

相続税法における遺産分割成立後の更正の請求と取消判決の拘束力

【文献種別】 判決／東京地方裁判所

【裁判年月日】 平成30年1月24日

【事件番号】 平成28年（行ウ）第344号

【事件名】 相続税更正処分等取消請求事件

【裁判結果】 容認

【参照法令】 相続税法32条1号・35条3項・55条、国税通則法（平成24年改正前）23条1項、同法（現行）23条2項、同法（平成24年改正前）70条、同法（現行）71条

【掲載誌】 判例集未掲載

LEX/DB 文献番号 25550456

事実の概要**1 本件事案の前提となる前訴判決**

平成16年2月に死亡した被相続人の相続財産につき（本件相続という）、その子である7人の相続人の中での遺産分割前に、相続人の一人の長男X（原告）は、本件相続について相続税法55条（未分割遺産に対する課税）により民法の法定相続分の割合（7分の1）に従って財産を取得したものと、課税価格22億円、納付すべき税額10億円とする相続税の申告を同年12月におこなった（この申告を当初申告といい、税額等は事案の理解の簡明化のため億円単位以上の額のみを表示する）。本件相続における遺産の中で評価額において多くの割合を占めるA社株とB社株（ともに取引相場のない株式）のうちA社株の相続税評価は、A社・B社間の株式持ち合いの故に課税遺産総額に大きな影響を及ぼすものであったが、当時の財産評価基本通達189（平成25年5月改訂前のもの）は、株式の総資産に占める割合が高い会社（25%以上）を株式保有特定会社として、相続税評価を純資産評価方式又はS1＋S2方式によるべきものとしていたため、当初申告でXは、その規定に従いA社株をS1＋S2方式で評価していた。

Xの当初申告に対して甲税務署長は平成19年2月にA社・B社間の持ち合い株の評価が誤っていると課税価格41億円、納付すべき税額19億円とする更正処分をおこなった。かかる増額更正処分に対する取消訴訟において、東京地裁（東京地平24・3・2判時2180号18頁）は、A社を株式保有特定会社に該当するものとは認めないとして、A社株は類似業種比準方式により評

価すべきとし、そうするとXの税額は申告税額の10億円を下回るため、申告税額を超える部分の更正処分を取り消し、東京高裁（東京高判平25・2・28税資263号順号12157）も被告の控訴を棄却して判決は確定した。なお、A社株を類似業種比準方式により（正しく）評価することを基礎にすれば、Xの納付税額は当初申告税額の10億円よりも低額（税額7億円）になるが、更正の請求はなされていなかったことから、裁判所は当初申告税額10億円を下回る部分の税額を取り消すことはなかった。

2 本件事案

平成26年1月になされた遺産分割により、XはA社株及びB社株の7分の6を取得することになった。この遺産分割を理由として、Xは平成26年5月に相続税法（以下、法とのみ表記）32条1号（更正の請求の特則）に基づき、課税価格9億円、納付すべき税額4億円とする更正の請求をおこなった。この更正の請求で税額が大幅に減っているのは、前訴判決が認定した評価方式でA社株及びB社株を評価したことによる。このXの更正の請求に対して甲税務署長は平成26年11月12日、更正すべき理由がない旨の通知をおこなうとともに、同じくXに対して法35条3項（更正・決定の特則）に基づき課税価格49億円、納付すべき税額23億円とする増額更正処分をおこなった。この本件増額更正処分の理由は、法32条1号による更正の請求においては当初申告における株式の評価の誤りにかかわる是正を求めることはできず、株式評価額は当初申告の額で固定されるのであるから、それを適用するというものであった。

Xは、遺産分割後のXの相続株式の相続税評価

を、前訴取消訴訟において裁判所が認定した（正しい）株式評価方法と一株の評価額に基づき算定すべきとして、本件増額更正処分の取消しを求める訴えを提起した。この取消訴訟において東京地裁は、前訴取消判決の拘束力に着目してXの請求を認め、本件増額更正処分を取り消した（控訴中）。

判決の要旨

1 法32条1号等の趣旨

イ) 民法の法定相続分による割合で財産を取得したもとして課税価格を計算して相続税の申告をおこなう未分割遺産につき、その後におこなわれた遺産分割によって「財産の取得状況が変化し、申告又は従前の更正処分に係る課税価格及び相続税額が過大となった場合には、国税通則法23条1号の特則として」、法32条1号で後発的事由に基づく更正の請求を認めたものと解される。

この更正の請求においては、「原則として、遺産分割によって財産の取得状況が変化したこと以外の事由、すなわち、申告又は従前の更正処分における個々の財産の価額の評価に誤りがあったこと等を主張することはできない」。法32条1号に基づく更正の請求のさいの「課税価格の算定の基礎となる個々の財産の価額は、まずは申告における価額となるべきであり、また、その後に変更処分があった場合で、申告における価額のうち、当該更正処分によって変更された価額があるときには、その価額を基礎にすべきであると解される」。

ロ) この法32条1号の更正の請求に基づく減額更正処分により、その余の相続人の当初の課税価格及び相続税額に変動が生じることになる場合、法35条3項は当該相続人に対して更正処分をするとの定めをおいているが、この更正処分のさいの課税価格の算定の基礎となる財産の評価については、上記の法32条1号のそれと同様に解すべきである。

2 取消判決の拘束力

イ) 前訴判決で「争点となった個々の財産の評価方法ないし価額に係る認定・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に係る認定・判断に、判決主文が導き出されるのに必要な事実認定及び法律判断として、行政事件訴訟法33条1項所定の拘束力が生じているという

ことができる」。

ロ) 後の法32条1号に基づく更正の請求又は同35条3項に基づく更正処分に係る事件についても、それが「同一の被相続人から相続により取得した財産に係る相続税の課税価格及び相続税額に関する事件であることに変わりがない以上、行政事件訴訟法33条1項にいう『その事件』として、上記の拘束力が及ぶものと解するのが相当である」。

ハ) 前訴取消訴訟の対象となった従前の更正処分につき、「その際の評価方法ないし価額が前訴判決によって変更されるに至った個々の財産については、行政事件訴訟法33条1項所定の拘束力により、法32条1号の更正の請求をうけての減額更正処分、そして、これに対応するものとしての同35条3項による更正処分にあたっては、課税庁は同判決における評価方法ないし価額を基礎として課税価格を算定しなければならないというべきである」。

ニ) 更正の請求におけるB社株の相続税評価が前訴判決中での認定よりも低額になっている点については、拘束力は前訴判決の「説示における評価方法に基づいた正しい計算による金額について生ずるといふべきであるから」、更正の請求のさいの額をもってB社株の価額とするのが相当である。

3 以上のことからすれば、本件更正処分は原告の主張する納付すべき税額を超える部分について違法な処分として取消しを免れない。

判例の解説

一 本件判決の意義

未分割遺産の相続税申告に係る財産状況が、その後の遺産分割により変化した場合、法32条1号に基づく更正の請求において、この当初申告における財産評価に誤りがあったことを主張できるかについては、それを消極に解する判例がいくつか存在する（後述）。しかし、本件のような前訴取消訴訟で更正処分が取り消されたさい、当初申告における評価が誤りであることを前提に、判決理由で正しい評価方法を認定して、それにより本来納付すべき税額が当初申告税額を下回るとしている場合にも、法32条1号の更正の請求においてその判決理由で認定された評価方法の適用を主張できないかについては、これに関する判例も学

説も存在してこなかった。このような経緯をもつ法 32 条 1 号による更正の請求において、行政事件訴訟法（以下、行訴法）33 条 1 項の定める取消判決の拘束力によって当初申告とは異なる評価の適用を主張できるものと判断した最初の判例である点に、本判決の意義がある。それと同時に、取消判決の拘束力の法的性格と効力の範囲については学説においても様々な考え方があり、本判決は行政訴訟一般における取消判決の拘束力の議論にも一石を投じるものとなる。

二 取消判決の拘束力

行訴法 33 条 1 項は「処分又は裁決を取り消す判決は、その事件について、処分又は裁決をした行政庁その他の関係行政庁を拘束する。」として取消判決の拘束力の定めをおいている。この拘束力が生ずるのは、判決の主文に含まれる判断を導くために不可欠な理由中の判断であり、法的判断のみならず事実認定に及ぶが、判決の結論と直接に関係しない傍論や要件事実を認定する過程における間接事実についての認定には拘束力は生じないとされる（宇賀克也『行政法概説Ⅱ』（有斐閣、2006 年）238 頁）。

本件判決は、前訴で「争点となった個々の財産の評価方法ないし価額に係る認定・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に係る認定・判断」に拘束力が生じていると判示している。判決での税額の判定に拘束力が生じるかについては疑問とする議論もあるが、前訴での更正処分の取消しを導くために不可欠の理由中の判断となった「個々の財産の評価方法に係る認定・判断」について拘束力が生じることには疑いのないところであろう。この認定が基礎となっていなければ、前訴において、増額更正処分のうち当初申告税額を超える部分をすべて取り消すことは導きえないものであることは明らかである。なお、このような評価方法に係る認定・判断は、定性的なものであって金額的に可分なものではないから、増額更正処分のうち当初申告税額を超える部分を取り消すため必要な範囲でのみ拘束力があるというようなことは考えられない。例えば、類似業種比準方式だと 1 株 100 円で、S 1 + S 2 方式だと 1 株 300 円というときに、増額更正処分のうち当初申告税額を超える部分を取り消すためには 1 株 200 円以下であることが示せば十

分だからといって、類似業種比準方式が正しい評価方法であるという判断のうち、1 株 200 円以下に相当する部分だけについて拘束力が生ずるといようなことは考えられず、類似業種比準方式が正しい評価方法であるという判断自体に拘束力が生じることになる。

この拘束力により、課税庁は、前訴判決で認定された A 社株の相続税評価について類似業種比準方式と異なる方法を基礎とすることはできない。ただし、行訴法 33 条 1 項が「その事件」について拘束すると規定することから、前訴判決の拘束力は、未分割遺産の状態での財産評価に限定されるものであり、分割後の更正の請求や更正処分には関係しないとする反論も考えられる。この点については、分割後における段階での課税庁による財産評価については、「同一の被相続人から相続により取得した相続財産に係る相続税の課税価格及び相続税額に関する事件であることに変わりがない」ことから、これに前訴判決の拘束力が及ぶとする本件判決の判断は妥当なものである。同一の被相続人からの相続に係る同一の相続税事案であるにもかかわらず、未分割遺産段階での相続財産の評価方法を示した判決内容だからといって、分割後の段階になれば課税庁は無視してよいということには当然なりえない。

三 拘束力と更正の請求の排他性

本件の未分割遺産についての相続税の当初申告から分割後の更正の請求・更正処分に至る過程において、法 32 条 1 号ではなく、国税通則法（以下、国通法）23 条による更正の請求によって当初申告額の課税価格と税額を減額させる可能性により、法 32 条 1 号による更正の請求で主張できる事由が制約されないか検討する必要がある。

たしかに、当初申告に対して増額更正処分がなされる前に、国通法 23 条 1 項（平成 24 年改正前）による更正の請求（改正前：法定納期限から 1 年）をもって前訴判決が認定した評価方法を基礎に減額更正処分を求めることは理論的には可能であるが、当時の判例・実務や財産評価通達 189（平成 25 年改正前）の存在といった状況から、これを選択しなかったことは無理からぬことであり、またこれを選択しなかったことが分割後の本件の検討に影響をあたえることはない。

いうまでもなく租税法主義のもとで、法の定

める以上の過大な税負担を求めることは許されず、過大な税負担が発生している場合には、それは是正されなければならない。しかし、税収の安定的で速やかな確保という公益性と税務行政の大量性という特徴のもとで、この是正の方法と期間につき一定の法制度的制限がおかれることにも合理性がある。しかし、租税法主義の観点からは、是正が原則であり、是正の制約は例外である。過大な税負担について租税法の定める是正方法につき、「法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある」場合には、租税法の定める以外の是正方法の存在を認めるべきとする最判昭39・10・22（民集18巻8号1762頁）には、更正の請求の排他性の硬直的運用を戒めるとともに、更正の請求の運用についても是正と制限における原則と例外の逆転的運用となるような事態の発生を戒める趣旨を読み取ることができる。本件において国通法23条1項による更正の請求は、法定納期限から1年の間理論的にはできたにしても、以上のような事情から、これがXの主張内容での法32条1号の適用を排除するものではない。

四 積極的な是正義務の有無との関係

本判決のように、前訴判決の拘束力により、前訴判決が認定した評価方法による評価を法32条1号による更正の請求を受けての更正において適用することは、前訴判決の拘束力により、かかる評価に反した課税を是正する積極的な義務が課税庁にあることを前提としなければならないものであろうか。そのような積極的な義務の存在が前提であるとすれば、遺産分割により法32条1号の更正の請求がなされうる状態になる前は、減額更正に係る除斥期間によりそのような是正はなされなかったのに、遺産分割によりそのような是正義務が同号に基づき生ずるのはおかしいとも考えられないわけではない。

しかし、前訴判決が認定した評価方法による評価を法32条1号による更正の請求を受けての更正において適用することは、是正のための是正ではなく、遺産分割により変化した遺産取得状況に応じて課税を調整する（そして、それは同号に基づき遺産分割により必要となるものである）中で、誤った評価の適用を排除することによって、積極的な是正義務の存在を前提としなければ行政庁の義務

となりえないものではない。たしかに、誤った評価の適用の排除によって、かかる評価に基づく過大な税負担は是正されるが、それは遺産分割により変化した遺産取得状況に応じた課税の調整の中で、誤った評価の適用を排除した結果に過ぎない。このことは、一般的に法32条1号に規定される更正事由の有無の判断において、課税要件に係る事実全体を見直すことは予定されていないと解されていることと区別できる。課税庁は、かかる更正事由の有無の判断において、課税要件に係る事実を積極的に見直さなくてもよいが、前訴判決において正しい評価が認定されているのであれば、それに拘束され、それに反する評価の適用は許されないのであって、そのような解釈が積極的な評価是正義務の存在を前提とすることはない。

したがって、課税庁における評価是正義務の有無に関係なく、前訴判決の拘束力により、法32条1号の更正の請求を受けての更正においては、前訴判決の認定した評価方法を適用する必要がある。

五 未分割遺産の分割後の更正の請求の制限

本判決が、法32条1号の更正の請求では遺産分割で財産の取得状況が変化したこと以外の事由を主張できないとしている点は、相続税の特殊な税額計算方法に影響されて相続税を遺産税的に考えているのではないかとの疑念を生じさせる。

本判決と同様な見解を示す判例が存在するが、それらは未分割遺産の分割後の更正の請求の段階で、遺産を構成する貸付金がすでに相続開始の段階で回収不能であったとして当初申告に誤りがあったと主張するものや（東京地判平9・10・23税資229号125頁）、未分割遺産に含められた債券が遺産を構成しないとする主張が判決で退けられた相続人が、同一の債券は遺産を構成しないとする判決を得て減額更正処分を受けた他の相続人の、当該判決の拘束力を主張して更正の請求を求めた事案（神戸地判平24・7・31税資262号順号12015）である。これらは、少なくとも本件のような相続財産の評価方法につき前訴判決の拘束力が生じている事案ではない。上記の判例は、未分割遺産に関する当初申告の誤りを分割後の更正の請求で主張できるかを検討するに値する、先例としての意義をもつ事案ではい。