

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成●●年(〇〇)第●●号、平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(麻布税務署長、国税不服審判所長)
平成25年7月30日却下・棄却・控訴

判 決

第1事件原告 甲
(以下「原告甲」という。)

第2事件原告 乙
(以下「原告乙」という。)

第3事件原告 丙
(以下「原告丙」といい、原告甲、原告乙と併せて「原告ら」という。)

原告ら訴訟代理人弁護士 松尾 翼
小澤 崇行
山岸 泰洋
山田 二郎
井上 康一

被告 国

同代表者法務大臣 谷垣 禎一

処分行政庁 麻布税務署長
内田 弘之

裁決行政庁 国税不服審判所長
生野 考司

同指定代理人 田原 昭彦
山口 克也
古川 丹生
阿部 文威
出田 潤二
跡治 直輝
古嶋 敬三
蜂谷 光男
後藤 勇
石井 正

主 文

- 1 本件各訴えのうち、別紙1却下部分目録記載1及び2の各訴えをいずれも却下する。
- 2 原告らのその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 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) 第1事件

ア 麻布税務署長が平成21年5月7日付けで原告甲に対してした過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件第1賦課決定処分」という。）並びに同年12月4日付けで原告甲に対してした平成19年3月●日の相続開始に係る相続税の再更正処分（以下「本件第1再更正処分」という。）のうち、課税価格7億6729万2000円、納付すべき税額2億5373万8300円を超える部分及び過少申告加算税再賦課決定処分（以下「本件第1再賦課決定処分」という。）を取り消す。

イ 国税不服審判所長が平成22年9月14日付けで原告甲に対してした、麻布税務署長が平成21年5月7日付けで原告甲に対してした平成19年3月●日の相続開始に係る相続税の更正処分（以下「本件第1更正処分」という。）及び本件第1再更正処分に対する審査請求を却下する旨の裁決（以下「本件第1却下裁決」という。）並びに本件第1賦課決定処分及び本件第1再賦課決定処分に対する審査請求を棄却する旨の裁決（以下「本件第1棄却裁決」という。）を取り消す。

ウ （上記アの本件第1再更正処分の取消しを求める訴えについての予備的請求）

麻布税務署長は、原告甲に対し、平成19年3月●日の相続開始に係る相続税について、課税価格を7億6729万2000円、納付すべき税額を2億5373万8300円とする更正処分をせよ。

(2) 第2事件

ア 麻布税務署長が平成21年5月7日付けで原告乙に対してした過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件第2賦課決定処分」という。）並びに同年12月4日付けで原告乙に対してした平成19年3月●日の相続開始に係る相続税の再更正処分（以下「本件第2再更正処分」という。）のうち、課税価格7億6729万2000円、納付すべき税額2億5373万8300円を超える部分及び過少申告加算税再賦課決定処分（以下「本件第2再賦課決定処分」という。）を取り消す。

イ 国税不服審判所長が平成22年9月14日付けで原告乙に対してした、麻布税務署長が平成21年5月7日付けで原告乙に対してした平成19年3月●日の相続開始に係る相続税の更正処分（以下「本件第2更正処分」という。）及び本件第2再更正処分に対する審査請求を却下する旨の裁決（以下「本件第2却下裁決」という。）並びに本件第2賦課決定処分及び本件第2再賦課決定処分に対する審査請求を棄却する旨の裁決（以下「本件第2棄却裁決」という。）を取り消す。

ウ （上記アの本件第2再更正処分の取消しを求める訴えについての予備的請求）

麻布税務署長は、原告乙に対し、平成19年3月●日の相続開始に係る相続税について、課税価格を7億6729万2000円、納付すべき税額を2億5373万8300円とする更正処分をせよ。

(3) 第3事件

ア 麻布税務署長が平成21年5月7日付けで原告丙に対してした過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件第3賦課決定処分」といい、本件第1賦課決定処分及び本件第2賦課決定

処分と併せて「本件各賦課決定処分」という。)並びに同年12月4日付けで原告丙に対してした平成19年3月●日の相続開始に係る相続税の再更正処分(以下「本件第3再更正処分」といい、本件第1再更正処分及び本件第2再更正処分と併せて「本件各再更正処分」という。)のうち、課税価格7億6729万2000円、納付すべき税額2億5373万8300円を超える部分及び過少申告加算税再賦課決定処分(以下「本件第3再賦課決定処分」といい、本件第1再賦課決定処分及び本件第2再賦課決定処分と併せて「本件各再賦課決定処分」という。)を取り消す。

イ 国税不服審判所長が平成22年9月14日付けで原告丙に対してした、麻布税務署長が平成21年5月7日付けで原告丙に対してした平成19年3月●日の相続開始に係る相続税の更正処分(以下、本件第1更正処分及び本件第2更正処分と併せて「本件各更正処分」という。)及び本件第3再更正処分に対する審査請求を却下する旨の裁決(以下、本件第1却下裁決及び本件第2却下裁決と併せて「本件各却下裁決」という。)並びに本件第3賦課決定処分及び本件第3再賦課決定処分に対する審査請求を棄却する旨の裁決(以下、本件第1棄却裁決及び本件第2棄却裁決と併せて「本件各棄却裁決」という。)を取り消す。

ウ (上記アの本件第3再更正処分の取消しを求める訴えについての予備的請求)

麻布税務署長は、原告丙に対し、平成19年3月●日の相続開始に係る相続税について、課税価格を7億6729万2000円、納付すべき税額を2億5373万8300円とする更正処分をせよ。

第2 事案の概要

本件は、原告らが、原告らの父である丁(以下「丁」という。)の死亡に伴う相続開始に係る相続税を申告したところ、麻布税務署長からA株式会社(以下「A社」という。)の株式(以下「A社株式」という。)が相続財産として申告されていなかったこと等を理由として本件各更正処分及び本件各再更正処分並びに本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分を受け、国税不服審判所長から本件各更正処分及び本件各再更正処分について本件各却下裁決を、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分について本件各棄却裁決を受けたため、A社株式の株主は当初から原告らであり、丁の相続財産に含まれないとして、本件各再更正処分の一部と本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分の取消しを求めるとともに、原告らが本件各却下裁決及び本件各棄却裁決の前に本件各再更正処分を基礎としてした修正申告(以下「本件修正申告」という。)は、A社株式が丁の相続財産に含まれるという本件各再更正処分の内容を是認しない趣旨で行ったものであり、原告らが本件修正申告をしたことにより本件各更正処分及び本件各再更正処分の取消しを求める訴えの利益が消滅したことを前提としてされた本件各却下裁決及び本件各棄却裁決は違法であり、裁決固有の瑕疵があるとして、その取消しを求め、予備的に、仮に本件各再更正処分の取消しが認められないとしても、本件各再更正処分には明白な違法性がある以上、合法性の原則の下では職権でこれを更正すべき義務があるとして行政事件訴訟法3条6項1号及び37条の2に基づき本件各再更正処分に対する更正の義務付けを求める事案である。

1 関係法令の定め

別紙2「関係法令の定め」のとおりである(なお、同別紙中の注記は以下の本文でも同じである。)

2 前提事実(争いのない事実、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) 当事者等

ア 原告らは、いずれも丁の子であり、丁は平成19年3月●日に死亡した。(甲6)

イ 丁は、昭和45年●月●日、化粧品の販売及び輸出入業等を目的とする法人である株式会社B(設立当初は有限会社である。以下「B社」という。)を他の共同出資者らと共に設立し、その経営に当たっていた者であり、平成16年2月●日から死亡日である平成19年3月●日までB社の代表取締役を務めていた。(甲7、乙21)

(2) A社設立の経緯

ア リヒテンシュタイン国の投資運用会社であるC(以下「C社」という。)は、平成15年12月●日の時点で、B社の株式(以下「B社株式」という。)495株(82.5%)を保有しており、丁は、同日時点で、残りのB社株式105株(17.5%)を保有していた。(甲6、7、乙18、21)

イ 丁は、C社からB社株式を買い取り、保有する目的で新法人を設立することを企図し、A社は、平成15年12月●日、貴金属販売、経営コンサルタント等を事業目的とする新法人として設立された。(甲18)

ウ A社は、平成15年、平成16年及び平成17年に、C社からB社株式各29株(合計87株)を買い取った。その結果、丁の相続が開始した平成19年3月●日時点でのB社の株主構成は、以下のとおりとなった。(甲7、22、乙21)

(ア) 丁 105株(持株割合17.5%)

(イ) A社 87株(持株割合14.5%)

(ウ) C社 408株(持株割合68%)

(3) 原告らの当初の税務申告

原告らは、法定申告期限内である平成19年12月27日、丁の相続に係る相続税について別表1ないし3の順号1「期限内申告」欄のとおり記載した申告書(以下「本件当初申告書」という。)を麻布税務署長に提出した(以下、本件当初申告書に係る原告らの申告を「本件当初申告」という。)(乙1)

(4) 本件各更正処分等

麻布税務署長は、平成21年5月7日、原告らに対し、別表1ないし3の順号2「更正処分等」欄記載のとおりの内容の本件各更正処分及び本件各賦課決定処分をした。

本件各更正処分は、土地の評価の誤り、B社株式の評価の誤り及びA社株式の申告漏れがあること等を理由としてされたものである。(乙2の1ないし3)

(5) 異議申立て及びこれに対する異議決定

原告らは、平成21年6月15日、東京国税局長に対し、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分を不服として異議申立てをしたところ、東京国税局長は、同年9月10日、原告らの異議申立てをいずれも棄却する旨の異議決定をした。(乙3の1ないし3、4)

(6) 審査請求

原告らは、平成21年10月7日、国税不服審判所長に対し、審査請求(以下「本件審査請求」という。)をした。(乙5の1ないし3)

(7) 本件各再更正処分及び本件各再賦課決定処分

麻布税務署長は、平成21年12月4日、原告らに対し、別表1ないし3の順号6「再更正処分等」欄記載のとおりの内容の本件各再更正処分及び本件各再賦課決定処分をした。

本件各再更正処分は、B社株式及びA社株式の評価額に異動があることを理由としてされたものである。(乙6の1ないし3)

(8) 再度の異議申立てとみなし再審査請求

原告らは、平成22年2月3日、東京国税局長に対し、本件各再更正処分及び本件各再賦課決定処分を不服として異議申立てをしたところ、東京国税局長は、同月10日、当該異議申立てに係る異議申立書を、国税通則法90条1項に基づき、国税不服審判所長に送付し、その結果、同条3項により審査請求がされたものとみなされ、国税不服審判所長は、同法104条1項に基づいて、本件審査請求と併せて審理を行った(以下、このみなされた上記の審査請求と本件審査請求とを併せて「本件各審査請求」という。)(乙7の1ないし3)

(9) 本件当初申告を修正する書面の作成

原告らは、平成22年4月8日、麻布税務署長に対し、戊税理士(以下「戊税理士」という。)が作成した「相続税の申告書(修正)」と題する書面(以下「平成22年4月8日付け書面」という。)を提出した。

平成22年4月8日付け書面は、B社が同年3月4日に丁に係る死亡退職金2億円(以下「本件死亡退職金」という。)を支給したことを受けて、本件当初申告を基礎とし、本件死亡退職金を丁の相続財産として加算するなどして納付すべき税額を計算したものである。(乙11)

(10) 税理士による麻布税務署との面談

D税理士(以下「D税理士」という。)は、平成22年4月中旬頃、麻布税務署を訪れ、同署所属のE統括国税調査官(以下「E統括官」という。)と面談した。(乙12)

(11) 本件修正申告

原告らは、平成22年5月11日、麻布税務署長に対し、D税理士が作成した本件各再更正処分における課税価格等の金額を基礎とし、本件死亡退職金を相続財産として加算した、別表1ないし3の順号8「修正申告」欄のとおり記載した修正申告書(以下「本件修正申告書」という。)を提出した。

本件修正申告書には、相続人代表である原告甲が作成した「被相続人丁に係る相続税の修正申告書の提出について」と題する書面(以下「本件説明書面」という。)が添付されており、本件説明書面には、要旨、「本件修正申告書は、本件各再更正処分の内容を基礎として本件死亡退職金を加算して計算したものであるが、本件各再更正処分を是認したものではなく、本件死亡退職金の支給について新たに更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けることを避ける目的で提出したものである。」との記載がされている。(乙13、14の1・2、15)

(12) 本件各却下裁決及び本件各棄却裁決

国税不服審判所長は、平成22年9月14日、本件各審査請求のうち、本件各更正処分及び本件各再更正処分に対する原告らの審査請求をいずれも却下する旨の本件各却下裁決をし、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分に対する原告らの審査請求をいずれも棄却する旨の本件各棄却裁決をした。(乙16)

(13) 本訴の提起

原告らは、平成23年3月9日、本訴を提起した。(顕著な事実)

3 被告の主張する本件各再更正処分、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分の根拠

別紙3「本件各再更正処分、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分の根拠」のとおりであり、後記4の争点に関する部分を除き、その計算の基礎となる金額及び計算方法に争いはな

い。

4 争点

(1) 本案前の争点

ア 本件各再更正処分 of 取消しを求める訴えの適法性

(ア) 本件修正申告の効力 (争点(1))

(イ) 本件各再更正処分 of 取消しを求める訴えの利益の有無 (争点(2))

イ 本件の義務付けの訴えの適法性 (争点(3))

(2) 本案に関する争点

ア 本件各再更正処分、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分の適法性 (争点(4))

イ 本件各却下裁決及び本件各棄却裁決の適法性 (争点(5))

ウ 本件の義務付けの訴えに係る本案の理由の有無 (争点(6))

5 争点に関する当事者の主張の要旨

(1) 争点(1) (本件修正申告の効力) について

ア 原告ら

(ア) 解除条件の成就

原告らは、平成22年5月11日、麻布税務署長に対し、本件修正申告書と共に本件説明書面を一体のものとして提出したが、これは、原告らが本件死亡退職金について新たに更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたり、延滞税を賦課されたりするという不利益を回避する必要があった一方で、本件各更正処分及び本件各再更正処分並びに本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分について国税不服審判所に係属していた本件各審査請求を維持することを目的として行ったものであり、本件説明書面にもそのことを明記している。また、麻布税務署長も、本件修正申告書と本件説明書面を一体のものとして公式に受理したものである。

このように、本件修正申告は、本件説明書面によって、本件各審査請求について審査請求の利益を失うような事態が発生した場合には、申告時に遡って本件修正申告の修正申告としての効力を失わせるという解除条件が付されていたものであり、仮に、本件各再更正処分が本件修正申告に吸収されて、本件各審査請求の利益が失われるのであれば、解除条件が成就し、本件修正申告は申告時に遡って効力を失い無効であるというべきである。

(イ) 不法条件

仮に、そもそも本件修正申告に解除条件を付すこと自体が違法であるとしても、本件修正申告書と本件説明書面は不可分一体のものとして捉えられるべきであるから、附款部分である解除条件のみを切り離して無効とし、本件修正申告は有効であると解することは許されず、民法132条に照らして本件修正申告は無効であるというべきである。

(ウ) 内容の実現不可能

民法上、一般に内容の実現不可能な法律行為は、それに法的効果を認めても無意味であるから無効であると解されているところ、納税申告についても、租税法規に別段の定めがある場合、又は明文の定めはないが納税申告の性質若しくは租税法規の趣旨から合理的な理由がある場合を除き、原則として民法の規定が適用又は準用される。

本件修正申告は、本件各審査請求を維持しつつ、新たな課税処分等を避けるという本来両立しないことを内容とする実現不可能なものであり、このような性質を有する本件修正

申告は、上記民法上の法理に照らして無効であるというべきである。

(エ) 心裡留保

上記(ウ)のとおり、納税申告には原則として民法の規定が適用又は準用されるから、心裡留保（民法93条ただし書）の規定も修正申告に適用又は準用される。

麻布税務署長は、本件修正申告書と一体として提出された本件説明書面により、原告らが本件各審査請求を維持するという真意を有していることを認識していたのであるから、本件修正申告は無効であるというべきである。

(オ) 錯誤

所得税の確定申告書の記載内容についての錯誤の主張は、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、所得税法の定めた過誤是正以外の方法による是正を許さないとすれ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許されないものと解されている。この理は、所得税と同様に申告納税の租税である相続税にも妥当し、かつ、当初申告のみならずそれと基本的な性格を同じくする修正申告にも適用があると解されるべきである。

原告らは、本件修正申告書を提出しても、本件各再更正処分が本件修正申告に吸収されず、本件各審査請求がそのまま維持されることを前提として本件修正申告をしているのであり、本件修正申告書を提出したことによって、本件各再更正処分が本件修正申告に吸収され、本件各審査請求の利益が失われるのであれば、原告らには明白かつ重大な錯誤があったといえる。そして、本件各審査請求の利益が失われている以上、このような錯誤無効の主張を許さないとすれば、原告らが本件各再更正処分等について争う途は絶たれかねないし、現行の租税法は、本件死亡退職金の給付に係る相続税を納付し、新たな課税処分等を回避すると同時に、本件各再更正処分が吸収されることを避け、本件各審査請求をそのまま維持する申告の方式を予定していない。そうすると、本件修正申告について錯誤無効を主張するなどの租税法の定めた過誤是正以外の方法による是正を許さないとすれば、原告らの利益を著しく害すると認められる特段の事情がある。

以上によれば、本件修正申告は、錯誤により無効であるというべきである。

(カ) 申告の効力についての限定

本件修正申告により新たな課税処分等を回避する一方で、本件各再更正処分が本件修正申告に吸収され、本件各審査請求の審理の対象がなくなる効果が生じないようにすることが原告らが麻布税務署長に対して明示的にした意思表示であることを直視するならば、本件修正申告は、新たな課税処分等を回避するという限度では有効ではあるが、本件各再更正処分を吸収する効力は有しないものとするのが原告らの真意であり、本件修正申告にはそのとおりの効果が認められるべきである。

イ 被告

(ア) 本件修正申告書と共に提出された本件説明書面の記載内容（本件修正申告書は、本件各再更正処分の内容を基礎として本件死亡退職金を加算して計算したものであるというもの）からすれば、原告らは、本件修正申告書が本件各再更正処分の額を基礎としてそれに本件死亡退職金の金額を上乗せするという内容のものであることを認識した上で、新たな課税処分等を回避するため本件修正申告をし、丁の相続財産に係る相続税について納付すべき税額を確定させることを意図していたものと認められる。このように、原告らは、

本件修正申告書を自らの意思・判断に基づいて自発的に提出したものである。

そして、本件修正申告書には、原告らを代理しているD税理士の署名・押印が認められるほか、課税価格、相続税額その他財務省令で定める事項（国税通則法19条4項、相続税法27条1項及び相続税法施行規則13条1項）及び原告らの住所の記載並びに記名・押印（国税通則法124条）が認められるのであり、本件修正申告書は適式かつ真正なものである。

以上のとおり、本件修正申告は、適式かつ真正にされたもので、本件修正申告書の記載内容に従った確定的な効力を有する。

(イ) 解除条件の成就、不法条件及び内容の実現不可能の各主張について

本件説明書面には、本件修正申告書を修正申告の効果を生ずる有効なものとして扱われたいと趣旨の記載があるにとどまり、本件修正申告の効果は何らかの条件成就とともに失わせる趣旨の記載は読み取ることができず、そもそも条件の内容自体も不明であるから、課税庁職員が本件修正申告を解除条件の付されたものとして受理したという事実は存在しない。もとより、納税申告を条件付きの意思表示により行うことも認められていないのであって、このことからしても、本件修正申告が解除条件の付されたものとみる余地はない。

(ウ) 心裡留保の主張について

本件説明書面は、要旨、本件修正申告書について、修正申告の効果を生ずる有効なものとして扱ってほしいとの趣旨であると解され、原告らが本件修正申告書の提出による修正申告の効果の発生を容認しないとの意思を読み取ることはできないから、原告らに心裡留保があったといえない。

仮に、原告らに心裡留保があったとしても、本件説明書面の上記の趣旨からすれば、課税庁職員は、原告らの心裡留保を知らなかったし、知ることもできなかった。

(エ) 錯誤無効の主張について

原告らは、本件修正申告により審査請求の利益が失われることを理解していたのであるから、原告らに錯誤があったといえない。

仮に原告らに錯誤があったとしても、原告らが、本件修正申告に関与した弁護士や税理士等に依頼、相談していながら、なお本件修正申告を行ったとしても審査請求の利益が失われなかったと考えたのであれば、そのような錯誤に陥ったことにつき、原告らに重大な過失がある。

(オ) 申告の効力についての限定の主張について

争う。

(2) 争点(2) (本件各再更正処分の取消しを求める訴えの利益の有無) について

ア 被告

(ア) 本税との関係について

本件修正申告は適式かつ有効なものであるから、本件修正申告書の提出により原告らの丁の相続財産に係る相続税についての納付すべき税額は、本件各再更正処分額を上回る税額に増額されるとともに、その全額が確定したことになる。本件当初申告は、その限りで本件修正申告に吸収されて消滅したため、本件各更正処分及び本件各再更正処分は、その存在意義を失ったものといえることができる。

したがって、本件各再更正処分の取消しを求める原告らの訴えは、訴えの利益がなく不適法である。

(イ) 延滞税との関係について

上記(ア)のとおり、原則として、納税者が増額修正申告をした場合には、その限りで先にされた申告は当該修正申告に吸収されて消滅し、先の更正処分はその目的を失って効力を失うと解される。しかしながら、修正申告の中には、租税特別措置法33条の5第1項及び第3項が適用される場合のように、一定の事由があるときは、法定納期限後に修正申告をしなければならないとされ、この修正申告（以下「義務的修正申告」という。）をした場合には、当該修正申告が期限内申告とみなされて、延滞税が発生しない場合がある。このように義務的修正申告の場合に延滞税が課されないのは、それが後発的事情に基づいて新たに生じた税額であり、法定納期限から納付が遅延したものではないことによるものであるところ、増額更正処分に不服のある納税者が義務的修正申告をした場合において、① 義務的修正申告をすべき額が増額更正処分によって増加した税額を上回るために、納税者が申告額に上乗せした形で当該修正申告をした場合には、納税者の立場からみて遅延していない税額について増額更正処分により延滞税を納付するという不利益を被っている以上、延滞税との関係では、義務的修正申告後もなお当初の増額更正処分の取消しを求める訴えの利益は失われないというべきであるが、② 義務的修正申告をすべき税額が増額更正処分によって増加した税額を下回るにもかかわらず、納税者が増額更正処分に上乗せした形で当該修正申告をした場合は、納税者は自ら増額更正額を遅延したものとして確定させているのであり、その誤りの是正は、通常の修正申告における誤りと同様、更正の請求によって是正されるべきであるから、当初の増額更正処分の取消しを求める訴えの利益は失われるというべきである。

本件修正申告は義務的修正申告ではないものの、本件修正申告書は、期限内申告書である本件当初申告書の提出期限後に支給が確定した相続税法3条1項2号に掲げる給与の支給を受けたことを事由として提出されたものであり、同法51条2項1号ロ（延滞税の特則）により、延滞税の計算期間の特例が認められていることから、義務的修正申告の場合と同様に解する見解もあり得るところである。しかし、仮にそのような見解が相当と解される余地があるとしても、本件においては、修正申告をすべき税額が増額更正処分によって増加した税額を下回るにもかかわらず、増額更正額を上回る修正申告がされた場合に相当することとなるのであるから、延滞税との関係においても、本件各再更正処分の取消しを求める訴えの利益はないことになる。

また、仮に原告らにおいて本件修正申告をしないまま、本件死亡退職金の支給を受けたことを同項2号ロに規定される事由として更正処分がされた場合においても、過少申告加算税も延滞税も課されることはない。しかるに、原告らは、更正処分を受けるという方途を自ら閉ざした上で、修正申告をすることを選択して任意に本件修正申告書を提出したものであるから、本件修正申告は、通常の修正申告であり、義務的修正申告と同視することができる場合には当たらない。

なお、延滞税につき、同項の延滞税の計算期間の特例が適用されるのは、本件死亡退職金が支給されたことそれ自体による修正に係る相続税額の部分についてのみであり、原告らとその帰属を争うとするA社株式の帰属に係る部分を含まないから、その意味において

も、延滞税との関係で、本件各再更正処分の取消しを求める訴えの利益はないというほかない。その場合、国税通則法60条2項の軽減税率の適用期間について差異が生じるが、その利益は、本件修正申告の存在を前提とすることによって初めて観念し得るものであり、本件各再更正処分によって侵害された利益が回復されるという関係には立たず、訴えの利益はないことになる。

以上のとおり、延滞税との関係においても、本件各再更正処分の取消しを求める訴えの利益がないことは明らかである。

イ 原告ら

(ア) 本件修正申告は無効であるか、あるいは新たな課税処分等を回避するという限度では有効ではあるが、本件各再更正処分を吸収する効力は有しないものであるから、本件各再更正処分が本件修正申告に吸収される余地はなく、本件各再更正処分の取消しを求める訴えの利益は失われない。

(イ) 仮に、被告が主張するように、本件各再更正処分が本件修正申告に吸収されるとしても、本件各更正処分及び本件各再更正処分による税額の増加分に対する延滞税との関係については別途考える必要がある。そもそも、延滞税とは、国税の納付義務の履行を遅滞したことに対する損害賠償の性質を有するものと解されており、延滞税の納付が適法であるためには、延滞税の対象となる国税が履行遅滞であること、すなわち、納付すべき税額を増加させる更正処分が適法であることが当然の前提となっている。本件において、本税との関係では、本件修正申告により本件各再更正処分の取消しを求める訴えの利益が失われたとしても、本件各更正処分及び本件各再更正処分によって増額した部分に係る延滞税との関係では、本件各再更正処分が違法であるとしてその取消しを求める以外にその納付義務を争う方法がないから、その限度で本件各再更正処分の取消しを求める訴えの利益は失われないといふべきである。

(3) 争点(3) (本件の義務付けの訴えの適法性) について

ア 原告ら

非申請型の義務付けの訴え(行政事件訴訟法3条6項1号)は、「一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、かつ、その損害を避けるために他に適当な方法がないときに限り、提起することができる」(同法37条の2第1項)とされているが、本件の義務付けの訴えは、この要件を満たしている。

すなわち、仮に、本件各再更正処分の取消しを求める訴えの利益がなく不適法であるとすると、原告らは本件各再更正処分について争う途を閉ざされることになり、丁の相続財産に係る相続税額の計算が明らかに誤っているにもかかわらず、その誤謬が放置されることになる。しかも、原告らが争っている税額が合計で4億円を優に超えることからすると、原告らが被る損害は甚大であるといえる。したがって、麻布税務署長が減額更正処分をしないことにより、原告らに重大な損害が生ずるおそれがあることは明らかであり、「一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがある」ということができる。

また、更正の請求の手續が機能する場面においては、上記の重大な損害を避けるために更正の請求をすればよいことになるが、国税通則法23条1項1号によれば、上記のような更正の請求には、申告に係る国税の法定申告期限から1年以内という極めて厳しい期間制限が付されており、丁の相続財産に係る相続税についても平成21年1月8日にその期間が経過

している。特に、本件においては、本件修正申告がされたのが平成22年5月7日であり、その時点で既に更正の請求の期間を経過していたのであるから、更正の請求の制度を介して本件修正申告に係る税額の減額を求めることは不可能である。租税法においては、合法性の原則が妥当するところ、このような場合においても更正の請求の制度の排他性を強調するのは、合法性の原則の観点からも相当でない。したがって、更正の請求の期間が経過し、減額の更正処分の義務付けを求める以外に是正方法がない本件において、現行の法制度の下では救済を求める他の方法が整備されているとはいえない以上、「損害を避けるために他に適当な方法がない」ということができる。

イ 被告

損害を避けるための方法が個別法の中で特別に法定されている場合には、「損害を避けるために他に適当な方法がない」とはいえないところ、国税通則法23条1項1号によれば、申告書の過誤の是正は、原則として、他の救済手続によることは許されず、更正の請求の手続によらなければならないのであって、更正の請求の期間の経過前は、更正の請求をすることが損害を避けるための適当な方法であると考えられるから、職権による減額更正を求める義務付けの訴えを提起することはできない。また、更正の請求の期間の経過後についても、更正の請求の制度を設けつつ、その請求期間を限定して租税法律関係の法的安定を図った制度趣旨からすれば、更正の請求の期間を経過し、更正の請求をすることができなくなった以上、義務付けの訴えにより職権による減額更正を求めることはできないと解される。

したがって、本件において、「損害を避けるために他に適当な方法がない」ということはできず、本件の義務付けの訴えは不適法である。

原告らは、更正の請求の制度の排他性を強調し、義務付けの訴えの適法性を認めないのは明らかな誤りである旨主張する。しかし、上記のような更正の請求の手続が法定されている趣旨に照らせば、その期間を徒過し、申請権を失った場合に、非申請型の義務付けの訴えを提起することは行政事件訴訟法の予定するところではないと解するべきである。

(4) 争点(4) (本件各再更正処分、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分の適法性) について

ア 被告

(ア) 本件各更正処分及び本件各再更正処分に係る納付すべき税額等は、本件修正申告に係る納付すべき税額等の一部として適法に確定している。

本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分は、このように適法に確定した本件各更正処分及び本件各再更正処分における納付すべき税額を課税標準としてされたものであるところ、本件各更正処分及び本件各再更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が、これらの処分前の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られるものがあるとは認められないし、原告らも、上記正当な理由について何ら主張していない。したがって、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分はいずれも適法である。

(イ) 原告らは、A社株式の取得資金の原資が原告らの借入金であること等を根拠として、A社株式の実質的な株主が原告らであると主張するが、A社株式の取得資金の原資が原告らの借入金はなく丁の借入金であることは明らかであるから、A社株式の実質的な株主は原告らではない。

イ 原告ら

原告らは、B社から、A社設立のための株式払込金として合計1200万円（各自400万円ずつ）及び株式払込取扱手数料に相当する金額として9万4500円の貸付けを受け、A社株式を80株（1株5万円）ずつ取得することによりA社を設立したのであり、A社は、実質的には、C社からB社株式を買い取り、保有する目的で、原告ら3人によって設立された株式会社である。このことは、① 原告らが、各自400万円ずつを負担してA社を設立し、その資金は原告らがB社から借り入れることによって賄い、最終的には原告らがB社に返済しなければならないこと、原告らがA社の取締役になりA社の経営を担っていくこと、A社がC社からB社株式を買い取るためには多額の資金を要し、当該資金の調達のためには原告らも相応の負担をしなければならないこと等について、丁、B社の取締役の地位にあったカナダの弁護士であるF（以下「F」という。）及びB社において管理部長に相当し、経理、財務、法務の事務等を行うコントローラーの地位に就いていたG（以下「G」という。）から何度も説明を受けて、十分に理解していたこと、② A社の法人税の確定申告書上の株主欄には、A社設立時以来現在まで変わることなくA社株式の株主として原告らが記載されているほか、各種書面（甲1の3、5、20の1ないし3、22）において原告らが同株主であるとされていること、③ A社は、C社からB社の株式を購入するために多額の資金をB社から借り入れているが、これについて原告らが個人保証をしていること等からも明らかである。

したがって、A社株式の株主は、形式的にも実質的にも原告らであり、A社株式が丁の相続財産に帰属することを主たる目的としてされた本件各更正処分及び本件各再更正処分は違法である。

また、このような違法な本件各更正処分及び本件各再更正処分を基にされた本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分も違法である。

(5) 争点(5)（本件各却下裁決及び本件各棄却裁決の適法性）について

ア 被告

本件修正申告書は適式かつ有効なものであるから、本件修正申告書の提出により、原告らの相続税に係る納付すべき税額は、本件各再更正処分額を上回る税額に増額されると同時にその全額が確定したことになり、その限りで、本件当初申告は本件修正申告に吸収されて消滅したため、本件各更正処分及び本件各再更正処分は、その存在意義を失ったといえることができる。

したがって、本件各審査請求のうち本件各更正処分及び本件各再更正処分の取消しを求める利益は失われたというべきであるから、本件各更正処分及び本件各再更正処分に対する審査請求を却下した本件各却下裁決は適法である。

また、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分は、それぞれ本件各更正処分及び本件各再更正処分を基礎とするものであるところ、本件修正申告により、本件各更正処分及び本件各再更正処分に係る納付すべき税額等は、その後に行われた更正処分を上回る金額の本件修正申告に係る納付すべき税額等（本件各更正処分及び本件各再更正処分に係る納付すべき税額等を上回る金額）の一部として適法に確定しており、本件各更正処分及び本件各再更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が、これらの処分前の税額の計算の基礎とされ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」があると認められるものがあるとは認められないから、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処

分に違法はなく、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分に対する審査請求を棄却した本件各棄却裁決は適法である。なお、裁決の取消しの訴えにおいては、原処分が適法であるとした実体的判断に関するものを除いた部分の瑕疵を主張することができるにとどまるどころ（行政事件訴訟法10条2項）、A社株式の株主が原告らであるかとの点は、原処分である本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分が適法であるとした実体的判断に関するものであり、裁決固有の瑕疵ではないから、本件各棄却裁決の取消しの訴えにおいて主張することが許されないというべきである。

イ 原告ら

(ア) 本件修正申告は無効であるか、あるいは新たな課税処分等を回避するという限度では有効ではあるが、本件各再更正処分を吸収する効力は有しないものであるとすると、本件各更正処分及び本件各再更正処分が本件修正申告に吸収される余地はない。そうすると、本件修正申告により原告らの相続税額が確定し、本件各更正処分及び本件各再更正処分の取消しを求める利益がなくなったことを理由として、本件各更正処分及び本件各再更正処分に対する原告らの審査請求を却下した本件各却下裁決は、実体審理に入るべきであったのに入らなかったという審理不尽の違法がある。併せて、本件各再更正処分が本件修正申告に吸収されたことを理由に原告らの相続税額が確定したとして、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分に対する原告らの審査請求を棄却した本件各棄却裁決にも、審理不尽の違法がある。

さらに、原告らは、A社株式が丁の相続財産に含まれていたことを理由に行われた本件各更正処分及び本件各再更正処分による税額の増加分に対する延滞税を争う限度でなお本件各再更正処分による取消しを求める利益を失わない。この点を看過して、本件各却下裁決が本件各更正処分及び本件各再更正処分を却下した点も審理不尽の違法がある。

以上のとおり、本件各却下裁決及び本件各棄却裁決は、審理不尽という裁決固有の瑕疵があり、違法である。

(イ) 仮に、被告が主張するように、本件各再更正処分が本件修正申告に吸収され、これによって納付すべき税額が確定したものと解するとしても、これによって本件再更正処分及び本件各再更正処分と独立した本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分が当然に適法となるものではない。したがって、本件各棄却裁決が、本件各却下裁決によって本件各更正処分及び本件各再更正処分に係る審査請求が却下されたことから当然に本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分に係る審査請求が棄却されるという結論を導いた点は、審理不尽である上に理由不備であるという裁決固有の瑕疵があり、違法である。

(6) 争点(6) (本件の義務付けの訴えに係る本案の理由の有無) について

ア 原告ら

仮に本件修正申告によって原告らの相続税額が確定しており、原告らにおいて本件各更正処分及び本件各再更正処分を争う機会が失われているとしても、A社株式が相続財産に含まれることを前提として計算された原告らの相続税額は明らかに誤っており、このような誤謬を放置することは相続税法に明白に反する。そして、原告らに係る相続税額が本税部分のみでも4億円を優に超えることからすれば、原告らの救済の道が閉ざされれば、原告らの被る損害は甚大である。

他方で、麻布税務署長は、合法性の原則の下、その処分を租税法規に適合させるべき義務

を負っているものであり、少なくとも減額更正処分の除斥期間の満了日である平成25年1月8日までは、原告らに対して正しい相続税額に基づいた課税をすべきである。

したがって、仮に原告らに本件各再更正処分の取消しを求める訴えの利益が認められない場合には、処分行政庁である麻布税務署長において、原告らに対し、A社株式が丁の相続財産に含まれないことを前提とした減額更正処分をすべきである。

イ 被告
争う。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1) (本件修正申告の効力) について

(1) 趣旨

ア 行政過程において公法上の効力を認められる私人の行為(私人の公法行為)は、公法関係を規律するものとして、形式上の明確性と内容上の確実性及び法的効果の一定性を必要とするから、実定法規に特別の規定が存在しない限り、原則として、条件、期限その他の附款を付すことは許容されないものというべきである(乙31参照)。

イ 納税義務の成立要件及びその内容は、法律によって規定されるものであって、法律に基づかずに課税庁と納税者の合意又は納税者の一方的な行為によってそれを変動させることはできないものである。申告納税制度の下における納税申告は、私人の公法行為の一種として、客観的に成立した租税債務につき、課税標準及び税額を通知して納付すべき税額を確定するという効果を有するものである。そして、このことは修正申告についても共通であって、修正申告の方法は、修正申告書の提出によることとされ、その記載事項は課税標準等及び税額等に係るものに限って法定され(国税通則法19条)、修正申告すなわち修正申告書の提出という行為によって、即時に、修正申告書に記載されたとおりの納付すべき税額が確定するとともに、その確定した税額に基づき後続の続行が進行する。また、申告によって確定した納付すべき税額を減額させることは、更正の請求という法律で定められた手続によらなければならない、短期の除斥期間も定められている(同法23条)。実際にも、大量かつ回帰的に生ずる納税申告について、早期かつ確実に納税義務を確定させる必要性は高いものといえる(乙24ないし26参照)。(乙27、28)

ウ したがって、このような租税法律関係の下にされる修正申告には、上記アの趣旨が特に強く妥当するのであって、上記イのような修正申告の性質・構造に鑑みれば、解除条件を付した修正申告は、法が許容しないものというべきである。

実質的にみても、解除条件を付した納税申告を認めることは、① 解除条件を付した申告に基づく納付があり、その後、解除条件が成就した場合には、誤納金が発生することになり、申告納税額が高額の場合には多額の還付加算金が発生することとなる、② 解除条件の態様によっては、納税者が条件成就の時期を任意に設定することが可能である上に、条件の成就の確認は納税者からの任意の申出によらざるを得ない場合もあることから、納税者が恣意的に当該申出を遅らせ、還付加算金を不当に受領するおそれもある等の弊害を生じることとなる等の問題が生ずることとなるのであって、このような問題を生じさせる取扱いを認めることは相当ではない。

エ 原告らは、本件修正申告は、新たな課税処分等を回避するという限度では有効ではあるが、本件各再更正処分を吸収する効力は有しないものとするのが原告らの真意であり、本件修正

申告にはそのとおりの効果が認められるべきであるとも主張するが、上記アないしウで検討したことからすれば、申告の効果にこのような限定を付すことについても、大量かつ回帰的に生ずる納税申告について、早期かつ確実な納税義務の確定を著しく阻害するものであって、認められないというべきである。

(2) 認定事実

掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

ア 原告らは、平成22年4月8日、麻布税務署長に対し、相続税の申告書（修正）と題する書面（平成22年4月8日付け書面）を提出した。平成22年4月8日付け書面は、本件当初申告を基礎として本件死亡退職金を丁の相続財産として加算するなどしたもので、しかも、修正申告用の書式ではなく、当初申告用の書式を用いて作成したものであり、国税通則法19条4項1号に規定する修正申告書に記載すべき事項がなく、適式な修正申告書ではなかった。

また、原告らは、同日、丁の相続に係る相続税について本件各再更正処分及び本件各再賦課決定処分に至るまでの課税処分等により発生した税額を既に全て納付しており、未納税額がなかったところ、本件修正申告に係る増差税額に相当する金額である4917万3600円（原告ら各人について1639万1200円）を納付した。（甲9、乙11、12、17の1ないし3）

イ D税理士は、平成22年4月中旬頃、麻布税務署を訪れ、平成22年4月8日付け書面を取り下げ、本件各再更正処分の額を基礎とした修正申告書を作成したい旨申し入れた。その際、E統括官は、本件各再更正処分の額を基礎とした修正申告書を提出すれば、審査請求の利益が失われる旨述べた。（乙12）

ウ 原告らは、平成22年5月11日、麻布税務署長に対し、D税理士の作成した本件修正申告書及び本件説明書面を提出した。

D税理士は、本件説明書面において、平成22年4月8日付け書面は、相続税の修正申告の形式に沿わない単なる退職金支給を受けた計算根拠にすぎないので廃棄するよう求めるとともに、本件修正申告書では、本件再更正処分を基礎として、B社株式の株価計算上、本件死亡退職金を負債の部に計上して株価を再計算し、A社株式の株価の計算上、B社株式の株価を考慮して計算しているが、これは死亡退職金及び退職金とみなされる弔慰金が相続人に対して支払われた場合には、株価の計算上債務として控除することとされており、これに伴って他の財産に異動が生じることになるので、その修正計算を行ったものであり、本件各再更正処分を是認したものではないとし、さらに、本件各再更正処分については、国税不服審判所に審査請求をし、審判官が検討中であるが、裁決まで修正申告書の提出を放置すると、相続税法31条3項の規定により更正処分及び加算税の賦課決定処分を受けることとなるため、これを回避するために本件修正申告書を提出したと説明した。

なお、本件説明書面には、D税理士の記名・押印のほか、原告ら代理人の山田二郎弁護士及び小澤崇行弁護士の記名があった。（乙13、14の1・2、15）

(3) 検討

ア 以上の事実によれば、原告らは、平成22年4月8日付け書面が適式な修正申告書ではなかったことから、改めて形式を整え、適式かつ有効な修正申告書を作成・提出する意思で本件修正申告書を作成・提出し、本件修正申告を行い、これにより平成22年4月8日付け書

面の提出に併せてされた増差税額に相当する金額の納付を本件修正申告に係るものとする
こととしたものであり、新たな更正処分を受けることや過少申告加算税及び延滞税が発生す
ることを回避するためにその効果が有効に発生することを期待してこれをしたものである。
そして、本件修正申告書の記載上、原告らの主張するような解除条件や申告の効力の限定の
表示があったとは認められない。

また、前記(1)のとおり、そもそも解除条件を付した修正申告や申告の効力についての限
定を付した修正申告は、法が許容しないものというべきであるところ、本件修正申告に当た
っては、上記(2)のとおり弁護士や税理士といった租税法の専門的知見を有する者が複数関
与しているのであって、本件修正申告に解除条件や申告の効力についての限定を付した場合、
その解除条件等の効力が否定されるか、又は、本件修正申告自体が無効になることは原告ら
においても当然認識していたはずのものというべきである。

このような状況下において、本件修正申告自体を無効とする結果を生じさせるおそれがあ
るにもかかわらず、原告らが敢えて解除条件や申告の効力についての限定を付した修正申告
をするということは考え難いものといわざるを得ず、そうであるとすれば、本件修正申告は、
そもそも解除条件が付されていない無条件のものであって、申告の効力にも何ら限定は付さ
れていないものと解するのが相当である。

仮に、原告らにおいて、本件修正申告に解除条件や申告の効力についての限定を付した場
合に、それだけで直ちに本件修正申告自体が無効となることまでの認識がなかったとしても、
原告らの目的は飽くまで本件修正申告が有効に受理されることにあり、本件修正申告書に添
付された本件説明書面の記載内容も解除条件や申告の効力についての限定を明示したもの
とまでは到底いえないことからすれば、本件修正申告にそのような性質を読み取ることはで
きないというべきである。

なお、本件修正申告が無条件のものであると解する以上、不法条件や内容の実現不可能を
理由とした原告らの本件修正申告の無効の主張は理由がない。

イ(ア) もっとも、本件修正申告書に添付された本件説明書面の記載内容に照らせば、原告ら
は、無条件かつ申告の効力に限定の付されていない本件修正申告をしながらも本件各審査
請求を維持したいと考えており、本件各審査請求において審査請求の利益が失われたとし
て審査請求が却下されることは少なくとも望んでいなかったものと認められるから、かか
る部分において、内面的効果意思と表示との間に食い違いを認める余地がある。

そこで、さらに、原告らが本件修正申告をした行為が心裡留保又は錯誤に当たり、無効
であるか否かについて検討する。

(イ) 後記2(1)で詳しく説示するとおり、相続税については申告納税制度が採用され、納
税申告書記載事項の過誤の是正については特別の規定(国税通則法19条、23条)が設
けられているところ、これは相続税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通
じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場
合に限ることとするのが、租税債務を可及的速かに確定せしめるべき国家財政上の要請に
応じるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いるおそれがないと認めたか
らにほかならず、したがって、納税申告書の記載内容の過誤の是正については、その過誤
が客観的に明白かつ重大であって、前記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ならない

と解すべきである（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同39年10月22日第一小法
廷判決・民集18巻8号1762頁参照）。この理は、修正申告についての過誤の是正
の場合についても別異に解すべき理由はない。

(ウ) これを本件についてみると、原告らは、弁護士や税理士の関与の下で本件修正申告に
及んだものであり、さらに、本件修正申告に当たって、E統括官から先行した更正額を基
とした修正申告書を提出すれば審査請求の利益が失われる旨の説明を受けていたのであ
るから（なお、原告らは、E統括官からこのような説明を受けていないと主張しているが、
証拠（乙12）によれば、E統括官がこの点に関して殊更に虚偽を述べた事実をうかがう
ことはできず、原告らの主張は採用することができない。）、本件修正申告により、本件各
審査請求において審査請求の利益が失われるとして審査請求が却下されることは予想で
きたものである。また、原告らは、本件修正申告に係る増差税額に相当する金額を納付し
ていたなど、本件修正申告の効果が有効に発生することを期待してこれをしたものとみら
れる事情があった。

そうであるとすれば、真意は有効に本件修正申告をするつもりではないとか、本件各審
査請求が維持されると信じ、期待どおり維持されないならば、本件修正申告をしたりしな
かったといった事情があるとうかがうことはできず、原告らの本件修正申告については、
心裡留保であるか錯誤であるかはともかくとして、仮に原告らにおいて内心的効果意思と
表示との間に不一致があったとしても、そもそもその過誤が客観的に明白かつ重大である
と認めることはできないから、原告らの心裡留保又は錯誤の主張は理由がない。

(エ) また、原告らに心裡留保が認められたとしても、本件修正申告に係る増差税額に相当
する金額が原告らにより納付されていたなどの経緯の下において、本件修正申告書と本件
説明書面からは、課税庁職員が原告らにそのような心裡留保があったことを知り又は知る
ことができたとはいえないから、仮に民法の規定が適用されるとしても、原告らの心裡留
保の意思表示は無効とはならないというべきである（民法93条ただし書参照）。

他方、原告らに錯誤が認められたとしても、上記(ウ)で述べた本件修正申告の経緯から
すれば、その誤信について原告らには重大な過失があったものというべきであるから、仮
に民法の規定が適用されるとしても、原告らは自ら錯誤無効を主張することはできないも
のというべきである（同法95条ただし書参照）。

(オ) したがって、原告らの主張はいずれも採用することができない。

2 争点(2) (本件各再更正処分の取消しを求める訴えの利益の有無) について

(1) 更正処分後にこれを上回る税額での修正申告がされた場合に、更正処分の取消しの訴えの
利益が認められる場合

ア 国税を納付する義務が成立する場合には、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付
すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手續によって納付すべき税額
が確定する（国税通則法15条1項）。

国税についての納付すべき税額の確定手續については、① 納付すべき税額が納税者のす
る申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算
が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長
の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する申告納税
方式（同法16条1項1号）と② 納付すべき税額が専ら税務署長又は税関長の処分により

確定する賦課課税方式（同項2号）のいずれかの方式が採られている。

申告納税方式における納税者のする申告には、法定申告期限までにする期限内申告（同法17条）、法定申告期限後にする期限後申告（同法18条）及び一旦納税申告書を提出した後、その納税申告書の提出により納付すべき税額に不足額があったとき等にする修正申告（同法19条）があるが、相続税は、申告納税方式を採用しており（相続税法27条）、納付すべき税額は、税務署長において決定又は更正をする場合を除き、納税者の申告により確定するのであり、そのことは当初の申告又は更正に係る税額を増額する修正申告をした場合も同様である。したがって、納税者が税額を増額する修正申告をした場合には、その納付すべき税額は増額された部分を含む全額について改めて納税申告がされた場合と同視すべきであり、その限りで先にされた申告は修正申告に吸収されて消滅し、先の更正処分はその目的を失って効力を失うことになるのが原則である。

したがって、一般に、更正処分後にこれを上回る税額での修正申告がされた場合、更正処分の取消しを求める訴えの利益は失われるものと解される。

イ もっとも、修正申告の中には、一定の事由があるときは、法定納期限後に修正申告をしなければならぬとされ、この修正申告をした場合には、当該修正申告が期限内申告とみなされて、延滞税が発生しないとされているもの（義務的修正申告、租税特別措置法33条の5第1項及び3項等）がある。このような義務的修正申告が定められている趣旨は、後発的に生じた事情に基づいて新たに税額が発生する事例について、一定期間内に修正申告をした場合に、期限内申告とみなして延滞税を発生させないという扱いをするものであると解される。

そして、修正申告が義務的修正申告の場合であって、かつ、義務的修正申告をすべき額が増額更正処分によって増加した税額を上回るために当該修正申告がされた場合には、延滞税の発生を防止するため納税者は当該修正申告をせざるを得ない一方（なお、修正申告書を提出することなく増差税額を納付することは、認められないものと解される。）、納税者の立場からみて遅延していない税額について当該増額更正処分により延滞税を納付するという不利益を被っているのであるから、少なくとも、この場合には延滞税との関係で義務的修正申告後もなお当初の増額更正処分の取消しを求める訴えの利益は認められるものというべきである。

(2) 本件修正申告について

ア そこで、次に本件修正申告が義務的修正申告と同視することができるか否かについて検討する。

本件修正申告は、上記の義務的修正申告ではなく、通常の任意的修正申告である。もっとも、本件修正申告書は、期限内申告書である本件当初申告書の提出期限後に支給が確定した相続税法3条1項2号に掲げる給与の支給を受けたことを事由として提出されたものであり、同法51条2項1号ロ（延滞税の特則）により、同法33条の規定による納期限の翌日から修正申告書の提出があった日までの期間が延滞税の計算の基礎となる期間に算入されないという延滞税の計算期間の特例が認められていることから、義務的修正申告の場合と同視することができるようにも思われる。

しかしながら、本件においては、原告らは、修正申告をすべき税額が本件各再更正処分によって増加した税額を下回るにもかかわらず、これを上回る本件修正申告をしたものである。

また、仮に、原告らにおいて本件修正申告をしないまま、本件死亡退職金の支給を受けた

ことを相続税法51条2項2号ロに規定する事由として更正処分がされた場合には、延滞税は、同項により同法33条の規定による納期限の翌日から当該更正に係る更正通知書を発した日までの期間が延滞税の計算の基礎となる期間に算入されないこととなる。さらに、その場合、過少申告加算税についても、国税庁は、事務運営指針により、相続税の申告書の提出期限後において、同法3条1項2号に規定する退職手当金等の支給の確定があった場合に国税通則法65条4項に規定する正当な理由があると認められる事実があるものとして過少申告加算税を賦課しないこととして取り扱うこととしている（乙29参照）。

そうであるとすれば、原告らとしては、本件修正申告を行っても行わなくても、相続税法33条の規定による納期限の翌日からの延滞税は発生せず、過少申告加算税を賦課されないことには変わりはないものであるし、本件各再更正処分で増加した税額を上回る税額となるものでもなかったのであるから、客観的にみれば、修正申告をすることを余儀なくされていたわけではなく、あくまでも任意に修正申告をしたものというべきである（更にいえば、原告らは、本件各審査請求において、取消しを求める税額の範囲について本件死亡退職金の支給の確定があったことにより不足することとなった相続税額に相当する税額を減縮し、さらに、後にされるであろう新たな更正処分に対しても不服申立てをすることによって、本件各更正処分及び本件各再更正処分に係る不服を含めた全ての不服を主張する手段もあったものと認められる。）。

イ 確かに、このような法令上の規定及び課税庁における取扱いにもかかわらず、原告らにおいて、これを知らず、あるいは誤信により、修正申告を事実上余儀なくされるような状況があり、そのように知らなかったことや誤信にやむを得ない事情がある場合には、例外的に義務的修正申告に準じて、本件各再更正処分を取り消す利益を肯定することも考えられないわけではない。

しかしながら、本件においては、原告らは、弁護士や税理士の関与の下、本件修正申告に及んだものであるところ、上記アのとおり、更正処分がされた場合も延滞税が発生しないことは法令上の規定に基づくものであり、過少申告加算税が賦課されないという取扱いは、国税庁長官が相当以前である平成12年7月3日付けで明らかにしており、国税庁ホームページに掲載することにより広く周知を図っているものであって（乙29）、たまたま延滞税や過少申告加算税が課せられないことについて原告らに誤解があったからといって、そのことにやむを得ない事情があると認めることはできない。

ウ よって、原告らのした本件修正申告は任意の修正申告であったというべきである（もっとも、修正申告の記載事項である「その申告前の課税標準等及び税額等」の欄（国税通則法19条4項1号）に、当該修正申告の直前の更正処分に係る額を記載することが要求され、更正処分に係る課税標準等や税額等に不服がある場合でも修正申告書の当該欄には争いのない部分である課税標準等や税額等である当初の申告額を記載することは許されないものとする現行の制度は、場合により修正申告において納税者に自らの意思に反する納税申告を余儀なくさせることもあり得るものであって、一定のケースでは、修正申告書の「その申告前の課税標準等及び税額等」の欄に当初の申告額を記載して、これに増加額を加えた修正申告書を提出することを許し、その効果を定めておくような制度も検討されてしかるべきである。）。

(3) 小括

ア 以上によれば、丁の相続に係る相続税は、本件修正申告に基づいて課税標準及び税額とも本件各再更正処分を上回る額に増額され、これによりその全額が確定したものであるから、本件各再更正処分の取消しを求める訴えの利益は失われたものというべきである。

イ もっとも、期限内申告に対して増額更正処分がされた後にその税額を上回る修正申告がされた場合においては、当該修正申告後の納付すべき税額と当該期限内申告に係る納付すべき税額との差額に対する法定納期限の翌日から完納までの期間についての延滞税を納付しなければならず、このことは仮に当該増額更正処分を取り消すことが許されたとしても変わりはないのであるが、仮に当該増額更正処分が取り消されたとすると、その差額に対する延滞税の税率は、納期限（当該修正申告書を提出した日）までの期間又は納期限の翌日から2月を経過するまでの期間は、年7.3%（なお、租税特別措置法94条の延滞税の割合の特例についてはおくこととする。）であるところ、当該増額更正処分が取り消されないとすると、当該増額更正処分後の納付すべき税額と当該増額更正処分前の納付すべき税額（当該期限内申告に係る納付すべき税額）との差額に対する延滞税の税率は、納期限（当該増額更正の更正通知書が発せられた日の翌日から起算して1月を経過する日）までの期間又は納期限の翌日から2月を経過する日までの期間は年7.3%であるが、その後は年14.6%であるから（国税通則法35条2項、60条2項参照）、かかる軽減税率の適用を受ける関係で当該増額更正処分の取消しを求める訴えの利益が残るのではないかということは問題となり得る。

しかしながら、本件においては、前記1(2)アのとおり、原告らは、丁の相続に係る相続税について本件各再更正処分及び本件各再賦課決定処分に至るまでの課税処分等により発生した税額を全て納付していたものであるから（本件修正申告に関して原告らが延滞税の発生を防ぐ行動をとっていることからすれば、原告らは、年14.6%の割合による延滞税が発生する前に、本件各再更正処分による本税の増差税額を納付したものと推認することができる。）、本件各再更正処分による増差税額について年14.6%の割合による延滞税が発生する余地はもはやないというべきであり、軽減税率の適用の関係からも原告らに本件各再更正処分に対する訴えの利益は消滅しているものというべきである。

3 争点(3)（本件の義務付けの訴えの適法性）について

(1) 趣旨

ア 非申請型の義務付けの訴えは、一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあることに加え、その損害を避けるため他に適当な方法がないときに限り、提起することができる。損害を避けるための方法が個別法の中で特別に法定されている場合には、「損害を避けるため他に適当な方法がない」とはいえない。

イ 国税通則法は、23条1項1号において、納税申告書を提出した者は、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かった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が過大であるときには、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旨を規定し、同条2項において、上記期間を経過した後は、同項各号において定める事由に当たる場合に限り更正の請求をすることができる旨を規定しており、申告書の過誤の是正は、

原則として、他の救済手続によることは許されず、更正の請求の手続によらなければならない。

ウ このように、国税通則法上は、納付すべき税額の減額を求める場合には、更正の請求の手続によらなければならないが、原則として、他の救済手続によることは許されていないことからすると、更正の請求の期間の経過前又は同法23条2項各号所定の事由に該当する場合は、更正の請求をすることが損害を避けるための適当な方法であると考えられるから、職権による減額更正を求める義務付けの訴えを提起することは許されないものといえることができる。

他方、更正の請求の期間の経過後であり、かつ、同項各号所定の事由に該当しない場合についてみると、この場合にも更正の請求の制度を設けつつ、その請求期間等を限定して租税法律関係の法的安定を図った制度の趣旨や、非申請型の義務付け訴訟は、一定の処分を求める法令上の申請権のない者に義務付けの訴えを認めて申請権を認めたのと同じ救済を与えるものであり、法令上の申請権を有する者がこれを行行使することができなくなったとして救済を図るものではないことからすれば、やはり義務付けの訴えにより職権による減額更正を求めることはできないものというべきである。

(2) したがって、本件においては、行政事件訴訟法37条の2第1項に規定する「損害を避けるため他に適当な方法がない」とはいえず、本件の義務付けの訴えは不適法である（なお、減額更正処分を行うことができるのは法定申告期限から5年を経過する日までとする期間制限が定められているところ（国税通則法70条2項）、本件においては、既に期間制限の末日である平成25年1月8日を徒過しているから、麻布税務署長に減額更正処分を行う権限はなく、本件の義務付けの訴えは、処分行政庁に権限のない処分をすることの義務付けを求めている点においても不適法である。）。

4 争点(4)（本件各再更正処分、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分の適法性）について

(1) 本件各再更正処分について

前記2のとおり、本件各再更正処分は、本件修正申告に吸収されたものであり、本件各再更正処分の取消しを求める訴えは、訴えの利益を欠いて不適法であるから、その訴えとの関係において本件各再更正処分の適法性を検討する必要はない。

(2) 本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分について

本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分は、元々は、それぞれ本件各更正処分及び本件各再更正処分を基礎とするものであるが、本件修正申告により、本件各更正処分及び本件各再更正処分に係る納付すべき税額等は、その後に行われた本件各再更正処分を上回る金額の本件修正申告に係る納付すべき税額等の一部として確定しており、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分は、このように確定した納付すべき税額を課税標準としてされたものであるといえるから、本件各再更正処分の適法性について検討するまでもなく、いずれも国税通則法65条1項の要件を満たすものといえる。

なお、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分は、附帯税である過少申告加算税に関するものであるところ、延滞税は本税に対してのみ課せられるものであって、附帯税に対して課されることはなく（国税通則法60条1項3号括弧書参照）、本件各再更正処分に基づき過少申告加算税が発生する場合と本件修正申告に基づき過少申告加算税が発生する場合とで納付すべき税額に差異を生じないから、延滞税の額に差異を生ずるといふ観点から本件各再更正

処分の適法性を検討する余地はない。

そして、本件各更正処分及び本件各再更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実がこれらの処分前の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」があると認められる旨の具体的な主張・立証はないところ、本件修正申告により確定した本件各更正処分及び本件各再更正処分に係る納付すべき税額相当の税額に基づく過少申告加算税の額は、別紙3「本件各再更正処分、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分の根拠(2)ア」の「原告ら各人の本件各更正処分に係る各過少申告加算税の額」及び別紙3「本件各再更正処分、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分の根拠(2)イ」の「原告ら各人の本件各再更正処分に係る各過少申告加算税の額」のとおりであるから、これらと同額の税額を課した本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分はいずれも適法ということができる。

(3) A社株式の株主と本件各更正処分及び本件各再更正処分の適法性について

以上のとおり、① 本件各再更正処分については、取消しを求める訴えの利益はないから本件各再更正処分の適法性を検討する必要はなく、② 本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分はいずれも適法ということができるが、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分について、原告らが本件各更正処分及び本件各再更正処分を違法と考えながらやむなく本件修正申告をして本件各再更正処分を上回る税額等を確定させた場合には、本件各更正処分及び本件各再更正処分が違法であったとすれば、それらに係る増差税額の計算の基礎となった事実について国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」があると認められる余地があり、また、本件事案及び本訴の審理の経過に鑑みて、以下、A社株式の株主が原告らであったか、丁であったか、ひいては、本件各更正処分及び本件各再更正処分の適法性について更に検討することとする。

ア 株式の帰属の判断の基準

株式の帰属を認定するに当たっては、その名義が重要となることはもちろんであるが、他人名義で株式の取得をすることも特に親族間においては珍しくないことからすれば株式購入の原資を出捐したのは誰か、株式取得の意思決定をし、株式を管理しているのは誰か、さらに、売却・購入を短期間に繰り返すことがなく、比較的長期間保有を続けている株式にあっては、その配当金を取得しているのは誰かもまた、その帰属の認定に際して重要な要素ということができることから、これらの諸要素、その他名義人と管理者との関係等をも総合考慮すべきである。

イ 認定事実

前記前提事実に加え、末尾掲記の各証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(ア) A社設立の経緯

a 丁は、昭和45年●月●日、他の共同出資者らと共にB社を設立して共同経営に当たり、間もなく単独でB社の経営権を掌握した。

ところが、B社は、昭和55年頃には、競合他社の出現による業績の悪化や新規事業の失敗から経営危機に陥り、いわゆるデッド・エクイティ・スワップの手法により、多額の売掛金債権を有していた取引先である34の欧州の会社にB社株式を引き受けてもらうことにより、その債務を圧縮した。

これにより、B社株式は、600株中、495株を上記34の会社が、105株を丁がそれぞれ所有することとなった。(甲7、乙18、21)

b 上記34の欧州の会社は、間もなくC社を設立してB社株式を一元的に保有することになり、これによりC社がB社株式495株を所有することとなった。(甲7、乙18)

c 丁は、平成9年頃、肺気腫を慢性的に患い、療養生活を送ることとなり、健康に不安を覚えるようになったことから、いずれはB社の事業を子である原告らに承継させることを考えた。しかしながら、その場合にC社が大株主であり続けると、原告らへの事業承継やその後の経営の安定性が損なわれるおそれがあったため、丁は、カナダの弁護士であったFと相談しながら、C社と協議した上で、C社所有のB社株式を段階的に買い取るという方針を固めた。

なお、平成9年頃当時の原告らの年齢は、原告甲が22、3歳、原告乙が16、7歳、原告丙が13、4歳であった。(甲6、7)

d 丁は、遅くとも平成15年秋頃から、C社からのB社株式の買取りの受け皿としてA社を設立することを企図し、B社において管理部長に相当し、経理、財務、法務の事務等を行うコントローラーの地位に就いていたGやF、さらに、H弁護士(以下「H弁護士」という。)と共に、設立に向けた準備を進めた。A社設立に向けた準備の中で、上記関係者の間では、A社の設立者に原告らを充てるということで話が進んでいたが、株式数の割当てや株式購入資金の調達方法に関する話し合いに原告らが参加した形跡はない。

H弁護士の取得した1株を除く全てのA社株式について、原告甲が79株を、原告乙と原告丙がそれぞれ80株をそれぞれ引き受ける旨の株式申込証と、B社から原告らに対するA社株式の取得のための貸付金1200万円(株式払込金分)及び9万4500円(株式払込手数料分)の支払請求書が平成15年12月8日付けでそれぞれ作成され、B社は、同月9日、出資金の1200万円をA社の出資の払込取扱金融機関であるI銀行に振り込んだ(なお、Gは、これに先立つ同月5日、I銀行の担当者に対し、A社の出資者は原告らであり、B社は、原告らにA社の出資金の貸付けをする旨のメールを送付した)。

A社は、同月●日に設立され、A社の代表取締役にはGが就任した。

その後、原告甲がH弁護士からA社株式1株を買い受けた旨の取締役会議事録が、同月29日付けで作成された。(甲1の1ないし3、2、7、18、19、20の1ないし3、21、23の1ないし4、乙18)

(イ) A社設立後の状況

a A社の株主名簿には、その設立当初から原告らの氏名が記載され、A社の毎年度の法人税の確定申告書上の株主欄にも同様に、その設立当初から原告らの氏名のみがそれぞれ80株を保有する株主として記載されている。(甲3の1ないし8、乙35)

b A社は、平成15年12月19日、C社から買い受けるB社株式の売買代金相当額である約5億6000万円をB社から借入れ、原告らは、その借入れについて個人保証をした。A社は、同月26日、C社からB社株式29株を買い受けたが、その売買契約書には、原告らがA社の代表者となり、B社株式を均等に保有する旨が記載さ

れている。(甲4、6、8、22)

- c A社は、平成16年3月25日及び平成17年3月10日、C社からB社株式29株ずつを買い受けたが、その代金相当額について、B社から借入れ、原告らがその借入れについて個人保証をした。なお、上記bの借入金も含め、借入金の返済には、いずれもB社からの配当金を充てるものとされた。(甲4、6)
- d 原告らは、平成16年12月頃、A社のB社からの借入金の担保として、A社が丁に対しB社株式に係る議決権を信託する旨の議決権信託契約書に、A社の株主として参加し、署名した。(甲5)
- e 平成16年から平成21年にかけてのA社の株主総会議事録において、株主総数は3名(原告らを意味する)、株主総会への出席株主総数は3名と記載されており、A社の取締役として原告らの記名・押印がある。(甲25の1ないし6)
- f B社は、当時、株主に対して配当を行っており、A社のB社からの借入金の返済には、その配当金が充てられた。

他方、A社は、設立以来、原告らを含む自社の株主に対して配当を行ったことがなく、株券の発行も行っていない。また、原告らは、B社に対して、A社株式を取得するために借入れたと原告らが主張する借入金の返済を一切行っていない。(甲1の1、乙4、20、34の1ないし5、原告甲)

(ウ) B社の帳簿処理

Gは、A社株式の取得資金に関連して、次のとおりのB社の帳簿処理をした。(甲24)

- a 平成15年12月9日
A社株式に係る株式払込金1200万円について、B社の当座預金を原資として、原告らに貸し付けた旨の処理
- b 平成15年12月17日
A社株式に係る株式払込取扱手数料9万4500円について、小口現金を原資として、原告らに貸し付けた旨の処理
- c 平成16年3月31日
A社株式に係る株式払込金及び株式払込取扱手数料を、原告らに対する貸付金からA社に対する貸付金へ振り替える旨の処理
- d 平成16年12月31日
A社に対する貸付金を長期貸付金に振り替える旨の処理
- e 平成18年12月31日
A社株式取得資金のうち株式払込金と同額の1200万円をA社に対する長期貸付金から丁に対する立替金に振り替える旨の処理
同処理の結果、同日現在における丁に対する立替金勘定残高は、5409万6483円となった。
- f 平成19年1月31日
丁からB社に対し、丁に対する立替金をB社の当座預金口座に入金する旨の処理
なお、丁名義の普通預金口座からB社の当座預金口座に対して5409万6483円の入金が、同日、行われている。(乙19の1・2)

(エ) 税務調査等における関係者らの供述

- a 原告甲は、平成20年10月8日の丁の相続財産に係る相続税の税務調査において、「A社の設立時の手続やA社の設立時の費用の負担については、丁とFが立案していたので分からない。原告乙、原告丙も、それぞれハワイの大学、ニューヨークの大学にいたので、A社の設立時の手続について詳しくは分からないと思う。」旨供述した。(乙20)
- b Gは、平成20年10月20日の丁の相続財産に係る相続税の税務調査において、「A社の設立は丁の意思であり、丁とFが中心となって設立している。設立資金は、B社からの借入れで資本金や登記費用等を支払い、資本金1200万円を丁の個人預金と相殺するよう丁から指示があったので、まずはB社からの貸付金として処理し、その後、短期貸付金ではないだろうということで、短期貸付金から長期貸付金に振り替え、更に資本金1200万円を丁に対する立替金に振り替えて本来あるべき姿に戻した。平成19年1月31日まではこの立替金の1200万円を含めて精算されており、丁に対する立替金残高が0円となっており、資本金1200万円は丁が全額支払っている。」旨供述した(なお、この供述について、原告らは、Gが、「A社がB社の子会社である。」旨の不正確な発言をしていることを捉えて信用性が低いと主張するが、A社がB社の経営権取得のために設立されたことに鑑みれば、Gがそのような発言をしたとしても理解することは可能であり、Gの供述の全体の信用性に影響が出るものとは解されない。また、GがA社のB社からの借入れについて担保が付されていない旨の誤った発言をしたとしても、後記ウ(オ)cで詳しく説示するとおり、原告らの保証が形式的なものである上に、物的担保ではなく人的担保にすぎないことからすれば、このような発言も理解することができるものであり、上記供述の信用性を左右するものではない。)(乙18)
- c 原告らは、平成20年12月16日の丁の相続財産に係る相続税の税務調査において、A社設立時に株式払込金の支払をしているかとの質問に対し、何も語らず、その後、原告乙が、「丁が原告らに対して書類に署名をさせたので、原告らのものにするという意味があったと思う。」旨供述し、戊税理士も「丁から原告らに対する贈与である。」旨供述した。(乙22)
- d Gは、平成21年3月31日の丁の相続財産に係る相続税の税務調査において、「平成15年から平成17年にかけてA社がC社からB社株式を購入したのは、丁の指示に基づくものであり、C社との株式売買の交渉や売買契約の締結等は、毎回、Fが行っていた。A社は、B社株式の購入資金について、全額B社から無担保で借り入れており、金利は銀行の短期貸付金の利息を参考に1.5%とした。当該借入れについては、Fと2人で検討し、最終的には丁の承認を得て実行した。借入金の返済原資はB社からの配当金であり、配当金から返済することで、何年かで返済できる見込みであった。」旨供述した。(乙32)
- e 原告らは、平成21年6月15日にした異議申立てにおいて、「A社の設立資金が原告らに対する丁からの貸付金であることを失念していた。」旨主張した。(乙3の1ないし3)
- f 原告らは、平成21年10月7日にした本件審査請求において、「A社株式の取得資金を丁が負担したことは、その時点において、取得資金を原告らに贈与する意思が

あったものと考えられる。」旨主張した。(乙5の1ないし3)

ウ A社株式の株主についての検討

(ア) A社株式の名義

上記イ(イ)aのとおり、A社株式の名義は、設立当初から一貫して原告らとなっている。

しかしながら、丁と原告らとは親子の関係にあり、前記アのとおり、他人名義で株式の取得をすることも親族間においては珍しくないことからすれば、その名義が原告らであるからといって、そのことのみからA社株式の株主が原告らであると評価することはできない。

(イ) A社株式の出捐者

a 上記イ(ウ)のとおり、Gは、B社の帳簿処理について、当初はA社株式の取得資金を原告らに貸し付けたことを前提とした処理をしていたが、その後、A社に対する貸付金、さらには、丁に対する立替金とする処理に訂正した上で、丁からB社に対してこの立替金をB社の当座預金口座に入金する旨の処理をし、実際に丁名義の普通預金口座からB社の当座預金口座に対して入金をしている。

このことについて、Gは、証人尋問において、独断でこのような処理を行い、しかもその処理は誤っていたなどと証言するが、当時、丁が療養中であったことを考慮したとしても、GがB社の帳簿処理という重要な経理業務を丁に何の相談もなく独断で行い、なおかつ、その処理内容が丁の意に反するものであるということは通常は想定し難いことである。また、丁の口座からB社の口座に入金された金額は5400万円以上に上るのであって、これだけの多額の金員の出入金を丁の関与なく行うということも考え難い。

b 原告らは、A社株式の取得資金について、B社から借り入れた旨主張しているが、原告甲は、本人尋問において、消費貸借契約においては通常定めておくべき利率や返済期の定めなどについて、B社との間では明確な取り決めをしていないと供述し、さらに、その借入れについて消費貸借契約書等の書面を何ら作成していないのであって、このような原告らとB社の対応は、原告らの父親である丁がB社の経営者であることを考慮したとしても、不可解なものといわざるを得ない。

c 上記イ(エ)のとおり、原告らは、株式払込金の資金について、異議申立てにおいては丁からの貸付金であると主張し、本件審査請求においては丁からの贈与であると主張を変遷させ、B社からの貸付けであると主張したのは、本訴になってからである。

また、税務調査についてみるに、原告甲は、A社の設立時の手続や設立時の費用の負担については分からない旨供述し、原告らは、A社設立時の株式払込金の支払の有無を問われて沈黙したり、曖昧な供述をしたりしている。他方、Gは、A社の設立資金は丁が負担したものであると供述し、戊税理士は、株式払込金の資金は丁から原告らに対する贈与であると供述している。

このように、原告らを含む関係者は、税務調査や審査請求等において、B社株式が原告らに帰属する理由について一貫した説明をしておらず、その変遷にも合理的な理由は何ら認められない。

以上の事実によれば、A社株式の取得資金の出捐者は原告らではなく、丁であると強く推認することができるものというべきである。

(ウ) 株式取得の意思決定・管理

上記イ(ア)のとおり、丁は、GやF、H弁護士と共に、A社設立の準備を進めていたものであり、原告らがいずれもその当時若年である上に、その設立手続に実質的に関与した形跡が見られないことにも照らせば、A社設立は丁の意思により進められ、原告らは名義上の関与をしていたにすぎず、単に名義上株主とされたにすぎないとみるのが相当であつて、このようなA社設立の経緯に照らせば、設立に伴う株式取得の意思決定ひいてはその管理も丁がこれを行っていたとみるのが相当である。

(エ) 小括

以上で検討したところを総合考慮すれば、A社株式の株主は丁であつたと認めることができるというべきである。

(オ) 原告らの主張について

a 原告らは、原告らがA社設立のための資金をB社から借り入れることによって賄い、最終的にはB社に返済しなければならないことや原告らがA社の経営を担っていくこと等について、丁、F及びGから何度も説明を受けて十分に理解していた旨主張するが、このことを裏付ける的確な証拠はない。

b 原告らは、A社の法人税の確定申告書上の株主欄にはA社設立時以来現在まで変わることなくA社株式の株主として原告らが記載されているほか、各種書面(甲1の3、5、20の1ないし3、22)において原告らが同株主であるとされていることから、A社株式の株主は原告らである旨主張する。

しかしながら、上記ウ(ウ)で認定したとおり、原告らはA社の設立手続において名義上は関与していたものであり、税務上の負担等の何らかの理由から敢えて実体とは異なる名目を作成する意図が丁にあつたと考えれば、各種書面において原告らが株主であるとされていること自体はA社株式の株主が丁であつたとの事実と矛盾するものではなく、むしろ整合するものというべきである。

c 原告らは、原告らがA社のB社からの借入れについて保証をしており、このように原告らが重い責任を負ったことをもってA社株式の株主は原告らである旨主張する。

しかしながら、原告らがA社のB社からの借入れについて保証をしたといつても、上記イ(イ)c及びfのとおり、A社の借入金の返済はB社からの配当により確実に行われるものとされ、現にそのように実行されていたものであり、B社とA社とが実質的には親子会社の関係にあることも考慮すれば、原告らが金銭的負担をすることは予定されていなかったと認めることができるから、このことをもってA社株式の株主が原告らであることの証左であるなどということとはできない。

d 以上によれば、原告らの主張はいずれも採用することができない。

エ 本件各更正処分及び本件各再更正処分の適法性について

以上によれば、原告らについて、原告らの納付すべき相続税額は、別紙3「本件各再更正処分、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分の根拠(1)イ(キ)」の「原告らの納付すべき相続税額」とおりであるところ、これと同額の税額を課した本件各再更正処分(及びこれに吸収された本件各更正処分)は適法である(したがって、適法な本件各更正処分及び本件各再更正処分を前提とした本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分も適法である。)

5 争点(5) (本件各却下裁決及び本件各棄却裁決の適法性) について

(1) 本件各却下裁決の適法性

前記2で検討したとおり、丁の相続に係る相続税は、本件修正申告に基づいて課税標準及び税額とも本件各再更正処分を上回る額に増額され、これによりその全額が確定したものであることができ、本税との関係でも延滞税との関係でも、本件各再更正処分(及びこれに吸収された本件各更正処分)を取り消す訴えの利益は失われたものというべきであるから、同様に審査請求の利益も失われたものというべきであって、国税不服審判所長がそのことを前提としてした本件各却下裁決は適法である。

(2) 本件各棄却裁決の適法性

上記4で検討したとおり、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分は、丁の相続に係る相続税について、本件修正申告に基づいて課税標準及び税額とも本件各再更正処分を上回る額に増額され、これによりその全額が確定したことにより、過少申告加算税の基礎となる納付すべき税額の実在は争えないものとなったものであるから、国税不服審判所長がそのことを前提としてした本件各棄却裁決は原則として適法というべきであり、この理をいうものと解される限り審理不盡・理由不備の瑕疵があるとはいえない。

もつとも、国税不服審判所長が、国税通則法65条4項の「正当な理由」を検討することなく本件各棄却裁決をしたことについては、原告らから同項の「正当な理由」があると認められる旨の具体的な主張・立証はないものの、審理が不十分であるとして、違法とされる余地がないとはいえない。しかしながら、本訴は、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分の取消しと本件各棄却裁決の取消しを同時に求めるものであって、前記4のとおり、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分は適法であるというべきであり、本判決においてそれらの取消請求を棄却する判断をするものであるところ、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分のような課税処分は客観的な処分であって、違法ではないが不当であるとしてそれが取り消されることは考えられず、仮に、本件各棄却裁決を取り消して、新たに裁決をしたとしても、それにより結論が変わることはないものというべきであるから、上記の点を理由として本件各棄却裁決を取り消すべきものとはいえない(最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同37年12月26日第二小法廷判決・民集47巻7号4955頁参照)。

第4 結論

以上によれば、本件各訴えのうち、別紙1却下部分目録記載1及び2の各訴えはいずれも不適法であるから却下することとし、原告ら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、訴訟費用の負担について、行政事件訴訟法7条、民訴法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 日暮 直子

裁判官 佐野 義孝

却下部分目録

- 1 麻布税務署長が平成21年12月4日付けで原告らに対してした平成19年3月●日の相続開始に係る相続税の各再更正処分について、それぞれ課税価格7億6729万2000円、納付すべき税額2億5373万8300円を超える部分の取消しを求めるもの
- 2 原告らが麻布税務署長に対し課税価格を7億6729万2000円、納付すべき税額を2億5373万8300円とする各更正処分の義務付けを求めるもの

関係法令の定め

- 1 国税通則法（平成23年法律第114号による改正前のもの。以下同じ）
 - (1) 国税通則法19条4項1号は、修正申告書には、その申告前の課税標準等及び税額等を記載しなければならない旨規定している。
 - (2) 国税通則法20条は、修正申告書で既に確定した納付すべき税額を増加させるものの提出は、既に確定した納付すべき税額に係る部分の国税についての納税義務に影響を及ぼさない旨規定している。
 - (3) 国税通則法23条1項1号は、納税申告書を提出した者は、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かった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が過大であるとき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（更正があった場合には、当該更正後の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旨規定している。
 - (4) 国税通則法35条2項は、① 修正申告書に記載した修正申告により納付すべき税額に掲げる金額（その修正申告書の提出により納付すべき税額が新たにあることとなった場合には、当該納付すべき税額）に相当する国税の納税者は、その国税を修正申告書を提出した日までに、② 更正通知書に記載された更正により納付すべき税額に掲げる金額（その更正により納付すべき税額が新たにあることとなった場合には、当該納付すべき税額）に相当する国税の納税者は、その国税をその更正通知書が発せられた日の翌日から起算して1月を経過する日までに、それぞれ国に納付しなければならない旨規定している。
 - (5) 国税通則法60条2項は、延滞税の額は、延滞税の課される国税の法定納期限の翌日からその国税を完納する日までの期間の日数に応じ、その未納の税額に年14.6パーセントの割合を乗じて計算した額とする旨規定し、ただし、納期限までの期間又は納期限の翌日から2月を経過するまでの期間については、その未納の税額に年7.3%の割合を乗じて計算した額とする旨規定している。
 - (7) 国税通則法70条2項は、納付すべき税額を減少させる更正は、その更正に係る国税の法定申告期限から5年を経過する日まですることができる旨規定している。
- 2 相続税法

相続税法51条2項2号ロは、相続により財産を取得した者について、期限内申告書の提出期限後に支給が確定した当該被相続人に支給されるべきであった退職手当金等で被相続人の死亡後3年以内に支給が確定したものの支給を受けたとの事由により更正があった場合における当該更正により納付すべき相続税額については、納期限の翌日から当該更正に係る更正通知書を発した日までの期間は、国税通則法60条2項の規定による延滞税の計算の基礎となる期間に算入しない旨規定している。

本件各再更正処分、本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分の根拠

(1) 本件各再更正処分の根拠

ア 課税価格の合計額 31億7087万1000円

上記金額は、原告らが取得した財産の課税価格の合計額であり、下記(ア)記載の金額から下記(イ)記載の金額を控除した後の金額（ただし、国税通則法118条1項の規定により、原告らの各人ごとに課税価格の1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。）である。

(ア) 相続により取得した財産の価額 38億3545万1973円

上記金額は、原告らが丁から相続により取得した財産の総額であり、その内訳は次のとおりである。

a 土地の価額 3億3994万4202円

上記金額は、原告らの本件当初申告書に記載されたものと同様の評価により算出した1㎡当たりの単価108万8100円に、当該土地を取得した時の不動産売買契約書に添付された平成15年11月27日付けの社団法人Jが作成した重要事項説明書に記載のある当該土地の実測図による面積504.42㎡を乗じて算出した当該宅地等の価額5億4885万9402円から、当該土地が丁の居住の用に供されていた宅地等で特定居住用宅地に該当することから課税価格の計算に当たって減額される金額（本件当初申告書に記載されたものと同額）を控除した算出した額である。

b 家屋の価額 2551万2600円

上記金額は、本件当初申告書に記載された金額と同額である。

c 有価証券の価額 31億2226万6155円

上記金額は、相続財産と認められるB社株式105株の評価額21億2827万1355円及びA社株式240株の評価額9億9399万4800円の合計額である。

d 現金、預貯金等の額 3015万8016円

上記金額は、本件当初申告書に記載された金額と同額である。

e 家庭用財産 300万円

上記金額は、本件当初申告書に記載された金額と同額である。

f その他の財産の価額 3億1457万1000円

上記金額は、本件当初申告書の第11表に「その他の財産」として記載されたものの合計額であり、同第15表の「その他の財産」欄の「各人の合計」欄に記載の金額と同額である。

(イ) 控除すべき債務等の金額 6億6458万0536円

上記債務等の額は、本件当初申告書の第13表に記載された債務の金額の合計6億9596万3636円から、本件当初申告書の第13表に記載された種類を公租公課、細目を19年分住民税、名称を港区役所、発生年月日を19.1.1、金額を3138万3100円とする平成19年度の未納住民税3138万3100円を差し引いた金額であり、丁が平成18年12月2日に出国し、平成19年1月1日においては日本国内に住所を有しない非居住者と認められることに基づき、平成19年度の住民税は生じないものと認められることから（地方税法24条2項）、上記未納住民税が生じないことによるものである。

- イ 納付すべき相続税額 11億5621万1400円
 上記金額は、原告らが納付すべき相続税額の合計額であり、次のとおり算出したものである。
- (ア) 課税価格の合計額 31億7087万1000円
 上記金額は、上記アに記載の金額と同額である。
- (イ) 遺産に係る基礎控除額 1億3000万円
 上記金額は、丁の相続財産について相続税の課税価格の合計額から控除すべき遺産に係る基礎控除額であり、相続税法15条の規定により、5000万円と、1000万円に相続人の数である8を乗じて算出した8000万円との合計額である。
- (ウ) 課税遺産総額 30億4087万1000円
 上記金額は、上記(ア)の金額から上記(イ)の金額を控除した後の金額である。
- (エ) 法定相続分に応ずる取得金額
 a 原告甲(法定相続分11分の2) 5億5288万5000円
 b 原告乙(法定相続分11分の2) 5億5288万5000円
 c 原告丙(法定相続分11分の2) 5億5288万5000円
 上記金額は、相続税法16条の規定により、原告らが法定相続分に応じて財産を取得したものとした場合の取得金額であり、上記(ウ)の金額に原告らの法定相続分の割合を乗じて算出した金額(国税通則法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もの。)である。
- (オ) 相続税の総額 11億5621万1500円
 上記金額は、上記(エ)の原告らの各金額に、それぞれ相続税法16条に規定する相続税の税率を適用して算出した金額の合計額である。
- (カ) 原告らの算出税額
 a 原告甲 3億8540万3833円
 b 原告乙 3億8540万3833円
 c 原告丙 3億8540万3833円
 上記金額は、相続税法17条の規定に基づき、上記(オ)の相続税の総額に、原告ら各人の相続税の課税価格が当該財産を取得した全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である。
- (キ) 原告らの納付すべき相続税額
 a 原告甲 3億8540万3800円
 b 原告乙 3億8540万3800円
 c 原告丙 3億8540万3800円
 上記金額は、上記(カ)の金額を国税通則法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。
- (2) 本件各賦課決定処分及び本件各再賦課決定処分の根拠
 ア 原告ら各人の本件各更正処分に係る各過少申告加算税の額 1095万9000円
 上記金額は、本件各更正処分により新たに納付すべきこととなった税額1億0959万円(なお、国税通則法118条3項の規定により1万円未満を切り捨てた後のもの。)に、国

税通則法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

イ 原告ら各人の本件各再更正処分に係る各過少申告加算税の額

258万2000円

上記金額は、本件各再更正処分により新たに納付すべきこととなった税額2582万円に、国税通則法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

課税処分等の経緯

別表 1

○ 原告甲

(単位：円)

順号	区 分	年 月 日	課 税 価 格	納付すべき税額	過少申告加算税
1	期 限 内 申 告	平成19年12月27日	737,347,000	249,985,000	-
2	更 正 処 分 等	平成21年5月7日	1,000,153,000	359,583,800	10,959,000
3	異 議 申 立 て	平成21年6月15日	737,347,000	249,985,000	-
4	異 議 決 定	平成21年9月10日	棄 却		
5	審 査 請 求	平成21年10月7日	737,347,000	249,985,000	-
6	再更正処分等	平成21年12月4日	1,056,957,000	385,403,800	2,582,000
7	異 議 申 立 て	平成22年2月3日	737,347,000	249,985,000	-
8	修 正 申 告	平成22年5月11日	1,093,017,000	401,795,000	-
9	裁 決	平成22年9月14日	却 下		棄 却

(注1) 「課税価格」欄の金額は、1,000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

(注2) 「納付すべき税額」欄の金額は、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

(注3) 順号3及び順号7の「課税価格」、「納付すべき金額」及び「過少申告加算税」欄の各金額については、原告甲の異議申立書に異議申立ての趣旨及び理由を計数的に説明する資料の添付がないため、被告において当該異議申立書に記載された「異議申立ての理由」を基に算出した金額である。

課税処分等の経緯

別表 2

○ 原告乙

(単位：円)

順号	区 分	年 月 日	課 税 価 格	納付すべき税額	過少申告加算税
1	期 限 内 申 告	平成19年12月27日	737,347,000	249,985,000	-
2	更 正 処 分 等	平成21年5月7日	1,000,153,000	359,583,800	10,959,000
3	異 議 申 立 て	平成21年6月15日	737,347,000	249,985,000	-
4	異 議 決 定	平成21年9月10日	棄 却		
5	審 査 請 求	平成21年10月7日	737,347,000	249,985,000	-
6	再更正処分等	平成21年12月4日	1,056,957,000	385,403,800	2,582,000
7	異 議 申 立 て	平成22年2月3日	737,347,000	249,985,000	-
8	修 正 申 告	平成22年5月11日	1,093,017,000	401,795,000	-
9	裁 決	平成22年9月14日	却 下		棄 却

(注1) 「課税価格」欄の金額は、1,000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

(注2) 「納付すべき税額」欄の金額は、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

(注3) 順号3及び順号7の「課税価格」、「納付すべき金額」及び「過少申告加算税」欄の各金額については、原告乙の異議申立書に異議申立ての趣旨及び理由を計数的に説明する資料の添付がないため、被告において当該異議申立書に記載された「異議申立ての理由」を基に算出した金額である。

課税処分等の経緯

別表 3

○ 原告丙

(単位：円)

順号	区 分	年 月 日	課 税 価 格	納付すべき税額	過少申告加算税
1	期 限 内 申 告	平成19年12月27日	737,347,000	249,985,000	-
2	更 正 処 分 等	平成21年5月7日	1,000,153,000	359,583,800	10,959,000
3	異 議 申 立 て	平成21年6月15日	737,347,000	249,985,000	-
4	異 議 決 定	平成21年9月10日	棄 却		
5	審 査 請 求	平成21年10月7日	737,347,000	249,985,000	-
6	再更正処分等	平成21年12月4日	1,056,957,000	385,403,800	2,582,000
7	異 議 申 立 て	平成22年2月3日	737,347,000	249,985,000	-
8	修 正 申 告	平成22年5月11日	1,093,017,000	401,795,000	-
9	裁 決	平成22年9月14日	却 下		棄 却

(注1) 「課税価格」欄の金額は、1,000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

(注2) 「納付すべき税額」欄の金額は、100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

(注3) 順号3及び順号7の「課税価格」、「納付すべき金額」及び「過少申告加算税」欄の各金額については、原告丙の異議申立書に異議申立ての趣旨及び理由を計数的に説明する資料の添付がないため、被告において当該異議申立書に記載された「異議申立ての理由」を基に算出した金額である。