

静岡地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 通知処分取消等請求事件
国側当事者・国(藤枝税務署長)
平成26年3月14日却下・棄却・確定

判 決

原告	甲
訴訟代理人弁護士	三木 義一
同	元氏 成保
同	三木 笑
被告	国
代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	藤枝税務署長 鍋田 修
指定代理人	新保 裕子
同	菊池 豊
同	宮代 智雅
同	永高 正明
同	森下 秀弘
同	八木 浩之
同	鈴木 章代
同	尾関 孝信
同	小西 宏季

主 文

- 1 原告の訴えのうち、藤枝税務署長が原告の平成4年分の相続税について、減額更正決定をすることの義務付けを求める部分を却下する。
- 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 請求

- 1 藤枝税務署長(以下「処分行政庁」という。)が平成22年11月2日付けで原告に対してした平成4年分相続税に係る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(以下「本件処分」という。)を取り消す。
- 2 処分行政庁は、原告の平成4年分の相続税について、別紙「あるべき税額」記載のとおりの減額更正決定をせよ。
- 3 被告は、原告に対し、9137万9000円及びこれに対する平成5年2月11日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

第2 事案の概要

本件は、乙（以下「乙」という。）の相続（以下「一次相続」という。）及び乙の妻であった丙（以下「丙」という。）の相続（以下「二次相続」という。）双方の相続人である原告が、一次相続及び二次相続が順次発生した後、一次相続の遺産分割をしないまま先に二次相続の遺産分割を行ってその相続税の申告を行い、その後一次相続の遺産分割を行ったことにより、二次相続の遺産分割において原告の取得した相続財産が上記相続税申告時よりも減少したとして、相続税の減額を求めて更正の請求（以下「本件更正請求」という。）をしたところ、処分行政庁がこれを認めず、更正すべき理由がない旨の通知処分（本件処分）を行ったのに対し、これを不服とする原告が本件処分は違法であると主張して、本件処分の取消し及び国税通則法71条1項2号に基づく更正決定の義務付けを求めるとともに、不当利得返還請求権に基づき9137万9000円及びこれに対する二次相続の相続税申告書提出日の翌日である平成5年2月11日から支払済みまで年5分の割合による金員の支払を求める事案である。

1 法令の定め

別紙法令の定めのとおり。

2 前提事実（争いのない事実並びに証拠及び弁論の全趣旨によって容易に認められる事実）

(1)ア 乙と丙は、昭和5年12月26日に結婚した。

イ 乙と丙の間には、丁（昭和6年4月8日生まれ）、戊（昭和8年10月28日生まれ）、A（昭和11年3月19日生まれ。以下、「A」という。）、原告（昭和13年5月2日生まれ）、B（昭和18年2月13日生まれ。以下、「B」という。）、C（昭和22年1月2日生まれ。以下、「C」という。）、及びD（昭和27年7月5日生まれ。以下、「D」という。）の7人の子がいた。

ウ 丁及び戊は、乙及び丙の相続開始前に死亡した。（甲1-2、1-3）。

(2)ア 乙は、昭和31年4月8日に死亡し、一次相続が開始した。

イ 一時相続の相続人は、丙、A、原告、B、C及びDの6人であった（以下、これらの相続人を併せて「一次相続人ら」という。）。

ウ 一次相続の相続財産であった土地（27筆）は、別表1の「本件一次相続各土地の内訳」欄記載の各土地（以下「一次相続各土地」という。）であり、いずれも昭和31年4月8日の相続を原因として、同年11月●日付けで、一次相続人らに対して法定相続分による所有権移転登記がされた。これにより、一次相続各土地における一次相続人らの登記簿上の各持分は、丙が15分の5、丙を除く一次相続人らがそれぞれ15分の2となっていた。その後同年12月●日にAが持分を放棄したため、この放棄を原因として、Aの持分15分の2がAを除く一次相続人らに移転したとされ（上記15分の2のうち、丙に対して195分の10、その余の4名に対してそれぞれ195分の4が移転）、その結果、一次相続各土地における登記簿上の各持分は、丙が195分の75、丙、Aを除く一次相続人らがそれぞれ195分の30となった。

(3) 丙は、一次相続各土地の一部を、売買、持分放棄及び贈与などにより第三者に対して譲渡した。譲渡しなかった土地についても分筆及び表示変更等がされるなどしており、その結果、二次相続開始時においては、別表2の「本件二次相続開始時各土地の内訳」欄記載の各土地（17筆）のとおりとなった（以下「二次相続開始時各土地」という。）。

(4)ア 丙は平成4年8月10日に死亡し、二次相続が開始した。

イ 二次相続の相続人は、A、原告、B、C及びDの5人であった（以下、これらの相続人を併せて「二次相続人ら」という。）。

ウ 二次相続開始により、二次相続人らは、二次相続開始時各二次地についての丙の各共有持分及びその他の遺産を共同相続した。上記二次相続開始時各土地についての丙の各共有持分（いずれも195分の75）については、いずれも同日の相続を原因として、平成5年3月18日付けで原告に対する持分全部移転登記がなされた。

(5) 原告は、平成5年2月10日、処分行政庁に対し、二次相続に係る相続税の申告書を提出した。

(6) 二次相続人らは、二次相続の開始後、二次相続開始時各土地の一部を、売買、代物弁済及び共有物分割により第三者に譲渡した。譲渡しなかった土地の一部は、分筆及び土地区画整理による換地処分の対象となった結果、平成22年6月24日時点において二次相続人らが共有する土地（9筆）は、別表3の「本件分割協議対象各土地の内訳」欄記載のとおりとなった（これらの土地を、以下「分割協議対象各土地」という。）。

(7) 二次相続人らは、平成22年6月24日、分割協議対象各土地について一次相続の遺産分割協議が同日に成立した旨記載した遺産分割協議書（甲4。以下「本件遺産分割協議書」といい、本件遺産分割協議書記載の内容を「本件遺産分割協議」という。）を作成した。本件遺産分割協議によれば、それまで登記簿上は、原告、B、C及びDの共有名義とされていた分割協議対象各土地は、それぞれ、別表3の「本件一次相続の持分状況」の「本件分割協議後」欄記載のとおり、原告、B及びDの名義による単独所有とされた。

(8)ア 原告は、平成22年8月3日、処分行政庁に対し、本件更正請求をした。本件更正請求は、昭和31年に開始した一次相続に係る相続財産について、平成22年において二次相続人ら（一次相続人である丙の地位を承継した原告を含む二次承継人ら）による遺産分割協議が成立したことに伴い、平成4年に開始した二次相続に係る原告の相続財産が減少したとの理由によりされたものである。

イ 処分行政庁は、平成22年11月2日付けで更正をすべき理由がない旨の通知処分（本件処分）を行なった。

3 争点及び争点に対する当事者の主張の要旨

(1) 争点

ア 原告は、相続税法32条1項1号に基づく更正の請求をすることができるか。

イ 原告は、国税通則法23条2項3号に基づく更正の請求をすることができるか。

ウ 二次相続に係る相続税の申告は錯誤により無効となるか。

エ 原告の訴えのうち、原告の平成4年分の相続税について、国税通則法71条1項2号に基づく更正決定の義務付けを求める部分は適法か。

オ 処分行政庁に、国税通則法71条1項2号に基づく更正をすべき義務があるか。

(2) 争点に対する当事者の主張

ア 争点ア（相続税法32条1項1号に基づく更正請求の可否）について
（原告の主張）

原告による二次相続に係る相続税の申告時において、一次相続に係る遺産分割協議は成立しておらず、丙は法定相続分に従って一次相続各土地の持分を暫定的に取得していた。

原告による二次相続に係る相続税の申告は、一次相続に係る相続財産である分割協議対象

各土地について、相続税法55条に基づく暫定的な申告を含んでいたものと解すべきである。したがって、当該申告後に行われた本件遺産分割協議によって、分割協議対象各土地についての分割が完了し、原告の支払うべき相続税額に変動が生ずれば、相続税法32条1項1号の更正請求が認められる。

原告が本件更正請求を行ったのは、本件遺産分割協議の成立日である平成22年6月24日から4か月の期間内である。

(被告の主張)

相続税法32条1項1号が適用されるのは、相続税申告当時未分割であった相続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、相続税の申告がされた場合である。本件では、原告の主張を前提としても、相続税の申告に係る二次相続の相続財産は申告時において既に分割済みであり、申告後、本件遺産分割協議により申告時に存在した相続財産そのものが減少したにすぎないから、同号の適用はない。

二次相続と一次相続は理論上別個独立に発生するものであり、税法上もそれぞれの相続について独立に課税されるものであることなどから、原告による二次相続に係る相続税の申告が、一次相続に係る相続財産である分割協議対象各土地について同法55条に基づく申告を含んでいたと解することはできない。

イ 争点イ（国税通則法23条2項3号に基づく更正請求の可否）について

(原告の主張)

国税通則法23条2項3号、同法施行令6条1項2号によれば、契約が、当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除されたときは、更正の請求をすることができる。遺産分割協議は、財産処分契約である。民法は遺産分割協議について期間制限を設けておらず、一次相続の遺産分割協議の効力は民法909条により一次相続開始時に遡って生じる。分割協議対象各土地の持分に係る二次相続の遺産分割協議の合意は、一次相続の本件遺産分割協議の成立により当然に解除された。

乙が死亡した当時、Aを除く原告ら乙の子は、いずれも未成年であり、Aも20歳になったばかりであった。乙の相続財産であった一次相続各土地については、丙がその管理をした。丙によって相続財産が管理されていたため、一次相続人らの間で遺産分割協議が行われることはなかった。丙は乙の法定相続人全員の同意のもと、土地の第三者に対する譲渡等の処分行為（民法251条）を行った。丙の死後は、原告が丙に代わって共有財産の管理を行った。平成21年頃、Dが第三者と多数の養子縁組をしている事実が発覚し、これを機に乙の相続財産である各土地について第三者から不正な働きかけが行われる不安を抱くようになった。また、将来、原告の兄弟姉妹の子らの間で無用な紛争が生じる可能性も考慮し、分割協議対象各土地について一次相続に係る本件遺産分割協議を行った。本件遺産分割協議を行った原告らには、租税回避の意図はなかった。

よって、二次相続の遺産分割協議のうち分割協議対象各土地の持分に係る部分の分割の合意が解除されたことについて、原告には帰責性はなく、やむを得ない事情がある。

原告が本件更正請求を行ったのは一次相続の遺産分割協議の成立日である平成22年6月24日から2か月の期間内である。

(被告の主張)

(ア) 本件における乙及び丙の遺産の管理処分状況や、相続人らの認識等を総合すると、本

件遺産分割協議までに一次相続の遺産分割協議が全く確定していなかったと評価するのは相当でなく、丙の死亡前まで、又は二次相続の遺産分割協議成立時、一次相続人らの明示又は黙示の合意により、丙が一次相続に係る相続財産を全て取得していた、又は一次相続人らがそれぞれの法定相続分に応じて乙の相続財産である各土地の共有持分を確定的に取得していたと解するのが自然である。

原告らが平成22年6月24日に行った本件遺産分割協議は、二次相続の遺産分割までに一旦確定していた各土地の権利関係を新たに再分配し、それぞれの不動産の利用状況に沿って共有物分割若しくは贈与等をしたものと評価するのが合理的である。

(イ) 二次相続の遺産分割について、国税通則法施行令6条1項2号の定める「解除され、又は取り消された」に当たる事実はない。

また、同号にいう「やむを得ない事情」は、基本的に納税者において左右することができず、又は、申告時には予知し得なかった外部的あるいは客観的な要因に限定される。本件遺産分割協議は、分割対象財産である本件分割対象各土地について丙が何ら権利を取得しないことを内容とするものであるところ、他の二次相続人とともにこのような合意を成立させたのは、ほかならぬ原告自身なのであるから、仮に、上記原告の主張するとおり、本件遺産分割協議の成立によって二次相続の遺産分割協議の合意が当然に解除されたことになるとしても、この解除は原告自身の意思によるものであって、外部的あるいは客観的な要因によるものではない。したがって、同号にいう「やむを得ない事情」には該当しない。

ウ 争点ウ（錯誤無効の成否）について

(原告の主張)

原告による二次相続に係る相続税の申告行為は錯誤により無効である。

申告納税制度における納税者の申告行為には、民法の意思表示の規定が類推適用される。原告は申告時において分割協議対象各土地を二次相続の相続財産であると誤信していたものであり、錯誤がある。分割協議対象各土地の相続税評価額合計は約4億5000万円であり、明白かつ重大な錯誤がある。本件のような相続税の更正の請求について、本訴で原告が主張する他の請求が認められない場合には、原告を救済するための他の法的手段は存在せず、原告は、二次相続において相続財産ではない財産について高額な相続税を支払わされるという著しい不利益を被るから、錯誤の主張が認められるべきである。

(被告の主張)

二次相続に係る相続税の申告時点においては、分割協議対象各土地は、二次相続の相続財産であったのであり、これが相続財産でないこととなったのは、二次相続から17年以上経過した後原告らが行った一次相続の本件遺産分割協議による。よって、二次相続に係る相続税の申告時点において、原告に錯誤はない。

原告が処分行政庁に対し提出した二次相続に係る相続税の申告書自体からは、原告が主張する錯誤は客観的に明白になっているとはいえない。原告が主張する錯誤は、原告自らが作出したものであり、相続税法等で定められた以外の方法による是正を許さなければ納税義務者の利益を著しく害すると認められる事情があるとはいえない。

エ 争点エ（国税通則法71条1項2号に基づく義務付けの訴えの適法性）について

(原告の主張)

原告に対して相続税の減額更正決定がされない場合、原告は二次相続の相続財産ではない財産について高額な相続税を納付しなければならないという重大な損害を被る。また、原告による更正の請求が認められない場合には、原告の損害を避けるための方法は、相続税の減額更正決定を受けること以外には存在しない。

よって、行政事件訴訟法（以下「行訴法」という。）37条の2第1項に基づき減額更正決定の義務付けを求めることができる。

（被告の主張）

原告が主張する損害は、専ら金銭的な損害であり、既に納付済みである金員が原告に還付されないという意味の損害である。原告がこのような状況におかれるのは、原告らが任意に行った遺産分割の結果によるものである。このような損害は、重大な損害とはいえない。

国税通則法の趣旨に照らせば、納税者が相続税を過大に申告した場合には是正を求めるためには、原則として更正の請求という法律が特に定めた手段によるべきであり、行訴法による義務付けの訴訟により救済を求めることは許されないから、損害を避けるため他に適当な方法がないときに当たらない。

したがって、請求の趣旨第2項に係る義務付けの訴え（行訴法3条6項1号所定の非申請型の義務付けの訴え）は、行訴法37条の2第1項の要件を欠くものとして不適法である。
オ 争点オ（国税通則法71条1項2号に基づく更正義務の有無）について

（原告の主張）

二次相続の遺産分割協議のうち分割協議対象各土地に関する部分は無効であり、かつ、同遺産分割協議により原告が分割協議対象各土地について丙の共有持分を取得した法的効果は失われている。

実務においては、一次相続の分割確定に伴って二次相続に係る相続税額に変動が生じた場合には、相続分が減少した相続人からの相続税の減額を求める更正の請求を広く認めていたが、本件においては、処分行政庁が二次相続の遺産分割時には一次相続の遺産分割は未了ではなかったという誤った事実を認定したため、減額の更正請求が認められなかった。本件処分は、他の同種事案における取扱いとの均衡を著しく欠く処分であり、平等原則に違反する。

（被告の主張）

（ア） 一次相続の遺産分割の遡及効により二次相続の遺産分割の結果が変動したとしても、二次相続の遺産分割が当然に無効となったり解除されることはなく、原告がした当初の相続税の申告が無効となることもない。

また、国税通則法71条1項2号にいう「政令で定める理由」とは、同法施行令30条、24条4項により、同令6条1項2号が定める「当該契約の成立後生じたやむを得ない事情」があるような場合、すなわち、申告時には予知し得なかった外部的あるいは客観的な事由による場合をいうのであり、本件ではこうした事由はない。国税通則法71条1項2号の職権更正は、もともと課税標準の計算の基礎となった事実の一部又は全部に無効原因又は取消原因が存在している事例（意思能力の瑕疵など）を想定しているが、二次相続の遺産分割協議は、二次相続開始時点において無効原因が内在しておらず、完全に有効に成立していた。

（イ） 職権で更正するかどうかは課税庁の広範な裁量により判断される。原告が主張する国税庁の質疑応答事例（甲5）が更正を認めるのは、一次相続の遺産分割の結果を、二次相

続の申告に必ずしも反映させることができないような事由（外部的・客観的事由）がある場合を想定してのものであり、本件では、原告の主張を前提としても、一次相続と二次相続の遺産分割協議を少なくとも同時に成立させることができる状況であったにもかかわらず、相続人自らの意思により、敢えて一次相続の遺産分割をせず、二次相続の遺産分割のみを行った後に一次相続の遺産分割をし、その結果として二次相続に係る財産額が変動したものであるから、このような場合にまで更正をすべきものとしているのではない。

第3 当裁判所の判断

1 前提事実並びに証拠（甲3、4、14、15、18、原告本人）及び弁論の全趣旨によれば、次のとおりの事実が認められる。

(1)ア 乙は、昭和31年4月8日に死亡した。

乙の相続人は、丙、A、原告、B、C及びDの6人（一次相続人ら）であった。このうち成人は丙及びAのみであって、Aも20歳になったばかりであり、その余の一次相続人らはいずれも未成年であった。

イ 乙は、生前、一次相続各土地の一部を他人に賃貸して小作をさせていたほか、自らも丙とともに同土地の一部で農業を営んでいた（弁論の全趣旨）。

(2) 丙は、子たちの代わりに一次相続各土地の管理を行い、昭和31年11月●日付けで、一次相続人らの各法定相続分に応じた共有名義での所有権移転登記をした（原告本人〔2頁〕）。なお、一次相続について、丙の子たちのために民法826条1項の特別代理人が選任されたことはなかった（弁論の全趣旨）。

(3) Aは、昭和31年12月●日、一次相続につき相続権を放棄した。上記相続放棄を原因として、一次相続各土地について、Aの共有持分がその余の一次相続人らに移転した旨の各共有持分移転登記がされたが、それぞれが取得したものとされた共有持分は法定相続分とは異なるものであった。

(4) 丙は、昭和31年から平成4年8月10日までの間に、一次相続各土地の一部を第三者に売却したり、分筆したりした。売買代金は、丙が家族の生活費等に費消した（原告本人〔3頁〕）。上記丙の不動産処分について、他の一次相続人らから何らかの異議が出たことはなかった。

一次相続人らは、昭和46年6月28日、静岡県藤枝市の土地175平方メートルについて、C以外の共有者（丙、原告、B及びD）全員が、その持分を放棄してCの単独所有にした。平成2年11月6日には、静岡県藤枝市●●の土地（別表1の番号1ないし6の各土地が換地処分により、静岡県藤枝市●●の換地を受け、その後同所●●、●●及び●●に分筆された後の●●の土地）166平方メートルについて、共有者（丙、原告、B、C及びD）全員が、その持分をA、Aの夫E及びAの次男Fに贈与した（それぞれの持分は各3分の1とされた。）。

(5)ア 丙は、平成4年8月10日、死亡した。

丙の相続人は、A、原告、B、C及びDの5名（二次相続人ら）であった。

イ 二次相続人らは、平成5年2月頃、二次相続の相続財産について遺産分割協議を成立させた。この遺産分割協議の結果、二次相続開始時各土地の丙の共有持分については、原告が相続することになった。（甲14。甲18〔2頁〕）なお、上記協議に際して、二次相続人らの間で、一次相続についての遺産分割が未了であることが話題に出たこと、あるいは、一次相続についての遺産分割が未了であるが、一次相続については法定相続分に従って財産を取得したものであるとして、まず二次相続についての遺産分割を先行させるといったことが話題に出た

ことをうかがわせるに足りる証拠はない。

原告は、平成5年2月10日、処分行政庁に対し、二次相続に係る相続税の申告書を提出した（上記申告書の記載からは、申告に係る相続財産の中に未分割遺産があることは何らうかがうことはできず、そのような未分割遺産はないものとして相続税の申告がされていたものと推認される。）。

ウ 二次相続人らは、二次相続の開始後、二次相続開始時各土地の一部を、売買、代物弁済及び共有物分割により第三者に譲渡した。

エ 原告は、処分行政庁に対し、相続税延納の許可を求め、処分行政庁は延納を許可した（甲15）。

原告は、二次相続の相続税について、他の二次相続人ら全員の同意を得た上、二次相続開始時各土地の一部を売却して、その売却代金で相続税9137万9000円を納付した（甲3、原告本人〔5頁〕）。

(6) Dは、平成21年頃失踪した。原告らが調査したところ、Dは二次相続人らと面識のない多数の第三者と養子縁組をしていた（原告本人〔7頁〕）。原告らは、Dの居場所を突き止め、静岡県藤枝市に連れ戻し、平成22年10月15日までに、上記各養子縁組を解消させた。

二次相続人らは、Dが再度上記のような養子縁組を行った上で死亡した場合、Dの有する分割協議対象各土地の共有持分が面識のない第三者に相続されることになり、その場合には共有者間で紛争が起こる可能性があること、このような紛争を子供たちの世代に残したくないと考えたことなどから、平成22年6月24日、二次相続人らの共有名義になっていた分割協議対象各土地について、本件遺産分割協議書（甲4）を作成し、各土地を原告、B及びDいずれかの単独所有名義にした（原告本人〔8頁〕）。二次相続人らは、同月●日、本件遺産分割協議を原因とする所有権移転登記手続を行った（甲18〔4頁〕）。

(7)ア 原告は、平成22年8月3日、処分行政庁に対し、本件更正請求をした。

イ 処分行政庁は、「乙に係る相続財産について、遺産分割がなかったものとは認められないため。」という理由を付した上で、平成22年11月2日付けで更正をすべき理由がない旨の通知処分（本件処分）を行なった。

(8)ア 原告は、平成22年12月27日、処分行政庁に対し、本件処分の取消しを求める異議申立てをしたが、処分行政庁は、平成23年2月25日付け異議決定により全部棄却した。

イ 原告は、同年3月24日、国税不服審判所長に対し、本件処分の取消をを求める審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成24年1月27日、原告の請求を全部棄却する旨の裁決をした。

2(1) 争点ア（相続税法32条1項1号に基づく更正請求の可否）について

ア 相続税法32条1項1号は、更正の請求について国税の法定申告期限から一定期間の期間制限を設けている国税通則法23条1項の特則として置かれており、未分割の遺産につき、一旦相続税法55条の規定による計算で税額が確定した後、遺産の分割が行われ、その結果、既に確定した相続税額が過大になるという後発的事由について特別に更正の請求を許したものと解され、当初の申告に存在するとされる過誤の是正を求めることを目的とするものではない。そうすると、相続税の申告の前提となる相続財産の価額は、申告（その後に更正があった場合にはその更正）により確定した価額を基礎とすべきであって、当該遺産に関する先行の相続について上記申告後に遺産分割が成立し、その結果上記申告に係る相続財産が

変動したという場合には、相続税法32条1項1号に基づく更正の請求をすることは許されないものと解される。

イ 上記1認定事実によれば、本件更正請求に係る二次相続については、原告の相続税申告の際に、二次相続人らの間において原告が二次相続開始時各土地の丙の共有持分を単独で取得する旨の遺産分割協議が既に成立しており、未分割の遺産についての相続税申告はなかったものと認められる。原告は一次相続に係る本件遺産分割協議が後発的に成立した結果、二次相続の相続財産が変動したことを理由として更正の請求をしているにすぎないから、原告には相続税法32条1項1号に該当する事由はなく、同号に基づく更正の請求をすることはできない。

ウ 原告は、二次相続の相続税の申告の際、一次相続に係る相続財産についても相続税法55条の暫定的な申告をしていたと主張する。しかし、一次相続の相続税の申告と二次相続の相続税の申告は別のものであるから、二次相続の相続税の申告において、一次相続に関する事由が考慮される余地はない。原告の上記主張が、二次相続の相続税の申告には、一次相続に関する相続財産（分割協議対象各土地）について「未分割である（すなわち、将来、二次相続に係る相続財産ではなくなる可能性がある。）」旨の暫定的な申告を含んでいたという趣旨であると解したとしても、前記1で認定したところに照らして、原告の申告（甲3）にこうした暫定的な申告が含まれていたものと解することはできず、原告の主張を採用することはできない。

(2) 争点イ（国税通則法23条2項3号に基づく更正請求の可否）について

ア 上記1認定事実によれば、乙は昭和31年4月8日に死亡したが、A以外の乙の子は未成年であり、またAは相続開始後ほどなくして相続放棄の手続をしたため、丙が原告ら他の相続人に代わって一次相続各土地の管理を行い、その後、丙は一次相続各土地のうち一部を処分するなどしていたこと、これらの財産処分について他の一次相続人らから異議が出たことはなく、他の一次相続人らは上記丙による財産の管理処分について事前もしくは事後に承認していたものと推認され、少なくとも上記処分された土地については遺産分割が成立していたものと解するほかないこと、丙は平成4年8月10日に死亡したところ、二次相続人らは、平成5年2月頃、分割協議対象各土地を含む二次相続開始時各土地について、原告が丙の持分195分の75を単独相続する旨の遺産分割協議を成立させたこと、この当時二次相続人らは全員成人しており、また、当時、一次相続の遺産分割協議の当事者も二次相続人ら（丙の地位は原告が承継していた。）であったから、仮に、この当時において一次相続の遺産分割協議が未了であったとすれば、二次相続人らにおいて、これを行うことにつき何ら外部的な障害はなかったものと推認される上、当時の二次相続人らに、一次相続よりも二次相続の遺産分割を先行させなければならないような事情があったことをうかがわせるに足りる証拠はないこと、仮に、何らかの事情により、一次相続の遺産分割が未了であるにもかかわらず、二次相続を先行させたものであるとすれば、そのことが遺産分割に際して話題に上るのが通常であると解されるのに、そのようなことが話題に上ったことをうかがわせるに足りる証拠はないこと、原告は、平成5年2月10日、処分行政庁に対して二次相続に係る相続税の申告書を提出し、その後相続税9137万9000円を納付し、その後、二次相続開始時各土地の一部を処分するなどした結果、分割協議対象各土地のみが残ったこと、二次相続人らは、平成22年6月24日、二次相続人らの共有名義になっていた分割協議対象各土地に

ついて本件遺産分割協議書を作成し、各土地を原告、B及びDいずれかの単独所有名義にする旨の合意をしたこと、以上の事実が認められる。

上記認定の事実経過、とりわけ、二次相続人らは、丙が二次相続開始時各土地に持分19分の75を有していたことを前提として、これを原告に単独相続させる旨の遺産分割協議を行っており、その際、一次相続の遺産分割が未了であるといった話題が出た形跡はないこと、原告は、上記遺産分割協議の結果を受けて、平成5年2月10日に二次相続に係る相続税の申告書を提出し、その後9137万9000円という高額な相続税を納付していること、その後二次相続人らは、分割協議対象各土地以外の二次相続開始時各土地を売却するなどする一方で、本件遺産分割協議を行うまでの約17年もの間、丙が分割協議対象各土地に共有持分を有していたことを問題にした形跡はないことなどの事情は、二次相続の遺産分割協議を成立させた時点における二次相続人全員が、既に丙の生前において一次相続の遺産分割は終了している（丙を含む一次相続人らの間で、一次相続各土地を法定相続分に基づき共同相続する旨の分割協議が成立している。）との認識の下に行動していたことを強くうかがわせるものである。

以上によれば、二次相続人らは遅くとも平成5年2月頃に行った二次相続の遺産分割協議のときまでに一次相続の遺産分割協議を成立させていたと推認するのが相当であり、この推認を覆すに足りる証拠はない。なお、分割協議対象土地の登記簿（甲2の3、6、11、12、15、19、24、26、35）によれば、本件遺産分割協議を原因として原告、C、B及びDの持分移転登記がされているが、これらの登記はいずれも二次相続に係る丙から原告への持分移転登記を前提としているのであって、本件遺産分割協議が、原告、C、B及びDによる共有物分割協議の実質を備えていることを窺わせるものである。

以上によれば、一次相続の遺産分割協議は本件遺産分割協議が成立する以前に行われていたものであり、本件遺産分割協議はその実質において一次相続の遺産分割協議ではなく、二次相続後の共有状態を解消するための共有物分割にすぎないものといえるから、二次相続の遺産分割協議について、国税通則法施行令6条1項2号所定の「当該契約の成立後…解除され、又は取り消された」に該当する事由があるとはいえない。

イ 仮に、原告が主張するように、本件遺産分割協議が成立するまでに一次相続についての遺産分割協議が行われておらず、本件遺産分割協議が一次相続の遺産分割協議に該当するとした場合には、国税通則法施行令6条1項2号の「当該契約後生じたやむを得ない事情」の有無が問題となり得ることから、この点について、さらに検討する。

国税通則法23条2項各号は、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由がその後に生じたことにより、遡って税額の減額等をなすべきこととなった場合につき、更正の請求をなし得る事由を規定したものであるところ、同項1号及び2号が、上記事由を判決、更正、決定といった納税者において基本的に左右することができない外部的ないし客観的事由を列挙しており、同項3号、同法施行令6条1項各号の事由をこれらに類するものとしていることにかんがみれば、同令6条1項2号の定める「やむを得ない事情」とは、判決、更正、決定に準ずるような申告時には予期し得ない外部的、客観的事由に限られるものと解される。

上記アのとおり、二次相続について遺産分割協議が成立した平成5年2月当時、二次相続人らにおいて、一次相続の遺産分割協議を先行させる、あるいは一次相続と二次相続の遺産

分割協議を同時に行うことについて何の支障もなかったのであるところ、原告を含む二次相続人らは、自らの意思で、敢えて二次相続の遺産分割を先行させた上で、その後、再び自らの意思で本件遺産分割協議を成立させることによって、二次相続における遺産分割内容を変更する状態を作出したのである。そうすると、二次相続の遺産分割協議の後に一次相続の遺産分割協議（本件遺産分割協議）が成立したことは外部的、客観的事由によるものであるということとはできない。

原告は、平成21年頃、Dが第三者と多数の養子縁組をしていた事実が発覚したことを契機に、当時共有名義で残っていた分割協議対象各土地について一次相続に係る本件遺産分割協議を行ったと主張するが、こうした事情による遺産分割協議は、国税通則法施行令6条1項2号所定の「やむを得ない事情」に該当するとはいえない。

ウ よって、本件において、国税通則法23条2項3号、同法施行令6条1項2号所定の事由が生じたとは認められない。

(3) 争点ウ（錯誤無効の成否）について

ア 相続税法は、いわゆる申告納税方式を採用しており（国税通則法16条1項1号、同条2項1号、相続税法27条1項）、法は、納税者がした申告内容の過誤の是正を納税者の側から働きかける方法として、修正申告（国税通則法19条）及び更正の請求（同法23条）を規定している。このように、法が、相続税について申告納税方式を採用し、申告内容の過誤の是正につき特別の規定を設けた理由は、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建前とすることが、租税債務を可及的速かに確定させるべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過大な不利益を強いる虞れがないと認めたからであると解される。したがって、申告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、上記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、法定の方法によらないで申告内容の錯誤を主張することは、許されない（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）。

イ 上記(2)アのとおり、二次相続人らは遅くとも平成5年2月頃に行った二次相続の遺産分割協議のときまでに一次相続の遺産分割協議を成立させていたと認められるから、原告の二次相続に係る相続税の申告内容に錯誤はない。

仮に、二次相続人らが一次相続の遺産分割協議を二次相続の遺産分割協議の後に行っていたとしても、そもそも二次相続の申告時において、分割協議対象各土地は二次相続開始土地の一部として、丙の相続財産に含まれていたものであって、これが相続財産から外れるのは、上記申告から約17年後に行われた本件遺産分割協議による遡及効の結果にすぎないのであるから、二次相続の申告時に原告に錯誤があったとは認められない。また、上記(2)イのとおり二次相続の相続財産について遺産分割協議が成立した当時、二次相続人らが一次相続の遺産分割協議を行うことにつき何の支障もなかったのであり、二次相続の遺産分割の内容が、後日になって相続税申告書の申告内容と異なる状況となったのは、原告を含む二次相続人らが自らの意思で本件遺産分割協議を成立させたことによるものであるから、二次相続に係る相続税の申告時において客観的に明白かつ重大な錯誤があったということとはできないし、その是正を許さないならば、原告の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある

ということもできない。

ウ よって、原告が二次相続に係る相続税の申告内容の錯誤を主張することはできない。

(4) 争点エ（国税通則法71条1項2号に基づく義務付けの訴えの適法性）について

ア 原告は、国税通則法71条1項2号に基づく二次相続に係る相続税減額の更正決定の義務付けを求めている。

イ(ア) 国税通則法71条1項2号に基づく二次相続に係る相続税減額の更正決定の義務付けの訴えは、行訴法3条6項1号の定める訴訟に該当するところ、かかる義務付けの訴えは、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り、かつ、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（行訴法37条の2第1項）。

(イ) a 上記1認定事実によれば、原告は二次相続に係る相続税として9137万9000円を支払っており、処分行政庁が相続税の減額更正決定を行えばこれが原告に還付されること、原告は上記相続税について、他の二次相続人ら全員の同意を得た上で二次相続開始時各土地の一部を売却し、その代金を納税の原資にしたこと、原告は上記相続税について処分行政庁に対し延納の許可を求め、許可を受けた上で支払ったことが認められ、上記相続税の金額の大きさとこれが原告の生活に与えるであろう影響の大きさにかんがみれば、相続税減額の更正決定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認められる。

b 国税通則法23条は、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又は税額等の計算が、国税に関する法律の規定に従っていなかった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場合など、一定の場合には、一定の期間内に限り、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ことを定めている。この規定は、納税申告書を提出した者の権利利益の救済を図りつつ、更正の請求をすることができる期間を限定し、その申告に係る課税標準等又は税額等をめぐる租税法律関係の早期安定を図る趣旨のものであるところ、このような趣旨にかんがみれば、納税者が過大に申告した場合においてその是正を求めるためには、原則として、更正の請求という法律が特に定めた手段によるべきであって、敢えて行訴法による義務付け訴訟により救済を求めることは許されないと解される。

よって、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認めることはできない。

(ウ) したがって、原告の訴えのうち、国税通則法71条1項2号に基づく二次相続に係る相続税減額の更正決定の義務付けを求める部分是不適法である。

ウ(ア) 仮に原告の訴えのうち、国税通則法71条1項2号に基づく二次相続に係る相続税減額の更正決定の義務付けを求める部分が適法であると解したとしても、以下のとおり、原告の請求には理由がない。

(イ) 義務付けの訴えに係る処分につき、行政庁がその処分をすべきであることがその処分となる法令の規定から明らかであると認められ、又は行政庁がその処分をしないことがその裁量権の範囲を超え若しくはその濫用となると認められるときは、裁判所は、行政庁がその処分をすべき旨を命ずる判決をすることになる（行訴法37条の2第5項）。

(ウ) 国税通則法71条1項柱書は、「更正決定等で次の各号に掲げるものは、(…)前条の規定にかかわらず、当該各号に定める期間においても、することができる。」と定めており、更正決定を行うかどうかについて行政庁に裁量を与えていると解される。

上記(2)アのとおり、二次相続人らは、遅くとも平成5年2月頃に行った二次相続の遺産分割協議のときまでに一次相続の遺産分割協議を成立させていたと認められるから、原告の二次相続に係る相続税の申告について更正決定を行う理由はない。

仮に、一次相続の遺産分割が本件遺産分割協議によってされたものであるとすれば、これにより二次相続に係る相続税の申告内容に変更が生じるために更正の余地が生じうるとしても、国税通則法71条1項2号にいう「政令で定める理由」とは、同法施行令30条、24条4項により、同令6条1項2号の定める「当該契約の成立後生じたやむを得ない事情」があるような場合を指し、上記(2)イのとおり、「やむを得ない事情」とは、外部的、客観的事由に限られると解されるところ、本件において上記「やむを得ない事情」があるとはいえないことは、上記(2)イにおいて既に説示したとおりである。

もつとも、二次相続の遺産分割協議後に一次相続の遺産分割協議（本件遺産分割協議）が行われたのであれば、遺産分割の遡及効により、分割協議対象土地が二次相続における相続財産から外れるものとして、国税通則法71条1項2号所定の「その課税標準の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその無効であることに起因して失われたこと」に該当すると解する余地もあるが、その場合でも、処分行政庁に更正決定の職権発動を促すものにすぎない。そして、本件においては、二次相続開始以前において、二次相続人のみで一次相続の遺産分割協議ができない状況にあったわけではないことに照らせば、処分行政庁が本件において更正処分の職権発動をしなかったとしても、裁量権の濫用等により違法である（行訴法37条の2第5項参照）ものとは到底いえない。

(エ) なお、原告は、国税庁の質疑応答事例（甲5）によれば、本件のような場合には更正決定が行われるのであるから、更正決定を行わないことは平等原則に違反すると主張する。しかし、上記事例においては、一次相続の相続人として二次相続の相続人の他1名が加わっており、二次相続の相続人のみで一次相続の遺産分割協議を成立させることができないという点で本件と事案が異なるのであるから、本件と上記事例と同様に扱うことはできない。

(オ) よって、処分行政庁が二次相続に係る相続税について減額更正決定をすべきであることがその処分となる法令の規定から明らかであると認められ、又は処分行政庁が上記更正決定をしないことがその裁量権の範囲を超え若しくはその濫用となると認めることはできない。

第4 結論

以上によれば、原告の訴えのうち、処分行政庁が原告の平成4年分の相続税について減額更正決定をすることの義務付けを求める部分は不適法であるからこれを却下し、原告のその余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、主文のとおり判決する。

裁判官 山口 和宏
裁判官 加藤 優治

(別紙)

法令の定め

1 (1) 相続税法 11 条

「相続税は、この節及び第三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（…）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) 同法 27 条

「1 相続又は遺贈（…）により財産を取得した者及び当該被相続人に係る相続時精算課税適用者は、当該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課税価格（…）の合計額がその遺産に係る基礎控除額を超える場合において、その者に係る相続税の課税価格（…）に係る第十五条から第十九条まで、第十九条の三から第二十条の二まで及び第二十一条の十四から第二十一条の十八までの規定による相続税額があるときは、その相続の開始があつたことを知つた日の翌日から十月以内（…）に課税価格、相続税額その他財務省令で定める事項を記載した申告書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

2 ないし 6 略」

(3) 同法 32 条

「1 相続税又は贈与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又は贈与税額（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つた場合には、当該修正申告又は更正に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額）が過大となつたときは、当該各号に規定する事由が生じたことを知つた日の翌日から四月以内に限り、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又は贈与税額につき更正の請求（国税通則法第二十三条第一項（更正の請求）の規定による更正の請求をいう。第三十三条の二において同じ。）をすることができる。

一 第五十五条の規定により分割されていない財産について民法（第九百四条の二（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つ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つて計算された課税価格と異なることとなつたこと。

二 ないし 九 略

2 略」

(4) 同法 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（第九百四条の二（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つ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

割合に従つて計算された課税価格と異なることとなつた場合においては、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、若しくは第三十二条第一項に規定する更正の請求をし、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。」

2(1) 国税通則法23条

「1 略

2 納税申告書を提出した者又は第二十五条（決定）の規定による決定（以下この項において「決定」という。）を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する場合（納税申告書を提出した者については、当該各号に定め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、当該各号に定める期間において、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（以下「更正の請求」という。）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つ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二月以内

二 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に当たつてその申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があつたとき。当該更正又は決定があつた日の翌日から起算して二月以内

三 その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき。当該理由が生じた日の翌日から起算して二月以内

3 更正の請求をしようとする者は、その請求に係る更正前の課税標準等又は税額等、当該更正後の課税標準等又は税額等、その更正の請求をする理由、当該請求をするに至つた事情の詳細その他参考となるべき事項を記載した更正請求書を税務署長に提出しなければならない。

4 税務署長は、更正の請求があつた場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知する。

5ないし7 略」

(2) 同法70条

「1 次の各号に掲げる更正決定等は、当該各号に定める期限又は日から五年（第二号に規定する課税標準申告書の提出を要する国税で当該申告書の提出があつたものに係る賦課決定（納付すべき税額を減少させるものを除く。）については、三年）を経過した日以後においては、することができない。

一 更正又は決定 その更正又は決定に係る国税の法定申告期限（還付請求申告書に係る更正については当該申告書を提出した日とし、還付請求申告書の提出がない場合に於ける決定又はその決定後に於ける更正については政令で定める日とする。）

二、三 略

2ないし4 略」

(3) 同法71条

「1 更正決定等で次の各号に掲げるものは、当該各号に定める期間の満了する日が前条の規定により更正決定等を行うことができる期間の満了する日後に到来する場合には、前条の規定にか

かわらず、当該各号に定める期間においても、することができる。

一 略

二 申告納税方式による国税につき、その課税標準の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと、当該事実のうちに含まれていた取り消しうべき行為が取り消されたことその他これらに準ずる政令で定める理由に基づいてする更正（納付すべき税額を減少させる更正又は純損失等の金額で当該課税期間において生じたもの若しくは還付金の額を増加させる更正若しくはこれらの金額があるものとする更正に限る。）又は当該更正に伴い当該国税に係る加算税についてする賦課決定 当該理由が生じた日から三年間

三 略

2 略」

3 (1) 国税通則法施行令 6 条

「1 法第二十三条第二項第三号（更正の請求）に規定する政令で定めるやむを得ない理由は、次に掲げる理由とする。

一 略

二 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つた事実に係る契約が、解除権の行使によつて解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によつて解除され、又は取り消されたこと。

三 ないし五 略

2 更正の請求をしようとする者は、その更正の請求をする理由が課税標準たる所得が過大であることその他その理由の基礎となる事実が一定期間の取引に関するものであるときは、その取引の記録等に基づいてその理由の基礎となる事実を証明する書類を法第二十三条第三項の更正請求書に添付しなければならない。その更正の請求をする理由の基礎となる事実が一定期間の取引に関するもの以外のものである場合において、その事実を証明する書類があるときも、また同様とする。」

(2) 同令 24 条

「1 ないし 3 略

4 法第五十八条第五項に規定する政令で定める理由は、法第二十三条第二項第一号及び第三号（特別の場合の更正の請求）（第六条第一項第五号（更正の請求）に掲げる理由を除く。）並びに法以外の国税に関する法律の規定により更正の請求の基因とされている理由（修正申告書の提出又は更正若しくは決定があつたことを理由とするものを除く。）で当該国税の法定申告期限後に生じたものとする。」

(3) 同令 30 条

「法第七十一条第一項第二号（国税の更正、決定等の期間制限の特例）に規定する政令で定める理由は、第二十四条第四項（還付加算金の計算期間の特例に係る理由）に規定する理由とする。」

あるべき税額

	項目	金額 (円)
各人の合計	取得財産の価額	67,429,298
	債務及び葬式費用の金額	1,311,894
	課税価格	66,117,000
	遺産にかかる基礎控除額	95,500,000
	相続税の総額	0
原告	取得財産の価額	67,429,298
	債務及び葬式費用の金額	1,311,894
	課税価格	66,117,000
	納付すべき税額	0

別表 1 ~ 別表 3 省略