

税法入門

遺産分割協議の無効判決が確定しても、
更正の請求をすることは許されないとされた事例

事案の概要

被相続人Aは、昭和60年10月26日に死亡し、その相続人は、Aの妻及び子（長男X、二男、三男及び長女）の合計5名であった。

相続人らは、遺産のうち、約50%をAの妻が、約48%をXが、二男及び三男が各約1%をそれぞれ取得し、長女の取得分はなく、債務は全てXが負担するという内容の遺産分割協議を成立させた。

そして、Xは、昭和61年4月25日、Aの相続に伴う相続税につき、課税価格3億6838万5000円、納付すべき税額を1億6761万3500円と申告した（その後、納付すべき税額を1億6796万2700円と修正申告）。

しかし、その後、相続人らのうち、Xを除く相続人らが、上記遺産分割協議は、通謀虚偽表示によるもので無効である等として、昭和62年9月4日、Xに対し、遺産分割協議の無効確認訴訟を提起した。

上記無効確認訴訟は、第1審では請求が棄却された。しかし、控訴審は、本件遺産分割協議について「本件相続人らは、Xの主導の下に、配偶者に対する相続税額軽減規定の適用による利益を最大限に受けるべく、通謀の上、仮装の合意として本件協議を成立させた」という旨を認定し、請求が認容される逆転判決が出た。Xは上告したが、上告は棄却され、平成9年3月13日、判決が確定した。

そこで、Xは、平成9年4月14日、上記無効確認訴訟の判決確定により、Aの遺産は未分割の状態にあり、法定相続分により計算した相続税を超える額について、課税価格及び納税額が過大になったとして、国税通則法23条2項1号に基づき、相続税の更正の請求をした。

しかし、税務署長は、更正をすべき理由がない旨の処分をしたので、Xは、異議申立、審査請求を経て、平成11年4月28日、本件処分の取消を求めて提訴した。

第1審（熊本地裁）はXの請求を認容したが、原審（福岡高裁）はXの請求を棄却したので、Xは上告。

判決の内容

●最高裁平成15年4月25日判決

上告棄却。

「（原審が確定した）事実関係によれば、上告人（X）は、自らの主導の下に、通謀虚偽表示により本件遺産分割協議が成立した外形を作出し、これに基づいて本件申告を行った後、本件遺産分割協議の無効を確認する判決が確定したとして更正の請求をしたというのである。そうすると、上告人が、（国税通則）法23条1項所定の期間内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があるとはいえないから、同条2項1号により更正の請求をすることは許されないと解するのが相当である。」

コメント

国税通則法23条1項は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が誤っていたこと等の事由により、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大である場合等には、その国税の法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、更正の請求をすることができる旨定めている。

さらに、同条2項1号は、前掲1項の期間経過後であっても、申告等に係る課税標準等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（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したときは、確定日の翌日から起算して2か月以内において、更正の請求ができる旨を定めている（後発的理由による更正の請求）。

しかし、課税標準等の計算の基礎となった事実の変動につき、納税義務者に帰責事由があった場合にも適用があるのかどうかは、法文上必ずしも明確ではない。

後発的理由による更正の請求が認められるための「判決」については、納税を免れる目的で当事者が馴れ合いで得た判決や、判決と同一の効力を有する和解であっても同様の目的での馴れ合いの和解は、上記規定の趣旨に反するから、上記「判決」等には含まれないという裁判例がある（仙台地判昭和51年10月18日訟務月報22巻12号2870頁等）。

ところが、本件は、上告人（X）が、他の相続人と

の間で、遺産分割協議の有効性につき、最高裁まで争った結果、通謀虚偽表示により無効という判決が確定したことを受けて、更正の請求を行ったという経過がある。

そして、第1審は、「本件条項（国税通則法23条2項）の規定は、単に『計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき』と定めているのみで…当初の計算の基礎となった事実と異なる事実を認定する判決がなされたこと、それ自体を後発的事由と想定して規定したものと解するのが相当である」とし、「馴れ合いによって得たなど、その確定判決として有する効力にかかわらず、その実質において客観的、合理的根拠を欠くものであるときには、右『判決』には当たらないと解すべきであるが、このような客観的、合理的根拠を欠如しているといえない判決であれば、本件条項にいう『判決』に当たるといべきであって、計算の基礎となった事実についての事実変動につき納税者側に帰責事由があるか否かは、右判断を左右しないと解するのが相当である」として、本件で、Xが争っていた訴訟の経過等を重視し、Xの請求を認容した（熊本地判平成12年3月22日税務訴訟資料246号1333頁）。

これに対し、控訴審では、更正の請求をするためには、申告時、納税者が、計算の基礎となった事実が、実際と異なることを知らなかったことを要するとした上で、Xは、自ら、外形の作出を企図し、他の相続人らに働きかける等して、これを主導したものであるから、本件申告時、本件協議が通謀虚偽表示により無効であることを知っていたものであり、更正の請求は許されない旨を判示した（福岡高判平成13年4月12日訟務月報50巻7号2228頁）。

本件上告審では、控訴審の結論を維持し、その理由としては、「上告人が、（国税通則）法23条1項所定の期間内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があるとはいえない」とした。

確かに、国税通則法23条2項1号の文言上は、更正の請求が認められる要件として、「やむを得ない理由」があることが必要か否かは明らかではなく、Xの請求を認容した第1審は、文言解釈に沿った判断ということもできる。

しかし、国税通則法23条2項の規定は、後発的に課税要件事実に変動が生じた場合、確定済みの租税法律関係を、変動した状況に適合させるために認められた例外的救済手続である。

本条項の制定時には、「期限内に権利が主張できなかったことについて正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張する」との答申がなされ、立法化に至っている（国税庁「昭和45年改正税制のすべて」134頁）。

そして、本条項の趣旨は、「申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由がその後において生じたことにより、さかのぼって税額の減額等をなすべきこととなった場合に、これを税務官庁の一方的な更正の処分にゆだねることなく、納税者の側からもその更正を請求しうることとして、納税者の権利救済のみを更に拡充したもの」とされており（「国税通則法精解」328頁）、同項3号及びこれを受けた同法施行令6条1項が、「やむを得ない理由」があるときには後発的理由による更正の請求ができる旨を規定して各事由を定めていること等、法23条2項の規定を全体的にみても、このような趣旨が表れていると解されている（税理44巻4号221頁）。

そうすると、この規定の適用においては、その課税標準等の計算の基礎となった事実の変動の経過等を総合的に考慮して、租税法律関係の安定性と納税義務者の救済の必要性の均衡という観点から、その可否が判断されることになろう。

したがって、本件の場合のように、自ら仮装の遺産分割協議を成立させ、それに基づいて申告をしたような場合には、その救済の必要性はないとするのが相当と解され、本件上告審の判断は妥当と考える。

なお、相続税は、その総額を、各相続人の取得した財産の価額に応じて負担させるものであり、相続人には連帯納付義務がある。そのため、本判決を受けたXとしては、既に納付した相続税につき、共同相続人間で、各人の取得分に応じた清算をすればよい。

<参考文献>

○判例タイムズ1121号110頁

○「平成15年度主要民事判例解説」判例タイムズ1154号246頁（森富義明判事による本判例の解説）

○志場喜徳郎共編「平成19年改訂 国税通則法精解」328頁以下

○税理44巻4号217頁（木下雅博 本件第1審判決の評釈）

○金子宏「租税法（第12版）」624頁以下

（税務特別委員会委員 舘 彰男）