

東京地方裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 相続税更正処分取消請求事件
国側当事者・国（豊島税務署長）
平成27年2月9日棄却・確定

判 決

原告	甲
原告	乙
上記兩名訴訟代理人弁護士	渡邊 敏
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	豊島税務署長
	青木 嘉明
被告指定代理人	高橋 理恵
	長倉 哲也
	小原 弘行
	宮北 政之
	山本 英樹
	橋口 政憲

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

- 1 豊島税務署長が平成24年5月29日付けで原告甲（以下「原告甲」という。）に対してした平成16年2月●日相続開始に係る相続税の更正処分（ただし、平成25年8月29日付け裁決により一部取り消された後のもの）のうち、169万2600円を超える部分を取り消す。
- 2 豊島税務署長が平成24年5月29日付けで原告乙（以下「原告乙」という。）に対してした平成16年2月●日相続開始に係る相続税の更正処分（ただし、平成25年8月29日付け裁決により一部取り消された後のもの）のうち、169万2600円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、丙（以下「本件被相続人」という。）が平成16年2月●日に死亡したことにより開始した相続（以下「本件相続」という。）における共同相続人である原告らが、同じく共同相続人である丁（以下「訴外相続人」といい、原告らと併せて「本件共同相続人」という。）に対する遺留分減殺請求訴訟の結果、訴外相続人から民法1041条所定の価額の弁償（以下、この弁償に係る金銭を「価額弁償金」という。）等の金銭の支払を受けたことを踏まえ、本件相続に係る相続税の総額の6分の1（遺留分の割合）の金額をそれぞれの相続税額として記載した期限後

申告書を提出したところ、豊島税務署長から、それぞれ相続税の更正処分を受けたため、その各更正処分（ただし、裁決により一部取り消された後のもの）のうち、上記期限後申告書に記載の相続税額を超える部分の各取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め

別紙1「関係法令等の定め」に記載したとおりである（別紙1における略称は、以下においても用いる。）。

2 前提事実（証拠等を掲記しない事実は、当事者間に争いがないか、当事者において争うことを明らかにしない事実である。なお、（15）の事実は当裁判所に顕著である。）

- （1）本件被相続人は、平成16年2月●日に死亡し、本件相続が開始した。本件相続における共同相続人は、本件被相続人の長男である訴外相続人、長女である原告乙及び三女である原告甲の3名（本件共同相続人）であった。
- （2）本件被相続人は、平成10年4月20日、公正証書によって、本件被相続人の所有する財産を全て訴外相続人に相続させる旨の遺言をした。
- （3）原告らは、平成16年12月16日、訴外相続人に対し、遺留分減殺請求権を行使する旨の意思表示をした（甲1、乙1、弁論の全趣旨）。
- （4）原告らは、平成19年3月29日、訴外相続人に対し、前記（3）の意思表示をしたことを前提に、①本件相続に係る相続財産である不動産の一部について、共有持分についての所有権移転登記手続、②上記不動産の残余について、共有持分を有することの確認、③本件被相続人の有する退職金債権及び更新料債権についての準共有持分を有することの確認、④訴外相続人が本件相続の開始後に本件被相続人の預金を引き出したことに基づく不当利得の返還、⑤本件被相続人の有する株式についての準共有持分を有することの確認をそれぞれ求める訴訟を提起した（東京地裁平成●●年（〇〇）第●●号遺留分減殺請求事件。以下「別件訴訟」という。甲1、乙1）。
- （5）訴外相続人は、別件訴訟の弁論準備手続期日において、原告らに対し、民法1041条の規定により、裁判所が定めた価額による弁償をする旨の意思表示をした。
- （6）平成22年9月●日、別件訴訟の判決が言い渡された。その判決は、①訴外相続人は、原告らに対しそれぞれ5766万9350円を支払わないときは、原告らに対しそれぞれ、本件相続に係る相続財産である不動産の一部について、共有持分についての所有権移転登記手続をするよう命じ、②原告らそれぞれと訴外相続人との間で、原告らがそれぞれ、上記不動産の残余について、共有持分を有することを確認し、③原告らそれぞれと訴外相続人との間で、原告らがそれぞれ、本件被相続人の有する更新料債権についての準共有持分を有することを確認し、④訴外相続人は、原告らに対しそれぞれ、不当利得の返還として、450万1770円及びこれに対する平成22年3月4日から支払済みまで年5分の割合による遅延損害金を支払うよう命じ、⑤原告らそれぞれと訴外相続人との間で、原告らがそれぞれ、本件被相続人の有する株式についての準共有持分を有することを確認するものであった（甲1。以下、別件訴訟の判決の内容を示す際には、上記の項目ごとに、「別件訴訟の判決の①」のようにいう。）。
- （7）その後、原告らは別件訴訟の判決について控訴したが、平成23年6月●日にその控訴を棄却する旨の判決が言い渡され、別件訴訟の判決は、同年7月●日、確定した（乙1、弁論の全趣旨）。

- (8) 訴外相続人は、平成23年7月11日、原告らのために、別件訴訟の判決の①における各5766万9350円を供託し、同年8月4日、原告ら代理人名義の預金口座に、同判決の④の各450万1770円及びこれに対する遅延損害金を振り込んだ(甲3、乙1、弁論の全趣旨)。
- (9) 原告らは、別件訴訟において原告らの遺留分(それぞれ6分の1)に相当する価額弁償金等を取得したことから、平成23年12月30日付けで、豊島税務署長に対し、本件被相続人に係る相続税の課税価格の合計額を基に計算した被相続人を本件被相続人とする相続税(以下「本件相続税」という。)の総額のそれぞれ6分の1の金額が、原告らの納付すべき相続税額であるとして、別表1「課税処分等の経緯」の各「期限後申告」欄記載のとおり、相続税法30条1項の規定による本件相続税の期限後申告書(乙3。以下「本件申告書」という。)を提出した(以下「本件期限後申告」という。)
- (10) 豊島税務署長は、平成24年5月29日付けで、原告らに対し、本件相続税の課税価格に算入される価格弁償金の金額については、原告らが実際に取得した金額によることが相当であるとして、別表1の各「更正処分」欄記載のとおり、更正処分をした。
- (11) 原告らは、平成24年7月25日付けで、豊島税務署長に対し、前記(10)の各更正処分に不服があるとして、異議申立てをした。
- (12) 豊島税務署長は、平成24年10月3日付けで、原告らに対し、前記(11)の異議申立てを棄却する旨の決定をした。
- (13) 原告らは、平成24年10月30日、国税不服審判所長に対し、前記(12)の決定を経た後の前記(10)の各更正処分になお不服があるとして、審査請求(以下「本件審査請求」という。)をした。
- (14) 国税不服審判所長は、平成25年8月29日付けで、本件審査請求について、本件相続税の課税価格に算入される価額弁償金の額については、原告らが実際に取得した金額ではなく、代償分割が行われた場合の計算方法を定めた相基通11の2-10ただし書の(2)を準用して計算するのが相当であるとして、別表1の各「審査裁決」欄記載のとおり、前記(10)の各更正処分を一部取り消す旨の裁決(以下「本件裁決」という。)をした(以下、本件裁決により一部取り消された後の前記(10)の各更正処分を「本件各更正処分」という。)
- (15) 原告らは、平成25年8月30日、本件訴えを提起した。

3 本件各更正処分の根拠及び適法性に関する被告の主張

本件各更正処分の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記4に掲げるほか、別紙2「本件各更正処分の根拠及び適法性」に記載のとおりである。

4 争点及び争点に関する当事者の主張

本件の争点は本件各更正処分の適法性であり、争点に関する当事者の主張の要点は、以下のとおりである。

(被告の主張の要点)

- (1) 原告らの相続税の課税価格に算入すべき価格弁償金は相基通11の2-10ただし書の(2)の定めに従って計算されるべきであること

ア 相基通11の2-10の趣旨

(ア) 遺産分割の方法には、いわゆる代償分割の方法があるところ(家事事件手続法195条)、代償分割とは、共同相続人等のうちのある者に具体的相続分を超えて相続財産を取得さ

せ、その現物を取得した者に、相続財産を現物で取得しない（あるいは相続財産の一部についてだけ現物分割が行われ、その結果、具体的相続分に満たない相続財産しか取得しない）他の共同相続人等に対して、その具体的相続分（あるいは不足分）に相当する債務を負担させる遺産分割の方法であり、相続財産を現物で取得した共同相続人等が分割時において過分に取得する相続財産の価額に対応するものとして負担する債務（代償債務）の額は、遺産分割時の相続財産の価額を基として定められるのが通常である。

（イ）この点につき、相基通 11 の 2-10 は、「代償財産の価額は、代償分割の対象となった財産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。」と定めている。

これは、相続又は遺贈による財産の取得時期は、原則として相続開始の時とされ（民法 896 条、相基通 1 の 3・1 の 4 共 8）、相続又は遺贈により取得した財産の価額は相続開始時の時価（評価通達の定めにより評価した価額）によるとされていることによるものである（相続税法 22 条及び評価通達 1）。

したがって、代償財産の価額を遺産分割時の代償債務の額そのものとし、その額を代償財産の交付を受けた者の相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額に加え、また、代償財産を交付した者の相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額から控除することは、評価の時点を異にすることとなるから相当ではないというべきである。

（ウ）前記（ア）及び（イ）で述べたとおり、原則として、代償財産の価額は、代償債務の額の相続開始の時点における金額によることが相当であるが、相基通 11 の 2-10 ただし書の（2）においては、「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、代償債務の額に代償分割の対象となった相続財産の相続税評価額がその財産の代償債務の額の決定の基となった価額に占める割合を乗じた額とすることとしている。

これは、代償分割により負担することとなった代償債務の額については、相続税法 22 条において相続開始時における現況によるものと規定されていることから、①代償債務の額は、代償財産の交付を受ける者が代償分割の対象となった財産（相続財産の全部又は一部）を手放す代わりに、それを補填するために交付を受けるもので、本来ならば取得できたであろう相続財産（代償分割対象財産）の代わりとして決められるものであること、②代償財産の交付を受ける者については、その代償財産は直接被相続人から承継取得したものではないが、相続により取得した財産として相続税の課税対象となるものであることからすれば、一定の場合には、代償債務の額の評価を本来ならば取得できたであろう相続財産（代償分割対象財産）の価額に基づいて行うことにも正当な理由があると認められることによるものである。

すなわち、相基通 11 の 2-10 ただし書は、代償分割時における代償財産の価額と、その分割が効力を生ずるとされる相続開始の時（民法 909 条）における当該代償財産の価額とが異なる可能性があるため、当該代償財産の価額を相続開始の時の時価（相続税評価額）に修正するものである。

イ 価額弁償金の計算においても相基通 11 の 2-10 が準用されるべきものであること

（ア）民法 1031 条は、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。この侵害された遺留分回復の方法として、同法１０４１条１項は、現物返還主義を一応の建前たらしめているとともに、価額弁償による方法も認めている。このため、受遺者が価額弁償を選択する場合には、遺留分権利者は相続財産に換えて価額弁償金を取得することとなる。

(イ) そうすると、民法１０４１条に規定する遺留分権利者への価額弁償金は、遺産の現物の取得者からその現物に代わるものとして遺留分権利者が受けるものであり、経済的実質からみた場合に、遺産分割における代償分割と同じ性質を有するものと認められる。このため、遺留分権利者が取得した価額弁償金の相続開始の時点における金額についても、相基通１１の２－１０の取扱いを準用して計算することが合理的である。

ウ 原告らの相続税の課税価格に算入すべき価額弁償金の金額

相基通１１の２－１０の取扱いを準用して原告らの相続税の課税価格に算入すべき価額弁償金の金額を算定すると、上記価額弁償金の対象となった相続財産の価額は、別件訴訟の判決において認定された価額となることから、原告らの相続税の課税価格に算入すべきそれぞれの価額弁償金の金額は、相基通１１の２－１０ただし書の（２）を準用して、価額弁償金の額５７６６万９３５０円に、その価額弁償金の対象となった相続財産の相続税評価額の合計額２億６６８０万３８４８円が、別件訴訟の判決において認定された上記価額弁償金の対象となった相続財産の価額の合計額３億９４３７万８７５４円に占める割合を乗じた３９０１万４２８３円となる（別表５「土地・家屋の明細書」及び別表６参照）。

(２) 原告らの相続税の課税価格に算入すべき価額弁償金の計算には、措置法６９条の４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（以下「小規模宅地特例」という。）を適用することはできないこと

ア 小規模宅地特例の適用対象者

小規模宅地特例は、その土地等を相続又は遺贈により取得する相続人等の相続税負担を軽減することにより、相続人等の事業や居住の継続に資することを政策目的とする租税特別措置である。

この小規模宅地特例の制度趣旨及び法令の規定からすれば、小規模宅地特例は、適用対象となる土地等を取得した相続人等の税負担を軽減するためのものであり、小規模宅地特例の適用を受けることのできる者は、相続又は遺贈により小規模宅地特例の適用対象となる土地等を実際に取得した個人に限られることは明らかであるから、当然のことながら、当該土地等を取得しておらず、その事業や居住の継続に配慮する必要のない相続人等に小規模宅地特例を適用する余地はない。

イ 相続税の課税価格に算入すべき価額弁償金の計算においても、小規模宅地特例を適用せずに計算すべきこと

相続税の課税対象となる土地等は、相続税法２２条の規定により相続開始時の時価を基としてその課税価格が定められるが、小規模宅地特例の対象となる土地等は、同条の規定により相続開始時の時価を基として定められた価額から一定の減額を行うものである。このように、小規模宅地特例は、同条の時価評価の原則規定とは次元を異にする相続税の課税価格の計算上の特例規定であるから、価額弁償金を相続開始時の課税価格に修正する相基通１１の２－１０を準用するに当たっては、小規模宅地特例を適用せずに計算する必要がある。

また、本件においては、原告らは別件訴訟の判決により価額弁償金及び不当利得返還請求権を取得したが、小規模宅地特例の適用対象となる土地等（別表５順号３及び１２の土地）については全て訴外相続人が取得しているものであるから、原告らが取得した価額弁償金には、小規模宅地特例を適用する余地はない。別件訴訟の判決において、訴外相続人が価額弁償金を支払わないときに原告らに対して遺留分減殺を原因とする不動産所有権移転登記手続をすることを命じられ、原告らが土地の持分を取得する可能性があったのだとしても、現に原告らは訴外相続人から価額弁償金の支払を受ける一方、土地の持分を実際に取得してはいないのであるから、原告らに対して小規模宅地条例を適用ないし準用する余地はない。

- （３）遺留分の算定の基礎となる財産の価額及び範囲と相続税の課税財産の価額及び範囲が異なることから、相続税の総額に占める原告らの納付すべき相続税額の割合が遺留分の割合と一致しないとしても、何ら違法となるべきものではないこと

ア 相続人が複数いる場合の各人の相続税の負担は、相続税の課税価格の合計額に占める各人の相続税の課税価格の割合に応じて比例的に定まることになる（相続税法１７条参照）。例えば、ある者の課税価格が共同相続人の各課税価格の合計額の６分の１相当額であれば、基本的に、ある者が負担すべき相続税額は、相続税の総額の６分の１相当額となるのであり、本件においても、相続税の課税価格及び課税された財産の範囲と別件訴訟での裁判所認定額及び認定された財産の範囲との違いを考慮しなければ、基本的には合致することとなる。

原告らは、本件被相続人の純資産の６分の１相当額を遺留分としてそれぞれ取得しているが、本件において原告らがそれぞれ負担すべき相続税額は、２８０万２３００円であり、本件相続に係る相続税の総額１０１５万５９００円の２７パーセント強となっている。

この差異については、以下の事情によるものである。

すなわち、本件相続税の総額に占める原告らの納付すべき相続税の割合を高くするものとして、①小規模宅地特例の適用により訴外相続人の課税価格が減額されていること（これにより、本件相続税の総額に占める原告らの納付すべき相続税額の負担割合をそれぞれ９パーセント程度高めている。なお、原告らの納付すべき相続税額は、それぞれ、小規模宅地特例を適用しない場合の税額の約５８パーセント相当額にまで減額となっている。）、②別件訴訟の判決においては、本件被相続人の相続財産と認定されたが、本件相続により取得した財産として相続税の課税価格に算入されていない「更新料債権」（別表７「相続税の課税財産（小規模宅地特例を適用しない場合）」と別訴遺留分減殺請求事件における相続財産」順号６）があること、③別件訴訟の判決において本件被相続人の相続財産と認定され、本件相続により取得した財産としても相続税の課税価格に算入されているが、別件訴訟の判決において認定された財産の価額の方が当該相続税の課税価格により多額である「土地・家屋」（別表７順号９）及び「贈与財産」（別表７順号１４）があること、④別件訴訟の判決において本件被相続人の負債として認定され、本件相続により承継した負債としても相続税の課税価格に算入されているが、別件訴訟の判決において認定された負債の価額の方が当該相続税の課税価格に算入される負債より小さい「債務」（別表７順号１２）があること、⑤別件訴訟の判決においては、本件被相続人の債務と認定されなかったが、本件相続に係る相続税の課税価格を減算することのできる費用である「葬式費用」（別表７順号１３）が

ある。

他方、本件相続税の総額に占める原告らの納付すべき相続税の割合を低くするものとして、⑥本件相続税の課税価格に算入された「その他の財産」(別表2順号3)のうち、「事業用財産」(別表7順号1)、「上記以外の有価証券」(別表7順号3)、「家庭用財産」(別表7順号5)及び「上記以外のその他の財産」(別表7順号7)は、別件訴訟の判決において本件被相続人の相続財産とは認定されていないことがある。

以上の点については、民法、相続税法及び措置法のそれぞれの定めにより適法に計算した結果であるから、何ら違法となるべきものではない。

イ なお、原告らの主張の要点(5)イについて、別件訴訟においては、本件相続につき訴外相続人が豊島税務署長に提出した相続税の申告書が証拠として提出されており、当該申告書に記載された本件被相続人の相続財産には、原告らのいう「存在するか定かではない財産」が計上されていたこととなり、そのことを原告らは当然に認識していたはずであるから、原告らは、別件訴訟において、当該「存在するか定かではない財産」が本件被相続人の相続財産であることを主張できたはずである。

すなわち、本件相続税の課税価格に算入された財産の範囲と別件訴訟の判決において本件被相続人の相続財産として認定された財産の範囲が異なることとなった原因の一端は原告らにあるということもできるのであって、このことをおいて、「税理士が何らかの意図を有して計上し」たなどとする原告らの主張は、責任転嫁の主張というほかない。

(4) 原告らの主張に対する反論

ア 原告らの主張の要点(1)アについて

相続税法においては、原則として、全ての相続財産を金銭価値に換算し、応分の負担を求めるものとされており、各相続人等が自発的に金銭を取得したのか、選択の余地がない状況で金銭を取得したのかといったような個々の相続における相続財産の取得の経緯等については、特段の考慮の対象とすべきものとは認められない。

そして、租税公平主義とは、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱わなければならないという原則をいうものであるから、代償分割により金銭を取得した者と価額弁償に基づき金銭を取得した者については、経済的に同等の立場に立っており、上記の担税力についても同等と認められるにもかかわらず、代償財産として金銭を取得した相続人に比して価額弁償金を取得した相続人の方が「より保護の必要性、租税公平主義の要請も強いもの」などとする原告らの主張は、そもそも、租税公平主義の意義を正解しない、原告らの独自の見解といわざるを得ない。

イ 原告らの主張の要点(1)イについて

原告らは、本件申告書に、別件訴訟の判決により取得した財産の価額(価額弁償金の価額及び不当利得返還請求権の価額の合計額)をそれぞれ6217万1120円、合計1億2434万2240円とした上で、当該財産の価額を訴外相続人が取得した本件被相続人の財産の価額2億2119万0542円から控除すると記載して提出している(乙3の5枚目・第11表)ことからすれば、原告らも、価額弁償金の価額が、原告らの相続税の課税価格に加算されるとともに、訴外相続人の相続税の課税価格から控除されることを前提としているといえる。そうすると、この点に関する原告らの主張は、自ら本件申告書に記載した相

続税の課税価格の計算方法と異なる主張をするものである。

ウ 原告らの主張（２）について

（ア）遺留分の侵害は、受遺者と遺留分権利者との間の問題であるところ（民法１０３０条及び１０３１条）、遺留分の侵害の有無と、相続税の課税とは直接には何ら関係がない。

また、相続税は、相続人等が相続又は遺贈により取得した財産の全部に対し課され（相続税法２条１項）、相続人等が複数いる場合の各人の相続税額は、その被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る相続税の総額に、相続税の課税価格の合計額に占める各人の相続税の課税価格の割合を乗じて算出する（同法１７条）こととされているから、各相続人等の相続税の負担は、相続税の課税価格の合計額に占める各人の相続税の課税価格の割合に応じて比例的に定まる。そして、本件各更正処分は、上記のとおり同法の規定に基づき、本件共同相続人が相続又は遺贈により取得した全ての財産に対する相続税の総額を、本件共同相続人の相続税の課税価格の合計額に占める各人の相続税の課税価格の割合に応じて比例的に按分して課税したものである。これにより、原告らも認めるとおり、「承継した財産価格に応じて、相続税が相続人間で相対的かつ平等に賦課される」こととなるから、本件各更正処分は、何ら違憲でも違法でもない。

（イ）本件において原告らが負担する相続税額は、訴外相続人の相続税の課税において小規模宅地特例が適用されることから、本件共同相続人に係る課税価格の合計額及び相続税の総額が減額されたことになり、小規模宅地特例の適用がない場合に比べて増えていないことから、本件各更正処分は、原告らが主張するように「遺留分権利者の相続税を加重させる」ことはない。

また、小規模宅地特例は、相続人等の事業や居住の継続に資することを政策目的とする租税特別措置であり、文理解釈上、小規模宅地特例の適用を受けることのできる者は、相続又は遺贈により小規模宅地特例の適用対象となる土地等を取得した個人に限られることは明らかである。加えて、小規模宅地特例の創設の趣旨は、「小規模宅地については、それが相続人等の生活の基盤のために不可欠のものであって、その処分について相当の制約を受けるのが通常であること等にかんがみ、相続税の課税上特別の配慮を加える」（乙８）こととしたものであるから、財産の処分行為について通常何ら制約を受けることのない金銭である本件の価格弁償金には、その制度趣旨からみても、小規模宅地特例を適用する余地はない。

エ 原告らの主張（３）について

本件判決は、訴外相続人ではなく、原告らに対してされたものであるから、原告らの相続税の納付すべき税額の計算過程が示されていれば足り、本件判決に必要な訴外相続人の相続税の納付すべき税額の計算過程が判決書に示されていないことは当然である。

（原告らの主張の要点）

（１）本件各更正処分が租税公平主義及び租税法律主義に反し違法であること

ア 別件訴訟で、原告らが、自己の遺留分の割合である全体財産の６分の１ずつを相続し、訴外相続人は、この６分の１の金額を支払わないときは、全体財産の６分の１について所有権移転登記手をせよとの判決が言い渡された。

また、原告らは、価額弁償の抗弁により、自らは不動産につき共有持分の取得を請求していたにもかかわらず、金銭で相続することになった。本来ならば共有持分を相続してい

たのであるから、原告らの相続税額についても、税制上有利な、共有持分を相続していた場合を前提として計算を行わないと、相続税総額が決まっている方式の下では、訴外相続人との間の租税の公平は図れない。

代償分割の場合にその代償としての金銭を収受した者よりも、価額弁償金を取得した者の方が、自己が遺産分割方法を選択できていないという点で、より保護の必要性、租税公平主義の要請も強いものというべきである。

したがって、本件各更正処分は、相続税の総額から6を除した額、すなわち169万2600円を超えた部分については、租税公平主義にのっとり、取り消されるべきである。

イ 本件各更正処分は、法的根拠はないものの、価額弁償金の交付をした者の相続税の課税価格は、相続又は遺贈により取得した財産の価格から交付をした価額弁償金の価額を控除した金額とするのが相当としている。このような計算方法の解釈やこれに基づく本件各更正処分は、租税法律主義に反するばかりか、租税公平主義にも反するもので、違法である。

この点については、税理士が作成した本件申告書の記載と原告ら代理人の意図とは異なるが、要するに、原告らはそれぞれ、16.66パーセントの相続税を納付する旨を記載したものであり、その意味では意図が異なることはない。

(2) 本件各更正処分が遺留分減殺請求権を侵害し違法であること

ア 問題の所在

本件の問題は、小規模宅地特例が訴外相続人だけに適用されたことによって、その財産から価額弁償を受けた原告らの負担する相続税額が増え、結果として本来得られるべき遺留分が得られないことにある。

イ 遺留分減殺請求権の趣旨が近親者の生活保障にあること

民法の遺留分の規定は、被相続人と一定の身分関係、社会生活上の依存関係があった近親者に対する生活保障（同法752条、877条、820条等参照）としての最低限度の遺産分配を権利として認めたものである。このことは、遺留分権利者が配偶者と直系血族という近親者に限定されていることから、明らかである。

ウ 最低限度の遺留分保障を制度的に後退させるような課税は憲法違反であること

(ア) ところで、民法1028条は、「被相続人の相続財産」の3分の1（同条1号）ないし2分の1（同条2号）の「割合に相当する」金銭を遺留分だと規定する。そして、遺留分の算定過程で相続人の負担する消極財産の控除を考慮している（同法1029条1項）。つまり、遺留分とは、現実には分配可能な相続財産全体を対象として、それに対して保障されている割合的権利である。

この点で、一部の相続人に小規模宅地特例を適用したとしても、遺留分権利者に経済的に有利になっているのだから問題ないとした被告の主張（被告の主張の要点（3）ア記載の①参照）は、相続財産に対する割合的権利である遺留分の本質を全く見誤ったものである。

(イ) 民法は、被相続人に対して遺言による個人主義的な財産処分の自由を認める一方で、家族主義的な制約として相続人からの遺留分減殺請求を期間、対象及び範囲を限定して認めている。具体的に遺留分の規定をみると、相続財産全体に占める侵害された遺留分の割合は比較的少額であること、遺留分減殺請求権は強行規定だと解されていること、事

前放棄には裁判所の介入による厳格な手続が要求されている（同法1043条）ことが認められる。これらから、同法の遺留分の規定は、憲法が要求する尊厳ある生活の保障を相続の場面で具体化した規定であって、言い換えるならば、遺留分は近親者の人格的生存を確保するセーフティネットとしての役割を与えられており、「最低限ここまでは確保すべき遺産分配の下限レベル」として保障されている。なぜならば、憲法24条2項は「相続・・・に関しては、」「個人の尊厳・・・に立脚して、制定されなければならない。」と規定しているからである。

憲法が国に対する権利として生存権（憲法25条1項）を規定するに先立って、家族内での相互扶助を規定し（憲法24条1項）、この趣旨は相続法にも及ぶべきだと規定している（同条2項）。このような規定ぶりからは、相続税の賦課決定について相続人の人格的生存や幸福追求権の保障（憲法13条）や、相続人間の公平な取扱い（憲法14条1項）について十分に配慮し、遺留分を認めた法の趣旨を考慮すべきことは、憲法上の要請として明白である。

したがって、他の法律を根拠とするものであっても、遺留分を削減又は侵害するような取扱いは原則として許されないと考えるべきである。

（ウ）もっとも、遺留分に対して相続税の賦課はもともと予期されているので、承継した財産の価額に応じて、相続税が相続人間で相対的かつ平等に賦課される限度では、遺留分権利者の相続財産に対する割合的地位には変化がないのだから侵害はない。しかし、遺留分権利者に対して、遺留分侵害者との比較で相対的かつ不平等に加重した相続税を賦課する処分をする場合は、権利者の相続財産に対する割合的地位が低下するのだから遺留分の侵害に当たる。このような処分を行う趣旨と遺留分の規定の趣旨、それぞれに照らして、処分が必要やむを得ないと評価される特段の事情がない限り、当該処分は違憲、違法である。

エ 本件各更正処分の違憲性

（ア）原告らの遺留分は合計すると相続財産の約33パーセントである。ところが、小規模宅地特例を訴外相続人にのみ適用することを前提として、原告らの負担すべき相続税が全体の約55パーセントの割合であるとの内容の本件各更正処分を受けた。

仮に、相続財産が全て現金であれば、小規模宅地特例の適用の余地がないので、原告らは自己が受けた遺留分の割合に応じた相続税を負担すればよかった。にもかかわらず、原告らは、遺留分減殺請求の対象として不動産を選択したが、自己の意思とは関係なく被告の抗弁により価額弁償金の支払の方法によってことが決定したため、遺留分の権利者と侵害者の相続税の負担割合が現実の相続財産の分配の割合とはかけ離れたものとなってしまい、原告らの遺留分の割合が削減されてしまった。

したがって、本件各更正処分は遺留分を侵害するものであり、また、租税公平負担の原則に反しているというべきであって、憲法14条に違反する。

（イ）小規模宅地特例も、遺留分の制度も、相続人の現実的な生活保障とそれに対する期待を合理的に保護することが目的である。その対象が相続財産の全部に対するものか、居住用等の宅地などの特定の個別財産であるかの違いだけであるので、適用上はいずれを優先し他方を劣後させるような関係にはないと考えべきである。本件各更正処分に従う限り、原告らは受ける遺留分の割合より負担する相続税の割合が大きくなる。遺留分侵

害者（訴外相続人）の選択によって、原告ら遺留分権利者の相続税を加重させることができるような仕組みは、最低限度として保障された遺留分すら満足に認められないことを意味する。これは、遺留分を劣後させる取扱いである。

仮に、このような取扱いが憲法上許されるとして、他方を劣後させなければ相続人の生活保障という究極の目的を実現できないような必要やむを得ない場合に限られると考えるべきである。しかし、本件では、その必要性を基礎付けるような特段の事情はない。

この点、土地を承継しない原告らが小規模宅地特例の適用を受けることが、小規模宅地特例の趣旨と合致しないという批判も考えられる。しかし、小規模宅地特例の趣旨には、相続した土地が高額である場合に、相続人が相続税を支払えずに住んでいた宅地等を手放さざるを得なくなること、そしてこれにより生活の基盤が失われることを防ぐ目的があるにとどまらず、単に小規模宅地を相続した者に対する相続税の軽減措置である点があることは否定できない。また、相続財産のいずれを遺留分減殺の対象とするか原告らに選択権はなく、小規模宅地特例の対象宅地等が減殺対象になったとしても、訴外相続人の意思によって価額弁償の抗弁が選択されてしまうので、原告らが小規模宅地特例の適用を受けるかどうかは外部的事情で決まる。そのための偶然性による不利益を甘受すべき理由は原告らにはない。そして、同一の事情と条件の下にあるにもかかわらず、原告らは小規模宅地特例の適用を受けられず、他方、価額弁償の抗弁をした訴外相続人は小規模宅地特例の適用を受けられることは、取扱いの面で均等ではない。小規模宅地適用の適用を受ける土地を相続した者と、それを相続するはずであったが、価額弁償の抗弁により、自らの意思とは関係なく、小規模宅地を相続できなかった者を区別することは、立法目的との関係で不合理で著しく不合理といわざるを得ない。そうすると、小規模宅地特例を原告らについて機械的に適用しないことは、憲法14条1項に反する。

したがって、小規模宅地特例の解釈及び適用を誤ってされた本件各更正処分は違憲、違法である。小規模宅地特例が適用対象とする「特例対象宅地等」について合憲的補充解釈をするならば、現物を承継した相続人と価額弁償を受けた遺留分権利者との間で割合的公平が実現されるように、「特例対象宅地等」には遺留分減殺請求に対する当該特例対象宅地等の価額弁償金が含まれると解すべきである。別件訴訟の判決を読めば分かるように、原告らが土地を持分として相続する可能性があり、そうであれば、土地を相続した場合と同等の処理をするのも合理性がある。あるいは、違憲的適用を回避し、かつ、原告らの救済に資する解釈として、小規模宅地特例を原告らに類推適用するべきである。

オ 以上により、本件各更正処分は違法であるので取り消されるべきである。

（3）本件裁決の裁決書に訴外相続人の相続税の税額の計算が記載されていないこと

本件被相続人に係る相続人は3人であるところ、本件裁決の裁決書に訴外相続人の相続税の税額の計算が記載されておらず、原告らを除いた1名の納付すべき税額が記載されていないのは、裁決として完結していない。むしろこの過程を隠蔽する必要があったのである。このような点は租税法主義の根幹を揺るがすものである。

（4）被告の主張の要点（1）について

原告らとしても、本件審査請求において、この点に関する被告の主張に沿って主張したこ

とは認めざるを得ないが、相基通11の2-10ただし書の(2)による圧縮計算は、相続事件が相続開始後解決に長期間を要し、その補正として、このような規定を設けたのであり、相続税に関する土地の過小評価と金銭の現金評価のギャップにメスを入れるものではなかった。代償分割は、土地の取得をあきらめ、現金の相続をしたのであるから、この相続をした者は、現金の評価が土地に比較して不利であることを理解して相続しており、本件のような遺留分減殺請求の場合と質を異にし、決して経済的な実質から簡単に両者を同一と評価すべきではない。

(5) 被告の主張の要点(3)について

ア 被告の主張の要点(3)ア記載の①については、別件訴訟の判決に明白なとおり、訴外相続人が価額弁償金を支払わない場合は、原告らへの共有持分の移転登記が判示されており、この点に関する被告の主張は前提が欠落している。

イ 被告の主張の要点(3)ア記載の②については、税務上存在するか定かではない財産を形式的に計上する例は枚挙にいとまがない。税理士が何らかの意図を有して計上しているのである。そのような財産について、実質的な審査をしていない税務では、これらの判決に計上されていない財産について、存在する確証はなく、存在する確証がない財産を前提とした主張には、反論しようがない。

ウ 被告の主張は、何ら根拠のない主張である。

第3 当裁判所の判断

1 原告らの相続税の課税価格に算入すべき価額弁償金の額について

(1) 相基通11の2-10の準用について

ア 前提事実のとおり、原告らは、別件訴訟の判決に基づき、原告の遺留分に相当する価額弁償金として、各5766万9350円を取得したものであるところ、このことにより原告らの相続税の課税価格に算入すべき額の計算方法に関し、被告は、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代償財産の価額について定めた相基通11の2-10を準用して計算すべきであると主張する(なお、原告らも、本件審査請求において同様の主張をしていたことを自認している)。

イ 民法896条は、相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する旨を定め、相続税法11条は、当該相続により取得した財産の価額をもって相続税の課税価格とする旨を定め、同法22条は、特別の定めのあるものを除くほか、相続により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価による旨を定める。

そして、代償分割とは、共同相続人の一人又は数人に他の共同相続人に対する債務を負担させて、現物の分割に代える旨の遺産の分割の方法をいうところ(家事事件手続法195条参照)、代償分割時における代償財産の価額と、その分割が効力を生ずるとされる相続開始の時における当該代償財産の価額とが異なる可能性があることから、当該代償財産の価額を相続開始の時の時価に修正する必要がある。

これを踏まえ、相基通1の3・1の4共-8は、相続による財産取得の時期について、原則として相続開始の時によるものと定め、相基通11の2-10は、本文において、代償財産の価額は、代償分割の対象となった財産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の額の相続開始の時における金額によるものと定め、ただし書の(2)において、代償債務の額が、代償分割の対象となった財産の代償分割の時に

における価額を基として決定されているときに、代償債務の額の相続開始の時点における金額を計算する方法について定めているものと解され、かかる計算方法には相応の合理性があるものというべきである。

ところで、民法1041条所定の価額弁償金の価額の算定の基準時は、事実審の口頭弁論終結の時であると解されること（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同51年8月30日第二小法廷判決・民集30巻7号768頁）からすると、遺留分権利者が取得する価額弁償金を相続税の課税価格に算入するときは、上記に述べたところと同様に、価額弁償金の額についての相続開始の時点における金額を計算する必要があるものと解される。このことに加え、同法1041条所定の価額弁償金の額は、贈与又は遺贈の目的の価額を基に定められるものであること及び相基通11の2-10ただし書の（2）の定めの内容からすると、上記の計算は、相基通11の2-10ただし書の（2）の定めに基づいて行うことが合理的であると考えられる。

ウ 前提事実及び証拠（甲1）によれば、別件訴訟の判決においては、本件相続に係る相続財産である不動産の一部の価額を基にして、原告らが取得すべき価額弁償金の額が定められたことが認められる（なお、その控訴審の判決においては、上記不動産の価額が「現時点」の価額である旨の判断が示されている（乙1）。）。そうすると、原告らが取得した価額弁償金について原告らの相続税の課税価格に算入すべき額は、被告の主張するとおり、相基通11の2-10ただし書の（2）の定めに基づいて行い、価額弁償金の額に価額弁償の対象となった相続財産の相続税評価額がその財産の価額弁償金の額の決定の基となった価額に占める割合を乗じて計算すべきである。

（2）小規模宅地特例の類推適用について

ア 原告らは、原告らが取得した価額弁償金に係る価額弁償の対象となった相続財産について小規模宅地特例が適用されることを前提に、上記価額弁償金についても小規模宅地特例を類推適用すべきであり、これを類推適用しないことは、憲法14条1項に反するなど、違憲及び違法である旨の主張をする。

イ 相続税法16条は、相続税の総額は、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格に相当する金額の合計額からその遺産に係る基礎控除額を控除した残額を当該被相続人の相続人の数に応じた相続人が民法900条及び901条の規定による相続分に応じて取得したものとした場合におけるその各取得金額に所定の税率を乗じて計算した金額を合計した金額とする旨を定め、同法17条は、相続又は遺贈により財産を取得した者に係る相続税額は、その被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る相続税の総額に、それぞれこれらの事由により財産を取得した者に係る相続税の課税価格が当該財産を取得した全ての者に係る課税価格の合計額のうちに占める割合を乗じて算出した金額とする旨を定めている。

ウ そして、小規模宅地特例は、被相続人等の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等のうち、いわゆる小規模宅地については、それが相続人等の生活の基盤のために不可欠のものであって、その処分について相当の制約を受けるのが通常であること等に鑑み、相続税の課税上特別の配慮を加えることとし、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として法定することとしたものであると解される。

前記イのとおり相続税法の定めによれば、同法17条の規定により各相続人の相続税

額を計算するに当たっては、各相続人が取得した財産についての相続税の課税価格を基とすべきであると解されるところ、上記のような小規模宅地特例の趣旨に照らすと、原告らが取得した価額弁償金は、金銭であって、少なくとも、「その処分について相当の制約を受ける」ものといえないことは明らかであるから、上記価額弁償金について、小規模宅地特例に定めると同様の減額をしたものを課税価格とすべきではない。

エ 以上に述べたことからすると、前記アの原告らの主張を採用することはできない。

- (3) 以上を基に、原告らの相続税の課税価格に算入すべき価額弁償金の額を計算すると、証拠(甲1、乙1)及び弁論の全趣旨によれば、価額弁償の対象となった相続財産は、別表5に記載のもの(ただし、同表順号15及び16を除く。)であり、その相続税評価額は、同表の「相続税評価額」欄に記載のとおりであり、その財産の価額弁償金の額の決定の基となった価額は、同表の「裁判所認定額」欄に記載のとおりであると認められる。そして、原告らが取得した価額弁償金の額に価額弁償の対象となった相続財産の相続税評価額がその財産の価額弁償金の額の決定の基となった価額に占める割合を乗じると、別表6のとおり、原告らそれぞれにつき3901万4283円となり、同額が原告らそれぞれの相続税の課税価格に算入すべき価額弁償金の額となる。

2 その他の原告らの主張について

- (1) 本件相続税の総額の6分の1の金額が原告らそれぞれの納付すべき相続税額である旨の原告らの主張について

原告らは、本件相続における遺留分の割合がそれぞれ6分の1であることと、それを前提として別件訴訟の判決が言い渡されたこと等を根拠に、本件相続税の総額の6分の1の金額が原告らそれぞれの納付すべき相続税額である旨の主張をする。

しかしながら、本件相続における原告らの遺留分の割合がそれぞれ6分の1であり、それを前提として別件訴訟の判決が言い渡されたものであるとしても、前記のとおり、相続税法17条の規定により各相続人の相続税額を計算するに当たっては、各相続人が取得した財産についての相続税の課税価格を基とすべきであると解されるから、本件共同相続人がそれぞれ本件相続によりいかなる財産を取得したか、また、それらの財産をどのように評価して相続税の課税価格に算入すべきか等の検討をすることを離れて、直ちに本件相続税の総額の6分の1の金額が原告らそれぞれの納付すべき相続税額であるなどと判断することはできない。

そして、弁論の全趣旨によれば、本件各更正処分は、原告らの納付すべき相続税額について、別紙2の1に記載のと通りの過程を経て計算された結果と同じであると認められるところ、結果として、原告らそれぞれの納付すべき相続税額が本件相続税の総額の6分の1の金額にならなかったからといって、そのような結果となる本件各更正処分が違憲又は違法であると評価することを基礎付けるものとはいえない。

なお、原告らは、価額弁償金の交付をした者の相続税の課税価格について、相続又は遺贈により取得した財産の価額から交付をした価額弁償金の額を控除した金額とする旨の計算方法が違法である旨の主張をするが、本件共同相続人がそれぞれ取得をした財産の価額を基にして、本件共同相続人がそれぞれ納付すべき相続税額を定めること、その際に、価額弁償金の交付をした者の相続税の課税価格について、上記のような控除をすることは、相続税の納税義務者が相続又は遺贈により取得した財産の全部に対して相続税を課する旨を定める相続

税法2条1項に沿うものであって、租税法律主義に反するものとはいえず、また、本件共同相続人の間の公平を期する合理的なものであって、租税公平主義に反するものともいえないことからすると、上記の計算方法が違法であるということとはできない。

以上によれば、この点に関する原告らの主張は理由がないというべきである。

- (2) 本件裁決の裁決書に訴外相続人の相続税の税額の計算が記載されていない旨の原告らの主張について

原告らは、本件裁決の裁決書に訴外相続人の相続税の税額の計算が記載されていない点が租税法律主義の根幹を揺るがすものである旨の主張をし、したがって、本件各更正処分が違法であると主張するものと解される。しかしながら、本件裁決の裁決書の記載に不備があることが本件各更正処分の違法を基礎付けることはないと考えられる上、本件裁決は、原告らに対してされた相続税の各更正処分についての審査請求についてされたものであって、その裁決書において、訴外相続人の相続税の税額の計算が記載されていないからといって、直ちにその裁決書の記載に不備があるということとはできず、いずれにしても、この点に関する原告らの主張は理由がないものといわざるを得ない。

- 3 以上に述べたところ及び弁論の全趣旨によれば、本件各更正処分は、別紙2に記載のとおり、いずれも適法であるといえる。

4 結論

以上の次第で、原告らの請求はいずれも理由がないので棄却する。

よって、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 館内 比佐志

裁判官 品川 英基

裁判官 大竹 敬人

関係法令等の定め

1 相続税法

相続税法22条は、特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による旨を定めている。

2 租税特別措置法（以下「措置法」という。）

措置法69条の4第1項（平成17年法律第102号による改正前のもの。以下同じ。）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若しく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（同条3項において「被相続人」という。）の事業（事業に準ずるものとして政令で定めるものを含む。以下同条1項及び3項において同じ。）の用若しく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。以下同条1項及び3項並びに措置法69条の5第7項において同じ。）で財務省令で定める建物若しくは構築物の敷地の用に供されているもの又は国の事業の用に供されている宅地等で財務省令で定める建物の敷地の用に供されているもの（措置法69条の4第3項において「国の事業の用に供されている宅地等」という。）で政令で定めるもの（以下同条において「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全ての特例対象宅地等のうち、当該個人が取得をした特例対象宅地等又はその一部で同条1項の規定の適用を受けるものとして政令で定めるところにより選択をしたもの（以下同項及び同条2項において「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（以下同条1項において「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措置法69条の4第1項1号及び2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定めている。

（1）措置法69条の4第1項1号は、「特定事業用宅地等である小規模宅地等、特定居住用宅地等である小規模宅地等、国営事業用宅地等である小規模宅地等及び特定同族会社事業用宅地等である小規模宅地等」、「100分の20」と掲げている。

（2）措置法69条の4第1項2号は、「前号に掲げる小規模宅地等以外の小規模宅地等」、「100分の50」と掲げている。

3 財産評価基本通達（昭和39年4月25日付け直資56・直審（資）17（例規）国税庁長官通達。弁論の全趣旨。以下「評価通達」という。）

評価通達1は、財産の評価について定めているところ、その（2）は、「時価の意義」として、財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期（相続、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しくは贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日又は地価税法2条4号に規定する課税時期をいう。）において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、評価通達の定めによって評価した価額による旨を定めている。

4 相続税法基本通達（昭和34年1月28日付け直資10（例規）国税庁長官通達。以下「相基

通」という。)

- (1) 相基通1の3・1の4共－8（平成17年5月31日付け課資2－4・課審6－5・徴管5－7による改正前のもの。弁論の全趣旨。以下同じ。）

相基通1の3・1の4共－8のいわゆる柱書きは、相続若しくは遺贈又は贈与による財産取得の時期は、相基通1の3・1の4共－8の(1)及び(2)に掲げる場合の区分に応じ、それぞれその(1)及び(2)によるものとする旨を定めている。

そして、相基通1の3・1の4共－8の(1)は、「相続又は遺贈の場合」、「相続の開始の時(失そうの宣告を相続開始原因とする相続については、民法第31条に規定する期間満了の時又は危難の去りたる時)」と掲げている。

- (2) 相基通11の2－9（弁論の全趣旨）

相基通11の2－9のいわゆる柱書きは、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11条の2第1項又は2項の規定による相続税の課税価格の計算は、相基通11の2－9の(1)及び(2)に掲げる者の区分に応じ、それぞれその(1)及び(2)に掲げるところによるものとする旨を定めている。

ア 相基通11の2－9の(1)は、「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」と掲げている。

イ 相基通11の2－9の(2)は、「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」と掲げている。

ウ 相基通11の2－9は、「(注)」として、「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のであるから留意する。」と掲げている。

- (3) 相基通11の2－10（平成19年5月25日付け課資2－5・課審6－3による改正前のもの。乙6。以下同じ。）

相基通11の2－10は、本文において、相基通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における金額によるものとする旨を定め、ただし書において、その(1)及び(2)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その(1)及び(2)に掲げるところによるものとする旨を定めている。

ア 相基通11の2－10ただし書の(1)は、「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」、「当該申告があった金額」と掲げている。

イ 相基通11の2－10ただし書の(2)は、「(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における通常の取引価額を基として決定されているとき」、「次の算式により計算した金額

$$A \times \frac{C}{B}$$

(注) 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ににおける価額（評価基本通達の定め
により評価した価額をいう。）」と掲げている。

以上

本件各更正処分の根拠及び適法性

1 本件各更正処分の根拠

被告が本件訴訟において主張する原告らの相続税の課税価格及び納付すべき相続税額は、別表2「課税価格等の計算明細書」に記載したとおりであり、その計算根拠の詳細は、次のとおりである。

(1) 課税価格（別表2順号10の各欄の金額）

ア 原告甲	4 3 5 1 万 6 0 0 0 円
イ 原告乙	4 3 5 1 万 6 0 0 0 円
ウ 訴外相続人	7 0 6 7 万 5 0 0 0 円
エ 課税価格の合計額	1 億 5 7 7 0 万 7 0 0 0 円

上記アからウまでの各金額は、本件共同相続人が、それぞれ相続により取得した下記オの財産の価額（別表2順号6の各人の欄の金額）から、その負担した下記カの債務等の金額（同表順号7の各人の欄の金額）を控除し、さらに相続税法19条の規定により下記キの贈与財産の価額（同表順号9の各人の欄の金額）を加算した後の各金額につき、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後の各相続人の課税価格（同表順号10の各人の欄の金額）である。

また、上記エの金額は、上記アからウまでの各金額の合計額である。

オ 相続により取得した財産の価額（別表2順号6の各人の欄の金額）

(ア) 原告甲	4 3 5 1 万 6 0 5 3 円
(イ) 原告乙	4 3 5 1 万 6 0 5 3 円
(ウ) 訴外相続人	1 億 3 4 1 5 万 8 4 3 6 円

上記（ア）から（ウ）までの各金額は、本件共同相続人が本件相続により取得した財産の総額であり、下記（エ）から（カ）までの各人の金額をそれぞれ合計したものである。

(エ) 土地その他の財産の価額（別表2順号1の合計額欄及び訴外相続人の欄の金額）

2 億 2 1 1 9 万 0 5 4 2 円

上記金額は、本件申告書の第11表に記載された「その他の財産」のとおりであり、訴外相続人が取得した財産の価額である。

(オ) 課税価格に算入すべき価額弁償金の価額（別表2順号4の各人の欄の金額）

a 原告甲	3 9 0 1 万 4 2 8 3 円
b 原告乙	3 9 0 1 万 4 2 8 3 円
c 訴外相続人	△ 7 8 0 2 万 8 5 6 6 円

上記各金額は、本件相続において、原告らが別件訴訟の判決に基づきそれぞれ取得した価額弁償金である5766万9350円について、相基通11の2-10ただし書の(2)を準用して相続税の課税価格に算入すべき額として算定した3901万4283円（別表6「価額弁償金の価額の計算明細書」参照）をそれぞれ原告らが相続により取得した財産として加算する一方で、訴外相続人が支払った上記価額弁償金について、相続税の課税価格から減ずべき金額として同様に算定した合計7802万8566円（3901万4283円+3901万4283円）を訴外相続人が相続により取得

した財産から減ずるものである。

(カ) 不当利得返還請求権の価額（別表２順号５の各人の欄の金額）

a 原告甲	450万1770円
b 原告乙	450万1770円
c 訴外相続人	△900万3540円

上記各金額は、本件相続において、原告らが別件訴訟の判決に基づきそれぞれ取得した不当利得返還請求権450万1770円をそれぞれ原告らが相続により取得した財産として加算する一方で、訴外相続人が支払った合計900万3540円（450万1770円＋450万1770円）を訴外相続人が相続により取得した財産から減ずるものである。

カ 債務等の金額（別表２順号７の訴外相続人の欄の金額） 6875万7734円

上記金額は、本件被相続人の債務及び本件被相続人に係る葬式費用のうち、訴外相続人の負担に属する部分の金額の合計額である。なお、その内訳額及び負担者は、本件申告書の第１３表に記載されたとおりであり、原告らの負担に属する部分の金額はない。

キ 贈与財産の価額（別表２順号９の訴外相続人の欄の金額） 527万5001円

上記金額は、訴外相続人が本件被相続人から本件相続の開始前３年以内に贈与を受けた財産の価額であり、相続税法１９条の規定により、本件相続税の計算において課税価格に算入される金額である。なお、その内訳及び受贈者は、本件申告書の第１４表に記載されたとおりであり、原告らが贈与を受けた財産はない。

(２) 納付すべき相続税額

本件相続に係る原告らの納付すべき相続税額は、相続税法１５条から１７条まで及び１９条の各規定に基づき、次のとおり計算される。

ア 課税遺産総額（別表３「相続税の総額の計算明細書」順号３の金額）

7770万7000円

上記金額は、前記（１）エの課税価格の合計額１億5770万7000円（別表２順号１０の合計額欄及び別表３順号１の金額）から、相続税法１５条の規定により、5000万円と1000万円に本件被相続人の相続人の数である３を乗じて得た金額である3000万円との合計額8000万円（同表順号２の金額）を控除した後の金額である。

イ 法定相続分に応ずる取得金額（別表３順号５の各人の欄の金額）

(ア) 原告甲（法定相続分３分の１）	2590万2000円
(イ) 原告乙（法定相続分３分の１）	2590万2000円
(ウ) 訴外相続人（法定相続分３分の１）	2590万2000円

上記各金額は、相続税法１６条の規定により、本件共同相続人が前記アの金額を民法９００条の規定による相続分（別表３順号４の各人の欄の割合）に応じて取得したものとした場合における各人の取得金額（ただし、相基通１６－３の取扱いにより、各取得金額につき1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

ウ 相続税の総額（別表２順号１１の合計額欄及び別表３順号７の金額）

1015万5900円

上記金額は、前記イ（ア）から（ウ）までの各金額につきそれぞれその金額を相続税法１６条の表の上欄に掲げる金額に区分してそれぞれの金額に同表の下欄に掲げる税率を乗じ

て計算した金額（別表３順号６の各人の欄）を合計した金額であり、本件申告書の第１表に記載された相続税の総額と同額である。

エ 原告らの算出税額（別表２順号１２の原告らの欄及び別表４「各人の算出税額の計算明細書」順号５の原告らの欄の金額）

（ア）原告甲 ２８０万２３１１円

（イ）原告乙 ２８０万２３１１円

上記各金額は、相続税法１７条の規定により、前記ウの金額に、原告らそれぞれに係る相続税の課税価格（前記（１）ア及びイ）が本件共同相続人の課税価格の合計額（同エ）のうちに占める割合を乗じて算出した金額である。

オ 原告らの納付すべき相続税額（別表２順号１４の原告らの欄の金額）

（ア）原告甲 ２８０万２３００円

（イ）原告乙 ２８０万２３００円

上記各金額は、国税通則法１１９条１項の規定により、前記エの原告らの算出税額につき１００円未満の端数金額を切り捨てた後のものである。

２ 本件各更正処分の適法性

被告が本件において主張する本件相続に係る原告らの納付すべき相続税額は、前記１（２）オのとおりであるところ、本件各更正処分における原告らの納付すべき相続税額は、それぞれ２８０万２３００円であり、いずれも被告が主張する上記相続税額と同額であるから、本件各更正処分は適法である。

以上

別表 1 課税処分等の経緯

原告甲

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	過少申告加算税
1	期限後申告	平成23年12月30日	62,171,000	1,692,600	—
2	更正処分	平成24年5月29日	62,171,000	4,003,600	—
3	異議申立て	平成24年7月25日	62,171,000	1,692,600	—
4	異議決定	平成24年10月3日	棄却		
5	審査請求	平成24年10月30日	62,171,000	1,692,600	—
6	審査裁決	平成25年8月29日	43,516,000	2,802,300	—

(注) 順号1の期限後申告は、相続税法30条1項の規定によりされたものである。

原告乙

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	過少申告加算税
1	期限後申告	平成23年12月30日	62,171,000	1,692,600	—
2	更正処分	平成24年5月29日	62,171,000	4,003,600	—
3	異議申立て	平成24年7月25日	62,171,000	1,692,600	—
4	異議決定	平成24年10月3日	棄却		
5	審査請求	平成24年10月30日	62,171,000	1,692,600	—
6	審査裁決	平成25年8月29日	43,516,000	2,802,300	—

(注) 順号1の期限後申告は、相続税法30条1項の規定によりされたものである。

別表 2 課税価格等の計算明細書

(単位：円)

順号	区分		合計額	原告甲	原告乙	訴外相続人
1	取得財産の価額	土地その他の財産	221, 190, 542	0	0	221, 190, 542
2		土地・家屋	186, 797, 060	0	0	186, 797, 060
3		その他の財産	34, 393, 482	0	0	34, 393, 482
4		課税価格に算入すべき 価額弁償金	0	39, 014, 283	39, 014, 283	△78, 028, 566
5		不当利得返還請求権	0	4, 501, 770	4, 501, 770	△9, 003, 540
6		小計	221, 190, 542	43, 516, 053	43, 516, 053	134, 158, 436
7	債務等		68, 757, 734	0	0	68, 757, 734
8	差引純資産価額 (6 － 7)		152, 432, 808	43, 516, 053	43, 516, 053	65, 400, 702
9	贈与加算額		5, 275, 001	0	0	5, 275, 001
1 0	課税価格		157, 707, 000	43, 516, 000	43, 516, 000	70, 675, 000
1 1	相続税の総額 (別表 3 順号 7 の金額)		10, 155, 900			
1 2	各人の算出税額 (別表 4 順号 5 の各金額)		—	2, 802, 311	2, 802, 311	—
1 3	税額控除額		—	0	0	—
1 4	納付すべき相続税額 (12－13)		—	2, 802, 300	2, 802, 300	—

- (注) 1 順号1の「土地その他の財産」は、本件申告書第11表「その他の財産」(乙第3号証・5枚目)のとおりである。
- 2 順号10の各人の欄の金額は、通則法118条の規定により、1,000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。
- 3 順号14の各人の欄の金額は、通則法119条の規定により、100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。

別表 3 相続税の総額の計算明細書

(単位：円)

順号	区分	原告甲	原告乙	訴外相続人
1	課税価格の合計額	157,707,000		
2	遺産に係る基礎控除額	80,000,000		
3	課税遺産総額 (1の金額－2の金額)	77,707,000		
4	法定相続分	$\frac{1}{3}$	$\frac{1}{3}$	$\frac{1}{3}$
5	法定相続分に応ずる取得金額 (3の金額×4の法定相続分)	25,902,000	25,902,000	25,902,000
6	相続税の総額の基となる税額	3,385,300	3,385,300	3,385,300
7	相続税の総額	10,155,900		

- (注) 1 順号1の金額は、別表2順号10の合計額欄の金額である。
- 2 順号2の金額は、「50,000千円+10,000千円×3人(相続税法15条2項に規定する相続人の数)」の算式により求められた金額である。
- 3 順号5の金額は、順号3の金額に相続税法15条2項に規定する相続人の数に応じた相続人の法定相続分の割合を乗じた後、相基通16-3の定めにより、それぞれ1,000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。
- 4 順号6の金額は、順号5の各人の欄の金額に相続税法16条に定める税率をそれぞれ乗じて計算した金額である。
- 5 順号7の金額は、順号6の各人の欄の金額の合計額を相基通16-3の定めにより、100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。

別表 4 各人の算出税額の計算明細書

(単位：円)

順号	区分	原告甲	原告乙
1	相続税の総額	10,155,900	
2	課税価格の合計額	157,707,000	
3	各人の課税価格	43,516,000	43,516,000
4	課税価格の合計額に対する各人が取得する課税価格の割合	$\frac{43,516,000}{157,707,000}$	$\frac{43,516,000}{157,707,000}$
5	各人の算出税額 (1×各人の4)	2,802,311	2,802,311

- (注) 1 順号1の金額は、別表3順号7の金額である。
 2 順号2の金額は、別表2順号10の合計額欄及び別表3順号1の金額である。
 3 順号3の各人の欄の金額は、別表2順号10の原告らの欄の金額である。
 4 順号4の割合は、順号2の金額に占める順号3の各人の欄の金額の割合である。

別表 5 及び別表 6 省略

別表 7 相続税の課税財産（小規模宅地特例を適用しない場合）と別訴遺留分
減殺請求事件における相続財産

（単位：円）

順号	財産等の種類		相続税評価額	裁判所認定額
1	事業用財産		234,888	0
2	有価証券	本件訴外会社の株式	0	0
3		上記以外の有価証券	20,000	0
4	現金、預貯金等		30,785,894	30,785,894
5	家庭用財産		3,000,000	
6	その他の財産	更新料債権	0	1,100,000
7		上記以外のその他の財産	352,700	0
8	小計		34,393,482	31,885,894
9	土地・家屋		266,803,848	394,378,754
10	資産の合計		301,197,330	426,264,648
11	債務等の額		68,757,734	63,547,816
12		債務	65,503,671	63,547,816
13		葬式費用	3,254,063	0
14	贈与財産		5,275,001	11,275,000
15	合計		237,714,597	373,991,832

- （注）1 「相続税評価額」欄の各金額は、本件裁決書（乙第1号証別表3）の抜粋である（順号1ないし10は本件裁決書別表3の「相続税評価額」欄、順号11及び14は同表の「価格」欄より抜粋。）。
- 2 順号9の「相続税評価額」欄の金額は、小規模宅地特例を適用しないで計算した金額である。
- 3 「裁判所認定額」欄の各金額は、別訴判決書（甲第1号証）別紙より、それぞれ抜粋したものである。