

京都地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 更正処分取消請求事件

国側当事者・国(伏見税務署長)

令和6年9月26日棄却・控訴

判 決

原告 甲
上記法定代理人成年後見人 乙
同 丙
上記2名訴訟代理人弁護士 山名 隆男
被告 国
上記代表者法務大臣 小泉 龍司
処分行政庁 伏見税務署長
北村 文夫
上記指定代理人 別紙「被告指定代理人目録」のとおり

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 請求の趣旨

伏見税務署長が令和2年12月24日付けで原告の平成28年3月●日相続開始に係る相続税についてした更正のうち課税価格2億1323万2000円、納付税額5441万8700円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要等

1 事案の概要

原告が、処分行政庁に対し、配偶者である丁(平成28年3月●日死亡。以下「本件被相続人」という。)の相続に係る相続税の修正申告書を提出したところ、処分行政庁は、原告以外の相続人が本件被相続人から相続時精算課税に係る贈与により取得した財産の価額が上記相続に係る相続税の課税価格に加算されるなどとして、令和2年12月24日付けで更正処分(以下「本件更正処分」という。)をした。

本件は、原告が、本件更正処分について、①処分行政庁が認定した相続時精算課税に係る贈与の事実を争い、また、②処分理由の提示に不備があり違法であるとして、その取消しを求める事案である。

上記に定義したほか、本件判決において用いる略語は、以下のとおりである。

(略語)	(説明)
本件相続	本件被相続人の死亡により開始された相続

本件相続人 (戊、A、B、C)	本件被相続人の妻である原告、子である戊、A、B、Cの5名。以下、原告を除く本件相続人のうち、●●姓の者は名によって、その他の姓の者は氏によって表記することがある。
本件贈与財産	本件更正処分において相続時精算課税に係る贈与の対象として認定された財産
本件当初申告書	原告が平成28年11月21日に処分行政庁に対して提出した本件相続に係る相続税の申告書
本件修正申告書	原告が平成29年5月11日に処分行政庁に対して提出した本件相続に係る相続税の修正申告書。
本件提示理由	本件更正処分において示された処分理由のうち、別紙「理由の提示」の1(2)（「相続時精算課税に係る贈与によって取得した財産」と題する項）の記載部分。
本件審査請求	原告が、令和3年3月19日、国税不服審判所長に対してした、本件更正処分に係る審査請求
本件受託者	英国ジャージー島法に準拠して設立された信託法人であるD
本件信託 (本件信託契約、 本件信託証書)	本件被相続人が、平成18年9月11日、本件受託者との間で締結した、本件被相続人を委託者、本件受託者を受託者とする信託契約により設定された信託。 なお、上記信託契約を「本件信託契約」といい、その証書を「本件信託証書」という。
本件会社	有限会社E
本件債権放棄	本件被相続人が平成23年6月14日に本件会社に対して行った貸付金債権全額(5552万5500円)の放棄

2 関係法令の定め

旧相続税法（平成19年法律第6号による改正前の相続税法）4条2項は、信託に関して、概ね以下の内容の規律を定めていた。

「次の各号に掲げる信託について、当該各号に掲げる事由が生じたため委託者以外の者が信託の利益の全部又は一部についての受益者となった場合においては、その事由が生じた時において、当該受益者となった者が、その信託の利益を受ける権利を当該委託者から贈与（第一号の受益者の変更が遺言によりなされた場合又は第四号の条件が委託者の死亡である場合には、遺贈）により取得したものとみなす。

- 1 委託者が受益者である信託について、受益者が変更されたこと」その他の関係法令の定めは、別紙「関係法令等の定め」のとおり。

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事実）

(1) 本件相続の開始

ア 本件被相続人は、平成28年3月●日に死亡した。

イ 本件相続に係る相続人は、本件相続人5名であり、その法定相続分は、被相続人の配偶者である原告が2分の1、子である戊、A、B、Cが各8分の1である。

(2) 本件相続に関する原告の申告

- ア 原告は、平成28年11月21日、処分行政庁に対し、別紙「課税の経緯」の「当初申告」欄のとおり記載された本件相続に係る相続税の申告書（本件当初申告書）を提出した（乙7）。
- イ 原告は、同年12月8日、処分行政庁に対し、別紙「課税の経緯」の「訂正申告」欄のとおり記載された本件当初申告書の内容を一部訂正した申告書を提出した（乙9）。
- ウ 原告は、平成29年5月11日、処分行政庁に対し、別紙「課税の経緯」の「修正申告」欄のとおり記載された本件相続に係る相続税の修正申告書（本件修正申告書）を提出した（乙10）。

すなわち、本件修正申告書においては、本件相続人の取得財産の価額が合計4億3162万2909円、相続時精算課税適用財産の価額は合計2億2048万6300円（戊に係る相続時精算課税適用財産の価額は合計3142万6300円、A及びBに係る相続時精算課税適用財産の価額が各9453万円）と記載されており、原告に係る課税価格は2億1323万2000円、原告が納付すべき相続税は5441万8700円と申告されていた。

（3）本件更正処分

- ア 処分行政庁は、令和2年12月24日付けで、原告に対し、本件更正処分をした（甲1）。

本件更正処分における課税価格及び納付すべき税額は、別紙「課税の経緯」の「更正処分」欄のとおりであり、対応する「相続税の総額」欄のうち「取得財産価額の合計額」及び「債務控除の合計額」については本件修正申告書による申告内容よりも原告に有利な認定がされた一方、「相続時精算課税適用財産価額の合計額」が、本件修正申告書記載の2億2048万6300円から4億6736万5499円に増額して認定され、その結果、原告に係る課税価額が2億9866万6000円、原告が納付すべき相続税額が8663万5800円と認定されるに至った。

（上記認定のうち、「取得財産価額の合計額」及び「債務控除の合計額」については、本件訴訟において、原告が争っておらず、当事者間に争いが無い。）

- イ 本件更正処分の通知における理由の記載は、別紙「理由の提示」のとおりであり、本件提示理由において、本件贈与財産の内訳及びその基礎となる事実について具体的な説明がなかった。

（4）本件訴訟に至るまでの不服申立ての経過

- ア 原告は、令和3年3月19日、国税不服審判所長に対し、本件更正処分に不服があるとして審査請求した（本件審査請求）。

国税不服審判所長は、令和4年3月11日付けで、本件審査請求を棄却する旨の裁決をし、同裁決書は同月19日に原告法定代理人に送達された（甲2）。

- イ 原告は、令和4年9月13日、本件訴訟を提起した。

（5）本件訴訟における被告の本件贈与財産についての説明

被告は、本件更正処分において処分行政庁が認定した本件相続人に係る相続時精算課税適用財産（本件贈与財産）の内訳を以下のとおり説明する（下記ア及びイについては、原告も本件修正申告書に記載していたものであり、当事者間に争いが無い。）。

- ア 本件被相続人からA及びBに対する贈与（各9453万円）

イ 本件被相続人から戊に対する本件会社株式1万0100株及び株式会社F株式300株の贈与（合計3142万6300円）。

ウ 本件被相続人が有していた本件信託の受益権が、本件被相続人の死亡により戊に帰属したことによる利益（2億2306万5199円）

エ 本件被相続人が、平成23年6月14日、本件会社に対して有していた貸付金債権の全額（5552万5500円）を放棄した（本件債権放棄）ことにより、本件会社の株式の評価額が増加したことが、当時本件会社の株主であった戊に対する贈与と評価されることによる利益（2381万4000円）

4 争点及び争点に対する当事者の主張

(1) 本件被相続人の死亡に伴う本件信託の受益権の帰属（争点（1））

【被告の主張】

ア 本件被相続人及び戊は、本件信託の設定時から本件相続の開始時に至るまで、本件信託の利益を受ける権利（受益権）を2分の1ずつ有していたが、本件被相続人の死亡により、戊は本件信託の利益の全部について受益者となった。

イ このことは、「委託者が受益者である信託について、受益者が変更されたこと。」（旧相続税法4条2項1号）に該当する。

そして、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としているため、処分行政庁は、本件被相続人が死亡した平成28年3月●日における本件信託財産（債権及び投資信託）について、近接する時期（同年2月29日時点）の市場価格を邦貨換算した金額により評価し、その2分の1の価格を2億2306万5199円と認定した（乙15、16）。

【原告の主張】

ア 本件信託には、本件被相続人を受益者とする自益信託部分と戊を受益者とする他益信託部分が併存する。そして、自益信託部分の利益については、被相続人の死亡を停止条件として受益者となるべきものが指定されていない本件信託契約においては、被相続人の死亡によっても、当然に戊に帰属するとはいえず、受託者が受益者指定権を行使して、受益者を確定させるまでは、確定しないものである。

なお、上記原告の主張によれば、本件信託の自益信託部分について、受託者が受益権者を指定するまでは、本件相続人らに帰属するという解釈も考えられるが、そのような解釈は、特定の受益者（受益者指定権者が指定する受益者を含む）に信託の利益を取得させる本件信託の趣旨に反するので妥当でない。本件被相続人の死亡後、新たな受益者が指定されるまでの期間に課税の空白が生じることになるが、権利の帰属が不確定である以上、やむを得ない。

イ 本件においては、本件信託の自益信託部分について、未だ本件受託者が受益者を確定させていないのであるから、「委託者が受益者である信託について、受益者が変更されたこと。」（旧相続税法4条2項1号）には該当しない。

(2) 本件債権放棄の有無（争点（2））

【被告の主張】

ア 本件被相続人は、平成23年6月14日、本件会社に対し、同社に対する貸付金債権（総額5552万5500円）について、その全額を放棄する意思表示をした。

イ 本件債権放棄に伴い生じた本件会社の株式の価額の増加分は、2381万4000円であり、相続税法9条本文及び相続税法基本通達9-2(3)により、戊が、平成23年6月14日、本件被相続人から贈与によって取得したものとみなされる。

【原告の主張】

ア 被告の主張ア記載の事実は不知。

イ 被告の主張アの事実が認められる場合に、被告の主張イ記載のとおりの評価がされることについては積極的には争わない。

(3) 本件更正処分における理由の提示に違法があるか(争点(3))

【原告の主張】

ア 理由の提示は、処分の相手方において、いかなる事実関係に基づき、いかなる法規を適用して当該処分がされたかをその記載自体から了知し得るものでなければならないし、処分の名宛人からみて理解できるものでなければならない。

具体的には、更正処分の理由はその記載から課税庁が算出した相続税額が適法であることを納税者側で検証できなければならず、本件更正処分においては、①課税の基礎となる事実関係として本件贈与財産の存在とその価額が明らかにされる必要があり、②適用される法規として旧相続税法4条2項1号(本件信託関係)、相続税法9条(本件債権放棄関係)を挙げる必要があった。

本件提示理由は、そのいずれの記載も欠くものであり、本件更正処分の理由の提示として不備があり、違法である。

イ 被告は、処分行政庁が原告以外の本件相続人との関係で守秘義務を負うことを根拠に、守秘義務に抵触しない範囲で本件更正処分の理由を提示せざるを得ないとも主張するが、守秘義務を理由に更正処分の理由提示を制限することを定めた規定はない。また、仮に守秘義務を考慮するとしても、本件更正処分において、守秘義務に抵触しない範囲で、原告に対して本件贈与財産の存在とその価額について説明することは可能であった(別紙「理由の提示原告試案」参照)。

【被告の主張】

ア 本件提示理由においては、①原告以外の相続人が本件被相続人から取得した相続時精算課税適用財産が存在し、その価額の合計額が2億4687万9199円であるとの事実を認定した上で、②相続税法21条の15第1項の規定を適用し、当該財産の価額の合計額を相続税の課税価格に加算したという処分行政庁の判断過程が示されているのであるから、本件提示理由は、「いかなる事実関係に基づいていかなる法規を適用して当該処分を行ったか」ということを、処分の名宛人においてその記載自体から了知し得るもの」とであると評価し得るものであって、行政手続法14条1項本文が要求する理由の提示として十分である。

イ 行政手続法14条1項本文が、不利益処分をする場合に同時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。

本件提示理由には、本件贈与財産の合計額が記載されているところ、本件贈与財産の合

計額が分かれば、課税価格の合計額を算出することができるのであるから、上記記載により、処分行政庁が相続税額を算出した過程を示したものといえるほか、そもそも、処分行政庁は、相続時精算課税適用財産の価額を課税価格の合計額に加算するに当たって、関係する他の共同相続人等から提出された申告書の記載又は同人らに対する更正処分の内容等を基に相続税額の計算をするのであるから、この点に課税庁の恣意が入り込む余地は乏しく、合計額のみ記載であっても、行政庁の恣意抑制に欠けるところはない。

また、相続時精算課税適用財産の価額については、その具体的な記載がなくとも、処分理由においてこれらの価額の合計額が記載されていれば納税者は課税価格の合計額を算出することが可能であり、記載された合計額と納税者が認識しているこれらの合計額とを比較して、不服申立ての要否を判断することが可能といえるから、処分の名宛人の不服申立ての便宜に欠けるところもない。

ウ なお、原告以外の相続人に係る相続時精算課税適用財産の内容は、原告との関係では第三者の個人情報であるところ、通則法127条の規定により、国税に関する調査等に従事する職員は、調査事務に関して知ることのできた秘密を漏らすことはできないとの守秘義務を負っており、行政手続法14条1項本文の要求する理由提示の場面といえども、第三者の個人情報をむやみに開示することが許されるものではない。上記ア、イのとおり、本件贈与財産の価額の合計額さえ開示すれば、行政手続法14条1項本文の要請を満たすことからすれば、原告に対して開示し得る（守秘義務が解除される）のは、本件贈与財産の価額の合計額にとどまると解される。

エ これらによれば、本件提示理由は、理由提示の趣旨目的を充足する程度に処分の理由を具体的に明示したものであり、行政手続法14条1項本文の要求する理由提示として不備はないというべきである。

第3 当裁判所の判断

1 争点（1）について

（1）認定事実

前提事実に加え、証拠（乙1、2）及び弁論の全趣旨によれば、争点（1）に関連して、以下の事実が認められる。

ア 本件被相続人は、平成18年9月11日、英国のジャージー島法に準拠して設立された信託法人である本件受託者との間で、本件被相続人を委託者、本件受託者を受託者とする信託契約（本件信託契約）を締結した。

本件信託証書に記載された本件信託契約の主な内容は以下のとおりであり、その準拠法は英国のジャージー島法である。

（ア）信託財産

本件信託財産は、①当初の信託財産である100米ドル、②本件信託契約締結後に、いずれかの者によって追加された財産、累積した収益、元本の増加益その他の事由により本件信託に付加された経済的価値、③上記資産及び追加資産に相当する資産から構成される。

（イ）受益者

本件被相続人及び戊並びに本件受託者が指名するその他の人（なお、本件信託証書上、本件被相続人及び戊の受益割合については明記されていない。）

(ウ) 信託期間

本件信託証書の日付から100年の期間の満了時又は同日以前に受託者が書面で表明する日(乙1、2第1.10項)。

(エ) 本件信託財産の管理

受託者は、信託期間中は、受益者の全員又は一部の受益者を除く一人以上の受益者のために、そのような受益者が複数の場合はそれらの受益者の持分に応じ、また、管理権限その他の権限又は条項(受託者以外の者が行使できる権限若しくは裁量権又は裁量権の委任を含む。)に従い、かつ、一般的に受託者がその裁量によって適切と判断する方法で、本件信託財産及びその収益を保有し、本件信託財産の全部又は一部を支払うなどしなければならない。

また、受託者は、本件信託の信託期間が満了した時点で、本件信託財産及びその収益を、その時点で生存している自然人である受益者のために、完全に均等な割合で保有するものとされ、そのような受益者が存在しない場合は、受託者がその裁量により決定する慈善目的のために信託において保有するものとされ、そのような決定が行われない場合には、一般的な慈善目的のために信託において保有する(乙1、乙2・第4項、第5項)。

イ 本件信託において、被相続人の死亡前に、本件受託者が被相続人及び戊以外の自然人又は法人を受益者として指定したことはない(弁論の全趣旨)。

(2) 前記認定事実のとおり、本件信託契約において、契約成立時における受益者は被相続人及び戊とされており、また、受託者が本件信託の信託期間満了時点において、信託財産及びその収益をその時点で生存している受益者のために「均等な割合で」保有するものとされていることからすれば、本件信託契約締結時における被相続人及び戊の受益権割合はいずれも2分の1であったと認められる。

そして、本件信託契約において、受託者は、本件信託の信託期間が満了した時点で、本件信託財産及びその収益を、「その時点で生存している自然人である受益者のために」保有するものとされていることからすれば、本件信託は、受益権者の死亡があっても、受益権が相続されないことが予定されていると解され(同解釈については当事者間においても争いが無い)、また、本件信託証書に上記文言以外に受益権者が死亡した際の受益権の帰属について何の規定も置かれていないことからすれば、その受益権は、別途受託者が受益権者を指定するなどの事情がない限り、生存している他の受益権者に均等な割合で帰属するものと解される。

これに対し、原告は、本件信託は本件被相続人を受益者とする自益信託部分と戊を受益者とする他益信託部分に区別され、自益信託部分について戊は当初受益者に指定されておらず、また本件信託証書に被相続人の死亡を停止条件として受益者となるべきものを指定する文言もないとして、自益信託部分については受託者が受益権を指定するまで受益権の帰属が不確定になると主張する。しかし、「本件信託証書に被相続人の死亡を停止条件として受益者となるべきものを指定する文言がない」ことを重視するのであれば、被相続人の受益権は、民法の原則に基づき、被相続人の相続財産となると解するのが相当であるが、本件信託においては、自然人である受益者が死亡した場合の規律として、受益権を死亡した受益者の相続財産とするのではなく、生存している他の受益権者に均等な割合で帰属させることが予定され

ていると解されるのは前判示のとおりである。

原告の主張する解釈論は、本件信託において、自然人である受益者が死亡した場合の規律が存在することを認めつつ、本件信託の準拠法ではない日本の現行信託法における遺言代用信託の標準的な方式（信託法90条1項1号参照）と本件信託証書の文言との違いを強調して、いたずらに法律関係を複雑にするものであって採用することができない。

- (3) そして、本件全証拠によっても、本件信託において、被相続人の死亡前に、本件受託者が被相続人及び戊以外の自然人又は法人を受益者として指定したような事情はうかがわれない（前記（1）イ）。

そうすると、被相続人の死亡により、戊が、本件信託における唯一の生存している受益者となり、本件信託の受益権のうち被相続人に帰属していた分は全て戊に帰属したものと認められる。このことは、本件被相続人に帰属していた部分について、旧相続税法4条2項1号の「委託者が受益者である信託について、受益者が変更されたこと。」に該当する。

- (4) また、証拠（乙14～16）によれば、本件被相続人死亡時における本件信託財産の価額は4億4613万0398円と認められ（計算過程は被告第2準備書面付表4のとおりであるが本判決においては添付を省略する。）、本件被相続人に属していた受益権の価額（2分の1）は2億2306万5199円である。

- (5) 以上のとおり、争点（1）における被告の主張は全て認められる。

2 争点（2）について

(1) 認定事実

前提事実に加え、証拠（乙3～5）及び弁論の全趣旨によれば、争点（2）に関連して、以下の事実が認められる。

ア 本件被相続人は、平成23年6月14日本件会社に対して有していた貸付金債権の全額（5552万5500円）を放棄した（本件債権放棄）。

イ 本件債権放棄前である平成21年7月1日から平成22年6月30日までの事業年度（以下「平成22年6月期」といい、他の事業年度もその終期に応じて同様に表記する。）及び本件債権放棄後である平成23年6月期の本件会社の株主は、いずれも戊（1万2600株）、原告（100株）及びG株式会社（1万0300株）であった。

ウ 本件会社の株式の1株当たりの評価額は、本件債権放棄によって、1998円から3888円に増加した（計算過程は被告第1準備書面別表1（付表を含む。）のとおりであるが本判決においては添付を省略する。）。

- (2) 上記認定事実のとおり、本件債権放棄は、本件被相続人が本件会社に対して対価を受けないうでした債務の免除であり、それによって本件会社の株式の評価額が増加したことが認められる。そうすると、本件会社の株式を保有していた戊は、本件債権放棄によって、本件会社の株式の価額の増加分として2381万4000円（1株当たり1890円×1万2600株）の経済的利益を受けたことが認められ、このことは、相続税法9条の「対価を支払わないで…利益を受けた場合」に該当する。

以上によれば、戊は、本件債権放棄の日である平成23年6月14日、本件債権放棄に伴い生じた本件会社の株式の価額の増加分2381万4000円を、本件被相続人からの贈与により取得したものとみなされることとなり、争点（2）に関する被告の主張は全て認められる。

3 小括

上記2及び3によれば、本件更正処分において認定された本件相続に係る相続税の課税価格計算の基礎となる財産額は適正なものであったと認められ、また、相続時精算課税適用財産以外の財産額については当事者間に争いが無い。

そして、本件相続に係る相続税の課税価格計算の基礎となる財産のうち、相続時精算課税適用財産以外の財産は、本件更正処分の時点で未分割であったところ、相続税法55条本文に基づき、未分割財産がある場合の相続税の課税価格の計算は、その未分割財産について、分割済みの財産を特別受益（民法903条）と同じように考慮に入れて、民法の規定による相続分に見合うように分割財産と残余の未分割財産を合計し、これを相続人間に配分した上で各人の相続税の課税価格を計算する方法（いわゆる「穴埋め方式」）によるのが相当である（この計算手法については、原告側も積極的に争うものではない）。

このように計算した原告の課税価格、本件相続人の課税価格の合計額は別紙「未分割財産に対する具体的相続分の計算明細」のとおりであり、これに関係諸規定を踏まえた相続税の総額、原告の算出税額については別紙「相続税額の計算明細」のとおりである。

本件更正処分は、上記算出過程に基づいて適正に行われたものであり、実体上の違法はない。

4 争点（3）について

(1) 行政手続法14条1項本文が、不利益処分をする場合に同時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。

(2) 本件提示理由には、本件贈与財産の合計額が記載されているところ、本件贈与財産の合計額が分かれば、課税価格の合計額を算出することができるのであるから、被告の主張するとおり、上記記載により、処分行政庁が原告に係る相続税額を算出した過程を一応示したものと見える。

また、処分行政庁は、相続時精算課税適用財産の価額を課税価格の合計額に加算するに当たって、関係する他の共同相続人等から提出された申告書の記載又は同人らに対する更正処分の内容（その基礎となる事実関係と価額は贈与を受けた当事者たる相続人には提示されるものである。甲5参照）等を基に相続税額の計算をするのであるから、その合計額の記載があれば、行政庁の恣意抑制に欠けるところはない。

さらに、処分の名宛人においても、相続税の申告をする際に、他の相続人の相続時精算課税適用財産の総額を把握しているのであるから、更正処分を受けた際にも、理由中に記載された相続時精算課税適用財産の合計額と納税者が認識しているこれらの合計額とを比較し、その額の多寡等を中心的な考慮要素として、不服申立ての要否を判断することは可能（少なくとも、自らは積極的に争わずに贈与を受けたと認定された他の相続人が不服申立てをするかどうかに任せるのか、自ら能動的に不服申立てを行うか、については判断可能である。）といえるから、処分の名宛人の不服申立ての便宜に欠けるということもできない。

(3) また、被告も主張するとおり、原告以外の相続人に係る相続時精算課税適用財産の内容は、原告との関係では第三者の個人情報であり、守秘義務を負う処分行政庁としてむやみに開示することが許されるものではない一方、相続時精算課税適用財産は、贈与を受けた当事者が

具体的に申告するものであって、更正処分がされた場合にも、贈与を受けたと認定された当事者が、その基礎となる事実関係について最も関心があり、かつ、関連する資料を有しているのが通常であると解される。そして、当該当事者が不服申立てをして、更正処分が変更されるようなことがあれば、その結果は、他の相続人に対しても再度の更正処分として反映されることになる。

そうすると、処分行政庁が相続時精算課税適用財産について更正処分する場合に、贈与を受けたと認定された当事者には相続時精算課税の適用がある具体的な行為、適用法令、価額を説明し、それ以外の当事者には総額のみ説明することにも相応の合理性がある。

(4) 以上の事情を考慮すれば、原告以外の本件被相続人に対して贈与がされた本件贈与財産の存在とその価額やその適用される法規について本件提示理由に記載がないことをもって、本件更正処分の理由の提示に不備があるということとはできない。

第4 結論及び付言

1 結論

以上によれば、本件更正処分に誤りはなく、理由の提示に欠けるところもないから、原告の請求は理由がない。

よって、主文のとおり判決する。

2 付言

当裁判所としては、本件更正処分においては、前判示（第3の4）のとおり理由の提示に欠けることはないと判断するが、実際に原告が相続時精算課税適用財産の総額に不服があるとして不服申立てをした審査請求段階においては、本件更正処分の基礎となる事実関係として本件贈与財産の存在とその価額並びに適用される法規が明らかにされるべきであったと考える。

すなわち、国税通則法は、課税処分の取消訴訟を提起するには、国税不服審判所長に対する審査請求の前置を必要としているところ、審査請求手続は単に処分行政庁に再度の考案の機会を与えるというものではなく、処分の名宛人にも弁明の機会が付与されている。そのような状況下で、かつ、処分の名宛人が相続時精算課税適用財産の総額に不服がある旨を示した、すなわち、贈与の相手方である相続人とは別に、独自に課税の基礎となる事実関係、価額又は適用される法規を争うことを明らかにした段階に至っては、その具体的な内容を明らかにして上記処分の名宛人の弁明の機会を実質的に保障する必要があるというべきである。

特に、本件においては、処分行政庁が戊の申告していなかった相続時精算課税適用財産を複数認定して本件更正処分を行っており、当該事実関係を原告本人が自らの確に把握して争うことは困難であったといえる。このような状況下で、本件審査請求手続において、処分行政庁から相続時精算課税適用財産の内容について具体的な説明が無く、原告に実質的に相続時精算課税適用財産の内容に関する弁明の機会が与えられなかったことは遺憾である。

京都地方裁判所第3民事部

裁判長裁判官 植田 智彦

裁判官 向 健志

裁判官 大野 友己

(別紙)

被告指定代理人目録

形	野	浩	平
花	谷	愛	華
田	原	香	織
上	田	竜	太
松	本	真理	子
今	井	早	織
市	原	智	恵
山	本	旦	子

5

10

(別紙)

課税の経緯

(単位:円)

		当初申告	訂正申告	修正申告	更正処分
提出年月日		平成28年11月21日	平成28年12月8日	平成29年5月11日	令和2年12月24日
原 告	取得財産の価額	215,811,459	0	215,811,460	306,094,933
	債務及び葬式費用の金額	2,578,606	0	2,578,606	7,428,204
	純資産価額	213,232,853	0	213,232,854	298,666,729
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	213,232,000	0	213,232,000	298,666,000
	算出税額	54,418,707	0	54,418,707	86,635,828
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)	54,418,700	0	54,418,700	86,635,800
相続 税の 総額	取得財産価額の合計額	431,622,908	402,204,355	431,622,909	402,630,300
	相続時精算課税適用財産 価額の合計額	220,486,300	189,060,000	220,486,300	467,365,499
	債務控除の合計額	5,157,208	0	5,157,208	14,856,408
	純資産価額	646,952,000	591,264,355	646,952,001	855,139,391
	課税価格の合計額 (1,000円未満切捨て)	646,950,000	591,262,000	646,950,000	855,136,000
	(法定相続人の数)	(5人)	(5人)	(5人)	(5人)
	遺産に係る基礎控除額	60,000,000	60,000,000	60,000,000	60,000,000
相続税の総額 (100円未満切捨て)	165,105,300	144,222,300	165,105,300	248,054,400	

(別紙)

未分割財産に対する具体的相続分の計算明細

未分割財産に対する具体的相続分の計算明細							
(単位:円)							
①	未分割財産の総額 (争いがない)	402,630,300					
②	分割済財産(相続時精算課税適用 財産)の総額(前提事実5参照)	467,365,499					
③	総遺産額(①+②)	869,995,799					
	原告	● 戊	● A	● B	● C	各人の合計	
④	法定相続分	1/2	1/8	1/8	1/8	1/8	1
⑤	民法900条に規定する相続分 (注1) (③×④)	434,997,899	108,749,475	108,749,475	108,749,475	108,749,475	869,995,799
⑥	分割済財産(相続時精算課税適用 財産)の価額 (前提事実5参照)	0	278,305,499	94,530,000	94,530,000	0	467,365,499
⑦	未分割財産に対する相続分 (⑤-⑥) ※マイナスの場合は0	434,997,899	0	14,219,475	14,219,475	108,749,475	572,186,324
⑧	取得財産の価額 (注2) (①×⑦/各人の合計の⑦)	306,094,933	0	10,005,817	10,005,817	76,523,733	402,630,300

(注1) 計算の過程で生ずる端数は、後の計算で切捨て処理されることから、便宜上、●、●、●及び●の計4名に割り付けている。

(注2) 計算の過程で生ずる端数は、後の計算で切捨て処理されることから、便宜上、●、●及び●に割り付けている。

(別紙)

相続税額の計算明細

別表2

相続税額の計算明細		(単位:円)		
		各人の合計	原告	訴外相続人らの合計
①	取得財産の価額 (別表6)	402,630,300	306,094,933	96,535,367
②	相続時精算課税適用財産の価額 (別表4)	467,365,499	0	467,365,499
③	債務及び葬式費用の金額 (別表5(法定相続分により按分))	14,856,408	7,428,204	7,428,204
④	純資産価額(①+②-③)	855,139,391	298,666,729	556,472,662
⑤	純資産価額に加算される暦年課税分の贈与財産価額	0	0	0
⑥	課税価格 (④+⑤(1,000円未満切捨て))	855,136,000	298,666,000	556,470,000
⑦	相続税の総額(下表⑪)	248,054,400		
⑧	おん分割合 (各人の⑥÷「各人の合計」の⑥)	1.00	0.3492614040	
⑨	各人の算出税額(⑦×⑧)		86,635,828	
⑩	相続時精算課税分の贈与税額控除額(別表4)		0	
⑪	納付すべき相続税額 (100円未満切捨て)		86,635,800	

相続税の総額の計算明細			(単位:円)	
⑫ 課税価格の合計額 (各人の⑥の合計額)		⑬ 遺産に係る基礎控除額 (3,000万円+600万円×法定相続人の数)	⑭ 課税される総遺産額 (⑫-⑬)	
855,136,000		60,000,000	795,136,000	

(注1) 法定相続人の氏名	被相続人との続柄	(注2) ⑮ 法定相続分	⑯ 法定相続分に応ずる 取得金額(⑭×⑮)	⑰ 相続税の総額の 基礎となる税額 (⑯×50%-4200万円) (⑯×30%-700万円)
原告	妻	1/2	397,568,000	156,784,000
■ 戊	長男	1/8	99,392,000	22,817,600
■ A	長女	1/8	99,392,000	22,817,600
■ B	二女	1/8	99,392,000	22,817,600
■ C	養子	1/8	99,392,000	22,817,600
			⑰ 相続税の総額(合計)	248,054,400

(注1) 「法定相続人」は、相続税法15条2項の相続人の数に算入された相続人である。
(注2) 「法定相続分」は、相続税法15条2項の相続人の数に応じた相続分(民法900条及び901条)である。
(注3) 各人の⑮欄は、国税通則法118条1項の規定により、1,000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

関係法令等の定め

1 行政手続法の規定（抜粋）

5 14条1項 行政庁は、不利益処分をする場合には、その名あて人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない。

2 国税通則法（以下「通則法」という。）

127条（要旨） 国税に関する調査（不服申立てに係る事件の審理のための調査及び同法131条1項に規定する犯則事件の調査を含む。）

10 等に関する事務に従事している者又は従事していた者が、これらの事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用したときは、2年以下の懲役又は100万円以下の罰金に処する。

3 相続税法

9条 対価を支払わないで利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額を、当該利益を受けさせた者から贈与により取得したものとみなす。

21条の9（相続時精算課税制度）

第1項 贈与により財産を取得した者がその贈与をした者の推定相続人

20 （その贈与をした者の直系卑属である者のうちその年1月1日において18歳以上（引用者注：平成31年法律第6号による改正前においては、20歳以上）であるものに限る。）であり、かつ、その贈与をした者が同日において60歳以上（注：平成25年法律第5号による改正前においては、65歳以上）の者である場合には、その贈与により
25 財産を取得した者は、その贈与に係る財産について、この節の規定の適用を受けることができる。

第2項 前項の規定の適用を受けようとする者は、政令で定めるところにより、贈与税の申告期間内に、同条1項に規定する贈与をした者からのその年中における贈与により取得した財産について同項の規定の適用を受けようとする旨その他財務省令で定める事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない

第3項 前項の届出書に係る贈与をした者からの贈与により取得する財産については、当該届出書に係る年分以後、同法第2章第2節及び第3節の規定により、贈与税額を計算する。

21条の15 (相続時精算課税に係る相続税額の計算)

第1項 特定贈与者(同法21条の9第2項の届出書に係る同条1項の贈与をした者。以下同じ。)から相続又は遺贈により財産を取得した相続時精算課税適用者(同条2項の届出書を提出した者をいう。以下同じ。)については、当該特定贈与者からの贈与により取得した財産で同条3項の規定の適用を受けるもの(同法21条の2第1項から3項まで、同法21条の3、同法21条の4及び同法21条の10の規定により当該取得の日の属する年分の贈与税の課税価格計算の基礎に算入されるものに限る。)の価額を相続税の課税価格に加算した価額をもって、相続税の課税価格とする。

49条 (相続時精算課税等に係る贈与税の申告内容の開示等)

第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同法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。)により財産を取得した者は、当該相続又は遺贈により財産を取得した他の者(以下「他の共同相続人等」という。)がある場合には、当該被相続人に係る相続税の期限内申告書、期限後申告書若しくは修正申告書の提出又は通則法23条1項の規定による更正の請求に必要となるときに限り、他の共同相続人等が当該被相続人から当該相

続の開始前3年以内に取得した財産又は他の共同相続人等が当該被相続人から取得した相続税法21条の9第3項の規定の適用を受けた財産に係る贈与税の申告書に記載された贈与税の課税価格（当該贈与税について修正申告書の提出又は更正若しくは決定があった場合には、

5 当該修正申告書に記載された課税価格又は当該更正若しくは決定後の贈与税の課税価格）の合計額について、政令で定めるところにより、当該相続に係る被相続人の死亡の時ににおける住所地その他の政令で定める場所の所轄税務署長に開示の請求をすることができる旨規定する。

第2項 前項の請求があった場合には、税務署長は、当該請求をした者

10 に対し、当該請求後2月以内に同項の開示をしなければならない。

4 相続税法基本通達

相続税法基本通達9-2（株式又は出資の価額が増加した場合）（3）

同族会社の株式の価額が、対価を受けないで会社の債務の免除があった場合に該当して増加したときにおいては、その株主が当該株式の価額

15 のうち増加した部分に相当する金額を、当該債務を免除した者から贈与によって取得したものとして取り扱うものとし、この場合における贈与による財産の取得の時期は、債務の免除があった時によるものとする。

別紙 省略