

論壇

配偶者の税額軽減における隠蔽・
偽装による不適用についての考察

はじめに

被相続人に配偶者が存在する場合、配偶者の税額軽減（相続税法（以下「相続法」という）第19条の2。以下「本規定」という）の規定は極めて重要であるが、税務調査において、申告漏れの財産があり、その財産を配偶者が取得することとなった場合、課税庁において、本規定第5項を適用し、その申告漏れ財産に係る課税価格について本規定を適用させない事例が散見される。

本稿では、課税庁が行った課税処分についての国税不服審判所（以下「審判所」という）の判断を検証する。なお、文中の判決はTAINS（一般社団法人 日税連税法データベース）を引用・参照としている。

1. 隠蔽・偽装があった場合の配偶者の税額軽減の不適用について

本規定第5項には、遺贈により財産を取得した者が、隠蔽偽装行為に基づき、相法第27条の規定による申告書を提出しており、又はこれを提出していないかつた場合において、その相続又は遺贈に係る相続税についての調査があつたことによりその相続税について

2. 隠蔽・偽装行為とはなにか

最高裁判平成6年（行ツ）第215号所得税重加算税賦課決定処分取消請求上告事件（棄却）（確定）（税務訴訟資料第209号571頁）TAINSコードZ20917518 平成7年4月28日判決は次の様に判示している。

重加算税を課するために、納税者のした過少申告行為そのものが隠蔽、偽装に当たるとは、偽装に当るとは、過少申告行為そのものとは別に、隠蔽、偽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、右の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、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とまで必要であるとは相当でなく、納税者が、当初から所得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、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。

本規定でいう「隠蔽・偽装行為」とは、国税通則法第68条（重加算税）でいう隠蔽・偽装と同義であると解されている（平成24年10月29日判決。TAINSコードF0131408）。

本規定第6項は、次のように規定している。隠蔽偽装行為とは、相続又は遺贈により財産を取得した者が行う行為で当該財産を取得した者に係る相続税の課税価格の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は偽装することをいう。

これによれば、適用対象者を相続又は遺贈により財産を取得した者とし、その者が行う行為を適用対象としているが、平成12年7月

3. 本規定に対する審判所の裁決

TAINSにおいて「配偶者の税額軽減・裁決」を検索すると、24件の裁決がヒットする。

このうち、本規定について隠蔽・偽装が争われた事案数は13件、この内、全部取消し、一部取り消しは10件、勝率は何と76・9%強となる。審査請求に対する全部取消し、一部取り消しの割合は平成28年度で12・3%（一部取り消し9・8%、全部取消し2・5%）から考えると驚異的な勝率である。

4. 具体的な裁決の内容

(1) 金融資産を相続財産から除外することにより、無申告となった場合 H28-03-30公表裁決【大裁（諸平27-53）】TAINSコード J1021102

納税者は、期限後申告を行ったが、原処分庁（税務署長。以下同じ）は、本規定の適用について隠蔽・偽装行為があつたとして本規定の適用を認めず、重加算税の賦課決定処分を行った。

① 概要 相続財産総額は704,555,978円であり、そのうちP証券扱いの公社債及び証券投資信託の受益証券（以下「本件金融資産」という。）が643,786,401円分あり、相続人は、相続税の申告期限前に、P証券を訪れ、本件金融資産の全てを配偶者に取得させる旨の名義書換手続を行った。

② 審判所の判断（要旨） 虚偽の答弁や、本件香典×毛破棄行為という明らかに証拠隠滅行為に及んだことなど、本件相続に係る相続税を無申告で済ませようとする意図をうかがわせる一定の事情が認められる。しかし、上記事情は、い

ずれども、法定申告期限経過時から約1年8か月が経過した後の調査時点における言動等であつて、その内容をみても、事前準備を要するような計画的なものではなく、とっさにとつた行動とも評価し得るものである。また、請求人（納税者）は、本件実地調査の中で直ちに上記証拠隠滅行為等を看破され、調査担当職員に対し、本件被相続人がP証券との取引があつたことを

隠すため当該行為に及んだ旨を自供しており、その後遅滞なく期限後申告に応じていることも併せ考慮すると、相続財産を隠蔽し、本件相続に係る相続税を無申告で済ませようとする態度、行動をできる限り貫こうとしたとまではいい難い。

収入（年金等）を原資とする請求人名義の財産を保有してあり、被相続人の財産を原資とする請求人名義財産のみを被相続人の指示等を受け別個に管理運用していたと認められるに足りる証拠はないことからすれば、相続財産である請求人名義財産と請求人固有の財産とを一括して管理運用しており、これらの財産の明確な区分ができていなかった可能性を否定できず、また、請求人が自己の名義財産のみならず、被相続人名義の一部財産も管理運用していたと認められることからすれば、被相続人から請求人へ明確な贈与の意思表示はなかつたとしても、請求人及び被相続人には、これらの財産が長年の夫婦の共同生活によって蓄えられたものとして、互いの貢献度に応じて財産名義を請求人と被相続人とに区分したものであるという認識を持っていた可能性も否定できないのである。他、請求人において、請求人名義財産が明らかに被相続人に帰属する相続財産であると認識していたとまで認めるに足りる証拠はない。

(2) 配偶者名義の有価証券等を相続財産に含めず申告を行った場合 平24-04-24公表裁決【審判所ホームページ】TAINSコード J87417

請求人（配偶者）名義の有価証券等を相続財産として修正申告したところ、原処分庁が、当該有価証券等を当初申告に含めなかったことは本規定第5項に規定する隠蔽偽装行為に当たるとして、更正処分及び重加算税の賦課決定処分を行なつた。

① 概要 請求人（配偶者）名義の有価証券等を相続財産として修正申告したところ、原処分庁が、当該有価証券等を当初申告に含めなかったことは本規定第5項に規定する隠蔽偽装行為に当たるとして、更正処分及び重加算税の賦課決定処分を行なつた。

なお、申告業務を担当した税理士は、請求人名義の財産の取扱いについて納税者に説明及び資料提供は依頼していない。

5. 結論

紙面の関係で、裁決は2件しか記載できないが、いずれも、審査請求において全部取消しとなっている。勿論、審査請求において棄却され、訴訟しても納税者の主張が認められていない事案も存在するので、一概には言えないが、本規定において、隠蔽・偽装行為の認定について課税庁は、前記、最高裁判決で判示されたもの及び事務運営指針の範囲を超えて課税処分を

行い、審判所において取消されているのではない。前提ではあるが、万が一、本規定の適用を否認された場合には、審査請求により判断を仰ぐことも検討を要する。



守田啓一 【日本橋】