

京都地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税一部不存在確認等請求事件
国側当事者・国(左京税務署長)
平成29年7月20日却下・棄却・控訴

判 決

原告	甲
被告	国
同代表者法務大臣	金田 勝年
処分行政庁	左京税務署長 坂井 一雄
被告指定代理人	鈴木 優香子
同	長西 研太
同	足立 昌隆
同	福島 貴浩
同	佐々木 豊
同	佐藤 里香
同	兼子 健二

主 文

- 1 本件訴えのうち請求1項ないし3項に係る部分をいずれも却下する。
- 2 原告のその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 原告と被告との間で、亡乙の遺産相続に係る原告の相続税が110万6700円を超えて存在しないことを確認する。(以下「請求1」という。)
- 2 原告と被告との間で、亡乙の遺産相続に係る原告の加算税が存在しないことを確認する。(以下「請求2」という。)
- 3 原告と被告との間で、亡乙の遺産相続に係る原告の延滞税が6万4630円を超えて存在しないことを確認する。(以下「請求3」という。)
- 4 被告は、原告に対し、470万2870円を支払え。(以下「請求4」という。)
- 5 処分行政庁が原告に対し平成25年8月29日付けでした、平成19年分相続税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分(以下「本件通知処分」という。)を取り消す。(以下「請求5」という。)

第2 事案の概要等

- 1 本件は、原告が、平成23年12月6日に左京税務署長(処分行政庁。以下「処分行政庁」という。)に対してした被相続人亡乙(以下「乙」という。)の相続税の申告は錯誤等により無

効であるとして、乙の相続について、原告の相続税が110万6700円を超えて存在しないこと、加算税が存在しないこと、相続税延滞税が6万4630円を超えて存在しないことの各確認を求め（請求1ないし3）、予備的請求として、被告に対し、原告が納付した相続税、加算税及び延滞税のうち納税義務が存在しない部分（相続税のうち上記110万6700円を超える部分、加算税全額、延滞税のうち上記6万4630円を超える部分）計470万2870円の支払を求める（請求4。請求1ないし3の予備的請求。国税通則法56条1項に基づく還付請求と解される。）とともに、原告がした更正の請求は法定の期間を徒過しておらず、仮に期間を徒過していても更正の請求を認めるべきであるから、期間の徒過を理由に更正をすべき理由がないとした本件通知処分取消しを求める（請求5）事案である。なお、請求1ないし3に係る原告の主張（計算過程）の要旨は別紙1のとおりである。

2 関係法令等の定め（要旨）

別紙2（関係法令等の定め（要旨））のとおりである。

3 前提事実（争いのない事実並びに後掲の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる。）

(1) 原告及び丙（以下「丙」という。）は乙の子、丁（以下「丁」という。）は乙の妻である。

乙は、宅地建物取引業等を目的とする有限会社A（以下「A」という。）の唯一の取締役であった（甲1）。

(2) 乙は、平成14年8月20日付けで公正証書遺言をした。その内容は、同人の財産の一部（不動産）を、丁、丙及び原告に相続させ、又は、丙の妻である戊（以下「戊」という。）及び丙と戊との二人の子に遺贈するという内容であった。（甲18）

ただし、乙は、平成15年頃、上記遺言で原告にその持分を相続させるとしていた土地建物を第三者に売却した。

(3) 乙は、平成16年9月25日付けの自筆証書遺言（2通）をした。1通は、同人の財産の一部を丁、丙及び戊に遺贈するという内容であり（甲9）、1通は、Aの従業員であったBに2000万円を遺贈するという内容であった（甲16）。

(4) 乙は平成19年7月●日に死亡した。原告は、同日、乙の死亡を知った。

(5) Aは平成19年7月●日に解散し、同年8月1日、丙が清算人となった。清算の結了は平成24年7月31日である。（甲1）

(6) 原告は、平成20年1月28日頃、丁、丙及び戊に対し、乙の遺留分減殺請求の意思表示をし、同年3月頃、遺留分減殺請求に基づく訴訟を提起したが、その後、上記訴えを取り下げた（甲2の1・2、8）。

(7) 丁、丙及び戊は、平成20年5月7日、処分行政庁に対し、被相続人乙に係る相続税の申告書を提出した（乙2の1ないし3）。

(8) 原告と丁、丙及び戊は、平成23年8月10日、遺留分清算等の合意をし（以下「本件合意」という。）、これについて公正証書（甲3。以下「本件公正証書」という。）を作成した。本件合意には、要旨以下の約定がある。また、下記アについて、本件公正証書（甲3）には「なお、乙の積極財産には、Aに対する貸付金1億2000万円が計上されているが、Aは後記のとおり債務超過に陥っており、上記貸付金債権は回収不能であり、無価値である。」という記載がある（以下、上記貸付金を「本件貸付金」という。）。

ア 相続税申告書上の乙の遺産は積極財産が3億5576万2793円、消極財産が7473万3206円であること、原告は乙の遺産から合計365万3534円を既に受領して

いること、丁、丙及び戊は原告に対し原告の遺留分の価額弁償として1647万5164円の支払義務があることを確認する。

イ 原告は、丁、丙及び戊に対し、610万7496円の賃料相当損害金の債務を負うことを確認する。

ウ 丁、丙及び戊は、原告に対し遺留分の清算として、アの1647万5164円からイの610万7496円を控除した1036万7668円と解決金1500万円との合計2536万7668円を、平成23年8月19日限り、原告の指定する銀行口座に振り込んで支払う。

(9) 丁、丙及び戊は、平成23年8月19日、原告に(8)ウの金員2536万7668円を支払った。

(10) 原告は、平成23年12月6日、処分行政庁に対し、税理士法人C所属のD税理士(以下「D税理士」という。)を代理人として、被相続人乙に係る相続税の申告書を提出した(以下、原告の被相続人乙に係る相続を「本件相続」、上記申告書を「本件申告書」、上記申告書の提出を「本件申告」という。乙1)。本件申告では、乙のAに対する貸付金1億2000万円が、相続によって取得した財産に計上されている(原告の取得割合は4分の1)。なお、処分行政庁宛ての平成23年11月30日付け税理士法人Cの税務代理権限証書(以下「本件税務代理権限証書」という。乙12の7枚目)には、依頼者として、原告ではなく「相続人 丁」と記載され、原告の実印が押捺されている。

なお、原告は、D税理士に、報酬100万円を支払ったが、後に、E税理士会の調停を経て、70万円の返還を受けた。

ア 原告の取得財産の価額 5812万2221円

イ 申告納税額 545万8200円

(11) 丁、丙及び戊は、平成23年12月8日、処分行政庁に対し、同年8月10日に遺留分による減殺の請求に基づき原告に弁償すべき額が確定したこと(相続税法32条3号)を理由として、それぞれ更正の請求をした(乙2の1ないし3)。

(12) 処分行政庁は原告に対し、国税通則法66条1項、5項に基づき、平成24年5月8日付けで、平成19年分相続税の平成23年12月6日の期限後申告により納付すべき本税の額に対する無申告加算税27万2500円の賦課決定をした(乙3)。

(13) 処分行政庁は原告に対し、平成24年5月9日付けで、本件相続による相続税を473万4200円に減額する更正決定(以下「本件更正処分」という。)及び加算税を23万6500円に変更する賦課決定(以下「本件賦課決定処分」という。)をした(乙4)。

(14) 原告は、平成25年8月13日、処分行政庁に対し、次のとおり本件申告に係る課税価格、税額等の更正の請求をした(以下「本件更正の請求」という。乙6)。

ア 取得財産の価額

申告額 5812万2221円 更正の請求額 3002万8461円

イ 課税価格

申告額 3943万8000円 更正の請求額 3002万8000円

ウ 相続税額

申告額 545万8200円 更正の請求額 208万4700円

(15) 処分行政庁は、平成25年8月29日、原告の更正の請求は国税通則法23条1項の期限

(法定申告期限から1年以内)までに提出されていないとして、原告の更正の請求は、更正をすべき理由がない旨を通知した(本件通知処分。乙7)。

原告は、同年9月5日、処分行政庁に対し、本件通知処分に対する異議を申立て(乙8)、処分行政庁は、同年11月29日、これを棄却した(乙9)。

原告は、同年12月24日、大阪国税不服審判所長に対し、本件通知処分に対する審査請求をし、大阪国税不服審判所長は、平成26年10月29日、上記請求を棄却した(以下「本件裁決」という)。本件裁決の裁決書は同年11月11日頃原告に送付された。(乙10)

(16) 原告は、平成27年5月7日、本件訴訟を提起した。

(17) 原告は、本件更正処分に係る相続税として、平成24年6月11日に100万円を、同年7月3日に10万円を、同月12日に200万円を、同年8月2日に10万円を、同年9月3日に10万円を、同年10月3日に5万円を、同年11月2日に5万円を、同年12月3日に5万円を、平成25年12月18日に128万4200円をそれぞれ被告に納付した(納付額合計473万4200円)。

また、原告は、平成25年12月18日、本件賦課決定処分に係る無申告加算税として23万6500円を、延滞税として90万3500円を被告に納付した。(乙5)

4 争点

(1) 本案前の争点

請求1ないし3に係る訴えに確認の利益があるか

(2) 本案の争点

ア 本件申告で本件貸付金を相続財産に計上したことは客観的に明白かつ重大な錯誤であり、当該部分の申告は無効か(請求1、3、4)

イ D税理士による本件申告は有効か(請求1、3、4)

ウ 遺留分による減殺の請求に基づき弁償すべき額が確定した場合の相続税の法定申告期限(相続税法27条1項)(本件申告は法定申告期限内にされたものか及び本件更正の請求は期限内にされたものか。請求2、4、5)

エ 原告が期限内申告書を提出しなかったことについて「正当な理由」(国税通則法66条1項ただし書)があるか(本件賦課決定処分の適法性。請求2、4)

オ 本件で、相続税の法定申告期限後に生じた「やむを得ない理由」(国税通則法23条2項3号)があるか(本件更正の請求は期限内にされたものか。請求5)

5 当事者の主張

(1) 請求1ないし3に係る訴えに確認の利益はあるか(争点(1))

(原告)

原告が被告に対し、国税通則法56条1項に基づく過誤納金の還付請求訴訟によって、既に納付した相続税、無申告加算税及び延滞税の全部又は一部の返還を求め、これが認められても、その全部又は一部が原告の納付すべき国税に充当される可能性(同法57条)があり、また、還付加算金(同法58条)を請求するために別訴を提起する等の必要があり得るから、納税義務不存在確認訴訟によることが必要かつ適切である。

(被告)

本件申告が無効であるとして、既に納付した相続税、無申告加算税及び延滞税の全部又は

一部の返還を求めるには、本件請求1ないし3のような納税義務不存在確認訴訟によるより、国税通則法56条1項に基づき過誤納金の還付を求める訴えによるほうが有効かつ適切であるから、請求1ないし3に係る本件訴えは確認の利益を欠き、不適法である。

- (2) 本件申告は、本件貸付金を相続財産に計上した点で客観的に明白かつ重大な錯誤があり、当該部分の申告は無効か(請求1、3、4。争点(2)ア)

(原告)

ア 本件申告は、本件貸付金を相続財産に計上した点で、客観的に明白かつ重大な錯誤があり、国税通則法及び相続税法が定めた方法以外にその是正を許さないならば納税義務者である原告の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるから、当該部分の申告は無効である。

すなわち、Aは、乙の生前から営業実態がなく、3000万円を超える多額の累積損失を計上し、回収不能な不良債権6000万円を有していたから、本件貸付金その回収は不可能又は著しく困難な見込みであった。本件公正証書(甲3)にも、「乙の積極財産には、Aに対する貸付金1億2000万円が計上されているが、Aは後記のとおり債務超過に陥っており、上記貸付金債権は回収不能であり、無価値である。」との記載がある。したがって、本件貸付金は無価値であり、これを相続財産に計上したことは重大な誤りである。

そして、本件申告書には上記公正証書が添付されていたから、上記誤りは客観的に明白である。

- イ 本件貸付金を相続財産に計上しない場合、原告の相続税は110万6700円となり(請求1)、原告が納付した相続税473万4200円のうち上記110万6700円を超える部分(362万7500円)は過誤納付である(請求4の一部)。

また、原告の相続税が110万6700円であるとする、延滞税は6万4630円を超えては存在せず(請求2)、原告が納付した延滞税90万3500円のうち上記6万4630円を超える部分(83万8870円)は過誤納付である(請求4の一部)。

(被告)

ア 本件申告において本件貸付金を相続財産に計上したことは誤りではない。

相続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る(相続税法22条)。そして、租税負担の公平及び課税事務の迅速な処理の実現の見地から、時価の評価は財産評価基本通達(以下「評価通達」という。乙15)によるべきであり、評価通達204、205は、貸付金債権の評価は額面によることを原則とし、その債権金額の全部又は一部が評価通達205所定の事由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は、その金額を元本の価額に算入しないとする。

Aは、相続が開始した平成19年7月●日時点において債務超過であったが、その後平成20年4月24日時点までに本件貸付金1億2000万円のうち5564万3276円を弁済したから、上記相続開始時点において、客観的に破たんしていることが明白であった本件貸付金債権の回収が不可能又は著しく困難であるという見込みがあったとはいえない。したがって、取得の時における本件貸付金の時価は、その額面により1億2000万円である。

- イ 仮に本件貸付金の評価に錯誤があったとしても、その錯誤は誤記や計算違いではないから、客観的に明白であるとはいえない。また、国税通則法が定めた方法(更正の請求等)

以外にその是正を許さないならば納税義務者である原告の利益を著しく害すると認められる特段の事情もない。

(3) D税理士が原告に代理してした本件申告は有効か(請求1、3、4。争点(2)イ)

(被告)

本件申告は、D税理士が代理権に基づいてしたもので、有効である。

ア 原告は、D税理士に対し、乙に係る相続税の申告に関する一切の権限を委任し(乙13。以下「本件委任」という。)、D税理士は、本件委任に基づいて本件申告をした。

D税理士は、原告に本件申告書を示してその内容を説明し、原告は、本件申告書及び本件税務代理権限証書に押印し、D税理士が本件申告書を提出すると述べたのに異議を述べず、D税理士に本件申告の報酬を支払った。仮にD税理士の説明が不十分であったとしても、原告とD税理士との間の問題にすぎず、本件申告の有効性に影響しない。

イ 税務代理権限証書は、税理士が税務代理をする場合に税務官公署に対しその権限を有することを証するものであり(税理士法30条)、納税者(原告)と税理士との間の委任契約の存否に影響を及ぼさない。

なお、本件税務代理権限証書は、D税理士が、原告の氏名を記載した書面と取り違えたものである(乙12)。

ウ 税理士法人CのF事務員(以下「F事務員」という。)は、原告の了承を得て、本件申告書及び税務代理権限証書に押印した(乙12)。

(原告)

D税理士が原告に代理してした本件申告は無効である。

ア 原告は、乙に係る相続税の申告をD税理士に委任していない。

税務代理権限証書には、依頼者として、原告ではなく、「相続人 丁」と記載されている。

イ D税理士は、原告の意思に反して本件申告書を提出した。

原告は、本件申告の前日、D税理士に、本件貸付金を相続財産に計上することに疑問があることを伝えたが、D税理士は、その点を自ら調べることも原告が調べるのを待つこともしないまま本件申告書を提出した。

ウ 本件申告書の原告名義の押印は、本件申告の前日、F事務員が、原告の実印を、原告の意思に反して押捺したものである。

(4) 遺留分減殺請求に基づき弁償すべき額が確定した場合の相続税の法定申告期限(相続税法27条1項)(本件申告は法定申告期限内にされたものか及び本件更正の請求は期限内にされたものか。請求2、4、5。争点(2)ウ)

(原告)

ア 相続税の法定申告期限は「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」(相続税法27条1項)であるが、遺留分による減殺の請求に基づき弁償すべき額が確定した場合は、その確定のときから4か月以内(ただし、当該弁償すべき額が確定した日が相続の開始があったことを知った日の翌日から10か月以内である場合は、相続の開始があったことを知った日の翌日から10か月以内)と解すべきである。

本件更正の請求は、上記期限内にされたもので適法であり、これを排斥した本件通知処分は違法である。

(ア) 遺留分減殺請求に基づき財産を取得した場合、相続税の納税義務が成立する「相続による財産の取得の時」(国税通則法15条2項4号)とは、遺留分減殺請求に基づき現に相続財産を取得した時をいうと解すべきである。そして、未だ納税義務が成立していないのに相続税の法定申告期限が起算されるのは不当であるから、法定申告期限も上記取得の日から起算すべきである。

また、遺留分権利者は、遺留分による減殺の請求に基づき相続財産を取得した後でなければ更正の請求をすることができないが(相続税法32条1項)、相続税法27条1項の文言どおりに法定申告期限は相続開始を知った日の翌日から10月以内と解釈すると、更正の請求の期限はその更に1年後(国税通則法23条1項)、したがって、相続開始を知った日の翌日から1年10か月後となる。しかし、遺留分による減殺の請求に基づき相続財産を取得したのが相続開始を知った日の翌日から1年10か月を経過していた場合には、その時点で既に更正の請求期限が徒過していることになり、不合理である。

したがって、本件では、本件合意の日である平成23年8月10日に相続税の納税義務が成立し、同日から法定申告期限が起算される。

(イ) 法定申告期限の終期は、遺留分減殺請求に基づき返済すべき額又は弁償すべき額が確定した場合に更正請求の期限が4か月以内とされること(相続税法32条1項3号)に準じ、遺留分減殺請求に基づき現に相続財産を取得した日から4か月以内と解すべきである。

イ アによれば、本件相続に係る法定申告期限は、本件合意の日である平成23年8月10日の4か月後の同年12月10日である。そうすると、原告は、期限内である同月6日に本件申告書を提出したから、期限後申告書の提出(国税通則法66条1項本文)に基づく無申告加算税は生じず(請求2)、原告が既に納付した23万6500円は過誤納付である(請求4の一部)。

また、平成23年12月2日以降に法定申告期限が到来する国税には、平成23年法律第114号による改正後の国税通則法(以下「改正後国税通則法」という。)が適用され、原告の相続税の法定申告期限である同月10日から5年以内である平成25年8月13日にされた本件更正の請求は、改正後国税通則法23条1項により、適法である(請求5)。

(被告)

ア 本件における原告の相続税の法定申告期限は平成20年5月●日であり、国税通則法23条1項の期限(「法定申告期限から1年以内に限り」)を徒過した本件更正の請求は不適法であるから、本件通知処分は適法である。

相続税の法定申告期限は、その相続の開始があったことを知った日の翌日から10月以内であり(相続税法27条1項)、原告は、乙の相続の開始をその死亡の日を知った。遺留分減殺請求に基づき弁償すべき額が後に確定した場合も、これと異なる解釈をすべき理由はない。

なお、本件では、乙から相続又は遺贈により財産を取得したすべての者の課税価格の合計額が基礎控除額を超えており、申告時に未分割の相続財産があったから、原告は、この相続財産を法定相続分に従って取得したものとして、上記期限までに申告書を提出すべきであり、その上で、遺留分減殺請求に基づく価額弁償の確定等に基づき、修正申告又は更

正の請求をすることができた。

イ 相続税の納税義務は「相続による財産取得の時」(国税通則法15条2項4号)、すなわち相続の開始(被相続人の死亡)の時に成立するから、相続人が相続の開始があったことを知った日(上記ア)には当然成立している。したがって、原告の相続税の納税義務は、乙が死亡した平成19年7月●日に成立した。

国税通則法15条2項にいう納税義務は税額の具体的な確定を待たずに抽象的な納税義務として成立する。また、遺留分権利者は、遺留分を相続によって取得するのであって、遺留分減殺請求によって取得するのではない。

(5) 原告が期限内申告書を提出しなかったことについて「正当な理由」(国税通則法66条1項ただし書)があるか(本件賦課決定処分 of 適法性。請求2、4。争点(2)エ)

(原告)

遺留分減殺請求に基づき財産を取得した場合の相続税の納税義務は遺留分減殺請求に基づき現に相続財産を取得した時に成立し、法定申告期限の起算日も上記取得の日とすべきこと、遺留分権利者は遺留分による減殺の請求に基づき相続財産を取得した後でなければ更正の請求をすることができないこと(上記(4)(原告))や、乙の財産の多くはその遺言により原告以外の者に相続させられ又は遺贈されていて、原告は遺留分権利者であったことに照らせば、原告が期限内申告書を提出しなかったことについて「正当な理由」(国税通則法66条1項ただし書)がある。

したがって、加算税に係る本件賦課決定処分は違法である。

(被告)

遺留分減殺請求に基づき財産を取得した場合でも、法定申告期限等を原告が主張するように解すべき理由はなく(上記(4)(被告))、原告が期限内申告書を提出しなかったことに「正当な理由」はない。

したがって、本件賦課決定処分は適法である。

(6) 本件で、相続税の法定申告期限後に生じた「やむを得ない理由」(国税通則法23条2項3号)があるか(本件更正の請求は期限内にされたものか。請求5。争点(2)オ)

(原告)

遺留分減殺請求に基づき財産を取得した場合の相続税の納税義務は遺留分減殺請求に基づき現に相続財産を取得した時に成立し、法定申告期限の起算日も上記取得の日とすべきこと、遺留分権利者は遺留分による減殺の請求に基づき相続財産を取得した後でなければ更正の請求をすることができないこと(上記(4)(原告))に照らし、本件では、相続税の法定の申告期限後に生じた「やむを得ない理由」(国税通則法23条2項3号)がある。

したがって、本件更正の請求は適法であり、これを排斥した本件通知処分は違法である。

(被告)

国税通則法23条2項各号及び国税通則法施行令6条1項各号に該当する事実は認められない。したがって、本件更正の請求は不適法であり、本件通知処分は適法である。

申告納税方式により納付すべき税額が確定する国税の課税標準等及び税額等の決定を、最もその間の事情に通じている納税者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は、法律が特に認めた場合に限る(国税通則法23条1項)趣旨は、租税債務を可及的速やかに確定させるべき国家財政上の要請と、納税義務者に対して過大な不利益を強いるおそれはないこ

とであり、同条2項は、例外的に、申告時には予知できなかった事態その他やむを得ない事由がその後生じた場合に納税者が更正の請求をすることを認めたものであるから、同項各号及び国税通則法施行令6条1項各号は制限列举と解すべきであり、安易に準用ないし類推適用すべきではない。

第3 当裁判所の判断

1 請求1ないし3に係る訴えの確認の利益（争点（1））

前提事実（17）のとおり、原告は、相続税、加算税及び延滞税をそれぞれ全額納付しているから、請求1ないし3は、過誤納付を理由とする還付請求権の保全を目的として上記各納税義務の全部又は一部の不存在確認を求めるものと解されるが、紛争の終局的な解決を図るためには、過誤納付による還付金返還請求訴訟がより直截で適切である。

原告は、国税通則法56条1項に基づく過誤納金の還付請求訴訟で認容判決を得ても、原告の納付すべき国税に充当される可能性があり、また、還付加算金（同法58条）を求めるために別訴を提起する必要があり得ると主張するが、請求1ないし3に係る訴えによったからといって、これらの問題が回避できるとは解されない。

したがって、請求1ないし3に係る訴えは、確認の利益を欠き、不適法である。

2 本件申告は、本件貸付金を相続財産に計上した点で、客観的に明白かつ重大な錯誤があり、当該部分の申告は無効か（請求1、3、4争点（2）ア）

（1）納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとき等、国税通則法23条1項各号及び2項各号所定の場合には、所定の期間内に限り、更正の請求をすることができる。また、相続税等について申告書を提出した者は、相続税法32条各号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も、所定の期間内に限り、更正の請求をすることができる。

そして、相続税法が申告納税制度を採用し（相続税法27条）、国税通則法及び相続税法が納税申告書の是正につき特別の規定を設けた趣旨は、相続税に係る課税価格及び相続税額等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その是正は法律が特に認めた場合に限るとすることが、租税債務を可及的速かに確定させるべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過大な不利益を強いるおそれがないと認められることにある。このような趣旨に照らせば、相続税に係る申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、上記国税通則法及び相続税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、上記法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは許されないものと解するのが相当である（最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁参照）。そして、錯誤が客観的に明白であるとは、その申告書に過誤があることが客観的にみて容易に判断し得る場合をいい、具体的には、明白な誤記、計算違いがあるような場合をいうと解される。

（2）相続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（相続税法22条）、上記時価の評価基準である評価通達は、貸付金債権は額面による評価を原則とし、その債権金額の全部又は一部の回収が課税時期において評価通達205の1号ないし3号に

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は、その金額を元本の価額に算入しないと定める（評価通達204、205。なお、課税の公平の観点から、時価の評価は、特段の事情のない限り評価通達によるべきものと解され、本件でこのような事情の立証はない。）。

本件では、評価通達205の1号ないし3号に掲げる金額に該当することの主張立証はない。また、証拠（甲4の2ないし5）によれば、Aは、相続が開始した平成19年7月●日時点において、本件貸付金債務1億2000万円があるなど、債務超過状態であったが、解散後の清算手続中、所有する株式を売却するなどして、平成20年4月24日までに本件貸付金を5564万3276円弁済したことが認められ、上記相続開始時点において、これを超える部分の回収が不可能又は著しく困難であったことを認めるに足りる証拠はないのであって、本件貸付金債権の回収が不可能又は著しく困難であるという見込みがあったということとはできない。

なお、この点をおくとしても、貸付金債権の回収可能性は、その時点における債務者の財産の内容や今後の事業継続の可能性などに基づいて総合的に判断すべきものであるから、相続開始時点で債務者が債務超過に陥っていたとしても、そのことから直ちに回収が不可能または著しく困難であることが客観的に明白とはいえない。本件申告書に添付された本件公正証書（甲3）には、Aは債務超過に陥っており、本件貸付金は回収不能である旨の記載があるが、相続開始から約4年経過した時点の評価にすぎず、その判断の根拠及び上記相続開始時点も同様であったことの根拠も明らかではないから、上記書面から本件貸付金が回収不能であることが客観的に明白であったということとはできない。

そうすると、本件申告書において、本件貸付金を、上記相続開始時点における時価が額面である1億2000万円であるとして、相続財産に計上したことが客観的に明白かつ重大な過誤であるということとはできない。

3 D税理士が原告に代理してした本件申告は有効か（請求1、3、4争点（2）イ）

証拠（乙12ないし14）及び弁論の全趣旨によれば、原告が、平成23年9月7日、乙に係る相続税の申告に関する一切の権限をD税理士に委任し、D税理士は、この権限に基づいて、本件申告をしたことが認められる。

原告は、本件税務代理権限証書に依頼者として「相続人 丁」と記載されていることをもって、D税理士への授権を否認するようであるが、本件税務代理権限証書には原告の実印が押捺されていること（乙12、14）及びD税理士の陳述（乙12）に照らし、上記記載が誤記又は書面の取り違いによるものであることは明らかであるし、仮に本件税務代理権限証書が原告のD税理士に対する委任の根拠とならないとしても、本件委任状（乙13）によってこれを認めることができるから、原告の上記主張は失当である。

また、原告は、本件申告の前日、D税理士に、本件貸付金を相続財産に計上することに疑問があることを伝えたと主張するが、そのことのみをもって本件申告書の提出が原告の意思に反するものであるとは認められない。かえって、証拠（甲19及び原告本人）によれば、原告は、本件申告書を提出しないよう指示することなく、完成した本件申告書をD税理士に託したことが認められるから、原告は本件申告書の提出を容認していたと認めるのが相当である。

また、原告は、本件申告書の原告名義の押印はF事務員が、原告の実印を冒捺したものである旨主張し、甲19及び原告本人は一応これに沿うが、これらの証拠によっても、F事務員の

押印が原告の意思に反するものとは認められず、かえって、F事務員は原告の面前で押印し、原告はこれに異を唱えることはなかったと認められるから、少なくとも黙示的に承諾していたというべきである。

その他、甲19及び原告本人尋問の結果には上記認定に反する部分があるが、その内容は合理性を欠き、上記認定を覆すに足りない。報酬の一部返還の事実（前提事実（10））は、委任関係の不存在の根拠とはならない。

4 遺留分による減殺の請求に基づき弁償すべき額が確定した場合の相続税の法定申告期限（相続税法27条1項）（本件申告は法定申告期限内にされたものか及び本件更正の請求は期限内にされたものか。請求2、4、5。争点（2）ウ）

更正の請求は法定申告期限から1年内にすべきところ（国税通則法23条1項）、相続税の法定申告期限は「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」であり（相続税法27条1項）、遺留分による減殺の請求に基づき弁償すべき額が確定した場合も、これと別異に解すべき根拠は認められない。

原告は、納税義務の成立に関する国税通則法15条2項4号の「相続による財産の取得の時」とは、遺留分減殺請求により現に相続財産を取得した時であると解されるから、相続税法27条1項の法定申告期限は、遺留分減殺請求により現に相続財産を取得した時から起算すべきである旨主張する。しかし、相続税の申告期限の起算点を、遺留分減殺請求により現に相続財産を取得したときとすることは、同項の「その相続の開始があったことを知った日の翌日から」という文言と相容れない。また、国税通則法15条2項にいう納付義務は、税額の具体的な確定を待たずに抽象的な義務として成立し、遺留分減殺請求等を経て具体的に確定することを要しないと解するのが相当である。

原告は、遺留分権利者は遺留分による減殺の請求に基づき相続財産を取得した後でなければ更正の請求をすることは不可能であるのに、その時点で既に更正の請求期限が徒過していることになるような条文解釈は著しく不合理である旨主張する。しかし、遺留分権利者であっても、各共同相続人との間で未分割の遺産があるときは、民法の規定による相続分の割合に従ってこれを取得したものとしてその課税価格を計算して（相続税法55条）、同法27条1項の「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」に相続税を申告すべきものであり、その後、遺産分割等（遺留分減殺請求の有無を問わない。）がなされれば、これによって修正申告（同法31条）又は更正の請求（同法32条）をすることができる。また、相続開始時に、遺留分権利者と共同相続人との間で未分割の遺産がない場合は、その時点では遺留分権利者に相続税の申告義務は生じず、その後、遺留分減殺請求に基づき返還又は弁償すべき額が確定し、新たに同法27条1項に規定する申告書を提出すべき要件に該当することになれば、同法30条1項により（遺留分減殺請求の結果に基づく）期限後申告書を提出することとなる。したがって、相続税の法定申告期限を、遺留分減殺請求の有無を問わず、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（相続税法27条1項）と解することによって特段の不合理は生じず、原告の上記主張は失当である。

そうすると、本件更正の請求は、国税通則法23条1項の期限を徒過してされたものであって不適法であるから、本件通知処分は適法である。

5 本件で、期限内申告書の提出がなかったことについて「正当な理由」（国税通則法66条1項ただし書）があるか（請求2、4。争点（2）エ）

本件全証拠によっても、期限内申告書の提出がなかったことについて「正当な理由」（国税通則法 66 条 1 項ただし書）は認められない。

相続税法は、未分割の財産がある場合にも、相続人は、その状態に基づいて法定申告期限内に申告すべきものとし（55 条）、その後遺産分割や遺留分減殺請求に基づいて遺産の帰属が変更された場合は、更正をしまたは更正の請求をすべきものとしている（32 条 1 項、35 条 3 項）から、遺言により乙の財産の多くが原告以外の者に相続させ又は遺贈されており、原告が遺留分権利者であったとしても、期限内申告書の提出がなかったことについて「正当な理由」（国税通則法 66 条 1 項ただし書）があったということはできない。また、原告が「やむを得ない理由」として挙げるその他の主張が失当であることは上記 4 に判示のとおりである。

- 6 本件で、相続税の法定申告期限後に生じた「やむを得ない理由」（国税通則法 23 条 2 項 3 号）があるか（本件更正の請求は期限内にされたものか。請求 5。争点（2）オ）

国税通則法 23 条 2 項 3 号を受けた国税通則法施行令 6 条 1 項各号に該当する事実の主張立証はない。

原告は、遺留分減殺請求に基づき財産を取得した場合の相続税の納税義務は遺留分減殺請求に基づき現に相続財産を取得した時に成立し、法定申告期限の起算日も上記取得の日とすべきこと、遺留分権利者は遺留分による減殺の請求に基づき相続財産を取得した後でなければ更正の請求をすることができないことなどをもって、「やむを得ない理由」に当たる旨主張するが、国税通則法 23 条 2 項 3 号は、国税通則法施行令 6 条 1 項各号以外の「やむを得ない理由」を予定していないと解され、また、原告が「やむを得ない理由」として挙げる主張が失当であることは上記 4 に判示のとおりである。

- 7 結論

以上によれば、本件訴えのうち請求 1 ないし 3 に係る部分はいずれも不適法であるからこれらを却下し、その余の請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとして、主文のとおり判決する。

京都地方裁判所第 3 民事部

裁判長裁判官 久保田 浩史

裁判官 福渡 裕貴

裁判官 加藤 民与

原告の主張（計算過程）の要旨

1 原告の相続税が110万6700円を超えて存在しないこと

(1) 取得した財産の価額

ア 原告（下記（ア）ないし（エ）の合計）	3512万8698円
（ア）未分割財産（法定相続分4分の1の割合）	265万3534円
（イ）既に受領した遺留分の価額弁償	100万円
（ウ）遺留分の価額弁償の残額	1647万5164円
（エ）解決金	1500万円
イ 丁、丙及び戊の合計	1億9746万8443円
ウ 合計	2億3259万7141円

上記ウは、本件申告書における取得財産の価額の合計3億5259万7141円から本件貸付金1億2000万円を差し引いた金額である。

(2) 債務控除額

ア 原告	1868万3301円
イ 丁、丙及び戊	5604万9905円
ウ 合計	7473万3206円

(3) 各人の課税価額（前記（1）から前記（2）を控除した額。1000円未満切捨て。）

ア 原告	1644万5000円
イ 丁、丙及び戊の合計	1億4141万8000円
ウ 合計	1億5786万3000円

(4) 遺産に係る基礎控除額

8000万円

(5) 課税される総遺産額（前記（3）ウから前記（4）を控除した額）

7786万3000円

(6) 法定相続分に応じた取得金額（1000円未満切捨て）

ア 丁	3893万1000円
イ 丙及び原告	各1946万5000円

(7) 相続税の総額の基礎となる税額（前記（6）に相続税法16条所定の税率を乗じた額。100円未満切捨て。）

ア 丁	578万6000円
イ 丙及び原告	各241万9000円

(8) 相続税の総額（前記（7）の総額）

1062万4000円

(9) 原告の相続税額（前記（8）×前記（3）ア÷前記（3）ウ。1円未満切捨て。）

110万6729円

(10) 原告の納付すべき税額（100円未満切捨て）

110万6700円

2 原告の加算税が存在しないこと

本件相続に係る法定申告期限は、本件合意の日である平成23年8月10日の4か月後の同年12月10日であると解すべきである。そうすると、原告は、期限内である同月6日に本件申告書を提出したから、期限後申告書の提出（国税通則法66条1項本文）に基づく無申告加算税は生じない。

3 原告の延滞税が6万4630円を超えて存在しないこと

(1) 法定納期限とされる日の翌日（平成20年5月●日）から本件申告に係る納期限（平成23年12月6日）までの期間における延滞税 0円

本件合意に係る取得がないものとした場合、以下のとおり、原告の相続税は発生しない。したがって、上記期間における延滞税も発生しない。

ア 取得した財産の価額

(ア) 原告（未分割財産の法定相続分4分の1の割合） 273万円

(イ) 丁、丙及び戊の合計 2億2986万7141円

(ウ) 合計 2億3259万7141円

イ 債務控除額

(ア) 原告 1868万3301円

(イ) 丁、丙及び戊 5604万9905円

(ウ) 合計 7473万3206円

ウ 課税価額（前記アから前記イを控除した額。1000円未満切捨て。）

(ア) 原告 0円

(イ) 丁、丙及び戊の合計 1億5240万3000円

(ウ) 合計 1億5240万3000円

エ 遺産に係る基礎控除額 8000万円

オ 課税される総遺産額（前記ウ（ウ）から前記エを控除した額） 7513万3000円

カ 法定相続分に応じた取得金額（1000円未満切捨て）

(ア) 丁 3756万6000円

(イ) 丙及び原告 各1878万3000円

キ 相続税の総額の基礎となる税額（前記カに相続税法16条所定の税率を乗じた額。100円未満切捨て。）

(ア) 丁 551万3000円

(イ) 丙及び原告 各231万7000円

ク 相続税の総額（前記キの総額） 1014万7000円

ケ 原告の相続税額（前記ク×前記ウ（ア）÷前記ウ（ウ）。1円未満切捨て。） 0円

コ 原告の納付すべき税額（100円未満切捨て） 0円

(2) 本件申告に係る納期限の翌日（平成23年12月7日）から2月を経過する日（平成24年2月6日）までの期間における延滞税 8069円

前記1のとおり、原告の相続税は110万6700円を超えては存在しない。これを基にした計算は以下のとおりである。

$$(110万6700円 \times 0.043 \times 25 \div 365) + (110万6700円 \times 0.043 \times 37 \div 366) = 8069円$$

(3) 本件申告に係る納期限の翌日から2月を経過する日の翌日（平成24年2月7日）から本件相続税を完納した日（平成25年12月18日）までの期間における延滞税 5万6561円

ア 平成24年2月7日から第1納付（同年6月11日）まで 5万5625円

$$110万6700円 \times 0.146 \times 126日 \div 366 = 5万5625円$$

イ 第1納付の翌日から第2納付（平成24年7月3日）まで 936円

$(110万6700円 - 100万円) \times 0.146 \times 22日 \div 366 = 936円$

ウ 第2納付の翌日から第3納付（平成24年7月12日）まで 0円

$(110万6700円 - 100万円 - 10万円) \times 0.146 \times 9日 \div 366 \doteq 0円$

上記時点で原告は概ね相続税を完納しており、延滞税の計算上無視し得る程度になっている。

エ 第3納付の翌日以降 0円

原告は相続税を完納し、滞納額はないから、延滞税は発生しない。

以上

関係法令等の定め(要旨)

1 国税通則法

(1) 15条(納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定)

ア 1項

国税を納付する義務(源泉徴収による国税については、これを徴収して国に納付する義務。以下「納税義務」という。)が成立する場合には、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手續により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする。

イ 2項

納税義務は、次の各号に掲げる国税(1号から12号までにおいて、附帯税を除く。)については、当該各号に定める時(当該国税のうち政令で定めるものについては、政令で定める時)に成立する。

4号 相続税 相続又は遺贈(贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。)による財産の取得の時

(2) 18条(期限後申告)

ア 1項

期限内申告書を提出すべきであつた者(略)は、その提出期限後においても、25条(決定)の規定による決定があるまでは、納税申告書を税務署長に提出することができる。

イ 2項

前項の規定により提出する納税申告書は、期限後申告書という。

(3) 23条

ア 1項(更正の請求。平成23年法律第114号による改正前のもの。)

納税申告書を提出した者は、次の各号の一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一年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等(当該課税標準等又は税額等に関し次条又は26条(再更正)の規定による更正(以下この条において「更正」という。))があつた場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等)につき更正をすべき旨の請求をすることができる。

1号 当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあつたことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額(当該税額に関し更正があつた場合には、当該更正後の税額)が過大であるとき。

イ 2項

納税申告書を提出した者又は25条(決定)の規定による決定(以下この項において「決定」という。)を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する場合(納税申告書を提出した者については、当該各号に定める期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。)には、同項の規定にかかわらず、当該各号に定める期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求(以下「更正の請求」という。)をすることができる。

- 1号 その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。その確定した日の翌日から起算して二月以内
- 2号 その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算に当たつてその申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があつたとき。当該更正又は決定があつた日の翌日から起算して二月以内
- 3号 その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき。当該理由が生じた日の翌日から起算して二月以内

(4) 35条（申告納税方式による国税等の納付）

ア 1項

期限内申告書を提出した者は、国税に関する法律に定めるところにより、当該申告書の提出により納付すべきものとしてこれに記載した税額に相当する国税をその法定納期限（延納に係る国税については、その延納に係る納期限）までに国に納付しなければならない。

イ 2項

次の各号に掲げる金額に相当する国税の納税者は、その国税を当該各号に定める日（延納に係る国税その他国税に関する法律に別段の納期限の定めがある国税については、当該法律に定める納期限）までに国に納付しなければならない。

- 1号 期限後申告書の提出により納付すべきものとしてこれに記載した税額又は修正申告書に記載した19条4項3号（修正申告により納付すべき税額）に掲げる金額（その修正申告書の提出により納付すべき税額が新たにあることとなつた場合には、当該納付すべき税額）その期限後申告書又は修正申告書を提出した日
- 2号 更正通知書に記載された28条2項3号イからハまで（更正により納付すべき税額）に掲げる金額（その更正により納付すべき税額が新たにあることとなつた場合には、当該納付すべき税額）又は決定通知書に記載された納付すべき税額 その更正通知書又は決定通知書が発せられた日の翌日から起算して一月を経過する日

ウ 3項

過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税（68条1項、2項又は4項（同条1項又は2項の重加算税に係る部分に限る。）（重加算税）の重加算税に限る。以下この項において同じ。）に係る賦課決定通知書を受けた者は、当該通知書に記載された金額の過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税を当該通知書が発せられた日の翌日から起算して一月を経過する日までに納付しなければならない。

(5) 56条（還付）1項

国税局長、税務署長又は税関長は、還付金又は国税に係る過誤納金（以下「還付金等」という。）があるときは、遅滞なく、金銭で還付しなければならない。

(6) 60条（延滞税）

ア 1項

納税者は、次の各号のいずれかに該当するときは、延滞税を納付しなければならない。

- 1号 期限内申告書を提出した場合において、当該申告書の提出により納付すべき国税をその

法定納期限までに完納しないとき。

2号 期限後申告書若しくは修正申告書を提出し、又は更正若しくは25条（決定）の規定による決定を受けた場合において、35条2項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき国税があるとき。

3号 納税の告知を受けた場合において、当該告知により納付すべき国税（第五号に規定する国税、不納付加算税、重加算税及び過怠税を除く。）をその法定納期限後に納付するとき。

イ 2項

延滞税の額は、前項各号に規定する国税の法定納期限（略）の翌日からその国税を完納する日までの期間の日数に応じ、その未納の税額に年14.6%の割合を乗じて計算した額とする。ただし、納期限（延納又は物納の許可の取消しがあつた場合には、その取消しに係る書面が発せられた日。以下この項並びに63条1項、4項及び5項（納税の猶予等の場合の延滞税の免除）において同じ。）までの期間又は納期限の翌日から二月を経過する日までの期間については、その未納の税額に年7.3%の割合を乗じて計算した額とする。

ウ 3項

1項の納税者は、延滞税をその額の計算の基礎となる国税にあわせて納付しなければならない。

(7) 61条（延滞税の額の計算の基礎となる期間の特例） 1項

修正申告書（偽りその他不正の行為により国税を免れ、又は国税の還付を受けた納税者が当該国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知して提出した当該申告書（次項において「特定修正申告書」という。）を除く。）の提出又は更正（偽りその他不正の行為により国税を免れ、又は国税の還付を受けた納税者についてされた当該国税に係る更正（同項において「特定更正」という。）を除く。）があつた場合において、次の各号のいずれかに該当するときは、当該申告書の提出又は更正により納付すべき国税については、前条2項に規定する期間から当該各号に定める期間を控除して、同項の規定を適用する。

2号 その申告又は更正に係る国税について期限後申告書（還付金の還付を受けるための納税申告書で政令で定めるもの（以下「還付請求申告書」という。）を含む。以下この号及び次項において同じ。）が提出されている場合において、その期限後申告書の提出があつた日の翌日から起算して一年を経過する日後に当該修正申告書が提出され、又は当該更正に係る更正通知書が発せられたとき その期限後申告書の提出があつた日の翌日から起算して一年を経過する日の翌日から当該修正申告書が提出され、又は当該更正に係る更正通知書が発せられた日までの期間

(8) 66条（無申告加算税）

ア 1項

次の各号のいずれかに該当する場合には、当該納税者に対し、当該各号に規定する申告、更正又は決定に基づき35条2項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に100分の15の割合（期限後申告書又は2号の修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してなされたものでないときは、100分の10の割合）を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課する。ただし、期限内申告書の提出がなかつたことについて正当な理由があると認められる場合は、この限りでない。

1号 期限後申告書の提出又は25条（決定）の規定による決定があつた場合

2号 期限後申告書の提出又は25条の規定による決定があつた後に修正申告書の提出又は更正があつた場合

イ 2項

前項の規定に該当する場合（同項ただし書又は7項の規定の適用がある場合を除く。）において、前項に規定する納付すべき税額（同項2号の修正申告書の提出又は更正があつたときは、その国税に係る累積納付税額を加算した金額）が50万円を超えるとときは、同項の無申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、その超える部分に相当する税額（同項に規定する納付すべき税額が当該超える部分に相当する税額に満たないときは、当該納付すべき税額）に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。

ウ 5項（平成28年法律第15号による改正前のもの）

期限後申告書又は1項2号の修正申告書の提出があつた場合において、その提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたものでないときは、その申告に基づき35条2項の規定により納付すべき税額に係る1項の無申告加算税の額は、同項及び2項の規定にかかわらず、当該納付すべき税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額とする。

2 国税通則法施行令

6条（更正の請求）1項

法23条2項3号（更正の請求）に規定する政令で定めるやむを得ない理由は、次に掲げる理由とする。

1号 その申告、更正又は決定に係る課税標準等（法19条1項（修正申告）に規定する課税標準等をいう。以下同じ。）又は税額等（同項に規定する税額等をいう。以下同じ。）の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと。

2号 その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に係る契約が、解除権の行使によつて解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によつて解除され、又は取り消されたこと。

3号 帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき帳簿書類その他の記録に基づいて国税の課税標準等又は税額等を計算することができなかつた場合において、その後、当該事情が消滅したこと。

4号 わが国が締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避又は脱税の防止のための条約に規定する権限のある当局間の協議により、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行われたこと。

5号 その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に係る国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈その他の国税庁長官の法令の解釈が、更正又は決定に係る審査請求若しくは訴えについての裁決若しくは判決に伴つて変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公表されたことにより、当該課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなつたことを知つたこと。

3 相続税法

（1）11条の2（相続税の課税価格）1項

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

(2) 22条（評価の原則）

この章で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。

(3) 27条（相続税の申告書）1項

相続又は遺贈（当該相続に係る被相続人からの贈与により取得した財産で21条の9第3項の規定の適用を受けるものに係る贈与を含む。以下この条において同じ。）により財産を取得した者及び当該被相続人に係る相続時精算課税適用者は、当該被相続人からこれらの事由により財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格（19条又は21条の14から21条の18までの規定の適用がある場合には、これらの規定により相続税の課税価格とみなされた金額）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（19条又は21条の14から21条の18までの規定の適用がある場合には、これらの規定により相続税の課税価格とみなされた金額）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つたことを知つた日の翌日から10月以内（その者が国税通則法117条2項（納税管理人）の規定による納税管理人の届出をしないで当該期間内にこの法律の施行地に住所及び居所を有しないこととなるときは、当該住所及び居所を有しないこととなる日まで）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。

(4) 30条（期限後申告の特則）1項

27条1項の規定による申告書の提出期限後において32条1項1号から6号までに規定する事由が生じたため新たに27条1項に規定する申告書を提出すべき要件に該当することとなつた者は、期限後申告書を提出することができる。

(5) 31条（修正申告の特則）

ア 1項

27条若しくは29条の規定による申告書又はこれらの申告書に係る期限後申告書を提出した者（相続税について決定を受けた者を含む。）は、次条1項1号から6号までに規定する事由が生じたため既に確定した相続税額に不足を生じた場合には、修正申告書を提出することができる。

イ 2項

前項に規定する者は、4条に規定する事由が生じたため既に確定した相続税額に不足を生じた場合には、当該事由が生じたことを知つた日の翌日から10月以内（略）に修正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。

(6) 32条（更正の請求の特則。平成23年法律第114号による改正前のもの。）

相続税又は贈与税について申告書を提出した者又は決定を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する事由により当該申告又は決定に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額（当該申告書を提出した後又は当該決定を受けた後修正申告書の提出又は更正があつた場合には、当該修正申告

又は更正に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額)が過大となつたときは、当該各号に規定する事由が生じたことを知つた日の翌日から4月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対し、その課税価格及び相続税額又は贈与税額につき更正の請求(国税通則法23条1項(更正の請求)の規定による更正の請求をいう。33条の2において同じ。)をすることができる。

1号 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つて課税価格が計算されていた場合において、その後当該財産の分割が行われ、共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従つて計算された課税価格と異なることとなつたこと。

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。

6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。

(7) 33条(納付)

期限内申告書又は31条2項の規定による修正申告書を提出した者は、これらの申告書の提出期限までに、これらの申告書に記載した相続税額又は贈与税額に相当する相続税又は贈与税を国に納付しなければならない。

(8) 35条(更正及び決定の特則)

ア 1項

税務署長は、31条2項の規定に該当する者が同項の規定による修正申告書を提出しなかつた場合においては、その課税価格又は相続税額を更正する。

イ 3項

税務署長は、32条1項1号から6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又は遺贈により財産を取得した他の者(当該被相続人から21条の9第3項の規定の適用を受ける財産を贈与により取得した者を含む。以下この項において同じ。)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。ただし、当該請求があつた日から一年を経過した日と国税通則法70条(国税の更正、決定等の期間制限)の規定により更正又は決定をすることができないこととなる日とのいずれか遅い日以後においては、この限りでない。

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つた後修正申告書の提出又は更正があつた場合には、当該修正申告又は更正に係る課税価格又は相続税額)が当該請求に基づく更正の基因となつ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。

(9) 51条(延滞税の特則) 2項

次の各号に掲げる相続税額については、当該各号に定める期間は、国税通則法60条2項(延滞税)の規定による延滞税の計算の基礎となる期間に算入しない。

1号 相続又は遺贈により財産を取得した者が、次に掲げる事由による期限後申告書又は修正申告書を提出したことにより納付すべき相続税額 33条の規定による納期限の翌日からこれらの申告書の提出があつた日までの期間

ハ 32条1項1号から6号までに規定する事由が生じたこと。

2号 相続又は遺贈により財産を取得した者について、次に掲げる事由により更正又は決定があつた場合における当該更正又は決定により納付すべき相続税額 33条の規定による納期限の翌日から当該更正又は決定に係る国税通則法28条1項（更正又は決定の手續）に規定する更正通知書又は決定通知書を発した日（ハに掲げる事由による更正又は決定の場合にあつては、これらの通知書を発した日と当該事由の生じた日の翌日から起算して4月を経過する日とのいずれか早い日。52条1項1号及び53条1項において同じ。）までの期間
ハ 32条1項1号から6号までに規定する事由が生じたこと。

(10) 55条（未分割遺産に対する課税）

相続若しくは包括遺贈により取得した財産に係る相続税について申告書を提出する場合又は当該財産に係る相続税について更正若しくは決定をする場合において、当該相続又は包括遺贈により取得した財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によつてまだ分割されていないときは、その分割されていない財産については、各共同相続人又は包括受遺者が民法（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つて当該財産を取得したのものとしてその課税価格を計算するものとする。ただし、その後において当該財産の分割があり、当該共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従つて計算された課税価格と異なることとなつた場合においては、当該分割により取得した財産に係る課税価格を基礎として、納税義務者において申告書を提出し、若しくは32条1項に規定する更正の請求をし、又は税務署長において更正若しくは決定をすることを妨げない。

4 財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）

(1) 204（貸付金債権の評価）

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。

1号 貸付金債権等の元本の価額は、その返済されるべき金額

2号 貸付金債権等の利息（略）の価額は、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

(2) 205（貸付金債権等の元本価額の範囲）

前項の定め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。

1号 債務者について次に掲げる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。）

イ 手形交換所（これに準ずる機関を含む。）において取引の停止処分を受けたとき

ロ 会社更生手續の開始の決定があつたとき

ハ 民事再生法の規定による再生手續開始の決定があつたとき

ニ 会社の整理開始命令があつたとき

ホ 特別清算の開始命令があつたとき

ヘ 破産の宣告があつたとき

ト 業況不振のため又はその営む事業について重大な損失を受けたため、その事業を廃止し又は6か月以上休業しているとき

2号 再生計画認可の決定、整理計画の決定、更生計画の決定又は法律の定める整理手続によらないいわゆる債権者集会の協議により、債権の切捨て、棚上げ、年賦償還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その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及び次に掲げる金額

イ 弁済までの据置期間が決定後5年を超える場合におけるその債権の金額

ロ 年賦償還等の決定により割賦弁済されることとなった債権の金額のうち、課税時期後5年を経過した日後に弁済されることとなる部分の金額

3号 当事者間の契約により債権の切捨て、棚上げ、年賦償還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2号に掲げる金額に準ずる金額

以上