

判決により取扱いが変更となった財産評価基本通達改正に係る事案の更正の請求
〔Profession Journal No. 24(2013年6月20日)に掲載〕

税理士 小林 磨寿美

平成25年2月28日、東京高裁（第一審判決は平成24年3月2日東京地裁判決）において、平成16年の相続税事案について、平成2年の財産評価基本通達の改正において定めた大会社における株式保有特定会社の判定基準を株式保有割合25%以上とした取扱いを適用することは、平成9年の独禁法改正以後の平成15年の大法人の株式保有割合の実情が16.31%（平成元年度は7.38%）であることを考慮すると、合理的でない、とした判決が下されて確定しました。

国税庁は、この判決を受け、財産評価基本通達189（2）を改正し、大会社の株式保有特定会社の判定基準における株式保有割合を「25%以上」から「50%以上」に改正する通達を、平成25年5月28日に発遣し、ホームページ上にて5月31日に公表しました。

【参考】 国税庁ホームページ

「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」

「「財産評価基本通達の一部改正について」通達等のあらましについて（情報）」

1 通達の有利改正と更正の請求

『「財産評価基本通達の一部改正について」通達等のあらましについて（情報）（平成25年5月28日）』（平成25年5月31日）の別添の「取引相場のない株式等の評価（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）」では、この改正通達の適用時期として、「本改正に係る改正後の評価通達（大会社の判定基準）は、平成25年5月27日以後に相続、遺贈又は贈与（以下「相続等」という。）により取得した財産を評価する場合に適用するほか、本改正が判決に伴うものであり、過去の相続税等についても、通則法第23条第2項第3号の規定に基づき更正の請求をすることができる（注）ことを踏まえ、平成25年5月27日以後に相続税等の申告をする者が、平成25年5月27日前に相続等により取得した財産を評価する場合にも適用することができる。」としています。

つまり、平成25年5月27日以後の相続税等の申告について、この改正を適用することができることに加え、国税通則法23条2項3号の規定に基づき、過去の相続税等についても更正の請求をすることができることを明らかにしています。

従来、租税が納付された後に租税確定行為の基礎とされていた通達が納税者の有利に変更されても、租税確定行為が過去に遡って無効になることはない、とされてきました。

それが、平成17年のゴルフ会員権の取得費についてのいわゆる右山判決を契機として、平成18年度に国税通則法が改正され、後発事由による更正の請求（通法23②）に、「その申告、更正又は決定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係る国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈その他の国税庁長官の法令の解釈が、更正又は決定に係る審査請求若しくは訴えについての裁決若しくは判決に伴って変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公表されたことにより、当該課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知ったこと。」（通令6①五）が追加されました。

上記高裁判決においては、株式保有割合に加えて、その企業としての規模や事業の実態等を総合的に考慮して判断するとしていましたが、改正通達では「大会社の判定基準」を50%としたのみであるため、個別の事案の適用関係について、実態を判定する必要がありません。

通達の遡及適用の可否も、形式基準の判定のみで判断することができます。

また、上記通達改正は、通達制定当時においては合理性を有していた要件が社会情勢等の変化により合理性を有しているとはいえないことになったことによるものであるため、改正後の通達は、その要件が合理性を有しているとはいえないことが明らかになった時以後の事案に適用されることとなりますが、上記高裁判決の事案の相続は平成16年となっていますので、同年以後においては、改正通達の判定基準が合理性を有するということになります。

2 更正の請求期間と減額更正の期間制限

「更正の請求」という制度においては、更正の請求自体では税額が確定せず、納税者の請求を受け、税務署長が減額更正をすることにより、はじめて税額が確定します。

この更正の請求には、期間制限があり、税務署長の減額更正についても、期間制限が設けられています。

すなわち、相続税については5年間、贈与税については6年間、更正の請求をすることができます（通法23①）、これに加えて後発事由に該当する場合は、その事由が発生した翌日から2月間、更正の請求が可能です。後発事由の発生自体には、法定申告期限から〇年以内のものに限るなどの期間の制限はありません。

一方、減額更正に関しては、相続税については法定申告期限から5年経過後、贈与税については法定申告期限から6年経過後においては、原則として行うことができません（通法70①、相法36①）。もっとも、後発事由があった場合に対応して、除斥期間を延長する規定が設けられています（通法71①）。しかし、後発事由のうち、通達の有利変更に関しては、この特別の除斥期間の適用がないため、法定申告期限等から既に5年を経過している相続税、6年を経過している贈与税については、法令上、減額できないこととなります。

ただし、平成23年12月改正で更正の請求期間が延長されたことに伴い、更正をすること

ができないこととなる日前6月以内にされた更正の請求に係る更正は、その更正の請求があった日から6月を経過する日まで行うことができますこととなっています（通法70③）。この改正の趣旨からすると、期限ぎりぎりの更正の請求であっても、減額更正は行われるものと思われます。

つまり、更正の請求の期間制限は、贈与税については法定申告期限から6年内であるため平成19年分～24年分について、相続税については法定申告期限から5年内であるため平成20年5月31日申告期限のものから、適用可能であったこととなります。

3 後発事由による更正の請求と通常の更正の請求の関係

上記通達改正に伴う更正の請求は国税通則法23条2項に当てはまることから、改正通達を知った日の翌日から2月以内、つまり、平成25年8月1日（ただし、相続税については法定申告期限から5年目の応当日が先に到来する場合は、その応当日）までに更正の請求をしなければならない、と考える向きが多くなっています。

しかし、国税通則法23条2項括弧書には、「納税申告書を提出した者については、当該各号に定める期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。」とあるため、2項の要件に該当する場合には、同時に同条1項の通常の更正の請求の適用があることとなります。

したがって、平成23年分と24年分の贈与税については、法定申告期限から6年以内の更正の請求、相続税については、23年12月2日以降申告期限到来分について、申告期限から5年以内の更正の請求が可能となります。

4 更正の申出のできる期間

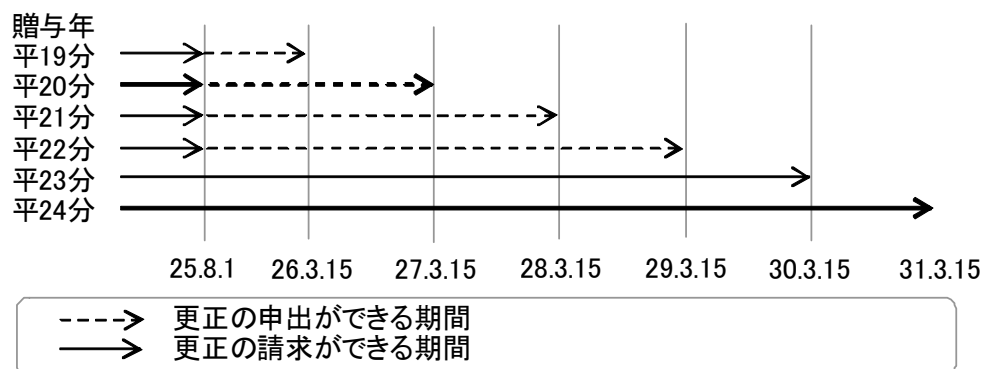
平成23年12月1日以前の申告期限到来分については、更正の申出をすることができます。

つまり、平成19年分～22年分の贈与税で平成25年8月1日までに更正の請求をしなかった場合には6年以内の更正の申出が、同様に、相続税で平成22年8月以降23年12月1日までの申告期限分については3年間の更正の申出が、可能となります。

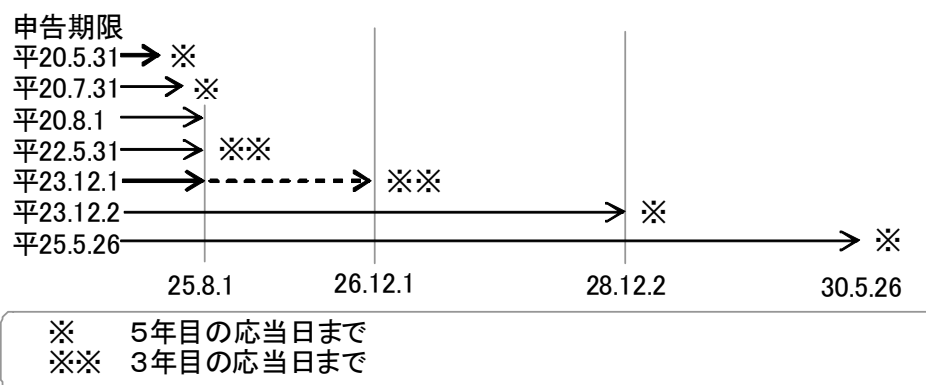
ただし、更正の申出は法令上の根拠のある制度ではなく、減額更正期間の延長はないため、期限ぎりぎりの申出の場合には、減額更正がなされない可能性があります。

以上をまとめると、通達の遡及適用の範囲は、次のようになります。

【贈与税】



【相続税】



(注) 更正の申出の場合は、各期間終了の日より6月前までに申出をする方が無難でしょう。