

実務研究

日本税務会計学会
令和4年6月 月次研究会



守田 啓一〔日本橋〕

未分割遺産の分割と更正の請求 —令和3年6月24日最高裁判決を題材として—

1. はじめに

納税者が申告した内容について誤りがあり、税額が減少する場合等についての救済措置として「更正の請求」がある。

国税通則法による更正の請求期間が経過している場合であっても、行政事件訴訟法により更正の請求の対象となるかが争われた。

2. 経緯

相続税の更正処分に対して提訴した判決に当初申告を大幅に下回る同族会社の株式の評価が含まれていたこと（前件判決）から遺産分割が成立したとして、江東東税務署長に対し相続税法32条1号に基づき、本件各株式の価額が前件判決で認定された額と同額であることを前提に更正の請求をした。これに対し、同税務署長は、本件各株式の価額は相続税申告における額とは相違するとして、

3. 最高裁までの判断

(1)東京地方裁判所 平成30年1月24日判決 納税者勝訴
(2)東京高等裁判所 令和元年12月4日判決 納税者勝訴
(3)最高裁判所（第一小法廷）令和3年6月24日判決

4. 地裁判決の要旨

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上、

「最高裁昭和63年（行ツ）第10号平成4年4月28日第三小法廷判決・民集46巻4号245頁参照」、後の相続税法32条1号に基づく更正の請求又は同法35条3項に基づく更正処分に係る事件についても、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と変わりがなく、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。従前の更正処分について、争点となり、その評価方法ないし価額が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、課税庁において、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ぬものというべきである。

5. 高裁判決の要旨

前件判決の判断のうち、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判断に拘束力が生じ、課税庁において、前件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ぬものというべきである。そうすると、相続

6. 最高裁判決の要旨

相続税法32条1号の規定による更正の請求においては、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するのが相当である。また、課税庁は、相続税法35条3項1号の規定による更正においては、同様の誤りを是正することはできず、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ものと解するのが相当である。

7. まとめ

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示された価額や評価方法をを用いて相続税法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。

そうすると、上記の場合においては、当該判決の個々の財産の価額や評価方法に関する判断部分について拘束力が生ずるか否かを論ずるまでもなく、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に際し、当該判決の拘束力によって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の計算をすべきものとはいえず、本件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、本件更正処分は適法である。

(1)前件判決（東京高裁平成25年2月28日TAINSC01DZ263-12157）の効果
平成25年5月27日以後の相続から財産評価基本通達189(2)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が「25%以上」から「50%以上」に改正になった。
(2)全ての判決に共通するもの
① 国税通則法23条1項1号 期限経過により採用することはできない。
② 相続税法32条1号に基づく更正の請求 相続税法32条1号に基づく更正の請求を主張することはできない。
③ 「判決」の範囲 主文が導き出されるのに必要な事実認定及び法律判断（理由中の判断）について生じるものと解される。よって、「主文」のみならず、主文を導いた事実認定及び法律判断も判決に含まれることとなり、本件においても、株式の評価も「判決」に含まれることになる。

たことは、主張できない。
(3)行政事件訴訟法33条1項にいう「その事件」
① 地裁・高裁 「その事件」に該当し、拘束力がある。
② 最高裁 「その判決の拘束力によってその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とはない。」と判示し、拘束力はあるが、課税庁に義務はないと判示している。

8. おわりに

本事案については、国税通則法による更正の請求期限が経過していなければ、認められたであろうと思われる。相続税法には国税通則法による更正の請求の他に、「相続開始から10年」という期限が設けられた。この規定により、遺産分割（遺産分割調停・遺産分割の審判を含む）が促進される可能性が高くなると思われる。