

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税の更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国(荻窪税務署長)

平成30年7月11日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成30年1月19日判決、本資料268号-9・順号13114)

判 決

控訴人	甲 (以下「第1審原告」という。)
同訴訟代理人弁護士	大西 英敏
同	大西 雄太
被控訴人	国 (以下「第1審被告」という。)
同代表者法務大臣 処分行政庁	上川 陽子 荻窪税務署長 田中 順一
同指定代理人	若林 美賀子
同	橋口 政憲
同	神山 典子
同	加藤 千博
同	武田 涼子
同	鶴 広大

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は第1審原告の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 荻窪税務署長が平成26年12月12日付けで第1審原告に対してした被相続人乙について開始した相続に係る相続税の更正処分並びに同相続税に係る過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要(以下、略語は原判決の例による。)

- 1 本件は、第1審原告が、母である亡乙の相続(本件相続)に係る相続税の申告(本件申告)について、荻窪税務署長がした更正処分(本件更正処分)並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分(本件各賦課決定処分)の取消しを求めて出訴した事案である。

原判決は、本件申告に係る課税価格及び納付すべき税額を超えない部分の取消しを求める訴

え部分を不適法として却下するとともに、その余の請求を棄却した。これを不服として、第1審原告が控訴を提起した。

- 2 前提事実、本件更正処分及び本件各賦課決定処分の根拠並びに争点に関する当事者の主張は、原判決「事実及び理由」中の第2の2から4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 当裁判所も、第1審原告の請求は理由がないと判断する。その理由は、原判決を下記2のとおり補正し、下記3のとおり当裁判所の補足的判断を付け加えるほかは、原判決「事実及び理由」中の第3記載のとおりであるから、これを引用する。

2 原判決の補正

- (1) 17頁21行目から24行目まで及び23頁23行目から26行目までの「亡乙の相続が開始するまでにこれらの口座から現金を引き出し、亡乙の預貯金残高を減少させて相続税の申告をすることにより、原告が納付義務を負う相続税の額を少なくしようと考え」を、いずれも「相続税課税の対象となるのは相続開始時の亡乙名義の預貯金であって、それ以前に亡乙名義の預貯金から現金を引き出してしまえば相続税を軽減できるという単純な考えから」に改める。
- (2) 19頁2行目の「現金で購入され」を「現金を原資としており」に改める。
- (3) 20頁13行目の「確かに」から21頁7行目末尾までを次のとおり改める。

「E証券には、いずれも平成7年11月24日に開設された第1審原告名義の取引口座と亡乙名義の本件E証券口座があり、いずれの開設申込書（乙22）も同一の届出印が用いられ、同一の筆跡（第1審原告の筆跡とも亡乙の筆跡とも異なる筆跡）で申込書の氏名、住所が記載されていることからすれば、これらの口座は、いずれも、亡丙により開設手続が行われ、亡丙の収入や財産を原資とする資産（国債等）が預け入れられたものと推認することができる（第1審原告本人尋問の結果）。しかしながら、第1審原告名義の取引口座の資産については、平成7年から亡丙の死亡（平成19年）まで大きな変動がないのに、第1審原告はこれを亡丙の未分割の遺産とは主張せずに名義人である自己の固有の資産と認識していたことが認められる（甲5）。また、亡乙名義の本件E証券口座については亡丙の未分割の遺産と主張しているものの、本件一次相続の時点においては、第1審原告も亡乙も、名義人である亡乙の固有の資産と認識していたものと推認される。そうすると、亡丙は、第1審原告及び亡乙にそれぞれの名義の口座資産を口座開設と同時に、又はその後の近い時期に、一括して又は順次贈与する意思で、事務管理として口座開設を行ったものと推認するのが合理的である。そして、第1審原告名義口座の開設やその後の管理の状況も考慮すると、預貯金等は各名義人の財産として亡丙から贈与するという共通認識が本件一次相続開始までの間に家族間で徐々に形成され、贈与契約が完成していったものと推認される。したがって、口座開設手続やその後の管理を亡丙が行っていた時期があるとしても、本件E証券口座の預かり証券の帰属に関する上記の認定判断を左右するものではない。」

- (4) 24頁7行目の末尾に次のとおり加える。

「なお、国税通則法68条1項の重加算税は、故意に納税義務違反を犯したことに対する制裁ではなく、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではない（最高裁昭和62年5月8日第二小法廷判決・裁判集民事151号35頁参照）。したがって、第1審原告において、相続開始前に亡乙名義の預貯金から現金を引き出

しておけば相続税を軽減できるという単純な考えを有しており、そのような認識に基づいて本件申告をしたのだとしても、重加算税を免れることはできない。」

3 当裁判所の補足的判断

- (1) 第1審原告は、第1審被告の本案前の抗弁を採用した原審の判断（特に、原判決11頁21行目から12頁10行目までの説示）は理解し難いものであるとして、その判断の誤りを主張する。

まず、本件において問題となる論点でないが、第一次更正処分とこれを増額する再更正処分（第二次更正処分）との関係について検討する。増額再更正処分は、第一次更正処分における税額の脱漏部分のみを追加確認する処分ではなく、納付すべき税額を全面的に見直し、第一次更正処分における税額を含めて全体としての税額を確定する処分である。そして、増額再更正処分があったときには、第一次更正処分は、その外形が消滅し、増額再更正処分の内容としてこれに吸収されて一体となる（最高裁昭和32年9月19日第一小法廷判決・民集11巻9号1608頁、最高裁昭和55年11月20日第一小法廷判決・判例時報1001号31頁参照）。

そこで本件の問題である申告額を上回る税額を確認する増額更正処分があった場合について検討する。この場合も、前記の場合（第一次更正処分とこれを増額する再更正処分の場合）と同様に、増額更正処分は、納付すべき税額を全面的に見直し、申告における税額を全面的に見直し、増額更正処分における税額を含めて全体として税額を確定する処分と解すべきである。そして、増額更正処分があったときには、申告は、その外形が消滅し、増額更正処分の内容としてこれに吸収されて一体となる。このように解するのが、近年の下級審裁判例の大勢であり、当裁判所もこの見解が正当であると判断する。

この場合において、納税者自らが、国税通則法23条の規定による更正の請求（申告後に納税者から申告に係る税額等が過大であったことを理由に申告内容の是正を求める手続）をしていない場合には、課税庁が同法24条の規定により行った増額更正処分のうち申告に係る税額を超えない部分の取消しを求めることは、不適法であって、その部分の訴えは却下されるべきである。このように解しないと、国税通則法23条の更正の請求の制度が無意味になるからである（以上については、司法研修所編・泉徳治ほか執筆「租税訴訟の審理について（改訂新版）」41～48頁〔特に45頁以下〕[法曹会]・乙27にまとめられておりであり、当裁判所も同文献の見解が正当であると判断する。）。

そうすると、本件請求のうち、第1審原告が行った本件申告に係る課税価格及び納付すべき税額の減額を求める部分は、国税通則法23条による更正の請求等の法定の手続を経っていないから、不適法であり、却下を免れないものというほかはない。

- (2) 第1審原告は、被相続人である亡乙は収入のない専業主婦であったから、本件預貯金等の多くは、出捐者である亡丙に帰属するとして、本件現金及び返還請求権は亡丙の未分割遺産である旨主張する。

本件預貯金等の原資として、亡丙の収入に由来する部分が相当額あるとしても、家族間において、実質的に夫婦共有財産に属すべき金融資産を妻に贈与する趣旨で妻名義で預貯金等を預け入れ、夫が管理を続けるということは、決して珍しくない。第1審原告が、本件申告当時、E証券の第1審原告名義の取引口座は亡丙の未分割の遺産ではなく第1審原告の固有の財産と認識していたこと、亡乙名義の本件E証券口座は亡乙の固有の財産と認識していた

ことからすれば、亡乙名義の預貯金については、亡丙の収入に由来するものも、亡乙に贈与されたものと推認するのが経験則にかなうというべきである。本件一次相続の際、第1審原告が、亡乙名義の預貯金等は亡乙の財産である旨確認し、それを前提とする遺産分割及び相続税の申告をしていること、本件申告においても、本件預貯金等の大部分を亡乙の相続財産として自ら申告していることは、このような事実認定を裏付けるものである。第1審原告が、亡乙名義の預貯金を亡丙の未分割の遺産とみる考え方を知ったのが本件申告後であることも、相続開始前までは、家族間で預貯金等は名義人に贈与されたという共通認識が形成され、第1審原告名義の預貯金等を含めて、名実共に名義人に帰属するという前記事実認定を裏付けるものである。これに反する第1審原告の主張を採用するには無理があるというほかないところである。

また、出捐者に関しては、亡乙を受給者とする厚生年金、軍人恩給のほか、本件一次相続によって亡乙が亡丙から相続した預貯金、国債等の亡乙に帰属すべき原資が本件預貯金等に相当額組み込まれていることが明らかである（原判決15頁1行目から17頁7行目まで参照）。亡乙は収入のない専業主婦であるから本件預貯金の出捐者とはいえない旨の第1審原告の主張は、この点からも無理がある。

なお、第1審原告が援用する最高裁昭和52年8月9日第二小法廷判決その他の定期預金の預金者の認定につきいわゆる客観説を採用したといわれる最高裁判決は、いわゆる事例判例であって、本件についての当裁判所の判断は、これらの最高裁判決に違反するものではない。預貯金等の原資が亡丙の収入に由来するものであっても、家族間で亡丙から名義人に贈与されたという事実が認定できる本件においては、預貯金等は名実共に名義人に帰属するのであり、このような当裁判所の認定判断が、前記最高裁判例に違反するというには無理がある。預貯金等が家族間で贈与されたという事案においては、出捐者や預貯金の原資の由来を議論する意味や実益に乏しい。あえて出捐者について議論するとすれば、贈与により預貯金の出捐者も受贈者に変更されると説明するのが、無理のないところである。

第4 結論

以上によれば、第1審原告の請求は理由がないからこれを棄却すべきであり、これと同旨の原判決は相当である。よって、本件控訴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。

東京高等裁判所第11民事部

裁判長裁判官 野山 宏

裁判官 宮坂 昌利

裁判官 吉田 彩