

大阪地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分無効確認等請求事件

国側当事者・国(東税務署長)

令和4年9月8日棄却・確定

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	佐藤 健二
被告	国
同代表者法務大臣	葉梨 康弘
処分行政庁	東税務署長 深田 節夫
同指定代理人	細谷 鈴路
同	石田 隆邦
同	中村 拓史
同	松本 真理子
同	角田 亮洋
同	植西 直美

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

1 主位的請求

東税務署長が令和2年11月30日付けで原告に対してした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いずれも取り消す。

2 予備的請求

原告と被告との間で、原告の被告に対する亡乙の相続に係る相続税の平成28年4月18日から令和3年9月14日までの期間に係る延滞税の納付義務が存在しないことを確認する。

第2 事案の概要

本件は、亡乙(平成27年6月●日死亡。以下「亡乙」という。)の相続人である原告が、亡乙の相続(以下「本件相続」という。)に係る原告の相続税(以下「本件相続税」という。)につき、東税務署長から令和2年11月30日付けで更正処分(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(以下、本件更正処分と併せて「本件各処分」という。)を受けたため、本件各処分は裁量権の範囲の逸脱又はその濫用により違法であるとか、信義則に反し違法であるなどと主張して、被告を相手に、主位的に、本件各処分の取消しを求めるとともに、予備的に、本件各処分が適法であるとしても、本件において延滞税は発生

しないなどと主張して、本件相続税の平成28年4月18日から令和3年9月14日まで（法定納期限から訴状提出の日まで）の期間に係る延滞税（以下「本件延滞税」という。）の納付義務が存在しないことの確認を求める事案である。

1 前提事実（当事者間に争いが無い事実、裁判所に顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

(1) 本件相続の開始（甲1、乙37）

亡乙は、平成27年6月●日に死亡し、本件相続が開始した。亡乙の法定相続人は、亡乙の長女である原告と、二女（原告の妹）である丙（以下「丙」という。）の2名である。

亡乙は、本件相続の開始当時、別表1記載の各土地及び別表2記載の各建物（以下、併せて「本件各不動産」という。）を所有していた。なお、本件相続の開始当時、別表2の順号4から6までの各建物は丙を所有者として登記されており、別表2の順号7の建物は原告と丙がそれぞれ持分2分の1を有するものとして登記されていた。

(2) 相続分の譲渡（甲2）

丙は、平成28年1月28日、原告に対し、本件相続に係る自己の相続分を全て譲渡し、同月29日、原告から、その譲渡代金として1000万円を受領した。

(3) 本件相続税に係る当初の申告（甲3、乙10、12、37）

原告及び丙は、丁税理士（以下「丁税理士」という。）に対し、本件相続税の申告書の作成・提出等の業務を委任し、丁税理士は、本件相続税の法定申告期限内である平成28年2月29日、東税務署長に対し、原告及び丙の相続税の申告書（以下「第1申告書」といい、これによる申告を「第1申告」という。）を提出した。第1申告書には、本件相続税につき、別紙「課税の経緯」の「第1申告」欄のとおり記載されており、「申告期限までに納付すべき税額」は1310万4100円と記載されていた。

第1申告書は、原告が本件相続により取得した不動産として、別表1の順号1から32までの各土地及び別表2の順号1から3までの各建物を記載し、評価額を路線価に基づいて算定したものであった。

(4) 本件相続税に係る訂正の申告（甲4、乙11、12、37）

原告及び丙は、本件相続税の法定申告期限内である平成28年4月12日、東税務署長に対し、第1申告書には誤りがあったとして、改めて原告及び丙の相続税の申告書（以下「第2申告書」といい、これによる申告を「第2申告」という。）を提出した。第2申告書には、本件相続税につき、別紙「課税の経緯」の「第2申告」欄のとおり記載されており、「申告期限までに納付すべき税額」は0円と記載されていた。

第2申告書は、第1申告書に記載された不動産のうち、別表1の順号1から31までの各土地並びに別表2の順号1及び2の各建物の評価額が時価とかけ離れたものであるとして、原告及び丙が、別表1及び別表2の各「評価額（円）」欄の「第2申告」欄のとおり訂正したものである（別表1の順号2から26まで及び順号31の各土地並びに別表2の順号1及び2の各建物の評価額は、いずれも0円とされている。）。なお、第1申告書及び第2申告書のいずれにも、亡乙の相続財産として、別表2の順号4から7までの各建物の記載はなかった。

(5) 原告と丙の裁判上の和解（乙37）

原告と丙は、平成28年4月15日、別表2の順号4から7までの各建物がいずれも亡乙

の遺産であり、上記（２）のとおり、原告が同年１月２８日に丙から本件相続に係る丙の相続分の全部を譲り受けたことを前提に、上記各建物がいずれも原告の所有であることなどを確認する旨の裁判上の和解をした。

（６）原告の東税務署に対する承認の要請等

ア 原告は、平成２８年５月２３日付けで、東税務署長宛てに、「申告書承認の督促書」と題する内容証明郵便を送付し、第２申告書の承認の証明を求める旨通知した。これに対し、東税務署の職員は、同月２５日、原告に対し、文書での回答はできない旨説明した。（甲６、乙２０・２頁）

イ 原告は、平成２８年５月２６日、東税務署を訪れ、同署の職員に対し、第２申告書を承認するよう改めて求めたが、同職員は、相続税の申告内容について税務署長が「承認」したり「証明」したりすることはないことなどを説明した。（甲１２・３～４頁、乙１、２０・２頁）

ウ 原告は、平成２８年６月１６日付けで、東税務署長宛てに「回答の再督促書」と題する内容証明郵便を送付し、延滞税又は重加算税の支払を求められる可能性があることについて納得できない旨伝えるとともに、早急に第２申告書の是非について調査し、同月３０日までに文書で回答するよう求めた。（甲７、乙２０・３頁）

エ その後、原告は、東税務署の職員に対し、本件相続税の調査を早期に開始するよう、複数回、口頭又は文書により要求した。（乙１３、２０・３～９頁、３７・８頁）

（７）１度目の訴えの提起等（甲１２、乙２、４、１４、１５）

原告は、平成２８年７月２６日、国を被告として、本件相続税の税額は第２申告書により０円に確定した旨主張して、本件相続税の債務が存在しないことの確認を求める訴え（当庁平成●●年（○○）第●●号。以下「前々訴」という。）を提起した。

前々訴において、被告は、「現時点において、原告が本件相続に係る相続税として納付すべき税額は、本件第２申告書によって申告した０円と確定している」（乙４・９頁）などとして、前々訴は確認の利益を欠く旨の主張をした。

大阪地方裁判所は、平成２９年４月２１日、前々訴は訴えの利益又は確認の利益を欠き不適法であるとして、これを却下する旨の判決をした。原告は、これを不服として控訴したが、大阪高等裁判所は、同年１０月１９日、原告の控訴を棄却する旨の判決をし、その後、同判決は確定した。

（８）本件相続税に係る実地調査（乙６、２０・９頁、３７）

東税務署の職員は、平成３０年５月７日、原告及び丁税理士に対し、本件相続税に係る実地調査を行う旨を事前に通知した上で、同月２３日、原告宅を訪問し、丁税理士の立会いの下、上記調査を開始した（以下、同日以降の本件各処分に至る一連の税務調査を「本件調査」という。）。

（９）２度目の訴えの提起等（甲１２、乙３、５、８、９、１６、１７）

原告は、令和元年８月８日、国を被告として、①主位的に、本件相続税の税額は０円であると主張して、本件相続税に係る債務が存在しないことの確認を求める訴えを提起するとともに、②予備的に、本件相続税に係る延滞税の納付義務が存在しないことの確認を求める訴え（当庁令和●●年（○○）第●●号。以下「前訴」という。）を提起した。

前訴において、被告は、「現時点において、本件相続税に係る原告の相続税額は、原告が

法定申告期限内に申告書を提出したことにより0円で確定している」(乙5・8頁)などとして、前訴(主位的請求に係る訴え及び予備的請求に係る訴え)は確認の利益を欠くなどといった主張をした。

大阪地方裁判所は、令和2年1月29日、主位的請求に係る訴えと予備的請求に係る訴えはいずれも確認の利益を欠くとして、原告の各訴えをいずれも却下する旨の判決をした。原告は、これを不服として控訴するとともに、控訴審において予備的請求を拡張したが、大阪高等裁判所は、令和2年8月20日、原告の控訴を棄却し、拡張請求に係る訴えを却下する旨の判決をし、同判決は令和3年1月19日に確定した。

(10) 本件各処分(甲8)

東税務署長は、本件調査の結果に基づき、令和2年11月30日付けで、原告に対し、別紙「課税の経緯」の「更正処分等」欄のとおり、納付すべき税額を1437万8100円とする旨の本件更正処分及び納付すべき過少申告加算税の額を213万0500円とする旨の過少申告加算税の賦課決定処分をした。

(11) 審査請求(乙18)

原告は、令和3年2月26日、国税不服審判所長に対し、本件各処分を不服として、審査請求をした。

(12) 延滞税の納付の通知(甲9)

東税務署長は、令和3年7月21日、原告に対し、「延滞税のお知らせ」と題する書面を送付し、同月20日時点における本件相続税に係る延滞税63万3800円が未納となっている旨通知するとともに、同延滞税を同年8月4日までに納付するよう求めた。

(13) 本件相続税(本税)及び過少申告加算税の納付(甲11)

原告は、令和3年4月14日、本件更正処分に係る本税1437万8100円及び過少申告加算税213万0500円の合計1650万8600円を納付した。

(14) 本件訴訟の提起(顕著な事実)

原告は、令和3年9月14日、本件訴訟を提起した。

(15) 審査請求に対する裁決(乙37)

国税不服審判所長は、令和4年2月8日、上記(11)の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。

2 争点

(1) 手続上の争点

被告の訴訟行為に係る憲法77条2項及び民事訴訟規則80条1項違反の有無ないしその効果(争点1)

(2) 主位的請求に係る争点

ア 本件各処分における裁量権の範囲の逸脱又はその濫用の有無(争点2)

イ 本件各処分における信義則違反の有無(争点3)

(3) 予備的請求に係る争点

本件延滞税の納付義務の有無(争点4)

3 争点に関する当事者の主張

(1) 手続上の争点

被告の訴訟行為に係る憲法77条2項及び民事訴訟規則80条1項違反の有無ないしその

効果（争点1）について

（原告の主張）

ア 憲法77条2項は、検察官は、最高裁判所が定める規則に従わなければならないと規定している。被告指定代理人A（以下「A代理人」という。）は、検察官である。

ところが、A代理人は、民事訴訟規則80条1項に違反し、やむを得ない事由がないにもかかわらず同項所定の事項を記載した答弁書を提出せず、また、答弁書の提出後速やかにこれらを記載した準備書面を提出しなかった。

このように、A代理人の訴訟追行は憲法77条2項に違反するから、A代理人の訴訟行為は全て無効である。

イ これに対し、被告は、後記（被告の主張）のとおり主張する。

しかし、A代理人の拠って立つ位置は、明治憲法下の法律の留保の姿勢を今なお堅持しているものというほかない。A代理人には、日本国憲法を正面からみる姿勢が完全に欠如している。

また、被告は、原告の主張について、民事訴訟規則80条1項違反があり更に憲法77条2項違反がある旨主張するものと解されるとしているが、これは真逆である。このような被告の戦法は、争点の前提を計画的かつ意図的に誤導することで、争点を大本から枝葉の方向にすり替えようとする悪質なものである。

さらに、被告は、「速やかに」準備書面を提出しなかったことをもって何らかの訴訟上の効果が発生したり否定されたりするわけではない旨主張するが、このような被告の主張は、正に居直り以外の何物でもない。憲法上の「検察官」たる者は、他の誰よりも模範を示し、民間人よりも率先して民事訴訟規則を遵守すべきであって、そのことが公益の代表者としての立場に立つ者の本来的な義務である。

（被告の主張）

ア 民事訴訟規則80条1項違反の有無

被告は、複数の指定代理人が存在するなどの事情から、準備書面の作成作業には一定程度の時間を要する。このような実情を踏まえれば、被告は、答弁書の提出後、速やかに被告第1準備書面を提出したといえるから、民事訴訟規則80条1項の違反はない。

イ 民事訴訟規則80条1項違反の効果

民事訴訟規則80条1項は訓示規定と解されることから、仮に、被告が答弁書を提出した後、「速やかに」準備書面を提出しなかったとしても、被告の訴訟行為が違法になるなどの効果が生じるものではない。

ウ 憲法77条2項違反の有無、違反の効果

憲法77条2項は、刑事事件に関わる「検察官」について定める規定であり、刑事事件に関わる「検察官」ではない被告指定代理人に直接適用される規定ではない。

（2）主位的請求に係る争点

ア 本件各処分における裁量権の範囲の逸脱又はその濫用の有無（争点2）について

（被告の主張）

（ア）更正処分等をするか否かの裁量権について

税務署長は、個別具体的な事案に応じて必要な範囲で、相続税の実地調査を実施し、その調査結果に照らし、納税申告書に記載された課税標準等又は税額等が異なるときは、

当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正しなければならず（国税通則法24条）、また、国税通則法65条により課されるべき過少申告加算税の額が算出される場合には、その賦課決定処分をしなければならず、上記の各場合において、税務署長に更正処分等をするか否かについての裁量権は認められていない。したがって、東税務署長が本件各処分をしたことにつき、裁量権の範囲の逸脱又はその濫用はないというべきである。

(イ) 本件調査につき、東税務署長に裁量権の範囲の逸脱又はその濫用はないこと

a 東税務署長は、大阪国税局の実施要領（乙19）に従って、本件相続税の調査（本件調査）を行うことを決定したが、前々訴が係属しており判決結果と食い違う処分になることも想定されたことから、その終結を待ち、平成30年1月22日、調査担当者に事案を交付したのであり、このような本件調査に至るまでの事務は、定められた手続に従って、適切に行われたものといえる。

したがって、本件調査の開始までに法定申告期限から約2年1か月が経過したことをもって、裁量権の範囲の逸脱又はその濫用があったということはできない。

b また、本件において、東税務署の担当者は、30筆を超える土地について、それぞれ財産評価基本通達による評価額を算出するとともに、上記の手順に従い、鑑定評価額の妥当性を検討する等、必要な調査を行っていたのであるから、これらの調査は、東税務署長の裁量権の範囲内のものというべきである。他方で、東税務署長が本件調査を意図的に長引かせたなどの事実は認められず、他方で、本件調査を進展させられなかったなどの事情も存在した。

したがって、本件調査が約2年6か月に及んだことをもって、裁量権の範囲の逸脱又はその濫用があったということはできない。

c 本件において、東税務署長は、第2申告書に記載された課税標準等又は税額等について調査の必要があると認めたことから、本件調査を行い、その結果、当該課税標準等又は税額に誤りがあることが判明したため、本件各処分を行った。相続税の実地調査が行われる割合の高低や、調査の結果更正処分がされた件数の多寡をもつて、本件各処分が裁量権の逸脱又はその濫用といった瑕疵を帯びるものではない。

(原告の主張)

(ア) 更正処分等をするか否かの裁量権について

被告は、抽象的に国税通則法の条文を挙げて主張しているが、そのような主張に特別の意味はない。

(イ) 本件調査につき、東税務署長に裁量権の範囲の逸脱又はその濫用があること

a 東税務署長は、法定申告期限である平成28年4月18日から4年7か月もの長期にわたり、また、本件調査を開始した平成30年5月から2年6か月もの間、しかも、原告の強い要請を受けて丁税理士が東税務署に調査結果報告の遅延の理由を問いただしたにもかかわらず、沈黙を続けた。

他方、東税務署長は、前々訴及び前訴を通じて、「原告が、当時（平成29年1月18日及び令和元年11月15日）、本件相続に係る相続税として納付すべき税額は、第1申告書の後に作成された第2申告書によって申告した0円と確定している」旨主張していた。

しかし、東税務署長は、令和2年11月30日付けで原告に対して本件各処分を

した。

このような本件各処分に至る経緯に照らせば、本件各処分は、東税務署長の裁量権の範囲の逸脱又はその濫用に当たるものとして、違法である。

- b 被告は、相続税の実地調査の率、実地調査すべき案件とそうでない案件との区分の基準、調査の上で更正処分をした事案としなかった事案との数値・実例を明らかにすべきである。これが明らかにされない限り、本件が他の同様の案件と比較して特別なものではないことの立証がされたとみるべきではない。

イ 本件各処分における信義則違反の有無（争点3）について

（被告の主張）

（ア）判断枠組み

租税法規に適合する課税処分について、信義則の法理の適用による違法を考え得るのは、納税者間の平等公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合でなければならず、上記特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示し、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ上記表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものかどうか、納税者が税務官庁の上記表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうか、という点の考慮が不可欠である（最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁参照）。

（イ）信義則違反の評価障害事実

a 表示について

前々訴及び前訴における被告の主張は、第2申告書の提出により具体的に確定した納付すべき税額が、当該各主張の陳述時点において、東税務署長によってまだ是正されていないことを意味するにすぎず、本件相続税に係る原告の相続税額が、最終的に0円で確定したことを意味するものではないことはもちろんのこと、東税務署長が、本件相続税について今後更正処分を行わない旨を公的見解として表示したわけではない。現に、東税務署の担当者は、原告に対し、第2申告書の内容を「承認」したり「証明」したりすることはないことを説明していたこと等からすれば、原告としても、第2申告書に係る申告が是正される可能性があることを認識していたことは明らかである。

b 表示への信頼及び納税者の帰責事由について

仮に、原告が、第2申告書に係る申告が是正されないと信じていたとすれば、表示を信頼したことにつき、納税者の責めに帰すべき事由がないなどともいえない。

c 不利益について

さらに、本件各処分により納付することとなった相続税、過少申告加算税及び延滞税の負担は、原告が本来納付しなければならない税額なのであるから、本件各処分によって原告に生じた不利益ではない。

（ウ）小括

したがって、上記最高裁判決にいう「特別の事情」は認められないから、本件各処分

について、信義則の法理が適用される余地はない。

(原告の主張)

(ア) 判断枠組み

税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に上記表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになり、また、納税者が税務官庁の上記表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がない場合には、当該課税処分は信義則に反し、違法である（前掲最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決参照）。

(イ) 信義則違反の評価根拠事実

a 表示について

被告は、前々訴及び前訴において、当時（平成29年1月18日及び令和元年1月15日）、原告が、本件相続に係る相続税として納付すべき税額は、第2申告書によって申告した0円と確定している旨の公的見解を表示したにもかかわらず、これに反し、本件各処分をした。

被告の対応は、前々訴及び前訴においては0円と確定したとの主張を維持しながら、他方で、東税務署長をして5年間はいつでも更正できると盲信させた上で本件各処分をしたというものである。このような被告の対応は、憲法84条の租税法律主義に反した「税実務一辺倒主義による暴挙」というべきである。

b 表示への信頼及び納税者の帰責事由について

原告は、第2申告書の提出後、前々訴及び前訴を提起するなどして第1申告書の内容を争ってきたのであるから、原告の責めに帰すべき事由はない。

c 不利益について

原告は、東税務署長の表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ上記表示に反する課税処分が行われ、そのために経済的不利益を受けることになった。

(ウ) 小括

したがって、本件各処分は、信義則に反し、違法である。

(3) 予備的請求に係る争点

本件延滞税の納付義務の有無（争点4）について

(被告の主張)

本件更正処分により納付すべき税額が確定しており、国税通則法60条1項2号により、原告に本件延滞税の納付義務があることは明らかである。

(原告の主張)

延滞税は、国税の期限内における適正な実現を担保するとともに、期限内に適正に国税を納付した者との均衡を図るために設けられた附帯税であり、履行遅滞に対する損害賠償の性質を有する。そして、延滞税の納付義務は、国税に関する法律に定める課税要件事実が生じた時、すなわち、原則として国税の法定納期限を経過しても、なお納付されない事実があるときに成立する（国税通則法60条参照）。

上記の国税通則法60条の趣旨に照らして、原告は本件延滞税の納付義務を負わない。本件については、上記の原則に対する例外に当たるものである。

第3 当裁判所の判断

1 被告の訴訟行為に係る憲法77条2項及び民事訴訟規則80条1項違反の有無ないしその効果(争点1)について

原告は、被告指定代理人であるA代理人が民事訴訟規則80条1項に違反しているとした上、A代理人は「検察官」であるから最高裁判所の規則に従わないことは憲法77条2項に違反するとして、被告の訴訟行為は無効である旨主張する。

しかし、民事訴訟規則80条1項は、その規定の内容等に照らし、最高裁判所事務総局民事局監修「条解民事訴訟規則」(平成9年2月民事裁判資料第213号)176頁に記載されているとおり、訓示的規定であると解されるのであって、A代理人を含む被告指定代理人が、仮に答弁書の提出後「速やかに」準備書面を提出しなかったものとして同項に違反したとみる余地があるとしても、そのために被告の訴訟行為の一部ないし全部が無効となると解することはできない。また、憲法77条2項は、検察官は最高裁判所の定める規則に従わなければならない旨規定するが、規則に従わなければならないのは弁護人や証人などその他の者も同様であって、同項の規定は当然のことを注意的に規定したものにすぎないというべきであり(樋口陽一ほか「注釈日本国憲法下巻」1158頁等参照)、「検察官」による規則違反があった場合に、その訴訟行為の一部ないし全部を一律に無効とする趣旨の規定とは解されない。原告の上記主張は、独自の見解に立脚するものであって、採用することができない。

2 認定事実(本件調査の経緯等)

本件調査の経緯等について、前記前提事実並びに掲記の各証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

(1) 本件調査の開始時期の内部検討(乙19、20・9頁)

大阪国税局長が平成28年7月1日付けで発出した「平成28事務年度における資産課税事務実施要領について(指示)」によれば、平成27年中に相続が開始した者に係る相続税については、基本的に、平成29年1月から同年3月までの間に内部で審理を行い、その優先度を決定した上で、同年6月から同年7月までの間に調査事案として選定し、順次調査に着手するものとされていた。

東税務署長は、平成29年当時、上記の手続に従って本件相続税(平成27年6月●日相続開始)の調査を行うことを決定したが、前々訴が係属しており、判決前に調査及び処分を行えば、判決結果と食い違う処分となるおそれがあったことから、その終結を待ち、前々訴の判決確定後の平成30年1月22日、調査担当者に事案を交付した。

(2) 本件調査の開始(甲12、乙6、20)

東税務署の職員は、平成30年5月7日、原告及び丁税理士に対し、原告宅を訪問して本件相続税に係る実地調査を行う旨事前に連絡した(国税通則法74条の9参照)。

原告及び丁税理士は、同月23日、東税務署の職員が本件調査のために原告宅を訪問した際、その職員に対し、これまで原告が早期の調査実施を何度も求めたにも関わらず、第2申告書の提出(平成28年4月12日)から調査が開始されるまで2年余りを要したことについて、納得できる説明がない限り調査に協力することはできない旨伝え、同職員からの質問事項にも回答しなかった。

(3) 鑑定資料の提出等

ア 東税務署の職員は、平成30年7月2日、丁税理士と打合せを行い、丁税理士に対し、

質問事項に回答するよう求めたが、丁税理士は、調査の開始まで2年余りを要したことについて納得できる説明がない限り調査に協力したくない旨述べた。東税務署の職員は、質問事項に回答するよう旨改めて伝えた上で、仮に原告から質問事項に対する回答がなければ、可能な範囲で調査を実施し、場合によっては更正処分をすることとなる旨説明した。

丁税理士は、同日、平成29年8月24日付け「亡乙の相続税申告書において、大半の土地評価について、路線価評価を採用しなかった理由書」と題する書面を提出した。東税務署の職員は、原告が本件相続によって取得した不動産については路線価を基に価額を評価すべきであると考えているが、評価方法等について原告から主張があれば内容を検討する旨説明し、路線価によらない評価方法が認められるためには、鑑定書等の根拠を提出してもらう必要がある旨伝えた。(以上につき、甲12・5～6頁、乙6・3～4頁、20・10～11頁、21、22)

イ 原告は、平成30年8月下旬頃、税理士であり不動産鑑定士でもある戊(以下「戊鑑定士」という。)に、別表1の順号1から31までの各土地の評価について鑑定を依頼した。丁税理士は、平成31年1月16日、東税務署の職員に対し、戊鑑定士による鑑定作業が難航しており、鑑定結果が出るまでに更に時間を要する見込みである旨伝えるとともに、鑑定作業が難航しているのは、戊鑑定士の説明によれば、時価を反映した売買の実例がほとんどないため、鑑定作業が極めて困難であるためである旨説明した。(甲12・6頁、乙6・8、10頁、20・13～15頁、37)

ウ 丁税理士は、平成31年4月23日、東税務署に対し、戊鑑定士作成の同日付け「鑑定要旨」と題する不動産鑑定資料を提出した。(乙6・11頁、20・16頁)

エ 戊鑑定士は、令和元年(平成31年)5月8日、東税務署に原告の本件相続税に係る税務代理権限証書を持参した上で、提出済みの「鑑定要旨」について再考しており、近日中に鑑定書を再提出する旨述べ、同月17日、同月16日付け「鑑定要旨(再考)」と題する不動産鑑定資料(以下、「鑑定要旨」と併せて「本件鑑定資料」という。)を提出した。(乙6・11頁)

(4) 本件調査の進捗状況に関する説明(乙6、37)

東税務署の職員は、令和元年7月から令和2年4月までの間、概ね一、二か月に1回程度の頻度で丁税理士に連絡し、本件調査の進捗状況について説明したり、不動産の評価額の確定に時間を要していることを伝えたりした上で、その旨を丁税理士から原告に説明するよう求めた。

(5) 調査結果遅延理由説明書の要求(甲10、乙6・14～15頁)

原告は、丁税理士を通じて、令和2年3月14日付けで、東税務署に対し、「調査結果報告遅延理由説明書の送付のお願い」と題する書面を送付し、本件調査が遅延した理由を同月25日までに書面で説明するよう求めた。これに対し、東税務署の職員は、同月19日、丁税理士に対し、遅延理由を書面で交付することはできない旨伝えた。

(6) 調査結果の内容説明(乙6、20)

東税務署の職員は、令和2年10月8日、丁税理士に対し、調査結果の内容説明を行いたい旨伝え、面談の日程調整を提案したが、丁税理士は、本件調査の着手まで時間がかかったことと、本件調査の終了まで時間がかかったことの説明が必要であり、書面により遅延理由を説明すべきであるとして、日程調整に応じなかった。

東税務署の職員は、同月12日、丁税理士に電話で連絡した上で、再度、調査結果の内容説明を行いたい旨伝えたが、丁税理士が調査の遅延理由の説明を求め、面談を拒んだため、電話で調査結果を説明した上で、日程調整を依頼する旨の文書を郵送又は訪問して投函する旨伝えた。

東税務署の職員は、同月14日、丁税理士と面談し、同人に対し、本件調査の調査結果を説明した。

3 本件各処分における裁量権の範囲の逸脱又はその濫用の有無（争点2）について

(1) 原告の主張の趣旨について

原告は、要旨、東税務署長は、法定申告期限から約4年7か月もの間、また、本件調査の開始から約2年6か月もの間、調査の遅延の理由について沈黙を続け、他方で、前々訴や前訴においては、本件相続税が0円で確定していると主張してきたものであり、このような本件各処分に至る経緯に照らせば、本件各処分は東税務署長の裁量権の範囲を逸脱し又はこれを濫用してされたものであって違法である旨を主張するところ、東税務署長のいかなる権限の行使につき裁量権の範囲の逸脱又はその濫用があったとする趣旨なのかその主張からは必ずしも判然としないが、上記主張内容に照らして善解すれば、①本件各処分をしたこと（賦課権の行使）についての裁量権の逸脱又はその濫用の主張と、②本件各処分に先立つ本件調査についての裁量権の範囲の逸脱又はその濫用の主張（特に、法定申告期限から約2年1か月が経過した時点で本件調査を開始したこと、本件調査の開始から本件各処分まで約2年6か月を要したこと）をいうものと解されるので、以下、これらの点について順に検討する。

(2) 本件各処分をしたことについての裁量権の範囲の逸脱又はその濫用の主張（上記①）について

ア 本件各処分は、国税通則法24条に基づく本件更正処分と、同法65条1項に基づく過少申告加算税の賦課決定処分であるところ、同法24条は、税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又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とき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する旨規定し、同法65条1項は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定する（同法65条1項）。

上記のとおり、国税通則法24条及び65条1項には、「することができる」などといった税務署長の裁量権の根拠となるような文言は見当たらない。また、一般に、課税要件が充足されている限り、行政庁（税務署長）には租税の減免の自由はなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないと解されている（合法性の原則）。そうすると、上記各規定の文言やその内容等に照らし、税務署長には、更正処分や過少申告加算税の賦課決定処分を行うか否かについての裁量権は付与されていないと解するのが相当である。

したがって、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行うか否かについて、税務署長に裁量権は与えられていないものと解されるから、本件各処分をしたこと（賦課権の行使）についての裁量権の範囲の逸脱又はその濫用の主張（上記①）は、原告が指摘する

事情（上記（１）参照）の有無やその評価如何にかかわらず、その前提を欠くものであって採用することができない。

イ この点につき、原告は、上記①の主張を基礎付ける事情として、東税務署長は、原告が被告を相手にして２度にわたり提訴し、これらの訴訟において、本件相続税が０円で確定している旨の被告の主張がされてきたことを知っていたにもかかわらず、本件各処分に至ったことを追加で指摘するが、上記アのとおり、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行うか否かについて、税務署長に裁量権は与えられていないのであるから、前々訴又は前訴における被告の上記主張の趣旨について検討するまでもなく、原告の主張は前提を誤るものであって採用することができない。

（３）本件各処分に先立つ本件調査についての裁量権の範囲の逸脱又はその濫用の主張（上記②）について

ア 税務調査の開始時期等に係る裁量権等について

国税通則法２４条にいう「調査」（税務調査）とは、課税標準等又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味し、税務署長の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含む極めて包括的な概念であるところ、このような同条の「調査」を開始すべき時期やその期間等については、国税通則法上何ら規定されていない。そうすると、税務調査の開始時期や調査期間等については、税務署長に広範な裁量権が認められているというべきであり、税務調査の開始までの期間や調査期間の長期化等により当該税務調査が違法となるのは、これらの点について、税務署長に裁量権の範囲の逸脱又はその濫用がある場合に限られるというべきである。

そして、税務調査は、課税標準等及び税額等を確定するための資料を収集するための手続であって、それ自体が客観的な課税要件ではないから、税務調査が違法であるからといって、直ちに課税処分が違法になるものではなく、税務調査の手続が公序良俗に反する方法で行われるなど、その違法の程度が重大な場合に限り、課税処分の違法事由となり得るものと解するのが相当である。

イ 法定申告期限から約２年１か月が経過した時点で本件調査を開始したことについて

本件においては、第２申告書に記載された各不動産の評価額が路線価を前提としておらず、その多くは評価額が０円とされており（前提事実（４））、本件調査の開始時点においては、その評価額の算定根拠となる鑑定書等の資料も提出されていなかったこと（認定事実（３））に加え、第２申告書に記載のない相続財産（別表２の順号４から７までの各建物）も存在した（前提事実（４））ことなどからすれば、本件については、東税務署長において、本件相続税につき税務調査を行う必要性があったと認められる。

そして、本件調査が実地調査として開始されたのは、平成２８年４月１８日の法定申告期限（又は同月１２日の第２申告書の提出）から約２年１か月が経過した平成３０年５月２３日であるところ（前提事実（８）及び認定事実（２））、その間には、第２申告書の提出から約３か月後の平成２８年７月２６日に前々訴が提起され、その判決が平成２９年１０月頃に確定している（前提事実（７））。そうすると、前々訴が裁判所に係属している間は、原告と被告が係争状態にあり、税務調査を行って課税処分を行っても判決結果と食い違ってしまうなどのおそれがあるため、東税務署長において、実地調査を開始する前に、

前々訴の審理の推移やその結果を確認する必要性があると考えすることは一概に不合理とはいえず、前々訴の判決の確定を待って本件調査を開始することが社会通念上著しく不合理であるとはいえない。そして、調査担当者に事案が交付されたのが前々訴の判決確定（平成29年10月頃）の約3か月後（平成30年1月22日）であり（認定事実（1））、実地調査が開始されたのはその約4か月後（同年5月23日）であるところ、実地調査を開始するには相応の準備が必要であると考えられることも考慮すると、本件調査（実地調査）の開始時期が法定申告期限ないし第2申告書の提出から約2年1か月後となったことが、社会通念上著しく不合理であるということはできず、この点につき、東税務署長に裁量権の範囲の逸脱又はその濫用があるとは認められない。

ウ 本件調査の開始から本件各処分まで約2年6か月を要したことについて

東税務署長は、本件調査の開始（平成30年5月23日）から本件各処分（令和2年11月30日）に至るまで、本件調査に約2年6か月を要しており、本件各処分がされたのが法定申告期限の約4年7か月後（更正処分の5年の期間制限が及ぶ約3か月前）であることも考慮すると、本件調査の期間が比較的長期に及んでいることは否定し難い。

しかし、本件調査の対象となる相続財産は、30筆を超える土地と7棟の建物という多数の不動産（本件各不動産）を含むものであり（前提事実（1）、（2）及び（5））、東税務署の調査担当者において、財産評価基本通達による評価を行うだけでも相当の時間と労力を要すると推認されるところ、本件においては、財産評価基本通達に基づかない評価額をもって第2申告が行われ（前提事実（4））、その後、本件鑑定資料が提出されているのであるから（認定事実（3））、調査担当者としては、その鑑定評価の手法の妥当性等を検討し、本件鑑定資料に記載された鑑定評価額の妥当性を個別に精査することを要するのであって（乙20、21）、本件各不動産について適正な時価を算定し、本件相続税の額を算出し、最終的に本件各処分を行うことは、相当の時間と労力を要するものであったと推認される。

しかも、本件においては、原告の依頼を受けた戊鑑定士が、本件各不動産については時価を反映した売買の実例がほとんどなく、鑑定作業は極めて困難である旨述べ、鑑定依頼から最終的な鑑定書の提出まで約8か月を要し、最終的な鑑定資料（本件鑑定資料）は本件調査の開始から約1年後の令和元年5月によりやく原告側から提出されたこと（認定事実（3）イ～エ）が認められ、さらに、本件鑑定資料の提出の約3か月後である令和元年8月8日に原告が前訴を提起し、その後、令和2年8月20日に大阪高裁が判決を言い渡すまで約1年間を要し、最終的に判決が確定したのが本件各処分（同年11月30日）の後である令和3年1月19日であったという事情もある。

以上の事情に加えて、東税務署の職員は、本件調査が継続している間、丁税理士に対し、不動産の評価額の確定に時間を要している旨を複数回にわたり説明し（認定事実（4））、本件調査の早期終了を希望する原告の立場や心情にも一定の配慮をしていると認められることなどの事情も踏まえると、原告が、東税務署の職員に対し、早期の調査を繰り返し求め（前提事実（6））、丁税理士を通じて調査が遅延した理由の説明を求めていたこと（認定事実（5）、（6））など、原告が指摘する事情を考慮しても、本件調査の開始から本件各処分まで約2年6か月を要したことが、社会通念上著しく不合理であるということはできず、この点につき、東税務署長に裁量権の範囲の逸脱又はその濫用があるとは認められ

ない。

エ 原告の主張について

(ア) 原告は、被告に対し、相続税の実地調査の率、実地調査すべき案件とそうでない案件との区分の基準、調査の上で更正処分をした事案としなかった事案との数値・実例を明らかにすべきであり、これが明らかにされない限り、本件調査が他の同様の案件と比較して特別なものではないことの立証がされたとみるべきではない旨主張する。

しかし、被告は、原告の上記主張等を踏まえた裁判所の求釈明に応じて、平成27年から令和2年における、全国の国税局等が実施した相続税の実地件数や実地調査がされた更正処分がされた件数等を明らかにしているところ（被告第3準備書面、乙23～35）、原告は、全国の件数等では有益な情報にはなり得ないなどと主張するにとどまり、上記の件数等を踏まえた具体的な主張は特にしていないし、被告が明らかにした上記の件数等を踏まえても、本件調査の開始時期等が社会通念上著しく不合理であることが裏付けられるものではない。また、原告は、被告に対し、全国の統計ではなく、東税務署管内において法定申告期限から4年を超えて更正処分がされた件数等を明らかにするよう求め、そのような事案は本件だけではないかとも主張するが、仮に法定申告期限から4年を超えて更正処分がされることが（特に東税務署管内において）極めてまれなことであったとしても、これまでに認定説示したところによれば、そのことから直ちに本件調査につき裁量権の範囲の逸脱又はその濫用があったということにはならないというべきである。原告の上記主張は採用することができない。

(イ) 原告は、最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決・裁判所ウェブサイトを挙げた上で、原告が長期にわたっている理由を書面で示すよう求めたのに東税務署長から書面による回答がないことや、被告が原告の求釈明に応じないこと等を指摘し、本件各処分は租税法上の一般原則である平等原則に反し違憲違法である旨を追加して主張する。

しかし、本件各処分につき課税要件に欠けるところはなく、東税務署長において本件各処分を行うか否かの裁量権はないのであるから（前記（2）イ参照）、本件各処分を行わなければ、かえって平等原則に反することともなりかねない。原告が指摘する事情等を踏まえても、本件各処分が平等原則に違反するということとはできない。原告の上記主張は採用することができない。

オ 小括

以上によれば、①本件各処分（賦課権の行使）については、東税務署長に裁量権がないため、裁量権の範囲の逸脱又はその濫用を観念することができず、②本件各処分に先立つ本件調査（特に、法定申告期限から約2年1か月が経過した時点で本件調査を開始したこと、本件調査の開始から本件各処分まで約2年6か月を要したこと）についても、本件の事情に照らせば、裁量権の範囲の逸脱又はその濫用があるとは認められず、ましてや、本件各処分の違法事由となり得るような重大な違法があるとは認められない。したがって、裁量権の範囲の逸脱又はその濫用をいう原告の主張は、いずれも採用することができない。

4 本件各処分における信義則違反の有無（争点3）について

(1) 課税処分と信義則との関係について

租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、当該課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行

政の原理、とりわけ租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、信義則の法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて信義則の法理の適用の是非を考えるべきである。そして、そのような特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、①税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに当該表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、②納税者が税務官庁の当該表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠であるといえるべきである（最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁参照）。

(2) 本件についての検討

原告は、被告が前々訴及び前訴において、原告が本件相続に係る相続税として納付すべき税額は第2申告書によって申告した0円と確定している旨主張したこと（前提事実（7）及び（9））が、信頼の対象となる公的見解の表示（上記①）に当たる旨主張する。

しかし、原告が指摘する前々訴及び前訴における被告の主張（乙4・9頁、乙5・8頁等）は、将来、東税務署長により更正処分等がされる可能性があることを前提としつつも、まだ更正処分等がされていない以上、その当時（被告の上記主張にいう「現時点」）において、本件相続税に係る税額は、第2申告による0円で確定している旨を主張するものにすぎず、将来にわたり東税務署長が更正処分等を行わないことを約束しこれを公的に表示したものであるとか、将来いかなる事情があろうと本件相続税が0円から変更されることがないことを公的に表示したものとはいえない。このことは、前々訴の被告第1準備書面（乙4）や前訴の被告第1準備書面（乙5）の全体を読めば明らかであり、例えば、「原告は、本件相続に係る相続税債務の存否については、実際に、東税務署長によって更正処分がされた後、その処分の取消しを求める中で、当該更正処分の違法を主張することによって争うべき」（乙4・10頁）といった主張からも、容易に理解し得ることである。

したがって、被告が、前々訴及び前訴において、原告に対し、将来にわたり更正処分等を行わないことを約束するなどの公的見解（上記①）を表示したとは認められない。

- (3) 以上のとおり、本件においては、東税務署長が、将来にわたり更正処分等を行わないことを約束するなどの公的見解を表示したとは認められないから、本件各処分について、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情があるとはいえず、信義則の法理の適用により本件各処分が違法となるものではないといえるべきである。原告の主張は採用することができない。

5 本件延滞税の納付義務の有無（争点4）について

原告は、延滞税について定める国税通則法60条の趣旨につき、延滞税は、履行遅滞に対する損害賠償の性質を有し、その納付義務は、原則として国税の法定納期限を経過してもなお納付されない事実があるときに成立すると説明されているところ、原告が何度も東税務署に対し内容証明郵便により第2申告書の是非について意向を確認したにもかかわらず、東税務

署長から一度も書面による回答がなかったことなど本件の事情の下では、本件は、延滞税の納付義務の成立に係る上記原則の例外に当たるものとして、本件相続税につき延滞税は発生しない旨主張する。

しかし、延滞税は、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで税額が確定する国税であって（国税通則法15条3項7号）、同法60条1項各号のいずれかに該当するときは、いわば自動的に、同法が定める計算方法により算出される額の延滞税が発生するのであり、原告が主張するような個別の事情によりその発生の有無が左右されるものではない。原告の上記主張は、独自の見解に立脚するものであって採用することができない。

なお付言するに、本件については、本件更正処分をもって納付すべき税額が確定したことにより、原告は、同法60条1項2号に基づき、本件相続税に係る延滞税の納付義務を負うものであるが、その延滞税の額の計算の基礎となる期間については、同条61条1項1号により、本件相続税の法定納期限の翌日から本件相続税を完納する日までの期間（同法60条2項）のうち、その法定申告期限から1年を経過する日の翌日から更正通知書が発せられた日までの期間（本件では約3年7か月間）が除外されるため、本件各処分が法定申告期限（法定納期限）の約4年7か月後になったことにより、延滞税の金額が不当に高額になっているものではない。

第4 結論

以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第7民事部

裁判長裁判官 徳地 淳

裁判官 太田 章子

裁判官 関 堯熙

課税の経緯

(単位:円)

		第1申告	第2申告	更正処分等	審査請求
提出年月日		平成28年2月29日	平成28年4月12日	令和2年11月30日	令和3年2月25日
原告	取得財産の価額	87,369,801	27,196,695	128,692,536	全部取消し
	債務及び葬式費用の金額	1,439,647	1,439,647	2,879,292	
	純資産価額	85,930,154	25,757,048	125,813,244	
	純資産価額に加算される 暦年課税分の贈与財産価額	2,200,000	2,200,000	2,200,000	
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	88,130,000	27,957,000	128,013,000	
	算出税額	13,104,124	0	14,378,153	
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)	13,104,100	0	14,378,100	
	過少申告加算税			2,130,500	
相続税の総額	取得財産価額の合計額	174,280,787	40,027,756	139,900,305	
	債務控除の合計額	2,879,292	2,879,292	2,879,292	
	純資産価額	171,401,495	37,148,464	137,021,013	
	純資産価額に加算される 暦年課税分の贈与財産価額	4,400,000	4,400,000	4,400,000	
	課税価格の合計額 (1,000円未満切捨て)	175,801,000	41,548,000	141,420,000	
	(法定相続人の数)	(2人)	(2人)	(2人)	
	遺産に係る基礎控除額	42,000,000	42,000,000	42,000,000	
	相続税の総額 (100円未満切捨て)	26,140,000	0	15,884,000	

別表 1、2 省略