

広島高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 還付金の充当処分取消等請求控訴事件  
国側当事者・国（広島西税務署長）

平成27年10月30日棄却・上告・上告受理申立て

（第一審・広島地方裁判所、平成●●年（〇〇）第●●号、平成27年1月28日判決、本資料265号－12・順号12595）

判 決

|           |                  |
|-----------|------------------|
| 控訴人       | 甲                |
| 同訴訟代理人弁護士 | 島方 時夫            |
| 被控訴人      | 国                |
| 同代表者法務大臣  | 岩城 光英            |
| 同指定代理人    | 檜野 一穂            |
| 同         | 足立 浩             |
| 同         | 稲田 洋三            |
| 同         | 中谷 修             |
| 同         | 浦野 陳彦            |
| 同         | 新居 隆志            |
| 同         | 鎌田 建夫            |
| 処分行政庁     | 広島西税務署長<br>宮本 盛一 |

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 当事者の求めた裁判

1 控訴の趣旨

- （1）原判決を取り消す。
- （2）処分行政庁が平成24年4月26日付けで行った控訴人の平成23年分所得税に係る還付金の充当処分は、これを取り消す。
- （3）控訴人の被控訴人に対する下記の納付義務が存在しないことを確認する。

記

ア 乙に係る平成3年分の所得税の残額203万6293円の納付義務

イ 原判決別紙本件租税債務の納付等の事績及び延滞税の額の番号1ないし55の延滞税発生欄各記載の延滞税の納付義務

ウ アの本税203万6293円に対する国税通則法60条1項に基づき平成26年3月1日以降発生する延滞税の納付義務

(4) 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

2 控訴の趣旨に対する答弁

主文と同旨

第2 事案の概要

1 本件は、控訴人が、①処分行政庁が平成24年4月26日付けで控訴人にした、平成23年分所得税にかかる還付金の充当処分の取消し、及び②控訴人が母親である乙（平成15年9月●日死亡、以下「亡乙」という。）から承継したことにより負担する原判決別紙本件租税債務の納付等の事績及び延滞税の額（以下「原判決別紙」という。）記載の平成3年分の所得税の残額とその延滞税（将来発生する分を含む。）の租税納付義務の不存在確認を求める事案である。

2 関係法令等の定め

原判決「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の1（原判決2頁20行目から8頁5行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 前提事実

括弧内掲記の証拠によれば以下の事実が認められる（証拠の摘示のない事実は当事者間に争いがない。）。

(1) 当事者等

ア 亡乙（大正●年●月●日生）は、原判決別紙物件目録記載の土地（以下「本件土地」という。）を所有し、同土地上の建物において「A」の屋号で旅館業を営んでいた。同建物は旅館と居宅を兼ねており、亡乙は、ここで控訴人及びその妻である丙（以下「丙」という。）と暮らしていた（甲12、乙1の1・2）。

亡乙は、平成15年9月●日に死亡した。

イ 控訴人は、亡乙の長男である。控訴人以外の亡乙の相続人が全員相続放棄し、包括受遺者となっていた丙が遺贈を放棄したため、控訴人が亡乙の権利義務の全てを相続した。

(2) 亡乙の控訴人及び丙に対する本件土地の贈与

ア 亡乙は、平成2年12月25日、控訴人及び丙に対し、それぞれ本件土地の持分4分の1を贈与し（以下、これらの贈与をそれぞれ「控訴人に対する平成2年の贈与」「丙に対する平成2年の贈与」という。）、同月●日にその旨の所有権一部移転登記手続をした（乙1の1・2）。

イ 亡乙は、平成3年1月●日、控訴人及び丙に対し、それぞれ本件土地の持分4分の1を贈与し（以下、控訴人に対する持分の贈与を「本件贈与」、丙に対する持分の贈与を「丙に対する平成3年の贈与」という。）、同日、その旨の持分全部移転登記手続をした（乙1の1・2）。

(3) 亡乙の所得税の申告並びに控訴人及び丙の贈与税の申告及びその延納許可

ア 控訴人及び丙は、平成2年分の贈与税の法定申告期限までに、処分行政庁に対し、それぞれの平成2年の贈与にかかる贈与税の額が798万4000円である旨の納税申告をするとともに、平成3年3月13日、上記贈与税の延納許可を申請した。

処分行政庁は、控訴人に対しては同月24日付け、丙に対しては同月25日付けで、上記贈与税を以下のとおり分納することを許可する旨通知した（甲5の1・2）。

| 期間  | 分納税額      | 利子税       | 合計        | 分納期限      |
|-----|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 第1回 | 1,684,000 | 526,600   | 2,210,600 | 平成4年3月13日 |
| 第2回 | 1,575,000 | 415,800   | 1,990,800 | 平成5年3月15日 |
| 第3回 | 1,575,000 | 311,500   | 1,886,500 | 平成6年3月15日 |
| 第4回 | 1,575,000 | 207,900   | 1,782,900 | 平成7年3月15日 |
| 第5回 | 1,575,000 | 103,600   | 1,678,600 | 平成8年3月15日 |
| 計   | 7,984,000 | 1,565,400 | 9,549,400 |           |

また、控訴人及び丙は、同月25日、各自の平成2年の贈与にかかる上記贈与税及び利子税の合計954万9400円並びに国税通則法所定の延滞税を被担保債権として、それぞれ本件土地に抵当権者を大蔵省（取扱庁は処分行政庁）とする抵当権を設定し、同月●日、その旨の抵当権設定登記手続をした（乙1の1・2）。

イ 亡乙は、平成4年3月、処分行政庁に対し、平成3年分の所得税の額が0円である旨の申告をした（乙2。以下、この申告を「本件所得税申告」といい、同申告により確定した税額を「本件所得税額」という。）。

ウ 控訴人は、平成3年分の贈与税の法定申告期限までに、処分行政庁に対し、本件贈与にかかる贈与税の額が1129万5800円である旨の平成3年分の贈与税の申告をした（乙3の1。以下、この申告を「本件贈与税申告」といい、同申告により確定した税額を「本件贈与税額」という。）。

また、丙も、控訴人と同様に、丙に対する平成3年の贈与にかかる贈与税の額が1129万5800円である旨の平成3年分の贈与税の申告をした（甲6の2）。

控訴人及び丙は、平成4年3月13日、処分行政庁に対し、それぞれ上記贈与税の延納許可を申請し、同年11月9日付けで、以下のとおり分納することを許可する旨の通知を受けた（甲6の1・2）。

| 期間  | 分納税額       | 利子税       | 合計         | 分納期限      |
|-----|------------|-----------|------------|-----------|
| 第1回 | 2,259,000  | 745,100   | 3,004,100  | 平成5年3月15日 |
| 第2回 | 2,259,000  | 595,900   | 2,854,900  | 平成6年3月15日 |
| 第3回 | 2,259,000  | 446,800   | 2,705,800  | 平成7年3月15日 |
| 第4回 | 2,259,000  | 297,600   | 2,556,600  | 平成8年3月15日 |
| 第5回 | 2,259,000  | 148,500   | 2,407,500  | 平成9年3月15日 |
| 計   | 11,295,000 | 2,233,900 | 13,528,900 |           |

また、控訴人及び丙は、同月9日、本件贈与及び丙に対する平成3年の贈与にかかる上記贈与税及び利子税の合計1352万8900円並びに国税通則法所定の延滞税を被担保債

権として、それぞれ本件土地に抵当権者を大蔵省（取扱庁は処分行政庁）とする抵当権を設定し、同月●日、その旨の抵当権設定登記手続をした（乙１の１）。

#### （４）亡乙名義の修正申告

平成５年３月１５日、処分行政庁に対し、亡乙名義の平成３年分の所得税の修正申告書（乙２。以下「本件所得税修正申告書」という。）が提出され、本件所得税額が６６０万７７００円である旨の修正申告がされた（以下、この修正申告を「本件所得税修正申告」という。ただし、本件所得税修正申告書の作成及び提出が亡乙の意思に基づくことについては後記のとおり争いがある。）。

本件所得税修正申告書の「異動の理由」欄には「負担付贈与（土地）の申告がもれていたため。」と記載され、本件所得税修正申告書に添付された譲渡所得計算明細書には、平成３年１月１０日に本件土地を控訴人に譲渡したことによる譲渡所得について記載されていた。

本件所得税修正申告書は、関与税理士である丁税理士（以下「丁税理士」という。）がその事務員に代書させたものであり、亡乙の署名部分も同事務員が代書した（乙１１、証人丁）。

#### （５）控訴人名義の更正の請求

平成５年３月１５日、処分行政庁に対し、控訴人名義の平成３年分の贈与税の更正の請求書（乙３の１。以下「本件贈与税更正の請求書」という。）が提出され、本件贈与税額を０円にする等の更正の請求がされた（以下、この更正の請求を「本件贈与税更正の請求」という。ただし、本件贈与税更正の請求書の作成及び提出が控訴人によってなされたかについては後記のとおり争いがある。）。

なお、本件贈与税更正の請求書の「４．更正の請求をする理由」欄には「負担付贈与を通常の贈与として申告したため。」と記載され、「５．更正の請求をするに至った事情の詳細、その他参考となるべき事項」欄には「乙の借入金（贈与された土地と同額）を継承したものである。」と記載されていた。また、本件贈与税更正の請求書には、株式会社Ｂ銀行（以下「Ｂ銀行」という。）広島中央支店作成に係る亡乙名義の借入金の残高証明書（乙３の２）及び平成３年１月１５日付け亡乙作成名義の控訴人宛ての本件土地の贈与証書（乙３の３）が添付され、同贈与証書には、「私は、自己所有の後記不動産（本件土地）を平成三年壱月壱〇日貴殿に贈与いたしました。私が抱えている負債と共に贈与したものでありますので、ここに後日の証のためあらためてこの証書を作成し、貴殿に呈します。」と記載され、亡乙名義の実印が押捺されている（乙３の４）。

本件贈与税更正の請求書は、丁税理士がその事務員に代書させたものであり、控訴人の署名部分も同事務員が代書した（証人丁）。

処分行政庁は、平成５年９月７日付けで、本件贈与税更正の請求に基づき、本件贈与税額を０円とする更正処分を行った（甲３）。

#### （６）控訴人による銀行借入及び抵当権設定登記の抹消

ア 控訴人は、平成５年４月５日、Ｂ銀行から、丙を連帯債務者として３８９０万円を借り入れた（以下、この借入を「本件借入」、借入金を「本件借入金」という。）。本件借入にかかる金銭消費貸借契約証書の「借入金使途」欄には「贈与税支払い」と記載されている（甲７）。

イ 控訴人及び丙に対する各平成２年の贈与並びに丙に対する平成３年の贈与にかかる各贈与税及び利子税を被担保債権とする３個の抵当権設定登記（上記（３）ア、ウ）は、平成５年４月●日、いずれも登記原因を「平成５年３月１５日完納」として抹消された（乙１の１）。

ウ 本件贈与にかかる贈与税及び利子税を被担保債権とする抵当権設定登記（上記（３）ウ）は、平成５年１０月●日、登記原因を「平成５年９月７日完納」として抹消された（乙１の１）。

（７）控訴人による平成２３年分所得税の確定申告

平成２４年３月１２日、控訴人は処分行政庁に対し、平成２３年分の所得税の確定申告書を提出し、還付される税金が４４９９円である旨の申告をした（乙５。以下、この申告による還付金を「本件還付金」という。）。

平成２４年４月２６日、処分行政庁は、本件所得税修正申告により、亡乙の平成３年分の所得税額が６６０万７７００円に確定し、同所得税の納付義務を控訴人が承継したとして（以下、本件所得税修正申告が有効にされた場合にその額が確定する亡乙の平成３年分の所得税を「本件租税」という。）、本件還付金を本件租税に充当し（以下「本件充当処分」という。）、控訴人にその旨通知した（甲１）。

（８）本件租税の納付等

本件租税は、上記（４）の本件所得税修正申告後、原判決別紙の番号２ないし４９欄のとおり、平成２４年４月２６日までの間に、納付による合計３７１万３９００円、充当による合計１万２０３３円、滞納処分の執行による合計７９万９３４５円が充てられ、また、相続放棄及び遺贈放棄に伴う納付義務の承継に係る税額の変更の際の端数調整のため１円が欠損処理されて、同日の時点で、本税の残額は２０８万２４２１円（本件充当処分前の残額）であった（乙４）。

（９）控訴人は、その後も原判決別紙の番号５１ないし５３欄のとおり各回１万１０００円を納付し、また平成２４年４月２６日に本件充当処分により４４９９円の充当がされたほか、平成２５年３月８日に３３０７円（原判決別紙の番号５４欄）、同月１１日に５３２２円の充当がされた（原判決別紙の番号５５欄）。

（１０）その間である平成２４年５月３１日、控訴人は処分行政庁に対し、本件充当処分の取消しを求めて異議申立てをしたが（乙６の１・２）、処分行政庁は、同年６月２９日付けで上記異議申立てを棄却する旨の異議決定をした（乙７）。

平成２４年７月１７日、控訴人は国税不服審判所長に対し、本件充当処分の取消しを求めて審査請求をしたが、国税不服審判所長は、同年１２月２１日付けで上記審査請求を棄却する旨の裁決をした（甲３）。

控訴人は、平成２５年６月３日、本件充当処分の取消し及び控訴人の被控訴人に対する原判決別紙記載の所得税の残額及び延滞税（将来発生する分を含む。）の納付義務が存在しないことの確認を求めて、本件訴訟を提起した。

（１１）本件所得税修正申告が有効にされたと仮定した場合、上記（８）、（９）に基づく処理後の本件租税の残額は、２０３万６２９３円であり、また計算上得られる延滞税の額は、原判決別紙の番号１ないし５５の延滞税発生欄各記載のとおりであり、そのほか控訴人は、本税２０３万６２９３円に対する国税徴収通則法６０条１項の規定に基づき平成２６年３月１１日以降発生する延滞税の納付義務を負うことになる。

４ 争点及びこれに関する当事者の主張

原判決「事実及び理由」中の「第２ 事案の概要」の３（原判決１２頁３行目から１５頁１９行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 争点（１）（本件充当処分の適法性）について

- （１）ア 税務署長は、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、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とされている（国税通則法５７条１項）。

充当があった場合には、充当をするのに適することとなった時に、その充当をした還付金等に相当する額の国税の納付があったものとみなされる（国税通則法５７条２項）。

充当をするのに適することとなった時とは、充当に係る国税の法定納期限（国税通則法施行令２３条１項の各号に掲げる国税については、当該各号に定める時）と還付金等が生じた時とのいずれか遅い時である（同施行令２３条１項）。

そこで、まず控訴人につき納付すべきこととなっている国税があるか、すなわち、控訴人が亡乙からその相続当時の本件租税の残額の納付義務を承継したかについて検討する。

本件租税は、納税者の申告により納付すべき税額が確定するものであるから（国税通則法１６条、所得税法１２０条、１２１条、１２８条）、亡乙が、平成４年３月、処分行政庁に対し、平成３年分の所得税の額が０円である旨の申告（本件所得税申告）をし、その後、平成５年３月１５日、処分行政庁に対し、本件所得税額が６６０万７７００円である旨の修正申告（本件所得税修正申告）をしたかが問題となるところ、亡乙が本件所得税修正申告をしたことについては上記前提事実（３）イで認定したとおりであるから、亡乙が本件所得税修正申告をしたか、すなわち、本件所得税修正申告書（乙２）が亡乙の意思に基づいて作成されたものかが問題となる。

- イ 証拠（乙２、９、１０）によれば、本件所得税修正申告書に押捺された印影は、亡乙が用いていた銀行の届出印により顕出された印影と認められるから、亡乙の意思に基づいて成立したものと事実上推定され、その結果、本件所得税修正申告書全体が真正に成立したものと推定される。

- ウ また、以下の事情は、本件所得税修正申告が亡乙の意思に基づくものであり、控訴人もその旨認識していたことを推認させるものである。

- （ア）上記前提事実（４）、（５）のとおり、本件所得税修正申告及び本件贈与税更正の請求は、いずれも丁税理士がその申告書及び請求書の作成に関与し、当初の納税申告（本件所得税申告及び本件贈与税申告）において負担付贈与を通常の贈与として申告していたことが理由とされ、本件所得税修正申告においては、本件所得税額が６６０万７７００円である旨修正され、本件贈与税更正の請求においては、本件贈与税額を０円に更正するよう請求がされている。そして、本件贈与税更正の請求書には、亡乙名義の借入金の残高証明書及び亡乙の実印が押捺された平成３年１月１５日付け亡乙作成名義の控訴人宛ての贈与証書（本件贈与が負担付贈与である旨が記載されている。）が添付されている。このような事実と照らせば、本件所得税修正申告及び本件贈与税更正の請求は関連するものとして一体的に処理されたとみるべきであるところ、本件贈与税更正の請求には、本件贈与が実際には負担付贈与であったことを裏付ける具体的な書類も提出され、しかもその書類は亡乙の関与なしには取得（借入金の残高証明書）ないし作成（贈与証書）され得ないものである。

- （イ）また、上記前提事実（１）アの事実及び本件所得税修正申告及び本件贈与税更正の請

求がされた平成5年3月当時の亡乙の年齢（●歳）に照らせば、上記申告及び請求がされた頃、控訴人と亡乙は生計を一にしていたと推認されるところ、本件贈与を負担付き贈与とすることにより、控訴人の贈与税と亡乙の所得税の合計額は約470万円軽減する（亡乙に譲渡所得が生じることに伴う住民税の賦課を考慮しても250万円以上の軽減となることは控訴人も自認している。）ことに照らせば、控訴人及び亡乙は、税理士からアドバイスを受ければ、本件所得税修正申告及び本件贈与税更正の請求に積極的になったであろうと推認される。

（ウ）さらに、上記前提事実（8）のとおり、本件租税の額が確定した後本件充当処分に至るまで43回（亡乙死亡後のものは33回）にわたり本件租税が分割納付されている。亡乙は、平成2年4月、変形性膝関節症による両膝関節機能障害で身障者●級の認定を受け（甲2）、同年5月以降は膝の手術やリハビリのための入院、施設入所等をしていった時期もあり（甲4の2、甲12、控訴人本人）、亡乙と同居していた控訴人が亡乙に代わり、諸手続を代行する機会も多かったと推認されることが及び上記前提事実（1）イに照らせば、これらの分割納付を亡乙及び控訴人以外の者が行ったとは考えられない。

このような本件租税の分割納付の経緯によれば、控訴人は本件租税の残額の納付義務の存在及びその承継の事実を認識していたものと認めるのが合理的である。

エ 上記イ、ウの認定説示によれば、本件所得税修正申告書は亡乙の意思に基づいて作成されたものであり、これに基づく本件所得税修正申告は亡乙の意思に基づいてされたと認められるというべきである。

オ これに対し、控訴人は、上記イの推定を揺るがす事情として、以下のとおり主張するので、順次検討する。

（ア）控訴人は、本件借入金により、本件贈与税額を含め、本件土地の贈与にかかる控訴人及び丙の贈与税を完納したものであるから、控訴人及び亡乙が本件所得税修正申告及び本件贈与税更正の請求を行う動機も意思も有していなかったことは明らかである。

（イ）本件所得税修正申告書及び本件贈与税更正の請求書の各署名部分は、亡乙及び控訴人の自署ではない。印章を持参した本人を目の前にして自署を求めない税理士はいないといえるから、本人が印章を持参して税理士事務所に赴いた事実はなかったというべきである。

（ウ）本件所得税修正申告書作成当時、亡乙は認知症などにより判断能力が著しく減退していた。

（エ）控訴人は、丁税理士の教示を受け、平成21年10月14日以降、本件租税を分割納付したが、その当時、控訴人には本件所得税修正申告に基づく亡乙の所得税の納付義務を承継したとの認識はなく、同税理士のアドバイスに盲従していただけであった。平成21年10月14日より前の分割納付については、控訴人が行ったものではなく、第三者が支払ったものと思われる。

税庁職員等の関係者が、本件贈与税額の着服を企て、本件贈与税更正の請求書及び本件所得税修正申告書を偽造し、控訴人に還付されるべき本件贈与税額を着服し、その発覚を防ぐため、当面は本件租税を分割納付したと考えれば辻つまが合う。

（オ）本件所得税修正申告書の亡乙名下の印影は、亡乙の銀行届出印の印影と酷似しているが、印影が酷似した印章を複製するのは容易であるから、亡乙の銀行届出印により顕出

されたとは限らない。

カ（ア）上記オ（ア）の主張について

控訴人は、本件借入の直後、本件借入金により亡乙から控訴人及び丙への本件土地の4つの贈与（控訴人及び丙に対する各平成2年の贈与、本件贈与、丙に対する平成3年の贈与）にかかる贈与税を一括して完納した旨主張し、これに沿う供述をする。

しかし、控訴人の上記供述を前提とすれば、上記4つの贈与にかかる贈与税及び利子税を被担保債権とする4つの抵当権設定登記（上記前提事実（3）ア、ウ）は同時に抹消されるはずであるところ、本件贈与にかかる贈与税及び利子税を被担保債権とする抵当権設定登記のみが、他の3つよりも遅れて抹消されている（上記前提事実（6）イ、ウ）。そして、本件贈与にかかる贈与税及び利子税を被担保債権とする抵当権設定登記の抹消登記の登記原因が、本件贈与税額を0円とする更正処分と同日付の平成5年9月7日完納であること、本件贈与税額の納付を示す通帳、振込証等が提出されていないことも考慮すれば、本件借入の直後に本件贈与税額を完納した旨の控訴人の供述は採用できず、他にこれを認めるに足る証拠はないというべきである。

（イ）上記オ（イ）の主張について

丁税理士は、平成25年8月19日に行われた財務事務官からの事情聴取において、本件所得税修正申告書の亡乙の署名部分を事務員に代書させた理由として、亡乙が高齢であったことを挙げ（乙11）、証人尋問においても、高齢者から署名部分の代書を依頼されることがある旨供述する。一般に、高齢者が、視力や指の力の減退、手の震え等のため、文字を書くのを嫌うのは珍しい現象ではないこと、そして、法人税法には代表者等の自署を定めた規定（法人税法151条）があるのに対し、所得税法には同旨の規定がないことに照らせば、丁税理士が本件所得税修正申告書及び本件贈与税更正の請求書を作成する（これらの書類は一括して作成されたと推認される。）に際し、亡乙の署名部分だけでなく、控訴人の署名も併せて予め事務員に代書させたとしても特段不自然ではなく、署名部分の代書は印影部分の偽造を疑わせる事情とはいえないというべきである。

（ウ）上記オ（ウ）の主張について

証拠（甲4の2）によれば、亡乙には、入院中の平成4年10月上旬から同年12月上旬にかけて、夜間せん妄、見当識障害、異常行動等の症状が見られたが、神経科から処方された内服薬及び外泊により症状が軽快し、その後も軽度の認知症を思わせる言動はあったが、夜間せん妄は軽快し、同月下旬には機能的には自宅復帰可能と診断されていた事実が認められる。

上記事実には照らせば、亡乙は、本件所得税修正申告書が作成された平成5年3月当時、同修正申告の意味を理解する能力を欠く常況にあったとはいえず、同修正申告が控訴人の利益ともなることを併せ考えれば、亡乙の意思能力に、同申告を無効ならしめるような瑕疵があったとは認められないというべきである。

（エ）上記オ（エ）、（オ）の主張について

- a 何者かが本件贈与税更正の請求書及び本件所得税修正申告書を偽造し、控訴人に還付されるべき本件贈与税額を着服したとの控訴人の仮説は、控訴人が本件贈与税額を納付したことを前提として成り立つものであるところ、上記（ア）で説示した



とおり、控訴人が本件贈与税額を納付した事実は認められず、上記仮説は前提を欠くものである。

- b また、控訴人は、税庁職員の不正行為の徴表として、①国税審査官が、平成24年10月31日付けで、控訴人が平成5年3月23日に処分行政庁を訪れ、亡乙には収入がなく、本件租税の納付の目処は立たない、控訴人が毎年60万円を分割納付し、10年かけても完納したい旨述べたとの調査報告書（甲13の2）を作成しているが、控訴人が平成5年3月23日に処分行政庁に赴いた事実も、10年かけても本件租税を完納したいと述べた事実もない、②国税審査官が、平成24年10月9日付けで、控訴人が平成8年6月21日にB銀行の担当者と面談し、本件贈与が負担付き贈与と認められたので、亡乙に譲渡所得税を課せられることになった旨述べたとの調査報告書（甲13の3）を作成しているが、控訴人が平成8年6月21日にB銀行の担当者と面談した事実も、同担当者に亡乙が本件租税の納付義務を負っていることを話した事実もないと主張する。

控訴人は、日々の出来事を書き留めていたノート（甲11）に、平成5年3月23日に処分行政庁に赴いた事実が記載されていないことをもって当該事実がなかったことの証左である旨主張するが、控訴人が上記ノートに記載すべき出来事の取捨選択につきどのような基準を設けていたかが判然としないので、上記ノートに記載がないことから当該事実の不存在はもとより、不存在の相当程度の可能性を認めることもできないというべきである。

そうすると、上記①②の調査報告書の記載内容が虚偽であることを疑わせる根拠は、控訴人の供述のみということになるが、控訴人は、原審での本人尋問において、上記①の調査報告書に記載された事実につき、「体験してれば忘れないっていう自信はありますか。」と尋ねられ、「ちょっととはっきり断言はできませんが、昔のことですから。ないです」と答え、当時の記憶が曖昧であることを自認する供述をした後、改めて上記事実の有無を尋ねられ、「それはありません。」と答えている。また、控訴人は、その陳述録取書（甲12）においては、本件土地の贈与を年をまたいで2回に分けることは丁税理士に相談した結果である旨述べているが、原審での本人尋問においては、税理士から教示されたか否かについては正確には記憶していない旨供述し、上記陳述録取書において、控訴人及び丙に対する各平成2年の贈与にかかる贈与税の申告及び分納許可申請の手続を丁税理士に依頼したかについても、分納が許可された上記贈与税の第1回の納付についても正確な記憶がない旨述べている。このように、控訴人は、母親からの土地の贈与の方法についての税理士への相談、贈与税の分納許可申請等、本件贈与に関連する非日常的で印象的な出来事についての記憶が曖昧であることも考慮すれば、控訴人の供述をもって上記①②の調査報告書の記載内容が虚偽である具体的な可能性を認めることはできないといわざるを得ない。

- c したがって、何者かが亡乙の銀行届出印の印影を模倣した印章を作成して本件所得税修正申告書及び本件贈与税更正の請求書を偽造した上、控訴人が納付した本件贈与税額を着服し、その発覚を防ぐために本件租税を分割納付していたという仮説は、証拠の裏付けを欠くものであり、想像の域を出ないというべきである。

d なお、控訴人は、平成21年10月14日以降の本件租税の分割納付につき、誰に対する何の税金かも分からないまま、丁税理士のアドバイスに従い、少しずつでも支払っていれば差押えや競売をされることはないだろうという認識で支払っていた旨供述するが、控訴人は、本件租税以外に滞納している税金があることにつき何ら主張立証しておらず、上記供述は説得力がないといわざるを得ない。

キ 以上説示したとおり、控訴人が主張する事情は、いずれも上記イの推定を揺るがすものとはいえないから、本件所得税修正申告書の作成及び本件所得税修正申告はいずれも亡乙の意思に基づくものと認められる。したがって、本件所得税修正申告により、亡乙の660万7700円の本件租税の額が確定したと認められるから、亡乙の遺産の全てを相続した控訴人は、その相続当時の本件租税の残額の納付義務を承継したものと認められる。

ク 次に、本件充当処分の適法性について検討する。

上記キのとおり、控訴人は亡乙の本件租税の残額の納付義務を承継したところ、上記前提事実(8)のとおり、その額は、本件所得税修正申告後、本件充当処分の日である平成24年4月26日までの間に、納付による合計371万3900円、充当による合計1万2033円、滞納処分の執行による合計79万9345円が充てられ、また、相続放棄及び遺贈放棄に伴う納税義務の承継に係る税額の変更の際の端数調整のため1円が欠損処理されたから、本件充当処分の日の時点で、残額が208万2421円(本件充当処分前の残額、未確定の延滞税を除く。)であったと認められる。

また、上記前提事実(7)のとおり、本件充当処分がされた平成24年4月26日において、控訴人に対して還付すべき平成23年分の所得税の確定申告に係る本件還付金4499円があったと認められるから、「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」との国税通則法57条1項の充当の要件は充たされている。

そして、充当に係る国税の法定納期限は、亡乙が本件所得税修正申告をした平成5年3月15日であり、還付金等が生じた時は、控訴人が平成23年分の所得税の確定申告をした平成24年3月12日であるところ、国税通則法施行令23条1項によれば、充当をするのに適することとなった時とは、そのいずれか遅い時とされるから、上記のうち遅い時である所得税の確定申告をした平成24年3月12日が充当をするのに適することとなった時といえ、したがって、その時に、充当により、本件還付金に相当する額4499円の国税の納付があったものとみなされることとなる。

以上のとおり、本件充当処分は、国税通則法57条1項の要件を充たしてされたものであるから適法である。

(2) 以上によれば、本件充当処分には取り消されるべき違法はなく、したがって、その取消しを求める控訴人の請求には理由がない。

2 争点(2)(原判決別紙記載の延滞税の納付義務は時効により消滅したか。)

当裁判所も、上記延滞税の納付義務が時効により消滅したとの控訴人の主張は理由がないものと判断する。その理由は、原判決20頁16行目から21頁25行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

3 以上によれば、控訴人は、亡乙の本件租税の納付義務を承継し、現在、上記前提事実(11)のとおり延滞税を含む租税の納付義務があると認められるから、その不存在の確認を求める控訴

人の請求には理由がない。

- 4 よって、控訴人の請求はいずれも理由がなく、これらを棄却すべきところ、これと同旨の原判決は相当であるから、主文のとおり判決する。

広島高等裁判所第2部

裁判長裁判官 野々上 友之

裁判官 水谷 美穂子

裁判官 山本 正道