

民法（相続法）改正と遺留分権利者及び義務者に対する相続税の課税根拠との関係に関する考察

脇谷英夫
(弁護士)

目 次

I 序論	11 まとめ
II 改正前の制度：遺留分減殺請求権	III 民法（相続法）及び相続税法の改正の経緯
1 はじめに	1 民法（相続法）改正の経緯
2 遺留分減殺請求権の意義及び法的性質	2 相続税法改正の経緯
3 遺留分減殺請求権行使の効果	IV 遺留分侵害額請求に対する考察
4 遺留分権利者の権利の取得と「相続」による取得との関係	1 はじめに
5 遺留分義務者の権利の喪失と「課税価格」への算入	2 遺留分侵害額請求権の意義と法的性質
6 価額弁償制度	3 遺留分侵害額請求権の効果と遺贈・贈与の効力との関係
7 価額弁償による遺贈の効力への影響	4 遺留分権利者の金銭債権の取得と「相続」による財産の取得の該当性の有無
8 目的物の所有権の取得と価額弁償金（又は請求権）の取得との関係	5 遺留分義務者に生じた金銭債務と「課税価格」への算入の可否
9 遺留分権利者の価額弁償の取得と「相続」による財産の取得との関係	V 結論
10 遺留分義務者の価額弁償の負担と「課税価格」への算入	

I 序論

2018年（平成30年）7月6日に、相続法全体を見直す民法改正（以下「民法（相続法）改正」という）が行われた。

この改正の中には、配偶者居住権制度や特別寄与料制度の新設や遺留分権利者の保護方法の変更のように相続税の申告に影響を及ぼすものも含まれていた。

そのため、改正民法の施行に併せて相続税法も改正された。

相続税法の改正としては、配偶者居住権や配偶者居住権の負担のある土地の評価の計算方法に関する規定、特別寄与料を遺贈とみなす規定や特別寄与料を支払った相続人の課税価格の計算方法に関する規定がそれぞれ設けられた。

ところが、遺留分侵害額請求に関しては、

修正申告や更正の請求に関する事項について改正されるのみにとどまり、租税実体法レベルでの改正はなされなかった。

その理由について、「相続税法の改正（令和元年度税制改正の解説）」⁽¹⁾は「民法改正に伴い、遺留分に関する規定が物権的効力から金銭請求権へと変化したものの、権利行使によって生ずる担税力の増減は改正前と同様であると考えられることから、改正前と同様の課税関係とし、民法において「遺留分による減殺の請求」という用語が「遺留分侵害額の請求」と改正されたことに伴う規定の整備のみ行うこととされました。具体的には、期限の定めなく更正の請求ができる事由について「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こと」が「遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金銭の額が確定したこと」に改正されました（相法三二①三）」と説明している。

この説明の内容が真実であるならば、今回の相続税法の改正には看過できない大きな問題点が2つ存在していたことになる。

1つ目の問題点は、「遺留分減殺請求」から「遺留分侵害額請求」への改正を、権利行使によって生ずる担税力の増減が同様であるという点だけで単なる用語の改正にすぎないと評価しているところである。そもそも、「遺留分減殺請求」と「遺留分侵害額請求」が実質的に同じ制度といえるか否かは多角的に検討して判断すべきであり、担税力の増減という基準だけで即断すべきものではない。遺留分侵害額請求に関する課税問題が遺留分減殺請求に関する課税問題と同じように考えることができるのか否かについては改めて検討する必要があると思われる。

もう1つの問題点は、今回の改正に関して

遺留分侵害額請求に係る課税問題について、課税要件に関する租税実体法レベルでの検討がなされていなかったというところである。いうまでもなく担税力の検討と課税要件の該当性の検討とは全く別の次元の問題である。遺留分侵害額請求権の行使によって生ずる担税力の増減が遺留分減殺請求権の行使によって生じる担税力の増減と同様だからといって、そのことから直ちに遺留分侵害額請求に関して遺留分減殺請求と同様に課税要件の該当性が認められることにはならない。遺留分侵害額請求に係る課税関係は、この権利を行使した遺留分権利者とこの権利を行使された遺留分義務者について課税要件の該当性を検討して初めて判断できるものというべきである。それゆえ、改正後の制度に改正前の制度とで実質的に担税力が増減がないとしても、遺留分侵害額請求に関して相続税の課税要件の該当性を判断するには、それぞれの課税要件事実について改めて検討する必要があるというべきである。

本稿では、このような問題意識のもとに、まず、遺留分減殺請求に関する課税要件事実についての議論を整理したうえで、民法（相続法）改正とこれに関する相続税法の改正の経緯について説明し、これを踏まえて遺留分侵害額請求に関する課税要件及び課税要件事実について考察することにする。

(1) 財務省HP「相続税法の改正（令和元年度税制改正の解説）」

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/explanation/pdf/p0492-0509.pdf [最終確認日：2021年8月2日]) 507頁。

II 改正前の制度：遺留分減殺請求権⁽²⁾

1 はじめに

遺留分侵害額請求について考察する前に、民法（相続法）改正前の遺留分減殺請求に関する議論を整理する。

遺留分減殺請求権に関しては多くの問題点が存在していたが、本稿の関心は相続税の課税要件事実の有無やその変動にあるので、以下ではその観点を中心に整理することにする。

2 遺留分減殺請求権の意義及び法的性質⁽³⁾

民法（相続税法）改正前の遺留分権利者を保護する制度は遺留分減殺請求権であった（旧1031条）。

遺留分減殺請求権とは、遺留分権利者又はその承継人が、遺留分を保全するために必要な限度で、遺留分を侵害する贈与・遺贈の効力の減殺を請求することができる権利のことであった。

そして、この権利の法的性質については、文字どおり相手方に行為を請求する「請求権」であるのか、一方的に法律関係を形成する「形成権」であるのかについて見解の対立があった。

また、「形成権」と解する見解の中にも、遺留分減殺請求権の行使により、贈与・遺贈が当然に失効し、財産は遺留分権利者に移転す

るという物権的效果が生じるという見解（形成権＝物権説）と、遺留分義務者が遺留分権利者に目的物を移転させる債務を発生させるという債権的效果が生じるという見解（形成権＝債権説）が対立していた。

最高裁は、遺留分減殺請求権を形成権と解し、その行使の結果として、物権的效果が生じるという立場に立っている⁽⁴⁾⁽⁵⁾。

3 遺留分減殺請求権行使の効果

形成権＝物権説によれば、遺留分権利者が遺留分義務者に対して遺留分減殺請求権を行使すると、その結果として、まず遺留分減殺請求権に服する範囲で被相続人及び遺留分義務者との間の贈与・遺贈は失効し、さらに、当該遺留分権利者は個別的遺留分に相当する権利を取得することになる。

ただ、遺留分減殺請求権を行使した遺留分権利者がこれにより権利を取得するプロセスについては、当該権利が相続財産に復帰したうえで遺留分減殺請求権を行使した遺留分権利者が権利を取得するのか、相続財産に復帰することなく、遺留分減殺請求権を行使した遺留分権利者が遺留分義務者から直接権利を取得することになるのかについては見解の対立があった。

相続財産に復帰すると考える見解では、具体的な分割手続は家庭裁判所での遺産分割手続となるが、相続財産に復帰せず遺留分権利

(2) 中川善之助・加藤永一編『新版注釈民法(28)相続

(3) [補訂版]』（有斐閣・2002年）472頁以下参照〔中川淳〕。

(3) 潮見佳男『詳解相続法』（弘文堂・2018年）541頁以下参照。

(4) 最判昭和35・7・19民集14-9-1779, 最判昭和41・7・14民集20-6-1183, 最判昭和51・8・30

民集30-7-768, 最判平成4・11・16民集166-613, 最判平成8・1・26民集50-1-132, 最判平成8・11・26民集50-10-2747, 最判平成20・1・24民集62-1-63, 最判平成21年12月18日民集63-10-2900など。

(5) 川口富男「判解」昭和51年度最判解民事篇308頁参照。

者の固有財産になると考える見解では、具体的な分割手続は地方裁判所での共有物分割手続ということになる。

学説の多数説は、いったん相続財産に復帰し、遺産分割手続を経由して各相続人に帰属することになるという見解であったようである。

しかし、最高裁は、特定遺贈や全部包括遺贈の場合、相続財産に復帰せず、遺留分減殺請求権を行使した遺留分権利者の固有財産となると考えた。

即ち、まず、特定遺贈の事案について最判昭和51年8月10日民集30巻7号768頁（以下「昭和51年判決」という）は「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右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」と判示し、全部包括遺贈の事案について最判平成8年1月26日民集50巻1号132頁（以下「平成8年判決」という）⁽⁶⁾は「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。」と判示していた。

そして、昭和51年判決等の考え方を前提とすると、贈与・特定遺贈・「特定の遺産を特定の相続人に相続させる遺言」・全部包括遺贈

については遺留分権利者が権利を当然に取得し、他方、割合的包括遺贈や相続分の指定についてはいったん相続財産に復帰することになり、処分行為によりその共有の解消方法が異なると解されていた⁽⁷⁾。

4 遺留分権利者の権利の取得と「相続」による取得との関係

次に、遺留分減殺請求による遺留分権利者の権利の取得に対する相続税の課税関係について整理する。

相続税の課税実務では、遺留分減殺請求権を行使し、目的物を取得した遺留分権利者は当然に「相続」により財産を取得した者（相続1条の3）に該当するとされていたようである⁽⁸⁾。

しかし、遺留分権利者が権利を取得できたのは、遺留分減殺請求権を行使した結果であり、民法の「相続」の効果によるものではない。

それにもかかわらず、遺留分減殺請求権を行使して権利を取得した遺留分権利者が、なぜ「相続」により財産を取得した者（相続1条の3）に該当することになるのか、その理由は必ずしも明確ではないように思われる。それはおそらく、前述のとおり、形成権＝物権説では、遺留分減殺請求権を行使した遺留分権利者が当該権利を取得するという結果自体については争いが無いものの、当該権利が相続財産に復帰するか否かについて民法上必

(6) 大坪丘「判解」平成8年度最判解民事篇（上）21頁参照。

(7) 潮見・前掲注(3)542頁参照。

(8) なお、相続税法は、相続による取得とみなされる財産として、生命保険金等（相続3条1項1号）、②退職手当金等（同項2号）、③生命保険契

約に関する権利（同項3号）、④定期金に関する権利（同項4号）、⑤保証期間附定期金に関する権利（同項5号）、⑥契約に基づかない定期金に関する権利（同項6号）を規定しているのみで、ここに遺留分減殺請求にかかる権利の取得又は価額弁償金の取得について言及されていない。

ずしも見解が一致していなかったからであると思われる。遺留分減殺請求にかかる権利はいったん相続財産に復帰するという考え方を前提とすると、遺留分減殺請求権を行使した遺留分権利者は結果的に相続財産に復帰した当該権利を相続によって取得したとみることができた。しかし、相続財産に復帰することなく遺留分権利者が直接当該権利を取得することになるという考え方を前提とすると、遺留分権利者は遺留分減殺請求権の行使の結果、当該権利を取得したことになる。遺留分権利者は間接的に被相続人に属していた権利を取得したということではできても、相続により被相続人の財産に属した権利を取得したとはいうことはできないはずである⁹⁾。

前述したとおり、民法学説では遺留分減殺請求にかかる権利は「相続財産」に復帰するとの見解が多かったようであり、前記一連の最高裁判決が出されるまでは、多数説に従えば遺留分権利者は遺留分減殺請求により相続財産に復帰した権利を取得したと考えることもできたので、遺産分割同様に、被相続人から相続により財産を取得したものとして相続税の課税要件に該当する事実を認めることができた。しかし、昭和51年判決や平成8年判決が遺留分減殺請求にかかる権利は相続財産の性質を有しないと判示したことで、遺留分減殺請求により遺留分権利者が取得する権利は「被相続人の財産に属した一切の権利」（民法896条）に含まれないことになり、遺留分権利者は被相続人の財産を相続により取得した者であるということができなくなった。

そこで、本来であれば、遺留分減殺請求により取り戻されることになった権利が相続財産に復帰しないという一連の最高裁判決が出た時点で、遺留分権利者の権利の取得につい

て相続税を課す根拠として、相続による取得とみなす旨の規定を新設すべきであった。

しかし、遺留分権利者の相続税課税根拠の問題については着目されなかったようであり、遺留分権利者の権利の取得について相続税の課税は当然のものとされていた。

5 遺留分義務者の権利の喪失と「課税価格」への算入

次に、遺留分減殺請求を受け遺留分義務者が権利を失ったことに対する評価について整理する。

遺留分義務者が受遺者の場合、遺留分義務者は当然遺贈により財産を取得した者となる。それゆえ、遺留分義務者は、当該遺贈による取得した財産について相続税の申告をする必要がある。

しかし、遺留分権利者が遺留分減殺請求権を行使すると、遺贈は遺留分減殺請求権に服する範囲で失効し、遺留分義務者は遺贈の目的物の全部又は一部の権利を失うことになる。このことは、遺留分義務者の相続税の申告の前提となっている課税要件事実に変動を生じさせ税額を減少させることになるので、遺留分義務者は更正の請求（旧相続32条1項）をすることができた。

なお、かつて、更正の請求の特則を規定する相続税法旧32条1項3号は、「遺留分による

(9) この点、福岡地判平成元・3・28税資169・1218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り課税財産を取得したことにより成立するもの」であると判示し、遺留分減殺による権利の取得を「相続」による財産の取得に含めなかった。しかし、この裁判例では裁判所が遺留分減殺による権利の取得を相続税法上のどの規定に該当すると判断したかについては不明である。

減殺の請求があったこと」と規定されていた。しかし、遺留分減殺請求権の行使の段階では必ずしも金額を特定する必要がなく、現実に金額が確定するまで長期間を要することも多いことから、更正の請求を遺留分減殺請求から4ヵ月内に行うというのは非現実的であった。そのため、平成15年の相続税法の改正において「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こと」と文言が変更されることになった。

いずれにしても、形成権＝物権説を前提とするならば、遺留分減殺請求権の行使によって遺留分を侵害する範囲で遺贈・贈与は失効することになり、遺留分義務者は、遺贈・贈与により取得した権利の全部又は一部を当然に失うことになり、相続税の申告の前提となった課税要件事実に変動が生じたということができた。

したがって、遺留分義務者については特に規定がなくても当然に更正の請求ができたのである。

6 価額弁償制度

民法（相続法）改正前の民法には、遺留分権利者から遺留分減殺請求を受けた遺留分義務者のための価額弁償制度があった（民法旧1041条1項）。

価額弁償制度とは、遺留分義務者が、返還すべき権利の価額を遺留分権利者に支払うことで、目的物の返還を免れる制度のことであった。

形成権＝物権説によると、遺留分権利者が遺留分義務者に対して遺留分減殺請求権を行使すると、遺留分権利者は目的物の所有権（共有持分）を取得するので、遺留分義務者は遺留分権利者に対して当該目的物の返還義務を

負うことになる。

しかし、民法旧1041条1項は、「受贈者及び受遺者は、減殺を受けるべき限度において、贈与又は遺贈の目的物の価額を遺留分権利者に弁償して返還義務を免れることができる。」としていた。

そのため、遺留分義務者は、遺留分権利者による目的物の返還請求があった場合、目的物を返還するか、価額を弁償するかの選択権を持つことができた。

このように民法旧1041条1項が遺留分義務者に選択権を与えたことについて、最判昭和51年8月30日民集30巻7号768頁は「価額の弁償を認めても遺留分権利者の生活保障上支障をきたすことにはならず、一方これを認めることによつて、被相続人の意思を尊重しつつ、すでに目的物の上に利害関係を生じた受贈者又は受遺者と遺留分権利者との利益の調和をもはかることができるとの理由に基づくものと解される」と説明していた。

ただ、遺留分義務者にこのような選択権を認めた結果、価額弁償金の支払いが形成権＝物権説の帰結である遺贈・贈与の失効や遺留分権利者の権利取得にどのような影響を及ぼすのかは必ずしも明確ではなかった。

7 価額弁償による遺贈の効力への影響⁽¹⁰⁾

最高裁の立場（形成権＝物権説）を前提と

(10) 首藤重幸「遺留分減殺請求と相続税」税務事例研究18号57頁以下（1994年）、同「遺留分減殺請求にかかわる相続税の問題」税務事例研究119号57頁以下（2011年）、占部裕典「遺留分減殺請求権の行使における租税法と民法の交錯—最高裁平成4年11月16日判決を素材にして—」同『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』（信山社・2002年）43頁以下〔初出、1993年〕、泉純平「遺留分減殺請求をめぐる課税問題の研究」税研21号97頁以下（2005年）参照。

すると、遺留分権利者が遺留分減殺請求権を行使すると、遺留分を侵害する範囲で遺贈は失効する。

この場合、遺留分義務者（受遺者）が価額弁償をした場合、遺留分減殺請求権の行使により失効した遺贈はどうなるかという問題があった。

これについて学説上遺贈復活説と遺留分移転説が存在していた⁽¹⁾。

遺贈復活説は、価額弁償により遺留分減殺請求により失効した遺贈の効果が相続開始時まで遡及的に復活すると解する考え方である。この考え方によれば、遺留分減殺請求により失効した遺贈が価額弁償により遡及的に復活することになるので、遺留分減殺請求によって遺留分権利者が権利を取得したことも遡及的に消滅することになるので、受遺者は相続開始時に被相続人から権利を直接取得することになる。

これに対し、遺留分移転説は、遺留分減殺請求により遺贈は失効し、遺留分権利者は権利を取得するが、価額弁償がされても失効した遺贈の効力に影響はなく、目的物の権利が

遺留分権利者から受遺者に移転するとする考え方である。

最判平成4年11月16日集民第166号613頁（以下「平成4年判決」という）は「本件土地の遺贈に対する遺留分減殺請求について、受遺者が価額による弁償を行ったことにより、結局、本件土地が遺贈により被相続人から受遺者に譲渡されたという事実には何ら変動がないこととなり、したがって、右遺留分減殺請求が遺贈による本件土地に係る被相続人の譲渡所得に何ら影響を及ぼさないこととなる」とした原審の判断は、正当として是認することができ」と判示した。これには大堀誠一裁判官の補足意見と味村治裁判官の反対意見が存在している。

補足意見（以下「平成4年判決補足意見」という）は、多数意見の補足説明として、「遺留分の減殺請求がされたことによりいったん失効した遺贈の効果が、価額弁償によって再度相続開始時にまで遡って復活し、遺贈の目的が被相続人から受遺者に直接移転することになるとする考え方の方が、価額弁償の効果について定めた民法一〇四一条一項の規定の

(1) 泉・前掲注(10)114頁以下は、「価額弁償による遺贈への法的影響の議論が、もともと民法上の解釈において存在していたものではなく、その課税関係の解釈をめぐって生じたものにすぎない」として、最判平成4・11・16の多数意見を民法上の解釈との「整合性を特に意識することなく経済的観察により課税関係独自の解釈をしたものと考えられる。」としている。また、稲井嘉人「遺留分減殺請求の法的性質と課税問題について—「みなし譲渡」と「価額弁償金」についての課税を中心に—」産大法学43巻2号（2009年）101頁も「最高裁が平成4年11月16日の判決において示したように、遺留分減殺請求時点での課税を棚上げにして、価額弁償時に当初の遺贈が復活すると解して課税関係を簡明」したと述べて、遺贈の復活は課税との関

係で説明している。このように考えると、遺贈復活説と遺留分移転説の対立も課税関係の論点ということになるかもしれない。

しかし、価額弁償により遺贈の効力がどのような影響を受けるのかは私法上の法律関係に関する問題であり、多数意見は課税関係の前提としての私法上の法律関係について言及したものとすべきである。それゆえ、平成4年判決の多数意見が「課税関係」のための判断であるという考え方には賛成できない。実際、その後の最判平成20・1・24民集第62-1-6も本文中で述べたとおり失効した遺贈の復活を認めたものと解される。したがって、本稿ではこの問題を課税関係ではなく私法上の法律関係に関するものとして考えることにした。

文言にも、遺贈の遺言をした被相続人の意思にもよく合致し、また、法律関係を簡明に処理し得るといふ点でも優れているものといえよう。価額弁償の価額算定の基準時の点については、公平の理念に基づく実質的な配慮から、特に現実の価額弁償時の価額をもって弁償を行わせるべきこととしたものと考え、このように、価額弁償によって遺贈の効果が再度復活するものと解する以上、この場合の遺贈が所得税法五九条一項一号にいう遺贈に該当することは明らかである。また、価額弁償金の授受は遺留分権利者と受遺者との間で行われるにすぎず、譲渡所得税の納税義務者となる被相続人と受遺者との間における遺贈による資産の移転自体は何ら対価の支払を伴うものではないのである。」と述べている。

これに対して、反対意見は、「遺留分権利者が受遺者に対して減殺請求をすれば、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右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（最高裁昭和五〇年（オ）第九二〇号同五一年八月三〇日第二小法廷判決・民集三〇巻七号七六八頁）。他方、受遺者は、減殺を受けるべき限度において、遺贈の目的の価額を遺留分権利者に弁償して返還義務を免れることができるが、その効果を生ずるためには、受遺者は遺留分権利者に対し価額の弁償を現実に履行し又は価額の弁償のための弁済の提供をしなければならず（最高裁昭和五三年（オ）第九〇七号同五四年七月一〇日第三小法廷判決・民集三三巻五号五六二頁）、その価額算定の基準時は、現実に弁償がされる時である（前掲当裁判所昭和五一年八月三〇日第二小法廷判決）。このように、受遺者が価額弁償をして遺贈の

目的の返還義務を免れるには、減殺請求により遺留分権利者に帰属した権利の弁償時における価額を、その者に対し、現実に弁償するか、又は弁償の提供をすることを要するから、右の価額弁償をする場合には、遺贈の目的とされた当該権利は、相続時ではなく、価額弁償が現実に行われ、又はその提供が行われた時点で、遺留分権利者から受遺者に移転するというべきであり、遺贈により被相続人から受遺者に移転するということとはできない。」と述べている。

その後、最判平成20年1月24日民集第62巻1号63頁（以下「平成20年判決」という）は、価額弁償請求に係る遅延損害金の起算日に関連して「遺留分権利者が受遺者に対して価額弁償を請求する権利を行使する旨の意思表示をした場合には、当該遺留分権利者は、遺留分減殺によって取得した目的物の所有権及び所有権に基づく現物返還請求権をさかのぼって失い、これに代わる価額弁償請求権を確定的に取得すると解するのが相当である。」と判示した。

平成20年判決は遺留分減殺により失効した遺贈が遡及的に復活するとまでは述べていない。しかし、「遺留分減殺によって取得した目的物の所有権及び所有権に基づく現物返還請求権をさかのぼって失」うとしながら、失効した遺贈・贈与をそのまま維持すると解していたとは思われない。遺留分減殺による遺贈・贈与の失効は遺留分権利者に目的物の所有権を取得させるための手段に過ぎず、その目的の部分の遡及的に消滅するのに手段にすぎない遺贈の失効部分のみを維持する意味はないからである。

それゆえ、この判決は、「遺留分権利者が受遺者に対して価額弁償を請求する権利を行使

する旨の意思表示をした場合」，遺留分減殺によって取得した目的物の所有権及び所有権に基づく現物返還請求権は遡及的に消滅するとともに，失効した遺贈が復活すると判断したものと考えるべきである。

したがって，少なくとも最高裁の一連の判例によれば，失効した遺贈・贈与は価額弁償により私法上の法律関係において復活すると考えられていたといえることができる。

8 目的物の所有権の取得と価額弁償金（又は請求権）の取得との関係

民法旧1041条1項は，遺留分権利者が目的物を占有している遺留分義務者に対して当該目的物の返還請求をした場合に，遺留分義務者の対抗手段として価額弁償の抗弁を認めたものであり，価額弁償の支払により目的物の返還義務を免れることができることを認めたものと理解されていた。その意味で，価額弁償金の取得は目的物の所有権の取得に代替するものといえることができる。

ところが，遺留分権利者が遺留分義務者に対し，目的物の返還請求をしないで価額弁償を請求する権利を有するかについては解釈に委ねられていた。

平成20年判決は，「受遺者が遺留分権利者から遺留分減殺に基づく目的物の現物返還請求を受け，遺贈の目的の価額について履行の提供をした場合には，当該受遺者は目的物の返還義務を免れ，他方，当該遺留分権利者は，受遺者に対し，弁償すべき価額に相当する金銭の支払を求める権利を取得すると解される（前掲最高裁昭和54年7月10日第三小法廷判決，前掲最高裁平成9年2月25日第三小法廷判決参照）。また，上記受遺者が遺贈の目的の価額について履行の提供をしていない場合で

あっても，遺留分権利者に対して遺贈の目的の価額を弁償する旨の意思表示をしたときには，遺留分権利者は，受遺者に対し，遺留分減殺に基づく目的物の現物返還請求権を行使することもできるし，それに代わる価額弁償請求権を行使することもできると解される（最高裁昭和50年（オ）第920号同51年8月30日第二小法廷判決・民集30巻7号768頁，前掲最高裁平成9年2月25日第三小法廷判決参照）」と判示していた。

即ち，平成20年判決は，一定の場合，遺留分権利者が目的物の返還に代わるものとして弁償すべき価額に相当する金銭の支払を求める権利（価額弁償請求権）を認めたのである¹²⁾。

以上のことから，価額弁償金の取得も価額弁償請求権の取得も目的物の返還に代替するものであるということができた。

9 遺留分権利者の価額弁償の取得と「相続」による財産の取得との関係

遺留分権利者が価額弁償の取得には，遺留分義務者の提供した価額弁償金を取得した場合と遺留分権利者が価額弁償の意思表示をした遺留分義務者に価額弁償請求権を行使した場合とがある。

平成4年判決補足意見は，「遺留分減殺請求の効果が価額弁償によって遡及的に失われることとなる以上，遺留分権利者たる相続人も，その減殺請求の対象となった相続財産について相続税の納税義務を負うものではなく，受遺者から取得した価額弁償金についてのみ，

12) この点，「遺留分権利者としての地位に基づいて現物返還請求権と価額弁償請求権という2つの権能がともに相続時から遺留分権利者に与えられる」と考える見解もあった（潮見佳男『相続法【第5版】』（弘文堂・2013年）351頁）。

これを相続によって取得したものととして、相続税の納税義務を負うとするものである」「遺留分権利者が受遺者から受領した価額弁償金が本来被相続人の財産には含まれていなかったことは確かであり、その額には相続時から価額弁償時までの資産の値上がり益も含まれていることにはなるが、相続財産についていわゆる代償分割の方法による遺産分割が行われた場合には、交付を受けた代償財産に対して相続税が課されることとなるものとして扱われているのであり、これと同様に、この価額弁償金について相続税を課することを認めて差し支えないものとする。」と述べている。

平成4年補足意見は、代償分割の場合と同様に価額弁償金について相続税が課せられるとしているが、価額弁償金の取得が「相続」による財産の取得に該当するののかについての説明はない。

ただ、昭和51年判決は「価額弁償は目的物の返還に代わるものとしてこれと等価であるべきことが当然に前提とされているものと解される」と判示していた。

また、平成20年判決は価額弁償請求権の取得は目的物の所有権の取得と代替する関係にあると判示していた。

その結果として、価額弁償金の取得も価額弁償請求権の取得も遺留分権利者が取得できたはずの被相続人の財産に属した権利（民法896条）と等価の経済的価値を取得するものということができた。

これを踏まえて、形式的には被相続人の財産の取得といえなくても、実質的には被相続人の財産を取得したものと同様であり、それゆえ価額弁償金の取得も価額弁償請求権の取得も「相続」による財産の取得に該当すると

したものと評価していたのかもしれない。

しかし、価額弁償金も価額弁償請求権も、民法上「被相続人の財産に属した一切の権利」（民法896条）に含まれるものではないし、昭和51年判決や平成8年判決のように遺留分減殺請求により遺留分権利者が取得する目的物の権利は相続財産の性質を有しないとするならば、遺留分権利者が取得する目的物の権利は「被相続人の財産に属した一切の権利」に含まれるということとはできない。

それゆえ、価額弁償金や価額弁償請求権が目的物の権利と等価で代替する関係にあるとしても、その取得について、民法上の「相続」により被相続人に属した権利を取得したことには該当するということができない。

したがって、価額弁償金の取得も価額弁償請求権の取得が、実質的には被相続人の財産を取得したものと同様であるといえるとしても、「相続」の概念を民法の借用概念と理解する以上、価額弁償金等の取得を「相続」による財産の取得と評価することには疑問が残る。

10 遺留分義務者の価額弁償の負担と「課税価格」への算入

次に、価額弁償の負担をした遺留分義務者の問題を整理する。

遺留分義務者が価額弁償を確定的に負担することになった場合、これを遺留分義務者の申告した「課税価格」に算入することができるか。

平成20年判決及び遺贈復活説によれば、遺贈・贈与により取得した財産の返還を免れるための価額弁償金の負担は、遺留分義務者が遺贈・贈与で取得した財産の取得ないし維持のために生じた債務（相税13条1項3号）ということができたので、遺留分義務者は価額

弁償金の負担を課税価格の計算上控除することができた。

これに対し、遺留分移転説によると、価額弁償の負担は、遺留分権利者に帰属した権利（遺留分）を譲り受ける対価の支払を意味することになるので、価額弁償の負担によって遺留分義務者の相続税の課税要件事実に変動をもたらすことはなく、それゆえ、遺留分義務者は課税価格の計算上これを控除することができないことになる。

11 まとめ

以上が、民法（相続法）改正前の制度に関する議論の整理である。遺留分権利者については最高裁の立場との整合性を考えると遺留分権利者を「相続」により財産を取得した者といえるかどうかについて疑問は残るものの、この点について特に争われることはなく、遺留分権利者の権利取得等も遺留分義務者の権利喪失等も相続税の問題として扱われていた。

III 民法（相続法）及び相続税法の改正の経緯

1 民法（相続法）改正の経緯

今回の民法（相続法）改正の契機は平成25年に遡る。同年9月4日、最高裁は非嫡出子の相続分を嫡出子の2分の1とする民法旧900条4号ただし書前段の規定を法令違憲とする判決を言い渡した（民集第67巻6号1320頁）。

これを受けて、法務省は、「違憲状態を速やかに是正し社会的混乱を回避する観点から前

記規定を削除することを内容とする法律案を作成したが、これを国会に提出する過程で、各方面から、この改正が及ぼす社会的影響に対する懸念や配偶者保護の観点からの相続法制の見直しの必要性など、様々な問題提起がされた¹³⁾。非嫡出子の相続分の増加は配偶者の地位を弱体化させることから、配偶者の地位を強化しなければ前記規定の削除に応じないという意見もあったようである。

そのため、法務省は平成26年4月に「相続法制検討ワーキングチーム」を発足させ、相続法制に関する問題点の洗い出しを行い、考えられる見直しの方向性について検討を行ってきた¹⁴⁾。その後、平成27年4月に「法制審議会民法（相続関係）部会」（以下、「法制審部会」という。）が発足し、同部会で民法（相続法）全体について検討が重ねられてきた。

遺留分制度の見直しは、相続法制検討ワーキングチームでも取り上げられていたが、この段階では、遺留分減殺請求による「具体的な分与の方法については当事者間の協議又は家庭裁判所の家事審判によって初めて定まるもの」という改正案を検討しており、その内容は遺留分権利者の救済を金銭債権に一本化した現行法とは大きく異なるものであった。法制審部会では、金銭債権に一本化する方策か、原則金銭債権、例外現物給付という旧法の原則と例外を入れ替える形の方策かの選択について検討された。そして、その法制審部会では、いったん原則金銭債権、例外現物給付という方策で意見はまとまったものの、平成30年1月16日に開催された最後の法制審部

13) 法務省HP「相続法制検討ワーキングチーム報告書」（「法制審議会民法（相続関係）部会第1回会議（平成27年4月21日）の参考資料1」

（<https://www.moj.go.jp/shingil/shingi04900255.html> [最終確認日：2021年9月2日]）1頁参照。

14) 法務省HP・前掲注13）1頁。

会において、受遺者の保護のための制度としては現物給付ではなく期限の付与を設けることとし、遺留分権利者の保護の方策は金銭債権に一本化する案で固まり（「法制審議会民法（相続関係）部会第26回会議議事録」¹⁵⁾、遺留分権利者は、遺留分侵害額請求権の行使の結果、金銭債権を取得するとする現行法が成立することになった。

2 相続税法改正の経緯

民法（相続法）の改正に伴い相続税法の改正も必要になった。

これについて、自民党及び公明党の平成30年12月14日付けの「平成31年度税制改正大綱」¹⁶⁾では、民法（相続法）改正で新設された配偶者居住権等の評価方法や特別寄与料に係る課税関係¹⁷⁾については具体的に言及されていたが、遺留分侵害額請求に係る課税問題については、「遺留分制度の見直しに伴う所要の措置を講ずる（所得税についても同様とする。）」と述べるだけでその具体的な内容については何も言及されていなかった。

平成30年12月21日に閣議決定された政府の「平成31年度税制改正の大綱」¹⁸⁾でも、遺留分

侵害額請求に係る課税問題については、「遺留分制度の見直しに伴う所要の措置を講ずる（所得税についても同様とする。）」と述べるだけで具体的な内容については何も言及されていなかった。

そして、相続税法の改正では、更正の請求に関する32条1項3号について、「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こと」という文言を「遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金銭の額が確定したこと」とする文言に変更するにとどまった。

このような改正となった理由については、冒頭で述べたとおり、改正前と同様の課税関係とみて、用語の改正に伴う規定の整備のみを行うこととされたとのことであった。

したがって、相続税法において、遺留分侵害額請求との関係で課税要件に関する具体的な改正はされないこととなった。

15) 法務省HP「法制審議会民法（相続関係）部会第26回会議議事録」

(<http://www.moj.go.jp/content/001252526.pdf> [最終確認日：2021年8月2日]) 7頁以下参照。

16) 自民党HP「平成31年度税制改正大綱」

(https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/news/policy/138664_1.pdf [最終確認日：2021年8月2日]) 57頁以下参照。

17) 特別寄与者について相続税法4条2項は「特別寄与者が支払を受けるべき特別寄与料の額が確定した場合においては、当該特別寄与者が、当該特別寄与料の額に相当する金額を当該特別寄与者による特別の寄与を受けた被相続人から遺贈により取得したものとみなす。」とし、また、特別寄与料

を支払った相続人について同法13条4項は「4特別寄与者が支払を受けるべき特別寄与料の額が当該特別寄与者に係る課税価格に算入される場合においては、当該特別寄与料を支払うべき相続人が相続又は遺贈により取得した財産については、当該相続人に係る課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から当該特別寄与料の額のうちその者の負担に属する部分の金額を控除した金額による。」としている。

18) 財務省HP「平成31年度税制改正の大綱」

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/20181221taikou.pdf [最終確認日：2021年8月2日]) 40頁以下参照。

IV 遺留分侵害額請求に対する考察

1 はじめに

本問の考察の対象となる遺留分権利者は、分析対象を簡単にするため、被相続人の財産を相続により全く取得しなかった者とする（実際には、遺留分権利者が遺留分額を、下回る財産を相続しているケースもあり、このような場合、少なくとも相続した財産に関しては遺留分権利者も相続により財産を取得した者（相続1条の3）に該当することは明らかである。しかし、本稿での問題意識は遺留分侵害額請求権の行使により遺留分権利者が金銭債権を取得したこと自体について相続税の課税要件の該当性があるかという点にあるので、この点に特化するために、上記のケースのような場合は考察の対象から除外することとする。）。)

また、同様に遺留分義務者は個人の場合とする。実際には、遺留分義務者が法人の場合もあるが、この場合は法人税の問題である。本稿の目的は遺留分義務者について相続税の課税要件事実の変動の有無を考察することにあるので、法人税が問題となる遺留分義務者が法人の場合は考察の対象から除外することとする。

2 遺留分侵害額請求権の意義と法的性質

民法（相続法）改正で、遺留分権利者を保護する制度は遺留分侵害額請求権である（民法1046条）。

遺留分侵害額請求権とは、遺留分権利者及びその承継人が、受遺者（特定財産承継遺言により財産を承継し又は相続分の指定を受けた相続人を含む）又は受贈者に対し、遺留分

侵害額に相当する金銭の支払を請求することができる権利である。

この権利の性質は、遺留分減殺請求権と同様に「形成権」である¹⁹⁾が、遺留分侵害額請求により形成される法律関係は物権的效果の発生ではなく、遺留分権利者と遺留分義務者との間に金銭債権債務関係を発生させるものである（民法1046条）。

遺留分侵害額請求権が金銭債権債務関係を発生させる形成権であると解すると、遺留分権利者は、遺留分侵害額請求権を行使するに際し、遺留分侵害による侵害額を請求する意思が表れていればよく、具体的な請求額を示す必要はないことになる²⁰⁾。

なお、遺留分侵害額請求に関しては、「遺留分の基礎財産に加算される生前贈与の評価、相続債務の確定、さらには遺留分権利者の特別受益や相続で得た財産額等の確定が必要であり、それらについて争いがある場合には協議や裁判による確定をまたなければ、金銭的な遺留分の侵害額は定まらない²¹⁾」という点は従前の遺留分減殺請求の場合と同じであるが、金銭債権に一本化されたことから、返還される目的物の評価額と価額弁償金額との差異に関わる問題は生じないことになった。

3 遺留分侵害額請求権の効果と遺贈・贈与の効力との関係

遺留分侵害額請求権は遺留分減殺請求権者と遺留分義務者との間に金銭債権関係を発生させる形成権とされた。

しかし、その他に、遺留分減殺請求権のよ

19) 潮見・前掲注(3)543頁参照。

20) 同上・前掲注(3)543頁参照。

21) 首藤・前掲注(10)「遺留分減殺請求にかかわる相続税の問題」60頁。

うに遺留分を侵害する範囲で遺贈・贈与を失効させる効力を有すると解する余地はあるか。

この点については、遺留分侵害額請求権が行使されても遺贈・贈与は失効しないと考える。

そのように考える第1の理由として、まず、民法（相続法）改正において、旧法に存在していた「減殺」という文言をすべて削除している点が挙げられる。これは遺留分侵害額請求権が、遺留分減殺請求権と異なり、遺贈・贈与の効力を失効させる効果を持たないことを明らかにするためであると思われる。もし、改正法が、遺留分侵害額請求権の行使により遺贈・贈与が失効し、現物給付に代わり金銭債権を付与するという制度を考えていたのであれば、あえて「減殺」という文言を削除する必要はなかったはずである。それにもかかわらず「減殺」という文言をすべて削除したのは遺留分侵害額請求権を行使しても遺贈・贈与が失効しないことを明らかにすることであったからである。

第2の理由として、遺留分侵害額請求権の行使の順序の規定を変更したことが挙げられる。遺留分減殺請求権では、減殺の対象となる遺贈や贈与の順序が規定されていたが、遺留分侵害額請求権では、遺贈や贈与の順序ではなく、請求する相手方の順序という形式に変更されている。もし、遺留分侵害額請求権の行使により遺贈・贈与の効力が失効すると考えていたのであれば、減殺の対象となる遺贈や贈与の順序に関する規定を改正する必要はなかったはずである。この規定が改正されたということは、遺留分侵害額請求権に関して、失効する遺贈や贈与の順序を定めるということができなくなったからであり、この点から見ても遺留分侵害額請求には遺贈・贈与

を失効させる効果はないということになる。

第3の理由として、果実の返還に関する規定（民法旧1036条）を削除したことが挙げられる。遺留分減殺請求権では、果実を遺留分権利者に返還に関する規定（民法旧1036条）があった。遺留分減殺請求により遺贈・贈与が失効すれば、受遺者・受贈者は失効した部分についてその果実を収取する権利を失うので、遺贈・贈与が失効する立場では民法旧1036条は当然の結果を規定したものとイえた。しかし、今回の改正でこの規定が削除されたということは、遺留分侵害額請求権が行使されても遺言・贈与が失効せず、その結果、果実を返還する必要がなくなったからであるといえる。もし、今回の改正で、遺留分侵害額請求権の行使により遺贈・贈与が失効すると考えられていたのであれば、遺留分減殺請求権の場合と同様に、失効した遺贈・贈与の目的物に関する果実の利得について、これを清算する規定を残す必要があったはずである。遺留分侵害額請求において果実の返還に関する規定が不要になったということは、遺留分侵害額請求がされても、受遺者・受贈者は遺贈・贈与により取得した100パーセントの権利を失わないということの意味するのである。このことから見ても、遺留分侵害額請求権に関して、遺贈・贈与を失効させる効力はないといえることができる。

第4の理由として、「遺留分を侵害できない」という規定をすべて削除したことが挙げられる。改正前には、相続分の指定（民法旧902条1項ただし書）、特別受益の持戻免除（同法旧903条）、遺贈（同法旧964条ただし書）には「遺留分を侵害できない」という文言が存在しており、これが遺留分減殺請求権の行使により遺留分を侵害する遺贈がその範囲で失

効することの根拠とされていた。しかし、今回の改正で「遺留分を侵害できない」という文言はすべて削除された。もし、改正法が、遺留分侵害額請求権の行使により遺贈・贈与の効力が失効すると考えていたのであれば、上記の削除をする必要はなかったはずである。これらの文言を削除したということは、改正法は遺留分侵害額請求権の行使により、遺留分侵害額請求権の行使によって遺贈・贈与の効力は影響を受けないと考えていたからにほかならない。それゆえ、この点からみても遺留分侵害額請求には遺贈・贈与を失効させる効果はないといえることができる。

以上の理由から、改正法の遺留分侵害額請求権は、遺留分権利者救済のために遺留分義務者に対する金銭債権を付与しただけで、遺留分侵害額請求権の行使により、遺贈・贈与が失効することはないものと解される。

なお、法制審議会の委員として民法（相続法）改正に関与された潮見佳男教授は「遺留分侵害額に相当する金銭債権（遺留分侵害額請求の意思表示〔形成権である〕）によって、遺留分侵害額に相当する金銭債権（金銭給付請求権）が生じる。改正前民法におけるのと異なり、遺贈・贈与が失効するのではない。」²²⁾と述べ、遺贈・贈与は失効しないと理解されている。

また、立案担当者も「改正法においては、遺留分侵害の原因となった遺贈や贈与の効力は維持した上で、受遺者又は受贈者に遺留分侵害額に相当する金銭の支払義務を負わせることとしていることから（民法1046条1項）、改正後に「減殺」という文言を用いるのは相当でないと考えられる。」²³⁾とし、遺留分侵害の原因となった遺贈や贈与は失効しないことを認めている。

したがって、民法（相続法）改正では、遺留分侵害額請求権に遺贈・贈与を失効させる効果を与えていないというべきである。

そして、以上のことは、課税関係の説明のためという観点から、遺留分侵害額請求権を①遺贈・贈与を失効させ遺留分権利者に財産を取得させる行為と②遺留分権利者の金銭の取得により遺贈を復活させる行為の複合的性格を有する権利であると説明し、遺留分侵害額請求に関し、遺留分減殺請求の場合と同様に考える余地も奪う。課税関係の説明のためとはいえ、遺留分侵害額請求権に遺贈・贈与を失効させる性格を認めることは、民法が遺留分侵害額請求権に関して遺贈・贈与を失効させると解される余地のある用語を徹底的に排除した趣旨に反するからである。民法上は遺留分侵害額請求権に遺贈・贈与を失効させる効果を認めていないのであって、課税関係の前提にすぎないからといって遺留分侵害額請求権について民法の解釈と異なり遺贈・贈与を失効させる性格を認めることは許されない。民法の正しい解釈は1つであり、課税関係を説明するためという目的で、私法上の正しい民法解釈と異なる民法解釈が許されることはないのである。民法が遺留分侵害額請求に遺贈・贈与を失効させる効果を認めていない以上、課税関係の説明にすぎないとしても、遺留分侵害額請求に遺贈・贈与を失効させる性格を認めることは許されないというべきである。

²²⁾ 潮見・前掲注(3)543頁。

²³⁾ 堂蘭幹一郎・神吉康二編『概説改正相続法【第2版】—平成30年民法等改正，遺言書保管法制定』（きんざい・2021年）112頁。同旨、堂蘭幹一郎・野口宣大編著『一問一答新しい相続法【第2版】—平成30年民法等（相続法）改正，遺言書保管法の解説』（商事法務・2020年）156頁以下参照。

4 遺留分権利者の金銭債権の取得と「相続」による財産の取得の該当性の有無

(1) 次に、遺留分権利者の金銭債権の取得が「相続」による財産の取得に該当するかを考察する。

遺留分権利者は遺留分侵害額請求権の行使により金銭債権を取得する（民法1046条）。相続税法31条1項は、申告書を提出した者が遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金銭の額が確定したため（同法31条1項3号）、既に確定した相続税額に不足を生じた場合には、修正申告書を提出することができるとしている。このことから相続税法は遺留分侵害額請求により金銭債権を取得することを申告者の課税要件事実を変動させるものであると考えていることが分かる。すると、遺留分侵害額請求による金銭債権の取得が課税要件事実を変動させるものであるとすれば、相続により被相続人の財産を全く取得しておらずそのため申告書を提出していない者であっても、遺留分侵害額請求により金銭債権を取得した場合には、遺留分権利者はこの金銭債権の取得について申告書を提出しなければならない立場にあるということが出来る。

しかし、相続税法31条1項は租税手続に関するものであり、この規定を根拠に租税実体法レベルで遺留分権利者の金銭債権の取得が相続税の課税要件に該当するという事はできない。遺留分権利者の金銭債権の取得が相続税の課税要件に該当するかどうかは別に検討する必要がある。

なお、「相続税及び贈与税等に関する質疑応答事例（民法（相続法）改正関係）」について（情報）」（資産課税情報第17号）²⁴42頁以下は、遺留分侵害額に相当する価額を遺留分権利者

の課税価格に加算しているが、遺留分権利者が取得する金銭債権が「相続」により取得される財産か否かについては明らかにしていない。

(2) そこで、まず、遺留分侵害額請求権を行使した遺留分権利者が「相続」により財産を取得した者（相続1条の3）に該当するかを検討する。

ここにいう「相続」という文言の意味について、『DHCコンメンタール相続税法1』の564頁は、「相続によって取得した財産に対しては、相続税が課せられる。この場合の相続とは、民法上の相続を指すものと解されている。民法上の相続とは、相続の開始によって相続人が被相続人の財産（被相続人の財産に属していた一切の権利及び義務）を承継することをいうのである（民法896条）」と説明している。

また、他の文献でも「相続税法一条（執筆注：現行相続税法1条の3）は、相続税の課税原因たる相続、遺贈および死因贈与について規定し、それらの概念は原則として民法の定めるところによる。」²⁵、「相続又は遺贈の意義は民法の規定に従う」²⁶と説明されている。

つまり、一般的に、相続税法1条の3にいう「相続」は民法から借用した概念であると

²⁴ 国税庁HP「相続税及び贈与税等に関する質疑応答事例（民法（相続法）改正関係）」について（情報）（資産課税情報第17号）」

（https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/sozoku/pdf/0020007-054_01.pdf [最終確認日：2021年8月2日]）42頁以下参照。

²⁵ 藤井誠一『北野弘久編コンメンタール相続税法』（勁草書房・1974年）23頁。

²⁶ 橋本守次『ゼミナール相続税法』（大蔵財務協会・2015年）64頁。

理解されていることになる。

そこで「相続」による取得を民法にしたがって「被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する」と理解すると、遺留分侵害額請求権の行使の結果として遺留分権利者が金銭債権を取得することは「相続」による取得に該当しないことになる。なぜなら、遺留分権利者が取得した金銭債権は「被相続人の財産に属した一切の権利」に含まれないからである。

したがって、形式的には、遺留分侵害額請求権を行使して金銭債権を取得した遺留分権利者は、「相続」により財産を取得した者に該当しないということになる。

(3) ところで、遺留分減殺請求の場合には価額弁償金請求権の取得は被相続人の財産を構成する目的物の返還に代替するものとして、価額弁償金請求権の取得は、実質的には被相続人の財産を取得したものと同様と評価することで「相続」による財産の取得に該当するとみる立場があった。

では、遺留分侵害額請求権の行使による金銭債権の取得も、同じように評価して「相続」による財産の取得に該当するといえるか。

この点、遺留分権利者の金銭債権の取得を「相続」による財産の取得と評価できる余地はないといえるべきである。前述したとおり、遺留分侵害額請求には、遺留分を侵害する贈与・遺贈を失効させる効果はなく、その結果、遺留分権利者が遺留分侵害額請求権を行使しても被相続人の財産を取得できる余地は全くない。それゆえ、遺留分権利者が取得した金銭債権に被相続人の財産の取得に代替する機能がないことは明白であり、価額弁償請求権

の取得のように、遺留分侵害額請求による金銭債権の取得を被相続人の財産の取得と同視することはできない。

また、民法に根拠のある遺留分侵害額請求権の行使による金銭債権の取得と、遺留分義務者の価額弁償のための履行の提供ないし価額弁償の意思表示をした遺留分義務者に対して価額弁償を請求することによって確定し目的物の返還義務を免れさせる価額弁償請求権（平成20年判決参照）とは、担税力となる経済的価値は変わらなくても、その発生原因や機能において全く異質な権利といえることができる。

これらのことを鑑みると、遺留分侵害額請求権の行使による金銭債権の取得について、価額弁償請求権の取得のように被相続人の財産の取得と同視することで、「相続」による取得に該当するということはいえないといえるべきである。

したがって、遺留分侵害額請求権の行使による金銭債権の取得は、「相続」による財産の取得に該当するといえることができない。

そして、このことは個々の財産の権利ではなく、担税力を示す経済的価値を指標にしても同じである。確かに遺留分減殺請求権の場合は遺贈・贈与を失効させる効果を有していたので、その範囲で遺留分義務者は被相続人（遺贈者）から遺贈・贈与により取得していた経済的価値を遺留分権利者に返還すべきものと構成することができた。しかし、遺留分侵害額請求権が行使されても遺贈・贈与は失効しないのであり、遺贈・贈与が完全に有効であれば、これにより遺留分義務者が被相続人（遺贈者）から取得した経済的価値も100パーセント遺留分義務者に帰属すべきものであって、その全部または一部を遺留分権利者に返

還すべきものということとはできない。民法（相続法）改正は、遺贈・贈与による被相続人の財産の処分と遺留分侵害の場合の救済を完全に分離したのであり、遺留分義務者が被相続人から取得した経済的価値と遺留分義務者が遺留分権利者に移転する経済的価値との間には法的関連性はない。それゆえ、遺留分義務者が被相続人（遺贈者）から取得した経済的価値を遺留分権利者に移転させなければならぬとする法的根拠はないのである。確かに、遺留分義務者は遺贈・贈与により取得した被相続人の財産を売却して取得した金員で遺留分権利者に金員を支払うことはありうる。しかし、それは事実上の関係にすぎず、両者を法的に関連づけることはできない。もし、このような場合に被相続人の財産の取得と評価することになると、遺留分義務者が遺留分権利者に支払う金員の原資が固有資産か遺贈・贈与により取得した財産かにより、遺留分権利者の課税関係が変動することになる。通常、遺留分権利者は遺留分義務者が支払う金員の原資は知らないのであるから、そのような事情により遺留分権利者の課税関係が異なることは妥当でない。それゆえ、遺留分義務者は遺贈・贈与により取得した被相続人の財産を売却して取得した金員で遺留分権利者に金員を支払ったとしても、遺留分権利者は実質的に被相続人の財産を承継したと評価することはできないというべきである。

したがって、遺留分侵害額請求による金銭債権の取得について、実質的に被相続人の財産を取得したものととして、これを「相続」により財産を取得したということは許されない。

(4) 以上の考察の結果、遺留分侵害額請求権の行使により遺留分権利者が取得した金銭債

権について、遺留分減殺請求における価額弁償と同じ理論構成で、遺留分権利者に相続税を課することはできないということになった。

(5) では、上記の立論のベースになっている相続税法1条の3の「相続」による財産の取得の概念を上記とは異なる解釈に変更することで遺留分侵害額請求による金銭債権の取得を「相続」による取得に該当するということが許されるか。

即ち、相続税法1条の3の「相続」による財産の取得を民法896条にしたがって「被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する」と解釈するのではなく、例えば、経済的には遺産の取得に近い性質があると評価できる財産の取得の場合や被相続人の死亡と密接に関係した民法上の権利の取得の場合も含むと解することは可能か。

確かに、このように解釈することができれば、遺留分侵害額請求権を行使した遺留分権利者も相続により財産を取得した者に該当するといえることになる。

しかし、「相続」による取得を上記のように解釈することは、相続税法が特別寄与料について被相続人から遺贈により取得したものとみなす（相続4条2項）規定を新設したことで矛盾するので許さないというべきである。

ここにいう特別寄与料とは、民法（相続法）改正において新設されたもので、被相続人に対して無償で療養看護その他の労務の提供をしたことにより被相続人の財産の維持又は増加について特別の寄与をした被相続人の一定の親族（特別寄与者）が、相続の開始後、相続人に対し、特別寄与者の寄与に応じた額の金銭の支払を請求することを認めるものである（民法1050条）。これは、被相続人の遺産の

分配に関して、相続人以外の者の貢献を考慮したもので、被相続人の生前には親族としての愛情や義務感に基づき無償で自発的に療養看護等の寄与行為をしていた場合でも、被相続人が死亡した場合にその相続の場面で、療養看護等を全く行わなかった相続人が遺産の分配を受ける一方で、実際に療養看護等に努めた者が相続人でないという理由でその分配に与えないことについては、不公平感があることなどから認められた制度である。

民法が特別寄与料制度を新設したことに伴い相続税法は特別寄与者について次のような改正を行った。

即ち、特別寄与者については「特別寄与者が支払を受けるべき特別寄与料の額が確定した場合においては、当該特別寄与者が、当該特別寄与料の額に相当する金額を当該特別寄与者による特別の寄与を受けた被相続人から遺贈により取得したものとみなす。」と規定した（相続4条2項）。つまり、特別寄与料の取得はみなし遺贈となったのである。

このような取り扱いにした理由について、「相続税法の改正（令和元年度税制改正の解説）」²⁷⁾は次のように説明している。

即ち、「特別寄与料は相続人以外の親族から相続人に対して請求するものであり、被相続人から相続又は遺贈により取得した財産ではないものの、①相続人と療養看護等をした親族との間の協議又は家庭裁判所の審判により定まること、②相続開始から1年以内に請求しなければならないこと、③遺産額を限度とすること、から被相続人の死亡と密接な関係を有し、経済的には遺産の取得に近い性質を有します。そのため、一連の相続の中で課税関係を処理することが適当であると考えられます。また、被相続人が相続人以外の者に対

して財産を遺贈した場合との課税のバランスをとる必要もあります。そこで、特別寄与料に対しては、（所得税や贈与税ではなく）相続税を課税することとされました」。

つまり、立法者は、「被相続人から相続又は遺贈により取得した財産」と「被相続人の死亡と密接な関係を有し、経済的には遺産の取得に近い性質の財産」とは明確に区別されるべきであることを前提として、特別寄与料は「被相続人から相続又は遺贈により取得した財産ではない」が、経済的には遺産の取得に近い性質があると評価したのである。

しかし、相続税法1条の3の相続又は遺贈による取得を民法の「相続」「遺贈」といえない場合でも経済的には遺産の取得に近い性質があると評価できる財産の取得も含めると解釈するのであれば、そもそも相続税法4条2項を新設する必要性はなかった。また、被相続人の死亡と密接に関係した民法上の権利の取得の場合も含むと解するのであれば、やはりそもそも相続税法4条2項を新設する必要性はなかった。今回の民法（相続法）改正に伴い相続税法4条2項が新設されたのは、相続税法1条の3の「相続」「遺贈」の概念は民法の概念を借用するという従前の立場を維持すべきものとされたからであり、経済的には遺産の取得に近い性質があると評価できるというだけで、また被相続人の死亡と密接に関係した民法上の権利の取得というだけで、「相続」「遺贈」に該当するとして遺留分権利者に相続税を課すことは許されないと考えたからにはほかならない。だから、特別寄与者に相続税を課すには相続税法4条2項を新設する必要があると考えたのである。

²⁷⁾ 財務省HP・前掲注(1)506頁。

この特別寄与者に関する相続税法4条2項の新設の趣旨に照らせば、相続税法1条の3の「相続」「遺贈」について民法の概念を超えて拡張する解釈を相続税法は許容していないというべきである。

したがって、相続税法1条の3の「相続」による取得の解釈を変更して遺留分侵害額請求権者に相続税を課すということは許されないというべきである。

(6) 以上の考察によれば、相続税法は遺留分権利者の金銭債権の取得を相続税の問題としているにもかかわらず、どのような方向で検討しても、遺留分侵害額請求により金銭債権を取得した遺留分権利者が「相続」により財産を取得した者に該当するということができないことになった。

5 遺留分義務者に生じた金銭債務と「課税価格」への算入の可否

次に、遺留分権利者に金銭を支払うことになった遺留分義務者について考察する。

相続税法32条1項3号は、遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金銭の額が確定したことを更正の請求の事由としている。即ち、相続税法は遺留分侵害額請求により支払うべき金額が確定した場合、遺留分義務者について課税要件事実の変動が生じるということをも前提としている。

確かに、遺留分義務者は、遺贈・贈与を受けたばかりに遺留分権利者に対して金銭債務を負担することになったのであり、実質的に見れば、遺贈・贈与により取得した経済的価値が減少したとすることができる。

しかし、問題は相続税の課税要件事実がどのように変動したかであり、この点について

「令和元年度の税制改正の解説」では冒頭で述べたとおり担税力の増減は改正前と同様であるとして用語の変更に伴うものとして相続税法32条1項3号の規定の整備しかなかった。「相続税及び贈与税等に関する質疑応答事例（民法（相続法）改正関係）について（情報）」（資産課税情報第17号）²⁸42頁以下も、遺留分侵害額に相当する価額を遺留分義務者の課税価格から当然のように控除しているが、なぜ控除できるかについては説明していない。

そこで、遺留分義務者が負担することになった金銭債務を同人の課税価格の計算に反映させる根拠について考察することにする。

遺留分減殺請求権の場合、遺留分義務者が遺留分権利者に遺贈・贈与の目的物の全部または一部を給付し、または価額弁償金を支払うと、受遺者・受贈者においては更正の請求が可能とされていた。判例・通説では、遺留分権利者が遺留分減殺請求権を行使すると、その結果として、遺贈・贈与は、遺留分減殺請求権に服する範囲で失効すると考えられており、それにより遺留分権利者が目的物を返還しまたはその返還を免れるために価額弁償金を支払うことは被相続人の財産の取得に代償する性格があると認められていた。そこで、遺留分義務者が目的物の返還ないし価額弁償金を支払うことは、申告の前提となった課税要件事実を変動させることになるということができた。そのため、遺留分義務者は、特別な規定がなくても当然に、相続税の「課税価格」が変わると考えることができた。

しかし、前述したとおり、遺留分侵害額請求権には遺留分を侵害する贈与・遺贈を失効させる効果はない。その結果、遺留分減殺請

²⁸ 国税庁HP・前掲注2442頁。

求で行われていた遺贈・贈与が失効することを前提とした理論構成は遺留分侵害額請求には適用できないことになった。遺留分減殺請求に関する価額弁償金の法的性質が現物返還の代替であるという理論的構成も、遺留分侵害額請求権の行使により取得した金銭債権に採用する余地はない。

遺留分侵害額請求を受けた遺留分義務者は、遺留分権利者に対して金銭債務を負うことになるが、他方で、遺留分侵害額請求によって遺留分義務者が遺贈・贈与により取得した被相続人の財産を失うことはない。遺留分侵害額請求があっても遺留分義務者が申告する前提となった課税要件事実には何らの変動も生じないことになったのである。そのため、もはや遺留分侵害額請求を受けたことによって遺留分義務者が負担することになった金銭債務は遺贈・贈与による被相続人の財産の取得を確保するためのものとは言えなくなり、遺留分義務者が遺留分権利者に金銭を支払ってもその金銭の支払いは遺贈・贈与の目的物を確保するために支払われたものということではできないことになったのである。

そこで、遺留分義務者について、遺贈・贈与の効力が100パーセント有効であるのに、遺留分権利者に支払った金銭が課税価格から控除できるとする理論的根拠は何かを検討する必要が生じることになった。

まず、遺留分義務者の遺留分権利者に対する金銭支払いを遺贈・贈与の目的物の負担と解することで、金銭の支払いが遺贈・贈与の経済的価値を減少させていると考えることはできるか。

この点、遺留分義務者の金銭債務の負担を贈与・遺贈の負担と構成して、これを理由に控除することが考えられる。

しかし、相続税の課税実務では、「負担付遺贈により取得した財産の価額は、負担がないものとした場合における当該財産の価額から当該負担額（当該遺贈のあった時において確実と認められる金額に限る。）を控除した価額によるものとする」（相基通11の2-7）とされている。

これを前提とすると、遺留分義務者の負担は、遺留分侵害額請求があつて初めて確実となるので、遺留分侵害額請求権の行使により発生する遺留分義務者の債務は、少なくとも遺贈時において確実と認められるものではないから、現実にこれを支払うことになったとしてもこれを「課税価格」の計算に反映させることはできないはずである。

また、前述した特別寄与料の支払も相続人が取得した相続財産の潜在的負担とみることがができる。特別寄与者がその請求をして初めて確実な負担となるという点でも遺留分侵害額請求の場合と類似している。

しかし、「特別寄与料」を支払うことになった相続人に関して、相続税法は、債務控除に関する13条の中に4項として「特別寄与者が支払を受けるべき特別寄与料の額が当該特別寄与者に係る課税価格に算入される場合においては、当該特別寄与料を支払うべき相続人が相続又は遺贈により取得した財産については、当該相続人に係る課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から当該特別寄与料の額のうちその者の負担に属する部分の金額を控除した金額による。」という規定を新設した。

その理由について、「相続税法の改正（令和元年度税制改正の解説）」²⁹は、「特別寄与料を

²⁹ 財務省HP・前掲注(1)506頁。

支払った相続人については、その支払いは被相続人の死亡に基因するものであり、遺産の中から支払うにせよ固有財産から支払うにせよ、その支払った金額分は担税力が減殺されることから、課税財産から減額することが適当と考えられます。また、そうすることにより、相続人及び特別寄与者全員の課税対象となる財産の合計が遺産総額に一致します。」と説明している。

このような規定が新設されたのは相続人の負担する「特別寄与料」が、従前の相続税の計算方法では相続人の課税価格から当然には控除できないと考えられたからにはかならない。これを従前の債務控除として当然に課税価格の計算に反映できない理由は、相続人が「特別寄与料」の支払を負担することになったのは民法1050条によるものであり、被相続人の債務を相続によって取得したのではないからである。

そして、特別寄与料を負担する相続人について、「被相続人の死亡に基因する」ものであり、「その支払った金額分は担税力が減殺される」ということで、課税財産から減額することが適当であり、そのために規定の新設が必要になるというのであれば、遺留分義務者についても「被相続人の死亡に基因する」ものであり、「その支払った金額分は担税力が減殺される」ということで、同様に、課税財産から減額することが適当であり、そのために規定の新設が必要になったはずである。

しかし、遺留分義務者について、特別寄与料を負担する相続人に対する規定と同様の規定は新設されなかった。

特別寄与料を負担する相続人に関して特別な規定が必要であると考えた相続税法の立場に照らせば、特別の規定なしに、遺留分義務

者が支払うことになった金銭債務を、遺留分義務者の「課税価格」の計算に反映させることは許されないというべきである。

以上の考察によれば、相続税法は遺留分義務者の金銭債務の負担を課税価格の変動をもたらすものとしているにもかかわらず、どのような方向で検討しても、遺留分侵害額請求により金銭債務を負担した遺留分義務者が、その額を課税価格の計算に反映させる根拠規定が見当たらないということになった。

V 結論

本稿では、遺留分侵害額請求権を行使し金銭債権を取得した遺留分権利者と金銭債務を負担することになった遺留分義務者について、その課税要件該当性を考察してきた。

その結果、遺留分権利者について、「相続」により財産を取得した者に該当するとはいいがたいこと、遺留分義務者についても遺留分侵害額請求による金銭債務の負担が、相続税の申告の前提となる遺留分義務者の課税要件事実を変動させるとはいいがたいことが明らかになった。

ところが、租税手続に関する相続税法31条1項や同法32条1項は遺留分侵害額請求の場合を相続税の領域と考えている。

それゆえ、遺留分侵害額請求による財産の移転を相続税の領域で取り扱うとするのであれば、民法（相続法）改正に伴い、租税実体法レベルで、遺留分権利者の取得した金銭債権については相続税の計算上相続により取得したものとみなす規定を、金銭債務を負担した遺留分義務者については相続税の課税価格の計算上負担した金額を控除することができる規定を新設すべきであった。

しかし、前述したとおり、民法（相続法）

改正に伴う相続税法の改正の過程では、所要の改正を行うとするのみで、遺留分減殺請求権が遺留分侵害額請求権に変わったことについて十分な検討がなされたことが窺われない。

その結果、遺留分侵害額請求に関して、租税手続上は相続税法の問題とされているにもかかわらず、租税実体法上、課税計算に反映させる法的根拠がないという不備が生じている。

一般に、課税関係の前提となる私法上の制度が改正される場合、私法上の制度の法的性質を検討した上で課税関係に関して必要な改正が行われる。例えば、役員賞与の法的性質について旧商法では利益処分と考えられており、法人税法でも役員賞与が利益処分であることを前提とした規律がなされていた。これに対し、平成18年に成立した会社法で役員賞与の法的性質が利益処分ではなく役員報酬と同じ労働の対価とされ、これに伴い法人税法では役員給与という独自の概念を導入して独自の規律を設けるに至った⁸⁰。

今回の民法（相続法）改正に伴う相続税法の改正においても、遺留分減殺請求権と遺留分侵害額請求権の法的性質の相違を踏まえ、金銭債権の取得を相続税の領域で取り扱うとするのであれば、「相続」による財産の取得に該当するかどうかを検討した上で、特別寄与

に関する規律と同様の規律を設けることはできただけであった。

それができなかったのは、課税の有無を法律の規定する課税要件の該当性の観点からではなく担税力の観点から判断することが日常化し、立法担当者が担税力の観点から課税の有無を判断することに何の疑問も感じていなかったからにほかならない。

しかし、そのような立法担当者の姿勢が租税法律主義（憲法84条）に反するものであることは明らかである。

今後とも課税関係の前提となる私法上の法律関係が私法の実体法の改正により大きく変わることはあり得る。

このような場合、立法担当者としては、租税法律主義の重要性を充分認識し、外見上担税力の増減がないと言える場合であっても、改正後の法律関係について課税要件の該当性の有無を改めて検証した上で立法の必要性の有無を判断するという姿勢で臨まなければならない。

今後は遺留分侵害額請求の場合のような立法の不備が生じないことを祈る次第である。

⁸⁰ 渡辺淑夫『法人税法第2版』（中央経済社・2020年）544頁参照。