

相続税法における遺産分割成立後の更正の請求の意義**【文献種別】** 判決／最高裁判所第一小法廷**【裁判年月日】** 令和3年6月24日**【事件番号】** 令和2年（行ヒ）第103号**【事件名】** 相続税更正処分等取消請求事件**【裁判結果】** 原判決変更**【参照法令】** 相続税法（平成18年改正前）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・70条**【掲載誌】** 裁時1771号1頁

◆ LEX/DB 文献番号 25571598

早稲田大学名誉教授 首藤重幸

事実の概要**1 本件取消訴訟の提起**

平成16年2月に開始された相続の遺産分割につき、相続人間の合意が成立せず、相続税法（以下、「相法」と表記）55条の未分割遺産の課税の定めに従って同年12月に期限内申告がなされた（以下、「当初申告」という）。相続人の一人であるX（被相続人の長男）の当初申告における課税価格は約22.6億円で納付税額は約10.7億円であった。その後、平成26年1月に遺産分割協議が成立し、7人の相続人の一人であるXは、分割された相続財産の課税価格が当初申告におけるものと異なることとなったとして、同年5月に相法32条1号（現行同条1項1号であるが、本稿では「相法32条1号」と表記する）にもとづく更正の請求（以下では、「本件更正の請求」という）をおこなった。これに対してK税務署長は、更正すべき理由がない旨を通知するとともに、相法35条3項1号にもとづく更正処分（以下、「本件増額更正」という）をおこなった。これに対して、Xは、更正すべき理由がない旨の通知処分の取消しと増額更正処分の取消しを求めて取消訴訟（以下、「本件取消訴訟」という）を提起した。本件訴訟における最高裁への上告に至るまでの経緯は、以下のようなものである。

2 前訴取消訴訟判決

当初申告での相続人らに対してK税務署長は、平成19年2月に更正処分をおこなった。更正理由は、相続財産中の取引相場のない株式であるA社株を相続人らは類似業種比準方式で評価してい

る（1株1万1185円）が、A社株は財産評価基本通達189（平成25年5月改訂前のもの）により「株式等保有特定会社の株式」に該当するものであるから「S1 + S2」方式で評価すべきものである（1株1万9002円）というものである。この更正処分でのXについては、課税価格を約41.2億円、納付すべき税額は約20億円とされていた。これに対してXを含む相続人らは、A社株は株式等保有特定会社の株式に該当しないとして、この更正処分の当初申告における申告税額を超える部分の取消しを求めて取消訴訟を提起した。

この取消訴訟（以下、「前訴取消訴訟」という）においては、東京地裁（東京地判平24・3・2判時2180号18頁）と、その控訴審である東京高裁（東京高判平25・2・28税資263号順号12157（確定））は、ともに相続人らのA社株が株式等保有特定会社の株式に該当しないと主張を認め、当初申告での申告税額を超える部分の更正処分を取り消した。判決は、その判決理由中でA社株の正しい評価方法を示したうえで、A社株の評価額（4653円）を認定し、これにもとづけば相続人各人の納付すべき相続税額は当初申告よりも低い額になるが、訴訟で相続人各人が求めているのは当初申告額以上の部分の更正処分であるから、当初申告額を超える部分を取り消すものとした。

このA社株の正しい評価方法が、前訴取消訴訟の判決理由中で示されたことで、この点に取消訴訟における判決の拘束力（行政事件訴訟法33条）が生じると考えられ、遺産分割が成立した後の更正の請求の拒否通知、さらには増額更正にかかる本件取消訴訟において、その拘束力の意義や範囲

等が問題とされることになった。

3 遺産分割の成立後の経緯

(イ) 更正の請求 平成 26 年 1 月の遺産分割の成立により、X の前訴取消訴訟で相続税評価が問題とされた A 社株の取得分は、未分割時の 7 分の 1 から 7 分の 6 に増加した。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 32 条 1 号の更正の請求の特則にもとづき、X の相続税につき課税価格約 9 億円、納付すべき税額約 4 億円とする更正の請求をおこなった。遺産分割によって X が A 社株の大部分を取得することになったにもかかわらず、この更正の請求における課税価格が大幅に減少しているのは、前訴取消判決がその理由中で示した正しい評価方法として認定した株式の評価方式で A 社株を評価したことによるものである。

(ロ) 課税庁の対応 X の更正の請求に対して K 税務署長は平成 26 年 11 月、更正すべき理由がない旨の通知（以下、「通知処分」という）をおこなうとともに、X に対して相続税法 35 条 3 項（更正・決定の特則）にもとづき課税価格約 49 億円、納付すべき税額約 23 億円とする本件増額更正をおこなった。本件増額更正の理由は、相法 32 条 1 号の更正の請求では「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、遺産分割成立後の X の相続株式の相続税評価を、前訴取消訴訟で裁判所が認定した（正しい）株式評価方法と一株の評価額にもとづき算定すべきとして、約 4 億円を超える部分につき、本件の通知処分と本件増額更正の取消しを求める訴えを提起したのが、本件取消訴訟である。

4 本件取消訴訟の下級審判決

この本件取消訴訟において東京地裁は、相法 32 条 1 号の更正の請求は、遺産分割によって財産の状況が変化したこと以外の事由を主張することは許されないが、本件増額更正処分は前訴取消訴訟判決の理由中で示された株式の評価方法・価額等についての判断に拘束される（行政事件訴訟法 33 条）として X の請求を認め、納付すべき税額として更正の請求で主張した約 4 億円を超える部分の本件増額更正処分を取り消した（東京地判平 30・1・24 判タ 1477 号 155 頁）。控訴審の東京高裁（東京高判令 1・12・4 税務訴訟資料 269 号

順号 13350）も、基本的には上記の東京地裁と同様な考え方から X の請求を認めた。このことから、国側が上告に及び、従来から論争のある相続税法 32 条 1 号（現行 1 項 1 号）の理解につき、最高裁の判断が示されることになった。

判決の判旨

原判決変更。

1 相続税法 32 条 1 号等の趣旨

相法 32 条 1 号及び 35 条 3 項 1 号は、相法 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、相続人間の税負担の公平を図る趣旨から、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、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。

2 後発的事由以外の事由の主張制限

相法 32 条 1 号の規定による更正の請求においては、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。また、課税庁は、相法 35 条 3 項 1 号の規定による更正においても、同様に、上記の評価の誤りを是正することはできず、上記の一旦確定していた相続税額の算定基礎となった価額を用いることになる。

3 取消判決の拘束力の限界

相法 55 条に基づく申告の後にされた増額更正処分の取消訴訟において、個々の財産につき上記申告〔当初申告：筆者注〕とは異なる価額を認定した上で、その結果算出される税額が上記申告に係る税額を下回るとの理由により当該処分のうち上記申告に係る税額を超える部分を取り消す旨の判決が確定した場合には、当該判決により増額更正処分の一部取消しがされた後の税額が上記申告における個々の財産の価額を基礎として算定され

たものである以上、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法 32 条 1 号の規定による更正の請求に対する処分及び相法 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。

4 結論

以上、本件〔増額〕更正処分では前件判決に示された本件各株式の価額や評価方法を用いて税額等の計算をすべきものとはいえず、本件申告〔当初申告〕における本件各株式の価額を基礎として課税価格及び相続税額を計算することとなるから、本件〔増額〕更正処分は適法である。

判例の解説

一 最高裁判決の意義

本件最高裁判決は、従来から議論のあった相法 32 条 1 号による更正の請求が許容される範囲につき、「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ない」とする、最高裁として初めての判示をした点に意義がある。

しかし、相法 32 条 1 号は、遺産の未分割状態でなされた当初申告段階での個々の相続財産の評価の誤りを、分割成立後の更正の請求をおこなう理由にできないと明示的に規定しているわけではない。それゆえ、いかなる条文解釈で、この更正の請求の制限を説得的に導くのが問題となるが、その点について本件最高裁判決は明確な根拠を示しているとはいえず、結論のみを宣言している印象を与える。

二 国税通則法による更正の請求

当初申告での評価の誤りを、通常更正の請求に関する国税通則法（以下、「国通法」という）23 条 1 項の定めの特則とされる相法 32 条 1 号の更正の請求の理由としては認めないとするとしても、もちろん、国通法 23 条 1 項の更正の請求の理由（課税標準や税額の計算が法律の規定に従っていなかったこと、または計算に誤りがあったことで税額を過大に申告）とすることはできる。本件は平成 23 年国通法改正前の事案であるから、更正の請求は法定納期限から 1 年以内、課税庁による通常更正期限は 3 年以内という期間制限のもと

にあった。上記の事実の概要からも理解されるように、前訴取消訴訟判決により当初申告での評価の誤りを X が認識した時点では、この請求の期間制限を徒過していた。同判決で自らの申告における評価の誤りを認識したという点では、判決確定後の 2 か月以内での後発的理由による更正の請求を定める国通法 23 条 2 項 1 号の更正の請求の理由（判決により、税額計算の基礎と異なる事実が確定）には該当するようにも考えられるが、本件のような評価の誤りは税額計算の基礎と異なる事実とは理解されておらず、後発的理由による更正の請求も認められない。

このように、本件事案の場合、国税通則法の更正の請求による当初申告での評価の誤りの是正の途は完全に閉ざされている状況にある。

三 法定相続分課税方式と更正の請求の制限

最高裁判決は、当初申告段階での評価の誤りを更正の請求の理由にできないとの結論の論拠を判決文上では明示的には示していないように見えるが、その結論の基礎には現行相続税法が採用する「法定相続分課税方式」があるように思われる。

相続税法においては、その昭和 25 年の全文改正のさい、シャープ勧告に基づき従来の遺産課税方式が、担税力に応じた課税という応能負担原則に、より適合するとして遺産取得課税方式に変更された（遺産取得税体系の採用）。その後、相続人ごとに、相続によって取得した財産につき個別的に課税価格・税額を算出する課税方式を純粋に適用することによる問題¹⁾が指摘され、昭和 33 年の改正により、「法定相続分課税方式」とよばれる課税方式が採用された。これは、遺産分割の前後で課税価格の合計額及び相続税の総額が原則として一定となるという特徴を有するものである。遺産分割後の更正の請求は、この「法定相続分課税方式」の制度趣旨に反しない範囲内で認められるという考え方（体系的解釈）がありえよう。最高裁が相法 32 条 1 号の意義を「相続人間の税負担の公平を図る趣旨から」として、相続人間の相互の公平のみを強調し、各相続人の正しい担税力に応じた課税価格と税額の修正（増減）という点に言及していないことに着目すれば、基本的には、ここで確認した意味での法定相続分課税方式を根拠に、当初申告における評価の誤りは更正の請求の理由にならないとしているようにも評価で

きる。

しかし、例えば未分割遺産の相続税申告段階では適用が認められていない「小規模宅地等の特例」（特措法 69 条の 4 第 4 項）が、分割成立により認められたという場合（同条第 5 項）、それに相応して課税価格の総額が圧縮され、遺産分割の前後で課税価格の合計額及び相続税の総額が原則として一定となる「法定相続分課税方式」の制度趣旨に反する結果が生じる。このような結果は、遺産分割の成立によって認められる「配偶者に対する相続税額の軽減特例」（相続税法 19 条の 2）でも生じるといえる。このことから、当初申告段階での評価の誤りを、更正の請求の理由から排除する根拠を「法定相続分方式」を採用する現行相続税法の体系的思考のみからは十分に説明できない。

そこで、最高裁は、実際には「法定相続分課税方式」を根拠にしなが、これを明示せず、相法 32 条 1 号の意義を、単に遺産分割による各相続人の取得財産の変動という相続税特有の「後発的事由」に相続人間の公平の確保という観点から対応するためのものとしたのであろう。これによって、分割後の小規模宅地の特例の適用による課税価格の合計額の変動は、遺産分割によって生じるものであり、遺産分割前の評価の誤りを修正することは遺産分割によって生じるものではないとの議論が可能となる。

四 判決の拘束力と更正の請求

遺産分割成立後の更正の請求に関連して、当初申告の基礎とした課税価格の合計額の計算過程での貸付金の過大計上²⁾や被相続人の債務の計上漏れ³⁾を遺産分割成立後の更正の請求において主張できるかなどが裁判で争われた事例がある。このような種類の当初申告の段階での評価の誤りを、相法 32 条 1 号の更正の請求によって無制限に修正できるとなれば、この手法の利用可能性を残すために、あえて遺産を未分割にしておいての申告が多用される危険性があり、本件最高裁判決はこれを危惧したのかもしれない。そのうえに、遺産分割の成立までに長期間を要する場合もあることを考えれば、税務当局の事務負担の増大の抑制の観点からしても、最高裁の判断に理解できる点がある。しかし、当初申告での誤りの相法 32 条 1 号の更正の請求による修正を、裁判所が判決中で明確に誤りを認定した場合に限定すること

で、このような危険性は生じないと思われる。本件事案の下級審判決は、この危険性等の抑制（公益）と納税者の正しい担税力に応じた租税負担の実現（租税正義の実現）という 2 つの課題を同時に実現するために、前訴取消訴訟における判決の拘束力の及ぶ範囲内でのみ評価の誤りを更正の請求の理由にすると判示したものと思われる。

五 おわりに

裁判所が遺産未分割の当初申告段階での相続財産の評価方法が誤っていると判示して確定しているにもかかわらず、分割成立後の更正の請求や更正においては、この誤った評価方法の使用を強制することが、どの範囲まで許されるかが本件の焦点である。遺産分割後の更正の請求で、分割前の当初申告での評価の誤りの是正に一定の制限を設けることには合理性がある。しかし、国税通則法による更正の請求が不可能という客観的状况があるなかで、同法による更正の請求しか認めないとの結論に至る本件最判には賛成しがたい。また、最判は条文解釈の説得的論拠を示しているとはいえない。遺産分割後の更正の請求制度を利用できない単独相続や遺産分割が法定納期限内に成立した場合等との不公平、分割後の課税価格の計算に分割前の誤った評価方法を使用せよとするものの今後の遺産分割協議制度への影響等、考慮したであろう問題点にも判決上で言及すべきである。

本件最判の考え方で本件のような事案を更正の請求と更正の期限が 5 年に延長された現時点に引き直せば、（幸運にも）相続税の法定納期限から 5 年以内に正しい評価方法を示した前訴判決が確定すると、国通法上の通常の更正の請求による当初申告での評価の誤りの是正を経たうえで、相続税法上の分割後の更正の請求が可能となるが、（不運にも）判決確定がその 5 年を経過していれば、当初申告での誤った評価のままでの分割後の更正の請求しか認められないということになる。

●—注

- 1) この問題については、金子宏『租税法〔第 3 版〕』（弘文堂、2019 年）693 頁参照。
- 2) 東京地判平 9・10・23 税資 229 号順号 125。
- 3) 神戸地判平 14・10・28 税資料 252 号順号 9221。この判決の意義については、島津留利子「遺産分割によって課税価格の合計額に変動がある場合の相続税」税大論叢 51 号（2006 年）240 頁以下参照。