

■ Article ■
遺産分割の成立による更正の請求に対する処分等における評価誤りの是正の可否
～取消訴訟の拘束力は及ばないとして納税者が逆転敗訴～
令和3年6月24日最高裁判決（破棄自判）（確定）Z888-2365

税理士 依田 孝子

はじめに

納税者は、遺産分割が未了であったことから、相続税法 55 条に基づき相続税の申告をした後、取引相場のない株式の評価に誤りがあるとして、処分行政庁から更正処分を受けたため、その取消しを求めて出訴した。裁判所では、株式の評価方法及び価額を認定し、更正処分のうち申告に係る納付すべき税額を超える部分を取り消し、訴訟は納税者勝訴で確定した。本稿では、その後、遺産分割が成立したとして、相続税法 32 条 1 号（現行 32 条 1 項 1 号）の規定による更正の請求を行った場合、その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際、取消判決の拘束力によって、確定判決に示された個々の財産の価額等を用いて税額等の計算ができるか否かが争われた最高裁判決を紹介する。

I 事案の概要

1 事実関係等の概要

① 相続税の申告

被上告人は、平成 16 年 12 月 27 日、被上告人の母が同年 2 月 28 日に死亡したことにより開始した相続に係る相続税について、共同相続人であるきょうだい 6 人と共に申告（本件申告）をした。本件申告においては、遺産分割が未了であったため、相続税法 55 条により法定相続分（各 7 分の 1）に従って財産を取得したものとして課税価格の計算がされ、被上告人の課税価格は 22 億 6374 万 4000 円、納付すべき税額は 10 億 7095 万円とされた。

② 前件訴訟の提起

江東東税務署長が、平成 19 年 2 月 13 日、被上告人に対し、株式の一部の価額が過少であるなどとして増額更正処分をしたことから、被上告人は、平成 21 年 1 月 21 日、東京地方裁判所に対し、被上告人の異議申立てを受けて東京国税局長により一部が取り消された後の上記増額更正処分のうち納付すべき税額が本件申告に係る納付すべき税額（10 億 7095 万円）を超える部分の取消しを求める訴えを提起した。なお、江東東税務署長は、平成 23 年 2 月 28 日、被上告人に対し、課税価格を 40 億 6089 万円、納付すべき税額を 19 億 7000 万 9300 円として、上記の東京国税局長による一部取消し後の増額更正処分の一部を更に取り消す減額更正処分（前件更正処分）をした。

③ 前件判決の確定

東京地方裁判所（平成24年3月2日東京地裁・TAINSコード：Z262-11902）は、前件更正処分のうち納付すべき税額が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た。東京高等裁判所（平成25年2月28日・TAINSコード：Z263-12157）は、上告人の控訴を棄却する旨の判決を言い渡し、同判決は確定した。

前件判決は、財産評価基本通達（評価通達）における株式保有特定会社に関する判定基準の一部について合理性を認めることはできず、そのことを前提とするとA社が株式保有特定会社に当たるとは認められないから原則的な評価方法である類似業種比準方式により評価すべきものとした上で、A社株式の価額を1株当たり4653円、B社株式の価額を1株当たり3万1189円（ただし、説示を前提に正しく計算した場合の価額は1株当たり1万9132円）とそれぞれ認定した。その結果、被上告人の納付すべき税額（8億7873万3800円）は本件申告に係る税額を下回ることから、前件更正処分のうち本件申告に係る税額を超える部分が取り消された。

④ 評価通達189(2)の改正

国税庁長官は、前件判決を受けて、評価通達における株式保有特定会社に関する判定基準の一部（大会社の株式保有割合）を改正し、平成25年5月、これを公表した。

⑤ 遺産分割調停の成立

本件相続に係る遺産分割申立事件について、平成26年1月16日、東京家庭裁判所において調停（本件調停）が成立し、被上告人は、本件各株式につき各銘柄の7分の6を取得した。

⑥ 相続税法32条1号の規定による更正の請求

被上告人は、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9億6080万5000円、納付すべき税額を4億4199万400円として、相続税法32条1号の規定による更正の請求をした。

その際、被上告人は、本件各株式の価額を前件判決において認定された価額と同額（A社株式の価額を1株当たり4653円、B社株式の価額を1株当たり1万9132円）として、税額等の計算をした。

⑦ 本件通知処分及び相続税法35条3項1号に基づく更正処分

江東東税務署長は、平成26年11月12日、被上告人に対し、更正の請求のうち株式の価額の減額を求める部分は、本件申告における株式の価額に係る評価の誤りの是正を求めるものであり、相続税法32条1号の規定する事由に該当しないこと等を理由として、更正をすべき理由がない旨の通知処分（本件通知処分）をするとともに、被上告人のきょうだい2名の相続税法32条1号の規定による更正の請求に係る各減額更正処分に伴い、被上告人の本件申告に係る課税価格及び相続税額が本件調停により遺産分割が行われたことを基礎として計算した場合における課税価格及び相続税額と異なることとなるとして、同法35

条3項1号に基づき、課税価格を49億410万9000円、納付すべき税額を23億2567万1800円とする増額更正処分（本件更正処分）をした。本件通知処分及び本件更正処分においては、本件各株式の価額を本件申告における価額と同額（A社株式につき1株当たり1万1185円、B社株式につき1株当たり2万1109円）として税額等の計算がされた。

2 原審の判断

原審（令和元年12月4日・TAINSコード：Z269-13350）は、上記事実関係等の下において、要旨次のとおり判断して、本件通知処分に係る請求及び本件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の取消請求を認容した。

前件判決は、遺産である本件各株式のうちA社株式及びB社株式の評価方法について判断し、それをを用いるなどして算出した本件各株式の価額を基礎として課税価格及び納付すべき税額を計算して、前件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が違法であるとの判断を導いたものであるから、本件各株式の評価方法ないし価額に係る前件判決の判断に行政事件訴訟法33条1項所定の拘束力が生ずる。したがって、課税庁は、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当たり、前件判決における本件各株式の評価方法ないし価額を基礎として遺産分割後の課税価格及び納付すべき税額を計算しなければならない。

II 最高裁の判断

1 相続税法32条1号の規定による更正の請求と評価誤りの是正

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。その趣旨は、相続税法55条に基づく申告等により法定相続分等に従って計算され一旦確定していた相続税額について、実際に行われた遺産分割の結果に従って再調整するための特別の手続を設け、もって相続人間の税負担の公平を図ることにあると解される。

以上によれば、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、上記のとおり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。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ものと解するのが相当である。

2 前件判決の拘束力について

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。

そして、相続税法 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、前記 1 において述べたところに照らして、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。

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を計算すべき義務を負うことはないものというべきである。

3 本件更正処分等の適法性

以上説示したところによれば、本件更正処分がされた時点で国税通則法（平成 23 年法律第 114 号による改正前のもの）所定の更正の除斥期間が経過していた本件においては、江東東税務署長は、本件更正処分をするに際し、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。

4 本件通知処分の取消しを求める利益の有無

相続税法 55 条に基づく申告の後に遺産分割が行われた場合における特定の相続人による同法 32 条 1 号の規定による更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分と当該相続人に対する同法 35 条 3 項 1 号の規定による増額更正は、いずれも当該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を基礎としてされた同一相続人に対する処分であり、上記増額更正は、一旦確定していた税額を当該遺産分割が行われたことを理由に増額させて確定する処分であるから、当該遺産分割に伴い税額を減額すべき理由はないという上記通知処分の内容を実質的に包摂するものといえることができる。加えて、上記更正の請求がされているため、当該相続人は、上記増額更正の取消訴訟において、上記更正の請求に係る税額を超える部分の取消しを求めることが可能であると解される。そうすると、本件通知処分については、その取消しを求める利益はなく、本件訴えのうち本件通知処分の取消しを求める部分は不適法であるから、却下すべきである。

5 したがって、原判決中上告人敗訴部分は破棄を免れず、以上説示したところに従い、原判決を主文第 1 項のとおり変更することとする。

【コメント】

この事案の前件訴訟では、株式の評価について納税者勝訴の判決が出され、その判決より、評価通達の改正がなされた。その後、納税者は、前件判決の株式の評価を前提として、遺産分割の成立に基づく更正の請求を行ったが、最高裁は、相続税法 32 条（更正の請求の特則）1 号による更正の請求においては、相続税法特有の後発的事由以外の事由を主張することはできないから、評価誤りを請求の理由とすることはできず、課税庁も、国税通則法所定の除斥期間が経過した後は、その請求に対する処分で評価誤りの是正をすることはできないと判断した。なお、納税者は、前訴判決が確定した時に、更正処分の法定の制限期間が経過していたことから、評価通達改正に伴う更正の請求（通法 23②三、通令 6①五）をすることができなかった（平成 30 年 1 月 24 日東京地裁（TAINS コード：Z268-13116）の前提事実）。いずれにしても、問題が残る判決と思われる。

《関連ホームページ》

- T A I N S ホームページ <http://www.tains.org/>
- 裁判所ホームページ <https://www.courts.go.jp/index.html>

以上