

実務研究

日本税務会計学会
令和3年6月 月次研究会



田中英子(北沢)

遺言のある相続

1 はじめに

平成19年に超高齢社会に突入して以来14年が経ち、わが国の高齢化は更に進んでいる¹。令和2年7月10日から遺言書保管制度が始まり、税理士も「遺言のある相続」に接する機会が一層増えて行くものと思われる。法人への遺贈や、財

2 相続における遺言の位置付け

民法896条 相続とは、相続人が被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する。
民法898条 相続人が複数あるときは、相続財産はその共有に属する。
続く条文では、法定相続分(民900)、代襲相続人の相続分(民901)と、財産を相続する者の範囲と割合を定めている。

一方、相続分の指定(民902)及び遺贈(民964)の存在は、遺言が法定相続に優先することを示している。

平成30年、改正民法の成立により、遺留分権利者は、受遺者又は受贈者に対して債務履行を求めることになる。
遺言による財産の処分方法は、包括遺贈と特定遺贈の区分があり、包括遺贈は財産を割合的に遺贈するものである。これは、相続分の指定と近似することから、包括受遺者は、相続人と同一の権利義務を有するとされている。包括受遺者は共同相続人とともに「遺産分割に至るまで遺産を共有する」⁴であり、包括受遺者は共同相続人と共に債務を承継する。
特定遺贈は特定された財産を遺贈の目的とするもので、帰属指定型と近似している。特定受遺者は負担付遺贈である場合を除き債務を負担することはない。
物権の移転に関しては、包括受遺者は、相続人と同様にならば、物権的に遺言者の権利義務を承継する。特定遺贈の場合は、遺贈の目的が特定物であれば、物権である債権であると問わず、物権的に特定受遺者に移転する⁶とされている。

3 遺言事項と税務

3・1 遺言事項
相続分の指定は、法定相続分と異なる割合で相続すべき割合を指定するもので

産を遺贈の目的とするもので、帰属指定型と近似している。特定受遺者は負担付遺贈である場合を除き債務を負担することはない。
物権の移転に関しては、包括受遺者は、相続人と同様にならば、物権的に遺言者の権利義務を承継する。特定遺贈の場合は、遺贈の目的が特定物であれば、物権である債権であると問わず、物権的に特定受遺者に移転する⁶とされている。

3・2 税務への影響
民法条文で確認した通り、税法においても受遺者が相続人なのか、受遺者が第三者である場合は、その遺贈が包括又は特定であるかの判断が重要である。これによって債務控除の可否、被相続人の納付義務の承継の有無が変わるからである。
※筆者追加

4 受遺者の課税関係

4・1 受遺者が個人の場合
相続税の納税義務者は、個人すなわち自然人である。相続税は個人の死亡を原因として個人の財産が個人に移転したことを機に、この財産の移転による所得には拒絶力があるとして課税される。租税回避行為に

4・2 受遺者が法人の場合
法人税法においては「無償による資産の譲受け」を益金の額に算入する(法22①)旨が定められており、法人の遺贈による所得には法人税が課税される。ただし、公共法人は法人税が非課税とされ、公益法人等又は人格のない社団等は収益事業から生じた所得以外の所得については非課税とされる。また、公益社団法人・財団法人については、公益目的事業、すなわち学術、技芸、慈善その他の公益に関する認定法の別表各号に掲げる種類の事業で、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものは、34の収益事業から除か

れているため、法人税が課税されない(法4②、法7、法令5②)。
4・3 みなし譲渡所得課税
受遺者が法人であった場合、譲渡所得の基因となる資産が遺贈の対象とされているとき、或いは包括遺贈された財産のなかに含まれているときは、みなし譲渡所得課税(所59①)の適用を受ける。
この規定は「キャピタルゲインに対する無限の課税の繰り延べを防止することを目的」⁷としており、この適用によって被相続人が所有していた期間の値上がり益が清算される。国等に対して財産を寄附

した場合は譲渡所得の非課税(措40①)の規定により、国税庁長官の承認を受けた公益法人等に係るみなし譲渡所得課税は非課税となる。一方、所定の要件を満たさなくなったときは承認取消処分(措40③)により、その要件を満たさなくなった時期に応じて被相続人又は受遺法人に所得税が課税される(措令25の17⑫、⑬)。

被相続人に対する譲渡所得課税は、相続人及び包括受遺者が承継し確定申告を行うことになるが、相続人も包括受遺者も存在しない場合は、相続財産法人がこれを承継する(通則5)。

5 換価分割

換価分割とは、財産の全部又は一部を金銭に換価する方法をいう。換価分割が行われた場合、換価に係る譲渡所得が認識される。この場合の譲渡所得は、換価時に代金の取得割合が確定しているか否か等により納税義務者の判断が異なる⁸。

競売による換価に係る譲渡所得を申告しなかったと認められた場合は、既に確認したように包括が特定に係らず相続開始時に物権の移転が生じる。ただし、不特定物若しくは他人に属する権利を目的とした遺贈の移転が生じる。他方、「包括遺贈以外の遺贈(財産上の利益供与)は、全て特定遺贈である」¹¹とすれば、遺贈の目的物を換価した金銭であると解される場合、債務の承継はないことになる。

6 換価遺言

遺贈の効力は、既に確認したように包括が特定に係らず相続開始時に物権の移転が生じる。他方、「包括遺贈以外の遺贈(財産上の利益供与)は、全て特定遺贈である」¹¹とすれば、遺贈の目的物を換価した金銭であると解される場合、債務の承継はないことになる。

包括遺贈と解される換価遺言の場合、相続開始時に受遺者に物権の移転が生じる為、換価に係る譲渡所得については、受遺者が一旦その所有権を得てこれを売却すると考えられる。したがって、換価に係る譲渡所得の納税義務者は、相続開始時に物権の移転により所有権を取得した受遺者であると考えられる。
不特定物遺贈と解される換価遺言の場合、民法の論理から考えると、これが特

7 おわりに

遺言は遺言者の最後の意思表示であり、尊重されるべきものである。しかし、遺言に絡み譲渡所得が認識されるべきとき、誰が納税義務者となるかの判断は、相続人の有無、包括遺贈か特定遺贈か、遺贈の目的は金銭か否か、遺言の文言等に左右される。納税義務者は、財産を取得していない相続人となる可能性もある。紛争回避の観点から、相続人への配慮が必要なのである。換価に係る譲渡所得課税の課税関係が明示されることが望まれる。

1 内閣府『平成20年版高齢社会白書』<https://www.w8.cao.go.jp/kourei/whitepaper/w-2008/gaiyo/20pdf.ind-exg.html> (令和3年9月7日)参照。
2 米倉裕樹『条文から読み解く民法「相続法」改正点と実務への影響』清文社、2018年、98頁。
3 蕪山殿「遺言事項」蕪山殿著『遺言法体系I補訂版』慈学社、2015年、113頁。
4 田中永司「遺贈」蕪山殿ほか著『遺言法体系I補訂版』慈学社、2015年、308頁。
5 田中・前掲注4、379頁参照。
6 田中・前掲注4、379頁参照。
7 東京地判平成22年2月26日。
8 国税庁「未分割遺産を換価した」という譲渡所得の申告とその後分割が確定したことによる更正の請求、修正申告等」<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/joto/09/01.htm> (令和3年9月9日)参照。
9 田中・前掲注4、379頁参照。
10 小柳誠「換価遺言が行われた場合の課税関係」『税務大学校論叢』第85号、平成28年、45頁参照。
11 田中・前掲注4、315頁。
12 小柳・前掲注10、79頁。
13 小柳・前掲注10、80頁。