

京都地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 承認申請却下処分取消請求事件
国側当事者・国（中京税務署長）
平成26年3月13日棄却・控訴

判 決

原告	甲
原告	乙
原告	丙
原告	丁
原告ら訴訟代理人弁護士	松尾 美幸
被告	国
上記代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	中京税務署長
	青山 修三
被告指定代理人	碩 水音
同	吉田 崇
同	徳山 健一
同	林 史則
同	小西 弘樹
同	岩本 尋子
同	西尾 靖史
同	福岡 賢一

主 文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は、原告らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

処分行政庁が平成23年6月21日付けで原告らに対してした、遺産が未分割であることについてやむを得ない事由がある旨の承認申請に対する各却下処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、被相続人戊（以下「戊」という。）の相続人である原告らが、処分行政庁に対し、戊の遺産が未分割であることについてやむを得ない事由がある旨の承認申請をしたところ、処分行政庁が上記各承認申請をいずれも却下する処分をしたため、各却下処分の取消しを求めている事案である。

- 1 前提事実（争いのない事実並びに後掲の各証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

- (1) 戊は、平成19年5月19日に死亡し、妻である原告甲（以下「原告甲」という。）、長女である原告乙（以下「原告乙」という。）、次女である原告丙（以下「原告丙」という。）、三女である原告丁（以下「原告丁」という。）、長男であるA（以下「A」という。）が、戊を相続（以下「本件相続」という。）した。
- (2) Aは、平成19年11月26日、京都家庭裁判所に対し、原告らを相手方として、本件相続に係る遺産分割調停の申立て（同庁同年（●）第●号。以下「本件調停申立て1」という。）をしたが、協議が整わず、平成20年8月22日、本件調停申立て1を取り下げた。
- 原告らは、平成20年11月28日、京都家庭裁判所に対し、Aを相手方として、本件相続に係る遺産分割調停の申立て（同庁同年（●）第●号。以下「本件調停申立て2」という。）をしたが、協議が整わず、平成22年6月23日、本件調停申立て2を取り下げた。
- （以上につき、甲4、乙2の2、3の2、4）
- (3) 原告ら及びAは、平成20年3月18日、処分行政庁に対し、共同で、本件相続に係る相続税の申告をした。その申告書（乙1の1）には、遺産の大半が不動産であり、現在分割協議の調停中であること及び3年以内に解決の見込みがあることが記載された「申告期限後3年以内の分割見込書」（乙1の2）、すべての資産が未分割であり、分割確定後に更正の請求をする予定であること等が記載された税理士作成の文書（乙1の3）が添付されていた。
- （乙1の1～3）
- (4) ア 原告甲は、平成23年5月17日、処分行政庁に対し、本件相続につき、遺産が未分割であることについてやむを得ない事由がある旨の承認申請をした。その申請書（乙2の1）には、遺産の分割後、配偶者に対する相続税額の軽減（相続税法19条の2第1項）を受けたいので承認申請をする旨が記載され、遺産が未分割であることについてのやむを得ない事由として、Aとの遺産分割協議が未了で、現在裁判の準備中である旨が記載されていた。
- （乙2の1）
- イ 原告乙、同丙及び同丁は、平成23年5月17日、原告乙を代表者として、処分行政庁に対し、本件相続につき、遺産が未分割であることについてやむを得ない事由がある旨の承認申請（以下、上記アの申請と併せて「本件各承認申請」という。）をした。その申請書（乙3の1）には、遺産の分割後、租税特別措置法（平成17年法律第102号による改正前のもの。以下同じ。）69条の4第1項に規定する小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例の適用を受けたいので承認申請をする旨が記載され、遺産が未分割であることについてのやむを得ない事由として、Aとの遺産分割協議が未了で、現在裁判の準備中である旨が記載されていた。
- （乙3の1）
- (5) 処分行政庁は、平成23年6月21日、各原告に対し、申告期限から3年を経過する日において、相続税法施行令4条の2第1項に規定する事情があるとは認められないためとの理由により、本件各承認申請をいずれも却下する処分（以下「本件各却下処分」という。）をした。
- (6) 原告らは、本件各却下処分を不服として、平成23年8月22日、処分行政庁に対しそれぞれ異議申立てをしたが、処分行政庁は、同年11月16日付けで上記各異議申立てをいずれも棄却する決定をし、同月18日、上記各決定に係る決定書謄本が原告らに送達された。
- (7) 原告らは、上記(6)の各決定を不服として、平成23年12月19日、国税不服審判所長に対し、それぞれ審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成24年7月18日、原告らに対

し、上記各審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。

(8) 原告らは、平成25年1月23日、本件訴訟を提起した。

2 関係法令の定め

(1) 配偶者に対する相続税額の軽減の適用要件

ア 相続税法19条の2第2項本文は、相続税の申告書の提出期限（申告期限）までに分割されていない財産は、同条1項2号ロの課税価格の計算の基礎とされる財産に含まれない旨を定めて、申告期限内に遺産分割がされることを、同項による配偶者に対する相続税額の軽減の原則的な適用要件としているが、同条2項ただし書は、以下の(ア)又は(イ)の場合には、例外的に同条1項による相続税額の軽減が適用されるものとしている。

(ア) 分割されていない財産が申告期限から3年以内に分割された場合

(イ) 当該期間が経過するまでの間に当該財産が分割されなかったことにつき、当該相続又は遺贈に関し訴えの提起がされたことその他の政令で定めるやむを得ない事情がある場合において、政令で定めるところにより納税地の所轄税務署長に承認を受けたときで、当該財産の分割ができることとなった日として政令で定める日の翌日から4か月以内に分割された場合

イ 相続税法施行令4条の2第1項は、相続税法19条の2第2項ただし書の政令で定めるやむを得ない事情がある場合及び政令で定める日につき、要旨(ア)ないし(エ)のとおり、規定している。

(ア) 当該相続又は遺贈に係る申告期限の翌日から3年を経過する日において、当該相続又は遺贈に関する訴えの提起がされている場合（当該相続又は遺贈に関する和解又は調停の申立てがされている場合において、これらの申立ての時に訴えの提起がされたものとみなされるときを含む。）

判決の確定又は訴えの取下げの日その他当該訴訟の完結の日

（相続税法施行令4条の2第1項1号）

(イ) 当該相続又は遺贈に係る申告期限の翌日から3年を経過する日において、当該相続又は遺贈に関する和解、調停又は審判の申立てがされている場合（相続税法施行令4条の2第1項1号又は4号に掲げる場合に該当することとなった場合を除く。）

和解若しくは調停の成立、審判の確定又はこれらの申立ての取下げの日その他これらの申立てに係る事件の終了の日

（相続税法施行令4条の2第1項2号）

(ウ) 当該相続又は遺贈に係る申告期限の翌日から3年を経過する日において、当該相続又は遺贈に関し、民法907条3項若しくは908条の規定により遺産の分割が禁止され、又は同法915条第1項ただし書の規定により相続の承認若しくは放棄の期間が延長されている場合（当該相続又は遺贈に関する調停又は審判の申立てがされている場合において、当該分割の禁止をする旨の調停が成立し、又は当該分割の禁止若しくは当該期間の延長をする旨の審判若しくはこれに代わる裁判が確定したときを含む。）

当該分割の禁止がされている期間又は当該延長がされている期間が経過した日

（相続税法施行令4条の2第1項3号）

(エ) 相続税法施行令4条の2第1項1号ないし第3号に掲げる場合のほか、相続又は遺贈に係る財産が当該相続又は遺贈に係る申告期限の翌日から3年を経過する日までに分割

されなかったこと及び当該財産の分割が遅延したことにつき税務署長においてやむを得ない事情があると認める場合

その事情の消滅の日

(相続税法施行令4条の2第1項4号)

(2) 小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例の適用要件

ア 租税特別措置法69条の4第1項は、個人が相続又は遺贈により取得した財産のうちに、当該相続の開始の直前において、当該相続若しくは遺贈に係る被相続人又は当該被相続人と生計を一にしていた当該被相続人の親族の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等（土地又は土地の上に存する権利をいう。）で財務省令で定める建物又は構築物の敷地の用に供されているもの等（以下「特例対象宅地等」という。）がある場合には、当該相続又は遺贈により財産を取得した者に係るすべての特例対象宅地等のうち、当該個人が取得した特例対象宅地等又はその一部で政令で定めるところにより選択したもの（以下「選択特例対象宅地等」という。）については、限度面積要件を満たす場合の当該選択特例対象宅地等（以下「小規模宅地等」という。）に限り、相続税法11条の2に規定する相続税の課税価格に算入すべき価額は、当該小規模宅地等の価額に租税特別措置法69条の4第1項各号に掲げる小規模宅地等の区分に応じ当該各号に定める割合を乗じて計算した金額とする旨を規定して、小規模宅地等につき、相続税の課税価格算入に当たり、一定の減額を認めている。

同条4項本文は、申告書の提出期限（申告期限）までに分割されていない特例対象宅地等については、小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例を適用しない旨を定めて、申告期限内における分割を、原則的な適用要件としているが、同項ただし書は、以下の（ア）又は（イ）の場合には、例外的に上記特例が適用されるものとしている。

（ア） 分割されていない特例対象宅地等が申告期限から3年以内に分割された場合

（イ） 当該期間が経過するまでの間に当該特例対象宅地等が分割されなかったことにつき、当該相続又は遺贈に関し訴えの提起がされたことその他の政令で定めるやむを得ない事情がある場合において、政令で定めるところにより納税地の所轄税務署長に承認を受けたときで、当該特例対象宅地等の分割ができることとなった日として政令で定める日の翌日から4か月以内に分割された場合

イ 租税特別措置法施行令（平成19年政令第235号による改正前のもの。以下同じ。）40条の2第12項は、租税特別措置法69条の4第4項ただし書の政令で定めるやむを得ない事情がある場合につき、相続税法施行令4条の2第1項及び2項を準用している。

3 争点

本件の争点は、本件相続に係る相続税の申告期限から3年を経過する日（平成23年3月19日）までの間に、本件相続に係る遺産が分割されなかったことにつき、相続税法19条の2第2項ただし書及び相続税法施行令4条の2第1項（原告甲以外の原告らの請求については、租税特別措置法69条の4第4項ただし書及び租税特別措置法施行令40条の2第12項が準用する相続税法施行令4条の2第1項）が規定する「やむを得ない事情」があったかどうか（具体的には、①相続税法施行令4条の2第1項1号又は2号の規定の類推適用の可否、②相続税法施行令4条の2第1項4号の規定の適用の可否）である。

4 争点に関する当事者の主張の要旨

(原告らの主張)

(1) 本件調停申立て2以降の事実経過

原告らは、戊の遺言に従った遺産分割を求めて本件調停申立て2をし、調停期日が10回以上開かれたが、Aが上記遺言の無効を主張したため、調停は難航した。

原告らは、平成22年4月27日、Aに対し、調停条項案を提案し、同月28日の調停期日において、調停当事者全員が上記調停条項案の検討を行ったが、Aが上記調停条項案の一部につき異論を唱えたため、合意には至らなかった。その際、調停委員は、原告ら及びAに対し、①戊の遺言による有効性、②遺産のうち、戊の自宅として使用されていた建物（京都市中京区●●B町所在の建物。現況は、原告甲の居所及びAの店舗として使用されている。以下「B町の建物」という。）は一棟の建物か又は数棟から成る建物か、③B町の建物の所有権の帰属、等の法的問題につき地方裁判所に訴訟を提起して判決を得、その後遺産分割につき家庭裁判所で審判を仰ぐべきである旨指示した。このため、原告らは、いったん本件調停申立て2を取り下げた。

原告らは、その後も、Aとの間で、遺産分割につき話し合いを続けているが、AがB町の建物につき単独取得を主張し、原告らがこれに反対する状態が続いており、遺産は未分割の状態にある。

(2) 遺産が分割されなかったことについてのやむを得ない事情

上記(1)のとおり、本件は、2回にわたる遺産分割調停の申立てがいずれも不調に終わり、訴訟を必要としている案件である上、原告らは、本件調停申立て2の取下げ後、訴訟の準備と並行して、Aとの間で遺産の分割に関する協議を続けており、遺産の分割につき、遺産分割調停の係属中と同様の紛争状態にある。

したがって、処分行政庁は、本件各承認申請につき、相続税法施行令4条の2第1項1号若しくは2号の規定を類推適用するか、又は同項4号の規定を適用して、相続税の申告期限から3年を経過する日（平成23年3月19日）までの間に、本件相続に係る遺産が分割されなかったことにつき、やむを得ない事情があることを認めるべきであった。よって、本件各承認申請を却下した本件各却下処分は、違法である。

（被告の主張）

(1) 相続税法施行令4条の2第1項1号及び2号の類推適用がないこと

本件調停申立て1は平成20年8月22日に、本件調停申立て2は平成22年6月23日に、それぞれ取り下げられており、その後、原告らは、平成23年3月19日までに、本件相続に関する訴えの提起又は遺産分割に係る和解、調停若しくは審判の申立てをしていない。したがって、本件に相続税法施行令4条の2第1項1号及び2号の規定の適用がないことは、明らかである。

また、相続税法施行令4条の2の規定は、申告期限までに遺産が分割されていれば適用を受けることができる相続税の軽減措置の例外規定であるから、みだりに適用要件を拡張して解釈すべきではなく、やむを得ない事情がある場合の包括規定として同条1項4号が定められていることからすると、同項1号及び2号を類推適用する必要性は認められない。

(2) 相続税法施行令4条の2第1項4号の適用がないこと

相続税法施行令4条の2第1項4号の「税務署長においてやむを得ない事情があると認める場合」とは、同項1号ないし3号に掲げる場合と同視し得る事情があると認められる場合、すなわち申告期限から3年を経過する日において、同項1号ないし3号に規定されている遺産の

分割に向けた具体的な法的手段が執られている場合や、遺産の分割が實際上不可能な状態にあると客観的に認められる場合であると解される。

原告らは、本件相続に係る申告期限から3年を経過するまでの間に、Aに対し、遺言の有効性やB町の建物の所有権の帰属等についての訴えを提起することができなかった理由として、Aとの話し合いを継続していたためである旨を主張するが、訴訟手続の中でAと話し合いをすることも十分に可能であるから、話し合いを継続していたことは、提訴に至らなかった合理的理由にはならない。また、原告らは、平成22年6月23日の本件調停申立て2の取下げ後、3年以上が経過した平成25年11月7日の本件第4回口頭弁論期日の時点においても、なおAに対する訴えの提起に至っておらず、その具体的な理由も明らかでない。これらのことにかんがみれば、原告らがAに対する訴え提起に向けた具体的な活動を行っていたとは到底考えられない。

したがって、本件において、遺産の分割に向けた具体的な法的手段が執られている場合や、遺産の分割が實際上不可能な状態にあると客観的に認められる場合と同視し得る事情があるとはいえない。

第3 争点に対する判断

1 事実経過

上記第2の1(2)の事実及び後掲の各証拠並びに弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

- (1) 本件相続発生の約4か月後である平成19年9月21日、京都家庭裁判所において、戊作成名義の平成18年10月21日付けの遺言書（以下、同遺言書による遺言を「本件遺言」という。）につき、原告らの申立てによる検認が行われた。本件遺言中には、B町の建物を数棟の建物として分離分割した上、各建物を本件遺言が定める相続人がそれぞれ単独で取得するものとする旨の条項が含まれていた。

（甲2、乙2の2、乙3の2）

- (2) Aは、その約2か月後の平成19年11月26日、原告らを相手方として、京都家庭裁判所に本件調停申立て1をした。

上記調停において、Aは、本件遺言とは異なり、原告甲の自宅及びAの経営する店舗として使用されているB町の建物を、Aが単独で取得することを求めた。これに対し、原告らは、本件遺言に従って、B町の建物を複数の建物に分離分割した上、分割後の建物を原告甲やAがそれぞれ取得することを主張し、協議が調わなかった。

Aは、平成20年8月22日、本件調停申立て1を取り下げた。

（乙2の2、乙3の2）

- (3) 原告らは、平成20年11月28日、本件遺言に従った遺産分割を求めて、京都家庭裁判所にAを相手方とする本件調停申立て2をしたが、Aは、本件遺言の無効を主張し、調停は難航し、調停期日は10回以上に及んだ。

原告らは、平成22年4月27日、Aに対し、B町の建物を数棟の建物に分離分割し、原告甲とAがそれぞれを取得すること等を内容とする調停条項案（甲3の1）を提案した。

同月28日の調停期日において、調停当事者全員が上記調停条項案を検討したが、Aが、上記調停条項案の一部（原告甲がAから賃借することとなるB町の建物の一部について支払う賃料の額）につき異論を唱えたため、合意には至らなかった。

その際、調停委員は、原告ら及びAに対し、①本件遺言の効力、②B町の建物は一棟の建物か又は数棟から成る建物か、③B町の建物の所有権の帰属、等の法的問題につき地方裁判所に訴訟を提起して判決を得、その後遺産分割につき家庭裁判所で審判を仰ぐべきである旨指摘した。

原告らは、平成22年6月23日、本件調停申立て2を取り下げた。

(甲3の1・2、4 乙2の2、3の2、弁論の全趣旨)

- (4) 原告らは、本件調停申立て2の取下げ後、本件口頭弁論終結日(平成26年1月16日)まで、調停委員から指摘された上記(3)①ないし③の法的問題に関し、Aに対する訴えを提起しておらず、本件相続又は遺産分割に関する新たな調停や審判の申立て等もしていない。

(弁論の全趣旨)

2 相続税法施行令4条の2第1項1号又は2号の規定の類推適用の可否について

- (1) 上記1(2)及び(3)のとおり、本件調停申立て1は平成20年8月22日に、本件調停申立て2は平成22年6月23日に、それぞれ取り下げられており、また、上記1(4)のとおり、原告らは、その後本件口頭弁論終結日(平成26年1月16日)まで、調停委員から指摘された本件遺言の効力、B町の建物の棟数や所有権の帰属といった法的問題に関し、訴えを提起しておらず、本件相続又は遺産分割に関する新たな調停や審判の申立て等をしていない。したがって、本件が、相続税法施行令4条の2第1項1号又は2号が「やむを得ない事情がある場合」として定めている場合のいずれにも該当しないことは、明らかである。

- (2) 原告らは、本件調停申立て2の取下げ後、Aとの間で、遺産の分割に関する協議を続けており、遺産分割調停の係属中と同様の紛争状態にあるから、相続税法施行令4条の2第1項1号又は2号の規定を類推適用すべきである旨を主張する。

しかしながら、租税法律主義の観点からは、租税法規の安易な拡張解釈や類推適用は、避けるべきである上、相続税法施行令4条の2第1項が、1号ないし3号に掲げる場合のほかにはやむを得ない事情がある場合を包括的に定める規定として、4号の規定を置いていることからしても、4号の規定を適用することなく、1号ないし3号の規定を類推適用することは、同項の趣旨ひいては相続税法19条の2第2項ただし書(あるいは租税特別措置法69条の4第4項ただし書及び租税特別措置法施行令40条の2第12項)に沿った解釈適用とはいえず、相当とはいえない。したがって、原告らの上記主張も、採用することができない。

3 相続税法施行令4条の2第1項4号に定める「やむを得ない事情」の有無について

- (1) 相続税法施行令4条の2第1項4号の文言、上記2(2)の判示に係る同号の規定の趣旨等に照らせば、同号の「税務署長においてやむを得ない事情があると認める場合」とは、同項1号ないし3号に掲げる場合と同視し得る事情があると認められる場合、すなわち申告期限から3年を経過する日において、同項1号ないし3号に規定されている遺産の分割に向けた具体的な法的手段が執られている場合や、遺産の分割が實際上不可能な状態にあると客観的に認められる場合等であると解するのが相当である。

- (2) 原告らは、本件調停申立て2の取下げ後、訴訟の準備を行い、かつ、これと並行して、Aとの間で、遺産の分割に関し、話し合いを続けてきたから、遺産分割調停の係属中と同様の紛争状態にあるというべきであり、相続税法施行令4条の2第1項4号に定める「やむを得ない事情」がある旨を主張する。

しかしながら、上記1(3)及び(4)のとおり、原告らは、平成22年4月28日の調停期日に

は、調停委員から、本件遺言の効力、B町の建物の棟数や所有権の帰属といった法的問題を、地方裁判所に訴えを提起して解決した上で、本件相続に係る遺産分割につき家庭裁判所に審判の申立てをするよう促されていたにもかかわらず、同年6月23日に本件調停申立て2を取り下げた後、本件相続に係る申告期限から3年を経過する日（平成23年3月19日）までの約9か月間、上記の法的問題に関し訴えを提起しなかったばかりか、上記調停申立てを取り下げた後3年半以上が経過した本件口頭弁論終結日（平成26年1月16日）においても、上記の法的問題に関し、訴えの提起、新たな調停の申立て等の法的措置を講じておらず、本件相続に係る遺産の分割についての審判の申立て等もしていない。

以上の経緯に照らすと、原告らが、本件調停申立て2の取下げ後、訴訟の提起に向けて具体的な準備を行っていたが、準備が間に合わなかったため、平成23年3月19日までに提訴が困難であったとは認め難い。

また、上記1(2)及び(3)のとおり、原告らとAは、本件調停申立て1及び本件調停申立て2に係る調停手続において、平成19年11月から平成20年8月までの約9か月間と平成20年11月から平成22年6月までの約1年7か月間、合計約2年4か月という長期にわたって、本件相続に係る遺産の分割について協議したが、本件遺言の効力、B町の建物の棟数及び所有権の帰属等の法的問題に関し、原告らとAとの間で意見が対立し、協議がまとまらず、調停委員から、これらの問題につき、地方裁判所に訴えを提起して解決した上で遺産分割審判の申立てをするよう促された。

以上の経緯からすれば、上記の法的問題を訴えの提起等によって解決することなく、原告らとAとの間で漫然と話し合いを続けても、遺産分割協議が成立する可能性は、低いといわざるを得ず、このような状況の下における話し合いを、訴訟における和解協議や調停等、遺産の分割に向けた実効性のある具体的な法的手段が講じられている場合と同視することはできない。

なお、本件につき、遺産の分割が實際上不可能な状態にあると客観的に認められる場合と同視し得るような事情の主張立証はない。

したがって、本件において、本件相続に係る相続税の申告期限から3年を経過する日（平成23年3月19日）までの間に、本件相続に係る遺産が分割されなかったことにつき、相続税法施行令4条の2第1項4号が定める「やむを得ない事情」があるとの原告らの主張は、採用することができない。

4 結論

以上によれば、本件相続に係る相続税の申告期限から3年を経過する日（平成23年3月19日）までの間に、本件相続に係る遺産が分割されなかったことにつき、相続税法施行令4条の2第1項の定める「やむを得ない事情」があるとは認められず、本件各承認申請を却下した本件各却下処分に原告ら主張の違法はない。よって、本件各請求は、いずれも理由がないから、これらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

京都地方裁判所第3民事部

裁判長裁判官 梅村 明剛

裁判官 武田 美和子

裁判官 高津戸 拓也