



税の課税対象となる財産は、当該土地等に係る売買残代金請求権であるとして更正処分等を行ったことから、請求人らが、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令等

イ 民法第113条《無権代理》第1項は、代理権を有しない者が他人の代理人としてした契約は、本人がその追認をしなければ、本人に対してその効力を生じない旨規定している。

ロ 民法第116条《無権代理行為の追認》は、追認は、別段の意思表示がないときは、契約の時に遡ってその効力を生ずる旨規定している。

ハ 民法第909条《遺産の分割の効力》は、遺産の分割は、相続の開始の時に遡ってその効力を生ずる旨規定している。

ニ 国税通則法（以下「通則法」という。）第15条《納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定》第2項第4号は、相続税の納税義務は、相続による財産の取得の時に成立する旨規定している。

ホ 相続税法第2条《相続税の課税財産の範囲》第1項は、同法第1条の3《相続税の納税義務者》第1項第1号又は第2号の規定に該当する者については、その者が相続により取得した財産の全部に対し、相続税を課する旨規定している。

ヘ 相続税法第22条《評価の原則》は、同法第3章《財産の評価》で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における時価による旨規定している。

ト 相続税法基本通達（昭和34年1月28日付直資10国税庁長官通達。）1の3・1の4共―8《財産取得の時期の原則》の(1)（以下「本件通達」という。）は、相続による財産取得の時期は、相続の開始の時によるものとする旨定めている。

(3) 基礎事実及び審査請求に至る経緯

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 原処分の相続税に係る被相続人である■■■■■（以下「本件被相続人」という。）の子は、長男の審査請求人■■■■■（以下「請求人■■■■■」という。）、二男の■■■■■（以下「■■■■■」という。）及び長女の審査請求人■■■■■（以下「請求人■■■■■」という。）の3名である。

また、■■■■■の子は、長男の審査請求人■■■■■（以下「請求人■■■■■」という。）及び二男の審査請求人■■■■■（以下「請求人■■■■■」という。）の2名である。

ロ 本件被相続人は、平成30年1月23日付で、[REDACTED]の[REDACTED]が[REDACTED]作成に利用されることに同意する旨記載した主治医意見書によると、[REDACTED]年頃から[REDACTED]を発症し、その[REDACTED]の症状については、同意見書に要旨、次のとおり記載されている。

(イ) 「傷病に関する意見」欄には、[REDACTED]年に夫が死亡してから[REDACTED]が目立つようになり、徐々に[REDACTED]が進行したこと。最近は[REDACTED]が低下し、[REDACTED]となっていること。現在は[REDACTED]による検査も行えないこと。

(ロ) 「心身の状態に関する意見」欄の「(2) [REDACTED]の[REDACTED]症状」には、「・[REDACTED]」が「問題あり」、「・[REDACTED]」が「[REDACTED]」、「・[REDACTED]」が「[REDACTED]」にそれぞれチェックが付されていること。

ハ 請求人[REDACTED]は、平成30年4月13日付で、本件被相続人が所有する別紙2の土地及び立木（以下、当該土地及び当該立木を併せて「本件土地等」という。）について、[REDACTED]（以下「本件買主」という。）との間において、要旨、次のとおり記載された「不動産売買契約書」と題する書面（以下、当該書面を「本件売買契約書」といい、本件売買契約書に係る契約を「本件売買契約」という。）を取り交わした。また、本件売買契約書には、「売主」欄に本件被相続人、「買主」欄に本件買主、「仲介人」欄に[REDACTED]、[REDACTED]、[REDACTED]及び[REDACTED]のそれぞれの記名押印がなされていた。

なお、本件売買契約書における売買物件の表示は、「所在地：[REDACTED]」、「地番：[REDACTED]」、「地目：[REDACTED]」及び「地積：19,663㎡」であった。

(イ) 売買の目的物及び価格（第1条）

売主は、末尾記載の物件（本件土地等）を総額、金[REDACTED]にて買主に売り渡す。

(ロ) 手付け（第2条）

買主は、売主に手付けとして、本件売買契約の締結時に金[REDACTED]を支払う（第1項）。

(ハ) 取引期日及び売主の引渡義務（第3条）

売主は、取引期日平成30年7月13日までに本件土地等の引渡しを完了しなければならない（第1項）。

(ニ) 買主の代金支払義務及び所有権の移転（第6条）

買主は、売主に手付金を控除した売買残代金を平成30年7月13日までに現金・振込み又は現金小切手で支払う。この支払により、所有権は買主に移転する。

(ホ) 手付解除（第10条）

売主は、買主に受領済の手付金の倍額を支払い、また買主は、売主に支払済の手付金を放棄して、それぞれ本件売買契約を解除することができる（第1項）。

(ハ) 契約違反による解除（第11条）

売主及び買主は、それぞれ相手方が本件売買契約の一たりとも違背した時は、相手方に対し相当の期間を定めてその履行を催告し、もしその期間内に履行なき場合は本件売買契約を解除して、損害賠償金として、金 [REDACTED] を請求することができる。

ニ 平成30年4月13日、本件被相続人の普通預金口座に [REDACTED] が入金されている。

ホ 本件被相続人は、 [REDACTED] に死亡し、その相続（以下「本件相続」という。）が開始した。

また、本件相続に係る共同相続人は、請求人 [REDACTED]、 [REDACTED] の代襲相続人である請求人 [REDACTED] 及び請求人 [REDACTED]、請求人 [REDACTED] の4名である。

へ 請求人 [REDACTED] 及び請求人 [REDACTED] は、平成30年6月29日付で、本件買主との間において、本件売買契約書第3条記載の取引期日を「平成30年7月13日」から「平成30年8月末日」に変更する「不動産契約取引期日変更同意書」と題する書面（以下「本件同意書」という。）を取り交わした。

また、本件同意書には、「売主」欄に請求人 [REDACTED] 及び請求人 [REDACTED] の署名なつ印がなされ、「買主」欄に本件買主の記名押印がなされていた。

ト 請求人らは、平成30年6月30日、本件土地等について、請求人 [REDACTED] が100分の80、請求人 [REDACTED] が100分の20の持分割合でそれぞれ本件相続により取得することなどを内容とする遺産分割協議書（以下「本件遺産分割協議書」という。）を作成し、

遺産分割協議（以下「本件遺産分割協議」という。）を成立させた。

また、別紙2の土地は、いずれも [REDACTED] 相続を登記原因として、本件被相続人から請求人 [REDACTED] に100分の80、請求人 [REDACTED] に100分の20の持分割合で、同年7月24日付で所有権移転の登記がされた。

チ 請求人 [REDACTED] 及び請求人 [REDACTED] は、平成30年8月15日付で、本件買主との間において、要旨、次のとおり記載された、本件売買契約に関する特約条項を確認する「覚書」と題する書面（以下「本件覚書」という。）を取り交わした。

また、本件覚書には、「売主（甲）」欄に請求人 [REDACTED] 及び請求人 [REDACTED] の署名なつ印がなされ、「買主（乙）」欄に本件買主の記名押印がなされていた。

(イ) 売主の地位の承継（第1項）

本件売買契約の売主である [REDACTED] の売主たる地位は、相続人である請求人 [REDACTED] 及び請求人 [REDACTED] に承継されているので、本件売買契約は有効に存続し、請求人 [REDACTED] 及び請求人 [REDACTED] と本件買主間で本件売買契約の履行を継続することを確認したこと。

(ロ) 所有権の移転先及び移転時期（第2項）

本件買主は、本件土地等の所有権の移転先となる者（本件買主を含む）を指定するものとし、本件買主から指定を受けた者は、自らが受益の意思表示をしない場合には、更に所有権の移転先となる者を指定する権利を有するものとする。

リ 平成30年8月31日、本件買主から、請求人 [REDACTED] は [REDACTED]、請求人 [REDACTED] は [REDACTED] をそれぞれ受領した。また、別紙2の土地は、いずれも平成30年8月31日売買を登記原因として、請求人 [REDACTED] から100分の80、請求人 [REDACTED] から100分の20の持分割合で、 [REDACTED] に同日付で共有者全員持分全部移転の登記がされた。

ヌ 請求人らは、本件相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）について、別表の各「申告」欄のとおり記載した申告書を法定申告期限内に共同で申告して原処分庁に提出した。

なお、請求人らは、当該申告書において、本件相続税の課税対象となる財産は、別紙2の本件土地等であるとして、別紙2の「相続税評価額」欄のとおり評価した。

ル 請求人 [REDACTED] は、令和3年2月5日付で、原処分庁に宛てて、要旨、次のとおり記載された「申述書」と題する書面（以下「本件申述書」という。）を作成した。

(イ) 請求人 [REDACTED] は、平成30年4月13日、本件被相続人の意思を確認することなく、本件売買契約書に本件被相続人の実印を押印したこと。

(ロ) 本件被相続人は、[REDACTED] 年に本件被相続人の夫が亡くなってから徐々に [REDACTED] が進み、平成23年以来8年余り自宅を離れ、[REDACTED] の施設に入居していたこと。

(ハ) 本件被相続人が [REDACTED] の施設に入居している間は、本件被相続人の実印及び通帳の保管、施設の費用の支払並びに不動産の管理や不動産の賃貸料の管理を請求人 [REDACTED] が行っていたこと。

(ニ) 請求人 [REDACTED] は、本件売買契約の話があり、本件被相続人の意思には背くが、またとない機会と考え、勝手に本件売買契約を交わしたこと。

(ホ) 本件売買契約について、請求人 [REDACTED] の家族及び親族は、誰も知らなかったこと。

(ヘ) 本件被相続人の夫の遺言に従い、本件土地等の一部を請求人 [REDACTED] が相続することとしたこと。

(ト) 本件遺産分割協議書は、請求人 [REDACTED] が顧問税理士に作成を依頼した上で、請求人 [REDACTED]、請求人 [REDACTED] 及び請求人 [REDACTED] に対し、持ち回りによる方法で署名なつ印がなされたこと。その間、請求人 [REDACTED] は、請求人 [REDACTED] に対し、本件土地等の一部を請求人 [REDACTED] が相続すること及び本件土地等に係る売却の話をし、請求人 [REDACTED] が理解できない部分は、顧問税理士から説明してもらい、その後作成された平成30年8月15日付の本件覚書こそが正式な契約であると思っていること。

(フ) 本件売買契約を破棄し、書き直さなかったのは、請求人 [REDACTED] が加わったことで、手付けの倍返しや損害請求をされるリスクの不安があったからであること。

ヲ 請求人らの代理人である [REDACTED]（以下「[REDACTED]」という。）は、令和3年3月17日付で、要旨、次のとおり記載された、「申入書」と題する書面（以下「本件申入書」という。）を作成し、後記のとおり、本件土地等に関する売買契約締結日を平成30年6月29日付とする、新たな「不動産売買契約書」（以下「平成30年6月29日付売買契約書」という。）、「同年8月15日付の「覚書(1)」（以下「本件覚書(1)」という。）及び「覚書(2)」（以下「本件覚書(2)」とい

う。)を同封して本件買主へ送付した。

なお、本件覚書(2)の末尾「日付」欄に令和3年3月と記載があり、日付は空欄となっていた。

(イ) 本件被相続人は、本件売買契約を締結した平成30年4月13日当時には、完全な■■■■■であったこと(第1項(2))。

(ロ) 本件売買契約は、本件被相続人が完全な■■■■■であったことから、無効であること(第2項)。

(ハ) 本件売買契約について、売主を本件被相続人ではなく、請求人■■■■■及び請求人■■■■■とし、売買契約締結日を平成30年6月29日付とした不動産売買契約に変更したため、同封の平成30年6月29日付売買契約書の「買主」欄に実印を押印してほしいこと(第3項(2))。

なお、平成30年6月29日付売買契約書は、令和3年1月頃に請求人■■■■■及び請求人■■■■■から依頼を受けて■■■■■が作成したものであり、本件土地等について、①引渡期日が「平成30年8月末日」であること、②持分割合は、請求人■■■■■が100分の80、請求人■■■■■が100分の20であること、③売主が請求人■■■■■及び請求人■■■■■であること、④売買契約締結日が「平成30年6月29日」であることを除き、本件売買契約書と同様の内容であった。

(ニ) 本件覚書は、本件相続に係る相続人が4名であり、請求人■■■■■及び請求人■■■■■の両名のみが本件被相続人の一切の権利義務を承継したものではないこと、そもそも、本件売買契約は、本件被相続人の■■■■■により無効であることなどから、請求人■■■■■及び請求人■■■■■のみによる追認は不可と史料され、本件覚書につき、本件覚書第1項を削除した本件覚書(1)の「買主」欄に実印を押印してほしいこと(第4項(1)及び(2))。

なお、本件覚書(1)の内容は、本件覚書第1項(売主の地位の承継)が削除されていることを除き、本件覚書と同様の内容であった。

(ホ) 平成30年6月29日付売買契約書においては、売主及び売買契約締結日を本件売買契約書から変更しなければならないことから、本件覚書(2)の末尾「日付」欄に日付を記入し、「買主」欄に実印を押印してほしいこと(第5項)。

なお、本件覚書(2)の内容は、要旨、次のとおりであった。

A 第1条 (売買契約)

請求人■■■及び請求人■■■と本件買主は、本件土地等の売買契約については、法及び取引経過・実態に即して修正すると、請求人■■■及び請求人■■■と本件買主との平成30年6月29日付売買契約書及び本件覚書(1)のとおりであることを相互に確認する。

B 第2条 (売買代金及び手付金)

請求人■■■及び請求人■■■と本件買主は、本件土地等の売買契約に係る売買代金及び手付金については、平成30年6月29日付売買契約書のとおりであり、既に決済が終了済であることを相互に確認する。

C 所有権の移転 (第3条)

請求人■■■及び請求人■■■と本件買主は、本件土地等の売買契約の売買目的物である本件土地等の所有権移転については、平成30年6月29日付売買契約書のとおりであり、既に移転済であることを相互に確認する。

D 精算 (第4条)

請求人■■■及び請求人■■■と本件買主は、請求人■■■及び請求人■■■と本件買主との間には、本件土地等の売買契約に関し、何らの残債権債務がないことを相互に確認する。

ワ 平成30年6月29日付売買契約書には、「売主」欄に請求人■■■及び請求人■■■の署名なつ印があり、「買主」欄には本件買主の記名押印がある。また、本件覚書(1)及び本件覚書(2)には、いずれも「甲(売主)」欄に請求人■■■及び請求人■■■の署名なつ印があり、「乙(買主)」欄には本件買主の記名押印がある。

なお、本件覚書(2)の末尾「日付」欄の日付には、「25」の数字が記入されている。

カ 原処分庁は、原処分庁所属の調査担当職員の調査の結果に基づき、本件相続税の課税価格に算入すべき財産は、本件売買契約の本件土地等に係る売買残代金請求権(以下「本件売買残代金請求権」という。)であるとして、令和3年9月10日付で、別表の各「本件各更正処分等」欄のとおり、相続税の各更正処分(以下「本件各更正処分」という。)及び過少申告加算税の各賦課決定処分(以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。)をした。



ヨ 請求人らは、本件各更正処分等に不服があるとして、令和3年11月10日に審査請求をした。

また、請求人らは、上記の審査請求について、請求人■■■■■を総代として選任し、その旨を令和3年11月26日に当審判所に届け出た。

2 争点

本件相続税の課税価格に算入すべき財産は、本件土地等であるか、本件売買残代金請求権であるか。

3 争点についての主張

原 処 分 庁	請 求 人
<p>次のとおり、本件売買契約は、本件相続の開始の時ににおいて、有効に成立していることから、本件相続税の課税価格に算入すべき財産は、本件土地等ではなく、本件売買残代金請求権である。</p> <p>(1) 本件被相続人は、■■■■■であるため、請求人■■■■■に代理権を付与することはできないが、本件売買契約は請求人■■■■■が本件被相続人に代わって本件土地等の譲渡に係る交渉を行っており、本件売買契約書に本件被相続人の記名押印をするなど、代理人としての顔名は十分認められ、請求人■■■■■が締結した本件売買契約は、民法第113条に規定する無権代理によるものである。</p>	<p>次のとおり、本件売買契約は、本件相続の開始の時ににおいて、当然に無効であることから、本件相続税の課税価格に算入すべき財産は、本件売買残代金請求権ではなく、本件土地等である。</p> <p>(1) ■■■■■である本件被相続人が、本件売買契約の契約当事者であり、請求人■■■■■が本件被相続人を売主とする本件売買契約書に記名押印したことは、有印私文書偽造罪に当たり、仲介人には、有印私文書偽造罪の共同正犯ないし従犯が成立すると推認されるから、本件売買契約は、当然に無効である。</p> <p>そして、本件被相続人は、本件売買契約締結時に■■■■■であったことからすれば、代理人による法律行為は不可能であり、そうすると、本人・代理人・相手方の三者を必要とする代理による法的構造が成</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>(2) 本件売買契約の無権代理行為を追認又は拒絶する権利は、これらの権利の付着した本件土地等の所有権を相続した請求人■■■■及び請求人■■■■のみに帰属するとみることが相当である。そして、無権代理人である請求人■■■■は、無権代理行為の追認を拒絶することが信義則上許されず、請求人■■■■は、本件覚書で本件売買契約が有効に存続している旨を確認していることからすれば、本件売買契約は、遅くとも本件覚書の作成日である平成30年8月15日に追認されたと認められる。</p> <p>したがって、本件売買契約は、民法第116条の規定に基づき、本件売買契約の時に遡って効力が生じることとなるから、本件相続の開始の時においても、本件売買残代金請求権は生じている。</p>	<p>立せず、「本人A代理人B」という頭名も存在しない。</p> <p>(2) 本件土地等の所有権に無権代理行為を追認又は拒絶する権利が付着しているなどということは、法的にあり得ず、無権代理行為を追認又は拒絶する権利が付着しているのは、これらの権利の対象となる法律行為である本件売買契約である。</p> <p>なお、無権代理行為を追認する権利は、共同相続人全員が共同でこれを行わない限り有効とは認められない。そして、請求人■■■■は、本件売買契約に係る民法第555条《売買》の要件事実を知らず、請求人■■■■及び請求人■■■■は、本件売買契約を知らないから、この3名の相続人が追認したと解する余地はない。</p> <p>したがって、本件売買契約が無権代理行為によるものであるとしても、追認による効力が生じないことから無効であり、本件相続の開始の時において、当然に本件売買残代金請求権は生じていない。</p>

4 当審判所の判断

(1) 法令解釈等

イ 通則法第15条第2項第4号は、相続税の納税義務が成立する時は、相続による財産の取得の時とする旨規定しているところ、本件通達は、相続による財産取得の時期について、相続の開始の時とする旨定めており、この取扱いは、通則法第15

条第2項第4号の規定に沿ったものであり、当審判所においても相当と認められる。

- ロ 相続税法第2条第1項では、相続税の課税財産の範囲は、相続により取得した財産の全部である旨規定しているところ、民法第896条《相続の一般的効力》によれば、相続人は、相続の開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継するのであって、同法第882条《相続開始の原因》によれば、相続は、死亡によって開始するのであるから、ある財産が相続税の課税財産となるか否かについては、相続の開始の時である被相続人の死亡の時ににおけるその財産に関する権利関係の状況によって判断されるべきものと解される。
- ハ 相続税法第22条は、相続財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時ににおける時価によるべき旨規定しており、ここにいう時価とは相続の開始の時ににおける当該財産の客観的な交換価値をいうものと解するのが相当である。

(2) 認定事実

請求人ら提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 本件被相続人は、上記1の(3)のロの主治医意見書の記載内容からすると、本件売買契約の当時において [redacted] であったと認められ、請求人 [redacted] が本件被相続人から本件土地等の売買に関する代理権を授与された事実は見当たらないところ、同ハのとおり、請求人 [redacted] は、本件被相続人が所有する本件土地等を [redacted] で本件買主に譲渡する旨の本件売買契約書の「売主」欄に本件被相続人の記名押印をしている。

また、上記1の(3)のニのとおり、平成30年4月13日、本件被相続人の普通預金口座に [redacted] が入金されており、この金額は、本件売買契約の内容からすると手付金であると推認される（同ハの(ロ)）。

ロ 本件被相続人は、上記1の(3)のホのとおり、 [redacted] に死亡し、請求人らは、同トのとおり、同月30日、本件土地等を請求人 [redacted] 及び請求人 [redacted] が相続により取得するとして遺産分割協議を成立させていることからすると、請求人 [redacted] 及び請求人 [redacted] は、本件相続により本件被相続人が所有していた本件土地等の権利義務の一切を承継したものと認められる。

また、別紙2の土地は、いずれも [redacted] 相続を登記原因として、本

件被相続人から請求人 [redacted] に100分の80、請求人 [redacted] に100分の20の持分割合で、同年7月24日付で所有権移転の登記がされている。

その後、請求人 [redacted] 及び請求人 [redacted] は、上記1の(3)のチのとおり、平成30年8月15日付で、本件買主との間において、本件売買契約に係る売主の地位が請求人 [redacted] 及び請求人 [redacted] に承継され、本件売買契約が有効に存続し、請求人 [redacted] 及び請求人 [redacted] と本件買主との間で本件売買契約の履行の継続を確認する旨の記載がある本件覚書を取り交わした。

ハ 上記1の(3)のリのとおり、平成30年8月31日、請求人 [redacted] 及び請求人 [redacted] が本件買主から受領した合計額 [redacted] は、本件売買契約の売買代金の総額 [redacted] から手付金 [redacted] を除いた残金に一致することから、本件売買契約の内容からすると、本件売買契約の売買残代金であると推認される(同ハの(ニ))。また、同リのとおり、平成30年8月31日、別紙2の土地が [redacted] へ共有者全員持分全部移転の登記がされていること、同へのとおり、同日は、本件同意書により変更した本件売買契約の取引期日である「平成30年8月末日」と合致することからすると、同日をもって、本件売買契約の履行手続は全て完了したといえる(同ハの(ニ))。

なお、別紙2の土地がいずれも本件買主ではなく [redacted] へ共有者全員持分全部移転の登記がされているのは、上記1の(3)のチの(ロ)のとおり、本件買主が本件土地等の所有権の移転先として [redacted] を指定したためである。

### (3) 検討

#### イ 本件売買契約に係る無権代理行為について

本件被相続人は、上記(2)のイのとおり、本件売買契約の当時において [redacted] であるから、代理権を請求人 [redacted] に授与する [redacted] のであり、また、請求人 [redacted] が本件被相続人から本件土地等の売買に関する代理権を授与された事実は見当たらなかったのであるから、請求人 [redacted] は、本件売買契約について代理権を有しなかったといえる。一方、請求人 [redacted] は、同イのとおり、本件売買契約書の「売主」欄に本件被相続人の記名押印をしていることから、本人のためにすることを示して本件売買契約を締結したものと認められる。そうすると、本件売買契約は、代理権を有しない請求人 [redacted] が本件被相続人の無権代理人としてした

売買契約であるから、民法第113条第1項の規定による無権代理行為により締結されたものといえる。

ロ 本件売買契約が追認されたか否かについて

民法第113条第1項は、代理権を有しない者が他人の代理人としてした契約は、本人がその追認をしなければ、本人に対してその効力を生じない旨規定している。そして、本件の場合、本件被相続人は、無権代理行為により本件売買契約が締結された後の [REDACTED]、本件売買契約を追認又は拒絶する権利を行使することのないまま死亡していることから、本件被相続人の共同相続人による本件売買契約を追認又は拒絶する権利の行使について、以下検討する。

(イ) 無権代理人が、本人を他の相続人と共に共同相続した場合において、無権代理行為を追認又は拒絶する権利は、その性質上相続人全員に不可分的に帰属するところ、無権代理行為の追認は、本人に対して効力を生じていなかった法律行為を、本人に対する関係において有効なものにするという効果を生じさせるものであるから、共同相続人全員が共同して行使しない限り、無権代理行為が有効となるものではない。

そして、本件においても、本件被相続人の共同相続人である請求人らは、本件相続の開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継するのであるから、本件売買契約を追認又は拒絶する権利も当然に承継したのであり、そうすると、本来、請求人ら全員が、共同して本件売買契約を追認又は拒絶する権利を行使すべきといえる。

(ロ) しかしながら、請求人らは、上記(2)のロのとおり、本件売買契約を追認又は拒絶する権利を行使することのないままに、本件遺産分割協議を成立させ、その結果として、請求人 [REDACTED] 及び請求人 [REDACTED] は、本件土地等の所有権を本件相続により取得したのである。また、本件遺産分割協議書においては、本件売買契約を追認又は拒絶する権利を独自に本件遺産分割協議の対象としたことをうかがわせる記載は見当たらない。

ところで、無権代理行為を追認又は拒絶する権利は、一般的にはそれ自身が独自の財産的価値を有するものとはいえず、また、本件売買契約の対象たる本件土地等の所有権の帰属から離れて追認又は拒絶する権利を独自の相続対象とすることは、いたずらに権利義務関係を複雑にするもので相当でない。

(ハ) そうすると、請求人■■■及び請求人■■■は、本件遺産分割協議によって、本件売買契約の対象たる本件土地等の所有権を本件相続により取得したのであるから、本件売買契約を追認又は拒絶する権利も、本件土地等の所有権とともに、本件相続により取得したものとみるべきである。

(ニ) したがって、本件売買契約を追認又は拒絶する権利は、一旦は本件被相続人の共同相続人である請求人らが、本件相続の開始の時から承継したとしても、その後これらの権利が行使されない間に、本件遺産分割協議によって、請求人■■■及び請求人■■■が本件売買契約の対象たる本件土地等の所有権を本件相続により取得した以上、民法第909条に規定するとおり、請求人■■■及び請求人■■■が、本件相続の開始の時から本件売買契約を追認又は拒絶する権利を承継したといえる。

(ホ) このことからすれば、本件においては、請求人■■■及び請求人■■■は、本件売買契約の対象たる本件土地等の所有権とともに、本件売買契約を追認又は拒絶する権利を承継したことを前提として、上記1の(3)のへのとおり、平成30年6月29日付の本件同意書で本件売買契約書第3条記載の取引期日を「平成30年7月13日」から「平成30年8月末日」に変更したことが認められる。そして、同チの(イ)のとおり、平成30年8月15日付の本件覚書で本件売買契約の売主たる地位は、請求人■■■及び請求人■■■に承継されているので、本件売買契約は有効に存続し、請求人■■■及び請求人■■■と本件買主間で本件売買契約の履行を継続することを確認したことが認められる。また、請求人■■■は、同ルの(フ)のとおり、令和3年2月5日付の本件申述書においても、本件売買契約を破棄し、本件売買契約書を書き直さなかったことを認めている。

さらに、請求人■■■及び請求人■■■は、上記(2)のハのとおり、平成30年8月31日、本件売買契約の売買残代金をそれぞれ本件買主から受領し、同日、本件土地等の所有権が■■■■■■■■■■へ移転され、同日、本件売買契約の履行手続は全て完了した。その他、本件売買契約の履行に係る客観的な障害があったことを示す事実は確認できない。

以上のことから、請求人■■■及び請求人■■■は、請求人■■■が本件被相続人の無権代理人として締結した本件売買契約を遅くとも平成30年8月15日付の本件覚書により追認したものと認められ、民法第116条に規定するとおり、追認は、

別段の意思表示がないときは、契約の時に遡ってその効力を生ずることとなるから、本件売買契約は、同年4月13日に遡って有効であったことが認められる。

#### ハ 小括

上記(1)のイのとおり、相続による財産取得の時期は、相続の開始の時であり、同ロのとおり、相続税の課税財産の範囲は、相続により取得した財産の全部であり、同ハのとおり、相続により取得した財産の価額は、相続の開始の時ににおける時価により評価するのが相当であるところ、上記イ及びロのとおり、無権代理行為により締結された本件売買契約は、請求人 [REDACTED] 及び請求人 [REDACTED] により追認され、平成30年4月13日に遡って有効であったことが認められる。

そうすると、本件相続の開始の時において、本件売買契約の効力は存続しており、また、請求人 [REDACTED] 及び請求人 [REDACTED] が、平成30年6月29日付の本件同意書で、本件売買契約の取引期日を「平成30年7月13日」から「平成30年8月末日」に変更した上で、同年8月31日に本件売買契約の履行手続が全て完了していることを踏まえると、本件相続の開始の時において、本件売買契約の履行が、相当程度確実になっていたものと認められることから、本件相続税の課税価格に算入すべき財産は、本件土地等ではなく、本件売買残代金請求権であると認めるのが相当である。

#### (4) 請求人らの主張について

イ 請求人らは、[REDACTED] である本件被相続人が、本件売買契約の契約当事者であり、請求人 [REDACTED] には、有印私文書偽造罪が成立すること、本件売買契約の仲介人には、同罪の共同正犯ないし従犯が成立すると推認されることから、請求人 [REDACTED] が締結した本件売買契約は、当然に無効である旨主張する。

しかしながら、本件売買契約の契約当事者である本件被相続人が、[REDACTED] であり、本件売買契約書が、請求人 [REDACTED] 及び仲介人の有印私文書偽造罪等に基づくものであったとしても、上記(3)のイのとおり、代理権を有しない請求人 [REDACTED] が本件被相続人の代理人としてした本件売買契約は、無権代理行為にほかならず、その契約内容は、反社会的でないのはもとより公序良俗に反するものでもないことから、無権代理行為を否定する理由とはならない。すなわち、本件売買契約が無権代理行為により締結されたものであるか否かの問題と、有印私文書偽造をした者につき刑事責任が問われることとは、別個の問題である。

また、上記1の(3)のヲのとおり、[redacted]は、令和3年3月17日付で本件申入書を作成し、平成30年6月29日付売買契約書、本件覚書(1)及び本件覚書(2)を本件買主に送付し、同ワのとおり、それぞれの書面には、請求人[redacted]及び請求人[redacted]の署名なつ印並びに本件買主の記名押印があり、本件覚書(2)の末尾「日付」欄には、「令和3年3月25日」と記入があることから、これらの書面は、早くとも本件申入書の作成日である令和3年3月17日以降に作成されたことが認められる。そうすると、これらの書面は、上記(2)のハのとおり、いずれも本件売買契約の履行手続が全て完了した平成30年8月31日以降に作成されたものであるから、本件土地等に係る一連の取引が、これらの書面に記載された法律行為に基づいて行われたものでないことは明らかである。しかも、これらの書面の作成時点では、上記(3)のロの(ホ)のとおり、請求人[redacted]が行った本件売買契約は、既に追認され、平成30年4月13日に遡って有効であったと認められる。

ロ 請求人らは、本件被相続人が本件売買契約の締結時には[redacted]であったことからすれば、代理人による法律行為は不可能となるから、代理による法的構造が成立せず、「本人A代理人B」という顕名も存在しない旨主張する。

しかしながら、被相続人に[redacted]場合、有効な代理権の授与行為ができないというだけであり、無権代理人による法律行為は可能である。その後、仮に被相続人本人が[redacted]すれば無権代理行為を追認又は拒絶することができ、被相続人の生存中に[redacted]の法定代理人が就任すれば、法定代理人による追認又は拒絶も可能である。本件の場合、上記(3)のロのとおり、本件被相続人は、本件売買契約の締結後に本件売買契約を追認又は拒絶する権利を行使することのないまま死亡したことから、本件被相続人又は法定代理人による本件売買契約の追認の余地は消滅したものの、請求人[redacted]及び請求人[redacted]による本件売買契約の追認により、本件売買契約がその締結時の平成30年4月13日に遡って有効となったことが認められる。

また、代理人としての契約について、署名代理の方法による場合も認められているところである。そして、本件被相続人が[redacted]であった本件売買契約の締結時において、請求人[redacted]が、本件売買契約書の「売主」欄に本件被相続人の記名押印をしているのであるから、本件売買契約書の「売主」欄に「代理人[redacted]」などの記載がなかったとしても、無権代理行為に当たる。



ハ 請求人らは、無権代理行為を追認又は拒絶する権利が付着しているのは、本件土地等の所有権ではなく、本件売買契約であるところ、無権代理行為を追認又は拒絶する権利は、本件被相続人の共同相続人全員がこれを行行使しなければ有効と認められないのであり、請求人■■■は、本件売買契約に係る民法第555条の要件事実を知らず、請求人■■■及び請求人■■■は、本件売買契約が締結されたことを知らないから、共同相続人全員で追認したと解する余地はない旨主張する。

しかしながら、本件売買契約を追認又は拒絶する権利は、明示的には本件遺産分割協議の対象とならなかつた場合でも、上記(3)のロの(ハ)のとおり、本件土地等の所有権を本件相続により取得した請求人■■■及び請求人■■■が、本件相続により取得したものとみるべきである。

また、上記1の(3)のルの(ト)のとおり、本件申述書には、請求人■■■や顧問税理士から請求人■■■に対し、本件土地等の売却について説明した旨の記載があることからすると、請求人■■■は、本件遺産分割協議が成立した時点において、少なくとも請求人■■■が本件買主との間で、本件売買契約を締結していた事実を認識し、本件売買契約の内容を知っていたものと認められる。

なお、請求人■■■及び請求人■■■が、本件売買契約が締結されたことを知らなかつたとしても、両名は、本件遺産分割協議によって、本件土地等の所有権を本件相続により取得しなかつたのであるから、本件売買契約を追認又は拒絶する権利も本件相続により取得していないと認められるのであり、上記判断に影響しない。

ニ 以上のとおり、請求人らの主張にはいずれも理由がない。

(5) 本件各更正処分の適法性について

以上の結果、本件相続税の課税価格に算入すべき財産は、本件売買残代金請求権となる。これに基づき算出した請求人らの本件相続税の課税価格及び納付すべき税額は、当審判所においても本件各更正処分における請求人らの本件相続税の課税価格及び納付すべき税額といずれも同額であると認められる。

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

したがって、本件各更正処分は適法である。

(6) 本件各賦課決定処分の適法性について

上記(5)のとおり、本件各更正処分は適法であり、本件各更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件各更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法第65条《過少申告加算税》第4項に規定する正当な理由があるとは認められない。そして、通則法第65条第1項又は第1項及び第2項の規定に基づく過少申告加算税の額は、当審判所においても本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額といずれも同額であると認められる。

したがって、本件各賦課決定処分は適法である。

(7) 結論

よって、審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

別表 審査請求に至る経緯

(単位：円)

項目		区分	申告	本件各更正処分等
		年 月 日 等	法定申告期限内	令和3年9月10日
各人の合計	取得財産の価額	[redacted]		
	課税価格			
	納付すべき税額			
	過少申告加算税の額			
請求人 [redacted]	取得財産の価額			
	課税価格			
	納付すべき税額			
	過少申告加算税の額			
請求人 [redacted]	取得財産の価額			
	課税価格			
	納付すべき税額			
	過少申告加算税の額			
請求人 [redacted]	取得財産の価額			
	課税価格			
	納付すべき税額			
	過少申告加算税の額			
請求人 [redacted]	取得財産の価額			
	課税価格			
	納付すべき税額			
	過少申告加算税の額			

別紙1

共同審査請求人

	住 所	氏 名
総代	[redacted]	[redacted]
	[redacted]	[redacted]
	[redacted]	[redacted]
	[redacted]	[redacted]
	[redacted]	[redacted]

別紙2 本件土地等の明細

1 土地

順号	所在地	登記地目	現況地目	地積 (㎡)	相続税評価額 (円)
1				18,345	
2				1,318	

(注) 1 「現況地目」欄は、平成30年度の固定資産税の課税上の地目である。

2 「地積」欄は、平成30年度の固定資産税の課税上の地積である。

2 立木

順号	所在地	樹種	樹齢 (年)	森林の 面積(ha)	相続税評価額 (円)
1				0.45	
2				0.88	
3				0.95	