

平成21年11月27日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年(〇〇)第●●号 相続税督促処分取消等請求事件

口頭弁論終結日 平成21年10月27日

判 決

原告 X 1

原告 X 2

原告 X 3

被告 国

主 文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

東京国税局長が原告らに対してした平成19年7月27日付けのA、B及びCの滞納相続税についての連帯納付義務に係る各督促処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は亡A(以下「亡A」という。)の相続税について相続税法(平成15年法律第8号による改正前のもの。以下、同じ。)34条1項の規定する連帯納付義務に係る督促処分を受けた原告らが、原告らに連帯納付義務の履行を求めることは国税徴収権の濫用に当たり、上記各督促処分はいずれも違法であるなどと主張して、それらの取消しを求める事案である。

1 前提事実

本件の前提となる事実は、次のとおりである（当事者間に争いのある事実は、付記した証拠及び弁論の全趣旨により認定した。）。

(1) 亡Aの相続関係等

亡Aは、平成3年9月7日、死亡した（以下、この死亡により発生した相続に係る相続税を「本件相続税」という。）。亡Aの相続人は、妻である原告X1（以下「原告X1」という。）、亡Aと原告X1との間の子である原告X2（以下「原告X2」という。）及び同X3（以下「原告X3」といい、原告X1及び原告X2と併せて「原告ら」という。）並びに亡Aと先妻であるDとの間の子であるE（ただし、平成9年9月24日に「E」から「A」に改名した。以下「E」という。）、B（以下「B」という。）及びC（以下「C」といい、E及びBと併せて「本件滞納者ら」という。）の合計6名である。

(2) 本件相続税の申告等

ア 原告ら及び本件滞納者らは、平成4年3月3日、江東西税務署長に対し、次のとおり記載した本件相続税の申告書を提出し、本件滞納者らは、同日、同署長に対して、相続税法39条1項に基づき、上記申告により納付すべき税額のうち、Eにつき7800万円、Bにつき4400万円、Cにつき2900万円の延納の許可を申請した。（乙2、3の1から3）

(ア) 原告X1

- a 課税価格 8億5728万2000円
- b 納付すべき税額 2235万2000円

(イ) 原告X2

- a 課税価格 2億1970万6000円
- b 納付すべき税額 1億0865万7500円

(ウ) 原告X3

- a 課税価格 1億3364万8000円
- b 納付すべき税額 6209万円

(エ) E

- a 課税価格 2億0333万円
- b 納付すべき税額 1億0089万6300円

(オ) B

- a 課税価格 1億0487万8000円
- b 納付すべき税額 4656万7500円

(カ) C

- a 課税価格 1億0487万8000円
- b 納付すべき税額 4656万7500円

イ 江東西税務署長は、平成4年9月16日、上記アの延納許可申請に対し、相続税法38条1項及び4項に基づき、別紙物件目録記載1から3までの各不動産（以下、同目録記載の番号に従って「本件不動産1」などといい、本件不動産1から3までを併せて「本件担保不動産」という。）に、Eを債務者とする債権額1億1731万2000円の抵当権、Bを債務者とする債権額6510万5400円の抵当権及びCを債務者とする債権額4361万6000円の抵当権を設定して、それぞれ延納を許可した（乙3の1から3、乙24の1から3。以下、これらの延納許可を併せて「本件延納許可」という。）。

ウ 原告ら及び本件滞納者らは、平成4年11月30日、江東西税務署長に対し、次のとおり記載した本件相続税の修正申告書を提出した（乙4）。なお、原告X2及びBについては、納税すべき額を減額するものであったため、国税通則法19条及び相続税法31条の修正申告ではなかった。

(ア) 原告X1

- a 課税価格 8億9022万2000円
- b 納付すべき税額 3918万8900円
- c 修正増差税額 1683万6900円

(イ) 原告X2

a 課税価格 2億2287万8000円

b 納付すべき税額 1億0431万3800円

c 修正増差税額 -434万3700円

(ウ) 原告X3

a 課税価格 1億3646万9000円

b 納付すべき税額 6419万3100円

c 修正増差税額 210万3100円

(エ) E

a 課税価格 2億2646万円

b 納付すべき税額 1億0431万3800円

c 修正増差税額 341万7500円

(オ) B

a 課税価格 1億0487万8000円

b 納付すべき税額 4012万0600円

c 修正増差税額 -644万6900円

(カ) C

a 課税価格 1億0487万8000円

b 納付すべき税額 4814万4800円

c 修正増差税額 157万7300円

工 Cは、平成4年11月30日、江東西税務署長に対し、上記ウ（カ）の修正申告によりCが新たに納付すべきこととなった税額（157万7300円）について、相続税法39条1項に基づき、延納の許可を申請した（乙6）。また、Eも、同日までに、同署長に対し、上記ウ（エ）の修正申告によりEが新たに納付すべきこととなった税額（341万7500円）について、同項に基づき、延納の許可を申請した。

オ 江東西税務署長は、平成5年1月26日、Bにつき、前記ウ（オ）の修正申

告書に記載されたとおりに課税価格及び相続税額を減額する旨の更正処分を行うとともに、同年２月２６日、前記イの相続税の延納許可について延納条件を変更した（乙５）。

カ 江東西税務署長は、平成５年３月３１日、前記エのＣによる延納許可申請に対し、相続税法３８条１項及び４項に基づき、本件担保不動産に債務者をＣとする債権額２２４万１４００円の抵当権を設定して、延納を許可した（乙６、乙２４の１から３。以下、この延納許可を「本件Ｃ修正申告分延納許可」という。）。また、同署長は、同日、前記エのＥによる延納許可申請に対し、上記各条項に基づき、本件担保不動産に債務者をＥとする債権額５２４万１８００円の抵当権を設定して、延納を許可した（乙２４の１から３。以下、この延納許可を「本件Ｅ修正申告分延納許可」という。）。なお、本件相続税のうち本件Ｅ修正申告分延納許可に係る部分は、同７年８月３１日に完納され、上記のＥを債務者とする抵当権は抹消されている（乙２４の１から３）。

(3) 本件滞納者らによる滞納等

ア 江東西税務署長は、本件滞納者らが本件延納許可に係る分納分を滞納するとともに、Ｃが本件Ｃ修正申告分延納許可に係る分納分を滞納したことから、国税通則法３７条１項及び３項に基づき、Ｅの本件延納許可に係る第５回から第８回までの分納分については、別表記載１の一覧表の「督促年月日」欄各記載の日に、Ｂの本件延納許可に係る第１回から第８回までの分納分については、別表記載２の一覧表の「督促年月日」欄各記載の日に、Ｃの本件延納許可に係る第２回から第８回までの分納分及び本件Ｃ修正申告分延納許可に係る第１回から第７回までの分納分については、別表記載３の一覧表の「督促年月日」欄各記載の日にそれぞれ督促処分を行った（乙７の１から２７）。

イ 江東西税務署長は、平成１２年１０月１６日、相続税法４０条２項に基づき、本件延納許可及び本件Ｃ修正申告分延納許可を取り消した上（乙８の１から４）、本件滞納者らの延納許可取消分（本件延納許可に係る第９回以降の分納分及び

本件C修正申告分延納許可に係る第8回以降の分納分)について、B及びCに対しては同月24日に、また、Eに対しては同年11月1日にそれぞれ督促処分を行った(乙9の1から4。以下、上記アと併せて、本件相続税のうち本件滞納者らが滞納したものを「本件滞納相続税」という。)

ウ 江東西税務署長は、平成12年11月6日、本件滞納相続税のうちBに係る部分を徴収するため、国税通則法52条1項及び国税徴収法68条1項に基づき、本件不動産1及び2について担保物処分のための滞納処分による差押えを行った。また、同署長は、同日、本件滞納相続税のうちCに係る部分を徴収するため、国税通則法52条1項及び国税徴収法86条1項2号に基づき、本件不動産1及び2について担保物処分のための滞納処分による参加差押えを行った。さらに、同署長は、同13年3月5日、本件滞納相続税のうちEに係る部分及びEの平成8年度の所得税を徴収するため、国税通則法52条1項及び国税徴収法86条1項2号に基づき、本件不動産1及び2について担保物処分のための滞納処分による参加差押えを行った。(乙10から12。以下、これらの差押え及び参加差押えを併せて「本件差押え等」という。)

エ 江東西税務署長は、平成13年3月22日、本件滞納相続税について、国税通則法43条3項に基づき、東京国税局長に徴収の引継ぎを行った。

オ 東京国税局長は、東京都港都税事務所長が本件不動産1及び2の公売を実施することになったことなどから、平成16年2月4日、本件差押え等をいずれも解除した。(乙13から15)

(4) 原告らに対する督促処分等

東京国税局長は、原告らに対し、平成19年6月5日付けの「連帯納付責任のお知らせ」と題する書面(以下「本件通知文書」という。)をそれぞれ送付した上(乙16の1から9)、同年7月27日、原告らに対し、国税通則法37条1項に基づき、各督促処分(以下、併せて「本件督促処分」という。)を行った(乙17の1から9)。

(5) 原告らによる不服申立て

ア 原告らは、平成19年9月20日、本件督促処分を不服として、国税通則法75条1項2号イに基づき、東京国税局長に対して異議申立てをしたが、同局長は、原告らに対し、それぞれ、同年11月29日付けで異議申立てを棄却する旨の決定をした。(甲2の1から3)

イ 原告らは、平成19年12月26日、国税通則法75条3項に基づき、国税不服審判所長に対して審査請求をしたが、同所長は、原告らに対し、同20年6月26日、同請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。(甲3)

ウ 原告らは、平成20年12月16日、本件督促処分の取消しを求める本件訴えを提起した。(当裁判所に顕著な事実)

2 争点

- (1) 本件督促処分は連帯納付義務の確定手続又は納税の告知が行われていない違法なものか。
- (2) 本件督促処分は連帯納付義務の補充性に反する違法なものか。
- (3) 本件滞納相続税の徴収権は時効により消滅していたか。
- (4) 本件督促処分は国税徴収権を濫用したものか。

3 当事者の主張の要旨

- (1) 争点(1)(本件督促処分は連帯納付義務の確定手続又は納税の告知が行われていない違法なものか。)について

(原告らの主張)

相続税の徴収実務においては、延納許可申請があった場合や延納許可に係る分納分の不履行があった場合には、連帯納付義務者に対して連帯納付義務を負担している旨を通知すべきものとする通達が出されているところ、本件においては、本件滞納者らから延納許可申請がされてこれが許可され、延納許可に係る分納分の不履行があったのであるから、上記通達に基づき、原告らに対して連帯納付義務を負担している旨を通知すべきであった。しかるに、江東西税務署長は、上記

通知を行っておらず、本件督促処分は、その手続に瑕疵がある違法な処分である。

（被告の主張）

連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税納付義務の確定という事実
に照応して、法律上当然に生ずるものであって、連帯納付義務につき格別の確定
手続を要するものではない。また、連帯納付義務者に対して連帯納付義務を負担
している旨を告知することを要する旨を定めた規定はない。そうすると、江東西
税務署長が本件督促処分に当たり原告らに対して連帯納付義務を負担する旨を告
知しなかったことが違法であるということとはできない。

(2) 争点(2)（本件督促処分は連帯納付義務の補充性に反する違法なものか。）

（原告らの主張）

本件督促処分は、連帯納付義務の補充性に反する違法な処分である。

（被告の主張）

連帯納付義務には補充性はなく、国税当局は、共同相続人の1人に対し、又は
同時に若しくは順次にすべての共同相続人に対し、相続税法34条1項の規定す
る金額の範囲内において、相続税の全部又は一部につき徴収手続を執ることがで
きるというべきである。

(3) 争点(3)（本件滞納相続税についての徴収権は時効により消滅していたか。）

（原告らの主張）

本件滞納相続税についての徴収権は時効により消滅していたから、本件督促処
分は徴収権の存在しないものについて行われた違法な処分である。

（被告の主張）

江東西税務署長は、Eの本件延納許可に係る第5回から第8回までの分納分、
Bの本件延納許可に係る第1回から第8回までの分納分並びにCの本件延納許可
に係る第2回から第8回までの分納分及び本件C修正申告分延納許可に係る第1
回から第7回までの分納分については、それぞれの納期限から5年を経過する前
に督促処分を行っており、本件滞納者らに対する延納許可取消分（本件延納許可

に係る第9回以降の分納分及び本件C修正申告分延納許可に係る第8回以降の分納分)についてもその取消日の翌日から5年が経過する前に督促処分を行っている。そして、同署長は、上記各督促処分に係る督促状を発した日から起算して10日を経過した日の翌日から起算して5年が経過する前に本件差押え等を行っており、これらが解除された平成16年2月4日まで本件差押え等の効力が継続している。そうすると、本件督促処分がされた当時、本件滞納相続税の徴収権の消滅時効は上記督促処分及び本件差押え等によって中断しているというべきであって、本件滞納相続税の徴収権が時効により消滅したということとはできない。

(4) 争点(4) (本件督促処分は国税徴収権を濫用した違法なものか。) について

(原告らの主張)

以下のような事情に照らせば、本件督促処分は、国税徴収権を濫用する違法な処分というべきである。

ア 本件滞納者らに対する徴収手続が不当なものであること

(ア) 江東西税務署長は、本件延納許可並びに本件C修正申告分延納許可及び本件E修正申告分延納許可において適正な担保を徴していない。

(イ) 江東西税務署長は、Bが平成5年3月8日を納期限とする本件延納許可に係る第1回分納分を滞納し、また、B及びCが同6年3月7日を納期限とする本件延納許可に係る第2回分納分及び同7年3月7日を納期限とする本件延納許可に係る第3回分納分を滞納していたにもかかわらず、同年10月31日まで上記滞納分についての督促処分をしなかった。

(ウ) 江東西税務署長は、Bが平成5年3月8日を納期限とする本件延納許可に係る第1回分納分を滞納して以降、本件滞納者らが本件延納許可及び本件C修正申告分延納許可に係る分納分を継続して滞納していたにもかかわらず、同日から7年以上も経過した同12年10月16日になるまで本件滞納者らに対する延納許可を取り消さなかった。

(エ) 東京国税局長は、国税徴収法12条により、本件差押え等を解除しない方

がより高額の配当を得ることができたにもかかわらず、同法 79 条の規定に反して本件差押え等を解除した。

イ 原告らに対する徴収手続が不当なものであること

(ア) 前記(1)のとおり、相続税の徴収実務においては、延納許可申請があった場合や延納許可に係る分納分の不履行があった場合には、連帯納付義務者に対して連帯納付義務を負担している旨を通知すべきものとする通達が出されていたにもかかわらず、国税当局は、B が本件延納許可に係る第 1 回分納分を滞納した平成 5 年 3 月から本件通知文書が送付された同 19 年 6 月まで約 14 年もの長期にわたって原告らに上記通達に基づく通知を行っておらず、そのため、原告らは、本件滞納相続税を納税して多額の延滞税の発生を阻止する機会を失った。

(イ) 原告らは、毎年、確定申告を行い、確定申告の還付金の還付を受けていたところ、東京国税局長は、上記還付金を本件滞納相続税に充当することができたはずであり、また、充当しなければならず、これを行ってその充当した旨の通知（国税通則法 57 条 3 項）を行っていれば、原告らにおいて本件滞納相続税を了知することができ、多額の延滞税の発生を阻止することができたにもかかわらず、そのような充当又は通知を行わなかった。

(ウ) 東京国税局職員 F（以下「F 徴収官」という。）は、原告らに対し、連帯納付義務の意味やその責任の範囲について十分な説明をすべきであったにもかかわらず、原告らが了知し得る説明すら行わなかった。

（被告の主張）

ア 連帯納付義務は、相続税法が相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任であって、その義務履行の前提条件となる連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税納付義務の確定という事実に対応して法律上当然に発生するものであり、国税債権者である国との関係では補充性がないから、国税当局は、共同相続人の 1 人に対し、又は同時に若しくは順次にす

すべての共同相続人に対し、同法 3 4 条 1 項の規定する金額の範囲内において、相続税の全部又は一部について徴収手続を執ることができる。そうすると、仮に、国税当局において、本来の納税義務者に対して延納を許可した事実、又は、本来の納税義務者から延納に係る相続税を徴収することが可能であったにもかかわらず、国税当局がその徴収手続を怠った結果、本来の納税義務者から相続税を徴収することができなくなったという事実があったとしても、国税徴収権の濫用であるということとはできない。

イ そもそも、国税徴収権の濫用となるのは、単に、国税当局において本来の納税義務者から相続税の徴収を怠ったというにとどまらず、本来の納税義務者が現に十分な財産を有し、同人から滞納に係る相続税を徴収することが極めて容易であるにもかかわらず、国税当局が、同人若しくは第三者の利益を図り、又は連帯納付義務者に損害を与える目的をもって、恣意的に滞納に係る相続税の徴収を行わず、相続税法 3 4 条 1 項に基づき他の相続人等に連帯納付義務の履行を求めたというような例外的な場合に限られるところ、本件では、国税当局が上記のような目的をもって恣意的に原告らに連帯納付義務の履行を求めた事実は認められない。

ウ 以上のとおり、本件督促処分が国税徴収権の濫用に当たるとすることはできない。

第 3 争点に対する判断

1 争点(1) (本件督促処分は連帯納付義務の確定手続又は納税の告知が行われていない違法なものか。) について

(1) 相続税法 3 4 条 1 項の規定する連帯納付義務は、同法が相続税の徴収確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任であって、その義務履行の前提条件となる連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税納税義務の確定という事実に対応して法律上当然に生ずるものであるから、連帯納付義務につき格別の確定手続を要するものではなく、相続人等の固有の相続税納税義務が確定すれ

ば、国税の徴収に当たる所轄庁は、連帯納付義務者に対して徴収手続を行うことが許されるものと解される（最高裁判所昭和●●年（〇〇）第●●号同５５年７月１日第三小法廷判決・民集３４巻４号５３５頁）。そして、国税当局が、連帯納付義務者に対して、連帯納付義務を負担している旨を通知すべきものとする旨の法令の規定は見当たらない（なお、国税通則法５２条２項は保証人に国税を納付させる場合に、また、国税徴収法３２条１項は国税を第二次納税義務者から徴収しようとする場合に、それぞれ納付通知書による告知を要する旨を規定するが、後記２のとおり、相続税の連帯納付義務については補充性はなく、保証人や第二次納税義務者の納付義務とはその性質を異にするものと解されるから、相続税の連帯納付義務について上記各条項を準用又は類推適用することはできないというべきである。）。

したがって、江東西税務署長が、本件滞納者らから延納許可の申請がされてこれを許可した時点、又は、本件滞納者らが延納許可に係る分納分を滞納した時点において、原告らに対して連帯納付義務を負担している旨を告知しなかったことが違法であるということとはできない。

- (2) 原告らは、本来の納税義務者から延納許可の申請がされてこれが許可された時点、又は、本来の納税義務者が延納許可に係る分納分を滞納した時点において、連帯納付義務者に対して連帯納付義務を負担している旨を通知すべきものとする通達が存在するとして、江東西税務署長が原告らに対して上記通達に基づく通知を行っていないことから、本件督促処分が違法となる旨主張する。

しかし、仮に、原告らが主張するような通達が存在するとしても、前記のとおり、相続税の連帯納付義務者に対して連帯納付義務を負担している旨を通知すべきものとする法令上の規定が見当たらない以上、上記通達に基づく通知は、連帯納付義務者に相続税納付の機会を与えるための事実上の措置というべきものであるから、これを行わなかったことによって本件督促処分が違法になるということとはできない。

2 争点(2) (本件督促処分は連帯納付義務の補充性に反する違法なものか。) に

ついて

原告らは、本件督促処分が相続税の連帯納付義務の補充性に反する違法なものである旨主張するが、同連帯納付義務については、保証人や第二次納税義務者の場合のように補充性を定めた規定はないのであるから、補充性はないものというべきである(国税通則法52条4項、5項、国税徴収法32条4項参照)。したがって、原告らの上記主張は、採用することができない。

3 争点(3) (本件滞納相続税の徴収権は時効により消滅していたか。) について

(1) 相続税法34条1項の規定する連帯納付義務は、相続税の徴収確保を目的とする特別の責任であり、本来の納税義務者以外の者に納付義務を負わせる点で、保証人や第二次納税義務者の納付義務と類似するものの、補充性を有しない点でこれらとは性質を異にしている。このような相続税の連帯納付義務の内容等に照らすと、本来の納税義務者の納付義務と連帯納付義務との関係は、主たる債務と連帯保証債務との関係に類似し、連帯納付義務は、本来の納税義務者の納付義務に対して付従性を有しているものと解される。したがって、本来の納税義務者について生じた時効中断事由は、連帯納付義務者についても効力を生ずるものと解するのが相当である。

(2) 国税徴収権は法定納期限から5年でその消滅時効が完成するが(国税通則法72条)、本件滞納者らについては平成4年9月16日に本件延納許可がされ、また、Cについては同5年3月31日に本件C修正申告分延納許可がされており(前記前提事実(2)イ及びカ)、延納が許可されている期間内は、消滅時効は進行しないから(同法73条4項)、延納が許可されたもののうち、Eの本件延納許可に係る第5回から第8回までの分納分、Bの本件延納許可に係る第1回から第8回までの分納分並びにCの本件延納許可に係る第2回から第8回までの分納分及び本件C修正申告分延納許可に係る第1回から第7回までの分納分については、それぞれ別表記載1から3の各一覧表の「納期限」欄各記載の日の翌日からそれぞれ

れ消滅時効の進行を始めることとなる。しかし、上記各分納分については、その納期限の日の翌日から5年が経過する前である同表の「督促年月日」欄各記載の日に督促処分が行われているから（前記前提事実(3)ア）、これらの督促処分によっていずれも時効が中断しており、また、本件滞納者らに対する延納許可が取り消された分納分（本件延納許可に係る第9回以降の分納分及び本件C修正申告分延納許可に係る第8回以降の分納分）についても、延納許可の取消しがあった同12年10月16日の翌日から消滅時効の進行を始めることとなるが、B及びCに対しては同月24日に、また、Eに対しては同年11月1日にそれぞれ督促処分がされているから（前記前提事実(3)イ）、これらにより時効が中断している。

そして、上記各督促処分に係る督促状を発した日から起算して10日を経過した日の翌日から再び消滅時効が進行することになるところ（同法73条1項4号）、江東西税務署長は、平成12年11月6日、Bの滞納国税を徴収するため本件不動産1及び2を差し押さえるとともに、Cの滞納国税を徴収するため上記各不動産につき参加差押えを行い、さらに、同13年3月5日、Eの滞納国税を徴収するため上記各不動産につき参加差押えを行ったから（前記前提事実(3)ウ）、本件滞納相続税の徴収権の消滅時効は、本件差押え等によって再度中断し（国税通則法72条3項、民法147条2号）、本件差押え等に係る手続が終了した時、すなわち、本件差押え等が解除された同16年2月4日から再度進行することとなる。

- (3) 前記(1)のとおり、上記(2)の本件滞納者らに対する督促処分及び本件差押え等はいずれも連帯納付義務者である原告らに対しても、その効力を生ずるものと解すべきところ、東京国税局長は、本件差押え等が解除されてから5年を経過する前の平成19年7月27日に原告らに対して本件督促処分をしているから（前記前提事実(4)）、本件督促処分がされた時点において、本件滞納相続税の徴収権の消滅時効は完成していないというべきである。

4 争点(4)（本件督促処分は国税徴収権を濫用したものか。）について

- (1) 相続税法 34 条 1 項の規定する連帯納付義務は、同法が相続税の徴収確保を図るために各相続人等に相互に課した特別の責任であり、各相続人等の固有の相続税納付義務の確定という事実には照応して法律上当然に確定するものであって、各相続人等は、その納付義務の重なり合う範囲内においては、互いに連帯して当該相続税を納付すべき義務を負い、国税当局は、本来の納税義務者とは別個独立に、連帯納付義務者から当該相続税を徴収することができるものというべきである。そうすると、国税当局において本来の納税義務者に対する徴収手続を適正に行っていれば本来の納税義務者からその者の固有の相続税を徴収することが可能であったにもかかわらず、国税当局がその過失によって本来の納税義務者から上記相続税を徴収することができなくなったとしても、それだけでは、同項の規定する連帯納付義務の存否又は範囲に影響を及ぼすものではないというべきである。

もつとも、本来の納税義務者が現に十分な財産を有し、同人から固有の相続税を徴収することが極めて容易であるにもかかわらず、国税当局が、同人若しくは第三者の利益を図り、又は連帯納付義務者に損害を与える目的をもって、恣意的に、本来の納税義務者からの徴収をせず、連帯納付義務者に対して徴収手続を執ったというような事情が存する場合には、正義公平の観点からみて国税徴収権の行使として許容することができず、当該徴収権行使が国税徴収権の濫用に当たると評価すべき余地がないではない。

- (2) この点につき、原告らは、本件滞納者らに対する徴収手続について、国税当局が、適正な担保を徴することなく、本件延納許可並びに本件 C 修正申告分延納許可及び本件 E 修正申告分延納許可をした上、本件滞納者らが延納許可に係る分納分を滞納したのに長期にわたって督促行為及び延納許可の取消しを行わず、さらに、国税通則法 79 条の規定に反して本件差押え等を解除したとして、本件滞納者らに対する徴収手続が不当なものであると主張する。

しかし、江東西税務署長は、本件延納許可並びに本件 C 修正申告分延納許可及び本件 E 修正申告分延納許可に当たり本件担保不動産に抵当権を設定していると

ころ（前記前提事実(2)イ及びカ）、本件担保不動産が担保として適正を欠くものであることについては何らの具体的な主張立証はなく、国税当局が適正な担保を徴しないで本件延納許可並びに本件C修正申告分延納許可及び本件E修正申告分延納許可をしたということとはできない。

また、Bが平成5年3月8日を納期限とする本件延納許可に係る第1回分納分を滞納するとともに、B及びCが同6年3月7日を納期限とする本件延納許可に係る第2回分納分及び同7年3月7日を納期限とする本件延納許可に係る第3回分納分を滞納したのに対して、江東西税務署長は、同年10月31日まで上記各滞納分についての督促処分を行わなかったものであるが（乙7の5から7並びに13及び14）、弁論の全趣旨によれば、相続税法では、相続財産が不動産等の換価を要するようなものである場合には相続税全額を金銭をもって一時に納付することが困難なこともあることから相続税の延納及び物納が認められているところ（同法第6章）、いわゆるバブル経済崩壊後の急激かつ長期の地価下落や土地取引の停滞によって相続税の延納不履行が多く発生するに至ったため、国税当局においては、同法40条2項に規定する弁明を聞かずに延納を取り消すことができる事由である国税徴収法2条12号に規定する強制換価手続が開始されたとき及び延納の許可を受けた者が死亡し、その相続人が限定承認をしたときを除き、可能な範囲で督促状の送付を控えたり延納許可の取消しを見合わせたりするなどして納税者の救済を図っていたことが認められるのであって、上記各滞納分の納期限からこれらについての督促処分までの期間を考慮すれば、B及びCの上記各滞納分についての督促処分が不当なものであったということとはできない。

さらに、前記前提事実(3)ア及びイのとおり、江東西税務署長は、Bが平成5年3月8日を納期限とする本件延納許可に係る第1回分納分を滞納して以降、本件滞納者らによる滞納が継続していたにもかかわらず、同日から7年以上も経過した同12年10月16日になって本件延納許可及び本件C修正申告分延納許可を取り消している。しかし、前記のとおり、国税当局においては、いわゆるバブル

経済崩壊後の急激かつ長期の地価下落や土地取引の停滞によって相続税の延納不履行が多く発生するに至ったため、一定の場合を除き、可能な範囲で督促状の送付を控えたり延納許可の取消しを見合わせたりするなどして納税者の救済を図っていたことが認められるところ、証拠（乙25、26の1から4、27）及び弁論の全趣旨によれば、① 江東西税務署長は、同7年10月31日から同12年6月8日までの間、本件延納許可に係る分納分及び本件C修正申告分延納許可に係る分納分につき督促状を送付し、同10年10月には本件滞納者らの現況を確認するために調査を行おうとしたが本件滞納者らの所在が不明であったこと、② 江東西税務署長は、相続税法40条2項に基づき、Eに対しては同年11月18日に、また、B及びCに対しては同年12月10日に、「相続税延納取消しに対する弁明を求めるためのお知らせ」と題する書面をそれぞれ送付したが、本件滞納者らからの応答はなかったこと、③ そこで、江東西税務署長は、本件滞納者らについて、延納を継続しながら納税を図るべきかどうかを判断するため、官公庁及び関係者に対して照会するなどして本件滞納者らの所在調査を進めたところ、Cについては脳疾患によりBの援助がなければ生活することができないとの情報を得ることができたものの、本件滞納者らの所在は明らかにならなかったこと、④ そのため、江東西税務署長は、本件滞納者らに対する延納許可を取り消したことが認められ、このような本件滞納者らに対する延納許可取消しに至る経緯等に照らすと、江東西税務署長が同12年10月16日まで本件滞納者らに対する延納許可を取り消さなかったことが不当であったということはできない。

加えて、前記前提事実(3)エ及びオのとおり、江東西税務署長から徴収の引継ぎを受けた東京国税局長は、平成16年2月4日に本件差押え等を解除しているが、証拠（乙27から29）及び弁論の全趣旨によれば、東京国税局長は、本件不動産1及び2の敷地部分が東京都港都税事務所長によって差し押さえられたことから、東京国税局所部係官において東京都と協議し、その結果、土地と一体で公売を行った方が公売が成立する可能性が高く、また、高値で売却することができる

し、他方、本件差押え等を解除した上で同所長が公売を実施したとしても東京国税局長への配当額に影響がないことから、同所長による公売の実施に当たり本件差押え等を解除したこと、本件差押え等の解除後、同所長は、本件不動産1及び2並びにこれらの敷地部分の公売を実施し、同19年2月20日に実施された第6回目の公売によって売却代金1204万4000円で売却決定がされたこと、そのうち、919万0271円が東京国税局長に配当され、その全額がEの滞納国税に充当されたことが認められ、これらの各事実を照らすと、東京国税局長による本件差押え等の解除が不当なものであったということはできない。

原告らは、東京国税局長が、国税徴収法12条により、本件差押えを解除しない方がより高額配当を得ることができたにもかかわらず、同法79条の規定に反して本件差押えを解除したと主張する。しかし、本件不動産1及び2には本件相続税のうち本件延納許可に係る部分及び本件C修正申告分延納許可に係る部分を担保するために抵当権が設定されているから（前記前提事実(2)イ及びカ）、本件差押え等が解除されても東京国税局長への配当額に影響はなく、そうである以上、本件不動産1及び2を売却する場合にはそれらの敷地部分とともに売却する方が売却しやすく、また、売却価格が高額になることは明らかであるから、仮に、本件差押え等が国税徴収法79条の要件を満たさないものであったとしても、本件差押え等の解除が不当なものであるということはできない。

- (3) 次に、原告らは、原告らに対する徴収手続について、江東西税務署長が、本来の納税義務者から延納許可申請があった場合や延納許可に係る分納分の不履行があった場合には連帯納付義務者に対して連帯納付義務を負担している旨を通知すべきものとする通達が出されているのに、Bが本件延納許可に係る第1回分納分を滞納した平成5年3月から本件通知文書が送付された同19年6月まで約14年もの長期にわたって原告らに上記通達に基づく通知を行わず、また、東京国税局長が、原告らの確定申告の還付金を本件相続税のうち本件滞納者らに係る部分に充当しなかったため、原告らにおいて多額の延滞税の発生を阻止する機会を失

ったとし、また、F徴収官が、原告らに対して連帯納付義務の意味やその責任の範囲について十分な説明をすべきであったにもかかわらず、原告らが了知し得る説明すら行わなかったなどとして、原告らに対する徴収手続が不当なものであると主張する。

しかし、江東西税務署長は、Bが本件延納許可に係る第1回分納分を滞納した平成5年3月から約14年後の同19年6月に原告らに対し本件通知文書を送付して連帯納付義務を負っている旨の通知を行ったものの（前記前提事実(3)ア及び(4)）、前記(2)のとおり、国税当局の本件滞納者らに対する徴収手続が不当なものであったとは認められないことに照らすと、仮に、原告らが主張するような通達の存在を前提としても、同署長の上記措置が連帯納付義務者に損害を与える目的に出たものということとはできず、他にこれを認めるに足りる証拠はない。他方、前記のとおり、連帯納付義務は、各相続人等の固有の相続税納税義務の確定という事実に対応して法律上当然に生ずるものであって、格別の確定手続を要するものではなく、連帯納付義務者に対して連帯納付義務を負っていることを通知すべきものとする旨の法令の規定も見当たらないことからすると、相続の開始時から長期間経過した後に連帯納付義務者に対して連帯納付義務を負っている旨の通知や督促処分が行われ、その結果、連帯納付義務者が多額の延滞税を負担することになることも、相続税法の予定した範囲内の事態であるといえることができる。

また、証拠（甲5、7、8）及び弁論の全趣旨によれば、原告らは平成7年4月に確定申告の還付金の還付を受けていることが認められるが、他方、証拠（乙31、32の1及び2、33、34の1から3）及び弁論の全趣旨によれば、連帯納付義務者に関する国税当局の事務処理につき、管理担当者は、連帯納税義務者から徴収する旨の決議書の回付を受けたときは、連帯納付責任額等を整理した記録を作成し、その後に連帯納付義務者に還付金等が発生した場合には充当等を原因とする減額処理を行うが、上記記録の作成前に還付金等が発生した場合には連帯納付義務者にこれを還付することとされていること、原告らについて連帯納

付義務者から徴収する旨の決議書が回付されたのは平成19年4月26日であり、その後連帯納付責任額等を整理した記録が作成されており、原告らへの確定申告の還付金の還付はその前に行われていることが認められるから、原告らへの確定申告の還付金の還付は、国税通則法57条1項に抵触する処理ではあるものの、当時の事務処理の手順に従って行われたものであるといえることができるから、上記還付金の還付が原告らに損害を与える目的に出たものということとはできず、他にこれを認めるに足りる証拠はない。

さらに、証拠（甲6、乙30）によれば、F徴収官は、原告らの連帯納付義務に関する原告X1からの問い合わせに対応したことが認められるが、その際のF徴収官の対応に違法又は不当な点があったことを認めるに足りる証拠はなく、かえって、F徴収官は、原告X1に対し、守秘義務の関係から本件滞納者らの具体的な資産状況等については説明しなかったものの、連帯納付義務についての一般的な説明を行い、さらに、原告らの依頼を受けた税理士とも協議して、事前連絡なしに原告らの財産に対する滞納処分を行わないことにするなど、原告らに対し一定の配慮をしたことが認められる。

- (4) 以上によれば、本件督促処分が、国税徴収権を濫用した違法なものであるといえることはできず、他にこれを認めるに足りる証拠はない。

第4 結論

よって、原告らの各請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法7条、民訴法61条、65条1項本文を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官	杉原則彦
裁判官	品田幸男
裁判官	角谷昌毅