る評釈として、田川博「判批」税経通信46巻7号216頁～217頁(税務経理協会, 1991), 有賀文宣「判批」税理35巻5号280頁～281頁(ぎょうせい, 1992), 福田知弘「減殺請求があった場合の相続財産から生ずる所得の課税関係について」税務大学校論叢45号38頁以下(2004)等がある。
- 60) 田川・前掲注(59)216頁。
- 61) 有賀・前掲注(59)280頁。
- 62) 税資173号287頁。
- 63) 田川税理士は、判決と福岡高裁の整合性について、課税庁の基本的スタンスとして、減殺請求が民法上形成権と解されるとしても、減殺請求権の行使により直ちに課税関係に変動を生ずることとはせず、減殺請求の効力、履行について争いがある場合には、相続税法上は当該争いが解決するまで減殺請求の形成権的效果を考慮しないとの持論を展開される。そうした理解の下で、判決は事件の経緯から減殺請求について当事者間に争いがあったことが明らかであるから、減殺請求時に課税関係に変動生じたとは解さないとする。一方の福岡高裁は、当事者間に減殺請求についての争いがないことをもって、減殺請求時に課税関係に変動が生じたとする。田川・前掲注(59)218頁参照。福田氏も同様の見解に立つ。福田・前掲注(59)40頁～43頁参照。こうした解釈は租税法律主義の観点から大きく法的根拠に欠けるものであり、疑問を感じざるを得ない。
- 64) 占部・前掲注(33)11頁～12頁, 田川・前掲注(59)216頁～217頁, 三木・前掲注(34)354頁～355頁。
- 65) 金子・前掲注(1)12頁。
- 66) 三木・前掲注(34)355頁～356頁。
- 67) 福田氏は対法人に限らず、減殺請求における形成権の特殊性について言及している。すなわち、減殺請求があったとしてもその内容について当事者間で争いがある場合は、誰にどれだけの経済的利得が帰属した債務が発生するのか訴訟等が終了しない限り確定しないとす。さらに、実務でも相続税法基本通達11の2-4により相続税の申告時又は更正、決定時において減殺請求が未確定の場合には、減殺請求がなかったものとして課税価格の

遺贈を受けた法人に対し遺留分減殺請求があった場合の課税上の問題点（半田）

計算をする取扱いがあることを根拠に，減殺請求権の課税関係を物権説として律することはできないと述べる（福田・前掲注(59)41頁～43頁参照）。実務の取扱いを持ち出すことや法的根拠の有無に疑問が残るものである。

- 68) 二宮・前掲注(12)385頁～386頁。
- 69) 判時1513号97頁。
- 70) 伊藤昌司「判批」ジュリスト臨時増刊1202号82頁（2001）参照。
- 71) 二宮・前掲注(12)386頁～387頁。
- 72) 相続時から減殺請求時までの土地の価額変動が生じている場合は，本章1節で述べたような価額弁償金を二段階に計上する処理も検討すべきである。
- 73) 金子・前掲注(1)11頁～12頁。