

相続分の譲渡を巡る 課税上の諸問題

添田八郎

Hachirou Soeda

滋賀大学 経済学部 / 前教授

I はじめに

近年、遺産分割を巡る争いが増加している。司法統計から遺産分割事件数の推移をみると、平成14年度から24年度までの10年間で約28%の増加を示している。これは、同期間の死亡者数の増加を反映するものではあるが、遺産分割事件1件当たりの当事者数が多いのが特徴で、国税庁が発表する被相続人1人当たりの課税人員（法定相続人数）と比べると、各年1.5～1.9人程度遺産分割事件の方が多い。これは、少子高齢化が進む中で、法定相続人が配偶者と子という典型的な構成から、配偶者と兄弟姉妹、あるいはその代襲者というように多様化していることも一因と考えられる。すなわち、財産を巡る問題は、親等の近い者にとっても難しい問題であるが、比較的疎遠な関係にある兄弟姉妹やその代襲者との間では一層難しい問題になることが考えられる。そうした問題の解決策の一つとして、自らの相続分を他の共同相続人又は第三者に譲渡することも考えられるが、相続分を譲渡した場合の課税関係がどのようになるかについては明文の規定がなく、解釈に委ねられているのが現状で、個別の判例等の積み重ねを待つのが実情である。

本稿では、このような実情を踏まえ、相続分の譲渡の相手方が共同相続人である場合と第三者である場合とに区分し、相続税及び所得税の課税関係について考察するものである。

Ⅱ 相続分の譲渡の意義

1 相続分の譲渡の意義

相続分の譲渡を認める直接の規定は存しないが、民法905条1項において、「共同相続人の一人が遺産の分割前にその相続分を第三者に譲り渡したときは、他の共同相続人は、その価額及び費用を償還して、その相続分を譲り受けることができる。」と規定していることから、第三者に対する譲渡はもとより、共同相続人間においても当然に譲渡が認められるものと考えられている。しかし、「相続分の譲渡」に関する直接の規定がないということは、「相続分の譲渡」の意義については、専ら解釈に委ねられていることを意味する。

一般に、「相続分」という場合、共同相続に際して各共同相続人が承継すべき権利義務の割合を指し、このような意味で法定相続分(民法900条)や指定相続分(同法902条)という言葉が使われているが、特別受益者がある場合の特別受益がなかったとしたなら各共同相続人が取得するはずである「本来の相続分」、特別受益を加味した後の各共同相続人が取得することとなる「具体的相続分」のように、使用される場面に応じてその意義は多様である。民法905条に規定する「相続分の取戻権」における「相続分」については、「遺産全体に対して各共同相続人の有する包括的持分、あるいは法律上の地位」と解されているが¹⁾、「遺産全体に対する包括的持分」とか「相続人としての法律上の地位」といってもその内容は明確でなく、人によりその説くところは異なるが、遺産を構成する特定の財産又は権利に対する共有持分ではなく、「積極財産と消極財産とを包括した遺産全体

に対する相続人の包括的な持分」とするのが通説、判例である²⁾。

したがって、相続分の譲渡とは、積極財産、消極財産を包括した遺産全体に対する割合(分数)的持分権の譲渡ということになるが、上記のとおり、相続分の譲渡は第三者に対してはもとより、共同相続人に対してもなし得るが、第三者に対する相続分の譲渡と共同相続人に対する譲渡とはその意味するところが異なる。

2 相続分の譲渡とその相手方

民法905条は、「その相続分を第三者に譲り渡したときは」と規定し、相続分の取戻しの相手方は第三者に限ることを示している。このことは、とりもなおさず、相続分の譲渡の相手方が第三者である場合と共同相続人である場合とでは、その意味合いが異なることを前提としている。すなわち、相続分の譲渡の相手方が共同相続人である場合には、「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」のに対し³⁾、「相続分の譲渡が共同相続人以外の者に対してされた場合は、相続分の譲渡は譲渡時に効力を生じ」、その効力は相続開始の時にさかのぼることはなく、「相続分譲受人は、譲渡人が相続人たる地位において承継取得した財産を、譲渡人から承継取得」したことになる⁴⁾。これは、ひとしく「相続分の譲渡」といっても、相続分の譲渡は、遺産全体に対する割合的な持分の移転ではあっ

1) 谷口知平・久貴忠彦編『新版注釈民法(27) 相続(2)』有斐閣(1992.6) 292頁。

2) 平13.7.10最高三小平11(行ヒ)24民集55巻5号955頁、昭35.10.18東京地方昭34(モ)14132『判例時報』44号55頁参照。

3) 平13.7.10最高三小平11(行ヒ)24民集55巻5号955頁。

4) 平17.11.10東京高等平17(行コ)140『訟務月報』52巻8号2643頁。

ても、譲受人がこれによって相続人という身分を取得するわけではないことから、譲受人がもともと相続人としての地位を有する共同相続人である場合とそうでない第三者である場合とでは、その法的効果が異なることを意味する⁵⁾。

以下、相続分の譲渡の相手方が他の共同相続人である場合と第三者である場合とを区分して検討することとする。

3 相続分の譲渡の効果

(1) 相続分の譲渡の相手方が共同相続人である場合

相続分の譲渡により、譲渡人の相続分は譲受人たる共同相続人に移転し、譲受人たる共同相続人は譲渡人の遺産全体に対する割合的な持分権をそのまま取得する。したがって、ある者がその相続分の全部を譲渡すると譲渡者の相続分はゼロになり、譲受人の相続分がそれだけ増加し、遺産分割が実行されれば、その結果にしたがって、相続開始の時にさかのぼって被相続人から直接承継取得する。これは、共同相続人間においては、あたかも相続分の譲渡者が相続分を放棄したのと同様の効果を有することになるが⁶⁾、相続債権者との関係において、譲渡人、譲受人がいかなる関係に立つかについては、次のとおり見解が分かれている。

イ 民法上、相続放棄以外には相続人たる地位を離脱することができないので、相続分を譲渡しても相続債務者たる地位から逃れることはできないとするもの

ロ 相続分の譲渡により相続債務も譲受人に移転するが、何らの要式も対抗要件も要しない相続分の譲渡により相続債権者に不利益を与えるべ

きではないとの考え方から、譲渡人も譲受人とともに弁済の責を負うとするもの

これには、譲渡人と譲受人が連帯債務を負うとするものと譲受人が相続債務について履行の引受をしたとみるものとの二つの見解がある。

しかし、相続分の譲渡とは、前記のとおり、積極財産、消極財産を包括した遺産全体に対する割合的持分権の譲渡と考える以上、譲渡によって相続債務もまた譲受人に移転するとみるのが自然であり、ただ、債権者の同意を得ない債務の移転であることを考慮すれば、債権者、債務者の一定の利害関係の調整が必要であり、その解決策として、譲渡人、譲受人の対内関係と対外関係をとを区別し、対内関係では譲渡人から譲受人に債務が移転するが、対外関係では、両者が併存的に債務引受をするともみべきであろう⁷⁾。

(2) 相続分の譲渡の相手方が第三者である場合

相続分の譲渡により、相続分の譲受人は、相続分の譲渡者が相続により取得した財産を相続分の譲渡時に取得することになり、相続開始の時にさかのぼることはない。

相続分の第三者への譲渡は、積極財産、消極財産を含む遺産全体に対する割合的持分権の譲渡であることから、譲渡の相手方が第三者であっても相続債務が譲受人に移転し、基本的な相続債権者との関係は上記(1)の場合と同様と考えられるが、譲渡人は相続人たる地位まで失うことはないので、特に、相続税の納税義務との関係において、譲受人が共同相続人である場合と区別して考える必要がある。

5) 相続分の譲渡という場合の相続分の意味については、包括的持分説、総額の持分説及び共有持分説の三説があるが、包括的持分説が通説・判例である。

6) 相続を放棄すると、相続の放棄をした者は、その相続に関しては、初めから相続人とならなかったものとみなされるが(民法939条)、相続分の譲渡人は相続分がゼロになるとしても相続人としての地位を失うものではないことから、相続分の譲渡をしたというだけで相続税の納税義務まで免れるわけではないと考えられる。

Ⅲ 相続分の譲渡に伴う課税上の問題

相続分の譲渡に伴う課税上の問題としては、主として相続税及び所得税が問題となる。

1 相続分の譲渡と納税義務者

相続税法1条の3 一号は、「相続又は遺贈により財産を取得した個人」は相続税の納税義務を負う旨規定する。ここで、「相続」とは、特段のことわりがないことから民法上の「相続」を意味するものと解され、相続によって財産を取得した民法上の相続人が相続税の納税義務を負うことになる。しかし、法定相続分を加味した遺産取得課税方式を採用する現行の相続税法においては、共同相続人に相続分を譲渡した結果、相続による取得財産が存しないこととなる場合には譲渡人に相続税が課されることは原則としてないが⁸⁾、申告期限までに遺産分割を了していない場合には、相続分の譲渡人も相続税法55条の定めるところにより相続税が課されることになる。

相続分の譲渡の相手方が共同相続人以外の第三者である場合には、事情が異なる。相続分の譲渡により相続分の譲渡者は相続人たる地位を失うわけではなく、譲受人は、相続によってではなく、「相続分の譲渡という人為的な行為」により財産を取得するものであることから、その取得を理由に相続税を課せられる理由はなく⁹⁾、譲渡人が相続人として相続税を納付したうえ、その実質的な負担をどうするかについては、相続分の譲渡人と譲受人の内部関係の問題として処理されることになる。

7) 前掲『新版注釈民法(27) 相続(2)』295頁参照。

8) 各相続人の相続税額は、各相続人が法定相続分に応じて相続財産を取得したものとして相続税の総額を計算し、これに各相続人の実際の相続財産の取得割合を乗じて計算することとされているが(相続税法17条)、相続財産の全部又は一部が未分割である場合には、その未分割財産については民法の規定による相続分に従って課税価格が計算される(同法55条)。

2 相続分の譲渡の対価と課税関係

相続分の譲渡は有償無償を問わないが、相続分が「積極財産、消極財産を含む遺産全体に対する包括的な持分割合」を示すことから、個々の相続財産に対する具体的な権利義務を示すものではないとしても、その譲渡には、何らかの対価を伴うのが通常と考えられる。しかし、この対価の額を課税上どうみるかについては難しい問題がある。

(1) 譲渡の相手方が共同相続人である場合

相続分の譲渡の相手方が共同相続人である場合、相続分の譲渡により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こととなる一方、譲渡人は、その分だけ相続分が減少する(若しくはなくなる)ことになる。この場合、相続分の譲渡の対価が所得税法33条1項にいう「資産の譲渡」による所得として所得税の課税対象となるのか、それとも相続財産の代償分割類似の性格を有するものとして、譲渡人の相続財産を構成するとともに、譲受人の相続財産から代償金類似の支出としてその相続財産から控除されるのかが問われることになる。

イ 相続分の譲渡の対価は所得税法33条1項に規定する「資産の譲渡」による所得に当たるか

所得税法33条1項は、「資産の譲渡」による所得を譲渡所得として課税する旨規定するが、同条2項において、譲渡所得には、①たな卸資産の譲渡その他営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡による所得及び②山林の伐採又は譲渡による所得は含まれない旨規定するのみで、譲渡所得の対象となる「資産」についての明文の規定は存しない。この点、金子は「譲渡性のある財産権をすべて含む観念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位

9) 平17.11.10東京高等平17(行コ)140『訟務月報』52巻8号2643頁参照。

などが広くそれに含まれる」とし¹⁰⁾、実務上も「法第33条第2項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる」とし(所得税基本通達33-1)、裁判例も「社会生活上金銭に評価することが可能なものであり、現実には有償譲渡の可能性のあるもの」とし¹¹⁾、広く捉えている。この意味で、相続分の譲渡にいう「相続分」も譲渡所得の対象たる資産に当たるといえることができる¹²⁾。

ところで、譲渡所得に対する課税は、「資産の値上りによりその資産の所得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¹³⁾、相続分の譲受人は、従前から有していた相続分と譲受けにより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参加し、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直接承継取得するのであるから、相続分の譲渡人は、遺産分割により譲渡すべき何らかの資産を取得することはなく、相続分の譲渡を機会に清算すべき資産の増加益の生じる余地もない。したがって、相続分の譲渡の対価について譲渡所得課税を行なう余地はないと解するほかはない。

ロ 代償分割類似行為

代償分割とは、遺産の全部又は一部を現物で共同相続人中の一人又は一部の者に取得させ、その代わりに、取得者に対して他の相続人に代償金を支払うべき債務を負担させる分割方法をいう¹⁴⁾。家事事件手続法195条は、「特別の事情があると認めるときは、遺産の分割の方法として、共同相続人の一人又は数人に他の共同相続人に対する債務を負担させて、現物の分割に代えることができる」と規定する。もとより、遺産分割は現物分割を原則とするものであるが、これに限るものではなく、現物分割、換価分割、代償分割などの方法があり、ときに、これらの方法が併用されることもある。しかし、代償分割はどのような場合にも認められるものではなく、特別の事情があると認められる場合に限られる。「特別の事情」としては、一般的に、①現物分割が不可能か、可能であるとしても経済的には無価値となったり、価値を著しく減損するような場合や、②現物分割が可能であるが、遺産の内容や相続人の職業その他の事情から相続人の一部の者に具体的相続分を超えて現物を取得させるのが合理的な場合、③相続人らが代償分割を希望していてこれを選択するのを特に不当とする理由のない、各場合で債務の支払いが確実な場合とされる¹⁵⁾。

10) 金子宏『租税法第十八版』(2013.4) 226頁。

11) 昭56.7.17京都地方昭55(行ウ)1『訟務月報』27巻11号2150頁。

12) もっとも、相続分は、権利主体から離れて取引の対象となるとまではいえないから「相続分」は非財産権であり、譲渡所得の基因となる資産ではないとする見解もあるが(小林秀夫『「相続分の譲渡」を通してみる課税上の問題』『税経通信』(2004.2) 172頁)、相続分を「非財産権」とみることには疑問があるうえ、相続分は、再譲渡も可能であり、現実には譲渡の対象とされている以上、資産性を否定することはできないと考える。

13) 昭54.6.21最高一小昭51(行ツ)33『訟務月報』25巻11号2858頁、昭43.10.31最高一小昭41(行ツ)8集民92号797頁。

14) 平3.10.30横浜地方昭63(行ウ)15『家庭裁判月報』45巻8号61頁。

もっとも、代償分割は遺産そのものの分割ではないことから、その基礎にある法律関係は持分権の有償譲渡にほかならず、したがって、代償金受領者には譲渡所得が発生し、代償金支払者の取得費に算入されるとする見解もある(金子宏『譲渡所得における取得費の意義』『日本税法学会創立30周年記念祝賀税法論文集』(1981.9) 584頁参照)。

15) 斎藤秀夫・菊池信男編『注解家事審判規則』青林書院(1987.2) 313頁。なお、判決例も代償分割をするためには、現物分割が相当でない特別の事由があることのほかに、遺産を取得する相続人に代償金支払能力があることを必要とするとしている(平7.11.12高松高等平7(ラ)25・26『判例時報』1566号52頁・『判例タイムズ』933号203頁、平12.9.7最高一小平12(許)13『家庭裁判月報』54巻6号66頁)。

これに対し、相続分の譲渡については、法令上特段の規制はなく、有償・無償を問わず、遺産分割前であればいつでも当事者間において自由に行なうことができ、共同相続人全員の合意に基づくものでもない相続分の譲渡を遺産の一部分割(代償分割)とみることはできないが、遺産分割に代わる方法として行われることも少なくないものと思われる、その実質が遺産の一部分割(代償分割)に近いだけでなく¹⁶⁾、相続分の譲渡人が、相続分の譲渡時においては何らの譲渡すべき資産を有していないことを理由に所得税が課されないばかりか¹⁷⁾、相続に起因して財産(相続分の譲渡の対価)を得ているにもかかわらず、相続税も課されないとしたら著しく納税者間の公平を損なうことになる。

もっとも、共同相続人間において相続分の譲渡が行われた場合、譲受人の相続分がそれだけ増加するが、これは、「実質的にはその結果に応じた相続分の指定があった場合と同視しうる」から、「自己の相続分を他の共同相続人に譲渡した相続人は、その分の納税義務を免れ、譲り受けた当該他の共同相続人は当該相続分に応じた納税義務を負うことになる」とする見解もある¹⁸⁾。相続分の譲渡の対価をどうみるのかが不明であるが、この場合は、別途所得税の課税を検討する必要があるであろう。

ところで、平成5年5月の最高裁の判決は¹⁹⁾、「相続税法五五条本文にいう『相続分』には共同相続人間の譲渡に係る相続分が含まれる」とし、「共同相続人間で相続分の譲渡があった場合における当該譲渡の結果定まる相続分(譲渡人については法定等相続分から譲渡した相続分を控除したものを、譲受人については法定等相続分に譲り受けた相続分を加えたもの)も含まれる」とする原審²⁰⁾の判断を支持している。共同相続人間における相続分の譲渡が遺産分割の一方法としての性格を有することを前提とするものと思われる。

ハ 相続分の譲渡と課税関係

上記のとおり、共同相続人間の相続分の譲渡を遺産の一部分割(代償分割)とみることはできず、共同相続人間における相続分の譲渡も相続税法55条にいう「相続分」に含まれる。したがって、共同相続人間において相続分の譲渡があった場合には、譲渡人については法定等相続分から譲渡した相続分を控除したものを、譲受人については法定等相続分に譲り受けた相続分を加えたものをもって同法にいう「相続分」として課税価格が計算されることになる。その際、相続分の譲渡の対価の扱いが問題となるが、判例は、相続分の譲受人の課税価格につき、「相続により取得した現物の財産の価額－相続分譲渡に伴う負担」により計算

16) 代償分割においては、代償金の支払いという手続を経て共同相続人間の相続財産の取得関係を調整するが、相続分の譲渡においては、当該譲渡の対価の支払いを通じて共同相続人間の相続財産の取得関係が調整される。もっとも、代償分割においては現実には遺産分割が行われるのに対し、相続分の譲渡は、相続分を譲渡した譲渡人はその対価を取得し、譲受人は相続分を取得したに過ぎず、この段階では未分割の状態にある。したがって、相続税額の計算も代償分割が行われた場合には、その分割結果にしたがって計算されるのに対し、相続分の譲渡がされたに過ぎない場合には、相続財産の一部が未分割ということで、相続税法55条の規定に基づいて計算されることになる。

17) 相続人間において相続分の譲渡があった場合においては、譲受人は従来から有していた相続分に加えて譲り受けた相続分を加えたところで遺産分割手続に参加し、遺産分割が実施されると、譲受人が相続開始時に遡及して相続財産

を取得する(民法909条)結果、譲渡人は相続分の譲渡時においては何らの財産(権利)も有しないこととなり、譲渡すべき資産が存しないことになる。また、相続分の譲渡の対価である以上「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」という一時所得(所得税法34条1項)にも該当せず、結局所得税は課し得ないことになる。

18) 福家俊朗「相続税法五五条本文にいう『相続分』の範囲―共同相続人間の譲渡に係る相続分の解釈」『判例時報』1473号173頁。

19) 平5.5.28最高三小平元(行ツ)162集民169号99頁。

20) 平元.8.30東京高等昭62(行コ)98行集40巻8号1166頁。

している²¹⁾。これは、代償分割類似の計算であり²²⁾、各共同相続人の最終的な負担額に近い相続税額を計算するという意味で合理性を有するが、「相続分譲渡に伴う負担」の扱いには課題が残る。

相続税法上、「相続等により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による」こととされ（相続税法22条）、実際には多くの財産については国税庁長官の定める「財産評価基本通達」に従って計算された評価額（相続税評価額）をもって相続税法22条にいう「取得の時ににおける時価」とされている。しかし、相続分の譲渡は遺産の分割前であれば可能であることを考慮すると、代償分割同様、譲渡時の時価を基に負担額が決定されることが多いものと考えられ、実際に交付される譲渡の対価の額を上記の算式に機械的に当てはめると種々の矛盾が生じることになる。

例えば、相続財産が相続開始時の時価3億円の株式で、共同相続人が甲、乙、丙の3人、法定等相続分が各3分の1の場合について、相続分譲渡時の時価が1億5,000万円に下落、これを基準に

甲の相続分を5,000万円で乙に譲渡した場合の課税関係を考えてみると、各相続人の課税価額は、

甲 5,000万円(相続分譲渡の対価の額)

乙 1億5,000万円 (3億円×相続分2/3－相続分譲渡の対価の額5,000万円)

丙 1億円(3億円×相続分1/3)

これは、相続分譲渡時の時価を基準に考えれば課税価額は等しく3分の1であるにもかかわらず、相続税の計算においては、甲5/30、乙1/2、丙1/3となり、明らかに不合理な結果を招来する。したがって、相続開始時の時価と相続分譲渡時の時価との比率を基準に相続分譲渡の対価の額を修正する必要がある²³⁾。

(2) 譲渡の相手方が第三者である場合

イ 相続分の譲渡人

相続分の譲渡の相手方が他の共同相続人である場合の課税関係については、遺産の一部分割（代償分割）が行なわれた場合と同様に、相続分の譲受人については譲渡の対価の額を相続税の課税価格から控除し、譲渡人については譲渡の対価の額を加算することになるが、相続税は相続又は遺贈により財産を取得した個人（民法上の相続

21) 同上判決及び一審である昭62.10.26東京地方昭55(行ウ)86行集38巻10号1431頁。

22) 代償分割が行われた場合、代償財産を交付した者については「相続により取得した現物の財産の価額－交付した代償財産の価額」により、代償財産の交付を受けた者については「相続により取得した現物の財産の価額＋交付を受けた代償財産の価額」により課税価格を計算することとされている（相続税法基本通達11の2の9）。

23) 相続開始時の時価と相続分譲渡時の時価との比率を基準に修正すると、次のようになる。

甲 5,000万円×3億円/1億5,000万円=1億円

乙 2億円－5,000万円×3億円/1億5,000万円=1億円

丙 1億円

24) 第三者に相続分の全部を譲渡した相続人が遺産分割手続に参加できるか否かについては、相続分の譲渡は、共同相続人の一人として有する一切の権利義務が包括的に譲受人に移り、譲受人は必ず遺産分割手続に参加させなければならないが、譲渡人の参加を認めるものもある（昭28.9.4東京高等昭27(ラ)373高裁民集6巻10号603頁）一方、「相続

分譲受人がその地位に基づき爾後の遺産分割手続に関与していれば、それで、共同相続人全員につき合一確定の要請は充足される」として、譲渡人を除外した遺産分割手続を支持するものがある（昭54.7.6大阪高等昭54(ラ)154『家庭裁判月報』32巻3号96頁）。

25) 関根は、「相続分を第三者に譲渡した場合は、相続人（譲渡人）は、法定相続分の相続を受けたものとしての相続税を申告した上に、その相続分を譲渡したものとしての譲渡所得を申告する」とし（関根稔「相続分の譲渡に関する民法と税法」『税理』(2002.4)223頁）、福家は、遺産分割により実際に遺産を取得するのは第三者であるが、譲渡相続人は「自己の相続分に応じて分割される財産の課税価格の割合で納税義務者としての相続税負担を免れるわけではない」とし（福家俊朗「相続税法五五条本文にいう『相続分』の範囲－共同相続人間の譲渡に係る相続分の解釈」『判例時報』1473号173頁）、小林は、「『相続分』は非財産権であり、譲渡所得の基因となる資産」ではないと考えられ、一時所得にも該当しないことから雑所得課税が行なわれるとする（小林秀男「『相続分の譲渡』を通してみる課税上の問題」『税経通信』(2004.2)172頁）。

人又は受遺者) に対して課税されるものであるところ、相続分の譲渡の相手方が第三者である場合には、相続分の譲渡は身分上の地位までは含まないと解されていることから、当該第三者が遺産分割手続に参加し、財産を取得するにもかかわらず²⁴⁾、譲渡人たる相続人が相続開始の時に遡及して遺産分割の結果に従い財産を取得し、当該財産を相続分の譲渡時に第三者に譲渡したものととして課税関係が処理されることになる²⁵⁾。しかし、この場合、申告期限までに遺産分割を了しない場合には譲渡財産が特定しないばかりか、三木もいうように、「相続分を第三者に譲渡しても共同相続人としての身分上の地位はなお有しているので、法五五条の申告等の対象になり、その後分割されると、遡及的に財産を取得することになるので、相続税の納税義務を負い、さらに、譲渡時に第三者に取得財産を譲渡したことになり、譲渡課税等の可能性が生じる」こととなり²⁶⁾、立法論としては「譲受人たる第三者を共同相続人にみなし、相続税レベルで課税関係を終了させるべきとの主張」も考えられる²⁷⁾。一つの解決策と考えられるが、相続分

の譲渡人に対する所得課税等の問題が残ることになる。

また、相続分を第三者に譲渡するに当たっては、この相続税を実質誰が負担するのかについて、念頭に置く必要がある。

相続分の譲渡人が相続により取得したものとして第三者に譲渡したこととなる財産の譲渡所得課税は、取得財産の内容により異なることとなるが²⁸⁾、一般的に相続財産の中心をなす土地・建物等である場合には、譲渡の対価の額から譲渡人が当該資産を被相続人の取得の時ににおける価額に相当する金額より取得したものとして譲渡所得の金額が計算される(所得税法60条2項)²⁹⁾。

なお、相続分の譲渡の相手方たる第三者は必ずしも個人に限るものではない。譲渡の相手方が個人か法人か、また、譲渡が有償か無償かによっても課税関係が異なることになる³⁰⁾。

ロ 相続分を譲り受けた第三者と相続税

上記イにおいて述べたように、相続分の譲渡は身分上の地位までは含まないと解されていることから、一般的に、相続分を譲り受けた第三者は、相続税の納税義務者となることはない。ただし、平成

26) この考え方によった場合、相続分の譲渡により所得税の課税時期が決まるにもかかわらず、遺産分割が行われるまでは譲渡の対象となる財産の内容が決まらないことも考えられ、その場合、課税関係がどのようになるのかという問題がある。現行の所得税法及び相続税法が必ずしも相続分の譲渡を前提として規定が整備されていないことによる矛盾と考えられるが、確定申告時においては、相続分の譲渡の対価の額を譲渡所得の総収入金額、遺産全体に対する譲渡相続分に対応する部分について所得税法60条の適用があるものとして取得費等を計算し、確定申告をしたうえ、後日、遺産分割の結果これと異なることとなったときには、修正申告又は更正の請求により対応することが考えられる。

27) 三木義一「相続税法五五条本文にいう『相続分』と相続分の譲渡」『ジュリスト』1047号129頁。

28) 譲渡したのは相続分であるが、結果として相続分を譲り受けた第三者が遺産分割を通じて取得した財産を譲渡人から当該第三者に対して譲渡するという論理構成をとらざるを得ないことから、当該第三者が遺産分割を通じて取得した財産の内容に応じ、例えば土地建物の譲渡、有価証券の譲渡のように考える必要が生じることになる。

なお、小林は、相続分を第三者に譲渡した者の相続分はそれだけ減少し、その譲渡を受けた第三者は包括受遺者と同様に計算を行なうとし、その際、対価の支払いがある場合には、当該対価の額を、相続分の譲渡を受けた第三者の課税価格から控除し、相続分の譲渡をした相続人の課税価格に加算するとしているが(小林秀男「『相続分の譲渡』を通してみる課税上の問題」『税経通信』(2004.2) 172頁)、立法論としてはともかく、解釈論としては無理がある。

29) 小林は、相続分は非財産権であり、譲渡所得の基因となる資産ではなく、また、一時所得にも該当しないことから、雑所得課税が行なわれるとしている(小林秀男掲『税経通信』(2004.2) 172頁)。

30) 例えば、相続分の譲渡が無償又は著しく低い対価により行われた場合、相手方が個人であれば譲受人に対する贈与税の課税が問題となるが(相続税法1条の4、7条)、法人であればみなす譲渡として譲渡人に対して所得税が課されるとともに、譲受人たる法人の所得の金額の計算上益金の額に算入されることになる(所得税法59条1項、法人税法22条2項)。

5年5月の最高裁判決の内容をこの場合にも及ぼすとすれば、相続分の全部を譲渡された第三者も、相続分に応じた相続税の負担を求められることになり、この場合、譲渡人たる相続人もこの相続税債務について連帯類似の債務を負担するとする考え方もある³¹⁾。

(3) 相続分取戻権が行使された場合の課税関係

共同相続人の一人が遺産の分割前にその相続分を第三者に譲り渡したときは、他の共同相続人は、その価額及び費用を償還して、その相続分を譲り受けることができる(民法905条)。遺産分割に第三者が介入し、紛争が発生することを予防することがその趣旨と解されるが、取戻権者は相続分を譲渡した相続人以外の共同相続人である。取戻権は形成権であって相手方の承認を必要としないが、相続分の価額及び費用を償還しなければならない。この相続分の価額とは、相続分の譲受人たる第三者が譲渡人たる相続人に対して支払った対価とする説もあるが³²⁾、相続分の譲渡がその財産的価値に着目して行われることを考慮すれば、取戻権行使時における相続分の評価額と解すべきで、無償による譲渡の場合にも時価による償還を必要とすると解される。取り戻された相続分の帰属については、取戻権を単独で行使した場合にはその者に属し、譲渡人以外の相続人が共同で行使した場合には、償還した価額や費用の分担の割合に応じて各自に属するとの説もあるが、譲渡相続人以外の共同相続人全員にその相続分の割合に応じて属するとする説もある³³⁾。取戻しに当たって負担した償還額の割合に応じて帰属す

ると考えるのが単独で取戻権を行使した場合との整合が図れる。

したがって、譲渡人たる相続人が受けた相続分の譲渡の対価のみならず、相続分を取戻権の行使により取戻された相続分、相続分取戻しに当たって支出した償還額及び取戻権の行使により第三者が受けた償還額の扱いが問題となる。

イ 相続分を第三者に対して譲渡した相続人と相続分の譲渡の対価

相続分を第三者に対して譲渡した場合、取戻権の行使がなければ当該第三者の参加する遺産分割手続を経て、一旦相続開始時に遡及して譲渡人が取得した財産を相続分の譲渡時に当該第三者に譲渡したものとして譲渡人に対し相続税及び所得税が課されることになる。それでは、取戻権が行使された場合はどうなるのであろうか。

取戻権が行使され、共同相続人間において遺産分割が行われると相続分の譲渡者は第三者に譲渡すべき財産を取得することができないこととなる。したがって、相続分の譲渡時には譲渡すべき資産を有しないこととなり、譲渡人に対して譲渡所得の課税が行なわれることはないが、これで課税関係が完結するわけではない。譲渡人は、現実に相続分の譲渡の対価を得ている以上何等かの課税が行われるべきで、その際、相続分の譲渡の対価について一時所得ないし雑所得として課税すること、又は相続税を課税することが考えられる。

まず前者について考察する。相続分の譲渡の対価は「資産の譲渡の対価としての性質」を有していることから、一時所得にはなり得ない³⁴⁾。雑所得と

31) 首藤重幸「未分割遺産の相続分の譲渡」『税務事例研究』24号41頁。

32) 水野は、「取戻権についていえば、他の共同相続人は、当該相続分を取得した第三者と交渉して取戻価額を決定する必要はなく、第三者の支払った費用を償還すればよい」としている(水野忠恒「相続人の変更—相続の放棄と相続分の譲渡—」『税務事例研究』68号47頁)。

33) 前掲『新版注釈民法(27) 相続(2)』298頁。なお、譲渡を知らなかった相続人は取戻権を行使しようがないとして、取り戻された相続分は、相続人全員のために、相続財産中へ取り戻されるとする説もある。この場合、取戻しに要した費用は譲渡相続人の負担となり、譲渡相続人が負担しえない部分は、相続財産の管理費用として、相続財産に負担させるより他はないとする(中川善之助・泉久雄『相続法(新版)』有斐閣(1974.8)252頁)。

して課税することも考えられるが、結果としてみれば取戻権の行使により相続分は他の共同相続人に帰属することになり、あたかも共同相続人に相続分を譲渡した場合と同様に考えることができるから、相続分の譲渡人に対し、相続分の譲渡の対価を代償分割における代償金に準じたものとして相続税を課税(所得税については、所得税法9条1項16号により非課税)するのが妥当と考える。確かに、相続分の譲渡の相手方は第三者であり、それが取戻権の行使により共同相続人に帰属するものであるが、遺産分割により相続開始時にさかのぼって取得した財産を相続分の譲渡時に第三者に譲渡したというような一種の擬制の必要はなくなり、第三者に相続分を譲渡しても相続を放棄したわけではないから、相続人としての地位まで失うわけではなく、これは、取戻権が行使されても変わらないからである。

取戻権を行使した共同相続人についてはどうであろうか。取り戻しに際して支出した償還額の実質は相続分の譲受けの対価であることを考えれば、その対価の支払いの相手方が共同相続人の一人であるか、第三者であるかによって相続税の課税関係が異なることは合理的ではない。したがって、相続税の課税上は、共同相続人間において相続分の譲渡があった場合に準じて次により課税価格を計算するのが妥当と考える。

A 相続分の取戻権を行使した共同相続人

相続により取得した現物の財産の価額－取戻権の行使により支出した償還額

B 相続分の譲渡人

相続により取得した現物の財産の価額＋相続分の譲渡の対価の額

ただ、問題が残る。取戻権の行使により支出した償還額と相続分の譲渡の対価の額が必ずしも一致しないことである。取戻権の行使に当たって、第三者が支払った相続分の譲渡の対価の額を償還すればよいとする立場からは、原則として両者は一致するが、償還額を取戻権行使時の相続分の評価額とする立場からは、両者は異なる場合が生じるうえ、相続開始時の時価と相続分の譲渡時又は取戻権行使時の相続分の評価額とが一致するとは限らない。この場合、相続開始時の時価と相続分譲渡時及び取戻権行使時の時価との比率を基準に修正する等の措置が必要となる³⁵⁾。

ロ 相続分取戻権の行使により取戻された相続分とその帰属

取り戻された相続分の帰属については、取戻権を単独で行使した場合にはその者に属し、譲渡人以外の相続人が共同で行使した場合には、取り戻しに当たって負担したその価額及び費用の償還額の負担割合に応じて帰属するとする説及び譲渡相続人以外の共同相続人全員にその相続分の割合に応じて帰属するとする説があるが、相続分の取戻も相続分の移転の一形態と考えれば、その価額及び費用の償還額の負担割合に応じて各共同相続人に帰属すると考えるのが実情に即し、簡明である。したがって、相続分の取戻後の各相続人の相続分は、次のようになる。

各相続人の相続分＝従来から有していた相続分＋償還額の負担割合に応じた取戻相続分

34) 共同相続人が取戻権を行使した結果として、遺産分割により相続分の譲渡人に何らの財産が帰属することはないとなったとしても、譲渡人は、あくまで第三者に対して相続分(資産)を譲渡したことによりその対価を得たもので、その限りにおいて、資産の譲渡の対価としての性質を有するものということができる。

35) 相続分を無償又は低額譲渡をする場合には、無償又は低額譲渡するだけの理由(利益)があるか財産権を任意に処分したものと考えられることから、相続分譲渡時の時価をベースに課税することには、一定の合理的理由が存すると考えられる。

各相続人は、上記により計算された相続分を基に遺産分割し、相続により取得した現物の財産の価額から取戻しに当たって支出した償還額を控除して課税価格を計算する³⁶⁾。

ハ 相続分取戻しに当たって支出した償還額

相続分の取戻しに当たって支出した「その価額」は、いわば相続分の譲受けの対価であることから、各相続人の課税価格の計算に当たって考慮すべきことは上記イにおいて述べたとおりであるが、償還した費用、すなわち第三者が相続分の譲受けに要した費用の返還額については、ある種の相続財産に関する共益費用であることから、相続財産に関する費用として、相続財産の中から支弁すべきものであるとしても、被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（相続税法13条1項1号）には該当しないことから、相続財産から控除することはできない³⁷⁾。

ニ 相続分取戻権の行使により第三者が償還を受けた価額

相続分譲渡の対価として所得税を課されることになると思われるが、所得区分はどうなるかという問題がある³⁸⁾。相続分譲渡の対価であるから、譲渡所得と考えるのが素直であるが、所得税法上譲渡所得の対象となる「資産」についての明文の規定は存しない。この点、一般に、上記(1)のイでも述べたように、所得税法33条2項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、おおそ金銭に評価することが可能なものであり、現実には有償譲渡の可能性のあるものを広く含むもの

と解されている。「相続分の譲渡」における「相続分」については、「遺産全体に対する各共同相続人の有する包括的持分、あるいは法律上の地位」と解されているところ、相続分の譲渡の対象となるのは相続人としての法律上の地位ではなく、遺産全体に対する包括的持分であることから、金銭による評価の困難性の問題はともかく、現実に対価をもって譲渡される以上同条1項に規定する「資産の譲渡」に該当することは否定し得ない。したがって、その年中の譲渡所得に係る総収入金額から取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額及び譲渡所得の特別控除額(50万円)を控除した額が譲渡所得の金額として課税されることになる(所得税法33条3、4項)³⁹⁾。

IV おわりに

相続分の譲渡に伴う課税関係については、明文の規定を欠くばかりか、家の中のことに他人が介入することを好まない社会的風土もあり、実務的積上げも乏しい。そうした意味で、数少ない裁判例を手がかりに模索しているというのが実情である。特に、相続分を第三者に譲渡した場合の課税関係は、見解が分かれるところであり、どのような立場に立つかにより結果が大きく異なる。遺産分割の問題に第三者が介入することはまだまだ歓迎されないのが実情とは思いますが、伝統的な家族観が崩壊し、価値観が多様化するなかで、遺産分割を巡る事件数も増加する傾向にあり、相続分の譲渡も

36) 民法905条は、「その価額及び費用を償還して」と規定するが、「その価額」とは相続分の譲渡の対価の額を指し、「費用」とは第三者が相続分の譲受けに要した費用を指す。したがって、相続により取得した現物の財産の価額から相続分の取戻しに当たり支出した「その価額」を控除して各相続人の課税価格を計算することになるが、取戻しに要した費用の額については、民法885条1項に規定するある種の相続財産に関する費用として相続財産の中から支弁されることになるものと考えられる。なお、相続財産に関する費用は、その財産の中から支弁され、各共同相続人が相続分の割合に応じて負担することになる。

37) 相続税法基本通達13-2においても、民法885条に規定する相続財産に関する費用は、債務控除の対象とはならない旨規定する。

38) 関根は、取戻権の行使によりその価額及び費用が償還されると、相続分の譲渡は溯って消滅し、他の相続人が譲渡人(相続人)の法定相続分を取得したとの課税関係に収束され、譲渡人に所得税を課税し、あるいは譲渡人に贈与税を課税するとの構成を採る必要はないとする(関根稔 前掲『税理』(2002.4)223頁)。

代償分割類似の手法として、今後増加するものと考えられる。

数少ない判例等を手掛かりに、相続税と所得税について整合性のある解釈を試みたが、立法の不備を解釈によって補うことには限界がある。申告納税制度を採用する所得税や相続税について、立法の不備によるリスクを納税者に負担させることは適切ではないことを考慮すれば、一日も早い立法的な手当が望まれる。

参考文献

- ◎ 相原佳子「相続分の譲渡・放棄」『判例タイムズ』1100号326頁
- ◎ 大崎満「代償分割における代償金等を譲渡所得の取得費に算入することの可否」『ジュリスト』1084号116頁
- ◎ 小田修司「相続分の譲渡に対する課税」『税務事例研究』103号55頁
- ◎ 小林秀夫「『相続分の譲渡』を通してみる課税上の問題」『税経通信』(2004.2)172頁
- ◎ 斎藤秀夫・菊池信男編『注解 家事審判規則』青林書院(1987)
- ◎ 佐藤義行「遺産分割を巡る相続税法上の諸問題」『税法学』358号2頁
- ◎ 首藤重幸「未分割遺産の相続分の譲渡」『税務事例研究』24号41頁
- ◎ 末川博「家と相続分の譲渡ならびに祭祀承継」『民商法雑誌』(1954.7)137頁
- ◎ 関根稔「相続分の譲渡に関する民法と税法」『税理』(2002.4)223頁
- ◎ 千藤洋三「共同相続人間の相続分譲渡について」『関西大学法学論集』41巻3号253頁
- ◎ 高木多喜男「共同相続人の相続分の譲渡と第三者に対する対抗要件―二、相続人と祖先の祭祀」『神戸法学雑誌Ⅳ』(1954.7)146頁
- ◎ 田中恒朗「遺産分割の方法―現物分割・債務負担・換価分割」『講座・実務家事審判法3』日本評論社(1989)327頁
- ◎ 谷口知平・久貴忠彦編『新版 注釈民法(27) 相続(2)』有斐閣(1992)
- ◎ 東京地方裁判所身分法研究会「相続分の譲渡と遺産分割の当事者」『ジュリスト』508号151頁
- ◎ 林仲伸「未分割遺産の相続税申告における相続分の譲渡とその問題点」『税理』(1996.11)28頁
- ◎ 福家俊朗「相続税法55条本文にいう『相続分』の範囲―共同相続人間の譲渡に係る相続分の解釈」『判例時報』1473号173頁
- ◎ 三木義一「相続税法55条本文にいう『相続分』と相続分の譲渡」『ジュリスト』1047号129頁
- ◎ 水野忠恒「相続人の変更―相続の放棄と相続分の譲渡―」『税務事例研究』68号47頁
- ◎ 宮崎信行「遺産の分割、特に代償分割とその税務」『税法学』411号6頁
- ◎ 山田俊一「相続分の譲渡を用いた資産の承継」『税理』(2004.12)214頁
- ◎ 『判例時報』244号161頁「共有持分にもとづく共有者相互間の妨害排除請求権」
- ◎ 『判例時報』908号41頁「共同相続人の一人が遺産を構成する特定不動産に対する共有持分権を第三者に譲渡した場合と民法905条の適用又は類推適用の有無(消極)」
- ◎ 『判例タイムズ』1070号258頁「共同相続人間においてされた相続分の譲渡に伴って生ずる農地の権利移転についての農地法3条1項の許可の要否」

39) 小林は、相続分を「非財産権」ととらえ、対価の額を総収入金額として雑所得課税が行なわれるとしているが(前掲『税経通信』(2004.2)175頁)、相続分を「相続人としての法律上の地位」と捉えるならともかく、「遺産全体に対する包括的持分」と捉えるのであれば、雑所得課税には疑問が残る。

Taxation Issues Concerning the Assignment of One's Share of Inheritance Under the Inheritance Tax Law and the Income Tax Law

Hachirou Soeda

While Civil Law Article 905 prescribes the recovery right of the share of inheritance, there is no provision in the tax laws regarding the assignment of one's share of inheritance. Thus, in practice, taxation matters that arise when one's share of inheritance is assigned are left to precedents and decisions accumulated from individual cases; still, it is difficult to find solutions that are compatible with the Inheritance Tax Law and the Income Tax Law.

Taking this actual situation into consideration, this paper will examine issues regarding taxation, specifically the inheritance tax and the income tax, for two separate cases: when one's share of inheritance is assigned to another heir or joint heir; and when one's share of inheritance is assigned to a third party.

