

# 清算型遺贈における譲渡所得と 相続税の課税について

櫻 井 圭 一

1	問題の所在	24
2	清算型遺贈における遺産分割の確定時期について	24
2-1	包括遺贈と特定遺贈	26
2-2	清算型遺贈における遺産分割の確定時期	30
2-3	遺言執行者が存在する場合の分割内容の確定時期	35
2-4	遺贈の不知と未分割遺産	39
2-5	小括	40
3	清算型遺贈における譲渡所得に対する課税について	41
3-1	問題の所在	41
3-2	実質所得者課税の原則	42
3-3	法律的帰属説	43
3-4	経済的帰属説	49
3-5	相続財産法人の場合	50
3-6	被相続人説	51
3-7	被相続人に対するみなし譲渡課税	51
3-8	小括	52
4	相続税の課税価格について	53
5	結びにかえて	55

## 1 問題の所在

相続開始時に被相続人が有する一切の財産を換価し、被相続人の債務や換価に伴う費用等を控除した残りの金銭を相続させ又は遺贈することを内容とした遺言を一般に「清算型遺言」と呼び、このような遺贈を「清算型遺贈」と呼ぶことがある。換価分割の指定を含む遺贈を清算型遺贈といっても良いだろう。

清算型遺贈があった場合、相続財産の移転に伴う課税上の取扱いがはっきりしないことが多い。たとえば、不動産や株式を換価した後の金銭を包括的割合に応じて相続人及び受遺者（以下「相続人等」という。特にことわりのないかぎり、本稿では、「受遺者」には相続人を含まないこととする。）に遺贈することになっている場合、譲渡所得はだれにどれだけ発生したと考えるのか、相続税の課税価格はどうなるのか、また、申告期限までに換価がすべて完了しない場合や一部の受遺者について遺贈の不知がある場合には、未分割遺産に対する課税（相続55）の適用があるのかどうか疑義が生じる。

さらに、清算型遺贈においては、遺言執行者が指定されているケースも多く、遺言執行者の有無によって遺産分割についての法律関係が異なることがあり、その結果、課税関係に影響することがあり得る。

このような問題意識に基づき、本稿では、いわゆる清算型遺贈における譲渡所得と相続税の課税について検討を行う。

## 2 清算型遺贈における遺産分割の確定時期について

まず、清算型遺贈における遺産分割の確定時期について、検討する。遺産分割の確定時期が相続税法55条（未分割遺産に対する課税）の適用に影響するからである。また、課税は、原則として私法上の法律関係に<sup>(1)</sup>則して行われるべきであるから、遺産分割の確定時期について、私法上の法律関係に基づいて検討する。以下、簡単な【事例】を示す。

【事例】

1. 遺言者Xは、下記内容の公正証書遺言を適法に作成した。

(1) 相続開始時に遺言者が有する一切の財産を、指定した遺言執行者に換価させ、換価後の金銭から被相続人の債務及び葬式費用、譲渡費用（仲介手数料、司法書士報酬等）、遺言執行者報酬、税理士報酬、譲渡所得の発生により追加的に課税・賦課等された場合の所得税・住民税・健康保険料・医療費等（租税等）を控除した残りの金銭を次の通りの割合で相続させ又は遺贈する。なお、相続人A、B、Cは「一時居住者でない個人」（相続1の3①一イ）に該当する。

(2) 財産の取得者及び取得内容

相続人	A, B, C (いずれもXの兄弟姉妹)		
		A, B 100分の2.5	C 100分の0
個人受遺者	D, E	各	100分の2.5
法人受遺者	F市, 独立行政法人G		
		各	100分の45

2. 相続開始時のXの財産等の状況は下記のとおりである。

財産	500,000千円（相続税評価額）
内訳	預貯金 350,000千円
不動産等	150,000千円
（不動産	50,000千円 上場株式 100,000千円）
債務及び葬式費用	20,000千円

3. その他

Xの死亡後、相続人A、B、Cはすみやかに自己に相続の開始があったことを知っており、遺言執行者から遺言内容について説明を受け、Xに係る相続について単純承認している。

受遺者には、すべての財産債務を換価・弁済後に遺言執行者が通知する予定である。

---

(1) 金子宏『租税法〔第24版〕』129頁（有斐閣，2021）。

## 2-1 包括遺贈と特定遺贈

最初に、包括遺贈と特定遺贈の違いを検討する。後述するように、包括遺贈と特定遺贈の違いにより、相続税・所得税の課税関係に影響することがあるからである。

遺言者は、包括又は特定の名義で、その財産の全部又は一部を処分することができる（民964）。つまり、遺贈の目的物は「財産」であり、遺贈は、包括遺贈と特定遺贈とに区分される。遺言により相続人を受遺者にする<sup>(2)</sup>こともできるが、以下ではおもに、相続人以外への遺贈について検討する。

包括遺贈とは、遺産の全部または一定割合で示された部分の遺産を受遺者に与える処分行為<sup>(3)</sup>である。特定遺贈とは受遺者に与えられる目的物（特定物に限らず、種類物〔不特定物〕や債権であってもよい）や財産的利益の特定がされた遺贈<sup>(4)</sup>である。遺贈義務者は、被相続人の法的地位を承継した相続人である<sup>(5)</sup>。ただし、遺言執行者がある場合には、遺贈の履行は、遺言執行者のみが行うことができる（民1012②）。

遺言は、遺言者の死亡の時からその効力を生ずる（民985①）。以下、包括遺贈と特定遺贈における効力の相違について、簡単に整理する。

包括遺贈について、包括受遺者は相続人と同一の権利義務を有する<sup>(6)</sup>（民990）ので、実質上は、相続人の指定である。したがって、包括受遺者は、相続人同様、相続財産を共有することになり（民898）、遺産分割の当事者となる。また、包括受遺者は相続人と同様、遺贈の放棄・単純承認・限定承認の規定が適用される（民915、920、921、922）。もっと

---

(2) 中川善之助『註釈相続法（下）』（以下、「註釈（下）」）。22頁〔山中康雄〕（有斐閣、1957）。

(3) 潮見佳男『詳解相続法〔第2版〕』584頁（弘文堂、2022）。

(4) 潮見・前掲注（3）583頁。

(5) 前田陽一＝本山敦＝浦野由紀子『民法Ⅵ親族・相続第6版』401頁〔浦野由紀子〕（有斐閣、2022）。

(6) 中川・前掲注（2）註釈（下）23頁〔山中康雄〕。

## 清算型遺贈における譲渡所得と相続税の課税について

も、包括受遺者は相続人そのものではないので、遺留分や代襲相続がないなど、包括受遺者と相続人とが完全に同一に扱われるわけではない。<sup>(7)</sup>

特定遺贈のうち特定物遺贈には物権的効力がある。<sup>(8)</sup>そのため、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い。<sup>(9)</sup>不特定物遺贈については、相続人（遺贈義務者）は遺言の効力としてその不特定物を特定し受遺者に完全な所有権を移転する義務を負い、受遺者はその給付に対する債権的請求権を有し、目的物を特定した時に始めてその所有権が受遺者に移転する。<sup>(10)</sup>なお、相続人に対する「特定財産承継遺言」（民1014）については、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、遺産分割方法の指定と解すべきである。<sup>(11)</sup>

債務については、それ自体債権者の同意がない限り免責されるものでなく、かつ遺言者の意思表示のみにより免責又は債務移転等が許されるものでないため、これら消極財産は原則として遺贈される目的物より除外される。<sup>(12)</sup>遺贈者の債務を受遺者に引き受けさせるようなことは、遺贈とはいえない。<sup>(13)</sup>債務は遺言の対象にならないのである。<sup>(14)</sup>

被相続人の金銭債務その他の可分債務は、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これを承継する。<sup>(15)</sup>不可分債務については、

---

(7) 前田＝本山＝浦野・前掲注(5) 407頁〔浦野由紀子〕。

(8) 大判大正5年11月8日民録22輯2078頁。

(9) 最判平成8年1月26日民集50巻1号132頁。ただし、対抗要件たる登記の具備を要するとして、最判昭和46年11月16日民集25巻8号1182頁。

(10) 東京高判昭和23年3月26日高民集1巻1号78頁。

(11) 最判平成3年4月19日民集45巻4号477頁。

(12) 第一東京弁護士会司法研究委員会編『新版遺言執行の法律と実務』141頁（ぎょうせい、2004）。

(13) 中川善之助＝泉久雄『相続法第三版』526頁（有斐閣、1988）。

(14) 吉野衛「遺言の常識（3）」民事法情報187号20頁、23頁（2002）。

(15) 最判昭和34年6月19日民集13巻6号757頁。

共同相続人は連帯債務者に準ぜられ<sup>(16)</sup>、各相続人が全部について履行する義務を負う。そして、包括受遺者は、相続人と同一の権利義務を有するので、遺贈された割合に応じて債務（消極財産）をも承継することになる。遺産分割協議によって債務を分割することも可能である。<sup>(17)</sup>単純承認をした相続人は、無限に被相続人の権利義務を承継する（民920）ことから、遺産が債務超過のときは、包括受遺者は、自己の固有財産をもって弁済しなければならない。包括遺贈が権利のみでなく債務も目的とするのに対して、特定遺贈は権利のみを目的とする。<sup>(18)</sup>したがって、特定受遺者は債務を負担しない。<sup>(19)</sup>

【事例】においては、換価・弁済後の純資産の一定割合を相続人及び受遺者に承継させる、としているので、一見、包括遺贈があったようにも思える。特定の財産を除く被相続人の総財産を売却して被相続人の負債諸税を弁済した後の残額を相続人その他の者に一定の割合で分与すべきことを定めた遺言による遺贈を包括遺贈とした判例を根拠に、清算型遺贈を一般に包括遺贈であると解釈することは可能か。<sup>(20)</sup>

前述のとおり、特定受遺者は債務を負担しないので、相続人及び包括受遺者が債務の承継及び弁済をした後の純資産の一定割合が、受遺者に特定遺贈（不特定物遺贈）されることになる。したがって、特定受遺者が存在する場合には、清算型遺贈であっても、その全体として包括遺贈の性質だけで構成されることにはならない。

---

(16) 中川＝泉・前掲注(13) 217頁。

(17) 前田＝本山＝浦野・前掲注(5) 319頁〔前田陽一〕。

(18) 中川・前掲注(2) 註釈(下) 23頁、窪田充見『家族法第4版』479頁(有斐閣, 2019), 前田＝本山＝浦野・前掲注(5) 407頁〔浦野由紀子〕。

(19) 中川＝泉・前掲注(13) 315頁。ただし、債権者に対して効力をもつものではない(同316頁)。

(20) 中川善之助＝加藤永一『新版注釈民法(28)相続(3)補訂版』(以下「注民(28)」) 221頁〔阿部徹〕(有斐閣, 2002)。

(21) 伊藤昌司『相続法』95頁(有斐閣, 2002)。

(22) 大判昭和5年6月16日民集9巻550頁。

## 清算型遺贈における譲渡所得と相続税の課税について

包括受遺者かどうかの判定は、遺言者が受遺者に対して債務をも包括的に承継させる意思があったかどうかを判断することになるが、前述のとおり債務は遺贈の対象外であるから、遺言の目的物からは判断できないことになる。負担付遺贈（民1002）の「負担」は、遺言者の義務の承継ではなく、受遺者が新たに負担する義務であるから、被相続人の債務を負担付遺贈することはできない。

包括遺贈か特定遺贈かを判断するにあたっては、遺言に用いた文言、その他諸般の事情から遺言者の意思を解釈して決定すべきものであり、<sup>(24)</sup>また、遺言書中の当該文言を形式的に判断するだけでなく、遺言書を作成した遺言者の真意を探求すべきものであり、遺言書が複数の条項からなる場合にそのうちの特定の条項を解釈するに当たっては、当該条項のみを他から切り離してその文言を形式的に解釈するだけでは十分ではなく、遺言書の他の文言との関連、遺言書作成当時の事情等を考慮して、<sup>(25)</sup>遺言者の真意を探求し、当該条項の趣旨を確定すべきである。

<sup>(26)</sup>相続人3人及び受遺者3人を対象とした清算型遺贈における登記実務においては、売却する不動産について、まず、相続による所有権移転登記を経由するものと解されている。そうすると、この取扱いは、受遺者については包括受遺者ではないという前提にたっているようにも思えるが、被相続人から買受人への直接の所有権移転登記を、単に中間省略登記として、これを避けるための便宜上の取扱いであるという指摘も可能である。

---

(23) 中川・前掲注(2)註釈(下)24頁。

(24) 高松高判昭和32年12月11日下民集8巻12号2336頁。

(25) 東京高判平成10年9月10日判タ1071号172頁。包括遺贈であると判示した第一審（横浜地判平成10年1月28日判タ1071号175頁）判決を取消し、特定遺贈であるとしつつも、同一人に対し包括遺贈と特定遺贈をすることは妨げられないと解している。

(26) 「昭和45年10月5日民事甲第4160号民事局長回答」法務省民事局編『登記関係先例集追加編V』（テイハン、1988）。

結論として、包括遺贈か特定遺贈かを判断するにあたっては、前述の判例を一般的にあてはめることは妥当ではない。結局、個別の遺言ごとに判断せざるを得ないのであるが、通常清算型遺贈は、あくまでも一定の財産的利益を特定の者に承継させることを目的としており、債務弁済後の純資産の分数的割合を与えるとしているからといって、受遺者に相続人と同一の義務（債務負担）までも与えると解釈できないことのほうが多いのではないと思われる。法人も包括受遺者になることができるが、【事例】のような、地方自治体や独立行政法人に相続人と同一の義務を承継させる意思があったとは考えにくいであろう。

このように考えると、清算型遺贈においては、遺言の解釈上明らかに特定の受遺者に債務をも包括的に承継させると解釈できる場合を除き、民法896条の規定に従い、相続人が債務を承継したと理解できるケースが多いであろう。そうすると、このような場合の清算型遺贈における受遺者は、特定受遺者ということになる。また、相続開始時点では、遺贈の目的物が特定されていないので、不特定物の特定遺贈が発生したことになる。

## 2-2 清算型遺贈における遺産分割の確定時期

相続が開始（民882）すると、相続人は、相続開始の時から、被相続

---

(27) 前掲注(22)・大判昭和5年6月16日民集9巻550頁。

(28) 潮見・前掲注(3)586頁。

(29) たとえば、独立行政法人日本学生支援機構は原則として包括遺贈を受け付けないとしている、[https://www.jasso.go.jp/kihukin/shien\\_kihu/kihukin/index.html](https://www.jasso.go.jp/kihukin/shien_kihu/kihukin/index.html)（最終閲覧日2022.8.31）。また、独立行政法人国立文化財機構も「遺贈に伴い当機構に多額の費用が生じる場合……遺贈を辞退させていただく場合がございます」<https://support-us.nich.go.jp/donation/>（最終閲覧日2022.8.31）とあり、実質的には特定遺贈のみを受け入れると解される。

(30) たとえば、財産の承継先として、一人又は複数の受遺者のみを対象としているような遺言については、包括遺贈と評価できるだろう。

## 清算型遺贈における譲渡所得と相続税の課税について

人の財産に属した一切の権利義務を承継し（民896）、相続財産は相続人の共有に属する（民898）。この共有状態は遺産分割によって解消される。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、遺産の全部又は一部の分割をすることができる（民907）。一部の相続人だけで行った協議分割は無効である<sup>(31)</sup>。したがって、遺産分割の成立については、共同相続人全員の参加により協議をすることが要件となる<sup>(32)</sup>。また、被相続人が遺言で遺産分割の方法を指定した場合であっても、遺産分割協議で遺言に反する分割をすることもできると解されている<sup>(33)</sup>。つまり、遺言があった場合においても、原則として、共同相続人間で遺言の内容と異なる遺産分割（以下、「任意分割」という。）が可能である。前述のとおり、包括受遺者も遺産分割の当事者となる。ただし、被相続人は、遺言で、相続開始の時から五年を超えない期間を定めて、遺産の分割を禁ずることができる（民908）。

<sup>(34)</sup>課税実務では、遺言書の内容と異なる遺産の分割があった場合に、「相続人全員の協議で遺言書の内容と異なる遺産の分割をした」ということは（仮に放棄の手続がされていなくても）、包括受遺者である丙が包括遺贈を事実上放棄し（この場合、丙は相続人としての権利・義務は有しています。）、共同相続人間で遺産分割が行われたとみて差し支えあり

---

(31) 中川善之助『註釈相続法（上）』（以下、「註釈（上）」。）192頁〔有泉亨〕（有斐閣、1959）、谷口知平＝久貴忠彦編『新版注釈民法（27）相続

(2) 補訂版』（以下「注民（27）」。）391頁〔伊藤昌司〕（有斐閣、2013）。

(32) 共同相続人の協議が調わないとき、又は協議をすることができないときは、家庭裁判所が審判で分割する（民907②）。

(33) 前田＝本山＝浦野・前掲注（5）332頁〔前田陽一〕。同旨として、窪田・前掲注（18）510頁。参照、さいたま地判平成14年2月7日裁判所 website より [https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei\\_jp/127/006127\\_hanrei.pdf](https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/127/006127_hanrei.pdf)。

(34) 国税庁質疑応答事例「遺言書の内容と異なる遺産の分割と贈与税」<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/sozoku/14/03.htm>（最終閲覧日 2022.8.31）。

ません。したがって、照会の場合には、原則として贈与税の課税は生じないこととなります。」とされている。したがって、この場合は、遺言内容修正後の遺産分割内容で原始的に課税関係を構成することになる。つまり、いったん、遺言者の死亡の時から遺言の効力が生ずる(民985)としても、遺言とは異なる遺産分割の内容で当事者間の合意があった場合は、その内容で原始的に課税関係を構成するのである。つまり、自由な遺産分割が許されている状況で、共同相続人間で原始的にした遺産分割を、課税実務は尊重しているのである。

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、遺産の全部又は一部の分割をすることができる(民907)ということは、「分割」はあくまでも共同相続人の行為である。遺言は単独行為なので、遺言そのものには共同相続人の行為や意思は当然、介在できない。そう考えると、「分割」とは、遺言からは、いったん独立した、共同相続人間における合意内容(結果的に遺言どおりの内容になることもあり得るが)を指すものと解することができる。したがって、遺言の有無にかかわらず、共同相続人間の合意のもとにおいてなされた第1回目の遺産分割をもって、ひとまず未分割状態の解消があり、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<sup>(35)</sup>。この課税実務の立場に立てば、任意分割の確定が申告期限後になされた場合には、いったん未分割として期限内申告をすることになろう。

問題は、清算型遺贈の場合、被相続人固有の財産ではない換価後の金銭が分配されること及び実際に分配を受ける金額が換価完了まで確定しない状態について、「分割」されたといえるのかどうかである。

しかし、これらの点については、通常の換価分割や代償分割でも同様のことが言える。換価分割とは、共同相続人が相続により取得した財産の全部又は一部を金銭に換価し、その換価代金を分割する方法をいう<sup>(36)</sup>。

(35) 奥谷健「課税における遺産分割」税法学574号3頁, 17頁(2015)。

(36) 首藤重幸「判批」重判平成24年度(ジュリ臨増1453号)』200頁, 201

「換価分割とは、共同相続した遺産を直接分割の対象とせず、まずこれを未分割の状態<sup>(37)</sup>で換価し、その対価として得られる金銭を共同相続人間で分割する方法をいう」と判示されている判例があり、ここで「未分割の状態<sup>(37)</sup>で換価」としているが、これは、換価分割の要件というよりは、単に換価後の配分割合が定まっていない状態で換価分割が行われるという、換価分割の典型的な場面を指しているにすぎず、換価分割が、必ずしも配分割合が定まっていない状態で行われるとは限らない。

一般に、換価未了であっても、換価・弁済後の純資産の配分割合が確定しているのであれば、実際に分配を受ける金額が換価完了まで確定しなくても、相続税法55条における未分割状態は解消されていると評価しても、課税上差支えないだろう。後述するように、配分割合の確定をもって相続税の課税価格を確定させることができるからである。一部の財産及び債務を複数の相続人間で均等に相続するとした、遺言のない遺産分割において、個々の財産の帰属が遺産分割協議書作成の時点で未定であることと既分割であることは必ずしも矛盾しない<sup>(38)</sup>のであれば、共同相続人間で配分割合が確定すれば、換価未了でも分割確定で、配分割合未確定のうち、換価完了でも未分割状態であると解すべきである。

【事例】のような事案については、配分する純資産の割合が換価未了状態においても確定していると言えるか。

相続開始時点において金額の確定している債務及び葬式費用20,000千円が債務控除（相続13、14）の対象となることについては、異論がない。問題は、不動産等についての譲渡費用及び租税等である。現実に相続人等に対して金銭を分配するにあたっては、譲渡費用及び租税等の金額が確定するのを待つ必要がある。仮に相続税の申告期限までに、不動産等の売却が完了して所得税・住民税の税額や健康保険料の増加分を理論的

---

頁（2017）。

(37) 横浜地判平成3年10月30日判時1440号66頁。

(38) 東京地判昭和62年7月13日税資159号87頁。

に確定しえたとしても、医療費負担は譲渡した年の翌年度が終了するまで確定しない。この点をとらえて、当該遺産分割を一部未分割と評価することは可能か。

【図1】は、清算旗遺贈における純資産の配分イメージを表したものである。

【図1】 清算型遺贈における純資産の配分イメージ

$A = X$ (不動産等の換価収入 - 不動産等の相続税評価額) $- Y$ (譲渡費用 + 租税等)					
相続税の課税価格の 合計額 480,000千円	P	B	C	D 法人受遺者	Q
	相続人	個人受遺者	$\frac{90}{100}$		
	$\frac{5}{100}$	$\frac{5}{100}$	$\frac{90}{100}$		
	$\frac{5}{100}$	$\frac{5}{100}$	$\frac{90}{100}$		

仮に【事例】において、不動産等の換価収入が当該不動産等の相続税評価額を上回るとし、その増加分の範囲内で譲渡費用及び租税等を、まかなえた場合 ( $A = X$  (不動産等の換価収入 - 不動産等の相続税評価額) -  $Y$  (譲渡費用 + 租税等)  $\geq 0$ ) の純資産の配分イメージを図示したものが【図1】である。ここから、読み取ることができるように、たとえ換価未了であっても、相続人及び受遺者に配分される割合は確定し、各相続人及び受遺者の相続税の課税価格に算入する金額は確定する。したがって、この状態は未分割ではないと評価できる。仮に、不動産等について、換価収入が相続税評価額を下回った場合 ( $X < 0$ ) や、 $Y$  (譲渡費用 + 租税等) が  $X$  (不動産等の換価収入 - 不動産等の相続税評価額) を超えた場合、すなわち、 $A$  が PQ ラインより下にはみでる場合でも、同様である。

## 清算型遺贈における譲渡所得と相続税の課税について

ただし、譲渡費用及び租税等は、本来、譲渡所得の帰属者が負担すべきものである。たとえば、相続人のみに譲渡所得が帰属するとした場合を考える。X<0のとき、または、Y（譲渡費用+租税等）>X>0のとき、すなわち、A<0のとき、|A|とYのうち小さいほうの金額で、かつ、相続人への配分割合（【事例】では5/100）を超える金額（【図1】網掛け部分）は、遡及して相続人が相続により取得したことになるので、修正申告等が必要になる。たとえば、不動産等の換価収入が156,000千円（便宜上取得費をゼロとする。）、譲渡費用が6,000千円、租税等が32,000千円とした場合、A=32,000千円となる。そうすると、相続財産から負担したことになる租税等32,000千円のうち、32,000千円×95%=30,400千円（【図1】網掛け部分）は、受遺者から相続人へ移転したことになる。この場合は、修正申告や更正の請求等で対応することになる。

このような遡及対応は、あくまでも租税等負担の金額の確定にとまない必然的に調整する必要が生じたためであり、相続人等の間で恣意的に遺産の再分割をしたり、贈与をしたわけではないので、贈与税の課税は発生しないと考える。

### 2-3 遺言執行者が存在する場合の分割内容の確定時期

次に、遺言執行者の存在と遺産分割の確定時期について検討する。

遺言者は、遺言で遺言執行者を指定することができる（民1006）。遺言事項のうち、認知（民781②）と推定相続人の廃除（民893）及び取消し（民894②）<sup>(39)</sup>については、遺言執行者による執行が必要と解されている。それ以外の事項の執行については、必ずしも遺言執行者による執行を必要としないので、清算型遺贈における換価分割において、遺言執行者の存在は必要条件ではないが、相続人間のみの遺産分割におけるトラブルを回避するために、遺言執行者が指定されるケースは多いと思われる。

---

(39) 中川・前掲注(2)註釈(下)141頁、中川=泉・前掲注(13)565頁。  
遺言による認知の場合には、遺言執行者に届出義務がある（戸籍法64）。

遺言執行者がある場合には、相続人は、相続財産の処分その他以後の執行を妨げるべき行為をすることができない（民1013①）。ここにいう「相続財産の処分」に遺言内容と異なる相続人間の遺産分割が含まれるかどうか。

遺言執行者が存在する場合には、遺言の実現をはばむ相続人の処分は無効となり、遺産の分配は、完全に遺言内容に拘束されることになり、<sup>(40)</sup>遺言執行者は遺言執行にあたり、遺言者の意思のみに従えばよい、<sup>(41)</sup>という見解（以下「任意分割無効説」とする。）がある。民法1013条を厳格に解釈すればこのような結論になるであろう。遺言執行者は、遺言の内容を実現することを職務とし、相続人の利益に配慮しながら遺言を執行する<sup>(42)</sup>必要はない。

これに対して、遺言執行者の同意を得ないでなされた遺産分割協議を有効と解してよいとの説<sup>(43)</sup>（以下「任意分割有効説」とする。）がある。遺言と異なる内容の遺産分割に相続人等の間で合意がなされている場合においてまでも、遺言執行の終了をまって、改めて当事者間で交換等の方法によって目的を達することは不合理であるという考え方<sup>(44)</sup>である。また、相続人間での遺産分割が1013条によって全面的に禁止されてよいわけがなく、相続人と遺言執行者の全員が納得できる分割と遺言執行を追求するものとする説<sup>(45)</sup>（以下「任意分割限定的有効説」）もある。

遺言執行者の同意なく遺言と異なる内容の遺産分割協議を成立させた

(40) 中川＝加藤・前掲注(20)注民(28)338頁〔泉久雄〕。

(41) 前田＝本山＝浦野・前掲注(5)〔浦野由紀子〕424頁。

(42) 潮見・前掲注(3)555頁。

(43) 第一東京弁護士会・前掲注(12)220頁。

(44) 第一東京弁護士会・前掲注(12)220頁。

(45) 谷口＝久貴・前掲注(31)注民(27)337頁〔伊藤昌司〕。「遺言執行者は、換価分割が指定されていれば換価して、あとは相続人間の協議にゆだねれば済む」として、伊藤・前掲注(21)330頁。この見解では、換価処分をして一定金額を与える遺贈などの場合においては、換価までが民法1013条の処分権制限の射程であるとしている（伊藤・前掲注(21)158頁。）。

## 清算型遺贈における譲渡所得と相続税の課税について

事案につき、「被相続人が、遺言により特定の財産をあげて共同相続人間の遺産の分配を具体的に指示するという方法でもって相続分の指定を伴う遺産分割の方法を指定し、あわせて原告を遺言執行者に指定した場合には、遺言者は、共同相続人間において遺言者が定めた遺産分割の方法に反する遺産分割協議をすることを許さず、遺言執行者に遺言者が指定した遺産分割の方法に従った遺産分割の実行を委ねたものと解するのが相当である。」とし、遺言執行者の同意を得ないでした遺産分割協議を無効と解すべきであるとした判例<sup>(46)</sup>があり、任意分割無効説の立場を採用しているように理解できる。したがって、任意分割無効説においては、相続開始と同時に未分割状態は解消すなわち分割内容は確定していることになる。

任意分割有効説における任意分割及び任意分割限定的有効説における遺言執行者の同意を得た、遺言と異なる内容での遺産分割をする場合はどうか。この場合は、実質的には遺言執行者がいない場合における遺産分割の課税関係と同様に考えて差支えないだろう。民法1013条に規定する遺言執行者の優位性を論じる必要がなくなるからである。この場合は、遺言と異なる内容での遺産分割協議確定の時期をもって未分割状態が解消されることになる。自由な遺産分割が許されている状況で、結果的に遺言と同じ内容での遺産分割をした場合においても、原始的な遺産分割協議確定の時期をもって未分割状態解消の時期と考えるべきである。

清算型遺贈における遺言執行者の存在と未分割状態解消時期について、まとめたものが【表1】である。

遺言執行者が存在する清算型遺贈における未分割状態解消の時期について、法的安定性や予測可能性を重視するのであれば、任意分割無効説が妥当であろう。

---

(46) 東京地判平成13年6月28日判タ1086号279頁。

【表1】清算型遺贈における遺言執行者の存在と未分割状態解消時期

遺言執行者の存在		任意分割	遺言執行者の同意	未分割状態解消時期	
有	任意分割有効説	同意なしでも有効	任意分割をしない場合	遺言と異なる内容での遺産分割協議確定の時期	
	任意分割限定的有効説	同意ありで有効	任意分割をする場合	遺言と同じ内容での遺産分割協議確定の時期	
			同意なし	遺言と異なる内容での遺産分割協議確定の時期	相続開始時点 ※遺言執行者の同意なき任意分割は無効。 ※遺言と同じ内容で分割確定。
無	任意分割無効説	相続開始時点 ※任意分割は無効。 ※遺言内容に完全に拘束される。 ※遺言と同じ内容で分割確定。	任意分割をしない場合	遺言と同じ内容での遺産分割協議確定の時期	
			任意分割をする場合	同意なし	相続開始時点 ※遺言執行者の同意なき任意分割は無効。 ※遺言と同じ内容で分割確定。

## 2-4 遺贈の不知と未分割遺産

【事例】では、受遺者には、すべての財産債務を換価・弁済後に遺言執行者が通知することになっている。したがって、一部または全部の受遺者にとって、自己に遺贈があったことを知らないことが、分割の確定時期にどのように影響を及ぼすかを検討する必要がある。遺贈について不知である受遺者の存在をもって、未分割状態であると解釈することが可能か。

この点について、遺言は遺言者の意思表示のみによって成立する、相手方<sup>(47)</sup>のない単独行為であるから、受遺者に対して遺言の意思が表示されることを要しない<sup>(48)</sup>。受遺者は、遺贈の目的であって、相手方ではない<sup>(49)</sup>。遺言は、遺言者の死亡の時からその効力を生ずる（民985④）ので、この瞬間に、遺贈目的物に関する権利義務が遺言者から受遺者に承継される<sup>(50)</sup>。遺贈の効力は、受遺者が遺贈の事実を知っていたかどうか<sup>(51)</sup>に、遺贈を承諾していたかどうか<sup>(51)</sup>に関係なく生じる。受遺者の意思とは無関係に効力が生ずることになる<sup>(52)</sup>。ただし、受遺者は、遺言者の死亡後、いつでも、遺贈の放棄をすることができ（民986④）、遺贈の放棄は遺言者の死亡の時にさかのぼってその効力を生ずる（民986②）。遺贈は受遺者の利益になるものであり、また放棄する自由があること及び遺贈の承認まで効力を認めないと、承認までの利益が相続人に帰属し、相続人が自由に目的物を処分するなどして受遺者に不利益を与えることもあり、遺言

---

(47) 前田＝本山＝浦野・前掲注（5）〔浦野〕382頁。

(48) 中川＝泉・前掲注（13）447頁。

(49) 中川＝泉・前掲注（13）447頁。

(50) 伊藤・前掲注（21）102頁。

(51) 前田＝本山＝浦野・前掲注（5）401頁〔浦野由紀子〕。また、遺言執行者は、その任務を開始したときは、遅滞なく、遺言の内容を「相続人」に通知しなければならない（民1007）ので、特定受遺者には、通知義務がないと解せられる。

(52) 中川＝加藤・前掲注（20）注民（28）203頁〔阿部浩〕。

者の意思にも反すると考えられるので、遺贈の効力は遺言者死亡の時に発生するとされている。<sup>(53)</sup>判例においても、「遺贈の効力は、受遺者の意思とは無関係に遺贈者の死亡によって当然にその効力を生じ」とした<sup>(54)</sup>ものがある。

特定受遺者は遺産分割に参加することなく、相続発生と同時に遺贈財産について物権的効力ないしは債権的請求権を有するので、遺贈の不知をもって未分割の要因となることはない。一方、包括受遺者は遺産分割の当事者となるので、仮に包括受遺者に遺贈の不知があった場合は、その間遺産分割が不成立となり、相続税の申告期限（相続27）までに遺贈の不知が解消されない場合は、他の相続人等については、相続税法55条（未分割遺産に対する課税）の適用を受ける。ただし、この場合でも、遺言執行者が存在する任意分割無効説にたてば、未分割状態は相続開始と同時に解消されていると考えてよいだろう。受遺者に遺贈の不知があった場合については、遺贈不知の受遺者が「相続の開始があったことを知った日の翌日から10月以内」に申告すれば、いわゆる期限内申告扱いになる（相続27条）。

## 2-5 小括

以上、清算型遺贈における遺産分割の確定時期について検討してきた。

相続人及び包括受遺者の全員が、相続税の申告期限までに、換価・弁済後の純資産の配分割合について合意を得ていれば分割状態は解消されていると解釈できるので、この場合、相続税法55条（未分割遺産に対する課税）の適用はないと考える。ただし、【事例】のような、譲渡費用や租税等の負担を相続財産からまかなう内容の遺言の場合には、事後的に相続人・受遺者間で課税価格が変動する可能性はあるが、これには相続人等の恣意性はないと考えられるので、贈与税の課税は発生しないと考

---

(53) 中川＝加藤・前掲注(20)注民(28)204頁〔阿部浩〕。

(54) 福岡高判平成11年5月11日税資242号5247頁。

える。

### 3 清算型遺贈における譲渡所得に対する課税について

#### 3-1 問題の所在

清算型遺贈において、譲渡所得を発生させる資産の売却があった場合、譲渡所得は誰に帰属するのか。

譲渡所得とは、資産の譲渡による所得（所税33）である。ある資産を譲渡できるのは、通常は、その資産の所有者であるから、原則として、資産を譲渡した者に譲渡所得が帰属する。所有権の排他性からは当然であろう。課税は、原則として民法上の法律関係に則して行われるべきであるから、民法上、所有権を有する者が資産を譲渡した場合に、その者に譲渡所得が帰属するのである。

前述の登記実務<sup>(56)</sup>においては、遺言執行者が遺言者名義の不動産を売却して買主のために所有権移転登記申請をするには、その前提として「相続」による所有権移転登記をなすべきものとされている。通常の換価分割においても、中間省略登記を避ける必要がある（不動産登記法25, 61）ので、いったん相続人に登記を経由することになる。この場合、事務手続きの煩雑さを避けるため、登記名義について相続人の代表者単独名義<sup>(57)</sup>にすることがあったり、分割代金の配分が確定していない状況で、売却

---

(55) 金子・前掲注（1）129頁。

(56) 前掲注（26）「昭和45年10月5日民事甲第4160号民事局長回答」。この照会では、相続人が3名、受遺者が3名いる。この回答の前提となる照会中の遺言では、「私死亡後は妻〇〇はなるべく早く家屋敷の処分をして」とあることから、遺言者は、相続人全員の共有名義ではなく、妻の単独名義とすることを望んでいるようにも理解できる。なお、被相続人から買受人へ直接の所有権移転登記が可能として、吉野・前掲注（14）26頁、藤原勇喜『新訂相続・遺贈の登記』695頁（テイハン、2006）。

(57) 安達敏男＝吉川樹士「身近な家族法知識（第81回）相続における不動産の換価分割について」戸籍時報790号55頁，56頁，佐藤清勝＝小林栢弘＝梶山清児『専門家のための資産税実務回答集』651頁（税務研究会出版

のために便宜上、法定相続分で登記することもある。<sup>(58)</sup>

これらの取扱いは、あくまでも中間省略登記を避けるための便宜上の処理であり、課税関係を確定するにあたっては、登記名義人をもって、必ずしも真実の所有者と確定することはできないだろう。登記簿に記載された権利関係は真実の権利関係に符合している蓋然性が高く、特段の事情がない限り、不動産の権利関係に関する登記簿の記載は、正しいものと推定される。<sup>(59)</sup>したがって、換価分割における登記においては「特段の事情」が存在することが多いのであろう。

そうすると、清算型遺贈を含めた換価分割一般については、登記名義という法形式により単純に所有権者を判断できないことになる。

### 3-2 実質所得者課税の原則

しかし、このような場合における所得の人的帰属のルールとして、所得税法は「実質所得者課税の原則」(所税12)を規定している。「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属する」ものとする(所税12)。

実質所得者課税の原則については、「法律的帰属説」と「経済的帰属説」の2つの見解がある。<sup>(60)</sup>

法律的帰属説は、「法律上の真実の権利者」に所得が帰属するという考え方である。<sup>(61)</sup>この立場では、資産から得られる所得は、その資産の真

---

局, 2021)。

(58) 国税不服審判所裁決平成17年5月18日裁決事例集69集93頁。法定相続分の割合で登記したが、実際の換価代金の配分どおりに譲渡所得があったものとされた。

(59) 東京地判平成15年3月25日税資料253順号9312。

(60) 金子・前掲注(1)182頁。

(61) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』308頁(弘文堂, 2022)。

実の権利者（所有者）に帰属するので、不動産の譲渡から得られる所得は、その不動産の真実の所有者の所得である<sup>(62)</sup>と考える。

経済的帰属説は、「所得はそれを経済的・実質的に支配している者に帰属する<sup>(63)</sup>」という考え方である。この立場では、資産から得られる所得は、その所得を経済的・実質的に支配している者（享受している者）に帰属するので、不動産の譲渡から得られる所得は、不動産の所有権の名義人にすぎないものではなく、譲渡から得られる収益を経済的・実質的に支配しているものの所得である<sup>(64)</sup>と考える。

経済的帰属説では、所得の分割ないし移転を認めることになりやすく、法的安定性に欠けるので、法的安定性や予測可能性を重視して、真実の法律関係に応じて課税関係を決定する法律的帰属説が通説である<sup>(64)</sup>。所得税法が、信託について経済的帰属説を採用したのと同じ結果になる、受益者課税の規定（所税13）を置いていることの裏返しからも、法律的帰属説は肯定される<sup>(65)</sup>。

### 3-3 法律的帰属説

まず、特定受遺者が存在しない換価分割があった場合についての、譲渡時の所有権者について、法律的帰属説に基づいて検討する。遺言がなく相続人のみで任意に換価分割する場合、あるいは、遺言で指定された受遺者が相続人及び包括受遺者のみの場合である。

未分割状態で不動産等を譲渡した場合、課税実務においては、換価代金の分割割合が所得税の確定申告期限までに確定した場合には、換価代

---

(62) 佐藤・前掲注 (61) 313頁。

(63) 佐藤・前掲注 (61) 308頁。

(64) 金子・前掲注 (1) 182頁、佐藤・前掲注 (61) 309頁。

(65) 佐藤・前掲注 (61) 310頁。

(66) 国税庁質疑応答事例「未分割遺産を換価したことによる譲渡所得の申告とその後分割が確定したことによる更正の請求、修正申告等」<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/joto/09/01.htm>（最終閲覧日 2022.8.31）。

金の分割割合で譲渡所得が帰属し、そうでない場合には、法定相続分に  
応じて譲渡所得が帰属するとしている。

遺言執行者が換価処分を行う場合、課税実務<sup>(67)</sup>では、次のとおりとされ  
ている。

遺産の換価処分は遺言執行者において行われますが、この換価処分は  
遺言執行者の職務（民1012）としてなされるものであり、また、遺言  
執行者<sup>(67)</sup>がその権限内において遺言執行者であることを示してした行為  
は相続人に対して直接にその効力を生じます（民1015）から、遺産の  
換価処分に係る譲渡所得については、法定相続分に応じて各相続人が  
申告する必要があります。

また、前述<sup>(68)</sup>の判例においては、遺産共有の状態での換価分割の場合に、  
「分割協議により換価分割の合意が有効に成立したのであれば、それが  
定める配分額に応じて、遺産分割協議が不成立ないし無効であれば、法  
定相続分に応じて、各相続人に帰属する」としている。なお、令和3年  
民法改正後の民法898条2項（令和5年4月1日施行）においては、「相  
続財産について共有に関する規定を適用するときは、第900条から第902  
条までに規定により算定した相続分をもって各相続人の共有持分とす  
る。」とされたので、令和5年4月1日以後の遺言による指定相続分が  
ある場合には、指定相続分によって譲渡所得が帰属する。

課税実務や判例が、法律的帰属説を採用しているとすれば、換価不動  
産の真実の権利者（所有権者）を相続人と考えていることになる。清算  
型遺贈において、包括受遺者がいる場合には、包括受遺者にも所有権及  
び譲渡所得が帰属することになる。

---

(67) 国税庁質疑応答事例「遺言に基づき遺産の換価代金で特定公益信託を  
設定した場合の相続税及び譲渡所得の課税関係」[https://www.nta.go.jp/  
law/shitsugi/sozoku/03/11.htm](https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/sozoku/03/11.htm)（最終閲覧日 2022.8.31）。

(68) 前掲注（37）・横浜地判平成3年10月30日判時1440号66頁。

## 清算型遺贈における譲渡所得と相続税の課税について

次に、特定受遺者が存在する換価分割があった場合についての、譲渡時の所有権者について、法律的帰属説に基づいて検討する。不動産等を特定物遺贈で取得した特定受遺者については、譲渡所得の帰属が問題になることはない。そもそも換価分割の対象にならないからである。問題は、不特定物の特定受遺者が存在する場合である。前述のとおり、不特定物の特定受遺者は債権的請求権しか有しないので、換価する不動産等の共有持分を有しない。したがって、法律的帰属説にたった場合、特定受遺者には譲渡所得が帰属しないことになる。

まとめると、法律的帰属説において、所有権者として便宜上登記された相続人は「収益の法律上帰属するとみられる者」で、かつ「単なる名義人」であり、収益を享受する法律上の真実の権利者は、相続人及び包括受遺者ということになる。

しかし、法律的帰属説によった場合、私法上の共有持分と現実に得られた経済的利益とが一致しないことがある。

【事例】のA、B、Cの法定相続分は各 $1/3$ であるが、相続人全員で実際に取得する財産の割合は全体の5%しかない、Cに至っては、まったく遺産を取得できない。彼らに法定相続分どおりに譲渡所得が課税されると（受遺者が全員、不特定物の特定受遺者だとして）、実際に分配を受けることができなかつた部分（譲渡所得の95%）にまで譲渡所得が課税され、場合によっては翌年の健康保険料や医療費の負担までもが重くなるという、一見不合理な結果を招くこともある<sup>(69)</sup>。逆に、相続人に固有の財産について譲渡益があり、換価財産に譲渡損失が発生する場合には、譲渡所得が軽減されるケースがあり、その結果、健康保険料や医療費負担が軽くなることもある。また、消費税の納税義務者である相

---

(69) 赤沼康弘「遺言の執行実務に関する諸問題」判タ1380号41頁、49頁（2012）。この場合でも、【事例】のように、譲渡代金や遺産から租税や保険料を負担させる旨の遺言があれば、相続人固有の財産を減少させることにはならないであろう。

続人に譲渡所得が帰属する場合、その譲渡については「資産の譲渡等」(消税2八)に該当する部分もあり得、消費税の課税関係として妥当かどうかという疑義が生じる。

また、遺産分割審判において、相続財産である土地をいったん法定相続分で所有権移転登記をしたうえで競売した事案につき、「譲渡所得課税は、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ものであって、不動産の売却によって譲渡人が直接受け取った現金を所得として課税するものではない」と判示し、遺産分割により結果的に具体的相続分がゼロとなり、競売代金を取得することがなかった相続人にも譲渡所得が帰属するとした判例<sup>(70)</sup>がある。これは、<sup>(71)</sup><sup>(72)</sup>前述の課税実務や判例とも整合する。

このように、私法上の共有持分と現実に得られた経済的利益との不一致をもって、法律的帰属説を否定することができるか。このような不一致につき、所得は「収入金額」で把握されるのであるから、結果的に譲渡収入を享受できなかった相続人に譲渡所得を課すべきではないとの<sup>(73)</sup>批判がある。確かに、形式的ではなく実質的に収入金額を享受できない者に譲渡所得を帰属させるのは一見、不合理のように思える。

しかし、被相続人の保有期間中に発生したキャピタル・ゲインに係る

---

(70) 東京高判平成23年9月21日訟月58巻6号2513頁。遺贈により、競売で譲渡した土地以外の土地を取得していたため、これが特別受益とされ、その結果具体的相続分がゼロとなった。

(71) 前掲注(66)・国税庁質疑応答事例「未分割遺産を換価したことによる譲渡所得の申告とその後分割が確定したことによる更正の請求、修正申告等」<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/joto/09/01.htm> (最終閲覧日2022.8.31)。

(72) 前掲注(37)・横浜地判平成3年10月30日判時1440号66頁。

(73) 中野浩幸「換価分割と譲渡所得課税に関する一考察」商学論叢第62巻2号207頁, 224頁(近畿大学商経学会, 2015)。参照, 最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁。

## 清算型遺贈における譲渡所得と相続税の課税について

譲渡所得税債務の引継ぎに着目すれば、相続人が被相続人から引き継ぐものの本質は、被相続人の保有期間中に発生した、本来、被相続人に課税されるべきであった譲渡所得に係る租税債務である（または譲渡損失に係る租税債務減額要因）である。そもそも租税法が「所得」に対するさまざまなルールを規律しているのは、納税義務の帰着を確定させるためである。

包括的所得概念において被相続人の保有期間中に発生した被相続人の所得を、相続によって相続人に勘定を「付け替える」以上、その付け替えられた所得に係る潜在的な租税債務（または租税債務減額要因）も、相続人・受遺者に付け替えられるのは当然であろう。相続財産の換価において、譲渡収入を享受できなかった結果、純資産が増加しなかった相続人は、被相続人の潜在的な租税債務（譲渡所得に係る所得税及び住民税）だけを、相続したと考えるのである。現行法では、このような潜在的なキャピタル・ゲインに対する租税債務の存在は考慮されておらず、<sup>(74)</sup> 相続税の債務控除にならないという批判も想定されるが、被相続人に潜在的な譲渡損失が発生している場合、相続人には潜在的な租税債務減額要因を承継することになるので、単純に債務控除についての法改正をすべきという結論は導かれないものとする。

純資産が増加しなかった相続人に対する所得税の課税は、包括的所得概念からも説明が可能である。純資産が増加しなかった相続人にいったん帰属した譲渡所得は、遺産分割の手续を通して他の相続人等に利益移転・贈与移転したにすぎない（ただし、遺産分割の遡及効により、このような財産の移転には贈与税は課税されない）。この考え方は、遺産分割協議によって相続分を超える財産を取得させる場合は、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るとする判例の考え方とも整

---

(74) 渋谷雅弘「相続・贈与と譲渡所得課税」日税研論集第50号『譲渡所得の課税』145頁，164頁（日本税務研究センター，2002）。

(75) 最判平成21年12月10日判時1315号76頁。

合する。包括的所得概念においては、贈与における資産移転を消費ではないとする考え方と消費と代替関係に立つ自発的支出ととらえる考え方がある<sup>(76)</sup>。贈与による資産移転を消費であると考えるのであれば、純資産が増加しなかった相続人に対する所得税の課税は、包括的所得概念からも正当化される<sup>(77)</sup>。

もちろん、換価資産の譲渡所得には、被相続人の保有期間中に生じたキャピタル・ゲインと相続人の保有期間中に生じたキャピタル・ゲインが混在することになる。しかし、相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインについても、被相続人のそれと同様、遺産分割の手続きを通して他の相続人等に利益移転・贈与移転したのであるから結論に影響はない。

一方で、相続人には、相続放棄の自由も与えられているので、不合理ではない。たとえば、相続人と受遺者（不特定物遺贈であるとして）が1名ずつ存在する遺贈において、唯一の遺産である土地（譲渡所得が1億円発生する）を換価して全額を受遺者に与えるとする遺言の場合、この相続人には、何ら利益がなく、租税債務2000万円（1億円×20%）を負担することになるが、このような場合は放棄すればよいだろう。しかし、そもそもこのような遺贈は遺贈の効力そのものが問われることになるだろう<sup>(78)</sup>。

逆に、相続人に固有の財産について譲渡益があり、換価財産に譲渡損

(76) 藤田晴『所得税の基礎理論』21頁（中央経済社、1992）。

(77) 贈与移転を所得から控除可能とする立場を包括的所得概念とは区別して「standard of living 基準の所得課税」と分類するものがある（浅妻章如「再分配—租税法の観点から」民商法雑誌156号72頁，73頁（2020））。

(78) 中川＝泉・前掲注（13）525頁では、「遺贈者の債務を受遺者に引き受けさせるようなことは、遺産分割の遺言となることはあっても、遺贈とはいえない。」としている。ここにいる「債務」に潜在的なものを含めると考えているかどうかは定かではないが、清算型遺贈においては換価することが遺言内容になっており、被相続人に発生している潜在的な債務の実現が近い将来予定されているので、このような遺贈の有効性には疑義が生じるであろう。

## 清算型遺贈における譲渡所得と相続税の課税について

失が発生する場合には、直接、遺産を取得していないとしても、譲渡所得の減少すなわち租税等の負担が減少し、純資産の増加もあり得る。

【事例】においては、譲渡所得に係る所得税や住民税等を控除した残額を配分する、としているので相続人に不利益はないと考えられる。受遺者が全員不特定物の特定受遺者の場合、譲渡所得の金額は、兄弟姉妹である相続人A, B, Cに1/3ずつ帰属することになる。

### 3-4 経済的帰属説

清算型遺贈において、譲渡所得の配分どおりに譲渡益を享受することができないことを問題とする立場からは、経済的帰属説にたち、特定受遺者も含めて実際の遺産の配分割合で譲渡所得を認識すればよいということになる<sup>(79)</sup>だろう。

この説によれば、清算型遺贈における「収益が法律上帰属するとみられるが単なる名義人にすぎない者」は、遺産共有者である相続人及び包括受遺者であり、譲渡所得を経済的・実質的に支配しているのは、遺贈利益を受けた相続人及び受遺者の全員ということになる。この説では、債権の請求権しかない特定受遺者にも譲渡所得が帰属することになる<sup>(80)</sup>点は問題ではなくなる。経済的帰属説では、所有権の帰属と所得の帰属が

---

(79) 経済的帰属説の立場として、小林栢弘「遺言と譲渡所得税」信託209号47頁、56頁(2002)。換価代金の配分を受ける受遺者に譲渡所得が帰属するとしている。なお、藤谷武史「所得課税における法的帰属と経済的帰属の関係・再考」金子宏・中里実・J. マークラムザイヤー編『租税法と市場』184頁(有斐閣, 2014)では、私法上の共有持分と現実に得られた経済的利益との不一致について、未分割財産に対する「共有持分」は、通常<sup>(80)</sup>の共有物の持分(民法249条以下)と全く同一視することには疑問がある(同書・196頁)、としつつ、あくまでも法律的帰属説にたち、具体的な取引関係や所得類型ごとに、当該「所得の帰属」の基礎となり得る私法上の法律関係であるかを検討する必要がある(同書・188頁)、としている。

(80) 不特定物の特定受遺者に譲渡所得が帰属するとして、田代セツ子=大石早苗「遺贈に伴う譲渡所得税」税経通信76巻7号40頁、47頁(2021)。

切断されるからである。また、遺贈利益に応じた譲渡所得が負担されることになり、法律的帰属説にたった場合に問題点であると考えられている点は解消される。

### 3-5 相続財産法人の場合

相続人全員が放棄した場合はどうなるのか。

相続人のあることが明らかでないときは、相続財産は、法人とされる(民951)。相続人全員が放棄した場合であっても、相続財産全部の包括受遺者が存在する場合、相続財産法人は成立しないとする判例<sup>(81)</sup>の考え方にたてば、複数の包括受遺者で相続財産全部を承継するような相続についても、相続財産法人は成立しないと解すべきであろう。包括受遺者は、相続人と同一の権利義務を有する(民990)ことから、この場合は、包括受遺者に不動産等の所有権と譲渡所得が帰属することになる。

包括受遺者が存在せず、特定受遺者しか存在しない場合あるいは受遺者が全く存在しない場合には、相続財産は法人とされる。この場合、不動産はいったん相続財産法人名義となる<sup>(82)</sup>ので、法律的帰属説にたった場合、譲渡によって発生する所得は相続財産法人に帰属すると考えられる。ここで、相続財産法人に譲渡による所得は課税されるのか、また課税されるとすれば法人税が課税されるのかどうかという疑問が生じるところである。この点についての取扱いは定かではない<sup>(83)</sup>。経済的帰属説に立った場合、譲渡所得は特定受遺者に帰属することになるろう。

---

(81) 最判平成9年9月12日民集51巻8号3887頁。

(82) 「質疑応答【7695】」登記研究619号219頁(1999)。

(83) 相続財産法人は普通法人として法人税の納税義務があるとして、近畿弁護士会連合会税務委員会・近畿税理士会調査研究部『弁護士と税理士の相互質疑応答集』262頁(清文社、2017)。納税義務無しとしても課税上の弊害はないとして、日本税務研究センター相談事例Q&A「相続財産法人の納税義務」<https://www.jtri.or.jp/counsel/detail.php?ca=001003&id=395>(最終閲覧日2022.8.31)。

### 3-6 被相続人説

自然人の権利能力は、死亡によってのみ消滅する<sup>(84)</sup>。大前提として死者が譲渡の法主体となりえないので、被相続人について譲渡所得が発生するかどうかについては、相続開始時点での「みなし譲渡」(所税59)の適用可能性だけを検討すればよいと思われるが、清算型遺贈において資産の譲渡があった場合に、被相続人の譲渡所得とする見解がある<sup>(85)</sup>ので、ここで検討する。

この見解では、被相続人が保有していた居住用財産を清算型遺贈により売却後、債務等弁済後の残余資金を認定NPO法人等に遺贈した場合、譲渡所得は被相続人に帰属するという見解である。その根拠として、居住用財産の値上がり益は被相続人の保有期間中に生じたものであること及び所得税法59条の趣旨を挙げている。相続開始時点までの値上がり益が被相続人の保有期間中に生じたものである<sup>(86)</sup>ことに異論はないが、これは譲渡所得を発生させる遺産一般にいえることである。そして、このような未実現の保有益は一定の場合を除き相続人等に引き継がれ被相続人には課税されない。その一定の場合として、所得税法59条が規定されているが、これは相続等があった場合に、被相続人から一定の相続人等に資産の譲渡があったものと「みなす」規定である。したがって、現行法の文理解釈上、清算型遺贈において、遺産を第三者に実際に売却した場合の譲渡所得について所得税法59条の適用はない。

### 3-7 被相続人に対するみなし譲渡課税

被相続人についての、相続開始時の「みなし譲渡」課税の適用の有無についても検討する。

---

(84) 佐久間毅『民法の基礎 1 総則第5版』22頁(有斐閣, 2020)。

(85) 山田俊一「清算型遺贈の課税関係—みなし譲渡所得に係る租税債務の承継—」税理61巻2号129頁(2018)。

(86) 最判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁。

相続人及び個人の包括受遺者については、譲渡所得の帰属の前提としての所有権が移転されている。すなわち「譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合」に該当するので、相続人及び個人の包括受遺者が限定承認した場合には、みなし譲渡課税の適用があると考ええる。法人の包括受遺者、特定物（譲渡所得の基因となる資産）の法人受遺者についても、同様に、みなし譲渡課税の適用があると考ええる。

この点、法人受遺者に対して譲渡所得の基因となる資産が直接移転しない場合であっても、その相続財産の実質である経済的価値が遺言の効力により法人に移転することを根拠として、みなし譲渡課税の適用があると解する<sup>(87)</sup>立場もあるが、所得税法59条の文理解釈上、みなし譲渡課税の適用はないと考える。

### 3-8 小括

清算型遺贈における譲渡所得の帰属については、いずれの説が妥当か。

法律的帰属説によると、遺産を取得しなかった相続人にも譲渡所得が帰属したり、私法上の共有持分と現実に得られた経済的利益との不一致が発生することがあるが、前述のとおり、このことは包括的所得概念からも不合理ではない。

経済的帰属説は、違法な所得のように法律的帰属説によって説明できない<sup>(88)</sup>場合や、法律的帰属説を採用することが明らかに不合理な場合などに限定すべきだろう。

包括的所得概念からも矛盾が生じない法律的帰属説が妥当であると考ええる。

---

(87) 小柳誠「換価遺言が行われた場合の課税関係について」税大論叢85号 87頁（2016）。換価後の金銭は「譲渡所得の基因となる資産」とはならないとして、鹿田良美「不動産の換価代金を遺贈する旨の遺言があった場合の課税関係について」税法学第567号97頁，105頁（2012）。

(88) 佐藤・前掲注（61）311頁。

## 清算型遺贈における譲渡所得と相続税の課税について

以下、清算型遺贈における実質所得者課税説による譲渡所得の帰属についてまとめた【表2】。

【表2】清算型遺贈における実質所得者課税説による譲渡所得の帰属

属性 所税12の解釈	被相続人	相続人・包括受遺者		特定受遺者 (不特定物)	相続財産法人
		遺産取得	遺産取得せず		
法律的帰属説	×	○	○	×	?
経済的帰属説	×	○	×	○	×

### 4 相続税の課税価格について

換価分割で取得した財産そのものは、被相続人固有の財産ではないが、換価分割は遺産分割審判においても想定されているところであり（家事事件手続法194）、換価資産の相続税評価額を、換価後の配分割合により相続人間で按分するのが妥当である。被相続人固有の財産以外でも課税価格の計算の基礎になる点では、代償分割（債務を負担させる方法による遺産の分割、家事事件手続法195）においても同様である。

代償分割があった場合の相続税の課税価格については、代償者と被代償者の課税価格の合計額が代償資産の相続税評価額と一致するように調整すべきである。<sup>(89)</sup> 課税実務においても、代償分割の対象となった財産を現物で取得した者が負担する代償債務の相続税評価額そのもので調整すればよいが、代償分割時の時価を基準とするなどした場合は、代償債務の額について、相続税評価額と当該時価の比率で調整した金額をもって調整することになっている。

換価分割においても、代償分割と同様、結局、実際に配分された換価代金の比率で相続税評価額を按分すればよい。

相続税の納税義務者とならない者（相続1の3、国、地方公共団体等）

(89) 金子宏「課税単位及び譲渡所得の研究」284頁（有斐閣、1996）。

(90) 相続税基本通達11の2-6、11の2-10。

対しての遺贈財産は、相続税の課税価格を構成しない。この点、相続又は遺贈により財産を取得した者が国等に対して相続財産を贈与した場合等の非課税等（措法70）とは異なるので、注意を要する。相続人等がいったん取得した相続財産の国等への贈与については、非課税となるにあたって一定の要件を要する。

換価分割において、換価資産を実際に他に譲渡する時点で相続人等がいったん所有権が帰属するのであれば、このような国等への遺贈は、相続人等がいったん財産を取得した後、換価代金を相続人等の立場で国等へ贈与したと理解することも可能である。しかし、換価分割や代償分割で取得する財産も被相続人固有の財産ではないが相続税の課税価格計算の基礎に算入されることと平仄をあわせると、このような国等への遺贈についても、被相続人からの遺贈と考えるべきであろう。

以上をふまえて、以下、清算型遺贈における相続税の課税価格について、【事例】（包括受遺者がいないものとする。）に則して検討する。

相続人については、下記のとおりである。

まず、相続税評価額の合計額を算定する（A）。次に、債務控除を適用し（B）、最後に遺贈による取得割合（相続人の合計で5/100）になるように、 $(A) - (B)$ との差額を遺贈義務として減額すればよい。この点は、負担付遺贈があった場合の課税価格の計算（相基通11の2-7）の考え方と同様である。相続人A、Bの課税価格の合計額は、 $(5000,000 \text{ 千円} - 20,000 \text{ 千円}) \times 5\% = 24,000 \text{ 千円}$ なので、内訳としては、財産50,000千円、債務控除20,000千円、遺贈義務456,000千円となる。

特定受遺者についても同様に、最終的な遺贈利益の金額になるように調整すればよい。特定受遺者D、E、F、Gが取得する金額の合計額は、 $(500,000 \text{ 千円} - 20,000 \text{ 千円}) \times 95\% = 456,000 \text{ 千円}$ となる。内訳としては、遺贈利益（債権的請求権）456,000千円である。

ただし、F市と独立行政法人Gは相続税の納税義務者とならないので、このうち、相続税の課税価格に算入される金額は、個人受遺者D、Eに

## 清算型遺贈における譲渡所得と相続税の課税について

についての合計、 $456,000\text{千円} \times 5 / 95 = 24,000\text{千円}$ となる。

したがって、【事例】において、相続税の課税価格に算入される金額は、相続人及び個人受遺者の合計 $24,000\text{千円} + 24,000\text{千円} = 48,000\text{千円}$ となり、これは遺産に係る基礎控除額（ $30,000\text{千円} + 6,000\text{千円} \times 3 = 48,000\text{千円}$ ）と一致し、課税遺産総額は結果的にゼロとなる。

ただし、相続税額が発生する場合には、前述のとおり、遡及して相続人が取得した部分については、修正申告及び更正の請求により対応することになる。

## 5 結びにかえて

本稿で検討した問題の結論は以下の通りである。

(1) 清算型遺贈における未分割状態解消時期（遺産分割確定時期）については、遺言執行者の有無により異なることがある。遺言と異なる内容の遺産分割ができない場合、相続開始と同時に未分割状態が解消されたと評価できる。

(2) 清算型遺贈における譲渡所得は、実質所得者課税における法律的帰属説を根拠として、相続人及び包括受遺者に帰属させるべきである。遺産をまったく取得しない相続人に譲渡所得が帰属するなど、私法上の共有持分と現実に得られた経済的利益との不一致が発生することがあり得るが、被相続人の債務を包括承継する相続人及び包括受遺者の立場上やむを得ないし、包括的所得概念からも正当化される。被相続人の保有期間中に発生した譲渡所得については、相続人において潜在的な租税債務を承継することもあるが、逆に、租税債務減額要因を承継することもあるので、立法的な対処については慎重に考える必要がある。

(3) 清算型遺贈において、限定承認した相続人及び包括受遺者、包括受遺者たる法人受遺者、特定物（譲渡所得の基因となる資産）の法人受遺者がある場合には、被相続人に対するみなし譲渡課税（所税59）の適

用がある。

(4) 清算型遺贈における各相続人及び受遺者の相続税の課税価格は、課税価格の合計額に遺贈割合を乗じたものである。相続人及び包括受遺者については、課税価格の計算上、実際の遺贈割合との差額に相当する部分のうち、債務控除以外の部分について、負担付遺贈における負担部分と同様、控除する。

ただし、遺言内容によっては、事後的に相続人・受遺者間で課税価格の変動が起りえるので、この場合は、修正申告や更正の請求で対応する。

本稿は、あくまでも現行の法令の枠組みの中での、清算型遺贈における課税関係について検討してきたものである。遺贈での換価分割については、信託税制と同様の課税関係が望ましい<sup>(91)</sup>とする考え方もあり、立法的な解決方法についての検討課題を残したままになっている。

この点については、今後の研究課題としたい。

以上

---

(91) 小柳・前掲注(87)102頁。