

平成 22 年 12 月 22 日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年（○○）第●●号 相続税物納却下処分取消等請求事件

口頭弁論終結日 平成 22 年 11 月 17 日

判	決
原告	X
被告	国
処分行政庁	東京国税局長

主 文

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

事 実 及 び 理 由

第 1 請求

- 1 東京国税局長が原告に対して平成 20 年 9 月 18 日付けでした原告の同 18 年 6 月 2 日付け及び同月 29 日付けの各相続税物納申請をいずれも却下する旨の処分を取り消す。
- 2 東京国税局長が原告に対して平成 20 年 9 月 24 日付けでした相続税 10 億 8795 万 8000 円及び同 2 億 1702 万 9500 円に係る各督促処分を取り消す。

第 2 事案の概要

- 1 本件は、原告の養父を被相続人とする相続に係る相続税について、原告が物納申請をしたところ、東京国税局長がこれを却下した上、督促処分をしたことから、原告がこれらを不服として、上記物納申請の却下処分及び上記督促処分の各取消しを求める事案である。

2 前提事実

本件の前提となる事実は、次のとおりである。証拠及び弁論の全趣旨により容易に認めることができる事実等は、その旨付記しており、それ以外の事実は、当事者間に争いがない。

(1) 相続の開始

原告の祖父であり養父でもあるA（以下「A」という。）は、平成17年8月6日に死亡し、これにより相続（以下「本件相続」という。）が開始した。

Aの相続人は、Aの妻であるB（以下「B」という。）、同長女であるC（以下「C」という。）、同次女であるD、同養子（Cの長男）である原告、同養子（Cの長女）であるE及び同養子（Cの次男）であるFである。

(2) 遺言の存在

ア A名義の平成11年11月9日付けの公正証書遺言（以下「本件第1遺言」という。）が存在し、その内容は、Aの一切の遺産をB及びCに各2分の1の割合で相続させるというものである。（甲5）

イ A名義の平成13年12月30日付けの自筆証書遺言（以下「本件第2遺言」という。）が存在し、その内容は、Aの一切の財産を原告に相続させるというものである。（甲6の1及び2）

(3) 本件相続に関する紛争

ア B及びCは、平成17年9月21日、本件第1遺言に基づき、Aの遺産である別紙物件目録番号1から39まで記載の各土地（以下「本件各土地」という。）を含む計172筆の土地及び1個の建物について、本件相続を原因として、B及びCの持分を各2分の1とする所有権移転登記を行った。（乙1、乙5の1から31まで、乙9の1から8まで）

イ 原告は、平成18年2月1日、B及びCを被告として、前記アの各不動産につき、真正な登記名義の回復を原因とする所有権移転登記を行う

ことを求める訴訟（千葉地方裁判所松戸支部平成●●年（〇〇）第●●号、以下「別件訴訟」という。）を提起した。（乙１、２）

（４）相続税の申告及び物納の申請

ア 当初の申告等

（ア）原告は、平成１８年６月２日、柏税務署長に対し、納付すべき税額を１０億８７９５万８０００円として、本件相続に係る相続税の申告（以下「本件当初申告」という。）をするとともに、同日、同署長に対し、本件当初申告により納付すべき相続税額の全額について、相続税法（平成１８年法律第１０号による改正前のもの。以下同じ。）４２条１項による物納の許可を受けるため、別紙物件目録番号１から３１まで記載の各土地を物納財産とする相続税物納申請（以下「本件当初物納申請」という。）をした。（乙３、４）

（イ）柏税務署長は、平成１８年６月７日、相続税法４２条５項で準用する同法４０条１項の規定に基づき、本件当初物納申請に係る相続税の全額について、物納申請が許可又は却下されるまでの間、その徴収を猶予することとした。（乙６）

（ウ）東京国税局長は、平成１８年６月２７日、本件当初申告に係る税額について、国税通則法４３条３項の規定に基づき、柏税務署長から徴収の引継ぎを受けた。

イ 修正申告等

（ア）原告は、平成１８年６月２９日、柏税務署長に対し、本件相続に係る相続税の納付すべき税額を２億１７５９万１６００円増額させる旨の修正申告（以下「本件修正申告」という。）をするとともに、同日、同署長に対し、本件修正申告により新たに納付すべきこととなった相続税の全額について、相続税法４２条１項の規定による物納の許可を受けるため、別紙物件目録番号３２から３９まで記載の各土地を物納財産とする

相続税物納申請（以下「本件修正分物納申請」といい、本件当初物納申請と併せて「本件各物納申請」という。）をした。（乙 7、8）

（イ） 柏税務署長は、平成 18 年 6 月 30 日、相続税法 42 条 5 項で準用する同法 40 条 1 項の規定に基づき、本件修正分物納申請に係る相続税の全額について、物納申請が許可又は却下されるまでの間、その徴収を猶予することとした。（乙 10）

（ウ） 東京国税局長は、平成 18 年 7 月 25 日、本件修正申告に係る税額について、国税通則法 43 条 3 項の規定に基づき、柏税務署長から徴収の引継ぎを受けた。

（5） 本件各物納申請の却下の予告等

ア 東京国税局長は、平成 18 年 9 月 1 日、原告に対し、本件各物納申請に係る物納申請財産である本件各土地は、所有権の帰属に争いがあり、管理又は処分をするのに不適當な財産に当たるとして、物納申請財産を所有権の争いのない財産とすることを求める補正通知書を送付し、同年 12 月 1 日までに補正がないときは、本件各物納申請を却下する場合もある旨を通知した。（乙 11）

イ 前記アの補正がその期限である平成 18 年 12 月 1 日までにされなかったため、東京国税局長は、同 19 年 2 月 8 日、原告に対し、物納申請不動産に関する書類の補完等の催告書を送付し、同年 4 月 9 日までに補完がないときは、本件各物納申請の却下の手続に入る旨を通知した。（乙 12）

ウ 前記イの補完がその期限である平成 19 年 4 月 9 日までにされなかったため、東京国税局長は、同月 16 日、原告に対し、物納申請却下予告書を送付し、同年 5 月 16 日までに補完がないときは、本件各物納申請を却下する旨を通知した。（乙 13）

エ 東京国税局長は、平成 19 年 7 月 25 日、原告に対し、物納申請却下予告書を再度送付し、同年 8 月 31 日までに補完がないときは、本件各物納

申請を却下する旨を通知した。（乙１４）

オ 東京国税局職員は、平成１９年１０月４日、原告に対し、本件各物納申請を却下する可能性があることなどを説明した。

（６）別件訴訟の判決等

ア 千葉地方裁判所松戸支部は、平成１９年１１月２８日、別件訴訟について、原告の請求を認容する判決をしたが、Ｃは、同年１２月１７日付けで控訴を提起した。なお、Ｂは、控訴を提起していない。（乙１、１５）

イ 別件訴訟は、現在も東京高等裁判所に係属している。（弁論の全趣旨）

（７）本件各物納申請の却下及び督促処分

ア 東京国税局徴収職員は、平成２０年８月２９日、原告に対し、本件各物納申請を却下する可能性があることなどを説明した。

イ 東京国税局長は、平成２０年９月１８日、相続税法４２条２項の規定に基づき、本件各物納申請を却下する旨の処分（以下「本件却下処分」という。）をし、同条３項の規定に基づき、原告に対し、その旨及びその理由を記載した書面を送付してこれを通知した。（甲１）

ウ 東京国税局長は、平成２０年９月２４日、本件当初申告及び本件修正申告に係る各相続税について、各納期限までに納付されなかったことから、それぞれ国税通則法３７条１項の規定に基づき、原告に対し、その納付の督促（以下「本件各督促処分」という。）をした。（甲２、３、乙１６）

（８）異議申立て等

ア 原告は、平成２０年１１月１１日付けで、東京国税局長に対し、本件却下処分及び本件各督促処分（以下、併せて「本件各処分」という。）について、異議申立てをしたが、同局長は、同年１２月１９日、これらをいずれも棄却する旨の決定をした。（乙１７の１及び２、乙１８）

イ 原告は、平成２１年１月２３日、国税不服審判所長に対し、本件各処分に係る審査請求をしたが、同所長は、同年１１月５日、これらをいずれも

棄却する旨の裁決をした。（甲４、乙１９）

（９）本件訴えの提起

原告は、平成２２年５月７日、本件各処分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）

３ 争点

（１）原告に本件相続に係る相続税の納付義務が生じているか。

（２）本件却下処分の適法性について

ア 本件各土地は、「管理又は処分をするのに不適當」（相続税法４２条２項ただし書）な財産に当たるか。

イ 別件訴訟の進行状況等につき原告から報告を受けていた東京国税局長が、別件訴訟の終了を待たずに本件却下処分をしたことは、信義則に違反するか。

（３）本件各督促処分は、公平の原則に違反し、権利の濫用となるか。

４ 当事者の主張の要旨

（１）争点（１）（原告の納税義務の成否）について

（原告の主張）

ア 相続税は、相続により財産を取得した時にその納税義務が成立する（国税通則法１５条２項４号）ところ、停止条件付きの遺贈でその条件が遺贈をした者の死亡後に成就するものである場合は、その条件が成就した時をもって、財産取得の時期とされる（相続税法基本通達１の３・１の４共－９）。

イ Aの本件第１遺言は、これと抵触する本件第２遺言により撤回されたものとみなされる（民法１０２３条１項）にもかかわらず、B及びCは、本件第１遺言に基づき、Aの相続財産である不動産全部について、本件相続を原因とする所有権移転登記手続を行ったもので、この処理は、Aの意思に反することが明らかである。そうすると、本件第２遺言は、Aの遺産に

つき、本件第1遺言に基づいて原告の同意なく相続登記がされた場合は、これを抹消して原告のために本件第2遺言に基づく登記をする、すなわち、本件第1遺言に基づく相続登記を抹消することを停止条件として、原告に対しAの全遺産を相続させる趣旨と認められる。

しかし、現在もCとの関係で別件訴訟は係属中であり、上記停止条件は成就していないから、原告は、いまだ相続財産を取得しておらず、本件相続に係る納税義務も成立していない。

よって、本件各処分は不適法である。

(被告の主張)

ア 相続税の納税義務の成立時期は、原則として「相続又は遺贈による財産の取得の時」(国税通則法15条2項4号)、すなわち被相続人の死亡時である。

イ 本件第2遺言は、その記載内容に照らしても、その趣旨が遺贈であることが明らかであるか又は遺贈と解すべき特段の事情もないから、遺産分割の方法を定めた遺言であると解され、また、そこに何らかの停止条件が付されたと認める余地もないから、原告は、Aの死亡の時に、本件第2遺言の効力に基づき、Aの一切の財産を相続により取得した。

よって、原告の本件相続に係る相続税の納税義務は、Aの死亡時に成立している。

(2) 争点(2) ア(本件各土地が管理又は処分をするのに不適当な財産に当たるか)について

(被告の主張)

税務署長が相続税の物納を認めるに当たっては、管理又は処分に適したもののみがその対象となる(相続税法42条2項)ところ、所有権の帰属等について係争中の財産は、管理又は処分をするのに不適当な財産であるとされている(相続税法基本通達(平成18年5月31日課資2-2・課審6-1・

徴管 5－9 による改正前のもの） 4 2 条関係の 2）。

本件却下処分当時、本件各土地のすべてについて、B 及び C の持分を各 2 分の 1 とする所有権移転登記がされていた上、原告と C との間で、本件各土地に関して別件訴訟が係属中であり、本件各土地は、まさしく所有権の帰属等について係争中の財産に該当するから、本件各土地は、管理又は処分をするのに不適当な財産に該当する。

（原告の主張）

本件各土地は、いずれも A の遺産として課税価格計算の基礎となるものであることに相違なく、C との別件訴訟は、本件第 2 遺言が本件第 1 遺言の遺言事項を撤回する効力の有無についての争いであり、本件各土地の所有権の帰属について争っているわけではないから、本件却下処分は、相続税法 4 2 条 2 項ただし書の解釈を誤ってされたものである。

（3）争点（2）イ（本件却下処分は信義則に違反するか）について

（原告の主張）

東京国税局長は、原告から別件訴訟の進ちょく状況の報告を受けておきながら、本件却下処分をしたが、これは、原告の信頼を裏切るものであり、信義誠実の原則に違反する。

（被告の主張）

原告は、東京国税局職員に対し、別件訴訟の進ちょく状況を報告しているが、東京国税局長その他責任ある立場の者が、当該報告を受けて、別件訴訟の結論が出るまで本件各物納申請の却下処分を行わないとの公的見解を表示した事実はなく、かえって、東京国税局長においては、原告に対し、再三にわたり補正通知書、物納申請却下予告書等を送付し、物納申請財産を所有権の帰属に争いのない財産に補正しない場合には本件各物納申請を却下する旨通知した上で、本件却下処分を行っているのであるから、同局長の行為が信義則に違反するとの原告の主張は失当である。

(4) 争点(3) (本件各督促処分は公平の原則に反し、権利の濫用に当たるか)について

(原告の主張)

柏税務署長は、Cが納付した相続税額約4億9290万2200円を還付したが、一方で、東京国税局長は、原告に対し、本件各督促処分をしたものである。これは、現在誰が相続税の納付義務者であるかが確定していないのに、何の根拠もなく、原告が義務者であってCには納税義務がないと決めつけるものであり、公平の原則に違反し、本件各督促処分は権利の濫用である。

(被告の主張)

原告は、自ら相続税の納税義務者として本件当初申告及び本件修正申告をし、納税義務を確定させているところ、これらに係る相続税の全額を納期限及び徴収の猶予期限を経過した後も完納しなかったため、東京国税局長は、国税通則法の規定に基づき、本件各督促処分をしたものであり、これが権利の濫用と評価される余地はない。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1) (原告の納税義務の成否)について

(1) 前記第2の2の前提事実(以下「前提事実」という。)(2)のとおり、A名義の遺言のうち、本件第1遺書は、Aの一切の遺産をB及びCに各2分の1の割合で相続させるというものであったのに対し、本件第2遺言は、Aの一切の財産を原告に相続させるというものであったところ、原告は、本件第2遺言が、Aの遺産につき本件第1遺言に基づいて原告の同意なく相続登記がされた場合は、本件第1遺言に基づく相続登記を抹消することを停止条件として、原告に対しAの全遺産を相続させるという、停止条件付きの遺言であるとして、原告に本件相続に係る相続税の納税義務が成立するのは、上記停止条件の成就時である旨主張する。

しかし、前の遺言が後の遺言と抵触するときは、その抵触する部分について

ては、後の遺言で前の遺言を撤回したものとみなされるところ（民法1023条1項）、本件第2遺言は、明らかに本件第1遺言と抵触するものであるから、これにより本件第1遺言は撤回されたものというべきであり、その文言からも、原告が主張するような停止条件を付した遺言であるとは到底解されない。

（2）そして、本件第2遺言においては、Aの一切の財産を原告に「相続させる」との記載がされているところ、このような遺言については、遺言書の記載から、その趣旨が遺贈であることが明らかであるか又は遺贈と解すべき特段の事情がない限り、遺贈と解すべきではなく、特定の遺産を特定の相続人に単独で相続により承継させようという、遺産分割の方法を定めたものであると解されるのであり、このような遺言にあつては、当該遺言において相続による承継を当該相続人の受諾の意思表示にかからせたなどの特段の事情のない限り、何らの行為を要せずして、被相続人の死亡の時（遺言の効力の生じた時）に直ちに当該遺産が当該相続人に相続により承継されるものと解すべきである（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同3年4月19日第二小法廷判決・民集45巻4号477頁）。

（3）本件第2遺言について、その記載から、その趣旨が遺贈であると解すべき特段の事情はないから、本件第2遺言は、Aの一切の財産を原告に単独で相続により承継させようという、遺産分割の方法を定めたものであると解され、また、本件第2遺言において、相続による承継を原告の受諾の意思表示にかからせたなどの特段の事情もない。

そうすると、原告は、Aが死亡し、本件第2遺言の効力の生じた時に、Aの一切の財産を相続により取得したというべきであるところ、相続税の納税義務は、「相続又は遺贈による財産の取得の時」（国税通則法15条2項4号）に成立するのであるから、原告の本件相続に係る相続税の納税義務は、Aが死亡した平成17年8月6日に成立したものと認められる。

(4) よって、原告に本件相続に係る相続税の納税義務が生じていないとの原告の主張は採用できない。

2 争点(2) (本件却下処分の適法性) について

(1) 争点(2) ア (本件各土地が管理又は処分をするのに不適当な財産に当たるか) について

ア 相続税の物納が認められるためには、物納財産が管理又は処分をするのに適していなければならない(相続税法42条2項ただし書)ところ、これは、物納制度の目的が、納付される財産の金銭的価値に注目し、国が物納された財産の管理又は処分を通じて、金銭による納付があった場合と同等の経済的利益を将来確実に確保し得ることにあることから、金銭による納付があった場合と同等の経済的利益を将来確実に確保し得ると認め難い財産を物納対象財産とすることは相当でないことに基づくものであると解される。

イ 前提事実(3)及び同(6)のとおり、本件却下処分当時、本件各土地については、B及びCの持分を各2分の1とする所有権移転登記がされていた上、原告とCとの間で、本件各土地の所有権の帰属に関する別件訴訟が係属中であつたのであり、また、別件訴訟が現在も係属していることなどに照らせば、本件却下処分当時、原告とCとの間の上記紛争が解決して、本件各土地が管理又は処分をするのに適したものとなる時期を確実に見込むこともできなかったものと認められるところ、このような状況にある本件各土地について、これを処分することなどにより、金銭による納付があった場合と同等の経済的利益を国において将来現実に確保することは困難であつたといふことができる。

ウ よって、本件各土地は、本件却下処分当時、管理又は処分をするのに不適当な財産であつたといふべきである。

(2) 争点(2) イ (本件却下処分は信義則に違反するか) について

ア 租税法規に適合する処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、当該処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、上記法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等や公平という要請を犠牲にしてもなお納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて上記法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、上記特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に上記表示に反する処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の上記表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁参照）。

イ 原告は、東京国税局長が原告から別件訴訟の進ちょく状況の報告を受けておきながら本件却下処分をしたことは、信義誠実の原則に違反する旨主張するところ、東京国税局職員が上記報告を受けていたことは、被告も争わない。しかし、原告が、東京国税局長や東京国税局職員等から、別件訴訟の結論が出るまで本件各物納申請の却下処分は行わないなどの公的見解を示された事実を認めるに足る証拠はなく、かえって、東京国税局長等において、原告に対し、再三にわたり補正通知書、物納申請却下予告書等を送付し、物納申請財産を所有権の帰属に争いのない財産に補正しない場合には本件各物納申請を却下する可能性がある旨を明らかにしていたことは、前提事実（5）及び同（7）アのとおりである。

そうすると、東京国税局長が本件却下処分をしたことについて、租税法の適用における納税者間の平等や公平という要請を犠牲にしてもなお納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事構があるということとはできない。

ウ よって、東京国税局長が本件却下処分をしたことが信義則に違反する旨の原告の主張は採用できない。

(3) 以上によれば、本件却下処分には、原告が主張するような違法はなく、本件却下処分は適法である。

3 争点 (3) (本件各督促処分は公平の原則に反し、権利の濫用に当たるか) について

(1) 原告は、Cが納付した本件相続に係る相続税額約4億9290万2200円が還付される一方で、原告に対しては本件各督促処分がされたことについて、現在誰が相続税の納付義務者であるかが確定していないのに、何の根拠もなく、原告が義務者であってCには納税義務がないと決めつけるものであり、公平の原則に違反するなど主張する。

(2) しかし、共同相続人間に相続に係る紛争があり、これに関する訴訟が係属しているような場合であっても、課税要件の存否等について、課税庁が独自の立場で判断することは、当然に許容されていると解するのが相当である。

本件において、原告が自ら相続税の納税義務者として本件当初申告及び本件修正申告をしたことは、前提事実(4)のとおりであり、これにより、原告の納税義務は確定したというべきである。原告は、これに係る相続税の全額を納期限及び徴収の猶予期限を経過した後も完納しなかったのであるから、東京国税局長が本件各督促処分をしたことは、国税通則法の規定に則ったものであるといえることができる。

(3) そして、本件相続により誰が本件各土地を取得したと認められるかに係る判断と、本件各土地が管理又は処分に適しているか否かに係る判断とは、そ

の観点が自ずと異なるのであるから、柏税務署長が、本件各土地を含むAの一切の財産を原告が相続により取得したものとして、原告に納税義務があると認め、Cが納付した本件相続に係る相続税額の還付をする一方で、東京国税局長が、本件各土地はその所有権の帰属に争いがあり、管理又は処分に適しないとして、原告がした本件各物納申請についてはこれを却下したとしても、何ら不合理ではなく、このことが公平の原則に違反し、本件各督促処分が権利の濫用に当たるとすることはできない。

(4) よって、本件各督促処分に原告が主張するような違法はなく、本件各督促処分は適法である。

4 以上のとおり、原告の請求はいずれも理由がないから、これらをいずれも棄却することとし、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	波多江真史
裁判官	財賀理行