

**民法（相続法）改正に伴う
相続税・贈与税の課税関係の考察**

藤 山 直 樹

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

平成 30 年 7 月 6 日、「民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 72 号）」（以下「改正民法」という）は成立し、同月 13 日に公布された。

改正内容として、配偶者の死亡により残された他方配偶者の生活への配慮などの観点から、配偶者居住権及び配偶者短期居住権の創設、相続人以外の者の貢献を考慮するための方策として特別寄与制度の創設、遺留分制度に関する見直し等が行われ、これを受けて令和元年度に相続税法（昭和 22 年法律第 87 号）（以下「相法」という）も改正され、配偶者居住権の創設に伴う改正、特別寄与料の創設に伴う改正、遺留分減殺請求の改正に伴う所要の整備等が行われた。これらの改正は、相続を契機として新たな権利関係を生じさせるものであり、特に相続税、贈与税の課税関係が不明瞭となる論点が想定されるなど大きな影響があるものとする。

そこで、本稿では、民法（相続法）改正による私法上の権利関係を明確にした上で、相続税、贈与税を中心に、課税関係へ与える影響を考察する。

2 研究の概要

（1）民法（相続法）の改正

イ 民法（相続法）改正の経緯

民法（明治 29 年法律第 89 号）第 5 編相続については、昭和 55 年に配偶者の法定相続分の引上げや寄与分制度の創設等の見直しが行われて以来の大きな改正である。平成 25 年 9 月に最高裁において当時の民法 900 条 4 号ただし書き「嫡出でない子の相続分は、嫡出子の相続分の 2 分の 1」とする規定が、「法の下に平等」と定める憲法 14 条に違反するとの決定がされ、この規定を削除することを内容とする法律案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見直しの必要性など、様々な問題が提起されたことがきっかけである。

ロ 改正民法の内容

第 196 回国会で成立した改正民法の従前の法律からの変更点等は、①配偶者の居住権を保護するための方策（配偶者短期居住権及び配偶者居住権の新設）、②遺産分割等に関する見直し、③遺言制度に関する見直し、④遺留分制度に関する見直し、⑤相続の効力等に関する見直し、⑥相続人以外の者の貢献を考慮するための方策（特別寄与制度）の 6 項目となっている。本稿では、改正民法において、相法を中心に課税上の問題点があると思われる、配偶者短期居住権、配偶者居住権、遺留分制度に関する見直し及び特別寄与制度について考察する。

（2）配偶者短期居住権

イ 配偶者短期居住権の新設

（イ）新設の経緯等

改正民法において、配偶者が相続開始の時に遺産に属する建物に居住していた場合には、遺産分割が終了するまでの間、無償でその居住建物を使用できるようにすることを目的として新設された。

（ロ）配偶者短期居住権の内容

配偶者は、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に無償で居住していた場合には、その居住していた建物（以下「居住建物」という）の所有権を相続又は遺贈により取得した者に対し、居住建物について無償で使用する権利を有するとされた。また、存続期間については、居住建物について配偶者を含む共同相続人間で遺産の分割をすべき場合は、遺産の分割により居住建物の帰属が確定した日又は相続開始の時から 6 か月を経過する日のいずれか遅い日とされた。さらに、配偶者短期居住権は存続期間の満了によるほか、配偶者が配偶者居住権を取得したとき、又は配偶者が死亡したときに消滅する。

ロ 配偶者短期居住権の課税への影響

配偶者短期居住権については、使用貸借の規定が準用されるが、収益はできず、財産性が認められない権利とされていることから、相続税の課税対象には馴染まないとされている。

過去の判例（平成 8 年最高裁判決）においては、使用貸借契約が成立したものと推認される場合に、配偶者が取得する使用利益は特別受益には当たらず、その具体的相続分から控除されることはないとしている。

配偶者短期居住権と類似のものとされる使用貸借における課税関係について、土地の使用貸借に係る使用権の価額は零として取り扱うとされている。この点からも配偶者短期居住権については、課税対象財産にはならない。

（３）配偶者居住権

イ 配偶者居住権の新設

（イ）新設の経緯等

高齢化社会の進展により、相続開始時点で配偶者が既に高齢になっている事案が増加しているが、このような場合にも、その配偶者としては、住み慣れた居住環境での生活を継続するために居住権を確保しつつ、その後の生活資金としてそれ以外の財産についても一定程度確保したいという希望を有する場合も多いことが想定された。

そこで、配偶者に居住建物の使用を認め、一方で処分権限のない権利を創設することによって、遺産分割の際に、配偶者が居住建物の所有権を取得するよりも低廉な価額で居住権を確保することができるようにすることを意図したものである。

（ロ）配偶者居住権の内容

配偶者は、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に居住していた場合には、遺産分割協議又は遺贈により、その居住していた建物の全部について無償で使用及び収益する権利を取得すると規定した。

なお、配偶者が配偶者居住権を取得した場合には、その財産的価値に相当する価額を相続したものとして扱われる。

存続期間については、配偶者の終身の間とされたが、遺産の分割協議、遺言、審判により期間を定めることも可能とされた。

配偶者が用法に違反していた場合、居住建物の所有者は、配偶者居住権を消滅させることができるとされ、また、配偶者居住権は、その存続期間の満了前であっても、配偶者が死亡したときは、消滅する。

ロ 配偶者居住権に対する課税への影響

(イ) 配偶者居住権の評価についての考察

令和元年度の相法の改正では、この配偶者居住権の評価について、原則的な「時価」による評価ではなく、地上権等と同様に評価方法が法定化（相法 23 条の 2）された。

相続税は、相続又は遺贈により取得した財産に対し課するものであることから、配偶者居住権の相続が「財産的価値に相当する価額を相続」したものである以上、配偶者居住権が一定の評価の対象となることは妥当であろう。

(ロ) 居住建物の一部が賃貸の用に供されていた場合

A 相法等の規定

居住建物において、その建物の一部を被相続人が生前、第三者に対し、賃貸の用に供していた場合、その部分（以下「賃貸部分」という）については、配偶者居住権は成立するものの、賃借人たる第三者は既に被相続人から引渡しを受けていることから、当該第三者に対し配偶者居住権は対抗できない。この場合の配偶者居住権及び配偶者居住権に基づき居住建物の敷地を使用する権利（以下「配偶者敷地利用権」、また、配偶者居住権及び配偶者敷地利用権を「配偶者居住権等」という。）の相続税の評価については、実質的に配偶者居住権に基づく使用及び収益ができない部分を除外して評価することとなる。一方、当該物件の所有権を取得した配偶者以外の相続人は自身の相続税の計算上、賃貸の用に供されている部分については、100%自己所有として評価することになるが、宅地（土地又は土地の

上に存する権利を含む。以下「宅地等」という。)については、貸付事業用宅地等の小規模宅地等の特例(租税特別措置法 69 条の 4)の適用が可能となる場合がある。

B 賃貸部分の一部が一時的に空室であった場合

貸家建付地について、財産評価基本通達は、「継続的に賃貸されていた各独立部分で、課税時期において、一時的に賃貸されていなかったと認められるものを含むこととして差し支えない。」と規定している。

一方、賃貸部分については、配偶者居住権自体は成立することから、居住建物の所有権を相続した相続人(以下「居住建物相続人」という)が賃貸の用に供さなくなった場合には、配偶者がその部分を使用及び収益することが可能となる。その場合、居住建物相続人が、新たな賃借人に貸し付けた場合については、居住建物相続人が配偶者から借り受けた上で当該賃借人に貸し付けたことになるとの指摘もある。その結果、当該賃貸部分については、「配偶者居住権の評価において控除できないのではないか」等の疑問が生じる。

改正民法は、配偶者は従前居住の用に供していなかった部分について、これを居住の用にすることを妨げないと規定していることから、賃貸の用に供されなくなった場合に、配偶者はその部分を新たに居住の用に供することは可能となる。しかしながら、居住の用に供するために増改築を行う場合には居住建物相続人の許可が必要であるため、当該相続人が配偶者に対し、増改築を認めないケースも多いと思われる。実態として、居住建物の所有者が引き続き貸付事業を営んでいる状態と変わらない状態が継続する場合も多いことが想定される。この点については、従前の配偶者の居住部分は確保されていること等から、配偶者居住権の新設の趣旨等にも反しないものと考えらる。

このことから、配偶者居住権の相続税評価にあたっては、一時的

に空室であった部分について、賃貸の用に供されている部分に含めることを規定する相続税法基本通達の適用は妥当であろう。

次に、居住建物相続人が居住建物の敷地である宅地等を有する場合、他の特例適用条件に合致していれば、当該宅地等のうち、賃貸の用に供している部分については小規模宅地等の特例の適用を受けることが可能となる。この場合、一時的に空室であった場合については、租税特別措置法通達（以下「措通」という）69 の 4-24 の 2（被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等）において、「貸付事業の用に供されていた宅地等には、当該貸付事業に係る建物等のうちに一時的に賃貸されていなかったと認められる部分がある場合における当該部分に係る宅地等の部分が含まれることに留意する」と定めている。

また、貸付事業用の小規模宅地等の特例は、要件の一つとして「事業承継要件」を求めている。仮に、一時的に空室になった時点で、配偶者に当該空室部分の使用権が移り、居住建物相続人は当該部分を配偶者から使用貸借をして新たに貸し付けをするということになると、被相続人から貸付事業を引き継いだことにならず、事業承継要件を満たさないのではないかといった疑問が生じる。

貸付事業用宅地等に係る小規模宅地等の特例の適用に係る措通の中に、対象の宅地等が使用貸借されている場合について規定した措通 69 の 4-4 の 2（宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地である場合の被相続人等の事業の用に供されていた宅地等の範囲）がある。

措通 69 の 4-4 の 2 は、措通 69 の 4-4（被相続人等の事業の用に供されていた宅地等の範囲）の考え方を踏まえて、租税特別措置法 69 条の 4 第 1 項に規定する「被相続人等の事業の用に供されていた宅地等」の範囲について、当該宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地である場合の判定方法を示したものであ

る。

本通達は、配偶者居住権者がその建物等を無償で貸し付けていた場合において、配偶者居住権者以外の「被相続人等」が当該建物等を無償で借り受けて当該建物等を事業の用に供していたときは、当該宅地等は当該「被相続人等」の事業の用に供されていた宅地等に該当するとしている。これを、本考察に置き換えれば、「一時的に空室」があった時点は、被相続人の死亡による相続開始後ではあるが、事業用部分（の一部）を使用貸借し引き続き事業の用に供すれば、「事業承継要件」に該当すると判断してもよいのではないかと考える。

一時的に空室があった場合の貸付事業用部分については、措通 69 の 4-24 の 2 の適用と措通 69 の 4-4 の 2 の取扱いを準用することで、貸付事業用宅地等の小規模宅地等の特例の適用をすることは可能であると考える。

(ハ) 配偶者が増改築をした場合の課税関係

配偶者が費用を負担し、居住建物の増改築を行った場合、所有者に対し、その費用の償還を請求できることになるが、配偶者が所有者に対し費用負担を求めない場合には、配偶者から所有者に対し、贈与があったものとして贈与税の課税が検討されることとなる。

民法 196 条 2 項は、占有者が占有物の改良のために支出した金額その他の有益費については、その価格の増加が現存する場合に限り、回復者の選択に従い、その支出した金額又は増加額を償還させることができる」と規定している。

また、判例は、「民法 608 条 2 項、196 条 2 項が、賃借人に有益費償還請求権を与えている法意は、賃借人が賃借物につき有益費を支出してその価値を増加させているときには、増加価値を保持したまま賃借物が返還されると賃貸人は賃借人の損失において増加価値を不当に利得することになるので、現存する増加価値を償還させることにあると

解される。」としている。

一方で、相法 9 条は、対価を支払わないで利益を受けた場合においては、「当該利益を受けた時において」、「当該利益を受けた者が当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額（対価の支払があった場合には、その価額を控除した金額）」について当該利益を受けさせた者から贈与があったものとみなすと規定している。ところで、民法 242 条は、「不動産の所有者は、その不動産に従として付合した物の所有権を取得する。」と定めており、不動産の所有者は増改築部分の所有権を取得することになる。

上記の判例は、「賃借人が賃借物につき有益費を支出してその価値を増加させているときには、増加価値を保持したまま賃借物が返還されると賃貸人は賃借人の損失において増加価値を不当に利得することになるので、現存する増加価値を償還させることにあると解される。」としているが、例えば、配偶者居住権者と居住建物の所有者が同居している場合には、「増加価値を不当に利得する」時点は、居住建物の増改築時（民法 242 条により増改築部分の所有権も取得できることになるばかりではなく、同居の場合、所有者自身も直接的に増改築の恩恵を受けることができる）といえ、この場合、増改築時に贈与税の課税の有無を判断する必要があるだろう。つまり、贈与税の課税については、当事者間の認識や、増改築の経緯など総合勘案して判断されるべきものと考えらる。

(二) 配偶者居住権消滅時の課税関係

配偶者の死亡により配偶者居住権は民法の規定上消滅するが、配偶者居住権は居住建物の所有者に対し、相続を原因として移転するものではないので、相続税の課税関係は生じず、また、配偶者居住権が有期で設定されて存続期間が満了した場合についても同様に贈与税の課税は生じないとされている。一方で、租税回避を目的とした配偶者居住権の設定が行われる可能性がある等の指摘がある。

仮に、配偶者居住権等の評価額が対象物件の 25%だとすれば、居住建物相続人にとっては、全体の 75%に対する相続税を負担すれば、二次相続時において、その権利を結果的に 100%取得することが可能になる。

配偶者居住権に限らず新しい制度ができれば、それまでの課税関係（評価額や相続税額）に変化が生じることは当然とも言えると考えられる。しかしながら、相続税の納税額が結果的に減少することのみを理由として配偶者居住権を設定したとすれば、制度の趣旨に反するおそれがあるとともに、結果的に納税者間の不公平感につながり、何らかの対応も必要になろう。

（４）遺留分侵害額請求権

イ 遺留分制度についての改正

近年の遺留分制度は、遺留分権利者の生活保障や遺産の形成に貢献した遺留分権利者の潜在的持分の清算等を目的とする制度となっており、その目的を達成するためには必ずしも物権的效果まで認める必要性はなく、遺留分権利者に遺留分侵害額に相当する価値を返還させることで十分ではないかとの指摘もされていた。

これらの指摘を踏まえ、遺留分減殺請求権は遺留分侵害請求権へと改正されることとなった。

主な改正内容としては、遺留分権利者及びその承継人は、受遺者又は受贈者に対し、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とし、遺留分侵害額請求権は、その権利の行使により金銭債権が発生するものとするとともに、遺贈や贈与の「減殺」を前提とした規定の改正などの整備を行った。

ロ 遺留分制度の課税への影響

遺留分とは、被相続人の財産の中で、法律上その取得が一定の相続人に留保されていて、被相続人による自由な処分（遺贈・贈与等）に対して制限が加えられている持分的利益をいうものであり、一定の相続人に

は、遺留分に相当する利益を相続財産から取得できる地位が法律によって保障されている。

遺留分権利者が取得した金銭債権は、遺留分に相当する利益を相続財産から取得できる地位を持つものがその権利を行使することによって取得できるものである。この遺留分権は、不可侵的な相続権であり、この意味では相続権の広い意味での一つに属するといえ、これらによって取得する財産（遺留分侵害額請求権の行使による金銭債権）は相続によって取得した財産であるといえよう。

（５）特別寄与制度

イ 特別寄与制度の創設及び制度の内容

相続人以外の者が、被相続人の療養看護等を行った場合には、相続開始後、一定の要件の下で、相続人に対し金銭請求をすることができるようにすることを目的として特別寄与制度が創設された。

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ことが要件であり、その対象となるのは、被相続人の親族とし、相続人、相続を放棄した者等は除かれた（以下「特別寄与者」という）。

ロ 特別寄与制度の課税への影響

特別寄与料は、特別寄与者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ものではないものの、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がある。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ことから相続税を課税（みなし遺贈）することとされた。

特別寄与料を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よるものであり、遺産の中から支払うか否かにかかわらず、その支払った金額の部分の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であるとされた（相法 13 条 4 項）。

（イ）特別寄与料の支払と過去の贈与税に対する更正の請求

特別寄与料の支払額の方が相続により取得した財産の価額よりも大きくなった場合、相続税の課税価格から控除しきれなかった金額について、遺留分のように国税通則法 23 条又は相法 32 条の規定により過去の贈与税に対する更正の請求が可能か否かといった疑問が生ずる。

相続人が特別寄与料を負担した場合には、相続税の課税価格から当該支払額が控除できることを相法 13 条 4 項で規定しているが、同条 1 項では、被相続人の債務や葬式費用は、当該相続又は遺贈により取得した財産から控除する旨を定めており、相続開始前 3 年以内に贈与があった場合の相続税額（相法 19 条）により加算される財産の価額については、適用の対象とされていない。

特別寄与制度については、特別寄与者が相続人に対し、寄与に応じた額の金銭の支払いを請求するものであり、相続財産の分割を請求するものではない。一方で、特別寄与料の支払いをする相続人からみれば、相続財産そのものの減少ではなく相続に関連する債務と捉えることができることから、相法 13 条の債務に当たると考える。相法 13 条は、相続又は遺贈により取得した財産からの控除を前提とし、過去の贈与からの精算を予定していない。

以上のことから、特別寄与料の支払額の方が相続により取得した財産の価額よりも大きかった場合、相続税の課税価格から控除しきれなかった金額を過去の贈与税の申告分から更正の請求をすることはできないと考える。

(v) 特別寄与料（みなし遺贈）と相法 18 条の 2 割加算

相法 18 条の規定は、相続又は遺贈により財産を取得した者が当該相続又は遺贈に係る被相続人の一親等の血族及び配偶者以外の者である場合においては、その者に係る相続税額を 2 割加算すると規定している。特別寄与制度により、特別寄与料を取得する者は、相続人以外の親族であることから、原則として 2 割加算の適用対象となる。しかしながら、特別寄与料の取得については、2 割加算の対象外とするべ

きではないかとの指摘がされている。

A 2割加算の対象外とすべきとの考え方

夫の寄与分の中で妻の寄与分を認める裁判例では、妻の寄与分は夫の寄与分に含まれることになることから、夫婦が取得した寄与分については2割加算がされないことになり、この点を不均衡と感じる納税者もいるのではないかと指摘がある。

また、国会審議の中で、「特別寄与者の被相続人に対する生前の労苦に報いるという形の立法趣旨からすると、2割加算が特別寄与者にとっては酷になるのではないか。」との指摘もされている。

B 考察

特別寄与料の請求は、必ずしも家庭裁判所に調停を求めるものではなく、当事者間での話し合いで決定できる性質のものであることから、相続人に該当しない孫への遺贈という形で財産を移転させるなどの可能性があることや、そもそも特別な寄与に対し、被相続人から遺贈により金銭の取得をした者とのバランス、さらには、担税力等の問題もないことなどを考慮すれば、特別寄与者が取得する特別寄与料が相続税の2割加算の対象となることは妥当であると考え

3 結論

平成 30 年 7 月に改正された民法において、配偶者短期居住権、配偶者居住権及び特別寄与制度の新設と遺留分制度の改正が行われ、これを受け、相法については、令和元年度に所要の改正が行われた。

配偶者居住権が、制度の趣旨に合わない利用がされることにより、過度の節税策が出現するおそれがある。この点に関しては、居住建物相続人が居住建物の一部（又は全部）の使用について制限されない場合に当該部分の配偶者居住権等の評価額を抑えることとすれば、配偶者居住権新設の趣旨等にもあっており、結果的に節税策を防ぐことになると考える。ただし、このよう

な取り扱いをする場合には、相法 23 条の 2 を改正するなどの措置が必要となる。

配偶者居住権は新設されて間もない制度であり、今後本格的に利用されていくものと思われる。今後の適用状況を注視しつつ税制改正等の必要性を検討していくことが肝要であると考ええる。

遺留分制度については、「減殺請求」から「侵害額請求」に変更されたが、基本的に相続税については、改正前と同等の課税関係と整理できる。しかしながら、遺留分の侵害額の請求に対応するために、金銭の支払に代えてその請求の基因となった遺贈又は贈与により取得した財産（非上場株式等）を給付した場合には、その給付は代物弁済となり、納税猶予の確定事由に該当することになる。ただし、自己の資産を売却し、その代金を遺留分権利者に渡すことで、遺留分に関する請求に対応する者とのバランスを考慮すれば、納税猶予の確定事由となることは妥当であろう。

目 次

はじめに	301
第 1 章 民法（相続法）の改正	302
第 1 節 民法（相続法）の改正経緯	302
1 法務大臣からの諮問までの経緯	302
2 法制審議会における審議等	303
3 改正法案の成立等	305
第 2 節 改正民法の内容	305
1 配偶者の居住権を保護するための方策	306
2 遺産分割等に関する見直し	307
3 遺言制度に関する見直し	308
4 遺留分制度に関する見直し	308
5 相続の効力等に関する見直し	309
6 相続人以外の者の貢献を考慮するための方策	309
第 2 章 配偶者短期居住権	310
第 1 節 配偶者短期居住権の新設	310
1 新設の経緯等	310
2 配偶者短期居住権の内容	311
第 2 節 配偶者短期居住権の課税への影響	313
1 配偶者短期居住権と相続税	313
2 配偶者短期居住権と贈与税	314
3 小括	315
第 3 章 配偶者居住権	316
第 1 節 配偶者居住権の新設	316
1 新設の経緯等	316
2 配偶者居住権の内容	318
3 民法部会における配偶者居住権の評価について	321

第 2 節 配偶者居住権の課税への影響	324
1 配偶者居住権の評価について	324
2 居住建物の一部が賃貸の用に供されていた場合	329
3 配偶者が増改築をした場合の課税関係	336
4 配偶者居住権消滅時の課税関係	340
5 配偶者居住権と小規模宅地等の特例	343
6 小括	347
第 4 章 遺留分侵害額請求権	349
第 1 節 遺留分制度についての改正	349
1 改正の経緯等	349
2 改正民法の内容	350
第 2 節 遺留分制度の改正に対する相続税法等の対応	352
第 3 節 遺留分制度の課税への影響	352
1 遺留分侵害額請求権と相続税	353
2 小括	357
第 5 章 特別寄与制度	360
第 1 節 特別寄与制度の創設	360
1 創設の経緯等	360
2 特別寄与制度の内容	361
第 2 節 特別寄与制度の課税への影響	362
1 特別寄与制度創設に関する相法の改正	362
2 特別寄与料の支払と過去の贈与税についての更正の請求	363
3 特別寄与料（みなし遺贈）と相法 18 条の 2 割加算	366
結びに代えて	369

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、令和 4 年 6 月 1 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
相続税法・・・・・・・・・・・・・・・・	相法
相続税法施行令・・・・・・・・・・・・	相令
相続税法施行規則・・・・・・・・・・	相規
相続税法基本通達・・・・・・・・・・	相基通
財産評価基本通達・・・・・・・・・・	評基通
所得税基本通達・・・・・・・・・・	所基通
租税特別措置法・・・・・・・・・・	措法
租税特別措置法施行令・・・・・・・・	措令
租税特別措置法施行規則・・・・・・・・	措規
租税特別措置法通達・・・・・・・・・・	措通
国税通則法・・・・・・・・・・	通則法

はじめに

平成 30 年 7 月 6 日、「民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 72 号）」は成立し、同月 13 日に公布された。

民法（明治 29 年法律第 89 号）第 5 編相続については、昭和 55 年に配偶者の法定相続分の引上げや寄与分制度の創設等の見直しが行われて以来、実質的に大きな改正はされていなかったが、平成 25 年 9 月に最高裁において嫡出でない子の相続分を嫡出子の 2 分の 1 と定めていた民法の規定が憲法に違反するとの決定がされ、この規定を削除することを内容とする法律案を国会に提出する過程で、配偶者保護の観点からの見直しの必要性などの問題が提起されたこともあり、これらを踏まえ、配偶者の死亡により残された他方配偶者の生活への配慮や相続人以外の者の貢献を考慮するための方策等の観点から、相続に関する規律を見直すべく議論が行われ、冒頭の民法を改正するに至ったものである。

改正内容として、配偶者の死亡により残された他方配偶者の生活への配慮などの観点から、配偶者居住権及び配偶者短期居住権の創設、相続人以外の者の貢献を考慮するための方策として特別寄与制度の創設、遺留分制度に関する見直し等が行われ、これを受けて令和元年度に相続税法（昭和 22 年法律第 87 号）も改正され、配偶者居住権の創設に伴う改正、特別寄与料の創設に伴う改正、遺留分減殺請求の改正に伴う所要の整備が行われた。これらの改正は、相続を契機として新たな権利関係を生じさせるものであり、特に相続税、贈与税の課税関係が不明瞭となる論点が想定されるなど大きな影響があるものとする。

そこで、本稿では、民法（相続法）改正による私法上の権利関係を明確にした上で、相続税、贈与税を中心に、課税関係へ与える影響を考察する。

なお、考察に際し、記載する個人については、日本国内に居住しているとの前提で進めることとする。

第 1 章 民法（相続法）の改正

第 1 節 民法（相続法）の改正経緯

1 法務大臣からの諮問までの経緯

平成 30 年 7 月 6 日、第 196 回国会（常会）において「民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 72 号）」（以下「改正民法」という）は成立し、同月 13 日に公布され、原則的な施行期日として令和元年 7 月 1 日から施行することとされた⁽¹⁾。

この法律案は、平成 27 年 2 月 24 日に法務大臣から法制審議会へ発せられた「高齢化社会の進展や家族の在り方に関する国民意識の変化等の社会情勢に鑑み、配偶者の死亡により残された他方配偶者の生活への配慮等の観点から、相続に関する規律を見直す必要があると思われるので、その要綱を示されたい。」との諮問⁽²⁾を受け、検討されたものである。

民法（明治 29 年法律第 89 号）第 5 編相続（以下「相続法」という）については、昭和 55 年に配偶者の法定相続分の引上げや寄与分制度の創設等の見直しが行われて以来、実質的に大きな改正はされていなかったが、この間に、高齢化社会の進展や晩婚化、非婚化が進む一方で再婚家庭が増加するなど家族の在り方に関する国民意識にも変化が生じていた。さらに、平成 25 年 9 月に最高裁において当時の民法 900 条 4 号ただし書き「嫡出でない子の相続分は、嫡出子の相続分の 2 分の 1」とする規定が、「法の下に平等」と定め

-
- (1) 「民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律」の施行期日として、①自筆証書遺言の方式を緩和する方策については平成 31 年 1 月 13 日、②原則的な施行期日（遺産分割前の預貯金の払戻し制度、遺留分制度の見直し、相続の効力等に関する見直し、特別の寄与等の①・③以外の規定）については令和元年 7 月 1 日、③配偶者居住権及び配偶者短期居住権の新設等については、令和 2 年 4 月 1 日にすることとされた。
- (2) 法務省ホームページ「法制審議会第 174 回会議（平成 27 年 2 月 24 日）配布資料 2『民法（相続関係）の改正について』」（<https://www.moj.go.jp/content/001136891.pdf>）（令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧）。

る憲法 14 条に違反するとの決定⁽³⁾がされ、この規定を削除することを内容とする法律案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、様々な問題が提起⁽⁴⁾された。これらを踏まえ法務省において「相続法制検討ワーキングチーム」が設置され、平成 26 年 1 月から平成 27 年 1 月までの間、合計 11 回にわたり、主として①配偶者の一方が死亡した場合に、相続人である他方の配偶者の居住権を法律上保護するための措置、②配偶者の貢献に応じた遺産の分割等を実現するための措置、③寄与分制度の見直し、④遺留分制度の見直しなど、相続法制に関する問題点の洗い出しや考えられる見直しの方向性についての検討⁽⁵⁾が行われた。

しかしながら、「相続法制の見直しは国民生活に与える影響が極めて大きく、見直しする場合の方向性についても様々な考え方があり得ることから、今後の検討は開かれた場で、より多くの関係者から意見を聴取して進めていくのが相当であると考えられ」⁽⁶⁾たことから、平成 27 年 2 月 24 日に法務大臣から法制審議会へ諮問されるに至ったものである。

2 法制審議会における審議等

法務大臣からの諮問を受けて、法制審議会は、民法（相続関係）部会（以下「民法部会」という）で相続法制検討ワーキングチームが取りまとめた報告内容について検討を進め、平成 28 年 6 月 21 日の第 13 回会議において、「民法（相続関係）等の改正に関する中間試案」⁽⁷⁾（以下「中間試案」とい

(3) 最大判平成 25 年 9 月 4 日民集 67 卷 6 号 1320 頁。

(4) 法務省ホームページ「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）参考資料 1『相続法制検討ワーキングチーム報告書』」1 頁（<https://www.moj.go.jp/content/001143586.pdf>）（令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧）。

(5) 法務省ホームページ・前掲注(4) 1 頁以下。

(6) 法務省ホームページ「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）議事録『法制審議会民法（相続関係）部会第 1 回会議議事録』」1・2 頁〔深山民事局長発言〕（<https://www.moj.go.jp/content/001149467.pdf>）（令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧）。

(7) 法務省ホームページ「法制審議会民法（相続関係）部会第 13 回会議（平成 28 年 6

う) が取りまとめられた。中間試案では、①配偶者の居住権を保護するための方策として、短期居住権の創設及び長期居住権⁽⁸⁾の創設、②遺産分割に関する見直しでは配偶者の相続分の見直し等、③遺言制度に関する見直しでは自筆証書遺言の方式緩和と自筆証書遺言の保管制度の創設、④遺留分制度に関する見直し、⑤相続人以外の者の貢献を考慮するための方策について公表し、平成 28 年 7 月から同年 9 月にかけてパブリックコメントを行った。

パブリックコメントを経て、さらに民法部会において調査審議を重ね、平成 29 年 7 月に「中間試案後に追加された民法（相続関係）等の改正に関する試案（追加試案）」⁽⁹⁾（以下「追加試案」という）を公表し、変更点については再度、パブリックコメントを行った。

中間試案から最も大きな変更は、上記②遺産分割に関する見直しの配偶者の相続分の見直しであり、中間試案で示した配偶者の相続分の引上げに代わり、婚姻期間が 20 年以上である夫婦の一方が、他の一方に対し、居住用不動産の全部又は一部を遺贈又は贈与したときは、持戻しの免除の意思表示があったものと推定することにより、遺産分割においても、このような遺贈等をした被相続人の意思を尊重した取扱いができるようにする（持戻し免除の意思表示推定規定）としたことである。なお、配偶者の相続分の引上げについては、配偶者の貢献を相続において考慮するためには、一律に配偶者の相続分を引き上げるのではなく、遺言や寄与分制度など、他の方法による方が

月 21 日) 部会資料 13『民法（相続関係）等の改正に関する中間試案』
(<https://www.moj.go.jp/content/001201997.pdf>) (令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧)。

- (8) 配偶者短期居住権と配偶者居住権については、当初、短期居住権と長期居住権として検討されていたが、「常に長期居住権が短期居住権より長いという関係にはありませんことから、…権利の名称を『配偶者短期居住権』及び『配偶者居住権』と改めました。」(法務省ホームページ「法制審議会民法（相続関係）部会第 26 回会議（平成 30 年 1 月 16 日）議事録『法制審議会民法（相続関係）部会第 26 回会議議事録』 1 頁〔倉重関係官発言〕(<https://www.moj.go.jp/content/001252526.pdf>) (令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧))。
- (9) 法務省ホームページ「法制審議会民法（相続関係）部会第 23 回会議（平成 29 年 7 月 18 日）部会資料 23-3『中間試案後に追加された民法（相続関係）等の改正に関する試案（追加試案）（案）』」(<https://www.moj.go.jp/content/001230292.pdf>) (令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧)。

妥当であるなどとして、見直しの方向性自体に反対する意見が多数を占めた⁽¹⁰⁾ことにより、改正を見送ることとなった。

追加試案について、パブリックコメントを行った後の平成 30 年 1 月 16 日の民法部会で要綱案⁽¹¹⁾を決定し、その後、同年 2 月 16 日に法務大臣へ答申された。

3 改正法案の成立等

上記答申を受けて、「民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律案」は、第 196 回国会（常会）において審議され、平成 30 年 7 月 6 日に参議院本会議において、可決成立し、同月 13 日に公布された。

第 2 節 改正民法の内容

第 196 回国会で成立した改正民法の従前の法律からの変更点等は次の 6 項目⁽¹²⁾となっている。

第 1 配偶者の居住権を保護するための方策

- 1 配偶者短期居住権の新設
- 2 配偶者居住権の新設

第 2 遺産分割等に関する見直し

- 1 配偶者保護のための方策（持戻し免除の意思表示推定規定）
- 2 遺産分割前の払戻し制度の創設等

(10) 法務省ホームページ「法制審議会民法（相続関係）部会第 14 回会議（平成 28 年 10 月 18 日）参考資料 7 『民法（相続関係）等の改正に関する中間試案』に関する意見募集の結果について」3 頁(<https://www.moj.go.jp/content/001207260.pdf>)（令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧）。

(11) 法務省ホームページ「法制審議会民法（相続関係）部会第 26 回会議（平成 30 年 1 月 16 日）部会資料 26-1 『民法（相続関係）等の改正に関する要綱案（案）』」(<https://www.moj.go.jp/content/001246034.pdf>)（令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧）。

(12) 法務省ホームページ「民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律等の概要について」(<https://www.moj.go.jp/content/001275267.pdf>)（令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧）。

3 遺産分割前に遺産に属する財産を処分した場合の遺産の範囲

第3 遺言制度に関する見直し

- 1 自筆証書遺言の方式の緩和
- 2 遺言執行者の権限の明確化
- 3 公的機関（法務局）における自筆証書遺言の保管制度の創設

第4 遺留分制度に関する見直し

第5 相続の効力等に関する見直し

第6 相続人以外の者の貢献を考慮するための方策

上記各項目について、骨子⁽¹³⁾等は以下のとおりである。

1 配偶者の居住権を保護するための方策

(1) 配偶者短期居住権の新設

「配偶者が相続開始の時に遺産に属する建物に居住していた場合には、遺産分割が終了するまでの間、無償でその居住建物を使用できるようにする。」

(2) 配偶者居住権の新設

「配偶者の居住建物を対象として、終身又は一定期間、配偶者にその使用を認める法定の権利を創設し、遺産分割等における選択肢の一つとして、配偶者に配偶者居住権を取得させることができるようにする。」

配偶者の居住権を保護するための方策については、相続を契機として新たな権利関係を生じさせるものであり、特に相続税、贈与税の課税関係が不明瞭となる論点が想定されることから、第2章において配偶者短期居住権を、第3章では配偶者居住権について考察する。

(13) 法務省ホームページ・前掲注(12)参照。

2 遺産分割等に関する見直し

(1) 配偶者保護のための方策（持戻し免除の意思表示推定規定）

「婚姻期間が 20 年以上の夫婦間で、居住用不動産の遺贈又は贈与がされたときは、持戻しの免除の意思表示があったものと推定し、被相続人の意思を尊重した遺産分割ができるようにする。」

相法においては、19 条 2 項で、相続開始前 3 年以内に贈与があった場合の相続税額への加算対象から、同 21 条の 6（贈与税の配偶者控除）の適用を受けた資産については除外している。

改正民法の規定と相法の規定について、改正民法では遺贈又は贈与を対象としているが相法では贈与のみを対象をしていること等⁽¹⁴⁾、同一の条件ではないものの、20 年以上の夫婦間で居住用不動産の贈与を対象とする点などは同じである。これは、改正民法を検討する際に、相法の規定を参考⁽¹⁵⁾としたことが理由である。いずれにしても、改正民法で規定された持戻し免除の意思表示の推定規定については、基本的に相法において、課税問題は生じないものとする。

(2) 遺産分割前の払戻し制度の創設等

「相続された預貯金債権について、生活費や葬儀費用の支払、相続債務の弁済などの資金需要に対応できるよう、遺産分割前にも払戻しが受けられる制度を創設する。」

この項目について、課税問題は基本的に生じないものとする。

(3) 遺産分割前に遺産に属する財産を処分した場合の遺産の範囲

(14) その他には、相法については、居住用不動産を購入するための資金の贈与も対象とされるが、改正民法では対象としていない等。

(15) 法務省ホームページ「法制審議会民法（相続関係）部会第 15 回会議（平成 28 年 11 月 22 日）部会資料 15「配偶者の居住権を保護するための方策等」16 頁（<https://www.moj.go.jp/content/001209669.pdf>）（令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧）」、「現行法上、配偶者に対する贈与に対して特別な配慮をしているものとして相続税法上の贈与税の特例という制度があるが、これは、夫婦の財産は夫婦の協力によって形成されたものであるという考え方から夫婦間においては一般に贈与という認識が薄いこと、配偶者の老後の生活保障を意図して贈与される場合が多いことなどを考慮して設けられたものである」と説明されている。」

「相続開始後に共同相続人の一人が遺産に属する財産を処分した場合に、計算上生ずる不公平を是正する方策を設ける。」

この項目についても課税問題は基本的に生じないものとする。

3 遺言制度に関する見直し

(1) 自筆証書遺言の方式の緩和

「自筆でない財産目録を添付して自筆証書遺言を作成できるようにする。」

(2) 遺言執行者の権限の明確化

遺言執行者の任務の開始（民法 1007 条）、遺言執行者の権利義務（同 1012 条）、遺言の執行の妨害行為の禁止（同 1013 条）、特定財産に関する遺言の執行（同 1014 条）、遺言執行者の行為の効果（同 1015 条）、遺言執行者の復任権（同 1016 条）について規定。

(3) 公的機関（法務局）における自筆証書遺言の保管制度の創設

法務局における遺言書の保管等に関する法律（平成 30 年法律 73 号）が創設された。

遺言制度に関する見直しについては、課税問題は基本的に生じないものとする。

4 遺留分制度に関する見直し

「遺留分減殺請求権の行使によって当然に物権的效果が生ずるとされている現行の規律を見直し、遺留分権の行使によって遺留分侵害額に相当する金銭債権が生ずるものとしつつ、受遺者等の請求により、金銭債務の全部又は一部の支払につき裁判所が期限を許与することができるようにする。」

遺留分制度に関する見直しについての課税関係については、第 4 章において考察する。

5 相続の効力等に関する見直し

「相続させる旨の遺言等により承継された財産については、登記等の対抗要件なくして第三者に対抗することができるとされていた現行法の規律を見直し、法定相続分を超える権利の承継については、対抗要件を備えなければ第三者に対抗することができないようにする。」

この項目については、課税問題は基本的に生じないものとする。

6 相続人以外の者の貢献を考慮するための方策

「相続人以外の被相続人の親族が、被相続人の療養看護等を行った場合には、一定の要件のもとで、相続人に対して金銭請求をすることができる制度（特別の寄与）を創設する。」

「特別の寄与制度創設に伴い、家庭裁判所における手続規定（管轄等）を設ける。」

特別寄与制度についての課税関係については、第 5 章において考察する。

第 2 章 配偶者短期居住権

第 1 節 配偶者短期居住権の新設

1 新設の経緯等

改正民法において、配偶者が相続開始の時に遺産に属する建物に居住していた場合（当該建物については、以下「居住建物」という）には、遺産分割が終了するまでの間、無償でその居住建物を使用できるようにすることを目的として配偶者短期居住権が新設されたが、本規定の設置にあたっては、判例（土地建物共有物分割等請求事件）⁽¹⁶⁾（以下「平成 8 年判例」という）や外国法制（フランス法）等を参考にしたものとされている⁽¹⁷⁾。

（1）平成 8 年判例

共同相続人の 1 人が相続開始前から被相続人の許諾を得て遺産である建物において被相続人と同居してきたときは、特段の事情のない限り、被相続人と右同居の相続人との間において、被相続人が死亡し相続が開始した後も、遺産分割により右建物の所有関係が最終的に確定するまでの間は、引き続き右同居の相続人にこれを無償で使用させる旨の合意があったものと推認されるのであって、被相続人が死亡した場合は、この時から少なくとも遺産分割終了までの間は、被相続人の地位を承継した他の相続人等が貸主となり、右同居の相続人を借主とする右建物の使用貸借契約関係が存続することになるものというべきである。

（2）外国法制（フランス法）

フランス民法典 763 条において、生存配偶者に、1 年間法律上当然に、住宅および住宅に備え付けられた動産に対する無償享有権を認めている

(16) 最三小判平成 8 年 12 月 17 日民集 50 卷 10 号 2778 頁。

(17) 法務省ホームページ「法制審議会民法（相続関係）部会第 13 回会議（平成 28 年 6 月 21 日）部会資料『民法（相続関係）等の改正に関する中間試案の補足説明』」3 頁（<https://www.moj.go.jp/content/001198631.pdf>）（令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧）。

(同条 1 項)。生存配偶者が賃貸された不動産に居住している場合、家賃は 1 年間相続財産から生存配偶者に償還される(同条 2 項)。本条は強行規定である(同条 4 項)。また、本条に規定された諸権利は、相続上の権利ではなく、婚姻の直接の効果とみなされている(同条 3 項)。したがって、この権利の行使は、相続の承認をもたらさない⁽¹⁸⁾。

配偶者短期居住権は、相続開始から遺産分割により配偶者の居住建物の帰属が確定するまでの間の比較的短期間につき、配偶者がその居住建物に無償で居住することを認めることとするものである。従前は、平成 8 年判例により保護されていたが、今回の民法改正において、配偶者の居住権を保護するための方策として法制化されたものである。また、配偶者に限って短期的な居住権を保護することについては、その根拠が問題となり得るが、高齢化社会の進展に伴い、配偶者の居住権保護の必要性が高まっていることに加え、夫婦は相互に同居・協力・扶助義務を負うなど(民法 752 条)、法律上最も緊密な関係にある親族であるとされていること等を考慮すれば、配偶者に限り、このような保護を与えることにも相応の理由があると考えられる。このように、配偶者短期居住権は、比較的短期間の居住利益を保護するために配偶者に無償での使用を認める権利であるため、第三者対抗力まで付与されず、使用借権類似の債権になるものと位置付けられた⁽¹⁹⁾。

2 配偶者短期居住権の内容

(1) 成立要件

被相続人の配偶者は、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に無償で居住していた場合には、その居住していた建物の所有権を相続又は遺

(18) 法務省ホームページ「法制審議会民法(相続関係)部会第 2 回会議(平成 27 年 5 月 19 日)参考資料 3『各国の相続法制に関する調査研究業務報告書(平成 26 年 10 月公益社団法人商事法務研究会)』」24 頁

(<https://www.moj.go.jp/content/001146513.pdf>) (令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧)。

(19) 法務省ホームページ・前掲注(17)3 頁。

贈により取得した者に対し、居住建物について無償で使用する権利（居住建物の一部のみを無償で使用していた場合にあっては、その部分について無償で使用する権利）を有する。

ただし、配偶者が、相続開始の時において居住建物に係る配偶者居住権を取得したとき、又は相続人の欠格事由（民法 891 条）に該当したとき若しくは廃除によってその相続権を失ったときは、成立しない（同 1037 条）。

（2）存続期間

配偶者短期居住権の存続期間は、以下のとおりである（同 1037 条）。

- ① 居住建物について配偶者を含む共同相続人間で遺産の分割をすべき場合は、遺産の分割により居住建物の帰属が確定した日又は相続開始の時から 6 か月を経過する日のいずれか遅い日（同条 1 項 1 号）。
- ② ①以外の場合は、3 項⁽²⁰⁾の申入れの日から 6 か月を経過する日（同項 2 号）。

（3）法的性質

配偶者短期居住権は、後述する配偶者居住権と違い、配偶者の「使用」権限のみが認められ「収益」権限は付与されていない⁽²¹⁾。

また、配偶者短期居住権は、比較的短期間の居住利益を保護するために配偶者に無償での使用を認める権利であるため、第三者対抗力まで付与されていない。

配偶者短期居住権は、使用借権類似の債権とされた。

（4）存続期間中の取扱い

民法 1038 条では、配偶者短期居住権の存続期間中、配偶者は、従前の用法に従い、善良な管理者の注意をもって、居住建物の使用をしなければ

(20) 民法 1037 条 3 項では、「居住建物取得者は、第 1 項第 1 号に掲げる場合を除くほか、いつでも配偶者短期居住権の消滅の申入れをすることができる。」と規定している。

(21) 民法 1037 条 1 項では配偶者短期居住権について、「居住建物について無償で使用する権利」を認めている。一方、後述する配偶者居住権については、同 1028 条 1 項において、「居住していた建物の全部について無償で使用及び収益する権利」を認めている。

ならないこと（同条 1 項）及び配偶者は居住建物取得者の承諾を得なければ、第三者に居住建物の使用をさせることができない（同条 2 項）ことを規定している。

また、同 1041 条（使用貸借等の規定の準用）では、同 600 条（損害賠償及び費用の償還の請求権についての期間制限）、同 1032 条 2 項（配偶者による配偶者居住権の譲渡禁止）、同 1033 条（居住建物の修繕等）及び同 1034 条（居住建物の費用の負担）の規定については、配偶者短期居住権に準用することを規定している。

（5）配偶者短期居住権の消滅

配偶者短期居住権は存続期間の満了（同 1037 条 1 項各号）によるほか、配偶者が配偶者居住権を取得したとき（同 1039 条）、配偶者が死亡したとき（同 1041 条において準用する同 597 条 3 項）、賃借物の全部が滅失等により使用することができなくなった場合（同 1041 条において準用する同 616 条の 2）は消滅する。また、配偶者が同 1038 条（配偶者による使用）1 項又は 2 項に違反したときは、居住建物取得者は、当該配偶者に対する意思表示によって配偶者短期居住権を消滅させることができる（同条 3 項）。

第 2 節 配偶者短期居住権の課税への影響

1 配偶者短期居住権と相続税

前記のとおり、配偶者短期居住権は、使用権限のみを認め、収益権限を認めない、使用借権類似の法定債権である。

相続税については、使用貸借の規定が準用され、また、収益はできず、財産性が認められない権利とされていることから、相続税の課税対象には馴染まない⁽²²⁾とされている。

平成 8 年判例では、使用貸借契約が成立したものと推認される場合に、配

(22) 財務省「令和元年度税制改正の解説」495 頁。

偶者が取得する使用利益は特別受益には当たらず、その具体的相続分から控除されることはなかった⁽²³⁾ことや検討の基となったフランス法においては、そもそも「相続上の権利ではなく、婚姻の直接の効果」とされていたことから配偶者短期居住権が相法上の課税遺産には含まないとしていることと整合性が取れているであろう。

なお、配偶者短期居住権と類似のものとされる使用貸借における課税関係について、「建物又は構築物の所有を目的として使用貸借による土地の借受けがあった場合においては、借地権の設定に際し、その設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払う取引上の慣行がある地域においても、当該土地の使用貸借に係る使用権の価額は、零として取り扱う。」⁽²⁴⁾とされる。配偶者短期居住権については、類似性のある使用貸借に係る使用権が課税されないという観点からも、相法上の課税対象財産にはならない⁽²⁵⁾。

2 配偶者短期居住権と贈与税

遺産の分割が終了したことや配偶者の死亡等を原因として配偶者短期居住権は消滅するが、前述のとおり、配偶者短期居住権については、相法上も財産性が認められない権利であり、また、配偶者が配偶者短期居住権によって受けた利益（支出することを免れた賃借料相当額が主な内容）についても、配偶者の具体的な相続分からその価額を控除することは要しない⁽²⁶⁾ことから、その消滅により、建物の所有者には、経済的利益の移転がないので、

(23) 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』45頁（商事法務、2019）。

(24) 国税庁「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて（例規）」（昭和48年11月1日付）記1（使用貸借による土地の借受けがあった場合）。

(25) 阿部徳幸「相続法改正と税務」税理61巻3号183頁（2018）において、借家権を「相続税実務に類似のもの」とした上で、「借家権は、権利金等の名称をもって取引される慣行のない地域にあるものについては評価しない（評基通94ただし書）。この実務からすれば、借家権に類似のものとされる短期居住権も同様に評価しないことになる（短期居住権については、権利金等の名称をもって取引されることは想定されていない）」と述べられている。

(26) 法務省ホームページ・前掲注(17)4頁。

課税関係は発生しない⁽²⁷⁾こととなる。

3 小括

本章において、配偶者短期居住権については、使用借権類似の債権と位置付けられており、権利の設定時や消滅時において、相法上、課税関係は生じないことを確認した。

なお、配偶者短期居住権について、その他の課税関係の問題が生ずるとすれば、例えば、配偶者が短期居住権の設定された建物の修繕等を行った場合が想定される。この点については、配偶者居住権の設定された建物の修繕等を行った場合も同様の課税関係になると考えられることから、次章「配偶者居住権」の中で考察する。

(27) 山川一陽＝松嶋隆弘編著『相続法改正のポイントと実務への影響』369 頁（日本加除出版、2018）。

第 3 章 配偶者居住権

第 1 節 配偶者居住権の新設

1 新設の経緯等

高齢化社会の進展により、相続開始時点で配偶者が既に高齢になっている事案が増加しているが、平均寿命の伸長に伴い、そのような場合でも、その配偶者がその後長期間にわたって生活を継続することも少なくない。このような場合には、その配偶者としては、住み慣れた居住環境での生活を継続するために居住権を確保しつつ、その後の生活資金としてそれ以外の財産についても一定程度確保したいという希望を有する場合も多いことが想定された。

改正前の民法の下では、配偶者が従前居住していた建物に住み続けたいという希望を有する場合には、配偶者が当該建物の所有権を取得するか、又はその建物の所有権を取得した他の相続人との間で賃貸借契約等を締結することが必要とされた。

しかし、前者の場合には、居住建物の評価額が高額となり、配偶者がそれ以外の遺産を取得することができなくなってその後の生活に支障を来す場合も生じ得ることになる。また、後者の方法による場合には、その建物の所有権を有する者との間で賃貸借契約等が成立することが前提となるため、契約が成立しなければ、配偶者の居住権は確保されないことになる⁽²⁸⁾。

そこで、配偶者に居住建物の使用を認め、一方で処分権限のない権利⁽²⁹⁾を

(28) 法務省ホームページ・前掲注(17)8頁。

(29) 民法部会第 21 回会議において、「従前は、長期居住権に基づく居住建物の利用については『使用』のみを明示していたが、この点については、賃貸借と同様、『使用及び収益』をする権限を有することとした上で、居住建物の所有者の承諾を得なければ第三者に居住建物の使用又は収益させることができないこととし、これを前提とした修正」が行われた（法務省ホームページ「法制審議会民法（相続関係）部会第 21 回会議（平成 29 年 5 月 23 日）部会資料 21『積残しの論点について（2）』」9-10 頁（<https://www.moj.go.jp/content/001225750.pdf>）（令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧）。ここでいう「長期居住権」は「配偶者居住権」のこと。なお、同資料（1 頁）において、配偶者短期居住権についても、「使用及び収益」（「収益」を認めるという議論ではな

創設することによって（これにより、建物の財産的価値を居住権部分とその残余部分とに二分することが可能となる。）、遺産分割の際に、配偶者が居住建物の所有権を取得するよりも低廉な価額で居住権を確保できるようにすることを意図したものとされた。例えば、配偶者の具体的相続分が 3000 万円である事案において、その居住建物の評価額が 2500 万円である場合には、配偶者がその建物の所有権を取得すると、配偶者は、それ以外には 500 万円に相当する財産しか取得することができないが、配偶者居住権の評価額が 2000 万円である場合には、配偶者が配偶者居住権を取得すれば、そのほかに 1000 万円に相当する財産を取得することができることになる⁽³⁰⁾。

また、配偶者居住権の活用場面は遺産分割がされる場合に限られるものではなく、例えば、それぞれの子供がいる高齢者同士が再婚した場合に、自宅建物を所有する者は、遺言によって、その配偶者に配偶者居住権を取得させてその居住権を確保しつつ、自宅建物の所有権を自分の子供に取得させることができることになる⁽³¹⁾。

このような経緯を経て配偶者居住権は新設されたが、配偶者居住権の設定場面は、遺産分割に争いがあるなど、主に法定相続分相当額を限度に相続財産を取得せざるを得ない被相続人の配偶者を想定しているものと考えられる。このことが、後述する配偶者居住権における相続税の節税問題の起因となっているものと考えられる。

く、使用貸借との平仄を取るため）とされたが、委員から異論（法務省ホームページ「法制審議会民法（相続関係）部会第 21 回会議（平成 29 年 5 月 23 日）議事録『法制審議会民法（相続関係）部会第 21 回会議議事録』」19-20 頁（<https://www.moj.go.jp/content/001238448.pdf>）（令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧）参照）が出て、最終的には、配偶者短期居住権については、「使用」のみとされた（民法 1037 条 1 項）。

(30) 法務省ホームページ・前掲注(17)9 頁。

(31) 法務省ホームページ・前掲注(17)9 頁。ただし、遺言については遺贈の場合に限られる。

2 配偶者居住権の内容

(1) 成立要件

配偶者は、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に居住していた場合（被相続人が相続開始の時に居住建物を配偶者以外の者と共有していた場合を除く。）には、次のいずれかに該当するときは、その居住していた建物の全部について無償で使用及び収益する権利を取得する（民法 1028 条 1 項）。

① 遺産の分割によって配偶者居住権を取得するものとされたとき（同項 1 号）。

② 配偶者居住権が遺贈の目的とされたとき（同項 2 号）。

なお、配偶者が配偶者居住権を取得した場合には、その財産的価値に相当する価額を相続したものとする⁽³²⁾。

また、審判による配偶者居住権の取得として、遺産の分割の請求を受けた家庭裁判所は、次に掲げる場合に限り、配偶者が配偶者居住権を取得する旨を定めることができる（同 1029 条）としている。

① 共同相続人間に配偶者が配偶者居住権を取得することについて合意が成立しているとき（同条 1 号）。

② 配偶者が家庭裁判所に対して配偶者居住権の取得を希望する旨を申し出た場合において、居住建物の所有者の受ける不利益の程度を考慮してもなお、配偶者の生活を維持するために特に必要であると認めるとき（同条 2 号）。

なお、配偶者居住権の取得事由から遺産分割方法の指定による場合が除外されたのは、遺産分割方法の指定による場合には配偶者は相続そのものを放棄しない限り、配偶者居住権を放棄することができないため、かえって配偶者の保護に欠ける結果となること考慮した⁽³³⁾ことによるものである。

(32) 法務省ホームページ・前掲注(11)8 頁。

(33) 法務省ホームページ・前掲注(15)11 頁。

(2) 存続期間

配偶者居住権の存続期間は、配偶者の終身の間（同 1030 条）とされている。ただし、遺産の分割協議、遺言、審判により期間を定めることもできる（同条ただし書）。

(3) 配偶者居住権の効力

配偶者居住権の設定をしたことによる効力のうち主なものは以下のとおりである。

イ 登記請求権

居住建物の所有者は、配偶者に対し、配偶者居住権の設定の登記を備えさせる義務を負う（同 1031 条 1 項）。

ロ 第三者対抗要件

配偶者居住権は、これを登記したときは、居住建物について物権を取得した者その他の第三者に対抗することができる（同条 2 項）⁽³⁴⁾。

ハ 配偶者による使用及び収益

① 配偶者は、従前の用法に従い、善良な管理者の注意をもって、居住建物の使用及び収益をしなければならない。ただし、従前居住の用に供していなかった部分について、これを居住の用に供することを妨げない（同 1032 条 1 項）。

② 配偶者居住権は、譲渡することができない（同条 2 項）。

③ 配偶者は、居住建物の所有者の承諾を得なければ、居住建物の改築若しくは増築をし、又は第三者に居住建物の使用若しくは収益をさせることができない（同条 3 項）。

ニ 居住建物の修繕等

① 配偶者は、居住建物の使用及び収益に必要な修繕をすることができる（同 1033 条 1 項）。

(34) 民法 605 条（不動産賃貸借の対抗力）の規定は配偶者居住権について、同 605 条の 4（不動産賃貸借人による妨害の停止の請求等）の規定は配偶者居住権の設定の登記を備えた場合について準用すると規定している（同 1031 条 2 項）。

- ② 居住建物の修繕が必要である場合において、配偶者が相当の期間内に必要な修繕をしないときは、居住建物の所有者は、その修繕をすることができる（同条 2 項）。

ホ 居住建物の費用の負担

- ① 配偶者は、居住建物の通常の必要費を負担する（同 1034 条 1 項）。
- ② 配偶者が居住建物について通常の必要費以外の費用を支出したときは、居住建物の所有者は、民法 196 条⁽³⁵⁾の規定に従い、その費用の償還をしなければならない。ただし、有益費については、裁判所は、居住建物の所有者の請求により、その償還について相当の期限を許与することができる（同条 2 項）。

（4）配偶者居住権の消滅

- ① 配偶者が同 1032 条（配偶者による使用及び収益）1 項又は 3 項の規定に違反した場合において、建物の所有者が相当の期間を定めてその是正を催告し、その期間内に是正がされないときは、居住建物の所有者は、当該配偶者に対する意思表示によって配偶者居住権を消滅させることができる（同条 4 項）。
- ② 配偶者居住権は、その存続期間の満了前であっても、配偶者が死亡したときは、消滅する（同 1036 条⁽³⁶⁾）。
- ③ 配偶者は、配偶者居住権が消滅したときは、居住建物の返還をしなければならない。ただし、配偶者が居住建物について共有部分を有する場合は、居住建物の所有者は、配偶者居住権が消滅したことを理由として

(35) 民法 196 条（占有者による費用の償還請求）

1 項 占有者が占有物を返還する場合には、その物の保存のために支出した金額その他の必要費を回復者から償還させることができる。ただし、占有者が果実を取得したときは、通常必要費は、占有者の負担に帰する。

2 項 占有者が占有物の改良のために支出した金額その他の有益費については、その価格の増加が現存する場合に限り、回復者の選択に従い、その支出した金額又は増加額を償還させることができる。ただし、悪意の占有者に対しては、裁判所は、回復者の請求により、その償還について相当の期限を許与することができる。

(36) 民法 597 条（期間満了等による使用貸借の終了）3 項「使用貸借は、借主の死亡によって終了する。」を準用している。

は、居住建物の返還を求めることができない（同 1035 条 1 項）。

④ 配偶者は、同 1035 条 1 項の規定により居住建物を返還するときは、相続開始の後に居住建物に生じた損傷（通常の使用及び収益によって生じた損耗並びに経年変化を除く。）を原状に復する義務を負う。ただし、その損傷が配偶者の責めに帰することができない事由によるものであるときは、この限りでない（同条 2 項）。

⑤ 配偶者は、同 1035 条 1 項の規定により居住建物を返還するときは、相続開始後に居住建物に附属させた物を収去する義務を負う。ただし、居住建物から分離できない物又は分離するのに過分の費用を要する物については、この限りではない（同条 2 項）。

（5）使用貸借及び賃貸借の規定の準用

配偶者居住権については、民法 597 条（期間満了等による使用貸借の終了）1 項及び 3 項、同 600 条（損害賠償及び費用の償還の請求権についての期間制限）、同 613 条（転貸の効果）並びに同 616 条の 2（賃借物の全部滅失等による賃貸借の終了）の規定を準用している（同 1036 条）。

3 民法部会における配偶者居住権⁽³⁷⁾の評価について

配偶者居住権は、財産的価値があるとされたことや各相続人が自身の具体的相続分を計算するために、配偶者居住権を評価することが必要となる。

また、遺贈や死因贈与による取得の場合であっても、特別受益との関係で具体的な相続分に影響を与える場合がある等の観点からも評価する必要がある。

配偶者居住権の価額の評価については、改正民法上、特段の規定はされていないが、民法部会においては、以下のような具体的な評価方法がいくつか提案された。

(37) 法務省ホームページ・前掲注(8)のとおり、配偶者居住権は、民法部会での議論時点では「長期居住権」と呼ばれていたが、「3 民法部会における配偶者居住権の評価について」においては、「配偶者居住権」と記する。

(1) 賃料総額を基にする評価方法⁽³⁸⁾

(計算式)

配偶者居住権の評価額

$$= \text{建物賃借権の評価額} + (\text{建物の賃料相当額} \times \text{存続期間} - \text{中間利息額})$$

前記の計算式は、配偶者居住権の法的性質を賃借権類似の法定債権と位置付けていることを踏まえ、配偶者居住権の財産的価値をその存続期間中の賃料総額として評価するものである。

また、配偶者居住権の権利自体の評価額を 0 円とする(相続税において、借家権が権利金等の名称で取引される慣行のある地域を除き、借家権については相続税を課さない取扱いがされている(評基通 94 ただし書)ことを参考にしたもの) こととしているが、その場合、当該建物の適正賃料額から配偶者居住権の評価額を算出することができるようになり、財産評価がより容易になるのではないかとされた。

(2) 固定資産税評価額を基にする評価方法⁽³⁹⁾

民法部会において、公益社団法人日本不動産鑑定士協会連合会が提出した資料に基づく評価方法である。遺産分割の実務は、建物の評価方法として固定資産税評価額が広く利用されているものと考えられ、相続税評価においても家屋の評価は、その家屋の固定資産税評価額と同額とされている(評基通 89)。

(38) 法務省ホームページ「法制審議会民法(相続関係)部会第 14 回会議(平成 28 年 10 月 18 日)部会資料 14『今後の検討の方向性について』」3・4 頁

(<https://www.moj.go.jp/content/001207259.pdf>) (令和 4 年 6 月 17 日最終閲覧)。

(39) 法務省ホームページ「法制審議会民法(相続関係)部会第 19 回会議(平成 29 年 3 月 28 日)部会資料 19-2『長期居住権の簡易な評価方法について』」2 頁

(<https://www.moj.go.jp/content/001222142.pdf>) (令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧)。

(計算式)

- ① 建物の価額（固定資産税評価額）
＝②配偶者居住権付所有権の価額＋③配偶者居住権の価額
- ② 配偶者居住権付所有権の価額
＝①固定資産税評価額×（法定耐用年数－（経過年数＋存続年数））
÷（法定耐用年数－経過年数）×ライブニッツ係数⁽⁴⁰⁾
- ③ 配偶者居住権の価額
＝①固定資産税評価額－②配偶者居住権付所有権の価額

上記②の配偶者居住権付所有権とは、配偶者居住権の負担がついた建物所有権を意味する。③の計算結果がマイナスとなる場合には、0円とする。法定耐用年数は、減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和 40 年 3 月 31 日大蔵省令第 15 号）において構造・用途ごとに規定されており、木造の住宅用建物は 22 年、鉄筋コンクリート造の住宅用建物は 47 年と定められている。存続年数については、配偶者居住権の存続期間が終身である場合には、簡易生命表記載の平均余命の値を使用するものとする。

なお、この評価方法は、当事者間で簡易な算定方法を用いることについて合意があることが前提となり、当事者間で合意が得られない場合には、不動産鑑定士による鑑定評価によるべきことになる⁽⁴¹⁾。

また、この案については、「居住建物の賃料相当額の算定には専門的知見が不可欠であり、一般国民がその算定をして長期居住権の財産評価をするのは困難であること等を考慮したうえで出された案である。ただし、配偶者居住権の評価については、生存配偶者の平均余命や健康度、相続人間の人間関係等、多様な要素が影響するために、紛争性が高まるおそれもあり、また、居

(40) ライブニッツ係数の算出には、法定利率（民法 404 条）が関わるが、当初は年 3 % でその後の利率は市中金利を基に変動する。

(41) 法務省ホームページ「法制審議会民法（相続関係）部会第 19 回会議（平成 29 年 3 月 28 日）部会資料 19-1『相続人以外の者の貢献を考慮するための方策等』」11 頁 (<https://www.moj.go.jp/content/001222141.pdf>)（令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧）。

住権保障が配偶者に限定されること等の問題」⁽⁴²⁾との指摘がある。

(2) の簡易な計算方法として示された考え方と、相法において法定化された配偶者居住権の評価方法は、基本的には同じ考え方に立ったものである。

第 2 節 配偶者居住権の課税への影響

改正民法で新設された配偶者居住権については、相法上、評価方法についてのみ規定された。また、併せて、配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。以下、単に「土地」という。）（配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地のことを、以下「配偶者敷地利用権」といい、配偶者居住権及び配偶者敷地利用権を以下「配偶者居住権等」という。）についての評価も同法で規定された。本節では、まず、配偶者居住権の評価について考察し、さらに相法を中心に課税関係への影響について考察していくこととする。

1 配偶者居住権の評価について

(1) 配偶者居住権の評価についての規定

配偶者居住権の評価については、相法 23 条の 2 で規定されている。

イ 配偶者居住権の評価

居住建物の時価－

$$\left[\text{居住建物の時価} \times \frac{\text{耐用年数} - \text{経過年数} - \text{存続年数}}{\text{耐用年数} - \text{経過年数}} \times \begin{array}{l} \text{存続年数に応じた} \\ \text{法定利率による複} \\ \text{利現価率} \end{array} \right]$$

(イ) 居住建物の時価⁽⁴³⁾

(42) 能見善久＝加藤新太郎編集『論点体系判例民法（第 3 版）11 相続』548 頁（第一法規、2019）。なお、長期居住権とは配偶者居住権のことである。

(43) (イ)～(ホ)において、○数字は「項」を、漢数字は「号」を表す。

建物の相続税評価額（固定資産税評価額）

- (ロ) 耐用年数（相法 23 条の 2 ①二イ、相令 5 条の 7 ②、相規 12 条の 2）

居住建物の全部が住宅用であるものとした場合におけるその居住建物に係る減価償却資産の耐用年数等に関する省令に定める耐用年数に 1.5 を乗じて計算した年数（6 月以上の端数は 1 年とし、6 月に満たない端数は切り捨て）

- (ハ) 経過年数（相法 23 条の 2 ①二イ）

居住建物の新築時から配偶者居住権の設定時までの年数（6 月以上の端数は 1 年とし、6 月に満たない端数は切り捨て）

- (ニ) 存続年数（相法 23 条の 2 ①二イ、相令 5 条の 7 ③）

配偶者居住権が存続する年数（6 月以上の端数は 1 年とし、6 月に満たない端数は切り捨て）で、存続期間が終身の間とされた場合はその配偶者居住権が設定された時におけるその配偶者の平均余命⁽⁴⁴⁾とし、それ以外の場合は設定された存続年数（その年数がその配偶者居住権が設定された時における配偶者の平均余命を超える場合は平均余命とする。）

- (ホ) 存続年数に応じた法定利率による複利現価率（相法 23 条の 2 ①三）

$$1 / (1 + \text{民法の法定利率})^n$$

n は、配偶者居住権の存続年数

ロ 配偶者敷地利用権の評価

$$\text{土地の時価} - \text{土地の時価} \times \begin{array}{l} \text{存続年数に応じた法定} \\ \text{利率による複利現価率} \end{array}$$

（２）配偶者居住権の評価についての考察

イ 配偶者居住権の評価の法制化

(44) 相規 12 条の 3（配偶者の平均余命）

施行令 5 条の 7 第 3 項 1 号に規定する財務省令で定める平均余命は、厚生労働省の作成に係る完全生命表に掲げる年齢及び性別に応じた平均余命とする。

配偶者居住権の評価については、原則的な「時価」による評価ではなく、地上権等と同様に評価方法が法定化された。その主な理由は以下のとおりである⁽⁴⁵⁾。

- ① 相法の「時価」とは、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解されており、取引可能な財産を前提としているが、配偶者居住権は譲渡することが禁止されているため、この「時価」の解釈を前提とする限り、解釈に委ねるには馴染まないと考えられること。
- ② まだ制度が開始しておらず、配偶者居住権の評価額について解釈が確立されているとは言えない現状において解釈に委ねると、どのように評価すれば良いのか納税者が判断するのは困難であると考えられ、また、納税者によって評価方法が区々となり、課税の公平性が確保できなくなるおそれがあること。
- ③ 配偶者の余命年数を大幅に超える存続期間を設定して配偶者居住権を過大に評価し、相続税の配偶者に対する税額軽減の適用を受ける等の租税回避的な行為を防止するためには、法令の定めによることが適切であると考えられること。

ロ 配偶者居住権の評価についての考察

配偶者居住権は民法の規定により譲渡できないことから、「相続税の課税上はゼロ評価とする」という考え方もあり得るが、税務においてゼロ評価すると、『配偶者が配偶者居住権を取得した場合には、その財産的価値に相当する価額を相続したものと扱う。』とする民法の考え方との間で齟齬が生じ、実務が混乱しかねない。また、配偶者居住権が設定された土地建物について、その所有者の取得財産価額に一定の斟酌を行うと、その土地建物の価額の一部分が課税から脱落する⁽⁴⁶⁾ことになり、配偶者

(45) 財務省・前掲注(22)496 頁。

(46) 小池正明『税理士のための相続法と相続税法』205 頁（清文社、2019）。

居住権等の評価額をゼロとすることは、結果として、配偶者居住権の設定された土地建物の所有権を取得した他の相続人は、その土地建物について使用収益が制限されているにもかかわらず、自用（土地建物の相続税評価額の 100% の評価額）として評価せざるを得ないこととなる。岩崎教授も、「配偶者居住権は、使用・収益権だけで、処分権を含まない。つまり、譲渡不可なのだから、客観的な交換価値はない。それゆえ、相続税の課税財産には含まれないと考えるべきではないか。他方、配偶者居住権が設定された敷地所有者の方は、使用・収益権が制限される分、その分は評価額がディスカウントされるべきではないかという意見」⁽⁴⁷⁾に対し、「本来、配偶者居住権など設定しなくてもよい、仲のよい相続人間であっても、非常に高額な不動産が相続財産に含まれる場合には、配偶者居住権を設定して、残された配偶者の方に使用・収益権を与えておくと、その部分については相続税が全然かからなくなるし、敷地を相続した相続人については、使用・収益権がない部分だけ課税価額が軽減されて、相続税の負担も軽減するというのであれば、これは資産家にとってはものすごく有利な節税策になる。そのような結果をもたらす評価方法は適正ではないだろうと思います。配偶者居住権は、登記されうる使用・収益権として、残された配偶者の終身に及ぶ物権に準ずる権利なので、その経済的価値は適正に評価されたうえ、相続税の課税対象になるというべきだと考えます。」⁽⁴⁸⁾と述べられている。相続税は、相続又は遺贈により取得した財産に対し課する（相法 2 条）ものであることから、配偶者居住権の相続が「財産的価値に相当する価額を相続」したものである以上、配偶者居住権等が一定の評価をされることは妥当であると考ええる。

具体的な評価方法について、民法部会においては、複数の案が検討されたが、専門的知識等を要するものや評価すること自体にコストがかか

(47) 岩崎政明「民法（相続編）改正の課税への影響」租税研究 834 号 265 頁（2019）。

(48) 岩崎・前掲注(47)265 頁。

りすぎるものなど、納税者側からみても評価すること自体が困難なものであり、また、恣意的な評価を誘発しそれこそ租税回避的な行為に繋がるのではないかという観点からも、法制化（評基通によらず、直接相法で規定）したことはある意味当然⁽⁴⁹⁾であると考ええる。

平均余命をもとに評価額を算出することについて、配偶者の相続後の実際の余命が、平均余命どおりとは限らないことから、評価額に過不足が生じる場合もあるという考え方もあろうが、相続財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価により評価する（相法 22 条）のが原則⁽⁵⁰⁾である。また、配偶者居住権の設定された居住建物を相続した他の相続人（以下「居住建物相続人」という）にとっては、配偶者居住権の設定されている期間中は、その使用及び収益を制限されることとなることから、配偶者居住権の存続期間の長短が反映される評価方法⁽⁵¹⁾は妥当であろう。その際、平均余命を基準としたことは、課税時期における最も合理的な評価方法であろう⁽⁵²⁾。

(49) 手塚貴大「配偶者居住権」日税研論集 81 号『夫婦・親子と租税法』234 頁（税務研究センター、2022）。手塚教授は、「配偶者居住権にいわゆる時価を概念し難いこと、さらには、租税回避の否認を行うという点では法定評価は正当な立法政策であるといえよう。」と述べられている。

(50) 小池正明「配偶者居住権に係る相続税の課税問題」税務事例研究 172 号 61 頁（2019）、小池税理士は、「相続財産の価額は、相続開始時の現況で評価するのが原則であり（相法 22）平均余命年数は、まさに配偶者の相続開始時の現況である。また、配偶者が短期間で死亡し又は長期間生存したとしても、それをもって租税回避的な問題が生じたとはいえない。したがって、配偶者の平均余命年数と実際の生存年数に差異が生じたとしても、当初の配偶者居住権の価額を修正する必要はない。」と述べられている。

(51) 法務省ホームページ・前掲注(39) 8 頁。民法部会において、配偶者敷地利用権の評価方法として借地権割合を使用する案も検討されたが、借地権割合では配偶者居住権の存続期間の長短が何ら反映されないことについて問題視されていた。

(52) 財務省・前掲注(22)504 頁。「平均余命による評価方法は、課税時期における最も合理的な評価方法であると考えられることから、この差を生じたことに伴い事後的に税額を調整する必要はないものと考えられます。この点は、同じく平均余命によっている相続税法第 24 条の定期金に関する権利の評価においても同様となっています。」と説明している。

2 居住建物の一部が賃貸の用に供されていた場合

配偶者居住権は、居住建物全体に及ぶことから、居住建物全体を使用するものとして相続税評価額を算出することになるが、居住建物の一部が賃貸の用に供されていた場合は、配偶者居住権の評価にあたっては、相法の規定により、当該部分を除外して評価することとなる。

(1) 相法等の規定

居住建物において、その建物の一部を被相続人が生前、第三者に貸し付けていた場合、その部分（以下「賃貸部分」という）については、配偶者居住権は成立するものの、賃借人たる第三者は既に被相続人から引渡し⁽⁵³⁾を受けていることから、当該第三者に対し配偶者居住権は対抗できないことになり、一般的に賃借人は、賃貸人たる地位を承継した居住建物の所有者（すでに成立している賃貸借契約の地位の承継者）に対して賃料を支払うこととなる⁽⁵⁴⁾とされている。この場合、配偶者居住権等の相続税の評価については、計算上、実質的に配偶者居住権に基づく使用及び収益ができない部分を除外して評価することとなる（相法 23 条の 2 第 1 項及び 3 項、相令 5 の 8 第 1 項及び 4 項）。具体的には、配偶者居住権等の評価額の基礎となるのは「賃貸以外の部分」であることから、その賃貸されている部分を除いて配偶者居住権等を評価する⁽⁵⁵⁾。一方、当該物件の所有権を取得した配偶者以外の相続人は自身の相続税の計算上、賃貸の用に供されている部分については、100%自己所有として評価することになるが、宅地（土地又は土地の上に存する権利を含む。以下「宅地等」という。）については、貸付事業用宅地等の小規模宅地等の特例（措法 69 条の 4）の適用が可能となる場合がある。

(53) 借地借家法 31 条（建物賃貸借の対抗力）

建物の賃貸借は、その登記がなくても、建物の引渡しがあったときは、その後その建物について物権を取得した者に対し、その効力を生ずる。

(54) 堂藺＝野口・前掲注(23)16 頁。

(55) 国税庁「資産評価企画官情報第 3 号、資産課税課情報第 16 号『配偶者居住権等の評価に関する質疑応答事例』について（情報）」（令和 2 年 7 月 7 日）50-51 頁。

(2) 賃貸部分の一部が一時的に空室であった場合

貸家に関連する課税関係において、賃貸部分の一部が一時的に空室（以下「一時的に空室」という）であった場合の取扱いはどうなるのかといった疑問が生ずる場合がある⁽⁵⁶⁾。貸家建付地について、評基通では、「継続的に賃貸されていた各独立部分で、課税時期において、一時的に賃貸されていなかったと認められるものを含むこととして差し支えない」⁽⁵⁷⁾と規定している。

一方、賃貸部分については、配偶者居住権自体は成立することから、居住建物相続人が賃貸の用に供さなくなった場合には、民法の規定⁽⁵⁸⁾により、配偶者がその部分を使用及び収益することが可能となる。その結果、居住建物相続人が、新たな賃借人に貸し付けた場合については、居住建物相続人が配偶者から借り受けた上で当該賃借人に貸し付けたことになるとの指摘⁽⁵⁹⁾もある。その結果、当該賃貸部分については、「配偶者居住権の評価において控除できないのではないか」、また、「当該建物の所有権を相続した相続人は宅地等について貸付事業宅地等として小規模宅地等の特例の適用ができないのではないか」といった疑問が生じる。

イ 民法の規定の考察

配偶者居住権は、残された配偶者が生前、居住していた建物に引き続き居住できる権利であり、その権利は原則として建物全体に及ぶ。一方で、被相続人が居住建物の一部を賃貸の用に供していた場合には、配偶

(56) 国税庁ホームページ「貸家建付地等の評価における一時的な空室の範囲（質疑応答事例）」(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hyoka/04/12.htm>)（令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧）。

(57) 評基通 26（貸家建付地の評価）(2)の注 2。

(58) 民法 1032 条 1 項ただし書き「従前居住の用に供していなかった部分について、これを居住の用に供することを妨げない。」。

(59) 香取稔「税理士のための配偶者居住権の実務ポイント〈第 5 回（最終回）配偶者居住権の消滅等〉」税務通信 3654 号 27-28 頁（2021）。一時的に空室となっている部分の敷地について、所有者は配偶者から配偶者居住権を借り受けて新たな賃貸人に貸し付けることになることと解され、事業供用要件を満たさなくなることから、事業用宅地等として小規模宅地等の特例の適用は困難ではないかと指摘されている。

者は従前から居住する賃借人に対抗できないことになるが、一時的に空室であった場合、居住建物相続人が引き続き賃貸の用に供することについて考察する。

- ① 配偶者は民法 1028 条の規定により、居住建物の全部について使用収益する権利（配偶者居住権）を取得することとなる。一方、遺産分割協議により配偶者が配偶者居住権を取得することができない場合、配偶者は家庭裁判所に配偶者居住権の取得を請求することができるが、その場合において、「居住建物の所有者の受ける不利益の程度を考慮してもなお配偶者の生活を維持するために特に必要があると認めるとき」（同 1029 条 2 項）に審判により配偶者居住権は設定される。このように居住建物相続人に対しても一定の配慮がされている。
- ② 配偶者居住権は第三者への対抗要件として登記することができ（同 1031 条）、その場合、建物の全部について登記されることになるが、これは、建物の一部について配偶者居住権が成立することを認めると、配偶者は居住建物全体についての配偶者居住権を取得するよりも低い評価額で配偶者居住権を取得することができることになり、執務執行妨害目的等で利用されるおそれがあることや、建物の一部について登記することを認めることが技術的に困難であること等を考慮したものである⁽⁶⁰⁾。
- ③ 配偶者居住権を取得した配偶者による居住建物の使用及び収益の具体的内容を定めた同 1032 条において、配偶者は、従前の用法に従い、居住建物の使用及び収益をしなければならない等の制限を設けている。配偶者居住権は、無償で居住建物の使用及び収益をすることができる権利であるが、使用貸借契約の借主等と同様に、配偶者は、居住建物の所有者の承諾を得なければ、第三者に居住建物を使用又は収益させることはできないことになっていることから、実際には居住建

(60) 堂薊幹一郎＝神吉康二編著『概説改正相続法（第 2 版）』16 頁（きんざい、2021）。

物の使用権限を有するに過ぎず、配偶者の意思のみで居住建物の収益をすることができる場合はほとんど想定することができない⁽⁶¹⁾とされている。

なお、ここでいう「収益」とは、居住建物を賃貸して利益を上げることなどをいい、利益を得るための活動を行う場所として居住建物を使用すること(居住建物の一部で小売店や飲食店を営業すること)は、基本的には収益に当たらないと解される⁽⁶²⁾。

- ④ 一方で、配偶者は従前居住の用に供していなかった部分について、これを居住の用にすることを妨げない(同 1032 条 1 項)と規定されていることから、賃貸の用に供さなくなった場合に、配偶者はその部分を新たに居住の用に供することは可能となる。しかしながら、居住の用に供するために増改築を行う場合には居住建物の所有者の許可が必要であるため、当該相続人が再度、賃貸の用に供することを予定している場合、配偶者に対し、増改築を認めないと思われる。

賃貸部分の一部を配偶者が居住用部分に使用すること等が実際にどの程度まで認められるのかは今後の審判等を経なければ分からないが、上記①のとおり、居住建物相続人が居住建物の使用を制限されることへの配慮もされていることから、配偶者にとっては、従前の居住部分についての権利は保護されているものの、居住部分を拡大することについては、実質的には困難な場合が多いのではないかと考える。したがって、実態として、居住建物相続人が引き続き貸付事業を営んでいる状態と変わらない状態が継続する場合も多いことが想定される。

ロ 一時的に空室の場合における配偶者居住権の評価についての考察

相基通 23 の 2-1 (一時的な空室がある場合の「賃貸の用に供されている部分」の範囲)は、相続開始時において一時的に空室になったにすぎないと認められる部分について、評基通上、当該部分を賃貸の用に

(61) 堂藺＝神吉・前掲注(60)15 頁。

(62) 堂藺＝神吉・前掲注(60)21 頁。

供されているとして取り扱うこととした場合には、配偶者居住権等の評価においても同様に賃貸されている部分として取り扱うと規定している。

上記イのとおり、配偶者居住権は居住建物全体に及ぶ権利ではあるものの、その一部が賃貸の用に供されている場合には、賃借人との関係上、配偶者居住権は対抗できない。また、一時的に空室であった場合、空室になった瞬間に当該部分について配偶者が使用及び収益することが可能と考えられるものの、実態として居住建物相続人が事業を継続する（配偶者が結果として居住用として使えない）ケースが多いことが想定される。この点については、従前の配偶者の居住部分は確保されていること等から、必ずしも配偶者居住権の新設の趣旨等にも反しないものであると考える。

このことから、配偶者居住権の相続税評価にあたっては、一時的に空室であった部分を、賃貸の用に供されている部分に含めることを規定する相基通 23 の 2－1 の適用は妥当であろう。

ハ 貸付事業用宅地等に係る小規模宅地等の特例の適用について

居住建物相続人が居住建物の敷地である宅地等を有する場合、他の特例適用条件に合致していれば、当該宅地等のうち、賃貸の用に供している部分については小規模宅地等の特例の適用を受けることが可能となる。そして、一時的に空室の場合については、措通 69 の 4－24 の 2（被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等）において、「貸付事業の用に供されていた宅地等には、当該貸付事業に係る建物等のうちに一時的に賃貸されていなかったと認められる部分がある場合における当該部分に係る宅地等の部分が含まれることに留意する」と定めている。

措法 69 条の 4 第 3 項 4 号イは、「当該親族が、相続開始時から申告期限までの間に当該宅地等に係る被相続人の貸付事業を引き継ぎ、申告期限まで引き続き当該宅地等を有し、かつ、当該貸付事業の用に供してい

ること」と規定し、要件の一つとして「事業承継要件」⁽⁶³⁾を求めている。前述のとおり、仮に、一時的に空室になった時点で、配偶者に当該空室部分の使用権が移り、居住建物相続人は当該部分を配偶者から使用貸借をして新たに貸し付けをすると、被相続人から貸付事業を引き継いだことにならず、事業承継要件を満たさないのではないかといった疑問が生じる。

貸付事業用宅地等に係る小規模宅地等の特例の適用に関する通達の中に、対象の宅地等が使用貸借されている場合について規定しているものがある。

【措通 69 の 4－4 の 2】

相続又は遺贈により取得した宅地等が、当該相続の開始直前において配偶者居住権に基づき使用又は収益されていた建物等の敷地の用に供されていたものである場合には、当該宅地等のうち、次に掲げる宅地等が事業用宅地等に該当するものとする。

- (1) 他に貸し付けられていた宅地等（当該貸付けが事業に該当する場合に限る。）
- (2) (1)に掲げる宅地等を除き、被相続人等の事業の用に供されていた建物等（被相続人等又はその他親族が所有していた建物等をいう。）で、被相続人等が配偶者居住権者（当該配偶者居住権を有する者をいう。）であるもの又はその他親族が配偶者居住権者であるもの（被相続人等が当該建物等を配偶者居住権者である当該その他親族から無償で借り受けていた場合における当該建物等に限る。）の敷地の用に供されてい

(63) 国税庁ホームページ（タックスアンサー）「No.4124 相続した事業の用や居住の用の宅地等の価額の特例（小規模宅地等の特例）」

(https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/sozoku/4124_qa.htm)（令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧）。事業承継要件とは、「その宅地等に係る被相続人の貸付事業を相続税の申告期限までに引き継ぎ、かつ、その申告期限までその貸付事業を行っていること。」である。

たもの

措通 69 の 4-4 の 2 (宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地である場合の被相続人等の事業の用に供されていた宅地等の範囲) は、措通 69 の 4-4 (被相続人等の事業の用に供されていた宅地等の範囲) の考え方を踏まえて、措法 69 条の 4 第 1 項に規定する「被相続人等の事業の用に供されていた宅地等」の範囲について、当該宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地である場合の判定方法を示したものである⁽⁶⁴⁾。

本通達は、配偶者居住権者がその建物等を無償で貸し付けていた場合において、配偶者居住権者以外の「被相続人等」が当該建物等を無償で借り受けて当該建物等を事業の用に供していたときは、当該宅地等は当該「被相続人等」の事業の用に供されていた宅地等に該当するとしている。これを、本節の考察に置き換えれば、「一時的に空室」になった時点は、被相続人の死亡による相続開始後ではあるが、事業用部分 (の一部) を使用貸借し引き続き事業の用に供すれば、「事業承継要件」(「その宅地等に係る被相続人の貸付事業を相続税の申告期限までに引き継ぎ、かつ、その申告期限までその貸付事業を行っていること。」) に該当すると判断してもよいのではないかと考える。

一時的に空室であった場合の貸付事業用部分については、措通 69 の 4-24 の 2 (被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等) の適用と措通 69 の 4-4 の 2 (宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地である場合の被相続人等の事業の用に供されていた宅地等の範囲) の取扱いを準用⁽⁶⁵⁾することで、貸付事業用宅地等の小規模宅地

(64) 森田哲也編『令和 4 年版相続税・贈与税関係 租税特別措置法通達逐条解説』67 頁 (大蔵財務協会、2022)。

(65) 香取・前掲注(59)27-28 頁。なお、香取税理士は「措置法通達 69 の 4-4 の 2 (宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地である場合の被相続人等の事業の用に供されていた宅地等の範囲) の取扱いを準用して事業供用要件の判断をする

等の特例の適用をすることは可能であるとする。

3 配偶者が増改築をした場合の課税関係

(1) 問題意識

居住建物については、経年劣化などにより、修繕や増改築の必要が出てくるケースは十分に想定される。また、例えば固定資産税の負担等を配偶者居住権者と居住建物相続人との間でどちらが負担すべきか等の問題が生じることがある。さらに、本来負担すべき者以外の者が負担した場合、贈与税等の課税問題も生ずることとなる。これらの点について考察する。

(2) 居住建物の修繕等の費用負担

イ 居住建物の修繕等

居住建物の修繕が必要な場合には、まず配偶者において修繕することができ（民法 1033 条 1 項）、居住建物の所有者は、配偶者が相当の期間内に必要な修繕をしないときに修繕をすることができる（同条 2 項）。これは、居住建物の修繕について最も利害関係を有しているのは実際に居住建物を使用している配偶者であり、居住建物の所有者は配偶者に対して修繕義務を負わず、居住建物の通常必要費となる修繕費用は配偶者の負担になる（同 1034 条 1 項）ことから、配偶者に修繕の一次的な権限を付与することとされた⁽⁶⁶⁾。

居住建物の修繕については、まず、配偶者が修繕の権限を持ち、修繕費の負担をすることになるが、配偶者により修繕が実行されない場合に居住建物の所有者は居住建物の保存等のために修繕を行うことができることになるが、この際の費用負担については、配偶者と所有者のどちらがすべきかが問題となる。

ロ 費用負担（通常費用負担）

ことも考えられなくはないですが、それを直ちに準用することができるかという点も言えません。」と述べられ、同通達の準用を示唆されている。

(66) 堂藺＝神吉・前掲注(60)17 頁。

改正民法では、配偶者は、居住建物の通常の必要費を負担する（同 1034 条 1 項）と規定している。同項に規定する「通常の必要費」は、使用貸借に関する同 595 条 1 項（借用物の費用負担）に規定する「通常の必要費」と同一の概念であり、これには、居住建物の保存に必要な通常の修繕費用のほか、居住建物やその敷地の固定資産税等が含まれるものと考えられる（最二小判昭 36.1.27 裁判民集 48 号 179 頁）⁽⁶⁷⁾。すなわち、通常の必要費は物件の使用主である配偶者が負担すべきことを示している。仮に配偶者が居住建物の修繕を行わず、所有者が修繕の必要性を感じ、自身が負担して修繕を行った場合でも本来の負担者は配偶者であると判断すべきであろう。

なお、固定資産税の納税義務者は固定資産の所有者とされているため、配偶者居住権が設定されている場合でも、特段の見直しがされない限り居住建物の所有者が納税義務者になる。このため、居住建物の所有者は、固定資産税を納付した場合には、配偶者に対して求償することができるようになる⁽⁶⁸⁾。

次に、居住建物の修繕に伴ってその価値が増加する場合（増改築などその支出が資本的支出に当たる場合）について考察する。

（3）居住建物の増改築（有益費負担）

改正民法では、通常の必要費については上述のとおり、配偶者が負担することとなるが、配偶者が居住建物について通常の必要費以外の費用を支出したときは、居住建物の所有者は同 196 条の規定に従い、その費用の償還をしなければならないとされている（同 1034 条 2 項）。

配偶者が費用を負担し、居住建物の増改築を行った場合、所有者に対し、その費用の償還を請求できることになるが、配偶者が所有者に対し費用負担を求めない場合には、配偶者から所有者に対し、贈与があったものとして贈与税の課税が検討されることとなる（所有者が費用の償還をした場合

(67) 堂藺＝神吉・前掲注(60)18 頁。

(68) 堂藺＝神吉・前掲注(60)18 頁。

にその金額が適正でない（少額である等）ときも適正額と支出額の差額についても同様に贈与税の課税の問題が生ずる。）。さらに、贈与税課税については、課税時期はいつになるのか及び所有者が本来負担すべき額はいくらになるのかといった点が問題となる。

イ 民法の規定等

民法 196 条 2 項（占有者による費用の償還請求）は、占有者が占有物の改良のために支出した金額その他の有益費については、その価格の増加が現存する場合に限り、回復者の選択に従い、その支出した金額又は増加額を償還させることができると規定している。

同項についての判例⁽⁶⁹⁾は、「民法 608 条 2 項、196 条 2 項が、賃借人に有益費償還請求権を与えている法意は、賃借人が賃借物につき有益費を支出してその価値を増加させているときには、増加価値を保持したまま賃借物が返還されると賃貸人は賃借人の損失において増加価値を不当に利得することになるので、現存する増加価値を償還させることにあると解される。」としている。

ロ 相続税の取扱い

相法 9 条は、対価を支払わないで利益を受けた場合においては、「当該利益を受けた時において」、「当該利益を受けた者が当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額（対価の支払があった場合には、その価額を控除した金額）」について当該利益を受けさせた者から贈与があったものとみなすと規定している。ところで、民法 242 条（不動産の付合）は、「不動産の所有者は、その不動産に従として付合した物の所有権を取得する。」と定めており、不動産の所有者は増改築部分の所有権を取得することになる。一義的には、子の所有する建物に親が資金を拠出して増改築を行った場合に、子が対価を支払わない又は著しく低い価額の対価しか負担しない場合には、贈与税の課税関係が生じることにな

(69) 最三小判昭和 48 年 7 月 17 日民集 27 卷 7 号 798 頁。

る⁽⁷⁰⁾。

ハ 考察

配偶者が居住建物の増改築を行い、当該費用を負担した場合は、当該費用は有益費として建物の所有者に償還請求することになる。この場合、民法 196 条 2 項に当てはめると、「その価額の増加が現存する場合に限り」償還請求が可能となり、当該請求を行う時期については、物の返還時であると解されている⁽⁷¹⁾。そして、建物の返還時に「その価額の増加が現存する場合」には、回復者（配偶者居住権設定の場合、通常は所有者）の選択に従い、「その支出した金額又は増加額を償還」させることとなる。

一方で、相法は、「当該利益を受けた時において」、「当該利益を受けた者が当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額（対価の支払があった場合には、その価額を控除した金額）」について当該利益を受けさせた者からの贈与があったものとみなすとし、これによれば、増改築時に贈与税の課税問題が生じることになる。

上記の判例は、「賃借人が賃借物につき有益費を支出してその価値を増加させているときには、増加価値を保持したまま賃借物が返還されると賃貸人は賃借人の損失において増加価値を不当に利得することになるので、現存する増加価値を償還させることにあると解される。」としているが、例えば、配偶者居住権者と居住建物の所有権者が同居している場合には、「増加価値を不当に利得する」時点は、居住建物の増改築時（民法 242 条により増改築部分の所有権も取得できることになるばかりではなく、同居の場合、所有者自身も直接的に増改築の恩恵を受けることができる）といえ、この場合、増改築時に贈与税の課税の有無を判断する

(70) 国税庁ホームページ「父所有の家屋に子が増築した場合の贈与税の課税関係」(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/sozoku/14/04.htm>)（令和 4 年 6 月 10 日最終閲覧）参照。

(71) 佐久間毅『民法の基礎 2 物権〔第 2 版〕』292 頁（有斐閣、2019）。

必要があろう。つまり、贈与税の課税については、当事者間の認識や、増改築の経緯など総合勘案して判断されるべきものと考ええる。

4 配偶者居住権消滅時の課税関係

(1) 問題意識

配偶者の死亡により配偶者居住権は民法の規定上消滅することとなるが、配偶者居住権は居住建物の所有者に対し、相続を原因として移転するものではないので、相続税の課税関係は生じず、また、配偶者居住権が有期で設定されて存続期間が満了した場合についても同様に贈与税の課税は生じないとされている。

これについては、居住建物の所有者が使用収益することが可能となったことを利益と捉え、その居住建物の所有者に対してみなし課税をするという考え方もあるが、このように配偶者の生存中存続し、死亡に伴い消滅するという権利関係が生じるのは民法に定められた配偶者居住権の意義そのものに由来するものであることや、居住建物の所有者は配偶者居住権の存続期間中は自らの使用収益が制約されるという負担を負っていること、また、その負担は存続期間にわたって逡減するものであり、配偶者の死亡時にまとめて解消されるものではないことを踏まえれば、課税の公平上の問題があるとも言えないことから、みなし課税をする必要はないとされている⁽⁷²⁾。

一方で、二次相続時には配偶者居住権が相続財産とならないとすると、相続税の節税が可能であるとするもの⁽⁷³⁾や、「配偶者居住権が高く評価されると、租税回避を目的とした配偶者居住権の設定が行われる可能性があると考えられる。……配偶者の平均余命年数より前に、配偶者に相続が発生した際には、配偶者の相続人が敷地等所有者である場合に限り、配偶者居住権を相続により取得したものとみなされる規定を創設すべきであ

(72) 財務省・前掲注(22)503-504 頁。

(73) 坂田真吾「配偶者居住権の利用上の留意点」税弘 68 巻 11 号 22-23 頁 (2020)。

る」⁽⁷⁴⁾等の指摘がある。

(2) 配偶者居住権消滅時の課税についての考察

配偶者居住権の民法における法的性質については、賃借権類似の法定の債権と位置付けられている。

類似の例として借家権についての相続税における評価については、評基通 94 で、「この権利が権利金等の名称をもって取引される慣行のない地域にあるものについては、評価しない。」と規定している。

配偶者居住権は民法の規定により譲渡できないこと及び相続開始等により権利自体が消滅するものであることから、配偶者居住権を二次相続における相続財産とすべきではないと判断できる。

配偶者居住権が節税策という観点で考えれば、配偶者居住権等として評価された部分については、二次相続時には相続税の課税の対象とはならないとされていることが論点となると考える。令和 2 年版厚生労働白書⁽⁷⁵⁾によると男性の平均寿命は 81.41 年、女性は 87.45 年とされ、一次相続の発生が平均寿命どおりと仮定すると、その時点での平均余命⁽⁷⁶⁾は、5～10 年くらいとなる。一次相続時点での配偶者の平均余命が 10 年であると仮定すれば、相続税の評価上、複利現価率は 0.744 であることから、概算にはなるが、配偶者居住権等は配偶者居住権の設定された土地建物の 25%程度の評価額となると見込まれる。

つまり、配偶者居住権等の評価額が仮に対象物件の 25%だと仮定したとき、居住建物相続人にとっては、全体の 75%に対する相続税を負担すれば、二次相続時において、その権利を結果的に 100%取得することが可能になる。

(74) 東京税理士会ホームページ「平成 32 年（2020 年）度税制及び税務行政の改正に関する意見書（平成 31 年 3 月 19 日）」14 頁(https://www.tokyozeirishikai.or.jp/common/pdf/general/material/opinion/190411_zeimugyousei_iken.pdf)（令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧）。

(75) 厚生労働省ホームページ「令和 2 年版厚生労働白書」13 頁(<https://www.mhlw.go.jp/content/000735866.pdf>)（令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧）。

(76) 前掲注(44)参照。

二次相続まで考慮すれば、評価額は 25% 程度の減額となるものの、居住建物相続人は、このケースでいえば、10 年間は使用制限付きの所有権を取得することになり、この点を考慮し、一定の減額は必要となる。また、二次相続までの長期間にわたる節税はその設定時の前提と違う状況が起ることもあり得る。例えば、一次相続時に配偶者と居住建物相続人が別居していた場合で、二次相続の前に結果として両者が同居することになった時などは、居住建物相続人は二次相続において居住用宅地等の小規模宅地等の特例の適用を受けられる可能性があることから、一次相続時に節税策をとったことで結果的に税負担が増える場合⁽⁷⁷⁾もある。さらに、節税策のためにあえて、配偶者居住権の設定をしたと仮定した場合、居住建物相続人は一次相続時に当該居住建物及びその敷地の所有権についての相続税を負担することになり、このことは、相続税を先払いしたと同じことになると考える。

配偶者居住権に限らず新しい制度ができれば、それまでの課税関係（評価額や相続税額）に変化が生じることは当然とも言えると考ええる。しかしながら、相続税の納税額が結果的に減少することのみを理由として配偶者居住権を設定したとすれば、制度の趣旨に反することになるおそれがあるとともに、結果的に納税者間の不公平感⁽⁷⁸⁾につながり、何らかの対応も必要になると思われる。このような、節税策についての対応として、例えば、被相続人の配偶者とその子がともに居住建物に同居していたとして、配偶者居住権を設定する場合、改正民法における配偶者居住権設定の経緯でもある、「配偶者としては、住み慣れた居住環境での生活を継続するために居住権を確保しつつ、その後の生活資金としてそれ以外の財産についても一

(77) 上記の例を参考に考えれば、居住建物相続人にとってみれば、一次相続時には所有権を取得（一次相続時に居住建物の 75% 相当分について相続税の課税がされる。）せず、かつ、二次相続時に、居住用宅地等の小規模宅地等の特例の適用対象となれば、二次相続時には 80% の減額ができることとなる。

(78) 配偶者居住権の設定は、自宅がある場合に限られることから、自宅を持たない納税者との不公平も大きくなる等。

定程度確保したいという希望を有する場合」についての保護の必要性は少ない（そもそも居住権は確保されている）と考えられることから、配偶者居住権等の評価額を相対的に抑制するなどの対応もあるのではないかな。

ただし、配偶者居住権は新設されたばかりの権利であり、どのように利用されるか等、当面は様子を見る必要があると考える。そして、今後、過度の節税策が出てきたときは、法改正を含め、何らかの対応が求められることとなろう。

5 配偶者居住権と小規模宅地等の特例

相続税の申告において、配偶者居住権を申告する際に、居住用の小規模宅地等の特例の適用を選択するケースは多いと想定される。それ以外にも、第 2 節で考察した賃貸部分がある場合などで小規模宅地等の特例の適用がされることも想定される。

（1）小規模宅地等の特例⁽⁷⁹⁾の概要

個人が相続又は遺贈により取得した財産のうちに、当該相続開始の直前において、当該相続若しくは遺贈に係る被相続人又は当該被相続人と生計を一にしていた当該被相続人の親族の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等で財務省令⁽⁸⁰⁾で定める建物又は構築物の敷地の用に供されているものについて、相続税の課税価格に算入すべき価格は、当該土地等の評価額の特定事業用宅地等及び特定居住用宅地である場合は 20%、貸付事業用宅地等である場合は 50%を算入するというものである。

（2）配偶者居住権と小規模宅地等の特例について

小規模宅地等の特例については、建物は対象とならず、宅地等について適用されるものであることから、配偶者居住権自体には適用はなく、配偶者敷地利用権について、特例適用の有無の判断をすることとなる。この場合、配偶者敷地利用権が「土地の上に存する権利」であるか否かが判断の

(79) 措法 69 条の 4 第 1 項。

(80) 措規 23 条の 2 第 1 項。

ポイントとなる。

この点について、財務省は、「配偶者居住権そのものは建物についての権利であることから、宅地を対象とする小規模宅地等についての課税価格の計算の特例は適用がありませんが、敷地利用権については土地の上に存する権利であることから小規模宅地の特例の適用があります。」⁽⁸¹⁾と説明している。

なお、措令 40 条の 2 第 6 項は、「法 69 条の 4 第 1 項の規定の適用を受けるものとしてその全部又は一部の選択をしようとする特例対象宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される宅地等又は当該宅地等を配偶者居住権に基づき使用する権利の全部又は一部である場合」の取扱いを定めており、法令上においても、配偶者敷地利用権は小規模宅地等の特例の適用の対象となる宅地等ということになる。

したがって、配偶者敷地利用権は、他の要件を満たせば特定居住用の小規模宅地等の特例の適用の対象となる。

(3) 配偶者敷地利用権についての考察

イ 問題意識

配偶者居住権がその設定期間中に配偶者と居住建物の所有者が同意の上、その権利を消滅させた場合には、所得税（無償の場合には贈与税）が課税されることとなるが、その際、所得税については、総合譲渡所得として課税される。総合譲渡所得となる理由について、財務省は、「配偶者居住権が賃借権類似の法定債権の性質を有する点を踏まえれば、現行の賃借権の課税関係と同様に、総合課税の譲渡所得として課税すべきものと考えられます。また、配偶者敷地利用権があくまで（建物に対する権利である）配偶者居住権に基づく敷地の使用权に過ぎない点を踏まえれば、配偶者敷地利用権の消滅に伴う譲渡所得の金額の計算についても、配偶者居住権と同様の内容で課税するべきものと考えられます。」⁽⁸²⁾と

(81) 財務省・前掲注(22)504 頁。

(82) 財務省「令和 2 年度税制改正の解説」118 頁。

説明している。

この解説の中で、「配偶者敷地利用権は土地の上に存する権利には該当せず、総合課税の譲渡所得として課税すべきもの」と補足説明しており、「土地の上に存する権利」について、小規模宅地等の特例と総合譲渡所得の適用の場面で解釈が違うようにも感じられる。

ロ 裁判例に基づく考察

財務省は配偶者敷地利用権が譲渡所得課税において、土地の上に存する権利にあたらぬ理由として裁判例を示している。

その裁判例は、昭和 52 年に東京地裁で争われた所得税更正処分取消請求事件⁽⁸³⁾であり、温泉利用権等が措法 31 条⁽⁸⁴⁾に規定する「土地の上に存する権利」に当たるかを争ったものである。

その判決要旨は、「租税特別措置法 31 条が、宅地の需給の不均等、不合理の解消を目的として所得税の課税の特例を認めた規定であることに照らすと、本条の適用対象である、『土地の上に存する権利』とは地上権、土地賃借権のような土地を直接利用することを内容とする権利及び地役権のような一定の土地の利用価値を増すために他の土地の上に支配を及ぼす権利をいう。」とされている。

配偶者居住権の消滅時の対価に対する課税については、配偶者居住権は民法上譲渡できるものではなく、また賃借権類似の法定債権としての性質を有していることから、配偶者敷地利用権を含め、総合譲渡所得課税となることについては妥当であろう。

ハ 配偶者敷地利用権と小規模宅地等の特例についての考察

上述のように、配偶者敷地利用権は土地の上の存する権利には当たらないとする考え方が妥当だとすると、小規模宅地等の特例は適用できないこととなる。しかしながら、そもそも配偶者居住権は配偶者が住み慣

(83) 東京地判昭和 52 年 2 月 7 日訟務月報 23 巻 2 号 422 頁。

(84) 措法 31 条（長期譲渡所得の課税の特例）は、土地若しくは土地の上に存する権利についての譲渡については分離課税とする旨を定めた規定。

れた居住環境での生活を継続させるために創設された権利であること及び配偶者が居住建物の所有権を相続した場合には小規模宅地等の特例の適用が可能であることを踏まえれば、配偶者居住権を取得した場合にも小規模宅地等の特例が適用されるべきであると考ええる。

措通 69 の 4 - 1 の 2 (配偶者居住権等) は、小規模宅地等の特例対象宅地等には、配偶者居住権は含まれないが、個人が相続又は遺贈 (死因贈与を含む。) により取得した、配偶者居住権に基づく敷地利用権及び配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地の用に供される宅地等が含まれることに留意すると規定している。その上で、資産課税課情報⁽⁸⁵⁾において、「配偶者居住権は、借家権類似の建物についての権利とされることから、土地 (土地の上に存する権利を含む。以下同じ。) を対象とする措置法 69 条の 4 第 1 項 (小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例) の規定の適用の対象とはならない。しかし、配偶者居住権に基づく敷地利用権については、当該敷地利用権が建物でなく土地を利用する権利であること、配偶者居住権が被相続人の配偶者の従前の居住環境での生活の継続等を趣旨としていること、小規模宅地等の特例が事業又は居住の継続等への配慮を趣旨とするものであること等を踏まえれば、当該敷地利用権は、同項に規定する土地の上に存する権利に該当するものとして、居住建物の敷地の用に提供される土地等も含め、当該特例の対象になるものと解される。」と説明している。このように、「配偶者居住権が被相続人の配偶者の従前の居住環境での生活の継続等を趣旨としていること、小規模宅地等の特例が事業又は居住の継続等への配慮を趣旨とするものであること等を踏まえ」小規模宅地等の特例の適用の要件となる「土地の上に存する権利」に配偶者敷地利用権は該当すると解することは妥当であろう。

(85) 令和 2 年 7 月 7 日資産課税課情報第 15 号 (国税庁資産課税課) 第 2 「租税特別措置法 (相続税法の特例関係) の取扱いについて」 (法令解釈通達) 関係、69 の 4 - 1 の 2 (配偶者居住権等)。

配偶者敷地利用権について、小規模宅地等の特例の適用と総合譲渡所得課税における「土地の上に存する権利」についての考察は以上のとおりである。「土地の上に存する権利」についての考え方が、適用場面によって違うことは、分かりにくくはあるが、それぞれの解釈については適正なものであろう。

6 小括

本章では、改正民法により新設された配偶者居住権と相続税の課税関係におけるいくつかの論点を考察した。

「配偶者居住権は、基本的には遺産分割等における選択肢を増やす趣旨のものであり、相応しい事案に限って利用すべきこと（相応しくない事案では利用すべきでないこと）が前提とされている」⁽⁸⁶⁾ものであることから、制度の趣旨に合わない利用がされることにより、過度の節税策が出現するおそれがある。仮に、節税策を防ぐという観点で考えるならば、配偶者居住権の評価額を抑えることが考えられる。

居住建物相続人にとっては、配偶者居住権が設定されている期間中は、当該居住建物の使用等は制限されること等の理由から、居住建物相続人が取得する建物の評価額は減額される。その前提にたてば、居住建物相続人が配偶者と同居するような場合には、居住建物相続人にとっては居住建物の使用が相対的に制限されないことから、建物の所有権等の評価額を高くする（配偶者居住権等の評価額を低くする）方法があると考ええる。

また、店舗併用住宅である居住建物を相続した相続人が当該店舗併用住宅で、従前からの店舗営業を続ける場合、配偶者居住権等の評価額の算定においては、店舗等の部分を含め評価額を算出することとされている⁽⁸⁷⁾。そこで、

(86) 中込一洋『実務解説改正相続法』95 頁（弘文堂、2019）。

(87) 配偶者居住権は居住建物全体に及ぶため。なお、居住建物の一部が賃貸の用に供されていた場合には、賃借人たる第三者に配偶者居住権は対抗できないことから、配偶者居住権等の相続税評価については、計算上、実質的に配偶者居住権に基づく使用及び収益ができない部分を除外して評価することとされている（相法 23 条の 2 第 1 項

配偶者が実質的に使用できない部分（居住建物相続人が店舗等で使用している部分）については、居住建物相続人の所有権等の相続税評価額に反映させることとすれば、配偶者居住権等の評価額は減額されることとなる。

このように、居住建物相続人が居住建物の一部（又は全部）の使用について制限されない場合（配偶者が居住建物の使用を実質的に制限される場合）に当該部分の配偶者居住権等の評価額を抑えることは、配偶者居住権新設の趣旨にもあっており、配偶者保護の観点に合致することになるとともに、結果的に節税策を防ぐことになると考える。ただし、このような取り扱いをする場合には、相法 23 条の 2 を改正し、居住建物相続人が相続税の申告時点において引き続き使用することとなる部分を除くなどの措置が必要となる。

配偶者居住権は新設されて間もない制度⁽⁸⁸⁾であり、今後本格的に利用されていくものと思われる。今後の適用状況を注視しつつ税制改正等の必要性を検討していくことが肝要であると考ええる。

及び 3 項、相令 5 の 8 第 1 項及び 4 項）。

(88) 配偶者居住権は、令和 2 年 4 月 1 日以降の相続から適用される。

第 4 章 遺留分侵害額請求権

第 1 節 遺留分制度についての改正

1 改正の経緯等

遺留分減殺請求権の行使によって当然に物権的效果が生ずるとされている現行の規律を見直し、遺留分権の行使によって遺留分侵害額に相当する金銭債権が生ずるものとしつつ、受遺者等の請求により、金銭債権の全部又は一部の支払につき裁判所が期限を許与することができるようにする⁽⁸⁹⁾ことを目的として、所要の改正が行われた。

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との最高裁判決⁽⁹⁰⁾を受け、改正前の民法では、遺留分の減殺請求によって当然に物権的效果が生ずるとされていた。

減殺の請求の結果、遺贈又は贈与の目的財産は受遺者又は受贈者と遺留分権利者との共有になることが多くなり、このような帰結は、円滑な事業承継を困難にさせるものであり、また、共有関係の解消をめぐる新たな紛争を生じさせることになるとの指摘がされていた。例えば、被相続人が特定の相続人に家業を継がせるため、株式や店舗等の事業用の財産をその者に遺贈するなどしても、減殺の請求によって株式や事業用の財産が他の相続人との共有になる結果、これらの財産の処分が困難になるなど、事業承継後の経営の支障になる場合があるとの指摘もされていた⁽⁹¹⁾。

また、明治時代に制定された民法が採用していた家督相続制度の下では、遺留分制度は家産の維持を目的とする制度であり、家督を相続する遺留分権利者に遺贈又は贈与の目的財産の所有権等を帰属させる必要があったため、

(89) 法務省ホームページ・前掲注(12)。

(90) 最二小判昭和 51 年 8 月 30 日民集 30 巻 7 号 768 頁。

(91) 法務省ホームページ・前掲注(17)55 頁。

物権的效果を認める必要性が高かったが、近年の遺留分制度は、遺留分権利者の生活保障や遺産の形成に貢献した遺留分権利者の潜在的持分の清算等を目的とする制度となっており、その目的を達成するためには必ずしも物権的效果まで認める必要性はなく、遺留分権利者に遺留分侵害額に相当する価値を返還させることで十分ではないかとの指摘⁽⁹²⁾もされていた。

これらの指摘を踏まえ、遺留分制度は、「減殺請求」から「侵害額請求」へと改正されることとなった。

2 改正民法の内容

(1) 基本的な枠組み

遺留分制度は、改正民法により変更されたが、基本的な枠組みは、次のとおりである⁽⁹³⁾。

- ① 遺留分権の行使（遺留分侵害額請求の意思表示）によって、遺留分侵害額に相当する金銭の給付を目的とする債権（金銭債権）が生じる。遺留分侵害を理由として相手方に権利主張をすることができる実体法上の地位は、「遺留分侵害額請求権」と言われるが、形成権であり、その権利の行使（相手方に対する意思表示）により、遺留分侵害額に相当する金銭の給付を目的とする債権（金銭債権）が発生する。
- ② 遺留分侵害を理由とする金銭給付請求権（金銭債権）は、遺留分を侵害された者が相手方に対して有している固有の権利（債権）であり、その権利を行使して得た金銭を、遺留分権利者が自己固有の財産として保持することになる（給付された金銭が遺産〔相続財産〕に復帰するのではない）。
- ③ 遺留分侵害額請求（及び遺留分侵害を理由とする金銭給付請求）を受けた受遺者又は受贈者が直ちに金銭を準備できない場合もあるところ、金銭支払請求を受けた受遺者又は受贈者は、裁判所に対して、相当の期

(92) 法務省ホームページ・前掲注(17)56 頁。

(93) 潮見佳男『詳解相続法』511 頁（弘文堂、2018）。

限の許与を請求することができる（裁判所により許与された期限が経過するまでの間は、受遺者又は受贈者は履行遅滞に陥らない）。

（２）主な改正内容

イ 遺留分減殺請求権の効力及び法的性質の見直し

遺留分権利者及びその承継人は、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（民法 1046 条 1 項）とし、遺留分侵害額請求権は、改正前の遺留分減殺請求権と同様に形成権であることを前提に、その権利の行使により遺留分侵害額に相当する金銭債権が発生するとともに、遺贈や贈与の「減殺」を前提とした規定の改正などの整備を行った⁽⁹⁴⁾。

また、受遺者又は受贈者の負担額として、遺贈又は贈与の目的の価額を限度として遺留分請求額を負担する（同 1047 条 1 項）との規定を新設し、同項各号において、受遺者と受贈者が複数いる場合の負担の順序が規定（同項 1 号～3 号）されるとともに、裁判所は、受遺者又は受贈者の請求により、1 項の規定により負担する債務の全部又は一部の支払につき、相当の期限を許与することができる（同条 5 項）とした。

ロ 遺留分算定方法の見直し

相続人以外の者に対する贈与は、相続開始前 1 年間にされたものに限る、また、相続人に対する贈与については、相続開始前 10 年間にされたもの限り、原則（当事者双方が遺留分権利者に損害を加えることを知って贈与したときはこの限りではない）として、その価額を、遺留分を算定するための財産の価額に算入する（同 1044 条 1 項及び 3 項）とした。なお、改正前の民法（同 1030 条）では、遺留分を算定するための財産の価額に含める生前贈与については、「相続開始前の 1 年にしたものに限り」その価額を算入するものと規定されていたが、最高裁平成 10

(94) 法務省ホームページ・前掲注(11)15 頁。

年 3 月 24 日第三小法廷判決及び実務は、同条の規定は相続人以外の第三者に対して贈与がされた場合に適用されるものであり、相続人に対して生前贈与がされた場合には、その時期を問わず原則としてその全てが遺留分を算定するための財産の価額に算入されるとの立場を採用していた⁽⁹⁵⁾。

そのほか、負担付贈与に関する規律（同 1045 条 1 項）、不相当な対価による有償行為に関する規律（同条 2 項）についての改正等も行われた。

第 2 節 遺留分制度の改正に対する相続税法等の対応

民法の改正に伴い、遺留分に関する規定が物権的效果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、相法上は、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を行うこととされた⁽⁹⁶⁾。

具体的には、相法 32 条（更正の請求の特則）1 項 3 号が、「遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は弁済すべき額が確定したこと」から「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」へ改正された。

第 3 節 遺留分制度の課税への影響

遺留分に関する改正民法による相法への影響は、基本的にないとの意見が多く見られるが、本稿では、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税の対象となるのかについて考察する。

(95) 堂蘭＝神吉・前掲注(60)119 頁。

(96) 財務省・前掲注(22)507 頁。

1 遺留分侵害額請求権と相続税

改正民法では、遺留分については、「減殺請求」から「侵害額の請求」に変わった。従前の遺留分減殺請求権について、判例や学説の多くは「形成権＝物権説」を採用していたものと思われる。判例⁽⁹⁷⁾では、「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と解するのが相当」とされていたことから相続した財産そのものが相続開始時点で遡り遺留分権利者に帰属することとなる。一方、改正民法では、「形成権」であり、「金銭請求権（債権）」であることから、相続財産そのものとして当然には、遺留分権利者へは帰属せず、遺留分に対応する額の金銭債権を取得することとされた。そこで、この金銭債権が相法上の相続財産に当たるかどうかという疑問が生じる。

（1）疑問点に関する指摘

遺留分侵害額請求権の行使による金銭債権の取得と相続税の関係について、「遺留分侵害を理由とする金銭給付請求権（金銭債権）は、遺留分を侵害された者が相手方に対して有している固有の権利（債権）—— しかも、一般債権 —— であり、その権利を行使して得た金銭を、遺留分権利者が自己固有の財産として保持することになる（給付された金銭が遺産〔相続財産〕に復帰するのではない）。」⁽⁹⁸⁾との指摘や、「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

(97) 最三小判平成 10 年 3 月 24 日民集 52 卷 2 号 433 頁。

(98) 潮見・前掲注(93)511 頁。

の間に法的関連性はない。……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。」⁽⁹⁹⁾との指摘がある。

(2) 類似規定の考察

遺留分侵害額請求権が行使されたことに伴い、遺留分権利者と同義務者との間で金銭の授受が行われることになるが、類似の規定として、代償分割がある。家事事件手続法（平成 23 年法律第 52 号）195 条は「家庭裁判所は、遺産の分割の審判をする場合において、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。」と規定している。代償財産の取得と相続税について考察を行う。

イ 相続税の取扱い

相法の規定上は、「代償分割」、「代償財産」という用語を用いては規定していない。ただし、相基通 11 の 2-9（代償分割が行われた場合の課税価格の計算）、同 11 の 2-10（代償財産の価額）で、代償分割が行われた場合の相続税の課税価格の計算の仕方等を示している。このことは、相法上は、特別な規定を置かなくても、代償分割により財産を取得した場合には、「相続又は遺贈により取得した財産」に該当することを示しているものと思われる。

なお、国税不服審判所は、代償分割事案について「代償分割は、共同相続人のうち一部の者が被相続人の遺産の現物を取得し、その現物を取得した者が他の共同相続人に対して債務を負担することにより遺産を

(99) 脇谷英夫「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」税法学 586 号 677-678 頁（2021）。なお、脇谷弁護士は、「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はず」と同著の中で述べられている（税法学 586 号 661 頁以下参照）。

分割する方法をいい（家事審判規則第 109 条）、遺産分割の方法として確立した方法の一つとなっている。そして、遺産分割の効力は、相続開始の時に遡及するものとされ、代償分割においても、その効力は、同様に解されている。したがって、遺産の現物の取得者から代償分割に基づく債権、すなわち、代償財産を取得した相続人については、その代償財産も、相続又は遺贈により取得した財産と解され、相続税の課税の対象となるものと解するのが相当である。」⁽¹⁰⁰⁾と裁決している。

ロ 裁判例

相続財産そのものは、特定の相続人に帰属し、他の相続人については、直接の相続財産に代わり金銭を取得するという意味では、遺留分侵害額請求権の行使と代償分割は、同じような構造であると考ええる。代償分割については、東京高裁平成 17 年 2 月 10 日判決⁽¹⁰¹⁾（相続税更正処分取消請求権事件）の中で、「代償分割の方法により遺産分割が行われた場合についてみると、相続財産を現物で取得した者は、その財産そのものが相続により取得した財産となる（民法 909 条）。これに対し、現物を取得した者から代償財産の交付を受けた者は、その財産は直接被相続人から承継取得した相続財産そのものではないが、自己の相続権に起因して取得したものであるから、その代償財産もまた相続により取得した財産とみるのが相当である。」としている。

（3）遺留分制度についての考察

遺留分制度は、「遺族の生活保障という観点から、被相続人によって住居や生計を維持してきた家族共同体の構成員に対して、被相続人が死亡した後も一定の範囲で住居や生計を維持できることを保障するために設けられたものである。近親者の生活保障を遺留分制度の目的とする場合には、遺留分制度は、夫婦間の扶助義務、子（とりわけ、未成熟子）に対する親の扶養義務、親（とりわけ、高齢の親）に対する子の扶養義務の制度に近接

(100) 国税不服審判所裁決平成 3 年 4 月 30 日裁決事例集 41 号 302 頁。

(101) 税務訴訟資料 255 号・50（順号 9931）。

する権利・義務を定めた制度として位置づけられることになる。」⁽¹⁰²⁾ものである。遺留分とは、「被相続人の財産の中で、法律上その取得が一定の相続人に留保されていて、被相続人による自由な処分（遺贈・贈与等）に対して制限が加えられている持分的利益を言う。」⁽¹⁰³⁾もので、「一定の相続人には、遺留分に相当する利益を相続財産から取得できる地位が法律によって保障されている」⁽¹⁰⁴⁾ものでもある。

また、遺留分権利者が取得した金銭債権は、上記の「遺留分に相当する利益を相続財産から取得できる地位」を持つものがその権利（遺留分権）を行使することによって取得したものである。なお、遺留分権は、「不可侵的な相続権であり、この意味では相続権の広い意味での一つに属するといつてよいものである。」⁽¹⁰⁵⁾とされる。

民法改正前の遺留分減殺請求権と民法改正後の遺留分侵害額請求権はどちらも、「遺留分権」であり「不可侵的な相続権」であることから、これらによって取得する財産（権利）は、相続に関係する取得であり、遺留分侵害額請求権の行使によって取得した金銭債権は相続によって取得した財産であるといえる。

ところで、相続を原因として取得する財産のうち、被相続人の財産に帰属しないものとして被相続人の死亡により支払われる生命保険金や退職金がある。これらは、みなし相続財産として相法 3 条において相続税の課税対象とされている。ただし、遺留分侵害額請求権の行使により取得した金銭債権は、「遺留分に相当する利益を相続財産から取得」したものであることから、生命保険金や退職金とは性質を異にしており、みなし相続財産ではなく、「相続又は遺贈により取得した財産」⁽¹⁰⁶⁾として相続税の課税対象

(102) 潮見・前掲注(93)508-509 頁。

(103) 潮見・前掲注(93)506 頁。

(104) 潮見・前掲注(93)506 頁。

(105) 中川善之助＝加藤永一編集『新版注釈民法（28）相続（3）補訂版』451-452 頁（有斐閣、2012）。

(106) 相法 2 条 1 項は「第 1 条の 3 第 1 項第 1 号又は第 2 号の規定に該当する者については、その者が相続又は遺贈により取得した財産の全部に対し、相続税を課する。」と

となるものとする。

2 小括

本章では、遺留分制度が「減殺請求」から「侵害額請求」に変更されたことに関する相続税への影響について考察した。基本的に、改正民法における相続税への影響はなく、改正前と同等の課税関係と整理できる。

しかしながら、遺留分侵害額請求権に変更されたことに伴い、相法の取扱いがすべて従前どおりとは言えない場面もある。非上場株式について遺贈又は贈与が行われ、非上場株式等についての納税猶予の特例が適用された場合において、遺留分義務者が金銭の支払に代えて、遺留分の請求の基因となった遺贈又は贈与により取得した財産（非上場株式等）を給付した場合には、その給付は代物弁済となり、納税猶予の確定事由に該当する⁽¹⁰⁷⁾ことになる。また、所基通は、「遺留分侵害額に相当する金銭支払請求があった場合において、金銭の支払に代えて、その債務の全部又は一部の履行として資産（当該遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求の基因となった遺贈又は贈与により取得したものを含む。）の移転があったときは、その履行をした者は、原則として、その履行があった時においてその履行により消滅した債務の額に相当する価額により当該資産を譲渡したことになる。」⁽¹⁰⁸⁾と規定している。改正前の民法であれば、「減殺」により対象となる不動産等の資産は、遺留分権利者に相続として帰属することになるので、当該資産の移転について、譲渡所得が発生することはなく、また、納税猶予の特例の確定事由に該当することもなかった。そもそも、今般の民法改正の経緯は、「被相続人が特定の相続人に家業を継がせるため、株式や店舗等の事業用の財産をその者に遺贈するなどしても、減殺請求により株式や事業用の財産が他の相続人との共有となる

規定している。

(107) 国税庁「資産課税課情報第 17 号『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）』（令和 2 年 7 月 7 日）53 頁。

(108) 所基通 33-1 の 6（遺留分侵害額の請求に基づく金銭の支払に代えて行う資産の移転）。

結果これらの財産の処分が困難になるなど、事業承継後の経営の支障になる」⁽¹⁰⁹⁾、「その目的を達成するためには必ずしも物権的效果まで認める必要性はなく、遺留分権利者に遺留分侵害額に相当する価値を返還させることで十分ではないか」⁽¹¹⁰⁾などの指摘を踏まえ検討されたものである。この経緯からも遺留分侵害額請求権の行使による支払請求に対応するために事業承継した非上場株式自体を遺留分権利者に引き渡すということは想定していない（むしろ当該株式を渡さないための改正）のではないと思われる。

ところで、事業承継の各種施策の一つとして、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律（平成 20 年法律第 33 号）において、遺留分に関する民法の特例、事業承継資金等を確保するための金融支援や事業承継に伴う税負担の軽減（事業承継税制）の前提となる認定が盛り込まれている。この認定を受けることで上記各項目について支援が受けられる。例えば、遺留分に関する民法の特例では、先代の経営者から後継者が事業承継の対象となる株式の贈与を受ける際に、将来の遺留分に関する請求に対抗するための措置が規定⁽¹¹¹⁾されるなど、事業承継が円滑に実施されることや事業承継対象の株式や事業用資産の分散を防止するための対抗策が設けられている。このように円滑な事業承継制度の利用が推進されている。

このような観点からは、実際に遺留分に関する請求に対応するために相続した資産を遺留分権利者に引き渡すケースが今後どれくらいあるかは分からないが、従前の取扱いを維持し、遺留分に関する請求に対応するために相続した資産を引き渡した場合には、納税猶予の確定事由としないといった検討

(109) 法務省ホームページ・前掲注(17)55 頁。

(110) 法務省ホームページ・前掲注(17)56 頁。

(111) 後継者が先代経営者から贈与等によって取得した自社株式・事業用資産の価額について、他の相続人は遺留分の主張ができなくなる（除外合意）（中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律 4 条 1 号）ことと、自社株式の価額が上昇しても遺留分の額に影響させないことにより、後継者の経営努力により株式価値が増加しても、相続時に想定外の遺留分の主張ができなくなる（固定合意）（同 2 号）ことを規定。両方併用も可能である。詳細等は、中小企業庁ホームページ「経営承継円滑化法による支援」(https://www.chusyo.meti.go.jp/zaimu/shoukei/shoukei_enkatsu.htm)（令和 4 年 6 月 15 日最終閲覧）。

が必要となる可能性があるのではないかと考える。ただし、遺留分権利者が同意しなければ、納税猶予の対象となっている非上場株式の一部を引き渡すことによって遺留分に関する請求に対応することはできないことから、当該株式の売却等に対応することとなり、この場合は、譲渡所得として課税され、納税猶予の確定事由に該当することになる。このように、自己の資産を売却し、その代金を遺留分権利者に渡すことで、遺留分に関する請求に対応する者とのバランスを考慮する必要もある。改正された遺留分（侵害額請求権）に対応するために結果として遺贈又は贈与により取得した資産を直接遺留分権利者に引き渡した場合には、譲渡所得課税の対象となり、当該資産が納税猶予の対象となっている非上場株式の場合には納税猶予の確定事由となることは妥当であろう。

第 5 章 特別寄与制度

第 1 節 特別寄与制度の創設

1 創設の経緯等

改正民法において、被相続人に対し、療養看護その他の労務を提供し、これにより財産の維持又は増加について特別な寄与をした被相続人の親族（相続人、相続を放棄した者、相続人の欠格事由に該当した者及び廃除された者を除く。以下「特別寄与者」という。）が、一定の要件の下で、相続人に対し金銭請求をすることができるようにする⁽¹¹²⁾ことを目的として特別寄与制度が創設された。民法では従前から寄与制度はあったが、寄与分は相続人のみに認められた制度であったため、例えば、相続人（被相続人の長男）の妻が、夫の父である被相続人の療養看護に努め、被相続人の財産の維持又は増加に寄与した場合（療養看護費分の節減等）であっても、遺産分割手続において、相続人ではない妻が寄与分を主張したり、あるいは何らかの財産の分配を請求したりすることはできなかった。この点については、夫の寄与分の中で妻の寄与分を考慮することを認める裁判例（東京家審平成 12 年 3 月 8 日）も存在するが、このような取扱いに対しては、寄与行為をした妻でなく夫に寄与分を認める法的根拠が明らかでないといった指摘がある。また、同様の事例において、推定相続人である夫が被相続人よりも先に死亡した場合には、妻の寄与行為を考慮することができないことになり、実質的公平に反するのではないかといった指摘もされていた⁽¹¹³⁾。

これらのことを背景に、相続人以外の被相続人の親族が被相続人の療養看護をした場合等を念頭に置いて、そのような者に一定の財産を取得させる方が検討され、特別寄与制度が創設されることとなった。

(112) 法務省ホームページ・前掲注(12)。

(113) 法務省ホームページ・前掲注(17)80 頁。

2 特別寄与制度の内容

(1) 成立要件

相続人以外の被相続人の親族が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ことが要件（民法 1050 条 1 項）である。

この条文では「無償」が要件とされている。被相続人に対する貢献に報いるためには、一次的には被相続人において契約や遺言などによる対応が期待されると考えられることから、その趣旨で契約や遺言で対応された場合には、特別寄与者がその寄与について対価を得たものとして、その請求は認められない⁽¹¹⁴⁾とされた。

(2) 対象者

特別寄与制度の対象となるのは、被相続人の親族⁽¹¹⁵⁾とし、相続人、相続を放棄した者、相続人の欠格事由（同 891 条）に該当した者及び廃除され相続権を失った者は除かれた（同条 1 項）。

(3) その他

特別寄与者が相続の開始及び相続人を知った時から 6 か月を経過したとき、又は相続開始の時から 1 年を経過したときは、特別寄与者は特別寄与料の請求ができなくなる（同 1050 条 2 項ただし書）という期間制限が置かれている。

また、特別寄与料の額は、被相続人が相続開始の時ににおいて有した財産の価額から遺贈の価額を控除した残額を超えることができない（同条 4 項）とされた。

なお、特別寄与料の請求がされた場合に、相続人が数人ある場合には、各相続人は、特別寄与料の額に同 900 条から 902 条までの規定⁽¹¹⁶⁾により

(114) 法務省ホームページ・前掲注(41)8頁。

(115) 6親等内の血族、配偶者、3親等内の姻族（民法 725 条）。

(116) 民法 900 条（法定相続分）、901 条（代襲相続人の相続分）、902 条（遺言による相続分の指定）。

算定した当該相続人の相続分を乗じた額を負担する（同 1050 条 5 項）とされた。

そのほか、改正民法では、家庭裁判所に対して協議に代わる処分請求（同条 2 項）等が定められている。

第 2 節 特別寄与制度の課税への影響

1 特別寄与制度創設に関する相法の改正

（1）特別寄与者に対する課税関係

第 1 節のとおり、特別寄与料は特別寄与者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ものではないものの、①相続人と特別寄与者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がある。そのため、一連の相続の中で課税関係进行处理することが適当であると考えられたことから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た⁽¹¹⁷⁾。

具体的には、相法上は、相続人からの特別寄与料の取得は被相続人からの遺贈とみなされる（相法 4 条 2 項）。

なお、特別寄与料を取得し、新たに相続税の納税義務が生じる者の申告期限は、特別寄与料の支払額が確定したことを知った日の翌日から 10 か月以内とする規定（相法 29 条 1 項）が、申告期限までに特別寄与料以外の財産を遺贈により取得し、申告を済ませている場合も同様に、特別寄与料の支払額が確定したことを知った日の翌日から 10 か月以内に修正申告を

(117) 財務省・前掲注(22)505-506 頁。また、相続税を課税することとされた他の理由として、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ったとされる。

しなければならないとする規定（相法 31 条 2 項）が設けられた⁽¹¹⁸⁾。

（2）特別寄与料を支払った相続人に対する課税関係

特別寄与料を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か否かにかかわらず、その支払った金額分の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であるとされた。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することになる⁽¹¹⁹⁾。

具体的には、相法 13 条（債務控除）において、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（同条 4 項）こととされた。ただし、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ない場合には同項の適用はない⁽¹²⁰⁾。

なお、特別寄与料を支払うこととなった相続人については、申告期限までに取得した財産について既に申告を済ませている場合には、特別寄与料の支払額が確定したことを知った日の翌日から 4 か月以内に更正の請求ができる規定（相法 32 条 1 項 7 号）が設けられた。

2 特別寄与料の支払と過去の贈与税についての更正の請求

相続人が、特別寄与者に対して特別寄与料を支払った場合、相法 13 条の規定により、債務控除として相続税の課税価格から差し引かれることは、上述のとおりであるが、仮に、特別寄与料の支払額の方が相続により取得した

(118) 財務省・前掲注(22)506 頁。

(119) 財務省・前掲注(22)506 頁。

(120) 相基通 13－8 の 2（特別寄与料の額が特別寄与者の課税価格に算入されない場合）特別寄与者が制限納税義務者に該当する場合において、支払いを受けるべき特別寄与料が法第 10 条の規定により法施行地外にあるものとされるときは、当該特別寄与料の額は当該特別寄与者に係る相続税の課税価格に算入されないことから、相続人が支払う当該特別寄与料について、法第 13 条第 4 項の規定の適用はないことに留意する。

財産の価額よりも大きくなった場合、相続税の課税価額から控除しきれなかった金額について、遺留分のように通則法 23 条又は相法 32 条の規定により過去の贈与税に対する更正の請求が可能か否かといった疑問が生ずる⁽¹²¹⁾。

イ 特別寄与料の性質

「特別寄与料の額については、被相続人が相続開始の時に有していた財産の価額から遺贈の価額を控除した残額を超えることができない(1050 条 4 項)。これは、相続人が相続財産から受ける利益を超えて特別寄与料の支払義務を負うことになるのは相当ではないという考慮に基づくものであり、寄与分の上限額(904 条の 2 第 3 項)と同様の規律を設けるものである。なお、1050 条 4 項の『遺贈』とは、特定遺贈を意味し、包括遺贈や特定財産承継遺言は含まないものと解される。包括遺贈を受けた者は相続人と同一の権利義務を有するものとして扱われ(990 条)、特別寄与料の請求の対象となることから、特別寄与料の額の計算に当たって、包括遺贈の価額を控除するのは相当ではないと考えられるためである。また、特別財産承継遺言については、そもそも遺贈には該当しないし、上記の上限額を設ける趣旨に照らしても、特定財産承継遺言により相続人が相続財産から受けた利益を控除するのは相当でないものと考えられる。」⁽¹²²⁾とされ、特別寄与料を負担することになる相続人が過去の贈与により取得した財産はその対象とはされていない。

一方で、特別寄与料の請求がされた場合に、相続人が数人ある場合には、各相続人は、特別寄与料の額に民法 900 条(法定相続分)等の規定により算定した当該相続人の相続分を乗じた額を負担する(同 1050 条 5 項)とされており⁽¹²³⁾、過去に被相続人から贈与を受けたこと等を理由に今回の

(121) 遺留分については、相法 32 条 1 項 3 号により更正の請求が可能である。

(122) 堂藺＝神吉・前掲注(60)168-169 頁。

(123) 堂藺＝神吉・前掲注(60)171-172 頁において、「具体的相続分に応じて特別寄与料を負担するという考え方もあり得なくはない。しかしながら、具体的相続分は、特別受益や寄与分による調整をした後の金額又は割合であるが、特別受益や寄与分により具体的相続分が増えた相続人について特別寄与料の負担を増やすこととするのは、合理性に欠けるものと考えられる。すなわち、特別受益は、被相続人から遺贈又は贈与を

相続において、財産の取得がないか少額取得の場合でも、特別寄与料を負担する必要が生じることとなる。

ロ 相法の規定についての考察

相続人が特別寄与料を負担した場合には、相続税の課税価格から当該支払額が控除できることを相法 13 条 4 項で規定したことについては前述のとおりであるが、同条 1 項では、被相続人の債務や葬式費用は、当該相続又は遺贈により取得した財産から控除する旨を定めており、相続開始前 3 年以内に贈与があった場合の相続税額（相法 19 条）により加算される財産の価額については、適用の対象とされていない（当該加算額から債務・葬式費用の控除はできない。）。

ハ 遺留分と特別寄与料

遺留分については、第 4 章で考察したとおり、遺留分権利者は遺留分侵害額請求権を行使することにより、相続財産を取得する。一方、遺留分義務者は、遺留分侵害額請求権を行使されたことにより金銭の支払いをする、自己の相続財産が減少（遺留分の対象となる過去に贈与された財産が減少）することになる。

これに対し、特別寄与制度においては、特別寄与料は特別寄与者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ものではないものの、被相続人の死亡と密接な関係を有し、経済的に

受けた相続人がいる場合に、特別受益がある相続人とこれがない相続人との最終的な取得額ができるだけ平等になるように、遺産分割における取得額を調整するためのものであることからすれば、特別受益がない、又は少ない相続人について特別寄与料の負担を増やすことは、相続人間の平等の観点からも相当ではないものと考えられる。寄与分についても、相続人の中に被相続人の財産の維持又は増加に貢献があった者がいる場合に、その貢献を考慮して遺産分割における取得額を増やすものであるから、寄与分が認められた相続人について特別寄与料の負担を増やすこととするのは、合理性に欠けるものと考えられる。また、特別受益や寄与分の主張がある場合にそれを審理・判断しなければ各相続人が負担すべき特別寄与料の額が確定しないとすると紛争が複雑化・長期化することが懸念される。改正法では、これらの点を考慮して、具体的相続分に応じて特別寄与料を負担するという規律は採用しなかったものである。」と説明されている。

は遺産の取得に近い性質があることから、相続税を課税することとされたものであり、特別寄与料を取得した者に対しては、みなし遺贈として相続税が課され、支払った相続人は相続又は遺贈により取得した財産の価格から当該支払額を控除することとなるのは前述のとおりである。

二 考察

特別寄与制度については、特別寄与者が相続人に対し、寄与に応じた額の金銭の支払いを請求するものであり、相続財産の分割を請求するものではない。一方で、特別寄与料の支払いをする相続人からみれば、相続財産そのものの減少ではなく相続に関連する債務と捉えることができることから、相法 13 条の債務に当たると考える。相法 13 条は、相続又は遺贈により取得した財産からの控除を前提とし、過去の贈与からの精算を予定していない。

以上のことから、特別寄与料の支払額の方が相続により取得した財産の価格よりも大きかった場合、相続税の課税価格から控除しきれなかった金額を過去の贈与税の申告分から更正の請求をすることはできないと考える。

3 特別寄与料（みなし遺贈）と相法 18 条の 2 割加算

相法 18 条の規定は、相続又は遺贈により財産を取得した者が当該相続又は遺贈に係る被相続人の一親等の血族（代襲相続人である被相続人の直系卑属を含む。）⁽¹²⁴⁾及び配偶者以外の者である場合においては、その者に係る相続税額を 2 割加算すると規定している。特別寄与制度により、特別寄与料を取得する者は、相続人以外の親族であることから、原則として 2 割加算の適用対象となる。しかしながら、特別寄与料の取得については、2 割加算の対象外とするべきとの考え方があるのではないかと指摘がされている。

(124) 相法 18 条 1 項の一親等の血族には、同項の被相続人の直系卑属が当該被相続人の養子となっている場合を含まない。ただし、被相続人の直系卑属が相続開始前に死亡し、又は相続権を失ったため代襲して相続人となっている場合は 2 割加算対象とはならない（相法 18 条 2 項）。

(1) 2割加算の対象外とすべきとの考え方

前記の裁判例（夫の寄与分の中で妻の寄与分を認める裁判例（東京家審平成 12 年 3 月 8 日））では妻の寄与分は夫の寄与分に含まれることになることから、夫婦が取得した寄与分については 2 割加算がされないことになり、この点を不均衡と感じる納税者もいるのではないかとの指摘がある⁽¹²⁵⁾。

また、国会審議の中で、「特別寄与者の被相続人に対する生前の労苦に報いるという形の立法趣旨からすると、2 割加算が特別寄与者にとっては酷くなるのではないか。」⁽¹²⁶⁾との指摘もされている。

(2) 2割加算の対象となるとの考え方

これに対し、財務省は、「相続人ではないため、原則として相続税が 2 割加算されます。これは、特別寄与者が相続人でないという点で遺者（相続人を除きます。）と変わりなく、遺贈とのバランスからも 2 割加算の対象となるものです。」と説明⁽¹²⁷⁾している。

また、2 割加算の趣旨として、「相続又は遺贈により財産を取得した者が被相続人との血族関係の疎い者である場合、又は全く血族関係のない者である場合には、その財産の取得について偶然性が強く、また、被相続人が子を越して孫に直接遺産を遺贈することにより相続税の課税を 1 回免れる

(125) 酒井克彦編著『キャッチアップ改正相続法の税務』64 頁〔石井亮〕（ぎょうせい、2019）。なお、石井弁護士は、「個人単位で考えれば、相続人から配偶者の資産移転に対する課税の機会が減少しているので、むしろ相続税は加算すべきともいえる。」と同著の中で述べられている。

(126) 平成 31 年 2 月 27 日衆議院予算委員会第三分科会、神田憲次分科員による質疑。同質疑の中で、「特別寄与料というこの金銭対価の性格は、棚ぼたで取得したわけではなくて、具体的に、現に死亡前に寄与者が一定の看護なり療養なりに貢献したから支払われるわけございまして、さらに、この寄与料については租税回避という意図もないわけでありまして、そういった観点から見ますと、2 割加算は多少酷じゃないのかなというような考えも持ちますので、何らかの配慮をいただければと考えております。」と発言されている。

(127) 財務省・前掲注(22)506 頁。

ことになるため設けられたものといわれている。」⁽¹²⁸⁾⁽¹²⁹⁾としている。

(3) 考察

特別寄与料の請求は、必ずしも家庭裁判所に調停を求めるものではなく、当事者間での話し合いで決定できる性質のものであることから、相続人に該当しない孫への遺贈という形で財産を移転させるなどの可能性があることや、そもそも特別な寄与に対し、被相続人から遺贈により金銭の取得をした者とのバランス、さらには、担税力等の問題もないことなどを考慮すれば、特別寄与者が取得する特別寄与料が相続税の 2 割加算の対象となることは妥当であると考ええる。

(128) 武田昌輔監修『DHC コメントール相続税法 2』1352-1353 頁（第一法規、加除式）。

(129) 平成 31 年 2 月 27 日衆議院予算委員会第三分科会、神田憲次分科員による質疑に対し、星野次彦政府参考人（財務省主税局長）は、2 割加算の理由として、「その財産の取得について偶発性が高いということ、それから、被相続人が子を越して孫に直接遺産を相続する、遺贈する場合には相続税の課税を一回免れることになるといった理由が挙げられております。」と答弁している。

結びに代えて

「高齢化社会の進展や家族の在り方に関する国民意識の変化等の社会情勢に鑑み、配偶者の死亡により残された他方配偶者の生活への配慮等の観点から、相続に関する規律を見直す必要があると思われるので、その要綱を示されたい。」との諮問（平成 27 年 2 月 24 日法務大臣から法制審議会への諮問）を受け、相続法は昭和 55 年に配偶者の法定相続分の引上げや寄与分制度の創設等の見直しが行われて以来の大きな改正に向け議論を開始し、平成 30 年 7 月 6 日第 196 回国会において改正民法は成立した。この改正では、配偶者短期居住権、配偶者居住権及び特別寄与制度の新設と、遺留分制度の改正が行われるなど、課税関係に影響を与える事項も含まれており、これを受けて相法については、令和元年度に所要の改正が行われた。

配偶者居住権については、残された配偶者のその後の生活への配慮を目的に制定された賃借権類似の法定債権であることを念頭に、課税への対応についての考察を行った。配偶者居住権については、配偶者保護の観点で新たな権利を創設するものであるが、一方で、配偶者居住権が、制度の趣旨に合わない利用がされることにより、過度の節税策が出現するおそれがある。この点に関しては、居住建物相続人が居住建物の一部（又は全部）の使用について制限されない場合に当該部分の配偶者居住権等の評価額を抑えることとすれば、配偶者居住権新設の趣旨等にもあっており、結果的に節税策を防ぐことになる考える。ただし、このような取り扱いをする場合には、相法 23 条の 2 を改正するなどの措置が必要となる。しかし、配偶者居住権は新設されて間もない制度であり、今後本格的に利用されていくものと思われる。今後の適用状況を注視しつつ税制改正等の必要性を検討していくことが肝要である考える。

遺留分制度については、従前の「減殺請求」から「侵害額請求」に改正されたが、この改正が相法に影響を与えないのかとの観点で考察を行った。遺留分は不可侵的な相続権であること等の理由から、改正前の同等の課税関係であるとの財務省の説明は妥当であろう。ただし、遺留分義務者が遺留分権利者に同

意を得て相続した不動産や株式の所有権の変更をもって対応することとした場合には、譲渡所得の発生や納税猶予の特例の確定事由に該当する場合があるなどの影響がある。今回の民法の改正が事業承継後の経営に支障があることなどを考慮し行われたものであることから、今後、納税猶予の対象となる非上場株式の給付をすることで遺留分に対応する場合には、納税猶予の確定事由にしない等の検討が必要となる可能性がある。一方、遺留分権利者からの金銭要求に対応するために承継した資産を売却した場合には譲渡所得課税の対象となり、さらには納税猶予の確定事由となることから、この場合とのバランスを考慮すれば、譲渡所得課税の対象及び納税猶予の特例の確定事由に該当してしまうことについては妥当であろう。

最後に、今回の一連の考察においては、改正民法及び改正相法施行後時間が経っていないことから、具体的事例や運用状況の検証等はできていない。ただ、今後適用事例が増え、実際に運用が進んでいくと新たな問題点等が発生することとなると考える。今後の状況を注視し、新たな問題点等について考察することを今後の課題としたい。