

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 裁決取消請求事件、平成●●年(〇〇)第●●号
更正を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(国税不服審判所長ほか)
平成30年11月28日棄却・確定

判	決
原告	甲
被告	国
同代表者法務大臣	山下 貴司
裁決行政庁	国税不服審判所長 脇 博人
処分行政庁	吹田税務署長 中川 恵子
指定代理人	別紙指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

1 平成●●年(〇〇)第●●号事件

国税不服審判所長が平成28年10月21日付けで原告に対してした、原告の昭和62年12月●日相続開始に係る相続税の更正の請求に対して平成27年5月15日付けでされた更正をすべき理由がない旨の通知処分に対する審査請求を棄却する旨の裁決を取り消す。

2 平成●●年(〇〇)第●●号事件

吹田税務署長が昭和62年12月●日相続開始に係る相続税の更正の請求に対して平成27年5月15日付けでした更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告が、その父である亡乙(以下「亡乙」という。)の死亡による相続に係る相続税につき昭和63年に納税申告書を提出するなどしたもののその税額が過大であったとして、平成27年に更正の請求(以下「本件更正の請求」という。)をしたところ、吹田税務署長から、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。)を受け、さらに、本件通知処分に対する審査請求をしたところ、国税不服審判所長から、同審査請求を棄却する旨の裁決(以下「本件裁決」という。)を受けたことから、前記申告時にC株式会社(以下「C」という。)に対する貸付金債権3527万0337円(以下「本件貸付金債権」という。)を課税価格に含め、さらに、平成2年には本件貸付金債権が課税価格に含まれることを前提とする更正(以下「平成2年更正」という。)がされたにもかかわらず、本件貸付金債権

がCの民事再生手続（以下「本件再生手続」という。）において0円と査定する旨の決定（以下「本件査定決定」という。）をされたため、本件更正の請求は、国税通則法（平成23年法律第114号による改正前のもの。以下「法」という。）23条1項1号及び2項1号所定の事由に該当するから、認められるべきであるなどと主張して、本件通知処分及び本件裁決の各取消しを求める事案である。

1 法の定め

- (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（相続税の場合は、課税価格。以下同じ。）等若しくは税額等（当該課税標準等若しくは税額等に関し法24条又は26条の規定による更正（以下「更正」という。）があった場合には、当該更正後の課税標準等若しくは税額等。以下同じ。）の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額（当該税額に関し更正があった場合には、当該更正後の税額）が過大であるときには、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等（当該課税標準等又は税額等に関し更正があった場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等）につき更正をすべき旨の請求をすることができる（23条1項1号）。
- (2) 納税申告書を提出した者は、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（以下「基礎事実」という。）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月の期間の満了する日が前記（1）の期間の満了する日後に到来する場合に限る。）には、このことを理由として、法23条1項の規定にかかわらず、その確定した日の翌日から起算して2月以内に同項の規定による更正の請求をすることができる（23条2項1号）。

2 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

- (1) 原告は、昭和62年12月●日に死亡した亡乙の相続人である。
- (2) 原告を含む亡乙の相続人は、亡乙の遺産につき、原告が本件貸付金債権を取得することなどを内容とする遺産分割協議をし（以下「本件遺産分割協議」という。）、昭和63年5月21日付けの遺産分割協議書を作成した。（甲2）
- (3) Cは、平成24年11月●日、大阪地方裁判所において再生手続開始の決定を受けた（本件再生手続）。（甲8）
- (4) 原告は、本件再生手続において、再生債権として本件貸付金債権を届け出たが、Cは、債権不存在を理由として、本件貸付金債権を再生債権と認めなかった。（甲9）
- (5) 原告が、平成25年7月11日付けで、大阪地方裁判所に対し、本件貸付金債権について査定の申立てをしたところ、同裁判所は、平成27年1月21日、本件貸付金債権の額を0円と査定する旨の決定（本件査定決定）をし、同決定は確定した。（甲10、13）
- (6) 原告は、平成27年2月16日、吹田税務署長に対し、本件査定決定を受けたことが法23条2項1号所定の事由に該当するとして、更正の請求（本件更正の請求）をしたが、同署長は、同年5月15日付けで、原告に対し、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14、15）
- (7) 原告は、平成27年7月14日、吹田税務署長に対し、本件通知処分について異議申立て

をしたが、同署長は、同年10月13日付けで、異議申立てを棄却する旨の決定をした。
(甲19)

(8) 原告は、平成27年11月11日、国税不服審判所長に対し、前記(7)の異議申立て棄却決定につき審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成28年10月21日付けで、審査請求を棄却する裁決(本件裁決)をした。(甲20、31)

(9) 原告は、平成29年5月1日、本件裁決の取消しを求める訴え(平成●●年(〇〇)第●●号事件)を提起し、同月8日、行政事件訴訟法19条1項に基づき、本件通知処分取消しを求める訴え(平成●●年(〇〇)第●●号事件)を追加的に併合して提起した。(顕著な事実)

3 争点

- (1) 本件通知処分の適法性
- (2) 本件裁決の適法性

4 争点に関する当事者の主張の要旨

- (1) 争点(1)(本件通知処分の適法性)

(原告の主張の要旨)

ア 本件更正の請求が法23条1項1号の要件を満たすこと

(ア) 原告は、①昭和63年、丙公認会計士兼税理士(以下「丙会計士」という。)を代理人として、亡乙の相続に係る相続税について、本件貸付金債権を課税価格に含めた上で、税額を3740万7500円とする申告をしたが、その後、②平成2年8月、丙会計士を代理人として、吹田税務署長に対し、更正の請求書(甲4。以下「平成2年請求書」という。)を提出し、当該申告に係る納税申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとして、亡乙の相続に係る相続税の税額につき、3704万8300円と更正をすべき旨の請求をした(以下「平成2年更正の請求」という。)ところ、③同署長から、本件貸付金債権が課税価格に含まれることを前提として、当該税額につき、3684万9400円(3740万7500円-55万8100円=3684万9400円)とする旨の更正(平成2年更正)及び55万8100円の還付を受けた。

そして、本件貸付金債権に係る本件査定決定が確定した結果、本件貸付金債権が存在しないことが確定したことからすると、平成2年更正後の税額が過大であることは明らかである。

(イ) 被告は、平成2年更正の請求及び平成2年更正がされたか不明である旨主張するが、①平成2年請求書が亡乙の相続に係る相続税に関するものであること、②原告の所得税申告税務署は豊能税務署であり吹田税務署ではないことからすれば、同税務署から振り込まれた還付金55万8100円が亡乙の相続に係る相続税についての更正の請求を受けてされたことによるものであることは明らかであり、このことは、原告が亡乙の相続に係る相続税の申告をしたことも裏付けるものである。

(ウ) また、被告は、原告が亡乙の相続に係る相続税を申告した際の課税標準が不明である旨主張するが、亡乙の相続人が作成した遺産分割協議書記載の相続財産と平成2年請求書記載の相続財産とは一致するから、当該課税標準は、平成2年請求書記載の当初申告額である。

イ 本件更正の請求が法23条2項1号の要件を満たすこと

(ア) 亡乙が死亡した当時、本件貸付金債権は、原告らを作成名義人とする昭和55年12月29日付けの「覚書」(乙3。以下「本件覚書」という。)や亡乙が昭和62年9月13日付けで作成した「丁仲裁裁定記」と題する書面(乙2。以下「本件裁定記」という。)の記述内容により、その存在に疑義があったところ、丙会計士は、亡乙の相続人の代理人として、Cとの間で、本件貸付金債権を改めて相続財産として計上する旨の合意(以下「本件債権回復合意」という。)をした。そして、これを前提として、原告が本件貸付金債権を取得する旨の遺産分割協議(本件遺産分割協議)が成立し、丙会計士は、本件貸付金債権を原告の取得した相続財産とする原告の相続税申告書を作成して、原告の亡乙の相続に係る相続税の申告をした。ところが、Cに係る本件再生手続において、本件貸付金債権は存在するとは認められないとして再生債権の額を0円とする査定決定(本件査定決定)がされた。そこで、原告は、本件更正の請求をしたのである。

以上のとおり、原告は、亡乙の相続に係る相続税の税額の計算の基礎としたところ(本件貸付金債権が存在すること)と異なること(本件貸付金債権が存在しないこと)が確定したために本件更正の請求をしたのであるから、本件更正の請求は法23条2項1号の要件を満たすものといえる。

(イ) もっとも、原告は、平成25年7月11日付けで本件貸付金債権について査定の申立てをするまでは、本件覚書や本件裁定記を見たことがなく、また、遺産分割協議の席上において議事を進行した丙会計士から相続財産についての説明を一切受けておらず、その後その説明を受けることもなかったのであり、前記(ア)のような事情を一切知らなかったのである。そうすると、原告は、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(基礎事実)が当該計算の基礎としたところと異なることを知らなかったため、法23条1項所定の期間内に適切に権利を主張することができなかったのであるから、本件更正の請求にはやむを得ない事情があるというべきである。

(ウ) 被告は、原告が相続税の申告時において本件貸付金債権の内容について認識していたと主張するが、推測にすぎないものである。

また、原告は、被告が指摘する「確認書」(乙4)の作成に関わっていないから、その記載を根拠として、原告が相続税の申告時において本件貸付金債権の内容を知っていたと推認することはできない。

さらに、原告は、Cの代表取締役である叔父に本件貸付金債権の支払を一度だけ相談したことがあり、その際に、祖父の遺産問題が解決するまではどうすることもできないと言われたため、その後はこの問題に触れていない。

(被告の主張の要旨)

ア 亡乙の相続に係る相続税の申告、平成2年更正の請求及び平成2年更正がされたか並びに申告の際の課税標準等及び税額等が不明であること

原告が亡乙の相続に係る相続税の申告をしたことを裏付ける申告書や、当該申告の際に作成された資料は全く提出されておらず、原告が前記申告をしたかは疑問がある上、仮にこれが認められたとしても、具体的な課税標準等又は税額等は不明である。そうすると、本件更正の請求が法23条1項1号の要件を満たすものとはいえない。

イ 本件更正の請求がやむを得ない事由によるものではないこと

(ア) 法23条2項の趣旨からすると、納税者が基礎事実と異なることを知っており、その

認識に従って、申告し又は同条1項による更正の請求が可能であった場合のように、納税者が同項所定の期間内において適切に権利を主張することができたのであれば、後に基礎事実と異なることが判決で確定したからといって、当該納税者についてまで救済する必要はない。したがって、法23条2項1号の後発的事由による更正の請求には、同条1項の定める期間内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由が必要であるというべきである。

(イ) 以下の事情に照らせば、原告は、亡乙の相続に係る相続税の申告当時、本件貸付金債権の具体的内容を知っていたといえるし、仮に、具体的内容を知らなかったとしても、後記③の事情からすれば、本件貸付金債権の内容について検討することは十分に可能であった。したがって、原告は、その存在に疑義があった本件貸付金債権について十分な根拠に基づいてその存在を確認しないまま、安易にこれを存在するものとして相続税の申告をしたものであるから、本件更正の請求につき、法23条1項の定める期間内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があったとはいえない。

① 原告は、遺産分割協議の結果、本件貸付金債権を取得しているが、遺産分割協議に基づいて債権を取得する際には、当該債権の存在、発生原因、債権の具体的内容を確認した上で取得するのが通常である。

② 原告は、亡乙の長男であるから、亡乙の生前、亡乙から本件貸付金債権等の財産の内容について説明を受けた可能性がある。特に、亡乙は、その父の相続に関して争いが生じたことを受けて本件裁定記を作成していたのであり、相続に際して争いが生ずるおそれが高いことを認識していたから、原告に対して財産の内容を説明していたと考えるのが自然である。

③ 原告の主張によれば、丙会計士は、亡乙の相続人から依頼を受けて亡乙の相続に係る相続税の申告書を作成した者であり、本件覚書や本件裁定記の内容を把握していたのであるところ、本件裁定記には、本件貸付金債権に関し、「長期借入金（中略）については全て個人に帰すべき理由がないので一切何人も関係がないものである。」と記載されていて、本件貸付金債権が個人に帰属しない旨を容易に判断することができる。そうすると、原告は、丙会計士から説明を受けるなどして本件貸付金債権の存否、内容等を知っていたといえる。

④ 原告がCほか4名と共に平成19年3月26日付けで作成した「確認書」(乙4)には、本件貸付金債権が本件覚書により放棄されていることを改めて確認する旨の記載があるから、原告は、同日当時、既に本件貸付金債権が放棄されたことを既に知っており、そのことを改めて確認したのである。

⑤ 原告は、債権額が約3500万円の高額な本件貸付金債権を長年にわたって放置していたから、本件貸付金債権の存否等を知っていたといえることができる。

(2) 争点(2) (本件判決の適法性)

(原告の主張の要旨)

ア 本件判決には、本件債権回復合意の事実があったのに、この事実を考慮せずに原告の審査請求を棄却した瑕疵がある。

イ 原告は、平成28年9月8日、国税不服審判所から送付されてきた争点の確認表(以下「本件争点確認表」という。)の「争いのない事実」の記載部分に、大阪地方裁判所が、

本件査定決定において、本件貸付金債権を0円と査定した理由として、「貸付金を放棄する意思表示」及び「当該債権は個人に帰属させない旨の書面の存在」を認めた上で、丙会計士が「当該債権を相続財産として復活させる旨の合意をCとの間で行った」との証言はあるもののその合意を認めるに足るとはいえず、当該債権は相続開始時点で不存在であったことを掲げていた旨を追加修正するよう依頼したが、国税不服審判所は、本件争点確認表の修正を行わなかった。また、国税不服審判所において双方の争点の立会い確認も行われなかった。したがって、これらの修正や立会い確認をしないままされた本件判決には瑕疵がある。

ウ 国税不服審判所は、原告が本件争点確認表に記載を追加するよう依頼した内容が、争いのない事実に該当するか否かに疑義があったにもかかわらず判決をしたものであり、本件判決には疑義を残したまま判決をしたという瑕疵がある。

エ 国税不服審判所は、丙会計士に面会して事情を聴取したのであるから、この面会記録に基づいて判決すべきであるのに、これを行わなかったから本件判決には瑕疵がある。また、国税不服審判所がこの面会記録に基づいて判決したというのであれば、丙会計士が述べた内容と異なる本件判決は誤っている。

(被告の主張の要旨)

ア 原告が、本件争点確認表の「争いのない事実」に追加するよう依頼した事実は、争いのない事実に該当するか疑問の余地があるものである上、その依頼は、争点に係る主張の記載を求めるものではなく、その事実の存在が認められても判決に影響を与えるものとはいえない。そうすると、原告の依頼に応じて争いのない事実に記載を追加するか否かは、国税不服審判所長の裁量に委ねられているというべきであり、原告の前記依頼に応じなかったとしても、本件判決に瑕疵があるということとはできない。

イ 国税不服審判所長が、審判官と丙会計士との面談の結果を踏まえて本件判決をしていることは、判決書の記載から明らかである。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)(本件通知処分の適法性)について

(1) 法23条2項の意義等

法23条2項は、同項柱書きにおいて、「納税申告書を提出した者(中略)は、次の各号の一に該当する場合(納税申告書を提出した者については、当該各号に掲げ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、当該各号に掲げる期間において、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」と規定し、納税申告書を提出した者において同条2項による更正の請求をすることができる期間につき、同項各号に掲げる期間の満了する日が同条1項に規定する更正の請求をすることができる期間の満了する日後に到来する場合に限定していることに照らすと、納税申告書を提出した者につき、同条2項各号所定の事由が生じたとしても、当該事由に係る当該各号に掲げる期間の満了する日が同条1項所定の更正の請求の期間内であれば、同項の規定による更正の請求をすることができるものと解される。そうすると、同条2項の趣旨は、納税申告書を提出した者に関しては、同項各号に規定する納税申告書提出後又は法定申告期限後の後発的事由が生じた場合に、同条1項による更正の請求の期間制限について特例を設けることにあると解されるから、納税申告書を提出した者が同

条2項による更正の請求をする場合にも、同条1項各号のいずれかの事由に該当することを要するというべきである。そして、納税申告書を提出した者によりされた法23条2項、1項に基づく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の取消しを求める訴えにおいては、申告により確定した税額等を当該者に有利に変更することを求めるのであるから、当該者が、法23条1項及び2項に該当する事実についての主張立証責任を負うものと解するのが相当である。

ところで、原告は、本件更正の請求が法23条1項1号及び2項1号の要件を満たす旨主張しているところ、(A) 同条1項1号は、更正の請求ができる場合として、(a) 提出された納税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いこと又は当該計算に誤りがあったことにより、(b) 当該申告書の提出により納付すべき税額又は直近の更正後の税額が過大である場合を規定し、(B) 同条2項1号は、同条1項による更正の請求の期間制限に関する特例として、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(基礎事実)に関する訴えについての判決等により、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場合には、その確定した日の翌日から起算して2月以内に同項の規定による更正の請求をすることができる旨を規定する。そして、原告は、(A) (a) 納税申告書において本来存在しない本件貸付金債権を存在するものとして計上した上で課税標準たる課税価格及び税額の計算をしたことが国税に関する法律の規定に従っていないことにより、(b) 直近の更正たる平成2年更正後の税額も過大となったこと、(B) 平成2年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(基礎事実)たる本件貸付金債権につき本件再生手続においてその額を0円と査定する旨の決定(本件査定決定)がされ、これが確定したことを理由に、課税標準たる課税価格及び税額につき更正をすべき旨の本件更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の本件通知処分の取消しを求めているところ、前記のとおり法23条1項1号及び2項1号の規定内容に鑑みると、原告は、少なくとも、①原告が納税申告書を提出した事実及び税務署長により平成2年更正がされた事実、②当該申告書に記載された課税標準たる課税価格及び税額の数額、平成2年更正に係る課税標準たる課税価格及び税額の数額並びにこれらが計算された過程(これらが本件貸付金債権が課税価格に含まれることを前提として計算されたことを含む)、③本件貸付金債権に係る本件査定決定が確定した結果、本件貸付金債権が存在しないことが確定した事実、④前記③の結果、前記②の平成2年更正後の税額が過大となった事実について立証責任を負うこととなる。

(2) 原告による亡乙の相続に係る相続税の申告及び吹田税務署長による平成2年更正の有無

ア 前記前提事実に掲記の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、次の事実が認められる。

(ア) 亡乙は、昭和55年頃、C等から成る親族で経営していた企業グループから分離独立した。その際、亡乙とその両親及び弟らは、亡乙及び亡乙が今後独立して経営する会社と、その他の親族及び前記企業グループに残る会社との間の権利関係等について記載した覚書(本件覚書)を作成した。この本件覚書には、「残るグループ企業即ちC株式会社(中略)にある乙名義の債権、株式等一切の権利を乙は放棄する」という記載があった。(乙3、5)

亡乙が昭和55年頃に前記のとおり企業グループから分離独立した際、丙会計士は、亡乙が経営する会社の顧問税理士に就任したが、昭和59年頃にはCの顧問税理士にも

就任した。(乙5)

(イ) 亡乙の父は、昭和62年4月に死亡したところ、亡乙は、同年9月13日付けで、その父の相続をめぐる親族間の紛争について、「丁仲裁裁定記」と題する書面(本件裁定記)を作成した。本件裁定記には、Cの長期借入金及び長期未払金の債権者の一覧が添付されており、手書きで、「現状Cの事業地内とみられる不動産 土地等については結論として会社に帰属するもので その費用と見られる長期借入金、未払金については全て個人に帰すべき理由がないので一切何人も関係ないものである」と記載されていた。

(乙2)

(ウ) 亡乙は、昭和62年12月●日に死亡した。

(エ) 亡乙の相続人らは、本件遺産分割協議をし、昭和63年5月21日付けの遺産分割協議書を作成した。(甲2)

(オ) Cが本件再生手続において本件貸付金債権を再生債権と認めなかったことを受けて、原告は、平成25年7月5日付けで、丙会計士に対し、本件貸付金債権が、本件遺産分割協議当時、亡乙の相続財産に計上されていた事情等について尋ねる手紙を送付した。丙会計士は、原告に対し、本件貸付金債権を亡乙の相続財産に計上するに当たってはCの協力を得て自らが確認したものである旨などを回答した。(甲12の1から3まで)

イ 丙会計士は、平成28年6月17日、本件裁決の手続において、国税副審判官からの質問に対し、要旨次のとおり供述した(乙5)。

(ア) 丙会計士は、本件遺産分割協議の結果に基づいて亡乙の相続税の申告書を作成した。

丙会計士は、税務署の受付印が押された納税申告書の控えを納税者自身に保管させているし、原告からその写しを受領してもない。

(イ) 亡乙の遺産を確認するに当たっては、①亡乙の私的な分野、②亡乙が経営する会社の関係、③亡乙の父の遺産の相続分、④Cの関係というそれぞれの分野ごとに財産リストが作成され、丙会計士は、前記③、④に関与した。特に④については、丙会計士は、C側から、Cの会計帳簿と矛盾が生じないように要請されており、本件貸付金債権については帳簿によって確認した。

丙会計士は、本件遺産分割協議がされた当時、本件覚書の存在及び内容を知っていたが、本件貸付金債権を亡乙の遺産として計上することがこれと矛盾するとは思っておらず、また、本件裁定記の存在及び内容を知っていたが、本件裁定記の手書きの書き込みが、本件貸付金債権が亡乙個人とは関係ないという意味に理解できるかどうかは分からないし、本件裁定記の記載内容が亡乙の本心ではないと考えており、本件裁定記の記載内容にとらわれることには疑問を抱いている。

(ウ) 丙会計士は、平成2年8月頃に亡乙の相続に係る相続税について更正の請求をしたことは記憶にないし、更正の請求のための計算をした原稿や税務署から原告に送付された更正通知書の写しを保管してもおらず、同年以降現在に至るまで、亡乙の相続に係る相続税について関与していない。

ウ そこで、丙会計士の前記イの供述について検討すると、亡乙の相続に係る遺産分割協議の経緯等について具体的に述べるものであり、本件裁定記等を理由に本件貸付金債権の存在を否定する意見に対して反論するなど、その供述態度が質問者である国税副審判官に対して迎合的でない上、丙会計士が証拠書類の残っていない相続税の申告について関与した

ことを認める一方、平成2年更正の請求についてのみ関与を否定する合理的な動機があるとはうかがわれない。これらの点などを考慮すると、丙会計士の前記イの供述は、本件貸付金債権が実際に存在したか否か、あるいは亡乙がこれを放棄したか否かという丙会計士が直接認識していない事実についてはともかく、亡乙の相続に係る相続税に関する手続という丙会計士自身が直接体験し認識した事実について、相続税の申告書は作成したものの、平成2年更正の請求には関与していない旨述べる限りにおいては信用性が高いものといえる。

エ これに対して、原告は、丙会計士を代理人として、吹田税務署長に対し、平成2年請求書を提出して平成2年更正の請求をしたところ、同署長から、平成2年更正を受けた旨主張するので、これについて検討する。

(ア) まず、平成2年更正の請求の事実が認められるか否かについて検討する。

原告は、丙会計士を代理人として、平成2年請求書を提出して平成2年更正の請求をしたとの主張に関する証拠として、平成2年請求書(甲4)を提出する。

確かに、平成2年請求書は、原告が平成27年に同署長宛てに提出した相続税の更正の請求書(甲14)と比較して古い書式であり、還付を受けようとする銀行としてD銀行が記載されるなど、相当以前に作成されたことがうかがわれるものである。

しかしながら、平成2年請求書には、原告の押印がなく税務署受付印も押されておらず、また、原告の平成4年分の所得税の確定申告書(甲42)には押されている丙会計士の印も押されてはいないことに加えて、前記ウのとおり、丙会計士自身は平成2年更正の請求には関与していない旨述べる丙会計士の信用性は高いことに鑑みると、丙会計士は平成2年更正の請求をしていないものというべきである。そして、丙会計士以外の者が、平成2年請求書を税務署長に対して提出して平成2年更正の請求をしたことを裏付ける客観的かつ的確な証拠はないことにも照らすと、平成2年請求書は、誰が、いつ、何の目的で作成したかは不明であるといわざるを得ない。

そうすると、原告から吹田税務署長に対して平成2年更正の請求がされたと認めることはできない。

(イ) 次に、平成2年更正の事実が認められるか否かについて検討する。

原告は、吹田税務署長に対し、平成2年請求書を提出して平成2年更正の請求をしたところ、同署長から、平成2年更正及び55万8100円の還付を受けた旨主張し、その根拠として、原告名義の銀行預金口座に「スイタゼイムジョ」名義で平成2年12月4日に55万8100円の振込入金された旨記帳された銀行の総合口座通帳(甲6の1)を提出する。

しかしながら、前記(ア)に説示したとおり、原告から吹田税務署長に対して平成2年更正の請求がされたと認めることはできないことに加えて、平成2年請求書どおりに更正がされた場合、還付額は35万9200円となるべきところ(更正の請求による納付税額3704万8300円と申告に係る納付税額3740万7500円との差額)、これと前記の振込入金額55万8100円との開差がどのような経緯、理由等で生じたのかに関する具体的、合理的かつ客観的な証拠もなく、また、同額が原告に対して還付された亡乙の相続に係る相続税についての還付金であることを認めるに足りることを裏付ける客観的かつ的確な証拠もないことに鑑みると、原告の提出する前記の総合口座通

帳の記帳内容を考慮しても、原告が税務署長による平成2年更正を受けたことを認めることはできない。

オ 以上検討したところによれば、前記ウに説示したとおりの丙会計士の供述の信用性に照らすと、原告による亡乙の相続に係る相続税の申告の事実は認められるものの、吹田税務署長による平成2年更正の事実はこれを認めることができない。

(3) 原告による亡乙の相続に係る相続税の申告における課税価格及び税額の数額等

ア 原告は、亡乙の相続に係る相続税の申告において、税額を3740万7500円と申告した旨主張する。

しかしながら、前記申告の際の納税申告書は証拠として提出されていない。また、原告は、平成2年請求書中の申告時の税額の記載をもって、前記主張が裏付けられるとするものの、前記(2)に説示したとおり、平成2年請求書を提出して平成2年更正の請求をした事実を認めることはできないのであって、平成2年請求書の記載をもって前記申告に係る課税価格及び税額を認定することはできない。そして、他に前記申告に係る課税価格及び税額を認めるに足りる証拠はない。

したがって、原告の前記主張は採用することができない。

イ そして、本件全証拠によっても、前記申告に係る課税価格及び税額の数額並びにこれらが計算された過程（これらが本件貸付金債権が課税価格に含まれることを前提として計算されたものであるか否かを含む。）は、いずれも不明であるといわざるを得ない。

なお、前記(2)に説示したとおり、吹田税務署長による平成2年更正の事実はこれを認めることができないが、仮に、平成2年更正の事実が認められるとしても、本件全証拠によっても、平成2年更正に係る課税価格及び税額の数額並びにこれらが計算された過程（これらが本件貸付金債権が課税価格に含まれることを前提として計算されたものであるか否かを含む。）は、いずれも不明であるといわざるを得ない。

(4) 小括

以上によれば、①原告が吹田税務署長から平成2年更正を受けた事実は、これを認めることができず、②原告が亡乙の相続に当たって提出した相続税に係る納税申告書に記載された課税価格及び税額の数額並びにこれらが計算された過程（これらが本件貸付金債権が課税価格に含まれることを前提として計算されたものであるか否かを含む。）は、いずれも不明であり、③本件貸付金債権に係る本件査定決定が確定した結果、本件貸付金債権が存在しないことが確定したということができるとしても、④平成2年更正を受けた事実が認められない以上、前記③の結果、平成2年更正後の税額が過大となった事実を認めることができないといわざるを得ない。

したがって、本件処分は、その余の点について検討するまでもなく、適法というべきである。

2 争点(2)(本件裁決の適法性)について

(1) 認定事実

前記前提事実に掲記の証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、本件裁決の手續等について、次の事実が認められる。

ア 原告は、平成27年2月16日、吹田税務署長に対し、本件更正の請求をしたが、同署長は、同年5月15日付けで、本件通知処分をした。

原告は、平成27年7月14日、吹田税務署長に対し、本件通知処分について異議申立てをしたが、同署長は、同年10月13日付けで、異議申立てを棄却する旨の決定をした。

原告は、平成27年11月11日、国税不服審判所長に対し、前記の異議申立て棄却決定につき審査請求をした。この際、原告は、審査請求の理由として、亡乙は、元々本件貸付金債権の存在を否定し、かつ同族会社から分離独立する際、本件貸付金債権を放棄していたが、亡乙の相続の際、公認会計士がC代表者の了解を得て相続財産として改めて復活させていたという実態がCに係る本件再生手続の中で判明した。しかし、原告は同年1月21日付けで本件査定決定を受けるまでこのような実態を知り得なかった旨主張していた。

(甲21)

イ 原告は、国税不服審判所に対し、平成27年11月18日付け及び同年12月10日付けで自己の主張を記載した書面を、同月24日付けで吹田税務署長の答弁書に対する反論書を、平成28年2月3日付け及び同年3月6日付けで同署長の意見書に対する反論書を提出した。原告は、これらの書面において、本件査定決定が法23条2項1号所定の事由に該当すること、原告が丙会計士に委任して平成2年更正の請求をしたことなどを主張した。(甲22から26まで)

ウ 担当審判官は、平成28年8月25日付けで、原告に対し、本件争点確認表を送付した。本件争点確認表には、争いのない事実として、①原告が亡乙の相続人であること、②本件遺産分割協議に係る遺産分割協議書に原告が本件貸付金債権を取得する旨の記載があること、③原告がCに係る本件再生手続において本件貸付金債権を再生債権として届け出たが、Cが再生債権として認めなかったために原告が査定の申立てをし、本件査定決定がされたこと、④本件査定決定の理由は、亡乙がCに対して金銭を貸し付けた事実を認めるに足りず、仮に貸し付けていたとしても、亡乙が本件貸付金債権を放棄するとの意思表示をしたこと等を理由とするものであったこと、⑤原告が本件更正の請求をしたこと、⑥本件更正の請求に係る請求書には、本件査定決定の決定書、平成2年請求書及び前記②の遺産分割協議書の各写しが添付されているが、平成2年請求書に税務署の受付印の押印はないこと、⑦平成2年請求書に記載のある原告名義の口座には、平成2年12月4日に吹田税務署から55万8100円が振り込まれていること等が記載されていた。また、本件争点確認表には、争点(本件更正の請求が法23条2項1号所定の要件を満たすか否か)に対する当事者双方の主張として、次の内容が記載されていた。(甲27、28)

(ア) 請求人

請求人は、本件貸付金債権が存在するとの前提で、これを亡乙の相続に係る相続税の課税価格に含めて申告をしていたところ、本件査定決定によって、本件貸付金債権に係る貸付けの事実自体が認められないと判断され、これにより、申告の基礎となった事実が申告の基礎としたところと異なることが確定したといえるから、法23条2項1号の規定に基づき、本件更正の請求は認められるべきである。

(イ) 原処分庁

請求人の提出した資料のみでは、請求人が、本件貸付金債権を亡乙の相続に係る相続税の課税価格に含めて申告していたか明らかでなく、法23条2項1号に規定する申告、更正に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎とした事実が定かでない。

また、本件貸付金債権が亡乙の相続に係る相続税の課税価格に含まれていたとしても、

本件査定決定の判断内容は、当該申告の基礎とした本件貸付金債権に係る権利関係を遡及的に変更するものではないから、本件査定決定は、法23条2項1号に規定する判決等に該当しない。

エ 本件争点確認表と共に原告に対して送付された「争点の確認表の送付について」と題する書面には、(ア) 本件争点確認表は、これまで当事者双方から提出された書面等において主張されたことを基に、①争われている原処分、②争いのない事実、③争点及び④争点に対する当事者双方の主張を簡潔に取りまとめたものであること、(イ) 内容を確認の上、気付いた点や不明な点があれば平成28年9月1日までに連絡されたいこと、(ウ) 本件争点確認表は、現在までの段階で整理したものであるから、最終的に整理されるものとは内容が異なる場合があることなどが記載されていた。(甲27)

オ 原告は、平成28年9月8日付けで、担当審判官に対し、「「争点確認票」についての補足事項」と題する書面を送付した。この書面には、大阪地方裁判所が、本件査定決定において、本件貸付金債権を0円と査定した理由として、「貸付金を放棄する意思表示」及び「当該債権は個人に帰属させない旨の書面の存在」を認めた上で、丙会計士が「当該債権を相続財産として復活させる旨の合意をCとの間で行った」との証言はあるもののその合意を認めるに足るとはいえず、本件貸付金債権は相続開始時点で不存在であったことを掲げていた旨を争点確認表に追加するよう求める旨が記載されていた。(甲29)

カ 国税不服審判所長は、平成28年10月21日付けで、本件裁決をした。本件裁決の理由の要旨は、次のとおりである。(甲31)

(ア) 認定事実

a 本件査定決定は、大要次のとおり判示し、本件貸付金債権について再生債権の額を0円と査定した。

(a) 一件記録によれば、①亡乙は、かつてCを含む企業グループの経営に参画していたが、昭和55年12月29日に開催された同グループ各社の株主総会において、亡乙が同グループから独立し、その際、独立のために必要な財産及び負債の一部を承継する一方、それ以外の同グループに対する権利(Cに対する債権を含む。)を放棄することなどが了承された事実、②亡乙は、昭和62年9月13日、本件裁定記を作成し、Cの決算報告書に「長期借入金」及び「長期未払金」と記載されていることについて、「現状、Cの事業地内とみられる不動産土地等については結論として、会社に所属するものでその費用とみられる長期借入金、未払金については全て個人に帰すべき理由がないので一切何人も関係ないものである」などと記載した事実、③本件遺産分割協議に係る遺産分割協議書には、原告が本件貸付金債権を取得する旨の記載がある事実、④Cの昭和60年度及び昭和61年度の決算報告書には、亡乙からの長期借入金の記載がある事実が認められる。

(b) 一件記録によっても、亡乙がCに対し金銭を貸し付けた事実を認めるに足りない。

(c) 仮に、亡乙がCに金銭を貸し付けていたとしても、前記(a)①、②の事実によれば、亡乙は、Cを含む企業グループから独立する際に、Cに対し、本件貸付金債権を放棄するとの意思表示をしたものといえることができる。

(d) 本件債権回復合意の事実を認めるに足りる証拠はない。

(e) 以上によれば、原告は、Cに対し、本件貸付金債権を有しているとはいえない。

- b 前記 a (a) ①及び②の事実は、国税不服審判所の調査の結果によっても認められる。
- c 丙会計士は、亡乙の相続に係る相続税の申告書の作成に当たり、本件貸付金債権について、Cの決算報告書等を確認したほか、前記 a (a) ①の内容を記載した本件覚書や本件裁定記の内容についても把握したが、本件貸付金債権を相続税の課税価格に含めて申告書を作成した。

(イ) 検討

本件貸付金債権については、Cの決算報告書に「長期借入金」として計上され、本件遺産分割協議に係る遺産分割協議書にも相続財産として記載されている一方、亡乙がCを含む企業グループから独立する際に放棄したとされ、本件裁定記において「個人に帰すべき理由がない」などと記載されている。これらの事情からすれば、本件貸付金債権は、亡乙の相続開始日当時において既に、その権利関係に疑義があることが客観的に現れていたものであるといえる上、丙会計士は、本件覚書や本件裁定記の内容を把握した上で、本件貸付金債権を課税価格に含めて亡乙の相続税の申告書を作成し、原告はこれによって相続税の申告をしたものと認められる。

また、本件査定決定は、前記の客観的に顕在化していた本件貸付金債権の権利関係をめぐる疑義に沿って、本件貸付金債権の存在を認めるに足りず、仮に存在が認められるとしても亡乙の生前に放棄された旨判断したにとどまり、原告が申告時に予測し得なかったような事態に基づき本件貸付金債権をめぐる権利関係をその根底から覆すような判断をしたものではない。

そうすると、本件査定決定は、法23条2項1号所定の「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」に当たらないものというべきである。

(2) 原告の主張に対する判断

ア 原告は、次のとおりの理由から、本件裁決には瑕疵があり、違法である旨主張する。

(ア) 本件債権回復合意の事実があったのに、この事実を考慮せずに原告の審査請求を棄却した瑕疵がある。

(イ) 本件争点確認表の「争いのない事実」の記載部分に関し、前記認定事実オのとおり記載を追加修正するよう依頼したが、国税不服審判所は、本件争点確認表の修正を行わなかったし、双方の争点の立会い確認を行わなかったから、本件裁決には瑕疵がある。

(ウ) 国税不服審判所は、原告が本件争点確認表に記載を追加するよう依頼した内容が、争いのない事実に該当するか否かに疑義があったにもかかわらず裁決をしたものであり、本件裁決には疑義を残したまま裁決をしたという瑕疵がある。

(エ) 国税不服審判所は、丙会計士に面会して事情を聴取したのであるから、この面会記録に基づいて裁決すべきであるのに、これを行わなかったから本件裁決には瑕疵があるし、他方、国税不服審判所がこの面会記録に基づいて裁決したというのであれば、丙会計士が述べた内容と異なる本件裁決は誤っている。

イ そこで検討すると、行政事件訴訟法（平成26年法律第69号による改正前のもの）10条2項は、①処分の取消しの訴えと②その処分についての審査請求、異議申立てその他の不服申立てを棄却した行政庁の裁決、決定その他の行為（以下単に「裁決」という。）の取消しの訴えとを提起することができる場合には、裁決の取消しの訴えにおいては、処

分の違法を理由として取消しを求めることができない旨規定している。そして、本件訴えのうち、本件裁決の取消しを求める訴えは、前記裁決の取消しの訴えに該当するところ、本件裁決の原処分当たる本件通知処分の取消しの訴えを提起することもできるから、本件裁決の取消しを求める訴えにおいては、本件裁決固有の瑕疵のみを主張することができ、本件通知処分の違法を理由として本件裁決の取消しを求めることはできない。

原告の主張する本件裁決の違法事由についてみると、結局は本件通知処分の違法を主張するものであって、本件裁決固有の瑕疵を主張するものではないから、主張自体失当であるようにも考えられるものの、本件の審理の経緯に鑑み、以下、検討する。

ウ 前記ア（ア）の主張について

本件全証拠によっても、本件債権回復合意がされた事実を認めるに足りない（前記1（2）イの丙会計士の供述も、丙会計士がCとの間で本件債権回復合意をしたというものではない。）から、原告の主張は採用することができない。

エ 前記ア（イ）の主張について

本件争点確認表は、法令に基づき作成されるものではなく、法に基づく国税不服審判所長に対する審査請求の手續の過程で、運用上、作成されるものにすぎないことからすると、その記載内容については、国税不服審判所長の裁量権に委ねられていると解される。以上のとおりの本件争点確認表の位置付け、原告が求めた追加修正の内容に加えて、本件裁決の理由中において、本件査定決定の内容につき、原告の前記主張に係る事実とおおむね同旨の事実が認定されており（前記認定事実カ（ア））、この事実を前提に裁決がされたものであることが明らかであることに鑑みると、国税不服審判所長が前記のとおり裁量権の範囲を逸脱又はこれを濫用したものと認めることはできない。

また、国税不服審判所長が、裁決をするに当たって、税務署長の処分に不服がある者と税務署長の双方の立会いの機会を設けた上で争点を確認しなければならない旨の法令の定めはなく、そのような機会を設けるか否かについても、国税不服審判所長の裁量権に委ねられていると解されるところ、国税不服審判所長が当該裁量権の範囲を逸脱又はこれを濫用したものと認めるに足る証拠はない。

したがって、原告の前記主張は、採用することができない。

オ 前記ア（ウ）の主張について

前記エに説示したとおり、本件裁決の理由中において、本件査定決定の内容につき、原告の前記主張に係る事実とおおむね同旨の事実が認定された上で、裁決がされたものであるから、原告の主張は採用することができない。

カ 前記ア（エ）の主張について

原告の主張は、その趣旨が必ずしも明確ではないものの、丙会計士に面会して事情を聴取した以上、国税不服審判所長は、丙会計士の供述内容に全面的に依拠した上で裁決すべきである旨主張するものと解される。

しかしながら、国税不服審判所長が裁決をするに当たって、関係者の供述を検討した上で当該供述のうち信用できるもののみを採用することができることは当然のことであるから、原告の前記主張はその前提を誤るものであって失当である（なお、前記1（2）ウに説示したとおり、丙会計士の供述は、丙会計士自身が直接体験し認識した事実について述べる限りにおいては、信用性が高いものといえる一方、本件貸付金債権が実際に存在した

か否か、あるいは亡乙がこれを放棄したか否かという点については、丙会計士が直接体験し認識していない事実に関するものであって当然に採用することができるといえるものではないから、前記の点に関する丙会計士の供述内容を採用することなく本件裁決がされたからといって、直ちに本件裁決に瑕疵があることにはならない。)

したがって、原告の前記主張は、採用することができない。

(3) 以上の次第で、本件裁決の適法性に関する原告の主張はいずれも採用することができず、本件裁決は適法である。

第4 結論

よって、原告の請求はいずれも理由がないからこれを棄却することとして、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 三輪 方大

裁判官 齋藤 毅

裁判官 内藤 陽子

(別紙)

指定代理人目録

大島 憲太郎、東 正幸、足立 昌隆、三木 裕之、藤川 工、木下 智志、中山 二郎、
橋本 和也

以上