



税務リスクに備える!!

鳥飼総合法律事務所 弁護士 佐藤 香織

今月のポイント 遺留分減殺請求に対する価額弁償の民法上の効果と税法への影響

法人に対する遺贈については、課税が無制限に繰り延べられることを防ぐ目的で、「みなし譲渡課税」の制度が設けられています（所得税法59条1項1号*）。ある相続人から、法人に対する遺贈により遺留分を侵害されたとして遺留分減殺請求権が行使され、それに対し、目的物の返還ではなく価額弁償（現金による弁償）が行われた場合の課税関係はどうなるのでしょうか。

ある法律行為についての課税を考える時、課税の原因となる法律行為の効果について、確定した判例などがない場合には、その法律行為に関する解釈如何が訴訟で争点として争われることがあります。

※所得税法59条 次に掲げる事由により居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。

一 贈与（法人に対するものに限る。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）

◆ 今回の論点

今回ご紹介する判決は、最高裁1992（平成4）年11月16日判決（判例タイムズ803号61頁。以下、「1992年最高裁判決」）です。

「遺贈」とは、遺言によって自らの財産の全部または一部を無償で他人に与えることです（民法964条本文）。遺贈の相手（受遺者）は、相続人でも、第三者でも構いません。

しかし、民法は、相続という制度は遺族の生活保障などの目的も有していることを考慮して、一定の相続人については、被相続人の意思によっても奪うことのできない相続分を定めています。これが「遺留分」です（民法964条但書、1028条、1044条）。

遺留分を有する相続人（遺留分権利者）は、遺贈により自分の遺留分が侵害された時に「遺

留分減殺請求権」を行使することができます（民法1031条）。

遺留分減殺請求権を行使することで、遺留分を侵害する遺贈の効力は否定され、遺留分権利者は、遺留分に依りて目的物を取り戻すことができます。なお、民法では、受遺者が目的物そのものを遺留分権利者に返還するのではなく、価額弁償（現金による弁償）も認めています（民法1041条1項）。

遺留分減殺請求権が行使された時に、遺贈の効果はどうなるのかについて、2つの立場から議論されてきました。

第1の立場は、「形成権説」と呼ばれ、遺留分減殺の意思表示により遺贈の効果は失われるとするものです。第2の立場は、「請求権説」と呼ばれ、遺留分減殺請求とは単に物の返還を求める請求権に過ぎず、遺贈の効果は失われないと

するものです。

判例と多くの学説は、第1の立場である形成権説を採用しています。

それでは、遺留分権利者からの遺留分減殺請求に対して、目的物の返還ではなく価額弁償が行われた場合、課税にはどのような影響があるのでしょうか。今回ご紹介する1992年最高裁判決は、課税処分の取り消しを求める税務訴訟の中で、遺留分減殺請求に対する価額弁償の民法上の効果についての裁判所の考え方を明らかにしたものです。

1992年最高裁判決の主たる争点は、受遺者に遺贈された土地について、遺留分権利者より遺留分減殺請求権が行使され、価額弁償がなされた場合、同土地は、「遺贈により受遺者に譲渡されたもの」なのか、「遺留分減殺請求によって遺留分権利者が取得するが、価額弁償により改めて遺留分権利者から受遺者に移転したもの」なのかという点でした。

◆ 今回の事案

<事案の概要>

Aさんは、自己所有の土地（以下、「本件土地」）を法人であるB社に遺贈（以下、「本件遺贈」）しました。

本件遺贈により、Aさんの相続人であるXさんらは遺留分を侵害されたので、各人が有する遺留分（14分の1ずつ）に基づき、B社に対して遺留分減殺請求をしました。その後、Xさんらは、B社から本件土地の一部についての価額弁償として、それぞれ金銭を受領しました。

ところが、Y税務署長は、本件遺贈は、所得税法59条1項1号（みなし譲渡）の遺贈に該当し、Aさんの死亡時の価額に相当する金額で本件土地の全部の譲渡があったものとして、Aさん（その承継人であるXさんら）にみなし譲渡課税を行いました。

Y税務署長が、この課税処分を行った理由は

次のとおりです。

（Y税務署長の主張）

Xさんらの遺留分減殺請求によって、AさんからB社に対する遺贈がいったんは消滅したものの、その後の価額弁償によって、再度、相続開始時にさかのぼって復活したから、Aさんの死亡時の価額に相当する金額によりB社に遺贈の内容どおりに本件土地全部の譲渡があったものとみなされる。

これに対し、Xさんらは、本件土地全部について課税したのは違法であるとして、次のように反論をしました。

（Xさんらの主張）

遺留分減殺請求により、遺留分権利者はその遺留分に相当する持分を相続により取得したことになり、B社はこれを価額弁償によって買い受けたというべきだから、本件遺贈によってAさんからB社に移転したのは本件土地の残余の部分にすぎない。

第一審（東京地裁1990（平成2）年2月27日判決・訟務月報36巻8号1532頁）及び第二審（東京高裁1991（平成3）年2月5日判決・金融商事判例911号22頁）は、いずれも、「本件遺贈により本件土地がAさんからB社に譲渡され、遺留分減殺請求については、B社は、本件土地の一部をXさんらに返還したのではなく、価額弁償により返還を免れたのであるから、本件土地がAさんからB社へ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被相続人の譲渡所得には影響がないというべきである。」として、Y税務署長の主張を認めXさんらの訴えを棄却しました。そして、Xさんらの上告により、司法の判断は最高裁に委ねられたのです。

<1992年最高裁判決の要旨>

最高裁は、「本件土地の遺贈に対する遺留分減殺請求について、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、正当として是認することができる。」として、原審の判断は正当であると判示しました。

<解説>

今回の1992年最高裁判決のポイントは、次の点です。

[ポイント1] 遺留分減殺請求に対して受遺者が価額弁償を行った場合の遺贈の効果

遺贈の効果は、遺留分減殺請求によっていったんは遡及的に失効するが、受遺者が価額弁償すると、遺贈の効果が遡及的に復活するから、目的物は当初から受遺者に帰属していたものとみなすことができる。

[ポイント2] 租税法との関係

本件土地は、相続開始時より受遺者に帰属していたのであるから、所得税法59条1項1号のみなし譲渡として、譲渡所得課税が行われる。

最高裁がこのような結論となったのは、価額弁償を定めた民法1041条1項の条文が、「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の義務を免れることができる。」(下線は筆者)と定められていることから、この文言にも合致すると判断したためと考えられます。

また、遺留分減殺請求権は行使されて初めて効果を生じるので、行使されない限り、被相続

人の意思である遺言の効果はそのまま維持されることとなります。従って、最高裁が、「遺留分減殺請求がな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さかのぼって復活する結果、遺贈の目的である本件土地がAさんからB社に直接移転することになる。」と判示したことは、遺言を残した被相続人の意思を尊重することにもつながるといえるでしょう。

なお、1992年最高裁判決は5名の裁判官の合議により出されたものですが、このうち1名の裁判官が反対意見を述べています。この反対意見のポイントは、「所得税法59条1項1号に遺贈が掲げられているのは、遺贈が対価を伴わない資産の移転の事由の1つであるからであり、受遺者が遺贈の目的を取得するために対価の支払いを要する場合には、その取得は所得税法59条1項1号の遺贈に当たらないというべきである。」というものです。そして本件では、「B社は本件土地を取得するために価額弁償という対価を支払ったのだから、B社による本件土地の取得は同号の遺贈には当たらないというべきである」と述べています。

このような反対意見もありますので、本件は、最高裁の裁判官でも意見の分かれる微妙な事案であったといえます。

◆ まとめ

課税は、ある経済行為があってそれに対して行われるはずのものです。従って、本件のように、ある行為の民法上の効果が、税法の解釈にも影響を与えることは多くあると考えられます。そのため、税金問題が発生するような法律行為においては、今後は、各分野の専門家(民法などが問題となるのであれば弁護士、税法が問題となるのであれば税理士など)との連携を図っていくことが、税務リスクを回避する1つの方法となると考えられます。