

Vol.100

今回は 資産税

会員相談室

相談委員 富岡 俊明 (王子)

相談事例
紹介

電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後 1時～2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157



清算型包括遺贈と譲渡所得

事例1

私は、囲碁仲間である隣人甲の介護をしてきた。甲が亡くなり、甲は遺言公正証書で遺産のすべてである土地建物を売却し、債務や葬儀費用等の諸費用を控除した残金のうち3600万円を私に、残金の1/2を友人乙に、1/2を友人丙に遺贈する旨の遺言を残していた。

なお、法定相続人は甲の甥が1名おり、遺言執行人として弁護士Tを指定している。

私は、相続税のほかに譲渡所得に係る所得税も納税しなければならないか。

回答

あなたの場合、乙及び丙と共に相続税のほかに譲渡所得に係る所得税の納税義務があると考えます。

検討

(1)少子高齢化社会の進展により、友人知人が互いの生活を互助する機会が多くなり、相続開始後財産を処分して、債務の弁済、葬儀費用の支払いの後に、生前お世話になった人々に金銭を遺贈する遺言が見受けられる。このような遺贈を以下、「清算型包括遺贈」という。

遺言者は包括又は特定の名義で財産の全部又は一部を処分することができる(民法964)。前者を包括遺贈といい、遺贈の目的の範囲を遺言者が自己の財産全体に対する割合をもって表示した遺贈をいうと解され、包括受遺者は相続人と同一の権利義務を有する(民法990)。また、後者を特定遺贈といい遺贈の目的が特定され〇〇市××町〇番の土地は誰々に与えるという遺贈をいうと解される。遺贈は、遺言者の意思により相続財産を処分するものであるから、相続分の指定(民法902)、遺産分割方法の指定(民法908)の要素も含まれると考えられる。

事例の遺贈は、包括遺贈と解すべきか特定遺贈と解すべきであろうか。特定遺贈は相続開始と同時に受遺者に所有権が移転するが(民法176)、相続財産を売却してその代金から債務等を弁済し残りの金銭の分配をするという遺言は、相続開始時にはその金額は特定されておらず、受遺者に財産の処分及び債務の弁済等を求めており分割方法の指定の要素が大きいことから包括遺贈と考える。設問と同様の内容の遺言について、大審院は昭和5年6月16日第一民事部判決(昭和4年(オ)第1695号)において、受遺者は、金銭のみ取得したもので特定遺贈と解すべきであるという主張に対し、「売却代金ノ内ヨリ負債諸税等の負担額ヲ控除シタル残額云々トアルハ畢竟分配ノ方法ヲ定メタルモノニ外ナラサルモニシテ」、「特定ノ金銭ヲ遺贈シタルモノニ非ス」と事例と同様の遺贈を包括遺贈と判示している。

(2)清算型包括遺贈がなされ相続が開始した時は、「相続財産の売却処分、相続財産である債権の取立及び相続債務の弁済、残余現金の受遺者への引渡し等が遺言執行者の任務となる。

遺言執行者がする相続財産である不動産の売却手続きとして、次の登記実務例がある。

外国籍の被相続人が日本国内の土地について清算型包括遺贈をした事例(遺留分権利者はいない。)の登記手続きに係る弁護士法第23条の2に基づく照会について、昭和52年2月4日付法務省民第3第773号民事局第3課長回答は、「遺言執行人の単独申請により被相続人名義から相続人名義に相続による所有権移転登記を経由したうえで、遺言執行人と買主との共同申請により相続人名義から買主名義に移転

登記をすべきものと考えます。なお、右の各登記の申請書には、遺言執行人であること及び遺言執行人が所問の処分をする権限を有することを証する書面を添付する必要があるので申し添えます。」としている。

この場合、被相続人→相続人→買受人の順に所有権は移転することが登記簿上記載されることになる。そうすると、相続人→買受人の所有権移転の登記原因は売買となるから、表見的には当該相続人が譲渡所得に係る納税義務者となる。したがって、相続人が納税義務者となる旨の見解を散見する。

これらの見解は、遺言執行人は相続人の代理人とみなされること(民法1015)、遺言執行人の法律行為の効果は相続人に帰属することに基づくものと考えられる。

しかしながら、本件のような清算型包括遺贈について、遺言執行者は相続人の協力を得ることなく相続財産を処分し得るのであって(前記民事局第3課長回答)、相続人は何ら譲渡に関与していない。また、相続人を經由する登記は、所有権移転の経緯を明確に記載するという登記制度の要請に基づきなされるもので、かつ、遺言の目的を達成する過程において為されるものである。

一方、所得税法12条は「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属すると見られるものが単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとしてこの法律の規定を適用する。」と規定している。

そうすると、本件の相続人は相続財産に係る譲渡益を享受しておらず、その譲渡益は包括遺贈の受遺者が享受しているのであるから、所得税法12条の規定により、本件の相続人が譲渡所得に係る納税義務者となることはなく、包括受遺者が納税義務者であると考えます。

なお、遺産分割協議において、換価分割を前提に複数いる相続人の代表者が相続登記をして(登録免許税などの費用を圧縮することを主たる目的としている)、当該代表者が相続財産を譲渡した場合は、その譲渡代金を遺産分割協議に基づき譲渡代金を取得する相続人が譲渡者と扱われている。この場合においても売買に係る表見的な遺産分割手続上の譲渡者ではなく、その譲渡代金を受領した相続人を譲渡者と取り扱っている。

事例2

事例1においては法定相続人がいたが、法定相続人がいない場合はどのように考えるべきか。

回答

事例1と同様に、あなたの場合、乙及び丙と共に相続税のほかに譲渡所得に係る所得税の納税義務があると考えます。

検討

(1)民法の解釈
包括遺贈がなされ法定相続人がいないときは、従来、相続財産法人(民法951)を經由して財産を取得すると考えられていたが、最高裁判所は、「遺言者に相続人は存在しないが相続財産全部の包括受遺者が存在する場合は、民法951条にいう「相続人のあることが明らかでないとき」に当たらないものと解するのが相当である」とし、その理由として、①包括受遺者は相続人と同一の権利義務を有すること、②遺言者の死亡の時から原則として同一に属した一切の権利義務を承継することから、相続人があることが明らかでないときの相続財産の管理、清算の方法に係る諸手続きを行わせる必要がないことを判示している(平成9年9月12日判決民集

51-8-3887)。

(2)登記実務

しかしながら、登記手続実務においては、遺言執行者が指定されているときは相続財産管理人を選任するまでもなく遺言執行者が相続財産法人名義とする登記をした上で、遺言執行者と買受人との共同申請により売買による所有権の移転登記を申請することとされている。

そうすると、相続財産法人から買受人への所有権移転登記の登記原因は売買となるから、相続財産法人が当該売買に係る納税義務者と表見的には考えられる。しかしながら、この場合においても、所得税法12条の規定により、包括受遺者を当該売買に係る納税義務者と考える。

なお、相続財産法人は、「法人」の文言が用いられているが、相続人不存在の場合の相続財産の整理清算のために法技術的に相続財産を法人と擬制したものであって、法人税法に規定する法人でないことは明らかであり、又、所得税の納税義務者は、個人であって、相続財産法人を個人とみなす規定もない。したがって、相続財産法人が清算型包括遺贈に係る売買によって所得税の納税義務者となることはない。

事例1において、法定相続人を譲渡に係る納税義務者とする見解に基づけば、相続財産法人を納税義務者とせざるを得ないと考えられるか所得税法はこれを予定しておらず、資産の値上がり益が実現しているにも係わらず課税関係は生じないとの疑問が生じる。

なお、国税通則法第5条の規定は、相続財産法人が納税義務者となる場合を規定しているが、それは被相続人に課せられた納税義務を承継するものであり、本事例のように、遺言者に相続が開始した後に成立・確定した納税義務に関するものではない。

まとめ

清算型包括遺贈に係る譲渡については、以上のとおり、不動産の所有権移転の経緯を登記簿に正確に記載する要請(中間省略登記の抑制)によって相続登記を経て譲渡に係る登記義務者が登場するが、所得税法の規定の適用に当たっては、所得税法12条に規定する実質所得者課税の原則に従い納税義務者を決定すべきであると考えます。

また、自益信託が設定され委託者の死亡に伴い、受託者において信託財産を譲渡し債務等の弁済後に残余の金員を受益者である相続人若しくは友人等に遺贈するという信託においても、登記簿上の譲渡者とその譲渡益の享受者が一致しない。この場合にも、誰が相続財産の譲渡に係る納税義務者か問われることになる。

これらの形態における譲渡所得の納税義務者に関する直接の通達は発遣されていない。

注)内容は、平成29年8月18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。