

神戸地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 無申告加算税賦課決定処分取消請求事件
国側当事者・国(加古川税務署長)
平成26年1月28日棄却・控訴

判 決

原告	甲
原告訴訟代理人弁護士	丹治 初彦
同	藤本 久俊
同	渡辺 弘
被告	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	加古川税務署長
	下垣 貴敬
被告指定代理人	松島 太
同	吉田 崇
同	徳山 健一
同	高橋 修
同	松田 喜久
同	平本 倫朗
同	橋本 和也

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

加古川税務署長が原告に対し、平成23年2月9日付けでした平成19年12月13日相続開始に係る相続税の無申告加算税賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、原告が、兄である乙(以下「乙」という。)との間で締結した死因贈与契約(以下「本件死因贈与契約」という。)に基づいて取得した同人の相続財産に関する相続税(以下「本件相続税」という。)の申告を法定申告期間内に行わなかったことを理由として、加古川税務署長から、無申告加算税の賦課決定処分(以下「本件処分」という。)を受けたため、その取消しを求める事案である。

2 関連法令

別紙「関係法令の定め」のとおり。なお、以下では、国税通則法は平成21年法律第13号による改正前のもの、相続税法は平成19年法律第74号による改正前のもの、相続税法施行令は

平成23年政令第380号による改正前のものである。

3 前提事実（証拠等の掲記のない事実は、当事者間において争いがない。）

(1) 原告の親族関係（甲1の1、1の2）

乙は、原告の兄であり、妻丙（平成18年2月18日死亡）との間に、長男丁（以下「丁」という。）、二男戊（以下「戊」という。）、三男A（以下「A」という。）の子がいる。

乙の相続開始時における法定相続人は、別紙相続関係図記載のとおり、丁、戊、Aの3名である（以下、これら3名を併せて「本件法定相続人ら」という。）。

(2) 本件死因贈与契約の締結、相続の開始等

ア 原告は、平成15年3月7日、乙との間で、次の内容の死因贈与契約を締結し（本件死因贈与契約）、契約書を作成した（以下「本件死因贈与契約書」という。）。(甲2)

(ア) 乙は、原告に対し、5億円を贈与する。但し、乙が死亡した時点で、B信用金庫の株式会社Cに対する総与信残高が5億円を超えるときは、乙は、原告に対し、その差額も死因贈与する。

(イ) 上記贈与は、乙の死亡によって当然に効力が生じる。

イ 乙は、平成19年12月13日、死亡し（以下「本件相続開始」又は「本件相続開始時」などという。）、原告は、同日、これを知った。(甲1の2、弁論の全趣旨)

(3) 本件死因贈与契約の効力を巡る争い

ア 原告は、平成20年9月22日、本件法定相続人らに対して、本件死因贈与契約の履行としてそれぞれ1億6666万6666円ずつ支払うよう求める旨の内容証明郵便を送ったが、本件法定相続人らはこれに応じなかった。(甲3の1～3の4、弁論の全趣旨)

イ 原告は、同年10月27日、本件法定相続人らを被告として、神戸地方裁判所明石支部に、本件死因贈与契約に基づき、それぞれ1億6666万6666円ずつ支払うよう求める訴訟（同支部平成●●年（〇〇）第●●号）を提起した（以下「別件訴訟」という。）。

ウ 神戸地方裁判所明石支部は、平成22年4月●日、本件死因贈与契約は虚偽表示であって無効であるとして、原告の請求を棄却する判決を言い渡した。これに対して、原告は、大阪高等裁判所に控訴した（同裁判所平成●●年（〇〇）第●●号）。

エ 原告は、平成22年11月15日、大阪高等裁判所において、本件法定相続人らとの間で、本件死因贈与契約書が真正に成立したものであることを確認し、本件法定相続人らが、原告に対し、本件死因贈与契約に基づき、それぞれ2300万円（合計6900万円）を平成22年12月27日までに支払う旨の和解をした（以下「本件和解」という。）。(甲5)

(4) 本件処分に至る経緯

ア 原告は、平成23年1月13日、加古川税務署長に対し、別紙「課税処分等の経緯」申告欄のとおり、取得財産6900万円を前提として納付すべき税額を3912万9900円とする本件相続税の申告書を提出した（以下「本件申告書」という。）。(甲7)

イ 加古川税務署長は、本件申告書の提出を受け、同年2月9日付けで、原告に対し、別紙「課税処分等の経緯」賦課決定欄のとおり、国税通則法66条1項及び5項の規定に基づき、3912万円の100分の5の割合である195万6000円の無申告加算税賦課決定処分（本件処分）を行った。(甲9)

(5) 異議申立て等

ア 原告は、同年3月14日、加古川税務署長に対し、本件処分を不服として異議申し立てを

したが、加古川税務署長は、同年5月12日付けで、これを棄却する決定をした。(甲13の1)

イ 原告は、同年5月26日、上記異議申し立ての棄却決定を不服として、国税不服審判所長に審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成24年4月9日付けで、これを棄却する裁決をした。(甲14)

ウ 原告は、同年7月10日、本件処分を取り消しを求めて、本件訴訟を提起した。(当裁判所に顕著)

4 争点

- (1) 本件相続税の納税義務の成立時期及び相続税法30条による期限後申告の可否(争点1)
- (2) 国税通則法66条1項ただし書にいう「正当な理由があると認められる場合」に当たるか(争点2)
- (3) 被告の原告に対する課税手続が信義に即していないものか否か(争点3)

5 争点に対する当事者の主張

(1) 争点1

【被告の主張】

ア 本件における納税義務の成立時期

納税義務は、何らかの行政処分を必要とすることなく、各税法に定める課税要件を充足することにより、法律上当然に成立(ないしは発生)すると解されており、国税通則法15条2項4号も、このような考え方を前提に、相続税の納税義務の成立時期を「相続又は遺贈(贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。)による財産の取得の時」としている。死因贈与は、贈与者の死亡によって効力を生ずる贈与であり(民法554条)、死因贈与における受贈者は、贈与者の死亡の時に財産を取得するから、相続税の納税義務も贈与者の死亡の時に成立する。本件においても、本件相続開始時以前に本件死因贈与契約が成立しており、同契約に基づいて乙死亡の時に5億円の財産を取得したといえるから、本件相続税の納税義務は、本件相続開始時に成立している。

国税通則法15条2項4号の規定は上記のとおりであって、他に納税義務の成立要件についての定めはないから、納税義務者において相続等の所定の理由によって課税財産を取得することが必要であり、かつ、それで足りるので、たとえ死因贈与契約の効力について受贈者と相続人との間に争いが存在し、その有効性が未確定であったとしても、これによって納税義務の成立時期が左右されるものではない。

イ 相続税法30条による期限後申告の適用

(ア) 納税義務が成立する場合、その成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手続により、その国税についての納付すべき税額が確定され(国税通則法15条1項)、その確定の方式として、申告納税方式と賦課課税方式がある(同法16条1項)。

そして、相続税法27条1項は、相続、遺贈又は死因贈与により財産を取得した者で、その取得した財産につき同法19条の2第1項等の規定の適用がないものとして計算した場合に納付すべき相続税額があるときは、その相続の開始があったことを知った日の翌日から10か月以内に相続税の申告書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならないとして、申告納税方式によることを明らかにしている。

本件において、原告は本件相続開始時に乙の死亡の事実を知ったのであるから、その翌日である同月14日を法定申告期限の起算日として、法定申告期限である平成20年10月14日（なお、本件において法定申告期限は同月13日であるが、同日は休日となるため、国税通則法10条2項によりその翌日となる。以下「本件法定申告期限」という。）までに本件死因贈与契約が有効であることを前提として課税価格や相続税額等（相続財産の全容が判明しない場合であっても、判明している範囲の相続財産を前提に計算して課税価格等）を申告すべきであった。

(イ) そして、相続税法30条1項による期限後申告ができる場合とは、相続、遺贈又は死因贈与によって財産を取得した者で、申告書の提出期限内には、納付すべき相続税額が算出されなかったなど、自己のためにその相続等のあったことを知った日の翌日から10月以内に期限内申告書を提出すべき義務がなかったものの、その後同法32条1号から6号までに掲げる事由が生じたことにより新たに納付すべき相続税額があることとなった場合である。本件では、上記のとおり、原告はそもそも法定申告期限内に本件相続税について申告書を提出すべき義務を負っていたのであるから、そもそも期限内申告書を提出すべき義務がなかったものには該当しない。

このように解したとしても、原告は、本件和解により原告が死因贈与により取得した財産が5億円から6900万円に減額されたことを理由に、国税通則法23条2項1号に基づく更正の請求が可能であるから、何ら不利益を被るものではない。

ウ よって、原告には本件相続税に関して本件相続開始時に納税義務が成立し、その法定申告期限は平成20年10月14日であって、本件申告書には相続税法30条1項の適用はない。

【原告の主張】

ア 本件における納税義務の成立時期

(ア) 相続税の納税額は、民法所定の各相続人が民法所定の相続分に応じて被相続人の財産を取得したと仮定した場合の納税額を計算し、これを各相続人と受遺者等に、その者が相続又は遺贈によって得た財産の価額に応じて按分することにより定まる。この考え方の基本にあるのは、応能課税の原則に則り、担税力のあるところに納税義務を課すことで確実な税金の徴収を実現することにある。そうだとすれば、「相続又は遺贈（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。）による財産の取得の時」（国税通則法15条2項4号）とは、応能課税の原則の観点から、次のように解するべきである。

すなわち、法定相続人は、被相続人の死亡に伴い、即時に財産を取得することができ、その時点から、当該財産に係る納税義務を果たすことができるだけの経済的な負担能力（担税力）を取得する。よって、法定相続人が相続財産を取得するのは、被相続人の死亡時といえる。

他方、遺贈又は死因贈与により財産を取得する者等の法定相続人以外の者は、財産を取得する過程において、義務者が協力しない、あるいは、遺言、死因贈与契約の効力を争って争訟が生じる場合等には、被相続人の死亡により当然に財産を取得できない場合がある。よって、法定相続人以外の者が、遺贈又は死因贈与により財産を取得する場合においては、受遺者等が現実に財産を手元に取得し、あるいは、それと同視できる程度に取得が確実になった時点をいうと解すべきである。

そして、相続税法55条は、上記趣旨を踏まえて、相続財産を承継する者が相続人若し

くは包括受遺者という形で明確である場合について、相続財産分割が未了のときには、法定相続分又は包括遺贈の割合に従って当該財産を取得したものとして課税価格を計算することができる旨規定する。しかし、法定相続人以外の者が、特定遺贈又は死因贈与によって相続財産を承継する場合であって、遺贈又は死因贈与契約の効力が争われているときには、相続人が確定できないため、相続税法55条による相続税の納付ができない。よって、このような場合に、特定受遺者又は死因受贈者に納税義務を課すことは担税力の観点から酷に過ぎるので、受遺者（死因受贈者）と相続人の間で遺贈又は死因贈与契約の効力について争いがあり、将来的に相続人の異動が生じうる時点では、受遺者には相続税の納税義務が成立しておらず、当該争いが判決あるいは裁判上の和解により、その結論が確定し受遺者が財産を取得できることが事実となった時点で成立するというべきである。

(イ) 本件においては、原告は、本件相続開始後に、本件法定相続人らに対し、本件死因贈与契約の履行を求めたが、本件法定相続人らは同契約の効力を争いこれを拒んだため、別件訴訟に及んだ。しかし、第1審で、本件死因贈与契約が無効であると判断され、その控訴審で本件和解に至ったものであり、原告はこの本件和解の時点で本件法定相続人ら3名に対して和解金の支払を強制することが可能になったのである。よって、この本件和解の時点において、原告が乙の相続財産を取得できることが事実となった、すなわち「財産の取得」があったというべきである。

イ 相続税法30条による期限後申告の適用

(ア) 相続税の納税義務の成立時期は上記のとおりであるところ、これによって成立した納税義務の申告期限は、相続の開始があったことを知った日の翌日から10月以内とされている（相続税法27条1項）。もっとも、実際には相続財産分割が相続後長期に及ぶことや、相続関係において相続人、受遺者等の範囲は、相続人の認知、胎児の出産、遺言書の発見等が相続の開始があったことを知った日の翌日から10月を超えた後に生じることが少なくなく、これら後発的に生じた事情によって、納税すべき額が増減すること、あるいは新たに納税義務が生ずることもありうるところである。そのため、相続税法27条1項に定める申告期限後に同法32条1号から6号までに所定の事由が生じたため後発的に相続税を納付すべきこととなったものについて、期限後申告書の提出ができることとされている（同法30条1項）。

そして、相続税法32条6号、相続税法施行令8条2項1号によれば、「相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があった」場合には（なお、これには裁判上の和解も含まれる〔国税通則法23条2項1号参照〕）、相続税法30条1項の期限後申告ができることとされている。

(イ) 本件においても、原告は本件相続開始時に相続の開始したことを知ったが、上記のとおり別件訴訟における本件和解のときに原告が取得した財産につき相続税の納税義務が成立したのであるから、相続税法32条6号、相続税法施行令8条2項1号に当たり、原告は、本件和解によって取得した乙の相続財産について相続税法30条1項による期限後申告ができる。

ウ よって、原告には、本件和解時に本件相続税の納税義務が成立し、本件申告書は、相続税法30条1項の適用を受ける期限後申告書に当たる。

(2) 争点2

【原告の主張】

ア 相続税法30条1項に基づく期限後申告を行った場合には、国税通則法66条1項ただし書の「正当な理由」があると解されており、本件において、上記期限後申告が出来ることは争点1において主張したとおりである。

イ また、原告は、乙の法定相続人ではないため、乙の相続財産の全容を知りうる立場になかった。また、本件法定相続人らは、本件死因贈与契約の効力は無効であり、原告が乙の相続財産について何らの権利を有していないものとして、乙から相続した財産に係る相続税の申告書を提出したが、原告に対してこの申告書の開示を拒んだ。原告は、本件死因贈与契約が有効であることを前提に同契約の履行を求めて別件訴訟を提起したが、第1審では本件死因贈与契約が無効とされ、控訴審に至って本件和解が成立したが、本件法定相続人らは直ちにこれを履行せず、結局平成23年1月14日に至って全額を支払った。そして、本件法定相続人らが原告に乙の相続税の修正申告書の一部のみを開示して、相続財産の総額を明らかにしたのは平成23年1月6日であり、これによって原告はようやく自らの税額を算出することが可能となったので、税理士に依頼し、同月13日、処分行政庁に本件申告書を提出した。

このように、原告は、本件相続税について、本件法定申告期限までに乙の相続財産の全容を把握できなかつたし、もとより多額の債務を抱えており5億円に対する担税能力もなかつた。本件法定相続人らから6900万円の死因贈与を受けることが確定したのは、本件法定申告期限後の本件和解の成立時であり、同金員を確実に受領したのはそれから数か月後の平成23年1月14日である。

よって、原告に本件法定申告期限までにまず5億円を受領できるものとして死因贈与を理由とする申告義務があり、かつ、相当額の税額を納付すべきとするのは、不可能を強いるものであり、原告には本件法定申告期限までに本件相続税の申告を行えなかつたことにつき正当な理由があったというべきである。

【被告の主張】

ア 無申告加算税は、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図ると共に、無申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとするものであるところ、かかる無申告加算税の趣旨に照らせば、国税通則法66条1項ただし書にいう「正当な理由がある」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、無申告加算税の趣旨に照らしても、なお納税者に無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と解すべきである。

イ そして、そもそも法定申告期限までに適正な相続税を自主申告するために、納税者として相続財産の全容を調査してその全容を正確に把握するよう努力すべきであるが、常にこれができるとは限らないことから、法は、申告後において相続税額に変更が生じたときには修正申告又は更正の請求をすることができると規定しており（国税通則法19条、23条、相続税法31条、32条参照）、他方で、相続財産の全容が判明しない場合にその理由如何によって申告書の提出義務を免除する又は猶予する旨を定めた規定は存在しない。よって、納税者が相続財産の全容を把握するため、種々の調査をし、情報入手の努力をした結果、法定申告期限までに相続財産の一部のみが判明し、その部分だけで相続財産に係る基礎控除額を超える場合には、判明した相続財産につき、自主的に期限内に申告し、相続税の納税義務を確定させ、残余の相続財産が後日判明したときは修正申告によることとすべきである。本件に

においても、原告は、乙の相続財産に係る基礎控除額は、法定相続人の数からして合計8000万円と算出されるのであり、また、本件死因贈与契約それ自体から、乙の相続財産が少なくとも5億円を超えることを認識していたといえるのであるから、判明した相続財産の限りで、期限内に相続税の申告書を提出しなければならなかったことは明らかである。

また、納税義務者が、現実に納税資金を有しているか否かはあくまで主観的な事情に過ぎず、一時的に融資を受けるなど、他に取りうる手段が存在する。

さらに、別件訴訟の第1審の判決が言い渡されたのは平成22年4月●日であり、これは本件法定申告期限の後の事情であるし、本件法定相続人らが本件死因贈与契約の効力を否定して自らの申告を行っていたとしても、相続税の納税義務及び申告義務は納税義務者が個々に負っているものであるから、本件法定相続人らの申告内容によって原告の納税義務及び申告義務が左右されるものではない上に、これによって原告が法定申告期限内に申告ができなくなるものでもない。

ウ よって、本件は、本件相続税に関して本件法定申告期限内に申告書を提出しなかったことにつき「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、無申告加算税の趣旨に照らしても、なお納税者に無申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合」には当たらないというべきである。

(3) 争点3

【原告の主張】

被告は、本件のような場合、原告は法定申告期限内に5億円の相続財産に基づいて課税価格を計算し、それに従って申告をした上、相当税額を納付すべきであり、後に和解ないし判決によって納付すべき税額が異なることとなった場合に所定の手続に基づき、修正申告ないし更正の請求をすればよいというが、そうであれば、処分行政庁は、本件法定相続人らが本件死因贈与契約の対象となる5億円を含め相続財産全額について申告書を提出してきたときに当該5億円を除くよう修正すべきであったのに、これをしなかった。このように、本件法定相続人らから当該5億円を含む相続財産について申告と相当税額の納付を受けながら、原告に対しても当該5億円について申告及び相当税額の納付をすべき義務があるとすることは、本来の相続税の成立を上回る額の納税を受けることになり、二重課税であって不当である。原告にそのような申告及び納税を要求するのは、処分行政庁としての手続に違背しているし、課税、納税上の信義則にも反するから、本件処分は違法である。

【被告の主張】

上記のとおり、納税義務者が必ずしも法定申告期限内に相続財産の全容を把握することができるとは限らないことから、国税通則法は、更正の請求をすることができる旨規定し（同法23条）、相続税法は、申告後において相続特有の事情により相続税額に変更が生じた場合には、修正申告又は更正の請求をすることができる旨規定している（同法31条、32条）。このように、相続税法は相続財産の全容が判明しない場合であっても、法定申告期限内に判明した範囲で申告することも許容しているのであるから、本件のように死因贈与の効力が争われており、自己の相続分が判明しないため、受遺者及び法定相続人が死因贈与の目的物である財産をいずれも自らの相続税に係る課税価格の計算の基礎に含めて相続税の申告書を提出した結果、一時的に当該財産について複数の納税者に帰属することを前提としてそれぞれ課税する状態となることも当然想定している。

よって、例えば、先行してある納税者から提出された申告書と矛盾するような内容の申告書が後に他の納税者から提出されたような場合であっても、被告には先行して提出された申告書が正しいことを前提として後から提出された申告書の修正を求めるべき義務はないし、ましてや、本件では原告が死因贈与を受けたことを前提とした申告を法定申告期限内にしていなくてもかかわらず、本件法定相続人らの申告書が提出された際に知りようのない死因贈与の事実を認定した上で、その申告書の修正を求める義務などあろうはずがない。

また、相続税額が過大である場合についても、最もその事情に通じている納税者自ら更正の請求をすることが法の予定しているところであって、処分行政庁としては更正の請求を受けてその是非を検討することはあっても、更正の請求なくしてこれを直ちに修正するなどの措置をとらなければならない義務を負うものではない。国税通則法24条は、その納税申告書に記載された税額に過不足があるなどその内容が税務署長の調査したところと異なるときに税務署長がこれを是正する権限を付与したものであるが、同規定が税務署長に調査、更正の義務を負わせたものと解することはできない。

第3 当裁判所の判断

1 相続税の納税義務の成立及び確定について

国税の納税義務は、各税法に定める課税要件を充足することにより抽象的に発生し、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定するもの（自動確定方式）を除いては、各税法に定める手續により納付すべき税額が確定することにより履行請求の可能な具体的な債権となるものであり（国税通則法15条1項）、納税義務が成立する場合において納税者が国税に関する法律の規定により納付すべき税額を申告すべきものとされている国税は、申告納税方式の国税である（同法16条2項1号）。

相続税は、相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与〔以下「死因贈与」という。〕を含む。なお、民法554条、985条参照）により財産を取得した個人で当該財産を取得した時において本法に住所を有する者に課される国税であり（相続税法1条の3第1号）、その成立時期は相続、遺贈又は死因贈与による「財産の取得の時」とされ（国税通則法15条2項4号）、相続の開始があったことを知った日の翌日から10月以内に申告書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならないとされている（相続税法27条1項）から、申告納税方式の国税である。

申告納税方式では、納付すべき税額は原則として当該申告によって確定し、課税庁の処分による以外は一定の事情があるときに限り更正の請求により是正することができるものとされている（国税通則法23条2項、相続税法32条等）。これは、課税標準等の決定については最もその事情に通じている納税者自身の申告に基づくものとし、その是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速やかに確定させる国家財政上の要請に応ずるものであり、納税者に対しても過当な不利益を強いるおそれがないとの趣旨に基づくものと解される（所得税に関する最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁参照）。

2 争点1について

(1) 相続税の納税義務が、相続、遺贈又は死因贈与による「財産の取得の時」に成立すること（国税通則法15条2項4号）は、前記説示のとおりである。そして、民法上、相続は死亡によって開始し（同法882条）、相続人はこの相続開始の時から被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継するとされており（同法896条）、遺贈についても遺言者の死亡の時から

その効力を生ずるとされ（同法985条）、死因贈与（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与）について、贈与者の死亡時に受贈者が財産を取得することになることも明らかである。したがって、上記相続、遺贈又は死因贈与による「財産の取得の時」とは、被相続人、遺言者又は贈与者の死亡によって、相続人、受遺者又は受贈者がその財産を取得した時をいうことは明らかであり、それゆえ、相続税法27条1項は、相続税の申告書の提出期限を相続の開始があったことを知った日の翌日から10月以内と定めたものと解される。

- (2) 本件死因贈与契約が有効であることは、契約当事者ないし承継人である原告と本件法定相続人らの間において、本件和解によって既判力をもって確定されたのであるから、原告は、本件死因贈与契約に基づいて乙の死亡時に同人の財産の贈与を受けたものといわざるを得ず、本件相続開始時に本件相続税の納税義務を負ったというよりほかはない。そうすると、原告は、相続税法27条1項により、その納税義務に係る相続税の申告書を、乙について相続の開始があったことを知った日（前記前提事実(2)イのとおり平成19年12月13日）の翌日から10月以内（祝日等を考慮するとその期限は平成20年10月14日〔本件法定申告期限〕と認められる。）に提出すべき義務があったものである。

そして、相続税法30条1項は、相続税法27条1項の規定による申告書の提出期限後において同法32条1号から6号までに規定する事由が生じたため「新たに」同項に規定する申告書を提出すべき要件に該当することとなった者が期限後申告書を提出することができる旨の規定であるところ、原告は、上記のとおり、既に本件相続開始時に本件相続税の納税義務を負い、本件法定申告期限までに申告書を提出する義務を負ったものであって、本件和解によって「新たに」申告書を提出すべき要件に該当することとなったものではないから、原告に適用されることはない。

- (3) 原告は、応能課税の原則の観点から、法定相続人以外の者が遺贈又は死因贈与を受ける場合に関しては、現実に財産を手元に取得し、あるいはそれと同視できる程度に取得が確実になった時点をもって財産の取得の時と解すべき旨を主張し、受贈者と相続人の中で死因贈与契約の効力が争われているときは、当該争いが判決あるいは裁判上の和解により、その結論が確定し受遺者が財産を取得できることが確実となった時点で、相続税の納税義務が成立する旨主張する。

上記主張は、相続、遺贈又は死因贈与により取得した財産を現実に支配しているかどうかに着目した主張であるが、かかる現実の支配は、相続税の課税要件ではないし、その有無を相続であるか遺贈又は死因贈与であるかによって類型化できるというものでもない。また、死因贈与契約の効力に争いがあるときに相続税の納税義務や申告義務が発生しないなどの規定はなく、このように解すべき理由は、国税通則法、相続税法等の規定上見当たらない。原告は、遺贈又は死因贈与の効力が争われている場合について相続税法55条のような規定がないことを指摘するが、同条は、相続財産が分割未了の場合に法定相続分での申告を認めた規定であって、同条があるからといって遺贈や死因贈与の効力が争われている場合に納税義務や申告義務が生じないと解する根拠はない。

かえって、相続開始後、相続人と受贈者等との間で、死因贈与契約等の効力が争われることは、世上まま見られるところであるが、上記のとおりその場合に関する規定はないこと、その効力の有無に関する事情について最も良く通じているのは当事者と考えられること、当事者が自ら認識する事情に基づいて、争いのある死因贈与契約等を有効とする相続税の申告書を提出

した場合にも、後に判決又は訴訟上の和解においてそれが無効とされたときには、当然に更正の請求を認める趣旨の規定（相続税法32条6号及び同法施行令8条2項1号、国税通則法23条2項1号）が置かれていること等を、前記申告納税方式の趣旨に照らして勘案すると、相続税法は、死因贈与契約等の効力を巡る争いがある場合にも、納税義務及び申告書の提出義務を発生させないものとはしておらず、このような場合にも、納税者の認識に従った申告書の提出を求める趣旨と解するのが相当である。

(4) よって、争点1に関する原告の主張は理由がなく、本件は、相続税法30条1項の期限後申告ができる場合には当たらない。

3 争点2について

(1) 無申告加算税は、申告納税方式における国税について、無申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、無申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないが、過少申告加算税よりは多いと解される。国税通則法66条1項ただし書は、期限後申告書の提出又は更正に基づき納付すべき税額に対して課される無申告加算税につき、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には、これを課さないこととしているが、無申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、期限内申告書を提出することができなかったことにつき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、上記のような無申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に無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る。

(2) 原告は、本件において、相続税法30条1項に基づく期限後申告ができることを前提に、本件相続税の申告を行えなかったことにつき、正当な理由があると主張するが、本件が同項の期限後申告ができる場合に当たらないことは、前記2で説示したとおりであるから、上記主張は、その前提を欠いている。

なお、前記説示のとおり、相続税法は、死因贈与契約等の効力を巡る争いがある場合にも納税者の認識に従った申告書の提出を求める趣旨と解されるから、例えば、当事者が、争いのある死因贈与契約等が無効であって対象財産が自己に属さないか又は属する可能性が小さいことを客観的に裏付けるに足りる事実を認識し、これに基づいて相続税の申告書を提出しなかったような場合には、後に判決又は訴訟上の和解においてそれが有効とされたとき等には、正当な理由を問題とする余地がある。しかし、前記前提事実(3)ア及びイのとおり、原告は、本件死因贈与契約が有効なものであるとして、本件法定相続人らに対し、本件法定申告期限より前の時点で内容証明郵便を送付し、本件法定申告期限から約2週間後に別件訴訟を提起しているのであって、本件法定申告期限前後の頃に、原告がこれを有効と認識していたことは明らかである（なお、別件訴訟の第1審判決は、本件死因贈与契約を無効と判断したが、その言渡しは別件訴訟の提起から約1年6か月後である。）。前記申告納税方式の趣旨に照らせば、本件死因贈与契約が有効と認識しながら、これを申告しなかったことについて正当な理由があるといえないことは明らかである。

(3) 原告は、本件相続税について、本件法定相続人らの協力が得られず本件法定申告期限まで

に乙の相続財産の全容を把握できなかった旨主張する。

確かに、相続税の申告書には、課税価格、相続税額その他財務省令で定める事項を記載しなければならないとされているから（相続税法27条1項）、法定申告期限までに全く過不足のない相続税額を申告するためには、相続財産の全容を正確に認識する必要がある。しかし、相続税法27条1項に基づく申告義務自体は、被相続人から相続、遺贈又は死因贈与により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格の合計額がその相続財産に係る基礎控除額を超える場合で、その者の相続税の課税価格に係る相続税額があるときに発生するものである。そして、原告が、本件法定申告期限当時、本件死因贈与契約が5億円を贈与するというものであり、これを有効と認識していたことは、これまで認定、説示したとおりであるし、原告が、本件法定申告期限までに乙の法定相続人として本件法定相続人ら3名がいることを認識していたことも、これらの者に内容証明郵便を送付したこと（前記前提事実(3)ア）から明らかである。そうすると、基礎控除額は8000万円となるから（相続税法15条1項参照）、原告は、乙の相続財産の全容を把握できなくても、本件死因贈与契約によって乙から得た相続財産の価額がこの基礎控除額を超え、少なくとも申告義務は生じることを、本件法定申告期限までに認識していたというべきである。

国税通則法及び相続税法には、判明した事実からすれば申告義務が生じる場合に相続財産の全容が判明しないことを理由として、申告書の提出自体を免除し又は猶予する旨を定めた規定は見当たらず、法定申告期限内に判明したところに基づいて申告書を提出した場合において、その後に相続財産の全容が判明したときは、修正申告又は更正の請求をすることができるものとする規定が設けられている（国税通則法19条、23条、相続税法31条、32条）。また、判明したところに基づく当初の申告が過少申告となったとしても、例えば財産を脱漏したが、当該財産が相続財産に属さないか又は属する可能性が小さいことを基礎づけるに足りる事実を認識して当該申告書を提出した場合（最高裁判平成11年6月10日第一小法廷判決・裁判集民事193号315頁）など国税通則法65条4項にいう「正当な理由」が認められる場合には、過少申告加算税も課されないものとされている。そして、無申告加算税が、過少申告加算税よりは制裁的な要素が多いことは前記説示のとおりであるから、相続税法は、納税者の調査の結果、相続財産の一部のみが判明し、その部分だけで相続財産に係る基礎控除額を超える場合には、その判明した相続財産につき、申告書の提出を求める趣旨と解するのが相当であり、相続財産の全容が把握できないからといって、法定申告期限までに相続税の申告書を提出しないことを許容する趣旨とは解されない。

したがって、上記原告の主張は、国税通則法66条1項ただし書の「正当な理由」を基礎づけるものではない。

- (4) 原告は、もとより多額の債務を抱えており5億円に対する担税能力もなかったし、本件法定相続人らから6900万円の遺贈を受けることが確定したのは、本件法定申告期限後の本件和解の成立時であり、同金員を確実に受領したのはそれから数か月後の平成23年1月14日である旨主張する。しかし、納税する資金がないことは、延納許可（相続税法38条以下）その他徴収上考慮されることがあるとしても、これによって申告書の提出が妨げられるとはいえないから「正当な理由」には当たらない。
- (5) 以上のほか、原告が主張する事情に本件に現れた全ての事情を総合しても「正当な理由があると認められる場合」に当たるような事情があるとはいえないから、争点2に関する原告の

主張は理由がない。

4 争点3について

(1) 原告は、処分行政庁が、本件法定相続人らの申告について本件死因贈与契約に係る5億円を修正させていないことなどを挙げて、本件処分はその手続に違法がある旨主張する。

しかし、原告の主張によれば、そもそも本件法定相続人らが乙を相続したことにより生じる相続税の申告を行ったのは本件法定申告期限より前のことであり、この時点においてそもそも処分行政庁は原告からは何らの申告も受けていなかったものであるから上記主張はその前提を欠くものである。

また、申告納税方式の下では、納付すべき税額は納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する（国税通則法16条1項）。これは、前記申告納税方式の趣旨の下で、基本的には納税者が申告した内容を信頼し、課税標準等又は税額等は一次的には納税義務者の提出する納税申告により確定させることとしたものである。かかる趣旨に照らせば、納税者に対する関係で、税務署長に提出された申告書に実態と異なるところがないかを調査する義務や、その調査によって実態と異なることが判明した際にこれを修正するよう指示等する義務があるとはいえず、まして、受贈者に対する関係で、贈与者の相続人の申告を修正させるべき義務があるとは到底思われない。

(2) よって、争点3に関する原告の主張は理由がない。

5 以上によれば、原告の本件申告書の提出は、国税通則法18条に定める通常の場合の期限後申告書の提出であり、原告が本件法定申告期限内に本件相続税につき申告書を提出しなかったことについて、同法66条1項ただし書に定める「正当な理由があると認められる場合」に当たるといえる事情もないから、本件処分は適法である。

第4 結論

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

神戸地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 東 亜由美

裁判官 福島 かなえ

裁判官 塚本 晴久

第1 国税通則法

(納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定)

15条1項

国税を納付する義務（源泉徴収による国税については、これを徴収して国に納付する義務。以下「納税義務」という。）が成立する場合には、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手續により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする。

15条2項

納税義務は、次の各号に掲げる国税（第一号から第十二号までにおいて、附帯税を除く。）については、当該各号に定める時（当該国税のうち政令で定めるものについては、政令で定める時）に成立する。

四 相続税 相続又は遺贈（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。）による財産の取得の時

(国税についての納付すべき税額の確定の方式)

16条1項

国税についての納付すべき税額の確定の手續については、次の各号に掲げるいずれかの方式によるものとし、これらの方式の内容は、当該各号に掲げるところによる。

一 申告納税方式 納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていないかつた場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。

16条2項

国税（前条第3項各号に掲げるものを除く。）についての納付すべき税額の確定が前項各号に掲げる方式のうちいずれの方式によりされるかは、次に定めるところによる。

一 納税義務が成立する場合において、納税者が、国税に関する法律の規定により、納付すべき税額を申告すべきものとされている国税 申告納税方式

(期限内申告)

17条1項

申告納税方式による国税の納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、納税申告書を法定申告期限までに税務署長に提出しなければならない。

17条2項

前項の規定により提出する納税申告書は、期限内申告書という。

(期限後申告)

18条1項

期限内申告書を提出すべきであつた者（所得税法第二百二十三条第一項（確定損失申告）、第二百

十五条第三項（年の中で死亡した場合の確定損失申告）又は第二百二十七条第三項（年の中で出国をする場合の確定損失申告）（これらの規定を同法第百六十六条（非居住者に対する準用）において準用する場合を含む。）の規定による申告書を提出することができる者でその提出期限内に当該申告書を提出しなかつたもの及びこれらの者の相続人その他これらの者の財産に属する権利義務を包括して承継した者（法人が分割をした場合にあつては、第七条の二第四項（信託に係る国税の納付義務の承継）の規定により当該分割をした法人の国税を納める義務を承継した法人に限る。）を含む。）は、その提出期限後においても、第二十五条（決定）の規定による決定があるまでは、納税申告書を税務署長に提出することができる。

18条2項

前項の規定により提出する納税申告書は、期限後申告書という。

（更正の請求）

23条2項

納税申告書を提出した者又は第二十五条（決定）の規定による決定（以下この項において「決定」という。）を受けた者は、次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（以下「更正の請求」という。）をすることができる。

- 一 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つ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二月以内

（無申告加算税）

66条1項

次の各号のいずれかに該当する場合には、当該納税者に対し、当該各号に規定する申告、更正又は決定に基づき第三十五条第二項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に百分の十五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。ただし、期限内申告書の提出がなかつ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。

- 一 期限後申告書の提出又は第二十五条（決定）の規定による決定があつた場合

66条2項

前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（同項第二号の修正申告書の提出又は更正があつたときは、その国税に係る累積納付税額を加算した金額）が五十万円を超えるときは、同項の無申告加算税の額は、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（同項に規定する納付すべき税額が当該超える部分に相当する税額に満たないときは、当該納付すべき税額）に百分の五の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。

66条3項

前項において、累積納付税額とは、第一項第二号の修正申告書の提出又は更正前にされたその国税についての次に掲げる納付すべき税額の合計額（当該国税について、当該納付すべき税額を減少

させる更正又は更正若しくは第二十五条の規定による決定に係る不服申立て若しくは訴えについての決定、裁決若しくは判決による原処分の変動があつたときはこれらにより減少した部分の税額に相当する金額を控除した金額とし、次項において準用する前条第四項の規定の適用があつたときは同項の規定により控除すべきであつた金額を控除した金額とする。)をいう。

一 期限後申告書の提出又は第二十五条の規定に基づき第三十五条第二項の規定により納付すべき税額

二 修正申告書の提出又は更正に基づき第三十五条第二項の規定により納付すべき税額

66条5項

期限後申告書又は第一項第二号の修正申告書の提出があつた場合において、その提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたものでないときは、その申告に基づき第三十五条第二項の規定により納付すべき税額に係る第一項の無申告加算税の額は、同項及び第二項の規定にかかわらず、当該納付すべき税額に百分の五の割合を乗じて計算した金額とする。

第2 相続税法

(定義)

1条の2

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

二 期限内申告書 第五十条第二項の場合を除き、第二十七条第一項及び第二項、第二十八条第一項及び第二項並びに第二十九条の規定による申告書をいう。

三 期限後申告書 国税通則法（昭和三十七年法律第六十六号）第十八条第二項（期限後申告書）に規定する期限後申告書をいう。

(相続税の納税義務者)

1条の3

次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、相続税を納める義務がある。

一 相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下同じ。）により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの

(遺産に係る基礎控除)

15条1項

相続税の総額を計算する場合においては、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格（第十九条の規定の適用がある場合には、同条の規定により相続税の課税価格とみなされた金額。次条から第十八条まで及び第十九条の二において同じ。）の合計額から、五千万円と千万円に当該被相続人の相続人の数を乗じて得た金額との合計額（以下「遺産に係る基礎控除額」という。）を控除する。

(相続税の申告書)

27条1項

相続又は遺贈（当該相続に係る被相続人からの贈与により取得した財産で第二十一条の九第三項

の規定の適用を受けるものに係る贈与を含む。以下この条において同じ。)により財産を取得した者及び当該被相続人に係る相続時精算課税適用者は、当該被相続人からこれらの事由により財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格(第十九条又は第二十一条の十四から第二十一条の十八までの規定の適用がある場合には、これらの規定により相続税の課税価格とみなされた金額)の合計額がその遺産に係る基礎控除額を超える場合において、その者に係る相続税の課税価格(第十九条又は第二十一条の十四から第二十一条の十八までの規定の適用がある場合には、これらの規定により相続税の課税価格とみなされた金額)に係る第十五条から第十九条まで、第十九条の三から第二十条の二まで及び第二十一条の十四から第二十一条の十八までの規定による相続税額があるときは、その相続の開始があつたことを知つた日の翌日から十月以内(その者が国税通則法第一百七条第二項(納税管理人)の規定による納税管理人の届出をしないで当該期間内にこの法律の施行地に住所及び居所を有しないこととなるときは、当該住所及び居所を有しないこととなる日まで)に課税価格、相続税額その他財務省令で定める事項を記載した申告書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

(期限後申告の特則)

30条1項

第二十七条第一項の規定による申告書の提出期限後において第三十二条第一号から第六号までに規定する事由が生じたため新たに同項に規定する申告書を提出すべき要件に該当することとなつた者は、期限後申告書を提出することができる。

(更正の請求の特則)

第32条

相続税又は贈与税について申告書を提出した者又は決定を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する事由により当該申告又は決定に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額(当該申告書を提出した後又は当該決定を受けた後修正申告書の提出又は更正があつた場合には、当該修正申告又は更正に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額)が過大となつたときは、当該各号に規定する事由が生じたことを知つた日の翌日から四月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対し、その課税価格及び相続税額又は贈与税額につき国税通則法第二十三条第一項(更正の請求)の規定による更正の請求をすることができる。

- 一 第五十五条の規定により分割されていない財産について民法(第九百四条の二(寄与分)を除く。)の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従つて課税価格が計算されていた場合において、その後当該財産の分割が行われ、共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従つて計算された課税価格と異なることとなつたこと。
- 二 民法第七百八十七条(認知の訴え)又は第八百九十二条から第八百九十四条まで(推定相続人の廃除等)の規定による認知、相続人の廃除又はその取消しに関する裁判の確定、同法第八百八十四条(相続回復請求権)に規定する相続の回復、同法第九百十九条第二項(相続の承認及び放棄の撤回及び取消し)の規定による相続の放棄の取消しその他の事由により相続人に異動を生じたこと。
- 三 遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定したこと。

- 四 遺贈に係る遺言書が発見され、又は遺贈の放棄があつたこと。
- 五 第四十二条第二十七項（第四十五条第二項において準用する場合を含む。）の規定により条件を付して物納の許可がされた場合（第四十八条第二項の規定により当該許可が取り消され、又は取り消されることとなる場合に限る。）において、当該条件に係る物納に充てた財産の性質その他の事情に関し政令で定めるものが生じたこと。
- 六 前各号に規定する事由に準ずるものとして政令で定める事由が生じたこと。（以下略）

（未分割遺産に対する課税）

55条

相続若しくは包括遺贈により取得した財産に係る相続税について申告書を提出する場合又は当該財産に係る相続税について更正若しくは決定をする場合において、当該相続又は包括遺贈により取得した財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によつてまだ分割されていないときは、その分割されていない財産については、各共同相続人又は包括受遺者が民法（第九百四条の二（寄与分）を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従つて当該財産を取得したものとしてその課税価格を計算するものとする。ただし、その後において当該財産の分割があり、当該共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従つて計算された課税価格と異なることとなつた場合においては、当該分割により取得した財産に係る課税価格を基礎として、納税義務者において申告書を提出し、若しくは第三十二条の更正の請求をし、又は税務署長において更正若しくは決定をすることを妨げない。

第3 相続税法施行令

（更正の請求の対象となる事由）

8条2項

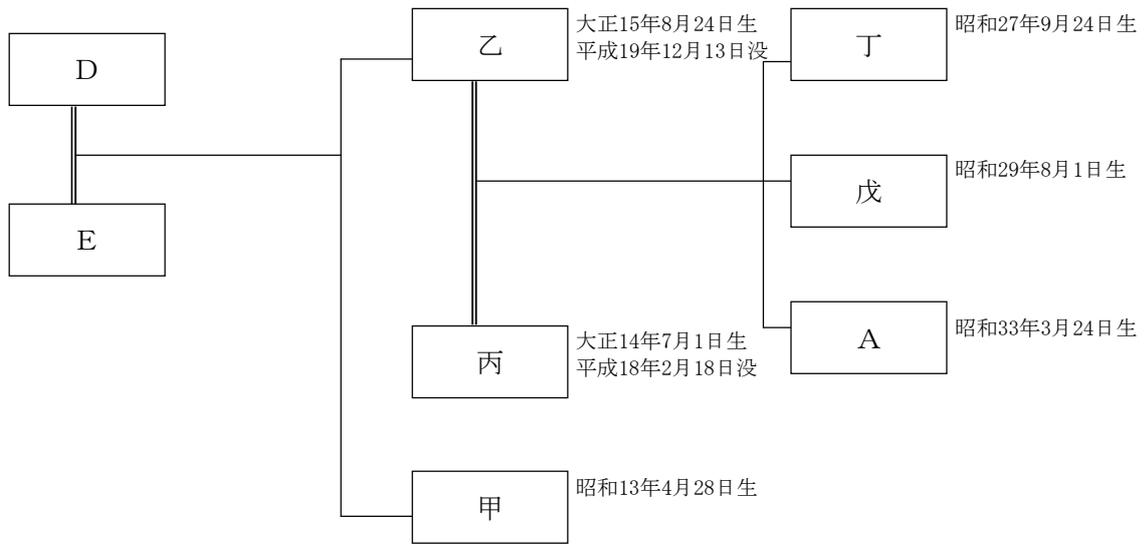
法第三十二条第六号に規定する政令で定める事由は、次に掲げる事由とする。

- 一 相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があつたこと。

以上

別紙

相続関係図



課税処分等の経緯

単位 (円)

申告区分等		相続税法27条に規定する相続税の申告書の提出期限	申告	賦課決定	異議申立	異議決定	審査請求	裁決
内容								
原告	取得財産の価額		69,000,000					
	債務及び葬式費用		0					
	課税価格 (1,000円未満切捨て)		69,000,000					
	相続税額		32,608,321					
	相続税の2割加算が行われる場合の加算金額		6,521,664					
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)		39,129,900					
	無申告加算税							
相続税の総額の計算	取得財産の価額		6,756,469,225					
	債務及び葬式費用		62,752,619					
	課税価格 (1,000円未満切捨て)		6,693,714,000					
	法定相続人		3人					
	基礎控除額		80,000,000					
	相続税の総額 (100円未満切捨て)		3,165,856,500					