

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分等取消請求控訴事件、令和●●年(〇〇)第●●号 同附帯控訴事件

国側当事者・国(江東東税務署長)

令和元年12月4日一部認容・棄却・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成30年1月24日判決、本資料268号-11・順号13116)

判 決

控訴人兼附帯被控訴人(被告)

国

(以下「控訴人」という。)

同代表者法務大臣

三好 雅子

処分行政庁

江東東税務署長

成相 明子

同指定代理人

伊藤 健太郎

赤羽 洋幸

大谷 和志

大野 隆太

橋口 政憲

佐野 孝明

被控訴人兼附帯控訴人(原告)

甲

(以下「被控訴人」という。)

同訴訟代理人弁護士

長島 安治

宰田 高志

谷本 芳朗

主 文

- 1 (1) 被控訴人の附帯控訴に基づき、原判決主文第1項を取り消す。  
(2) 江東東税務署長が平成26年11月12日付けで被控訴人に対してした相続税の更正をすべき理由がない旨の通知処分のうち納付すべき税額が4億4689万9300円を超える部分を取り消す。
- 2 (1) 控訴人の控訴に基づき、原判決主文第2項を次のとおり変更する。  
(2) 江東東税務署長が平成26年11月12日付けで被控訴人に対してした相続税の更正処分のうち納付すべき税額が10億7095万円を超える部分を取り消す。
- 3 被控訴人のその余の請求を棄却する。
- 4 訴訟費用は第1、2審とも控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人の控訴の趣旨

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 被控訴人の請求をいずれも棄却する。

2 被控訴人の附帯控訴の趣旨

- (1) 原判決中、被控訴人の訴えを却下した部分を取り消す。
- (2) 主文1(2)同旨

第2 事案の概要(以下、理由説示部分も含め、原判決の略称をそのまま用いる。)

- 1 (1) 被控訴人は、その母(本件被相続人)の死亡により開始した相続(本件相続)について、共同相続人間で遺産分割が成立していなかったことから、相続税法(平成16年法律第84号による改正前のもの。以下同じ。)55条に基づき相続税の申告(本件申告)をしたところ、江東東税務署長から、遺産のうち原判決別表1記載の各株式(本件各株式)の一部の価額が過少であるとして更正処分を受けた。これに対し、被控訴人は、上記更正処分の取消しを求めて訴え(後記の控訴審も含めて「前件訴訟」)を提起したところ、上記更正処分(ただし、訴訟係属中の減額更正処分によりその一部が取り消された後のもの。前件更正処分)及び本件申告における本件各株式の一部の価額が過大であったとして、前件更正処分のうち本件申告における納付すべき税額を超える部分を取り消す旨の判決(前件第1審判決)がされ、これに対し控訴人が控訴したが、これを棄却する旨の判決(前件控訴審判決。前件第1審判決と併せて「前件判決」)がされ、前件判決は確定した。

その後、被控訴人は、本件相続につき遺産分割が成立したとして、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価額と同額(ただし、本件各株式のうちB株式については前件判決で認定されたA株式の価額を基に被控訴人において計算し直した価額)であることを前提に更正の請求(本件更正請求)をしたが、同税務署長は、本件各株式の価額は、本件申告における価額と同額とすべきであるとして、本件更正請求について更正をすべき理由がない旨の通知処分(本件通知処分)及び増額更正処分(本件更正処分。本件通知処分と併せて「本件更正処分等」)をした。

本件は、被控訴人が、控訴人に対し、本件更正処分等における本件各株式の価額を不服として、本件通知処分及び本件更正処分それぞれにつき、納付すべき税額が4億4689万9300円を超える部分の取消しを求めた事案である(以下本件通知処分に係る請求を「本件通知処分取消請求」、本件更正処分に係る請求を「本件更正処分取消請求」という。)

- (2) 原判決は、本件通知処分取消請求に係る訴えについて、増額更正処分は申告又は従前の更正処分に係る税額を減額しない旨の判断を含むものであるから、訴えの利益を欠くとして訴えを却下し、本件更正処分取消請求について、相続税法32条1号に基づく更正の請求は、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を主張することは許されないが、本件更正処分等は、前件判決の理由中における株式の評価方法・価額等についての判断に拘束されるとして、請求を認容した。

控訴人は、これを不服として本件控訴を提起した。他方、被控訴人は、本件通知処分取消請求に係る訴えを却下した部分について、本件附帯控訴を提起した。

- 2 本件における主な関係法令の定め及び前提事実は、以下に補正するほかは、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1及び2に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決5頁16行目の「(別表1の番号1)」を「(以下「A」といい、その株式を「A株式」ということがある。別表1の番号1)」に、17行目の「(同番号2)」を「以下「B」といい、その株式を「B株式」ということがある。同番号2)」にそれぞれ改める。
- (2) 原判決8頁11行目から12行目の「相続税法32条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、」を「これは相続税法32条1号及び国税通則法23条2項各号所定の事由に該当せず、同法23条1項1号に基づく更正の請求期間も徒過しているから是正し得ないことを理由として、」に改める。
- (3) 原判決8頁14行目の「前記(13)の二女らに対する減額更正処分に伴い、」を削り、15行目の「原告に対し、」の次に「前記(13)の二女らに対する減額更正処分に伴い、被控訴人について相続税法35条3項所定の事由があるとした上、本件被相続人の遺産について遺産分割が確定したと認められ、各財産の価額は、前件判決により当初申告における価額で確定しているので、これを基礎に被控訴人の納付税額を計算し、それと当初申告との差額を納付すべきであるとして、」を加える。

### 3 争点及び当事者の主張の要旨

本件の争点は、本案前の争点として、①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)、本案の争点として、②相続税法32条1号及び同法35条3項の解釈(本件更正請求等において、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(本件申告又は従前の更正処分において個々の財産の価額に誤りがあり、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)を主張することができるか)、③前件判決の拘束力(前件判決の拘束力は本件更正請求等に及ぶか、前件判決のうちいかなる判断に拘束力が生じるか)である。(控訴人の主張)

#### (1) 本件通知処分取消請求に係る訴えの適法性について

本件通知処分と本件更正処分とは、同一の申告又は従前の更正処分に係るものであるが、本件通知処分は、本件更正請求の理由(本件申告における株式の評価の誤り)が相続税法32条1号に基づく更正の請求によって是正し得ないことを理由にしたものであり、本件更正処分は、二女らに対する減額更正処分に伴い被控訴人の課税価格等に変動を生じる限度において行ったもので、課税要件に係る事実全体を改めて見直したものではないから、本件通知処分と本件更正処分は処分の内容が異なり、本件更正処分が本件通知処分を包摂する関係にない。したがって、被控訴人は、本件更正処分とは別個に本件通知処分についても争う利益がある。

#### (2) 相続税法32条1号及び同法35条3項の解釈について

相続税法55条は、遺産分割前であっても、一応法定相続分に従って遺産を分割したものとし、それによって取得した財産の価額に基づいて相続税の課税価格及び納付すべき税額を算出し、申告期限までに申告と納付を行うよう義務付けたものであり、同条に基づく申告により納付すべき税額は確定する。この税額の計算方法からすれば、相続税は、遺産課税方式(被相続人の総遺産額を課税標準とする方式)の性質が強い。

もっとも、申告後に法定相続分とは異なる内容の遺産分割が成立することがあり、その結果、相続税法55条による計算で既に確定した相続税額が過大になることがあるから、相続税法32条1号は、かかる相続税に固有の後発的事由について、更正の請求ができる期間を定めた国税通則法23条1項1号の特則として特別に更正の請求を許したものと解

される。そうすると、当初の申告に存在する過誤の是正を求めるために相続税法32条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、申告時後の遺産分割の結果、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り算定の基礎となる遺産の価額は、申告（その後に更正処分があった場合にはその更正処分）により確定した価額を基礎とすべきと解される。

また、相続税法35条3項に基づく更正処分は、同法32条1号に基づく更正の請求の事由に係る事実を基礎としてするもので、遺産分割により取得した財産を基礎として算出した課税価格及び相続税額を確定することを実質とするものであり、更正処分という形式は採用するものの、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32条1号に基づく本件更正請求及び同法35条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の誤りに係る過誤の是正をすることは許されない。

### (3) 前件判決の拘束力について

ア 本件更正処分等は行政事件訴訟法33条1項にいう「その事件」には当たらず、前件判決の拘束力は本件更正処分等には及ばない。

すなわち、同条項に基づく拘束力は、判決により取り消された行政処分と同一の法律関係ないし連続して先の行政処分を前提にし、判断要素が先の行政処分と重なる関係にある場合に適用されるものと解されるから、後の行政処分が取り消された先の行政処分と異なる独自の判断要素を含むものである場合には、先の行政処分に係る取消判決の拘束力は及ばない。

本件の場合、前件判決が取り消した前件更正処分は、本件各株式の価額を含めて課税要件に係る事実全体（税額全体）を見直し、申告における過誤を是正したものであるのに対し、本件更正処分等は、遺産分割が行われたという相続税に固有の後発的事由のみに基づいて行われたもので、前件更正処分とは処分する際の判断要素が異なる。したがって、本件更正処分等は前件判決との関係で、「その事件」に当たらない。

イ 仮に本件更正処分等が「その事件」に該当するとしても、拘束力が生じるのは本件申告時に確定した納付すべき税額（以下「本件申告時納付税額」ということがある。）を超える部分に対応する部分についてであり、本件各株式の評価につき前件判決が認定した部分について拘束力は生じない。

すなわち、拘束力は、主文に含まれる判断を導くために必要不可欠な判示部分についてのみ生じるものであるところ、課税処分の取消訴訟における実体上の審理の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分における所得の源泉の認定等に誤りがあっても、これにより確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まる税額を上回らなければ、当該課税処分は適法というべきであり（総額主義）、具体的には、課税処分によって確定された税額が処分時に客観的に存在した税額を上回っているか否かが重要なのであって、税額算出の根拠となる事実は単なる攻撃防御の方法にすぎない。そうすると、前件訴訟の審理の対象は、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、前件更正処分における結論としての税額の総額が処分時に租税法規により客観的に定まる税額を上回っているか否かが問題となるのであって、前件更正処分のうち本件申告時納付税額を超えない部分については前件判決の結論と直接

の関係がない。したがって、上記部分に対応する本件各株式の価額についての理由中の判断につき拘束力は生じないというべきである。

ウ 以下の点からみても、課税庁は、前件判決の理由中における本件各株式の評価に係る判断に拘束されないというべきである。

(ア) 課税庁には、前件更正処分のうち前件判決により変更された本件各株式の価額に基づき計算された相続税額を超える部分を、不整合処分として取り消す義務はない。すなわち、本件申告は、更正請求期間徒過により確定しており、申告には税額確定効があるところ、上記の計算による相続税額と申告額との差額は、納税者の申告行為によって確定されたものであって課税庁の処分によるものではない。

(イ) また、課税庁が本件更正処分等において前件判決の理由中における本件各株式の評価に係る判断を基礎とすることは、実体法上の権限を超えるものであり、許されない。

すなわち、拘束力は、行政事件訴訟法 33 条 1 項が、取消訴訟の実効性を保障するため、行政庁に対し、判決の趣旨に従って行動すべきことを実体法上特に義務付けた特殊な効力であるから、その前提として、行政庁に拘束力により求められる是正措置を行う実体法上の職務権限があることが必要である。しかし、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 23 条 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同項に基づく更正につき除斥期間（同法 70 条）を経過しており、課税庁は減額更正（同法 24 条）をすることはできないし、また、上記の誤りは相続税法 32 条 1 号に掲げる事由には該当しない。

そうすると、本件において、前件判決における本件各株式の評価方法ないし価額に係る判断に拘束力を認めて本件更正処分等の取消しを認めると、それが不整合処分の是正義務を理由とするものではなく、課税庁に対して前件判決後にその内容と矛盾する行動を新たにとらないように求めるものであるとしても、結果的に、課税庁に対し、相続税法 32 条 1 号に該当せず、国税通則法 23 条 1 項に該当する事由を根拠として、除斥期間経過後に減額更正処分をすることを強いることになって、租税債権・債務の早期安定や公平の見地から除斥期間を定めた法の趣旨を没却することになり、許されない。実質的にも、相続税法 32 条 1 号に基づく更正請求の理由が前記（2）のとおり制限されているのは、申告期限までに遺産分割を終えた納税者や単独相続の場合など国税通則法所定の期間徒過後に財産の評価の見直しによる更正請求をすることができない者との公平を図るためでもあるところ、仮に本件各株式の評価に係る前件判決の理由中の判断に拘束力を認めると、上記の者との公平を失することになる。

(4) ア 以上によれば、本件更正処分等が基礎とすべき本件各株式の価額は、本件申告における価額と同額であり、原判決別表 1 の本件更正処分等欄記載のとおりとなるところ、これらを前提とした本件相続に係る課税価格及び納付すべき税額は原判決別表 3-1 記載のとおりであり、本件更正処分等におけるこれらの額と同額であるから、本件更正処分等は適法である。

イ 仮に本件各株式の評価に係る前件判決の判断に拘束力が生じるとしても、前記の拘束力の趣旨に鑑みれば、拘束力の及ぶ範囲は判決から明確に読み取ることができる範囲に限られるべきである。したがって、本件においては、違算が指摘されている B 株式も含め前件判決が判断した本件各株式の価額について拘束力が及ぶと解すべきであり、こ

れを適用して計算した場合、被控訴人の納付すべき相続税の額は、別紙別表1ないし5のとおり、13億1315万8800円である。

(被控訴人の主張)

(1) 本件通知処分取消請求に係る訴えの適法性について

被控訴人は、増額更正処分である本件更正処分の取消しを求める本件更正処分取消請求において、税額を本件申告時納税額より減額することを求めることができず、本件通知処分取消請求をすべきであると判断される可能性を考え、その場合に備えて本件通知処分取消請求もしたにすぎない。本来は、共同相続人の一人が遺産分割により取得した遺産に係る課税価格と遺産分割前の申告等において法定相続分に従って計算された課税価格とを比べて、前者が後者を下回れば相続税法32条1号の減額更正の事由、上回れば同法35条3項の増額更正の事由とされるのであって、いずれも同じ事実を基に行われる処分であるから、本件通知処分と本件更正処分とを別個に取消訴訟の対象とすべきではない。

(2) 相続税法32条1号及び同法35条3項の解釈について

ア 被控訴人の本件各株式の取得分全体に正しい価額を適用すべきであることについて

(ア) 相続税を含む申告納税方式の税について、申告により確定するのは「納付すべき税額」等や「課税標準等」(国税通則法16条1項1号、19条1項)であって、遺産の評価のような単に課税価格及び相続税額を算定する過程で用いられる数値については確定の対象とされておらず、税額等や課税標準等の確定に伴い確定するものでもない。もっとも、相続税法32条1号等の更正事由に関わりなく上記数値の是正を求めることができるわけではなく、別途同号等の更正事由による更正の契機が必要である。

そして、相続税は、相続税法の立法当初から一貫して遺産取得税として規定されている。課税対象たる課税価格が各相続人の取得財産の価額とされていること、相続税法32条1号及び同法35条3項により遺産分割後に各相続人が取得した遺産に応じて課税するよう再調整されることなどは、遺産取得税を基本とするものの表れであり、各相続人の取得する遺産に基づく各々の租税負担能力に応じた課税を実現するという趣旨がある。そうすると、各共同相続人は、自らが取得した遺産について適正な評価を受け、それに応じた課税を受ける利益を有しているというべきであるし、遺産分割後に改めてこれにより取得した遺産に応じて課税額を是正する際に新たな課税関係が生じているのは明らかである。

したがって、各共同相続人には、上記の新たな課税関係において、改めて適正な評価に基づき税額が計算され、それが既に納付した税額を上回る場合にのみ追加の課税(差額の追加納付の必要が生ずる増額更正処分)を受け、それが既に納付した税額を下回る場合には差額の還付を受ける権利があるというべきである。

他方で、遺産分割前の課税価格の計算に用いられた誤った価額に基づいて遺産分割後の更正に係る課税価格の計算がされるとすれば、遺産分割前の課税価格の計算で過少に評価された遺産を遺産分割により取得する者は、その取得する遺産の本来の価額に比して少ない金額の相続税額のみを負担すればよいこととなる一方、遺産分割前の課税価格の計算で過大に評価された遺産を遺産分割により取得する者は、その取得する遺産の本来の価額に比して過大な金額の相続税を負担することになり、明らかに公平を欠く。

以上によれば、相続人が遺産分割後に相続税法32条1号の更正の請求をする際には、

改めて全ての個々の財産の価額について適正な評価をし、課税価格及び納付すべき税額を計算することができるというべきである。仮にその際に個々の財産の評価を改めて見直すことまでは税務執行の観点から困難であるとしても、既に取消判決で評価が確定している場合にまでそれに反する過大な評価を適用するのは、上記各規定の趣旨に反し、当該納税者の利益を明らかに害する。

(イ) したがって、本件では、被控訴人の本件各株式の取得分全体に原判決別表1の本件更正請求欄記載のとおり正しい価額を適用すべきであって、これを前提に計算すると被控訴人の納付すべき税額は原判決別表4A-1のとおり、4億4689万9300円であるから、本件更正処分等はこの額を上回る部分について違法である。

イ 被控訴人の本件各株式の取得分のうち、本件調停により追加で取得した部分に正しい価額を適用すべきであること及び相続税の総額は本件申告で申告されたものを維持しつつ、共同相続人間における遺産の取得割合の計算に当たって本件各株式の正しい価額を適用すべきであることについては、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の「3 当事者の主張の要旨」の「(原告の主張)」の(2)及び(3)記載のとおりであるから、これを引用する。

### (3) 前件判決の拘束力について

ア 行政事件訴訟法33条1項にいう「その事件」は、当該取消訴訟にかかる行政処分の対象たる法律関係であり、前件判決及び本件更正処分等のいずれも、本件相続に係る被控訴人に対する相続税の課税という同一の課税関係(法律関係)に関するものであるから、本件更正処分等は前件判決の拘束力が及ぶべき「その事件」に該当する。本件更正処分は、遺産分割後の遺産の取得状況に応じてされる点で前件判決の対象となる前件更正処分とは異なる考慮要素を含むといえなくもないが、同一の課税関係に関し、課税価格に含まれる株式の評価方法ないし価額についての前件判決の判断に拘束力を認めることは、取消判決の実効性を保障するという拘束力の趣旨にかなうものである。

イ そして、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な判断(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。本件においては、前件訴訟において、被告(国)が、Aを株式保有特定会社であるとしてそれを前提とした評価方式をA株式につき適用し、それを前提にAとBとの間で相互持合株式としての評価を行ってA及びB各株式の価額を決めるべきである旨主張したのに対し、前件判決においては、Aは株式保有特定会社でなく、その株式の評価には類似業種比準方式を用いるべきであり、AとBとの間で相互持合株式として評価する必要はないとして、上記方式で評価したA株式の価額を基にB株式を評価するとし、この判断が前件判決の結論を導く必須の理由となっているから、前件判決中、本件各株式の価額に係る判断に拘束力が生じる。ただし、B株式については、明らかに計算違いで誤りである同株式の価額そのものに係る判断ではなく、類似業種比準方式によるという評価方法に係る判断に拘束力がある。

ウ (ア) なお、上記は、遺産分割後、更正事由の判断において、根拠を欠く価額を基にすべきでないとして述べているにすぎず、課税庁に申告における価額を基礎として算定された課税価格及び税額を是正すべき義務があると主張しているわけではないから、本件

更正処分等につき不整合処分として取り消す義務はない旨の控訴人の主張は失当である。

- (イ) また、前件判決の拘束力を認めると、結果として本件更正処分等を是正したのと同じ結果になるとしても、それは取消判決の判示の趣旨に反する処分を新たにさせないという消極的作用にすぎず、取消判決の判示の趣旨に沿って他の行政処分を積極的に是正させることとは異なり、職務権限上不可能なことを強いるものではない。誤った評価の適用を排除することによってかかる評価に基づく過大な税負担は是正されるが、それは遺産分割により変化した遺産取得状況に応じた課税の調整の中で誤った評価の適用を排除した結果にすぎない。控訴人は、単独相続等に比べ不公平となる旨主張するが、単独相続等は、申告時までに課税の対象となる法律関係が確定しており、それを基に申告及びその是正手続があるにすぎないのであって、本件のように、申告後の遺産分割により課税の対象となる法律関係が確定し、改めて相続税額を確定させる手続が必要となる場合とは事情が異なる。むしろ、控訴人のように解すると、前記(2)ア(ア)のとおり、評価が過大なことが明らかとなった財産を取得しない相続人と取得する相続人との間で不公平となるし、過大な部分の相続税額を申告よりも増加させて申告を誤っていたことによる税負担を超えた過大な税負担を当該納税者に負わせ、共同相続人以外の一般の相続税納税者との比較でも不公平な税負担を強いることになり、失当である。

### 第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所は、本件通知処分取消請求に係る訴えは適法で、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時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ものと判断する。その理由は、後記2以下に述べるとおりである。
- 2 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）について
  - (1) 本件通知処分と本件更正処分の各取消請求につき、原判決は、増額更正処分は、従前の税額についての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の内容を包摂するから、本件通知処分取消請求に係る訴えは訴えの利益を欠き不適法である旨判示したのに対し、控訴人は、本件通知処分は本件更正処分と別個に争う利益がある旨主張する。
  - (2) ア この点につき、通知処分及び増額更正処分の内容等に鑑みれば、増額更正処分は通知処分を包摂するものではなく、本件通知処分取消請求に係る訴えは、訴えの利益があり、適法であると解される。
- イ(ア) すなわち、詳細は後記3(1)アに説示するが、相続税について、相続人は、遺産分割終了前であっても所定の申告期限までに法定相続分に従って課税価格を計算して申告しなければならないところ、申告後の遺産分割により取得した遺産に係る課税価格が上記計算による課税価格と異なる場合、相続人は、遺産分割の内容に従って課税価格の計算を見直し、それに基づいて更正の請求（相続税法32条1号）をすることができる。そして、本件通知処分は、被控訴人が納税額の減額を求める旨の更正の請求に対し、課税庁において、請求者（被控訴人）に係る課税標準等又は税額等を全体的に見直した上で、更正請求には理由がない（減額更正をすべきでない）として更正請求を拒否する旨の判断を示したものである。仮に上記見直しにより算出した税額が申告額より多額になるとしても、通知処分がされただけで

は、上記の算出した額が納付すべき税額として確定されるものではなく、納付すべき税額は申告により確定した額のままである。

(イ) 他方、課税庁は、同条1号ないし5号による更正の請求に基づき更正をした場合、当該相続に係る他の相続人につき同法35条3項各号の事由があるときは、法定の期間内に、その者に係る課税価格又は相続税額の更正等をするところ、本件更正処分は、課税庁が、二女らに対する減額更正処分に伴い、同項に基づいて行ったものである。本件更正処分（増額更正処分）は、課税標準や税額等を増額変更する処分であって、それにより納付すべき税額を確定する効果を有する。

(ウ) このように、通知処分と増額更正処分とは、内容や効果が異なるものであり、更正請求を受けた課税庁が納付すべき税額は申告額より多額であると判断した場合、課税庁はその額を納付すべき税額として確定する増額更正処分のみすればよいとされているわけではないし、通知処分が後の増額更正処分に吸収される旨を定めた規定もない。

したがって、増額更正処分の取消しを求める訴えにおいて、申告税額を超える部分の取消しのみならず申告税額と更正の請求に係る税額との差額部分についても取消しを求めることができると解することは困難であり、これを可能とするような規定も見当たらない。

ウ 以上によれば、本件においては、本件更正処分のみ取消訴訟の対象とすれば足りるということではできず、本件通知処分取消請求に係る訴えについて訴えの利益が認められるというべきである。なお、通知処分と増額更正処分とで別個に争えるとする場合の判断の矛盾・抵触については、請求の併合（行政事件訴訟法13条、16条、19条）や口頭弁論の併合（同法7条、民事訴訟法152条1項）によって適切に対応することが可能であり、上記判断を妨げるものではない。

(3) ア したがって、本件通知処分取消請求に係る訴えには訴えの利益がなく不適法であるとして却下した原判決は不当であり取り消すべきであるところ、訴えを不適法として却下した第一審判決を控訴審裁判所が取り消す場合、原則として事件を第一審裁判所に差し戻さなければならないが、事件につき更に弁論をする必要がないときは、この限りでない（民事訴訟法307条本文及びただし書）。

イ 本件においては、控訴人及び被控訴人のいずれも、原審において、本件通知処分が違法かどうかについて、併合請求である本件更正処分取消請求に係る同処分についてと同様の主張をし、同請求において、実体的審理が尽くされて判断が示されており、当審において改めて本件通知処分の違法性についてのみ更に主張・立証を尽くさせるため弁論をする必要はない。したがって、当審において、本件通知処分の取消請求に係る訴えが適法であることを前提に、その請求の当否についても判断することができるかと解するのが相当である。

3 相続税法32条1号及び同法35条3項の解釈（本件更正請求等において、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（本件申告又は従前の更正処分において個々の財産の価額に誤りがあり、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）を主張することができるか）について

(1) ア 相続税については、相続等による財産の取得の時に納税義務が成立し、遺産分割が終

わっていないとしても、相続人は、所定の申告期限までに、法定相続分に従って財産を取得したものであるとしてその課税価格を計算して申告すべきこととされ、納税者の申告に基づいて具体的な納税義務が確定するとされている（国税通則法15条2項4号、16条1項1号、2項1号（申告納税方式）、相続税法55条）。このように、相続税も含め、申告納税方式に係る国税について、税額の確定は第一次的には納税者の申告書の提出によりされることとしているのは、国家の財源である税収を迅速・確実に確保するためであり、申告書提出期限経過後も自由に増減額できるとすると、申告期限の意味を失わせ、申告納税方式の趣旨に反することになる。

申告の内容が適正でなかった場合、納税者の負担の公平を図るため、これを適正な税額に訂正する必要があるところ、国の権能において、その調査したところにより、申告によって確定している税額等を変更（更正）させるとされており（国税通則法24条）、また、納税者は、申告書提出当時内在していた誤りについては当時十分検討すれば当然発見できたものであるから、国税通則法は、権利救済の一環として、納税申告書を提出した者が、その申告に係る税額が過大であること等を知った場合には、法定申告期限から5年以内に限り税務署長に対してその税額等につき更正をすべきことを請求することができる（同法23条1項）、法定申告期限当時に内在していなかった減額要因（後発的事由）が後日発生した場合については、後発的事由が発生してから2か月（相続税法については4か月）以内に限り、特に更正の請求を認めることとした（同条2項）。

他方、相続税については、遺産分割が終わっていないとしても法定期限までに申告しなければならないことから、申告後に遺産分割が行われると、申告時とは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ることがある。この点につき、昭和33年法律100号による改正前の相続税法においては、遺産取得税方式（相続人の取得した遺産額を課税標準とする方式）が採られていたが、同方式では租税負担能力に応じた課税が可能となる反面、分割を仮装して申告が行われたり、農業等の分割困難な遺産がある場合に相続税負担が相対的に高くなったりするなどの問題があったことから、同改正において、遺産課税方式の長所も取り入れることとし、相続開始後10か月以内に、遺産分割が行われていなくても各相続人の法定相続分に応じて遺産を相続したものであるとして課税価格を計算して申告させ、後日これと異なる割合で遺産分割が行われた場合には、その分割された内容に従って課税価格の計算をやり直して、申告書の提出、更正の請求等を行うことができることとした。すなわち、相続税法32条1号は、国税通則法23条1項1号の特則であり、相続税に固有の後発的事由（遺産分割）を理由に、国税通則法の定める更正の請求の期限後においても特例的に更正の請求を認めたものである。

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、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し、その後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。

また、同法 3 5 条 3 項は、更正の特則として、相続税について、一部の相続人からの同法 3 2 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」した課税価格及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算定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。

イ そうすると、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の事情とはいえ、相続税法 3 2 条各号にこれに当たるような事由は規定されていない。

したがって、本件各株式の評価方法及び価額に係る前件判決の判断を理由に、同条 1 号に基づいて更正請求をすることはできないと解するのが相当である。

また、本件更正処分の根拠である同法 3 5 条 3 項も相続税特有の後発的の事由（遺産分割）を理由に増額更正することを認めたものと解されるから、同項による増額更正処分が違法であると主張してその取消しを求める場合も、同法 3 2 条 1 号に基づく更正請求についてと同様、相続に固有の後発的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。

(2) ア この点につき、被控訴人は、相続税法 3 2 条 1 号に基づく更正請求によって、個々の財産評価の誤り等を主張できる旨主張する。この被控訴人の主張は、相続税は、遺産取得課税方式を基本とし、申告では課税価格等を算定する過程で用いられる遺産の評価等については確定しないし、遺産分割後の更正請求は新たな申告ということができ、改めて遺産につき適法な評価等を基に課税価格や納付すべき税額を計算することができるのであって、それによる更正決定により税額が確定するといった解釈を前提とするものと考えられる。

イ 日本の相続税については、遺産取得課税方式を基本としつつ（その旨、税制調査会議事録（甲 1 3）、参議院財政金融委員会会議録（乙 4 5）等に現れている。）、併用方式（相続税の総額を法定相続人の数と法定相続分によって算出し、各人の取得財産額に応じて課税する方式）とされているが、相続税法 3 2 条 1 号による更正請求や同法 3 5 条 3 項に基づく更正処分の取消請求において、個々の財産評価の誤り等を主張できるかどうかは、相続税につき、いかなる事由に基づいて更正請求が認められるかに係る問題であるから、遺産取得課税方式が基本であることからただちに上記更正請求や取消請求において遺産分割による財産の取得状況の変化以外の事由を主張できると解するのは困難である。

また、相続税が、申告により一旦確定すると解されることは前記（1）アにおいて説示したとおりである。被控訴人は、申告により確定するのは納付すべき税額等や課税標準等であって、遺産の評価は確定しない旨主張するが、遺産の評価が変われば納付すべき税額等も変わり得るのであって、被控訴人の上記主張は、申告により納付すべき税額等も一旦確定していることを否定するに等しく、採用することはできない。

さらに、被控訴人は、上記（1）において説示した考え方は被控訴人に遺産の本来の

価額に比して過大な負担を課すことになり不公平であると主張するが、負担が生ずるとしてもこの点は、上記のとおり、国税通則法及び相続税法において、更正をし得る期間や事由が定められていることによるものであり、やむを得ないというべきである。もつとも、本件においては、後記4のとおり、前件判決の拘束力に基づき、本件更正処分等が違法であるとして取消請求が認められるのであり、結果的にはあるが、被控訴人の主張する上記不公平は生じないことになる。

以上によれば、相続税法32条1号及び同法35条3項の解釈に係る被控訴人の主張を採用することはできない。

4 前件判決の拘束力（前件判決の拘束力は本件更正請求等に及ぶか、前件判決のうちいかなる判断に拘束力が生じるか）について

(1) 前記3において説示したとおり、本件更正請求等において、相続税法32条1号や同法35条3項に基づいて、個々の財産の評価方法ないし価額の誤りや前件判決によって変更を受けた財産の価額を用いることはできない。しかし、以下に説示するとおり、本件更正処分等は、前件判決における本件各株式の評価方法ないし評価額に拘束され、その結果本件更正請求等は違法となるものと解される。

(2) ア 行政処分を取り消す判決は、「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）。同項による拘束力は、取消判決の実効性を確保するために付与されたもので、行政庁に、処分又は裁決を違法とした判決の判断内容を尊重し、「その事件」について判決の趣旨に従って行動し、これと矛盾する処分等がある場合には、適切な措置をとるべきことを義務付ける効力であるから、訴訟における訴訟物に係る裁判所の判断について生じる既判力と異なり、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（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●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）。このような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。

イ 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。

(3) ア そして、上記(2)アのとおり、取消判決の拘束力は、主文を導く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であるところ、取消訴訟の訴訟物は、行政処分の違法一般であると解されているから、当該取消訴訟の対象である処分について、その根拠法規が定める各適法要件についての該当性、すなわち当該処分が各適法要件を充足しているということは、訴訟物に含まれ、各適法要件該当性に係る判断を導くのに必要な理由中の事実認定及び法律判断について拘束力が生じるというべきである。

イ これを本件についてみると、前件訴訟は、被控訴人及び他の共同相続人の一部が、前件更正処分につき、A及びBの各株式の価額の評価等を争ってその取消しを求めた事案であり、主な争点は、Aが株式保有特定会社に該当するかどうか並びにこれを前提と

するA及びBの各株式の時価の評価方式及び価額であって、前件判決は、Aは株式保有特定会社に該当するものといえず、原則的評価方式である類似業種比準方式によって評価するのが相当であって、そうするとA株式は1株当たり4653円であり、B株式は、その資産であるA株式の評価が上記のとおりであることを基に所定の計算をすると、1株当たり3万1189円となるとし、これらの評価（その他の株式については前件更正処分における価額と同額）を用いて各相続人が納付すべき相続税額を計算し、それが本件申告において申告した納付すべき税額の範囲内であるから、前件更正処分は、本件申告に係る各納付すべき税額を超える部分が違法であると判断した（前提事実（5）ないし（8））。すなわち、前件判決は、遺産である本件各株式の評価方法について判断し、それを用いて算出する価額（ただし、B株式については更正決定の対象となり得る明らかな違算がある。）に基づき、納付すべき税額を算出して、上記判断を導いたものである。そうすると、前件判決において、前件更正処分が適法かどうかに係る主文の判断は、租税法規に従って客観的に算定した課税価格及び相続税額がいくらかによるが、これは適法要件に該当するかどうかの問題であり、この適法要件に該当するかどうかについての結論を導くのに必要な事実認定及び法律判断は、まずは税額の計算の基礎となった遺産の価額についてされるものであるところ、価額は評価方法に沿って計算すれば正しい数値が算出されるものであり、逆に計算を誤れば正しい数値が算出されないことからすれば、評価方法ないし価額に係る判断に拘束力が生じると解するのが相当である。

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。そうすると、相続税法32条1号の「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」については、個々の財産の価額につき、申告における価額に、従前の更正処分による変更に加え、更に上記の判決による変更を加えた上での価額を基礎として、当該遺産分割後の課税価格を計算すべきであり、その結果、同号の「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」及び同条柱書きの「更正に係る課税価格及び相続税額」に相当する上記の判決による一部取消し後の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ときは、課税庁において、当該遺産分割後の課税価格及び相続税額に基づいて、同号の更正の請求に対する減額更正処分をすべきことになると解される。また、同法35条3項に基づく更正処分においても、同法32条1号の更正の請求に基づく減額更正処分の「基因となった事実を基礎として計算」する以上、同様に上記各変更後の個々の財産の価額を基礎として「その者に係る課税価格又は相続税額」を計算し、その結果として、「更正に係る課税価格又は相続税額」、すなわち、上記の判決による一部取消し後の従前の更正処分に係る課税価格又は相続税額がこれと異なることとなる場合に、それに応じた更正処分が可能になるものと解される。

- (4) ア この点につき、控訴人は、当該処分が取り消された処分とは異なる独自の判断要素を含む場合は「その事件」に当たらないと主張する。

しかし、本件更正処分等において前件判決の対象である前件更正処分と異なる独自の判断要素というのは、むしろ遺産分割があったこととみるべきであって、前件訴訟でも

本件でも争われているA及びBの各株式の評価方法ないし価額について前件更正処分と異なる独自の判断要素があるわけではないから、控訴人の上記主張は本件更正処分等が前件訴訟との関係で「その事件」に該当することを否定し得るものではない。

イ（ア）また、控訴人は、①課税庁には前件判決により変更された本件各株式の価額に基づき計算された相続税額を超える部分を不整合処分として取り消す義務はないし、②本件各株式の評価誤りは、相続税法32条1号の更正事由に該当せず、国税通則法23条の更正事由には該当するものの、除斥期間を徒過しており、前件判決における本件各株式の評価方法ないし価額に拘束されるとすると、課税庁に実体法上の権限を超える行為を強いることになり、許されない、③単独相続等と比較しても公平を失すると主張する。

（イ）控訴人の上記主張の①、②は、要するに、課税庁は前件判決における本件各株式の評価方法ないし価額に係る判断を基に本件各処分等をする職務上の権限も義務もない旨主張するものと解される。

しかし、課税の適正を期するため、課税庁は、申告書の提出があった場合、その申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等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、減額更正もすることができる。そして、本件では、前記のとおり、遺産の評価方法ないし価額は国税通則法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、前件判決によって課税庁の課税標準等の算出における評価方法ないし価額に誤りがある旨判断され、いわば上記除斥期間内に課税庁の更正の権限が適正に行使されていなかったことが明らかといえるにもかかわらず、租税債権・債務の早期確定の観点から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、先行する取消訴訟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。

（ウ）控訴人の上記主張③については、そもそも単独相続は、申告前に申告をする者が取得する遺産が確定し、その権利変動が予定されない点で本件のように申告後に遺産分割がされた場合と状況を大きく異にする。また、本件のように遺産分割前に申告をした場合は、申告の際は全ての遺産について法定相続分に応じて取得したとみなされて税額が計算されるから、一部の遺産の評価に誤りがあるとしても、それにより共同相続人間に不公平は生じないのに対し、遺産分割後の更正の請求や更正処分にあつては、申告等の際誤って高額に評価された遺産を多く取得した相続人が正しく評価されていた場合に比べて過大な負担を負い、他の相続人はそれを免れるという不公平が生じ得るのであり、前件判決の拘束力を肯定することによってこれを是正する必要性は大きい。したがって、単独相続の場合や申告期限までに遺産分割を終えた場合と比較して公平を失するとの控訴人の主張は採用することはできない。

ウ 控訴人は、その他るる主張して前件判決の拘束力を否定するが、いずれも採用することができない。

(5) 以上によれば、本件更正処分等においては、本件各株式のうち、A株式について前件判決において認定された価額である1株当たり4653円（原判決別表1の前件判決欄参照）、前件判決の判断に違算があるB株式については、前記(3)イのとおり評価方法ないし価額についても拘束力が生じると解されるから、前件判決におけるAの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した結果である1株当たり1万9132円（同表の本件更正請求欄参照。前提事実(8)。この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。）、その他の会社の株式の価額については、同表の前件更正処分欄記載の各価額が前件判決でも維持されているものとして（以上はいずれも同表の本件更正請求欄記載の額と同額となる。）、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。

そして、以上の各価額を前提に計算をすれば、本件相続に係る被控訴人の納付すべき相続税額は、被控訴人の主張する原判決別表4A-1の⑭欄記載の4億4689万9300円となることについては当事者間に争いが無い。

したがって、本件通知処分については、納付すべき税額が4億4689万9300円を超える部分について違法な処分となり、本件更正処分については、申告額である10億7095万円を超える部分について違法となるから、それぞれ上記の限度で取消しを免れない。

5 以上によれば、被控訴人の請求のうち、本件通知処分取消請求に係る訴えは適法で、その請求には理由があり、本件更正処分取消請求は上記の限度で理由がある。そうすると、本件通知処分取消請求に係る訴えを却下し、本件更正処分取消請求を上記の限度を超えて認容した原判決は失当であり、控訴人の控訴及び被控訴人の附帯控訴は上記の限度で理由があるから、原判決をその旨変更することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第9民事部

裁判長裁判官 小川 秀樹

裁判官 瀬戸口 壯夫

裁判官 間 史恵

別表1 課税価格及び納付すべき相続税額の計算

(単位：円)

順号	区分	合計	取得者	
			被控訴人	他の相続人(6名)
1	取得財産の価額	13,272,682,424	2,783,274,224	10,489,408,200
2	債務等の金額	31,452,183	4,493,169	26,959,014
3	差引純資産価額(1-2)	13,241,230,241	2,778,781,055	10,462,449,186
4	相続税法19条による加算額	114,362,000	21,502,000	92,860,000
5	課税価格(3+4)	13,355,589,000	2,800,283,000	10,555,306,000
6	相続税の総額	6,288,793,000		
7	相続税の総額のおん分割合	1	2,800,283/13,355,589	10,555,306/13,355,589
8	算出税額(6×7)		1,318,579,070	
9	税額控除額		5,420,191	
10	納付すべき相続税額(8-9)		1,313,158,800	

- (注) 1 順号1の各金額は、別表3順号10の各金額と同額である。
- 2 順号2の各金額のうち「合計」欄及び「被控訴人」欄の各金額は、原判決別表4A-1の②欄の各金額と同じである。
- 3 順号4の「取得者」欄の各金額は、相続税法19条により各人の課税価格に加算される贈与財産の価額であり、順号4の各金額のうち「合計」欄及び「被控訴人」欄の各金額は、原判決別表4A-1の④欄の各金額と同じである。
- 4 順号5の「取得者」欄の各金額は、本件相続人ら各人の順号3の金額に順号4の金額を加算し、1000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。また、「他の相続人」欄の金額は、各相続人ごとに1000円未満の端数を切り捨てているため、「他の相続人」欄の順号3及び4の金額を単に加算した金額とは異なる。
- 5 順号6の金額は、別表2順号8の金額と同額である。
- 6 順号7の各割合は、順号5の「合計」欄の金額のうち、同順号「取得者」欄の各金額の占める割合である。
- 7 順号8の「被控訴人」欄の金額は、順号6の金額に順号7の「被控訴人」欄の割合を乗じた金額である。
- 8 順号9の「被控訴人」欄の金額は、相続税法19条及び同法20条の規定に基づき計算した贈与税額控除額と相次相続控除額との合計額である。このうち、贈与税額控除額は、原判決別表4A-1の⑩欄の金額と同じ4,800,900円である。また、相次相続控除額は、次の算式によって算定した619,291円である。

【算式】  $2,951,000$ 円(訴状別紙6の「総額の計算」と題する表の⑨欄の金額)  
 $\times$  順号3の「被控訴人」欄の金額 / 順号3の「合計」欄の金額 = 619,291円

- 9 順号10の「被控訴人」欄の金額は、順号8の金額から順号9の金額を控除し、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

別表2から別表5まで 省略