

相続税法と契約解除の遡及効に関する考察

—相続開始後に売買契約を解除した事例を素材として—

森田 輝

相続税法と契約解除の遡及効に関する考察 —相続開始後に売買契約を解除した事例を素材として—

名古屋学院大学大学院 森田輝

要 旨

被相続人が締結した不動産の売買契約を、相続開始後に相続人が解除した2つの事例(①広島事件(広島地方裁判所平成23年9月28日判決)、②平成15年事件(国税不服審判所平成15年1月24日裁決))を素材に、相続税法と契約解除の遡及効について考察した。

1) 売買契約中に相続が開始した場合(相続開始後に契約が解除されなかったとき)、相続財産は売買代金債権であり、その評価は取引価額で行うものとする。

2) 相続開始後に売買契約が解除された場合、広島事件判決は、更正の請求規定を根拠として契約解除の遡及効を認めた。

しかし、更正の請求規定は手続規定であり、課税要件を定めた実体規定ではないから、更正の請求の事由に該当するか否かによって、課税要件該当性が判断されてはならない。

広島事件は、民法上の契約解除の遡及効が相続税法にもそのまま適用されるのか否かが問われている事例であるから、まずは民法の契約解除の遡及効について検討されなければならない。

3) 民法上の契約解除の効力には、①直接効果説、②間接効果説、③折衷説がある。判例・通説の①は、契約解除には「遡及効」があるとし、筆者が支持する③は、契約解除の効果は「将来効」であるとする。

広島事件に折衷説を適用すると、相続財産は売買代金債権であり、その評価額は取引価額となり、判決とは逆の結論になる。

4) 平成15年事件は、買主側の履行遅滞により売主側がやむなく契約を解除した事例であり、審判所は契約解除の遡及効を認めた。このような場合にも、上記の民法上の法構成を適用するのは不合理である。そこで、更正の請求規定の準用が必要となる。

5) 実体的真実主義から平成15年事件をみた場合においても、形式的・画一的制約により不合理な結果(不当な税負担)が生じるときは、個別的な納税者の救済として、例外的に、

納税義務者にとってやむを得ない後発的な事情によって課税要件事実が形成されたときに限って相続開始時の課税要件事実の変更が認められると考える。

6) 租税法律主義、すなわち、更正の請求を定める国税通則法 23 条 2 項及び同法施行令 6 条 1 項 2 号の文理解釈から平成 15 年事件をみた場合、更正の請求をする者は、契約を「解除され」た側の当事者でなければならず、決して「解除する」側の当事者であってはならず、また「やむを得ない理由」による「やむを得ない事情」が存在しなければならない。したがって、平成 15 年事件の裁決は、首肯できるものである。

7) 筆者は、「担税力に即した課税」と課税の「公平・中立性」を要請する租税公平主義の観点から、あるいは、予測可能性・法的安定性を要請する租税法律主義の観点から、納税義務成立後あるいは法定申告期限後の納税者の意思による課税要件の変更は認められるべきではないと考える。

相続税法と契約解除の遡及効に関する考察 ～相続開始後に売買契約を解除した事例を素材として～

要 旨

1. 本論文の目的

わが国の相続税法は、最高税率を引上げ、基礎控除額を引下げ、増税へと向かっている。基礎控除額の引下げは、相続税の申告件数の増加をもたらした（平成26年度4.4%、平成27年度8.0%）、最高税率の引上げは、様々な節税策の増加をもたらした。結果として、相続税に関する税務訴訟が多数発生すると考えられる。

本論文では、被相続人が売買契約中に相続が開始した後、相続人が売買契約を解除したという事例について考察した。具体的には、広島事件（広島地裁平成23年9月28日判決）を取り上げて、私法と税法の関係及び相続税法（租税実体法）と国税通則法（租税手続法）の関係について考察した。

広島事件は、納税者勝訴の広島地裁判決のみで確定しているが、この判決に対する論文の多くは、判旨に賛成している。しかし、筆者はこの判決には反対の立場である。

相続開始後に相続人が契約を解除することによる相続財産の変更を認めると、相続人による課税価格の操作を可能にし、租税公平主義に反すると考えるからである。また、租税法主義に基づく法文の文理解釈からも、広島事件の判決には疑問がある。

相続開始後の相続人の意思による契約解除によって、契約の効力は遡及して消滅せず、相続開始時の相続財産に影響を与えないと考える。

2. 論点の抽出

広島事件は、被相続人が相続税の納税資金の調達のために締結した土地の売買契約を、相続開始後に、相続人が納税資金の調達が不要になったことを理由に解除した事例である。

これと、類似した平成15年事件（平成15年1月24日裁決）は、被相続人が締結した土地の売買契約を、相続開始後に相続人が買主側の履行遅滞を理由に解除した事例である。

2つの事例の共通点は、①被相続人が不動産の売買契約の売主であり、②生存中は誠実に契約を履行しており、解除の意思はなかったが、③その契約中に死亡して相続が開始した後、相続人によって契約が解除されたという点である。一方、異なる点としては、①広島事件は法定申告期限前に契約が解除されたのに対し、平成15年事件は納税申告後に契約が解除されたこと、②契約の解除の理由が、広島事件が相続人の事情による解除であるのに対し、平成15年事件は買主の履行遅滞による合意解除であるという点である。結果として、どちらも相続人の請求が認められた。

広島事件と平成15年事件について、論点を整理すると次のようになる。

①売買契約中に相続が開始した場合（契約が解除されなかったとき）、相続財産は何であり、その評価は何を基準にするのか。

②契約の効果は、解除により遡って消滅するのか。

③解除権の行使か合意解除かによって、「やむを得ない事情」の解釈は異なるか。

④法定申告期限前の契約解除に、更正の請求規定が準用されるか。

⑤契約解除の遡及効は相続税法に影響を及ぼすか。

（以下、これらの論点をそれぞれ、論点1、論点2、論点3、論点4、論点5という。）

3. 論点1（売買契約中に相続が開始した場合（相続開始後に契約が解除されなかったとき）、相続財産は何であり、その評価は何を基準にするのか。）について

売買契約中に相続が開始した場合（相続開始後に契約が解除されなかったとき）の相続財産は、広島事件判決（平成21年9月16日判決）と平成15年事件判決は、売買代金債権であると判断している。この判断は、昭和61年売主事件最判（最高裁昭和61年12月5日判決）に従ったものである。そこで、昭和61年売主事件最判及び昭和61年買主事件最判（最高裁昭和61年12月5日判決）を中心に、売買契約中に相続が開始した場合の相続財産及びその評価について、判決に対する学説、実務上の取扱いを整理した。

1) 昭和61年両最判は、売買契約中に相続が開始した場合の初めての最高裁の判断であり、後の裁判所の判断もほとんどこれに従っている。

売主死亡事例の判決及び判決について、初期は、相続財産は土地所有権、その評価は通達評価によるとしていたが、昭和61年売主事件最判以降、相続財産は売買代金債権、その評価は取引価額とする判断が定着している。

買主死亡事例の判決及び判決について、初期の判決こそ相続財産を前渡金としたが、昭和61年買主事件最判以降は所有権移転請求権で一致している。その評価は、通達評価によるとした例外的な事例もあるが、取引価額による評価が定着している。

2) 昭和61年事件両最判に対する学説は、判決に対して反対あるいは批判的なものが多いように思われる。

筆者は昭和61年事件両最判の判旨には賛成である。ただし、法的構成には疑問がある。昭和61年売主事件最判の「たとえ本件土地の所有権が売主に残っているとしても、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ないものであり」という理由付けにはやや無理があるように思われる。

3) 問題は、相続財産を所有権とするか、債権的権利とするかで評価額が異なることであり、それが両事件の争いの原因となっている。相続財産の法的形態が何であれ、その経済的価値は本来同じでなければならず、評価額も同じであるべきだと考える。

4) 売買契約締結後の相続財産の評価は、取引価額であると考え。相続財産は、売買契約によってフローの状態に入っている場合と、そうではないストックの状態では、評価を

区別すべきである。売買契約中の土地等とは、売買契約を締結することによって契約上の効果、すなわち、取引価額という客観的交換価値が付着したものになるから、売買契約中については取引価額で評価することが適切であると考ええる。

5)「死亡が契約完結前か後かで不公平が生ずる可能性にどう対処するか」という疑問が生じる。確かに、相続は偶発的であり、契約が完結しているかないかで相続税額に不公平が生じることは、租税負担公平の原則に反するものではないかとも思われる。しかし、契約は当事者を法的に拘束するものであり、契約の成立から終了までの間は契約のルールに従わなければならないから、評価額に差が出るという不公平も甘受すべきであると考ええる。また、実際の取引価額が顕現している時まで通達評価に拘束されるべきではない。

6) 法的構成を売主死亡事件と買主死亡事件との整合性から考える関根稔弁護士の説は合理的であると考ええる。売主死亡の場合の相続財産は、積極財産として①所有権と②残代金債権、消極財産として③所有権移転義務であり、①と③が相殺されて②のみが残る。買主死亡の場合は、積極財産としては④所有権移転請求権、消極財産としては⑤残代金債務であり、③と④及び②と⑤が対応し、①所有権は依然として売主側に残ることになり、現実の状況をうまく説明していると考ええる。

4. 論点2 (契約の効果は、解除により遡って消滅するのか。) について

契約解除の効果については、民法上、直接効果説・間接効果説・折衷説の3つがある。契約開始時に遡及して契約は、はじめからなかったものとする直接効果説が判例・通説である。しかし、無効や取消しとは異なり、契約開始後の事情によって契約をなかったものとするのが解除であるから、遡及的に契約を消滅させる必要はなく、解除時から将来に向かって契約を消滅させる折衷説が、法的拘束力からの開放・原状回復・損害賠償の3つの効果を十分確保でき、理論的にも整合性があると考ええる。租税法においても折衷説を採用するのが合理的であると考ええる。

5. 論点3 (解除権の行使か合意解除かによって、「やむを得ない事情」の解釈は異なるか。) について

契約の解除の態様には、法定解除・約定解除・合意解除の3つがある。筆者は、約定解除は、もともと当事者間の合意によって自由に解除できる事由を定めたものであり、当事者の意思による解除であるから、約定解除によって解除することは自由であるが、租税法上は、解除者の帰責性を考慮する上から、解除の理由が当事者の単なる都合によるものか、それとも、相手側の債務不履行等のやむを得ない理由によるものかを区別して扱うべきであると考ええる。

6. 論点4（法定申告期限前の契約解除に、更正の請求が準用されるか。）について

広島事件判決は、国税通則法 23 条 2 項 3 号のいわゆる後発的事由による更正の請求規定を準用して、契約解除の効果が遡及し、売買契約はなかったことになり、相続財産は土地建物の所有権であるという理論構成をとった。ただし、広島事件は、法定申告期限前の契約解除であり、国税通則法に明示的な規定がないため、更正の請求規定を準用できるか否かを考察する。

国税通則法 23 条 1 項と 2 項について、学説上、制限説と無制限説が対立している。いわゆる 2 項空白期間（国税通則法 23 条 2 項括弧書について、1 項には、2 項が適用されない空白の期間が存在するのではないかとされる期間）に対する解釈を巡るものである。

広島事件は、法定申告期限前の契約解除の事例であり、2 項空白期間よりもさらに前の期間の解除である。しかし、更正の請求制度の趣旨目的に適う限り、2 項空白期間と同様に解釈することができる。この期間は、制限説、無制限説どちらの説でも後発的事由による更正の請求の解釈が準用可能と考える。国税通則法 23 条 1 項と 2 項の関係を「請求事由が原始的か後発的かを問わず、期間のみを区別して規定している」という無制限説の考え方には疑問があり、1 項は原始的事由、2 項は後発的事由と区別し、2 項による更正の請求には「やむを得ない理由が必要」という制限説が妥当であると考えられる。

7. 論点5（契約解除の遡及効は相続税法に影響を及ぼすか。）について

契約解除の遡及効が相続税法に影響を及ぼすか否かについて、実体的真実主義からのアプローチと、国税通則法 23 条 2 項及び同法施行令 6 条 1 項 2 号の文理解釈からのアプローチがある。

1) 納税義務の内容どおりに（正しく）課税要件事実を認定することを出発点とする実体的真実主義の観点からは、相続開始時の課税要件事実に影響を与える後発的事由が発生しても、原則として相続開始時の課税要件事実に影響しない。したがって、相続開始後に契約の解除があったとしても、原則として売買代金債権が土地に戻ることはない。しかし、形式的・画一的制約による不合理な結果（不当な税負担）に対して、個別的な納税者の救済として、例外的に、納税義務者にとってやむを得ない後発的な事情によって課税要件事実が形成された場合に限って、相続開始時の課税要件事実の変更が認められると考える。

2) 更正の請求規定の文理解釈の観点からは、国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「解除され」の「され（る）」は、動詞「する」の未然形「さ」に、受け身の助動詞「れる」が付いたものであるから、更正の請求をする者は、契約を「解除され」た側の当事者でなければならず、決して「解除する」側の当事者であってはならないことになる。

3) 広島事件でいえば、「解除する」のは土地の売主であり、「解除される」のは土地の買主である。「やむを得ない理由」は、買主が解除権を行使し、売主が「解除権を行使された」場合をいうものとする。広島事件は、これとは逆であり、国税通則法 23 条 2 項の更正の

請求にはなりえない事例である。

8. 結論

広島事件判決に反対の立場から、相続開始後の売買契約解除について考察した結果、筆者の結論は次のようになる。

1) 売買契約中に相続が開始した場合（相続開始後に契約が解除されなかったとき）、相続財産は売買代金債権であり、その評価は取引価額によるものとする。

2) 相続開始後に売買契約が解除された場合、広島事件判決では、更正の請求規定を根拠として契約解除の遡及効を認めた。

しかし、更正の請求規定は手続規定であり、課税要件を定めているものではないから、更正の請求の事由に該当するか否かによって課税要件該当性が判断されてはならない。

広島事件は、民法上の契約解除の遡及効が相続税法にもそのまま適用されるのか否かが問われている事例であり、直接的に更正の請求規定を準用することなく、まずは民法の契約解除の遡及効から広島事件は考察されなければならない。

3) 民法上の契約解除の効力は、判例・通説である直接効果説は「遡及効」であるが、筆者が支持する折衷説では「将来効」であり、広島事件にこれを適用すると相続財産は売買代金債権であり、その評価額は取引価額となり、広島事件判決とは逆の結論となる。

4) しかし、平成 15 年事件のように、買主側の履行遅滞により売主側の契約解除の事例についても、上記の民法上の法的構成を適用するのは不合理である。

そこで、更正の請求規定の適用を検討する必要がある。

5) 実体的真実主義からの観点からは、形式的・画一的制約による不合理な結果（不当な税負担）に対して、個別的な納税者の救済として、例外的に、納税義務者にとってやむを得ない後発的な事情によって課税要件事実が形成された場合に限り相続開始時の課税要件事実の変更が認められると考える。

6) 国税通則法 23 条 2 項及び同法施行令 6 条 1 項 2 号の文理解釈の観点からは、更正の請求をする者は、契約を「解除され」た側の当事者でなければならず、決して「解除する」側の当事者であってはならないことになる。

7) したがって、平成 15 年事件の裁決は首肯できるものとなる。

8) 筆者は、「担税力に即した課税」と租税の「公平」を要請する租税公平主義の観点から、あるいは、予測可能性・法的安定性を要請する租税法律主義の観点から、納税義務成立後又は法定申告期限後の納税者の意思による課税要件の変更を認めるべきではないと考える。

目 次

はじめに	1
第1章 広島事件と平成15年事件の論点	4
1. 広島事件の概要	4
2. 国税不服審判所平成21年9月16日裁決（裁決事例集78集419頁）	4
1) 法令解釈	5
2) 本件へのあてはめ	5
3. 広島地裁平成23年9月28日判決（税資261号順号11773）（確定）	6
1) 争点①（本件売買契約に係る課税財産は本件代金債権か土地建物か）について	6
2) 争点②（本件売買契約に係る課税財産の価格はいくらか）について	7
4. 平成15年事件	8
1) 事案の概要	8
2) 国税不服審判所平成15年1月24日裁決（裁決事例集65巻566頁）	9
5. 小括	10
第2章 民法と相続税法の関係	13
1. 民法における契約の締結と解除	13
1) 契約とは	13
2) 民法における契約の位置づけ	14
3) 契約のプロセス	14
4) 契約と不動産の物権変動	15
5) 契約の解除とは	16
6) 解除の効果	17
7) 手付解除と履行の着手	20
8) 小括	20
2. 相続税の課税根拠並びに相続財産及びその評価	21
1) 民法における「相続」の沿革	22
2) 相続税の沿革と課税の根拠	23
3) 相続税の課税方式	24
4) 相続税の相続財産	26
5) 相続財産の評価	27
6) 小括	29

第3章 売買契約中に相続が開始した場合（相続開始後に契約が解除されなかったとき） ..	31
1. 裁判所の判断	31
1) 売主死亡事例	31
2) 買主死亡事例	33
3) 小括	35
2. 学説の動向	37
1) 田中治教授による分類	37
2) 首藤重幸教授による分類	40
3) 小括	46
3. 実務上の取扱い	46
1) 昭和48年1月19日付事務連絡	47
2) 平成3年1月11日付国税庁資産税課情報	48
4. 小括	48
第4章 更正の請求と契約解除の遡及効	53
1. 更正の請求制度の沿革	53
2. 相続税法上の更正の請求	55
3. 国税通則法による更正の請求	55
4. 国税通則法23条1項と2項との関係	59
1) 制限説	61
2) 無制限説	62
5. 実体的真実主義からのアプローチ	63
1) 実体的真実主義の語源	63
2) 実体的真実主義とは	64
3) 実体的真実主義の制限	65
6. 小括	66
おわりに	70

はじめに

平成 27 年から、相続税の基礎控除額が縮小され、相続税の課税対象者が増加している。平成 26 年度の相続税の課税割合は 4.4%であったが、平成 27 年度は 1.8 倍の 8.0%¹であり、予想されていた 6.0%を大きく上回った。世界的にみると、相続税を課税されている国は少数派であり、先進国においては廃止する流れが潮流のようである。現に、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、イタリア、スウェーデン、スイスが相続税を廃止している。これら国においては、所得税を納めた残りである遺産に相続税を課税するのは二重課税であるとか、相続税に所得再配分効果があることを証明する研究成果はないとか、大金持ちはタックスプランニングをうまくやって相続税を納めていないのに、それができない中・小金持ちだけが課税されるのは不公平であるとかの相続税の存在に批判的な声が強²い。その流れに逆行するかのよう²に、わが国においては最高税率を引上げ、基礎控除額を引下げ、増税へと向かっている。基礎控除額の引下げは、相続税の申告件数の増加をもたらし、最高税率の引上げは、様々な節税策の増加をもたらし、結果として、相続税に関する税務訴訟が多数発生すると考えられる。

本論文で取り上げる広島地裁平成 23 年 9 月 28 日判決（税資 261 号順号 11773。以下、「広島事件」という。）は、売買契約中に相続が開始した後、相続人が売買契約を解除したという事例である。広島事件は、私法と税法が関係し、租税法（実体法）と国税通則法（手続法）が交錯する事案であり、法解釈の問題として複雑ではあるが興味深い事例である。今後相続税の申告件数が増加していく状況において、様々な事例が発生すると考えられ、広島事件のような事例にどう対処していくかを検討することは有用であると考えられる。

広島事件は、納税者勝訴の広島地裁判決のみで確定しているが、この判決に対する研究は多い。弁護士や税理士等の実務家は、納税者勝訴判決として賛成の見解が多いが、中には、理由づけに疑問を抱いているものも見受けられる。

筆者は本判決には反対の立場であるが、必ずしも、課税庁の主張を支持しているわけではない。しかし、相続開始後に相続人が契約を解除することによる相続財産の変更を認めると、相続人による課税価格の操作を可能にし、租税公平主義に反すると考えるからである。また、租税法律主義に基づく法文の文理解釈からも、広島事件の判決には疑問がある。

本論文では、まず、第 1 章において広島事件の事件とそれに類似する平成 15 年 1 月 24 日判決（裁判事例集 65 集 566 頁。以下、「平成 15 年事件」という。）を考察し、論点を抽出する。

¹ 国税庁ホームページ「相続税の申告状況」より。

https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2016/sozoku_shinkoku/sozoku_shinkoku.pdf

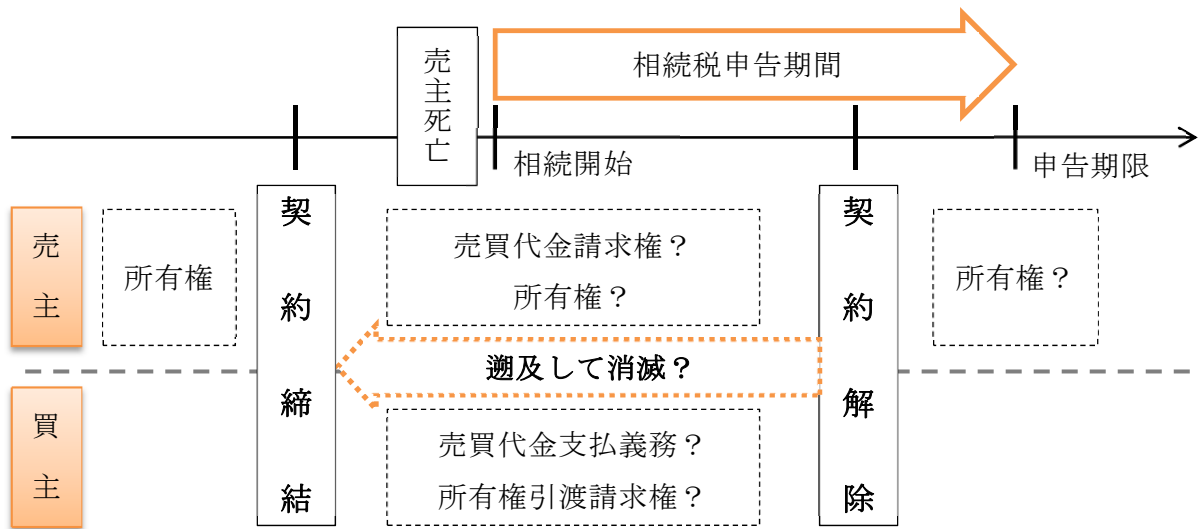
² 渡辺裕泰（2012）「相続税廃止の世界的潮流と日本」税経通信 67 巻 6 号 22 頁参考。

第2章では、民法と相続税法の規定に沿って、広島事件の論点を検討する。

第3章では、売買契約中に相続が開始した（ただし契約は解除されなかった）事例についての多数の判決・裁決、それに対する学説を考察する。

第4章では、広島事件に更正の請求の論理が準用されるのかどうかについて検討する。予め、広島事件の概要を図1に示す。

図1 広島事件の概要



○ 裁判所・判例集・雑誌・法律の引用について、次のように略記する。

<裁判所>

最高裁判所 … 最高裁
 高等裁判所 … 高裁
 地方裁判所 … 地裁

<判例集・雑誌>

大審院民事判決録 … 民録
 最高裁判所民事裁判集 … 民集
 行政事件裁判例集 … 行集
 税務訴訟資料 … 税資
 訟務月報 … 訟月
 判例時報 … 判時
 判例タイムズ … 判タ

<法律>

租税特別措置法 … 措置法

○ 本論文に頻出する判決・裁決について、その事件名と判決・裁決は次のように略記する。

表1 判決・裁決に対する事件名と略記

判決・裁決	事件名	略記
国税不服審判所 平成21年9月16日裁決	広島事件	広島事件裁決
広島地方裁判所 平成23年9月28日判決		広島事件判決
国税不服審判所 平成15年1月24日裁決	平成15年事件	平成15年事件裁決
東京地方裁判所 昭和53年9月27日判決	昭和61年売主事件	昭和61年売主事件地判
東京高等裁判所 昭和56年1月28日判決		昭和61年売主事件高判
最高裁判所 昭和61年12月5日判決		昭和61年売主事件最判
名古屋地方裁判所 昭和55年3月24日判決	昭和61年買主事件	昭和61年買主事件地判
名古屋高等裁判所 昭和56年10月28日判決		昭和61年買主事件高判
最高裁判所 昭和61年12月5日		昭和61年買主事件最判

なお、昭和61年売主事件と昭和61年買主事件を併せて「昭和61年両事件」、昭和61年売主事件最判と昭和61年買主事件最判を併せて「昭和61年両最判」という。

第1章 広島事件と平成15年事件の論点

この章では、本論文の素材である広島事件とこれに類似した事例である平成15年事件についての論点を抽出する。

1. 広島事件の概要

相続人（原告）Xらの父である被相続人戊は、自分の死後、相続税の納税資金が足りなくなることを予測して、納税資金を確保するため、平成17年12月7日に不動産会社甲社と土地建物（以下、「本件土地建物」という。）の売買契約（以下、「本件売買契約」という。）を締結した。売買価額は170,870,000円で、同日に手付金17,000,000円（以下、「本件手付金」という。）を受け取った。この売買契約で作成された契約書の要旨は次のとおりである。

①引渡期日は平成18年4月末日とする。また、手付金は売買代金残金の支払の時、売買代金の一部に充当する。

②所有権は、引渡期日に売買代金残金の支払が完了した時点で、売主から買主に移転する。

③引渡期日までは、売主は買主に手付金の倍額を支払い、また、買主は手付金を放棄して、契約を解除することができる。

④売主の責任において、本件建物の入居者の退去交渉を行い、また、引渡期日を平成18年4月末日に定めるも、入居者の退去が完了した時点で引渡しをする。

上記①・④について、本件建物の入居者全員が平成18年2月末日までに退去したため、引渡期日は平成18年3月16日と決定した。ところが、平成18年3月10日、被相続人戊が死亡し、相続が開始した。相続人Xらは、納税資金を計算したところ、本件土地建物の売買を行わなくても十分な納税資金があることが判明したため、平成18年4月6日に甲社に対し、本件売買契約の解除通知を行い、同月11日に本件手付金の倍額である34,000,000円を甲社の口座に振り込み、本件売買契約を解除（以下、「本件解除」という。）した。

その後、相続人Xらは、相続税の課税財産を本件土地建物とし、財産評価基本通達によりその評価額を合計130,444,451円として平成19年1月5日に相続税の確定申告を行った。

これに対し、課税庁は平成20年6月30日、本件売買契約に係る課税財産は売買残代金請求権であるとして、153,870,000円と評価し、相続税の更正及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、「本件各処分」という。）を行った。

2. 国税不服審判所平成21年9月16日裁決（裁決事例集78集419頁）

平成20年10月6日、相続人Xらは上記本件各処分に対し、審査請求を行った。国税不服審判所は、次のようにXらの請求を棄却した。

1) 法令解釈

国税通則法 15 条 2 項 4 号及び相続税法基本通達(平成 18 年 5 月 31 日付課資 2 - 2 ほかによる改正前のもの。) 1 の 3 ・ 1 の 4 共 - 8 の (1) より、相続税の納税義務は相続による財産取得の時、すなわち相続開始の時に成立するものと解される。そして、相続税法 11 条の 2 第 1 項及び相続税法 22 条より、相続により取得した財産の価額は、原則として、当該財産の取得の時における時価によることとされていることから、相続開始後の当該財産に生じた事情は、制度上の措置がなされている場合など、これを考慮すべき特段の事情と認められない限り考慮されないこととなる。また、相続開始時に売買契約が締結されている土地等について、相続税の課税対象となる財産を判定するに当たっては、相続開始の時において、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られるか否かの観点から判定するのが相当と解される。そうすると、このようにして判定した相続税の課税対象となる財産について、相続開始後に何らかの事情が生じたとしても、相続開始の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でない限り、その事情は考慮されるものではない。

2) 本件へのあてはめ

(1) 本件売買契約の各当事者は契約の実現に向け、契約書に定められた各条項を誠実に履行しており、相続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、本件土地建物の所有権が被相続人に残っているとしても、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、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。

(2) 相続人 X らが本件相続の開始後に行った本件売買契約の解除は、相続人 X 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いできないから、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被相続人に帰属していると認めるのが相当である。

(3) 相続人 X らは、国税通則法 23 条 2 項の後発的理由に基づく更正の請求事由として、国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号に解除権の行使による契約の解除が掲げられていることから、解除権の行使による本件売買契約の解除の効果が、相続税の課税価格に影響を与えることは明らかである旨主張するが、同項の規定の趣旨は、納税者が申告(課税)当時若しくはその後の同条 1 項が規定する期間内にも適切に権利の主張ができなかったようなやむを得ない事由がその後に生じ、当初の申告(課税)が実体的に不当となった場合に、納税者からその是正を請求できる方途を認めたものと解される。本件のように、相続開始時において、売買契約が履行されることが確実であるという状況が認められる場合には、相続人の事情に基づき売買契約に係る約定解除権の行使により売買契約が解除されても、相続開始時における相続税の課税対象となる財産が売買契約に係る売買残代金請求権であると

いう当初の申告（課税）自体が実体的に不当となるものとはいえない。本件の事実関係の下において、本件売買契約が解除されたことにより遡及効が生じるとしても、相続税の課税関係に変動は生じず、相続税の課税価格に影響を与えるものではない。

3. 広島地裁平成 23 年 9 月 28 日判決（税資 261 号順号 11773）（確定）

広島地裁は、争点を①本件売買契約に係る課税財産は本件代金債権か本件土地建物か、②本件売買契約に係る課税財産の価額はいくらか、に分けて判断した。（③本件各更正処分は適法であるか否か、④本件賦課決定は適法であるか否かについては省略する。）

1) 争点①（本件売買契約に係る課税財産は本件代金債権か土地建物か）について

まず、「相続税の課税財産（課税物件）は、『相続により取得した財産』である（相続税法 2 条）。同法には、『相続により取得した財産』に関して、みなし相続財産（同法 3 条）、非課税財産（同法 12 条）などの規定があるほかは、『相続』や『相続により取得した財産』に関する規定はないので、『相続により取得した財産』の解釈にあたっては、相続に関する民法の規定に整合するように解釈すべきである。そうすると、ある財産が、相続開始後の解除の遡及効（民法 545 条 1 項参照）によって、民法上の相続財産に帰属しないとされた場合には、相続税法上の『相続により取得した財産』にも帰属しないことになる。」として、相続税の課税財産については民法の規定に従って解釈すると判断した。

次に、解除の遡及効について、「納税申告後の解除については、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求制度（国税通則法 23 条 2 項）による手続的な制約があるので、当然に、民法上の解除の遡及効が課税関係に影響するわけではなく、『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。』（同法施行令 6 条 1 項 2 号）といったやむを得ない理由がある場合に限り、更正の請求をすることができ、課税関係に影響を及ぼすことになる。」として、国税通則法 23 条 2 項を根拠に租税法にも影響を及ぼすと判断し、さらに、「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おいては、上記のとおり、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。」として、納税申告前の解除について更正の請求の規

定を準用し、①解除権の行使によっ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って解除された場合に区別して判断することを示した。

また、本件解除の性質については、甲社はマンションの本設計には入っておらず、当然、建築工事も開始しておらず、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も一切していなかったため、この時点で手付解除されることになったとしても、甲社が被ることになる損害は軽微であって、手付金の倍戻しにより十分にてん補されうるものといえること、甲社から決済を早急にしてほしいなどの要請を受けたこともなかったことが認められ、甲社の準備行為等をもって、甲社が客観的に外部から認識し得るような形で債務の履行行為の一部をなしたとか、履行の提供をするために欠くことのできない前提行為をしたと評することはできないとして、「履行の着手」があったとまでは認められず、甲社は、原告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う理由により、解除権の行使による約定解除であるとした。

そして、「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、上記①の『解除権の行使によって解除された』（国税通則法 23 条 2 項 3 号、同法施行令 6 条 1 項 2 号参照）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り、本件売買契約に係る課税財産は、本件土地建物であったと判断した。

なお、仮に、本件解除が、解除権の行使による解除ではなく、合意解除であったと評すべきであるとしても、被相続人は、自分が亡くなった場合に相続税が高額になると考え、やむなく本件土地建物を売却しようと、甲社との間で本件土地建物に係る本件売買契約を締結したところ、被相続人の死亡により相続が開始し、相続人らが相続財産を確認する中で、相続税を納税できるだけの現金等が存在することが新たに判明し、納税するお金があるなら、先祖代々の不動産をできれば持っておきたいとの気持ちも出てきて、本件売買契約の合意解除に至ったことが認められるため、この合意解除は国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によ」る解除に該当するというべきであり、本件解除の遡及効（民法 545 条 1 項）は、やはり本件における課税関係に影響を及ぼすことになり、結論は変わらないとした。

2) 争点②（本件売買契約に係る課税財産の価格はいくらか）について

相続により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価、すなわち、被相続人の死亡時（相続開始時）における時価による（相続税法 22 条）のであり、相続税法は、評価が困難な財産については、その価額の算定について、一義的な規定を設けているものの（同法 23 条ないし 26 条）、その他の財産の評価方法については、何ら定めておらず、現実には、国税庁が制定する基本通達に従って、統一的、画一的に財産の評価が行われていることは公知の事実であることから、「基本通達が法令ではなく、法令解釈の基準にすぎな

いとしても、基本通達の基準によらないことが正当として是認されうるような特段の事情がない限り、相続により取得した財産は、基本通達の評価基準に基づき評価されるべきであり、そうすることが相続税の課税の公平を期する所以であると考えられる。」とした上で、本件相続開始日における本件土地建物の取引金額（交換価値）がある程度明らかになっており、当時の相場よりも高額であったものの、客観的な取引金額（交換価値）としては相当な金額であったが、本件土地建物の売買残代金を受領しないまま、本件売買契約は、上記事情によって最終的に解除されており、本件土地建物の客観的な交換価値は現実化していないし、本件土地建物の価額は、基本通達の評価基準によれば、合計 130,444,451 円であって、売買代金との間に著しい格差があるともいえないことから、本件土地建物の価額を基本通達の基準に基づき評価することが相続税法 22 条の法意に照らし不合理であるとまではいえないというべきであり、本件土地建物の価額について基本通達の基準によらないことが正当として是認されうるような特段の事情があったとまでは認めるとはできないと判断した。

課税庁は控訴しなかったため、本件は第一審で確定した。

4. 平成 15 年事件

1) 事案の概要

被相続人は平成 8 年 12 月 2 日、所有する土地（以下、「本件土地」という。）について、被相続人を売主、乙社を買主とし、売買代金を 105,893,150 円とする不動産売買契約（以下「本件売買契約」という。）を締結して、手付金 10,589,315 円を受取った。

平成 9 年 5 月 14 日、乙社は、本件土地に係る条件付所有権登記移転仮登記を行うとともに、被相続人に対し内金 42,357,260 円を支払った。残代金は、農地転用許可、所有権移転時に 52,946,575 円を支払うこととした。

平成 9 年 12 月 25 日、本件土地について、農地転用許可がなされたが、乙社は売買残代金の支払いをしなかった。これは、乙社は、他の 2 社とともに共同で出店するために土地を取得する計画であったが、出店予定の 1 社が出店を断念したことによって計画が行き詰まり、中断したためであった。

平成 11 年 8 月 15 日、被相続人が死亡し、相続人が本件土地を相続により取得し、法定申告期限までに相続税の申告を行った（以下、「本件申告」という。）。その際、本件申告前に課税庁に本件土地の評価について相談したところ、課税財産とすべき財産は土地ではなく売買残代金請求権（債権）であり、総額としては本件売買代金相当額で申告すべきであるとの指導を受けたことから、相続人としては不本意であったが、申告後改めて更正の請求を行うことを念頭に、本件申告において本件土地に係る取得財産の価額の総額を本件売買代金相当額 105,893,150 円として申告した。

平成 13 年 4 月 25 日、相続人と乙社は、本件売買契約を解除することに合意し、次の内

容の合意書を取り交わした。

①乙社は、手付金 10,589,315 円の返還請求権を放棄する。

②乙社は、被相続人が負担した土地測量造成費前渡金等の金額 8,535,000 円を相続人に支払う。

③相続人は、内金 42,357,260 円から上記 8,535,000 円を控除した残金 33,822,260 円を乙社に返還する。

④乙社は、残金 33,822,260 円の返還を受け次第、本件土地に係る条件付所有権登記移転仮登記を抹消する。

この合意解除の翌日、乙社は、本件土地に係る条件付所有権登記移転仮登記を抹消した。そして、相続人は、更正の請求を行った（以下、「本件更正の請求」という。）。これに対して課税庁は、更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったので、相続人は、この処分を不服として、異議申立てを経て、平成 13 年 12 月 30 日に審査請求を行った。

2) 国税不服審判所平成 15 年 1 月 24 日裁決（裁決事例集 65 卷 566 頁）

本件の争点は、本件土地について、相続税の課税財産とすべき財産は土地であるか、売買残代金請求権（債権）であるかである。

（1）課税財産とすべき財産について

課税庁の「土地の売買契約締結後、当該土地の売主から買主への引渡しの日以前に当該売主に相続が開始した場合には、たとえ当該土地の所有権が売主たる被相続人に残っていたとしても、もはやその実態は売買残代金を確保するための機能を有するにすぎず、よって、相続税の課税財産とすべき財産は、当該売買契約に基づく売買残代金請求権（債権）である」という主張に対し、「確かに、土地の売買契約が当事者双方によって誠実に履行され、売買残代金請求権（債権）が確定的に被相続人に帰属しているということを肯定できるような場合には、土地の所有権は独立して相続税の課税財産を構成せず、その実質は売買残代金を確保するための機能を有するにすぎないものと解されている。しかしながら、本件においては、被相続人は、農地法の許可を受けるなど、本件売買契約の内容を誠実に履行しているが、乙社（原文「甲社」：筆者改）は、本件土地の買収目的であった出店計画が行き詰まったことから、本件売買契約締結の日から相続開始の日までの約 1 年 8 か月の間、売買残代金の支払義務を履行しておらず、本件売買契約を合意解除するに至ったことからすれば、相続開始時点において、売買残代金請求権（債権）が確定的に被相続人に帰属していたということを肯定することはできない。」として、相続税の課税財産とすべき財産は、土地であると認定した。

なお、課税庁の「本件土地について農地転用許可がなされたことで所有権は既に買主に移転しているから、課税財産とすべき財産は売買残代金請求権（債権）である」という主張に対し、「買主が売買残代金を売主へ支払ったときに本件土地の所有権が移転し、同時に

売主が所有権移転登記申請手続きを行い、本件土地の引渡しを行うとされているところ、本件の場合、売買残代金の支払いは行われなかったのであるから、所有権の移転及び引渡しも行われなかったということになる。」として、実質的に契約解除の遡及効を認めたものとする。

(2) 本件土地の評価額について

財産評価基本通達によって、29,254,970円となるとし、本件土地に係る取得財産の価額の総額は、相続人が主張するとおり（土地29,254,970円＋測量代等8,535,000円＋手付金10,689,315円）48,379,285円となるとした。

5. 小括

以上、広島事件裁決及び広島事件判決と平成15年事件裁決をみてきたが、ここで整理する。

1) 広島事件について、国税不服審判所は、相続人らの請求を退けた。

まず、相続開始時の相続財産は、売買残代金請求権であるとして、契約の解除は相続人の意思によるものであり、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ではないから、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被相続人に帰属していたとした。そして、契約の解除により、当事者間において契約の効力が遡及的に消滅すると解しても、相続税の課税上は影響を及ぼさないとした。更正の請求事由との関係については、相続人の事情に基づいてされた約定解除権の行使は、国税通則法23条2項3号の「やむを得ない理由」に該当しないと判断した。

2) 広島事件について、広島地裁は、相続人らの請求を認容した。

まず、「相続により取得した財産」については、相続税法には定義規定がないため、民法と整合的に解釈すべきであり、そうすると、ある財産が相続開始後の解除の遡及効により民法上の相続財産でなくなった場合には、相続税法上の「相続により取得した財産」にも該当しなくなるとした。

次に、民法上の解除の遡及効は、当然には課税関係に影響するわけではないが、納税申告後の解除は、国税通則法23条2項及び同法施行令6条1項2号が後発的事由による更正の請求を認めており、この要件に該当する限り、民法上の遡及効は課税関係に影響を及ぼし、この趣旨は、納税申告前の解除にも妥当するとした。

そして、解除には①解除権の行使による解除（手付契約による約定解除）と②その他の解除（合意解除（やむを得ない事情必要））があり、本件は①であるが、仮に②であるとしても、やむを得ない事情が存在するとした。

結論として、本件の相続財産は、本件土地建物であるとした。

そして、その評価は、本件土地建物の交換価値は明らかになっているものの現実化して

いないのであるから、通達による評価額であるとした。

3) 平成 15 年事件について国税不服審判所は、相続人の請求を認容した。

まず、相続開始時の相続財産は、売買残代金請求権が確定的に相続人に帰属していると認められれば、売買残代金請求権であるとした。そして、被相続人は誠実に契約を履行していたにもかかわらず、買主の履行遅滞によって合意解除せざるをえなくなったため、相続開始時に売買残代金請求権が確定的に相続人に帰属しているとは認められないとして、相続財産は土地であり、その評価は通達による評価額であるとした。

表 2 広島事件と平成 15 年事件の比較

	広島事件		平成 15 年事件裁決
	国税不服審判所裁決	広島地裁判決	
被相続人の立場	売 主		売 主
申告した時の相続財産	土地建物 (通達評価)		売買残代金請求権 (取引価額)
訴 え の 内 容	更正処分の取消し		更正すべき理由がない旨の通知処分の取消し
相続開始時の契約の履行状況	手付金の授受のみ		手付金・内金の授受
契約解除の時期	法定申告期限前		納税申告後
契約解除の理由	相続人の意思による解除 (納税資金の調達が不要になったため)		買主の履行遅滞による合意解除
契約の解除がなかった場合の相続財産	売買残代金請求権	判断なし 相続財産は民法と整合的に解釈	売買残代金請求権
更正の請求事由について	相続人の事情による解除権行使は、「やむを得ない理由」に該当しない。	約定解除としても、合意解除としても「やむを得ない事情」があり、更正の請求事由となる。	本件土地に係る取得財産の価額の総額が減額となるから、更正の請求は認められる。
契約解除の遡及	契約解除により遡及効	約定解除としても、合	売買残代金の支払い

効について	が生じるとしても、相続税の課税関係に変動は生じない。 (遡及効あり?)	意解除としても解除の遡及効は相続税の課税関係に影響を及ぼす。(遡及効あり)	がなかったから、所有権の移転及び引渡しもなかったことになる。(遡及効あり?)
相続財産	売買残代金請求権	土地建物	土地建物
結果	請求棄却	請求認容	請求認容

2つの事件の3つの判断を表2にまとめた。広島事件と平成15年事件はよく似た事案である。その共通点は、①被相続人が不動産の売買契約の売主であり、②生存中は誠実に契約を履行しており、解除の意思はなかったが、③その契約中に死亡して相続が開始した後、相続人によって契約が解除されたという点である。一方、異なる点としては、①広島事件は法定申告期限前に契約が解除されたのに対し、平成15年事件は納税申告後に契約が解除されたこと、②契約の解除の理由が、広島事件が相続人の事情による解除であるのに対し、平成15年事件は買主の履行遅滞による合意解除であるという点である。結果として、どちらも相続人の請求が認められた。

しかし、平成15年事件は、相続人の事情によらず、買主の履行遅滞であり、形式としては合意解除であるが、内容としては法定解除に近いものと思われる。そう考えると、広島事件は、形式としては約定解除といえるかもしれないが、内容としては相続人の一方的意思による解除であり、法的安定性の観点からみても、相続開始後の納税者の事情によって相続財産の変更を認めるべきではないと考える。

広島事件と平成15年事件について、論点を整理すると次のようになる。

- ① 売買契約中に相続が開始した場合（契約が解除されなかったとき）、相続財産は何であり、その評価は何を基準にするのか。
- ② 契約の効果は、解除により遡って消滅するのか。
- ③ 解除権の行使か合意解除かによって、「やむを得ない事情」の解釈は異なるか。
- ④ 法定申告期限前の契約解除に、更正の請求規定が準用されるか。
- ⑤ 契約解除の遡及効は相続税法に影響を及ぼすか。

そこで、次の章では、これらの論点について、民法における契約の締結と解除の規定、相続税の課税根拠並びに相続財産及びその評価の規定を考察する。

第2章 民法と相続税法の関係

1. 民法における契約の締結と解除

1) 契約とは

契約とは、私人間における自由意思に基づく合意である。たとえば、売買契約であれば、「売る」という意思と、「買う」という意思が合致したとき、すなわち、合意が成立したときに契約が成立したことになる。広い意味での契約は合意だけで成立するが、民法で規定される契約は、意思が合致したことにより、相互間に権利・義務を発生させるものに限定される。では、私人間で一般的に行われる約束と、民法で規定される契約との相違は何か。内田貴教授は「道徳的に『約束を守れ』と言うだけではなく、国家権力を使って強制的に約束の内容を実現したり、あるいはそれと同じ状態をもたらすのに必要な金銭を賠償として取ることができる。このような法的拘束力を生ずるところに、法律上の制度としての契約に意味がある。」³と述べている。つまり、契約とは当事者の自由意思によって締結されるものであり、権利を主張し、行使できると同時に、履行の義務を負うものである。契約はもろ刃の剣であり、義務によって権利が拘束されるものともいえる。それゆえ、民法によって、権利を保障し、義務を強制することで、社会生活を保護しようとしていると考える。

民法における契約には、13種類の典型契約がある。内田貴教授が「機能的な観点から4つに分類することができる。」⁴として表3のように整理している。

表3 典型契約の分類

分類	目的	典型契約
移 転 型	財産権の移転	贈与・売買・交換
利 用 型	何らかの物の利用	消費貸借・使用貸借・賃貸借
役 務 型	労務の提供	雇用・請負・委託・寄託
その他の特殊な契約	上記以外	組合・終身定期金・和解

さらに、内田貴教授は「これらの契約類型に関する規定に先行して、『契約総則』が置かれている。しかし、総則の規定は、必ずしも13種の典型契約全てに対する一般規定としての性格を有するわけではない。むしろ、売買を主として想定しているように思われる。その意味で、売買は、典型契約の中でも、最も基本的な契約類型であるということができよう。」⁵と述べている。すなわち、民法では売買契約を中心に規定がおかれている。

³ 内田貴（2011）『民法Ⅱ債権各論（第3版）』東京大学出版会 12頁。

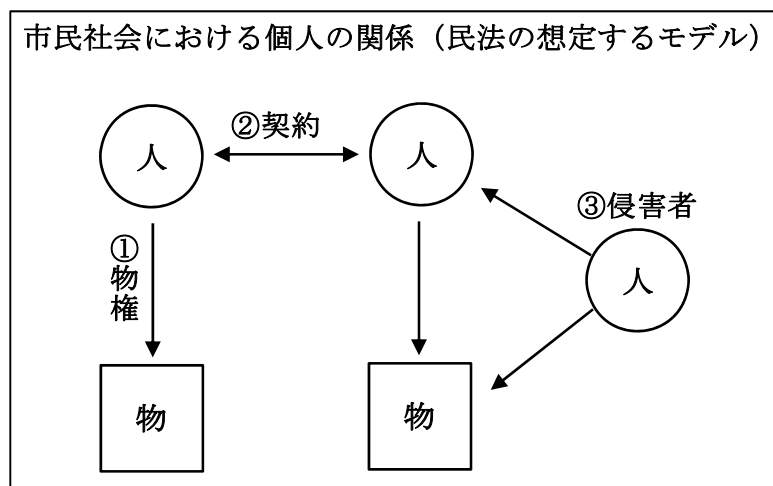
⁴ 同上8頁。

⁵ 同上9頁。

2) 民法における契約の位置づけ

民法において契約はどのように位置づけられているのであろうか。内田貴教授は「民法は、市民社会における人々の関係を権利およびその裏返しとしての義務という概念で全てを表現しようとする壮大な試みである。(括弧内省略) その際、複雑な社会現象を捉えるために、ちょうど経済学が市場モデルを作ったように、単純化された法律関係のモデルを用いた。すなわち、次図(図2:筆者)のように、市民社会が自由・対等で孤立の『人』によって構成され、自らの財産(『物』)を所有する人と人とが取引を行なうというモデルを想定した。このように考えると、そこに発生する法的関係は次の3つに分類できる。第1に、人とその所有する物との関係、第2に、所有する物を交換し合う人と人との取引の関係、第3に、人の身体や財産に対して侵害を加える侵害者との関係、である。第1の関係は、人の物に対する権利としての物権と表現され、第2の関係は契約と表現される。そして、第3の関係が不法行為である。」⁶と述べている。すなわち、人が人に対して一定の行為を請求する権利が債権であり、一定の行為をしなければならない義務が債務であり、契約は、債権を発生させる原因の一つとして民法の債権編に位置づけられている。

図2 市民社会における3つの法的関係



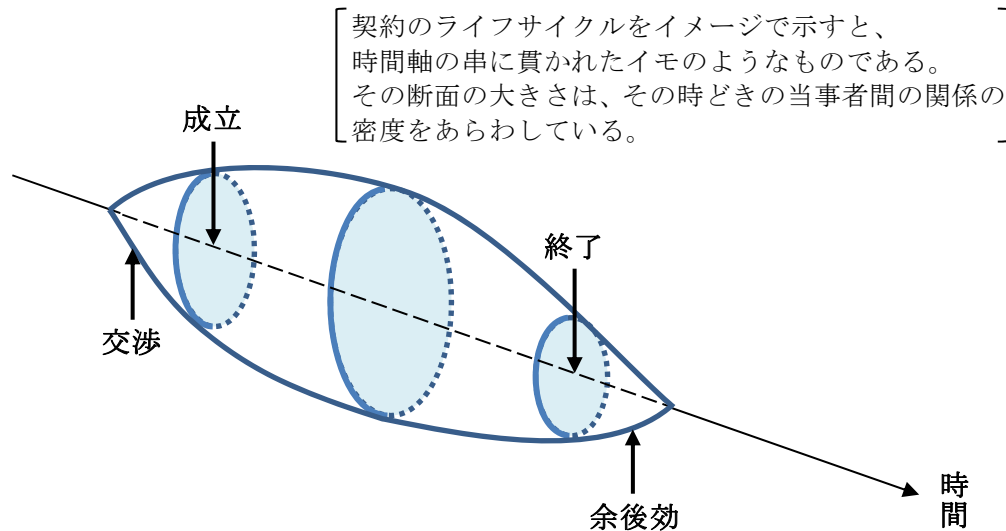
3) 契約のプロセス

「契約のプロセス」とは、内田貴教授が「第1に、現実の契約は一連のプロセスである。それは、小売店での買物のように一瞬にして終了することもあれば、あたかも生き物のように長い生涯をたどることもある。その契約の生涯(ライフサイクル)の各段階において、

⁶ 内田貴(2011)『民法Ⅱ債権各論(第3版)』東京大学出版会2頁。

契約のあるべき姿を想定しつつ、紛争解決のための規範を定めているのが契約法である。」⁷と述べて、図3のように表現している。

図3 契約のプロセス



つまり、契約は単なる点ではなく、成立と終了を結ぶだけの線でもなく、当事者間の関係をも含んだ立体的な構造物であり、生き物のよう流動的である。契約は、契約の成立から始まるのではなく、契約の成立以前（申込みと承諾という過程）から始まっている。そして、契約の終了によって、当事者間の権利義務関係が当然に解消されるわけではなく、権利義務関係が残ったり、新たに発生したりする場合もある。たとえば、賃借人が借家に公共下水道を設置するために支出した有益費の契約終了後の償還（民法 608 条 2 項）や、営業を譲渡した商人に対する競業避止義務（商法 16 条）などである。このように、契約は当事者間の権利義務関係がその過程において逐次変化していくものと考えられる。

4) 契約と不動産の物権変動

人と物との関係が物権であり、典型例としては所有権である。そして、人と人との関係が契約であり、たとえば、売買契約によって所有権が移転する。民法 176 条は「物権の設定及び移転は、当事者の意思表示のみによって、その効力を生ずる。」として、意思主義を採っている。しかしながら、不動産の売買契約は、一般的に契約締結と代金の授受及び引渡しが別々に行われる。そうすると、所有権はいつ移転するのか、という議論が出てくる。判例⁸・通説は意思主義の原則から契約時に所有権が移転とする契約時移転説を採って

⁷ 同上 21 頁。

⁸ 大審院大正 2 年 10 月 25 日判決（民録 19 輯 857 頁）、最高裁昭和 33 年 6 月 20 日判決（民集 12 卷 10 号 1585 頁）。

いるが、登記・引渡・代金支払のいずれかの時点で所有権は移転するという学説も有力である⁹。しかし、近年、別の観点からこの問題を捉えようとする、段階的所有権移転説が台頭してきているといわれる。内田貴教授は、この説を「現実の社会には、所有権というひとつの権利があるのではなく、実は様々な権能（使用権能、収益権能（果実取得権）、処分権能、第三者の侵害に対して妨害排除を請求する権能のほか、滅失のリスクを負担する地位など）の束を『所有権』と呼んでいるに過ぎない。そして、不動産物権変動における所有権の移転時期も、個々の権能ごとにいつそれが移転するかを考える必要がある。」と説明している。そして、「売買契約の前に所有権が売主のもとにあることは異論がないし、履行がすべて完了すれば買主のところへ移ることも異論はないが、その中間の時点においていつ所有権が移るかを確定することは意味のないことで、個々の権能とともに徐々に移ると説明するのが実体に合っている」¹⁰と述べて、この説を支持している。

5) 契約の解除とは

契約の解除は、契約終了の形態のひとつである。契約の終了とは、たとえば、売買契約は、基本的には1回限りの単発的な契約のため、履行によって終了する。賃貸借契約のように、ある期間において継続的に履行が行われるものについては、期間の定めがある場合は、期間の満了によって契約は終了し、期間の定めがない場合は、解約の申入れによって終了する。契約によって、その終了の形態はそれぞれであるが、各契約に共通の終了形態として解除がある。

内田貴教授は「無効・取消原因がなく、有効に成立した契約は、もはや勝手に破棄することはできないが、一定の条件のもとに一方的な契約の破棄が認められることがある。この一方的な破棄の意思表示を解除という。」¹¹と述べているように、解除は契約の成立後、一方の当事者による意思表示（単独行為）によって、契約がはじめから存在しなかったのと同様の状態に戻す効果を生じさせるものである。解除の意思表示ができる権利を解除権という。解除権には、法律の規定によって認められる法定解除権と、契約の中に当事者間の合意によってあらかじめ定めておく約定解除権がある。

また、契約の解除を当事者間の合意によって行うものを合意解除という。当事者間の合意によるので、合意解除自体がひとつの契約であり、新たな契約が成立すると考える。これも契約終了の形態のひとつである。

国税通則法施行令6条1項2号に規定されている「解除権の行使によって解除され」た場合とは、法定解除あるいは約定解除であり、「当該契約の成立後に生じたやむを得ない事

⁹ 川島武宜（1987）『所有権法の理論（新版）』岩波書店 222 頁他。

¹⁰ 内田貴（2008）『民法Ⅰ総則・物権総論（第4版）』東京大学出版会 433 頁。

¹¹ 内田貴（2011）『民法Ⅱ債権各論（第3版）』東京大学出版会 85 頁。

情によって解除され」た場合は、合意解除である¹²。

解除の種類について、次の表4にまとめた。

表4 解除の種類

解除の種類	法律行為	発生根拠	具体例
法定解除	単独行為	各契約類型に共通の解除権	債務不履行 (民法541条～543条)
		各契約類型個別の解除権	請負の瑕疵担保責任など (民法635条など)
約解除		当事者が合意によって契約の中に規定	手付解除・買戻しなど
合意解除	契 約	当事者の合意	紛争・膠着状態解決のための示談など

6) 解除の効果

契約解除の基本的な効果は3種類とも同じである。解除の効果とは、契約がはじめから存在しなかったのと同様の状態に戻す効果を生じさせることであり、具体的には、①法的拘束力からの解放、②原状回復、③損害賠償の3点である。ただし、この3点を、解除という行為から矛盾なく理論的に導き出すための法的構成については、判例・学説に争いがある。判例・学説を表5にまとめてみた。

表5 解除の効果についての判例・学説

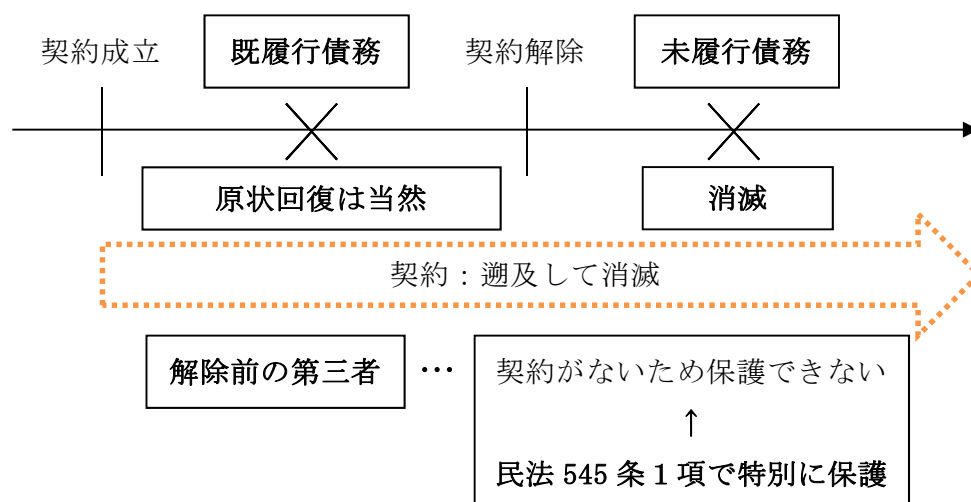
	直接効果説 (判例・通説)	間接効果説	折衷説
解除の遡及効	あり	なし	なし
未履行債務	遡及的消滅	拒絶権の発生	将来に向かって消滅
既履行債務＝ 原状回復義務 (民法545条1項)	不当利得返還義務の 一種であり、原状回復 義務にまで拡大	契約は存続している ため、1項により特 別に原状回復義務	原状回復義務
第三者保護 (民法545条1項 但書)	遡及効からは認めら れないため、3項によ り特別に遡及効制限	遡及効がないため、 すべて対抗問題。 1項但書は注意規定	遡及効がないため、 すべて対抗問題。 1項但書は注意規定

¹² 伊川正樹(2012)「相続発生後、法定申告期限前に売買契約を解除した場合の相続税の課税財産」税務QA 118号64頁。

債務不履行による 損害賠償 (民法 545 条 3 項)	遡及効からは認められないため、3 項により特別に認められる。	契約が存続しているから当然認められる。	遡及的消滅でないため、債務不履行責任は残る。
------------------------------------	--------------------------------	---------------------	------------------------

直接効果説は、契約解除の直接の効果は、契約の効力の遡及的消滅であり、これを前提として契約関係の清算を導き出すものである。未履行債務は、契約がはじめからなかったことになるため、当然に履行の義務を免れ、既履行債務は、法律上原因のない給付となり、不当利得に該当するため不当利得返還義務が生じる、と説明する。ただし、第三者保護及び債務不履行による損害賠償については、契約がはじめからなかったことになることと第三者の保護及び損害賠償請求ができないため、民法 545 条 1 項但書により、遡及効を制限することで特別に第三者を保護することになる。この直接効果説が、判例¹³・通説のとする立場である。ただし、売買契約で引渡し後契約が解除されるまでの買主の目的物使用による利益の返還は不当利得返還といえるが、目的物の返還自体も不当利得返還といえるのかという疑問があり、直接効果説での理論構成には問題があると考えられている¹⁴。

図 4 直接効果説



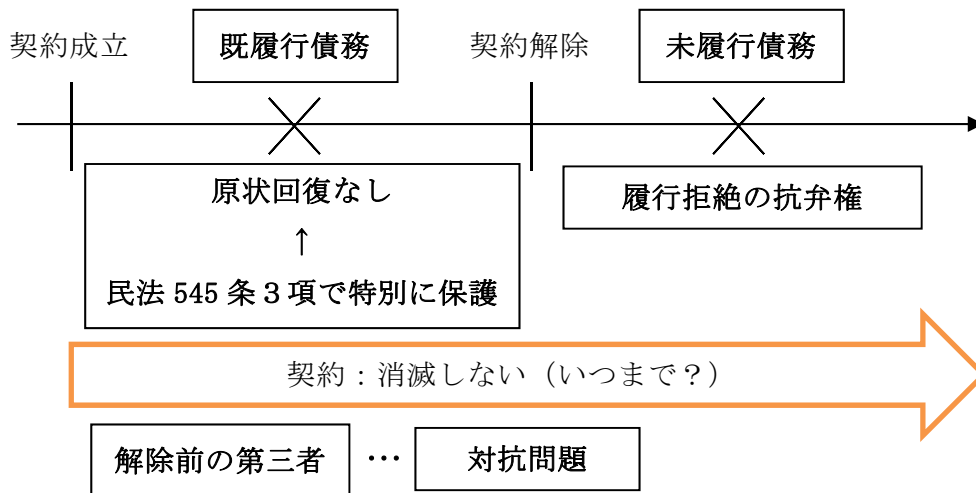
間接効果説は、契約解除の直接の効果は、当事者間に原状回復の債権・債務関係を発生させるにとどまり、それが履行されることによって、初めて契約関係が消滅することを前提に契約関係の清算を説明するものである。この説によると、解除によっても契約上の債

¹³ 大審院大正 9 年 4 月 7 日判決 (民録 26 輯 458 頁)、最高裁昭和 32 年 3 月 8 日判決 (民集 11 卷 3 号 513 頁)、最高裁昭和 35 年 11 月 29 日判決 (民集 14 卷 13 号 2869 頁)。

¹⁴ 水本浩 (1995) 『契約法』有斐閣 109 頁。

権・債務関係は消滅しないため、第三者保護については、すべて対抗問題で解決でき、債務不履行による損害賠償責任も当然残るため、直接効果説では説明しにくい部分が理論的に説明できる。しかし、逆に直接効果説で理論的に説明できる、未履行債務については、履行拒絶の抗弁権が生じ、既履行債務については新たな返還義務が生じるとするが、契約がいつ消滅するのかという問題も含めて理論構成としては弱いと考えられている¹⁵。

図5 間接効果説

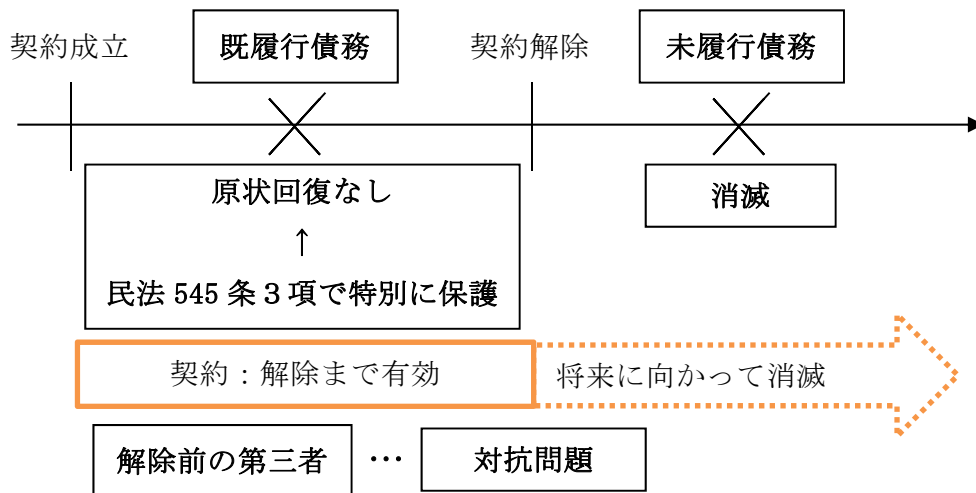


折衷説は、その名称のとおり、直接効果説と間接効果説の長所を折衷したものであり、契約解除の直接の効果は、将来に向かって消滅するものとし、解除までの債権・債務関係は残るため、第三者保護については対抗問題で解決でき、債務不履行による損害賠償責任は残る。そして、未履行債務は当然消滅し、既履行債務は原状回復義務を発生させると説明する。また、北村実教授は「少なくとも解除の部分の起草担当者穂積委員に関しては、遡及効（法律要件たる契約の遡及的失効）を否定しているようにみえる。」として、民法の起草者の見解は「全体的には折衷説に近い。」¹⁶と述べて、折衷説が直接効果説と間接効果説の中間をとって出てきた見解ではないとしている。すなわち、民法の契約解除の趣旨目的は契約の遡及的失効ではなかったと考える。

¹⁵ 同上 108 頁。

¹⁶ 北村実（1978）「契約解除効果論の再検討-ドイツにおける理論展開を手がかりにして-」私法 40 号 174 頁。

図6 折衷説



水本浩教授は「解除権の行使によって契約は清算過程に入りこみ、未履行債務はその時点で損害賠償義務を発生させて消滅し、既履行債務はその時点で原状回復義務および損害賠償義務を発生させて消滅するという法律構成が、わが国の実定法体系に最もマッチしているように考えられる。」¹⁷と述べている。筆者も、判例・通説である直接効果説よりも折衷説のほうが、理論的であり、整合的ではないかと考える。

7) 手付解除と履行の着手

広島事件において、売買契約書 10 条に「引渡期日までに、売主は買主に手付金の倍額を支払い、また、買主は売主に手付金を放棄してこの契約を解除できる。ただし、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。」という約定があった。これは民法 557 条の「買主が売主に手付を交付したときは、当事者の一方が契約の履行に着手するまでは、買主はその手付を放棄し、売主はその倍額を償還して、契約の解除をすることができる。」と同趣旨であり、このような機能をもつ手付を解約手付という。よって、広島事件における売買契約書 10 条の規定は約定解除の合意を示したものと見える。

次に、解約手付には「当事者の一方が契約の履行に着手するまで」の「履行に着手」の解釈をめぐって議論がある。最高裁昭和 40 年 11 月 24 日判決（民集 9 卷 14 号 2140 頁）では「債務の内容たる給付の実行に着手すること、すなわち、客観的に外部から認識し得るような形で履行行為の一部をなし又は履行の提供をするために欠くことのできない前提行為をした場合を指す」と判示しているが、具体的ではなく、個々の事案ごとに判断されているようである。たとえば、最高裁昭和 33 年 6 月 5 日判決（民集 22 卷 6 号 1311 頁）では、買主が代金をすぐ支払えるように準備して、売主に履行の催促をしていれば履行の着手があったと認められた。また、最高裁昭和 40 年 11 月 24 日判決は、履行の着手の要件を解除

¹⁷ 水本浩（1995）『契約法』有斐閣 110 頁。

の相手方を保護するための要件と理解した。内田貴教授も「解除の相手方が契約を信頼して行動し、解除によって損害を被るようなところまで進んだ時点で、はじめて解除を制限すれば十分である。履行の着手は、そのための論理と見るべきだろう。」¹⁸と述べており、履行の着手よりも解除の自由を重要視しているようである。

8) 小括

以上、契約について、民法の規定を確認してきたので、ここで整理する。

(1) 契約とは当事者間の意思の合致、すなわち合意により成立し、民法においては当事者間に権利・義務関係を生じさせ、法的拘束力をもつものである。

(2) 人に対して一定の行為を請求する権利を債権といい、一定の行為をしなければならない義務を債務という。契約は債権の発生原因のひとつである（同時に債務も発生する）。

(3) 契約とは、成立から終了までの過程において、様々な権利・義務関係を当事者にもたらすだけでなく、成立前及び終了後も当事者を拘束することがある。

(4) 人と物との関係である物権は、人と人との関係である契約によって変動する。

売買契約における所有権の変動時期については、判例・通説は契約時移転説であるが、本論文においては、近年有力となっている段階的所有権移転説によって検討していくこととする。

(5) 契約の解除には、法定解除・約定解除・合意解除の3つがある。国税通則法施行令6条1項2号「解除権の行使によって解除され」た場合とは、法定解除あるいは約定解除であり、「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」た場合は、合意解除である。筆者は、約定解除は、もともと当事者間の合意によって自由に解除できる事由を定めたものであり、当事者の意思による解除であるから、約定解除によって解除することは自由であるが、租税法上は、解除者の帰責性を考慮して、解除の理由が当事者の単なる都合によるものか、それとも、相手側の債務不履行等のやむを得ない理由によるものかを厳密に区別して扱うべきであると考ええる。

(6) 解除の効果については、民法上、直接効果説・間接効果説・折衷説の3つがある。契約開始時に遡及して契約は、はじめからなかったものとする直接効果説が判例・通説である。しかし、筆者は、無効や取消しとは異なり、契約開始後の事情によって契約をなかったものとするのが解除であるから、遡及的に契約を消滅させる必要はなく、解除時から将来に向かって契約を消滅させる折衷説が、法的拘束力からの開放・原状回復・損害賠償の3つの効果を十分確保でき、理論的にも整合性があると考ええる。租税法においても折衷説を採用するのが合理的であると考ええる。

(7) 民法においては手付解除が広く認められている。解除を認めない理由となる履行の

¹⁸ 内田貴 (2011)『民法Ⅱ債権各論 (第3版)』東京大学出版会 121頁。

着手については、相手方の損害の度合いによって判断されているようである。広島事件の手付解除は、相手方がマンション建設の準備を進めており、履行に着手していると考えられるが、設計料等の支払いは行われておらず、解除によって損害を被るところまでは至っていないから、解除の効果は認めてよいと考える。

2. 相続税の課税根拠並びに相続財産及びその評価

相続税は、「相続」により財産を取得した者に対して課される税金である。しかし、相続税法は「相続」を定義していない。小野塚久枝教授は「相続税法は、相続人間における遺産の取得資格の関係を規定している家族法のみならず、被相続人に属していた権利・義務の相続人への移転という財産取得の一態様として財産法にも関連している。したがって、相続税の特質は、家（または個人）を基礎単位としてなっている『社会』への影響と、『経済』的影響、『家族関係』への影響など、多面的に連動し機能する租税であり、他の税とは本質的に異なっている。」¹⁹と述べている。そこで、民法と相続税法のかかわりから考察する。

1) 民法における「相続」の沿革

まず、民法における「相続」の沿革をみってみる。内田貴教授は「相続」の意義について、「歴史的に見ると、相続は主として身分的地位の承継を意味していた。日本の場合も、旧法のもとでは、相続の中心は『家』の主としての戸主の地位を承継する家督相続であった。しかし、その後財産の帰属の問題として純化され、今日において相続とは、私有財産制のもとにおいて、死者の財産を誰かに帰属させるための制度となっている。したがって、相続は誰についても生ずるものとして制度化されている。しかし、財産がなければ相続は実際上問題とならない。このため、相続制度が機能する中心的な場面は、財産を有する成人（多くの場合は父親）が死亡したときである。」²⁰と述べている。このように、日本において「相続」は、家父長制と言われる家制度に根付いた封建的な制度から始まった。明治31年に旧民法964条以下において制定された「相続」は、長子単独相続であり、「家」を継ぐことが目的であったため、相続放棄は許されず、相続人となる長子以外は「相続」とは無縁であった。この後、第二次世界大戦を経て昭和22年に現行民法が施行され、家督相続が廃止となり、私有財産を均分相続するものとなった。この現行民法の施行により、「相続」の目的は家制度の維持から私有財産の分与に変わった。

さらに、内田貴教授は「民法典の定めている相続法は、歴史的な産物であって、様々な社会的・思想的背景のもとに成立した制度が結合してできたものである。このため、相続

¹⁹ 小野塚久枝（2003）『21世紀における相続税改革』税務経理協会 83頁。

²⁰ 内田貴（2011）『民法Ⅳ親族・相続（補訂版）』東京大学出版会 323頁。

制度全体を一つの根拠によって一元的に説明することは困難である。社会学的な観点から相続の根拠を考える限り、必然的にそれは多元的な説明になる。そして、どんなに多元的であっても、またたとえ併存する根拠が相互に矛盾するものであっても、社会学的な説明としては差し支えない。しかし、法解釈学の観点はこれとは異なる。法解釈学は、相続に関して何か問題が生じたときに、それを解決する規範を示さなければならない。法解釈学にとって『相続の根拠』論は、そのような解釈論の正当化根拠を提供するものであることが期待されている。²¹と述べている。つまり、「相続」の根拠は多様であって、統一的な根拠として説明することが難しい。内田貴教授は「相続」について3つの根拠を挙げている。①被相続人の意思を重視する考え方、②遺産形成に貢献した者への潜在的共有財産の清算とする考え方、③被相続人が生活をともにしていたであろう一定の範囲の遺族の生活保護を中心に捉える考え方、である。そして、内田貴教授は、①に対しては、遺留分制度の存在、遺言相続の少なさ及び法定相続制度の存在という現実からすると、あくまで補助的な根拠であろうとし、②に対しては、配偶者に常に相続権が認められることは説得的であるが、清算の要素が部分的であり、それだけでは根拠づけに無理があるとし、③が現代の相続の現実の機能からして最も説得的であるとしている²²。

2) 相続税の沿革と課税の根拠

次に、相続税の沿革と立法根拠をみてみる。明治31年の旧民法による「相続法」の制定後、明治38年に相続税法が施行され、「相続税」が誕生した。明治37年に勃発した日露戦争による膨大な戦費は、諸税金の税率引き上げによる増税でも補いきれず、相続税という新たな財源を創設した。このように、財政政策的に立法された相続税ではあるが、法解釈学的には、相続財産の取得という事実を相続による偶発所得の発生ととらえ、その所得に対する負担能力に応じた課税を行うことを根拠としていた。ところが、相続税法創設当時の日本は家督相続であり、財産の取得に対する課税には不向きな社会制度であった。このような、社会制度と財政政策がかみ合わないまま、第二次世界大戦後の民法改正まで、相続を家督相続(1.2%)と遺産相続(1.5%)²³に区分し、税率の増減等の改正を繰り返しながらも、旧相続税法は続いた。

昭和22年に新憲法が施行されたことに伴って、民法は家督相続を廃止し、相続税法も家督相続の区分を廃止した。また、新たに贈与税を創設し、賦課課税方式から申告納税方式へと改める等、抜本的な改正が行われた。その後、シャウブ勧告によって昭和25年に課税

²¹ 同上324頁。

²² 内田貴(2011)『民法Ⅳ親族・相続(補訂版)』東京大学出版会325頁。

²³ 括弧内の数字は、明治38年相続税法創設時の最低税率。課税価格に応じた累進税率を採用し、家督相続と遺産相続それぞれの中で被相続人と財産の取得者の親疎に応じて3つに区分していた。最高でも20%未満であり、現在と比べると低い税率であった。(小野塚久枝(2003)『21世紀における相続税改革』税務経理協会90頁「明治38年の相続税の税率表」参考。)

方式が、遺産課税方式から遺産取得課税方式に変更され、一生の贈与の累積と相続とを合わせて課税するという一生累積課税制度が採用された（一生累積課税制度は、主に執行上の理由から昭和 28 年に廃止）。そして、昭和 33 年の税制改正によって、わが国独自の法定相続分課税方式が採用された。

昭和 33 年の税制改正の契機となった昭和 32 年 12 月の「相続税制改正に関する税制特別調査会答申」（以下、「昭和 32 年答申」という。）で、初めて「富の再分配」、「所得税の清算」及び「不労所得に対する課税」が立法根拠として登場した。「富の再分配」については、「富の集中を抑制するという社会政策的な意味を有するものである。このような考え方を推し進めたものとして個人が生存中富を蓄積できるのは、その人の優れた経済的手腕に対して社会から財産の管理運用を信託されたことの結果と見ることができるのであるが、その相続人は被相続人と同様に優れた経済的な手腕を有するとは限らないから、相続の開始により被相続人から相続人に対して財産が移転する際に被相続人の財産の一部は、当然社会に返還されるべきであるとするものである。」とし、「所得税の清算」については、「人の死亡及び相続という事実は、被相続人が生前において受けた社会及び経済上の各種の要請に基づく税制上の特典その他租税の回避等により蓄積した財産を把握し課税する最もよい機会であり、この機会にいわば所得税あるいは財産税の後払いとして課税するには、遺産額を課税標準とすることが当然の帰結となるとするものである。」とし、「不労所得に対する課税」については、「遺産取得に対する課税は、遺産の偶然の帰属による不労所得に対する課税であるとするものである。＜中略＞次に、大資産の取得に重い税を課すことにより、社会政策的な観点から重要な意義があるとして位置づけられている。すべての個人は経済的に機会均等であることが望ましく、このような観点から、個人が財産を相続等により無償取得した場合に、その取得財産の一部を課徴するのが適当とするものである。」²⁴としている。

平成 12 年 7 月の税制調査会答申「わが国税制の現状と課題」（以下、「平成 12 年答申」という。）の中の「相続税の意義」において「相続を契機とした財産移転に対する相続課税の課税根拠については、遺産課税方式を採るか遺産取得課税方式を採るかにより位置付けは若干異なる面はありますが、基本的には、遺産の取得（無償の財産取得）に担税力を見出して課税するもので、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものと考えられます。その際、累進税率を適用することにより、富の再分配を図るという役割を果たしています。また、相続課税を、被相続人の生前所得について清算課税を行うものと位置付ける考え方もあります。これは、相続課税が、経済社会上の各種の要請に基づく税制上の特典や租税回避などによって結果として軽減された被相続人の個人所得課税負担を清算

²⁴ 昭和 32 年 12 月税制調査会「相続税制改正に関する税制特別調査会答申」（日本租税研究協会 PDF）14 頁。

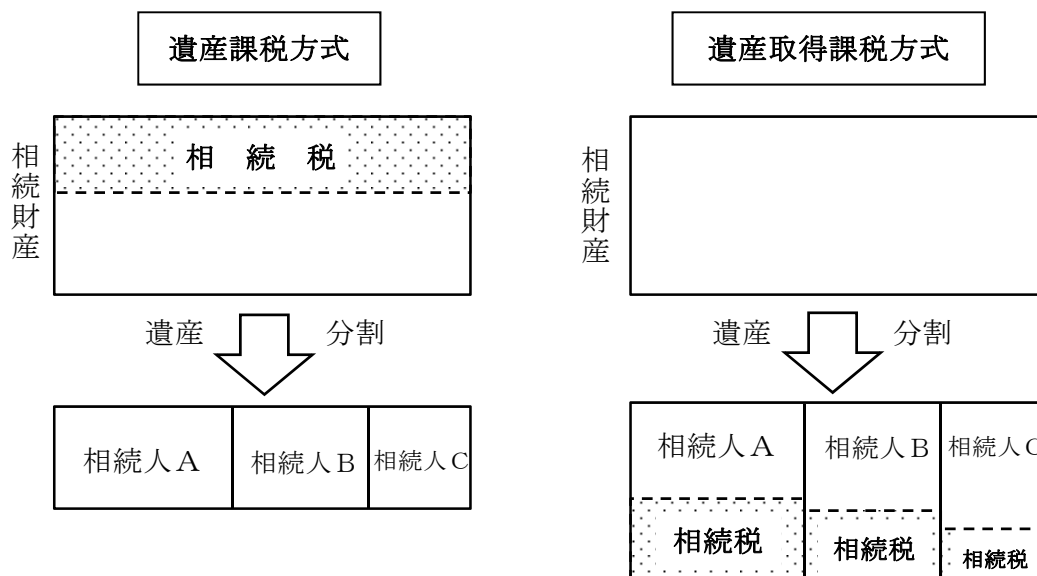
する役割を果たしている面があるというものです。」²⁵と説明している。このように、昭和32年答申において説明された課税根拠は、約40年を経た平成12年答申においてもほとんど変わることなく課税根拠として説明されている。

3) 相続税の課税方式

平成12年答申の中で、「相続を契機とした財産移転に対する相続課税の課税根拠については、遺産課税方式を採るか遺産取得課税方式を採るかにより位置付けは若干異なる面はありますが」としているように、相続税の課税根拠と課税方式は密接に関連している。

金子宏教授は「相続税には、制度の建て方として2つの類型がある。第1の類型は、遺産税（括弧内省略）と呼ばれ、人が死亡した場合にその遺産を対象として課税する制度である。この制度は、英米系の国々で採用されており、人は生存中に蓄積した富の一部を死亡にあたって社会に還元すべきである、という考え方に基づいている。このタイプの相続税は、本来の意味における財産税である。第2の類型は、遺産取得税と呼ばれ、人が相続によって取得した財産を対象として課税する制度である。この制度は、ヨーロッパ大陸諸国において採用されており、偶然の理由による富の増加を抑制することを目的としている。このタイプの相続税は、実質的には所得税の補完税である。」²⁶と説明している。

図7 遺産課税方式と遺産取得課税方式



²⁵ 平成12年7月税制調査会「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」（日本租税研究協会PDF）290頁。

²⁶ 金子宏（2015）『租税法（第20版）』弘文堂583頁。

これを、昭和 32 年答申の課税根拠と対応させてみると、遺産課税方式は、被相続人が残した遺産は、社会一般から受けた利益によるものであるから、蓄積された富に相続税を課し、社会に還元するという「富の再分配」、あるいは、遺産の一部は、生前において受けた税制上の特典その他租税の負担軽減等により蓄積されたものであることから、一生を通じた「所得税の清算」をするという課税根拠を実現するものである。一方、遺産取得課税方式は、相続人が、相続という偶発的な事実によって財産を取得するのであり、これは不労所得に値するものであるから、所得税を補完するという「不労所得に対する課税」という課税根拠を実現するものである。この二つの課税方式を、表 6 で比較した²⁷。

表 6 遺産課税方式と遺産取得課税方式

課税方式	遺産課税方式	遺産取得課税方式
課税根拠	<ul style="list-style-type: none"> ● 富の再分配 ● 所得税の清算 	<ul style="list-style-type: none"> ● 不労所得に対する課税 (所得税の補完課税)
課税対象	<ul style="list-style-type: none"> ● 被相続人の財産 	<ul style="list-style-type: none"> ● 相続人が相続で取得した財産
長所	<ul style="list-style-type: none"> ● 制度が単純明快で実務上も簡明 ● 一生を通じての税負担の清算 ● 遺産の仮装分割の予防 	<ul style="list-style-type: none"> ● 個人的担税力に応じた課税 ● 相続人平等の原則に合致 ● 富の集中の抑制
短所	<ul style="list-style-type: none"> ● 担税力との関係では不十分 ● 富の集中抑制・分割促進が不十分 	<ul style="list-style-type: none"> ● 遺産の仮装分割のおそれ ● 分割が困難な財産は税負担が重い
採用国	アメリカ・イギリス	ドイツ・フランス等西欧諸国

わが国独自の制度である法定相続分課税方式は、遺産取得課税方式を基本として、相続税総額は各相続人の実際の取得にかかわらず法定相続人の数と法定相続分によって一律に算出し、その総額を各相続人が実際取得した割合によって按分して課税するというものである。この課税方式は、遺産取得課税方式の欠点である、分割困難な財産に対する重課及び遺産の仮装分割の解消を試みたものである。しかし、たとえば、相続人の取得財産の価額が同じであっても、遺産総額が異なると相続税額が異なること、あるいは、遺産総額が

²⁷ 岩下忠吾（2003）「相続税を検証する」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』法律文化社 93 頁参考。

同じであっても法定相続人の数によって相続税額が異なること等、かえって、水平的公平がなされていないという弊害をもたらした。本来なら、課税根拠によって決まる課税方式を、その欠点を解消しようとして複雑な課税方式を採用したことにより、かえって、本来の課税根拠及び課税目的を不明確にしてしまったように思われる。

4) 相続税の相続財産

相続税の課税物件である相続財産について、相続税法は同法2条で「相続又は遺贈に因り取得した財産」と規定するのみである。そのため、相続財産については特別の定めがある場合のほかは、もっぱら解釈に委ねられている。

民法の規定をみると、民法896条は「相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する。但し、被相続人の一身に専属したものは、この限りでない。」として、被相続人の一身専属権以外の財産法上の法的地位といえる全ての権利義務を包括的に相続することとしている。内田貴教授は「たとえば、父親がその所有する不動産の売買契約を締結した直後に死亡したとすると、相続人である子は、契約上の売主たる地位を承継することになり、登記移転義務、代金請求権、引渡債務、取消権、解除権のほか、善意・悪意、過失・無過失などの主観的態様も承継する。」²⁸と述べている。これは、内田貴教授が支持している物権変動の段階的所有権移転説に整合している。

また、相続税法基本通達11の2-1は「法に規定する『財産』とは、金銭に見積ることができる経済的価値のあるすべてのものをいうのであるが、なお次に留意する。」として、「物権、債権及び無体財産権に限らず、信託受益権、電話加入権等が含まれること。」及び「法律上の根拠を有しないものであっても経済的価値が認められているもの、例えば、営業権のようなものが含まれること。」としている。金子宏教授も「動産・不動産はもとより、特許権・著作権等の無体財産権、鉱業権・漁業権等の営業上の権利、私法上・公法上の各種の債権等、経済的価値に対する支配権が広く相続税の課税の対象となる。」²⁹と述べているように、相続税法上の相続財産は民法における相続財産よりも範囲が広いと考える。

5) 相続財産の評価

税額を算出するためには、課税物件の評価を行って、財産の価額を算定しなければならない。石島弘教授は、評価とは「財貨又は権利の価値を測定することであり、価値を測定するということは、貨幣経済社会においては貨幣額（金銭価値）で表す」³⁰ことをいうと述べている。

²⁸ 内田貴（2004）『民法Ⅳ親族・相続（補訂版）』東京大学出版会 357頁。

²⁹ 金子宏（2015）『租税法（第20版）』弘文堂 588頁。

³⁰ 石島弘（1995）「相続税の課税標準と公的土地の評価の一元化—大阪地裁平成7年10月17日判決を契機に—」税法学 535号7頁。

相続財産の評価について、相続税法は同法 22 条で「この章で特別の定めのあるもの³¹を除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」とするのみであり、取得時における時価についての定義及び算定方法は規定されていない。したがって、相続財産の評価は、特別の定めがある場合のほかは、もっぱら解釈に委ねられている。神戸地裁昭和 55 年 4 月 18 日判決（行集 31 巻 4 号 905 頁）は「一般に、市場を通じて不特定多数の当事者間における自由な取引により市場価格が形成される場合には、これを時価とするのが相当である」としており、これと同旨の判決がいくつかある³²。学説では、金子宏教授が「客観的な交換価値のことであり、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額を意味する。」³³と述べている。田中治教授は「当該相続財産を処分するとした場合において形成される、客観的交換価値を意味するものと思われる。」³⁴と述べており、客観的交換価値は、裁判所・学説においてほぼ共通した概念であると思われる³⁵。実務においては、相続財産は財産評価基本通達に従って評価されている。そこで、財産評価基本通達 1（2）をみると、「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期（括弧内省略）において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」としており、学説とほぼ変わらない表現で時価が定義されている。

実際の財産評価基本通達による土地の評価額は、取引価額を下回っている。財産評価基本通達の前身である「相続税財産評価に関する基本通達」（以下、「相続税財産評価基本通達」という。）³⁶が適用されていた時代には、「土地でいえば、相続税評価額は、取引価額の 7 掛けといわれる公示価格のさらに 7 掛け」といわれ、実際の取引価額の半額にも満たなかったようである³⁷。第 3 章で取り上げる裁判の売主死亡事例では、通達による評価額と取引価額の割合は約 44.4%、買主死亡事例にいたっては約 15.6%である。現行の財産評価基本通達は、公示価格の 80%を目標として評価額を設定しており³⁸、取引価額と通達によ

³¹ 相続税法 23 条ないし 26 条に、地上権、永小作権、定期金に関する権利、生命保険金に関する権利及び流木について、評価方法が定められており、これらは法定評価といわれている。

³² 同旨の判決として、大阪高裁平成 10 年 4 月 14 日判決（判時 1674 号 40 頁）、東京高裁平成 7 年 12 月 18 日判決（税資 214 号 860 頁）など。

³³ 金子宏（2015）『租税法（第 20 版）』弘文堂 618 頁。

³⁴ 田中治（1991）「相続財産の取得とその評価」日本税法学会創立 40 周年記念祝賀『税法学論文集』日本税法学会 62 頁。

³⁵ 客観的交換価値以外とするものとして、収益還元価額説、高野幸大（1995）「租税法の原理と政策・相続財産の評価と納税」租税法研究 23 号 25 頁。

³⁶ 「相続税財産評価に関する基本通達」は昭和 39 年に制定された。平成 4 年に「財産評価基本通達」に名称変更し、評価方法も一部改正されている。

³⁷ 高橋靖（1988）「租税法事例研究（1）－不動産の売買契約成立時から所有権移転の効力発生時までには売買契約の当事者が死亡した場合の相続税法上の評価－」流通経済大学論集 22 巻 3 号 25 頁。

³⁸ 平成 3 年 12 月税制調査会「平成 4 年度の税制改正に関する答申」4 頁で「評価割合を地価公示価格水準の

る評価額の価格差は以前よりは小さくなっている。広島事件では、通達による評価額と取引価額の割合は約 76.3%である。

土地は個別的で非代替的なものであり、実際の売買も当事者間の交渉能力や特殊な事情によって取引価額が変動することは多々あり、客観的に評価することは容易なことではない。そのため、納税者が相続税の申告に際し、財産評価基本通達による評価額を時価として用いることは、簡便かつ明確であり、課税公平の観点からも望ましい。金子宏教授は「租税法は侵害規範であるから、納税者に不利益な内容の慣習法の成立の余地はない。しかし、納税者に有利な慣習法の成立は認めるべきであろう。すなわち、納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱が、租税行政庁によって一般的にしかも反覆・継続的に行われ（行政先例）、それが法であるとの確信（法的確信）が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって拘束されると解すべきである」³⁹と述べて、さらに「相続税の課税対象としての土地は、現在一般に時価よりも低く評価されている（時価の 8 割で評価されている。この点については、一般的に時価よりも低く固めの評価をすることは違法ではない、という行政先例法が成立していると解するほかはないであろう）」⁴⁰と述べて、財産評価基本通達を行政先例法としている。しかし、田中治教授は「納税者に有利な行政先例法を認めることによって課税庁の恣意的評価を防ごうとする意図は、十分に理解できるとしても、法源として行政先例法を認めることには、その課税要件の不明確さ等からみて、消極的にならざるをえない。」⁴¹と述べて、反対している。

このように、財産評価基本通達による評価については賛否両論あるが、実務上は財産評価基本通達による評価が広く行われている。

6) 小括

以上、「相続」について、民法、相続税法の規定を確認してきたので、ここで整理してみる。

(1) 明治 31 年に旧民法 964 条以下において制定された「相続」は、長子単独相続であり、「家」を継ぐことが目的であったが、昭和 22 年の現行民法によって「相続」は、私有財産の分与に変化した。「相続」の根拠は社会学的には多元的であるが、法解釈学的には、被相続人の一定の範囲の遺族の生活保護が中心的な考え方である。

(2) 明治 38 年に施行された相続税法は、日露戦争による膨大な戦費を補うために財政政

80%程度に引き上げるによりその適正化を図る」としている。

³⁹ 金子宏 (2015)『租税法 (第 20 版)』弘文堂 107 頁。

⁴⁰ 金子宏 (2015)『租税法 (第 20 版)』弘文堂 91 頁。

⁴¹ 田中治 (1991)「相続財産の取得とその評価」日本税法学会創立 40 周年記念祝賀『税法学論文集』日本税法学会 68 頁。

策的に立法されたが、法解釈学的には、「相続」を相続財産の取得という偶発的事実による所得の発生ととらえ、その所得に対する課税を根拠としていた。昭和 32 年答申で、「富の再分配」、「所得税の清算」及び「不労所得に対する課税」が根拠として示され、現在もこの 3 つが課税根拠と考えられている。

(3) 相続税の課税方式は、遺産課税方式と遺産取得課税方式とがあり、現行の課税方式は、遺産取得課税方式を基本とした法定相続分課税方式である。相続税の課税根拠と課税方式は密接な関係にあるが、このような併用方式を採用した結果、相続税の課税根拠が不明確になっているように思われる。

(4) 相続財産について、相続税法に定義規定はない。民法の「相続」の規定によると、被相続人の一身専属権以外の財産法上の法的地位といえる全ての権利義務が相続財産である。内田貴教授によると、被相続人が売買契約を締結した直後に死亡した場合、相続人は、契約上の売主たる地位を承継し、物権変動の段階的所有権移転説により、登記移転義務、代金請求権、引渡債務などの様々な権利義務が相続財産となる。そして、相続税法上は、金銭に見積ることができる経済的価値のあるすべてのものが相続財産となり、無体財産権、私法上・公法上の各種の債権等、経済的価値に対する支配権なども含めて、広く相続税の課税の対象とされている。

(5) 相続財産の評価は、相続税法 22 条によって、相続開始時の時価とされている。しかし、時価の定義規定はない。一般的には、客観的な交換価値のことであり、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額と解釈されているが、実務上は財産評価基本通達による評価額が時価として用いられている。ただし、土地についての財産評価基本通達による評価額は、公示価格よりも低い。また、通達が法源となるか、という議論について、裁判所は「国税庁長官の基本通達は、下級行政機関の権限の行使についての指揮であって、国民に対し効力を有する法令ではないとした判断は、正当である。」⁴²としており、さらに、「通達は、元来、法規の性質をもつものではないから、＜中略＞裁判所がこれらの通達に拘束されることのないのはもちろんで、裁判所は、法の解釈適用にあたっては、通達に示された法令の解釈とは異なる独自の解釈をすることができ、通達に定める取扱いが法の趣旨に反するときは独自にその違法を判定することもできる筋合である。」⁴³として、納税者も、裁判所も、通達には拘束されないとの見解を示している。通達はいくまでも行政機関内部における指針であり、法律の根拠なしに定められるものであるため、租税法律主義の観点からは、法源ではないと考える。

しかし、金子宏教授は、財産評価基本通達は行政先例法と解する旨の見解を述べている。

⁴² 最高裁昭和 38 年 12 月 24 日判決（訟月 10 卷 2 号 381 頁）。

⁴³ 最高裁昭和 43 年 12 月 24 日判決（民集 22 卷 13 号 3147 頁）。

第3章 売買契約中に相続が開始した場合(相続開始後に契約が解除されなかったとき)

売買契約中に相続が開始した場合(相続開始後に契約が解除されなかったとき)の相続財産は、広島事件判決と平成15年事件判決は、売買代金債権であると判断している。この判断は、昭和61年売主事件最判に従ったものである。そこで、奇しくも同じ日に判決がなされた昭和61年売主事件最判及び昭和61年買主事件最判を中心に、売買契約中に相続が開始した場合の相続財産及びその評価について、判決に対する学説、実務上の取扱いを考察する。

1. 裁判所の判断

1) 売主死亡事例

(1) 事案の概要

被相続人Aは、その所有する農地について、昭和47年7月7日、甲社との間で売買価額45,397,000円とする売買契約を締結し、当該契約に基づき甲社に事実上当該農地を引渡して宅地造成工事を進行させ、売買契約日に手付金6,000,000円及び同年9月30日に内金10,000,000円の合計16,000,000円を受領した後、同年11月25日に死亡した。なお、本件土地に係る農地法5条1項所定の届出は、同年10月7日になされ、同月10月20日に受理されている。また、残金は、相続開始後の同年12月15日に受領し、同年12月16日に所有権移転登記がなされた。

被相続人Aの相続人Xらは、本件相続に係る相続税の申告に当たり、相続財産は被相続人Aが所有していた農地であるとして、その価額を評価通達により20,185,438円と評価して課税価格に算入し、相続開始日までに収受した売買代金は債務控除の対象として相続税の申告をした。

これに対し所轄税務署長は、本件土地は相続財産に属せず、売買代金のうち未収入金29,397,000円を相続財産と認定して更正処分を行った。

相続人Xらは、当該更正処分の取消しを求めて提訴した。

(2) 裁判所の判断

i) 第一審判決(東京地裁昭和53年9月27日判決(行集32巻1号118頁))は、本件売買契約においては、当事者間に本件土地の所有権の移転時期を売買代金完済の時とする旨の特約があり、代金完済の時に譲渡人の死亡後であったことから、相続開始当時所有権は移転しておらず、本件土地は相続財産に含まれることとなり、売買代金の未収入金は、相続開始当時には当該農地の所有権が移転していない以上、未だ被相続人の債権として確定していないから、当該未収入金は相続財産に属せず、また、既収の部分については、預り金として相続債務に属するものであると判示し、相続人Xらの主張を全面的に認容した。

ii) 控訴審判決(東京高裁昭和56年1月28日判決(行集32巻1号106頁))は、本件土地所有権は、第一審と同様相続財産に含まれるとの判断を示した。すなわち、「売買代金の

支払完了時に目的物件の所有権が移転するという特約がある売買においては、代金未払の間は所有権が売主に留保され、買主には移転しないのであるから、右所有権と対価関係にたつ売買代金債権も確定的に売主に帰属するに至らないとみるのが相当である。ちなみに、所有権留保の特約のない通常の売買においては、売買成立と同時に目的物件の所有権は売主から買主に移転すると同時に売主は売買代金債権を取得し、これに伴って、資産的価値も所有権が債権に転化するとみられるのであるが、本件のように所有権留保の特約がある場合には、右のような法的及び経済的変動は代金支払の完了時まで確定的には発生していないとみられるのであることから、「売買代金債権は確定的には被控訴人らに帰属せず、したがって、同債権を課税物件と解するのは相当でないものというべく、本件土地の所有権をもつて課税物件と解すべきである。」とした。そして、当該土地の評価額については、まず、相続税法 22 条と評価通達との関係に関して、「相続税法 22 条は、相続財産の価格は特別に定める場合を除いて当該財産の取得時における時価による旨定めているのみで、同法は土地の時価に関する評価方法をなんら定めていないのである。そこで、国税庁において財産評価通達を定め、その評価基準に従って各税務署が統一的に土地の評価をし、課税事務を行っていることは周知のとおりである。したがって、評価基準によらないことが正当として是認されうるような特別な事情がある場合は別として、原則として、評価基準による評価に基づいて土地の評価を行うことが相続税の課税の公平を期する所以であると考えられる。」としたうえで、本件のように「相続開始時における土地の評価額が取引価額によつて具体的に明らかになつており、しかも、被相続人若しくは相続人が相続に近接した時期に取引代金を全額取得しているような場合において、その取引価額が客観的にも相当であると認められ、しかも、それが評価通達による路線価額との間に著しい格差が生じているときには、通達の基準により評価することは相続税法 22 条の法意に照らし合理的とはいえず、本件土地の評価については、「取引価額をもつてすることが正当として是認しうる特別な事情があるというべきであり、その時価については売買代金と同額と評価すべきものである。」とした。ただし、本件土地の売買に関しての手付金及び内金としての合計金 16,000,000 円は、「相続開始当時、現金、預金あるいはその他の相続財産に混入しており、本件土地の価額の計算に当つては、手付金等 16,000,000 円相当分は、本件土地の価額から離脱しているとみて、これを控除するのが相当である」として、第一審判決を取り消し、被控訴人 X らの請求を棄却した。

iii) これに対し上告審判決(最高裁昭和 61 年 12 月 5 日判決(訟月 33 卷 8 号 2148 頁))は、第一審及び控訴審判決が課税財産を土地所有権と認定したのに対し、「原審の適法に確定した事実関係のもとにおいては、たとえ本件土地の所有権が売主に残つているとしても、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ないものであり、相続人らの相続した本件土地の所有権は、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つて、本件において相続税の課税財産となるのは、売買残代金債権 29,397,000 円(手

付金、中間金として受領済みの代金が、現金、預金等の相続財産に混入していることは、原審の確定するところである。) であると解するのが相当である」とし、本件課税財産は売買残代金債権であるとの判断を示し、評価額については、本件土地の価額を売買残代金債権と同額であるとした原審の判断を是認して上告を棄却した。

本件における相続税の課税価格は、次のようになる。

表 7 課税価格の比較

	相続財産		課税価額
原告 X の主張・ 地裁判決	積極財産	農地としての評価額	20,185,428 円
	消極財産	(なし)	
	差引課税価額		20,185,428 円
高裁・ 最高裁判決	積極財産	売買代金	45,397,000 円
		手付金・内金	△16,000,000 円
		合 計	29,397,000 円
	消極財産	仲介料	△ 400,600 円
	差引課税価額		28,996,400 円

2) 買主死亡事例

(1) 事案の概要

被相続人 B は、昭和 49 年 1 月 30 日、乙社との間で売買代金 19,164,000 円で買い受ける旨の契約を締結し、同日手付金 2,000,000 円を支払い、当該売買に係る仲介手数料 487,470 円を支払うことを約した被相続人 B は、同年 2 月 13 日、農業委員会に対し、本件土地につき農地の所有権移転に関する農地法 3 条による許可を申請し、同農業委員会は同年 2 月 26 日にこれを許可する旨の決議をして、同年 3 月 7 日付で被相続人 B に通知した。しかし、被相続人 B は、同年 2 月 28 日に死亡していた。相続人 Y は、上記の許可取消願を申請し、同年 3 月 16 日に本件契約にかかる売買残代金 17,164,000 円を乙社に支払うとともに、同年 4 月 11 日に改めて同農業委員会に対し、同条所定の許可申請をし、同年 5 月 8 日付でその許可を受け、同年 5 月 20 日に本件土地の所有権移転登記をした。なお、相続開始時には本件契約における仲介手数料 487,470 円は未払いであった。

相続人 Y は、同年 3 月 11 日に本件相続に係る相続税の申告(修正申告)に際し、当該農地を相続財産とし、評価通達による評価額 2,991,360 円を算入し、当該売買代金の未払分及び仲介手数料 17,651,470 円を相続債務として申告した。これに対して所轄税務署長は、本件農地は相続財産にならず、また、売買残代金及び仲介手数料は相続債務にならないとして更正処分等を行った。相続人 Y は、当該更正処分の取消しを求めて提訴した。

(2) 裁判所の判断

i) 第一審判決（名古屋地裁昭和 55 年 3 月 24 日判決（訟月 26 卷 5 号 883 頁））は、農地の所有権移転を目的とする法律行為については、当事者において農地法 3 条所定の許可を受けない限り、所有権移転の効力は生じないのであるから、相続開始前に被相続人が農地の買受契約を締結し、土地の引渡しを受けて使用収益を始めていたとしても、その生存中に当該農地の所有権移転についての許可を受けない限り、当該農地は被相続人の所有とはならず、従って、本件土地は相続税の課税の対象となる財産とはなり得ないと判示した。

また、農地法の許可との関係については、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、農業委員会は被相続人 B からの許可申請を審議し、相続開始前に許可決議をしていたが、それは単なる農業委員会内部における意思決定にすぎず、いまだ許可としての効力は生じていないが、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、一方特段の事由がない限り、当該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した。

そして、その評価については、基本通達にはその適用すべき財産の中に、当該各請求権等は含まれていないばかりか、その規定する各種財産の評価に関し、全国的な課税の公平を期するため課税庁の評価方法として一般的な基準を示したものであって、そこに定められている方法が絶対的なものではなく、他の方法により、よりの確な時価を把握できる場合には、その方法によるのが相当であると解すべきであるとした上で、具体的には、本件相続により相続人 Y が取得した債権的請求権としての所有権移転請求権等の価額については何ら特別の定めがないので、相続開始時における時価によることとなるが、その時価は、当該土地の取得価額が通常取引価額に比して著しく高額であるとか、もしくは低額であるとかの特段の事情がない限り、取得価額（買受代金と仲介手数料との合計額 19,651,470 円）に一致すると解するのが相当であると判示し、相続人 Y の請求を棄却した。

ii) また、控訴審判決（名古屋高裁昭和 56 年 10 月 28 日判決（税資 121 号 104 頁））においても第一審の判断が支持された。

iii) さらに、上告審判決（最高裁昭和 61 年 12 月 5 日判決（民集 149 号 263 頁））では、農地を譲渡した場合における所得税の取扱いと農地の贈与を受けた場合の贈与税との取扱いとに極端な差異を生じるとの相続人 Y の主張に対して、「所論違憲の主張のうち、農地の譲渡に係る譲渡所得課税等における取扱いとの不均衡を前提とする主張は、右取扱いは専ら所得税等の課税時期に関するものであって相続税の課税対象となる財産いかんの問題とは全くその性質を異にするから、その前提において失当というべきであり、また、『相続税財産評価に関する基本通達』の定める評価方法による農地の評価との不均衡を前提とする主張は、本件相続税の課税財産は具体的な売買契約によりその時価が顕在化しているとみら

れる前記債権的権利であつて、これを所論の通達に定める評価方法により評価するものとされている農地自体と同様に取り扱うことはできないから、やはりその前提において失当というほかない。」と判示した。

本件における相続税の課税価格は、次のようになる。

表 8 課税価格の比較

	相続財産		課税価額
原告 Y の主張	積極財産	農地としての評価額	2,991,360 円
	消極財産	未払代金	△17,164,000 円
		仲介料	△ 487,470 円
		合 計	△17,651,470 円
差引課税価額		△14,660,110 円	
地裁・高裁・ 最高裁判決	積極財産	売買代金	19,164,000 円
		仲介料	487,470 円
		合 計	19,651,470 円
	消極財産	(原告と同じ)	△17,651,470 円
差引課税価額		2,000,000 円	

3) 小括

昭和 61 年両最判は、売買契約中に相続が開始した場合の初めての最高裁の判断であり、後の裁判所の判断もほとんどこれに従っている。売主死亡事例の裁決及び判決の数は多くない。一方、買主死亡事例はかなり多い。売主死亡事例の裁決及び判決について、昭和 48 年 9 月 26 日裁決は、相続財産は土地所有権、その評価は通達評価によるとしていたが、昭和 61 年売主事件最判以降、相続財産は売買代金債権、その評価は取引価額による判断が定着している。表 9 は売主死亡事例の裁決・判決をまとめたものであるが、太線を引いたところから相続財産及びその評価の結論が変更になっている。

表9 売主死亡事例の裁決・判決

財産	裁決・判決	相続財産	評価	備考
農地	昭和48年9月26日裁決	土地所有権	通達評価	
農地	東京地裁昭和53年9月27日判決	土地所有権	通達評価	
	東京高裁昭和56年1月28日判決	土地所有権	取引価額	特別な事情
	最高裁昭和61年12月5日判決	売買代金債権	取引価額	
宅地	平成9年5月14日裁決	売買代金債権	取引価額	
農地	名古屋地裁平成11年10月29日判決	売買代金債権	取引価額	
	名古屋高裁平成12年11月29日判決	売買代金債権	取引価額	

買主死亡事例の裁決・判決をまとめたものが表10である。初期の昭和51年4月15日裁決こそ相続財産を前渡金としたが、昭和61年買主事件最判以降は所有権移転請求権、及びその評価は取引価額で一致している。東京地裁昭和62年10月26日判決は、相続財産を所有権移転請求権としたものの、その評価は通達評価によるとし、最高裁までこの判断が維持された。他の判決と比べて例外的な事例である。売買契約から相続開始まで13年が経過しており、農地法の許可もなく、占有もしておらず、いわゆるいわくつきの土地であり、売買代金4,000,000円は既に支払い済みであったため、これを相続財産として相続税の申告を行ったところ、課税庁が通達による評価額24,168,038円として更正処分を行い、裁判所もこの更正処分を認めた事例である。この事例は、昭和61年両最判の後の事例にもかかわらず、それとは異なる判断をしており、更正処分を行った課税庁も、それを是認した裁判所も、一貫性に欠けていると言わざるを得ない。

表 10 買主死亡事例の裁決・判決

財 産	裁決・判決	相続財産	評 価	備 考
農 地	昭和 51 年 4 月 15 日裁決	前渡金	取引価額	
	浦和地裁昭和 54 年 3 月 28 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
	東京高裁昭和 55 年 5 月 21 日判決	所有権移転請求権	取引価額	確定
農 地	名古屋地裁昭和 55 年 3 月 24 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
	名古屋高裁昭和 56 年 10 月 28 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
	最高裁昭和 61 年 12 月 5 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
宅 地	浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
	東京高裁昭和 58 年 8 月 16 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
	最高裁昭和 62 年 5 月 28 日決定	所有権移転請求権	取引価額	
	東京高裁昭和 62 年 9 月 28 日判決	所有権移転請求権	取引価額	差戻審
	最高裁平成 2 年 7 月 13 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
宅 地	昭和 61 年 4 月 25 日裁決	所有権移転請求権	取引価額	
農 地	東京地裁昭和 62 年 10 月 26 日判決	所有権移転請求権	通達評価	契約後 13 年経過
	東京高裁平成 1 年 8 月 30 日判決	所有権移転請求権	通達評価	
	最高裁平成 5 年 5 月 28 日判決	所有権移転請求権	通達評価	
農 地	名古屋地裁平成 3 年 5 月 29 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
	名古屋高裁平成 4 年 4 月 30 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
	最高裁平成 5 年 2 月 18 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
宅 地	千葉地裁平成 10 年 4 月 23 日判決	所有権移転請求権	取引価額	確定

2. 学説の動向

1) 田中治教授による分類

昭和 61 年両最判に対して、様々な見解が展開された。裁判において争点となった「相続財産は何か」と「その評価額はいくらか」を中心に議論がなされており、この 2 点を基軸として分類されることが多い。田中治教授は「一般に、売買契約履行途中で買主または売主が死亡した場合において、その相続財産を何と考え、それをどう評価するかについては、大別して、3 種の考え方があるように思われる。」⁴⁴と述べて、学説を 3 つに分類しているので、以下田中治教授の見解に従って、考察していく。

(1) 第一説は、「被相続人が土地の所有権の移転の前に死亡したときは、所有権の移転が

⁴⁴ 田中治 (1991) 「相続財産の取得とその評価」『税法学論文集：日本税法学会創立 40 周年記念祝賀』日本税法学会 89 頁。

ないのであるから、買主死亡の場合に相続財産に含まれるべき土地に関する財産なるものはなく、他方、売主死亡の場合は、当該土地が相続財産となる、とするものである。また、売主死亡の際の土地の評価は、基本通達によると考える⁴⁵とするものであり、さらに「所有権の移転の有無を重視して、その移転がない場合には、相続財産の存在を、いわば売買契約締結前の財産状況において把握するものといえる。買主死亡の場合は、相続財産を現金又は預金（いずれは土地の対価として資産の形態を変えるのであるが）として捉え、また売主死亡の場合は、土地（いずれは金銭の形態をとるのであるが）として捉えるのである。この考え方も、一貫して主張される限り、それなりの合理性を持つものといえよう。」⁴⁶と評価している。

この説は、課税庁が課税の統一性を図るために事務連絡の形式で定めていた「昭和48年1月19日付事務連絡（売買契約に係る土地の評価）による取扱」の「所有権が売主に留保されているケース」に依拠したものと思われ、昭和61年両最判がなされる以前に、課税庁が行っていた課税処理である。

（2）第二説は、「買主死亡の場合と売主死亡の場合とでは、その相続財産は必ずしも同種の権利ではない、とするものである。これは、問題の売主死亡の場合においては、法的には土地の所有権は移転していないのであって、課税上これを無視することはできないとなお考えることによるのであろう。すなわち、買主死亡の場合の相続財産は、当該土地の所有権移転請求権等の債権的権利であるとしつつ、売主死亡の場合のそれは、残代金請求権ではなく、その土地そのものであるとする」⁴⁷という考え方である。ただし、売主死亡の場合の相続財産を土地としても、その評価については見解が分かれており、①契約による取引価額であるとする説と、②評価通達に基づく評価額であるとする説がある。

①について、金子宏教授が「評価基本通達の定める諸方式は、土地がストックの状態にある場合を前提として定められていると解すべきであるから、相続開始前に土地の売買契約が締結され、相続開始時にはその所有権はまだ移転していないがすでに移動を開始している（フローの状態に入っている）ような場合（括弧内省略）には、その評価は、原則として、その契約によって形成された取引価額によって行うべきであろう（括弧内省略）。なお、相続開始前に土地の譲渡を受けたが、まだ所有権が移転していない場合の相続財産は、前述のように所有権移転請求権であると解すべきであるが、その評価も原則として契約によって形成された取引価額によって行うべきである。」⁴⁸と述べていることを根拠に挙げている。品川芳宜教授、佐藤康検事及び橋本守次税理士等がこの考え方を示している。

⁴⁵ 田中治（1991）「相続財産の取得とその評価」日本税法学会創立40周年記念祝賀『税法論文集』日本税法学会89頁。

⁴⁶ 同上92頁脚注。

⁴⁷ 同上89頁。

⁴⁸ 金子宏（2015）『租税法（第20版）』弘文堂622頁。

②については、昭和 61 年両最判に対して最も多い見解であり、清永敬次教授、山田二郎弁護士及び関根稔弁護士等がこの説を示している。後述の首藤重幸教授による分類の項で詳しく説明する。

(3) 第三説は、「売買契約履行途中の被相続人の死亡の結果、相続財産に含まれるのは債権的権利である、とするものである。買主死亡の場合は、所有権移転請求権等の債権的権利が相続財産となり、その評価は、売買契約におけるその土地の取得価額によることになり、売主死亡の場合は、売買残代金債権が相続財産となり、その評価は、当該債権の額面金額によることになる。これが最高裁判所の理解するところである。これは第一説の対極にある考え方である。」と述べており、売主の相続財産を「債権的権利であると解することが、相続財産の存在を、被相続人の死亡時又は土地所有権の移転時、という一点において判断するのではなく、一連の取引の過程を現実的、総合的に把握したうえで、当該取引の最終段階で認識することを意味するのであれば、その段階が形式的には相続開始の時点を超えているとはいえ、それはそれなりの合理性をもつものであろう。問題の債権的権利は、その実現によって確定的に相続財産を構成するものと考えられるが、売主又は買主の地位をも併せて承継した相続人は、その取引の過程を完結させるのが通例であろう。その意味では、取引の最終過程を前提として、相続財産を観念することには理由があるといえよう。」⁴⁹としている。

(4) 以上、3つの説を、表 11 にまとめた。

表 11 売買契約中に相続が開始した場合の相続財産とその評価額の学説

分類		第一説	第二説		第三説
売主死亡	相続財産	土地	土地		債権的権利
	評価額	通達評価額	通達評価額	取引価額	取引価額
買主死亡	相続財産	現金又は預金	債権的権利		債権的権利
	評価額	なし	通達評価額	取引価額	取引価額
支持者	判決	昭和 61 年売主 事件地判		昭和 61 年売主 事件高判	昭和 61 年両最 判
	学説		清永・山田・高 梨・関根・田中	品川・佐藤康・ 橋本	
特徴		土地所有権の 移転の有無を 重視	評価基準適用 上の平等原則 を重視	相続税法 22 条 「時価」の法意 を重視	その取引の最 終段階の財産 価値を重視

⁴⁹ 田中治 (1991) 「相続財産の取得とその評価」日本税法学会創立 40 周年記念祝賀『税法学論文集』日本税法学会 90 頁。

そして、田中治教授は「売主死亡の場合との対比においても、買主死亡の場合の相続財産とされる所有権移転請求権等の債権的権利は、その目的となっている土地の価額を持って評価することが適切であると思われる。問題の債権は土地にしかなりようがないのであり、その場合、たとえ基本通達に基づく評価額が取引価額より低い場合であっても、その評価が一般に行われている限り、平等原則との関連では、通達による評価額を超えることはできないであろう。」⁵⁰として、第二説の評価通達に基づく評価額による見解をとっている。

2) 首藤重幸教授による分類

前項でみてきたように、学説は「相続財産は何か」及び「その評価額はいくらか」を論点として分類することが多いが、首藤重幸教授は別の視点から分類している。

首藤重幸教授は問題点を2つ提起し、それについてどのように考えるかという点を中心に、学説の動向を整理している。その問題点とは、①「農地の所有権移転許可のからむ売買契約に典型的に現れたように、申請から許可までに要する期間には偶然的要素も含まれているにもかかわらず、契約当事者の死亡が許可の先か後かで相続税の負担にかなりの差が出る可能性があるという不公平をどう解決するかということである、一般的にいえば、（許可がからまない売買契約でも）死亡が契約完結前か後かで同様な不公平が生ずる可能性にどう対処するかということ」（以下、「問題A」という。）と、②「買主死亡の場合に発生する余剰債務控除の創出を是認するかどうかという問題」⁵¹（以下、「問題B」という。）の2点である。余剰債務控除とは、たとえば、買主死亡による相続財産が通達の評価によれば3,000,000円であるのに対し、その財産の取引価額が10,000,000円で、これが未払代金債務となっていると、相続税の債務控除は10,000,000円となり、差引き10,000,000円－3,000,000円＝7,000,000円が控除益となってしまうことである。そのため、借入をして通達評価の低い不動産を購入することで節税をする等の問題が生じる⁵²。以下、首藤重幸教授の整理にしたがって、学説をみていく。

（1）初期に登場したのは品川芳宣教授の「適確時価把握説」と首藤重幸教授が称されて

⁵⁰ 田中治（1991）「相続財産の取得とその評価」日本税法学会創立40周年記念祝賀『税法学論文集』日本税法学会92頁。

⁵¹ 首藤重幸（1988）「契約当事者の死亡後に完結する土地の譲渡と相続税」税務事例研究1号75頁。

⁵² 実際にあった事例として、被相続人が相続開始直前に借入れた資金で不動産を購入し、相続税は通達評価により購入金額の約17%で評価され、相続開始直後に相続人によって市場価格で他に売却され、その売却金で借入金を返済した。課税庁に取引価額によって更正処分が行なわれ、裁判所もそれを認めた。東京地裁平成4年3月11日判決（判例タイムズ821号274頁）。なお、このような節税を防止するために新設された旧措置法69条の4（取得後3年間は路線価で評価せず取得価額をもって課税する）が適用される以前の事例だった。（旧措置法69条の4はバブル景気崩壊により平成8年に廃止された。）

いる説である。品川芳宣教授は、買主死亡事例の判決(東京高裁昭和 55 年 5 月 21 日判決⁵³)に対する論文において「農地の売買が進行している場合に、農地の移転時期いかに相続税の課税に直接影響を及ぼすべきではない」として、相続財産が何であるかについて、相続開始が契約完結の前か後かを問わない解釈を提起するものである。そして、「当該相続財産を農地であると解しても、あるいは売買代金請求権ないし当該農地の所有権移転請求権であると解しても、その経済的価値は、当該売買契約に表示される売買代金が当該農地の通常の時価を顕現している限り、当該売買代金以外何ものでもないのである」⁵⁴と説いている。品川芳宣教授の説に対して、首藤重幸教授は「前記の二つの『問題 A、B』を相続財産の評価に評価通達を適用せず、実際の取引価額を使うことで(結果的には相続人に不利な形で)一挙に解決しようとするのである。このような説に立てば、契約完結前の所有権の移転時期の確定は重要な意義を持たなくなることは言うまでもない。」⁵⁵としている。

また、橋本守次税理士も「相続財産は農地の所有権移転請求権であって『農地及び農地のうゑに存する権利(地上権、永小作権、耕作権)』とは異なるから、これを農地と同視して評価することは適当ではなく、単なる債権として評価すべきであって、<中略>その価額が当該農地について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るとすれば、その売買価額と仲介手数料の額の合計額すなわち農地の取得価額をもって、当該農地の所有権移転請求権の相続開始時の時価と解することが適当であろう。」⁵⁶として、適確時価把握説を採っている。

(2)次に登場するのは、佐藤康検事の昭和 61 年買主事件地判に対する論文である。佐藤康検事は、品川芳宣教授の説をさらに進めて「仮に本件土地について農業委員会の許可が相続開始直前になされ、相続人 Y が相続によって本件土地の所有権を取得したとしても特別の事情のない限り、評価通達によらないで評価することになろう。さらに、近隣農地の所有者死亡の場合、本件事例を適正な売買事例としてこれに比準させることが可能となり、名古屋高裁昭和 50 年 11 月 17 日判決『税務訴訟資料』83 号、522 頁⁵⁷も同様の理解に立っている。まさに適正な売買実例があればこれを資料として利用することはかえって公平の原則に合致し算定の客観性と公正を保たせる適切な方法であるということもできよう。」⁵⁸と述べている。

首藤重幸教授は、佐藤康検事の説の登場によって、適確時価把握説の問題点がより明確になったという。この説について関根稔弁護士は、例えば、①土地を購入して数日以内に

⁵³ 訟月 26 卷 8 号 1444 頁。第一審は浦和地裁昭和 54 年 3 月 28 日判決(訟月 25 卷 7 号 1976 頁)。

⁵⁴ 品川芳宣(1980)「農地の買受中に相続が開始した場合の相続財産とその評価」税経通信 35 卷 12 号 209 頁。

⁵⁵ 首藤重幸(1988)「契約当事者の死亡後に完結する土地の譲渡と相続税」税務事例研究 1 号 76 頁。

⁵⁶ 橋本守次(1980)「農地相続と課税価格の計算」月刊税務事例 12 卷 12 号 14 頁。

⁵⁷ 個人の法人に対する土地の譲渡が低廉譲渡であるとされた更正処分の取消し請求事件。

⁵⁸ 佐藤康(1981)「買受農地につき農地法 3 条の許可前に相続が開始した場合の相続財産とその評価」税務弘報 29 卷 3 号 163 頁。

相続が開始した場合、②3年前に土地を購入して相続が開始した場合、③相続後近日内に土地を売却した場合、④隣地について売買実例がある場合等につき、取引価額が証明されれば、通達評価に優先して取引価額で評価するべきであると解するのかどうか、と疑問を呈している⁵⁹。首藤重幸教授もこの説によれば「適確な時価が把握できる場合は、それが通達に優先するという以上、時価が把握できる限り、理論的にはどこまでも通達を排除してゆく必要がある」⁶⁰ために取引価額を適用する範囲はどこまでも拡大しうる、と批判している。

(3) 適確時価把握説に対する批判として、通達評価による評価額によるべきとする見解がある。山田二郎弁護士が、前述の買主死亡事例の東京高裁昭和55年5月21日判決に対する論文の中で、相続財産は判決と同様に所有権移転請求権とするが、その評価は判決が取引価額とするのに対し、通達評価によるべきであると反対している。その理由として、相続財産が「農地であるときは評価通達の適用があり、許可前の所有権移転請求権であるときは評価通達の適用がないというのは、売買によって取得したその経済的価値がまったく同じものであるのに、おかしいことである。〈中略〉実体の同じ財産について評価が違ふというのは、租税平等主義に照らしても、もちろん許されないことである」⁶¹と述べている。さらに、金子宏教授が「評価基本通達の基本的内容は、長期間にわたる継続的・一般的適用とそれに対する国民一般の法的確信の結果として、現在では行政先例法になっていると解されるので、特段の理由がないにもかかわらず（特段の理由のある場合につき、基通第1章6参照）、特定の土地について評価基本通達と異なる方法を用いて高く評価することは違法であると解すべきであろう」⁶²と述べていることを根拠に、山田二郎弁護士も「評価通達の定める基準は、時価を上回るものでない限り、行政先例法としての法的拘束力を持つものと位置づけることができる。」⁶³と通達に行政先例法としての法的拘束力があるとして、相続財産が何であっても通達で評価を統一することによって、問題Aが解決されるとしている。このように、通達によって評価するべきだとする説を、首藤重幸教授は「評価通達適用説」と称している。

しかし、評価通達適用説には問題がある。それは、問題Bの余剰債務控除の創出である。積極財産が通達によって取引価額より著しく低く評価されると、取引価額である残代金債務（消極財産）の方が大きくなってしまふ。山田二郎弁護士は、最高裁昭和61年買主事件高判に対する論文の中で「このような不合理なことが起るとしても、やはり、本件土地を

⁵⁹ 関根稔（1982）「土地所有権移転請求権の評価－相続税に関連して－」税法学 380号 14頁。

⁶⁰ 首藤重幸（1988）「契約当事者の死亡後に完結する土地の譲渡と相続税」税務事例研究 1号 77頁。

⁶¹ 山田二郎（1981）「買受けた農地について知事の許可前に相続が開始した場合の相続財産の評価」月刊税務事例 13巻 3号 18頁。

⁶² 金子宏（2015）『租税法（第20版）』弘文堂 622頁。

⁶³ 山田二郎（1981）「買受けた農地について知事の許可前に相続が開始した場合の相続財産の評価」月刊税務事例 13巻 3号 17頁。

目的とする債権の評価は、評価通達により、土地の評価に準じて算定すべきであり、他方、代金債務はこれに応じて（残代金を比率計算して）低く評価すべきであり、余剰債務控除を認めるべきものではないと考える。」⁶⁴と述べており、このように余剰債務控除を比率によって圧縮すべきとする説を、首藤重幸教授は「評価通達適用余剰債務控除圧縮説」と称している。

同じく、評価通達適用余剰債務控除圧縮説に立つ説として、清永敬次教授が挙げられる。昭和 61 年買主事件地判に対する論文の中で、買主死亡の場合の相続財産は債権的請求権であるとしたうえで「問題は、相続税法上特に評価方法について定められている場合を除き、財産の評価については一般に『相続税財産評価基本通達』に従って財産の種類によっては時価より著しく低い価額で評価されてきていることである。このような場合、通達の評価が時価より低い場合であつても、その評価が一般に行なわれている限り、平等原則との関係で、むしろ通達による評価を超える評価は許されないと考えなければならないと思われる。＜中略＞本件のような債権はその目的となつている土地の価額をもつて評価するのが適当であろう。もしそうであるならば、本件のような債権についても土地に関する通達の評価によるべきではないかと思われる。＜中略＞なるほど、土地所有権移転請求権等の債権的請求権と土地所有権そのものとはこれを同一の権利ということとはできない。しかし、その評価、金銭的価値のうえで同一のものとするのを適当とするのであるならば、後者について通達により一般的になされている評価によるのが自然であると思われる。」⁶⁵と説いている。清永敬次教授も山田二郎弁護士と同じく、問題 A に対しては相続財産が土地所有権であっても債権的請求権であっても通達による評価で統一するという解決法を述べている。清永敬次教授は、問題 B に対しては「本件のように同一取引から生ずる本来等価値である債権と債務について、その評価額に差が生ずるとするのはやはり納得しにくいことである。＜中略＞問題となる積極財産の評価が著しく低くなされるときは、それと直接関連する債務についてもこれに応じて低く評価すべきではないかと思われる。」⁶⁶と述べて、余剰債務控除が発生しないよう債務額を圧縮すべきとしている。ただし、実際にどのような割合でどれだけ圧縮するのかという計算方法までは具体的に述べていない。

（４）首藤重幸教授は、これまでの学説は「売主死亡と買主死亡の双方の関連を意識しながらも、どちらか一方に重点を置いて論じる傾向が存した。そこで、一方でこれまでの学説の成果を踏まえながら、他方で双方の関連を体系的に整理しようとする試みが示されることになった。」⁶⁷という。

まず、樋口哲夫検事は、昭和 61 年売主事件高判に対する論文の中で「農地の売買契約成

⁶⁴ 山田二郎（1984）「土地（買主の死亡）」税経通信 39 巻 15 号 146 頁。

⁶⁵ 清永敬次（1981）「判例評論」判例時報 995 号 154 頁。

⁶⁶ 同上 155 頁。

⁶⁷ 首藤重幸（1988）「契約当事者の死亡後に完結する土地の譲渡と相続税」税務事例研究 1 号 79 頁。

立後、所有権移転未済の状態における買主側の相続財産が債権的な所有権移転請求権とすれば、売主死亡による売主側の相続財産は、買主側の相続財産とされる所有権移転請求権に対応するもの、すなわち、所有権移転請求権の対価である売買代金債権（土地譲渡対価請求権）と解するのが整合的な考え方のように見える。」と述べて、売主側の相続財産は売買代金債権としながらも、判決の「代金未払の間は所有権が売主に留保され、買主には移転しないのであるから」という部分に着目し、「土地所有権は買主側の相続財産に属しないと判示しているのであるから、この考え方と整合的解釈をすれば、＜中略＞相続開始の時点では、本件土地の所有権は亡Aにあったといわざるを得ない。」⁶⁸として、売主側の相続財産は土地であると説いている。首藤重幸教授が、この樋口哲夫検事の見解を「体系的整合性という問題意識からは売主側の相続財産は売買代金債権と言うべきこととの整合化に苦しんでいる」と表現している。なお、樋口哲夫検事は問題Bに関しては言及していない。

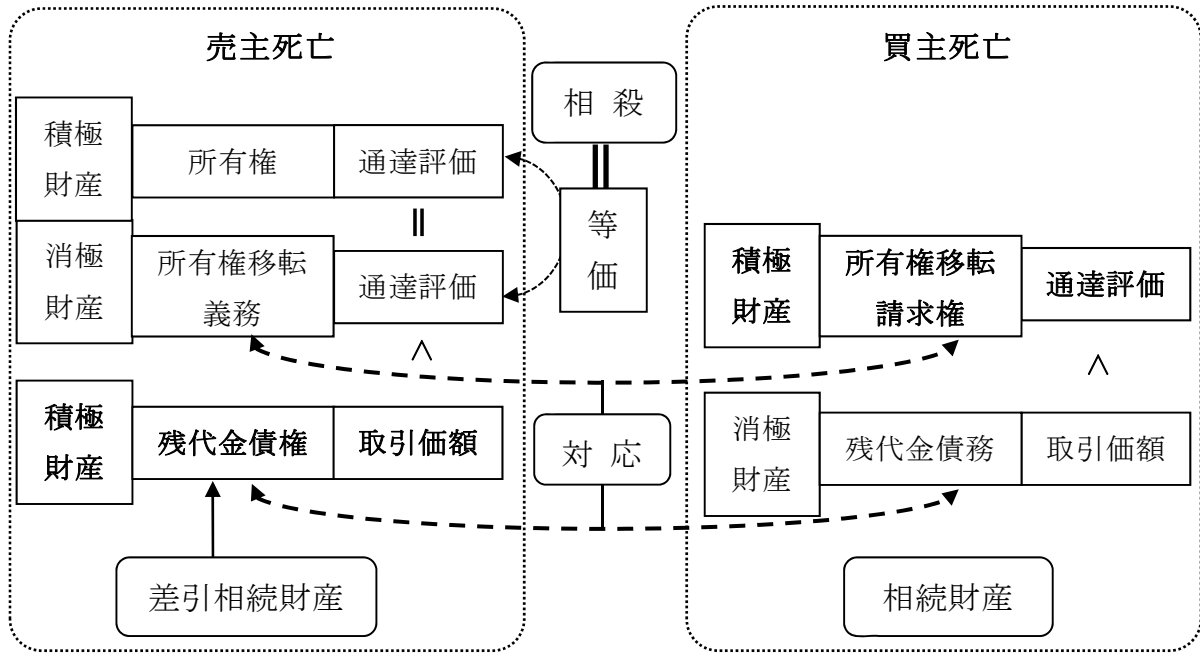
次に登場するのが、適確時価把握説を批判した関根稔弁護士である。関根稔弁護士も昭和61年売主事件高判に対する論文の中で「本件における相続財産は積極財産として土地所有権と残代金債権、そして債務として土地所有権移転義務ということになるのではないであろうか。本件売買契約が残代金支払時に所有権を移転するとの契約であるとしても、契約として有効である以上、契約当事者間の権利義務関係は法律上保護されるものとして発生している。＜中略＞この土地所有権移転義務は土地そのものを移転することを目的とする債務であるから、この債務額は土地所有権の価額を超えることはあり得ず、したがって、この土地所有権と土地所有権移転義務は経済的に等価なものとして相殺されることになり、結局後に残るものは残代金債権ということになる。＜中略＞この残代金債権は短期日内に回収できるものであれば、その額面を持って評価するのが相当と考えている」⁶⁹として、相続財産は残代金債権だと述べている。そして、残代金債権は取引価額で評価すべきとしているので、結論としては適確時価把握説と同じになるが、土地所有権そのものは通達で評価すべきであるとしており、買主死亡の場合、相続財産である所有権移転請求権は「いずれ土地にしかかなりよのない財産であるから、これは税務実務全体の整合性の中で、土地の通達評価額に準じて評価されるものと解すればよい」⁷⁰と述べている。これは、売主の所有権移転義務が通達で評価すべきとしていることとの整合性を考慮したものと思われる。

⁶⁸ 樋口哲夫（1983）「相続財産の種類」別冊ジュリスト・租税判例百選（第二版）111頁。

⁶⁹ 関根稔（1982）「土地所有権移転請求権の評価－相続税に関連して－」税法学 380号 11頁。

⁷⁰ 同上 16頁。

図8 関根稔弁護士の見解



このように、関根稔弁護士は従来とは異なるアプローチによって、売主死亡事件と買主死亡事件での相続財産及びその評価額が異なるという説を提示した。そして、問題Bの余剰債務控除に対しては「土地購入契約をすることにより、その者の財産の内容が変化したのであり、その変化は被相続人が作り出した結果であるから、＜中略＞その流れの途中において相続が開始した場合においても相続人は、もはやその流れを止めることはできず、その結果のみを受忍することになる」⁷¹と述べている。この見解を首藤重幸教授は「ある土地以外の財産が土地に変化することによって発生する相続税上の納税者の利益は現在の相続法制の容認するところである」⁷²と要約し、関根稔弁護士の説を余剰債務控除を肯定する説として「評価通達適用余剰債務控除肯定説」と称している。

首藤重幸教授が整理した学説を表12にまとめた。

⁷¹ 関根稔（1982）「土地所有権移転請求権の評価－相続税に関連して－」税法学 380号 16頁。

⁷² 首藤重幸（1988）「契約当事者の死亡後に完結する土地の譲渡と相続税」税務事例研究 1号 81頁。

表 12 相続財産とその評価と余剰債務控除の諸学説

	<問題 A> 相続財産が所有権移転段階により異なることの不公平性をどう考えるか。	<問題 B> 余剰債務控除を是認するか。	提唱者
適格時価把握説	・所有権移転段階いかんが、課税に直接影響を及ぼすべきではない。	・相続財産が土地であろうと代金請求権であろうと時価が顕現している限り評価は売買代金。 (Bは発生しない)	品川 橋本 佐藤
評価通達適用説	・所有権移転請求権	・評価通達が土地には適用され、請求権には適用されないのは租税平等主義に反する。 (Bの発生を肯定)	山田
評価通達適用・ 余剰債務控除 圧縮説	・債権的請求権 ・所有権と請求権は法的には異なるが評価は同一が自然。	・請求権も評価通達に拠るべきである。 ただし、債務額は圧縮するべき。	清永
評価通達適用・ 余剰債務控除 肯定説	・売主…残代金債権 ・買主…残代金債務	・残代金債権…取引価額 ・残代金債務…通達評価	関根

3) 小括

以上、学説の動向を考察した。田中治教授による分類は、各判決において争点とされている「相続財産は何か」及び「その評価額はいくらか」という点に沿ってまとめており、判決・学説の考え方を整理することができる。首藤重幸教授は時系列的に判決・学説を並べて、その学説が生み出された背景を探るというアプローチにより、最終的に売主死亡と買主死亡の整合性のとれた法的構成を導き出している。このように、昭和 61 年事件両最判に対しては様々な学説が展開されているが、総じて判決に対して反対あるいは批判的なものが多いように思われる。

3. 実務上の取扱い

ここで実務上の取扱いをみておきたい。売買契約中に相続が開始した場合の相続財産と

その評価について課税庁の取扱いは、昭和48年1月19日付事務連絡（以下、「昭和48年事務連絡」という。）から、昭和61年事件両最判がなされるまでとその後で大きく変わった。

1) 昭和48年1月19日付事務連絡

昭和39年に相続税財産評価基本通達が発遣された。この通達によって、評価対象財産が通常の状態にある場合の評価方法については、評価の安全性、統一性、簡便性が確保されることとなった。しかしながら、土地等の売買契約中に相続が開始された事例のような特殊な状況にある場合の財産評価についての取扱いは示されておらず、個々の事案について区々の取扱いがなされていたようである。そこで、売買契約中の土地等に係る相続財産の取扱いについて、国税庁は、昭和48年事務連絡で次のように統一した。①売主に相続開始があった場合、土地の所有権が買主に移転していないときは、その土地が相続財産となり、②売主に相続開始があった場合、土地の所有権が買主に移転しているときは、売買代金の未収部分の金額が相続財産となる。③買主に相続開始があった場合、土地の所有権が買主に移転しているときは、その土地が買主の相続財産となり、評価額は評価基準に基づき評価した価額による。このように、昭和48年事務連絡では、相続開始時に土地の所有権が売主に留保されているか、既に買主に移転しているかを判断の基準として評価対象財産を区分していた。

昭和48年事務連絡の取扱いを表13にまとめた⁷³。

表13 昭和48年事務連絡

課税時期	被相続人	土地の所有権	評価対象財産	評価の方法
売買契約締結前			(売主) 土地	土地の評価基準に基づき評価した金額
売買契約締結後	売主	売主に留保	土地	土地の評価基準に基づき評価した金額
		買主に移転済	売買代金未収金	売買代金のうち課税時期における未収入金部分
	買主	売主に留保	前渡金	手付金額
		買主に移転済	土地	土地の評価基準に基づき評価した金額

⁷³ 笹岡宏保（2008）『具体事例による財産評価の実務－相続税・贈与税－I（平成20年3月改訂）』清文社975頁参考。

2) 平成3年1月11日付国税庁資産税課情報

売主死亡・買主死亡の両事件について、昭和61年に最高裁が判断を示した結果、裁判所の判断もほぼ統一された。それに伴って、平成3年1月11日付国税庁資産税課情報第1号（以下、「平成3年資産税課情報」という。）が公表された。売買契約中に売主に相続が発生した場合、相続財産は残代金請求権であるとして、その評価は売却価額に相当する金額へと変更された。売買契約中に買主に相続が発生した場合、相続財産は引渡請求権であるとして、その評価は取得価額に相当する金額とした。この平成3年資産税課情報は、昭和48年事務連絡とは考え方を異にし、課税時期における土地等の所有権が売主に留保されているか又は買主に移転しているかという所有権の存否を区分していない。

平成3年資産税課情報の取扱いを表14にまとめた⁷⁴。

表14 平成3年資産税課情報

課税時期	被相続人	土地の所有権	評価対象財産	評価の方法
売買契約締結前			(売主) 土地	土地の評価基準に基づき評価した金額
売買契約締結後	売主	考慮しない	売買残代金請求権	売買契約に基づく取引価額
	買主	考慮しない	引渡請求権 (相続債務) 未払金	売買契約に基づく取引価額 取引価額の中の未払額

4. 小括

第3章では、裁判所の判断、学説の動向及び実務上の取扱いをみた。まとめると、裁判所は昭和61年事件両最判以後、これに沿った判断が定着しており、実務上の取扱いもこれに追従している。一方、学説は、田中治教授による第二説の通達評価額説、首藤重幸教授による評価通達適用余剰債務控除圧縮説が多数派であり、裁判所及び実務上の取扱いには批判的である。

筆者は昭和61年事件両最判の結論には賛成である。ただし、法的構成には疑問がある。買主死亡事例については、昭和61年買主事件最判以前の裁決及び判決も、所有権移転請求権が相続財産であり、その評価は取引価額によるとする判断が続いており、それに引き続いて昭和61年買主事件最判がなされた。しかし、昭和61年売主事件最判の「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

⁷⁴ 笹岡宏保(2008)『具体事例による財産評価の実務－相続税・贈与税－I(平成20年3月改訂)』清文社979頁参考。

めの機能を有するにすぎないものであり」という理由付けにはやや無理があるように思われる。私見は次のとおりである。

1) 売買契約中に相続が開始した場合の相続財産は何か、ということであるが、相続税法上、相続財産について定義がないことは、第2章で述べたとおりである。定義がないということは、相続財産は所有権であろうが、債権的権利であろうが、課税物件として評価できるものであれば何でもよいということになる。問題は、相続財産を所有権とするか、債権的権利とするかで評価額が異なることであり、それが両事件の争いの原因となっているのである。

山田二郎弁護士が「相続財産が何かということについては、本来、民法レベルでまずこの点が解明され、その解釈が相続税の領域にもそのまま投影するのが筋道であり、ここに相続税独自の解釈が働くものではないかと考えるが、この点について判断基準が明確にされるべきであったといえる（私は民法レベルでは、相続財産を土地といっても、代金債権といっても、どちらでもよく、そして、その財産価値はまったく同じものと認識されるべきであると考えている。）」⁷⁵と述べているように、相続財産の法的形態が何であれ、その経済的価値は本来同じでなければならず、評価額も同じであるべきだと考える。そして、売買契約中に相続が開始した場合において、それが売主側と買主側との間で法的構成の整合性の観点から相続財産が何であるかが決まってくるのではないかと考える。この点については、関根稔弁護士の説を支持する。ただし、財産の評価については結論を異にする。

2) 売買契約締結後の相続財産の評価は、取引価額であると考え。これは、金子宏教授が「評価基本通達の定める諸方式は、土地がストックの状態にある場合を前提として定められていると解すべきであるから、相続開始前に土地の売買契約が締結され、相続開始時にはその所有権はまだ移転していないがすでに移動を開始している（フローの状態に入っている）ような場合（括弧内省略）には、その評価は、原則として、その契約によって形成された取引価額によって行うべきであろう（括弧内省略）。なお、相続開始前に土地の譲渡を受けたが、まだ所有権が移転していない場合の相続財産は、前述のように所有権移転請求権であると解すべきであるが、その評価も原則として契約によって形成された取引価額によって行うべきである。」⁷⁶と述べているように、相続財産は、売買契約によってフローの状態に入っている場合と、そうではないストックの状態では評価を区別すべきである。品川芳宣教授が「既に、通常成立すると認められ客観的な取引価額を顕現する売買契約が有効に成立している以上、当該農地については当該売買契約上の効力が付着しているものであり、当該農地の価額は当該売買価額によって明確にされているからである。そし

⁷⁵ 山田二郎（1988）「農地の売却後その所有権移転前に売主に相続が開始した場合の相続財産と評価」ジュリスト 908号 107頁。

⁷⁶ 金子宏（2015）『租税法（第20版）』弘文堂 622頁。

て、そうすることこそ、前述の相続税法 22 条の立法趣旨なり、時価とは客観的な取引価額であることを標榜する評価通達の原則規定の趣旨にかなうと思われる。」⁷⁷と述べているように、売買契約中の土地等とは、売買契約を締結することによって契約上の効果が付着したものである。そして、樋口哲夫検事が「それは通常の土地ではなく、既に売買の対象となっている特殊の土地（代金－現金に転化する過程中的土地）と解するのが正しいのではなかろうか。それは売主たる地位の付着した土地といってもよい。」⁷⁸と述べているように、取引価額という客観的交換価値が付着したものになるから、売買契約中については取引価額で評価することが適切であると考ええる。

これに対し、首藤重幸教授や関根稔弁護士による「適確な時価が把握できる場合は、それが通達に優先するという以上、時価が把握できる限り、理論的にはどこまでも通達を排除してゆく必要がある」という、取引価額の適用範囲についての批判があるが、金子宏教授のいわゆるストックとフローの状態の違いを基準として、ストックの状態では評価通達により評価し、フローの状態、すなわち、契約の成立から終了までの間は取引価額で評価するのが合理的であると考ええる。

3) あと、首藤重幸教授の問題 A 「死亡が契約完結前か後かで同様な不公平が生ずる可能性にどう対処するか」という疑問が残る。確かに相続は偶発的であり、契約が完結しているかないかで相続税額に不公平が生じることは、租税負担公平の原則に反するものではないかとも思われる。しかし、契約というものは、人と人との合意によって当事者を法的に拘束するものであり、時には契約成立前及び契約終了後も権利義務関係が残るという特殊な状態であり、契約の成立から終了までの間は契約のルールに従わなければならないから、評価額に差が出るという不公平も甘受すべきであると考ええる。また、実際の取引価額が顕現しているにもかかわらず、通達評価に拘束されることは租税法律主義の原則に反していると考ええる。

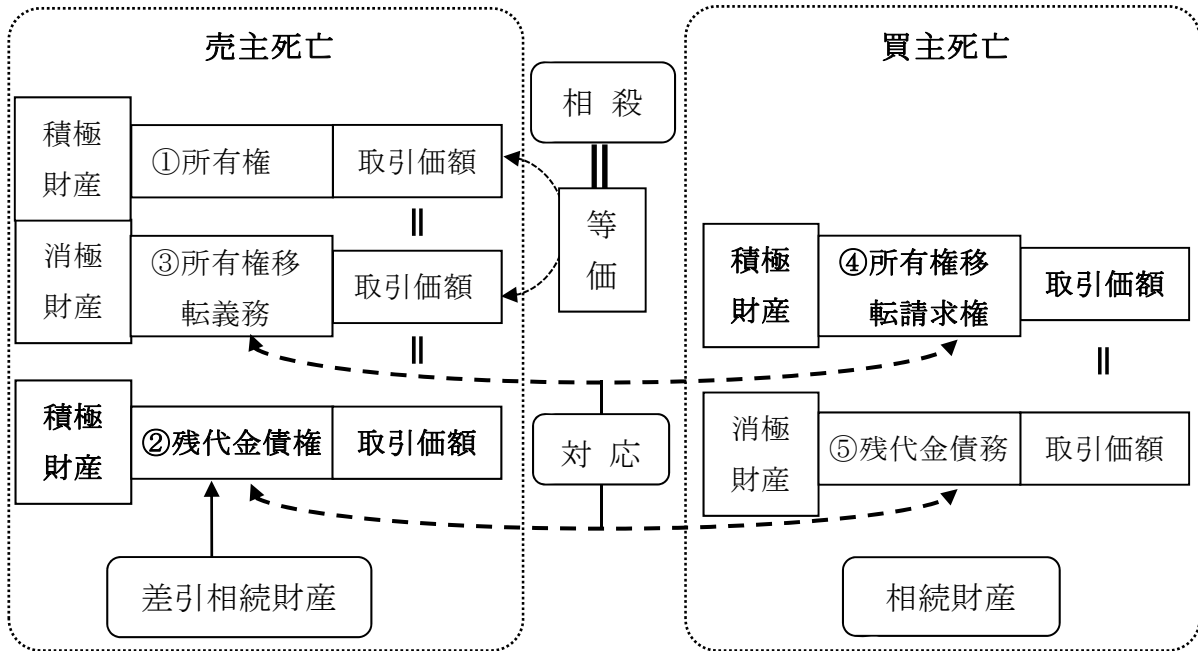
4) 首藤重幸教授の問題 B 「買主死亡の場合に発生する余剰債務控除の創出を是認するか」については、相続財産を取引価額で評価することによって、余剰債務控除自体が発生しないため、この問題は解消される。

5) 以上、結論をまとめると、次の図 9 のようになる。

⁷⁷ 品川芳宣 (1980) 「農地の買受中に相続が開始した場合の相続財産とその評価」税経通信 35 巻 12 号 210 頁。

⁷⁸ 樋口哲夫 (1983) 「相続財産の種類」別冊ジュリスト・租税判例百選 (第 2 版) 111 頁。

図9 筆者の見解



上記図9は、首藤重幸教授による分類のところに関根稔弁護士の説を説明した図8の「通達評価」をすべて「取引価額」に替えたものである。法的構成を売主死亡事件と買主死亡事件との整合性から考える関根稔弁護士の説は合理的であると考え。売主側の相続財産が土地であるとすると、既に受取っている手付金は、現金又は預金として相続財産に含まれているから、これを差引かないと二重課税になる。しかしながら、土地所有権という物権的権利とすると、そこから手付金相当額を差引くというのは法的構成として違和感がある。これに対して、相続財産を手付金相当額を差引いた残代金債権とすれば、単純明快で金額的にもわかりやすい。そして、売主死亡の場合の相続財産は、積極財産として①所有権と②残代金債権、消極財産として③所有権移転義務であり、①と③が相殺されて②のみが残る。買主死亡の場合は、積極財産としては④所有権移転請求権、消極財産としては⑤残代金債務であり、③と④及び②と⑤が対応し、①所有権は依然として売主側に残ることになり、現実の状況をうまく説明していると考え。ただし、評価については、契約の成立から終了までの間は取引価額であると考えため、図9のようになる。

6) 広島事件についてみると、売主である被相続人が売買契約を締結した後死亡して相続が開始した場合の相続財産は売買代金請求権である。そして、その評価額は取引価額である。この結論は広島事件裁決と同じである。その理由及び法的構成は上に述べてきたとおりである。

筆者の見解を設例で試算すると表15のようになる。

表 15 筆者の見解の試算例

設例：売買契約代金 40,000,000 円					
手付金 10,000,000 円					
仲介料 1,000,000 円					
売主側			買主側		
相続財産		課税価額	相続財産		課税価額
積極	①所有権	40,000,000 円	積極	④所有権移転請求権	40,000,000 円
財産	②残代金債権	30,000,000 円	財産		
消極	③所有権移転義務	△40,000,000 円	消極	⑤残代金債務	△30,000,000 円
財産	・未払仲介料	△ 1,000,000 円	財産	・未払仲介料	△ 1,000,000 円
差引課税価額		29,000,000 円	差引課税価額		9,000,000 円

第4章 更正の請求と契約解除の遡及効

広島事件判決は、売買契約後に相続が開始し、その後契約が解除された場合には、国税通則法 23 条 2 項 3 号のいわゆる後発的事由による更正の請求規定を準用して、契約解除の効果が遡及し、売買契約はなかったことになり、相続財産は土地建物の所有権であるという理論構成をとっている。そこで、本章では、更正の請求規定において、契約の解除がどのように扱われており、本件に準用すると、どのような結果が得られるのかを考察する。

1. 更正の請求制度の沿革

更正の請求制度の沿革をみると、国税通則法創設前の財産税法の中に更正の請求規定があり、これが更正の請求制度のはじまりとされる⁷⁹。

第二次世界大戦後、財政危機を打開するために、昭和 21 年に戦時補償特別税及び財産税が創設されるとともに申告納税制度が採用された。財産税法 48 条は、申告書を提出した者等について、その者が課税価額が過大であったことを発見したときに、申告期限等の後 1 月に限って、課税価格の更正を請求しうるものと規定していた。これがわが国の更正の請求制度のはじまりであり、基本的なしくみは、今日においても維持されている。昭和 25 年には、相続税法 32 条に更正の請求規定が置かれた。そして、昭和 37 年、租税についての共通の手続法として成立施行された国税通則法の中に、更正の請求規定が導入された。

国税通則法の制定にあたって、昭和 36 年 7 月の税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」は「申告内容の変更」という見出しの下に、①申告期限後 1 月以内の更正の請求を申告納税方式のすべての税目について認めること、②いったん確定された国税の課税標準の基礎となった行為が取り消され又は無効が確認された場合には、その日から 3 月以内に、申告額等の減少のときは更正の請求をなしうるものとし、逆に増加すべきときは修正申告をしなければならないものとするを提言した。同答申は、①について次のように説明している。

「租税法が申告の準備に必要な期間を考慮のうえ一定の申告期限を設けて、その期限内に適正な確定申告書を提出すべきことを義務づけ、納税者がその期限内に十分な検討をしたのち申告を行うことを期待する建前となつていることを考えれば、特に更正の請求の制度を設ける必要はないとの意見もあろうが、納税者による期限内申告に全く誤りがないとは保証し難いし、また現にこの制度の利用者が後を絶たない事情からも<中略>、この制度を維持することが適当であると考えられる（下線：筆者）」⁸⁰。

この答申を受けて、国税通則法 23 条に①を通常の更正の請求とし、更正の請求期間は 1

⁷⁹ 碓井光明（1978）「更正の請求についての若干の考察」ジュリスト 677 号 64 頁。

⁸⁰ 昭和 36 年 7 月税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」（日本租税研究協会 P D F）54 頁。

月以内として規定された。しかしながら、②の後発的事由による更正の請求は、規定されなかった。

昭和 41 年に「所得税法及び法人税法の施行に伴う関係法令の整備等に関する法律（昭和 40 年 3 月 31 日法律第 36 号）」による改正を受けて、所得税及び法人税については、更正の請求期間が 2 月に延長された。

昭和 43 年 7 月の税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」（以下、「昭和 43 年答申」という。）は「更正の請求の期限」という見出しの下に「現行制度において、更正の請求の期限を定めているのは、期限内申告の適正化、法律関係の早期安定、税務行政の能率的運用等の諸般の要請を満たすため、権利として更正を請求できる期限を定める一方、当該期限内に請求がない場合においても、税務署長は、職権調査により申告税額が過大であると認めるときは、積極的に減額更正をすることにより、納税者の正当な権利は保護されるという趣旨に出たものであると認められる。したがって、この期限を安易に延長することは、必ずしも適当ではないが、現行の 2 か月の期限は短きに過ぎるという主張にも無理からぬ点があるとともに、納税者が自ら誤りを発見するのは、通常は、次の申告期が到来するまでの間であるという事情をしんじやくすれば、この請求期限を次のように改めることが適当であろう。」として、「①更正の請求の期限は、原則として申告期限から 1 年とする。②このように期限を延長しても、なお、期限内に権利が主張できなかつたことについて正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張し、課税要件事実について、申告の基礎となつたものと異なる判決があつた場合その他これらに類する場合を追加するものとする。（下線：筆者）」⁸¹と提案した。この答申を受けて、昭和 45 年の国税通則法の改正において、通常の変更の請求規定は国税通則法 23 条 1 項となり、後発的事由による更正の請求規定が同条 2 項として新設された。

また、平成 18 年に、更正の請求の理由として、国税庁長官の法令の解釈が変更され、遡って異なる取扱いを受けることとなった場合を、国税通則法施行令 6 条 1 項 5 号に追加した。

平成 23 年の改正によって、通常の変更の請求を行うことができる期間が 1 年から 5 年に延長され、同時に課税庁による増額更正できる期間も 3 年から 5 年に延長され、納税義務者による更正の請求の期間と、課税庁による増額更正・減額更正の期間が全て 5 年に統一された。本論文では特に注意する場合を除き、更正の請求期間は改正前の 1 年として考察をすすめる。

⁸¹ 昭和 43 年 7 月税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」（日本租税研究協会 PDF）53 頁。

表 16 通常の更正の請求・更正処分の期間の推移

改正年度	納税義務者	課税庁	
	更正の請求	減額更正	増額更正
昭和 37 年制定	1 月	5 年	3 年
昭和 41 年改正	2 月		
昭和 45 年改正	1 年		
平成 23 年改正	5 年		5 年

2. 相続税法上の更正の請求

相続税法は国税通則法に先立ち、昭和 25 年の相続税法制定時に、相続税法 32 条 1 項及び相続税法施行令 8 条で後発的事由による更正の請求規定が置かれた。武田昌輔教授は次のようにまとめている。「①未分割遺産の分割、②認知、相続人の廃除等の事由による相続人の異動、③遺留分による減殺請求に基づき返還すべき額等の確定、④遺言書の発見等、⑤物納に充てた財産が土地である場合において、その土地の土壌が有害物質により汚染されていること等が判明したこと、⑥相続等により取得した財産についての権利の帰属に関する判決、⑦分割後の非認知者の請求による弁済すべき額の確定、⑧条件付又は期限付の遺贈について、条件の成就又は期限の到来、⑨特別縁故者への相続財産の分与、⑩相続税法第 19 条の 2 第 2 項のただし書(配偶者に対する相続税額の軽減)の規定に該当したこと、⑪国外転出をする場合の譲渡所得等の特例適用がある場合の納税猶予(所得税法第 137 条の 2 第 13 項)の規定の適用を受けたものの相続人が当該納税猶予分の所得税を納付することとなったこと等及び⑫贈与税の課税価格に算入した財産のうちに同法第 21 条の 2 第 4 項(贈与税の課税価格)の規定に該当するものがあつたことを事由とする後発的な更正の請求を認めている。」⁸²

相続税法による更正の請求の場合も、手続としては、国税通則法 23 条 1 項の規定により、更正の請求を行うことになる。

3. 国税通則法による更正の請求

国税通則法に規定されている更正の請求は、全ての税法に共通する制度である。更正の請求には、①国税通則法 23 条 1 項に規定されている「納税申告書に記載した課税標準等又は税額等に誤り」があるためにする更正の請求(以下、「通常の更正の請求」という。)と、②同法 23 条 2 項に規定されている「後発的事由によって課税標準等又は税額等の計算の基礎に変動」が生じたためにする更正の請求(以下、「後発的事由による更正の請求」という。)

⁸² 武田昌輔(2016)『DHC コメントール国税通則法』第一法規 1465 の 4 頁。

がある。

通常の変更の請求は、国税通則法 23 条 1 項 1 号の「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ったこと又は当該計算に誤りがあったこと」を理由に、納付すべき税額を過大に申告していた場合等⁸³に、課税庁に対して、減額更正すべき旨を請求するものである。これは、申告時に法適用の勘違いや計算ミスなどの、いわゆる原始的瑕疵によって納付税額を過大に計上してしまった場合に、納税義務者を救済する手続である。

一方、後発的事由による変更の請求は、国税通則法 23 条 2 項 1 号と 2 号の事由及び 3 号の「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」を受けた国税通則法施行令 6 条 1 項 1 号ないし 5 号に規定されている事由が、通常の変更の請求期間後において発生し、確定している申告内容を是正したい場合に、課税庁に対して減額更正すべき旨を請求するものである。これは「後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、確定済みの租税法律関係を変動した状況に適合させるために認められた救済手続」⁸⁴と金子宏教授が述べているとおり、通常の変更の請求期間を超えた後も納税義務者の権利を保護する制度である。

表 17 国税通則法における更正の請求

	23 条 1 項	23 条 2 項
柱書	納税申告書を提出した者は、	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には、	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、
	当該申告書に係る国税の法定申告期限から 5 年（改正前 1 年）	当該各号に定める期間において、

⁸³ 国税通則法 23 条 1 項 1 号「納付すべき税額が過大であるとき」、同項 2 号「純損失等の金額が過少であるとき又は純損失等の金額の記載がなかったとき」及び同項 3 号「還付金の額に相当する税額が過少であるとき又は還付金の額に相当する税額の記載がなかったとき」を、更正の請求ができる理由として規定されている。

⁸⁴ 金子宏（2015）『租税法（第 20 版）』弘文堂 823 頁。

	<p>(第2号に掲げる場合のうち法人税に係る場合については、9年(改正前5年))以内に限り、</p> <p>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26条(再改正)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</p> <p>更正をすべき旨の請求をすることができる。</p>	<p>その該当することを理由として</p> <p>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。</p>
1号	<p>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。</p>	<p>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</p>
2号	<p>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。</p>	<p>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</p>
3号	<p>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</p>	<p>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(表18参照)。 ➡当該理由が生じた日の翌日から起算し</p>

<p>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。</p>	<p>て2月以内</p>
--	--------------

表 18 国税通則法施行令 6 条

<p>柱 書</p>	<p>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。</p>
<p>1 号</p>	<p>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。</p>
<p>2 号</p>	<p>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、<u>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。</u></p>
<p>3 号</p>	<p>帳簿書類の押収そのい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。</p>
<p>4 号</p>	<p>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。</p>
<p>5 号</p>	<p>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。</p>

これに対して、確定している申告内容を自己の不利に修正したい場合、すなわち、申告に係る課税標準等又は税額等を増額する場合には、修正申告書を提出するという手続が国税通則法 19 条に規定されている。修正申告は、修正申告書を提出するだけで申告に係る税

額等が確定する。しかし、更正の請求は、あくまで課税庁に対して是正すべき旨を請求することができるのみで、課税庁が減額更正することによって初めて税額等が確定する。納税者が申告した課税標準等又は税額を自己に有利に変更するには更正の請求に拠るしかない。換言すれば、更正の請求という制度が設けられているのであるから、その制度により納税者は救済を受けなければならない、ということである。これが、いわゆる「更正の請求の排他性」といわれるものである。谷口勢津夫教授が「納税義務者自身による変更を認めてしまうと、一旦正しい納税申告をした納税義務者が自己の資金繰りの都合等によってこれを減額修正する場合などのように、納税義務者が自己の主観的利益のために納税義務の確定を行い、課税要件事実を正しく認定する義務を履行しないおそれがあること、および納税義務者に有利な変更がしばしば行われ、租税法律関係が著しく不安定的になるおそれがあることを考慮して、税務官庁による審査を経ることを要求したものであろう。」⁸⁵と述べているように、租税法律関係の安定性をはかることや、納税義務者に減額修正申告のみで税額等を確定させてしまうと、実質的に申告納税期間を延長させてしまうことなどから「更正の請求の排他性」が理由付けられている。

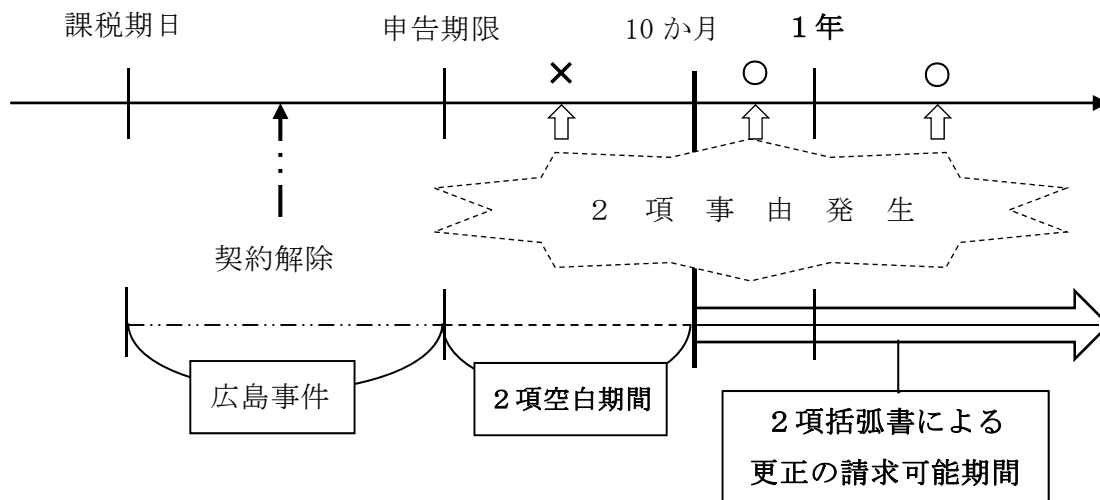
4. 国税通則法 23 条 1 項と 2 項との関係

国税通則法 23 条 2 項は 1 項との関係において、解釈上の問題が多い。とりわけ、2 項括弧書の内容の解釈は広島事件にも関連する。

国税通則法 23 条 1 項の通常更正の請求期間は法定申告期限後 1 年間である。同法 23 条 2 項の後発的事由による更正の請求の期間は、2 項各号の事由が発生した日から 2 月間である。しかし、2 項の括弧書は「納税申告書を提出した者については、当該各号に掲げ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。」と規定しており、これをそのまま読むと「当該各号に定める期間の満了する日（すなわち後発的事由が発生してから 2 月を経過する日）が前項に規定する期間の満了する日（すなわち申告期限から 1 年を経過する日）後に到来する場合に限る。」ということになる。期間の終期（満了日）ではなく、期間の始期で言い換えると、「2 項の後発的事由は、申告期限から 10 か月以降に発生したものでなければならない」ということになる。すなわち、申告期限から 10 か月間は、2 項が適用されないということになる。これを「2 項空白期間」と呼ぶこととし、図 10 で表してみた。

⁸⁵ 谷口勢津夫（1995）「納税義務の確定の法理」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房 70 頁。

図 10 国税通則法 23 条の 1 項と 2 項の適用関係



この 2 項空白期間に対する解釈は、2 項の規定が 1 項の規定を制限するのか否かという観点から、大きく制限説と無制限説に分かれている⁸⁶。

表 19 2 項空白期間に対する見解

	制限説（二元説）		無制限説（一元説）	
論者	一杉直 加藤時子	高梨克彦 今村隆	関根稔 岩崎政明	武田昌輔 谷口勢津夫
根拠	1 項	申告時に既に内在していた理由（原始的事由）	1 項	期間が 1 年に限定されるが理由を問わず更正の請求が可能
	2 項	後発的事由	2 項	期間が 1 年を経過しても可能だが、「やむを得ない理由」が必要
	各項は制度目的を区別して規定している。		請求事由が原始的か後発的かを問わず、期間のみを区別して規定している。	
申告期限から 10 か月以内の後発的事由による更	文字通りに読むと更正の請求はできないが、勿論解釈により更正の請求ができると考え、1 項		後発的事由について、申告期限後 1 年以内は、1 項による通常の更正の請求ができると考える。	

⁸⁶ 請求理由を 1 項と 2 項とで区別して考えるか否かで、「一元説」と「二元説」といわれることもある。

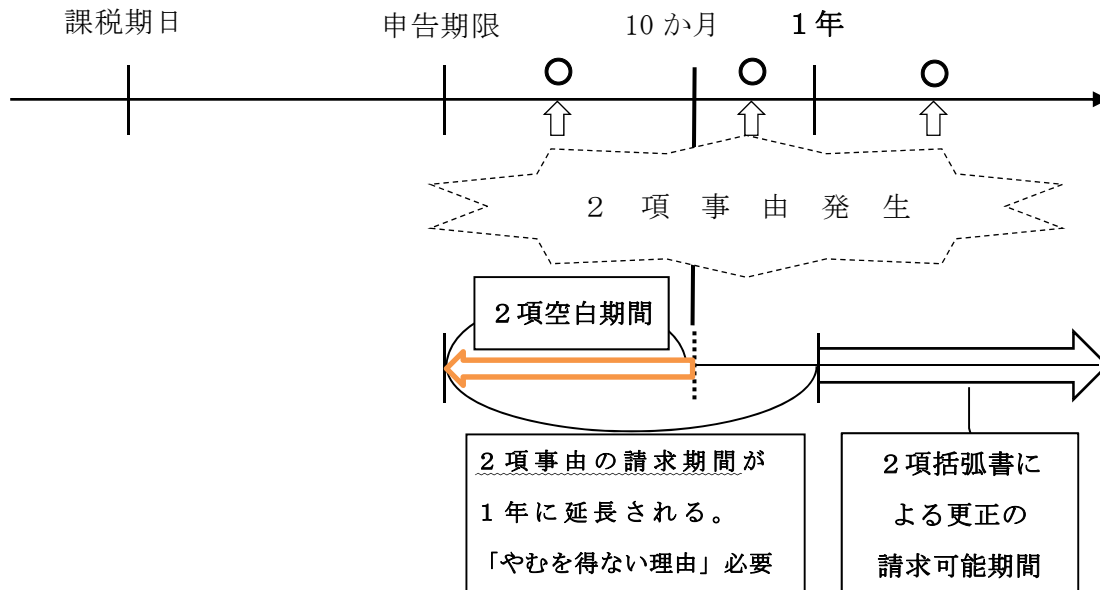
正の請求	により1年に延長される。	
2項括弧書の意味	2項の理由による請求期間が申告期限から1年以内に到来する場合、請求期間を1年に延長する、という意味。	申告期限から1年以内の更正の請求であれば、後発的事由を要しない、という意味。
後発的事由による更正の請求に対する「やむを得ない理由」の要否	1項と2項で請求事由を区別しているの、後発的事由による更正の請求には「やむを得ない理由」が必要。	申告期限から1年以内であれば、1項による通常の更正の請求となるため、「やむを得ない理由」は要しない。

1) 制限説

制限説を唱える高梨克彦弁護士は「法定申告期限から10か月以内に後発的事由が発生した場合に更正の請求をし得るか、どうか、については、明文規定がなく、まさに法の空白、欠如といわれる場合である。条理上この場合はなおさら更正の請求を許さなくてはならないから（2項の要件の発生時点より早期に同様の事情変更が生じている）、勿論解釈でこの空白個所を埋めるべきである。それは法体系の論理的統一性を前提とした妥当な法解釈である。1項と2項を対比すると、1項は、『申告税額過大の原因を問わず』とは到底考えられず、原始的事由により誤って法律を適用したり、計算違いがあったり、という申告瑕疵存在の時的制限があることが『申告書に記載した税額の計算が法律に従っていなかったこと又は計算に誤りがあったことにより……』との文章を自然に読めば窺えるだろう。申告時点に誤謬があった、との表現の中に、申告時には誤謬がないがその後事情変更により税金の不当利益状態を生じたことまで併せて読みとろうと努力することは、言語の自然さ、素直さからうける感受性を作為的に巾があるものとして好ましくない。日常に使用する言語の庶民感覚を歪ませてまで無理やり既成条文の中に取り込むよりも、寧ろ法の欠如を素直に自認して、そのうえで論理と条理とでこれを埋めるこそ法解釈の醍醐味として選択したい。租税法律主義といえども、納税者救済の方向にあっては、条理に基づく勿論解釈を排斥するほど、無粋でも硬直でもないであろう。」⁸⁷と述べている。

⁸⁷ 高梨克彦（1990）「法定申告期限から10か月以内の合意解除には、更正の請求の要件『やむを得ない理由』（国税通則法23条2項3号、同法施行令6条1項2号）を要することとし、この解除が専ら租税回避のためにされた場合には、この要件を充足しない、と判示した事例」シュトイエル337号3頁。

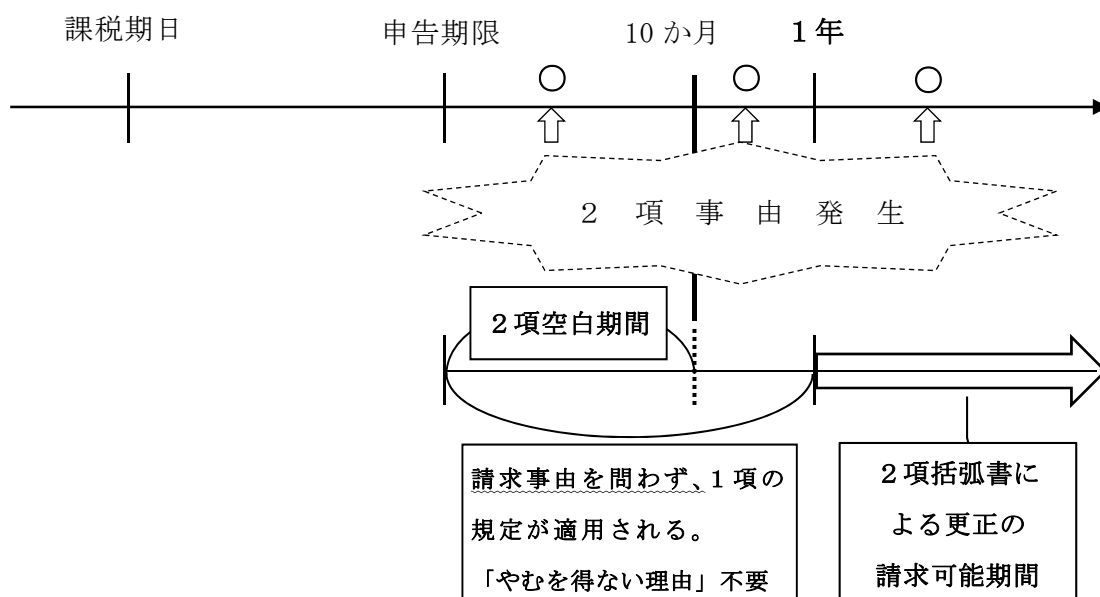
図 11 2項空白期間についての「制限説」による解釈



2) 無制限説

無制限説とは、国税通則法 23 条 2 項の括弧書について、後発的事由による更正の請求は、申告期限から 10 か月以内であっても、23 条 1 項による通常の更正の請求ができる、という見解である。つまり、23 条 2 項によって通常の更正の請求をすることを制限されない、という意味である。

図 12 2項空白期間についての「無制限説」による解釈



昭和 43 年答申が「後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張」することを改正の趣旨としていることを考慮して、谷口勢津夫教授は「特別の更正の請求は、＜中略＞更正の請求期間を特別に延長するために導入されたものと考えられるから、申告期限後に生じた事由についても通常の更正の請求をなし得る場合には、これを排除するものではないであろう。つまり、特別の更正の請求は、これによって通常の更正の請求よりも更正の請求期間が長くなる場合だけを想定したものと考えられるのである。」⁸⁸と無制限説を唱えている。なお、谷口勢津夫教授は、後発的な事由による更正の請求のことを「特別の更正の請求」と称しているが、これは 2 項の規定が 1 項の規定を納税義務者の権利を保護するために「特別に」つくられた規定であることを強調しているものと思われる。

また、武田昌輔教授は「第 2 項の後発的な事由の場合にあっては、たとえ、第 1 項の 1 年の期間内であっても 2 か月しか更正の請求期間がないと誤解されては困るので、原則の 1 年内であれば、第 1 項の更正の請求をするのであるということを明らかにしたものである。」⁸⁹と述べている。

5. 実体的真実主義からのアプローチ

更正の請求について考察を進めていくと、しばしばこの言葉に出会う。実体的真実主義について、戸江千枝税理士は「実体的真実主義に言及する文献を読み進むうちには、この考え方が原則として浮かび上がる場面はいくつかの論点に絞られることに気が付く。そして、それは主として、実体法と手続法の均衡が問題となる場面であるように思われる。＜中略＞碓井光明教授と谷口勢津夫教授による文献には、実体的真実主義について、それぞれ自身による明確な定義がなされている。あまり多いとは言えない実体的真実主義に関する論文のうちでも、お二方のものは、他のものに比べ、特段に詳しく実体的真実主義について言及されているように思われる。」⁹⁰と述べている。

1) 実体的真実主義の語源

まず、実体的真実主義という用語の起源をたどってみると、刑事訴訟法に行き着く。佐藤英明教授は『「実体的真実主義」という用語は、もともとは刑事訴訟法学において用いられた用語を租税法学に転用したものであると思われるが、刑事訴訟法学においては、この用語には二つの意義（側面）があると考えられていることには注意が必要であろう。すなわち、罪を犯した者は必ず処罰されなければならない、というのが実体的真実主義の積極的意義と呼ばれる内容であり、罪を犯していないものを罪に問うことをしてはならない、

⁸⁸ 谷口勢津夫（1989）「通常の更正の請求と特別の更正の請求との関係」シュトイエル 328 号 5 頁。

⁸⁹ 武田昌輔（1982）『DHC コメントール国税通則法』第一法規 1445 頁。

⁹⁰ 戸江千枝（2014）「実体的真実主義 その 1－学説の外観－」西南大学大学院法学研究論集 29 号 2 頁。

というのがその消極的意義と呼ばれる側面である。」⁹¹と述べている。また、金子宏教授は、課税要件法定主義という見出しの下に「刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則で、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件（それが充足されることによって納税義務が成立するための要件）のすべてと租税の賦課・徴収の手続は国民代表議会の定める法律によって規定されなければならないことを意味する。」⁹²と述べている。

このように、租税法では、刑法の概念が転用されることが多い。いずれも自由主義に対する制限規定であるからであろう。刑法（実体法）に対する刑事訴訟法（手続法）の関係にあわせて、租税法（実体法）に対する国税通則法（手続法）の関係において、実体的真実主義が語られているものとする。

2) 実体的真実主義とは

実体的真実主義について、確井光明教授は「租税法律主義のコロラリーとして、租税債務の認識にあたっては、課税要件事実が真実存在するか否かということが、出発点とされるべきである。このような考え方を筆者は『実体的真実主義』と呼んでいる。」と定義され、「実体的真実主義によれば、租税債務が存在しないにもかかわらず、履行を強制することは許されないはずである。これは、実体的真実主義の消極面であり、積極面としては、租税債務が成立している以上、賦課徴収されなければならないことを意味する。」⁹³と述べている。すなわち、租税法においても、実体的真実主義には消極面と積極面との二つの側面が存在するのである。

そして、刑事訴訟法学の松尾浩也教授が「刑事訴訟において、実体的真実が強調されることは、まず、形式ないし手続に対する実体の優位を意味する。もっとも、民事訴訟においても、訴訟法は実体法の侍女といわれることがあり、訴訟法的手段的性格が説かれるのがつねである。しかし、そこで対立させられるのは実体法と訴訟法とであるのに対して、刑事訴訟では、さらに進んで、認定されるべき事実と事実認定のための手続とが対立の位置に置かれる。そして、前者が、その極限に絶対の客観的真実をめざすものとして、圧倒的な優位に立つのである。」⁹⁴と述べているように、「認定されるべき事実」が絶対の客観的真実をめざすものとして、優位に立つのである。さらに、松尾浩也教授は「実体的真実を唱える以上、事実と反して被告人を処罰することはできない。いいかえると、実体的真実主義は、事実の認定に関する限り不当な処罰はしないという国家の宣言である。したがって、もし不当な処罰が行われるとすれば—誤判という病理現象を別にすれば—それは適用

⁹¹ 佐藤英明（1994）「更正・決定、課税処分の手続」日税研論集 25 号 250 頁（脚注）。

⁹² 金子宏（2015）『租税法（第 20 版）』弘文堂 76 頁。

⁹³ 確井光明（1983）「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法研究 11 号 21 頁。

⁹⁴ 松尾浩也（1984）『刑事訴訟の原理』東京大学出版 91 頁。

されるべき法律、すなわち実体法の領域に原因をもつ。」⁹⁵と述べて、刑事訴訟法における実体的真実主義の消極的な側面を強調している。租税法においても、納税義務者の権利を保護するという観点からは、実体的真実主義の消極的な側面、すなわち、租税債務が存在していなければ課税されない、ということが重要だと考える。

谷口勢津夫教授は「課税要件の充足によって客観的にまたは法律上当然に成立している納税義務の内容どおりに（正しく）⁹⁶課税要件事実が認定されなければならないという要請が、最も尊重されなければならないであろう。この要請は、租税債務関係説的構成による納税義務の確定の場面における、合法性の原則（租税法律主義から導き出される執行上の原則）の発現形態である。本章では、右の要請を『実体的真実主義』と呼ぶことにする。」と述べて「『実体的真実』とは、当然のことながら、課税要件法を離れて存在する『真実』ではなく、課税要件法上の『真実』すなわち課税要件事実を意味するものである。〈中略〉現行税法上の表現を借りれば、課税要件事実すなわち実体的真実とは『課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実』（税通二三条二項一号等）といってもよかろう。」⁹⁷と「実体的真実」を定義づけている。碓井光明教授が述べている「実体的真実」とは、おそらく谷口勢津夫教授と同様に、課税要件事実を指しているものと思われる。

3) 実体的真実主義の制限

実体的真実主義は納税義務者の権利を守る重要な原則であるが、租税法はそれを制約する規定も定めている。たとえば、推計課税規定は実体的真実とは異なる金額を課税標準とするものであり、同族会社の行為計算否認規定も、実体的真実主義を制約している。また、国税通則法にも実体的真実主義を制約する規定がある。納税義務者が確定した租税債務を自己の有利に是正する場合、納税義務者自身では確定行為は行えず、更正の請求又は取消訴訟によらなければならないとする更正の請求の排他性や取消訴訟の排他性などがあげられる。

後発的事由による更正の請求は、国税通則法 23 条 2 項及び同法施行令 6 条 1 項ならびに個別税法で定める事由に限定されていることである（請求可能事由が限定列举かどうかという議論もあるが、ここでは、後発的な事由が全て認められるわけではない、という意味で「限定」されていると解する）。谷口勢津夫教授は「現行税法は、各課税要件法の定める課税期間または課税物件発生時点の経過後に、当該課税期間内または当該課税物件発生時点における課税要件事実に影響を与える事実が生じたとしても、これを納税義務の確定手続に反映させるものとはしていないと解されるのである。」として、後発的事由による更正

⁹⁵ 同上 92 頁。

⁹⁶ 谷口勢津夫教授は、「正しく」を「成立した納税義務の内容どおりに」の意味で用いている。

⁹⁷ 谷口勢津夫（1995）「納税義務の確定の法理」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房 66 頁。

の請求制度は「このような現行税法の立場に対する例外であると考えられる。」と述べている。そして、なぜこのような例外的な制度を認めているかという趣旨を、「各個別税法が課税期間や課税物件発生時点という形式的・画一的な制約のもとに課税要件を定めるがゆえに生じる不合理な結果（不当な税負担）について、個別的に納税者を救済するために、特別の更正の請求を認めていると解しておきたい。」と述べている。つまり、相続税でいうと、相続税の課税要件は、課税物件の発生時点である相続開始時において存在する課税要件事実限定しているもので、原則的には後発的事由は納税義務の確定手続には反映されないということである。そして、後発的事由について「納税義務者が課税期間等の経過後、課税期間内等における課税要件事実に影響を与える事実を任意に形成した場合は、これに含めるべきではなく、納税義務者にとってやむを得ない事情によって、このような事実が形成された場合に限定して、これを理解すべきであるように思われる。」⁹⁸と述べている。

6. 小括

以上、更正の請求について考察してきたところを整理する。

1) 更正の請求制度は、納税者による期限内申告に全く誤りが無いとは保証し難く、また現にこの制度の利用者が後を絶たないことから、この制度を維持することが必要であるとして、税法共通の手続法である国税通則法の中に規定された。そして、納税者の保護を拡張させるべく、税制改正において請求期間や請求事由が緩和されてきた。

2) 更正の請求制度は、国税通則法だけではなく、個別税法にも規定されている。相続税法では32条及び相続税法施行令8条に規定されている。これらの各税法による更正の請求は、国税通則法より優先して適用される。

3) 国税通則法では、23条1項で通常の更正の請求、23条2項で後発的事由による更正の請求が規定されている。更正の請求は、あくまで課税庁に対して是正すべき旨を請求することができるだけであり、課税庁が減額更正することによって初めて税額の減額等が実現する。納税者が申告した課税標準等又は税額を自己に有利に変更するには更正の請求に拠るしかない。これを更正の請求の排他性という。

4) 国税通則法の条文を文理解釈すると、同法23条1項の通常の更正の請求期間と同条2項の後発的事由による更正の請求期間との間に空白の期間が存在する（2項空白期間）。この2項空白期間の扱いについて、制限説と無制限説が対立している。両説とも、2項空白期間にも2項の後発的事由による更正の請求規定は適用されるとするが、制限説は、事由に「やむを得ない理由」が必要であるとし、無制限説は、事由に「やむを得ない理由」は必要でないという。

⁹⁸ 谷口勢津夫（1995）「納税義務の確定の法理」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房79頁。

国税通則法 23 条 2 項の後発的事由による更正の請求の事由のひとつに 3 号の「政令」を受けた同法施行令 6 条 2 号の「契約の解除」がある。更正の請求の「契約の解除」は、法定申告期限後に発生したものであり、広島事件は、法定申告期限前に発生した「契約の解除」である。したがって、更正の請求規定が広島事件にそのまま当てはまるわけではない。しかし、広島事件判決は、更正の請求の「趣旨は、納税申告前の解除についても妥当する。」と判示した。筆者も法定申告期限後の「契約の解除」が課税関係に影響を及ぼすのであれば、法定申告期限前の「契約の解除」が課税関係に影響を及ぼして当然であると考え。しかし、国税通則法 23 条 2 項 3 号が「やむを得ない理由」を要件としているように、法定申告期限前の「契約の解除」にも「やむを得ない理由」が必要であると考え。

5) 実体的真実主義とは、刑事訴訟法から由来した概念であり、罪を犯した者は必ず処罰しなければならず、罪を犯していない者は決して処罰してはならないというものである。これを租税法になぞらえると、課税要件事実が充足されているならば必ず課税しなければならず、課税要件事実が充足されていないならば決して課税してはならないということである。

相続税は、相続開始時の課税要件事実によって課税する。後発的事由が発生しても相続開始時の課税要件事実に影響しないというのが実体的真実主義である。しかし、税法は形式的・画一的に課税要件を定めているため、それにより不合理な結果（不当な税負担）が発生する場合がある。それを個別的に救済するために、例外的に、後発的事由による更正の請求の制度が設けられているのである。したがって、この更正の請求の制度の趣旨にそぐわない事由が後発的に発生したとしても、実体的真実主義により相続開始時の課税要件事実に基づき課税がなされることとなる。

国税通則法 23 条 2 項 3 号の後発的事由には「やむを得ない理由」が必要である。広島事件は、納税資金不足が解消したからという相続人の意思で契約を解除したのであり、「やむを得ない理由」は存在しない。しかし、平成 15 年事件は、相手方の履行遅滞により契約が解消されたのであり、「やむを得ない理由」が存在する。したがって、広島事件の契約の解除は、相続開始時の課税要件事実に影響を及ぼさず、平成 15 年事件の契約の解除は、相続開始時の課税要件事実に影響を及ぼすと考える。

6) 最後に、改めて、国税通則法 23 条 2 項及び同法施行令 6 条 1 項 2 号の文理解釈を試みる。

図 13 国税通則法 23 条 2 項の後発的事由による更正の請求

国税通則法 23 条 2 項の請求事由	
1 号	計算基礎事実に関する判決
2 号	所得・課税物件が他者に帰属するとする更正・決定
3 号	<p>政令（施行令 6 条 1 項）で定める事由が、</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 申告期限後に生じたこと ② 1 号・2 号に類すること ③ <u>やむを得ない理由による</u>こと <p style="text-align: center;">↓</p> <p style="text-align: center;">施行令 6 条 1 項 2 号の請求事由</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>契約が</p> <ul style="list-style-type: none"> ④ 解除権の行使により解除され ⑤ 契約成立後の<u>やむを得ない事情</u>によって解除され ⑥ 取消され <p>たこと</p> </div>

国税通則法 23 条 2 項 3 号の更正の請求事由に該当するためには、①当該国税の法定申告期限後に生じた事由であること、②1 号・2 号に類する事由であること、③やむを得ない理由による事由であること、という 3 つの要件が必要である。

①の要件は、更正の請求をしようとするのであるから当然に充足している。

②の要件は、1 号が判決がなされたこと、2 号が更正・決定がなされたことによる事由であるから、いずれも更正の請求をする者自身が主体となっているものではない。請求をする者自身は受身である。

そして、政令で定める事由のうち、本件に関係のある国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「契約が、④解除権の行使によつて解除され、若しくは⑤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⑥取り消されたこと。」の④ないし⑥はいずれも「され」という文言が使用されている。

「され(る)」は、動詞「する」の未然形「さ」に、受け身の助動詞「れる」が付いたものである。ここでも、請求をする者自身は受け身である。すなわち、更正の請求をする者は、契約を「解除され」た側の当事者でなければならず、決して「解除する」側の当事者であってはならないことになる。

広島事件でいえば、「解除する」のは土地の売主であり、「解除される」のは土地の買主である。「やむを得ない理由」は、買主が解除権を行使し、売主が「解除権を行使された」

場合をいうものと考え。広島事件は、これとは逆であり、国税通則法 23 条 2 項の更正の請求にはなりえない事例である。

なお、同法施行令 6 条 1 項 2 号の「 \diamond 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」の「解除され」には、この号自身の「やむを得ない事情」の上にさらに国税通則法 23 条 2 項 3 号の「③やむを得ない理由」が被さっており、きわめて厳格な「解除され」の解釈が求められていると考える。この点についても、後発的事由による更正の請求には「やむを得ない理由」を必要とする制限説が妥当であると考え。

おわりに

本論文では、被相続人が相続税の納税資金を調達するために締結した土地の売買契約を、相続開始後に、相続人が納税資金を調達する必要がなくなったことを理由に解除し、相続財産を売買代金債権としてではなく、土地として相続税の申告を行った広島事件の判決について、判旨に反対の立場から考察した。

また、類似の事例として、被相続人が締結した土地の売買契約を、相続開始後に相続人が買主側の履行遅滞を理由に解除した平成15年事件についても併せて比較検討した。

1) まず、売買契約中に相続が開始した場合（契約が解除されなかったとき）、相続財産は売買代金債権であり、その評価は取引価額によるものとする。

2) 相続開始後に、相続人により売買契約が解除された事例について、広島事件判決は、更正の請求規定を準用して契約解除の遡及効を認め、相続財産を売買代金債権から契約締結前の土地に戻し、財産評価通達による評価によることを認めた。筆者は、この判決に疑問を抱いた。

更正の請求規定は手続規定であり、課税要件を定めた実体規定ではないから、更正の請求の事由に該当するか否かによって、課税要件該当性が判断されてはならない。

更正の請求規定の準用について、佐藤孝一税理士は、更正の請求規定は「納税者が、自己に有利に変更することを求めることができる事由を定めているものであって、各税に係る課税要件を定めているものではなく、したがって、更正の請求の事由に該当するか否かによって課税要件の充足が決められることにはならないからである。」⁹⁹と述べている。また、小島俊朗教授は「法定申告期限後に契約を解除して更正の請求を行う場合のような更正の請求に係る制約がないことや、租税負担の錯誤を理由とする解除権の行使のように課税上の弊害が問題となるような事例ではないので、純粹に相続税法の適用と民法上の遡及効との関係が問われている」¹⁰⁰事例であると述べている。さらに、岸田貞夫教授は「私法上の解釈の問題として、本件解除の遡及的効果を織り込んで計算すべきである、と思われる。」¹⁰¹と述べており、佐藤香織弁護士も「後発的理由に基づく更正の請求の規定に準じることなく、民法上の解除の効果が課税関係に及ぶとする考え方も、あり得るように思われる。」¹⁰²と述べている。これらの指摘のように、広島事件は、直接的に更正の請求規定を準

⁹⁹ 佐藤孝一（2012）「土地建物売買契約の売主が死亡し、相続人が同契約を解除した場合の課税財産は土地建物であり、その価額は評価通達による評価額によるべきであるとして、処分を取り消した事例」税務事例44巻6号9頁。これと同旨のものとして、武田昌輔（1982）『DHCコンメンタール国税通則法』第一法規1453頁。

¹⁰⁰ 小島俊朗（2011）「約定解除の遡及効と相続税法の適用について」明治学院大学法科大学院ローレビュー15号80頁。

¹⁰¹ 岸田貞夫（2012）「売買契約中の土地に係る相続税の課税財産」TKC税研情報21巻4号128頁。

¹⁰² 佐藤香織（2012）「被相続人が生前、土地建物の売買契約を締結して手付金を受け取ったところ、被相続人の死亡後に当該売買契約が手付金の倍額を支払って解除された場合に、相続税の課税財産は売買代金債権か土

用するのではなく、まずは、民法の契約解除の規定からアプローチするべきであると考え
る。

3) 民法における契約解除の効果については、①直接の効果を「契約の効力の遡及的消滅」
とする直接効果説(判例・通説)、②直接の効果を「当事者間の原状回復債権・債務の発生」
とする間接効果説、③直接の効果を「契約の将来に向かっての消滅」とする折衷説がある。
筆者は①と②の長所を合わせ持つ③が合理的であると考え。

4) 相続税法では、契約解除の効果の相違によって、課税関係が異なることとなる。直接
効果説に拠れば、土地の売買契約は遡及的に消滅し、売買代金債権も土地引渡債権も消滅
し、売主側の相続開始時の相続財産は土地ということになる。間接効果説に拠れば、土地
の売買契約の効力は当面存続するから、売買代金債権は存続し、売主側の相続開始時の相
続財産は、当面、売買代金債権である。しかし、これらの権利がいつ消滅するかは不明で
ある。したがって、いつか契約の効力が消滅したときに更正の請求が可能であるか否かは
別途考察を要すると考える。折衷説では、契約の効力は将来的にしか消滅しないので、土
地の売主側の相続開始時の相続財産は売買代金債権ということになる。すなわち、筆者の
支持する折衷説に拠れば、契約解除があっても相続開始時の売買代金債権はそのまま存続
することとなる。

5) 契約解除に遡及効果がないことを広島事件に当てはめると、売買契約中に相続が開始
した場合(契約が解除されなかったとき)の相続財産及びその評価がそのまま結論になる。
筆者は、広島事件について、この結論は妥当であると考え。

6) しかし、平成15年事件は、買主の履行遅滞という理由に基づく契約の解除である。す
なわち被相続人が締結した売買契約が破綻した末の契約の解除であり、売主側の相続人に
契約解除の遡及効を認めないのは不合理であるとも考えられる。そうすると、一概に契約
解除の遡及効を認めないのは納税者に酷となる場合があるということになる。ここに至っ
て、はじめて、更正の請求規定の適用を検討する必要があると考える。

7) 更正の請求規定と契約解除の遡及効を考察する方法として、実体的真実主義からのア
プローチと、国税通則法23条2項3号及び同法施行令6条1項2号の文理解釈からのアプ
ローチがあると考え。

(1) 納税義務の内容どおりに(正しく)課税要件事実を認定することを出発点とする実体的
真実主義の観点からは、相続開始時の課税要件事実に影響を与える後発的事由が発生しても、
原則として相続開始時の課税要件事実に影響しない。したがって、相続開始後に契約の解除が
あったとしても、原則として売買代金債権が土地に戻ることはない。しかし、形式的・画一的
制約による不合理な結果(不当な税負担)に対して、個別的な納税者の救済として、例外的に、
納税義務者にとってやむを得ない後発的な事情によって課税要件事実が形成された場合に限

地建物かが争われ、土地建物であると判断された事例」税経通信 67 巻 8 号 176 頁。

って相続開始時の課税要件事実の変更が認められると考える。

(2) 更正の請求規定の文理解釈の観点からは、国税通則法施行令6条1項2号の「解除され」の「され(る)」は、動詞「する」の未然形「さ」に、受け身の助動詞「れる」が付いたものであるから、更正の請求をする者は、契約を「解除され」た側の当事者でなければならず、決して「解除する」側の当事者であってはならないことになる。

(3) どちらの観点からも、広島事件は売主の相続人の意思によって契約を解除しているのであるから、更正の請求規定の準用は認められない。

(4) 一方、平成15年事件は、広島事件とは異なり、相続人の事情によらず、買主の履行遅滞であり、相続人は一応解除する側ではあるが、解除せざるを得ない側でもあり、国税通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」あるいは同法23条2項3号の「やむを得ない理由」として、更正の請求規定の適用が認められると考える。

6) 佐藤孝一税理士は「解除権の行使は、相続人による相続により取得した財産法上の法的地位の行使(処分)であ」¹⁰³とし、小島俊朗教授も「本件を担税力の発生・消滅の観点からみると、相続人らはいったん売買残代金請求権を行使できる立場にあったのであるから、相続人らにはすでに売買残代金請求権の額に相当する担税力が生じていたといえる。したがって、本件は、相続による経済的成果が遡及して失われたのではなく、相続人らが相続後に自ら財産(解除権付売買残代金請求権)を処分(解除権の行使)した」¹⁰⁴として、佐藤孝一税理士と同様の見解を示している。

このように、相続人の意思による契約の解除は、相続人の相続人による相続人のための相続財産の処分に当たると考える。すなわち、相続人は、相続開始時に売買代金請求権をいったん承継して、その後その請求権を自ら放棄したと考える。相続人が相続後に相続財産を、①放棄、②譲渡、③贈与などにより処分しても、相続財産の種類と評価は変わらない。

更正の請求についての訴訟では、納税者が敗訴することが多いなか、納税者の主張を認めた広島事件は、相続開始後にもなお節税対策が可能であるとして、納税者にとっては朗報であったと考えられる。

しかし、筆者は「担税力に即した課税」と租税の「公平」を要請する租税公平主義の観点から、あるいは、予測可能性・法的安定性を要請する租税法律主義の観点から、納税義務成立後あるいは法定申告期限後の納税者の意思による課税要件の変更を認めるべきでは

¹⁰³ 佐藤孝一(2012)「土地建物売買契約の売主が死亡し、相続人が同契約を解除した場合の課税財産は土地建物であり、その価額は評価通達による評価額によるべきであるとして、処分を取り消した事例」税務事例44巻6号11頁。

¹⁰⁴ 小島俊朗(2011)「約定解除の遡及効と相続税法の適用について」明治学院大学法科大学院ローレビュー15号88頁。

ないと考える。

なお、広島事件の考察の過程で、同じく民法上の遡及効と相続税法との関係が問題となった「時効取得」や「遺産分割」の事例に出会った。これらの事例についても、引き続き研究していきたい。

参考文献

あ行

- ・安藤実（2003）「相続税の史的考察」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』法律文化社
- ・伊川正樹（2012）「相続発生後、法定申告期限前に売買契約を解除した場合の相続税の課税財産」税務Q A118号
- ・伊川正樹（2014）「譲渡所得税と相続税との調整」税法学 572号
- ・池田真朗（2010）『新標準講義 民法債権各論』慶應義塾大学出版会
- ・石島弘（1995）「相続税の課税標準と公的土地の評価の一元化—大阪地裁平成7年10月17日判決を契機に—」税法学 535号
- ・石原忍（2014）「相続人による契約解除の遡及効と相続税の課税関係」税研 178号最新租税基本判例 70（2009～2014）
- ・岩崎政明（1986）「課税期間終了後における契約の合意解除と課税標準又は税額の是正方法」判例時報 1194号
- ・岩崎政明（1992）「財産評価通達の異議と役割」ジュリスト 1004号
- ・岩崎政明（2011）「相続財産の種類—土地の売主の相続—」別冊ジュリスト 207号租税判例百選（第5版）
- ・岩下忠吾（2003）「相続税を検証する」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』法律文化社
- ・碓井光明（2007）「租税法における実体的真実主義の動向」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』信山社
- ・碓井光明（1978）「更正の請求についての若干の考察」ジュリスト 677号
- ・碓井光明（1983）「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法研究 11号
- ・内田貴（2008）『民法Ⅰ総則・物権総論（第4版）』東京大学出版会
- ・内田貴（2011）『民法Ⅱ債権各論（第3版）』東京大学出版会
- ・内田貴（2005）『民法Ⅲ債権総論・担保物権（第3版）』東京大学出版会
- ・内田貴（2004）『民法Ⅳ親族・相続（補訂版）』東京大学出版会
- ・占部裕典（2001）「私法上の『遡及効』と課税関係」『納税者権利論の展開』北野弘久先生古稀記念論文集刊行会
- ・遠藤浩他（1991）『民法（5）契約総論（第3版）』有斐閣双書
- ・遠藤浩他（1987）『民法（9）相続（第3版）』有斐閣双書
- ・小野塚久枝（2003）『21世紀における相続税改革』税務経理協会

か行

- ・加藤時子（1987）「更正の請求に関する諸問題」税法学 440 号
- ・金子宏（1995）『所得概念の研究』有斐閣
- ・金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編（2004）『ケースブック租税法』弘文堂
- ・金子宏（2005）「更正の請求について」税大ジャーナル 3 号
- ・金子宏（2010）「租税法と私法」『租税法理論の形成と解明 上巻』有斐閣
- ・金子宏（2015）『租税法（第 20 版）』弘文堂
- ・神山弘行（2004）「虚偽の遺産分割協議」ジュリスト 1266 号
- ・川島武宜（1987）『所有権法の理論（新版）』岩波書店
- ・岸田貞夫（2007）「後発的事由による更正の請求についての一考察」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』信山社
- ・岸田貞夫（2012）「売買契約中の土地に係る相続税の課税財産」TKC 税研情報 21 巻 4 号
- ・北村実（1978）「契約解除効果論の再検討ードイツにおける理論展開を手がかりにしてー」私法 40 号
- ・清永敬次（1981）「判例評論」判例時報 995 号
- ・清永敬次（1999）「更正の請求に関する若干の検討」園部逸夫先生古稀記念『憲法裁判と行政訴訟』有斐閣
- ・清永敬次（2007）『税法（第 7 版）』ミネルヴァ書房
- ・吉良実（1988）「農地法三条所定の許可前に農地の買主が死亡した場合における相続税の課税財産は、買主たる被相続人の所有権移転請求権等であり、その時価評価額が課税価格になるとした事例」判例タイムズ 677 号
- ・藏重有紀（2007）「判決を後発的理由とする更正の請求の要件」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』信山社
- ・小池正明（2003）「相続税制の再検討ー現行相続税制の実務上の問題点」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』法律文化社
- ・小池正明（2008）「遺産取得課税方式を適用する場合の論点整理」税研 139 号
- ・小島俊朗（2008）「相続財産につき取得時効の援用があった場合の更正の請求について」明治学院大学法科大学院ローレビュー 9 号
- ・小島俊朗（2011）「約定解除の遡及効と相続税法の適用について」明治学院大学法科大学院ローレビュー 15 号

さ行

- ・斎藤淑人（2012）「売買契約の解除権行使による解除と相続財産」月刊税務事例 44 巻 5 号

- ・笹岡宏保（2008）『具体事例による財産評価の実務－相続税・贈与税－Ⅰ（平成20年3月改訂）』清文社
- ・佐藤香織（2012）「被相続人が生前、土地建物の売買契約を締結して手付金を受け取ったところ、被相続人の死亡後に当該売買契約が手付金の倍額を支払って解除された場合に、相続税の課税財産は売買代金債権か土地建物かが争われ、土地建物であると判断された事例」税経通信 67 巻 8 号
- ・佐藤孝一（2012）「土地建物売買契約の売主が死亡し、相続人が同契約を解除した場合の課税財産は土地建物であり、その価額は評価通達による評価額によるべきであるとして、処分を取り消した事例」税務事例 44 巻 6 号
- ・佐藤英明（1994）「更正・決定、課税処分の手続」日税研論集 25 号
- ・佐藤康（1981）「買受農地につき農地法 3 条の許可前に相続が開始した場合の相続財産とその評価」税務弘報 29 巻 3 号
- ・重松修（2012）「売買契約中の土地に係る相続税の課税財産」TKC 税研情報 21 巻 4 号
- ・四元俊明（1986）「国税審判官雑記帳第 7 回」税理 29 巻 8 号
- ・品川芳宣（1980）「農地の買受中に相続が開始した場合の相続財産とその評価」税経通信 35 巻 12 号
- ・品川芳宣（1994）「財産評価において評価通達を適用しないことができる特別な事情」税研 56 号
- ・品川芳宣（2008）「遺産取得課税方式へ変更した場合の実務への影響」税研 139 号
- ・品川芳宣（2009）「相続開始前の株式売買契約を否認する法的根拠」税研 143 号
- ・品川芳宣（2012）「相続開始後の不動産の売買契約を解除した場合の相続財産の種類」TKC 税研情報 21 巻 2 号
- ・品川芳宣（2012）「相続開始後に不動産売買契約を解除した場合の相続財産の種類と評価」税研 163 号
- ・柴由花（2003）「相続税と所得税の統合」横浜国立大学社会科学 8 巻 1 号
- ・渋谷雅弘（1998）「更正の請求期間」JTR I 税研 78 号
- ・渋谷雅弘（2008）「相続税の本質と課税方式」税研 139 号
- ・渋谷雅弘（2009）「贈与税の錯誤無効と贈与税」税務事例研究 108 号
- ・渋谷雅弘（2010）「借用概念の実際」金子宏編『租税法の発展』有斐閣
- ・渋谷雅弘（2011）「相続課税価格の減額方法」税務事例研究 120 号
- ・首藤重幸（1988）「契約当事者の死亡後に完結する土地の譲渡と相続税」税務事例研究 1 号
- ・首藤重幸（2016）「相続開始後の事情変化と相続税」税務事例研究 149 号
- ・関根稔（1982）「土地所有権移転請求権の評価－相続税に関連して－」税法学 380 号
- ・関根稔（1986）「合意解除と法定解除－失敗はいつまで取り返せるか」税理 29 巻 8 号

た行

- ・高梨克彦（1990）「法定申告期限から 10 か月以内の合意解除には、更正の請求の要件『やむを得ない理由』（国税通則法 23 条 2 項 3 号、同法施行令 6 条 1 項 2 号）を要することとし、この解除が専ら租税回避のためにされた場合には、この要件を充足しない、と判示した事例」シュトイエール 337 号
- ・高梨克彦（1981）「土地の売買契約締結後、残代金支払の前に売主が死亡した場合に、その相続財産は、その土地所有権であって売買代金債権ではなく、これを通達による評価額でなく取引価額により評価すべきである、とした事案」シュトイエール 235 号
- ・高梨克彦（1989）「更正の請求再考」法学博士中川一郎生誕 80 年記念『税法学論集』税法研究所
- ・高梨克彦（1987）「更正の請求における『やむを得ない事情』と『税法の誤解』（1）」税法学 442 号
- ・高梨克彦（1987）「更正の請求における『やむを得ない事情』と『税法の誤解』（2）」税法学 443 号
- ・高野幸大（1995）「租税法の原理と政策・相続財産の評価と納税」租税法研究 23 号
- ・高野幸大（2003）「相続税の存在意義等の法的検討」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』法律文化社
- ・高野幸大（2012）「被相続人が締結した土地の譲渡契約を法定申告期限前に相続人が解除した場合の相続税の課税関係」税務事例研究 130 号
- ・高橋靖（1988）「租税法事例研究（1）－不動産の売買契約成立時から所有権移転の効力発生時までには売買契約の当事者が死亡した場合の相続税法上の評価－」流通経済大学論集 22 巻 3 号
- ・高橋靖（1987）「相続財産・相続債務とその評価」ジュリスト 899 号
- ・高橋祐介（2003）「相続税申告の基礎となった遺産分割協議が通謀虚偽表示により無効であることを確認する判決が確定した場合、国税通則法 23 条 2 項 1 号による更正の請求ができないとされた事例」税法学 550 号
- ・竹下重人（1985）「特別の更正請求の諸問題」税法学 417 号
- ・武田昌輔（1982）『DHC コメントール国税通則法』第一法規
- ・田中治（1991）「相続財産の取得とその評価」日本税法学会創立 40 周年記念祝賀『税法学論文集』日本税法学会
- ・田中治（2003）「相続税制の再検討－相続財産の評価をめぐる法的諸問題」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』法律文化社
- ・谷口勢津夫（1989）「通常更正の請求と特別更正の請求との関係」シュトイエール 328 号
- ・谷口勢津夫（1994）「納税申告の手続」日税研論集 25 号

- ・谷口勢津夫（1995）「納税義務の確定の法理」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房
- ・谷口勢津夫（2016）『税法基本講義（第5版）』弘文堂
- ・玉城智子（2013）「相続開始後申告期限前に売買契約が解除された場合の相続財産の内容と価額」沖縄法学論叢6号
- ・戸江千枝（2014）「実体的真実主義 その1－学説の外観－」西南大学大学院法学研究論集29号
- ・戸江千枝（2015）「実体的真実主義 その2－近年の裁判例における『やむを得ない』理由の判断－」西南大学大学院法学研究論集30号

な行

- ・長戸貴之（2012）「相続税法と遡及効－裁判例・裁決例の分析から－」東京大学法科大学院ローレビュー7巻
- ・長屋文裕（1993）「相続に因り取得した不動産の『時価』（相続税法二二条）につき、通達に定める方式によらず、市場における現実の交換価格によって評価することが許されるとした事例」判例タイムズ821号
- ・中村崇二（2016）「土地取引に伴う売買代金債権の存在」月刊税理2016年8月号
- ・根本昌幸（2010）「後発的事由による更正の請求についての考察」『租税資料館賞受賞論文集第19回』租税資料館

は行

- ・橋本守次（1980）「農地相続と課税価格の計算」月刊税務事例12巻12号
- ・樋口哲夫（1983）「相続財産の種類」別冊ジュリスト79号租税判例百選（第2版）
- ・一杉直（1986）「譲渡契約の合意解除と確定申告」税経通信41巻
- ・藤田良一（2012）「平成23年9月28日広島地裁判決の検討（上）」税務弘報60巻1号
- ・藤田良一（2012）「平成23年9月28日広島地裁判決の検討（下）」税務弘報60巻2号
- ・淵圭吾（2009）「租税法と私法の関係」学習院大学法学会雑誌44巻2号

ま行

- ・松尾浩也（1984）『刑事訴訟の原理』東京大学出版
- ・三木義一（1995）「相続税の基本原理の法的再検討」租税法研究23号
- ・三木義一（2008）「遺産取得税方式と法定相続分方式の差異」税研139号
- ・水野忠恒（2006）「『租税法と私法』論の再検討」『所得税の制度と理論』有斐閣
- ・水野忠恒（2008）「相続税の根拠と課税方式の変遷」税研139号
- ・水本浩（1995）『契約法』有斐閣

- ・三宅浩一（2003）「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について」税大論叢 41 号
- ・宮崎俊行（1985）「物権変動の時期」ジュリスト増刊『民法の争点 1』
- ・森稔樹（2013）「相続開始後に売買契約を解除した場合の相続税の課税財産が問われた事例」新・判例解説 Watch 13 号

や行

- ・山田二郎（1981）「買受けた農地について知事の許可前に相続が開始した場合の相続財産の評価」月刊税務事例 13 卷 3 号
- ・山田二郎（1984）「土地（買主の死亡）」税経通信 39 卷 15 号
- ・山田二郎（1988）「農地の売却後その所有権移転前に売主に相続が開始した場合の相続財産と評価」ジュリスト 908 号

わ行

- ・和田正明（1992）「国税通則法二三条の解釈」ジュリスト 1010 号
- ・渡辺裕泰（2012）「相続税廃止の世界的潮流と日本」税経通信 67 卷 6 号