

～申告後に事実関係が変わった場合はどうなる？～

「後発的事由により税務が変更する場合に求められる判断」

税理士 小林 磨寿美

Ⅰ 最新最高裁判決～2021年06月24日(令和2年(行ヒ)第103号)

1 どのような事案なのか

(1) 発端となる裁判例

平成16年2月28日に、非上場会社であるT社の大株主であるE(納税者らの母、以下「亡E」という。)が死亡したことによって開始した相続(以下「本件相続」という。)に係る相続税の申告において、このT社株式の評価が問題となりました。

平成16年12月27日 相続税申告 1万1185円/株

平成23年2月28日 更正処分 1万9002円/株

T社 合成樹脂及び金属等による容器等の製造販売業

資本金の額 4億3200万円

直前期末の総資産価額(帳簿価格) 2120億7568万0565円

従業員数 5291名

直前期の取引金額 1882億0001万0637円

取引相場のない株式の大会社に該当

相続の開始の時点において、T社はU社の発行済株式総数の83.8%を保有

株式保有割合 約25.9%

争点：T社が株式保有特定会社〔評価通達189の(2)〕に該当するか否か

高裁判決(確定)：

- ・ 評価通達に定められた評価方式がその財産の取得の時ににおける時価を算定するための手法として合理的なものであることについては課税庁側において立証すべきである。
- ・ 25%基準が定められた当時と比べると、会社の株式保有に関する状況は大きく変化したといえるからその基準に係る部分についての合理性は十分に立証されているものとは認めるに足りない。
- ・ 評価対象会社に係る株式保有割合は課税庁の主張によっても25.9%にとどまるこ

と、規制変更等により大会社の株式保有割合の動向に変化があったことなどに着目し、評価対象会社の企業規模や事業実態等に照らし、本件では類似業種比準方式を用いる前提を欠く株式保有特定会社に該当するに認めるに足りない。

- ・ 4 6 5 3 円／株（類似業種比準方式による評価額）と認定

判決の影響：財産評価基本通達 1 8 9（2）の株式保有割合を、2 5 %から 5 0 %以上へと改正

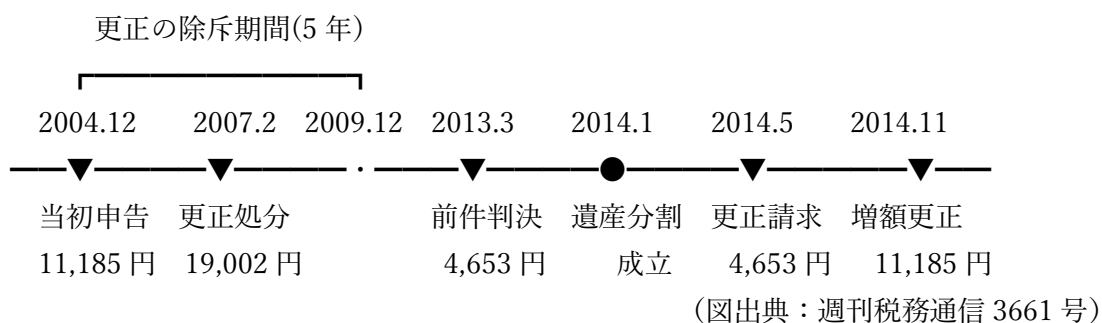
(2) 更正の請求

遺産分割成立により更正の請求（相法 3 2 ①） 4 6 5 3 円／株

更正すべき理由がない旨の通知処分（通則法 2 3 ④）

他の相続人の減額更正により増額更正（相法 3 5 ③一） 1 万 1 1 8 5 円／株

争点：増額更正等が、本件非上場株式について、「前件判決が認定した価額」ではなく、「当初申告の価額」を用いて税額等を計算された点が適法か否か



東京地判平 3 0. 1. 2 4 (Z 2 6 8 - 1 3 1 1 6) :

東京高判令 1. 1 2. 0 4 (Z 8 8 8 - 2 3 1 0) :

国は、増額更正等をするに当たり、取消判決の拘束力（行訴法 3 3 ①）により、「前件判決が認定した価額」を基礎に税額等を計算すべき（一部認容）

最判令 3. 6. 2 4 :

- ・ 相続税法 3 2 条 1 号に基づく更正の請求と同法 3 5 条 3 項 1 号は、法定相続分による申告後に遺産分割が行われて各相続人の取得財産が変動したという相続税特有の後発的事由が生じた場合に、国税通則法に基づく更正の請求や更正の特則として、遺産分割後の一定の期間内に限り、同後発的事由による更正の請求や更正を認めたものである
- ・ その趣旨は、法定相続分による申告で一旦確定していた相続税額について、実際に行われた遺産分割の結果に従って再調整するための特別の手続を設け、相続人間の税負担

の公平を図ることにある

- ・ 相続税法 3 2 条 1 号に基づく更正の請求（相続税法 3 5 条 3 項 1 号に基づく更正も同様）では、同後発的事由以外の事由を主張することはできないため、一旦確定していた相続税額の算定の基礎となった個々の財産の価額に係る評価の誤りを請求の理由とすることはできず、国も、国税通則法の更正の除斥期間の経過後は、その請求に対する処分で個々の財産の価額に係る評価の誤りを是正することはできない
- ・ 国が、国税通則法に基づく更正の除斥期間の経過後に、相続税法 3 2 条 1 号に基づく更正の請求に対する処分や、相続税法 3 5 条 3 項 1 号に基づく更正をするに当たり、行政事件訴訟法 3 3 条 1 項の前件判決の拘束力によって、前件判決が認定した価額を基礎に更正の請求に対する処分等をする法令上の権限を有しない

2 根拠となる法令

(1) 国税通則法の規定

国税通則法 2 3 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、10 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（当該課税標準等又は税額等に関し次条又は第 2 6 条（再更正）の規定による更正（以下この条において「更正」という。）があつた場合には、当該更正後の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 当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかつたこと又は当該計算に誤りがあつたことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額（当該税額に関し更正があつた場合には、当該更正後の税額）が過大であるとき。

二 前号に規定する理由により、当該申告書に記載した純損失等の金額（当該金額に関し更正があつた場合には、当該更正後の金額）が過少であるとき、又は当該申告書（当該申告書に関し更正があつた場合には、更正通知書）に純損失等の金額の記載がなかつたとき。

三 第 1 号に規定する理由により、当該申告書に記載した還付金の額に相当する税額（当該税額に関し更正があつた場合には、当該更正後の税額）が過少であるとき、又は当該申告書（当該申告書に関し更正があつた場合には、更正通知書）に還付金の額に相当する税額の記載がなかつたとき。

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(以下この項において「決定」という。)を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する場合(納税申告書を提出した者については、当該各号に定める期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。)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(以下「更正の請求」という。)をすることができる。

一 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つた事実に関する訴えについての判決(判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。)により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき その確定した日の翌日から起算して2月以内

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に当たつてその申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があつたとき 当該更正又は決定があつた日の翌日から起算して2月以内

三 その他当該国税の法定申告期限後に生じた前2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

3 (略)

4 税務署長は、更正の請求があつた場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知する。

国税通則法70条(国税の更正、決定等の期間制限)

次の各号に掲げる更正決定等は、当該各号に定める期限又は日から5年(第2号に規定する課税標準申告書の提出を要する国税で当該申告書の提出があつたものに係る賦課決定(納付すべき税額を減少させるものを除く。))については、3年)を経過した日以後においては、することができない。

一 更正又は決定 その更正又は決定に係る国税の法定申告期限(還付請求申告書に係る更正については当該申告書を提出した日とし、還付請求申告書の提出がない場合にする決定又はその決定後にする更正については政令で定める日とする。)

二 課税標準申告書の提出を要する国税に係る賦課決定 当該申告書の提出期限

三 課税標準申告書の提出を要しない賦課課税方式による国税に係る賦課決定 その納税義務の成立の日

国税通則法 7 1 条（国税の更正、決定等の期間制限の特例）

更正決定等で次の各号に掲げるものは、当該各号に定める期間の満了する日が前条の規定により更正決定等を行うことができる期間の満了する日後に到来する場合には、同条の規定にかかわらず、当該各号に定める期間においても、することができる。

一 更正決定等に係る不服申立て若しくは訴えについての裁決、決定若しくは判決（以下この号において「裁決等」という。）による原処分の変動又は更正の請求に基づく更正に伴って課税標準等又は税額等に異動を生ずべき国税（当該裁決等又は更正に係る国税の属する税目に属するものに限る。）で当該裁決等又は更正を受けた者に係るものについての更正決定等 当該裁決等又は更正があつた日から 6 月間

二 申告納税方式による国税につき、その課税標準の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと、当該事実のうちに含まれていた取り消しすべき行為が取り消されたことその他これらに準ずる政令で定める理由に基づいてする更正（納付すべき税額を減少させる更正又は純損失等の金額で当該課税期間において生じたもの若しくは還付金の額を増加させる更正若しくはこれらの金額があるものとする更正に限る。）又は当該更正に伴い当該国税に係る加算税についてする賦課決定 当該理由が生じた日から 3 年間

三 更正の請求を行うことができる期限について第 10 条第 2 項（期間の計算及び期限の特例）又は第 11 条（災害等による期限の延長）の規定の適用がある場合における当該更正の請求に係る更正又は当該更正に伴って行われることとなる加算税についてする賦課決定 当該更正の請求があつた日から 6 月間

四 イに掲げる事由が生じた場合において、ロに掲げる事由に基づいてする更正決定等
ロの租税条約等の相手国等に対しロの要請に係る書面が発せられた日から 3 年間

イ 国税庁、国税局又は税務署の当該職員が納税者にその国税に係る国外取引（非居住者（所得税法第 2 条第 1 項第 5 号（定義）に規定する非居住者をいう。イにおいて同じ。）若しくは外国法人（法人税法第 2 条第 4 号（定義）に規定する外国法人をいう。イにおいて同じ。）との間で行う資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引又は非居住者若しくは外国法人が提供する場を利用して行われる資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引をいう。）又は国外財産（相続税法第 20 条の 2（在外財産に対する相続税額の控除）に規定する財産をいう。）に関する書類（その作成又は保存に代えて電磁的記録の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。）又はその写しの提示又は提出を求めた場合において、その提示又は提出を求めた日から 60 日を超えない範囲内においてその準備に通常要する日数を勘案して当該職員が指定する日までにその提示又は提出がなかつたこと（当該納税者の責めに帰すべき事由がない場合を除く。）。

ロ 国税庁長官（その委任を受けた者を含む。）が租税条約等の規定に基づき当該租税条約等の相手国等にイの国外取引又は国外財産に関する情報の提供の要請をした場合（当該要

請が前条の規定により更正決定等を行うことができないこととなる日の6月前の日以後にされた場合を除くものとし、当該要請をした旨のイの納税者への通知が当該要請をした日から3月以内にされた場合に限る。)において、その国税に係る課税標準等又は税額等に関し、当該相手国等から提供があつた情報に照らし非違があると認められること。

(2) 相続税法の規定

相続税法32条(更正の請求の特則)

相続税又は贈与税について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事由により当該申告又は決定に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額(当該申告書を提出した後又は当該決定を受けた後修正申告書の提出又は更正があつた場合には、当該修正申告又は更正に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額)が過大となつたときは、当該各号に規定する事由が生じたことを知つた日の翌日から4月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対し、その課税価格及び相続税額又は贈与税額につき更正の請求(国税通則法第23条第1項(更正の請求)の規定による更正の請求をいう。第33条の2において同じ。)をすることができる。

- 一 第55条の規定により分割されていない財産について民法(第904条の2(寄与分)を除く。)の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従つて課税価格が計算されていた場合において、その後当該財産の分割が行われ、共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従つて計算された課税価格と異なることとなつたこと。
- 二 民法第787条(認知の訴え)又は第892条から第894条まで(推定相続人の廃除等)の規定による認知、相続人の廃除又はその取消しに関する裁判の確定、同法第884条(相続回復請求権)に規定する相続の回復、同法第919条第2項(相続の承認及び放棄の撤回及び取消し)の規定による相続の放棄の取消しその他の事由により相続人に異動を生じたこと。
- 三 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。
- 四 遺贈に係る遺言書が発見され、又は遺贈の放棄があつたこと。
- 五 第42条第30項(第45条第2項において準用する場合を含む。)の規定により条件を付して物納の許可がされた場合(第48条第2項の規定により当該許可が取り消され、又は取り消されることとなる場合に限る。)において、当該条件に係る物納に充てた財産の性質その他の事情に関し政令で定めるものが生じたこと。
- 六 前各号に規定する事由に準ずるものとして政令で定める事由が生じたこと。
- 七 第4条第1項又は第2項に規定する事由が生じたこと。

八 第19条の2第2項ただし書の規定に該当したことにより、同項の分割が行われた時以後において同条第1項の規定を適用して計算した相続税額がその時前において同項の規定を適用して計算した相続税額と異なることとなつたこと（第1号に該当する場合を除く。）。

九 次に掲げる事由が生じたこと。

イ 所得税法第137条の2第13項（国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予）の規定により同条第1項の規定の適用を受ける同項に規定する国外転出をした者に係る同項に規定する納税猶予分の所得税額に係る納付の義務を承継したその者の相続人が当該納税猶予分の所得税額に相当する所得税を納付することとなつたこと。

ロ 所得税法第137条の3第15項（贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予）の規定により同条第7項に規定する適用贈与者等に係る同条第4項に規定する納税猶予分の所得税額に係る納付の義務を承継した当該適用贈与者等の相続人が当該納税猶予分の所得税額に相当する所得税を納付することとなつたこと。

ハ イ及びロに類する事由として政令で定める事由

十 贈与税の課税価格計算の基礎に算入した財産のうちに第21条の2第4項の規定に該当するものがあつたこと。

相続税法35条（更正及び決定の特則）

税務署長は、第31条第2項の規定に該当する者が同項の規定による修正申告書を提出しなかつた場合においては、その課税価格又は相続税額を更正する。

2 税務署長は、次の各号のいずれかに該当する場合においては、申告書の提出期限前においても、その課税価格又は相続税額若しくは贈与税額の更正又は決定をすることができる。

一 第27条第1項又は第2項に規定する事由に該当する場合において、同条第1項に規定する者の被相続人が死亡した日の翌日から10月を経過したとき。

二 第28条第2項第1号に掲げる場合において、同号に規定する者が死亡した日の翌日から10月を経過したとき。

三 第28条第2項第2号に掲げる場合において、同号に規定する者が死亡した日の翌日から10月を経過したとき。

四 第28条第2項第3号に掲げる場合において、同号に規定する申告書の提出期限を経過したとき。

五 第29条第1項若しくは同条第2項において準用する第27条第2項又は第31条第2項に規定する事由に該当する場合において、第4条第1項又は第2項に規定する事由が生じた日の翌日から10月を経過したとき。

3 税務署長は、第32条第1項第1号から第6号までの規定による更正の請求に基づき更正をした場合において、当該請求をした者の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した他の者（当該被相続人から第21条の9第3項の規定の適用を受ける財産を贈与により取得した者を含む。以下この項において同じ。）につき次に掲げる事由があるときは、当該事由に基づき、その者に係る課税価格又は相続税額の更正又は決定をする。ただし、当該請求があつた日から1年を経過した日と国税通則法第70条（国税の更正、決定等の期間制限）の規定により更正又は決定をすることができないこととなる日とのいずれか遅い日以後においては、この限りでない。

一 当該他の者が第27条若しくは第29条の規定による申告書（これらの申告書に係る期限後申告書及び修正申告書を含む。）を提出し、又は相続税について決定を受けた者である場合において、当該申告又は決定に係る課税価格又は相続税額（当該申告又は決定があつた後修正申告書の提出又は更正があつた場合には、当該修正申告又は更正に係る課税価格又は相続税額）が当該請求に基づく更正の基因となつた事実を基礎として計算した場合におけるその者に係る課税価格又は相続税額と異なることとなること。

二 当該他の者が前号に規定する者以外の者である場合において、その者につき同号に規定する事実を基礎としてその課税価格及び相続税額を計算することにより、その者が新たに相続税を納付すべきこととなること。

4 税務署長は、次に掲げる事由により第1号若しくは第3号の申告書を提出した者若しくは第2号の決定若しくは第4号若しくは第5号の更正を受けた者又はこれらの者の被相続人から相続若しくは遺贈により財産を取得した他の者（当該被相続人から第21条の9第3項の規定の適用を受ける財産を贈与により取得した者を含む。）の相続税の課税価格又は相続税額が過大又は過少となつた場合（前項の規定の適用がある場合を除く。）には、これらの者に係る相続税の課税価格又は相続税額の更正又は決定をする。ただし、次に掲げる事由が生じた日から1年を経過した日と国税通則法第70条の規定により更正又は決定をすることができないこととなる日とのいずれか遅い日以後においては、この限りでない。

一 所得税法第151条の5第1項から第3項まで（遺産分割等があつた場合の期限後申告等の特例）（これらの規定を同法第166条（申告、納付及び還付）において準用する場合を含む。）の規定による申告書の提出があつたこと。

二 所得税法第151条の5第4項の規定による決定があつたこと。

三 所得税法第151条の6第1項（遺産分割等があつた場合の修正申告の特例）（同法第166条において準用する場合を含む。）の規定による修正申告書の提出があつたこと。

四 所得税法第151条の6第2項の規定による更正があつたこと。

五 所得税法第153条の5（遺産分割等があつた場合の更正の請求の特例）（同法第167条（更正の請求の特例）において準用する場合を含む。）の規定による更正の請求に基づく更正があつたこと。

5 税務署長は、第21条の2第4項の規定の適用を受けていた者が、第32条第1項第1号から第6号までに規定する事由が生じたことにより相続又は遺贈による財産の取得をしないこととなつたため新たに第28条第1項に規定する申告書を提出すべき要件に該当することとなつた場合又は既に確定した贈与税額に不足を生じた場合には、その者に係る贈与税の課税価格又は贈与税額の更正又は決定をする。ただし、これらの事由が生じた日から1年を経過した日と次条の規定により更正又は決定をすることができないこととなる日のいずれか遅い日以後においては、この限りでない。

相続税法55条（未分割遺産に対する課税）

相続若しくは包括遺贈により取得した財産に係る相続税について申告書を提出する場合又は当該財産に係る相続税について更正若しくは決定をする場合において、当該相続又は包括遺贈により取得した財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によつてまだ分割されていないときは、その分割されていない財産については、各共同相続人又は包括受遺者が民法（第904条の2（寄与分）を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従つて当該財産を取得したものとしてその課税価格を計算するものとする。ただし、その後において当該財産の分割があり、当該共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従つて計算された課税価格と異なることとなつた場合においては、当該分割により取得した財産に係る課税価格を基礎として、納税義務者において申告書を提出し、若しくは第32条第1項に規定する更正の請求をし、又は税務署長において更正若しくは決定をすることを妨げない。

(3) 行政事件訴訟法の規定

行政事件訴訟法33条1項

処分又は裁決を取り消す判決は、その事件について、処分又は裁決をした行政庁その他の関係行政庁を拘束する。

II 遺留分減殺請求・遺留分侵害額請求権

1 遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求があった場合における相続税の計算

(資産課税課情報 17 号・令 2.7.7・国税庁資産課税課 (事例 2-1) 参照)

遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求が行われた場合において、その金額が確定したときの相続税法第 11 条の 2 の規定による相続税の計算は、次に掲げる者の区分に応じ、それぞれに定める課税価格の合計額により行います。

(1) 金銭の支払を受ける相続人 (遺留分権利者)

…… 相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額 + 遺留分侵害額に相当する価額

(2) 金銭を支払う受遺者 (遺留分義務者)

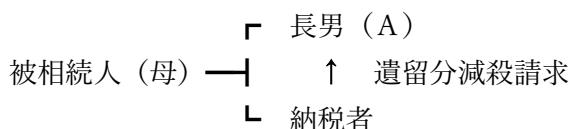
…… 相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額 - 遺留分侵害額に相当する価額

(参考 1) 民法における遺留分制度の見直しについて

民法では、兄弟姉妹以外の相続人について、その生活保障を図るなどの観点から、被相続人の意思にかかわらず、被相続人の財産から最低限の取り分を確保するものとして遺留分制度が設けられているが、この遺留分制度について、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) 第 1 条の規定による民法 (明治 29 年法律第 89 号) の改正により、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こととされていた改正前の民法の規律が見直され、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こととされた。

2 遺留分減殺請求に基づく価額弁償金～2020 年 08 月 11 日(東裁 (諸) 令 2 第 8 号)

(1) 事案の概要



平成 22 年 8 月 5 日 遺言

・ 一切の財産を長男へ

・ 遺留分減殺請求があった場合は、

納税者に〇〇所在の不動産を含めた遺産の 1 / 4 を取得させる

平成〇年 相続開始

平成 28 年 7 月 24 日 遺留分減殺請求の意思表示、訴訟提起

平成30年3月26日 和解成立

・現物資産の他、価額弁償金3億3千万円

平成30年5月29日 相続税の申告

平成30年7月13日 更正の請求

・価額弁償金を224,833,665円(相基通11の2-9(2))

・評価額の訂正

令和元年5月28日 更正処分

・価額弁償金は3億3千万円 納税者以外の相続人と同様(相基通11の2-9(1))

令和元年8月20日 審査請求

(2) 争点

納税者の取得財産の価額に算入する本件価額弁償金の金額は、①本件申告による申告された受領金額そのものによるべきか、それとも、②当該金額に、対象財産の本件相続開始日における価額が本件和解条項における価額に占める割合を乗じて計算した金額によるべきか

(3) 価額弁償金の調整規定

相続税法基本通達11の2-10 代償財産の価額

11の2-9の(1)及び(2)の代償財産の価額は、代償分割の対象となった財産を現物で取得した者が他の共同相続人又は包括受遺者に対して負担した債務(以下「代償債務」という。)の額の相続開始の時点における金額によるものとする。

ただし、次に掲げる場合に該当するときは、当該代償財産の価額はそれぞれ次に掲げるところによるものとする。

(1) 共同相続人及び包括受遺者の全員の協議に基づいて代償財産の額を次の(2)に掲げる算式に準じて又は合理的と認められる方法によって計算して申告があった場合当該申告があった金額

(2) (1)以外の場合で、代償債務の額が、代償分割の対象となった財産が特定され、かつ、当該財産の代償分割の時点における通常の取引価額を基として決定されているとき
次の算式により計算した金額

$$A \times C / B$$

(注) 算式中の符号は、次のとおりである。

Aは、代償債務の額

Bは、代償債務の額の決定の基となった代償分割の対象となった財産の代償分割の時点における価額(時価)

Cは、代償分割の対象となった財産の相続開始の時点における価額(評価基本通達の定めにより評価した価額=相続税評価額)

- ※ 最高裁昭和 51 年 8 月 30 日判決では、「価額弁償における価額算定の基準時は、現実に弁償がなされる時であり、遺留分権利者において当該価額弁償を請求する訴訟にあっては現実に弁償がされる時に最も接着した時点としての事実審口頭弁論終結の時である」としています。
- ※ この算式が遺留分減殺請求における価額弁償金についても適用できないかが争点となった事例（平 25.8.29 判決）。

原処分庁は、請求人が提起した遺留分減殺請求訴訟（本件訴訟）の判決（本件確定判決）において、①価額弁償の対象となった不動産（本件分割対象不動産）は特定されているが、②価額弁償金の額は、価額弁償の時ではなく、相続開始日における本件分割対象不動産の通常取引価額を基に決定されていることから、相続税法基本通達 11 の 2-10《代償財産の価額》(2)の定めは適用できない旨主張した。

判決に係る判断では、遺留分減殺請求訴訟において、受贈者又は受遺者が遺留分権利者に対し事実審口頭弁論終結前に裁判所が定めた価額により民法第 1041 条《遺留分権利者に対する価額による弁償》の規定による遺留分の価額の弁償をなすべき旨の意思表示をした場合、相続税法基本通達 11 の 2-10(2)を準用する際に用いる上記②の「価額弁償の時」とは、「事実審口頭弁論終結の時」と解される所、本件確定判決において、本件分割対象不動産の価額につき、「この価額は、請求人提出の相続開始日を価格時点とする不動産鑑定評価書等における価額であり、現時点で、同価額と異なる証拠はないことから、同証拠により価額を認定する」旨判示されていることからすると、本件確定判決において認定された「現時点」の価額は、本件訴訟の控訴審の口頭弁論終結の時を基準日とする価額であると認められ、また、その価額は、その基準日における通常取引価額であると認められるとした。そして、本件確定判決は、価額弁償の対象となった財産の価額弁償の時における通常取引価額を基に価額弁償金の金額を決定しているといえることから、相続税法基本通達 11 の 2-10(2)の定めを適用することが相当であるとし、価額弁償金の圧縮計算を認めた。

(4) 本件判決における判断

- ・ 本件価額弁償金の各対象財産の価額弁償時の評価額は、対立する当事者間で、それぞれの立場から算定した評価額に基づく金額について調整を重ね、裁判所から示唆された金額や（直近の）路線価を用いて算定した各対象財産の評価額も踏まえて最終的に合意された額であり、その合意した価額を通常取引価額とみることに一般的な合理性がある。
 - ⇒ 本件通達(2)の要件に該当
- ・ 本件価額弁償金について、その申告額を具体的に協議した事実は認められず、他に申告額についての具体的な協議の事実が認められるような事情もない。
 - ⇒ 本件通達(1)の要件に該当しない

<調整計算を行うことができる要件>

- ① 価額弁償の額が、価額弁償の対象となった財産（＝遺留分算定の基礎財産）が特定されて決定されていること
- ② 価額弁償の額が、価額弁償の対象となった財産の価額弁償の時における通常の取引価額を基として決定されていること

<調整計算において通達の算式で計算した金額を適用できる要件>

- ・ 価額弁償金の具体的な申告額についての協議がなかったこと

3 被相続人に係る国税の承継義務と遺留分減殺請求

(1) 東京地判平25. 10. 18

<事案の概要>

納税者は、平成19年に死亡した被相続人の孫（代襲相続人）であり、他の共同相続人は、被相続人の配偶者及び子4名の計5名でした。遺言では、相続財産である不動産や現金等は、納税者以外の相続人5名にそれぞれ相続させる旨の記載があるのみで、納税者に係る記載がなかったことから、納税者は相続人5名に対して遺留分減殺請求を行いません。

原処分庁は、被相続人には平成19年分の所得税約2億8,000万円があり、これに係る確定申告書が未提出の納税者は、その法定相続分10分の1により按分して計算した所得税額の納付義務を承継するとして所得税の決定処分等を行いません。

<争点>

- ① 本件遺言が納税者の相続分を定めたものといえるか
- ② 納税者の相続分が遺留分減殺請求により修正されるか否か

(2) 相続による国税の納付義務の承継

国税通則法5条（相続による国税の納付義務の承継）

相続（包括遺贈を含む。以下同じ。）があつた場合には、相続人（包括受遺者を含む。以下同じ。）又は民法（明治29年法律第89号）第951条（相続財産法人の成立）の法人は、その被相続人（包括遺贈者を含む。以下同じ。）に課されるべき、又はその被相続人が納付し、若しくは徴収されるべき国税（その滞納処分費を含む。次章、第3章第1節（国税の納付）、第6章（附帯税）、第7章第1節（国税の更正、決定等の期間制限）、第7章の2（国税の調査）及び第11章（犯則事件の調査及び処分）を除き、以下同じ。）を納める義務を承継する。この場合において、相続人が限定承認をしたときは、その相続人

は、相続によつて得た財産の限度においてのみその国税を納付する責めに任ずる。

2 前項前段の場合において、相続人が2人以上あるときは、各相続人が同項前段の規定により承継する国税の額は、同項の国税の額を民法第900条から第902条まで（法定相続分・代襲相続人の相続分・遺言による相続分の指定）の規定によるその相続分により按分して計算した額とする。

3 前項の場合において、相続人のうちに相続によつて得た財産の価額が同項の規定により計算した国税の額を超える者があるときは、その相続人は、その超える価額を限度として、他の相続人が前2項の規定により承継する国税を納付する責めに任ずる。

(3) 本件事案の判決

① 本件遺言が納税者の相続分を定めたものといえるか

民法902条（遺言による相続分の指定）2項の規定「被相続人が、共同相続人中の1人若しくは数人の相続分のみを定め、又はこれを第三者に定めさせたときは、他の共同相続人の相続分は、前2条の規定（法定相続分、代襲相続分）により定める。」は、その文言に照らし、共同相続人の一部について遺言で相続分を定めることができることを前提とするものと解され、また、遺言で一部の相続人の相続分を零と定める相続分の指定をすることそれ自体を否定するものでもないというべきであり、本件遺言は納税者の相続分を零と定めるものと認められるところ、これは民法902条の遺言による相続分の指定に当たるから、納税者が納める義務を承継する被相続人の所得税の額は、国税通則法5条2項の規定に従い、被相続人の所得税の額に零を乗じて計算した額である0円となる。

② 納税者の相続分が遺留分減殺請求により修正されるか

納税者の遺留分の侵害額の算定に際しては、本件遺言で納税者の相続分が零と定められたことを前提に、納税者の法定相続分に応じた相続債務の額は遺留分の額に加算することなく計算されることとなると解されること、特定遺贈又は包括遺贈に対して遺留分権利者が減殺を請求した場合、これらの遺贈は遺留分を侵害する限度において失効し、受遺者が取得した権利は遺留分を侵害する限度で当然に遺留分権利者に帰属することとなるが、このようにして帰属した権利は、遺産分割の対象となる相続財産としての性質を有しないものであって、このような性質のものとして権利が帰属したことに伴い、当該遺留分権利者の遺留分の侵害額の算定に当たりその基礎とされた指定による相続分について、その内容が修正されることとなるものと解すべき根拠は格別見いだし難い。

結論：遺留分減殺請求権が行使されるか否かによって、被相続人に課されるべき国税の額の承継割合が変動することはない。

4 事業承継税制と遺留分減殺請求

(1) 納税猶予と遺留分侵害額の請求

「非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予及び免除の特例措置等に関する質疑応答事例について（情報）」資産課税課情報第 14 号令和 2 年 7 月 7 日国税庁資産課税課

（問 4 - 8）納税猶予の適用を受ける非上場株式等に係る遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払いの請求があった場合

（問）「相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける非上場株式等に係る遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払いの請求が行われた場合においてその金額が確定したときは、納税猶予の対象となる非上場株式等の数に異動は生じるのか。

また、猶予税額の計算はどのように行うのか。

（答）

1 納税猶予の対象となる非上場株式等の数について

納税猶予の対象となる非上場株式等の遺贈が遺留分を侵害するものとして行われた遺留分侵害額の支払いの請求についてその金額が確定した場合でも、遺贈が無効となることはないため、納税猶予の適用を受ける非上場株式等の数に異動が生じることはない。

2 猶予税額の計算について

(1) （問 4 - 2）のとおり、「相続税の納税猶予の特例措置」では、納税猶予の適用に係る非上場株式等の価額を特例経営承継相続人等に係る相続税の課税価格とみなして（他の相続人等については、その者が取得した全ての財産の価額による。）計算した当該特例経営承継相続人等の相続税の額が猶予税額となる（措置法 70 の 7 の 6 ②八）。

（注）上記により計算した猶予税額と通常の計算方法（相続人等が取得した全ての財産の価額による。）により算出された当該特例経営承継相続人等に係る相続税の額との差額が、当該特例経営承継相続人等が申告期限までに納付すべき税額となる。

(2) 問の事例の猶予税額の計算については、遺留分侵害額の支払いの請求の基因となった遺贈に係る財産が納税猶予の適用を受ける非上場株式等であることから、上記(1)の計算の基礎となる「非上場株式等の価額」は、当該非上場株式等の相続税評価額から「遺留分侵害額に相当する価額」を控除した価額に基づき計算することとなる（遺留分権利者である相続人に係る課税価格は相続等により取得した現物の財産の価額と遺留分侵害額に相当する価額との合計額による。）。

また、この場合における「遺留分侵害額に相当する価額」は、相続開始の時における時価であることを要するが（相法 22）、その金額については、代償分割が行われた場合（相続税法基本通達 11 の 2 - 10 に準じて計算することとして差し支えなく、この際、遺留分侵害

額の支払いの請求の基因となった遺贈に係る財産が特定され、かつ、その財産の相続開始の時における通常の取引価額を基として当該遺留分侵害額が決定されている場合の「遺留分侵害額に相当する価額」は、次の算式により計算した金額となる。

(算式)

遺留分侵害額 ×

遺留分侵害額の支払いの請求の基因となった遺贈に係る非上場株式等の
相続開始の時における価額 (相続税評価額)

遺留分侵害額の支払いの請求の基因となった遺贈に係る非上場株式等
の遺留分侵害額の決定の基となった相続開始の時における価額 (時価)

(2) 遺留分侵害額の請求に対し納税猶予の対象となる株式を渡した場合

「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)」
資産課税課情報第 17 号令和 2 年 7 月 7 日国税庁資産課税課

(事例 2 - 6) 納税猶予の適用を受ける財産をもって遺留分侵害額の支払に充てた場合の
納税猶予の期限の確定

問 子 X は、父から遺贈により取得した A 社株式の全てについて「非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける旨の相続税の申告を行っていたが、子 Y から当該遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求を受けた。

このたび遺留分侵害額が確定し、子 X は、金銭の支払に代え、遺贈により取得した A 社株式の一部を子 Y に引き渡すこととしたが、この A 社株式の引き渡しは、納税猶予の期限の確定事由に該当するか。

(注) 子 X が保有する A 社株式は、全て父から遺贈により取得したものである。

答

納税猶予の期限の確定事由に該当する。

(解説)

- 1 「非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例措置」の適用を受ける非上場株式等の譲渡をした場合、その譲渡が措置法第 70 条の 7 の 6 第 2 項第 6 号に規定する特例経営承継期間内に行われたものであるときは猶予税額の全てについて、また、特例経営承継期間後に行われたものであるときは譲渡をした非上場株式等に対応する猶予税額について、納税猶予の期限が確定することとされている (措置法 70 の 7 の 6 ③、70 の 7 の 2 ③五、⑤二)。
- 2 ところで、遺留分侵害額の支払の請求が行われた場合には、遺留分権利者は遺留分義務者 (受遺者又は受贈者) に対し遺留分侵害額に相当する金銭債権を取得することとなるのであって (民法 1046)、その請求の対象となった遺贈又は贈与が無効となることはなく、遺留分義務者が遺留分侵害額に相当する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を給付した場合、その給付は代物弁済(民法 482)として、「譲渡」に該当することとなる。

(注) 改正前の民法の遺留分制度における「遺留分の減殺請求」では、遺留分減殺請求権を行使することにより当然に物権的效果が生ずることとされており、これにより、遺留分を侵害する遺贈又は贈与の全部又は一部が当然に無効となり、その無効とされた部分に関する権利が遺留分権利者に移転することとされていた。

3 本事例では、子Xは遺留分侵害額に相当する金銭の支払に代えて、遺贈により取得したA社株式の一部を引き渡しているが、上記2のとおり、この引き渡しは「譲渡」に該当し、納税猶予の期限の確定事由に該当することとなる。

(注) 本事例におけるA社株式の引き渡しは株式等に係る譲渡所得等の課税(措置法 37 の10)の対象となるが、当該引き渡し相続税の申告期限の翌日から3年を経過する日までに行われた場合には、相続財産に係る譲渡所得の課税の特例(措置法 39)の適用を受けることができる。

4 なお、これは「非上場株式等の特例贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予の特例措置」(措置法 70 の7の8)の適用を受ける者がその適用に係る非上場株式等の贈与について遺留分侵害額の支払の請求を受けた場合において、その贈与により取得した非上場株式等を遺留分侵害額に相当する金銭の支払に代えて引き渡したときも同様であり、相続税の納税猶予の期限の確定事由に該当することとなる(措置法 70 の7の8⑥、70 の7の2③五、⑤二)。

(注) 当該非上場株式等の贈与についてその者が適用を受けていた「非上場株式等についての贈与税の納税猶予の特例措置」(措置法 70 の7の5)については、贈与者の死亡によって猶予されていた贈与税は免除されるため(措置法 70 の7の5⑪、70 の7⑮二)、当該贈与者の死亡後に当該金銭の支払に代えて非上場株式等を引き渡したとしても、贈与税の納税猶予の期限が確定することはない。

5 遺留分減殺請求と小規模宅地等の特例

資産課税課情報第17号令和2年7月7日国税庁資産課税課「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)」

(事例2-2) 遺留分侵害額の支払の請求に係る遺贈により取得した宅地等について小規模宅地等の特例の適用を受ける場合の「遺留分侵害額に相当する価額」

- ・ 遺留分侵害額の支払の請求の基因となった遺贈に係る財産について小規模宅地等の特例の適用を受けるときに、上記算式の分子の金額を特例適用前の価額と適用後の価額のいずれの価額によるのか?

- ・ この点、小規模宅地等の特例は、一定の宅地等について、相続税の課税価格に算入すべき価額を、その宅地等の相続開始の時ににおける価額に一定割合を乗じて計算した金額とするものであり、特例適用後の宅地等の価額は当該宅地等の相続開始の時ににおける価額を表すものではない。
- ・ そして、上記算式は、当該請求に基づき支払うべき金額（遺留分侵害額）を、その算定の基礎となった財産の相続開始の時の相続税評価額に引き直すものであることからすれば、上記算式の分子の金額は、小規模宅地等の特例適用前の宅地等の価額によることが相当である。

III 契約当事者死亡後に取り消された売買契約

1 被相続人が締結した契約を無効とする調停

Q 私たち兄弟は母が生前したとする土地売買契約について、母にその土地を売る意思がなかったため無効であるとの調停により売買契約が無効であると確認しました。母に対してされた課税処分について、更正の請求をすることができるのでしょうか。

(1) 心裡留保があった場合

意思表示の表意者が、表示行為に対応する真意のないことを知りながらする単独の意思表示を心裡留保といいます。たとえば、全く売る気のないフィギュアを、強くせがまれたため、諦めるとして 100 万円なら売っていいと言ったところ、相手が本当に 100 万円を持ってきたような場合です。民法 93 条前段では、「意思表示は、表意者がその真意ではないことを知ってしたときであっても、そのためにその効力を妨げられない。」として、原則としてこのような場合、売買契約は成立したとしています。しかしこの場合に、売ることを強くせがんだ者が、そうは言っても本当は売る気はないことを知っていて、でも「100 万円なら売っていい」と言ったことを奇貨として 100 万円を用意したような場合は、表意者は保護されています。民法 93 条後段では、「ただし、相手方が表意者の真意を知り、又は知ることができたときは、その意思表示は、無効とする。」としているのです。

(2) 心裡留保と更正の請求

所得税法 152 条では、所得税独自の後発的事由により更正の請求ができる場合が挙げられています。そしてその他これに準ずる政令で定める事実には、次の 2 つが挙げられています。

所得税法施行令第 274 条（更正の請求の特例の対象となる事実）
 法第 152 条（各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例）に規定する政

令で定める事実、次に掲げる事実とする。

- 一 確定申告書を提出し、又は決定を受けた居住者の当該申告書又は決定に係る年分の各種所得の金額（事業所得の金額並びに事業から生じた不動産所得の金額及び山林所得の金額を除く。次号において同じ。）の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと。
- 二 前号に掲げる者の当該年分の各種所得の金額の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消されたこと。

「無効な行為」には、民法 90 条（公序良俗）、同法 93 条（心裡留保）、同法 94 条（虚偽表示）などがあり、また、同法 95 条（錯誤）等により法律行為が無効とされることもあります。また、公法の分野においても、例えば農地法 3 条 7 項など無効とされることがあります。「取り消すことができる行為」には、制限能力（民法 5 条 2 項（未成年者の法律行為）・同法 9 条（成年被後見人の法律行為）・同法 13 条 4 項（保佐人の同意を要する行為等））あるいは意思表示の欠陥（同法 96 条（詐欺又は強迫））によるものなどがあります。

(3) 心裡留保と裁判例

亡き母の土地について、その相続人である代理人が騙されて、母に売る意思がないのに、第三者に対して売るとの意思表示をし、善意の第三者がこれを応諾したことにより売買契約が締結し、その譲渡所得について申告も済ませたが、その第三者は、母の真意を知り得べきであったにもかかわらず過失によりこれを知らなかったことから、本件売買契約は心裡留保により無効であるとの調停により、この土地の譲渡について更正の請求が可能か争われた裁判例があります（東京地判平 19.3.9・Z257-10648）。

<事実関係>

A は東京都練馬区に所在する畑 1 筆を所有していましたが、この土地は平成 9 年 3 月 14 日付けで同年 2 月 27 日売買を原因とする A から B 社への所有権移転登記がされました。これについては、A が本件土地を B に代金 2 億 2000 万円で売却するとの内容の契約書が存在します。この土地は分筆され、C 社に売却等されました。

A の相続人は、平成 14 年 12 月 6 日、B を被告として、本件売買契約の不存在の確認を求めて東京地方裁判所に訴えを提起し、一方 C 社は、平成 14 年 12 月 19 日、本件共同相続人及び B を相手方として、本件土地の B への所有権移転登記の抹消登記手続きをすべき債務がないことの確認を求め、東京簡易裁判所に調停を申し立てていたところ、平成 15 年 12 月 16 日、調停が成立し、C 社はその訴えを取り下げました。

<調停の内容>

- ①共同相続人及び B は、A が本件土地を売却する意思を有していなかったにもかかわらず、原告甲が F らに欺罔され、B 社に対し、A の使者として、本件土地の所有者の名義を A から B に変更する意思を表示し、A に本件土地を売却する意思がないこと及び当該欺罔が

あったことにつき善意のBがこれを応諾したことにより、本件売買契約が締結されたが、BはAの上記真意を知り得べきであったにもかかわらず過失によりこれを知らなかったことから、本件売買契約は本件共同相続人とBとの間では心裡留保(民法93条ただし書)により無効であることを相互に確認する。

- ②本件共同相続人及びBは、Cに対し、前項の無効を対抗することができず、BとCとの間の本件土地売買契約が有効であり、本件土地の所有権がBからCに有効に移転したこと及び本件土地の現在の所有者が有効に所有権を取得していることを確認する。
- ③Bは、本件共同相続人に対し、Bが本件売買契約の代金全額をFらに支払ったが、A及び本件共同相続人は当時その事実を全く知らずに、今日までこの代金を全く受領していないことを確認する。
- ④Cは、本件共同相続人に対し、和解金として2490万円の支払義務のあることを認め、これを平成16年1月9日限り支払う。
- ⑤Bは、本件共同相続人に対し、和解金として10万円の支払義務のあることを認め、これを本件調停の席で支払った。
- ⑥本件共同相続人及びBは、C並びに本件土地の現在の所有者及び本件土地の所有権の承継人に対し、本件土地の返還請求、本件土地に係る所有権移転登記の抹消登記請求、損害賠償請求、不当利得返還請求その他いかなる請求もしない。
- ⑦本件共同相続人及びBは、Cに対し、本件土地の現在の所有者又は本件土地の所有権の承継人が、前項に定められた本件土地の現在の所有者としての地位又は本件土地の所有権の承継人としての地位を援用する旨の受益の意思表示をしたときは、本件共同相続人又はBによる本件土地の返還請求、本件土地に係る所有権移転登記の抹消登記請求、損害賠償請求、不当利得返還請求その他の請求を拒むことのできる地位を取得することを確認する。
- ⑧本件共同相続人はBに対し本件土地の返還を請求しない。

判決では、通則法23条2項1号が後発的更正理由として判決及びこれと同一の効力を有する和解その他の行為を挙げているのは、これら判決等(調停もこれに含まれる。)によって法律関係すなわち権利の存否及び内容が明らかにされるからにほかならないとした上で、本件調停は、全体としてみれば、Aが平成9年中に本件土地をBに代金2億2000万円で譲渡したとの事実に基づく法律効果を覆すものということとはできないから、通則法23条2項1号が後発的更正理由として判決及びこれと同一の効力を有する和解その他の行為にはあたらないとして、納税者の主張を退けました。

結論：「無効な行為」を主張して課税処分を取り消しを求める場合、まず、もとの行為が取り消される必要があり、裁判などを経ることとなります。そこで、この判決でもいうように、和解や調停が同号の「判決」に該当するか否かは、表面的な文言にとらわれ

ず、その和解や調停によってどのような法律効果が生じるのかを検討することが、重要となります。

2 相続人による解除権の行使

Q 父は自身の相続税の納税資金を準備する目的で土地及び建物を譲渡する締結し手付金を受け取った後に亡くなってしまいました。私はその売買契約を解除したいと思います。すでに引渡予定日は過ぎていますが、どのような課税関係になるのでしょうか。

(1) 解除権の行使と民法

解除とは、当事者間に有効に締結された契約関係を終了させることをいいます。民法 540 条（解除権の行使）では、契約又は法律の規定により当事者の一方が解除権を有するときは、その解除は、相手方に対する意思表示によってするとし、この意思表示は撤回することができないとしています。この解除権の発生根拠が法定の事由であるものが「法定解除」であり、①債務不履行を理由とするもの、②契約ごとに法律で定められている解除権によるものの 2 種類があります。そして、解除権の発生根拠が当事者間の約定の事由であるものが「合意解除」となります。

手付倍返しでおなじみの「手付」については、民法 557 条に規定があり、要件を満たす場合は法定解除に該当することとなります。

民法 557 条（手付）

買主が売主に手付を交付したときは、買主はその手付を放棄し、売主はその倍額を現実に提供して、契約の解除をすることができる。ただし、その相手方が契約の履行に着手した後は、この限りでない。

2 第 545 条第 4 項の規定は、前項の場合には、適用しない。

解除権を行使された場合の効果については、民法 545 条に規定があります。

民法 545 条（解除の効果）

当事者の一方がその解除権を行使したときは、各当事者は、その相手方を原状に復させる義務を負う。ただし、第三者の権利を害することはできない。

2 前項本文の場合において、金銭を返還するときは、その受領の時から利息を付さなければならない。

3 第一項本文の場合において、金銭以外の物を返還するときは、その受領の時以後に生じた果実をも返還しなければならない。

4 解除権の行使は、損害賠償の請求を妨げない。

したがって、手付解除をした場合には、その者はその相手方を現状に復させる義務を負い、

金銭を返還するときは、受領時からの利子を付すこととなるが、損害賠償については負うことはありません。また、解除によって売買契約の効力は遡及的に効力を失う(最判昭 51.2.13)とされています。

また、手付解除の場合は、「当事者の一方が契約の履行に着手するまで」が、それを行使できる期限となるので、履行の着手があったかどうかの問題となります。最高裁平成 5 年 3 月 16 日判決では、履行の着手にあたるかどうかの判断にあたって、「当該行為の態様、債務の内容、履行期が定められた趣旨・目的等諸般の事情を総合勘案して決すべきである」としています。

(2) 相続開始後に売買契約の解除権を行使した事案

相続開始後に相続人が、被相続人が為した不動産売買契約について解除権を行使したことが、後発的事由の更正の請求の要件を満たすかどうかが可能か争われた裁判例があります(広島地判平 23.9.28)。

<事案の概要>

被相続人 A は、生前、相続税の納税資金を準備する目的で、B 社との間で A が所有する 4 筆の土地及び 2 棟の建物を譲渡する売買契約を締結し、同日、A は B 社から手付金を小切手で受領しました。A は、この売買契約の決済日及び各土地建物の引渡期日前に亡くなりました。

A の相続の開始後、原告 X らは、この売買契約における契約書 10 条の手付解除の条項に基づき、手付金の倍額を B 社に支払うことで本件売買契約を解除しました。なお、この解除日は、この売買契約の決済日及び各土地建物の引渡期日を経過していました。

X らは、相続税の申告に際し、各土地建物を相続財産として申告を行ったところ、原処分庁は、X らが取得した財産は、売買残代金請求権であるとして、X らに対し、相続税の更正処分等を行いました。

<争点>

この裁判の争点は、本件売買契約に係る課税財産は、本件売買代金債権か、本件各土地建物か、つまりは、本件売買契約の解除が国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号所定の当該契約の成立後生じたやむを得ない事情による解除といえるかということです。

<裁判所の判断>

裁判所は次のように判断し、納税者の主張を認めました。

(ア) 納税申告前(又は法定申告期限前)の解除については、国税通則法上、明示的な規定はないが、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求については、解除権の行使による解除とそれ以外の解除が区別されて、後者についてはやむを得ない事情が要求されており、これは、恣意的な解除(合意解除など)による税負担の不当な軽減を防止する趣旨であると

解されるどころ、この趣旨は、納税申告前の解除についても妥当するものであるから、納税申告前（又は法定申告期限前）の解除についても、更正の請求の規定（同法 23 条 2 項 3 号、同法施行令 6 条 1 項 2 号）に準じて、当該契約が、①解除権の行使によって解除された場合、又は、②当該契約の成立後に生じたやむを得ない事情によって解除された場合に限り、課税関係に影響を及ぼすと解釈すべきである。

- (イ) 本件売買契約における手付解除に関しては、「契約の相手方が本件売買契約の履行に着手した時は解除できない」旨の約定（本件売買契約書 10 条、民法 557 条と同趣旨）があるところ、認定事実によれば、B 社は本件各土地にマンションを建設するための準備がある程度進めていたが、建築設計事務所や建設会社に対して設計料等の金銭の支払いを一切していない等、B 社に、本件売買契約書 10 条にいう「履行の着手」があったとまでは認められないから、B 社は、納税者からの手付契約に基づく解除権の行使を甘受すべき立場にあったといえる。
- (ウ) 本件各土地建物の引渡期日に関しては、「本件各土地建物の引渡期日までは、A は、B 社に対し手付金の倍額を支払い、…この契約を解除できる。」旨の約定があり、これによると、手付解除ができるのは本件各土地建物の引渡期日までであるといえるところ、認定事実によれば、本件解除は本件土地建物の引渡期日後に行われているものの、B 社は、売主であった A の突然の死亡という事態に直面して、X らの間で本件各土地建物を含む A の遺産についての相続関係の確定や本件売買契約の今後の進行等を決めるのにしばらく時間がかかるのもやむを得ないと考えていたと察せられるのであり、これらの事情を総合すると、X らや B 社が、本件売買契約の決済日が変更になると考えていたとしても何ら不自然ではないから、X らと B 社は、A の死亡後、本件各土地建物の引渡期日（本件売買契約の決済日）を変更し、決済日を延期することを黙示的に合意したものである。
- (エ) 本件解除は、手付契約に基づく解除権の行使による解除であったから、「解除権の行使によって解除された」場合に該当するので、本件解除の遡及効（民法 545 条 1 項）は、本件における課税関係に影響を及ぼすことになる。すなわち、本件売買契約は、その成立時点に遡って消滅し、本件相続開始日において、本件売買契約は存在せず、本件売買代金債権も存在しなかったことになることから、本件売買契約に係る相続税の課税財産は、本件各土地建物であったといえるべきである。

この事案では、契約上、解除期限を履行の着手日によらず、本件各土地建物の引渡期日としていました。しかし、裁判所は、B 社が、X らの状況を考慮し、売買契約の今後の進行等に時間を要することもやむを得ないと考えていたと察せられるとして、決済日の延期を黙示的に合意したもので、つまり、解除期限が延長されていたものと判断しています。したがって、法定解除による解除権の行使であるとして、後発的事由の更正の請求要件に該当するとしたものです。

(3) 解除権の行使と後発的事由による更正の請求

契約が解除された場合の後発的事由に基づく更正の請求については次のように定められています。

国税通則法施行令第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。

- 一 その申告、更正又は決定に係る課税標準等（法第19条第1項（修正申告）に規定する課税標準等をいう。以下同じ。）又は税額等（同項に規定する税額等をいう。以下同じ。）の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと。
- 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つた事実に係る契約が、解除権の行使によつて解除され、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つて解除され、又は取り消されたこと。
- 三 帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき帳簿書類その他の記録に基づいて国税の課税標準等又は税額等を計算することができなかつた場合において、その後、当該事情が消滅したこと。
- 四 わが国が締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避又は脱税の防止のための条約に規定する権限のある当局間の協議により、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行われたこと。
- 五 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つた事実に係る国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈その他の国税庁長官の法令の解釈が、更正又は決定に係る審査請求若しくは訴えについての裁決若しくは判決に伴つて変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公表されたことにより、当該課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなつたことを知つたこと。

つまり、①解除権の行使によつて解除された場合、と、②当該契約の成立後に生じたやむを得ない事情によつて解除された場合に限り、更正の請求が可能となります。

設問は、法定申告期限前の事例ですが、税法が遡って課税関係を認定するための要件として、後発的事由による更正の請求の要件を利用しています。

3 農地の売買契約中の死亡

Q 私の父は農地の売買契約中に死亡しました。まだ農地法所定の手続未了でしたので、一旦、この契約を解除し、再考しようと思いましたが、どのような課税関係となるのでしょうか。

(1) 農地についての譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期

所得税基本通達 36-12 は、譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期として、原則として、譲渡所得の基因となる資産の引渡しがあつた日とし、例外として、納税者の選択により、その資産の譲渡に関する契約の効力発生の日により総収入金額に算入して申告があつたときは、これを認めるとしています。この「引渡し」については、資産に係る支配の移転の事実に基づいて判定しますが、土地の譲渡については、通常、所有権移転登記に必要な書類等の交付が該当します。

ところで、農地については、農地法第3条第1項（農地又は採草放牧地の権利移動の制限）若しくは第5条第1項本文（農地又は採草放牧地の転用のための権利移動の制限）の規定による許可を受けなければ譲渡をすることができないとされます。そして、農地について移転登記をする際には、農地法の許可等があったことを証する書面を添付する必要がありますので、引渡し基準による場合は、農地法の許可後ということとなります。そこで、契約効力発生日基準によるとしますと、この「契約の効力発生の日」が何時になるのかが問題となります。通達ではその括弧書きにおいて、これらの許可を受けるための届出をしている農地については、当該農地等の譲渡に関する契約が締結された日に総収入金額に算入して申告があつたときは、これを認めるとしています。

つまりは、農地については、原則として、農地法の許可を得て引き渡した日、例外として、譲渡契約締結日が、譲渡所得における譲渡の日ということとなります。

(2) 売買契約中に相続が開始した場合

税大論叢「土地等の売買契約締結後に相続が開始した場合の課税財産及び評価等について」（41号・三宅 浩一）では、「売買契約中における課税財産は、売主に相続開始があつた場合は、所有権である土地及び売買残代金請求権が課税財産となり、所有権引渡義務が債務控除の対象となる。一方、買主に相続開始があつた場合には、所有権移転請求権等の債権が課税財産となり、残代金債務額が債務控除の対象になるものとする。また、その評価は、売買価額が通常成立すると認められる取引価額に比し著しく異なるところがないものであれば、その取引価額をもって相続開始時における時価とすることが適当であるとする。」としています。しかし、売主に相続が開始された場合については、その課税財産は、売買残代金請求権であるとした裁判例、裁判例があります。

例えば、平成 21 年 9 月 16 日裁決（裁決事例集第 78 集 419 頁）は、土地等の売買契約中に売主に相続が開始した場合における相続税の課税財産は、相続開始後に相続人が当該売買契約を解除した場合であっても、売買残代金請求権とするのが相当であるとしたものであり、その理由として、次のように述べています。

相続の開始時において、本件売買契約が履行されることが確実であると認められるような状況下にあつては、本件各土地建物の所有権が本件被相続人に残っていると看做し、もはやその実質は本件売買契約に係る売買残代金請求権を確保するための機能を有するにすぎ

ないものといえ、請求人らが相続した本件各土地建物は、独立して相続税の課税財産を構成しないというべきである。

そして、請求人らが本件相続の開始後に行った本件売買契約の解除は、本件被相続人から本件売買契約に係る契約上の地位を承継した請求人らの意思によるものであり、当該解除をもって、相続開始時において売買残代金請求権が確定的に被相続人に帰属していると認めることが不相当であるというべき特段の事情ということはできないから、本件相続の開始時において、売買残代金請求権は確定的に本件被相続人に帰属していると認めるのが相当である。

もっともこれらは相続税の課税財産についての判断であり、譲渡所得については、上記(1)に従い、申告することとなります。

(3) 農地について売買契約中に相続があった場合

売主が死亡後、農地法第3条の許可があった場合、その許可は有効であるが、直接買主に対し移転登記は認められないので、必ず相続登記完了後、許可書を添付して許可書到達の日を売買日付として所有権移転登記の申請をするものとされています(昭和40.3.30民三第309号)。一方、買主が農地法第3条の許可申請中に死亡したとき、死亡者名義の許可は当然無効となるが、許可後に、死亡した場合は有効となります(登記研究第124号)。したがって、申請中の死亡の場合は、買主の相続人を譲受人とする許可申請を出し直すこととなります。

農地については、買主死亡の場合の最高裁判例があります。被相続人が農地の買受契約を締結し、農地法3条による許可申請に対する許可通知が被相続人の死亡後に到達した場合の相続税の課税財産について判断したものです(最判昭61.12.5・Z154-5841)。

判決では、農地所有権の移転には、農地法3条所定の許可を要するが許可を得ていない段階においても、農地の売買契約自体はもとより契約として有効であり、売買契約の成立と同時に、買主は売主に対し、債権的請求権としての所有権移転請求権、所有権移転登記手続請求権、所有権移転許可申請協力請求権を取得し、一方特段の事由の存しない限り、右契約の成立と同時に代金支払義務を負担するに至るものと解するのが相当であるという原審の論旨を支持し、被相続人が農地の買受契約を締結し、農地法3条による許可申請をしたが、右申請に対する許可通知が被相続人の死亡後に到達した本件の事実関係のもとにおいて、本件相続税の課税財産は本件農地の売買契約に基づき買主たる被相続人が売主に対して取得した当該農地の所有権移転請求権等の債権的権利と解すべきであり、その価額は右売買契約による当該農地の取得価額に相当する1965万1470円と評価すべきであるとしました。

つまりは、上記登記実務は、相続税の課税財産との判断に、全く影響しないこととなります。

一方、売主死亡の場合について、売買契約をした農地の転用許可(農地法5条)前に売主

に相続が開始した場合、その農地は相続財産であるとした古い裁判例があります（昭48.9.26・裁判事例集 No.6-60 頁）。これは、被相続人が売主となって生前に取り交わした売買契約書には「売買不動産の所有権は、農地転用許可申請が許可になると同時に売主より買主に移転する」旨定められていることから、農地の所有権移転については、農地の転用許可が先決要件となっているとし、農地の転用許可書が申請人に到達したのは相続開始後であり、当該農地は相続人がすでに相続したものであるから、被相続人の譲渡資産ではなく、相続財産として相続税課税価格を算定したことは相当であるとしたものです。

しかし、上記最高裁判決後の裁判例（名古屋地判平 11.10.29・Z245-8517、名古屋高判平 12.11.29・Z249-8780）では、売買契約を締結したものの、転用許可申請をしていない土地についても、最高裁判例を引用するかたちで、「被相続人は本件売買契約に基づく残代金請求債権を有していたものであるところ、本件土地の一部が農地であり、農地法所定の届出をしないと所有権が移転しないこととなっており、また、契約上、売買代金が完済され物件の引渡し完了したときに所有権が移転する旨の定めがあり、相続時には、農地法所定の届出もなされておらず、土地の引渡しもなされていなくて、土地の所有権が売主である被相続人に残っていたものの、もはやその実質は本件売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎなかったのであって（最高裁昭和 61 年 12 月 5 日判決参照）、相続財産となるのは、本件土地ではなく、本件売買残代金債権であるというべきである。」と判断しています。

(4) 農地法の許可が受けられなかった場合等

ところで、農地法の許可が受けられなかった場合は、農地法 3 条 7 項や 5 条 3 項により、これらの行為は無効となり、譲渡はなかったこととなります。後発的事由による更正の請求の対象となり、所得税及び相続税について更正の請求をすることができます。また、農地等の譲渡について、農地法第 3 条又は第 5 条に規定する許可を受ける前又は届出前に当該農地等の譲渡に関する契約が解除された場合（再売買と認められるものを除く。）には、国税通則法第 23 条第 2 項の規定により、当該契約が解除された日の翌日から 2 月以内に更正の請求をすることができることとされ、したがって、相続税についても更正の請求の対象となることとなります。

4 譲渡人の死亡を停止条件とする譲渡契約

Q 父は賃借人との間で、自分が死亡した場合は貸し付けている土地を譲渡する旨の売買契約書を公正証書にて作成していました。父が死亡したことにより、相続人である私は、その譲渡契約に基づき所有権移転登記を行い譲渡代金を受け取りました。この譲渡所得は父に帰属すると思いますがいかがでしょうか。

(1) 売買契約中に相続が開始した場合の譲渡所得

資産を譲渡する場合において、対象となる資産に係る譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は、その資産の引渡しがあった日を原則とし、納税者の選択により、その資産の譲渡に関する契約の効力発生の日として申告することもできるとされています(所基通 36-12)。

したがって、土地等の売買契約中に売主が死亡した場合におけるその売買契約に係る資産の譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期も、同様に取り扱うことができます。

つまりは、契約時の所得として、被相続人の準確定申告に含めて申告することも(所法 124)、引渡時の所得として、相続人の所得として申告することも可能です。前者を選択した場合は、譲渡所得税相当分の債務控除が可能となる他(相法 13)、譲渡所得にかかる住民税の課税がされないこととなります(地法 313、318)。そして、後者を選択した場合には、相続税の取得費加算(措法 39)の対象とすることができます。

(2) 死亡を停止条件とする譲渡契約の場合

設問のように死亡を停止条件とする売買契約は、条件ではなく期限が付された契約と考えられます。つまりは、契約の効力が、将来発生することが確実な事実からしめられているものであるからです。ただし、いつ効力が発生するかはわからないため、不確定期限が付されているものとなります。

そして、設問の場合は、父が生存中は契約の効力は発生しないことから、上記の通達の規定からいっても、その土地の譲渡による所得は父の所得ということとはできず、相続人の所得ということとなります。

(3) 相続税についての取扱い

売買契約中に売主に相続が開始した場合の相続又は遺贈により取得した財産は、基本的に、その売買契約に基づく相続開始時における残代金請求権とする取扱いがされています(国税庁資産税課税情報第1号・平 3.1.11)。この取扱いは、最高裁昭和 61 年 12 月 5 日判決を受けたもので、そこでは、「たとえ本件土地の所有権が売主に残っていると、もはやその実質は売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎず、独立して相続税の課税財産を構成しないというべきであって、課税財産となるのは売買残代金債権である」とし、また、その価額は、具体的売買契約により顕在化している契約上の取引価額であると判示しています。つまり、相続税における財産の評価と所有権の有無は切り離して判断がされることとなり、ここでの判断基準は、売買残代金債権が確実に被相続人に帰属していたかどうかということとなります。

平成 15 年 1 月 24 日裁決は、農地の売主死亡に係る相続税の課税財産につき、同売買に係る売買残代金請求権(債権)ではなく、農地と認めるのが相当であるとした事例です(裁決事例集 No.65-566 頁)。裁決に係る判断では、「本件の場合、本件農地に係る不動産売買契約については、売主である被相続人側の責めに帰すべき理由が何等ないにもかかわらず、

もっぱら買主側の事情により履行が遅延し、契約締結後2年8か月経過した相続発生の日においても遅延状態にあり、最終的にも、契約締結後約4年4か月、予定された契約履行の日から約3年4か月、相続開始から約1年7か月経過後に解除されたことからすれば、本件相続開始時点において、同契約に係る売買残代金請求権が確定的に被相続人に帰属していたことを肯定できないため、その課税財産は本件農地と認めるのが相当である。」としています。

期限付き売買契約についても、基本的に上記の判断基準が適用になると考えます。したがって、個々の契約ごとにその契約締結の背景や履行の状況などから、判断することとなると思います。

5 無権代理人による契約と本人の死亡

Q 弟は父に無断で父の土地を譲渡しました。その後父に相続が発生しました。先日、父の相続人宛として、譲渡所得の課税処分通知書が届きました。これは、応じなければならぬのでしょうか。

(1) 無権代理人による土地売買契約

代理権を有しない者が他人の代理人としてした契約は、本人がその追認をしなければ、本人に対してその効力を生じないこととなっています（民113①）。そして、本人が追認を拒絶した場合、無権代理人は、相手方の選択に従い、相手方に対して履行又は損害賠償の責任を負うこととなります（民117①）。

ここで、Aの子Xが、勝手にAの土地をYに売却した後、Aが急に亡くなった場合を考えてみます。AにはX以外の相続人がいないとします。

Aの地位を承継したXが追認した場合、無権代理人による売買契約締結時に遡って、その契約の効力が生じるため（民116）、Aの相続財産は、売買代金又は売買代金請求権となります。

Aの地位を承継したXが拒絶した場合、YはXに売買契約の履行を求めることができます。Xは相続により、その土地を取得し、それをYに引き渡すこととなります。となると、Aの相続財産は土地でしょうか、売買代金請求権でしょうか。

これについては、「甲が乙の無権代理人として乙所有の不動産を丙に売り渡す契約を締結した後乙から右不動産の譲渡をうけてその所有権を取得するにいたつた場合において、丙が民法第117条にいう履行を選択したときは、前記売買契約は、甲と丙との間に成立したと同様の効果を生ずる。」とした最高裁の判例があります（最判昭41.4.26・最高裁判所民事判例集20巻4号826頁）。となると、相続財産は土地ということになりますが、課税上も同様に扱われるかは、裁判例がないためわかりません。

(2) 無権代理人による不動産の譲渡と譲渡所得課税

故人となった納税者の無権代理人により為された不動産の譲渡契約により、譲渡所得課税がされたとして争われた裁判例があります（東京地判平 17.7.12・Z255-10075）。

<事案の概要>

納税者丙（故人）は、丁を代理人として、所有する土地の交換契約を締結しました。その後、丁はその交換により丙が取得した土地について、売買を登記原因として自分に対し所有権を移転させる登記手続きをとった後、第三者であるC社に転売しました。

丙は、本件各土地について所有権移転登記が経由されていたことから、平成2年に、本件各土地の当時の所有名義人C社等に対して、本件売買契約は無効であって本件各土地は丙の所有であるとして、所有権移転登記の抹消登記手続きを求める訴訟を提起するとともに、平成3年に、丁に対しても、本件登記の抹消を求める訴訟を提起しました。当該訴訟の判決（平成5年2月26日言渡し）では、本件売買契約の締結の事実は認められないとして、丁に対する請求は認容されましたが、不実の登記の作出は亡丙と丁の通謀によるものであるとして、民法94条2項の類推により、C等に対する請求は棄却されました。

丙は本件各土地の所有権を失ったものの、丁からは、本件売買契約の代金その他の本件各土地の対価の支払を受けることがなかったことから、平成7年に丁に対して、前記前提事実（第2の1）（4）エ記載の損害賠償請求訴訟を提起し、勝訴しました。しかし、いまだにその支払はされていません。

一方、丁による所有権移転登記により、丙は譲渡所得があったものとして課税処分を受けたため、その取消しを求めました。そして丙が死去したため、訴訟は相続人に引き継がれました。

<判決要旨>

判決では、仮に亡丙が当初は本件売買契約を締結していなかったとしても、亡丙は丁とともに、本件売買契約が有効に締結されたことを前提として納税相談を行い、譲渡所得計算明細書に署名して本件確定申告を行っているほか、本件異議申立て及び本件審査請求の遂行を丁にゆだねていたこと等からして、少なくとも本件売買契約を事後的には追認していたことが推認できるとしました。そして、勝訴した民事訴訟において、前記の納税相談や確定申告、本件異議申立て及び本件審査請求の状況に関する証拠が提出されていなかったと認められることをも加味すれば、本件売買契約の効力に関する上記民事訴訟の判決中での評価・判断を本訴においてそのまま採用することはできないものといわざるを得ないとされました。

これらのことから、本件売買契約は、少なくとも事後に亡丙が追認していると認められるから有効であると認められ、本件各処分にはそもそも重大な瑕疵は存しないとされました。このように、追認したかどうかについては、事実認定により判断されることとなります。

(3) 行政処分が当然無効であるとするための要件

上記裁判例では、行政処分が当然無効であるというための要件として、原則として、処分に重大かつ明白な瑕疵がなければならないとしています。そして、重大かつ明白な瑕疵というのは、「処分の要件の存在を肯定する処分庁の認定に重大・明白な瑕疵がある場合」を指し、瑕疵が明白であるというのは、処分成立の当初から、誤認であることが外形上、客観的に明白である場合を指すものと解される（最高裁判所昭和34年9月22日第三小法廷判決、同昭和36年3月7日第三小法廷判決参照）としています。

さらに、不服申立期間の徒過があったとしても、救済されるべきものとして、最高裁判所昭和48年4月26日第一小法廷判決を引用していますので、それについてみてみます。

この事件は、訴外Aは、事業経営が不振で借財が嵩んでいたことから、A自身が所有する土地を、無断で原告名義となるよう仮登記をしたが、さらに経営不振が続いたため、借財の返還に当てるため売買することを考え、原告等名義の印章を無断で購入して印鑑届けをした上、原告等作成名義の売買契約書、登記申請書、委任状等を偽造し、原告名義に所有権移転登記をして、第三者に売却したものです。原処分庁は、これに基づき原告に対し、課税処分等を行いました。第一審及び第二審では、原告が審査請求を経ずに訴訟に及んだとして手続き上の不備によりその主張を退けました。それに対して、最高裁では次のように判断しました。

「一般に、課税処分が課税庁と被課税者との間にのみ存するもので、処分の存在を信頼する第三者の保護を考慮する必要のないこと等を勘案すれば、当該処分における内容上の過誤が課税要件の根幹についてのそれであって、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に右処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情のある場合には、前記の過誤による瑕疵は、当該処分を当然無効ならしめるものと解するのが相当である。(略)

要するに、上告人らとしては、いわば全く不知の間に第三者がほしいままにした登記操作によって、突如として譲渡所得による課税処分を受けたことになるわけであり、かかる上告人らに前記の瑕疵ある課税処分の不可争的効果による不利益を甘受させることは、たとえば、上告人らが上記のような各登記の経由過程について完全に無関係とはいえず、事後において明示または黙示的にこれを容認していたとか、または右の表見的所有権関係に基づいてなんらかの特別の利益を享受していた等の、特段の事情がないかぎり、上告人らに対して著しく酷であるといわなければならない。

しかも、本件のごときは比較的稀な事例に属し、かつ、事情の判明次第、真実の譲渡所得の帰属者に対して課税する余地もありうることからすれば、かかる場合に当該処分の表見上の効力を覆滅することによって徴税行政上格別の支障・障害をもたらすともいえないのであって、彼比総合して考察すれば、原審認定の事実関係のみを前提とするかぎり、本件は、

課税処分に対する通常の救済制度につき定められた不服申立期間の徒過による不可争的効果を理由として、なんら責むべき事情のない上告人らに前記処分による不利益を甘受させることが著しく不当と認められるような例外的事情のある場合に該当し、前記の過誤による瑕疵は、本件課税処分を当然無効ならしめるものと解するのが相当である。」

これらのことから、無権代理人の行為により、課税処分を受けたような場合には、その行為が真実取り消されるべきものならば、救済される道は開かれているといえます。

IV 贈与契約の無効

1 贈与契約の無効

Q 突然税務署から連絡があり、贈与により取得した土地について申告されましたかと尋ねられました。登記原因を贈与として、土地の所有権が私に移転しているというのです。確認したら、祖父が勝手にしたことがわかり、取りあえずは贈与税の申告書を提出しましたが、この贈与契約が単独行為のため無効であるとして、更正の請求をすることは認められるでしょうか。

(1) 贈与契約の無効

贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずるとされています（民 549）。したがって、その契約の成立のためには、双方の合意が必要であり、当事者の一方の合意がない場合は、その贈与契約ははじめから無効となることとなります。

贈与契約の無効の確認が、その無効を求める裁判における判決や判決と同一の効力を有する和解その他の行為によりされたときは、後発的事由による更正の請求ができる場合に該当します（通法 23②一）。

(2) 贈与契約の無効確認訴訟による和解が更正の請求事由として認められた事例

贈与契約の無効確認訴訟による和解が更正の請求事由として認められた裁判例があります（平 24.11.12 裁決・F0-3-327・大裁（諸）平 24-34）。

<事実関係>

平成 6 年 8 月 10 日、請求人の祖父により祖父が当時所有していた土地 8 筆について、登記原因を平成 6 年 7 月 25 日農業経営基盤強化促進法による贈与として請求人に所有権を移転する旨の登記が行われました。その後、祖父は死亡しましたが、平成 9 年 6 月 3 日、原処分庁へ、取得日を平成 6 年 7 月 25 日、贈与者を祖父、受贈者を請求人とする平成 6 年分贈与税の申告書が提出されました。請求人は、平成 21 年 2 月 4 日、祖父の相続人らを被

告として、平成6年7月25日付贈与契約の無効確認等を求める訴訟を裁判所に提起しました。請求の趣旨は次のとおりです。

- A 本件各土地には、本件贈与契約を原因として、平成6年8月10日祖父から請求人に対し所有権移転登記（本件移転登記）がされている。
- B 本件贈与は、請求人のあずかり知らぬところであって、無効である。したがって、本件各土地の所有者は、相続人らである。なお、祖父の相続人は相続人らが全てである。
- C 請求人は、身に覚えのない贈与の登記（本件移転登記）により、贈与税と固定資産税、都市計画税を課される不利益を受けている。
- D 本件各土地が相続人らの所有であることを確認するのが、現在の権利の確認として簡明であるが、それでは本件贈与の無効が判決の理由中で判断されるにとどまるので、主文で本件贈与の無効が確認されることが関係官庁との関係で必要である。
- E 本件移転登記も無効である。これを正すには抹消登記の方法と真正な登記名義の回復の方法があるが、上記Dと同趣旨で抹消登記の方法によるのが相当である。なお、登記に関する地位も相続人らが相続により承継したことはいうまでもない。

訴訟において、平成23年2月8日、請求人と相続人らの間に、和解が成立しました。そ
く和解内容の要旨>

- (イ) 祖父は、請求人に対し、本件各土地につき、本件贈与契約及び本件移転登記手続をい
ずれも請求人に無断で行ったことを認める。
- (ロ) 請求人及び相続人らは、本件贈与が無効であることを確認する。
- (ハ) 相続人らは、請求人に対し、本件各土地につき、本件移転登記の錯誤を原因とする抹
消登記手続をする。
- (ニ) 請求人及び相続人らは、本日、本件各土地が、祖父の遺産であることを確認する。
- (ホ) 相続人らは、本日、当事者間の遺産分割協議に基づき、本件各土地を■■■が取得した
ことを確認する。
- (ヘ) 訴訟代理人(?)は、本件各土地の持分につき、平成22年11月30日遺産分割を原
因とする持分全部移転登記手続をする。
- (ト) 請求人及び相続人らは、請求人と相続人らの間には、本件和解条項で定めるもののほ
か、何らの債権債務がないことを相互に確認する。

請求人は、平成23年3月22日、本件和解により贈与が無効であったことが確認された
として、平成6年分の贈与税の更正の請求を行いました。これに対し原処分庁が、更正の請
求をする理由がない旨の処分をしたため、請求人は審査請求に及んだものです。

裁決では、原処分庁は、請求人が平成21年になってから本件贈与の無効を求める趣旨は、
贈与税、固定資産税及び都市計画税の負担軽減を目的としたもので、この目的のために本件
贈与を無効とすることが、請求人及び相続人らにとって何ら不都合な点はないとの考えか
ら、本件和解を成立させたものであって、本件和解は、贈与税等の負担を免れる目的で、請

求人及び相続人ら間において成立させたものであり、確定判決と同一の効力を有するに関わらず、その実質において客観的、合理的根拠を欠くものである旨主張しました。

<裁決に係る判断>

- ・ 確かに、基礎事実のとおり、本件訴訟における請求人の主張からは、本件贈与に係る贈与税及び本件各土地に係る固定資産税等の負担が請求人が本件訴訟を提起するに至った動機となっている様子がうかがわれる。」と認めながら、「しかしながら、本件和解に至る経緯のとおり、本件訴訟における請求人及びAの主張内容等に鑑みても、本件贈与が請求人のあずかり知らないところで請求人の承諾なくして行われた無効なものである旨の請求人の主張が根拠を欠くものであるとは直ちに認め難いこと
- ・ 事実認定した本件訴訟の経過によれば、請求人の本訴請求に対し、被告とされた相続人らのうちAがこれを争うという状況の下において、受訴裁判所の主導により、本件贈与が無効である旨の請求人の主張を認めて本件各土地に係る遺産分割協議をやり直す方向での和解が勧誘され、Aが上記方向での和解を行うことによる新たな課税問題の発生に対する懸念や請求人及びその両親に対する不信感から難色を示す中で、双方の訴訟代理人を交えた交渉と説得が重ねられ、本件訴訟の提起から約2年後に本件和解の成立に至ったものと認められる。
- ・ これによれば、本件和解は、実質において客観的、合理的根拠を欠くということとはできないから、本件和解は、国税通則法23条2項1号かっこ書に規定する和解に該当するというべきである

として、請求人の主張を認めました。

(3) 別訴判決の性質について

上記裁決例では、国税通則法23条2項1号の規定の趣旨について、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、納税者の保護を拡充しようとしたものとしています。

裁判等により、当初の課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実が正しくなく、別の事実を認めさせることは、往々にして動機を同じゅうする当事者間の馴れ合い訴訟などにより行われることもあります。

裁決に係る判断では、国税通則法23条2項1号の規定の趣旨からすれば、申告後に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実について判決がされた場合であっても、当該判決が、当事者が専ら納税を免れる目的で、馴れ合いによってこれを得たものであるなど、その確定判決として有する効力に関わらず、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には、国税通則法23条1項所定の期間内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない事由があるとはいえないから、同条2項の規定による更正の請求をすることは許されず、当該判決は、同項1号にいう判決には当たらないと解すべきであるとしています。

つまりは、この規定の適用のためには、裁判の実質を確認する必要性が重要となります。

2 忘恩行為と贈与の撤回

Q 私は叔母の養子となり老後の面倒を見ることを条件に、自宅不動産を贈与されました。ところが、私はギャンブルに狂い、叔母の面倒も見なかったことから離縁され、贈与された自宅不動産もとりあげられそうになっています。もし、本当に自宅不動産が取り上げられた場合、課税関係はどのようになるのでしょうか。

(1) 忘恩行為による贈与契約の撤回

書面によらない贈与は、履行の終わった部分を除き、各当事者が撤回することができるされています（民 550）、書面による贈与であっても、受贈者に忘恩行為があった場合や、贈与者の財産状態の悪化があった場合は、履行前の撤回が認められるとされています（内民・債権各論）。さらに、履行後であっても、忘恩行為が相続又は遺贈を受けられなくなる欠格事由に該当するときは（民 891、965）、撤回を認められるべきとしています（同上）。このことから、既に履行された贈与について、忘恩行為により撤回された場合の課税関係が問題となります。しかし、実務上、設問のような贈与については、老後の面倒を見ることを条件になされたもの、つまり解除条件付贈与として整理されているようです。

(2) 解除権の行使による契約解除を理由とする更正の請求の可否

解除権の行使による契約解除を理由として更正の請求をした場合、どのように取り扱われるかが争点となった裁決事例があります（昭 61. 2. 27 裁決・裁集 No.31-1 頁・J31-1-01）。

<事実関係>

納税者Aは、BのB市C町6丁目5109番10の宅地406.61㎡の贈与を受け所有権移転の登記をしました。その後、上記扶養義務の不履行を理由として、Bから贈与契約を解除され、所有権移転登記の抹消登記を求める訴訟を提起され、この和解に基づき、本件土地の一部であるB市C町6丁目5109番25宅地132.26㎡をBの妻Dに返還しました。

<裁決における判断>

裁決では、この返還を理由として更正の請求をすることができるかということが争点となりました。裁決に係る判断では、まずは通則法23条2項3号に規定する「政令で定めるやむを得ない理由」のうち、「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」（通令6①二）について、①法定の解除事由がある場合、②事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、③その他これに類する客観的な理由に基づいて解除された場合と解されているとしました。そして、事例のような解除条件付贈与と契約により贈与を受けた受贈者が、事後に

において契約不履行により当該贈与契約を解除された場合にも、「やむを得ない理由」に当たるといえるかが問題となるとし、この贈与契約は負担付贈与と認められるところ、「負担付贈与においては、受贈者がその負担である義務の履行を怠るときは民法 541 条、542 条の規定を準用し、贈与者は贈与契約の解除をなし得るもの」（昭 53. 2. 17 最高裁・判例タイムズ 360 号-143 頁）と解されているとしました。したがって、受贈者が義務の履行を果たさないことにより、贈与契約を解除されたことは、通則法施行令 6 条 1 項 2 号規定の「解除権の行使によって解除されたこと」に当たり、後発的事由による更正の請求ができることとなると結論づけました。

さらに、「本件分筆土地の返還は、・・・、請求人が本件贈与契約において定めた義務に違反したため、本件贈与契約の解除について訴訟が提起され、最終的には和解が成立したものであり、請求人は当該和解に基づいて本件分筆土地を甲に返還したのであるから、たとえ、返還土地が本件土地の全部でないとしても、そのことのみを理由として本件分筆土地の返還が本件贈与契約に基づいてなされたものでないとするにはできない。」としました。そして、「更に、原処分庁は、有効に成立した贈与契約は契約に瑕疵がある場合等、格別な事情がない限り贈与契約の解除又は取消しは、贈与の効果を消滅させるものではないと主張する。しかしながら、本件分筆土地の返還は、上記のとおり、解除条件付贈与契約に基づいて解除権が行使されたことによってなされたものと認めざるを得ないのであるから、この点に関する原処分庁の主張には理由がない。」としました。

この事案は、贈与契約が公正証書により締結されていたものです。そのため、負担付贈与であることが明確でした。また、解除権の行使も、裁判上の和解によるものであり、法律関係は明確でした。これが、後発的事由による更正の請求が認められた一因であると考えられます。

(3) 解除条件付遺産分割協議は認められるか

これに対し、陶芸製造及び販売業を営む納税者が、岳父の遺産分割の際に取得した土地について、妻との離婚にあたって、財産分与ないし慰謝料として譲渡したことを、離婚を解除条件とする遺産分割協議により取得したものであり、解除権の行使により譲渡したのだと主張したが認められなかった裁判例があります（京都地判平 3.7.19・Z186-6751、大阪高判平 4.9.2・Z192-6961）。納税者は、この財産分与により譲渡所得課税されたことについて、不服として訴訟に至ったものでした。

判決では、①分割協議は口頭の合意により成立しており、②解除条件を認めるに足る的確な証拠がないとして、納税者の主張を退けました。

解除条件付き契約において解除権の行使を疎明するためには、解除条件が付されていること、及び、解除権が行使されたものであることを示す明確な証拠が必要となります。

V 被相続人に係る保証債務の発覚

1 被相続人に係る保証債務の発覚

Q 父が亡くなり6年が経過しました。突然、債権者という人から債務履行請求をされ、事情を調べてみると、父が生前友人の借入金について保証人となっていたことがわかりました。この債務について私に返済義務があるのでしょうか。また、これは父の債務ですので、父の相続税の申告について、この債務控除をしたところで更正の請求をすることはできますか？

(1) 連帯債務と保証債務

民法では、保証人は、主たる債務者がその債務を履行しないときに、その履行をする責任を負うとされています（民 446）。つまり、対象となる債務は、まず、主たる債務者に請求され、履行されなかった部分について、保証人に請求されることとなります。これを補充性といいます。また、保証債務は主たる債務の運命に引きずられることから、たとえば主たる債務が消滅時効により消滅したならば、保証債務についても消滅することとなります。これを付随性といいます。

保証債務に似たものとして連帯保証、連帯債務がありますが、それぞれの性質は次のようになります。

	附従性	補充性
保証債務	あり	あり
連帯保証	あり	なし
連帯債務	なし	なし

そして、保証債務を履行した保証人は、まず主たる債務者に対して請求権を有することとなります。

(2) 保証債務と債務控除

相続税法 13 条 1 項 1 号では、相続税の計算上、相続財産の価額から控除できる債務について、「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）」としており、また、同法 14 条 1 項では「前条の規定によりその金額を控除すべき債務は、确实と認められるものに限る。」としています。さらに、相続税法基本通達 14-3(1)には、「保証債務については、控除しないこと。ただし、主たる債務者が弁済不能の状態にあるため、保証債務者がその債務を履行しなければならない場合で、かつ、主たる債務者に求償して返還を受ける見込みがない場合には、主たる債務者が弁済不能の部分の金額は、当該保証債務者の債務として控除すること。」とあります。

相続開始時において、主たる債務者は返済不能の状況に至っていないので、被相続人の保証債務額は、債務控除の対象にならないとして請求人の主張を排斥した事例があります（裁決事例集 No.52-113 頁）。

<事実関係>

被相続人（平成5年2月27日死亡）は代表者を務めるM社及びN社のT銀行、W銀行及びX銀行に対する借入債務について連帯保証しており、その保証債務額は5億2,259万円に達していました。M社らの相続開始時の財産状態によれば、著しい債務超過であったことから、相続人らは、これに対し法的手続による債務の整理を行ってもT銀行らへの弁済は不可能であり、担保物件の競売による換価代金、又はその任意処分による売却代金による保証債務の履行以外にT銀行らへの債務弁済の方法がない状態であったと主張しました。そのような方法でT銀行らへの債務弁済がされた場合に保証人である会社代表者から主たる債務者であるM社らへの求償権の行使が不可能であることは明白に認められ、この状態は相続開始後3年経過した現在においても変化はないと主張しました。さらに、相続人らは、自分たちとM社らとの間には次の実情があると述べています。

A 主たる債務者であるM社らは、既に長期にわたって欠損状態が継続し、経営の存続は極めて困難な状態であったが、創業者であった被相続人は、会社を倒産させることによって従業員や取引先に迷惑をかけたくないため、事業を漸次縮小し、従業員を減少し、最後にM社らのために担保提供している不動産を任意売却してT銀行らの債務を整理する方針であり、T銀行らも基本的にはその方針を了解していた。

相続人らも被相続人の意思を尊重して同一の方針を維持している。M社らの経営が存続しているのは、従業員や無担保債権者に迷惑を掛けない順序方法で円満に債務整理をするための残務処理のようなものである。

B M社が本件相続開始後にT銀行から追加融資を受け、かつ、債務の一部を弁済し、N社も平成5年12月及び平成6年1月に同行から追加融資を受けているが、これらの新規融資は緊急な資金の必要のため、相続人らが確実な担保を提供することによって実現したものであり、M社らからT銀行らへの旧債務の一部弁済は、債権者による競売の申立てを回避するため、相続人らが不動産貸付けの事業によって得た収入金をM社らに貸し付けたことによって可能となったものであって、M社らの資力の増加を意味するものではない。

C 本件相続開始前に、M社らに対する強制執行や競売申立てがされず、保証人である被相続人に対して支払請求の訴訟提起、担保物件についての競売申立てがされていないのは、上記Aのような債務整理の方針について債権者の了解を得ており、相続人らも同方針による整理に努力してきたからである。

しかしながら、最近の景気の沈滞のため、担保物の任意売却が思うように進展しなかったため、現在に至っているのである。債権者との協議では、財産整理の促進を口頭により強く要請されている。

<裁決に係る判断>

これに対し、審判所は、被相続人の相続開始時におけるM社及びN社の状況について、被相続人の相続開始時まで債権者であるT銀行らに保証債務額を弁済していたので、催告を受けておらず、また、事業活動を継続しており、事業閉鎖等、強制執行又は会社更生の申立てを受けたことがなかったと認定しました。

そして、債務者（主たる債務者）が弁済不能の状態にあるか否かは、一般には、破産、和議、会社更生あるいは強制執行等の手続開始を受け、又は事業閉鎖、行方不明、刑の執行等により、債務超過の状態が相当期間継続しながら、他から融資を受ける見込みもなく、再起の目途が立たないなどの事情により、事実上債権の回収ができない状況にあることが客観的に認められるか否かによると解するのが相当であるとししました。そして、本件保証債務が相続税の課税価格の計算上債務控除すべき「確実と認められる」債務に当たるか否か検討すると、相続開始当時、M社は、債務超過の状態が継続しており、N社は債務超過の状態にあったと認められるが、①それぞれT銀行らに対する債務を滞りなく返済しており、その返済を延滞することはなかったこと、②M社は既に継続して債務超過の状態にあった平成元年においてもT銀行から融資を受けていたこと、③M社らは本件相続開始当時も継続して営業活動を行っており、事業閉鎖等の事態に陥ったり、強制執行や会社更生の申立て等を受けたりしてはいなかったことが認められることからすると、本件相続開始時においてT銀行らのM社らに対する債権が事実上回収ができない状況にあることが客観的に認められるとはいえず、主たる債務者が弁済不能の状態であったとは認めることができないから、本件保証債務は、相続税の課税価格の計算上債務控除すべき「確実と認められる」債務には当たらないとし、また、相続人らの主張には理由がないとししました。

したがって、本件保証債務は、相続税の課税価格の計算上、債務控除すべき「確実と認められる」債務には当たらないから、原処分庁が本件保証債務額 522,590,000 円を債務控除の額に算入することを認めなかったことは相当であり、また、相続税の課税価格、請求人らの課税価格及び納付すべき税額についての計算も適正にされていると認められるから、本件更正処分は適法であるとして、相続人らの請求を退けました。

このように、債務の確実性に関しては、相続開始時に主たる債務者において、財産評価基本通達 205(1)に掲げられている次のような状態、つまり、主債務者について、手形交換所（これに準ずる機関を含む。）において取引の停止処分を受けたこと、破産、会社更生、民事再生又は強制執行等の手続が開始し、あるいは事業の閉鎖、代表者の行方不明等により、債務超過の状態が相当期間継続して他から融資を受ける見込みもなく、再起の目途が立たないなど、にあるかどうかで判断される例が多いように思われます（東京地判平 19.9.5、水戸地判平 15.5.27 他）。

(3) 連帯保証債務に係る債務控除と保証債務の特例

被相続人の保証債務を承継した相続人が、その後保証債務を履行するために資産を譲渡

した場合には、所得税法 64 条の資産の譲渡代金が回収不能となつた場合等の所得計算の特例を受けることができます（所基通 64-5 の 3）。

所得税基本通達 64-5 の 3（保証債務に係る相続税法第 13 条と法第 64 条第 2 項の規定の適用関係）

被相続人の保証債務を承継した相続人が、当該保証債務を履行するために資産を譲渡した場合には、当該資産の譲渡は、その保証債務を被相続人の債務として相続税法第 13 条《債務控除》の規定の適用を受けるときであっても、法第 64 条第 2 項に規定する「保証債務を履行するため資産の譲渡があつた場合」に該当するものとする。

この所得税法 64 条 2 項の趣旨は次のとおりです（横浜地判平 16.5.19）。

- ・ 保証人が保証債務を履行するために資産を譲渡し、現実の収入を得て、これを保証債務の履行に充てた場合には、当該資産の譲渡による所得は実現したのであるから、資産の譲渡による収入金額は当然、譲渡所得の金額の計算の基礎となる。しかし、本件特例は、保証人が、将来保証債務を履行し、主たる債務者に対する求償権の行使によって実質的な経済的負担を免れ得るとの予期の下に、保証契約を締結して他人の債務の履行について契約上の義務を負担したところ、その義務を履行するために資産の譲渡を余儀なくされ、しかも保証契約締結時の予期に反して求償権を行使できなくなつた場合には、これらの経緯を全体として見ると、当該資産の値上り益を現実に享受する機会を失つたものとして、資産の譲渡代金が回収不能になつた場合と類似した利益状況にあることから、求償権を行使できなくなつた限度で、当該資産の譲渡による所得に対する課税を免れさせることによって、特に課税上の救済を図ろうとするものと解される。
- ・ そして、本件特例が適用されるためには、法律上他人に帰属する債務について、これを履行すべき法律上の義務を負担したことが必要であり、自己の固有の債務の弁済のために資産を譲渡する場合には、その適用はないものであり、また、保証人の地位にある場合であっても、将来の求償権の行使によって実質的な経済的負担を免れ得るとの予期の下に、保証契約関係に入ったことが必要であるというべきである。

したがって、この適用にあたっては、①保証契約締結時には主たる債務者に対して求償権を行使可能であつたこと、②保証債務を履行した後に主たる債務者に対して求償権が行使不能となつたことが重要で

ところで、相続開始時点、つまり相続人が被相続人の保証債務を承継した時に、すでに主たる債権者が弁済不能の状態にある場合があります。その場合は、この保証債務を債務控除の対象にし、さらに相続人が相続後にその保証債務を履行するためにした不動産の譲渡につき所得税法第 64 条第 2 項の保証債務の特例を適用することができます。

2 相続人が連帯保証した被相続人の借入金

Q 私の父は会社社長であり、その会社の100%株主です。父は会社の借入金について債務保証しているのですが、高齢のため、姉が一応取締役役に就任し、借入金について連帯保証したとのこと。父は引退し、半年後、父は亡くなってしまいました。会社の借入金は父の相続財産から弁済し、債務控除をして相続税の申告をしました。

(1) 連帯債務者が複数の場合の債務負担

被相続人の債務が保証債務であるならば、相続開始の際、現に存するものとならないため、相続税の債務控除の対象となりません。しかし、主たる債務者に返済能力がない場合は、被相続人自身の債務となることになります。被相続人の他に連帯債務者がいる場合は、その負担割合について、民法では次のように定めています。

民法427条 数人の債権者又は債務者がある場合において、別段の意思表示がないときは、各債権者又は各債務者は、それぞれ等しい割合で権利を有し、又は義務を負う。

つまり、基本的に連帯債務者が均等にその債務を負うこととなります。

(2) 名前だけの保証人となっていた場合

債務者が高齢の場合、その借入について金融機関等から、推定相続人が連帯債務者となることを求められることがあります。しかし、実際はその借入金は債務者本人の事業のためだけに運用されているような場合、名目上の連帯債務者となっていたことだけで、相続の際にその全額を債務控除できないとしたら、不合理に感じます。これについて、債務者が高齢のため孫が連帯債務者となった場合において、その債務者に相続が発生したときの債務控除の対象となる債務の割合が争点となった裁判例があります（昭57.1.14・裁事23-161）。

<原処分>

本件借入金は被相続人と受遺者（被相続人の孫）との連帯債務であるとし、その負担割合は被相続人と受遺者とが等分であるとされました。そして、その借入金につき相続税の課税価格の計算上債務控除すべき金額は、借入金の2分の1相当額であるとしました。

<審判所>

一般に連帯債務者間の負担部分は当該債務者の特約（合意）によって定まるのであり、特約がないときは連帯債務により受けた利益の割合によって定まり、なおこれによっても定まらないときは各自が平等の割合により負担するものと解されるとし、本件の場合、連帯債務者間において負担部分に関する特約は認められないが、その借入金の運用状況をみると、すべて被相続人が運用し、その運用で得た財産はほとんどが相続財産として申告されており、また、受遺者が運用した事実は認められず、実際に連帯債務により利益を享受したのは被相続人であると認められるから、借入金全額は、被相続人の債務として債務控除するのが相当であるとしました。

つまりは、連帯債務者間の負担割合は次の順番で決まるということになります。

- ① 一般に連帯債務者間の負担部分は当該債務者の特約（合意）によって定まる。
- ② 特約がないときは連帯債務により受けた利益の割合によって定まる。
- ③ なおこれによっても定まらないときは各自が平等の割合により負担する。

(3) 会社の借入金の連帯保証人が名目上の代表者となっていた場合

会社の代表者が高齢のため、その家族が連帯保証人になっていた場合に、その家族がその会社の代表取締役役に就任していた場合について考えてみます。その場合は、たとえ、その家族が名目上の保証人であったと主張しても、主たる債務者である会社の代表者がその家族自身であること、それを認識しながら、個人保証をしていたことから、その家族の主張は認められがたいと考えられます（平 15.3.25 裁決、裁事 65-533）。したがって、前代表者との間で、債務の負担割合の合意をしっかりとしておく必要があると思われます。

設問の場合も、姉が弁済した借入金のうち、その半分は姉自身の債務を弁済したのかもしれませんが。そうすると、全額を被相続人の債務として債務控除を適用したことは間違いですので、修正申告をする必要があります。

(4) 連帯保証人以外に物上保証人がいる場合

事業を主宰していた場合、所有する不動産に抵当権が設定されていることも多く見かけます。また、自己所有の不動産だけでなく、家族名義の不動産に抵当権が設定されることもあります。抵当権が設定された不動産の所有者は、自己の財産をもって他人の債務の担保に供した者、つまり物上保証人となります。物上保証人については次のようになります。

民法 501 条（弁済による代位の効果）

前二条の規定により債権者に代位した者は、債権の効力及び担保としてその債権者が有していた一切の権利を行使することができる。

2 前項の規定による権利の行使は、債権者に代位した者が自己の権利に基づいて債務者に対して求償をすることができる範囲内（保証人の一人が他の保証人に対して債権者に代位する場合には、自己の権利に基づいて当該他の保証人に対して求償をすることができる範囲内）に限り、することができる。

3 第一項の場合には、前項の規定によるほか、次に掲げるところによる。

一 第三取得者（債務者から担保の目的となっている財産を譲り受けた者をいう。以下この項において同じ。）は、保証人及び物上保証人に対して債権者に代位しない。

二 第三取得者の一人は、各財産の価格に応じて、他の第三取得者に対して債権者に代位する。

三 前号の規定は、物上保証人の一人が他の物上保証人に対して債権者に代位する場合について準用する。

四 保証人と物上保証人との間においては、その数に応じて、債権者に代位する。ただし、物上保証人が数人あるときは、保証人の負担部分を除いた残額について、各財産

の価格に応じて、債権者に代位する。

五 第三取得者から担保の目的となっている財産を譲り受けた者は、第三取得者とみなして第一号及び第二号の規定を適用し、物上保証人から担保の目的となっている財産を譲り受けた者は、物上保証人とみなして第一号、第三号及び前号の規定を適用する。

つまりは、連帯保証人以外に物上保証人がいる場合は、その負担額は均等であるとされます。したがって、主たる債務者に代わり債務を負担する場合は、それぞれ同じ割合で負担するということとなります（平 15.3.25 判決、裁事 65-533）。

3 亡き夫を被告とする株主代表訴訟

Q 夫が亡くなり、今年で3年となります。その財産は私が一人で相続しました。その後、夫が生前取締役であった会社が株主代表訴訟の対象となり、取締役の損害賠償責任が認められてしまいました。私がこの責任を負うこととなるのでしょうか。

(1) 株主代表訴訟

会社法 847 条では、6 箇月（これを下回る期間を定款で定めた場合にあっては、その期間）前から引き続き株式を有する株主（単元未満株主を除く。）は、株式会社に対し、書面その他の法務省令で定める方法により、発起人、設立時取締役、設立時監査役、役員等若しくは清算人の責任を追及する訴え、第 102 条の 2 第 1 項（払込みを仮装した設立時募集株式の引受人の責任）、第 212 条第 1 項（不公正な払込金額で株式を引き受けた者等の責任）若しくは第 285 条第 1 項（不公正な払込金額で新株予約権を引き受けた者等の責任）の規定による支払を求める訴え、第 120 条（株主等の権利の行使に関する利益の供与）第 3 項の利益の返還を求める訴え又は第 213 条の 2 第 1 項（出資の履行を仮装した募集株式の引受人の責任）若しくは第 286 条の 2 第 1 項（新株予約権に係る払込み等を仮装した新株予約権者等の責任）の規定による支払若しくは給付を求める訴えの提起を請求することができます。これらの訴えを「責任追及等の訴え」といい、この規定は株主が会社に代わって取締役の責任を追及する訴訟を提起できるようにしたものであり、この訴訟を株主代表訴訟と呼んでいます。この訴えにより、取締役等は会社に対し、損害賠償責任を負うこととなり、株主である原告は、取締役等の賠償により会社の損害が回復され、株式の価値が上がるという間接的な利益のみを得ることとなります。

この制度により、会社が何らかの賠償責任を負うこととなった場合に、取締役の会社に対する義務違反が原因であったときは、会社に代わって取締役がその責任を負うこととなります。

(2) 株主代表訴訟と相続

株主代表訴訟によって、取締役の責任が認められた場合には、その賠償責任はその取締役

個人に帰属することとなります。ということは、その取締役が故人であっても、株主がその取締役を除外しない限り、生前の責任を追及されることとなり、結果的に損害賠償責任を取締役の相続人が承継することとなります。この損害賠償責任はその承継のタイミングによって次に2つのケースに分けられることとなります。

① 取締役の生前に株主代表訴訟が提起された場合

賠償額が多額になりそうな場合には、相続人は、単純相続しないで、限定承認又は相続放棄をすることができます。

② 取締役の死後に株主代表訴訟が提起された場合

すでに相続人は、単純相続していると思われまので、訴訟が提起されたことを知ったときから3か月以内の相続放棄等は困難と思われま。この場合は、たとえ、損害賠償金がこの相続による遺産総額を上回っているときでも、相続人の固有の財産からこの損害を賠償する責任を負うこととなります。

また、株主代表訴訟の現実として、その件数は大企業よりも中小同族会社の方が圧倒的に多いといわれています。その原因に会社の経営権の争いや相続発生の際や離婚の際の財産分与を巡る争いがあるとされています。そのような場合であっても損害賠償が認められた場合はその額は遺産総額を限度としないことから、注意する必要があります。

会社法では、取締役の責任について、i) 総株主の同意による全部免除(会社法424条)、ii) 株主総会の特別決議による一部免除(会社法425条)、iii) 定款授權に基づく取締役会の決議による一部免除(会社法426条)、iv) 責任限定契約による責任の一部限定(会社法427条)の規定が設けられています。これらを活用することも、このような問題についての一つの解決策となります。

(3) 株主代表訴訟と債務控除

相続税の申告では、相続開始の際、現に存する債務については一定の要件のもと控除できることとなっています。しかし、株主代表訴訟による損害賠償金は、裁判により債務であることが確定するため、相続開始の際、現に存するものとはならず、上記(2)①の訴訟中の債務であっても、控除することはできません。しかし、敗訴により被相続人の責任債務であることが確認されたならば、遡って被相続人の債務があったこととなり、「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つた事実に関する訴えについての判決(判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。)により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。」(通法23②一)に該当すると思われ、後発的事由による更正の請求ができることとなります。

4 無権代理人による連帯保証と相続

Q 父が亡くなりました。申告後、弟が父親を勝手に友人の連帯保証人になっていたこと、友人は不慮の事故で亡くなっていたことがわかりました。

(1) 無権代理人と契約

代理人には、法定代理人と任意代理人の2種類があります。法定代理人とは、本人の意思にもとづかないで、法律によって代理権が発生する代理（法定代理）によって代理権が発生する代理人のことです。任意代理人は、委任契約により、本人と代理人との合意により代理権が発生する代理人のことです。代理人がその権限の範囲内で本人のためにすることを示しておこなった意思表示は、本人に対して直接にその効力を生じます（民99①）。その一方、代理権を有しない者が他人の代理人としてした契約は、本人がその追認をしなければ、本人に対してその効力を生じないこととなります（民113①）。代理人の行為が無権代理となった場合、無権代理の相手方は保護され、無権代理人は責任を追求されることとなります（民117①）。

(2) 無権代理人と相続

無権代理があった後に、当事者間で相続が発生した場合、その相続による無権代理の有効・無効が問題となります。設例の場合は、父が「本人」となり、無権代理人である弟が本人の相続人となることとなります。

父が生前に友人の保証人となることを拒絶した場合、その後無権代理人である弟が本人を相続したとしても、無権代理行為は有効となりません（最判平10.7.17）。では、父が弟の無権代理行為を追認又は拒絶しないまま亡くなった場合にはどのように扱われるのでしょうか。

もし、父の相続人が弟のみならば、本人が自ら法律行為をしたのと同様な法律上の地位を生じることとなり、友人の債務は父の債務となります（最判昭40.6.18）。しかし、実際は、姉や母（＝相続人の妻）についても法定相続人であることから、この相続は、無権代理人を相続人に含む共同相続ということになります。その場合は、共同相続人全員の追認が無い限り、無権代理は有効となりません（最判平5.1.21）。

設問の場合は、共同相続人全員が追認しない限り、友人の債務は父の債務とはなりません。しかし、弟は無権代理人として、友人の債務を保証しなければならなくなり、友人は債務を弁済することはできませんので、その債務は弟自身の債務となります。

(3) 無権代理人に相続が発生した場合

設例の場合に、相続が発生したのが弟であった場合はどのようなになるのでしょうか。無権代理人に相続が発生し、本人が無権代理人を相続するケースです。設問の場合は、本人である父が無権代理人を相続することとなります。その場合であっても、無権代理行為は、本人の

相続により当然有効となるものではないとされています（最判昭 37.4.20）。では、父が弟の無権代理について拒絶したのちに、弟に相続が発生した場合を考えます。その場合は、弟に民法 117 条 1 項にもとづく債務がある場合に該当します。弟に相続が発生したことにより、この債務は本人に相続されます。本人である父はその債務を免れることはできないとされています（最判昭 48.7.3）。

(4) 無権代理人の自身についての保証債務であった場合

(2)及び(3)の事例は、相続開始前に保証債務が保証人自身の債務となってしまうものです。では、まだ保証債務の段階である場合はどのようになるのでしょうか。これは相続税の申告における債務控除との関係で問題となります。主たる債務者である友人は、まだ債務を弁済できる状態であれば、(2)の場合であっても(3)の場合であっても、相続開始の際、現に存するものでないので、被相続人の債務とされた場合であっても債務控除はできません。

では、弟が、借入金をおこし、勝手に父を保証人としていた場合に、弟に相続が発生したときはどのようになるのでしょうか。この場合に、父がその債務を弁済した場合、被相続人の債務を相続人が負担したのか、父が無権代理行為を追認し、保証人としてその債務を弁済したのかが問題となります。追認しない限り、父は保証人ではありませんから、その債務は被相続人の債務として債務控除できるはずですが、債務弁済により追認したとして父自身の債務とされることも考えられます。そうすると、当然に債務控除の対象となりません。したがって、債務を弁済する場合は、どのような原因で弁済するのか、確認をする必要があります。

VI 被相続人の仮装隠蔽行為

Q 亡き父の事業を継いで3年が経過しました。先日税務調査が入り、父が収益の一部を除外して申告していたことが発覚しました。そして、私に対し、更正処分及び重加算税の賦課決定処分がされました。父の行為であるのに、私に処分がされるのは不当だと思いますがいかがでしょうか。

(1) 被相続人が所得金額を過少に申告していた場合

事業を行っていた被相続人の死亡後に、税務調査等により、被相続人の所得が過小に申告されていたことが発覚する場合があります。相続人は、被相続人に課されるべき、又はその被相続人が納付し、若しくは徴収されるべき国税を納める義務を承継し、この場合において、相続人が限定承認をしたときは、その相続人は、相続によつて得た財産の限度においてのみその国税を納付する責任を負うこととなります（通法 5①）。

ここでいう被相続人に課されるべき国税とは、相続開始の時に、被相続人につき、

既に課税要件を充足し、国税の納付義務が成立しているが、いまだ、申告、更正等の確定手続が行われておらず、その結果、納税義務が具体的に確定するに至っていない国税をいうと解されます。したがって、相続人は、相続放棄又は限定承認をしていない以上、納税に関して被相続人が有していた税法上の地位を承継し、被相続人の国税に係る申告等の手続の主体となるとともに、税務署長による更正処分等の対象になることとなります。つまりは、相続開始後に発生した被相続人による過少申告に係る所得税額及び過少申告加算税については、相続人に相続開始の時に既に成立している抽象的な納税義務が適正に具体化されたに過ぎないことから、相続人はこれらの納税義務を当然に承継することとされています。

(2) 被相続人が過少申告をしたことについて偽りその他不正の行為があった場合

納税者が集計した売上の一部を除外した税務申告を行っていた場合、その過少申告をしたことについては偽りその他不正の行為があったとして、申告期限から通常5年とする更正の期間制限が7年に伸びることとなります(通法70⑤)。またそのような場合に、納税者に仮装隠蔽行為があったならば、重加算税が課されることとなります(通法68①)。では、被相続人に偽りその他不正の行為があった場合どのように取り扱われるのでしょうか。

平成14年4月17日判決は、相続人のあずかり知らぬところで、被相続人が売上除外行為を行った場合においても、相続人に除斥期間の延長及び重加算税の賦課決定処分の適用があるとされた事例です(裁決事例集63集86頁)。審判所は、国税通則法第70条第5項については、納税者が偽りその他不正の行為によりその全部又は一部の税額を免れていたことが、同条同項を適用する要件であるところ、被相続人が確定申告書の提出後に死亡した場合であっても、被相続人が偽りその他不正の行為によりその全部又は一部の税額を免れていれば、相続人が被相続人の偽りその他不正行為を知っていたか否かにかかわらず同条同項の適用があるとして、請求人の訴えを退けています。

さらに、神戸地裁昭和57年4月28日判決は、被相続人に「偽りその他不正の行為」があったために相続人の提出する準確定申告書の記載内容が歪められ、その結果相続人が国税の一部を免れることとなった事案では、相続人が被相続人の行った行為を知らなかった旨の主張したことに対し、裁判所は次のように示し、その訴えを棄却しています(神戸地裁昭57.4.28確定)。

- ①相続人は、相続開始の時に既に成立しているが、いまだ確定するに至っていない被相続人のいわゆる抽象的納税義務を承継すること。
- ②不正行為があったため、通常の期限期間(除斥期間)内の更正により適正な課税を行うことが困難となることは、相続人が被相続人の不正行為を知悉していたか否かにかかわりのないことであること。
- ③更正の期限期間(除斥期間)を延長されても、相続人に対し、相続開始の時に既に成立し

ている抽象的納税義務を適正に具体化すること以上に、なんらの新しい義務を課することになるわけでもないこと。

- ④したがって、相続人が被相続人の「偽りその他不正な行為」を知らなかったとしても、相続人に対する更正には、国税通則法第70条第4項（現行第5項）の適用があるものと解するのが相当であること。

さらに、被相続人に仮装隠蔽行為があった場合には、相続人に対し重加算税が課されることとなるほか、国税通則法61条1項の延滞税の特例計算の適用も受けられないことから、法定申告期限から修正申告書等の提出までのすべての期間が延滞税の計算の対象となることとなります。

(3) 税務調査により相続人が納めることとなった本税及び附帯税と債務控除

税務調査により被相続人に係る修正申告の本税及び附帯税を負うこととなった相続人について、これらの税金がその被相続人に係る相続税の申告において債務控除が可能な債務として、更正の請求をすることができるかどうかという疑問が生じます。

相続税法13条2項では、相続又は遺贈により財産を取得した者が居住者等（相続税法第1条の3第3号の規定に該当する者）である場合においては、当該相続又は遺贈により取得した財産でこの法律の施行地にあるものについては、課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から被相続人の債務で次に掲げるものの金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とし、その財産に係る公租公課をその対象としています。そして、この公租公課については、相続税法施行令3条1項により、被相続人（遺贈をした者を含む。以下同じ。）の死亡の際納税義務が確定しているもののほか、被相続人の死亡後相続税の納税義務者が納付し、又は徴収されることとなつた次に掲げる税額とするとし、「ただし、相続人（法第3条第1項に規定する相続人をいい、包括受遺者を含む。以下同じ。）の責めに帰すべき事由により納付し、又は徴収されることとなつた延滞税、利子税、過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税に相当する税額（地方税法の規定による督促手数料、延滞金、過少申告加算金、不申告加算金、重加算金及び滞納処分費の額を含む。）を含まないものとする。」としています。これにより、相続人に責任のない場合は附帯税についても、債務控除の対象とすることができます。

そして、債務控除を適用して相続税額の計算をすることは、国税に関する法律の規定に従った計算となりますので、国税通則法23条1項の更正の請求の要件を満たすこととなります。ただし、国税通則法23条2項の後発的事由による更正の請求や相続税法の特例による後発的事由には該当しません。したがって、法定申告期限から5年を超えて更正があった場合を除き、これらの税金を負担することとなった場合には債務控除の適用をうけて更正の請求を受けることとなります。

(4) 被相続人について修正申告により翌年の所得税額が過大となる場合等

所得税の修正申告が期ずれなどの原因による場合は、すでに納付した翌期以降の所得税の金額が過大となることとなり、その場合は後発的事由により更正の請求が認められています（所法 153（前年分の所得税額等の更正等に伴う更正の請求の特例））。被相続人について修正申告等を行った場合であっても、この規定は適用され、納税義務を承継する相続人により更正の請求ができることとなります。

VII 業績悪化により返還した死亡退職金

1. 役員報酬の返還

Q 我が社の一層の業績不振と、金融機関や関係者の強い要望により、取締役である私は、受領済みの役員報酬の一部を返還することとなりました。既に確定済みの給与所得について、後発的事由による更正の請求は可能でしょうか。

(1) 給与所得の収入金額の収入すべき時期

所得税法においては、その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額を、その年において収入すべき金額としています（所法 36①）。

そして、給与所得の収入金額の収入すべき時期については、所得税基本通達 36-9 において次のようにしています。

所得税基本通達 36-9（給与所得の収入金額の収入すべき時期）

給与所得の収入金額の収入すべき時期は、それぞれ次に掲げる日によるものとする。

(1) 契約又は慣習その他株主総会の決議等により支給日が定められている給与等（次の(2)に掲げるものを除く。）についてはその支給日、その日が定められていないものについてはその支給を受けた日

(2) 役員に対する賞与のうち、株主総会の決議等によりその算定の基礎となる利益に関する指標の数値が確定し支給金額が定められるものその他利益を基礎として支給金額が定められるものについては、その決議等があった日。ただし、その決議等が支給する金額の総額だけを定めるにとどまり、各人ごとの具体的な支給金額を定めていない場合には、各人ごとの支給金額が具体的に定められた日

(3) 給与規程の改訂が既往にさかのぼって実施されたため既往の期間に対応して支払われる新旧給与の差額に相当する給与等で、その支給日が定められているものについてはその支給日、その日が定められていないものについてはその改訂の効力が生じた日

(4) いわゆる認定賞与とされる給与等で、その支給日があらかじめ定められているものについてはその支給日、その日が定められていないものについては現実にその支給を

受けた日（その日が明らかでない場合には、その支給が行われたと認められる事業年度の終了の日）

(2) 受領済の役員報酬を返上した場合の課税関係

受領済の役員報酬を返上した場合、もしその返上が、事務手続き等に誤りがあったことにより過払いとなっていたのであれば、本来の支給日における支払金額の訂正ですので、本来の支給日の属する年分の給与の収入金額が減額されます。しかし、当初の手続き等には誤りはなく、事後的に役員報酬を返上した場合は、その帰属年が問題となります。

取締役会決議に基づき受領済の報酬の一部を返還したことが、後発的事由による更正の請求にあたるかが争点となった裁決例があります（平 10.10.2・裁決事例集第 5 6 集 1 1 1 頁・J56-2-07）。

<事案の概要>

請求人は、同人が代表取締役を務める E 社の平成 7 年 7 月 21 日から平成 8 年 7 月 20 日までの事業年度において、同社から毎月 820,000 円（総額 9,840,000 円）の役員報酬を受領していました。ところが、E 社は、平成 8 年 7 月期の業績が不振で、しかも多額の累積欠損金を抱えたことから、同年 9 月 16 日に開催した取締役会において、請求人に支給済の役員報酬を平成 7 年 8 月分まで遡及して、月額 820,000 円から 500,000 円に減額する旨決議（以下「本件減額決議」という。）しました。

<取締役会議事録の内容>

- ① 本件取締役会は、平成 8 年 9 月 16 日の午前 10 時 40 分から同 11 時 30 分の間、開催していること
- ② 本件取締役会において、請求人は、E 社の現況について「今後も受注関係は一層厳しくて業績の悪化は明白である。加えて、当社の累積欠損金は多額であり、短期間での業績改善は不可能の状況にあり、この際徹底した合理化策を講じなければ会社の存続が危ぶまれる状況である」旨説明し、人件費削減について改善案を提案したこと
- ③ 本件取締役会において、平成 8 年 7 月期に係る請求人の役員報酬を平成 7 年 8 月分までさかのぼって、月額 820,000 円から 500,000 円に減額する旨決議したこと

請求人は、この減額決議に基づいて平成 8 年 7 月期に係る役員報酬から 3,840,000 円減額されたことから、この減額分のうち平成 7 年 8 月分から同年 12 月分までの間に係る減額分 1,600,000 円について、更正の請求をしましたが、原処分庁により認められなかったため、審査請求に及びました。

<審判所の判断>

審判所は、E 社は請求人の役員報酬の金額（月額）及びその支給日を毎月 20 日と定めていたと認められ、請求人は平成 7 年においてその定めどおりに役員報酬を受領していたと認められるから、請求人の平成 7 年分の給与所得の収入すべき金額は請求人が確定申告をした金額になるとしました。

また、本件減額決議をした本件取締役会及び株主総会を開催した日は、いずれも平成8年7月期の事業年度終了の日以後の請求人が現実に報酬を受領した後であり、その支払時点では経営委任の業務執行の対価として正当に支払われたものであり、請求人の平成7年分の給与所得の収入金額は、収入すべき時期である支給日において既に具体的に確定していたと認められるから、本件減額決議をした日に収入すべき金額が確定したとみることはできず、請求人が本件決議に基づいて受領済の役員報酬の一部を返還しても、請求人の給与所得の収入金額に何ら影響を及ぼすものではないと解するのが相当であるとし、請求人の主張を退けました。

つまりは、取締役会等で、遡って役員報酬を減額した場合であっても、すでに支給された給与所得の収入金額には影響を及ぼさないこととなります。

2. 相続税の課税財産として申告した退職金の一部を受領しなかった場合

(1) 算定根拠の誤りがあった場合

役員の死亡により支払われる退職金について、相続税の申告後にその一部を受領しなかったことにより、後発的事由による更正は認められるのでしょうか。

死亡した代表取締役の相続人らが、相続税の課税財産として申告した退職手当金等について、その算定根拠に誤りがあったことから相続税の法定申告期限後に減額され、一部しか受領していないとして、相続税の更正の請求を求めた裁決例があります（平 20.8.6・裁決事例集第 76 集 1 頁・J76-1-01）。

<請求人の主張>

相続人らは、本件株主総会の議事録はD社の関与税理士であったEが作成したもので、請求人らは内容について説明を受けることなく押印したものであり、退職金の金額の計算根拠に誤りがあったとして、株主総会にて退職金の支給額の訂正決議を行ったものであると主張しました。

<裁決に係る判断>

- ① D社が本件被相続人に係る退職金及び弔慰金を支給すること並びにその額は、本件支給決議によって確定したとするのが相当である。
- ② 請求人らが退職金の一部しか受領しなかったことについて、請求人らによる債務免除の意思表示があったとすれば、いったん有効に確定した退職金を遡及的に訂正して減額するのではなく、新たな法律行為により請求人らがD社の退職金の支払義務の一部を免除したものであると解するのが相当である
- ③ D社が法人税の確定申告書において退職金の差額を前記損益修正益として益金の額に算入したとしても、本件退職手金等の額が当初金額であることに影響を及ぼすものでは

ない。

所得税基本通達 36-10 (退職所得の収入金額の収入すべき時期)

退職所得の収入金額の収入すべき時期は、その支給の基因となった退職の日によるものとする。ただし、次の退職手当等については、それぞれ次に掲げる日によるものとする。

- (1) 役員に支払われる退職手当等で、その支給について株主総会その他正当な権限を有する機関の決議を要するものについては、その役員の退職後その決議があった日。ただし、その決議が退職手当等を支給することだけを定めるにとどまり、具体的な支給金額を定めていない場合には、その金額が具体的に定められた日
 - (2) 退職給与規程の改訂が既往にさかのぼって実施されたため支払われる新旧退職手当等の差額に相当する退職手当等で、その支給日が定められているものについてはその支給日、その日が定められていないものについてはその改訂の効力が生じた日
 - (3) 法第 31 条《退職手当等とみなす一時金》に規定する退職手当等とみなされる一時金については、その一時金の支給の基礎となる法令、契約、規程又は規約により定められた給付事由が生じた日
 - (4) 引き続き勤務する者に支払われる給与で 30-2 により退職手当等とされるもののうち、役員であった勤続期間に係るものについては (1) に掲げる日、使用人であった勤続期間に係るものについては次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に掲げる日
 - イ 30-2 の (1) に掲げる給与 その支給を受けた日
 - ロ 30-2 の (2) に掲げる給与 使用人から役員になった日。ただし、30-2 の (2) のかっこ内の給与については、その制定又は改正の日
 - ハ 30-2 の (4) に掲げる給与 その定年に達した日
 - ニ 30-2 の (5) に掲げる給与 旧定年に達した日
 - ホ 30-2 の (6) に掲げる給与 法人の解散の日
 - (5) 年金に代えて支払われる一時金で 30-4 及び 31-1 により退職手当等とされるものについては、当該退職手当等とされるものの給付事由が生じた日
- (注) 令第 77 条《退職所得の収入の時期》の規定が適用される退職手当等の課税年分については、(1) から (5) までに掲げる日にかかわらず、同条の規定によることに留意する。

死亡退職金についても、上記の基準が適用されることとなり、遡って減額されたと主張するためには、まずは株主総会等の決議の無効を立証する必要があるということになります。

(2) 申告期限前までに業績悪化を理由として役員死亡退職金の一部を返還又は同退職金の未支給分について合意解除した場合

表題の件について、週刊税務通信 3627 号の税務相談として興味深い記事が載っています (2020 年 10 月 26 日 税理士 香取 稔)。

その記事では、A社取締役会決議により支給決定し、遺族である乙に一部支給された役員退職金について、その後業績悪化したことにより、①取締役会決議の錯誤無効を理由に乙が支給済みの1億円をA社に返還した場合、あるいは、②A社と乙との間で未支給分の2億円の支給を免除する旨の合意（本件合意解除）をした場合の課税関係を問うものです。

ここでは、「本件取締役会決議後にA社の業績が悪化したことは、将来の事実についての食い違いであり、錯誤の対象とはなり得ませんから、同決議に錯誤はなく、申告期限までに本件1億円を乙がA社に返還したとしても、本件退職金の額は3億円で申告する必要があると考えます。」との見解が示されています。

民法95条（錯誤）

意思表示は、次に掲げる錯誤に基づくものであって、その錯誤が法律行為の目的及び取引上の社会通念に照らして重要なものであるときは、取り消すことができる。

一 意思表示に対応する意思を欠く錯誤

二 表意者が法律行為の基礎とした事情についてのその認識が真実に反する錯誤

2 前項第二号の規定による意思表示の取消しは、その事情が法律行為の基礎とされていることが表示されていたときに限り、することができる。

3 錯誤が表意者の重大な過失によるものであった場合には、次に掲げる場合を除き、第一項の規定による意思表示の取消しをすることができない。

一 相手方が表意者に錯誤があることを知り、又は重大な過失によって知らなかったとき。

二 相手方が表意者と同一の錯誤に陥っていたとき。

4 第一項の規定による意思表示の取消しは、善意でかつ過失がない第三者に対抗することができない。

※ 裁判実務では、動機の錯誤が認められるためには、意思表示をした時点で存在した「客観的事実」と「認識した事実」との間に食い違いが生じている必要があると考えられており、その意思表示をした時点で不確定であった将来発生する事象に関する予測ないし期待は、錯誤の対象となり得る事柄ではないと解されている。

しかしながら参照記事では、「通則法施行令6条1項2号の「解除権の行使」とは、法定解除権及び約定解除権の行使でありますから、両解除権の行使については、やむを得ない事情は不要となりますが、合意解除の場合には、やむを得ない事情が要件となります。」としながら、納税申告前（法定申告期限前）の契約の合意解除については、やむを得ない事情を必要としない旨判断した裁判例を示していますので、その裁判例の所定の部分を下記に揚げておきます。

土地建物交換契約を合意解除後、期限後申告をした事案において、合意解除は法定申告期限後になされたものとされた事例（東京地判昭60.10.23・Z147-5624）

<判決抜粋>

被告は、所得税の納税義務は当該暦年の終了時に成立するものであるから、仮に、その

翌年の3月14日に本件合意解除があつても、これにより当然に（更正の請求という手続を経ないで）、前年分の譲渡所得に係る納税義務の内容に変更を生じるものではないと主張する。

しかし、国税通則法23条1項1号が過誤に基づく過大な申告について更正の請求を認め、また同条2項3号、同法施行令6条1項が一定の要件のもとに、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求を許している趣旨に鑑みれば、当該所得年度の終了後その法定申告期限までに成立し、当該所得年度の収入を遡つて消滅させることになる合意解除は、当該所得年度確定申告においてこれを反映させ、同収入の不発生を前提とした確定申告をすることが許されるものと解すべきである。

被告の右主張によれば、当該所得年度が経過した日から同年度に係る所得税の法定申告期限までに発生した国税通則法23条1項各号該当の事実があるときも、別個に更正の請求を経るべきであり、確定申告においては右該当事実の発生を反映させてはならず、反映させない申告こそ正しい申告ということになるが、同項は、このような確定申告書と更正の請求書の同時提出をも当然の事理として、更正の請求の制度を設けたものではない。ただし、同条1項1号によれば、更正の請求は、当該申告書に記載した課税標準等が「法律の規定に従っていないかつたこと」により過大申告となつている場合に許されるものであるから、前記該当事実を理由として更正の請求ができるということは、同事実を当該申告に反映させなかつたために、同申告が「法律の規定に従」わない過大な申告となつていることを肯定することになり、「法律の規定に従つ」た申告とは右該当事実を当該申告に反映させたものを指すと解釈するほかないからである。すなわち、「法律の規定に従つ」た確定申告と当該申告についての更正の請求とが同時になされるということは、法定の申告期限内の申告に関する限り、法の予定しないところといわなければならない（期限後申告は別論）。被告の右主張は採用できない。

右に述べたところと国税通則法23条2項が、いわゆる後発的事由による更正の請求については、同条1項の場合より厳格な要件を設け、制限していることとを合わせて考えれば、法は、当該所得年度の経過により所得税の納税義務は抽象的には成立するものの、その具体的内容は、法定申告期限内の確定申告によつて始めて明らかになることが法律上予定されているところから、更正の請求の理由に相当する事実がその法定申告期限までに発生したものであるときは、これを当該確定申告に反映させることを許容し、反面、当該納税義務の内容が具体的に確定すべき時期が経過した後に発生した事実については、その更正の請求を真にやむを得ない場合に制限したものと解するのが相当である。

被告は、また、当事者の恣意的な合意解除は税法上認められないと主張するが、当該所得年度経過後その法定申告期限内の合意解除であつても、それが真実であり、当該収入を遡つて失わせたものであれば、その動機がどうであるにせよ、これを確定申告に反映させることは許されなければならない。この場合に、税務署長は当該合意解除によつて権利を害されることになる第三者には当たらない。また、右合意解除が租税回避の動機によつた

ものであつたとしても、合意解除が仮装のものでないならば、租税収入の減少を来すからといて、法律上の根拠がないのに当該合意解除による収入削減の効果を否認することは許されないといわざるをえない。