

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 督促処分取消等請求事件(甲事件)、平成●●年(〇〇)第●●号 過誤納金返還等請求事件(乙事件)、平成●●年(〇〇)第●●号 通知処分取消請求事件(丙事件)

国側当事者・国(堺税務署長、国税不服審判所長)

平成28年11月17日棄却・控訴

判 決

甲丙事件原告	A
乙事件原告	B
原告ら訴訟代理人弁護士	関戸 一考
同	関戸 京子
甲事件原告補佐人税理士	細谷 陸雄
同	辻本 功
甲乙丙事件被告	国
同代表者法務大臣	金田 勝年
甲乙丙事件処分行政庁	堺税務署長 郡 淳
甲事件裁決行政庁	国税不服審判所長 増田 稔
甲乙丙事件被告指定代理人	長橋 政司
同	多田 悟
同	長西 研太
甲事件被告指定代理人	木田 圭祐
同	南 宏一
同	沖村 朝之
同	武藤 裕一
同	井筒 宜徳
同	山崎 弘喜
乙丙事件被告指定代理人	本間 伸幸
同	三木 茂樹
同	三宅 淳也

主 文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

事実及び理由

第1 請求

1 甲事件

- (1) 堺税務署長が、甲丙事件原告に対し、平成20年8月20日付けでした別紙2別表3番号1記載の督促処分のうち、本税額が1億3470万円を超える部分を取り消す（以下、この請求を「請求1」という。）。
- (2) 堺税務署長が、甲丙事件原告に対し、平成20年8月20日付けでした別紙2別表3番号2及び3記載の各督促処分を取り消す（以下、この請求を「請求2」という。）。
- (3) 堺税務署長が、甲丙事件原告に対し、平成20年8月20日付けでした別紙2別表3番号4から6まで記載の各督促処分を取り消す（以下、この請求を「請求3」という。）。
- (4) 甲丙事件原告は、乙事件原告が平成19年12月19日付けでした別紙2別表1番号2記載の申告に基づく贈与税の連帯納付義務を負担しないことを確認する（以下、この請求を「請求4」という。）。
- (5) 被告は、甲丙事件原告に対し、2455万3858円及び別紙3別表1番号①から⑧までの「金額（乙事件原告に係る連帯納付分）」欄記載の各内金に対し、それぞれ対応する同「還付加算金の発生の年月日」欄記載の年月日から各支払済みに至るまで、それぞれ同別紙別表2「期間」欄記載の各期間に対応する同別表「割合（年）」欄記載の各割合による金員を支払え（以下、この請求を「請求5」という。）。
- (6) 被告は、甲丙事件原告に対し、3億2403万5019円及びこれに対する平成22年6月16日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え（以下、この請求を「請求6」という。）。
- (7) 国税不服審判所長が甲丙事件原告に対し、平成21年11月27日付けでした裁決を取り消す（以下、この請求を「請求7」という。）。

2 乙事件

- (1) 乙事件原告は、乙事件原告が平成19年12月19日付けでした別紙2別表1番号2記載の申告に基づく贈与税の納税義務を負担していないことを確認する（以下、この請求を「請求8」という。）。
- (2) 堺税務署長が、乙事件原告に対し、平成20年1月9日付けでした別紙2別表2番号1記載の無申告加算税賦課決定処分が無効であることを確認する（以下、この請求を「請求9」という。）。
- (3) 大阪国税局長は、別紙4別表1番号1記載のとおり、別紙2別表1番号2記載の申告に基づく乙事件原告の贈与税に充当した7720万円を、別紙2別表1番号3記載の申告に基づく乙事件原告の贈与税に、充当適状になった日から充当せよ（以下、この請求を「請求10」という。）。
- (4) 大阪国税局長は、別紙4別表1番号2から6まで記載のとおり、別紙2別表1番号2記載の申告に基づく贈与税として乙事件原告が納付した金員を、別紙2別表1番号3記載の申告に基づく乙事件原告の贈与税本税、加算税、延滞税の残額が完済に至るまで、納付した日付の古いものから順次、充当適状になった日から充当せよ（以下、この請求を「請求11」という。）。
- (5) 被告は、乙事件原告に対し、971万8305円及びこれに対する平成25年7月24日から支払済みに至るまで、別紙3別表2「期間」欄記載の各期間に対応する同別表「割合（年）」欄記載の各割合による金員を支払え（以下、この請求を「請求12」という。）。

3 丙事件

堺税務署長が、甲丙事件原告に対し、平成23年9月28日付けでした同原告の平成17年12月●日相続開始の被相続人Cに係る相続税の更正の請求は理由がない旨の通知処分を取り消す（以下、この請求を「請求13」という。）。

第2 事案の概要

甲事件は、亡C（以下「C」という。）の妻であった甲丙事件原告（以下「原告A」という。）が、Cの子であるD（以下「D」という。）及び乙事件原告（以下「原告B」という。）がCからの贈与に係る贈与税及びこれを本税とする延滞税及び無申告加算税を滞納したとして、堺税務署長から、相続税法34条4項の連帯納付義務（以下「本件連帯納付義務」という。）に基づき別紙2別表3記載の各督促処分（以下「本件各督促処分」という。）を受けたため、別紙2別表1記載のD及び原告Bの各贈与税申告（以下、同別表の番号順に「D平成17年分申告」、「B平成15年分申告」及び「B平成17年分申告」という。）並びに別紙2別表2、同別表3番号4から6まで記載の各無申告加算税の賦課決定処分（以下「本件各賦課決定」という。）が無効であり、これに基づく本件各督促処分は違法であるなどと主張して、被告を相手に、本件各督促処分の取消し（請求1から3まで）、原告AがB平成15年分申告に基づく贈与税（以下「B平成15年分贈与税」という。）の連帯納付義務を負担しないことの確認（請求4）、同原告がB平成15年分贈与税として納付した誤納金及びこれに対する還付加算金の支払（請求5）、堺税務署長、堺税務署職員及び大阪国税局調査担当職員（以下、併せて「堺税務署職員等」という。）がD及び原告Bに対する調査・徴収権限を適切に行使しなかったことなどにより原告Aが本件連帯納付義務を負う損害を受けたなどと主張して、国家賠償法（以下「国賠法」という。）1条1項に基づく損害賠償金及び遅延損害金の支払（請求6）並びに本件各督促処分に対する審査請求手続に瑕疵があったと主張して同審査請求に対する裁決（以下「本件裁決」という。）の取消し（請求7）を求めている事案である。

乙事件は、原告Bが、被告を相手に、B平成15年分申告が無効であると主張して、これに基づくB平成15年分贈与税を負担していないことの確認（請求8）、別紙2別表2番号1記載のB平成15年分贈与税に係る無申告加算税の賦課決定処分が無効であることの確認（請求9）、同原告がB平成15年分贈与税として納付した誤納金及びこれに対する還付加算金の支払（請求12）並びに上記誤納金をB平成17年分申告に基づく贈与税（以下「B平成17年分贈与税」という。）に充当することの義務付け（請求10及び11）を求めている事案である。

丙事件は、原告Aが、堺税務署長に対し、Cの死亡により開始した相続（以下「本件相続」という。）に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の申告書を提出した後、贈与者であるCが負担し同原告が相続した本件連帯納付義務を本件相続税の課税価格の計算上債務控除すべきであるとして、平成23年5月31日に更正の請求（以下「本件更正の請求」という。）をしたところ、同年9月28日付けで、堺税務署長から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。）を受けたため、被告を相手に、同処分の取消しを求めている（請求13）事案である。

1 関係法令の定め

(1) 相続税法の定め

相続税法34条4項は、財産を贈与した者は、当該贈与により財産を取得した者の当該財産を取得した年分の贈与税額に当該財産の価額が当該贈与税の課税価格に算入された財産の

価額のうちに占める割合を乗じて算出した金額として政令で定める金額に相当する贈与税について、当該財産の価額に相当する金額を限度として、連帯納付の責めに任ずる旨を定める。

(2) 国税通則法の定め

ア 督促に関する定め

国税通則法 37 条 1 項は、納税者（同法 2 条 5 号）がその国税を同法 35 条の納期限（延滞税及び利子税については、その計算の基礎となる国税のこれらの納期限とする。）までに完納しない場合には、税務署長は、その納税者に対し、督促状によりその納付を督促しなければならない旨を定める。

イ 延滞税に関する定め

国税通則法 60 条 1 項は、納税者は、期限後申告書若しくは修正申告書を提出した場合において、同法 35 条 2 項の規定により納付すべき国税があるときは、延滞税を納付しなければならない旨を、同法 60 条 4 項は、延滞税は、その額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とする旨をそれぞれ定める。

ウ 加算税に関する定め

(ア) 国税通則法 66 条 1 項は、期限後申告書の提出があった場合（1号）又は期限後申告書の提出があった後に修正申告書の提出があった場合（2号）には、当該納税者に対し、上記各号に規定する申告に基づき同法 35 条 2 項の規定により納付すべき税額に 100 分の 15 の割合を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課する旨を、期限内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認められる場合は、この限りでない旨を定める。

(イ) 国税通則法 69 条 1 項は、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税は、その額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とする旨を定める。

エ 還付及び充当等に関する定め

(ア) 国税通則法 56 条 1 項は、国税局長、税務署長又は税関長は、還付金又は国税に係る過誤納金があるときは、遅滞なく、金銭で還付しなければならない旨を定める。

(イ) 国税通則法 57 条 1 項（ただし、平成 19 年法律第 6 号による改正前のもの。以下同じ。）は、国税局長、税務署長又は税関長は、還付金等がある場合において、その還付を受けるべき者につき納付すべきこととなっている国税があるときは、同法 56 条 1 項の規定による還付に代えて、還付金等をその国税に充当しなければならない旨、この場合において、その国税のうちに延滞税又は利子税があるときは、その還付金等は、まず延滞税又は利子税の計算の基礎となる国税に充当しなければならない旨を定める。

オ 更正の請求に関する定め

(ア) 国税通則法 23 条 1 項（ただし、平成 23 年法律第 114 号による改正前のもの。以下同じ。）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（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（1号）等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につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨を定める。

(イ) 国税通則法 23 条 2 項（ただし、平成 23 年法律第 114 号による改正前のもの。以

下同じ。)は、納税申告書を提出した者は、下記の各号の一に該当する場合(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前項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、同条1項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同項の規定による更正の請求をすることができる旨を定める。

1号 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関する訴えについての判決(判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。)により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。その確定した日の翌日から起算して2月以内

2号 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に当たってその申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があったとき。当該更正又は決定があった日の翌日から起算して2月以内

3号 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

カ 審査請求手続における調査権限に関する定め

国税通則法97条1項(ただし、平成26年法律第69号による改正前のもの。以下同じ。)は、担当審判官は、審理を行うため必要があるときは、審理関係人の申立てにより、又は職権で、次に掲げる行為をすることができる旨を定める。

1号 審査請求人若しくは原処分庁又は関係人その他の参考人に質問すること。

2号 1号に規定する者の帳簿書類その他の物件につき、その所有者、所持者若しくは保管者に対し、当該物件の提出を求め、又はこれらの者が提出した物件を留め置くこと。

3号 1号に規定する者の帳簿書類その他の物件を検査すること。

4号 鑑定人に鑑定させること。

(3) 国税通則法施行令(以下「施行令」という。)の定め

施行令6条1項は、国税通則法23条2項3号に規定する政令で定めるやむを得ない理由は、以下に掲げる理由とする旨を定める。

1号 その申告、更正又は決定に係る課税標準等(国税通則法19条1項に規定する課税標準等をいう。以下同じ。)又は税額等(同項に規定する税額等をいう。以下同じ。)の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと。

2号 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。

3号 帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき帳簿書類その他の記録に基づいて国税の課税標準等又は税額等を計算することができなかった場合において、その後、当該事情が消滅したこと。

4号 わが国が締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避又は脱税の防止のための条約に規定する権限のある当局間の協議により、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行われたこと。

5号 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国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈その他の国税庁長官の法令の解釈が、更正又は決定に係る審査請求若しくは訴えについての裁決若しくは判決に伴って変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公表されたことにより、当該課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知ったこと。

2 前提事実（当事者間に争いが無い、各項掲記（特記しない限り書証番号には各枝番号を含む。乙事件の書証番号には冒頭に「38号」と、丙事件の書証番号には冒頭に「142号」と附記する。以下同じ。）の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実並びに当裁判所に顕著な事実）

(1) 当事者等

ア 原告Aは、平成17年8月10日、Cと婚姻し、Cの財産を単独相続した者である。

イ D及び原告Bは、Cの子である。

ウ 有限会社F（以下「F」という。）は、Cが代表取締役を務める有限会社である。

エ 株式会社G（以下「G」という。）は、建築工事の企画、設計、施工、監理、請負及びコンサルティング業務等を事業目的とする法人であり、平成17年7月当時、同社の代表取締役はDの妻であるEとされていたが、同社の実質的な経営者は取締役であるDであった（甲35、乙32、原告A本人）。

(2) 贈与の経緯

ア Cは、原告Aと婚姻後の平成17年8月27日、D及び原告Bとの間で、「生前贈与等に関する合意書」（以下「本件合意書」という。）を作成した（甲3、8、142号甲1、原告A本人）。

本件合意書には、D及び原告Bが家庭裁判所に申し立てる遺留分放棄の許可審判が確定することを停止条件として、CがD及び原告Bに対し各4億5000万円を贈与（以下「本件贈与」という。）する旨、同人らは本件贈与がされた後、Cに対して一切の財産的要求をしないことを確約する旨などが記載されていたほか、本件贈与の方法として、預金名義の変更又は現金交付その他適宜の方法による旨が記載されていた（甲3、8、142号甲1）。

イ 大阪家庭裁判所堺支部家事審判官は、平成17年9月7日、D及び原告Bからの遺留分放棄許可申立てについて、いずれも許可する旨の審判をし、その頃、これらの審判は確定した（乙38、弁論の全趣旨）。

ウ Cは、平成17年9月15日付け公正証書（以下「本件公正証書」という。）において、全財産を原告Aに相続させ、D及び原告Bには遺留分を超える生前贈与をしているため相続させない旨の遺言をした（甲8、26の7）。

エ Cは、平成17年9月27日、D及び原告Bとの間で、本件贈与について、「生前贈与実行に関する覚書」（以下「本件覚書」という。）を作成した（甲4、8、142号甲2）。

本件覚書には、Dに対しては、現金2億7500万円の支払及びCの名義（「厳密にはF名義」と注記されている。）の堺市南区ほか16筆の土地（なお、これらの合計17筆の土地は平成19年2月22日に同市南区に合筆された。以下、これらを総称して「本件土地」という。）をD又は同人の希望する名義に所有権移転登記をすることにより、原告Bに対しては、同人名義の預金証書2億5000万円及び現金2億円の支払により、本件贈与を実行する旨記載されている（甲4、8、27、142号甲2）。

オ 本件土地につき、平成17年9月29日、同日付け売買を原因として、Gを所有者とする所有権移転登記がされた（甲27。なお、同登記がDに対する本件贈与の実行として行われたものであるかについては当事者間に争いがある。）。

また、Cは、同年10月3日、Dに対し、H銀行神戸支店に開設された同人名義の普通預金口座に振り込む方法により、現金2億7500万円（振込手数料を含む。）を支払った（甲8）。

カ Cは、平成17年10月3日、原告Bに対し、H銀行神戸支店に開設された同原告名義の普通預金口座に振り込む方法により、現金2億円（振込手数料を含む。）を支払った（甲8）。

なお、同原告に対する本件贈与のうち、本件覚書において、同原告名義の預金証書によるものとされた2億5000万円の贈与（以下「本件各定期預金贈与」という。）は、別紙1記載1から5までの各定期預金（いずれも同別紙記載のとおり順次、預入れ、預替え（従前の定期預金の解約と新規の定期預金の預入れを同時に行うものをいう。以下同じ。）等がされている。以下、同別紙記載の各定期預金を総称して、その預替え等の前後を問わず「本件各定期預金」という。）を対象として同原告に贈与されたが、贈与がされた時期については当事者間で争いがある。

（3）D及び原告Bによる申告の経緯等

ア Cは、平成17年12月●日、死亡した。

イ D及び原告Bは、平成18年10月6日、堺税務署長に対し、I（以下「I」という。）税理士作成の本件相続に関する相続税申告書を提出した（乙27、証人I）。

同申告書には、D及び原告Bが本件相続により取得した財産の価額を0円とする旨の記載とともに、同原告が暦年課税分の贈与として取得した財産として、①平成15年1月24日の現金5000万円の贈与、②平成17年10月3日の現金2億円の贈与が記載されている（甲24の2、26の5、乙27）。

ウ D及び原告Bは、平成18年10月10日、堺税務署長に対し、上記イの相続税申告書を訂正する内容のI税理士作成の相続税申告書を提出した。同申告書には、同原告が本件相続により取得した財産を現金1万円とする旨が記載がされている（以上につき、甲24の4、26の6、乙27）。

エ 原告Bは、平成17年11月30日、Cに対し、本件贈与のうち2億5000万円分が履行されていないと主張して、同額の支払を求める訴え（以下「別件訴訟」という。）を大阪地方裁判所堺支部に提起した。別件訴訟においては、平成18年12月21日、本件贈与の履行として、Cを相続した原告Aが原告Bに対し1億6000万円を支払うことなどを内容とする和解（以下「別件和解」という。）が成立し、原告Aは、同月26日、原告Bに対し、同額を支払った。（以上につき、甲12、13、25の2、26の10、乙8、31）

オ 原告Bは、平成19年3月7日、堺税務署長に対し、本件相続により取得した財産がないため相続税を負担していないことを内容とするI税理士作成の相続税の更正の請求書を提出した（甲24の5、26の7、乙27）。

これに伴い、原告Bは、同日、堺税務署長に対し、平成17年10月3日に現金2億円の贈与を受けたことを内容とするI税理士作成の平成17年分贈与税の期限後申告書を提

出した（甲24の6、26の8、乙27）。

カ 原告Bは、平成19年3月9日、堺税務署長に対し、別件和解に基づき支払を受けた1億6000万円につき、I税理士作成の平成18年分贈与税の期限内申告書を提出した（甲24の7、26の9、乙27）。

キ Dは、平成19年12月18日、堺税務署長に対し、別紙2別表1番号1記載のとおりの内容の平成17年分贈与税の期限後申告書を提出した（甲5。D平成17年分申告。以下、同申告に基づく贈与税を「D平成17年分贈与税」といい、B平成15年分贈与税及びB平成17年分贈与税と併せて「本件各贈与税」という。）。

ク 原告Bは、平成19年12月19日、堺税務署長に対し、別紙2別表1番号2及び3記載のとおりの内容のI税理士作成の平成15年分贈与税の期限後申告書及び平成17年分贈与税の修正申告書を提出した（甲24の10及び11、26の11及び12、乙24、27、38号甲1、2。B平成15年分申告及びB平成17年分申告。）。

B平成15年分贈与税の期限後申告書には、財産を取得した年月日として「平成15年8月」と、財産の価格として「2億5000万円」と記載がある（甲24の11、26の12、乙24、27）。

なお、平成17年分贈与税の修正申告書は、上記カのとおり平成18年分贈与税として申告した別件和解の支払金1億6000万円を平成17年分贈与税の対象として申告し直すものであった（甲24の10、26の11、乙27）。

ケ 堺税務署長は、原告Bに対し、平成20年1月9日付けでB平成15年分贈与税を本税とする別紙2別表2番号1記載のとおりは無申告加算税の賦課決定処分を、同月16日付けでB平成17年分贈与税を本税とする同別表番号2記載のとおりは無申告加算税の賦課決定処分をそれぞれした（甲5、乙7）。

コ 堺税務署長は、Dに対し、平成20年1月9日付けでD平成17年分贈与税を本税とする無申告加算税の賦課決定処分（別紙2別表3番号4参照）をした（甲5、乙7）。

（4）原告Aに対する本件各督促処分に至る経緯

ア 堺税務署長は、平成20年1月17日、原告Aに対し、本件各贈与税及びこれらを本税とする延滞税（以下「本件各延滞税」という。）の連帯納付義務を承継した旨の「納税義務承継通知書」を送付して、同月21日、本件各贈与税及び本件各延滞税についての各督促処分をした（乙5、弁論の全趣旨）。

イ 堺税務署長は、平成20年2月19日、原告Aに対し、本件各贈与税を本税とする無申告加算税（以下「本件各無申告加算税」という。）の連帯納付義務を承継した旨の「納税義務承継通知書」を送付し、同月29日、本件各無申告加算税についての各督促処分をした（乙6、弁論の全趣旨）。

ウ 堺税務署長は、平成20年8月8日、記載不備を理由に上記ア及びイの各督促処分を取り消し、同月20日、再度、別紙2別表3番号1から6記載のとおり、本件各贈与税、本件各延滞税及び本件各無申告加算税についての各督促処分（本件各督促処分）をした（甲1、2）。

（5）甲事件及び乙事件の訴え提起に至る経緯

ア 原告Aは、平成20年10月20日、堺税務署長に対し、本件各督促処分に対する異議申立てをしたところ、同年11月21日付けで同異議申立てを棄却する決定がされた（乙

7)。

イ 原告Aは、平成20年12月16日、国税不服審判所長に対し、上記決定を不服とする審査請求をしたところ、大阪国税不服審判所審判官（以下「本件審判官」という。）が審査した上、平成21年11月27日付けで同審査請求を棄却する本件裁決がされた（甲5）。

ウ 原告Aは、平成22年5月31日、甲事件の訴えを提起し、同事件の請求は数次の訴えの変更を経て、請求1から7までのとおりとなっている（顕著な事実）。

エ 原告Bは、平成26年2月26日、乙事件の訴えを提起し、同事件の請求は数次の訴えの変更を経て、請求8から12までのとおりとなっている（顕著な事実）。

(6) 納付状況

原告A及び原告Bが、B平成15年分贈与税及びB平成17年分贈与税として納付した金額及びその異動内容は、別紙4Bの滞納状況記載のとおりである（甲24の9、24の12、24の13、43から49まで、乙44、58から62まで）。

(7) 本件通知処分及び丙事件の訴え提起に至る経緯

ア 原告Aは、Cが平成17年12月●日に死亡したことにより、本件公正証書に基づき同人の遺産の全部を取得した。

イ 原告Aは、平成18年10月10日、堺税務署長に対し、本件相続税について、別紙5課税処分等の経緯「申告」欄記載のとおり申告した（甲8）。

ウ 本件相続税に関する更正処分等の状況は、別紙5課税処分等の経緯「第1次更正の請求」「更正処分」「再更正処分」欄記載のとおりである（乙28、29）。

エ 原告Aは、平成23年5月31日、堺税務署長に対し、本件連帯納付義務の未納額について、本件相続税の課税価格の計算上債務控除すべきものであるとして、別紙5課税処分等の経緯「第2次更正の請求」欄記載のとおりの本件更正の請求をした（142号甲3）。

オ 堺税務署長は、平成23年9月28日付けで、原告Aに対し、本件更正の請求は「更正の請求の提出期限を過ぎている」として、更正をすべき理由がないとする本件通知処分をした（142号甲4）。

カ 原告Aは、平成23年11月21日、堺税務署長に対し、本件通知処分を不服として異議申立てをしたところ、平成24年1月18日付けで同異議申立てを棄却する決定がされた（142号甲5）。

キ 原告Aは、平成24年2月10日、国税不服審判所長に対し、上記決定を不服として審査請求をしたところ、平成25年1月7日付けで同審査請求を棄却する裁決がされた（142号甲5、6）

ク 原告Aは、平成25年7月5日、本件通知処分の取消しを求める丙事件の訴えを提起した（顕著な事実）。

3 争点

(1) 甲事件について

ア 請求1について

(ア) D平成17年分申告が、Dが平成17年にCから贈与を受けた財産に含まれない本件土地を含むものであり一部無効か（争点1）。

(イ) 相続税法34条4項が憲法29条及び13条に反するか（争点3）。

(ウ) 堺税務署長及び堺税務署職員等にD及び原告Bに対する国税徴収権を適切に行使しな

- い 国税徴収権の濫用及び職務上の注意義務違反があるか（争点4）。
- (エ) 堺税務署長及び堺税務署職員等が、原告Aに対し、D及び原告Bの申告及び納税の有無並びに原告Aが支払うべき税額を告知しなかったことが本件各督促処分の違法事由及び職務上の注意義務違反になるか（争点5）。
- (オ) 延滞税及び無申告加算税が連帯納付義務の対象となるか（争点6）。
- イ 請求2について
- (ア) B平成15年分申告が本件各定期預金贈与の課税年度を誤るものであり無効か（争点2）。
- (イ) 争点3から6までと同じ。
- ウ 請求3について
- (ア) 争点1から6までと同じ。
- (イ) 期限内申告書の不提出について原告Aに「正当な理由」（国税通則法66条1項ただし書）が認められるか（争点7）。
- エ 請求4について
- 争点2と同じ。
- オ 請求5について
- (ア) 争点2と同じ。
- (イ) 原告Bの誤納金還付請求権が消滅時効により消滅するか（争点8）
- (ウ) 原告Aの誤納金還付請求権が充當により消滅するか（争点9）
- カ 請求6について
- (ア) 争点4と同じ。
- (イ) 争点5と同じ。
- (ウ) 損害及び因果関係（争点10）
- キ 請求7について
- 審査請求手続において本件審判官が国税通則法97条1項の規定する調査権限を行使しなかったことが違法か（争点11）。
- (2) 乙事件について
- ア 請求8について
- 争点2と同じ。
- イ 請求9について
- 争点2と同じ。
- ウ 請求10及び11について
- (ア) 誤納金充當処分の義務付けの可否（争点12）
- (イ) 争点2と同じ。
- エ 請求12について
- (ア) 争点2と同じ。
- (イ) 争点8と同じ。
- (3) 丙事件（請求13）について
- ア 期限経過後の更正の請求を認めるべき事由があるか（争点13）。
- イ 本件連帯納付義務が債務控除の対象となるか（争点14）。

4 争点に関する当事者の主張

(1) 争点1 (D平成17年分申告が、Dが平成17年にCから贈与を受けた財産に含まれない本件土地を含むものであり一部無効か) について

(被告の主張)

ア Cは、D及び原告Bとの間で、同人らが本件相続に関する遺留分を放棄することを条件として、それぞれに4億5000万円を贈与する旨の合意をし(本件贈与)、その実行方法を定める本件覚書を取り交わした。本件覚書には、Dに対する贈与については、2億7500万円分は現金で、1億7500万円分は本件土地をD又は同人の希望する名義に所有権移転登記することによって履行する旨記載されているところ、本件覚書を取り交わした2日後に本件土地の登記名義がGへと移転しているのは、本件贈与の履行として本件土地の登記名義を同人の希望する名義に移転させた結果にほかならない。このことは、C及びDが本件土地を本件贈与の対象財産として認識し、それを前提とする行動をしていたこと、原告A自身も、CからDに対して本件土地を含む4億5000万円の贈与が行われた認識を有していたことから明らかである。

この点について、原告Aは、本件土地の登記名義は売買を原因としてFからGに移転しているのであって、CからDに対する贈与はないなどと主張する。しかし、本件覚書の記載からすれば、売買を原因としてFからGへの所有権移転登記がされたとは考えられず、実際に売買契約に基づいてGからFに代金の支払がされたことを裏付ける領収書等も見当たらない。また、Fが本件土地を取得するに至った経緯やCが自身の相続問題関係のために本件土地を自由に処分できる立場にあったことからすれば、本件土地の実質的所有者が同人であることは明らかであるし、FからDを介することなくGに所有権移転登記がされたことは登記費用節約等の観点からDへの所有権移転登記を省略しているにすぎず、何ら不自然不合理ではない。

イ また、原告Aは、Fが本件土地を購入した際の代金が1億0500万円であること、FとGで作成された売買契約書(以下「本件売買契約書」という。)にも売買代金が1億0500万円と記載されていることを理由として、本件土地の価額は1億0500万円であると主張する。

しかしながら、本件土地の査定額が1億7500万円であったことに加え、上記のとおり、FからGに対する所有権移転登記はCからDに対する本件贈与のうち1億7500万円分の履行としてなされたものであるから、Dが受けた経済的利益は1億7500万円と評価すべきであって、本件土地の購入代金額に左右されるものではない。本件売買契約書において売買代金が1億0500万円とされていることについては、原告A自身が本件土地の購入に必要な「裏金」であった旨を別件訴訟において主張・陳述しており一応の説明がされている。

ウ したがって、D平成17年分申告に誤りはなく、同申告が無効とされる余地はないというべきである。

(原告Aの主張)

ア 本件土地は、Gの事業用にDが購入を希望していたものの資金繰りができなかったため、FがGへの転売を前提に借入れをして購入したものであって、上記借入金の利息は同社が支払っていた。本件売買契約書においても同社が買主とされ、同社が代金の支払等を約し

たF宛ての念書及び領収書が存在することからすれば、本件土地はFが取得したときから一貫してGへの転売が予定されていたといえる。そうすると、本件土地は、売買によってFからGへと所有権が移転したのであり、登記上も売買を原因としてFからGへと所有権移転登記がされているのであるから、DがCから本件贈与によって贈与を受けた財産に含まれるものとはいえない。

この点について、被告は、FからGに対する所有権移転登記がされたのは、CからDに対する本件贈与の履行としてされたものであるなどと主張する。しかしながら、本件覚書の記載によれば、D以外の第三者に本件土地の所有権移転登記がされることも想定されていたところ、この場合の受益者はDではなく当該第三者であって、必ずしもDが贈与を受けたという法的効果が発生するものではない。本件覚書には、あたかもCからDに対する贈与であるかのような記載があるものの、同人はGが取得を希望していた本件土地をCの助力によって購入できれば十分であり、一方、同人としてもDからの金銭要求を防ぐことを目的として本件覚書を作成したにすぎないから、法人格を意識しない記載をしたとしても何ら不自然ではなく、本件覚書の記載を根拠として、CからDへの贈与であると評価すべきでない。

イ Fが本件土地を取得する際に支払った代金は1億0500万円であり、本件売買契約書にも本件土地の売買代金として1億0500万円との記載があるから、本件土地を本件贈与の対象財産として考えるのであれば、その価額は1億0500万円の範囲にとどまるべきである。

ウ したがって、D平成17年分申告は、その一部について課税の根拠となるべき事実を欠いているところ、当該部分については当然に無効である。

(2) 争点2 (B平成15年分申告が本件各定期預金贈与の課税年度を誤るものであり無効か) について

(被告の主張)

ア 申告納税制度においては、納税義務者自身が課税の基礎となる事実について最も知悉する者であって、その申告内容が正確であると考えられているから、その申告内容が事実と推認され、特段の事情がない限り、申告内容の事実を認めることができるというべきである。特に書面によらない贈与の場合の贈与時期の認定については、贈与契約に関する諸事情を第三者が認識することが困難である上、外観と実質が一致しない場合もあることから、その事情に通じた受贈者本人が申告書に記載した内容は、当該贈与に係る贈与税の納税義務を確定させることを前提に、受贈者本人の当該贈与に係る事実認識を公的に表明したものであるとして、重要な意義を有する。

イ 本件においては、受贈者である原告B自身が、I税理士の関与の下、大阪国税局の調査結果を踏まえ、Cから平成15年8月に本件各定期預金贈与を受けたとして、B平成15年分贈与税の期限後申告書を提出しており、同原告の申告内容のとおり、平成15年8月に本件各定期預金贈与があったものと推認されるというべきである。そして、同原告には虚偽の贈与時期を申告する理由はないこと、上記申告書は同原告の委任を受けたI税理士によって作成されていること、同原告自身が大阪国税局による質問検査(以下「本件質問検査」という。)に対し、本件各定期預金贈与が平成15年8月に行われたものであると認めていること等からすれば、同原告は、自らの認識に合致する内容に基づいて申告を行っ

たと考えるのが自然である。この点について、原告らは、本件質問検査において、大阪国税局職員が除斥期間を回避するために誤った内容の申告を強要し、I税理士も大阪国税局から指摘事項を原告Bに確認することなく申告書を作成したなどと主張するが、I税理士が大阪国税局からの指摘事項について同原告に事実確認をせずに申告書を作成するとは考え難く、同原告も自ら負担することとなる多額の贈与税に関し、何らの事実確認や説明も受けないまま申告書に署名押印するとは考え難い。また、大阪国税局職員は、同原告に対して、本件各定期預金贈与について贈与税申告をするよう慫慂したものの、除斥期間を回避するためにあえて贈与時期を平成15年として申告するよう求めたことはなく、ましてや強要などしていない。質問てん末書の作成に当たっても、贈与時期を平成15年とするよう教示した事実はなく、読み聞かせ・内容確認の上で署名押印を得ている。

また、預金証書や届出印の管理状況をみても、本件各定期預金は、少なくとも平成15年1月24日までCが管理していたと認められ、同年8月にCから預金証書や届出印を渡されたとする同原告の申告の信用性を裏付ける。

そして、同原告は、平成15年8月にJ銀行堺東支店の定期預金5000万円を自己の判断で解約出金したというのであるから、この時点をもって、同原告は本件各定期預金を自己の財産として現実に支配し自由に処分することができる状態に至ったものと認められる。

ウ 原告らは、本件各定期預金のうち、別紙1記載1から4までの各定期預金（以下「本件各定期預金①」という。）については、口座が開設された平成12年1月28日にCから預金証書及び届出印を受け取り、以降これらを保管・管理し、預替えの手續等を行っていたから、同日に贈与を受けたと主張し、別紙1記載5の各定期預金（以下「本件各定期預金②」という。）については、平成14年1月24日にCから預金証書及び届出印を受け取るとともに贈与意思を明確に示されたから、同日に贈与を受けたと主張する。

しかしながら、本件各定期預金の口座が開設されたことをもって、その日に贈与がされたとみることはできない。また、原告らが依拠する原告Bの供述は、他の証拠に適合するように内容を不自然に変遷させており、その供述内容は全体として信用するに値しないし、原告Aの供述も別件訴訟における自身の供述と矛盾するものであり、その変遷に合理的理由もないから信用することができない。

エ 以上のとおり、B平成15年分申告に誤りはなく、同申告が無効とされる余地はない。

なお、原告らはB平成15年分申告のうち5000万円分についての無効事由として予備的に錯誤無効の主張をするが、原告B自身が本件質問検査において平成15年夏に本件各定期預金の預金証書や届出印を受け取ったと回答し、I税理士の協力の下、自らこれに沿う内容のB平成15年分申告を行ったのであるから、錯誤が客観的に明白かつ重大であり、法が定めた方法以外にその是正を許さないならば納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合には該当しないというべきである。

(原告らの主張)

ア 書面によらない贈与の場合、財産の取得時期はその履行が終了した時と解されるところ、目的物が定期預金の場合には、受贈者名義の預金が開設され、預金証書及び届出印の引渡しが行われた時点の主たる基準として、その後の管理状況等を踏まえて、贈与時期を判断すべきである。

本件各定期預金①については、平成12年1月28日に原告B、K、L、M及びN（以下「原告Bら」という。）名義の定期預金口座が作成され、原告Bは、同日にCから預金証書及び届出印を交付され、以降これらを保管・管理するとともに、自由に利息を取得して預替えや解約の手続を行って本件各定期預金①を継続的に管理していたのであるから、同日に本件各定期預金①の贈与を受けたといえる。また、本件各定期預金②については、原告Bは、平成14年1月24日にCから預金証書及び届出印を受け取り、贈与意思を明確に示されたから、同日に贈与を受けたものである。本件各定期預金②の預替えの手続は、平成15年1月24日に至るまで同人が行っていたが、金融機関等に関する顧客等の本人確認等に関する法律の施行前においては、O信用金庫は大口の顧客である同人宅を頻繁に訪問しており、原告BがO信用金庫に出向く手間を省くためにC宅に通帳や届出印等を持参してCに手続を代替してもらうことも不自然ではないから、当該事情を考慮しても、原告ら主張の上記各日以降、原告Bが本件各定期預金を継続的に管理していたことは明らかであり、同原告が上記各日に贈与を受けたという評価は揺るがないというべきである。

イ 被告は、申告納税制度においては、納税義務者自身が課税の基礎となる事実について最も知悉していることを前提に、原告Bの申告内容のとおり的事实があったものと推認されると主張するが、課税要件の存否の判断は実体法上の権利関係に基づいて行われるのであり、納税義務者が申告した事実のみで判断されるものではない。

B平成15年分申告は、本件各贈与税に係る国税徴収権の除斥期間が経過していることを認識した大阪国税局職員の強要に基づいてされたものであり、質問てん末書も、原告Bが突然の税務調査に激しく動揺している際に同職員の誘導により作成されたものにすぎず、その内容は客観的事実に反する点が多く認められるから、B平成15年分申告や質問てん末書の記載内容のとおり的事实があったとは認められない。I税理士は、Dが依頼した税理士であって、原告Bの申告に係る報酬もDが支払っていたところ、申告に当たっても原告Bから直接事実関係を聴取しておらず、税理士として当然なすべき調査を怠っていたことは明らかである。同税理士は単に課税庁の指摘事項をそのまま反映して申告書を作成したにすぎず、申告の過程においても多くのミスが認められるから、同税理士が関与したからといって、B平成15年分申告が実体的な贈与の事実を正確に申告しているものと考えすることはできない。

ウ したがって、B平成15年分申告は、贈与の事実自体が存在しないという点で課税の根拠となるべき事実と誤りがあるから絶対的に無効である。

仮に、同申告が絶対的に無効であると認められないとしても、同申告のうち、本件各定期預金②についての5000万円分については申告に重大かつ明白な瑕疵があるから錯誤により無効である。

(3) 争点3（相続税法34条4項が憲法29条及び13条に反するか）について

（被告の主張）

ア 租税立法の定立については、極めて総合的な政策判断及び専門技術的な判断を要することから、立法府の裁量的判断を尊重すべきであり、その立法目的が正当なもので、規定内容が当該目的との関係で著しく不合理であることが明らかでない限り、当該立法は憲法29条及び13条には反しないというべきである。

イ 相続税法34条4項は、贈与税の徴収確保のために本来納税義務者と密接な関係がある

第三者に連帯納付義務を負わせるものであるところ、相続税の補完税であるという贈与税の性格や従前は贈与者が本来納税義務者であったという立法の沿革に照らせば、租税の確実な徴収を図り租税負担の公平を図るために贈与者にも一定の限度で連帯納付義務を負わせるという立法目的は正当である。そして、贈与者の連帯納付義務は、当該贈与財産の価額が当該贈与税の課税価格に算入された財産の価額のうちに占める割合を乗じて算出された額として政令で定める贈与税に限定され、かつ贈与財産の価額相当額を限度とするものであるから、規定内容が立法目的との関連で著しく合理性を欠くものとはいえない。

よって、相続税法34条4項は憲法29条及び13条に反しない。

(原告Aの主張)

ア 相続税法34条の連帯納付義務は、本来納税義務者と連帯納付義務者の強い連帯関係を前提としたものであるが、現代社会ではこのような関係は希薄化しており、贈与者であるCの地位を承継したにすぎない原告Aと受贈者であるD及び原告Bとの間にも連帯納付義務の発生根拠となるような連帯関係は存在しない。

特に、贈与者の連帯納付義務を規定する相続税法34条4項は、担税力のない贈与者に二重払いを強いるものであるから、贈与者の財産権を侵害するものとして憲法29条及び13条に反する。現金による贈与の場合には、受贈者が贈与を受けた現金の一部から贈与税を支払うことは容易であり、贈与者に二重払いを強いる不合理性は一層顕著である。

イ よって、贈与者の連帯納付義務を定める相続税法34条4項は憲法29条及び13条に反し違憲である。

(4) 争点4 (堺税務署長及び堺税務署職員等にD及び原告Bに対する国税徴収権を適切に行使しない国税徴収権の濫用及び職務上の注意義務違反があるか) について

(原告Aの主張)

ア 相続税法34条4項が贈与税の徴収確保のための規定であること、申告を行うことのできない連帯納付義務者には延滞税や加算税の発生を止める手段がないことからすれば、贈与税の申告期限が経過しており、連帯納付義務者から贈与税の成立を裏付ける資料の提出と共に、課税庁に申告や徴税を促す申入れがあった場合には、課税庁は速やかに本来納税義務者に申告を促すなどして租税債務を確定させ、徴収を行う義務が発生し、これを怠って連帯納付義務者から徴収を行うことは国税徴収権の濫用に該当するものと解すべきである。

イ 本件では、原告Aは、本件各贈与税の申告期限の経過後に本件贈与に関する資料を提出した上、課税庁に対してD及び原告Bの贈与税を速やかに徴収するよう申入れをしているのであるから、課税庁としては速やかに本件各贈与税の成否、本来納税義務者である同人らの申告の有無及び納税状況について調査し、申告がない場合には同人らに対して申告を促し徴収を行う義務があった。特にDについては、原告Aが課税庁に提出した本件覚書には4億5000万円もの財産を贈与により取得したとされているにもかかわらず、取得財産の価格を0円とする内容の相続税の申告書が提出されており、脱税の可能性を考慮すべきであった。そうであるにもかかわらず、堺税務署長は、かかる義務を怠り、同原告に対する本件各督促処分を行ったのであるから、本件各督促処分は国税徴収権の濫用に該当し、堺税務署長及び堺税務署職員等には職務上の注意義務違反がある。

(被告の主張)

ア 質問検査権の範囲、程度、時期、場所等の実施の細目については権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているところ、原告Aの申入れに起因してその時期が制限されるものではなく、その申入れに応じて、D及び原告Bに対し申告を促すなどの義務が生じるとは考え難い。また、税務職員が必要な調査を行い、申告が必要な場合に該当するかどうかについて検討し、ときには当該納税者に対し申告を促すなどの職責を負うとしても、当該職責は納税義務の適切な履行を確保することを目的として国ないし国民全体に対して負う公益目的の責務であって、個別の国民に対して負うものではない。よって、原告Aの申入れに起因して堺税務署長及び堺税務署職員等が、同原告に対して、D及び原告Bの申告状況を調査し、同人らに速やかに申告するよう促す義務を負っていたと解する余地はない。原告Aは、相続税法34条4項を根拠として、堺税務署長及び堺税務署職員等が本来納税義務者であるD及び原告Bに申告を促して税額を確定させ、徴収手続をとる義務があるなどと主張するが、同項は、贈与税の徴収確保を図るため、本来納税義務者と密接な関係がある贈与者に課した特別の法定責任を定めたものであって、課税庁に一定の場合に本来納税義務者に対して申告を促すなどして税額を確定させる義務を課したのではないから、この点に関する原告Aの主張は失当である。

イ 仮に堺税務署長及び堺税務署職員等が原告Aに対し、D及び原告Bに申告を促して税額を確定させ、徴収手続をとる義務を負うとしても、本来納税義務者が現に十分な財産を有し、本来納税義務者から贈与税を徴収することが容易であるにもかかわらず、恣意的にその徴収を行わず、あえて連帯納付義務者に対して滞納処分を執行したというような特段の事情がない限り、国税徴収権の濫用があるとはいえない。本件では、本件相続を契機として何らかの財産移転が生じたと推測されるDの経営する法人についても調査を行っており、税務調査のための事前準備に相当の期間が必要であったのであるから、大阪国税局調査担当職員が原告Aの最初の申入れから1年2か月後の平成19年9月まで税務調査に着手せず、徴収手続に入らなかったことは当該職員に委ねられている合理的な選択の範囲内であったというべきであり、堺税務署長による本件各督促処分が国税徴収権の濫用に該当するとはいえず、堺税務署長及び堺税務署職員等に職務上の注意義務違反は認められない。

(5) 争点5 (堺税務署長及び堺税務署職員等が、原告Aに対し、D及び原告Bの申告及び納税の有無並びに原告Aが支払うべき税額を告知しなかったことが本件各督促処分の違法事由及び職務上の注意義務違反になるか) について

(原告Aの主張)

ア 贈与税の連帯納付義務者は、本来納税義務者の申告の有無及び納税状況を知ることができず、納付しない場合に備えることもできないところ、本来納税義務者が申告をしない場合には、多額の延滞税が加算されることとなり、贈与者の地位は極めて不安定となる。また、連帯納付義務は本来納税義務の徴収を確保する補完税たる性格を有するものであり、徴収手続においても明文で規定されていない限り、本来納税義務者よりも不利に扱われるべきではないから、連帯納付義務者に対しても督促処分に先立って納税の告知を行う法律上の義務があると解すべきである。相続税の連帯納付義務者について納税の告知を不要とした最高裁判例は共同相続の事案に関するものであり、親族間の緊密な連帯関係によって連帯納付義務者が自己の納付する税額等を知り得る場合についての判断であるから、連帯納付義務者が本来納税義務者の申告の有無、納付状況を知り得ない場合を射程に含むもの

ではない。また、通達においても、連帯納付義務者に対して連帯納付責任のある旨の通知をすることとされている。

したがって、贈与税の連帯納付義務者に対して督促処分をする場合には、それに先立って連帯納付義務者が支払義務を負っている税額について告知することが必要であり、これを欠く場合には督促処分は違法となる。

イ また、連帯納付義務者は上記のとおり極めて不安定な地位に立たされること、連帯納付義務者の地位に類似する連帯保証人に対する債権者の情報開示義務が判例上認められていること、通達においても連帯納付義務者に対して納税の告知を行うことが要求されていること、平成23年法律第82号による相続税法の改正においても連帯納付義務が現実化する内容を通知することとされていること、相続税法49条においても本来納税義務者以外に対する贈与税の申告内容の開示制度が定められていることからすれば、法定申告期限が経過した段階で連帯納付義務者から贈与税の課税要件を裏付ける具体的な資料の提示と共に情報開示請求があった場合には、課税庁は相続税法34条4項、国税通則法52条、国税徴収法32条1項、財務省設置法19条の趣旨から導かれる信義則により本来納税義務者の申告状況について調査し、合理的な期間内にその内容を連帯納付義務者に告知する義務を負うと解すべきである。

本件においては、課税庁は、本件贈与に関する資料と共に原告Aから情報開示の要求を受けていたのであるから、少なくとも、D及び原告Bの申告状況やその内容について、原告Aに告知する義務があったというべきである。そうであるにもかかわらず、堺税務署長及び堺税務署職員等がかかる義務を怠っているから、堺税務署長による本件各督促処分は違法であり、堺税務署長及び堺税務署職員等には職務上の注意義務違反がある。

(被告の主張)

ア 相続税法34条1項の連帯納付義務は既に課税された税額の徴収確保を目的とする規定であるところ、同条4項の連帯納付義務も同様に受贈者と密接な関係がある贈与者に特別の法定責任を課した規定であること、同法の条文構成及び配列からすれば同条は徴収に関する規定と位置付けられることからすれば、連帯納付義務の確定は各相続人等の固有の相続税の確定という事実には照応して法律上当然に生ずるものであり、連帯納付義務につき格別の確定手続を要するものではないとする最高裁判決の趣旨は贈与者の連帯納付義務にも及ぶといえる。よって、同条4項の連帯納付義務者に対して、連帯納付義務者が納付義務を負う税額を告知する法律上の義務はない。

イ また、贈与者である以上、連帯納付義務が発生する抽象的な可能性は認識し得るし、課税庁が連帯納付義務者に対し本来納税義務者の申告の有無や納付状況について情報を開示すべき義務があることを定めた法令の規定は見当たらず、相続税法34条4項の趣旨からもそのような義務は認められない。国税通則法52条2項は保証人に国税を納付させる場合について、国税徴収法32条1項は第二次納税義務者から徴収しようとする場合について、それぞれ納税の告知を要するものとする規定であって、連帯納付義務は納税の告知をすべき場合を限定列挙する国税通則法36条に挙げられていないし、法的性質も補充性を有しない点でこれらとは区別されるから、同法52条2項及び国税徴収法32条1項の規定を根拠として、上記義務を認めることはできない。また、連帯保証人と債権者の関係が、連帯納付義務者と課税庁との間に及ぶ根拠が不明であるし、原告Aの主張する通達や相続

時精算課税制度による共同相続人に対する贈与税の申告内容の開示はいずれも同原告の主張を裏付けるものではなく、同原告の主張は失当である。

ウ したがって、堺税務署長及び堺税務署職員等が原告AにD及び原告Bの申告の有無、納税の有無、原告Aにおいて支払を必要とされる税額等を告知することなく、堺税務署長が本件各督促処分に及んだとしても本件各督促処分が違法であるとはいえず、堺税務署長及び堺税務署職員等に職務上の注意義務違反は認められない。

(6) 争点6 (延滞税及び無申告加算税が連帯納付義務の対象となるか) について
(被告の主張)

相続税法34条4項は、単に「贈与税」と規定するのみで、本税、各種加算税、延滞税及び利子税の別を規定しておらず、国税通則法やその他の租税法規にもこれらを区分して連帯納付義務を課する旨の規定は存在しない。そして、延滞税及び各種加算税はその額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とする旨規定されている(国税通則法60条4項、69条)ことからすれば、贈与税の延滞税及び各種加算税もまた贈与税に含まれる。また、租税を確実に徴収し租税負担の公平を図るという連帯納付義務の立法目的は、延滞税及び無申告加算税の場合にも妥当する。よって、延滞税及び無申告加算税も当然に連帯納付義務の対象に含まれると解すべきである。

原告Aは、延滞税及び無申告加算税の納付義務は当該納税者に違反行為があったか否かを基準に判断すべきであると主張するが、連帯納付義務の確定は、本来納税義務の確定という事実を照応して法律上当然に生ずるものであって、D及び原告Bの無申告加算税の確定という事実を照応して法律上当然に無申告加算税についての連帯納付義務が発生するのであり、原告Aの個別的事情が影響する余地はないから、同原告の主張は失当である。

(原告Aの主張)

延滞税及び無申告加算税は、適正な申告をしない者に対して申告納税制度維持の観点から加えられる行政上の制裁であるから、違反者本人に対して課されることが原則であり、延滞税及び無申告加算税を課すべきかどうかは当該納税者に違反行為があったか否かで判断すべきである。そして、延滞税及び無申告加算税の発生の有無及び金額は連帯納付義務者の関与できない本来納税義務者の行為によって変動する一方、連帯納付義務者に対する手続保障が十分ではないこと、延滞税及び無申告加算税を連帯納付義務の対象に含めれば課税庁の職務怠慢を招くことからすれば、延滞税及び無申告加算税につき、当然に連帯納付義務の対象に含まれると解することはできない。

よって、延滞税及び無申告加算税はD及び原告Bに対してのみ課されるものであり、原告Aが負う連帯納付義務の対象とはならない。

(7) 争点7 (期限内申告書の不提出について原告Aに「正当な理由」(国税通則法66条1項ただし書)が認められるか) について

(原告Aの主張)

ア 行政上の処分である加算税を課すべきかどうかは納税者本人の落ち度を基準に判断すべきである。そして、本来納税義務者以外の者が納税義務を負う場合においては、当該納税者は本来納税義務者に対して申告を促すことや課税庁に対する情報提供を行って徴収を促すことによってしか加算税の発生を免れることができないのであるから、当該納税者が上記のような働きかけを行っている場合には「正当な理由」があると解すべきである。

イ 原告Aは、D及び原告Bに対して贈与税の申告をするよう促したほか、堺税務署職員等に対して資料を示した上で速やかに徴収を行うよう求めているのであって、連帯納付義務者として責めに帰すべき事由はなく、無申告加算税という制裁を科すことが酷であると認められるから、「正当な理由」が認められる。

(被告の主張)

「正当な理由」の存否は、期限内申告書を提出する本来納税義務者について判断されるものであるから、本件ではD及び原告Bについて判断されることになるところ、原告Aは、自身に「正当な理由」が認められることにつき主張しており、当該主張は失当である。

(8) 争点8 (原告Bの誤納金還付請求権が消滅時効により消滅するか) について

(被告の主張)

原告BがB平成15年分贈与税として納付した金員が誤納金に当たり得るとしても、誤納金還付請求権の法的性質は公法上の不当利得返還請求権であって、誤納金還付請求権は「その請求することができる日から5年間行使しないこと」によって時効により消滅する(国税通則法74条1項)。そして、「請求することができる日」とは、当該誤納金の納付のあった日であると解される。本件では、同原告が平成15年分贈与税として納付した金員に係る誤納金還付請求権は、平成23年10月20日に取り立てた51万8305円分を除いて時効により消滅している。

(原告らの主張)

ア 原告Aは、平成24年12月12日にB平成15年分贈与税として原告Bが納付した誤納金をB平成17年分贈与税に充当することを求める訴えを提起していたところ、この訴えは同原告に誤納金還付請求権が存することを前提とするものであるから、同請求権についての消滅時効を中断するものである。

イ また、誤納金還付請求権の消滅時効完成前に受働債権となるB平成17年分贈与税が発生していた以上、同原告の誤納金還付請求権のみが時効により消滅していると解することは民法508条や国税通則法57条の趣旨に反しており、被告が同請求権の消滅時効の主張をすることは許されない。

ウ さらに、同原告がB平成15年分贈与税として納付した誤納金が他の贈与税に充当されることが予定されているのであれば、誤納金還付請求権が発生するのは充当があった日と解すべきであり、同請求権についての消滅時効の起算点も充当があった日と解すべきであるから、同請求権の消滅時効は完成していない。

(9) 争点9 (原告Aの誤納金返還請求権が充当により消滅するか)

(被告の主張)

上記(8)(被告の主張)のとおり、原告Bの誤納金還付請求権は51万8305円を除いて時効により消滅しており、同額をB平成17年分贈与税に充当したとしても、なおB平成17年分贈与税は完納されないから、原告AがB平成15年分贈与税として納付した誤納金もB平成17年分贈与税の未納額に当然に充当されることとなる。また、同誤納金がB平成17年分贈与税の未納額に充当されない場合においても、D平成17年分贈与税の未納額に当然に充当される。これらの充当の結果、いずれにしても同原告に還付すべき金員は存在しない。

なお、同原告の主張する還付加算金の算定方法は、還付加算金の計算の始期、計算期間の

末日が誤っており、国税通則法及び租税特別措置法が定める方法により算定すべきである。

(原告Aの主張)

ア B平成15年分申告が無効であり、これに基づく租税債務が存在しない場合には、原告AがB平成15年分贈与税として納付した金員は誤納金として還付されるべきである。その誤納金額は、別紙3別表1「金額(乙事件原告に係る連帯納付分)」欄記載の金額であり、還付加算金は、上記各金額に対し、同番号に対応する「還付加算金の発生の年月日」欄記載の年月日から各支払済みまで、それぞれ同別紙別表2「期間」欄記載の期間に対応する同別表「割合(年)」欄記載の各割合によるものである。

イ また、被告は、原告AがB平成15年分贈与税として納付した誤納金について、B平成17年分贈与税やD平成17年分贈与税の連帯納付義務の未納額があれば、これに当然に充当されると主張するが、充当は行政庁による行政処分であり処分がされていない以上、充当を前提とせずに上記誤納金の全額を返還すべきである。

(10) 争点10(損害及び因果関係)について

(原告Aの主張)

ア 原告Aは、原告Bの申告及び納税の有無を教示するよう申し入れたものの回答がなかったため、堺税務署職員等が適正に徴税しているものと信じて、同原告に対し別件訴訟の和解金として1億6000万円を支払った。同原告が申告をしておらず、徴収手続が全く行われていないことを告知されていれば、原告Aが原告Bに対し上記和解金を支払うことはなかったのであるから、上記和解金1億6000万円は上記(4)及び(5)記載の堺税務署職員等の徴収義務及び告知義務違反と因果関係のある損害である。

イ Dは、平成17年10月3日にCから現金2億7500万円の贈与を受けているところ、原告Aが本件贈与に関する資料を提供した平成18年8月頃には、少なくとも8403万5019円を保有しており、堺税務署職員等が同原告の申入れに応じて速やかに徴収手続をとっていれば同額を回収することができた。また、Dは、原告Bが別件訴訟の和解金として支払を受けた1億6000万円のうちの8000万円を受け取っているところ、堺税務署職員等が速やかに徴収手続をとっていれば、この8000万円も回収することができた。したがって、堺税務署職員等が速やかに調査し徴収手続をとっていれば、合計1億6403万5019円を贈与税の未納分に充てることができたはずである。よって、堺税務署職員等の上記(4)記載の徴収義務違反により原告Aに1億6403万5019円の損害が生じた。

(被告の主張)

ア 原告Aは長期の裁判を望まないとの理由から原告Bとの間で和解に応じ、自身の判断で和解金の支払をしたにすぎないから、原告Aの主張する堺税務署職員等の義務違反と同原告の主張する損害の間には事実的因果関係すら存在しない。また、和解金の支払は課税庁職員の上記義務違反により通常発生するものとはいえず、その予見可能性もないから、相当因果関係も認められない。

イ また、原告Aは堺税務署職員等が速やかに徴収手続をとっていれば、Dから1億6403万5019円を回収することができたと主張するが、うち8403万5019円について同人が平成18年8月頃に所持していたとする点は単なる推測にすぎないし、うち8000万円については同人及び原告Bのやり取りの实体は証拠上明らかではない。

(11) 争点 1 1 (審査請求手続において本件審判官が国税通則法 9 7 条 1 項の規定する調査権限を行使しなかったことが違法か) について

(原告 A の主張)

原告 A は、審査請求手続において、本件各督促処分の取消事由として国税徴収権の濫用を主張し、審査請求書にも当該主張を基礎付ける事実として、同原告が堺税務署職員等に対して本件贈与に関する資料を提供し、D 及び原告 B に対する徴収手続をとるよう申し入れた事実経過を詳細に記載したものの、原処分庁からの答弁書にこの点に対する応答はなかった。そして、原告 A は、本件審判官に対し、2 回にわたり、この点に関する釈明を求めたが、本件審判官は釈明権ないし質問検査権を適切に行使することを怠ったまま本件裁決を行った。

このような本件審判官の訴訟指揮により、原告 A は国税徴収権の濫用の有無という主要な争点につき主張反論する機会を失ったものであるから、審査請求の手続には重大な違法がある。

(被告の主張)

ア 国税通則法 9 7 条 1 項によれば、審査請求における担当審判官の調査は、審理を行うため必要がある場合に行うことができるとされているところ、その必要性の判断については担当審判官の合理的な裁量に委ねられていると解するのが相当であり、その判断が著しく合理性を欠き、担当審判官に与えられた裁量権の範囲を逸脱し又は濫用したものと認められない限り、調査を行わないことをもって裁決が違法となるものではない。

イ 本件審判官は原告 A が提出した反論書等を送付した上で原処分庁である堺税務署長に対して意見の提出を求め、答弁を得ている。そして、それ以上に原処分庁に意見の提出を求めなかったのは、連帯納付義務が補充性を要件としておらず、本件各督促処分が国税徴収権の濫用に当たるか否かの判断において、原処分庁の受贈者への調査内容が原則として判断に影響を及ぼさず、主要な争点とはなり得ないことから、その必要性がないと判断したものであって、かかる判断が著しく合理性を欠くとはいえない。

(12) 争点 1 2 (誤納金充当処分の義務付けの可否) について

(原告 B の主張)

国税通則法 5 7 条 1 項は、誤納金がある場合に当該誤納金が納税者が他に負担する租税債務に当然に充当される旨を規定したのではなく、課税庁の任意の充当処分の存在が要件となる。そうすると、原告 B は、課税庁による充当処分がされなければ、B 平成 1 7 年分贈与税として負担する 1 億円以上もの贈与税を免れることができないから、「一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれ」が存在する。

被告は、充当行為に行政庁の裁量がないことを理由として、「一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれ」がないと主張するが、行政庁の裁量がないのであれば、行政庁の裁量権に対する配慮は不要であり、かえって義務付けの訴えを認めるべきである。

(被告の主張)

B 平成 1 5 年分申告は有効であるから、これが無効であることを前提とする原告 B の主張は失当である。

また、B 平成 1 7 年分贈与税が存在するのであれば、課税庁は国税通則法 5 7 条 1 項に基づき、誤納金を上記贈与税に充当しなければならず、その場合には充当適状時に遡って充当の効力が発生し、充当適状以降の延滞税は発生しないから、「一定の処分がされないことによ

り重大な損害を生じるおそれ」があるとはいえない。

(13) 争点13（期限経過後の更正の請求を認めるべき事由があるか）について

（原告Aの主張）

国税通則法23条2項は、申告時に予知し得なかった事態その他やむを得ない後発的事由により、遡って税額の減額等をなすべき場合に、納税者の権利救済の途を拡充した規定であるから、やむを得ない後発的事由がある場合には、同項2号又は3号に基づき、更正の請求が認められるものと解する。

本件では、本来納税義務者であるD及び原告Bが申告を行うまでは、原告Aが負担する連帯納付義務の責任範囲は確定せず、同原告が本件相続税に係る債務控除の対象として同義務の存在を申告することは不可能であるところ、D及び原告Bが申告をしたのは、本件相続税の法定申告期限より1年以上後の平成19年12月であったから、原告Aが期間内に更正の請求を行うことは不可能であった。同原告は、平成20年2月16日及び同月19日に、課税庁から本件連帯納付義務に係る未納額の通知及び還付金の充当処分を受けたことにより、初めて課税庁から連帯納付義務の履行が確実に求められていること及び本来納税義務者が資力を喪失して求償不可能な状態に至っていることを認識した。したがって、本件ではやむを得ない後発的事由があるといえるから、本件更正の請求は、通則法23条2項2号又は3号により認められるべきである。

（被告の主張）

本件更正の請求は国税通則法23条1項所定の期限経過後にされたものであり、同条1項及び2項の要件を満たさない。また、同項及び施行令6条1項の各規定は、その文言どおりに解されるべきであり、安易に準用ないし類推解釈を行うことは許されない。

(14) 争点14（本件連帯納付義務が債務控除の対象となるか）について

（原告Aの主張）

連帯納付義務のように本来納税義務者が存在する場合には、「確実に認められるもの」（相続税法14条）として相続財産から控除できる債務は、当該債務の履行をしなければならないことが確実に認められるものであって、本来納税義務者に対する求償が不可能なものをいうと解されるところ、原告Aは、別紙4Bの滞納状況別表1のとおり、平成23年2月23日付けで大阪国税局長から所得税の還付金を本件連帯納付義務の一部に充当する処分を受け、本来納税義務者であるD及び原告Bの無資力状況が確定的になったのであるから、本件連帯納付義務は「確実に認められるもの」に該当する。

（被告の主張）

本件相続が発生した平成17年12月●日において、本件連帯納付義務のうち、D及び原告Bの平成17年分贈与税の無申告加算税に係る連帯納付義務は成立していないから、本件相続税の計算上、債務控除の対象とならない。

上記を除く部分も、原則として債務控除の対象とならず、例外的に、相続開始時点において本来納税義務者が無資力の状況にあって、求償権を行使しても納付した税額に相当する金員の返還を受ける見込みがない場合にのみ債務控除の対象となるところ、本件相続が発生した平成17年12月●日においてD及び原告Bが無資力の状況にあったとは認められないから、本件相続の計算上、債務控除の対象とならない。

第3 当裁判所の判断

1 争点1 (D平成17年分申告が、Dが平成17年にCから贈与を受けた財産に含まれない本件土地を含むものであり一部無効か) について

(1) はじめに

ア 原告Aは、D平成17年分申告が、Dが平成17年にCから贈与を受けた財産に含まれない本件土地を平成17年分贈与税の申告対象に含んでいるところ、当該申告は課税要件事実を欠くものであって、その一部について絶対的に無効であると主張する。

申告納税制度の下においては、納税義務者の意思に基づく納税義務が確定したときには、修正申告(国税通則法19条)や更正の請求(同法23条)のような特別な法定された手続以外の方法による申告書の内容の変更を許さないことが納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がない限り、課税要件事実の不存在を主張することができないと解すべきところ(最高裁判所昭和39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁)、上記特段の事情に関する事実の主張立証はなく、申告内容に対応する課税要件事実を欠く場合には当該申告は絶対的に無効であるとする原告Aの主張は主張自体失当というべきである。

イ もっとも、上記についてはD平成17年分申告の意思表示の瑕疵に関する主張も考えられるところであり、審理経過に鑑み、Dが平成17年にCから贈与を受けた財産に本件土地が含まれていたか否かについて判断を示すこととする。

(2) 認定事実

ア Fが本件土地を取得する経緯

(ア) Dは、バブル期に不動産投資をしていたが、バブル崩壊とともに、多額の負債を抱え、金融機関からの借入れができない状態になっていたため、C又は同人が代表を務めるFの名義で金融機関から借入れをした上、当該名義で不動産を取得し、Dが仲介するという形で事業を行っていた。そのような中、Dは、自身が実質的に経営するGの事業用に本件土地の購入を希望していたものの、金融機関から借入れができなかったことから、平成17年7月頃、Cに対し、本件土地の購入代金及びその他諸費用として2億3000万円を金融機関から借り入れてほしいと要請した。(以上につき、乙13、20、33、原告A本人)

(イ) Fは、平成17年7月4日、PことQ(以下「Q」という。)及び有限会社R(以下「R」という。)との間で、売買代金を1億0500万円、売買代金の支払時期を同月29日として本件土地を購入する旨の売買契約を締結した(甲29、30)。

(ウ) Fは、平成17年7月29日、C個人の預金(1億5000万円)及び購入予定不動産である本件土地を担保として、S信用組合天美支店から、F名義で、商品用不動産購入資金として1億7500万円を借り入れた(甲36から38まで、乙20)。

(エ) Fは、平成17年7月29日、Q及びRに対し、本件土地の売買代金として合計1億0500万円を支払い、同日、本件土地について、同日付け売買を原因として、Q及びRからFに対する所有権移転登記手続がされた(甲27、31、32)。

イ Gが本件土地を取得する経緯

(ア) Fは、平成17年7月29日、Gとの間で、売買代金を1億0500万円、売買代金支払日、本件土地の所有権移転及び引渡日を同年10月末日までとして本件土地を売却する旨の同年7月29日付け不動産契約証書(本件売買契約書)を作成した(甲33)。

Fは、同日、Gに対して7000万円を交付し、同社は、7000万円と金額を記載した領収書と共に、①Fから7000万円の金員を受領したこと、②同金員は本件土地を買い受ける際に同土地の売買代金である1億0500万円とは別に同社に返還することを記載した念書を作成した（甲39、40）。

(イ) Cは、Dから本件土地に関する諸費用として追加の借入れを求められたことなどから、自身の相続問題を解決することを決意し、平成17年8月26日、T弁護士（以下「T弁護士」という。）を立会人として、D及び原告Bとの間で自身の相続問題についての話し合いを行い、同月27日、本件合意書を作成した（前記前提事実（2）ア、乙20）。

(ウ) Cは、本件公正証書において、全財産を原告Aに相続させ、D及び原告Bには遺留分を超える生前贈与をしているため相続させない旨の遺言をし、同人らは本件相続についての遺留分を放棄した（前記前提事実（2）イ及びウ）。

Cは、D及び原告Bが遺留分を放棄したことを踏まえ、平成17年9月27日、同人らとの間で、本件覚書を作成した（前記前提事実（2）エ）。

(エ) 平成17年9月29日、本件土地について、同日付け売買を原因として、FからGに対する所有権移転登記手続がされた（甲27）。

ウ その後の事実経過

(ア) Cは、D及び原告Bが贈与税の申告をしないことを懸念し、平成17年12月頃、T弁護士に依頼して「税務に関する御通知」と題する書面を作成した（甲9、10）。

同書面には、「D氏の要望により、先般、所有権異動のありました土地…につきまして、税務署より「不動産売買についてのお尋ね」がまいりましたので、…生前贈与等に関する合意書並びに生前贈与実行に関する覚書に基づき、ありのままの回答を致す所存ですので、その旨御通知申し上げます。」「尚、その後の税務調査により、…D殿のおかれましては、金4億5000万円…につきまして贈与税が発生することになるかと推測されますので…」などと記載がある（甲10）。

もっとも、Cが死亡したため、同書面が実際にD及び原告Bに送付されることはなかった（甲9、原告A本人）。

(イ) U税理士（以下「U税理士」という。）は、平成18年7月頃、本件相続の内容について堺税務署職員等に相談した際、同職員等に対し、D及び原告Bに対する9億円の生前贈与によってCの相続財産が大幅に減少していることを伝えるとともに、D及び原告Bから贈与税の申告がなされているかどうかを確認し、適正な対処をするよう申し入れた（甲9、証人V（以下「V」という。））。

(ウ) 原告Aは、T弁護士に依頼して、D及び原告Bに対し、「貴殿らにおかれましても、C氏からそれぞれ平成17年9月4億5000万円宛の贈与を受けられましたところ、C氏贈与年死亡されたため、貴殿らに対し、贈与税の代わる相続税が課税されます。…万一申告準備をしておられないことを慮り…念のためご連絡させて戴きます。」などと記載した平成18年8月28日付けの連絡文書（以下「本件連絡文書」という。）を送付した（甲11、26の4）。

(エ) U税理士及びV税理士は、平成18年10月6日、堺税務署職員等に対し、本件合意書、本件覚書及び前記前提事実（2）オ及びカの支払に係る振込依頼書を提出して、本件贈与の内容について説明するとともに、D及び原告Bの贈与税の申告状況についての

教示等を求めたものの、堺税務署職員等は守秘義務を理由として回答を拒んだ（甲9、14、証人V）。

（オ）V税理士は、平成18年10月10日、堺税務署長に対し、本件相続税の申告書を提出した際、本件合意書及び本件覚書を提示し、Cの相続財産が本件相続の5か月前に大きく減少している理由として生前贈与に至る経緯を説明するとともに、D及び原告Bの贈与税の徴収について適正な対処をするよう申し入れた（甲9、14、証人V）。

（3）検討

ア 本件覚書は、CからD及び原告Bに対する本件贈与の履行方法を定めるものとして作成されているところ、Dに対する本件贈与のうち1億7500万円分の履行方法として、本件土地の登記名義を「D又はDの希望する名義」に移転する旨が記載されている（前記前提事実（2）エ、上記認定事実イ（ウ））。そして、本件土地の所有権移転登記手続は、本件覚書を作成してからわずか2日後にされており、同手続が本件覚書に基づくDに対する本件贈与の履行として行われたことを強く推認させる（前記前提事実（2）オ、上記認定事実イ（ウ）及び（エ））。これに加えて、Cや原告Aが、本件土地をDに対して贈与したことを前提とする行動をとっていること（上記認定事実ウ、原告A本人）、同人も本件土地を平成17年分贈与税の対象とする期限後申告を行い（前記前提事実（3）キ）、別件訴訟において現金の代わりに本件土地を受け取った旨陳述していること（乙20）からすれば、本件贈与の当事者双方の認識においても、本件土地は、本件覚書の履行として平成17年にCからDに対して贈与されたものと理解されていると認められる。

イ 一方、本件土地については、FからGに所有権移転登記がされている。

しかしながら、CがFの資産ではなく自らの預金を担保として本件土地の取得代金を借り入れていること（上記認定事実ア（ウ））、Cが息子であるDからの依頼に応じて本件土地を購入し、関連する諸費用として同人から追加の借入を迫られる中で自身の相続問題の解決を決意し、当該問題の解決のために同土地を処分したこと（前記前提事実（2）オ及びカ、上記認定事実ア（ア）及びイ（イ）から（エ）まで）からすれば、同土地の購入資金の実質的出損者はFではなく、C個人であることがうかがわれる。また、本件覚書には、同土地について「Cの名義（厳密にはF名義）」との記載があり、同土地の名義の所在を意識して作成されていることが認められるところ（前記前提事実（2）エ、乙21、原告A本人）、本件贈与の関係者はF名義の土地であることを知りつつ、同土地がCからDに贈与されたことを前提とする行動をとっていたのであるから（上記認定事実ウ）、本件贈与の関係者においても、同土地の所有者がCであると認識されていたことは明らかである。したがって、同土地の所有者は実質的にはCであったといえることができる。

また、本件土地の所有権移転登記はGに直接売買により移転した形とされているものの、上記のとおり、本件贈与の関係者においても、同土地はDに贈与されたものと認識していたのであって、同土地が事業用不動産であることや同人が多額の負債を抱えていることに鑑みて、同人が実質的経営に当たっており、妻が代表取締役を務めるG名義が用いられたものといえることができる。

したがって、本件土地について、FからGに所有権移転登記がされていることを考慮しても、同土地が本件贈与の履行としてCからDに贈与されたとする上記認定を左右しないものというべきである。

ウ（ア）原告Aは、本件土地について、売買を原因としてFからGに所有権移転登記手続きがされたものであって、CからDに贈与されたものではないと主張する。

しかしながら、F及びG間で作成された本件売買契約書や念書の記載からすれば（上記認定事実イ（ア））、GがFから本件土地を買い取る予定であったことがうかがわれるものの、転売が予定されていた平成17年10月末日よりも前に所有権移転登記手続きがされ、実際にGがFに本件土地の売買代金を支払った形跡もないから（甲34、弁論の全趣旨）、GとFの間に同年9月29日付けで売買があったとは認められない。また、上記イのとおり、FからGへと所有権移転登記がされていることをもって、CからDへの贈与であることを否定することはできない。したがって、この点に関する原告Aの主張には理由がない。

（イ）また、原告Aは、本件土地がCからDに贈与されたものだとした場合、Cが本件土地を購入する際に支払った売買代金は1億0500万円であることから（上記認定事実ア（エ））、本件土地の価額は1億0500万円と評価すべきであると主張する。

しかしながら、Cは本件土地の取得代金として1億7500万円を借入れ、同土地の価格を1億7500万円として本件贈与を行っており（前記前提事実（2）エ、上記認定事実ア（ウ）、ウ）、Dにおいても、上記評価を前提とした申告をして、別件訴訟においても同土地の査定額が1億7500万円であったと陳述している（前記前提事実（2）エ、（3）キ、乙20）ことからすれば、本件贈与の当事者において同土地の価格を1億7500万円と認識しているものと認められるから、Cが同土地を取得するに当たり実際に支払った金額にかかわらず（上記認定事実ア（エ））、G名義で返還を免れた7000万円を含めて同土地の贈与によりDが受けた経済的利益は1億7500万円であるというべきである。したがって、この点に関する原告Aの主張には理由がない。

エ 以上のとおり、D平成17年分申告はその基礎となる事実は何ら誤りはなく、一部無効であるとはいえない。

2 争点2（B平成15年分申告が本件各定期預金贈与の課税年度を誤るものであり無効か）について

（1）はじめに

原告らは、原告BがCから本件各定期預金贈与を受けたのは平成12年及び平成14年であり、平成15年に贈与を受けた事実がない以上、B平成15年分申告は課税要件事実を欠くものであって絶対的に無効であると主張する。

原告らの当該主張が主張自体失当であることは上記1（1）アのとおりであるが、原告らは本件各定期預金贈与のうち5000万円分については錯誤無効を予備的に主張し、その余の部分についてもB平成15年分申告の意思表示の瑕疵に関する主張も考えられるところであるから、審理経過に鑑み、本件各定期預金贈与が平成15年にされたものであるか否かについて判断を示すこととする。

（2）認定事実

ア 本件各定期預金の預入れ等の状況について

（ア）本件各定期預金①について

a Cは、平成12年1月28日、別紙1記載1から4までのとおり、J銀行堺東支店、

W銀行堺支店、H銀行堺支店、X銀行堺東支店において、本件各定期預金①の預入れをして、原告Bら名義の定期預金口座を作成した（甲16から21まで、25の1、乙48、50、54、原告B本人）。

b 原告Bは、平成13年1月28日以降、別紙1記載1から4までのとおり、本件各定期預金①について、預替え等の手続を行った（甲17から21まで、25の1、乙43、46、47、49、51から53まで、55、原告B本人）。

c 原告Bは、平成15年8月21日、別紙1記載1のとおり、J銀行堺東支店の原告Bら名義の定期預金5000万円を解約出金した（甲21、25の1、乙25、53）。

(イ) 本件各定期預金②について

a Cは、平成12年1月24日、別紙1記載5のとおり、S信用組合天美支店において、本件各定期預金②の預入れをして、原告Bら名義の定期預金口座を作成した（甲22、乙39から41まで、原告B本人）。

b 本件各定期預金②は、平成13年1月24日、別紙1記載5のとおり、満期日を平成14年1月24日とする定期預金として自動継続された（甲22、乙39）。

c 本件各定期預金②は、平成14年1月24日、別紙1記載5のとおり、満期日を平成15年1月24日とする定期預金として、預替えの手続がされた（甲22、乙39から41まで）。

同手続は、CがS信用組合天美支店の営業担当者であったY（以下「Y」という。）に指示して、新たな定期預金証書とともに、白紙の「定期預金申込書（兼印鑑票）」をFの事務所に持参させ、Cがこれに署名押印をするなどの方法により行われた（乙40、41）。

d 本件各定期預金②は、平成15年1月24日、別紙1記載5のとおり、満期日を平成16年1月24日とする定期預金として、預替えの手続がされた（甲22、乙39から41まで）。

同手続は、CがYに指示して、白紙の「定期預金申込書（兼印鑑票）」をFの事務所に持参させ、Cがこれに署名押印し、Yが、解約予定の定期預金証書とともにS信用組合天美支店に持ち帰り、新たな定期預金証書を作成した後、再度持参するなどの方法により行われた（乙40、41）。

(ウ) 本件各定期預金の届出印について

本件各定期預金の預入れに係る届出印は、名義人である原告Bらごとに同一のものが使用されていた（乙43）。

イ 本件申告に至る経緯等

(ア) 税務調査における原告Bの供述内容

a 大阪国税局の調査担当職員は、平成19年9月25日、原告Bの住所地において、同原告に対する質問検査を行った。

同原告は、本件各定期預金の預金通帳及び届出印はCから預かっていたものであり、同人が死亡するまでは本件各定期預金が自己の財産であるとの認識を有していなかったこと、本件各定期預金の一部を平成15年6月から同年7月頃にDに貸し付けたことなどを供述した。

大阪国税局の調査担当職員であるZ（以下「Z」という。）は、上記供述を録取した

平成19年9月25日付け質問てん末書（以下「本件調書①」という。）を作成した。本件調書①の末尾には、「以上の質問応答は…そのてん末を録取し、これを被質問者に読み聞かせ、かつ、示したところ、誤りのない旨を申し立て、ともに署名押印した。」と記載され、被質問者として原告Bが住所及び氏名を署名し、その名下に押印している。

（以上につき、甲25の2、乙25、31、証人Z）

- b 原告Bは、平成19年9月29日、大阪国税局の調査担当職員に対し、「私の中で2億5千万円の分の税金を追加で来る事は納得できずにいます。」「今さらもらったのではなくあずかったんですと言っても通らないと思いますが」などと記載した手紙を送付した（乙31）。
- c 大阪国税局の調査担当職員は、平成19年10月29日、原告Bの住所地において、同原告に対する質問検査を行った。

同原告は、本件各定期預金について、「父から渡されたのは最初に平成12年に2億円、次に平成14年に5000万円です。ただ、2回とも渡されて3か月くらいして父に証書は返しました。それから、平成15年になって、父から改めて「お前が持つておけ」と言われ、2億5000万円の証書を渡されました。その後、父には証書を返していません。印鑑も一緒に受け取りました。その年は私の子が2人とも結婚した年で、その年の夏に受け取ったということは記憶に残っていますので間違いありません。」「今回の税務調査で、国税局の担当官から贈与の見解を聞いて、この預金は私が証書と印鑑を受け取った平成15年の夏以降私自身が他の銀行に預け換えしたり、一部を弟に貸すなど、私の財産であるからできた行為があることと、その認識があるから訴訟を起こしたことから、この預金は父から贈与を受けたものだと認識しました。今まで認識が誤っていたので、すぐに贈与税の申告を行います。」などと供述した。

大阪国税局の調査担当職員は、上記供述を録取した平成19年10月29日付け質問てん末書（以下「本件調書②」という。）を作成した。本件調書②の末尾には、「以上の質問応答は…そのてん末を録取し、これを被質問者に読み聞かせ、かつ、示したところ、誤りのない旨を申し立て、ともに署名押印した。」と記載され、被質問者として原告Bが住所及び氏名を署名し、その名下に押印している。

（以上につき、甲25の2、乙26、31、証人Z）

（イ） I 税理士の関与について

- a I 税理士は、平成12年に税理士登録をし、税理士業務等を事業内容とするI会計事務所の所長をしている（乙23、27、56、証人I）。
- b I 税理士は、平成19年11月中旬頃から同年12月初旬頃までの間に、大阪国税局職員から原告Bの税務調査の結果について説明を受け、同原告の平成15年分贈与税について申告漏れがあると指摘を受けた（乙56、証人I）。
- c I 税理士は、上記指摘を踏まえ、I会計事務所の勤続10年及び20年の事務員2名を介して、原告Bに対する事実確認を行ったところ、同原告から税務調査の結果に沿う事実関係が確認できたため、B平成15年分贈与税の期限後申告書を作成した（前記前提事実（3）ク、乙27、56、証人I）。
- d I会計事務所においては、申告書の作成に当たり、事務員が依頼者からの事情聴取

を担当している。I 税理士は、当該事務員から途中経過の報告を受けるとともに、申告書作成時には申告書と添付書類の確認を行っている。

原告Bの申告書の作成に当たっては、担当事務員2名が同原告から事情を聴取し、I 税理士は担当事務員が作成した報告書面と添付書類（T 弁護士作成の「被相続人C 遺言執行事務完了報告書」、本件連絡文書及び本件公正証書）を確認して、申告書を作成した。

（以上につき、乙56、証人I）

e 原告Bは、期限後申告書の内容について、I 会計事務所に対して苦情の申入れをしたことはない（証人I）。

（3）検討

ア 本件各定期預金の管理状況について

（ア）本件各定期預金②の定期預金証書及び届出印は、平成12年1月24日にCによって定期預金口座が作成されて以降、少なくとも、平成14年1月24日及び平成15年1月24日時点において、Cが所持していたことが認められる（上記認定事実ア（イ）c及びd）。そして、C自らが平成14年1月24日及び平成15年1月24日に本件各定期預金②の預替えの手続を行っていることからすると（上記認定事実ア（イ）c及びd）、本件各定期預金②は、平成12年1月24日から平成15年1月24日に至るまで継続的にCによって管理されていたと考えるのが合理的である。本件各定期預金①については、平成12年1月28日に定期預金口座が作成されて以降、原告Bが預替えの手続等を行っているもの（上記認定事実ア（ア）b）、本件各定期預金①及び②の届出印がいずれも同一であって（上記認定事実ア（ウ））、本件各定期預金②の預替えの手続がされた数日後に同原告が本件各定期預金①の預替えの手続を行っていること（上記認定事実ア（ア）b、同（イ）c及びd）からすると本件各定期預金①と本件各定期預金②が殊更に区別して管理されていたとは考え難い。さらに、同原告が、本件各定期預金に自らの資産を加え、又は一部を引き出すなどしていないこと（弁論の全趣旨）、別件訴訟において原告Aが、本件各定期預金①の定期預金口座を作成した平成12年以降もCが原告Bを同行させて金融機関を巡って手続をしていたなどと供述していること（乙21。なお、原告Aは、本人尋問において、当該供述は推測であり別件訴訟に負けたくない思いで虚偽の供述をしたとするが、供述の変遷の理由として合理的なものとはいい難く、上記届出印の管理状況に照らして別件訴訟における同原告の供述は信用することができる。）を考慮すると、本件各定期預金②の定期預金口座が作成された平成12年1月24日からCによって本件各定期預金②の預替えの手続が行われた平成15年1月24日までは、Cが本件各定期預金をいずれも管理していたと考えるのが合理的である。そして、原告Bが同月28日に本件各定期預金①のうちX銀行分の預替えの手続を行うとともに（上記認定事実ア（ア）b）、同年6月から7月頃にかけて本件各定期預金の一部をDに貸し付けたと供述すること（乙25、原告B本人）、同年8月21日にJ銀行の定期預金口座を解約するといった実質的な権限を有する者しかできない行為をしていること（上記認定事実ア（ア）c）からすれば、同年1月24日以降、同年8月21日までのいずれかの時点において、Cから原告Bに対して本件各定期預金の管理が移転したものと認められる。

(イ) この点に関し、原告らは、平成12年1月28日に本件各定期預金①の定期預金証書及び届出印を渡され、一旦は届出印を返したものの、平成14年1月24日にCが預替えの手續を終えた本件各定期預金②の定期預金証書と共に再び届出印を渡され、以降、平成15年1月24日に本件各定期預金②の定期預金証書及び届出印をC宅に持参したことを除いて、これらを継続的に保管し、本件各定期預金を管理していたなどと主張する。

しかしながら、Cが平成15年1月24日に本件各定期預金②についての預替えの手續を行っていることは上記のとおりであるところ、本件各定期預金を原告Bが管理していたのであれば、同原告自身が預替えの手續を行うのが通常であり、Cが代わりに手續を行う合理的理由はない（O信用金庫天美支店が同人のメインバンクであることも、Cが同原告に代わって預替えの手續を行う理由とはならない）。同原告は、その本人尋問において、平成14年1月以降管理していた本件各定期預金②の定期預金証書及び届出印を平成15年1月にC宅に持参したと供述するが、かかる供述はYらの供述内容（乙40、41）に沿うように変遷したものであり信用できない。そして、原告Bが本件各定期預金①の預替えの手續を行い（上記認定事実ア（ア）b）、その際に利息も得ていたとしても（甲25の2、原告B本人）、それだけで本件各定期預金を管理していたとはいえず、他に原告らの上記主張を裏付ける証拠はない。

以上によれば、原告Bが本件各定期預金を管理していたとする原告らの主張を採用することはできない。

イ 本件質問検査における供述及び申告内容について

(ア) 原告Bは、本件質問検査において、平成12年及び平成14年に一度は定期預金証書を渡され、約3か月後にCに定期預金証書を返したが、平成15年になって同人から改めて「お前が持っておけ」と言われて、2億5000万円分の定期預金証書と届出印を渡され、同年8月頃に2億5000万円の贈与を受けたと供述する（上記認定事実イ（ア）c）。このような原告Bの本件質問検査における供述は、上記アのとおり認定した本件各定期預金の管理状況と矛盾しない。

原告Bは、本件質問検査において、当時作成していたスケジュール帳を参照しながら（甲25の2、乙31、証人Z、原告B本人）、Cとのやり取りを具体的に供述している（上記認定事実イ（ア）a及びc）。本件調書②には担当者による一定の示唆があったことをうかがわせる記載があり（上記認定事実イ（ア）c）、Z自身も、口頭での「もらう、あげる」などといった贈与の意思表示とともに受贈者自身の判断で預金を解約したり、お金を使ったような場合には贈与になると説明をしたなどと供述するが（乙31、証人Z）、上記のような一般的な説明を超えて、Zらが具体的な贈与時期を示唆したとは認められないし、本件調書②には原告Bでなければ知り得ない内容が記載され、読み聞けや署名・押印の手續も適正に履践されたと認められるところ（上記認定事実イ（ア）a及びc、証人Z）、同原告の供述の信用性を否定するに足る事情はないというべきである。これに加えて、原告Bは、本件質問検査の後、I会計事務所の担当事務員2名による事実確認とI税理士による申告書のチェックを経て（上記認定事実イ（イ）c及びd）、本件質問検査における供述に沿う内容の申告を行っていることからすれば（前記前提事実（3）ク）、同原告の本件質問検査における供述は信用することができる。

(イ) この点について、原告らは、本件質問検査における原告Bの供述は、突然の税務調査により動揺している中で大阪国税局職員の誘導のままに行われたものであるし、I税理士のB平成15年申告への関与は杜撰であって同原告の供述の信用性を裏付けるものとはいえないなどと主張する。

しかしながら、1回目の質問検査は事前の連絡なしに行われたものの(乙31、証人Z)、途中から原告Bの夫が帰宅して質問検査の状況を見聞きできる場所におり(乙31、証人Z、原告B本人)、2回目の質問検査は事前に日程調整が行われ(乙31、証人Z)、いずれの質問検査でも、同原告が質問検査の中断を求めたり、供述を拒むことはなく、調書の訂正も求めている(乙25、証人Z)のであるから、同原告が殊更に動揺したまま供述をしたとは認められない。また、I会計事務所において、同原告の事実確認を担当した事務員2名はそれぞれ勤続10年及び勤続20年ほどの豊富な経験を有しており(上記認定事実イ(イ)c)、I税理士自身も経験豊富な事務員らから報告を受けているところ(上記認定事実イ(イ)d)、上記のような申告方法はI会計事務所の通常の業態であったと認められる上(上記認定事実イ(イ)d)、同原告自身もI会計事務所に対し何らの苦情も述べていないのであるから(上記認定事実イ(イ)e)、I税理士が本件贈与に関して内容の異なる申告書を繰り返し作成していること(前記前提事実(3)イ、ウ、オ、カ、乙27、証人I)を踏まえても、同税理士の関与が杜撰であったということはできない。さらに、原告Bは、本人尋問において、担当者の示唆に応じて贈与時期を平成15年8月とした理由として、贈与時期を極力遅くすれば延滞税額が減るのではないかと思ったなどと供述し、実際に同原告が贈与税を納めることに抵抗感を覚えていたこともうかがわれるが(上記認定事実イ(ア)b、原告B本人)、質問検査における供述は詳細かつ具体的であるし、同原告が当時日々の出来事を記していたスケジュール帳を参考にしてされたものであるから、およそ事実と異なる供述であるとは考えられず、これに反する本人尋問における供述は信用することができない。

ウ 原告らの主張について

原告らは、本件各定期預金①については平成12年1月28日に、本件各定期預金②については平成14年1月24日に贈与を受けたと主張し、原告Bも、本人尋問等において、平成12年1月28日にCから「これはお前がもっとけ」と本件各定期預金①の定期預金証書及び届出印を渡され、平成14年1月24日にもCから本件各定期預金②の定期預金証書と一度は返却した届出印を受け取り、その際、「これもお前がもっとけ。好きに使ったら良いけどDに渡したらいかん」と言われたなどと供述する(甲25の1、42、原告B本人)。

しかしながら、本件各定期預金を平成15年1月24日に至るまでCが管理していたと認められることは上記アのとおりである。加えて、原告Bの上記供述は、上記イのとおり信用性が認められる本件質問検査における供述や、別件訴訟における原告Aの供述内容(乙21)とも矛盾している上、原告B自身の申告内容や別件訴訟における供述内容(乙19、前記前提事実(3)ク)にも相反する。したがって、同原告の本訴における供述には信用性が認められず、他に原告らの主張を裏付ける証拠もなく、原告らの主張を採用することはできない。

エ 小括

以上のとおり、本件各定期預金の管理状況からすれば、本件贈与は平成15年1月24日から同年8月21日にかけて行われたものと推認され、本件質問検査における原告Bの供述もこれと矛盾するものではない以上、本件各定期預金贈与は平成15年に行われたものと認められ、B平成15年分申告が本件各定期預金贈与の課税年度を誤るものとはいえないから、同申告が無効であるとはいえない。

3 争点3（相続税法34条4項が憲法29条及び13条に反するか）について

- (1) 国民の租税負担を定めるに当たっては、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかであり、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断に委ねるほかはなく、裁判所は基本的にその裁量的判断を尊重せざるを得ない（最高裁判所昭和60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁参照）。したがって、租税法について、その立法目的が正当なもので、その具体的な規定内容が上記立法目的との関連で必要性又は合理性に欠けていることが明らかでない限り、当該立法は憲法29条に違反するものではないというべきである。

これを相続税法34条4項の規定についてみると、同項は、贈与税の納税義務者を受贈者だけに限定した場合には、贈与税の徴収が不確実となり、贈与形式による相続税の回避を防ぐという補完税の目的が達せられず、ひいては租税負担の公平が図れないおそれがあることから、その徴収を確実かつ能率的に行うために本来納税義務者と密接な関係にある贈与者に特別の法定責任として履行義務を負担させることとしたものである。そうすると、贈与税について受贈者を本来納税義務者としつつも、租税確保の必要から贈与者を連帯納付義務者とし、特別の法定責任を課すこととしたことは、立法目的として合理的であって正当なものというべきである。そして、贈与者の連帯納付義務は、当該贈与財産の価額が当該贈与税の課税価格に算入された財産の価額のうちに占める割合を乗じて算出した金額として政令に定める金額に相当する贈与税に限定され、かつ贈与財産の価額相当額を限度とするもので、同項の規定内容が上記立法目的との関連で必要性又は合理性を欠くものということもできない。

- (2) したがって、相続税法34条4項が憲法29条の規定に違反するとはいえず、上記に説示したところによれば同法13条の規定に違反するともいえない。

4 争点4（堺税務署長及び堺税務署職員等にD及び原告Bに対する国税徴収権を適切に行使しない国税徴収権の濫用及び職務上の注意義務違反があるか）について

- (1) 相続税法34条4項の連帯納付義務は、本来納税義務者の納付義務と連帯して負う義務であり、租税債権者である国は、本来納税義務者と連帯納付義務者のいずれから徴収することもできるものであるから、本来納税義務者からの徴収手続をしないからといって、直ちに連帯納付義務の存否や範囲に影響が生じるものではない。もっとも、連帯納付義務は、上記3のとおり、租税の徴収の確保を図るために課された特別の責任であるから、本来納税義務者が現に十分な財産を有し、本来納税義務者から固有の贈与税の徴収を図ることが極めて容易であるにもかかわらず、租税債権者である国が本来納税義務者又は第三者の利益を図り、あるいは連帯納付義務者に損害を与える目的をもって、恣意的に、本来納税義務者からの徴収を行わず、連帯納付義務者に対してその義務の履行を求めたというような事情がある場合は、国税徴収権の濫用と評価できるものと解される。

(2) 原告Aが国税徴収権の濫用に係る事情として主張するところは、要するに、堺税務署長及び堺税務署職員等において、同原告の申入れに応じて、速やかに本来納税義務者であるD及び原告Bに申告を促し、徴収手続を行っていただければ同人らから贈与税を徴収することが可能であったにもかかわらず、堺税務署長らがこれを怠ったということである。

原告Aは、U税理士又はV税理士を介して、平成18年7月頃、D及び原告Bが多額の贈与を受けていることを口頭で堺税務署職員に報告し、同年10月6日及び同月10日にも、本件贈与に関する資料を提出するなどして、D及び原告Bに対する税務調査を行うよう繰り返し申し入れたことが認められる(上記1(2)認定事実ウ(イ)、(エ)、(オ))。しかしながら、堺税務署長らにおいては、上記申入れを受けて、本件贈与の有無を確認し、本件相続や関連法人の財産の移転等についての情報収集を行い、これらの調査準備等にも相当の時間を要することからすれば、原告Aによる申入れがされてから1年2か月後である平成19年9月25日までD及び原告Bに対し質問調査をしていなかったとしても(上記2(2)認定事実イ(ア)a)、不合理であるということとはできない。他に堺税務署長らがD及び原告Bの利益を図り、原告Aに損害を与える目的をもって、恣意的に、D及び原告Bからの徴収を行わず、原告Aに対してその義務の履行を求めたという事情も認められない。

したがって、本件各督促処分が国税徴収権の濫用に該当するとはいえず、また、堺税務署長及び堺税務署職員等が、職務上尽くすべき注意義務に違反したとは認められない。

5 争点5(堺税務署長及び堺税務署職員等が、原告Aに対し、D及び原告Bの申告及び納税の有無並びに原告Aが支払うべき税額を告知しなかったことが本件各督促処分の違法事由及び職務上の注意義務違反になるか)について

(1) 税額を告知する法律上の義務の存否

ア 連帯納付義務は、上記3のとおり、贈与税等の徴収を確実にかつ能率的に行うために本来納税義務者と密接な関係にある第三者に特別の法定責任として履行義務を負担させることとしたものであるところ、その義務履行の前提条件をなす連帯納付義務の確定は、本来納税義務者の贈与税の納税義務の確定という事実と照応して、法律上当然に生ずるものであるから、連帯納付義務につき格別の確定手続を要するものではない。したがって、国税の徴収にあたる所轄庁は、本来納税義務が確定すれば連帯納付義務者に対して徴収手続を行うことが許されるものと解される(最高裁判所昭和55年7月1日第三小法廷判決・民集34巻4号535頁参照)。

原告Aは、財務省設置法19条、相続税法34条4項、国税通則法52条2項及び国税徴収法32条1項の各規定を根拠として、督促処分に先立って連帯納付義務者に税額を告知する法律上の義務があると主張する。しかしながら、財務省設置法19条は国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現を国税庁の任務とし、相続税法34条4項も当該目的達成のための特別の責任として連帯納付義務を定めたものにとどまるから、いずれも連帯納付義務者に税額を告知する義務を生じさせる根拠とはならない。また、国税通則法52条2項及び国税徴収法32条1項は第二次納税義務者に対する納税の告知を定めたものであるところ、連帯納付義務には補充性がなく、第二次納税義務とは法的性質を異にするから、これらの条文も連帯納付義務者に税額を告知する義務を生じさせる根拠となるものではない。

イ したがって、堺税務署長及び堺税務署職員等は、本件各督促処分に先立って、連帯納付

義務者である原告Aにおいて支払が必要とされる税額を告知すべき法律上の義務を負うものではない。

(2) D及び原告Bの申告及び納税の有無を告知する法律上の義務の存否

ア (ア) 相続税法上、連帯納付義務者が本来納税義務者の申告及び納税の有無について情報開示を請求する権利が認められているとはいえない。また、連帯納付義務者は、本来納税義務者と密接な関係がある者であって、本来納税義務者の納税義務の内容も相当程度知り得る立場にあることからすれば、課税庁から本来納税義務者の申告及び納税の有無につき情報を得られなければ酷にすぎるとすることはできない。加えて、税務署職員は個人情報につき守秘義務（国家公務員法100条参照）を負っているものと解されることからすれば、連帯納付義務を負う地位にあるというだけでは本来納税義務者の申告及び納税の有無について情報を開示することはできないというべきである。

(イ) この点について、原告Aは、①財務省設置法19条、相続税法34条4項、国税通則法52条2項、国税徴収法32条1項の趣旨・目的、②平成23年法律第82号による相続税法改正において連帯納付義務が現実化する内容を通知するものとされたこと、③同法49条において、本来納税義務者以外に対する贈与税の申告内容の開示制度が定められていること、④債権者が連帯保証人に対して主債務者の取引履歴を開示する義務を負うことを根拠として、課税庁の職員は連帯納付義務者に対して本来納税義務者の申告及び納税の有無に関する情報を開示する義務があると主張する。

しかしながら、①財務省設置法19条及び相続税法34条4項は、上記のとおり課税庁に本来納税義務者の申告及び納税の有無に関する情報を開示する義務を生じさせる根拠となるものではないし、国税通則法52条2項及び国税徴収法32条1項は本来納税義務が確定したことを前提として第二次納税義務者に税額や納付期限等を告知することを定めた規定であって、本来納税義務の確定前に本来納税義務者の申告及び納税の有無に関する情報を開示すべき義務を認める根拠とはならない。また、②平成23年法律第82号による相続税法改正においても、本来納税義務者に対して督促を発したものの納税がされない場合に納税がされていない旨を連帯納付義務者に対して通知することを定めるにとどまり（同法34条5項、相続税法施行規則18条の2）、本来納税義務者に対する督促以前の段階で連帯納付義務者に本来納税義務者の申告及び納税の有無についての情報を開示することを義務付けるものではないし、③相続時精算課税制度に関する贈与税の申告内容の開示制度（同法49条）は共同相続人が自己の相続税について申告をする上で必要な情報につき開示を求めることができる旨定めたものであり、当該規定を根拠に自らは申告義務を負わない連帯納付義務者が本来納税義務者の申告納税状況について情報開示を求める権利があると解することはできない。さらに、④連帯納付義務が連帯保証債務と類似する性質を有するとしても、契約関係を前提とする主債務者及び連帯保証人間と租税法法律関係を同列にみることはできず、相続税法の解釈上連帯納付義務者に対する情報提供義務を認められないことは上記のとおりである。

(ウ) したがって、連帯納付義務者の申入れにより、課税庁の職員が本来納税義務者の申告及び納税の有無につき情報を開示する義務を負うと解することはできない。

イ これを本件についてみると、原告Aが堺税務署職員等に対し、具体的な資料を持参して、

D及び原告Bの申告状況を調査し徴収手続をとるよう申し入れたとしても(上記1(2)認定事実ウ(イ)、(エ)、(オ))、堺税務署職員等がD及び原告Bの申告及び納税の有無を調査し、情報を開示する義務を負うものではないから、堺税務署長及び堺税務署職員等が原告Aに対し、D及び原告Bの申告及び納税の有無を告知しなかったことが堺税務署長による本件各督促処分の違法事由となるものではなく、また、堺税務署長及び堺税務署職員等の職務上の注意義務違反となるものでもない。

6 争点6(延滞税及び無申告加算税が連帯納付義務の対象となるか)について

(1) 延滞税及び無申告加算税は、その額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とする旨定められているところ(国税通則法60条4項、69条)、贈与税として納付すべき税額を基礎として算定される延滞税及び無申告加算税も贈与税として取り扱われ、相続税法34条4項の「贈与税」に含まれると解するのが相当である。同法は、20条柱書において「相続税額(延滞税、利子税、…無申告加算税…に相当する相続税額を除く。)」と規定し、33条の2第1項において「贈与税の税額(…略…延滞税、利子税、…無申告加算税…に相当する税額を除く。)」と規定しているように、附帯税を除外する場合はその旨明文で定めているところ、同法34条4項は「贈与税」と規定するのみで本税、延滞税及び加算税を区別していないから、延滞税及び無申告加算税を除外しない趣旨であると解される。

また、贈与税の徴収を確実にかつ能率的に行うために本来納税義務者と密接な関係にある第三者に特別の法定責任として履行義務を負担させることとした同項の趣旨は、延滞税及び無申告加算税についても連帯納付義務の対象としなければ貫徹されないというべきである。この点について、原告Aは、延滞税及び無申告加算税は行政上の制裁であって連帯納付義務者にはその趣旨が妥当しないと主張するが、贈与税の確実にかつ能率的な徴収を図るという同項の趣旨に照らして採用することができない。連帯納付義務の範囲が贈与財産の額に限定されていることで連帯納付義務者にも予測可能性が担保され、連帯納付義務者が贈与税を支払ったときには本来納税義務者に求償することも可能であるから、延滞税及び無申告加算税を連帯納付義務の対象としても連帯納付義務者に酷とまではいえない。

(2) したがって、延滞税及び無申告加算税についても連帯納付義務の対象になると解すべきである。

7 争点7(期限内申告書の不提出について原告Aに「正当な理由」(国税通則法66条1項ただし書)が認められるか)について

(1) 国税通則法66条1項ただし書は期限内申告書の提出がないことについての「正当な理由」を問題とするものであるところ、相続税法28条1項は「贈与により財産を取得した者」を贈与税の申告義務者として規定するから、上記「正当な理由」の有無は申告義務者である本来納税義務者について判断すべきである。そして、本件においては、本来納税義務者であるD及び原告Bが期限内申告書を提出しないことについての「正当な理由」について何ら主張・立証はない。

(2) 原告Aは、行政上の制裁である加算税を課すべきかどうかは納付義務者自身の落ち度を基準に判断すべきであり、本来納税義務者以外の者が納税義務を負う場合の「正当な理由」については、本来納税義務者が行う申告への関与等の諸事情を総合的に考慮すべきと主張する。しかしながら、連帯納付義務者は贈与税の申告義務を負わない以上、連帯納付義務者に期限内申告書を提出しなかったことについての落ち度を観念すること自体できないし、本来納税

義務者が行う申告への関与等を考慮して上記正当な理由を判断することは「期限内申告書の提出がなかったことについて」の正当な理由を問題とする国税通則法66条1項の文言の解釈として採用することはできない。したがって、この点に関する同原告の主張は失当である。

8 争点11（審査請求手続において本件審判官が国税通則法97条1項の規定する調査権限を行使しなかったことが違法か）について

(1) 認定事実

ア 原告Aは、平成20年12月16日、本件各督促処分について、審査請求書（以下「本件審査請求書」という。）を提出して審査請求をした（甲5、前記前提事実（5）イ）。

同原告は、本件審査請求書において、本件各督促処分の取消事由としてこれら処分が国税徴収権の濫用にあたる旨（以下「本件争点」という。）を主張した（争いが無い）。

イ 原処分庁である堺税務署長から平成21年1月21日付けで提出された答弁書を受けて、原告Aは、同年2月26日付けで反論書（以下「本件反論書」という。）を提出した（甲6）。

同原告は、本件反論書において、上記答弁書には本件争点に対する認否及び反論がないとして、同原告が堺税務署職員等に本件贈与に関する情報を提供してD及び原告Bの徴収手続を速やかに行うよう申し入れたことに対する堺税務署長の対応について釈明を求めた（甲6）。

ウ 本件審判官は、平成21年2月27日付けで、堺税務署長に対し、本件反論書に対する意見書の提出を依頼した（乙1の1）。

エ 堺税務署長は、平成21年3月19日付けで意見書を提出し、本件反論書に対する意見はなく、原処分庁としての主張は答弁書記載のとおりである旨主張した（乙1の1）。

オ 原告Aは、平成21年5月12日付けで回答書を提出し、本件争点について、速やかな調査等により課税処理をしなかったことが違法である旨主張した。これに対し、堺税務署長は、同年6月9日付け意見書において、D及び原告Bの贈与税申告書が堺税務署長の調査等を契機に賦課決定の除斥期間内に提出されており、堺税務署長の調査に関する裁量権の範囲の逸脱はない旨反論した。（以上につき、甲50の3）

カ 本件審判官は、原告Aに対し、平成21年6月24日付けで争点整理表を送付し、併せて、上記オの回答書記載の「速やかな調査等」の具体的な内容を明らかにするよう求めた（甲50）。

キ 原告Aは、本件審判官に対し、平成21年7月13日付けで「争点整理表・釈明事項についての回答」（以下「本件回答書」という。）を提出し、「速やかな調査等」の内容として「課税処分をするための事実確認を早急に進めるための裏付け作業」であると回答した上、堺税務署長は調査等を行うか否かについての裁量権はないなどと主張して、同原告が本件贈与に関する情報を提供してD及び原告Bに対する徴収手続を速やかに行うよう申し入れたことに対する堺税務署長の対応について釈明を求めた（甲51）。

また、原告Aは、同日付けで意見書（以下「本件意見書」という。）を提出し、同原告の申入れに対する堺税務署長の対応について釈明を求めた（甲7、52）。

ク 本件審判官は、平成21年8月6日付けで、堺税務署長に対し、本件回答書に対する意見書の提出を依頼した（乙1の2）。

ケ 堺税務署長は、平成21年8月19日付けで意見書を提出し、本件回答書に対する意見はなく、原処分庁としての主張は答弁書（上記イ）及び同年6月9日付け意見書（上記オ）

記載のとおりである旨主張した（乙1の2）。

コ 本件審判官は、平成21年11月27日付けで、原告Aの審査請求を棄却する旨の本件裁決をした（前記前提事実（5）イ、甲5）。

本件裁決においては、本件争点に関し、原告Aが平成18年10月10日に堺税務署長に対し本件合意書等の写しを添付して本件贈与に関する情報を提供したこと、D及び原告Bが平成19年12月18日及び同月19日にB平成15年分申告、B平成17年分申告及びD平成17年分申告に関する各申告書を提出したことを認定した上、情報提供から申告書の提出があるまで1年以上の期間があるとしても、国税通則法72条1項の定める課税処分の除斥期間内に調査が行われ、同調査に基づく懲憑によって申告書が提出された以上、調査等が行われた時期にかかわらず、裁量権の逸脱があるとは認められない旨判断されている（甲5）。

（2）検討

ア 国税通則法97条1項は、審査請求における担当審判官は、審理を行うため必要があるときは、申立て又は職権により、審査請求人若しくは原処分庁又は関係人その他の参考に質問を行うなどの調査行為をすることができる旨を定めているところ、調査の要件は具体的に定められていないから、その必要性の判断については担当審判官の合理的な裁量に委ねられていると解するのが相当であり、その判断が著しく合理性を欠き、担当審判官に与えられた裁量権の範囲を逸脱し又は濫用したものと認められない限り、調査行為をしないことをもって裁決が違法であるということとはできない。

イ これを本件についてみると、本件審判官は、堺税務署長に対し、原告Aの求釈明に応じて本件反論書に対する意見書の提出を求め（上記認定事実イ及びウ）、一度は意見がない旨の回答を受けたものの（上記認定事実エ）、その後の審理において、堺税務署長から本件争点に対する反論を得ている（上記認定事実オ）。そして、本件審判官は、本件回答書において同原告が明らかにした本件争点に関する具体的な主張及び堺税務署長の上記反論を踏まえて審理が尽くされたものと判断して、本件裁決に及んだものとうかがわれる（上記認定事実カ、キ、ク）。このような審理過程に照らすと、本件争点に関する審理が不十分であったとは認められない。

原告Aは、本件意見書においても、本件争点に関する釈明を求めているが、その内容は本件回答書と同旨であって、本件回答書に対する反論を求めることに加えて調査を行う必要があるとはいえず（上記認定事実キからケまで）、本件裁決においては、同原告が堺税務署長に対して本件贈与に対する情報提供を行った事実を認定した上で、除斥期間内に税務調査を行い申告書の提出があった場合には国税徴収権の濫用に該当しない旨の判断がされており（上記認定事実ク）、情報提供に対する堺税務署長の具体的な対応を問題とするまでもなく同原告の主張が認められず、同原告が釈明を求める点が本件争点の結論を左右するものではないと判断したものとうかがわれるところであって、本件意見書における求釈明に応じて、堺税務署長に釈明を求めなかった本件審判官の判断が著しく合理性を欠くということとはできない。

ウ したがって、審査請求手続において本件審判官が国税通則法97条1項の規定する調査権限を行使しなかったことが違法であるとはいえない。

9 争点12（誤納金充当処分の義務付けの可否）について

(1) 被告は、誤納金充当処分の義務付けを求める訴えについて、①課税庁には充当処分を行わない裁量がないこと、②充当処分がされないことによって生じる損害が財産的な損害であることを理由として「一定の処分がされないことにより重大な損害を生じるおそれ」がないと主張する。しかしながら、①課税庁に充当処分を行わない裁量があるか否かは上記おそれを判断する上で考慮されるべきではないし、②原告BがB平成15年贈与税として納付等した金額が1億0171万8305円に及ぶことからすれば（前記前提事実（6））、充当処分がされないことによる損害が財産的な損害であることをもって直ちに重大な損害がないともいえないから、この点に関する被告の主張を採用することはできない。

(2) もっとも、上記2のとおり、B平成15年分申告が無効であるということとはできず、原告Bは誤納金還付請求権を有しないから、B平成17年分贈与税に上記誤納金を充当することはできない。

10 争点13（期限経過後の更正の請求を認めるべき事由があるか）について

(1) 本件更正の請求は、本件相続税の法定申告期限から1年以内である平成19年10月10日を経過してされたものであり（前記前提事実（7）エ）、国税通則法23条1項所定の期間内に行われたものではない。また、本件においては、同条2項及び施行令6条1項が上記期間を超えて更正の請求を認める場合として規定する事由も存しない。

(2) これに対し、原告Aは、やむを得ない後発的事由がある場合には国税通則法23条2項2号又は3号に基づき更正の請求が認められることを前提として、①D及び原告Bが期限後申告をした平成19年12月までは原告Aの負担する連帯納付義務は確定しておらず、②同原告は平成20年2月16日及び同月19日に未納額の通知及び還付金の充当処分を受けて連帯納付義務の履行が確実に求められていることを認識したなどと主張する。

しかしながら、国税通則法23条1項が更正の請求を原則として法定申告期限から1年以内に限って認めている趣旨は、税法が一定の申告期限を設け、その期限内に納税者が十分な検討をした上で申告を行うことを期待するという建前をとっていることを踏まえ、法律関係の早期安定及び税務行政の能率的運営を確保するためと解される。一方、申告時には予知することができなかった事態その他やむを得ない事由がその後において生じたことにより、遡って税額の減額等をすべきこととなった場合に、これらを全て職権による更正の処分に委ねるのではなく、納税者の側からもその更正を請求し得るようにするのが相当であるから、同条2項においては、一定の事由がある場合に限り、例外的に同条1項所定の期限経過後においても、一定の期限の範囲内で更正の請求を行うことが認められている。そして、当該事由による更正の請求が、同項の原則に対する例外として、同条2項及び施行令6条1項において限定的に認められていることからすれば、これらの規定を離れて上記原則に対する例外が安易に認められるべきではない。

また、被相続人の死亡の際に成立している贈与税は、その確定の有無を問わず債務控除の対象となり（相続税法14条2項、相続税法施行令3条1項2号）、原告Aも本件贈与の存在を認識していたのであるから、同原告の主張する事情が上記例外を認めるべき事情に該当しないことは明らかである。

(3) 以上のとおり、本件更正の請求は国税通則法23条2項及び施行令6条1項に規定する事由もなく、他に更正の請求を認めるべき事由も認められない。

11 小括

(1) 甲事件について

ア 請求1について

本件土地はDが平成17年にCから贈与を受けた財産に含まれると認められるから、D平成17年分申告に誤りはなく、当該申告が一部無効であるとはいえないし(争点1)、相続税法34条4項の規定は憲法29条及び13条に違反せず(争点3)、本件各督促処分が国税徴収権の濫用に該当するとはいえず(争点4)、堺税務署長が、D及び原告Bの申告及び納税の有無並びに原告Aが支払うべき税額を告知する法律上の義務に違反したともいえないから(争点5)、D平成17年分贈与税本税の督促処分は適法である。また、延滞税も連帯納付義務の対象となるから(争点6)、上記贈与税を本税とする延滞税の督促処分も適法である。したがって、請求1は理由がない。

イ 請求2について

本件各定期預金贈与が行われたのは平成15年8月であると認められるから、B平成15年分申告に誤りはなく、当該申告が無効であるとはいえないし(争点2)、争点3から6については上記アのとおりであるから、B平成15年分贈与税本税、B平成17年分贈与税本税及びこれらに対する延滞税の各督促処分はいずれも適法である。したがって、請求2は理由がない。

ウ 請求3について

争点1から5までについては上記ア及びイのとおりであることに加え、無申告加算税についても連帯納付義務の対象となり(争点6)、かつ、原告Aに「正当な理由」(国税通則法66条1項ただし書)があるとも認められない(争点7)から、本件各無申告加算税の督促処分はいずれも適法である。したがって、請求3は理由がない。

エ 請求4について

争点2については上記イのとおりであり、かつ、前記前提事実(6)記載のとおり、B平成15年分贈与税の本税の一部及び無申告加算税は未納である。したがって、原告AはB平成15年分贈与税の連帯納付義務を負担しており、請求4は理由がない。

オ 請求5について

争点2については上記イのとおりであり、原告AがB平成15年分贈与税として納付した金員のうち、誤納金として還付すべきものはないから、その余の点について判断するまでもなく、請求5は理由がない。

カ 請求6について

堺税務署長及び堺税務署職員等に国税徴収権を適正に行使しない職務上の注意義務違反はなく(争点4)、また、堺税務署長及び堺税務署職員等が、D及び原告Bの申告及び納税の有無並びに原告Aが支払うべき税額を告知しなかったことが職務上の注意義務に違反するともいえないから(争点5)、その余の点について判断するまでもなく、請求6は理由がない。

キ 請求7について

審査請求手続において本件審判官が国税通則法97条1項に規定する調査権限を行使しなかったことが裁量権の逸脱又は濫用に該当するとはいえず(争点11)、他に本件裁決が違法であることをうかがわせる事情もないから、本件裁決は適法である。したがって、請求7は理由がない。

(2) 乙事件について

ア 請求8について

争点2については上記(1)イのとおりであり、かつ、前記前提事実(6)記載のとおり、B平成15年分贈与税の本税の一部及び無申告加算税は未納である。したがって、原告BはB平成15年分贈与税を負担しており、請求8は理由がない。

イ 請求9について

争点2については上記(1)イのとおりであり、B平成15年分贈与税を本税とする無申告加算税の賦課決定は有効であるから、請求9は理由がない。

ウ 請求10及び11について

争点2については上記(1)イのとおりであり、原告BがB平成15年分贈与税として納付した金員のうち、誤納金として還付すべきものはないから、原告Bの誤納金還付請求権が存在することを前提とする請求10及び11はいずれも理由がない。

エ 請求12について

争点2については上記(1)イのとおりであり、原告BがB平成15年分贈与税として納付した金員のうち、誤納金として還付すべきものはないから、その余の点について判断するまでもなく、請求12は理由がない。

(3) 丙事件(請求13)について

本件更正の請求は国税通則法23条1項及び2項の要件をいずれも充足しない上、例外的に更正の請求を認めるべき事由も見当たらないから(争点13)、その余の点について判断するまでもなく、本件通知処分は適法であり、請求13は理由がない。

12 結論

よって、原告らの請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、訴訟費用の負担について行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条、65条1項本文を適用して、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 山田 明

裁判官 新宮 智之

裁判官 坂本 達也

1 J銀行堺東支店

(1) 定期預金の内容

N名義	1 0 0 0 万円
K名義	1 0 0 0 万円
B名義	1 0 0 0 万円
L名義	1 0 0 0 万円
M名義	1 0 0 0 万円

(2) 預入れ及び預替えの状況

平成12年1月28日	預入れ
平成13年7月30日	預替え
平成14年8月21日	預替え
平成15年8月21日	解約出金

2 W銀行堺支店

(1) 定期預金の内容

N名義	1 0 0 0 万円
K名義	1 0 0 0 万円
B名義	1 0 0 0 万円
L名義	1 0 0 0 万円
M名義	1 0 0 0 万円

(2) 預入れ及び預替えの状況

平成12年1月28日	預入れ
平成13年1月29日	自動継続
平成14年1月28日	預替え
平成15年1月28日	自動継続

3 H銀行堺支店

(1) 定期預金の内容

N名義	1 0 0 0 万円
K名義	1 0 0 0 万円
B名義	1 0 0 0 万円
L名義	1 0 0 0 万円
M名義	1 0 0 0 万円

(2) 預入れ及び預替えの状況

平成12年1月28日	預入れ
平成13年7月30日	預替え
平成14年8月21日	預替え
平成15年8月21日	預替え

4 X銀行堺東支店

(1) 定期預金の内容

N名義	1 0 0 0 万円
K名義	1 0 0 0 万円
B名義	1 0 0 0 万円
L名義	1 0 0 0 万円
M名義	1 0 0 0 万円

(2) 預入れ及び預替えの状況

平成12年1月28日	預入れ
平成13年1月28日	自動継続
平成14年1月28日	預替え
平成15年1月28日	預替え

5 S 信用組合天美支店

(1) 定期預金の内容

N名義	1 0 0 0 万円
K名義	1 0 0 0 万円
B名義	1 0 0 0 万円
L名義	1 0 0 0 万円
M名義	1 0 0 0 万円

(2) 預入れ及び預替えの状況

平成12年1月24日	預入れ
平成13年1月24日	自動継続
平成14年1月24日	預替え
平成15年1月24日	預替え

別紙2から別紙4まで 省略

課税処分等の経緯

(単位：円)

項目	区分	申告	第1次更正の請求	更正処分	再更正処分	第2次更正の請求	通知処分	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
		平成18年10月10日	平成19年1月30日	平成19年3月12日	平成20年3月27日	平成23年5月31日	平成23年9月28日	平成23年11月21日	平成24年1月18日	平成24年2月10日	平成25年1月7日
取得財産の価額		1,434,670,202	1,274,670,202	1,434,670,202	1,443,046,204	1,443,046,204	更正をすべき理由がない旨の通知処分	全部取消し	棄却	全部取消し	棄却
債務及び葬式費用の金額		112,692,775	112,692,775	272,692,775	329,043,375	715,903,375					
課税価格 (1,000円未満切捨て)		1,321,977,000	1,161,977,000	1,161,977,000	1,114,002,000	727,142,000					
納付すべき税額 (100円未満切捨て)		239,994,000	202,944,600	202,944,600	192,150,200	105,106,700					