

大阪地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 相続税決定処分取消等請求事件

国側当事者・国(芦屋税務署長)

令和4年9月22日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	柏木 千鶴
同補佐人税理士	森川 幸敏
被告	国
同代表者法務大臣	葉梨 康弘
処分行政庁	芦屋税務署長
	瀬 茂洋
同指定代理人	市川 聡毅
同	石田 隆邦
同	中村 拓史
同	黒山 勝
同	角田 亮洋
同	市原 智恵

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

芦屋税務署長が令和2年6月1日付けで原告に対してした平成28年11月●日相続開始に係る相続税決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

芦屋税務署長は、平成28年11月●日に死亡した乙(以下「被相続人乙」という。)の相続(以下「本件相続」という。)に関し、その相続人である原告が、被相続人乙の丙(以下「丙」という。)に対する複数の貸金債権(本件相続開始時の総額6億2195万円。以下「本件各貸金債権」という。)等の財産を相続したにもかかわらず、相続税の申告をしなかったとして、令和2年6月1日付けで、原告に対し、相続税の決定及び無申告加算税の賦課決定(以下、併せて「本件各処分」という。)をした。

本件は、本件各処分を受けた原告が、本件各処分につき、①本件各貸金債権の存在やその評価額に関する判断の過程等についての理由の提示を欠き、行政手続法14条1項に違反する、②本件各貸金債権の評価に当たり、丙に対する面接調査をせず、その資産状況等について十分な調査をしないでされたものであって、国税通則法25条に違反するなど主張して、被

告を相手に、本件各処分取消しを求める事案である。

## 1 関係法令等の定め

### (1) 行政手続法 14 条 1 項本文

行政手続法 14 条 1 項本文は、行政庁は、不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない旨を規定する。

なお、同条の規定は、国税に関する法律に基づき行われる処分にも適用される（国税通則法 74 条の 14 第 1 項）。

### (2) 国税通則法 25 条本文

国税通則法 25 条本文は、税務署長は、納税申告書を提出する義務があると認められる者が当該申告書を提出しなかった場合には、その調査により、当該申告書に係る課税標準等及び税額等を決定する旨を規定する。

### (3) 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旨を規定する。

### (4) 財産評価基本通達（昭和 39 年 4 月 25 日付け直資 56、直審（資）17 国税庁長官通達。ただし、平成 29 年 4 月 27 日付け課評 2-12 による改正前のもの。以下「評価通達」という。）

#### ア 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、元本の価額と利息の価額との合計額によって評価する旨を定め、元本の価額は、その返済されるべき金額、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によりそれぞれ評価する旨を定める。

#### イ 評価通達 205（貸付金債権等の元本価額の範囲）

評価通達 205 は、評価通達 204 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、課税時期において評価通達 205（1）ないし（3）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旨を定める。

## 2 前提事実（当事者間に争いがないか、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。なお、証拠番号は特記なき限り枝番号を含む。）

### (1) 原告等

ア 原告（平成●年●月生まれ）は、平成 28 年 11 月●日に死亡した被相続人乙の子であり、唯一の相続人である。原告は、本件相続が開始した当時、未成年者であり、その母である丁（以下「原告母」という。なお、原告母は、被相続人乙と平成 17 年 1 月に離婚している。）が親権者であった。（乙 4 の 1・2）

イ 被相続人乙は、平成 21 年 9 月●日に死亡した亡戊の子であり、A 及び B と共に亡戊の遺産を相続した。原告●●税理士 C（以下「C 税理士」という。）は、被相続人乙の上記相続に係る税務申告等に関与し、以後、被相続人乙からその相続財産等に関する書面を預かっていた。（乙 4、7）

ウ 丙は、平成6年頃、被相続人乙の勤務先と同僚であった者であり、平成9年2月、D株式会社（以下「本件会社」という。）を設立し、その代表取締役役に就任した（乙5、9）。

本件会社は、化粧品の製造、販売及び卸業等を目的とする、東京都杉並区内に本店を置く株式会社であり、丙がその代表取締役として、Eがその取締役として、それぞれ登記されている（乙5）。

(2) 本件各貸金債権

亡戊の遺産を相続した被相続人乙は、平成21年12月29日から平成22年6月14日までの間、丙に対し、合計6億5100万円を貸し付けた（本件各貸金債権）（甲3～5、9）。

丙は、被相続人乙が死亡する（本件相続開始）までの間、被相続人乙に対し、本件各貸金債権に対する返済として、合計2905万円を支払った（甲7）。

(3) 被相続人乙による丙に対する督促、貸金返還請求訴訟の提起

ア 被相続人乙は、丙に対し、①平成24年1月31日付け「通知書」（甲8）及び②平成25年11月14日付け「催告書兼通知書」（乙1）を送付し、本件各貸金債権の返済を求める督促をした（甲8、乙1）。

イ 被相続人乙は、平成28年6月7日、神戸地方裁判所に、丙に対し本件各貸金債権の一部の返還を求める訴えを提起した。同裁判所は、同年10月17日、被相続人乙の上記請求を認める旨の判決をした。（甲9、10、乙2、3）

(4) 本件相続の開始

被相続人乙は、平成28年11月●日に死亡し、本件相続が開始した（乙4）。

(5) 本件各処分

芦屋税務署長は、原告が本件相続に係る相続税について申告書を提出しなかったことから、本件相続に係る相続税について、令和2年6月1日付けで、原告に対し、本件各処分をし、その頃、本件各処分の通知書（相続税の決定通知書及び加算税の賦課決定通知書。以下「本件通知書」という。）を送付した。原告の親権者である原告母は、同月2日、本件通知書を受領した。（甲1、乙9）

本件通知書には、「この通知により新たに納付すべき税額」として、納付すべき相続税の額が「45,555,700円」、納付すべき加算税の額が「無申告加算税」の「9,085,000円」である旨を通知するものであった。本件通知書に記載された「処分の理由」の要旨は、別紙（処分の理由）記載のとおりである。（甲1）

(6) 審査請求

原告（法定代理人原告母）は、C税理士を代理人として、令和2年6月12日、国税不服審判所長に対し、本件各処分の取消しを求めて審査請求をした（甲2、乙4、9）。

(7) 本件訴えの提起等

原告は、令和3年8月21日、本件各処分の取消しを求めて、本件訴えを提起した。

なお、国税不服審判所長は、令和3年12月20日、上記（6）の審査請求をいずれも棄却する旨の判決をした（乙9）。

3 本件各処分の各税額等について

本件各処分における納付すべき税額等は、次のとおりであり（甲1）、その計算過程は、別紙（処分の理由）記載2ないし4のとおりである（なお、本件各処分の手続的な適法性につ

いては後記5のとおり争いがあるが、上記税額等の計算過程及びその計算結果については争いがない。)

取得財産の価額	6億6815万5559円
(価額の内訳は、別表記載1のとおりである。)	
債務及び葬式費用の金額	2億9926万8157円
(価額の内訳は、別表記載2及び3のとおりである。)	
課税価格	3億6888万7000円
納付すべき税額	4555万5700円
無申告加算税の額	908万5000円

#### 4 争点

- (1) 本件各処分の理由の提示が行政手続法14条1項に違反するか(争点1)
- (2) 調査手続に本件各処分を取り消すべき調査の懈怠があるか(争点2)

#### 5 争点に関する当事者の主張

- (1) 本件各処分の理由の提示が行政手続法14条1項に違反するか(争点1)について  
(被告の主張)

ア 不利益処分についてどの程度の理由を提示すべきかは、行政手続法14条1項本文の趣旨である処分行政庁の判断の慎重、合理性を確保する観点に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである。

イ 相続財産の評価に当たっては、評価通達に定める方法によっては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ない限り、評価通達に定める方法によって相続財産を評価することに合理性があるところ、本件各貸金債権の評価に当たり、上記特別の事情はないから、貸付金債権等の評価等について定める評価通達204、評価通達205によることに合理性がある。

ウ 本件通知書には、本件各貸金債権の評価に係る根拠法令等として「評価通達204」と記載があるのみで、「評価通達205」の記載はない。

これは、本件各貸金債権は、貸付金債権等の評価の原則を定める評価通達204のみに基づいて評価すべきものであって、貸付金債権等の評価に係る例外を定める評価通達205の適用がないことを示しており、本件通知書の記載内容から本件各貸金債権の評価過程(算出根拠)は明らかである。

なお、本件各貸金債権の評価が評価通達205に基づかない以上、評価通達205に該当しない理由を提示する必要もない。

エ 上記ウのとおり、本件通知書における処分理由の記載は、行政手続法14条1項の趣旨である処分行政庁の判断の慎重、合理性を確保する点において欠けるところはなく、本件通知書に記載された処分の理由から、芦屋税務署長が、被相続人乙が丙に対して交付した金銭(本件各貸金債権)は全て貸付金として認定したこと及び本件各貸金債権の評価の過程を了知することができ、それを前提として不服申立てにおいて処分理由に対する反論や立証をすることができるのであるから、原告の不服申立ての便宜に欠けるところもない。

したがって、本件通知書における本件各処分の理由の提示は、行政庁の恣意の抑制及び

処分の名宛人の不服申立ての便宜という理由提示の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示したものであるから、当該理由提示に何ら違法はない。

(原告の主張)

ア 大阪高裁平成25年1月18日判決(甲17。以下「大阪高裁平成25年判決」という。)は、「判断過程を逐一容易に検証することができるか」という観点から理由不備があるかどうかを検討しているところ、同判決は、法人税法130条2項(法人税の青色申告書に係る更正の理由付記)に係る事案ではあるが、法が理由付記を要求する趣旨等に鑑みれば、相続税法に基づく本件各処分にもその射程が及ぶというべきである。したがって、本件通知書における本件各処分の理由には、その結論に至るまでのプロセスにおいて判断のもととなった事実を示し、その判断理由を逐一検証し得る程度に記載する必要があるというべきである。

イ 本件通知書には、本件各貸金債権に関し、「貸付金 丙 621,950,000円 評価通達204」との記載がある。

しかし、本件通知書の上記記載には、①本件各貸付債権が6億2195万円とされたその算出過程の記載がされておらず、②被相続人乙からの丙に対する金銭交付について、出資金ではなく貸付金であると認定する根拠となった具体的事実や、その判断過程(不都合な証拠を排斥した理由等を含む。)の記載がされておらず、③本件各貸金債権につき評価通達205を適用しなかった理由やその判断過程も記載されていない。加えて、芦屋税務署長は、原告に対し、上記判断過程等について個別に説明してもない。

そうすると、本件通知書に記載された処分の理由によっては、本件各処分に至った判断理由を逐一検証し得る程度の記載があるとはいえず、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するものとはいえず、また、原告の争訟提起の便宜を図るに足りるものともいえない。

したがって、本件通知書の上記記載では、理由の提示がされているとはいえず、本件各処分は行政手続法14条1項に反し、違法である。

(2) 調査手続に本件各処分を取り消すべき調査の懈怠があるか(争点2)について

(被告の主張)

ア 国税の調査については、国税に関する法令の規定上、税務署等の職員に質問検査権が認められているものの、そのほかに調査の範囲、程度及び手段等については何らの定めがないから、国税の調査の範囲、程度及び手段等は、税務署の職員の決するところに委ねられており、調査には課税庁等の内部における調査も含まれているものと解すべきである。また、国税通則法74条の2等の納税者に対する質問検査権は、処分をする場合の要件ではないから、調査において税務署等の職員が質問検査権を行使する必要性を特段認めず、これを行使しなかったとしても、そのことをもって直ちに税務署長等が行った処分が違法となるものではない。

イ 調査の手続は、広い意味では租税確定手続の一環をなすものであるが、租税の公平、確実な賦課徴収のため課税庁等が課税要件の内容をなす具体的事実の存否を調査する手段として認められた手続であって、この調査により課税標準の存在が認められる限り課税庁としては更正決定等をしなければならないのであり、また、更正決定等の取消訴訟においては客観的な課税標準の有無が争われ、これについて完全な審査がされるのであるから、調

査手続の単なる瑕疵は更正決定等に影響を及ぼさないものと解すべきであり、調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の範囲を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正決定等をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、当該処分取消原因があるものと解するのが相当である。

ウ 芦屋税務署の担当職員らは、本件相続に係る相続税について調査を行い、本件各貸金債権の存否及びその内容について、上記2前提事実(2)及び(3)の事実等を把握し、さらに、本件各貸金債権の債務者である丙について、評価通達205に定める事実が発生しているか否か、評価通達205本文に定める「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」に該当する事実が発生しているか否かを判断するため、丙及び本件会社の財産状況・課税状況を確認したほか、丙に対して電話による質問調査を行い、本件会社の従業員に対しても直接質問調査を行った。

このように、芦屋税務署の担当職員らによる調査において、調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の範囲を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯びるといえるような事情は何ら認められず、また、本件各処分が何らの調査なしに決定をしたに等しいものと評価されるような事情も全く見当たらない。したがって、芦屋税務署の担当職員らによる調査から本件各処分に至る手続に本件各処分を取り消すべき違法はない。

本件通知書には評価通達205の記載がないが、これは評価通達205の適用がないことを示しているものであり、その記載がないことをもって評価通達の定めに関する調査が行われていないことが裏付けられるものではない。

(原告の主張)

ア 国税職員には、質問検査権が認められるところ、質問検査制度は、適正公平な課税の実現を図ることを目的とする。そして、国税職員は合理的な判断の積み重ねにより税務調査を展開し、法律、判例、評価通達及び公表裁決事例等の射程を考慮して行われる必要があり、税務職員の自己判断や恣意によりこれを決することは許されない。

イ 原告は、本件における税務調査において、F統括国税調査官(当時。以下「F統括官」という。)ら芦屋税務署の担当職員に対し、積極的に財産を開示した上で、匿名組合契約該当性や評価通達205の適用のほか、丙との面接による個人財産の調査等について、検討を要請した。

芦屋税務署長は、丙に対する面接調査を実施していないが、原告に丙の資産状況等の調査権限はないから、芦屋税務署長による丙の資産状況等の調査、とりわけ丙に対する面接調査は必須というべきであり、肝心の調査事項について調査をしていない以上、何らの調査なしに処分をしたに等しいといえる。また、芦屋税務署長は、国税不服審判所の公表裁決事例(甲12参照)において、評価通達205に定める「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、債務者が個人である場合には、債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務を弁済するための資金を調達することができないだけでなく、近い将来においても調達することができる見込みがない場合も含まれるとされていることから、同様の調査手法を採るべきところ、そのような原告の意向を無視し、本件通知書には「評価通達204」との記載をすることとどめ、公表裁決事例に即した記載はなく、その点に係る説明もしない。そして、F統括官は、金銭消費貸借契約書と返済の事実があれば、財産の差押えが可能であるとの考え方に固執

していたことに加え、芦屋税務署長が事後的に「調査を行った」と述べるにとどまったことに照らせば、芦屋税務署長が本件各処分をするに当たり、具体的にどのような調査をしたか、その調査・判断が合理的なものであったか、原告は知ることができない。

上記事情に照らせば、芦屋税務署長がした本件各処分は、杜撰な調査により本件各貸金債権の存在やその評価額を認め、検討・適用すべき評価通達205及び公表裁決事例を用いなかったといわざるを得ず、芦屋税務署長のこのような対応は、調査手続に本件各処分を取り消すべき調査の懈怠があったといえることができる。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 本件各処分の理由の提示が行政手続法14条1項に違反するか（争点1）について

##### (1) 判断枠組み

行政手続法14条1項本文が、行政庁が不利益処分をする場合にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきものと解するのが相当である（最高裁平成23年6月7日第三小法廷判決・民集65巻4号2081頁参照）。

##### (2) 検討

ア 相続財産である債権の評価等に関する相続税法等の定めをみると、相続税の課税財産の範囲については、相続税法2条1項が「相続…により取得した財産の全部」と、その財産評価については、同法22条が「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」と規定し、相続財産が貸付金債権等である場合の具体的な評価方法については、評価通達204が、原則として、貸付金債権等の価額を元本の価額と課税時期現在の既経過利息の価額との合計額によって評価する旨を、評価通達205が、その例外として、債務者に破産手続開始の決定があったとき（同（1）ホ）など貸付金債権等の債権金額の全部又は一部の回収が不可能又は著しく困難であると見込まれる場合には、それらの金額を元本の価額に算入しない旨をそれぞれ定めている。このような相続税法及び評価通達の関連規定の適用関係は、特に複雑なものではなく、特に、相続財産である債権の評価方法については、評価通達204が原則的な取扱いであり、評価通達205がその例外であることは、これらの規定の内容から明らかである。

イ そして、本件通知書には、本件各処分に係る「処分の理由」として、別紙（処分の理由）のおおりの記載があり、原告が相続により取得した財産の一つとして、他の相続財産と並んで、「貸付金 丙 621,950,000円 評価通達204」との本件各貸金債権の記載がある（別表1）。

本件通知書（別表1）の上記記載によれば、芦屋税務署長が本件各処分をするに当たり、①原告が本件相続により取得した財産（相続財産）の一つとして本件各貸金債権が含まれていること、②本件各貸金債権は、被相続人乙が丙に対して有していた貸付金債権であって、相続開始時における価額が6億2195万円であること、③本件各貸金債権の評価に

当たり、原則的な取扱いである評価通達204が適用され、その例外である評価通達205は適用されなかったことを無理なく読み取ることができる。

そうすると、本件通知書の上記記載は、他の相続財産と同じ一覧表形式で記載された簡略なものではあるが、芦屋税務署長が、本件各貸金債権につき、被相続人乙が丙に交付した金銭について全て貸付金と認定した上で、評価通達205の(1)ないし(3)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」には該当しない(評価通達205は適用しない)旨の判断をした結果、評価通達204の適用により、本件相続開始時の価額を6億2195万円と評価したという相続財産の認定及び評価に係る判断の過程と結果を了知することができるものというべきである。そして、前述のとおり関連規定の適用関係が特に複雑なものではないことも考慮すると、本件通知書の上記記載をもって、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与えるという、行政手続法14条1項の趣旨を満たす程度の理由の記載はされていると認めるのが相当である。

したがって、本件通知書の上記記載は、行政手続法14条1項の要求する理由の提示として欠けるところはないというべきであり、本件各処分が同項に反するとはいえない。

### (3) 原告の主張について

ア これに対し、原告は、前記第2の5(1)(原告の主張)欄のとおり、大阪高裁平成25年判決の射程は本件にも及ぶというべきであり、本件各処分理由には、その結論に至るまでのプロセスにおいて判断のもととなった事実を示し、その判断理由を逐一検証し得る程度に記載する必要があるなどと主張する。

確かに、大阪高裁平成25年判決は、同判決の事案において付記すべき理由の程度につき、「…更正の根拠を、上記の更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の制度目的を充足する程度に具体的に明示するものであることを要すると解され、更正処分庁が当該評価判断に至った過程を検証しうる程度に記載する必要があるというべきである」とし、最高裁昭和60年4月23日第三小法廷判決(民集39巻3号850頁。以下「昭和60年最判」という。)を参照している(甲17・7～8頁)。しかし、上記判断基準のうち原告の主張に沿う「更正処分庁が当該評価判断に至った過程を検証しうる程度に記載する必要がある」という説示の部分は、参照判例である昭和60年最判において述べられているものではなく、大阪高裁平成25年判決が当該事案を判断する上で策定した一つの判断基準にすぎない(なお、昭和60年最判は、当該事案において付記すべき理由の程度につき、理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示する必要があるとするにとどまる)。しかも、大阪高裁平成25年判決については、理由付記の根拠規定は法人税法130条2項(青色申告書の更正に係る理由付記)であって本件の行政手続法14条1項ではなく、また、当該事案の処分に係る根拠法令等の規定内容は複雑で、その結論に至るまでの法令等の適用関係については、このような根拠法令等を踏まえた相応の理由付記が必要であったことがうかがわれるのであり(乙17)、事実認定を中心とする比較的単純な事柄(本件各貸金債権の相続財産該当性とその価額)にとどまる本件とは事案が大きく異なるものといえるから、大阪高裁平成25年判決が策定した規範やそのあてはめが、本件の事案にもそのまま当てはまるものとは解し難い。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、税務調査時において、本件各貸金債権の評価通達205該当性について調査を要望するなどしていたのに、本件通知書にはその点についての理由の記載がないから、本件各処分は行政手続法14条1項に反する旨主張する（なお、原告は、他の債権等の相続財産についても本件各貸金債権と同様の理由付記を要すると主張するものではないから、本件各処分の理由の提示に係る原告の主張の核心は、詰まるところ、この点にあると考えられる。）。

しかし、行政手続法14条1項本文の趣旨は、申請に基づかずに行われる不利益処分一般について、行政庁の恣意の抑制及び処分の名宛人の不服申立ての便宜を図る点にあるから、たとえ納税者が税務調査の過程において事実上意見を述べ又は回答を求めた事項があるとしても、課税庁は、上記規定により、課税処分の際にその事項に対応した個別の説明や回答を行うべき義務を負うものではないと解される。同項本文が要求する「不利益処分の理由」の記載は、審査請求人等の主張に対応して記載すべき裁決の「理由」（行政不服審査法50条1項4号。最高裁昭和37年12月26日第二小法廷判決・民集16巻12号2557頁参照）とは、その性質を異にするというべきである。原告の上記主張は採用することができない。

#### （4）小括

したがって、本件通知書の理由の提示（本件各貸金債権に係る部分）は、行政手続法14条1項の要求する理由の提示として欠けるところはないというべきであるから、本件各処分が同項に反するとは認められない。

### 2 調査手続に本件各処分を取り消すべき調査の懈怠があるか（争点2）について

#### （1）判断枠組み

国税通則法25条本文にいう「調査」（税務調査）とは、課税標準等又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味し、税務署長の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈を経て決定に至るまでの思考、判断を含む極めて包括的な概念であるところ、このような同条本文の「調査」として、どのような方法でどのような範囲（対象）にどの程度の調査を行うべきか等については、国税通則法上何ら規定されていない。そうすると、税務調査の方法やその対象等の選択については、同法74条の2等の質問検査権を行使することの要否やその範囲等も含め、税務署長に広範な裁量権が認められているというべきである。

そして、税務調査は、課税標準等及び税額等を認定するための資料を収集し評価するための手続であって、それ自体が客観的な課税要件ではなく、また、課税要件が充足されている限り課税庁に租税の減免の自由はなく、課税処分をするかどうかにつき課税庁が裁量を働かせる余地はない。このような税務調査及び課税処分の性質等に照らすと、調査手続の単なる瑕疵は、課税処分の取消原因とはならないというべきであり、調査手続の欠缺又は不足の瑕疵が課税処分の取消原因となるのは、その瑕疵が重大である場合、すなわち、当該課税処分当たり調査手続が全く行われていないか、当該課税処分が全く調査に基づかずにされたのと同視することができるような場合に限られるというべきである。

以下、上記を前提に検討する。

#### （2）認定事実

前記前提事実に各項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 (ア) C税理士は、平成31年3月28日、亡戊の遺産に係る被相続人乙の相続に関与した者として、芦屋税務署職員からの来署依頼を受けて同署を訪れた。C税理士は、同署資産課税第2部門所属のF統括官らに対し、本件各貸金債権について、「金銭消費貸借契約書」があるもののその実態は匿名組合契約であった、丙から月額300万円が返済されることとなっていたが約束どおり返済されたことは一度もない、丙は被相続人乙と家族ぐるみの付き合いをしていたから原告に対して僅かではあるが返済を続けていたなどと説明した。(甲20、乙6)
- (イ) F統括官らは、平成31年4月24日、C税理士の事務所を訪れ、C税理士から事実経過等を聴取した(なお、この頃、C税理士から、芦屋税務署長に対し、本件相続に係る原告の委任状が提出された。)。F統括官らは、この事情聴取により、被相続人乙がG弁護士(以下「G弁護士」という。)に依頼して貸金返還請求訴訟を提起していたことを把握した。(前提事実(3)イ、甲20、乙6)
- (ウ) F統括官らは、令和元年5月13日、上記貸金返還請求訴訟において被相続人乙の訴訟代理人を務めたG弁護士の事務所を訪問し、同弁護士から事実経過等を聴取した。なお、F統括官らは、同日頃までに、本件各貸金債権に係る契約書3通、前記前提事実(3)アに係る「催告書兼通知書」及び前記前提事実(3)イの判決に係る口頭弁論調書等の資料を入手した。(前提事実(3)、甲3~10、乙1~3、6)
- (エ) 芦屋税務署の担当職員は、令和元年5月16日、丙から被相続人乙と丙の関係について聴取するため、本件会社に電話を掛けたが、丙が不在であったことから、秘書に用件を伝えるにとどまった。
- 芦屋税務署の担当職員は、令和元年6月3日、再度本件会社に電話を掛けたが、丙は不在であった。しかし、同日、丙が折り返しの電話を掛けてきたことから、F統括官が丙から本件各貸金債権に関する事実経過等を聴取した。(以上につき、乙6)
- (オ) 芦屋税務署の担当職員は、令和元年6月18日、芦屋税務署を訪れたC税理士から、被相続人乙の債務等に係る書類の提出を受けた(乙6)。
- (カ) 芦屋税務署の担当職員は、令和元年8月19日、芦屋税務署を訪れたEから、本件各貸金債権に係る6億5100万円の用途について資料の提出を受け、事実経過等を聴取した。
- F統括官は、令和元年11月26日、丙から、電話により事実経過等を聴取した。(以上につき、乙6)
- (キ) 芦屋税務署の担当職員は、令和元年12月19日、Aから電話により事実経過等を聴取した(乙6)。
- (ク) 芦屋税務署の担当職員は、令和2年1月16日から同月17日まで、東京国税局に出張し、本件会社の調査事績等を閲覧し、資料を収集した(乙6)。
- (ケ) F統括官らは、令和2年4月3日、C税理士の事務所を訪れ、C税理士に対し、調査結果の内容及び期限後申告の法的効果を説明し、教示文を手交した。芦屋税務署長は、同年6月1日、本件通知書を送付した。(前提事実(5)、乙6)
- イ 芦屋税務署の担当職員は、遅くとも令和2年4月1日までに、丙の平成28年分の所得税及び復興特別所得税の確定申告書を手交し、丙の財産状況を調査した。同申告書には、丙の同年分の給与収入の合計が4043万3443円である旨の記載があった。(乙7)

なお、F 統括官を含む芦屋税務署の担当職員は、丙に対し、直接面接する方法による調査は実施していない（甲 20）。

### （3）検討

上記認定事実によれば、F 統括官を含む芦屋税務署の担当職員は、本件各貸金債権に関し、債務者である丙本人から電話で事情を聴取するだけでなく、被相続人乙側の事情を知る C 税理士や G 弁護士から聴取したり、本件会社の関係者や被相続人乙の親族から聴取していることが認められる。また、芦屋税務署の担当職員は、本件各貸金債権に係る契約書のほか、被相続人乙が提起した訴訟に関する資料や、本件会社に係る調査事績に係る資料を収集し、丙の支払能力に関しても、丙の平成 28 年分の所得税及び復興特別所得税の確定申告書等入手するなどしていることが認められる。そうすると、芦屋税務署長は、その担当職員を通じて、本件各貸付債権につき、丙を含む関係者からの事情聴取や資料収集を行い、その検討や評価を行った上で本件各処分を行ったものといえるから、芦屋税務署長が本件各処分をするに当たり、何らの調査も行っていなかったということはできない。また、丙に対する面接調査は行われていないものの、上記認定事実によれば、本件各処分が全く調査に基づかずにされたのと同視することができるような場合に当たるといってもできない。

そうすると、芦屋税務署長が本件各処分を行うに当たり、調査手続が全く行われていないとはいえず、本件各処分が全く調査に基づかずにされたのと同視することができるような場合に該当するともいえないから、本件各処分を取り消すべき調査の懈怠があったとはいえない。

### （4）原告の主張について

これに対し、原告は、前記第 2 の 5（2）（原告の主張）欄のとおり、①本件各貸金債権の評価において重要となる丙の資力等について、原告による調査には限界があり、課税庁である芦屋税務署長において調査すべき義務があるというべきところ、本件各処分に至る調査において重要となる丙との面接調査がされていないなど調査の懈怠がある、②芦屋税務署長は、本件各処分をするに当たり、公表裁決事例において示されたような検討等をしていない旨を主張する。

#### ア 丙に対する面接調査の懈怠（上記①）について

確かに、芦屋税務署の担当職員は、丙に対する面接調査を行ってはいないが、上記（1）のとおり、税務調査の方法等の選択は芦屋税務署長の広範な裁量に委ねられているというべきであって、丙に対する電話での事情聴取は行われていることも考慮すると、丙に対する面接調査がされていないことのみをもって、本件各処分に係る税務調査の手続に裁量権の範囲の逸脱又はその濫用があるとか、本件各処分が全く調査に基づかずにされたのと同視することができるような重大な瑕疵があるということはできない。原告の上記主張は採用することができない。

#### イ 公表裁決事例において示されたような検討の懈怠（上記②）について

原告が指摘する公表裁決事例（甲 12）は、審査請求の請求人（納税者）が、貸付金債権の存否及びその評価額がいくらかについて争点として争った審査請求における裁決として、請求人の主張を前提とした理由を記載したものにすぎず、税務調査においてこれと同様の調査を行わなければならないものとはいえない。原告の上記主張は採用することができない。

ウ その他の原告の主張について

その他、原告が主張するところは、本件通知書記載の理由が簡略であることをもって調査が行われていないと断ずるものや、調査の方法や範囲等に対する不満というべきものであって、その主張するところを十分に考慮しても、上記（３）の判断を左右するものとはいえない。

（５）小括

したがって、調査手続に本件各処分を取り消すべき調査の懈怠があるとはいえない。

３ まとめ

以上によれば、本件各処分の理由の提示は行政手続法 14 条 1 項に反するものではなく（上記 1）、調査手続に本件各処分を取り消すべき調査の懈怠があるともいえない（上記 2）。また、上記のほかに本件各処分の違法事由の主張はなく、本件各処分が違法であることをうかがわせる事情も見当たらない。したがって、本件各処分は、いずれも適法である。

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、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 徳地 淳

裁判官 新宮 智之

裁判官 関 堯熙

## ○ 処分の理由

氏名       甲       殿

調査の結果、あなたは、下記1のとおり、平成28年11月●日相続開始の被相続人乙に係る相続税の申告書を、法定申告期限である平成29年9月●日までに提出する義務があると認められますが、当該申告書をいまだ提出しておりませんので、下記2及び3のとおり、あなたの課税価格及び納付すべき相続税額を計算して、決定します。

また、下記4のとおり、無申告加算税を賦課決定します。

## 記

## 1 申告書の提出義務

あなたは、被相続人から相続により財産を取得しており、当該財産を取得した時において、相続税法の施行地に住所（尼崎市●●）を有していたことから、相続税法第1条の3第1項第1号の相続税の納税義務者に該当します。

なお、あなたが当該納税義務者として納付すべき相続税額を計算したところ、次の3のとおりとなることから、相続税法第27条第1項の規定により、相続税の申告書を提出する義務があります。

## 2 相続税の課税価格

あなたの課税価格は、別紙の1に記載したあなたが相続により取得した財産の価額の合計額668,155,559円から、相続税法第13条の規定に基づき、別紙の2及び3に記載したあなたが負担した被相続人に係る債務及び葬式費用の金額の合計額299,268,157円を控除した368,887,000円となります。

## 3 あなたの納付すべき相続税額

上記2に記載の課税価格368,887,000円から相続税法第15条に規定する基礎控除額3,600万円（法定相続人の数1人）を控除した金額332,887,000円について、相続税法第16条及び第17条の規定により計算した124,443,500円から、相続税法第19条の3の規定に基づき計算した未成年者控除額500,000円及び相続税法第20条の規定に基づき計算した相次相続控除額78,387,710円を控除した45,555,700円が、あなたの納付すべき相続税額となります。

## 4 あなたの納付すべき無申告加算税の額

今回の決定によりあなたが納付すべきこととなる相続税額45,555,700円について、国税通則法第66条第1項の規定に基づき計算した無申告加算税6,832,500円に、同条第2項の規定に基づき計算した無申告加算税2,252,500円を加算した9,085,000円を賦課決定します。

なお、法定申告期限である平成29年9月●日までに相続税の申告書の提出がなかったことについて正当な理由があるとは認められません。

以下余白

別表 省略