

### 3 国税通則法23条と相続税法32条の事由の優先順位

Q

国税通則法23条と相続税法32条の事由には重複しているものがあるように思います。

その場合には、どちらが優先するのでしょうか。また、期限の問題はどのように考えたらよいのでしょうか。

A

国税通則法と相続税法とは、いわゆる一般法と特別法の関係にあります。

したがって、基本的には特別法である相続税法の規定による更正の請求が優先されることになります。

なお、期限については、それぞれの法律の趣旨等を総合勘案して考える必要があります。

#### 解説

##### 1 重複事由

例えば、国税通則法23条には、更正の請求事由として「課税標準等若しく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こと又は当該計算に誤りがあったこと」(通則法23①一)と規定されており、また一方で相続税法32条には、「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、〔中略〕計算された課税価格と異なることとなったこと」(相法32①一)、「相続人に異動を生じたこと」(相法32①二)、「遺贈に係る遺言書が発見されたこと」(相法32①四)、「権利の帰属に関する訴えについての判決があ

ったこと」(相法32①六、相令8②一)とあり、更正の請求事由としては、重複している部分があると思われます。

このような場合、どちらの規定に基づく更正の請求と考えたらよいかという問題が生じることになります。

納付すべき税額を過大に申告した場合の救済手段としての更正の請求は、国税通則法23条に記載されていますが、相続税法には、相続税や贈与税の固有の事由によって納付すべき税額が過大となった場合について更正の請求の特則が設けられています。

すなわち、国税通則法では、一般的な場合の更正又は決定について規定し、相続税法では相続税や贈与税の特有の事情に基づく更正や決定の特則を規定しています。

いわば、国税通則法に対し相続税法は、いわゆる一般法と特別法の関係にあるといえます。

## 2 特別法の優先

先に述べたように、国税通則法と相続税法とは、いわゆる一般法と特別法の関係にあると考えられます。したがって、国税通則法23条1項及び2項の規定に基づく更正の請求に対し、相続税法32条に基づく更正の請求が優先されることになります。

したがって、仮に両方の法律に該当する事例についてそれぞれの規定に基づき更正の請求がなされた場合には、相続税法32条の規定による請求とみなされることになります。

## 3 重複の場合の請求の期限

相続税法と国税通則法の請求が競合する場合、その請求期限については、単に一般法と特別法という形式的に考えられない場合もあります。

例えば、次に掲げる事例が参考になります。

事例①

「当初申告において未分割であったため、配偶者に対する相続税額の軽減の規定の適用をせずに申告書を提出していた事例について、その後申告書の提出期限から3年以内に分割が確定した場合の更正の請求如何」

国税通則法23条1項1号の「……国税に関する法律の規定に従っていなかったこと……」により、法定申告期限から5年以内なら更正の請求ができます。

また、この分割が相続税法19条の2第2項ただし書に規定する遺産分割に該当する場合、相続税法32条1項1号又は8号の規定により、分割前と分割後の課税価格又は相続税額が異なることとなったときには、事由が生じたことを知った日の翌日から4か月以内に更正の請求ができることとなります。

それでは、いずれの期限が優先されると考えるべきでしょうか。

〔回答〕

このような事例において、仮に、相続税法32条に基づく期限の方が国税通則法の期限である5年以内より早く到来するような場合、特別法である相続税法32条の方の期限に縛られるか否かという疑問が生じることになります。

これについては、「配偶者の税額軽減の制度は、言わば配偶者が必ず受けられる制度であること（平成23年度税制改正で当初申告要件が廃止され、国税通則法23条の更正の請求が可能となった（相法19の2③）」から更正の請求の期限は、納税者利益に解すべきと考えます。

したがって、分割が行われた日の翌日から4か月を経過する日と相続税の申告書の提出期限から5年を経過する日とのいずれか遅い日とするのが相当です（相基通32-2）。

## 事例②

「小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例（租税特別措置法69条の4）についての遺産分割後の更正の請求の期限はどのように考えるべきでしょうか。」

〔回 答〕

小規模宅地の更正の請求の根拠規定は、次のようになります。

- ① まず、租税特別措置法69条の4第5項に、相続税法32条1項の規定を準用する旨規定されています。
- ② 次に、租税特別措置法施行令40条の2第26項に読替規定があります。

相続税法32条1項8号（配偶者税額軽減規定）を、次のように読み替えることとされています。

「租税特別措置法第69条の4第4項ただし書（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例）又は租税特別措置法施行令第40条の2第24項の規定（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例）に該当したことにより、これらの規定に規定する分割が行われた時以後において同法第69条の4第1項の規定を適用して計算した相続税額がその時前において同項の規定を適用して計算した相続税額と異なることとなったこと（第1号に該当する場合を除く。）」とあり、この場合に、更正の請求ができることとなります。

- ③ ただし、租税特別措置法69条の4（小規模宅地の特例）は、相続税法19条の2（配偶者に対する相続税額の軽減）と同様、分割要件や申告手続要件が規定されていますが、相続税法19条の2第3項（申告書と更正請求書）に該当する規定はなく、国税通則法23条の更正の請求は認められていないと考えられますので、相続税法32条の期限後に、国税通則法23条1項1号の期限が来るとしても、その日まで伸びることはないと考えます。

## 第1章 更正の請求事由

### 第1 国税通則法23条1項に定める更正の請求 (通常の場合の更正請求)

#### 1 申告の計算誤り等

〔1〕 相続税法32条に規定する「事由が生じたことを知った日」は遺産分割調停を取り下げた日ではなく、調停外で行った遺産分割の日であり、また、相続税法55条の規定に基づき、課税価格を計算したものは、国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は計算に誤りがあったとは認められないから、国税通則法23条1項1号の要件を満たすものではないとした事例

(国税不服審判所裁決平29・1・6(非公開裁決)(大裁(諸)平28-33)(棄却))

### 争点

- 1 相続税法32条に規定する「事由が生じたことを知った日」は、遺産分割調停を取り下げた日か、あるいは、調停外で行った遺産分割の日か。
- 2 相続税法55条の規定に基づき課税価格の計算をした場合、その後分割が確定したときに、相続税法32条1号〔現行32条1項1号〕の要件に該当し、さらに、国税通則法23条1項1号の要件にも該当するか否か。

## 事案の概要

### 【事案の概要】

本件は、審査請求人3名（請求人ら）が、父（本件被相続人）から相続（本件相続）により取得した財産の一部が法定申告期限までに分割されていなかったため、相続税法（平成23年12月法律第114号による改正前のもの。以下同じ。）55条《未分割遺産に対する課税》の規定に基づき相続税の申告をした後、遺産分割が行われたことから、更正の請求をしたところ、原処分庁が当該更正の請求は期限を徒過したものであるとして、更正すべき理由がない旨の通知処分をしたのに対し、請求人らが原処分の全部の取消しを求めた事案である。

### 【認定事実】

- ① 請求人らは、本件相続に係る相続税について、相続税法55条の規定に基づき、法定申告期限内に申告した。  
請求人らは、本件未分割財産の中に含まれている宅地について租税特別措置法69条の4第1項に規定する特例（本件特例）を受けるため、「申告期限後3年以内の分割見込み書」を原処分庁に提出した。
- ② 請求人らは平成25年2月18日、本件相続に係る相続税の修正申告をした（本件修正申告の時点においても分割されていなかったため、請求人らは、前記①と同様、相続税法55条の規定に基づきその課税価格を計算した。）。
- ③ Aが平成27年2月23日付けで他の相続人2人を相手方として本件相続に係る遺産分割調停（本件調停）を申し立てた。
- ④ 請求人らは平成27年7月30日付けで、租税特別措置法69条の4の規定に基づき、本件法定申告期限から3年を経過する日において、本件調停の申立てがされていることを理由に「遺産が未分割であること

についてやむを得ない事由がある旨の承認申請書」を原処分庁に提出し、原処分庁は同年9月25日付けで当該申請書に係る申請を承認した。

- ⑤ 請求人らは、平成27年10月29日付けの遺産分割協議書を作成し、本件調停外で遺産分割（本件遺産分割）をした。
- ⑥ Aが平成27年11月4日付けで本件調停の申立てを取り下げた。
- ⑦ 請求人らは平成28年3月4日、本件遺産分割に基づき、かつ、対象宅地に本件特例を適用して、各更正の請求（本件各更正の請求）をした。

## 当事者の主張

### ◆納税者の主張

#### 1 争点1について

相続税法32条の規定に基づく更正の請求は、同条各号に規定する「事由が生じたことを知った日」の翌日から4か月以内に行う必要があるところ、租税特別措置法施行令40条の2第13項〔現行25項〕が準用する相続税法施行令4条の2第1項2号は、当該「事由が生じたことを知った日」について、相続税の法定申告期限の翌日から3年を経過する日において、遺産分割に関する調停の申立てがされているときは、当該調停が成立した日又は当該調停の申立てが取り下げられた日とする旨規定している。

本件において遺産分割に関する調停を取り下げた日は、平成27年11月4日であるから、同日の翌日から4か月以内である平成28年3月4日にされた本件各更正の請求は、相続税法32条所定の期限内にされたものである。

## 2 争点2について

本件各更正請求は、本件法定申告期限から5年を経過していないことから、国税通則法23条1項所定の要件に該当する。

### ◆課税庁の主張

#### 1 争点1について

平成27年10月29日に遺産分割協議が成立していることから、請求人らが当該分割協議により取得した財産に係る課税価格が、民法の規定による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日は、当該遺産分割の日であるところ、同日の翌日から4か月を超えた平成28年3月4日にされた本件各更正請求は、相続税法32条所定の期限を徒過してされた不適法なものである。

#### 2 争点2について

平成25年2月18日付けの修正申告は未分割財産について相続税法55条の規定に従って課税価格を計算しており、その内容に法令違反や計算誤りは認められないから、国税通則法23条1項の所定の要件に該当しない。

## 審判所の判断

#### 1 争点1

- (1) 相続税法32条は、相続税の申告書を提出した者は、同条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、当該事由が生じたことを知った日の翌日から4か月以内に限り、更正の請求をすることができる旨規定し、当該事由について、同条1号は、同法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と規定している。本件各更正の請求についてみると、請求人らは、平成27年10月29日付けで遺産分割協議書を作成して本件遺産分割をしており、同日に本件遺産分割をしたと認められるから、同日に相続税法32条1号所定の事由が生じ、請求人らは「当該事由が生じたことを知った」ものと認められる。そうすると、同条に基づく更正の請求の期限は、その翌日から4か月以内の平成28年2月29日までとなるところ、本件各更正の請求は、同年3月4日にされているから、同条所定の期間にされたものとはいえない。

- (2) これに対し、請求人らは、相続税法施行令4条の2第1項2号が「分割できることとなった日」について、調停の取下げの日と規定していることに鑑みると、本件において相続税法32条に規定する「当該事由が生じたことを知った日」は、本件調停を取り下げた日である平成27年11月4日である旨主張する。

しかし、相続税法施行令4条の2第1項の規定は、相続税法19条の2第2項に規定する「分割できることとなった日」について定めたものであり、本件特例に係る租税特別措置法69条の4第4項に規定する「分割できることとなった日」について規定する政令である租税特別措置法施行令40条の2第13項〔現行25項〕の規定により準用されるものでもあるが、相続税法32条に規定する「当該事由が生じたことを知った日」について定めるものではないから、請求人らの主張は論拠を欠いており、請求人らの主張は採用することができない。

## 2 争点2

国税通則法23条1項1号は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に係る国税の法定申告期限から5年以内に限り、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国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるときには、税務署長に対し、更正の請求をすることができる旨規定している。

これを本件についてみると、請求人らは、各申告時において、本件未分割財産が分割されていなかったため、相続税法55条の規定に基づき、これを法定相続分の割合に従って取得したもものとしてその課税価格を計算したものであり、この点について国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は計算誤りがあったことは認められない。

したがって、本件各更正の請求は、国税通則法23条1項所定の要件に該当しない。

## 解 説

- 1 本事例は、遺産分割調停の途中でありながら、調停外でも遺産分割協議を試み、それが調った場合ですが、この場合、相続税法32条に規定する「当該事由が生じたことを知った日」は、遺産分割が成立した日であって、調停取下げの日ではないと判断されました。
- 2 相続税法55条《未分割遺産に対する課税》に基づいた申告は、「仮の申告であり、遺産分割確定後に正しい申告に是正することになる。」と考える向きがありますが、相続税法55条に基づく申告は、未分割の場合の国税に関する法律の規定に従った誤りのない申告であり、国税通則法23条1項の要件には該当しないと判断されました。

## 2 審判による分割（相続税法32条1項1号）

**〔33〕 遺産分割審判手続中に相続分放棄証明書及び当該審判事件から脱退する旨の届出書を家庭裁判所に提出した納税者は、他の共同相続人間において遺産分割が確定したことを知った日の翌日から4か月以内に相続税法32条1項1号の規定に基づき更正の請求をすることができるとした事例**

（国税不服審判所裁決平20・1・31裁事No.75・624（全部取消し））

### 争点

遺産分割事件から脱退した相続人の遺産分割が確定したことを知った日は、審判の確定日とすべきか否か。

### 事案の概要

#### 【事案の概要】

本件は、遺産分割事件から脱退した審査請求人（以下「請求人」という。）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（平成15年法律第8号による改正前のもの。以下同じ。）32条1号の規定に基づいて行った更正の請求について、原処分庁が更正をすべき理由がない旨の通知処分をしたことから、請求人が同処分は違法であるとして、その全部の取消しを求めた事案である。

**【認定事実】**

- ① 請求人の父（被相続人）は、平成10年6月〇日に死亡した。被相続人の法定相続人は、請求人、請求人の母（F）、請求人の兄（G）及び請求人の姉（H）の4名であり、Fは平成15年7月〇日に死亡した。
- ② Gは、平成12年〇月〇日、請求人、F及びHを相手方としてJ家庭裁判所に本件相続に係る遺産分割の調停の申立てを行った。
- ③ 上記②の遺産分割調停の申立てに係る事件は、平成14年〇月〇日、調停が不成立になったことから、審判事件（本件審判事件）に移行した。
- ④ 請求人は、平成16年2月9日付けで、本件相続に係る請求人の相続分全部を放棄する旨記載した相続分放棄証書を添付して、本件審判事件から脱退する旨の届（本件脱退届）をJ家庭裁判所へ提出した。
- ⑤ J家庭裁判所は、本件審判事件について、平成16年11月〇日付けで、預貯金等の金銭債権及び請求人が本件相続により取得したP市p町〇番の土地を除く本件相続に係る相続財産をG及びHに取得させる審判を行い、その旨を同月〇日にGに、同月〇日にHにそれぞれ告知した。
- ⑥ Hは、平成16年12月〇日、上記⑤の審判に対して、K高等裁判所に即時抗告（本件抗告）したが、K高等裁判所は、平成17年2月〇日付けで、本件抗告を棄却し、同月〇日にGに、同月〇日にHにそれぞれ告知した。
- ⑦ 本件審判事件は、K高等裁判所が、本件抗告の棄却決定をHに対して告知した平成17年2月〇日に確定した。
- ⑧ J家庭裁判所は、本件審判事件の結果は本件脱退届を提出した請求人には、通知しておらず、また、K高等裁判所は、本件抗告の結果は請求人には通知していない。

- ⑨ 請求人は当審判所に対して要旨次のとおり答述した。
- ㊦ Gとは、被相続人が亡くなる前からあまり仲がよくなかった。また、Hとも、仲がよくなり、電話をしても電話に出てくれなかったことから、平成18年8月29日に会うまで連絡がとれなかった。その日の前にHに会ったのは、その日の3年前くらいだと思うが、Hは、J家庭裁判所にも来なかったことから、とにかく長い間会っていない。
- ㊧ 私は、平成18年8月29日に、P市に所在する実家でHから本件審判事件が終わったことを聞いた。その日は、被相続人及びFの墓参りをするために、勤め先のスーパーを休み、実家に帰った。
- ㊨ その日はとにかく暑く、私が墓参りを終えて実家の庭先で休んでいたとき、Hとその夫に会った。Hは汚れてもいいような服装で実家の前にある浴室のシャワーを浴びに戻ってきたので、たぶん田の世話をしに実家に来たのだと思う。
- ㊩ 私はHに久しぶりに会ったことから、本件審判事件の結果について尋ねたところ、Hは、私を白い車に案内し、その車の中で本件審判事件の結果について、本件審判事件は終わったということと、本件審判事件の結果、実家についてはGがほとんどの部分を取得することとなった旨を私に話した。

## 当事者の主張

### ◆納税者の主張

請求人は、本件審判事件から脱退したが、本件審判事件の結果は裁判所から連絡があると思っていたところ、裁判所からはその連絡がなかったため、平成18年8月29日にHから聞くまでは、本件審判事件が終

わったことを知らなかった。

本件更正の請求は、請求人が本件相続に係る遺産分割が確定したことを初めて知った日の翌日から4か月以内の同年9月15日に行ったものであるから、相続税法32条に規定する更正の請求の期限内に行われたものである。

### ◆課税庁の主張

本件更正の請求においては、相続税法32条に規定する「当該事由が生じたことを知った日」は、遅くとも本件審判事件の審判がなされた平成16年11月〇日であり、更正の請求の期限は、その日の翌日から4か月を経過することとなる平成17年3月〇日となるから、本件更正の請求は、相続税法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。

## 審判所の判断

### 1 法令解釈

相続税法32条の規定に照らせば、本件のように相続税法55条の規定に基づく相続税の申告書の提出後に共同相続人の1人が相続分放棄証書を添付して脱退届出書を家庭裁判所に提出し、その後他の共同相続人に対して審判の告知がされた場合において、相続税法32条1号に規定する「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又は包括遺贈の割合に従って計算されていた課税価格と異なることとなった」のがいつかを判断するに当たっては、上記の共同相続人の相続分放棄証書を添付した上での審判からの脱退届出書の家庭裁判所への提出行為の法的性質、

法的効果のみならず、他の共同相続人についてはいつ最終的な遺産分割の合意が成立し、あるいはこれに代わる審判の効力が生じたか等を斟酌してなすのが相当であるところ、本件においては、請求人以外の共同相続人が複数であるとともに、審判の告知がなされるのは当該請求人以外の共同相続人に対してであること等を踏まえれば、たとえ共同相続人のうちの1人に相続分の放棄をした者があったとしても、他の共同相続人間で遺産分割が確定したときに、当該相続分の放棄をした者を含めて全体として最終的な遺産分割と同様の効果を生ずると判断するのが相当であり、本件において、当該効果を生ずる事実が発生したのは、他の共同相続人に対して本件抗告の棄却の決定がなされた時と解するのが相当である。

とするならば、相続税法32条の規定が更正の請求の特則であり、同条が、国税通則法23条2項1号のように「その事実が当該計算の基礎とした事実と異なることが確定したとき」と定めるのではなく「当該各号に規定する事由が生じたことを知った日」と定めていることに照らせば、上記相続分の放棄等をした者についての上記「知った日」とは、他の共同相続人間において遺産分割の審判が確定したことを知った日と解するのが相当である。

## 2 判断

- (1) 請求人は、平成18年8月29日に実家の庭先で会ったHから本件審判事件が確定したことを聞いた旨及び自らJ家庭裁判所に本件審判事件の結果を確認していない旨答述する。

上記答述は、数年ぶりに実家に帰った経緯、実家に帰った日が平成18年8月29日であることの根拠、Hに再会した状況、Hの服装、Hから本件審判事件の結果を聞いた状況、G及びHの両名と不仲である状況、平成18年8月29日までの約3年間の間Hに会わ

なかった経緯などにつき、請求人の複雑な心境も交えながら具体的に述べたものであり、内容的にも不自然不合理な点は認められない。

また、請求人は、J家庭裁判所やK高等裁判所から本件審判事件及び本件抗告の結果の通知を受けておらず、Hら本件審判事件の関係者を通じる方法でしか、本件審判事件の結果を知り得なかったことから、請求人の上記答述は信用でき、請求人が平成18年8月29日に初めて本件審判が確定したことを知ったと推認するのは、合理的かつ自然というべきであり、他にこの認定を覆す証拠は認められない。

- (2) そうすると、請求人が本件審判事件が確定したことを知った日は、平成18年8月29日であると認められるから、本件更正の請求は平成18年8月29日の翌日から4か月以内にされたものである。

なお、原処分庁は、本件更正の請求においては、相続税法32条に規定する「当該事由が生じたことを知った日」とは、遅くとも本件審判事件に係る審判がなされた日である旨主張するが、この点については、上記1の法令解釈のとおり、本件の場合、請求人が、他の共同相続人間において本件審判事件が確定したことを知った日となるから、原処分庁には理由がない。

## 解 説

- 1 家庭裁判所による遺産分割の審判に対して、高等裁判所に即時抗告を提起し、同裁判所が抗告を棄却する旨の決定をした場合の「遺産分割が行われたことを知った日」は、〔事例34〕のとおり、高等裁判所の決定の告知の日（当該決定書の正本が送達された日）ですが、

本事例のように、遺産分割事件から脱退した相続人の遺産分割が確定したことを知った日は、他の共同相続人間において、遺産分割の審判が確定したことを知った日と判断されました。

- 2 なお、国税庁ホームページ質疑応答事例の「共同相続人の1人が遺産分割の調停において相続財産を取得しないことが確定した場合の相続税法第32条第1項の規定に基づく更正の請求」では、家庭裁判所の遺産分割の調停において、共同相続人のうちの1人である甲が、相続を事実上放棄し、その旨が調停調書に記載され、遺産分割の調停が係属される場合には、甲は調停により相続財産を取得しないことが確定していることから、相続税法32条1項1号の規定に該当し、更正の請求が認められています（〔Q & A 7〕を参照してください）。