

遺産分割によって課税価格の合計額に 変動がある場合の相続税課税

— 「相続税の課税原則」の検討を中心に—

島 津 留利子

〔 研 究 科 第 41 期 〕
〔 研 究 員 〕

要 約

1 研究の目的

相続税法では、遺産分割前においては、各共同相続人が遺産を民法上の相続分（寄与分を除く。）で分割取得したのものとして課税価格を計算し、課税することとしている。ただし、遺産分割が確定した後、遺産分割により取得した財産に係る課税価格が遺産分割前の課税価格と異なることとなった場合に、遺産分割により取得した財産に係る課税価格を基礎として算出した相続税額と遺産分割前の相続税額とを比して、後者が過大となる場合には、各共同相続人から遺産分割の確定を事由とする更正の請求をすることを認めている。また、この更正の請求を契機として、税務署長は、この更正の請求をした者及び他の共同相続人に対して更正をするとされている。

ところで、この遺産分割の確定を事由とする更正の請求について、近時の裁判例（神戸地判平 14. 10. 28 税資 252 順号 9221）において、遺産分割の前後で「課税価格の合計額」に変動のないことが要件になるとの解釈（合計額変動否認説）が示されている。同説を貫くと、例えば相続税の国際課税の場面では、課税財産の範囲の差異を原因として遺産分割の前後で「課税価格の合計額」に変動の生じる場合があるが、この場合でもこの更正の請求は認められないとの結果となる。この更正の請求が認められないということは、この更正の請求を契機とする更正もなされないということである。

相続税法は、いわゆる「法定相続分課税方式による遺産取得課税方式」を採用しており、この課税方式は、遺産分割の前後で「課税価格の合計額」及び相続税の総額が原則として一定となるという特色を有している。合計額変動否認説は、この特色を重視する立場から導かれたものと思われるが、先の相続税の国際課税の場合において、この更正の請求やこの更正の請求を契機とした更正が認められないとの結果には、相続税法が遺産取得課税方式を採用している立場からすると疑問がある。

そこで、合計額変動否認説の妥当性の検証を通じて、遺産分割の前後で「課

税価格の合計額」が変動した場合に、この更正の請求やこの更正の請求を契機とした更正が認められるか否かについての解決策を見出すこととした。

2 研究の内容

(1) 相続税の課税原則

イ 相続税の課税方式の趣旨

我が国の相続税法の課税方式について、シャウブ勧告において遺産取得課税方式を採用した目的及びその後法定相続分課税方式を導入するに至った検討経緯並びに近時の税制調査会における相続税の在り方に関する資料の記述内容を考察すると、「法定相続分課税方式による遺産取得課税方式」をとる趣旨は、取得者の担税力に応じた課税の実現に置かれているものと解される。つまり、相続税法の課税方式の本来的な趣旨は、法定相続分課税方式ではなく、遺産取得課税方式をとるところにある。

ロ 「相続により取得した財産」の意義

相続税法上の「相続」とは、民法からの借用概念であると解されており、借用概念の解釈にあたっては、統一説によれば、原則として民法上の「相続」と同意義に解することとなる。そうすると、相続税の課税物件である「相続により取得した財産」とは、原則として「被相続人の死亡により包括承継した財産（相続財産）」と解釈できる。

民法上、相続開始と同時に、相続財産は共同相続人間の遺産共有状態となり、遺産分割前においては、各共同相続人は遺産共有状態の相続財産について自己の相続分に応じた共有持分権（遺産共有持分権）を持つことになる。この遺産共有持分権は実体法上の権利性が認められるものであり、これが「相続により取得した財産」であることは、異論をみない。

他方、遺産分割後においては、民法上、遺産分割の遡及効について、条文上は遺産が被相続人から直接各共同相続人に承継されるとの考え

方（宣言主義説）をとりつつ、実質上は遺産が共有状態を経て各共同相続人に移転するとの考え方（移転主義説）に修正されていることから、例えば、現物取得した財産については、宣言主義説によれば、取得した財産の全部が「相続財産」に該当するが、移転主義説によれば、自己の相続分に相当する部分以外はこれに該当しない。また、代償債権には遡及効が及ばないと解されていることから、いずれの説によっても、代償債権は「相続財産」に該当しない。

しかしながら、実際には、裁判例及び課税実務においては、現物取得した財産の全部及び代償債権ともに「相続により取得した財産」に該当すると解している。これは「相続により取得した財産」とは、「自己の相続権に基づいて遺産分割により現実に取得した財産」をいうと解していることによる。このように、遺産分割後の「相続により取得した財産」の意義は、民法と同意義に解する場合と実際の解釈とでは、異なる概念となっている。これについては、統一説においても本来の法分野における制度の趣旨目的によっては別意に解釈することを肯定していること、遺産分割の遡及効と相続税法の課税物件とではその趣旨目的が異なること及び「相続により取得した財産」を課税物件とした趣旨は、課税方式の本来的な趣旨と同様であることからすると、裁判例等における実際の解釈が妥当である。

ハ 未分割遺産に対する課税規定の存在意義

相続税法は、遺産共有持分権に対して課税することを前提として、未分割遺産に対する課税規定を置いている。この規定の趣旨は、立法時の説明や裁判例の判示によれば、遺産共有持分権の計算規定を設けることで、長期間にわたって遺産分割を行わないことによる相続税の納付義務の回避を防止し、国家財源の早期確保を図ったものと解される。この趣旨を遺産分割の性質から導かれる遺産共有の暫定性に照らせば、遺産共有持分権については、この規定がなければ課税価格の計算をすることができないゆえに、相続税を課税することができないと理解できる。そう

すると、この規定は、民法上の相続分による現実の取得を擬制し課税価格の計算を可能とすることで、遺産共有持分権に対する課税を実現させるという創設的な課税規定であるといえる。

二 相続税の課税構造

相続税法では、遺産共有持分権についての課税規定を創設的に定めているということは、裏返せば、遺産分割により現実を取得した財産については、特別な規定を要せず課税することができるということである。また、遺産共有持分権については、わざわざ創設的な課税規定を定めているにもかかわらず、遺産分割確定事由による更正の請求の規定やこの請求を契機とした更正の規定を設けて、遺産分割により現実を取得した財産に係る課税価格をもって改めて課税し直すことを認めているという課税構造となっている。

以上のイないしニを併せ考えれば、相続税法では、遺産共有持分権と遺産分割により現実を取得した財産とを課税物件としているが、遺産分割により現実を取得した財産に係る課税価格に応じた課税をすることが相続税の課税原則であると解される。

(2) 合計額変動否認説の妥当性

相続税の課税原則を踏まえると、遺産分割確定事由による更正の請求の趣旨は、遺産分割前の便宜的な課税関係を遺産分割により現実を取得した財産に係る課税価格に応じた課税関係に是正するところにあると解される。また、遺産分割確定事由による更正の請求を契機とした更正の規定の趣旨も同様である。これらの趣旨からすると、遺産分割により現実を取得した財産に係る課税価格に応じた課税関係を実現することこそが、遺産分割後の相続税課税の在り方であると自ずと導き出されてくる。さらにこれを鑑みれば、遺産分割の前後における「課税価格の合計額」が同額になる必然性はなく、合計額変動否認説には妥当性がないとの結論となる。

3 結論

上記1に示したように、遺産分割の前後で「課税価格の合計額」が変動する場合は生じるところ、上記2(2)からすると、遺産分割確定事由による更正の請求の際にもこの変動は当然に認められると解される。つまり、遺産分割の前後で「課税価格の合計額」が変動した場合にも、遺産分割確定事由による更正の請求が認められ、ひいてはこの更正の請求を契機とした更正をすることができるということになる。

もっとも、この変動は、遺産分割の確定に基因する変動である場合（例：課税財産の範囲の差異がある場合）に限られ、それ以外の事由（例：当初申告時の過誤がある場合）の場合には、この更正の請求の対象とはならないことに留意する必要がある。

目 次

第1章 はじめに－問題の所在－	229
第1節 相続税法第32条における合計額変動否認説の出現	229
第2節 合計額変動否認説がおよぼす影響	232
1 問題の所在	232
2 設例	234
第3節 問題解決の必要性和本稿の構成	236
第2章 合計額変動否認説に対する疑問	238
第1節 合計額変動否認説の背景	238
1 近時の裁判例	238
2 神戸地裁平成14年判決の判示の要約	240
3 合計額変動否認説が導かれた原因	243
第2節 相続税法の沿革－課税方式と課税手続規定－	245
1 相続税法の課税方式の沿革	245
2 相続税法の課税方式の趣旨	246
3 相続税の課税手続規定の沿革	248
第3節 小括－合計額変動否認説に対する疑問－	249
第3章 相続税の課税原則	251
第1節 「相続税の課税原則」に関する裁判例と学説	251
第2節 「相続により取得した財産」の意義	254
1 借用概念	254
2 相続の効力	257
3 「相続財産」の意義	262
4 「相続により取得した財産」の意義－統一説の原則と特例－	263
第3節 相続税法第55条の存在意義	269
1 相続税法第55条の趣旨	269
2 相続税法第55条の存在意義	271

第4節 小括 ー相続税の課税原則ー	275
1 相続税の課税構造	275
2 相続税の課税原則	276
第4章 合計額変動否認説の妥当性	278
第1節 遺産分割後の相続税課税の在り方	278
1 相続税法第32条の趣旨	278
2 相続税法第32条第1号の趣旨	279
3 相続税法第35条第3項の趣旨	281
4 小括 ー遺産分割後の相続税課税の在り方ー	282
第2節 個別価額変動否認説の妥当性	283
1 遺産分割後の課税価格の在り方	283
2 個々の財産価額の変動場面 ー相続税評価額の異同ー	284
3 小括 ー個別価額変動否認説の妥当性ー	286
第3節 合計額変動否認説の妥当性	287
第5章 むすびに ー「課税価格の合計額」の変動と更正の請求の可否ー	288
第1節 合計額変動容認説の射程距離	288
1 個々の財産価額の変動による「課税価格の合計額」の 変動場面からの検討	288
2 課税価格の変動による「課税価格の合計額」の変動 場面からの検討	289
3 「課税価格の合計額」の変動と更正の請求	290
第2節 合計額変動容認説の普遍性	290
1 相続税法第32条の規定振り	291
2 相続税法第32条柱書部分の解釈	292
3 小括 ー合計額変動容認説の普遍性ー	295
第3節 おわりに	295
1 研究結果	296
2 残された課題	297

第1章 はじめに 一問題の所在一

第1節 相続税法第32条における合計額変動否認説の出現

民法上、共同相続人は、被相続人が遺言で禁じた場合を除き、いつでも、その協議で遺産の分割をすることができるとされ（民907①）、その協議が調わないとき又は協議ができないときは、その分割を家庭裁判所に請求することができるとされている（民907②）。司法統計によれば、この請求の新受件数は年々増加しており⁽¹⁾、このことからしても、被相続人が遺言で禁じた場合のみならず、遺産分割協議が調わないために、相続税の法定申告期限⁽²⁾までに遺産の分割が確定しないことも容易に想定される。

そこで、相続税法では、申告書提出の時（この時を以下「申告時」という。）において未分割財産がある場合には、当該未分割財産については、相続税の納税義務者が民法上の相続分（寄与分を除く。以下同じ。）で取得したものととして、各納税義務者の課税価格⁽³⁾を算出することとし（相続55本文）、その後において当該未分割財産に係る分割が確定し、当該分割により取得した財産を基礎として計算した課税価格と申告時の課税価格とが異なるときは、既に申告時に確定した課税価格及び相続税額が過大となる者からは、相続税法第32条第1号に

- (1) 最高裁判所「司法統計年表 平成16年版 家事事件編 第2表」（最高裁判所HP、[http://courtdomino2.courts.go.jp/tokei_y.nsf/view_webminji/C42A0D94D5EBBE3849257049000ADF13/\\$File/B16DKAJ2.pdf?OpenElement](http://courtdomino2.courts.go.jp/tokei_y.nsf/view_webminji/C42A0D94D5EBBE3849257049000ADF13/$File/B16DKAJ2.pdf?OpenElement)）。
- (2) 相続税の法定申告期限は、相続の開始があったことを知った日から10月以内である（相続27①）。なお、「相続の開始があったことを知った日」とは、自己のために相続の開始があったことを知った日をいうとされている（相基通27-4）。
- (3) 相続税法における課税標準を「課税価格」といい、「課税価格」は、各納税義務者が相続により取得した財産について、課税財産の範囲内の財産の価額を合計し（相続11の2）、そこから非課税財産（相続12）や負担する相続債務・葬式費用（相続13）を控除し、これに相続開始前3年以内の贈与財産の価額を加算して（相続19）算出する。なお、当該相続の被相続人から相続時精算課税の選択の制度の適用を受けた財産（相続税法第21条第3項の規定の適用を受けたものをいい、以下「相続時精算課税適用財産」という。）を贈与により取得している場合には、当該財産も課税価格に加算する（相続21の15①）。

よる更正の請求（同号に規定する事由を以下「遺産分割確定事由」といい、同条に規定する更正の請求を以下「相続税法 32 条請求」という。）をすることができる（相税 32 一）⁽⁴⁾。また、税務署長は、相続税法 32 条請求に対する更正をした場合に、その請求をした者と同じ被相続人に係る相続税の納税義務者について、既に申告により確定した課税価格又は相続税額が異動した場合には、その者に対して更正をすることができる⁽⁵⁾⁽⁶⁾（相税 35③。この更正を

-
- (4) 相続税法では、相続税法特有の後発的更正の請求の事由を次のとおり定め、当該事由に該当することにより申告書に記載した課税価格及び税額が過大となった場合には、事由を知った日の翌日から 4 月以内に更正の請求をすることができるとしている。
- ① 相続税法第 55 条の規定により分割されていない財産について民法の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って課税価格が計算されていた場合において、その後当該財産の分割が行われ、共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従って計算された課税価格と異なることとなったこと。（第 1 号）
 - ② 民法第 787 条《認知の訴え》又は第 892 条《推定相続人の廃除》から第 894 条《推定相続人の廃除の取消し》までの規定による認知、相続人の廃除又はその取消しに関する裁判の確定、同法第 884 条《相続回復請求権》に規定する相続の回復、同法第 919 条《相続の承認及び放棄の撤回及び取消し》第 2 項の規定による相続の放棄の取消しその他の事由により相続人に異動を生じたこと。（第 2 号）
 - ③ 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。（第 3 号）
 - ④ 遺贈に係る遺言書が発見され、又は遺贈の放棄があつたこと。（第 4 号）
 - ⑤ 前各号に規定する事由に準ずるものとして一定の事由、例えば相続により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があつたことなどが生じたこと。（第 5 号）
 - ⑥ 相続財産法人に係る財産分与の事実が生じたこと。（第 6 号）
 - ⑦ 相続税法第 19 条の 2 第 2 項ただし書の規定に該当したことにより、同項の分割が行われた時以後において同条 1 項の規定を適用して計算した相続税額がその時前において同項の規定を適用して計算した相続税額と異なることとなったこと（上記①に該当する場合を除く。）。（第 7 号）
- (5) 相続税法では、相続税法 32 条請求（ただし、第 1 号事由ないし第 5 号事由に限る。）に基づき更正をした場合において、その請求をした者の被相続人から相続により財産を取得した他の相続人等につき次に掲げる事由があるときは、その事由に基づいて他の相続人等の課税価格又は税額を更正し又は決定することとされている（相税 35③本文）。ただし、当該請求があつた日から 1 年を経過した日と通則法第 70 条の規定により更正又は決定をすることができないこととなる日のいずれが遅い日以後においてはすることができないとされている（相税 35③ただし書）。

以下「相続税法 35 条更正」という。)

このように、相続税法では、遺産分割確定事由が生じた場合には、相続税法 32 条請求を契機として、当該請求に対する更正及び相続税法 35 条更正によって、課税の再確定をすることとしている(相続税法 32 条請求に対する更正及び相続税法 35 条更正を併せて以下「相続税の再確定課税」という。)⁽⁷⁾。

ところで、現行相続税法の課税方式は、いわゆる「法定相続分課税方式による遺産取得課税方式」をとっている。この課税方式は、遺産取得者の担税力に課税するもので(遺産取得課税方式)、遺産分割の前後で「課税価格の合計額」及び相続税の総額が原則として一定となる特色(法定相続分課税方式)を有している。各納税義務者の相続税額を算出するには、各納税義務者が相続により取得した財産に係る課税価格を合計した「課税価格の合計額」を基礎として相続税の総額を算出し、これに各納税義務者の課税価格割合(各納税義務者の課税価格が「課税価格の合計額」に占める割合をいう。以下同じ。)を乗じるといふ手順を踏むこととなる⁽⁸⁾。

① 当該他の者が相続税の申告書を提出し又は相続税について決定を受けた者である場合において、当該申告又は決定に係る課税価格又は相続税額が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計算した場合におけるその者に係る課税価格又は相続税額と異なることとなること。

② 当該他の者が①に規定する者以外の者である場合において、その者につき同条に規定する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こと。

(6) 既に申告等により確定した相続税額に不足が生じた者は、修正申告をすることもできる(相税 31①)。

(7) 相続税の課税手続規定としては、相続税法のほか、通則法にも規定が置かれている(税通 23~26)。これらの規定の関係は、通則法の規定は各個別税法に共通の一般的な課税手続規定であるのに対して相続税法の規定は、相続税法固有の事情に基づく特例的な課税手続規定であるということとなる(志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解(平成 16 年改訂版)』69 頁~73 頁(大蔵財務協会、2004))。

(8) 各納税義務者の相続税額は、各納税義務者の課税価格を合計して「課税価格の合計額」を計算し、ここから基礎控除を差し引いて(相税 15) 課税遺産総額を算出し、これを相続税法上の法定相続人(相続税法第 15 条第 2 項に規定する相続人をいう。)が相続税法上の法定相続分(相続税法第 16 条に規定する相続分をいう。)に応じて取得したものとして、相続税の累進税率を適用して各人ごとの仮相続税額を算出し、この仮相続税額を合計して「相続税の総額」を算出した上で(相税 16)、これに各納

この「課税価格の合計額」と遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求とに関して、近時の裁判例において、遺産分割前後の「課税価格の合計額」に変動のないことが当該請求の要件になるとの解釈（この解釈を以下「合計額変動否認説」という。）が示された。そのため、遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求の際に、申告時に確定していた「課税価格の合計額」を変更することができるか否かということが、実務上の問題となっている。

第 2 節 合計額変動否認説がおよぼす影響

1 問題の所在

遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求の際に、申告時に確定していた「課税価格の合計額」を変更することができるか否かという問題は、相続税の国際課税の場面で顕著となることから、この場면을素材としてその問題の所在を明らかにすることとする。

相続税法上、納税義務者を居住無制限納税義務者（相続税法第 1 条の 3 第 1 号に規定する者をいう。以下同じ。）及び非居住無制限納税義務者（同条第 3 号に規定する者をいい、非居住無制限納税義務者と居住無制限納税義務者とを併せて、以下「無制限納税義務者」という。）並びに制限納税義務者（同条第 3 号に規定する者をいう。以下同じ。）に区分して、無制限納税義務者と制限納税義務者とに大別して、課税財産の範囲に差異を設けている⁽⁹⁾。

税義務者の課税価格が「課税価格の合計額」に占める割合（課税価格割合）を乗じて算出する（相税 17）。なお、各納税義務者の実際に納付すべき相続税額は、各納税義務者の相続税額に一定の控除や加算を行うことにより算出する（相税 18、19 の 2、19 の 3、19 の 4、20、20 の 2、21 の 15③）。

- (9) 相続税法上、無制限納税義務者は相続により取得した財産の全部及び相続時精算課税適用財産について、制限納税義務者は相続により取得した財産のうち国内に所在するもの及び相続時精算課税適用財産について、それぞれ課税財産の範囲としている（相税 2、21 の 15①）。なお、相続税の納税義務者として、これらの者のほか、特定納税義務者（相続税法第 1 条の 3 第 4 号に掲げる者をいう。）があり、その課税財産の範囲は、相続時精算課税適用財産である（21 の 16①）。

この課税財産の範囲の差異に着目して、遺産分割前の相続税額が遺産分割後のものに比して過大となる場合の類型を考えると、例えば、

類型 i 遺産分割前の課税価格が過大+遺産分割前後の課税価格の合計額に変動なし

類型 ii 遺産分割前の課税価格が過大+遺産分割前の課税価格の合計額が過大

類型 iii 遺産分割前の課税価格が過少+遺産分割前の課税価格の合計額が過大

類型 iv 遺産分割前の課税価格が過大+遺産分割前の課税価格の合計額が過少などの類型が想定される⁽¹⁰⁾ ⁽¹¹⁾。

これらの類型に該当する場合は、相続税法 32 条請求がなされるものと考えられるが、合計額変動否認説によれば、遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求では遺産分割の前後で「課税価格の合計額」に変動のないことが要件になることから、類型 i のみが当該請求の要件を具備することとなり、類型 ii ないし類型 iv はその要件を満たさないこととなる。換言すると、合計額変動否認説の立場をとると、類型 ii ないし類型 iv の場合には、当該請求が認められないということとなる。さらに、相続税の再確定課税は、相続税法 32 条請求を契機としてなされることから、合計額変動否認説の立場を貫くと、

- (10) 類型 i の例としては、課税価格の合計額に変動はなく、遺産分割後の自己の課税価格が財産の異動により減額し、自己の相続税額が減少する場合。類型 ii の例としては、遺産分割後の自己の課税価格が財産の異動により減額し、他の共同相続人の課税価格が課税財産の範囲の相違により減額し、課税価格の合計額が減少することにより、これらの原因により自己の相続税額が大きく減少する場合。類型 iii の例としては、遺産分割後の自己の課税価格が財産の異動により増額するが、他の共同相続人の課税価格が課税財産の範囲の相違により減少して課税価格の合計額が減少し、後者の原因が前者の原因を相殺してなお自己の相続税額が減少する場合。類型 iv の例は、後述の具体的事例の乙の場合を参照のこと。なお、これらの類型は、課税財産の範囲の差異事由がある場合のみに生じるものではなく、これ以外の事由がある場合にも生じるものである。
- (11) 法定相続分課税方式による遺産取得課税方式によれば、各自の課税価格が減額しても、課税価格の合計額が増額すれば、各人の相続税額が増額する場合（類型 iv は相続税額が減額する場合であるからこれとは逆パターン）があるが、このような相続税の計算の仕組みについて、東京高判昭 57・4・16（税資 123 号 84 頁）では、「かかる算出方法をとる相続税法の規定には不合理な点はなく、また、憲法に違反するものでもない。」と判示している。

類型 ii ないし類型 iv の場合には、相続税の再確定課税もまたなされないという結果を招来することとなる。

しかしながら、この結果については、相続税法が遺産取得課税方式を採用している観点—応能負担の実現—からすると、遺産分割の時期によって負担する相続税額に差異が生じることとなってよいのかとの疑問が惹起されるため、この結果を招来する合計額変動否認説の妥当性には疑問がある。

2 設例

具体的に、相続税の納税義務者である共同相続人の中に無制限納税義務者と制限納税義務者とがあり、かつ、遺産の中に国内財産と国外財産とがあるという状況の下において相続が開始し、遺産未分割のまま相続税の法定申告期限を迎え、申告後に当該遺産に係る遺産分割が確定したというケースを設例に検討してみる。

例えば、被相続人甲の共同相続人は日本国内に住所を有する乙及び日本に住所を有したことのないA国に住所を有する丙（いずれも子、各法定相続分は2分の1。）であり、甲の遺産は日本国内に所在する財産（8,000万円）とB国に所在する財産（2,000万円）である。両者間では、被相続人甲に係る相続税の法定申告期限までに、いずれの財産についても遺産分割が調わなかった。この場合、乙は居住無制限納税義務者、丙は制限納税義務者となり、当該相続税の申告における課税価格及び相続税額は、次表1のとおり算出される。

(表1 申告時の課税価格及び相続税額)

	国内財産 8,000万円	国外財産 2,000万円	課税価格	相続税の 総額	各人の 相続税額
乙	$\times 1/2 =$ 4,000万円	$\times 1/2 =$ 1,000万円	5,000万円		約111万円
丙	$\times 1/2 =$ 4,000万円	($\times 1/2 = 1,000$ 万円) 課税価格に算入されない。	4,000万円		約88万円
合 計			9,000万円		200万円

この場合において、申告後の遺産分割によって、日本国内に所在する財産については丙が単独で取得し、B国に所在する財産については乙が単独で取得したとすると、課税価格及び相続税額は、次表2のとおり算出される。

(表2 遺産分割後の課税価格及び相続税額)

	国内財産 8,000万円	国外財産 2,000万円	課税価格	相続税の 総額	各人の 相続税額
乙	—	$\times 1/1 = 2,000$ 万円	2,000万円		70万円
丙	$\times 1/1 =$ 8,000万円	—	8,000万円		280万円
合 計			10,000万円		350万円

この場合、申告後の遺産分割の確定により、乙の課税価格及び相続税額は当初申告額に比して減額となるから、乙は相続税法32条請求をすると想定される。

ところが、合計額変動否認説によると、表2の場合には、「課税価格の合計額」が遺産分割の前後で変動している（遺産分割前9,000万円⇒遺産分割後10,000万円）ことから、乙の請求は認められず⁽¹²⁾、乙及び丙に対する相続税

(12) 表2の場合において、「課税価格の合計額」を変動させない方法（例えば、申告時

の再確定課税もまたできないという結果を招くこととなる⁽¹³⁾。

第3節 問題解決の必要性と本稿の構成

最近の外務省における各在外公館等を通じた調査⁽¹⁴⁾によれば、国外に在留する日本人の数は、増加の一途をたどっており、平成16年10月1日時点で、過去最高を更新している⁽¹⁵⁾。この調査結果に沿うように、遺産分割事件の現状においても、国外居住者である事件当事者が増加し、これが遺産分割事件の長期化の一因になっているとのことである⁽¹⁶⁾。他方、平成10年4月の金融分野における規制緩和以降、個人資産の国外移転が容易に行われるようになったといわれており⁽¹⁷⁾、当該規制緩和から10年弱の年数が経過している現在においては、個人資産の国外移転が着実に進んでいるものと推定される⁽¹⁸⁾。これらのことからすると、今後、先の具体的設例の様なケースにおいて相続税法32条請求のなされる場面が増加するものと想定されることから、合計額変動否認説の妥当性について、早急に明らかにしておくことが実務上の見地から要請されているものと考えらる。

の「課税価格の合計額」を遺産分割後の課税価格割合で按分する方法など)を検討することも考えられるが、ここではその検討に立ち入らない。

- (13) この場合において、国税通則法第70条に規定する期間(いわゆる除斥期間)を経過している場合には、税務署長による更正処分をすることはできないことから、申告時の相続税額がそのまま確定することとなる。
- (14) 外務省「平成16年海外在留邦人数調査統計」
(外務省HP、<http://www.mofa.go.jp/mofaj/toko/tokei/hojin/05/pdfs/2.pdf>)
- (15) 平成16年10月1日現在の全在留邦人数は961,307人である(対前年比5.5%増)。
- (16) 東京家庭裁判所家事第5部編著「遺産分割事件処理の実情と課題」判タ1137号臨時増刊15頁、112頁(2004)。
- (17) 国税庁「平成14年10月15日開催第2回国税審査分科会説明資料」
(国税庁HP、<http://www.nta.go.jp/category/kenkyu/sinsa/08/setumei/01.htm>)
- (18) このことは、相続税の調査において、申告漏れ海外資産が年々増加していることから窺える(国税庁「相続税の申告事績(平成16・15年分)及び調査事績(平成16事務年度分)」
(国税庁HP、<http://www.nta.go.jp/category/press/press/h17/4397/01.htm>))

また、合計額変動否認説の妥当性を明らかにすることの必要性は、このような場面に備えるためだけに限らない。なぜなら、合計額変動否認説を貫いた場合には、相続税の再確定課税をすることができないとの結果を招来することについて、相続税法が遺産取得課税方式を採用している観点からすると、その妥当性には疑問があることは先に指摘したところであるが、法定相続分課税方式の特色の観点—遺産分割の前後で原則として相続税の総額が一定額となること—からすれば、妥当性があるとも考えられなくもない。さらに、この結果を肯定するか否定するかは、相続税法が遺産分割前後の課税関係のいずれを原則としていると解するかによって、見解の分かれるものとも考えられる。そうであるならば、合計額変動否認説の妥当性を明らかにするためには、課税方式の趣旨はどこにあるか、相続税の課税原則とは何か、という相続税法の根幹ともいえる課題をまず解決しなければならないということとなる。したがって、同説の妥当性を明らかにすることは、相続税法の理論的見地からも意義のあることと思われる。

そこで本稿では、まず合計額変動否認説が導かれた原因を究明し、次いで課税方式の趣旨を探求し、その上で「相続により取得した財産」の意義、未分割遺産に対する課税規定の存在意義及び相続税の課税構造を考察することによって、相続税の課税原則を検討し、これを踏まえて遺産分割確定事由による更正の請求の趣旨や遺産分割後の相続税課税の在り方を導き出すことにより、合計額変動否認説の妥当性を明らかにし、遺産分割確定事由による更正の請求における「課税価格の合計額」の変動と同請求及び相続税の再確定課税の可否という問題についての解決策を見い出すこととする。

第2章 合計額変動否認説に対する疑問

本章においては、合計額変動否認説を示した裁判例の判示を分析することにより、同説が導かれた背景を究明する。その上で、相続税の課税方式と課税手続規定について沿革的に考察し、合計額変動否認説には疑問を呈せざるをえないことについて、理論的に指摘することとする。

第1節 合計額変動否認説の背景

1 近時の裁判例

(1) 東京地裁平成9年10月23日判決

まず、合計額変動否認説の布石となる見解を打ち出したのが、東京地裁平成9年10月23日判決⁽¹⁹⁾（税資229号125頁。以下「東京地裁平成9年判決」という。）である。

東京地裁平成9年判決では、遺産分割確定事由による相続税法32条請求においては「既に確定した課税価格及び相続税額が過大になるか否かの判断に当って、算定の基礎となる遺産の価額は、申告（その後に更正があった場合にはその更正。）により確定した価額を基礎とすべきである。そして、確定した遺産の価額をもとに算出した分割遺産に係る課税価格及び相続税額と比較して、既に確定した課税価格及び相続税額が過大とならない場合には、法32条各号列記以外の部分及び同条1号の規定による更正の請求の事由に該当しない」と判示している。

(19) この事例は、相続税の法定申告期限内に遺産分割が調わなかったとして当初申告をした後、遺産分割の調停が成立し、当該調停成立とともに相続財産である貸付金の過大計上があったとして納税者から更正の請求があったが、税務署長は貸付金の過大計上は相続税法32条1号の規定する更正の請求の事由にならないとし、未分割状態で取得した遺産が分割取得財産に係る課税価格の範囲内の場合には同更正の請求は認められないとして、通則法第23条第4項に規定する通知処分をしたところ、納税者は貸付金の過大計上を認めるべきであるとして、当該通知処分の取消しを求めたものである。

この判示からすると、遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求においては遺産分割前に確定した個々の財産価額を遺産分割後に変動させることはできないとの解釈（この解釈を以下「個別価額変動否認説」という。）を明らかにしているものと認められる。

(2) 神戸地裁平成 14 年 10 月 28 日判決

その後、合計額変動否認説を示したのが、神戸地裁平成 14 年 10 月 28 日判決⁽²⁰⁾（税資 252 号順号 9221。以下「神戸地裁平成 14 年判決」という。）である。

神戸地裁平成 14 年判決では、①遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求に当たっては「当初申告により確定した価額を基礎として算出された分割による相続財産に係る課税価格及び相続税額と当初申告により既に確定している課税価格及び相続税額とを比較検討すべきであり、②当該請求は「申告後に行われた遺産分割によって、相続財産全体としてはその課税価格に変化がないものの、(中略) 相続人間の按分割合に変動が生じることがあることから、かかる相続に特有の後発的事由によって相続人間に生じた納税額についての不平等を解消するため、(中略) 更正の請求を認める規定である」旨判示している。

この判示からすると、①においては、東京地裁平成 9 年判決と同様に個別価額変動否認説をとることを明らかにし、②においては、さらに踏み込んで、(i) 遺産分割の前後で「課税価格の合計額」に変動がないことと、

(20) この事例は、納税者が、相続税の法定申告期限内に遺産分割が調わなかったとして当初申告をした後、遺産分割調停が成立し、当該調停成立によって取得することとなった申告時に計上のある財産及び同承継することになった申告時に計上のない被相続人の債務、を基礎として相続税額を算出したところで更正の請求をしたところ、税務署長が、当該債務については当初申告においてこれを計上していなかったこと及び当該財産については当該債務を含めないとすると当初申告の相続税額に不足が生じることを理由に、通則法第 23 条第 4 項に規定する通知処分と相続税法第 35 条第 3 項に基づく更正処分を行ったことから、納税者は、当該債務の相続財産への算入を認めなかったことが違法であるとして、各処分の取消しを求めたものである。

(ii) 相続人間の按分割合に変動が生じることが、当該請求の要件となる、との解釈を示しているものと認められる。

②では、相続税法第32条第1号には当該請求をした者の課税価格が遺産分割の前後で「異なることとなったこと」と規定されていることと(i)の要件とから、(ii)の要件が導かれているものと考えられるため、(i)の要件、すなわち合計額変動否認説をとっていることが重要なポイントになると考えられる⁽²¹⁾。

2 神戸地裁平成14年判決の判示の要約

神戸地裁平成14年判決がどのような過程で、合計額変動否認説を導き出したのかをひも解くために、少し長くはなるが、まず、判示を引用しておく。

「ア 相続税法32条1号の趣旨

(ア) 相続税法55条の趣旨

相続税法55条は、遺産の全部または一部が未分割の場合には、未分割財産については、各共同相続人が民法(同法904条の2を除く。)の規定による相続分に従って未分割財産を取得したものとして相続税の課税価格を計算する旨を定めている。

同条の趣旨について検討するに、そもそも相続税は自然人の死亡に伴う相続等によって財産を取得した者に対して、その取得財産の価額を課税標準として課税される租税であることから、個々の相続人が遺産分割等により現実具体的に相続した相続財産の価額を相続税の課税標準とすべきであるが、仮に遺産の分割の完了を待って相続税の課税価格を計算しなければならないとすれば、遺産分割を行う時期については民法上特段の制限はなく、また相続財産が多数に上る場合や財産の種類、被相続人を含めた家庭事情等が複雑に

(21) 岸田貞夫「判批」TKC税研情報12巻4号10頁(2003)には、「この判決の要点は、「相続財産全体としてのはその課税価格に変化がない」こと、及び「相続人間の按分割合に変動を生じ」たこと、にあるのであって、(中略)この判決の見解は、同号の規定の文言に半ば基づいており(按分割合に変化がある点について)、判例、学説によって一般に支持されているところである」とある。

関係し、相続人間の利害の確定が容易に行われない場合などは遺産分割が現実に行われるまで長期間を要することもあることから、相続税法 27 条 1 項の申告期限までに課税価格の計算を行うことが不可能となったり、更正の請求等の除斥期間との関係で相続税の納付義務を不当に免れるなどの不都合が生じかねない。

そこで、上記不都合な事態が生じるのを防止し、国家の財源を迅速・確実に確保するという国家的要請に基づき、相続税法 55 条は、分割前であっても一応民法の相続分に従って相続財産を分割したものとし、その取得した財産の価額によって相続税の課税標準及び納付すべき相続税額を算出すべきものとして、相続税法 27 条 1 項の申告期限までに相続税の納付を義務づけたものであると解される。

(イ) 相続税法 32 条 1 号の事由について

ただ、その後遺産分割によって個々の相続人の相続財産が変更され、分割後の相続財産を基準に算出された相続税額が同法 55 条に基づいて算出された金額と異なることとなる場合があることから、かかる場合には当初申告に係る課税標準等の変更による更正の請求を認め、相続人間の公平を図る必要がある。

かかる要請から、相続税法 32 条は、相続税について申告書を提出した者について同条各号に該当する事由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 か月以内に限り、その課税価格及び相続税額について通則法 23 条 1 項の規定による更正の請求をすることができるとし、相続税法 32 条 1 号は、同法 55 条の規定に基づいて課税標準及び納付すべき相続税額を算出し、法定申告期限内にそれに基づいて相続税の申告をした者について、同期間経過後に当該未分割財産の分割が行われ、共同相続人が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分の割合に従って計算された課税価格と異なることとなったことを挙げていると解される。

だとすれば、同法 32 条 1 号の事由は、未分割の財産につき一旦同法 55 条

の規定による計算で税額が確定した後、遺産の分割が行われ、その結果、既に確定した相続税額が過大になるという相続税額に固有の後発的事由について規定したものであるというべきであり、同法 32 条により更正の請求をすることができるか否かの判断にあたっては、当該相続人について当初申告により確定した価額を基礎として算出された分割による相続財産に係る課税価格及び相続税額と当初申告により既に確定している課税価格及び相続税額とを比較検討すべきであって、後者が過大とならない場合には相続税法 32 条各号列記以外の部分及び同条 1 号の規定による更正の請求の事由に該当せず、当該請求は不合法となると解すべきである。」

「上記アで説示したとおり、同号の規定は、申告時に相続財産として申告されていた財産を基礎として、未分割財産を法定相続分ないし包括遺贈の割合に従って計算した課税価格が、申告後に行われた遺産分割によって、相続財産全体としてはその課税価格に変化がないものの、申告後の遺産分割という相続に特有の後発的事由によってその承継する財産について相続人間の按分割合に変動が生じることがあることから、かかる相続に特有の後発的事由によって相続人間に生じた納税額についての不平等を解消するため、当初申告による納税額が分割によって承継することが確定した相続財産の課税価格に基づいて計算した納税額に比べて過大になった場合に、更正の請求を認める規定である。」

上記判示を要約すると、概ね次の①ないし⑥のとおりとなる。

すなわち、①相続税の課税標準は個々の相続人が遺産分割により現実に相続した相続財産の価額とすべきである。《相続税の原則的課税価格》

②しかし、相続税の納付義務を不当に免れるなどの不都合な事態が生じるのを防止し、国家の財源を迅速・確実に確保するという国家的要請に基づき、相続税法第 55 条において、法定申告期限までに相続税の納付を義務付けている。《相続税法第 55 条の趣旨》

③ ①及び②からすると、相続税法第 55 条は遺産分割前の便宜的な課税標

準を定める規定であるから、)ただ、その後遺産分割によって分割後の相続財産を基準に算出された相続税額が同条に基づいて算出された金額と異なることとなる場合には当初申告に係る課税標準等の変更による更正の請求を認め、相続人間の公平を図る必要がある。《相続税法第 32 条第 1 号の趣旨》

④かかる要請 (③) から、同法第 32 条第 1 号は、(i) 申告後に未分割財産の分割が行われ、共同相続人が当該分割により取得した財産に係る課税価格が、民法上の相続分の割合に従って計算された課税価格と異なることとなったことを挙げていると解され、だとすれば (③及び (i) から)、(ii) 同号の事由は、相続税に固有の後発的事由について規定したものであるというべきである。《相続税法第 32 条第 1 号の事由》

⑤そうだとすると (④ (ii) から)、同条により更正の請求をすることができるか否かの判断にあたっては、当該相続人について当初申告により確定した価額を基礎として算出された分割による相続財産に係る課税価格及び相続税額と当初申告により既に確定している課税価格及び相続税額とを比較検討すべきである。《遺産分割後の相続税の課税価格の在り方：個別価額変動否認説》

⑥つまり、同号の規定は、(a) (⑤からすると) 申告後に行われた遺産分割によって、相続財産全体としてはその課税価格に変化がないものの、(b) ((a) 及び④ (i) からすると) 相続人間の按分割合に変動が生じることがあることから、相続人間に生じた納税額についての不平等を解消するために、更正の請求を認める規定である。《相続税法第 32 条第 1 号の要件：合計額変動否認説》

3 合計額変動否認説が導かれた原因

神戸地裁平成 14 年判決の判示の要約によれば、同判決が合計額変動否認説を導き出した (2 の⑥) 直接の原因は、個別価額変動否認説をとっている (2 の⑤) ことにあると認められるが、さらに、同判示を遡ると、同判決が個別価額変動否認説及び合計額変動否認説を導き出した根本原因は、相続税法第

32条第1号の趣旨が相続人間の公平を図るところにある(2の③)と解釈したところに帰着すると考えられる。

しかしながら、同判決においては、相続税の原則的課税価格(2の①)及び相続税法第55条の解釈(2の②)をそれぞれ述べた後に、同号の趣旨を述べているところ、これらのこと、すなわち、相続税の原則的な課税価格は遺産分割により現実に取得した相続財産であること及び相続税法第55条の趣旨は相続税の納付義務の回避の防止及び国家の財源確保を図るためであること、から直截に「相続人間の公平を図る」との同号の趣旨を導くことはできない。そのため、同判決が同号の趣旨をそのように解釈した理由は、必ずしも明確でない。

ところで、同判決において、遺産分割の前後で「課税価格が異なることとなったこと」との同号の事由を述べた後(2の④(i))に、「(申告後に行われた遺産分割によって、)相続財産全体としてはその課税価格に変化がない」と述べている(2の⑥(a))ことからすると、個別価額変動否認説及び合計額変動否認説、ひいては同判決が解釈した同号の趣旨の背景には、原則として遺産分割の状況にかかわらず課税価格の合計額及び相続税の総額が一定となるという現行の法定相続分課税方式の仕組み⁽²²⁾が置かれているものと想定される⁽²³⁾。

つまり、未分割財産の分割により取得した財産に係る課税価格が民法上の相続分の割合に従って計算された課税価格と異なることとなったことという同号の事由と、原則として遺産分割の状況にかかわらず相続税額の総額が一定となるという現行の法定相続分課税方式の仕組みとからすると、①未分割

(22) 税制特別調査会昭和32年12月「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」19頁。

(23) 個別価額変動否認説は、東京地裁平成9年判決において明らかにされた見解であることは前述したとおりであるが、同判決において課税庁側は「(相続税)法32条1号の規定は、同号所定の事由が生じた前後を通じて課税価格の総額及び相続税の総額に変動がないことを前提とし」たものである旨主張している。個別価額変動否認説及び合計額変動否認説は、この主張に影響されたものであると想定される。

財産の「課税価格の合計額」＝（イコール）未分割財産の分割により取得した財産の「課税価格の合計額」であるから、②課税価格の変動＝（イコール）課税価格割合の変動ということとなり、課税価格割合の変動が生じると遺産分割の前後で一定額である相続税の総額について共同相続人間で過不足が生じるため、これを是正する措置が必要となる、との見解に行き着いたものと考えられる。

第2節 相続税法の沿革－課税方式と課税手続規定－

1 相続税法の課税方式の沿革

相続税の課税方式には、体系的に分けて、遺産課税方式と遺産取得課税方式とがあり、前者は、被相続人の遺産全体を課税物件として課税する方式で、相続人の数や遺産分割等に関係なく総税額が決まるものであるのに対し、後者は、相続人が取得した遺産を課税物件として課税する方式で、各相続人が取得した財産の大きさに応じて各人ごとに税額が決まるものである⁽²⁴⁾ ⁽²⁵⁾。

我が国の相続税法は、創設時（明治38年）から昭和24年までの間は遺産課税方式をとっていたが、昭和25年の同法全文改正の際から、遺産取得課税方式をとっている⁽²⁶⁾。

(24) 北野弘久ほか編『争点相続税法』〔北野〕5頁（勁草書房、1995）。

(25) 両課税方式の長所及び短所は、水野忠恒『租税法（第2版）』576頁以下（有斐閣、2005）によれば、遺産課税方式は、長所として、「①被相続人の一生涯の財産を清算する課税であることが明確である。また、②遺産分割の操作による相続税負担の軽減を防止することができる」が、短所として、「③遺産分割後、相続財産を取得する者の担税力を考慮できない」ことが挙げられている。これに対して、遺産取得課税方式は、長所として、「①遺産の分割後に取得した財産に応じて各相続人が相続税を納付するため、富の再分配が行われやすいといえる。また、②遺産取得税では、遺産取得者の担税力に応じた課税ができる」が、逆に、短所として、「③遺産分割を利用した租税回避を招く危惧がある」ことや「④相続人や受遺者が多いほど、相続税の平準化を図ることができる」こと、さらに、「⑤遺産取得課税方式のもとでは、分割して取得した財産に対して相続税が課されるため、分割困難な財産の場合には難題を生ずる」ことなどが挙げられている。

(26) 相続税法の沿革については、武田昌輔監『DHC コンメンタール相続税法』53の2

しかし、(純粋な) 遺産取得課税方式をとることによる弊害、すなわち、遺産を単独相続するより分割して相続した方が相続税の総負担額が少なくなるため、実際は単独相続するにもかかわらず遺産分割をしたかのように装って相続税の申告をすることや中小事業承継者に相対的に重税となっていることなどの弊害が現れてきたことから⁽²⁷⁾、これらの弊害を除去するために、昭和 32 年 12 月「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」(以下「昭和 32 年相続税答申」という。)において、相続税の総額が実際の遺産分割の状況にかかわらずほぼ一定額となる仕組み—法定相続分課税方式—を導入すべきとの提言がなされ、これを受けて、昭和 33 年の改正において、遺産取得課税方式を維持しつつ相続税の計算は遺産額と相続人の数とによって定まる方式、いわゆる「法定相続分課税方式による遺産取得課税方式」が採用されることとなり、現在に至っている。

2 相続税法の課税方式の趣旨

前述のとおり、相続税法は昭和 25 年に全文改正されて、遺産課税方式から遺産取得課税方式へ課税方式が変更されているが⁽²⁸⁾、この改正はシャープ勧告に基づくものであり⁽²⁹⁾、シャープ勧告においては、遺産取得課税方式をとることとした目的として、第一に「租税負担が各相続人の間により公平に分配されること」と説明されている⁽³⁰⁾。つまり、遺産取得課税方式をとる趣旨は「取得者の担税力に応じた課税を実現すること⁽³¹⁾」にあったといえる。

頁～54 頁 (第一法規出版)。

(27) 税制特別調査会昭和 32 年 12 月・前掲注 (22) 1 頁。

(28) なお、昭和 25 年に採用された「遺産取得課税方式」は、累積課税制度による遺産取得税方式であるが、昭和 28 年の改正において、遺産取得税方式を残しつつ、この制度は廃止されている。

(29) 相続税のシャープ勧告について研究したものとして、神野直彦「シャープ勧告における資産税—相続税・贈与税を中心に—」租税 12 号 26 頁以下 (1984)、同「シャープ勧告の相続税・贈与税」『シャープ勧告とわが国の税制』(日本租税研究協会、1983)、小野塚久枝『21 世紀における相続税改革』93 頁以下 (税務経理協会、2003)。

(30) 大蔵省主税局『シャープ使節団日本税制報告書』2 卷 144 頁 (1949)。

(31) 神野・前掲注 (29) 59 頁。

また、昭和 32 年相続税答申では、現行の法定相続分課税方式による遺産取得課税方式を導入するよう提言されているところ、この提言は、遺産取得税法の長所、すなわち取得者の担税力にふさわしい課税を行うことができるのと長所、を生かし、かつ、仮装分割による申告という純粋な遺産取得課税方式における弊害を是正する方向で制度の検討を行った結果、遺産取得税方式に法定相続分方式を取り入れた現行の課税方式が最も合理的なものであるとの結論に達したものである旨説明されている⁽³²⁾。この提言に至る検討からすると、昭和 32 年相続税答申もまた、課税方式の理論的趣旨を取得者の担税力に応じた課税の実現に置いていたと考えられる。

さらに、近時の税制調査会において、相続税とは「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⁽³³⁾」と説明されていることからして、昭和 33 年の改正から約半世紀が経過しようとする現在においても、課税方式の趣旨は取得者の担税力に応じた課税の実現にあるとの見解が踏襲されているといえる。

これらのことからすると、シャープ勧告に基づく遺産取得課税方式の下においてはもちろんのこと、現在の法定相続分課税方式による遺産取得課税方式の下においても、相続税の課税方式の趣旨は、取得者の現実の担税力に応じた課税を実現するところに置かれていると解される。つまり、法定相続分課税方式が導入された目的は、仮装分割による申告等の弊害を是正するために過ぎず⁽³⁴⁾、課税方式の本来的な趣旨は、遺産取得課税方式を基調とすると

(32) 税制特別調査会昭和 32 年 12 月・前掲注 (22) 19 頁。この検討においては、理論的に満足しうる課税体系よりも税務執行上公平負担が実現できる課税体系の確立に重点をおいたと説明されている（同書 3 頁）。

(33) 税制調査会「平成 12 年 7 月わが国の税制の現状と課題-21 世紀に向けた国民の参加と選択-」

（財務省 HP http://www.mof.go.jp/singikai/zeicho/top_zei2.htm）

(34) 三木義一『相続・贈与と税』8 頁（一粒社、2000）によれば、現行の課税方式が法定相続分方式を取り入れた理論的根拠を強いて求めるならば、税務行政上の便宜のためにすぎないとのことである。佐藤進「相続税の根拠とあり方」税研 52 号 6 頁（1993）も同旨。

ころにある⁽³⁵⁾。

3 相続税の課税手続規定の沿革

(1) 相続税法第 32 条請求の沿革

現在、課税手続規定は、各個別税法に共通の事項については国税通則法（以下「通則法」という。）に、相続税法固有の事情に基づく事項については相続税法に⁽³⁶⁾、それぞれ設けられているが、通則法制定以前⁽³⁷⁾においては、相続税に係る課税手続規定は相続税法に設けられていた。

相続税法第 32 条は、昭和 25 年の相続税法の全文改正の際に、相続税の課税方式として遺産取得課税方式が導入されたと同時に創設されたものである。創設時の同条には、第 1 項に、通則法第 23 条第 1 項第 1 号に規定する更正の請求⁽³⁸⁾（この更正の請求を以下「通則法 23 条 1 項請求」という。）と同旨の規定が、第 2 項に、現行の相続税法第 32 条柱書部分及び第 1 号ないし第 3 号と同旨の規定が置かれていた。

その後、通則法の制定に伴って、相続税法第 32 条第 1 項、すなわち通則法 23 条 1 項請求と同旨の規定が相続税法から削除され、同条第 2 項のみが残って、現在に至っている⁽³⁹⁾。

(35) なお、相続税の課税根拠については、差し当たり、岩崎政明「相続税を巡る諸問題」水野正一編著『資産課税の理論と課題』180 頁～185 頁（税務経理協会、2005 年）、高野幸大「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』58 頁～63 頁（法律文化社、2003 年）、佐藤・前掲注（34）7 頁～8 頁。

(36) この特例的課税手続規定の代表的規定といえるのが、相続税法 32 条請求及び相続税法 35 条更正の各規定である。

(37) 通則法は、その歴史は相続税法より浅く（相続税法は、前述のとおり、昭和 25 年の改正において全文改正され、現在に至っている。）、税制調査会「昭和 36 年 7 月国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」を受けて、昭和 37 年に制定されたものである。

(38) 通則法上、申告書に記載した課税価格又は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納付すべき税額が過大である場合には、法定申告期限から 1 年以内に限り更正の請求をすることができる（税通 23①一）。

(39) 昭和 37 年以降における相続税法第 32 条の改正としては、請求事由についていく

(2) 相続税法 35 条更正の沿革

現行の相続税法 35 条更正の規定は、昭和 33 年の相続税法の改正時に本文の内容が創設され、その後、昭和 37 年の改正においてただし書きの内容が追加され、現在に至っている。

なお、昭和 25 年当時には、通則法第 24 条から第 26 条に規定する更正⁽⁴⁰⁾と同旨の内容が相続税法に規定されていたが、これについては、昭和 37 年改正において通則法の制定に伴い相続税法から削除されている⁽⁴¹⁾。

第 3 節 小括 — 合計額変動否認説に対する疑問 —

先の考察によれば、神戸地裁平成 14 年判決において、相続税法第 32 条第 1 号の趣旨を相続人間の公平を図るものであると解釈した背景には、現行の法定相続分課税方式の仕組み、すなわち、原則として遺産分割の状況にかかわらず課税価格の合計額が一定となるという仕組みがあるものと想定された。

しかしながら、未分割財産の課税価格の合計額＝(イコール)未分割財産の分割により取得した財産の課税価格の合計額であるとの解釈には誤りがあると言わねばならない。なぜなら、この仕組みはあくまでも「原則として」のものであり、前述の設例のように、現行の課税方式の下においても、遺産分割の状況によっては課税範囲の相違等により遺産分割前後の「課税価格の合計額」が一定とはならない場面、すなわち未分割財産の課税価格の合計額と未分割財産の分割により取得した財産の課税価格の合計額とがイコールで結べない場面、

つかの追加・改正が行われている。

- (40) 通則法上、税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、調査したところと異なるときは、その調査により更正し(税通 24)、納税申告書の提出義務のある者がこれを提出しなかった場合には、その調査により決定し(税通 25)、更正又は決定の後、その額が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により、再度更正するとされている(税通 26)。
- (41) つまり、昭和 25 年から同 32 年までは通則法第 24 条から第 26 条に規定する更正と同旨の内容が、昭和 33 年の改正時から昭和 37 年の改正時まで同更正と同旨の内容と相続税法 35 条更正とが、相続税法上に規定されていたことになる。

も生じうるからである。

また、相続税の課税方式の本来的な趣旨が、取得者の現実の担税力に応じた課税を実現するためにあると解されたことからすると、相続税法第32条第1号の趣旨を、一被相続人から財産を取得した共同相続人間における負担の公平に置くことは、妥当でないように思われる。さらに、現行の課税方式と同号とのそれぞれの沿革からすると、前者は昭和33年に採用されたものであるのに対して、後者はそれ以前の昭和25年に創設された規定であることから、現行の課税方式の仕組みをもって同号の趣旨を導き出すことも妥当でないと考えられる⁽⁴²⁾。

これらのことから、同号の趣旨が相続人間の公平を図るところにあるとの解釈の妥当性には疑問を持たざるを得ず、この解釈から導いた個別価額変動否認説及び合計額変動否認説についても、その妥当性について疑問を呈せざるをえない。

(42) 遺産分割確定事由による相続税法32条請求の趣旨については、後述第4章第1節2で検討する。

第3章 相続税の課税原則

前章において、神戸地裁平成14年判決の判示を分析したところ、相続税法第32条第1号の趣旨解釈を原因として、個別価額変動否認説及び合計額変動否認説の妥当性には疑問が持たれた。そこで、本章以下において、同判示の検証を兼ねて、同判示と同様の道筋をたどりながら、同号の趣旨について再考をすることとする。

なお、本章においては、相続税法での原則的な課税が遺産分割前の状態に対する課税なのか遺産分割後のそれなのかという「相続税の課税原則」を中心に検討をすることとする。

第1節 「相続税の課税原則」に関する裁判例と学説

神戸地裁平成14年判決においては、相続税法第32条第1号の趣旨を解釈するのに先立って、「現実具体的に相続した相続財産の価額を相続税の課税標準とすべきである」と、相続税の原則的な課税価格について判示している。しかし、その根拠については、相続税の課税方式に触れるのみで、明確なものは示していない。

そこで、他の裁判例に当たってみると、相続税の原則的な課税価格について言及しているものがいくつか散見される。最初に言及したと思われる裁判例は、東京地裁昭和45年3月4日判決⁽⁴³⁾（行集21巻3号423頁ほか。以下「東京地

(43) この事例は、納税者が未分割財産について、法定相続分に応じて取得したものとして相続税の申告、さらには修正申告をした後に、遺産の分割が確定し、納税者が現実取得した財産を基礎として算出した課税価格及び相続税額が当該申告額を下回ることとなったため、税務署長が減額更正をしたものの、当該更正額が現実取得した財産を基礎として算出した課税価格及び相続税額を上回っていたため、納税者において当該減額更正に対して再調査請求（筆者注：現行法上は異議申立て）をしたところ、税務署長は不服申立の利益を肯定した上、内容につき理由がないと棄却したが、これに対する審査裁決において国税局長は減額更正額が申告額を下回ることを理由に不服申立の利益がないとして再調査決定を取り消し、再調査請求を却

裁昭和 45 年判決」という。)である。その判示の中では、「相続税法 27 条、31 条、32 条 2 項、35 条の 2、51 条 2 項 3 号及び 55 条の各規定によれば、(中略)相続税は、本来、相続等によって現実に取得した財産につき課せられるべきものである」とし、相続税の基本構造からこれを説いている⁽⁴⁴⁾。また、「相続税の課税原則」との用語を使用した裁判例としては、東京地裁昭和 62 年 10 月 26 日判決⁽⁴⁵⁾ ⁽⁴⁶⁾ (行集 38 巻 10 号 1431 頁ほか。以下「東京地裁昭和 62 年判決」という。)がある。ここでは、「相続税法 11 条、11 条の 2、32 条、35 条 3 項等の規定から考えると、同法は、各共同相続人が現実に取得した財産の価格に応じて相続税を課することを原則(以下「相続税の課税原則」という。))としているものと解される」と判示している。最近では、神戸地裁平成 11 年 3 月 15 日判決⁽⁴⁷⁾ ⁽⁴⁸⁾ (税資 241 号 76 頁。以下「神戸地裁平成 11 年判決」という。)が、

下したため、納税者がこの審査裁決の取消しを求めたものである。

- (44) 東京地裁昭和 45 年判決は、昭和 33 年の改正前の相続税法が適用される事案に対して判断したものであるが、同改正後の相続税法が適用される事案に対して判断したのとして、後述の東京高裁昭和 46 年判決があり、そこでは「相続税法は、その 27 条、31 条、32 条、35 条、55 条等の各規定を検討すると、(中略)後日遺産分割が行われて相続人の取得する財産が確定したときは、その際にこれを基礎として相続税額を改算し、それに基づいて更正の請求又は修正申告をなし、あるいは更正がなされることを建前としているものと解するを相当」とすると判示している。これは、東京地裁昭和 45 年判決と同旨と解される。両判示に引用されている規定内容は、同改正の前後で大きな変化はなく、現行の相続税法においても、同改正後の規定がほぼそのままの形で残されていることからすると、東京地裁昭和 45 年判決の判示は、現行の相続税法のもとにおいてもその見解が踏襲されているものと考えられる。
- (45) この事例は、納税者が相続財産について法定相続分により相続税の申告をした後に、当該相続財産に係る一部の遺産の分割が確定したこと・評価誤りがあったこと・申告漏れ財産があったことを理由に、納税者による更正の請求があり、税務署長は、更正の請求に対する更正をするとともに、相続人間の相続分の譲渡を代償分割と解して増額更正をしたため、納税者が当該増額更正処分の取消しを求めたものである。ちなみに、東京地裁昭和 62 年判決の上告審(最判平 5・5・28 判時 1460 号 60 頁)は、共同相続人間における相続分の譲渡と相続税法 55 条にいう相続分との関係を判断したのとしてよく引用されるものである(引用例：金子宏『租税法(第 11 版)』482 頁(弘文堂、2006)、水野・前掲注(25) 610 頁など)。
- (46) 控訴審(東京高判平 1.8.30(行集 40 巻 8 号 1166 頁ほか))及び上告審(最判平 5.5.28(判タ 818 号 89 頁ほか))にて支持。
- (47) この事例は、納税者が相続財産について法定相続分により相続税の申告をした後

相続税法第 11 条、第 16 条、第 15 条第 2 項、第 17 条及び第 11 の 2 条の各規定及び民法第 909 条からすると「各相続人の相続税は、相続税の総額を各相続人が現実に取得した相続財産の課税価格に応じて課税され」と判示しており、ここでも相続税の原則的な課税価格、すなわち相続税の課税原則について言及しているものと認められる。

他方、学説では、「現行相続税法が遺産税方式を加味した折衷的な色彩を残しているとはいえ、その基礎には取得税方式の理念があり、現実の取得財産価額に応じて税負担をすべきことを原則としている⁽⁴⁹⁾」との見解や「最終的に、その個人に帰属した財産の価額を標準として課税することが、相続税本来の形態である⁽⁵⁰⁾」との見解がある。昭和 32 年相続税答申においても、「(遺産取得課税方式をとる昭和 32 年当時の) 現行相続税は、相続により取得した財産の価額を標準として課税する建前であって、相続により遺産が各相続人によって分割相続されることを前提としたもの⁽⁵¹⁾ (かっこ書：筆者)」と説明されている。

これらのことからすると、裁判例及び学説等においては、相続税の課税原則が「現実に取得した財産の価格に応じて課税するもの」とであると解釈しているものと認められる。

しかしながら、相続税の課税原則がどのように導き出されるのかという点に関しては、東京地裁昭和 45 年判決を除いて、いずれの裁判例においても明確な説明がなされていない。また、管見すると、学説においてもこの点について具体的に論じられているものは見受けられない。この点については、相続税の課

に、当該相続財産が家庭裁判所の審判で遺産分割時の実勢価格が法定相続分に応じたものとなるように遺産分割されたところ、納税者以外の共同相続人から更正の請求があったため、税務署長は当該請求に基づく更正をするとともに、納税者に更正をしたところ、当該相続財産は法定相続分どおり分割されているから更正の事由は存しないとして、納税者が当該更正処分の無効確認を求めたものである。

(48) 控訴審 (大阪高判平 11.10.6 (税資 244 号 1067 頁)) 及び上告審 (最判平 12.3.17 (税資 246 号 1331 頁)) にて支持。

(49) 三木・前掲注 (34) 52 頁～53 頁。

(50) 桜井四郎『相続と相続税法』215 頁 (財経詳報社、1996)。

(51) 税制特別調査会昭和 32 年 12 月・前掲注 (33) 1 頁。

税方式が遺産取得課税方式をとっていることから自明の理だとも考えられなくもないが⁽⁵²⁾、相続税法の規定から導き出せるかという観点から、次節以下において、東京地裁昭和45年判決を手掛かりとしながら、相続税の課税原則が「現実に取得した財産の価格に応じて課税するもの」であるか否かについて、検討をすることとする。

第2節 「相続により取得した財産」の意義

1 借用概念

(1) 「相続」の意義

租税法上には、他の法分野で既にはっきりした意味を与えられている借用概念と租税法が独自に用いている固有概念とがある⁽⁵³⁾。

借用概念の解釈については、①独立説、②統一説、③目的適合説との見解があるところ⁽⁵⁴⁾、学説及び判例の立場は、「基本的には統一説で固まってきた⁽⁵⁵⁾」ている⁽⁵⁶⁾。相続税法上の「相続」も、民法からの借用概念であると解されており、このことを明らかにした裁判例として、東京高裁昭和46

(52) 北野弘久編『コンメンタール相続税法』〔宮谷〕462頁（勁草書房、1974）では、現行相続税法は、原則として、相続人等が相続により現実に取得した財産の価額を課税価格として課税するいわゆる遺産取得税体系により構成されている旨、説明されている。

(53) 金子・前掲注(45)121頁。

(54) 金子・前掲注(45)122頁。なお、金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」租税法研究6号4頁(1978)によれば、①独立説とは、「租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解であり、②統一説とは、「借用概念は原則として私法におけると同義に解すべきである」とする見解であり、③目的適合説とは、「借用概念の意義は、それを規定している法規との目的との関連において探求すべきである」とする見解である。

(55) 谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学539号105頁(1998)。このほか金子・前掲注(45)123頁。

(56) 各説の相違やそれに対する評価については、ここでは立ち入らない。これに関して、最近のものとして、小林淳子「租税法の解釈論の検証」国際税制研究13号165頁～177頁(2004)。

年2月26日判決⁽⁵⁷⁾（訟月17巻6号1021頁。以下「東京高裁昭和46年判決」という。）がある。

東京高裁昭和46年判決は、相続税の納税義務の成立時期を判断したものである。

相続税の納税義務の成立時期は、相続により財産を取得した時に成立するとされているが（税通15②四）、租税法上、この「相続により財産を取得した時」の意義についての規定が設けられていない。そこで、納税者が「共同相続人間で相続権の確認訴訟が係属中であることから右判決が確定するまでは相続税の納税義務は発生していない」旨主張したのに対して、「相続税法にいう相続は、同法に独自の観念ではなく、民法に定めるそれと同じであるから、相続税の納付義務は、被相続人の知、不知または相続財産の事実的占有取得の有無を論ぜず、相続の開始によって発生するもの」と判断したのがこの東京高裁昭和46年判決である⁽⁵⁸⁾⁽⁵⁹⁾。これに対して学説からの異論は見当たらない⁽⁶⁰⁾。

民法上、相続は自然人の死亡によって開始するとされており（民882条）、相続人は相続開始の時から、被相続人の一身に専属したものを除き、被相

(57) 上告審（最判昭48.3.1（税資69号623頁））にて支持。なお、原審は、後述の東京地裁昭和45年7月22日判決。

(58) 同旨、神戸地判昭58.11.14（訟月39巻5号895頁ほか、控訴審（大阪高判59.11.13（訟月31巻7号1692頁））及び上告審（最判63.12.1（税資166号652頁））にて支持。）ほか。なお、同判決では、「相続税法は、・・・（中略）・・・法定相続分課税方式による遺産取得税方式を採用しているのであり、このような課税方式を採用していること自体が、すべての相続税納税義務者について、相続開始時を基準とした課税を行うことを予定しているものということができる。」とも判示している。

(59) 泉美之松＝栗原安『相続税富裕税の実務（増補改訂版）』25頁から26頁（税務経理協会、1951）には、「相続税は二つの要件を具備した場合に納税義務が発生し、課税を受けることになる。その第一の要件は、個人が相続、遺贈又は贈与に因り財産を取得することであり、第二の要件は、これらの事由に因って財産を取得した個人がその財産取得の時において税法施行地に住所を有するか、又は税法施行地に住所を有しないが、その取得した財産が税法施行地内にあることであり、「相続に因り取得する財産は、相続開始の時において取得する」とある。

(60) 北野編・前掲注（52）〔吉良〕107頁（勁草書房、1974）、水野・前掲注（25）585頁。

続人の財産に属した一切の権利義務を承継するとされている（民 896 条）。すなわち、民法における「相続」とは、自然人の財産上の地位（権利義務）を、その者の死亡と同時に相続人に包括承継させることをいうこととなる⁽⁶¹⁾。

統一説によれば、借用概念は、原則として、本来の法分野における意義と同じ意義に解釈すべきとされていることから⁽⁶²⁾、相続税法上の「相続」とは、被相続人の死亡により相続人に被相続人の権利義務が承継されることを意味することになる。

(2) 「相続により取得した財産」の一解釈 —統一説による解釈—

相続税法上、課税物件である「相続により取得した財産⁽⁶³⁾」についても、「相続により財産を取得した時」と同様に、定義規定は置かれてはいない。

そこで、相続税法上の「相続」の借用概念を「相続により取得した財産」の意義に持ち込めば、「相続により取得した財産」とは、原則として「被相続人の死亡により包括承継した財産」であると一応解釈することができる。

「被相続人の死亡により包括承継した財産」とは、言い換えれば「相続財産」を意味し⁽⁶⁴⁾⁽⁶⁵⁾、相続税の課税物件は相続財産であると、一般的な説明がなされている⁽⁶⁶⁾ことからすると、この解釈には妥当性があるとも考えられる。

(61) 中川善之助＝泉久雄編『新版注釈民法 (26) 相続 (1)』〔中川・泉〕1頁（有斐閣、1998）。

(62) 金子・前掲注 (45) 122 頁。

(63) 相続税の課税物件は「相続及び遺贈（死因贈与を含む。）により取得した財産」であるが、研究目的及び紙幅の関係から、本稿における検討対象は、「相続により取得した財産」のみに絞ることとする。

(64) 島津一郎＝松川正毅編『基本法コンメンタール（第4版）相続』〔副田〕44頁（日本評論社、2003）。

(65) 民法上、相続財産という用語と遺産という用語を使用しているが、一般的には、両者は同義語であり、前者は被相続人の財産を相続人の側からみたもの、後者はそれを被相続人の側からみたものにすぎないといわれる（神田孝夫「遺産の範囲」現代家族法大系編集委員会編『現代家族法大系 4（相続 I 相続の基礎）』205頁（有斐閣、1980））。

(66) 金子・前掲注 (45) 469 頁、水野・前掲注 (25) 586 頁。

しかしながら、この解釈に対しては、課税要件事実と準拠法の観点から疑問が投げかけられていることもあり⁽⁶⁷⁾、検討が必要と思われる。

2 相続の効力

そこで、「相続財産」の意義を明らかにするため、まず、民法の相続法について、相続の効力を中心に考察することとする。

なお、相続税法上、「財産」とは積極財産をさすと解されていることから⁽⁶⁸⁾、この考察にあたっては、積極財産のみをその対象とする。

(1) 遺産の共有

イ 遺産共有

相続財産は、相続が開始すると同時に相続人に帰属し、相続人が数人いる場合は、共同相続人の共有の状態に置かれることになる(民 898 条。

ここにいう共有を以下「遺産共有」という)。ただし、遺産共有となった相続財産は、後述の遺産分割によって、現実には個別具体的に各共同相続人に分属し、遺産共有関係が解消されることとなることから、この点で、遺産共有の状態は過度的暫定的なものにすぎない⁽⁶⁹⁾。

ロ 遺産共有の性質

遺産共有の性質については、物権法上の共有（この共有を以下「物権共有」という。）か、それとも合有かに関して、学説上争いのあるところであるが、典型的な物権共有でも合有でもなくその中間的なものであ

(67) 小柳誠「租税法と準拠法—課税要件事実の認定場面における契約準拠法の考察—」税大論叢 39 号 134 頁（税務大学校、2002）。

(68) 庭山慶一郎「新しい相続税法の詳解」ファイナンス・ダイジェスト臨時増刊『改正贈与・相続税法』125 頁～126 頁（大蔵財務協会、1952）、香取稔編『相続税法基本通達逐条解説』199 頁～200 頁（大蔵財務協会、2006）。

(69) 鈴木祿弥『相続法講義 改訂版』213 頁（創文社、1996）、泉久雄＝野田愛子編『民法 X（相続）〔注解法律学全集 19〕〕〔松原〕212 頁（青林書店、1995）。吉本俊雄「遺産分割と共有物分割との関係」現代家族法大系編集委員会編『現代家族法大系 5（相続 II 遺産分割・遺言等）』23 頁（有斐閣、1979 年）では、「遺産共有は、相続開始以降遺産の分割に至るまでの間、過渡的暫定的にとられた形態であるから、その解消は遺産共有の開始とともにこれに背負わされた運命ともいべきものである」という。

るとして、各相続財産の具体的検討を抜きにした論争の実益は、乏しいと指摘されている⁽⁷⁰⁾。判例は、戦前戦後を通じ一貫して、物権共有であるとの立場をとっている⁽⁷¹⁾。

ハ 相続財産の帰属割合

遺産共有の状態における相続財産の帰属割合は、各共同相続人の相続分によることとなる(民 899)。ここにいう「相続分」の意義については、法定相続分(民 900、901)、指定相続分(民 902)のほか、特別受益(民 903)や寄与分(民 904の2)を考慮した具体的相続分⁽⁷²⁾⁽⁷³⁾、などが考えられる。

なお、遺産分割による遺産の配分額が、相続分どおりになされなくても、当事者の合意の結果によるものである場合には、このような配分も有効であると解されている⁽⁷⁴⁾。

ニ 遺産共有時の権利関係

最高裁判平成 17 年 10 月 11 日判決(金法 1762 号 38 頁)では、第一次相続が開始して遺産分割未了の間に相続人が死亡し、その相続人を被相続人とする第二次相続において、「第二次被相続人が取得した第一次被相

(70) 鈴木・前掲注(69) 209 頁～212 頁。

(71) 谷口知平＝久貴忠彦編『新版注釈民法(27) 相続(2) 補訂』[宮井・佐藤] 148 頁(有斐閣、2002)。判例が物権共有説の立場をとることを正面から明らかにしたのが(同 149 頁)、最判昭 30. 5. 31(民集 9 卷 6 号 793 頁)であり、同判決において「相続財産の共有は、民法改正の前後を通じ、民法 294 条以下に規定する「共有」とその性質を異にするものではないと解すべきである」と判示している。

(72) 具体的相続分に特別受益のほか寄与分が含まれるか否かについては問題がある(谷口＝久貴編・前掲注(71)[宮井・佐藤] 174 頁～175 頁)。

(73) 具体的相続分の法的性質については、見解の分かれているところであるが(谷口＝久貴編・前掲注(71)[有地] 214 頁～215 頁。)、島津＝松川編・前掲注(64)[副田] 56 頁では、最判平 12. 2. 24 判決(民集 54 卷 2 号 523 頁)が、具体的相続分は遺産分割の基準にすぎず権利としての実体はないと明らかにしたことから、今後は、民法 899 条に規定する「相続分」は法定相続分をいうとの見解の方向に進展すると推測している。

(74) 谷口＝久貴編・前掲注(71)[伊藤] 357 頁～358 頁。有効とする諸見解が記述されている。

続人の相続財産についての相続分に応じた共有持分権は、第二次被相続人の遺産を構成する」旨判示されている。この判示からすると、共同相続人が取得する未分割遺産のその相続分に応じた共有持分権は、実体法上の権利であると解され、これは、遺産共有時の相続財産に対する各共同相続人の権利関係にそのまま当てはまる⁽⁷⁵⁾。

(2) 遺産の分割

イ 遺産分割とその性質

相続開始後、遺産共有となった相続財産を現実には個別具体的に各共同相続人に分属させる手続が遺産分割である。民法は、単独所有を原則的立場としており、その立場からすると遺産共有状態は好ましい状態ではないため、これを速やかに解消させようと⁽⁷⁶⁾、共同相続人は被相続人が遺言で禁じた場合を除きいつでもその協議で遺産の分割をすることができるとしている（民 907①）。

ロ 遺産分割の当事者

民法上、相続人が相続開始前に有する地位（例えば、民 887 条 2 項）や、相続開始後の地位（民 884 条）を相続権といい、これは相続開始の前後にわたって、三様の変化をするといわれている⁽⁷⁷⁾。第一段階の相続権は、相続開始前のもので将来相続開始時において相続人の地位に立つであろうという状態のものであり、第二段階の相続権は、相続開始後相続放棄・承認前のもので相続人としての地位を取得することができる状態にあるというものであり、第三段階の相続権は、相続承認後のもので相続人としての地位が確定した状態にあるというものである。これらの

(75) 「判批」金法 1762 号 39 頁 (2006)。

(76) 中川善之助ほか『註解相続法』132 頁 (法文社、1957)、鈴木・前掲注 (69) 213 頁、泉=野田編・前掲注 (69) [松原] 212 頁。また、中川善之助=泉久雄『相続法 (第 4 版)』305 頁 (有斐閣、2000) では、「無限家族的意識のなくなった今日の社会では、相続は共同均分の原則に立つ。その遺産は、速やかに、公平に、各共同相続人間に分割されるべきものとなったのである」という。

(77) 中川=泉・前掲注 (76) 40 頁～41 頁。

相続権を区別して表現すると、段階を追って、「期待権の相続権」、「形成権的相続権」、「既得権的相続権」ということになる⁽⁷⁸⁾。

この「既得権的相続権」を有する者、すなわち相続人が遺産分割の当事者となる。

ハ 遺産分割の方法

分割の方法としては、現物分割や債務負担による分割（家審規 109。以下「代償分割」という。）のほかに、換価分割（家審規 107）や物権共有による分割などがある⁽⁷⁹⁾。

現物分割とは、遺産の現物を各共同相続人に取得させる分割方法（①個々の財産を分割して各共同相続人に帰属させる方法、②個々の財産を個別に各共同相続人に帰属させる方法）である。また、代償分割とは、共同相続人の一人又は数人に遺産の現物を取得させ、これらの者にその代償として、他の共同相続人に対して債務を負担させる（他の共同相続人からみれば、債権を取得する）分割方法である⁽⁸⁰⁾。

（3）遺産分割の効力

イ 遺産分割の遡及効

遺産の分割は、相続開始の時に遡ってその効力を生じるが（民 909 本文）、第三者の権利を害することはできないとされている（民 909 ただし書）。

遺産分割により各共同相続人に帰属することとなった財産は、遺産共有の状態が存在しなかったものとして、被相続人から直接、承継したものと擬制される⁽⁸¹⁾。これを遺産分割の宣言主義という。これに対して、

(78) 中川＝泉・前掲注 (76) 41 頁。

(79) 泉＝野田編・前掲注 (69) [松原] 234 頁～237 頁。なお、換価分割とは、遺産を競売又は任意売却により換価し、その代金を各共同相続人に取得させる分割方法であり、現物分割及び代償分割が相当でない場合に行われる分割方法である。

(80) 代償分割の方法をとる場合には、現物分割が相当でない事情のあること及び債務を負担させる者に支払能力のあることが必要とされる（泉＝野田編・前掲注 (69) [松原] 234 頁）。

(81) 谷口＝久貴編・前掲注 (71) [川井] 392 頁～393 頁。

遺産分割の効果として遡及効を与えず、遺産分割により各共同相続人に帰属することとなった財産は、物権共有状態を経て、各共同相続人間で遺産の持分の交換が行われ、各共同相続人に移転するとする見解がある。これを移転主義といい、物権共有のとする立場である⁽⁸²⁾。

遺産分割における遡及効を規定する民法 909 条本文は、遺産共有状態にあるときになされた遺産の処分を無効とすることによって各共同相続人の権利を保護し、その結果、各共同相続人の平等を図る目的のために設けられたものであるが⁽⁸³⁾、遺産共有状態にあるときになされた取引の相手方である第三者を保護する目的で、同条ただし書が設けられたことから、遡及効のもつ本来の目的は薄められているといわれている⁽⁸⁴⁾。また、遺産分割による物権取得を第三者に対抗する場面⁽⁸⁵⁾や相続人間で担保責任（民 911）が負わされている⁽⁸⁶⁾ことなどから、実質的に移転主義説による取扱いとなっている。ただし、相続人間の関係においては、担保責任が負わされているとはいえ、「やはり、分割の効果は遡及される、といわざるをえない⁽⁸⁷⁾」といわれ、このような民法 909 条本文と同条ただし書とのような「修正的宣言主義⁽⁸⁸⁾」については、被相続人から

(82) 谷口=久貴編・前掲注 (71) [川井] 389 頁～390 頁。

(83) 松川正毅「遺産分割と遡及効」占部洋之ほか編高木多喜男先生古希記念『現代民法学の理論と実務の交錯』321 頁（成文堂、2001）。

(84) 島津=松川編・前掲注 (64) [松川] 108 頁。

(85) 遺産分割により取得した持分については、対抗要件が必要とされている（最判 46. 1. 26 民集 25 卷 1 号 90 頁）。つまり、分割により新たな権利変動が生じたものと解して、移転主義的な取扱いをしていることになる。

(86) 共同相続人間においては、遺産分割により取得した財産に瑕疵がある場合には、相続分に応じて売主と同じ担保責任が課されている。例えば、共同相続人 A と B（相続分各 2 分の 1）とがいて、遺産として C 土地 2000 万円があり、遺産分割により B が C 土地を取得したとした場合に、その後土地 C が実は他人の土地だったことから真の所有者に土地 C を返還した場合、B は、2000 万円の損害を被ったことになるので、A に対して担保責任として 1000 万円を請求できることになる。本来の宣言主義を貫徹すれば、共同相続人間で担保責任は問題とならないはずである。

(87) 鈴木・前掲注 (69) 243 頁。

(88) 谷口=久貴編・前掲注 (71) [川井] 392 頁。

相続人が直接承継するという人々の法感情に合致したものとみられている⁽⁸⁹⁾。

ロ 遡及効のおよぶ範囲

遺産分割の遡及効は、共同相続人が分割によって遺産そのものを取得した場合に限って適用される。すなわち、現物分割により財産を取得した場合及び代償分割により現物財産を取得した場合は適用されるが、代償分割により他の共同相続人に対する債権を取得した場合には、当該債権は遺産そのものではないことから、適用されないと解されている⁽⁹⁰⁾。

3 「相続財産」の意義

「相続財産」の意義を明らかにする範囲で、相続の効力についてまとめると、次のとおりとなる。

すなわち、相続財産は、相続開始とともに遺産共有状態となって各共同相続人に帰属し、共同相続人はその相続分に応じた共有持分権を取得するが、最終的には、遺産分割により各人に分属することとなる。遺産分割により取得した財産は、遺産分割の遡及効により、被相続人から直接承継したものと取り扱われる。しかし、遺産分割の遡及効が認められていないかのごとくに扱われる場面が多いことから、この遺産分割の遡及効の宣言主義の実質的意義は、移転主義とほとんど異ならないともいわれている。なお、遺産分割の遡及効は、現物分割により取得した財産及び代償分割により取得した現物財産についてのみ適用される。

そうすると、「相続財産」とは、遺産分割前においては、遺産共有状態にあ

(89) 島津一郎＝久貴忠彦編『新・判例コンメンタール民法14(相続(1))』〔野田〕408頁(三省堂、1995)。

(90) 近藤英吉『相続法論(下)』612頁(弘文堂書房、1938)、中川ほか・前掲注(76)145頁、島津＝久貴編・前掲注(89)〔野田〕408頁、中川淳『相続法逐条解説(上巻)』335頁(日本加除出版、1997)。

る相続財産の相続分に応じた共有持分権をいうこととなる⁽⁹¹⁾。また、遺産分割後においては、①遺産分割の遡及効を実質的解釈のとおり移転主義的に解すれば（この見解を以下「移転主義説」という。）、（遺産分割は遺産持分の交換と解するから）現物取得した相続財産のうち自己の相続分に相当する部分のみをいうこととなり、②遺産分割の遡及効を条文どおり宣言主義と解すれば（この見解を以下「宣言主義説」という。）、現物取得した相続財産全体をいうこととなる。ただし、宣言主義説による場合にも、遡及効は代償分割により取得した他の共同相続人に対する債権（以下「代償債権」という。）には及ばないと解されている。つまり、代償債権は、いずれの説をとっても「相続財産」には該当しない。

4 「相続により取得した財産」の意義 —統一説の原則と特例—

(1) 遺産分割前の「相続により取得した財産」の解釈 —統一説の原則—

前項において、遺産分割前の「相続財産」とは、遺産共有状態にある相続財産の相続分に応じた共有持分権であると解された。

前述のとおり、租税法上の借用概念については、現在の通説といえる統一説によれば、原則として、本来の法分野における意義と同じ意義に解釈すべきであるとされていること、さらに、相続税の納税義務の成立時期は相続により財産を取得した時と解されていることからすれば、相続税法上の遺産分割前の「相続により取得した財産」とは、遺産分割前の「相続財

(91) 本稿では、遺産共有の性質に関して、具体的財産の個別検討に立ち入っていないことから、「遺産分割前の『被相続人の死亡により包括承継した財産』とは、遺産共有状態にある相続財産をいう」とした。しかし、最高裁の確定判決において、可分債権については、相続開始とともに相続人に直接承継される（これに該当する財産を以下「当然分割承継財産」という。）、すなわち、遺産共有にならないと解されていることから、最高裁の立場によれば、当然分割承継財産が存在する場合には、遺産分割前の「被相続人の死亡により包括承継した財産」とは、遺産共有状態にある相続財産及び当然分割承継財産をいうこととなる。なお、当然分割承継財産が相続税法第19条の2第2項ただし書に規定する「分割された財産」に該当するか否かについて判断したものとして、平12・6・30 裁決（裁決事例集59巻282頁）がある。

産」の意義が当てはまることに、異論はないものと思われる⁽⁹²⁾。

(2) 遺産分割後の「相続により取得した財産」の解釈 一統一説の特例一

イ 遺産分割後の「相続により取得した財産」の確定解釈

遺産分割後の「相続財産」とは、移転主義説によれば、現物取得した相続財産のうち自己の相続分に相当する部分のみをいい、宣言主義説によれば、現物取得した相続財産そのものをいい、また、いずれの説によっても、代償債権についてはこれに該当しないことになる。

ところで、遺産分割後の相続税の課税物件について考察してみると、まず、現物取得した相続財産のうち自己の相続分に相当する部分のみをいうとの見解をとる学説や裁判例は見当たらない。むしろ、学説や裁判例では、現物取得した財産の全部が当然に相続税の課税物件になると解しているといつてよい⁽⁹³⁾。つまり、ここでは、宣言主義説をとっているとは解される。

次に、代償債権については、東京高裁平成17年2月10日判決⁽⁹⁴⁾（判例集未掲載）が「現物を取得した者から代償財産の交付を受けた者は、その財産は直接被相続人から承継取得した相続財産そのものではないが、自己の相続権に基因して取得したものであるから、その代償財産もまた相続により取得した財産とみるのが相当である」と判示しており、「相続により取得した財産」に該当すると解されている。これについては、相続税課税の実務においても、「代償財産は直接被相続人か

(92) 同旨、横田種雄「未分割遺産と相続税課税をめぐる問題点」税大論叢10号134頁～135頁（1976）。

(93) 本稿で紹介した裁判例はいずれも現物取得した財産の全部が当然に相続税の課税対象になると解釈しているものと思われる。

(94) この事例は、代償債権に係る相続税の課税価格の計算方法が争われたものである。このほか、代償債権に係る相続税の課税価格の計算方法が争われたものとして、前橋地判平4・4・28（行集43巻4号702頁ほか）がある。同判決においては、代償債権が相続の課税対象になるか否かについて直接的に判断してはいないが、当該債権に係る相続税の課税価格の計算方法が争われるということは、当然のことながら、当該債権が「相続により取得した財産」に該当すると判断しているものに他ならない。

ら承継取得した相続財産そのものではないがおよそ自己の相続権に基づき取得したものであるから、その代償財産もまた相続又は遺贈により取得した財産となる⁽⁹⁵⁾」との説明の下、代償債権を取得した者及び他の共同相続人に対して債務を負担した者の課税価格の計算方法の取扱いが明らかにされている⁽⁹⁶⁾。

これらのことからすると、現物取得した相続財産の全部及び代償債権のいずれの財産も、相続税法上の遺産分割後の「相続により取得した財産」に該当すると解しているのが、現在の確定した見解であるといえる。つまり、相続税法においては、移転主義説はとっておらず、といて、宣言主義説を貫いているわけでもないということとなる。

ロ 借用概念と遺産分割の遡及効

上記イによれば、遺産分割後においては、「相続財産」の意義と相続税法上の「相続により取得した財産」の意義とは一部異なる概念であるといえる。前述のとおり、統一説によれば、租税法上の借用概念は、原則として、本来の法分野における意義と同じ意義に解釈すべきであるにもかかわらず、両者がこのように異なる概念であると解されているのはなぜか。

これについては、民法における遺産分割の遡及効の趣旨と相続税法が「相続により取得した財産」を課税物件とした趣旨との相違に原因があると考えられる。

すなわち、税法上の立場からは、借用概念の解釈にあたって、水野忠恒教授は「私法の法形式を課税要件に借用するという立法の在り方がどのような趣旨であったのかが、当然問われることになる⁽⁹⁷⁾」との見解を示されており、「(同見解と金子宏教授との見解とは) 異にするものとは

(95) 香取編・前掲注 (68) 213 頁。

(96) 相基通 11 の 2-9、11 の 2-10。

(97) 水野・前掲注 (25) 26 頁。

思われない⁽⁹⁸⁾ (かつこ書：筆者)」との見解を裏付けるように、金子宏教授からは「(統一説は) どこまでも一般論であって、租税法律関係への私法規定の適用の有無は、個々の私法規定ごとにその趣旨と目的に照らして判断されなければならない⁽⁹⁹⁾ (かつこ書：筆者)」との見解が明らかにされている。さらに、民法学の立場からは、「(民法上の) 通説・判例の法的性質論に依拠するというだけでは、(課税上の) 結論は論理必然的に出てこない⁽¹⁰⁰⁾ (かつこ書：筆者)」との見解や「相続税の課税対象は税法上独自の見地から画定されているゆえに、ここでは、一般的な遺産の範囲の確定は殆ど意味をもたないといってよい⁽¹⁰¹⁾」との見解がある。これらのことからすると、統一説においても、私法上の規定と租税法上の規定のそれぞれの趣旨目的を探求し、それぞれの趣旨目的によっては、租税法上の規定の解釈にあたって、私法上の規定と別意に解釈することを肯定しているものと解される。

そこで先の検討を振り返ると、「相続財産」の意義について、①代償債権についてはこれに含まれないとの見解や ②現物取得した相続財産のうち自己の相続分に相当する部分のみをいうとの見解は、民法上の遺産分割の遡及効に対する解釈に依拠するものであった。さらに、①の見解を導くこととなった遺産分割の遡及効が認められている趣旨は、遺産共有状態にあるときになされた遺産の処分を無効とすることによって各共同相続人の権利を保護するためであり、②の見解を導くこととなった遡及効が制限されている趣旨は、遺産共有状態にあるときになされた取引の相手方である第三者を保護するためであった。

これに対して、相続税法が「相続により取得した財産」を課税物件と

(98) 水野忠恒『租税法と私法』論の再検討(二)(完)法学51巻2号40頁(1987)。

(99) 金子宏「会社の設立・合併・分割の無効判決の効果の不遡及と租税法律関係—「租税法と私法」に関する一考察—」税経通信57巻3号17頁(2002)。

(100) 二宮周平「遺留分減殺請求と税—民法(家族法)の立場から」久貴忠彦ほか編『遺言と遺留分』334頁～335頁(日本評論社、2003)。

(101) 神田・前掲注(65)208頁～209頁。

した趣旨は、相続税法の課税方式が遺産取得課税方式を基調としていることに帰着すると考えられることから、相続により財産を取得した者の現実の担税力に応じた課税の実現を図ることにあるといえる。

このように、遺産分割の遡及効が認められている趣旨や遺産分割の遡及効が制限されている趣旨と相続税法が「相続により取得した財産」を課税物件とした趣旨とを対比すると、両者は大きく異なるものであることから、「相続により取得した財産」の意義を解釈するにあたって、遺産分割の遡及効に拘泥する必要はないと考えられる。

もっとも、そうとはいえ、前述のとおり、遺産分割の効果については、相続人間の関係においては遡及されると解さざるを得ず、現物取得した財産の全部が被相続人から直接相続人に帰属するという法的効果が与えられ、現物取得した財産の全部が取得者の支配管理下に置かれることになる。また、遺産分割の遡及効の修正的宣言主義については、被相続人から相続人が直接承継するという人々の法感情に合致したものとみられている。これらのことからすれば、現物取得した財産の全部について、遺産分割後の「相続により取得した財産」に該当すると解するのが、相続税法が「相続により取得した財産」を課税物件とした趣旨や人々の法感情に合致するといえる。

また、現物分割や代償分割により取得した現物財産と代償債権とを比較してみると、いずれも被相続人の死亡を原因として自己の既得権的相続権に基づいて遺産分割の結果現実に取得した財産であり、そのいずれの財産の取得者にも担税力があるものと認められる。このことからすれば、代償債権についても、遺産分割後の「相続により取得した財産」に該当すると解するのが相当である⁽¹⁰²⁾。

(102) 昭和25年の相続税の改正当時の課税庁の説明には「動産・不動産について個々の物を現実に分割したり、あるものは甲に、他のものは乙にという如く各財産が各相続人に割り当てられ、または物は甲が取得し乙は甲に対する債権を取得することとどまることもある。(中略) 各相続人が分割によって取得した財産は、相続によって被相続人から直接承継取得したものであって、他の相続人から承継したのではない」

(3) 「相続により取得した財産」の意義

これまでの検討結果をまとめると、相続税法上の「相続により取得した財産」の意義は、①遺産分割前は、遺産共有状態にある相続財産の相続分に応じた共有持分権（以下「遺産共有持分権」という。）をいうと解され、②遺産分割後は、自己の既得権的相続権に基づいて遺産分割により現実取得した相続財産（例：現物により取得した相続財産の全部）及び同財産（例：代償債権）（両財産を併せて以下「遺産分割により現実取得した財産」という。）をいうと解される⁽¹⁰³⁾ ⁽¹⁰⁴⁾。

（庭山・前掲注（68）210頁）とある。このように、遺産分割方法に続けて遺産分割の遡及効について記述されていることからすると、課税庁としては、取得した財産の内容によって遺産分割の遡及効の適用に差異があると考えてたとは思われない。

(103) 前掲注（91）で言及したとおり、当然承継分割財産がある場合については、立ち入って検討していない。また、「遺産分割により取得した財産」との表現は、遺産から生じた果実がある場合かつ遺産分割当事者に遺産分割の対象とする合意がある場合に、新たな疑問を惹起させることとなるが、これについても立ち入らない。なお、遺産から生じた家賃については、最判平 17・9・8（民集 59 卷 7 号 1931 頁）では「遺産は、相続人が数人あるときは、相続開始から遺産分割までの間、共同相続人の共有に属するものであるから、この間に遺産である賃貸不動産を使用管理した結果生ずる金銭債権たる賃料債権は、遺産とは別個の財産というべきであって、各共同相続人がその相続分に応じて分割単独債権として確定的に取得するものと解するのが相当である」と判示し、最高裁として近時の裁判例で定着した見解を肯定する判断をしている（高橋眞「判批」NBL819号4頁～5頁（2005））。

(104) 相続税法上の「相続により取得した財産」の意義は、遺産分割前については遺産共有持分権をいい、遺産分割後については遺産分割により現実取得した財産をいうと解されたところであるが、当該意義について、念のため、相続税法の文言から検証をすると、次のとおりとなる。①相続税法上、「相続により取得した財産」についての定義規定が設けられていないことは前述のとおりであるが、相続税法第 55 条には次のとおり規定されている。すなわち、同条本文には、遺贈部分の規定を除くと、申告時に『相続により取得した財産』の全部又は一部が共同相続人によってまだ分割されていないときは、その『分割されていない財産』については、・・・と規定され、また、同条ただし書には、「当該『財産』の分割があり・・・、当該『分割により取得した財産』に係る課税価格を基礎として・・・」と規定されている。②同条本文の規定によれば、(i)「相続により取得した財産」とは「分割されていない財産」とそれ以外の財産とをさしていること及び(ii)共同相続人によってまだ分割されていない財産を「分割されていない財産」と表現していることが判る。また、同条ただし書に規定する「財産」とは、(ii)により「分割されていない財産」をさすことから、当該ただし書の規定によれば、(iii)「分割されていない財産」は

第3節 相続税法第55条の存在意義

1 相続税法第55条の趣旨

相続税法第55条《未分割遺産に対する課税》の立法趣旨については、「相続税は、あくまでも実質課税の建前を貫いているので、現実には相続によってだれがどの財産を取得したかということを見極めない限りにおいては、分割前の共有状態にある財産に対しては課税できないのである。(中略) 相続税が如何に実質課税の建前をとっているからといって、相続財産が未分割であるが故に分割の確定までその課税を留保するということが妥当である措置とはいえない⁽¹⁰⁵⁾」や、「未分割の状態にある遺産は、共有関係に帰するとは言うものの、本質的には未分割の状態にあるわけであるから、相続財産の個々の

遺産分割後に「分割により取得した財産」になることがわかる。これらのことからすると、「相続により取得した財産」とは、「分割されていない財産」と「分割により取得した財産」とをさすものと解され、遺産分割前は「分割されていない財産」をさし、遺産分割後は「分割により取得した財産」をさすと解される。③この規定からすると、まず、遺産分割前の「相続により取得した財産」の意義については、同条の文言によれば、「分割されていない財産」つまり共同相続人によってまだ分割されていない財産をいい、これは遺産共有持分権をいうと解される。次に、遺産分割後の「相続により取得した財産」については、文理上、「分割により取得した財産」と表現されており、この「分割により取得した財産」の意義は、同条ただし書を再度確認してみると、「当該財産の分割があり・・・、当該『分割』により取得した財産に係る課税価格を基礎として・・・」と規定されている。ここに規定する「分割」とは「分割されていない財産」に係る遺産分割をさすこと及び「分割されていない財産」とは共同相続人によってまだ分割されていない財産をいうことから、当該規定によれば、遺産分割後の「分割により取得した財産」とは、共同相続人によってまだ分割されていない財産に係る遺産分割により取得した財産をいうと解される。④当該規定の「分割」に代償分割を当てはめてみると、共同相続人によってまだ分割されていない財産に係る遺産分割により取得した財産とは、代償分割により取得した財産をいうこととなる。つまり、取得した財産が現物財産か他の共同相続人に対する債権であるかにかかわらず、「分割により取得した財産」に該当することとなる。⑤これらのことからすると、同条の文言によれば遺産分割後の「相続により取得した財産」の意義は、遺産分割により現実に取得した相続財産及び財産をいうと解される。

(105) 中川善之助＝結城義人『相続・相続税（実務法律講座Ⅷ）』124頁～125頁（青林書院、1954）。

財産が各々の相続人に最終的に帰属するのが定まった後において相続税を課税するのが本筋である。しかしながら、実際問題としては、遺産の分割は相続開始後かなりの期間を経過してから行われる場合が多く（中略）その期間は相続税の課税ができなくなり、分割が遅れることによって相続税課税上非常に不都合が生じる。このような不都合を無くすため、法は特に規定を設けた⁽¹⁰⁶⁾」との説明がなされている。また、「事務処理の迅速化をはかるための便宜規定である⁽¹⁰⁷⁾」とも説明されている。

相続税法第 55 条の趣旨に関する裁判例としては、次のものがある。

まず、東京地裁昭和 45 年判決がある。当該判決においては、「遺産分割が行われない場合の措置は、長期間にわたって遺産分割を行わないことにより相続税の納付義務を免れるというような不都合を防止するためのものである」と判示しており、これによれば、当該規定の趣旨は、相続税の納付義務の回避防止のためにあると解される。

次に、東京地裁昭和 45 年判決の判示に文言を加えたものとして、東京地裁昭和 45 年 7 月 22 日判決⁽¹⁰⁸⁾（訟月 17 卷 6 号 1027 頁ほか。）がある。ここでは「長期間にわたって遺産分割を行わないことにより、いまだ現実に相続により取得した財産が確定せず、あるいは相続権の侵害のない状態において当該相続財産を現実に取得していないことを理由に、相続税の納付義務を免れるというがごとき不都合を防止するための措置であるばかりでなく、国家の財源を迅速、確実に確保するという国家的要請に基づくものでもある」と判示している。これによれば、当該規定の趣旨は、相続税の納付義務の回避防止のほか、国家財源の早期確保にあると解される。

当該判決後、当該判決の判示と同旨の裁判例が神戸地裁平成 14 年判決をはじめとして多数現れており⁽¹⁰⁹⁾、また、これについて学説からの異論は見当

(106) 瀬戸山孝一『相続税法』235 頁（税務経理協会、1961）。

(107) 財政臨時増刊 18 卷 10 号 175 頁（1953）。

(108) この控訴審が東京高裁昭和 46 年判決である。

(109) 例えば、仙台地判昭 63・6・29（訟月 35 卷 3 号 539 頁ほか）など。

たらないことから、当該判示は、当該規定の趣旨として確定した解釈であると認められる。

さらに、東京地裁昭和 62 年判決では、「遺産の分割が完了するのを待って相続税の課税価格を計算しなければならないとすると、相続税法 27 条 1 項の申告期限までに課税価格の計算ができない場面が想定されることや、更正等の除斥期間との関係で課税ができなくなる事態が生ずることにもなりかねないことなどから、同法 55 条は、遺産分割が完了しない場合の課税価格の計算方法を定めたものである」と判示している。

2 相続税法第 55 条の存在意義

相続税法第 55 条の立法趣旨及び裁判例からすると、同条は遺産共有持分権に係る課税価格の計算規定であり、同条がなければ遺産共有持分権について課税をすることができないと解せられることから、同条は遺産共有持分権について「課税を創設的に規定したもの⁽¹¹⁰⁾」（この規定を以下「創設的課税規定」という。）であると解される。

しかしながら、前節において、遺産共有持分権については、相続税の課税物件になると解されたにもかかわらず、なぜ、同条がなければ課税することができないということとなるのか、疑問の生じるところである⁽¹¹¹⁾。そこで、これについて、以下検討をすることとする。

(1) 納付すべき税額の確定手続

相続税の納税義務が相続開始の時に成立することは、既に述べたとおりであるが、納税義務の成立した租税が「具体的な債務となるためには⁽¹¹²⁾」、いうまでもなく納付すべき税額の確定手続が必要とされている。

(110) 横田・前掲注 (92) 130 頁。

(111) 横田・前掲注 (92) 130 頁では、「相続により取得した財産」に遺産共有状態にある相続財産が含まれる場合には、相続税法第 55 条の規定は念のための計算規定にすぎないという。

(112) 金子・前掲注 (45) 643 頁。

納付すべき税額の確定の方式としては、申告納税方式⁽¹¹³⁾と賦課課税方式とがあるところ（税通 16①）、相続税法においては、前者の方式がとられていることから（税通 16②一、相税 27①）、相続税の納付すべき税額の確定のためには、納税義務者が申告書を税務署長に提出すること又はこの申告がない場合には、税務署長がその調査により決定をすること、のいずれかの手続が必要となる（税通 25）。そして、これらの申告や決定には、期限が設けられており、申告については、相続税の法定申告期限内とされ、決定については、相続税の法定申告期限から5年以内（税通 70③）とされている。

これらの期限について、遺産共有持分権が存した場合の特則規定は設けられていないことから、遺産共有持分権が存したとしても、相続税の納税義務者又は税務署長は、それぞれの期限までに、納付すべき税額を算出して、納付すべき税額の確定手続をしなければならないこととなる。

（2）課税価格の計算方法の問題点

相続税の納税義務者各人の相続税額は、納税義務者各人の「相続により取得した財産」を基礎として課税価格を算出し、「課税価格の合計額」を基に「相続税の総額」を算出した上で、「相続税の総額」に納税義務者各人の課税価格割合を乗じて算出する（相税 15、16、17）というように、相続税の納税義務者各人の相続税額を算出するには、まず、各納税義務者の「相続により取得した財産」を基礎としてそれぞれの課税価格を算出しなければならない。

この課税価格を算出する場面において、「相続により取得した財産」が遺産共有持分権である場合には、相続税法第 55 条本文の規定がない場合には、その課税価格の算出について、どのように計算をすればよいかのかわからないという問題が生じてくる。すなわち、遺産分割の性質は遺産共有状態

(113) 申告納税方式とは、納付すべき税額が、納税者からの申告により確定するのを原則とする方式で、その申告がない場合や当該税額が税務署長の調査したところと異なる場合には税務署長による処分により確定する方式をいう（税通 16①一）。

を速やかに解消させようとするものであることから、この点で遺産共有状態は便宜的暫定的な状態にすぎない。また、相続財産は遺産分割によって遺産共有状態の「相続分」どおりに共同相続人に帰属するとは限らない。これらのことと相続税法が「相続により取得した財産」を課税物件とした趣旨—取得者の現実の担税力に応じた課税の実現を図ること—とを併せ考えれば⁽¹¹⁴⁾、同条により現実の取得を擬制しない限り、遺産分割により現実の取得財産が確定するまでは、共有持分権については課税価格を計算することができないということになる⁽¹¹⁵⁾。

(3) 相続税法第 55 条の規定がない場合の課税関係

相続税の納税義務者は、相続税の申告期限までに、自己において納付す

(114) 遺産共有持分権について課税価格を計算することができないことの理由として、相続税法が「相続により取得した財産」を課税物件とした趣旨を掲げるのであれば、そもそも遺産共有持分権が相続税の課税物件に該当すると解したこと自体に誤りがあるのではないかと反論も考えられる。しかしながら、これについては、遺産共有持分権を相続税の課税物件に含めておかないと、課税の除斥期間を経過するまでに遺産分割が確定しない場合には、そもそも（現実の担税力に応じた課税のみならず）課税の実現自体を図ることができなくなってしまうため、遺産共有持分権を相続税の課税物件をしたことは相続税法が「相続により取得した財産」を課税物件とした趣旨に合致する。また、相続税法第 55 条に「相続により取得した財産の全部又は一部が（中略）分割されていないときは」と規定されていること自体、相続税法が遺産共有持分権を課税物件である「相続により取得した財産」としていることにほかならない。よって、遺産共有持分権は相続税の課税物件に該当するとの解釈は妥当であると考えられる。

(115) 遺産共有持分権について課税価格を計算することができないことの理由としては、遺産共有持分権の「相続分」が明らかでないため—特に、寄与分を含めるか否か—ではないか、との反論も考えられる。しかしながら、相続税法 55 条は昭和 25 年に新設された規定であり、その当時は、「（分割されていない財産については、）民法の規定による相続分に従って」と規定されていた。他方、民法では、昭和 25 年当時は、「相続分」の節には、①法定相続分、②代襲相続分、③指定相続分、④特別受益者の相続分、が規定されていた（寄与分の制度は昭和 55 年に新設されたものである）。つまり、昭和 25 年当時の「民法の規定による相続分」とは、この 4 つをさし、寄与分は問題とならないから、「相続分」が明らかでないということはない。仮に、特別受益を含めるか否かがわからないと理由付けるならば、現在も同じことがいえることになる。したがって、相続税法 55 条の立法時において、遺産共有持分権の「相続分」が明らかでないということが、遺産共有持分権の課税価格を計算できないことの理由とはならない。

べき税額を算出して、これを記載した申告書を税務署長に提出し、納付すべき税額の確定手続をしなければならない。しかし、相続税法第 55 条本文の規定がない場合には、遺産共有持分権についてどのように課税価格を計算すればよいのかがわからない。よって、まず、納税義務者によるこの確定手続をすることができないこととなる。

次に、納税義務者から申告書の提出がない場合には、税務署長における決定処分により納付すべき税額を確定することとなるが、遺産共有持分権について課税価格の計算方法がわからないという点については、税務署長においても同様であることから、やはり納付すべき税額の確定手続ができないという事態が生じてくる。

さらに、納付すべき税額の確定手続ができない場合においても、課税の決定処分の期限が延長されることはないから、課税の決定処分の期限である法定申告期限から 5 年以内に、遺産共有持分権についてどのように課税価格を計算すればよいのかがわかるようにならなければ（つまり、遺産分割が確定しなければ）、結局、相続税の課税がなされないこととなる。

(4) 相続税法第 55 条の規定内容

これまでの検討を踏まえて、先の相続税法第 55 条の立法趣旨の説明内容を考えると、それらの説明は、①遺産共有持分権については、相続税の課税物件ではあるものの、遺産共有状態は過度的暫定的状態にすぎないことから、相続税法が「相続により取得した財産」を課税物件とした趣旨が取得者の現実の担税力に応じた課税の実現にあることからすると、遺産分割により現実の取得が確定するまでは、課税価格の計算をすることができないため、課税をすることができない、②しかし、遺産共有持分権について、遺産分割により現実の取得が確定するまで課税を留保することは妥当でない、③そこで、遺産共有持分権について遺産分割前に課税するために、現実の取得を擬制し課税価格の計算をできるようにする旨の明文規定が必要となる、とのものであると理解できる。

この理解を前提として、同条の「分割されていない財産については、各

共同相続人が民法上の相続分に従って当該財産を取得したのとして課税価格を計算するものとする」との規定振りを考えると、なるほど同条は、遺産共有持分権について、各共同相続人の民法上の相続分による現実の取得を擬制することで課税価格の計算を可能とし、これをもって課税の実現を図る規定であるということが理解できる。

(5) 小括 一相続税法第 55 条の存在意義一

以上の検討によれば、相続税法第 55 条の規定がない場合には、遺産共有持分権については、当該財産に係る課税価格を算出することができないゆえに、当該財産に係る相続税額を確定することができないことから、国家の租税債権を確定させるための手続を行うことができなくなり、当該財産に対応する価格については、相続税の納付義務を免れるという不都合が生じる上、国家財源を確保することができなくなってしまうという弊害が生じるとの結論が導き出される。

しかし、相続税法第 55 条の規定を設けて、遺産共有持分権について、相続税法が「相続により取得した財産」を課税物件とした趣旨に即すよう現実の取得を擬制することにより、当該財産に係る課税価格を算出することができるようになり、その結果、これらの弊害を回避することができることとなるから、やはり同条の規定は、創設的課税規定であると解するのが相当である。

第 4 節 小括 一相続税の課税原則一

1 相続税の課税構造

上記第 2 節において相続税の課税物件である「相続により取得した財産」について考察したところ、「相続により取得した財産」とは、遺産共有持分権及び遺産分割により現実に取得した財産をいうと解された。また、前節において相続税法第 55 条の規定の存在意義を考察したところ、当該規定は、遺産共有持分権の創設的課税規定であると解された。

これらの解釈を併せ考えると、相続税法では、遺産共有持分権及び遺産分割により現実に取得した財産のいずれをも課税物件としているが、遺産共有持分権については創設的課税規定である同条を設けることにより課税の実現を図ることとしている一方、遺産分割により現実に取得した財産については特別な規定を要さず課税することができることとなっている、ということが理解できる。

ところで、同条には、ただし書があり、そこでは、申告時後において遺産分割により各共同相続人の取得する財産が確定したときは、その際に遺産分割により現実に取得した財産を基礎として相続税額を計算し、それに基づいて相続税法 32 条請求又は更正をすることを妨げないと規定している。また、相続税法には、遺産分割により現実に取得した財産を基礎として相続税法 32 条請求や相続税法 35 条更正をすることができるとの規定がそれぞれ設けられている。

これらの規定の構造からすると、東京地裁昭和 45 年判決が判示するように、相続税法は、遺産共有持分権について課税価格の計算を可能とする規定をわざわざ創設的に定めて一旦課税した後に、同条ただし書を実現させる課税手続規定である相続税法 32 条請求や相続税法 35 条更正の規定を設けることにより、遺産分割により現実に取得した財産の価格をもって改めて課税し直すことを認めているものと解される。

2 相続税の課税原則

以上の、「相続により取得した財産」の意義、相続税法第 55 条の存在意義及び相続税の課税構造の各考察結果から、相続税法では、①遺産共有持分権及び遺産分割により現実に取得した財産を課税物件としていること、②遺産分割により現実に取得した財産については、特別な規定を要さず課税することができることとなっていること、③遺産共有持分権については、わざわざ創設的課税規定を置くことにより課税の実現を図っているにもかかわらず、遺産分割後に、遺産分割により現実に取得した財産に対して課税し直すこと

を認めていること、を併せ考えると、相続税法の根底には、相続税の課税において、遺産共有持分権に応じた課税価格とは便宜的なものにすぎず、遺産分割により現実に取得した財産に応じた課税価格こそが原則的なものである、との考えが置かれているものと解される。つまり、相続税の課税原則は、遺産分割により現実に取得した財産の価格に応じて課税すること、である⁽¹¹⁶⁾。

-
- (116) この解釈については、①相続税法 35 条改正は相続税法 32 条請求を契機になされるものであること及び②相続税法第 55 条ただし書は「更正する」とは規定していないこと（「更正することを妨げない」と規定していること）からすると、相続税法は遺産分割後に改めて課税し直すことを絶対的に要求していないと解せられるため、この観点からの反論が考えられる。しかしながら、これについては、まず①については、相続税法 35 条改正が相続税法 32 条請求を契機になされるものとした理由は、「例えば相続税の申告当時において、訴えを提起して相続人としての認知や、廃除の取消などについて争っているという場合に、その訴えが相当期間を経過して確定したという場合に、その際に相続税を更正しなければならないということも税務執行上大変なことである（桜井四郎「相続税法の一部改正」国税速報 1031 号臨時増刊 129 頁（1958）」）と説明されているように、税務行政上からの要請に基づくものであり、相続税法の原理原則から導かれているものとは解されないことから、相続税法が絶対的な相続税の再確定課税を想定していないことと相続税の課税原則とは別次元の問題であると考えられる。次に②については、(i) 相続税法第 55 条の趣旨及び相続税の課税手続規定の構造からすると、同条ただし書が「更正することを妨げない」と規定しているのは、相続税法第 55 条本文の規定があるからといって遺産分割により現実に取得した財産の価格に応じた課税ができないというものではないから「安心して（伊藤義一『税法の読み方 判例の見方』122 頁（TKC 出版、1999）」）更正してよい、という意味が込められていることによると解せられること、並びに (ii) 通則法第 70 条の規定により更正をすることができないこととなる日までならば、相続税法 32 条請求の有無にかかわらず、税務署長は通則法第 24 条の規定による更正をすることができること（米山鈞一「改正相続税法について」税通臨時増刊 13 巻 6 号 108 頁（1958）には、「今回の改正（筆者注：昭和 33 年の改正）後は、原則として遺産の額、法定相続人の構成及び相続状況は、相続税の申告期限から 3 年経過すれば更正の請求による減額がない限り、確定したものとされ、強いて変更されないこととなっている（傍点筆者）」と説明されている。この説明を裏読みすれば、相続税の申告期限から 3 年以内であれば、更正の請求による減額の有無にかかわらず、これらは変更されることとなると解せられる。）からすると、確かに、相続税法は遺産分割後に改めて課税し直すことを絶対的に要求してはいるが、相続税法においては、積極的に遺産分割後に改めて課税をし直すことが求められているものと考えられる。以上によれば、やはり、相続税の課税原則は「現実に取得した財産の価格に応じて課税するもの」と解するのが相当である。

第4章 合計額変動否認説の妥当性

本章においては、相続税の課税原則を踏まえて、遺産分割確定事由による相続税法第32条の趣旨を探求することとし、その上で、個別価額変動否認説及び合計額変動否認説の妥当性について検討をすることとする。

第1節 遺産分割後の相続税課税の在り方

1 相続税法第32条の趣旨

相続税法第32条は、相続税法特有の後発的事由が生じたことによる更正の請求を認める規定であるところ、同条の創設時の解説には、「この更正の請求が立法された必然的要素の一つとして、相続・遺贈または贈与により財産を取得した者に対し納税義務が生ずること、云いかえれば、財産の取得者を中心として、課税する取得者課税体系になったことが理由の一つとして挙げることができよう」と記述されている⁽¹¹⁷⁾。相続税の課税方式に遺産取得者課税方式が導入された趣旨は、前述のとおり取得者の現実の担税力に応じた課税を実現するためであると解されることから、この記述からすると、同条の立法趣旨の一つには、相続税法特有の後発的事由が生じた後の現実の担税力に応じた課税の実現にあったと解される。

また、同条の趣旨について判示したものとして、東京高裁平成14年11月27日判決⁽¹¹⁸⁾（税資252号順号9236。以下「東京高裁平成14年判決」という。）があり、ここでは「(相続により)財産を取得した者間の負担の公平を図るため、課税価格又は税額を更正すべき場合があるとの観点から、法32

(117) 庭山・前掲注(68)170頁。

(118) この事例は、被相続人の死後、納税者が被相続人の子であることを認知する裁判が確定したことから、当該納税者が民法第910条《相続の開始後に認知された者の価額の支払請求権》に基づき他の相続人から価額の支払を受けたところ、税務署長が当該納税者に対して相続税法第35条第3項に基づいて相続税の決定処分をしたため、当該納税者がこれを不服としてその取消しを求めたものである。

条は相続税法特有の後発的更正の請求の事由を定めている」と示している。

注目すべきは、「財産を取得した相続人間の負担の公平」ではなく、「財産を取得した者間の負担の公平」としていることである。相続税における「負担の公平」とは、同じ金額の財産を相続した世間一般の人々の間における税負担の公平を基準としなければならない⁽¹¹⁹⁾ものと解されることから、当該判決にいう「負担の公平」については、一被相続人から財産を取得した共同相続人間における負担の公平を意味するのではなく、課税の上では同様の状況にあるものは同様に取り扱われるべきことを要求する水平的公平性の原則⁽¹²⁰⁾の要請による社会一般に相続により財産を取得した者の間における負担の公平を意味するものと解される。

このように、立法趣旨からは「現実の担税力に応じた課税の実現」が、裁判例からは「水平的公平性の原則の実現」がそれぞれ導かれるところ、これらはいずれも租税公平主義における二大原則をなすものであるから⁽¹²¹⁾、同条の趣旨としては、いずれも妥当なものと解される。

これらのことからすると、同条の趣旨は、相続税法特有の後発的事由が生じた場合には、「現実の担税力に応じた課税の実現」や「公平性の原則の実現」という租税公平主義からの要請により、課税の是正を図る必要があるものと解される。

2 相続税法第 32 条第 1 号の趣旨

相続税法第 32 条第 1 号には、相続税法特有の後発的事由の一つとして、遺産分割の確定による申告時の課税価格の変動が挙げられている。

先の考察によれば、「相続により取得した財産」の意義、相続税法第 55 条

(119) 金子宏「相続税の課税方式と負担水準」渡辺美智雄編著『相続税制改革の視点』167 頁（ぎょうせい、1987）では、「一人の子供が全財産を相続した場合」の「公平の基準は、（中略）同じ金額の財産を相続した他の人びとと比較して税負担が重いかどうかでなければならない」という。

(120) 金子・前掲注（45）88 頁、水野・前掲注（25）12 頁。

(121) 金子・前掲注（45）87 頁。

の趣旨及び相続税の課税構造を併せ考えることにより、相続税の課税原則とは、遺産分割により現実に取得した財産の価格に応じて課税することとの結論が導かれた。

繰り返しになるが、ここにいう相続税の課税構造とは、相続税法上、遺産共有状態にある財産については、各共同相続人の民法上の相続分に応じて相続したものとして各人の課税価格を計算するが（相税 55 本文）、申告時後に遺産分割により現実に取得した財産を基礎として相続税法 32 条請求又は更正をすることを妨げないとして（同条ただし書）、具体的に、遺産分割により現実に取得した財産を基礎とした相続税法 32 条請求をすることができるとの規定（相税 32 一）や同様に相続税法 35 条更正をするとの規定（相税 35③）を設けているという構造である。

この構造からして相続税法第 32 条第 1 号が相続税の課税原則を導き出す一端を担っているは明らかである。また、相続税法第 32 条全体の趣旨が相続税法特有の後発的事由が生じた場合の「現実の担税力に応じた課税の実現」及び「公平性の原則の実現」であることからすると、同号事由の趣旨は、遺産分割の確定という相続税法特有の後発的事由が生じた場合には、遺産分割前の便宜的な課税関係を相続税の課税原則どおりの課税関係に是正することが、租税公平主義の原則の見地から要請されているところにあると解される⁽¹²²⁾。

(122) 神戸地裁平成 11 年判決においても、「(相続税) 法 32 条 1 号は、法が遺産取得税方式を採用することから遺産分割により各相続人が現実に取得した財産に対して相続税が課されるのが原則であるところ、前記のとおり、法 55 条本文において遺産の全部又は一部が未分割の場合に当該未分割の財産について相続分の割合により取得したものとしてその課税価格を計算するものとされているため、未分割の遺産につき、一旦右のような計算で税額が確定した後、遺産分割の結果、既に確定した相続税額が過大となった者について特別に更正の請求を行うことを認める規定である。」と判示し、原告の「相続税法 55 条ただし書き及び同法 32 条 1 号の課税の再確定規定は、共同相続人間の課税の公平を図る制度である」旨の主張に対し、「課税の再確定は、遺産分割の結果真実取得した相続財産に対する課税を行うための法的措置を講じる趣旨の制度であるから、これと前提を異にする右主張は失当である」旨説示している。

また、この趣旨からすると、遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求とは、東京地裁昭和 45 年判決が判示するとおり、「更正の請求の手続を利用してなされはするものの、申告時の過誤を是正するものではなく、その実質は遺産分割により取得した財産を基礎として算出した課税価格及び相続税額の申告そのものであ」と解される。

3 相続税法第 35 条第 3 項の趣旨

相続税法第 35 条第 3 項は、相続税法 32 条請求の事由（1 号ないし 5 号に限る。）が生じた場合に、ある共同相続人の相続税法 32 条請求に基づき更正をした場合には、他の共同相続人についても同事由に係る事実を基礎として更正をすることとしている（相税 35③）。

同項の規定の立法趣旨については、「未分割財産についてはその分割の確定の日が必ずしも明らかでないこと」と「今回の改正法においては相続税の総額を遺産と法定相続人の数とにより計算することからは（中略）更正の請求があったことに基づいて減額の更正が行われた場合においては、従来のように期限内申告の提出期限から 3 年経過後は増額更正ができないこととしていること」とは⁽¹²³⁾、「適正な負担の実現の見地から適当でない」との説明がされており⁽¹²⁴⁾、この説明からすると、同項の規定の全体の趣旨が「現実の担税力に応じた課税の実現」にあることが見て取れる。

そうだとすると、同項の趣旨は、相続税法 32 条請求の趣旨と同様であると

(123) 相続税法第 35 条第 3 項の規定は昭和 33 年に創設されたものであるところ、更正の除斥期間については、昭和 26 年の改正において、現行の通則法第 70 条第 1 項と同旨の内容の規定が相続税法に設けられ、期限内申告があった場合の増額更正の除斥期間については、法定申告期限から 3 年とされることとなった（旧相税 35 の 2）。ただし、減額更正及び作為その他偽りの行為により相続税を免れた場合には、この除斥期間の規定は適用しないものとされていた。また、未分割であった財産の分割が確定した場合には、その分割の翌日から 4 月を経過した日を除斥期間の起算日とすることを認めていた（庭山慶一郎『相続税法』124 頁～125 頁（税務経理協会、1956）、米山・前掲注（116）107 頁）。

(124) 米山・前掲注（116）107 頁。

解される。また、相続税法 35 条更正は相続税法 32 条請求の事由に係る事実を基礎としてなすものであることからすると、東京地裁昭和 45 年判決や東京地裁平成 9 年 2 月 18 日判決⁽¹²⁵⁾ ⁽¹²⁶⁾ (税資 222 号 469 頁) が判示するように、相続税法 35 条更正とは、その形式はともかく、申告時の過誤を是正するものではなく、実質は遺産分割により取得した財産を基礎として算出した課税価格及び相続税額を確定するものであると解される。

4 小括 一遺産分割後の相続税課税の在り方

「遺産分割により現実に取得した財産の価格に応じて課税することであること」という相続税の課税原則と「現実の担税力に応じた課税の実現」及び「公平性の原則の実現」という相続税法第 32 条全体の趣旨とを踏まえると、同法第 32 条第 1 号の趣旨は、申告時の過誤を是正するものではなく、遺産分割の確定という相続税法特有の後発的事由が生じた場合に、遺産分割前の便宜的な課税関係を相続税の課税原則どおりの課税関係に是正することが、租税公平主義の原則の見地から要請されているものと解された。また、同法第 35 条第 3 項の趣旨もこれと同様であると解された。

これらの趣旨からすると、遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求や相続税法 35 条更正の各規定は、遺産分割確定事由という相続税法特有の後発的事由が生じた場合に相続税の課税原則どおりの課税関係、すなわち遺産分割により現実に取得した財産を基礎として算出した課税価格に応じた課税関係、を実現するために存在しているということが導かれる。そして、それと同時に、遺産分割により現実に取得した財産を基礎として算出した課税価格に応

(125) この事例は、納税者が相続財産について法定相続分により相続税の申告をした後に、当該相続財産に係る遺産の分割が確定したとして、当該納税者以外の共同相続人から更正の請求があったため、税務署長は当該請求に基づく更正をするとともに、当該納税者に更正をしたところ、前者の更正と後者の更正とは各共同相続人の課税価格が相違し、後者が前者を上回っているから憲法 14 条違反であるとして、納税者が当該更正処分の取消しを求めたものである。

(126) 控訴審(東京高判平 9.9.30(税資 228 号 912 頁))及び上告審(最判平 10.4.10(税資 231 号 508 頁))にて支持。

じた課税関係を実現することが、遺産分割後の相続税課税の在り方であると、自ずと浮き上がってくるのである。

第2節 個別価額変動否認説の妥当性

1 遺産分割後の課税価格の在り方

再述となるが、個別価額変動否認説とは、遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求において遺産分割前に確定した個々の遺産の価額を遺産分割後に変動させることはできない、との解釈である。

この解釈の妥当性の検討にあたって、まず、相続税法第 32 条第 1 号に規定する「当該分割により取得した財産に係る課税価格」の意義について検討すると、相続税の課税価格とは、前述のとおり、相続により取得した個々の財産価額を納税義務者各人の課税財産の範囲内で合計したものをいうことから、ここにいう「当該分割により取得した財産に係る課税価格」とは、「当該分割により取得した個々の財産価額」を相続税法 32 条請求をした者の課税財産の範囲内で合計したものをいうこととなる。

次に、この「当該分割により取得した個々の財産価額」とは、遺産分割後の相続税課税の在り方、すなわち、遺産分割により現実に取得した財産を基礎として算出した課税価格に応じた課税関係の実現を図ること、を踏まえれば、申告時に遺産分割により現実に取得した財産が確定していたとした場合における個々の財産価額をいうものと解される。これが遺産分割後の課税価格の在り方である。

そうだとすると、遺産分割確定事由という相続税法特有の後発的事由が生じた場合には、ここにいう「当該分割により取得した財産に係る課税価格」とは、「申告時に遺産分割により現実に取得した財産が確定していたとした場合における個々の財産価額」を相続税法 32 条請求をした者の課税財産の範囲内で合計したものと解される。

他方、相続税法 32 条請求は、前述のとおり、相続税法特有の後発的事由が

生じた場合に相続税の課税関係を是正するためのものであって、申告時の過誤事由を是正するものではないことからすると、申告時の過誤事由がある場合には、ここにいう「当該分割により取得した財産に係る課税価格」とは、「遺産分割前に確定した個々の財産価額」を相続税法 32 条請求をした者の課税財産の範囲内で合計したものと解される。

この申告時の過誤事由がある場合の解釈は、個別価額変動否認説における場合の「当該分割により取得した財産に係る課税価格」と同義になると解されることから、個別価額変動否認説は申告時の過誤事由がある場合には妥当であるということとなる。

さらに、遺産分割確定事由が生じた場合における「申告時に遺産分割により現実に取得した財産が確定していたとした場合における個々の財産価額」と、申告時の過誤事由がある場合における「遺産分割前に確定した個々の財産価額」とが一致するという前提に立てば、個別価額変動否認説の射程は遺産分割確定事由が生じた場合にもおよぶと考えられる。

しかし、ここで、そもそも両者が一致しないという場面が起りうるのかとの疑問、換言すれば、遺産分割の確定に基因して、遺産分割の前後で個々の財産価額が変動する場面が起りうるのかとの疑問、が生じるところである。

そこで、このような場面が起りうるのかについて、項を改めて検討することとする。

2 個々の財産価額の変動場面 —相続税評価額の異同—

相続税法上、相続により取得した財産の価額は、法定評価が規定されているもののほかは、当該財産の取得時における時価によると規定されており(相続 22)、その時価とは、実務上、財産評価基本通達(以下「評価通達」という。)により評価した価額をいうとされている(評基通 1。評価通達の定めにより評価した価額を以下「相続税評価額」という。)

評価通達によれば、例えば、国内に所在する宅地の場合、路線価方式又は

倍率方式により評価するとされ（評基通 11）、路線価方式で評価する場合には、各種の画地補正を行うこととされている（評基通 15 ないし 20-5 ほか）。

このように、相続により取得した財産である宅地を路線価方式で評価する場合には、各種の画地補正を行うこととなるところ、宅地の評価は、原則として、取得者単位で⁽¹²⁷⁾利用の単位となっている一画地ごとに行うとされていることから（評基通 7-2（1））、例えば、遺産分割前の遺産共有状態にある宅地については、物権共有と同様に各共同相続人が取得したものと画地補正を行うが（評基通 2）、遺産分割により現実に単独取得した宅地については、各共同相続人が単独相続した宅地ごとに画地補正を行うこととなる。

そのため、ある宅地については、遺産分割の前後で画地補正の方法が異なるという評価通達の適用の相違原因（例：評価単位の相違）により、その相続税評価額に変動の生じる場合が想定される。

しかしながら、ここで、①相続税法第 22 条に規定する「時価」、すなわち課税実務上の相続税評価額とは、遺産分割の前後で異なるものなのか、②相続税評価額とは、遺産分割の前後で変動させるべきものなのか、さらには、③相続税評価額の異同に基因する遺産分割の前後における個々の財産価額の変動が相続税法 32 条請求において認められるか、との疑問が生じてくる。

これらについては、相続により取得した財産の評価を評価通達によって行うこととしているのは、あらかじめ定めた評価方式によりこれを画一的に評価することが、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であり、租税公平主義に適うものであると解されている⁽¹²⁸⁾ことをかんがみると、①については、時価とは、同一時点・同一場所の土地であっても、その画地状況によって異なって形成されるものであり⁽¹²⁹⁾、評

(127) なお、取得者単位による宅地の評価を認めなかった事例として、東京地判昭 59・2・29（税資 135 号 240 頁）がある。

(128) 東京高判平 5・1・26（税資 194 号 75 頁。上告審において支持。）ほか多数。

(129) 不動産の価格を形成する要因のひとつとして個別的要因（不動産に個別性を生じさせ、その価格を個別的に形成する要因をいう。）があり、住宅地の主な個別的要因のひとつに、間口・奥行・地積・形状等が掲げられている（国土交通省「不動産鑑

価通達は時価にできるだけ近づけようと画地補正することとしているにすぎないことから、遺産分割の仕方によってその価額に変動があるのは当然であるといえ、また、②については、相続税の課税原則からすると、相続税評価額も申告時から遺産分割により現実に取得した財産を取得していたものとして評価し直すべきものであるから、その相続税評価が遺産分割の前後で変動するか否かを比較対象にすること自体が妥当でないと考える。

さらに、この場合の相続税評価額の変動については、遺産分割の仕方によってその価額に変動が生じるのだから、遺産分割の確定に基因する変動であるといわざるを得ず、遺産分割確定事由が生じた場合の変動と認められることから、③については、遺産分割前後の評価通達の適用の相違による個々の財産価額の変動は、相続税法 32 条請求において認められるものと解される⁽¹³⁰⁾。

3 小括 個別価額変動否認説の妥当性一

前項で検討したとおり、遺産分割前後の評価通達の適用の相違がある場合には、遺産分割の前後で個々の財産価額が変動する場面が起りうると認められた。また、この遺産分割前後の評価通達の適用の相違は、遺産分割の確定に基因するものと認められた。

これらのことからすると、遺産分割確定事由が生じた場合における「申告時に遺産分割により現実に取得した財産が確定していたとした場合における個々の財産価額」と申告時の過誤事由がある場合における「遺産分割前に確定した個々の財産価額」とが一致するという前提は成り立たない。

結局、個別価額変動否認説については、申告時の過誤事由がある場合には妥当性はあるが、遺産分割の確定に基因する事由がある場合には妥当性がな

定評価基準（平成 14 年 7 月 3 日全部改正）」9 頁）。

(130) 神戸地裁平成 11 年判決では、遺産分割の結果相続取得することが確定した財産について、相続開始時における時価を評価通達に従って算定して各相続人の課税価格を求めた結果、申告時の課税価格及び相続税額が過大になったとする更正の請求は、相続税法第 32 条第 1 号に適合するものであると判断している。

いという結論となる。

第3節 合計額変動否認説の妥当性

既に述べたが、合計額変動否認説とは、遺産分割の前後で「課税価格の合計額」に変動のないことが遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求の要件になる、との解釈である。

しかしながら、前節において、相続税法第 32 条第 1 号に規定する「当該分割により取得した財産に係る課税価格」とは、「申告時に遺産分割により現実を取得した財産が確定していたとした場合における個々の財産価額」を基礎として算出したものをいうと解された。そうだとすると、各納税義務者の課税価格を合計したものが「課税価格の合計額」であるから、遺産分割後の「課税価格の合計額」とは、「申告時に遺産分割により現実を取得した財産が確定していたとした場合における個々の財産価額」を基礎として算出した各納税義務者の課税価格の合計額をいうこととなる。これに対して、遺産分割前の「課税価格の合計額」とは、遺産分割前の遺産を民法上の相続分で取得したものと擬制して算出した各納税義務者の課税価格の合計額をいう。つまり、遺産分割後の「課税価格の合計額」と遺産分割前のそれとは、全く別の計算過程によって算出されるものであり、偶然同額になる場面もあり得るが、当然同額にならない場面もあり得ることとなる。

また、前節においては、遺産分割の確定に基因して遺産分割の前後で個々の財産価額が変動する場合にも、遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求が認められると解された。この解釈によれば、遺産分割の確定に基因して遺産分割の前後で個々の財産価額が変動するのに連動して「課税価格の合計額」が変動する場合もまた、当然に当該請求が認められると解される。

これらのことからすると、遺産分割の前後で「課税価格の合計額」に変動のないことが当該請求の要件にはなり得ないため、合計額変動否認説には妥当性がないとの結論になる。

第5章 むすびに — 「課税価格の合計額」の変動と更正の請求の可否—

前章では、合計額変動否認説には妥当性はなく、また、遺産分割の確定に基因して遺産分割の前後で個々の財産価額が変動するのに連動して「課税価格の合計額」が変動する場合には遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求が認められると解された（「課税価格の合計額」が変動する場合に遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求が認められるとの見解を以下「合計額変動容認説」という。）。この場合に合計額変動容認説が成立するとすると、この場合以外にも同説が成り立つのか、この場合でも同説が成り立たない場合があるのか、についても検討が必要と思われる。

そこで本章では、合計額変動容認説の射程距離と普遍性について検討をすることとし、最後に、本稿における研究の主要な部分の結果を簡潔にまとめ、残された課題についても言及しておくこととする。

第1節 合計額変動容認説の射程距離

1 個々の財産価額の変動による「課税価格の合計額」の変動場面からの検討

先の検討においては、遺産分割の確定に基因して遺産分割の前後で個々の財産価額が変動するのに連動して「課税価格の合計額」が変動する場合には、合計額変動容認説が成り立つと解された。つまり、合計額変動容認説は、遺産分割の確定に基因して個々の財産価額が変動することにより導かれるものである。そうだとすると、「課税価格の合計額」の変動もまた、遺産分割の確定に基因するものに限られ、申告時の過誤事由に基因する「課税価格の合計額」の変動については、同説の範ちゅうにないと解される。

これを踏まえて、評価通達の適用に関して遺産分割前後の「課税価格の合計額」が変動する場面において、どのような事由が遺産分割の確定に基因するもので、どのような事由が申告時の過誤事由なのかについての検討をする

と、次のとおりである。

遺産分割の前後で評価通達の適用の相違があることに基因して遺産分割の前後の個々の財産価額が変動するのに連動して「課税価格の合計額」が変動する場面については、先の検討のとおり、合計額変動容認説の射程内となる。

これに対して、例えば、申告時における土地の画地補正率の適用誤りなどが判明し、これを是正することにより遺産分割前後の個々の財産価額に変動があった場合には、これは申告時の過誤が是正されたことによる変動であって、遺産分割の確定に基因する変動とは認められないことから、この変動に基因する「課税価格の合計額」の変動の場面については、同説の射程外となる。

2 課税価格の変動による「課税価格の合計額」の変動場面からの検討

例えば、第1章で検討したとおり、課税財産の範囲の相違の場面にも、遺産分割の前後で「課税価格の合計額」が変動すると考えられた。この場合の変動は、個々の財産価額の変動はないものの課税価格自体が変動することに連動するものである。つまり、遺産分割の前後で個々の財産価額の変動はなくても、「課税価格の合計額」が変動する場面が起こりうる。

合計額変動容認説は、遺産分割の確定に基因して個々の財産価額が変動することにより導かれたものではあるが、同説の射程距離については、上記1で検討したとおり、「課税価格の合計額」の変動が遺産分割の確定に基因するか否かが問題となるのであって、個々の財産価額が変動するか否かが問題となるとは解されない。つまり、遺産分割の前後で個々の財産価額の変動はなくても、遺産分割の確定に基因して「課税価格の合計額」が変動する場面には、合計額変動容認説の射程内にあると解される。

そこで、課税財産の範囲の相違の場面における「課税価格の合計額」の変動について検討すると、この変動は、遺産分割の確定により現実に取得する財産が確定し、その財産の所在地とその財産を取得する納税義務者の住所地とによって生じるものであるから、遺産分割の確定に基因するものと認めら

れる。つまり、この場面は、合計額変動容認説の射程内と認められる。

これに対して、例えば、遺産分割が確定した時に申告時における課税財産の範囲外の財産の過大計上が判明した場合には、これに基因する「課税価格の合計額」の変動は、申告時の過誤が是正されたことによるものであるから、同説の射程外と認められる。

3 「課税価格の合計額」の変動と更正の請求

上記1及び2における検討のとおり、遺産分割の前後の評価通達の適用の相違や課税財産の範囲の相違があることによる場合など、遺産分割の確定に基因する「課税価格の合計額」の変動については、合計額変動容認説の射程内と認められることから、この変動が相続税法32条請求の可否に影響をおよぼすことはない。よって、この変動がある場合にも、相続税法32条請求は認められ、また、相続税の再確定課税もすることができることになる⁽¹³¹⁾。

しかしながら、評価通達の適用誤りや申告時における財産の過大計上があることによる場合など、申告時の過誤に起因する「課税価格の合計額」の変動については、合計額変動容認説の射程外と認められることから、この変動は相続税法32条請求において認められず、また、相続税の再確定課税もすることができないということとなる。

第2節 合計額変動容認説の普遍性

相続税法第32条の規定振りからすると、遺産分割の確定に基因する「課税価格の合計額」の変動の場面でも、合計額変動容認説が成り立たない場面が生じうると考えられなくもない。

(131) 第1章第2節2で示した設例においても、遺産分割前後の「課税価格の合計額」の変動は遺産分割に基因するものであり、合計額変動容認説の射程内と認められることから、乙からの遺産分割確定事由による相続税法32条請求は認められることとなり、税務署長による乙及び丙に対する相続税の再確定課税も認められることとなる。

そこで本節において、これについても検討をしておくこととする。

1 相続税法第 32 条の規定振り

相続税法第 32 条柱書部分には、同条各号に掲げる事由が生じた場合において、申告時の課税価格及び税額が過大となった場合に相続税法 32 条請求をすることができる」と規定されており、同法第 1 号には、同法第 55 条の規定により遺産共有持分権について民法上の相続分に従って課税価格が計算されていた場合において、その後当該財産の分割が行われ、当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分に従って計算された課税価格と異なることとなったこと、との旨規定されている。

これらの規定を文字通りに厳格に文理解釈するならば、相続税法第 32 条柱書部分には、遺産分割前の「課税価格及び相続税額が過大」との要件が規定され、同法第 1 号には遺産分割の前後で「課税価格が異なること」との要件が規定されていることから、遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求の要件は、当該請求者の遺産分割前の課税価格及び相続税額が遺産分割後のそれに対して両者ともに過大となること、となる。

先に掲げた遺産分割前の相続税額が遺産分割後のものに比して過大となる場合の類型⁽¹³²⁾に当てはめると、類型 iii（遺産分割前の課税価格の合計額が過大＋遺産分割前の課税価格が過少）は遺産分割前の課税価格が過大とならない場合であるから、「課税価格及び相続税額が過大」との要件を具備しないこととなり、この場合には、遺産分割確定事由が生じた場合であっても、合計額変動容認説の射程外になるとの結果となる。

しかしながら、この結果は、これまでの検討・考察の結果と大きな乖離が生じることとなるため、その妥当性に疑問の生じるところである。

(132) 第 1 章第 2 節 1 を参照のこと。

2 相続税法第 32 条柱書部分の解釈

(1) 創設時の相続税法 32 条請求の規定振り

創設時の相続税法第 32 条第 1 項には、現行の通則法 23 条 1 項請求の規定が置かれていたこと及び同条第 2 項には、現行相続税法第 32 条第 1 号ないし第 3 号と同旨の規定が置かれていたことは前述のとおりであるが、第 1 項柱書部分には「課税価格又は相続税額が過大となること」と規定されていたのに対して、第 2 項柱書部分には現行と同様に「課税価格及び相続税額が過大となること」と規定されていた。

これら両項が異なる規定振りとなっていた理由は、第 1 項については、例えば、課税価格は適正額であるが税額の計算違い等により相続税額に誤りがあるという申告時の一般的な過誤を是正する場面を想定していたことによるものと考えられ、第 2 項については、これまでの検討結果のとおり、申告時の過誤の是正は予定しておらず、創設当時の（純粋な）遺産取得課税方式では課税価格の変動と相続税額の変動とが連動する仕組みになっていたために⁽¹³³⁾、相続税法特有の後発的事由による是正の場面においては、課税価格か相続税額かのいずれか一方だけが過大となる状態は想定されなかったことによるものと考えられる。

(2) 遺産分割確定事由以外の事由による相続税法 32 条請求

まず、相続税法第 32 条第 2 号事由の要件については、死後認知を事由とする場合が争われた裁判例として、東京高裁平成 14 年判決があり、ここでは、相続税法第 32 条は、「相続、遺贈又は贈与により財産を取得した者間の負担の公平を図るため、課税価格又は税額を更正すべき場合があるとの観点から（傍点筆者）」「相続税法特有の後発的更正の請求の事由を定めて

(133) 昭和 25 年当時の課税価格及び相続税額の計算方法については、庭山・前掲注 (123) 68 頁以下参照。また、東京地裁平成 13 年 5 月 25 日判決（税資 250 号順号 8907。東京高裁平成 14 年判決の原審。）でも、「現行の、法定相続分課税方式による遺産取得者課税方式が採用された昭和 33 年以前においては、遺産取得者課税方式が採られ、各相続人の課税価格に異動が生じない限り、その税額に異動が生じないことになって」いたと示されている。

いる」とし、同条第2号に規定する事由は、死後認知などにより相続開始後に相続人の数が増えたことによる基礎控除額の増額等の場面において、すなわち基礎控除の増加のみで課税価格に変動のない場面において、更正の請求を認める規定である旨判示している。

また、相続税法第32条第7号事由の要件については、同号のかっこ書の規定振りからもわかるとおり、同号は課税価格に変動はないものの相続税額に変動がある場合に適用される規定となっている。同号は昭和47年の改正において追加されたものであるが、同号追加時の解説には、「未分割財産の分割の結果、課税価格には異動が生じないが、相続税額のみが減少するときは、従来の変更の請求の理由（相税32一）に該当しません。そこで、このような場合の変更の請求を認めるため、配偶者に対する相続税額の軽減（中略）を適用して計算した相続税額がその分割前の相続税額と異なることとなる（減少する）ときで、課税価格は分割前と変わらないときが、更正の理由に追加されました」と記述されている⁽¹³⁴⁾。

(3) 相続税法 35 条更正の規定振り

現行の課税方式が導入されると同時に創設された相続税法 35 条更正は、「課税価格又は相続税額」が異なることとなった場合に税務署長が「課税価格又は相続税額を更正する」と規定されている。ここにいう「又は」とは、「及び」と「又は」の意味を兼ねていると解されることから⁽¹³⁵⁾、「課税価格又は相続税額を更正する」とは、「課税価格及び相続税額」を更正する場合と「相続税額のみ」を更正する場合とが含まれていると解される⁽¹³⁶⁾。

(4) 「課税価格及び相続税額」の解釈

相続税法第32条柱書部分に「課税価格及び相続税額」と規定されている

(134) 国税庁「昭和47年改正税法のすべて」110頁。

(135) 伊藤・前掲注(116)106頁。

(136) なお、文理上、「課税価格及び相続税額」を更正する場合と「相続税額のみ」を更正する場合のほかに、「課税価格のみ」を更正する場合も含まれると解せられるが、相続税の場合には「課税価格のみ」を更正する場面は想定できないことから、本論で論じていない。

理由については、同条創設時の（純粋な）遺産取得課税方式の下においては、相続税法特有の後発的事由によれば、課税価格か相続税額かのいずれか一方だけが過大となる状態は想定できなかつたためと考えられる。

しかし、現行の法定相続分課税方式による遺産取得課税方式においては、各人の課税価格が過大とはならなくても相続税額が過大となる場合があることから、同条創設時の課税価格と各人の相続税額との相関関係はもはや成り立たない。

また、同条第2号事由及び第7号事由からすると、同条柱書部分の「課税価格及び相続税額」との規定をその文言どおり厳格に解釈するならば、これらの事由による更正の請求の場面は起こり得ないため、これらの事由の存在意義がないこととなるが、この規定を「課税価格又は相続税額」と解釈すれば、これらの事由による更正の請求の場面が起こり得ることとなり、これらの事由の存在意義が生まれてくる⁽¹³⁷⁾。

さらに、同条と表裏一体ともいえる相続税法35条更正においては、「課税価格又は相続税額を更正する」と規定され、課税価格及び相続税額を更正する場合と相続税額のみを更正する場合とが認められている。

これらのこと及び同条の趣旨が租税公平主義からの要請による相続税法特有の後発的事由が生じた場合の課税の是正の実現にあることからすると、同条柱書部分に規定する「課税価格及び相続税額が過大」については、「課税価格又は相続税額が過大」と解し、「課税価格及び相続税額が過大」の場合と「相続税額が過大」の場合とが含まれているものと解するのが相当である。

(137) 北野編・前掲注(52)[水野]344頁では、相続税法第32条本文は課税価格及び相続税額が過大となったときと規定していることから「本号(筆者注:第7号)の規定も、所期の目的を果しえないことになる。これは明らかに立法のミスであり、早急に規定の整備が図られねばならない」という。筆者も、(立法ミスとは言わないが)規定の整備が図られることが望ましいと考える。

3 小括 一合計額変動容認説の普遍性一

先の文理解釈によれば、相続税法第 32 条柱書部分に「課税価格及び相続税額が過大」との要件が規定され、同条第 1 号には遺産分割の前後で「課税価格が異なること」との要件が規定されていることから、遺産分割後の課税価格及び相続税額が遺産分割前のそれに対して「両者ともに過大」となることが同号事由による相続税法 32 条請求の要件となると解したために、遺産分割前と遺産分割後とを比して、遺産分割前の相続税額が過大となる場合であっても、遺産分割前の課税価格の合計額が過大かつ遺産分割前の課税価格が過少となる場合（類型 iii）には、相続税法 32 条請求が認められず、合計額変動容認説が成り立たないとも考えられた。

しかし、これまでの検討により、同条柱書部分に規定する「課税価格及び相続税額が過大」については、「課税価格及び相続税額が過大」の場合と「相続税額が過大」の場合とが含まれているものと解するのが相当であるとの結果となった。このように解釈すれば、類型 iii の場合にも、遺産分割前の相続税額が過大との相続税法第 32 条柱書に規定する要件に該当することとなり、遺産分割の前後で課税価格が異なるとの同条第 1 号に規定する要件にも該当することとなるため、遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求が認められることとなる。

したがって、先の文理解釈は妥当でなく、相続税法第 32 条の規定振りから合計額変動容認説が成り立たないとの解釈は、できないとの結論となる。

第 3 節 おわりに

本稿では、神戸地裁平成 14 年判決の判示と同様の道筋をたどりながら、相続税の課税原則を検討することにより相続税法 32 条請求の趣旨を探求し、これを踏まえて同判決で示された合計額変動否認説について、その妥当性の有無を検証して、「課税価格の合計額」の変動と遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求及び相続税の再確定課税の可否という問題に対する解決策を見い出してきた。

おわりにあたって、神戸地裁平成14年判決の判示をなぞりながら主要な研究結果を簡単にまとめ、また、残された課題についても言及しておくこととした。

1 研究結果

神戸地裁平成14年判決においては、相続税の課税原則が「現実取得した財産の価格に応じて課税するもの」とであると解釈しており、これについては、相続税の課税方式の趣旨が遺産取得課税方式をとるところ、すなわち取得者の現実の担税力に応じた課税を実現することであることを鑑みて、「相続により取得した財産」の意義、未分割財産がある場合の課税規定の存在意義及び相続税の課税構造を考察したところ、妥当な解釈であると認められた。つまり、相続税法では、①遺産共有持分権及び遺産分割により現実取得した財産を課税物件としていること、②遺産分割により現実取得した財産については、特別な規定を要せず課税することができることとなっており、遺産共有持分権については、わざわざ創設的課税規定を置いてまで課税の実現を図っていること、③にもかかわらず、遺産分割後に、遺産分割により現実取得した財産に対して課税し直すことを認めていること、を併せ考えると、相続税の課税原則は、遺産分割により現実取得した財産の課税価格に応じた課税をすることと解された。

しかし、同判決が、遺産分割確定事由による相続税法32条請求の趣旨を「相続人間の公平を図るもの」と解釈し、合計額変動否認説を採ったことについては、見誤っているといわざるをえない。遺産分割確定事由による相続税法32条請求の趣旨については、相続税の課税原則を踏まえると、「遺産分割前の便宜的な課税関係を遺産分割により現実取得した財産の価格に応じた課税関係に是正すること」と解するのが相当である。なお、この見解の相違は、相続税法の課税方式について、同判決が法定相続分課税方式を重視していたのに対して、本研究では遺産取得課税方式をとる趣旨を基礎として、相続税の課税原則を導いたことによるものである。また、遺産分割確定事由による

相続税法 32 条請求の趣旨からすると、「遺産分割により現実に取得した財産を基礎として算出した課税価格に応じた課税関係を実現すること」が遺産分割後の相続税課税の在り方であると解せられた。このことからすると、遺産分割の前後における「課税価格の合計額」が同額になる必然性はなく、合計額変動否認説には妥当性がないとの結論に達した⁽¹³⁸⁾。

さらに、遺産分割の前後における「課税価格の合計額」が同額になる必然性がないということは、遺産分割の前後で「課税価格の合計額」が変動することは当然ありうるということであるから、遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求の際にもこの変動は認められるとの合計額変動容認説が成り立つ。ただし、この変動は、遺産分割により現実に取得した財産の価額を課税価格とすることにより導かれることから、この変動が遺産分割の確定に基因する場合（例：課税財産の範囲の相違がある場合や遺産分割前後の評価通達の適用の相違がある場合）には、この請求の対象となるが、それ以外の事由（例：当初申告時の過誤）の場合には、この請求の対象とはならない。

したがって、遺産分割の確定に基因する「課税価格の合計額」の変動がある場合には、相続税法 32 条請求は認められ、この請求を契機とする相続税の再確定課税もまたすることができることになる。

2 残された課題

上記 1 のとおり、遺産分割確定事由による相続税法 32 条請求においては、遺産分割の前後における「課税価格の合計額」の変動は、遺産分割の確定に基因する事由以外の事由による場合には認められない。

しかしながら、実務上、同請求に対する更正をする際に、遺産分割の確定に基因する事由以外の事由が判明する場合は少なくない。この場合、換言す

(138) 同判決では、相続税法 32 条請求においては当初の過誤の是正することはできないとして、納税者の請求を退ける判断をしている。この判断については、申告時に計上されていなかった被相続人の債務を計上した、すなわち申告時の過誤の是正を求めたという、同判決の事実関係の下においては、妥当な判断であると考えられる。

れば、遺産分割確定事由と申告時の過誤事由とがある場合、当該請求をした者に対する更正や当該請求をした者以外の共同相続人に対する更正の各更正の金額の範囲については、通則法と相続税法とが交錯することで、複雑な問題となることがある。

この問題については、①当該請求をした者に対する更正と当該請求をした者以外の共同相続人に対する更正とに分けて、②更正内容に応じて（遺産分割確定事由に係る相続税額と申告時の過誤事由に係る相続税額とはいずれが大きいか、それによって増額更正になるのか減額更正になるのか。）、③更正の根拠条文を整理し（相続税法なのか通則法なのか、通則法であれば第 23 条第 4 項なのか第 24 条なのか。）、さらに④更正する時期に応じて（通則法 70 条に規定するいわゆる除斥期間内か、その経過後か。）、詳細に検討する必要がある。この検討については、現時点において一応の結論に達しているのであるが、本稿では問題点の指摘にとどめ、今後さらに研究を深めていくこととしたい。

なお、その一端を示すと、この問題に関して、まず検討しておかなければならない事項として、相続税法 35 条更正が増額更正のみに限られるのか否かという問題がある。これについては、相続税法 35 条更正の規定は、文理上、増額更正のみを対象としているとは解されないこと及び同項の趣旨⁽¹³⁹⁾からして、増額更正と減額更正とのいずれをも対象としているものとする。

(139) 第 4 章第 1 節 3 を参照。