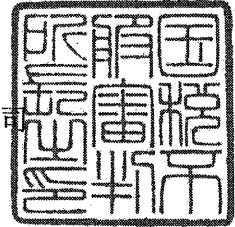


裁 決 書

関裁(諸)平25第9号

平成25年10月1日

国税不服審判所長 生野 考司



審査請求人

住 所

氏 名

原処分庁

原処分

平成24年5月21日付でされた [redacted] 相続開始に係る相続
税の決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

原処分の一部を別紙1「取消額等計算書」のとおり取り消す。

理 由

1 事 実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が公正証書遺言により遺産の全部を単独取得した相続人に対し、遺留分減殺請求を行い、訴訟上の和解により不動産及び現金を取得したことから、原処分庁が相続開始の日を基準に当該財産を財産

評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56ほか国税庁長官通達。以下「評価通達」という。）の定めにより評価した価額をもって相続税法（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）第35条《更正及び決定の特則》第3項の規定に基づき決定処分を行ったところ、請求人が、当該不動産の価額は相続税法基本通達（昭和34年1月28日付直資10国税庁長官通達。）11の2-10《代償財産の価額》ただし書(2)の定めにより計算した価額によるべきとして、その全部の取消しを求めた事案である。

(2) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、[redacted]に死亡した[redacted]（以下「本件被相続人」という。）の相続（以下「本件相続」という。）について、公正証書遺言により全ての財産を取得した[redacted]（以下「本件包括承継者」という。）に対して遺留分減殺請求を行い、[redacted]、同人との間で当該遺留分減殺請求に関して訴訟上の和解が成立した。

ロ 上記イの和解を受けて、本件包括承継者は、平成23年6月13日に、本件相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）についての更正の請求を原処分庁に対して行い、原処分庁は、本件包括承継者に対して平成24年1月11日付で更正処分（以下「本件包括承継者更正処分」という。）をした。

ハ 原処分庁は、上記ロの本件包括承継者更正処分に基いて、請求人に対し、平成24年5月21日付で本件相続税について、別表1の「決定処分」欄記載のとおり決定処分（以下「本件決定処分」という。）をした。

ニ 請求人は、この処分を不服として、平成24年7月6日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年10月4日付で棄却の異議決定をした。

ホ 請求人は、異議決定を経た後の原処分に不服があるとして、平成24年11月2日に審査請求をした。

(3) 関係法令等

別紙2のとおりである。

(4) 基礎事実

以下の事実は、請求人と原処分庁との間に争いがなく、当審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。

イ [redacted]に請求人の父である[redacted]（以下「第一次被相続人」とい

- う。)が死亡し、相続が開始した(以下、この相続を「第一次相続」という。)
- ロ 第一次相続に係る共同相続人は、第一次被相続人の配偶者である本件被相続人、第一次被相続人の子である、請求人及び本件包括承継者の4名である。
- ハ 本件被相続人は、第一次相続において、第一次被相続人の全財産を公正証書遺言により取得した。
- ニ 本件相続に係る共同相続人は、本件被相続人の子である、請求人及び本件包括承継者の3名である。
- ホ 本件包括承継者は、本件相続において、別表2記載の土地(以下「本件各土地」という。)を含む本件被相続人の全財産を公正証書遺言により取得した。
- ヘ 請求人は、第一次相続における請求人の遺留分が侵害されているとして、本件被相続人の包括承継者たる本件包括承継者に対して、平成16年10月5日に遺留分減殺請求(以下「第一次遺留分減殺請求」という。)を行った。
- ト 請求人は、本件相続における請求人の遺留分が侵害されているとして、本件包括承継者に対して、平成17年4月8日に遺留分減殺請求(以下「本件遺留分減殺請求」という。)を行った(以下、「第一次遺留分減殺請求」と「本件遺留分減殺請求」を併せて「本件各遺留分減殺請求」という。)
- チ 請求人は、本件包括承継者に対して、平成17年8月17日付内容証明郵便により、本件包括承継者が金融機関から払戻しを受けた本件被相続人名義の預貯金に係る請求人の本件相続の遺留分相当額である金5,645,623円及びこれに対する預貯金払戻日である平成17年4月28日から支払済みまでの間の年5分の割合による金員を請求した。
- リ 本件包括承継者は請求人に対して、上記チの金額である金5,645,623円を近日中に支払う旨を平成17年9月5日付内容証明郵便により通知した。同内容証明郵便には、「少しでも円満に解決する為とりあえず金3387万3740円の6分の1に相当する金564万5623円を」との記載があった。
- ヌ 本件包括承継者は、平成17年9月13日に、請求人に対して、金5,645,623円(以下「本件既払金」という。)を請求人の指定する預金口座に振り込んで支払った。
- ル 請求人は、本件包括承継者を相手方として、本件各遺留分減殺請求に係る調停を に申し立てたが、 に、同調停は不成立となった。

ヲ 請求人は、本件包括承継者を被告として平成20年12月26日に、
に本件各遺留分減殺請求に係る共有持分確認等請求訴訟（以下「本件訴訟」という。）を提起した。

本件訴訟の訴状に記載されている第一次被相続人の不動産に関する遺産目録は別表3記載のとおりであり、本件被相続人の不動産に関する遺産目録は別表4記載のとおりである。

なお、別表3の順号1ないし4の物件と別表4の順号1ないし4の物件は同一物件である。

ワ 本件訴訟において、本件包括承継者は請求人に対し、請求人の第一次相続及び本件相続に係る遺留分に対する代償として5,645,623円の支払と、本件各土地を譲渡した旨の和解（以下「本件第一次和解」という。）が、
に成立した。

カ 請求人及び本件包括承継者は、平成23年4月27日付で
に、期日指定の申立てをそれぞれ行った。請求人の申立書には、本件第一次和解は和解条項に不備があり無効である旨の記載があった。

コ
において、請求人と本件包括承継者との間で、本件各土地の譲渡を請求人が本件包括承継者から受けたことなどを内容とする和解（以下「本件和解」という。）が成立した。本件和解の要旨は別紙3のとおりである。

タ 本件包括承継者は、本件和解を受けて、本件相続税について、平成23年6月13日に相続税法第32条の更正の請求をした。原処分庁は、これに対し、平成24年1月11日付で本件包括承継者更正処分を行った。

レ 原処分庁は、平成24年5月21日付で、請求人に対し、本件相続税について、別紙3の2の本件各土地の持分3.06分の2.06（以下「本件各土地持分」という。）の価額を、本件相続の開始の時点における評価通達の定めに従い評価した価額により相続税法第35条第3項の規定に基づき本件決定処分を行った。

(5) 争点

イ 本件各土地持分は、相続税法基本通達11の2-10が適用される財産に該当するか。

ロ 本件各土地持分の価額は、相続税法基本通達11の2-10ただし書(2)に定められ

た算式あるいは同様の調整計算を適用して計算した金額とすべきか。

2 主張

(1) 争点イについて

イ 原処分庁

本件各土地持分は、本件被相続人の遺産から、請求人が遺留分により取得すべき財産に代えて取得したものであることから、相続税法基本通達11の2-10の適用はない。

ロ 請求人

「一切の財産を『相続させる』」遺言の執行により遺産は分割済みの財産となり、本件包括承継者が本件被相続人の全ての遺産を取得したことになるはずである。

したがって、本件各土地持分は、相続税法基本通達11の2-10が適用される財産に該当する。

(2) 争点ロについて

イ 原処分庁

本件各土地持分について、上記(1)イのとおり、相続税法基本通達11の2-10の適用はないが、仮に、本件各土地持分の取得が価額弁償に基づくものであるとしても、同取得は、相続税法基本通達11の2-10ただし書(2)を適用する場合の要件である「代償債務の額が、代償分割の対象となった財産が特定され、かつ、当該財産の代償分割の時における通常取引価額を基として決定されているとき」の要件を満たしていないことから、この定め適用はなく、本件各土地持分の価額は、同通達本文の定めのとおり、相続開始の時における金額となる。

ロ 請求人

本件各土地持分の価額は、相続税法基本通達11の2-10ただし書(2)に定められた算式を適用し計算されるべきであり、以下のとおり計算された金額となる。

$$A \times C / B = 24,786,811 \text{円} \times \text{ } / 29,418,952 \text{円} = \text{ }$$

なお、算式に当てはめる価額は以下のとおりである。

A：代償債務の額【24,786,811円】

$$(42,464,869 \text{円} - 5,645,623 \text{円}) \times (3.06 \text{分の} 2.06)$$

42,464,869円：第一次相続及び本件相続の遺留分として請求人が要求した

額

5,645,623円：本件和解条項に記載された金員の額

B：代償債務の額の決定の基となった代償分割の対象となった財産の代償分割の
時における価額【29,418,952円】

43,700,000円×(3.06分の2.06)

43,700,000円：本件包括承継者が主張した代償分割時の本件各土地の価額

C：代償分割の対象となった財産の本件相続の開始の時における価額（評価通達
の定めにより評価した価額）【 】

3 判断

(1) 法令解釈等

イ 和解の解釈について

訴訟上の和解は、対立する当事者間で事実関係又は法律関係に争いがある中で紛争解決のために双方が互譲し、和解成立時において和解条項に定める限りで一定の法律関係等を確認・確定するものであるから、そこで確定された法律関係等は、基本的に和解条項を離れて認定、解釈することはできない。そして訴訟上の和解の和解調書は確定判決と同一の効力を有するものとされており（民事訴訟法第267条）、その効力は極めて大きく、成立した和解をその表示された文言と異なる意味に解すべきであるとするのは、その文言自体相互に矛盾し、又は文言自体によってその意味を了解し難いなど、和解条項それ自体に瑕疵を内包するような特別な事情のない限り許されないと解すべきである。

もっとも、一般に法律行為の解釈に当たっては、現に用いられた文言を無視することはできないものの、その文言のみに拘泥することも許されないものであって、当該行為に至った経緯等の諸事情を十分考慮して、その内容を確定すべきものである。そして、訴訟上の和解は、権利関係が確定されていない状態で行われるもので、かつ、当事者間には対立する感情が生じているのが通常であるから、和解調書においては和解成立の前提となる個別の権利関係を明確には記載せず、紛争を解決するのに最低限必要な条項のみを記載して和解を成立させることも珍しくない。したがって、和解において形成された法律関係を考えるに当たっては、上記のとおり和解調書の記載の解釈が中心となるのは当然であるが、こうした解釈を行うに際しては、紛争の性質、内容及びそのような和解に至った経緯について

も十分考慮に入れた上で当事者間の合理的意思を認定すべきである。

ロ 遺留分について

(イ) 民法における遺留分の制度は、一定の相続人のために法律上留保されるべき被相続人の財産の一定割合であり、その遺留分が侵害された場合には、同法第1031条の規定に基づき、遺留分権利者は遺留分を保全するのに必要な限度で遺贈及び贈与の減殺請求をすることができる。その際の遺留分類は、遺留分算定の基礎となる財産総額（以下「基礎財産総額」という。）に遺留分割合を乗じることによって算定される。基礎財産総額は、被相続人が相続開始の時ににおいて有した財産の価額にその贈与した財産の価額を加えた額から債務の全額を控除して算定される。

(ロ) 遺留分権利者による遺留分減殺請求がされた場合は、遺留分権利者に遺留分減殺請求権を行使された受遺者は目的物を返還（以下、この返還を「現物返還」という。）するのが原則であり（民法第1036条及び同法第1041条）、遺留分権利者が遺留分減殺請求により取得するのは相続財産における割合的持分となる。しかし、遺留分権利者に遺留分減殺請求権を行使された受遺者は、民法第1041条第1項の規定により減殺を受ける限度において遺贈の目的物の価額を弁償して返還の義務を免れることができ、目的物を返還するか、価額を弁償するかは受遺者が選択することができる。

(ハ) なお、特定の遺産を特定の相続人に単独で相続により承継させようとする遺言（「相続させる」遺言）は、民法第908条にいう、遺産の分割の方法を定めたものである。遺留分を侵害された他の相続人は、同法第1031条の規定による遺留分減殺請求権の行使を妨げるものではないと解されている。

ハ 遺留分減殺請求に基づき弁償すべき額が確定した場合の相続税の課税価格の計算等について

(イ) 遺留分による減殺の請求に基づき弁償すべき額は、遺留分を侵害した者から遺留分権利者に対してなされるべき遺産の現物返還に代わるものであるから、遺産の現物の取得者からその現物に代えて価額による弁償を受ける相続人については、当該金額も相続により取得したものとなり、相続税の課税財産になると解するのが相当である。

(ロ) 相続税法第11条の2は、相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額を

もって相続税の課税価格とする旨規定し、同法第22条は法に特別な定めがあるものを除き、相続又は遺贈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る旨規定しているが、遺留分減殺請求権が行使され価額弁償がされた場合の、遺留分権利者及び受遺者（価額弁償金の交付をした者）の課税価格の計算方法をどのようにするかについては、同法に規定はない。しかし、遺留分減殺請求が行使され価額弁償がされた場合であっても、相続人としての権利に基づき相続により取得した財産であることから、原則として相続開始の時を基準に課税価格が算定されるべきである。もっとも、遺留分減殺請求がされ価額弁償をする場合の財産評価の基準時は、現実に弁償がされる時であり、遺留分権利者において当該価額弁償を請求する訴訟にあつては現実に弁償がされる時に最も接着した時点としての事実審口頭弁論終結の時であることから、相続開始時における相続税評価額と口頭弁論終結の時における価額が異なる場合が生じ得る。このような場合には、相続人間の税負担の公平の見地から別途考慮の余地が認められるところである。

- (ハ) ところで、相続税法基本通達11の2-9は、家事審判規則第109条に定める代償分割の方法により遺産分割が行われた場合、代償財産の交付を受けた者に係る相続税の課税価格は、相続等により取得した現物の財産の価額と交付を受けた代償財産の価額との合計額とし、他方、代償財産を交付した者に係る相続税の課税価格は、相続等により取得した現物の財産の価額から交付をした代償財産の価額を控除した金額とする旨定めている。そして、この場合の代償財産の価額は、相続税法基本通達11の2-10において、代償債務の額の相続開始の時における金額とされ、同通達11の2-10のただし書(2)において、①代償対象財産が特定され、かつ、②当該財産の代償分割の時における通常取引価額を基として代償債務の額が決定されているときには、一定の調整計算（以下「調整計算」という。）を行う旨定めている。この調整計算の定めは、④遺産分割が相続開始後相当期間経過してされた場合や、⑤代償分割の対象となった財産の価額に関する分割当事者の認識の違いが要因となって、代償対象財産について相続開始時における相続税評価額と代償分割時における価額が異なることがあるが、そのような場合には、相続人間の税負担の公平の見地からすれば、必ずしも現実に支払を受けるべき代償財産（代償債務）の額面額を基礎としてでは

なく、代償分割の原因となった相続財産（代償対象財産）の評価額を基礎として、調整計算を行うべきという趣旨に基づくものである。そして、当該調整計算の趣旨を踏まえると、同計算により代償財産（代償債務）の相続開始時の評価額を算定することができるのは、上記①及び②の2つの要件を充足している場合に限られることから、同通達の定めは、当審判所も相当と認めるところである。

(ニ) そして、遺留分減殺請求により価額弁償が行われ、相続開始時における相続税評価額と口頭弁論終結の時ににおける価額が異なる場合には、相続人間の税負担の公平の見地からすれば、必ずしも現実に支払を受けるべき価額を基礎としてではなく、価額弁償の対象となった財産の評価額を基礎とすべきことは、代償財産を相続により取得した場合と同様であり、相続税法基本通達11の2-10ただし書(2)に定める調整計算が直接は適用されないが、同様に取り扱われるべき財産に該当すると解すべきである。

(ホ) したがって、裁判所における判決、和解、調停等により価額弁償が行われ、相続開始時と価額弁償時との遺産の価額が変動している場合において、①価額弁償の対象となった財産が特定されて決定されていること、及び②価額弁償の対象となった財産の価額弁償の時ににおける通常取引価額が明らかになっており、当該価額を基に価額弁償の額が決定されている場合には、相続税法基本通達11の2-10ただし書(2)が定める調整計算を行うことは当審判所も相当と認めるところである。

(2) 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば次の事実が認められる。

イ 本件包括承継者は、請求人に対し、平成19年10月4日付内容証明郵便にて、別表4の順号1ないし6の各不動産について、請求人の第一次相続及び本件相続に係る遺留分相当額は、本件包括承継者が主張する価額に基づき算定すれば、各11,002,778円及び4,098,334円、合計15,101,112円となると通知した。なお、請求人の第一次相続及び本件相続に係る遺留分割合は、別表4順号1ないし4の各不動産については72分の17、同表順号5及び6の各不動産については6分の1としている。

- ロ 本件包括承継者は、平成19年10月5日に、請求人に対して、金11,002,778円及び金4,098,334円、合計15,101,112円を、上記イの各不動産についての価額弁償として、上記イの通知書に振込先として記載した口座（請求人の代理人である弁護士名義の口座。）に振り込んで支払った。
- ハ 請求人の代理人である弁護士は、平成19年10月9日に、本件包括承継者に対し、上記ロの額からそれぞれ振込手数料の840円を差し引いた金11,001,938円及び金4,097,494円、合計15,099,432円を、本件包括承継者の口座に振込送金した。
- ニ 本件包括承継者は、請求人に対して、平成19年11月14日付の書面にて、上記ロの金員の送金先を国際スピード郵便（平成19年11月15日発送）により照会したが、平成19年12月14日、同郵便は配達されなかった。
- ホ 本件包括承継者は、平成20年7月30日に、[REDACTED]に、被供託者を請求人として、供託番号[REDACTED]をもって、金15,101,112円を上記イ記載の各不動産の遺留分に相当する金銭として弁済のための供託をした。
- ヘ 本件包括承継者は、平成22年8月10日に、上記ホの供託金を取り戻した。
- ト 本件包括承継者は、本件訴訟において、平成22年11月3日付第15準備書面にて、裁判所が定めた価額により民法第1041条に基づき価額弁償をするとの主張をした。
- チ 本件訴訟の過程において、平成22年12月頃、第一次相続及び本件相続における両当事者の主張する額に基づき、遺産の評価及び遺留分割合等について試算がされた。
- リ 上記チの試算の過程においては、本件既払金は計算の対象外となっていた。
- ヌ 本件和解の内容において、本件第一次和解から変更された点の一つは、本件包括承継者が請求人に対して請求人の第一次相続及び本件相続に係る遺留分に対する代償として支払うとした5,645,623円の同各相続への振り分けについてであり、本件和解条項の1項では第一次相続に関して1,844,975円（5,645,623円の3.06分の1）を、2項では本件相続に関して3,800,648円（5,645,623円の3.06分の2.06）を支払うことを内容としている。また、合計金員の支払日は平成17年9月13日とされた。
- ル 本件和解の内容に関して、請求人が取得した本件各土地持分は、請求人及び本件包括承継者がそれぞれ主張した第一次相続及び本件相続に係る遺留分侵害額から、裁判所が各財産への割付率を算定し、その平均により定められた。

ヲ 請求人の当審判所に対する答述によれば、請求人は、本件各土地持分を価額弁償として取得したと認識していた。

(3) あてはめ

イ 争点イについて

(イ) 本件各土地持分の取得原因について

本件各土地持分の取得原因について判断するために、請求人が本件各土地持分をいかなる原因で取得したのかについて以下審理する。

なお、本件において請求人が本件各土地持分を取得したのは、本件和解によるものであることから、本件各土地持分の取得原因としては現物返還か価額弁償のいずれかであることが考えられるが、その判断においては本件和解の内容、すなわち和解当事者がいかなる合意をしたのかを解釈して行うべきであり、その際には、和解文言を前提に、紛争の性質、内容及びそのような和解に至った経緯について十分考慮に入れた上で当事者間の合理的意思を認定すべきであることは上記(1)イのとおりである。

A 本件和解の文言について

本件和解条項2項では、請求人の財産取得原因として、「遺留分に対する代償として」という文言が使用されている。仮に請求人の財産取得原因が、遺留分減殺請求に基づく遺産の現物返還であるとすれば、和解の文言も「遺留分に対する代償」としてではなく、単に持分確認及び所有権移転登記手続をする内容となるはずであり、当該文言を合理的に解釈すれば、現物返還を内容とするものとはいえない。

また、本件和解条項1項及び2項では、請求人は、第一次相続及び本件相続双方に関わるものとして本件各土地を取得することとなっている。上記(1)ロ(ロ)のとおり、遺留分減殺請求において現物返還を受けた場合には、その取得は割合的持分となるはずであり、本件和解の内容が現物返還であるとすれば相続財産それぞれに割合的持分が設定されるはずである。しかるに、請求人は本件各土地全部を取得していることから、少なくとも本件各土地の遺留分割合以外の取得部分は現物返還ではないこととなる。そして、本件和解の内容が本件各土地全体の譲渡を内容とするものであることを考慮するならば、本件各土地の処分は一体として考えるべきであり、その観点からすると、本

件各土地については全体として現物返還性は否定されると解すべきである。なお、本件相続に関して、本件各土地につき、請求人は3.06分の2.06の割合的持分の取得となっているが、上記(2)ルのとおり、この割合は本件相続と第一次相続との割合である。

以上の点から、本件和解の文言からは本件各土地持分を現物返還によって請求人が取得したものと解釈することはできない。

B 本件和解に至る経緯について

上記Aのとおり、本件和解の文言からは本件各土地持分の取得が現物返還によりなされたものであると解釈することはできないが、本件各土地持分の取得が価額弁償によりなされたものであるということまでは文言上導き出すことはできない。したがって、本件和解における本件各土地持分の取得が価額弁償によりなされたものであるか否かについては、本件和解に至る経緯及び当審判所に対する請求人の答述等から検討すべきである。

まず、本件訴訟提起前の請求人と本件包括承継者との交渉過程をみると、上記(2)イからへまでのとおり、本件包括承継者は請求人に対して価額弁償の意思表示を行い、弁済の提供を試みている。

そして、本件訴訟の提起後においても上記(2)トのとおり、本件包括承継者が準備書面にて価額弁償の主張を行い、その後上記(2)チのとおり遺産の評価や割付についてのやりとりがなされた上で、本件和解が成立している。

上記(2)ト及び上記1(4)ヨのとおり、本件包括承継者による価額弁償の主張の後、半年以内に本件和解が成立していること、及び上記各事実を合理的に解釈するならば、少なくとも本件包括承継者から価額弁償の申出がなされた平成22年11月3日以降は、請求人と本件包括承継者との間で価額弁償に向けて、訴訟の中で和解に向けた調整がなされていると判断することができ、上記(2)ヲの請求人の認識をも併せ考えれば、本件和解は価額弁償を内容とするものと認めるのが相当である。

もっとも、価額弁償は現物返還に代わる金銭債権であることから、本件のように不動産が譲渡されることが価額弁償といえるか否かも問題となり得るが、本件においては、価額弁償金債権について、本件和解において、請求人の承諾を得て、本件包括承継者が金銭に代えて不動産の給付をしたものであ

り、民法第482条に規定する代物弁済の要件を満たすことから、価額弁償金の代物弁済であるとみることができる。

また、価額弁償であるとした場合、訴訟においては事実審口頭弁論終結時を基準として財産評価を行い、遺留分割合を算出した上で、弁償すべき金額が決まるのが通常であり、本件においては弁償すべき価額が本件和解の文言上明示されていない。しかし、本来和解は、上記(1)イのとおり、紛争解決に向けて双方の互譲により成立するものであることからすると、厳密に弁償すべき価額が計算され、その価額が採用されなければならないというものでもなく、上記各事実をもってして本件和解が価額弁償を内容とすることを否定するものではないと解すべきである。

(四) 争点イに対する判断

以上により、本件各土地持分は、価額弁償により取得したものであると認められることから、上記(1)ハのとおり、相続税法基本通達11の2-10の定めが直接には適用されないが、同様に取り扱われるべき財産に該当すると解すべきである。

ロ 争点ロについて

(イ) 上記(1)ハのとおり、価額弁償がされた場合に、一定の要件の下に調整計算を行うことは相当と認めるものであるが、ここにいう一定の要件とは、価額弁償の額が、①価額弁償の対象となった財産が特定されて決定されていること、及び、②価額弁償の対象となった財産の価額弁償の時における通常の取引価額を基として決定されていること、の2点である。そして、ここにいう価額弁償の対象となった財産とは、遺留分算定の基礎とした財産であるので、上記(1)ロ(イ)の遺留分算定の基礎財産ということになる。

(ロ) 以上を前提に、上記(イ)の調整計算を行う要件が本件において満たされているかについて検討するに、①の要件について、本件訴訟及び本件和解に至る経緯においては、遺留分算定の基礎財産である本件包括承継者の特別受益の事実や金額について請求人と本件包括承継者との間で合意が形成された事実は認められず、①の要件は満たされていない。また、②の要件についても、本件各土地を含む本件被相続人の遺産である不動産の評価額は、請求人と本件包括承継者との間の合意により、通常の取引価額で決定された事実は認められず、②の要

件も満たされていない。

したがって、上記(イ)の調整計算を行うための前提とする要件は満たされていないことから、調整計算を行うことはできず、本件各土地持分の評価については、相続開始の時点における価額により相続税の課税価格を計算するのが相当である。

そして、そのように解したとしても、上記(1)イのとおり、和解が紛争解決に向けて、双方の互譲により成立するもので、厳密に弁償すべき価額が計算されなければならないというものでもないのであるから、価額弁償を内容とする和解であるという上記イの判断に影響を与えるものでもない。

ハ 小括

以上のとおり、本件各土地持分は請求人の本件相続の相続人としての権利に基づき本件被相続人の財産から取得したものであり、相続により取得した財産として課税対象とはなるが、調整計算を行う前提となる要件が認められないことから、本件相続開始の時点における価額により課税価格が算定されるべきであるから、相続税法基本通達11の2-10ただし書(2)に定められた調整計算を適用して計算すべきではない。

ニ その他の請求人の主張について

請求人は、原処分の判断過程や原処分前に送付された文書の記載に法的判断の誤りがあるから原処分は違法であるとして、原処分の全部の取消しを求めているが、審査請求における審理の対象は、原処分における課税価格及び納付すべき税額の適法性であることから、請求人の主張には理由がない。

(4) 本件遺留分減殺請求における現金取得について

イ 本件決定処分は、本件包括承継者がした上記1(4)タの更正の請求を受けてした更正処分を前提としているものであるが、同更正の請求は、本件和解に基づいて、同人が請求人に対して、①本件各土地持分を譲渡した事実のほか、②現金3,800,648円(以下「本件現金」という。)を支払った事実等を基礎としてなされている。しかし、本件包括承継者が請求人に対して本件現金を支払い、これを請求人が受領した日は、本件和解条項3項によると平成17年9月13日であることから、上記②の事実については、本件包括承継者による更正の請求が相続税法第32条に規定する期間内になされたものであったか否か、すなわち本件包括承継者更

正処分が適法であるか否かが問題となる。

- ロ 本件和解条項に記載された本件現金と、平成17年9月13日に授受された本件既払金との関係について検討すると、上記1(4)チないしヌ及び本件和解条項1項ないし3項によれば、①本件和解条項1項に定められた金員(1,844,975円)と同2項に定められた金員(3,800,648円)との合計額(5,645,623円)が本件既払金と同額であること、②和解条項に記載された同合計額の請求人による受領日と本件既払金の本件包括承継者による支払日がいずれも平成17年9月13日であること、③本件既払金は、本件包括承継者が払戻しを受けた本件被相続人名義の預貯金に係る遺留分相当額であり、同合計額の5,645,623円のうちの一部である本件現金もまた、和解の文言上、本件被相続人の遺留分に対する代償として支払われたものとされていること、並びに、④和解で現金の授受日とされた平成17年9月13日に本件既払金以外に本件包括承継者から請求人に対して5,645,623円の金員が支払われた事実は認められず、同日以降、本件既払金が請求人から本件包括承継者に返還された事実も認められないことからすると、本件現金は、本件既払金の少なくとも一部であるということがいえ、本件遺留分減殺請求によって、請求人が受領したものであると判断し得る。
- ハ そうすると、本件現金の授受は請求人による本件遺留分減殺請求を理由として平成17年9月13日に行われたと認められるのであるから、遅くとも同日が本件相続における、相続税法第32条第3号に規定する「遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定したこと」に該当する日といえる。そして、同条は同号が規定する事由が生じたことを知った日との要件を設けているが、上記1(4)チないしヌのとおり本件既払金の支払が双方当事者の交渉の過程で行われていることから、当事者双方としても、同日に本件既払金の授受がなされたということは遺留分に対する支払との認識であったと認められ、「事由が生じたことを知った日」という要件も満たす。
- ニ もっとも、上記1(4)リのとおり、本件包括承継者による平成17年9月5日付内容証明郵便では、本件遺留分減殺請求に対しての支払として「少しでも円満に解決する為とりあえず金3387万3740円の6分の1に相当する金564万5623円を」という文言があること、上記(2)ヌのとおり本件和解条項において本件既払金を第一次相続と本件相続に振り分けていることから、当事者の意思としては本件既払金が

仮払金的な性格を有しており、本件和解の成立により遺産の処理が確定し、遺留分侵害額としての支払も確定したとも考えることができ、本件和解の成立日が「遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定したこと」に該当し、同日が「事由が生じたことを知った日」であるとも認定し得る。

ホ しかしながら、本件既払金は、本件被相続人の預貯金に対する遺留分債権であり、金銭債権すなわち可分債権であることから分割して解決されることが可能でありかつ合理的であること、したがって当事者としても本件既払金によりその範囲での本件相続に係る遺留分侵害額の支払は完了したと考えることが合理的であること、本件和解の文言としてあえて過去に遡った授受日が明記されていること、上記(2)リのとおり本件訴訟の過程においては本件既払金については計算の対象外となっており、双方当事者及び裁判所においても金額や授受については確定済みのものと取り扱われていると認められることから、本件和解における本件既払金に関する記述のうち本件現金に係る部分は確認的な意味合いにすぎないと考えることが相当である。

ヘ 以上のことからすると、本件包括承継者が行った上記1(4)タの更正の請求は、上記イの②の事実を基礎とする部分について、相続税法第32条が定める更正の請求期間を徒過したものと認められ、これに基づいてした本件包括承継者更正処分は本件現金の部分についての更正の範囲で適法なものとは認められず、本件決定処分においても同様の範囲で適法なものとは認められない。

(5) 本件決定処分について

以上により、本件相続税の請求人の納付すべき税額を計算すると別表5の「審判所認定額」欄記載のとおりとなり、この金額は本件決定処分に係る金額を下回るから、本件決定処分は、その一部を別紙1「取消額等計算書」のとおり取り消すべきである。

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

よって、主文のとおり裁決する。

別表1 審査請求に至る経緯

(単位：円)

| 区 分 | 決 定 処 分 | 異 議 申 立 て | 異 議 決 定 |
|-----------------------|-------------|-----------|------------|
| 年 月 日 | 平成24年5月21日 | 平成24年7月6日 | 平成24年10月4日 |
| 各 人 の 合 計 | 取得財産の価額 | / | / |
| | 債務及び葬式費用の金額 | | |
| | 課税価格 | | |
| | 相続税の総額 | | |
| 請 求 人 | 取得財産の価額 | 全 部 取 消 し | 棄 却 |
| | 債務及び葬式費用の金額 | | |
| | 課税価格 | | |
| | 納付すべき税額 | | |

別表2 本件各土地の明細

| 順号 | 所 在 地 | 地 目 | 地 積 (㎡) |
|----|-------|-----|---------|
| 1 | | 田 | 375 |
| 2 | | 田 | 519 |

(注) いずれも本件和解が成立した時の表示である。

別表3 本件訴訟の訴状記載の第一次被相続人の遺産目録（不動産）

| 順号 | 所在地 | 種類（地目） | 地積・延床面積 |
|----|-----|--------------------|---|
| 1 | | 宅地 | 532.46㎡ |
| 2 | | 畑（現況宅地） | 595㎡ |
| 3 | | 居宅 （木造瓦葺2階建） | 1階 189.01㎡ 2階 53.78㎡ |
| 4 | | 物置 （ブロック造瓦葺平家建） | 29.91㎡ （固定資産評価明細書上の表示） 24.70㎡ （実際上の表示） |
| 5 | | 田 | 1309㎡ |
| 6 | | 畑 （現況宅地介在畑） | 262㎡ |

(注) いずれも本件訴訟の訴状に記載された表示である。

別表4 本件訴訟の訴状記載の本件被相続人の遺産目録（不動産）

| 順号 | 所在地 | 種類（地目） | 地積・延床面積 |
|----|-----|--------------------|---|
| 1 | | 宅地 | 532.46㎡ |
| 2 | | 畑（現況宅地） | 595㎡ |
| 3 | | 居宅 （木造瓦葺2階建） | 1階 189.01㎡ 2階 53.78㎡ |
| 4 | | 物置 （ブロック造瓦葺平家建） | 29.91㎡ （固定資産評価明細書上の表示） 24.70㎡ （実際上の表示） |
| 5 | | 田（現況宅地） | 375㎡ |
| 6 | | 田（現況宅地） | 519㎡ |
| 7 | | 田（宅地見込地） | 1309㎡ |

(注) いずれも本件訴訟の訴状に記載された表示である。

別表5 審判所認定額

(単位：円)

| 区 分 | | 原処分の額 | 審判所認定額 |
|-------|-------------|-------|--------|
| 各人の合計 | 取得財産の価額 | | |
| | 債務及び葬式費用の金額 | | |
| | 課税価格 | | |
| | 相続税の総額 | | |
| 請求人 | 取得財産の価額 | | |
| | 債務及び葬式費用の金額 | | |
| | 課税価格 | | |
| | 納付すべき税額 | | |

別紙1

「取消額等計算書」

([REDACTED] 相続開始に係る相続税)

1 この裁決により取り消す税額

| | |
|-----------|------------|
| 本 税 の 額 | [REDACTED] |
| 加 算 税 の 額 | [REDACTED] |
| 計 | [REDACTED] |

2 この裁決により増加する還付金の額に相当する税額

[REDACTED] 円

別紙2 関係法令等

- 1 民法第482条《代物弁済》は、債務者が、債権者の承諾を得て、その負担した給付に代えて他の給付をしたときは、その給付は、弁済と同一の効力を有する旨規定している。
- 2 民法第908条《遺産の分割の方法の指定及び遺産の分割の禁止》は、被相続人は、遺言で、遺産の分割の方法を定めることができる旨規定している。
- 3 民法第1031条《遺贈又は贈与の減殺請求》は、遺留分権利者は、遺留分を保全するのに必要な限度で、遺贈の減殺を請求することができる旨規定している。
- 4 民法第1036条《受贈者による果実の返還》は、受贈者は、その返還すべき財産のほか、減殺の請求があった日以後の果実を返還しなければならない旨規定している。
- 5 民法第1041条《遺留分権利者に対する価額による弁償》第1項は、受贈者及び受遺者は、減殺を受けるべき限度において、贈与又は遺贈の目的の価額を遺留分権利者に弁償して返還の義務を免れることができる旨規定している。
- 6 家事審判規則（昭和22年12月29日最高裁判所規則第15号。ただし、平成24年7月17日最高裁判所規則第9号による廃止前のもの。）第109条は、家庭裁判所は、特別の事由があると認めるときは、遺産の分割の方法として、共同相続人の一人又は数人に他の共同相続人に対し債務を負担させて、現物をもってする分割に代えることができる旨定めている。
- 7 民事訴訟法第267条《和解調書等の効力》は、和解を調書に記載したときは、その記載は、確定判決と同一の効力を有する旨規定している。
- 8 国税通則法（平成23年法律第114号による改正前のもの。）第23条《更正の請求》第1項第1号は、納税申告書を提出した者は、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った場合には、当該更正後の税額）が過大であるときには、その法定申告期限から1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につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨規定している。
- 9 相続税法第11条の2《相続税の課税価格》第1項は、相続又は遺贈により財産を取得した者が同法第1条の3《相続税の納税義務者》第2号の規定に該当する者である場合においては、その者については、当該相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額をもって、相続税の課税価格とする旨規定している。

1 0 相続税法第22条《評価の原則》は、同法に特別の定めのあるものを除くほか、相続又は遺贈により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価による旨規定している。

1 1 相続税法第32条《更正の請求の特則》は、相続税について申告書を提出した者は、同条各号のいずれかにより当該申告に係る課税価格及び相続税額が過大となったときは、当該各号に規定する事由が生じたことを知った日の翌日から4月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対し、その課税価格及び相続税額につき国税通則法第23条第1項の規定による更正の請求をすることができる旨を規定している。

そして、相続税法第32条第3号は、遺留分減殺請求に基づき返還すべき又は弁償すべき額が確定したことを上記更正の請求をすることができる事由として規定している。

1 2 相続税法第35条第3項は、税務署長は、同法第32条第1号から第5号までの規定による更正の請求に基づき更正をした場合において、当該請求をした者の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した他の者につき次に掲げる事由があるときは、当該事由に基づき、その者に係る課税価格又は相続税額の更正又は決定をする旨規定している。

そして、上記当該事由について、相続税法第35条第3項第2号は、当該他の者が同法第27条の規定による申告書を提出し、又は相続税について決定を受けた者以外の者である場合において、その者につき当該請求に基づく更正の基因となった事実を基礎としてその課税価格及び相続税額を計算することにより、その者が新たに相続税を納付すべきこととなる旨規定している。

1 3 相続税法基本通達11の2-9《代償分割が行われた場合の課税価格の計算》は、代償分割の方法により相続財産の全部又は一部の分割が行われた場合における相続税法第11条の2第1項の規定による相続税の課税価格の計算は、次に掲げる者の区分に応じ、それぞれ次に掲げるところによるものとする旨定めている。

(1) 代償財産の交付を受けた者 相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額と交付を受けた代償財産の価額との合計額

(2) 代償財産の交付をした者 相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額から交付をした代償財産の価額を控除した金額

(注) 「代償分割」とは、共同相続人又は包括受遺者のうち1人又は数人が相続又は包括遺贈により取得した財産の現物を取得し、その現物を取得した者が他の共同相続人又は包括受遺者に対して債務を負担する分割の方法をいう。

14 相続税法基本通達11の2-10は、11の2-9の(1)及び(2)の代償財産の価額は、代償分割の対象となった財産（以下「代償対象財産」という。）を現物で取得した者が他の共同相続人又は包括受遺者に対して負担した債務（以下「代償債務」という。）の額の相続開始の時点における金額によるものとする旨定め、ただし書において、次に掲げる場合に該当するときは、当該代償財産の価額はそれぞれ次に掲げるところによるものとする旨定めている。

(1) 共同相続人及び包括受遺者の全員の協議に基づいて代償財産の額を次の(2)に掲げる算式に準じて又は合理的と認められる方法によって計算して申告があった場合においては、当該申告があった金額とする。

(2) (1)以外の場合で、代償債務の額が、代償分割の対象となった財産が特定され、かつ、当該財産の代償分割の時点における通常取引価額を基として決定されているときは、次の算式により計算した金額とする。

$$A \times (C / B)$$

(注) 上記算式中の符号は、次のとおりである。

Aは、代償債務の額

Bは、代償債務の額の決定の基となった代償分割の対象となった財産の代償分割の時点における価額

Cは、代償分割の対象となった財産の相続開始の時点における価額（評価通達の定めにより評価した価額をいう。）

別紙3 本件和解の要旨

- 1 本件包括承継者は、請求人に対し、第一次遺留分減殺請求に基づき、第一次被相続人の遺留分に対する代償として、1,844,975円（5,645,623円の3.06分の1相当額）を支払い、かつ、本件各土地の3.06分の1の割合の持分を譲渡した。
- 2 本件包括承継者は、請求人に対し、本件遺留分減殺請求に基づき、本件被相続人の遺留分に対する代償として、3,800,648円（5,645,623円の3.06分の2.06相当額）を支払い、かつ、本件各土地の3.06分の2.06の割合の持分を譲渡した。
- 3 請求人は、本件包括承継者から第一次被相続人及び本件被相続人の遺留分に対する代償として、上記1及び2記載の金員の支払を平成17年9月13日に受け、かつ、本件各土地を譲り受けた。
- 4 請求人は、その余の請求を放棄する。
- 5 請求人と本件包括承継者は、請求人と本件包括承継者との間に、第一次相続及び本件相続に関し、本件和解条項に定めるほか、何らの債権債務のないことを相互に確認する。