

遺産分割成立後の相続税に係る更正の請求と 取消判決の拘束力の範囲 ～東京地裁平成 30 年 1 月 24 日判決～

執筆者：弁護士 公認会計士 北村 導人/ 弁護士 岡本 高太郎

June 2019

In brief

今回のニュースレターでは、相続税に関する遺産分割成立後の更正の請求（相続税法（以下「**相法**」といいます）32 条）の可否が争われた事案（以下「**本件**」といいます）につき、納税者が勝訴した、東京地方裁判所平成 30 年 1 月 24 日判決（以下「**本件判決**」といいます）を題材に若干の検討をします。

相続税法上、相続があった場合には、相続人には、相続開始があったことを知った日の翌月から 10 月以内に相続税の申告及び相続税を納付することが義務付けられています（相法 27 条 1 項、33 条）。しかしながら、かかる相続税の申告期限までに遺産分割が終了しない場合があります。そのような場合には、(a)一旦、未分割遺産について各共同相続人が民法の法定相続分に従って相続したものと、それぞれ相続税を申告・納付し、(b)遺産分割が終了したときに、(i)当初の相続税の申告における課税価格と(ii)遺産分割により実際に取得した財産に係る課税価格とが異なる場合は、後者(ii)を基礎として、納税者において相続税の修正申告若しくは（事由が生じたことを知った日から 4 月以内に）更正の請求をし、又は課税当局において更正等を行うことができるものとされています（相法 55 条、31 条、32 条 1 項柱書・1 号）。

本件では、まず、当初の相続税申告後、当該申告に係る相続財産の一部である株式の評価が過少であるとして更正処分がなされたため、当該処分の取消訴訟が提起されたところ、納税者勝訴の判決〔確定判決〕が下されました（以下「**前件判決**」といいます）。その後、納税者は、遺産分割が成立した後に、（遺産分割の内容並びに前件判決で示された株式の評価方法及び評価額に基づき）相続税法 32 条に基づき更正の請求を行いました。課税当局から更正の請求に理由がない旨の通知処分等がなされたため、その取消訴訟を提起しました。本件判決は、かかる取消訴訟に係るものであり、下級審裁判例ではあるものの、相続税法 32 条 1 項 1 号の事由に基づく更正の請求が認められる範囲や前件判決のような当初の相続税申告に係る確定判決がある場合の拘束力という重要な論点に関する判断を示すものであり、今後の相続税実務において参考になると考えられます。

In detail

1. 事案の概要

(1) 当初申告期限における申告と更正処分

本件で原告となる X は、平成 16 年 2 月に死亡した被相続人の相続人です（X を含む 7 人の相続人がいます）。X は、当該被相続人の死亡による相続（以下「**本件相続**」といいます。）後、遺産分割前に、相続税法 55 条に基づき、民法の法定相続分により資産を取得したものと課税価格 22 億 6000 万円、納付すべき税額を 10 億 7000 万円とする申告をしました（以下、当該申告を「**当初申告**」といいます。なお、申告額・税額につきましては 1000 万円未満の数は切り捨てます。以下同じ。）。相続財産のうち多くの部分を占めていたのは、A 社株式及び B 社株式ですが、大会社である A 社は、B 社の発行済株式総数の 83.8%を保有

し、B社は中会社ですがA社の発行済株式総数の74.7%の株式を保有しているという株式の持合関係にありました。当時の財産評価基本通達189は、株式が総資産に占める割合が25%以上となっている会社を「株式保有特定会社」として、その株式に係る相続税評価を純資産評価方式又はS1+S2方式によって評価すべきものとしていました。そのため、Xは、いわゆるS1+S2方式によりA社株式を評価して当初申告を行いました。課税当局は、平成19年2月、(S1+S2方式を用いるとしても、持合いの場合、企業価値を適正に反映させるため、別途調整を行うべきであることを理由に)当該株式の評価額が過少であるとして、課税価格を41億2000万円、納付すべき税額を19億9000万円とする更正処分をしました。

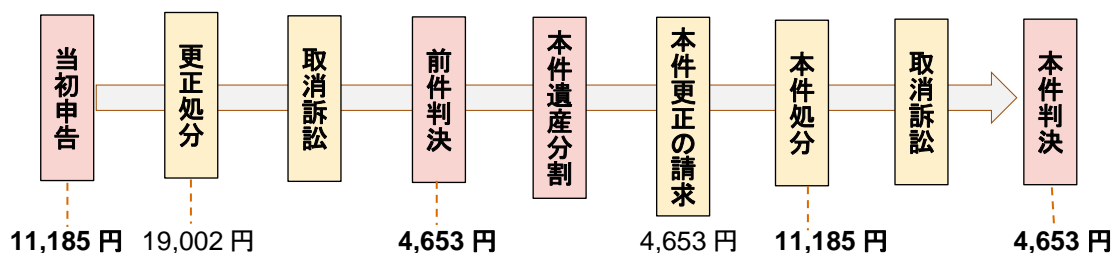
Xが、当該更正処分の取消しを求める訴訟を提起したところ、東京地裁(東京地裁平成24年3月2日判決)は、持株会社の解禁等、会社の株式保有に関する状況が大きく変化したこと等から、大会社について株式保有割合が25%以上という基準は、もはや資産構成が著しく株式等に偏っているとまでは評価できないとして、A社について「株式保有特定会社」に該当すると認めるに足らず、類似業種比準方式を用いるべきものである旨判示し、A社株式を類似業種比準方式で評価した場合の相続財産の価額を認定したうえで、更正処分を取り消しました。東京高裁(東京高裁平成25年2月28日判決)も、課税当局(国)の控訴を棄却し、判決は確定しました¹(前件判決)²。

(2) 遺産分割後の更正の請求

平成26年1月、相続人間の遺産分割調停が成立し(以下「本件遺産分割」といいます)、Xは、A社株式及びB社株式を含む相続財産中に含まれる株式の7分の6を取得しました。Xは、これに基づき、平成26年5月、相続財産の課税価格を9億6000万円、納付すべき税額を4億4000万円として相続税法32条1号(現行法では、32条1項1号)の事由³に基づく更正の請求を行いました(以下、「本件更正の請求」といいます)。本件更正の請求における相続財産の課税価格には、当初申告時に用いた財産の価額ではなく、前件判決で認定された財産の価額が用いられています。

これに対し、課税当局は、本件遺産分割の結果、当初申告が過大であったか否かの判断に当たっては、当初申告又はその後に更正処分があった場合はその更正処分により確定した価額を基礎とすべきであるとして、相続税法32条1号に基づく更正の請求では、当初申告における株式の評価の誤りに係る是正はなし得ないことなどを理由として、更正をすべき理由がない旨の通知処分を行いました。さらに、課税当局は、当初申告の際に用いられた額で評価した課税価格49億円、納付すべき税額23億2000万円とする増額更正処分をしました(以下、本件更正の請求に理由がない旨の通知処分及び増額更正処分を併せて「本件処分」といいます)。

Xは、本件遺産分割後の株式の相続税評価につき前件判決において裁判所により認定された金額を用いるべきであるとして、本件処分の取消しを求め、本件の訴えを提起しました。



※ A社株式1株当たりの評価

¹ なお、当該判決をうけて、平成25年5月、財産評価基本通達は改正され、株式保有割合による株式保有特定会社の判定基準は、25%以上から50%以上に改正されました。

² なお、前件判決によれば、A社株式を類似業種比準方式で評価した場合、Xの納税額は、8億7000万円となり、当初申告額よりも低額となりますが、判決取り消されたのは、当初申告を超える部分の更正処分のみとなっています。

³ 相続税法55条の規定により分割されていない財産について民法の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って課税価格が計算されていた場合において、その後当該財産の分割が行われ、共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従って計算された課税価格と異なることとなったことをいいます。

2. 裁判所の判断

上記の訴えに対し、東京地方裁判所は、要旨、以下のような判断をしました。

(1) 相続税法 32 条 1 号の更正の請求において主張しうる事由

- イ) 相続税法は、相続税について、55 条で、「遺産分割が未了であっても、相続人は民法の規定による相続分の割合に従って財産を取得したもとして、その課税価格を計算して申告すべきこととした上で、32 条 1 号で、後に遺産分割が行われ、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 項の特則として、同号の後発的事由に基づく更正の請求を認めたものと解される。」
- ロ) 「したがって、相続税法 32 条 1 号に基づく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ものと解され(ただし、遺産分割による財産の取得状況の変化により、個々の財産の価額が変化するといえる場合には、この変化は主張し得るものと解される。)、その結果として、同号に基づく更正の請求上、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というべきであり、また、その後に更正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。」
- ハ) 相続税法 35 条 3 項は、相続税について、一部の相続人からの同法 32 条 1 号の更正の請求に基づき減額更正処分がされた場合において、その余の相続人について、当該減額更正処分の『基因となった事実を基礎として計算』した課税価格および相続税額が申告又は従前の更正処分における金額と異なることとなったときには、当該相続人に対して更正処分をする旨を定めており、その規定振りからすれば、同項に基づく更正処分における課税価格の基礎となる個々の財産の価額もまた上記と同様に解すべきである。

(2) 取消判決(前件判決)の拘束力

- イ) 「本件のように、相続税の申告の後に個々の財産の価額を変更する更正処分がされた上、当該更正処分の取消しの訴えが当該申告をした相続人によって提起され、個々の財産の評価方法ないし価額が争点となり、判決がこの点について認定・判断をし、課税価格及び納付すべき税額につき当該更正処分における金額と異なる金額を認定して、当該更正処分の一部を取り消すこととなった場合には、後の相続税 32 条 1 号に基づく更正の請求の請求又は同法 35 条 3 項に基づく更正処分の際の計算において、従前の更正処分における個々の財産の価額のうち判決によって変更を受けたものをそのまま計算の基礎にすべきではないのはもちろんであるが、かといって、当該価額を申告における価額と置き換えることも、当該価額が従前の更正処分によって変更を受けている以上、判決がその変更前の価額を相当とする旨を判示しているのではない限り、相当ではなく、根拠を欠くというべきである。」
- ロ) このような場合には、「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ことができる上」(最高裁平成 4 年 4 月 28 日民集 46 卷 4 号 245 頁)、「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って、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ない」。
- ハ) B 社株式の価額が当初申告時よりも低額に評価されている点については、争点となっていた A 社株式の評価方法ないし価額に係る説示を前提に、正しく計算をすれば、更正の請求において提示された額とされるべきものであったのであり、この点の拘束力は、「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うべきであるから、」本件更正の請求の際の額をもって B 社株式の価額とするのが相当である。

(3) 本件判決の結論

本件各株式のうち、A社株式については、前件判決記載の類似業種比準方式による評価額である1株当たり4653円、B社株式については、本件更正の請求において用いられた価額、その他の株式は当初申告に係る更正処分における株式の価額が前件判決でも維持されているものとして、相続税法32条1号及び35条3項の計算をするのが相当であるとして、納税者の請求を認容した(なお、通知処分の取消しを求める部分については、その後の増額更正処分を争えば足りるとして、却下されており、当該増額更正処分の一部の取消しが認められている)。

3. 検討

(1) 相続税法32条1号の更正の請求において主張しうる事由

本件の争点は、相続税法32条1号(現行法では、同条1項1号)所定の事由による本件更正の請求において、当初申告の更正処分に係る取消判決(前件判決)において認定された財産の評価方法ないし価額を用いて課税価格及び納付すべき税額を算出することが認められるか否か、という点です。

本件判決は、相続税法32条1号の更正の請求においては、相続税法55条の趣旨から、①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、例えば、申告又は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ず、②更正の請求上、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であると判示しています(前記2(1))。

この点については、いくつかの下級審の裁判例(名古屋高判平成17年7月21日(原審 津地判平成17年1月13日)、東京地判平成9年10月23日等)において同様の判示がなされてきたところです。即ち、相続税法32条1号は、国税通則法23条1項の特則であり、当初申告に存在するとされる過誤の是正を求めるために設けられたものではないとして、未分割遺産を分割した結果、既に確定した課税価格及び相続税額が過大となるか否かの判断に当たって算定の基礎となる遺産の価格は、申告(又はその後)に更正処分があった場合はその更正により確定した価額を基礎とすべきである旨の判断がなされています。

本件判決は、相続税法32条1号に基づく更正の請求に係る法的位置付けについては、これまでの下級審裁判例で判示されてきたところを基本的に踏襲したものといえます。もともと、「ただし、遺産分割による財産の取得状況の変化により、個々の財産の価額が変化するといえる場合には、この変化は主張し得るものと解される」と若干踏み込んだ判示をしており、今後の実務においては、「遺産分割による財産の取得状況の変化により、個々の財産の価額が変化する」か否かという点にも着目して、同条に基づく更正の請求を検討することも考えられます。

また、本件判決は、上記のとおり相続税法32条1号に基づく更正の請求に係る原則的な法的位置付けについて言及する一方で、これまで裁判例が存在しない、同条に基づく更正の請求と本件の特殊性である当初申告に係る更正処分取消訴訟の前件判決の存在(その拘束力)との交錯に係る問題について、判断を示した点に大きな意義があると考えられます。次項では、この点に関する裁判所の判断について検討します。

(2) 取消判決(前件判決)の拘束力

行政事件訴訟法33条は、「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。」ものと規定しています。

当該規定は、取消判決の拘束力について規定したものとされていますが(塩野宏『行政法II』(第5版補訂版)(有斐閣)186頁)、通説的見解では、この拘束力について、既判力とは異なり、取消訴訟における取消判決に与えられた特殊な効力であり、行政庁に判決の趣旨に従って行動する実体法上の義務を生じさせたものと解されています(塩野・行政法II 188頁)。この点、取消判決により行政処分が取り消され、当該処分が違法であることが確定しても、それのみでは原告の救済が十分には行われず、行政庁に判決の趣旨に従った行動を義務付けることによってはじめて救済の実効性が保障される場合が少なくないため、拘束力を特別に法定したと説明されています(宇賀克也『行政法概説II』(第5版)(有斐閣)(280頁))。

イ) 「その事件」の範囲

取消判決の拘束力は、「その事件」について及ぶものと規定されています。この「その事件」の意義については、当該訴訟事件に限るという見解もありますが、拘束力が将来の行政庁の活動を拘束するものであることから、当該訴訟事件に限らず、当該処分取消しに係る行政処分の対象たる法律関係という意味に解する見解が有力です(『条解 行政事件訴訟法』(第4版)(弘文堂)691、692頁、園部逸夫編『注解行政事件訴訟法』(有斐閣)430頁)。

この点につき、遺産分割後の更正においては、遺産分割前において確定すべき税額に係る前件の訴訟とは同じ事件を構成しないと、それを前提として、本件は、拘束力を受ける「その事件」には該当しないと見る見解も考えられます。

しかしながら、本件判決では、「その事件」の範囲について、「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」取り扱われる旨判示しており、遺産分割前後を含めて一つの「その事件」ととらえているものと考えられます。この判断は、「その事件」の範囲を、当該訴訟事件に限るのではなく、同一の法律関係にまで及ぶとする上記の有力な見解と同様の立場を採っているように思われます。

この点については、前述の通説的見解のように、行政事件訴訟法 33 条の趣旨を、取消判決があった場合には、行政庁に当該判決の趣旨に従った行動を義務付け、救済の実効性を保障する点にあると捉えるのであれば、少なくとも、当該訴訟事件に限ると考えるのは狭すぎるようにも思われます。むしろ、相続税法は、遺産分割前も遺産分割後も同一の相続に基づく課税であるからこそ、55 条や 32 条のような規定を設けて、別個の申告ではなく、遺産分割後の課税を更正等として扱っているのであり、このように同法が遺産分割前と遺産分割後を同一の相続に基づく一つの課税関係として捉えていることからすれば、本件判決で裁判所の示した「その事件」に係る判断は合理的であると考えられます。

ロ) 拘束力を生じる判断の範囲

まず、取消判決の拘束力が及ぶ範囲は、判決理由中の判断のうち、「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にわたる」ものとされています(最判平成 4 年 4 月 28 日判例タ 784-178)。つまり、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、事実認定にまで及ぶものの、判決の結論と直接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ものとされています(宇賀・行政法概説 II 280 頁、『条解 行政事件訴訟法』691 頁)。

本件では、前件判決は、株式の評価について一定の評価方法が合理的であると認定し、それに基づき価格を認定したからこそ更正処分を取り消したと考えられるため、前件判決の理由中、株式の評価方法として類似業種比準方式を用いるべきとしている点については、判決主文を導くために必要な事実認定であると考えられ、これは傍論や間接事実ではないと考えられます。

次に、行政事件訴訟法 33 条 1 項に基づき拘束力を生じる判断の範囲については、課税処分の取消判決において、違法の理由として金額が示されても、その金額が行政庁を拘束するわけではないとする議論もあります(南博方編『注釈行政訴訟法』(有斐閣)310 頁)。しかしながら、下級審裁判例においては、所得税の認定に関する課税処分の取消訴訟は、所得額の認定方法そのものを争うことを主眼とするのであることから、判決は、合理的な認定方法がどのようなものであるかを確定し、課税庁がそれに拘束されて所得額をあらためて算定しなくてはならなくなる旨判示するもの(東京地判昭和 38 年 10 月 30 日行政事件判例集 14-10-1766)や、土地課税台帳の登録価格に関する固定資産評価審査委員会の決定の全部を取り消す判決の理由中で、適正な時価が認定されているときは、同委員会は、この判決の認定に拘束をうける旨判示するものもあります(東京高判平成 13 年 12 月 26 日判タ 1094-130)。

本件判決は、前件判決において、「従前の更正処分について、争点となり、その認定された株式の評価方法及び価額が判決により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くてはならない」として、前件判決において認定された財産の評価方法及び価額についての拘束力を認めています。このような判断は、拘束力の範囲に関する

る前記下級審裁判例の判断とも整合するものであり、この観点からも株式の評価方法として類似業種比準法を用いるべきとされている点は、拘束力を有すると考えることは合理的と考えられます。

従って、行政事件訴訟法 33 条 1 項の規定により、行政機関に対し、類似業種比準方式を用いての株式の評価をもって処理を行う拘束力が生じると考えられ、更正の請求を当初申告に基づく株価に従って評価することを行政事件訴訟法 33 条 1 項に反するとすることには合理的であると考えられます。

なお、B 社株式については、前件判決では 1 株 31,189 円と認定されていましたが、更正の請求においては、19,132 円と認定されています。この点、本件判決は、A 社株式の評価方法ないし価額に係る説示を前提に正しく計算すれば、19,132 円とされるべきものであり、前件判決認定の価額は、判決に計算間違い、誤記等があった場合に関する民事訴訟法 257 条の更正決定の対象となりうると指摘しています。その観点から、「拘束力は、上記の計算違いによる金額についてではなく、上記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」と判示して、更正の請求において示された 1 株 19,132 円を正しい金額と認定しています。

(3) その他の問題点

本件判決において判断が示された相続税法 32 条 1 号(32 条 1 項 1 号)に基づく更正の請求と行政事件訴訟法 33 条 1 項の拘束力との関係の点については、更正の請求において主張し得る事由を実質的に拡大する結果になるのではないかと、という点が問題となりえます。即ち、平成 24 年改正前の国税通則法 23 条 1 項は、当初申告書における課税標準や税額計算に誤りがあった場合について、1 年間(現行法では 5 年間)の期間制限を設けて更正の請求を認めているところ、本件判決は、実質的にその例外的な取扱いを許容することになるのではないかと指摘等が考えられます。

この点については、本件判決で示した取扱いは、行政訴訟による処分取消しによる救済を実質のあるものとすべく、行政事件訴訟法 33 条 1 項が定められたことの反射的な効果であって、必ずしも不合理とは考えられないようにも思われます。また、租税訴訟も行政訴訟の一つである以上、特別法としての租税法規に、特段、行政事件訴訟法 33 条 1 項の効力を抑制すべき根拠がない限りは、一般法である行政事件訴訟法による修正を受ける場面が生じることは不合理ではないと考えられます。

なお、本件判決に対しては、被告より控訴が行われている模様であり、上記の点を含めて控訴審での判断も注目されます。

4. おわりに

本件判決は、下級審裁判例ではあるものの、前訴の取消訴訟における認定が、後の更正の請求等にいかなる影響を及ぼすかについて重要な判断を示したものと いえます⁴。遺産分割が、相続税の法定相続期間前に成立する事例はあまり多くなく、多くの場合には、遺産分割後に更正の請求や修正申告が行われているところと考えられ、本件判決は、そのようなケースに実務上の示唆を与えるものであると考えられます。それ故、控訴審での判断も注目されるどころです。

⁴ 参考文献 『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』（首藤重幸 新・判例開設 Watch 租税法 No.148）

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 弁護士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル

電話 : 03-5251-2600(代表)

Email: pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com

www.pwc.com/jp/legal

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロジェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前紹介支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 90 カ国に約 3,500 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan 全体のクライアントのニーズに応じていきます。
- PwC Japan は、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

03-5251-2685

michito.kitamura@pwc.com

弁護士

岡本 高太郎

03-5251-2798

kotaro.okamoto@pwc.com

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亙る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2019 PwC 弁護士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 弁護士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。