



最新税務裁判例

遺産分割協議の合意解除により財産を取得しないこととなった場合に、更正の請求が認められないとされた事例

(大阪地裁平成24年(行ウ)第183号 同平成26年2月20日判決)

解説 鳥飼総合法律事務所 弁護士 竹内 亮

1 事案の概要

(1) 被相続人Aが、平成6年4月に死亡し、相続が開始した(以下「本件相続」という。)。Aの相続人はAの長女X1、二女X2及び長男Bの3名であった。

(2) 相続人3名は、平成6年5月、Bが相続財産の不動産を全て相続し、Bは、その代償金として、X1、X2に対して各5,000万円を支払う内容の遺産分割協議を成立させた(以下「平成6年協議」という。)

平成6年協議では、代償金の債務について、相続財産の一部であるゴルフセンター(約1万平方メートルの土地と床面積500平方メートル弱の建物)の売却時又は本件相続に係る相続税の納付時のいずれか早く到来した時に、BからXらに対し一括して支払われることとされていた。

(3) 相続人3名は、平成6年12月、平成6年協議に基づき、P税務署長に対し相続税の申告をした(以下「本件申告」という。)

この申告に基づいて、相続税の税額は、Xらは各1,815万4,500円、Bは3億5,835万5,800円と確定し、Xらは納付した(Bは全額の納付はしなかったようである。)

(4) Bは、平成16年になってゴルフセンターを4億7,000万円で売却したが、売却代金の大部分は金融機関への債務の返済やB自身の相続税の支払に充てられるなどし、平成6年協議においてXらに対し支払われることとされた代償金の支払はされなかった。

(5) 平成19年に入り、Q国税局からXらに対し、Bの相続税についての連帯納付義務の履行を求める書面が送付された。

これに対し、Xらは、Q国税局長に対し、Bがゴルフセンターを売却した際に、Xらは、合意した代償金の支払を受けておらず、そもそも、本件相続により全く財産を取得していないことなどを理由として、連帯納付義務について寛大な処置を求める旨の嘆願書を提出した。

(6) 平成22年9月1日、Xらは、Bに対し、代償金の支払義務が履行されていないこと、それにもかかわらずBが負っている相続税に係る連帯納付義務まで課されることになったことを理由として、債務不履行に基づき平成6年協議を解除する旨の「解除権行使の通知書」と題する書面を送付した。

(7) XらとBは、平成22年9月9日付けで、平成6年協議がBの債務不履行を理由に解除されたことを確認するとともに、「被相続人の遺産は再び未分割の状態に復することとなったため、改めて共同相続人全員で遺産の分割協議を行った」ことを明らかにした上で、Bが被相続人の財産及び債務の全てを相続し、Xらは何も相続しない旨の遺産分割協議書を作成した(以下「平成22年協議」という。)

(8) その上で、Xらは、平成22年10月、P税務署長に対し、平成6年協議に基づいて申告した相続税について、平成6年の遺産分割協議により取得した代償金債権の5,000

万円は、債務者であるBの取得したゴルフセンターの売却により履行される予定であったが、予期せぬ不動産価格の下落により見込みどおりの価格で売却することができず履行不能と判明し、その結果、相続財産を取得しないこととなったなどとして、本件申告に係る相続税についての更正の請求をした。

- (9) しかし、P税務署長は、平成23年1月、Xらに対し、「更正の請求ができる場合に該当しない」として、更正をすべき理由がない旨を通知したため（以下「本件各処分」という。）、Xらは、異議申立て、審査請求を経て、本件各処分の取消訴訟を提起した。

2 争点

本件の事実関係が国税通則法23条2項3号及び同施行令6条1項2号（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）に該当するかどうか。（その余の争点は省略した。）

3 裁判所の判断

(1) 法定解除の可否

本判決は、初めに、平成6年協議が「解除権の行使によって解除された」ものといえるか（通則法施行令6条1項2号）検討した。

これについては、債務不履行に基づく法定解除について、共同相続人間において遺産分割協議が成立した場合に、相続人の一人が他の相続人に対して当該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条によって当該遺産分割協議を解除することができないと解するのが相当であるとして、最判平成元年2月9日民集43巻2号1頁を引用し、本件においても、Xらが債務不履行を原因として民法541条に基づき平成6年協議を解除す

ることはできないというべきであるとした。

そして、遺産分割協議に基づく財産の引渡等の不履行があっても、協議全体を民法541条によって解除することはできず、当該相続人間でのみ解決すべきものというべきであることについては、「代償分割の場合における代償債務の場合と、現物分割の場合における財産の引渡債務や、遺産に属さない債務（たとえば、ある相続人が法定相続分と異なる割合で遺産の分割を受けた際にその条件とされた母の面倒をみるべき債務等）の場合とで別異に解する理由はない。また、相続人全員が当事者となる場合であっても、遺産分割協議は共有物の分割協議と異なり、多種多様の財産の集合体からなる遺産の分割を行うものであるため、遺産分割協議の法定解除が認められると、遺産分割の繰返しを余儀なくされ、その結果、法律関係も複雑になり、法的安全性を害することになるのであるから、遺産分割協議の法定解除は許されないと解すべきである。」とした。

その上で、債務不履行を原因として平成6年協議を解除することは許されないため、平成6年協議が「解除権の行使によって解除された（通則法施行令6条1項2号）ということはできない」と結論づけた。

(2) 合意解除の成否

次に、本判決は、XらとBが平成22年協議を行ったことによって平成6年協議が合意解除されたというXらの主張について検討した上で、平成6年協議が「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」ものといえるか（通則法施行令6条1項2号）を検討した。

判決は、一般論として、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例を

引用した上で（最判平成2年9月27民集44巻6号995頁参照）、本件について、平成6年協議についてXらとBとの間で明示的な解除の合意があったとは認められないものの、Xら及びBは平成6年協議が解除されたことを確認し、それを前提として平成22年協議をしているのであるから、少なくともXらとBとの間には平成6年協議を解除することにつき黙示的な合意がされたものと認めるのが相当であるとして、平成6年協議が「解除された」（通則法施行令6条1項2号）ことを認定した。

(3) 合意解除に「やむを得ない事情」が認められるかどうか

その上で、平成6年協議の合意解除について、「当該契約の成立後生じたやむを得ない事情」（通則法施行令6条1項2号）が認められるかについて検討した。

判決は、この点について、一般論として、「やむを得ない事情」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すべきである（下線は筆者）とした。

その上で、本件について、平成6年協議によってBがXらに対して負った代償債務について、XらとBの間では、Bが相続したゴルフセンターの売却代金をもってその弁済に充てることを予定していたところ、その後、なかなか本件ゴルフセンターが売却できず、ようやく平成16年になって売却できたものの、大幅な地価の下落により平成6年当時に想定していた価値の約半値での売却となったため、売却代金がBの金融機関に対する債務の返済等やBの相続税の支払のために費消され、Xらが代償債務の履行を受けることができなかったこと等の事情は、平成6年協議の成立後に生じた事情にあたるものといえるとしたが、しか

しながら、他方、不動産の価格は経済事情の変動や不動産市場の状況等により変動し得るものであるから、平成6年協議の当時も、ゴルフセンターの価格が変動し得ることは認識できたというべきであるし、相当に大規模なゴルフセンターの規模等に照らすと、これが速やかに売却できるかどうかも多分に不確かなものであったと考えられることに照らせば、遺産分割協議をするにあたってこれら諸事情を念頭において分割の内容や方法、時期を決めることも十分可能であったといえ、また、平成6年協議において、本件各代償債務の支払時期につき、ゴルフセンターの売却時か本件相続にかかる相続税の納付時のいずれか早く到来した時にBがXらに対し一括で支払う旨合意されており、Xらは、本件相続に係る相続税の納付期が到来すれば、ゴルフセンターが売却されていなくてもBに対して本件各代償債務の履行を求めることが可能であったこと等からすれば、平成6年協議から約16年が経過した後に、Bからの本件各代償債務の履行が望めないとして、平成6年協議に基づく連帯納付義務を免れるために、平成6年協議を合意解除することは、上記通則法施行令6条1項2号にいう「やむを得ない事情」には該当しないというべきである、とした。

4 検討

(1) 遺産分割協議の解除の可否

いったん成立した遺産分割協議について、共同相続人が協議において合意した債務（金員の支払義務等）を履行しない場合について、法定解除ができるかどうかについては相続法に定めがなく、民法541条（履行遅滞等による解除権）の適用の可否が問題となるが、判例は、判旨が引用する最判平成元・2・9民集43巻2号1頁において、負担の不履行を理由とする遺産分割協議の法定解除を否定する。この判例の見解には

反対する見解も有力であるが、本件におけるXらの主張は判例に反する主張となっている。

他方、合意解除が認められるかどうかについては、共同相続人全員が望む場合においては当然に可能であると考えられており、判例も同じく判旨の引用する最判平成2・9・27民集44巻6号995頁が、「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」とする。

(2) 分割協議の合意解除が通則法施行令6条1項2号該当性

分割協議の合意解除が認められるとして、当該解除に基づいて後発的事由としての更正の請求が可能であるかどうかについては、国税通則法施行令6条1項2号の「解除が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」といえるかどうかが問題となる。

この点について、判旨は、「やむを得ない事情」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すべきであると一般論を述べた。

その上で、本件の事情は契約後の事情ではあるものの、①ゴルフセンターの売却に不確実性があることは当初の遺産分割協議の時にあって予想されたものであること、②分割協議において代償債務の弁済期とされた時期から16年を経過してから解除がなされたこと、を理由として、ゴルフセンターの不動産価格の下落等の事情に基づく合意解除は、やむを得ない事情に当たらないとした。

この判旨からは、予想しがたい事情（たとえば天災等であろうか。）や相対的に近い時期における合意解除については、更正

の請求が認められる余地があると解することも可能であろう。

(3) 後発的事由による更正の請求

本件はバブル景気後の急激な地価の下落を背景とするものであるが、本件を離れても、一般に、遺産分割の場面において債権、株式（特に同族会社の株式等）等を取得した場合において、相続税評価の基準時となる相続開始時から現実の分割の時までに価値が下落することはまま見られる。

このような場合について、少なくとも、更正の請求の期間後について、後発的事由であるとして、更正の請求を行うことはきわめてハードルが高いと言えよう。

他方、更正の請求の期間内に、遺産分割を合意解除した場合には、国税通則法23条1項に基づいて更正の請求を行うこととなると思われるが、この場合については条文の定めが「やむを得ない事由」を必要としていないため、取り扱いが異なり得るのではないと思われる。

相続税の基礎控除が切り下げられたことと、更正の請求の期間が法定申告期限から5年に延長されたことに伴って今後この種の事案が問題になることが増えるものと思われる。課税実務及び裁判所の判断が注目される。

(4) 分割協議の無効・取消しの関係

なお、本件は、解除が問題となったが、遺産分割についても、詐欺、錯誤等民法の総則に定めのあるものについては無効又は取消事由があるとされる。

本件については、ゴルフセンターの価値が見込み違いであったことが「動機の錯誤」にあたると解されることもありそうであり、Xらは錯誤の主張はしていないようであるが、理論的には錯誤無効の場合の更正の請求の可否が問題となる。

これについては、相続財産のうちの同族会社の株式の分割について、配当還元方式

の評価を受けることを前提として行ったところ、関与税理士の誤解により当該評価が受けられないことが明らかとなったため、改めて配当還元方式による評価を受けられる方法により分割協議を行って更正の請求の期間内に行った更正の請求が認められた事例（東京地判平成21・2・27判タ1355号123頁）がある。

ただし、当該裁判例は、「申告者は、法定申告期限後は、課税庁に対し、原則として、課税負担又はその前提事項の錯誤を理由として当該遺産分割が無効であることを主張することはできず、例外的にその主張が許されるのは、分割内容自体の錯誤との権衡等にも照らし、①申告者が、更正請求期間内に、かつ、課税庁の調査時の指摘、修正申告の勧奨、更正処分等を受ける前に、自ら誤信に気付いて、更正の請求をし、②更正請求期間内に、新たな遺産分割の合意による分割内容の変更をして、当初の遺産分割の経済的成果を完全に消失させており、かつ、③その分割内容の変更がやむを

得ない事情により誤信の内容を是正する一回的なものであると認められる場合のように、更正請求期間内にされた更正の請求においてその主張を認めても上記の弊害が生ずるおそれがなく、申告納税制度の趣旨・構造及び租税法上の信義則に反するとはいえないと認めるべき特段の事情がある場合に限られる」ときわめて限定的に解している。

本件は更正の請求の期間経過後のものであり、仮に錯誤を認めるとしても、上記の裁判例の基準からは更正の請求は認められ難いケースと思われる。

5 関与した税理士等の専門家の責任について

相続税を考慮した遺産分割について、税理士等の専門家が助言を行った場合には、当該税理士等の専門家としての責任も別途問題となり得るため、この点にも注意が必要であろう。

書籍
紹介

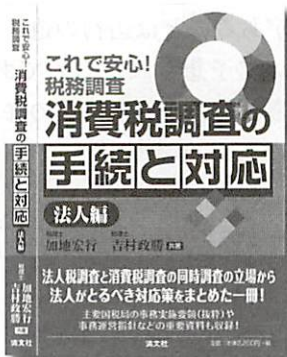
消費税調査のしずと対応(法人編)

税理士 加地宏行/
吉村政勝 共著

同書は、消費税に関する税務調査の概要、基礎知識から調査時の対応等について、事例を交えて科目別の留意事項や業種別の調査ポイント等を納税者サイド、課税庁サイドの双方向から解説。

更に、主要国税局の事務実施要領(抜粋)や事務運営指針などの重要資料を収録し、課税当局の基本的な考え方について理解できるように詳しく説明。

実務家も必読の一冊。



(清文社・2,200円+税)