



前件判決がある場合の相続税の更正の請求

第 99 回 2021 年 12 月 3 日（金）

発表者 安田 京子

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<https://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

前件判決がある場合の相続税の更正の請求

最一判令和3年6月24日（民集第75巻第7号3214頁、最高裁判所ホームページ、
TAINS Z888-2365、破棄自判、納税者敗訴）

第一審：東京地判平成30年1月24日（民集第75巻第7号3283頁、TAINS
Z268-13116、納税者勝訴）

控訴審：東京高判令和元年12月4日（民集第75巻第7号3313頁、TAINS
Z269-13350、納税者勝訴）

はじめに

最一判令和3年6月24日（民集第75巻第7号3214頁、以下「本件最判」という。）の争点は、①相続税法第32条第1号及び同法第35条第3項の解釈、②前件取消判決の拘束力及び③本件通知処分取消請求に係る訴えの適法性である。令和3年12月3日に開催された本租税判例研究会（以下「本研究会」という。）においては、①に焦点を当てて、「遺産分割成立後の更正の請求の意義」について報告した。

その後、②に関する疑問から裁判所での資料閲覧調査を継続して行い、その成果を令和4年11月に開催された税務会計研究学会において「更正の請求の可能性と取消判決の拘束力」について報告（自由論題報告）し、同学会の査読を経て『税務会計研究』第34号（以下「拙稿」という、安田〔2023〕197-213頁）に登載となった。

そこで本稿は、①に関しては前件判決がある場合の相続税の更正の請求を検討し、②に関しては拙稿を引用して取消判決の拘束力について若干の敷衍を加える（争点③は判決結果のみとする。）

第1節 事案の概要

1 事実の経過

本件の概要は、図1のとおりである。なお、①から⑩は、本件の時系列を示す。

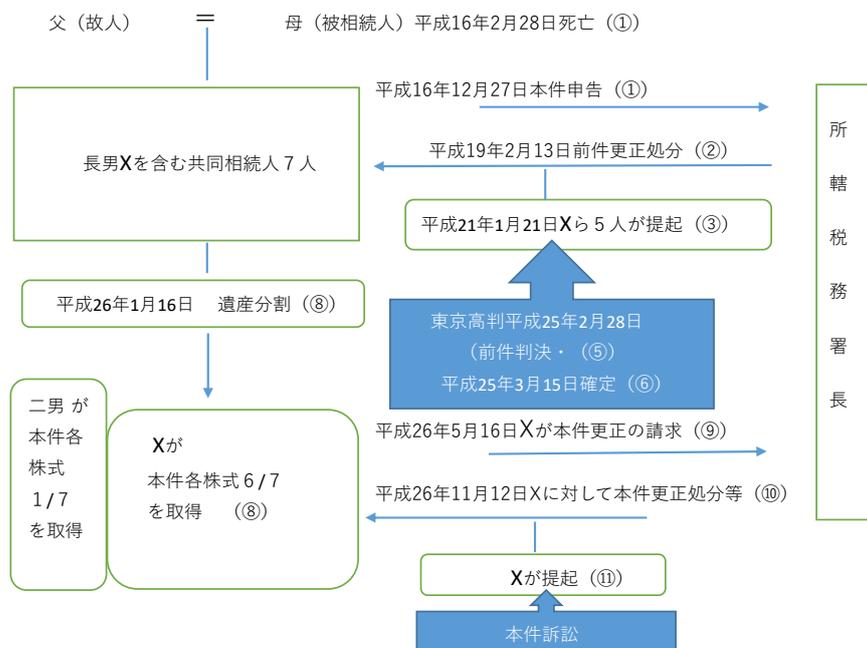
(1) 本件申告と前件更正処分

① 平成16年12月27日、納税者（原告・被控訴人・被上告人、以下「X」という。）は、その母が平成16年2月28日に死亡したことにより開始した相続（以下「本件相続」という。）について、共同相続人（相続人はXを含めて兄弟姉妹7人）間で遺産が未分割であったため、相続税法第55条¹に基づき法定相続分（各7分の1）に従って課税価格を計算し、相続税の申告（Xの課税価格は22億6,374万4,000円、納税額は10億7,095万円）をした（以下「本件申告」という。）。

¹ 本件に関連する条文の番号等は、原則として当時のものとする。

② 平成19年2月13日、所轄税務署長が、遺産のうちの複数の会社の株式（以下「本件各株式」という。）のうち、A社及びB社が株式保有特定会社に該当し、一部価額過少であるとして、Xの課税価格を41億2,059万2,000円、納税額19億9,989万9,200円とする更正処分を行った（以下「前件更正処分」ということがある。）。

【図1】 事案の概要図



（出典）池本征男「判批」『国税速報』第6669号（令和3年（2021）年）5頁参照および加筆修正して報告者作成。拙稿199頁参照。

（2） 前件判決

③ 平成21年1月21日、Xら5人の相続人（二女と五女が訴外）は、異議申立て及び審査請求を経た後、上記の更正処分（ただし、異議決定において一部が取り消されている。）の取消を求めて、国（被告・控訴人・上告人、以下「Y」という。）を相手に東京地方裁判所に訴えを提起した（以下、同控訴審を含めて「前件訴訟」という。）。

④ 平成24年3月2日、第一審・東京地方裁判所（税資262号-52順号11902）は、財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）における株式保有特定会社に関する判定基準の一部に合理性がなく、A社が株式保有特定会社に該当しないと認定し、本件各株式の一部の価額が過大であるのみならず、本件申告における本件各株式の一部の価額も過大であった旨を判示した上で、前件更正処分（ただし、前件訴訟係属中に一部が取り消されている。）のうち、本件申告に係る納付すべき税額10億7,095万円を超える部分を取消した（以下「前件第1審判決」という。）。

Yは、同判決を不服として控訴した。

⑤ 平成25年2月28日、控訴審・東京高等裁判所（税資263号順号12157）は、Yの控訴を棄却する旨の判決（以下「前件控訴審判決」という。）を言い渡し、第一審判決を維持し

た（以下第一審判決と併せて「前件判決」という。）。

⑥ 平成25年3月15日、前件判決は確定した。

（3） 国税庁長官が法令解釈変更を公表

⑦ 平成25年5月、国税庁長官は、前件判決を受けて、評価通達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を25%以上から50%以上に改正し、これを公表した²。

（4） 遺産分割成立後の更正の請求

⑧ 平成26年1月16日、東京家庭裁判所において、遺産分割調停（以下「本件調停」という。）が成立し、Xは本件各株式につき各銘柄の7分の6を取得した。

⑨ 平成26年5月16日、Xは、本件調停の成立を理由として、本件各株式の取得分が増えたものの、本件各株式の価額が前件判決で認定された額と同額ないし評価方法を前提にすれば、本件申告よりも相続財産の価額が減少するとして相続税法第32条第1号に基づき、納付すべき税額を4億4,199万400円とする更正の請求（以下「本件更正の請求」という。）をした。

他方、所轄税務署長は、平成26年2月21日に訴外二女及び五女（以下「訴外二女ら」という。）が行った相続税法第32条第1号に基づく更正の請求に対して、平成26年6月20日、減額更正処分を行った³。

（5） 通知処分と増額更正処分

⑩ 平成26年11月12日、所轄税務署長は、Xの更正の請求につき、本件各株式の価額に係る部分については、本件申告における株式の評価の誤りに係る是正を求めるもので、相続税法第32条第1号に基づく更正の請求によっては是正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（以下「本件通知処分」という。）をするとともに、訴外二女らに対する減額更正処分に伴い、相続税法第35条第3項に基づき、本件各株式の価額を本件申告における価額と同額として、納付すべき税額を23億2,567万1,800円とする増額更正処分（以下「本件更正処分」といい、本件通知処分と併せて「本件各処分」という。）を行った。

（6） 本件訴訟

² 本報告は、前件判決の概要及び評価通達の内容には立ち入らない。

ちなみに、平成9年に、独占禁止法第9条に規定する持株会社の定義が子会社の株式の取得価額の合計額の会社の総資産の額に対する割合が百分の五十を超える会社とする改正があった（公正取引委員会令和3年10月21日確認）。

³ 調査した証拠によると、二女らもXと同様に、前件判決を前提に本件各株式の評価誤りを是正のうえ更正の請求をしたのに対して、所轄税務署長は前件更正処分の評価額に基づいて更正している（東京地方裁判所記録、最終閲覧令和3年11月25日）。

⑩ 平成 28 年 7 月 29 日、X は、本件各株式の価額を不服として、本件各処分それぞれにつき、納付すべき税額が 4 億 4,689 万 9,300 円を超える部分の取消しを求めて本件訴えを提起した。

なお、本件において問題となっている A 社株式と B 社株式に係る 1 株当たりの価額は、次のとおりである。

	本件申告	前件更正処分	前件判決の計算	本件更正の請求	本件更正処分	本件高裁認定
A社株式	11,185	19,002	4,653	4,653	11,185	4,653
B社株式	21,009	64,908	31,189	19,132	21,009	19,132

(出典) 東京地判平成30年1月24日 (別表 1) 参照および本件高裁判決の認定額を追加して報告者作成。拙稿201頁参照。

2 争点

- ① 相続税法第 32 条第 1 号及び同法第 35 条第 3 項第 1 号の解釈〔本件更正の請求において、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（本件申告又は前件更正処分において個々の財産の評価に誤りがあり、前件判決が判断した評価方法ないし価額を用いるべきこと）を主張できるか（原審）。課税庁は、本件更正処分等において従前の申告や更正によって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是正することができるか（上告審）。〕。
- ② 前件判決の拘束力〔前件判決の拘束力は本件更正の請求等に及ぶか、前件判決のうちいかなる判断に拘束力が生じるか（原審）。課税庁は、当該取消判決の拘束力により、本件更正処分等の更正において、当該取消判決に示された個々の財産の価額を用いて税額等の計算を行うことを義務付けられるか（上告審）。〕。
- ③ 本件通知処分取消請求に係る訴えの適法性（訴えの利益があるか）。

本報告は、上記争点のうち①及び②を取り上げる。

3 当事者の主張と下級審の判断

(1) Y の主張 (要旨)

ア 争点①について

当初の申告に存在するとされる過誤の是正を求めるために相続税法第 32 条第 1 号に基づく更正の請求をすることは法の予定するところではなく、また相続税法第 32 条第 1 号と同法第 35 条第 3 項の関係からすると、同項に基づく更正処分は、同法 32 条第 1 号に基づく更正の請求事由に係る事実を基礎としてなすものであり、申告時の過誤を是正するものではないといえる。したがって、相続税法第 32 条第 1 号に基づく本件更正の請求と同法第 35 条第 3 項に基づく本件更正処分において、本件申告における本件各株式の評価誤りに係る過誤の是正をすることは許されない（第一審及び控訴審）。

本件申告及び前件更正処分における本件各株式の評価の誤りは、国税通則法第 23 条第 1 項により是正すべき事由であるが、前件判決が確定した時には動向に基づく更正に基づき

除斥期間（同法 70 条）を経過しており、課税庁は減額更正（同法 24 条）をすることができないし、また、上記の誤りは相続税法第 32 条第 1 号に掲げる事由には該当しない（控訴審）。

イ 争点②について

前件訴訟における審理の対象は、前件更正処分によって確定された税額の適否の問題であり、前件判決における本件各株式の評価についての理由中の判断は、前件更正処分が違法であるという前件判決における結論と直接の関係のない部分であり、これにつき拘束力は生じないというべきである（第一審・控訴審）。

(2) Xの主張（要旨）

ア 争点①について

相続人が相続税法第 32 条第 1 号の更正の請求をするに当たっては、必ずしも従前の申告等の際の個々の財産の価額を計算の基礎とせずともよく、遺産分割後の新たな課税関係について、改めて全ての個々の財産の価額について適正に評価し、課税価格及び納付すべき税額を計算することができる（第一審・控訴審）。

イ 争点②について

遺産分割後の更正は前件訴訟と同じ事件について行われる処分となるべきであって、遺産分割後の更正においても、税務署長は前件判決の株式が株式保有特定会社に該当しないとの判断に拘束され、評価として確定していたわけではない本件申告の評価ではなく、同判断に基づく本件更正の請求における評価を適用しなければならないと考える（第一審）。

取消判決の拘束力は、裁判所が主文を導くのに必要な主要事実についてした具体的判断（理由中の判断）について生じるものであり、課税処分については、税額の算定の前提となる事実や法律関係に係る判断について拘束力を生じると解される（控訴審）。

(3) 本件第 1 審の判決要旨

本件第一審は、次の理由により、「本件更正処分は納付すべき税額が 4 億 4,689 万 9,300 円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」（民集第 75 卷 7 号 3301 頁）と判断し、Xの請求を認容した。

ア 争点①について

「相続税法は、相続税について、55 条で、国家の財源である税収を迅速・確実に確保する観点から、遺産分割が未了であっても」、民法相続分割合に従って申告した上で、「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」、申告などに係る「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 2 3 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。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、原則として、…、財産の価額の評価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る。また、相続税法 35 条 3 項は、…、同法 32 条 1 号の更正の請求に基づき減額更正処分がな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』…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算定の基礎となる個々の財産の価額もまた同様に解すべきである。」

(同民集 3297 - 3298 頁)。

イ 争点②について

「もっとも、本件のように、相続税の申告後に価額を変更する更正処分がなされた上、その取消の訴えが提起され、「個々の財産の評価方法ないし価額が争点となり」、判決が…

「当該更正処分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、…、課税庁としては、取消判決の説示に従い、改めて個々の財産の価額を変更する更正処分をしておくことが考えられるが、判決が確定した時点において更正処分の法定の期間制限を経過しているときには、そのような処理をすることができない。上記のような場合には、…、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 (中略) ⁴、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と解するのが相当であって、…、課税庁において、同判決に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ものというべきである。」(同民集 3298 - 3299 頁)。

ウ 結論

「本件では、本件各株式の価額について、本件申告においては別表 1 の本件申告欄記載のとおりとされていたのが、…、前件判決において、このうち争点となっていた」(民集第 75 巻 7 号 3300 頁) A 社株式及び B 株式の価額について「同表の前件判決欄記載のとおりに変更されたものである」(民集第 75 巻 7 号 3300 頁)。ただし、B 社株式の価額については、「正しく計算をすれば、同表の本件更正請求欄記載のとおり額とされるべきものであったものであり (民事訴訟法 257 条の更正決定の対象となり得るものといえる。)、この点の拘束力は、上記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いふべきであるから、同表の本件更正請求欄の額をもって、同社の株式の価額とするのが相当である。」(同民集 3300 頁)。

(4) 本件控訴審の判決要旨

本件控訴審は、次の理由により、「本件通知処分取消請求に係る訴えの利益は適法で、その請求は理由があるから認容すべきであり、本件更正処分取消請求は本件申告納付税額を超える部分を取り消す限度で理由があるから認容すべき」(同民集 3324 頁) と判断し、本件通知

⁴ 最判平成 4 年 4 月 28 日 (最高裁判所ホームページ、民集第 46 巻 4 号 245 頁)。同最判は特許権に関する事案であるが、「この拘束力は、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である」と判示し、判決理由中の認定判断にも取消判決の拘束力が及ぶ旨を述べている。

処分については、納付すべき税額が 4 億 4,689 万 9,300 円を超える部分が違法な処分となり、本件更正処分については、申告額である 10 億 7,095 万円を超える部分については違法となるとして、それぞれ上記の限度で取消した（同民集 3335 頁）。

ア 争点①について

「本件のような申告後に更正処分の取消訴訟において遺産の評価が改められたという事情は、本来、申告時に内在していた事情であって、相続税固有の後発的事情とはいえ、相続税法 32 条各号にこれに当たるような事情は規定されていない。」（同民集 3328-3329 頁）。「また、本件更正処分の根拠である同法 35 条 3 項も…同法 32 条 1 号に基づく更正の請求についてと同様、相続に固有の後発の事由を原因としない事情を違法の理由として主張することはできないと解される。」（同民集 3329 頁）。

イ 争点②について

「行政処分を取消す判決は、『その事件』について、当事者たる行政庁その他の関係行政庁を拘束するとされる（行政事件訴訟法 33 条 1 項）。」（同民集 3330 頁）。最判平成 4 年 4 月 28 日で判示した、「拘束力の具体的内容に鑑みれば、同項にいう『その事件』とは、取消判決に係る行政処分の対象である法律関係と解するのが相当である。これを本件についてみると、前件判決（に係る前件更正処分）と本件更正処分等は、いずれも本件被相続人の遺産に係る被控訴人が納付すべき相続税の課税という同一の法律関係に係るものであるから、本件更正処分等は、前件判決との関係で『その事件』に該当すると認めるのが相当である。」（民集第 75 卷 7 号 3331 頁）。したがって、「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ないものというべきである。」（同民集 3332 頁）。

また、「課税の適正を期するため、課税庁は、…、その調査により、当該申告書に係る課税標準又は税額等を更正することができるのであって（国税通則法 24 条）、更正は増額更正のみならず、減額更正もできる。そして、本件では、…、遺産の評価方法ないし価額は国税通則法第 23 条の更正事由に該当するところ、前件判決が確定した時にはその更正決定の除斥期間（同法 70 条）が経過していたが、…、除斥期間等を理由に権限も義務もないとして上記前件判決の判断の拘束力に従った対応を拒むのは、先行する取消判決の実効性を確保して行政の適正を図ろうとする拘束力の趣旨に反する。」（同民集 3334 頁）。

ウ 結論

以上によれば、本件各株式のうち、A 社株式について「前件判決で認定された価額である 1 株当たり 4,653 円（…）、前件判決の判断に違算がある B 社（←報告者）株式については、…、1 株当たり 1 万 9,132 円（…、計算違いについては、民事訴訟法 257 条の更正決定の対象になり得るものといえる。）…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。」（同民集 3335 頁）。

4 最高裁の判断

本件最判は、次の理由により破棄自判して、本件訴えのうち本件通知処分に係る訴えを却下し、本件更正処分等に係る取消請求のうち原審が認容した部分を棄却（Xが逆転敗訴）した。

ア 争点①について

「税務署長は、同号（相続税法 32 条 1 号）等の規定による更正の請求に基づき更正をした場合において、当該請求をした者の被相続人から相続等により財産を取得した他の者…の更正は、当該請求があった日から 1 年を経過した日と国税通則法第 70 条の規定により更正をすることができないこととなる日とのいずれか遅い日以後においてははすることができないとされている（相続税法 35 条 3 項 1 号）。」（同民集 3221 - 3222 頁）。

「相続税法 32 条 1 号による更正の請求においては、…、評価の誤りを是正することはできない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、上記の評価誤りを是正することができず、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。」（同民集 3222 - 3223 頁）。

イ 争点②について

取消判決の「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。」（同民集 3223 頁）。

「そうすると、…、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。」（同民集 3223 - 3224 頁）。

ウ 結論

以上によれば、「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、…、本件更正処分は適法である。」（同民集 3224 頁）。

本件第一審、控訴審、及び上告審の判断を、簡潔に整理すると次の通りとなる。

〔表 2〕 判決要旨及び各処分の適法性

争点	東京地判 (H30.1.24)	東京高判 (R1.12.4)	最（一）判 (R3.6.24)
①更正の請求等の解釈	原則として、相法 32 一において申告に係る評価誤りを主張できず、相法 35③に基づく更正も同様である。	取消訴訟において遺産の評価が改められた事情は、相法 32 各号事由に規定がないため主張でき	相法 32 一は確定した価額に係る評価誤りを主張できず、相法 35③も同様に解する。

		ず、相法 35③の更正も同様に解される。	
②前件取消判決の拘束力	判決確定時点において更正処分の法定制限期間を経過して取消判決の説示に従った処理ができない場合には、本件は行訴法 33①にいう「その事件」として拘束力が及び、同判決の評価方法等を基礎に相法 32一・相法 35③の処分が可能になる。	除斥期間等を理由に前件判決の拘束力に従った対応拒否は、拘束力の趣旨に反する。前件判決の計算違いについては民訴法 257 条の更正決定の対象となり得、その他は前件判決を維持し相法 32一・相法 35③の計算をする。	拘束力によっても行政庁の義務内容は法令上の権限に限られ、通則法所定の除斥期間経過後は前件判示を用いて相法 32一・相法 35③による更正権限を有しない。本件処分は適法である。
本件更正処分の適法性(①+②)	納付すべき税額が 4 億 4,689 万 9,300 円を超える部分について違法な処分として取消し。	申告額である 10 億 7,095 万円を超える部分が違法な処分として取消し。	棄却
本件通知処分の適法性(③)	却下	納付すべき税額は 4 億 4,689 万 9,300 円を超える部分が違法となるとして取消し。	却下

(出典) 報告者作成。拙稿 201 頁参照。

X の課税関係は、〔表 3〕の通りとなる。

(表 3) X の課税の経緯と本件高裁判決の認定

	①本件申告 平成16年12月27日	②更正(平成19年6月 27日一部取消し後)	③Y主張(平成23年 2月28日減額更正後)	④前件判決による計算 (地判平成24年3月2日)	⑤本件更正請求 平成26年5月16日	⑥本件増額更正処分 平成26年11月12日	⑦本件高裁通知処分取消判決 令和1年12月4日
課税価格	22億6374万4000円	41億2059万2000円	40億6089万0000円	18億7747万3000円	9億6080万5000円	49億0410万9000円	9億7133万7000円
納付すべき相続税額	10億7095万0000円	19億9985万4900円	19億7000万9300円	8億7873万3800円	4億4199万0400円	23億2567万1800円	4億4689万9300円
課税価格の合計額	158億1005万6000円*	290億3686万4000円**	286億1895万0000円	133億3503万1000円	112億0703万7000円	158億1005万3000円	112億0703万0000円
相続税の総額	75億1602万6000円*	141億2943万3000円**	139億2047万3000円	62億7851万3500円	52億1451万7000円	75億1602万6000円	52億1451万3500円

(出典) 前件東京地判平成24年3月2日税資第262号・52順号11902、本件東京地判平成30年1月24日民集第75巻第7号3283頁および東京高判令和1年12月4日同民集3313頁参照にて報告者作成。

なお、表中の「*」はXの平成26年11月12日付更正通知書参照(令和3年12月9日閲覧)、「**」は二女の平成26年6月20日付更正通知書参照(令和3年11月25日閲覧)。拙稿202頁参照。

第2節 検討

1 問題提起

本件において、所轄税務署長は、Xに対しては、前件判決によって前件更正処分が取り消されたため、当初申告の課税価格の合計額 158 億円余を基礎として本件更正処分を行った。

本件控訴審は、行政事件訴訟法第 33 条第 1 項による救済「本件通知処分取消請求に係る訴えの利益は適法で、その請求は理由があるから認容すべきであり、本件更正処分取消請求は本件申告納付税額を超える部分を取り消す限度で理由があるから認容すべき」（民集第 75 巻 7 号 3324 頁）と判断して、本件通知処分については、納付すべき税額が 4 億 4,689 万 9,300 円を超える部分が違法な処分となり、本件更正処分については、申告額である 10 億 7,095 万円を超える部分については違法となるとして、それぞれ上記の限度で取消し（同民集 3335 頁）、行政事件訴訟法第 33 条第 1 項を適用して救済を図った。

これに対して本件最判は、「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、……、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……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。」（民集第 75 巻 7 号 3223 - 3224 頁）と破棄自判して、X の請求を退けた。

しかしながら、国税通則法第 114 条が行政事件訴訟法第 33 条第 1 項を除外していないにも関わらず、本件最判がこれに言及していないため疑問を感じる。また先行する研究及び判例評釈等（以下「判批」という。）を見ても、報告者が本件について閲覧した証拠⁵及び知り得た本件に関する判批⁶において、国税通則法第 114 条に関する言及が見当たらなかった。

また所轄税務署長は、訴外二女らの相続税法第 32 条第 1 号に基づく更正の請求に対しては、前件判決の認定判断が及ばないとして前件更正処分に係る課税価格の合計額を基礎として納税額を算出した。この訴外二女らに対する減額更正処分については、更正の請求の手続法要件を充足していたにも関わらず実体的真実を反映していないという問題が浮上する。

本検討は、X は国税通則法上の更正の請求を行っていないところ、遺産分割後に X 及び訴外二女らが相続税法第 32 条による更正の請求を行っているため、まず本件における更正の請求の可能性と更正の除斥期間を整理する。次に、X に関する問題として、国税通則法第 114

⁵ 報告者が調べたところによると、裁判所に提出された証拠は次の通りである。

- ① 青柳馨「平成 30 年 5 月 9 日付鑑定意見書」（2022 年 6 月 17 日最終閲覧）。
- ② 今村隆「平成 29 年 6 月 1 日付鑑定意見書」（2022 年 6 月 16 日最終閲覧）。
- ③ 小林幹雄「平成 29 年 6 月 2 日付鑑定意見書」（2022 年 6 月 17 日最終閲覧）。
- ④ 佐藤英明「平成 30 年 8 月 18 日付意見書」（2022 年 7 月 1 日最終閲覧）。
- ⑤ 首藤重幸「令和 3 年 5 月 3 日付意見書」（2022 年 7 月 15 日最終閲覧）。

⁶ 報告者が知り得た判批としては、池原桃子〔2023〕「判批」『ジュリスト』第 1582 号 78-86 頁、占部裕〔2022〕「判批」『税研』第 38 巻第 3 号 88 - 91 頁、興津征雄〔2022〕「判批」『民商法雑誌』第 158 巻第 3 号 674 - 688 頁、亀川達也〔2025〕「判批」『法学協会雑誌』第 142 巻第 3・4 号 304 - 336 頁、木山泰嗣〔2021〕「判批」『税経通信』第 76 巻第 12 号 180 - 191 頁、佐藤孝一〔2022〕「判批」『税務事例』第 54 巻第 4 号 15 - 29 頁、高橋祐介〔2022〕「判批」『ジュリスト』第 1570 号 176 - 177 頁、高畑柊子〔2022〕「判批」『行政判例百選Ⅱ（第 8 版）』404 - 405 頁、田中治〔2022〕「判批」『TKC 税研情報』第 31 巻第 3 号 1 - 13 頁、谷口智紀〔2020〕「判批」『税理』第 63 巻第 3 号 173 - 179 頁、長島弘〔2021〕「判批」『税務事例』第 53 巻第 10 号 27 - 35 頁、橋本浩史〔2018〕「判批」『税経通信』第 73 巻第 10 号 153 - 156 頁、平川英子〔2021〕「判批」『ジュリスト』第 1565 号 10 - 11 頁、増田英俊〔2020〕「判批」『TKC 税研情報』第 29 巻第 2 号 1 - 15 頁、文字和毅〔2021〕「判批」『税理』第 64 巻第 15 号 74 - 80 頁等がある。

条と行政事件訴訟法第 33 条第 1 項との関係を確認し、取消判決の拘束力による是正義務について敷衍する。

2 本件における更正の請求の可能性と更正の除斥期間

(1) 国税通則法第 23 条第 1 項に基づく更正の請求の可能性

本件は、前件判決が認定した当初申告における評価誤りの是正であるため、国税通則法 23 条 1 項による更正の請求が考えられる。しかし、前件判決の確定時である平成 25 年 3 月 25 日（平成 16 年 2 月 28 日相続開始）において、国税通則法第 23 条第 1 項による更正の請求期間（当時は 1 年）及び課税庁による更正の除斥期間（通法 70①、当時は法定申告期限から 3 年）を経過しているため、適用できない。

なお、更正の請求制度に関する概要については、大淵博義先生の本研究会におけるレポート（大淵〔2013〕MJS ウェブサイト）を参照されたい。

(2) 国税通則法第 23 条第 2 項第 1 号に基づく更正の請求の可能性

国税通則法第 23 条第 2 項第 1 号は、「その申告、更正又は決定に係る課税標準又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決（中略）により、その事実が当該計算の基礎と異なることが確定したとき」に、更正の請求ができる規定である。ここで、「課税標準又は税額等の計算の基礎となった事実」とは何かが問題となる。金子教授は、最判昭和 57 年 2 月 23 日（民集 36 卷 2 号 215 頁）から、「課税要件事実のみではなく、たとえば青色申告承認の取消のように課税標準等および税額等の算定に関連を有する事実をも含む」（金子宏〔2021〕971 頁）と解されている。これを本件に当てはめて、前件判決が認定した個々の財産の価額や評価方法が課税価格及び税額の算定に関連を有する事実をも含むと解されたとすれば、本件は、国税通則法第 23 条第 2 項第 1 号の類推適用により、前件判決確定の日の翌日から 2 か月以内に更正の請求ができる余地があったと考えられる⁷。

(3) 国税通則法第 23 条第 2 項第 3 号・同施行令第 6 条第 1 項第 5 号に基づく更正の請求の可能性

平成 18 年度税制改正において、「更正の請求の後発的事由に国税通則法施行令 6 条 1 項 5 号が追加されて、国税庁長官の法令解釈が変更され、遡って異なる取扱いを受けることとなった場合に更正の請求ができる」⁸こととされた。具体的には、変更後の解釈が国税庁長官より公表されて、当該取扱いを受けることを知った日の翌日から 2 か月以内に更正の請求ができることとされた（通令 6⑤）。なお、この更正の請求により更正ができる除斥期間は、

⁷ 前掲（注 6）の今村隆「鑑定意見書」においても、同条項類推適用に基づく是正の可能性が述べられている。

⁸ 財務省「平成 18 年度税制改正の解説」679 頁。

https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_1005824_po_f1808betu.pdf?contentNo=1&alternativeNo= 令和 3 年 12 月 2 日最終確認。

国税通則法第70条第1項による一般的な（通常の）更正の期間制限（納付すべき税額を減少させる更正は、当時は法定申告期限から3年、現行は5年を経過する日まで）によることとされた（通令24④）⁹。

そうすると、本件は、当該公表を知った日から2か月以内であっても、国税通則法第70条第1項によって、本件相続税の法定申告期限からすでに3年（当時の法律）を経過していることによって、同法23条2項3号・同施行令6条1項5号に基づく更正の請求ができないことになる（大阪高判平成29年3月17日TAINS Z267-12997参照）。

（4）相続税法32条1号に基づく更正の請求の可能性

相続税法第32条第1号は、相続税法「第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…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…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…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」により申告等に係る税額等が過大となったときに、更正の請求ができるとする規定である。

本件におけるXは、当該条号による手続要件を充足しないため、当該更正の請求はできないと考える。

ところで、最3小判平成2年6月5日（民集第44巻第4号612頁）は、所得税の確定申告において租税特別措置法第26条第1項に基づく概算経費により事業所得金額を計算していた場合に、「本件においては、……、右修正申告の要件を満たす限りにおいては、確定申告における必要経費の計算の誤りを是正する一環として、錯誤に基づく概算経費選択の意思表示を撤回し、……実額経費を社会保険診療報酬の必要経費として計上することができると解するのが相当である。」（同民集619頁）と判示している。この判示につき、佐藤英明教授は、「錯誤に基づく選択の後に『たまたま』修正申告の要件を満たすことがあれば、その機会をとらえて錯誤による選択を修正すると理解することが可能であろう。」（佐藤〔2018〕10頁）と述べている。

これらの考え方に立つと、本件のような当初申告に係る評価誤りを相続税法第32条第1号の請求事由とすることができないとしても、当初申告に係る評価を前提に遺産分割により取得した財産に係る課税価格を計算し、当該条号に言う「当該申告〈略〉に係る課税価格及び相続税額〈略〉が過大とになったとき」の要件を充足して、国税通則法第23条第1項による更正の請求ができる場合には、税務署長が行う当該更正（通法24）において、実体的真実に基づき当初申告の評価誤りを是正して真実の税額に更正し得るとする解釈が可能になるのではなかろうか（拙稿210頁）。本件相続で言うと、訴外二女らが行った相続税法第32条第1号に基づく更正の請求がこれに該当する。

⁹ 財務省前掲（注8）679頁及び志場喜徳郎ほか〔2019〕364頁参照。

(5) 更正の除斥期間

除斥期間とは、課税庁が、法律上賦課権（更正・決定・賦課決定等）を行使し得る期間（中断がない）を意味し、当該権利の存続期間を限定するものである（志馬（2019）、847-850頁）。金子宏教授は、これを「確定権の除斥期間」と称している（金子〔2021〕990頁）。

更正の除斥期間は、通常更正の除斥期間（通法70①一・平成24年度改正前は法定申告期限から3年・現在5年）と特別更正の除斥期間（通法71①二・当該理由が生じた日から3年）の2つに分かれる。これらを更正の請求と対応させて整理すると、次の〔表4〕の通りとなる（拙稿208頁）。

〔表4〕 更正の請求期間と更正の除斥期間

更正の請求	更正の請求期間	更正の除斥期間
(1) 通常更正の請求（通法23①）	法定申告期限から5年 （本件当時は1年）	法定申告期限から5年 （通法70①一、本件当時は3年）
(2) 後発的理由による更正の請求 （通法23②一及び三、但し（3）を除く。）	当該理由が生じた日等の 翌日から2月以内	当該理由が生じた日から3年 （通法71①二、同令30・24④）
(3) 帰属違い又は通達解釈の変更公表による 更正の請求（通法23②二、通令6①五）	当該更正等又は公表等を知った日の 翌日から2月以内	法定申告期限から5年 （通法71①二、同令30・24④柱書・同かき書き→通法70①一）
(4) 相続税法の特則による 更正の請求（相法32）	当該理由等を知った日の 翌日から4月以内	当該理由が生じた日から3年 （通法71①二、同令30・24④）

注1：（2）から（4）の更正の請求の各理由に該当する場合には、国税通則法第23条第1項に規定する更正の請求ができる。

注2：税務署長が行う更正は、更正の請求がなくても更正の除斥期間内であれば行うことができる。

（出典）報告者作成。拙稿208頁参照。

本件について特別更正の除斥期間による更正が可能とされる理由に着目すると、税務署長は、国税通則法第71条第1項第2号の特例規定が更正の請求を前提とする規定ではないことから、Xについては〔表4〕（2）の類推的理由として、訴外二女らについては〔表4〕（4）の理由として、調査をして（通法24）、それぞれ当該理由が生じた日から3年間更正することができるかと解されるのではなかろうか（通法71①I、同令30・24④）。

次に、取消判決の拘束力の適用について、国税通則法と行政事件訴訟法との関係及び当該拘束力による是正義務を見る。

3 取消判決の拘束力

(1) 国税通則法と行政事件訴訟法との関係

本件下級審においては、第一審及び控訴審ともに、前件取消判決の拘束力に基づいて判断し、本件更正処分等を違法とした。ところが、本件最判は、本件訴訟を行政事件訴訟法第33条第1項に規定する「その事件」として認定したものの、国税通則法に規定する更正の除斥期間（通法70）を理由として原判決を破棄し、Xの請求を棄却した。

しかしながら、国税通則法第114条は、行政事件訴訟法との関係について、「国税に関する法律に基づく処分に関する訴訟については、この節及び他の国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、行政事件訴訟法（昭和37年法律第139号）その他の一般の行政事件訴訟法に関する法律の定めるところによる。」と規定している。同条が除外する別段の定めと

は、訴訟、不服申立ての前置等であって、行政事件訴訟法が除外されていない。

したがって、行政事件訴訟法第 33 条に規定する取消判決の拘束力は、国税通則法所定の更正の除斥期間の規定（通法 70）によってその適用が排除されていないと解される（拙稿 205 頁）。

（２）取消判決の拘束力による不整合処分是正義務

行政事件訴訟法第 33 条第 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。」と規定している。

この拘束力とは、同法の立法担当者は、「行政庁の側に対し処分を違法と確定した判決の判断内容を尊重し、受忍し、以後その事件については、判決の趣旨に従って行動し、もしほかにこれと矛盾するような処分等がある場合には、適当な措置を取らなければならないという効力を生ずることをさす」（杉本（1963）、533 頁）と解説している。また同法は、取消判決の拘束力の効果の 1 つとして、行政庁に「不整合処分是正義務」を課すものと解されている（杉本〔1963〕533 - 534 頁）。

このような立法担当者の解説及び最判平成 4 年の判示を前提に考えると、所轄税務署長には、前件判決の確定時に、前件判決の拘束力として、本件各株式の評価に係る本件申告誤りとの不整合部分について是正義務があったと考える（拙稿 206 頁）。

ところが、本件最判は、国税通則法第 70 条の更正の除斥期間を理由として前件判決の拘束力の適用を否定した。

おわりに

本件最判は、課税庁が国税通則法所定の除斥期間経過後は更正する法令上の権限を有しない場合においては、拘束力についての判断を論ずるまでもない旨を述べて、X の請求を棄却した。しかも、同最判は、国税通則法と行政事件訴訟法との関係についての言及がない。

本稿は、①本件が国税通則法第 23 条第 2 項第 1 号の類推適用により、前件判決確定の日の翌日から 2 か月以内に更正の請求ができる余地があったと考えられること、②訴外二女らについては、相続税法第 32 条第 1 号に基づく更正の請求手続要件を充足しているため、税務署長が行う当該更正（通法 24）において、当初申告の評価誤りを是正して真実の税額に更正し得るとする解釈が可能になり得ること、及び③国税通則法第 71 条第 1 項第 2 号の更正が更正の請求を前提とする規定ではないため、同法第 24 条及び第 71 条第 1 項第 2 号の規定に基づき、X（ら）及び訴外二女らに対する減額更正が可能であったことを指摘し、④国税通則法第 114 条が行政事件訴訟法の適用を排除していないため、所轄税務署長には取消判決の拘束力によって X の納税額を是正する権限があったことを敷衍した¹⁰。

¹⁰ ちなみに報告者は、本件に関する延長問題として、安田京子「取消判決の拘束力の適用過誤を理由とする国家賠償請求の検討 - 最 1 小判令和 3 年 6 月 24 日民集第 75 卷第 7 号 3214 頁 - 」岩崎政明編著『租税法務の理論と実践』分担執筆（中央経済社、2025 年）365 - 393 頁を執筆している。本件に関する国家賠償請求の検討については、同拙稿を参照されたい。

税務署長には、実体的真実主義に基づく公正かつ適正な課税の実現のために、調査をして更正する「行政指針的な義務」（大淵（1994）、709頁）があると解されている（拙稿211 - 212頁）。

【主要参考文献】

- 青柳馨〔2018〕「平成30年5月9日付鑑定意見書」（2022年6月17日閲覧）。
- 池原桃子〔2023〕「判批」『ジュリスト』第1582号、78-86頁。
- 池本征男〔2021〕「判批」『国税速報』第6669号、5 - 10頁。
- 泉徳治ほか〔2002〕『租税訴訟の審理について』法曹会。
- 今村隆〔2017〕「平成29年6月1日付鑑定意見書」（2022年6月16日閲覧）。
- 岩崎政明〔1985〕「租税特別措置法26条所定の社会保険診療報酬課税の特例に係る所得計算方法の事後的変更と更正の請求の可否」『税務事例』第17巻第5号、2 - 6頁。
- 占部裕典〔2022〕「判批」『税研』第38巻第3号、88 - 91頁。
- 上村敏之〔2020〕「課税の公平性について」『租税研究』第848号、5 - 30頁。
- 宇賀克也〔2021〕『行政法概説Ⅱ行政救済法【第7版】』有斐閣。
- 大淵博義〔2013〕「更正の請求制度の問題点と判決の検証」MJS租税判例研究会
<https://www.mjs.co.jp/outline/zeikei/studies/sozeihanrei/assets/pdf/13100401.pdf>
2025年12月3日最終確認。
- 大淵博義〔1994〕『法人税法の解釈と実務』大蔵財務協会。
- 興津征雄〔2022〕「判批」『民商法雑誌』第158巻第3号、674 - 688頁。
- 金子宏〔2021〕『租税法第二十四版』弘文堂。
- 亀川達也〔2025〕「判批」『法学協会雑誌』第142巻第3・4号、304 - 336頁。
- 木山泰嗣〔2021〕「判批」『税経通信』第76巻第12号、180 - 191頁。
- 国税庁〔2013〕「財産評価基本通達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の改正について」
<https://www.nta.go.jp/information/other/data/h24/kabushikhoju/index.htm>
2022年10月23日最終確認。
- 小林幹雄〔2017〕「平成29年6月2日付鑑定意見書」（2022年6月17日閲覧）。
- 堺澤良〔1999〕『国税関係課税・救済手続法精説』財形詳報社。
- 佐藤孝一〔2022〕「判批」『税務事例』第54巻第4号、15 - 29頁。
- 佐藤孝一〔2019〕「判批」『税務事例』第51巻第50号、17 - 31頁。
- 佐藤英明〔2018〕「平成30年8月18日付意見書」（2022年7月1日閲覧）。
- 佐藤英明〔2007〕「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣、55 - 73頁。
- 塩野宏〔2013〕『行政法Ⅱ〔第五判補訂版〕』有斐閣。
- 品川芳宜〔2017〕『国税通則法の理論と実務』ぎょうせい。
- 志馬喜徳郎ほか〔2019〕『国税通則法精解第十六版』大蔵財務協会。
- 島津瑠利子〔2006〕「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課税

- 『相続税の課税原則』の検討を中心として - 』『税大論叢』第 51 号、221 - 298 頁。
- 杉本良吉〔1963〕「行政事件訴訟法の解説（二）」『法曹時報』第 15 巻第 4 号、10 - 86 頁。
- 首藤重幸〔2021〕「令和 3 年 5 月 3 日付意見書」（2022 年 7 月 15 日閲覧）。
- 首藤重幸〔2021〕「判批」（TKC ローライブラリー新・判例解説 Watch 租税法 NO. 164、文献番号 Z18817009-00-131642094、1 - 4 頁。
https://www.lawlibrary.jp/pdf/z18817009-00-131642094_tkc.pdf
 2025 年 12 月 3 日最終確認。
- 首藤重幸〔2018〕「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」（新・判例解説 Watch 租税法 NO. 4）『速報判例解説』第 23 巻、文献番号 Z18817009-00-131481651、245 - 248 頁。
- 園部逸夫〔1989〕『注解行政事件訴訟法』有斐閣。
- 高橋祐介〔2022〕「判批」『ジュリスト』第 1570 号、176 - 177 頁。
- 高畑柊子〔2022〕「判批」『行政判例百選Ⅱ〔第 8 版〕』、404 - 405 頁。
- 武田昌輔監修〔加除式・通則法〕『DHC コメントール国税通則法』第一法規。
- 武田昌輔監修〔加除式・相続税法〕『DHC コメントール相続税法』第一法規。
- 田中治〔2022〕「判批」『TKC 税研情報』第 31 巻第 3 号、1 - 13 頁。
- 谷口勢津夫〔2021〕『税法基本講義〔第 7 版〕』弘文堂。
- 谷口智紀〔2019〕「判批」『ジュリスト』第 1539 号、131 - 134 頁。
- 谷口智紀〔2020〕「判批」『税理』第 6 3 巻第 3 号、173 - 179 頁。
- 長島弘〔2021〕「判批」『税務事例』第 53 巻第 10 号、27 - 35 頁。
- 長島弘〔2018〕「判批」『税務事例』第 53 巻第 9 号、33 - 45 頁。
- 橋本浩史〔2018〕「判批」『税経通信』第 73 巻第 10 号、153 - 156 頁。
- 原田尚彦〔2005〕『行政法要論（全訂第六版）』学陽書房。
- 原田尚彦〔1989〕「取消判決の拘束力」『ジュリスト』第 925 号、210 - 215 頁。
- 平川英子〔2022〕「相続財産の評価誤りの救済方法 - 評価通達の改正に着目して」『税務事例研究』第 188 号、56 - 74 頁。
- 平川英子〔2021〕「判批」『ジュリスト』第 1565 号、10 - 11 頁。
- 平川英子〔2019〕「納税者からの税額修正手続 - 更正の請求を中心に」『日税県論集』第 75 号、25 - 64 頁。
- 藤田耕司・中村美子〔2021〕「遺産分割成立による更正の請求と取消判決の効力 - 最高裁令和 3 年 6 月 24 日判決を題材に - 」TITLC 第 159 回研究会。
- 増田英俊〔2020〕「判批」『TKC 税研情報』第 29 巻第 2 号、1 - 15 頁。
- 松沢智〔2001〕『新版租税争訟法 - 異議申立てから訴訟までの理論と実務 - 』中央経済社。
- 南博方・高橋滋〔2009〕『条解行政事件訴訟法〔第 3 版補正版〕』弘文堂。

- 文字和毅〔2021〕「判批」『税理』第64巻第15号、74 - 80頁。
- 守田啓一〔2022〕「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 - 」東京税理士会日本税務会計学会月次研究会。
- 安田京子〔2023〕「更正の請求の可能性と取消判決の拘束力 - 最判令和3年6月24日（民集第75巻第7号3214頁）を素材として - 」税務会計研究学会『税務会計』第34号、197 - 213頁。
- 横田雅志〔2022〕「勝訴判例と類似事案 - 国税通則法施行令6条1項5号を基因とする更正の請求と更正の除斥期間の問題を中心に - 」「『租税訴訟』第15号、213 - 234頁。