

課税における遺産分割

奥谷 健

(広島修道大学法学部教授)

目 次

I はじめに	2 遺産分割による持分の移転
II 税法における遺産分割の取扱い	3 遺産分割の遡及効
1 遺産分割による財産の「取得」	4 小括
2 遺産分割による財産の「移転」	IV 遺産分割による財産取得と課税
3 遺産分割の遡及効	1 民法と税法の齟齬
4 小括	2 遺産分割の課税上の取扱い
III 民法における議論	3 小括
1 遺産分割の法的性質	V おわりに

I はじめに

相続税は、人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される税である。そして、その課税類型として、わが国の相続税は遺産取得税方式に依拠しているといわれる⁽¹⁾。そのため、相続税の納税義務者は、相続または遺贈（死因贈与を含む。）によって財産を取得した個人となっている（相続税法1条の3）。このことから、相続税は、相続によって財産を取得したことに着目し、その取得した個人に対して課される税であるといえる。

では、相続によって財産を取得するとは、どういうことであろうか。「相続」とは、私有財産制の下で被相続人の財産を誰かに帰属させるための制度であるといわれる⁽²⁾。これは、人の死亡によって開始する（民法882条）。そ

して、相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継することになる（同法896条）。ということは、相続によって財産を取得するのは、この「相続開始の時」と考えられる。そして、民法898条で「相続人が数人あるときは、相続財産は、その共有に属する」と定められ、898条では「各共同相続人は、その相続分に応じて被相続人の権利義務を承継する」となっていることから考えられるのは、法定相続分（民法900条参照）に基づいた共有持分を「相続開始の時」に取得するということである。

(1) 金子宏『租税法〔第20版〕』（弘文堂、2015年）583頁。

(2) 前田陽一・本山敦・浦野由紀子『民法Ⅳ 親族・相続〔第3版〕』（有斐閣、2015年）222頁〔浦野〕。

しかし、ここでいう「共有」については、民法上は各相続人には具体的な処分権限が原則として認められていない。そうすると、具体的に財産についての処分権などを有していない状況で、その財産を「取得」したといえるのであろうか。

また、民法902条は、被相続人が遺言で共同相続人の相続分を定めることを認めている。ということは、相続分を法定相続分にに基づいて取得するといえないようにも思われる。また、907条では、共同相続人は、被相続人が遺言で禁じた場合を除き、いつでも、その協議で、遺産の分割をすることができることが規定されている。そうであれば、相続開始の時点では、相続人と相続財産が確定され、共同相続の場合には、その後の遺産分割によって、どの財産が共同相続人のうちの誰に帰属するか、ということが決まるとも考えられる。

つまり、共同相続の場合には、相続開始の時点では、まだ相続財産を「共有」しているに過ぎない共同相続人が、遺産分割を通じて各相続人の「固有」の財産を取得すると考えられるのである。そうであれば、遺産分割によって具体的に個別的な相続財産を取得することも考えられることになる。

しかし、遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずるといって、遡及効が定められている(民法909条)。そうすると、遺産分割で固有の財産を取得したとしても、法律上はその取得時期は「相続開始の時」ということになる。やはり、「相続開始の時」に財産を取得することになるとも考えられるのである。

このように、相続によって「財産を取得」という現象を見た場合、民法上では相続開始の時に効力を認めるという規定になって

いると考えられるが、具体的に財産を固有のものとするのができるのは遺産分割を通じてと考えることもできる。つまり、相続によって「財産を取得」するのは、少なくとも「相続開始の時」と「遺産分割(終了)の時」との2つの時点が考えられるのである。換言するならば、相続によって財産を取得するという場合、まさに「被相続人の死亡」が「相続」となるのか、「遺産分割」が「相続」となるのか、ということもできる。

仮に後者となる場合、遺産分割は財産を取得するための行為といえる。前者の場合には、遺産分割によって、それまでの共有財産から具体的な持分が決まり固有の財産となるにもかかわらず、共同相続人間での財産の移転はないという評価となるように思われる。つまり、「相続によって財産を取得する」という点を考える場合、遺産分割が財産を取得する行為なのか、それとも別に財産を移転させる(取得する)以外の行為としての性質を有するのか、ということが1つの重要な問題になると思われるのである。

このような遺産分割の性質をめぐっては、後述するように、いくつかの裁判例の中で注目すべき言及がある。そこで以下では、相続による財産取得の時期とはいつかという問題を考えるために、その前提となる遺産分割の性質という点に注目をして、いくつかの裁判例をもとに検討していくことにしよう。

II 税法における遺産分割の取扱い

まずは、遺産分割の性質に関連する課税上の取扱いについて裁判例をもとに見ていくことにしよう。

1 遺産分割による財産の「取得」

上記のように、共同相続の場合には遺産分割がなされることになる。その際に、相続人間での遺産分割が難航することもある。そのような場合に弁護士に依頼することも少なくないと思われる。その弁護士費用について、遺産分割によって財産を取得したといえるのであれば、「取得に要した費用」（所得税法33条3項）として控除が認められる可能性が生じるとも考えられる。このような弁護士費用の取得費該当性が問題になったのが、東京高裁平成23年4月14日判決⁽³⁾である。以下では、この事例について見ていくことにしよう。

まずは事実の概要を確認しよう。原告Xは、昭和41年11月4日に死亡した甲の法定相続人のうちの1人である。甲を被相続人とする相続（本件相続）については遺産分割が難航した。具体的には、遺産分割の調停が成立には至らず、遺産分割調停事件となり、平成16年6月18日に審判（本件審判）により確定した。そして、本件審判の結果、遺産分割によってXは、被相続人が大正15年4月10日に取得していた東京の宅地のうちの一部（本件土地）と現金及び他の共同相続人からの代償金を取得した。

このような経緯の中、Xは、弁護士との間で委任契約を締結して各遺産分割調停事件の代理人として選任していた。そして、本件審判によって遺産分割が終了したため、遺産分割調停及び審判事件の弁護士報酬を支払った。

その後Xは、平成17年3月31日に本件土地を株式会社Aに対し売り渡した（本件譲渡）。そして、この土地の譲渡の譲渡所得の計算において、Xは遺産分割のために支払った弁護士報酬のうち本件土地に対応する金額（本件

報酬部分）を本件土地の譲渡に係る取得費として控除して確定申告をした。それに対して所轄税務署長は、本件報酬部分を取得費に算入することはできないと考え更正処分を行った。

このように、本件報酬部分が、本件土地の譲渡所得の計算上、所得税法33条3項の「取得費」に当たるか否かという点が問題になっている。この点について、Xの主張は概ね次のようなものである。

- ① 所得税法33条3項については、ゴルフ会員権を贈与により取得した際に受贈者が支出した名義書換手数料を取得費として認めた最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決（平成17年最高裁判決⁽⁴⁾）や、譲渡費用に当たるかどうかは、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきであるという最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決（平成18年最高裁判決⁽⁵⁾）があるのであるから、取得費についても、現実に行われた資産の取得を考慮して、客観的に見てその資産を取得するために当該費用が必要であったかどうかを判断しなければならない。
- ② 本件相続については相続開始から遺産分割手続が終結するまでに37年6か月もの年月を要しており、弁護士への依頼が不可避だったのであるから、本件報酬部

(3) 税資261号11668。佐藤英明「判批」税研30巻4号（2014年）66頁等。

(4) 訟月52巻3号1034頁。高野幸大「判批」ジュリ1319号（2006年）182頁等。

(5) 訟月53巻9号2692頁。渡辺裕泰「判批」ジュリ1334号（2007年）257頁等。

分は客観的に見て明らかに本件土地を取得するために必要な費用であり、取得費に当たるといふべきである。

つまり、これまでの判例をもとに、実際に必要であった費用を取得費に加算すべきであるという前提下で、本件報酬部分も弁護士への依頼が不可避であったために取得費に算入されると主張している。

これに対して被告Yは概ね次のように主張している。

- ① 譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであるところ、所得税法33条3項が、総収入金額から控除し得るものを当該資産の客観的価格を構成すべき金額のみに限定せず、取得費と並んで譲渡費用をも掲げていることに照らすと、所得税法38条1項が規定する「資産の取得に要した金額」には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、登録免許税、仲介手数料等の当該資産を取得するために通常必要と認められる付随費用の額も含まれる。
- ② 遺産分割は、相続開始により複数の相続人の共有に属することとなった相続財産を分配するものにすぎず、これにより相続財産に含まれている個々の資産の財産価値そのものに変動が及ぶものではないから、本件報酬部分は所得税法33条3項の「取得費」に当たらない。

つまり、増加益清算説を前提に、資産を取得するために通常必要と認められる付随費用が取得費に含まれると述べている。そして、

遺産分割は共有財産の分配であって、これによる財産価値の変動がないため、本件報酬部分は取得費に該当しないと主張しているのである。

このような主張を受けて、原審である東京地裁平成22年4月16日判決⁽⁶⁾は次のような判断を示している。

- ① 所得税法33条3項、38条1項の文理及び譲渡所得課税の趣旨に照らせば、同項が規定する「資産の取得に要した金額」には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、登録免許税、仲介手数料等の当該資産を取得するための付随費用の額も含まれると解するのが相当である。
- ② 遺産分割の法的性質は、共同相続人の共有に係る相続財産の分配にすぎず、これにより相続財産に含まれている個々の資産の財産価値そのものに変動を及ぼすものではないから、遺産分割に要した費用は、当該資産の客観的価格を構成するものとは認められず、遺産分割は、相続人間の協議、調停及び審判によって行うことができ、相続人が弁護士に委任することが通常必要とされるものではないから、遺産分割に係る事務の委任に係る弁護士報酬は、相続人が相続財産を取得するための付随費用には当たらないといふべきである。
- ③ 平成17年最高裁判決が資産を取得するための付随費用として取得費に当たると解したゴルフ会員権の名義書換手数料は、これを支払って名義書換えをしなければ、そのゴルフ会員権に基づく権利行使がで

(6) 税資260順号11420。

きないのに対し、遺産分割調停及び審判事件は、必ず代理人として弁護士に委任しなければならない手続ではないから、同判決は、本件とは事案を異にする。

- ④ 所得税法33条3項は、譲渡所得の計算に当たって控除されるべきものとして、取得費と譲渡費用を別個に挙げていることから明らかなように、両者は別個の概念であって、平成18年最高裁判決による譲渡費用該当性の判断基準を直ちに取得費該当性の判断基準とすべきであるということとはできない。

このように、本件報酬部分は所得税法33条3項の「取得費」には当たらないと示している。この判決では、遺産分割について、被告が主張するように、遺産分割は共有になっている相続財産の分配にすぎず、財産価値を変動させないと示したうえで、「取得費」には遺産分割に要した費用、すなわち本件報酬部分は含まれないと結論づけている。その理由として、遺産分割は弁護士に委任しなければならないものではないことから、通常必要とはいえないという点が挙げられている。

これを受けて原告は控訴をしている。そして控訴審では次のような主張をしている。すなわち、「原審は、『取得費』に含まれる『当該資産を取得するための付随費用』に該当するか否かの判断基準について、一切検討することなく、所得税基本通達60-2⁽⁷⁾を大前提として、『通常必要と認められるか』との基準に

より判断しているが、通達は法規範性を有しないのであるから誤りである。また、原審が判示する『通常必要性』の基準は極めて曖昧であり、そもそも判断基準たり得ないというべきである。

…我が国では、相続人間で遺産分割の合意ができない場合、家庭裁判所による後見的救済制度として遺産分割調停手続、同審判手続が用意されており、これらの手続は弁護士にしか委任できないことにかんがみれば、相続人が、やむを得ずこれらの手続を利用する場合、弁護士に委任することも当然予定されているものと考えられる。付随費用該当性の判断においては、一般論としてどのくらいの割合で弁護士に委任するかという抽象的な議論をすべきではなく、現実に行われた遺産分割事件において、当該費用が具体的客観的必要性の基準を満たすか否かにより判断すべきである。本件遺産分割事件は、37年6か月もの年月、100回を超える審判期日を経て繰り返された熾烈な相続争いであり、遺産総額は多額に及び、事案の複雑性、難易性にかんがみ、客観的にみて、弁護士への依頼は不可欠といえるから、相当の弁護士費用も当然に必要であったことは明らかである。

担税力の観点から考察しても、弁護士に依頼し弁護士費用を支払った相続人と、弁護士には依頼せず自分たちで遺産分割を行った相続人とでは、実際に相続により取得する財産額について、弁護士費用分の差が出るのであ

(7) 所得税基本通達60-2は「法第60条第1項第1号に規定する贈与、相続又は遺贈（以下「贈与等」という。）により譲渡所得の基因となる資産を取得した場合において、当該贈与等に係る受贈者等が当該資産を取得するために通常必要と認められる費用を支出しているときには、当該費用のうち当

該資産に対応する金額については、37-5及び49-3の定めにより各種所得の金額の計算上必要経費に算入された登録免許税、不動産取得税等を除き、当該資産の取得費に算入できることに留意する。（平17課資3-7、課個2-25、課審6-13追加）」と定めている。

るから、弁護士費用を支払っていない相続人の方がより多くのキャピタルゲインを取得し、より大きな担税力が認められることは明らかである」。このように、原審の示した「通常必要性」という基準が不適切であると指摘している。

これに対する控訴審判決は次のような内容である。

(1) 取得費のうちの「資産の取得に要した金額」は、被相続人と相続人の両者について、その不動産を取得したときにおける、①その不動産の客観的価格を構成すべき取得代金の額と、②その不動産を取得するための付随費用の額を合算すべきことになる。このうち、相続人については、相続は被相続人の死亡という事実に基づいて何らの対価なくして財産の承継が生ずるものであるから、①は考えられず、相続により取得した不動産の所有権移転登記手続等をするために要する費用（登録免許税等）が、②の付随費用に当たるものである。本件においては、遺産分割に要する費用が、相続人の上記②の付随費用に当たるかどうか、問題となる。

(2) 遺産分割は、共同相続人が、相続によって取得した共有に係る相続財産の分配をする行為であり、これによって個々の相続財産の帰属が定まり、相続の開始の時にさかのぼって、各相続人が遺産分割により定められた財産を相続により取得したものとなるのである（民法909条）。

このような法的性質に照らして考えると、遺産分割は、まず、これにより個々の資産の価値を変動させるものではなく、遺産分割に要した費用が当該資産の客観的価格を構成すべきものではないことが明らかである。そし

て、遺産分割は、資産の取得をするための行為ではないから、これに要した費用（例えば、遺産分割調停ないし同審判の申立手数料）は、資産を取得するための付随費用ということもできないといわざるを得ない（これに対し、例えば、既に共同相続人の共有名義の相続登記がされているときに、遺産分割の結果に基づいて単独名義に持分移転登記手続をするために要する費用は、単独で相続したことを公示するために必要な費用であるから、単独名義の相続登記をする費用と同様に、資産を取得するための付随費用に当たるといふべきである。）。したがって、遺産分割の手続について弁護士に委任をした場合における弁護士報酬は、相続人が相続財産を取得するための付随費用には当たらないものといふべきである。

また、控訴人の追加主張を受けて次のような理由を追加で示している。

「(1)確かに、所得税基本通達60-2は、相続により譲渡所得の基因となる資産を取得した場合において、当該相続に係る相続人が当該資産を取得するために通常必要と認められる費用を支出しているときは、これを当該資産の取得費に算入できる旨定めており、原審も、付随費用に該当するか否かの判断基準を、その支出がその資産の取得にとって通常必要と認められるか否かに求めている。しかしながら、資産の取得者が資産の取得に必要な行為をするに当たり専門家の力を借りた場合の報酬等については、そのことが社会的に承認されているものについては、それが当該行為に必要とはいえず、資産の取得に付随して要した費用といふべきであり、取得費に当たると解するのが相当である。

例えば、不動産取引の仲介手数料や所有

権移転登記手続を司法書士に委任した場合の報酬等は、取得者がこれらの行為を自ら行うことも可能であるけれども、資産を取得するための付随費用に当たるといふべきである。弁護士に対する報酬等も、取得に関し争いのある資産につきその所有権等を確保する手続を委任したことにより負担したものは、資産の取得者が当該手続を自ら行い得たとしても（現に、本人訴訟も数多い）、やはり資産を取得するための付随費用に当たるといふことができる。そして、遺産分割が資産の取得をするための手続であるとするなら、それを弁護士に委任することは社会的に承認されていることであり（現に、弁護士が代理人となっている遺産分割審判事件は数多い）、相続人が自ら行うことも可能であるとしても、実際に弁護士に委任して報酬等を負担したのであれば、これを遺産分割に付随する費用といふべきである。弁護士に委任することの必要性の大小を、訴訟審判手続、調停等といった手続の一般的な難易によって区別して、例えば、訴訟については通常必要であるが、審判や調停については通常必要とはいえないというように判定することは、困難といわざるを得ない。したがって、『通常必要とされる』かどうかで弁護士費用が付随費用に当たるといふかを判断することは、相当とはいえない。

しかし、当裁判所は、そもそも遺産分割が資産を取得する行為に当たらないことから、これに付随する費用は、資産を取得するための付随費用といふことはできないと判断するものである。そうすると、遺産分割に弁護士の委任が通常必要かどうかにかかわらず、本件報酬部分は、資産を取得

するための付随費用には当たらず、したがって、取得費に含まれないものというほかはない」。

このように、控訴審においても本件報酬分は取得費に該当しないと判断されている。しかし、原審が示した「通常必要性」という基準については、「資産の取得に必要な行為をするに当たり専門家の力を借りた場合の報酬等については、そのことが社会的に承認されているものについては、それが当該行為に必要なとはいえなくても、資産の取得に付随して要した費用といふべきであり、取得費に当たる」と示している。つまり、通常必要性という判断基準ではなく、「社会的に承認されている」ものは取得費に算入すべきであるという判断である。この基準は、通常必要性という基準よりも取得費の範囲を広く解しているように思われる。

そうすると、遺産分割が難航した場合には弁護士に依頼することは「社会的に承認されている」と考えられる。それにもかかわらず、本判決では本件報酬分が取得費に算入されないと判断されている。そして、その理由がまさに遺産分割の性質に関わっていると考えられる。なぜなら、原審では「遺産分割の法的性質は、共同相続人の共有に係る相続財産の分配にすぎず、これにより相続財産に含まれている個々の資産の財産価値そのものに変動を及ぼすものではないから、遺産分割に要した費用は、当該資産の客観的価格を構成するものとは認められ」ないことを理由に挙げ、控訴審では「遺産分割が財産『取得』行為ではない」ために取得費には含まれないと明言しているからである。

つまり、原審が示しているように、遺産分割は共同相続人の共有になっている相続財産

を各相続人に分配する行為であって、新たに財産を取得する行為ではないということである。このような考え方は、上述のように、相続開始によって相続人の共有になるという相続の説明と整合的であるといえる。しかし、共有持分が法定相続分に従っていると考えた場合、それを超える遺産を取得した場合には、それを新たに「取得」したとはいえないのであろうか。あるいは、法定相続分を下回る財産しか相続しないことになった相続人は、当該財産を「譲渡」したことにはならないのであろうか。このような、法定相続分に従わない遺産分割について次のような事例⁽⁸⁾がある。

2 遺産分割による財産の「移転」

本件は次のような事案である。すなわち、昭和62年分以降の所得税、その延滞税等合計11億円余りの国税を滞納していた原告の父である訴外Aの妻が死亡した。その法定相続人は、Aと息子である原告及び訴外Bの3人である。被相続人の遺産2億円余りについてこの3名が分割協議を行った。その結果、Aは法定相続分2分の1を大きく下回る1割以下に相当する相続財産を取得し、Bは法定相続分4分の1に相当する相続財産を取得、そして原告は法定相続分4分の1を大きく超え6割以上の相続財産を取得することとして協議がまとまった。そしてこれに基づく相続税の申告を行ったのである。

これを受けて、Y国税局長は、原告が遺産分割協議により法定相続分を超える財産を取得したことは、Aが国税徴収法39条における「その他第三者に利益を与える処分」をしたことになると判断し、原告の受けた利益（法定相続分を超えて取得した財産価額から原告が承継した債務や葬儀費用相続税額等を差し引

いた金額）を限度として、Aの滞納税額にかかる第二次納税義務の納付告知をした。

原告は、遺産分割により法定相続分を超える財産を取得したこと、Aが原告にそのような財産を取得させたことが「その他第三者に利益を与える処分」に該当するか、という点について次のような主張をしている。

- ① 基本通達39条関係3には、「法第39条の『譲渡』とは、贈与、特定遺贈、売買、交換、債権譲渡、出資、代物弁済等による財産権の移転をいい、相続等の一般承継によるものを含まない。」と規定されており、「譲渡」に「相続」は含まれない。そして、「譲渡」は、「その他第三者に利益を与える処分」の例示であるから、「その他第三者に利益を与える処分」にも「相続」が含まれるはずはなく、この「相続」には、法定相続分どおりの遺産取得のみならず、法定相続分と異なる割合による遺産の取得も当然に含まれるから、国税庁自らが、上記の基本通達により、遺産分割協議が徴収法39条の適用の対象とならないことを示しているというべきである。
- ② 基本通達39条関係5には、「法第39条の『その他第三者に利益を与える処分』とは、譲渡、債務の免除以外の処分のうち、滞納者の積極財産の減少の結果（滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものを除く。）、第三者に利益を与えることとなる処分をい」と規定されている。すなわち、滞納者の身分上の一身専属権である権利の

(8) 最判平成21年12月10日民集63巻10号2516頁。渋谷雅弘「判批」税研30巻4号（2014年）19頁等。

行使又は不行使の結果によるものは、「その他第三者に利益を与えることとなる処分」に当たらないということであり、滞納者が相続を放棄して、その結果「第三者」たる他の相続人の相続分が増えても、徴収法39条の要件には該当しないということである。…身分行為である遺産分割協議が徴収法39条の適用の対象となることはあり得ないと解すべきである。

つまり原告は、遺産分割は一身専属的な身分行為であって「譲渡」や「処分」といった取引行為ではないため、第二次納税義務は生じないと主張しているのである。それに対して被告は次のような主張をしている。

① 徴収法39条の規定の対象となる「譲渡」や「その他第三者に利益を与える処分」の解釈については、基本通達において、「譲渡」とは、贈与、特定遺贈、売買、交換、債権譲渡、出資、代物弁済等による財産権の移転をいい、相続等の一般承継によるものを含まないとされ（基本通達39条関係3）、また、「その他第三者に利益を与える処分」とは、譲渡、債務の免除以外の処分のうち、滞納者の積極財産の減少の結果（滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものを除く）、第三者に利益を与えることとなる処分をいうとされている（基本通達39条関係5）。

② 遺産分割協議の法的性質について考察するに、遺産分割協議は、明示又は黙示による相続の承認によって、遺産共有の状態となった後に、相続資格者の間で財産の帰属を確定する行為であり、持分の譲渡という実質を有するといえ、いわば相続人の一般財産に組み入れられた財産

を譲渡するという実質を持つものであると解すべきである。そうである以上、遺産分割協議も、滞納者の積極財産を減少させて第三者に利益を与える処分に該当し得る。

このように、被告は遺産分割を相続財産の帰属を確定する行為として捉え、実質的には持分の譲渡に該当すると主張している。つまり、被告は遺産分割を財産行為として捉えているといえる。

このような事案において最高裁は、「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであるから、国税の滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議が、滞納者である相続人にその相続分に満たない財産を取得させ、他の相続人にその相続分を超える財産を取得させるものであるときは、国税徴収法39条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得るものと解するのが相当である」と判断している。つまり、被告の主張のように、遺産分割を共有関係の下での持分を譲渡する行為として捉えていると考えられる⁽⁹⁾。

そうすると、遺産分割は無償での資産の移転として所得税法における「譲渡」に該当す

(9) 伊藤義一「判批」TKC税研情報18巻3号（2009年）1頁（14頁）、高橋祐介「判批」民商142巻6号（2010年）575頁（584頁）等。

(10) 本判決をめぐっては他にも、詐害意思に関する問題等がある。これについては、占部裕典「国税徴収法三九条の『その他第三者に利益を与える処分』の意義と租税回避行為」同著『租税法における文理解釈と限界』（慈学社、2013年）898頁等を参照。

ると考えられることになる。そうであれば、代償分割を行った場合には、遺産分割によって相続財産が代償金という金銭に形を変えることになり、本来の共有持ち分を他の共同相続人に対して有償で譲渡したと考えられると思われる。このような理解は妥当なのであろうか。次の代償分割が問題となった事例¹¹⁾を見てみよう。

3 遺産分割の遡及効

本件の事実はこちらのようなものである。すなわち、共同相続した不動産をいわゆる代償分割により単独取得した原告が、右相続不動産の一部を売却し、その際他の相続人に支払った代償金及びその支払いのために銀行から借入れた借入金の利息相当額を右売却不動産の取得費に算入して譲渡所得の申告を行った。それに対して、被告は、右代償金等は取得費としては認められないとして処分を行った。そこで、原告がその取消しを求めたのである。

この事案において原告は次のように主張している。すなわち、「遺産を代償分割の方法で分配するという遺産分割協議は、共同相続人間における相続分の一種の売買契約であり、本件代償分割により原告は他の相続人に対して本件代償金を支払って本件物件を買い取ったことになるから、原告が本件物件を譲渡した際の譲渡所得の金額を計算する場合には、原告の本件代償分割による本件物件の取得は、法六〇条一項一号にいう『相続』には該当せず、本件代償金を取得費として控除すべきである」。つまり、代償分割を売買契約類似の合意と評価しているといえる。

それに対して被告は次のように主張している。すなわち、「譲渡所得の課税は、資産の値上がりによる増加益を当該資産が他に移転す

るのを機会に課税しようとするものであり、資産譲渡による総収入金額から資産の取得費（資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の合計額）を控除して右増加益を算出するものであるところ（所得税法〔以下、単に「法」という。〕三三条三項、三八条一項）、相続（限定承認に係るものを除く。以下同じ）により取得した資産を譲渡した場合には、相続による資産の所有権の移転があったとしても、相続人が当該資産を相続前から引続き所有していたものとして増加益を算出することになるから（法五九条一項一号、六〇条一項一号）、右取得費とは、被相続人が当該資産を取得するのに要した金額をいうものと解すべきであって、代償分割という遺産分割のために原告が負担した本件代償金債務はこれに該当しないというべきである」。つまり、所得税法60条によって、相続財産を相続人は引き続き所有していたものとみなされるため、取得行為が所得税法上は評価されないということになる。

このような主張を受けて判決では次のように示されている。「相続財産は、共同相続人間で遺産分割協議がされるまでの間は全相続人の共有に属するが、いったん遺産分割協議がされると遺産分割の効果は相続開始の時にさかのぼりその時点で遺産を取得したことになる。したがって、相続人の一人が遺産分割協議に従い他の相続人に対し代償としての金銭を交付して遺産全部を自己の所有にした場合は、結局、同人が右遺産を相続開始の時に単独相続したことになるのであり、共有の遺産

(11) 最判平成6年9月13日判タ867号154頁。占部裕典・大屋貴裕「判批」税通55巻15号（2000年）205頁等。

につき他の相続人である共有者からその共有持分の譲渡を受けてこれを取得したことになるものではない。そうすると、本件不動産は、上告人が所得税法六〇条一項一号の『相続』によって取得した財産に該当するというべきである。したがって、上告人がその後これを他に売却したときの譲渡所得の計算に当たっては、相続前から引き続き所有していたものとして取得費を考慮することになるから、上告人が代償として他の相続人に交付した金銭及びその交付のため銀行から借り入れた借入金の利息相当額を右相続財産の取得費に算入することはできない」。

このように、本判決において最高裁は、遺産分割の遡及効を重視して、代償分割によって取得した財産も相続開始の時から単独で相続したことになると評価している。つまり、代償分割という遺産分割によって財産の移転がないと結論づけているのである⁽¹²⁾。これは、上記の東京高裁平成23年4月14日判決が、共有持分の分配であって財産の移転がないというものとは異なり、遺産分割の遡及効から、その有償譲渡性を否定しているものと考えられる⁽¹³⁾。

4 小括

ここまで見てきたように、課税に関する裁判例においては、遺産分割による「財産の取得の時」について、上記で示した考えられる3つの解釈がすべて示されているといえる。このような状況は、同じ遺産分割という法律行為がありながら、それに対する取扱いが一貫しておらず、納税者にとってみれば課税上どのように取り扱われるのかが、予測できない可能性が高まり、問題があると考えられる。

これについて、見方を変えると次のような

考え方もあり得る。すなわち、最高裁平成21年12月10日判決は、国という相続人以外の者との関係で遺産分割が問題になっている。それに対して、東京高裁平成23年4月14日判決及び最高裁平成6年9月13日判決は、遺産分割自体は相続人間だけで終結しており、その後譲渡をする際に、その遺産分割に関連して支出した費用が問題となっているのである。このように区分した場合、相続人以外の者が関わる場合には、遺産分割によって財産、所有権の移転があると評価され、そうでないときには遺産分割による財産の移転はないと評価されているという考え方である。このような考え方は、民法909条但書「ただし、第三者の権利を害することはできない」という考え方に合致するようにも思われる。

しかし、租税法律関係と取引関係は単純に同じといえるか、このような「第三者」に租税債権者である国が含まれるかという点については疑問が残るし、このような取扱いの差異を認める根拠となり得るかについても判然としない。

このように考えるならば、遺産分割がなされた場合の財産の移転の有無について民法の議論をきちんと踏まえた上で検討をする必要があるように思われる。そこで以下では、民法における遺産分割の性質をめぐる議論を見ていくことにしよう。

(12) 本判決以外にも代償分割をめぐる課税上の問題がある。その点については、占部裕典「遺産分割における相続税と所得税の課税関係」同著『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』（信山社、2002年）79頁（88頁）を参照。

(13) このような取扱いを相続税法基本通達11の2-9および所得税基本通達38-7が定めている。

Ⅲ 民法における議論

遺産分割によって財産の移転は生じているのであろうか。例えば、上記の最高裁平成21年12月10日判決では、遺産分割を身分行為と捉えた場合には財産の移転は生じないと解され、財産行為と捉えた場合には財産移転が生じると解されている。このように、遺産分割は身分行為か財産行為かという点での見解に相違があるように思われる。そこで、次に遺産分割の法的性質をめぐる民法の議論を見ていくことにしよう。

1 遺産分割の法的性質

上述のように、遺産分割を身分行為として捉えた場合には遺産分割によって財産の移転は生じないと解されることになる。それに対して、財産行為として捉えた場合には財産が移転することになると考えられる。

遺産分割を身分行為として捉えるということは、遺産分割は相続人という身分がなければできないものであるという理解に基づくものである。つまり、同じ一定の身分をもつ者に限定された一身専属的な行為として遺産分割を捉えることになる。このような一身専属的な行為の例として、相続放棄（民法938条）や遺留分減殺請求（同法1031条）が挙げられる。このような制度との関係でいえば、遺産分割協議は、相続人という地位を有する者たちだけの間で生じる問題であって、第三者を害するという問題は関係ないと考えられる。

しかし、民法909条但書には、「第三者を害することができない」と明記されている。そのため、遺産分割を相続人だけの問題として捉えることには疑問が生じる。そうであれば、遺産分割は、財産行為（取引行為）として、

相続人間での財産の持分を決めるものという理解が導かれることになる。これは、遺産分割が合意によってなされることから、一種の契約として解されることが根拠として挙げられる。つまり、売買（民法555条）や贈与（同法549条）といった契約同様の取引行為と解されるのである。こういった合意に基づくということは、合意内容によっては第三者の権利を害することになる。そのため民法909条但書が必要になると解される。

そして、実際には遺産分割を詐害行為（民法424条）として第三者が取消しを求めることができるかが問題となった事例がある⁽¹⁴⁾。この判決において最高裁は次のように述べている。すなわち、「…共同相続人の間で成立した遺産分割協議は、詐害行為取消権行使の対象となり得るものと解するのが相当である。ただし、遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであり、その性質上、財産権を目的とする法律行為であるということが出来るからである」。このように最高裁は、明確に遺産分割協議が「財産権を目的とする法律行為」、すなわち財産行為であると示している。

しかし、遺産分割は単なる当事者間の合意ではなく、多数の相続人による協議である。この点から団体的行為であって、会社の設立と共通性が認められ、そのような行為には民法424条の適用はないという考えもある⁽¹⁵⁾。

(14) 最判平成11年6月11日民集53巻5号898頁。田尾桃二「判批」金商1091号（2000年）50頁等。

(15) 田尾・前掲注(14)51頁。

確かに、遺産分割によって相続分をゼロとする合意をした場合、これは相続放棄と同じ効果を有することになる。そのため、遺産分割を身分行為と捉えることもできるように思われる¹⁶⁾。そして、実際に最高裁昭和49年9月20日判決¹⁷⁾では、「相続の放棄のような身分行為については、民法四二四条の詐害行為取消権行使の対象とならないと解するのが相当である。なんとなれば、右取消権行使の対象となる行為は、積極的に債務者の財産を減少させる行為であることを要し、消極的にその増加を妨げるにすぎないものを包含しないものと解するところ、相続の放棄は、相続人の意思からいっても、また法律上の効果からいっても、これを既得財産を積極的に減少させる行為というよりはむしろ消極的にその増加を妨げる行為にすぎないとみるのが、妥当である。また、相続の放棄のような身分行為については、他人の意思によってこれを強制すべきでないところ、もし相続の放棄を詐害行為として取り消しうるものとすれば、相続人に対し相続の承認を強制することと同じ結果となり、その不当であることは明らかである」と述べて、相続放棄が詐害行為取消権の対象にはならないと示している。

しかし、この点については、身分行為を広い意味に解すると、親族相続上の法律効果を生じせしめる意思活動として相続放棄が含ま

れることになるが、狭く解すると一定の身分関係の創設、解消に向けられる法律行為となり、相続放棄が含まれないという理解も成り立つ¹⁸⁾。そうであれば、相続放棄も「財産権を目的とする法律行為」として詐害行為取消権の対象となり¹⁹⁾、遺産分割の取扱いと整合性が採れると考えられる。

以上のことを踏まえて、遺産分割の法的性質については次のように考えることができる。確かに、相続に関する権利は、被相続人と相続人との間の身分関係を前提とするものであるし、相続人という身分がなければ認められない法律関係がなければ遺産分割協議での意思表示はできないと解される。しかし、そこでの行為や権利行使は身分関係に変動をきたすものではない。あくまでも財産関係の変動に過ぎないといえる。そうであれば、共同相続人の間で相続財産の帰属を確定的に決める身分関係に基因した財産行為と解される²⁰⁾。つまり、遺産分割の性質は「財産権を目的とする法律行為」、財産行為として捉えられるように思われる²¹⁾。

また、相続放棄は「いったん相続権を取得したものが、その相続人資格を遡及的に喪失させることによって無権利の状態になる」のに対して、遺産分割は「明示又は黙示による相続の承認後における、あくまで相続資格者の間での持分の譲渡という性質」を有するも

16) 飯原一乗「相続の放棄と詐害行為取消権」判タ26巻10号(1975年)95頁(98頁)、道垣内弘人「判批」法教233号(2000年)146頁(147頁)。

17) 民集28巻6号1202頁。井田友吉「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和49年度(1977年)62頁、飯原・前掲注16)等。

18) 飯原・前掲注16)96頁。

19) 池田恒男「判批」家族法判例百選〔第5版〕(1995年)208頁(209頁)、大島俊之「相続放棄と債権者

取消権(2・完)」法時57巻9号(1986年)114頁(121頁)等。

20) 千藤洋三「判批」判時1700号(2000年)206頁(208頁)。

21) 前田陽一「相続法と取引法—相続人債権者の債権保全を中心に」伊藤進・國井和郎・堀籠兒・新美育文編著『現代取引法の基礎的課題』(有斐閣、1999年)647頁(680頁)。

のであるから、これらの性質は異なると解することもできる²²⁾。そうすると、遺産分割と相続放棄は異なり、相続放棄が身分行為であったとしても、遺産分割は財産行為と解することが不適切とは評価できないようにも思われる。

では、遺産分割が財産行為として認められるとして、この遺産分割を通じてなされる、相続開始時からの「共有」からの個々の持分の確定という行為は、財産の「取得」あるいは財産の「移転」として捉えることができるのだろうか。共有関係からの財産移転の法的性質について、次に見ていくことにしよう。

2 遺産分割による持分の移転

上述のように、遺産分割協議が財産行為として捉えられるのであれば、遺産分割は、それを通じて共同相続人間で、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を各相続人の単独所有とし、または新たな共有関係に移行させるための合意のように考えることができる。つまり、民法898条によって相続人が複数ある時には共有とされている財産関係が、遺産分割を通じて、それぞれの相続人の合意によって、誰がどれだけの財産を取得するかが決められると解されるのである。これにより、新たな所有関係に移行するとも評価できる。そうであれば、遺産分割によって新たに財産を「取得」と考えられることになる。つまり、相続による財産の取得とは、遺産分割による財産の取得と考えることができると思われるのである。

そこで、遺産分割までの「共有」状態の性質について見てみると、ここでいう「共有」に関しては一般に共有説と合有説との間で議

論がされてきている²³⁾。このうち、共有説とは、遺産の「共有」を民法249条以下の「共有」に近いものと解し、遺産の共有持分の処分の自由を積極的に認める立場である。それに対して合有説は、遺産の一体性・団体性を強調し、共有持分の処分を制限的に解する立場である。

これについて、現在の私有財産制の下で個人主義が採用されているのであるから、相続によって既に各相続人は財産を取得していると考えられる。また、単独相続であれば処分が可能であるのに、共同相続になると遺産分割終了まで相続財産の処分が認められないということの合理的根拠が見出しがたいともいえる。さらに、遺産分割終了までの処分を認めないということになれば、それまでに第三者に損害を与える可能性が生じるなど、取引の安全という観点からは好ましくないということも考えられる。この点から、民法909条但書で第三者への処分が有効であることを前提に規定されていると考えることもできる。このようなことを考慮すると、共有説が妥当なようにも思われる。

しかしながら、遺産全体と相続人の事情を総合的に考えて分割をすることが前提となっている民法906条との関係では、すでに各相続人が具体的持分を有すると解するのは矛盾が生じるとも考えられる。つまり、総合的な考慮を通じてなされる遺産分割によって具体的

²²⁾ 佐久間邦夫「判解」曹時53巻7号(2001年)240頁(247頁)、太矢一彦「遺産分割協議と詐害行為取消権」独協51号(2000年)169頁(180頁)、千藤・前掲注②0209頁等。

²³⁾ 前田・本山・浦野・前掲注(2)302頁〔前田〕、千藤洋三「共同相続人間の相続分譲渡について」関法41巻3号(1991年)251頁(268頁)。

な持分が決まると考えられることになるのである。このように考えると、「相続財産に可分性があり、各相続人に分割帰属すること、実際に権利が移転することは別であり、現実の権利の移転のためには遺産分割を経なければならぬ」²⁴ということになる。すなわち、遺産分割がなされるまでは各相続人に具体的な所有権の移転はない、つまり遺産分割によって所有権の移転を観念することになると考えられるのである。

また、民法909条本文は遡及効を定めていることからすると、処分が有効であるとする矛盾が生じることになる。さらに、同法905条との関係でも、自由に処分し得る持分について価額及び費用を償還する必要はないはずであり、この点でも矛盾すると解される。このように共有説には問題があるように思われる。

そこで合有説について考えると、上述の民法909条本文に定める遡及効や同法906条との関係から、遺産分割前の処分は無効と解されるため、その妥当性が認められるように思われる。また、相続財産は被相続人から相続人に直接に相続開始の時から承継される（民法896条）ことも、共有持分を処分できないと考えることの根拠として考えられる。つまり、共同相続人は相続財産全体を包括的に承継しているにすぎず、個々の財産について具体的な持分を観念して共有的に承継しているとは考えられないということである。このように考えると合有説が妥当なように思われる。

しかし、合有説では民法909条但書との整合性や、取引安全の観点からは問題があるといえる。また、登記実務上では合有の登記が認められていないことから、遺産分割前には共有の登記をせざるを得ないが、遺産分割後に共有とする場合にはこれらの登記の区別が

かなくなると考えられる。そのため、第三者を害する恐れも指摘されている。このようなことを考慮して、共有説は民法898条及び同法909条但書が、合有説には同法905条、906条、909条本文がそれぞれ根拠として考えられる。そのため、民法の規定との関係ではいずれの立場によっても矛盾や問題を生じることになるといえる。そのため、これらの区別を行うことには実益がないという見解もある²⁵。

しかしながら判例は一貫して共有説に立っているといわれる²⁶。例えば、最高裁昭和30年5月31日判決²⁷では、「相続財産の共有（民法八九八条、旧法一〇〇二条）は、民法改正の前後を通じ、民法二四九条以下に規定する『共有』とその性質を異にするものではないと解すべきである。相続財産中に金銭その他の可分債権があるときは、その債権は法律上当然分割され、各共同相続人がその相続分に応じて権利を承継するとした新法についての当裁判所の判例（昭和二七年(オ)一一一九号同二九年四月八日第一小法廷判決、集八卷八一九頁）及び旧法についての大審院の同趣旨の判例（大正九年一二月二二日判決、録二六輯二〇六二頁）は、いずれもこの解釈を前提とするものというべきである」と示されている。この考え方はその後の判例においても踏襲されている²⁸。

これらのことから、相続財産の「共有」に

²⁴ 二宮周平「債権・債務の相続」法時75巻12号（2003年）70頁（71頁）。

²⁵ 谷口知平・久貴忠彦編『新版 注釈民法(27)相続(2) [補訂版]』（有斐閣、2013年）101頁〔宮井忠夫・佐藤義彦〕、中川高男「遺産分割の性質」法セミ271号（1977年）96頁（98頁）。

²⁶ 谷口・久貴・前掲注(25)104頁〔宮井・佐藤〕。

²⁷ 民集9巻6号793頁。中尾英俊「判批」家族法判例百選〔第3版〕（1980年）206頁等。

ついて学説上はまだ議論があるものの、判例においては共有説に基づいて捉えられているといえる。そうであれば、遺産分割によって共有であったそれぞれの持分が他の相続人に移転するという理解が導かれるように思われる²⁸⁾。

これに関連して、例えば共同相続人の1人である上告人が、他の共同相続人のうちの一部の者からその相続分の贈与を受けたとして申請した所有権移転登記の可否が問題になった最高裁平成13年7月10日判決²⁹⁾では、「遺産分割がされるまでの間は、共同相続人がそれぞれの持分割合により相続財産を共有することになるところ、上記相続分の譲渡に伴って個々の相続財産についての共有持分の移転も生ずるものと解される」と示されている。

このように、相続人間での相続分の贈与、すなわち譲渡も有効なものとして認められており、共有持分が移転すると捉えられている。これは、民法905条が相続人への譲渡を当然の前提としているという起草委員の理解が根拠とされており、概ね学説もこれを肯定しているといわれている。また、このような相続分の譲渡を遺産分割の一部としてみる立場もあり、遺産分割による共有持分の移転が認められることは、民法上一般に肯定されていると考えられる³⁰⁾。

しかし、この最高裁平成13年7月10日判決では次のようにも述べられている。すなわち、「共同相続人間で相続分の譲渡がされたときは、積極財産と消極財産とを包括した遺産全体に対する譲渡人の割合的な持分が譲受人に移転し、譲受人は従前から有していた相続分と新たに取得した相続分とを合計した相続分を有する者として遺産分割に加わることとなり、分割が実行されれば、その結果に従って

相続開始の時にさかのぼって被相続人からの直接的な権利移転が生ずることになる。このように、相続分の譲受人たる共同相続人の遺産分割前における地位は、持分割合の数値が異なるだけで、相続によって取得した地位と本質的に異なるものではない」。

この判示によれば、共有持分の移転が認められるとしても、相続による権利の移転は民法909条の遡及効によって、被相続人から相続人に直接に生じるものであるということになる。そうであれば、この遡及効が重視されることで、遺産分割による財産「取得」の時期は、さかのぼって相続開始時になると考えられる。財産取得をこのように考えることは妥当なのであろうか。遺産分割の遡及効について、民法上どのように解されているのか、次に見ていくことにしよう。

3 遺産分割の遡及効

上記のように、共同相続の場合には、相続財産は相続人の共有となる。これは、合有ではなく、共有として理解されている。そのため、遺産分割によって、共同相続人間での持分の移転があると考えられる。そうすると、相続によって共有持分の財産を取得し、その後の遺産分割を通じて、各相続人間での財産移転、譲渡があると考えられることになる。しかしながら、民法909条では遺産分割に遡及効が認められている。遡及効が認められるの

²⁸⁾ 例えば、最判昭和50年11月7日民集29巻10号1525頁。谷口知平「判批」ジュリ615号〔昭和50年重要判例解説民法9〕(1976年)69頁等。

²⁹⁾ 千藤・前掲注²⁸⁾263頁。

³⁰⁾ 民集55巻5号955頁。安永正昭「判批」ジュリ1224号〔平成13年度重要判例解説〕(2002年)55頁等。

であれば、相続財産は被相続人から相続人が直接に取得することになる。その結果、相続財産取得の時期は相続開始時にさかのぼることも考えられる。このような、遺産分割の遡及効は民法上どのように理解されているのであろうか。次にこの点について見ていくことにしよう。

遺産分割の効力については、民法909条の文言から相続開始時に被相続人から直接に権利を取得するという構成を採り、遺産分割はその効力を宣言するものであると解する、宣言主義という立場がある。この考え方によれば、現実に続いていた共有関係ははじめからなかったものとみなされ、遺産は各相続人に帰属していたものということになる。これはまさに擬制である。そして、この考えの下では、分割までに相続人の一人が個々の財産上の持分について行った処分は、分割によってその財産が当該相続人のものとならない限り無効となる。この考え方は、他の共同相続人の権利を守ることになる。また、共有状態によって相続という財産移転がなされ、その後分割によって再度移転があるということになれば、登記にかかる費用などの負担がその都度生じることになるという問題も生じないことになる³²⁾。

しかしながら、民法909条本文は確かに宣言主義に基づき遡及効を定めているが、分割前に登場した第三者を害することになるため、

但書で遡及効を制限している。上記のように遺産分割によって他の相続人から持分を取得するという理解がなされている。このような遺産分割によって権利が移転するという考え方を移転主義という。つまり、民法909条但書においては、宣言主義の考え方は後退して移転主義的な扱いが採用されているといえる³³⁾。

また、被相続人から直接に権利を取得するというのは擬制に過ぎないことを根拠に、民法909条但書の場面以外でも移転主義的な解釈が採られることもある。

例えば、最高裁昭和46年1月26日判決³⁴⁾では「遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずるものではあるが、第三者に対する関係においては、相続人が相続によりいったん取得した権利につき分割時に新たな変更を生ずるのと実質上異なるものであるから、不動産に対する相続人の共有持分の遺産分割による得喪変更については、民法一七七条の適用があり、分割により相続分と異なる権利を取得した相続人は、その旨の登記を経なければ、分割後に当該不動産につき権利を取得した第三者に対し、自己の権利の取得を対抗することができないものと解するのが相当である」と示されている。つまり、遺産分割の遡及効はあるが、「第三者に対する関係においては、相続人が相続によりいったん取得した権利につき分割時に新たな変更を生ずるのと実質上異なる」と、遺産分割前

31) 野田愛子・梶村太市総編集・松原正明・右近健男編『新家族法実務体系第3巻 相続 [I]—相続・遺産分割—』(新日本法規出版, 2008年) 195頁〔千藤洋三〕。

32) 中川善之助『註釋相續法(上)』(有斐閣, 1954年) 203頁。

33) 前田・本山・浦野・前掲注(2)331頁〔前田〕。

34) 民集25巻1号90頁。浦野由紀子「判批」不動産取引判例百選〔第3版〕(2008年) 84頁等。共同相続人が共有する旨の合意が成立したが、登記を経ない間に相続人の一人の債権者が、その相続人の法定相続人に応じた持分の保存登記をしたため、その有効性が争われた事例。

の財産処分を対抗関係として捉えているといえる。これは、遡及効を認めつつも、第三者との関係で移転主義的な理解を示していると考えられる。

それに対して、登記手続において、分割による所有権取得登記は、被相続人名義から直接、単独相続人名義への移転登記を求めることが認められている。つまり、宣言主義的な考え方が採用されている。しかし、このような取扱いも、上記最高裁昭和46年1月26日判決に基づき、共同相続による共同登記をした後に移転登記をすることも認めている。つまり、移転主義的な取扱いも認められているのである。さらに、遺産共有中に遺産に生じた果実も、収益を生んだ相続財産の取得者に当然に遡及して帰属するものではなく、遺産に組み込まれて分割の対象とされる⁸⁵⁾。この点からは、実際には遡及効が重要視されていないようにも思われる。

このような状況から、宣言主義は移転主義と実質的な差異がなくなってきたと考えられ、「現行相続法のもとでは、法文の文理にもとづくこの宣言主義は実質上崩壊し、むしろ、遺産共有の状態の時期が存在する事実を率直に認めて分割によりはじめて単独所有が成立するという移転主義ないし創設主義の方が事態を説明しやすくなっている」との指摘もある⁸⁶⁾。つまり、民法上は移転主義の考え方によって、遺産分割の遡及効が基本的に認められていないと考えられるのである。

4 小括

ここまで見てきたように、民法上は、相続開始の時に相続財産が共同相続人の共有状態になり、遺産分割という合意形成、すなわち財産行為によって具体的な持分を決めると解

している。このときに、共有持分から各相続人の具体的持分への財産の移転が生じることになる。そして、民法909条において遡及効が定められているものの、取引安全の観点から移転主義の考え方にに基づき、当該財産の取得時期は遺産分割によるものと解されていると考えられる。

このような、民法における相続、遺産分割による財産移転の考え方を踏まえると、上記の税法上、遺産分割による財産の移転が問題となった事例における考え方とは合わない点があるといえる。そこで、次に再度上記の事例をもとに税法上の遺産分割、それによる財産取得の時期の考え方について検討していくことにしよう。

IV 遺産分割による財産取得と課税

上述のように、遺産分割による財産取得について、民法における考え方と税法における考え方と齟齬が生じていると考えられる。そこで、上記の事例をもとに再度税法上の遺産分割による財産取得時期の考え方を検討していくことにしよう。

1 民法と税法の齟齬

まず、相続によって被相続人の財産は共同相続人の共有状態になる。その後、遺産分割という財産行為によって、各相続人の具体的な持分が確定する。このこととの関係では、最高裁平成21年12月10日判決において、最高裁が、「遺産分割協議は、相続の開始によって

⁸⁵⁾ 遠藤浩・川井健・原島重義・広中俊雄・水本浩・山本進一編『民法(9)相続〔第4版増補版〕』（有斐閣、2000年）128頁。

⁸⁶⁾ 鈴木祿弥『相続法講義〔改訂版〕』（創文社、1996年）243頁。

共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであるから、国税の滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議が、滞納者である相続人にその相続分に満たない財産を取得させ、他の相続人にその相続分を超える財産を取得させるものであるときは、国税徴収法39条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得るものと解するのが相当である」と判断している点、つまり、遺産分割を共有関係のもとでの持分を譲渡する行為として捉えている点は民法の考え方と同じ立場に立っているものと考えられる。

この考え方によれば、遺産分割は無償での資産の移転として所得税法における「譲渡」に該当することになる。そのため、本判決における遺産分割に対する最高裁の判断は、民法との関係では妥当なものであるように思われる⁸⁷⁾。

それに対して、東京高裁平成23年4月14日判決では、「当裁判所は、そもそも遺産分割が資産を取得する行為に当たらないことから、これに付随する費用は、資産を取得するための付随費用ということはできないと判断する」と明確に示している。これは、原審が示した、遺産分割は共同相続人の共有になっている相続財産を各相続人に分配する行為であって、新たに財産を取得する行為ではないという判断によるものと考えられる。

しかし、上記のとおり、相続開始後の共同相続人間における共有状態から各相続人の具体的な相続分を確定させることは持分の譲渡であり、当該持分を「譲渡」した、あるいは「取得」したことになること、民法上は考えられ

ている。そうすると、本判決での課税上の取扱い、民法上の取扱いとの間に齟齬が生じていることになる。

さらに、遺産分割の遡及効についても、最高裁平成6年9月13日判決では、「相続財産は、共同相続人間で遺産分割協議がされるまでの間は全相続人の共有に属するが、いったん遺産分割協議がされると遺産分割の効果は相続開始の時にさかのぼりその時点で遺産を取得したことになる」と遡及効を認めている。その上で、「相続人の一人が遺産分割協議に従い他の相続人に対し代償としての金銭を交付して遺産全部を自己の所有にした場合は、結局、同人が右遺産を相続開始の時に単独相続したことになる」と宣言主義的な考えを示している。そして、「共有の遺産につき他の相続人である共有者からその共有持分の譲渡を受けてこれを取得したことになるものではない」と移転主義を否定していると解される。つまり、本判決において最高裁は、遺産分割の遡及効を重視して、財産の移転がない、換言するならば代償分割による持分の有償譲渡性を否定していると考えられるのである。このような取扱いも、民法において遺産分割によって各相続人に共有状態から持分が移転すること、そしてそれに関する遡及効も移転主義によって否定されていることとの関係では齟齬を生じていると考えられる。

このように、上記の遺産分割をめぐる課税上の取扱いは民法上の遺産分割の理解とは整合性を有さないものがあるといえる。このこ

⁸⁷⁾ 徴収法39条の適用に関して、民法424条の詐害行為取消権と同じく、詐害の意思が必要かという別の論点も考えられるが、本稿では取り上げないこととする。この点については、神山弘行「判批」ジュリ1422号(2011年)149頁(151頁)等を参照。

とは、相続税が民法の相続制度を前提としていることに鑑みれば、妥当とはいえないようにも思われる。そこで、この点の問題について次に見ていくことにしよう。

2 遺産分割の課税上の取扱い

周知のように、税法上用いられている概念のうち、他の法分野から借用しているものを借用概念という。この例として、相続税における「相続」が挙げられる。そして、借用概念については、他の法分野と同じ意義に解するのが、租税法律主義、法的安定性の要請にかなっていると考えられている³⁸⁾。そうであれば、相続における遺産分割の手続も同じ意味に解されるべきであると考えられる。そして、それらの法的効果についても同様に解すべきであると思われる。

しかしながら、課税上は民法において認められている遺産分割の効果をそのまま認めているとは考えられない。というのも、税の種類ごとに遺産分割の取扱いが異なっているからである。具体的には、遺産の移転を直接に課税対象とする相続税、譲渡所得課税、不動産取得税が宣言主義的発想に基づいているのに対して、遺産からの所得や事業に対する課税（不動産所得、事業所得、消費税、事業税等）は移転主義的発想によっているとの指摘もある³⁹⁾。このうち、相続税や譲渡所得課税が宣言主義的に捉えられているのは、そうでないと具体的相続分と異なる遺産分割時に贈与税が課されて税負担が過重になったり、遺産分割時に譲渡所得課税が行われて相続時の取得費引継制度（所得税法60条1項1号）が無意味になったりすることなどの政策的観点からの考慮がなされていると考えられている⁴⁰⁾。

確かに、このような理由から見た場合には、

納税者の税負担も考慮されており、一定の合理性を有するように思われる。しかしながら、上記のように相続税が民法の相続制度を前提としていることは周知のことであり、また「相続」が借用概念であることも一般に認められている。そうであれば、相続における様々な手続、その法的効果についても民法を前提としていると考えられるように思われる。そして、それらについて民法における取扱いと統一的に課税上も扱うことが、納税者の予測可能性、法的安定性を高めることにつながると考えられる。すなわち、私法との関連で見れば、納税義務は、各種の経済活動から生じるのであるから、それらの活動を一次的に規律している私法に基づき、税法がそれを課税要件に取り込んでいる以上、別意に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかでない限りは、私法上におけるのと同じ意味に解すべきであると思われるのである⁴¹⁾。

そうであれば、相続による財産取得についても、原則として相続時に共有状態にあるものを遺産分割という財産行為によって、具体的に持分に関する合意を形成し、互いの相続分を交換等によって権利の移転を行うと解すべきと思われる。そして、その遺産分割の遡及効についても移転主義的に考えて、財産の移転を認めるという取扱いが民法の取扱いと最も整合的になると考えられる。

ただし、このように解した場合には、上記のような贈与税や譲渡所得課税との関係で過重な負担を強いられたりする可能性も否定できない。つまり、一度相続によって「共有」

38) 金子・前掲注(1)117頁。

39) 高橋・前掲注(9)580頁。

40) 高橋・前掲注(9)581頁。

41) 金子・前掲注(1)117頁。

の形で財産を「取得」した後に、遺産分割で財産を譲渡するのであるから、これを贈与と考えることもできる。また、相続人同士で持分が移転することで、譲渡所得が観念されることになり、単独相続した場合には取得価額の引継ぎができなくなるとも考えられる。

しかしながら、これらについては次のように考えることも可能である。すなわち、相続開始時の共有での取得も、遺産分割による取得も、「相続」という手続による取得であるといえる。そうであれば、所得税法60条をいずれの場合にも適用できるようにも思われるのである。また、通常の遺産分割によって持分を得た場合には、相続によって得たのであるから非課税所得（所得税法9条1項16号）に該当すると解することもできる。さらに、代償分割については、相続が被相続人の財産を引き継ぐ制度であるという点に鑑みると、代償金は被相続人の財産ではないといえる。あくまで単独相続した相続人の財産からの支払いである。そうであれば、この利得は相続によって被相続人から得たものではなくするため、この点では有償譲渡性を観念できると考えられる。このように考えれば、上記のような問題は生じないようにも思われるのである。

また、このような理解が妥当でないとしても、上記の裁判例では、相続税と譲渡所得課税の範囲において財産取得の判断基準が異なっていると考えられる。そのため、税負担を考慮するなどの政策的な観点も必要であるが、原則的には民法と一致した理解を採用することが望ましいように思われる。

確かに遺産分割の遡及効という点から見れば、過重な負担が生じないようにしたり、取得費の引継ぎといった制度との関係では合理的な説明がなされているように思われるので

ある。しかしながら、遺産分割が財産取得行為でないであるとか、処分行為である、遡及効が認められる、認められないということにより財産の取得時期などに影響があることは、この観点からは十分に説明がつかないと考えられる。政策的な観点から宣言主義を採用するなどの必要性があるのであれば、借用概念、租税法律主義との関係から、その取扱いに関する明確な根拠となる法規が必要になるといえる。

3 小括

ここまで見てきたように、民法の取扱いという点から改めて課税上の取扱いをみると、それらは統一的な基準によっているのではなく、また、民法との間に齟齬を生じていると考えられるものがある。それらについて、相続税が相続という民法上の制度を前提としている以上、借用概念と同様に、それらを同一の意義に解し、法的効果も同一に解して課税上は取り扱うことが納税者の法的安定性につながると考えられる。

また、政策上の観点から、民法の取扱いと別の取扱いを課税上するのであれば、それについては明確な根拠を示すべきであると考えられる。

V おわりに

以上見てきたように、相続税は相続によって財産を取得したことに着目して課される税である。その相続によって財産を取得するのは、「相続」が、人の死亡によって開始することからすれば、「相続開始の時」と考えられる。しかし民法は、共同相続の場合には共同相続人の「共有に属する」と定めており、その段階では各相続人には具体的な処分権限が

原則として認められていない。そうすると、この段階では財産を「取得」したとはいえないようにも思われる。さらに、その後の遺産分割によって、どの財産が共同相続人のうちの誰に帰属するか、ということが決まると考えられる。そうすると、共同相続の場合には、相続開始の時点では、まだ相続財産を「共有」しているに過ぎない共同相続人が、遺産分割を通じて各相続人の「固有」の財産を取得すると考えられることになる。そうであれば、遺産分割によって具体的に個別的な相続財産を取得することも考えられる。

しかし、遺産の分割は遡及効が定められているため、遺産分割で固有の財産を取得したとしても、法律上はその取得時期は「相続開始の時」という理解もできる。

このように、相続によって「財産を取得」する時期については、いくつかの理解が可能になる。そして、そのような状況の中で、課税上の取扱いは必ずしも一定しておらず、遺産分割を財産取得行為でないと判断した事例や、財産行為として処分行為とした事例もある。また、遺産分割の遡及効を重視した事例もある。

つまり、遺産分割の性質について、課税上は統一的な取扱いが定まっていなくても思われるのである。そこで、この点について民法の議論を確認すると、相続によって、被相続人の財産は「共有」となり、この時点で

の具体的な処分は認められず、遺産分割によって各相続人が具体的な持分を取得すると考えられている。そして、これについての遡及効は移転主義に基づいて原則として否定されているのである。

相続税が、「相続」という民法の制度を前提にしたものである以上、遺産分割などの手続も民法を前提として税法上も原則として同じ意義に解するのが借用概念の考え方であるといえる。そうであれば、遺産分割での財産の譲渡を認め、それに基づいた課税関係を考えるべきであると思われる。それが納税者の法的安定性確保の要請にかなうものであるからである。

しかし、そのように考えた場合には、遺産分割によって贈与税の問題を生じるなどの過重な負担につながる恐れも否定できない。そのような点に対する政策的な考慮をするために相続の法的効果を課税上別に取り扱う必要性は認められると思われる。しかし、そのためには借用概念の考え方に基づくのであれば、その旨を法規によって明確に示す必要があると考えられる。

このような民法と整合した統一的な取扱い、及び法規による明確な根拠に基づく異なる取扱いを行うことで、相続による財産の取得の時期についても明確となり、納税者の法的安定性、予測可能性の確保につながると考える。