遺留分の減殺請求のかかる遡及効に関する税務

実務研究

日本税務会計学会
平成26年7月　月次研究会

齋藤　明［京橋］

はじめに

国民の相続に対する関心の高まりと同時に遺言書の作成件数は年々増加し、それに伴い相続人等の遺留分を侵害する内容の遺言書が今まで以上に多く作成され、その結果、遺留分の減殺請求が行われるケースが増加することが予想される。我々税理士としては、遺留分の減殺請求が行われた際の税務について今まで以上に理解を深める必要が生じるものと思われ、今回は特に難解な遺留分減殺請求にかかる遡及効に関する税務について検討を行った。

1　遺留分減殺請求時の遡及効（第一遡及効）

最判昭和51年8月30日により、遺留分の減殺請求権は遺贈（贈与）の効果自体を失わせる権利であると判示された。遺留分権利者が遺留分義務者に対して減殺請求をすれば、遺贈は遺留分を侵害する限度において失効し、遺留分義務者が取得した権利は、その遺留分を限度として当然に減殺請求をした遺留分権利者に帰属することとなる。つまり、このように相続開始後に行われた行為（遺留減殺請求）によって、相続開始時に遡って法律行為（贈与又は遺贈）が効力を失い、遡及効が生じることとなる。

2　第一遡及効が生じた時の税務対応

遺留分減殺請求が行われた時点で、遺留分義務者が取得した財産の物権は相続開始時に遡って遺留分権利者に移り、その結果遺留分義務者との共有状態が生じるのですから、その物権の移動に伴い、遺留分権利者に対する新たな課税（一方の遺留分義務者については減額の税務処理）が行われてしかるべきである。しかし、遺留分義務者が遺留分権利者に対して現物返還を行うのか価額弁償金を支払うのかは減殺請求を行った時点においては未定であるため、その時点において課税は行われない。平成15年税制改正以前は、更正の請求事由のひとつとして「遺留分による減殺の請求があったこと」（旧相法32③）があり、更正の請求は減殺請求の意思表示があった時点で直ちに行うものと解されている。これは民法解釈に忠実に沿った処理方法だったが、実際には減殺請求の意思表示の時点においては、減殺請求権の可否や遺留分の範囲について争いがあることが多く、減殺請求の意思表示があった時から4カ月以内に更正の請求をすべきとする旧相法32③は現実的ではなかった。そこで、平成15年度の相続税法の改正により、上記規定は「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」（相法32③）と改められ、実際に遺留分に関する解決がなされた時が更正の請求の事由とされることとなった。この改正により、紛争の実態に即した処理が可能となった。その後、遺留分減殺の請求に基づき返還すべき財産の価額、又は弁償すべき額が確定した場合には、その確定した時点において更正の請求、期限後申告、修正申告又は更正を行うこととなる。しかしながら、このような期限後申告（又は修正申告）は、いずれも「申告書を提出することができる」（相法30・31）と任意的な規定となっており、実務においては、相続人らの納付すべき相続税の総額に異動がないような場合には、あえて申告等を行わずに、当事者間の合意により税負担の調整を行うのが一般的な方法のようである。

3　遺留分義務者が価額弁償を行った時の遡及効（第二遡及効）

最判平成4年11月16日では、遺贈に対する遺留分減殺請求について受遺者が価額弁償を行った場合において、次の2点が争点となった。①遺留分義務者が支払った価額弁償金は費用（損失）なのかそれとも土地の取得費なのか。②遺留分義務者は価額弁償金を支払ったのにも関わらず無償行為である遺贈により財産を取得したといえるのか。この判決では、複数いる判事の意見は2つに分かれ、結局多数意見の見解に基づいて判決は確定したが、少数意見である反対意見が完全に否定された訳ではなく、現在においても有力説として指示をされているので注意が必要である。前記の争点に関してだが、本判決の多数意見においては、①価額弁償金は費用（損失）であり、②受遺者は被相続人からの遺贈により財産を取得したものと考える。それは、価額弁償金の支払により、当初の遺贈の効果が失効した第一遡及効の効果が遡及的に発生しなかったものと考える二重の遡及効という考え方によって説明が行われる。遺留分の減殺請求によりいったん失効した遺贈の効果（第一遡及）が、価額弁償によって再度相続開始時にまで遡及して（第二遡及）復活すると考えられるため、遺贈財産は被相続人から遺贈により直接遺留分義務者に移転したのだとするロジックである。この解釈は、民法1041条1項の、遺贈の目的は被相続人から受遺者に直接移転することとなるという考え方に合致し合理的であるということができ、また法律関係を簡潔に処理できる（最終的には受遺者が土地を全部取得するのであるから、相続開始当初から受遺者の所有と考える方が簡単である）点においてメリットが有る。一方の反対意見では、①価額弁償金は土地の取得費であり、②受遺者の支払った弁償金は対価であり、財産の移転は被相続人から遺留分義務者への遺贈ではない、とするものである。それは、遺留分の減殺請求により遺贈の効果は失効し（第一遡及）、遺留分義務者と遺留分権利者の共有状態が生じ、その後遺留分義務者が価額弁償することによって遺留分権利者の持分は遺留分義務者へと移転（つまり、弁償金の支払は遺留分権利者の持分の譲渡にかかる譲渡代金である）とするロジックである。価額弁償金の価額算定の基準時は現実に弁償がされる時であり、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とされているのであり（最判昭和51年8月）、受遺者が遺贈の目的物の返還義務を免れるためには、現実に弁償を行わなくてはならないのだから、遺贈の目的物の権利は、相続開始日ではなく、価額弁償が実際に行われた時に遺留分権利者から遺留分義務者に移転すると考えるとすれば、反対意見に合理性を見出すことができる。

4　第二遡及効が生じた時の税務対応

本判決により、税務においては多数意見の見解に基づく処理が行われる。遺留分義務者は遺贈により取得した財産の全てを遺贈により取得し、遺留分権利者に支払った価額弁償金を代償分割における代償金のようにマイナスの財産として処理を行う。一方の遺留分権利者については、こちらも代償分割における代償金と同様に、これを相続により取得した財産として処理を行う。しかし、価額弁償金を代償分割における代償金のように考える場合、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課せられるという問題が生じてしまう。これを回避するために、特に相続開始時から弁償金支払時までの間に当該財産の著しい値上がりがあった場合においては、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しを行うことで課税対象額の調整を図り、申告を行うことが可能なのではないかと考えている。また、受遺者が個人の場合には、相続税の課税関係の中で話を完結させることができるので話はシンプルだったが、受遺者が法人である場合には、みなし譲渡所得課税（所法59①一）の問題が生じるため、さらに課税関係は複雑となる。特に留意したいのが次の2点である。①法人が支払った価額弁償金の計上時期の問題。②受遺者である法人が取得した財産についてのキャピタルゲイン課税であるみなし譲渡による所得税の納税義務者の問題。①については、その法人の相続開始時の属する事業年度ではなく、その価額弁償金を実際に支払った日の属する事業年度の損金となるので留意が必要である。②については、法人が取得した財産について、相続人等が被相続人を納税義務者とするみなし譲渡所得課税に係る所得税の納税義務を承継し、所得税の準確定申告及びその納税を行うこととなるため（通法5①、所　法124①、所法125①）、非常に不合理な状態となってしまう。相続人が遺留分権利者となることができる場合には、遺留分の減殺請求を行うことによって財産を取戻し、あるいは価額弁償を受け、それを原資として所得税の納税義務を果たすことが可能となるが、遺留分の減殺請求を行わなかった相続人等は自らの財産をもって受贈法人の取得した土地のキャピタルゲインについての所得税の精算を行わなければならない。さらに言えば、たとえば相続人が被相続人の兄弟姉妹である場合には遺留分減殺請求権がないことから、何らの担税力を担保されることなくただ納税義務のみを承継することとなり、非常に不合理である。

5　最判平成8年1月26日により生じる疑問

最判平成8年1月26日においては「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」と判示が行われた。そうなると、これまでの定説であった最判平成4年11月16日の多数意見よりも、第二遡及効を生じさせない反対意見の方に正当性があるように感じられる。また、前述の納税義務の承継について、包括受遺者は相続人と同一の権利義務を有し（民990）、遺産の上に一定の割合の権利を持つ相続人と類似することから、積極財産のほか消極財産である債務をも承継するものと考えられるため、包括受遺者が被相続人の納税義務を承継することについて何らの違和感もない。その一方で特定遺贈があった場合には、特定受遺者は相続人と同様に取り扱われる包括受遺者と異なり被相続人の納税義務を承継しないものと考えられるところ、同判決では、「包括遺贈が特定遺贈とその性格を異にするものではない」との判示がなされたことにより、より一層難解さが増したように感じている。

［参考文献］
・LAWの論点　遺留分減殺請求権行使と遡及効（上・下）弁護士・永石一郎（ビジネス法務2013年8月／9月）
・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6日判決を素材にして－　占部裕典
・遺留分減殺請求に対する価額弁償の効力　早稲田大学教授水野忠恒（別冊ジュリストNo.132）