

旬刊 資産税広報

《主なもくじ》

●資産をめぐる税務

[問答式]

- シリーズ譲渡に関する税務 《特定の事業用資産の買換えの特例》
 - ▼私名義の敷地及び夫名義のアパートを譲渡し新たに事業を始めるため店舗を取得 …… 2
- 資産の評価に関する税務 《貸家の敷地》
 - ▼無償で他人に土地を貸しているその土地の所有者に相続があった場合の評価方法 …… 3
- ワンポイントセミナー●
 - ▼相続税改正 2019年7月1日に施行されるもの …… 5

□判・審判事例特報

- 相続税の連帯納付義務を免れるためになされた遺産分割協議の合意解除は、後発的な更正の請求事由の一つである「やむを得ない事情によって解除」された場合には当たらない …… 8
- ニュース
 - 高松高裁／契約社員は手当なし／不合理と認定 …… 16

■ シリーズ譲渡に関する税務

《特定の事業用資産の買換えの特例》

私名義の敷地及び夫名義の アパートを譲渡し新たに事 業を始めるため店舗を取得

◇ 質 問 ◇

私が所有している土地の上には夫名義のアパート（12室）が建っていますが、この土地をアパートともに一括譲渡し、新たに事業を始めるため店舗を取得しようと考えています。

私には所得がなく夫の扶養親族になっていますが、今回譲渡しようとしているアパートの敷地は、事業用資産に該当するものとして特定事業用資産の買換えの特例の適用を受けることができるでしょうか。

（東京都・KHさん）

◇ 回 答 ◇

特定の事業用資産の買換え特例は、事業の用に供している特定の資産を譲渡し、所定の期間内に特定の資産を取得して、その取得の日から1年以内に当該取得資産を事業の用に

供する場合に適用されます。特定の事業用資産の譲渡をして、事業用の買換え資産を期限内に取得した場合、当該譲渡による収入金額の70%～80%を超える金額に相当する金額の譲渡があったものとされます。

この特例は、個人も法人も受けることができますが、譲渡資産も買換え資産も所有者自身の「事業」の用に供されているものでなければなりません。未利用の空き地や親族に無料で貸している土地などは対象となりません。

ただし、譲渡した資産がその所有者以外の者の事業の用に供されている場合であっても、事業を営む者がその資産の所有者と生計を一にする親族であって、かつ、その事業が不動産所得、事業所得、山林所得を生ずべき事業である場合には、その譲渡した資産は所有者にとっても事業の用に供していたものとして取り扱うこととされています。

したがって、あなたと生計を一にする親族の事業に使用されている土地は、あなたの事業用資産に該当することになりますので、特定事業用資産の買換えの特例のその他の適用要件を満たしていれば、特例の適用があるものと考えます。

なお、取得される店舗を取得の日から1年以内に事業の用に供することが必要ですが、その事業は、あなたの事業でもご主人の事業でも構いません。

参照条文等＝措通37-22

◆
無償で他人に土地を貸して
いるその土地の所有者に相
続があった場合の評価方法
◆

◇ 質 問 ◇

5年前に私は、第三者に賃貸されている建物を父から贈与を受け、その建物の敷地については、父から無償で借り受けています。

無償で他人に土地を貸している場合において、その土地の所有者に相続があったときのその土地の評価額は、その土地の所有者自身が使用している場合と同様に、自用地として評価した価額が相続税の課税の対象とされると聞いておりますが、もし私がその建物の敷地である宅地を相続することになった場合にも、自用地として評価した金額が課税の対象となるのでしょうか。

また、

イ 父からの使用貸借地に店舗を建て第三者に通常の形で賃貸したところ、父が死亡した場合の評価はどうなりますか。

ロ 上記イの場合、第三者との賃貸借契約書の物件欄に建物と敷地利用権を明記した場合はどうなりますか。

(東京都・K Y氏)

◆ 回 答 ◆

建物又は建築物（以下、建物等といいますが）の所有を目的として使用貸借による土地の借受けがあった場合には、借地権（建物等の所有を目的とする地上権又は賃借権をいいます）の設定に際し、その設定の対価として通常権利金その他一時金を支払う取引上の慣行がある地域においても、その土地の使用貸借に係る使用権の価額は、零として取り扱うことになっています。

したがって、借地権の取引慣行がある地域においては、建物等の所有を目的として使用貸借により土地の無償貸付けがあった場合であっても、その土地の借主に対するその借受時における贈与税の課税は行われることはありません。

その反面、将来その無償貸付けに係る土地の所有者に相続の開始があった場合又はその土地を贈与する場合には、その使用貸借に係る土地の価額は、その土地の上に存する建物等の自用又は貸付けの区分にかかわらず、すべてその土地は自用のものであるとした場合の価額、すなわち更地価額によることとされています。

この場合、その土地の上に存する建物等が自用である場合には問題ありませんが、ご質問の場合のように、貸家とその敷地を所有する者が、まず建物のみを贈与して、その建物の敷地は使用貸借契約により無償で貸し付けることとした場合において、その後、その建物の敷地である土地につき相続や贈与があったときにも、その土地を一律に自用地として評価するのが相当かどうかという問題があります。

すなわち、ご質問の場合のように、建物の所有者である父親と建物の賃借人との間で締結されたその建物の賃貸借契約は、その建物所有者が土地所有者でもあったことから、その建物賃借人は土地所有権の権能に属する土地の利用権も有していたこととなります。そして、この建物賃借人の有する敷地利用権は、その建物が第三者に譲渡された場合においても、侵害されることはないものと解されております。

このことから、仮に、賃貸している建物の所有者に異動があって、新たな建物所有者の敷地利用権が使用貸借に基づく使用借権となり、その権能が従来の建物所有者の敷地利用権と異なるものになったとしても、そのことによってそれ以前に有していた建物賃借人の敷地利用権の権能まで変動が生じたと解することはできません。

このことは、建物の賃借人の有する敷地利用権は「借家人の有する宅地等に対する権利」として評価されることから明らかです。

以上のことから、使用貸借に係る土地を相続又は贈与により取得した場合のその土地の相続税又は贈与税の課税価格は、原則として、その土地の上に存する建物等の自用又は貸付けの区分にかかわらず、すべての土地が自用地、すなわち更地とした場合の価額となりますが、ご質問の場合のよ

うに、建物とその敷地の所有者が同一人で、その建物がすでに他人に賃貸されており、その後その建物だけが贈与されて、その建物の敷地について使用貸借が行われている場合において、その土地について相続や贈与があったときの価額は、貸家建付地として評価した価額によることに取り扱われております。

さて、ご質問の場合についてですが、「父からの使用貸借地に店舗を建て第三者に通常の形で賃貸していた」とあることからしますと、使用貸借によって借り受けた土地の上に建物を建て、その後その建物を賃貸したということだと思われれます。

もし、そうだとしますと、その建物は使用貸借契約に基づく土地の使用権を基礎として建築されたものであり、つまり、その建物が賃貸された時点では、その建物の敷地は使用貸借により使用されていたものであって、その後その建物が賃貸されたということになりますので、その建物の賃借人が有するその建物の敷地利用権は、その建物の所有者が有している使用借権（使用貸借によって生ずる権利）の範囲を超えものではないと考えられます。

したがって、この場合のその土地の相続税又は贈与税の課税価格は、自用地（更地）としての評価額となるものと考えます。

なお、このことは、その建物の賃貸借契約書の物件欄に建物と敷地利用権を明記しているかどうかには関わりがありません。

参照条文＝昭48.11.1直資2-189「1」、
同通達3、評基通10、31

●ワンポイントセミナー●
相続税改正 2019年7月1日に施行されるもの

平成30年7月6日、民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律（平成30年法律第72号）が成立しました（同年7月13日公布）。

民法のうち相続法の分野については、昭和55年以来、実質的に大きな見直しはされてきませんでした。その間にも、社会の高齢化が更に進展し、相続開始時における配偶者の年齢も相対的に高齢化しているため、その保護の必要性が高まっていました。

今回の相続法の見直しは、このような社会経済情勢の変化に対応するものであり、残された配偶者の生活に配慮する等の観点から、配偶者の居住の権利を保護するための方策等が盛り込まれています。このほかにも、遺言の利用を促進し、相続をめぐる紛争を防止する等の観点から、自筆証書遺言の方式を緩和するなど、多岐にわたる改正項目を盛り込んでおります。

一体何が変わり、どうなるのでしょうか。一部抜粋し解説します。

民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律の概要

1. 配偶者の居住権を保護するための方策について

配偶者の居住権保護のための方策については、大別すると、遺産分割が終了するまでの間といった比較的短期間に限りこれを保護する方策（後記（1））と、配偶者がある程度長期間その居住建物を使用することができるようにするための方策（後記（2））とに分かれています。

(1) 配偶者短期居住権

配偶者短期居住権の要点は、以下のとおりです。

- ① 居住建物について配偶者を含む共同相続人間で遺産の分割をすべき場合の規律
配偶者は、相続開始の時に被相続人所有の建物に無償で居住していた場合には、遺産分割によりその建物の帰属が確定するまでの間又は相続開始の時から6か月を経過する日のいずれか遅い日までの間、引き続き無償でその建物を使用することができる。
- ② 遺贈などにより配偶者以外の第三者が居住建物の所有権を取得した場合や、配偶者が相続放棄をした場合など、上記①以外の場合

配偶者は、相続開始の時に被相続人所有の建物に無償で居住していた場合には、居住建物の所有権を取得した者は、いつでも配偶者に対し配偶者短期居住権の消滅の申入れをすることができるが、配偶者はその申入れを受けた日から6か月を経過するまでの間、引き続き無償でその建物を使用することができる。

(2) 配偶者居住権

配偶者居住権の要点は、以下のとおりです。

配偶者が相続開始時に居住していた被相続人の所有建物を対象として、終身又は一定期間、配偶者にその使用又は収益を認めることを内容とする法定の権利を新設し、

遺産分割における選択肢の一つとして、配偶者に配偶者居住権を取得させることができることとするほか、被相続人が遺贈等によって配偶者に配偶者居住権を取得させることができることにする。

2. 遺産分割に関する見直し等

(1) 配偶者保護のための方策（持戻し免除の意思表示の推定規定）

持戻し免除の意思表示の推定規定の要点は、以下のとおりです。

婚姻期間が20年以上である夫婦の一方配偶者が、他方配偶者に対し、その居住用建物又はその敷地（居住用不動産）を遺贈又は贈与した場合については、民法第903条第3項の持戻しの免除の意思表示があったものと推定し、遺産分割においては、原則として当該居住用不動産の持戻し計算を不要とする（当該居住用不動産の価額を特別受益として扱わずに計算をすることができる）。

(2) 遺産分割前の払戻し制度の創設等

遺産分割前の払戻し制度の創設等については、大別すると、家庭裁判所の判断を経ないで預貯金の払戻しを認める方策（後記①）と、家事事件手続法の保全処分の要件を緩和する方策（後記②）とに分かれます。

それぞれの方策の要点は、以下のとおりです。

① 家庭裁判所の判断を経ないで、預貯金の払戻しを認める方策

各共同相続人は、遺産に属する預貯金債権のうち、各口座ごとに以下の計算式で求められる額（ただし、同一の金融機関に対する権利行使は、法務省令で定める額（150万円）を限度とする）までについては、他の共同相続人の同意がなくても単独で払戻

しをすることができる。

【計算式】

単独で払戻しをすることができる額＝

$$\left(\text{相続開始時の預貯金債権の額} \right) \times \frac{1}{3}$$

$$\times \left[\begin{array}{l} \text{当該払戻しを求める} \\ \text{共同相続人の法定相続分} \end{array} \right]$$

※ ただし、同一の金融機関に対する権利行使は、法務省令で定める額（150万円）を限度とします。

② 家事事件手続法の保全処分の要件を緩和する方策

預貯金債権の仮分割の仮処分については、家事事件手続法第200条第2項の要件（事件の関係人の急迫の危険の防止の必要があること）を緩和することとし、家庭裁判所は、遺産の分割の審判又は調停の申立てがあった場合において、相続財産に属する債務の弁済、相続人の生活費の支弁その他の事情により遺産に属する預貯金債権を行使する必要があると認めるときは、他の共同相続人の利益を害しない限り、申立てにより、遺産に属する特定の預貯金債権の全部又は一部を仮に取得させることができることにする。

(3) 遺産の分割前に遺産に属する財産が処分された場合の遺産の範囲

遺産の分割前に遺産に属する財産が処分された場合の遺産の範囲に関する規律の要点は、以下のとおりです。

① 遺産の分割前に遺産に属する財産が処分された場合であっても、共同相続人全員の同意により、当該処分された財産を遺産分割の対象に含めることができる。

② 共同相続人の一人又は数人が遺産の分割前に遺産に属する財産の処分をした場合に

は、当該処分をした共同相続人については、上記①の同意を得ることを要しない。

3. 遺言制度に関する見直し

(1) 自筆証書遺言の方式緩和

自筆証書遺言の方式緩和の要点は、以下のとおりです。

全文の自書を要求している現行の自筆証書遺言の方式を緩和し、自筆証書遺言に添付する財産目録については自書でなくてもよいものとする。ただし、財産目録の各頁に署名押印することを要する。

(2) 遺言執行者の権限の明確化等

遺言執行者の権限の明確化等の要点は、以下のとおりです。

- ① 遺言執行者の一般的な権限として、遺言執行者がその権限内において遺言執行者であることを示してした行為は相続人に対し直接にその効力を生ずることを明文化する。
- ② 特定遺贈又は特定財産承継遺言（いわゆる相続させる旨の遺言のうち、遺産分割方法の指定として特定の財産の承継が定められたもの）がされた場合における遺言執行者の権限等を、明確化する。

4. 遺留分制度に関する見直し

遺留分制度に関する見直しの要点は、以下のとおりです。

- (1) 遺留分減殺請求権の行使によって当然に物権的効果が生ずるとされている現行法の規律を見直し、遺留分に関する権利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する。

- (2) 遺留分権利者から金銭請求を受けた受遺者又は受贈者が、金銭を直ちには準備できない場合には、受遺者等は、裁判所に対

し、金銭債務の全部又は一部の支払につき期限の許与を求めることができる。

5. 相続の効力等に関する見直し

相続の効力等に関する見直しの要点は、以下のとおりです。

特定財産承継遺言等により承継された財産については、登記等の対抗要件なくして第三者に対抗することができることとされている現行法の規律を見直し、法定相続分を超える部分の承継については、登記等の対抗要件を備えなければ第三者に対抗することができないことにする。

6. 相続人以外の者の貢献を考慮するための方策

相続人以外の者の貢献を考慮するための方策の要点は、以下のとおりです。

相続人以外の被相続人の親族が、無償で被相続人の療養看護等を行った場合には、一定の要件の下で、相続人に対して金銭請求をすることができるようにする。

民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律の施行期日

民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律の施行期日は、以下のとおりです。

- (1) 自筆証書遺言の方式を緩和する方策

2019年1月13日

- (2) 原則的な施行期日

2019年7月1日

- (3) 配偶者居住権及び配偶者短期居住権の新設等

2020年4月1日

判・審判事例特報

相続税の連帯納付義務を免れるためになされた遺産分割協議の合意解除は、後発的な更正の請求事由の一つである「やむを得ない事情によって解除」された場合には当たらない

棄却

〔国税不服審判所＝平成24年3月8日・裁決〕

問題 《事実》

遺産分割協議を解除し、再分割を行ったことが通法23-2の3に該当するか

(1) 事案の概要

審査請求人A及びC（以下、請求人らという）が、以前に成立していた遺産分割協議に基づく代償債務が履行されないことから、当該遺産分割協議を解除した上、改めて請求人らが一切の遺産を相続しないという内容の遺産分割協議を行った結果、請求人らは相続財産を取得しないこととなったとして更正の請

求（以下、本件各更正の請求という）を行ったところ、原処分庁が更正をすべき理由がない旨の通知処分をしたことに対して、請求人らが違法を理由にその全部の取消しを求めた。

(2) 関係法令

- 民法541条《履行遅滞等による解除権》は、当事者の一方がその債務を履行しない場合において、相手方が相当の期間を定めてその履行の催告をし、その期間内に履行がないときは、相手方は、契約の解除をすることができる旨規定している。
- 通則法第23条《更正の請求》第2項は、納税申告書を提出した者は、次の各号の一に該当する場合には、同条第1項の規定に関わらず、当該各号に掲げる期間において、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旨規定し、同条第2項第3号は、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は、当該理由が生じた日の翌日から起算して2月以内において、更正の請求をすることができる旨規定している。

- 3 通則法施行令第6条《更正の請求》第1項第2号は、通則法第23条第2項第3号に規定する政令で定めるやむを得ない理由は、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する旨規定している。
- 4 相続税法第34条《連帯納付の義務》第1項は、同一人の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者は、その相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯納付の責めに任ずる旨規定している。

(3) 基礎事実

イ 請求人ら及び共同相続人について

請求人らは、平成6年4月〇日に死亡したD（以下、被相続人といい、この被相続人の死亡に係る相続を本件相続という）の子であり、本件相続に係る共同相続人は、請求人ら及び被相続人の子で請求人らの弟であるEの3名である。なお、法定相続分は、各3分の1ずつである。

ロ 当初の遺産分割協議について

請求人らとEは、本件相続に際し、平成6年5月24日付の遺産分割協議書によって、被相続人に係る遺産については、Eが不動産全てを相続し、Eは請求人らに各〇〇〇〇円の支払義務を負うといういわゆる代償分割の方

法による遺産分割協議を成立させた（以下、当該遺産分割協議による遺産の分割を本件当初分割といい、Eの請求人らに対する各代償債務を本件各代償債務という）。

なお、本件当初分割において、本件各代償債務の弁済期、弁済方法については、①「h市d町に所在する『Fセンター』」の売却時、又は②本件相続に係る相続税の納付時のいずれかが早く到来した時に、Eが、請求人らに対して、一括して支払うこととされた。

ハ 本件当初分割に基づく相続税の申告について

請求人ら及びEは、法定申告期限内の平成6年12月12日、本件当初分割に基づき、原処分庁に対して、共同して、相続税の申告をした（以下、本件当初申告という）。

なお、本件当初申告においては、請求人らの取得する財産は本件各代償債務であり、その他の被相続人の財産は全てEが取得することが前提とされている。

ニ G国税局長に対する書面の提出について

請求人らは、平成19年6月19日付で、G国税局長宛に、要旨、①遺産分割の経緯、②Eが平成16年にFセンターを売却した際、譲渡代金を全てEの債務及び税金等に充当してしまい、請求人らは全く分配を受けていないこと、③平成19年に入り、請求人らに対してEの相続税に係る連帯納付義務の文書（未納額はそれぞれ〇〇〇〇円）が送付されてきたこと、④請求人らとしては、受け取っていない収入に対する納税を果たすことが義務だといわれても理解の範疇を超え、また、資産もなく現実に納付は無理であることから、寛大な処置を求めることを内容とする嘆願書と題する書面を提出した。

さらに、請求人らは平成20年5月30日付及

び平成21年4月14日付にて、G国税局長宛に、上記と同旨の嘆願書と題する書面を提出した。

ホ 債務不履行を理由とした本件当初分割の解除の意思表示について

請求人らは、平成22年9月1日、Eに対し、「解除権行使の通知書」と題する書面を送付し、同月2日、同書面は、Eに到達した。

当該書面には、要旨、本件相続については共同相続人間で遺産分割協議が成立しているところ、その後、同協議に基づき請求人らがEから受け取るべき代償財産〇〇〇〇円については、引渡しの期日を経過しても履行がないため、再三にわたり履行をするよう求めてきたが、いまだにその履行は全くされておらず、それにも関わらず、ついには請求人らにEの相続税の連帯納付義務までが課されることになったので、債務不履行を理由に遺産分割協議を解除（債務不履行を理由とする解除を、以下、本件債務不履行解除という）する旨が記載されている。

ヘ 再度の遺産分割協議について

請求人らとEは、平成22年9月9日付で、再度、遺産分割協議書を作成し、署名押印した。当該遺産分割協議書には、要旨、上記ホの債務不履行を理由に本件当初分割に係る遺産分割協議を解除したことにより被相続人の遺産は再び未分割の状態に復することになったため、改めて共同相続人全員で遺産の分割協議を行ったところ、Eが被相続人の財産及び債務の全てを相続し、請求人らは財産を相続しないことに決定した旨が記載されている（当該遺産分割協議による遺産の分割を、以下、本件再分割という）。

ト 原処分について

請求人らは、平成22年10月12日、原処分庁

に対し、本件債務不履行解除に係る通知書の写し及び本件再分割に係る遺産分割協議書の写しを添付して、更正の請求をする理由を「相続財産を取得しないこととなったため」とする更正の請求（本件各更正の請求）を行った。

これに対し、原処分庁は、請求人らに対し、平成23年1月7日付で、代償債権の履行が受けられず、再度、遺産分割協議を行ったとしても、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の通知処分（原処分）を行った。

(4) 争点

争点は、当該遺産分割協議を解除し、再分割を行ったことが、国税通則法（以下、通則法という）第23条《更正の請求》第2項第3号の規定に該当するか否かである。

請求人の主張

当初分割に係る遺産分割協議が解除権の行使によって解除された場合に該当

1 本件債務不履行解除について

請求人らは、Eに対して、本件当初分割に係る遺産分割協議について債務不履行を理由に解除する旨の意思表示をし、当該意思表示は有効であるから、通則法施行令第6条第1項第2号に規定する「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」た場合に該当する。

なお、本件債務不履行解除に係る意思表示の有効性については、最高裁平成元年2月9日判決（以下、平成元年判決という）とは、

以下のように事案が異なり、解除の意思表示として有効である。

すなわち、①平成元年判決の事例において債務不履行となっているのは、遺産の分割に際して付加された遺産に属さない債務（実母の扶養等をすべき債務）であって、協議の目的は既に達成されている事例であり、本件は、遺産の帰属を定めた協議自体（代償債務）が債務不履行となっているため、協議の目的がいまだに達成されていない事案である。また、②本件各代償債務は、相続税の課税価格の基礎に算入され、これにより請求人らは相続税を納付すべき義務及び連帯納付責任が課せられることとなる。そして、③本件では、遺産分割協議の当事者の全員の間において、債務不履行を理由として本件当初分割を覆そうとしたものであり、解除を認めてもその法的安定性が害されることは全くなく、むしろ請求人らの権利（正義）が実現されることとなる事例である。なお、最高裁判平成2年9月27日判決によって遺産分割の合意解除が認められているにも関わらず、法定解除権（債務不履行解除権）の行使が認められないとする根拠はない。また、④平成元年判決は、被相続人から承継取得した債務ではない「実母の扶養等をすべき債務」の不履行に関する事案であるが、本件は、自己の相続権に起因して取得した債務であると見るのが相当な代償債務の不履行に関する事案である。

2 本件再分割について

仮に、請求人らとEが、本件再分割において、本件当初分割に係る遺産分割協議を合意解除したものであるとしても、当該合意解除の経緯としては、Eは、資力を喪失したことにより、請求人らに対し、本件当初分割において定められた本件各代償債務を履行せず、しかも、請求人らは、Eの相続税に係る連帯

納付義務まで課されたので、このような連帯納付責任を消滅させ、また、既に納付した相続税の返還を求める方が経済的合理性の観点からも得策であると考え、本件再分割において、請求人らは本件当初分割に係る遺産分割協議を合意解除し、改めて請求人らが財産を相続しない旨の遺産分割をしたものである。

本件では、①債務不履行解除という法定の解除事由によって（合意）解除がされたものであって、②請求人らは連帯納付責任までも課され、借財をししないと当該責任を果たすことができず、本件当初分割時から事情の変更があり、本件当初分割の効力を維持するのが不当なものであって、③このような事情となったことについて、請求人らに何らの帰責性もないのであるから、通則法施行令第6条第1項第2号に規定する「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、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」た場合に該当する。

3 解除と請求人らの納付すべき税額について

請求人ら及びEは、本件再分割を行ったことから、相続税法の規定に基づき、当該分割によって請求人らが取得した財産の価額により相続税の課税価格を計算し、通則法第23条第2項第3号の規定に基づく更正の請求に及んだものである。

なお、国税庁のホームページにおいて、実務上、第2次相続に係る相続税の申告書の提出後に、第1次相続についての分割協議が確定し、第2次相続の被相続人の相続財産が第2次相続の当初申告額より少なくなったにも関わらず、納税者側からは是正する手続がない場合において、これを放置することが課税上著しい不公平となると税務署長が認めるとき

には、調査結果に基づき、通則法第71条第1項第2号に規定する「・・無効な行為により生じた経済的効果はその行為の無効であることに基因して失われたこと・・又は取り消しうべき行為が取り消されたこと・・」に該当するものとして減額更正を行っても差し支えないという柔軟な取扱いがなされているところであり、本件でも、法を柔軟に解し、本件各更正の請求を認めるべきである。

原処分庁の主張

当該合意解除は、客観的理由に基づいてされたものとは認められない

1 本件債務不履行解除について

平成元年判決からすれば、遺産分割協議成立後に、相続人の一人が負担した債務を履行しないときであっても、他の共同相続人は民法第541条《履行遅滞等による解除権》によって当該遺産分割を解除することはできないものと解されることから、本件各代償債務の不履行を理由とする解除は、法定の解除事由に基づいて行われたものと認められず、「解除権の行使によって解除」（通則法施行令第6条第1項第2号）された場合に該当しない。

2 本件再分割について

通則法施行令第6条第1項第2号に規定する「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」とは、法定の解除事由がある場合、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及びその他これに類する客観的理由に基づいてされた場合であるとされている。

本件では、請求人ら及びEは、本件再分割の際に、相続人らの合意に基づき本件当初分割に係る遺産分割協議を合意解除したものであると認められる。

当該合意解除が、本件各代償債務の不履行を理由としていたとしても、民法第541条による遺産分割協議の解除はできないのであるから、法定の解除事由があるとは認められない。さらに、当該合意解除については、本件各更正の請求は、本件再分割において、請求人らが財産を相続しないことを理由とするものであり、当該合意解除は、請求人らに連帯納付責任が課されたことを理由としていること、本件当初分割に基づきEが取得した不動産の一部を既に売買等により処分していること及び本件再分割において請求人らは被相続人に係る相続財産を一切取得しないとしていることから、当該合意解除は、事情の変更により本件当初分割の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされたものとは認められない。

3 解除と請求人らの納付すべき税額について

また、仮に、請求人の主張する解除が、通則法第23条第2項第3号の規定に該当するものとしても、相続財産が未分割となるのみであり、請求人らが納付すべき税額は当初申告を下回るものではなく、Eのみが更正の請求をすることができるものであって、請求人らが更正の請求をすることができるものではない。

■ 結 論
《 裁 決 》

「解除権の行使によって解除され」た場合に該当するということができない

(1) 法令解釈

イ 遺産分割協議と債務不履行解除について
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、他の相続人は民法第541条によって当該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。

なぜならば、遺産分割はその性質上協議の成立とともに終了し、その後は当該協議において当該債務を負担した相続人とその債権を取得した相続人間の債権債務関係が残るだけと解すべきであり、しかも、このように解さなければ民法第909条《遺産の分割の効力》本文により遡及効を有する遺産の再分割を余儀なくされ、法的安定性が著しく害されることになるからである。

そうすると、遺産分割協議においては、仮に、一部の共同相続人が、他の共同相続人に対して、遺産分割協議において負担した債務の不履行を理由とする解除の意思表示を行っても、当該意思表示は無効であるから、このような場合は、通則法施行令第6条第1項第2号にいう「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」た場合に該当しないと解すべきである。

なお、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解される。

ロ 通則法第23条第2項の更正の請求について

通則法第23条第2項に規定する後発的事由に基づく更正の請求は、納税申告時等には納税者において予知し得なかった事態その他やむを得ない事由が後発的に生じ、これによって課税標準等又は税額等の計算の基礎に変更が生じたため、本来であれば遡って税額の減額をすべき場合、納税者の側からする更正の請求を認めないとすると帰責事由のない納税者に酷な結果が生じる場合等があると考えられるため、このような一定の場合に後発的事由に基づく更正の理由を認めることによって、租税債務の可及的速やかな確定という要請を犠牲にしてもなお保護されるべき納税者の救済を認めた規定であると解される。

(2) 判断

本件当初分割に係る遺産分割協議の解除についての請求人らの主張を整理すれば、1の主張は、通則法施行令第6条第1項第2号に規定する「解除権の行使によって解除され」た場合に該当する、2の主張は、同号に規定する「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」た場合に該当すると主張していると解されるので、以下これらに沿って検討する。

イ 本件当初分割が解除権の行使によって解除されたか否かについて

前記《基礎事実》のホのとおり、本件債務不履行解除は、本件当初分割においてEが請求人らに対して負担した本件各代償債務を履行しないとして、本件当初分割に係る遺産分割協議を解除するものであり、相続人の1人が他の相続人に対して遺産分割協議において負担した債務を履行しないことを理由に民法第541条によって当該協議を解除しようとするものにほかならないのであるから、上記

(1)のイのとおり、かかる解除は認められないものであり、本件債務不履行解除に係る意思表示は無効である。

したがって、本件債務不履行解除をもって、本件当初分割に係る遺産分割協議が、「解除権の行使によって解除され」た場合に該当するということとはできない。

ロ 本件当初分割に係る遺産分割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場合に該当するか否かについて

前記《基礎事実》のニないしトからすれば、本件当初分割においてEが請求人らに対して負担した本件各代償債務が履行されない上、請求人らにEの相続税に係る連帯納付義務の履行が求められる事態となったことから、前記《基礎事実》のホのとおり、平成22年9月1日に請求人らがEに対して本件各代償債務の不履行を理由に本件当初分割に係る遺産分割協議を解除（本件債務不履行解除）する旨記載した書面を送付するとともに、直後の同月9日付で、請求人らとEの間において、前記《基礎事実》のへのとおり、本件当初分割に係る遺産分割協議が解除されたことを前提に改めて共同相続人全員で遺産分割協議を行い、Eが被相続人の財産及び債務の全てを相続することに決した旨の遺産分割協議書（本件再分割に係る遺産分割協議書）が作成され、前記《基礎事実》のトのとおり、同年10月12日、請求人らは、本件債務不履行解除に係る上記書面の写し及び本件再分割に係る上記遺産分割協議書の写しを添付して本件各更正の請求を行ったことが認められる（なお、本件当初分割時において本件各代償債務の履行が不能又は著しく困難であったなどの事情はうかがわれない）。

このような経緯からすると、本件債務不履行解除に係る意思表示が無効であって本件債務不履行解除はその効力を生じないとしても、請求人ら及びEは本件当初分割に係る遺産分割協議が解除によりその効力を失ったことを前提に改めて被相続人の相続財産について遺産分割協議を行ったということができるから、請求人らとEとの間で本件当初分割に係る本件遺産分割協議を解除する合意（以下、本件合意解除という）が成立したものと認められるのであり、前記《基礎事実》のへの再度の遺産分割協議において請求人らとEとの間で成立した合意の内容は、本件当初分割に係る遺産分割協議を解除する本件合意解除とともに、被相続人の相続財産について改めて遺産分割協議を成立させる（本件再分割）ものであると認められる（なお、通則法第23条第2項第3号、通則法施行令第6条第1項第2号の規定の適用において、本件合意解除と本件再分割を一体のものとしてみることができるかどうかはひとまずおくとして検討を進めることにする）。

そして、かかる合意による本件再分割の内容は、上記《基礎事実》のへのとおり、請求人らが被相続人の遺産について一切相続しないというものであり、本件当初分割の内容が、請求人らがEに対して本件各代償債務の弁済を受ける権利を取得するものであったことからすると、実質的には請求人らがかかるとして権利（代償請求権）を放棄するものとなっており、本件再分割は、被相続人の財産の相続に関する限り、請求人らに何ら利点がないものといえることができる。このような本件再分割を含む合意を請求人らはあえて行っているところ、上記の本件再分割に至った経緯に加えて、請求人ら自ら、Eが本件当初分割において定められた本件各代償債務を履行しない上、請求人らはEの相続税に係る連帯納付義務まで課

せられたので、これを消滅させるため、本件合意解除と本件再分割を行った旨主張していることからすれば、上記の合意は、Eの相続税に係る請求人らの連帯納付義務を免れることを目的としてされたものといわざるを得ない。

ところで、相続税法は、相続税の課税方式として、遺産全体を各相続人が民法に定める相続分に応じて取得したものとした場合における各取得金額に所定の税率を適用して税額を算定した上その税額の総額を各相続人等の取得した財産の額に応じてあん分する仕組みを採用しており、課税の面における相続人等の間の負担の公平が図られているが、各相続人等に各別に相続税の納税義務を負わせると、共同相続人中に無資力者があったときなどには、相続税債権の満足が得られなくなるおそれがあるため、租税の徴収確保の上から適当ではない結果を招来することになることなどに鑑み、相続税法は、相続税徴収の確保を図るため、同法第34条第1項において、相互に各相続人らに特別の責任として連帯納付義務を規定したものと解される。

上記のような相続税法第34条第1項の規定の趣旨からすれば、本件再分割における請求人らとEとの間の上記合意は、上記のような相続税の連帯納付制度そのものを否定して、不当に相続税の徴収を免れるに等しいというべきであるから、上記(1)の口の後発的事由に基づく更正の請求を認めた趣旨に照らしても、このような合意を成立させたことが通則法第23条第2項3号の規定を受けた通則法施行令第6条第1項第2号に規定する「やむを得ない事情」に当たるとは到底解することができない。

したがって、上記合意の成立をもって、本件当初分割に係る遺産分割協議が「やむを得

ない事情によって解除され」たものと認めることはできない。

ハ まとめ

上記イ及びロのとおり、本件当初申告に係る課税標準等又は税額の基礎となった事実に係る契約である本件当初分割に係る遺産分割協議が通則法施行令第6条第1項第2号に規定する「解除権の行使によって解除され」たということも、「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」たということもできないから、請求人らの主張するその余の事項について判断するまでもなく、本件各更正の請求は、通則法第23条第2項第3号に規定する要件を満たさず、したがって、更正をすべき理由がないとした原処分は適法である。

(3) 原処分のその他の部分については、請求人らは争わず、審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

《参照条文等》

民法第541条

相続税法第34条第1項

国税通則法第23条第2項第3号

◇夏季休暇のお知らせ◇

皆様には、いつもながら、資産税広報をご愛読いただき心よりお礼申し上げます。当企業会計学院における令和元年度の夏季休暇の予定は、下記となっております、よろしくご了承下さいますようお願い申し上げます。

8月13日(火)から8月16日(金)

