

代償債務の不履行を理由とする遺産分割のやり直しと更正の請求の可否

【文献種別】 判決／大阪高等裁判所

【裁判年月日】 平成27年3月6日

【事件番号】 平成26年（行コ）第51号

【事件名】 更正すべき理由がない旨の通知処分取消請求控訴事件

【裁判結果】 控訴棄却

【参照法令】 国税通則法（平成23年12月2日法律第114号による改正前のもの）23条2項3号、
国税通則法施行令（平成23年12月2日政令第382号による改正前のもの）6条1項2号

【掲載誌】 税務訴訟資料 265号順号 12622

LEX/DB 文献番号 25447472

事実の概要**1 事実**

被相続人A（平成6年4月10日死亡）の相続について、Xら（Aの長女と二女。原告・控訴人）とB（Aの長男）との間で、BがAの全財産を相続し、その代償としてXらに各5,000万円を支払う旨の遺産分割協議がなされた（以下、平成6年遺産分割協議という）。平成6年遺産分割協議では、代償債務の弁済期および弁済方法について、堺市に所在するBが相続によって取得したゴルフセンター（以下、本件ゴルフセンターという）の売却時、また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、Xらに対し一括して支払うこととされた。

平成6年12月12日、XらおよびBは、平成6年遺産分割協議による財産の分割に基づき、相続税の申告を行い、Xらは同相続税の全額を、Bはその一部を納付した。なお、Bの納付すべき税額は3億5,835万5,800円であり、Xらは各1,815万4,500円であった。この時、BからXらに対し、本件代償債務の支払いはなされなかった。

平成16年9月頃、Bは、本件ゴルフセンターを4億7,000万円売却したが、同代金の大部分は金融機関への返済と、相続税の納付（残額の一部である1,600万円）に充てられたため、Xらに対する本件代償債務の支払いはなされなかった。

平成19年に、XらにBの相続税に係る連帯納付義務の履行を求める通知がなされたので、Xらは本件代償債務が不履行であることを理由に本件相続により財産を取得していないとして、連帯納付義務について寛大な処置を求める嘆願書を提出す

るなどした。その一方で、Bに対して本件代償債務の履行を求めるなどの措置はとっていなかった。

平成22年9月1日、XらはBに対し、代償債務の不履行を理由に平成6年遺産分割協議を解除する旨を書面で通知し、平成22年9月9日付で、平成6年遺産分割協議が解除されたことを確認するとともに、改めて遺産分割協議を行うことを明らかにしたうえで、BがAの全財産を相続し、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年遺産分割協議という）。

Xらは、平成22年10月12日、平成22年遺産分割協議に基づき相続財産を取得しないこととなったことを理由に更正の請求を行った。課税庁は、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（本件通知処分）。Xらは、本件通知処分を不服とし、異議申立て・審査請求（いずれも棄却）を経て、本件取消訴訟を提起した。一審は請求を棄却したため、Xらが控訴したのが本件である。なお、本件控訴審が控訴を棄却したため、Xらは上告受理申立てを行っているところ、不受理決定（最決平28・12・19）により本件は確定している。

2 争点

平成6年遺産分割協議が「契約が解除権の行使によって解除された」または「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」（国税通則法23条2項3号、通則法令6条1項2号）場合にあたり、更正の請求が認められるか。

3 争点に関する当事者の主張

Xらは、以下の通り主張した。
・代償債務の不履行の場合、遺産分割自体に重大な瑕疵があるとみる余地があること、本件では

XらとB以外に相続人はおらず法定解除を認めても相続人間の法的安定性に不当な影響を与えることはないこと、本件代償債務の不履行の程度が大きいため、法定解除を認めるべきである。

- ・ Xらは、「違法不当な」連帯納付義務の追及から免れるために、平成6年遺産分割協議を合意解除し、平成22年遺産分割協議を行ったものであり「やむを得ない理由」がある。これに対し、課税庁は次の通り反論した。
- ・ 遺産分割協議を民法541条により解除することはできない。
- ・ 平成6年遺産分割協議が合意解除されても、原告らの相続税額は減額しないので、通則法23条1項1号に該当しない。
- ・ 平成22年遺産分割協議により遺産を取得しないこととなったことは、通則法施行令6条1項2号の「契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除」の場合に該当しない。
- ・ 平成6年遺産分割協議の解除と平成22年遺産分割協議を一個の法律行為ととらえたとしても、平成22年遺産分割協議は遺産の再分割の名の下に原告らが連帯納付義務を免れる為にBに対する債権を放棄したに過ぎず、平成6年遺産分割協議の合意解除が成立したとはいえないから、更正すべき理由がない。

判決の要旨

1 平成6年遺産分割協議が解除権の行使によって解除されたといえるか

「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から(最高裁判所昭和59年(オ)第717号平成元年2月9日第一小法廷判決・民集43巻2号1頁参照)、本件においても、原告らが債務不履行を原因として民法541条に基づき平成6年遺産分割協議を解除することはできないというべきである。」

2 平成6年遺産分割協議が合意解除されたといえるか

「控訴人らが平成6年遺産分割協議を合意解除

した上で改めて平成22年遺産分割協議を成立させる方法により、回収不能となった本件各代償債務を免除しようとしたことについて合理性を伴う理由がないわけではなく、そのような場合に遺産分割の合意解除と再分割という法形式を選択することが許されないということもできない。したがって、平成6年遺産分割協議が合意解除されたとはいえないとする被控訴人の主張は採用できない。」

3 平成6年遺産分割協議の合意解除について契約の成立後生じたやむを得ない事情が認められるか

『「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。』

「通則法23条2項3号が、政令で定めるやむを得ない理由がある場合には、当該理由が生じた日の翌日から起算して2月以内の期間に更正の請求をすることができる旨を定めていることに照らせば、通則法施行令6条1項2号の定める『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、又は取り消されたこと』にいう『やむを得ない事情によって解除され』た場合とは、解除等の原因となった事情変更の時から起算して合理的な期間内に解除等がされた場合に限られると解するのが相当であって、事情変更が生じてから数年以上といった長期間が経過した後に初めて解除等がされたような場合には、当該解除等がやむを得ない事情によってされたものであるとの評価をすることはできない。」

「以上の認定・説示に照らせば、控訴人らは、何らの錯誤や誤信等もなく成立した平成6年遺産分割協議により、十分な経済的価値を有する本件各代償債務に係る債権を取得したにもかかわらず、自らの任意による選択に基づき、長年にわたってその回収を図ろうとしないまま放置し、その結果、経済事情の変動等が原因で上記債権が経済的に無価値となる事態を招いた上、そのような事態が生じてから更に3年以上が経過した後、相続税の連帯納付義務を免れる目的をもって平成6年遺産分割協議を合意解除した上で改めて平成22年遺産分割協議を成立させたものであり、このような経過の下に行われた上記解除等が『やむ

を得ない事情』によってされたものであるということではできないから、当該解除は、通則法施行令6条1項2号に該当せず、通則法23条2項3号所定の更正の請求の原因とはならないというべきである。」

判例の解説

一 本件判決の判断枠組み

本件は、代償債務の不履行を理由とする遺産分割のやり直しが行われた場合に、再遺産分割協議において遺産を取得しないこととなったことを理由に更正の請求が認められるかが争われた事例である¹⁾。

通則法23条1項は、一定の事由に該当する場合に、法定申告期限から5年（本件当時は1年）以内に限り更正の請求をすることができる旨、同2項は1項の更正請求期間経過後に一定の事由が生じたことを理由に、当該事由の発生から一定期間について、更正の請求ができる旨を定めている。

通則法23条2項は、申告等に係る税額等の基礎となった事実に関する訴えについての判決により、その事実が当該計算の基礎となったところと異なることが確定したとき（1号）、申告等において申告者等に帰属するものとされた所得等が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る更正等があったとき（2号）、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（3号）に、これらの事情の生じた日の翌日から起算して2月以内の期間に、更正の請求ができるとする。同3号をうけた通則法施行令6条1項2号はやむを得ない理由の一つとして、申告等の計算の基礎となった事実に係る契約が解除されもしくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情に解除され、又は取り消されたことを規定している。

本件は、通則法23条1項の更正の請求期間経過後に、遺産分割のやり直しが行われたことを理由とするものであり、同2項3号、通則令6条1項2号の該当性が争われている。

1 平成6年遺産分割が解除権の行使によって解除されたといえるか

本件判決は、債務不履行を理由とする遺産協議の法定解除は認められないとする最判平元・2・9を引用し、平成6年遺産分割協議が解除権の行

使によって解除されたということはできないと判示する。

上記平成元年最判において問題とされている債務不履行は、老親の面倒をみるなどの債務に係るものであり、代償分割における代償債務の不履行が問題となっている本件とは異なっている。その点において、平成元年最判の射程が本件に及ぶかについては検討の余地があろう。大阪高裁は、上記平成元年最判の射程は本件にも及び、遺産分割はその性質上、協議の成立とともに終了し、その後は相続人間の債権債務関係に係る履行問題が残されると解すべきことは、代償分割における代償債務の場合と、その他の債務とで別異に解する理由はないとする。この点につき、代償債務に係る債務不履行の場合は、むしろ平成元年最判の判示によりなじむもの（すなわち債権債務関係における履行問題と処理すべきもの）と思われるため、同最判の射程内とする本件判決は妥当であろう。

2 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えるか

本件判決は、最判平2・9・27を引用し、遺産分割協議を合意解除し、改めて遺産分割協議を行うことは、法律上、当然には妨げられるものではないとして、本件につき、平成6年遺産分割協議は合意により解除されたとする²⁾。そのうえで、当該解除が「契約後生じたやむを得ない事情」によるものかどうかを判断している。

本件判決は、「やむを得ない事情」について、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との一般論を述べたうえで、具体的に「『やむを得ない事情によって解除され』た場合とは、解除等の原因となった事情変更の時から起算して合理的な期間内に解除等がされた場合に限られると解するのが相当」とする規範を定立している。「やむを得ない事情によって解除」された場合に当たるか否かについて、当該解除が合理的な期間内にされたか否かという一つの判断基準を示している点に、本件判決の意義があると思われる。

二 通則令6条1項2号にいう「やむを得ない事情」の考慮要素

通則令6条1項2号にいう「やむを得ない事情」について、本件判決および本件一審判決³⁾は、

一般論として、①法定の解除事由がある場合、②事情の変更により契約内容に拘束力を認めるのが不当な場合、③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している。本件は①には該当しないため、②または③に該当するかが問題となる。

どのような事情があれば②や③にあたるのであろうか。裁判例としては、租税負担に関する知識の欠落あるいは誤解という主観的事実のみでは「やむを得ない事情」があったということではできないとするものがある⁴⁾。ところで、解除等が合理的な期間内になされたかどうかは、「やむを得ない事情」の具体的な内容(解除等の理由)そのものではない。本件判決は「やむを得ない事情」があるのであれば、「やむを得ない事情」が生じた時から「合理的な期間内」に解除等がされるはずであるから、「合理的な期間内」に解除等がされていないのであれば「やむを得ない事情」があったとはいえないとする。つまり「やむを得ない事情」の有無を、解除等の具体的な理由そのものではなく、解除等がされる経過を考慮して判断している。そうすると、解除等が「合理的な期間内にされた場合に限られる」とする判示は、上記要件の②や③についてだけではなく、①についてもその射程が及ぶと考えられる⁵⁾。このことは、例えば、法定の解除事由がある場合(①に該当する場合)であっても、解除が合理的な期間内にされていないければ「やむを得ない事情」があるとはいえないと判断されうる余地がある一方で、事情変更の時から納税者が迅速に行動を起こしていれば「やむを得ない事情」があると認められうる余地があることを示しているように思われる(以下に述べるように、傍論としてではあるものの、本件判決はその余地を認めている)。

本件における合意解除の理由は、地価の下落による相続財産の価格の変動とそれによるBの無資力化にある。とくに本件がいわゆるバブル経済の崩壊を背景にした地下の大幅下落に端を発するものであることに鑑みると、Xらの代償金債権の回収可能性についての見通しの甘さといった主観的要因のみに帰すことのできない、「やむを得ない事情」があるとみる余地があるようにも思われる。この点につき、本件判決は傍論として、Bについて破産手続開始決定等の法的な整理手続が執られていたり、本件解除および再分割協議がBの経済

的破綻後遅滞なく行われていたりした場合には、債務者の破綻に伴う貸倒れの処理に類似したやむを得ない事情による解除等として、更正の請求の原因となる余地が全くないわけではないとも考えられると述べる。このことは納税者の救済という観点からは妥当と思われる。しかし一方で、合理的期間の起算点をいつとみるかによって、更正の請求を認めた場合に、それと対応的な課税権の行使が著しく困難な場合もありうる⁶⁾。本件判決が指摘する通り、租税回避を目的とした遺産分割協議のやり直しを許さないという点からすると、解除等が合理的期間内になされたかどうかだけでなく、その起算点(事情変更の時)についても慎重な判断が必要であろう。

●注

- 1) 本判決の評釈として、池本征男・国税速報 6438号(2016年)21頁以下、佐藤孝一・税務事例 48巻10号(2016年)5頁がある。
- 2) この点につき、本件における平成6年遺産分割協議の解除と平成22年遺産分割協議の実質は本件代償債務の免除であり、平成6年遺産分割協議の合意解除の成立自体が否定されるべきであるとの見解がある。参照、佐藤・前掲注1)19頁。
- 3) 大阪地判平26・2・20税資264号順号12413(LEX/DB25446595)。同判決の評釈として、宮崎綾望・新・判例解説 Watch(法七増刊)18号(2016年)233頁、竹村直樹・税務事例 48巻6号(2016年)46頁、依田孝子・東京税理士界 696号(2015年)10頁、望月爾・税務QA2014年12月号(2014年)48頁がある。
- 4) 東京地判昭60・10・23判タ576号64頁、大阪高判平8・7・25税資220号272頁を参照。
- 5) 本件判決は、通則法23条2項3号がやむを得ない理由が生じた日の翌日から起算して2月以内の期間に更正の請求をすることができる旨を規定した趣旨から、当該判示部分を導出しており、「やむを得ない事情」によって解除された場合一般について判示したものと考えられる。
- 6) 例えば、仮に、Bが無資力になった時点から合理的期間内に遺産分割協議が解除され、再遺産分割協議に基づく更正の請求が認められるとすると、課税庁はBから再遺産分割により取得した財産に対する相続税額を徴収できないばかりか、Xらが既に納付した相続税額を還付することになる。この点について、池本は、相続開始後の相続財産の無価値化は相続税額に影響を及ぼすものではないことから、上記のような「不自然な結果を認めることを税法が予定しているとは考え難い」とする。池本・前掲注1)26頁を参照。