

主 文

- 1 本件各控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴人らの当審における予備的請求をいずれも棄却する。
- 3 当審の訴訟費用は控訴人らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第 1 控訴人の控訴の趣旨及び当審において追加した予備的請求

1 控訴の趣旨

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 右京税務署長が控訴人 A に対して平成 16 年 6 月 21 日付けでした相続税の更正のうち課税価格 1 億 3 9 6 7 万 8 0 0 0 円，納付すべき税額 2 0 3 4 万 1 0 8 9 円を超える部分及び無申告加算税賦課決定を取り消す。
- (3) 右京税務署長が控訴人 B に対して平成 16 年 6 月 21 日付けでした相続税の更正のうち課税価格 5 8 4 2 万円，納付すべき税額 8 5 0 万 7 4 6 0 円を超える部分及び無申告加算税賦課決定を取り消す。
- (4) 右京税務署長が控訴人 C に対して平成 16 年 6 月 21 日付けでした相続税の更正のうち課税価格 5 8 4 2 万円，納付すべき税額 8 5 0 万 7 4 6 0 円を超える部分及び無申告加算税賦課決定を取り消す。
- (5) 右京税務署長が控訴人 A に対して平成 17 年 6 月 29 日付けでした前記(2)記載の相続税について更正すべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- (6) 右京税務署長が控訴人 B に対して平成 17 年 6 月 29 日付けでした前記(3)記載の相続税について更正すべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- (7) 右京税務署長が控訴人 C に対して平成 17 年 6 月 29 日付けでした前記(4)記載の相続税について更正すべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- (8) 国税不服審判所長が控訴人らに対して平成 18 年 6 月 6 日付けでした上記(5)から(7)までに記載の各通知処分に対する審査請求を棄却する旨の裁決を取り消す。

(9) 訴訟費用は、第1, 2審とも被控訴人の負担とする。

2 当審において追加した予備的請求(控訴の趣旨(2)から(7)までに關する予備的請求)

被控訴人は、控訴人Aに対し1931万2316円、控訴人Bに対し1157万4731円、控訴人Cに対し1171万0160円及びこれらの各金員に對する平成19年1月27日から支払済みまで年5分の割合による金員をそれぞれ支払え。

第2 事案の概要(略記は原判決のそれによる。)

1 事案の要旨及び訴訟の経過

(1) 本件は、被相続人亡D(D)の相続人である控訴人らが、Dの遺産に係る相続税につき期限後申告(本件各期限後申告)を行ったところ、右京税務署長から増額更正(本件各更正処分)及び無申告加算税賦課決定(本件各賦課決定。兩者併せて「本件各更正処分等」)を受け、さらに、Dより先に死亡したその夫亡E(E)の相続人との間に訴訟上の和解(別件大阪訴訟和解)が成立したことに基づく後発的更正の請求(本件各更正の請求)についても更正すべき理由がない旨の通知(国税通則法〔通則法〕23条4項。本件各通知処分)を受けたことから、本件各更正処分等には相続財産の範囲等に誤りがあり、また別件大阪訴訟和解が相続税に係る課税標準等及び税額等の計算の基礎となった事実の変更にあたる(通則法23条2項1号)などと主張して、被控訴人に対し、本件各更正処分の一部及び本件各賦課決定の全部の各取消し(第1の1の(2)から(4)までと同旨)、本件各通知処分の全部の取消し(第1の1の(5)から(7)までと同旨)並びに本件各通知処分の取消しを求める審査請求を棄却した国税不服審判所長の裁決(本件裁決)の取消し(第1の1の(8)と同旨)をそれぞれ求めた事案である。なお、控訴人ら補助参加人は、別件大阪訴訟和解において、控訴人らに對する本件各更正処分等が維持された場合に一定の限度でその税額の負担をする旨を約したという利害

関係を有する者である。

これに対し被控訴人は、控訴人の請求を全面的に争った。

(2) 原審裁判所は、控訴人らの請求のうち、本件各更正処分等の取消しを求める各訴えは審査請求前置の要件を欠くから不適法であるとしてこれを却下し、その余の各請求を失当として棄却したので、控訴人らはこれを不服として各控訴を提起し、原判決を取り消して控訴人らの請求を認容するよう求めた。

(3) 控訴人らは、原審では、上記のように控訴人らの本件各更正の請求の事由が通則法 23 条 2 項 1 号に当たると主張したが、当審において、同請求に関する主位的な主張として、本件各更正の請求の事由が相続税法 55 条、32 条 1 号に当たる旨の主張を追加し、原審での主張を予備的主張とした。また、控訴人らは、当審において控訴の趣旨(2)から(7)までの関係で、不当利得返還請求権に基づく予備的請求を追加した。

2 「前提事実」、「争点」及び「当事者の主張」は、後記 3、4 のとおり当審における当事者双方の主張を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の「第 2 事案の概要」の「1 前提となる事実等」、「2 争点」及び「3 当事者の主張」に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決 7 頁 15 行目の「各更正処分」の次に「(以下「本件各更正処分」という。)」を、同行の「各賦課決定処分」の次に「以下「本件各賦課決定処分」という。」をそれぞれ加える。

3 当審における控訴人らの主張

(1) 別件大阪訴訟和解は E の相続財産の遺産分割協議に当たる。

ア 別件大阪訴訟和解の目的

控訴人らと別件被告らとの間で、長期間にわたって多数の紛争が継続したが、これらはすべて別件被告らが、E の遺産につき E の妻 D の法定相続分(4分の3)に相当する分割を求めた控訴人らの要求を拒んだことから

生じたものであり，その全部が遺産分割に関する紛争であった。控訴人らと別件被告らは，Eの遺産をめぐる紛争に決着を付けることを目的として，別件大阪訴訟和解を成立させた。同和解はEの遺産分割にほかならない。

イ Eの相続人各人についての分割がされてないことについて

別件大阪訴訟和解では，Eの相続人各人について各財産の帰属を定めていないが，控訴人らDの相続人と別件被告らEの相続人との間で，Eの相続財産を分割することに困難があったのであって，この点が解決されれば，双方の親族間でのそれぞれの分割は円滑に実行されることが予定されていた。

ウ D固有の財産の侵奪分を回復したことについて

別件被告らによるDの遺産侵奪があり，控訴人らとしてはその損害の填補を受けることが必須であった。しかし，既に別件被告らがEの遺産中7103万6000円を除く全部を取得していながら，Dの侵奪分を返還するに足りる資力を有していなかったため，やむなくDが相続分にしたがって取得したE由来の財産の一部をさらに別件被告に取得させることし，これをもってDの侵奪分の損害賠償の支払いに充て，ようやくその回復を受けた。別件大阪訴訟和解では，順序として別件被告らがD固有の財産を処分したことの損害回復がまず解決すべき問題として処理されたのであって，控訴人らにおいて別件被告らのしたDの財産処分を追認し，損害賠償請求権を放棄することを前提とした処理をしたことはない。そしてEの遺産分割外の処理が同時にされたからといって同和解中遺産分割に当たる部分がその性質を失うものではない。

エ 法定相続分と異なる分割内容であることについて

別件大阪訴訟和解では，紛争を終息させる目的で，控訴人らが別件被告らに対し譲歩し，Eの相続財産につきDの受ける分割分が法定相続分を下回るものとなったが，遺産分割で法定相続分によらないで分割することも

一般に承認されているところであって、この点も同和解が遺産分割に当たらないという理由にはならない。

オ 清算条項等が存することについて

控訴人らは、紛争を終息させる目的で別件大阪訴訟和解を成立させたから、その目的が和解条項に記載され、紛争に関わる事件の取り下げを約し、清算条項などを合意した。これらは遺産分割の性質に反するものではない。同和解は、Eの遺産をめぐる紛争を最終的に解決することを目的として、Eの遺産に関する権利関係の一切を不可分に整理確定させた遺産分割であった。

(2) 相続税法55条の適用があることについて

相続税法32条1号は、同法55条による未分割遺産について法定相続分等により相続税の申告等が行われた後に遺産分割の協議が成立し、法定相続分と異なることになったときは、当該相続に係る申告等について更正の請求ができる旨を定めている。本件では、Eの未分割遺産について遺産分割が成立した結果、被相続人Dの相続財産中Eから相続した遺産が減少したことを理由とするDの相続に係る更正の請求であるが、前記各相続税法には、本件のように数次の相続が重なった場合に各更正請求を排斥する旨の規定はないから、前記各規定は適用されるべきである。なぜなら、第1次相続（共同相続）について遺産分割未了のまま第2次相続（単独相続）が開始した場合には、第2次相続の相続財産については第1次相続の法定相続分等による相続分価格をもとに計算して申告するほかはなく、後に第1次相続について法定相続分と異なる遺産分割協議が成立した場合は、第2次相続についても前記各規定の適用するものとしなければ、第2次相続の相続人が実際に取得した財産に係る税額と既に納付した税額との差額を是正する方法がないことになるからである。

遺産分割は相続開始の時にさかのぼってその効力を生じる(民法909条)

から、先にした暫定的な申告・納付が訂正を余儀なくされるのは、民法上も当然のことである。相続税法55条ただし書、31条1項、32条は、分割未了の相続財産につきいったん暫定的にされた申告・納付を正しい額に訂正するための方法を規定したものであるから、その趣旨に従って解釈、適用しなければならない。第1次相続で分割未了の相続財産につき法定相続分に従って相続税を申告・納付した者がその遺産分割前に死亡し、第2次相続でその地位を承継した第1次相続につき遺産分割協議を成立させたときは相続税法32条により更正の請求ができるのは当然である。

もっとも被控訴人は、この場合、第2次相続の相続人は法定相続分に従って申告納付した第1次相続人の承継人として、第1次相続につき、遺産分割の結果に基づき相続税法32条による更正請求ができるから、第2次相続人に不利益はないと主張するのであるが、それでも、第2次相続人が、第2次相続に関して納付した相続税（第1次相続の法定相続分を含む財産を対象とする）の更正を受けることはできない。したがって、このような場合に第2次相続についても更正の請求を認める必要がある。

(3) 通則法23条2項1号に当たること（予備的主張）

前記のとおり、別件大阪訴訟和解は、遺産分割協議の実質を有し、同和解の結果、控訴人らがEの相続財産に対する法定相続分を含むDの相続財産として申告した内容と、実際に同和解によって取得できることとなったEの相続財産とが異なる内容となることが確定したものである。この事実は、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額の計算の基礎となった事実に関する訴えの判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」に当たる。

(4) 当審における予備的請求の原因

ア 控訴人らが、Dの相続人であること、D死亡後、控訴人らと別件被告ら

の間で紛争があったこと、控訴人らが平成16年6月8日Dの相続に係る相続財産を1億7510万8583円として相続税の申告をしたこと、これに対し、右京税務署長が原判決別紙「課税の経緯」の「更正処分欄」に記載のとおり本件各更正処分等をしたこと、控訴人らは別件被告らとの和解を理由に平成17年3月29日に本件各更正の請求をしたこと、しかし、右京税務署長は、平成17年6月29日に本件各更正の請求を認めず、控訴人らに対し本件各通知処分をし、さらに控訴人らの審査請求に対し国税不服審判所長は平成18年6月6日に本件判決をしたことは、前記引用に係る原判決の「第2 事案の概要」の「1 前提となる事実等」の(2)ア、イ、エ、オ、ク、コ、サ、シに記載のとおりである。

イ 右京税務署長は、平成17年5月24日から平成19年2月9日までに、控訴人らから次のとおり相続税を徴収した。

(ア) 控訴人 A	5 1 2 6 万 8 6 0 0 円
(イ) 控訴人 B	2 4 6 7 万 4 9 0 0 円
(ウ) 控訴人 C	2 4 9 6 万 3 6 0 0 円

ウ D死亡時の相続財産は、原判決別紙物件目録1及び2のとおりであった（このうちEの相続財産の4分の3がDの相続財産である。）。前記のとおり、控訴人らと別件被告らはEの相続財産につき遺産分割をし、その結果、控訴人らがDの相続により取得した財産の価格は、本件各更正の請求のとおりとなった。これに基づき、控訴人らが納付すべき税額は、本税と附帯税を合わせて以下のとおりである。

(ア) 控訴人 A	3 1 9 5 万 6 2 8 4 円
(イ) 控訴人 B	1 3 1 0 万 0 1 6 9 円
(ウ) 控訴人 C	1 3 2 5 万 3 4 4 0 円

したがって、徴収税額と控訴人らが納付すべき税額の差額は以下のようになる。

(ア) 控訴人 A	1 9 3 1 万 2 3 1 6 円
(イ) 控訴人 B	1 1 5 7 万 4 7 3 1 円
(ウ) 控訴人 C	1 1 7 1 万 0 1 6 0 円

エ 第 1 次相続（共同相続）の遺産分割が未了の間に，第 2 次相続（単独相続）が開始し，第 2 次相続の相続人と第 1 次相続の相続人との間で，第 1 次相続についての遺産分割が成立した場合に，第 2 次相続の申告を更正する手段がないとすると，第 2 次相続の相続人は，第 1 次相続の遺産分割で取得しなかった財産を第 2 次相続の相続財産に含まれるものとして課税されることになる。相続税は，相続財産を課税物件とし，これを取得した者に対し，その取得額に応じて課せられる税である。上記の第 2 次相続の相続人は課税物件が存在しないところに課税されることになるのであって，租税法律主義に反する。これは立法の欠缺であり，このような場合には，不当利得の法理で納税者を救済するほかない（最高裁判所昭和 4 9 年 3 月 8 日第二小法廷判決・民集 2 8 卷 2 号 1 8 6 頁）。よって，控訴人らは不当利得返還請求権に基づき，誤った課税処分によって生じた利得の返還として，被控訴人に対し予備的請求記載の金員の支払を求める。

4 当審における被控訴人の主張

(1) 別件大阪訴訟和解は E の相続財産に係る遺産分割には当たらないことについて

ア 控訴人らが，同和解が E の相続財産に係る遺産分割であるとの認識を有していなかったことについて

控訴人らは，別件大阪訴訟和解により，E の相続財産についての D の相続分を 7 1 0 3 万 6 0 0 0 円に変更した旨主張するが，同金額の算定根拠についての控訴人の主張は，原審以来変遷を繰り返した。同主張が曖昧であるのは，同和解につき，控訴人らが E の相続財産に係る遺産分割であるとの認識を有していなかったからである。

イ 別件大阪訴訟和解の条項

同和解では，Eの相続財産につき，具体的にどの財産がどの相続人に帰属するとするのか定められていないこと，別件被告らによるDの固有財産侵奪分が控訴人らの取得すべき財産から控除されていることなど，遺産分割の条項としては不備があるだけでなく，無関係な事項が含まれていることなどからすると，同和解は，控訴人らと別件被告らの間における一連の紛争を一挙に解決する目的で，将来に向かって新たな権利関係を創設する趣旨で合意されたものであり，Eの相続財産に係る遺産分割の実質を有するものとは到底いえない。

(2) 本件各更正の請求につき，相続税法32条1号所定の更正の事由に該当しないことについて

仮に，別件大阪訴訟和解がEの相続財産に係る遺産分割に当たり，Eの相続財産の分割がされてDの相続分が減少したとしても，そのことから直ちにDの相続について控訴人らがした申告を相続税法32条1号に基づいて更正することはできない。

ア 相続税法55条及び32条1号の規定及び趣旨

相続税法55条は，相続財産の全部又は一部が未分割の場合には，各共同相続人が民法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。同条は，相続固有の問題として，相続税法の法定申告期限内に相続財産の全部又は一部が分割できないことがあり得ることにかんがみ，法定申告期限内に申告書を提出する場合において，相続人間で相続財産が分割されていないときは，各共同相続人が法定相続分の割合に従って，当該財産を取得したものととしてその課税価格を計算することとしたものである。その趣旨は，長期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する財産が確定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った不都合を防止することのみなら

ず、国家の財源を迅速、確実に確保するという国家的要請を実現することにある。

そして、相続税法 3 2 条 1 号は、同法 5 5 条によって課税価格が計算されて申告された後、法定申告期限経過後に当該未分割財産の分割がされ、当該分割により共同相続人が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になった場合に、通則法 2 3 条 1 項による更正の請求を認め、共同相続人間の相続税負担の公平を図ったものである。共同相続人間の公平を図るのが目的であるから、相続税法 3 2 条 1 号は、課税価格の総額及び相続税額の総額に変動がないことを前提とするのであって、これが減少するような更正請求を認める趣旨ではない。

イ 相続税法 5 5 条本文の文理上も、「当該相続により取得した財産」について未分割の場合に法定相続分に従って「当該財産」を取得したのものとして課税価格を計算するものであり、同条分割後の更正請求について定めるただし書は、「当該財産の分割があり、当該共同相続人が（中略）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（中略）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場合」と規定しており、ただし書の「当該財産」が本文の当該相続に係る「まだ分割されていない」財産を指すものであることが明らかである。本件に当てはめると E の相続財産の共有持分を含んだ D の相続財産が当該財産であって、E の相続人によって分割されていない E の相続財産を指すものではない。

相続税法の適用に当たっては、それぞれの相続について適用要件を具備しているか否かが問題となる。本件について、D の相続に関する事実を相続税法 3 2 条 1 号所定の適用要件に当てはめるときに、当該相続の被相続人ではない E の相続財産に係る事柄を織り込むことはできない。

同法 3 2 条 1 号は、あくまで申告に係る相続の遺産分割を前提とするのであって、D の相続に関する申告について、E の相続に関する遺産分割があっ

たからといって同法の更正請求をすることはできない。

- (3) 本件各更正請求は，通則法 23 条 2 項 1 号所定の更正の請求に当たらない。

本件各更正処分等には，別件京都訴訟判決によって示された事実関係を基礎として課税標準等及び税額の計算をした。同判決は，本件各更正処分等のころまでに確定したから，課税標準等及び税額の基礎となった事実は確定していた。別件大阪訴訟和解は，明確になっていた権利関係を前提に，控訴人らにおいて，その権利取得を断念し，別件被告らとの紛争を一挙に解決する目的で将来に向かって新たな権利関係を創設する趣旨で合意されたものであるから，本件更正処分等に係る課税標準等及び税額の基礎となった事実関係にさかのぼって異同が生じたものではなく，通則法 23 条 2 項 1 号にいう「判決と同一の効力を有する和解」に該当しない。

- (4) 控訴人らが当審で追加した予備的請求について

ア 請求原因事実中，被控訴人において争う部分

D の相続財産が，原判決別紙物件目録 1 及び 2 のとおりであったとの事実は否認する。

本件各更正処分により，控訴人らの納付すべき税額は，控訴人 A につき 3 2 6 3 万 3 6 0 0 円，控訴人 B 及び控訴人 C につき各 1 6 0 2 万 4 1 0 0 円である。

控訴人らの本件各更正請求の内容は，別件大阪訴訟和解の内容と同一ではない。

控訴人らが D の相続に係る相続税として納付した本税並びに無申告加算税の金額は控訴人ら主張のとおりであるが，右京税務署長は，平成 19 年 3 月 7 日控訴人 C に対し 2 万 8 4 0 0 円を，同月 9 日控訴人 B に対し 1 万 6 3 0 0 円をいずれも延滞税の免除として還付した。

イ 被控訴人の反論

行政処分である課税処分には公定力があるから，当該処分が無効であるか又は権限のある機関によって取り消されない限り当該課税処分によって徴収された税額は法律上の原因に基づくものであり，不当利得返還請求権は発生しない。

昭和49年の最高裁判決は，いったん課税の対象とされた金銭債権が課税年度経過後に貸倒れにより回収不能となったという事案に関するものであり，その当時そのような後発的事由が生じた後に更正請求を認める規定がなかったことから不当利得の法理による救済が問題となったもので，本件と事案を異にするだけでなく，同判決は一般論として課税処分の公定力を否定したものでも不当利得法理による救済を一般的に認めたものでもない。

第1次相続開始（共同相続）後，遺産分割未了の間に第2次相続（単独相続）が開始し，その後，第1次相続の相続人と第2次相続の相続人間で遺産分割がされた場合について，第2次相続の相続人は，第1次相続につき申告がされておれば，第1次相続の相続人の承継人として，相続税法55条ただし書，32条1号による更正請求ができる。第1次相続の遺産分割の結果第2次相続の相続人が取得する財産がなくなった場合（第2次相続の相続財産が第1次相続による相続財産しかなかった場合），当然には第2次相続について納付した税金の更正を求めることができないが，その不利益は，第2次相続人が第1次相続の遺産分割において，法定相続分を下回る分割に応じたことが原因であって，そのような分割を回避することは可能であったから，この場合の不利益を救済する必要があるとはいえない。しかもその場合も，第1次相続の遺産分割が家庭裁判所の審判もしくは調停でされた場合は，第2次相続人は通則法23条2項1号の更正請求をすることができるのである。本件は不当利得の法理を適用しなければ納税者を救済できないという事例ではない。

第3 当裁判所の判断

(以下においては、原審以来の争点については「争点(1)」などと表示し、当審で新たに争点になったもの(第2の2(2))は、「当審における争点」と表示する。)

1 争点(1)(本件各更正処分等の取消しを求める訴えの適法性)について

当裁判所も、控訴人らの訴えのうち、本件各更正処分等の取消しを求める部分は不適法であると判断する。その理由は、原判決について次の(1)、(2)のように付加訂正をするほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」の1の説示のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決29頁1行目の次に改行して次のように加える。

「別件大阪訴訟和解は、Eの遺産について控訴人らのグループと別件被告らのグループへの各帰属の仕方と、別件京都訴訟判決で確定していた別件被告らによるD固有の財産に係る損害賠償請求権の未払分(控訴人らのいう侵奪分の未払分)の処理の仕方とを併せて決定し、両グループ間の紛争の最終的な解決を図ろうとしたものと考えられる。そして、同和解の和解条項第1項記載のEの遺産の控訴人ら取得分の金額である7103万6000円の算出方法については、別件大阪訴訟和解において控訴人らが提案した解決金4500万円の計算過程の推測(前記キ)の中で述べたが、これを再度述べると次のようなものではないかと思われる。

すなわち、控訴人らの計算によれば、Eの遺産で控訴人らが確保できた分の金額は9581万3349円であり、また別件被告らがD固有の遺産に対する侵害分として返還を要する金額は6477万7345円であった(控訴人らの原審における平成19年8月31日付け準備書面3頁参照)から、今回別件被告らから支払を受ける解決金4000万円をに加え(合計1億3581万3349円)、この1億3581万3349円からの6477万7345円を差し引いた7103万6004円の端数を切り捨てた

7103万6000円を、和解条項第1項のEの遺産のうち控訴人ら取得分としたものであったように認めることができる。なお、この解決金4000万円を先に充当しても、のうから先に充当しその後解決金4000万円をEの遺産に加算しても、結論の数字は同じになる。そうすると、当該和解の本体部分は、文字どおりの「解決金」4000万円の支払を控訴人らが受けることによって、Eの遺産についての控訴人ら取得分の大枠の決定とD固有の遺産に対する侵害分の回復とを不可分一体として処理したものと考えるのが妥当と解される。」

(2) 原判決30頁2行目の「同目録2記載(2)イ」を「同目録記載2(2)イ」に改める。

2 当審における争点（別件大阪訴訟和解の相続税法55条，32条1号所定の更正の事由への該当の有無〔本件各更正の請求の事由に関する控訴人らの主位的主張〕)について

控訴人らは、別件大阪訴訟和解によってEの未分割の遺産について遺産分割が成立し、その結果Dの遺産が減少したのであるから、控訴人らは、相続税法55条，32条1号により更正の請求ができると主張する。しかるところ、相続税法55条，32条1号にいう「当該財産の分割」とは、民法906条の遺産分割を指すものと解するのが相当である。

(1) 別件大阪訴訟和解の内容についてみるに、前提事実に記載のとおり（原判決5頁10行目から9頁1行目まで）、控訴人らと別件被告らとの間では、D死亡後、E及びDの財産の帰属を巡って熾烈な争いが続いたが、前記1(2)の認定事実に証拠（甲3，原審における控訴人A）及び弁論の全趣旨を併せると、争いの理由の一つは、ほぼ同時期に死亡したEとDの相続につきそれらを合わせた総財産を考えると、死亡の順序によって双方が取得できる財産の割合が大きく異なるため、先に死亡したEの相続人ら（別件被告ら）が強い不満を抱いたことにあったところ、別件大阪訴訟和解は、控訴人らが大き

く譲歩し、別件被告らがEの財産につき法定相続分(4分の1)を超える割合でこれを取得することを前提として成立したものであったことが認められる。そして、上記証拠等によれば、同和解では、Eの遺産を別件被告らのグループと控訴人らのグループとの間でどのように分けるかが主な問題になったが、控訴人らとしてはD固有の遺産に対する別件被告らの行為による損害の回復も同時に重要であり、交渉の結果、控訴人らは、解決金4000万円(和解条項第2項)を受領することで、Eの遺産について法定相続分(4分の3)から大幅に譲歩し、控訴人らのグループが取得する遺産を大枠の数字(7103万6000円)で示すとともに、D固有の遺産の損害も回復されたものとみなしてこの紛争も終了させ、これによってE及びDの各遺産に関するすべての紛争を終了させるために同和解を成立させたものであったと認められる。そこで、Eの遺産の帰属を決定するという点では、同和解の内容は広い意味でEの相続財産に係る遺産分割の要素を有していたものといえることができる。

ところが、他方では、証拠(甲3、原審における控訴人A)と弁論の全趣旨によれば、別件大阪訴訟和解の内容は次のようなものであったと認められる。すなわち、Eの遺産については、大枠の数字(7103万6000円)だけで控訴人らが取得する遺産が示され、同和解においては、各相続人が具体的にEの遺産中のどの財産を取得するのかが明らかにされていないのはもとより、本件土地を除き、双方のグループがEの遺産中のどの遺産を取得するのかも具体的に明らかにされていない。解決金4000万円の出所は、E及びDの各遺産の処分等によるもののうち別件被告らの手元に残存していたものと推測されるが、同解決金の性格付けはされていない。Eの遺産に関する第1項に続けて規定されていることからすると、第1項に関する解決金と理解するのが自然のようにも思えるが、経過からみると、E、Dの各遺産に関する紛争を不可分一体として解決するための金員と理解するのが穏当な

ところと思われる。次に、付随的な事項として、控訴人らと別件被告らとの間に当時存在していた競売申立事件、保全事件及び訴訟事件の取下げによる終了が合意され、さらに、控訴人らに対する相続税課税が将来の紛争の原因になることを防ぐため、本件更正処分等が変更されなかった場合に本件訴訟における控訴人ら補助参加人（別件大阪訴訟和解における別件被告らの訴訟代理人）が一定の限度で差額をてん補することを定める条項（原判決の前提となる事実等(2)ク）が設けられている。そして最後に、和解条項第1項から第9項までに定める以外には、別件京都訴訟判決によるものも含め、控訴人らと別件被告らとの間に相互に債権債務がないことを確認する清算条項である第10項が置かれている。同項においては、別件京都訴訟判決による債権債務関係もその清算が終了したことを確認する趣旨を含むものと認められるが、清算のために同判決に係るものも含め具体的にどのように各遺産ないしそれに係る債権債務を処理したのかを和解条項上具体的に認識することはできない。

この点について控訴人らは、D固有の財産に係る損害賠償請求権等は放棄せず、これらの損害は回復されたものであり、Dの遺産のうちEに由来する財産の控訴人ら取得割合を法定相続分より減じることで妥協した旨を主張する。

確かに、当該和解条項と前後の経過等を総合してつぶさに検討すれば、別件大阪訴訟和解によって、D固有の遺産に関する紛争も終了したこと、そして、Eの遺産のうち控訴人らが取得する分を7103万6000円という大枠の数字で表すことによって、控訴人らにおいては計算上D固有の遺産の侵奪分を控訴人らが回復したものと扱うつもりであったことを推測することができる。しかし、なお、E及びDの各遺産ないしそれに係る債権債務関係について具体的にどのような処理がされたかは不分明な状態のままに置かれたものといわざるを得ない。

(2) そこで、このような別件大阪訴訟和解が民法906条の遺産分割といえるかどうか、ひいては同和解が相続税法55条、32条1号の「当該財産の分割」に当たるかどうかを検討する。

ア 控訴人らは、別件大阪訴訟和解の内容のうち、相続人各人についての分割がされていないことについては、同和解に基づき控訴人らのグループ内で個別の分割が円滑にされることが予定されているから、同和解は遺産分割といい得るし、D固有の遺産に関する処理がされた部分は遺産分割の条項ではないが、このようなことが併せて合意されたからといって遺産分割に当たる部分はその性質を失うものではなく、清算条項も遺産分割の性質に反するものではないなどとした上で、同和解はEの遺産に関する権利関係の一切を不可分的に整理確定させた遺産分割であったと主張する。

しかし、遺産分割は、共同相続人間で、相続財産を現実に各共同相続人に分属させる手続であり、相続財産以外の財産関係の清算をこれに取り込んで処理することは本来遺産分割の性質になじまないし、もとよりその場合に相続財産以外の財産に関する部分は遺産分割とはいえない。

イ 証拠(甲1,甲16の1・2)によれば、別件京都訴訟で、控訴人らは、別件被告らに対し、(ア)同人らがDの生前に、Dの預金の払戻を受けたり、Dの株券を領得し株式配当を受けて、D固有の財産を侵害したこと、またEの預金の払戻を受けたり、Eの土地の賃料を収受するなどして、Eの相続財産に対するDの相続分を侵害したことによる損害賠償などをDの相続人として請求したほか、(イ)別件被告らがD死亡後Dの株式配当を受けたことなど、控訴人らが直接被った損害の賠償をも請求し、これらが判決で認容され確定したことが認められる。そうすると、別件大阪訴訟和解の内容は、上記(ア)、(イ)の権利を変容させるものといえる(変更、履行、放棄などが考えられる)。しかし、既に説示したように変容の具体的な全貌は、当該和解条項及び本件各証拠によっても確定できないといわなけれ

ばならない。

ウ また、相続開始時において債権であった遺産（原判決別紙物件目録1のとおり、E及びDの遺産中に債権の占める割合は相当高かったと認められる。）については、遺産分割の合意を待たず法定相続分の割合で当然に分割されるものであり、本件においてはそのうちの相当部分が別件京都訴訟判決で既判力をもって確定していたものと認められるから、この部分についてその後その結果と異なる合意を相続人間でした場合には、その部分の合意は、既に確定していた遺産の分割内容を将来に向かって変更したものと評価するのが相当である。別件大阪訴訟和解における合意は、上記のように確定していた相続財産たる債権に関する合意が中心になっているものといえるから、結局、同和解は全体として、その当時のE及びDの各遺産についての権利義務関係を将来に向かって変更する趣旨のものであったと解するのが相当である。

エ 結局、以上の諸点を総合して考えると、別件大阪訴訟和解は、E及びDの各遺産をめぐる一連の法的紛争を最終的に解決することを目的として、解決金4000万円を別件被告らが控訴人らに支払うことにより、E及びDの各遺産に関する控訴人らと別件被告らとの間の権利義務関係（別件京都訴訟判決によって確定済みのものも含む。）を個別化しないでその一切を、将来に向かって不可分的かつ全体的に変更し確定させたものであったと認めるのが相当である。

そのような合意の私法上の有効性に疑問はないものの、前記のとおり、同和解においては、相続人である控訴人ら各自が取得するE由来の遺産が具体的に確定されていないことはさておくとしても、控訴人らのグループにEの遺産のどれが具体的に帰属したのか自体も明確に区分し確定することができない。ちなみに、Eの遺産のうち控訴人らが取得する部分が個別化されていないことから、本件各更正請求において趣旨不明の「調整」と

いう項目を設定せざるを得なくなったものと推認される（甲7参照）。そうすると、別件大阪訴訟和解は、控訴人ら各自において取得するE由来のDの遺産を具体的に確定するための基礎にもなり得ないものといわざるを得ない。相続税法32条1号は、当該財産の分割によって相続人各自が取得した財産に係る課税価格が法定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になったことが要件とされているのであるから、上記の別件大阪訴訟和解の内容は同号の要件に該当するものとは到底いえないということになる。また、そもそも、別件大阪訴訟和解のうちEの遺産に関する部分は、分割確定済みの遺産を中核とする権利義務関係を全体として将来に向かって変更し確定させる趣旨のものと認められるから、この点でも、同和解の合意が遺産分割に当たるということはできない。

以上のとおり、同和解は民法906条に定める遺産分割に当たらず、したがってまた、相続税法55条、32条1号の「当該財産の分割」にも当たらない。

(3) 以上のとおりであって、控訴人らは別件大阪訴訟和解を理由として相続税法55条、32条1号に基づく更正請求をすることはできないから、本件各更正の請求の事由に関する控訴人らの主位的主張は理由がない。

3 争点(3)（別件大阪訴訟和解の通則法23条2項1号への該当の有無〔本件各更正の請求の事由に関する控訴人らの予備的主張〕）について

控訴人らは、別件大阪訴訟和解が通則法23条2項1号の更正事由に当たると主張する。

しかし、既に判示したとおり、同和解は、E及びDの各遺産をめぐる一連の法的紛争を最終的に解決することを目的として、E及びDの各遺産に関する控訴人らと別件被告らとの間の権利義務関係（別件京都訴訟判決によって確定済みの遺産である債権に関するものも含む。）の一切を将来に向かって不可分かつ全体的に変更し確定させたものであったと認めるのが相当である。したが

って、同和解中のEの遺産に関する部分だけを抽出してその法的性質を遺産分割合意又はこれと同視すべきものと評価することは、そもそも不可能である。そうすると、同和解が通則法23条2項1号にいう「更正又は決定に係る課税標準等又は税額の基礎となった事実に関する訴えについての判決と同一の効力を有する和解」に該当するということとはできない。

控訴人らの主張は理由がない。

4 争点(4)、(5)（本件通知処分及び本件判決の適法性）について

当裁判所も、本件通知処分は適法であり（争点(4)）、本件判決の取消しを求める控訴人らの請求は主張自体失当である（争点(5)）と判断する。その理由は、原判決の「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」の4、5の説示のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決40頁11行目の「3において」を削る。

5 控訴人らの当審における予備的請求について

(1) 課税処分は行政処分であって公定力を有するから、当該処分が無効であるか又は権限のある機関によって取り消されない限り、当該課税処分によって徴収された税額は法律上の原因に基づくものであって、不当利得返還請求権は発生しない。本件全証拠によっても、本件各更正処分等に重大かつ明白な瑕疵があるものとは認められない。

よって、控訴人らの当審における予備的請求は理由がない。

(2) 控訴人らは、本件で第1次相続（Eを被相続人とする相続）開始後、その遺産分割が未了の間に第2次相続（Dを被相続人とする相続）が開始した場合において、第1次相続に関して遺産分割が成立したにもかかわらず、第2次相続の相続人が、第2次相続に関して更正の請求をすることができないのは立法の欠缺であり、不当利得の法理によって納税者である控訴人らを救済すべきである旨を主張する。

このような場合に第2次相続に関して更正の請求をすることができないと

いえるかどうかはさておき，本件の場合には，前示のとおり，別件大阪訴訟和解はEの遺産に係る分割の合意とはいえないから，控訴人らの主張はその前提を欠くものというべきである。控訴人らの主張は，採用することができない。

第4 結論

以上の次第で，本件の訴えのうち，本件各更正処分等の取消しを求める部分は不適法であるからこれを却下すべきであり，その余の各請求はいずれも理由がないから，これらを棄却すべきである。そうすると，原判決は相当であって本件控訴は理由がない。そして，控訴人らが当審で追加した予備的請求もいずれも理由がないから，これらを棄却すべきである。

よって，本件各控訴及び控訴人らの当審における予備的請求をいずれも棄却することとし，主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第3民事部

裁判長裁判官 岩 田 好 二

裁判官 三 木 昌 之

裁判官菊地浩明は転勤のため署名押印することができない。

裁判長裁判官 岩 田 好 二