

東京地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 相続税更正処分取消請求事件
国側当事者・国（本郷税務署長）
平成25年5月30日棄却・控訴

判 決

原告	甲
原告	乙
原告	丙
上記3名訴訟代理人弁護士	浅見 東司 園部 裕治
被告	国
同代表者法務大臣 処分行政庁	谷垣 禎一 本郷税務署長 森主 悟
同指定代理人	南部 崇徳 山口 克也 片野 美千子 峰岡 睦久 北村 勝 中澤 直人

主 文

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

事実及び理由

第1 請求

- 1 本郷税務署長が原告甲（以下「原告甲」という。）に対し平成23年2月25日付けでした平成21年1月1日相続開始に係る相続税の更正（以下「本件更正1」という。）のうち納付すべき税額95万円を超える部分並びに平成22年9月28日付けでした過少申告加算税賦課決定（以下「本件賦課決定1-1」という。）のうち納付すべき税額5万4500円を超える部分及び平成23年6月29日付けでした過少申告加算税変更賦課決定（以下「本件賦課決定1-2」といい、同賦課決定による増額変更前の同年2月25日付け過少申告加算税賦課決定を「本件変更前賦課決定1-2」という。）をいずれも取り消す。
- 2 本郷税務署長が原告乙（以下「原告乙」という。）に対し平成23年2月25日付けでした平成21年1月1日相続開始に係る相続税の更正（以下「本件更正2」という。）のうち納付すべき税額107万6600円を超える部分並びに平成22年8月27日付けでした過少申告加算税賦課決定（以下「本件賦課決定2-1」という。）のうち納付すべき税額8万3000円を超え

る部分及び平成23年7月29日付けでした過少申告加算税変更賦課決定（以下「本件賦課決定2-2」といい、同賦課決定による増額変更前の同年2月25日付け過少申告加算税賦課決定を「本件変更前賦課決定2-2」という。）をいずれも取り消す。

- 3 本郷税務署長が原告丙（以下「原告丙」という。）に対し平成23年2月25日付けでした平成21年1月1日相続開始に係る相続税の更正（以下「本件更正3」という。）のうち納付すべき税額310万3400円を超える部分及び平成22年8月27日付けでした過少申告加算税賦課決定（ただし、平成23年2月25日付け変更決定による一部取消し後のもの。以下「本件賦課決定3」という。また、以下、上記変更決定による一部取消し前の賦課決定を「本件変更前賦課決定3」と、上記変更決定を「本件変更決定」とそれぞれいう。）のうち納付すべき税額26万3500円を超える部分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、平成21年1月1日に死亡した亡丁（以下「亡丁」という。）の共同相続人である原告らが、本郷税務署長に対し、亡丁の相続に係る相続税の申告をした後、その懲憊を受けて修正申告をしたのに伴い、同税務署長から、平成22年9月28日付け又は同年8月27日付けで、本件賦課決定1-1、本件賦課決定2-1及び本件変更前賦課決定3を受け、さらに、同税務署長に対し、相続税の更正の請求をしたところ、平成23年2月25日付けで、本件更正1ないし3（以下、これらの更正を併せて「本件各更正」という。）並びに本件変更前賦課決定1-2及び本件変更前賦課決定2-2を受け（原告丙においては、本件変更前賦課決定3の一部取消決定である本件変更決定を受けた。）、また、原告甲においては、同年6月29日付けで、本件変更前賦課決定1-2の増額変更決定である本件賦課決定1-2を、原告乙においては、同年7月29日付けで、本件変更前賦課決定2-2の増額変更決定である本件賦課決定2-2（以下、本件賦課決定1-1、本件賦課決定2-1及び本件賦課決定3並びに本件賦課決定1-2及び本件賦課決定2-2を併せて「本件各賦課決定」といい、本件各更正と併せて「本件各更正等」という。）をそれぞれ受けたため、亡丁の相続に係る相続税の総額を計算する際の基礎控除額の算出において用いられる亡丁の「相続人の数」（相続税法15条1項）は、原告らのみの人数である「3」とされるべきものではなく、原告らと同様に亡丁の配偶者の実子で亡丁の養子となった亡戊（同人は、亡丁の死亡前である平成20年9月15日に死亡している。以下「亡戊」という。）の養子縁組前の子の人数を加えた「5」とされるべきものであると主張し、本郷税務署長の所属する国を被告として、本件各更正のうち上記更正の請求に係る納付すべき相続税額を超える部分及び本件各賦課決定のうち同相続税額を基礎として計算した過少申告加算税の額を超える部分の各取消しを求める事案である。

なお、本件各更正のうち上記修正申告に係る納付すべき相続税額を超えない部分については、本来、更正の請求の排他性により、更正の請求を経て、更正をすべき理由がない旨の通知の取消しの訴えを提起し、その適法性を争うべきものであるが、本件において、原告らが更正の請求をしたものであることは、上記のとおりであり、本件各更正のうち上記更正の請求に係る納付すべき相続税額を超える部分には、上記更正の請求に対し更正をすべき理由がない旨の判断が含まれているものと解することができるから、本件各更正のうち上記修正申告に係る納付すべき相続税額を超えない部分についても、上記更正の請求に係る納付すべき相続税額を超える限度で、その取消しの訴えを提起することができるものというべきである。また、原告丙に対する本件変更決定は本件変更前賦課決定3の一部取消決定であるから、本件変更前賦課決定3のうち本件変更決定による一部取消し後のもの（すなわち本件賦課決定3）は本件変更決定と併存する（原告丙は、本件訴えにおいて、

本件賦課決定3の取消しを求めているものである。)のに対して、本件賦課決定1-2及び本件賦課決定2-2は本件変更前賦課決定1-2又は本件変更前賦課決定2-2の増額変更決定であるから、本件変更前賦課決定1-2及び本件変更前賦課決定2-2は、それぞれ本件賦課決定1-2、本件賦課決定2-2に吸収されて消滅したのであって、原告甲及び原告乙は、本件訴えにおいて、本件変更前賦課決定1-2又は本件変更前賦課決定2-2をその中に包含する本件賦課決定1-2及び本件賦課決定2-2の取消しを求めているものであると解される(仮に本件変更前賦課決定1-2及び本件変更前賦課決定2-2が本件賦課決定1-2又は本件賦課決定2-2と併存するものであるとすれば、原告甲及び原告乙は、本件変更前賦課決定1-2及び本件変更前賦課決定2-2並びに本件賦課決定1-2及び本件賦課決定2-2のいずれの取消しをも求めているものであるといえる。))。

1 法令の定め

本件に関する法令の定めは別紙1(関係法令の定め)のとおりである。なお、以下の別紙の中で定めた用語の意義は、以下の本文中においても同一であるものとする。

2 前提事実(顕著な事実、争いのない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) 当事者等

ア 原告ら並びに亡戊及びAは、亡B(以下「亡B」という。)と亡Cとの間の子である。(甲21ないし26、28ないし31)

イ 亡Cは、昭和38年11月14日に死亡し、亡Bは、昭和39年4月28日に亡丁と婚姻の届出をした。亡Bは、昭和57年4月17日に死亡し、亡丁と原告ら及び亡戊は、平成15年10月8日に養子縁組の届出をした。(甲27、33ないし36)

ウ 亡戊は、その妻であるDとの間に、昭和55年9月25日にE(以下「E」という。)を、昭和57年9月19日にF(以下「F」という。)をもうけたが、平成20年9月15日に死亡した。(甲32、38)

(2) 亡丁の相続の開始

亡丁は、平成21年1月1日に死亡し、同日その相続(以下「本件相続」という。)が開始した。(甲37)

(3) 亡丁の遺産分割

原告ら並びにE及びFは、平成21年4月16日、E及びFが亡丁の相続人であることを前提に、亡丁の遺産について、文京区●●及び●●の各土地の持分2分の1を原告甲が、同●●及び●●の各土地の持分2分の1を原告乙が、同●●及び●●の各土地の持分2分の1を原告丙が、同●●の土地(以下「本件土地」という。)の持分2分の1をEが、それぞれ取得する旨の遺産分割協議をした。(甲3)

(4) 課税処分の経緯

本件における課税処分の経緯は別紙2(課税処分の経緯)及び別表のとおりである。

3 課税処分の根拠

本件において被告が主張する課税処分の根拠は別紙3(課税処分の根拠)のとおりである。

4 争点

本件の争点は、本件相続に係る相続税の総額を計算する際の基礎控除額の算出において用いられる亡丁の「相続人の数」(相続税法15条1項)であり、具体的には、亡戊の亡丁との養子縁

組前の子であるE及びFは、民法727条の規定により亡丁の直系卑属となり、民法887条2項の規定により亡戊の代襲相続人として亡丁の相続人となるか否かである。

5 当事者の主張

(1) 相続税法15条1項の「相続人の数」について

(被告の主張)

ア E及びFは、亡戊の亡丁との養子縁組前の子であるから、次のとおり、民法727条の規定により亡丁の直系卑属となったものではなく、民法887条2項の規定により亡戊の代襲相続人として亡丁の相続人となるものではない。したがって、本件相続に係る相続税の総額を計算する際の基礎控除額の算出において用いられる亡丁の「相続人の数」は、原告らのみの人数である「3」とされるべきものである。

イ 民法727条は、養子と養親及び養親の血族との間における法定の血族関係の発生について規定したものであって、養親と養子の血族との間においては法定の血族関係は発生しないものと解するのが相当であり、養子の養子縁組前の子は養親の直系卑属となるものではない。そして、民法887条2項ただし書が、被相続人の直系卑属でない者は代襲相続人とならない旨を規定していることからすれば、養子の養子縁組前の子は養子の代襲相続人として養親の相続人となるものではないというべきである（昭和37年法律第40号による民法の一部改正により同項ただし書が設けられるまでは、養子の養子縁組前の子が、養親の直系卑属となるものではないとしても、代襲相続人にもなるものではないとまでいうことができるかについては、解釈論上の疑義があったところ、上記改正により同項ただし書が設けられたことによって、養子の養子縁組前の子は養親の直系卑属となるものではないから代襲相続人にもなるものではないという通説的な解釈及び実務の取扱いが確認されるに至った。）。

これを本件についてみると、亡戊は、平成15年10月8日に亡丁と養子縁組をしており、Eは昭和55年9月25日に、Fは昭和57年9月19日に出生している。したがって、E及びFは、亡戊の亡丁との養子縁組前の子であるから、亡丁の直系卑属となったものではなく、亡戊の代襲相続人として亡丁の相続人となるものではないこととなる。

ウ 相続税法15条の適用に関し、同条1項の「相続人の数」は民法第5編第2章の規定による相続人の数とするとされている（同条2項）ところ、上記イのとおり、E及びFは、亡戊の代襲相続人として亡丁の相続人となるものではなく、その他の民法第5編第2章の規定によっても亡丁の相続人となるものではないから、亡丁の「相続人の数」は、亡丁の配偶者である亡Bの実子で亡丁の養子となった原告らのみの人数である「3」とされるべきものである。

(原告らの主張)

ア E及びFは、次のとおり、民法727条の規定により亡丁の直系卑属となったものであり、民法887条2項の規定により亡戊の代襲相続人として亡丁の相続人となるものというべきである。したがって、本件相続に係る相続税の総額を計算する際の基礎控除額の算出において用いられる亡丁の「相続人の数」は、原告らのみの人数である「3」に亡戊の養子縁組前の子であるE及びFの人数を加えた「5」とされるべきものである。

イ 民法は一般社会の基本規範であるから、民法が養親と養子との間の親族関係のみを規定し、養親と養子の親族との間の親族関係については規定していないとは考え難い。そして、民法において養親と養子との間の親族関係を規定しているのは727条のみであるから、同条は、

養親と養子との間の親族関係のみならず、養親と養子の親族との間の親族関係をも規定しているものと解すべきである。また、特に、配偶者の連れ子を養子とする者は、その連れ子の実子との間においても親族関係が発生することを承認しているものと解するのが相当である。

これを本件についてみると、E及びFは、亡戊の実子であるところ、亡戊が平成15年10月8日に亡丁と養子縁組をしたことから、民法727条の規定により亡丁の直系卑属となったものであり、亡戊が亡丁の死亡前である平成20年9月15日に死亡したことから、民法887条2項の規定により亡戊の代襲相続人として亡丁の相続人となるものというべきである。

ウ また、亡戊は、亡丁の配偶者である亡Bの実子であり、かつ、亡丁の養子であるから、相続税法15条3項1号の規定により、亡丁の実子とみなされるのであって、亡戊の実子であるE及びFは、亡丁の直系卑属となったものであり、亡戊が亡丁の死亡前に死亡したことから、亡戊の代襲相続人として亡丁の相続人となるものというべきである。

エ 特に、本件では、亡丁の遺産は、亡Bの遺産についての遺産分割協議により亡丁が取得した遺産と全く同じであり、E及びFは、亡Bの直系卑属であるから、「相続人の数」に含まれるものと解すべきである。また、E及びFは、亡丁の遺産分割協議後にされた不動産登記手続において、登記官から亡戊の代襲相続人として亡丁の相続人となるものとみなされている。

(原告らの主張に対する被告の反論)

ア 原告らの主張イについて

民法727条の文言上、養子縁組により法定の血族関係が発生するのは養子と養親及び養親の血族との間においてであることが明らかであり、養親と養子の血族との間においては法定の血族関係は発生しないものと解され、養子の養子縁組前の子は養親の直系卑属となるものではないことは、上記被告の主張イのとおりである。養親子関係においていかなる範囲の者が法定の血族関係にあるものとするかは、立法政策の問題であり、民法が一般社会の基本規範であることの帰結として原告らの主張に係る解釈が成立することはないものというべきである。

イ 原告らの主張ウについて

相続税法15条2項は、相続開始の直前に親族を養子にするような明らかに節税のみを目的とする養子縁組がみられることから、基礎控除額の計算上、相続人の数に算入される養子の数を制限した規定であり、同条3項は、特別養子縁組による養子となった者や、被相続人の配偶者の実子で当該被相続人の養子となった者などは、社会通念上、実子と同視することができることから、これらの者を上記制限の対象から除外した規定であって、いずれも、民法上は相続人となる者について税制上の修正を加えたものにすぎず、民法上相続人とならない者を相続人とみなすものではない。このことは、同項が「前項の規定の適用については」実子とみなすと規定していることから明らかである。

ウ 原告らの主張エについて

不動産登記手続は当事者の申請に基づいて行われるものである(不動産登記法16条)から、必ずしも真実の権利関係を示すものではなく、このことは、同法67条が権利に関する登記に錯誤又は遺漏がある場合の登記の更正について規定していることから明らかであ

る。

(2) 本件各更正等の適否について

(被告の主張)

ア 本件各更正の適法性

本件相続に係る原告らの納付すべき相続税額は、別紙3（課税処分の根拠）1(2)オの(ア)ないし(ウ)のとおりであるところ、本件各更正における原告らの納付すべき相続税額は、別紙2（課税処分の経緯）5のとおり、原告甲について186万7300円、原告乙について148万5700円、原告丙について340万7500円と、いずれもこれと同額であるから、本件各更正は適法である。

イ 本件各賦課決定の適法性

本件各更正が適法であることは、上記アのとおりであり、別紙2（課税処分の経緯）2の修正申告及び本件更正1又は2により原告甲及び原告乙が新たに納付すべきこととなった相続税額並びに別紙2（課税処分の経緯）2の修正申告により原告丙が新たに納付すべきこととなった相続税額のうち本件更正3による一部減額後のものに対しては、国税通則法65条の規定により過少申告加算税が課されることとなる。

そして、原告らの納付すべき過少申告加算税の額は、別紙3（課税処分の根拠）2の(1)ないし(3)のとおりであるところ、本件各賦課決定における原告らの納付すべき過少申告加算税の額は、別紙2（課税処分の経緯）3、5及び8のとおり、原告甲について19万1000円、原告乙について14万4500円、原告丙について30万9500円と、いずれもこれと同額であるから、本件各賦課決定は適法である。

(原告らの主張)

本件各更正等が適法であることは争う。

本件各更正等は、相続税法15条1項及び2項、民法727条、887条2項の解釈適用を誤ってした違法な処分であるから、取り消されるべきものである。

第3 当裁判所の判断

1 相続税法15条1項の「相続人の数」について

(1) 亡丁の「相続人の数」について

相続税は、相続又は遺贈により財産を取得した者の被相続人からこれらの事由により財産を取得した全ての者に係る相続税の総額を計算し、当該相続税の総額を基礎としてそれぞれこれらの事由により財産を取得した者に係る相続税額として計算した金額により、課するものである（相続税法11条）。上記相続税の総額を計算する場合においては、同一の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相続税の課税価格の合計額から、5000万円と1000万円に当該被相続人の「相続人の数」を乗じて得た金額との合計額（遺産に係る基礎控除額）を控除するものとされている（同法15条1項）ところ、上記「相続人の数」は、上記被相続人の民法第5編第2章（相続人）の規定による相続人の数とするものとされている（同条2項）から、本件相続に係る相続税の総額を計算する際の基礎控除額の算出において用いられる亡丁の「相続人の数」は、亡丁の民法第5編第2章の規定（886条ないし895条）による相続人の数が何名であるかにより決定されることとなる。

そこで、亡丁の民法第5編第2章の規定による相続人の数が何名であるかについて検討することとする。

(2) 亡丁の民法第5編第2章の規定による相続人の数について

ア 原告らについて

亡丁の配偶者である亡Bは、亡丁の死亡前である昭和57年4月17日に死亡しており（前提事実(1)イ）、民法890条の規定により亡丁の相続人となるものではなく、また、亡丁に実子はいない（弁論の全趣旨）ところ、原告らは、平成15年10月8日に亡丁との養子縁組をし（前提事実(1)イ）、その日から、亡丁の嫡出子の身分を取得しているのであって（民法809条）、民法887条1項の規定により亡丁の相続人となるものであり、この点に争いはない。

なお、相続税法15条2項括弧書きは、当該被相続人に養子がある場合の当該相続人の数に算入する当該被相続人の養子の数は、同項各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める養子の数に限るものとするとして規定しているが、同条3項1号は、同条2項の規定の適用については、民法817条の2第1項（特別養子縁組の成立）に規定する特別養子縁組による養子となった者、当該被相続人の配偶者の実子で当該被相続人の養子となった者その他これらに準ずる者として政令で定める者は実子とみなすと規定しているところ、原告らは、亡丁の配偶者である亡Bの実子で、亡Bが亡丁と婚姻し死亡した後に亡丁の養子となった者であり（前提事実(1)ア及びイ）、亡丁が、亡Bについて戸籍法96条の姻族関係終了届をし、原告らとの姻族関係を終了させたこともうかがわれないことによれば、原告らは、亡丁の配偶者の実子で、亡丁と当該配偶者との婚姻期間において亡丁の養子となった者であるということができるのであって（相続税法基本通達15-6参照）、相続税法15条2項の規定を適用し、亡丁の「相続人の数」を決定するについては、原告らは実子とみなされ、同項括弧書きによる制限は適用されないこととなる。

イ E及びFについて

原告らは、E及びFは、民法727条の規定により亡丁の直系卑属となったものであり、民法887条2項の規定により亡戊の代襲相続人として亡丁の相続人となるものというべきであると主張する。

しかし、民法727条は、養子と養親及び「その血族」すなわち養親の血族との間においては、養子縁組の日から、血族間におけるのと同じ親族関係を生ずると規定しているにとどまり、養子の血族と養親との間において親族関係を生ずる旨を規定しているものではないし、また、同条は、養子と養親との間における親族関係は「養子縁組の日から」生ずると規定しているにとどまり、養子と養親との間における親族関係が養子縁組の日よりも前に遡って生ずる旨を規定しているものでもないのであって、このような同条の規定に照らすと、養子の養子縁組前の子は、養親と養子との間の養子縁組により、養親との間において親族関係を生ずるものではなく、養親の直系卑属となるものではないというべきである（大審院昭和●●年(〇〇)第●●号同7年5月11日第四民事部判決・民集11巻1062頁参照。なお、これに対して、養子の養子縁組後の子は養親の直系卑属となるものであると解される。）。

これを本件についてみると、亡戊は、平成15年10月8日に亡丁と養子縁組をしたものであるところ、E及びFは、この養子縁組前に出生したものであり（前提事実(1)イ及びウ）、亡戊の亡丁との養子縁組前の子であるから、民法727条の規定により亡丁の直系卑属となったものではなく、民法887条2項の規定により亡戊の代襲相続人として亡丁の相続人となるものではないというべきである（同項ただし書）。

ウ 亡丁の民法第5編第2章の規定による相続人の数について

以上によれば、亡丁の民法第5編第2章の規定による相続人の数は、原告らの人数である「3」であるということができる。そして、そうであるとする、本件相続に係る相続税の総額を計算する際の基礎控除額の算出において用いられる亡丁の「相続人の数」は、「3」とされるべきものであることとなる。

(3) 原告らの主張について

ア 原告らの主張イについて

原告らは、民法は一般社会の基本規範であるから、民法が養親と養子との間の親族関係のみを規定し、養親と養子の親族との間の親族関係については規定していないとは考え難く、民法において養親と養子との間の親族関係を規定しているのは727条のみであるから、同条は、養親と養子との間の親族関係のみならず、養親と養子の親族との間の親族関係をも規定しているものと解すべきであると主張する。しかし、養親と養子の血族との間において親族関係を生じさせるか否かは、それを民法に規定するか否かを含めて立法府の広範な裁量に委ねられた事項であり、民法が一般社会の基本規範であるからといって、上記の点が必ず民法に規定されているということとはできないし、原告らの主張するような内容が規定されているはずであるということもできない。したがって、原告らの上記主張は採用することができない。

また、原告らは、配偶者の連れ子を養子とする者は、その連れ子の実子との間においても親族関係が発生することを承認しているものと解するのが相当であるとも主張するが、仮に配偶者の連れ子を養子とする者がそのような意思を有していたものとしても、民法の規定が上記(2)イのとおり解される以上、養子の養子縁組前の子は、養親と養子との間の養子縁組により、養親との間において法律上の親族関係を生ずるものではなく、養親の直系卑属となるものではないというべきである。

イ 原告らの主張ウについて

原告らは、亡戊は、亡丁の配偶者である亡Bの実子であり、かつ、亡丁の養子であるから、相続税法15条3項1号の規定により、亡丁の実子とみなされるのであって、亡戊の実子であるE及びFは、亡丁の直系卑属となったものであると主張する。しかし、相続税法15条3項1号が「前項の規定の適用については」特別養子縁組による養子となった者、当該被相続人の配偶者の実子で当該被相続人の養子となった者その他これらに準ずる者として政令で定める者は実子とみなすと規定していることに加えて、そもそも、同号は、相続税及び贈与税について、納税義務者、課税財産の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定める相続税法の中に置かれているものであり、民事実体法上の身分関係について定める民法等の中に置かれているものではないことを併せ考えれば、同号は、同条2項の規定を適用し、同条1項の「相続人の数」を決定するについて、上記養子となった者を実子とみなす旨を規定しているにとどまり、民事実体法上の身分関係において上記養子となった者を実子とみなす旨を規定しているものではないというべきであって、同号の規定により当該養子となった者の養子縁組前の子が養親の直系卑属となるものと解することはできない。したがって、原告らの上記主張は採用することができない。

ウ 原告らの主張エについて

原告らは、亡丁の遺産は、亡Bの遺産についての遺産分割協議により亡丁が取得した遺産と全く同じであり、E及びFは、亡Bの直系卑属であるから、「相続人の数」に含まれるものと解すべきであると主張する。しかし、仮に亡丁の遺産が亡Bの遺産についての遺産分割協議により亡丁が取得した遺産と全く同じであるものとしても、本件相続を亡Bの相続と同視することはできないのであって、本件相続に係る相続税の総額を計算する際の基礎控除額の算出において用いられる「相続人の数」は、あくまでも亡丁の相続人の数でなければならぬところ、E及びFが亡戊の代襲相続人として亡丁の相続人となるものではないことは、上記(2)イのとおりである。したがって、原告らの上記主張は採用することができない。

また、原告らは、E及びFは、亡丁の遺産分割協議後にされた不動産登記手続において、登記官から亡戊の代襲相続人として亡丁の相続人となるものとみなされているとも主張し、甲第4号証ないし第10号証によれば、原告ら及びEは、平成●年●月●日、前提事実(3)の遺産分割協議によりそれぞれ取得した土地について、本件相続を原因とする亡丁の持分全部移転登記を経由したと認めることができる。しかし、不動産についての権利に関する登記は、不動産に関する権利を公示するためのものにすぎず（不動産登記法1条）、同登記がされたからといって、不動産に関する権利に同登記に対応する物権変動が生ずるものではなく、当事者の申請に基づいて行われた登記手続に過誤があることもあり得るのであるから、上記のような相続登記がされたからといって、E及びFが亡戊の代襲相続人として亡丁の相続人となり、Eが亡戊の代襲相続人として本件土地の持分を亡丁から相続したこととなるものではないというべきである。

2 本件各更正等の適法性について

(1) 本件相続に係る相続税の額について

本件相続に係る相続税の総額を計算する際の基礎控除額の算出において用いられる亡丁の「相続人の数」が「3」とされるべきものであることは、前記1(2)ウのとおりであって、本件相続に係る相続税の額は、別紙3（課税処分の根拠）1(2)オの(ア)ないし(ウ)のとおり、原告甲について186万7300円、原告乙について148万5700円、原告丙について340万7500円となる。

(2) 本件各更正等の適法性について

ア 本件各更正の適法性について

本件相続に係る相続税の額は上記(1)のとおりであるところ、別紙2（課税処分の経緯）5の本件各更正における原告らの納付すべき相続税額はこれらの金額と同額であるから、本件各更正はいずれも適法である。

イ 本件各賦課決定の適法性について

上記(1)によれば、原告らは、本件相続に係る相続税について納付すべき税額を過少に申告したものであることとなるところ、別紙2（課税処分の経緯）2の修正申告及び本件更正1又は2により原告甲及び原告乙が新たに納付すべきこととなった相続税額並びに別紙2（課税処分の経緯）2の修正申告により原告丙が新たに納付すべきこととなった相続税額のうち本件更正3による一部減額後のものの計算の基礎となった事実のうちに税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条4項に規定する正当な理由があると認めることができるものはない（原告らも、この点については特段の主張をしていない。）。

そうすると、原告らが納付すべき過少申告加算税の額は、別紙3（課税処分の根拠）2の

(1)ないし(3)のとおり、原告甲について19万1000円、原告乙について14万4500円、原告丙について30万9500円となること、別紙2（課税処分の経緯）3、5及び8の本件各賦課決定における原告らの納付すべき過少申告加算税の額はこれらの金額と同額であるから、本件各賦課決定はいずれも適法である。

第4 結論

よって、原告らの請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条、65条1項本文を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 川神 裕

裁判官 内野 俊夫

裁判官 佐野 義孝

関係法令の定め

相続税法の定め

1 11条（相続税の課税）

相続税は、この節及び第3節に定めるところにより、相続又は遺贈により財産を取得した者の被相続人からこれらの事由により財産を取得したすべての者に係る相続税の総額（括弧内は省略）を計算し、当該相続税の総額を基礎としてそれぞれこれらの事由により財産を取得した者に係る相続税額として計算した金額により、課する。

2 11条の2（相続税の課税価格）

相続又は遺贈により財産を取得した者が1条の3第1号又は2号の規定に該当する者である場合においては、その者については、当該相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額をもって、相続税の課税価格とする。（1項）

注 1条の3（相続税の納税義務者）

次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、相続税を納める義務がある。

- (1) 相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下同じ。）により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの（1号）
- (2) 相続又は遺贈により財産を取得した日本国籍を有する個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（当該個人又は当該相続若しくは遺贈に係る被相続人（遺贈をした者を含む。以下同じ。）が当該相続又は遺贈に係る相続の開始前5年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがある場合に限り。）（2号）
- (3) （3号及び4号は省略）

3 15条（遺産に係る基礎控除）

- (1) 相続税の総額を計算する場合においては、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格（中略）の合計額から、5000万円と1000万円に当該被相続人の相続人の数を乗じて得た金額との合計額（以下「遺産に係る基礎控除額」という。）を控除する。（1項）
- (2) 前項の相続人の数は、同項に規定する被相続人の民法第5編第2章（相続人）の規定による相続人の数（当該被相続人に養子がある場合の当該相続人の数に算入する当該被相続人の養子の数は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める養子の数に限るものとし、相続の放棄があった場合には、その放棄がなかったものとした場合における相続人の数とする。）とする。（2項）
 - ア 当該被相続人に実子がある場合又は当該被相続人に実子がなく、養子の数が1人である場合 1人（1号）
 - イ 当該被相続人に実子がなく、養子の数が2人以上である場合 2人（2号）
- (3) 前項の規定の適用については、次に掲げる者は実子とみなす。（3項）

ア 民法817条の2第1項（特別養子縁組の成立）に規定する特別養子縁組による養子となった者、当該被相続人の配偶者の実子で当該被相続人の養子となった者その他これらに準ずる者として政令で定める者（1号）

イ 実子若しくは養子又はその直系卑属が相続開始以前に死亡し、又は相続権を失ったため民法第5編第2章の規定による相続人（相続の放棄があった場合には、その放棄がなかったものとした場合における相続人）となったその者の直系卑属（2号）

4 16条（相続税の総額）

相続税の総額は、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格に相当する金額の合計額からその遺産に係る基礎控除額を控除した金額を当該被相続人の前条2項に規定する相続人の数に応じた相続人が民法900条（法定相続分）及び901条（代襲相続人の相続分）の規定による相続分に応じて取得したものとした場合におけるその各取得金額（当該相続人が、1人である場合又はない場合には、当該控除した金額）につきそれぞれその金額を次の表の上欄に掲げる金額に区分してそれぞれの金額に同表の下欄に掲げる税率を乗じて計算した金額を合計した金額とする。

（表は省略）

5 17条（各相続人等の相続税額）

相続又は遺贈により財産を取得した者に係る相続税額は、その被相続人から相続又は遺贈により財産を取得したすべての者に係る相続税の総額に、それぞれこれらの事由により財産を取得した者に係る相続税の課税価格が当該財産を取得したすべての者に係る課税価格の合計額のうちに占める割合を乗じて算出した金額とする。

課税処分の経緯

1 相続税の申告

原告ら及びEは、平成21年10月28日、本郷税務署長に対し、原告甲について課税価格を2270万5000円、納付すべき税額を41万4200円、原告乙について課税価格を1964万円、納付すべき税額を35万5100円、原告丙について課税価格を5619万7000円、納付すべき税額を100万6100円、Eについて課税価格を1118万8000円、納付すべき税額を19万7200円とする本件相続に係る相続税の申告をした。(甲11、乙1)

この申告は、Eは亡父の代襲相続人であり、相続税法15条1項の「相続人の数」は原告らの人数にEの人数を加えた「4」とされるべきものであるとするものである。

2 相続税の修正申告

原告ら及びEは、本郷税務署長の催告を受けて、平成22年7月14日、同税務署長に対し、原告甲について課税価格を2308万7000円、納付すべき税額を103万7500円、原告乙について課税価格を2727万8000円、納付すべき税額を118万5700円、原告丙について課税価格を7714万7000円、納付すべき税額を348万3200円、Eについて課税価格を3729万6000円、納付すべき税額を170万4500円とする本件相続に係る相続税の修正申告をした。(甲12、43、乙2)

この修正申告は、本郷税務署長の催告に従って、上記1の申告における土地の評価の誤りを是正する一方で、同税務署長の催告にかかわらず、相続税法15条1項の「相続人の数」を原告らのみの人数である「3」とすることなく、かえって、原告らの人数にE及びFの人数を加えた「5」とされるべきものであるとするものである。

3 本件賦課決定1-1、本件賦課決定2-1及び本件変更前賦課決定3

本郷税務署長は、上記2の修正申告により新たに納付すべき相続税の額について、平成22年9月28日、原告甲に対し、過少申告加算税の額を6万8000円とする本件賦課決定1-1をし、同年8月27日、原告乙に対し、過少申告加算税の額を9万9500円とする本件賦課決定2-1を、原告丙に対し、過少申告加算税の額を32万0500円とする本件変更前賦課決定3をした。なお、本郷税務署長は、Eに対しても、過少申告加算税の額を20万円とする過少申告加算税賦課決定をした。(甲39、40、乙3)

4 相続税の更正の請求

原告ら及びEは、平成22年10月13日、本郷税務署長に対し、原告甲について課税価格を2308万7000円、納付すべき税額を95万円、原告乙について課税価格を2727万8000円、納付すべき税額を107万6600円、原告丙について課税価格を7714万7000円、納付すべき税額を310万3400円とする本件相続に係る相続税の更正の請求をした。また、原告ら及びEは、同年11月10日、本郷税務署長に対し、本件相続に係る相続税の更正の嘆願をした。(甲14、43、乙4、5)

この更正の請求は、本件土地の評価の誤りを理由に、また、上記更正の嘆願は、本件土地以外の土地の評価の誤りを理由に、本件相続に係る相続税の減額更正を求めるものであるが、相続税法1

5条1項の「相続人の数」は原告らの人数にE及びFの人数を加えた「5」とされるべきものであるとするものである。

5 本件更正1ないし3並びに本件変更前賦課決定1-2、本件変更前賦課決定2-2及び本件変更決定

本郷税務署長は、平成23年2月25日、原告甲に対し、課税価格を3730万8000円、納付すべき税額を186万7300円とする本件更正1及び過少申告加算税の額を8万2000円とする本件変更前賦課決定1-2を、原告乙に対し、課税価格を2968万5000円、納付すべき税額を148万5700円とする本件更正2及び過少申告加算税の額を3万円とする本件変更前賦課決定2-2を、原告丙に対し、課税価格を6808万円、納付すべき税額を340万7500円とする本件更正3及び本件変更前賦課決定3により納付すべき過少申告加算税の額を1万1000円減額する本件変更決定をそれぞれした。なお、本郷税務署長は、Eに対しても、納付すべき税額及び過少申告加算税の額をいずれも零円とする相続税の更正及び過少申告加算税変更決定をした。(甲16ないし19)

本件更正1ないし3は、上記4の更正の請求及び更正の嘆願の理由とされた本件土地及び本件土地以外の土地の評価の誤りについては、おおむね認容すべきものとする一方で、① E及びFは、亡戊の亡丁との養子縁組前の子であるから、民法727条の規定により亡丁の直系卑属となったものではなく、民法887条2項の規定により亡戊の代襲相続人として亡丁の相続人となるものではないというべきである、② Eは、本件相続に係る相続人ではないから、本件相続により本件土地の持分を取得したものではなく、本件土地の持分は原告らが法定相続分により相続したものとして課税価格を計算するのが相当であるとするものである。

6 異議申立て及び異議決定

原告ら及びEは、平成23年4月13日、本郷税務署長に対し、本件更正1ないし3並びに本件変更前賦課決定1-2及び本件変更前賦課決定2-2、上記5のEに対する相続税の更正等の取消しを求める異議申立てをしたところ、本郷税務署長は、同年6月9日、Eの異議申立てを却下し、原告らの異議申立てを棄却する決定をした。(甲20、乙7)

7 更正をすべき理由がない旨の通知

本郷税務署長は、平成23年4月21日、原告甲及び原告乙に対し、上記4の更正の請求について、更正をすべき理由がない旨の通知をした。(乙6)

8 本件賦課決定1-2及び本件賦課決定2-2

本郷税務署長は、本件更正1及び2により新たに納付すべき相続税の額について、平成23年6月29日、原告甲に対し、本件変更前賦課決定1-2により納付すべき過少申告加算税の額に加えて納付すべき過少申告加算税の額を4万1000円とする本件賦課決定1-2（その結果、納付すべき過少申告加算税の額は12万3000円となる。）をし、同年7月29日、原告乙に対し、本件変更前賦課決定2-2により納付すべき過少申告加算税の額に加えて納付すべき過少申告加算税の額を1万5000円とする本件賦課決定2-2（その結果、納付すべき過少申告加算税の額は4万5000円となる。）をした。(甲41、42)

9 審査請求及び審査裁決

原告らは、平成23年7月4日、国税不服審判所長に対し、本件更正1ないし3並びに本件変更前賦課決定1-2、本件変更前賦課決定2-2及び本件変更決定、上記6の異議決定の取消しを求める審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、上記7の更正をすべき理由がない旨の通知、本件

賦課決定１－２及び本件賦課決定２－２についても併せ審理し、同年１２月２０日、本件更正１ないし３並びに本件変更前賦課決定１－２、本件変更前賦課決定２－２についての審査請求を棄却し、本件変更決定及び上記６の異議決定についての審査請求を却下する裁決をした。（甲１５）

10 本件訴えの提起

原告らは、平成２４年６月１９日に本件訴えを提起した。（顕著な事実）

1 原告甲

(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
当 初 申 告	21. 10. 28	22, 705, 000	414, 200	-
修 正 申 告	22. 7. 14	23, 087, 000	1, 037, 500	-
本件賦課決定 1-1	22. 9. 28	-	-	68, 000 (①)
更 正 の 請 求	22. 10. 13	23, 087, 000	950, 000	-
本 件 更 正 1	23. 2. 25	37, 308, 000	1, 867, 300	-
本件変更前賦課決定 1-2	23. 2. 25	-	-	82, 000 (②)
異 議 申 立 て	23. 4. 13	23, 087, 000	1, 037, 500	②の全部取消し
更正の請求に対する通知	23. 4. 21	更正をすべき理由がない旨の通知		
異 議 決 定	23. 6. 9	棄 却		
本件賦課決定 1-2	23. 6. 29	-	-	123, 000 (③)
審 査 請 求	23. 7. 4	23, 087, 000	1, 037, 500	②の全部取消し
審 査 裁 決	23. 12. 20	棄 却		

* 過少申告加算税①は修正申告によるものである。過少申告加算税②は、本件更正 1 によるものであり、過少申告加算税①とは別途納付すべきものである。過少申告加算税③は過少申告加算税②を吸収するものである。

2 原告乙

(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
当 初 申 告	21. 10. 28	19,640,000	355,100	-
修 正 申 告	22. 7. 14	27,278,000	1,185,700	-
本件賦課決定 2-1	22. 8. 27	-	-	99,500 (①)
更 正 の 請 求	22. 10. 13	27,278,000	1,076,600	-
本 件 更 正 2	23. 2. 25	29,685,000	1,485,700	-
本件変更前賦課決定 2-2	23. 2. 25	-	-	30,000 (②)
異 議 申 立 て	23. 4. 13	27,278,000	1,185,700	②の全部取消し
更正の請求に対する通知	23. 4. 21	更正をすべき理由がない旨の通知		
異 議 決 定	23. 6. 9	棄 却		
審 査 請 求	23. 7. 4	27,278,000	1,185,700	②の全部取消し
本件賦課決定 2-2	23. 7. 29	-	-	45,000 (③)
審 査 裁 決	23. 12. 20	棄 却		

* 過少申告加算税①は修正申告によるものである。過少申告加算税②は、本件更正 2 によるものであり、過少申告加算税①とは別途納付すべきものである。過少申告加算税③は過少申告加算税②を吸収するものである。

3 原告丙

(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
当 初 申 告	21. 10. 28	56, 197, 000	1, 006, 100	-
修 正 申 告	22. 7. 14	77, 147, 000	3, 483, 200	-
本件変更前賦課決定 3	22. 8. 27	-	-	320, 500 (①)
更 正 の 請 求	22. 10. 13	77, 147, 000	3, 103, 400	-
本 件 更 正 3	23. 2. 25	68, 080, 000	3, 407, 500	-
本 件 変 更 決 定	23. 2. 25	-	-	△11, 000 (②)
異 議 申 立 て	23. 4. 13	77, 147, 000	3, 103, 400	-
異 議 決 定	23. 6. 9	棄 却		-
審 査 請 求	23. 7. 4	77, 147, 000	3, 103, 400	②の全部取消し
審 査 裁 決	23. 12. 20	棄 却		却 下

* 過少申告加算税①は修正申告によるものである。過少申告加算税②は過少申告加算税①のうち一部取り消されたものである。

課税処分の根拠

1 本件各更正の根拠

(1) 課税価格の合計額 1億3507万3000円

上記金額は、原告らがそれぞれ相続により取得した財産の価額（原告甲について3730万8296円、原告乙について2968万5241円、原告丙について7156万3761円）から、原告らがそれぞれ負担した債務等の金額（原告甲について零円、原告乙について零円、原告丙について348万3755円）を控除した金額について、国税通則法（平成21年法律第13号による改正前のもの。以下同じ。）118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後の各相続人の課税価格を合計した金額である。なお、本件土地の持分については、原告ら、E及びFの間で、Eが取得する旨の遺産分割協議が成立しているが、Eは、本件相続に係る相続人ではないから、本件相続により本件土地の持分を取得したものではなく、本件土地の持分は原告らが法定相続分により相続したものとして課税価格を計算するのが相当である。

(2) 納付すべき税額

ア 課税遺産総額 5507万3000円

上記金額は、上記(1)の課税価格の合計額から、相続税法15条の規定により5000万円と1000万円に本件相続に係る相続人の数である「3」を乗じた3000万円との合計額である8000万円を控除した後の金額である。なお、E及びFは、亡戊の亡丁との養子縁組前の子であるから、民法727条の規定により亡丁の直系卑属となったものではなく、民法887条2項の規定により亡戊の代襲相続人として亡丁の相続人となるものではないというべきである。

イ 法定相続分に応ずる取得金額

(ア) 原告甲（法定相続分3分の1）	1835万7000円
(イ) 原告乙（法定相続分3分の1）	1835万7000円
(ウ) 原告丙（法定相続分3分の1）	1835万7000円

上記各金額は、相続税法16条の規定により本件相続に係る相続人が上記アの課税遺産総額を民法900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各自の取得金額（ただし、昭和34年1月28日付け直資10による国税庁長官通達「相続税法基本通達の全部改正について」（平成21年6月17日付け課資2-5ほかによる改正前のもの。以下「相続税法基本通達」という。）16-3の取扱いにより各相続人ごとに1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

ウ 相続税の総額 676万0600円

上記金額は、上記イの(ア)ないし(ウ)の法定相続分に応ずる取得金額に、それぞれ相続税法16条に定める税率を乗じて算出した金額の合計額（ただし、相続税法基本通達16-3の取扱いにより100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

エ 原告ら各自の相続税額

(ア) 原告甲	186万7319円
(イ) 原告乙	148万5777円

(ウ) 原告丙 340万7502円

上記各金額は、相続税法17条の規定により上記ウの相続税の総額に、原告ら各自の課税価格が上記(1)の課税価格の合計額のうち占める割合(原告甲について13万5073分の3万7308、原告乙について13万5073分の2万9685、原告丙について13万5073分の6万8080)をそれぞれ乗じて算出した金額である。

オ 原告ら各自の納付すべき相続税額

(ア) 原告甲 186万7300円

(イ) 原告乙 148万5700円

(ウ) 原告丙 340万7500円

上記各金額は、上記エの原告ら各自の納付すべき相続税額に、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後のものである。

2 本件各賦課決定の根拠(過少申告加算税の額)

(1) 原告甲 19万1000円

(2) 原告乙 14万4500円

(3) 原告丙 30万9500円

上記各金額は、別紙2(課税処分の経緯)2の修正申告及び本件更正1又は2により原告甲及び原告乙が新たに納付すべきこととなった相続税額並びに別紙2(課税処分の経緯)2の修正申告により原告丙が新たに納付すべきこととなった相続税額のうち本件更正3による一部減額後のものを基礎とし、国税通則法65条1項及び2項の規定を適用して計算した金額である。