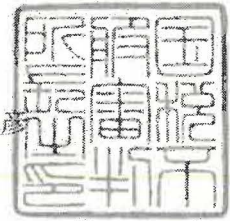


裁 決 書

大裁(諸)令6第3号

令和6年7月5日

国税不服審判所長 清野 正彦



審査請求人

住 所

氏 名 総代 [redacted] ほか1名 (共同審査請求人明細別紙1)

原 処 分 庁

原 処 分 令和5年8月14日付でされた [redacted] 相続開始に係る相続税
の各更正処分 (令和6年4月22日付でされた各減額更正処分後のもの)
及び過少申告加算税の各賦課決定処分 (令和6年4月22日付でされた各
変更決定処分後のもの)

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

審査請求をいずれも棄却する。

理 由

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人らが、相続により取得した財産について、被相続人が当該相続の開始前10年以内に開始した第一次相続により財産を取得したことがあるときに該当するとして、相次相続控除を適用した相続税の申告を行ったところ、原処分庁が、当該被相続人が相続により財産を取得した第一次相続は申告に係る相続の開始前10年以内に開始したものではなく、当該控除を適用できないとして各更正処分等をしたのに対し、審査請求人らが、いずれもその全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令

関係法令は、別紙2のとおりである。

なお、別紙2で定義した略語については、以下、本文でも使用する。

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 当事者等について

審査請求人 [] (以下「請求人 []」という。) は、 [] に死亡した [] (以下「本件被相続人」といい、同人の死亡に係る相続を「本件第二次相続」という。) の姉である [] の子であり、本件被相続人の兄である [] の養子である。

審査請求人 [] (以下「請求人 []」といい、請求人 [] と併せて「請求人ら」という。) は、請求人 [] の子であり、 [] の養子である。

本件第二次相続の共同相続人は、請求人ら、 []、 [] 及び [] の5名 (以下「本件相続人ら」という。) であり、本件相続人らの相続関係については、別紙3の相続関係図のとおりである。

ロ 第一次相続について

(イ) [] (以下「亡 []」という。) は、 [] に死亡した (以下、同人の死亡に係る相続を「本件第一次相続」という。))。

(ロ) []、 [] に対し、亡 [] が同人の従甥である [] (以下「 []」という。) を養子とする (以下「本件養子縁組」という。) 届出がされた。

(ハ) 本件被相続人は、平成19年10月29日、[] (以下「[]」という。) に対して、[] を被告として、本件養子縁組が無効であることの確認を求める訴訟を提起した。

(ニ) []、[] 及び [] は、平成20年2月5日、[] に対して、[] を被告として、本件養子縁組が無効であることの確認を求める訴訟を提起したところ、同訴訟は、上記(ハ)の訴訟と併合された。

(ホ) [] は、[]、上記(ハ)及び(ニ)の訴訟について、本件養子縁組の届出時において亡[] に意思能力がなく、縁組意思は存在しないから、本件養子縁組は無効であるとの判決をした。

(ヘ) [] は、上記(ホ)の判決に対し、[] に控訴したが、同裁判所は、[]、控訴棄却の判決をした。

なお、当該訴訟は、[]、[] が死亡したことにより請求人[]、[] 及び [] が、[]、[] が死亡したことにより[] が、当該訴訟上の地位を承継した。

(ト) [] は、上記(ヘ)の控訴審判決に係る上告の提起及び上告受理の申立てをしたが、最高裁判所は、[]、上告棄却決定及び上告不受理決定をし、上記(ホ)の第一審判決が確定した(以下、本件養子縁組に係る訴訟を「本件無効確認訴訟」という。))。

(チ) 本件被相続人は、平成25年5月17日、原処分庁に対し、本件第一次相続に係る相続税の申告書を提出した。

(リ) 本件被相続人及び本件相続人らは、平成28年7月27日、本件第一次相続に係る遺産分割協議に合意し、本件被相続人は、遺産のうち持分4分の1の共有持分権を相続した。

(4) 審査請求に至る経緯について

イ 本件第二次相続に係る相続税の申告について

請求人らは、原処分庁に対し、[] (以下「本件税理士」という。) を税務代理人として、本件第二次相続に係る相続税について、別表の「申告」欄のとおり、相次相続控除を適用した申告書を、法定申告期限内である平成30年8月20日に提出した(以下、本件第二次相続に係る相続税の各申告を「本件各申告」という。))。

ロ 各更正処分等について

(イ) 原処分庁所属の調査担当職員は、令和3年9月6日、本件第二次相続に係る相続税について、調査を開始した。

(ロ) 原処分庁は、令和5年8月14日付で、請求人らに対し、本件第二次相続に係る相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をした。

ハ 審査請求等について

(イ) 請求人らは、令和5年9月15日、上記ロの(ロ)の各処分に不服があるとして、その全部の取消しを求めて審査請求をした。

なお、請求人らは、請求人■■■■■を総代として選任し、当審判所に対し、その旨を令和5年9月19日に届け出た。

(ロ) その後、請求人らは、令和6年2月22日、上記ロの(ロ)の各処分に對し、債務及び葬式費用の金額が過少であるとして、納付すべき税額を別表の「更正の請求」欄のとおりとすべき旨の各更正の請求をした。

(ハ) 原処分庁は、上記(ロ)の各更正の請求に対し、令和6年4月22日付で、別表の「再更正処分等」欄のとおり、当該各更正の請求の全部を認める各再更正処分及び過少申告加算税の各変更決定処分をした（以下、令和5年8月14日付の各更正処分につきこれらの減額更正処分後のものを「本件各更正処分」といい、同日付の過少申告加算税の各賦課決定処分につきこれらの減額変更決定処分後のものを「本件各賦課決定処分」という。）。

2 争点

(1) 本件各申告において相次相続控除の適用が認められるか否か。具体的には、本件第二次相続は、本件被相続人が当該相続の開始前10年以内に開始した相続により財産を取得したことがあるときに該当するか否か（争点1）。

(2) 請求人らが相次相続控除を適用して申告したことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があると認められる場合に該当するか否か（争点2）。

3 争点についての主張

(1) 争点1（本件各申告において相次相続控除の適用が認められるか否か。具体的には、本件第二次相続は、本件被相続人が当該相続の開始前10年以内に開始した相続により財産を取得したことがあるときに該当するか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人 ら
<p>以下の理由により、本件各申告において、相次相続控除の適用は認められない。</p> <p>イ 相次相続控除の対象となるのは、第二次相続の開始前10年以内に開始した相続により財産を取得した場合であるところ、「相続の開始」とは、民法第882条の規定により亡[redacted]の死亡日である[redacted]であることから、本件第一次相続は本件第二次相続の開始前10年以内に開始した相続には該当しない。</p> <p>ロ 相続税法上、相続とは、被相続人の死亡という事実に基づいて被相続人の財産が、法律上当然に相続人に移転することをいうのであり、民法第882条に規定する「相続の開始」とは、被相続人の死亡に限定され、実質的判断の余地はない。</p>	<p>以下の理由により、本件各申告において、相次相続控除の適用が認められるべきである。</p> <p>イ 相次相続控除の趣旨は、短期間に相次いで相続があった場合に、何度も相続税の課税を受けることになり、相続の開始が長期間なかった者との間で著しい不均衡が生じるのを調整しようとしたものであるところ、国税庁ホームページのタックスアンサーは、相次相続控除について、「今回の相続開始前10年以内に被相続人が相続、遺贈や相続時精算課税に係る贈与によって財産を取得し相続税が課されていた場合には、その被相続人から相続、遺贈や相続時精算課税に係る贈与によって財産を取得した人の相続税額から、一定の金額を控除」（No.4168）するとして国の解釈を示している。</p> <p>ロ 本件養子縁組は、その無効が裁判手続によって確定するまで効力は生じているから、[redacted]の本件無効確認訴訟の判決の確定まで、本件被相続人は、亡[redacted]の相続人といえる者ではなく、上記イの解釈によれば、本件被相続人は、その相続開始前10年以内に相続によって財産を取得し相続税が課されていたのであるから、相次相</p>

原 処 分 庁	請 求 人 ら
	続控除がなされるべきである。

- (2) 争点2 (請求人らが相次相続控除を適用して申告したことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があると認められる場合に該当するか否か。) について

請 求 人 ら	原 処 分 庁
上記(1)の「請求人ら」欄のイの国の解釈が現在においても示されていること及び税法の専門家である本件税理士を信用して一切の処理を委ね、相次相続控除がなされると信じて申告したことは、正当な理由があると認められる場合に該当するから、過少申告加算税の各賦課決定処分は違法である。	<p>本件各申告において、相次相続控除を適用して申告したことは、請求人らの主観的事情による単なる法令解釈の誤りに基づくものであり、真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情には該当しない。</p> <p>また、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるものとは認められないことから、正当な理由があると認められる場合に該当しない。</p>

4 当審判所の判断

(1) 認定事実

原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 国税庁ホームページのタックスアンサーNo.4168 (相次相続控除) について

国税庁ホームページのタックスアンサー (よくある税の質問) における相次相続控除についての記載は、要旨、以下のとおりである。

(イ) 相次相続控除

今回の相続開始前10年以内に被相続人が相続、遺贈や相続時精算課税に係る贈与によって財産を取得し相続税が課されていた場合には、その被相続人から相続、遺贈や相続時精算課税に係る贈与によって財産を取得した人の相続税額から、一定の金額を控除する。

(ロ) 相次相続控除が受けられる人

相次相続控除が受けられるのは次の全てに当てはまる人である。

- A 被相続人の相続人であること。
- B その相続の開始前10年以内に開始した相続により被相続人が財産を取得していること。
- C その相続の開始前10年以内に開始した相続により取得した財産について、被相続人に対し相続税が課税されたこと。

ロ 相次相続控除に関する相談の経緯について

- (イ) 本件税理士は、平成30年7月31日、弁護士と共に [] を訪れ、本件第二次相続に係る相続税の申告に関し、申告書の提出前に相次相続控除の適用の可否について、原処分庁所属の担当統括国税調査官に相談した。
 - (ロ) 同担当統括国税調査官は、同日、上記(イ)の相談に対し、本件第二次相続に関する事情を聴取後、相次相続控除は適用できない旨回答した。
- (2) 争点1（本件各申告において相次相続控除の適用が認められるか否か。具体的には、本件第二次相続は、本件被相続人が当該相続の開始前10年以内に開始した相続により財産を取得したことがあるときに該当するか否か。）について

イ 法令解釈

- (イ) 相続税は、相続の開始により被相続人から相続人に対して移転承継される相続財産に対して課税されるものであるところ、相続税法第20条の相次相続控除の規定においては、相続により財産を取得した場合において、第二次相続に係る被相続人が第二次相続の開始前10年以内に開始した相続により財産を取得したことがあるときは、当該被相続人から第二次相続により財産を取得した者については、第二次相続に係る相続税額から、当該被相続人が第一次相続により取得した財産につき課せられた相続税額に相当する金額に一定の割合を乗じて算出した金額を控除するとされている。そして、その趣旨は、同一の財産について短期間のうちに重ねて相続税が課税される場合の二重課税の緩和及び負担の合理化を図るものであると解される。
- (ロ) 租税法が用いている概念を他の法分野から借用すること（借用概念）については、他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、法的安定性の要請に合致している。すなわち、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規

律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中に取り込むに当たって、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、法的安定性の見地から、別意に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかな場合以外は、それを私法上におけると同じ意義に解釈すべきものと解される。

ロ 検討

(イ) 相続の開始について

民法第882条は「相続は、死亡によって開始する。」と規定していることから、本件第一次相続は、亡[redacted]の死亡日である[redacted]に開始し、本件第二次相続は、本件被相続人の死亡日である[redacted]に開始したということとなる。

(ロ) 相次相続控除の適用について

相続税法第20条は、相次相続控除は、第二次相続の開始前10年以内に開始した相続（第一次相続）により財産を取得した場合に適用される旨規定しているところ、「相続」の「開始」については、同法において定義されてはいないものの、上記イの(ロ)のとおり、民法と同義に解釈すべきであるから、上記(イ)のとおり、本件第一次相続は、本件第二次相続の開始前10年以内に開始した相続には該当しない。

したがって、本件各申告において、相次相続控除の適用は認められない。

ハ 請求人らの主張について

請求人らは、上記3の(1)の「請求人ら」欄のとおり、国税庁ホームページのタックスアンサーNo.4168によれば、相次相続控除について、「今回の相続開始前10年以内に被相続人が相続、遺贈や相続時精算課税に係る贈与によって財産を取得し相続税が課されていた場合には、その被相続人から相続、遺贈や相続時精算課税に係る贈与によって財産を取得した人の相続税額から、一定の金額を控除」としており、このような国の解釈によれば、本件被相続人は、その相続の開始前10年以内に相続によって財産を取得し相続税が課されていたのであるから、本件第二次相続に係る請求人らの相続税額について、相次相続控除が適用されるべきである旨主張する。

しかしながら、確かに上記(1)のイの(イ)のとおり、国税庁ホームページのタックスアンサーには、請求人らの主張のとおりに相次相続控除の概要が記載されて

いるところ、同(ロ)のとおり、これに続いて、「相次相続控除が受けられる人」として相続税法第20条に基づく要件が記載されていることからすれば、当該概要の記載内容のみをもって、これを国の解釈とする請求人らの主張には理由がない。

ニ 請求人らのその他の主張について

請求人らは、[redacted]の本件無効確認訴訟の上告棄却決定及び上告不受理決定まで、本件被相続人は本件第一次相続に係る相続人といえる者ではなく、本件第二次相続の開始前10年以内に相続によって財産を取得し相続税が課されており、相続税が10年以内に過重に課されているのであるから、相次相続控除が適用されるべきである旨主張する。

しかしながら、本件被相続人について、本件第一次相続に係る相続税の負担が実質的に生じることとなったのが本件無効確認訴訟の判決が確定した時点であったとしても、上記イの(イ)のとおり、相続税は相続財産に対して課税されるものであり、相続税法第20条に規定する相次相続控除の趣旨が、同一の財産について短期間のうちに重ねて相続税が課税される場合の二重課税の緩和及び負担の合理化を図るものであることに鑑みると、本件第一次相続における相続人の確定に時間を要したことは、相次相続控除の適用の可否とは無関係である。

したがって、請求人らの主張には理由がない。

- (3) 争点2（請求人らが相次相続控除を適用して申告したことについて、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があると認められる場合に該当するか否か。）について

イ 法令解釈

申告納税制度の下では、相続税の申告は、申告納税方式により、本来納税者自身が自己の判断と責任において、課税標準及び税額等を法令の規定に従って計算し適正な申告をすることによって行われるべきものである。

そして、通則法第65条第1項に規定する過少申告加算税は、申告納税方式による国税に関して、申告納税制度の秩序を維持し適正な申告の実現を確保することを目的として、適正な申告をしなかった納税者に対して、一定率の加算税を課すことによって、当初から適正に申告した者とこれを怠った者との間に生ずる不公平を是正するとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止するという行政上の措置であり、過少申告という客観的事実があれば、同条第4項第1号に規

定する「正当な理由」がある場合を除いて一律に課されるものである。

この趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があると認められる場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当であって、税法の不知や納税者の主観的な事情に基づく単なる法令解釈の誤りは、これに当たらないと解するのが相当である。

ロ 検討

(イ) 請求人らは、上記1の(4)のイのとおり、法定申告期限内である平成30年8月20日に本件各申告をしたところ、原処分庁は、これらに対し、同口のとおり、令和5年8月14日付で、原処分庁所属の職員の調査に基づき各更正処分を行っており、通則法第65条第1項に規定する「期限内申告書が提出された場合において、更正があったとき」に該当する。

これに対し、請求人らは、次のとおり、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があると認められる場合に該当する旨主張するため、以下、検討する。

(ロ) 請求人らは、上記3の(2)の「請求人ら」欄のとおり、相次相続控除に係る国の解釈が現在においても示されていること及び税法の専門家である本件税理士を信用して一切の処理を委ね、相次相続控除が適用されると信じて申告したことは正当な理由があると認められる場合に該当するから、本件各賦課決定処分は違法である旨主張する。

しかしながら、請求人らのいう「国の解釈」とは、国税庁ホームページのタックスアンサーの記載内容であると解されるところ、相次相続控除に係る法令解釈は、上記(2)のイの(イ)のとおりであり、上記(1)のイのとおり、同タックスアンサーには、相次相続控除の概要とともに相続税法第20条の規定に基づく要件についても記載されていることから、同タックスアンサーを参照した結果、相続税法第20条の要件を誤って解釈したという事情については、税法の不知や納税者の主観的な事情に基づく単なる法令解釈の誤りであり、真に請求人らの責めに帰することのできない客観的な事情に該当しない。

また、上記イのとおり、相続税については、納税者が自己の判断と責任において、課税標準及び税額等を法令の規定に従って計算し、適正な申告及び納税をするという申告納税制度が採用されているところ、上記(1)のロのとおり、請求人らから委任を受けた本件税理士は、本件各申告における相次相続控除の適用の可否について事前に相談した際、原処分庁所属の担当統括国税調査官が当該控除を適用できない旨の回答をしているにもかかわらず、あえて当該控除を適用した本件各申告をしたのであるから、本件各申告は請求人らの判断と責任においてなされたものであり、本件各申告が過少申告となったことは請求人らの責めに帰すべきものと認められる。

(ハ) したがって、請求人らが相次相続控除を適用して申告したことについては、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があると認められる場合に該当しない。

(4) 原処分の適法性について

イ 本件各更正処分の適法性について

上記(2)のロのとおり、本件各申告において相次相続控除の適用は認められず、これを基に請求人らの課税価格及び納付すべき税額を計算すると、別表の「再更正処分等」欄のとおりとなり、本件各更正処分における請求人らの課税価格及び納付すべき税額と同額であると認められる。

また、本件各更正処分のその他の部分について、請求人らは争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これらを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件各更正処分はいずれも適法である。

ロ 本件各賦課決定処分の適法性について

本件各更正処分は上記イのとおり適法であり、本件各更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件各更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、上記(3)のロのとおり、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があると認められる場合に該当しないから、当審判所においても、請求人らに係る過少申告加算税の額は、本件各賦課決定処分における金額と同額であると認められる。

したがって、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

(5) 結論

よって、審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

別表

審査請求に至る経緯

(単位：円)

項 目		申 告	更正処分等	更正の請求	再更正処分等
相 続 税 の 総 額 の 計 算	年 月 日	平成30年 8 月 20 日	令和 5 年 8 月 14 日	令和 6 年 2 月 22 日	令和 6 年 4 月 22 日
	取得財産の価額の合計額				
	債務及び葬式費用の金額 の 合 計 額				
	課 税 価 格 の 合 計 額 (1,000 円未満切捨て)				
	相 続 税 の 総 額 (100 円未満切捨て)				
請 求 人	取 得 財 産 の 価 額				
	債務及び葬式費用の金額				
	課 税 価 格 (1,000 円未満切捨て)				
	算 出 税 額				
	相続税額の 2 割加算が行 われる場合の加算金額				
	相 次 相 続 控 除 額				
	納 付 す べ き 税 額 (100 円未満切捨て)				
	過少申告加算税の額				
請 求 人	取 得 財 産 の 価 額				
	債務及び葬式費用の金額				
	課 税 価 格 (1,000 円未満切捨て)				
	算 出 税 額				
	相続税額の 2 割加算が行 われる場合の加算金額				
	相 次 相 続 控 除 額				
	納 付 す べ き 税 額 (100 円未満切捨て)				
	過少申告加算税の額				

(注) 「更正の請求」の請求人及び請求人の各「相次相続控除額」欄に関しては、請求人らの各更正の請求書には、「現在審査請求で係争中」と記載されている。

別紙1

共 同 審 査 請 求 人

	住 所	氏 名
総 代	[redacted]	[redacted]
	[redacted]	[redacted]

別紙 2

関 係 法 令

- 1 国税通則法（以下「通則法」という。）第65条（令和4年法律第4号及び令和5年法律第3号による改正前のもの。以下同じ。）《過少申告加算税》第1項は、期限内申告書が提出された場合において、更正があったときは、当該納税者に対し、その更正に基づき納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定している。

また、通則法第65条第2項は、同条第1項の規定に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする旨規定している。

さらに、通則法第65条第4項の柱書及び同項第1号は、同条第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちにその更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、当該事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する旨規定している。

- 2 相続税法第20条《相次相続控除》は、相続（被相続人からの相続人に対する遺贈を含む。以下この条において同じ。）により財産を取得した場合において、当該相続（以下「第二次相続」という。）に係る被相続人が第二次相続の開始前10年以内に開始した相続（以下「第一次相続」という。）により財産を取得したことがあるときは、当該被相続人から相続により財産を取得した者については、同法第15条《遺産に係る基礎控除》から同法第19条の4《障害者控除》までの規定により算出した金額から、当該被相続人が第一次相続により取得した財産につき課せられた相続税額に相当する金額に以下の各号に掲げる割合を順次乗じて算出した金額を控除した金額をもって、その納付すべき相続税額とする旨規定している。

- (1) 第二次相続に係る被相続人から相続又は遺贈（被相続人からの相続人に対する遺贈を除く。下記(2)において同じ。）により財産を取得した全ての者がこれらの事由により取得した財産の価額（相続税の課税価格に算入される部分に限る。）の合計額

- の当該被相続人が第一次相続により取得した財産の価額（相続税の課税価格計算の基礎に算入された部分に限る。）から当該財産に係る相続税額を控除した金額に対する割合（当該割合が100分の100を超える場合には、100分の100の割合）（第1号）
- (2) 第二次相続に係る被相続人から相続により取得した財産の価額（相続税の課税価格に算入される部分に限る。）の第二次相続に係る被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者がこれらの事由により取得した財産の価額（相続税の課税価格に算入される部分に限る。）の合計額に対する割合（第2号）
- (3) 第一次相続開始の時から第二次相続開始の時までの期間に相当する年数を10年から控除した年数（当該年数が1年未満であるとき又はこれに1年未満の端数があるときは、これを1年とする。）の10年に対する割合（第3号）
- 3 民法第882条（平成16年法律第147号による改正前のもの。以下同じ。）《相続開始の原因》は、相続は、死亡によって開始すると規定している。

別紙3

相 続 関 係 図

