

大阪高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 無申告加算税賦課決定処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（加古川税務署長）

平成26年7月18日棄却・確定

（第一審・神戸地方裁判所、平成●●年（〇〇）第●●号、平成26年1月28日判決、本資料264号－17・順号12398）

判 決

控 訴 人	甲
同訴訟代理人弁護士	丹治 初彦 藤本 久俊 渡辺 弘
被控訴人	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
被控訴人指定代理人	今村 弘 小銭 慎司 徳山 健一 平本 倫朗 橋本 和也

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 加古川税務署長が控訴人に対し、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 事案の骨子及び訴訟の経緯

本件は、控訴人が、兄である乙（平成19年12月13日死亡。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受けた無申告加算税の賦課決定処分（以下「本件処分」という。）について、その取消しを求める事案である。

原審が控訴人の請求を棄却したので、控訴人が控訴をした。

2 関連法令及び前提事実

本件の関連法令及び前提事実（証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）は、原判決「事実及び理由」中の第2の2及び3（原判決2頁10行目から4頁18行目まで及び23頁から30頁まで）のとおりであるから、これを引用する。

3 争点に関する当事者の主張

本件の争点及びこれに関する当事者の主張は、次の4及び5で争点1に関する控訴人の当審における追加主張とその反論を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の第2の4及び5（原判決4頁19行目から14頁9行目まで）のとおりであるから、これを引用する。

4 争点1に関する控訴人の当審における追加主張

法定相続人以外の者を受贈者とする死因贈与契約が存する場合において、法定相続人が当該死因贈与契約の成立又は効力を争い、法定相続人だけで遺産分割協議を行った上、相続税法16条に従って相続税の総額を算出し、同法17条以下の規定に基づいて各相続人の具体的な相続税額を計算し、その申告・納付を完了したときは、当該相続について、国に対する納税義務はすべて尽くされていると評価できる。その場合、死因贈与契約の有効を主張する受贈者が、法定相続人とは別に申告・納税をすべきであるとすれば、国は当該相続について本来納付される以上の額の納税を受けることになり、明らかに不当である。

したがって、法定相続人以外の者を受贈者とする死因贈与契約が存する場合において、当該死因贈与契約の成立又は効力を争う法定相続人が法定申告期限内に相続税の申告・納付を行っているとときには、当該相続単位でみれば納税義務は尽くされているから、相続開始により受贈者に納税義務が発生するのではなく、その後訴訟において判決又は和解により死因贈与の効力が認められたときに納税義務が発生し、相続税法32条6号、相続税法施行令8条2項に規定する期限後申告書を提出することのできる新たな事由となると解するのが相当である。

5 上記4の主張に対する被控訴人の反論

控訴人の主張は、死因贈与契約の効力に争いがある場合、法定相続人において自らの認識を前提として、計算上の相続税額の全額を申告、納付した場合には、受贈者は申告・納付の義務を負わないというものであるが、相続単位でみた計算上の相続税額が申告・納付された場合に、これをもって、他の相続人や受贈者がその申告・納税義務を免れる旨の規定はなく、控訴人の上記主張は、法の規定を無視した独自の主張というほかない。

控訴人の上記主張は、相続単位でみた場合に本来納付される以上の額の納税を受けることが不当であるとの認識を前提とするものであるが、国税通則法や相続税法は、納税者の申告により、一時的に、当該相続について本来の納付される以上の額の納税を受けることがあることは当然に想定し、納税者の修正申告や更正の請求による事後的な税額の調整を予定しているのであって、一時的に本来納付される以上の額の納税を受けることが不当と評価されるものではない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所は、原判決と同様、本件処分は適法であり、控訴人の請求は理由がないものと判断する。

その理由は、次の2のとおり原判決を補正し、3のとおり控訴人の当審における追加主張に対する判断を加えるほか、原判決「事実及び理由」中の第3の1ないし5（原判決14頁11行目から22頁4行目まで）のとおりであるから、これを引用する。

2 原判決の補正

- (1) 原判決15頁20、21行目の「取得した時をいうことは明らかであり、」の次に、「当該財産取得の効力について他と争いのないことや、当該財産取得が有効であることが判決等をもって確定していることは要件とされていないし、当該財産を現実に手元に取得していることも要件とされていない。」を加える。
- (2) 原判決15頁24行目の「本件死因贈与契約が」から16頁1行目の「いわざるを得ず、」までを「契約当事者ないし承継人である控訴人と本件法定相続人らの間において、本件和解によって、本件死因贈与契約が有効であり、控訴人は、本件死因贈与契約によって相続開始時に乙の財産を取得したことが確定したのであるから（なお、控訴人と本件法定相続人らは、本件和解において、本件死因贈与契約が有効であることを前提として、本件法定相続人らが控訴人に対して本件死因贈与契約に基づく金員の支払義務を負うことを合意したものであり、本件死因贈与契約の効力を否定した上で、控訴人と本件法定相続人らとの間で新たに金銭支払義務を発生させる旨の合意をしたものではない。）」と改める。
- (3) 原判決16頁16行目の「原告は、」から17頁19行目末尾までを次のとおり改める。

「この点、控訴人は、応能課税の原則の観点から、国税通則法15条2項4号にいう「財産の取得の時」について、①法定相続人が財産を取得した場合は、被相続人の死亡時と解すべきであるが、②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した場合には、受贈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定になった時点をいうと解すべきであり、受贈者等と相続人との間で遺贈又は死因贈与契約の効力に争いがある場合には、当該争いが判決あるいは裁判上の和解により、その結論が確定した時点が「財産の取得の時」であって、同時点ではじめて納税義務が成立すると解すべきである旨主張する。

しかしながら、納税義務は、各税法で定める課税要件を充足したときに、抽象的かつ客観的に成立するものであるところ、国税通則法15条2項4号は、相続税にかかる納税義務の成立時期について、相続財産の取得原因が相続か遺贈又は死因贈与かを区別することなく、また、相続財産を取得する者が法定相続人か法定相続人以外の者かを区別することなく、一律に「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」と規定しているのであって、財産を取得する者が法定相続人か法定相続人以外の受贈者等かにより区別した解釈をすべきであるとする控訴人の主張は法文との整合性を有するものではない。

控訴人は、法定相続人が財産を取得する場合と、法定相続人以外の受贈者等が財産を取得する場合とで区別した解釈をする実質的理由として、法定相続人であれば、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るが、法定相続人以外の受贈者等は、当然に財産を取得できない場合があると指摘する。しかし、法定相続人であっても、共同相続人との間で相続財産の範囲、遺言の効力等につき争いがあったり、相続財産を事実上支配する他の共同相続人の協力が得られなかったりすること等により、実際に相続財産を手元に取得するのに困難を来したり、相続財産の全容を把握するのに困難を来したりする例は存するのであって、法定相続人以外の受贈者等についてのみ特有の事情が存するものではない。

控訴人は、さらに、同人の主張の根拠として、法定相続人については、相続税法55条により、民法（904条の2を除く）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って申告・納税することができるところ、法定相続人以外の者については、同条による相続税の納付が

できないことを指摘する。しかしながら、法定相続人であっても、法定相続人以外の受贈者であっても、相続税法 27 条 1 項の要件を満たす以上、法定申告期限内に申告書を提出しなければならないことには変わりはないし、財産取得の有効性等について自ら認識する事情に基づき相続税の申告をした後、自らの認識と異なる判決が確定する等の後発的事情が生じた場合には、更正の請求等の事後的な調整が可能であることも変わりはない。控訴人の指摘する相続税法 55 条本文は、遺産分割未了の場合には、民法（904 条の 2 を除く）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って遺産を取得したものと擬制して課税価格を計算することとした規定であって、取得する財産に争いがあること等により即時に財産を取得することが困難な法定相続人らの便宜、救済を図る趣旨の規定ではなく、法定相続人以外の受贈者については相続税法 55 条による相続税の納付ができないことが、納税義務の成立時期に関する解釈を、法定相続人が財産を取得する場合と法定相続人以外の受贈者が財産を取得する場合とで区別すべき根拠となるものではない。」

- (4) 原判決 18 頁 20 行目の「から、」から 24 行目の「しかし、」までを「ところ、」と改める。
- (5) 原判決 20 頁 22 行目の「6900 万円の遺贈を」を、「本件死因贈与契約に基づく金員として 6900 万円の支払を」と改める。
- (6) 原判決 22 頁 3 行目の「事情もないから」を「事情もなく、本件処分に手続違背が存するものとも認められないから」と改める。

3 控訴人の当審における追加主張に対する判断

控訴人は、法定相続人以外の者を受贈者とする死因贈与契約が存する場合において、当該死因贈与契約の成立又は効力を争う法定相続人が法定申告期限内に相続税の申告・納付を行っているときには、相続単位でみれば納税義務は尽くされているから、その後訴訟において、判決又は和解により死因贈与契約の効力が認められたときに、納税義務が成立すると解すべきである旨主張する。

しかしながら、前記のとおり、納税義務は、各税法で定めた課税要件を充足する場合に客観的かつ抽象的に成立するものであり、国税通則法 15 条 2 項 4 号は、相続財産の取得原因や相続財産の取得者により区別することなく、一律に「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」と定めているものであって、財産を取得する者によって区別する解釈は法文との整合性を有するものとはいえないし、また、相続税の申告は、相続、遺贈又は死因贈与により財産を取得した者が各自の認識に基づいて個別に行うべきものであるから、当該相続にかかる財産取得者の一部が申告した内容が、他の財産取得者の納税義務の成否に影響を与えたり、他の財産取得者の申告義務が免除されたり、猶予されたりすると解すべき根拠があるものともいえない。

なお、控訴人は、上記主張をする実質的理由として、当該相続単位でみれば納税義務が尽くされている場合に、死因贈与契約の有効を主張する受贈者が別に申告・納税すべきこととすると、国は本来納付される以上の額の納税を受けることになり不当であると主張する。しかし、申告納税方式を採用し、各納税者の認識に従った申告を求める以上、同一の財産について、複数の納税者がそれぞれ自らに帰属するものと認識している場合には、その部分についてそれぞれが申告し、それぞれに課税されることは、当然に想定されているものであり、その場合、財産の帰属を巡る紛争が解決した後には事後的な調整が行われることを法は予定しているのであって、一時的に、本来の納付額以上の申告・納付がされることがあったとしても、これをもって不当と評価されるも

のではない。

控訴人の当審における追加主張を採用することはできない。

4 結語

以上のとおりであるから、控訴人の請求を棄却した原判決は相当であって、本件控訴は理由がない。

よって、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第6民事部

裁判長裁判官 水上 敏

裁判官 内山 梨枝子

裁判官 山田 兼司