

東京地方裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 更正すべき理由がない旨の通知処分取消請求事件
国側当事者・国（札幌南税務署長）
平成27年5月13日棄却・確定

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	栗田 祐太郎 島津 守 梅津 有紀 福田 恵太 金子 晃
同補佐人税理士	菅井 康二郎
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	札幌南税務署長 飯田 孝光
被告指定代理人	早田 祐介
同	長倉 哲也
同	但馬 涼子
同	宮森 弘治
同	佐藤 誠一
同	阪本 智也
同	野口 一郎

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

原告の平成15年6月●日相続開始に係る相続税の更正の請求に対して、札幌南税務署長が平成24年7月3日付けでした更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という。）を取り消す。

第2 事案の概要等

本件は、原告の父である乙（以下「亡乙」という。）が死亡したことによって開始した相続（以下「本件相続」という。）により財産を取得した原告が、本件相続に係る共同相続人である丙（以下「丙」という。）が本件相続により取得した貸金債権についてその支払を求めて提起した訴え（札幌地方裁判所平成●●年（〇〇）第●●号貸金請求事件）に係る判決（以下「本件判決」と

いう。)が相続税法施行令8条1号に規定する「判決」に該当するとし、本件判決を知った日は平成24年4月5日であるとして、同日の翌日から4月以内である同月24日に更正の請求をしたところ、札幌南税務署長から同年7月3日付けで更正をすべき理由がない旨の通知処分(本件通知処分)を受けたため、本件通知処分が違法であるとしてその取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め

別紙「関係法令の定め」に記載したとおりである(同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。)

2 前提事実(証拠等を掲記したものを除き、当事者間に争いがないか、又は原告において争うことを明らかにしない。)

(1) 丁(以下「丁」という。)、丙及び原告(以下、丁、丙及び原告を併せて「本件相続人ら」ということがある。)は、いずれも亡乙の子である。

亡乙は、平成15年6月●日に死亡し、その財産は亡乙の子である本件相続人らが相続した(本件相続)。

(2) 原告は、平成16年4月1日、札幌南税務署長に対し、本件相続に係る相続税の提出期限前に申告書を提出した(甲1)。

(3) 原告は、平成17年3月30日、札幌南税務署長に対し、相続財産の分割が確定していないこと等を理由として、相続税の更正の請求をした(乙1)。

(4) 札幌南税務署長は、平成17年6月23日、原告に対し、前記(3)の相続税の更正の請求について、相続財産の分割が確定していない場合は、相続税法55条の規定により、民法の規定による相続分の割合に従って分割があったものとして申告することと規定されており、分割が確定していないことを理由とする更正の請求は、相続税法32条及び通則法23条に該当しないことを理由として、更正をすべき理由がない旨の通知をした(乙2、別表1の順号3)。

(5) 原告が平成19年2月19日に相続税の修正申告書(以下「本件修正申告書」という。甲2)を提出したことから、札幌南税務署長は、同年3月1日付けで相続税の過少申告加算税の賦課決定処分を行った(甲2、弁論の全趣旨、別表1の順号4)。

(6) 札幌南税務署長は、平成21年2月12日、亡乙の戊に対する貸付金(以下「戊貸付金」という。)4000万円は相続の開始前に弁済されていることを理由として、相続税及び過少申告加算税をそれぞれ減額する旨の相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をし、その旨を原告に通知した(甲3、別表1の順号5)。

(7) 原告は、相続財産としていた亡乙のA(以下「A」という。)に対する貸付金債権1億9015万円(以下「A貸付金」という。)のうち原告の法定相続分(3分の1)に相当する金員の支払を求め、Aを被告として札幌地方裁判所に訴え(同裁判所平成●●年(○○)第●●号貸金請求事件)を提起したが、同裁判所は、平成21年3月●日、亡乙がAに対し金銭を弁済期を定めずに貸し付けたことを認めるに足る証拠はないとして、原告の請求を棄却する旨の判決(以下「別件判決」という。)を言い渡し、別件判決は同年4月●日に確定した(甲4)。

(8) 原告は、平成21年6月15日、札幌南税務署長に対して別件判決があったことを理由として相続税の更正の請求をした(甲4、別表1の順号6)。

(9) 札幌南税務署長は、平成21年12月16日、別件判決は通則法23条2項1号に規定する「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決」に該当する

とは認められないとして、更正をすべき理由がない旨の通知処分をし、その旨を原告に通知した（甲５、別表１の順号７）。

(10) 原告は、平成２２年２月１３日、札幌南税務署長に対し、前記（９）の通知処分を不服として異議の申立てをした（甲６、別表１の順号８）。

(11) 札幌南税務署長は、平成２２年５月１３日、前記（１０）の異議の申立てについて異議の申立てを棄却する旨の決定をし、その旨を原告に通知した（甲６、別表１の順号９）。

なお、原告は、上記の決定を経た後の前記（９）の通知処分について審査請求をしなかった。

(12) 丙は、相続財産としていた亡乙のＡに対するＡ貸付金のうち丙の法定相続分（３分の１）に相当する金員の支払を求め、Ａを被告として札幌地方裁判所に訴え（同裁判所平成●●年（○）第●●号貸金請求事件）を提起したが、同裁判所は、平成２１年１１月●日、亡乙がＡに金員を貸し渡したと認めるに足りる証拠はないとして、丙の請求を棄却する旨の判決（本件判決）を言い渡し、その後、本件判決は同年１２月●日に確定した（甲８）。

丙は、本件判決を受けて東京地方裁判所に札幌南税務署長が丙に対してした平成１９年３月２日付けの相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、平成２１年１月７日付け裁決による一部取消し後のもの）の一部取消しを求める訴え（相続税更正処分取消等請求事件）を提起したところ、同裁判所は、平成２３年５月●日、丙が相続財産ではないと主張していたＡ貸付金が亡乙の相続財産として存在したと認めることができないなどとして、上記の相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分の一部を取り消す旨の判決をした。これに対し、丙が控訴したが、同控訴を棄却する旨の判決（東京高等裁判所同年１１月●日判決（以下「別件控訴審判決」という。甲１５）がされ、その後、同判決は確定した。

(13) 原告は、平成２４年４月２４日、札幌南税務署長に対し、同月５日に本件判決を知ったとして相続税の更正の請求書を提出した（甲９、別表１の順号１０）。

(14) 札幌南税務署長は、平成２４年７月３日、本件判決及び別件控訴審判決は相続税法３２条５号及び相続税法施行令８条１号に規定する「相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決」に当たらないとして、更正をすべき理由がない旨の通知処分（本件通知処分）をした（甲１０、別表１の順号１１）。

(15) 原告は、平成２４年７月９日、札幌南税務署長に対し、本件通知処分についての異議を申し立てたが、札幌南税務署長は、同年１０月５日、異議の申立てを棄却する旨の決定をし、その旨を原告に通知した（甲１１、１２、別表１の順号１２、１３）。

(16) 原告は、平成２４年１０月３１日受付で国税不服審判所長に対して前記（１５）の決定を経た後の本件通知処分について審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成２５年８月２２日、審査請求を棄却する旨の裁決をし、同月３０日頃、原告に対し、その裁決書を送達した（甲１３、１４、別表１の順号１４、１５）。

(17) 原告は、平成２５年１１月２７日、本件訴えを提起した（当裁判所に顕著な事実）。

第３ 本件通知処分の根拠及び適法性に関する当事者の主張

（被告の主張の要点）

後記第５の１（被告の主張の要点）及び第５の２（被告の主張の要点）に掲げるほか、別紙「本件通知処分の根拠及び適法性」に記載したとおりである（同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。）。

(原告の主張の要点)

- 1 後記第5の1(原告の主張の要点)及び第5の2(原告の主張の要点)のとおり、A貸付金(別表2-1の順号2の合計欄の金額)1億9015万円は、本件判決が確定したことにより存在しないこととなったため、課税価格に含まれず、また、原告に対する不当利得返還請求権(別表2-1の順号4の合計欄の金額)9663万8959円については、平成19年2月19日に処分行政庁へ提出した本件修正申告書(甲2)に添付された、処分行政庁の統括調査官B及び国税調査官C作成の「記載例」のとおり、両名の指導に従い計上した原告に対する「預け金」であり、原告に対する「不当利得返還請求権」ではない。
- 2 原告主張額は、本件判決に基づく相続税の更正の請求書(甲9、ただし、一部金額に誤記があり当該部分の正しい金額は甲4参照)のとおり、原告については、取得財産の価額1億8057万3742円、債務及び葬式費用の金額705万5634円(同請求書上は0円と誤記)、純資産額1億7351万8108円(同請求書上は1億8057万3742円と誤記)、課税価格1億7351万8000円(同請求書上は1億8057万3000円と誤記)、納付すべき相続税額4181万9500円であり、各人の合計については、取得財産の価額5億2141万5326円(同請求書上は5214万5326円と誤記)、債務及び葬式費用の金額2116万6900円、課税価格5億2204万8000円、相続税の総額1億2581万8800円である。

したがって、A貸付金1億9015万円を課税価格に含めた本件通知処分の納税すべき相続税額6715万1600円は、原告主張額の納付すべき相続税額4181万9500円を上回るから、本件通知処分は違法である。

第4 争点

- 1 相続税法施行令8条1号に規定する事由の有無
- 2 亡乙の丁及び原告に対する不当利得返還請求権の存否

第5 争点に関する当事者の主張の要点

- 1 争点1(相続税法施行令8条1号に規定する事由の有無)について
(原告の主張の要点)

(1) 本件通知処分に違法性があること

ア 相続税法の仕組み

(ア) 相続税法による税額確定方式について

我が国の相続税の課税方式は、明治38年の相続税法創設以来、遺産課税方式とされていたが、昭和25年に遺産取得課税方式に改められ、昭和33年には税額の計算に当たり遺産課税方式の要素が一部取り入れられ現在に至っている。そして、遺産取得課税方式には、各遺産取得者間の取得財産額に応じた税負担の公平を図りやすいという長所がある反面、仮装の遺産分割によって相続税の回避が図られやすいという難点があったことから、昭和33年の改正で遺産取得課税の建前を維持しつつ、各相続人等が相続等により取得した財産の合計を一旦法定相続分で分割したものと仮定して相続税の総額を算出し、それを実際の遺産の取得額に応じてあん分するという計算の仕組み(法定相続分課税方式)が導入された(国税庁のウェブページで公開している『税務大学校講本相続税法(平成25年度版)』の1ないし3頁)。

そして、相続税の計算を行うに当たっては、相続税法11条(相続税の課税)、16条

(相続税の総額)及び17条(各相続人等の相続税額)の各規定により、①同一の被相続人から相続等により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格に相当する金額の合計額を、民法上の法定相続人が法定相続分に従って相続財産を分割取得したものととして相続税の総額を計算し、②この相続税の総額を、実際に相続財産を取得した者が、その取得分に応じて相続税として納付することとされており、「同一の被相続人から相続等により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格」が、相続人ごとの相続税の計算の基礎となる。

以上のとおり、現行の我が国の相続税の課税方式は、遺産取得課税方式を建前とするものの、実質において被相続人の遺産総額に応じて課税する方式である遺産課税方式の要素が一部取り入れられていることが大きな特徴である。

(イ) 各相続人相互の関係について

相続税の納税義務者は、相続税法1条の3(相続税の納税義務者)の規定により、相続等により財産を取得した個人であり、申告についても、同法27条(相続税の申告書)1項の規定により個別申告を原則とする。

しかしながら、申告書の提出先である納税地は、同法62条(納税地)の規定により、相続又は遺贈により財産を取得した者の住所地等であるが、相続財産は、被相続人の住所地を中心に存在していることなどから、同法附則3項の規定により、被相続人の死亡時における住所が日本国内にある場合には、当分の間、被相続人の死亡時における住所地とされており、相続税の申告書は被相続人の住所地を所轄する税務署長に提出することとなる。

さらに、同法27条2項の規定により、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した者で、相続税の申告をしなければならない者が2人以上ある場合には、共同して相続税の申告書を提出することができるとされていることから、一般的には共同して相続税の申告書を被相続人の住所地を所轄する税務署長に提出するのが実情である(『税務大学校講本相続税法〔平成25年度版〕』66ないし68頁、甲22参照)。

このように、納税地、申告書の提出に関して上記のような規定が設けられていることは、現行の我が国の相続税の課税方式は、遺産取得課税方式を建前とするものの、実質において遺産課税方式の要素が一部取り入れられていることの現れである。

したがって、手続上、各相続人は、相続税法上は個別申告を原則とするが、同法11条(相続税の課税)、同法16条(相続税の総額)及び同法17条(各相続人等の相続税額)の各規定から、「同一の被相続人から相続等により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格」を相続税の計算の基礎とするのであるから、一般的には共同して相続税の申告を行うのが実情であるし、相続税の申告書を提出した後において、特定の財産取得者について権利の帰属に関する訴えについての判決があり、課税価格に異動を生じた場合には、原則として、共同して相続税の申告をするしないにかかわらず、全ての財産取得者の納付すべき相続税額に影響が及ぶことになる。

そして、相続税法34条1項の規定により、同一の被相続人から相続により財産を取得した全ての者は、その相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯納付義務を負う。

以上のように、現行の我が国の相続税の課税方式は、遺産取得課税方式を建前とするものの、実質において遺産課税方式の要素が一部取り入れられていること、一つの相続によって生じた相続税についてはその受益者が共同して責任を負うべきであるという考え方により互いに連帯納付義務を負うことから、各相続人相互は原則として密接不可分の関係があるのである。

イ その他の相続税法の規定との関係

(ア) 相続税法 3 2 条の更正の請求の期限の要件からの解釈

通則法 2 3 条 2 項 1 号の規定は、その確定した日の翌日から起算して 2 月以内に更正の請求をすることを要件としている。

他方、相続税法 3 2 条 5 号及び相続税法施行令 8 条 1 号の各規定は、当該判決があったことを知った日の翌日から 4 月以内に更正の請求をすることを要件としている。

相続税法上の更正の請求が通常の更正の請求の場合よりもわざわざ長期の期間を設けていることは、他の共同相続人が訴訟の当事者の場合も予定しているもの（この場合には、他の共同相続人の訴訟の結果を認識し得るまでに時間がかかる）と解される。

(イ) 相続税法 3 5 条の更正及び決定の特則からの解釈

相続税法 3 5 条（更正及び決定の特則）3 項 1 号は、同一の被相続人から相続等により財産を取得した者の間における税負担の公平を求めるために設けられたものとされ、一つの相続においては、全ての相続人について矛盾のない課税を行うために、除斥期間を超えて職権による更正を行うことを命じた規定である。

前記のとおり、現行の我が国の相続税の課税方式は、遺産取得課税方式を建前とするものの、実質において遺産課税方式の要素が一部取り入れられていること、そして一つの相続によって生じた相続税についてはその受益者が共同して責任を負うべきであるという考え方により互いに連帯納付義務を負うことから、各相続人相互は原則として密接不可分の関係がある。

その関係を前提とした、租税平等主義の内容である公平ないし中立性の原則の趣旨の現れが相続税法 3 5 条 3 項 1 号の規定である。

ウ 相続税法施行令 8 条 1 号に規定する「判決」の意義について

(ア) 相続税法 3 2 条の規定は、通則法 2 3 条の規定の特例的取扱いであるが、更正の請求という同一の制度に係る規定であるから、両条の文言は統一的に解釈すべきである上、通則法 2 3 条 2 項 1 号に規定する「判決」と相続税法 3 2 条 5 号の委任を受けた相続税法施行令 8 条 1 号に規定する「判決」とを別異に解釈する理由もないから、これらを同義に解することが合理的であることに異論はない。

そうすると、同号に規定する「判決」とは、相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決等により、その申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定し、その結果当該申告等に係る課税価格及び相続税額等が過大となる判決であると解される。

(イ) また、通則法 7 1 条（国税の更正、決定等の期間制限の特例）1 項 1 号は、「当該裁決等又は更正を受けた者」と規定し、訴訟当事者のみに更正等の期間制限の特例を認めているのに対し、通則法 2 3 条 2 項 1 号及び相続税法施行令 8 条 1 号の各規定には、訴訟当

事者に限られる旨の明文の規定がない。

上記の例からも明らかなように、法文は、訴訟当事者に限られるとする場合にはその旨を明記して書き分けているのであるから、文理に従った解釈をすべきである。

そして、相続税法 32 条及び相続税法施行令 8 条 1 号の各規定に、更正の請求をする者が訴訟当事者であることを規定していないことからすれば、相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決等により、その申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定し、その結果、当該申告等に係る課税価格及び相続税額等が過大となる判決であり、相続税法 32 条及び相続税法施行令 8 条 1 号の各規定における要件を満たせば同号の規定による更正の請求は可能であると解される。

さらに、前記のとおり、遺産取得課税方式を建前とするものの、実質において遺産課税方式の要素が一部取り入れられている現行の我が国の相続税の課税方式においては、租税平等主義の内容である公平ないし中立性の原則に基づく相続税法 35 条 3 項 1 号の趣旨にも照らして、相続税の相続税法施行令 8 条 1 号に規定する判決には、他の共同相続人が訴訟の当事者である判決が含まれると解すべきである。

エ 本件判決について

他の共同相続人である丙を原告とする本件判決が確定したことにより、相続税計算の基礎となった A 貸付金が実際には存在しなかったことが法律上確定したのであるから、原告の相続税申告に係る課税価格及び相続税額は結果として過大であった。

したがって、本件判決は相続税法施行令 8 条 1 号に規定する「相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決」そのものであるといえ、当然に同号に該当する。

(2) 被告の主張に対する反論

被告は、通則法 23 条 2 項 1 号に規定する「判決」とは、民事訴訟法 115 条 1 項 1 号が確定判決の効力が及ぶ者につき「当事者」を掲げていることに照らせば、更正の請求をする者自身に訴訟当事者として既判力が及ぶような訴訟の判決であることが必要であると解するのが相当であること、相続税法施行令 8 条 1 号に規定する「判決」の意義についても、通則法 23 条 2 項 1 号に規定する「判決」と同義に解するのが相当であること、そして、本件判決は、更正の請求をする者に訴訟当事者として既判力が及ぶ訴訟の判決ではないので、相続税法施行令 8 条 1 号に規定する「判決」に該当しない旨を主張するが、かかる論拠は、以下の理由により全く合理性がない。

ア 通則法 23 条 2 項の規定による更正の請求の趣旨について

通則法 23 条 2 項 1 号に規定する「判決」とは、更正の請求をする者に対して、訴訟当事者等としての既判力が及ぶ判決をいうものと解すべきという被告の主張は、以下に述べるとおり理由がない。

同号は、更正の請求をする者が訴訟当事者であることを規定しておらず、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決」であって、同号の要件を満たせば同号の規定による更正の請求は可能であると解される。

同号と既判力の関係は、「事実に関する訴え」と規定していることから、「事実」と「訴

え」とは密接に関連しているものと考えられ、「事実」の範囲を判断する上では重要なものとなるものであり、課税要件事実を認定するための一つの判断材料として考慮すべきものであると考えられる。

しかしながら、既判力の対象である訴訟物に対する判断は、判決の確定によって訴訟当事者間における私法上の法律効果として確定されるものの、その確定判決として有する効力にかかわらず、その実質において客観的、合理的根拠を欠くものは同号の判決等に当たらないと解すべきとされるなど、課税要件の当てはめにおける課税実体法の解釈では、判決により確定された私法上の法律効果のほかに、経済的成果が失われたか否かなど課税要件が充足しているかという判断をする必要があるため、必ずしも既判力が同号に影響があるわけではない。

したがって、同号の判決は更正の請求をする者に対して訴訟当事者等としての既判力が及ぶものに限られるといった、いたずらな縮小解釈を行うべきではない。

すなわち、同号の趣旨（納税者において、申告時には予測し得なかった事態その他やむを得ない事由が後発的に生じたため、課税標準等又は税額等の計算の基礎に変更を来し、税額の減額をすべき場合に、法定申告期限から1年を経過していることを理由に更正の請求を認めないとする、帰責事由のない納税者に酷な結果となることから、例外的に更正の請求を認めて納税者の保護を拡充しようとするもの）に鑑み、租税法律主義の内容である租税要件明確主義に沿った文理解釈を重視するとともに、租税平等主義の内容である公平ないし中立性の原則を実現し得る実質的な解釈を行うべきである。

イ 相続税固有の事由による更正の請求の趣旨（相続税法32条）について

（ア）平成18年税制改正後の相続税法（平成19年法律第6号による改正前のもの）32条5号（物納の条件付許可が取り消される事情が生じたこと）は、条件を付して物納の許可がされた場合において、当該条件に係る物納に充てた財産の性質その他の事情に関し政令で定めるものが生じたことを、更正の請求が可能な事由としている。

そして、同号を受けた平成18年税制改正後の相続税法施行令8条1項（平成19年政令第84号による改正前のもの）は、相続税法32条5号に規定する政令で定めるものとして、物納に充てた財産が土地である場合において、当該土地の土壤が土壤汚染対策法2条1項に規定する特定有害物質その他これに類する有害物質により汚染されていることが判明したこと（1号）、物納に充てた財産が土地である場合において、当該土地の地下に廃棄物の処理及び清掃に関する法律2条1項に規定する廃棄物その他の物で除去しなければ当該土地の通常の使用ができないものがあることが判明したこと（2号）を掲げている。

立法担当者による解説でも平成18年税制改正により相続税法32条の趣旨に変更があったとは説明されておらず、これらの事由により、相続税の申告書を提出した後において各相続人間の配分ではなく課税価格及び相続税が総額として過大となった場合にも相続税法32条の規定による更正の請求が認められることが明確となっている。

したがって、相続税法32条の更正の請求について、「当初申告時に法定相続分に従って申告した課税価格が、その後の遺産分割などにより各相続人に具体的に分割された場合に、それぞれの取得財産に基づいた課税を求めることができるとしているにすぎない。」とする被告の主張は誤りである。

(イ) 被告は、「相続税法 32 条の趣旨は、本件相続の発生時に適用される平成 18 年法律第 10 号による改正前の相続税法についてであって、その後の改正により新たに設けられ、本件相続には適用されない規定をもって被告の主張を誤りとする原告の主張は失当である」とし、「飽くまで「物納財産について、その許可を取り消されるような事情が生じた場合」という限定的・個別的な事由に対応するための措置として改正が行われたものであり、このような改正の趣旨からして、相続税法 32 条 5 号の規定をもって、相続税法 32 条全体や同条 5 号（同改正前のもの）を解釈することができないことは明白である」と主張する。

しかしながら、平成 18 年法律第 10 号による改正前の相続税法においても、法文上、更正の請求が各相続人間の配分に限られる旨は特に明記されていない。

したがって、租税法律主義の内容である租税要件明確主義に沿った文理解釈をするならば、平成 18 年法律第 10 号による改正前の相続税法においては、相続税法施行令 8 条 1 号「相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があったこと」により、平成 18 年税制改正後の相続税法（平成 19 年法律第 6 号による改正前のもの）においては、相続税法施行令（平成 19 年政令第 84 号による改正前のもの）8 条 1 項の事由も加わり、相続税の申告書を提出した後において各相続人間の配分ではなく課税価格及び相続税が総額として過大となった場合にも相続税法 32 条の更正の請求が認められると解される。

そして、その解釈は、通則法 23 条 2 項 1 号及び相続税法 32 条の各規定の趣旨（更正の請求についての一般的な規定は、通則法 23 条に規定されているところであるが、その一般的な規定に対し、相続税法特有の事由があることから、一般的に通則法の定める更正の請求の期限後においても後発的理由に基づき特例的に更正の請求を認めるために設けられたもの）に照らしても自然なものである。

ウ 本件判決をもって相続税法 32 条の規定による更正の請求をすることができないことについて

被告は、相続財産であるか否かは、相続時に確定している権利関係であり、当初申告時に十分な調査を行えば把握し得る事実であるため、その過誤があった場合には、通則法 23 条の規定による一般の申告における過誤と同じ訂正の機会を与えれば足りると解すべきであるから、相続税法 32 条の規定による更正の請求をすることは同法の予定するところではなく、同条に基づき訂正すべきではないと主張する。

しかしながら、前記のとおり、平成 18 年税制改正で相続税法 32 条 1 項 5 号（物納の条件付許可が取り消される事情が生じたこと）の規定が加えられて明確となっているように、「当初申告時に法定相続分に従って申告した課税価格が、その後の遺産分割などにより各相続人に具体的に分割された場合に、それぞれの取得財産に基づいた課税を求めることができるとしているにすぎない。」とする被告の相続税法 32 条の規定による更正の請求についての法令解釈は誤りである。

エ 被告の引用する判決等について

(ア) 被告は、「ある相続人の申告又は課税における瑕疵は、原則として、他の相続人の申告又は課税に影響を及ぼさないとされているから、本件相続について、共同相続人である丙の相続税に係る課税標準等及び税額等に変更があったとしても、そのことが直ちに原

告の相続税に係る課税標準等及び税額等に影響を及ぼすものではなく、その前提において誤っている上、相続税法における税額確定方式の仕組みをもって、相続税法施行令 8 条 1 号に規定する判決に、更正の請求をする者が訴訟当事者等となっていない判決をも含むと解することもできない」と主張する。

まず、被告が引用する東京地方裁判所平成 9 年 2 月 18 日判決等は、相続財産の範囲・内容について正直な申告をしたことによって、他の共同相続人の申告が過少であることが明らかになったにもかかわらず、その是正措置を採らずに放置して更正期限を経過させたのであるから、その後に遺産分割がされたとしても相続税法 35 条 3 項に基づく増額の更正をすることは、課税の平等に違反する違法があるとして、更正の取消しを求めた事案で、ある相続人の申告又は課税における瑕疵は、原則として、他の相続人の申告又は課税に影響を及ぼさないとしたものである。

すなわち、相続税の申告書を提出した後において、特定の財産取得者について権利の帰属に関する訴えについての判決があり、課税価格が異動した場合には、原則として、全ての財産取得者の納付すべき相続税額に影響が及ぶかどうかの判断を示したのではなく、前提を異にするものである。

また、相続税の申告書を提出した後において、特定の財産取得者について権利の帰属に関する訴えについての判決があり、課税価格が異動した場合には、原則として、全ての財産取得者の納付すべき相続税額に影響が及ぶことになる。

本件では、他の相続人である丙が有するとされた A 貸付金が存在しないとする本件判決が確定した。この事実は、丙の相続税に影響を与えるだけでなく、「同一の被相続人から相続等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」が相続人ごとの相続税の計算の基礎となるため、原告の相続税にも影響を与える。

すなわち、本件判決は、同一の被相続人である亡乙から相続により丙が取得した財産の権利の帰属という、正に、申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎事実の存否、効力等を直接、審判の対象としており、本件判決により原告の相続税の課税標準等又は税額等の基礎とする事実と異なることが確定されている。

したがって、被告の主張は、「相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があったこと」に該当する本件判決の確定を、ある相続人の申告又は課税における瑕疵と決め付けている点でそもそも前提を誤っている。

さらに、相続税法施行令 8 条 1 号に規定する判決は更正の請求をする者に対して訴訟当事者等としての既判力が及ぶものに限られるという、租税法律主義の内容である租税要件明確主義に沿った文理解釈からかい離した、いたずらな法令の縮小解釈も誤りである。

(イ) 被告が引用する神戸地方裁判所平成 24 年 7 月 31 日判決は、他の相続人を当事者とする当該他の相続人に対する更正処分等の違法性一般を訴訟物とする訴えに関する判決に基づき、通則法 23 条 2 項 1 号の規定による更正の請求ができないかについて、同号の規定する「判決」は、当該納税者に対してその既判力が及ぶものであることが必要との判断がなされたものである。

当該判決は、他の相続人を当事者とする相続により取得した財産についての権利の帰

属に関する訴えについての判決に基づき、相続税法 3 2 条の規定による更正の請求を認めるかどうかの判断を示したのではなく、前提を異にするものである。

その点をおくとしても、被告は当該判決と同様の判断を本件において期待するであろうが、通則法 2 3 条 2 項 1 号は、「当該納税者に対して当初の申告等に係る課税標準等又（ママ）税額等の計算の基礎となった事実関係に係る既判力のある判断が確定したことによって、当該申告等について後発的な瑕疵が生じた場合について救済する規定と解される」という判断はともかく、「ここにいう『判決』に当たるというためには、当該納税者に対してその既判力が及ぶものであることが必要というべきである」という判断を、本件において行うことは誤りである。

すなわち、他の相続人を当事者とする当該他の相続人に対する更正処分等の違法性一般を訴訟物とする訴えに関する判決に基づき、通則法 2 3 条 2 項 1 号の規定による更正の請求ができないかについての解決としては問題がないであろう。

しかしながら、他の相続人を当事者とする相続により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決に基づき、相続税法 3 2 条の規定による更正の請求を認めるかどうかについての本件の判断としては、このような画一的な判断は、更正の請求に期間制限（通則法 2 3 条 1 項）が設けられている趣旨とされる租税法律関係の早期安定、税務行政の能率的な運営等からは被告にとって好ましいものであろうが、訴訟法上の拘束力、要するに訴訟当事者間でその判断について再審理（蒸し返し）を許さないことである既判力の本質、通則法 2 3 条 2 項 1 号及び相続税法 3 2 条の各規定による更正の請求の法文の文理解釈及びその趣旨からすると、論理の飛躍があるといわざるを得ない。

オ 税務大学校論叢第 5 3 号掲載論文等の存在

（ア）原告が主張する解釈論には、権威ある文献的な裏付けも存在する。

すなわち、平成 1 9 年 7 月 4 日発行の『税務大学校論叢』第 5 3 号に掲載された論文である関野和宏「国税通則法 2 3 条 2 項 1 号に基づく更正の請求と判決の既判力との関係」（以下「関野論文」という。）4 2 9 頁は、通則法 2 3 条 2 項 1 号について、一般には判決の訴訟当事者が更正の請求を行うが、同号の規定からすると判決の訴訟当事者以外の者でも「申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決」であって、同号の要件を満たせば訴訟当事者以外の者であっても同号に基づく更正の請求が可能であるとしている。

また、関野論文が引用している平成 9 年 5 月 3 0 日発行の『税法学』第 5 3 7 号に掲載された論文である池田秀敏「判決等に基づく相続税の更正の請求について」（以下「池田論文」という。）1 4 頁ないし 1 5 頁も、同様の理由により他の共同相続人を当事者とする判決による更正の請求が可能であると結論付けている。

（イ）a 国税庁のウェブページによれば、税務大学校は、「国税庁の研修機関」であり、「税務大学校研究部では、租税及び税務会計に関する理論的・実証的な研究を行っており、その研究の成果は、当校が発行している「税務大学校論叢（税大論叢）」及び「税大ジャーナル」に収録するとともに、公開講座や特別セミナーにおいて広く発表しています。」とされ、「税務大学校論叢（税大論叢）」には、当校研究部教授等が執筆した租税・税務会計等に関する研究論文、判例研究、租税資料紹介等が収録されてい

ます。また、税大論叢は非売品ですが、国立国会図書館及び租税理論に関する研究を行っている研究機関や大学図書館等に配付しています」とされる（甲25参照）。そして、関野論文も国税庁のウェブページで公開されている。

被告が主張するように「税大論叢掲載論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、国税庁あるいは税務大学校の公式見解を示すものではありません。」と明記されているとしても、税務大学校論叢が、国税庁の機関である税務大学校研究部の租税及び税務会計に関する理論的・実証的な研究の成果であり、国税庁のウェブページで公開されていることは、そこに記載された見解が、我が国の税務に関する最高水準の有力な見解であり、公的見解に準じたものとして納税者が税法の解釈上参考にするべきに足ることを明白に示している。

そのような公的見解に準じたものといえる関野論文は、被告の主張するような更正の請求をする者に対して訴訟当事者等としての既判力が及ぶものに限られるといった論理の飛躍した解釈は述べておらず、通則法23条2項1号に規定する「判決」は、更正の請求をする者に対して訴訟当事者等としての既判力が及ぶものに限られるのではなく、判決の訴訟当事者以外の者でも「申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決」であれば更正の請求が可能であると考えているのである。そして、関野論文において、相続税の申告書を提出した後において、特定の財産取得者について権利の帰属に関する訴えについての判決があり、課税価格が異動した場合に、全ての財産取得者の納付すべき相続税額に影響が及ぶことになっても、判決の訴訟当事者以外の者は更正の請求を行うことができないという被告の主張のような見解は示されていない。

b また、関野論文が引用している池田論文の14頁ないし15頁には、通則法23条2項1号の規定による更正の請求に関して、他の共同相続人を当事者とする判決による更正の請求が可能であるべきとしている。

c 被告は、これらの論文について、「個人的見解にすぎない」と主張する。

しかしながら、一方で、通則法23条2項1号の規定による更正の請求に関して、判決の訴訟当事者以外の者でも「申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決」であって、同号の要件を満たせば同号の規定による更正の請求が可能ではないかという論点について、同号に規定する「判決」とは、更正の請求をする者に対して、訴訟当事者等としての既判力が及ぶ判決というものと解すべきという被告と同様な見解を論理的に展開する論文は見当たらない。

したがって、逆に被告の主張こそが、論理性を欠いた独自の見解であり、租税法主義の内容である租税要件明確主義、租税平等主義の内容である公平ないし中立性の原則に反し、公平よりも効率をいわずらに優先させる違法な縮小解釈であるといわざるを得ない。

カ 国税不服審判所平成20年1月31日判決の存在

(ア) 国税不服審判所平成20年1月31日判決（裁決事例集No. 75・624頁）は、相続税法32条1号の規定による更正の請求について、他の共同相続人を当事者とする家庭裁判所の審判の確定により、未分割財産の分割を通じて、相続税の課税価格及び相続

税額が過大となったという事案において、当該審判の当事者ではない共同相続人が当該審判の確定を知った日の翌日から4月以内に更正の請求を行うことを認めている。

本件のような相続税法32条5号の規定による更正の請求でも、同条の趣旨は上記裁判例の事案と何ら変わりはないはずであるところ、上記の裁判例に照らしても他の共同相続人を当事者とする判決による更正の請求が可能と解すべきである。

(イ) 上記の裁判例においては、既判力（民事訴訟法114条1項）はないと解されているものの、確定判決が有する効力の一つである執行力（家事事件手続法75条、民事執行法22条）を有する、遺産分割に関する家庭裁判所の審判の確定について、相続分の放棄をしたため当事者として効力が及ばない（同法23条1項）更正の請求をする者に対しても、他の共同相続人間で遺産分割が確定したときに、当該相続分の放棄をした者を含めて全体として最終的な遺産分割と同様の効果を生ずると判断するのが相当であるとの解釈を示したものである。

更に言い換えると、課税要件の当てはめにおける課税実体法の解釈において、審判により確定された私法上の法律効果にかかわらず、租税平等主義の内容である公平ないし中立性の原則を実現し得る実質的な解釈が行われた事案である。

したがって、上記の裁判例は、相続税法32条1号の規定による更正の請求に関するものであることなど形式的には前提を異にする部分はあるものの、租税実体法における課税要件事実の認定において、本件のように判決の効果が及ぶ範囲や他の共同相続人を当事者とする判決の効果が争点となった事案について、参考とすべき重要な先例となるものである。

(3) 本件の個別事情

ア 札幌南税務署長は、別件判決に基づく更正の請求に対しては、平成21年12月16日に更正をすべき理由がない旨の通知処分をし、減額の更正を認めなかった。これは、原告及びAの攻防のもと、長期にわたる審理の末に札幌地方裁判所がした判決の内容に反する判断をしている点で完全に既判力を無視した処分である。

ところが、札幌南税務署長は、本件通知処分においては、今度は一転して、本件判決の既判力が当事者ではない原告には及ばないとして、更正の請求を認めなかった。札幌南税務署長は、あるときは既判力を無視し、あるときは既判力を持ち出して自らの恣意的な判断を正当化しているのであって、不合理極まりないものであるといわざるを得ない。

したがって、札幌南税務署長は、本件判決が相続税法施行令8条1号に規定する判決に該当するか否かにつき既判力を理由に限定的に解すべきではなく、別件判決に加え本件判決もA貸付金の存在を認めるに足りる証拠はないと結論付けたこと、すなわち2つの異なる裁判体が、共通してA貸付金は存在しないと認定したとの事実を尊重し、租税平等主義の内容である公平ないし中立性の原則を実現し得る実質的な解釈を行うべきである。原告の現状は、裁判所が「存在しない」と認定した貸付金が、札幌南税務署長により「存在する」ものとして扱われ、そのために原告は2500万円を超える過大な相続税の負担を余儀なくされている理不尽な状況にある。

このように、原告において、他の共同相続人である丙と租税負担の不公平が生じ、著しく過酷な状況に置かれているとの事実を直視し、納税者としての権利を救済すべきが租税正義であるという本件個別の事情も、本件の判断にあたっては当然にしんしゃくされるべ

きである。

イ なお、原告が平成22年5月13日、異議の申立てを棄却する旨の決定を受けた後に審査請求をしなかったのは、処分行政庁が所在する札幌市と遠く離れた埼玉県志木市に居住していることや、●●という職業柄休みが取れないこと等もあり、自ら今まで以上の調査をして前記の決定を覆していこうとするだけの時間的・精神的余裕もなかったため、苦慮の末、審査請求をしないこととしたためであるが、以下の経緯もその理由の一つである。

原告は、平成20年10月17日、札幌南税務署資産税課所属の職員であるDに対し、補佐人税理士を通じて通則法71条（国税の更正、決定等の期間制限の特例）による減額の更正について、「他の相続人の起こした裁判でも更正は可能か」との質問をしたところ、同月22日に「判決の内容により可能」との回答があった。さらに、他の共同相続人である丙に対する国税不服審判所による平成21年1月7日付けの裁決に伴い、同年2月12日付けで、嘆願書等により更正を促していない原告についても、札幌南税務署長により、戊貸付金が本件相続の開始前に弁済されているとして、相続税の更正通知書及び加算税の賦課決定通知書（甲3）のとおり更正処分及び過少申告加算税の変更決定処分が行われた。

そのような経緯から、原告は、札幌市内に在住し原告よりも多くの証拠資料を有する丙を原告とする本件判決を待たざるを得ないとも判断したのである。

（被告の主張の要点）

（1）相続税の仕組み等

相続税法は、民法上の法定相続人が法定相続分に従って相続財産を分割取得したものととして相続税の総額を計算し、この相続税の総額を、実際に相続財産を取得した者が、その取得分に応じて相続税として納付することとしている（いわゆる法定相続分課税方式による遺産取得税方式）。

そして、共同相続における相続税の課税関係については、共同相続の場合でも、相続税の申告及び課税は相続人ごとに別個独立に行われ、その効力も個別的に判断すべきであって、ある相続人の申告又は課税における瑕疵は、原則として、他の相続人の申告又は課税に影響を及ぼさないとされている（東京地方裁判所平成9年2月18日判決・税務訴訟資料222号469頁、その控訴審である東京高等裁判所同年9月30日判決・税務訴訟資料228号912頁、その上告審である最高裁判所平成10年4月10日第二小法廷判決・税務訴訟資料231号508頁。本文を通じて、これらの判決を総称して「東京地方裁判所平成9年2月18日判決等」という。）。

（2）通則法23条2項1号に規定する「判決」の意義

通則法23条2項の規定は、納税者において、申告時には予測し得なかった事態その他やむを得ない事由が後発的に生じたため、課税標準等又は税額等の計算の基礎に変更を来し、税額の減額をすべき場合に、法定申告期限から1年を経過していることを理由に更正の請求を認めないとすると、帰責事由のない納税者に酷な結果となることから、例外的に更正の請求を認めて納税者の保護を拡充しようとする趣旨に基づくものである。

このような通則法23条2項が設けられた趣旨からすれば、同項1号に規定する判決等とは、課税当時その権利関係の帰属が明確になっていなかった場合に、その後の訴訟による判決の結果（又は当事者間の互譲の結果）、権利関係が明確になり、課税当時の権利関係と異なった権利関係が確定したというような場合の判決等を指し、課税後に課税標準等又は税額等

の計算の基礎となる事実について判決等がされた場合であっても、当該判決等が、当事者が専ら納税を免れる目的で、なれ合いによってこれを得た場合など、その確定判決として有する効力にかかわらず、その実質において客観的、合理的根拠を欠くものであるときは、同号に規定する判決等には当たらないと解すべきである。

また、民事訴訟においては、処分権主義・弁論主義という、当事者の自律的訴訟活動を基本とする手続構造の下、当事者として対立的弁論に関与した者の間で相対的に紛争を解決するのであるから、むやみに既判力を第三者に拡張することは許されないものとされているところ、民事訴訟における確定判決等の効力が及ぶ者の範囲について、民事訴訟法 115 条 1 項の規定が、当事者のほか、訴訟担当の場合の利益帰属主体、口頭弁論終結後の承継人及び請求の目的物の所持者（本文を通じて、これらの者を「訴訟当事者等」という。）に限定していることからすると、通則法 23 条 2 項 1 号に規定する「判決」とは、更正の請求をする者に対して、訴訟当事者等としての既判力が及び、かつ、その実質において、客観的、合理的根拠を有する民事事件の判決をいうものと解すべきである。

裁判例においても、「通則法 23 条 2 項に基づく更正の請求は、課税要件事実申告時には予知し得ない後発的な変動が生じたことにより、当初の申告又はその申告に対してなされた更正等について後発的な瑕疵が生じ、さかのぼって税額等の減額等をすべきこととなった場合に、確定した租税法律関係を変動した状況に適合させるために認められた救済手続であると解される。また、同項は申告納税方式の国税に係る規定であるところ、申告納税方式においては、納税者の申告に基づいて、納税者ごとに税額等が個別に確定されることを原則としている。」、「これらの通則法の趣旨及び規定に照らせば、同項 1 号（引用注：通則法 23 条 2 項 1 号）は、当該納税者に対して当初の申告等に係る課税標準等又（ママ）税額等の計算の基礎となった事実関係に係る既判力のある判断が確定したことによって、当該申告等について後発的な瑕疵が生じた場合について救済する規定と解されるから、ここにいう『判決』に当たるというためには、当該納税者に対してその既判力が及ぶものであることが必要というべきである。」とされている（神戸地方裁判所平成 24 年 7 月 31 日判決・税務訴訟資料 262 号 12015 頁及びその控訴審である大阪高等裁判所平成 26 年 4 月 18 日判決（平成●●年（〇〇）第●●号〈公刊物未登載〉））。

（３）相続税固有の事由による更正の請求の趣旨

ア 相続税法 32 条の趣旨

相続税法 32 条は、通則法 23 条の一般的な規定に対し、相続税法特有の事由があることから、一般的に通則法の定める更正の請求の期限後においても後発的理由に基づき特例的に更正の請求を認めるために設けられた規定である。

また、相続税法 35 条は、課税価格及び相続税額が過大となった者について、同法 32 条の規定による更正の請求に基づいて更正をする一方で、同条に規定する更正の請求をした者の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した他の者に対する更正又は決定が、更正又は決定の除斥期間を経過しているためにできないこととすると、相続税の総額の一部が課税されない結果となり、相続財産に対してその取得者の担税力に照応した合理的な課税をすることにより税負担の公平を期することとする趣旨に反すること、また、同一の被相続人から財産を相続又は遺贈により取得した者の相互間の税負担の公平を図る必要があることから、同法 35 条 3 項において、相続人の間において相続財産の異同に関する同

法 3 2 条 1 号ないし 5 号の事由が発生し、同条 1 号ないし 5 号の事由に基づく更正の請求に基づき更正をした場合には、同法 3 5 条 3 項ただし書に規定する日の前日までに更正の請求をした者の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した他の者に対する更正又は決定をすることができるとしている。

この相続税法 3 2 条の趣旨及び同法 3 5 条との関係からすれば、同法 3 2 条は、通則法 2 3 条に定める更正の請求の特例的な取扱いを規定したものであり、相続の特殊性に鑑み、当初申告時に法定相続分に従って申告した課税価格が、事後的に各相続人に具体的に分割された場合に、それぞれの取得財産に基づいた課税を求めることができるとしているにすぎない。

したがって、相続税法 3 2 条の規定による更正の請求によっては、当初申告における相続財産の内容を変更したり、課税価格の総額を減額したりすることは予定されていないと解すべきであり、当初申告において申告した相続財産の一部が相続財産でないことが判明したことにより、納付すべき税額が過大となった場合などは、相続財産確定における特殊性から生じたものではなく、一般的な申告の過誤であると解されるため、通則法 2 3 条の規定による更正の請求を行い、それによって救済されるべきものあるから、相続税法 3 2 条の規定による更正の請求により救済を図ることはできないというべきである。

イ 相続税法施行令 8 条 1 号に規定する「判決」の意義

相続税法 3 2 条の規定は、通則法 2 3 条の規定の特例的取扱いであり、更正の請求という同一の制度に係る規定であるから、両条の文言は統一的に解釈すべきである上、同条 2 項 1 号に規定する「判決」と相続税法 3 2 条 5 号の委任を受けた相続税法施行令 8 条 1 号に規定する「判決」とを別異に解釈する理由もないから、これらを同義に解することが合理的である。

したがって、相続税法施行令 8 条 1 号に規定する「判決」もまた、相続税法 3 2 条の規定による更正の請求をする者にとって、訴訟当事者等としての既判力が及び、かつ、その実質として客観的、合理的根拠を有する民事事件の判決をいうと解すべきである。

(4) 本件判決をもって相続税法 3 2 条の規定による更正の請求をすることができないこと

ア 相続財産であるか否かは、相続時に確定している権利関係であり、当初申告時に十分な調査を行えば把握し得る事実であるため、その過誤があった場合には、通則法 2 3 条の規定による一般の申告における過誤と同じ訂正の機会を与えれば足りると解すべきであるから、相続税法 3 2 条の規定による更正の請求をすることは法の予定するところではなく、同条に基づき訂正すべきではないところ、本件判決は、亡乙が A に対して A 貸付金を貸し付けたとは認められない旨の判示をしたものであり、A 貸付金が本件相続に係る相続財産として存在していたか否かを判断したものにはほかならないから、本件判決をもって当該相続財産が減少したことを理由として、相続税法 3 2 条の規定による更正の請求をすることはできないというべきである。

イ また、本件判決における訴訟当事者等は、丙及び A であって、原告が訴訟当事者等に当たらないことは明らかであり、本件判決の既判力は原告には及ばず、本件判決は、相続税法施行令 8 条 1 号に規定する判決にも該当しないから、この規定からしても相続税法 3 2 条の規定による更正の請求をすることはできないというべきである。

(5) 原告の主張に対する反論

ア 相続税法における税額確定方式について

原告は、本件判決は相続税法施行令 8 条 1 号に規定する「相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決」そのものであるといえ、当然に同号に該当する旨の主張をする。

しかしながら、ある相続人の申告又は課税における瑕疵は、原則として、他の相続人の申告又は課税に影響を及ぼさないとされているから、本件相続について、丙の相続税に係る課税標準等及び税額等に変更があったとしても、そのことが直ちに原告の相続税に係る課税標準等及び税額等に影響を及ぼすものではなく、その前提において誤っている上、相続税法における税額確定方式の仕組みをもって、相続税法施行令 8 条 1 号に規定する判決に、更正の請求をする者が訴訟当事者等となっていない判決をも含むと解することもできないから、原告の主張には理由がない。

イ 通則法 7 1 条 1 項 1 号の規定ぶりについて

原告は、通則法 7 1 条 1 項 1 号は、「『当該裁決等又は更正を受けた者』と規定し、訴訟当事者（引用注：当該裁決等又は更正を受けた者と思料する。）のみに更正等の期間制限の特例を認めているのに対し、同法 2 3 条 2 項 1 号及び相続税法施行令 8 条 1 号には、訴訟当事者に限られる旨の明文規定がな」く、「法文は、訴訟当事者に限られるとする場合にはその旨明記し書き分けているのであるから、文理に従った解釈をすべきである」として、本件判決が、原告にとって、上記の「判決」に該当する旨の主張をする。

そもそも、通則法 2 3 条 2 項は、そのいわゆる柱書きにおいて、「納税申告書を提出した者又は第 2 5 条（決定）の規定による決定（括弧内省略）を受けた者は、・・・」と規定して、同項の適用を受ける者を特定している。また、相続税法 3 2 条も、その柱書きにおいて、「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、・・・」と規定して、同条の適用を受ける者を特定した上で、該当する事由の内容を相続税法施行令 8 条 1 号に委任している。

このように、上記两条項は、条文の構成上、柱書きにおいて規定の適用を受ける者を特定しているのに対し、通則法 7 1 条 1 項は、条文の構成上、柱書きにおいて、同項の規定を受ける者を特定していないことから、同項 1 号において、規定の適用を受ける者を特定しているにすぎない。

したがって、通則法 7 1 条 1 項 1 号が、その規定の適用を受ける者を「当該裁決等又は更正を受けた者」と規定していることは、文理解釈上、通則法 2 3 条 2 項 1 号及び相続税法施行令 8 条 1 号に規定する「判決」が、更正の請求をする者が訴訟当事者等である判決に限らないとする論拠にはなり得ず、原告の主張には論の飛躍があるといわざるを得ない。

ウ 更正の請求を行える期間の規定について

（ア）原告は、相続税法 3 2 条 5 号及び相続税法施行令 8 条 1 号は、当該判決があったことを知った日の翌日から 4 月以内に更正の請求をすることが要件とされており、上記の規定が「知った日」と通常の更正の請求の場合よりもわざわざ長期の期間を設けていることは、更正の請求をする者が訴訟当事者となっていない判決、すなわち、他の共同相続人が訴訟の当事者の場合も予定しているものと解される旨の主張をする。

しかしながら、原告の主張をみても、相続税法上の更正の請求を行える期間が通則法上の更正の請求を行える期間よりも長く規定されていることが、何故、相続税法施行令

8条1号に規定する「判決」の解釈に影響を及ぼすのか明らかではない。

また、更正の請求ができる期間に係る相続税法32条柱書きの規定は、同条5号の事由に係る更正の請求に限ったものではなく、相続税特有の事由による更正の請求について定めた同条各号の事由に係るもの全てについて及ぶものであるから、通則法23条2項1号と相続税法32条柱書きとにおける期間の規定ぶりの違いをもって、相続税法施行令8条1号に規定する判決に「更正の請求をする者が訴訟当事者となっていない判決も含まれると解する」とする原告の主張には、論理の飛躍がある。

そもそも、相続税法32条は、通則法23条の一般的な規定に対し、相続税法特有の事由があることから、一般的に通則法の定める更正の請求の期限後においても後発的理由に基づき特例的に更正の請求を認めるために設けられた規定であるところ、更正の請求を行う者が訴訟当事者等となっていない事件に係る判決は、相続税法施行令8条1号に規定する判決には該当せず、ひいては相続税法32条に規定する更正の請求の事由に該当しない。

(イ) 上記のような相続税法32条の趣旨は、本件相続の発生時に適用される平成18年法律第10号による改正前の相続税法についてであって、その後の改正により新たに設けられ、本件相続には適用されない規定をもって被告の主張を誤りとする原告の主張は失当である。

また、同改正により相続税法32条5号が設けられた趣旨は、「平成18年度改正において、物納制度に関し抜本的な改正が行われ、その中で条件付許可制度及びこれに伴って物納の許可取消し制度が創設された。これらによると、条件（中略）を付されて物納の許可がされた場合において、その条件を満たすことができなかったときは、物納の許可後5年以内であれば許可を取り消されることとなる。通常、物納の許可は申告期限後にされることから（中略）、国税通則法の規定による更正の期限を途過する可能性がある。このような場合に、物納の許可の取消しがされる一方で、取消しの原因である物納財産の課税価格の減額について何の配慮も加えないというのでは、制度としてのバランスを失することとなることから、物納財産について、その許可を取り消されるような事情が生じた場合には、更正の請求が認められることとされた」（武田昌輔監修・DHCコンメンタール相続税法2701頁）ものであり、飽くまで「物納財産について、その許可を取り消されるような事情が生じた場合」という限定的・個別的な事由に対応するための措置として改正が行われたものであり、このような改正の趣旨からして、同改正後の相続税法32条5号の規定をもって、相続税法32条全体や同条5号（同改正前のもの）を解釈することができないことは明白である。

以上のとおり、原告の主張は、上記の限定的・個別的な事由に対応するための措置として改正がされた相続税法32条5号の趣旨を正解せず、その誤った理解の下に同条全体の趣旨を曲解するものであって、失当である。

エ 相続税法35条3項1号の規定について

相続税法35条3項は、ある相続人の同法32条の規定による更正の請求について更正をした場合に、それに伴い課税標準等又は税額等が変更となる他の相続人に対して更正又は決定をすることができる旨を規定したものであり、その余の場合にまでも更正をすることができる旨を定めたものではない。すなわち、同法35条3項は、同法32条の要件を

満たす更正の請求に基づいて更正をしたことを前提とした上で、税負担の公平の見地から、他の者に対する更正又は決定の権限を定めたものであるから、同法35条3項の規定をもって同法32条の更正の請求の要件を解釈しようとすることは論理が逆転しているといわざるを得ない。

したがって、相続税法35条3項をもって、相続税法施行令8条1号に規定する判決に、更正の請求をする者が訴訟当事者等となっていない判決が含まれることにはならない。

オ 「税務大学校論叢」掲載論文について

関野論文が掲載された税務大学校論叢第53号には、「税大論叢掲載論文の内容については、全て執筆者の個人的見解であり、国税庁あるいは税務大学校の公式見解を示すものではありません。」と明記されているとおり、そもそも、当該論叢に掲載されている論文は、論文を執筆した者の個人的見解にすぎず、公的な見解を示すものではないことが明らかである。

その点をおくとしても、関野論文においては、「訴訟当事者以外の者でも（中略）更正の請求が可能ではないかと思われる。しかしながら、このようなケースがあるかどうかは疑問である。」（甲16・429頁）と記載されているとともに、例示しているのは、相続税法32条2号の規定に関して、認知の訴えにより、認知が認められた確定判決において、相続人に異動を生じた場合であるから（同頁の注書き（129））、通則法23条2項1号及び相続税法施行令8条1号の各規定についての原告の解釈を裏付けるものではない。

また、池田論文も、弁護士である執筆者自身の「疑問点について」の「問題提起」であり、「結論が実務的に受容されるかどうかは定かではな」とした上で（甲17・4頁）、「救済が図られるべきであろう」（同・15頁）と結論付けた個人的な見解にすぎない。

さらに、池田論文は、「第3節 通則法23条2項1号に基づく更正の請求と判決の効力の関係」と題し、まず、「1 既判力との関係」について述べ、通則法23条2項1号に基づく更正の請求の適用における「既判力との関係」を「同号の適用要件に関すること」と「課税要件への当てはめの場面に関すること」に区分し、「適用要件に関する」関係については、「同号の『事実』とは、既判力の対象である訴訟物のことをいうものと考えられる」とした上で、「馴れ合いによって得た判決であっても既判力は肯定される」が、「馴れ合い判決に基づく更正の請求は、裁判例においても同号の適用が否定されている」ことを例示して、そうした場合の既判力は適用要件の判断に「影響があるとは考えられない」と述べ、他方、「課税要件への当てはめの場面に関する」関係については、「同号（引用注：通則法23条2項1号）の適用要件のフィルターを通った後の同条1項の問題」とした上で、「既判力の対象である訴訟物の判断は、課税要件の当てはめにおける事実認定の一つの判断材料として考慮すべきものである」と述べ（甲16・423ないし427頁）、「結びに代えて」の部分では、「馴れ合い判決の例をみると必ずしも既判力が同号に影響があるものとは考えられない。」（同・433頁）と述べている。つまり、同論文の以上で引用した部分は、訴訟当事者等に判決の既判力が及ぶことを前提に、通則法23条2項1号の「判決」として無条件に認められるわけではないことを述べている。

したがって、上記の各論文は、原告の主張の根拠となり得るものではない。

カ 原告の指摘する国税不服審判所の裁決について

原告が引用する裁決は、相続税法32条に規定する「当該各号に規定する事由が生じたこ

とを知った日の翌日から4月以内」という更正の請求の期限を徒過したものであるか否かが争点となった事案に係る裁決であり、本件のような判決の効果が及ぶ範囲が争点となった事案ではなく、他の共同相続人を当事者とする判決の効果について判断を示したものでもない。

また、この点をおくとしても、当該裁決において更正の請求が認められた当該裁決の請求人は、「当該審判の当事者ではない共同相続人」であるとしても、当該審判によって行われた遺産分割の当事者であるから、当該裁決の請求人が相続税法32条1号の事由に当たることには問題がなく、当該裁決は、このことを前提として、同条柱書きに規定する更正の請求の期限の徒過の有無を判断したものであって、同条5号（同法施行令8条1号）の事由に当たるか否かが問題となっている本件とはその前提を異にするものである。

したがって、当該裁決も原告の主張を裏付けるものではない。

キ 平成21年12月16日付けの通知処分について

平成21年12月16日付けの更正をすべき理由がない旨の通知処分は、別件判決について、通則法23条2項1号に規定する『課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決』に該当すると認められないという理由に基づくものであり（甲5・1枚目）、別件判決が、十分な攻撃防御を尽くした上での判決とは到底いえず、別件判決の効力にかかわらず、その実質において客観的、合理的根拠を欠くものであるため（甲6・11枚目）、同号に規定する「判決」には当たらないとしているのであるから、別件判決の既判力が原告に生じているにもかかわらず、それを無視したものではない。

なお、当該処分を不服とするのであれば、原告は、異議の申立てに対する棄却の決定を受けた後、審査請求をして裁決を受け、その裁決にも不服がある場合には、当該処分の取消訴訟を提起し争うことができたにもかかわらず、自らその権利を放棄している。

2 争点2（亡乙の丁及び原告に対する不当利得返還請求権の存否）について

（被告の主張の要点）

（1）亡乙が丁に対し不当利得返還請求権を取得したこと

亡乙の丁に対する不当利得返還請求権は、丁が、亡乙の所有に係る金員を無断で、丁の管理に係る同人及びE名義の証券口座及び預金口座に移動させて不正に使用したことにより、亡乙が取得したものである（以下、丁が不正に使用した当該金員を「丁不正使用金」という。）。

ア 丁不正使用金に関する事実

（ア）原告及び丙がF株式会社を被告として提起した、札幌地方裁判所平成●●年（〇〇）第●●号土地建物所有権移転登記抹消登記手続請求事件（以下「別訴移転登記事件」という。）における丙の陳述書（乙5）には、要旨、以下のとおり記載されている。

a 亡乙及び本件相続人らは、丁からの提案により、平成13年9月22日、G弁護士（以下「G弁護士」という。）の事務所において、亡乙の財産の分配に関する協議（以下「本件協議」という。）をした。

b 本件協議の席上、原告から、丁が亡乙の財産を使用して多額の株取引を行っていること、丁名義及び第三者名義を使って資産の運用をしていることの指摘があり、これにより丁による不正使用の事実が発覚したが、このことは亡乙も全く知らなかったようで、怒っていた。

- c 本件協議において、中央区の土地を含めてある程度の部分では合意ができたものの、丁が使用していた財産についての詳細が不明であったため、その詳細を今後明らかにしていくことを確認して協議を終えた。
- (イ) 原告が平成13年9月26日に丙に対してファックスで送信した同月25日付けの本件協議における協議の内容を確認するための書面(乙6)には、同月22日に札幌市中央区にある弁護士G法律事務所において行われた会談の内容を確認するとして、要旨、以下のとおり記載されている。
 - a 丁が不正に資金移動した同人名義及びE名義の口座(H証券)の株取引は、平成13年9月21日をもって当分の間凍結すること。
 - b 上記兩名分の取引内容からすると、亡乙の資産2億2437万9000円が、同日時点においては、1億4971万5000円に減少しており、含み損の金額は7466万4000円に上っていること。
 - c 上記bの含み損に関する責任は丁にあること。
 - d E名義で買い付けた株式については売却の上、亡乙に返還するとともに売却時における損金は亡乙の相続開始の際に丁の相続分から控除すること。
 - e 丁が保管している亡乙の実印、銀行印等は亡乙へ返却し、丁の自由裁量での使用を厳に慎むこと。
- (ウ) 原告及び丙が、代理人であるG弁護士らを介して、亡乙に宛てた平成13年10月19日付けの「ご通知」と題された書面(乙7)には、原告及び丙が、亡乙に対し、同人の財産の分配に関して提案した内容が記載されているところ、その中で丁不正使用金に関し、丁が不正に資金移動した丁名義及びE名義の株式については、原告及び丙には管理ができないため、丁に分与するよう通知した旨記載されている。
- (エ) 亡乙は、本件協議後の平成13年11月5日付けの「回答書」(乙8)により、本件協議が不成立である旨の意思を表明していることが認められるものの、丁に対し、丁不正使用金相当額の不当利得返還債務を免除したり、丁不正使用金に相当する金額の金員を贈与する旨の記載は認められない。
- (オ) 本件協議後、本件相続の開始までの間に、亡乙が、丁に対し、丁不正使用金相当額の不当利得返還債務を免除したり、丁不正使用金に相当する金額の金員を贈与した事実は認められない。

イ 丁不正使用金が不当利得に当たること

以上のとおり、丁は、亡乙所有に係る金員を亡乙に無断で使用し、本件相続の開始までに当該金員を亡乙に返還せず、亡乙が丁の債務を免除したり、当該債務に相当する金額の金員を贈与した事実は認められないことから、法律上の原因なく当該金員相当額の利益を受け、これにより亡乙に損失を及ぼしていることは明らかである。

したがって、亡乙は、丁に対して丁不正使用金相当額の不当利得返還請求権を有していたと認められる。

(2) 亡乙が原告に対し不当利得返還請求権を取得したこと

亡乙の原告に対する不当利得返還請求権は、原告が、亡乙の所有に係るI株式会社の株式2万6000株(以下「本件I株」という。)及びJ株式会社の株式2万7000株(以下「本件J株」といい、本件I株と併せて「本件各電力株」という。)を無断で売却した代金(本件

I株の売却代金4955万4110円及び本件J株の売却代金4708万4849円)を自らの株式取引等に使用したことにより、亡乙が取得したものである(以下、原告が不正に使用した当該金員を「原告不正使用金」という。))。

ア 原告不正使用金に関する事実

(ア) 本件相続税調査において、原告は、自らの株式取引に関し、要旨、以下のとおり、答述した。

- a 本件各電力株は、池袋のK銀行でL名義に名義変更し、H証券のL名義の口座に入庫し、その後、本件I株は信用取引の決済のため売却し、本件J株も平成13年の10月頃に売却し、他の株取引の資金として運用して現在に至っている。
- b 本件各電力株は、L名義口座の損失が増大し、信用取引口座を維持できない状態になったところ、丁から担保にするようにとゆうパックで送られてきたものである。
- c 本件各電力株について、原告が亡乙から贈与を受けた意識はなく、預かっていたものを株取引の損失穴埋めのため運用せざるを得なくなり、そして返却できないまま、亡乙が亡くなり今日に至ったものであり、飽くまでも原告個人が預かっていたものという認識であることから、本件各電力株の売却代金を亡乙から預かっていたことになるため、当該売却代金が亡乙の相続財産に含まれることは理解できる。

(イ) H証券のL名義の口座において、①平成13年8月28日にI株式会社の株式2万6000株(売却代金4955万4110円)、②同年10月5日にJ株式会社の株式2600株(売却代金453万2720円)、③同月9日に同社の株式2万6200株(売却代金4569万1120円)がそれぞれ売却されている(乙10)(上記②及び③の合計2万8800株(売却代金5022万3840円)のうち、亡乙帰属の無断売却分は2万7000株(売却代金4708万4849円)である。))。

(ウ) 亡乙は、平成14年8月26日午後1時30分頃、原告に対し、「去年(平成13年)夏、融通したJの株とその配当金はどうしたか」と電話で問い合わせた。

(エ) 原告作成の平成14年8月26日18時03分付けのファクシミリ文書(別訴移転登記事件において提出されたもの、乙12)には、「昼間のお電話の件ですが」とした上で、合計9663万8750円を融通していただいた旨記載されている。

イ 原告不正使用金が不当利得に当たること

以上のとおり、原告は、亡乙所有に係る本件各電力株を、亡乙に無断で、原告自身の株式取引の損失補てん等のために売却し、本件相続の開始までに当該売却代金を亡乙に返還せず、法律上の原因なくその本件各電力株の売却代金相当額の利益を受け、これにより亡乙に損失を及ぼしていることは明らかである。

したがって、亡乙は、原告に対して原告不正使用金相当額の不当利得返還請求権を有していたと認められる。

- (3) 相続税の調査の担当者が指導した記載科目が、その経済的性質を拘束するものではないこと
そもそも、資産や権利の性質は、帳簿や申告書に記載された名称のみにより判断されるものではなく、その経済的実態に即して判断すべきものである。

この点、前記(1)及び(2)で述べたとおり、丁不正使用金及び原告不正使用金は、いずれも亡乙に無断で丁及び原告が現金又は証券を費消したものである。

そして、本件修正申告書の提出に当たり、本件相続税調査の担当者が丁不正使用金及び原

告不正使用金を「預け金」とした記載例を示したことは、飽くまで教示であって、これら不正使用金の性質を左右するものではない。

更に付言すれば、本件修正申告書において亡乙が原告及び丁に対して有する遅延損害金は相続財産に含まれておらず、本件修正申告書における税額が本来申告すべき税額に比して過少であると認められるものの、そのことは本件通知処分の適法性に何ら影響するものではない。

(4) 原告の主張に対する反論

ア 被告が、本件通知処分の取消訴訟において、相続財産に丁不正使用金及び原告不正使用金に係る遅延損害金が含まれる旨の主張をすることが許されること

原告の「理由の差替え」に係る主張は、本件通知処分の取消訴訟において、いわゆる総額主義的に税額全体を見直し申告額を下回るか否かを判断すべきではなく、いわゆる争点主義的に原告が更正の請求として主張した事由のみを対象として判断すべきであるとの趣旨と解される。

しかしながら、通則法23条4項は、税務署長は「請求に係る課税標準等又は税額等について調査し」と規定し、更正の請求に係る審理対象を請求事由に限定しておらず、また、租税訴訟においては総額主義が判例の立場として確立している（最高裁判所昭和42年9月12日第三小法廷判決・裁判集民事88号387頁）ことなどからすれば、更正すべき理由がない旨の通知処分取消訴訟においても、総額主義により、税額全体を見直し申告額を下回るか否かを判断すべきである。

そして、原告の上記主張は、一般論としては「理由の差替え」が認められる場合があることは認めつつも、本件においては更正ができる期間（通則法70条1項1号）を経過しているから「理由の差替え」が認められないとするものであるが、「理由の差替え」の問題は、処分時に客観的に存在していた理由をその後新たに主張できるか否かの問題であって、訴訟において主張をした時期が更正のできる期間を経過しているか否かとは何ら関わりのない問題であるから、原告の主張に理由がないことは明らかである。

イ 亡乙と丁との間及び亡乙と原告との間に消費寄託契約は成立していないこと

原告は、亡乙の丁及び原告に対する「預け金」について、少なくとも亡乙と原告との間には、返還時期の定めのない消費寄託契約が成立しているとした上で、「原告はこれまでに亡乙及び同人の法定相続人から返還請求を受けてはいない以上、被告主張のような利息損害金は発生しない」と主張する。

この点、寄託は、当事者の一方が相手方のために保管をすることを約してある物を受け取ることによって、その効力を生ずる契約であり（民法657条）、受寄者が契約により寄託物を消費することができるとした場合には、消費寄託とされている（同法666条）。

しかしながら、丁は、亡乙所有に係る金員を亡乙に無断で資金を移動させて不正に使用したのであり、亡乙と丁の間には、消費寄託契約を成立させる旨の合意が欠けていることは明らかである。

また、本件各電力株については、上記（2）で述べたとおりの事実関係が認められ、加えて、丁が亡乙の実印を管理するなどして、亡乙の財産をほしいままに無断で流用していたこと、亡乙宛での「ご通知」（乙7）には、「貴殿（引用注：亡乙）が甲氏のLに出資されているJ及びIの株一億円相当については甲氏に分与すること。」と記載されていること、

平成14年8月26日の亡乙の原告に対する電話については、亡乙の意思でかけたものではなく、丁がかけさせたものであると認められることなどからすれば、本件各電力株は、亡乙所有に係る財産をほしいままに不正に使用していた丁が、亡乙に無断で原告に送付したものであり、原告が本件各電力株を売却することについても、亡乙の承諾はなかったものと推認され、亡乙と原告の間にも、消費寄託契約を成立させる旨の合意が欠けていたことは明らかである。

したがって、亡乙と丁との間及び亡乙と原告との間のいずれについても、消費寄託契約が成立していたと認める余地はなく、原告の上記主張には理由がない。

(原告の主張の要点)

- (1) 原告に対する不当利得返還請求権（別表2-1の順号4の合計欄の金額）9663万8959円については、平成19年2月19日に札幌南税務署長へ提出した本件修正申告書（甲2）に添付された、処分行政庁の統括調査官B及び国税調査官C作成の「記載例」のとおり、両名の指導に従い計上した原告に対する「預け金」であり、原告に対する「不当利得返還請求権」ではないから、遅延損害金は発生しない。
- (2) 別紙「本件通知処分の根拠及び適法性」の「2 被告主張額について」において、被告主張額である相続税の課税価格の合計額7億5972万9000円は、本件通知処分の課税価格の合計額に、丁に対する遅延損害金（別表3の順号⑥の「被告主張額」欄の金額）3927万6228円及び原告に対する遅延損害金（別表3の順号⑧の「被告主張額」欄の金額）825万6837円を加算し、通則法118条1項の規定により、相続人ごとに1000円未満の端数を切り捨てた後の金額であり、当該遅延損害金を含めたところの被告主張額である原告が納付すべき相続税額7348万5600円を計算している。

しかしながら、丁に対する不当利得返還請求権（別表3の順号⑤の金額）3億0111万0950円及び原告に対する不当利得返還請求権（別表3の順号⑦の金額）9663万8959円は、相続税の本件修正申告書（甲2）に添付された、処分行政庁の統括国税調査官B及び上席国税調査官C作成の「記載例」のとおり、いずれも両名の指導に従い計上した「預け金」であり、「不当利得返還請求権」ではない。

したがって、両名の指導でも計上を求められなかったことから明らかなように、丁に対する遅延損害金3927万6228円及び原告に対する遅延損害金825万6837円の遅延損害金は相続財産として存在しない。

(3) 被告の主張に対する反論

ア 被告が主張する遅延損害金は、本件判決により変動が生じないこと

(ア) そもそも、被告が主張する遅延損害金は、「相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があったこと」に該当する本件判決により、相続税法11条（相続税の課税）、同法16条（相続税の総額）及び同法17条（各相続人等の相続税額）の各規定から、「同一の被相続人から相続等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」として変動が生じないため、減額となる相続税には影響がない。

(イ) 被告において前記の不当利得返還請求権及びこれに附帯する遅延損害金を主張して原告が納付すべき相続税額を算出することは、いわゆる「理由の差替え」に該当するものと思われ、被告による「理由の差替え」も更正すべき理由がない旨の通知処分取消訴訟におい

て一般論としては認められる余地もある。

しかしながら、いわゆる「理由の差替え」を肯定する趣旨の一つは、もしいかなる場合においてもこれを認めないとすると、処分行政庁は、更正・決定等の除斥期間が経過しない限り、新しい事由に基づいていつでも再更正を行うことが可能となり、通知処分取消訴訟内において紛争の一次的解決を図ることが期待できなくなることにある（金子宏『租税法〔第19版〕』912頁参照）。

この点、本件においては、法定申告期限から3年という増額更正の期間期限（通則法70条1項1号）を既に経過しており、処分行政庁としては、本来もはや不当利得返還請求権の遅延損害金を加算し課税価格及び相続税額を更正することは不可能な状態にある。

それにもかかわらず、本件において「理由の差替え」を安易に認め、遅延損害金を考慮した上で原告が納付すべき相続税額を算出することは、本件訴訟外の本来の課税手続においてはもはや課税し得ない対象財産につき、相続税法32条5号及び相続税法施行令8条1号に基づく後発的事由による更正の請求に関しての更正すべき理由がない旨の通知処分取消請求事件である、本件訴訟の存在を奇貨として例外的に課税することを許すことと同じ結論となるから、納税者たる原告の利益を害すること著しい。

したがって、本件においては、遅延損害金に関しての「理由の差替え」は認められず、そうすると、原告が納付すべき相続税額は4181万9500円となり、その減額となる相続税額は2533万2100円である。

イ 仮に理由の差替えが認められるとしたとしても被告の主張する利息損害金は発生しないこと

(ア) 仮に、本件においても「理由の差替え」が認められるとした場合でも、以下のとおり、被告の主張する利息損害金は発生しない。

(イ) まず、原告が、処分行政庁の担当調査官の指導に従い計上した「預け金」につき、これに関係する事実関係については、原告が亡乙及び丁に対して平成13年9月26日付けで送付したファックス書面（乙6）、原告の聴取書（乙9）及び陳述書（乙11）記載の各事実について認め、それ以外の書証、例えば丙作成の陳述書（乙5）記載の内容のうち、上記の乙第6号証及び乙第9号証に記載されていない事実については知らない。

以上の事実を前提としたとしても、上記「預け金」の法的性質は、不当利得返還請求権ではなく、むしろ返還時期を定めない消費寄託（民法666条2項）によるものである。

すなわち、本件において、少なくとも亡乙が原告に対して有する「預け金」に関しては、本件各電力株（亡乙名義の本件J株2万7000株及び本件I株2万6000株）は、原告がLの信用取引口座を維持するために担保として使用するために、亡乙から、丁経由で任意に送付を受けたものである。

そして、Lの信用取引口座維持の担保とするためとの目的上、本件各電力株の名義を亡乙から同医院に変更することが不可欠であり、また、原告から亡乙に対しては、本件各電力株がいずれも上場株式である以上、同種・同量の他の株式をもって返還すれば足りることに照らしても、亡乙と原告との間では、返還時期の定めのない消費寄託契約が成立し、そのもとで本件各電力株の送付がされたとみるべきである。

加えて、被告が「不当利得返還請求権」の認定に関する証拠として提出する乙第5号証ないし乙第12号証は、平成19年2月19日提出の相続税の本件修正申告書（甲2）添

付の統括国税調査官B及び国税調査官C作成の「記載例」が原告に渡される前に、札幌南税務署長が既に入手していたものである。

すなわち、札幌南税務署長も、上記乙5ないし乙12を吟味した上で、被告の主張する利息損害金は発生しないと事実認定していたのである。

以上の事実を照らせば、本件における「預け金」は、不当利得返還請求権ではなく消費寄託に基づく返還請求権であり、なおかつ、原告はこれまでに亡乙及び同人の法定相続人から返還請求を受けてはいない以上、被告主張のような利息損害金は発生しない。

第6 当裁判所の判断

1 争点1（相続税法施行令8条1号に規定する事由の有無）について

- (1) 通則法23条2項の規定による更正の請求は、申告書を提出した者が、その申告時には予知し得なかった事態その他のやむを得ない事由が申告後において生じたことにより、遡って税額の減額等をすべきことになった場合に、納税者の側から更正の請求をし得るものとしたものであり、同項1号において、その申告に係る課税標準等又は税額の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決により、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ことを更正の請求の事由としていることに照らすと、同号における「判決」とは、納税申告書を提出したときに当該計算の基礎となった事実とは異なる事実に関する認定判断がされた判決をいうものと解される。

また、相続税法32条は、通則法23条の一般的な規定に対し、相続税法特有の事由があることから、一般的に通則法の定める更正の請求の期限後においても後発的理由に基づき特例的に更正の請求を認めるために設けられた規定であると解されるところ、相続税法32条5号は「前各号に規定する事由に準ずるものとして政令で定める事由」と規定し、「前各号」である同条1号ないし4号に規定する事由としては、①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ってまだ分割されておらず、当該財産について民法の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って課税価格が計算されていた場合において、その後に当該財産の分割が行われ、共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従って計算された課税価格と異なることとなったこと（相続税法32条1号）、②認知の訴え（民法787条）又は推定相続人の廃除等（同法892ないし894条）の規定による認知、相続人の廃除又はその取消しに関する裁判の確定、相続回復請求権（同法884条）に規定する相続の回復、相続の承認及び放棄の撤回及び取消し（同法919条2項）の規定による相続の放棄の取消しその他の事由により相続人に異動を生じたこと（相続税法32条2号）、③遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定したこと（同条3号）、④遺贈に係る遺言書が発見され、又は遺贈の放棄があったこと（同条4号）が、それぞれ定められている。そして、以上のような相続税法32条1号ないし4号の各事由の内容に照らすと、同条の趣旨は、通則法23条2項所定の事由に該当しない場合であっても、相続、遺贈又は贈与により財産を取得した者から請求があった場合には、それらの者の間の負担の公平を図るため、一定の範囲において課税価格又は税額を更正するのが相当な場合があるため、これらの場合を相続税法32条所定の事由として定めたものであると解される。

そうすると、相続税法32条1号ないし4号に規定する事由に準ずるものとして相続税法施行令8条1号の規定において定められた事由である相続税法32条5号の「相続（中略）に

より取得した財産についての権利の帰属に関する訴え」には、相続、遺贈又は贈与の対象である権利の存否についての訴えは含まれず、権利の存在を前提としたその帰属に関する訴えに限られるというべきである（なお、平成18年法律第10号による改正により新たに相続税法32条5号が設けられたのは、「物納財産について、その許可を取り消されるような事情が生じた場合」という限定的・個別的な事由に対応するために採られた措置であって、このような改正の趣旨からして、同改正後の同号の規定をもって、上記改正前の相続税法32条5号の解釈が左右されるものではないというべきである。）。

これを本件についてみると、本件判決は、前記のとおり、A貸付金の存否に関するものであるところ、本件相続の対象である権利の存否についての訴えに係る判決であって、「相続（中略）により取得した財産についての権利の帰属に関する訴え」に係る判決ではないから、相続税法施行令8条1号に規定する「判決」には該当しないというべきである。

（2）また、前記（1）において述べた点においても、以下の理由により、本件判決は、相続税法施行令8条1号に規定する「判決」には該当しないというべきである。

ア（ア）相続税法は、相続により財産を取得した個人で所定の要件を満たした者について相続税を納める義務がある旨を定めるとともに（同法1条の3参照）、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旨を定めており（同法27条1項参照）、共同相続人らがある場合であっても、原則として、各個人が個別に相続税の申告をするものとしているのであって、一定の制約の下で、その申告書を共同して提出することができる旨を定めているにすぎない（同条5項参照）。

このように、相続税の課税関係については、共同相続人がある場合であっても、相続税の申告及び課税は相続人ごとに別個独立に行われていることからすれば、その効力も個別的に判断すべきである。

なお、相続税法は、民法上の法定相続人が法定相続分に従って相続財産を分割取得したものとして相続税の総額を計算し、この相続税の総額を、実際に相続財産を取得した者がその取得分に応じて相続税として納付することとしているが、このことは、上記述べたところと矛盾するものではない。

（イ）ところで、通則法23条2項は、申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実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（同項1号）は、同条1項の規定にかかわらず、当該各号に定める期間において、更正の請求をすることができる旨を定めている。

同条2項の規定の趣旨は、納税者において、申告時には予測し得なかった事態その他のやむを得ない事由が後発的に生じたことにより課税標準等又は税額等の計算の基礎に変更を来し、税額の減額をすべき場合に、法定申告期限から1年を経過していることを理由に更正の請求を認めないとすると、帰責事由のない納税者に酷な結果となることから、例外的に更正の請求を認めて納税者の保護を拡充しようとするものである。

このような通則法23条2項の趣旨に上記（ア）で述べたところを併せ考慮すると、同項1号に規定する「判決」とは、課税当時その権利関係が明確になっていなかった場

合において、その後の訴訟による判決の結果、権利関係が明確になり、課税当時の権利関係と異なった権利関係が確定したというようなときの判決をいうと解すべきであり、また、同号が明文上、判決の確定を要件としており、確定判決の効力として既判力が含まれることにも照らせば、同号に規定する「判決」は、更正の請求をする者において既判力を有する確定判決をいうものと解するのが相当である。

また、相続税法 32 条は、前記（１）において述べたとおり、通則法の定める更正の請求の期限後においても後発的理由に基づき特例的に更正の請求を認めるために設けられた規定であると解されることからすれば、相続税法 32 条 5 号により相続税法施行令 8 条 1 号で定める「判決」も、通則法 23 条 2 項 1 号に規定する「判決」と同様のものをいうと解するのが合理的である。

（ウ）そして、相続税法 32 条は、相続税について申告書を提出した者が、同条各号のいずれかに該当する事由により当該申告に係る課税価格及び相続税額が過大となったときは、所定の要件の下で、その課税価格及び相続税額につき更正の請求をすることができる旨を定めており、同条 5 号は「前各号に規定する事由に準ずるものとして政令で定める事由」と規定しているところ、相続税の申告後に同条 1 号ないし 4 号に規定する事由により申告に係る課税価格及び相続税額が過大となったときとは、同条 1 号ないし 4 号に該当する事由により申告者において申告に係る課税価格が直接的に影響を受けた場合をいうものと解されるから、「前各号に規定する事由に準ずるものとして政令で定める事由」（同条 5 号）の一つである、「相続（中略）により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があったこと」における「判決」についても、相続により取得した財産についての権利の帰属に関して申告者に直接的に影響を及ぼすものであることを要すると解するのが相当である。

（エ）以上のとおり、相続税法が相続により財産を取得した個人を納税義務者とした上で、当該個人のみによる申告書の提出を原則としており、相続税の申告及び課税が相続人ごとに別個独立に行われるべきであって、その効力も個別的に判断すべきものであることに加え、通則法 23 条 2 項 1 号に規定する「判決」は、課税当時その権利関係が明確になっていなかった場合において、その後の訴訟による判決の結果、権利関係が明確になり、課税当時の権利関係と異なった権利関係が確定したというようなときの判決であって、更正の請求をする者において既判力を有する確定判決をいい、同条の特則である相続税法 32 条 5 号により相続税法施行令 8 条 1 号で定める「判決」も、これと同様の判決をいうと解するのが合理的なこと、相続税法 32 条 1 号ないし 4 号の事由に照らし、相続税法施行令 8 条 1 号の事由についても、相続により取得した財産についての権利の帰属に関して申告者に直接的に影響を及ぼすものであることを要すると解するのが相当であることを併せ鑑みると、相続税法施行令 8 条 1 号に規定する「相続（中略）により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があったこと」における「判決」とは、更正の請求をする者において確定判決の効力である既判力を有することを要すると解するのが相当である。

イ これに対し、原告は、通則法 71 条（国税の更正、決定等の期間制限の特例）1 項 1 号の規定が明文で訴訟当事者のみに更正等の期間制限の特例を認めているにもかかわらず、同法 23 条 2 項 1 号及び相続税法施行令 8 条 1 号の各規定には、訴訟当事者に限られる旨の

明文の規定がない旨の主張をするが、通則法 7 1 条が、その柱書きにおいて同条 1 項の規定を受ける者を特定していないのに対し、通則法 2 3 条 2 項及び相続税法 3 2 条は、いずれもその柱書きにおいて、その適用を受ける者を特定しているから、通則法 2 3 条 2 項及び相続税法 3 2 条 5 号の規定により相続税法施行令 8 条 1 号で定める「判決」において、訴訟当事者に限られる旨の明文の規定がないとしても何ら不合理とはいえない。

また、原告は、相続税法上の更正の請求が通常の変更の請求の場合よりもわざわざ長期の期間を設けていることは、他の共同相続人が訴訟の当事者の場合も予定しているものと解されるから、相続税法施行令 8 条 1 号に規定する「判決」には他の共同相続人が当事者である判決も含まれる旨の主張をする。

しかしながら、相続税法においては、納税義務者等において必ずしも事実を生じたことをその直後に知るとは限らないことから、事実が生じた日ではなく、相続税の納税義務者等がその事実が生じたことを知った日を起算点とする規定が散見されるところ（同法 2 1 条の 1 8、2 7 条 1 項、同条 2 項、2 9 条 1 項、3 1 条 2 項、5 1 条 2 項 1 号イ）、同法 3 2 条においてもこれらの各規定と同様の趣旨であると解されるから、原告による上記の指摘を踏まえても、原告の主張を採用することはできない。

なお、原告は、別件判決が通則法 2 3 条 2 項 1 号に規定する「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決」に該当すると認められないことを理由として更正をすべき理由がないとした平成 2 1 年 1 2 月 1 6 日付け通知処分に対し、これに不服がある場合には、異議の申立てをすることが可能であったし、更には、審査請求を経て、上記処分の取消訴訟を提起して争うことができた（法律上、かかる手続が保障されていることも、前記のとおり、相続税の申告及び課税が相続人ごとに別個独立に行われるべきもので、その効力も個別的に判断すべきであるということと整合するものである。）にもかかわらず、このような手続を行っていないのであって、このような点からしても、その後生じた本件判決によって、更正の請求が認められる結果となることが相当であるとはいえない。

ウ 以上のほか、原告の主張は、関野論文及び池田論文についての主張や国税不服審判所平成 2 0 年 1 月 3 1 日裁決についての主張も含め、これまで述べたところに照らし、いずれも採用することができない。

- (3) 以上によれば、本件判決は、相続税法施行令 8 条 1 号に規定する「判決」に該当しないから、本件判決をもって相続税法 3 2 条の規定による更正の請求をすることはできない。

2 本件通知処分の適法性について

上記 1 に述べたところのほか、証拠（甲 2、3）及び弁論の全趣旨によれば、別紙「本件通知処分の根拠及び適法性」の 1（3）に記載のとおり、原告の納付すべき相続税額は、6 7 1 5 万 1 6 0 0 円であるところ、当該金額は、本件通知処分における原告の納付すべき相続税額 6 7 1 5 万 1 6 0 0 円（別表 1 の順号 5 の「納付すべき税額」欄の金額）と同額であるから、争点 2（亡乙の丁及び原告に対する不当利得返還請求権の存否）を検討するまでもなく、本件通知処分は適法である。

3 結論

以上のとおり、原告の請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 館内 比佐志

裁判官 大竹 敬人

裁判官品川英基は、転補のため、署名押印をすることができない。

裁判長裁判官 館内 比佐志

関係法令の定め

1 国税通則法（以下「通則法」という。）

（1）23条（更正の請求）

ア 通則法23条1項（平成23年法律第114号による改正前のもの。以下同じ。）は、納税申告書を提出した者は、同項各号所定の事由に該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨を定める。

イ 通則法23条2項は、納税申告書を提出した者は、以下の各号のいずれかに該当する場合には、同条1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をすることができる旨を定める。

1号 その申告又は更正に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。

その確定した日の翌日から起算して2月以内

2号及び3号 省略

（2）71条（国税の更正、決定等の期間制限の特例）

通則法71条1項は、更正若しくは同法25条（決定）の規定による決定又は賦課決定（以下「更正決定等」という。）で以下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同法70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、同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、することができる旨を定める。

1号 更正決定等に係る不服申立て若しくは訴えについての裁決、決定若しくは判決（以下この号において「裁決等」という。）による原処分の変動又は更正の請求に基づく更正に伴って課税標準等又は税額等に異動を生ずべき国税（当該裁決等又は更正に係る国税の属する税目に属するものに限る。）で当該裁決等又は更正を受けた者に係るものについての更正決定等

当該裁決等又は更正があった日から6月間

2号及び3号 省略

2 相続税法

（1）1条の3（相続税の納税義務者）

相続税法1条の3は、次の各号のいずれかに掲げる者は、相続税を納める義務がある旨を定める。

1号 相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下同じ。）により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの

2号ないし4号 省略

（2）27条（相続税の申告書）

相続により財産を取得した者は、当該被相続人から相続により財産を取得した全ての者に

係る相続税の課税価格の合計額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15条から19条まで、19条の3から20条の2まで及び21条の14から21条の18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ったことを知った日の翌日から10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旨を定める。

(3) 32条（更正の請求の特則）（平成18年法律第10号による改正前のもの。本文中に特に断りがない限り、以下同じ。）

相続税法32条は、相続税について申告書を提出した者は、次の各号のいずれかに該当する事由により当該申告に係る課税価格及び相続税額（当該申告書を提出した後修正申告書の提出又は更正があった場合には、当該修正申告又は更正に係る課税価格及び相続税額）が過大となったときは、当該各号に規定する事由が生じたことを知った日の翌日から4月以内に限り、その課税価格及び相続税額（中略）につき通則法23条1項（更正の請求）の規定による更正の請求をすることができる旨を定める。

1号 相続税法55条の規定により分割されていない財産について民法（904条の2（寄与分）を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って課税価格が計算されていた場合において、その後当該財産の分割が行われ、共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従って計算された課税価格と異なることとなったこと。

2号 民法787条（認知の訴え）又は892条から894条まで（推定相続人の廃除等）の規定による認知、相続人の廃除又はその取消しに関する裁判の確定、同法884条（相続回復請求権）に規定する相続の回復、同法919条2項（承認又は放棄の取消し）の規定による相続の放棄の取消しその他の事由により相続人に異動を生じたこと。

3号 遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定したこと。

4号 遺贈に係る遺言書が発見され、又は遺贈の放棄があったこと。

5号 前各号に規定する事由に準ずるものとして政令で定める事由が生じたこと。

6号ないし8号 省略

(4) 34条（連帯納付の義務）

相続税法34条1項本文は、同一の被相続人から相続により財産を取得した全ての者は、その相続により取得した財産に係る相続税について、当該相続により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯納付の責めに任ずる旨を定める。

(5) 35条（更正及び決定の特則）

相続税法35条3項の本文は、税務署長は、同法32条1項1号から6号（引用注：平成18年法律第10号による改正前は同法32条1号から5号）までの規定による更正の請求に基づき更正をした場合において、当該請求をした者の被相続人から相続により財産を取得した他の者につき次に掲げる事由があるときは、当該事由に基づき、その者に係る課税価格又は相続税額の更正又は決定をする旨を定める。

1号 当該他の者が27条若しくは29条の規定による申告書（これらの申告書に係る期限後申告書及び修正申告書を含む。）を提出し、又は相続税について決定を受けた者である場合において、当該申告又は決定に係る課税価格又は相続税額（当該申告又は決定があった後修正申告書の提出又は更正があった場合には、当該修正申告又は更正に係る課税価格

又は相続税額)が当該請求に基づく更正の基因となった事実を基礎として計算した場合におけるその者に係る課税価格又は相続税額と異なることとなること。

2号 省略

- 3 相続税法施行令(平成18年政令第126号による改正前のもの。本文中に特に断りがない限り、以下同じ。)

相続税法施行令8条は、相続税法32条5号に規定する政令で定める事由は、次に掲げる事由とする旨を定める。

- 1号 相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があったこと。

2号及び3号 省略

(別紙)

本件通知処分の根拠及び適法性

1 本件通知処分の根拠について

本件相続に係る本件相続人らの本件通知処分時点の相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表2-1に記載のとおりであり、その内訳は次のとおりである。

(1) 相続税の課税価格の合計額 (別表2-1の順号19の合計欄の金額)

7億1219万7000円

上記金額は、本件相続人らの相続税の課税価格 (別表2-1の順号19の各人欄の金額) の合計額であり、次のアの金額とイの金額の合計額から、ウの金額を控除し、エの金額を加算した金額 (ただし、通則法118条1項の規定により、本件相続人らごとに課税価格の1000円未満の端数を切り捨てた後の金額) である。

ア 相続により取得した財産の価額 (別表2-1の順号5の合計欄)

7億1007万1229円

上記金額は、本件相続人らが本件相続により取得した財産の価額であり、その内訳は次のとおりである。

(ア) 宅地 (別表2-1の順号1の合計欄の金額)

1397万1320円

上記金額は、本件修正申告書 (甲2) の第11表の財産の明細に記載された「土地」の価額と同額であり、別表3の順号①の「本件通知処分時点」欄記載のとおりである。

(イ) A貸付金 (別表2-1の順号2の合計欄の金額)

1億9015万円

上記金額の内訳は、本件修正申告書の第11表の財産の明細に記載された「その他の財産」のうち「M」に対する「貸付金」の額と同額であり、別表3の順号③の「本件通知処分時点」欄記載のとおりである。

(ウ) 丁に対する債権等 (別表2-1の順号3の合計欄の金額)

4億0931万0950円

上記金額は、本件修正申告書の第11表の財産の明細に記載された「その他の財産」のうち「丁」に対する「預け金」の額と同額であり、別表3の順号④及び⑤の「本件通知処分時点」欄に記載のとおりである。

(エ) 原告に対する不当利得返還請求権 (別表2-1の順号4の合計欄の金額)

9663万8959円

上記金額は、本件修正申告書の第11表の財産の明細に記載された「その他の財産」のうち「甲」に対する「預け金」の額と同額であり、別表3の順号⑦の「本件通知処分時点」欄記載のとおりである。

イ みなし相続財産の価額 (別表2-1の順号12の合計欄の金額)

149万4097円

上記金額は、本件修正申告書の第9表の生命保険金などの明細書の「③課税金額」と同額であり、別表3の順号②の「本件通知処分時点」欄記載のとおりである。

当該金額は、相続税法3条1項の規定によって相続財産とみなされる金額であり、いずれも亡乙を契約者及び被保険者、丁を受取人とする生命保険に係る死亡保険金の合計額1649万4097円 (N生命保険相互会社から平成15年6月12日に支払われた死亡保険金1019万6347円とOから同月11日に支払われた死亡保険金629万7750円

の合計額)から、同法12条1項5号の規定に基づき非課税限度額1500万円を控除した後の金額である。

ウ 控除すべき債務等の金額(別表2-1の順号16の合計欄の金額)

2116万6900円

上記金額は、本件修正申告書の第13表の債務の明細の合計の額と同額であり、その内訳は、次の(ア)及び(イ)のとおりである。

(ア) 所得税

2025万4500円

上記金額は、本件修正申告書の第13表の債務の明細の細目「平成15年分所得税」欄の金額と同額であり、別表3の順号⑩の「本件通知処分時点」欄記載のとおりである。

(イ) 未納租税公課(固定資産税及び住民税)

91万2400円

上記金額は、本件修正申告書の第13表の債務の明細の細目「平成15年分固定資産税」欄及び「平成15年分住民税」欄の金額の合計額であり、別表3の順号⑪の「本件通知処分時点」欄記載のとおりである。

エ 3年以内の贈与加算額(別表2-1の順号18の合計欄の金額)

2180万円

上記金額は、本件修正申告書の第14表の「1 純資産価額に加算される贈与財産価額及び特定贈与財産価額の明細」の金額と同額である。当該金額は、相続税法19条の規定により相続税の課税価格に加算されるものであり、丁が亡乙からの贈与により取得した財産の価額である。

(2) 原告の課税価格(別表2-1の順号19の原告欄の金額)

2億3690万1000円

上記金額は、次のアからイの金額を控除した金額(ただし、通則法118条1項の規定により、本件相続人らごとに課税価格の1000円未満の端数を切り捨てた後の原告についての金額)である。

ア 未分割財産の価額(別表2-1の順号11の原告欄の金額)

2億4395万7077円

上記金額は、特別受益を考慮に入れて、民法の規定による相続分に見合うように未分割財産を相続人間で配分する方法で計算した後のものである(別表2-1の順号5ないし順号11)。

イ 控除すべき債務等の金額(別表2-1の順号16の原告欄の金額)

705万5634円

上記金額は、前記(1)ウの金額に、民法に規定する法定相続分割合を乗じたものである。

(3) 原告が納付すべき相続税額(別表2-1の順号28の原告欄の金額)

6715万1600円

上記金額(ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後の金額である。)は、次のとおり算出したものである。

ア 相続税の課税価格の合計額(別表2-1の順号19の合計欄の金額)

7億1219万7000円

上記金額は、前記(1)の金額である。

イ 遺産に係る基礎控除額(別表2-1の順号20の合計欄の金額)

8000万円

上記金額は、相続税法15条の規定により、課税価格の合計額(上記アの金額)から控除すべき遺産に係る基礎控除である。

ウ 課税遺産総額(別表2-1の順号21の合計欄の金額)

6億3219万7000円

上記金額は、前記アの金額から前記イの金額を控除した後の金額である。

エ 法定相続分に应ずる取得金額（別表２－１の順号２３の各人欄の金額）

原告 ２億１０７３万２０００円

丁 ２億１０７３万２０００円

丙 ２億１０７３万２０００円

上記各金額は、相続税法１６条の規定により、本件相続人らが前記ウの金額を民法９０条及び９０１条の各規定による相続分に应じて取得したものとした場合の金額であり、前記ウの金額に法定相続分の割合（別表２－１の順号２２の各人欄の割合）をそれぞれ乗じて算出した金額（ただし、昭和３４年１月２８日付け直資１０による国税庁長官通達「相続税法基本通達の全部改正について」１６－３の取扱いにより、本件相続人らごとに１０００円未満の端数を切り捨てた後の金額）である。

オ 相続税の総額（別表２－１の順号２５の合計欄の金額） ２億０１８７万８４００円

上記金額は、前記エの本件相続人らの各取得金額に、相続税法１６条に規定する税率をそれぞれ乗じて算出した金額（別表２－１の順号２４の各人欄の金額）の合計額である。

カ 原告が納付すべき相続税額（別表２－１の順号２８の原告欄の金額）

６７１５万１６００円

上記金額は、相続税法１７条の規定により、前記オの金額に原告の相続税の課税価格が当該課税価格の合計額のうち占める割合（別表２－１の順号２６の原告欄の割合）を乗じて算出した金額（別表２－１の順号２７の原告欄の金額）について、通則法１１９条１項の規定により１００円未満の端数を切り捨てた金額である。

２ 被告主張額について

（１）本件相続に係る本件相続人らの相続税の課税価格の計算において加算されるべき遅延損害金

本件通知処分時点の相続税の課税価格には算入されていなかったが、前記１（１）ア（ウ）の金額のうち別表３の順号⑤の丁に対する不当利得返還請求権、及び前記１（１）ア（エ）の原告に対する不当利得返還請求権には、以下のとおりの遅延損害金が発生しており、それらの金額に相当する金額は、本件相続に係る本件相続人らの相続税の課税価格の計算において加算されるべきものである。

ア 丁に対する遅延損害金（別表３の順号⑥の「被告主張額」欄の金額）

３９２７万６２２８円

上記金額は、相続財産として争いのない、丁が、亡乙所有に係る金員を無断で、丁管理に係る同人及びＥ名義の証券口座及び預金口座に移動させて不正に使用したことにより、亡乙が取得した、丁に対する不当利得返還請求権（別表３の「被告主張額」欄参照）につき発生した遅延損害金支払請求権に相当する金額である（別表４参照）。

イ 原告に対する遅延損害金（別表３の順号⑧の「被告主張額」欄の金額）

８２５万６８３７円

上記金額は、相続財産として争いのない、原告が、亡乙所有に係るＩ株式会社の株式２万６０００株及びＪ株式会社の株式２万７０００株を無断で売却した代金を自らの株式取引等に使用したことにより、亡乙が取得した、原告に対する不当利得返還請求権（別表５の「差引売却金額」欄の順号１及び５欄参照）につき発生した遅延損害金支払請求権に相当する金額である（別表６参照）。

(2) 遅延損害金を含めたところでの原告が納付すべき相続税額（別表２－２の順号２８の原告欄の金額） ７３４８万５６００円

原告が納付すべき相続税額の計算に当たっては、前記（１）の遅延損害金支払請求権も含まれることから、その金額を相続財産として、前記１と同様に原告の納付すべき相続税額を計算すると、別表２－２（被告主張額）の順号２８の「原告」欄のとおり、７３４８万５６００円となる。

3 本件通知処分の適法性について

被告が本訴において主張する原告の納付すべき相続税額は、前記２（２）のとおり、７３４８万５６００円であるところ、当該金額は、本件通知処分における原告の納付すべき相続税額６７１５万１６００円（別表１の順号５の「納付すべき税額」欄の金額）を上回るから、本件通知処分は適法である。

以上

別表 1

本件通知処分等の経緯

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	過少申告加算税	備考
1	当初申告	平成16年4月1日	65,000,000	5,666,500	—	
2	更正の請求	平成17年3月30日	0	0	—	
3	通知処分	平成17年6月23日	更正をすべき理由がない旨の通知処分			順号2の請求に対する処分
4	修正申告	平成19年2月19日	250,234,000	72,481,700	9,627,500	
5	更正処分等	平成21年2月12日	236,901,000	67,151,600	8,721,000	
6	更正の請求	平成21年6月15日	173,518,000	41,819,500	—	
7	通知処分	平成21年12月16日	更正をすべき理由がない旨の通知処分			順号6の請求に対する処分
8	異議申立て	平成22年2月13日	173,518,000	41,819,500	—	順号7の処分に対する申立て
9	異議決定	平成22年5月13日	棄却			順号8の申立てに対する決定
10	更正の請求	平成24年4月24日	173,518,000	41,819,500	—	
11	通知処分 (本件通知処分)	平成24年7月3日	更正をすべき理由がない旨の通知処分			順号10の請求に対する処分
12	異議申立て	平成24年7月9日	173,518,000	41,819,500	—	順号11の処分に対する申立て
13	異議決定	平成24年10月5日	棄却			順号12の申立てに対する決定
14	審査請求	平成24年10月29日	173,518,000	41,819,500	—	順号11の処分に対する請求
15	審査裁決	平成25年8月22日	棄却			順号14の請求に対する裁決

注1) 順号3の更正をすべき理由がない旨の通知処分に対して、原告は異議申立て及び審査請求を行っていない。

注2) 順号7の更正をすべき理由がない旨の通知処分に対して、原告は審査請求を行っていない。

別表 2－1 及び別表 2－2、別表 3 から別表 6 まで 省略