

会員 相談室

Vol.22

相談事例紹介



財産の一部が相続人以外の者に遺贈された場合の課税関係（公益法人に対する特定遺贈）

質問

被相続人甲は、次のとおり遺言を残し、平成22年6月に死亡した。

この場合、相続人及び受遺者に対する相続税、所得税及び法人税の課税関係はどのようなものか。

【遺言の要旨】

甲は、後記の財産を相続人及び知人A、学校法人B学園に対し次のとおり遺贈する。

(財産取得者)

- 乙(妻)・・・b地を除く全財産の2分の1
- 丙(長男)・・・a地、建物の2分の1
- A(知人)・・・現金預金の2分の1
- (学)B学園(甲等との関係はない)・・・b地全部

(財産内訳)

- 1 不動産・・・a地400㎡、b地300㎡、建物200㎡
- 2 現金預金・・・300万円

なお、相続債務は、借入金500万円があった。

回答

1 相続税関係

(1) 相続人乙、丙及び受遺者Aが取得した財産については、相続税が課税される。

なお、500万円の債務については、乙、丙が承継することになる(A及び(学)B学園は、特定受遺者であるから相続債務の承継はない)。

(2) (学)B学園は、公益法人ではあるが法人にかわりはないから、原則として、相続税は課税されない。ただし、相続税法66条4項の適用がある場合は、相続税が課税される。

2 所得税(譲渡所得)関係

(学)B学園への遺贈については、被相続人甲に対し原則として、所得税法59条1項の規定により所得税(譲渡所得)が課税される。ただし、措置法40条の適用がある場合には、所得税(譲渡所得)は非課税となる。

3 法人税関係

公益法人が遺贈により取得した財産については、法人税の課税は、行われない。

検討

事例のように、相続人以外の者に対する遺贈があった場合、債務控除を含め相続税の課税関係はどうなるのか。

また、受遺者が公益法人の場合、所得税、法人税の課税関係はどのようなものかについて疑問を生ずることになる。

この点に関しては、次のとおりの課税関係が生ずるものと考えられる。

1 相続税関係

(1) 課税財産について

甲の遺言により相続人乙、丙が取得した財産について、相続税が課税されることについては疑問を生ずることはない。また、遺贈を受けたAについてもAは個人であることから、相続税が課税されることについても、疑問を生ずることはないと考えられる。

相続税が課税されるかどうか疑問を生ずるのは、公益法人である(学)B学園に対する遺贈であるが、相続税法上、遺贈があった場合において相続税が課税されるのは、受遺者が個人の場合のみである(相法1条、2条)。そうすると、公益法人も法人であるから、原則として、相続税は課税されないことになる。

ただし、公益法人に対する財産の遺贈については、相続税法66条4項の規定の適用がある場合には、相続税が課税されることとなるので、その判定をする必要がある。

なお、事例の(学)B学園については、遺言者

及びその親族等と何らの関係もないとのことなので、同条の適用はないと考えられる。

(2) 相続債務について

包括受遺者は、相続人と同一の権利義務を有する(民法990条)ことから、相続人と同様、相続債務を承継することになるのに対し、特定受遺者は、積極財産の取得のみに止まり、債務を承継することはない。したがって、ともに特定受遺者である受遺者A及び(学)B学園は相続債務を承継することはない。相続債務を承継するのは相続人乙と丙のみである。

2 所得税(譲渡所得)関係

相続人乙、丙、知人Aが取得した財産は、相続税の課税対象となり所得税の課税はされない(所法9条①十六)。また、(学)B学園についても、所得税の課税の問題は生じない。

しかし、被相続人甲については、(学)B学園に対し譲渡所得の起因となる財産(事例の場合は、b地)を遺贈していることから、原則として、所得税法59条1項の規定によるみなし譲渡所得の課税の問題が生じる。ただし、(学)B学園は公益法人であるから、措置法40条の承認要件を満たせば被相続人甲に対する所得税は非課税となる。

(注) 仮に措置法40条の適用がない場合は、被相続人甲に対してみなし譲渡所得の課税が行われるが、この場合、その所得税額は相続税の債務控除の対象となる。

3 法人税関係

法人税法上、公益法人については公益法人が行う収益事業に係るもの以外は、法人税の課税は行われないこととなっている。

したがって、(学)B学園が遺贈により取得した財産については法人税が課税されないこととなる。

財産の一部が相続人以外の者に遺贈された場合の課税関係(換価処分内容とする遺言があった場合)

質問

被相続人甲は、次のとおりの遺言を残し、平成22年6月に死亡した。

この場合、相続人及び受遺者に対する相続税、所得税の課税関係はどのようなものか。

【遺言の要旨】

乙、丙及びAは、後記1、2の財産を換価し、他の財産と合計したところで次のとおり分配すること。

(財産取得者)

- 乙(長男)には、5分の2
- 丙(次男)には、5分の2
- A(知人)には、5分の1

(財産内訳)

- 1 不動産・・・宅地300㎡、建物200㎡
- 2 上場株式・・・B社株式 10,000株
- 3 現金預金・・・5,000万円

なお、相続人は、乙、丙のみであり、財産の換価及びその換価処分の代金の分配は、遺言どおり行われた。

また、遺言により上記1、2の財産の換価が遺言執行者により行われた場合には、課税関係が異なるか。

回答

1 相続税関係

相続人乙、丙及び受遺者Aは取得した換価前の財産について、相続税が課税される。

なお、この場合の課税価格は、換価処分代金によるものではなく、換価前の財産の相続税評価額による。

2 所得税(譲渡所得)関係

不動産及び株式の換価処分に係る譲渡所得は、乙、丙及びAに対して分配された価額の割合に応じて課税されることとなる。

今回は

資産税



相談委員

西村國之 (目黒支部)

なお、換価処分が相続税の法定申告期限から3年以内に行われた場合には、措置法39条の規定の適用がある。

3 遺言執行者により換価された場合にも課税関係は1、2に同じ

検討

事例の場合のように、遺産を換価してその価額を一定割合で分配せよとの遺言があった場合には、①相続税法上相続又は遺贈により取得した財産は、換価処分代金なのか、それとも、換価処分前の財産なのか、②換価処分による譲渡所得の課税は誰に行うべきか、③相続人と包括受遺者とは①②の判定を行う上で差異があるかについて疑問が生ずるところである。

この点に関しては、次のとおりと考える。

1 相続税について

(1) 遺言内容からの検討

遺言者は生前に不動産や株式等を自らが現金化することを望まず、死後相続人等によって現金化を望んだものであるから、相続開始によって遺言者の財産を取得し、その後遺言内容にしたがって換価処分をし、その代金を遺言者の指定する割合に応じて分配したものとみることができる。

(2) 法律面からの検討

① 遺言内容が、換価後の全財産の何分の一を受遺者(事例の場合はA)に与えるという内容のものであることから受遺者は包括受遺者になること。

② 包括受遺者は、相続人と同一の権利義務を有することから、換価処分等に関しては相続人と同一の法律効果が包括受遺者に帰属し、相続税、譲渡所得の課税関係も相続人と同一になると考えられること。

③ 相続又は包括遺贈があった場合、被相続人の財産(換価処分前)は相続開始と同時に相続人又は包括受遺者に移転する(物件的効力)と考えられること。

以上の検討結果から、相続税の計算上、課税価格に算入される財産は換価処分前の財産となると考える。

2 所得税(譲渡所得)について

相続人及び包括受遺者は、換価処分前の財産を相続開始と同時に相続あるいは包括遺贈により取得し、その後遺言に基づき当該財産を換価処分しその財産を分配したとみることができるので不動産、株式の換価処分に係る譲渡所得については、各人が取得して換価処分代金の割合に応じて各人に課税されることとなる。

3 遺言執行者により換価された場合について

遺言執行者を定め遺言内容の執行を遺言執行者に依頼する遺言がなされている場合には、遺言執行者は遺産全体について管理処分権を有している(民法1012条)と認められ、反面、相続人及び包括受遺者は遺産の処分その他遺言の執行を妨げる行為をすることができない(民法1013条)こととなる。

よって、遺言執行者が行った換価処分等の行為は、相続人及び包括受遺者に帰属するものと考えられる。

注) 内容は、平成22年4月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。