

大阪地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 処分取消請求事件

国側当事者・国(岸和田税務署長)

令和4年5月12日棄却・確定

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	仲井 敏治
同補佐人税理士	永橋 利志
被告	国
同代表者法務大臣	古川 禎久
処分行政庁	岸和田税務署長
	土田 真弘
同指定代理人	細谷 鈴路
同	小泉 雄寛
同	石田 隆邦
同	村岡 恭子
同	橋本 和也

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

岸和田税務署長が平成31年4月10日付けで原告に対して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

被相続人である乙(昭和●年生まれで平成25年死亡。以下「乙」という。)は、株式会社A(建築用木材製品の販売等を目的とする株式会社。以下「A社」という。)を経営していたところ、平成25年に死亡した。乙の子である原告(昭和●年生まれ)は、乙が所有していたA社の株式(以下「本件株式」という。)を含む乙の遺産を相続し(以下、この相続を「本件相続」という。)、他の共同相続人と共に本件相続に係る相続税(以下「本件相続税」という。)の申告をした(以下、この申告を「当初申告」といい、当初申告に係る申告書を「当初申告書」という。)

その後、原告は、A社が過去に利益水増し等の粉飾決算をしていたために当初申告における本件株式の評価額が過大になっていたとして本件相続税の更正の請求(以下「本件更正請求」という。)をした。しかし、岸和田税務署長は、更正すべき事実が確認できなかったとして、本件通知処分をした。

本件は、原告が、岸和田税務署長がした本件通知処分には本件株式の評価額を誤った違法があるなどと主張して、被告を相手に、本件通知処分の取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

本件における関係法令は、別紙1 関係法令等の定めに記載のとおりである（なお、同別紙中に用いた略語は本文においても同様に用いる。）。

2 前提事実

以下の事実は、当事者間に争いがいか、又は証拠（各項に関連する書証を掲記する。）及び弁論の全趣旨により容易に認定することができるものである。

(1) 原告、乙、A社

ア 原告、乙

原告（昭和●年生まれ）は、乙（昭和●年生まれ）が平成25年8月●日（以下「本件相続開始日」という。）に死亡したことから、乙の妻である丙（昭和●年生まれ）及び原告の妹である丁（昭和●年生まれ）と共に、乙の遺産を相続した（本件相続）。なお、原告の法定相続分は4分1である。（甲1の1～4）

イ A社

(ア) 概要

A社は、江戸時代に創業され、昭和31年に設立された建築・土木用木材製品（主に型枠）の販売等を目的とする株式会社であった（発行済株式総数は9万2000株、資本金額は4600万円）。A社について、平成30年7月に破産手続開始の決定がされ、令和元年9月に破産手続終結の決定がされた。（甲5、乙3の2）

乙は、遅くとも平成16年5月～平成23年4月、A社の代表取締役であった（ただし、乙は、代表取締役の辞任後もA社の取締役であって、平成25年4月に取締役を辞任した。）。原告は、遅くとも平成16年5月～平成30年7月、A社の代表取締役であった。A社の経営は、平成21年頃までは乙が行っていたが、同年頃以降は原告が行っていた。（甲3、5、8、24、乙3の2）

なお、丙は、遅くとも平成16年5月～平成29年5月、A社の取締役であった（甲5）。

(イ) 事業年度

A社の事業年度は、3月1日～翌年2月末日の1年間であった（以下、A社の事業年度については、各事業年度の終了年月をもって「平成22年2月期」等と表記する。）（甲13の1～7）。

(ウ) 株式

乙は、本件相続開始日（平成25年8月●日）において、本件株式（A社の株式）を4万4100株所有していた。本件相続により、本件相続開始日に乙が所有していたこれらの本件株式のうち3万2283株を原告が、1万1817株を丙が、それぞれ取得した。（甲2）

A社は、本件相続開始日（平成25年8月●日）において、評価通達178の「中会社」に該当した。また、本件株式は、同日において、評価通達168の（3）の「取引相場のない株式」に該当した。（甲8、弁論の全趣旨）

(2) 当初申告

乙の相続人らは、平成26年6月20日、岸和田税務署長に対し、別表1「課税の経緯」の「当初申告」欄のとおり、当初申告（本件相続税の申告）をした（甲2）。

当初申告において、乙の相続人らは、本件株式1株当たりの評価額を、評価通達189-2（比準要素数1の会社の株式の評価）ただし書の定めに基づき、4368円とした。なお、原告は、当初申告において、非上場株式等についての相続税の納税猶予の特例（租税特別措置法〔平成25年法律第5号による改正前のもの。以下同じ。〕70条の7の2。以下「本件特例」という。）の適用を受ける旨を申告書に記載した。（甲2）

（3）A社の廃業等

A社は、平成29年、金融機関の勧めにより、B（以下「B」という。）に対し、経営再建の支援要請をした。

Bは、A社の財務状況等を審査するために、戊公認会計士（以下「戊公認会計士」という。）を選定した。

戊公認会計士は、A社の財務状況等を審査するために、ヒアリング等の調査を実施した。その調査の過程において、A社の経理担当者であったC（以下「C」という。）は、A社の各事業年度における粉飾金額の一覧表を記載した書面（甲11。以下「本件粉飾一覧表」という。）を作成した。本件粉飾一覧表の記載の概要は、別表2のとおりである。

戊公認会計士は、上記調査の結果、平成29年12月19日付け「調査報告書（案）」（甲12。以下「本件調査報告書案」という。）を作成した。

A社は、平成30年4月23日、事業を廃止した。（以上につき、甲8、11、12、乙2、弁論の全趣旨）

（4）破産手続開始の決定等

大阪地方裁判所岸和田支部は、平成30年7月●日、A社及び原告の各破産手続開始の決定をし、D弁護士（以下「D弁護士」という。）をA社及び原告の各破産管財人に選任した（乙3の1・2）。

上記のA社の破産手続開始の決定に伴い、原告が適用を受けていた本件特例に係る納税猶予の期限が確定した（租税特別措置法70条の7の2第3項8号）。

（5）本件更正請求

ア 本件更正請求

原告は、平成30年10月16日、岸和田税務署長に対し、A社において、平成14年2月期～平成21年2月期の間粉飾決算が行われていたことから、これに基づいてした当初申告時の本件株式の評価額の算出に誤りがあり、正しくは本件株式1株当たりの評価額が727円であったとして、別表1「課税の経緯」の「更正の請求」欄のとおり、本件更正請求をした（甲3、8）。

イ 本件粉飾一覧表、本件調査報告書案

原告は、本件更正請求に際し、岸和田税務署長に対し、その理由の基礎となる事実を証明する書類として、①本件粉飾一覧表②本件調査報告書案（その一部を抜粋したもの）等を提出した（甲3、11、12）。

（6）A社の清算終了

平成31年2月●日、A社の精算が終了した（乙4）。

（7）本件通知処分

岸和田税務署長は、平成31年4月10日付けで、原告に対し、本件更正請求につき、別表1「課税の経緯」の「通知処分」欄のとおり、本件通知処分をした（甲4）。

(8) 審査請求

ア 原告は、令和元年7月4日、国税不服審判所長に対し、別表1「課税の経緯」の「審査請求」欄のとおり、本件通知処分の全部の取消しを求めて審査請求をした（乙1）。

イ 原告の破産管財人（D弁護士）は、令和元年8月7日、上記アの審査請求に係る審査請求人を原告の破産管財人（D弁護士）に補正する旨の補正書を提出した（乙5）。

(9) A社の破産手続終結の決定

大阪地方裁判所岸和田支部は、令和元年9月●日、A社につき、破産手続終結の決定をした（甲5）。

(10) 裁決

国税不服審判所長は、令和2年5月11日、原告の破産管財人（D弁護士）に対し、別表1「課税の経緯」の「裁決」欄のとおり、上記（8）アの審査請求を棄却する旨の裁決をした（甲8）。

(11) 破産管財人による本件更正請求に基づく還付金請求権の放棄

ア 原告の破産管財人（D弁護士）は、令和2年6月2日、大阪地方裁判所岸和田支部に対し、本件更正請求による原告の相続税の還付金請求権を破産財産から放棄することの許可を求める申請をした（甲9）。

イ 大阪地方裁判所岸和田支部は、令和2年6月5日、上記アの申請を許可した（甲9）。

(12) 原告の破産手続廃止の決定

大阪地方裁判所岸和田支部は、令和2年7月●日、原告につき、破産手続廃止の決定をした（甲10）。

(13) 本件訴えの提起

原告は、令和2年11月9日、本件訴えを提起した。

3 争点

本件における主な争点は、本件通知処分の違法性であり、具体的には、①当初申告書に記載した「課税標準等…の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった」（国税通則法23条1項1号）といえるか否か（争点1。具体的には、A社の平成25年2月期末の貸借対照表に誤りがあったか否か、A社の同期末の貸借対照表に記載のある資産の一部が同期末において既に存在しないか、又は資産性のないものであったか否か）、②当初申告書の提出により「納付すべき税額…が過大」（同号）となったか否か（争点2。具体的には、当初申告に係る相続税額が過大となったか否か）である。

4 争点に関する当事者の主張

(1) 争点1（当初申告書に記載した「課税標準等…の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった」といえるか否か）について

（原告の主張）

ア 判断枠組み

当初申告書に記載した「課税標準等…の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった」ことについて原告が立証責任を負うとしても、自由心証主義の下、本件株式の評価の前提となる事実についての判断は裁判所に委ねられるべきものであるから、原告がその

主張に係る更正の事由の全ての立証ができていなければならない必然性はない。

したがって、裁判所が、審理の結果、①A社の平成25年2月期末の貸借対照表に誤りがあった、②A社の同期末の貸借対照表に記載のある資産の一部が同期末において既に存在しないか、又は資産性のないものであった、との心証に至ったのであれば、原告が主張する更正の事由が一部認められたものとして、本件通知処分が違法となる（上記②の事実の全てが立証されないとしても、上記①の立証がされたときは、その立証内容に応じて上記②の全部又は一部が明らかとなる関係にある。）。

イ 本件における検討

そして、次の（ア）～（エ）のとおり、Cが作成した本件粉飾一覧表、本件調査報告書案、平成25年2月期末の前後の事業年度からの推計、平成25年2月期末の受取手形の決済状況等からすると、A社は、平成14年2月期～平成21年2月期の間、総額4億2500万円に及ぶ粉飾決算を続け、その後は粉飾決算をしていないから、平成25年2月期末の貸借対照表には同額の粉飾決算に基づく誤りがあったといえる。

具体的にみると、次の（ウ）のとおり、A社の平成25年2月期末の貸借対照表に記載された資産のうち、少なくとも、売上債権（受取手形、売掛金、不渡手形）の修正額2億5117万9970円、棚卸資産（商品・製品・仕掛品・材料・貯蔵品）の修正額1億1335万6783円、仕入債務（支払手形・買掛金）の修正額2539万3894円の、合計3億8993万0647円の部分は、資産性がない。

したがって、上記によれば、当初申告書に記載した「課税標準等…の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった」といえる。

（ア）本件粉飾一覧表（甲11）

本件粉飾一覧表（甲11）は、A社の実際の売上等を把握し、粉飾決算当時の経理担当者であったCが、後日の是正に備えるために実際の売上等と水増しの具体的金額が記載された手帳を基に作成したものである。そして、本件粉飾一覧表（甲11）は、本件更正請求を有利にする目的で作成された資料ではなく、むしろA社を再建しようとA社の財務状況を「ガラス張り」にする必要がある状況下で作成されたものであるから、その記載内容の信用性は高い。

本件粉飾一覧表によれば、平成14年2月期～平成21年2月期の間、総額4億2500万円の粉飾決算がされたこととなる。

（イ）本件調査報告書案（甲12）

本件調査報告書案（甲12）は、Bから送り込まれた戊公認会計士が、A社の正確な財務状況を把握するために調査して作成したものであり、客観性や正確性を具備するものとして信用性がある。

そして、本件調査報告書案は、A社の平成29年2月期末の純資産額を4億6427万3000円減額修正したものであるが、この額は、上記（ア）の平成14年2月期～平成21年2月期の間における粉飾決算の総額4億2500万円と大きく異なるものではない。したがって、A社の平成25年2月期末において、総額4億2500万円の粉飾決算がされていたといえることができる。

（ウ）平成25年2月期末の前後の事業年度等からの推計

a 平成25年2月期末の前後の事業年度等からの推計

A社の平成24年2月期末～平成30年2月期末に係る、申告額、修正額、修正後残高等は、別紙2のとおりである。同期末は、既にA社の粉飾決算の存在が明らかとなっていたから実額に依拠したものであるが、平成24年2月期末～平成29年2月期末はいずれも粉飾決算の影響を受けている。そして、次の(a)～(c)のとおり、平成25年2月期末の修正額として3億8993万0647円が推計され、同期末の申告額が真実に反するものであることが合理的に推論できる。

(a) 平成29年2月期末

平成29年2月期末に関し、原告が新たに発見した同期末の棚卸明細(甲15)の記載2912万0658円は、別紙2の同期の申告額から修正額を控除した残額と一致するから、同期の棚卸資産の実額が2912万0658円である。他方、売上債権(売上資産)及び仕入債務の額は不明であるが、①平成28年2月期末以降の売上高の減少により修正前の売上債権の金額が各事業年度の売上高を超えることとなり修正額を他の科目に振り替える余地がなくなったこと、②棚卸資産につき平成29年2月期末と平成30年2月期末の修正額が同額となるから、平成29年2月期末の修正額は平成30年2月期末の修正額と同額であると推計できる。

(b) 平成26年2月期末～平成28年2月期末

平成28年2月期、平成27年2月期は、各科目とも正しい金額(実額)によるものである。科目別明細書(甲16の1・2)の棚卸資産(5細目)の合計金額(実額)は、いずれの期末も、申告額から修正額1億4347万6055円を控除した額(平成28年2月期末2695万1119円、平成27年2月期末3019万9635円)と一致する。

また、売上債権(資産)と仕入債務をみても、平成28年2月期末の修正額は正確である。そして、平成27年2月期末の各科目の金額は正しい額であるところ、これと平成26年2月期末の金額を対比すると売上高・仕入高が近似する一方、各科目の申告額が突出しているため、同期末の修正すべき金額(申告額と実額との差額)は平成27年2月期末と同額となる合計3億8993万0647円とすべきである。

(c) 平成25年2月期末

平成25年2月期末の修正額は、平成24年2月期末から推認される。同期末の棚卸明細(甲17)が判明し、同期末の棚卸資産が2622万7724円、申告額1億3958万4507円、修正額1億1335万6783円となる。そして、平成24年2月期末の売上高・仕入高と平成25年2月期末のそれらが近似しているから、同期末にも平成24年2月期末と同額の「修正額」1億1335万6783円が妥当することとなる。これによれば、平成25年2月期末の売上債権、棚卸資産及び仕入債務の修正額の合計は3億8993万0647円となる。

なお、平成27年2月期末の売上資産、仕入債務の実額も判明しているが、棚卸資産について同期末と同額の推計はできないなどの事情から、上記平成24年2月期末からの推計が相当である。

b 中小企業の会計に関する指針

A社においては、中小企業の会計に関する指針に基づき、税理士が、毎年、A社の社長（乙・原告）及びCから聞き取りをするとともに、決算資料の提示を受け、決算処理を行った上で税務調整・確定所得金額の計算を行っていた。A社では、平成29年2月期までの間、過去の不正経理の修正処理をうかがわせる変動等の特段の特記事項もなく、平成30年2月期に初めて4億4663万4986円の特別損失を計上した。そうすると、A社の平成29年2月期までの各科目残高が粉飾決算に基づく不正経理増減額を包含したものであったといえる。

c 経営指針に基づく考察

「E」により、A社の修正前における各科目の残高の異常性及び修正後残高の経営指標近似性、ひいては修正額と修正後各科目残高を検討する。一般的経営指標では売上債権回転率（回収に要する期間）が約2か月、棚卸資産回転率が約1か月であるのに対し、A社ではいずれの事業年度においても、それぞれ7.8か月～16.2か月、3.4か月～7.8か月を要し、異常値を示している。また、一般的経営指標では仕入債務回転率がおおむね1.4か月であるのに対し、A社では1か月未満となっている。売上債権と棚卸資産が長年「塩漬け」の状態となることは事業継続においてはあり得ず、A社の各事業年度における上記各科目の残高はいずれも誤りである。

(エ) A社の平成25年2月期末の受取手形及び売掛金の一部が架空のものであったこと（受取手形の決済状況等）

a 平成25年2月期末の当初申告の勘定科目内訳書

(a) 受取手形

勘定科目内訳書（甲25）の合計金額1億5512万6843円は、決算報告書の「受取手形」1億1737万1486円（甲13の6・貸借対照表）と「割引手形」3775万5357円（甲13の6・個別注記表）との合計額である。また、勘定科目内訳書（甲25）には、全ての振出人の名称とそれぞれの手形金額・枚数の明記がある。

(b) 売掛金

勘定科目内訳書（甲25）の合計金額1億8821万3115円は、決算報告書「売掛金」の金額（甲13の6・貸借対照表）である。また、勘定科目内訳書（甲25）には、主な売掛先の名称とそれぞれの金額の明記がある。そして、その余の売掛先33社の合計は、687万4612円とある。

b 価値のない不良債権

上記a（b）の売掛金のうち、F（倒産）に対する不良債権（個別評価）の価値はなく、貸倒損失の要件を具備しないから掲載したものにすぎず、実質的には架空債権と同様であった。期末残高が次に多い有限会社G（倒産）も同様に価値のない不良債権であった。

c 金融機関への入金履歴との対照

A社は、売上債権について、全てH銀行岸和田支店及びI信用金庫泉大津支店の各当座預金口座に入金していた。これらの各口座の取引履歴（甲26、27、30、

31)のうち、平成25年3月1日～同年6月30日の間の売上債権に関する入金履歴は別紙3-①(H銀行、I信用金庫)の「入金額」欄記載のとおりである(別紙3-①の青色部分が平成26年2月期〔平成25年2月期とは無関係〕の入金である。)。そして、別紙3-①のうち、手形小切手の入金が別紙3-②の「手形等」である。別紙3-③は、A社の平成25年2月期末の売上債権のうち、期末至近4か月を抜粋して申告売掛額(勘定科目内訳書・甲25)等を付記したものであり(橙色が振込入金を、黄色が手形入金を示す。)、別紙3-④はA社の受取手形明細表である(橙色が別紙3-①で入金の確認ができたもの、黄色が別紙3-③で売上債権の回収と判断したもの、水色が別紙3-③で架空と判断したものを示す。)

(a) 受取手形について

A社は、受取手形について、受取後1～2か月で手形割引により資金調達をしていたが、平成25年3月1日～同年6月30日の間の手形等の入金合計は3168万3697円、小切手(と思われるもの)を除くと3132万7033円である(H銀行分1414万0037円とI信用金庫分1718万6996円の合計。年間にしても手形等の合計は1億1703万7917円である。)

上記金額とA社の平成25年2月期末の勘定科目内訳書(受取手形の内訳書)の合計額1億5512万6843円を比較すると、同期末の勘定科目内訳書(受取手形の内訳書)の記載のうち、1億円以上の資産が存在しないこととなる。そして、別紙3-④(A社の受取手形明細表)によれば、別紙3-④の橙色・黄色の合計3500万円強と上記入金合計3132万7033円(H銀行分1414万0037円とI信用金庫分1718万6996円の合計)とは極めて近似している。そうすると、勘定科目内訳書(甲25)のうち、1億円の資産が存在しないと認定可能である。

少なくとも、別紙3-④の水色部分合計8280万9288円が架空手形債権であるといえる。

(b) 売掛金について

別紙3-③(A社の平成25年2月期末の売上債権のうち、期末至近4か月を抜粋して申告売掛額等を付記したもの。橙色が振込入金を、黄色が手形入金を示す。)、及び、CがA社のオフィス・コンピューターに逐次入力していた売上伝票記載の金額(実額)を、当時、原告が自己のパソコンで集計した得意先別売上分析(甲28の1・2)によれば、次の①～③のとおり、平成25年2月期末の当初申告に記載のある売掛金(甲25)には原告主張の架空債権がある事実が、金額を明記したものは確実に、そうでないものも高度の蓋然性をもって特定されたといえる。

① A社は、売掛金の支払期限を全て翌月又は翌々月としていた。そして、得意先別売上分析のうち平成25年2月期末のもの(甲28の1)と対照すれば、入金により回収済みであるにもかかわらず多額の「繰越金」を発生させている。中でも「100万円」等のキリのよい金額は架空のものである。

② A社の売掛先の中には、平成25年2月期末の売上げが年間でゼロであるにもかかわらず(甲28の1)勘定科目内訳書(甲25)に掲載されている

もの（3社：J、K、M）があるが、これらに対する売掛は同期末に存在しない。また、売掛金の支払期限（締日の翌月又は翌々月）に鑑み、期末至近2か月とも売上げがゼロの売掛先は、支払遅延等の特段の事情のない限り、勘定科目内訳書（甲25）に掲載されないはずであるから、別紙3-③備考欄に「至近2か月ゼロ」と記載された4社（N、O、P、Q）に対する売掛金は、平成25年2月期末に存在しない。さらに、別紙3-③「架空金額」欄に記載のあるものも架空のものである。

③ 加えて、経営指標の売上債権回転期間が約2か月であり（甲22）、平成25年2月期末から約2か月で売掛金の回収が完了している（別紙3-①の青色部分参照。別紙3-③においても2か月を超えて売掛金の回収をした事例はまれである。）。このように売掛金が規則正しく一定期に回収されている事実は、経営指標が示す「経常的に事業活動が営まれていれば実在する債権は取引先ごとの正常な営業サイクルで確実に回収される」、「架空債権は正常な営業サイクルから外れて残存する」に一致する。このサイクルで入金確認できない債権が架空債権である（このことは、平成28年2月期末の受取手形〔実額〕に基づく手形サイクルからも裏付けられる。）。

d 貸倒れや値引き等の可能性がないこと

受取手形及び売掛金の決算書上の金額と実際の回収額との間に差異が生ずる原因として、貸倒れや値引き等によるものが想定され得るが（裁決においてその旨の指摘がある。）、主な貸倒れは決算書の勘定科目内訳書（甲25）に明記され、その余の貸倒れや値引き等も通常は、別紙3-③の「差額」欄の金額（振込手数料を除く。）程度である。そうすると、実際の回収額以上の貸倒れや値引き等が期ごとに発生することはあり得ず、原告が架空であった旨主張する債権について、H銀行岸和田支店、I信用金庫泉大津支店に入金されていないといえる。

また、R銀行岸和田駅前支店及びS銀行堺支店における各入金は、いずれもA社が平成25年2月期末に保有していた受取手形とは関係のないものである。

e 小括

以上のとおり、平成25年2月期末の「受取手形」、「売掛金」の申告額が誤りであり、実際には存在しないものが含まれることが判明した。

（被告の主張）

ア 判断枠組み

更正の請求は、申告納税制度の例外であって、自らが従前にした申告内容に誤りがあり、請求する内容が正しい（ないし真実の）ものであるとしてその変更を求めるものである以上、更正の請求をする者が、当該更正の請求につき国税通則法23条1項の要件を充足することを立証する必要がある。

イ 本件における検討

本件では、次の（ア）～（エ）のとおり、A社の平成25年2月期の貸借対照表に誤りがあったとは認められない。

そして、株式の評価は原則として評価通達によるべきところ、評価通達によって株式の評価をするには、A社の平成25年2月期末の純資産価額の計算の基礎となる各資産の具

体的な内容が明らかにされる必要がある。しかし、原告の主張は、これらの具体的内容を明らかにしないものであるから、本件株式の評価をすることができない。

したがって、A社の平成25年2月期末の貸借対照表上に記載のある資産に存在しないものがあつたとはいえないから、当初申告書に記載した「課税標準等…の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった」とはいえない。

(ア) Cが作成したとする本件粉飾一覧表（甲11）について

Cが作成したとされる本件粉飾一覧表（甲11）は、A社の帳簿や伝票とは異なり、原告が主張する事実を客観的に裏付ける書類ではない。また、本件粉飾一覧表の基とされ、Cが実際の売上等と水増しの具体的金額を記載していたという手帳は既に廃棄され現存しないから、その確認ができない。Cがいう手帳が存在したとしても、そこに不正経理の内容が記載されていたか明らかではなく、仮に、当該手帳にCが不正経理の内容を記載していたとしても、果たしてその内容が本件粉飾一覧表に正確に転記されていたかどうかは明らかではない。

なお、仮に、原告が主張するように、A社において何らかの不正経理が行われていたとしても、本件粉飾一覧表（甲11）は、A社の帳簿や伝票といった客観的な証拠に裏付けられたものではなく、不正経理の具体的な内容や金額を明らかにするものではないから、これを基に本件更正請求における相続税額を算出したとしても、およそ客観的な証拠に基づき算出された相続税額と認定することはできない。

(イ) 戊公認会計士が作成した本件調査報告書案（甲12）について

戊公認会計士が作成した本件調査報告書案（甲12）は、A社の帳簿や伝票ではなく、原告が主張する事実を客観的に裏付ける書類ではない。

本件調査報告書案（甲12）は、戊公認会計士が基準日（平成29年2月28日）におけるA社の財務状況を報告することを目的として作成したもので、A社において不正経理が行われたか否かを検証することではない。また、本件調査報告書案には、戊公認会計士による調査が行われた同年11月時点において、A社の帳簿や仕訳データといった客観的な裏付け資料は保存されていなかった旨の記載があることに加え、不正経理の概要について記載された部分について、粉飾の内容を知るCが当時のメモを基に作成した資料の提示をA社から受け、これに記された過去の粉飾決算の状況を基に作成したものであり、上記処理を裏付ける資料は確認できておらず、当該資料から単純に棚卸資産のあるべき金額を求めると平成21年2月期末がマイナスになるなど、不自然な点がみられるものの、資料の制約によりこれ以上の分析は不可能であった旨の記載がある。したがって、本件調査報告書案の記載をもって不正経理が行われていたと認めることはできない。

なお、仮に、原告が主張するように、A社において何らかの不正経理が行われていたとしても、本件調査報告書案（甲12）は、A社の帳簿や伝票といった客観的な証拠に裏付けられたものではなく、不正経理の具体的な内容や金額を明らかにするものではないから、これを基に本件更正請求における相続税額を算出したとしても、およそ客観的な証拠に基づき算出された相続税額と認定することはできない。

(ウ) 平成25年2月期末の前後の事業年度等からの推計について

a A社の平成25年2月期末の申告に係る勘定科目内訳書について

原告は、本件更正請求において、本件株式の純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）の計算上、A社の申告における資産の部から4億4663万4000円を控除すべきとしていたが、本件訴訟では、平成25年2月期の「修正額」の合計額は3億8993万0647円であるとして、主張を変えており、一貫していない。また、原告は、A社が平成22年2月期以降は利益を水増しするための粉飾決算をしていない旨主張するが、A社では平成28年2月期、平成29年2月期に純資産額を増加させる経理処理をしたことから、利益を水増しした経理処理が行われていたといえる。

b 評価通達について

相続税法22条は、特別の定めのあるものを除き、相続により取得した財産の価額は、相続の時ににおける「時価」による旨を定める。そして、国税庁長官は、画一的な評価方法による税負担の実質的な公平等の実現を意図して財産評価の一般的基準である評価通達を定め、相続税法に特別の定めのあるものを除き、原則としてこれにより財産の評価をすることとしているから、特別の事情のない限り、評価通達に定める方法によって相続税額を評価することには合理性がある。

評価通達によって本件株式に係る1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）を正しく評価し、相続税額を正しく算定するためには、1株当たりの純資産価額の計算の基礎となる事実（すなわち、A社の平成25年2月期末時点における各資産について、その具体的な内容及び個々の金額）を特定する必要がある。このような各資産の具体的な内容及び個々の金額を立証することによって初めて、評価通達の定めに基づいた資産評価が可能となる。しかし、原告は、当初申告の際に本件株式が1株当たり4368円であると評価したこと（評価通達189-2〔比準要素数1の会社の株式の評価〕ただし書に基づき、Lを0.25として、評価通達179の（2）の算式により計算した金額）に誤りがあったとして、更正を求める税額25万8900円が相続税法の規定に照らし真実の（正しい）税額である旨主張する一方、各科目の金額いかんにより平成25年2月期の貸借対照表の金額が誤りであるとの結論に消長を来すものではないとして、修正すべき金額が合計3億8993万0647円であったことが明らかであれば足りるとし、A社の同期末時点における純資産価額の計算の基礎となる各資産の具体的な内容及び個々の金額を立証しないから、評価通達により本件株式の評価額を算出することができず、相続税額も不明である。

c 原告が推計の根拠とする資料について

また、原告が推計の根拠とする資料は正しい金額のものとはいえない。

(a) A社の平成29年2月期末の棚卸明細（合板等及び木材）（甲15）は、その集計・作成の経緯が不明であり、本件調査報告書案の修正額もA社の同期の棚卸明細（合板等及び木材）（甲15）及びそれに類する書面を基に作成されたものと認められるから、具体的かつ合理的根拠に基づいた算出がされていない。そうすると、A社の同期末の棚卸明細（合板等及び木材）（甲15）が正しい金額を記載したものとはいえない。

(b) A社の平成27年2月期及び平成28年2月期の科目別内訳書（甲16の

1・2)は、誰が、どのようにして集計して作成したものか不明であるし、これらの科目別内訳書が原告の主張どおりCが作成したというのであれば、本件調査報告書案の作成時に戊公認会計士に提出されていたはずであるが、これが提出されていた形跡はない。そうすると、A社の平成27年2月期及び平成28年2月期の科目別内訳書(甲16の1・2)は正しい金額を記載したものとはいえない。

(c) A社の平成24年2月期の棚卸明細(甲17)は、誰が、いつ、どのように作成したか不明である上、「棚卸明細(合板等)」は、その日付が「平成24年1月23日」であって、同期末から1か月以上も前の時点のものである。そうすると、A社の同期の棚卸明細(甲17)は、同期末の棚卸資産の残高を示すものとはいえない。

(エ) A社の平成25年2月期末の受取手形及び売掛金の一部が架空であったとはいえないこと

原告は、平成25年2月期末のA社の貸借対照表に記載されている受取手形及び売掛金のうち同期末以前4か月間の得意先別の売上金が同期末以後4か月以内に回収した金額を控除した残額を超える部分、同期末のA社の貸借対照表に記載されている受取手形及び売掛金のうち同期末以後4か月以内に回収されなかった部分がいずれも架空であった旨主張する。

しかし、このような主張が論理的に成立するためには、①A社の受取手形及び売掛金が、必ず預貯金等の内訳書(甲33の1・2)記載の預金口座への入金により回収され、例外がないこと、②A社の受取手形及び売掛金は、遅くとも発生から4か月以内には必ず回収され、例外がないことが必要であるところ、上記①については、原告自身、現金による決済の可能性を認めているほか、相殺による決済の可能性、他の金融機関口座において回収した可能性等がある。また、上記②については、債務者の支払が遅延し、4か月以内に受取手形及び売掛金が回収されなかった可能性がある。そうすると、上記①、②について例外なく立証されたとはいえないから、単に、平成25年2月期末の前後4か月の以内に預貯金等の内訳書(甲33の1・2)記載の預金口座に入金がないことをもって、同期末のA社の貸借対照表に記載された受取手形及び売掛金の一部が架空であったとはいえない。

A社の平成25年2月期末の得意先別売上分析(58期)(甲28の1)につき、原告は、CがA社のオフィス・コンピューターに逐次入力した売上傳票等に記載の金額を当時原告が自己のパソコンで集計したものである旨主張するが、当該主張を裏付ける客観的な証拠はない上に、得意先別売上分析(58期)の年間合計額4億8849万1268円(甲28の1・6枚目)が平成25年2月期の売上高4億9976万4644円(甲13の6・4枚目)と一致しないから、得意先別売上分析(58期)(甲28の1)に基づいて認定をすることはできない。

原告は、「F」や「(有)G」が倒産しているとして売掛金の一部が不良債権であった旨主張する。しかし、これらが倒産した事実や、それらに対するA社の売掛金が平成25年2月期末時点において、評価通達205(貸付金債権等の元本価額の範囲)の定める事由に該当することを裏付ける客観的な証拠はなく、それらの事実は不明である。

(2) 争点2 (当初申告書の提出により「納付すべき税額…が過大」となったか否か) について
(原告の主張)

上記(1)の(原告の主張)欄に記載のとおり、A社には4億2500万円の増しが行われていた。これを前提として正しい税額を算定すると、納付すべき税額は25万8900円となる。当初申告による納付すべき税額は1838万2400円であったから、納付すべき税額が過大であったこととなる。

もっとも、上記(1)の(原告の主張)欄アの②(A社の平成25年2月期末の貸借対照表に記載のある資産の一部が同期末において既に存在しないか、又は資産性のないものであったか否か)の立証は、自由心証主義の下、裁判所の判断に委ねられるべきものであり、上記②の一部が立証されれば、A社の同期末の貸借対照表の一部が架空であったことが明らかとなるから、当該架空であったことが明らかとなった部分に応じ、納付すべき税額が減額されるべきである。

(被告の主張)

当初申告に係る納付すべき税額が過大であったとはいえない。

第3 当裁判所の判断

1 争点1 (当初申告書に記載した「課税標準等…の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった」といえるか否か) について

(1)「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ける判断枠組み

ア 判断枠組み

「更正をすべき理由がない旨」の通知処分(国税通則法23条4項)は、税務署長が、更正の請求があった場合に、当該更正の請求に係る課税標準等又は税額等を調査した結果、更正すべき理由がないときにするものである。

そして、更正の請求は課税庁の減額更正という職権発動を促すものであって、更正をすべき理由がない旨の通知処分がされた場合には、税額そのものは申告によって確定しているから、同通知処分は、申告税額等について減額を認めないことを確認する効果を有する処分であるといえることができる。

また、申告納税制度は、納税者自らが正しい申告納税をすることを前提としているから、一旦申告した以上、その申告が誤ったとして更正の請求をするには、その正しい課税標準等又は税額等を納税者自らが証明すべきであり(国税通則法施行令6条2項は、更正の請求をしようとする者は、その更正の請求をする理由の基礎となる事実を証明する書類を国税通則法23条3項の更正請求書に添付しなければならない旨を定める。)、更正の請求を受けた税務署長が調査を尽くしたにもかかわらず、更正の請求額が正しいとの心証が得られない場合には減額更正をすることができず(同条1項1号においては、更正の事由があることの証明がないこととなる。)、この場合には「更正をすべき理由がない旨」の通知処分がされることとなる。

そうすると、「更正をすべき理由がない旨」の通知処分は、更正の請求が不適法であることを理由としてされる場合を除き、国税通則法23条1項各号に定める更正の事由があることを前提として、納税申告書に記載されている課税標準等及び税額等が過大であるかどうかを全面的に見直し、その結果として、減額更正をする必要がない、又は、一部の減額更正をし、更正の請求額の一部を認容しないとする処分であるといえることができる。

したがって、課税庁が更正の請求の処理に当たり、申告額を見直すことは、税額の見直しにとどまらず、更正の請求における更正の事由の当否を判断するためであるということもでき、納税者から更正の事由に係る主張・立証がない場合には、納税者の主張・立証する範囲が明らかにならず、更正の請求における更正の事由の存否が判断できないこととなるから、このような場合には、申告によって一旦確定した税額が正当なものとして扱われることになる（この場合には、必ずしも課税標準等又は税額等の総額について確認することを要せず、更正をすべき理由がない旨の通知処分をすることも可能となるものと解される。）。

イ 原告の主張について

これに対し、原告は、前記第2の4（1）の（原告の主張）欄アのとおり主張する。

しかし、原告の上記主張は、国税通則法23条1項に定める更正の事由の有無を審理の対象とするものと解されるところ、同条4項は、税務署長が「請求に係る課税標準等又は税額等について調査」する旨を定めることに照らせば、審理の対象は、当該納税者の納税申告書に記載された全体としての課税標準等又は税額等と解すべきである。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

（2）平成25年2月期末における本件株式の評価について

ア 相続等により取得した財産の評価

相続税法22条は、相続等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価による旨を定めるところ、ここにいう「時価」とは、当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。

そして、相続財産の客観的な交換価値は、必ずしも一義的に確定されるものではないから、課税実務上、相続財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、これに定められた画一的な評価方法によって相続財産の時価（客観的な交換価値）を評価するものとしている。このように、相続財産の評価をあらかじめ定められた評価方法により画一的に行うことは、その方法が適正な時価を算定するものとして合理性を有するものである場合には、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減等の見地から相当であり、相続税法22条が許容するところであると解される。そうすると、評価対象の財産に適用される評価通達の定める評価方法によっては当該財産の時価を適切に評価することのできない特別の事情の存しない限り、これによって当該財産の時価を評価することには合理性があるというべきである。

本件において、評価通達の定める取引相場のない株式の価額の評価方法（前記関係法令等の定め（3）参照）によっては本件株式の時価を適切に評価することのできない特別の事情は存しない（原告においても、本件株式の時価の評価を評価通達に基づいて行うべきとする被告の主張を争っていない。）。したがって、本件株式の評価は、評価通達によることが相当である。

イ 本件株式の評価

A社は、本件相続開始日（平成25年8月●日）において、評価通達178の「中会社」に該当した。また、本件株式は、同日において、評価通達168の（3）の「取引相場のない株式」に該当した。（前記前提事実（1）イ）

そして、評価通達185本文により1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計

算した金額)を計算するに当たっては、課税時期における各資産を評価通達の定めるところにより評価する必要があり、本件においても、棚卸商品等(評価通達132及び133)、貸付金債権等(評価通達204)、受取手形等(評価通達206)については、それぞれの方法で、各資産をその種類ごとに区分して評価すべきことになる。

(3) 認定事実

前記前提事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実を認めることができる。

ア A社の平成24年2月期末以前の状況

A社においては、乙が社長として経営に関与していた平成21年頃までの間に、利益の水増し等の不正経理が行われた(もっとも、A社における不正経理に係る伝票等は、既に廃棄された。)(甲3、9、11、12、24)。

イ A社の平成25年2月期末の売上債権に係る入金状況、受取手形の内訳書、売掛金の内訳書

(ア) 売上債権に係る入金状況

A社の売上金は、平成25年頃当時、H銀行岸和田支店及びI信用金庫泉大津支店の各当座預金口座に入金されていた。A社の平成25年3月～同年6月の間のH銀行岸和田支店及びI信用金庫泉大津支店の各当座預金口座の取引履歴のうち、売上債権に係る入金履歴は、別紙3-①(H銀行)・(I信用金庫)のとおりであり、また、そのうち、手形小切手に係る入金履歴が別紙3-②(手形等:H銀行・I信用金庫)のとおりであった。これによれば、同年3月～同年6月の間の手形等の入金合計は、3132万7033円であった。(甲25～27、弁論の全趣旨)

(イ) 受取手形の内訳書、売掛金の内訳書

A社の平成25年2月期末の受取手形の内訳書は、合計額1億5512万6843円であった(甲25、29)。

A社の平成25年2月期末の取引先別の売掛金の内訳書は、合計1億8821万3115円であった(甲25)。

ウ A社の平成25年2月期末の貸借対照表の記載

A社の平成25年2月期末の貸借対照表には、A社の流動資産として、①現金・預金として5566万5758円、②受取手形として1億1737万1486円、③売掛金として1億8821万3115円、④製品として4150万6674円等の記載がされていた(甲13の6)。

エ 当初申告の内容

原告は、平成26年6月20日、A社の平成25年2月期末の貸借対照表の記載に基づき、評価通達を適用し、課税時期現在の本件株式1株当たりの純資産価額を5704円とし、本件株式1株当たりの価額を4368円と計算して、当初申告をした(前記前提事実(2)、甲2)。

オ A社の破産手続開始の決定に至る経緯等

(ア) 本件メール

A社の経理業務を担当していたCは、平成27年9月30日、原告に対し、電子メール(甲6。以下「本件メール」という。)を送信した。

本件メールの概要は、十数年前から前会長（乙）と共に、金融機関からの融資等が途切れないようにするために、A社の決算書の売上高、仕入高、在庫金額について数字の操作を繰り返してきており、決算書の売上金額や買掛金額、受取手形金額の数字が不自然な数字となっている、社長交代の際に乙から原告に説明してもらう予定であった、原告に説明しなければならないと思っていたが、できないでいた、というものであった。

（以上につき、甲6、弁論の全趣旨）

（イ）A社の経営悪化

A社は、平成28年9月から、社長である原告の報酬及び従業員の基本給を一部減額して支給し、平成29年1月、本社の土地建物を売却して、いわゆるリースバックを受けた（甲12）。

（ウ）本件調査報告書案、破産手続開始の決定

A社は、平成29年秋頃、Bに対し、経営再建の支援要請をした。BによりA社の財務状況等を審査するために選定された戊公認会計士は、Cが作成した本件粉飾一覧表等を参照し、同年12月19日付け本件調査報告書案を作成した。（前記前提事実（3）、甲3、8、11、12、24、弁論の全趣旨）

A社は、平成30年2月6日、本件調査報告書案、中小企業診断士の調査報告書等を検討して、私的再建集会を開催した。A社は、再建を断念し、同年4月23日、事業を廃止した。（前記前提事実（3）、弁論の全趣旨）

A社及び原告は、平成30年7月●日、破産手続開始の申立てをした。大阪地方裁判所岸和田支部は、同月●日、A社及び原告の各破産手続開始の決定をした。（前記前提事実（4）、甲3、乙3の1・2、弁論の全趣旨）

カ 本件調査報告書案の記載について

本件調査報告書案には、概要、次の記載がある（甲12）。

（ア）調査目的等

本件調査報告書案は、A社の事業計画策定に資する基礎情報を得るために、A社の過年度の損益及びキャッシュ・フローの状況を分析・検討し、また、基準日（平成29年2月28日）の貸借対照表を検討することによって、現在のA社の財務状況を報告することを直接的な目的とする。

本件調査報告書案に係る調査は、A社と同意した手続に基づいて実施したものであり、一般に公正妥当と認められる監査の基準に基づく監査ではない。

（イ）入手資料の状況

戊公認会計士は、平成29年11月頃、A社に対し、資料提出を依頼するなどしたが、A社からは、①平成29年2月期以前の総勘定元帳のうち、現預金、売掛金、受取手形、棚卸資産、買掛金、支払手形、売上げ、仕入れの各勘定科目に係る帳簿等（紙、データとも）、②平成29年2月期以前の月次資金繰り（予定）表、③平成28年2月期以前の期末在庫明細、実地棚卸集計表、棚卸原票については、保管していない、④仕訳データについては、全期間につき、A社のシステム上抽出できなかったとの回答を受けた。そこで、これらは、本件調査報告書案の基礎資料とされていない。

（ウ）粉飾の概況

A社から提供された過去の粉飾決算の状況資料に基づき、平成14年2月期～平成2

1年2月期の間の粉飾の状況等が一覧表としてまとめられた（「粉飾の概要」）。これによれば、平成22年2月期における粉飾額の累計は、4億2500万円であった。戊公認会計士は、同額について、調査基準日における売上債権、棚卸資産、仕入債務の架空計上による修正額合計4億2351万7000円に近似した額であるとするが、両者は一致しておらず、同一覧表によれば、平成21年2月期の棚卸資産のあるべき金額がマイナスになるなど不自然な点がみられるものの、資料の制約からこれ以上の分析はできないとする。

（4）事実認定の補足説明

ア 被告は、上記認定事実アに関し、粉飾決算があったとはいえない旨主張する。そこで、この点について検討する。

イ 上記認定事実オ（ア）のとおり、A社において経理業務を担当していたCは、原告に対し、本件メールを送信した。

A社においては、受取後1～2か月で手形割引により資金調達をしていたところ、平成25年2月期末の勘定科目内訳書の合計金額が1億5512万6843円（決算報告書の「受取手形」1億1737万1486円、「割引手形」3775万5357円）であるのに対し、平成25年3月～同年6月の間の手形等の入金合計は3132万7033円であって（上記認定事実イ、弁論の全趣旨）、両者の金額に大きな差がある。また、A社は、本件メール受信後、役員報酬や従業員基本給の減額等を行ったものの、結局、破産手続開始の決定を受けるに至ったものである（上記認定事実オ（イ）、ウ）。本件メールは、A社の経理業務を担当していたCが作成したものであるところ（上記認定事実オ（ア））、本件メールの記載内容は、上記各事実に沿うものである。そして、本件調査報告書案（甲12）は、A社から提供された過去の粉飾決算の状況資料に基づき、平成14年2月期～平成21年2月期の間粉飾決算があったことを前提として、粉飾の概要をまとめ、これによれば粉飾額の累計4億2500万円が調査基準日における売上債権、棚卸資産、仕入債務の架空計上による修正額合計4億2351万7000円に近い金額になるとしている。

そうすると、本件メールの記載内容の信用性は高いということができ、上記認定事実アの事実を認めることができる（もっとも、当時の帳簿等の資料は残されておらず、粉飾決算の額や規模を具体的に認めるに足る証拠はない〔後記（5）参照〕）。

ウ したがって、被告の上記主張は採用することができず、上記認定事実アのとおり的事实を認定することができる。

（5）検討

原告は、前記第2の4（1）の（原告の主張）欄イのとおり主張する。そこで、以下、これらについて検討する。

ア 本件粉飾一覧表について

上記認定事実ア、上記事実認定の補足説明のとおり、A社は、乙がその経営をしていた当時、不正な経理が行われていたものと認めることができる。そして、原告の主張に沿う、本件粉飾一覧表（甲11）や本件メール（甲6）が存在する（前記前提事実（3）、上記認定事実オ（ア））。

しかし、本件粉飾一覧表（甲11）に記載された粉飾の経緯及び累計額は、A社の帳簿や伝票といった客観性の高い裏付資料を欠き、不正経理の具体的な内容や金額を明らかに

するものとはいえない。そして、本件粉飾一覧表の粉飾額の累計4億2500万円は、本件調査報告書案において示された調査基準日における売上債権、棚卸資産、仕入債務の架空計上による修正額合計4億2351万7000円に近い金額になるものの（甲12）、両者は一致せず、帳簿等が保管されていないこと（上記認定事実カ（イ））とあいまってその理由は不明である。

また、本件メールには具体的な金額等の記載はない（甲6）。

そうすると、本件粉飾一覧表及び本件メールの記載内容をもって不正経理の具体的な内容や金額を明らかにするものとはいえない。

したがって、課税時期における各資産を評価通達の定めるところにより評価することができない。

イ 本件調査報告書案について

本件調査報告書案には、「粉飾の概要」との項目が設けられ、A社において、平成14年2月期～平成21年2月期の間、売上高・棚卸資産の過大計上、仕入高の過少計上により、累計4億2500万円に及ぶ粉飾決算がされた旨の記載がある（甲12）。

しかし、本件調査報告書案（甲12）は、不正経理が行われたか否かを解明・検証することを目的としたものではなく、基準日（平成29年2月28日）におけるA社の財務状況を報告することを目的として作成されたものである（本件調査報告書案に係る調査は、A社と同意した手続に基づいて実施したものであり、一般に公正妥当と認められる監査の基準に基づく監査ではない。）（上記認定事実カ（ア））。

また、本件調査報告書案は、A社において、①⑦平成29年2月期以前の総勘定元帳のうち、現預金、売掛金、受取手形、棚卸資産、買掛金、支払手形、売上げ、仕入れの各勘定科目に係る帳簿等（紙、データとも）、④同期以前の月次資金繰り（予定）表、⑧平成28年2月期以前の期末在庫明細、実地棚卸集計表、棚卸原票については、保管していなかったことや、②仕訳データについては、全期間につき、A社のシステム上抽出できなかったことから、これらを基礎資料としていないなど（上記認定事実カ（イ））、客観性の高い資料に基づいたものとはいえない。

さらに、本件調査報告書案自体が、調査結果について、当該資料から単純に棚卸資産のあるべき金額を求めると平成21年2月期末がマイナス残になるなど不自然な点がみられるとした上で、資料の制約によりこれ以上の分析は不可能であるとしていること（上記認定事実カ（ウ））からすると、本件調査報告書案によっても、不正経理の具体的な内容や金額が明らかにされたものとはいえない。

したがって、本件調査報告書案によっても、課税時期における各資産を評価通達の定めるところにより評価することができない。

ウ 平成25年2月期末の前後の事業年度等からの推計について

（ア）原告は、前記第2の4（1）の（原告の主張）欄イ（ウ）のとおり、平成25年2月期末の申告額（貸借対照表の記載）は、前後の事業年度から推計すると誤りがあるとし、売上債権分として2億5117万9970円、棚卸資産分として1億1335万6783円及び仕入債務分として2539万3894円（合計3億8993万0647円）の修正額が生ずる旨主張する。

しかし、上記（2）のとおり、評価通達185本文により1株当たりの純資産価額

(相続税評価額によって計算した金額)を計算するに当たっては、課税時期における各資産を評価通達の定めるところにより評価する必要がある(本件においても、棚卸商品等〔評価通達132及び133〕、貸付金債権等〔評価通達204〕、受取手形等〔評価通達206〕については、それぞれの方法で、各資産をその種類ごとに区分して評価すべきことになる。)

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

(イ) また、原告は、その推計の過程において、A社の、①平成29年2月期の棚卸明細(合板等及び木材)(甲15)、②平成27年2月期及び平成28年2月期の科目別内訳書(甲16の1・2)、③平成24年2月期の棚卸明細(甲17)を用いる。

a 上記①(平成29年2月期末棚卸明細)について

上記①(平成29年2月期末棚卸明細)については、いつ、誰が、どのような資料に基づいて、どのように集計したかが判然としない。

この点に関し、原告は、平成29年2月期末の棚卸明細(合板等及び木材)(甲15)の金額2912万0658円を修正後残高とし、修正額である1億4347万6055円が本件調査報告書案中の棚卸資産の修正額1億4347万6000円と近似する(甲12)旨主張する。しかし、戊公認会計士は棚卸資産の実地棚卸しの立会いをしておらず、質問又は資料の閲覧によったものの、詳細な資料が存在しないことから、いつ操作が行われ、それが現在の帳簿額にどのような結び付くのか確認できなかった旨を記載しているのであって(甲12)、本件調査報告書案中の棚卸資産の修正額1億4347万6000円に具体的根拠があるとはいえない。そうすると、平成29年2月期の棚卸明細(合板等及び木材)(甲15)の金額2912万0658円(修正後残高)と修正額とされる1億4347万6055円は、いずれも根拠が乏しいというべきである。

b 上記②(平成27年2月期及び平成28年2月期の科目別内訳書)について

上記②(平成27年2月期及び平成28年2月期の科目別内訳書)については、いつ、誰が、どのような資料に基づいて、どのように集計したかが判然としない。

この点に関し、原告は、平成27年2月期及び平成28年2月期の科目別内訳書(甲16の1・2)がCから提供を受けたもので実額が記載されている旨主張する。しかし、本件調査報告書案には戊公認会計士が本件調査報告書案を作成するに当たりこれを資料として参照した旨の記載がない(戊公認会計士は、Cのヒアリングを実施したから〔甲12、弁論の全趣旨〕、Cがその存在を指摘できたはずである。)。そうすると、平成27年2月期及び平成28年2月期の科目別内訳書(甲16の1・2)は、信用性に疑義があるというべきである。

c 上記③(平成24年2月期の棚卸明細)について

上記③(平成24年2月期の棚卸明細)については、いつ、誰が、どのような資料に基づいて、どのように集計したかが判然としない。また、「棚卸明細(合板等)」の作成日は「平成24年1月23日」であって、同期末から1か月以上も前の時点のものである。そうすると、同期の棚卸明細(甲17)は、同期末の棚卸資産の残高を示すものとはいえない。

d 原告の上記推計について(まとめ)

したがって、原告の上記推計は、合理的な根拠を伴うものとはいえない。

(ウ) 以上によれば、原告の上記主張は採用することができない。

エ A社の平成25年2月期末の受取手形及び売掛金の一部が架空のものであるか否かについて

(ア) 原告は、前記第2の4(1)の(原告の主張)欄イ(エ)のとおり主張する。

原告の上記主張は、A社の平成25年2月期末の得意先別売上分析(58期)(甲28の1)の記載を前提とするものであるところ、得意先別売上分析(58期)の記載を裏付ける客観性の高い証拠はない(原告は、「得意先別売上分析(58期)」の表計算ソフトのデータの更新日時が「2013/03/06」であること〔甲28の3〕から、これが平成25年当時に作成された旨主張するが、次の事業年度に関する得意先別売上分析(59期)の表計算ソフトのデータの更新日時が「2016/02/05」であること〔甲28の3〕に照らせば、これらが統一的な手順によって作成されたものともいえない)。そして、得意先別売上分析(58期)は、「T」、「U」等の複数の取引先について、平成24年11月～平成25年2月の間の売上げを計上するが、これらの売上げについて、原告が売上金の入金先として主張するH銀行岸和田支店、I信用金庫泉大津支店の各当座預金口座に上記期間中の入金はなく、平成25年2月期の受取手形の内訳書、売掛金の内訳書(甲25、29)にも記載がないことに加え(別紙3-③の「T」、「U」等参照)、得意先別売上分析(58期)の年間合計額4億8849万1268円(甲28の1・6枚目)が平成25年2月期の売上高4億9976万4644円(甲13の6・4枚目)と一致しない。そうすると、得意先別売上分析(58期)(甲28の1)の記載は信用性が低いというべきであり、これに基づいた原告の上記主張も採用し難いものといえることができる。

この点を措くとしても、原告の上記主張は、①A社の受取手形及び売掛金が、必ず預貯金等の内訳書(甲33の1・2)記載の預金口座への入金により回収されることを前提とするものであると解されるところ、原告自身、現金による決済がされた部分があることを前提とした主張をしており(別紙3-③「備考」欄の「全額現金回収」。前記第2の4(1)の〔原告の主張〕欄イ(エ))、その可能性を認めているほか、相殺による決済等の可能性がある。また、原告の上記主張は、②A社の受取手形及び売掛金は、遅くとも発生から4か月以内に回収されることを前提とするものであると解されるところ、債務者の支払が遅延し、4か月以内に受取手形及び売掛金が回収されなかった可能性がある。

そうすると、平成25年2月期末の前後4か月以内に預貯金等の内訳書(甲33の1・2)記載の預金口座に入金がなかったとしても、これをもって同期末のA社の貸借対照表に記載された受取手形及び売掛金の一部が架空であったということとはできない(原告が、A社においては売掛金が約2か月で回収されていたとし、この期間に回収されていない売掛金が架空であった旨主張する点についても同様である)。

なお、原告は、売掛金の一部(「F」や「(有)G」)が不良債権であった旨主張する。しかし、「F」や「(有)G」が倒産した事実や、それらに対するA社の売掛金が平成25年2月期末時点において、評価通達205(貸付金債権等の元本価額の範囲)の定める事由に該当することを裏付ける客観的な証拠はない。したがって、これらの事実を認

めることはできない。

(イ) 以上によれば、原告の上記主張は採用することができない。

オ 小括

原告は、A社の平成25年2月期末の貸借対照表に記載された額に基づいて当初申告をしたところ（上記認定事実エ）、上記ア～エのとおり、同期末の貸借対照表の各資産の評価が誤っていることが具体的に明らかにされたとはいえ、評価通達によって本件株式を評価することができないから、当初申告書に記載した「課税標準等…の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった」ということはできない。

2 争点2（当初申告書の提出により「納付すべき税額…が過大」となったか否か）について

(1) 検討

ア 上記1（1）のとおり、課税庁が更正の請求の処理に当たり、申告額を見直すことは、税額の見直しにとどまらず、更正の請求における更正の事由の当否を判断するためであるということもでき、納税者から更正の請求事由に係る主張・立証がない場合には、納税者の主張・立証する範囲が明らかにならず、更正の請求における更正の事由の存否が判断できないこととなるから、このような場合については、申告によって一旦確定した税額を正当なものとして扱うことになる。以下、この観点から検討する。

イ 上記1において説示したとおり、当初申告の前提とされた平成25年2月期末の貸借対照表の各資産の評価が誤っていることが具体的に明らかにされたとはいえ、本件株式を評価通達によって評価することができないから、当初申告書の提出により「納付すべき税額…が過大」であったということもできない。

(2) 原告の主張について

原告は、前記第2の4（2）の（原告の主張）欄のとおり、A社の平成25年2月期末の貸借対照表の一部が架空であったことが明らかとなったときは、当該架空であったことが明らかとなった部分に応じ、納付すべき税額が減額されるべきである旨主張する。

しかし、上記（1）イのとおり、本件株式を評価通達によって評価することができないから、当初申告書の提出により「納付すべき税額…が過大」であったということとはできない。

したがって、原告の主張は採用することができない。

(3) 小括

以上によれば、当初申告書の提出により「納付すべき税額…が過大」であったとはいえない。

3 本件通知処分の違法性について

上記1、2のとおり、本件更正請求は国税通則法23条1項1号の要件を満たしていたとはいえないから、岸和田税務署長がした本件通知処分が違法であるとはいえない。

第4 結論

よって、原告の請求は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7民事部

裁判長裁判官 山地 修

裁判官 新宮 智之

裁判官 山田 慎悟

(別紙1)

関係法令等の定め

(1) 国税通則法，国税通則法施行令

ア 国税通則法23条1項1号

6 国税通則法23条1項1号は、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が過大であるとき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5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旨を定める。

イ 国税通則法23条3項

15 国税通則法23条3項は、更正の請求をしようとする者は、その請求に係る更正前の課税標準等又は税額等、当該更正後の課税標準等又は税額等、その更正の請求をする理由、当該請求をするに至った事情の詳細その他参考となるべき事項を記載した更正請求書を税務署長に提出しなければならない旨を定める。

ウ 国税通則法23条4項

20 国税通則法23条4項は、税務署長は、更正の請求があった場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知する旨を定める。

エ 国税通則法施行令6条2項

25 国税通則法施行令6条2項前段は、更正の請求をしようとする者は、その更正の請求をする理由が課税標準たる所得が過大であることその他その理由の基礎となる事実が一定期間の取引に関するものであるときは、その取引の記録等に基づいてその理由の基礎となる事実を証明する書類を国税

通則法23条3項の更正請求書に添付しなければならない旨を、国税通則法施行令6条2項後段は、その更正の請求をする理由の基礎となる事実が一定期間の取引に関するもの以外のものである場合において、その事実を証明する書類があるときも、また同様とする旨を定める。

3
5
(2) 相続税法22条

相続税法22条は、同法第3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る旨を定める。

10
(3) 財産評価基本通達（昭和39年4月25日直資56・直審（資）17国税庁長官通達。以下「評価通達」という。）（乙7）

15
ア 評価通達132（評価単位）

評価通達132は、棚卸商品等（商品、原材料、半製品、仕掛品、製品、生産品その他これらに準ずる動産をいう。以下同じ。）の価額は、評価通達133の(1)～(4)の区分に従い、かつ、それぞれの区分に掲げる動産のうち種類及び品質等がおおむね同一のものごとに評価する旨を定める。

15
イ 評価通達133（棚卸商品等の評価）

評価通達133本文は、棚卸商品等の評価は、原則として、商品、原材料、半製品及び仕掛品、製品及び生産品の各区分に従い、それぞれ所定の方法による旨を定める。

20
ウ 評価通達179の(2)（取引相場のない中会社の株式の評価の原則）

評価通達179の(2)は、評価通達178により区分された中会社の株式の評価は、次の算式により計算した金額によって評価する旨を定める。

類似業種比準価格（評価通達180参照）×L + 1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）×（1-L）

25
上記「L」は、評価会社（評価しようとする株式の発行会社）の評価通達178の定める総資産価額（帳簿価額によって計算した金額）及び従業

員数に応ずる評価通達179の(2)所定の割合か、又は直前期末以前1年間における取引金額に応ずる同(2)所定の割合のうち、いずれか大きい方の割合とする。

エ 評価通達185本文（純資産価額）

評価通達185本文は、評価通達179の「1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）」は、課税時期における各資産を評価通達185に定めるところにより評価した価額の合計額から課税時期における各負債の金額の合計額及び評価通達186-2により計算した評価差額に対する法人税額等に相当する金額を控除した金額を課税時期における発行済株式数で除して計算した金額とする旨を定める。

オ 評価通達189-2本文（比準要素数1の会社の株式の評価）

評価通達189-2本文は、評価通達189の(1)の「比準要素数1の会社の株式」（比準要素数1の会社とは、原則として、評価通達183の(1)、(2)及び(3)に定める「1株当たりの配当金額」、「1株当たりの利益金額」及び「1株当たりの純資産価額（帳簿価額によって計算した金額）」のそれぞれの金額のうち、いずれか2が0であり、かつ、直前々期末を基準にして評価通達183の定めに準じそれぞれの金額を計算した場合に、それぞれの金額のうち、いずれか2以上が0である評価会社をいう。）の価額は、評価通達185の本文の定めにより計算した1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）によって評価する旨を定める。

評価通達189-2ただし書は、上記比準要素数1の会社の株式の価額は、納税義務者の選択により、Lを0.25として、評価通達179の(2)の算式により計算した金額によって評価することができる旨を定める。

カ 評価通達204（貸付金債権の評価）

評価通達204は、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、次の(ア)に掲げる元本の価額と(イ)の利息の価額との合計額によって評価する旨を定める。

(ア) 貸付金債権等の元本の価額は、その返済されるべき金額

(イ) 貸付金債権等に係る利息の価額は、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

キ 評価通達206（受取手形等の評価）

評価通達206前段は、受取手形又はこれに類するもの（以下「受取手形等」という。）の価額は、次の(ア)、(イ)による旨を定める。

(ア) 支払期限の到来している受取手形等又は課税時期から6か月を経過する日までの間に支払期限の到来する受取手形等の価額は、その券面額によって評価する。

(イ) (ア)以外の受取手形等については、課税時期において銀行等の金融機関において割引を行った場合に回収し得ると認める金額により評価する。

課税の経緯

(単位:円)

		当初申告	更正の請求	通知処分	審査請求	裁決
年 月 日		平成26年6月20日	平成30年10月18日	平成31年4月10日	令和元年7月4日	令和2年5月11日
原 告	取 得 財 産 の 価 額	141,012,144	23,469,741	更 正 を す べ き 理 由 が な い 旨 の 通 知 処 分	全 部 取 消 し	棄 却
	債 務 及 び 葬 式 費 用 の 金 額	0	0			
	純 資 産 価 額 に 加 算 さ れ る 暦 年 課 税 分 の 贈 与 財 産 価 額	2,803,500	2,803,500			
	課 税 価 額 格 (1,000 円 未 満 切 捨 て)	143,815,000	26,273,000			
	算 出 税 額	18,552,755	429,266			
	暦 年 課 税 分 の 贈 与 税 額 控 除 額	170,300	170,300			
	納 付 す べ き 税 額 (100 円 未 満 切 捨 て)	18,382,400	258,900			
	株 式 等 納 税 猶 予 税 額	16,476,100	0			
	申 告 期 間 まで に 納 付 す べ き 税 額	1,906,300	258,900			
訴 外 丙	取 得 財 産 の 価 額	111,172,144	/	/	/	/
	債 務 及 び 葬 式 費 用 の 金 額	1,600,000				
	純 資 産 価 額 に 加 算 さ れ る 暦 年 課 税 分 の 贈 与 財 産 価 額	2,803,500				
	課 税 価 額 格 (1,000 円 未 満 切 捨 て)	112,375,000				
	算 出 税 額	14,494,545				
	暦 年 課 税 分 の 贈 与 税 額 控 除 額	170,300				
	配 偶 者 の 税 額 控 除 額	14,324,245				
	納 付 す べ き 税 額 (100 円 未 満 切 捨 て)	0				
訴 外 丁	取 得 財 産 の 価 額	0	/	/	/	/
	債 務 及 び 葬 式 費 用 の 金 額	0				
	課 税 価 額 格 (1,000 円 未 満 切 捨 て)	0				
	算 出 税 額	0				
	納 付 す べ き 税 額 (100 円 未 満 切 捨 て)	0				
相 続 税 の 総 額	取 得 財 産 の 価 額 の 合 計 額	252,184,288	91,616,188	/	/	/
	債 務 及 び 葬 式 費 用 の 金 額 の 合 計 額	1,600,000	1,600,000			
	純 資 産 価 額 に 加 算 さ れ る 暦 年 課 税 分 の 贈 与 財 産 価 額 の 合 計 額	5,607,000	5,607,000			
	課 税 価 額 格 の 合 計 額 (1,000 円 未 満 切 捨 て)	256,190,000	95,622,000			
	相 続 税 の 総 額 (100 円 未 満 切 捨 て)	33,047,300	1,562,100			

別紙2、別紙3-①~④、別表2 省略