

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国(足立税務署長)

平成24年6月27日棄却・上告

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成23年7月22日判決、本資料261号-131・順号11721)

判 決

控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	山西 克彦
同	山畑 茂之
同	平野 剛
被控訴人	国
同代表者法務大臣	滝 実
処分行政庁	足立税務署長
	石川 克彦
同指定代理人	秦 智子
同	山口 克也
同	舩津 高歩
同	長田 光弘
同	宇野 憲之
同	八重樫 司
同	石井 和義
同	冬木 千成
同	星屋 貞

主 文

本件控訴を棄却する。

控訴人の当審において拡張した請求を棄却する。

当審における訴訟費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴及び当審における拡張請求の趣旨

1 原判決を取り消す。

2 足立税務署長が控訴人に対して平成17年12月8日付けでした、平成15年7月16日相続開始に係る相続税の更正処分のうち課税価格8億1415万9000円及び納付すべき税額3億6753万5300円をそれぞれ超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(ただし、いずれも平成19年10月29日付け裁決により一部取り消された後のもの)を取り消す。

3 被控訴人は、控訴人に対し、5億9182万3876円及び別表の「内金額」欄記載の各金員

に対する「還付加算金起算日」欄記載の各日から支払済みまで年7.3パーセントの割合による金員を支払え。

第2 事案の概要

- 1 本件は、被相続人亡乙に係る相続について、共同相続人の1人である控訴人が、相続税の申告をしたところ、処分行政庁から、相続財産に属する可分債権等の一部については、共同相続人らがこれを遺産分割の対象とすることに合意したものの、その遺産分割がされていないことなどを前提とする相続税の更正処分等を受けたことに関し、上記前提の誤りなどを主張して、上記更正処分等の取消しを求めるとともに、控訴人が共同相続人らの滞納相続税について連帯納付の義務の履行として納付するなどした金員に関し、上記義務の根拠となる相続税法の規定に違反して、控訴人が相続により受けた利益の価額に相当する金額を超える納付がされるなどしたと主張して、その超過額の還付等を求めて提起した訴訟である。

原審は、控訴人の請求を棄却した。これに対し、控訴人が控訴した。なお、上記取消請求に関し、控訴人は、原判決の一部のみを不服とする控訴をし、処分の違法事由として原審において主張したところの一部のみを当審において主張することとしたほか、当審において、その主張の更に一部を撤回し、その請求を前記第1の2の範囲に減縮した。他方、上記還付等請求に関し、控訴人は、当審において、連帯納付の義務の根拠となる相続税法の規定の違憲無効の主張を追加し、上記義務の履行として納付されるなどした金員の全額の還付等を求めることとして、その請求を前記第1の3の範囲に拡張した。

以下、略語は、原判決の例による。なお、連帯納付の義務の根拠となる相続税法の規定に関しては、当審口頭弁論終結後に成立した租税特別措置法等の一部を改正する法律（平成24年法律第16号。以下「平成24年改正法」という。）により、相続税法34条1項にただし書及び各号が加えられており、改正後の規定は一定の場合には平成24年改正法の施行日前にさかのぼって適用されるが（同法附則57条）、以下、特に断らない限り、改正後の相続税法34条1項柱書きの本文を単に「相続税法34条1項」という。

2 争いのない事実等

原判決の事実及び理由の第2の2に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、次のように補正する。

- (1) 原判決4頁22行目の「国税不服審判所」を「国税不服審判所長」に、23行目の「同審判所」を「同審判所長」にそれぞれ改める。
- (2) 原判決5頁5行目から6行目にかけての「(甲17、乙54)」を次のように改める。

「丙は、自己に対する上記各処分を不服として、同年2月8日に異議申立てをしたが、同年4月27日に異議申立てを棄却する旨の決定を受け、同年5月22日に審査請求をしたところ、平成19年10月29日に上記各処分の一部のみを取り消す旨の裁決を受けた。(甲17、21、乙54)」

3 争点

(1) 本件更正処分等の適法性

ア 本件可分債権等について、本件各相続人間に、これらを遺産分割の対象とする旨の合意が成立したか。また、遺産分割協議が成立したか。

イ 控訴人について、国税通則法65条4項所定の「正当な理由」があるか。

(2) 控訴人の還付請求権の有無

ア 控訴人が連帯納付の義務の履行として金銭を納付するなどした根拠となる相続税法34条1項の合憲性

イ 仮に、相続税法34条1項が合憲であるとして、控訴人が連帯納付の義務の履行として納付するなどした金員の額は、同項にいう「当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額」を超えているか。特に、上記利益の価額には、未分割財産も含まれるか。

なお、原審で争点となっていた本件相続の開始前3年以内に丙が亡乙から贈与を受けた金額（原判決の争点(1)ア）及び本件控訴人名義株式の帰属（同争点(1)イ）については、控訴人が当審において被控訴人の主張を争わないため、当審における争点とはなっていない。

4 当事者の主張

(1) 争点(1)（本件更正処分の適法性）について

原判決の事実及び理由の第2の4(1)のうち、「被告の主張」のウからオまで及び「原告の主張」のウ及びエに記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、次のように補正する。

ア 原判決10頁18行目から19行目にかけての「争点(1)ウ（本件可分債権等について本件各相続人間で遺産分割がされた事実の有無）」を「争点(1)ア（本件可分債権等の取扱い）」に改める。

イ 原判決11頁16行目の「争点(1)エ」を「争点(1)イ」に改める。

ウ 原判決15頁17行目から18行目にかけての「争点(1)ウ（本件可分債権等について本件各相続人間で遺産分割がされた事実の有無）」を「争点(1)ア（本件可分債権等の取扱い）」に改める。

エ 原判決16頁15行目の「争点(1)エ」を「争点(1)イ」に改める。

オ 原判決16頁17行目の「本件更正処分」から19行目の「除外し、」までを削り、20行目の「3億4861万6600円」を「3億6709万5200円」に改める。

(2) 争点(2)（控訴人の還付請求権の有無）について

ア 争点(2)ア（相続税法34条1項の合憲性）について
（被控訴人の主張）

(ア) 相続税法34条1項は、合憲である。

すなわち、同項の連帯納付の義務は、他の相続人の納付義務に対する一種の人的責任であって、その基礎にある思想は、一の相続によって生じた相続税については、その受益者が共同して責任を負うべきであるという考え方であるとされている。この連帯納付の義務が相続税徴収の確保を図るための特別の責任であること（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同55年7月1日第三小法廷判決・民集34巻4号535頁）に照らすと、連帯納付の義務者から徴収する場合には、仮に、相続財産の全部又は一部が未分割であったとしても、一の相続によって生じた相続税に変わりはないのであり、その受益者が共同して責任を負う範囲に何ら影響を及ぼすものではない。また、同項が「当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額」と規定するとおり、連帯納付の義務の責任限度額が金額的な範囲を意味することは明らかであって、各相続人等の連帯納付の義務が過大となることがないよう配慮されている。

(イ) 控訴人は、相続放棄等をした者としなかった者との不平等をいうが、相続放棄等をするかどうかは当該相続人の意思決定に関わる問題であり、相続放棄をしなかった結果として連帯納付の義務を追及されることとなったとしても、それは自らの判断に基づく自己責

任に係る問題である。

(ウ) 後述の控訴人の主張(イ)に挙げる設例についても、共同相続人甲、乙のうち、甲が相続開始前に被相続人の財産を事実上管理してその大半を費消していた場合において、相続財産として甲に対する貸付金等の財産的価値のあるものが認められるときは、これを前提とする課税がされることは当然である。また、甲が相続財産を隠匿したり、相続開始後に費消したりしたからといって、課税関係が異なることとなるものでもない。

本件においても、控訴人は、相続開始時に相続財産を相続し、利益を得たのであり、その限度で連帯納付の義務に基づく納付をするなどしたものにすぎない。

なお、相続財産の中に未分割のものがあって、他の相続人の承諾がなければこれを処分することができないという事情は、当該相続に係る相続人間の固有の事情であって、相続人間において遺産分割協議を成立させることによっていつでも解消することができるものである。

(エ) よって、相続税法34条1項の違憲無効を前提とする控訴人の還付請求は、理由がない。

(控訴人の主張)

(ア) 相続税法34条1項の連帯納付の義務は、相続税の徴収確保を目的として、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地位に基づく責任ないし義務であり、法定相続人のうち、相続財産を全く取得しなかった者(相続放棄の申述をした者及び遺産分割協議において相続財産を全く取得しないこととなった者)のみがこの義務を免れ、その余の法定相続人には例外なくこの義務が課される。

(イ) この連帯納付の義務は、「当該相続又は相続により受けた利益の価額に相当する金額」を限度とするのであるが(同項)、課税実務は、上記の「受けた利益」は、現実に得た利益ではなく、計算上の利益をいうものと解しており、その結果として、次のような処理がされることになる。例えば、共同相続人甲、乙のうち、甲が相続開始前に被相続人の財産を事実上管理してその大半を費消していた場合には、相続財産には、その事実上の管理ないし費消に関連して、甲に対する損害賠償請求権、貸金債権、預け金債権等の何らかの債権が含まれるものとされ、そのような債権に関しても、乙は、相続により計算上の利益を受けたものとして連帯納付の義務を負うという処理がされることになる。また、共同相続人甲、乙のうち、甲が相続財産の一部を隠匿し、そのことが税務調査によって判明して相続税の更正処分等に至ったにもかかわらず、甲が当該隠匿財産を対象に含めた遺産分割等を拒み、又は当該隠匿財産を相続開始後に費消した場合には、当該隠匿財産に関しても、乙は、相続により計算上の利益を受けたものとして連帯納付の義務を負うという処理がされることになる。

しかも、上記各設例のような事案では、乙において、甲による費消や隠匿の事実を認識しておらず、法定の期間内に相続放棄の申述をして連帯納付の義務を免れることが困難である場合も多い。

このように、課税実務において、上記の「受けた利益」は計算上受けた利益の限度をいうものと解されていることは、相続人に対し、現実に受けた利益を超えた連帯納付の義務を負担させるものであり、その義務を履行するために、相続前から有している固有財産を処分することを余儀なくさせることもある。

連帯納付の義務を負う者に生ずる以上のような不利益は、上記(ア)の立法目的によって正当化されるものではない。

(ウ) したがって、相続税法34条1項は、被相続人のうち、当該相続によって財産を取得した者を、そうでない者よりも不利益な立場に置くことがある点において、憲法14条1項に違反する。また、相続人に対し、その現実に受けた利益を超えた納付義務を課し、その義務を履行するために、相続前から有している固有財産を処分することを余儀なくさせることがある点において、憲法29条1項、2項に違反する。

(エ) よって、被控訴人は、相続税法34条1項の連帯納付の義務の履行として納付を受けるなどした7億2024万9214円から、既に還付した1億2842万5338円を控除した残金5億9182万3876円を、誤納金として、国税通則法56条1項により還付すべき義務を負う。また、被控訴人は、上記還付に当たり、同法58条1項3号、同法施行令24条2項5号により、その納付の日の翌日から起算して1月を経過した日以降、年7.3%の割合による還付加算金を支払う義務を負う。

イ 争点(2)イ(本件相続により受けた利益の価額に相当する金額)について

原判決の事実及び理由の第2の4(2)に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、次のように補正する。

(ア) 原判決17頁18行目の「争点(2)」を「争点(2)イ」に改める。

(イ) 原判決18頁25行目の「原告は」から19頁6行目の「について、」までを次のように改める。

「以上を前提とすると、本件相続に関して控訴人が納付するなどした額は、控訴人の相続税と、相続税法34条1項に定める限度での控訴人の連帯納付の義務との合計額を超えており、被控訴人は、その超過額について、」

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)(本件更正処分等の適法性)について

当裁判所も、本件更正処分等は適法であり、それらの取消しを求める控訴人の請求は理由がないと判断する。その理由は、原判決の事実及び理由の第3の1(3)から(5)までに記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、次のように補正する。

(1) 原判決30頁6行目から7行目にかけての「争点(1)ウ(本件可分債権等について本件各相続人間で遺産分割がされた事実の有無)」を「争点(1)ア(本件可分債権等の取扱い)」に改める。

(2) 原判決35頁16行目の「争点(1)エ」を「争点(1)イ」に改める。

(3) 原判決37頁23行目の「前記(1)ないし(3)」を「前記(3)」に改め、24行目の「主張」の次に次のように加える。

「(なお、原判決別紙3の(1)ア(ア)bのなお書きにおいて引用する原判決別表5-4(同別表は、原判決別紙3の(1)ア(ア)b、同(イ)bにおいて引用する原判決別表1順号2に付された同別表の注2においても引用されている。)の順号72の株式の数についても、争いが無い。)」

2 争点(2)(控訴人の還付請求権の有無)について

(1) 争点(2)ア(相続税法34条1項の合憲性)について

ア 相続税法34条1項の違憲をいう控訴人の主張は、要するに、同項にいう「当該相続又は

遺贈により受けた利益の価額に相当する金額」は、相続に関していえば、相続により現実に受けた利益の価額に相当する金額ではなく、計算上受けた利益の価額に相当する金額をいうものであるという解釈を前提として、そうであれば、同項は、相続により現実に受けた利益の価額に相当する金額を超えた連帯納付の義務を課するものであり、そのことは、相続財産を取得した者を、そうでない者よりも不利益な立場に置かせることがある点において憲法14条1項に違反するとともに、相続財産を取得した者に対し、相続により現実に受けた利益の価額の範囲を超えた連帯納税義務を負担させ、その結果として、その義務を履行するために相続前から有している固有財産を失わせ、当該固有財産に係る財産権を侵害することがある点において憲法29条1項に違反するというものと解される。

上記主張にいう「計算上受けた利益」と「現実に受けた利益」との区別は必ずしも明らかでないが、控訴人が設例や本件の事案をもって具体的に主張するところによれば、相続財産の中に、連帯納付の義務を負担する相続人の事実上の管理下になく、それをその管理下に回収することが困難な財産や、当該相続人の意思のみによって処分することが困難な財産が含まれている場合に、その財産については、「現実に受けた利益」はないが、「計算上受けた利益」はあるというように用語を区別するものであって、要するに、相続財産の評価方法を問題とするものにすぎない。

しかしながら、およそ相続財産の評価方法が適切でなければならず、相続税法34条1項の「当該相続又は遺贈により受けた利益の価額」も適切に評価された価額でなければならないことは当然である。相続財産を取得した者は、当該相続により受けた利益を適切に評価した価額に相当する金額の範囲で連帯納付の義務を負担するにとどまる。そして、相続財産を取得した者が上記の範囲で連帯納付の義務を負担することとなったとしても、それによって、何らの相続財産も取得しなかった者よりも不利益な立場に置かれるわけではないし、相続の前から有しているいわゆる固有財産が、控訴人が主張するような意味で侵害されることとなるわけでもない。

結局のところ、控訴人の違憲の主張は、その実質において、相続財産の評価方法に関する事実認定上ないし相続税法の解釈適用上の問題をいうものか、そうでなければ、相続財産の評価方法に関する独自の見解を前提とし、違憲の主張の前提を欠くものであって、いずれにしても採用することができない。

イ 念のため付言すると、相続税法34条1項は、憲法14条1項、29条1項、2項に違反するものではない。

すなわち、相続税法34条1項の連帯納付の義務は、相続税の徴収確保を立法目的として定められたもので、そのような立法目的は正当なものである。そして、相続人の連帯納付の義務についていえば、同項は、上記目的を達成する手段として、相続人に対し、他の相続人の固有の相続税の納付義務について連帯納付の義務を負わせることとしたものであるが、各相続人が負担することとなる連帯納付の義務の範囲は、当該相続人が相続により受けた利益の価額に相当する金額の限度に限られているのであって、各相続人の税負担が過大となって、相続により受けた利益の価額に相当する金額を超えることのないように配慮されている。このことに加えて、相続税が、本来、相続財産を引当とするものであること、相続人には相続を放棄するという選択肢もあることなども考え合わせれば、同項による連帯納付の義務の制度について、それが上記の立法目的を達成する手段として著しく不合理であるということは

できない。そうであれば、同項は、憲法29条1項、2項に違反するものではない。また、上記のような配慮の結果として、相続人のうち、相続の放棄などによって相続財産をそもそも取得しないこととなった者と、相続財産を取得した者との間に、連帯納付の義務の有無についての差異が生ずることが憲法14条1項に違反するものでないことも明らかである。

なお、連帯納付の義務の制度に関し、立法論としては、各方面から多様な改正意見が述べられているところである（甲19、49、50の1ないし6のほか、公知の事実）。現に、平成24年改正法により、相続税法34条1項の一部が改められているところであるが、そのことは、同項の合憲性を左右するものではない。

以上のほか、控訴人の主張には、相続税法34条1項にいう相続により取得した財産の中に未分割の財産が含まれることが憲法29条に違反することをいう趣旨に解される部分もあるが、この趣旨に解される主張に理由のないことは、後に補正して引用する原判決の事実及び理由の第3の2(1)ウ、同(2)イに説示するとおりである。

ウ よって、相続税法34条1項の違憲無効を前提とする控訴人の還付請求は、理由がない。

(2) 争点(2)イ（本件相続により受けた利益の価額に相当する金額）について

当裁判所も、控訴人が本件相続に係る連帯納付の義務の履行として納付するなどした金員の額は、控訴人が本件相続により受けた利益の価額に相当する金額を超えるものではなく、上記納付するなどした金員の額が本件相続により受けた利益の価額に相当する金額を超えることを前提とする控訴人の還付等請求は理由がないと判断する。その理由は、次のように補正するほかは、原判決の事実及び理由の第3の2に記載のとおりであるから、これを引用する。

ア 原判決38頁11行目の「争点(2)」を「争点(2)イ」に改める。

イ 原判決39行15行目の「主張するが、」の次に次のように加える。

「相続財産に属する未分割の財産についても、相続人全員が協力してこれを処分することや、遺産分割協議を経て、各相続人がその取得した財産を処分することができるほか、これらが困難な場合にも、家事調停や家事審判によって遺産分割を実現することや、各相続人がその相続分を譲渡することもできるのであるから、当該財産を処分する余地がないことを前提とする控訴人の主張は、その前提を欠いている。たとい、上記のような方法によることが必ずしも容易でないとしても、」

ウ 40頁2行目の「イ しかしながら、」を次のように改める。

「確かに、原判決の事実及び理由の第3の1(1)に説示するとおり、本件韓国送金に係る本件金員については、丙が亡乙からの贈与により取得したものと認められるから、本件相続に係る相続税の課税価格の算定に際しては、本件相続の開始前3年以内の送金分が加算され（相続税法19条）、その結果として、控訴人の固有の相続税の額や、相続人の連帯納付の義務の対象となる丙や丁の相続税の額が増額されることになる。しかしながら、そうであるとしても、控訴人は、本件相続により自らが受けた利益の価額に相当する金額を限度として連帯納付の義務を負うにとどまり、その限度額の算定に際してまで本件金員が加算されるわけではない。すなわち、本件韓国送金は、それに係る本件金員について控訴人が何らの利得も得ていないとしても、それによって控訴人の連帯納付の義務の限度（受けた利益の価額に相当する金額）が増額されるわけでもないのであるから、控訴人の主張を採用することはできない。

のみならず、」

エ 原判決40頁10行目の次に改行して次のように加える。

「イ また、控訴人は、本件の特殊事情として、未分割財産の相当部分については、遺産分割を経て、控訴人がその取得する分を自らの管理下に回収することが事実上困難であることを主張するようにも解される。確かに、未分割財産（価額20億8588万7754円）については、控訴人及び丁がそれぞれその2分の1（価額10億4294万3877円）を取得すべきことを前提として、控訴人の相続税の額や控訴人の負担する連帯納付の義務の限度が計算されている（前記のとおり引用する原判決の事実及び理由の第3の1(5)アにおいて引用する原判決別紙3及び同別紙において引用する原判決別表1）ところ、争点(1)アにおける控訴人の主張を前提とすると、未分割財産の相当部分を占める本件可分債権等については、控訴人や丁のみならず、丙もその相当部分を事実上管理している可能性があり、このことに加えて、丙が本件金員について本件韓国送金をしていることなども考慮すると、控訴人において、丙の事実上の管理下にある未分割財産を回収することが容易でない場合も想定されないものではない。しかしながら、控訴人の上記主張を前提としても、そのような事情は、相続開始後に生じたものであるから、控訴人の負担する連帯納付の義務の範囲を左右するものではない。」

3 まとめ

以上によれば、原判決は相当であるから、本件控訴は理由がなく、控訴人の当審における拡張請求も理由がない。

東京高等裁判所第20民事部

裁判長裁判官 春日 通良

裁判官 金子 直史

裁判官小林元二は、転補のため署名押印することができない。

裁判長裁判官 春日 通良

別紙 省略