

旬刊 資産税広報

《主なもくじ》

●資産をめぐる税務

[問答式]

- シリーズ相続と贈与に関する税務 《債務控除》
 - ▼債務控除の対象となる葬式費用の範囲及び債務控除することができる納税義務者 …… 2
- シリーズ譲渡に関する税務 《空き家の3,000万円特別控除》
 - ▼空き家になった不動産を相続人が売却した場合の「空き家の3,000万円特別控除」 …… 4
- ワンポイントセミナー●
 - ▼再転相続 …… 6

□判・審判事例特報

当初から相続財産を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動があったものと認めることはできないとして、重加算税の賦課決定処分を取り消した …… 9

- ニュース
 - みずほ総研／プレミアム商品券／効果は限定的か …… 16

◆
債務控除の対象となる葬式
費用の範囲及び債務控除す
ることができる納税義務者

◇質 問◇

香典返しや法事の費用などは葬式費用として控除することができないそうですが、控除できるものの範囲及びその葬式費用を債務控除の対象として控除することができる納税義務者の範囲については具体的にどのようなになっているのでしょうか。

(東京都・YM氏)

◆回 答◆

相続税法上債務控除の対象となる債務は、被相続人の債務で、原則として相続の際に現に存し、かつ、确实と認められるものに限ることになっています。しかし、被相続人に係る葬式費用は、被相続人の債務とはいえませんが、被相続人の死亡により当然必要になる費用で、また、葬式は財産の相続には欠かせない社会習慣でもあります。見方を変えれば、

被相続人から相続する遺産は、結局、葬式費用を除外した金額となると考えるのが社会通念ではないでしょうか。葬式費用を債務控除の対象としたのは、このような社会的背景を考慮したものではないかと思われます。

それでは、どのような費用が相続税の債務控除の対象となる「葬式費用」であるかというについては、相続税法等にその定めがありませんから、結局のところ、社会通念に従って判定せざるを得ないものと考えます。宗教や地域の習慣等によって葬式（儀式）自体も異なりますから、その判定は極めて困難な問題の一つです。個々の具体的な事例について社会通念に即して判断するほかないといえるでしょう。

しかし、それでは課税実務が混乱しますから、国税庁では、課税実務上の便宜を考慮して（解釈指針として）、次に掲げる費用、出費をその範囲内のものとしています。

- イ 葬式、葬送に際し、又はこれらの前において、埋葬、火葬、納骨又は遺骸、遺骨の回送その他に要した費用（仮葬式と本葬式を行うものにあつては、その両方の費用）
- ロ 葬式に際し、施与した金品（具体的には寺院等に対する読経料、御布施、戒名料等がこれに当たると考えられます）で、被相続人の職業、財産その他の事情に照らして相当程度と認められるものに要した費用
- ハ 葬式の前後に生じた出費で通常葬式に伴うと認められるもの（上記イ及びロに掲げるものを除きます）

ニ 死体の搜索又は死体、遺骨の運搬に要した費用

逆に、葬式費用としては取り扱わない費用についても例示しています。

すなわち、①香典返戻費用、②墓碑、墓地の買入費及び墓地の借入料、③法会（死者の追善供養を営む行事のことで、死者を葬る儀式である葬式とは異なります。一般には法事、法要といわれることが多いようです）に要する費用及び④医学上又は裁判上の特別の処置に要した費用が、典型的な例として掲げられています。

なお、相続を放棄した者や相続権を失った者については、相続人ではなくなるので、遺産を相続したり、債務を承継したりすることはありません。したがって、債務控除は認められていません。しかし、これらの者は本来、相続人になり得た者であることから、現実に被相続人に係る葬式費用を負担することは十分あり得ることと思われます。

そこで、これらの者が現実に被相続人に係る葬式費用を負担した場合においては、社会的な実情に考慮し、その負担額を債務控除の対象として差し支えないもの取り扱われています。

ところで、債務などを差し引くことのできる人は、次の①又は②に掲げる者で、その債務などを負担することになる相続人や包括受遺者（相続時精算課税の適用を受ける贈与により財産をもらった人を含みます）です。

① 相続や遺贈で財産を取得した時に日本国内に住所がある人（一時居住者で、かつ、被相続人が一時居住被相続人又は非居住被相続人である場合を除きます）

② 相続や遺贈で財産を取得した時に日本国内に住所がない人で、次のいずれかに当てはまる人

イ 日本国籍を有しており、かつ、相続開始前10年以内に日本国内に住所を有していたことがある人

ロ 日本国籍を有しており、かつ、相続開始前10年以内に日本国内に住所を有していたことがない人（被相続人が、一時居住被相続人又は非居住被相続人である場合を除きます）

ハ 日本国籍を有していない人（被相続人が、一時居住被相続人、非居住被相続人又は非居住外国人である場合を除きます）

（注）包括受遺者とは、遺言により遺産の全部又は何分のいくつというように遺産の全体に対する割合で財産を与えられた人のことをいいます。

なお、相続人や包括受遺者であっても、上記の①又は②に該当しない人は、遺産総額から控除できる債務の範囲が限られ、葬式費用も控除することはできません。

また、平成27年7月1日以降に「国外転出時課税の納税猶予の特例」の適用を受けていたときは、上記と取り扱いが異なる場合があります。

参照条文等＝相令3、5の4、相基通13-6、13-9、14-5、
相法1の3、13、14、21の15、21の16、
平27改正法附則34、
平29改正法附則31

■ シリーズ譲渡に関する税務

《空き家の3,000万円特別控除》

空き家になった不動産を相続人が売却した場合の「空き家の3,000万円特別控除」

◇ 質 問 ◇

「空き家の3,000万円特別控除」の適用要件等についてご説明ください。

(東京都・KH氏)

◇ 回 答 ◇

相続又は遺贈により取得した被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等を、平成28年4月1日から令和5年12月31日までの間に売って、一定の要件に当てはまるときは、譲渡所得の金額から最高3,000万円まで控除することができます。

特例の対象となる「被相続人居住用家屋」とは、相続の開始の直前において被相続人の居住の用に供されていた家屋で、次の3つの要件全てに当てはまるもの（主として被相続人の居住の用に供されていた一の建築物に限ります）をいいます。

- ① 昭和56年5月31日以前に建築されたこと
- ② 区分所有建物登記がされている建物でないこと
- ③ 相続の開始の直前において被相続人以外に居住をしていた人がいなかったこと

平成31年度税制改正により、要介護認定等を受けて老人ホーム等に入所するなど、特定の事由により相続の開始の直前において被相続人の居住の用に供されていなかった場合で、一定の要件を満たすときは、その居住の用に供されなくなる直前まで被相続人の居住の用に供されていた家屋（以下、従前居住用家屋といいます）は被相続人居住用家屋に該当します。

特例の対象となる「被相続人居住用家屋の敷地等」とは、相続の開始の直前（従前居住用家屋の敷地の場合は、被相続人の居住の用に供されなくなる直前）において被相続人居住用家屋の敷地の用に供されていた土地又はその土地の上に存する権利をいいます。

なお、相続の開始の直前（従前居住用家屋の敷地の場合は、被相続人の居住の用に供されなくなる直前）においてその土地が用途上不可分の関係にある2以上の建築物（母屋と離れなど）のある一団の土地であった場合には、その土地のうち、その土地の面積にその2以上の建築物の床面積の合計のうちの一の建築物である被相続人居住用家屋（母屋）の床面積の占める割合を乗じて計算した面積に係る土地の部分に限ります。

特例の適用を受けるための要件は、以下のようになります。

(1) 売った人が、相続又は遺贈により被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等を取得したこと

(2) 次のイ又はロの売却をしたこと

イ 相続又は遺贈により取得した被相続人居住用家屋を売るか、被相続人居住用家屋とともに被相続人居住用家屋の敷地等を売ること

(注) 被相続人居住用家屋は次の2つの要件、さらに、被相続人居住用家屋の敷地等は次の(イ)の要件に当てはまる必要があります。

(イ) 相続の時から譲渡の時まで事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないこと

(ロ) 譲渡の時ににおいて一定の耐震基準を満たすものであること

ロ 相続又は遺贈により取得した被相続人居住用家屋の全部の取壊し等をした後に被相続人居住用家屋の敷地等を売ること

(注) 被相続人居住用家屋は次の(イ)の要件、さらに、被相続人居住用家屋の敷地等は次の(ロ)及び(ハ)の要件に当てはまる必要があります。

(イ) 相続の時から取壊し等の時まで事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないこと

(ロ) 相続の時から譲渡の時まで事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないこと

(ハ) 取壊し等の時から譲渡の時まで建物又は構築物の敷地の用に供されていたことがないこと

(3) 相続の開始があった日から3年を経過する日の属する年の12月31日までに売ること

(4) 売却代金が1億円以下であること

この特例の適用を受ける被相続人居住用

家屋と一体として利用していた部分を別途分割して売却している場合や他の相続人が売却している場合における1億円以下であるかどうかの判定は、相続の時からこの特例の適用を受けて被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等を売却した日から3年を経過する日の属する年の12月31日までの間に分割して売却した部分や他の相続人が売却した部分も含めた売却代金により行います。

このため、相続の時から被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等を売却した年までの売却代金の合計額が1億円以下であることから、この特例の適用を受けていた場合であっても、被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等を売却した日から3年を経過する日の属する年の12月31日までにこの特例の適用を受けた被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の残りの部分を自分や他の相続人が売却して売却代金の合計額が1億円を超えたときには、その売却の日から4か月以内に修正申告書の提出と納税が必要となります。

(5) 売った家屋や敷地等について、相続財産を譲渡した場合の取得費の特例や収用等の場合の特別控除など他の特例の適用を受けていないこと

(6) 同一の被相続人から相続又は遺贈により取得した被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等について、この特例の適用を受けていないこと

(7) 親子や夫婦など特別の関係がある人に対して売ったものでないこと

特別の関係には、このほか生計を一にする親族、家屋を売った後その売った家屋で同居する親族、内縁関係にある人、特殊な関係のある法人なども含まれます。

1. 再転相続とは

再転相続とは、相続人が被相続人の相続をするかしないかを選択しないまま死亡してしまった場合に発生する相続で、例えば祖父が死亡して父がその相続の手続きをしない間に死亡した結果、孫が祖父と父の相続をするというケースが分かりやすいかと思います。

再転相続による手続きは、連続した2つの相続についてそれぞれ対処が必要なことから、通常の相続よりも複雑になりがちです。高齢化社会が進む現在、再転相続の事案が増える傾向にあるといわれているので、いざという場合に備えて知識を蓄えておくのは決して無駄ではありません。

2. 再転相続の具体例

再転相続の具体例としては、次のような場合が考えられます。

・ケース1

被相続人Aが死亡し、相続が開始した。Aの法定相続人は、配偶者Bと子のC、Dである。

被相続人Aが死亡してから1か月後にAの配偶者のBも死亡した。Bの相続人は子のC、Dのみである。

このような事例は、A夫婦が高齢であるような場合に起きることが想定されます。この場合、CとDは、Aの法定相続人であると同時に、Bの法定相続人でもあるので、それぞれの相続について、承認するか放棄するかを選択しなければならないことになります。

・ケース2

被相続人Aが死亡し、相続が開始した。Aの配偶者Bは既に他界しており、Aの法定相続人は、子のCとDのみである。

Cは、Aの相続について相続を放棄したが、Dは、Aの相続について、相続を承認するか放棄するかを選択する前に死亡した。Dの相続人は配偶者のEと子のFのみである。

このような場合、Dの法定相続人であるEとFは、Dの相続について承認するか放棄するかを選択しなければならないことに加え、Aの相続についても承認するか放棄するか選択しなければなりません。

そして、もし、EとFがAの相続について放棄するという選択をした場合、Aの相続人の地位は、次順位の法定相続人（Aの尊属（両親等）か、Aの尊属が死亡している場合はAの兄弟姉妹）に移ることになります。

3. 再転相続の相続放棄の考え方

相続放棄は通常、被相続人が亡くなってから3か月以内に手続きをしなければなりません。期限までに手続きをしなければ、相続を承認したことになります。

再転相続は、第1相続の相続人が相続を承認・放棄する前に死亡することで起こります。つまり、再転相続の相続人は第1相続と第2相続の両方について相続を承認するか放棄するかを判断することになります。

4. 再転相続の熟慮期間

原則、相続の放棄をする場合には3か月以内におこなわなければなりません。この放棄をするのか承認をするのか考える期間を熟慮期間といいます。

通常の相続においては、自己のために相続の開始があったことを知ったときから3か月ということになりますが、第1の相続、第2の相続と熟慮期間の間に相続が続いてしまう場合の熟慮期間はどのようなのでしょうか。

再転相続のように、相続人が相続の承認又は放棄をしないで死亡した場合には、その者の相続人が自己のために相続の開始があったことを知ったときが熟慮期間の起算点となります。

・ケース3

祖父Aが2月1日に死亡、その相続人である父Bが相続を承認するか放棄するか熟慮している期間中の4月1日に死亡してしまいました。

このようなケースにおいては、父Bの息子である子Cは、祖父Aと父B両方の相続分を承継することになります。

上記の例で説明すると、子Cが父Bが死亡したことを知ったときからということになります。父Bは4月1日に死亡していますが、子Cがこの死亡の事実を同日の4月1日に知った場合には、そのときが起算点となり、7月1日までの3か月が熟慮期間ということになります。

再転相続の場合、子Cは、祖父Aと父B両方の相続分を承継するわけですが、もし子Cが祖父Aの相続が開始されたことを父Bの死亡以前に知っていた場合であっても、祖父Aの相続分を承認するか放棄するか熟慮期間も7月1日までとなります。

再転相続では、すでに述べたように、「相続人（父B）が相続の承認又は放棄をしないで死亡した場合には、その者（父B）の相続人（子C）が自己（子C）のために相続の開始があったことを知ったとき」となるからです。

5. 再転相続の単純承認と相続放棄の関係

上記の例で説明すると、子Cは、祖父Aと父B両方の相続分を承継しますが、それぞれの財産の相続を承認するか放棄するかは選択の仕方によって、できる場合とできない場合があります。

- ・祖父Aと父B両方の財産を相続する
⇒できる
- ・祖父Aと父B両方の財産を放棄する
⇒できる
- ・祖父Aの財産は放棄して父Bの財産を相続する
⇒できる
- ・祖父Aの財産は相続して父Bの財産を放棄する
⇒できない

上表のとおり、祖父Aの財産は相続して、父Bの財産は借金しかないので放棄するという選択はできません。これは、父Bは祖父Aの財産を相続する権利をもっていた相続人であったため、父Bの相続を放棄した場合には、祖父Aの相続する権利も放棄したということになるためです。したがって、父Bの財産を相続放棄した場合には、別途、祖父Aの相続放棄の手続きをする必要はありません。

6. 代襲相続との違い

再転相続と似ているけれども異なるものに、代襲相続があります。代襲相続とは、被相続人が亡くなったときに相続人がすでに亡くな

っている場合の相続をさします。死亡だけでなく、欠格や廃除で相続できなくなった場合も含まれます。代襲相続では、亡くなった相続人の子が相続人になります。

代襲相続の典型的なパターンは、被相続人が亡くなった時点で、被相続人よりも先に被相続人の子が亡くなっている場合に、その被相続人の子の子（被相続人からみると孫）が、被相続人の相続に関して相続人となる場合です。この場合の、被相続人の孫を、代襲相続人といいます。

例えば、前記のケース2の事例の場合に、被相続人Aの子であるDが、被相続人Aよりも先に亡くなっていた場合、Dの子（Aの孫）であるFが、Aの相続について代襲相続人となるのです。

7. 数次相続との違い

再転相続と似ているけれども異なるものとして、数次相続もあげられます。

再転相続は、法定相続人が、第1の相続を承認するか放棄するか選択する前に亡くなる場合をいうのに対し、数次相続は、法定相続人が第1の相続について承認するという選択をしたものの、具体的な遺産分割を行う前に亡くなってしまった場合をいいます。

法定相続人が、第1の相続について、承認か放棄の選択をしないまま熟慮期間を経過した結果、法律上承認したものとみなされた場合も同様です。

再転相続においては、再転相続人は、それぞれの相続について承認するか放棄するかを選択できるのに対し、数次相続の場合は、既に第1の相続については承認していることから、第2の相続の法定相続人は、第1の相続について放棄することはできなくなります（例えば、前記のケース2の事例の場合に、被相続人Aの子であるDが、Aの相続を承認

した後、具体的な分割を行う前に亡くなった場合、Dの法定相続人であるEとFは、Dの相続については承認するか放棄するかを選択できますが、Aの相続については放棄をすることができなくなります）。

8. 同時期に死亡した場合の相続について

家族が同時期に死亡した場合も、再転相続が起こる事例の一つといえます。

例えば、夫Aと夫の両親B、Cが同時に交通事故に逢ってしまった場合についてみてみます。

A、B、Cの3人が交通事故で即死してしまった場合、民法上、同時死亡の扱いとなり、A、B、Cの間では相続が発生しないこととなります。ですから、この場合、夫の両親であるB、Cの遺産をAは相続しないことになるので、B、Cの財産をAの相続人が相続することはありません。

これに対し、A、B、Cは交通事故に逢った際に、B、Cは即死だったが、Aは重傷で病院に運ばれて治療を受けていたものの、交通事故の3日後に亡くなってしまった、という場合、B、Cが死亡した時点でB、Cについて相続が開始し、Aはその法定相続人となりますが、B、Cの相続について、承認するか放棄するかを選択をしないまま亡くなったことになるので、再転相続が起きたこととなります。

この場合、Aの法定相続人は、Aの相続と同時に、B、Cの相続についても承認するか放棄するか判断をする必要が出てくることになるのです。

判・審判事例特報

当初から相続財産を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動があったものと認めることはできないとして、重加算税の賦課決定処分を取り消した

----- 一部取消し -----

〔国税不服審判所＝平成30年10月2日
・裁決〕

問題 《事実》

相続財産の一部を申告していなかったことに、隠ぺいの行為が認められる

(1) 事案の概要

審査請求人（以下、請求人という）が、原処分庁所属の調査担当職員の調査による指摘を受けて相続税の修正申告をしたところ、原処分庁が、相続財産の一部を申告していなかったことに隠ぺいの行為が認められるとして重加算税の賦課決定処分をしたのに対し、請求人が、当該隠ぺいの行為はないとして、重

加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税相当額を超える部分の取消しを求めた。

(2) 関係法令

イ 国税通則法（平成28年法律第15号による改正前のもの。以下、通則法という）第65条《過少申告加算税》第1項は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出があったときは、当該納税者に対し、その修正申告に基づき同法第35条《申告納税方式による国税等の納付》第2項の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定している。

ロ 通則法第68条《重加算税》第1項は、同法第65条第1項の規定に該当する場合において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠

べいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する旨規定している。

(3) 基礎事実

審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人の養母F（以下、本件被相続人という）は、平成27年2月〇日に死亡し、請求人が本件被相続人の権利義務を相続した（以下、本件相続という）。

なお、請求人のほかに本件相続に係る相続人はいない。

ロ 本件被相続人は、生前、G農業協同組合（現「H農業協同組合」、以下、本件農協という）との間で、自らを共済契約者及び被共済者とする別表1（省略。以下同じ）の順号1から順号3までに記載の各建物更生共済契約（以下、別表1の順号1から順号3までに記載の各建物更生共済契約を併せて本件各共済契約という）を締結していた。

また、本件被相続人は本件農協において、普通貯金1口座、定期貯金12口座（以下、当該普通貯金口座及び当該各定期貯金口座を併せて本件各貯金口座という）及び別表2（省略。以下同じ）記載の出資金（以下、本件出資金という）を有していた。

ハ 別表1の順号1の建物更生共済契約は、平成27年6月6日にその共済期間が満了した（以下、当該建物更生共済契約を本件満期共済契約といい、別表1の順号2及び順号3の各建物更生共済契約を併せて本件各継続共済契約という）。

二 請求人は、平成27年8月14日から同月21日にかけて、本件農協に対し、次のとおり手続等をした。

(イ) 平成27年8月14日

A 本件各共済契約について、本件相続の開始日時点における解約返戻金相当額等が記載された「解約返戻金相当額等証明書」（以下、本件解約返戻金相当額等証明書という）を取得した。

なお、本件解約返戻金相当額等証明書に記載された本件各共済契約に係る解約返戻金の額は、別表1の「解約返戻金相当額」欄に記載のとおりである。

B 本件各貯金口座について、本件各貯金口座を解約した上、その払戻金を本件農協J支所において請求人が新たに開設した請求人名義の普通貯金口座（口座番号〇〇〇〇、以下、本件請求人口座という）に振り込むよう依頼することなどを記載した「相続手続依頼書」を提出した。

C 本件各貯金口座に係る本件相続の開始日現在における各貯金残高が記載された「相続貯金等残高証明書（兼相続貯金等評価額証明書）」（以下、本件貯金等残高証明書という）の発行を依頼した。

(ロ) 平成27年8月17日

A 本件満期共済契約について、共済金1,000,000円と税引後の割戻し金12,297円との合計額1,012,297円（以下、本件満期共済金という）の支払請求手続を行ってその支払を受けた上、本件満期共済金の額に相当する金員を本件請求人口座に入金した。

B 本件各継続共済契約について、共済契約者及び被共済者を請求人に変更する手続を行った。

(ハ) 平成27年8月21日

A 上記(イ)Bの依頼に基づき、本件各貯金口座が解約され、その払戻金が本件請求人口座に入金された。

B 上記(イ)Cの依頼に基づき、本件貯金等高証明書を受領した。

ホ 本件出資金は、本件農協の総代会における手続を経た後、別表2「出資金払戻額」欄記載の金額(234,022円)が払い戻され、平成28年6月21日、当該出資金払戻額に相当する金額が本件請求人口座に入金された。

(4) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、本件相続に係る相続税について、相続税の申告書に、別表3(省略。以下同じ)の「当初申告」欄のとおり記載して、法定申告期限までに申告した(以下、当該申告を本件当初申告という)。

ロ 原処分庁所属の調査担当職員(以下、本件調査担当職員という)は、平成29年7月から同年10月にかけて本件相続に係る相続税の調査を行い、請求人に対し、本件当初申告において、土地の評価誤り等があり、また、本件各共済契約に係る権利及び本件出資金(以下、本件各財産という)が申告漏れとなっている旨を指摘した。

ハ 請求人は、本件調査担当職員の指摘を受けて、別表3の「修正申告」欄のとおり記載した相続税の修正申告書を平成29年11月16日に提出した。

ニ 原処分庁は、請求人に対し、平成29年12月4日付で、本件相続に係る相続税について、の過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分(以下、本件各賦課決定処分という)をした。

ホ 請求人は、本件各賦課決定処分のうち、重加算税の賦課決定処分に不服があるとして平成30年2月21日に審査請求をした。

(5) 争点

請求人に、通則法第68条第1項に規定する隠ぺい又は仮装の行為があったか否か。

請求人の主張

申告漏れとなった理由は、請求人の単なる知識不足等から生じた過失である

次のとおり、請求人には、通則法第68条第1項に規定する隠ぺい又は仮装の行為はない。

(1) 請求人が、本件当初申告に当たり、本件各共済契約及び本件出資金に関する書類を本件税理士に提示しなかったのは、平成27年10月〇日に請求人の叔母が亡くなったことへの対応のため、本件被相続人に係る相続財産の関係書類の整理に慎重さを欠いていたこと、本件被相続人の主たる生活場所が遠隔地であったため、請求人は、本件被相続人と詳細に話し合う機会がなく、相続財産の全容を把握し難かったこと、並びに請求人は、本件各共済契約及び本件出資金に関する知識が乏しかったため、本件各財産が相続財産に当たるとの認識に欠け、本件税理士に提示することを失念していたことによるものである。

(2) 上記(1)のとおり、本件当初申告から本件各財産が申告漏れとなった理由は、請求人の単なる知識不足等から生じた過失であり、請求人に、通則法第68条第1項に規定する隠ぺい又は仮装の行為はない。

なお、請求人が本件税理士に本件当初申告に係る申告書の作成を依頼したのは平成27年10月15日であり、請求人が本件出資金の払戻しを請求したのは平成28年3月22日であるから、原処分庁の主張には、前提となる事実関係に誤認がある。

原処分庁の主張

各手続を行ったことから、請求人は本件各財産の存在を十分に認識していた

次のとおり、請求人には、通則法第68条第1項に規定する隠ぺい又は仮装の行為があった。

(1) 請求人は、平成27年8月14日から同月17日にかけて、本件各共済契約について、本件解約返戻金相当額等証明書を取得したこと、本件満期共済契約について、本件満期共済金の支払請求手続及び受領をしたこと、並びに本件各継続共済契約について、被共済者等の名義を請求人に変更する手続を行ったことが認められる。

また、請求人は、本件出資金について、平成27年8月14日に払戻請求を行い、平成28年6月21日に払戻額を本件請求人口座への入金により受領したことが認められる。

(2) 請求人は、上記(1)の各手続を行ったことから、本件各財産の存在を十分に認識していたものと認められ、また、本件当初申告に当たり申告書の作成を依頼したK税理士（以下、本件税理士という）からの指示に基づいて本件解約返戻金相当額等証明書を取得し、本件出資金の払戻請求をしたのであるから、本件各財産が相続財産に該当

することも認識していたと認められるところ、本件当初申告に当たり、その存在を本件税理士に一切伝えず、本件農協における本件被相続人の相続財産として、本件貯金等残高証明書のみを提示していたことが認められる。

これらのことからすると、請求人は、本件各財産が相続財産であるとの認識の下、当初から相続財産を過少に申告することを意図し、その意図を外部からうかがい得る特段の行動をした上で、その意図に基づく過少申告をしたものと認められる。

結論

《裁 決》

過少申告の意図をうかがい得るような特段の行動があったとは認められない

(1) 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人は、平成27年8月14日、本件農協に対し、本件出資金について「出資持分の譲受請求および脱退届出書」を提出した。当該届出書には、本件被相続人の死亡が脱退事由である旨が記載されていた。

なお、請求人は、当該届出書とともに上記《基礎事実》ニ(イ)Bの相続手続依頼書を本件農協に提出したが、当該依頼書にも、本件出資金について、その全額の払戻しを受ける旨を記載していた。

ロ 請求人は、本件相続に係る申告手続等に当たり、平成27年10月15日から数回にわたって本件税理士と面会した。

なお、面会の主な内容は以下のとおりである。

- (イ) 請求人は、平成27年10月15日、本件税理士に対し、本件被相続人及び請求人の戸籍謄本などのほか、本件貯金等残高証明書並びに本件被相続人の取引金融機関及び取引証券会社に係る残高証明書等の書類を手渡した。
- (ロ) 本件税理士は、同日、請求人に対し、追加で資料等を持参するように依頼したが、その際、相続財産には、農業協同組合が取り扱っている建物更生共済契約に関する権利や農業協同組合に対する出資金が含まれるという個別具体的な説明をしなかった。
- (ハ) 請求人は、その後、本件税理士と面会するも、本件各財産の存在を本件税理士に告げず、また、本件解約返戻金相当額等証明書及び本件出資金に関する書類を提示しなかった。

(2) 法令解釈

通則法第68条第1項に規定する重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。

したがって、重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。しかし、上記重加算税制度の趣旨に鑑みれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為

が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から相続財産を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の賦課要件が満たされるものと解するのが相当である。

(3) 検討

イ 本件各共済契約について

請求人が、①本件各共済契約について、上記《基礎事実》ニ(イ)Aのとおり、本件相続の開始日時点における解約返戻金相当額等が記載された本件解約返戻金相当額等証明書を取得したこと、②本件満期共済契約について、上記《基礎事実》ニ(ロ)Aのとおり、満期共済金の支払請求手続を行い、その支払を受けたこと、③本件各継続共済契約について、上記《基礎事実》ニ(ロ)Bのとおり、共済契約者及び被共済者を請求人に変更する手続を行ったことが認められる。これらの事実からすれば、請求人は、本件各共済契約に係る権利が財産的価値を有しており、これを本件相続により承継したとの認識を有していたことが認められる。しかしながら、請求人が行った上記①から③までの手続は、建物更生共済契約の共済契約者が死亡した場合において、その建物を承継する相続人が通常行う手続と外形上何ら異なることなく、その後、相続人が全ての相続財産を対象として、税務官庁に申告をすれば何ら違法・不当な点を認めることができないものである。したがって、請求人が上記①から③までの手続を行ったからといって、それだけで直ちに請求人に過少申告の意図があったと認めることはできないし、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動であるということもできない。

この点、請求人が、上記(1)ロ(ハ)のとおり、本件税理士に本件各共済契約の存在を告げず、本件解約返戻金相当額等証明書を提示しなかったことから、本件各共済契約の解約返戻金の額が本件当初申告において申告されず、本件当初申告が過少申告となっていることは事実である。しかしながら、上記(1)ロ(ロ)のとおり、本件税理士は、請求人に対して、相続税の申告手続等の説明に当たり、建物更生共済契約に関する具体的な説明を行っていなかったと認められる。このような状況において、請求人が本件税理士に対して本件各共済契約の存在を告げなかったとしても、直ちに、本件各共済契約の存在が念頭にあったにもかかわらず、あえてこれを告げなかったとまでは認めることができないから、請求人に過少申告の意図があったと認めることはできないし、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動であるということもできない。

さらに、請求人は、本件満期共済金の額に相当する金員を原処分庁が容易に把握し得ないような他の金融機関や請求人名義以外の口座などに入金したのではなく、解約した本件各貯金口座の払戻金の入金口座である本件請求人口座に入金していることからしても、本件満期共済金について、原処分庁をしてその発見を困難ならしめるような意図や行動をしていない。

以上のことからすると、請求人が本件各共済契約に係る権利の財産的価値及びこれを承継した事実を認識した上で、本件各共済契約の存在を本件税理士に告げなかったとしても、これらのことをもって、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動であるということとはできず、そのほかに請求人の過少申告の意図を外部からもうかがい得るような特段の行動があったことも認められない。

ロ 本件出資金について

本件出資金も本件各共済契約と同様である。請求人は、上記(1)イのとおり、本件農協に対し、本件出資金に係る譲受請求及び脱退の手続をしていることから、本件各共済契約と同様に、請求人は、本件出資金が財産的価値を有しており、これを本件相続により承継したとの認識を有していたことが認められる。しかしながら、これらの手続も、相続人が通常行う手続と何ら異なることがないものである。また、本件税理士は、上記(1)ロ(ロ)及び(ハ)のとおり、請求人と面会した際、本件農協に対する出資金の残高証明書を取得することを指示せず、出資金に関する具体的な説明をしなかったというのであるから、請求人が本件税理士に対して、本件出資金の存在を告げなかったとしても、請求人に過少申告の意図があったことまでは認めることができない。

さらに、上記《基礎事実》ホのとおり、本件出資金についても、本件各共済契約と同様に、その払戻金が本件請求人口座に入金されていることから、原処分庁をしてその発見を困難ならしめるような意図や行動をしたとは認められない。

以上のことからすると、請求人が本件出資金に係る権利の財産的価値及びこれを承継した事実を認識した上で、本件出資金の存在を本件税理士に告げなかったとしても、これらのことをもって、過少申告の意図を外部からもうかがい得る特段の行動ということとはできず、そのほかに請求人の過少申告の意図を外部からもうかがい得るような特段の行動があったことも認められない。

ハ 小括

上記イ及びロのとおり、請求人において、当初から相続財産を過少に申告することを意

図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたと認めることはできないから、請求人が本件各財産を本件当初申告の相続財産に含めなかったことについて、通則法第68条第1項に規定する隠ぺい又は仮装の行為があったとは認められない。

(4) 原処分庁の主張について

原処分庁は、請求人が本件各財産の存在を十分に認識しており、また、本件税理士からの指示に基づき、本件解約返戻金相当額等証明書を取得し、本件出資金の払戻請求をしたのであるから、請求人は本件各財産が本件相続に係る相続財産であると認識していたと認められるところ、本件当初申告に当たり、本件税理士に本件各財産の存在を一切伝えず、本件農協に係る相続財産として本件貯金等残高証明書のみを本件税理士に提示したことなどが、当初から相続財産を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たる旨主張する。

しかしながら、請求人が、本件貯金等残高証明書及び本件解約返戻金相当額等証明書を受領する前に、本件税理士からこれらを取得するよう具体的な指示を受けたとは認められず、上記(3)イ及びロのとおり、請求人が、本件各財産が相続財産であることを認識した上で、本件各財産の存在を本件税理士に告げなかったとしても、これらのことをもって、請求人が当初から相続財産を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動に当たると評価することはできない。

したがって、原処分庁の主張は採用することができない。

(5) 本件各賦課決定処分の適法性について
以上のとおり、請求人が本件各財産を本件当初申告の相続財産に含めなかったことについて、隠ぺい又は仮装の行為に基づくものであるとは認められないから、請求人につき、通則法第68条第1項所定の重加算税の賦課要件を満たさない。

他方、請求人につき、本件各財産が修正申告前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法第65条第1項所定の要件を充足するところ、同法第65条第4項に規定する正当な理由があるとは認められない。

そして、本件各賦課決定処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所において、請求人の納付すべき過少申告加算税の額を計算すると、別表4記載のとおりであると認められる。

したがって、本件各賦課決定処分のうち、過少申告加算税相当額を超える部分は違法である。

(6) 結論

よって、審査請求は理由があるから、原処分の一部を別紙「取消額等計算書」のとおり取り消すこととする。

《参照条文等》

国税通則法第68条第1項

◇次号休刊のお知らせ◇

誠に勝手ながら、次回発行分の『資産税広報』は休刊とさせていただきますので、ご了承下さい。

【休刊】

10月1日号

