

主 文

- 1 処分行政庁が原告P 1に対し平成16年11月9日付けでした、被相続人P 2の平成 年 月 日相続開始に係る同原告の相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（いずれも、平成17年4月6日付け異議決定及び平成18年11月28日付け裁決による一部取消し後のもの）のうち、更正については納付すべき税額1億5192万9700円を超える部分、賦課決定については過少申告加算税6万8000円を超える部分を取り消す。
- 2 処分行政庁が原告P 3に対し平成16年11月9日付けでした、被相続人P 2の平成 年 月 日相続開始に係る同原告の相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（いずれも、平成17年4月6日付け異議決定及び平成18年11月28日付け裁決による一部取消し後のもの）のうち、更正については納付すべき税額0円を超える部分、賦課決定については全部を取り消す。
- 3 処分行政庁が原告P 4に対し平成16年11月9日付けでした、被相続人P 2の平成 年 月 日相続開始に係る同原告の相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（いずれも、平成17年4月6日付け異議決定及び平成18年11月28日付け裁決による一部取消し後のもの）のうち、更正については納付すべき税額1億4388万3300円を超える部分、賦課決定については過少申告加算税6万4000円を超える部分を取り消す。
- 4 処分行政庁が原告P 5に対し平成16年11月9日付けでした、被相続人P 2の平成 年 月 日相続開始に係る同原告の相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（いずれも、平成17年4月6日付け異議決定及び平成18年11月28日付け裁決による一部取消し後のもの）のうち、更正については納付すべき税額1億1437万6500円を超える部分、賦課決定については全部を取り消す。
- 5 処分行政庁が原告P 6に対し平成16年11月9日付けでした、被相続人

P 2 の平成 年 月 日相続開始に係る同原告の相続税の更正処分（平成 17 年 4 月 6 日付け異議決定及び平成 18 年 11 月 28 日付け判決による一部取消し後のもの）及び過少申告加算税の賦課決定処分（上記異議決定による一部取消し後のもの）のうち，更正については納付すべき税額 399 万 6300 円を超える部分，賦課決定については全部を取り消す。

6 処分行政庁が原告 P 7 に対し平成 16 年 11 月 9 日付けでした，被相続人 P 2 の平成 年 月 日相続開始に係る同原告の相続税の更正処分（平成 17 年 4 月 6 日付け異議決定及び平成 18 年 11 月 28 日付け判決による一部取消し後のもの）及び過少申告加算税の賦課決定処分（上記異議決定による一部取消し後のもの）のうち，更正については納付すべき税額 327 万 8400 円を超える部分，賦課決定については全部を取り消す。

7 処分行政庁が原告 P 8 に対し平成 16 年 11 月 9 日付けでした，被相続人 P 2 の平成 年 月 日相続開始に係る同原告の相続税の更正処分（平成 17 年 4 月 6 日付け異議決定及び平成 18 年 11 月 28 日付け判決による一部取消し後のもの）及び過少申告加算税の賦課決定処分（上記異議決定による一部取消し後のもの）のうち，更正については納付すべき税額 327 万 8400 円を超える部分，賦課決定については全部を取り消す。

8 処分行政庁が原告 P 9 に対し平成 16 年 11 月 9 日付けでした，被相続人 P 2 の平成 年 月 日相続開始に係る同原告の相続税の更正処分（平成 17 年 4 月 6 日付け異議決定及び平成 18 年 11 月 28 日付け判決による一部取消し後のもの）及び過少申告加算税の賦課決定処分（上記異議決定による一部取消し後のもの）のうち，更正については納付すべき税額 308 万 1700 円を超える部分，賦課決定については全部を取り消す。

9 処分行政庁が原告 P 10 に対し平成 16 年 11 月 9 日付けでした，被相続人 P 2 の平成 年 月 日相続開始に係る同原告の相続税の更正処分（平成 17 年 4 月 6 日付け異議決定及び平成 18 年 11 月 28 日付け判決による一

部取消し後のもの)のうち,納付すべき税額190万4600円を超える部分を取り消す。

- 10 処分行政庁が原告P11に対し平成16年11月9日付けでした,被相続人P2の平成 年 月 日相続開始に係る同原告の相続税の更正処分(平成17年4月6日付け異議決定及び平成18年11月28日付け裁決による一部取消し後のもの)のうち,納付すべき税額228万8900円を超える部分を取り消す。
- 11 原告P1,原告P4,原告P5,原告P6,原告P9及び原告P11のその余の請求をいずれも棄却する。
- 12 訴訟費用は,被告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 処分行政庁が原告P1に対し平成16年11月9日付けでした,被相続人P2の平成 年 月 日相続開始に係る同原告の相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(いずれも,平成17年4月6日付け異議決定及び平成18年11月28日付け裁決による一部取消し後のもの)のうち,更正については納付すべき税額1億5124万5900円を超える部分,賦課決定については過少申告加算税6万8000円を超える部分を取り消す。
- 2 主文第2項と同旨
- 3 処分行政庁が原告P4に対し平成16年11月9日付けでした,被相続人P2の平成 年 月 日相続開始に係る同原告の相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(いずれも,平成17年4月6日付け異議決定及び平成18年11月28日付け裁決による一部取消し後のもの)のうち,更正については納付すべき税額1億4323万7100円を超える部分,賦課決定については全部を取り消す。
- 4 処分行政庁が原告P5に対し平成16年11月9日付けでした,被相続人

P 2 の平成 年 月 日相続開始に係る同原告の相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（いずれも，平成 17 年 4 月 6 日付け異議決定及び平成 18 年 11 月 28 日付け裁決による一部取消し後のもの）のうち，更正については納付すべき税額 1 億 1 3 8 2 万 3 0 0 0 円を超える部分，賦課決定については全部を取り消す。

5 処分行政庁が原告 P 6 に対し平成 16 年 11 月 9 日付けでした，被相続人 P 2 の平成 年 月 日相続開始に係る同原告の相続税の更正処分（平成 17 年 4 月 6 日付け異議決定及び平成 18 年 11 月 28 日付け裁決による一部取消し後のもの）及び過少申告加算税の賦課決定処分（上記異議決定による一部取消し後のもの）のうち，更正については納付すべき税額 3 9 9 万 5 5 0 0 円を超える部分，賦課決定については全部を取り消す。

6 主文第 6 項と同旨

7 主文第 7 項と同旨

8 処分行政庁が原告 P 9 に対し平成 16 年 11 月 9 日付けでした，被相続人 P 2 の平成 年 月 日相続開始に係る同原告の相続税の更正処分（平成 17 年 4 月 6 日付け異議決定及び平成 18 年 11 月 28 日付け裁決による一部取消し後のもの）及び過少申告加算税の賦課決定処分（上記異議決定による一部取消し後のもの）のうち，更正については納付すべき税額 3 0 7 万 3 5 0 0 円を超える部分，賦課決定については全部を取り消す。

9 主文第 9 項と同旨

10 処分行政庁が原告 P 11 に対し平成 16 年 11 月 9 日付けでした，被相続人 P 2 の平成 年 月 日相続開始に係る同原告の相続税の更正処分（平成 17 年 4 月 6 日付け異議決定及び平成 18 年 11 月 28 日付け裁決による一部取消し後のもの）のうち，納付すべき税額 2 2 8 万 0 7 0 0 円を超える部分を取り消す。

第 2 事案の概要

1 本件は、被相続人を亡P2とする相続(以下「本件相続」という。)に際し、妻及び子3名(以下これらの相続人4名を「相続人ら」という。)並びに生命保険金等を取得した孫6名である原告ら10名が、妻が取得する同族会社の株式の価額につき配当還元方式(後記2(3)ウ)による評価を前提として相続人らがした当初の遺産分割の合意(以下「第1次遺産分割」という。)に基づき、相続税の各申告をしたが、通達に従い同族会社の発行済株式数につき議決権のない株式数を除外して計算すると配当還元方式の適用を受けられず、類似業種比準方式(後記2(3)イ)による高額の評価を前提として課税されることにつき錯誤があったので、配当還元方式の適用を受けられるように各相続人が取得する株式数を調整した上でした新たな遺産分割の合意(以下「第2次遺産分割」という。)に基づき、法定申告期限後、更正請求期間内に更正請求又は修正申告をしたところ、処分行政庁から、上記株式の評価は第1次遺産分割の内容に従い類似業種比準方式によるべきであるとして、当初の各申告に係る各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けたため、異議決定及び審査裁決により取り消された部分を除き、各更正処分の一部及び過少申告加算税の各賦課決定処分の一部又は全部の取消しを求めている事案である。

なお、第1次遺産分割に基づく課税価格は、別表1「課税価格及び納付税額の計算明細表」順号 の合計欄のとおり38億6750万2000円であり、第2次遺産分割に基づく課税価格は、別表1の2「課税価格及び納付税額の計算明細表」順号 の合計欄のとおり20億0351万5000円であり、その差額は、P2の妻である原告P3が取得する同族会社の株式の評価の差異から生じている。

2 関係法令等の定め

(1) 平成15年法律第8号による改正前の相続税法(以下「相続税法」という。)

ア 3条1項1号

被相続人の死亡により生命保険契約又は損害保険契約の保険金を取得した保険金受取人が相続人以外の者であるときは、当該保険金のうち、被相続人が負担した保険料の金額の、当該契約に係る保険料で被相続人の死亡の時までに払い込まれたものの全額に対する割合に相当する部分は、当該保険金受取人が遺贈により取得したものとみなす。

イ 16条

相続税の総額は、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得したすべて者に係る相続税の課税価格に相当する金額の合計額から、その遺産に係る基礎控除額（15条1項）を控除した金額を、当該被相続人の同条2項に規定する相続人の数に応じた相続人が民法900条及び901条の規定による相続分に応じて取得したものとした場合におけるその各取得金額（当該相続人が、1人である場合又はない場合には、当該控除した金額）につき、それぞれの金額を次の表の左欄に掲げる金額に区分して、それぞれの金額に同表の右欄に掲げる率を乗じて計算した金額を合計した金額とする。

800万円以下の金額	100分の10
800万円を超え1600万円以下の金額	100分の15
1600万円を超え3000万円以下の金額	100分の20
3000万円を超え5000万円以下の金額	100分の25
5000万円を超え1億円以下の金額	100分の30
1億円を超え2億円以下の金額	100分の40
2億円を超え4億円以下の金額	100分の50
4億円を超え20億円以下の金額	100分の60
20億円を超える金額	100分の70

ウ 19条1項

相続又は遺贈により財産を取得した者が当該相続の開始前3年以内に当該相続に係る被相続人から贈与により財産を取得したことがある場合においては、その者については、当該贈与により取得した財産の価額を相続税の課税価格に加算した価額を相続税の課税価格とみなし、15条から18条までの規定を適用して算出した金額をもって、その納付すべき相続税額とする。

エ 22条

同法に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。

オ 32条1号

相続税又は贈与税について申告書を提出した者又は決定を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する事由により当該申告又は決定に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額（当該申告書を提出した後又は当該決定を受けた後修正申告書の提出又は更正があった場合には、当該修正申告又は更正に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額）が過大となったときは、当該各号に規定する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又は贈与税額につき国税通則法23条1項の規定による更正の請求をすることができる。

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又は包括遺贈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、共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税

価格が当該相続分又は包括遺贈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（１号）。

～ （２号ないし７号）(略)

カ ５５条

相続又は包括遺贈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又は当該財産に係る相続税について更正若しくは決定をする場合において，当該相続又は包括遺贈により取得した財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者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，各共同相続人又は包括受遺者が民法（９０４条の２を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って当該財産を取得したの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，当該共同相続人又は包括受遺者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又は包括遺贈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。

(2) 国税通則法及び同法施行令

ア 国税通則法２３条１項１号

納税申告書を提出した者は，次の各号のいずれか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（同条１項）。

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（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（同項1号）。

，（同項2号，3号）(略)

イ 国税通則法23条2項3号及び同法施行令6条1項2号

(ア) 納税申告書を提出した者又は同法25条の規定による決定を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する場合（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上記ア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、上記ア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上記アの規定による更正の請求をすることができる（同法23条2項）。

，（同項1号，2号）(略)

その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき。当該理由が生じた日の翌日から起算して2月以内（同項3号）

(イ) 同法23条2項3号（更正の請求）に規定する政令で定めるやむを得ない理由は、次に掲げる理由とする（同法施行令6条1項）。

（同項1号）(略)

その申告、更正又は決定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に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと（同項2号）。

～（同項3号ないし5号）(略)

(3) 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15年5月15日付け課評2-6ほかによる改正前のもの。以下「評価通達」という。乙9)

ア 評価通達178(取引相場のない株式の評価上の区分)

(ア) 取引相場のない株式の価額は、評価しようとするその株式の発行会社(以下「評価会社」という。)の規模が後記(イ)の大会社、中会社又は小会社のいずれに該当するかに応じて評価する。ただし、同族株主以外の株主等が取得した株式の価額は、後記ウ(ア)の評価通達188(同族株主以外の株主等が取得した株式)の定めによって評価する。

(イ) 「大会社」は、次の 又は のいずれかの会社をいう。

従業員数が100人以上の会社

卸売業、小売・サービス業、その他の業種ごとに、(a)総資産価額(帳簿価額によって計算した金額)及び従業員数並びに(b)直前期末以前の1年間における取引金額が、評価通達178の表に定める金額・員数に該当する会社

イ 評価通達179(取引相場のない株式の評価の原則。類似業種比準方式の原則)

評価会社の規模が大会社に該当する場合の株式の価額は、原則として、類似業種比準価額による評価(以下「類似業種比準方式」という。)をする。

ウ 評価通達188, 188-2及び188-4(同族株主以外の株主等が取得した株式の評価。配当還元方式及びその適用の要件等)

(ア) 後記(イ)の中心的な同族株主のいる会社の株主のうち、中心的な同族株主以外の同族株主で、その者の取得後の株式数とその会社の発行済株式数の5%未満であるものの取得した株式の価額は、同通達188-2(同族株主以外の株主等が取得した株式の評価)に定める下記の計算式により計算した配当還元価額による評価(以下「配当還元

方式」という。)とする(同通達188(2), 188-2)。

記

$$\frac{\text{その株式に係る年配当金額}}{10\%} \times \frac{\text{その株式の1株当たりの資本金の額}}{50\text{円}}$$

(イ) 「同族株主」とは、課税時期における評価会社の株式のうち、株主の1人及びその同族関係者(法人税法施行令4条に規定する特殊の関係のある個人又は法人をいう。以下同じ。)の有する株式の合計数がその会社の発行済株式数の30%以上である場合におけるその株主又は同族関係者をいう。ただし、その評価会社の株式のうち、株主の1人及びその同族関係者の有する株式の合計数が最も多いグループの有する株式の合計数が、その会社の発行済株式数の50%以上である会社にあつては、そのグループに属する株主又は同族関係者をいう(同通達188(1))。

「中心的な同族株主」とは、課税時期において同族株主の1人並びにその株主の配偶者、直系血族、兄弟姉妹及び1親等の姻族(これらの者の同族関係者である会社のうち、これらの者の有する株式の合計数がその会社の発行済株式数の25%以上である会社を含む。)の有する株式の合計数がその会社の発行済株式数の25%以上である場合におけるその株主をいう(同通達188(2))。

(ウ) 議決権を有しないこととされる株式がある場合の発行済株式数等
上記(ア)及び(イ)における発行済株式数の算定に当たって、評価会社の株式のうち商法(平成17年法律第87号による改正前のもの。以下同じ。)241条3項の規定により評価会社の株式につき議決権を有しないこととされる会社があるときは、当該会社の有する評価会社の株式(以下「相互保有株式」という。)の数は0とし、評価会社の発行済株式数から相互保有株式数を控除した数をもって評価会社の発行

済株式数とする。評価会社の株主の同族関係者に該当するかどうかを判定するときにおいても、同様とする（同通達188-4）。

3 前提事実（争いのない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)ア P2は、平成 年 月 日に死亡し、相続が開始した。

P2の妻である原告P3並びに兩名の間の子である長男・原告P1、二男・原告P4及び長女・原告P5の4名が、P2の共同相続人となった。

イ P2の相続に際し、P2の孫である原告P6は700万4788円 of 生命保険金等を、同じくP2の孫である原告P7、原告P8、原告P9、原告P10及び原告P11は各560万3823円 of 生命保険金等をそれぞれ取得した。（乙1）

(2)ア 被相続人の相続財産には、P12株式会社（以下「本件会社」という。）の株式155万4024株が含まれており、本件相続の開始前、原告P3は、本件会社の株式25万8500株を有していた。（甲1、3）

本件相続の開始当時、本件会社の従業員数は729人であり、評価通達178にいう大会社（従業員数が100人以上の会社）に該当するものであった。（甲3）

イ 本件会社の株主のうち、P13株式会社（以下「P13」という。）及びP14株式会社（以下「P14」という。）については、本件会社が上記2社（以下「関連2社」という。）の発行済株式の総数の4分の1を超える株式を保有していたため、商法241条3項の規定により本件会社の株式につき議決権を有しないこととされる会社であった。

このため、評価通達188の適用上、本件会社における各株主の持株割合の計算に当たっては、本件会社の株式のうち、P13の有する株式11万7000株及びP14の有する株式43万9000株（合計55

万6000株)は、相互保有株式として発行済株式数から控除されるべきものであった。(甲3,乙10,11)

ウ 相続人らは、本件相続に係る遺産分割の協議に際し、相続税の負担等につき、P15税理士(以下「本件税理士」という。)に相談し、同税理士の助言を受けていた。(甲3)

(3)ア 相続人らは、平成15年5月、遺産分割の協議を行い、被相続人の相続財産である本件会社の株式155万4024株については、原告P3が71万8300株、原告P1及び原告P4が各35万株、原告P5が13万5724株を取得する旨を約し、同月17日、この約定を内容とする第1次遺産分割の合意をした。この株式の配分は、これにより配当還元方式の適用を受けられる旨の本件税理士の助言に基づき、配当還元方式の適用を受けられる配分の方法として相続人らの間で協議した結果、合意に至ったものであった。(甲1,3)

イ 上記アの株式の配分により、本件会社において、原告P3及び同族関係者のグループの持株割合は50%以上となったが、原告P3並びに同原告の直系血族、兄弟姉妹及び一親等の姻族の有する株式数の合計数の持株割合は25%に満たなかったため、同原告は、評価通達188の適用上、中心的な同族株主以外の同族株主に該当することとなった。(甲3)

ウ 上記アの株式の配分による場合、評価通達188等の適用上、本件会社における原告P3の持株割合は、(a)本件会社の発行済株式数から、上記(2)イの関連2社の保有に係る株式数を控除して計算すると、5%以上(類似業種比準方式の適用対象)となるものの、(b)これを控除しないで計算すると、5%未満(配当還元方式の適用対象)となるところ、相続人らは、その控除を要することの認識を欠いたまま、第1次遺産分割の合意に至った。(甲3,乙10,11)

(4)ア 原告らは、第1次遺産分割の合意の成立後、上記(3)アの株式の配分

の内容を前提として、原告P3が取得する株式を配当還元方式により評価し、同年6月19日、別紙1「課税処分等の経緯」の申告欄記載のとおり、本件相続に係る相続税の各申告をした。(乙1)

同月26日、本件相続に係る相続税の法定申告期限が経過した。

イ 上記アの相続税の申告後、相続人らは、第1次遺産分割による株式の配分を前提とする本来の評価としては、評価通達188等の適用上、本件会社の発行済株式数から、上記(2)イの関連2社の保有に係る株式数を相互保有株式として控除して計算すべきであり、これによると原告P3の持株割合は5%以上となり、類似業種比準方式の適用による高額の評価を前提とした相続税の課税を受けるべきことを認識するに至った。(甲3, 乙10, 11)

(5)ア そこで、相続人らは、同年10月、改めて遺産分割の再協議を行い、原告P3の取得する本件会社の株式数を15万4024株減少させて56万4276株とし、その減少分を2分して、原告P1及び原告P4が取得する株式を各7万7012株ずつ増加させて各42万7012株とする旨を約し、同月28日、本件会社の株式の配分はこの約定を内容とし、それ以外は第1次遺産分割と同じ内容とする旨の第2次遺産分割の合意をした。この株式の配分は、関連2社の保有に係る株式数を控除して計算しても、原告P3の持株割合が5%未満となり、配当還元方式の適用が受けられるように、相続人らの間で再協議した結果、合意に至ったものであった。(甲2, 3)

イ そして、原告らは、第2次遺産分割の分割内容を前提とした上で、原告P3が取得する株式を配当還元方式により評価し、同年11月6日付けで、次の(ア)ないし(エ)のとおり更正の請求又は修正申告をした。(甲2, 乙3及び4の各1・2, 同5)

(ア) 原告P3は、株式の分割の錯誤(本件会社の株式の配分数の錯誤)

及び相続税法 20 条の規定による相続税額の控除（以下「相次相続控除」という。）の適用漏れがあったとして、別紙 1「課税処分等の経緯」の更正の請求欄記載のとおり、更正の請求をした。（乙 3 の 1）

(イ) 原告 P 5 は、相次相続控除及び相続税法 19 条 1 項括弧書の規定による控除（以下「贈与税額控除」という。）の適用漏れがあったとして、別紙 1「課税処分等の経緯」の更正の請求欄記載のとおり、更正の請求をした。（乙 3 の 2）

(ウ) 原告 P 10 及び同 P 11 は、贈与税額控除の適用漏れがあったとして、別紙 1「課税処分等の経緯」の更正の請求欄記載のとおり、更正の請求をした。（乙 4 の 1・2）

(エ) 原告 P 1 及び原告 P 4 は、第 2 次遺産分割により本件会社の株式の取得数が増加したとして、別紙 1「課税処分等の経緯」の修正申告欄記載のとおり、修正申告をした。（乙 5）

(6)ア 処分行政庁は、本件会社の株式の評価は第 1 次遺産分割の内容に従い類似業種比準方式によるべきであるとして、いずれも平成 16 年 11 月 9 日付けで、別紙 1「課税処分等の経緯」の「更正処分等」欄及び「更正すべき理由がない旨の通知」欄記載のとおり、原告らに対し、各更正処分（ただし、原告 P 10 及び同 P 11 については、贈与税額控除の適用漏れを理由とする減額更正処分）をし、原告 P 10 及び原告 P 11 を除く原告らに対し、過少申告加算税の各賦課決定処分をするとともに、原告 P 3 及び原告 P 5 による更正の請求に対し、更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

イ なお、処分行政庁は、第 2 次遺産分割は、遺産の分割ではなく、新たな取引行為であり、これによる原告 P 1 及び原告 P 4 の株式の取得は原告 P 3 からの贈与であるとして、原告 P 1 及び原告 P 4 に対し、同年 12 月 15 日付けで平成 15 年分の贈与税の決定処分及び無申告加算税の

賦課決定処分をしたが、平成18年11月28日、国税不服審判所の判決において、第1次遺産分割は要素の錯誤により無効であり、第2次遺産分割における原告P1及び原告P4の株式の取得は贈与ではなく遺産の分割によるものであるとして、上記贈与税の決定及び無申告加算税の賦課決定はいずれも取り消された。(甲4, 5, 7)

(7) 原告らは、上記(6)アの各更正処分及び各賦課決定処分を不服として、処分行政庁に対し、平成17年1月7日、異議の申立てをし、処分行政庁は、別紙1「課税処分等の経緯」の異議決定欄記載のとおり、原告らに対し、同年4月6日付けで一部取消しを内容とする異議決定をした。原告らは、これを不服として、同年5月2日、国税不服審判所長に対し、審査請求をし、国税不服審判所長は、別紙1「課税処分等の経緯」の判決欄記載のとおり、原告らに対し、平成18年11月28日付けで一部取消しを内容とする判決をした(以下、上記異議決定及び判決により一部取消し後の各更正処分及び各賦課決定処分をそれぞれ「本件各更正処分」及び「本件各賦課決定処分」という。)(甲3)

(8) 被告の主張する税額等の計算根拠は、別紙2「課税の根拠及び計算(類似業種比準方式)」記載のとおりであり(本件会社の株式の類似業種比準方式による評価額は、別表10-1ないし10-3「P12株式(原告P3所有分)の評価額の計算明細書」記載のとおりである。)、原告P3の取得する本件会社の株式の評価額以外の点については、争いはない。

4 争点及び争点に関する当事者の主張の要旨

本件の争点は、当初の遺産分割に基づく株式の配分を前提とする相続税の申告がされ、法定申告期限後、課税価格の前提となる株式の評価方法の誤信を原因とする当該遺産分割の錯誤による無効を理由として、株式の配分を変更する新たな遺産分割がされた場合に、当該申告をした者は、課税庁に対し、更正請求期間内に更正の請求をすることにより、当初の遺産分割の無効を主

張して新たな遺産分割に基づく株式の配分を前提とする相続税額の減額更正を求めることができるか否かであり、この点に関する当事者の主張の要旨は、以下のとおりである。

(1) 原告らの主張の要旨

ア 更正の請求は、納税者が自らの申告により確定させた税額が過大であることを法定申告期限後に気付いた場合に、納税者の側からその変更・是正を求めることができるとする、納税者の権利を救済することを目的とする制度である。

本件のように錯誤による無効の場合はもちろん、仮に法定申告期限後の全員の合意による解除であるとしても、更正の請求が更正請求期間内に行われており、国税通則法23条1項1号所定の更正の事由に該当する以上、処分行政庁は減額更正を認めるべき法的義務がある。

イ 更正の請求においては、通常のエラーと課税負担のエラーを区別することなく、その無効を主張することができ、更正請求期間内であるにもかかわらず、エラーを主張することができないとは到底考えられない。特に、本件は、法定申告期限の5か月後、更正請求期間内に自発的に誤りに気付いて更正の請求をしている事例であり、原告らは、課税当局から調査を受け、誤りの指摘を受けてから更正の請求をしたものではないのであって、当然に更正が認められるべき事例である。

ウ 本件では、第1次遺産分割がエラーにより無効であることを前提として、更正請求期間内に第2次遺産分割及びこれに基づく株式名簿の名義書換えを経た上で更正の請求をしているので、遺産の未分割の状態での更正の請求をしたものではないから、相続税法55条の適用を受ける事例ではなく、国税通則法23条1項1号に基づく更正の請求が可能である。

エ 処分行政庁から増額更正処分と更正の請求に対する更正すべき理由がない旨の通知処分がされた場合、税額等を争う納税者は、増額更正処分

の取消訴訟を提起すれば足りる。増額更正処分の内容は、更正をすべき理由がない旨の通知処分の内容を包摂する関係にあり、更正処分と別個に通知処分を争う利益はない。増額更正処分に対する取消訴訟の中で、通知処分における減額更正をしない旨の判断に存する違法を主張して、申告税額等を下回る額にまで増額更正処分の取消しを求めることができ、更正の請求の理由の有無についても、更正処分の取消訴訟において実質的に審理すべきである。

(2) 被告の主張の要旨

ア 租税法規は、経済活動ないし経済現象を課税の対象としており、それらは第一次的には私法によって規律されていることから、その私法上の法律関係が無効等であれば、その法律関係を前提に行われた申告は、原則として、「課税標準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かつたこと」(国税通則法 23 条 1 項 1 号)に該当すると考えられる。

したがって、遺産分割が一般の要素の錯誤により無効である場合には、そもそも遺産分割がされていない状態にあると解されるので、相続税法 55 条により法定相続分等に従って遺産を取得したものとして計算された相続税の税額よりも、「当該申告書の提出により納付すべき税額(中略)が過大であるとき」は、国税通則法 23 条 1 項 1 号による更正の請求が可能である(なお、その場合の手續につき、後記ウ参照)。

イ しかしながら、通常の錯誤と課税負担の錯誤は同列には論じられない。納税義務者は、納税義務の発生の原因となる私法上の法律行為を行った場合、当該法律行為の際に予定していなかった納税義務が生じたり、当該法律行為の際に予定していたものよりも重い納税義務が生じることが判明した結果、この課税負担の錯誤が当該法律行為の要素の錯誤に当たるとして、当該法律行為が無効であることを、法定申告期限を経過した

時点で主張することは許されない。

申告納税方式を採用し，申告義務の違反及び脱税に対しては加算税を課している結果，安易に納税義務の発生の原因となる法律行為の錯誤無効を認めて納税義務を免れさせたのでは，納税者間の公平を害し，租税法関係性を不安定なものとし，ひいては申告納税方式の破壊につながるからである。

そもそも，申告納税制度の下では，自己の課税標準・税額等に関わる事情について最も精通した納税者自身が，自己の責任において，自己の課税標準・税額などについて精査・検討を尽くした上で正確な申告を行い，自己の納税義務を確定させることが期待されている。納税義務の成立から法定申告期限までに相当の期間が設けられているのも，かかる精査・検討を尽くすための時間的余裕を納税者に与える趣旨である。課税庁は，納税者が，ある法律行為が有効であることを前提に申告をした場合，当該法律行為が有効であることを信頼することが合理的であり，法定申告期限後に，課税処分又は修正申告の勧奨を受けるや，にわかに課税庁に対し，納税義務の発生原因となる法律行為に課税負担の錯誤があったとして法律行為の無効を主張することは，課税庁の合理的な期待・信頼を裏切るものである上，納税者自身が前提としていた当該法律行為の有効性を自ら翻すものであり，納税者について法定申告期限までに自己の課税標準や税額等について精査・検討をする機会が保障されていることにかんがみると，租税法上の信義則ないし禁反言の法理に反し，許されないものというべきである。

ウ また，遺産分割が一般の要素の錯誤により無効であり，納税者がこれを主張し得る場合でも，上記アのとおり，その場合にはそもそも遺産分割が行われていない状態にあるものと解されるので，更正の請求をするには，まず，相続税法55条の規定による法定相続分等に従った計算に

基づき、修正申告、更正又は決定を経ることが必要であり、その上で、新たな遺産分割が行われた場合には、相続税法 32 条 1 号による更正の請求又は同法 31 条 1 項による修正申告をすることになるが、相続税法 55 条の規定による法定相続分等に従った計算による修正申告、更正又は決定を経ていないときは、相続税法 32 条 1 号所定の同法「第五十五条の規定により民法（中略）の規定による相続分（中略）に従つ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た場合に該当しないため、相続税法 32 条 1 号に基づく更正を請求することはできない。

なお、国税通則法 23 条 2 項に基づく更正の請求は、いったん適法に成立した課税関係がその後の後発的事情によってその課税の前提となった経済的成果の基因たる私法上の事実関係に変動が生じた場合に、変動後の事実関係に適合せしめるための納税者の救済措置制度であり、遺産分割による錯誤無効は、後発的無効に当たらないので、国税通則法 23 条 2 項及び国税通則法施行令 6 条に掲げる事由に当たらない。

エ なお、増額更正処分と更正の請求に対する更正すべき理由がない旨の通知処分がされた場合、増額更正処分の取消訴訟の中で、通知処分における減額更正をしない旨の判断の違法を主張して、申告税額等を下回る額にまで増額更正処分の取消しを求めることができることは、一般論としては異論はない。しかし、そのことは、更正の請求の理由の有無について、更正処分の取消訴訟において実質的に審理されることと同義ではなく、原告らは、申告税額等を下回る額にまで増額更正処分の取消しを求める方法として、端的に、本件各更正処分によって確定された税額が処分時に客観的に存在した税額を上回るか否かを問題とすべきである。

第 3 当裁判所の判断

1 原告は、第 1 次遺産分割における本件会社の株式の配分につき、課税負担

の前提事項（株式の評価方法）の錯誤があり，これが要素の錯誤に当たるとして，当該遺産分割が無効であると主張し，被告は，原告は課税負担の錯誤による法律行為の無効を法定申告期限後に主張することは許されないと主張するので，まず，前提問題として，第1次遺産分割の私法上の効力について検討する。

(1) 前記前提事実，証拠（甲3ないし5）及び弁論の全趣旨を総合すると，第1次遺産分割及び第2次遺産分割の経緯として，前提事実のほか，次の事実が認められる。

ア 相続人らは，第1次遺産分割の協議に際し，相続税の負担等について本件税理士に相談しながら，配当還元方式の適用を受けられる方法で本件会社の株式を配分する方法を協議し，事前に，本件税理士から，当該株式の配分につき前提事実(3)アの配分方法によれば配当還元方式の適用を受けられるとの助言を受け，これに従い，当該株式の配分につき当該配分方法を採用した第1次遺産分割の合意に至った。

イ 本件税理士は，相続人らに上記助言をするに当たり，事前に，本件会社の株式につき，配当還元方式の適用の可否について丸亀税務署の職員に相談し，一般的な回答として，同方式を適用して差し支えない旨の回答を受け，その旨を相続人らに伝えた（ただし，評価通達の基準を充足する株式の配分をすればその適用を受け得る旨の一般的な回答の範囲を超えて，具体的に前提事実(3)アの配分方法によってその適用を受けられることまで回答を受けたことを認めるに足りる客観的な証拠はない。）。

ウ ところが，第1次遺産分割に基づく相続税の申告及び法定申告期限後，相続人らは，評価通達に基づく相互保有株式の控除の必要性を看過していたため前提事実(3)アの配分方法では配当還元方式の適用を受けられないことに気付いた。これは，処分行政庁の調査時の指摘，修正申告の勧奨，更正処分等を契機とするものではなく，税務調査の開始等の前に，

相続人らが自ら気付いたものであった。

エ そこで、相続人らは、評価通達に基づく相互保有株式の控除をしても配当還元方式の適用を受けられるように、本件会社の株式の配分の方法を、前提事実(3)アから同(5)アの配分方法に変更し、これを採用した第2次遺産分割の合意に至った(なお、この合意に基づく本件会社の株主名簿の名義書換えも了した)。相続人らが第2次遺産分割の合意(株主名簿の名義書換えを含む。)及びこれに基づく更正の請求又は修正申告をしたのは、法定申告期限後、更正請求期間内であった。

(2) そこで、前提事実及び上記(1)の認定事実を踏まえ、本件における課税負担の前提事項の錯誤が要素の錯誤に当たるか否か、その錯誤につき重大な過失があったか否かについて、以下検討する。

ア 前提事実及び上記(1)の認定事実によれば、第1次遺産分割の協議においては、本件会社の株式の評価につき、配当還元方式によるか類似業種比準方式によるかで合計約19億円の相違が生ずることとなることから(別表3, 別表3の2参照), 配当還元方式の適用を受けられる株式の配分方法を採用することを分割の方針として明示した上で、その方法について本件税理士に相談し、同税理士から所轄税務署との相談も踏まえた検討結果に基づく助言を受け、その助言に従い、配当還元方式の適用を受けられる株式の配分方法との誤信の下に、第1次遺産分割の合意に至っているものと認められることからすれば、原告P3が遺産分割により取得する株式について、配当還元方式による評価によることが、第1次遺産分割に当たっての重要な動機として明示的に表示され、第1次遺産分割の意思表示の内容となっていたものと認められ、かつ、その評価方法についての動機の錯誤がなかったならば相続人らはその意思表示をしなかったであろうと認められるから、第1次遺産分割のうち株式の配分に係る部分には要素の錯誤があったと認めるのが相当である。

イ 前提事実及び上記(1)の認定事実によれば、相続人らが本件会社の株式の評価方法を誤信したのは、本件税理士が評価通達上控除を要する関連会社の相互保有株式の存否の確認を怠って誤った助言をしたことに起因するものであり、事柄の内容も税務の専門家でない相続人らにとって同税理士の助言の誤りに直ちに気付くのが容易なものとはいえないと認められることからすれば、その誤信について、相続人らに過失があったことは否めないものの、過失の程度は通常要求される義務を著しく欠いているものとまでは認められず、相続人らに重大な過失があったということとはできない。

ウ したがって、本件における遺産分割の私法上の効力については、第1次遺産分割のうち、本件会社の株式の配分に係る部分は、要素の錯誤により無効であり、その余の部分は有効であって、当該株式の配分に係る部分は、第2次遺産分割により補充されており、これらの遺産分割の効力は相続開始時に遡及して生じている（民法909条）というべきである（本件では、本件会社の株式以外の多数の不動産、他の有価証券、現金・預貯金、動産、貸付金債権等の相続財産の配分について錯誤はなく、前記認定の事実経過に徴すると、本件株式の配分に係る錯誤はそれ以外の財産の配分に何ら影響を及ぼすものではないと認められる以上、合意の内容としても対象財産の範囲で截然と区別し得る可分なものと評価できるので、当事者の合理的意思解釈及び法律関係の安定性の観点からも、第1次遺産分割のうち、本件会社の株式の配分に係る部分のみが一部無効となるものと解するのが相当である。）

2 そこで、第1次遺産分割のうち本件会社の株式の配分に係る部分が課税負担の前提事項の錯誤により無効であることを前提として、第1次遺産分割に基づく相続税の申告をした原告らが、法定申告期限後、更正請求期間内に、処分行政庁に対し、更正の請求において当該遺産分割の一部の無効を主張す

ることの可否について検討する。

(1) 我が国の租税法制は、相続税に関し、その課税標準等の決定については、最も相続関係の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとする観点から、相続税法において申告納税制度を採用するとともに、相続税額の減額更正については、租税法律関係の早期安定等の観点から、法定申告期限後は法律が特に認めた手続である更正の請求による場合に限るものとし、国税通則法及び相続税法において更正の請求の事由を限定列挙した上でその請求を所定の期間内に限定している。

したがって、納税義務の発生の原因となる遺産分割の効果を前提として相続税の申告がされた後、法定申告期限後に、当該遺産分割の要素の錯誤による無効を主張して相続税額の減額更正をするには、法定の更正の請求の事由のいずれかに該当することを要するところ、例えば分割内容自体の錯誤が要素の錯誤に該当することにより当該遺産分割が無効とされる場合には、課税の根拠となる相続財産の取得を欠くことになるから、国税通則法 23 条 1 項 1 号にいう「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いかつたこと」との事由に該当することとなり、その結果、「当該申告書の提出により納付すべき税額（中略）が過大であるとき」に該当するときは、同号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。

なお、遺産分割による財産の移転を課税の根拠とする場合において、国税通則法 23 条 1 項 1 号にいう「当該計算に誤りがあつたこと」とは、当該遺産分割の効果を前提とした数額の計算に誤りがあることをいうものであるので、遺産分割の錯誤無効の場合はこれには当たらないものと解され、また、国税通則法 23 条 2 項 3 号及び同法施行令 6 条 1 項 2 号の規定による更正の請求は、当該法律行為が有効に成立した後に後発的事由によってその効力の喪失その他の法律関係の変動が生じた場合に、課税の内容をそ

の変動後の法律関係に適合させるための更正の手続であるところ、遺産分割の錯誤無効は、後発的事由ではなく、原始的事由であるから、国税通則法23条2項3号及び同法施行令6条1項2号に掲げる事由には当たらないものと解される。

- (2) これに対し、分割内容自体の錯誤と異なり、課税負担の錯誤に関しては、それが要素の錯誤に該当する場合であっても、我が国の租税法制が、相続税に関し、申告納税制度を採用し、申告義務の懈怠等に対し加算税等の制裁を課していること、相続税の法定申告期限は相続の開始を知った日から原則として10月以内とされており、申告者は、その間に取得財産の価値の軽重と課税負担の軽重等を相応に検討し忖度した上で相続税の申告を行い得ること等にかんがみると、法定申告期限を経過した後も、更なる課税負担の軽減のみを目的とする課税負担の錯誤の主張を無制限に認め、当該遺産分割が無効であるとして納税義務を免れさせたのでは、租税法律関係が不安定となり、納税者間の公平を害し、申告納税制度の趣旨・構造に背馳することとなり、このことは、(a)申告者が、法定申告期限後の課税庁による申告内容の調査時の指摘、修正申告の勧奨、更正処分等を受けた後に自らの申告内容を翻し、更正請求期間内に更正の請求の手続を執ることなく、更正処分等の取消訴訟において錯誤無効を主張する場合、(b)新たな遺産分割の合意による分割内容の変更をしていないため、当初の遺産分割の経済的成果が実質的に残存し得る場合、(c)法定申告期限後に更なる課税負担の軽減のみを目的とする錯誤無効の主張を安易に繰り返す場合等には、税法上の信義則の観点からも、看過し難い。したがって、上記の申告納税制度の趣旨・構造及び税法上の信義則に照らすと、申告者は、法定申告期限後は、課税庁に対し、原則として、課税負担又はその前提事項の錯誤を理由として当該遺産分割が無効であることを主張することはできず、例外的にその主張が許されるのは、分割内容自体の錯誤との権衡等にも照

らし、申告者が、更正請求期間内に、かつ、課税庁の調査時の指摘、修正申告の勧奨、更正処分等を受ける前に、自ら誤信に気付いて、更正の請求をし、更正請求期間内に、新たな遺産分割の合意による分割内容の変更をして、当初の遺産分割の経済的成果を完全に消失させており、かつ、その分割内容の変更がやむを得ない事情により誤信の内容を是正する一回的なものであると認められる場合のように、更正請求期間内にされた更正の請求においてその主張を認めても上記の弊害が生ずるおそれがなく、申告納税制度の趣旨・構造及び租税法上の信義則に反するとはいえないと認めるべき特段の事情がある場合に限られるものと解するのが相当である（なお、被告の指摘に係る最高裁平成18年(行ツ)第127号、同年(行ヒ)第149号同年10月6日第二小法廷決定・未公刊(乙13)、同平成8年(行ツ)第240号同10年1月27日第三小法廷決定・税務訴訟資料230号152頁及び同平成13年(行ツ)第31号、同(行ヒ)第32号同年4月13日第二小法廷決定・税務訴訟資料250号順号8882頁は、いずれも、申告者が、更正請求期間内（国税通則法23条1項所定の法定申告期限から1年の期間内）に更正の請求の手続を執ることなく、上記期間の経過後に課税庁の調査時の指摘、修正申告の勧奨、更正処分等を受けたことを契機として課税負担の誤信に気づき、更正処分等の取消訴訟において課税負担の錯誤による無効を主張した事案について、課税庁に対する当該主張は許されないとした原審の判断を当該事案の事実関係の下において是認したものであり、これらの事案とは異なり、上記の特段の事情がある場合に限りその例外を認めることは、これらの判例に抵触するものではないと解される。）。

なお、前記(1)のとおり、租税法上、法定申告期限後も、更正請求期間内は、法定の更正の請求の手続による限り、課税の根拠となった遺産分割の要素の錯誤による無効を理由とする相続税額の減額更正が手続的に許容

されていることにかんがみると、法定申告期限までに課税庁に生じた申告内容に対する信頼や租税法律関係の早期確定の要請等を勘案しても、なお、その無効の主張の制限について、更正請求期間内にされた更正の請求における上記の限度での例外を許容し得ないとまでは解し難い。

(3) そこで、原告P3について、上記の特段の事情の有無を検討する。

ア まず、上記(2) についてみるに、(a)前提事実(4)ア及び(5)イ(ア)のとおり、原告P3は、平成15年6月19日、第1次遺産分割に基づき、相続税の申告をし、その約5か月後の同年11月6日に、株式の分割の錯誤（本件会社の株式の配分数の錯誤）を理由として、更正の請求をしており、更正請求期間内（同年6月24日の法定申告期限から1年以内）に、第1次遺産分割のうち本件会社の株式の配分に係る部分の錯誤による無効を理由として、国税通則法23条1項1号の規定による更正の請求をしたものと認められ、また、(b)原告P3は、課税庁の調査時の指摘、修正申告の勧奨、更正処分等を受ける前に、いまだ税務調査も始まっていない段階で、相続人らが自ら課税負担の前提事項の錯誤があることに気付いたため、上記更正の請求をしたのであり、更正処分がされたのも、更正の請求の日から約1年後の平成16年11月19日であったことが認められるので、本件は上記(2) に該当するものと認められる。

イ 次に、上記(2) についてみるに、原告P3が第1次遺産分割により取得した経済的成果は、一定数の本件会社の株式の帰属であるが、第1次遺産分割のうち本件会社の株式の配分に係る部分が無効であり、更正請求期間内に、原告P3の取得する本件会社の株式数を減ずる内容の第2次遺産分割がされたことにより（なお、同期間内に、これに基づく本件会社の株式名簿の名義書換えもされた。）、更正の請求の時点では、その減少分の株式は原告P1及び原告P4に確定的に帰属するに至っており、当該減少分の株式（15万4024株）につき、第1次遺産分割による

原告 P 3 の経済的成果は完全に消失しているものと認められるので、本件は上記(2) に該当するものと認められる。

ウ さらに、上記(2) についてみるに、前提事実及び上記 1 (1)の認定事実によれば、(a)上記 1 (2)のとおり、本件会社の株式の評価に係る配当還元方式の適用は、その適用の有無により評価額に合計約 1 9 億円の差異が生ずることから、遺産分割における重要な条件として当初から相続人らの間で明示的に協議されていた事項であり、相続人らが当該株式の評価方法を誤信して第 1 次遺産分割の合意に至ったのは、本件税理士の誤った助言に起因するもので、事柄の内容も税務の専門家でない相続人らにとって同税理士の助言の誤りに直ちに気付くのが容易なものとはいえないものであったこと、(b)遺産分割の協議に際して、相続人らは、第 1 次遺産分割に基づく当初の申告を経て、自らその誤信に気付いた後、速やかに、配当還元方式の適用を受けられる内容に当該株式の配分方法を変更した第 2 次遺産分割の合意に至っていることが認められ、これらの経緯に照らすと、第 1 次遺産分割から第 2 次遺産分割への分割内容の変更は、やむを得ない事情により誤信の内容を是正する一回的なものであったと認められ、本件は上記(2) に該当するものと認められる。

エ 以上によれば、前記認定の事実関係の下では、本件は上記(2) ないしのいずれにも該当し、更正の請求において課税負担の前提事項の錯誤を理由とする遺産分割の無効の主張を認めても上記(2)の弊害が生ずるおそれがなく、申告納税制度の趣旨・構造及び租税法上の信義則に反するとはいえないと認めるべき特段の事情がある場合に該当するものというべきである。

(4)ア したがって、原告 P 3 は、更正請求期間内にした更正の請求において、処分行政庁に対し、第 1 次遺産分割のうち本件会社の株式の配分に係る部分の錯誤による無効を主張することができたものというべきであり、

これにより当該株式の配分が無効とされる以上、課税の根拠となる相続財産である当該株式の取得を欠くことになるから、その錯誤による無効は、国税通則法23条1項1号にいう「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いかつたこと」との事由に該当するものと解される。

そして、前記1(2)ウのとおり、第1次遺産分割の一部が要素の錯誤により無効であり、その余の部分は有効であって、更正請求期間内に当該無効の部分が第2次遺産分割により補充され、これらの遺産分割の効力は相続開始時に遡及している（民法909条）以上、申告書の記載に係る第1次遺産分割の配分内容に従った計算による税額が、第2次遺産分割（第1次遺産分割のうち有効である部分を含む。）の配分内容に従った計算による税額を上回るときは、国税通則法23条1項1号所定の「当該申告書の提出により納付すべき税額（中略）が過大であるとき」に該当するものとして、その差額の減額更正につき、同号の規定による更正の請求をすることができるものと解するのが相当である。

イ 他方で、遺産分割が要素の錯誤により無効であり、納税者がこれを主張し得る場合について、これをまだ遺産分割がされていない状態と同視し得るとすれば、更正の請求の手段として、まず、相続税法55条の規定による法定相続分等に従った計算に基づき、国税通則法23条1項1号による更正の請求又は修正申告等を経た上で、新たな遺産分割の配分内容に従った計算に基づき、改めて相続税法32条1号による更正の請求をするという手段も考えられ、上記アの手続との関係について検討を要する。

そこで検討するに、相続税法32条各号は、国税通則法23条1項各号及び2項各号所定の一般的な更正の事由に該当しない場合であっても、相続、遺贈又は贈与により財産を取得した者の間の租税負担の公平を図

るため、相続税に特有の更正の事由を定めるとともに、国税通則法23条1項及び2項所定の一般的な更正請求期間とは別個に特有の更正請求期間を定めており、このような相続税法32条各号の規定の趣旨・構造等に照らすと、同条各号は、国税通則法の通則規定に対する特則規定として、国税通則法の定める更正の事由に該当する場合のほか、これらに該当しない場合でも、同条各号所定の事由があれば同条所定の期間内に更正の請求ができるとしたものであって、国税通則法の定める更正の事由に該当する場合において、同条各号所定の更正の事由にも該当することがあるとしても、それによって、国税通則法の規定による更正の請求について更なる要件を加重してその請求を制限するものではなく、また、国税通則法の規定による更正の請求を排除するものでもないと解するのが相当である（なお、両者の関係に係る同趣旨の例規として、相続税法基本通達（昭和34年1月28日付け直資10国税庁長官通達）32-2参照）。そして、相続税法55条は、相続により取得した財産に係る相続税について申告書の提出又は更正若しくは決定をする場合において、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おらず、その後当該財産の分割がされた場合についての二段階の処理方法を定める規定であり、まだ遺産分割がされていない場合を本来の適用対象とするものであって、既にされた遺産分割の全部又は一部が無効で新たな遺産分割がされている場合を同条の適用対象に含めるか否かは個別事案の評価の問題と解されるところ、本件においては、申告書の提出時を基準とすれば、第1次遺産分割の一部無効により相続財産の一部が未分割である状態と同視し得るものの、更正請求期間内に既に第2次遺産分割がされているため、更正の請求に基づく更正時を基準とすれば、相続財産の全部が既に分割されている場合に当たる以上、このような場合の更正の請求において同条に基づく二段階の処理が必須

の手續として義務付けられるものとは解されないので、いずれにしても、同条に基づく二段階の方法により相続税法 32 条 1 号の規定による更正の請求をすることができることと解し得ることをもって、上記アの直截的な方法により国税通則法 23 条 1 項 1 号の規定による更正の請求をすることが妨げられるものとは解されない。

ウ そうすると、原告 P 3 が更正請求期間内にした国税通則法 23 条 1 項 1 号の規定による更正の請求により、処分行政庁は、第 1 次遺産分割のうち本件会社の株式の配分に係る部分が無効であり、当該株式の配分については第 2 次遺産分割の内容に従って計算がされるべきことを前提として、相続税額の減額更正に応ずべき義務を負うに至ったものと解するのが相当である。

エ なお、更正をすべき理由がない旨の通知処分と同時にされた増額更正処分の内容に更正をすべき理由がないとする趣旨が含まれている場合には、通知処分の取消しを求める利益はなく、更正処分の取消しを求めれば足り、更正処分の取消訴訟において、更正の請求の事由の有無は、処分時における客観的な納付すべき税額の判断の前提となる減額更正の可否に係る手続要件として検討されることとなり、本件訴訟においても、これと同様の観点から検討の対象とされるものである。

3 (1) 以上によれば、原告 P 3 の更正の請求は理由があり、同原告の納付すべき税額は、同原告が取得する本件会社の株式について配当還元方式により評価した価額を前提として、減額更正をすべきであったことになるので、同原告を含む原告らの納付すべき税額は、同原告が取得する本件会社の株式につき配当還元方式により評価した価額に基づいて原告らの本件相続に係る課税価格を算出し、これを前提として算定すべきものと認められる。

そうすると、(ア)本件相続により相続人らが取得した有価証券の価額の合計額は、別表 3 の 2「有価証券の明細表」順号 の金額欄記載のとおり、

4億3135万0641円となり、これを前提とする課税価格の合計額は、別表1の2「課税価格及び納付税額の計算明細表」順号 の合計欄記載のとおり、20億0351万5000円となり、相続税の総額は、別表2の2「税額算出表」順号 記載のとおり、8億7163万2700円となるものと認められ、その結果、(イ)原告らが納付すべき税額は、別表1の2順号 の各原告欄に記載の金額となり、原告P10及び原告P11を除く原告らに賦課される過少申告加算税額は、別表11の2「過少申告加算税の明細表」D欄の各原告欄に記載の金額となるものと認められ、(ウ)以上の詳細は、別紙3「課税の根拠及び計算(配当還元方式)」のとおりである。

(2) したがって、本件各更正処分及び本件各賦課決定のうち、納付すべき税額及び過少申告加算税額につき上記(1)(イ)の各金額を超える部分は、いずれも違法であるといわざるを得ず、その余の点について判断するまでもなく、その限度で取消しを免れない。

4 よって、原告らの請求は、上記3(2)の限度で理由があるから認容し、その余の請求はいずれも理由がないから棄却し、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条、64条ただし書を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官

岩井伸晃

裁判官

本間健裕

裁判官

倉 澤 守 春

(別紙 2)

課税の根拠及び計算(類似業種比準方式)

1 本件各更正処分の根拠及び計算

(1) 課税価格の合計額(別表1「課税価格及び納付税額の計算明細表」(以下「別表1」という。)順号の合計欄の金額)

38億6750万2000円

上記金額は、次のアの金額のうち原告らがそれぞれ相続により取得した財産の価額(別表1順号の各原告の金額。ただし、原告P1、原告P3、原告P4及び原告P5については、各人が負担した次のイの債務等の金額を控除した後のもの)に、次のウの3年以内の贈与加算額を加算し、算出した下記の各原告の課税価格(ただし、国税通則法118条1項の規定により、各原告ごとに課税価格の1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表1順号の各原告欄の金額)の合計額

記

原告P1	3億3824万0000円
原告P3	29億0041万4000円
原告P4	3億1951万0000円
原告P5	2億7111万5000円
原告P6	765万5000円
原告P7	625万4000円
原告P8	625万4000円
原告P9	590万3000円
原告P10	625万4000円
原告P11	590万3000円

ア 相続により取得した財産の価額(別表1順号の合計欄の金額)

38億4887万4152円

内訳

(ア) 土地の価額 1億3232万2951円

内訳 別紙4(原告らの平成15年6月19日付け相続税の申告書(以下「相続税申告書」という。乙1)の第11表)のとおり

(イ) 家屋, 構築物の価額 3775万2716円

内訳 別紙4(相続税申告書の第11表)のとおり

(ウ) 有価証券の価額 22億9533万9141円

内訳 別表3「有価証券の明細表」(以下「別表3」という。)順号
合計欄の金額のとおり

(エ) 現金, 預貯金等の価額 8億7796万7941円

内訳 別紙4(相続税申告書の第11表)のとおり

(オ) 家庭用財産の価額 100万0000円

内訳 別紙4(相続税申告書の第11表)のとおり

(カ) その他の財産の価額 5億0449万1403円

別表4「その他の財産の明細表」(以下「別表4」という。)順号
の合計欄の金額のとおり

なお, 別表4順号「貸付金」は, 本件各更正処分において, 原告P4が被相続人から借り入れた資金を原資として, 原告P1が代表取締役社長を務める有限会社P16に貸し付けた金員であり, また, 別表4順号「未収入金」は, 本件相続開始時における被相続人の身体障害者医療及び身体障害者年金に係る未収入金5万7800円並びに社会保険事務所からの未収入金98万円の合計額であって, いずれも, 本件相続に係る相続税の課税価格の計算上, 相続財産の総額に加算すべき金額である。

イ 債務及び葬式費用の金額(別表5「債務及び葬式費用の明細表」(以下「別表5」という。)順号の合計欄の金額)

2588万4689円

内訳 別表5のとおり

なお、別表5順号「未納市民税」は、被相続人に係る県民税及び市民税の未納額であり、本件相続人らの課税価格の計算上、それぞれ法定相続分を負担するものとして控除した。

ウ 3年以内の贈与加算額（別表6「3年以内の贈与加算額の明細表」（以下「別表6」という。）順号の合計欄の金額）

4452万0345円

内訳 別表6のとおり

(2) 納付すべき税額

本件相続に係る相続税の納付すべき相続額は、相続税法15条ないし17条の各規定に基づき、次のとおり算定した。

ア 課税遺産総額（別表2「税額算出表」（以下「別表2」という。）順号の金額）

37億7750万2000円

上記金額は、上記(1)の課税価格の合計額の金額から、相続税法15条の規定により、5000万円と、1000万円に本件相続に係る相続人の数である4を乗じた金額4000万円との合計額9000万円を控除した後の金額である。

イ 法定相続分に応ずる取得価額（別表2順号「法定相続分に応ずる取得価額」欄の各金額）

(ア) 原告P3（法定相続分2分の1） 18億8875万1000円

(イ) 原告P1（法定相続分6分の1） 6億2958万3000円

(ウ) 原告P4（法定相続分6分の1） 6億2958万3000円

(エ) 原告P5（法定相続分6分の1） 6億2958万3000円

ウ 相続税の総額（別表1順号の合計欄及び別表2順号「相続税の総額」

欄の金額)

19億6570万0000円

エ 相続税法18条の規定による加算額(別表1順号 の各原告欄の金額)

(ア) 原告P6	77万8147円
(イ) 原告P7	63万5732円
(ウ) 原告P8	63万5732円
(エ) 原告P9	60万0052円
(オ) 原告P10	63万5732円
(カ) 原告P11	60万0052円

オ 贈与税額控除額(別表1順号 及び別表7「贈与税額控除の明細表」(以下「別表7」という。)順号 の各原告欄の金額)

(ア) 原告P3	1058万3500円
(イ) 原告P5	209万8700円
(ウ) 原告P10	137万3800円
(エ) 原告P11	79万2800円

内訳 別表7のとおり

カ 配偶者の税額軽減額(別表1順号 の原告P3欄及び別表8「配偶者の税額軽減の計算」(以下「別表8」という。)順号 の金額)

9億8285万0000円

その計算過程は、別表8のとおり

キ 相次相続控除額(別表1順号 及び別表9「相次相続控除の計算」(以下「別表9」という。)順号 ないし 「各相続人の相次相続控除額」欄の金額)

(ア) 原告P1	94万2499円
(イ) 原告P3	799万5390円
(ウ) 原告P4	89万0169円

(工) 原告 P 5 7 5 万 5 2 3 5 円

その計算過程は、別表 9 のとおり

ク 原告らの納付すべき税額 (別表 1 順号 の各原告欄の金額)

(ア) 原告 P 1	1 億 7 0 9 7 万 1 6 0 0 円
(イ) 原告 P 3	4 億 7 2 7 3 万 8 1 0 0 円
(ウ) 原告 P 4	1 億 6 1 5 0 万 4 2 0 0 円
(工) 原告 P 5	1 億 3 4 9 4 万 3 2 0 0 円
(オ) 原告 P 6	4 6 6 万 8 8 0 0 円
(カ) 原告 P 7	3 8 1 万 4 3 0 0 円
(キ) 原告 P 8	3 8 1 万 4 3 0 0 円
(ク) 原告 P 9	3 6 0 万 0 3 0 0 円
(ケ) 原告 P 1 0	2 4 4 万 0 5 0 0 円
(コ) 原告 P 1 1	2 8 0 万 7 5 0 0 円

2 本件各賦課決定処分の根拠及び計算

各原告に課される過少申告加算税の額は、次の(1)ないし(8)のとおりであり、その計算過程は、別表 1 1 「過少申告加算税の明細表」D 欄の各原告欄に記載したとおりである。

(1) 原告 P 1	1 9 7 万 2 0 0 0 円
(2) 原告 P 3	6 9 3 2 万 1 5 0 0 円
(3) 原告 P 4	1 8 2 万 6 0 0 0 円
(4) 原告 P 5	1 7 5 万 5 0 0 0 円
(5) 原告 P 6	6 万 7 0 0 0 円
(6) 原告 P 7	5 万 3 0 0 0 円
(7) 原告 P 8	5 万 3 0 0 0 円
(8) 原告 P 9	5 万 2 0 0 0 円

課税の根拠及び計算(配当還元方式)

1 本件各更正処分の根拠及び計算

(1) 課税価格の合計額(別表1の2「課税価格及び納付税額の計算明細表」(以下「別表1の2」という。)順号の合計欄の金額)

20億0351万5000円

上記金額は、次のアの金額のうち原告らがそれぞれ相続により取得した財産の価額(別表1の2順号の各原告の金額。ただし、原告P1,原告P3,原告P4及び原告P5については、各人が負担した次のイの債務等の金額を控除した後のもの)に、次のウの3年以内の贈与加算額を加算し、算出した下記の各原告の課税価格(ただし、国税通則法118条1項の規定により、各原告ごとに課税価格の1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表1の2順号の各原告欄の金額)の合計額

記

原告P1	3億5364万3000円
原告P3	10億0562万1000円
原告P4	3億3491万3000円
原告P5	2億7111万5000円
原告P6	765万5000円
原告P7	625万4000円
原告P8	625万4000円
原告P9	590万3000円
原告P10	625万4000円
原告P11	590万3000円

ア 相続により取得した財産の価額(別表1の2順号の合計欄の金額)

19億8488万5652円

内訳

(ア) 土地の価額 1億3232万2951円

内訳 別紙4(原告らの平成15年6月19日付け相続税の申告書(相続税申告書。乙1)の第11表)のとおり

(イ) 家屋, 構築物の価額 3775万2716円

内訳 別紙4(相続税申告書の第11表)のとおり

(ウ) 有価証券の価額 4億3135万0641円

内訳 別表3の2「有価証券の明細表」(以下「別表3の2」という。)

順号 合計欄の金額のとおり

(エ) 現金, 預貯金等の価額 8億7796万7941円

内訳 別紙4(相続税申告書の第11表)のとおり

(オ) 家庭用財産の価額 100万0000円

内訳 別紙4(相続税申告書の第11表)のとおり

(カ) その他の財産の価額 5億0449万1403円

別表4「その他の財産の明細表」(別表4)順号 の合計欄の金額のとおり

なお, 別表4順号 「貸付金」は, 本件各更正処分において, 原告P4が被相続人から借り入れた資金を原資として, 原告P1が代表取締役社長を務める有限会社P16に貸し付けた金員であり, また, 別表4順号 「未収入金」は, 本件相続開始時における被相続人の身体障害者医療及び身体障害者年金に係る未収入金5万7800円並びに社会保険事務所からの未収入金98万円の合計額であって, いずれも, 本件相続に係る相続税の課税価格の計算上, 相続財産の総額に加算すべき金額である。

イ 債務及び葬式費用の金額(別表5「債務及び葬式費用の明細表」(別表5)

順号 の合計欄の金額)

2588万4689円

内訳 別表5のとおり

なお、別表5順号「未納市民税」は、被相続人に係る県民税及び市民税の未納額であり、本件相続人らの課税価格の計算上、それぞれ法定相続分を負担するものとして控除した。

ウ 3年以内の贈与加算額（別表6「3年以内の贈与加算額の明細表」（別表6）順号の合計欄の金額）

4452万0345円

内訳 別表6のとおり

(2) 納付すべき税額

本件相続に係る相続税の納付すべき相続額は、相続税法15条ないし17条の各規定に基づき、次のとおり算定した。

ア 課税遺産総額（別表2の2「税額算出表」（以下「別表2の2」という。）順号の金額）

19億1351万5000円

上記金額は、上記(1)の課税価格の合計額から、相続税法15条の規定により、5000万円と、1000万円に本件相続に係る相続人の数である4を乗じた金額4000万円との合計額9000万円を控除した後の金額である。

イ 法定相続分に応ずる取得価額（別表2の2順号「法定相続分に応ずる取得価額」欄の各金額）

(ア) 原告P3（法定相続分2分の1） 9億5675万7000円

(イ) 原告P1（法定相続分6分の1） 3億1891万9000円

(ウ) 原告P4（法定相続分6分の1） 3億1891万9000円

(エ) 原告P5（法定相続分6分の1） 3億1891万9000円

ウ 相続税の総額（別表1の2順号の合計欄及び別表2の2順号「相続

税の総額」欄の金額)

8億7163万2700円

エ 相続税法18条の規定による加算額(別表1の2順号 の各原告欄の金額)

(ア) 原告P6	66万6064円
(イ) 原告P7	54万4162円
(ウ) 原告P8	54万4162円
(エ) 原告P9	51万3622円
(オ) 原告P10	54万4162円
(カ) 原告P11	51万3622円

オ 贈与税額控除額(別表1の2順号 及び別表7「贈与税額控除の明細表」
(別表7)順号 の各原告欄の金額)

(ア) 原告P3	1058万3500円
(イ) 原告P5	209万8700円
(ウ) 原告P10	137万3800円
(エ) 原告P11	79万2800円

内訳 別表7のとおり

カ 配偶者の税額軽減額(別表1の2順号 の原告P3欄及び別表8の2「配偶者の税額軽減の計算」(以下「別表8の2」という。)順号 の金額)

4億2691万3672円

その計算過程は、別表8の2のとおり

キ 相次相続控除額(別表1の2順号 及び別表9の2「相次相続控除の計算」(以下「別表9の2」という。)順号 ないし 「各相続人の相次相続控除額」欄の金額)

(ア) 原告P1	192万3267円
(イ) 原告P3	527万1933円

(ウ) 原告 P 4	1 8 2 万 1 1 4 5 円
(エ) 原告 P 5	1 4 7 万 3 8 4 2 円

その計算過程は、別表 9 の 2 のとおり

ク 原告らの納付すべき税額（別表 1 の 2 順号 の各原告欄の金額）

(ア) 原告 P 1	1 億 5 1 9 2 万 9 7 0 0 円
(イ) 原告 P 3	0 円
(ウ) 原告 P 4	1 億 4 3 8 8 万 3 3 0 0 円
(エ) 原告 P 5	1 億 1 4 3 7 万 6 5 0 0 円
(オ) 原告 P 6	3 9 9 万 6 3 0 0 円
(カ) 原告 P 7	3 2 6 万 4 9 0 0 円
(キ) 原告 P 8	3 2 6 万 4 9 0 0 円
(ク) 原告 P 9	3 0 8 万 1 7 0 0 円
(ケ) 原告 P 1 0	1 8 9 万 1 1 0 0 円
(コ) 原告 P 1 1	2 2 8 万 8 9 0 0 円

2 本件各賦課決定処分の根拠及び計算

各原告に課される過少申告加算税の額は、次の(1)ないし(8)のとおりであり、その計算過程は、別表 1 1 の 2 「過少申告加算税の明細表」 D 欄の各原告欄に記載したとおりである。

(1) 原告 P 1	6 万 8 0 0 0 円
(2) 原告 P 3	0 円
(3) 原告 P 4	6 万 4 0 0 0 円
(4) 原告 P 5	0 円
(5) 原告 P 6	0 円
(6) 原告 P 7	0 円
(7) 原告 P 8	0 円
(8) 原告 P 9	0 円