

判例研究

相続税法32条1項3号に規定する、遺留分減殺請求により弁償すべき額の確定した日について

—訴訟係属中であっても、所有権移転登記訴訟における認諾の日に相続税法32条1項3号の更正の請求ができるとされた裁判例の検討—平成25年1月8日裁判—【TAINS FO 3-333】

松井 宏
(税理士)

目次

はじめに

I 平成25年1月8日裁判

- 1 事案の概要
- 2 争点
- 3 当事者の主張

II 判断

- 1 相続税法32条1項3号について
- 2 遺留分減殺請求に関する規定について
- 3 認定事実について
- 4 原処分庁の主張について

5 本件通知処分について

III 検討

- 1 相続税法32条1項3号について
- 2 遺産全部を被相続人に「相続させる」旨の遺言について
- 3 遺留分減殺請求権について
- 4 租税特別措置法39条1項の適用（譲渡所得において、相続財産に係る取得費加算の特例）について

おわりに

はじめに

相続税法32条1項3号〔更正の請求の特則（平成15年3月法律第8号により改正）〕の規定は、「遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は返還すべき額が確定したこと。」により、更正の請求の適用を認めている。

本件裁判は、相続税法32条1項3号の適用にあたり、遺留分減殺請求訴訟についての判決が確定した場合や、訴訟についての訴訟上の和解等が調書に記載されて確定判決と同一の効力を有することとなった場合に限られるものではないと解されると判断し、最高裁第3小法廷、平成12年7月11日判決、（民集54巻6号1886頁）を援用（以下「甲判決」とい

う。）している。

遺留分減殺請求権については、遺留分減殺請求は、遺留分保全に必要な限度で減殺の対象である処分を失効させるものと解されると判断し、最高裁第1小法廷、昭和41年7月14日判決—（民集20巻6号1183頁）を援用（以下「乙判決」という。）している。

本稿は、遺留分減殺請求に係る相続税法32条1項3号の適用について、本件裁判例とともに上記最高裁判例及び、関連する判例・裁判例を含め検討を行った。

I 平成25年1月8日裁判

1 事案の概要

(1) 請求人は、被相続人（以下「本件被相続

人」という。)の死亡により開始された相続(以下「本件相続」という。)に係る相続税について期限内申告を行った。「本件相続」に係る共同相続人は、本件被相続人の長女である請求人、同二女、同三女、同四女及び同五女の5名である。

(2) 本件被相続人は、平成16年4月1日付で、本件被相続人の財産全てを請求人に相続させる旨の遺言(以下「本件遺言」といい、本件遺言に係る遺言書を「本件遺言書」という。)をし、本件遺言書は、平成18年8月7日、家庭裁判所において検認されたことにより、本件被相続人が所有していた相続財産のうち土地(以下「本件土地」という。)については、平成18年8月7日受付で、本件相続を原因として、本件被相続人から請求人への所有権移転登記が経由された。

(3) 請求人は、平成18年9月28日付で、A社との間に請求人が本件土地をA社に売り渡し、A社がこれを買受ける旨の不動産売買契約(以下「本件売買契約」という。)を締結した。本件土地については、平成18年9月28日受付で、本件売買契約を原因として、請求人から甲社への所有権移転登記が経由された。

(4) 本件相続人のうち甲及び乙(以下、両名を「甲等」という。)は平成19年2月13日付の内容証明郵便で、請求人に対して、本件遺言により甲等の遺留分が侵害されたとする遺留分減殺請求をし、また、同20年9月5日付で、請求人を被告として、遺留分減殺請求訴訟(以下「本件遺留分減殺請求訴訟」という。)を提起した。

(5) 甲等は、平成21年8月18日付で、A社を被告とし、本件土地の真正な登記名義の回復を原因として甲等に各共有持分10分の1ずつ

の所有権移転登記手続をすることを求める共有持分移転登記請求訴訟を提起し、請求人は、甲等原告側に補助参加をした。

(6) A社は平成22年12月21日に行われた本件移転登記請求訴訟の第10回口頭弁論期日において、請求を認諾(民訴267条、以下「本件認諾」という。)し、本件認諾は認諾調書(民訴267条)に記載された。

(7) 本件は上記経緯により、請求人が遺留分減殺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から、相続税法32条[更正の請求の特則]の規定に該当するとして請求人が行った更正の請求について、原処分庁は、平成23年8月15日付で、更正をすべき理由がない旨の通知処分(以下「本件通知処分」という。)をした。

(8) 請求人は、本件通知処分に不服があるとして、平成23年10月11日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年12月22日付で棄却の異議決定をし、その異議決定書謄本は、同月27日に請求人に対し送達されたので請求人は、異議決定を経た後の本件通知処分に不服があるとして、平成24年1月24日に審査請求をした。

2 争点

本件更正の請求は、相続税法32条1項3号又は5号に規定する事由に該当する適法なものか否か。

3 当事者の主張

(1) 請求人の主張

① 本件認諾は、確定判決と同一効力を有するものであり、本件認諾は相続税法32条1項3号に規定する事由に該当する。

② 本件認諾がされたことで、請求人が相続

した財産のうち、本件土地の共有持分10分の1ずつが、遺留分減殺を原因として甲等に帰属することが確定したものであり、上訴が認められず、判決確定と同一の効力が生じることから、相続税法32条1項5号が委任する相続税法施行令8条1号に該当する。

(2) 原処分庁の主張

① 本件認諾の既判力は、主文に包含される所有権移転登記手続の可否に関する判断の結論についてのみ生じるのであり、遺留分減殺請求を原因とするか否かの判断についてまで及ぶものではない。

また、本件更正の請求の時点では、甲等は本件土地に関する価額弁償請求を含めた本件遺留分減殺請求訴訟に係争中であったことから、本件土地に関して遺留分減殺請求における確定的な判断がされたものとは認められない。

② 相続税法32条1項5号が委任する相続税法施行令8条1号は「遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があったこと」と規定しており、国税通則法23条2項1号のように、判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む旨の規定もないことからすると、相続税法施行令8条1号の「判決」には訴訟上の和解等を含むと解することはできない。

II 判 断

1 相続税法32条1項3号について

(1) 相続税法32条1項3号は、遺留分減殺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を理由として更正の請求を認めるものであるところ、その趣旨及び同号の文言

に照らせば、同号に該当する場合は、遺留分減殺請求訴訟についての判決が確定した場合や、遺留分減殺請求訴訟についての訴訟上の和解等が調書に記載されて確定判決と同一の効力を有することとなった場合に限られるものではないと解される。

受贈者又は受遺者は、民法1041条1項に基づき、同条1項3号は、減殺された贈与又は遺贈の目的たる各個の財産につき価格弁償をしてその返還義務を免れることができると解される（最高裁平成12年7月11日第三小法廷判決・民集54巻6号1886頁）。

(2) 相続税法32条1項1号が各個の財産について、分割が行われ得る未分割遺産の分割が行われたことを更正の請求の事由として規定していることに照らすと、同条1項3号は、遺留分減殺請求に基づき各個の財産について返還すべき又は弁償すべき額が確定したその都度、更正の請求がされることを認容するものであると解される。

(3) 遺言書において遺産全部を特定の相続人に「相続させる」趣旨の遺言者の意思が表明されている場合、遺言者の意思は、遺産全部を当該相続人に単独で相続させようとする趣旨のものと解するのが合理的な意思解釈といふべきであり、遺言書の記載から、その趣旨が遺贈であることが明らかであるか又は遺贈と解すべき特段の事情がない限り、遺贈と解すべきではなく、上記「相続させる」旨の遺言は、民法908条に規定する遺産の分割の方法とともに同法902条1項に規定する相続分を指定した遺言であると解するのが相当である。

2 遺留分減殺請求に関する規定について

(1) 遺言により法定相続分と異なる割合で相

続分の指定がされ（民法902条1項本文）、当該相続分の指定が遺留分を侵害するものであった場合、同項ただし書が遺留分に関する規定に違反する相続分の指定を禁じていることに照らすと、遺留分減殺請求権者の遺留分減殺請求権の行使が妨げられるものではないと解され、当該遺言について、遺留分減殺請求に関する規定である同法1031条及び同法1040条が適用されることとなると解するのが相当である。

(2) 遺留分減殺請求は、遺留分の保全に必要な限度で減殺の対象である処分を失効させるものと解されるところ（最高裁昭和41年7月14日第一小法廷判決・民集20巻6号1183頁）、このような減殺請求の効果により、遺留分減殺請求権者（遺留分権利者及びその承継人）は、目的物の所有権を取り戻し、減殺を受けるべき者に占有や登記の回復を求めることが可能となる。しかしながら、減殺を受けるべき者が減殺請求の前に目的物を第三者に譲渡し又は目的物に権利を設定してしまっていた場合には、遺留分減殺請求権者による目的物の返還請求を認めると当該第三者に不測の損害を生ずるおそれがあることから、民法1040条は、当該第三者に対する追及効を原則として遮断し、それによって目的物の回復が不能となった場合に、減殺を受けるべき者は遺留分権利者に価額の弁償をしなければならないこととしたものと解される。

この趣旨に照らせば、民法1040条1項本文の規定は、遺留分権利者が、遺留分減殺請求によって目的物を取り戻して占有や登記を回復することができた場合に、これに加えて価額弁償の請求をも認めるものと解することはできないというべきである。

3 認定事実について

(1) 本件遺言は、本件被相続人の全財産を請求人に「相続させる」旨の遺言であり本件遺言書の記載から、その趣旨が遺贈であることが明らかであるとはいえず、遺贈と解すべき特段の事情の存在も認められないから、相続分とともに遺産分割の方法を指定したものと認められる。このような相続分の指定がされた遺言についても、遺留分減殺請求に関する民法1031条及び同法1040条が適用されることとなる。

(2) 本件遺留分減殺請求訴訟については、平成22年11月25日に請求人が甲等の遺留分割合を認めるまで、請求人は甲等が主張する遺留分割合を争い、また、本件移転登記請求訴訟については、平成22年12月21日に本件認諾がされるまでA社は甲等の請求を争っていたものである。したがって、本件認諾がされる前、本件土地について遺留分減殺請求に基づき返還すべき又は弁償すべき額が確定したとは認められない（この点については、請求人及び原処分庁の間に争いがない）。

本件認諾は、A社が、本件土地に設定されていたA社の譲渡担保権に基づく所有権移転登記について、甲等各共有持分10分の1の所有権移転登記手続をすることを認めたものであり、また、本件認諾の前に、請求人が甲等の遺留分割合が各10分の1であると認めていたことからすると、甲等は、本件認諾により、本件土地の遺留分に係る各共有持分の登記を回復することができたものと認められる。

(3) 民法1040条1項本文の規定は、遺留分権利者が、遺留分減殺請求によって目的物を取り戻して占有や登記を回復することができた場合に、これに加えて価額弁償の請求も認め

るものではないから、甲等は、本件認諾の後、本件遺留分減殺請求訴訟において本件土地に係る価額弁償を請求することはできず、本件土地について遺留分減殺請求に基づき返還すべき又は弁償すべき額が変動することはない。

(4) 本件認諾の日に、遺留分減殺請求権者である甲等は、本件土地について遺留分に相当する共有持分権を取り戻すことが確定し、これにより、請求人が遺留分減殺請求に基づき返還すべき又は弁償すべき額が確定したというべきであり、本件更正の請求は、相続税法32条1項3号に規定する事由に該当し、本件更正の請求には理由がある。

4 原処分庁の主張について

原処分庁は、本件認諾の既判力は、主文に包含される所有権移転登記手続の可否についてのみ生じ、遺留分減殺請求を原因とするか否かの判断についてまで及ぶものではなく、本件更正の請求の時点では本件遺留分減殺請求訴訟が係属中であり、本件土地に関して遺留分減殺請求における確定的な判断がされたとは認められないことを理由として、本件更正の請求は、相続税法32条1項3号に規定する事由に該当しない旨主張する。

しかしながら、相続税法32条1項3号に該当するか否かの判断は、遺留分減殺請求に基づき返還すべき又は弁償すべき額が確定したと評価し得る事実が認められるか否かによるべきものであって、遺留分減殺請求訴訟についての判決が確定した場合や、遺留分減殺請求訴訟についての訴訟上の和解等が調書に記載されて確定判決と同一の効力を有することとなった場合に限られるものではなく、本件認諾に係る既判力の客観的範囲を根拠として

同号該当性を判断することはできないというべきであり、本件認諾の日に本件遺留分減殺請求訴訟が終了していなかったことは、同号該当性の判断の結論に影響を及ぼすものではない。

5 本件通知処分について

本件更正の請求には理由があり、また、本件更正の請求は、本件認諾の日であり請求人が相続税法32条1項3号に規定する事由に該当することを知ったとする日である平成22年12月21日の翌日から4月以内の同23年4月1日にされた適法なものである。

III 検 討

1 相続税法32条1項3号について

(1) 本件判決の援用する甲判決

i 事案の概要

甲判決は、原告（遺留分減殺請求権を有する相続人）及び被告（財産全部の包括受遺者）の父が、被告に対し、公正証書遺言により財産全部を包括遺贈をしたところ、原告が被告に対し遺留分減殺請求権行使の意思表示をし、その結果共有となった財産の内不動産及び株式の現物分割を求めるとともに、分割により取得することになる不動産及び株式について移転登記手続及び株券の引渡し等を求めた。

ii 判 旨

受贈者又は受遺者は、民法1041条1項に基づき、減殺された贈与又は遺贈の目的たる各個の財産について、価額を弁償して、その返還を免れることができるものと解すべきである。なぜならば、遺留分権利者のする返還請求は権利の対象たる各財産について観念され

るのであるから、その返還義務を免れるための価額の弁償も返還請求に係る各個の財産についてなし得るものというべきであり、また、遺留分は遺留分算定の基礎となる財産の一定割合を示すものであり、遺留分権利者が特定の財産を取得することが保障されているものではなく（民法1028条～民法1035条）、受贈者又は受遺者は、当該財産の価額の弁償を現実に履行するか又はその履行の提供をしなければ、遺留分権利者からの返還請求を拒み得ないのであるからこのように解したとしても、遺留分権利者の権利を害することにはならないからである。

このことは、遺留分減殺の目的がそれぞれ異なる者に贈与又は遺贈された複数の財産である場合には、各受贈者又は各受遺者は各別に各財産について価額の弁償をすることができることから肯認できる。

そして、相続財産全部の包括遺贈の場合であっても個々の財産についてみれば特定遺贈とその性質を異にするものではないから上記説示が妥当する。

iii 甲判決は遺留分制度における価額弁償について、受贈者又は受遺者は、遺留分算定の基礎となる財産の価額の弁償を現実に履行するか又はその返還義務を免れるための価額の弁償をしなければ、遺留分権利者からの返還請求を拒み得ないのであるから、現物返還と価額弁償との差異はないと考えられている。したがって本件事例においては、本件認諾の日に、遺留分減殺請求権者である甲等は、本件土地について遺留分に相当する共有持分権を取り戻すことが確定し、これにより、請求人が遺留分減殺請求に基づき返還すべき又は弁償すべき額が確定したという判断は妥当と考える。

(2) 相続税法32条1項1号の更正の請求の事由
i 相続税法32条1項1号は、「未分割財産について民法（民法904条の2（寄与分）を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って課税価格が計算され課税された後に、遺産分割が行われた結果、当初計算されていた課税価格が共同相続人又は包括受遺者の課税価格と異なることとなったこと」と定めている。

ii 遺言者の財産全部が包括遺贈された場合、遺留分権利者が、民法1031条に基づく減殺請求権の行使により遺贈された不動産上に遺留分割合に相当する共有持分権を取得し、これに基づき受遺者に対し所有権移転登記手続を求めることについて、最高裁第2小法廷、平成8年1月26日判決（民集50巻1号132頁）は、「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、遺贈は遺留分を侵害する限度において失効し、受遺者が取得した権利は遺留分を侵害する限度で当然に減殺請求をした遺留分権利者に帰属するところ（最高裁判昭51年8月30日・民集30巻7号768頁）、遺言者の財産全部についての包括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するのが相当である。特定遺贈が効力を生ずると、特定遺贈の目的とされた特定の財産は何らの行為を要せずして直ちに受遺者に帰属し、遺産分割の対象となることはなく、また、民法は、遺留分減殺請求をした者の遺留分を保全するに必要な限度で認め（民法1031条参照）、遺留分減殺請求権を行使するか否か、これを放棄するか否かを遺留分権利者の意思にゆだね（民法1031条・1043条参照）、減殺の結果生ずる法律関係

を、相続財産との関係としてではなく、請求者と受贈者、受遺者等との個別な関係として規定する（民法1036条・1037条・1039条・1040条・1041条参照）など、遺留分減殺請求権行使の効果が減殺請求をした遺留分権利者と受贈者、受遺者等との関係で個別的に生ずるものとしていることがうかがえるから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。そして、遺言者の財産全部についての包括遺贈は、遺贈の対象となる財産を個別的に掲記する代わりにこれを包括的に表示する実質を有するもので、その限りで特定遺贈とその性質を異にするものではないからである。」と判示している。

iii 本件判決の判断は、上記1項1号の解釈に照らし、同条1項3号は、遺留分減殺請求に基づき、各個の財産について返還すべき又は弁償すべき額が確定したその都度、更正の請求がされることを認容するものであると解している。

(3) 平成15年改正以前の相続税法32条1項3号の規定による裁決

i 平成9年4月8日 裁決⁽¹⁾

相続税法32条1項3号に規定する「減殺請求があったことを知った日」とは、請求人が調停の成立を知り得る状態に置かれた日（調停調書の交付を受けた日。）とするのが相当であるとした事例。

① 相続税法32条は、既に確定している課税価格等が新たに生じた事由に基づき、過大となった者に更正の余地を与えようとする特則規定であることに鑑みれば、減殺の請求について争いがある場合には、受贈者としては、和解、調停あるいは判決によっ

てその争いが解決したときは、相続税法32条の定めるところにより更正の請求をすることができるものといえ、また、法条の趣旨もここにあるものと解される。

② 家事審判法21条1項（現行・家事事件手続法286条）には、「調停において当事者間に合意が成立し、これを調書に記載したときは、調停が成立したものとし、その記載は、確定判決と同一の効力を有する。」と記載されており、当事者間の合意を調書に記載することが調停の成立要件であることは明らかである。

③ 何時が「減殺請求があったことを知った日」に該当するかについて検討すると、相続税法32条1項3号に規定する「遺留分による減殺の請求があったこと」とは、遺留分に関する減殺請求が調停等によって解決された場合には、その調停等が成立した時と解され、「減殺請求があったことを知った日」とは、調停等が成立し、了知し得る状態に置かれた場合と解するのが相当である。

④ 調停は、当事者間の合意が調書に記載されてはじめて成立するのであるから、最終審理日には本件調停調書は作成されておらず、遺留分による減殺の請求があったことを知ることはできない。

本件の場合「減殺請求があったことを知った日」は、調書が作成された日が不明である以上、請求人が調停の成立を知り得る状態に置かれた日（調停調書の交付を受けた日）とするのが相当であり、その日の翌日から4月を経過した日までになされた適法なものであるから、法定期限の経過を理

(1) TA1NS Fo-3-80.

由とした原処分は、違法な処分となり、取り消すのが相当である。

ii 平成9年7月18日 裁決⁽²⁾

相続税法32条1項3号に規定する更正の請求をすることができる期間の起算日は、同条に定める「遺留分による減殺の請求があったこと」を知った日であり、同条に定める「遺留分による減殺の請求があったこと」を知った日の期間の起算日は、遺留分減殺請求訴訟の和解が成立した日と解されると判断した〔判断〕は、明確に「遺留分による減殺の請求があったこと」と記載されており、文言上では請求権の行使のときを意味しており、また、請求権の行使については相続の開始と遺贈を知ったときから1年以内に制限しており、形成権の行使と考えられていることからみても、更正の請求ができる期間の始期は、文言どおり減殺の請求権が行使されたときからと解釈されるべきである。

この事例は、平成15年改正以前の相続税法32条1項3号の規定による更正の請求をすることができる期間の起算日は、同条に定める「遺留分による減殺の請求があったこと」を知った日であるが請求権の行使については形成権の行使と考えられている。

2 遺産全部を被相続人に「相続させる」旨の遺言について

(1) 最高裁 平成3年4月19日判決（民集45巻4号477頁）は、『相続させる』趣旨の遺言は、遺産の分割の方法を定めた遺言であり、他の共同相続人もその遺言に拘束され、これと異なる遺産分割の協議、さらには審判もなし得ないのであるから、このような遺言にあつては、遺言者の意思に合致するものとして、遺産の一部である当該遺産を当該相続

人に帰属させる遺産の一部の分割がなされたのと同様の遺産の承継関係を生ぜしめるものであり、当該遺言において相続による承継を当該相続人の受諾の意思表示にかかわらせたなどの特段の事情のない限り、何らかの行為を要せずして、被相続人の死亡のとき（遺言の効力の生じたとき）に直ちに当該遺産が当該相続人に相続により承継されるものと解すべきである。」と判示している。

本件裁決の判断も被相続人の遺産の承継関係に関する遺言については、遺言書において表明されている遺言者の意思を尊重して合理的にその趣旨を解釈すべきものであるとしている。

(2) 平成23年12月6日裁決⁽³⁾「相続させる」旨の遺言の法的効果を前提として、相続税の申告後遺留分減殺請求に係る和解の成立によって未分割財産が分割されたことを事由とする相続税法32条1項1号の規定に基づく更正の請求は、その前提を欠くとした事例

i 事案の概要

本件は、審査請求人A（以下「請求人A」という。）及び同C（以下「請求人C」という。）が、相続税の申告後遺留分減殺請求に係る和解の成立により、他の共同相続人に対して返還等すべき額及び上記申告において相続財産としていた定額貯金の本件相続開始日における不存在が、いずれも確定したとして各更正の請求を行ったのに対し、原処分庁が、定額貯金が不存在であるとする部分については国税通則法70条（国税の更正、決定等

(2) 裁決事例集54集109頁。

(3) 裁決事例集76集440頁。

の期間制限) 2項により更正することができる期間を徒過していることから、当該部分は更正しなかったことから、その各処分全部の取消しを求めた事案である。

ii 判断

① 相続税法の解釈

相続税法55条は、相続固有の問題として、相続税の法定申告期限内に遺産の全部又は一部の分割ができないことがあり得ることに鑑み、現実に相続により取得する財産が確定していないことを理由に相続税の納付義務を免れるという不都合を防止し、国家の財源を迅速、確実に確保するために、法定申告期限内に申告書を提出する場合に相続人間で遺産が分割されていないときは、その未分割の遺産については、各共同相続人が法定相続分の割合に従って、当該財産を取得したものとしてその課税価格を計算することとしている。

② 相続税法32条1項1号は、相続税の申告書提出時に分割されていない財産があるため同法55条の規定により民法(904条の2を除く。)の規定による相続分の割合に従って課税価格が計算されていた場合に、その後当該財産の分割が行われ、共同相続人が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分の割合に従って計算された課税価格と異なることとなったことを理由として更正の請求を認めるものであるから、相続税法32条1項1号の事由は、未分割の遺産につき、一旦同法55条の規定による計算で税額が確定した後、遺産の分割が行われ、その結果、既に確定した相続税額が過大になるという相続税に固有の後発的事由について規定したものであり、同法32条1項1号に規定する事由があるといえるためには、相続税の申告書提出時に未分割の相続財産があり、かつ、当該財産に

ついて相続税の申告書の提出後に分割が行われたことを要するというべきである、と判断している。

3 遺留分減殺請求権について

(1) 本件判決の援用する乙判決

i 事案の概要

乙判決は、原告(遺留分減殺請求権を有する相続人)及び被告(財産全部の包括受遺者)の父が、被告に対し、公正証書遺言により財産全部を包括遺贈をしたところ、原告が被告に対し遺留分減殺請求権行使の意思表示をし、その結果共有となった財産の内不動産及び株式の現物分割を求めるとともに、分割により取得することになる不動産及び株式について移転登記手続及び株券の引渡し等を求めた事例(この判例は、被相続人の遺産全部を包括遺贈された共同相続人の1人に対し、6分の1の遺留分を有する他の共同相続人が、47筆の土地及び1棟の建物につき、遺留分減殺を原因とする持分移転登記手続を求めた)。

ii 判旨

遺留分権利者が民法1031条に基づいて行う減殺請求権は形成権であって、その権利の行使は受贈者又は受遺者に対する意思表示により、また一旦、その意思表示がなされた以上、法律上当然に減殺の効力を生ずるものと解するのを相当とする。したがって、この見解に基づいて相続の開始及び減殺すべき遺贈のあったことを知った日から1年以内に減殺の意思表示をなした以上、その意思表示により確定的に減殺の効力を生じ、もはやその減殺請求権そのものについて民法1042条による消滅時効を考える余地はない。

iii 援用判決は遺留分権利者が民法1031条に

基づいて行う減殺請求権は形成権であって、その権利の行使は受贈者または受遺者に対する意思表示によってなせば足り、その意思表示がなされた以上、法律上当然に減殺の効力を生ずるものと解するのを相当とすると判示している。

この判示は遺留分減殺請求権の性質及びその行使の効果について、通説とされる形成権＝物権的效果説、形成権＝債権的效果説及び債権的請求権説のうち、形成権＝物権的效果説を採るものであり、相続税法32条1項3号について、平成15年3月法律第8号による改正前の第3号の更正事由による、遺留分による減殺の請求があったことというだけでは、具体的な金額が確定するまで長期間を要することが多く、更正の請求期限である4月では対応できないことがあることから、遺留分の減殺請求により返還すべき、又は弁償すべき額が確定した時点をつえ、更正の請求ができる日とする改正が行われており⁽⁴⁾、改正前の条文において、福岡高裁平成元年7月20日判決⁽⁵⁾は、「相続税法上の租税債権は、納税義務者が相続や遺留分減殺等の所定の原因によって課税財産を取得したことにより成立するものであって、たとえ、課税処分時に遺贈の効力につき受遺者と遺留分権利者との間に訴訟が係属し、その有効無効が未確定であるからといって、これによって右租税債権の成立とこれに基づく課税処分の効力が左右されるものではないと解すべきである。」と判示している。

iv 遺留分減殺の効果について、最高裁第2小法廷 昭和51年8月30日判決（民集30巻7号768頁）は、遺留分権利者が民法1041条1項の価額弁償を請求する訴訟において、「遺留分権利者の減殺請求により贈与又は遺贈は

遺留分を侵害する限度において失効し、受贈者又は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ものと解するのが相当である。」と判示している⁽⁶⁾。

v 本件判決は、援用判例の趣旨により、民法1040条1項本文の規定は、遺留分権利者が、遺留分減殺請求によって目的物を取り戻して占有や登記を回復することができた場合に、これに加えて価額弁償の請求をも認めるものと解することはできないというべきであると判断し、相続税法32条（更正の請求の特則）1項3号「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」の適用により、更正の請求ができるとしている。

(2) 平成9年4月8日判決⁽⁷⁾

遺留分の減殺請求に係る価額弁償金は遺留分の減殺請求の確定によって遺留分権利者となった者からの請求により価額弁償金が交付されるときは、民法1041条に基づき、各相続人が取得する実質的な相続財産の額が変動することになる。遺産の現物の取得者から価額弁償金の交付を目的とする債権を取得した相続人については、その債権も実質的には、相続又は遺贈により取得した財産と解され、また、価額弁償金の交付を目的とする債務を負った相続人についても、その債務も実質的には、相続又は遺贈により取得した財産とさ

(4) 武田昌輔監修『DHCコンメンタル相続税法』2685頁（第一法規・平成25年）。

(5) 税務訴訟資料173号287頁。

(6) 司法研究所編『遺産分割事件の処理をめぐる諸問題』（法曹会・平成6年）40頁。

(7) TA1NS Fo-3-083。

れ、相続税の課税対象となるものと解するのが相当である。

そうすると、価額弁償金を交付した者及び価額弁償金の交付を受けた者に係る相続税の課税価格の計算をどのようにするかについては、相続税法において特に規定されていないが、相続税法11条の2（相続税の課税価格）1項において、相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額をもってその者の相続税の課税価格とされていることから、価額弁償金が交付された場合の各人の相続税の課税価格の計算は、次によるのが相当であると判断している。

- a 価額弁償金を交付した者に係る相続税の課税価格は、相続又は遺贈により取得した財産の価額から交付した価額弁償金の価額を控除した金額とする。
- b 価額弁償金の交付を受けた者に係る相続税の課税価格は、相続又は遺贈により取得した財産の価額と交付を受けた価額弁償金の価額との合計額とする。

4 租税特別措置法39条1項の適用（譲渡所得において、相続財産に係る取得費加算の特例）について

(1) 東京地裁 平成12年1月30日判決⁽⁸⁾

i 遺留分減殺請求に係る訴訟が係属していた場合における租税特別措置法39条1項（相続財産を譲渡した場合の取得費の特例）所定の期間の起算点について遺留分減殺請求に係る訴訟が係属していた場合であっても、相続財産に係る譲渡所得の算定における取得費加算の特例に関する租税特別措置法39条1項所定の期間の基準となる「当該相続の開始があった日」を「遺留分減殺請求に係る争いが和解、調停あるいは判決によって解決した日」

と解釈することはできないとした事例

ii 判 旨

① 本件特例は、その文言上、本件特例が適用となる譲渡の時期を明確に限定しており、その意義は一義的に明らかであること及び相続税法32条1項1号ないし4号の定める事由が生じたため新たに納付すべき相続税額が生じた者が同法30条に基づいてする期限後申告がなされた場合については何ら言及せず、この場合につき上記期間の始期又は終期の基点を変更すべきことを定めていないことからすると、本件特例について、その始期を限定する「当該相続の開始があったとの文言を、遺留分減殺請求権の行使があった場合においては『遺留分減殺請求に係る争いが和解、調停あるいは判決によって解決した』と解釈することはできない。」

② 本件特例は、相続により取得した財産を譲渡したときは、いかなる場合にも譲渡所得の計算において相続財産に係る相続税額を取得経費に準じて扱うべきことまでを定めたものではなく、一定の期間内にされた譲渡についてのみ、その加算を許容したものであり、相続財産の譲渡時期によって本件適用の有無につき差異が生じることは、本件特例が当然に予定した区別である。

③ 譲渡の時期が遺留分義務者との抗争において遅延したとしても、事案の内容次第では遺留分義務者を非難することができないこともあるから、本件特例の運用につき原告指摘のような状況が生ずるとしても一概に不公平、不平等ということとはできず、仮に遺留分義務者が違法な抗争に出たために、遺留分権利者が本件特例を受けられなくなったとする

(8) 訟務月報48巻1号147頁。

ならば、その不利益は事案の内容に応じて遺留分義務者との間で分担されるべきものである。

iii 遺留分減殺請求に係る訴訟の長期化により遺留分権利者が本件特例の適用を受けられなくなる場合のあることが本判決により明確にされた以上、遺留分義務者が更正の請求をするか否かを含めて、可能な限り訴訟上の和解等においてその処理を明確に定めるべきであるとされている⁽⁹⁾。

iv 遺留分請求訴訟が提訴されると、本件特例の適用期間内に当該訴訟について和解等により確定判決と同一の効果を有する結果を得ることは困難であっても、その遺留分訴訟に係る一部の物件等について、本件裁決例は認諾等の事実を確定事実として「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。」と認めたことにより、措置法の特例においても、その認諾等の事実が適用期間内であれば、その物件については適用が認められるものと考ええる。

おわりに

第2次大戦後の民法改正において、家督相続制度及び隠居制度が廃止されたが、遺留分減殺の規定については、家督相続制度の廃止

に伴う若干の改正と、相続開始前の遺留分放棄制度の新設（民法1043条）のほかは大きな変化はなく、遺留分減殺に関連する条文（民法1033条～民法1035条）は、明治民法を踏襲した。平成16年の民法現代語化の際も、条見出しが付され表現の統一に伴う形式的修正があっただけで、この3か条の内容は従来そのままであり⁽¹⁰⁾、家督相続制度が廃止され、法定相続が配偶者相続権の確立を前提とする均分相続原則に変化するなかで、近時、遺言の増加と、それに対抗する相続人の権利意識の高まりという状況により、遺留分をめぐる紛争が増加している⁽¹¹⁾。今後においても、平成27年1月1日以後適用される相続税法の改正による相続税納税義務者の増加等により、遺留分請求に係る相続税法33条3項の適用事例も増えることが予想されることから、更正請求の処理が迅速に行われることを期待したい。

(9) 星野雅紀編『遺留分をめぐる紛争事例解説集』（新日本出版・平成20年）449頁。

(10) 中田裕康「遺留分減殺の順序及び減殺額」梶村太市・野田愛子総編集『新家族法実務大系④』（新日本法規・平成20年）445頁。

(11) 首藤重幸「遺留分減殺にかかわる相続税の問題」『税務事例研究・平成23年版CD-ROM第2号』（日本税務研究センター・平成23年）58頁。