

平成23年3月24日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年(〇〇)第●●号 所有権移転請求権仮登記抹消登記手続請求事件

口頭弁論終結日 平成23年2月21日

判 決

原告	国
A承継人被告	Y 1
同	Y 2
同	Y 3

主 文

- 1 被告らは、別紙物件目録記載1、2の各土地について、京都地方法務局京田辺出張所平成6年2月14日受付第 号をもってなされた所有権移転請求権仮登記の平成16年2月10日付け時効消滅を原因とする各抹消登記手続をせよ。
- 2 訴訟費用は、被告らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

主文と同旨

第2 事案の概要

本件は、B(以下「B」という。)に対して別紙租税債権目録1及び同目録2のと通りの租税債権(以下「本件国税債権」という。)を有する旨主張して、国税徴収法に基づきBが所有する別紙物件目録記載1、2の各土地(以下「本件各土地」という。)を差し押さえた原告が(以下、この差し押えのことを「本件差押」といい、本件差押に基づく差押登記のことを「本件差押登記」という。)、A(以下「A」という。)がBに対して有する平成6年2月10日付け贈与予

約に係る予約完結権（以下「本件予約完結権」という。）が時効消滅したことを理由に、主位的には原告自身の時効援用権を行使し、予備的にはBの時効援用権を代位行使し、国税通則法42条及び民法423条に基づき、Bに代位して、本件各土地の所有権に基づく妨害排除請求権に基づき、本件差押登記に先立ってなされた京都地方法務局京田辺出張所平成6年2月14日受付第 号をもってなされた所有権移転請求権仮登記（以下「本件仮登記」という。）に係る付記登記の名義人であるAを相続した被告らに対し、平成16年2月10日付け時効消滅を原因とする本件仮登記の抹消登記手続を求めた事案である。

1 争いのない事実等（証拠を引用しない事実は当事者間に争いがない。）

(1) Bは、本件各土地、別紙物件目録記載3ないし8の各土地の土地（以下「本件譲渡地」という。）及び別紙物件目録記載9の土地（以下「本件買収地」という。）をもと所有していた。

(2) 本件各土地、別紙物件目録記載3ないし6の土地及び本件買収地につき、平成6年2月14日受付第 号をもって、C（以下「C」という。）に対する同月10日贈与予約を原因とする所有権移転請求権仮登記（本件仮登記）がされた（甲1の1、1の2、乙15、17、19、21、30）。これに対し、別紙物件目録記載7、8の土地には本件仮登記と同様な仮登記はされていなかった（甲5の2、乙23）。

(3) 本件譲渡地につき、平成6年5月18日受付第 号をもって、同日売買予約を原因とする株式会社D（以下「D」という。）に対する所有権移転請求権仮登記がされた（甲5の2、乙15、17、19、21、23）。

他方、平成6年5月18日付けの不動産売買契約書には、売買代金が1億0619万円であることが記載されており、Bが売主として署名捺印していた（甲4）。

また、Bは、Dに対し、同日付けで4000万円の領収証を発行した（甲8の1）。

- (4) 本件各土地及び本件買収地につき、平成6年7月27日受付第 号をもって、同日贈与を原因とするE（以下「E」という。）に対する所有権移転請求権の移転付記登記がされた（甲1の1、1の2、乙30・以下「Eに対する付記登記」という。）。
- (5) 本件譲渡地につき、平成7年8月18日受付第 号をもって、Dに対する所有権移転登記（本登記）がされた（甲5の2、乙15、17、19、21、23）。
- (6) 本件各土地及び本件買収地について、平成7年12月13日受付第 号をもって、本件仮登記につき、同日贈与を原因とするAに対する所有権移転請求権の移転付記登記がされた（甲1の1、1の2、乙30）。
- (7) 原告は、平成9年6月17日、別紙物件目録記載1の土地につき、同月13日大阪国税局差押を原因とする差押登記をし、平成20年4月3日、同目録記載2の土地につき、同月2日大阪国税局差押を原因とする差押登記をした。
- (8) 原告が主張する本件国税債権の内容は、別紙租税債権目録1及び同目録2のとおりであるが、その発生根拠は、申告納税方式（国税通則法16条1項1号）によって、申告により確定した国税である本税（本件譲渡地に係る譲渡所得に係る所得税）のほか、賦課課税方式（国税通則法16条1項2号）によって、税務署長の賦課決定処分により確定した国税である加算税及び延滞税が含まれる。

2 争点

- (1) 国がBに対し、本件国税債権を有しているといえるか。

(原告の主張)

ア Bは、平成6年5月18日、Dに対し、本件譲渡地を代金1億0619万円と定めて売却した。

イ 原告（所管庁・大阪国税局長）は、本件差押登記当時、Bに対し、平成9年

6月13日現在、訴状別紙租税債権目録1記載のとおり、合計3526万7000円の本件国税債権を有しており、その後、本件国税債権は、平成20年4月2日現在で訴状別紙租税債権目録2記載のとおり、合計5221万0620円となった。

(被告らの主張)

否認し、争う。

ア 本件国税債権の確定申告手続きをしたのは、Bの息子でありAの甥であるF(以下「F」という。)であるが、FはBの承諾を得ていない。したがって、本件国税債権は発生していない。

(ア) G調査官(以下「G」という。)は、Fに対し、「現在、申告してはなりませんので、加算税ですよ。」、「これずっと申告しはらへんかったら、重加算税、重い税金かかりますよ。」と申し向け(証人Fの証人調書中の反訳書[以下「F調書」と省略する。]56項)、申告しなければ重い税金が課せられると思わせ、さらに「ここで申告したら、重加算税かからしませんのでよく考えてください。」と追い打ちを掛けた(同56ないし58項)。Fは、Bから承諾を得ていなかったが、確定申告書を提出しなければ、重い税金が課税され、B家が大変なことになるという気持ちにさせられ申告せざるを得なくなった。なお、原告が引用している青森地方裁判所弘前支部昭和45年7月16日判決は、「代理による申告の場合、その旨明示して行わなければならないものではなく」とあるように顕名についての判示であるから、代理権授与の有無が争点となっている本件の参考になる裁判例ではない。

(イ) FとBは平成5年8月から別居しており、それ以来、年に1、2回程度しか会うことがなかった。Bは、税務署や行政の職員が訪ねてくると、興奮状態で「もう帰れ、帰れ。何しに来たんや。」、「わしは、もう知らんわ」と言い、追い返す有様であった(F調書12項)。このような状況ではBがFに税務申告の代理権を授与することはあり得ない。GがFに電話をしたのは、

Fが宇治税務署に行った日の前の夜であって、BにGからの電話を伝える余裕もなく（同33ないし36項）、Bは高齢のため耳も遠く、またBとFの従前の関係を考えると、FがBに電話し、Gからの電話について伝えることすらできない間柄であった（同36、40項）。

(ウ) G作成の陳述書（甲6）は、承継前の被告であったAが平成22年4月9日付け準備書面でFが確定申告の代理権を授与されていなかった旨の主張をした後の同年5月31日付けで作成された。ところが、甲6にはBが平成8年8月ころに宇治税務署を訪ねた際のGとのやりとりについては、「譲渡代金はCという女性にもっていかれた」、「手元に資金がないから納税できない」、「また来ます」と述べていたことが記載されているにすぎず、Gが証人尋問において明らかにしたような、財産を息子が管理している旨や息子に聞いてほしいと旨を述べた（証人Gの証人調書中の反訳書〔以下「G調書」と省略する。〕23項、30項、150項）旨の記載はない。証人尋問でこのような話が初めて出て来るのは不自然である。

(エ) 仮に、Bが財産を管理できていないので、息子に聞いてほしい旨発言していたとしても、この発言をもってBがFに税務申告の代理権を授与したとは認められない。Bの発言は、財産管理を自分ではできていないことを発言しているにすぎず、財産管理をFに任せたとしているわけではない。仮に、財産管理をFにらせていることを意味していたとしても財産管理と税務申告行為は全く性質の異なる行為（私法上の行為と公法上の行為）である。

(オ) Fは、平成8年11月26日の夕方、いとこのHに税務申告について相談をし（F調書70項）、Cがお金をみんな持って行ったのだから簡単に申告してはだめだと言われ、提出済みの確定申告書（以下「本件申告書」という。）を返してもらおうよう助言を受けた（同70ないし72項）。そこで、Fは、翌日、宇治税務署に赴き、Gに本件申告書の返還を求めたが、返却してもらえなかった。そこで、I会計事務所に行き、相談したが、返してもらおうのは

無理だが、無権限者が申告したのだから問題になることはない旨のアドバイスを受けた（同77ないし80項）。そして、Fは、その後、大阪国税局から呼び出しを受けた際も、BがCに不動産を贈与したこと、売買代金を受領しておらず、Bに対する課税が不当であることを説明した際に、担当官からBは自ら申告をしており、この様な主張はできないと反論するのが常であった。Fは、申告がBの承諾なくなされた無効の申告であると説明しており、国税局も無効な申告であることを熟知していた。

イ 代理権の追認はないこと

(ア) 原告が、黙示の追認として主張するのは、苦情や異議申立て等しなかったということにすぎない。民法114条は追認の催告に対して回答せず、これを放置していた場合に追認拒絶としているが、何らの苦情や異議申立てをしなかったことが黙示の追認に当たるとはいえない。

(イ) 平成14年6月28日、本件買収地がJに売却されたが（乙54）、当時、この土地の実質的権利者はAであったし、Bはこの売却に関わっていない。したがって、この際にBが確定申告を追認することはあり得ない。

なお、当時、BはCと婚姻関係にあり、BからCには情報が伝わりやすかった状態である。仮にJへの譲渡価格（1475万0080円）をCが知れば、800万円との差額の支払いを請求されかねない。そのため、FはBに本件買収地の売却の話は全く告げていない（F調書127項）。

(ウ) Bは自己の実印をFに預けたというのではなく、仮処分の担保取消の同意の際にFが作ったもので（F調書118、119項）、その後も、Bが実印を使って保証人になるなど実印をむやみに使わないように管理していたにすぎない（同122項）。したがって、BがFに申告の追認等の権限を付与したために実印を預けたというわけではない。

ウ 実質課税の原則（所得税法12条）との関係

最高裁判所昭和58年4月21日判決（昭和●●年（〇〇）第●●号）では、

原告（納税者）がその妻及び長男名義で取得した土地について、その購入代金を同人ら自身で負担した事実が認められない上、これらの土地も納税者が自己名義の土地とともに宅地に造成し、造成後その多くが納税者名義の他の造成地に合筆されて処分等され、妻名義のまま処分された土地の代金も納税者の収入として処理されており、その間相互に経済的精算がなされた形跡も窺えないので、これら土地の取得名義はいずれも形式上のものと認めざるを得ず、所得税法12条（実質所得者課税の原則）の趣旨に照らし、右土地の購入、造成、処分による収益の帰属主体は、実質的に利益を収めた原告（納税者）との判断が維持されている。法律上の権利の帰属者を確定するには実体的な法律関係、経済的な実質関係を考慮しなければならない。本件譲渡地がDに売却された当時、実質的には贈与によりCが所有しており、実印をCに預けていた（F調書29頁）。

なお、別紙物件目録記載7、8の各土地は、Cに対する仮登記はされていないものの、別紙物件目録記載3ないし6の土地と同じ動きをしているのであって、平成6年2月10日にはCに譲渡されていたといえる。

したがって、譲渡所得はBには帰属しておらず、Bに対する課税は、実質課税の原則に反し無効である。そうすると、本件国税債権は発生しておらず、原告の訴えは、代位の根拠を欠くものとして却下を免れない。

（原告の反論）

ア 確定申告までの事実経緯

Gは、平成8年7月頃、Bの平成7年分所得税の確定申告書が提出されていなかったことから、Bに対し、譲渡内容に関する照会文書を送付した。Bは、平成8年8月頃、宇治税務署を訪れ、Gと面談した。Gは、その際、Bから今回の売買に係る一連の流れ、売買価格、取得価格、両方に係る費用などの聞き取りをし、Bが申し立てた譲渡金額に基づき、確定申告書の添付書類である計算書を作成した上、納付すべき税額の概算額を教示して確定申告を行うよう指

導した。Bは、Gから税額の説明を受け、理解はしたものの、女性問題で譲渡代金を使って手元にないので申告できない、自分自身では財産を管理しておらず、息子に管理してもらっているの息子に聞いてくれなどと言って、申告をせずに帰った。その後、Bからの申告はなかったが、平成8年9月以降、Gは、本件譲渡に関する税務調査を行い、譲渡所得金額の算定及び平成7年分所得税に係る国税通則法25条に規定する決定に必要な契約書や領収書といった資料を入手して、Bに係る所得金額や納付すべき税額を把握した。Gは、所得金額や納付すべき税額を把握したが、まずはBにおいて自主的に申告すべきと考えたことから、申告の慫慂のためBへの接触・連絡を試みた。しかし、Bと連絡を取ることができなかった。Gは、Bが宇治税務署に来署した際、「息子に聞いてくれ」と言っていたことから、息子であるFと接触を取ろうと試みた。BからFの氏名は聞いていたことから、連絡先を調査の上、平成8年11月頃、Fに連絡をとった。Gは、Fに対し、電話で、Bの土地の譲渡があったこと、Bに宇治税務署に来署してもらった内容等を説明し、FがBの財産を管理しているということで連絡をしたことなどFに対して連絡するまでの経緯について説明した上で、Bに連絡が取れないことから、Bが確定申告書を提出するようFに協力願いたいという趣旨の説明をした。Fは、平成8年11月26日、宇治税務署に来署し、Gは、Fに対し、Bの土地の譲渡があったこと、女性問題の件で財産はFが管理していると聞いており、税務申告については息子であるFに聞くように言われたことなどを説明した。Fは、女性問題があつて財産をそちらの方に使ってしまうということで息子であるFがBの財産を管理した旨を説明した。Gは、税務調査で把握済みの譲渡金額等や譲渡所得金額の計算方法、税額をFに説明し、その数字を本件申告書に記載した。Fは、Bに代わって本件申告書に署名、押印し、宇治税務署に提出した。Gは、本件申告書の控えをFに手渡した。Gは、本件申告書を受理するに当たり、Fから、確定申告書を持ち帰って検討させてくださいなどという申出を受けたことはなかった。

Gは、「重加算税が加算され、大変なことになる」などと言ったことはなかった。Gは、本件申告書を提出後、Fから本件申告書の返還を求められたことはなかった。また、この確定申告に関し、Bから一切の苦情申出及び異議申立て等がされたことはなく、本件訴訟提起前は、Fも含めた関係者からも法的な不服申立手段を講じられたことはなかった。

イ Gの証言の信用性が高いこと

前記アの事実経緯は、主としてGの証言に基づくものであるが、Gの証言の信用性は以下のとおり高い。

- (ア) Gの証言内容は、その流れが自然であって合理的である。
- (イ) Gの証言内容は、BやFも含めた関係者から法的な不服申立ての手段が講じられていないという客観的事実にも符号している。
- (ウ) 確定申告がされなくても最終的には、国税通則法25条に規定する決定処分ができることから、Fに対して無理にでも本件申告書に署名・押印してもらわなければならないことはなく、また、仮装、隠蔽の事実がない本件において重加算税についての説明をすることは考え難い。
- (エ) Gは、被告ら代理人からの反対尋問に対し、揺らぐことなく一貫した証言をしている。被告らは、GがBから息子が財産を管理しているので税金のことについて息子に聞いてくれと言われたことがGの陳述書（甲6）に記載されていない点を挙げて、Gの証言が信用できないと主張するが、Gは、甲6を作成するときにも、Bから、息子が財産を管理しているので息子に聞いてくれという話はしていたと述べていたし、甲6にその旨の記載がないことについては、「納税ができないという、いわゆる申告できない、納税できないという理由を、ここで記載されておりましたので、本来の趣旨にのっとった内容ですので、それで署名・捺印しました。」（G調書4、5頁）、「（引用者注：甲6の2頁のBからの申立て部分について）趣旨としては、納税ができない理由をそこに掲げていただいておりますので、趣旨としては間違っ

ておりませんので、その段階で、私は署名しております。」（同22頁）と一貫して証言しているところ、この内容は合理的である。

(オ) Gは、記憶にあるところとないところとを明確に分けて証言しており（G調書2頁、12項）、その証言態度は真摯であって、あえて被告に不利な証書をするなどということはなく、自己の記憶・認識に基づいて誠実に答えているし（G調書24頁、168ないし171項）、反対尋問に対しても、質問に対し、誠実に答えている。

ウ 被告らは、Gの証言と相反するFの証言あるいは陳述書の記載を基に、Gの証言が信用できないとしている。しかしながら、Fの供述・証言は不自然かつ不合理であって信用できない。

(ア) Fは、本件申告書に署名をした理由として、Gから、「お父さんがこのまま申告されなければ無申告となり、重加算税が課せられ、大変なことになりますよ。相当大きな税金が加算されます。」、「ここで申告すれば重加算税は加算されません。」（乙46の2頁、乙47の7、8頁）、「ここで申告しなければ職権で重加算税を含めた高額の課税をすることになります。申告されれば少なくとも済みます。」と言われ、申告せざるを得ない状態に追い込まれた、そのような発言がなければ絶対に署名しなかったなどと供述し（乙46の3頁、乙47の8頁）、証人尋問においても同様の証言をする（F調書11頁など）。しかし、以下に述べるとおり、GはFが供述・証言するようなことを発言する理由がなく、全く信用できない。

a 平成7年分の所得税の確定申告については、法定申告期限である平成8年3月15日までに確定申告書が提出されなければ、その時点で既に無申告となっており、Gがその後にFに対して確定申告書の提出を求めたのであれば、これに応じないことを理由に無申告となるわけではない。また、国税通則法66条1項（無申告加算税）の規定に該当する場合において同法68条2項に基づき重加算税が課せられるのは、「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、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に納税申告書を提出していたとき」であるところ、本件では、かかる事由が認められず、重加算税が賦課されることはない。これらのことは、課税実務の基本的な事柄であり、当時既に資産課税担当を5年以上も経験していたGが知らないとは考えられず、Gが申告をしなければ、重加算税が課せられるなどと発言したとするFの供述等は不合理である。

b Gは、本件申告書を受理する際、無申告加算税及び延滞税に関する一般的な説明をしているが、無申告加算税は、期限内申告をしなければ、期限後申告又は決定のいずれによるかにかかわらず一定の割合で賦課されるもので、その額も申告の有無や時期によって変わることはない。また、延滞税も、申告又は決定のいずれによるかにかかわらず、全ての本税が納付されるまで当然に課されるものであり、いずれも確定申告書の提出の有無に左右されるものではない。したがって、Gが申告されれば少なくとも済みますなどと述べることはないのであって、Gから、直ちに申告すれば税額が少なくなる旨の発言を受けたと供述・証言するFの供述等は信用できない。

c 宇治税務署長は、本件申告書を受理する前の段階において、税務調査に基づき本件譲渡の取引内容を把握していたから、仮に確定申告書の提出がなく、無申告の状態が依然として継続したとしても、職権で決定（課税）することが可能であったのであり、GがFに申告を強要する必要性はなかった。この点においてもFの供述等は不合理である。

d Fは、本件申告書を提出した翌日、Gに対し、「『Gさん、また、これね、昨日、書きましたけどね、安い方がええと思ったんやけども、そんなん、おやじも、そもそも言うてますし、ある程度、身内もそのよう

にもうてへんらしいということも言うてますし、やっぱり申告取り下げますわ。』ということをして、返してほしいと申しました。」（F調書14頁）が、返してもらえず、I会計事務所に相談に行ったら、他人が申告したものであるから無効になり、税金はかからないと思って安堵した旨証言する（同36、37頁）。

しかし、前記bで述べたとおり、Gが申告すると税金が安くなる旨申し向けたとは考えられないし、I会計事務所の者が無効確認訴訟の提起や更正の請求など減額処分を求める手続を教示しないというのも不自然である。また、I会計事務所から確定申告が無効になり税金がかからないと聞いて安堵した旨証言しながら、本件買収地を大阪国税局から差し押さえられていても何ら異議を申し立てず、平成14年8月8日には、本件買収地の売買代金約1475万円を滞納国税の納付に充てたのは、確定申告が無効だと考えていたというFの行動としては不自然かつ不合理である。さらに、Fは、本件申告書の控えについて、「頂いたかもしれないということで、明確には覚えておりません。」（F調書44頁）と証言するが、仮に、Gに強要されてやむなく申告し、翌日には本件申告書の返還を求めたというのであれば、そのような不本意な申告をしたことの証拠にもなり得る本件申告書の控えをもらったかどうかについて記憶に残っているのが自然であるのに、それについて記憶がないというのは不自然というほかない。

e Fは、Gから連絡をもらったのが平成8年11月25日の晩で、すぐ翌日の同月26日午前9時か9時半ころに宇治税務署に行ったので、Gから連絡があったことはBには言っていないし、税務申告についても任されてはいない、Gには、「頼まれてきたわけでもありません。」と言ったなどと証言し、本件申告書を提出したことについてもBには言っていない旨を証言する。

しかし、宇治税務署のGから、Fらが親族会議を開く契機となった本件譲渡地の売買に係るBの税務申告についての電話があったにもかかわらず、父親であるBに何の連絡も事実確認もせずに宇治税務署に行ったとするのは不自然である。Fは、Gから電話がかかってきたのが前日の晩で翌日の午前9時か9時半には宇治税務署に行ったので父親とは連絡をとっていないと証言するが（F調書6、7頁）、平成22年4月8日付け報告書（乙46）では、Gから電話がかかってきた日を「平成8年11月26日の少し前ではなかったかと思います。」（同1頁）とし、平成22年10月5日付け報告書（乙47）では、「平成8年11月26日の前日、ないし前々日」（同7頁）と曖昧であったものが、平成22年12月17日に実施された証人尋問において電話がかかってきた日時、翌日宇治税務署に行った時間までもが明確になっており、このような合理的な理由もなく変遷した証言は、それ自体信用し難い。

Fは、申告前にBに連絡を取らなかった理由について縷々証言するが、税務申告をすることでBに2700万円余りの税金が課されることを認識していたFが（F調書32、33頁）、そのようなことを分かっているにもかかわらず、申告後に報告をしていないというは不自然、不合理である。

エ 前記アの事実経緯に基づけば、本件申告書に基づく確定申告が有効であることは明らかである。

（ア）納税申告行為はいわゆる私人の公法行為に属しているが、その性質上本人自らがしなければならないと解する必要はなく、代理人による申告も許されるし、代理人による申告である旨を明示して行わなければならないものではなく、申告の際の状況に照らして代理人による申告であることが明らかであり、税務官署もそれを認めて受理していれば、有効な申告ということが出来る（青森地裁弘前支部昭和45年7月16日判決・訟務月報17巻4号57

2頁も同旨)。

(イ) 前記アの事実経緯に照らせば、Bは、自ら宇治税務署に赴き、本件譲渡地に係る確定申告についてGの指導を受け、自己に納税義務が発生し、納税しなければならないことを十分認識していた。そのため、Bは、息子が財産を管理しているので息子に聞いてくれと言って宇治税務署を去った。そして、Gは、税務調査後、申告の遅滞のためBに連絡をしたが、連絡が取れなかったことから、息子のFに連絡をしてBの申告の必要性を説明し、Bが申告するように協力を依頼したところ、その後、Fが宇治税務署に来署した。この時点で、Fは、Bの意向、すなわち確定申告に係るBの事前の承認を受け、Bの代わりに来署し、Bの代理人として確定申告を行ったものと認められるが、仮に、事前にBと具体的な連絡をとることなく来署し、Bの納税申告をしたというのであれば、それは、Bから納税を含めた財産管理に係る包括的な代理権を付与されていたためである。このことは、BがGに対し、財産管理権は息子にあり、納税のことについても息子に聞いてほしい旨申し向けたこととも矛盾なく符合することからも認められる。

以上によれば、Fは、事前にBから確定申告に係る承認を受けて宇治税務署に来署し、確定申告を行ったものと推認すべきであり、このことは、Bがその後一切の苦情申出及び異議申立て等をしていないという事実からも裏付けられる。

オ FがBから事前の承認を得ていなかったとしても、黙示の追認が認められること

(ア) 納税申告行為に無権代理の追認（黙示、明示を問わず）が認められるかについては、納税申告は単純な私的行為ではないが、私人の公法行為とみるべきものであって、事柄の性質上、民法の無権代理行為の追認に関する規定が類推適用され、無権代理申告であったとしても、追認（明示・黙示を問わず）があればその効力を生ずる（高松高裁昭和58年3月9日判決・税務訴訟資

料1～240号、129号467頁も同旨）。

(イ) 本件申告書に基づく確定申告後における事実経過

- a 宇治税務署長は、平成8年12月9日にBに対し、無申告加算税の賦課決定通知書を送付した（国税通則法32条3項、16条1項2号、同条2項2号）が、Bから、何ら苦情がなく、異議申立て等もされなかった。
- b 宇治税務署長は、平成8年12月17日、Bに対し、本税の督促状を送付したが（国税通則法37条）、Bから何ら苦情がなく、異議申立て等もされなかった。
- c 宇治税務署長は、平成9年2月27日、Bに対し、無申告加算税の督促状を送付したが（国税通則法37条）、Bから何ら苦情がなく、異議申立て等もされなかった。
- d 大阪国税局徴収担当職員は、平成9年5月頃、滞納国税の徴収のためBの自宅を訪問したが、Bからは、前記aないしcの賦課決定通知書や督促状についての苦情等や確定申告が無効である旨の申立ては一切なく、納税義務が発生していることを前提に、納税資金がないことを理由としてその納付を拒否した（甲7）。
- e 大阪国税局長は、平成9年6月13日、本件国税債権を徴収するため、B所有の別紙物件目録記載1の土地を差し押さえ、Bに対し、同日付けの差押調書を送付したが、Bから何ら苦情や異議申立て等がされなかった。
- f 平成14年8月8日、本件買収地がJへ任意売却された際、その売却代金の全額が滞納国税の納付に充てられたが、Bから何ら苦情や異議申立てがされた事実はない。
- g 平成20年4月2日、大阪国税局長がB所有の別紙物件目録記載2の土地を差し押さえ、同日付けで差押調書がB宛に送付されているが、その際、Bから何ら苦情や異議申立て等がされなかった。

被告らの主張は、Bは郵便物を一切開封することがないので、賦課決定

通知書等を見ることもなく、追認の必要性も認識していないとの趣旨と理解されるが（乙47の11頁）、Bが照会書を見て宇治税務署に赴いたことは明らかである。また、賦課決定通知書も、差押調書も簡易書留による送達をしているから、Bが受領していないとはいえない。

(2) 被告らが本訴で本件国税債権の存否を争うことができるか

(原告の主張)

ア 行政処分の取消訴訟ではない本件訴訟において、当事者が同処分の違法を主張して、同処分による国税債権の存否・内容について争い、裁判所がこれを審理することは、行政行為の公定力に反し、許されない。取消し得べき瑕疵ある行政行為も、公定力によって取り消されるまでは適法有効とみなされる（兼子仁「行政行為の公定力の理論（改訂版）」24頁、最高裁昭和30年12月26日第三小法廷判決・民集9巻14号2070頁も同旨）。そうすると、行政処分である加算税賦課決定処分は、抗告訴訟によらなければ争えず、抗告訴訟で取り消されない限り、処分は有効と扱われるのであり、裁判所・行政庁その他第三者も、これが有効であることを前提としなければならない。したがって、被告らが、抗告訴訟ではない本件訴訟において、本件処分の違法を主張して、本件処分に係る国税債権の存否・内容について争うことは許されない。

また、本件国税債権のうち「本税」については、確定申告に基づき確定したものであるから、これを是正するためには更正の請求による必要があり、更正の請求の手続によらずに当該租税債権の不存在を主張することはできない（松沢智・新版租税争訟法320ないし323頁、大阪高裁昭和38年11月8日判決・訟務月報10巻1号222頁参照）。この点に関して、最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決（民集18巻8号1762頁）においても、「確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であって、前記所得税法の定めた方法以

外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されない」と判示されている。

イ 被告らは、国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務に関する最高裁判所平成 18 年 1 月 19 日第一小法廷判決（民集 60 卷 1 号 65 頁）を引用し、同判決が第二次納税義務者に主たる納税義務の存否、数额を争う適格性を認めていることから、本訴において被告が B に対する課税の存否を争うことは認められるべきである旨主張する。しかし、第二次納税義務制度は、形式的には第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないようなときにおいて、本来の納税義務者の財産につき滞納処分をしても徴収すべき国税に不足すると認められる場合に限り、その者と一定の関係がある者に対し、二次的にその納税義務を負わせようとする制度であり、第二次納税義務者は、自らが納税義務を負う一方で、主たる納税者の納税義務との関係において、付従性（主たる納税義務について生じたその消滅、変更等の事由が原則として第二次納税義務者にも影響を及ぼすこと）及び補充性（主たる納税者の納税義務の履行がない場合にはじめて二次的に履行の責に任ずること）を有している（吉国二郎ほか編・国税徴収法精解（第 17 版） 312、313 頁参照）。前掲の判例は、このような第二次納税義務者の立場を踏まえた上で、一般的、抽象的には、第二次納税義務者として予定されているのは、本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別な関係にある者であるということができるが、その関係には様々な態様があり、特に、国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者は、本来の納税義務者から無償又は著しく低い額の対価による財産譲渡等を受けたという取引相手にとどまり、常に本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるということとはできず、譲渡等による利益を受け

ていることをもって、当然に本来の納税義務者と同一に取り扱うことが合理的であるとはいえないことなどを指摘し、本来の納税義務者に対する課税処分につき国税通則法75条に基づく不服申立てをすることができるとしたものである（川神裕・最高裁判所判例解説民事篇平成18年度（上）90ないし93頁参照）。本件についてみるに、Aは、B所有の本件各土地に係る本件仮登記の名義人であり、そもそも本件国税債権に係る債務につき第二次納税義務を課せられているわけではないのであるから、前掲の判例を根拠に被告らがBに対する課税の存否を争うことが認められることにはならない。

ウ 実質所得者課税の原則（所得税法12条）の意義については、法律的帰属説と経済的帰属説の対立があるが、課税物件の法律上の帰属につき、その形式と実質とが相違している場合に、法律上の帰属の実質に即して帰属を判定すべきである（法律的帰属説・金子宏「租税法（第14版）」152頁）。Bが本件譲渡地をもと所有していたことは争いがないが、平成6年5月18日、BからDに対して売り渡され、同日売買予約を原因としてDを権利者とする所有権移転請求権仮登記が設定された後、平成7年8月11日売買を原因としてBからDに所有権移転登記がなされている。本件譲渡地の売買契約書上の所有者として、CではなくBの住所・氏名が記載され、本件譲渡地の売買代金は、DからBが受領している。そうすると、法律上の実質に照らしても、本件譲渡地がBに帰属することは明らかである。

また、別紙物件目録記載7、8の土地については、Cを権利者とする所有権移転請求権仮登記はなされておらず、被告らの主張はその前提事実を欠く。

さらに、BからCに対する本件譲渡地の贈与は、農地法3条の許可を得ておらず、効力を生じない（農林水産省構造改善局農地制度実務研究会編

著・逐条農地法 82 頁、最高裁昭和 36 年 5 月 26 日第二小法廷判決・民集 15 卷 5 号 1404 頁)。そうすると、当該贈与によって C に所有権が移転することはない。

なお、最高裁昭和 59 年 7 月 6 日第二小法廷判決（税務訴訟資料（1～240 号）139 号 30 頁・原審は大阪高裁昭和 58 年 7 月 14 日判決・税務訴訟資料（1～240 号）133 号 23 頁、第一審は奈良地裁昭和 57 年 7 月 2 日判決・判例タイムズ 481 号 111 頁）は、課税物件たる農地の所有権が他者に帰属するとの合意をした事実や同農地の譲渡代金を他者が取得した事実等があったとしても納税申告に無効事由が存在するとは認められないから、所得税債務は同納税申告により確定したものであると判断しているが、こうした考え方によれば、本件において、B と C との間において、本件譲渡地の所有権が C に帰属するとの合意をし、本件譲渡地の売買代金を C が取得したとしても、かかる事情をもって本件課税が不存在であるとはいえない。

（被告らの主張）

争う。

（3）原告が消滅時効を援用できるか。

（原告の主張）

ア A は、B に対して本件予約完結権を行使することによって、いつでも本件各土地の所有権を取得し、本件仮登記に基づく本登記を経由することができたのに、これを行っておらず、その後、平成 16 年 2 月 10 日の経過をもって本件予約完結権の消滅時効が完成した。

イ 消滅時効を援用し得る者は、権利の消滅により直接利益を受ける者に限定されると解されるが（最高裁昭和 48 年 12 月 14 日第二小法廷判決・民集 27 卷 11 号 1586 頁）、本件各土地を差し押さえた原告は、本件予約完結権が行使されると、いわゆる仮登記の順位保全効により仮登記に

基づく所有権移転の本登記請求手続につき承諾義務を負い、結局は本件差押登記を抹消される関係にあり（不動産登記法106、109条）、その反面、本件予約完結権が消滅すれば差押えの効力を全うできる地位にある。

したがって、原告は、本件予約完結権の消滅によって直接利益を受ける者に該当し、本件予約完結権の消滅時効を援用し得る（売買予約に基づく所有権移転請求権保全の仮登記に遅れる抵当権者につき最高裁平成2年6月5日第三小法廷判決・民集44巻4号599頁参照）。

ウ 仮に、原告が本件予約完結権の消滅時効の援用権者とはいえないとしても、原告は、本件各土地の所有者であるBに代位して、本件予約完結権の消滅時効を援用し得る。

（被告らの主張）

争う。

ア 原告は、Bに対して一般的な租税債権を有しているにすぎず、権利の消滅により直接の利益を有するとはいえない。

イ 本件買収地の買収に際し、本来Aの有する所有権移転請求権仮登記に遅れて設定された本件差押登記を敢えて優先させ、本件買収地に係る買収金1475万円を大阪国税局に回収させる旨の合意があったものであり、このことは少なくとも同時期を基準としてB、大阪国税局、Aを含めた関係者全員の間において、本件各土地についてAが所有権移転請求権仮登記の権利者であることの債務の承認があったと見るべきである。

ウ 仮に、上記事実が認められないとしても前記事情において唯一Aの権利として残った本件各不動産に対する所有権移転請求権仮登記の時効消滅の主張を大阪国税局（原告）が援用することは権利濫用である。

（原告の反論）

ア 形成権たる贈与予約完結権については時効中断は論理上考えられない。
贈与予約完結権は形成権であるところ、形成権については、権利者の意思

表示があればそれだけで目的たる法律効果が生ずるのであって、権利不行使の事実状態に対する中断という時効にとって最も特徴的なものの適用が考えられないから（幾代通「民法総則第二版」522、523頁、我妻・有泉ら「コンメンタール民法総則・物権・債権」270頁）、贈与予約完結権の時効中断をいう被告らの主張は失当である。

イ 原告がAに対し「承認」と評価され得る行為をした事実はない。被告らが誰の誰に対するいかなる行為をもって債務の承認と主張するのかは明らかではないが、本件買収地の買収に際して大阪国税局がAと交渉した事実はない。

ウ 被告らの主張する権利濫用の意味は不明であるが、仮に、Aが所有権移転請求権仮登記を付した不動産3筆のうちの1筆である本件買収地について権利を放棄したにもかかわらず、残りの2筆である本件各土地についてもその権利を全うできないことが酷ということがその事情であると善解したとしても、Aが本件買収地について権利を放棄したのはAとB間の事情にすぎず、原告の権利行使が権利濫用と評価されるものではない。

第3 争点に対する判断

1 前提事実

前記争いのない事実等に証拠（以下に個別に掲げるほか、甲6、乙46、47、48の27、証人G、証人F）及び弁論の全趣旨を総合すると、次の事実が認められる。

(1) KとLは、M（長女）、B（長男）、A（二男）、N（二女）、O（三女）をもうけ、Bが、長男としてB家の財産を相続した。しかし、Bは、農作業には精を出していたものの、読み書きの能力が低く、適切に財産を管理することが期待できない状態であったため、妻のP（以下「P」という。）がB家の財産の管理にあたってきた。

Pは、平成2年5月13日に死亡し、以後BがB家の財産を自分で管理す

る立場になった。

(2) Fは、BとPの間に生まれた長男で、平成4年5月ころまでB宅で同居していたが、都会育ちのFの妻に対し、Bが農業の手伝いをするようにしつこく要求し、飲酒をしては愚痴をこぼし、Fやその妻に文句を言うようになったことから、Fの家族はB宅を出て別居するようになった。しかし、Fは、平成5年3月末ころ、BからB宅に戻ってくるように言われたことから、B宅で同居するようになった。Bは、その後、Fの妻に対し、「わしにはええ女がいるんや」などと話をするようになり、同年5月ころには、Aに対しても、「女に言われるまま3000万円を貸してやった。車もやった。」、「先祖の財産を粗末にして自分でも恐ろしい。」、「女と手を切りたいのやが、女が家に来たり、畑に来たりするので手が切れへん」などと話をするようになった。

(3) Fは、平成5年7月ころ、B宅を出て、別居するようになった。

(4) 本件各土地、別紙物件目録記載3ないし6の土地及び本件買収地につき、平成6年2月14日受付第 号をもって、Cに対する同月10日贈与予約を原因とする所有権移転請求権仮登記（本件仮登記）がされた（甲1の1、1の2、乙15、17、19、21、30）。なお、別紙物件目録記載7、8の土地には、本件仮登記と同様の仮登記はされていなかった（甲5の2、乙23）。

(5) Fは、平成6年3月ころ、AからBの所有地が売りに出ている旨の話を聞かされ、本件各土地、本件譲渡地のうち別紙物件目録記載7、8を除く土地及び本件買収地にCに対する仮登記がされていることを把握した。Fは、これまでのBの行動にあきれ果てていたが、B家の土地を散逸させていることに激怒し、B宅に怒鳴り込みに行き、なぜCに土地をやったのかと激しく責め立てたが、Bは、FたちがBの面倒をみないからとか、CがBが死ぬまで面倒を見てくれると言っているなどと開き直った。

(6) 本件譲渡地につき、平成6年5月18日受付第 号をもって、同日売買予約を原因とするDに対する所有権移転請求権仮登記がされた（なお、本件譲渡地のうち別紙物件目録記載7、8の土地を除く土地については、同日受付第 号をもって、Cに対する所有権移転請求権仮登記は放棄を原因として抹消登記手続がされた。）。（以上につき、甲5の2、乙15、17、19、21、23、30）

Fは、Dへは坪当たり10万円で売り、手付金はCが全部取ったとの情報を得たため、Bにこのことを確認すると、代金は「女がみんなもって行きよった。」と述べた。なお、Bが署名捺印した不動産売買契約書には、手付金が4000万円で、6619万円は引渡し及び所有権移転登記完了時に支払う旨が記載されていたが、その決済日については、「—」と横線が記載され、同契約書をみてもいつ残金が支払われてしまうのかが分からない状態であった（甲4）。

(7) Fは、私立探偵に依頼して、Cの素性を調査し、2度の離婚歴があり、資産のある独居老人に接近しては、金をむしり取るのが最近の行動パターンであるとの報告を受け、B家の財産を守るため、あわてて親戚に相談し、平成6年7月2日、B宅において、A、被告Y1、Bの妹のN、Fの妹の配偶者であるQ、Pの弟であるEの参加を得て、親族会議を開いた。親族会議では、B以外の全員がBに土地を生前贈与するように迫り、Bはしぶしぶこれを承諾し、未だC名義の仮登記がされていないB名義の土地を「Fに譲る」と記載した文書を差し入れた（乙48の2）。

(8) Fは、Bに対し、親族会議の結果に基づき、実印をFに引き渡すように求めたが、これに応じなかったことから、弁護士に委任し、未だC名義の仮登記がされていないB名義の土地について処分禁止の仮処分を申し立て、平成6年7月26日付けで仮処分決定を受け、その登記をした（乙48の1ないし48の34・以下「本件仮処分」という。）。他方、Eは、Cへの本件仮

登記がされているのみで、未だDへの仮登記がされていない本件各土地及び本件買収地につき、RにCとの交渉を依頼し、Cに対し、800万円を支払って、本件仮登記についての話をつけてもらい、平成6年7月27日受付第 号をもって、同日贈与を原因とするEに対する付記登記を受ける方法で、Cが本登記手続をしたり、所有権を譲り受けたままの状態であるかのごとく振る舞われないような防衛策を講じた。

他方、Bは、B家の重要な財産をFに召し上げられ、基本的に年金や農業によって得られる収入以外には収入を失い（F調書179項）、公共料金や固定資産税の支払をしないようになり、FがBの支払うべき公共料金等の支払をしたことがあった（同134項ないし146項）。

- (9) Bは、Eに対する付記登記後の平成6年10月24日付けで、Dに対し、4000万円の領収証を発行した（甲8の2）。
- (10) 本件譲渡地につき、平成7年8月18日受付第 号をもって、Dに対する所有権移転登記（本登記）がされた（甲5の2、乙15、17、19、21、23）。
- (11) Bは、平成7年10月13日付けで、Dに対し、2619万円の領収証を発行した（甲8の3）。
- (12) 本件各土地及び本件買収地について、平成7年12月13日受付第 号をもって、本件仮登記につき、同日贈与を原因とするAに対する所有権移転請求権の移転付記登記がされた（甲1の1、1の2、乙30）。
- Aは、同日、Eに対し、835万円を支払い、Eはこれを受領した（乙60）。
- (13) Gは、平成8年7月ころ、Bから平成7年分の所得税の確定申告書が提出されていなかったことから、Bに対し、照会文書を送付した。
- (14) Bは、照会文書を読み、平成8年8月ころ、宇治税務署を訪れ、Gと話をした。Bは、Gに対し、本件譲渡地の代金はCに持って行かれたとか、手元

に資金がないから納税できないなどと話した。

(15) Gは、その後、税務調査を進めてDから本件譲渡地に係る売買契約書や売買代金の領収証の写しを入手するなどし、Bに確定申告を懇請するため連絡を試みたが、連絡がつかず、平成8年11月ころ、Fに電話をかけ、これまでの経緯を説明し、来署を求めた。

(16) Fは、平成8年11月26日、宇治税務署を訪れ、Gが税務調査で把握した売買契約書や領収証によって把握した売買代金や必要な控除額を代書する形で作成した確定申告書用紙にB名下の署名をし、Fが普段持ち歩いている印章を用いて捺印をした。なお、Fは当時から地方公務員をしていた(ちなみに、具体的な申告日は、本件国税債権の具体的納付期限が同日とされていることに、国税徴収法35条が申告期間を経過した税については申告日を具体的納付期限とする旨を定めていることに照らして被告らが特定してきたものであり、原告は、本件申告書を提出することも、申告の日を特定して主張することもしていない。確定申告書の提出等に関連する杓子定規な対応は、他の訴訟においても見受けられるところであるが、本件のように請求原因事実を主張立証する責任を負う立場に立たされている国がこうした対応を続けたことについては、疑問を呈しておきたい。)

(17) Fは、平成9年3月18日、I公認会計士事務所において、税務相談を受け、2万円を支払ったが(乙55)、FがBに代わって署名捺印した本件申告書による申告につき、これが無効であるとして訴訟で争う手段や更正の請求の方法に関する教示を受けたことはなかった。

(18) 宇治税務署長は、Bに対し、無申告加算税の賦課決定通知書、本税の督促状、無申告加算税の督促状を送付したが(国税通則法37条)、Bからは何らの苦情も異議申立て等もなかった。

(19) 大阪国税局徴収担当職員が、平成9年5月頃に滞納国税の徴収のためBの自宅を訪問した際も、確定申告がFが勝手に行ったもので無効である旨を申

し立てたことはなかった。

- (20) 大阪国税局長は、平成9年6月13日、本件国税債権を徴収するため、B所有の別紙物件目録記載1の土地を差し押さえ、Bに対し、同日付けの差押調書を送付したが、Bからは何らの苦情も異議申立て等もなかった。
- (21) Bは、平成11年7月23日、Cと婚姻届出をした(乙49)。
- (22) Fは、平成12年9月ころ、本件仮処分の担保取消決定を得るため、Bの同意書を徴求することになり、弁護士から受け取った同意書用紙にBの署名をさせ、「B」と刻印された三文判を購入して捺印をした(乙57、58)。
- (23) 本件買収地につき、平成14年6月28日、Jとの間で代金を1475万0080円とする売買契約が成立したが、大蔵省(大阪国税局)の差押えの解除の関係でAと国税局との間で厳しいやりとりがあった。その結果、Jに対し、大阪国税局の差押登記を解除するにあたり、前記の売買代金をJにおいて本件国税債権に係る納付書によりBに代わって納付することを依頼する旨の委任状兼振込依頼書を作成・交付することになり、Fは同依頼書に「B」と刻印された三文判で押印をした(乙50)。
- (24) 本件買収地の代金1475万0080円は全額が本件国税債権の弁済にあてられ、本件国税債権のうちの本税は、別紙租税債権目録2記載のとおり、1304万9920円(別紙租税債権目録1の本税の額である2780万円から1475万0080円を差し引いた金額)に減少した(弁論の全趣旨)。

2 国がBに対し、本件国税債権を有しているといえるか(争点(1))について

(1) 実質課税の原則との関係について

ア 譲渡所得とは、資産による所得のことをいい、譲渡とは、有償無償を問わず、所有資産を移転させる一切の行為をいうものと解されており、通常の売買のほか、交換や財産分与による所有権移転があった場合も譲渡所得が発生するものと解されている。このように、譲渡所得課税は、所有権が

移転の際に譲渡益が生み出されるものと観念した上、そうした譲渡益に担税力を見いだして課税を行うものであって、現実の売買契約における売買代金や取得費用が譲渡所得の計算をするために必要な収入金額や取得金額として認定されることはあるものの、売買代金の取得という経済的利益そのものに担税力を見いだして課税が行われるものではない。そうすると、Dへの売却により得られた売買代金が全額Cの手に渡ったとしても、所得税法上の譲渡所得がCに生じるものと解することはできない。

イ 農地については、農地法上の許可がない限り、所有権移転の効果が生じないから、許可が未了の段階では、前記アで説示したところの所有権移転の際に生み出される譲渡益が未だ発生しないことになる。もっとも、売買契約成立時に農地法上の許可がいつごろされるかについての見通しがない状態の下で売買代金の決済を許可前に完了する合意をする場合、どのような申告をする前提で行動すればよいのかの方針が定まらないおそれがあり、このような場合に、納税者に不測の損害を与えたり、法定納期限が予測と外れた結果申告期限を徒過して無申告加算税を加算されたりするなど予測可能性を害したりしないように、税務当局の指導の下に農地法上の許可がされる前の売買代金の決済時に譲渡所得が発生したものとして申告を受理する等の対応がされる場合はあり得るかもしれない。

しかしながら、そのような事情がない限り、所有権の移転時期と譲渡所得発生時期を一致させなければ、財産分与であっても譲渡所得が発生するという譲渡所得課税の基本的な考え方に統一性を持たせることができず、納税者間の公平が確保されないことになりかねない。

また、本件譲渡地のうち、Dに売却された土地については、前記1（6）で認定したとおり、Cに対する所有権移転仮登記は、Dが仮登記をした際に、放棄を原因として抹消されており、法律的には、Cに対する所有権移転は行われず、BからDに対して所有権移転がされた形式が採用されてい

る。

さらに、Bとしては、自己の資産を売却して得た金をCに買いで歓心を買おうとしたものと推認でき、そうであれば、Cに譲渡所得を発生させるという意識があったというよりは、売買で得た現金をCに贈与する意思で行動していたものと評価できるのであって、Cに譲渡所得が発生したと見るのは困難である。

ウ 以上によれば、農地法上の許可がされてDに対する所有権移転の本登記がされ、売買代金の決済も終了した平成7年において、Bに譲渡所得が発生したものと解釈せざるを得ない。

(2) 確定申告の効力について

ア 確定申告は、私法上の行為ではなく、意思表示や代理に関する民法の規定が直接適用されるわけではない。また、申告をすべきであるのに、申告をしなかった場合は、公定力があり、仮に瑕疵があっても抗告訴訟で取り消されない限り、有効なものとして扱われる行政処分によって租税債権が発生することになることに照らすと、意思表示や代理に関する民法の規定を類推適用をすることはできず、抗告訴訟を経ることなく行政処分が無効なものであることを主張することができる場合の要件と同様の要件下で無効を主張することが許されるに過ぎないものと解するのが相当である。そうすると、租税債権の発生を主張する者は、申告がされ、受理されたことを主張立証すれば足り、これを争う者において、当該申告に、重大かつ明白な瑕疵があったことを基礎付ける事実を主張立証すべきものと解するのが相当である。

これを本件についてみると、前記(1)で説示したとおり、譲渡所得はCではなく、Bに発生したものであること、Fが署名代行・捺印をした本件申告書には、Gが税務調査によって実際の売買契約に係る契約書や代金の領収証によって認定できる収入金額が記載されたものであることが認め

られること（前記1（15）、（16））、BはB家の財産を相続によって取得したものであって、本件申告書に記載された取得金額等の控除額以外にさらに控除が可能な取得金額等が存在したことを窺わせるような証拠がないことを考慮すると、本件国税債権については、譲渡所得税の課税の可否や課税標準についての認定・判断についての誤りはなかったものと推認できる。また、前記1（1）ないし（8）で認定した事実を全趣旨を総合すれば、FをはじめとするB家の親族は、BがB家の資産を散財してきたことを快く思っていなかったが、長男の立場にあることに免じて厳しい対応を差し控えてきたこと、ところが、Cへの本件仮登記が発覚し、Cのような女性に貢ぐために先祖伝来の土地に手を付けたことに堪忍袋の緒が切れ、BにB家の資産を管理させるわけにはいかないと考え、法的措置やRを通じたCとの折衝など、あらゆる手でBの資産の凍結を図り、平成6年7月2日に開かれた親族会議の場においても、今後の財産の管理はFに移管させる旨を決議し、Bには有無を言わせることなくこうした結論に従わせ、Bもさすがにこうした決議に承諾せざるを得なかったことが推認できる。こうしたことに照らすと、BがGに対して財産を管理している息子に聞いて欲しい旨述べたとの証人Gの証言はあながち信用できないとはいえない。こうしたことに、平成8年11月26日までに、BがGに対し、Fによる税務当局との折衝は許さない旨の意思を表明したことを窺わせるような証拠がないことや、前記1（18）で認定したとおり、宇治税務署長の発した無申告加算税の賦課決定通知書、本税の督促状、無申告加算税の督促状に対する異議を申し立てなかったことを総合考慮すると、Bは、Fが本件譲渡地の確定申告についてGとやりとりすることについては、やむを得ないと考えていたことが推認できる。そうすると、証拠（乙46、47、証人F）にあるようにFがBに確定申告のことでGに呼び出されている旨の事前・事後の報告をしていなかったとしても、Fの行動は、Bの

確定申告意思に明白に反するものとはいえないものと評価せざるを得ない。

また、AやFは、B家の資産を守るため、Bに有無を言わずに、Fを中心とした親族が一丸となって管理することを決意し、行動してきたのであって、本件譲渡地に係る確定申告を巡る問題についても、そのような不返転の決意に基づき対処してきたことが推認できる。そうすると、仮に、BにFへ確定申告を委任する意思がなかったとしても、AやFが今頃になってBの確定申告意思がなかったと主張することは、あたかも、無権代理人が、無権代理を理由として自らのした法律行為が無効であることを主張するのと同じような禁反言にふれる行動であって、信義則に反するものとして許されないものと解するのが相当である。

したがって、被告らの主張は、採用できない。

イ 被告らは、本件譲渡地の譲渡所得がCに発生したとしてBが確定申告をする意思はなかった旨主張する。

しかしながら、前記（1）で説示したとおり、Cに譲渡所得が発生したとは評価できないから、被告らが指摘する点をもって、Fの行動がBの確定申告意思に明白に反するものとはいえない。

したがって、被告らの主張は、採用できない。

ウ 被告らは、Bは郵便物を開封するような人物ではなく、確定申告がされたことを知った上で異議を述べなかったというわけではない旨主張する。

しかしながら、本件譲渡地に係る譲渡所得の確定申告をする意思がさらさらなかったというのであれば、封筒の差出人が宇治税務署であることを認識すれば、これを開封して内容を確認した上で即座に異議を述べるのが通常の行動なのではないかという疑問を差し挟まざるを得ず、Bが宇治税務署長が発出した書類を開封もせず、中味も読まなかったものと推認することはできない。

したがって、被告らの主張は、採用できない。

エ 被告らは、GがFに対し、確定申告をしなければ大変なことになる旨発言したため、確定申告に応じたにすぎない旨主張する。

しかしながら、譲渡所得を発生させたのはBであり、その申告意思に明確に反することがあったかどうかを判断するにあたっては、税務当局とFのやりとりがどのようなものであったかということよりは、Bに対してどのような強要的な言動があったかを中心に精査すべきものと解されるところ、GがBと話しをした際に、確定申告をしなければ大変なことになるというような言辞を用いたことを窺わせるような証拠はない。

また、FがI公認会計士事務所に相談に行った時期が平成8年11月26日から概ね4か月後で所得税の確定申告期限に近い時期であったこと（前記1（17））や、本件全証拠をもってしても、同事務所の担当者が確定申告を是正するための措置について教示をしたとは認め難いことに照らせば、Fは本件申告書の取戻方法ではなく、確定申告によって発生した本件国税債権によってF自身にあるいはB家の財産の維持管理の見地からどのような影響が生じ、どのような対処が必要になり得るか、Bに対してどのような対応をすればよいかという点について広く相談したのではないかという疑いが払拭できず、Gが専門家に相談しなければならないような不適切な対応をしたわけではなかったのではないかという疑問を払拭することができない。

したがって、被告らの主張は、採用できない。

オ 以上によれば、Fによる確定申告が効力を有しないとはいえない。

3 原告が消滅時効を援用できるか（争点（3））について

- (1) 消滅時効を援用し得る者は、権利の消滅により直接利益を受ける者に限定されると解されるが、本件各土地を差し押さえた原告は、本件予約完結権が行使されると、いわゆる仮登記の順位保全効により仮登記に基づく所有権移転の本登記請求手続につき承諾義務を負い、結局は本件差押登記を抹消され

る関係にあり（不動産登記法106、109条）、その反面、本件予約完結権が消滅すれば差押えの効力を全うできる地位にある（民法177条の登記なくして対抗し得ない第三者に差押債権者が含まれると解釈されていることも参考になる。）。そうすると、原告は、一般債権を有するにすぎない債権者とは異なる地位にあるというべきであるから、原告は、本件予約完結権の消滅によって直接利益を受ける者に該当し、本件予約完結権の消滅時効を援用し得るものと解するのが相当である。

(2) 被告らは、本件買収地の差押えの解除の際、BがAに対して贈与予約契約上の債務を承認した旨主張する。

しかしながら、当時BがCと婚姻届出をしていたことや、関係書類にFが購入した「B」と刻印された三文判が用いられていること（前記1(21)、(22)）を考慮すれば、Bに買収の話を伝えたり、売買代金が記載された売買契約書等への署名捺印を求めたりすれば、Cに支払った800万円（同(8)）との差額の支払を求められるなどすることが予想されたことから、Bには事前・事後を問わず、一切の報告をしなかった旨の証人Fの証言は、客観的事実に符合しており、信用性が高い（その意味で、Fにおいて、法を守るべき公務員であっても、B家の財産を守るために、Bの了解を得ないでB名義の私文書を作成することに躊躇を感じないということはあるものと理解する。）。

そうすると、Fが本件買収地の売却にあたり、Aに対して贈与予約契約上の債務の承認をしたとは認められない。

また、被告らは、国による消滅時効の援用が、権利濫用に該当する旨主張する。

しかしながら、Aとしては、835万円をEに支払って贈与予約契約上の権利を行使し得る状態になった以上、農地法上の許可手続も含め、これを行使すればよかったのに、これをして来なかったものであり、こうした権利行

使について国が行使できないような状態を作出したとは認め難い。

そうすると、本件買収地の売却から5年以上経過してもAが何らの対応をしなかったことを踏まえ、本件訴訟を提起するに至ったとしても、そうした経過に消滅時効の援用を否定すべき事情があるとはいえない。

したがって、被告らの主張は、採用できない。

4 結論

よって、原告の被告らに対する請求は、理由があるから、いずれも認容することとして、主文のとおり判決する。

京都地方裁判所第6民事部

裁判官 和久田 齊