

相続開始後の売買契約の合意解除と  
重加算税賦課決定処分

第 109 回 2023 年 8 月 4 日（金）

発表者 若山 寿裕

---

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<https://www.mjs.co.jp/seminar/sozeihanrei.html>

---

# 目 次

1	はじめに .....	3
2	事案の概要 .....	4
	(1) 事案の経緯 .....	4
	(2) 争点 .....	8
3	裁判所の判断 .....	9
	(1) 本件売買契約の合意解除は、被相続人の生前か否か（争点 1 関連） .....	9
	(2) 本件相続税の課税対象財産（争点 1 関連） .....	10
	(3) 重加算税の賦課の適否について（争点 5 関連） .....	12
4	検討 .....	14
	(1) 本件売買契約の合意解除の有効性と課税対象財産について .....	14
	(2) 重加算税の賦課決定について .....	19
5	私見（疑問点） .....	22
6	議論を終えて .....	23
	(1) 遡及効の主張制限に関する通説への批判について .....	23
	(2) 本件が重加算税の賦課要件を満たすかどうかについて .....	23
	(3) 相続開始後の相続人の行為は、相続税の申告期限までは被相続人の一連の行為と考 えるのか .....	24
	(4) 最後に .....	25
7	関連条文等 .....	26
	(1) 国税通則法第 23 条 .....	26
	(2) 国税通則法施行令第 6 条第 1 項 .....	27
	(3) 国税通則法第 68 条 .....	27
	(4) 最高裁平成 30 年 9 月 25 日判決の要点・判示事項 .....	28

# 相続開始後の売買契約の合意解除と重加算税賦課決定処分

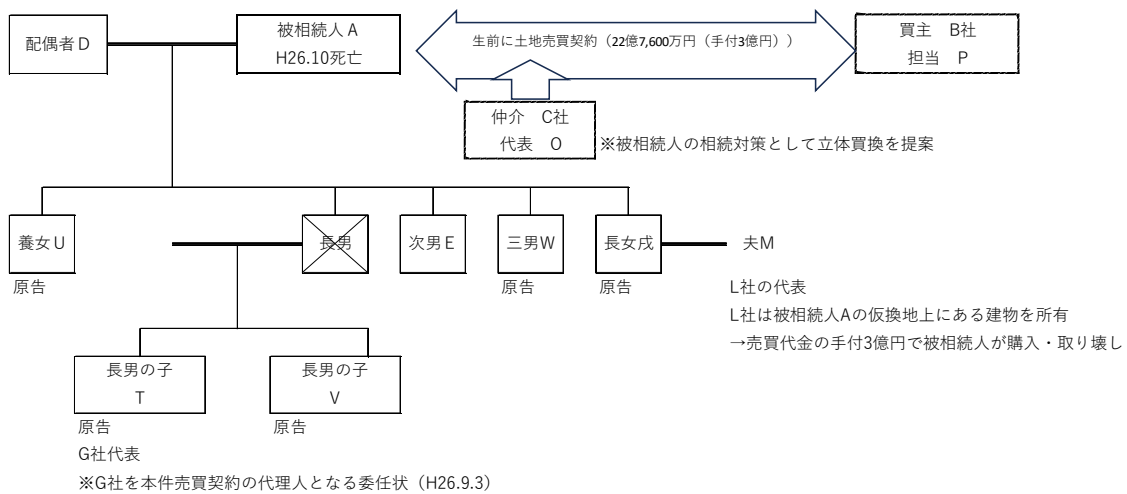
東京地裁令和2年10月29日判決<sup>1</sup>棄却・控訴  
(東京高裁令和3年7月14日判決<sup>2</sup>棄却・上告)

## 1 はじめに

本件は、被相続人Aが生前に契約した売買契約について、その相続開始後に相続人らがこれを合意解除した上で、相続開始前の所有権の状態にて、相続財産評価をして相続税の申告をしたところ、当該合意解除が仮装と認定され、相続財産は残代金請求権としての更正処分並びに重加算税の賦課決定処分を受けた事案である。

本判決の事実認定に基づく判断は概ね支持されうるものと考えますが、その判断過程においては、通説的な考え方に倣わない、いくつかの疑問（関連する論点として通説的考え方への疑問）があると思われるので、その点を取上げて議論の対象としたい。

### ■ 関係図



<sup>1</sup> TAINS Z270-13474

<sup>2</sup> TAINS Z888-2415

## 2 事案の概要

### (1) 事案の経緯

#### ①平成 26 年 5 月 21 日

被相続人 A（以下「被相続人 A」という。）は株式会社 C（仲介業者。以下「C」という。）の立ち会いのもと、買主である株式会社 B（以下「B」という。）と被相続人 A 所有の土地（以下「本件土地」という。）を売買する旨の合意（覚書き）を締結した。

#### ②平成 26 年 5 月 29 日

被相続人 A の配偶者である D、養女である U（原告）、長男の子である T（原告）及び V（原告）、次男である E、三男である W（原告）、長女 戊（原告）の立ち会いの下、C の媒介により本件土地を代金 22 億 7,600 万円で B に売り渡す旨の契約（以下「本件売買契約」という。）を締結した。本件売買契約には以下の定めがある。

(イ) B が手付金として 3 億円を支払うこと

(ロ) 被相続人 A が区画整理事業 13 街区の仮換地先全てについて使用収益開始日の通知を受け、かつ、被相続人 A が仮換地上に現に存立している建物の収去義務を履行したときに、残代金全額 19 億 7,600 万円を支払う

(ハ) 本件土地の所有権は、農地法 5 条の届出が受理された後、残代金の支払又は指定保証機関が発行した保証書の交付を条件として被相続人 A から B へ移転する

また、被相続人 A は、同日、本件相続人らの立会いの下、C の媒介により、B と協定書を取り交わし、等価交換方式として、B が本件土地上に建設する区分所有建物の一部（以下「本件マンション」という。）を被相続人 A が本件売買契約による売買代金をもって購入する旨の協定（以下「本件協定」といい、本件売買契約と併せて「本件売買契約等」という。）を締結した。

#### ★本件区画整理事業の進捗状況

平成 26 年 5 月下旬、13 街区仮換地先のうち、未指定部分に関する仮換地を指定。  
また、仮換地上にある L 社（原告 戊 の夫 M が代表）の家屋は、平成 26 年 5 月 29 日付けで、被相続人 A が買取る旨の売買契約を締結している

#### ③平成 26 年 6 月 3 日

本件土地のうち地目が畑の各土地につき農地法（平成 27 年法律第 50 号による改正前のもの。以下同じ。）5 条 1 項 6 号の届出をした。その後、Y 農業委員会から、同届出に係る同月 6 日付けの受理通知書が交付された。

#### ④平成 26 年 6 月 13 日

B は、本件売買契約に基づく手付金 3 億円を、F 銀行小金井支店の被相続人 A 名義の普通

預金口座に振り込む方法により支払った。

★本件区画整理事業の進捗状況

被相続人Aは、L社の家屋の購入代金全額3億円を支払い、その所有権を取得した。

⑤平成26年6月13日

本件土地について、権利者をB、原因を同年5月29日売買として、本件売買契約に係る残代金の支払又は指定保証機関が発行した保証書の交付を所有権移転登記の条件とする所有権移転仮登記（以下「本件仮登記」という。）がされた。

★本件区画整理事業の進捗状況

平成26年7月31日付けで、被相続人Aが換地設計変更願を小金井市長に対して提出  
平成26年8月20日付けで、小金井市長が換地設計変更願を承認し、その旨を被相続人Aに通知

⑥平成26年9月3日

被相続人Aは、平成26年9月3日、本件売買契約等に関し、原告Tが代表取締役を務めるG株式会社（以下「G」という。）を代理人とする同日付け委任状（以下「本件委任状」という。）に署名押印し、Gに対して代理権を授与した。本件委任状には、Bとの間の本件売買契約等に係る「（仮称）H駅前計画」を推し進めるに当たり、Gに対し、本件売買契約等に基づいて被相続人Aが取得する一切の権利を行使し、被相続人Aが負担する一切の義務を履行することなどとともに、本件協定に基づいてBと後日締結が予定されている区分所有建物等の売買契約等を締結することなどを委任する旨記載されていた。

★本件区画整理事業の進捗状況

平成26年9月上旬、使用収益を停止している土地に対する仮換地を指定（使用収益開始日の指定）  
本件仮換地上にあるJ社所有の家屋は、同年9月20日で解体が完了した

⑦平成26年10月●日

被相続人Aが死亡した。

★本件区画整理事業の進捗状況

平成26年11月1日、仮換地の土地の使用収益開始

⑧平成 27 年 11 月 17 日

認定事実によると、Bは、CからOが作成した要旨以下の内容の本件確認書の原案を電子メールで受領している。

(ア) 本件相続人らとBは、本件売買契約等について、以下のaからcまでのとおり、解除原因が存することを確認し、本件売買契約等を本日解除するものとする。

a 本件相続人らの間で、いまだ被相続人Aの遺産分割協議が整わず、被相続人Aが取得すべきであった本件マンションの取得者が定まっていないため、Bが本件マンションの建築確認を取得しても、速やかにBを売主、相続人を買主とする本件マンションの売買契約を締結することは困難であるから、本件売買契約等の定める解除原因が発生していると認められること

b 被相続人Aの都合で、従前の土地の一部に関する分割換地の指定取消しと再指定を行ったことにより、本件区画整理事業の進捗がかなり遅れていることに加え、本件相続人らの間でいまだ被相続人Aの遺産分割協議が整っていないため、被相続人AとBとで策定した等価交換方式による分譲マンション建設事業計画自体の進捗が著しく遅れることが予想され、当該計画を見直す必要が生じているから、本件売買契約等に定める解除原因が発生していると認められること

c 本件相続人らにおいて相続税の納税がかなり厳しいことが予想されることなどの理由により、立体買換特例を適用すること自体著しく困難であるから、本件売買契約等に定める解除原因が発生していると認められること

(イ) 本件相続人らは、既に受領している手付金を平成 26 年 11 月末日までに、無利息でBに支払うものとする。

(ウ) Bは、上記(イ)の手付金の返還と引換えに、本件土地についてした本件仮登記を抹消する。

なお、同日付で、「本件相続人らは、本件売買契約等を解除するに当たり、本件土地の所有権または持分権を取得した相続人は、これをBに譲渡し、万一譲渡できなかった場合、損害賠償金をBに支払うことを厳守することを約束する」旨が記載された差入書案を、原告CはBに対し電子メールで送付している。

⑨平成 26 年 11 月 28 日

本件土地は、分割協議により次のとおり分割され、共有となった。

配偶者	D	
養女	U 原告	100分の9
長男の子	T 原告	100分の51
長男の子	V 原告	100分の25
次男	E	100分の5

三男	W 原告	100分の5
長女	戌 原告	100分の5

⑩平成 26 年 11 月 28 日

Dは、以下の内容が記載されたN信金の借入申込書に署名捺印した。

借入額 3億円

借入希望日 平成 26 年 12 月 1 日

返済期日 平成 27 年 2 月 28 日

資金使途 I 駅前ビル計画の一時契約解除にともなう手付金返還

連帯保証人 原告ら及びE

なお、Bの担当者であるP（以下「P」という。）は、平成 26 年 11 月 26 日、稟議書を起案し、本件相続人らとBとの間で、本件確認書B案を同年 12 月 1 日に締結する事について、作成日付を「平成 26 年 月 日」、手付金返還時期を「本件確認書締結時に」と変更された確認書（以下、「本件確認書B案」という。）の作成に関する同社社長の決裁を、同年 11 月 28 日に受けている。

本件相続人らは、本件売買契約等を解除するに当たり、上記差入書及び本件持分売買契約書（後掲⑫）に署名押印し、Cは、平成 26 年 11 月 28 日、これを読み取った文書データをBに電子メールで送付した。その後、差入書の空欄日付を「平成 26 年 12 月 1 日」とする差入書を作成している。

⑪平成 26 年 12 月 1 日

D並びに連帯保証人となる原告ら及びEとN信金との間で金銭消費貸借契約書が締結され、融資は実行された。同日、Dは、Bの預金口座に3億円を振り込んだ。

なお、判決による認定事実によれば、次の事実が認められている。

■本件相続人らがN信金から融資を受ける際のOの説明内容

Oは、本件売買契約の解除に伴う手付金の返還原資を得るため、平成 26 年 10 月 30 日、N信金において、本件相続人らに関する融資の相談を行った。その際、Oは、相続対策を兼ねてBとの等価交換方式によりビル建築を計画していたものの、土地所有者の被相続人Aが亡くなったため当初の節税効果を期待することができなくなり、等価交換方式を見直すこととなったが、一度契約を解除し、新たに相続人とBで土地の売買として契約を締結することで、土地の相続税評価額が 22 億 7,600 万円から路線価評価の約 9 億 6,000 万円に下がるなどのメリットがあるところ、本件売買契約を解除し、新たに契約を結ぶために、一度手付金 3 億円をBに返金する必要がある、新たに契約を締結して手付金 3 億円を受領するまでの間の資金として融資を申し込むものである旨説明した。

なお、同日において、Bと本件相続人らとの間で、前掲⑧及び⑩の本件確認書B案に基づく確認書が締結されている。

これに基づき、Bは、本件仮登記について、同年9月30日付け解除を原因とする抹消登記手続をした。

★本件区画整理事業の進捗状況

平成26年12月24日 L社の家屋の取り壊しの登記がされた。

⑫平成27年1月9日

原告ら及びEは、Bとの間で、売主を原告ら及びE、買主をBとして、それぞれ本件土地の共有持分（原告Uにつき100分の9、原告Tにつき持分100分の51、原告Vにつき持分100分の25、E、原告W及び原告戊につき各持分100分の5）に係る売買契約（以下「本件持分売買契約」といい、同契約に係る契約書を「本件持分売買契約書」という。）を締結した。また、本件持分売買契約の売買代金の合計額は22億7,100万円であり、当該売買代金は同日に原告ら及びEの各預金口座に入金された。

⑬平成27年7月30日

本件相続人らは、相続税の期限内申告（以下「本件申告書」という。）を処分行政庁に共同で提出した。

本件申告書には、本件確認書の写し及び本件相続人ら作成の同月21日付け事情説明書（以下「本件事情説明書」という。）が添付されていた。本件事情説明書には、被相続人Aは、平成26年9月21日、本件売買契約等の解除意思を原告Tに伝え、原告T及びCの代表取締役であるOは、同月25日、Pと話し合いを行い、同月末日で本件売買契約等を解除する旨を表明した旨が記載されていた。

（2）争点

- ① 本件相続税の課税対象となる財産は、本件土地か、本件売買契約に係る残代金請求権か
- ② 本件相続税の課税対象となる財産を、本件売買契約に係る売買代金請求権として相続税の課税をすることが信義則に反するか
- ③ 本件相続税の課税対象となる財産が本件土地であったとした場合の本件土地の評価
- ④ 本件売買契約に係る手付金相当額は、本件相続税の課税価格の計算上控除すべき債務か。
- ⑤ 重加算税の賦課の適否

なお、本稿では、①及び⑤の争点について検討をする。



### 3 裁判所の判断

(1) 本件売買契約の合意解除は、被相続人の生前か否か（争点1関連）

本件確認書には、本件売買契約等が本件相続の開始する以前において既に解除されたものであると認められる旨記載されており、Bは、平成26年12月1日、本件仮登記について、同年9月30日付け解除を原因とする抹消登記手続をしている。

しかしながら、Bはマンションの開発事業等を営んでいる東京証券取引所市場第一部上場企業であり、本件売買契約等のような巨額な契約を合意解除する場合には、書面によるのが通常であると考えられるところ、本件確認書に先立ち、本件売買契約等の解除に関する正式な書面は作成されていない。そして、Bの担当者であるPが本件確認書を締結することについて本件りん議書の起案をしたのは、本件相続開始後の平成26年11月27日であり、Bの社長の決裁を得たのは同月28日である。また、本件相続開始の後においても、Bは、モデルルーム工事の発注の決裁等を行い、同月15日には近隣住民に対する説明会を開催するなど、本件事業を進行させている。さらに、本件りん議書に添付された本件確認B案においては、本件売買契約等を本日解除する旨記載され、解除原因についても、被相続人Aの遺産分割協議が整っていないことや相続税の納税が厳しいことといった本件相続開始後の事情が記載されているのみで、被相続人Aではなく、本件相続人らが本件売買契約等を解除することを前提とした記載がされている。

そして、本件確認書B案に先立ちOが作成した本件確認書O案も、本件確認書B案と同様の記載となっている上、Oは、N信金に本件相続人らの融資の相談をした際も、本件相続人らが本件売買契約等を解除することを前提とする説明をしている。そうすると、原告らの主張によれば被相続人Aの意を受け、Bに対し本件売買契約の解除の申入れをしたとされるOは、むしろ、本件相続開始前において被相続人Aにより本件売買契約等が合意解除されたことはなかったとの認識を有していたものといわざるを得ない。

次に、本件仮登記の抹消登記手続に関与した司法書士のRは、東京国税局財務事務官の質問に対し、(…)回答しているところ、その内容は、具体的かつ詳細である上、事実を確認することなく本件確認書B案の解除日についての記載を自ら訂正したという、自らに不利益になりかねない事実も認めていることから、これを信用することができる。

そして、Rの上記回答によれば、本件確認書における本件売買契約等の解除の日及び本件仮登記の抹消原因日は、相続登記をすることなく抹消登記をするために遡らせられたものにすぎないものと認められる。

以上によれば、被相続人Aによる本件売買契約等の合意解除の申入れがあったと認めることはできず、本件売買契約等は、本件確認書が締結された平成26年12月1日に、本件相続人らとBとの間で合意解除されたものと認めるのが相当である。

## (2) 本件相続税の課税対象財産（争点1関連）

### ①相続税の課税対象となる財産（残代金請求権）

本件土地については、本件相続開始前に、被相続人Aを売主、Bを買主とする本件売買契約が締結されたが、手付金3億円を除く売買残代金19億7,600万円の支払が完了し、本件土地の所有権が被相続人AからBに移転する前に、本件相続が開始しており、本件相続人らは、本件土地の所有権と本件売買契約に係る売買残代金請求権を相続したことになる。

そうすると、相続税法（平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。）2条1項は、「相続又は遺贈により取得した財産の全部に対し、相続税を課する」と規定するところ、相続税法上、本件土地の所有権と本件売買契約に係る売買残代金請求権のいずれが本件相続により取得した財産に当たるかが問題となる。

この点については、本件相続開始前に、既に本件土地のうち地目が畑の土地については農地法5条1項6号に基づく届出が受理されていたこと、本件土地について本件仮登記がされていたこと等に照らせば、本件売買契約において、売買残代金の支払又は指定保証機関が発行した保証書の交付があるまで売主に本件土地の所有権が留保されたことの実質は、売買残代金債権を確保するための機能を持たせるためのものにすぎなかったとみるのが相当であるから、特段の事情のない限り、相続税法上、本件土地の所有権ではなく、本件売買契約に係る売買残代金請求権が本件相続により取得した財産に当たると解すべきである。

### ②原告らの本件売買契約の合意解除の遡及効が認められるか

#### (イ) 合意解除の遡及効が相続税の課税関係に与える影響

次に、本件相続人らは、本件相続開始後の平成26年12月1日、本件売買契約を合意解除しているところ、これにより同契約の効力は遡及的に消滅することから、相続税法上の課税財産に影響がないかが問題となる。

課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきであるが、恣意的な解除による税負担の不当な軽減を防止する観点から、国税通則法23条2項3号及び同法施行令6条1項2号は、申告等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、又は取り消された場合に更正の請求をすることを認めている。このことからすれば、相続開始後の契約の合意解除については、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされた場合に、やむを得ない事情があるものとして相続税の課税関係に影響を及ぼすが、それ以外の場合には相続税の課税関係に影響を及ぼさないと解するのが相当である。

なお、原告らは、本件売買契約等の合意解除においては、解除日を平成26年9月末日とする合意がされており、これにより本件売買契約等は同月末日をもって解除されたこととなった旨主張する。しかしながら、仮にそのような合意があったとしても、上記解除日の合意により、本来同年12月1日に成立した解除について、同年9月末日をもって成立したも

のと扱うことは、恣意的な合意による相続税の負担の不当な軽減を容認することになるから、少なくとも相続税法上は、上記解除日の合意が相続税の課税関係に影響を及ぼすものとすることはできない。

#### (ロ) 本件売買契約の合意解除にやむを得ない事情があったか否か

Bは、本件売買契約等を合意解除するに先立ち、平成26年11月28日、Cから、本件土地を相続した相続人がBに対して本件土地を譲渡することを約する旨の、本件相続人らの署名押印がされた作成月及び作成日が空欄の本件日付空欄差入書と、本件相続人らの署名押印がされた本件持分売買契約書の各データを受領しており、本件相続人らは、最終的に、作成日付を本件売買契約等の合意解除をした日と同じく同年12月1日とする、本件日付空欄差入書と同内容の本件差入書を作成している。また、Oは、同年10月30日、本件相続人らの融資の相談のためN信金を訪れた際、本件売買契約等の解除後、新たに本件相続人らとBで本件土地の売買契約を締結する旨の説明をしている。

以上によれば、本件売買契約等の合意解除がされた平成26年12月1日の時点で、改めて本件相続人らとBが本件土地の売買契約を締結することは確実であったと認められる。

また、本件持分売買契約の売買代金の合計額は22億7,100万円であり、本件売買契約における売買代金より500万円安くなっているところ、証拠によれば、これは、本件売買契約等の合意解除によりBに発生した登録免許税等の費用を差し引くことにしたものであると認められる。そうすると、本件売買契約と本件持分売買契約との間で、売買代金額に実質的な変更はないといえることができる。

さらに、Bは、平成26年12月1日の本件売買契約等の合意解除から平成27年1月9日の本件持分売買契約の締結までの間においても、平成26年12月2日にモデルルームコーディネート及び家具の発注について担当者がりん議書の決裁を受け、同月9日に本件土地上に建設するマンションの建築確認の申請を行っており、本件土地を購入することを前提として本件事業を進行させている。

加えて、Oは、平成26年10月30日、本件相続人らの本件売買契約の解除に伴う手付金の返還原資とする融資を受けることの相談のため、N信金を訪れた際、一度契約を解除し、新たに相続人とBが土地の売買として契約を締結することで、土地の相続税評価額が22億7,600万円から路線価の約9億6,000万円に下がるというメリットがある旨説明をしている。

以上によれば、本件売買契約の合意解除は、租税負担の軽減を意図し、本件相続人らとBとの間で再度同様の契約を締結することを予定して行われたものというべきである。

以上によれば、本件売買契約の合意解除にやむを得ない事情があったと認めることはできないから、本件相続における課税財産は、本件土地ではなく、本件売買契約に係る売買残代金請求権であると解するのが相当である。

### (3) 重加算税の賦課の適否について（争点5 関連）

#### ①本件確認書と本件事情説明書の信憑性

##### (イ) 事実と反する記載

本件相続税の申告の際には、本件確認書及び本件事情説明書が提出されているところ、本件確認書には、本件売買契約が本件相続開始前に既に解除されたものである旨記載されており、本件相続人らが署名押印した本件事情説明書には、同様の記載のほか、本件相続開始前の平成26年9月25日に、O及び原告TがPと話し合いを行い、同月末日で本件売買契約等を解除する旨を表明した旨が記載されている。しかし、本件相続開始前に本件売買契約の合意解除はされておらず、また、証拠によれば、同月25日に原告TがPと話し合いをした事実はなかったものと認めるのが相当であるから、上記本件確認書及び本件事情説明書の各記載は、事実と反するといわざるを得ない。

##### (ロ) Oによる相続人らに対する相続税の説明等

証拠によれば、Oは、本件相続開始後、本件確認書の締結に先立ち、本件相続人らに対し、被相続人Aによる本件売買契約の解除が認められた場合と認められない場合の本件相続税の額の違いについて説明をしたことがあると認められるところ、Oは、被相続人Aによる本件売買契約の解除が存在しないことを認識していたものであるから、上記説明における「被相続人Aによる本件売買契約の解除が認められた場合」とは、本件売買契約は本件相続開始前に解除されていないが、本件相続開始前に被相続人Aによる解除がされた旨の申告をして、これが認められた場合であることを指すものと認められる。

また、原告Tは、Gの代表取締役であるところ、Gは、平成26年9月3日、被相続人Aから本件売買契約等についての権利の行使や義務の履行の一切を委任され、同年11月5日、同月6日及び同月12日に近隣住民対象者への個別説明を行っており、さらに、原告Tは、同月15日の近隣説明会に主催者の立場で参加していたのであるから、原告Tは、本件売買契約の帰趨に強い関心を寄せる立場にあった。そして、被相続人Aの依頼を受けてPと交渉していたOは、被相続人Aが本件売買契約を合意解除したことはないことを認識していたものであり、Oが原告Tに対し、被相続人Aの本件売買契約の解除の意思表示をした旨を原告Tに伝えることはなく、原告Tが被相続人Aの本件売買契約の解除がされたと認識していたこともないものというべきである。

##### (ハ) 仮装隠蔽の認定

以上によれば、原告らは、被相続人Aによる本件売買契約の合意解除が存在しないことを認識しながらも、被相続人Aの生前に本件売買契約の合意解除があったことを前提として、本件土地を課税財産とする内容の本件申告書を、これに沿う内容の本件確認書及び本件事情説明書を添付した上で提出したものと認められる。したがって、原告らは、本件売買契約が本件相続開始前に解除されたこと、すなわち、本件相続に係る課税財産が本件土地である

ことを仮装しており、本件相続税に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の一部を仮装し、その仮装したところに基づき本件申告書を提出したものと認められる。そうすると、原告らに対して重加算税を賦課することは、相当というべきである。

## ②重加算税の対象の範囲と法令解釈

次に、証拠によれば、原告T以外の原告らは、共同相続人であり3親等以内の親族である原告Tに本件相続税の申告を一任し、原告Tと共同して本件申告書を提出していることが認められるところ、仮に原告T以外の原告らが、本件相続税の申告を原告Tに一任していたことから、本件相続税に係る課税財産が何であるかに対する関心が薄く、そのため、上記の○の説明に対する関心も薄く、言われるがままに書類を作成するなどし、上記アの仮装行為について認識していなかったとしても、以下のとおり、原告Tを除く原告らに対して重加算税を賦課することは、相当というべきである。

すなわち、国税通則法68条1項の重加算税の制度は、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を課すことによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものであるところ、同項は、隠ぺい仮装行為の主体を納税者としているのであって、本来的には、納税者自身による隠ぺい仮装行為の防止を企図したものと解される。しかし、納税者以外の者が隠ぺい仮装行為を行った場合であっても、それが納税者本人の行為と同視することができるときには、形式的にそれが納税者自身の行為でないというだけで重加算税の賦課が許されないとすると、重加算税制度の趣旨及び目的を没却することになることから、重加算税を賦課することができるのと解するのが相当である〔最高裁平成17年(行ヒ)第9号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁参照〕。

そして、原告T以外の原告らは、原告Tに本件相続税の申告を一任し、原告Tと共同して本件申告書を提出しているところ、原告Tを除く原告らが本件相続税の申告を一任した原告Tは、共同相続人であり3親等以内の親族であって、本件相続税の申告に係る原告Tの仮装行為は、原告Tを除く原告らの行為と同視することができるから、原告Tを除く原告らに対して重加算税を賦課することも相当である。

## 4 検討

### (1) 本件売買契約の合意解除の有効性と課税対象財産について

#### ①相続開始後の売買契約の合意解除の有効性

納税義務の成立後、法定申告期限の経過前の納税申告書提出までの間の売買契約の合意解除について、租税法は特段の規定を設けてはいないが、私法上の法律行為と租税法の関係から、次のような解釈が示されている。

「当初予定していたよりも重い納税義務が生ずることに気づき、相手方の同意のもとにこれを取り消し（単独行為の場合）または解除した（契約の場合）場合に、納税義務者は、租税行政庁に対して、どの範囲でその効果を主張しうるかが問題となるが、私的自治の尊重、納税者間の公平の確保、及び租税法律関係の安定の維持の3つの要請の合理的調整の必要性にかんがみると、法定申告期限が経過するまでの間になした取消・解除に限り、その効果を主張しうると解すべきであろう。」<sup>3</sup>

本件においても形式上は法定申告期限前に、被相続人Aが締結した本件売買契約が合意解除され、原告らが相続税の課税対象となる財産を所有権として路線価評価をした期限内申告書が提出されたものである。単純に上記の解釈になぞらえるのであれば、本件においても本件売買契約の合意解除の遡及効を認め、原告らの申告が容認されることになる。

しかしながら、本判決は次のように、後発的理由による更正の請求規定（国税通則法第23条第2項第3号及び同法施行令第6条第1項第2号）とのバランスを意識した判断を示している。なお、後発的理由による更正の請求は、国税通則法第23条第2項に規定されている。この規定は、「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である。」<sup>4</sup>とされ、位置づけとしては、更正の請求手続の特則となるが、同条に規定される事実を根拠として通常の更正の請求（更正の請求期間内の更正の請求）も認められると解されている。

「課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきであるが、恣意的な解除による税負担の不当な軽減を防止する観点から、国税通則法23条2項3号及び同法施行令第6条1項2号は、申告等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

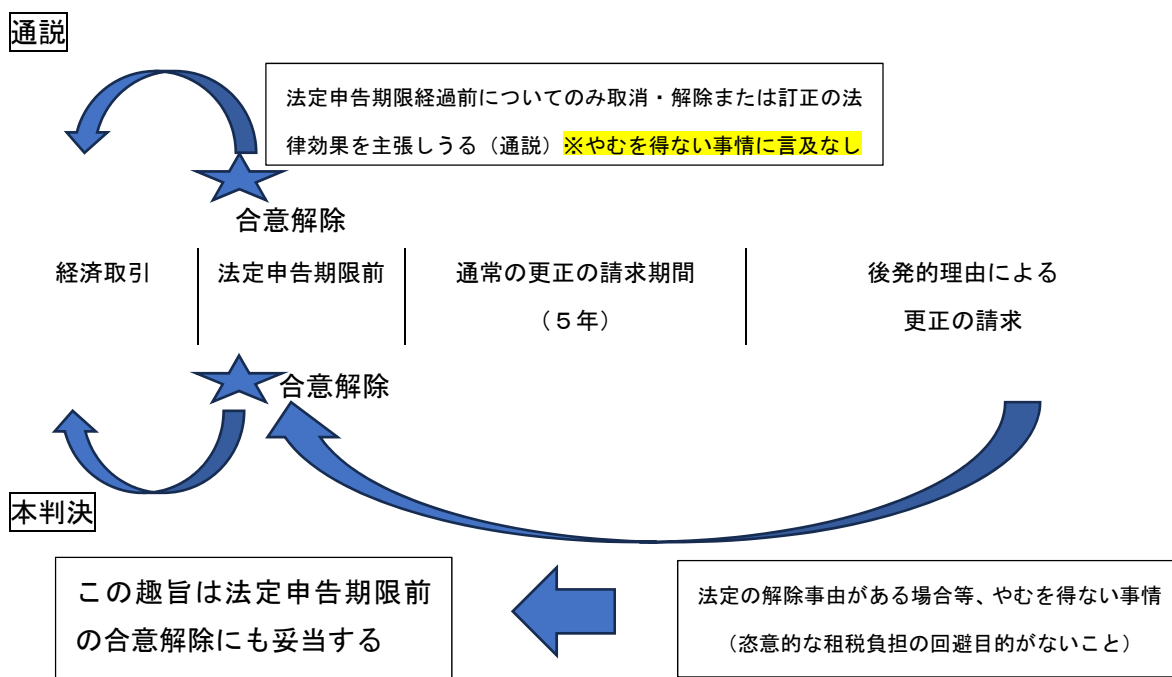
<sup>3</sup> 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂（2021年））132頁。故・金子宏名誉教授は「私的自治の原則の支配している今日の法律制度の下では、納税者は、自己のなした取引の租税効果について勘違いをしていたという場合には、相手方の同意があれば、いつでもそれを取消しまたは解除あるいは訂正することができる。しかし、租税行政庁に対しては、法定申告期限経過前になした取消・解除又は訂正に限り、その効果を主張しうる」と述べている（同書967頁）。

<sup>4</sup> 金子宏『租税法（第24版）』弘文堂（2021年）970頁

が、解除権の行使によって解除され、若しくは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、又は取り消された場合に更正の請求をすることを認めている。このことからすれば、相続開始後の契約の合意解除については、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされた場合に、やむを得ない事情があるものとして相続税の課税関係に影響を及ぼすが、それ以外の場合には相続税の課税関係に影響を及ぼさないと解するのが相当である。」

すなわち、本判決では、「恣意的な解除による不当な税負担の軽減の防止」の観点から、「解除権の行使による解除」若しくは「契約の成立後に生じたやむを得ない事情」に該当する場合のみ認められている更正の請求期限経過後の更正の請求が認められていることを根拠として、この趣旨は法定申告期限前の売買契約の合意解除についても妥当するとの見解を示したものと考えられる。なお、この判断は、後述する広島地裁の示した判断の影響を受けているものと考えられる。

#### ■通説【金子説】と本判決の比較イメージ



その後、本判決は詳細な事実認定に基づき、相続開始前において被相続人Aによる解除意思があったと認めることはできないと判示し、また、原告らによる相続開始後における本件売買契約の合意解除による遡及効が認められるかという判断についても、「本件売買契約の合意解除は、租税負担の軽減を意図し、本件相続人らとBとの間で再度同様の契約を締結することを予定して行われたものというべきである」と判示し、原告らの主張する一切を認め

ず（合意解除後の再契約が確実とされていたこと、合意解除・再契約に伴うBの費用負担相当分売買金額が減額されていること、開発工事の遅れはなかったこと、立体買換に関する法律の不知、相続税の支払原資の確保の必要性は契約とは関係ない個人的な事情であること）本件売買契約の合意解除の遡及効を認めうる「やむを得ない事情」は存在しないとした。

## ②相続税の課税対象財産について

### （イ）相続開始前の売買契約と相続税の課税対象となる財産

売買契約の途上にある土地等の評価（相続財産の種類）を巡る先行判例としては、最高裁昭和61年12月5日判決<sup>5</sup>がある。

この判例では、相続人である納税者（原告・被控訴人・上告人）は、被相続人が売買契約を締結した農地について、所有権移転が完了していないことから、土地として路線価により評価し、相続税の申告をしたところ、課税庁（被告・控訴人・被上告人）が所有権移転登記は完了していないが、所有権は移転しており、未収債権が存在するとして、相続財産は売買残代金債権であるとした更正処分をしたことから、納税者が訴訟を提起したものである。争点は、相続財産は農地であるか債権であるか、その評価はどうかであった。

東京地裁昭和53年9月27日判決<sup>6</sup>は、相続財産は土地であり、評価は路線価と判示したが、控訴審である東京高裁昭和56年1月28日判決<sup>7</sup>は、財産は土地であるものの評価については取引価額によると判断している。

これに対し最高裁は、売主に所有権があることは認めるが、その所有権は実質的に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旨を述べた上で、土地の所有権は独立して相続税の課税財産を構成せず、課税財産は売買代金債権であるとして、納税者の請求を棄却している。以後、この最高裁の考え方が実務でも定着しているものといえる<sup>8</sup>。

### （ロ）相続開始前の売買契約が、相続開始後に合意解除された場合

一方、相続開始後に被相続人が生前に締結した不動産の売買契約が、その相続開始後に合意解除された場合の相続税の課税対象となる財産は、所有権か残代金請求権かについて、租税法上明確に規定されているものはない。

本判決同様、相続開始後の売買契約の合意解除の有効性が争われた事案としては、広島地裁平成23年9月28日判決<sup>9</sup>が挙げられる。同判決では、被相続人が生前に契約した不動産売買契約が、相続開始後に相続人らによって合意解除されたことにつき、当該合意解除の遡及効が認められて、売買契約の履行途上にある土地の評価を、財産評価基本通達による評価

<sup>5</sup> TAINS Z154-5840

<sup>6</sup> TAINS Z102-4251

<sup>7</sup> TAINS Z116-4734

<sup>8</sup> この最高裁判決に疑問を提示するものとして、岩崎政明「相続財産の種類 -土地の売主の相続」『租税判例百選（第5版）』有斐閣（2011年）144頁

<sup>9</sup> TAINS Z261-11773



とすることを認めている。

この広島地裁判決の事案は、当初、被相続人が相続税の納税資金を捻出することを目的として生前に売買契約をしていたものの、相続開始後の実際の計算においては、手元資金で納税資金が足りることを知り得た相続人らが、先祖代々の土地を手放す必要はないとの考えに至り、これを手付倍返しにより合意解除したものである。

この広島地裁判決が示した判示は次のとおりである（T A I N S 判示事項引用）。

#### 判 示 事 項

- 1 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。
- 2 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、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。
- 3 本件解除は、手付契約に基づく解除権の行使による解除であったから、「解除権の行使によって解除された」（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る。すなわち、本件売買契約は、その成立時点（平成 17 年 12 月 7 日）に遡って消滅し、相続開始日（平成 18 年 3 月 10 日）において、本件売買契約は存在せず、本件売買代金債権も存在しなかったことになることから、本件売買契約に係る相続税の課税財産は、各土地建物であったというべきである。したがって、本件売買契約に係る課税財産が本件売買代金債権であるとする被告の主張は採用することができない。
- 4 確かに、認定事実のとおり、各土地建物の売買代金は 1 億 7,087 万円であって、相続開始日における各土地建物の取引金額がある程度明らかになっており、また、上記売買

代金は当時の相場よりも高額であったものの、各土地建物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等の事情がうかがえる。しかしながら、亡戌も原告らも、各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、最終的に解除されており、各土地建物の客観的な交換価値は現実化していない。また、各土地建物の価額は、基本通達の評価基準によれば、合計1億3,044万4,451円であって、上記売買代金との間に著しい格差があるともいえない。

- 5 これらのことからすれば、上記事情を考慮しても、各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る。そして、他に基本通達の基準に基づき評価することが不合理であることをうかがわせる事情もない。してみれば、各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ことはできない。

#### （ハ）本判決との相違点

上記のとおり、法定申告期限前の契約解除の遡及効が課税関係に影響を及ぼす影響について、広島地裁判決が示した法律的解釈も、国税通則法施行令第6条の解除権の行使による解除と、それによる遡及効を根拠とするものであった。

この広島地裁判決を先例とすれば、本判決での合意解除も（それが真実の法律関係である限り）遡及効が認められて、相続財産としての課税対象は、所有権としての評価になり得た可能性はあろう。

なお、広島地裁判決においても、「恣意的な納税負担の軽減」を企図する場合は、この解釈に当たらないことは触れられている。本判決との違いは、まさに、「恣意的な納税負担の軽減」を意図した契約の合意解除か否かという点にあると考えられ、事実認定から導かれた本判決の結論については妥当と考える。

ただし、わざわざ後発的理由による更正の請求規定（国税通則法第23条第2項第3号及び同法施行令第6条第1項第2号）を根拠として、本件のような法定申告期限前の合意解除に対して当てはめを行うことに対して、本判決の解釈には疑問を残す判決となっている（広島地裁も同様）<sup>10</sup>。

<sup>10</sup> 品川芳宜筑波大名誉教授は、「前条前項の規定は、前述したように、法定申告期限5年経過した後の後発的事由に基づく更正の請求の事由であるので、本件のような法定申告期限前の売買契約の合意解除があったとする場合（しかも、Xらは、合意解除は本件相続開始前と主張している。）に直接適用するのは適切とは考えられない」と指摘する（TKC税研情報30巻2号（2021年4月）50頁）。

また、増田英敏教授も「租税法律関係は、私法上の法律関係の確定を前提に構築されるという通説が本判決では、売買契約の合意解除の遡及効が『やむを得ない事情』に限定されると限定を付していることに大きな疑問を感じるのである」と指摘する（TKC税研情報第32巻第2号（2023年4月）30頁）。

### ③小括

本判決の事実認定からは、原告TとOにより先導して行われた一連の事実が認められることからすると、結論としては十分に支持されるであろう。

ただし、そもそも原告らの一連の行動を「仮装」と認定するのであれば、わざわざ後発的事由による更正の請求規定の趣旨解釈を援用して、租税法と私法の間を論じる必要性があったかどうか、本件に即していえば、私法上の合意解除の遡及効を、租税法上、やむを得ない事情の有無によって限定的に認めるといった解釈を示す必要性はあったのか<sup>11</sup>。また、本件の争点が法定申告期限前の事案であるという点においても、法律解釈として適切か、広島地裁判決のような先行する裁判例にも存在する論点として残ると思われる。

その他には、本件は、路線価による評価額（9億6,000万円）と、生前に締結された売買契約金額（22億7,600万円）の乖離が大きく、仮に、合意解除の遡及効が認められたとしても、相続税法第22条との関係は気になる点である<sup>12</sup>。

また、広島地裁判決が争われた時期は、更正の請求期間が1年間という旧法の事案である。更正の請求期間が5年間に延長されている現行法において、国税通則法第23条第2項の趣旨を根拠に、同法第1項を解釈し、遡及効を認めることは、現行法の解釈としては議論が必要ないように思われる点でもある。

## （2）重加算税の賦課決定について

### ①行為の主体について

前述のとおり、本判決の実質的な認定は、原告らの行為が「仮装隠蔽」に当たるかどうかの判断であると考えられる。原告らの一連の行為が仮装隠蔽と認定できるのであれば、真実の法律関係に基づく課税関係が明確になるのであるから、遡及効云々の議論をする必要もなかったと考えるところである。

ところで、重加算税について定めた国税通則法第68条第1項では、「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」と定めている。重加算税の賦課要件たる行為の主体については、法文上に「納税者が」と規定されていることから、納税者本人の行為に限られるとの理解もあり得るが、判例及び通説は、より広い範囲で行為の主体を認めており、納税者本人の行為に限られていないと解されている。その趣旨は、「納税者以外の者が仮装隠蔽行為を行った場合であっても、それが納税者本人の行為

<sup>11</sup> 「仮装行為が存在する場合には、仮装された事実や法律関係なく、隠蔽ないし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行われなければならない。」（金子宏・前掲注3・150頁）

<sup>12</sup> 品川芳宜「土地の売買契約途上に相続が開始した後に契約解除した場合の相続財産の種類と仮装等の有無」（税研2021.5（No.217）95頁）

と同視することができるときには、形式的にそれが納税者自身の行為でないというだけで重加算税の賦課が許されないとする、重加算税制度の趣旨及び目的を没却することになる。」<sup>13</sup>とする制度趣旨から説明されることが多い。

## ②当てはめ

本件について鑑みるに、本件の合意解除を主体的に牽引したのは、原告らのうちTであることが事実認定の中から読み取れ、原告T以外の相続人らが、どのような意図の下でこれらの行為に及んだか、そのことに対する主張も事実認定もないため定かではないが、いずれにしても、本件については、原告らが連署による経緯説明書を税務署に提出していることなどから、原告T以外の原告らもこれらの書類の意味するところ、期待される効果というのを把握した上で申告書を提出したというのが事実と推測される。

この点、本件の控訴審判決<sup>14</sup>では、原審判決を引用しながらも、本件の重加算税賦課決定処分の適法たる根拠を次のように述べている。

「控訴人らはいずれも本件確認書に署名押印しており、これを処分行政庁に提出するに先立ってその内容を確認していたことが認められる。また、被相続人Aにより本件売買契約が解除されていたことにするかどうかは、これにより控訴人らが納付すべき相続税の金額が大きく異なり得る重要な事項であること、本件売買契約を解除するに至った主要な経緯については税務署からの質問等に備えて関係者間で認識を共有しておく必要が高く、■■としても本件相続人らから了承を得ておく必要があること、控訴人■■は、税務調査を受けた際に、被相続人Aが亡くなる前に本件売買契約を解除したことにすれば相続税が安くなるという説明が■■からあった旨述べていることに照らせば、控訴人らは、本件確認書に、本件売買契約が本件相続開始前に既に解除されている旨の記載があることを認識した上で、これを処分行政庁に提出したものと認めるのが相当である。」

原告T及びOが主体となって先導していたということであれば、心証として、原告T以外の原告らに対する重加算税の賦課は、酷ではないかという思いもあるが、従前の学説・判例も踏まえ、本判決による事実認定からは、原告らに対する重加算税の賦課に関して多くの異論を残さないように思われる。

## ③小括

本件の高裁判決でも示されているとおり、原告らは本件確認書を連署で提出していることといった事実もあることから、重加算税の賦課決定処分は妥当なものとして本判決は概ね

<sup>13</sup> 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解（第十七版）』大蔵財務協会（令和4年2月5日）836頁

<sup>14</sup> 前掲注2

支持できよう。

本判決の特徴的な点は、「行為の主体」の範囲について、原告T以外の原告らを「3親等以内の親族」と明確に述べたところであろう。こうした行為の主体の範囲を「3親等内の親族」とする判決は、従前には見受けられなかったものと思われる。この言葉自体は、高裁判決でも改められることなく維持されており、今後の実務での取り扱いが注目されるが、なぜ、3親等内の親族が強調されるのかは疑問である。この言葉を正面から受け取った場合、仮に、本判決における仮装の実質的な先導役が、納税者と何ら親族関係にない仲介役の○ただ一人であったと仮定した場合、納税者らに重加算税の賦課はできないことになろう。

## 5 私見（疑問点）

本判決による原告らの偽装行為の事実認定に注視すれば、結論としては一般的にも受け入れられる内容であったと考える。

しかしながら、文中で指摘した点も含め、本判決の法律の解釈・適用に関連しては、以下の点を疑問点として挙げておきたい。

- (1) そもそも、原告らの一連の行為を偽装隠蔽とする事実認定があるなかで、後発的理由による更正の請求規定を根拠に相続財産の種類を判示する必要があったのか
- (2) 法定申告期限経過前に行われた契約等の合意解除に関し、後発的理由による更正の請求に関する法律の趣旨解釈を当てはめることの妥当性（法定申告期限経過前の合意解除に「やむを得ない事情」までを要するか）
  - ★通説【金子説】→要しない
  - ★本判決 →要する
- (3) 契約の合意解除とその租税法上の有効性について、納税者によるその効果の主張を、「法定申告期限経過前」と限定する通説【金子説】の妥当性
  - ★通説を否定する判決として最高裁平成 30 年 9 月 25 日判決（TAINS Z268-13191）（大淵座長よりご教示いただきました）。判決要旨は、本稿「7 関連条文等」に TAINS より引用して掲載。
- (4) 国税通則法第 68 条第 1 項の解釈について、行為の主体の範囲を「納税者の 3 親等内の親族」とする本判決の判示は適切か
- (5) 仮に本件において、法定申告期限前の合意解除による遡及効が認められた場合に、当該売買契約の対象となった土地を路線価による評価をすることは妥当か
  - ★判決：売買契約金額 22 億 7,600 万円÷路線価評価約 9 億 6,000 万円≒2.37 倍
  - ★広島地裁判決：売買契約金額 1 億 7,087 万円÷路線価評価 1 億 3,044 万円≒1.3 倍
- (6) 原告らに安易な提案をした〇について

## 6 議論を終えて

本研究発表後、研究会参加者より活発な意見をいただいた。

### (1) 遡及効の主張制限に関する通説への批判について

大淵博義座長（中央大学名誉教授）からは、本判決並びに広島地裁判決が、国税通則法第23条第2項第3号並びに同施行令第6条第1項を根拠にすることに対する批判、並びに、金子説に代表される通説が、法定申告期限前についてのみ遡及効の主張を認めうるとすることの論拠の乏しさに対する批判をご披露いただいた。本判決が合意解除の遡及効を、後発的理由に基づく更正の請求規定を根拠に制限することは大きな間違いであり、さらには、通説（金子説）が法定申告期限前のみ主張しようとする論拠の乏しさは、手続き法と実体法、延いては、租税法と私法との関係を取り違えていると鋭く批判するものであった。

今後のさらなる論考の展開に注視したい。

### (2) 本件が重加算税の賦課要件を満たすかどうかについて

出席会員から、重加算税の賦課決定処分について、その是非を問う意見が出された。発表者は事案に対する心証もあって、重加算税の賦課処分はやむなしとしたが、その心証から一歩引いて、法律解釈として重加算税の賦課が妥当かどうかの議論は掘り下げが必要であることに気づかされた。

この点、長島弘立正大学教授からは、研究会後に次のようにご指南をいただいた。

曰く、本件の合意解除が、被相続人Aの生前である「平成26年9月30日」ではなく、相続開始後の「平成26年12月1日」であるとする認定は、判決のとおりである。この事実認定があるならば、相続人らによって合意解除された本件土地売買契約等の相続財産としての評価は、遡及効を認めて所有権としての評価であることに変わりなく、結果的に、納税者らが提出した申告書に仮装隠蔽行為と評価すべき行為は見当たらないとする解釈が可能ではないか、との見解である。端的には、原告相続人らが、「平成26年12月1日」を合意解除日として当初より申告していたら、重加算税の賦課はできないのではないかと、すなわち、納税申告書の課税標準又は税額等の基礎となる事実が同一であり、評価対象となる相続財産が物件（所有権）なのか債権（残代金請求権）なのかの問題、という議論となろう。

また、この点をフォーカスすると、納税者らが納税申告書に添付した「本件確認書」及び「本件事情説明書」をどのように位置づけるかという議論も惹起されることになる。納税申告書にも法定の添付書類にもあたらない、これらのいわゆる「書類」を、国税通則法第68条の条文解釈のなかでどのように位置づけるべきか。これらの点に関する議論は、長島弘教授の今後の論考を待ちたい。

無論、この論点に関しては、そもそも本件確認書において、解除日付を「平成26年9月30日」としたこと自体が仮装隠蔽に該当すると評価する他会員の意見もあり、見解は分かれよう。合意解除後、ほぼ同額での再売買契約が締結されていた本件の事実認定をも踏まえ

れば、発表者意見としては、重加算税の賦課はやむなしとの域を脱していない。

### (3) 相続開始後の相続人の行為は、相続税の申告期限までは被相続人の一連の行為と考えるのか

研究会開催後、上記(2)の論点に関連して、当日の出席会員から「相続開始後の相続人の行為は、相続税の申告期限までは被相続人の一連の行為と考えるのか」との質問をいただいたので私見を記す。

なお、この質問に関しては、後日になって、大淵博義座長より、わざわざ稿を起こしての見解をいただいた。大変有意義な見解であり、以下の私見の参考とさせていただいている。

#### ①一連の行為か否か

私見は、民法の規定により相続人は、被相続人の売買契約上の地位を相続しているため、被相続人の「売主」としての本件売買契約上の地位は、相続人らが相続しており、その点において、「売主」としての行為は相続開始前後を通じて一連の行為と解釈することは可能であるとする。また、この点は民法領域の問題であり、租税法上は「法定申告期限まで」と限定する特段の規定も有していない。

本件に関しては、そこに被相続人の「合意解除の意思」があったか否かは定かでないが、事実認定からは、本件合意解除は、売主としての一連の行為を構成する相続人らの行為と評価することが可能であるとする。

#### ②相続税評価額

上記①のように解釈すると、上記(2)の長島教授の指摘と同じように、本件相続人らは、当初より、真実、相続人らによって本件売買契約が合意解除されたと主張することも十分可能であったと考える。また、そうであれば、本土地等の相続財産としての評価は遡及効により土地等の「所有権」ということになるため、路線価評価による相続財産評価とそれに基づく相続税申告をすべきということになる。

ただし、本件では、合意解除に関する本件確認書(当初の日付空欄)の締結と同時に、ほぼ同額での再売買契約が確約されていた事情に鑑みると、これらの一連の行為が、租税負担軽減を目的とした相続人らの行為と評価できよう。そうすると、財産基本通達第6項の「特別の事情」を考慮すべき事情は十分にあると考えられ、結果的に、原処分庁が本件土地売買価格を、当該土地等の所有権としての相続税評価額とする処分は認められ得るものと考えられる。

#### ③重加算税の賦課決定処分について

一方で、重加算税の賦課決定処分に関しては異なる結論が想定される。この点は、上記(2)の長島教授のご指南と論理は同様である。すなわち、相続人らが相続した売主としての契約



上の地位に基づき本件売買契約を合意解除したため、遡及効を認識して路線価評価したとする申告が当初よりなされたとすれば、その相続税評価額だけが主な争点となり得たものと解され、重加算税の賦課はできなかったのではなかろうか。

本判決の事実認定からは、本件の相続人らは、合意解除があたかも「相続開始前の被相続人の行為」として装った事実が認められることから、本件確認書に代表される一連の行為は、租税負担軽減のみを意図した相続人らの形式的な行為そのものであると評価せざるを得ない。結果的に、本判決並びに高裁判決はいずれも、その結論において妥当であったと考える。

ただし、本判決は相続開始後の「平成 26 年 12 月 1 日」を相続人らによる合意解除日として事実認定していること、にもかかわらず、後発的理由に基づく更正の請求規定（通法 23 ②三、通例 6 ①）の趣旨までを持ち出してこの合意解除の遡及効を認めないとした本判決の無理矢理な判断構造については、議論が必要であろう。

本判決が結論に対して本来すべき事実認定は、「合意解除はされていない」というシンプルな事実であったように思う。

#### （４）最後に

議論を終え、研究発表段階で気づくことのできなかった論点に多く気づかされました。

本研究並びに出席者からいただいた様々な見解を後学に活かせるよう、今後も議論の輪に加わっていきたく強く思える時間を過ごすことができましたと思います。

特に大淵博義座長には、ご多忙の中、発表準備段階及び発表当日においても本件に関する貴重な資料をご提供いただき、さらには、研究発表後に稿を起こしてまで見解をお示しいただき、ご指導を賜りました。心より感謝を申し上げます。

その他、ご指南をいただいた長島弘立正大学教授をはじめ、ご意見、ご質問をいただいた出席会員の皆様にも厚く御礼申し上げます。

## 7 関連条文等

### (1) 国税通則法第23条

#### (更正の請求)

第二十三条 納税申告書を提出した者は、次の各号のいずれかに該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から五年（第二号に掲げる場合のうち法人税に係る場合については、十年）以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等（当該課税標準等又は税額等に関し次条又は第二十六条（再更正）の規定による更正（以下この条において「更正」という。）があつた場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等）につき更正をすべき旨の請求をすることができる。

一 当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従つていなかつたこと又は当該計算に誤りがあつたことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額（当該税額に関し更正があつた場合には、当該更正後の税額）が過大であるとき。

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

三 第一号に規定する理由により、当該申告書に記載した還付金の額に相当する税額（当該税額に関し更正があつた場合には、当該更正後の税額）が過少であるとき、又は当該申告書（当該申告書に関し更正があつた場合には、更正通知書）に還付金の額に相当する税額の記載がなかつたとき。

2 納税申告書を提出した者又は第二十五条（決定）の規定による決定（以下この項において「決定」という。）を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する場合（納税申告書を提出した者については、当該各号に定める期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。）には、同項の規定にかかわらず、当該各号に定める期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求（以下「更正の請求」という。）をすることができる。

一 その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき その確定した日の翌日から起算して二月以内

二 その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算に当たつてその申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があつたとき 当該更正又は決定があつた日の翌日から起算して二月以内

三 その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき 当該理由が生じた日の翌日から起算して二月以内

3～7（省略）

（2）国税通則法施行令第6条第1項

第六条 法第二十三条第二項第三号（更正の請求）に規定する政令で定めるやむを得ない理由は、次に掲げる理由とする。

- 一 その申告、更正又は決定に係る課税標準等（法第十九条第一項（修正申告）に規定する課税標準等をいう。以下同じ。）又は税額等（同項に規定する税額等をいう。以下同じ。）の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと。
- 二 その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に係る契約が、解除権の行使によつて解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によつて解除され、又は取り消されたこと。

三～五（省略）

（3）国税通則法第68条

（重加算税）

第六十八条 第六十五条第一項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合を除く。）において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の三十五の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。

2～4（省略）

#### (4) 最高裁平成 30 年 9 月 25 日判決の要点・判示事項

##### 要点

投稿日：2020 年 06 月 27 日

青果荷受組合がその理事長に対して、同組合への借入金債務を免除したことによる債務免除益は、給与に該当するため、同組合は源泉徴収義務を負うとされた事例の差戻審

本件における納税者（原告・被控訴人・被上告人）は、権利能力のない社団であり、乙は当該社団の元理事長でした。納税者は乙に対し約 48 億円の貸付金がありましたが、平成 19 年にこれを債務免除しました。この債務免除について納税者は源泉徴収をしなかったところ、所轄税務署長より源泉所得税の納税告知処分等を受けたため、その取消しを求めて裁判を起しました。

裁判では、地裁も高裁も納税者の主張を認めたのですが、最高裁は、本件債務免除益は給与に該当すると判示し、差戻しを命じました。差戻審で高裁は、債務免除により乙は資産が負債を大幅に上回る状態になったが、この上回ることとなった部分は給与等に該当すると判示しました。

これに対し納税者が再度上告したのが本件です。本件上告審では、本件債務免除が錯誤により無効であるかが主な争点になりましたが、最高裁は、納税者は本件債務免除が錯誤により無効である旨の主張をするものの、納税告知処分が行われた時点までに、無効によって債務免除益が失われた旨の主張をしていないことから、納税告知処分及び不納付加算税の決定処分が違法であるということとはできないと判示しました。本件は差戻審の最高裁判決で確定しています。

##### 判 示 事 項

- 1 本件は、上告人が、その理事長であった乙に対し、同人の上告人に対する借入金債務の免除をしたところ、所轄税務署長から、上記の債務免除に係る経済的な利益が乙に対する給与に該当するとして、給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を受けたため、被上告人を相手に、上記各処分の取消しを求める事案である。
- 2 原審は、上告人の本件債務免除益についても改正前の所得税基本通達 36-17 の適用により課税の対象とならないと考え、債務免除をしたのであるから、上告人と乙が確認した前提条件に錯誤があり、これは要素の錯誤であるから、本件債務免除は無効である旨の主張につき、源泉徴収制度は他の租税債権債務関係よりも早期の安定が予定された制度であるといえることからすれば、法定納期限の経過後に源泉所得税の納付義務の発生原因たる法律行為につき錯誤無効の主張をすることは許されないと解すべきであると判断して、源泉所得税の納税告知処分のうち 4 億 8,573 万 4,304 円の源泉所得

税の額を超えない部分及び不納付加算税の賦課決定処分のうち同部分に係る部分は適法であるとした。しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。

3 給与所得に係る源泉所得税の納付義務を成立させる支払の原因となる行為が無効であり、その行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたときは、税務署長は、その後に当該支払の存在を前提として納税の告知をすることはできないものと解される。そして、当該行為が錯誤により無効であることについて、一定の期間内に限り錯誤無効の主張をすることができる旨を定める法令の規定はなく、また、法定納期限の経過により源泉所得税の納付義務が確定するものでもない。したがって、給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、当該行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことが許されないとする理由はないというべきである。(注：下線筆者)

4 以上と異なる見解の下に、上告人が法定納期限の経過後に本件債務免除の錯誤無効を主張することは許されないとした原審の判断には、法令の解釈適用を誤った違法があるものといわざるを得ない。しかしながら、上告人は、本件債務免除が錯誤により無効である旨の主張をするものの、納税告知処分が行われた時点までに、債務免除により生じた経済的成果がその無効であることに基因して失われた旨の主張をしておらず、したがって、上告人の主張をもってしては、源泉所得税の納税告知処分のうち4億8,573万4,304円の源泉所得税の額を超えない部分及び不納付加算税の賦課決定処分のうち同部分に係る部分が違法であるということとはできない。そうすると、各部分が適法であるとした原審の判断は、結論において是認することができる。論旨は、結局、採用することができない。

5 裁判官山崎敏充の補足意見がある。

■文献

金子宏『租税法（第24版）』（令和3年・弘文堂）

志場喜徳郎ほか『国税通則法精解（第17版）』（令和4年・大蔵財務協会）

品川芳宜『国税通則法の理論と実務』（平成29年・ぎょうせい）

佐藤英明『脱税と制裁〔増補版〕』（平成30年・弘文堂）

■評釈

品川芳宜 「土地の売買契約途上に売主側に相続が開始した後に、売買契約が解除された場合の相続財産の種類と仮装等の有無」（TKC 税研情報第30巻第2号（2021年4月））

品川芳宜 「土地の売買契約途上に相続が開始した後に契約解除した場合の相続財産の種類と仮装等の有無」（税研・No.217（2021年5月））

山口敬三郎 「相続開始後の不動産売買契約を解除した場合の相続財産の評価」（税理（2023年3月））

増田英敏 「相続開始前の売買契約の合意解除の仮装認定と重加算税賦課決定処分の適法性」（TKC 税研情報第32巻第2号（2023年4月））

大淵博義 「組合の理事長の債務免除益を賞与と認定した源泉所得税の納税告知処分の是非を巡る納税者の主張制限の是非とその検証」（未定稿）（2023年6月）