

# 税法入門

## 第36回 価額弁償が為された場合の課税関係

税務特別委員会委員長  
脇谷 英夫 (51期)

### 事案

甲会社は昭和58年5月20日に死亡したAから東京都内の土地の遺贈を受け、その旨の所有権移転登記を完了した。

Aの相続人の1人であるXは、甲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Y税務署長に対し準確定申告を行った。

しかし、Aの他の相続人であるBら4人は甲に対し遺留分減殺請求を行い、甲から価額弁償（民法1041条）として合計4000万円を受け取った。

そこでXはAの所得を過大に認定し、X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が、Yは更正すべき理由はない旨の通知を行うとともに、X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。

そこで、Xはその取消を求めて不服申立てを行った。

東京地裁及び東京高裁は価額弁償金の控除を認めなかったため、Xは上告した。

### 争点

遺留分減殺請求権の行使により遺留分を侵害する限度において失効した遺贈の効果は、価額弁償が為された場合に復活するか。

### 判旨

●最高裁平成4年11月16日判決 判時1441・66

上告棄却

#### 1. 多数意見

遺留分減殺請求について受遺者が価額弁償を行ったことにより、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、したがって遺留分減殺請求が遺贈により本件土地に係る被相続人の譲渡所得に何らの影響を及ぼさないことになるとした原審の判断は正当。

#### 2. 味村裁判官の反対意見

(1) 価額弁償する場合、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る。

(2) 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」に該当しない。

(3) 多数意見によると遺留分減殺請求権を行使した者に相続税が課せられない不合理が生じる。

#### 3. 大堀裁判官の補足意見

(1) 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するし、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する。

(2) 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。

(3) 価額弁償は遺留分権利者と受遺者間の問題であり、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いを伴うものではない。

### コメント

1. 法人に対する遺贈を所得税法は被相続人の法人に対する譲渡とみなしている（所得税法59条1項1号）。そのため、遺贈した財産に増加益がある場合に、その増加益は被相続人の所得を構成することに

なり、相続人はこれについて準確定申告をしなければならない。

2. 所得税法が法人に対する遺贈についてのみこのような規定を置くのは、法人の場合、無償で資産を取得しても法人税法上の処理として時価で取得したものとされてしまい、法人に被相続人の取得費を引き継がせて課税の繰り延べを行うという処理ができないからである。譲渡があったとみなすことで被相続人の段階で当該資産の増加益に対する課税の清算をしようとしたのである。

3. ところで遺留分権利者が遺留分減殺請求をすると遺贈は遺留分を侵害する限度で失効し、受遺者が取得した権利はそ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ことになる（最判昭和51年8月30日判決）。物権的効力を生じるというのが判例通説である。

他方、受遺者が遺留分権利者に価額弁償をした場合、受遺者は遺留分権利者に対する返還義務を免れる。

では、このような場合、申告すべきAの所得額はどうなるのか。

4. 学説としては、まず遺留分減殺請求により遺贈の効果が遺留分を侵害する限度で失効して遺留分権利者が所有権を確定的に取得し、その後、受遺者が遺留分権利者から価額弁償により所有権を買い受けるという考え方（遺留分減殺請求時権利移転説）がある。この考え方によると、遺贈により受遺者に移転したのは遺留分権利者の持分を除いた部分となり、その持分は価額弁償により遺留分権利者から受遺者に移転することになる。

次に、遺留分減殺請求により遺贈の効果が遺留分を侵害する限度で失効するが、それは受遺者が現物返還か価額弁償かを選択するまで未確定であり、受遺者が価額弁償すると遺留分を侵害する限度で一旦

失効した遺贈の効果が相続開始時に遡って復活するという考え方（遺贈効果遡及復活説）がある。この考え方によると、現物返還が為された場合にのみ遺贈の効果が確定的に失効することになり、価額弁償の場合には遺贈の効果は維持され、遺留分権利者は価額弁償金を相続したことになるかとされている。

5. 大堀裁判官の補足意見から推測すると、多数意見は遺贈効果遡及復活説のようである。これに対し、反対意見の味村裁判官は遺留分減殺請求時権利移転説のようである。

最高裁平成20年1月24日判決（裁判所HP参照）は、「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」と判示している。

このことからみて、最高裁は遺贈効果遡及復活説に固まったと思われる。

6. 遺贈効果遡及復活説に立つと、確かに課税関係自体は簡明に処理できるようになるとと思われる。

しかし、そうすると価額弁償金の課税問題はどうか。

もし被相続人の相続財産になるとすると、判例では、価額弁償による返還義務の消滅という効果を生じるためには受遺者は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（最判昭和54年7月10日判決）、その価額算定基準時は現実に弁償がされる時であると解している（最判昭和51年8月30日判決）から、現実に弁償がされるとき持分の価格が相続財産になってしまう不都合が生じる。

とって相続財産にならないとすると、受遺者が現物返還を選択するか価額弁償を選択するかで相続

税の額が異なることになり、それが妥当かという問題も生じる（この点、代償分割と同様に考えて圧縮計算をすべきとの意見もある。参考文献3参照）。

また、遺留分減殺請求権を行使した後、受遺者が現物返還か価格弁償かの選択をするまでの未確定の間のAの所得の準確定申告はどのようにするのか、現物返還又は価格弁償があることを予想して申告することになるのか明確ではない。

7. この点、被相続人の準確定申告は法人に対する遺贈を前提として行い、遺留分減殺請求がなされた場合には遺贈がその限りにおいて失効したとして所得税について更正の請求を行い、その分につき遺留分権利者が相続したとして相続税の申告を行い、価額

弁償は遺留分権利者が受遺者に持分を譲渡した対価と見たほうが、複雑でも処理は明確ではないかと思われる。

#### 参考文献

1. 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」租税法の解釈と立法政策1（信山社出版）2002年
2. 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」〈判例評釈：最高裁平成4年11月16日判決〉『シュトイエル』377号（1993年8月）
3. 関戸勉「遺留分減殺請求と課税」相続紛争処理に必要な税務の知識（東京弁護士会弁護士研修センター運営委員会編）2003年