

神戸地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 通知処分等取消請求事件

国側当事者・国(芦屋税務署長)

平成24年2月21日棄却・確定

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	松本 昌三
被告	国
同代表者法務大臣	小川 敏夫
処分行政庁	芦屋税務署長 山田 吉隆
被告指定代理人	小河 好美
同	松本 淳
同	芝 正教
同	河南 賢一
同	田井地 かすみ
同	長久 誠
同	三木 茂樹
同	三宅 淳也

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 芦屋税務署長が平成20年10月10日付けで原告に対してした、平成3年6月7日相続開始に係る原告の相続税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 2 芦屋税務署長が平成20年10月10日付けで原告に対してした、平成5年5月13日相続開始に係る原告の相続税の更正の請求に対する更正処分のうち、納付すべき税額204万3600円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、原告が、原告の父乙(以下「乙」という。)を被相続人とする相続に係る相続税につき、その申告後、家庭裁判所の審判によって上記相続に係る遺産分割が確定した結果、申告した課税価格及び相続税額が過大になったとして、また、上記遺産分割が確定したことに伴い、上記相続後に開始した原告の母丙(以下「丙」という。)を被相続人とする相続に係る相続税につき、同人が乙から相続で取得した財産が減少して総遺産額が減少するなどした結果、申告した課税価格及び相続税額が過大になったとして、それぞれ更正の請求を行ったところ、芦屋税務署長(以

下「処分行政庁」という。)が、前者については更正をすべき理由がない旨の通知処分を、後者については原告の請求の一部のみを認める内容の更正処分をしたため、上記通知処分の取消し及び後者の請求の全部認容を求める事案である。

## 2 関係法令

### (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 納税申告書を提出した者は、次の各号の一に該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等…につき更正をすべき旨の請求をすることができる。

一 当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていないこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額（当該税額に関し更正があつた場合には、当該更正後の税額）が過大であるとき。【以下省略】

2 納税申告書を提出した者…は、次の各号の一に該当する場合（納税申告書を提出した者については、当該各号に掲げる期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。）には、同項の規定にかかわらず、当該各号に掲げる期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求…をすることができる。

一 その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。その確定した日の翌日から起算して2月以内【以下省略】

### (2) 相続税法（平成15年法律第8号による改正前のもの。以下同じ。）

#### ア 20条

1 相続（被相続人からの相続人に対する遺贈を含む。以下本条において同じ。）に因り財産を取得した場合において、当該相続（以下本条において「第二次相続」という。）に係る被相続人が第二次相続の開始前10年以内に開始した相続（以下本条において「第一次相続」という。）に因り財産を取得したことがあるときは、当該被相続人から相続に因り財産を取得した者については、15条から前条までの規定により算出した金額から、当該被相続人が第一次相続に因り取得した財産につき課せられた相続税額（延滞税、利子税、過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税に相当する相続税額を除く。以下1号及び次項において同じ。）に相当する金額に次の各号に掲げる割合を順次乗じて算出した金額を控除した金額をもって、その納付すべき相続税額とする。

一 第二次相続に係る被相続人から相続又は遺贈（被相続人からの相続人に対する遺贈を除く。以下次号において同じ。）に因り財産を取得したすべての者がこれらの事由に因り取得した財産の価額（相続税の課税価格に算入される部分に限る。）の合計額の当該被相続人が第一次相続に因り取得した財産の価額（相続税の課税価格計算の基礎に算入された部分に限る。）から当該財産に係る相続税額を控除した金額に対する割合（当該割合が百分の百をこえる場合には、百分の百の割合）

二 第二次相続に係る被相続人から相続に因り取得した財産の価額（相続税の課税価格に算入される部分に限る。）の第二次相続に係る被相続人から相続又は遺贈に因り財産を

取得したすべての者がこれらの事由に因り取得した財産の価額（相続税の課税価格に算入される部分に限る。）の合計額に対する割合

三 第一次相続開始の時から第二次相続開始の時までの期間に相当する年数を10年から控除した年数（当該年数が1年未満であるとき又はこれに1年未満の端数があるときは、これを1年とする。）の10年に対する割合

2 前項の場合において、第一次相続に因り財産を取得した者の当該財産に係る相続税額は、第二次相続に係る被相続人から相続に因り取得した財産に係る相続税について提出すべき申告書の提出期限までに第一次相続に係る相続税として納付した又は納付すべきことが確定した税額による。

#### イ 32条

相続税…について申告書を提出した者又は決定を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する事由により当該申告又は決定に係る課税価格及び相続税額…（当該申告書を提出した後又は当該決定を受けた後修正申告書の提出又は更正があった場合には、当該修正申告又は更正に係る課税価格及び相続税額…）が過大となったときは、当該各号に規定する事由が生じたことを知った日の翌日から4月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対し、その課税価格及び相続税額…につき国税通則法23条1項（更正の請求）の規定による更正の請求をすることができる。

一 55条の規定により分割されていない財産について民法（904条の2（寄与分）を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って課税価格が計算されていた場合において、その後当該財産の分割が行われ、共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従って計算された課税価格と異なることとなったこと。【以下省略】

#### ウ 55条

相続若しくは包括遺贈により取得した財産に係る相続税について申告書を提出する場合又は当該財産に係る相続税について更正若しくは決定をする場合において、当該相続又は包括遺贈により取得した財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によつてまだ分割されていないときは、その分割されていない財産については、各共同相続人又は包括受遺者が民法（904条の2（寄与分）を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って当該財産を取得したものとしてその課税価格を計算するものとする。ただし、その後において当該財産の分割があり、当該共同相続人が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分の割合に従って計算された課税価格と異なることとなった場合においては、当該分割により取得した財産に係る課税価格を基礎として、納税義務者において、申告書を提出し、若しくは32条の更正の請求をし、又は税務署長において更正若しくは決定をすることを妨げない。

(3) 相続税法基本通達20-4（平成15年課資2-1による改正前のもの。以下同じ。）

第二次相続に係る相続税の申告書の提出期限後において、法32条1号…に掲げる事由により第一次相続の相続税額に異動を生じたときは、法20条1項の規定による控除額を修正し、第二次相続に係る納付税額を更正することに取り扱うものとする。

### 3 争いのない事実等

(1) 当事者等

ア 原告は、平成3年6月7日に死亡した乙と平成5年5月13日に死亡した丙との間の長男である。

イ 原告は、乙及び丙の長女である丁（平成16年4月9日死亡）、二女である戊、三女であるA、四女であるB、五女であるC、二男であるD、及び六女であるE（以下、これら7名と原告とを併せて「丙相続人ら」といい、丙相続人らと丙を併せて「乙相続人ら」という。）とともに、乙及び丙の法定相続人であった。

(2) 乙相続

ア 原告は、平成3年12月9日、処分行政庁に対し、乙の死亡により開始した相続（以下「乙相続」という。）に係る相続税（以下、同相続税に係る事案を「乙事案」という。）につき、別紙1の「申告」欄のとおり記載した申告書（乙1）を、乙相続人らの連名で提出した（以下、「乙申告」といい、当該申告書を「乙申告書」という。）。

イ 乙申告書では、乙相続に係る相続財産（以下「乙申告相続財産」という。）については、尼崎市の家屋番号12番の1～3、36番に係る賃借権（以下「本件借地権」という。）を含めて、すべて遺産分割済みであるとして、相続税法55条の規定を適用しないで、各人の課税価格及び納付すべき税額が計算されている。

ウ 乙申告の際、原告は、乙申告相続財産が分割済みであることを示す証拠として、平成3年12月4日付け遺産分割協議書（以下「乙遺産分割協議書」という。）の写し（乙2）を提出した。当該協議書に記載された遺産及びその分割内容は、乙申告書の記載内容と一致している。

(3) 丙相続

ア 原告は、平成5年12月13日、処分行政庁に対し、丙の死亡により開始した相続（以下「丙相続」という。）に係る相続税（以下、同相続税に係る事案を「丙事案」という。）につき、別紙2の「申告」欄のとおり記載した申告書（乙4）を、丙相続人らの連名で提出した（以下、「丙申告」といい、当該申告書を「丙申告書」という。）。

イ 丙申告書では、丙相続に係る相続財産（以下「丙申告相続財産」という。）のうち、丁、戊、B、C及び原告に対する貸付金（以下「本件各貸付金」という。）については分割済みであり、その他の財産については未分割である旨記載されており、当該未分割の財産について相続税法55条の規定を適用して、各人の課税価格及び納付すべき税額が計算されている。

(4) 訴訟等

ア(ア) 神戸地方裁判所尼崎支部は、平成6年11月18日、本件借地権に係る土地の所有者であるF（以下「F」という。）が、原告などを相手取って、上記土地上に建築されている建物の収去等を求めた建物収去土地明渡請求事件（同庁平成●●年(〇〇)第●●号）及び訴訟承継参加事件（同庁平成●●年(〇〇)第●●号）について、Fの請求をいずれも棄却する旨の判決を言い渡した。

(イ) Fは、大阪高等裁判所に控訴したものの（同庁平成●●年(〇〇)第●●号事件）、同裁判所は、平成9年6月20日、上記控訴を棄却する旨の判決を言い渡し、同判決は、その後確定した。

イ 大阪地方裁判所は、平成19年8月30日、原告が原告を除く丙相続人らに対して、原告が本件借地権を有していることの確認を求めた賃借権確認請求事件（大阪地方裁判所平成●●年(〇〇)第●●号。以下「別件訴訟」という。）につき、本件借地権は、遅くとも原告

が本件借地権に係る土地上の建物について所有権保存登記を終えた昭和62年9月8日までには、原告に対する贈与がされたと認められる旨判断し、原告の請求を認容する旨の判決（以下「別件判決」という。）を言い渡した。

原告を除く丙相続人らから控訴がなかったため、別件判決は、平成19年9月ころ、確定した。

ウ(ア) 神戸家庭裁判所尼崎支部は、平成20年3月31日、Cを申立人とする乙及び丙の各遺産の分割申立事件（神戸家庭裁判所尼崎支部平成●●年（〇〇）第●●号（乙事案）、●●号（丙事案））につき審判（以下「本件審判」という。）を行い、同審判は、当事者から抗告がなかったため、平成20年4月16日の経過により確定した。

(イ) 本件審判において乙の遺産として分割する対象とされた遺産（別紙3に記載されたもの。以下「乙遺産目録記載遺産」という。）と乙申告相続財産とでは、別紙4のとおり、株式に関して一部に同一の銘柄もあるが、そのほとんどの株式数が大幅に異なっているほか、預貯金については口座が重複している可能性があるものもあるが、それ以外の財産については全く重複していない。

#### (5) 本件各処分

ア(ア) 原告は、本件審判に基づき、平成20年6月16日、処分行政庁に対し、乙事案について、別紙1の「更正の請求」欄のとおり記載した更正請求書（乙8）を、丙事案につき別紙2の「更正の請求」欄のとおり記載した更正請求書（乙9）をそれぞれ提出した（以下、それぞれの更正請求を「乙更正請求」、「丙更正請求」という。）。

(イ) 乙更正請求において、原告は、①未分割の遺産の分割確定及び②相続財産として計上した本件借地権が乙の遺産でないことが確定したことを理由としていた。

(ウ) 丙更正請求において、原告は、①丙の相続財産が減少したこと（乙の遺産の分割確定により、丙が取得したとして計上していた乙申告相続財産である株式を他の相続人が取得したこと）、②未分割の遺産の分割確定及び③相次相続控除額の増加（乙相続に係る丙相続税の納付税額の増加）を理由としていた。

イ(ア) 処分行政庁は、同年10月10日、乙更正請求には理由がない旨の通知処分（以下「本件乙処分」という。）を行った。

(イ) 処分行政庁は、同日、丙申告書において相続税法55条の規定により課税価格が計算されていた財産のうち、本件審判により分割が確定した財産に係る部分についてのみ更正の請求を認め、その余は認めないこととし、原告が納付すべき相続税額を349万2000円に減額する旨の更正処分を行った（以下、「本件丙処分」といい、本件乙処分と併せて「本件各処分」という。）。

ウ 原告は、同年12月15日、処分行政庁に対し、本件各処分につき異議の申立てをしたが、処分行政庁は、平成21年2月13日、いずれの申立ても棄却した。

エ 原告は、同年3月16日、国税不服審判所長に対し、本件各処分につき審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成22年2月24日付けで上記各審査請求をいずれも棄却する裁決をし、その裁決書は、同年3月5日に原告に送達された。

#### (6) 訴訟提起

原告は、平成22年9月4日、本件訴えを提起した。（当裁判所に顕著）

### 4 争点

(1) 主たる争点は、本件各処分の当否であるが、具体的には次の点が争われている。

(2) 乙事案

ア 乙更正請求は、相続税法 3 2 条 1 号又は通則法 2 3 条 2 項 1 号に規定する更正の請求の要件を満たすか（争点 1）

イ 乙申告書における本件借地権の計上について、錯誤による無効主張が許されるか（争点 2）

(3) 丙事案

ア 本件審判により、丙相続に係る総遺産額が減少したか否か及びこれが相続税法 3 2 条 1 号の規定による更正の請求事由に当たるか（争点 3）

イ 本件審判により、本件各貸付金の分割が確定したか否か及びこれが相続税法 3 2 条 1 号の規定による更正の請求事由に当たるか（争点 4）

ウ 相次相続控除額（法 2 0 条）の増加の有無（争点 5）

5 争点に対する当事者の主張

(1) 乙更正請求の適否（争点 1）

**【原告の主張】**

ア(ア) 本件審判によって乙相続に係る遺産分割が確定し、その結果、乙申告に係る原告の課税価格が過大となったのであるから、相続税法 3 2 条 1 号による更正の請求が認められるべきである。

(イ) 乙が死亡した当時、丙は老人性痴呆症を患っており、心神喪失の常況にあった。そして、丙が禁治産宣告を受けることについては、乙相続人の間で意見の相違があったことから、乙遺産に係る遺産分割協議を行うことができなかった。

このように、本件では遺産分割協議が全く実施されておらず、また、形式的に遺産分割協議書が存在しているとしても、丙は心神喪失の常況にあったのであるから、当該協議は無効である。

イ 乙申告において、本件借地権は遺産として計上されているが、本件審判によって、本件借地権が乙相続開始時点から原告の財産であり乙申告相続財産ではないことが確定した。そして、乙更正請求は、本件審判の確定日の翌日から 2 か月以内に行われているのであるから、かかる更正の請求は認められるべきである。

**【被告の主張】**

ア(ア) 乙申告相続財産は、乙遺産分割協議書を作成する際に行われた遺産分割協議（以下、「乙遺産分割協議」といい、これにより行われた遺産分割を「乙遺産分割」という。）によって分割されている。また、本件審判も、乙遺産分割が有効に成立していることを前提とするものである。さらに、乙遺産分割の対象となった乙申告相続財産は、本件審判で分割の対象とされた乙遺産目録記載遺産とは異なるものであるから、本件審判は、乙遺産分割によって生じた権利変動に何ら影響を与えるものではない。仮に、乙申告相続財産と乙遺産目録記載遺産とが一部重複していたとしても、それについては乙遺産分割によって相続開始時に遡及して権利変動が生じているのであるから、その後に行われた本件審判によって影響を受けるものではない。

したがって、本件審判によって、乙相続に係る遺産分割が確定したとする原告の主張は失当である。

(イ) 丙の事理弁識能力に係る原告の主張は信用できない。

また、原告は、乙遺産分割が有効であることを前提として、配偶者の税額軽減規定（相続税法19条の2第1項）の適用を受け、これによって恩恵を受けている以上、乙遺産分割の無効を主張することは、信義則に反する。

(ウ) 仮に、乙遺産分割が無効であったとしても、相続税法32条1号に基づく更正の請求は、同法55条の規定に基づく申告がなされたことを前提としているところ、本件において原告は、乙申告相続財産はすべて分割済みであるとして申告していたのであるから、乙更正請求は、同法32条1号の要件を満たさない。

(エ) 以上より、乙更正請求は相続税法32条1号の要件を満たさない。

イ(ア) 本件審判は、乙遺産目録記載遺産を分割したものであるところ、同遺産に含まれていない本件借地権が乙の相続財産であるか否かを審理、判断していない。したがって、本件審判は、乙申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実（本件借地権が乙の相続財産であるという事実）に関する「判決」（通則法23条2項1号）等に該当するとはいえない。

(イ) 別件判決は、本件借地権が乙相続の開始前に原告に贈与された旨の判断をしており、同判決は、確定している。

そうすると、本件借地権が乙の相続財産でないことを理由とした、通則法23条2項1号に基づく更正の請求は、別件判決が確定した日の翌日から2か月以内である平成19年11月ころまでになされなければならないところ、乙更正請求は、平成20年6月16日になされているから、請求の期限を徒過したものである。

(ウ) したがって、乙更正請求は通則法23条2項1号の要件も満たさない。

## (2) 錯誤の有無等（争点2）

### 【原告の主張】

ア 申告内容を納税者にとって利益になるように是正するためには、原則として更正の請求によらねばならないが、錯誤によって申告書の記載内容に過誤が生じ、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、所定の方法（更正の請求）以外の方法による救済を許さないとすれ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は、錯誤の主張が許されると解される。

イ(ア) 原告は、乙相続に係る相続税を申告するに当たり、乙の顧問税理士であったG（以下「G税理士」という。）から、申告期限内に申告書を提出しないと高率の加算税が課されること、相続人ら全員で共同して申告しなければならないこと、Cが本件借地権は乙の遺産であるとして、これを遺産として申告しない限り、共同申告に必要な印鑑を押さない旨強硬に主張しており、とりあえず本件借地権も遺産に含めた上で申告すべきであること、本件借地権が原告の固有財産であることは、処分行政庁において簡単に分かるので更正も容易に行えること、乙相続に係る遺産分割が確定した時点で更正の申立てをすれば、処分行政庁に応じてもらえることなどの間違った説明を受け、原告はこれを全面的に信じた。

(イ) そこで、原告は、乙申告に当たり、本件借地権が自己の財産であると思いながらも、G税理士の誤った指導を信じ、乙の遺産として計上して申告したのであり、長年顧問税理士として関与してきたG税理士の指導を信じたのも無理がない。原告は、乙申告において、本来0円として計上すべき本件借地権を1億0906万5133円として申告しているのであるから、乙申告には重要な部分に錯誤があり、これにより著しく過酷な負担を受け

ている。

(ウ) また、原告は、本件借地権の権利者であることを理由として処分行政庁から課税を受けていたことがあるところ、本件借地権の相続を理由とした相続税を納税することは二重課税同然であるから、処分行政庁は乙相続に係る相続税を不当に利得している。

(エ) 以上の事情からすれば、原告において例外的事由が認められることは明らかである。

ウ したがって、乙申告書において本件借地権が計上されている部分は錯誤無効である。

#### 【被告の主張】

ア 民法95条の錯誤とは、表示から推断される意思と内面的効果意思とが一致しない意思表示であり、その一致しないことを表意者自身が知らないものをいうこととされている。そして、原告の主張によれば、原告は、本件借地権が原告固有の財産であることを認識しながら、乙申告書において、乙相続財産として本件借地権を計上しているのであるから、このような行為はそもそも錯誤には当たらない。

イ 仮に、乙申告相続財産として本件借地権を計上したことが錯誤に当たるとしても、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法の定めた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、納税者自らが行った申告について記載内容の錯誤を主張することは許されないと解されている。

しかし、原告は、乙申告の申告期限後1年以内に通則法23条1項に基づく更正の請求を行うか、又は、別件判決が確定した日の翌日から起算して2か月以内に同条2項1号の規定に基づく更正の請求を行うことができたのであるから、上記特段の事情があるとはいえない。

ウ 相続税の課税と所得税の課税とでは課税原因が異なるのであるから、これが二重課税に当たるとする原告の主張は失当である。また、税務署長は、申告内容について合理的な疑いが生じない場合についてまで、税務調査を義務付けられるものではないところ、本件借地権が乙の相続財産であるか否かについては、乙相続人らの間で争いが存在したのであるから、原告のいう二重課税の状態が容易に判明する状況ではないというべきであって、処分行政庁に調査義務があったとはいえず、本件借地権の乙申告相続財産への計上の是正が処分行政庁の義務であるかのような主張は、失当である。

エ したがって、乙申告書において本件借地権を乙申告相続財産として計上した部分の無効を主張することは許されない。

#### (3) 丙相続に係る総遺産額の減少の有無等（争点3）

##### 【原告の主張】

本件審判によって、乙相続に係る遺産分割が初めて確定し、その結果、丙が取得した乙の遺産が減少した。そこで、丙相続に係る総遺産額が減少したこととなるから、原告に対する課税金額も当然に減額されることとなり、相続税法32条1号の規定による更正の請求が認められるべきである。

##### 【被告の主張】

ア 本件審判の対象である乙遺産目録記載遺産には、乙申告相続財産と重複するものがほぼ存在しない。また、両者が一部重複しているとしても、本件審判は、乙遺産分割協議の存在に触れることなく、乙遺産目録記載遺産を分割する旨の判断をしたものであるから、当該重複した遺産については、乙遺産分割協議により乙相続の開始時に遡って権利変動が生じており、その後になされた本件審判は、既に生じた権利変動に何ら影響を与えるものではない。



イ したがって、本件審判によって丙が取得した乙申告相続財産が減少したという事実はないから、丙相続に係る総遺産額は減少していない。

(4) 本件各貸付金の確定の有無等（争点4）

【原告の主張】

丙が死亡した後、本件各貸付金についての遺産分割協議はされておらず、本件審判によって、丙相続人らに均等に遺産分割されることとなった。その結果、原告が丙から相続した遺産は減少したのであるから、相続税法32条1号の規定による更正の請求が認められるべきである。

【被告の主張】

ア 丙申告書では、本件各貸付金はすべて分割済みであるとされているところ、相続税法32条1号の規定に基づく更正の請求は、同法55条の規定に基づく未分割財産について民法の規定による相続分の割合に従って課税価格が計算された申告がされている場合を要件としている。したがって、分割済みの財産として申告がされている本件各貸付金には、同法32条1号の適用がない。

イ 本件審判では、本件各貸付金を遺産分割の対象とすることについて丙相続人らの合意が得られなかったのであるから、本件審判によって本件各貸付金が丙相続人らに分割されたものとは認められず、原告の主張は前提を欠くものである。

(5) 相次相続控除額の増加の有無（争点5）

【原告の主張】

本件審判が確定したことにより、乙相続に係る丙の相続税の納付税額が増加し、これに伴い相次相続控除の額が増加した。

その結果、原告の納付税額も減少したのであるから、相続税法32条1号の規定による更正の請求が認められるべきである。

【被告の主張】

相次相続控除額の計算の基礎となる第一次相続により財産を取得した者の当該財産に係る相続税額（乙相続に係る丙の相続税額）については、第二次相続に係る被相続人（丙）から相続により取得した財産に係る相続税の申告期限までに、第一次相続に係る相続税として納付した又は納付すべきことが確定した税額によるとされているが（相続税法20条2項）、同法32条1号の事由により第一次相続に係る相続税額が異動した場合には、相次相続控除額を修正し、第二次相続に係る納付税額を更正することとされている（相続税法基本通達20-4）。

しかし、本件では、上記（争点1【被告の主張】）のとおり、乙更正請求は相続税法32条1号の要件を満たさないものである上、そもそも乙相続に係る丙相続税額が乙申告書における相続税額に比べて増加した事実もない。

したがって、相次相続控除額を修正する余地はない。

第3 当裁判所の判断

1 乙更正請求の適否（争点1）

(1) 相続税法32条1号該当性

ア 相続税は、相続人が現実に取得した財産に対して課されるのが原則（相続税法17条）とされているところ、相続人又は包括受遺者が複数存在し、これらの者の間で遺産分割が行われていない場合には、遺産の帰属関係を具体的に確定できないこととなる。しかし、このような理由により課税が行えない、すなわち遺産分割まで課税を留保することになれば、相続

税の課税について遺産分割を早期に行った者とそうでない者との間で不公平が生じることとなりかねないし、国家の財源を迅速・確実に確保することができなくなる。そこで、相続税法は、相続税の課税価格を計算する場合につき、申告期限において遺産の全部又は一部が未分割である場合には、民法の規定による相続分の割合に従って財産を取得したものとみなして課税価格を計算するものとし（55条本文）、申告後に行われた遺産分割によって、取得した財産に係る課税価格が同条の規定により計算した課税価格よりも減少した場合には、更正の請求（32条1号）ができることを定めることにより、上記の納税者間の公平、国家の財源の迅速、確実な確保をを図ろうとしたものと解される。

すなわち、相続税法32条1号は、同法55条の規定により課税価格が計算された後に遺産の分割が行われた結果、課税価格が異なることとなって、既に確定した相続税額が過大になるという相続税に固有の後発的事由につき、特別に更正の請求を認めた規定であると解されるところ、このような趣旨に鑑みれば、同法32条1号の更正の請求が同法55条に基づく申告を前提としていることは明らかである。

イ これを本件についてみるに、争いのない事実等(2)イのとおり、原告は、乙の遺産がすべて遺産分割済みであるとして、相続税法55条の規定を適用しないで、各人の課税価格及び納付すべき税額を計算した乙申告書を提出していることが明らかである。

また、仮に乙遺産目録記載遺産が未分割であったとしても、同遺産について、相続税法55条に基づく申告がされているわけではない。

ウ したがって、乙更正請求は、相続税法32条1号の要件を満たさないのであるから、同号に該当することをいう原告の主張には理由がない。

## (2) 通則法23条2項1号該当性

ア 原告は、本件審判において、本件借地権が乙の遺産でないことが乙相続人らの間で合一的に確認されたとして、本件審判が確定した日の翌日から2か月以内に行われた乙更正請求は認められるべきである旨主張しているところ、同主張は、乙更正請求が通則法23条2項1号に該当することを理由とするものと解される。

イ(ア) そこで検討すると、更正の請求が申告の過誤を事後的に修正する制度であること及び通則法23条2項1号の文言に鑑みれば、同号にいう「判決」とは、申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実の存否、効力を直接に審理の対象とするものをいうと解され、同号に基づく更正の請求を行うためには、かかる判決等により申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実と異なる事実が確定されることが必要であると解される。

(イ) 証拠(乙7)によれば、本件審判は、乙の遺産として分割する対象となるのは乙遺産目録記載遺産であると認定した上で、同遺産について遺産分割の審判を行ったものであると認められるところ、別紙3のとおり、本件借地権は乙遺産目録記載遺産に含まれていない。そうすると、本件審判において、本件借地権は何ら審理、判断の対象とされていないのであるから、本件審判が確定したことによって、本件借地権が乙の遺産でないことが確定したとはいえない。

また、争いのない事実等(4)イのとおり、原告が原告を除く丙相続人らを相手取って提起した別件訴訟では、本件借地権が原告に帰属するか否かが争われたところ、裁判所は、乙から原告に対し本件借地権が生前贈与されているとして、原告が本件借地権を有してい

る旨の別件判決を言い渡し、同判決は確定している。そうすると、別件判決は、通則法23条2項1号にいう「判決」に該当するというべきであるが、争いのない事実等(4)イ及び(5)ア(ア)によれば、乙更正請求は、別件判決の確定した日の翌日から2か月以上経過してなされていることが明らかである。

ウ したがって、乙更正請求は、通則法23条2項1号の要件を満たさないのであるから、これに該当することをいう原告の主張には理由がない。

## 2 錯誤による無効主張の適否（争点2）

(1)ア 原告は、乙申告において、本件借地権を原告の財産ではなく乙の遺産であると申告したことについて錯誤が存在する旨主張しているところ、同主張は、本件借地権に係る乙申告書の記載が無効であるから、本件借地権を乙申告相続財産に含めて計算したことにより、原告の課税価格及び相続税額が過大になっていることをいうものと解される。

イ そして、上記1のとおり、乙更正請求は更正の請求の要件を満たしていないところ、納税申告書を提出した者が、更正の請求の手続によらずに当該申告の錯誤無効を主張できるのは、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、法の定めた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限られる（所得税に関する最高裁判所昭和39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁参照）。

(2)ア そこで、上記「特段の事情」が認められるかにつき検討するに、争いのない事実等(4)、証拠（乙6）及び弁論の全趣旨によれば、原告は、本件借地権が原告の固有財産であることを確認しておいた方がよいと勧められたことから、原告を除く丙相続人らを相手取って、別件訴訟を提起したこと、別件訴訟につき、大阪地方裁判所は、平成19年8月30日、遅くとも原告が本件借地権に係る土地上の建物について所有権保存登記を終えた昭和62年9月8日までは、乙から原告に対する本件借地権の贈与がされたと認められる旨判断し、原告の請求を認容する旨の判決（別件判決）を言い渡したこと、同判決は、被告とされた丙相続人らから控訴がなかったため、平成19年9月ころ、確定したことが認められる。

イ そうすると、原告の主張する錯誤が、いわゆる要素の錯誤に当たるか否かはさておくとしても、原告は、遅くとも別件判決が確定したことにより、本件借地権の権利者は乙相続の開始当時から原告であって、乙申告の記載内容には明白な誤りがあることを認識できたといえる。そして、上記（1(2)イ）のとおり、別件判決は通則法23条2項1号にいう「判決」に該当すると解されるから、原告は、同判決の確定を理由とした更正の請求を行うことによって、当初の乙申告の誤りを是正する機会が与えられていたというべきである。

しかるに、原告は、同号所定の期間内に更正の請求を行わず、また、これを行うことができなかった理由についても、何ら具体的な主張をしていないのであるから、上記判例のいう「特段の事情」は認められないといわざるをえない。

ウ なお、原告は、本件借地権につき権利者として所得税を支払っているにもかかわらず、これを相続したことを理由として相続税を支払うことになるのは二重課税同然であるし、処分行政庁においてはかかる状態を容易に把握できた、また、担当税理士の説明が正しいと信じて乙申告を行っており、それが正しいと信じたことはやむを得ないことであるなどと主張するが、上記認定事実に照らせば、このような事情をもって、原告が同号所定の期間内に更正の請求を行わなかったことを正当化できるものではなく、上記認定を左右しない。

(3) したがって、原告が、乙申告において本件借地権を乙の相続財産として計上していることについて、錯誤無効を主張することは許されない。

### 3 本件審判による丙相続に係る総遺産額の減少（争点3）

(1) 争いのない事実等(4)ウ(イ)及び証拠（乙1、乙7）によれば、別紙4のとおり、乙遺産目録記載遺産と乙申告相続財産とは、株式に関して一部に同一の銘柄があるものの、そのほとんどについて乙申告相続財産の方が株式数が多く、また、預貯金の一部の口座が重複している可能性はあるものの、それら以外の財産については全く重複していないし、乙遺産目録記載遺産には、乙申告相続財産にはない財産（金の延べ棒等）も含まれている。さらに、乙遺産分割協議書（乙2）には、乙申告相続財産に挙げられた株式はすべて丙が取得する旨記載されているところ、丙申告書（乙4）によれば、丙申告相続財産として、乙申告相続財産で挙げられた株式のすべての銘柄が同株数以上で記載されていることが認められる（その内容は別紙5のとおりである。）。

このような事情からすれば、乙申告相続財産と乙遺産目録記載遺産とは別個の財産と認めるのが相当であるといえ、本件審判によって乙申告相続財産が分割されたという事実を認めることはできない。

(2) したがって、本件審判によって乙申告相続財産が分割されて、丙の取得分が減少したという事実を認めることはできないのであるから、原告の主張には理由がない。

### 4 本件審判による本件各貸付金の分割の確定（争点4）

(1) 争いのない事実等(3)イ及び証拠（乙4）によれば、丙相続人は、丙申告において、本件各貸付金はすべて分割済みであるとして、本件各貸付金については相続税法55条の規定を適用しないで課税価格及び納付すべき税額を計算していたことが認められるところ、上記（1(1)）のとおり、同法32条1号に基づく更正の請求は、同法55条に基づき、分割されていない財産について民法の規定による相続分の割合に従って課税価格が計算されていた場合を前提とするものであることが明らかである。

したがって、原告が主張する事由は、同法32条1号の要件を満たさない。

(2) 仮に、原告が通則法23条2項1号に基づく更正の請求をしているとみる余地があるとしても、証拠（乙7）によれば、本件審判では、丙相続人らの一部が、本件各貸付金についても本件審判の手続内で精算することを主張したものの、申立人Cがこれに異議を述べ、また、原告の意思も不明であったことから、同審判の手続において本件各貸付金の精算を行わないとされたことが認められる。

そうすると、本件各貸付金は、本件審判において遺産分割の対象とはされなかったのであるから、これが本件審判により分割されたとする原告の主張は前提を欠くものである。

(3) したがって、本件各貸付金が本件審判により分割されたことを理由とする原告の主張には理由がない。

### 5 相次相続控除（争点5）

第二次相続に係る相続税の申告書の提出期限後において、相続税法32条1号に掲げる事由により第一次相続の相続税額に異動が生じたときは、相続税法20条1項の規定による控除額を修正し、第二次相続に係る納付税額を更正すべきところ（相続税法基本通達20-4参照）、上記（1(1)）のとおり、乙更正請求は相続税法32条1号に基づく更正の請求の要件を満たさないものであるから、丙相続に係る納付税額を更正することは認められない。

## 第4 結論

### 1 (1) 本件乙処分

前記（第3の1、2）のとおり、乙更正請求は、更正の請求の要件を満たしていない不適法な請求であり、また、乙申告につき錯誤無効の主張を許容する特段の事情も認められない。

したがって、乙更正請求には理由がないとした本件乙処分は適法である。

### (2) 本件丙処分

ア 原告は、本件丙処分の当否について争う旨述べるものの、争点3ないし5に挙げた理由の外には、具体的な違法事由を明らかにしない。

イ ところで、本件丙処分は、別紙2のとおり、丙申告に比して原告の納付すべき税額を減少させる内容の処分であるところ、当該処分は、更正の請求の一部につき理由があると認めて、申告により確定した納税義務の一部を排除するとともに、その余の更正の請求には理由がない旨の判断をしたものと解される。そして、納税義務の一部を排除した部分は利益処分であるから、原告において、その当否を争う利益を有しないと認められるところ、結局、本件丙処分においては、原告の更正の請求に理由がないとされた部分の当否が争われている。

そうすると、本件訴訟では、原告において、丙申告書に記載された所得金額が真実に反する旨の主張立証を行うべきであって、その立証がない限り、本件丙処分は適法であるといえる（最高裁判所昭和39年2月7日第二小法廷判決・集民72号91頁参照）。

ウ そして、本件では、上記（第3の3ないし5）のとおり原告が本件丙処分について主張する違法事由はいずれも認められない上、原告は、ほかに具体的な違法事由の主張立証をしていないのであるから、本件丙処分は適法である。

2 以上の次第で、本件各処分はいずれも適法であって、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。

神戸地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 梅村 明剛

裁判官 木太 伸広

裁判官 小西 俊輔

課税の経緯（その1）

（被相続人乙・平成3年6月7日相続開始分）

（単位：円）

項目		区分	申告	更正の請求	通知処分	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
年月日			平成3年12月9日	平成20年6月16日	平成20年10月10日	平成20年12月15日	平成21年2月13日	平成21年3月16日	平成22年2月24日
相続税の総額の計算	取得財産の価額		843,814,648	734,749,515	更正をすべき理由がない旨の通知処分	更正の請求のとおり	棄却	更正の請求のとおり	棄却
	債務及び葬式費用		10,024,455	10,024,455					
	純資産価額に加算される 暦年課税分の贈与財産価額		10,900,000	10,900,000					
	課税価格 (1,000円未満切捨て)		844,686,000	735,620,000					
	算出税額		287,540,500	233,009,300					
原告	取得財産の価額		214,890,027	105,824,894					
	債務及び葬式費用		133,056	133,056					
	純資産価額		214,756,971	105,691,838					
	純資産価額に加算される 暦年課税分の贈与財産価額		2,000,000	2,000,000					
	課税価格 (1,000円未満切捨て)		216,756,000	107,691,000					
	算出税額		74,760,530	34,951,395					
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)		74,760,500	34,951,300					

（原告の取得財産の内訳）

項目	土地	213,284,520	104,219,387	/	/	/	/	/
	家屋	1,526,940	1,526,940					
	その他の財産	78,567	78,567					
	計	214,890,027	105,824,894					

## 課税の経緯 (その2)

(被相続人丙・平成5年5月13日相続開始分)

(単位:円)

項目		区分	申告	更正の請求	更正処分	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
年月日			平成5年12月13日	平成20年6月16日	平成20年10月10日	平成20年12月15日	平成21年2月13日	平成21年3月16日	平成22年2月24日
相続税の総額の計算	取得財産の価額		357,981,933	354,193,555	357,981,933	更正の請求のとおり	棄却	更正の請求のとおり	棄却
	債務及び葬式費用		4,823,507	4,823,507	4,823,507				
	課税価格 (1,000円未満切捨て)		353,156,000	349,366,000	353,154,000				
	算出税額		38,888,000	37,940,000	38,888,000				
原告	取得財産の価額		57,313,257	20,039,506	32,605,020				
	債務及び葬式費用		602,938	602,938	602,938				
	課税価格 (1,000円未満切捨て)		56,710,000	19,436,000	32,002,000				
	算出税額		6,222,080	2,276,400	3,523,940				
	相次相続控除額		55,640	232,793	31,512				
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)		6,166,400	2,043,600	3,492,400				

(原告の取得財産の内訳)

項目	土地	15,981,581	0	0	
	家屋	622,707	0	0	
	有価証券	9,505,729	1,762,783	1,762,783	
	特定同族会社以外の株式及び出資	9,433,434	1,690,488	1,690,488	
	証券投資信託、貸付信託の受益証券	72,295	72,295	72,295	
	現金・預貯金等	11,371,993	11,029,741	11,029,741	
	家庭用財産	25,000	25,000	25,000	
	その他の財産	19,806,247	7,221,982	19,787,496	
	計	57,313,257	20,039,506	32,605,020	

別紙 3 ～ 5 省略