

福岡地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 課税処分取消請求事件
国側当事者・国(飯塚税務署長)
平成28年1月26日却下・棄却・控訴

判 決

当事者の表示 別紙1(当事者目録)記載のとおり

主 文

- 1 原告の本件訴え中、飯塚税務署長(処分行政庁)が平成20年11月17日付けで甲に対してした被相続人乙の平成17年1月●日相続開始に係る相続税の更正処分(ただし、国税不服審判所長がした平成22年3月30日付け裁決により一部取り消された後、処分行政庁がした同年11月24日付け更正処分により減額された後のもの)のうち、納付すべき税額567万8500円を超え、納付すべき税額2359万5500円を超えない部分の取消しを求める部分を却下する。
- 2 原告のその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は、原告の負担とする。

事実及び理由

第1 当事者の求めた裁判

1 請求の趣旨

処分行政庁が、平成20年11月17日付けで甲に対してした被相続人乙の平成17年1月●日相続開始に係る甲の相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(ただし、いずれも国税不服審判所長がした平成22年3月30日付け裁決により取り消された後、飯塚税務署長がした同年11月24日付け更正処分により減額された後のもの)のうち、更正処分については課税価格1億1142万2000円、納付すべき税額567万8500円を超える部分、賦課決定処分については全部を取り消す。

2 請求の趣旨に対する答弁

(1) 本案前の答弁

原告の本件訴え中、処分行政庁が平成20年11月17日付けで甲に対してした被相続人乙の平成17年1月●日相続開始に係る相続税の更正処分(ただし、国税不服審判所長がした平成22年3月30日付け裁決により取り消された後、処分行政庁がした同年11月24日付け更正処分により減額された後のもの)のうち、納付すべき税額567万8500円を超え、納付すべき税額2557万0800円を超えない部分の取消しを求める部分を却下する。

(2) 本案の答弁

原告の請求をいずれも棄却する。

第2 事案の概要

本件は、被相続人乙(明治●年●月●日生であり、平成17年1月●日、死亡した。以下「乙」

という。)の子である甲(昭和●年●月●日生であり、平成27年1月●日、死亡した。以下「甲」という。)が、乙の相続(以下「本件相続」という。)に係る相続税に関して提出した修正申告書(第二次)に関して、飯塚税務署長(以下「処分行政庁」という。)から、平成20年11月17日付けで相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたことについて、これらの処分(いずれも国税不服審判所長がした平成22年3月30日付け裁決により一部取り消された後、処分行政庁がした同年11月24日付け更正処分により減額された後のもの)が違法であるとして、被告を相手方として、上記各処分の取消し(ただし、更正処分については、課税価格1億1142万2000円、納付すべき税額567万8500円を超える部分の取消し、賦課決定処分については全部の取消し)を求める事案である(なお、甲の死亡により、原告が本件訴訟を承継した。)

1 前提事実(争いのない事実並びに後掲の証拠及び弁論の全趣旨によって容易に認められる事実。以下、特に明記しない限り、書証の掲記は枝番号を含む。)

(1) 当事者等

ア 甲(昭和●年●月●日生)は、乙の四男であり、乙の相続人である。甲は、本件訴訟係属中である平成27年1月●日、死亡し、甲の妻である原告が、甲の本件訴訟を承継した。

(乙8)

イ 本件相続に係る法定相続人は、甲、丙(乙の長女)、丁(同二女)、戊(同三女)、A(同三男)、B(同養子、同長男の妻)、C(同長男の長男。以下「C」という。)、D(同長男の長女)及びE(同長男の二女)の9名である(以下、これらの者を併せて「本件相続人ら」といい、本件相続人らが本件相続又は遺贈によって取得した財産を「本件相続財産」という。)(乙7、11)

(2) Cによる贈与税納税猶予の特例の適用

ア Cは、平成7年3月15日、処分行政庁に対し、平成6年分贈与税の申告書及び農地等の贈与税の納税猶予税額の計算書を提出した。その際、Cは、乙から別表2(取得財産の価額(相続時精算課税適用財産を除く))番号1ないし9の各農地(以下「本件特例適用農地」という。)の贈与を受けたことについて、租税特別措置法(平成7年法律第55号による改正前のもの)70条の4第1項に規定する特例の適用を受けていた。(乙7、11)

イ なお、Cは、当初、福岡県嘉穂郡(地名は本件相続時のもの。以下同様。)の農地を本件特例適用農地としていたが、同農地は平成15年6月23日に国(九州整備局)に収用されたため、処分行政庁に対し、同年11月17日付けで、代替農地として別表2番号1の農地を本件特例適用農地とする旨の明細書を提出した。

(3) 乙による公正証書遺言

乙は、平成16年8月24日、公正証書遺言(同日付け福岡法務局所属公証人F作成の平成16年第●●号遺言公正証書)によって、要旨、次のアないしエのとおり、遺言をした(以下「本件遺言」という。)(乙7、8、11)

ア 遺言者は、財団法人Gを設立するにつき、次のとおり寄付行為をする(以下「本件寄附行為」という。)

(ア) 目的 上記法人は、「遺言者の住む嘉穂郡地域において、家で療養したい障害者、高齢者及び難病などの患者に対して地域での療養と生活を支える医療・介護等の向上の為の事業を行い、寝たきりや痴呆の状態の予防と療養を支援し、家族とともに安心して暮ら

せる地域社会を構築することを目的とする」。

(イ) 資産 上記法人の資産を構成する財産は、次のとおりとする（以下、次の a 及び b を併せて「本件寄附予定財産」という。）。

a 遺言者の寄付する別表 3（未分割財産の価額（本件寄附行為に係る財産の価額））番号 1 ないし 9 の各不動産

b 遺言者の寄付する株式会社 H 銀行（以下「H 銀行」という。）に対する預金債権のうち 5 0 0 0 万円

イ 上記アの遺言の遺言執行者として、I（以下「I」という。）を指定する。

ウ 丙、丁、戊及び A に、それぞれ現金 2 0 0 万円を「相続させる」。

エ 上記ア及びウの財産を除き、乙の財産全部を甲に「相続させる」。

(4) 本件相続の開始

乙は、平成 1 7 年 1 月 ● 日、死亡した。なお、本件相続開始時における H 銀行に対する預金債権は、別表 3 番号 1 0 ないし 1 2 及び 1 6 ないし 2 0（別表 2 番号 1 9 ないし 2 1 及び 1 0 6 ないし 1 1 0）のとおりであった。（乙 7）

(5) 甲による相続時精算課税選択届出書等の提出

甲は、平成 1 7 年 3 月 1 5 日、処分行政庁に対し、乙から平成 1 6 年 1 0 月 1 0 日に別表 4（相続時精算課税適用財産の価額）番号 1 ないし 3 の各土地（以下「本件相続時精算課税適用財産」という。）の贈与を受けたとして、相続税法（平成 1 6 年法律第 1 4 7 号による改正前のもの。以下同様。）2 1 条の 9 第 1 項に規定する特例（以下「相続時精算課税の特例」という。）の適用を受ける旨を記載した相続時精算課税選択届出書（乙 1 3）及び平成 1 6 年分贈与税の申告書（乙 1 4）を提出した。（乙 2 1）

(6) C による贈与税納税猶予税額免除の届出書の提出

C は、平成 1 7 年 5 月 1 8 日、処分行政庁に対し、本件相続に伴い、本件特例適用農地につき租税特別措置法（平成 1 5 年法律第 8 号による改正前のもの）7 0 条の 4 の規定に基づく贈与税の免除を受ける旨の届出書を提出し、本件特例適用農地に係る贈与税納税猶予税額の免除を受けた。

(7) C らによる遺言無効確認訴訟の提起

C、D、E、B 及び丁は、平成 1 7 年 7 月 3 1 日、福岡地方裁判所飯塚支部において、甲、丙、戊及び A を相手方として、本件遺言について遺言無効確認訴訟（同庁平成 ●● 年（○○）第 ●● 号公正証書遺言無効確認請求事件。以下「本件遺言無効確認訴訟」という。）を提起した。（甲 6 4、乙 7、1 2）

(8) 当初申告

甲は、平成 1 7 年 1 1 月 ● 日、処分行政庁に対し、本件相続に係る相続税について、別表 1（課税の経緯）の「当初申告（A）」欄のとおり記載した相続税の申告書（乙 1）を、法定申告期限内に提出した。（乙 7、8、1 1）

(9) 修正申告（第一次）

甲は、平成 1 8 年 5 月 2 3 日、処分行政庁に対し、本件相続について、別表 1 の「第一次修正申告（B）」欄のとおり記載した相続税の修正申告書（乙 2。以下「第一次修正申告書」という。）を提出した。（乙 7、8、1 1）

(10) 特定非営利活動法人 G の設立

平成19年3月●日、特定非営利活動法人（以下「NPO法人」という。）G（以下「NPO法人G」という。）が設立された。（甲9、乙15）

(11) 遺言執行経過報告書の提出

本件遺言の遺言執行者Iは、平成19年6月18日、本件相続に係る処分行政庁の税務調査の過程において、処分行政庁に対し、遺言執行経過報告書（乙15）を提出した。同報告書の内容は、要旨次のとおりである。

ア 平成19年3月●日、NPO法人Gが設立された。

イ 「財団設立においては最低金3億円の設立資金が必要で、その条件を満たさないと財団設立が不可能」である。

ウ Iが「許認可官庁と相談した結果、特定非営利活動促進法に基づく特定非営利活動法人でも〔判決注：法人設立が〕可能であることが判明したので、特定非営利活動促進法〔判決注：平成17年7月26日法律第87号による改正前のもの。以下「改正前NPO法人法」という。〕によって法人会社〔判決注：NPO法人G〕の設立をした」。

(12) 修正申告（第二次）

甲は、平成20年8月28日、処分行政庁に対し、本件相続について、別表1の「第二次修正申告（C）」欄のとおり記載した相続税の修正申告書（乙3。以下「第二次修正申告書」という。）を提出した。（乙7、8）

なお、第二次修正申告書は、処分行政庁が、本件相続に係る税務調査の結果（以下「本件調査結果」という。）に基づき、甲に対し修正申告のしようを行ったところ、甲が本件調査結果の一部につき修正申告を行ったものである。

(13) 平成16年分贈与税に係る減額更正処分

処分行政庁は、平成20年11月17日付けで、甲に対し、平成16年分贈与税について、本件相続時精算課税適用財産が過大に評価されていたことから（前記（5）参照）、これを減額する更正処分（以下「本件贈与税更正処分」という。）を行った。（乙7、16、21）

(14) 更正処分等

処分行政庁は、平成20年11月17日付けで、甲が第二次修正申告書において修正申告を行わなかった部分について、本件調査結果に基づき、別表1の「更正処分等（D）」欄のとおり、更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（乙4。以下、併せて「本件更正処分等」という。）を行った。（乙7、11）

(15) 本件更正処分等に係る異議申立て

ア 甲は、平成21年1月15日付けで、処分行政庁に対し、本件更正処分等を不服として異議申立て（乙5。以下「本件異議申立て」という。）を行った。なお、甲は代理人（J税理士）を通じ、平成21年2月13日付けで、異議申立ての補正を行っており、甲の異議申立て（補正分を含む。）に基づき、甲が求める本件相続に係る納付すべき税額等を計算すると、別表1の「異議申立て（E）」欄のとおりとなる。（乙6、7）

イ 処分行政庁は、平成21年3月12日、甲に対し、本件異議申立てを棄却する旨の決定（乙7。以下「本件異議決定」という。）を行った。

(16) 本件更正処分等に係る審査請求

ア 甲は、平成21年4月8日、国税不服審判所長に対し、本件異議決定を不服として審査請求を行った（乙8。以下「本件審査請求」といい、本件異議申立てと併せて「本件不服

申立て等」という。)。なお、甲は、審査請求書の補正及び「審査請求の理由」の差し替えを行っており、これらを踏まえた上で、甲が審査請求において求める本件相続に係る納付すべき税額等を計算すると、別表1の「審査請求（G）」欄のとおりとなる。（乙8ないし11）

イ 国税不服審判所長は、平成22年3月30日、本件審査請求について、甲の請求の一部を認容し、別表1の「裁決（H）」欄のとおり、本件更正処分等の一部を取り消す旨の裁決（乙11。以下「本件裁決」という。）を行った。（乙11）

(17) 本件相続に係る民事調停法（平成23年法律第53号による改正前のもの。以下同様。）17条に基づく決定

福岡地方裁判所飯塚支部は、平成22年3月31日、本件遺言無効確認訴訟を自庁調停に付して（同庁平成●●年（○○）第●●号）、民事調停法17条に基づく決定をした（乙12。以下「本件17条決定」という。）。本件17条決定は、同年4月22日の経過により確定し、上記訴訟は、訴えが取り下げられたものとみなされて終了した（同法20条2項）。（乙35）

本件17条決定の内容（以下「本件条項」という。）は、要旨、次のとおりである。

ア 本件相続人らのうち、甲、丙及び戊（以下、3名を併せて「甲グループ」という。）と、甲グループ以外の相続人6名（以下、6名を併せて「Cグループ」という。）及び利害関係人であるNPO法人Gは、本件条項の別紙財産目録（1）記載の不動産（本件相続財産の一部）が「乙の遺産であることを確認し」、これを同財産目録（1）記載のとおり「分割し」、遺産内容欄記載の各遺産について、同欄記載のとおり、それぞれ「取得する」。

なお、NPO法人Gが上記のとおり乙の遺産の一部（別表2番号10ないし18の各不動産）を取得することについては、本件遺言における「乙の遺志を考慮してのことであり、遺産からの寄付行為として行なわれるものであることを確認する」。

イ 本件相続人らは、本件条項の別紙財産目録（2）記載の財産がK有限会社（以下「K」という。）の財産であり、乙の遺産に属さないことを確認する。

ウ 本件相続人らは、本件条項の別紙財産目録（3）記載の財産が甲の財産であり、乙の遺産に属さないことを確認する。

エ 本件相続人らは、本件条項の別紙財産目録（4）の1ないし10記載の財産がCの財産であり、同11記載の財産が有限会社L（以下「L」という。）の財産であり、同12記載の財産がC及びBの共有財産であり、いずれも乙の遺産に属さないことを確認する。

オ 上記アに基づく不動産の取得により発生する債権債務及び葬式費用等の精算として、Cグループは甲グループに対し、連帯して400万円（甲グループの連帯債権）の支払義務のあることを認める。

カ Cグループ、甲グループ及びNPO法人Gは、本件条項の別紙財産目録（5）記載の金銭債権が「乙の遺産であることを確認し」、これを同財産目録（5）記載のとおり「分割し」、遺産内容欄記載の各遺産について、同欄記載のとおり「取得する」。

なお、NPO法人Gが上記のとおり乙の遺産の一部（別表2番号19ないし22の預金債権等）を取得することについては、上記アと同様、本件「遺言・・・を尊重してのことである」。

キ Cグループ、甲グループ及びNPO法人Gは、本件条項に定めた遺産分割を前提として、Cグループ及び甲グループの各内部における遺産分割については別途協議することを確認

する。

(18) Cグループによる相続税の更正の請求等

ア Cグループ（Cを除く。）は、平成22年5月21日付けで、処分行政庁に対し、本件17条決定により本件相続財産のうちCグループに帰属することとなった財産について、Cグループ内部で遺産分割協議が整ったとして、相続税法32条の規定に基づく相続税の更正の請求を行った。また、Cは、同日付けで、処分行政庁に対し、本件相続に係る相続税について修正申告書を提出した。（甲2、63、64）

イ 処分行政庁は、上記アを受け、本件相続人らに対し相続税法35条3項の規定に基づく相続税の更正を行う必要があるか否かについて確認するための税務調査（以下「本件税務調査」という。）を行った。

(19) 本件訴えの提起

甲は、平成22年9月29日、本件判決の結果を受け、本件訴えを提起した。（顕著事実）

(20) 甲に対する減額更正処分等

処分行政庁は、本件税務調査の過程において、本件相続により甲が取得する財産が減少することが判明したとして、平成22年11月24日付けで、甲に対し、別表1の「減額更正（I）」欄のとおり、甲の課税価格を3億3290万8000円、納付すべき税額を4903万0800円に減額する減額更正処分（以下「本件減額更正処分」といい、同処分によって減額された後の本件更正処分を「本件減額後更正処分」という。）及び過少申告加算税を277万5000円に減額する旨の加算税の賦課決定処分（以下、本件減額更正処分と併せて「本件減額更正処分等」といい、本件減額更正処分等により減額された後の本件更正処分等を「本件減額後更正処分等」という。）を行った。（甲5、乙36）

(21) Cに対する更正処分及び同処分の取消し等（前記（18）参照）

ア 処分行政庁は、平成22年11月24日付けで、相続税法35条3項に基づき、Cに対し、本件相続に係る相続税の更正処分（以下「別件更正処分」という。）を行った。（甲4、64）

イ Cは、同年12月24日付けで、別件更正処分を不服として、処分行政庁に対し、異議申立てをしたところ、処分行政庁は、平成23年2月24日付けで、上記異議申立てを棄却する旨の決定を行った。（甲64）

ウ Cは、平成23年3月16日、上記イの決定を経た後の別件更正処分に不服があるとして、国税不服審判所長に対し、審査請求をした。（甲64）

エ 国税不服審判所長は、平成24年3月13日付けで、Cに対し、上記ウの審査請求を認容し、原処分である別件更正処分を取り消す旨の判決（以下「別件判決」という。）を行った。（甲64）

(22) 甲による相続税の更正の請求等

ア 甲は、平成22年11月29日、処分行政庁に対し、本件17条決定を受け、甲グループ内部で遺産分割協議が整ったとして、別表1の「更正の請求（J）」欄のとおり、相続税の更正の請求（以下「本件更正の請求」という。）を行った。（甲3、乙21）

イ 処分行政庁は、平成23年3月10日付で、甲に対し、本件更正の請求について、①国税通則法（平成23年法律第114号による改正前のもの。以下「通則法」という。）23条1項及び2項に規定する期限を徒過していること並びに②相続税法32条1号に規定す

る財産の分割が行われたとは認められないことを理由として、通則法23条(更正の請求)4項に基づく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。)を行った。(乙17)

ウ 甲は、平成23年5月6日付けで、処分行政庁に対し、本件通知処分を不服として異議申立てを行った。なお、甲は、異議申立書の補正を行った。(甲7、乙20)

エ 処分行政庁は、平成23年7月4日付けで、甲に対し、上記ウの異議申立てを棄却する旨の決定を行い、同月8日、通則法84条3項の規定に基づき、本件通知処分に係る異議決定書の謄本を送達した。(乙21、22)

オ 甲は、通則法77条2項に規定された審査請求期限(異議決定書の謄本の送達があった日の翌日から起算して1か月以内)である平成23年8月8日までに、国税不服審判所長に対し、審査請求を行わなかった。

カ 甲は、平成23年8月6日、本件通知処分の取消しを求める訴訟(福岡地方裁判所平成●●年(〇〇)第●●号。以下「別件訴え」という。)を提起した。

キ 福岡地方裁判所は、平成24年1月31日、別件訴えについて、通則法115条1項本文に定める不服申立ての前置を欠いており、また、同項ただし書各号に該当する事由(不服申立ての前置を要しないとされる事由)があるともいえないとして、訴えを却下する旨の判決を言い渡し、その後同判決は確定した。

(23) 本件減額後更正処分等の適法性に関する被告による新たな主張

被告は、本件訴え提起後、平成25年8月7日の第18回弁論準備手続期日において陳述された同月1日付け第7準備書面において初めて、本件減額更正処分等に誤りがあるとして、後記2のとおり、本件減額後更正処分等の根拠及び適法性に関する新たな主張(以下「本件範囲内主張」という。)を行った。

2 本件範囲内主張

(1) 本件減額後更正処分等の根拠

被告が本件訴訟において主張する本件相続に係る甲の相続税の課税価格及び納付すべき相続税額は、別紙2(被告主張の甲の納付すべき税額等の計算過程)記載のとおりである(以下、同別紙に記載された計算過程を「本件再計算」という。)。なお、本件相続財産の評価については、財産評価基本通達(昭和39年4月25日付直資56、直審(資)17による国税庁長官通達。ただし、平成18年5月18日付け課評2-7による改正前のもの。以下「評価通達」という。)による。(乙33)

(2) 本件減額後更正処分等の適法性

本件再計算によれば、甲が納付すべき本税の額は、本件再計算8(2)のとおり、5252万1400円、過少申告加算税の額は、本件再計算10のとおり、320万1500円となると、本件減額後更正処分等における甲の納付すべき本税の額4903万0800円及び過少申告加算税の額277万5000円(前提事実(20))は、上記金額の範囲内であるから、本件減額後更正処分等は適法であるといえる。

3 争点

(1) 本件訴えの適法性(訴訟要件の有無)

ア 訴えの利益の有無

イ 不服申立て前置(通則法115条1項本文違反)の有無

(2) 本件減額後更正処分等の適法性

ア 本件範囲内主張の許否（時機に後れた攻撃防御方法に当たるか）

イ 本件範囲内主張の当否

(ア) 本件遺言の効力及び本件17条決定の意味

(イ) 本件相続財産の範囲

a 本件寄附予定財産（別表2番号10ないし21及び106ないし110（別表3番号1ないし12及び16ないし20））

b 平成16年分所得税還付金（別表2番号113）

c Lに対する貸付金（別表2番号148）

d Kに対する未収金（別表2番号149）

(ウ) 本件相続財産（一部の不動産）の評価

a 本件相続時精算課税適用財産（別表4番号1ないし3）

b その他の不動産（別表2番号10ないし18、番号25ないし80、番号118ないし123及び番号126ないし130）

(エ) 別件裁決が本件減額更正処分等に影響を及ぼすか

4 争点に関する当事者の主張

(1) 争点(1)(本件訴えの適法性)について

【被告の主張】

ア 訴えの利益

更正処分で決定された税額のうち、申告税額を超えない部分については、納税者が自ら納税義務を確定させているため、その部分について訴訟で争う訴えの利益はないと解すべきである。そして、本件更正処分のうち、甲が第二次修正申告書に記載した課税価格3億3959万4000円及び納付すべき税額2359万5500円を超えない部分については、納税者が自ら納税義務を確定させている。したがって、本件減額後更正処分のうち、課税価格3億3959万4000円及び納付すべき税額2359万5500円を超えない部分については、訴えの利益がない。

イ 不服申立て前置（通則法115条1項本文違反）の有無

甲は、本件更正処分等についての本件不服申立て等を経て本件訴えを提起したが（前提事実(15)、(16)及び(19)、本件不服申立て等において、本件相続時精算課税適用財産の価額について、第二次修正申告書で記載した1091万1009円ではなく、1131万6063円を評価額として本件不服申立て等の理由とした。したがって、甲が本件不服申立て等において主張していることとなる課税価格は3億3999万9000円であり、甲の納付すべき税額を計算すると2557万0800円となる（別表1の「異議申立て(E)」欄及び「審査請求(G)」欄参照）。そうすると、本件訴えにおいて、本件更正処分等のうち、甲が本件不服申立て等を経た部分は、課税価格3億3999万9000円及び納付すべき税額2557万0800円を超える部分に限られる。

上記によれば、本件減額後更正処分のうち、本件不服申立て等において甲が納付すべき税額として主張した金額を超えない部分については、不服申立てを経っていないこととなる。したがって、本件訴えのうち、上記部分の取消しを求める部分は、不適法である。

ウ 上記ア及びイによれば、本件訴えのうち、納付すべき税額567万8500円を超え、

納付すべき税額2557万0800円を超えない部分の取消しを求める部分は、不適法であり、却下されるべきである。

【原告の主張】

ア 甲が本件不服申立て等において主張した納税額は、実質的な相続人間の遺産分割協議ができる前のものであり、本件遺言に基づき甲が包括承継をするという前提で主張したものである。しかしながら、その後、本件17条決定により甲グループの相続分が確定したことから、改めて現在の相続分に応じた課税額が決定されなければならない、甲の納付すべき税額が2557万0800円未満になることは当然にあり得る。

イ したがって、本件減額後更正処分のうち、納付すべき税額2557万0800円を超えない部分の取消しを求める訴えについても適法である。

(2) 争点(2)ア(本件範囲内主張の許否)について

【原告の主張】

本件範囲内主張は、本件訴え提起後、約3年を経過してからされたものであり、従前の原告被告間の攻防を無にするものであって、時機に後れた攻撃防御方法として却下されるべきである。

【被告の主張】

本件範囲内主張は、本件17条決定の法的効果の解釈の誤り及び未分割財産の金額の計算方法の誤りに起因するものであり、被告は、上記誤りに気付いた後、直ちに本件範囲内主張を行ったのであるから、上記主張は「故意又は重大な過失により時機に後れて提出した」ものとはいえない。また、本件範囲内主張は、専ら法解釈に関するものであり、事実関係に係る証拠取調べを要するものではないから、訴訟の完結を遅延させるものでもない。

したがって、本件範囲内主張は却下されるべきではない。

(3) 争点(2)イ(ア)(本件遺言の効力及び本件17条決定の意味)について

【被告の主張】

ア まず、本件17条決定においては、本件遺言が無効である旨何ら記載されておらず、また、本件17条決定の確定により、訴えが取り下げられたものとみなされたから、本件遺言無効確認訴訟において、本件遺言の無効が確認されなかったことは明らかであって、本件遺言は、本件17条決定の後においてもなお有効であるというべきである。

イ そして、本件遺言は、民法(平成16年法律第147号による改正前のもの。以下同様。)908条の遺産の「分割の方法」を定めた遺言であるから、本件相続財産については、乙の死亡時(遺言の効力の生じた時)に、本件遺言で定めたとおりの方法で分割が確定したことになる。

したがって、本件遺言により甲が取得することとなっている相続財産については、本件相続により甲により承継されたと認められ、また、本件遺言により分割の方法が定められていない相続財産は、未分割財産となる。

ウ 上記ア及びイによれば、本件17条決定は、本件遺言の効力を維持した上で、本件17条決定に関わった利害関係者を含む当事者間で、将来に向かって新たに生ずる財産の権利関係を定めたものというべきである。

なお、処分行政庁は、本件減額更正処分の際、本件17条決定が遺産分割と同様の法的効果を発生させるものであると解釈し、本件17条決定に基づく財産の権利関係の変動の

効力は、本件相続開始時に遡ると判断して、本件遺言により甲が取得することとなっていた相続財産の一部について、甲以外の相続人等が取得することとなり、甲の取得する相続財産が減少したことなどによって、本件減額更正処分を行ったが、これは誤りである。

【原告の主張】

ア 本件17条決定は、本件遺言のうち、財団法人Gに関する部分を除き、無効であることを確認した上、本件相続人らにおいて、法定相続割合に従って遺産を分割するというものである。すなわち、本件遺言無効確認訴訟において、本件遺言が無効か否か争われたところ、当事者間の和解協議においては、当事者及び裁判所の意思は、本件遺言を財団法人Gに関する部分を除き、一旦、白紙に戻して無効とし、本件相続人らの間で基本的に法定相続分に従って乙の遺産を分割し、相続時に遡って遺産分割の効力を生じさせるというものである。それ故、処分行政庁においても、本件17条決定後、本件相続により甲が相続する財産が本件遺言によるものより減少したとして、本件減額更正処分を行ったのである。

被告は、本件訴え提起後、本件遺言が有効であることを前提として、甲の相続税額を再計算（本件再計算）しているが、本件17条決定における当事者及び裁判所の意思に反し、失当である。

イ 仮に、本件遺言が有効であることを前提として、甲の相続税額を計算するとしても、本件再計算における被告による本件相続財産（特に不動産）の評価額は失当である。本件相続財産の評価額に関する原告の主張は、後記（4）ないし（9）のとおりであり、原告主張に係る評価額によれば、甲の納付すべき税額は1659万7000円であるにとどまる。

（4）争点（2）イ（イ）a（本件寄附予定財産（別表2番号10ないし21及び106ないし110））について

【被告の主張】

ア 特定非営利活動法人（NPO法人）については、改正前NPO法人法において、遺言によるNPO法人の設立を認める旨の直接の規定はなく、民法43条及び44条は準用されているが、同法41条2項及び42条2項は準用されていない（改正前NPO法人法8条）。これは、社団法人の設立行為は、遺言により行うことにおよそなじまないことによるものであり、社団法人の一つであるNPO法人についても、遺言によるNPO法人の設立を認めることはできないというべきである。

イ 「財団法人G」と「NPO法人G」とは、それぞれ財団法人とNPO法人であるところ、両者はその法的性格を異にするものであり、NPO法人について遺言による設立が認められていない以上、本件遺言により「NPO法人G」が設立したとは認められない。

また、遺言によるNPO法人の設立が認められていない以上、遺言執行者であるIが、その遺言執行者としての権限に基づき、「NPO法人G」を設立することもできない。

さらに、本件遺言においては、「財団法人G」の設立行為としての「寄附行為」（民法39条、41条2項）が定められているのであり、「財団法人G」又は「NPO法人G」に対する「寄付」について定めたものではないから、本件遺言により、「NPO法人G」に、本件寄附予定財産が「寄付」されたものとは認められない。

ウ そして、本件遺言で定められていた「財団法人G」は、設立条件を満たしておらず、主務官庁の許可も受けていないため、財団法人として設立していない。したがって、本件遺言のうち、「財団法人G」を設立する旨の条項は、その効力が生じないこととなる。

エ 上記アないしウによれば、本件遺言のうち、「財団法人G」に本件寄附予定財産を寄付するとの部分については、その効力が生じないこととなるから、民法41条2項で準用する同法995条（遺贈の無効又は失効の場合の財産の帰属）により、本件寄附予定財産は、本件相続人らに帰属することとなり、本件相続財産に含まれることになる。

【原告の主張】

ア 本件遺言における遺言者の意志は、財団法人の設立という点に力点があるのではなく、地域の老人福祉等の社会福祉に貢献したいとの思いから、そのような活動を行う団体を設立して同団体に財産を寄付したいというものである。そして、「NPO法人G」と「財団法人G」とは、名称、設立趣旨（目的）、事業内容等が全く同じであり、事実上同一視できることから、その設立は、遺言者の意志に合致するものである。したがって、本件遺言のうち、財団法人Gに対して本件寄附予定財産を寄付するとの部分については無効ではなく、本件遺言に基づいて、NPO法人Gに対して本件寄附予定財産が遺贈されたものと解すべきである。

イ 実際、本件相続人らにおいても、本件17条決定において、「NPO法人G」が取得する財産については、本件遺言が有効であることを前提に、本件遺言に基づき、乙の遺産から本件相続人らが取得することなく、直接「NPO法人G」に遺贈されるものであると考えていた。本件17条決定において、「G」は受遺者として参加しているが、このことは、「G」が本件相続人らを介することなく、乙の遺産から直接遺贈されたことを意味するのである。

ウ また、そもそも、遺言の解釈は、「遺言書に表明されている遺言者の意思を尊重して合理的にその趣旨を解釈すべきであり」、「可能な限りこれを有効となるように解釈することが右意思に沿うゆえんであり、そのためには、遺言者の文言を前提にしながらも、遺言者が遺言書作成に至った経緯及びその置かれた状況等を考慮することも許されるものというべきである」（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号平成5年1月19日第三小法廷判決・民集47巻1号1頁参照）。このような判例の趣旨からも、本件遺言における「G」への遺贈は有効と解すべきである。

エ 被告の主張は、「財団法人G」と「NPO法人G」が別法人であるとの形式面のみに着目したものであり、乙の意志や本件相続人らの合意内容を無視したものである。

オ 上記アないしエのとおり、本件寄附予定財産は、本件17条決定によって、NPO法人Gに遺贈されたものであるから、本件相続財産には含まれない。

(5) 争点(2)イ(イ)b(平成16年分所得税還付金(別表2番号113))について

【原告の主張】

平成16年分所得税還付金(11万9714円)請求権(以下「本件還付金請求権」という。)は、本件相続財産に含まれない。

【被告の主張】

平成16年分所得税還付金は、本件相続人らが乙の平成16年分所得税の確定申告(所得税法125条1項に基づく確定申告)を行った結果、乙が平成16年分の所得税の確定申告に係る予定納税(所得税法104条、通則法15条3項1号)として処分行政庁に既に納付した所得税の一部について、本件相続人らに還付金を受け取る権利(本件還付金請求権)が発生したものである。

そして、本件還付金請求権は、乙の死亡後に発生するものではあるが、乙の生存中に潜在

的に存在していた乙の財産が、乙の死亡により顕在化したものと考えられるから、本件還付金請求権は本件相続財産に含まれる。

(6) 争点 (2) イ (イ) c (Lに対する貸付金 (別表2番号148)) について

【原告の主張】

乙のLに対する貸付金90万円 (以下「本件貸付金」という。) は存在しないから、本件相続財産には含まれない。

【被告の主張】

本件貸付金について、甲は、第二次修正申告書において自認していたにもかかわらず、本件訴訟において、単に存在しない旨主張するのみであって、上記主張を裏付ける主張立証は何ら行っていない。

したがって、本件貸付金は、甲が第二次修正申告書において自認しているとおり存在するのであり、本件相続財産に含まれ、課税の対象となる。

(7) 争点 (2) イ (イ) d (Kに対する未収金 (別表2番号149)) について

【原告の主張】

ア 乙のKに対する未収金1411万1000円 (以下「本件未収金」という。) は、乙からKに対する不動産売買に係る未払代金として本件相続財産に含められた。

イ しかしながら、次のとおり、本件未収金は支払済みである (未収金は存在しない) から、本件相続財産には含まれない。

(ア) Kは、平成3年12月までに、乙から事業資金として6000万円を借り入れた。

(イ) Kは、平成4年1月から平成16年10月までの間、乙に対し、上記(ア)の借入金の返済として毎月50万円を支払った。そのため、支払総額が7700万円となり、1700万円が過払金となった。

(ウ) そこで、Kは、平成16年11月1日、乙の不動産を買い受け、上記(イ)の過払金1700万円を売買代金に充当した。

【被告の主張】

ア 本件未収金について、甲は、第二次修正申告書において自認していたにもかかわらず、的確な証拠を示すことなく、既に支払済みである旨主張することとどまる。

イ したがって、本件未収金は、甲が第二次修正申告書において自認しているとおり存在するのであり、本件相続財産に含まれる。

(8) 争点 (2) イ (ウ) a (本件相続時精算課税適用財産 (別表4番号1ないし3)) について

【原告の主張】

ア 別表4番号1の土地

別表4番号1の土地は、●●町に公共広場として貸し付けている土地であるから、「公益を目的とする事業の用に供する」ものに当たり、非課税である。

イ 別表4番号2及び3の土地

別表4番号2及び3の土地は、16名もの多数の共有地であり、売却が可能なものではなく、せいぜい評価通達による評価額の70%以下の価値しかない。したがって、上記土地の評価については、評価通達によらないことが相当と認められる特段の事情がある。

【被告の主張】

ア 別表4番号1の土地

原告は、別表4番号1の土地が非課税となる法的根拠を明らかにしておらず、仮に、相続税法12条1項3号に基づくものであるとしても、同号の要件該当性について何ら主張立証を行っていない。したがって、原告の主張には理由がなく、上記土地の評価は、評価通達に定められた評価方式により算出した価額によることが合理的かつ妥当である。

イ 別表4番号2及び3の土地

評価通達は、共有財産の評価について「共有財産の持分の価額は、その財産の価額をその共有者の持分に応じてあん分した価額によって評価する」(評価通達2)規定を設けているが、共有者多数で売却可能性が低いことを理由に財産の評価額を下げる旨の規定は設けていない。また、原告の主張は、単に売却の意思決定を容易にすることができないというにすぎず、同土地の評価額自体に直接影響を及ぼすものではない。

したがって、原告の主張には理由がなく、上記土地の評価に当たっては、評価通達に定められた評価方式によることが合理的かつ妥当である。

(9) 争点(2)イ(ウ) b (その他の不動産(別表2番号10ないし18、番号25ないし80、番号118ないし123及び番号126ないし130))について

【原告の主張】

上記各不動産については、以下のとおり、いずれも評価通達による評価額が、時価と余りに乖離しており、評価通達によらないことが相当と認められる特段の事情がある。

ア 別表2番号10ないし18の各不動産(本件寄附予定財産のうち不動産)

上記各不動産の時価は、合計8791万5600円であり(甲51の1)、被告の評価額より約1億0800万円も低い。

イ 別表2番号25ないし80の各土地(共有地)

上記各土地は、いずれも共有地であり、多数者による共有としてM組合が管理する土地である。管理者が共有地の地代などを徴収し、固定資産税など経費を除いた残額を共有者に配当しているところ、その配当金は甲の相続分全体で年額わずか48万円ないし52万円である。また、上記各土地については、過去に私人間で売買された事例はなく、所有者が死亡して相続が発生しても登記名義を相続人に書き換えることなく放置されてきた土地である。

そして、税理士の計算(甲31)によれば、固定資産税から時価を査定すると700万円程度であり、配当金から収益還元法で計算すると625万円であり、さらに、売却が不可能なことから、同額の70%である437万5000円が適正価格である。この計算と評価通達による評価(5686万3895円)では10倍以上の乖離があり、評価通達によらないことが相当と認められる特段の事情がある。

したがって、437万5000円を時価とし、これをもって上記各土地の評価額と認めるのが相当である。

ウ 別表2番号118ないし123の各土地

別表2番号118ないし123の各土地については、用途が同一の土地であり、一体の土地とみられるところ、これらの土地の大部分を別表2番号118の土地が占めており、同土地の約3分の1は山林であったにもかかわらず、評価通達では、これらの土地全てが宅地として評価されており、現状と異なるから、評価通達によらないことが相当と認められる特段の事情がある。そして、上記各土地の時価は、合計2961万9000円であり

(甲47)、評価通達による計算と約3250万円の差があること、さらに、別表2番号118の土地について、飯塚市によって宅地課税から雑種地課税への課税の修正が行われ、5年間の差額の還付が行われたことから、上記各土地について評価通達によらないことが相当と認められる特段の事情があることが裏付けられる。

なお、別表2番号123の土地は、それ自体では時価評価は0である。

エ 別表2番号126ないし130の各土地

上記各土地は、平成15年度の大雨により水没しており、上記各土地を含む地域は、旧炭鉱の坑道上にあり、地盤沈下が激しく、その後も「ウォーターハザードの地域」になっている。したがって、上記各土地は、評価通達の評価額によって処分が可能な土地ではなく、明らかに特殊な土地であるから、評価通達によらないことが相当と認められる特段の事情がある。

そして、別表2番号126の土地の時価は、940万円(甲48)、同番号127の土地の時価は、250万円(甲49)、同番号128ないし130の各土地の時価は、合計712万7250円(甲43の2)である。

【被告の主張】

上記各不動産の評価については、以下のとおり、いずれも評価通達によらないことが相当と認められる特段の事情があるとは認められず、評価通達に定められた評価方式により時価を評価することが合理的かつ妥当である。

ア 別表2番号10ないし18の各不動産(本件寄附予定財産のうち不動産)

原告主張の評価額は、不動産鑑定士による不動産鑑定評価ですらなく、評価通達によらないことが相当と認められる特段の事情は、単に不動産鑑定士による不動産鑑定評価が評価通達の定める方法によって算定された評価額より低いということのみでは認められない。

イ 別表2番号25ないし80の各土地

(ア) 評価通達では、共有財産の評価について「共有財産の持分の価額は、その財産の価額をその共有者の持分に応じてあん分した価額によって評価する」(評価通達2)との規定は設けられているものの、共有者多数で売却可能性が低いことを理由に財産の評価額を下げる旨の規定は設けられていない。

原告の主張は、単に売却の意思決定を容易にすることができないというにすぎず、上記土地の評価額自体に直接影響を及ぼすものでないことは明らかである。

(イ) さらに、共有者が多数存在する土地について、持分割合が小さいことなどによって、その売却が事実上困難な場合があるとしても、そのことによって当該土地の客観的価値自体は何ら変動しないというべきである。そして、仮に、共有者が多数存在することで持分の売却が事実上困難となることがあるとしても、どの程度の共有者が存在する場合に多数というべきか、その基準が明確に定められないし、共有者間の関係や各共有者の持分割合等によっては、共有者が多数であっても持分の売却が容易な場合もあれば、共有者が少数であっても持分の売却が困難な場合もあり得るから、共有者が多数存在することを土地の価額を評価する際の考慮要素とすることはできないというべきである。

加えて、過去に私人間で売買された事例がないことが当該土地の客観的価値に影響を与えるものでないことは明らかであり、評価通達の定める方法以外の方法による財産評価をすべき根拠とならない。

また、上記各土地は、単に一部の共有者が相続に係る登記をしていないというだけであり、実際には管理者によって管理されており、土地全体が放置されているわけではないから、共有者の一部が相続後に登記名義を変更していないことは、土地の客観的価値に影響を与える事情とはいえない。

上記のとおりであり、原告は、財産評価に当たり主観的事情を考慮することを求めているにすぎないのであり、財産評価に当たり主観的事情を考慮すべきでない。

(ウ) なお、原告主張の評価額は、不動産鑑定士による不動産鑑定評価ですらなく、評価通達によらないことが相当と認められる特段の事情は、単に不動産鑑定士による不動産鑑定評価が評価通達の定める方法によって算定された評価額より低いということのみでは認められない。

ウ 別表2番号118の土地

(ア) まず、別表2番号118の土地についての評価通達による評価は以下のとおり適正である。すなわち、本件相続の開始は平成17年1月●日であるから、上記土地の評価は、評価通達の定めにより、平成17年度の固定資産税評価額を基に時価を算出することになるところ、飯塚市は、上記土地の平成17年度固定資産税評価額の算定について検証したが、固定資産の価格等に重大な錯誤が認められないので、同評価額の訂正は行わないとした(甲30)。このように、飯塚市は上記土地の平成17年度固定資産税評価額の訂正を行わないとしている以上、同評価額は適正なものというべきである。

また、飯塚市が上記土地の現況確認を行ったのは平成25年7月12日であるが(甲30)、処分行政庁は、本件更正処分に係る相続税調査において、平成17年度の土地・家屋名寄帳(課税台帳)(乙37)によって、上記土地の地目が現況宅地とされていることを確認し、さらに、平成19年11月に現地調査を実施し(乙38、乙39)、上記土地上に建物が建っており、上記土地は当該建物の敷地及びその維持又は効用を果たすために必要な土地に当たり、宅地に該当することを確認して、評価通達に基づいて評価額を算定した。

加えて、上記土地に係る登記情報では、平成24年6月22日付けで、「昭和53年12月1日地目変更」を原因として「宅地」に地目変更登記がされており(甲30)、当該登記内容から、上記土地は、昭和53年12月1日以降、「宅地」であったといえる。

さらに、甲自身も、第二次修正申告において、平成17年度固定資産税評価額に基づいて、上記土地を評価していた(被告第3準備書面別表5の番号1欄参照)。

上記によれば、処分行政庁による上記土地の評価は適正であるというべきである。

(イ) 原告は、評価通達に基づく評価が時価を上回っている旨主張するが、原告主張の評価額は、不動産鑑定士による不動産鑑定評価ですらなく、評価通達によらないことが相当と認められる特段の事情は、単に不動産鑑定士による不動産鑑定評価が評価通達の定める方法によって算定された評価額より低いということのみでは認められない。

エ 別表2番号119ないし123の各土地

上記各土地に関する原告主張の事情は、別表2番号118の土地に関するものであって、別表2番号119ないし123の各土地に関するものではない。したがって、上記事情を、別表2番号119ないし123の各土地に関して、評価通達によらないことが相当と認められる特段の事情として主張することは失当である。

オ 別表2番号126ないし130の各土地

(ア) 別表2番号126ないし130の各土地は、市街地的形態を形成する地域以外にある宅地であるところ、評価通達11(評価の方式)は、市街地的形態を形成する地域以外にある宅地について、倍率方式(固定資産税評価額に所定の倍率を乗じて宅地の価額を評価する方式)によって行う旨定めている(乙31)。

(イ) そして、固定資産税評価額の算定については、固定資産評価基準により行うこととされており、宅地の評価については、各筆の宅地について評点数を付設し、当該評点数を評点1点当たりの価額に乗じて各筆の宅地の価額を求める方法による旨定めているところ、その基礎となる標準宅地の評点数の付設について、「売買実例価額から評定する適正な時価に基づいて評点数を付設するものとする。」(第3節二(二)1(3))と定められていることからすれば、売買実例価額が宅地の固定資産税評価額の算定の基礎となっているといえる。

そして、原告主張に係る事情は、上記各土地の個別事情ではなく、各土地がある地域の事情であるところ、上記各土地を含む地域が旧炭鉱の坑道上にあるとすれば、当該地域内の土地については、従来から地盤沈下が予想されていたと考えられ、当該事情は、実際の取引価格である売買実例価額において既に考慮されていたはずであるから、売買実例価額を算定の基礎とする固定資産税評価額を決定する際にも基礎とされた事情であるといえる。

したがって、原告主張に係る事情は、評価通達によらないことが相当と認められる特段の事情とはいえない。

(ウ) 原告は、評価通達に基づく評価が時価を上回っている旨主張するが、原告主張の評価額は、不動産鑑定士による不動産鑑定評価ですらなく、評価通達によらないことが相当と認められる特段の事情は、単に不動産鑑定士による不動産鑑定評価が評価通達の定める方法によって算定された評価額より低いということのみでは認められない。

(10) 争点(2)イ(エ)(別件裁決が本件減額更正処分等に影響を及ぼすか)について

【原告の主張】

ア Cについて確定した総遺産の価額、総課税額は相続人全員に共通であり、別件裁決において、Cに対する平成22年11月24日付け別件更正処分が取り消されたことにより、当然に、同日付けでなされた甲に対する本件減額更正処分等も無効となり、又は取り消されるべきものとなる。

イ 上記アのとおり、別件裁決において別件更正処分が取り消された結果、他の相続人の課税関係に影響が及ぶと解すべき根拠は、相続税は、同一の被相続人の総遺産について相続税額が定まり、各相続人が実際に遺産を取得した割合に応じて相続税を負担する税体系であり、Cを含む他の相続人もその仕組みで課されることにある。

【被告の主張】

ア 別件裁決は、本件訴訟における争点とは直接関係しない相続税法32条1号の要件を審査対象として別件更正処分を不適法としたものであり、いわば手続上の瑕疵を指摘したものにすぎない。すなわち、別件更正処分は、相続税法35条3項に基づいて行われた更正処分であるところ、同条項に基づく更正処分を行うためには、その前提として、同法32条1号の規定に基づく更正の請求が同号の定める各要件を充足する適法なものであり、当

該更正の請求に基づいて減額更正処分が行われたことが必要になる。ところが、別件更正の請求は、本件相続財産に係るいずれの財産についても、同号による更正の請求の要件を満たすものとは認められないから、別件更正処分は、同法35条3項に基づく更正として不適法なものとなる。別件裁決は、このような理由に基づくものであるにすぎない。

イ また、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すべきものであるから、ある相続人の申告又は課税における瑕疵は、原則として、他の相続人の申告又は課税に影響を及ぼすものではない。加えて、「各相続人の相続税の額」が「相続税の総額」を基礎として案分される課税方式となっても、「各相続人の相続税の額」の合計と「相続税の総額」が一致しないことについて、法的な問題があるとはいえない。

ウ したがって、別件裁決により別件更正処分が取り消されたからといって、直ちに甲に対する本件減額更正処分等が無効となり、又は取り消されるべきものとなることはない。

第3 当裁判所の判断

1 争点（1）（本件訴えの適法性）について

（1）訴えの利益の有無

ア 更正処分は、当該納税者の当該年分の課税標準及び税額を全体的に見直して変更する処分であり、その効力は、更正処分によって決定された税額の全部に及ぶものと解すべきであるところ、更正処分で決定された税額のうち、申告税額を超えない部分については、納税者が自ら納税義務を確定させているのであるから、その部分について訴訟で争う訴えの利益はないと解すべきである。

イ そこで検討するに、甲は、第二次修正申告書において、別表1の「第二次修正申告（C）」欄のとおり、課税価格を3億3959万4000円、納付すべき税額を2359万5500円と申告しており（前提事実（12））、本件減額更正処分のうち、上記課税価格及び納付すべき税額を超えない部分については、納税者が自ら納税義務を確定させていることとなる。

したがって、本件訴えのうち、本件減額後更正処分について、課税価格3億3959万4000円及び納付すべき税額2359万5500円を超えない部分の取消しを求める部分については、訴えの利益がない。

ウ 上記イによれば、本件訴えのうち、上記課税価格及び納付すべき税額を超えない部分の取消しを求める部分は、不適法であるというべきである。

（2）不服申立て前置の有無

ア 通則法115条1項において、国税に関する法律に基づく処分不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、同項ただし書各号のいずれかに該当する事由がない限り、①異議申立てをすることができる処分にあつては異議申立てについての決定を、②審査請求をすることができる処分にあつては審査請求についての裁決をそれぞれ経た後でなければ、提起することができないと定められている。

そして、まず、①異議申立ての調査は、異議申立人の申立てに拘束されるものではなく、申立ての対象となった処分の全部について異議申立人の主張しない事項をも含めて行われ、国税の税額等に係る処分についての異議申立ての調査は、当該処分が増額の更正である事案については、当該更正の額と申告額との差額の範囲である（不服審査基本通達（昭和4

8年11月1日直審1-10ほか) (異議申立関係) 84条関係参照)。また、②審査請求に係る審理の範囲は、審査請求人の主張する事項の如何にかかわらず、原処分 of 適否に係るあらゆる事項が審理の対象となるとされており(総額主義)、実質調査は、審査請求人の申立てに係る原処分について、その全体の当否を判断するために行われる(同基本通達(審査請求関係) 97条関係参照)。

イ そうすると、甲は、本件異議申立て及び本件審査請求(不服申立て等)を経て、本件訴えを提起したところ、甲は、本件不服申立て等において、いずれも本件相続時精算課税適用財産の価額について、第二次修正申告書に記載した1091万1009円ではなく、1131万6063円を評価額とすべきであるとしていたものの(乙6、10、前提事実(15)、(16))、上記アのとおりであるから、①本件異議申立てでは、本件更正処分による更正の額と第二次修正申告に係る申告額との差額の範囲が審理の対象とされ、また、②本件審査請求においても、本件更正処分等の適否に係るあらゆる事項が審理の対象とされていたものである。

ウ 上記イによれば、本件訴えは、不服申立てを経たものであるといえる。

(3) 前記(1)及び(2)によれば、本件訴えのうち、本件減額後更正処分について、納付すべき税額567万8500円を超え、納付すべき税額2359万5500円を超えない部分の取消しを求める部分は不適法なものとして却下されるべきである。

2 争点(2)ア(本件範囲内主張の許否)について

(1) 処分行政庁が課税処分時に認識した処分理由に誤りがあったとしても、当該課税処分によって確定された税額が総額において処分時に租税法規によって客観的に定まっている税額を上回らない限り、当該課税処分は適法であると解すべきである(最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同4年2月18日第三小法廷判決・民集46巻2号77頁参照)。したがって、本件訴訟において、被告が本件範囲内主張を行うことは、同主張が民訴法157条によって却下されることなどのない限り、許されることとなる。

(2) そこで、本件範囲内主張が民訴法157条により許されないか否かについて検討するに、本件範囲内主張は、本件17条決定の法的効果の解釈の誤り及び未分割財産の金額の計算方法の誤りに起因するものであると認められ(弁論の全趣旨)、事実関係について新たに証拠の取調べを要するものではない。そして、上記主張は、本件訴え提起後の約2年10か月を経過した後、平成25年8月7日の第18回弁論準備手続期日においてなされたものではあるものの(前提事実(23))、その後、甲により上記主張に対する反論がされ、多数の書証(甲22ないし58)が提出された上、平成27年1月●日、甲の死亡によって、原告による訴訟承継手続が行われた後も、原告が更に多数の書証(甲59ないし77)を提出したことなど(顕著事実)、本件訴訟の経過に照らせば、上記主張は、民訴法157条1項にいう「訴訟の完結を遅延させる」ものということとは困難である。

したがって、本件範囲内主張は、時機に後れた攻撃防御方法であるとして却下すべきものとはいえない。

(3) 前記(1)及び(2)によれば、本件訴訟において、被告が本件範囲内主張を行うことに違法な点はなく、許されるものといえる。

3 争点(2)イ(ア)(本件遺言の効力及び本件17条決定の意味)について

(1) 本件遺言の効力

ア まず、本件17条決定がされた経緯（前提事実（7）、（17））に照らせば、本件17条決定は、本件遺言に関する紛争を解決するためにされたものであると認められるところ、本件条項には、本件遺言が無効である旨記載されていないことから（前提事実（17））、本件17条決定において、本件遺言の無効が確認されたと認めることは困難である。また、本件遺言無効確認訴訟は、本件17条決定が確定したことによって、訴えが取り下げられたものとみなされたことから（同（17））、上記訴訟において、本件遺言の無効が確認されなかったことは明らかである。

イ この点について、原告は、本件遺言のうち、財団法人Gに関する部分を除いて無効とするのが、本件相続人らの意思であった旨主張する。

しかしながら、上記アのとおり、本件条項には、本件遺言の無効を確認する旨の文言はなく、むしろ、本件条項では、本件遺言無効確認訴訟の「原告らは、その余の請求を放棄する。」と記載され（乙12）、本件遺言の無効の確認を求める請求は放棄されたことが明記されており、さらに、本件相続人らが本件「遺言を尊重」している旨記載されていること（前提事実（17）カ）に照らせば、原告の上記主張を採用することは困難である。

ウ 上記ア及びイによれば、本件遺言は、本件17条決定の後においてもなお有効に存続するものであると認められる。

そして、本件遺言では「相続させる」との文言が記載されていることから（前提事実（3）ウ、エ）、本件遺言は、民法908条の遺産の「分割の方法」を定めた遺言であると認められる（最高裁判平成●●年（〇〇）第●●号同3年4月19日第二小法廷判決・民集45巻4号477頁参照）。そして、上記のとおり、本件遺言はなお有効に存続していることから、本件相続財産については、本件相続開始時（本件遺言の効力発生時）に、本件遺言で定めたとおりの方法で分割が確定したことになる。

したがって、本件遺言により甲が取得することとなっている相続財産については、本件相続により承継されたと認められ、また、本件遺言により分割の方法が定められていない相続財産は、未分割財産となるものと認められる。

（2）本件17条決定の意味

ア 前記（1）ウのとおりであるから、本件17条決定により、本件遺言で定めた分割方法と異なる分割方法について、本件相続人らの間で合意したとしても、その権利関係の変動の効果が相続開始時まで遡ることはないというべきである。

イ そうすると、本件遺言により甲が取得することとなっている相続財産のうち、本件17条決定において、甲が取得しないこととなった相続財産については、一旦、本件相続によって乙から甲に権利関係が承継され、その後、本件17条決定によって甲から甲以外の本件相続人らに、権利関係が移転したこととなるものと認められる。また、未分割財産のうち、本件17条決定により分割の方法が定められた相続財産については、一旦、乙から本件相続人らに、共同相続により権利関係が承継され、その後、本件相続人らから本件17条決定において分割の合意がされた者に、権利関係が移転したこととなるものと認められる。

ウ 上記ア及びイによれば、本件17条決定は、本件遺言の有効性を前提とした上で、本件17条決定に関わった利害関係者を含む当事者間で、本件条項に記載された特定の財産について新たに権利帰属関係を定めたものと認めるのが相当である。

(3) 前記(1)及び(2)によれば、本件相続に係る甲の納付すべき本税の額及び過少申告加算税の額の算出については、本件遺言で定められた分割方法に基づいて課税処理をすべきことになる。すなわち、(ア)本件遺言で定められた分割方法に基づいて分割済財産及び未分割財産を区分した上、(イ)分割済財産については、本件遺言で定められた内容に基づいて本件各相続人らが取得したものとし、課税処理すべきである。

4 争点(2)イ(イ)a(本件寄附予定財産(別表2番号10ないし21及び106ないし110))について

(1)ア まず、本件遺言においては、財団法人Gの設立行為としての「寄附行為」(民法39条、41条2項)が定められているものと認められる。すなわち、民法39条では、財産法人の設立は、設立を目的とする寄附行為をもって同法37条1号ないし5号に掲げる事項(①目的、②名称、③事務所、④資産に関する規定、⑤理事の任免に関する規定)を定めることを要すると規定されているところ、本件遺言では、「遺言者は、財団法人Gを設立するにつき、次のとおり寄附行為をする」とされ、「財団法人G寄附行為」として、上記①ないし⑤の各事項が記載されている(前提事実(3)ア、乙8)。上記記載内容によれば、本件遺言は、同法39条(41条2項)の「寄附行為」を定めたものであって、財団法人G又はNPO法人Gへの「寄附」について定めたものではないものと認められる。

イ また、改正前NPO法人法において、遺言によるNPO法人の設立を認める旨の規定はなく、同法では、民法43条(法人の能力)及び44条(法人の不法行為能力等)が準用されているものの、同法41条2項(遺贈の規定の準用)及び42条2項(遺言により寄附行為を行った場合における寄附財産の帰属時期)は準用されていない(改正前NPO法人法8条)。これは、社団法人の設立行為は、遺言により行うことにおよそなじまないことによるものであり、社団(同法2条2項、10条1項)であるNPO法人について、遺言によるNPO法人の設立を認めることはできないというべきである。

そして、上記のとおり、遺言によるNPO法人の設立が認められない以上、遺言執行者であるIが、遺言執行者としての権限に基づき、NPO法人Gを設立することはできないというべきである。

ウ 上記アの検討結果に加えて、財団法人GとNPO法人Gとは、それぞれ財団法人とNPO法人であり、両者はその法的性格を異にし、上記イのとおり、NPO法人については遺言による設立が認められていないことに照らせば、本件遺言によりNPO法人Gが設立され、同法人に、本件寄附予定財産が「寄附」されたものと認めることはできないというべきである。

(2)ア ところで、本件遺言で定められていた「財団法人G」は、設立条件を満たしておらず、財団法人を設立することは不可能であって、「財団法人G」は設立されなかった(前提事実(11))。このように、「財団法人G」が設立されていない以上、本件遺言のうち「財団法人G」を設立する旨の条項は、その効力が生じないこととなる。

イ 上記アのとおり、本件遺言のうち、財団法人Gに本件寄附予定財産を「寄附する」との部分については、その効力が生じないこととなるから、民法41条2項で準用する同法995条(遺贈の無効又は失効の場合の財産の帰属)により、本件寄附予定財産は、未分割財産として、本件相続人らに帰属することとなり、本件相続財産に含まれること

になる。そして、本件17条決定において、本件寄附予定財産について、「乙の遺産であることを確認し」た上で、本件寄附予定財産をNPO・Gが取得するものとされ、本件遺言における「乙の遺志を考慮してのことであり、遺産からの寄付行為として行なわれるものであることを確認する」とされていたのは（前提事実（17）ア）、本件寄附予定財産について、本件相続人らが民法995条に基づき、一旦相続した上で、本件遺言における「乙の遺志を考慮して」、NPO法人Gに寄付する、という趣旨であったものと解するのが相当である。

- (3) 前記（1）及び（2）のとおりであるから、本件寄附予定財産は、本件相続財産に含まれるものと認められる。もっとも、本件再計算（別紙2）5のとおり、本件寄附予定財産（未分割財産）について、甲が取得する金額は0円となり、結果として、甲が取得することになる未分割財産はない。

この点について、原告は、本件遺言によって、NPO法人Gに対し、本件寄附予定財産が遺贈された旨主張する。しかしながら、遺言によって財団法人を設立するという行為（寄附行為）と、遺言によってNPO法人に対して財産を贈与するという行為（遺贈）とは、前者は法人の設立行為であり、後者は贈与であって、法的性質を全く異にするものであるところ、前記（1）アのとおり、本件遺言では、財団法人の設立行為としての寄附行為をする旨明記されていることから、原告の上記主張を採用することは困難である。

5 争点（2）イ（イ）b（平成16年分所得税還付金（別表2番号113））について

- (1) 相続税の課税財産は、「相続又は遺贈によって取得した財産」（相続財産）であるとされているところ（相続税法2条1項）、相続財産には、財産権の対象となる一切の物及び権利が含まれ、金銭に見積もることができる経済的価値のある全てのものをいい、既に存在する物権や債権のほか、いまだ明確な権利とはいえない財産法上の法的地位等も含まれるものと解するのが相当である。

- (2) そこで検討するに、本件還付金請求権（別表2番号113）は、本件相続人らが乙の平成16年分の所得税の確定申告（所得税法（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同様。）125条1項（年の中で死亡した場合の確定申告）に基づく確定申告（乙24）及び修正申告（乙25）を行った結果、乙が平成16年分の所得税の確定申告に係る予定納税（所得税法104条、通則法15条3項1号）として処分行政庁に既に納付した所得税の一部について、本件相続人らに還付金を受け取る権利が発生したものである。すなわち、本件還付金請求権は、乙の死亡後に発生したものではあるが、これは乙の生存中に納付時より潜在的に存在していた乙の財産（還付金請求権）が、乙の死亡により顕在化したものと考えられる。

- (3) 前記（1）及び（2）によれば、本件還付金請求権は、本件相続財産に含まれるというべきである。なお、甲においても、第二次修正申告書において、本件還付金返還請求権が本件相続財産に含まれることを自認していたところ（乙3、弁論の全趣旨（被告第3準備書面別表4参照）、原告は、本件訴訟においては、これが本件相続財産に含まれない旨主張するのみで、何ら具体的な主張立証を行わないから、原告の上記主張を採用することはできない。

6 争点（2）イ（イ）c（Lに対する貸付金（別表2番号148））及び同d（Kに対する未収金（別表2番号149））について

- (1) 確定申告書記載の課税要件事実をその申告者が争う場合には、原告に主張立証責任がある

ものと解され、仮に、被告に主張立証責任があるとしても、記載内容の真実性が事実上推定されるものと解するのが相当である。以下、上記各債権が本件相続財産に含まれるか否かについて順に検討する。

(2) 本件貸付金（別表2番号148）について

ア まず、甲は、本件貸付金について、第二次修正申告書において、本件相続財産に含まれることを自認していたところ（乙3、弁論の全趣旨（被告第3準備書面別表6参照）、原告は、本件訴訟において、本件貸付金が本件相続財産に含まれない旨主張するのみで、本件貸付金の存否について第二次修正申告書の記載内容が事実と異なることについて、何ら具体的な主張立証を行わない。

イ 前記（1）及び上記アによれば、本件貸付金は、本件相続財産に含まれるものと認めるのが相当である。

(3) 本件未収金（別表2番号149）について

ア 原告は、本件未収金について、本件相続の発生前にKから乙に対し支払済みであるから、本件相続財産には含まれない旨主張し、上記主張を裏付ける証拠として、平成22年3月19日付け税理士J作成の報告書（甲13）を提出する。

しかしながら、上記報告書には、「飯塚税務署の確認」を取ったとして、「乙氏遺産の相続税申告に於いて、K（有）が乙氏に支払った不動産売買代金14,111,000円は相続税申告で乙の生前に支払済みであり、飯塚税務署も同処理されるとの事です。」と記載されているところ、飯塚税務署において本件未収金が支払済みであることを前提とした課税処理を行ったことはないと認められることから（弁論の全趣旨）、上記報告書の記載内容によって、本件未収金が支払済みであると認めることは困難である。

イ そして、甲は、本件未収金について、第二次修正申告書において、これが本件相続財産に含まれることを自認していたところ（乙3、弁論の全趣旨（被告第3準備書面別表6参照）、上記アのとおりであり、原告は、本件訴訟においては、支払済みであることについて主張するのみで、この主張を裏付ける的確な証拠を提出しない。

ウ 前記（1）及び上記イによれば、本件相続時において本件未収金は存在し、本件相続財産に含まれるものと認めるのが相当である。

(4) 付言するに、本件17条決定において、「乙の遺産」の確認がされているところ（前提事実（17））、本件貸付金及び本件未収金（以下「本件貸付金等」という。）は、本件条項で言及されておらず、乙の遺産であることが確認されていない。しかしながら、本件条項の文言に照らせば、本件17条決定は、特定の財産について、本件相続財産に含まれることを確認した上で、当該財産について新たな権利帰属関係について定めたものであると認められる（前記3（2）ウ参照）。したがって、本件17条決定において、本件貸付金等が乙の遺産である旨確認されていないことをもって、本件貸付金等が本件相続財産に含まれないものと認めることはできないというべきである。

7 争点（2）イ（ウ）a（本件相続時精算課税適用財産（別表4番号1ないし3の各土地）及び同b（その他の不動産（別表2番号10ないし18、番号25ないし80、番号118ないし123及び番号126ないし130））について

(1) 相続財産の価額の評価に関する基本的な考え方について

ア 相続税法22条は、特別に定める場合を除き、「相続、遺贈又は贈与により取得した財産

の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価」によるべき旨を規定しており、「時価」とは相続開始時ににおける当該財産の客観的な交換価格、すなわち、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解される（評価通達1参照）。

イ　ところで、課税実務上は、相続税法に特別の定めがあるものを除き、評価通達に定められた画一的な評価方式によって相続財産の価額を評価することとされている。これは、①相続税の課税対象である財産には多種多様なものがあり、その客観的な交換価値が必ずしも一義的に確定されるものではないため、相続財産の客観的な交換価格（時価）を個別に評価する方法によれば、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった金額が相続財産の「時価」として導かれる結果が生ずることを避け難く、公平な課税の観点から問題があること、また、②大量の課税事務を適正・迅速に行わなければならない課税庁の事務負担が過重なものとなり、課税事務の効率的な処理が困難となるおそれがあること、さらに、③相続税のように申告納税方式が採られているものについて、個別事案ごとの評価をしなければならないとすることは、納税者にとっても過重な負担であると考えられることから、相続財産の価額をあらかじめ定められた評価方式によって画一的に評価する方が、納税者間の公平、効率的な徴税、納税者の便宜という見地からみて合理的であるという理由に基づくものと解される。

ウ　そうすると、評価通達に定められた評価方式によって相続財産の価額を評価することは、相続税法22条が規定する財産の「時価」を評価算定する方法として、一定の合理性を有するというべきである。

しかしながら、評価通達に定められた評価方式によるべきであるとする趣旨は上記イのとおりであるから、上記評価方式を適用することによって、かえって租税負担の公平を害するような結果が生ずる場合など、評価通達によらないことが相当と認められるような特段の事情がある場合には、他の合理的な時価の評価方式によることが許されるものと解するのが相当である（評価通達6参照）。そして、上記特段の事情があるというには、納税者において、①財産評価の基礎となる事実関係の認定に不合理な点があること、又は②不動産鑑定士による不動産鑑定評価等に基づき、評価通達の定めに従った評価が、具体的な事情の下における当該相続財産の時価を適切に反映したものではなく、客観的交換価値を上回るものであることを主張立証することを要するものと解するのが相当である。

（2）評価通達における共有財産の評価について

ア　評価通達では、「財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する。」と定められているところ（評価通達1（3））、所有者等の主観的な要因や、所有者等の意思、行為等によって変更することのできるような事情等は考慮されないものであり、他方、あらかじめ類型的に想定できるもの（例えば、不整形地の評価等）は評価通達に増減割合等が明示されている（乙34）。

イ　ところで、共有財産の評価について、評価通達は、「共有財産の持分の価額は、その財産の価額をその共有者の持分に応じてあん分した価額によって評価する。」と定めるのみであり（評価通達2）、多数の共有者が存在することなどは、一般的にみられる想定可能な事情であるといえるものの、増減価要因とされていない。そして、不動産鑑定評価基準及び固定資産評価基準（乙40）においても、同様に、共有者の有無及び数それ自体は、財産の

価額の増減価要因とされていない。

これは、共有者の有無及び数の多寡によって、当該財産の客観的な交換価値は変動しないと考えられる上、共有者が複数存在する財産は多数存在し、共有者数、持分割合及び共有者間の関係等は様々であるから、類型化が困難であることによるものと解される。すなわち、共有土地について、共有者が多数存在する場合には、売却が事実上困難となることがあり得るとしても、共有者間の関係や各共有者の持分割合等によっては、共有者が多数であっても売却が容易な場合もあれば、共有者が少数であっても売却が困難な場合もあり、共有者の多寡によって当該土地の客観的な交換価値自体が変動するとは考え難く、また、類型化は困難であると考えられる。したがって、共有財産の評価に関する評価通達の定めは、一定の合理性を有するものというべきである。

ウ 上記ア及びイによれば、共有土地について、共有者が多数存在し、又は持分割合が小さいということのみでは、前記（１）ウの特段の事情があるとはいえないと考えられる。

（３）原告主張に係る各財産（争点（２）ウ a 及び b の各不動産）の評価について

本件相続財産については、評価通達の定めに従って評価されていることから（前記第２の２参照）、後記（４）ないし（８）において、上記各土地の価額の評価について、前記（１）ウの特段の事情（評価通達によらないことが相当と認められるような特段の事情）があるといえるかどうかについて検討する。

（４）本件相続時精算課税適用財産（別表４番号１ないし３）について

ア 別表４番号１の土地

原告は、上記土地は、●●町に公共広場として貸し付けている土地であるから、「公益を目的とする事業の用に供する」ものに当たり、非課税である旨主張する。

しかしながら、原告は、上記主張の根拠を明らかにしていない。そして、仮に、原告の主張が、相続税法１２条１項３号に基づくものであるとしても、原告は、同号の要件、すなわち、①甲が「宗教、慈善、学術その他公益を目的とする事業を行う者で政令で定めるもの」に該当すること及び②上記土地が「当該公益を目的とする事業の用に供することが確実なもの」に該当することについて何らの主張立証を行っていない。したがって、原告の上記主張は採用できない。

そして、原告は、上記土地の時価に係る不動産鑑定評価書を提出するなど、上記土地の価額の評価について、前記（１）ウの特段の事情があることについて主張立証を行っていない。

イ 別表４番号２及び３の土地

原告は、上記土地について、１６名もの多数の共有地であり、売却が可能なものではなく、せいぜい評価通達による評価額の７０％以下の価値しかない旨主張する。

しかしながら、原告は、上記土地の価額を裏付ける証拠を提出していない。そして、前記（２）イのとおり、評価通達等において、共有者の有無及び数等それ自体は、土地の価額の増減価要因とはされておらず、このような評価通達の定めは合理性を有するものと考えられる。

したがって、上記土地の評価について、前記（１）ウの特段の事情があるとは認められない。

ウ 上記ア及びイのとおりであるから、本件相続時精算課税適用財産の評価については、評

評価通達による評価方式により算出した価額（別表４の「再計算」の「相続財産総額」欄参照）をもって時価であると認めるのが相当である。

(5) 別表２番号１０ないし１８の各土地について

原告は、上記各土地について、計算書（甲５１の１）に基づき、時価合計が８７９１万５６００円である旨主張する。

しかしながら、上記計算書（甲５１の１）は、税理士作成による計算書にすぎず、上記価額は、不動産鑑定士による不動産鑑定評価ではない。また、原告は、上記各土地の価額を裏付ける資料として、「不動産評価書」と称する書面（甲５２ないし５４）を提出するものの、いずれも不動産鑑定士による不動産鑑定評価ではなく、甲５２は、作成者が不明である上（平成２６年６月６日付け証拠説明書（１６）参照）、上記書面には、「本調査書は『不動産の鑑定評価に関する法律』に基づく鑑定評価書ではありません。」と明記されている。そうすると、原告において、前記（１）ウの特段の事情があることについて、的確な主張立証がされているとはいえない。

したがって、上記各土地の評価については、評価通達による評価方式により算出した価額（別表２番号１０ないし１８の「再計算」の「相続財産総額」欄参照）をもって時価であると認めるのが相当である。

(6) 別表２番号２５ないし８０の各土地について

ア 原告は、上記各土地について、共有者が多数であり、過去に売却事例はなく、共有者の一部に登記手続未了の者が存在すること、上記各土地は売却不可能であるから、適正価格は、収益還元法による算定額の７０％である４３７万５０００円であり（甲３１）、評価通達による評価額は、適正価格の１０倍以上となっていることなどから、前記（１）ウの特段の事情がある旨主張する。

イ しかしながら、まず、上記書面（甲３１）は、税理士による計算書にすぎず、原告主張の上記価額は、不動産鑑定士による不動産鑑定評価ではない。そして、前記（２）のとおり、上記各土地について共有者が多数存在することから、上記各土地の客観的な交換価値が変動するとは考え難く、また、過去の売却事例がないことや共有者の一部に登記手続未了の者が存在することなども、当該土地の客観的価値に影響を与えるものとはいえない。

したがって、上記アの原告主張を採用することはできず、原告において、上記各土地について、前記（１）ウの特段の事情があることについて、的確な主張立証がされているとはいえない。

ウ 上記イによれば、上記各土地の評価については、評価通達による評価方式により算出した価額（別表２番号２５ないし８０の「再計算」の「相続財産総額」欄参照）をもって時価であると認めるのが相当である。

(7) 別表２番号１１８ないし１２３の各土地について

ア 原告は、(ア) 上記各土地については、用途が同一の土地であり、一体の土地とみられるところ、これらの土地の大部分を別表２番号１１８の土地が占めており、同土地の約３分の１は山林であったにもかかわらず、評価通達では、これらの土地が全て宅地として評価されており、現状と異なることから、前記（１）ウの特段の事情があるといえる、また、

(イ) 上記各土地の時価は、合計２９６１万９０００円であり（甲４７）、評価通達による評価額と約３２５０万円の差があること、別表２番号１１８の土地については、飯塚市に

よって宅地課税から雑種地課税への課税の修正が行われ、5年間の差額の還付が行われたことから、前記（1）ウの特段の事情があることが裏付けられる旨主張する。

イ しかしながら、まず、原告主張に係る上記ア（イ）の時価は、不動産鑑定士による不動産鑑定評価ではない。すなわち、上記ア（イ）の書面（甲47）は、「不動産評価書」と称されているものの、作成者が不明である上（平成26年6月6日付け証拠説明書（16）参照）、上記書面には、「本調査書は『不動産の鑑定評価に関する法律』に基づく鑑定評価書ではありません。」と明記されている。

ウ また、原告は、別表2番号118ないし123の各土地について、用途が同一の土地であり、一体の土地とみられるところ、これらの土地の大部分を別表2番号118の土地が占めており、同土地の約3分の1は山林であった旨主張する。

そこで検討するに、本件相続開始時、登記記録において、上記各土地のうち、別表2番号119ないし123の各土地は地目が「宅地」とされ、同118の土地のみ、地目が「山林」とされていたものの（甲24、47）、後掲の証拠及び弁論の全趣旨によれば、①上記118の土地について、平成24年6月22日付けで「昭和53年12月1日地目変更」を原因として「宅地」に地目変更登記がされたこと（甲30）、②平成17年度の土地・家屋名寄帳（課税台帳）において、上記118の土地を含む上記各土地の現況は全て「宅地」とされていたこと（乙37）、③処分行政庁は、平成19年11月、上記118の土地の現地確認を行い、同土地には建物が存在し、同土地は同建物の敷地及びその維持又は効用を果たすために必要な土地に当たり、宅地に該当することを確認したこと（乙38、39）が認められる。

上記によれば、本件相続開始時、別表2番号118ないし123の各土地は全て、現況宅地であったものと認められ、原告の上記主張を採用することは困難である。

エ さらに、原告は、別表2番号118の土地について、飯塚市によって宅地課税から雑種地課税への課税の修正が行われ、5年間の差額の還付が行われたことに言及する。しかしながら、飯塚市は、甲が上記土地について、平成17年度の固定資産税評価額の修正を申し出たのに対し、固定資産の価格等に重大な錯誤が認められないので、同評価額の修正は行わない旨回答した（甲30）。したがって、平成17年当時の上記土地の同評価額は適正なものであったといえる。

オ なお、原告は、上記ア（ア）及び（イ）の主張のほか、別表2番号119ないし123の各土地について、前記（1）ウの特段の事情があることについて主張立証していない。

カ 上記イないしオによれば、別表2番号118ないし123の各土地の評価について、前記（1）ウの特段の事情があるとは認められず、上記各土地の評価については、評価通達による評価方式により算出した価額（別表2番号118ないし123の「再計算」の「相続財産総額」欄参照）をもって時価であると認めるのが相当である。

（8）別表2番号126ないし130の各土地について

ア 原告は、（ア）上記各土地について、平成15年度の大雨により水没しており、上記各土地を含む地域は、旧炭鉱の坑道上にあり、地盤沈下が激しく、その後も「ウォーターハザードの地域」になっているという事情があり、また、（イ）計算書（甲43の2）及び「不動産評価書」と称する書面（甲48ないし50）に基づき、別表2番号126の土地の時価は940万円（甲48）、同番号127の土地の時価は250万円（甲49）、同番号1

28ないし130の各土地の時価は合計712万7250円(甲43の2)であるとして、上記各土地の評価については、前記(1)ウの特段の事情がある旨主張する。

イ しかしながら、まず、上記ア(イ)の計算書(甲43の2)は、税理士作成による計算書にすぎず、上記ア(イ)の「不動産評価書」と称する書面(甲48ないし50)は、不動産業者による計算書にすぎないのであって、上記各書面による価額は、いずれも不動産鑑定士による不動産鑑定評価ではない。

ウ(ア) また、別表2番号126ないし130の各土地は、「市街地的形態を形成する地域」以外の宅地であると認められるところ(弁論の全趣旨)、評価通達では、上記宅地について、倍率方式(固定資産税評価額に所定の倍率を乗じて宅地の価額を評価する方式)によって行う旨定めている(評価通達11、21)。そして、固定資産税評価額の算定については、固定資産評価基準により行うこととされており、固定資産評価基準(乙40)では、宅地の評価については、「各筆の宅地について評点数を付設し、当該評点数を評点一点当たりの価額に乗じて各筆の宅地の価額を求める方法によるものとする。」と定められているところ(第3節一)、主として「市街地的形態を形成するに至らない地域における宅地」については、その基礎となる「標準宅地」の評点数の付設について、「売買実例価額から評定する適正な時価に基づいて評点数を付設するものとする。」と定められている(第3節二(二)1(3))。

上記によれば、売買実例価額が宅地の固定資産税評価額の算定の基礎となっているといえる。

(イ) ところで、原告主張に係る上記ア(ア)の事情は、別表2番号126ないし130の各土地の個別事情ではなく、上記各土地を含む地域の事情である。そして、上記各土地を含む地域が、旧炭鉱の坑道上にあり、当該地域内の土地について、従来から地盤沈下が予想されていたとすれば、このような事情は、実際の取引価格である売買実例価額において既に考慮されているはずであると考えられる。そうすると、上記(ア)のとおり、固定資産税評価額の算定に当たり、売買実例価額がその基礎とされているから、上記事情は、上記各土地の固定資産税評価額を算定する上でも、基礎とされている事情といえる。

(ウ) 上記(イ)によれば、原告主張に係る上記ア(ア)の事情は、上記各土地の評価について、前記(1)ウの特段の事情に当たるとはいえないというべきである。

エ 上記イ及びウによれば、別表2番号126ないし130の各土地の評価について、前記(1)ウの特段の事情があるとは認められず、上記各土地の評価については、評価通達による評価方式により算出した価額(別表2番号126ないし130の「再計算」の「相続財産総額」欄参照)をもって時価であると認めるのが相当である。

(9) なお、原告は、本件訴訟においては、本件相続財産のうち、争点(2)イ(ウ)a(本件相続時精算課税適用財産)及びb(その他の不動産)以外の財産の評価については積極的に争っていない。

8 争点(2)イ(エ)(別件裁決が本件減額更正処分等に影響を及ぼすか)について

(1) 相続税法は、相続税の総額の計算において、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課税価格の合計額を基礎としているが(同法16条)、納税義務者は相続又は遺贈により財産を取得した個人とされ(同法1条の3)、その申告についても、各人がそ

の相続の開始があったことを知った日の翌日から10月以内に申告書を提出しなければならないとされ、個別申告を原則とし、例外的に共同申告を認めているにすぎない（同法27条1項）。

したがって、共同相続の場合でも、相続税の申告及び課税は、共同相続人についてそれぞれ別個に独立して行われ、申告の効力も個別的に判断すべきであって、ある相続人の申告又は課税における瑕疵は、原則として、他の相続人の申告又は課税に影響を及ぼさないというべきである。

- (2) また、別件裁決（前提事実(21)）は、乙の相続人（Dら）による更正の請求について、「相続税法第32条第1号による更正の請求の要件を満たすものとは認められず、また、同条第2号ないし第5号の各規定による更正の請求の要件を満たさないことも明らかである」から、別件更正処分は、同法35条3項の要件を満たさず、違法である旨判断したものであり（甲64）、いわば手続上の瑕疵を指摘したものにとどまる。すなわち、別件裁決では、別件更正処分が上記条項の要件を満たさなかったことから、違法な増額更正であったとして、その全部が取り消され、還付がされたものであるにすぎない。

したがって、別件裁決は、その内容からしても、甲に係る本件減額更正処分等には何ら影響はないものというべきである。

- (3) なお、原告は、別件裁決において別件更正処分が取り消された結果、他の本件相続人らの課税関係に影響が及ぶ根拠として、相続税法の体系は、同一の被相続人の総遺産について相続税額が定まり、各相続人が実際に遺産を取得した割合に応じて相続税を負担するというものであり、他の相続人もその仕組みで課されるからである旨主張し、J税理士は、別件裁決によってCについて確定した総遺産の価額、総課税額は「相続人全員に共通である」から、別件裁決によって別件更正処分が取り消された以上、本件減額後更正処分も「自動的に連動して取消されることになる」旨陳述する（甲21）。

しかしながら、「各相続人の相続税の額」が「相続税の総額」を基礎として按分される課税方式においても、更正することができる期間が既に経過したことなどから、「各相続人の相続税の額」の合計と「相続税の総額」が一致しないことはあり得ることであって、このような事態は法的に許容されていると解される。

したがって、原告の上記主張を採用することはできない。

9 本件減額後更正処分等の適法性について

- (1) 本件範囲内主張のうち、前記2ないし8において検討した争点（前記3（争点）（2）のA及びBに掲げた点）以外については、原告において争っておらず、上記各争点については、前記2ないし8のとおりである。
- (2) 前記（1）及び弁論の全趣旨によれば、本件相続財産の総額並びに甲の課税価格及び納付すべき相続税額等は、本件再計算（別紙2）記載のとおりであると認められるところ、本件減額後更正処分等における甲の課税価格及び納付すべき相続税額並びに過少申告加算税額は、本件再計算による金額の範囲内であるから、本件減額後更正処分等は適法であるといえる。

第4 結論

以上のとおりであって、本件訴えのうち、本件減額後更正処分について、納付すべき税額567万8500円を超え、納付すべき税額2359万5500円を超えない部分の取消しを求める部分は不適法であるから却下し、原告のその余の請求はいずれも理由がないから棄却する

こととし、主文のとおり判決する。

福岡地方裁判所第2民事部
裁判長裁判官 片山 昭人
裁判官 三井 教匡
裁判官 高木 航

(別紙1)

当事者目録

原告	亡甲承継人N
同訴訟代理人弁護士	片見 富士夫
被告	国
同代表者法務大臣	岩城 光英
処分行政庁	飯塚税務署長 尾花 孝志
同指定代理人	前田 華奈
同	小倉 大助
同	楠窪 泰浩
同	大坪 正宏
同	石橋 輝明
同	出水 涼子
同	古賀 誠
同	久松 泰雄
同	森田 一也
同	中島 和彦

以上

(別紙2)

被告主張の甲の納付すべき税額等の計算過程

1 本件相続財産の総額 (別表1「再計算(K)」の「⑧」欄)

6億2913万3606円

本件相続により本件相続人らが取得した財産(本件相続財産)は、別表2記載のとおりであり、その価額を合計すると、6億2913万3606円となる。

なお、本件相続財産の総額は、別表2の「再計算」の「相続財産総額」の「合計金額」欄と一致するはずであるが、実際には、同欄は、6億2913万3608円となっており、2円の差が生じている。これは、再計算において、未分割財産を本件相続人らそれぞれに配分する計算を行った際に生じた1円未満の端数を切り捨てた上で、各相続人の取得した財産の価格を計算し、それらを合計して本件相続財産の価額を計算するため、生じるものである。

2 本件相続時精算課税適用財産の価額の総額 (別表1「再計算(K)」の「⑨」欄)

2034万2378円

本件相続時精算課税適用財産の価額の総額は、別表4の「再計算」の「相続財産総額」の「合計金額」欄のとおりである。

3 債務控除額の総額 (別表1「再計算(K)」の「⑩」欄)

2108万4835円

債務控除額の総額は、相続税法13条(債務控除)の規定により、本件相続人らが本件相続により取得した財産の価額から控除することができる債務及び葬式費用の総額であり、甲が第二次修正申告書(乙3)の「各人の合計」の「④修正申告額」の「③」欄に記載した金額と同額である。

4 相続税の総額 (別表1「再計算(K)」の「⑭」欄)

9255万1200円

相続税の総額は、相続税法15条ないし17条の各規定に基づき、次のとおり算出した金額である。

(1) 課税価格の合計額 (別表1「再計算(K)」の「⑪」欄)

6億2839万0000円

課税価格の合計額は、本件相続人らごとに、①前記1「本件相続人らが本件相続により取得した財産の総額」について、各相続人が取得した財産の価額に、②前記2「本件相続時精算課税適用財産の価額の総額」について、各相続人が相続時精算課税の特例の適用を受けた財産の価額を加算し、③前記3「債務控除額の総額」について、各相続人が民法900条ないし902条の規定による相続分に応じて負担することとした場合の金額を控除した後の金額(ただし、通則法118条1項の規定により、本件相続人ごとに1000円未満の端数を切り捨てた後の金額)を算出した上で、④本件相続人らごとの当該算出額をすべて合計した金額である。

(2) 遺産に係る基礎控除額

1億4000万0000円

遺産に係る基礎控除額は、相続税法15条の規定に基づき、5000万円と9000万円(1000万円に本件相続における法定相続人の数である9を乗じた金額)を合計した金額である。

(3) 計算の基礎となる金額

4億8839万0000円

計算の基礎となる金額は、前記(1)の金額から前記(2)の金額を控除した後の金額である。

(4) 法定相続分に応ずる取得金額

法定相続分に応ずる取得金額は、相続税法16条の規定により、本件相続に係る法定相続人が前記(3)の金額をそれぞれ民法900条及び同法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の取得金額であり、前記(3)の金額に各相続人に係る法定相続分の割合をそれぞれ乗じて算出した次のア及びイの金額(ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後の金額)である。

ア 代襲相続人以外の相続人(法定相続分7分の1。6名) 各6977万0000円
イ 代襲相続人(法定相続分21分の1。3名) 各2325万6000円

(5) 相続税の総額 9255万1200円

相続税の総額は、前記(4)の相続人ごとの取得金額に、相続税法16条に規定する税率をそれぞれ適用して算出した次のア及びイの金額を合計した金額である。

ア 代襲相続人以外の相続人(取得金額6977万0000円。6名)
各1393万1000円
小計8358万6000円
イ 代襲相続人(取得金額2325万6000円。3名) 各298万8400円
小計896万5200円

5 甲が相続により取得した財産の金額(別表1「再計算(K)」の「①」欄) 3億5734万4566円

甲が相続により取得した財産の金額は、別表2の「再計算」の「甲の相続財産」の「合計金額」欄のとおり、3億5734万4566円である。

なお、未分割財産となる本件寄附行為に係る財産のうち、甲が取得することになる財産の金額は、いわゆる「穴埋方式」により行うべきであるところ、未分割財産について甲が取得する金額は別表5「⑩」欄のとおり0円となり、結果として、甲が取得することになる未分割財産(本件寄附行為に係る財産)はない。

6 甲に帰属する本件相続時精算課税適用財産の価額(別表1「再計算(K)」の「②」欄) 2034万2378円

甲に帰属する本件相続時精算課税適用財産の価額は、別表4の「再計算」の「甲の相続財産」の「合計金額」欄のとおりである。

7 甲に帰属する債務控除額(別表1「再計算(K)」の「③」欄) 2108万4835円
甲に帰属する債務控除額は、甲が第二次修正申告書(乙3)の「財産を取得した人」の「㊟修正申告額」の「③」欄に記載した金額と同額である。

8 甲の納付すべき相続税額(別表1「再計算(K)」の「⑦」欄) 5252万1400円
(1) 甲の課税価格(別表1「再計算(K)」の「④」欄) 3億5660万2000円

甲の課税価格は、甲に帰属する相続財産である前記5の金額3億5734万4566円に、前記6の金額2034万2378円を加算し、甲が負担する前記7の金額2108万4835円を減算して算出した金額(ただし、通則法118条1項の規定により、1000円未満の端数を切り捨てた後の金額)である。

(2) 甲の納付すべき相続税額 5252万1400円
甲の納付すべき相続税額は、相続税の総額9255万1200円(別表1「再計算(K)」の「⑭」欄)に、課税価格の合計額6億2839万0000円(別表1「再計算(K)」の「⑪」

欄)のうち、甲の課税価格3億5660万2000円(前記(1)の金額)の占める割合を乗じて算出した金額(ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後の金額)である。

9 相続時精算課税分の贈与税額控除額について(別表1「再計算(K)」の「⑥」及び「⑬」欄)
0円

本件更正処分(前提事実(14))における相続税法21条の15第3項及び同法21条の16第4項に基づく相続時精算課税分の贈与税額控除額については、本件更正処分と同日に行った本件贈与税更正処分(同(13))により相続時精算課税分の贈与税額が0円(乙16「課税標準等及び税額等の計算明細」の「調査額」欄⑯)となっているため、贈与税額控除額は0円となる。

したがって、甲が第二次修正申告書に記載し(乙3「⑳」欄)、本件相続に係る相続税額の計算上差し引いた相続時精算課税分の贈与税額控除額191万7400円については、再計算において差し引くことはできないこととなる。

10 過少申告加算税
320万1500円

過少申告加算税の対象となる税額は、再計算における甲の納付すべき本税の額5252万1400円(別表1「再計算(K)」の「⑦」欄)から第二次修正申告における甲の納付すべき本税の額2359万5500円(別表1「第二次修正申告(C)」の「⑦」欄)を差し引いた金額(通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの)である2892万0000円になる。

そして、再計算において甲の納付すべき過少申告加算税の額は、①通則法65条1項の規定に基づき、過少申告加算税の対象となる税額である2892万0000円に100分の10の割合を乗じて算出した金額289万2000円と、②通則法65条2項の規定に基づき、過少申告加算税の対象となる税額(1万円未満の端数を切り捨てる前のもの)である2892万5900円に累積増差税額97万0400円を加算し(第一次修正申告により新たに納付すべき税額である58万2800円に、第二次修正申告により新たに納付すべき税額である123万3600円を加算し、通則法65条5項該当額84万6000円を減算した金額)、期限内申告税額2369万6500円を控除した金額(通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの)である619万0000円に100分の5の割合を乗じて算出した金額30万9500円との合計額である320万1500円になる。

以上

別表 1

課税の経緯

[単位：円]

区分	当初申告(A)	第一次修正申告(B)	第二次修正申告(C)	更正処分等(D)	異議申立て(E)	異議決定(F)	審査請求(G)	裁決(H)	減額更正(I)	更正の請求(J)	再計算(K)	
年月日	平成17年11月30日	平成18年5月23日	平成20年8月28日	平成20年11月17日	平成21年1月15日	平成21年3月12日	平成21年4月8日	平成22年3月30日	平成22年11月24日	平成22年11月29日	(平成22年11月24日)	
甲の相続財産等	① 取得財産の価額	306,736,610	314,736,610	349,768,304	392,519,088	349,768,304	棄却	349,768,304	358,062,354	329,650,828	117,596,031	357,344,566
	② 相続時精算課税適用財産の価格	34,587,147	34,587,147	10,911,009	24,598,758	11,316,063		11,316,063	20,342,378	20,342,378	10,911,009	20,342,378
	③ 債務控除額	17,458,858	17,458,858	21,084,835	21,084,835	21,084,835		21,084,835	21,084,835	17,084,835	17,084,835	21,084,835
	④ 課税価格	323,864,000	331,864,000	339,594,000	396,033,000	339,999,000		339,999,000	357,319,000	332,908,000	111,422,000	356,602,000
	⑤ 差引税額	23,696,597	24,279,300	25,512,900	58,737,016	25,570,800		25,570,800	52,680,025	49,030,832	7,595,976	52,521,432
	⑥ 相続時精算課税分の贈与税額	1,917,400	1,917,400	1,917,400	0	0		0	0	0	1,917,400	0
	⑦ 納付すべき税額	21,779,100	22,361,900	23,595,500	58,737,000	25,570,800		25,570,800	52,680,000	49,030,800	5,678,500	52,521,400
本件相続に係る相続財産等(総額)	⑧ 取得財産の価額	314,736,610	314,736,610	349,768,304	629,851,394	349,768,304	棄却	349,768,304	629,851,394	629,133,608	318,152,724	629,133,606
	⑨ 相続時精算課税適用財産の価格	34,587,147	34,587,147	10,911,009	24,598,758	11,316,063		11,316,063	20,342,378	20,342,378	10,911,009	20,342,378
	⑩ 債務控除額	17,458,858	17,458,858	21,084,835	21,084,835	21,084,835		21,084,835	21,084,835	21,084,835	21,084,835	21,084,835
	⑪ 課税価格	331,864,000	331,864,000	339,594,000	633,360,000	339,999,000		339,999,000	629,107,000	628,389,000	307,978,000	628,390,000
	⑫ 差引税額	24,279,300	24,279,300	25,512,900	93,935,800	25,570,800		25,570,800	92,750,100	92,549,400	20,995,800	92,551,200
	⑬ 相続時精算課税分の贈与税額	1,917,400	1,917,400	1,917,400	0	0		0	0	0	1,917,400	0
	⑭ 納付すべき税額	22,361,900	22,361,900	23,595,500	93,935,800	25,570,800		25,570,800	92,750,100	92,549,400	19,078,400	92,551,200

別表2から別表5まで 省略