

相続税法における更正の請求の特則とその適用について

Application of Request for Correction Provided by Inheritance Tax Law

背戸柳 良辰*

要約

本稿では、当初の遺産分割が無効または取消しとなり、遺産分割を「やり直し」したときの、相続税法の更正の請求の特則（同法32条1号）の適用について考察する。

更正の請求には国税通則法23条1項によるものと同条2項によるものがある。同条1項の要件は、①法定申告期限から1年以内であること、②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か、課税標準等若しくは税額等の計算に誤りがあった場合である。また2項の要件は、一定の後発的理由によるものである。

しかし、この国税通則法の更正の請求とは別に、相続税法の特則として、相続税法特有の原因にもとづく更正の請求（同法32条1号乃至9号）が認められている。この特則の中の第1号は、国税通則法の更正の請求の要件とは異なり、未分割の遺産についての課税に伴う調整として規定されているものである。この調整は、課税価格または相続税額が、相続税法の規定にしたがって計算されていない場合や、国税通則法の定める一般的な後発的事由にも該当しない。けれども、相続人間の負担の公平を図るために、課税価格または税額を更正すべき必要があることから特則として規定されている。そして、課税実務上も、判例も、この特則の適用については、相続税法55条に規定する、民法の規定による相続分による申告を前提としている。

しかしながら、この問題に対して、①再分割の民法上の法的効果、②相続税法の構造、③相続税法55条の文理解釈、④租税平等主義の原則の4つの視点から検討を行ない、①再分割の私法的効果は、実質的に未分割遺産の分割をしたのと異なること、②相続税法の構造からみると、再分割にしたがって課税をすることが相続税法の本来の姿であること、③相続税法55条の文理解釈からは、例外があり得ることと、実際に例外があったこと、④相続税法55条の要件を必ず満たさないと、更正の請求（相続税法32条1号）の特則が認められないとすれば、租税平等主義の原則に反することになることを指摘した。

結論として、遺産取得税方式を原則とした、現行の相続税法では、遺産分割が無効または取消しになり、再分割が既にされている場合については、相続税法55条の法定相続分による相続税の申告は、更正の請求の特則の要件とはならず、法定相続分に基づく申告は不要であり、更正の請求の特則が適用されるべきであると考えらる。

【目次】

- | | |
|------------------|-----------------------|
| I 本稿の目的 | 3 相続税法の特則と同法第55条による申告 |
| II 更正の請求と相続税法の特則 | III 検討 |
| 1 更正の請求の概観 | IV 結論 |
| 2 相続税法の特則 | |

* ビジネス法務博士後期課程院生。

I 本稿の目的

相続税法は、法定申告期限に未分割の状態の相続財産については、民法の規定による相続分（以下法定相続分という。）にしたがって、相続財産を取得したものとして、課税価格を計算するものとするとしている（相続税法第55条）。ただし、その後未分割の相続財産が、分割された場合で税額が過大となった場合には、更正の請求の特則（同法第32条第1号）によって税額の還付の請求ができると規定されている。しかし、一旦分割したものの当初の遺産分割が、無効または取消しとなり遺産分割を「やり直し」した場合の適用については明らかではない¹⁾。本稿では当初の遺産分割が、無効または取消しとなり遺産分割を「やり直し」した場合の更正の請求の特則（同法第32条第1号）の適用について考察する（なお、本論考では断りがない限り遺産分割の方法を協議による分割に限定する。）²⁾。

この問題を考えることになった動機は、ある訴訟に関わったからである。それは遺産分割が、相続人の錯誤により無効になったとして「やり直し」したところ税額が過大になったので、国税通則法第23条第1項の更正の請求を行ったが認められず訴訟になったというものである。この事件は、第1審で納税者の更正の請求が認められ、確定したのであるが、仮に、無効を理由とする更正の請求が、法定申告期限から1年を過ぎていた場合には、同法第23条第1項の更正の請求ができなくなることから、このような場合に、相続税法の特則を適用する余地がないかと考え始めたからである³⁾。

1) 遺産分割の「やり直し」について、相続税基本通達19の2-8の但し書きは「当初の分割により共同相続人又は包括受遺者に分属した財産を分割のやり直しとして再配分した場合には、その再配分により取得した財産は、同項に規定する分割により取得したものとはならないのであるから留意する。」と規定している。しかし国税庁の担当者は、遺産分割のやり直しが全く認められないのではなく「当初の遺産分割による財産の取得について無効又は取消し得べき原因がある場合には、財産の帰属そのものに問題があるので、これについての分割のやり直しはまだ遺産の分割の範ちゅうとして考えるべきである」としている（香取稔編『相続税法基本通達逐条解説』317頁（大蔵財務協会、2006））。

2) 民法は、人が死ぬとその人の財産（相続財産）は相続人が承継することになり、相続人が複数いる場合はその相続財産は相続人ら全員の共有になるとしている（民法第898条）。しかしこの共有状態は民法の基本理念である個人主義的な立場からは一時的、暫定的なものでありその共有財産は速やかに相続人に分割されて個人に帰属することが予定されている（民法第906条）。この遺産分割には①指定分割②協議分割③調停分割④審判分割の方法があるが、民法は相続人ら全員の協議による分割を原則としている（同法907条第1項）。また実際にも大部分は協議による分割が行われている。

3) 三木義一「判批」税務事例41巻5号6頁（2009）は、1年経過してしまうと、通則法23条2項及び相続税法32条の救済になるが、1年経過後の遺産分割の錯誤無効によるやり直しが救済事由に該当するか、なお不明な面があるとする。

Ⅱ 更正の請求と相続税法の特則

1 更正の請求の概観

更正の請求の制度は、いかに細心の注意を払い十分な検討をしたとしても、人は誤りを犯すことがあり得ることを想定して立法されたものであり⁴⁾、納税者が、自らの申告により確定させた税額が過大であり、あるいは、還付金相当額が過少であることなどを法定申告期限後に気づいた場合に、納税者の側からその変更、是正のため必要な法的手続をとることを可能ならしめて、その権利救済に資することを狙いとする法制度であるとされている⁵⁾。具体的には、納税者と税務官庁の意見が異なった場合に、司法機関による判断を受けられることが可能になる⁶⁾。

しかし、その法的効果は、更正の請求をするのみでは納付税額の減少は確定せず、税務署長の減額更正処分によって確定することになる。この点は、納税者が誤って納付税額を過少に申告してしまった場合に、税額が増える修正申告をすることにより、納付税額が確定するのとは法的な違いがある。この違いの理由は、「納税者の行為による自動的な変更権を認めることとすると、悪質な納税者にとっては、遁脱ないし滞納処分免脱のための手段として用いられるおそれがある」⁷⁾ことから更正の請求のみでは確定せず、税務署長の減額更正処分により確定することにしたものである⁸⁾。

この更正の請求（通則法第23条第1項）の要件は、①法定申告期限から1年以内であること⁹⁾、②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したがっていなかったか、課税標準等若しくは税額等の計算に誤りがあった場合である。

なお、この更正の請求については同法第23条第2項によって、法定申告期限から1年を過ぎた場合においても特定の事実が生じた場合には、同法第23条第1項の更正の請求ができるとされている（講学上は、同条第1項によるものは通常の更正の請求といわれ、同条第2項によるものは後発的理由による更正の請求といわれている）。この特定の事

4) 国税通則法の立法時に、更正の請求の法的性質について政府委員は「更正の請求というのは、自分が申告したのは、間違いました。こういうときの請求権として認めたわけでございます。これは現在における申告納税制度を補完するために納税者の利益のために設けられた過度的の制度であらう、こういうふうにわれわれ理解しております。」と答弁している（衆議院大蔵委員会会議録27号、31頁、1962（昭和37）年3月26日）。

5) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』304頁（大蔵財務協会、2000）。

6) 磯邊律男『研修国税通則法』101頁（新都心文化センター、1984）。

7) 志場喜徳郎ほか・前掲注（5）305頁。

8) 磯邊・前掲注（6）101頁は、申告期限を経過しても、自由に増額、減額できるとすれば、それは、実質的に申告期限そのものの意味をなくし、申告期限内に適正な申告を期待している申告納税方式の趣旨に反することになるとする。

9) 税制調査会は、納税者が自ら誤りを発見するのは、通常は、次の申告期が到来するまでの間である事情を斟酌して、更正の請求期限を、現行の2か月から、原則として申告期限から1年に延長すべきであると答申した（1968（昭和43）年7月、税制簡素化についての第三次答申、188頁）。

実が生じた場合とは、①その申告等に係る課税標準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等により、その事実が計算の基礎としたところと異なることが確定したとき、②その申告等に係る課税標準等の計算に当たって、その申告等をした者に帰属するものとされていた所得等の課税物件が、他のものに帰属するものとする更正等があったとき、③その他、その国税の法定申告期限後に生じた、やむを得ない理由があるときとされている。この後発的理由による更正の請求の趣旨は、このような特定の事実が生じた場合においても、納税者の側から減額更正を請求しうるみちを開くことにより、納税者の権利の保護を更に厚くすることにあるとされる¹⁰⁾。

2 相続税法の特則

相続税の基本構造は、最初に、相続により財産を取得した、すべての者についての相続税の総額を計算し、次に、この相続税の総額を基礎として、財産を取得した相続人ごとの相続税額を計算することになっている（相続税法第11条）。この課税方式が原則であり、この相続による財産の取得は、民法に規定する遺産分割を意味している¹¹⁾。しかし、共同相続人の間で、遺産分割が成立しない場合¹²⁾に、いつまでも課税を留保することは、租税負担の公平からみて問題があることから、相続税法第55条は、法定相続分にしながら、その財産を取得したものとして、その課税価格を計算するものとしている¹³⁾。

同法第55条本文は未分割の場合の遺産の課税について次のように規定している。

「相続若しくは包括遺贈により取得した財産に係る相続税について申告書を提出する場合又は当該財産にかかる相続税について更正若しくは決定をする場合において、当該相続又は包括遺贈により取得した財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によってまだ分割されていないときは、その分割されていない財産については、各共同相続人又は包括受遺者が民法（第九百四条の二（寄与分）を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って当該財産を取得したものとしてその課税価格を計算するものとする。」

しかし、その後に遺産分割協議が成立した場合で、当初申告における、法定相続分より

10) 志場喜徳郎ほか・前掲注（5）305頁。

11) 中川善之助ほか『注解相続法』132頁（法文社、昭和26年）は、民法のとっている、ローマ法的個人主義的な立場からすれば、共有状態は好ましいものではなく、共有財産はできるだけ早く各共同相続人に配当さるべきであるとしている。

12) 島津一郎ほか「基本法コンメンタール相続」89頁（日本評論社、5版、2007）は、民法908条の規定により、被相続人が遺言で禁じた場合を除き、共同相続人はいつでも遺産分割を請求することができる。また、通説によれば、遺産分割請求権には時効がないとする。

13) 白崎浅吉ほか『相続税法解説』114頁（税務研究会、昭和61年）。

も、分割による相続財産が少なくなった場合に、当初の相続税額について調整（減額更正）する必要が生じる¹⁴⁾。相続税法は、このような相続税法特有の遺産分割を原因として相続税額が減少する場合に、国税通則法の更正の請求（同法第23条第1項および第2項）とは別に、相続税法第32条に更正の請求の特則を規定している。同条は、相続税の申告書を提出した者が、一定の事由により相続税額が過大となった場合には、その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、更正の請求をすることができるとし、その第1号に上げられているのが次の事由である。

「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（第九百四条の二（寄与分）を除く。）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」

このように、相続税法の未分割遺産に対する課税制度は、分割後の調整（減額更正）を行って完結することになる。ただし、この未分割遺産の課税の調整は、課税価格または相続税額が、相続税法の規定に従って計算されていない場合や、国税通則法の定める一般的な後発的事由にも該当しない。しかし、相続税法において、相続人間の負担の公平を図るために、課税価格または税額を減額更正すべき必要があることから特則として規定されている。

相続によって、財産を取得した者の間から分割の請求があった場合、民法では、この遺産分割の請求権について時効がない。相続税法も、この遺産分割自体についての期限の定めはない。ただし、配偶者に対する相続税額の軽減を受ける場合等については、「分割」は法定申告期限から3年以内という制限がある¹⁵⁾。そして、いずれの場合も、分割をした日の翌日から4月以内に、この特則による更正の請求をする必要がある。

3 相続税法の特則と同法第55条による申告

① 課税上の取扱い

課税実務においては、この相続税法の特則による更正の請求は（1）単に相続財産の分割が行われ、相続財産の分属が決まり、その結果にしたがって相続税の課税価格を計算すると、申告に係る課税価格と異なることとなるというだけでは足りず、（2）その

14) 課税実務においては、民法上、共同相続人は、遺言で分割を禁じられた場合を除き、いつでもその協議で遺産の分割ができる（民法第907条第1項）ことから、相続税法第32条第1号の規定に基づく更正の請求はいつまでもできることになるとされている。

15) このほかに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（法69条の4）、特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例がある（法69条の5）。

分割が行われる前には、遺産共有の状態にあった分割の対象とされた財産について、法定相続分の割合にしたがって課税価格が計算された申告が行われていることが必要であるとされている。そのため相続税法第55条の法定相続分の割合にしたがった申告がない場合には、本特則による更正の請求ができないこととなる¹⁶⁾。

② 判例概観

本特則の適用要件を明らかにした名古屋高裁平成17年7月21日判決（税資255号10085頁）は、「相続税法32条1号は、国税通則法23条1項1号の特則として置かれており、未分割の遺産につき、いったん法55条の規定による計算で税額が確定した後、遺産の分割が行われ、その結果、既に確定した相続税が過大になるという相続税に固有の後発的事由について特別に更正の請求を許したもの」としている。

また、本特則適用の可否について争われた事件として、前橋地裁平成15年9月19日判決（税資253号9441頁）がある。この事件は、法定相続分にしたがった相続税の申告があったものの、申告時には相続財産はすでに分割されていたとして相続税法第32条第1号の適用が、課税庁に認められなかったというものである。判決は「法32条1号所定の更正事由があることを理由に申告に係る課税価格及び相続税額の更正が認められるためには、相続の対象となった未分割の財産について、相続税の申告書の提出後に分割が行われたことを要するものと解される（下線筆者）」としている。

さらに、遺産分割が未了であるとして、相続税法第55条に基づいて、法定相続分の相続税申告をしたが、その後に、遺産分割協議が有効に成立しているとの確認判決が確定したので、本特則による更正の請求をしたところ、課税庁に認められなかったため争われた大阪高裁平成18年11月8日判決（税資256号10568頁）においても、判決は、「相続税法55条は、財産の全部または一部について遺産分割が未了であるときの相続税の申告等に関する規定であるから、相続税申告前に遺産分割が完了していると認められる本件において、原審が、同条の適用を認めなかったのは当然であるし、相続税法32条1号は、その文理上、同法55条の適用を前提とすることが明らかである。（下線筆者）」としており、申告前において相続財産が未分割であることが必要であるとしている。

このように、上記のいずれの判例も本特則の要件として①相続税の申告の時には相続財産が未分割であること、②法定相続分にしたがった相続税の申告があることが要件であるとしている。

16) 国税不服審判所平成20年10月29日裁決・裁決事例集76集440頁参照。

Ⅲ 検討

この問題について、分析の視点を次の4つに設定して検討を行う。その視点は①再分割の民法上の法的効果、②相続税法の構造、③相続税法55条の文理解釈、④租税平等主義の原則である。

① 再分割の民法上の法的効果

当初の遺産分割が、民法上無効または取消しになれば、相続財産は未分割の法律状態になる。その後再分割が行われると、その再分割が唯一の「遺産の分割」となる。その結果、相続人は相続開始の時に遡及して相続財産を取得することになる（民法第909条）。したがって、実質的にみれば未分割遺産の分割をした場合と全く異なることになる¹⁷⁾。

② 相続税法の構造

相続税法は、原則として相続人が、相続により取得した財産の価額を課税価格として課税する方式（遺産取得税方式）をとっている（相続税法第11条）。これは相続財産が分割されることを前提としているからである。しかし、例外として、法定申告期限までに遺産分割が成立していない場合には、未分割遺産について、法定相続分の割合によって、財産を取得したものとして課税価格を計算するものとしている（相続税法第55条本文）。

この規定の趣旨は、相続税が、実際に取得した財産を課税対象としているからといって、相続財産が未分割であることを理由に、いつまでも分割の確定するまで、その課税を留保しておくということは負担の公平の見地から妥当ではないことにあるとされる。ただし、この場合でも、その後分割が成立したら更正の請求の特則等の調整手続き¹⁸⁾によって、結局は、分割により取得した財産に課税されることになる¹⁹⁾。このように、未分割遺産に対する課税は、相続税法の遺産取得税方式からみると過度的・暫定的なものである。むしろ、当初の分割が無効または取消となって再分割を行った場合に、その再分割により、相続人に帰属した財産の価額を、課税価格として課税することは相続税本来の姿であるといえる²⁰⁾。したがって、この場合には同法第55条の法定相続分の割合による申告は不要である。

17) 佐藤孝一『資産税の法解釈と実務』1243頁（大蔵財務協会、2004）は、無効事由又は取消し事由による分割のやり直しは、私法上の効果において、未分割遺産の分割と同視し得るものと考えられるとして更正の請求の特則の類推適用を主張する。

18) 再分割により相続税額が増える相続人は、修正申告をしなければならない。

19) 我妻栄編『判例コンメンタルⅦ相続法』115頁（日本評論社、1967）は、相続開始後すべての相続財産を「共有」とするのは、分割という事実上の行為の終了するまでの暫定的な、法律技術的な措置であるとする。

20) 白崎浅吉ほか・前掲注（13）114頁は、相続分の割合による課税はあくまで仮定計算であるとしている。

③ 相続税法第55条の文理解釈

現行の相続税法第55条は、以下の文言のとおりである。

「当該相続又は包括遺贈により取得した財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によってまだ分割されていないときは、その分割されていない財産については、各共同相続人又は包括受遺者が民法の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って当該財産を取得したものとしてその課税価格を計算するものとする。(下線筆者)」

しかし、この未分割遺産に対する課税の規定は、昭和25年に相続税法（法第73号）の立法時から規定されていたのであるが、立法当初の文言は以下の通りであった。

「当該相続又は包括遺贈に因り取得した財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によってまだ分割されていないときは、その分割されていない財産については、各共同相続人又は包括受遺者が民法の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って当該財産を取得したものとみなす。(下線筆者)」

このように、立法時には未分割の場合は、法定相続分にしながら「当該財産を取得したもの」とみなす」となっていた文言が、昭和33年の改正で「当該財産を取得したものとしてその課税価格を計算するものとする」に改正されている。この改正の理由は、遺産が未分割の場合に、例外なく、法定相続分を強制適用することへの批判に対する立法的解決であったと考えられる²¹⁾。このような法改正の経緯から見ると、相続税法第55条の法定相続分による相続税の申告は、遺産分割の確定による調整手続（更正の請求の特則）の前提要件として、必ずしも絶対的なものと考えるべきではなく、合理的な理由による例外もあり得ると考えられる²²⁾。

また実際に、過去において、合理的な理由による例外があった。具体的な例として停止条件付遺贈があげられる（民法第985条第2項）。この停止条件付遺贈は、その条件が成就するまでの間は未分割の財産であり、本来は、相続税法第55条が適用されるのであるが、もし、その停止条件付遺贈の財産が、条件の成就前に、相続人に分割され、その分割が、法定相続分の割合にしたがってされていなかった場合でも、その分割により取得した財産を基礎として申告があった場合においては、相続人の遺産分割の意思を尊重して、法定相続分による申告ではなく、その分割による申告が、例外として認められていた²³⁾。

21) この改正の背景には、昭和32年の相続税法改正答申における次のような指摘があった。「税務執行の上では、財産相続の現状のもとでは遺産分割の状況を確認することは極めて困難であるため、時に税務執行の行き過ぎがいわれる反面現行の相続税制度が遺産分割の程度により相続税負担に大きな差異を生ずることから、事実と異なるような申告が行われ、相続税の負担に不公平をきたしていることが相当多いように見受けられる現状である。」（財政研究所『項目別税制調査会答申集』364頁（財経詳報社、1983））。

22) 林修三『法令用語の常識』49頁（日本評論社、第3版、2005）。

23) 旧相続税基本通達11の2-8は、停止条件付の遺贈があつた場合において当該条件の成就前に相続税の申告書を提出するとき又は更正若しくは決定をするときは、当該遺贈の目的となった財産については、相続人が民法第900条から第903条までの規定による相続分によって当該財産を取得したものとしてその課税価格を計算するものとする。ただし、当該財産の分割があり、その分割が当該相続分の割合に従ってされなかった場合において当該分割により取得した財産を基礎として申告があった場合

そして、その後に、条件が成就したことにより、遺贈の財産が、受遺者に帰属したときは、分割により相続税の課税を受けていた相続人は、条件の成就により、減額することとなる相続税額について相続税法第32条1号の規定に準じて更正の請求ができるものとされていた²⁴⁾。なお、この停止条件付遺贈の取扱いについては、平成15年度の法改正により明文化された経緯がある。

④ 租税平等主義の原則

租税平等主義というのは、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されねばならず、各種の租税法律関係において、国民は平等に取り扱われなければならないという原則であり、近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における現れとされ、具体的には憲法第14条第1項に定められている²⁵⁾。確かに、相続税法第32条第1号は、相続税の申告時点において、相続財産が、未分割の場合に、法定相続分にしたがって課税価格を申告していることを要件としている。しかし、当初の分割によって相続税の申告をした後で、当初の分割が、無効または取消しとなった場合に「再分割」した場合についても、この要件が必要であるとする、租税平等の原則に反する不合理なことが生じる。例えば、当初の分割にしたがって相続税の期限内申告（相続税法第27条）をした者には、同法55条の相続分による申告がないことから「再分割」による更正の請求の特則が認められないこととなる。これに対して、当初の分割が成立したにもかかわらず、意図的に法定申告期限までに申告をしなかった者であっても、再分割の後で期限後申告をすれば、再分割による相続財産の申告が認められることになる。結果として、期限を守って相続税の申告をした者が、期限を守らなかった者より不利に取扱われることになり明らかに不平等である。

Ⅳ 結論

現在の課税実務および判例は、相続税法第55条が規定する、法定相続分による申告を本特則の前提要件であるとして、当初の遺産分割が、無効または取消しになった場合の再分割について「更正の請求の特則」の適用を認めていない。

それに対して、前章において①再分割の民法上の法的効果、②相続税法の構造、③相続税法第55条の文理解釈、④租税平等主義の原則の4つの視点から検討をして次のような指摘を行った。①では、再分割の民法上の法的効果が、実質的に未分割遺産の分割をした

においては、その申告を認めても差し支えないものとするとしていた（下線筆者）。

24) 旧相続税基本通達32-3は、停止条件付遺贈に係る財産を相続人の課税価格に含めて相続税の課税が行われていた場合において、その条件が成就したことにより当該遺贈に係る財産が受遺者に帰属したときは、当該受遺者以外の者の当該遺贈財産の価額に対応する相続税額については、法第32条第1号の規定に準じて更正の請求ができるものとするとしていた（下線筆者）。

25) 金子宏「租税法」74頁（弘文堂、第12版、2007）。

場合と異なること、②では、相続税法の構造からみると、再分割にしたがって課税をすることが、相続税法の本来の姿であること、③において、相続税法第55条の文理解釈から、例外があり得ることと、実際に例外があったこと、そして④では、相続税法第55条が規定する、法定相続分の申告要件を必ず満たさないと、更正の請求（相続税法第32条第1号）の特則が認められないとすれば、結果として租税平等主義の原則に反することになること。

したがってⅢ章②でも述べたように、遺産取得税方式を原則とする現行の相続税法において、遺産分割が、無効または取消しになり既に再分割がされている場合には、上記において指摘した理由により、法定相続分による申告は不要とされ、更正の請求の特則が適用されるべきである²⁶⁾。

26) 東京地裁平成21年2月27日判決（判タ1355号123頁）は、1年以内の更正の請求であったので、直接に相続税法第32条第1号の適用が争点になったわけではないが、「申告書の提出時を基準とすれば、第一次遺産分割の一部無効により相続財産の一部が未分割である状態と同視し得るものの、更正請求期間内に既に第二次遺産分割がされているため、更正の請求に基づく更正時を基準とすれば、相続財産の全部が既に分割されている場合に当たる以上、このような場合の更正の請求において同条に基づく二段階の処理が必須の手続きとして義務づけられるものとは解されない。」としている。