

■ Article ■ .....

遺産分割確定後の更正の請求と判決の拘束力

最高裁令和3年6月24日判決（令和2年（行ヒ）第103号 相続税更正処分等取消請求事件）

民集第75巻7号3214頁

税理士 安藤 雄一郎

.....  
【事実の概要】

1. 前件訴訟（東京地裁平成24年3月2日判決・東京高裁平成25年2月28日判決<sup>1</sup>）

(1) 前訴判決

平成16年12月27日、相続人A（原告・被控訴人・被上告人）は本件被相続人の母の死亡により開始した相続に係る相続税について、原告を含む相続人ら7名との間で遺産分割協議が成立していないことから、相続税法（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ）55条に基づき民法の規定による相続分の割合（各7分の1）に従って財産を取得したのものとして、課税価格22億6,374万4,000円、納付すべき税額を10億7,095万円として申告をした（「本件当初申告」という）。

江東東税務署長は、Aに対し取引相場のない株式の価額が過少であるとして増額更正処分をしたため異議決定及び審査請求を経て、平成21年1月21日、原告は上記更正処分の取消しを求める訴えを東京地方裁判所に提起した。

平成24年3月2日、東京地方裁判所は上記更正処分のうち、本件申告に係る納付すべき税額を超える部分を取り消す旨の判決を言い渡し、被告は上記判決を不服として控訴したが、東京高等裁判所は、控訴を棄却する旨の判決を言い渡し、平成25年2月28日同判決は確定した（これらの判決を合わせて「前訴判決」という）。

(2) 財産評価基本通達（「評価通達」）189(2)の改正

当初本件申告に対する更正理由は、当該申告では相続財産中の取引相場のない株式であるB社株が類似業種比準方式で評価（1株1万1,185円）されているが、財産評価基本通達189(2)（平成25年5月改正前）により株式保有特定会社の株式として、純資産価額方式で評価（1株1万9,002円）すべきであるというものであった。

判決は評価通達189(2)の定めが大会社につき株式保有割合が25%以上である評価会社を一律株式保有特定会社とすることにつき、評価通達の平成2年改正当時と本件相続開始時における状況の変化等によりその合理性は十分に立証されていると認めるには足りないとし、株式保有割合が約25.9%であること等を踏まえたうえで、同社が株式保有特定会社に該当せず、類似業種比準方式で評価すべきとした。

国税庁長官は、前訴判決を受けて、評価通達における大会社の株式保有割合による株式保有特定会社の判定基準を25%以上から50%以上に改正した。

なお、判決はその理由中で、本件でのB社株の評価額を正しく計算すれば、前訴当初申告が前提とした評価額よりも低い1株4,653円となるが、原告は前訴当初

申告を超える増額更正処分の取り消しを求めていることから、その超える部分を取り消すものとする」と判示していた。

## 2. 本件訴訟

### (1) 遺産分割協議の成立と相続税法32条1号による更正の請求

前訴判決後、遺産分割調停(「本件調停」という)が成立し、A(本件訴訟原告)は本件株式の7分の6を取得するに至り、平成26年5月16日、江東東税務署長に対し、本件調停の成立を理由として、課税価格を9億6,080万5,000円、納付すべき税額を4億4,199万0400円として、相続税法32条1号に基づく更正の請求(「本件更正請求」という)をした。その際原告は、本件株式の価額を前訴判決の理由中に示された正しく計算した場合の評価額としていた。

江東東税務署長は、原告に対し、更正をすべき理由がない旨の通知処分(「本件通知処分」という)をすると共に、課税価格を49億0410万9,000円、納付すべき税額を23億2,567万1,800円として、相続税法35条3項1号に基づく増額更正処分(「本件更正処分等」という)を行ったため、原告は本件更正処分等を不服として、異議申立て及び審査請求を経て、平成28年7月29日、本件訴えを提起した。

### (2) 原審の判断

原審(令和元年12月4日東京高裁判決<sup>2</sup>)は、まず本件のような前訴当初申告後に更正処分の取消訴訟において遺産の評価が改められたという事情は、本来、当該申告時に内在していた事情であって、相続税固有の後発的事情とはいえ、相続税法32条各号にこれに当たるような事由は規定されておらず、本件株式の評価方法及び価額に係る前件判決の判断を理由に同条1号に基づいて更正請求をすることはできないと解するのが相当であるとした。しかし、行政事件訴訟法33条1項という「その事件」とは、取消判決に係る行政処分の対象である法律関係と解するのが相当であるとし、課税庁は前件判決で示された個々の財産の評価方法ないし価額に係る判断並びにこれらを基礎として算定される課税価格及び相続税額の判断に拘束されたとした処分又は判決を取り消す判決は、その事件について、処分又は判決をした行政庁その他の関係行政庁を拘束することから原判決はA(本件原告・控訴人)の請求を認容した。

国が上告し、最高裁(令和3年6月24日民集75巻7号3214頁)は以下の理由をもって、いわゆる逆転判決をすところとなった。

## 【判旨】

原判決変更、一部棄却

### (1) 相続税法32条1号及び同法35条3項の解釈

「相続税法32条1号及び35条3項1号は、同法55条に基づく申告の後に遺産分割が行われて各相続人の取得財産が変動したという相続税特有の後発的事由が生じた場合において、更正の請求及び更正について規定する国税通則法23条1項及び24条の特則として、同法所定の期間制限にかかわらず、遺産分割後の一定

の期間内に限り、上記後発的事由により上記申告に係る相続税額等が過大となったとして更正の請求をすること及び当該請求に基づき更正がされた場合には他の相続人の相続税額等に生じた上記後発的事由による変動の限度で更正をすることができることとしたものである。」「相続税法 32 条 1 号の規定による更正の請求においては、上記後発的事由以外の事由を主張することはできないのであるから、……一旦確定していた相続税額の算定基礎となった個々の財産の価額に係る評価の誤りを当該請求の理由とすることはできず、課税庁も、国税通則法所定の更正の除斥期間が経過した後は、当該請求に対する処分において上記の評価の誤りを是正することはできないものと解するのが相当である。」

## (2) 前訴判決の拘束力

「処分を取り消す判決が確定した場合には、その拘束力（行政事件訴訟法 33 条 1 項）により、処分をした行政庁等は、その事件につき当該判決における主文が導き出されるのに必要な事実認定及び法律判断に従って行動すべき義務を負うこととなるが、上記拘束力によっても、行政庁が法令上の根拠を欠く行動を義務付けられるものではないから、その義務の内容は、当該行政庁がそれを行う法令上の権限があるものに限られるものと解される。」「課税庁は、……国税通則法所定の更正の除斥期間が経過した後においては、当該判決に示された価額や評価方法を用いて相続税法 32 条 1 号の規定による更正の請求に対する処分及び同法 35 条 3 項 1 号の規定による更正をする法令上の権限を有していないものといわざるを得ない。」

## 【解説】

### 1. 相続税法 32 条 1 号等の趣旨と行政事件訴訟法 33 条 1 項の取消判決の拘束力

本件では、相続税法 55 条により法定相続分によって取得したものと計算された課税価格が、遺産分割協議の成立の結果により変動したことでなされる相続税法 32 条 1 号による特別の更正の請求の際、前訴判決において正しい計算によればとして示された本件株式の評価額を前提とした更正の請求ができるかが争点となった。

上告審においては、相続税法 32 条 1 号を「国税通則法 23 条 1 項及び 24 条の特則として、同号の後発的事由に基づく更正の請求を認めたもの」と位置付け、この特別の更正の請求においては相続税特有の後発的事由に基づく事由以外の事由を主張することはできず、「一旦確定していた相続税額の算定の基礎となった個々の財産の価額に係る評価の誤りを主張することはできない」とした。すなわち第一審・控訴審については、本件更正処分等について、行政事件訴訟法 33 条 1 項にいう「その事件」に該当するとして、前件判決の判決主文で示された株式の評価方法ないし価額に係る判断に拘束力が生ずるとするも、上告審においては、上記拘束力によっても、行政庁が法令上の根拠を欠く行動を義務付けられるものではなく、国税通則法所定の更正の除斥期間が経過した後においては、前訴当初

申告に対する更正をする法令上権限を有しておらず、当該判決の拘束力によっても、当該判決に示された個々の財産の価額や評価方法を用いて税額等を計算すべき義務を負うことはないとした。納税者が申告時から内在していた遺産の評価誤りの是正を求めるには、飽くまで国税通則法 23 条 1 項の規定に基づく更正の請求によるべきであり、当該更正の請求を法定期間内に行わなければ、是正されないということである。

## 2. 納税者救済の可能性<sup>3</sup>

(1) 国税通則法(以下「国税通則法」又は「通則法」)23 条 1 項に基づく通常の更正の請求

納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が法律に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるときは、税務署長に対し、その申告に係る課税標準又は税額等につき更正の請求をすることができる(通則法 23 条 1 項 1 号)。「すなわち、納税者に不利な一定の過誤が存在することがいわゆる通常の更正の請求の要件とされる<sup>4</sup>」が、「同項は平成 23 年法律第 114 号により改正され、改正後の法 23 条 1 項では更正の期間は 5 年とされたが、平成 23 年法律第 114 号附則 36 条 1 項により、同法の施行日である平成 23 年 12 月 2 日前に旧法 23 条 1 項に規定する法定申告期限が到来した国税については旧法 23 条 1 項が適用される<sup>5</sup>」ことになるため、更正の請求は法定申告期限から 1 年以内とされており、A が前訴取消判決により当初申告での評価誤りを認識した時点では、通則法 23 条 1 項による更正の請求における 1 年という期間制限も、通則法 70 条の更正(減額更正)の除斥期間である 5 年をも徒過していた。

(2) 国税通則法 23 条 2 項 1 号に基づく判決確定を理由とする更正の請求

納税申告書を提出した者は、その申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決(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は、前記(1)国税通則法の期間制限にかかわらずその確定した日の翌日から起算して二月以内に更正の請求をすることができる(通則法 23 条 2 項 1 号)。しかしながら「この規定が適用されるためには、判決等の結果、課税標準等の計算の基礎となった事実に変動が生ずることが必要<sup>6</sup>」となる。「この点、確定判決が株式評価の根拠たる通達(改正前)を違法としたことをもって、この更正の要件である申告等に係る課税標準等又は税額の計算の基礎となった「事実」が判決によって異なることが確定したとはいえない。ここにいう「事実」とは、課税標準や税額を導くために必要な収入や経費等の具体的事実(課税要件事実)を指すと理解されているからである。<sup>7</sup>」

(3) 通則法 23 条 2 項 3 号及び同法施行令 6 条 1 項 5 号に基づく通達改正を理由とする更正の請求<sup>8</sup>

通則法 71 条 1 項 2 号は、申告納税方式による国税につき、その課税標準の計

算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと、当該事実の含まれていた取消しうべき行為が取り消されたこと「その他これらに準ずる政令で定める理由」に基づいてする更正については、当該理由が生じた日から三年間と定めている。これを受けて通則法施行令30条は「政令で定める理由」を同施行令24条4項(還付加算金の計算期間の特例に係る理由)に規定する理由とする。そして施行令24条4項においては、括弧書きにおいて「第6条1項5号(更正の請求)に掲げる理由を除く」とされている。「そのため、国税庁の通達に基づく課税処分が判決等で違法であるとして取り消され、その通達を変更する新たな取扱通達が公表された場合、その公表が当該国税の法定申告期限から5年を経過している」と、当該変更通達に関係する納税者は、更正の請求はできるけれども、減額更正は期限徒過ということで受けられないということになる。換言すると、同法施行令6条1項5号にいう通達変更は、当該国税の法定申告期限から5年以内のものに限定して救済する趣旨であるということになる。<sup>9)</sup>「法定申告期限後に課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に変動が生じた場合と異なり、納税者は、自ら正しいと考える申告をし、課税庁からの増額の更正処分を受けた場合にはこれに対する取消訴訟を提起して自らの権利保護を求めることができるのであり、課税の適正を図る必要性において法71条1項2号が予定する場合と異なる<sup>10)</sup>」。本件においても「国税通則法23条2項各号及び71条1項各号所定の後発的事由による更正の請求又は更正もなし得ない事案であったことについても特段争いがなかった<sup>11)</sup>」。

### 【検討課題】

「本件に特異なのは、申告から遺産分割までの間に、前件更正処分取消判決が確定し、当該判決において、相続財産の評価が、前件更正処分はおろか、当初の申告額よりも低く認定されたことである<sup>12)</sup>。」評価通達の一般合理性が否定されたという極めて稀な事案である。そのためか筆者の参加した研究会等でも「正しい評価額での更正の請求であるにもかかわらず何故認められないのか。」との疑問の声が多く聞かれ、あえて「納税者の救済の可能性」について紙幅を割いた。更正の請求の要件等について、判例・裁決等の研究を通じた正確な認識もまた必要であると思われる。

以上

<sup>1)</sup> 裁判所ウェブサイト 判時2180号18頁 税資262号順号11902・税資263号順号12157

<sup>2)</sup> 税資269号順号13350

<sup>3)</sup> この論点については、平川英子駒澤大学教授(税務事例研究188号2022.7.20)をはじめ様々な論者において、詳述されておられるが、重要な論点と思料さ

---

れるため改めてとりあげたい。なおこの論点に言及する論稿については紙幅の関係で紹介を省略せざるを得なかった。

- 4 増田英敏 TKC 税研情報 2020.4 第 143 回 TKC 租税判例研究会実施結果報告  
その 1 10 頁
- 5 大阪地裁平成 28 年 8 月 26 日判決(税資 266 号順号 12896)
- 6 金子宏 『租税法(第 24 版)』971 頁(弘文堂 2021 年)
- 7 首藤重幸 『最新租税基本判例 70』298 頁(ZEIKEN-2019.11 No.208)
- 8 国税通則法施行令 6 条 1 項 5 号の理由を同法 71 条 1 項 2 号の更正の理由から  
除外する旨規定する国税通則法施行令 30 条及び 24 条 4 項は、同法 71 条 1 項  
2 号の委任の範囲を逸脱するものかの判断を示したものとして、前掲注(5)。
- 9 品川芳宣 『国税通則法の理論と実務』335 頁 ぎょうせい平成 29 年  
10 前掲注(5)
- 11 池原桃子 法曹時報 75 巻 10 号 125 頁 最高裁判所判例解説/民事関係 18  
162 頁
- 12 興津征雄 民商法雑誌 158 (3) 2022.8 682 頁