



嶋村氏



酒井克彦

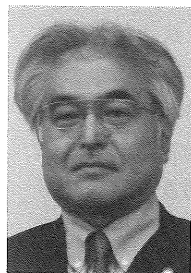
中央大学商学部教授

連載

(執筆:ファルクラム租税法研究会)



袖山氏



寺嶋氏

ディベート 租税法



竹村氏



島田氏

第17回

遺産分割協議の合意解除が 国税通則法23条2項3号にいう 「やむを得ない理由」に 当たるか否か〔前〕



執行氏



Point—事例とその論点

酒井 今回のディベートで取り上げるテーマは、相続における遺産分割協議の合意解除が、国税通則法（以下、「通則法」という）23条《更正の請求》2項3号に規定される更正の請求の後発的事由についての「やむを得ない理由」に当たるか否かです。

通則法23条の更正の請求についての規定を確認しますと、まず、1項で通常の更正の請求を規定しています。

次に2項では、後発的事由による更正の請求を規定していますが、同項では納税申告書を提出した者、又は決定を受けた者は、次の各号のいずれ

かに該当する場合には、1項の通常の更正の請求の規定にかかわらず、当該各号に定める期間において、その該当することを理由として更正の請求をすることができる、という特例的な更正の請求が規定されています。

そして2項3号において、「その他当該国税の納税申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき」は、その理由が生じた翌日から起算して2か月以内に更正の請求をすることができるとされています。

なお、この規定を受けて、法人税法施行令6条《更正の請求》1項2号は、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額の計算の基礎となった事実に係る契約が解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得

ない事情によって解除され、又は取り消されたこと」を「やむを得ない理由」の1つとしています。この条文の適用をめぐって争われたのが本件事案です。

■参照条文

国税通則法23条《更正の請求》

納税申告書を提出した者は、次の各号のいずれかに該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から5年（第2号に掲げる場合のうち法人税に係る場合については、9年）以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等…につき更正をすべき旨の請求をすることができる。

一～三 …略…

2 納税申告書を提出した者又は第25条《決定》の規定による決定…を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する場合…には、同項の規定にかかわらず、当該各号に定める期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求…をすることができる。

一、二 …略…

三 その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき。当該理由が生じた日の翌日から起算して2月以内

国税通則法施行令6条《更正の請求》

法第23条第2項第3号（更正の請求）に規定する政令で定めるやむを得ない理由は、次に掲げる理由とする。

二 その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと。

事案

それでは、簡単に事案の概要をご紹介しますみましょう。

本件では、亡くなった被相続人である父親に3人の子供がいました。長女のCさん、次女のDさん（この2人を合わせて「原告ら」という）、それ以外に長男のBさんがいました。

亡くなったお父さんの全財産をBが相続することとしたのですが、その代償としてBから原告らに対して、それぞれ5,000万円を支払うという旨の遺産分割協議がなされました。これに従って原告らは相続税の申告をしたわけです。

ところが、Bは代償債務を履行せず、結局、原告らは代償債務の履行を受けることができませんでした。

それから大分経ってから、当初の遺産分割協議の解除をした上で、原告らは相続財産を取得しない旨の再度の遺産分割協議を行いました。ここで、先の遺産分割協議を「平成6年遺産分割協議」、2回目の遺産分割協議を「平成22年遺産分割協議」と言うことにします。

平成22年遺産分割協議により、原告らは相続財産を取得しないこととなったので、相続税の更正の請求を行いました。この更正の請求は通則法23条2項3号の「法定申告期限後に生じたやむを得ない理由」に該当するというで行ったのですが、所轄税務署長は更正をすべき理由がない旨の通知処分を行いました。これに対し、原告らがこの通知処分の取消しを求め、国を相手取って起こした訴訟が本件事案になります。

今回のディベートでは、原告らとBが平成6年遺産分割協議を解消し、改めて平成22年に遺産分割協議をしたことを理由として行った更正の請求が認められるか否か、すなわち、通則法23条2項3号の「やむを得ない理由」該当性について争っていただくことにいたします。

それでは、課税庁側の立論からお願いいたします。用意スタート。

立論 課税庁側の主張

寺嶋(課) われわれは、平成6年遺産分割協議の合意解除が通則法23条2項3号にいう「やむを得ない理由」に当たらないと主張します。理由は次のとおりです。

(主位的主張1：更正の請求の趣旨による主張)

申告納税方式の国税は、納税者がみずから課税標準及び税額を確定する方式であるため(注1)、各税法においてその提出期限が定められています。この期限の経過後においても自由に税額を増加、減少することができるのであれば、申告期限そのものの意味がなくなってしまい、申告期限内に適正な申告を期待する申告納税方式の趣旨に反することになります。

しかしながら、その申告の内容が適正でなかった場合には、これを適正な税額に訂正する必要があると、税額が過大であった場合の権利救済制度の一環として、納税者から課税庁の減額更正処分の発動を求める請求制度が更正の請求です。

このような制度を設けた理由は「課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速かに確定せしむべき国家財政上の要請に應ずるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いる虞れがないと認められたからにほかならない。」とされます(注2)。

したがって、申告の記載内容の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法定

の方法以外にその是正を許さないならば納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは許されません。

このようなことから更正の請求における後発的事由とは「申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由がその後において生じたこと」(注3)、「一旦適法に成立した経済的成果の起因たる私法上の事実関係に変更が生じた場合に事後の事実関係に適合せしめるため」(注4)とされ、通則法23条2項による更正の請求をするためには、納税者が申告時に予測し得なかった事由が生じたこと(予測可能性)と、その予測できなかったことにつき納税者の責に帰すべき事由がないこと(帰責性)の「やむを得ない理由」が必要となります(注5)。

(主位的主張2：遺産分割協議の解除による主張)

島田(課) 通則法23条2項3号は、「納税申告書を提出した者は、当該国税の法定申告期限後に生じた同項1号及び2号に類する政令で定めるやむを得ない理由がある場合には、その該当することを理由として更正の請求をすることができる」と規定しており、同施行令6条1項2号は、政令で定めるやむを得ない理由として、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと」を規定しています。

つまり、通則法23条2項3号による更正の請求をすることができるのは、同条の規定する「政令



酒井 克彦 (さかい かつひこ)

中央大学大学院法学研究科博士後期課程修了。博士(法学)。中央大学商学部教授兼法科大学院教授。一般社団法人アコード租税総合研究所所長、一般社団法人ファルクラム代表理事。単著として、『レクチャー租税法解釈入門』弘文堂、『アクセス税法通達の読み方』第一法規、『裁判例からみる所得税法』大蔵財務協会、『プログレッシブ税務会計論Ⅰ』『同Ⅱ』中央経済社、『クローズアップ課税要件事実論』、『スタートアップ租税法』、『ステップアップ租税法』、『フォローアップ租税法』、『ブラッシュアップ租税法』『所得税法の論点研究』、『クローズアップ租税行政法』以上財經詳報社、『「正当な」をめぐる認定判断と税務解釈』、『「相当性」をめぐる認定判断と税務解釈』以上清文社など多数。

で定めるやむを得ない理由」がある場合であり、同施行令6条1項2号の定める「解除権の行使」又は「やむを得ない事情による契約の解除」でなければなりません。

遺産分割協議は、最高裁平成元年2月9日第一小法廷判決（民集43巻2号1頁）における、「共同相続人間において遺産分割協議が成立した場合に、相続人の1人が他の相続人に対して、協議において負担した債務を履行しないときであっても、他の相続人は民法541条によって遺産分割協議を解除することはできないと解するのが相当である」との判示のとおり、いわゆる法定解除をすることはできません。

しかし、最高裁平成2年9月27日第一小法廷判決（民集44巻6号995頁）における「共同相続人の全員が、既に成立している遺産分割協議の全部又は一部を合意により解除した上、改めて遺産分割協議をすることは、法律上、当然には妨げられるものではない」との判示から、いわゆる合意解除をすることはできます。しかしながら、合意解除のなされた場合に更正の請求をすることができるのは、前述のとおり「やむを得ない理由」による解除でなければなりません。

これを本件について見ると、相続により取得した財産がその後の経済事情の変動によって相続人の目論む価格での売却ができなかったことを理由として、16年も経過した後に連帯納付義務を免れることを目的として遺産分割協議の合意解除をしたものです。

しかし、不動産の価格は経済事情や市場の状況により変動しうるものであるため、平成6年に分割協議を行ったときにおいても、ゴルフセンター

の価格が変動しうることは認識できたというべきでありますし、ゴルフセンターのような大規模な不動産を速やかに売却できるかどうかも不確かであったと考えられます。遺産分割協議をするに当たっては、これらの事情を念頭に置いて分割内容・時期・方法を定めることが十分可能であったと言えます。

また、原告らは、たとえゴルフセンターが売却されていなかったとしても、Bに対して本件各代償債務の履行を求めることは可能であったことからすれば、平成6年遺産分割協議を合意解除することは「やむを得ない理由」には当たりません。

このことは通則法23条2項1号に定める事由に該当する場合であっても、馴れ合い判決のようにその実質において客観的、合理的根拠を欠くものであるときは、同条の適用はないということからも明らかです（注6）。

（予備的主張1：相続税の課税価格からの主張）

嶋村（課） 相続税法22条は相続により取得した財産の価額を、「当該財産の取得の時の時価」によることを定め、時価とは「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価額」と理解されています（注7）。

本件についても相続開始時の時価により納税義務が確定しており、その後の経済事情の変動により時価が下落したとしても、そのことによる相続税額を変更する規定は存在しません。したがって、いったん成立した納税義務が相続開始後に減額されることはなく（注8）、相続開始後の時価の下落による損害は、相続人においてこれを負担すべきものです（注9）。

（予備的主張2：動機の錯誤による主張）

平成6年遺産分割協議は、本件ゴルフセンターの売却代金により原告らに代償分割債務を返済することを意図して成立したものであり、その後、本件ゴルフセンターが原告らの予定していた価格で売却ができなかったとしても、そのことは動機の錯誤にすぎず、遺産分割協議の無効を主張することはできません（注10）。

したがって、平成6年遺産分割協議は有効であり、平成22年遺産分割協議は無効であります。

また、安易に納税義務の発生の原因となる法律行為の錯誤無効を認めて納税義務を免れさせることは、納税者間の公平を害するとともに、租税法律関係を不安定にし、ひいては申告納税方式の破壊につながる（注11）ことから許されるものではありません。

原告らの主張のような遺産分割協議の合意解除に基づく更正の請求を認めるならば、相続開始後の経済事情により相続財産が高く売ればその利益を享受する一方、値下がりした場合には更正の請求をし、値下がりによる損失の一部を国庫に負担させることになり、課税の公平を著しく害することからも許されるものでありません。

（予備的主張3：信義則の法理による主張）

信義則の法理は、法の根底をなす正義の理念により当然生ずる法原則であって、国家、公共団体もまた、個人と同様に法の支配に服するものとするわが国憲法のもとにおいては、公法の分野においても、この原則が適用されます（注12）。

原告らは平成6年遺産分割協議に合意し相続税の申告納付を行い、連帯納付義務については寛大

な措置を求める嘆願書を複数回提出しています。それにもかかわらず、その連帯納付義務を免れるためだけに行った平成22年遺産分割協議は、信義則の法理からも許されるものではありません（注13）。

以上です。

酒井 それでは、今度は納税者側からの立論です。用意スタート。

立論 納税者側の主張

執行（納） われわれは、本件更正の請求は、通則法23条2項3号及び同施行令6条1項2号のやむを得ない理由に該当すると主張いたします。

後発的事由による更正の請求については、租税債権の可及的速やかな確定という国家財政上の要請を犠牲にしてもなお、帰責事由のない納税者に酷な結果とならないよう、例外的に更正の請求を認めて納税者の保護を拡充すると判決において判示されており（注14）、その趣旨に鑑みても、本件原告らの更正の請求は認められるべきものです。

同法施行令6条1項2号では「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと」と規定され、適用要件として、①計算の基礎となった事実に係る既契約があること、②その契約が解除権の行使によって解除、もしくは③やむを得ない事情により解除又は取消しをさ



嶋村 幸夫（しまむら ゆきお）

① 嶋村幸夫税理士事務所 税理士

③ 「組合契約に基づき取得した新株予約権の行使による経済的利益は雑所得とされた事例」

税務事例44巻11号、「建物等の譲渡損失に係る損益通算を廃止した法規の遡及適用」アコード・タックス・レビュー6号、『企業法研究の序曲Ⅲ』（共著、同友館、2015年）

④ 法律解釈、判例、学説の研究を通じ法律家である税理士として成長し続けたい。

⑤ 前回と同様に制限時間内に主張することが最も難しかったです。

⑥ 1勝0敗（課税側1勝）



寺嶋 啓修（てらじま けいしゅう）

① 寺嶋啓修税理士事務所 税理士

② 監査法人、外資系金融機関等

④ 「少くして学べば、則ち壯にして為すこと有り。壯にして学べば、則ち老いて衰えず。老にして学べば、則ち死して朽ちず。」（佐藤一斎『言志晩録』60条）「人間やってやれない事は無い。何事も可能である。」これらの精神で生きています。

⑤ 全般的に、判例研究は楽しいと実感しました。

⑥ 初参加

れたことが挙げられています。

さらに、大阪高裁平成8年7月25日判決（以下、「大阪高裁平成8年判決」という）では、解除権の行使ではない合意解除の場合には、当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によるものであるときに限って更正の請求の理由とすることができるとされ、当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除された場合とは「法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約内容に拘束力を認めるのが不当な場合、その他これに類する客観的な理由のある場合をいうものと解されている」と判示されています。

さて、代償分割という分割方法についてですが、これは家事審判規則109条がその根拠になっています。家裁が代償分割を認める際の要件の1つに、相続財産を取得する相続人に債務の支払能力があることとされており（注15）、そのことから代償債権を支払う者の支払能力は、代償分割において極めて重要な位置づけにあると解されます。

袖山(納) それでは、本件の事実関係について申し上げたいと思います。

本件更正の請求をするに至った原因というのは、共同の相続人である長男Bが、原告ら長女C及び次女Dと約した相続財産の代償分割に係る代償債務を不履行としたことにより、遺産分割協議をやり直したことでありということに尽きると思えます。

本件の遺産分割協議では、相続人である長男Bが唯一の相続財産であるゴルフセンターの所有権を相続することとして、ほかの法定相続人である原告らには5,000万円ずつを代償分割するという

契約に基づいて遺産分割協議を合意しています。相続税申告書を提出した当時は、当該相続財産であるゴルフセンターの土地を売却することにより代償債務は当然に履行されるものとしていたことから、当該土地の売却後に当該代償分割契約が不履行となることについて、原告らが予測することは到底不可能な状況でありました。

また、唯一の相続財産であるゴルフセンターの土地が売却された際には、本来は優先して返済されるべき代償債務を全く無視して、B個人が自己の有する別の金融機関への債務の返済に充て、その結果、原告らへの弁済がされなかったことについて、原告らは何らその責に帰すべき事由はなく、Bの一方的な行為により債務が弁済されないこととなったものであります。

Bは、自らが負担すべき相続税について未納付となっており、そのことから原告らに連帯納付義務の履行を求める通知が送付されました。これにより原告らはBに対して有する代償債権が回収できないことを知ることとなり、遺産分割協議をやり直したものであります。

原告らは共同相続人であるBが、相続税を納付していないことについて何ら知るすべがなく、知らなかったことについても何らその責に帰すべき事由もありません。しかも、原告らは自らが負担すべき相続税額については、すでに納付期限内に納付しています。遺産分割協議をやり直し、相続することとなっていた代償分割についてもすべて解除することにより、相続に当たって何ら資産を得ることがないにもかかわらず、負担する必要のない相続税について連帯納付義務の履行の通知書が送付されてきたものであります。

竹村(納) この事実を先ほどの施行令及び大阪高裁平成8年判決の判示事項のやむを得ない事情に該当するかを検討します。

本件解除については、まず遺産分割協議締結後にBが相続により取得したゴルフセンターを予定していた価格で売却できないことにより代償債務の債務不履行が発生したことは、代償債務の履行不能による法定解除の要件を満たした解除であると主張します。

遺産分割協議の法定解除は認めないとされた最高裁平成元年2月9日判決がありますが、本件においては法定解除の要件である履行不能状態が発生しており、解除権の権利は有するが、遺産分割協議という性質上行使することができない状態であると考えます。そのため本件分割協議のやり直しは判示事項の示すとおり、事情の変更が生じたものと解します。

次に、代償分割契約を維持する不当性についてです。

代償分割については、相続財産を取得する相続人に債務の支払能力があることが事由として挙げられています。本件では納税者宛てに代償債務者の連帯納付義務通知書が送られたことから代償債務者に資力がなことがわかりました。資力を有しない者に対して代償債務の履行を請求し続け、分割協議を維持することは納税者にとって不当であり、判示事項で示す「事情の変更により契約内容に拘束力を認めるのが不当な場合」に該当すると考えます。

以上のように、「法定の解除事由がある場合」に該当したこと、あるいは合意解除であったとしても「事情の変更により契約内容に拘束力を認めることが不当な場合」が発生していると考えられ、通則法施行令6条の更正の請求の要件に該当すると考えます。

課税は私法上の法律関係に基づいて行われるべきであり、私法上有効に解除された遺産分割協議に基づいて課税することは、有効に成立した私法関係を離れ、税法上新たな法律関係を構成し課税することになり、到底認められないことであると考えます。

通則法1条《目的》では「税務行政の公正な運営を図り、もって国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする」とされています。

本件更正の請求を認めないことは担税力のないところに課税することになり、上記に規定する「納税義務の適正かつ円滑な履行」から逸脱する処分と考えます。

また、相続人Bの滞納期間が相当期間あったにもかかわらず、課税庁が滞納処分を適切に行わなかったため、国税債権の保全が行われなかったことは、結果的に連帯納付義務を負っている共同相続人の負担を増加させることになっており、課税庁の職務怠慢を連帯納付義務制度を利用して納税者の責に負わせようとしていることがうかがわれます。

したがって、本件事由による更正の請求を認め



島田 さゆり (しまだ さゆり)

- ① 島田税務会計事務所 税理士
- ② 大学卒業後、8年間ダンサーを業としていたが、平成元年税理士事務所入所。平成10年税理士登録し、平成17年より父の事務所を承継。
- ④ お客さまにとってのベターを追究し、自分のベストを尽くす
- ⑤ 納税者側の質問になかなか反論できず、勉強不足を痛感。もっと幅広く対応できる知識を身につけなくては。
- ⑥ 0勝1敗（課税庁側1勝）



袖山 喜久造 (そでやま きくぞう)

- ① SKJ総合税理士事務所 税理士
- ② 国税庁調査課、国税局調査部において長年法人税調査等に従事。2012年退職後、同年11月同事務所開設。
- ③ 『改正電子帳簿保存法完全ガイド』（税務研究会、2016年）、『「マイナンバー制度と企業の実務」完全ガイド』（税務研究会、2015年）、『国税 税務申請・届出手続のすべて』（清文社共著、2014年）、『「帳簿書類のデータ保存スキャナ保存」完全ガイド』（税務研究会、2013年）など
- ④ 企業コンプライアンスの向上
- ⑤ 論点を絞って時間内に発言することは事前の準備を綿密に行わないとできないことです。まだまだ準備が足りませんでした。
- ⑥ 1勝0敗（課税庁側1勝）

ないことは、明らかに事実認定及び通則法の法令解釈の誤りであり、到底認められるべきものではありません。

以上です。

酒井 お疲れさまでした。

それでは、これから相手側の立論に対する質問の作戦タイムに入ります。10分間、時間を用意します。

10分後…

酒井 時間になりました。それでは、課税庁側から納税者側に対する質問からお願いします。時間は7分間です。では始めてください。

質問・反論 課税庁側→納税者側

嶋村(課) 代償分割債務の履行不能の判断は、平成19年の連帯納付の通知によるものでよろしいでしょうか。

執行(納) 履行不能との判断を、連帯債務の通知が来たことによって行った、という質問ですね。それはご質問のとおりでよろしいかと思います。

嶋村(課) 平成6年遺産分割協議の合意解除及び平成22年の再分割協議の目的は、連帯納付義務を免れるためですね。

竹村(納) それは違います。

嶋村(課) わかりました。

次に、本件ゴルフセンターの売却代金をBが速やかに原告らに代償債務の弁済に充てていけば、原告らに対する債務不履行は回避できたところ、原告らはBの金融機関への弁済を黙認していたね。

竹村(納) (原告らは) 連帯納付通知書が来て初めてBに資力がなくなることがわかりましたので、それで履行不能状態を確認して解除を行った次第です。

嶋村(課) 滞納処分を適切に行わなかった課税庁の職務怠慢を、連帯納付義務制度を利用して納税者の責に負わせようとしているという旨の主張があったかと思えます。

また、本件ゴルフセンターの売却代金を相続税の納税や原告らの代償債務の弁済に充てるのではなく、金融機関に先に返済してしまったというのは、Bの自らの意思によるものだと思うのですが、それを知らなかった、Bが勝手にやったというようなご発言がありました。

この点、その後、勝手になされたことを承知の上で平成22年に再度分割協議をしているのだと思いますが、いかがでしょうか。

袖山(納) 滞納処分の件ですが、原告らはまず平成6年12月12日に相続税の申告書を提出しているのです。原告らについては各自の相続税負担分については納付をしているという事実があります。また、その後、13年もの間、国税当局が滞納となっている共同相続人である長男Bの納付すべき国税債権の保全を行っていなかったという事実もあ

るわけですね。

仮に土地の価格が下がる前に差し押さえなどの滞納処分を行っていけば国税債権は保全されていて、原告らが連帯納付義務の通知をされることはまずなかったはずですね。

原告らは連帯納付義務が通知されたことによって、Bが相続税を納付していないという事実を初めて知ったのであり、Bが土地を売却して、勝手に自分の債務を返済していることについては何ら原告らが知るよしもなかったことです。

嶋村(課) ただ、この分割協議で合意解除に至った理由は、10億円で売れると思ったものが半額でしか売れなかったということだったかと思えます。

平成6年当時はもうすでにバブル経済は崩壊していた頃で、そのことは実体経済においても認識できる状態であったと思います。したがって、「値下がり」というのは当初の分割をしたときに予見することができたのではないかと思います。いかがでしょうか。

執行(納) われわれは予見できなかったと考えます。というのも、そもそも売れた金額というのは4億何千万で、私たち(原告ら)の代償債権は5,000万円です。

申告当時において、もちろん経済状態が悪くなっていることは予見できるでしょうが、それが半値以下に下がること、あるいは回収できない、履行不能になることというのは予見できていなかったわけですね。予見できたはずであるというのは随分後づけの判断なのではないかと思います。

嶋村(課) 納税者側の主張で、平成22年遺産分割協議に関して、「私法上、有効に解除された遺産分割協議に基づいて課税することは、有効に成立した税法、私法関係を離れて税法上、新たな法律関係を構成して課税することになって認められない」といった趣旨のご発言がありました。

しかし、本件は通則法23条2項3号のやむを得ない理由に該当するかどうかを争うものであって、その平成22年遺産分割協議が私法上、有効であったとしても、そこに至った理由が当該要件を満たすか満たさないかということで判断するものであるため、新たな私法上の法律関係を構成するものではないのではないかと思います。この点はいかがでしょう。

竹村(納) 課税庁側が引用された裁判例でも、「一旦適法に成立した経済的成果の起因たる私法上の事実関係に変更が生じた場合に事後の事実関係に適合せしめるため」が大原則とされています。したがって、まずこの大原則に則って課税をするべきであって、やむを得ない事情等はその後の話かと思えます。

嶋村(課) われわれは、やむを得ない事情への適用要件該当性を争っているのです。私法上の法律構成を何かしているわけではありません。平成22年の遺産分割、再分割が更正の請求の要件であるやむを得ない事情に当たるとどうかの争いですので、そこは論点が違うと思います。

次に行きます。

寺嶋(課) 代償分割や遺産分割協議は、その分割



竹村 直樹 (たけむら なおき)

① 税理士法人 高柳総合会計事務所 所属税理士

③ 評釈：「遺産分割協議の合意解除が、『当該契約の成立後生じたやむを得ない事情』によ

る解除に当たるとはいえないとされた事例」税務事例48巻6号

④ 迅速な対応と丁寧な説明をするよう心がけています。

⑤ 今回テーマとなった裁判例については以前に評釈を書き内容については理解していましたが、ディベートでは判決に対する個人的な見解を離れて立論、主張するため非常に難しかったです。

⑥ 1勝0敗(課税庁側1勝)



執行裕子 (しぎょう ゆうこ)

① 税理士法人ティ・アール・ワイ 社員税理士

③ 『法人税がわかる事典』(共著、日本実業出版社、2006年)、『読めば納得!よくわかる会社の税金【目からウロコのビジネス選書】』(朝陽会、2009年)

⑤ 事例のポイントを抽出することが肝要だということ、ディベートなので論点を明確に伝える技術が必要だと原稿を読み返して反省しています。納税者、課税庁それぞれの立場で立論することは事例を俯瞰的にとらえることができ勉強になります。なにより対面で議論を行うことは刺激的で楽しい体験でした。

⑥ 1勝0敗(納税者側1勝)

時における支払能力を判断する必要があり、原告らは平成6年遺産分割協議においてその判断を行い、遺産分割協議に合意したものです。

後に、B自身の行為により支払能力が低下したとしても、そのことはB及び原告らの責に帰すべき事由であることから、原告らが支払能力の低下を主張することは、自らの帰責事由であることを自白するものだと思いますでしょうか。

竹村(納) Bは原告ではありません。売却したのはBで、原告らは何も関係しておりません。原告らは代償債権を回収できないことがわかったので更正の請求をしたということです。

執行(納) われわれとしては、Bが履行不能になったことについて、あくまで原告らC、Dには帰責事由はないと考えています。

寺嶋(課) 最初の平成6年の分割協議書において、そこが最初の問題となっていますので……。

酒井 時間になりました。終了です。では、次に納税者側からの課税庁側への質問と課税庁の反論です。用意スタート。

質問・反論 納税者側→課税庁側

執行(納) 課税庁側の主張の中で、「(平成22年の遺産分割協議は)連帯納付義務を免れることを目的としている」という趣旨のご発言がありました。

まず私人間の私法上の関係についてどう考えているか一度確認させていただきたいのですが、平成6年遺産分割契約が解除されたことで、契約の解除の効果として当初にさかのぼってその効果が消滅します。

そして、また新たに平成22年遺産分割協議を締結したことで、その効果は相続時にさかのぼって効果が生じる。少なくとも私法上はそのように考えてよろしいでしょうか。

嶋村(課) 私法上は、われわれが引用した最高裁の判断(最高裁平成2年9月27日第一小法廷判決)のとおりになります。

執行(納) ということは、私法上の法律関係には変動が生じていると考えているということですね。

嶋村(課) 考えますが、通則法23条の……。

執行(納) 結構です。そうなると確かに、更正の請求ができるかどうかは、やむを得ない事情があるかどうかの有無によって判断が分かれると思いますが、そもそもその私法上の関係が変動し、相続開始時にさかのぼって代償債権を取得していない者に対して、相続財産を取得していないにもかかわらず、連帯納付義務を課するというのはおかしいのではないのでしょうか。

嶋村(課) 通則法23条は、私法上の変動があつて……。

執行(納) 通則法23条の話ではなくて、連帯納付義務を課するということがおかしいのではないかとということです。

嶋村(課) 連帯納付義務が当初の遺産分割協議ではないとしても、そのことを理由として相続税法上、減額する規定がありませんから、それは通則法23条の規定に合うかどうかで判断をせざるを得ません。

執行(納) それは更正の請求ができるかどうかという判断ですね。更正の請求が仮にできないとしても、そもそも連帯納付義務は別の話なわけですから、更正の請求が制限されるのは手続上の制限であつて、一定の条件に当てはまらなければ制限をする、それはわかります。

その可能性はあると思いますが、そもそも財産を取得していないわけですから、私法上の関係が変わったことに対して連帯納付を求めるのはおかしいのではないのでしょうか、というのが質問の主旨です。

嶋村(課) わかりました。われわれは本件は連帯納付義務の履行の問題ではないと考えます。ですので、それについての原告らの主張は不当だと思います。

執行(納) 課税庁側の発言で、「連帯納付義務の回避をすることがいけない」といった主張が入っていましたので、そもそも連帯納付義務をやむを得ない事情の判断において考える必要はないのではないか、ということをお尋ねしました。

嶋村(課) われわれは「(連帯納付義務の回避を)いけない」と言っているわけではなくて、そもそも平成22年の遺産分割協議の再分割の趣旨が通則法23条のやむを得ない事由に該当するかどうかを言っています。

執行(納) 遺産分割協議の趣旨が問題なのではなくて、解除された事由が問題なわけですね。解除に至った事由というのはあくまでもBの履行不能であつて、その履行不能を原因として解除権を行使するとか、Bに対して合意解除をしようという行動を起こす理由に、そうした連帯納付義務を免れたいという動機はあつたとしても、それは全くやむを得ない事情の判断には関係しないと思います。

嶋村(課) われわれは関係すると思っています。

竹村(納) さらに質問いたします。今回の更正の請求を認めないということは、当初の遺産分割協議に基づいて課税関係が成立するということです。

相続税法では、相続遺贈により取得した個人について納税義務が発生しますが、そうすると有効な遺産分割協議では、一切財産を取得していない人に対して納税義務を負わせることとなりますね。

嶋村(課) はい。そこは平成22年の分割では取得はしていないけれども、平成6年では取得しているわけです。平成22年の再分割によって更正の請求があつたが、そこにはやむを得ない事情という法律要件に該当しないので、更正の請求は認めら

れないという理論構成です。

ですから私法上、(遺産分割協議が)有効になっていたとしても、2つ目の遺産分割協議のやり直した理由がやむを得ない事情に当たらないので、通則法の適用ができないという判断です。

竹村(納) 租税公平主義というものがありますね。

嶋村(課) はい。

竹村(納) 更正の請求を認めないとすると、代償債務を履行していないBについて相続税が軽減されることとなりますね。

嶋村(課) はい。われわれはむしろ原告らの主張を認めることによって課税の公平が害されると考えます。

われわれが立論の中で申し上げたとおり、高く売れば利益を享受して、値下がりした損失は更正の請求をすることによって一部を国庫に負担させる。このようなことがまさに課税の公平を害すると判断しています。

竹村(納) 相続税の納付額は変わらないのではありませんか。

嶋村(課) いえ、これを認めることによって、結果的に相続税の納付を履行することができないということに陥るかと思います。

竹村(納) 相続人Bが修正申告に応じればよいのではないのでしょうか。

嶋村(課) しかし、Bは債務不履行に陥ってしまっているわけです。

袖山(納) 最後の質問です。課税庁は立論の中では、土地が高く売れなかったから遺産分割協議をやり直したということは、動機の錯誤にすぎないので当初遺産分割協議を無効と主張することはできない、といった趣旨の主張をしていますね。

これについては、そもそも分割協議のやり直し

は、原告らが代償債権の不履行を原因として行われたものであって、われわれは土地の評価額が下がったことが原因ではないと考えていますが、いかがでしょうか。

嶋村(課) 結局、代償分割債務の弁済ができない原因は、土地の売却価格が下がったことによるということで、そこには原因と結果において相当の因果関係があると考えます。

寺嶋(課) 本件では土地は4億円で売却できました。代償債権は5,000万円ずつですので、普通に考えれば4億円の中からそれぞれ5,000万円を取得することが可能です。

嶋村(課) それはどうしてできなかったかという、銀行に返済してしまったからなのです。それに対して、原告らは結局、何ら法的な措置をとりませんでした。

竹村(納) そこまで要求されるでしょうか。

嶋村(課) 手続としては可能性があったということだと思っております。

島田(課) 当初の約束で、相続税の納付期限か売却してからどちらかの期限と約されていましたよね。

袖山(納) 実質、資力がなければ代償債務の履行ができないため、土地を売却したときには必ず返済してもらえんことを期待していたのだと思います。

酒井 時間になりました。白熱していましたが、これで質問・反論を終了します。

次は最終弁論ですが、その準備として5分間打ち合わせの時間を設けます。

最終弁論及び酒井教授のコメント・解説は、次回掲載

(注1) 金子宏『租税法〔第21版〕』(弘文堂, 2016年) 817頁。

(注2) 最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決(民集18巻8号1732頁)。

(注3) 仙台地裁昭和51年12月18日判決(訟月22巻12号2870頁)。

(注4) 広島地裁昭和56年2月26日判決(税資116号388頁)。

(注5) 最高裁平成15年4月25日第二小法廷判決(訟月50巻7号2221頁)。

(注6) 東京高裁平成10年7月15日判決(訟月45巻4号774頁)。

(注7) 東京地裁昭和53年4月17日判決(行裁例集29巻4号538頁), 名古屋地裁昭和63年4月25日判決(税資164号227頁), 神戸地裁昭和53年12月13日判決(訴月25巻4号1148頁), 東京地裁平成7年7月20日判決(行裁例集46巻6号701頁)。

(注8) 名古屋高裁昭和55年10月29日判決(訟月27巻4号654頁), 東京地裁平成9年1月23日判決(税資222号94頁), 同控訴審東京高裁平成9年6月26日(税資223号1178頁), 同上告審最高裁平成10年2月12日第一小法廷判決(税資230号434頁)。

(注9) 大阪地裁昭和59年4月25日(行裁例集35巻4号551頁)。

(注10) 最高裁昭和37年12月25日第三小法廷判決(訟月9巻1号33頁), 東京高裁昭和60年9月18日判決(判時1167号33頁), 東京地裁平成9年11月25日判決(税資229号762頁)。

(注11) 神戸地裁平成7年4月24日判決(訟月44巻12号2211頁), 大阪高裁平成8年7月25日判決(訟月44巻12号2201頁), 大阪高裁平成17年5月31日判決(税資255号順号10042)。

(注12) 東京地裁昭和40年5月26日判決(行裁例集16巻6号1033頁)。

(注13) 最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決(判時1262号91頁)。

(注14) 大阪地裁平成20年9月19日判決(税資258号順号11035)。

(注15) 大阪高裁昭和54年3月8日(家裁月報31巻10号71頁)。

評価通達6の要件である「著しく不相当と認められる価額」の文言は、「著しく」も「不相当」も中間目的もしくは経験概念を内容とする不確定概念に属するから、課税要件明確主義に反し違憲無効とはならないが、租税行政庁に恣意的課税を認める結果を招きかねない。

そこで、評価通達6の趣旨・目的に照らして、その発動要件について明確にする必要がある。

まず、財産評価の基本的構造を定めた、財産評価通達総則の1「評価の原則」は、相続財産の価額は、「時価によるものとし、時価とは、課税時期(相続、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しくは贈与により取得したもの」とみ

したにもかかわらず評価通達を形式的に適用することによる評価額の過大評価を放置すると、納税者の担税力が過大に測定されることになる(租税公平主義(憲法14条)の担税力に応じた課税に違反する状態を招く)から、想定外の時価の下落事情が事後的に生じた場合の救済措置として総則6項は創設されたものである。

すなわち、通達による形式的な時価評価が時価の過大評価を招き、納税者に過重な税負担を強いることのないように、是正する措置が「総則第6項」の制定趣旨であったのである。

時価下落要因である特別の事情が生じた場合に、通達の時価評価に実質的に反映させるため

に総則6項が制定されたのであるから、基本的には本件と逆のパターンであるが、通達の評価額を、国税庁長官の指示により時価を減額する特別の事情を反映

続・実践 租税正義学 (第86回)

相続税法22条の「時価」と評価通達6項の解釈(中)

専修大学教授・弁護士 増田英敏

なされた財産のその取得の日又は地価税法2条《定義》4号に規定する課税時期をいう。以下同じ)において、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をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」と定めて、相続財産の価額を通達により評価することを定めている。

その上で、評価通達6(以下、「総則6項」という)が、この通達の定めによりがたい場合の評価として、「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定めている。

総則6項の制定趣旨は、評価通達による評価額(路線価)の決定において考慮されていなかった潜在的な土地の価額低下要因が評価額決定後に明らかにされた場合、例えば、地盤沈下や近隣に廃棄物処理施設等の建設予定の事実が事後に判明した場合に、その事情を考慮せず路線価により評価すると、評価額が時価と大きく乖離し過大となる。時価の客観的減額要因の生起

させて評価減を図ることが制度の前提とされていたものである。

したがって、租税回避や節税を阻止するための根拠若しくはツールとして、総則6項を適用することは同項の趣旨に反した運用となり、評価通達による時価評価制度を根底から覆す結果を招く。まさに、総則6項を利用した通達の使い分けによる租税行政庁による恣意的課税であり、租税法主義に反する(増田英敏『租税憲法学(第3版)』(成文堂, 2006年)149頁以下参照)。

しかし、総則6項の適用の可否をめぐる裁判事例は多数存在するから、紛争は頻発しているものといえよう。

裁判例の判示の基本的なスタンスは、評価通達の評価が時価の評価として合理性を有する限り、納税者間の公平性を確保するという見地から、すべての納税者に評価通達による評価が必要であるが、評価通達による評価が是認される特別な事情がある場合には、例外的に総則6項が適用できるというものである。

そこで、特別な事情の判例法理について検証することが必要となる。