

神戸地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 平成20年分相続税に係る更正請求事件

国側当事者・国(西宮税務署長)

令和2年2月6日却下・棄却・確定

判 決

原告	甲
被告	国
同代表者法務大臣	三好 雅子
処分行政庁	西宮税務署長
	安岡 彰
同指定代理人	大島 憲太郎
同	藤田 圭祐
同	市谷 諭史
同	東 正幸
同	山田 徹
同	藤田 幸
同	中山 二郎
同	橋本 和也

主 文

- 1 本件訴えのうち、西宮税務署長が平成29年9月11日付けで原告に対してした、乙がした申告に係る相続税の更正の請求について、更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消すことを求める部分を却下する。
- 2 原告のその余の請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

理 由

第1 請求の趣旨

- 1 西宮税務署長が平成29年9月11日付けで原告に対してした、丙がした申告に係る相続税の更正の請求について、更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 2 西宮税務署長が平成29年9月11日付けで原告に対してした、乙がした申告に係る相続税の更正の請求について、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

- 1 本件は、原告の母及び弟から、原告の父を被相続人とする相続税の納税義務をそれぞれ承継した原告が、西宮税務署長に対し、原告の母及び弟のした申告に係る相続税の更正の請求をしたところ、それぞれ更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたことから、これらを不服としてその取消しを求める事案である。

2 関係法令の定め

(1) 国税通則法（平成29年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。）

ア（ア）相続があった場合には、相続人は、その被相続人に課されるべき国税を納める義務を承継する（5条1項）。

（イ）相続があった場合において、相続人が2人以上あるときは、各相続人が上記（ア）の規定により承継する国税の額は、当該国税の額を民法900条から902条までの規定によるその相続分によりあん分して計算した額とする（5条2項）。

イ 国税に関する法律に基づく処分不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、審査請求についての裁決を経た後でなければ、提起することができない。ただし、次に該当するときは、この限りでない。（115条1項）

（ア）略（同項1号、2号）

（イ）審査請求についての裁決を経ることにより生ずる著しい損害を避けるため緊急の必要があるとき、その他その裁決を経ないことにつき正当な理由があるとき（同項3号）

(2) 相続税法（平成20年法律第23号による改正前のもの。以下同じ。）

ア（ア）被相続人の配偶者が当該被相続人からの相続により財産を取得した場合には、当該配偶者については、aに掲げる金額からbに掲げる金額を控除した残額があるときは、当該残額をもってその納付すべき相続税額とし、aに掲げる金額がbに掲げる金額以下であるときは、その納付すべき相続税額は、ないものとする（19条の2第1項）。

a 当該配偶者につき相続税法15条から17条まで及び19条の規定により算出した金額（19条の2第1項1号）

b 当該相続により財産を取得したすべての者に係る相続税の総額に、次に掲げる金額のうちいずれか少ない金額が当該相続により財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格の合計額のうち占める割合を乗じて算出した金額（同項2号）

（a）当該相続により財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格の合計額に民法900条の規定による当該配偶者の相続分を乗じて得た金額（同号イ）

（b）当該相続により財産を取得した配偶者に係る相続税の課税価格に相当する金額（同号ロ）

（イ）上記（ア）の相続に係る相続税法27条の規定による申告書の提出期限（以下「申告期限」という。）までに、当該相続により取得した財産の全部又は一部が共同相続人によってまだ分割されていない場合における上記（ア）の規定の適用については、その分割されていない財産は、上記（b）の課税価格の計算の基礎とされる財産に含まれないものとする。ただし、その分割されていない財産が申告期限から3年以内に分割された場合には、その分割された財産については、この限りでない。（19条の2第2項）

イ 相続により財産を取得した者が当該相続に係る被相続人の民法第5編第2章の規定による相続人に該当し、かつ、障害者である場合には、その者については、相続税法15条から19条の3までの規定により算出した金額から6万円（その者が特別障害者である場合には、12万円）にその者が70歳に達するまでの年数（当該年数が1年未満であるとき又はこれに1年未満の端数があるときは、これを1年とする。）を乗じて算出し

た金額を控除した金額をもって、その納付すべき相続税額とする（19条の4第1項）。

ウ 相続税について申告書を提出した者は、次の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、次の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、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につき更正の請求をすることができる（32条）。

(ア) 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を除く。）の規定による相続分の割合に従って課税価格が計算され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（32条1号）

(イ) 略（同条2号ないし9号）

エ 相続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において、当該相続により取得した財産の全部又は一部が共同相続人によっ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、各共同相続人が民法（904条の2を除く。）の規定による相続分の割合に従って当該財産を取得したものとしてその課税価格を計算するものとする。ただし、その後において当該財産の分割があり、当該共同相続人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、若しくは相続税法32条の更正の請求をし、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。（55条）

(3) 租税特別措置法（平成21年法律第13号による改正前のもの。以下同じ。）

ア 個人が相続により取得した財産のうち、当該相続の開始の直前において、当該相続に係る被相続人又は当該被相続人と生計を一にしていた当該被相続人の親族の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等で財務省令で定める建物又は構築物の敷地の用に供されているもので政令で定めるもの（以下「特例対象宅地等」という。）がある場合には、当該相続により財産を取得した者に係るすべての特例対象宅地等のうち、当該個人が取得をした特例対象宅地等又はその一部でこの項の規定の適用を受けるものとして政令で定めるところにより選択をしたもの（以下「選択特例対象宅地等」という。）については、限度面積要件を満たす場合の当該選択特例対象宅地等（以下「小規模宅地等」という。）に限り、相続税法11条の2に規定する相続税の課税価格に算入すべき価額は、当該小規模宅地等の価額に次に掲げる小規模宅地等の区分に応じ当該各号に定める割合を乗じて計算した金額とする（69条の4第1項）。

(ア) 特定事業用宅地等である小規模宅地等、特定居住用宅地等である小規模宅地等及び特定同族会社事業用宅地等である小規模宅地等 100分の20（同項1号）

(イ) 上記（ア）に掲げる小規模宅地等以外の小規模宅地等 100分の50（同項2号）

イ 上記アの規定は、上記アの相続に係る申告期限までに共同相続人によっ

イ 上記アの規定は、上記アの相続に係る申告期限までに共同相続人によって分割されていない特例対象宅地等については、適用しない。ただし、その分割されていない特例対

象宅地等が申告期限から3年以内に分割された場合には、その分割された当該特例対象宅地等については、この限りでない。(69条の4第4項)

ウ 相続税法32条の規定は、上記イただし書の場合について準用する(69条の4第6項)。

3 前提事実(争いのない事実及び掲記の証拠により認められる事実)

(1) 丁(平成20年2月●日死亡。以下「丁」という。)と丙(以下「丙」という。)との間には、長女である原告、長男である乙(以下「乙」という。)がいる(甲2の1)。

(2) 丙、原告及び乙(以下、3名を併せて「本件相続人ら」という。)は、平成20年12月9日、被相続人を丁とする相続税(以下「本件相続税」という。)に係る申告書(以下「本件申告書」という。)を提出し、本件相続税の申告をした。その金額は、丙、原告及び乙のそれぞれにつき、別表の「当初申告」欄記載のとおりである。本件相続人らは、本件申告書の第11表において、民法の規定による相続分に従って丁の遺産を取得したのものとしてその課税価格を計算するとともに、同表記載の財産のうちまだ分割されていない財産については、本件申告書の提出期限後3年以内に分割する見込みである旨等を記載した書面を提出した。(甲2の1及び2)

(3) 本件相続人らは、平成26年8月2日、丁の遺産について分割協議をし、遺産分割協議書を作成した。これにより、本件申告書の第11表に記載された財産に係る遺産分割は完了した。(甲2の1、乙1)

(4) 乙は平成26年8月●日に死亡し、丙は平成28年6月●日に死亡した。原告は、同日、国税通則法5条1項に基づき、丙の本件相続税の納税義務及び乙の本件相続税の納税義務(丙が乙の死亡により承継したもの)を承継し及び乙の本件相続税の納税義務(丙が乙の死亡により承継したもの)を承継した。(甲7の3)

(5) 原告は、平成29年1月30日、西宮税務署長に対し、①本件申告書の第11表に記載された財産等について、その後当該財産の分割が行われ、本件相続人らが当該分割により取得した財産に係る課税価格が民法の規定による相続分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租税特別措置法69条の4第4項ただし書に基づき、小規模宅地等の特例を適用すべきこと、③丙の申告に係る部分につき、相続税法19条の2第2項ただし書に基づき、配偶者に対する相続税額の軽減をすべきこと並びに④原告及び乙に係る部分につき、同法19条の4第1項に基づき、障害者控除をすべきことを主張して、別表の「更正の請求」欄記載のとおり、本件相続税の更正の請求をした(以下「本件更正の請求」という。)(甲3の4)。

(6) ア 西宮税務署長は、平成29年4月11日、本件更正の請求が、原告の申告に係る部分のみを対象とし、丙及び乙の申告に係る部分を対象としないものと解して、更正をすべき理由がない旨の通知処分をした(甲3の5)。

イ 原告は、平成29年6月30日、西宮税務署長に対し、上記アの通知処分につき、配偶者に対する相続税額の軽減をすべきであるとして、再調査の請求をした(甲4の1及び2)。

ウ 原告は、平成29年8月30日、西宮税務署長からの照会に対し、丙及び乙の申告に係る部分も、本件更正の請求の対象である旨を回答した(甲4の4)。

エ 原告は、平成29年8月30日、前記イの再調査の請求を取り下げた(甲4の5)。

- (7) 西宮税務署長は、平成29年9月11日、本件更正の請求のうち、丙及び乙の申告に係る部分について、相続税法32条の定める期間を徒過したとに係る相続税について更正をすべき理由がない旨の通知処分（甲4の6、西宮産第●●号）を「本件処分1」といい、乙の申告に係る相続税について更正をすべき理由がない旨の通知処分（甲4の7、西宮産第●●号）を「本件処分2」という。甲4の6及び7）。
- (8) ア 原告は、西宮税務署長に対し、平成29年9月19日、配偶者に対する相続税額の軽減をすべきであるとして、再調査の請求をし（以下「本件再調査請求」という。）、平成29年10月5日、『再調査の請求書』の補正等について」と題する書面を提出し、本件再調査請求の対象が本件処分1のみである旨の補正をした（甲5の1、乙2）。
- イ 西宮税務署長は、平成29年12月18日、本件再調査請求を棄却する旨の決定をした（甲5の4）。
- (9) ア 原告は、平成30年1月15日、国税不服審判所長に対し、本件処分1の取消しを求める審査請求をした（以下「本件審査請求」という。）（甲6の1）。
- イ 国税不服審判所長は、平成30年10月19日、本件審査請求を棄却する旨の裁決をした（甲7の3）。
- (10) 原告は、平成31年3月20日、本件処分1及び本件処分2の取消しを求め、本件訴訟を提起した（当裁判所に顕著な事実）。

4 争点及び争点に対する当事者の主張

(1) 本件処分2の取消しを求める訴えの適法性（本案前の争点）

（被告の主張）

本件処分2の取消しを求める訴えは、審査請求についての裁決を経ておらず、裁決を経ないことについて正当な理由もないことから、国税通則法115条1項の要件を満たさず、不適法である。

（原告の主張）

原告は本件処分1について審査請求についての裁決を経ているところ、本件処分1及び本件処分2は処分理由が共通し、実質的に同一であるから、本件処分2につき不服申立ての前置を欠くとはいえない。

原告は、本件再調査請求に際して、被告に対し、原告が取消訴訟を提起する場合には本件処分2もその対象に含める旨を通知していた。その際に適切な対応をしなかった被告が、上記主張をすることは不公平である。

(2) 本件処分1及び本件処分2の違法性

（原告の主張）

ア 丁の遺産である松江市●●所在の土地（以下「本件畑」という。）は平成26年10月10日に、現金30万円（以下「本件現金」という。）は平成28年11月9日に、それぞれ遺産分割がされたから、本件更正の請求は、全ての遺産分割がされた同日の翌日から4月以内という相続税法32条の定める期間内にされたものと解すべきである。

イ 西宮税務署の相談担当職員は、平成20年12月8日、乙に対し、丁の全ての相続財産を記載して修正申告をすればよい旨の助言及び指導をしたのみで、相続財産の分割の翌日から4月以内に更正の請求をしなければならない旨を指導しなかった。また、原告の夫は、平成22年10月25日、当時認知症を患っていた丙及び措置入院中であった

乙に代わり、両名の委任状を持参せずに、両名の申告内容の照会をしたが、西宮税務署の相談担当職員はこれに応じなかった。したがって、被告が相続税法32条の定める期間を徒過したとして本件更正の請求を認めないことは、信義則に反し違法である。

(被告の主張)

租税法律関係において信義則の法理を適用するには、少なくとも税務官庁による公的見解の表示を要する。本件では、原告の主張に係る助言及び指導がされたとは認められない上、仮に当該助言及び指導があったとしても、それが税務官庁による公的見解の表示に当たると解することはできない。

第3 当裁判所の判断

1 本件処分2の取消しを求める訴えの適法性について

(1) 相続税の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は、審査請求についての判決を経た後でなければ、提起することができない(国税通則法115条1項)。ただし、その判決を経ないことにつき正当な理由があるときはこの限りでない。(同項3号)。

(2) 前記前提事実によれば、本件審査請求の対象は本件処分1のみであって、原告は、本件処分2について審査請求についての判決を経していない。

そして、原告は、本件再調査請求において本件処分1のみをその対象とする旨の補正(乙2)をし、本件審査請求においても本件処分1の取消しのみを求めており、自ら本件審査請求の対象から本件処分2を除外したものであるから、判決を経ないことにつき正当な理由があるとは認められない。

(3) 原告は、本件再調査請求の際に被告に不適切な対応があった旨主張するが、前記前提事実のとおり、被告は、原告のした補正の内容に従って、本件再調査請求及びその後の本件審査請求の進められたものであって、その対応が適切であるとは解されないし、他に原告の主張を根拠づけるような事情も認められない。

(4) そして、本件処分1と本件処分2が実質的に同一であるとは認められないから、本件処分2に係る取消しの訴えは審査請求についての判決を経ないものとして不適法というほかない。

2 本件処分1の違法性について

(1) 前記前提事実によれば、本件申告書の第11表に記載された財産の遺産分割は、平成26年8月2日に完了し、その時点で、丙は、丙が当該分割により取得した財産に係る課税価格が法定相続分の割合に従って計算されたものと異なることとなったことを知ったと認められる。

したがって、丙は、その日の翌日から4月以内に限り、相続税法32条に基づく更正の請求をすることができ、平成29年1月30日にされた本件更正の請求は、同条の定める期間内にされなかったというべきである。

(2) 原告は、本件畑は平成26年10月10日に、本件現金は平成28年11月9日に、それぞれ遺産分割がされた旨主張する。しかし、証拠(甲2の1)によれば、本件畑及び本件現金が、本件申告書において、丁の財産として記載されているとは認められないから、上記各遺産分割を理由とする更正の請求は、本件畑及び本件現金に係る相続税について申告書が提出されていること(相続税法55条)を前提とする同法32条1号の要件を満たさない。

(3) ア 原告は、被告が相続税法32条の定める期間を徒過したとして本件更正の請求を認め

ないことは、信義則に反し違法である旨主張する。

イ 租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、当該課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、上記法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて上記法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、上記特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに当該表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の当該表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮が不可欠であると解される（最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決）。

ウ これを本件についてみると、西宮税務署の相談担当職員が原告主張のような対応をしたことを認めるに足りる証拠はないが、仮に原告の主張するような助言や指導があったことを前提としても、その内容は更正の請求をできる期間を教示しなかったというにとどまり、更正の請求期間について誤った見解を示したものではないし、税務官庁として公式な見解を表示したものとも認められない。

また、原告の夫は、丙及び乙の申告内容を照会した際、両名の委任状を持参していなかったのであるから、当該照会に応じなかった同署職員の対応が不適切であったとはいえず、同署職員が委任状を持参するよう指導等をしなかったことを考慮しても、上記特別の事情があるとは認められない。

したがって、原告の主張は採用することができない。

(4) 以上によれば、本件処分1は、適法である。

第4 結論

よって、原告の請求のうち、本件処分2の取消しを求める部分は不適法であるので、同部分を却下し、その余の請求は理由がないので、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

神戸地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 小池 明善

裁判官 武村 重樹

裁判官 吉川 慶

(別表)

課税の経緯

単位(円)

		当初申告	更正の請求	更正をすべき理由がない旨の通知処分	再調査の請求	再調査の請求 取下げ	再調査決定	審査請求	裁決
丙 (承継人甲)	年月日	平成20年12月9日	平成29年1月30日	平成29年9月11日	平成29年9月19日		平成29年12月18日	平成30年1月12日	平成30年10月19日
	取得財産の価額	61,627,238	62,012,109	更正をすべき理由がない旨の通知処分	一部取消し	再調査の請求取下げ	棄却	全部取消し	棄却
	債務及び葬式費用の金額	0	0						
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	61,627,000	62,012,000						
	算出税額	2,478,691	2,186,317						
	配偶者の税額軽減額	0	2,186,317						
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)	2,478,900	0						
年月日	平成20年12月9日	平成29年1月30日	平成29年9月11日						
取得財産の価額	30,813,618	20,958,125	更正をすべき理由がない旨の通知処分	再調査の請求取下げ	再調査の請求取下げ	再調査決定	審査請求	裁決	
債務及び葬式費用の金額	276,370	276,370							
課税価格 (1,000円未満切捨て)	30,537,000	20,681,000							
算出税額	1,228,215	729,136							
障害者控除額	0	729,136							
納付すべき税額 (100円未満切捨て)	1,228,400	0							
年月日	平成20年12月9日	平成29年1月30日							平成29年4月11日
取得財産の価額	30,813,618	34,309,240	更正をすべき理由がない旨の通知処分	一部取消し	取下げ	再調査決定	審査請求	裁決	
債務及び葬式費用の金額	0	0							
課税価格 (1,000円未満切捨て)	30,813,000	34,309,000							
算出税額	1,239,098	1,209,609							
障害者控除額	0	170,864							
納付すべき税額 (100円未満切捨て)	1,239,200	1,038,700							
取得財産価額の合計額	123,254,474	117,279,474							再調査の請求取下げ
債務控除の合計額	276,370	276,370							
課税価格の合計額 (1,000円未満切捨て)	122,978,000	117,003,000							
相続税の総額 (100円未満切捨て)	4,946,500	4,125,100							

更 正 決 定

原告 甲
被告 国

上記当事者間の頭書事件につき令和2年2月6日に当裁判所が言い渡した判決に明白な誤りがあるから、職権により、次のとおり決定する。

主 文

- 1 1ページ26行目に「理由」とあるのを「事実及び理由」と更正する。
- 2 6ページ1行目を削る。
- 3 7ページ1行目を削る。
- 4 8ページ1行目の前に「て、いずれも更正をすべき理由がない旨の通知処分をした（以下、丙の申告）」を加える。

令和2年2月7日

神戸地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 小池 明善

裁判官 武村 重樹

裁判官 吉川 慶