

大阪地方裁判所 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(阿倍野税務署長)
平成27年3月13日棄却・控訴

判 決

原告	甲
原告	乙こと乙
原告	丙
原告	丁
原告	戊
原告	A
原告ら訴訟代理人弁護士	廣田 稔
同訴訟復代理人弁護士	江川 靖人
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	阿倍野税務署長 藤原 輝夫
被告指定代理人	白井 知己
同	徳山 健一
同	小銭 慎司
同	福田 幸治
同	松本 正信
同	安田 里佳子

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 阿倍野税務署長が平成21年4月24日付けで原告甲に対してした平成19年1月●日相続開始に係る相続税の更正処分のうち課税価格4億5899万3000円、納付税額1億3121万0800円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分(ただし、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分については、平成21年9月9日付け異議決定により一部取り消された後のもの)を取り消す。
- 2 阿倍野税務署長が平成21年4月24日付けで原告乙こと乙に対してした平成19年1月●日相続開始に係る相続税の更正処分のうち課税価格1億8667万1000円、納付税額5336万3100円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分(ただし、いずれも、平成21年

9月9日付け異議決定により一部取り消された後のもの)を取り消す。

- 3 阿倍野税務署長が平成21年6月18日付けで原告丙に対してした平成19年1月●日相続開始に係る相続税の更正処分のうち課税価格1億8667万1000円、納付税額5336万3100円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分(ただし、いずれも、平成21年9月9日付け異議決定により一部取り消された後のもの)を取り消す。
- 4 阿倍野税務署長が平成21年4月24日付けで原告丁に対してした平成19年1月●日相続開始に係る相続税の更正処分のうち課税価格1億8667万1000円、納付税額5336万3100円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分(ただし、いずれも、平成21年9月9日付け異議決定により一部取り消された後のもの)を取り消す。
- 5 阿倍野税務署長が平成21年4月24日付けで原告戊に対してした平成19年1月●日相続開始に係る相続税の更正処分のうち課税価格1億8667万1000円、納付税額5336万2700円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分(ただし、いずれも、平成21年9月9日付け異議決定により一部取り消された後のもの)を取り消す。
- 6 阿倍野税務署長が平成21年4月24日付けで原告Aに対してした平成19年1月●日相続開始に係る相続税の更正処分のうち課税価格2億5090万7000円、納付税額7172万5900円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分(ただし、いずれも、平成21年9月9日付け異議決定により一部取り消された後のもの)を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、平成19年1月●日に死亡した亡BことB(以下「亡B」という。)の共同相続人である原告らが、亡Bに係る相続税の申告をしたところ、それぞれ、阿倍野税務署長から更正処分(以下、併せて「本件各更正処分」という。)及び加算税の賦課決定処分(以下、併せて「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分とを併せて「本件各処分」という。)を受け、大阪国税局長に異議申立てをしたところ、本件各処分の一部を取り消す旨の決定(以下、併せて「本件各異議決定」という。)を受け、国税不服審判所長に審査請求をしたところ、審査請求を棄却する旨の裁決(以下、併せて「本件各裁決」という。)を受けたことから、被告に対し、本件各異議決定による一部取消後の本件各処分(本件各更正処分については原告らの各主張額を超える部分に限る。)の取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め

相続税法(平成25年法律第5号による改正前のもの。以下同じ。)は、次のとおり規定する。

(1) 相続税の課税価格

ア 相続又は遺贈により財産を取得した者が当該財産を取得した時において相続税法の施行地に住所を有する個人等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(11条の2第1項、1条の3第1号、2号)。

イ 相続又は遺贈により財産を取得した者が相続又は遺贈により相続税法の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時において同法の施行地に住所を有しないものである場合においては、その者については、原則として、当該相続又は遺贈により取得した財産で同法の施行地にあるものの価額の合計額をもって、相続税の課税価格とする(11条の2第2項、1条の3第3号)。

(2) 評価の原則

特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による（22条）。

2 前提となる事実

以下の事実は、当事者間に争いが無い、後掲の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認めることができる。

(1) 通達の定め

ア 財産の名義変更があった場合の取扱い

相続税法基本通達9-9は、不動産、株式等の名義の変更があった場合において対価の授受が行われていないとき又は他の者の名義で新たに不動産、株式等を取得した場合においては、これらの行為は、原則として贈与として取り扱うものとする規定する（乙6）。

イ 名義変更等が行われた後にその取消し等があった場合の取扱い

「名義変更等が行われた後にその取消し等があった場合の贈与税の取扱いについて」（昭和39年5月23日付け直審（資）22ほか。以下「名義変更取消通達」という。）1項及び2項は、次のとおり規定する（乙7）。

(ア) 他人名義により不動産等の取得等の登記等をしたため、相続税法基本通達9-9に該当して贈与があったとされるときにおいても、その名義人となった者について次のa及びbの事実が認められるときは、これらの財産に係る最初の贈与税の申告若しくは決定又は更正の日前にこれらの財産の名義を取得した者等の名義としたときに限り、これらの財産については贈与がなかったものとして取り扱う（1項）。

a これらの財産の名義人となった者がその名義人となっている事実を知らなかったこと

b 名義人となった者がこれらの財産を使用収益していないこと

(イ) 他人名義による有価証券の取得の株主名簿への記載等をしたため相続税法基本通達9-9に該当して贈与があったとされるときにおいても、名義人となった者について次のa及びbの事実が認められるときは、当該有価証券に係る最初の贈与税の申告若しくは決定又は更正の日前に当該有価証券の名義をその取得者の名義としたときに限り、当該有価証券については、贈与がなかったものとして取り扱う（2項）。

a 上記（ア）aの事実

b 名義人となった者がその有価証券を管理運用し、又はその収益を享受していないこと

ウ 貸付金債権等の評価

財産評価基本通達（昭和39年4月25日付け直資56ほか。ただし、平成19年5月17日付け課評2-8による改正前のもの。以下「評価通達」という。）204項及び205項は、次のとおり規定する（乙114）。

(ア) 貸付金、売掛金、未収入金、預貯金以外の預け金、仮払金、その他これらに類するもの（以下「貸付金債権等」という。）の価額は、次に掲げる元本の価額と利息の価額との合計額によって評価する（204項）。

a 貸付金債権等の元本の価額は、その返済されるべき金額

b 貸付金債権等に係る利息は、原則として、課税時期現在の既経過利息として支払を受けるべき金額

(イ) 上記(ア)により貸付金債権等の評価を行う場合において、その債権金額の全部又は一部が、課税時期において次に掲げる金額に該当するときその他その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるときにおいては、それらの金額は元本の価額に算入しない(205項)。

a 債務者について、手形交換所において取引停止処分を受けたこと、会社更生手続の開始の決定があったこと等の事実が発生している場合におけるその債務者に対して有する貸付金債権等の金額(その金額のうち、質権及び抵当権によって担保されている部分の金額を除く。)

b いわゆる債権者集会の協議により、債権の切捨て等の決定があった場合において、これらの決定のあった日現在における債務者に対して有する債権のうち、その決定により切り捨てられる部分の債権の金額等

c 当事者間の契約により債権の切捨て等が行われた場合において、それが金融機関のあっせんに基づくものであるなど真正に成立したものと認めるものであるときにおけるその債権の金額のうち上記bの金額に準ずる金額

(2) 当事者等

ア 亡Bは、平成19年1月●日に死亡し、同日、その相続(以下「本件相続」という。)を開始した(乙5の1)。

イ 原告甲(以下「原告甲」という。)、原告乙こと乙(以下「原告乙」という。)、原告丙(以下「原告丙」という。)、原告丁(以下「原告丁」という。)、原告戊(以下「原告戊」という。)、原告A(以下「原告A」という。)及びCは、いずれも、亡Bと亡D(平成8年1月●日死亡)との間の子(非嫡出子)であって、日本国内に住所を有している(乙5の2～8、弁論の全趣旨)。

ウ Eは亡Bの妻であり、F及びGは亡BとEとの間の子(嫡出子)であって、上記3名(以下、併せて「韓国相続人ら」という。)はいずれも大韓民国に居住している(乙5の9)。

エ HことH(以下「H」という。)は、原告乙の夫であり、I(以下「I」という。)は、原告戊の夫である(乙5の3・7)。

(3) 遺産分割協議等

ア 原告らは、平成19年2月17日、韓国相続人らとの間で、本件相続により、原告らは日本国外にある亡Bの遺産を取得せず、韓国相続人らは日本国内にある亡Bの遺産を取得しない旨の合意をした(乙2)。

イ Cは、大阪家庭裁判所に対し、本件相続に係る相続を放棄する旨の申述をし、同申述は、同年4月10日、受理された(乙3)。

ウ 原告らは、同年10月28日、本件相続に係る亡Bの遺産の一部について、遺産分割協議をした(乙4)。

(4) 本件各処分の経緯

ア 原告らは、別紙1の「申告」欄に記載のとおり、申告書(以下「本件申告書」という。)を阿倍野税務署長に提出して、法定申告期限内に本件相続に係る相続税の申告をした(乙1)。

イ 阿倍野税務署長は、別紙1の「更正処分等」欄及び(注)に記載のとおり、原告らに対して本件各処分をした(甲1～4、11、12、弁論の全趣旨)。

(5) 不服申立て及び訴訟提起

ア 原告らは、別紙1の「異議申立て」欄及び(注)に記載のとおり、大阪国税局長に対して異議申立てをし、大阪国税局長は、別紙1の「異議決定」欄に記載のとおり、本件各処分の一部を取り消す旨の本件各異議決定をした(甲5、6の1～6、7)。

イ 原告らは、別紙1の「審査請求」欄に記載のとおり、国税不服審判所長に対して審査請求をし、国税不服審判所長は、別紙1の「裁決(棄却) 審判所認定額」欄に記載のとおり金額を認定して上記審査請求を棄却する旨の本件各裁決をした(甲8～10)。

ウ 原告らは、平成22年10月14日、本件各裁決に係る裁決書の送達を受け(弁論の全趣旨)、平成23年4月13日、本件訴訟を提起した(顕著な事実)。

3 課税の根拠及び適法性に関する被告の主張

本件各処分に係る課税の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記4に記載するほか、別紙2に記載のとおりである。

4 争点及び当事者の主張

本件の争点は、①本件相続の開始時に、別紙3順号1～21、25～35の各財産(以下、併せて「本件係争財産」という。)が亡Bに帰属していたか(全請求関係)及び②原告甲が、本件相続に係る相続税の申告に関し、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課要件を満たすか(第1の1の請求のうち重加算税賦課決定処分の取消しを求める部分関係)であり、これらの点に関する当事者の主張は以下のとおりである。

(1) 争点①(本件係争財産の帰属)について

ア 本件J不動産(別紙3順号1、2)について

(被告の主張)

別紙3順号1及び2の土地建物(以下、併せて「本件J不動産」という。)は、原告甲名義で登記されているが、亡Bが原資を出捐し、亡BがKの屋号で営んでいた貸金業(以下「本件貸金業」という。)の従業員であるLが競落の手続きをして取得したものである上、本件貸金業の事務所として使用され、亡Bが、所得税の申告の際にその減価償却費を計上し、その固定資産税を支払っていた。他方、原告甲は、本件J不動産について、亡Bから贈与の意思表示を受けたことはなく、自由に使用収益や処分をすることもできなかった。よって、本件J不動産が、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたことは明らかである。そして、その価額は、別紙3の「被告主張額」欄に記載のとおりである。

(原告らの主張)

本件J不動産は、亡Bが、原資を出捐して取得し、原告甲に贈与したものである。取得時に原告甲名義で登記された以上、相続税法基本通達9-9及び名義変更取消通達に照らしても、贈与がされたと認定すべきことは明らかである。同不動産の競落手続(Lではなく本件貸金業の従業員であるMがした。)の際、亡Bは「甲の名前にしとけ」と言ったが、これは、原告甲に贈与するという意味である。なお、亡Bは、同不動産に係る固定資産税を負担していたが、これは、亡B又はIが同不動産を使用借してKの事務所として使用していたことから、使用借人として負担したものである。また、亡Bは、自らの所得税の申告の際に同不動産に係る減価償却費を計上しているが、これは、原告甲と生計を一にする親族として、所得税法56条の規定によって計上したものである。よって、本件J不動産は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していなかった。

イ 本件山林等(別紙3順号3～17)について

(被告の主張)

別紙3順号3～17の山林等（以下、併せて「本件山林等」という。）は、亡Bが事業主体である本件貸金業の業務の一環として代物弁済により取得されたものであるから、本件山林等は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していた。そして、その価額は、別紙3の「被告主張額」に記載のとおりである。

この点、原告らは、本件貸金業は平成10年頃に亡BからIに承継されたと主張する。しかしながら、Iは、同年頃以降も、亡Bの指示に反する決定をすることができず、本件貸金業の事業活動に関する事項は、亡Bが実質的に決定し、本件貸金業に係る債権については、亡Bが、自らの名義で、債権放棄を行い、弁済を受け、貸付けを行うなどしており、他方、Iは、新たな貸付けを行っておらず、債権放棄の内容も把握していなかったのであるから、亡Bがこれらの債権を処分する権限を有していたというべきである。また、亡Bは、本件貸金業の回収用口座の預金を自由に使用しており、Iはこれらの口座を引き継いでいないし、Iは、Kから一定の給料を支給されていたのであって、本件貸金業の利益は亡Bに帰属していた。さらに、Iについては、平成6年に貸金業登録がされ、平成17年6月に廃業等届出書が提出されているのに対し、亡Bについては、平成8年8月に貸金業登録がされ、その死亡後の平成20年2月に廃業等届出書が提出されているのであって、本件相続の開始時において貸金業登録をしていたのは亡Bのみであった。また、本件貸金業に係る事業所得については、平成18年まで亡Bが申告内容を決定して自らの所得として所得税の申告をしており、他方、Iは、本件貸金業に係る事業所得を申告しておらず、亡Bによる申告の内容も知らなかった。以上に照らすと、亡Bが、本件相続の開始時まで、一貫して本件貸金業の事業主体であったことは明らかである。

(原告らの主張)

本件山林等は、本件貸金業に関して代物弁済により取得されたものであるところ、本件貸金業は、平成10年頃、亡BからIに承継されているから、本件山林等を取得したのは、本件貸金業を承継したIである。亡Bは、同年頃、IがKの社長となることを宣言し、それ以降は、対外的にも対内的にもIが事業主体として行動しており、借用証書の表示も担保の登記名義も帳簿上の債権者も全てIになっているのであって、Iが本件貸金業を承継したことは明らかである。亡Bには、重要な事柄について事実上意見を求めていたのみである。亡Bは、同年頃以降、Iに引き継がなかった不良債権の回収を行い、その損失を計上して所得税を申告していただけであり、対外的に貸金業を行っていたわけではないし、本件貸金業に係る一部の所得等について亡Bが所得税の申告等をしていたのは、贈与税の課税等を免れるためにすぎない（なお、本件貸金業は平成10年頃から斜陽化しており、現金等は、I、原告甲等が独立して起業した有限会社N（以下「N」という。）、株式会社O（以下「O」という。）及び株式会社P（以下「P」という。）によって稼ぎ出されたものであって、亡Bの事業や財産とは関係がなく、ワンマンな家父長である亡Bから預けるように言われて預けていただだけである。）。

また、仮にIが本件貸金業を承継したと認められないとしても、本件山林等については、取得時にI名義で登記された以上、相続税法基本通達9-9及び名義変更取消通達に照らし、Iに贈与されたものと認定すべきである。なお、本件山林等に係る固定資産税は、Iが負担している。

よって、本件山林等は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していなかった。

ウ 本件Q名義預金（別紙3順号18）について

（被告の主張）

別紙3順号18のR信用金庫日本橋支店のQ名義の普通預金（以下「本件Q名義預金」という。）は、Iが亡Bの指示により開設した預金口座に係る預金であるところ、同口座の通帳及び印鑑はIが管理していたものの、亡Bが時々通帳を確認するなどしていた上、同口座には、前記イ（被告の主張）のとおり亡Bが一貫して事業主体であった本件貸金業の貸付先である株式会社S（以下「S」という。）からの回収金が入金されており、亡Bは、平成16年及び平成17年に、同口座に入金されたSの受取利息を自らの所得として所得税の申告をしている。よって、本件Q名義預金は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していた。そして、その価額は、別紙3の「被告主張額」に記載のとおりである。

（原告らの主張）

本件Q名義預金は、Iが本件貸金業のために自分の甥の名義で開設した口座に係るものであるところ、前記イ（原告らの主張）のとおりIは本件貸金業を承継したのであるから、Iの財産であり、本件相続の開始時において亡Bに帰属していなかった。大阪国税局の調査担当者が作成した確認書においても、同預金は亡BからIに贈与されたことが確認されている。同預金に係る口座については、Iが通帳及び印鑑を保管しており、亡Bが内容を確認することはなかった。

エ 本件各甲名義預金（別紙3順号19、20）について

（被告の主張）

別紙3順号19のR信用金庫日本橋支店の原告甲名義の普通預金（以下「本件甲名義預金（R信用金庫）」という。）及び順号20のT銀行西田辺支店の原告甲名義の普通預金（以下「本件甲名義預金（T銀行）」といい、本件甲名義預金（R信用金庫）と併せて、「本件各甲名義預金」という。）は、亡Bの指示により原告甲が開設した口座に係る預金であるところ、本件甲名義預金（R信用金庫）の原資は、亡Bが入金した4億円であり、その後も、亡B名義の口座からの振込や、前記イ（被告の主張）のとおり亡Bが一貫して事業主体であった本件貸金業に係る債権回収用口座から出金された現金の入金がされているし、本件甲名義預金（T銀行）の原資も亡Bの資金であり、その後の入金も主としてU株式会社の株式（以下「U株式」という。）の配当金等であるところ、U株式の取得原資は本件甲名義預金（R信用金庫）から拠出されている。そして、原告甲は、上記両口座のいずれについても、亡Bに無断で取引することができず、本件各甲名義預金に係る口座から出金された現金が亡B名義の証券口座に入金され、その株式購入資金に充てられている。以上によれば、本件各甲名義預金は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたというべきであり、その価額は、別紙3の「被告主張額」欄に記載のとおりである。

（原告らの主張）

本件各甲名義預金は、いずれも、原告甲が亡Bの指示で開設した口座に係るものであるが、原告甲が通帳及び印鑑を保管していたのであって、その原資を亡Bが出捐したとしても、原告甲に贈与されたものである。亡Bが出入金等の指示をしていたことは、贈与の事実と必ずしも矛盾しないし、遅くとも、亡Bからの指示がなくなった平成十四、五年頃には贈与がされたと見るべきである。同口座の預金が亡Bの株取引に使われたのは、亡Bからの依頼に応

じただけであり、贈与の事実とは矛盾しない。大阪国税局の調査担当者が作成した確認書においても、同預金は亡Bから原告甲に贈与されたことが確認されている。よって、本件各甲名義預金は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していなかった。

オ 本件V株式（別紙3順号21）について

（被告の主張）

別紙3順号21のV株式会社の株式2万株（以下「本件V株式」という。）の取得原資は、前記エ（被告の主張）のとおり亡Bに帰属する本件甲名義預金（T銀行）に係る口座から拠出されている上、本件V株式を管理する証券口座も、亡Bの指示により原告甲が開設したものである（原告甲は、亡Bに無断で取引をすることができなかった）。よって、本件V株式は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたというべきであり、その価額は、別紙3の「被告主張額」欄に記載のとおりである。

（原告らの主張）

本件V株式は、原告甲が、亡Bの指示により平成11年12月26日頃に注文し、平成12年1月4日に、前記エ（原告らの主張）のとおり原告甲に帰属する本件甲名義預金（T銀行）に係る口座から代金を支払って取得したものであるから、原告甲に帰属する。仮に、原資を出捐したのが亡Bであるとしても、取得の際に原告甲名義で登録されているのであるから、相続税法基本通達9-9及び名義変更取消通達に照らし、原告甲に贈与されたと認定すべきである。亡Bが取引の指示をしていたのも、子に贈与した大金を親として管理しているだけであり、贈与の事実と矛盾しない。よって、本件V株式は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していなかった。

カ 本件N出資（別紙3順号25）について

（被告の主張）

別紙3順号25のNへの出資持分1万口（以下「本件N出資」という。）については、別件訴訟判決において、Nの設立時の出資者はHであり、その後、出資持分全部がIに譲渡されたと認定されているが（IはNの前身である有限会社Wの設立時の出資者ではない）、HからNの経営を引き継ぐ際にI、原告甲、原告A及びNが負うこととなった債務は亡Bが返済していること、Nの平成13年9月期から平成16年9月期までの法人税の申告の際に添付された「同族会社の判定に関する明細書」（以下「株主明細書」という。）には、出資者として亡Bのみが記載されており、Kの事務所のIの机に保管されていた手帳（以下「本件手帳」という。）には、亡BがNの出資持分全部を保有することをうかがわせる記載があること等からすれば、Hから本件N出資を取得した実質的な主体は亡Bというべきである。よって、本件N出資は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属しており、その価額は、別紙3の「被告主張額」欄記載のとおりである。

原告らの提出する平成9年10月3日現在のNの出資者名簿（以下「本件N出資者名簿」という。）には、株主としてI及び原告甲が記載されているが、そのデータは平成17年10月28日に作成されたものであることや、その内容も上記の法人税の申告内容と矛盾すること等に照らすと、本件N出資者名簿は信用することができない。

（原告らの主張）

本件N出資は、本件N出資者名簿のとおり、I及び原告甲に帰属する（仮に、出資持分を取得するためにIらが負担した債務を亡Bが返済したとしても、それによってIらが有して

いた出資持分が亡Bのものになることはない。)。よって、本件N出資は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していなかった。

Nの平成13年9月期から平成16年9月期までの法人税の申告の際に、出資者として亡Bのみが記載された株主明細書が添付されているのは、亡Bが、一時、Iを排除しようと画策し、Mを通じて、X公認会計士（以下「X会計士」という。）に指示したためであり、同記載は真実とは異なる（Iは当該記載を認識しておらず、上記各期以外については、Iが5500口、原告甲が4500口を有する旨の株主明細書が添付されている。）。Nが亡Bのものでないことは、既に別件訴訟判決によって確定している。本件N出資者名簿のデータは、別のファイルで保存されていたものを貼り付けた新規文書を保存したことにより作成日時等が変わっただけであり、同内容の名簿が上記ファイルの作成日時とされる平成17年10月28日以前に存在していたことは間違いない。また、本件手帳には、亡BがNの出資持分全部を保有するかのような記載があるが、これは、平成16年の株式会社Y（以下「Y」という。）との交渉時にY側が平成13年9月期から平成16年9月期までの株主明細書の記載に基づき一方的に話した内容をメモしただけである。

キ 本件O株式（別紙3順号26）について

（被告の主張）

別紙3順号26のOの株式400株（以下「本件O株式」という。）については、Oの前身であるZ株式会社（以下「Z」という。）の株主がa株式会社（以下「a」という。）及びその関係者であったところ、aは本件貸金業の貸付先であり、亡Bは、平成11年12月にaに対する債権約4億6000万円を放棄していること等からすれば、前記イ（被告の主張）のとおり一貫して本件貸金業の主体であった亡Bがその出捐により取得したものとみるべきである。そして、Oの平成14年3月期の法人税の申告の際には、株主が1名で発行済株式総数が400株である旨が記載された株主明細書が添付されており、その後、取締役会の承認を得て株式が譲渡されたことも認められないから、本件相続の開始時においても、株主は亡Bのみであったというべきである。本件手帳にも、亡BがOの株式400株を保有することをうかがわせる記載がある。よって、本件O株式は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属しており、その価額は、別紙3の「被告主張額」欄記載のとおりである。

原告らの提出する平成4年5月10日現在のOの株主名簿（以下「本件O株主名簿」という。）には、株主としてI、原告戊外2名が記載されているが、当時の客観的事実と矛盾する商号、資本の額及び発行済み株式の総数が記載されている上、そのデータは平成17年10月28日に作成されたものであることや、上記データ（その内容も当時の客観的事実と矛盾する。）と本件O株式名簿の記載内容も相互に矛盾すること等に照らすと、同名簿の記載は信用することができない。また、Oの平成18年3月期の法人税の申告書に添付された株主明細書も、亡Bの入院後に作成、提出されたものであり、偽装がされたことがうかがわれることからすれば、信用することができない。

（原告らの主張）

Oの前身であるZの株主に対して債権を有していたのは、前記イ（原告らの主張）のとおり本件貸金業を承継したIであり（Iは、平成3年にaの所有していた不動産を購入する契約をし、平成4年に同不動産に根抵当権設定仮登記等をし、Zの代表取締役就任し、さらに、上記不動産の所有権移転登記を受けている。）、本件O株式をZの株主らから譲り受けた

のは、I、原告戊外2名である（仮に、亡Bがその取得費用を出捐していたとしても、I、原告戊外2名が亡Bから贈与を受けた。）。その後、平成17年3月頃に株主の変更があり、本件相続の開始時においては、Oの平成18年3月期の法人税の確定申告書に添付された株主明細書に記載のとおり、I、原告甲及び原告戊に帰属していた。よって、本件O株式は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していなかった。

本件O株主名簿のデータは、別のファイルで保存されていたものを貼り付けた新規文書を保存したことにより作成日時等が変わっただけであり、平成16年9月及び平成17年5月にKとX会計士との間で同内容の名簿がファックス送信されていることからすれば、同内容の名簿が上記ファイルの作成日時とされる同年10月28日以前に存在していたことは間違いない。また、本件手帳には、亡BがOの株式400株を保有するかのような記載があるが、これは、平成16年のYとの交渉時にY側が一方的に話した内容をメモしただけである。

ク 本件b貸付金（別紙3順号27）及び本件b未収入金（別紙3順号35）について
（被告の主張）

別紙3順号27の株式会社b（以下「b」という。）に対する債権（貸付金）（以下「本件b貸付金」という。）は、d株式会社（以下「d」という。）が亡Bに対して負っていた債務を、bが平成7年11月2日付け売買契約書（以下「本件b売買契約書」という。）に基づいて債務引受けしたことにより、亡Bがbに対して有するに至った債権であり、別紙3順号35のbに対する債権（未収入金）（以下「本件b未収入金」という。）は、本件b貸付金の利息に係る債権である。bが奈良県内に所有するゴルフ場（以下「eゴルフ場」という。）の物件に亡Bを権利者とする根抵当権設定登記がされていることや、bの経理処理上、平成8年9月期に亡Bからの長期借入金23億円を計上していること等に照らしても、亡Bがbに対する債権を有することは明らかである。よって、本件相続の開始時において、本件b貸付金及び本件b未収入金は、いずれも亡Bに帰属しており、その価額は、別紙3の「被告主張額」欄記載のとおりである。

原告らは、亡Bのdに対する債権は、Iに無償譲渡され、Iが平成7年3月31日付け約定書（以下「本件d約定書」という。）に基づき28億円の代物弁済としてeゴルフ場を取得したことにより消滅しており、本件b売買契約書は預託金返還請求対策のために作成された仮装の文書にすぎないから、本件b貸付金及び本件b未収入金は存在しないと主張するが、本件d約定書は、d又はその代表取締役であったfの亡Bに対する債務の返済のために、eゴルフ場をbに移譲するかどうかの協議の過程で作成されたものであり、その後、fが28億円を提供できず、買戻しができないことが確定したため、最終的な合意内容として本件b売買契約書が作成されたものである。亡Bは、平成6年2月時点でdに対して51億円を貸し付けるなど多額の債権を有していたことがうかがわれるのであって、d又はfの債務は、eゴルフ場をbに譲渡することによって完済されておらず、亡Bは、その回収を確実にするため、23億円の債務をbに引き受けさせたものと考えられる。

そして、Iは亡Bのdに対する債権を取得しておらず（本件d約定書や本件b売買契約書はIへの債権の無償譲渡の趣旨を含まないし、前記イ（被告の主張）のとおり、Iは本件貸付金を亡Bから引き継いでいない。）、亡Bが当該債権を放棄したこともない（平成17年4月25日付けの債権放棄通知書は、亡Bが会話も筆談もできなくなった後にIが作成したものであり、亡Bの意思に基づくものではない。実際、同日以降も返済が続けられている。）。

また、bの経理上、当該債権の借入先は、平成16年9月期までは亡Bとされていたのが、亡Bが入院した後の平成17年9月期以降は「その他」とされ、未払金の相手先は平成18年9月期には株式会社g（以下「g」という。）他とされているが、亡Bは、平成17年7月以降、判断能力を失っているから、当該債権がgに譲渡されたとは認められない。

さらに、bは、本件相続の開始時において経営を継続しており、評価通達205項に列挙する事由は生じていなかったし、平成17年9月期から平成19年9月期までは債務超過の状態であったが、その大きな原因は営業権の償却費であるから経営破綻につながるものではなく、これを除いて純損益を計算すれば黒字経営といえるし、毎月長期借入金の返済を行い、負債を減らしていたから、事業経営が破綻していることが客観的に明白であって、債権の回収の見込みのないことが客観的に確実であるといえる状態にあったとはいえない。よって、本件b貸付金については、評価通達205項の適用はなく、同通達204項により、元本額と利息額の合計額により評価すべきである。

以上のとおり、本件b貸付金及び本件b未収入金は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属しており、その価額は、別紙3の「被告主張額」欄に記載のとおりである。

(原告らの主張)

亡Bのdに対する債権は、Iに無償譲渡され、本件d約定書に基づき28億円の代物弁済としてbがeゴルフ場を取得したことにより消滅しており、本件b売買契約書は預託金返還請求対策のために作成された仮装の文書である（既にeゴルフ場を取得しているbが、更に23億円の債務引受けをするはずがない上、本件d債務が消滅していないとすれば、本件d約定書には債務免除の条項がなければおかしいし、債務引受けがあったとすれば、本件b売買契約書には債権者である亡Bが当事者として入っていないとおかしい。）から、本件b貸付金及び本件b未収入金は存在しない。eゴルフ場の物件の根抵当権設定仮登記（I自身が権利者になれないことから亡Bを権利者としてされたもの）も同様に仮装である。

なお、bの経理上、未払金が計上されているが、これはbが節税のためにした仮装であり、原告らは関知していない（当該未払金は、平成18年9月期以降、gに対するものとされているから、仮に亡Bがbに対する貸付金債権を有していたとしても、それは、gに譲渡されたというべきである。）。また、仮にb貸付金が存在し、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたとしても、当該貸付金債権は、平成17年4月25日付けの債権放棄通知書により、5億円を残して債権放棄されている（仮に、同日頃の亡Bの判断能力に問題があったとしても、債権放棄自体はそれ以前の正常な時に行われており、上記通知書はこれを文書化したものにすぎないし、少なくとも、常日頃の亡Bの意思に合致しているから、債権放棄は有効である。）から、債権額は5億円である。

さらに、仮に本件b貸付金及び本件b未収入金が本件相続の開始時において亡Bに帰属し、債権放棄もされていないとしても、bは、当時、帳簿上は債務超過でなくても108億円以上の預託金債務を抱えており、上記の貸付金及び未収入金の回収は不可能又は著しく困難であったから、評価通達205項が適用され、これらの価額は0円と評価されるべきである（利益を出しているのはgであり、bは、預託金と債務返済分を受領しているのみであって、民事再生申立てをしていないのは、申立費用を捻出できないためにすぎない。bの営業利益から回収しようとするれば数百年かかるのであって、このような場合に評価通達204項を機械的に適用するのは相当でない。）。

ケ 本件h貸付金（別紙3順号28）について

（被告の主張）

亡Bは、平成11年8月9日、株式会社i（以下「i」という。）に13億円を貸し付け、h株式会社（以下「h」という。）は、平成16年1月22日、上記債務の一部（元本10億円及び年6分の利息）につき重疊的債務引受けをした。その後、hは、別紙4の「出金額」欄記載のとおり合計1000万円を亡Bに返済しているところ、これと同額のiからの借入金元本を減額する経理処理をしているから、上記返済は上記債務の元本に充当されたものと認められる。よって、別紙3順号28のhに対する債権（以下「h貸付金」という。）は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属しており、その価額は、別紙3の「被告主張額」欄に記載のとおりとなる（別紙4参照）。

原告らは、本件h貸付金は、更生会社h管財人（以下「h管財人」という。）から否認され、これを0円とする査定を認可する判決が確定しているから、存在しないと主張するが、原告ら及びIは、本件h貸付金の存在を認めていた。そして、上記判決は、当該債権が時効消滅したとしているが、同判決の既判力は被告に及ばない上、本件相続の開始時には、h貸付金は時効消滅していなかった。また、同判決のうち上記債務引受けが取締役会の承認のない利益相反行為で無効であると判示した部分は傍論にすぎないところ、上記債務引受けは、当該債務の返済によってhのiに対する債務を減らすことができたことからすれば、実質的に利益相反に当たらないし、仮にこれに当たるとしても、原告らは債務引受けの無効を主張できず（相対的無効）、本件各更正処分時までにh等から無効主張がされていなかった以上、処分の適法性に影響しない。

hは、本件相続の開始時において経営を継続しており、評価通達205項に列挙する事由は生じていなかったし、平成16年5月期から平成19年5月期においては債務超過となっているが、純利益を計上しており、負債も着実に返済しているから、事業経営が破綻していることが客観的に明白で、債権の回収の見込みのないことが客観的に確実と心得る状態にあったとはいえない。よって、本件h貸付金については、評価通達205項の適用はなく、同通達204項により、元本額と利息額の合計額により評価すべきである。hの会社更生決定は、本件相続の開始時から1年11か月後に生じた事情であるから、上記の評価に影響しない。

（原告らの主張）

本件h貸付金は、hの会社更生手続において否認され、これを0円とする査定を認可する判決が確定している。原告甲名義でiに13億円を貸した事実自体が存在せず（原資調達、貸金実行、弁済等に係る資金の移動、経理処理等は一切なされていない）、根抵当権設定登記も実体を伴わないものである上、hによる債務引受けも存在しない（債務引受けの契約書とされる書面は、引受金額が13億円ではなく10億円とされているが、3億円の違いが生ずる理由は明らかでなく、同契約書の原本も存在しないなど、信用できないものである。）。また、被告が元本の返済であるとする1000万円（通常は、先に利息に充当されるはずであるが、利率が年6%であるとすれば金額が不自然である。）は、hの代表取締役になっていたLが勝手に振り込んだものである（I及び原告甲は、h管財人から、資金の不正流出につき責任を問われ、和解により上記1000万円を含む3162万円を支払っている。）。仮に当該債権が存在するとしても、その債権者は原告甲であるし、当該債権については消滅時

効が完成しており、時効消滅の効果は遡及するのであるから、いずれにしても、本件相続の開始時において、本件h貸付金は、亡Bに帰属していなかった。

また、hの事業経営は、平成13年5月以前に破綻し、会員からの預託金返還請求訴訟も多発していたのであって、平成17年6月9日には、別会社に全ての業務を委託しているから、仮に本件h貸付金が本件相続の開始時において亡Bに帰属していたとしても、当時、同貸付金は全く無価値であったと評価すべきである。

コ 本件P貸付金（別紙3順号29）及び本件N貸付金（別紙3順号30）について
（被告の主張）

別紙3順号29のPに対する債権（以下「本件P貸付金」という。）については、平成17年9月22日、亡B名義の口座から出金されたのと同額（2億5720万6000円）が亡B名でP名義の口座に振り込まれ、Pはこれを亡Bからの長期借入金として経理処理しているから、本件相続の開始時において、亡Bに帰属しており、その価額は、別紙3の「被告主張額」欄に記載のとおりである。また、別紙3順号30のNに対する債権（以下「本件N貸付金」という。）については、Nの平成17年9月期の総勘定元帳上、亡Bに対する借入金3億6318万6956円及び亡Bへの未払金2億0735万8608円の合計5億7054万5564円が記載されていたから、本件相続の開始時において、亡Bに帰属しており、その価額は、別紙3の「被告主張額」欄に記載のとおりである。

原告らは、本件P貸付金は、同月30日付け債権放棄通知書により債権放棄されており、本件N貸付金は、上記通知書によりPに無償譲渡されているから、本件相続の開始時には、いずれも亡Bに帰属していなかったと主張するが、当時、亡Bは、会話も筆談もできない状態であったし、それ以前に亡Bが財産の処分等を原告甲及びIに指示したこともないから、上記通知書が亡Bの意思に基づいて作成、送付されたものとはいえ、上記の債権放棄及び無償譲渡が有効にされたということとはできない。

（原告らの主張）

本件P貸付金は、平成17年9月30日付けの債権放棄通知書により放棄されたから、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していなかった。また、本件N貸付金は、上記債権放棄通知書により亡BからPに無償譲渡されたから、本件相続の開始時においては、亡Bに帰属していなかった。

上記債権放棄通知書については、原告甲及びIが、具体的に亡Bの意思を確認したわけではないが、その意を汲んで作成したものであり、仮に、上記作成日や発出日（同年10月11日）に具体的な意思表示行為がなかったとしても、全てを亡Bから任されていたIと原告甲が日頃の意思に従ってしたことであり、意思表示は有効というべきである。

サ 本件S手形債権（別紙3順号31）について

（被告の主張）

別紙3順号31のSに対する手形債権（以下「本件S手形債権」という。）は、Iが、平成14年5月21日付けで、Sに対し、j株式会社（以下「j」という。）等に対する貸付金債権等を3億円で売る契約をし、その代金として受領したS振出の手形に係る平成18年12月25日現在の残元本8900万円である。ところで、S手形債権の取立てに用いられたのは、亡Bが本件貸金業に関してIに開設させた本件Q名義預金に係る口座であり、同口座の預金は、本件貸金業の貸付金の回収金で形成されているから、Sへの債権譲渡も本件貸

金業の事業の一環としてされたものと見るべきである。そして、前記イ（被告の主張）のとおり、本件貸金業の事業主体は、本件相続の開始時に至るまで、一貫して亡Bであったから、本件S手形債権は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していた（なお、亡Bは、平成16年及び平成17年のSからの受取利息を自己の売上げとして申告している。）。そして、その価額は、別紙3の「被告主張額」欄に記載のとおりである。

（原告らの主張）

本件S手形債権に係る手形は、前記イ（原告らの主張）のとおり亡Bから本件貸金業を承継したIが、dの代表取締役であったfに対する本件貸金業の貸付金を回収するために受け取ったものであるから、Iの財産であり、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していなかった。大阪国税局の調査担当者が作成した確認書においても、同債権は亡BからIに贈与されたことが確認されている。

シ 本件甲債権（別紙3順号32）について

（被告の主張）

別紙3順号32の原告甲に対する債権（以下「本件甲債権」という。）は、原告甲が、亡Bが入院した平成17年7月6日から本件相続の開始時までの間に、前記エ（被告の主張）のとおり亡Bに帰属する本件甲名義預金（T銀行）に係る口座から合計2億6760万4375円を無断で出金し、同じく亡Bに帰属する本件甲名義預金（R信用金庫）に係る口座から合計1579万5930円を無断で出金したことにより、亡Bが、原告甲に対して取得した不当利得返還請求権（悪意の受益者として、別紙5のとおり、年5分の利息を付す必要がある。）であるから、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたことは明らかである。そして、その価額は、別紙3の「被告主張額」欄に記載のとおりである。

（原告らの主張）

本件各甲名義預金に係る口座は、前記エ（原告らの主張）のとおり、原告甲に帰属していたのであるから、原告甲がこれらの口座から出金したからといって亡Bが原告甲に対する債権を取得することはない。仮に、本件各甲名義預金に係る口座が亡Bに帰属するとしても、上記出金分については、原告甲に贈与されたものと認定すべきである。よって、本件甲債権が、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたということとはできない。

ス 本件I債権（別紙3順号33）について

（被告の主張）

別紙3順号33のIに対する債権（以下「本件I債権」という。）は、Iが、平成17年7月13日、亡B名義の定期預金口座（亡Bの個人口座）を無断で解約して返戻金5998万7217円を原告戊名義の定期預金とし、また、平成18年10月3日、本件貸金業に係る亡B名義の口座（前記イ（被告の主張）のとおり、本件貸金業の事業主体は、本件相続の開始時に至るまで、一貫して亡Bであったから、上記口座がIに承継されたことはない。）から1億円を無断で出金し、P及びNの当座預金口座に5000万円ずつを振り込んだ（両社は、それぞれIからの長期借入金5000万円を計上している。）ことにより、亡Bが、Iに対して取得した不当利得返還請求権（悪意の受益者として、別紙6のとおり、年5分の利息を付す必要がある。）であるから、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたことは明らかである。そして、その価額は、別紙3の「被告主張額」欄に記載のとおりである。

亡Bは、上記の解約や出金がされた当時、会話も筆談もできる状態ではなかったから、I

に解約等を許諾する意思表示をしていない。

(原告らの主張)

Iが亡B名義の定期預金等の口座から出金したことは間違いないが、相続税法基本通達9-9により、I又は原告戊が利益を受けた時点で贈与がされたものとして取り扱うべきである。そうでないとしても、Iは、亡B名義の定期預金口座については亡Bから使用を許されていたから、その贈与を受けたものというべきであるし、本件貸金業に係る亡B名義の口座については、前記イ(原告らの主張)のとおりIが本件貸金業を承継したことにより、Iが引き継いだものである。また、上記出金については、いずれも亡Bが入院後にIに対してした指示に基づくものである。大阪国税局の調査担当者が作成した確認書においても、上記各口座は亡BからIに贈与されたことが確認されている。よって、亡Bが本件I債権を取得することはなく、同債権は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していなかった。

セ 本件I預け金(別紙3順号34)について

(被告の主張)

別紙3順号34のIに対する預け金(以下「本件I預け金」という。)は、Iが、亡BにおいてN、O及びPから受け取るべき平成17年7月分から平成18年11月分までの役員報酬合計5597万2400円を上記各法人から預かり、内1903万4300円を入院中の亡Bに付き添っていたmに渡したものの、残額を亡Bに渡していないことにより、亡BがIに対して有するに至った預け金であり、これがIに贈与されたこともないから、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたことは明らかである。そして、その価額は、別紙3の「被告主張額」欄に記載のとおりである。

(原告らの主張)

亡Bに支払うべき役員報酬は、全てIから入院中の亡Bに付き添っていたmに交付されており、本件I預け金は存在しない。被告が主張するような役員報酬については、株主総会決議等もなく、実際に支払われたことはない。また、仮にそのような預け金があるとしても、大阪国税局の調査担当者が作成した確認書において、亡BからIに贈与されたものであることが確認されている。よって、本件I預け金は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していなかった。

(2) 争点②(重加算税の賦課要件)について

(被告の主張)

原告甲は、本件各甲名義預金(別紙3順号19、20)及び本件V株式(別紙3順号21)が亡Bに帰属するものであることを知りながら、これらが原告甲の名義とされている状態を利用し、また、本件P貸付金(別紙3順号29)及び本件N貸付金(別紙3順号30)について、Iと共に、亡Bに無断で、前記(1)コ(被告の主張)の債権放棄通知書を作成し、さらに、本件各甲名義預金に係る口座が亡Bに帰属し、亡Bに無断で出金した金員(これに係る不当利得返還請求権等が本件甲債権(別紙3順号32)である。)は亡Bに返還すべきものであることを知りながら、同口座が原告甲の名義とされた状態を利用し、当初から課税価格を過少に申告することを意図して上記各財産を亡Bの相続財産から除外して過少申告をした。

これらの行為は、「国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装」し、「隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出」したものだといえるから、重加算税の賦課要件を満たす。

(原告甲の主張)

原告甲は、本件各甲名義預金及び本件V株式が自己の財産であると認識しており、これらを隠ぺいしたことはない(持戻しが必要な相続開始前3年以内に贈与を受けた財産を相続財産として申告しなかったのも、税法の知識がなかっただけであり、隠ぺいの意図はなかった)。また、本件P貸付金及び本件N貸付金に係る債権放棄は、亡Bの意思に基づいてIがしたものであり、原告甲が仮装したものではない。いずれにしても、本件相続に係る相続税の申告についてはX会計士に任せていたのであって、原告甲は、X会計士に一切指示をしておらず、虚偽の事実を告げたこともない。

以上のとおり、原告甲は、「国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装」する行為をしたことも「隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出」したこともないから、重加算税の賦課要件を満たさない。

第3 当裁判所の判断

1 争点①(本件係争財産の帰属)について

(1) 本件J不動産(別紙3順号1、2)について

ア 認定事実

前記前提となる事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下の事実が認められる。

(ア) 亡Bは、Kの屋号で本件貸金業を営んでいたところ、平成9年3月11日、Kの従業員に指示し、自ら取得原資を抛出して、原告甲名義で本件J不動産を競落した(原告甲本人、弁論の全趣旨)。

(イ) 本件J不動産について、同月●日受付で、同月11日競売による売却を原因とし、所有者を原告甲とする所有権移転登記がされた(乙25、26)。

(ウ) 原告甲は、その後、亡Bが原告甲名義で本件J不動産を取得したことを、Kの従業員から聞いて知った(原告甲本人)。

(エ) 亡Bは、原告甲に相談することなく、同年頃から、本件J不動産をKの事務所として使用し、その固定資産税を納付していた(原告甲本人、弁論の全趣旨)。

(オ) 亡Bは、平成13年分から平成18年分までの所得税青色申告決算書において、本件J不動産の所在地に所在する事務所建物を平成9年6月に取得したとして、毎年90万円の減価償却費を計上した(乙9の1～6)。

イ 検討

(ア) 不動産については、不動産登記簿に所有者として登記されている者が所有者であると事実上推定すべきであるが(最高裁昭和34年1月8日第一小法廷判決・民集13巻1号1頁)、当該不動産の取得の経緯、取得原資の出捐や使用収益の状況、登記名義人と取得原資出捐者や使用収益者との関係等を総合考慮して、登記名義人以外の者に帰属するというべき特段の事情があると認められる場合には、その者を当該不動産の所有者と認定するのが相当である。

そうであるところ、前記認定のとおり、本件J不動産については、平成9年3月●日付けで原告甲を所有者とする所有権移転登記がされているものの、その競落のための手続は、亡Bの指示により、亡Bが事業主体であったKの従業員が行い、その取得原資も亡Bが抛出している上、亡Bが、原告甲に相談することなくKの事務所として使用していたのであ

って、亡Bが、同不動産について、固定資産税を負担し、所得税の申告に当たって減価償却費を計上していたこと、原告甲が、本件J不動産について原告甲名義で所有権移転登記がされたことをKの従業員から事後的に知らされたのみであり、亡Bから贈与の申込みを直接受けておらず、受諾の意思表示もしていないものと認められること等をも考慮すれば、本件J不動産を実質的に取得したのは亡Bであったと認めるのが相当である。そして、その後、亡Bが同不動産を原告甲その他の者に譲渡したことをうかがわせる事情は認められない。

そうすると、本件J不動産については、不動産登記簿に所有者として登記されている原告甲ではなく、亡Bに帰属するというべき特段の事情があると認められ、亡Bを本件相続の開始時における所有者と認定すべきである。

(イ) 原告らは、本件J不動産は、亡Bが、原資を拠出して取得した上、原告甲に贈与したものであり、取得時に原告甲名義で登記された以上、相続税法基本通達9-9及び名義変更取消通達に照らしても、原告甲に贈与と認定されるべきことは明らかであると主張する。

しかしながら、相続税法基本通達9-9及び名義変更取消通達が、前記前提となる事実のとおり、他の者の名義で新たに不動産を取得した場合には、当該行為は、一定の例外的な事実が認められない限り、原則として贈与として取り扱うものとしているのは、多くの事案を処理する課税庁が、贈与税の課税処分を行う際に贈与の事実の有無を統一的に認定し、税負担の公平を確保するために、内部的な指針を定める趣旨であると解される。ところで、課税処分は、原則として、実体法上の権利関係に基づいてされるべきものであり(所得税法12条参照)、この実質課税の原則(相続税法にも妥当すると解される。)の下においては、実体的に贈与がないにもかかわらず、他人名義による財産の取得行為があったというだけで、贈与があったものと取り扱い、贈与税を課すことが許されないことは明らかというべきであり、上記各通達がそのような取扱いを認める趣旨であると解することもできない。そして、亡Bが本件J不動産を原告甲に贈与したとは認められないことは、前記(ア)のとおりであるから、原告らの上記主張は、採用することができない。

なお、原告らは、亡Bは、本件J不動産に係る固定資産税を使用借人として負担していたのであり、自らの所得税の申告の際に同不動産に係る減価償却費を計上していたのも、原告甲と生計を一にする親族として所得税法56条の規定によったものであって、これらの事実を根拠に本件J不動産が亡Bに帰属していたということとはできないと主張する。しかしながら、前記認定のとおり、亡Bは、原告甲に相談することなく本件J不動産をKの事務所として使用していたのであって、亡Bと原告甲との間にその使用貸借契約が締結されたということとはできない。また、原告らの所得税法56条に関する上記主張の趣旨は必ずしも明らかでないが、いずれにしても、原告甲と亡Bとは、それぞれ相当額の収入を得ていたと認められること(弁論の全趣旨)等に照らすと、生計を一にしていたとは認められない。よって、原告らの上記各主張は、いずれも前提を欠き、採用することができない。

ウ 小括

以上によれば、本件J不動産は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたと認められるのが相当である。そして、証拠(乙114、115、116の1・2)及び弁論の全趣旨によれば、本件相続の開始時における本件J不動産の価額は、別紙3順号1及び2の各「被告主張額」欄に記載のとおりであると認められる。

(2) 本件山林等（別紙3順号3～17）について

ア 認定事実

前記前提となる事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下の事実が認められる。

(ア) 本件山林等の所有権移転登記の経緯

- a 本件山林等については、次のとおり、それぞれ根抵当権設定登記がされた（乙27～41）。
 - (a) 別紙3順号3及び4につき、平成9年12月●日受付で、同日設定を原因とし、債務者をn、根抵当権者をIとする極度額6000万円（その後、1億円に変更）のもの
 - (b) 別紙3順号5につき、同年9月●日受付で、同日設定を原因とし、債務者をn、根抵当権者をIとする極度額6000万円（その後、1億円に変更）のもの
 - (c) 別紙3順号6、8、9、16及び17につき、平成10年1月●日受付で、同月26日設定を原因とし、債務者を有限会社q、根抵当権者を原告甲とする極度額5000万円のもの
 - (d) 別紙3順号7及び10～15につき、同月●日受付で、同月26日設定を原因とし、債務者を株式会社r、根抵当権者をIとする極度額5000万円のもの
- b 本件山林等のうち別紙3順号3～5について、それぞれ、平成13年5月●日受付で、同日売買を原因とし、所有者をIとする所有権移転登記がされた（乙27～29）。
- c 本件山林等のうち別紙3順号6～17について、それぞれ、同月●日受付で、同日売買を原因とし、所有者をIとする所有権移転登記がされた（乙30～41）。

(イ) 本件貸金業の経緯等

- a 亡Bは、かねてKの屋号で本件貸金業を営んでいたところ、Iは昭和57年頃から、原告甲は平成4年頃から、それぞれKの従業員として稼働するようになった（甲34、原告甲本人）。
- b 亡Bは、平成18年分まで、毎年、本件貸金業に係る所得を申告しており（ただし、同年分については、相続人代表として原告甲が準確定申告書を提出した。）、他方、Iは、その経営する飲食店等に係る事業所得等を申告しつつ、本件貸金業に係る所得を申告したことはなかった（乙9の1～6、13の1～6、14の1～6、証人I、弁論の全趣旨）。
- c Iは、平成10年頃の前後を通じて、Kから、毎月100万円程度の給料を得ていた（証人I）。
- d 亡Bは、平成11年から平成16年までの間に、少なくともKの債務者14者に対する債権について、自らの名義の債権放棄書ないし債権放棄通知書を作成したほか、自らの名義で貸付けを行い、貸付先から弁済を受けるなどした（乙125～139）。
- e 亡Bは、①平成14年3月、平成13年分の所得税の確定申告において、I名義の東大阪市内の不動産の譲渡に係る所得を申告し、②平成15年3月、平成14年分の所得税の確定申告において、I名義の岡山県内の不動産の譲渡に係る所得を申告し、③平成17年3月、平成16年分の所得税の確定申告において、原告甲名義の松原市内の不動産及びI名義の西宮市内の不動産の各譲渡に係る所得を申告し、これらの申告の際、そ

れぞれ、I又は原告甲は単なる名義人であり、真の取得者、譲渡者は亡Bであるから譲渡所得の申告は亡Bが行う旨の書面を添付するなどした（乙10、11の各1・2、12の1～3）。

イ 検討

(ア) 不動産については、前記(1)のとおり、不動産登記簿に所有者として登記されている者が所有者であると事実上推定すべきであるが、当該不動産の取得の経緯、取得原資の出捐や使用収益の状況、登記名義人と取得原資出捐者や使用収益者との関係等を総合考慮して、登記名義人以外の者に帰属するというべき特段の事情があると認められる場合には、その者を当該不動産の所有者と認定するのが相当である。

本件山林等については、前記認定のとおり、いずれも、I又は原告甲を根抵当権者とする根抵当権設定登記がされ、平成13年5月、売買を原因とし、所有者をIとする所有権移転登記がされているところ、上記根抵当権設定登記が本件貸金業に係る貸付金の担保のためにされたものであり、上記所有権移転登記が当該貸付金の回収のために実質は代物弁済を原因としてされたものであることについては、当事者間に争いが無い。そして、前記認定のとおり、本件貸金業の事業主体はもともと亡Bであり、Iはその従業員であったこと等からすれば、本件山林等については、不動産登記簿に所有者として登記されているIではなく、亡Bに帰属するというべき特段の事情があると認められ、亡Bを本件相続の開始時における所有者と認定するのが相当である。

なお、原告らは、本件山林等に係る固定資産税はIが納付していたと主張するが、仮にそのような事情があるとしても、上記のような取得経緯等に照らすと、上記認定を覆すに足りないというべきである。

(イ) 原告らは、本件貸金業は平成10年頃に亡BからIに承継されたから、本件山林等は、Iが本件貸金業の事業主体として取得したものであると主張し、これに沿うIの供述（甲34、証人I）もある。

しかしながら、Iの上記供述は、Iが亡Bから承継した顧客、貸付金債権の範囲等の点において曖昧である上、前記認定のとおり、平成10年頃以降も、本件貸金業に係る所得については亡Bが申告していた一方、Iはこれを申告していないこと、亡Bの名義で貸付けや債権放棄等が行われていること、IがKから利益の増減と無関係に一定額の給与の支給を受けていること等と矛盾するというほかない。また、前記認定のとおり、亡Bは、同年頃以前においても本件貸金業に関して従業員であるIや原告甲の名義を使用し、他方、同年頃以降も、Iや原告甲の名義の不動産に係る譲渡所得について、Iや原告甲は単なる名義人であり真の取得者・譲渡者は亡Bである旨の書面を添付して確定申告を行うなどしているものであり、このように、同年頃の前後を通じて、Iらの名義を頻繁に借用していたことは、亡Bが一貫して本件貸金業の事業主体であったことを推認させるというべきである。そして、I自身が、別件訴訟において、自らが社長になった後もKの経営はワンマンオーナーである亡Bの意向次第であり、自らが決定権はなかった旨の供述をしていること（乙200）等をも考慮すれば、本件貸金業を同年頃に亡Bから承継した旨のIの上記供述は信用することができず、仮に、Iが同年頃以降、Kの社長を名乗り、本件貸金業に関しその名義を使用することがあったとしても、同年頃に本件貸金業が亡BからIに承継されたということとはできない。

なお、原告らは、亡Bが平成10年頃以降も本件貸金業に係る所得についての所得税の確定申告等をしてきたのは、贈与税の課税を免れるとともに、Iに引き継がなかった不良債権の回収を行ってその損失を計上するためにすぎないから、上記確定申告等の事実から、亡Bが事業主体であったということはできないと主張する。しかしながら、原告らの主張を前提とすれば、Iは、同年頃以降は対内的にも対外的にも本件貸金業の事業主体として行動していたというのであるから、贈与税の課税を免れるために所得税の確定申告のみ亡Bの名義で続けていたということ自体不合理というべきであるし、亡BがIに引き継がなかった不良債権に係る損失のみを計上するために確定申告を行っていたとする点も、上記の主張との関係が明らかでない上、Iが引き継いだはずの債権についても確定申告がされていないこと等に照らすと不自然であるというほかない。さらに、原告らは、Iは、本件貸金業の事業活動について、重要な事柄について亡Bの助言を受けつつ、自ら方針を決定していたのであり、事業内容の全てを承知しておらず、結果的に亡Bの意見に従っていたとしても、本件貸金業の事業主体であることが否定されるものではないとも主張するが、既に判示したところに照らすと、Iは、本件貸金業の事業活動に関する方針を亡Bの指示に反して決定することはできず、そのような決定権自体を有していなかったものというべきであって、このことは、Iが事業主体であることと矛盾するというほかない。よって、原告らの上記各主張は、いずれも採用することができない。

(ウ) また、原告らは、仮にIが本件貸金業を承継したと認められないとしても、本件山林等は、亡BがIに贈与したものであり、取得時にI名義で登記された以上、相続税法基本通達9-9及び名義変更取消通達に照らしても、Iに贈与と認定されるべきことは明らかであると主張する。

しかしながら、前記(1)のとおり、贈与の実質がないにもかかわらず他人名義による財産の取得行為があったというだけで上記各通達により贈与があったものと取り扱うことは許されないというべきところ、亡Bが本件山林等をIに贈与したとは認められないことは、前記(ア)のとおりである。よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

ウ 小括

以上によれば、本件山林等は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたと認めるのが相当である。そして、証拠(乙114、117～120)及び弁論の全趣旨によれば、本件相続の開始時における本件山林等の価額は、別紙3順号3～17の各「被告主張額」欄に記載のとおりであると認められる。

(3) 本件Q名義預金(別紙3順号18)について

ア 認定事実

前記前提となる事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下の事実が認められる。

(ア) Iは、平成16年4月1日、亡Bの指示により、Iの甥であるQの名義を借用して本件Q名義預金に係る預金口座を開設した(乙20、42、44)。

(イ) 本件Q名義預金に係る預金口座には、同年10月以降、Sからの受取利息全額が入金されていた(乙20、43)。

(ウ) 亡Bは、平成16年分及び平成17年分の所得税の確定申告において、Sからの受取利

息を自己の売上げとして申告した（乙9の4・5、140～142）。

イ 検討

(ア) 預金債権の帰属の認定に当たっては、その名義が重要な考慮要素となることはいうまでもないが、親族間等においては、他人名義での口座開設等がされることもままあることからすれば、口座開設の経緯、原資の出捐や管理運用による利得収受の状況、名義人と原資出捐者や利得者との関係等を総合考慮して判断する必要があるというべきである。

そうであるところ、本件Q名義預金は、前記認定のとおり、Q名義の預金口座に係るものではあるが、同人はIの親族である上、同口座は、亡Bの指示によりIが開設し、その後、後記(11)のとおり本件貸金業の貸付先であると認められるSからの受取利息が入金され、亡Bがこれを自らの売上げとして税務申告していること等に照らすと、本件貸金業の事業用の預金口座であることは明らかというべきである。そして、本件貸金業の事業主体が亡Bであったと認められることは、既に判示したとおりである。

そうすると、同口座に係る預金については、同口座の名義人がQであり、Iが同口座の通帳及び印鑑を保管していたとしても、亡Bに帰属していたと認めるのが相当である。

(イ) 原告らは、本件貸金業はIに承継されたのであるから、本件Q名義預金は、Iの財産であり、本件相続の開始時において亡Bに帰属していなかったと主張する。しかしながら、Iが平成10年頃に本件貸金業を亡Bから承継したとは認められず、本件貸金業の事業主体が本件相続の開始時まで一貫して亡Bであったというべきことは、前記(2)のとおりである。よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

(ウ) また、原告らは、本件Q名義預金は、大阪国税局の調査担当者が作成した確認書において、原告Iに贈与されたことが確認されていると主張する。しかしながら、証拠(甲10、35の1・2)及び弁論の全趣旨によれば、上記確認書は、I又は原告甲が、本件係争財産の一部について、亡Bから贈与を受けたものと認識している旨を大阪国税局長宛てに申し出るものにすぎないことが認められるのであって、調査担当者がその文案を作成したからといって、そのことから、本件Q名義預金が亡BからIに贈与されたということとはできない。よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

ウ 小括

以上によれば、本件Q名義預金は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたと認めるのが相当である。そして、証拠(乙43、114)及び弁論の全趣旨によれば、本件相続の開始時における本件Q名義預金の価額は、別紙3順号18の「被告主張額」欄に記載のとおりであると認められる。

(4) 本件各甲名義預金(別紙3順号19、20)について

ア 認定事実

前記前提となる事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下の事実が認められる。

(ア) 本件甲名義預金(R信用金庫)に係る経緯

a 原告甲は、平成9年3月14日、亡Bの指示により、Kの従業員に依頼して、自己の名義で、本件甲名義預金(R信用金庫)に係る預金口座を開設した(甲36、乙45、原告甲本人)。

b 本件甲名義預金(R信用金庫)に係る預金口座には、同日、亡B名義のR信用金庫日

本橋支店普通預金口座（亡Bの相続財産として申告されており、亡Bに帰属すると認められる。以下「本件亡B名義普通預金口座」という。）から出金された3億1760万円が入金され、さらに、亡B名義で、2回にわたり、合計1億0117万円が振込入金された（甲36、乙1、46、47）。

- c 本件甲名義預金（R信用金庫）に係る預金口座には、同年4月から同年12月までの間に、9回にわたり、本件亡B名義普通預金口座から出金された合計5億7300万円が入金された（甲36、乙46、47）。
- d 本件甲名義預金（R信用金庫）に係る預金口座からは、平成12年1月6日、6億0816万8000円が出金されて同額が原告甲名義のt証券阿倍野支店の証券総合取引口座に入金され、同月7日、原告甲名義のU株式購入に充てられた（甲36、乙50、51）。
- e 本件甲名義預金（R信用金庫）に係る預金口座からは、同年7月26日、4億円が出金されて同額が亡B名義のt証券阿倍野支店の証券総合取引口座に入金され、同月27日、亡B名義の株式購入に充てられた（乙144～146）。

(イ) 本件甲名義預金（T銀行）に係る経緯

- a 原告甲は、平成11年12月28日、亡Bの指示により、自己の名義で、本件甲名義預金（T銀行）に係る預金口座を開設した（乙48、原告甲本人）。
- b 本件甲名義預金（T銀行）に係る預金口座には、同月29日、亡Bが拠出した3億5554万円が入金された（乙49、原告甲本人）。
- c 本件甲名義預金（T銀行）に係る預金口座からは、平成12年1月4日、2億3091万8000円が出金されて同額が原告甲名義の前記（ア）dの証券総合取引口座に入金され、同月5日、本件V株式の購入に充てられた（甲36、乙49、51、原告甲本人）。
- d 本件甲名義預金（T銀行）に係る預金口座には、その後、定期的に、前記（ア）dの原告甲名義のU株式の配当金が入金された（甲36、乙49）。
- e 本件甲名義預金（T銀行）に係る預金口座には、平成17年12月15日、亡B名義のT銀行西田辺支店普通預金口座（別紙3順号37）から5500万円が振替入金された（乙52、53の1・2）。
- f 本件甲名義預金（T銀行）に係る預金口座には、平成18年2月16日、上記cの原告甲名義のU株式の売却代金で買い付けた④・MRFの解約金1億8774万3953万円が入金された（乙49、51）。

イ 検討

(ア) 預金債権の帰属の認定に当たっては、前記（3）のとおり、その名義のみならず、口座開設の経緯、原資の出捐や管理運用による利得收受の状況、名義人と原資出捐者や利得者との関係等を総合考慮して判断する必要があるというべきである。

そうであるところ、本件甲名義預金（R信用金庫）に係る預金口座は、前記認定のとおり、亡Bの指示によりKの従業員が開設のを行ったものであり、同口座には、亡Bから多額の資金が入金されている上、同口座から引き出された多額の現金が亡B名義の株式の購入に充てられていること等に照らすと、原告甲の名義であることを考慮しても、亡Bに帰属すると認めるのが相当である。

また、本件甲名義預金（T銀行）に係る預金口座についても、前記認定のとおり、亡Bの指示により原告甲が開設のしをしたものであり、同口座には、亡Bから多額の資金が入金されている上、上記のとおり亡Bに帰属すると認められる本件甲名義預金（R信用金庫）に係る預金口座の資金によって購入されたU株式の配当金や同株式の売却代金に由来する金員が入金されていること等に照らすと、原告甲の名義であることを考慮しても、亡Bに帰属すると認めるのが相当である。

(イ) 原告らは、本件各甲名義預金に係る預金口座の通帳及び印鑑は原告甲が保管していたのであって、その原資を亡Bが出捐したとしても、原告甲に贈与されたものであると主張する。しかしながら、証拠（甲32、乙19、原告甲本人）によれば、原告甲は、亡Bによる本件各甲名義預金に係る各預金口座の出入金の指示を拒むことはできなかつたと認められ、同口座の預金を自由に処分する権限を有していなかつたというべきであるから、同口座に入金された亡Bの資金が原告甲に贈与されたと認めることはできない（なお、原告甲は、前記認定の自己名義による株式購入等は、自らの判断でしたものであると供述するが（甲36、原告甲本人）、これを裏付ける証拠はなく、原告らが、訴状において、本件V株式は原告甲が亡Bの指示により購入のしをしたと主張していたこと等に照らすと、信用することができない。）。

この点、原告らは、亡Bが出入金の指示をしていたことは贈与の事実と必ずしも矛盾しないし、遅くとも亡Bからの指示がなくなった平成十四、五年頃には贈与がされたと見るべきであると主張するが、前記認定のとおり、本件各甲名義預金に係る預金口座が亡Bの指示によって開設され、その原資の多くを亡Bが出捐していること等を考慮すれば、亡Bが出入金の指示をもしていたことは、贈与がなかつたことを推認させるというべきであるし、平成十四、五年頃以降について見ても、原告甲が亡Bの意思に反して出入金を行っていたと認めるに足りる証拠はなく、他に贈与がされたことをうかがわせる事情も認められない。

よって、原告らの上記各主張は、いずれも採用することができない。

(ウ) また、原告らは、本件各甲名義預金は、大阪国税局の調査担当者が作成した確認書において、原告甲に贈与されたことが確認されていると主張する。しかしながら、上記確認書は、I又は原告甲が、本件係争財産の一部について、亡Bから贈与を受けたものと認識している旨を大阪国税局長宛てに申し出るものにすぎず、調査担当者がその文案を作成したからといって、そのことから、本件各甲名義預金が亡Bから原告甲に贈与されたということができないことは、前記（3）のとおりである。よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

ウ 小括

以上によれば、本件各甲名義預金は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたと認めるのが相当である。そして、証拠（乙49、114、121）及び弁論の全趣旨によれば、本件相続の開始時における本件各甲名義預金の価額は、別紙3順号19及び20の各「被告主張額」欄に記載のとおりであると認められる。

(5) 本件V株式（別紙3順号21）について

ア 認定事実

前記前提となる事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下の事実が認められ

る。

(ア) 原告甲は、亡Bの指示により、平成11年12月29日、亡Bの指示により開設した原告甲名義のt証券阿倍野支店の証券総合取引口座を利用して、本件V株式を購入する約定をした(乙19、51、弁論の全趣旨)。

(イ) 原告甲は、平成12年1月4日、前記(4)のとおり、本件甲名義預金(T銀行)に係る預金口座から出金した2億3091万8000円を原告甲名義の上記(ア)の証券総合取引口座に入金して本件V株式の購入代金を支払い、本件V株式は原告甲名義となった(乙51)。

イ 検討

(ア) 株式の帰属の認定に当たっては、その名義が重要な考慮要素となることはいうまでもないが、親族間等においては、他人名義での株式取得等がされることもままあることからすれば、取得の経緯、原資の出捐や管理運用による利得収受の状況、名義人と原資出捐者や利得者との関係等を総合考慮して判断する必要があるというべきである。

そうであるところ、前記認定のとおり、本件V株式は、原告甲名義の証券総合取引口座を利用して取得され、原告甲名義とされているが、前記(4)のとおり亡Bに帰属していたと認められる本件甲名義口座(T銀行)から出金された資金が取得原資になっているのであり、その購入手続は亡Bの指示により原告甲が行っていること、上記証券総合取引口座も亡Bの指示により開設されたものであること等に照らすと、亡Bに帰属すると認めるのが相当である。

(イ) 原告らは、仮に、本件V株式の取得原資を出捐したのが亡Bであるとしても、その取得の際に原告甲名義で登録されているのであるから、相続税法基本通達9-9及び名義変更取消通達に照らし、原告甲に贈与されたと認定されるべきであると主張する。

しかしながら、前記(1)のとおり、贈与の実質がないにもかかわらず他人名義による財産の取得行為があったというだけで上記各通達により贈与があったものと取り扱うことは許されないというべきところ、亡Bが本件V株式を原告Bに贈与したとは認められないことは、前記(ア)のとおりである。よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

ウ 小括

以上によれば、本件V株式は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたと認めるのが相当である。そして、証拠(乙114、122の1~5)及び弁論の全趣旨によれば、本件相続の開始時における本件V株式の価額は、別紙3順号21の「被告主張額」欄に記載のとおりであると認められる。

(6) 本件N出資(別紙3順号25)について

ア 認定事実

前記前提となる事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下の事実が認められる。

(ア) Hは、昭和59年、信用組合⑧(後の信用組合⑨。以下「⑧」という。)から融資を受けて大阪市平野区内のパチンコ店の土地建物を取得した(甲17、18)。

(イ) Hは、同年3月●日、N(当時の商号は「有限会社W」であり、資本の総額を1000万円、出資口の総数を1万口、目的を遊技場経営等とする有限会社であった。)を設立し

- て、その代表取締役就任し、上記(ア)のパチンコ店を運営するようになった(甲17、18、乙54の3)。
- (ウ) Nは、平成2年8月24日、商号を「有限会社N」に変更した(乙54の1)。
- (エ) 亡Bは、同月頃から、Hとの関係が険悪となったため、Hと縁を切り、上記(ア)のパチンコ店を取り上げてIに経営させようとするようになった(甲17、18)。
- (オ) 平成5年3月25日、HがNの取締役を辞任するなどした上、Iが代表取締役に、亡B、原告戊、原告A及び原告甲が取締役にそれぞれ就任し、同年4月●日、その旨の登記がされた(甲17、18、乙54の1・3)。
- (カ) 同日、㊸からI、原告A及び原告甲に対し、それぞれ、亡Bを連帯保証人として2億5500万円の融資がされるとともに、㊸の関連会社からNに対し、I、原告A及び原告甲を連帯保証人として、9億3500万円の融資がされた(甲17、18、乙159～166)。
- (キ) 上記(ア)の土地建物について、同日受付で、I、原告A及び原告甲を共有者(持分は各3分の1)とする所有権移転登記がされるとともに、㊸を根抵当権者、Hを債務者とする根抵当権設定登記が抹消され、㊸を根抵当権者、I、原告A及び原告甲をそれぞれ債務者とする極度額3億0600万円の各根抵当権設定登記並びに上記(カ)の関連会社を根抵当権者、Nを債務者とする極度額11億2200万円の根抵当権設定登記がそれぞれされた(甲17、18、乙154～158)。
- (ク) 上記(ア)の土地建物について、平成9年10月●日受付で、亡Bを所有者とする持分移転登記がされた(乙154～158)。
- (ケ) 亡Bは、平成14年2月28日、本件貸金業の事業用口座である㊹名義のR信用金庫日本橋支店普通預金口座から出金した4億8500万円を支払って、上記(カ)のNに対する債権を譲り受け、その後、上記(キ)のNを債務者とする根抵当権設定登記は、混同を原因として抹消された(乙21、154～158、168、169、弁論の全趣旨)。
- (コ) 亡Bは、平成16年10月20日頃、上記(カ)のI、原告A及び原告甲に対する各債権(残元金は、Iが1億8944万5667円、原告A及び原告甲が各1億8944万5668円)を承継したYに対し、連帯保証人として(原告甲分のうち1億5560万円については原告甲名義で)、上記各債権の全額を弁済した(乙245～248、原告甲本人)。
- (サ) 亡Bは、平成17年7月6日、脳出血による重度の意識障害を発症して入院し、その後、意識を取り戻したものの、平成19年1月●日に前記前提となる事実(2)アのとおり死亡するまで、呼びかけにうなづくこと等が可能な状態の時もあるものの、会話も筆談もできない状態が続いた(甲9別紙12、乙75、76、原告甲本人)。
- (シ) Nは、平成18年5月1日、会社法の施行に伴って株式会社に分類され、同法施行前における社員、持分及び出資1口は、それぞれ、株主、株式及び1株とみなされた(弁論の全趣旨)。
- (ス) Nは、平成13年9月期から平成16年9月期までの各法人税の確定申告の際、亡Bが株式数(出資金額)全部(1000万円)を保有する株主(社員)である旨を記載した株主明細書を確定申告書に添付して提出したが、平成17年9月期及び平成18年9月期の各法人税の確定申告書には株主明細書を添付せず、平成19年9月期の法人税の確定申告の際には、Iが5500口、原告甲が4500口の株式(持分)を保有する株主(社員)

である旨を記載した株主明細書を確定申告書に添付して提出した(乙59の1~6、62、242の1~7)。

イ 検討

(ア) 株式(持分)の帰属の認定に当たっては、前記(5)のとおり、その名義のみならず、取得の経緯、原資の出捐や管理運用による利得收受の状況、名義人と原資出捐者や利得者との関係等を総合考慮して判断する必要があるというべきである。

ところで、前記認定のとおり、Hは、㊸から融資を受けてパチンコ店の土地建物を取得し、N(有限会社W)を設立して、その代表取締役として上記パチンコ店を経営していたが、平成5年に、㊸に対する債務を免れる一方で、Nの取締役を辞任しており、他方、その際、亡B、I、原告A、原告甲及び原告戊がNの取締役(Iは代表取締役)に就任し、I、原告A、原告甲及びNが㊸等から合計17億円の融資を受けた上、上記土地建物が、I、原告A及び原告甲の共有名義とされ、上記各融資に関して根抵当権設定登記がされているのであって、これらの事実によれば、Hは、当初、Nの持分全部を保有していたが、平成5年に、㊸に対する債務を免れるのと引き換えに、上記持分全部を譲渡したものと認められる。そして、上記のとおり、㊸からの新たな借入やパチンコ店の土地建物の取得は、I、原告A及び原告甲の名義で行われているが、亡Bは、前記認定のとおり、上記債務について連帯保証人となっている上、その後、上記土地建物の登記名義を取得するとともに、Nに対する上記債権を買い取り、I、原告A及び原告甲の上記各債務の少なくとも大部分を弁済するなどしているのであって、HをNの経営から排除することを決めたのが亡Bであること、Nの平成13年9月期から平成16年9月期までの各法人税の確定申告書には、亡Bが全持分を保有する株主(社員)である旨を記載した株主明細書が添付されていること等をも併せ考慮すれば、平成5年にHからNの持分を譲り受けたのは、実質的には亡Bであったと認めるのが相当である。

そして、その後、上記持分が譲渡されたことをうかがわせる事情は認められないから、本件N出資は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたものというべきである。

(イ) 原告らは、本件N出資者名簿にはI及び原告甲が株主(社員)として記載されているのであって、本件N出資は、その記載どおり、I及び原告甲に帰属すると主張する。

しかしながら、株式(持分)の帰属の認定に当たっては、その名義のみならず、取得の経緯、原資の出捐や管理運用による利得收受の状況、名義人と原資出捐者や利得者との関係等を総合考慮して判断する必要があるところ、取得の経緯や原資の出捐状況等に照らすと、本件N出資が亡Bに帰属していたと認められることは、上記のとおりである。また、本件N出資者名簿には、平成9年10月3日現在の出資者としてI(口数5500口)及び原告甲(同4500口)が記載されているところ(甲9別紙3)、この記載は、前記認定の平成13年9月期から平成16年9月期までの各法人税の確定申告書に添付された株主明細書の記載と矛盾しており、信用することができない(この点、原告らは、上記株主明細書の記載は、一時、Iを排除しようとして画策した亡Bの指示によるものであり、真実とは異なると主張し、これに沿うIの供述(証人I)もあるが、亡BがNを実質的に支配していなかったのであれば、上記のような偽装をしたところでIを排除できるものではなく、そのような偽装を行うこと自体も困難といえること等に照らすと、Iの上記供述は、その内容自体が不合理というほかなく、信用することができない。また、前記認定のお

り、平成17年9月期及び平成18年9月期の各法人税の確定申告書には株主明細書が添付されておらず、平成19年9月期の法人税の確定申告書には、I及び原告甲が株主（社員）である旨を記載した株主明細書が添付されているが、前記認定のとおり、亡Bは、平成17年7月6日に入院して以降、会話も筆談もできない状態となっていたところ、上記各確定申告書は、上記入院後に作成、提出されたものであり（乙59の5・6、62、242の5～7、弁論の全趣旨）、I等による偽装の可能性を否定できないから、上記認定を左右しないというべきである。）。

よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

(ウ) また、原告らは、本件N出資をHから取得したのはIであり、仮に、出資持分を取得するためにI等が負担した債務を亡Bが返済したとしても、それによってIが有していた出資持分が亡Bのものになることはないと主張し、これに沿うIの供述（証人I）もある。

しかしながら、原告らは、当初、Iが昭和59年のNの設立時に550万円を拠出して持分を取得したと主張していたにもかかわらず、その後、何ら合理的な理由を説明することなく上記のとおり主張を変更したものであること（顕著な事実）等に照らすと、Iの上記供述は信用することができない（なお、原告らは、Nが亡Bのものでないことは既に別件訴訟判決によって確定しているとも主張し、証拠（甲17、18）及び弁論の全趣旨によれば、HがN及びIに対してNの株主であることの確認を求めた訴訟について、HはIにNの株式（持分）を譲渡することによってこれを喪失した旨を判示して請求を棄却した判決が確定したことが認められるが、上記判示は、HからNの株式（持分）を譲り受けた実質的な主体が亡Bであることと矛盾するものではないから、上記主張は前提を欠くというべきである。）。

よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

ウ 小括

以上によれば、本件N出資は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたと認めるのが相当である。そして、証拠（乙114）及び弁論の全趣旨によれば、本件相続の開始時における本件N出資の価額は、別紙3順号25の「被告主張額」欄に記載のとおりであると認められる。

(7) 本件O株式（別紙3順号26）について

ア 認定事実

前記前提となる事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下の事実が認められる。

(ア) Oは、昭和60年1月●日、商号を「Z株式会社」、資本金の額を1000万円、発行済株式の総数を200株として設立された、遊技場経営等を目的とする株式会社であり、当時の株主は、a（発行済株式総数の8割を保有）並びにその代表取締役及びその親族3名（以下、併せて「a関係者ら」という。）であった（甲10、乙66）。

(イ) 亡Bとaは、平成3年7月11日、aが亡Bに対して大阪市城東区内のパチンコ店の土地建物を15億円で売る旨の売買契約書を作成した（乙173、弁論の全趣旨）。

(ウ) aは、同年8月17日、K（本件貸金業）との間で、㊦株式会社がKに対して負っていた5億円の債務を連帯保証する旨を約した（乙174）。

(エ) 上記（イ）の土地建物について、平成4年3月●日ないし同年4月●日の各受付で、同

年3月10日設定を原因とし、権利者をI、債務者を㊟株式会社とする、極度額5億円の根抵当権設定仮登記がされるとともに、同日設定を原因とし、権利者をIとする賃借権設定仮登記がされた(乙175~180)。

- (オ) a関係者らは、O(Z)の取締役又は監査役であったが、同年5月15日、これらを辞任し、その結果、Oの取締役は、本件貸金業の関係者である㊟及びI(いずれも同年4月30日就任)の2名となったが、同年5月15日、Iが代表取締役、原告戊が監査役にそれぞれ就任し、さらに、同月28日、㊟が取締役に就任した(甲10、乙68)。
- (カ) 上記(イ)の土地建物について、同年6月●日ないし同月●日の各受付で、同月3日売買を原因として、aからIに対する所有権移転登記がされた(乙175~180)。
- (キ) Oは、同年8月20日、商号を「株式会社O」に変更し、平成7年2月18日、資本金の額を2000万円、発行済株式の総数を400株に変更した(乙55の3、68)。
- (ク) 亡Bは、平成11年12月22日、本件貸金業に関し、aに対して有する4億5800万円の債権を放棄した(乙67)。
- (ケ) Oは、平成14年3月期の法人税の確定申告の際、株主1名が発行済株式400株の全部を保有する旨を記載した株主明細書を確定申告書に添付して提出したが、平成18年3月期及び平成19年3月期の各法人税の確定申告の際には、Iが300株、原告甲が60株、原告戊が40株をそれぞれ保有する株主である旨を記載した株主明細書を確定申告書に添付して提出した(乙60の4、65、171)。

イ 検討

- (ア) 株式の帰属の認定に当たっては、前記(5)のとおり、その名義のみならず、取得の経緯、原資の出捐や管理運用による利得收受の状況、名義人と原資出捐者や利得者との関係等を総合考慮して判断する必要があるというべきである。

ところで、前記認定のとおり、亡Bは、Zの発行済株式総数の8割を保有する株主であったaに対し、本件貸金業に関し、多額の債権を有していたところ、亡Bがパチンコ店の土地建物を購入する旨の契約書をaと作成し、その後、a関係者らがZの取締役等を辞任して本件貸金業の従業員であるIが代表取締役となるなどし、上記土地建物についてaからIに対する所有権移転登記がされ、Zの商号が本件貸金業の屋号(K)の一部を含むもの(株式会社O)に変更された上、亡Bのa株式会社に対する債権が放棄されていること等に照らすと、a及びa関係者らが保有していたO(Z株式会社)の株式は、本件貸金業に関し、亡Bが取得したものと認めるのが相当である。

そして、その後、上記株式が譲渡されたことや、前記認定の増資時に亡B以外の者によって払込みがされたことをうかがわせる事情は認められないから、本件O株式は、本件相続の開始時において、その全部が亡Bに帰属していたものというべきである。

- (イ) 原告らは、Zの株主らに対して債権を有していたのは、本件貸金業を亡Bから承継したIであり、本件O株式は、Zの株主らからI、原告戊、㊟外1名が譲り受けたものであって、本件O株主名簿の記載もこれに沿うと主張する。しかしながら、Iが本件貸金業を亡Bから承継したとは認められず、本件貸金業の事業主体が本件相続の開始時まで一貫して亡Bであったというべきことは、前記(2)のとおりであるから、IがZの株主らに対して債権を有していたとは認められない(なお、前記ア(イ)の土地建物に係る売買契約書の買主欄には「B(I)」と記載され(乙173)、上記土地建物については、その後、前

記認定のとおり、Iを権利者とする根抵当権設定仮登記及び賃借権設定仮登記がされ、さらに、Iを所有者とする所有権移転登記がされているが、平成10年頃以前の本件貸金業の事業主体が亡Bであったことについては当事者間に争いがなく、Iが本件貸金業とは無関係にZの株主らに対する債権を有していたというべき事情も認められないから、上記各名義は亡Bによって借用されたものというべきであり、これらの名義からIがZの株主らに対する債権を有していたとも認められない。)

また、原告らは、本件O株式は、仮に、亡Bがその取得費用を出捐していたとしても、I、原告戊、㊸外1名に贈与されたと主張するが、本件O株式が亡Bから譲渡されたことをうかがわせる事情が認められないことは、上記のとおりである。

なお、証拠によれば、本件O株主名簿には、平成4年5月10日現在のOの株主として、I(株式数250株)、原告戊(同40株)、㊸(同60株)及び㊹(同50株)が記載されており(甲9別紙5)、遅くとも平成16年9月9日には同名簿が存在していたこと(甲37)が認められるが、同名簿には、Oの商号が「株式会社O」、発行済株式総数が400株、資本の額が2000万円である旨が記載されており、これは、前記認定の平成4年5月10日当時の客観的な商号(「Z株式会社」、発行済株式総数(200株)及び資本の額(1000万円)と合致しない上(なお、Iは、同名簿は同日に作成されたものであると供述している(証人I。))、Oの事務所のパソコンに保存されていた同日現在の株主名簿に係るデータには、本件O株主名簿と同じ様式で、同じ商号、発行済株式総数及び資本の額が記録されている一方で、株主については、I(株式数300株)、原告甲(同60株)及び原告戊(同40株)という同名簿とも矛盾する内容が記録されていること(甲10、乙64の2)等に照らすと、同名簿の記載は、信用することができない。

よって、原告らの上記各主張は、いずれも採用することができない。

(ウ) また、原告らは、本件相続の開始時において、本件O株式は、Oの平成18年3月期の法人税の確定申告書に添付された株主明細書に記載のとおり、I、原告甲及び原告戊に帰属していたと主張する。

しかしながら、Oの平成18年3月期の法人税の確定申告は、亡Bが前記認定のとおり入院して会話も筆談もできない状態となった後にされたものであり(乙60の4)、亡Bの上記入院以前に同様の記載のある株主明細書が添付されたことがないこと(弁論の全趣旨)等に照らすと、I等による偽装の可能性を否定できないというべきであって、Oの株主が上記3名となった経緯について原告らは何ら具体的に主張立証していないこと等をも併せ考慮すれば、上記株主明細書の記載は信用することはできない。

よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

ウ 小括

以上によれば、本件O株式は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたと認めるのが相当である。そして、証拠(乙114)及び弁論の全趣旨によれば、本件相続の開始時における本件N出資の価額は、別紙3順号26の「被告主張額」欄に記載のとおりであると認められる。

(8) 本件b貸付金(別紙3順号27)及び本件b未収入金(別紙3順号35)について

ア 認定事実

前記前提となる事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下の事実が認められ

る。

(ア) 亡Bは、本件貸金業に関し、d又はその代表取締役であるfに対し、平成6年2月24日に51億円を貸し付けたほか、平成7年頃、多数回にわたり、数百万円から数億円を貸し付けていた(乙190)。

(イ) 平成7年3月31日付けで、d、f、I及びb(同年4月●日に設立された株式会社であり、Iが代表取締役となった。)を契約当事者とし、次の内容を含む本件d約定書が作成された(甲9別紙8、乙70)。

a dは、その所有するeゴルフ場の物件を、ゴルフ営業権一切及び什器備品と共にIに売り渡し、Iはこれを買受けた(第1条)。

b 売買代金は、dが㊦株式会社(以下「㊦」という。)に対し同月28日時点で負担している21億3551万3756円の負債分以外に28億円と定め、Iはこれをdに支払い、dはこれを受領した(第2条)。

c d及びIは、eゴルフ場の物件について、b設立と同時に、bに対する所有権移転登記手続をする(第3条)。

d fは、同年9月末日までに28億円を提供して、Iからbの株式一切を買い入れることができる(第5条)。

e fが、同日までに28億円を提供してIにbの株式一切の買入れの申出をしなかったときは、fは、その買入権を放棄したものとみなす(第6条)。

(ウ) eゴルフ場の物件について、同年4月●日受付で、同年3月31日設定を原因とし、権利者をI、債務者をdとする極度額40億円の順位2番の根抵当権設定仮登記がされ、さらに、同年4月●日受付で、同月17日売買を原因とし、dからbに対する所有権移転登記がされた(乙69の1・2)。

(エ) 同年11月2日付けで、b及びdを契約当事者とし、次の内容を含む本件b売買契約書が作成された(甲9別紙9)。

a dは、dが経営するeゴルフ場の建物、設備、什器備品等を、ゴルフ場に関する権利一切とともに、153億1921万1020円でbに売却し、bは、当該代金支払に代えて、dが負担する次の借入金について債務引受契約をする(第1条)。

(a) ㊦ 21億2971万1020円

(b) 亡B 23億円

(c) 預託金返還請求権 108億8950万円

b dは、bに対し、eゴルフ場に関し、上記a以外に債務がないことを保証し、他の者から何らかの請求があったときは、責任を持って自ら処理し、bに迷惑を掛けない(第2条)。

c dは、eゴルフ場のクラブハウス内の食堂等の経営を委託している株式会社㊦を同年12月末日までに立ち退かせる(第3条)。

(オ) eゴルフ場の物件について、同年12月●日受付で、同年11月29日設定を原因とし、権利者を亡B、債務者をbとする極度額40億円の順位3番の根抵当権設定仮登記がされた(乙69の1・2)。

(カ) bは、平成8年9月期の総勘定元帳において、平成7年11月2日に土地建物及び営業権等を153億1921万1020円で取得した旨の経理処理を行うとともに、長期借入

金(亡Bからの23億円及び㊦からの21億2971万1020円)及び預かり保証金(108億8950万円)をそれぞれ計上し、さらに、同年2月7日から同年9月26日までの間に亡Bに対する支払利息合計1億4639万5125円を普通預金から支払った旨の経理処理を行った(乙72)。

(キ) bは、平成13年9月期から平成16年9月期までの各法人税の確定申告の際、亡Bからの短期借入金(平成16年9月期末現在高3850万円)及び長期借入金(同28億3215万5055円)並びに亡Bに対する未払金(同1億6567万5241円。支払利息の未払分。)を計上した勘定科目内訳明細書を添付していたが、平成17年9月期から平成19年9月期の各法人税の確定申告の際に添付された勘定科目内訳明細書においては、上記の短期借入金及び長期借入金の借入先は「その他」とされ、未払金の相手先はg等(ただし、平成17年9月期は、「相手先」欄に「支払利息未払」と記載され、相手先は記載されていない。)とされていた(乙73の1~7)。

(ク) bは、上記(キ)の短期借入金について、平成16年9月期末以降、平成18年3月31日までは変動がなく、同日、科目残高合わせとして48万6980円が減額され(残高3801万3020円)、その後、本件相続の開始時まで変動がない旨の経理処理をし、上記(キ)の長期借入金について、平成16年9月期末以降、平成17年6月30日まではほぼ毎月返済があり、その後は、同年9月30日にgからの未収入金1億6565万4370円と対当額で相殺された(残高26億4934万9167円)ほかには、本件相続の開始時まで変動がない旨の経理処理をし、上記(キ)の未払金について、平成16年9月期末(残高1億6567万5241円)以降、本件相続の開始時まで、亡Bに対するものについては変動がない旨の経理処理をした(乙74の1~4)。

(ケ) Iは、平成17年4月25日付けで、亡Bのbに対する平成16年9月末日現在の未収入金残高1億6567万5241円及び短期貸付金残高3850万円の各全額並びに長期貸付金残高28億3215万5055円のうち23億3215万5055円を免除する旨の亡B名義の債権放棄通知書を作成し、同年9月30日、これをbに送付した(甲9別紙10、34)。

イ 検討

(ア) 前記認定のとおり、亡Bは、d又はその代表取締役であったfに対し、本件貸金業に関し、多額の貸付金債権を有していたところ、b及びdは、dが亡Bに対して負っていた23億円の債務をbが債務引受けする旨の合意を含む本件b売買契約書を作成しており、bは、同契約書の内容に沿う経理処理や法人税の申告をしていることからすれば、同契約書に係る債務等に関するbの経理処理の内容は、おおむね、事実関係に即した正確なものであるといえる(ただし、前記ア(ク)の長期借入金についてgからの未収入金1億6565万4370円と対当額で相殺する処理については、対立する債権がなく法律上相殺が可能な場合に当たらない上(民法505条1項)、gにおいて同処理に見合う仕訳がされていないこと(乙77)に照らすと、同処理がされた事実はないといえるべきである。)

そうすると、本件相続の開始時において、亡Bは、bに対し、前記ア(ク)のとおり、長期借入金28億1500万3537円(残高26億4934万9167円及び上記相殺処理に係る1億6565万4370円の合計額)及び短期借入金3801万3020円の

合計28億5301万6557円の貸付金債権（本件b貸付金）並びに1億6567万5241円の未収入金債権（本件b未収入金）を有していたと認めることができる。

(イ) 原告らは、亡Bのdに対する債権は、Iに無償譲渡され、本件d約定書により28億円の代物弁済としてbがeゴルフ場を取得したことにより消滅しており、本件b売買契約書は預託金返還請求対策のために作成された仮装の文書であると主張し、これに沿うIの供述（甲34、証人I）もある。

しかしながら、Iは、平成7年3月31日付けの本件d約定書によりdに対する債権が消滅したことを前提としながら、その後の平成10年頃に本件貸金業を承継した際に当該債権を亡Bから取得したとしており（証人I）、債権取得の経緯に関する供述は不自然、不合理であるといわざるを得ない。また、本件b売買契約書が仮装の文書であるとする点は、前記認定のとおり、同契約書にクラブハウス内の食堂等の経営を委託していた業者の立退きという、当時、現実の問題となっており、実質的な効果が期待された事項（弁論の全趣旨）に関する合意が含まれていることや、同契約書作成後に、eゴルフ場の物件について、亡Bを権利者とする極度額40億円の根抵当権設定仮登記がされていること等に合致しないというべきである。そして、前記認定事実によれば、本件d約定書が作成された当時、亡Bはd又はfに対して28億円を上回る額の債権を有していたものと推認され、仮に同約定書がeゴルフ場の経営権等をbに譲渡することにより28億円の債務を消滅させる趣旨であったとしても、これによって債務が完済されたとは考え難いこと等をも考慮すると、Iの上記供述は信用することができない。

なお、原告らは、既にeゴルフ場を取得しているbが、更に23億円の債務引受けをすはずがないなどと主張する。しかしながら、前記認定のとおり、本件d約定書はfによるeゴルフ場の経営権等の買戻しを予定しており、eゴルフ場の物件について、本件d約定書の作成日付当日の設定を原因として、権利者をI、債務者をdとする極度額40億円の根抵当権設定仮登記がされていること等に照らすと、同約定書は、実質的には、本件貸金業に係るdに対する貸付金の担保の趣旨で作成されたものであると見るのが合理的であり、同約定書により、亡Bがeゴルフ場の経営権等を完全に取得したものであるということとはできない。また、上記のとおり、亡Bのd又はfに対する貸付金は、28億円を上回っていたものと推認されるどころ、前記認定のとおり、bは、㊦等にも多額の債務を負っており、その経営権等の取得のみで貸付金を回収できるとは限らないから、さらに、dが亡Bに対して負っていた債務を明確にし、これをbに債務引受けさせることにより、亡Bがbの他の債権者と対等にbから貸付金を回収し得るようにすることには合理性があるというべきである。そうすると、本件b売買契約書が、本件d契約書と矛盾し、経済的な合理性を有しない文書であるということとはできない。

よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

(ウ) また、原告らは、仮に亡Bがbに対して貸付金債権等を有していたとしても、当該債権は、gに譲渡されたというべきであると主張するが、亡Bがbに対する貸付金債権や未収入金債権をgに譲渡したことをうかがわせる事情は何ら認められない（この点、前記認定のとおり、bの平成17年9月期から平成19年9月期の各法人税の確定申告の際に添付された勘定科目内訳明細書においては、それまで亡Bからのものとされていた借入金の借入先は「その他」とされ、未払金の相手先はg等（平成17年9月期については相手先の

記載なし)とされているが、前記認定のとおり、亡Bは、平成17年7月6日に入院して以降、会話も筆談もできない状態となっていたところ、上記各明細書は、上記入院後に作成、提出されたものであるから(乙73の5~7)、I等による偽装の可能性を否定できず、これをもって上記の債権譲渡があったということはできない。)

よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

(エ)そして、原告らは、仮にb貸付金等が存在し、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたとしても、当該貸付金債権は、同年4月25日付けの債権放棄通知書により、5億円を残して債権放棄されていると主張する。

しかしながら、前記認定のとおり、bに対する債権放棄通知書は、同年9月30日に送付されたものであり、その頃に作成されたものと推認されるどころ、当時、亡Bは、上記のとおり会話も筆談もできない状態となっており、債権放棄について具体的な意思表示をすることができなかつたものと認められるから、これが亡Bの意思に基づくものであるということとはできない。この点、原告らは、仮に、同日頃の亡Bの判断能力に問題があったとしても、債権放棄自体はそれ以前の正常な時に行われており、上記通知書はこれを文書化したものにすぎないし、少なくとも、常日頃の亡Bの意思に合致しているから、債権放棄は有効であると主張し、これに沿うIの供述(甲34、証人I)もある。しかしながら、Iは、他方で、亡Bに相続税対策のために貸付金を残さないよう進言したところその怒りを買ったとも供述しており(証人I)、上記供述はこれと矛盾するから、信用することができない。そして、他に、亡Bが前記認定の入院以前に本件b貸付金及び本件b未収入金に係る債権放棄をし、又はIによる債権放棄が亡Bの意思に合致していたというべき事情は認められない。

よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

(オ)さらに、原告らは、仮に上記債権放棄がされていないとしても、bは、当時、帳簿上は債務超過でなくても108億円以上の預託金債務を抱えており、上記の貸付金及び未収入金の回収は不可能又は著しく困難であったから、評価通達205項が適用され、これらの価額は0円と評価されるべきであると主張する。

しかしながら、債権の「時価」(相続税法22条)の評価は、相続開始時においてその回収の見込みがないことが客観的に確実というべき特段の事情がない限り、その額面によるのが相当と解されるところ(前記認定の評価通達204項、205項も、その趣旨を明らかにしたものと解される。)、bは、本件相続の開始時において経営を継続しており、手形交換所における取引停止処分や、会社更生手続の開始の決定を受けたといった事由は生じていなかった上(弁論の全趣旨)、㊦からの長期借入金の返済(乙74の1~4)や、預託金の返還(乙73の1~7)も進んでいたと認められること(なお、多額の預託金返還債務を負っているというだけで直ちにゴルフ場を経営する会社の事業経営が破綻しているということとはできない。)等に照らすと、本件相続の開始時において、その事業経営が破綻していたということとはできず、他に、本件b貸付金及び本件b未収入金について回収の見込みのないことが客観的に確実であったというべき特段の事情があるとは認められない(仮に、当該債権の回収に長期間を要するとしても、そのことから直ちに当該債権の回収の見込みがないということとはできないことは明らかである。)

よって、原告の上記主張は採用することができず、本件b貸付金及び本件b未収入金に

については、額面（元本額と利息額の合計額）により評価するのが相当である。

ウ 小括

以上によれば、本件b貸付金及び本件b未収入金は、いずれも、本件相続の開始時において、亡Bに帰属しており、本件相続の開始時における本件b貸付金及び本件b未収入金の価額は、それぞれ別紙3順号27及び35の各「被告主張額」欄に記載のとおりであると認められる。

(9) 本件h貸付金（別紙3順号28）について

ア 認定事実

前記前提となる事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下の事実が認められる。

(ア) 本件債務引受契約の経緯等

- a 亡Bは、「㊿」名義で、iに対し、いずれも貸付期間を2年間として、平成8年4月25日に10億円、同年6月25日に3億円をそれぞれ貸し付けた（乙191～193、199、200、原告甲本人、弁論の全趣旨）。
- b dは、三重県伊賀市内のゴルフ場（以下「㊿ゴルフ場」という。）を経営していたが、同年8月26日、iに対し、㊿ゴルフ場の物件等を25億3500万円で売却した（乙194）。
- c h（平成13年5月15日までの商号は「㊿株式会社」。当時の代表取締役はf。）は、平成9年6月1日、dから㊿ゴルフ場の営業権等を買受けた（乙58の5、195）。
- d i（当時の代表取締役は㊿）、d及びhは、同月30日、有価証券譲渡等契約を締結し、dが、iに対してhの株式を譲渡することにより、同年7月1日、dからiにhの実質的経営権を移行することとした（乙196）。
- e ㊿ゴルフ場の物件について、平成9年8月●日受付で、同年7月1日売買を原因として、dの共有持分全部（10分の9）をhに移転する旨の所有権移転登記がされた（乙80）。
- f i（当時の代表取締役は㊿）は、平成11年8月9日頃、支払期日を契約締結日から10年以内（一括返済）、利率を年6%（1年365日の日割計算）、遅延損害金を年14%（1年365日の日割計算）として、原告甲から13億円を借り受けた旨を記載した金銭消費貸借契約書（以下「本件i金銭消費貸借契約書」という。）に記名、押印した（乙79、198）。
- g ㊿ゴルフ場の物件について、同年8月●日受付で、債務者をdとし、根抵当権者をiとして設定されていた極度額15億円の根抵当権設定登記について、同日譲渡を原因として、根抵当権者を原告甲とする根抵当権移転の付記登記がされ、同年11月●日、上記根抵当権設定登記について、同年8月9日変更を原因として、債務者をiとする根抵当権変更の付記登記がされた（乙80）。
- h 平成15年10月30日、Kの従業員であったLがhの代表取締役に、亡B、I外2名が取締役に、原告甲が監査役に、それぞれ就任した（乙58の5）。
- i 亡B及びhは、平成16年1月22日、債務引受契約書（以下「本件h債務引受書」という。）を作成し、hがiの亡Bに対する債務（上記gの根抵当権に係るもの）に関して元本10億円及び年6%の金利の完済に至るまでの元利金全部を引き受け、iと共

に履行すべきことを約し、亡Bがこれを承諾する旨の契約（以下「本件h債務引受契約」という。）を締結した（乙81）。

- j hは、平成16年4月30日から平成17年6月30日までの間、別紙4の「出金額」欄記載のとおり、合計1000万円を本件亡B名義普通預金口座に振り込んだ（乙82）。
- k hは、平成17年5月期及び平成18年5月期の決算報告書上、上記jの振込金額と同額をiからの借入金元本から減額する処理をした（乙124の4～6）。

(イ) hの会社更生手続の経緯等

- a ㊟ゴルフ場の会員らは、平成20年9月●日付けで、大阪地方裁判所に対し、hについて、会社更生手続の開始を申し立て、大阪地方裁判所は、同年10月●日、会社更生手続を開始する旨の決定をした（乙182、183）。
- b 原告甲は、平成21年2月23日、上記aの会社更生手続において、大阪地方裁判所に対し、亡B及び原告甲自身がそれぞれhに対する貸付金債権13億円（本件h債務引受書記載の元本10億円を含む。）並びに約定利息金7億9773万6986円及び上記aの決定の日から支払済みまで年14%の割合による遅延損害金の支払請求権（連帯債権）を有していたとして、これらを更生債権として届け出た（甲9別紙11、19、乙183）。
- c h管財人は、その後、上記bの各債権のうち亡B及び原告甲それぞれのhに対する貸付金債権13億円及び約定利息金7億9773万6986円の支払請求権について、いずれも更生債権と認めない旨の通知をした（甲9別紙11）。
- d 原告甲は、同年6月8日、大阪地方裁判所に対し、上記bの各債権について、会社更生法151条1項に基づく更生債権査定の申立てをした（乙184）。
- e 大阪地方裁判所は、平成22年3月●日、原告甲が届け出た亡B及び原告甲それぞれのhに対する貸付金債権13億円及び約定利息金7億9773万6986円について、いずれも査定額を0円とする決定（以下「別件更生債権査定決定」という。）をした（甲19）。
- f 大阪地方裁判所は、同月●日、hについて、更生計画認可決定をした（乙185）。
- g 原告甲は、同年4月26日付けで、大阪地方裁判所に対し、別件更生債権査定決定について、会社更生法152条1項に基づく異議の訴え（以下「別件異議の訴え」という。）を提起した（乙183）。
- h hは、同年5月12日付けで、hの監査役及び代表取締役であった原告甲並びに取締役であったI及び㊟に対し、委任契約上の善管注意義務違反等を理由とする損害賠償請求訴訟（以下「別件損害賠償請求訴訟」という。）を提起した（乙186）。
- i 大阪地方裁判所は、同年11月●日、別件異議の訴えにつき、上記bの各債権は平成21年1月22日の経過によって時効消滅したなどと判示して別件更生債権査定決定を認可する判決をした（甲20）。
- j 原告甲は、平成22年12月14日、上記iの判決について控訴をしたが、本件訴訟提起後の平成24年2月●日、別件損害賠償請求訴訟において成立した裁判上の和解に基づき、上記控訴を取り下げ、上記iの判決は確定した（甲21、乙187、188）。

イ 検討

- (ア) 前記認定のとおり、亡Bは、平成8年に合計13億円をiに貸し付けており、iは、平

成11年8月●日頃、原告甲から13億円を借り受けた旨を記載した本件i金銭消費貸借契約書を作成し、㊦ゴルフ場の物件に設定された極度額15億円の根抵当権について、同日譲渡を原因として根抵当権者を原告甲とする根抵当権移転及び同日変更を原因として債務者をiとする根抵当権変更の各付記登記がされていたところ、亡B及びhは、平成16年1月22日、hがiの亡Bに対する債務（上記根抵当権に係る債務）に関して元本10億円及び年6%の利息について重疊的に債務引受けをする旨の本件h債務引受契約を締結しているのであって、これらの事実によれば、亡Bは、iに対して13億円を貸し付け、その後、当該貸付金を担保するため、原告甲名義で根抵当権を取得するなどした上、平成16年1月22日、上記13億円のうち10億円及びこれに対する平成11年8月9日から支払済みまで年6分の利息について、hに重疊的債務引受けをさせたものと認めることができる。

そして、前記認定のとおり、hは、亡Bに対し、平成16年4月30日から平成17年6月30日までの間、別紙4のとおり合計1000万円を支払い、これに応じて、同額をiからの借入金元本から減額する経理処理を行っていることからすれば、上記1000万円は、亡Bのhに対する上記債権の元本に充当されたものと見るのが合理的である。

そうすると、本件相続の開始時において、亡Bは、hに対し、別紙4のとおり、元本9億9000万円及び利息4億4299万0349円の合計14億3299万0349円の貸付金債権（本件h貸付金）を有していたと認めることができる。

(イ) 原告らは、本件i金銭消費貸借契約書は、iのみが記名、押印し、貸主も原告甲とされているなど不自然なものである上、帳簿書類等にも記録が一切ないのであるから、亡Bがiに上記契約書に係る13億円を貸し付けた事実は存在しないなどと主張する。

しかしながら、亡Bが平成8年にiに対して合計13億円を貸し付けたことは前記認定のとおりであり（これについては、契約書（乙191、192）が存在し、本件貸金業の帳簿書類（乙193）上も記録がされている。）、これが返済されたことをうかがわせる事情は認められないところ、前記認定のとおり、iは、平成11年8月●日頃、これと同額の13億円を原告甲から借り受けた旨を記載した本件i金銭消費貸借契約書を作成し、これを担保する根抵当権設定付記登記がされているのであって、前記認定のとおり、原告甲が、本件貸金業の従業員にすぎず、13億円もの資金を独自に調達し得たとは考え難いこと等をも考慮すると、上記契約書は、亡Bが平成8年にiに貸し付けた13億円に関し、原告甲の名義を借用して作成されたものと認めるのが相当である。そうすると、亡Bは、iに対して上記契約書に係る13億円の貸付金債権を有していたものと認められ、原告らの上記主張は、採用することができない。

(ウ) また、原告らは、本件h債務引受契約の契約書とされる書面は、引受金額が13億円ではなく10億円とされており、3億円の違いが生ずる理由は明らかでない上、契約書の原本も存在しないなど、信用することができないものであり、hの帳簿書類上も記録がないのであるから、本件h債務引受契約は存在しないなどと主張する。

しかしながら、債務の一部のみについて第三者が重疊的債務引受けをしたからといって直ちに不合理ということとはできず、本件h債務引受契約の契約書（乙81）の内容に不自然な点があるともいえないところ、hは、前記認定のとおり、本件h債務引受契約に基づいて合計1000万円を亡Bに弁済していること、原告らは、本件各処分に係る異議申立

て及び審査請求の際に、亡Bのhに対する貸付金の存在を認めていたこと（甲5、9）、Iも、別件訴訟の尋問の際、亡Bからiに代わってhを営業してiに対する債権を回収するよう指示された旨を供述していること（乙200）等に照らすと、上記契約書は十分に信用することができ、本件h債務引受契約の存在を認めることができる。

この点、原告らは、上記1000万円は、hの代表取締役になっていたLが勝手に振り込んだものである（I及び原告甲は、h管財人から、資金の不正流出につき別件損害賠償請求訴訟において責任を問われ、和解により上記1000万円を含む3162万円を支払っている）から、本件h債務引受契約に基づく弁済ではないと主張し、これに沿うIの供述（証人I）もあるが、上記1000万円の送金について、hがiからの借入金元本から減額する経理処理を行っていることは上記のとおりである上、証拠（甲21）によれば、別件損害賠償請求訴訟において亡Bに対する上記1000万円の送金についての責任は追及されておらず、和解の対象にもなっていないと認められること等に照らすと、Iの上記供述は信用することができない。

以上によれば、原告らの上記主張は採用することができない（なお、前記認定事実によれば、本件h債務引受契約は、hとその取締役であった亡Bとの間の取引（いわゆる直接取引）に当たるといふべきところ、当該取引についてhの取締役会の承認（平成17年法律第87号による改正前の商法265条1項前段、会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律93条、会社法356条1項2号、365条1項）があったと認めるに足りる証拠はない。しかしながら、上記承認を欠く直接取引は、絶対的に無効となるものではなく、当該取締役がその無効を主張することは許されないと解すべきであるから（最高裁昭和48年12月11日第三小法廷判決・民集27巻11号1529頁参照）、当該会社から無効の主張がされない限りは有効なものとして取り扱われるといふべきであり、課税処分の際において当該主張がない限り、当該取引を前提とする課税処分に瑕疵はない（課税処分後に当該主張がされた場合も、原則として、国税通則法に基づく更正の請求に基づく課税庁の第一次的判断権の行使を待つべきであり、抗告訴訟においてこれを課税処分の瑕疵として主張することはできない）と解するのが相当である。そうであるところ、本件各処分の際においてhが本件h債務引受契約の無効を主張していたとは認められないから、仮に上記契約について上記承諾が必要であるとしても、原告らが当該契約の無効を前提とする主張をすることはできないといふべきである。）。

(エ) また、原告らは、仮に当該債権が存在したとしても、当該債権については消滅時効が完成しており、時効消滅の効果は遡及するから、いずれにしても、本件相続の開始時において、本件h貸付金は、亡Bに帰属していなかったと主張する。

しかしながら、本件h貸付金が、別件異議の訴えに係る確定判決が判示するとおり平成21年1月22日の経過により時効消滅したとしても、本件相続の開始時には上記消滅時効は完成しておらず、また、h管財人は、平成22年7月6日、別件異議の訴えの口頭弁論期日において上記時効を援用しているのであるから（甲20）、本件各処分の際においても、消滅時効の効果は確定的に生じていなかったものといふことができる。そうすると、その後の時効完成、援用によって本件h貸付金が後発的・遡及的に消滅したとしても、これによって、本件相続の開始時に亡Bに帰属していたことが否定されるものではなく、本件各処分の適法性が影響を受けるものでもないといふべきである。

よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

(オ) さらに、原告らは、hの事業経営は平成13年5月以前に破綻し、会員からの預託金返還請求訴訟も多発していたのであって、平成17年6月9日には、別会社に全ての業務が委託されているから、仮に本件h貸付金が本件相続の開始時において亡Bに帰属していたとしても、当時、同貸付金は全く無価値であったと評価すべきであると主張する。

しかしながら、債権の「時価」(相続税法22条)の評価は、相続開始時においてその回収の見込みがないことが客観的に確実というべき特段の事情がない限り、その額面によるのが相当と解されることは、前記(8)のとおりであるところ、hは、本件相続の開始時において経営を継続しており、手形交換所における取引停止処分や、会社更生手続の開始の決定を受けたといった事由は生じていなかった上(弁論の全趣旨)、平成16年5月期から平成19年5月期まで当期純利益を計上し、長期借入金に係る利息を継続的に支払うなどしていること(乙124の4~7)等に照らすと、本件相続の開始時において、その事業経営が破綻していたということはできず(なお、多額の預託金返還債務を負っているというだけで直ちにゴルフ場を経営する会社の事業経営が破綻しているということとはできない)、他に、本件h貸付金について回収の見込みのないことが客観的に確実であったというべき特段の事情があるとは認められない。なお、前記認定のとおり、大阪地方裁判所は、㊟ゴルフ場の会員らの申立てにより、平成20年10月●日、hについて、会社更生手続を開始する旨の決定をしており、上記申立ては、Yの申立てにより同年6月16日に㊟ゴルフ場の物件について担保不動産競売手続開始決定がされたことを直接の契機とするものと認められるところ(乙185)、同決定は、本件相続の開始から約1年6か月後にされたものであるから、同決定やその後の会社更生手続を開始する旨の決定をもって、本件相続の開始時において、hの事業経営が破綻していたということとはできない。

よって、原告らの上記主張は、採用することができず、本件h貸付金については、額面(元本額と利息額の合計額)により評価するのが相当である。

ウ 小括

以上によれば、本件h貸付金は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属しており、本件相続の開始時における本件h貸付金の価額は、別紙3順号28の「被告主張額」欄に記載のとおりであると認められる。

(10) 本件P貸付金(別紙3順号29)及び本件N貸付金(別紙3順号30)について

ア 認定事実

前記前提となる事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下の事実が認められる。

(ア) 原告甲は、平成17年9月22日、本件亡B名義普通預金口座から1億1820万6000円を出金し、同額を亡B名義でP名義の普通預金口座(以下「本件P名義普通預金口座」という。)に振り込むとともに、同日、亡B名義の㊟産業組合本店営業部普通預金口座(別紙3順号38)から1億3900万円を出金し、同額を亡B名義で本件P名義普通預金口座に振り込んだ(乙84~87)。

(イ) Pは、上記(ア)の振込金合計2億5720万6000円を亡Bからの長期借入金として経理処理した(乙88)。

(ウ) 原告甲は、同月30日付けで、亡BのPに対する合計2億5720万6000円の貸付

金債権を放棄するとともに、亡BがNに対して同年3月末日付けで有する5億7054万5564円の債権をPに無償で譲渡する旨が記載された債権放棄通知書を作成し、同年10月11日、これをPに送付した(乙90)。

(エ) Pは、同年9月30日に亡Bから債務免除を受けたとして亡Bからの長期借入金2億5720万6000円を減額するとともに、同日に亡BからNに対する債権を譲り受けたとして亡Bからの受贈益5億7054万5564円を計上した上で、Nからの借入金5億7054万5564円と相殺する経理処理をした(乙88)。

(オ) Nは、同日、同日現在の亡Bからの借入金3億6318万6956円及び亡Bへの未払金2億0735万8608円の合計5億7054万5564円について、いずれも債権の無償譲渡を理由にPからの借入金とする振替をした上で、Pへの貸付金5億7054万5564円と相殺する経理処理をした(乙89)。

イ 検討

(ア) 前記認定のとおり、Pは、平成17年9月22日、亡Bに帰属する預金口座から出金された合計2億5720万6000円を受領し、これを亡Bからの長期借入金として経理処理しているのであるから、亡Bは、同日当時、Pに対し、同額の貸付金債権を有していたと認められ(なお、後記(イ)によれば、上記出金等は亡Bの意思に基づかないものである可能性が高いが、仮にそのような事情があったとしても、亡Bは、Pに対して同額の不当利得返還請求権を取得したというべきである。)、その後、これが弁済等によって消滅するなどしたというべき事情は認められない。また、前記認定事実によれば、Nは、同月30日現在で、亡Bに対し、借入金3億6318万6956円及び未払金2億0735万8608円の合計5億7054万5564円の債務を負っていた旨の経理処理をしており、これが偽装等であるというべき事情は認められないから、亡Bは、同日当時、Nに対し、同額の貸付金債権を有していたと認められ、その後、これが弁済等によって消滅するなどしたというべき事情は認められない。

そうすると、本件相続の開始時において、亡Bは、Pに対する2億5720万6000円の貸付金債権(本件P貸付金)及びNに対する5億7054万5564円の貸付金債権(本件N貸付金)を有していたと認めることができる。

(イ) 原告らは、前記ア(ウ)の債権放棄通知書により、本件P貸付金は放棄され、N貸付金は亡BからPに無償譲渡されたから、本件相続の開始時においては、いずれも亡Bに帰属していなかったと主張する。

しかしながら、前記認定のとおり、上記債権放棄通知書は、亡Bが入院した後の同年10月11日に送付されたものであり、その頃に作成されたものと推認されるどころ、当時、亡Bは、会話も筆談もできない状態となっており、債権放棄や債権の無償譲渡について具体的な意思表示をすることができなかつたものと認められる上、原告らの主張を前提としても、原告甲らは上記債権放棄通知書の作成、送付について具体的に亡Bの意思を確認していないというのであるから、これが亡Bの意思に基づくものであるということとはできない(なお、原告甲は、上記債権放棄通知書については亡Bの意思を確認したと供述するが(甲32、原告甲本人)、同供述は、曖昧であり、信用することができない。)。この点、原告らは、作成日や発出日に具体的な意思表示がなかつたとしても、全てを亡Bから任されていた原告甲らが亡Bの日頃の意思に従って上記債権放棄通知書を送付したのである

から、意思表示は有効というべきであると主張するが、債権放棄を行うことが亡Bの意思に合致していると認められないことは、前記（８）のとおりであり、原告甲らが亡Bから債権放棄等についての権限を与えられていたことをうかがわせる事情も認められないから、同主張は前提を欠くというべきである。

よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

ウ 小括

以上によれば、本件P貸付金及び本件N貸付金は、いずれも、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたと認めるのが相当である。そして、前記認定の債権額のほか、証拠（乙114）及び弁論の全趣旨によれば、本件相続の開始時における本件P貸付金及び本件N貸付金の価額は、それぞれ別紙3順号29及び30の各「被告主張額」欄に記載のとおりであると認められる。

(11) 本件S手形債権（別紙3順号31）について

ア 認定事実

前記前提となる事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下の事実が認められる。

(ア) IとSは、平成14年5月21日付けで、IがSに対してj等に対する貸付金債権元本等を3億円で売却する契約を締結し、上記債権の対価として、Sが振り出す3億円の約束手形を受領した（乙91、弁論の全趣旨）。

(イ) 本件貸金業に係る貸付元帳には、同月31日にSに対して3億円の手形貸付けをした旨の記載がある（乙92）。

(ウ) Iは、平成17年3月1日、上記（ア）の約束手形のうち同日現在で取立未了の元本2億9000万円について、同年4月から平成20年9月までの毎月25日に支払期日の到来する元本及び利息をそれぞれ記載した約束手形84枚を受領した（乙93）。

(エ) Sは、平成18年9月25日、上記（ウ）の元本について4000万円を臨時返済し、Iは、上記（ウ）の約束手形の一部の差替え及び取戻しにより、約束手形（平成20年4月25日に支払期日の到来する元本を記載したもの及び平成18年10月から平成20年4月までの毎月25日に支払期日の到来する利息を記載したもの）20枚を受領した（乙94）。

(オ) 上記（エ）の約束手形に係る平成18年12月25日現在の残元本8900万円であった（乙94）。

イ 検討

(ア) 前記認定のとおり、Iは、Sとの間で、IがSに貸付金債権を3億円で売る契約をし、Sが振り出した同額の約束手形を受領しているが、本件貸金業に係る貸付元帳には、上記約束手形に係る記載があるから、Sへの上記債権譲渡は、本件貸金業の事業の一環としてされたものと認められる。そして、前記（2）のとおり、本件貸金業の事業主体は、亡Bであったと認められるから、Sに貸付金債権等を売り、その振り出した約束手形を取得したのは、実質的には、亡Bであるというべきである。

(イ) 原告らは、上記約束手形は、亡Bから本件貸金業を承継したIがfに対する本件貸金業の貸付金を回収するために受け取ったものであるから、Iの財産であり、本件S手形債権は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していなかったと主張する。しかしながら、

Iが平成10年頃に本件貸金業を亡Bから承継したとは認められず、本件貸金業の事業主体が本件相続の開始時まで一貫して亡Bであったというべきことは、前記(2)のとおりである。よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

(ウ) また、原告らは、本件S手形債権は、大阪国税局の調査担当者が作成した確認書において、Iに贈与されたことが確認されていると主張する。しかしながら、上記確認書は、I又は原告甲が、本件係争財産の一部について、亡Bから贈与を受けたものと認識している旨を大阪国税局長宛てに申し出るものにすぎず、調査担当者がその文案を作成したからといって、そのことから、本件S手形債権が亡BからIに贈与されたということができないことは、前記(3)のとおりである。そして、他に、亡BがIに対して本件S手形債権を贈与したことをうかがわせる事情は認められない。よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

ウ 小括

以上によれば、本件S手形債権は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたと認めるのが相当である。そして、前記認定の債権額のほか、証拠(乙114)及び弁論の全趣旨によれば、本件相続の開始時における本件S手形債権の価額は、別紙3順号31の「被告主張額」欄に記載のとおりであると認められる。

(12) 本件甲債権(別紙3順号32)について

ア 認定事実

前記前提となる事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下の事実が認められる。

(ア) 原告甲は、平成17年10月から平成18年12月までの間、本件甲名義預金(T銀行)に係る預金口座から、別紙5のとおり(ただし、平成17年10月4日の1000万円及び平成18年1月27日の579万5930円を除く。)、合計2億6760万4375円を出金した(乙95)。

(イ) 原告甲は、平成17年10月4日及び平成18年1月27日、本件甲名義預金(R信用金庫)に係る預金口座から、別紙5のとおり、合計1579万5930円を出金した(乙96)。

(ウ) 原告甲は、上記(ア)の出金のうち平成17年12月16日の5000万円を、同日、㊠銀行大阪支店の原告甲名義の預金口座に入金し、平成18年2月13日、同口座の預金と併せて合計5157万5000円を引き出し、同月14日、同額を原告甲名義のt証券阿倍野支店の証券総合取引口座に入金した上、同月27日、投資信託(別紙3順号44)を購入した(乙97~99)。

(エ) 原告甲は、上記(ア)の出金のうち平成18年3月30日の1000万1692円から29万9580円を除いた970万2112円を、同日、原告甲名義の上記(ウ)の証券総合取引口座に入金した上、同月31日、㊡債(●●、別紙3順号22)を購入し、上記(ア)の出金のうち同年7月18日の984万円を含む合計984万0525円を、同口座に入金した上、同月19日、㊢債(●●、別紙3順号23)を購入し、上記(ア)の出金のうち平成18年12月5日に引き出した964万2968円を含む合計964万3493円を同口座に入金した上、同日、㊣債(●●、別紙3順号24)を購入した(乙99)。

(オ) 原告甲は、上記(イ)のとおり平成17年10月4日に1000万円を出金し、同日、

当該1000万円を含む合計1900万円を㊸銀行から大韓民国の㊹銀行宛に親族への送金を送金目的として国外送金した(乙100)。

イ 検討

(ア) 前記(4)のとおり、本件各甲名義預金に係る預金口座は亡Bに帰属すると認められるところ、原告甲は、前記認定のとおり、平成17年10月から平成18年12月までの間、同預金口座から合計2億8340万0305円を出金し、これを自己の投資信託等の購入や国外の親族に対する送金に当てて、同額の利益を得たものである。そして、亡Bは、前記認定のとおり、平成17年7月6日に入院して以降、会話も筆談もできない状態となっており、財産の処分について具体的な意思表示をすることができなかつたものと認められるから、原告甲による上記各出金は、いずれも亡Bに無断で行われたものと認めることができる。そうすると、原告甲は、法律上の原因なく上記金額の利得を受け、その反面、亡Bは同額の損失を被つたものといえ、かつ、原告甲は、上記のとおり法律上の原因がないことにつき悪意であつたというべきである。

よって、亡Bは、本件相続の開始時において、原告甲に対し、別紙5のとおり、上記金額の不当利得返還請求権及びこれに対する民法所定の年5分の割合による利息請求権を有していたと認められる。

(イ) 原告らは、仮に、本件各甲名義預金に係る口座が亡Bに帰属するとしても、上記各出金分については、原告甲に贈与されたものと認定すべきであると主張するが、上記各出金の当時、亡Bが財産の処分について具体的な意思表示をすることができなかつたものと認められることは前記のとおりであり、上記入院以前に亡Bが上記各出金について承諾するなどしていたことをうかがわせる事情も何ら認められない。

よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

ウ 小括

以上によれば、本件甲債権は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたと認めるのが相当である。そして、上記債権額のほか、証拠(乙114)及び弁論の全趣旨によれば、本件相続の開始時における本件甲債権の価額は、別紙3順号32の「被告主張額」欄に記載のとおりであると認められる。

(13) 本件I債権(別紙3順号33)について

ア 認定事実

前記前提となる事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下の事実が認められる。

(ア) Iは、平成16年7月22日に満期日を平成17年7月22日として5997万0838円の定期預金契約により開設された亡B名義の㊺信用組合生野支店定期預金口座(以下「本件亡B名義定期預金口座」という。)を、同月13日に解約し、同日、その解約返戻金5998万7217円(預金利息を含む。)を原告戊名義の定期預金とした(乙101～104)。

(イ) Iは、平成18年10月3日、本件亡B名義普通預金口座から1億円を出金し、同日、そのうち5000万円をP名義の当座預金口座に入金し、残りの5000万円をN名義の当座預金口座に入金した(乙105～108)。

(ウ) Pは、平成19年3月期に係る法人税の確定申告書に添付した決算報告書において、I

からの長期借入金5000万円を計上し、Nは、同年9月期に係る法人税の確定申告書に添付した決算報告書において、Iからの長期借入金5000万円を計上した(乙62、109)。

イ 検討

(ア) 本件亡B名義普通預金口座は、前記(4)のとおり、亡Bに帰属すると認められ、弁論の全趣旨によれば、本件亡B名義定期預金も亡Bに帰属すると認められるところ、Iは、前記認定のとおり、平成17年7月13日に本件亡B名義定期預金口座を解約してその解約返戻金5998万7217円を妻である原告戊名義の定期預金とし、平成18年10月3日に本件亡B名義普通口座から出金した1億円をP及びNに貸し付けて、これらの合計1億5998万7217円の利益を得たものである。そして、亡Bは、前記認定のとおり、平成17年7月6日に入院して以降、会話も筆談もできない状態となっており、財産の処分について具体的な意思表示をすることができなかつたものと認められるから、Iによる上記の解約及び出金は、いずれも亡Bに無断で行われたものと認めることができる。そうすると、Iは、法律上の原因なく上記金額の利得を受け、その反面、亡Bは同額の損失を被つたものといえ、かつ、Iは、上記のとおり法律上の原因がないことにつき悪意であつたというべきである。

よって、亡Bは、本件相続の開始時において、Iに対し、別紙6のとおり、上記金額の不当利得返還請求権及びこれに対する民法所定の年5分の割合による利息請求権を有していたと認められる。

(イ) 原告らは、本件亡B名義定期預金口座についてはIが亡Bから使用を許されていたから、その贈与を受けたものというべきであるし、本件亡B名義普通預金口座についてはIが本件貸金業を承継したことによりIが引き継いだものというべきであつて、いずれもIに帰属するから、上記解約返戻金及び出金に係る現金について亡BがIに対して不当利得返還請求権を取得することはないと主張する。しかしながら、Iが平成10年頃に本件貸金業を亡Bから承継したとは認められず、本件貸金業の事業主体が本件相続の開始時まで一貫して亡Bであつたというべきことは、前記(2)のとおりであつて、他に、Iが、亡Bから、本件亡B名義普通預金口座及び本件亡B名義定期預金口座に係る預金債権の贈与を受けるなどしたことをうかがわせる事情も認められない(なお、原告らは、上記解約及び出金は亡Bが入院後にIに対してした指示に基づくものであるとも主張するが、上記の解約及び出金の当時、亡Bが財産の処分について具体的な意思表示をすることができなかつたものと認められることは前記のとおりである。)。よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

(ウ) また、原告らは、本件亡B名義定期預金の解約返戻金及び本件亡B名義普通預金からの出金に係る現金については、相続税法基本通達9-9及び名義変更取消通達により、I又は原告戊が利益を受けた時点で贈与がされたものとして取り扱うべきであるとも主張する。しかしながら、前記(1)のとおり、贈与の実質がないにもかかわらず他人名義による財産の取得行為があつたというだけで上記各通達により贈与があつたものと取り扱うことは許されないというべきところ、亡Bが上記の解約返戻金や出金に係る現金を原告Bに贈与したとは認められないことは、前記(イ)のとおりである。よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

(エ) さらに、原告らは、上記の解約返戻金及び出金に係る現金は、大阪国税局の調査担当者が作成した確認書において、Iに贈与されたことが確認されていると主張する。しかしながら、上記確認書は、I又は原告甲が、本件係争財産の一部について、亡Bから贈与を受けたものと認識している旨を大阪国税局長宛てに申し出るものにすぎず、調査担当者がその文案を作成したからといって、そのことから、上記の解約返戻金及び出金に係る現金が亡BからIに贈与されたということができないことは、前記(3)のとおりである。よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

ウ 小括

以上によれば、本件I債権は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたと認めるのが相当である。そして、上記債権額のほか、証拠(乙114)及び弁論の全趣旨によれば、本件相続の開始時における本件I債権の価額は、別紙3順号33の「被告主張額」欄に記載のとおりであると認められる。

(14) 本件I預け金(別紙3順号34)について

ア 認定事実

前記前提となる事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下の事実が認められる。

(ア) Nは、平成17年8月から平成18年12月までの間、亡Bの平成17年7月分から平成18年11月分までの役員報酬として、合計2691万0900円を支出した(乙59の5・6、111)。

(イ) Oは、平成17年8月から平成18年12月までの間、亡Bの平成17年7月分から平成18年11月分までの役員報酬として、合計1133万5600円を支出した(乙60の4、112)。

(ウ) Pは、平成17年8月から平成18年12月までの間、亡Bの平成17年7月分から平成18年11月分までの役員報酬として、合計1772万5900円を支出した(乙61の6、113)。

(エ) Iは、平成17年8月から平成18年12月までの間、亡Bの上記(ア)～(ウ)の役員報酬を全て受領し、平成17年9月29日から平成18年12月3日までの間に、その一部である合計1903万4300円を、入院中の亡Bに付き添っていたmに交付した(甲10、乙19、76、110)。

イ 検討

(ア) 前記認定のとおり、Iは、平成17年8月から平成18年12月までの間に亡Bが受け取るべきN、O及びPからの役員報酬合計5597万2400円を預かり、そのうち1903万4300円を入院中の亡Bに付き添っていたmに渡したものの、残りの3693万8100円を亡Bに渡していない。そうすると、亡Bは、本件相続の開始時において、Iに対し、同額の預け金を有していたものというべきである。

(イ) 原告らは、亡Bに支払うべき役員報酬は、全てIからmに交付されており(役員報酬については、利益がなければ支給できないし株主総会決議も必要であって、帳簿に記載があるからといってその全額が実際に支払われたものではない)、本件I預け金は存在しないと主張する。しかしながら、N、O及びPが平成17年8月から平成18年12月までの間に亡Bに支給した役員報酬の金額は、給与支払明細書(乙111～113)に記載され、

これは、Nの平成18年9月期並びにO及びPの平成18年3月期の各法人税の確定申告書に添付された役員報酬等の内訳書（乙59の5・6、60の4、61の6）の記載とも合致するところ、これらの記載があるにもかかわらず、現実にはこれらの役員報酬が支給されていないことをうかがわせる事情は何ら認められない。そして、Iが、大阪国税局の調査担当者に対し、本件I預け金の存在を前提に、亡Bからその贈与を受けたものと認識している旨を申し出ていること（甲10、35の1・2、弁論の全趣旨）等をも考慮すれば、本件I預け金の存在は優に認められるというべきである。よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

(ウ) また、原告らは、仮に、本件I預け金が存在するとしても、これについては、大阪国税局の調査担当者が作成した確認書において、Iに贈与されたことが確認されていると主張する。しかしながら、上記確認書は、I又は原告甲が、本件係争財産の一部について、亡Bから贈与を受けたものと認識している旨を大阪国税局長宛てに申し出るものにすぎず、調査担当者がその文案を作成したからといって、そのことから、本件I預け金が亡BからIに贈与されたということができないことは、前記(3)のとおりである。そして、他に、亡BがIに対して本件I預け金を贈与したことをうかがわせる事情は認められない(亡Bは、前記認定のとおり、平成17年7月6日に入院して以降、会話も筆談もできない状態となっており、財産の処分について具体的な意思表示をすることができなかつたものと認められるから、本件I預け金の贈与が可能であったということもできない)。よって、原告らの上記主張は、採用することができない。

ウ 小括

以上によれば、本件I預け金は、本件相続の開始時において、亡Bに帰属していたと認めるのが相当である。そして、上記預け金額のほか、証拠(乙114)及び弁論の全趣旨によれば、本件相続の開始時における本件I預け金の価額は、別紙3順号34の「被告主張額」欄に記載のとおりであると認められる。

2 争点②(重加算税の賦課要件)について

- (1) 重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為自体とは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するが、納税者が、当初から過少申告を意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、上記賦課要件が満たされるものと解するのが相当である。
- (2) これを本件について見ると、前記1のとおり、①本件各甲名義預金(別紙3順号19、20)、本件V株式(別紙3順号21)及び本件甲債権(別紙3順号32)は、いずれも本件相続の開始時において亡Bに帰属し、また、②本件P貸付金(別紙3順号29)及び本件N貸付金(別紙3順号30)について有効な債権放棄や債権譲渡がされたことはなかったと認められるところ、前記認定事実及び弁論の全趣旨によれば、原告甲は、これらの事実を認識しつつ、過少申告をする意図の下、財産の名義が原告甲とされているため亡Bに帰属することが判明しにくい状態であることを利用し(上記①)、又は亡Bに無断で債権放棄通知書を作成、送付して債権放棄や債権譲渡があったかのような外観を作出した上で(上記②)、X会計士に対し、上記各財産の存在を秘匿し、よって、これらを相続財産から除外する過少な申告を記載した申告書を作成、提出させたものということができる。

そうすると、原告甲は、当初から所得を過少に申告することを意図した上、その意図を外部

からもうかがい得る特段の行動をしたものといえるから、その意図に基づいて原告甲のした過少申告行為は、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課要件を満たすというべきである。
(3) この点、原告甲は、本件相続に係る相続税の申告はX会計士に任せており、原告甲は一切指示をしていないから、隠ぺい、偽装はないなどと主張する。

しかしながら、原告甲は、上記のとおり、上記各財産について、亡Bに帰属することが判明しにくい状態であることを利用し、又は債権放棄や債権譲渡があったかのような外観を作出した上、X会計士に対してその存在を秘匿したのであって、原告甲が指摘しない限り、X会計士において、上記各財産が相続財産であることを認識するのは困難であったといえるから、原告甲の上記行為は隠ぺい、偽装に当たり、原告甲がX会計士に過少申告等を積極的に指示していないとしても、上記の結論を左右しないというべきである。

よって、原告甲の上記主張は、採用することができない。

3 本件各処分 of 適法性

本件係争財産は、前記1のとおり、いずれも本件相続の開始時に亡Bに帰属しており、その価額は、それぞれ別紙3の「被告主張額」欄に記載のとおりであると認められる。また、原告甲は、前記2のとおり、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課要件を満たすというべきである。そして、以上のほか、既に判示したところ及び弁論の全趣旨によれば、本件各処分の根拠及び適法性については、別紙2に記載のとおりであると認めることができる。

4 結論

以上のとおりであって、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、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 西田 隆裕

裁判官 山本 拓

裁判官佐藤しほりは、差支えのため署名押印することができない。

裁判長裁判官 西田 隆裕

課税の経緯

単位(円)

項目	区分	申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決(棄却) 審判所認定額
	年月日	平成19年10月31日	平成21年4月24日	平成21年6月18日	平成21年9月9日	平成21年10月14日	平成22年10月8日
相続税の総額等	取得財産の価額	1,462,560,437	8,220,985,686	1,465,385,814	8,218,864,377	1,517,205,634	8,466,016,940
	債務及び葬式費用	5,971,530	5,971,530	5,971,530	5,971,530	5,971,530	5,971,530
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	1,456,584,000	8,215,012,000	1,459,412,000	8,212,889,000	1,511,230,000	8,460,041,000
	法定相続人の数	10人	10人	10人	10人	10人	10人
	遺産に係る基礎控除額	150,000,000	150,000,000	150,000,000	150,000,000	150,000,000	150,000,000
	計算の基となる金額	1,306,584,000	8,065,012,000	1,309,412,000	8,062,889,000	1,361,230,000	8,310,041,000
	相続税の総額 (100円未満切捨て)	416,389,000	3,562,503,500	417,570,400	3,561,440,000	439,241,300	3,685,019,500
原告甲	取得財産の価額	464,965,002	1,370,164,281	464,965,002	1,369,810,728	464,965,002	1,411,002,825
	債務及び葬式費用	5,971,530	5,971,530	5,971,530	5,971,530	5,971,530	5,971,530
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	458,993,000	1,364,192,000	458,993,000	1,363,839,000	458,993,000	1,405,031,000
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)	131,210,800	591,592,400	131,328,100	591,415,600	133,407,000	612,002,500
	過少申告加算税の額		49,260,000	11,000	49,235,000	219,000	51,959,000
	重加算税の額		30,880,500		30,880,500		31,727,500
原告乙	取得財産の価額	186,671,987	1,370,164,281	187,378,332	1,369,810,730	200,232,898	1,411,002,823
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	186,671,000	1,370,164,000	187,378,000	1,369,810,000	200,232,000	1,411,002,000
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)	53,363,100	594,182,200	53,613,000	594,004,800	58,197,700	614,603,300
	過少申告加算税の額		78,453,500	24,000	78,427,500	483,000	81,517,500
原告丙	取得財産の価額	186,671,987	1,370,164,281	187,378,331	1,369,810,730	200,232,898	1,411,002,823
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	186,671,000	1,370,164,000	187,378,000	1,369,810,000	200,232,000	1,411,002,000
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)	53,363,100	594,182,200	53,613,000	594,004,800	58,197,700	614,603,300
	過少申告加算税の額		78,453,500	24,000	78,427,500	483,000	81,517,500
原告丁	取得財産の価額	186,671,987	1,370,164,281	187,378,331	1,369,810,730	200,232,898	1,411,002,823
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	186,671,000	1,370,164,000	187,378,000	1,369,810,000	200,232,000	1,411,002,000
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)	53,363,100	594,182,200	53,613,000	594,004,800	58,197,700	614,603,300
	過少申告加算税の額		78,453,500	24,000	78,427,500	483,000	81,517,500
原告戊	取得財産の価額	186,671,987	1,370,164,281	187,378,331	1,369,810,730	200,232,898	1,411,002,823
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	186,671,000	1,370,164,000	187,378,000	1,369,810,000	200,232,000	1,411,002,000
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)	53,363,100	594,182,200	53,613,000	594,004,800	58,197,700	614,603,300
	過少申告加算税の額		78,453,500	25,000	78,427,500	483,000	81,517,500
原告A	取得財産の価額	250,907,487	1,370,164,281	250,907,487	1,369,810,729	251,309,040	1,411,002,823
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	250,907,000	1,370,164,000	250,907,000	1,369,810,000	251,309,000	1,411,002,000
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)	71,725,900	594,182,200	71,790,100	594,004,800	73,043,300	614,603,300
	過少申告加算税の額		74,781,500	6,000	74,754,500	131,000	77,844,500

(注) 原告丙の更正処分等及び異議申立ての年月日はそれぞれ平成21年6月18日及び同年7月9日である。

課税の根拠及び適法性

第1 本件各更正処分の根拠

原告らの本件相続に係る相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表1のとおりであり、その内容は、次のとおりである。

1 取得財産の価額の合計額（別表1順号⑧の「各人の合計額」欄の金額）

84億6979万6933円

上記金額は、原告らが本件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。

(1) 分割済財産（別表1順号⑥の「各人の合計額」欄の金額） 14億6094万0437円

上記金額は、原告らによって既に分割が行われた財産の総額であり、その内訳は次のとおりである（下記ウ以外は、本件申告書に記載された金額と同額である。）。

ア 土地（別表1順号①の「各人の合計額」欄の金額） 1801万9175円

イ 家屋・構築物（別表1順号②の「各人の合計額」欄の金額） 27万6422円

ウ 有価証券（別表1順号③の「各人の合計額」欄の金額） 9433万0000円

上記金額は、本件申告書に記載された株式会社⑤の株式5000株の価額（2615万円）

とV株式会社の株式2万株（別紙3順号21のV株式とは別のもの）の価額の合計額である。

なお、原告らは、本件申告書において、上記株式の評価額（単価）を3490円として計算しているが、本件相続の開始時における上記株式の評価額（単価）は3409円であるから、

当該株式2万株の価額は6818万円となる。

エ 現金・預貯金等（別表1順号④の「各人の合計額」欄の金額）

7億5425万4765円

オ その他の財産（別表1順号⑤の「各人の合計額」欄の金額） 5億9406万0075円

(2) 未分割財産（同表順号⑦の「各人の合計額」欄の金額） 70億0885万6496円

上記金額は、原告らによっていまだ分割されていない財産であり、その内訳は次のとおりである。

ア 本件係争財産（別紙3順号1～21、25～35の「被告主張額」欄の金額の小計）

69億9144万1299円

イ 争いのない財産（別紙3順号37～43、45～56の「被告主張額」欄の金額の小計）

1741万5197円

2 原告らが取得した相続財産の価額（別表1順号⑧の各人の金額）

(1) 原告甲 14億1163万2823円

(2) 原告乙、原告丙、原告丁、原告戊及び原告A 各14億1163万2822円

上記各金額は、上記1の相続財産の価額の合計額を、原告ら各共同相続人が民法（平成25年法律第94号による改正前のもの。以下同じ。）所定の法定相続分の割合でそれぞれ取得したものと計算したものである。

この点、相続税法55条は、相続税の課税価格を計算する場合において、遺産の全部又は一部が未分割であるときには、その未分割財産については、共同相続人又は包括受遺者が民法（904条の2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取得したものとみなし

て課税価格を計算することとしている。そして、遺産の一部の分割がされ、残余が未分割である場合には、遺産の一部の分割によって、遺産全体に対する各共同相続人の相続分の割合が変更されたものと解すべき理由はないから、各共同相続人は、未分割遺産の分割に際しては、他の相続人に対し、遺産全体に対する自己の相続分に応じた価格相当分から既に分割を受けた遺産の価格を控除した価格相当分について、その権利を主張することができるものと解される。そうすると、本件における相続税の計算については、分割済みの財産を特別受益（民法903条）と同じように考慮に入れて、民法の規定による相続分に見合うように分割財産と残余の未分割財産を合計し、これを相続人間に配分した上で各人の相続税の課税価格を計算する方法（穴埋方式）が相当である。

具体的には、別表1のとおり、分割済財産（上記1（1））及び未分割財産（上記1（2））の合計額（84億6979万6933円）に、原告らの法定相続分（各6分の1。なお、本件において、韓国相続人らは日本国内にある財産は取得しないこととされ、また、Cは相続放棄しているから、相続財産は原告ら6人で分割することとして計算した。）を乗じた価額から各人の分割済財産の価額（別表1順号⑥の各人の金額）を控除した金額を各人が取得する未分割財産の価額（別表1順号⑦の各人の金額）とし、当該価額に各人の分割済財産の価額を加えた価額をもって、原告らが取得した相続財産の価額としたものである（なお、計算の過程で生ずる端数は、後の計算で切り捨て処理されることから、便宜上、原告甲に割り付ける。）。

3 債務及び葬式費用の価額（別表1順号⑨の各人の金額）

- | | |
|--------------------------|-----------|
| (1) 原告甲 | 597万1530円 |
| (2) 原告乙、原告丙、原告丁、原告戊及び原告A | 各0円 |

上記各金額は、本件相続に係る相続税の計算上、取得財産の価額の合計額から控除される債務及び葬式費用の金額であり、本件申告書に記載された金額と同額である。

4 原告ら各人の課税価格（別表1順号⑩の各人の金額）

- | | |
|--------------------------|----------------|
| (1) 原告甲 | 14億0566万1000円 |
| (2) 原告乙、原告丙、原告丁、原告戊及び原告A | 各14億1163万2000円 |

上記各金額は、上記2の原告らが取得した相続財産の価額から上記3の債務及び葬式費用の金額を控除した金額（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。

5 納付すべき相続税額

原告らの本件相続に係る納付すべき相続税額は、相続税法15条～17条の各規定に基づき、次のとおり算定したものである。

- | | |
|---------------------------|---------------|
| (1) 課税される総遺産総額（別表1順号⑱の金額） | 83億1382万1000円 |
|---------------------------|---------------|

上記金額は、上記4の原告ら各人の課税価格の合計額（同表順号⑩の「各人の合計額」欄の金額）である84億6382万1000円から、遺産に係る基礎控除額を控除した金額（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。

なお、遺産に係る基礎控除額は、5000万円と1000万円に法定相続人の数を乗じて得た金額との合計額である（相続税法15条）ところ、本件においては、亡Bの法定相続人は10人であるから、遺産に係る基礎控除額は1億5000万円である（同表順号⑰の金額）。

- | | |
|---------------------------------|--|
| (2) 法定相続分に応ずる取得金額（別表1順号㉑の各人の金額） | |
|---------------------------------|--|

- | | |
|----------------|---------------|
| ア E（法定相続分2分の1） | 41億5691万0000円 |
|----------------|---------------|

- イ F及びG（法定相続分各1/11） 各7億5,580万1,000円
- ウ 原告ら及びC（法定相続分各2/21） 各3億7,790万0,000円

上記各金額は、相続税法16条の規定により、上記（1）の課税される総遺産総額を、亡Bの相続人が法定相続分に応じて取得したものとした場合の各人の取得金額（国税通則法118条1項の規定により1,000円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。なお、亡Bの法定相続人は10人であるところ、原告ら及びCは亡Bの非嫡出子であるから、その法定相続分は嫡出子であるF及びGの2/11となる（民法900条）。

(3) 相続税の総額（別表1順号㉑「相続税の総額（合計）」欄の金額）

36億8,690万6,000円

上記金額は、上記（2）の原告らの各取得金額に、相続税法16条に定める税率をそれぞれ乗じて算出した金額の合計額（国税通則法119条1項の規定により1,000円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

(4) 原告ら各人の相続税額（別表1順号㉒の各人の金額）

- ア 原告甲 6億1,231万6,821円
- イ 原告乙、原告丙、原告丁、原告戊及び原告A 各6億1,491万7,835円

上記各金額は、相続税法17条の規定により、本件における原告ら各人の課税価格（同順号㉑の各人の金額）が原告らの課税価格の合計額（同順号㉑の「各人の合計額」欄の金額）のうちに占める割合を、上記（3）の相続税の総額に乗じて算定した金額である。

(5) 原告らの納付すべき相続税額（別表1順号㉓の各人の金額）

- ア 原告甲 6億1,231万6,800円
- イ 原告乙、原告丙、原告丁、原告戊及び原告A 各6億1,491万7,800円

上記各金額は、上記（4）のア及びイの各人の相続税額について、国税通則法119条1項の規定により、1,000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

第2 本件各更正処分 of 適法性

本件各更正処分（ただし、異議決定により一部取り消された後のもの）は、原告らの納付すべき税額を次のとおりとしたものである（別紙1の「異議決定」欄の各人の「納付すべき金額」欄参照）。

- 1 原告甲 5億9,141万5,600円
- 2 原告乙、原告丙、原告丁、原告戊及び原告A 各5億9,400万4,800円

これらの金額は、いずれも、前記第1の5（5）で算出した「原告らの納付すべき相続税額」（別表1順号㉓の各人の金額）を下回っているから、本件各更正処分は適法である。

第3 本件各賦課決定処分 of 根拠

1 過少申告加算税

前記第1の5（5）で算出した「原告らの納付すべき相続税額」を基に、国税通則法65条1項及び2項の規定により算出される過少申告加算税の額（別表2順号㉔の各人の金額）は次のとおりである（計算過程については別表2参照）。

- (1) 原告甲 5,200万4,000円
- (2) 原告乙、原告丙、原告丁及び原告戊 各8,156万4,500円
- (3) 原告A 7,789万2,000円

2 重加算税

原告甲のした過少申告行為（別紙3順号19～21、29、30及び32の各財産を亡Bの相続財産として申告しなかった行為）は重加算税の賦課要件を満たすものであり、前記第1の5（5）で算出した「原告らの納付すべき相続税額」のうち原告甲の納付すべき相続税額を基に、国税通則法68条1項の規定により算出される重加算税の額（別表2順号⑬の金額）は次のとおりである（計算過程については別表2、3参照）。 3173万1000円

第4 本件各賦課決定処分 of 適法性

1 過少申告加算税

本件各賦課決定処分のうち過少申告加算税賦課決定処分（ただし、異議決定により一部取り消された後のもの）は、原告らに賦課する過少申告加算税を次のとおりとしたものである（別紙1の「異議決定」欄の各人の「過少申告加算税」欄参照）。

- | | |
|----------------------|-------------|
| (1) 原告甲 | 4923万5000円 |
| (2) 原告乙、原告丙、原告丁及び原告戊 | 各7842万7500円 |
| (3) 原告A | 7475万4500円 |

これらの金額は、いずれも、前記第3の1で算出した過少申告加算税の額（別表2順号⑩の各人の金額）を下回っているから、上記各処分は適法である。

2 重加算税

本件各賦課決定処分のうち原告甲に対する重加算税賦課決定処分は、原告甲に賦課する重加算税を3088万0500円としたものである（別紙1の「更正処分等」欄の原告甲の「重加算税の額」欄参照）。

この金額は、前記第3の2で算出した重加算税の額（別表2順号⑬の金額）を下回っているから、上記処分は適法である。

以上

課税価格及び相続税額等の計算明細表

(単位：円)

	順号	原告甲	原告乙	原告丙	原告丁	原告戊	原告A	各人の合計額
申告財産(分割済財産)	土地	①	18,019,175	—	—	—	—	18,019,175
	家屋・構築物	②	276,422	—	—	—	—	276,422
	有価証券	③	15,721,670	15,721,666	15,721,666	15,721,666	15,721,666	94,330,000
	現金預貯金等	④	125,709,125	125,709,128	125,709,128	125,709,128	125,709,128	754,254,765
	その他の財産	⑤	304,968,610	44,971,193	44,971,193	44,971,193	44,971,193	109,206,693
	小計	⑥	464,695,002	186,401,987	186,401,987	186,401,987	186,401,987	250,637,487
《未分割財産》	⑦	946,937,821	1,225,230,835	1,225,230,835	1,225,230,835	1,225,230,835	1,160,995,335	7,008,856,496
取得財産の価額 (⑥+⑦)	⑧	1,411,632,823	1,411,632,822	1,411,632,822	1,411,632,822	1,411,632,822	1,411,632,822	8,469,796,933
債務・葬式費用	⑨	5,971,530	—	—	—	—	—	5,971,530
課税価格(⑧-⑨)	⑩	1,405,661,000	1,411,632,000	1,411,632,000	1,411,632,000	1,411,632,000	1,411,632,000	8,463,821,000
相続税の総額 ⑪	⑪	3,686,906,000						
あん分割合 (各人の⑩÷⑩の合計)	⑫	0.1660787722	0.1667842456	0.1667842456	0.1667842456	0.1667842456	0.1667842456	1
各人の相続税額 (⑩×⑫)	⑬	612,316,821	614,917,835	614,917,835	614,917,835	614,917,835	614,917,835	3,686,905,996
税額控除額	⑭	—	—	—	—	—	—	—
納付すべき税額	⑮	612,316,800	614,917,800	614,917,800	614,917,800	614,917,800	614,917,800	3,686,905,800
過少申告加算税の額	⑯	52,004,000	81,564,500	81,564,500	81,564,500	81,564,500	77,892,000	456,154,000
重加算税の額	⑰	31,731,000	—	—	—	—	—	31,731,000

(注) 1 各人の⑩欄は、1,000円未満の端数を切り捨てた金額である。

2 各人の⑮欄は、100円未満の端数を切り捨てた金額である。

相続税の総額の計算明細表

(単位：円)

⑩ 課税価格の合計額 (⑩の合計額)		⑰ 遺産に係る基礎控除額 (5,000万円+1,000万円×法定相続人数)		⑱ 課税される総遺産総額 (⑩-⑰)	
8,463,821,000		150,000,000		8,313,821,000	
法定相続人の氏名	被相続人との続柄	⑲ 法定相続分	⑳ 法定相続分に応ずる 取得金額 (⑱×⑲)	㉑ 相続税の総額の 基礎となる税額	
E	妻	1/2	4,156,910,000	2,031,455,000	
F	子(嫡出子)	1/11	755,801,000	330,900,500	
G	子(嫡出子)	1/11	755,801,000	330,900,500	
原告甲	子(非嫡出子)	1/22	377,900,000	141,950,000	
原告乙	子(非嫡出子)	1/22	377,900,000	141,950,000	
原告丙	子(非嫡出子)	1/22	377,900,000	141,950,000	
原告丁	子(非嫡出子)	1/22	377,900,000	141,950,000	
C	子(非嫡出子)	1/22	377,900,000	141,950,000	
原告戊	子(非嫡出子)	1/22	377,900,000	141,950,000	
原告A	子(非嫡出子)	1/22	377,900,000	141,950,000	
			㉒ 相続税の総額(合計)	3,686,906,000	

(注) 各人の㉒欄は、1,000円未満の端数を切り捨てた金額である。

別紙2の別表2及び別表3、別紙3から別紙6まで 省略