

水戸地方裁判所 平成●●（〇〇）第●●号 相続税過少申告加算税の賦課決定処分等取消請求事件
国側当事者・国（土浦税務署長）
平成20年2月27日却下・棄却・控訴

判 示 事 項

- (1) 修正申告は、課税庁係官に強要されて行ったものであり、無効であるとの納税者の主張が、納税者は、課税庁係官による修正申告しようよう額のとおりではなく、借入金を債務控除して修正申告を行っているのであるし、当該貸付金の額については、課税庁係官より、同人が当初検討を依頼した額から納税者の申立てに係る額を控除した額について修正申告をしようようされ、納税者はそのとおりに修正申告をしたのであって、本件修正申告について納税者の意思に基づかないものであると認めることは困難であることなどから、当該修正申告は、課税庁係官に強要されたものであり、納税者の意思に基づかないものであると認めることはできないとして排斥された事例
- (2) 確定申告書に記載された各農地の評価額は、不当に高額であり、かかる評価額により申告を行ったことについて、錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に該当するとの納税者の主張が、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法所定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、税法所定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは許されないものであるところ、本件において、各農地の評価額の算定に不合理というべき点はないというべきであり、財産評価基本通達及び同通達を受けて国税局長が定めた倍率等に基づき算定された評価額を確定申告書に記載して申告を行ったことについて、客観的に明白かつ重大な錯誤があったとは認められないとして排斥された事例
- (3) 修正申告で相続財産とした家屋は、被相続人から建築資金の贈与を受けて納税者が建築したものであり、相続財産ではなく、また、納税者に対する貸付金も存在しないものであるから当該修正申告は錯誤により無効であるとの納税者の主張が、修正申告が納税者の意思に基づかないものであるとは認め難い上、修正申告で相続財産とした家屋及び貸付金は、贈与税についての申告もないなど、家屋の建築資金ないし家屋及び貸付金に係る金員が被相続人から贈与されているなどの事実はいずれも認め難く、これらに関する修正申告に錯誤があり、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法所定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとは認められないとして排斥された事例
- (4) 申告（修正申告）額を超えない部分の取消を求める訴えの利益の有無
- (5) 納税者は修正申告を行い、その後、国税通則法23条（更正の請求）所定の更正の請求ができる期限までに同請求の手続をしておらず、そして、本件においては、修正申告が無効であるとは認められず、また、確定申告及び修正申告について、錯誤があり、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法所定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとは認められないから、納税者の、更正処分のうち、納税者による修正申告額を超えない部分の取消しを求める訴えの利益はないというべきであり、修正申告に係る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訴えは不適法というべきであるとされた事例

- (6) 修正申告で債務控除した借入金がある旨の納税者の主張が、借入金の原資が不分明であること等に加え、納税者が借入金のある存在を主張し始めた時期や、借用証書の作成部数や原本の保管状況、貸付けの回数等に関する納税者の主張の変遷などにかんがみると、借入金のある存在は到底認めることができないとして排斥された事例

判 決 要 旨

- (1) 省略
- (2) 修正申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法所定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、税法所定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは許されないものである。
- (3) 省略
- (4) 申告納税制度の下において、納税義務者は、申告（修正申告）の無効を主張することができる例外的な場合を除き、国税通則法 23 条所定の更正の請求の手続によってのみその申告の誤りを是正することができるのであって、その手続を経ることなく、申告額（修正申告額）を超えない部分の取消しを求めることは許されないと解される。
- (5)・(6) 省略

判	決
原告	甲
訴訟代理人弁護士	坂本 博之
被告	国
代表者法務大臣	鳩山 邦夫
処分行政庁	土浦税務署長
指定代理人	立野 みすず
同	村手 康之
同	小林 勇
同	鈴木 慎吾
同	檜村 幸男
同	宮本 竜治
同	渡邊 智之
同	松原 政博
同	小林 陽子

主 文

- 1 本件各訴えのうちの、土浦税務署長が、平成 15 年 12 月 25 日付けでした被相続人乙の平成 12 年 12 月 6 日相続開始に係る相続税の更正処分の取消しを求める訴えのうち、課税価格 1 億 7 6 2 4 万 7 0 0 0 円、納付すべき税額 2 1 4 7 万 3 8 0 0 円を超えない部分の取消しを求める訴えを却下する。
- 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 原告（請求の趣旨）

- (1) 被相続人乙の平成12年12月6日相続開始に係る相続税に関して原告が平成15年7月25日付けでした修正申告について、土浦税務署長が同年12月25日付けでした過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (2) 土浦税務署長が平成15年12月25日付けでした上記相続税に係る更正処分のうち原告が平成13年10月4日付けでした当初申告に係る「課税価格」及び「納付すべき税額」を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

2 被告

主文同旨

第2 事案の概要等

- 1 本件は、乙（平成12年12月6日死亡。以下「被相続人」という。また、同日開始した被相続人の相続を「本件相続」という。）の相続人である原告が、本件相続に係る相続税につき原告がした修正申告に関して土浦税務署長が同年12月25日付けでした過少申告加算税の賦課決定処分について、同修正申告は、内容に誤りがあるにもかかわらず、同税務署の担当職員に強要されたことによりやむを得ずしたものであり、無効であるから、これを前提とする同処分は違法である旨主張し、また、同税務署長が同日付けでした上記相続税に係る更正処分のうち原告が平成13年10月4日付けでした申告に係る「課税価格」及び「納付すべき税額」を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分について、上記修正申告の無効、及び、被相続人の原告に対する債務を相続開始時に存在しないものとして債務控除をしなかったのは誤りであることから、同更正処分及びこれを前提とする過少申告加算税の賦課決定処分は違法であると主張し、各処分の取消しを求める事案である。
- 2 前提事実（争いのない事実以外は、各項掲記の証拠等により認める。）

(1) 当事者

原告は、平成12年12月6日に死亡した被相続人の子であり、相続人である。

(2) 本件申告

原告は、本件相続に係る相続税について、法定申告期限内である平成13年10月4日に、課税価格1億6839万8000円、納付すべき税額1919万9500円とする相続税の申告書（乙1。以下「本件申告書」という。）を土浦税務署長に提出した（以下「本件申告」という。）。

同申告書第11表（相続税がかかる財産の明細書）には、相続により取得した財産として、つくば市（地積2580㎡）、同（地積3289㎡）の二筆の土地（地目はいずれも田。価額合計9931万8950円。以下「本件各農地」という。）が記載されている。

(3) 本件修正申告

原告は、本件相続に係る相続税について、平成15年7月25日、課税価格1億7624万7000円、納付すべき税額2147万3800円とする相続税の修正申告

書（乙１１。以下「本件修正申告書」という。）を土浦税務署長に提出した（以下「本件修正申告」という。）。

修正された内容は、つくば市所在の家屋（①車庫・床面積６４．８０㎡、②物置・床面積６９．５６㎡、③居宅・２２５．６５㎡。価額合計２６０１万２８８７円。以下「本件家屋」という。）及び原告に対する貸付金債権（価額２１８３万５９７６円。以下「本件貸付金」という。）を相続により取得した財産とし（両価額を合計した４７８４万８８６３円が、本件相続に係る相続税についての調査（以下「本件調査」という。）に基づく申告漏れの相続財産に係る修正申告しよう額である。）、他方、原告に対して４０００万円の借入金（以下「本件借入金」という。）が存在するとして、これを被相続人の債務として計上したというものである。

（４） 土浦税務署長の処分

土浦税務署長は、平成１５年１２月２５日、本件修正申告により納付すべき税額に対する過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分１」という。）並びに本件相続に係る相続税の更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び同処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分２」という。）をした。なお、本件における申告（修正申告）及び課税処分等の経緯は、別表のとおりである。

（５） 不服申立て

ア 異議申立て（甲２）

原告は、平成１５年１２月２６日、上記（４）の各処分を不服として、土浦税務署長に対して異議申立てをしたところ、同署長は、平成１６年３月２６日、異議申立てをいずれも棄却する決定をした。

イ 審査請求（甲１）

さらに、原告は、平成１６年３月２９日、国税不服審判所長に対し、上記（４）の各処分についての審査請求をしたところ、同所長は、平成１７年３月１日、審査請求をいずれも棄却する裁決をした。

３ 争点

- （１） 本件賦課決定処分１の適法性
- （２） 本件更正処分のうち、本件修正申告に係る課税価格１億７６２４万７０００円及び納付すべき税額２１４７万３８００円を超えない部分の取消しを求める訴えの利益の有無（被告の本案前の主張）
- （３） 本件更正処分の適法性
- （４） 本件賦課決定処分２の適法性

４ 争点に関する当事者の主張

- （１） 争点（１）（本件賦課決定処分１の適法性）について
（原告の主張）

ア 後記イないしエ記載のとおり、①本件各農地について評価に問題がある、②本件家屋は、被相続人から建築資金の贈与を受けて原告が建築したものであり、相続財産ではない、③本件貸付金は存在しないものであるところ、原告は、本件申告を行った後、土浦税務署の職員から「原申告を修正しないと、過少申告をしているということで、申告漏れの部分を追徴する」と言われ、そのため、同職員の指示するよ

うな修正申告を行わないと大きな不利益を被ることになるかもしれないとおそれを抱き、同職員の指示するままに、本件修正申告書を提出した。しかも、本件修正申告を行った際、原告は、同職員の指示が間違っている旨指摘したが、同職員は、原告の指摘を受け入れずに、その主張を原告に一方的に押し付けたものである。

このように、本件修正申告は、原告が、土浦税務署の職員から強要され、その指示に従って行ったものであり、原告の意思で、その責任と判断のもとに行われたものではなく、実質的には原告が行った申告とはいえない。

また、本件修正申告を行った際、土浦税務署の職員は、原告に対し、誤りがあれば更正の請求書を提出すべき旨の説明を行わなかった。原告のように、高齢であり、税務申告についての知識をほとんど持たない者に対しては、税務署の職員は、諸手続について十分な説明を行うべきであり、これをせず、申告者をして更正の請求ができる期間を徒過せしめてしまった場合には、被告としては、期間徒過の主張をすることができないものと解すべきである。

したがって、本件修正申告は無効であり、本件修正申告を基礎として行われた本件賦課決定処分1は無効ないし違法である。

イ 本件各農地は、現在においても、地目のみならず、現況も田であり、車両が進入できる道路に面しているものでもない。また、茨城県の事業計画によると、緑地帯に所在しており、住宅が建築される場所とはされていない。都市計画決定がされたのが平成11年6月であったが、現在に至っても埋立などが行われるめどは全く立っておらず、都市計画決定の前後において、現況に何らの変化も生じていないにもかかわらず、評価額が二桁も跳ね上がる（本件各農地に係る平成10年度の固定資産評価証明書記載の評価額は、総額66万3197円である。）という不合理な事態となっている。このような状況に照らすと、本件各農地の評価額は、本件申告書に記載された1億円近い額にはなるはずがなく、A株式会社作成の査定書（甲24）によれば、総額169万1152円が相当である。

本件申告書に記載された価額は、税理士が、平成13年度の固定資産評価証明書記載の金額を基礎として算出して記載したものであるところ、原告としては、税理士を信頼して税務申告を依頼していたのであるから、申告書の記載内容に過誤があることに気が付かなかったこと、そして、固定資産評価証明書記載の金額が不当であることに思いが至るまでに時間を要したことはやむを得ないものである。しかも、本件申告後、原告は、様々な点について、土浦税務署の職員から資料の提出を求められたり質問されたりという状態が続いており、修正申告に精力を集中させられていたものである。

相続税の課税標準は、相続によって取得した財産の取得時における時価であるとされ、その時価評価の基準は、財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）によることが多いが、同通達においても、「通達の定めによって評価することが著しく不適当であるときは、国税庁の長官の指示を受けて評価をする。」（評価通達6）とされており、個別評価の必要と方途を定めている。そのため、仮に原処分段階では画一的な評価がやむを得ないとしても、取消訴訟においては、個別評価の要否が問われてしかるべきである。

さらに、更正の請求ができるのは法定申告期限から1年以内とされており、これは、民法が定めている各種の時効期間と比べて極めて短い期間である。

以上からすると、本件は、錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に該当するものというべきである。

ウ 本件家屋は、原告の財産であって、相続財産ではない。

本件家屋は、原告の名義で、建築請負契約が締結され、建築確認の申請もされている。また、建築業者の領収書は、原告あてに発行されており、当初から原告の名義の建物として固定資産税が賦課されている。確かに、建築資金は、被相続人所有の土地が買収されて支払を受けた金員が原資となっていたが、原告は、被相続人から建築資金の贈与を受けて本件家屋を建築し、取得したものである。

エ 本件貸付金は存在しない。

確かに、原告は、自ら経営していた中華料理店（Ｂ）や会社（Ｃ）の取引先に対し、被相続人の口座から下ろした金員をもって支払をしたことがある。しかし、原告は、Ｃや自己の金員を被相続人の口座に入金していたことがあり、取引先への支払に充てた金員は必ずしも被相続人の金員ではない。また、原告が被相続人の口座から下ろした金員を費消したことはあったが、これは原告が被相続人から借り入れたものではなく、贈与を受けたものである。

（被告の主張）

ア 原告は、本件修正申告により原告が新たに納付すべきこととなった税額の基礎となる課税価格について、過少に申告していたものであり、過少に申告していたことについて国税通則法（以下「通則法」という。）65条4項所定の正当な理由は存しない。

過少申告加算税の額は、同条1項により、本件修正申告に基づき原告が新たに納付すべきこととなった相続税額227万円（ただし、同法118条3項により、1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に100分の10の割合を乗じて算出した22万7000円となり、これと同額の本件賦課決定処分1は適法である。

イ 原告の主張に対する反論

（ア） 本件修正申告が無効であるとの点について

原告は、土浦税務署の職員から、修正申告しないと相続税の納税猶予が受けられなくなるなどと言われて、やむを得ず本件修正申告をした旨主張する。しかしながら、相続税の納税猶予は、租税特別措置法70条の6第1項により、期限内申告に限って適用されるものであり、修正申告書の提出とは何ら関係がないことからすると、本件調査を担当した土浦税務署の係官らが原告の主張するような説明をするとは考え難く、原告の主張は到底信じ難い。

本件調査においては、土浦税務署の係官は、平成14年8月20日から同15年7月25日までの間に、原告と7回も面接し、本件調査によって把握した事項を原告に提示し、その内容を説明しているものであり、また、修正申告のしょうようを同年5月30日に行った後、原告は同年7月25日に本件修正申告をしているのであって、原告には上記事項について検討するために十分な時間があり、し

かも、修正申告のしょうようは、原告の申立てを斟酌した上で行っているから、本件調査における手続上の瑕疵は何ら認められない。

ところで、納税申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、法定の方法によらないで納税申告書の記載内容の錯誤を主張することは許されない（最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁）。

また、納税申告（修正申告を含む。）の錯誤が客観的に明白である場合とは、同申告の内容となっている取得財産の評価額（結果的には税額にも影響することとなる。）に関するときに、その錯誤が客観的に明白と解される場合というのは、当該評価額が適正に算定された評価額と相違していることが客観的にみて容易に判断し得る場合を指すものと解されている。

原告は、指摘を受けた申告漏れ相続財産の額から、本件借入金の額を自らの判断で控除した上で本件修正申告書を提出している。さらに、土浦税務署の係官や丙税理士（以下「丙税理士」という。）は本件修正申告書の作成は行っておらず、原告は、本件修正申告の内容を十分に理解した上で、任意に署名押印し、本件修正申告書を提出したものであり、本件修正申告書の提出につき錯誤があり、自らの意思によるものではない旨の原告の主張は失当である。

本件修正申告のしょうように当たっては、土浦税務署の係官は、原告において、本件家屋及び被相続人からの貸付金の額を認めた上、同貸付金については、原告から被相続人に対する貸付金もあったと申し立てたため、かかる申立てを一部認めて本件貸付金の額を算定し、丙税理士の立会いのもと、本件家屋及び本件貸付金を申告漏れ財産として修正申告をしょうようしたものであり、原告は、本件家屋及び本件貸付金が申告漏れである事実並びに各算定額について十分理解した上で対応しているものと認められ、錯誤に陥っていたとはいえない。

以上のとおり、納税申告書の無効の主張が許される場合に該当するような客観的かつ重大な過誤・錯誤が存するとは到底認められないことから、本件修正申告が無効である旨の原告の主張には理由がない。

（イ） 本件各農地について

本件各農地の評価額は、原告が提出した本件申告書に記載されているものであり、しかも、その金額は、評価通達40（市街地農地の評価）及び同通達を受けて関東信越国税局長が定めた倍率等に基づき算定されているから、本件各農地の評価額は正当である。

特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ、評価通達に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは、たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法22条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的負担の公平を欠くことになり、原則として許されないものというべきである。そして、評価通達に定める方式を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税の目的に反し、かえって実質的な租税負担の公平を著しく

害することが明らかである等の特別な事情がある場合に限り、例外的に同法22条の「時価」を算定する他の合理的な方式によることが許されるものと解される（評価通達6）。

本件各農地について、評価通達によって評価することが著しく不相当である事情は何ら認められず、本件各農地の時価を評価する他の合理的な方法も認められないから、原告の主張は失当である。

以上のとおり、本件各農地は、評価通達に則して評価されており、本件申告書に記載された本件各農地の評価額が適正に算定された評価額と相違していることが客観的にみて容易に判断し得る場合には当たらず、その他に原告が主張する事情も、錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情には該当しないから、本件修正申告の無効を主張することは許されないというべきである。

（ウ） 本件家屋について

本件家屋は、被相続人が同人所有の土地の譲渡により得た収入を原資として取得されたものであり、そのことは、本件調査における金融機関調査により把握した事項を取りまとめた譲渡代金入金状況表（乙6）によっても明らかである。

また、本件家屋の建築資金又は本件家屋について、原告が被相続人との間で贈与契約を締結したという事実も認められないし、当該資金等に関して贈与税の申告も行っていないことなどに照らせば、被相続人から原告に対して当該資金等の贈与があったとみることはできない。

したがって、本件家屋は、被相続人における土地譲渡収入を原資として被相続人が取得した財産、すなわち、本件相続に係る相続財産であることは明らかであり、本件家屋を課税価格に含めて行われた本件修正申告を無効ということはできない。

なお、原告は、本件調査において、土浦税務署所部係官の丁国税調査官（以下「丁係官」という。）らに、平成7、8年ころから被相続人の財産を管理していた旨述べていることから、原告名義で行われた本件家屋の建築に係る手続や建築費用の支払等は、単にその財産管理の一環にすぎないのであって、これらの事実をもって本件家屋を原告の財産とみることはできない。

（エ） 本件貸付金について

被相続人に係る本件譲渡収入の用途については、本件調査における金融機関調査によって、本件家屋の建築資金のほか、原告の事業に関連する支払にも充てられているところ、かかる原告の事業に関連する支払については、被相続人が費消したものとは認められない上、個々の金銭の流れを基礎として被相続人と原告の間で贈与契約を締結していたという事実等も認められないし、贈与税の申告も一切ないことに照らせば、被相続人から原告に対して当該金銭の贈与があったとみることはできないから、被相続人から原告に対する貸付金とみざるを得ない。

したがって、本件貸付金は、被相続人に係る本件譲渡収入を原資として、被相続人から原告に対して貸し付けられたもの、すなわち、本件相続に係る相続財産

とみるのが相当であり、よって、本件貸付金を課税価格に含めて行われた本件修正申告を無効ということはできない。

- (2) 争点(2) (本件更正処分のうち、本件修正申告に係る課税価格1億7624万7000円及び納付すべき税額2147万3800円を超えない部分の取消しを求める訴えの利益の有無 (被告の本案前の主張)) について

(被告の主張)

原告は、本件修正申告を行い、本件相続に係る課税価格及び納付すべき税額のうち、本件修正申告に係る額を超えない部分については自ら確定させている。

納税者が自ら行った申告(修正申告を含む。)の誤り(過大)を是正するためには、通則法23条の更正の請求によらなければならないところ、原告は、本件修正申告において、課税価格1億7624万7000円、納付すべき税額2147万3800円と修正申告し、その後、更正の請求ができる期限までに更正の請求をしていないことから、本件修正申告に係る納付すべき税額2147万8000円を超えない部分に係る納税義務については既に確定していることが明らかである。

ところで、原告が自らの修正申告により確定させた部分については、訴訟で取消しを求める訴えの利益はないから、不適法なものというべきである。したがって、原告が取消しを求める本件更正処分のうち、本件修正申告に係る課税価格1億7624万7000円及び納付すべき税額2147万3800円を超えない部分の取消しを求める訴えは、不適法であり、却下されるべきである。

(原告の主張)

前記(1) (原告の主張) ア記載のとおり、本件修正申告は無効なものである。

また、同イ記載のとおり、本件申告書に記載された本件各農地の価額については錯誤があるものであり、しかも、錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に該当するものというべきである。

- (3) 争点(3) (本件更正処分の適法性) について

(被告の主張)

ア 本件更正処分の根拠

被告が本訴において主張する本件相続に係る相続税の課税価格及び納付すべき相続税額は、次のとおりである。

(ア) 相続税の課税価格 2億1624万7000円

原告が本件相続により取得した財産の総額から、控除すべき債務等の金額を控除した金額(ただし、通則法118条1項及び相続税法基本通達(昭和34年1月28日付け直資10による国税庁長官通達。以下「基本通達」という。)16-2の取扱いにより各人ごとの課税価格の1000円未満の端数を切り捨てた後のもの)

a 原告が本件相続により取得した財産の総額 2億1754万8861円

(a) 土地の価額 1億6506万6656円

本件申告書に記載された金額と同額

(b) 家屋の価額 3064万6229円

- 本件申告書に記載された金額 4 6 3 万 3 3 4 2 円に、本件家屋の評価額 2 6 0 1 万 2 8 8 7 円を加算した金額
- (c) その他の財産の価額 2 1 8 3 万 5 9 7 6 円
被相続人が本件相続の開始時点において原告に対して有する貸付金債権
- b 控除すべき債務等の金額 1 3 0 万 1 5 0 0 円
相続税法 1 3 条及び 1 4 条（いずれも平成 1 5 年法律第 8 号による改正前のもの。以下同じ。）により、原告が本件相続により取得した財産の価額の合計額から控除すべき債務等の合計額であるところ、その内訳は葬式費用 1 3 0 万 1 5 0 0 円だけであり、本件申告書に記載された金額と同額である。
- (イ) 相続税の総額 3 3 4 7 万 3 8 0 0 円
相続税法 1 5 条ないし 1 7 条（いずれも平成 1 5 年法律第 8 号による改正前のもの。以下同じ。）により、次のとおり算出したもの
- a 相続税の課税価格 2 億 1 6 2 4 万 7 0 0 0 円
前記(ア)記載の金額
- b 遺産に係る基礎控除 7 0 0 0 万円
相続税の課税価格の合計額から控除すべき基礎控除額であり、相続税法 1 5 条 1 項により、5 0 0 0 万円と、1 0 0 0 万円に被相続人の法定相続人（原告及び戊）の数である 2 を乗じた 2 0 0 0 万円との合計額
- c 課税遺産総額 1 億 4 6 2 4 万 7 0 0 0 円
上記 a - 上記 b
- d 法定相続分に応じた各取得金額
(a) 原告（法定相続分 2 分の 1） 7 3 1 2 万 3 0 0 0 円
(b) 戊（法定相続分 2 分の 1） 7 3 1 2 万 3 0 0 0 円
上記 c の金額に、原告及び戊の法定相続分をそれぞれ乗じた金額（ただし、基本通達 1 6 - 3 の取扱いにより各人ごとに 1 0 0 0 円未満の端数を切り捨てた後のもの）
- e 相続税の総額の基礎となる税額
(a) 原告（法定相続分 2 分の 1） 1 6 7 3 万 6 9 0 0 円
(b) 戊（法定相続分 2 分の 1） 1 6 7 3 万 6 9 0 0 円
上記 d の (a) 及び (b) の各金額に、相続税法 1 6 条所定の税率を適用してそれぞれ算出した金額（ただし、基本通達 1 6 - 3 の取扱いにより各人ごとに 1 0 0 0 円未満の端数を切り捨てた後のもの）
- f 相続税の総額 3 3 4 7 万 3 8 0 0 円
上記 e (a) + 上記 e (b)
- (ウ) 租税特別措置法 7 0 条の 6（農地等についての相続税の納税猶予等）による相続税の特例課税価格の合計額 1 億 1 2 6 8 万 7 0 0 0 円
下記 a の金額（相続財産のうち、納税猶予の適用を受ける農地等（以下「特例農地等」という。）について農業投資価格により計算した価格）から、下記 b の金額（控除すべき債務等の金額）を控除した後の金額（ただし、基本通達 1 6 - 2 の取扱いにより各人ごとに 1 0 0 0 円未満の端数を切り捨てた後のもの）の合

計額

- a 特例農地等の農業投資価格による価額 1億1398万8671円
下記(d)－下記(c)
(a) 特例農地等の通常価額 1億1377万7000円
本件申告書に記載された金額と同額
(b) 特例農地等の農業投資価格による価額 1021万6810円
本件申告書に記載された金額と同額
(c) 農業投資価格超過額 1億0356万0190円
上記(a)－上記(b)であり、本件申告書に記載された金額と同額
(d) 通常価額により計算した取得財産の価額 2億1754万8861円
上記(ア) a 記載の金額 (原告が本件相続により取得した財産の総額)
- b 控除すべき債務等の金額 130万1500円
上記(ア) b 記載の金額 (葬式費用)
- (エ) 原告及び戊の租税特別措置法70条の6の適用を受けた場合の納付すべき相続税額 3347万3800円
同法70条の6第2項により、次のとおり算出したもの
- a 原告及び戊の特例課税価格の合計額 1億1268万7000円
上記(ウ)記載の金額
- b 遺産に係る基礎控除 7000万円
上記(イ) b 記載の金額
- c 特例課税遺産総額 4268万7000円
上記 a－上記 b
- d 法定相続分に応じた各取得金額
(a) 原告 (法定相続分2分の1) 2134万3000円
(b) 戊 (法定相続分2分の1) 2134万3000円
相続税法16条により、原告及び戊が上記 c の金額を法定相続分に応じて取得したものとした場合の金額であり、上記 c の金額に、原告及び戊の法定相続分をそれぞれ乗じた金額 (ただし、基本通達16-3の取扱いにより各人ごとに1000円未満の端数を切り捨てた後のもの)
- e 特例相続税の総額の基礎となる税額
(a) 原告 (法定相続分2分の1) 306万8600円
(b) 戊 (法定相続分2分の1) 306万8600円
上記 d の (a) 及び (b) の各金額に、相続税法16条所定の税率を適用してそれぞれ算出した金額 (ただし、基本通達16-3の取扱いにより各人ごとに1000円未満の端数を切り捨てた後のもの)
- f 特例相続税の総額 613万7200円
上記 e (a) + 上記 e (b)
- g 原告の算出相続税額 3347万3800円
下記(a) + 下記(b)
(a) 特例課税価格により計算した原告の算出相続税額 613万7200円

上記 f の金額に、原告の相続税の総額のあん分割合である 1 を乗じた金額
(b) 相続税の総額の差額のあん分額 2 7 3 3 万 6 6 0 0 円

「取得した農地等の農業投資価格超過額」1 億 0 3 5 6 万 0 1 9 0 円を「農業投資価格超過額の総額」1 億 0 3 5 6 万 0 1 9 0 円で除した割合を、「相続税の総額の差額」(上記(イ)の「相続税の総額」－上記 g (a)の「特例課税価格により計算した原告の算出相続税額」)に乗じた金額

h 戊の算出相続税額 0 円

i 原告及び戊の納付すべき各相続税額

(a) 原告 3 3 4 7 万 3 8 0 0 円

上記 g 記載の金額

(b) 戊 0 円

上記 h 記載の金額

(オ) 原告の納税猶予税額 1 9 1 9 万 9 5 0 0 円

本件申告書に記載された金額と同額

イ 本件更正処分の適法性

前記ア(エ) i のとおり、被告が本訴で主張する、本件相続に係る相続税についての原告の納付すべき相続税額は、3 3 4 7 万 3 8 0 0 円であり、本件更正処分の額と同額であるから、本件更正処分は適法である。

ウ 原告の主張に対する反論 (本件借入金について)

相続税法 1 3 条 1 項 1 号は、被相続人の債務で、相続開始の際、現に存するものを相続税の課税価格の計算上控除する旨を、また、同法 1 4 条 1 項は、同法 1 3 条によりその金額を控除すべき債務は確実と認められるものに限る旨を、それぞれ規定しており、確実と認められる債務といい得るためには、相続の開始の時点までに、当該債務が成立し、かつ、当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していることが必要である。しかるに、原告は、本件借入金について、その存在を裏付ける確たる証拠を提出せず、金銭の貸借の実体面等においても、その存在を認めることができないから、本件借入金は、上記各条項に照らし、債務控除をすることは到底認められない。

土浦税務署所部係官が平成 1 4 年 8 月 2 7 日に本件調査を開始し、平成 1 5 年 5 月 3 0 日に同係官が原告に修正申告をしようとするまでの間に、原告からは本件借入金に関して何らの申立てもなく、同年 6 月 2 6 日に至り、同係官に対して本件借用証書が提示されたものである。平成 1 4 年 1 1 月 2 2 日に原告の叔母が亡くなったときに本件借用証書を発見した旨の原告の主張が事実であるならば、調査の初期の段階で、同係官に速やかに同証書を提示して説明することもできたはずである。

平成 6 年 1 1 月 1 0 日付けの被相続人名義の借用証書 (以下「本件借用証書」という。甲 2 1、3 9) については、被相続人の住所及び氏名の筆跡は、原告の妻の名義の D 銀行の普通預金・総合口座申込書 (乙 1 2) における住所の筆跡と同一であり、また、本件借用証書の作成部数や原本の保管状況、貸付けの回数等に関する原告の主張・供述はあいまいで、かつ、合理的理由なく変遷しており、およそ信ぴょう性を欠くものである。本件借用証書は、被相続人の死亡後、本件相続に係る相

続税について修正申告をしようようされた後に、原告及び原告の妻によって作成されたものと強く推認されるものであり、被相続人の意思に基づいて作成され、真正に成立したものととは到底認められない。

本件調査において、原告がいう金融業者１１社に対する反面調査を実施したところ、被相続人に対する貸付けを行ったとする平成６年当時における同１１社との取引の内容を確認することができなかったばかりか、原告においては、同１１社からの借入れを証する書類及びその弁済を証する書類を提示していないのであるから、本件借入金の原資は同１１社から借り入れたものである旨の原告の主張は、信ぴょう性を欠くものといわざるを得ない。

被相続人が借入れをしたという４０００万円について、このように多額な金銭の具体的な使途・目的を被相続人と生計を一にしていた原告が知らないというのは、あまりにも不自然・不合理であるし、借入れの具体的な目的を確認せずにかかる多額の貸付けを行うこと自体も不合理といわざるを得ないのであって、被相続人における本件借入金の必要性を認めることはできない。

被相続人には、平成７年に２億２３２４万４５１５円、平成１０年に８９５万５０００円の合計２億３２１９万９５１５円の譲渡収入があったのであるから、仮に平成６年に本件借入金が存在したとしても、この収入によって弁済されるのが通常であり、平成１２年１２月６日の本件相続時にも本件借入金が存在しているというのは極めて不自然である。

（原告の主張）

本件借入金は、被相続人の債務として認められるべきであり、これを認めない本件更正処分は違法である。

本件借入金は、本件借用証書の日付である平成６年１１月１０日に４０００万円を一度に貸し渡したのではなく、何回かに分けて合計４０００万円を貸し渡したものであり、同証書は、それまでに被相続人に貸し渡したものについてまとめて書いたものである。

本件借用証書は、本文を書いたのは原告であり、被相続人の住所及び氏名を書いたのは原告の妻である。同人は、被相続人の手を持って、署名を行ったものである。また、印影は、被相続人の実印によるものであり、被相続人が自ら押印したものである。被相続人が自ら署名を行わなかったのは、同人が当時病弱となっていて、字を書くこともほとんどできなくなっていたためであり、被相続人の意思に基づいて作成されたことは間違いない。本件借用証書は、２通作成され、１通は、被相続人が家の仏壇の中の香典帳入れの中に入れておき、もう１通は、原告が家の炊事場のロッカーの中に保管していた。その後、香典帳入れの中に入れておいたものは、原告においてその所在が分からなくなり、ロッカーの中に保管していたものは、原告においてすっかり失念していた。原告は、本件借用証書が存在することを、本件申告の際に丙税理士にも言い、平成１４年１１月７日に土浦税務署の職員が原告宅を訪れたときに同職員にも言ったが、現物がなかったため、同税理士や同職員から「裏付けするものがなければ駄目だ」「書類がないと認められない」などと言われたのである。そして、原告は、同月２２日に叔母（母の妹）が死亡し、その葬儀に出席

する際、古い香典帳の束を広げたときに本件借用証書のうちの1通を発見し、その後、炊事場のロッカーの中に保管していたもう1通の方も発見したものである。

本件借入金の原資は、原告が金融業者11社から借り入れたものである。これらの金融業者は、高利で貸す業者であったので、借入れ当時の契約書等は残っていない。

(4) 争点(4) (本件賦課決定処分2の適法性) について

(被告の主張)

原告は、本件更正処分により納付すべき税額の基礎となる課税価格について、過少に申告していたものであり、過少に申告していたことについて通則法65条4項所定の正当な理由は存しない。

過少申告加算税の額は、同条1項により、本件更正処分によって原告が新たに納付すべきこととなった相続税額1200万円(ただし、同法118条3項により、1万円未満の端数を切り捨てた後のもの)に100分の10の割合を乗じて算出した120万円となり、本件賦課決定処分2の額と同額であるから、同処分は適法である。

(原告の主張)

前記のとおり、本件更正処分は違法であるから、これに基づいてなされた本件賦課決定処分2も違法である。

第3 当裁判所の判断

1 前提事実、証拠(甲19、20の①・②、乙1、7ないし10、14、15)及び弁論の全趣旨によれば、次のとおりの事実を認めることができる。

(1) 本件調査等の経緯

ア 被相続人は、同人所有の土地の譲渡により、平成7年に2億2324万4515円、平成10年に895万5000円の合計2億3219万9515円の譲渡収入があった。

イ 本件各農地は、平成11年6月のこれらの土地を含むH地区の約168.2ヘクタールの区域に係る都市計画決定により、市街化区域に編入された。その後、平成13年2月に、本件各農地を含む上記区域について、土地区画整理事業(H特定土地区画整理事業)の事業計画が決定された。

同年10月4日に土浦税務署長に提出された本件申告書において、本件各農地の評価額は合計9931万8950円とされているが、同金額は、原告から委任を受けた丙税理士が、評価通達及び同通達を受けて関東信越国税局長が定めた倍率等に基づき算定し、本件申告書に記載したものである。

ウ 丁係官は、平成14年8月20日、原告に本件調査の実施のため日程調整の電話をし、調整の結果、同月27日、丁係官及び同税務署所部係官のE国税調査官(以下「E係官」という。)は、原告宅に臨場し、原告及び原告が本件申告書の作成を委任した丙税理士と面接した。

丁係官は、平成15年5月16日、土浦税務署を訪れた原告及び丙税理士に対し、「検討事項一覧表」と題する書面(乙7。以下「本件検討表」という。)を交付して調査内容を説明した上、各項目について検討するよう依頼した。

エ 平成15年5月30日、丁係官、E係官及び土浦税務署所部係官のF統括国税調

査官（以下「F統括官」という。）は、土浦税務署を訪れた原告及び丙税理士と面接した。原告から、本件検討表の貸付金について、その一部は、相続財産ではなく、被相続人のために使ったものであるとの申立てがあり、さらに、「母との貸借関係」と題する書面（乙8）の提示があった。

丁係官は、被相続人の原告に対する貸付金について、原告が相続財産ではないなどと主張した金額を差し引いた上で、本件家屋2601万2887円及び本件貸付金2183万5976円の合計4784万8863円について、同日、丙税理士の立会いの下、原告に対して修正申告のしようを行った。

オ 原告は、平成15年6月26日、土浦税務署を訪れ、F統括官及びE係官に対し、本件借入金について債務控除を認めてほしい旨申し立て、本件借用証書を示した。

(2) 本件修正申告以降の経緯

ア 平成15年8月4日、丁係官及び土浦税務署所部係官のG国税調査官（以下「G係官」という。）は、原告宅に臨場し、本件借入金に係る資金の調達方法、本件借用証書の作成・保管場所、調査時に同借用証書を提出しなかった理由について回答を求める旨を記載した書面（乙9）を原告に交付した。

原告は、同月8日、「回答書」と題する書面（以下「本件回答書」という。乙10）を提出した。

イ 丁係官及びG係官は、平成15年9月9日、原告宅に再度臨場し、原告に対し、原告が資金を借り入れたとする金融業者名、取引の明細等が分かる書類の提出を求めた。

原告は、同月11日、「事務連絡」と題する書面（甲20の①）及び同書面に添付して「借入金明細表」と題する書類（甲20の②）を提出した。

2 争点(1)（本件賦課決定処分1の適法性）について

【判示(1)】 (1) 原告は、本件修正申告は、土浦税務署の職員に強要されて行ったものであり、無効である旨主張する。

しかしながら、原告は、丁係官による修正申告しよう額のとおりではなく、本件借入金を債務控除して本件修正申告を行っているのであるし、本件貸付金の額については、丁係官より、同人が当初検討を依頼した額から原告の申立てに係る額を控除した額について修正申告をしようようされ、原告はそのとおりに修正申告をしたのであって、本件修正申告について原告の意思に基づかずに行われたものであると認めることは困難である。

原告は、丁係官など土浦税務署の職員が、修正申告をしようようするに当たり、荒々しい口調であったとか、強い口調であったとか、脅迫的、威圧的であったなどと述べているが、具体的にどのような口調、語調であったかを認めるに足りる証拠はなく、しかも、原告は、丁係官に対して被相続人の原告に対する貸付金の額について異議を述べたこと、丁係官による修正申告しよう額のとおりではなく、その他に原告に対する4000万円の借入金を被相続人の債務として計上して修正申告を行ったことからすれば、丁係官など土浦税務署の職員の口調や語調などに恐怖を感じていたなどとは考え難い。また、同税務署の職員が原告に対して言ったと主張されている内容についても、仮に原告が修正申告のしようように応じなければ、更正処分が行われる

ところとなり、過少申告加算税が課されることにもなるものであり、また、納付がなされなければ滞納処分として差押えが行われることもあり得るのであって、法令に則した当然の内容にすぎないというべきであり、何ら不相当なものではない。

したがって、本件修正申告について、土浦税務署の職員に強要されて行ったものであり、原告の意思に基づかないものであると認めることはできず、原告の主張は採用することができない。

- (2) さらに、本件修正申告（本件申告）の内容についてみても、次のとおり、錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合には該当しないものである。

ア 本件各農地について

【判示(2)】

原告は、本件申告書に記載された本件各農地の評価額は、不当に高額であるとし、その上で、かかる評価額により本件申告を行ったことについて、錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に該当する旨主張する。

そこで検討すると、前記1認定のとおり、本件各農地の評価額は、原告から委任を受けた丙税理士が、評価通達及び同通達を受けて関東信越国税局長が定めた倍率等に基づき算定し、本件申告書に記載したものであるところ、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法所定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、税法所定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは許されないものである。

本件において、原告は、本件申告書に記載された本件各農地の評価額が、相続税の課税標準たる「時価」として不当に高額である事情をる述べているところ、現時点において、①地目のみならず、現況も田であり、車両が進入できる道路に面しているものでもない、②茨城県の事業計画によると、緑地帯に所在しており、住宅が建築される場所とはされていない、③現在に至っても、埋立てなどが行われるめどは全く立っていないなどといった事情は認められるが、前記認定のとおり、本件各農地は、平成11年6月に市街化区域に編入されているから、本件相続が開始した平成12年12月6日の時点では、評価通達上、市街地農地に該当し、宅地であるとした場合の価額を前提としてその評価額が算定されることとなるのであり、また、約2か月後の平成13年2月には、本件各農地を含む区域について土地区画整理事業の事業計画が決定されているのであるから、本件相続が開始した平成12年12月6日の時点において、本件各農地について、市街地農地として、宅地であるとした場合の価額を前提にその評価額が算定されることには不合理というべき点はないというべきであり、評価通達及び同通達を受けて関東信越国税局長が定めた倍率等に基づき算定された評価額を本件申告書に記載して本件申告を行ったことについて、客観的に明白かつ重大な錯誤があったとは認めることはできない。

イ 本件家屋及び本件貸付金について

【判示(3)】

前記(1)のとおり、本件修正申告が原告の意思に基づかないものであるとは認め

難い上、贈与税についての申告もないなど、本件全証拠によるも、本件家屋の建築資金ないし本件家屋が被相続人から贈与されているなどの事実及び本件貸付金に係る金員について被相続人から贈与されているなどの事実はいずれも認め難く、これらに関する修正申告に錯誤があり、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法所定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとは認められない。

- (3) 以上のとおり、本件修正申告は無効とは認められないところ、原告は、本件修正申告により原告が新たに納付すべきこととなった税額の基礎となる課税価格について過少に申告していたものであり、本件全証拠によるも、過少に申告していたことについて通則法65条4項所定の正当な理由に当たるべき事実は認められない。

過少申告加算税の額は、同条1項により、本件修正申告に基づき原告が新たに納付すべきこととなった相続税額227万円（ただし、同法118条3項により、1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に100分の10の割合を乗じて算出した22万7000円となるものであり、これと同額の本件賦課決定処分1は適法である。

- 3 争点(2)（本件更正処分のうち、本件修正申告に係る課税価格1億7624万7000円及び納付すべき税額2147万3800円を超えない部分の取消しを求める訴えの利益の有無（被告の本案前の主張））について

【判示(4)】

- (1) 申告納税制度の下において、納税義務者は、申告（修正申告）の無効を主張することができる例外的な場合を除き、通則法23条所定の更正の請求の手続によってのみその申告の誤りを是正することができるのであって、その手続を経ることなく、申告額（修正申告額）を超えない部分の取消しを求めることは許されないと解される。

【判示(5)】

- (2) 本件においては、原告は、課税価格1億7624万7000円、納付すべき税額2147万3800円と修正申告を行い、その後、通則法23条所定の更正の請求ができる期限までに同請求の手続を経していない（本件申告についても更正の請求をしていない）。そして、前記2(1)のとおり、本件修正申告が無効であるとは認められず、また、同(2)のとおり、本件申告及び本件修正申告について、錯誤があり、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法所定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとは認められない。

そうすると、本件更正処分のうち、原告による修正申告額を超えない部分の取消しを求める訴えの利益はないというべきであり、したがって、原告が取消しを求める本件更正処分のうち、本件修正申告に係る課税価格1億7624万7000円及び納付すべき税額2147万3800円を超えない部分の取消しを求める訴えは不適法というべきである。

- 4 争点(3)（本件更正処分の適法性）について

- (1) 本件借入金の存否について

【判示(6)】

ア 原告は、本件借入金は被相続人の債務として認められるべきであり、これを認めない本件更正処分は違法である旨主張する。そして、本件借入金については、被相続人の署名押印のある本件借用証書が存在しており、原告は、同書面について、本文を書いたのは原告で、被相続人の住所及び氏名を書いたのは原告の妻であり、同人は被相続人の手を持って署名を行ったものであって、また、印影は、被相続人の

実印によるものであり、これについては被相続人が自ら押印したものである、さらに、被相続人が自ら署名を行わなかったのは、同人が当時病弱となっていて字を書くこともほとんどできなくなっていたためであるなどと主張する。

イ しかしながら、次に述べるとおり、本件借入金の存在を認めることはできず、原告の主張は採用することができない。

(ア) 原告は、本件借入金の原資について、原告が金融業者11社から借り入れたものである旨主張するが、原告が被相続人に貸付けを行ったとされる平成6年ころに原告がかかる金融業者から借入れを行ったことを証する的確な証拠は存在しない。

また、原告の主張によれば、本件借入金の原資は、借入れに係る契約書の写し等もともに交付してくれないような高利貸しの金融業者からの借入れということであるが、同居の母親に対してとはいえ、かかる高利で調達した4000万円にものぼる金員を、その使途・目的を具体的に知らないまま貸し付けるというのは不自然であり、しかも、同居していたにもかかわらず、貸付け当時にとどまらず、その後現在に至るまで、その確たる使途・目的について明らかではないというのは通常考え難いところである。

さらに、原告は、本件借入金について、平成12年12月6日の本件相続時に存在するものとして債務控除をして、本件修正申告書を提出しているところ、被相続人には、本件借入金が最終的に4000万円になったとされる平成6年11月10日の翌年の平成7年に2億2324万4515円及び平成10年に895万5000円の合計2億3219万9515円にのぼる譲渡収入があったのであるから、仮に平成6年当時に借入金が存在していたとしても、当該譲渡収入によって弁済されるのが通常というべきであり、平成12年12月6日の本件相続時において、本件借入金が存在していること自体極めて不自然である。

(イ) 前記1の認定事実及び証拠(乙1、14、15)によれば、原告は、平成13年10月4日に提出した本件申告書に本件借入金を記載しておらず、また、丁係官らが初めて原告宅を訪れ、本件調査が開始された平成14年8月27日から、平成15年5月30日に丁係官が原告に修正申告をしようとするまでの間、本件借入金について何らの申立てもせず、その後の同年6月26日に至って初めて、土浦税務署のF統括官及びE係官に対して本件借入金を債務控除として認めてほしい旨の申立てをし、本件借用証書を示したことが認められる。

この点、原告は、平成14年11月7日に、原告宅を訪れた同税務署の職員に対し、現物は無いものの、本件借入金に係る本件借用証書が存在することを告げ、さらに、同月22日ころに本件借用証書の現物を発見した旨主張し、かかる主張に沿う証拠(甲37、原告本人)もある。しかしながら、かかる主張を裏付ける客観的な証拠は存在しないほか、平成15年5月30日に原告が丁係官らに提出した「母との貸借関係」と題する書面(乙8)には、本件借入金及び本件借用証書については全く触れられていないところ、原告の主張によれば、平成14年11月22日ころには本件借用証書の現物を発見していたというのであるから、上記平成15年5月30日の時点で上記書面に本件借入金について記載しない

というのは、極めて不自然であるといわざるを得ず、結局、原告の上記主張はいずれも採用することができない。

(ウ) 前記１の認定事実、証拠（甲３７、乙１０）及び当裁判所に顕著な事実によれば、原告は、本件借用証書を発見した経緯について、平成１５年８月８日に土浦税務署に提出した本件回答書（乙１０）においては、本件借用証書は自宅の仏壇の香典帳入れに保管されていた、叔母が亡くなって香典帳を探した際に出てきた旨回答し、本訴においても、平成１８年１０月４日付けの準備書面(5)において、原告の叔母（母の妹）が亡くなったときに仏壇の香典帳入れの中から発見したものであるなどと主張していたものであるが、平成１９年３月２９日付けの陳述書において初めて、本件借用証書を２通作った、１通は原告の叔母が亡くなったときに仏壇の横の押し入れの中の香典帳の束の中から見つかり、もう１通は炊事場に置いてあるいろいろな書類が入ったロッカーの中に入っていたなどと述べるに至ったことが認められる。

そして、証拠（甲２１、３７、３９、原告本人）及び当裁判所に顕著な事実によれば、原告は、平成１８年７月１９日付け準備書面(4)において、甲第２１号証の本件借用証書の原本はＥ係官に渡したという記憶である旨主張し（甲第２１号証は「写し」として提出・取調べがなされている。）、上記準備書面(5)において、甲第２１号証について、仏壇の中の香典帳入れの中から発見したものであると主張していたものであるが、上記陳述書においては、上記のとおり本件借用証書を２通作ったと述べた上で、甲第２１号証として提出したものは、香典帳の中から出てきたものをコピーしたものであり、その原本は別件の訴訟の代理人である佐藤弁護士に預け、ロッカーの中から出てきたものをＥ係官に渡したなどと述べるようになり、他方、平成１９年８月８日の第９回口頭弁論期日において、甲第３９号証の本件借用証書を、甲第２１号証の原本であり、ロッカーの中から発見されたものとして提出し（同年１１月１３日付け証拠説明書(3)）、同期日に行われた原告本人尋問においても、甲第３９号証はロッカーの中から出た旨、仏壇の中から出たものはＥ係官に渡している旨述べるなど、主張ないし陳述・供述を大きく変遷させていることが認められる。

また、証拠（甲２）及び当裁判所に顕著な事実によれば、原告は、本件借用証書における筆跡に関し、異議申立ての手續においては、被相続人の住所及び氏名は被相続人が記載した旨答述していたが、本訴における平成１８年３月２４日付けの準備書面(3)においては、被相続人の住所及び氏名を書いたのは原告の妻であり、同人は、被相続人の手を持って、署名を行ったなどと述べるに至ったことが認められる。

さらに、証拠（乙１０、原告本人）及び当裁判所に顕著な事実によれば、原告は、本件借入金に係る貸付けの回数について、訴状では、平成６年１１月１０日ころに４０００万円を貸した旨主張したが、平成１８年１０月４日付け準備書面(5)においては、４０００万円を一度に貸したのではなく、三、四回にわたって貸し渡したものである旨主張するに至り、他方、平成１５年８月８日に土浦税務署に提出した本件回答書（乙１０）においては、貸付けの回数は数十回に及び、

最終貸付けは平成6年11月10日である旨回答しており、さらに、平成19年8月8日の第9回口頭弁論期日に行われた本人尋問においては、大体10回くらいに分けて貸した旨述べているなど、主張ないし供述を大きく変遷させていることが認められる。

(エ) 以上のとおり、本件借入金の原資が不分明であること等に加え、原告が本件借入金の存在を主張し始めた時期や、本件借用証書の作成部数や原本の保管状況、貸付けの回数等に関する原告主張の変遷などにかんがみると、原告主張の本件借入金の存在は到底認めることはできない。

(2) そして、課税価格や納付すべき税額の計算の過程に違法事由は見当たらないことからすれば、本件相続に係る相続税の課税価格及び納付すべき税額については、被告が本訴において主張するのとりの各金額であると認めるのが相当である。

そうすると、本件更正処分は、本件相続に係る相続税の課税価格及び納付すべき税額が、上記のとおり本訴において認められた相続税の課税価格及び納付すべき税額と同額であるから、適法なものである。

5 争点(4) (本件賦課決定処分2の適法性) について

前記4記載のとおり、本件更正処分は適法なものと認められるところ、原告は、本件更正処分により納付すべき税額の基礎となる課税価格について過少に申告していたものであり、本件全証拠によるも、過少に申告していたことについて通則法65条4項所定の正当な理由に当たるべき事実は認められない。

過少申告加算税の額は、同条1項により、本件更正処分によって原告が新たに納付すべきこととなった相続税額1200万円（ただし、同法118条3項により、1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に100分の10の割合を乗じて算出した120万円となるものであり、本件賦課決定処分2の額と同額であるから、同処分は適法である。

第4 結論

以上によれば、本件各訴えのうちの、本件更正処分の取消しを求める訴えのうち、課税価格1億7624万7000円、納付すべき税額2147万3800円を超えない部分の取消しを求める訴えは不適法であるから、これを却下し、その余の請求は理由がないから、いずれも棄却することとし、主文のとおり判決する。

水戸地方裁判所民事第1部

裁判長裁判官 志田 博文

裁判官 中川 正充

裁判官 木村 匡彦

別表

本件課税処分の経緯

(金額単位：円)

区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	過少申告加算税の額
当 初 申 告	H13. 10. 4	168,398,000	19,199,500	—
修 正 申 告	H15. 7. 25	176,247,000	21,473,800	—
賦 課 決 定 処 分	H15. 12. 25	—	—	227,000
更 正 処 分 等	H15. 12. 25	216,247,000	33,473,800	1,200,000
異 議 申 立 て	H15. 12. 27	176,247,000	21,473,800	0
異 議 決 定	H16. 3. 26	(棄却)		
審 査 請 求	H16. 3. 29	176,247,000	21,473,800	0
審 査 裁 決	H17. 3. 1	(棄却)		

(参考；相続財産の内訳)

区分		当初申告	修正申告	更正処分
取得した財産の価額	土 地	165,066,656	165,066,656	165,066,656
	家 屋	4,633,342	30,646,229	30,646,229
	その他の財産	0	21,835,976	21,835,976
	合 計	169,699,998	217,548,861	217,548,861
債務等の金額	債 務	0	40,000,000	0
	葬 式 費 用	1,301,500	1,301,500	1,301,500
	合 計	1,301,500	41,301,500	1,301,500
相続財産		168,398,498	176,247,361	216,247,361