

中央大学 会計人会 会報

発行所 中央大学会計人会
〒116-0003 東京都荒川区南千住5-25-14
税理士法人 荻野会計事務所内
<http://chudai-kaikeijin.jp>
発行人 会長 荻野弘康

相続税の節税を目的とした 養子縁組を有効とした最高裁判決について

副会長 小池正明（日税連税制審議委員会特別委員長）

はじめに

最高裁判所（第三小法廷）は、平成29年1月31日に被相続人が孫を養子としたことについて、その目的が専ら相続税の節税を図るものであったとしても、その縁組は無効にはならないとする判断を示した。

この事案は、相続税の課税について争われたものではないが、養子縁組が有効であるか無効になるかによって相続人関係はもとより、相続税にも影響を与えることになる。

また、現行の相続税法は、遺産に係る基礎控除額等の計算上、法定相続人の数に算入する養子の数に制限を設けている。

そこで、民法における養子制度を概観し、最高裁判決に係る事案とその判示内容を確認するとともに、相続税法における養子に関する規定を整理しておくこととする。

I 民法における養子制度の概要

1. 養子縁組の法的効果

(1) 養子縁組による嫡出子の身分の取得

養子は、縁組の日から養親の嫡出子の身分を取得し（民法809）、養子が未成年者である場合には、養親の親権に服することとされている（民法818①②）。

また、養子と養親は相互に相続権を有することになる（民法887、889）。養子は養親の第1順位の血族相続人となり、養親は養子の第2順位の血族相続人となる。

なお、普通養子の場合には、実親との関係はそのまま継続するため、養子の実親に対する相続権は維持されたままである。

（注）養子に関しては、昭和62年の民法改正により特別養子制度が創設された。この場合の養子は、実親との関係が切断されるため、実親に対する相続権はなくなる。

3. 養子縁組の無効

(1) 養子縁組の無効原因

最高裁の事案で問題となったのは、縁組が無効になるかどうかであるが、養子縁組が成立するためには、当事者の意思の合致がなければならず、縁組の意思がない場合には無効となる。

民法は、「人違いその他の事由によって当事者間に縁組をする意思がないとき」は、その縁組を無効とすると定めている（民法 802 一）。この規定における「人違い」は例示であり、実務においては、当事者間に縁組の意思があったか否か事実認定の問題が多い。

(2) 形式的意思説と実質的意思説

当事者の「縁組の意思」については、届出をする意思があれば縁組を有効とする見解（形式的意思説）と真に親子関係を創設する意思がなければ無効となるという見解がある（実質的意思説）。

なお、判例及び学説の多くは実質的意思説によっている。

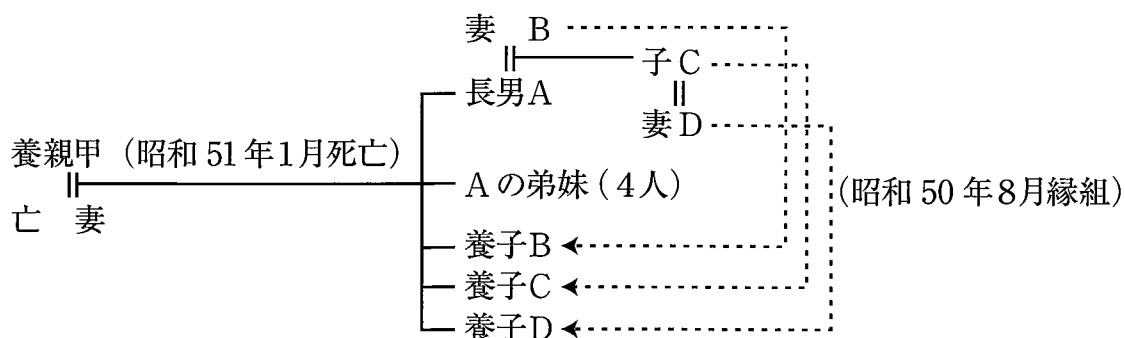
4. 養子縁組の有効性に関する裁判例

養子縁組の有効・無効をめぐる裁判例は数多いが、相続に関連した事例としては、以下のようなものがある。

(1) 縁組が無効であるとされた事例

〈事例〉

- ① 下図の親族関係において、甲の財産を巡って同人の生前から長男 A とその弟妹（4人）との間で感情的な軋轢や対立が生じていた。
- ② そこで、A とその妻 B、A の子 C 及びその妻 D は、弟妹（4人）の相続分ないし遺留分を減少させることを目的として、B、C 及び D の 3 人を甲の養子とすることを計画し、その旨の届出を行った。



この事案について、昭和 57 年 2 月 22 日東京高等裁判所は、次のような事実認定を行い、その縁組を無効であるとした。

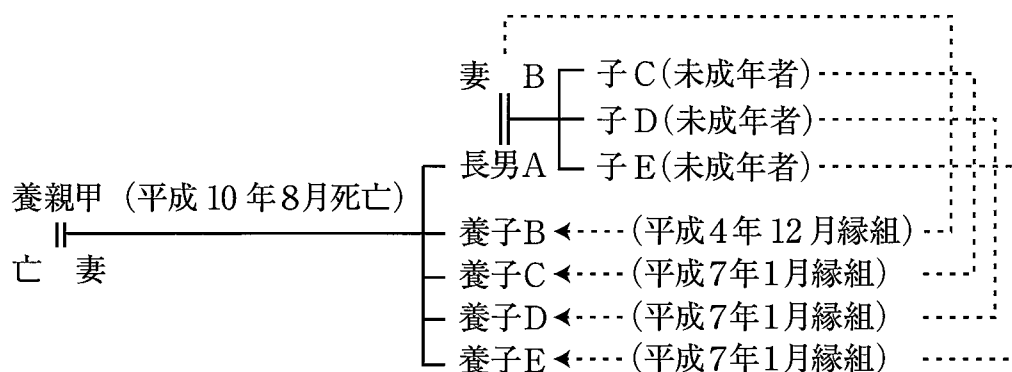
- ① 本件縁組の届出がなされた当時、長男 A 及びその家族と、A の弟妹及びその家族との間には、かなり激しい感情的な軋轢ないし対立があり、甲の財産の承継等をめぐる紛争が現実化していた。
- ② 本件縁組は、甲の長男 A の妻 B 並びに A 夫妻の長男 C 及びその妻 D の 3 名を同時に甲の養子としようとするものであるが、右届出当時、甲と右 3 名との間には、法律上の親子関係を形成しなければならない特段の必要性はなかった。
- ③ むしろ、右届出は、右のような親族間の軋轢ないし対立関係のもとにおいて、もっぱら甲の遺産に対する A の弟妹の相続分ないし遺留分の割合を減少させようという、養子制度の本質からみて極めて特異な目的でなされたものである。
- ④ 一方、右届出当時、甲は 80 歳を超える高齢であり、かつ、しばしば負傷して臥床、入院するなど身体的不調が続いていたばかりではなく、公正証書による遺言すらその成立後短時日のうちに簡単に否認したり取消したりするなど、弁識力、判断力、決断力等の意思能力にかなりの衰弱がみられ、たやすく同居者等の言いなりになるような精神状態にあった。
- ⑤ したがって、右のような事情のもとでどうしても本件のような養子縁組をしなければならないというのであれば、後日その効力、特に養親となるべき甲の意思能力をめぐって紛争の防止をするために、届出書に甲本人の自書を求めるとか、それが不可能なときは、届出書の作成ないし提出の際に、甲の意思を確認するに足りる公正な第三者を立会させる等の配慮をするのが通常と考えられるにもかかわらず、本件においてはそのような配慮がなされた形跡は全く存在しない。
- ⑥ 更にもし本件縁組の届出が甲の真意に基づいてなされたものであるとすれば、少なくとも同人の死亡後には、本件縁組の事実を A の弟妹にも通知、報告して公表するのが自然であり通常であると解すべきところ、A、B 及び C 夫妻は、その後においても、右事実を全く秘匿していたことなどが明らかに認められる。
- ⑦ これらの事実関係からすれば、本件縁組の届出がなされた当時、真実甲に本件縁組の意思ないしその届出の意思があったかどうかは甚だ疑わしい。むしろ本件縁組の届出は、単に B 及び C がその一方的な意思に基づいてなしたものにすぎず、甲がその正常な意思能力に基づき右のような特異な目的を有する本件縁組の趣旨を性格に理解したものとはいえないと判断するのが相当である。
- ⑧ そうすると、本件縁組は、民法第 802 条第 1 号にいう「当事者間に縁組をする意思がないとき」に該当し、無効であるといわざるを得ない。

この事案では、上記の④のように、養親について、弁識力、判断力、決断力等の意思能力が欠如していたことが裁判所の判断に影響を与えたと考えられる。

(2) 縁組が有効であるとされた事例

〈事例〉

- ① 下図の甲は、長男 A の妻 B と養子縁組をしたほか、未成年者である孫 C、D 及び E を実父母 (A 及び B) の代諾により養子とした。
- ② その後、C らの親権者である養親甲が死亡したため、遺産分割を行うに際し、C らの実父 A が後見人の選任を申し立てた。
- ③ これについて、現審判 (平成 11 年 7 月 28 日千葉家裁審判) は、甲と未成年者らとの養子縁組は、専ら相続税の負担を軽減させる目的を達するためにされたもので、真に甲と未成年者らとの間に社会通念上養親子であると認められる関係の設定を欲する効果意思を有するものでなかったことが明らかであるから、本件養子縁組は無効であるとした上で、未成年者らは、A と B の親権に服しているから、後見人選任の必要はないとして、その選任申立てを却下した。



この事案の抗告審において、平成 11 年 9 月 30 日東京高等裁判所は、次のように判示し、本件養子縁組は有効であるとした。

- ① 相続税の負担の軽減を目的として養子縁組を行ったとしても、直ちにその養子縁組が無効となるものではない。
- ② 本件記録にとっても、本件各養子縁組が養親子関係を設定する効果意思を欠くものであるとはいい難く、本件各養子縁組をもって当然無効ということはできない。

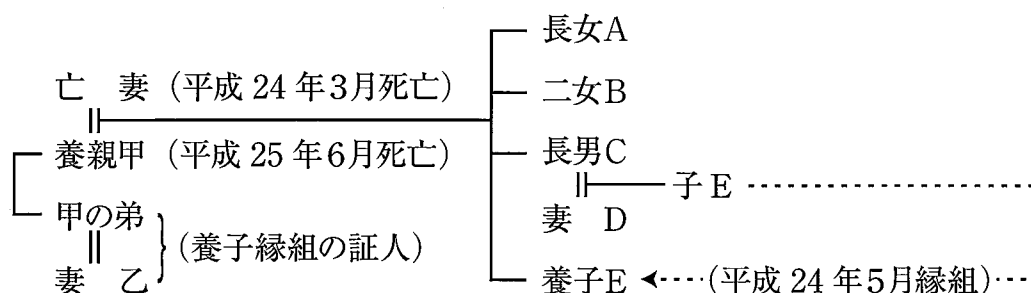
この事案では、高裁段階において、養親子関係の設定する意思があったと認定されたことがポイントであるが、相続税の負担軽減を目的とした養子縁組であっても無効にならないとしている点で次の最高裁判決に通じるものがある。

II 最高裁判決の検証

1. 事案の概要

養子縁組に関する上記の民法の規定及び裁判事例を踏まえて、平成 29 年 1 月 31 日の最高裁判決をみておくこととする。

本件は、次図のような親族関係において、被相続人である亡甲の法定相続人である長女 A と二女 B が、甲と孫 E との養子縁組は、甲の縁組意思及び届出意思に基づかないものであると主張し、その縁組が無効であることの確認を求めた事案である。



- ① 平成 24 年 4 月、甲（当時 82 歳）は、自宅に訪れた長男 C（クリニックを経営）、その関与税理士 S 及びその事務所職員から、孫 E（当時 1 歳 1 か月）を養子にすると相続税が軽減される旨の説明を受けるとともに、養子縁組の手続きについても説明を受けた。
- ② 平成 24 年 5 月、甲の弟とその妻を証人とした甲と E の養子縁組届が東京都世田谷区長に提出された。その養子縁組届のうち、養親である甲側の届出人署名押印欄になされた甲の署名は本人によるものである。
- ③ その後、甲と長男 C との関係が悪化した。このため、甲は平成 24 年 10 月、C に対し、本件養子縁組は C の勝手な判断によるものであり、自分は本件養子縁組について詳しい説明を受けたことも、本件縁組届に署名押印した事実もないとして、E との養子離縁届が提出された。
- ④ これに対し、E は、平成 25 年 2 月に甲を被告として離縁無効確認請求訴訟を提起した。ただし、その係争中である平成 25 年 6 月に甲が死亡したため、離縁無効確認請求事件については、検察官が受継して被告となった。この事件は、平成 26 年 3 月に当該離縁は代諾権者である E の法定代理人親権者らの意思を欠くものとして、無効であることを確認する旨の判決が言い渡され終結した。
- ⑤ 平成 25 年 6 月に甲が死亡した後、法定相続人である長女 A と二女 B は、東京家庭裁判所に甲と E の養子縁組が無効であることの確認を求めて提訴した。

2. 東京家裁（一審）の判断

上記の事案について、一審の東京家庭裁判所（平成 27 年 9 月 16 日判決）は、次のようにな事実を認定し、「本件養子縁組当時、甲が縁組意思及び届出意思を欠いていたと認めるに足りる証拠は見当たらない」として養子縁組を有効なものと判断した。

- ① 本件養子縁組の届出署名欄が甲によって作成されており、その届出用紙の体裁や印字されている文言から、それが養子縁組の届出書であることを用意に認識できるものである。
- ② 本件養子縁組当時、甲の認知機能が低下していて、有効な養子縁組をするのに必要な意思能力を欠いていた等の事情も見当たらない。
- ③ 本件縁組届が甲によって作成されたということからすれば、甲には E との養子縁組の意思があったものと推定できる。
- ④ 甲は、平成 24 年 10 月頃から、本件養子縁組の解消やその効力の否定に向けた積極的な行動をしているが、本件養子縁組をしたことと矛盾するような甲の言動をもって、前記推定を覆すには足りない。
- ⑤ 従前から E を養子とすることの節税メリットを助言していたという S 税理士が、平成 24 年 4 月、甲に対し、同様の説明をしたところ、甲はこれを快諾して手続を進めることにした旨の文書は、その内容の信用性を否定すべき事情は見当たらない。

3. 東京高裁（二審）の判断

上記の一審判決に対し、二審の東京高等裁判所（平成 28 年 2 月 3 日判決）は、次のように判示し、本件養子縁組を無効であるとした。

- ① 認定した諸事実を併せて考えれば、本件養子縁組は、専ら、税理士が勧めた甲死亡の場合の相続税対策を中心とした甲の相続人の利益のためになされたものにすぎず、甲や代諾権者である C 夫婦において、甲の生前に甲と E との間の親子関係を真実創設する意思を有していなかったことは、明らかというべきである。
- ② そうすると、甲が、養子縁組届であることを認識せずに本件縁組に署名したとする控訴人 A らの主張を採用することはできないものの、本件養子縁組は、甲や代諾権者である C 夫婦に真に養親子関係を創設する縁組意思がなかったことから無効といわざるを得ない。

4. 最高裁の判断

二審で敗訴した E の上告を受理した最高裁判所（第三小法廷）は、平成 29 年 1 月 31 日、次のような理由を述べ、二審の東京高裁判決を廃棄し、本件養子縁組の有効性

を是認する判決を言い渡した。

- ① 養子縁組は、嫡出親子関係を創設するものであり、養子は養親の相続人となる
ところ、養子縁組をすることによる相続税の節税効果は、相続人の数が増加す
ることに伴い、遺産に係る基礎控除額を相続人の数に応じて計算するものとし
るなどの相続税法の規定によって発生し得るものである。
- ② 相続税の節税のために養子縁組をすることは、このような節税効果を発生させる
ことを動機として養子縁組をするものにほかならず、相続税の節税の動機と縁組
をする意思とは、併存し得るものである。したがって、専ら相続税の節税のため
に養子縁組をする場合であっても、直ちに当該養子縁組について民法 802 条 1 号
にいう「当事者間に縁組をする意思がないとき」に当たるとすることはできない。

5. 最高裁判決の考え方

養子縁組の成立要件に関しては、縁組意思の有無が問題となる場合が多い。この場
合の縁組意思の内容については、前述したとおり、真に親子関係を創設しようとする
実質的な意思を要するのか、それとも形式的な意思（縁組の届出意思）で十分かとい
う問題があるが、過去の最判例や学説等を見ると、実質的な意思を要するとする見解
が多いとされている。ただし、親子関係を創設するという目的以外の法的効果を意図
したものであっても、そのことが親子関係を創設する意思と矛盾しないのであれば、
その縁組を有効とする考え方が有力である。

今般の最高裁判決が「相続税の節税の動機と縁組をする意思とは併存し得る」とし
ているのもそのような考え方であると解される。ちなみに、財産相続を目的とする養
子縁組でも、親子として精神的なつながりを作る意思が認められるときには、養親
子を成立させる意思もあるとする先例がある（昭和 38 年 12 月 20 日最高裁第二小法
法廷判決）。

もちろん、親子関係を創設する意思がなく、養子縁組をすることに他の異なる目的
を有するような場合には、その縁組が無効になると解される。

Ⅲ 相続税法における養子の数の制限規定

1. 養子の人数制限規定

養子に関する最高裁判決とは直接的な関係はないが、相続税法の規定に触れておく
こととする。現行の相続税法 15 条（遺産に係る基礎控除）は、その第 2 項において、
被相続人に養子がある場合の法定相続人の数に算入する養子の数を次のように制限し
ている。

- ① 当該被相続人に実子がある場合又は当該被相続人に実子がなく、養子の数が 1 人

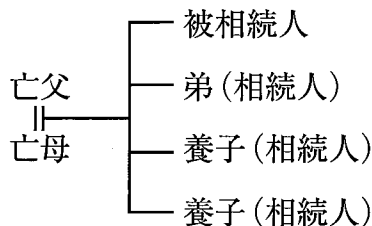
である場合…… 1 人

② 当該被相続人に実子がなく、養子の数が2人以上である場合…… 2 人

この制限規定は、昭和 63 年 4 月の政府税制調査会の答申を受けて、同年 12 月の法改正により創設されたものであるが、養子縁組による相続税負担の回避への対応策として導入されたことは周知のとおりである。

ちなみに、この規定は、相続税の計算における法定相続人の数に関するものに適用されるため、遺産に係る基礎控除額及び相続税の総額の計算のほか、生命保険金等の非課税限度額（相法 12 ①五）及び退職手当金等の非課税限度額（相法 12 ①六）の計算にも適用される。

注意したいのは、上記の規定は、「被相続人に養子がある場合」に適用されることである。したがって、次図のように相続人が被相続人の兄弟姉妹である場合には、その兄弟姉妹の中に被相続人の親と養子縁組をしたことにより相続人となる者がいても、上記の人数制限及び否認の規定は適用されない（相基通 15- 5）



なお、この規定は相続税に関するものであり、人数制限がされたとしても、民法上は養子の相続権を否定するものでないことはいうまでもない。

2. 養子の数の否認規定

ところで、上記の人数規定とは別に、相続税法 63 条（相続人の数に算入される養子の数の否認）では、上記の 1 人又は 2 人を法定相続人の数に算入することが、相続税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合においては、税務署長は、その養子の数を否認して更正又は決定をすることができることとされている。いわゆる「不当減少養子」の規定であり、これも昭和 63 年 12 月の法改正で導入されたものである。

この規定が適用される場合には、その不当減少養子を除いた他の養子について、前記の 1 人又は 2 人の人数制限規定が適用されることになる（相基通 63- 2）。

ただ、この否認規定の創設後、実際に不当減少養子として否認された例はないようである。したがって、その適用事例を具体的に示すことは困難であるが、民法上は養子縁組が有効に成立したとしても、相続開始直前の縁組で、その養子に相続放棄をさせるなど、明らかに租税回避のみを意図した場合が該当すると考えられる。

この点について、民法に規定に基づいて有効に成立した養子縁組を税法が独自の規定をもって否認するのは法制度に整合性がないとして、相続税法の規定に対する批判的な見解があり得る。ただ、民法と相続税法は、それぞれ異なった観点から規律され

ているものであることからみると、税法がその目的に沿って独自に規制を加えることもやむを得ないと考えられる。

なお、民法上、養子縁組が無効とされた場合には、そもそもその養子はないこととなるので、当然のことながら相続税法 15 条及び 63 条は関係しないことになる。

3. 実子とみなす養子の範囲

相続税法は、養子について上記のような人数制限及び否認の規定を設けているが、次のような養子は、租税回避を目的としたものではないため、人数制限等の対象にならず、実子とみなすこととされている（相法 15 ③、相令 3 の 2）。

- ① 特別養子縁組による養子
- ② 被相続人の配偶者の実子でその被相続人の養子となった者
- ③ 被相続人とその被相続人の配偶者との婚姻前に、その被相続人の配偶者の特別養子となった者で、その婚姻後にその被相続人の養子となった者
- ④ 実子、養子又はその直系卑属が相続開始以前に死亡し、また相続権を失ったため、（代襲相続により）法定相続人となったその者の直系卑属

これらについて、上記の②は、被相続人とその配偶者との婚姻期間（婚姻関係が終了するまでの期間）において被相続人の養子となった者をいい、③の「婚姻後にその被相続人の養子となった者」とは、その被相続人と配偶者との婚姻期間中において被相続人の養子となった者をいう（相基通 15- 6）。したがって、被相続人と配偶者との婚姻前に被相続人と養子縁組をしても、その者は実子とみなされ、養子の人数制限等の対象にはならない。

なお、上記②の「被相続人の配偶者の実子でその被相続人の養子となった者」について、養子縁組の時期と婚姻の時期との関係を示すと、次図のようになる。

