

# 旬刊 資産税広報

《主なもくじ》

## ●資産をめぐる税務

[問答式]

- シリーズ相続と贈与に関する税務 《相続税の申告》
  - ▼「相続分不存在証明書」は特例の適用を受ける際の分割協議書等に該当するか否か …… 2
- シリーズ譲渡に関する税務 《固定資産の交換の特例》
  - ▼提供する資産は私が主宰する会社の社宅の敷地として貸し付けている土地である …… 4

## □判・審判事例特報

相続税法施行令第8条第1号に規定する判決は、請求人が訴訟当事者である判決に限られる …… 6

- ニュース  
財務省／7月の貿易赤字／2か月ぶり 2,496億円 …… 16

◆  
「相続分不存在証明書」は特例の適用を受ける際の分割協議書等に該当するか否か

◆ 質 問 ◆

父が死亡し、相続人は私、母及び妹の3人です。

妹はいわゆる「相続分不存在証明書」を作成し、事実上の相続放棄をしていますので、父の遺産である土地と建物については、私と母の2人の遺産分割協議により母が相続することとしました。

相続税の申告に当たり、私と母の2人で作成した遺産分割協議書と妹が作成した相続分不存在証明書のそれぞれの写しと3人の印鑑証明書を添付すれば、母の相続税について、配偶者の税額軽減の特例の適用を受けることができますか。

(東京都・S F氏)

◆ 回 答 ◆

配偶者の税額軽減の特例は、共同相続人又は包括受遺者によって分割されていない財産

については適用されないことから、その確認のため次に掲げる書類を相続税の申告書に添付しなければならないこととされています。

- ① 戸籍の謄本（相続の開始の日から10日を経過した日以後に作成されたものに限りませす）
- ② 遺言書の写し、財産の分割の協議に関する書類（その書類にその相続に係るすべての共同相続人及び包括受遺者が自署し、自己の印を押しているものに限りませす）の写し（その自己の印につきこれらの者の住所地の市区町村長が作成した印鑑証明書が添付されているものに限りませす）、その他の財産の取得の状況を証する書類

そこで、ご質問のいわゆる「相続分不存在証明書」及びこれを基に作成された「遺産分割協議書」が、②の財産の取得の状況を証する書類（以下、分割協議書等といひませす）に該当するかどうかが問題となります。

「相続分不存在証明書」とは、「私は、被相続人から生前特別受益を受けていたので、相続分はありません」と証明する証書のことです。特別受益とは被相続人から受けていた生前贈与のことで、受けていた人は特別受益者と呼ばれませす。特別受益には大学の学費、開業資金などの援助金、遺言によって特別に受けた遺贈、婚姻・養子縁組のための支度金や持参金などが該当しませす。

特別受益者の相続財産は、この特別受益分を差し引かれて算出されませす、特別受益分

が相続財産額を上回っていた場合、足りない分を支払う必要はありませんが、特別受益者の相続分は実質ないものとされます。これを特別受益者自身が認め、署名、捺印したものが相続分不存在証明書となります。

相続人が複数いる場合に相続財産である財産を一人の相続人に単独で相続させるためには、遺産分割協議書の作成もしくは他の相続人の相続放棄の手続きが必要です。

相続分不存在証明書は、家庭裁判所での手続きを要する相続放棄とは異なり申請手続きなどは必要なく、証明書に実印と印鑑証明を添付するだけで出来ます。また、相続分が無いので、遺産分割協議書に印鑑がなくても、相続分不存在証明書があれば遺産分割協議書のかわりにすることができます。そのため、相続放棄や遺産分割協議の手続きの簡便法として使われることが多いようです。

相続分不存在証明書は「自分には相続分はありません」と証明するものですので、相続放棄の手続きを踏まずとも同じような効力があります。そのため、相続放棄と相続分不存在証明は一見同じようにも思えますが、その効力に相違があります。

相続放棄は初めから相続人でなかったこととなり、その相続人としての地位は失われます。一方、相続分不存在証明では相続人の地位を失うことはありません。

ところで、配偶者の税額軽減の特例の適用を受けるためには、相続税の申告書に上記①及び②の書類を添付しなければならないこととした趣旨が、相続等による財産の取得の状況を書面で確認することにあることから、この相続分不存在証明書には次のような問題があります。

① 相続分不存在証明書の作成及び交付は、一般的には、法律行為ではなく事実行為に

過ぎないことから、相続分不存在証明書の内容が事実と異なるものであれば、その相続分不存在証明書に基づいて行われた相続登記は無効であり、相続分不存在証明書の交付者は当然に相続権を失わず、改めて遺産分割の申立てができるものと解されていること

② 相続放棄の便法として、又は遺産分割の便法として相続分不存在証明書が利用された場合で、共同相続人の1人である未成年者等の親権者等が相続分不存在証明書の作成を代行し、これを基に相続登記等が行われたときには、利益相反行為に該当する行為が特別代理人の選任を受けずに行われることとなるということ（また、未成年者等が自ら相続分不存在証明書を作成したときには、法定代理人の同意を得ていないこととなる）

③ 共同相続人のうちの一部の者について、法定相続分を超える特別受益があったとしても、共同相続人全員による遺産分割協議によって、その者が相続財産を取得することは可能であること

以上の点から、共同相続人の中の一部の者から相続分不存在証明書の交付があったとしても、直ちにその交付者以外の者が相続財産を取得したことを確認できることにはなりません。したがって、ご質問の「相続分不存在証明書」及び「遺産分割協議書」では、財産の取得の状況を確認することができませんので、これらの書類は配偶者の税額軽減の特例を適用する場合の分割協議書等には該当しないものと考えます。

参照条文＝相法19の2③、相規1の3

## ■ シリーズ譲渡に関する税務

### 《固定資産の交換の特例》

提供する資産は私が主宰する会社の社宅の敷地として貸し付けている土地である

#### ◇ 質 問 ◇

私が社長を務める甲社のA土地と私個人が所有するB土地（場合によってはC土地も含めて）とを交換し、固定資産の交換の特例の適用を受けたいと考えています。

- ・ A土地：甲社が昭和56年に取得し、昭和58年に甲社が自社の社宅を建設
- ・ B土地：私が昭和47年に取得し、昭和49年に甲社へ貸し付け（賃貸）、同年甲社が社宅を建設（借地権の価額は甲社に帰属しています）
- ・ C土地：昭和55年に取得し更地のまま現在に至る。ただし、B土地と地続きであるのでB土地と併せて1区画の形になっている。

この交換に当たっては、A土地及びB土地とも地上物件はそのままにしておいて土地のみ交換するのですが（A土地は、交換後私から甲社への賃貸になります）、

この場合のA、Bの土地の評価額はどのようになりますか。私としては、何としても特例の適用を受けたいので、もし、A土地とB土地の評価額（市場価額）に多額の差異（20%超）が生じた場合には、等価にするためにどちらか一方の土地を分筆するか、あるいはA土地とB土地プラスC土地との交換とすることも考えておりますが差し支えないでしょうか。

なお、A、B、C各土地とも固定資産になっています。

（東京都・WK氏）

#### ◇ 回 答 ◇

税務上、固定資産の交換は譲渡として扱われ、譲渡所得税の課税の対象になります。しかし、一定の要件を満たす固定資産の交換は「固定資産の交換の特例」により課税がないものとして扱われます。この特例は、個人法人共に同一の特例があります。この特例は、交換を行ったものが任意に特例の適用を受けることができるため、一方の者が特例を受けなくてももう一方の者が適用を受けられないということはありません。

また、交換の時の各資産の時価については、恣意的な価格でなければ主観的な時価、すなわち両者が合意した時価によります。

ご質問では、甲社所有のA地とあなた個人の所有するB地とを交換したいが、所得税法

第58条に規定する固定資産を交換した場合の交換の特例の適用上A地、B地の価額はどのようになるのかというものだと思います。

ご質問の事実からしますと、甲社のA地及びあなた個人のB地は双方とも1年以上所有している固定資産であり、いずれも交換のために取得されたものではありませんので保有期間等に関する要件の点に関しては、特に問題になる点はありません。

そうなると、残るのは交換資産の価額は差額がいずれか高いほうの価額の20%以内であるかどうかという点だけです。

ご質問もこの点を問題にしているものと思いますが、この点は結局のところ、甲社の交換資産をA地の更地に相当するものとみるか、それともA地の底地に相当する部分とみるかという問題になります。つまり、あなた個人の交換資産として提供する資産が、B地の底地部分であることは甲社がB地上に借地権を有していることからみて明らかところです。

しかし、甲社のほうについてはA地の上にある社宅はそのままにして、交換後も自社の社宅の敷地として使用するということからA地の底地に相当する部分だけの交換とみる見方と、そうではなくて、いったんA地全体をあなた個人と交換したうえで改めてあなた個人の所有となったA地上に甲社が借地権を取得するのだという2つの見方があります。

前者のような見方をとれば、この甲社とあなた個人の交換は底地と底地の交換ということになり、後者の見方をとれば、更地と底地の交換ということになります。

もし、A地とB地の地積に差がなく、土地の1㎡当たりの単価にも差がないとして、後者の見方をとれば、ご質問の土地の交換はおそらくその差額が20%超となり、交換の特例の適用は認められないことになるものと思われます。しかし、前者の見方によれば底地对

底地の交換としてその差額は20%以内に止まり、交換の特例の適用が認められるということになります。

このような2つの見方のいずれによるべきかについて特に示された通達のようなものはありませんが、前者の見方に立ってその交換について交換差額が20%以内であるかどうかを判定するのが相当ではないかと思います。

したがって、ご質問の場合についても底地と底地の交換として、甲社のA地の底地価額とあなた個人のB地の底地価額との開差がいずれか高いほうの価額の20%以内であれば、固定資産の交換の特例が適用されることになるのではないかと思います。

(注) もっとも、その交換後、あなた個人と甲社の間でA地の賃貸借について相当の地代を支払う場合又は無償返還届出を行う場合には、A地の甲社の借地権の価額はゼロとなり、その貸地の価額は更地価額となりますのでご注意ください。

この場合、底地の価額は、相続税評価額等によるのではなくいわゆる実勢時価によって評価したところによります。

なお、A地とB地に20%超の差異が生じた場合のご質問についてですが、いずれか一方を分筆したり、B地とC地を合わせたりすることによって相互の交換資産の価額を等価にしたうえで交換することには、何ら支障はありません。

C地が交換差金に当たるのではないかと懸念があるのではないかと思います。交換資産と同じ種類の資産である「土地」であるので、これが交換差金とされることはないと考えます。

参照条文＝所法58①②

# 判・審判事例特報

## 相続税法施行令第8条第1号に規定する判決は、請求人が訴訟当事者である判決に限られる

-----  
----- 棄却 -----

〔国税不服審判所＝平成25年8月22日  
・裁決〕

### 問題 《事実》

請求人は、G会貸付金が存在しないこととなったため、更正の請求をした

#### (1) 事案の概要

審査請求人（以下、請求人という）の共同相続人の一人を原告とする貸金請求訴訟において、原告の請求を棄却する旨の判決が確定したことにより、相続財産として申告していた貸付金が存在しないこととなったため、相続税法（平成16年法律第147号による改正前のもの。以下同じ）第32条《更正の請求の特則》第5号及び相続税法施行令（平成17年政令第37号による改正前のもの。以下同じ）第8条《更正の請求の対象となる事由》第1号に規定する事由があるとして、請求人が更

正の請求をしたところ、原処分庁が、当該判決は相続税法施行令第8条第1号に規定する判決には当たらないとして、更正をすべき理由がない旨の通知処分をしたことから、請求人が、原処分庁の法令解釈には誤りがあるなどとして、同処分の全部の取消しを求めた。

#### (2) 経緯及び基礎事実

以下の事実については、請求人及び原処分庁の双方に争いがなく、審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。

イ 請求人は、平成15年6月〇日に死亡したDの相続（以下、本件相続という）に係る相続税について、共同相続人のEと共に法定申告期限までに申告した。

なお、本件相続に係る共同相続人は、Dの長男であるF、同次男である請求人及び同三男であるEの3名である。

ロ 請求人は、本件相続について原処分庁所属の調査担当職員の調査を受け、平成19年2月19日に、修正申告をした。

なお、当該修正申告に係る申告書第11表「相続税がかかる財産の明細書」の中に、相続財産として医療法人社団G会H病院に

対する貸付金190,150,000円（以下、G会貸付金という）及び同会理事長であるJに対する貸付金40,000,000円（以下、J貸付金という）が記載されている。

ハ 原処分庁は、これに対し、平成19年3月1日付で、過少申告加算税の賦課決定処分をした。

ニ その後、原処分庁は、請求人に対し、平成21年2月12日付で、J貸付金が本件相続開始前に弁済されているとして、更正処分及び過少申告加算税の変更決定処分をした。

ホ 請求人は、K地方裁判所（以下、K地裁という）に、G会貸付金及びJ貸付金のうち請求人の法定相続分に相当する金員の支払などを求める訴訟を提起したところ、K地裁は、平成21年3月〇日の判決（以下、請求人判決という）において、これらの貸付金の存在を認めるに足りる証拠はないなどとして請求人の請求を棄却し、請求人判決は同年4月〇日に確定した。

ヘ 請求人は、請求人判決が確定したことにより、G会貸付金が存在しないこととなったため、国税通則法（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下、通則法という）第23条《更正の請求》第2項第1号に規定する事由があるとして、平成21年6月15日に、更正の請求をしたところ、原処分庁は、同年12月16日付で、請求人判決は同号に規定する判決に該当しないとして、更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

ト 請求人は、請求人判決は通則法第23条第2項第1号に規定する判決に該当するから、上記への通知処分に不服があるとして、平成22年2月13日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、①G会貸付金は、Dの相続財産と推認するのが合理的であること、②当該訴訟は、訴訟当事者を誤ったものということもできること及び③請求人判決は、

十分な攻撃防御が尽くされた結果の判決とは認められないことから、同号に規定する判決に該当するとは認められないことを理由として、同年5月13日付で棄却の異議決定をし、請求人が審査請求をしなかったことから、当該通知処分は確定した。

チ Eは、K地裁に、G会貸付金のうち同人の法定相続分に相当する金員の支払を求める訴訟（平成〇年（〇）第〇号貸金請求事件）を提起したところ、K地裁は、平成21年11月〇日の判決（以下、本件判決という）において、G会貸付金の存在を認めることはできないとして同人の請求を棄却し、本件判決は同年12月〇日に確定した。

リ 請求人は、本件判決が確定したことにより、G会貸付金が存在しないこととなったため、相続税法第32条第5号及び相続税法施行令第8条第1号に規定する事由があり、本件判決があったことを知ったのは平成24年4月5日であるとして、同月24日に、更正の請求（以下、本件更正の請求という）をしたところ、原処分庁は、本件判決は相続税法施行令第8条第1号に規定する「相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決」に当たらないとして、平成24年7月3日付で、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）をした。

### (3) 関係法令

1 通則法第23条第2項は、納税申告書を提出した者は、次の各号の一に該当する場合には、当該各号に掲げる期間において、その該当することを理由として更正の請求をすることができる旨規定し、第1号において、その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、その確定した日の翌日から起算して2月以内としている。

- 2 通則法第71条《国税の更正、決定等の期間制限の特例》第1項は、更正決定等で次の各号に掲げるものは、当該各号に掲げる期間の満了する日が同法第70条《国税の更正、決定等の期間制限》の規定により更正決定等を行うことができる期間の満了する日後に到来する場合には、当該各号に掲げる期間においても、することができる旨規定し、第1号において、更正決定等に係る不服申立て若しくは訴えについての裁決、決定若しくは判決（以下、裁決等という）による原処分の変動又は更正の請求に基づく更正に伴って課税標準等又は税額等に異動を生ずべき国税（当該裁決等又は更正に係る国税の属する税目に属するものに限る）で当該裁決等又は更正を受けた者に係るものについての更正決定等は、当該裁決等又は更正があった日から6月間としている。
- 3 相続税法第1条の3《相続税の納税義務者》は、次の各号のいずれかに掲げる者は、相続税を納める義務がある旨規定し、第1号において、相続又は遺贈により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの、第2号において、相続又は遺贈により財産を取得した日本国籍を有する個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（当該個人又は当該相続若しくは遺贈に係る被相続人が当該相続又は遺贈に係る相続の開始前5年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがある場合に限る）、第3号において、相続又は遺贈によりこの

法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（前号に掲げる者を除く）、第4号において、贈与により同法第21条の9《相続時精算課税の選択》第3項の規定の適用を受ける財産を取得した個人（前三号に掲げる者を除く）を掲げている。

- 4 相続税法第11条《相続税の課税》は、相続税は、相続又は遺贈により財産を取得した者の被相続人からこれらの事由により財産を取得した全ての者に係る相続税の総額を計算し、当該相続税の総額を基礎としてそれぞれこれらの事由により財産を取得した者に係る相続税額として計算した金額により、課する旨規定している。
- 5 相続税法第16条《相続税の総額》は、相続税の総額は、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格に相当する金額の合計額からその遺産に係る基礎控除額を控除した金額を当該被相続人の相続人が民法第900条及び第901条の規定による相続分に応じて取得したものとした場合におけるその各取得金額につきそれぞれその金額を6区分して各区分に応じた税率を乗じて計算した金額を合計した金額とする旨規定している。
- 6 相続税法第17条《各相続人等の相続税額》は、相続又は遺贈により財産を取得した者に係る相続税額は、その被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る相続税の総額に、それぞれこれらの事由により財産を取得した者に係る相続税の課税価格が当該財産を取得した全ての者に係る課税価格の合計額のうちに占める割合を乗じて算出した金額とする旨規定している。



- 7 相続税法第27条《相続税の申告書》第1項は、相続又は遺贈により財産を取得した者は、当該被相続人からこれらの事由により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格の合計額がその遺産に係る基礎控除額を超える場合において、その者に係る相続税の課税価格に係る相続税額があるときは、その相続の開始があったことを知った日の翌日から10月以内に課税価格、相続税額その他財務省令で定める事項を記載した申告書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない旨規定しており、同条第5項は、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した者で第1項の規定により申告書を提出すべきものが2人以上ある場合において、当該申告書の提出先の税務署長が同一であるときは、これらの者は、政令で定めるところにより、当該申告書を共同して提出することができる旨規定している。
- 8 相続税法第32条は、相続税について申告書を提出した者は、次の各号のいずれかに該当する事由により当該申告に係る課税価格及び相続税額が過大となったときは、当該各号に規定する事由が生じたことを知った日の翌日から4月以内に限り、通則法第23条第1項の規定による更正の請求をすることができる旨規定し、第1号において、相続税法第55条《未分割遺産に対する課税》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、第2号において、民法第787条又は同法第892条から第894条までの規定による認知、相続人の廃除又はその取消しに関する裁判の確定、同法第884条に規定する相続の回復、同法第919条第2項の規定による相続の放棄の取消しその他の事由により相続人に異動を生じたこと、第5号において、前各号に規定する事由に準ずるものとして政令で定める事由が生じたことを掲げている。
- 9 相続税法第35条《更正及び決定の特則》第3項は、税務署長は、同法第32条第1号から第5号まで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又は遺贈により財産を取得した他の者につき次に掲げる事由があるときは、当該事由に基づき、その者に係る課税価格又は相続税額の更正又は決定をするが、当該請求があった日から1年を経過した日と通則法第70条の規定により更正又は決定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、この限りでない旨規定し、第1号において、当該他の者が申告書（修正申告書を含む）を提出した者である場合において、当該申告に係る課税価格又は相続税額（当該申告があった後更正があった場合には、当該更正に係る課税価格又は相続税額）が当該請求に基づく更正の基因となった事実を基礎として計算した場合におけるその者に係る課税価格又は相続税額と異なることとなることを掲げている。
- 10 相続税法施行令第8条は、相続税法第32条第5号に規定する政令で定める事由は、次に掲げる事由とする旨規定し、第1号において、相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があったことを掲げている。

11 民事訴訟法第115条《確定判決等の効力が及ぶ者の範囲》第1項は、確定判決は、次に掲げる者に対してその効力を有する旨規定し、第1号において、当事者を掲げている。

(4) 争点

本件判決は相続税法施行令第8条第1号に規定する判決に該当するか否か。

## 請求人の主張

### 判決に係る訴訟当事者以外の者であっても、更正の請求をすることができる

本件判決は、以下の理由から、相続税法施行令第8条第1号に規定する判決に該当する。

イ 通則法第23条第2項第1号は、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、更正の請求をすることができる旨規定しているところ、同号には、当該判決を受けた者について明文の規定がないから、自己の申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎としたところが当該判決により異なることとなる者であれば、当該判決に係る訴訟当事者以外の者であっても、同号の規定による更正の請求をすることができるものと解される。

ロ もっとも、通則法第23条第2項第1号は、その確定した日の翌日から起算して2月以内に更正の請求をすることが要件とされているところ、相続税においては、共同相続人間で常に情報が共有されているとは限ら

ず、他の共同相続人が提起した相続財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があったことを容易に知り得ない場合もあることから、相続税法第32条第5号及び相続税法施行令第8条第1号の規定により、当該判決があったことを知った日の翌日から4月以内に更正の請求をすることができることとしているものと解される。

ハ 文理解釈上も、通則法第23条第2項第1号及び相続税法施行令第8条第1号に規定する判決が、更正の請求をする者が訴訟当事者である判決に限らないことは、例えば、通則法第71条《国税の更正、決定等の期間制限の特例》第1項第1号が「当該裁決等を受けた者」と規定し、訴訟当事者のみに更正等の期間制限の特例を認めているのに対し、通則法第23条第2項第1号及び相続税法施行令第8条第1号には、かかる明文の規定がないことから明らかである。

ニ また、相続税法には、同法第11条《相続税の課税》、第16条《相続税の総額》及び第17条《各相続人等の相続税額》の規定により、同一の被相続人から相続等により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格が各相続人の相続税額の計算の基礎となるという同法特有の事由があることから、同法第32条が通則法第23条の一般的な更正の請求の規定に対する特例的な規定として設けられたものであることに鑑みれば、相続税法施行令第8条第1号に規定する判決は、更正の請求をする者が訴訟当事者となっていない判決も含むものと解され、そのことは、相続税法第35条《更正及び決定の特例》第3項第1号が、同一の被相続人から相続等により財産を取得した者の間における税負担の公平を求めるために設けられたものとされ、一つの相続においては、全ての相続人について矛盾のない課税を行う

ために、除斥期間を超えて職権による更正を行うことを命じた規定であることから明らかである。

- ホ 相続税法第32条第1号の規定に基づく更正の請求について、他の共同相続人を当事者とする家庭裁判所の審判の確定により、相続税の課税価格及び相続税額が過大となったときに、当該審判の当事者ではない共同相続人が当該審判の確定を知った日の翌日から4月以内に更正の請求を行うことを認めた、平成20年1月31日判決が存在する。
- ヘ 平成19年7月4日発行の税務大学校論叢第53号に掲載された論文「国税通則法23条2項1号に基づく更正の請求と判決の既判力との関係」には、通則法第23条第2項第1号の規定からすると、判決の訴訟当事者以外の者でも「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」であって、同号の要件を満たせば同号に基づく更正の請求が可能ではないかと思われる旨の記述があり、訴訟当事者以外の者が更正の請求をすることができる例として、認知の訴えにより認知が認められた確定判決の場合の相続税法第32条第2号の規定に基づく更正の請求を挙げている。

## 原処分庁の主張

**判決に係る訴訟当事者以外の者は、更正の請求をすることはできない**

本件判決は、以下の理由から、相続税法施行令第8条第1号に規定する判決に該当しない。

- イ 通則法第23条第2項第1号に規定する判決とは、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を訴えの対象とする民事訴訟の判決をいうものと解されるところ、民事訴訟法第115条《確定判決等の効力が及ぶ者の範囲》第1項第1号において、確定判決の効力が及ぶ者について当事者を掲げていることからすると、通則法第23条第2項第1号に規定する判決は、更正の請求をする者に訴訟当事者として既判力が及ぶ訴訟の判決であることが必要であると解するのが相当であるから、当該判決に係る訴訟当事者以外の者は、同号の規定による更正の請求をすることはできない。
- ロ 相続税法施行令第8条第1号に規定する判決の意義について、相続税法上特段の定義規定を置いていないが、同法第32条は、通則法第23条に規定する更正の請求の特例的な規定として設けられたものであることからすると、相続税法施行令第8条第1号に規定する判決は、通則法第23条第2項第1号に規定する判決と同義に解するのが相当であり、上記イのとおり、通則法第23条第2項第1号に規定する判決は、更正の請求をする者が訴訟当事者である判決をいうのであるから、相続税法第32条において更正の請求の期限が請求人の主張のように規定されているとしても、相続税法施行令第8条第1号に規定する判決に、更正の請求をする者が訴訟当事者となっていない判決が含まれることにはならない。
- ハ 通則法第71条第1項第1号は、争訟の提起があった場合において、その裁決、決定又は判決による原処分の異動に伴い、その対象となった年分以外の年分等について更正決定等すべき場合の期間制限の特例を規定したものであり、当該規定をもって、判決に係る訴訟当事者以外の者が、通則法第

23条第2項第1号及び相続税法施行令第8条第1号の規定に基づいて更正の請求をすることができることにはならない。

ニ 相続税法第1条の3《相続税の納税義務者》の規定により、相続税の納税義務者は相続等により財産を取得した個人とされ、申告についても、同法第27条《相続税の申告書》第1項の規定により個別申告を原則とし、同条第5項の規定により例外的に共同申告を認めているにすぎないため、相続人が複数いる場合であっても、相続税の申告及び課税は相続人ごと別個に独立して行われ、その効力も個別に判断することになるから、ある相続人の課税価格が異動したとしても、原則として他の相続人の課税価格に影響を及ぼすものではない。

また、相続税法第35条第3項第1号は、「更正の請求に基づき更正をした場合において」として、更正の請求に基づく減額更正処分が先行する場合の規定であって、いかなる場合に更正の請求をすることができるかについて規定したものではないから、当該規定をもって、相続税法施行令第8条第1号に規定する判決に、更正の請求をする者が訴訟当事者となっていない判決が含まれることにはならない。

ホ 請求人が主張する判決は、相続税法第32条に規定する更正の請求の期限を徒過したものであるか否かが争点となった事案の判決であり、本件とはその前提事実や争点を異にするものである。

ヘ 請求人が主張する論文の内容については、全て執筆者の個人的見解にすぎず、判決に係る訴訟当事者以外の者でも更正の請求をすることができるという根拠にはなり得ない。

また、当該論文の請求人の主張する記述は、例示として相続税法第32条第2号の規

定に基づく更正の請求を挙げたものであり、本件において当該規定を適用するものではない。

## ■ 結 論

### 《 裁 決 》

本件判決は、請求人にとって相令8-1に規定する判決には該当しない

#### (1) 法令解釈

イ 通則法第23条第2項第1号の規定の趣旨は、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関係について民事上紛争を生じ、判決や和解によってこれと異なる事実が明らかにされたため、申告等に係る課税標準等又は税額等が過大になった場合において、更正の請求を認めようとするものであり、ここにいう判決とは、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の得喪変更に関する訴訟に係る判決を意味するものと解される。

この場合において、通則法第23条第2項第1号は、当該判決が確定したことを要件としており、民事訴訟法第115条第1項第1号の規定によれば、確定判決は当事者に対してその効力を有するものとされているところ、確定判決の効力が及ばない者であれば、当該確定判決でどのような事実が認定されようとも何らの影響も受けず、当該確定判決によって自己の申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎とした事実が異なることはない。

したがって、通則法第23条第2項第1号に規定する判決は、更正の請求をする者に

その効力が及ぶ判決、すなわち、更正の請求をする者が訴訟当事者である判決に限られるものと解される。

- ロ 相続税法施行令第8条第1号は、平成15年度法制改正により相続税法第32条の更正の請求の特則事由として追加されたものであるが、その改正趣旨は、同号の事由が、通則法第23条第2項の規定により、期限なしに更正の請求ができる事由であることから、税額の減額には対応できるが、その影響で他の相続人の税額が増加することとなる場合には、他の相続人に対して増額の処分をしなければならぬところ、それを可能とする規定が通則法にはないため、相続税法第32条において上記事由を更正の請求の特則事由として特記することにより、同法第35条第3項の規定による他の相続人に対する増額処分も可能とするためであると解される。

したがって、この改正趣旨からすると、相続税法施行令第8条第1号に規定する判決は、通則法第23条第2項第1号に規定する判決と同義のものといえるから、更正の請求をする者にその効力が及ぶ判決、すなわち、更正の請求をする者が訴訟当事者である判決に限られるものと解される。

## (2) 判断

- イ 上記《経緯及び基礎事実》のちのとおり、本件判決は、Eが提起した貸金請求事件の判決であるから、請求人にはその効力が及ばない判決、すなわち、請求人が訴訟当事者ではない判決であるところ、上記(1)のロのとおり、相続税法施行令第8条第1号に規定する判決は、更正の請求をする者が訴訟当事者である判決に限られるのであるから、本件判決は請求人にとって同号に規定する判決には該当しない。

- ロ 請求人は、通則法第23条第2項第1号には当該判決を受けた者について明文の規定がないから、自己の申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎としたところが当該判決により異なることとなる者であれば、当該判決に係る訴訟当事者以外の者であっても、同号の規定による更正の請求をすることができる旨主張するが、上記(1)のイのとおり、そもそも、確定判決の効力が及ばない者であれば、当該確定判決でどのような事実が認定されようとも何らの影響も受けず、当該確定判決によって自己の申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎とした事実が異なることはないのであるから、請求人の主張には理由がない。
- ハ 請求人は、相続税法第32条第5号及び相続税法施行令第8条第1号の規定により、当該判決があったことを知った日の翌日から4月以内に更正の請求をすることができることとされていることをもって、相続税法施行令第8条第1号に規定する判決には更正の請求をする者が訴訟当事者となっていない判決も含む旨の主張をするが、上記(1)のロのとおり、同号に規定する判決は、通則法第23条第2項第1号に規定する判決と同義のものであり、更正の請求をする者が訴訟当事者である判決に限られるのであるから、相続税法第32条において「知った日」と規定されていることをもって、相続税法施行令第8条第1号に規定する判決に、更正の請求をする者が訴訟当事者となっていない判決が含まれると解することはできず、請求人の主張には理由がない。
- ニ 請求人は、通則法第23条第2項第1号及び相続税法施行令第8条第1号に規定する判決が、文理解釈上、更正の請求をする者が訴訟当事者である判決に限らない根拠として、通則法第71条第1項第1号の規定を

例に主張するが、同号は、更正決定等に係る不服申立て又は訴えについての裁決、決定又は判決（以下、裁決等という）による原処分の変動に伴い、それ以外の年分又は事業年度について更正決定等をすべき場合の期間制限の特例を規定したものであって、「当該裁決等を受けた者」自体についての更正決定等の期間制限の特例を規定したものではないから、同号の文理解釈をもって、請求人が主張するように、通則法第23条第2項第1号及び相続税法施行令第8条第1号に規定する判決が更正の請求をする者が訴訟当事者である判決に限らないとする論拠とはなり得ず、請求人の主張には理由がない。

ホ 請求人は、相続税法には、同一の被相続人から相続等により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格が各相続人の相続税額の計算の基礎となるという同法特有の事由があることから、同法第32条が通則法第23条の一般的な更正の請求の規定に対する特例的な規定として設けられたものであることに鑑みれば、相続税法施行令第8条第1号に規定する判決は、更正の請求をする者が訴訟当事者となっていない判決も含むものと解され、そのことは、相続税法第35条第3項第1号の規定の趣旨からも明らかである旨主張する。

確かに、相続税法第11条、第16条及び第17条の規定によれば、同一の被相続人から相続等により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格が各相続人の相続税額の計算の基礎とされているが、これは各相続人の納付すべき相続税額を算出するための計算方法を規定したものにはすぎないところ、相続税の納税義務は、同法第1条の3の規定により各相続人が独立して負うものであり、申告書も、同法第27条第1項の規

定により各相続人が個別に提出するものであって、例外的に、申告の簡素化の観点から、同一の被相続人に係る納税義務者が2人以上ある場合には、同条第5項の規定により申告書の共同提出が認められているのみで、共同相続の場合であっても、相続税の申告及び課税は、相続人ごとに別個独立に行われ、その効力も個別的に判断されるのである。したがって、相続税法が上記のような計算方法を採用していることをもって、相続税法施行令第8条第1号に規定する判決が、更正の請求をする者が訴訟当事者となっていない判決も含むものと解することはできず、また、相続税法第35条第3項第1号は、同法第32条の規定による更正の請求に基づき更正がされた場合の規定であって、更正の請求をすることができる要件を規定しているものではないから、請求人の主張には理由がない。

ヘ 請求人が主張する上記《請求人の主張》のホの裁決は、遺産分割事件から脱退した相続人の一人が、当該遺産分割事件が終了した旨を他の共同相続人から聞いて遺産分割が確定したことを知ったとして、相続税法第32条第1号の規定に基づいて行った更正の請求について、更正の請求の期限を徒過していたか否かを争点とする事案に係るものであり、また、同号の更正の請求の理由は、請求人が主張するように「家庭裁判所の審判の確定」ではなく、「未分割財産の分割」により課税価格及び相続税額が過大となったことであるから、相続税法第32条第5号及び相続税法施行令第8条第1号の規定による更正の請求である本件についての判断を左右するものではなく、請求人の主張には理由がない。

ト 税務大学論叢の冊子版及び税務大学のホームページには、税務大学校論叢掲載論

文の内容については、全て執筆者の個人的見解であり、国税庁等の公式見解を示すものではない旨が記載されており、また、請求人が主張する上記《請求人の主張》のへの論文において、訴訟当事者以外の者でも更正の請求が可能ではないかとして例示されている相続税法第32条第2号の更正の請求の理由は、請求人が主張するように「認知に関する裁判の確定」ではなく、当該裁判の確定により「相続人に異動を生じたこと」であるから、いずれにしても、相続税法第32条第5号及び相続税法施行令第8条第1号の規定による更正の請求である本件についての判断を左右するものではなく、請求人の主張には理由がない。

チ 以上のとおり、請求人の主張にはいずれも理由がなく、本件判決は相続税法施行令第8条第1号に規定する判決には該当しない。

なお、請求人にとっての相続税法施行令第8条第1号の規定に該当する判決は、請求人判決であるところ、上記《経緯及び基礎事実》のへ及びトのとおり、当該判決に基づく更正の請求に対する通知処分は、既に確定している。

参照条文等＝相続税法第32条、  
相続税法施行令第8条第1号、  
民事訴訟法第115条

/// Break Time ///