

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 贈与税決定処分取消等請求事件
国側当事者・国(大津税務署長)
平成22年6月25日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	森 真二
同訴訟復代理人弁護士	衛藤 祐樹
被告	国
同代表者法務大臣	千葉 景子
処分行政庁	大津税務署長
	一字 正俊
被告指定代理人	山口 智子
同	新免 久弘
同	永岡 成明
同	渋谷 久美

主 文

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

事 実 及 び 理 由

第1 請求

大津税務署長が平成18年7月3日付けでした原告の平成14年分贈与税の決定及び無申告加算税賦課決定を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、原告が、内縁の夫である乙から現金4150万円の贈与を受けたとして、大津税務署長が、原告の平成14年分の贈与税の決定(以下「本件決定」という。)及び無申告加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定」といい、本件決定と併せて「本件各決定」という。)をしたところ、原告が、乙から上記現金を贈与された事実はないなどと主張して、本件各決定の取消しを求めている事案である。
- 2 前提となる事実(当事者間に争いのない事実及び証拠等により容易に認められる事実。以下、書証番号は特に断らない限り枝番号を含むものとする。)
 - (1) 当事者及び関係者等(乙7、弁論の全趣旨)

ア 乙は、京都市内で旅館業を営む「株式会社A」(以下「A」という。)及び「株式会社B」並びに同じく京都市内で英会話学校経営等を営む「株式会社C」(以下「C」という。)の代表取締役であった者である。

原告は、乙の内縁の妻であった者である(なお、平成16年11月3日以前の原告の旧姓

は「U」である。)

イ 原告及び乙の親族関係は別紙親族関係図記載のとおりであり、乙の法定相続人は、妻である丙並びに子である丁、戊、D及びEの5名である。

(2) 原告と乙との関係等 (甲5、乙1から3まで、5、7から10まで、弁論の全趣旨)

ア 原告は、昭和57年ころからAで勤務していたところ、これをきっかけとして乙と知り合った。そして、原告と乙は、昭和61年以降、共に生活するようになり、内縁関係となった。

イ 昭和62年12月10日にCが設立され、乙が同社の代表取締役、原告が取締役に就任した。そして、原告は、平成5年1月10日、乙と共に同社の代表取締役に就任した。その後、原告は、平成8年にAの女将に就任し、Cの代表取締役及びAの女将を兼任して職務に当たるようになった。

ウ 原告は、平成10年9月28日に滋賀県滋賀郡(現同県大津市)の土地を、同年10月22日に同●●番地の土地(駐車場部分)をそれぞれ購入し、平成11年2月26日、上記●●番地の土地上に原告名義の家屋(以下「本件家屋」といい、上記各土地と併せて「本件住居」という。)を新築した。そして、原告は、そのころ、乙と共に本件家屋へ転居した。

エ 乙は、同年9月14日、本件家屋の敷地に隣接する土地(滋賀県滋賀郡)を購入し、平成13年5月31日、同土地上に平屋建の建物(以下「ゲストルーム」という。)を建設する建築請負契約を締結し、その後、ゲストルームは完成した。

本件家屋の玄関とゲストルームの玄関は、コンクリートや飛び石による通路で接続されていて、容易に行き来ができる状態にあった。

オ 原告は、平成14年12月27日、本件家屋の書斎において、乙から、「40,290,000円」と記載された付箋(以下「本件メモ」という。)及び金庫の鍵(以下「本件鍵」といい、本件メモと併せて「本件鍵等」という。)並びに封筒の中に入っていた121万円の現金(以下「本件封筒内現金」という。)を手渡され、ゲストルーム内のベッドの下に金庫(以下「本件金庫」という。)があることを告げられた(なお、原告が本件鍵等をその場で乙に返還したか否かについては後述のとおり争いがある。)

乙は、この際、原告に対し、「これから先、なんかあった時に、心配しなくてもいい様にと現金が金庫に保管しているから。」と述べた。

カ 乙は、平成9年ころから肝臓疾患のために診療所に通院していたが、平成14年12月ころにその病状が悪化し、同月31日、本件家屋において容体が急変し、平成15年1月1日、搬送先のF病院において死亡した。

キ 原告は、同月20日ころ、本件鍵を使って本件金庫を開錠し、本件メモ記載のとおり、本件金庫内に現金4029万円(以下「本件金庫内現金」といい、本件封筒内現金と併せて「本件現金」という。)が保管されていることを確認した。

ク 原告は、同日、Aを退職し、Cは、同年7月31日、株主総会で解散決議がされ、平成16年6月30日、清算手続が終了した。なお、原告は、乙の死後、乙の相続人や親族に対し、本件現金を取得したことを自ら明らかにしたことはない。

(3) 本件各決定に至る経緯 (甲1、乙1から3まで、弁論の全趣旨)

ア 大津税務署は、乙に係る相続税の申告内容が適正であるかどうか確認するため相続税調査(以下「本件調査」という。)を開始し、同税務署のG上席国税調査官(以下「G」という。)は、平成17年11月30日、原告が経営する英会話学校C事務所において、原告に対し、

乙からの資金の贈与又は金銭貸借の有無について質問した。その際、原告の同日付け質問てん末書（乙1）が作成された。

イ Gは、同年12月2日ころ、本件家屋において、原告に対し、原告名義の普通預金口座の多額の入金の原資等につき説明を求めたが、原告は、これについて明確な説明ができなかった。

ウ 大津税務署のH上席国税調査官（以下「H」という。）は、同月6日ころ、C事務所において、原告と面接した。この際、原告は、あらかじめ用意していた自筆のメモ（乙2、以下「自筆メモ」という。）を確認しながら供述していた。Hは、原告に対し、自筆メモのコピーを求めたところ、原告がこれに応じたことから、原告から自筆メモの写しを受領した。

エ Hは、平成18年1月27日、大津税務署中会議室において、原告が依頼したI税理士（以下「I税理士」という。）立会いのもと、原告に対し、本件現金について再度質問調査を行った。その際、同日付け質問てん末書（乙3、以下「本件質問てん末書」という。）が作成された。

オ 大津税務署長は、原告が平成14年12月27日に乙から現金4150万円（本件現金）の贈与を受けたとして、平成18年7月3日付けで、納付すべき税額を2036万円とする原告の平成14年分贈与税の決定（本件決定）及び無申告加算税を305万4000円とする無申告加算税賦課決定（本件賦課決定）を行った。

(4) 本件訴訟に至る経緯（甲2から5まで、乙5）

ア 原告は、平成18年7月14日、本件各決定を不服として、大津税務署長に対し、異議申立てをし、同年9月11日、異議申立てに係る申述書（乙5）を提出したが、大津税務署長は、同年10月11日付けで、同申立てをいずれも棄却する異議決定をした。

イ 原告は、上記決定を不服として、同月23日、国税不服審判所長に対し審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成19年11月6日付けで、同審査請求をいずれも棄却する裁決をした。

ウ 原告は、平成20年2月26日、本件各決定の取消しを求めて本件訴訟を提起した（顕著な事実）。

第3 主たる争点

本件の主たる争点は、本件各決定の適法性であるが、具体的には、次のとおりである。

1 原告が平成14年12月27日に乙から本件現金の贈与を受けたか否か

(1) 原告が乙から本件鍵等の引渡しを受けたか否か（乙に返還したか否か）

(2) 原告と乙との間で本件現金の贈与の合意が成立したか否か

(3) 平成14年12月27日に本件金庫内現金の贈与の履行があったか否か

2 本件各決定に至る調査手続に本件各決定の取消事由となる違法があるか否か

第4 当事者の主張

1 原告が乙から本件鍵等の引渡しを受けたか否か（乙に返還したか否か）（争点1(1)）

（原告の主張）

(1) 原告は、平成14年12月27日、本件家屋の書斎において、乙から本件メモ、本件鍵及び本件封筒内現金をいったん手渡されたことがあるが、その場で直ちに本件鍵等を乙に返還しており、乙は、これらを同人の書斎のキャビネットに保管した。

原告は、当時、本件金庫内現金の存在について半信半疑でありながらも、病床で伏せる乙か

ら本件鍵等を受け取れば、乙がますます死を覚悟してしまうのではないかと考え、「あなたには政治家になる夢があるのでしょうか」、「元気になったら必要なお金なんでしょう。」と伝え、本件鍵等を返還したのである。このような原告の行動は、乙と長年連れ添ってきた内縁の妻の行動として極めて自然である。

- (2) 被告は、原告の主張が本件調査時、異議申立て時及び審査請求時から変遷しており、信用できないと主張する。しかし、本件は、原告が本件鍵を預かった時点で本件金庫内現金の支配が移転したとするのか、本件金庫内現金を原告が実際に取得した時点をもってその支配が移転したとするのかという極めて複雑な法律問題を包含するものであるから、原告がこういった問題を理解できず、最終的に本件金庫内現金を取得していることから、本件鍵を「預かった」「受領した」と表現することは無理からぬところであり、原告の主張が変遷しているわけではない。被告は、本件調査の際に調査担当職員が本件鍵の保管状況の詳細を原告に確認することを怠っていることを棚に上げて、原告の主張が変更されたと主張しているものである。

また、確かに、自筆メモや本件質問状末書には、原告が平成14年12月27日に乙から本件鍵等を受け取ったことが記載されているが、その場で直ちに返還した事実は記載されていない。しかし、その記載がないことをもって、原告が本件鍵等を返還した事実はないとはいえない。すなわち、これらが作成された時点においては、原告が既に本件金庫内現金を取得し消費していたという事実があったため、原告は、本件現金を受け取った趣旨について説明はしたものの、本件鍵等をその場で返還したという聞かれもしない事実については述べなかったにすぎない。また、原告は、本件封筒内現金については返還していないから、本件鍵等を返還したという事実を述べる場面ではなかったのである。

(被告の主張)

- (1) 原告は、本件調査時において、本件現金を受領したことを認め、異議申立て時及び審査請求時には、本件鍵等を預かったと主張し、本件現金の受領の事実を前提として、本件現金が慰謝料又は内縁関係の清算金としての意味を有するものであるとの主張をしていた。にもかかわらず、原告は、本件訴訟提起後に、本件現金はおろか本件鍵等についてもいったん預かったもののこれを乙に返還したとその主張を大きく変更させるに至ったものである。

このように、合理的な理由もなく供述を変更し、本件訴訟において、いったん預かったもののこれを乙に返還したとする原告の主張は、これまでの原告の主張に照らしても不自然であり、到底信用することはできない。

- (2) 弁護士からの進言により真実を話すことを決意した原告が、自らの意思に基づき作成した自筆メモは、多様な主張の変遷が見られる本件において、最も信用性が高く、真実に沿ったものというべきである。しかるところ、自筆メモには、「12/27～28 4029万乙さんから頂きました」などと本件金庫内現金を「頂いた」事実については繰り返し記載されているものの、それを受領していないとの記載や、受領したが返したといった記載、さらには本件鍵を返還したといった記載はないのであり、このことからすれば、原告が主張するような事実がなかったことは明らかである。

また、原告の関与税理士であるI税理士は、相続税・贈与税のスペシャリストであり、同分野に関する知識は相当に高いものであると思われる。そうすると、仮に原告が本件鍵等の返還について供述しそびれたとしても、原告が真にそのような認識を有しているのであれば、I税理士において、原告からの申出を受けるなどして補充主張をするのが当然であり、I税理士か

ら、本件調査時、異議申立て時、審査請求時を通じて、詳細な主張がされているにもかかわらず、原告が本件鍵等を乙に返還したという補充主張がされなかったということは、そのような事実がなかったことを裏付けるものである。

2 原告と乙との間で本件現金の贈与の合意が成立したか否か（争点1(2)）

（原告の主張）

(1) 原告は、上記1（原告の主張）のとおり、乙に本件鍵等を返還し、本件金庫内現金の贈与を受諾していないから、原告と乙との間に本件金庫内現金に係る贈与の合意は成立していない。

また、本件封筒内現金についても、原告は、これを乙の治療費や入院費として預かったものであり、原告と乙との間に贈与の合意は成立していない。

(2) 仮に、外形上、平成14年12月27日に乙から原告に対する本件現金の交付があったとしても、乙は、原告に対し、本件現金を、①原告が乙の生前の生活費をすべて負担していたことに対する清算金、②本件住居の購入建築費用に対する清算金、③乙が代表取締役を務めていたCの借入金返済の使途に限定した預け金の趣旨で交付したものであり、無償で与える意思をもって交付したのではないから、贈与の合意は成立していない。

（被告の主張）

(1) 乙が、平成14年12月27日、本件家屋の書斎において、本件鍵等及び本件封筒内現金を原告に手渡し、「これから先、なんかあった時に、心配しなくてもいい様にと現金をその金庫に保管しているから。」と伝えていることなどからすれば、乙において、本件現金を原告に贈与する意思があったことは明らかであるし、原告においても、乙が本件現金を原告に贈与するという意向であることを認識しつつ、本件現金を自己に帰属させるという意思であったと認められる。したがって、原告と乙との間に本件現金について贈与の合意が成立したと認められる。

(2) 原告は、乙に対して本件鍵等を返還したから、贈与の合意は成立していないと主張するが、かかる主張に理由がないことは、上記1（被告の主張）のとおりである。

また、原告は、乙の本件現金の交付は、①内縁関係の生活費の清算金、②本件住居の購入建築費用の清算金、③Cの借入金返済のための預け金の趣旨であったと主張する。しかし、①については、原告の主張によっても、内縁関係の生活費の清算についてやり取りがあったとするものではなく、そういう趣旨に解釈できると主張するにすぎないし、この点に関する原告の供述は、その時々において変遷しており、原告が内縁関係の生活費をすべて負担していたとの主張も、到底信用することができず、すべての生活費を原告が負担していたとは認められない。また、②については、原告が負担したと主張する原告名義の本件住居の購入建築費用は、原告の所有物である本件住居の取得費用を原告が負担してきたものであり、この費用を乙が負担すべきであったとは認められない。さらに、③については、Cの借入金は、A及び原告からの借入金であり、これを返済していないことにより原告に対し督促がなされることを危惧して、乙が「Cに使いなさい。」と伝えたということは、原告に対する贈与の目的を示すものに他ならず、それに基づく金銭の交付は、乙の贈与の意思によるものである。

3 平成14年12月27日に本件金庫内現金の贈与の履行があったか否か（争点1(3)）

（原告の主張）

(1) 原告は、上記1（原告の主張）のとおり、乙にその場で本件鍵等を返還したのであるから、本件鍵の支配権が原告に移ったとはいえない。したがって、本件金庫内現金の贈与の履行はな

い。

- (2) 仮に、原告が平成14年12月27日に本件鍵の占有を取得したとしても、原告は、当時、本件金庫が存在する場所を全く知らなかったのであり、この時点をもって原告が本件金庫内現金の支配権を取得したとはいえない。

また、本件金庫が置かれていたゲストルームは、当時ハウスキーパーの起居の場となっており、ハウスキーパーの私物等も置かれていた。しかも、ゲストルームは本件家屋と一定の距離がある上、その所有権は乙にあった。したがって、平成14年12月27日当時、ゲストルームの管理権は乙又はハウスキーパーにあり、原告がゲストルームに入ることは不可能であって、本件鍵の取得をもって原告が本件金庫内現金の支配権を取得したということはできない。

(被告の主張)

- (1) 本件においては、原告が、本件鍵等及び本件封筒内現金を受領した平成14年12月27日に、乙から本件金庫の所在を知らされ、かつ、その所在は原告の管理の及ぶ場所であり、同日以降、原告はいつでも本件金庫を開けることが可能であったのであり、本件金庫を開ければいつでも本件金庫内現金を取得することが可能な状態であった。このような、本件金庫の場所を伝えた上で本件鍵を渡すという行為自体、本件金庫の中にある現金を渡すことに等しく、その時点で、原告は、実質的に本件金庫内現金の支配権を取得したといえるから、同時点で本件金庫内現金を含めた本件現金の贈与の履行が終わったとみるべきである。

- (2) 原告は、乙に本件鍵等を返還したから、本件金庫内現金を受領していないと主張するが、かかる主張に理由がないことは、上記1(被告の主張)のとおりである。

また、原告は、平成14年12月27日当時、本件金庫の場所を知らなかったと主張するが、原告は乙から本件金庫がベッドの下にあると告げられているところ、原告はゲストルーム内のベッドの位置を把握していたとみられるし、ゲストルームは本件家屋の離れであって床面積もさほど大きいものではないから、ゲストルームの「ベッドの下」ということさえ分かれば、その位置は十分特定することができるのであって、原告は本件金庫の位置を把握していたというべきである。

また、原告は、当時、ゲストルームの管理権を有していなかったと主張するが、本件家屋のハウスキーパーであったJ(以下「J」という。)の供述によれば、平成14年の5月又は6月以降は、ゲストルームで常時生活していた者はいなかったのであり、また、Jの供述等によれば、原告は、乙が所持していたゲストルームの鍵を自由に使用できる状態にあったと認められるから、原告の主張は理由がない。

4 本件各決定に至る調査手続に本件各決定の取消事由となる違法があるか否か(争点2)

(原告の主張)

- (1) 原告の言い分を十分に聞かなかったこと

大津税務署の調査担当職員は、本件調査において、原告の言い分をほとんど聞かずに、被告の考えたストーリーを一方向的に押し付ける形で調査を実施した。特に、平成18年1月27日の面接の際には、原告が本件は贈与ではないとの認識を持っていることを表明し、その際に作成された本件質問てん末書が原告の認識を反映したものではないことを表明していたにもかかわらず、その点について何らの説明もしないまま、申告納税の機会を与えることなく、架空の調査事実を作り上げ、これに基づいて課税処分を行ったのであり、その違法性は著しい。

- (2) その他の調査手続の違法

処分に必要な調査手続について法律上特段の規定はないが、実務上は、①調査着手、②納税義務の存在の確認、課税標準及び納付すべき税額の確定に必要な調査、③調査結果に基づいた課税理由の開示、申告の意思確認（申告のしょうよう）とされている。しかし、本件調査の手続は、上記の各段階において著しい違法がある。

まず、①については、本件調査は、乙に係る相続税調査であるところ、原告は乙に係る相続及び相続税にも一切関わっていないから、原告に係る調査の着手が存在しない。②については、大津税務署長は、本件各決定に必要な不可欠な基礎的事実関係の確認等を怠っており、本件各決定に必要な調査が実施されていない。さらに、③については、調査結果に基づく課税理由の開示、申告の意思確認（修正申告のしょうよう）が行われていない。このような違法な調査手続に基づいてされた本件各決定は、違法であり取り消されるべきである。

（被告の主張）

(1) 原告の言い分を十分に聞かなかったことについて

本件調査は、相続税法60条1項の質問検査権に基づきされたものであるところ、質問検査権は、資料の入手について納税者の任意の協力が得られるとは限らないことから、租税職員に必要な資料の取得収集を可能ならしめるため関係者に質問すること等を認めたものであり、聴聞のように納税者に自らの言い分を主張する場を設けたものではない。そして、質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、上記質問検査の必要があり、かつ、これと相手方との私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択にゆだねられているものと解すべきである。したがって、本件調査において、仮に、原告にその言い分を十分に主張する機会が与えられなかったとしても、そのことから直ちに本件調査の手続が違法となるものではなく、原告の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度を超えていると認められる場合に限り、本件調査が違法となり得るというべきであるから、原告の上記主張は失当である。

また、調査手続の違法は、それが刑罰法規に触れたり、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等およそ税務調査を行ったとはいえないと評価されるほど違法性の程度が著しい場合を除いては、課税処分の取消事由にはならないと解するのが相当である。したがって、「原告に言いたいことを十分に言わせなかった」ことが直ちに本件各決定の取消事由になるかのごとき原告の主張は、失当である。

しかも、原告は、自筆メモにおいて本件現金の受領の事実を認めていたのであり、原告が問題とする本件質問てん末書においても、原告から追加訂正すべき事項として本件メモのことが述べられているのである。このように、本件現金を受領したことは原告自ら積極的に供述したものであり、原告の自発的な供述がなければ知り得なかった事実であることからすれば、この点に関する原告の供述は、原告が自由な意思に基づいて行った信用性の高い供述というべきであり、原告がこれと相容れない表明をすることは極めて不自然、不合理である。したがって、原告の上記主張の前提となる事実自体存在しない。

(2) その他の調査手続の違法について

原告は、弁論を終結する段階で、上記（原告の主張）(2)記載のとおり全く新たな違法事由を主張し始めたものであり、これらの主張が場当たりの思いつきであることは明らかである。

また、①の調査着手に係る違法については、相続税法60条1項に規定する質問検査権は、現に調査中の案件の調査対象者や税目に対象が限定されるものではないから、主張自体失当で

ある。加えて、本件調査の過程で、原告に贈与税の納税義務が存することが把握されれば、その調査結果に基づき原告に贈与税が課税されることは当然の結果である。また、②の調査の不尽に係る違法の主張については、調査の不尽が違法となるのは、一定の調査を行わなかった税務職員の判断が合理性を欠くことが必要であるが、原告の主張は合理性についての主張を欠いており失当である。また、調査担当職員の判断は極めて合理的である。また、③の課税理由の不開示等については、調査担当職員は、少なくとも、平成18年4月21日及び同年5月17日にI税理士と面接し、原告の本件現金の受領は贈与と解されること、贈与税の申告が必要であること、申告の意思がないようであれば決定を行うことを繰り返し説明しているのであり、原告の主張は事実と反する。

第5 当裁判所の判断

1 原告が乙から本件鍵等の引渡しを受けたか否か（乙に返還したか否か）（争点1(1)）

(1) 乙が、平成14年12月27日、原告に対し、「40,290,000円」と記載された本件メモ、本件金庫の鍵（本件鍵）及び121万円の現金が入っていた封筒（本件封筒内現金）をいったん交付したこと（前記前提となる事実(2)オ参照）については、当事者間に争いが無い。しかし、原告は、上記のとおりいったん交付された本件鍵等を、その場で直ちに乙に返還した旨主張するので、この点につき以下検討する。

(2) 前記前提となる事実と証拠（甲4、10、乙1から3まで、5、11、12、原告本人）及び弁論の全趣旨によれば、原告の主張及び供述等の経緯につき次のとおり認められる。

ア 大津税務署の総合調査担当であったGは、平成17年11月30日、原告が経営するC事務所において、初めて原告と面接し、原告に対し、乙からの資金の贈与又は金銭貸借の有無について質問した。

この際に作成された質問てん末書（乙1）によれば、原告は、平成10年10月22日に本件家屋に隣接する駐車場部分を購入した際に借り入れた約2000万円以外には、乙から資金的な提供は一切なく、本件家屋には乙が保管していた預貯金等の資産も一切ない旨の供述をしていた。

イ Gは、平成17年12月2日ころ、本件家屋において、再度原告と面接した。Gは、銀行調査等により、原告名義の銀行口座に多額の現金入金があることを把握していたため、上記面接の際、その原資等につき説明を求めたが、原告は、これは自分のものであるなどと述べるにとどまり、明確な説明ができなかった。

原告は、その後、上記調査により大きな不安を感じ、弁護士に相談したところ、同弁護士から、「現金が実際にあったのであれば、事実についてははっきり答えた方がよい。」とのアドバイスを受け、自ら自筆メモ（乙2）を作成した。

ウ 大津税務署の総合調査担当であったHは、同月6日ころ、原告名義の普通預金口座に多額の現金入金があることについて再度話を聞くため、C事務所において、原告と面接した。

原告は、上記面接に際し、用意していた自筆メモを確認しながら供述していた。自筆メモには、「現在の残2600万、乙さんから頂いたお金の一部です。（12/27～28、4029万乙さんから頂きました）聞いていた人もいます。」「だまって頂いたので税金も払っていない相続税が必要なら今から申告します」、「頂いたものはあった。それ以外の不明なお金はない。負さいのある会社を引きつぎ、その中から600万会社解散による精算、事務所を借りる資金300万、3年間の運営資金とローンと生活費（300万×3）＝900万」、

「頂いたものはありました。それ以外の不明はない」などと記載されているが、本件鍵等を乙に返還したことについては触れられていない。

この際、Hは、原告に対し、自筆メモのコピーを求めたところ、原告がこれに応じたことから、Hは、原告から、自筆メモのコピーを受領した。

エ Hは、平成18年1月27日、大津税務署の中間会議室において、原告が依頼したI税理士立会いのもと、原告に対し、本件現金について再度確認のための質問調査を行った。

この際に作成された本件質問てん末書(乙3)には、「私は、乙さんから生前の平成14年12月27日だったと記憶していますが、私の自宅の乙さんが使用していた書斎に私が呼ばれて、これから先、なんかあった時に、心配しなくてもいい様にと現金が金庫に保管しているからと鍵を手渡されました。その時、乙さんから、その金庫が私の自宅の敷地にある乙さん所有のゲストルームのベッド下に金庫があることを始めて聞かされました。」「問7で乙さんから鍵を手渡されましたと述べましたが、その際に一緒に乙さんが40,290,000円と記載した付せんを一緒にいただきましたこと付け加えて下さい。」「私は現在このお金を受け取った原因を基本的には慰謝料と考えています。乙さんが設立した法人(株)Cが債務をかかえていること、この事業を今後も発展させる様にとの乙さんの意思のもとこの現金を受け取ったものと考えていますと訂正して下さい。」などと記載されているが、本件鍵等を乙に返還したことについては触れられていない。

オ 原告は、平成18年7月3日付けで本件各決定を受けたため、I税理士を代理人として、同月14日に大津税務署長に対し異議申立てを行った。

原告が、同年9月11日、上記異議申立て手続において提出した申述書(乙5)には、本件現金は、乙が、同人の死後に原告が乙の相続人等とのトラブルに巻き込まれることを懸念して、原告との内縁関係期間中の清算等を行ったものであり、贈与税の対象とはならないなどの原告の主張が記載されており、上記申述書の別紙3「平成14年12月27日～平成15年1月末ごろまでの状況」には、原告の陳述として、「その頃はかなり弱っていた主人は、…隣室の書斎の椅子に腰掛けて…「コレを渡しておく」といってカバンから「鍵」と「メモ(付箋のようなもの)」、「封筒」(その時は確認しておりませんが121万円の現金が入っていたと記憶)を私に差し出しました。「どうしたの?」と聞くと、「鍵」は「ゲストルーム(離れ)のベッドの下の金庫の「鍵」で、中には「4029万円」(と記憶していますが)の現金が入っている。これは甲の金だ」というのです。」「私を自分の人生に付合わせて済まなかったことや自分の死後、私のローンの残債(2200万円)や「C」のスタッフの生活が気掛かりで仕方がないことなどを話しこのことは他言無用と念押しをしました。主人は主人なりに死を覚悟していることを感じましたが、「あなたにはもっともっとやりたいことがあるはず、元気になったら必要なお金なんでしょう。」といい、その時はそのまま眠りました。」などと記載されているが、本件鍵等を乙に返還したことについては触れられていない。

カ 原告は、平成18年10月11日付けで異議申立て棄却決定を受けたため、I税理士を代理人として、同月23日に国税不服審判所長に対し審査請求を行った。

原告が提出した審査請求書(甲4)の別紙「審査請求の理由等」には、本件調査手続が違法であることや、異議申立ての際の主張が正当であることがる述べられており、加えて、「(4)また、原処分は、「平成14年12月27日に乙から取得した現金」と断定しているだ

けで、その理由及び根拠を全く明らかにしていないが、もし、原処分庁が、請求人が平成14年12月27日に、故人から「金庫の鍵」と「金額を記したメモ」を預かったことをもって「平成14年12月27日に取得」としているのであれば、それは全くの事実誤認である。」と記載されているが、本件鍵等を乙に返還したことについては触れられていない。

- (3) 上記認定事実によれば、原告は、本件訴訟を提起するまで、一度も本件鍵等を乙に返還した旨の主張及び供述等を行っておらず、かえって、原告は、乙の生前に、同人から本件現金を受領したことを前提とする主張及び供述等を繰り返している。特に、原告が弁護士に相談した上で自ら作成した自筆メモには、その作成経緯に照らし高い信用性が認められるところ（後記(4)イ参照）、原告は、自筆メモにおいて、本件現金を「頂いた」と繰り返し記載している。しかも、I税理士の立会いの下で作成された本件質問てん末書においても、原告は、本件メモを受け取ったことを後から付け加え、本件現金は慰謝料の趣旨であると考えている旨訂正するなど、本件現金を乙の生前に受領したことを前提とする供述を行っているし、異議申立てや審査請求の際も、I税理士を代理人として詳細な主張を行っているにもかかわらず、本件鍵等を乙に返還した旨の明確な主張や陳述を行っていない。以上からすれば、原告は、平成14年12月27日に、乙に本件鍵等を返還することなく本件鍵等を受領したものと認めるのが相当である。

これに対し、原告は、本件訴訟を提起した後になって、本件鍵等を乙に返還した旨の新たな主張を行い、これに沿う内容の供述（原告本人）及び陳述（甲10）をする。しかし、上記主張は、別個の法的観点から新たな主張がされたというようなものではなく、それまでの主張及び供述等において前提とされていなかった新たな事実を内容とするものであり、本件訴訟が提起される前からI税理士が関与していたことも考慮すれば、当該主張は原告の本件訴訟提起前の主張及び供述等の経緯に照らし明らかに不自然であって、これを採用することはできない。

のみならず、仮に原告の本件訴訟における供述等を前提としても、乙は本件鍵等を本件家屋の書斎のキャビネットにしまったというのであり、その際、乙がそのキャビネットに鍵をかけたとか原告にその持出しを禁じたなどという事情は見当たらず、しかも、本件鍵の保管場所を知るのは原告と乙のみである（原告本人）。しかも、乙は、「これから先、なんかあった時に、心配しなくてもいい様にと現金が金庫に保管しているから。」と述べていたのであるから、乙は、原告がいつでも本件鍵を取り出せるようにする趣旨でキャビネットにしまったということがのであって、平成14年12月27日以後、原告が本件鍵を用いることに特段の障害はなかったといえる（実際にも、原告は、乙の死後に、本件鍵を用いてゲストルーム内の本件金庫を開錠している。）。そうすると、原告の本件訴訟における供述等のとおり、平成14年12月27日以後、本件鍵等が本件家屋の書斎のキャビネットに保管されていたとしても、乙が本件鍵をいったん交付した時点をもって、本件鍵等の引渡しがあり、以後原告においてこれを保管していたと評価すべきであって、本件鍵等を乙に返還した旨の原告の主張は、採用することができない。

- (4) 原告のその他の主張（供述の信用性、証拠評価等）について

ア 原告は、病床で伏せる乙から本件鍵等を受け取れば、乙がますます死を覚悟してしまうのではないかと考え、「元気になったら必要なお金なんでしょう。」と伝えて本件鍵等を返還したものであり、このような原告の行動は、乙と長年連れ添ってきた内縁の妻の行動として極めて自然であるなどと主張する。しかし、余命幾ばくもない内縁の夫である乙が相続権のな

い原告のために思って用意した現金を受け取れないというのも不自然であるし、多額の現金を用意して本件金庫内に保管した乙が、原告からの本件鍵等の返還をそのまま了解するとも考え難い。また、原告が、乙の死後、本件金庫内現金を取得しつつ、乙の相続人や親族にこれを明かすことなく自己の生活費等に費消していたことからしても、本件鍵等を返還したという原告の上記主張等は不自然であって、原告の上記主張は採用することができない。

原告は、本件は本件金庫内現金の支配の移転という極めて複雑な法律問題を包含するものであるから、原告がこのような問題を理解できず、本件鍵を「預かった」「受領した」と表現することは無理からぬところであり、原告の主張が変遷しているわけではないなどと主張する。しかし、本件鍵等を預かったのか、それともこれらを預かることなく返還したのかは、純然たる事実問題であって、複雑な法律問題であるということとはできない。しかも、原告は、I 税理士が関与した後も、本件訴訟の提起に至るまでは一貫して本件現金を受領したことを前提とする主張等を行っていたのであるから、原告の主張及び供述等が、本件訴訟の提起を境に大きく変遷していることは明らかである。

また、原告は、本件鍵等を返還したことが自筆メモや質問てん末書に記載されていなかったとしても、そのことから、本件鍵等を返還していなかったということにはならないと主張する。しかし、前述の自筆メモの記載内容や本件質問てん末書に録取された原告の供述内容からすれば、原告が平成14年12月27日に乙から本件鍵等を手渡され、これにより本件金庫内現金を「頂いた」と認識していたことは明らかであって、原告が本件鍵等をその場で乙に返還したという主張は上記供述等の趣旨と明らかに相反するというべきである。しかも、原告は、平成18年1月27日の面接の際、質問されたことだけに答えていた訳ではなく、本件メモを受け取ったことを自ら明らかにするなどしているのであるから、原告が本件鍵等を乙に返還したと認識していたのであれば、上記面接の際にその旨を併せて述べるべきであったはずであって、本件鍵等が返還されていないことはこの点からも優に推認されるというべきである。原告の上記主張は採用することができない。

イ 原告は、本人尋問において、自筆メモは本件現金を横領した罪に問われることを免れるために、頭を整理しなくてはいけないと思って事実と異なることを書いた旨供述し、これを受けて、原告の最終準備書面において、上記供述内容に沿う主張が補充されている。

しかし、原告は、自筆メモ作成の経緯に関し、当初は、「調査担当職員の言うがままに自分なりのメモを作成した」と主張し（原告第1準備書面）、その後、「弁護士から「現金が実際にあつたのであれば、事実についてははっきり答えた方がよい。」とのアドバイスを受けた」と主張し（原告第2準備書面）、本人尋問前に提出された陳述書（甲10）においては、「弁護士さんから聞いた内容を私がメモした」と陳述し、その上で、本人尋問において、横領した罪に問われることを免れるため作成したという上記供述に及んでいるのであり、その主張及び供述等が合理的な理由もなく変遷している上、自筆メモの内容が事実と異なる旨の上記供述等がされた時期に照らしても、上記供述等を信用することはできない。かえって、前記認定事実のとおり、原告は、Gから銀行口座への多額の入金を指摘され、自分のものであるとの弁解をしていたが、この調査に大きな不安を感じて弁護士に相談したところ、「事実についてははっきり答えた方がよい。」とのアドバイスを受け、自ら自筆メモを作成し、その後、Hとの面接において、自筆メモを確認しながら、乙から本件現金を「頂いた」旨を自ら明らかにし、Hから自筆メモのコピーを求められた際もこれに応じたことが認められる。

このような自筆メモに関する一連の経緯からすれば、原告は、調査担当職員に対し、原告の銀行口座に入金された多額の現金について、真実、乙からもらったものであることを説明するため、自らの記憶をもとに自筆メモを作成したと考えるのが自然であり、前述のとおり、その記載内容には高い信用性が認められる。原告の上記主張等は採用することができない。

ウ そのほか、原告は、本件調査の調査担当職員は原告の言い分を十分に聞かなかった（争点2参照）とか、H及びGが作成した陳述書（乙11、12）の内容が信用できないなどと主張するが、いずれも上記認定を左右するものではない。

2 原告と乙との間で本件現金の贈与の合意が成立したか否か（争点1(2)）

(1) 前記前提となる事実によれば、乙は、平成14年12月27日、原告に対し、「40,290,000円」と記載された本件メモ、本件金庫の鍵（本件鍵）及び121万円の現金が入っていた封筒（本件封筒内現金）を交付するとともに、ゲストルーム内のベッドの下に本件金庫があることを伝え、「これから先、なんかあった時に、心配しなくてもいい様にと現金が金庫に保管しているから。」と述べたというのであり、かつ、上記1で判断説示したとおり、原告は、この際、乙から、本件鍵等を受領したと認められるから、この時点において、乙と原告との間に、本件現金の贈与の合意が成立したと認めるのが相当である。

(2) これに対し、原告は、乙に対して本件鍵等を返還し、本件金庫内現金の贈与を受諾していないと主張する。

しかし、原告が本件鍵等を返還せずに受領したと認められることは、上記1で説示したとおりである。加えて、原告が、自筆メモにおいて、本件現金を「頂いた」旨繰り返し記載していること、原告が、本件調査において、「乙さんが、私の今後の生活のためと考えて残してくれたこの現金」と供述していること（乙3）、乙の相続人や親族に対して本件現金のことを明らかにせず、自己の生活費等に費消していることなどからしても、原告が、乙による本件現金の贈与の意思を認識した上で、これを受諾したことは明らかというべきである。

(3) また、原告は、乙は本件現金を、①原告が乙の生前の生活費をすべて負担していたことに対する清算金、②本件住居の購入建築費用に対する清算金、③乙が代表取締役を務めていたCの借入金返済の用途に限定した預け金の趣旨で原告に交付したものであり、無償で与える趣旨で交付したのではないから、乙には本件現金を原告に贈与する意思表示があったとはいえないと主張する。

しかし、上記(1)の乙の「これから先、なんかあった時に、心配しなくてもいい様にと現金が金庫に保管しているから。」という発言からすれば、乙が本件現金を原告の今後の生活等のために交付する趣旨であったことは明らかであり、これは、本件質問てん末書に原告の供述として「乙さんが、私の今後の生活のためと考えて残してくれたこの現金」と記載されていることから裏付けられる。また、原告の上記主張の当否についても、①については、原告が乙の生前の生活費をすべて負担していたと認めるに足りる証拠はないし、乙がこれを清算する趣旨であることを原告に述べたとも認められない。また、②については、本件住居は原告が所有する土地家屋であるから（乙9）、その購入建築費用の住宅ローン返済資金というのであれば、それは正に原告に対する贈与の趣旨である。さらに、③については、原告は、乙と共にCの代表取締役であったのであり、上記(1)の乙の発言も踏まえれば、乙が原告に対し「Cに使いなさい」（乙2）と指示したとしても、それは本件現金の贈与の目的を明らかにしたにすぎないというべきであり、これをもって本件現金をCの借入金返済のための預かり金として交付

したとは認められない。さらに、原告は、Cの清算金600万円以外は運営資金として使った旨主張・供述しているところ（甲10）、上記資金は原告が経営する英会話学校の運営資金であって、正に原告のために使われたものである。したがって、原告の上記主張は採用することができない。

(4) ところで、原告は、本件封筒内現金については、乙の治療費や入院費として預かったものであると主張する。

しかし、乙が、原告に対し、本件封筒内現金を治療費や入院費の支払に充てるよう指示又は委託したと認めるに足りる証拠はなく、原告の供述等（甲10、原告本人）を前提としても、原告は、本件封筒内現金を乙のために用いようと思っていたにすぎないというべきである（なお、実際に、本件封筒内現金が乙の治療費等に支弁されたと認めるに足りる証拠もない）。しかも、本件封筒内現金は、本件鍵等の交付と同時にされたものであることも考慮すれば、乙が本件封筒内現金を同人の治療費や入院費の支払のために原告に預けたということとはできないし、他方、原告がこれを乙のために用いようと考えていたとしても、本件封筒内現金の使途に関する原告の内心の意図にすぎず、受贈の意思に欠けるところはないというべきである。したがって、本件封筒内現金に関する原告の上記主張は採用することができない。

3 平成14年12月27日に本件金庫内現金の贈与の履行があったか否か（争点1(3)）

(1) 前記前提となる事実によれば、乙は、平成14年12月27日、原告に対し、本件鍵等を交付するとともに、ゲストルーム内のベッドの下に本件金庫があることを伝えたというのであるから、この時点において、本件金庫内現金につき贈与の履行があったと認めるのが相当である。

これに対し、原告は、乙に対して本件鍵等を返還したから、本件金庫内現金につき贈与の履行が終了していない旨主張するが、原告が本件鍵等を返還せずにこれを受領したと認められることは、上記1で説示したとおりである。

(2) また、原告は、当時、本件金庫が存在する場所を全く知らなかったのであり、この時点をもって原告が本件金庫内現金の支配権を取得したとはいえないと主張するが、ゲストルームのベッドの下ということさえ分かれば、本件家屋に居住していた原告において、その位置を容易に特定することができるのであって、原告の上記主張は採用することができない。

また、原告は、平成14年12月27日当時、ゲストルームはハウスキーパーの起居の場となっており、乙の所有物件でもあり、原告がゲストルームに立ち入ることはできなかったから、本件鍵等を受領したとしても、これをもって本件金庫内現金の贈与の履行があったとはいえない旨主張する。

しかし、本件家屋のハウスキーパーであったJの質問てん末書（乙13）によれば、平成14年5月又は6月以降、ハウスキーパーはゲストルームにおいて起居していなかったというのであり、原告もこれを否定していない（原告本人）。また、原告と乙は約17年間にわたり内縁関係が続けてきた事実上の夫婦であり、しかも、ゲストルームと本件家屋との位置関係等（乙8）に照らせば、ゲストルームは本件家屋のいわゆる「離れ」であって、乙が死亡する前は、本件家屋と同様、原告と乙が共同でゲストルームを管理していたものと推認することができる。これは、Jが「社長は女将さんを信用してはったので、女将さんは、社長の鍵をいつでも自由に使えたと思いますよ。」と供述していること（乙13）からも裏付けられる。また、そもそも、乙はゲストルーム内の本件金庫の鍵であるとして本件鍵を原告に手渡しているのであるか

ら、乙は、原告がゲストルームに自由に立ち入ることができることを当然の前提としていたといえ、乙が原告のゲストルームへの立入りを禁止又は制限する合理的な理由は全く見当たらない。

したがって、原告が、当時、ゲストルームの独自の合い鍵を保持していたかどうかはともかく、少なくとも、原告が乙が所持する鍵を用いてゲストルームに自由に入室することができたことは明らかというべきである。

- (3) 以上によれば、原告は、平成14年12月27日当時、ゲストルームに自由に立ち入り、本件鍵を用いて本件金庫を開錠し、本件金庫内現金を取得することが可能であったというべきであるから、上記の時点において、本件金庫内現金の贈与の履行があったと認められる。これに反する原告の上記主張は採用することができない。

4 小括

以上のとおり、原告は、平成14年12月27日、乙から本件現金の贈与を受けたものであり、かつ、本件現金の贈与について、直ちにその履行があったと認められ、かかる事実を前提としてされた本件各決定に違法があるということとはできない。

5 本件各決定に至る調査手続に本件各決定の取消事由となる違法があるか否か（争点2）

- (1) 本件調査は、相続税法60条1項の質問検査権に基づきされたものであると解されるどころ、質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、上記質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、これを権限ある収税官吏の合理的な選択にゆだねたものと解するのが相当である（最決昭和48年7月10日・刑集27巻7号1205頁、最判昭和58年7月14日・訟務月報30巻1号151頁参照）。そこで、調査手続の違法が直ちに本件各決定の取消事由となるかという点についてはさておき、上記のような観点から、本件各決定に至る調査過程に原告が主張する違法があるか否かについて、以下検討する。

- (2) 原告は、本件調査において、調査担当職員は原告の言い分をほとんど聞かず、原告に言いたいことを十分に言わせなかったなどと主張する。しかし、上記のとおり、質問検査の範囲、程度は税務職員の合理的な選択にゆだねられているというべきであって、仮に原告が主張するとおり、原告がその言い分を十分に主張する機会が与えられなかったとしても、そのことから直ちに本件調査の手続が違法となるものではない。また、原告の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度を超えているというべき事情を認めるに足る証拠もない。したがって、原告の上記主張は採用することができない。

- (3) 原告は、①本件調査は、乙に係る相続税調査であるところ、原告は乙に係る相続及び相続税にも一切関わっていないから、原告に係る調査の着手が存在しない、②納税義務の存在の確認、課税処分及び納付すべき税額の確定に必要な調査について、大津税務署長は、本件各決定に必要な不可欠な基礎的事実関係の確認等を全く行っていない、③調査結果に基づく課税理由の開示、申告の意思確認（申告のしょうよう）も行われていないなどと主張する。

しかし、①については、上記(1)のとおり、質問検査の範囲等については、税務職員の合理的な選択にゆだねられているというべきであって、調査の対象者や税目が限定されるものではないから、乙の相続税調査として原告に対する調査が行われたとしても、これにより本件調査の手続が違法となるものではない。もとより、本件各決定を行う上で、原告の贈与税調査に着手する行為が別途必要であると解すべき根拠もない。

また、②についても、上記(1)のとおり、質問検査の範囲、程度等については、税務職員の合理的な選択にゆだねられているというべきであって、調査が不十分な点があったとしても、そのことから直ちに本件調査の手續が違法となるものではないし、原告の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度を超えているというべき事情を認めるに足りる証拠もない。なお、原告は、GやHの陳述書の信用性についてる論難するが、陳述書の真偽は本件調査の手續の違法性と直接の関係はない。また、原告は、調査担当職員の状態等についてもる論難するが、これを認めるに足りる十分な証拠はない。

さらに、③については、申告のしようとは、決定に先立って納税者の任意の申告を促すものであるところ、このような申告のしようは、法律上の定めのない事実上の取扱いであって、処分行政庁がこれを行うべき法律上の義務を負うものではない。したがって、決定に先立ち申告のしようがされず、又は十分な理由の開示のないまま申告のしようがされたとしても、それによって調査手續が違法となるものではないし、当該調査に基づく課税処分が違法となるものでもないから、原告の上記主張は失当である。

6 結論

以上のとおり、原告が主張する本件各決定の違法事由はいずれも採用することができず、その他、本件各決定を取り消すべき違法事由は見当たらないから、本件各決定はいずれも適法であると認められる。

よって、原告の請求はいずれも理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 山田 明

裁判官 徳地 淳

裁判官 藤根 桃世

