

平成25年3月21日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年(〇〇)第●●号 過誤納金還付請求事件

口頭弁論終結日 平成25年1月22日

判 決

原告 有限会社X

被告 国

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

被告は、原告に対し、1132万6434円及びこれに対する国税通則法に定める期間、割合及び計算方法により計算された金額の還付加算金を支払え。

第2 事案の概要

本件は、亡A（平成19年8月28日死亡。以下「亡A」という。）の相続人（妻）であるB（以下「B」という。）が、東京国税局長から、相続税法34条4項が規定する贈与税の連帯納付義務に基づき、亡Aが生前にC（以下「C」という。）に対してした贈与に係る贈与税の延滞税（以下「本件延滞税」という。）及び無申告加算税（以下「本件無申告加算税」といい、本件延滞税と併せて、以下「本件滞納国税」という。）の徴収のための滞納処分として債権の差押え（以下「本件差押処分」という。）及び取立て（以下「本件取立て」といい、本件差押処分と併せて、以下「本件滞納処分」という。）を受けたことに対し、本件滞納処分は無効であるから、被告はその取り立てた債権相当額に

つき法律上の原因なく不当に利得していることになり、Bは、被告に対し、国税通則法56条及び58条に基づき、1132万6434円（以下「本件過誤納金」という。）及びこれに対する同法所定の還付加算金（本件過誤納金と併せて、以下「本件過誤納金等」という。）の支払請求権（以下「本件債権」という。）を取得したなどと主張し、Bから本件債権の譲渡を受けた原告が、被告に対し、本件過誤納金等の支払を求めている事案である。

なお、原告は、本件滞納処分が無効であることの根拠として、① 相続税法34条4項に基づき贈与者が連帯納付義務を負う国税は贈与税の本税のみであるから附帯税である本件滞納国税に基づき本件滞納処分を行うことはできないこと、② 贈与者が附帯税につき連帯納付義務を負うことがあるとしても、本件無申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）がCにされた時点で亡Aは死亡していたから同項所定の課税要件（財産の贈与者の存在）が満たされておらず、Bに対して送付された納税義務承継通知書にも誤りが記載されていたこと、③ 本件滞納処分は、Cから本件滞納国税を徴収することが容易であったにもかかわらずBに対してされたものであるから国税徴収権の濫用に当たることなどを主張している。

1 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

（1）当事者等

ア 原告は、不動産の賃貸、保全及び管理等を目的として昭和61年5月1日に設立された有限会社（会社法が施行された平成18年5月1日以降は特例有限会社）であり、亡Aの長男のD（以下「D」という。）が代表取締役を務めている。（弁論の全趣旨）

イ 亡Aは、大正3年3月13日生まれの男性であり、平成19年8月28日に死亡した。（乙2の1、乙2の2）

（2）本件滞納処分に至る経緯

ア 亡Aは、平成18年4月3日、妻Bの連れ子（E。以下「E」という。）の子であるCに対し、東京都所在の土地（以下「本件不動産」という。）を贈与した（この贈与を、以下「本件贈与」という。）。（乙1）

イ（ア）Cは、本件贈与に係る贈与税（以下「本件贈与税」という。）の法定申告期限（平成19年3月15日）より後の日である同年9月3日、四谷税務署長に対し、本件贈与税に係る期限後申告書を提出した（この期限後申告書に係る申告につき、以下「本件期限後申告」という。）。（乙3、弁論の全趣旨）

（イ）本件期限後申告の結果、Cにつき4317万3000円の本件贈与税の納税義務が確定した。（乙4）

（ウ）本件贈与税については、Cにより、平成19年12月6日に500万円、平成20年2月25日に3817万3000円が納付された。（乙4）

ウ 四谷税務署長は、平成19年9月26日付けで、Cに対し、国税通則法66条1項及び2項に基づき、本件無申告加算税の額を860万9000円とする本件賦課決定処分をした。（甲1）

エ 東京国税局長は、平成19年12月19日、四谷税務署長から、国税通則法43条3項に基づき、本件滞納国税の徴収の引継ぎを受けた。（乙4）

オ（ア）亡Aは、株式会社F（以下「F」という。）との間で平成18年9月5日に成立した調停により、Fに対して退職慰労金解決金7500万円（以下「本件解決金」という。）の支払請求権を取得していたところ、亡Aの死亡に伴う相続（以下「本件相続」という。）によりBが本件解決金の支払請求権を取得した。

（イ）Fは、平成21年12月15日、本件解決金の一部に当たる5250万円及び遅延損害金691万8493円の合計額（5941万84

93円。以下「本件供託金」という。)につき、民事保全法50条5項及び民事執行法156条1項に基づき、Bを被供託者として、東京法務局に供託した(本件供託金の還付請求権を、以下「本件供託金還付請求権」という。)(甲3)

カ(ア)東京国税局長は、平成22年3月19日の時点で、Cに対し、本件滞納国税(本件延滞税271万7434円、本件無申告加算税860万9000円)に係る租税債権を有していたところ、同日付けで、Bに対し、納税義務承継通知書(以下「本件通知書」という。)を送付した。(甲2、弁論の全趣旨)

(イ)本件通知書には、① Cが納付すべき本件滞納国税の額は、本件無申告加算税が860万9000円、本件延滞税が271万7434円であること、② 本件滞納国税のうち亡Aが連帯納付義務者として納付義務を負う金額については、本件相続により亡Aの相続人に納税義務が承継され、Bはその相続分に対応する税額の納付義務を負うこと、③ 現在までに東京国税局において判明した相続分によれば、Bの相続分に対応する連帯納付責任限度額の承継額は4597万3050円であることなどが記載されていた。(甲2、弁論の全趣旨)

キ 東京国税局長は、平成22年4月14日、Bに対し、本件滞納国税の納付を督促した。(乙5)

ク(ア)東京国税局長は、平成22年4月26日、本件滞納国税を徴収するため、国税徴収法62条1項に基づき、本件供託金還付請求権のうち5250万円を差し押さえ(本件差押処分)、本件差押処分に係る債権差押通知書は、同日、東京法務局供託官に交付送達された。(甲4)

(イ)東京国税局長は、平成22年5月17日、国税徴収法67条1項及び3項に基づき、本件差押処分により差し押さえた本件供託金還付請

求権のうち本件滞納国税に相当する金額（1132万6434円）を取り立て（本件取立て）、本件滞納国税に充当した。その結果、本件滞納国税は完納となった。（甲5）

（3）本件債権の譲渡

ア 原告がBを被告として提起した損害賠償請求訴訟の控訴審（東京高等裁判所平成●●年（〇〇）第●●号）において、平成22年11月24日、同訴訟の当事者である原告とBのほか、D、G（以下「G」という。）、E及びFが利害関係人として参加し、裁判上の和解（以下「別件和解」という。）が成立した。（甲6）

イ 別件和解の和解調書（以下「別件和解調書」という。）の和解条項の中には、要旨、次の記載がある。（甲6）

（ア）Bは、原告に対し、① 本件賦課決定処分が取り消された場合にBが国に対して有することとなる本件無申告加算税の過誤納金の還付請求権（還付加算金を含む。）、② Cが納付すべき平成18年分の贈与税に係る延滞税であって連帯納付義務を承継したBに対する本件滞納処分によって徴収されたものの過誤納金の還付請求権（還付加算金を含む。）を譲渡し、原告はこれを譲り受ける（和解条項7項）。

（イ）Bは、原告に対し、本件債権の債権譲渡についての国に対する債権譲渡通知の代理権を付与する。この通知代理権の付与は撤回することができないものとする（和解条項8項）。

ウ（ア）Bは、平成24年4月6日付けで、原告を代理人として、被告（代表者東京国税局長）に対して債権譲渡通知書（以下「本件譲渡通知書」という。）を送付し、原告に本件債権を譲渡した旨を通知した。（甲7）

（イ）東京国税局長は、平成24年4月10日、本件譲渡通知書を受領した。（弁論の全趣旨）

(4) 本件訴えの提起

原告は、平成24年4月27日、本件訴えを提起した。(顕著な事実)

2 争点

本件の争点は、本件滞納処分が法律上の原因を欠くものであるか否か(本件滞納処分の無効原因の有無)であり、具体的には次の3点が争点となる。

(1) 贈与者が連帯納付義務を負う国税の範囲(贈与者は、贈与税の本税のほかに無申告加算税及び延滞税(以下「無申告加算税等」という。)についても相続税法34条4項の連帯納付義務を負うか否か。争点1)

(2) 贈与者の相続人が贈与税の無申告加算税等の連帯納付義務を承継する時的範囲(贈与者の死亡後に受贈者に対して贈与税の無申告加算税等の賦課決定処分がされた場合につき、贈与者の相続人は、当該無申告加算税等につき相続税法34条4項の連帯納付義務を負うか否か。争点2)

(3) 本件滞納処分についての国税徴収権の濫用の有無(争点3)

3 争点に関する当事者の主張の要旨

(1) 争点1(贈与者が連帯納付義務を負う国税の範囲)について

(原告の主張の要旨)

ア 贈与者の連帯納付義務につき定める相続税法34条4項は、「財産を贈与した者は、(中略)贈与税について、(中略)連帯納付の責めに任ずる。」と規定しており、相続税法その他の法令上、附帯税である無申告加算税等についてまで贈与者が連帯納付義務を負うことを定めた明文の規定は存しない。

贈与税の連帯納付義務者である贈与者には、本来の納税義務者である受贈者が贈与税を滞納しているのか否かを確認する方法がなく、受贈者の滞納を防ぐ方法、手続も用意されていない。それにもかかわらず、贈与税の連帯納付義務は、受贈者に滞納があると不意打ち的、強制的に贈与者から滞納された国税を徴収するものであり、極めて不合理な制度である。

そもそも、無申告加算税等は、本来の納税義務者である受贈者が行うべき申告・納税義務の不履行に対する制裁措置として設けられているものであるところ、上記のとおり贈与者には受贈者の滞納を防止する方法、手続が用意されていないのであるから、贈与者に対して無申告加算税等の連帯納付義務を負担させ、本来の納税義務者と同様に制裁措置を講じることは著しく不合理である。

よって、相続税法34条4項の「贈与税」の文言の解釈においては、連帯納付義務者である贈与者の財産権を侵害することのないように無申告加算税等は含まないという形で合憲限定解釈をすべきである（特に、無申告加算税は、納税義務者が行うべき申告及び納付義務の履行につき国税に関する法律の適正な執行を妨げる行為又は事実に対する防止及び制裁措置として設けられているものであり、贈与税の本税とは性質を大きく異にするところ、先に述べたとおり、相続税法34条4項に基づき連帯納付義務を負う贈与者には贈与税を申告する権限すらないのであるから、同項の「贈与税」の中に無申告加算税を含むと解釈し、贈与者に対し贈与税本税だけでなく無申告加算税についても連帯納付義務を負担させることは極めて不当である。）。

イ 平成23年度の税制改正では、相続税の連帯納付義務者が連帯納付義務を履行する場合に負担する延滞税は原則として利子税に代える措置が講じられており、また、平成24年度の税制改正では、相続人による連帯納付義務の履行は、申告期限から5年以内に納付通知がされた場合に限るなどの大幅な改正がされているところ、上記アで述べたとおり、贈与税の連帯納付義務の制度は、相続人とは異なり贈与者は担税力が乏しい等の点で相続税の連帯納付義務の制度と比較しても極めて不合理な制度であるから、上記の各税制改正（以下「本件各税制改正」という。）により贈与税の連帯納付義務を負う国税の範囲について限定して解釈す

る必要性が高まっている。よって、上記アで述べたとおり、相続税法 34 条 4 項の「贈与税」には無申告加算税等の附帯税は含まないという形で合憲限定解釈をすべきである。

(被告の主張の要旨)

国税についての基本的な事項及び共通的な事項を規定する国税通則法は、無申告加算税等につき、いずれもその額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とすることを定めている（同法 60 条 4 項、69 条）。したがって、無申告加算税等は、法律上別異に扱う旨の定めがある場合を除き、その計算の基礎となる税額の属する税目の処理に従うことになる。

そして、相続税法 34 条 4 項その他の規定において、贈与者の連帯納付義務につき附帯税を別異に扱う旨の定めは存しないから、贈与者は、主たる納税義務に係る贈与税の本税だけでなく附帯税である無申告加算税等についても連帯納付義務を負う。

(2) 争点 2 (贈与者の相続人が贈与税の無申告加算税等に係る連帯納付義務を承継する時的範囲) について

(原告の主張の要旨)

ア 連帯納付義務者の不存在

贈与税の連帯納付義務は、贈与税等の徴収を確保するため、受贈者を主たる納税義務者とする一方、贈与者に租税債務の履行を負担させることとした特別の法定責任であると解されており、補充性はなく、本来の納税義務者の確定という事実と照応して何らの手続を要することなく成立確定する義務とされている。したがって、贈与税に係る無申告加算税等の連帯納付義務は賦課決定処分により成立し、確定することになる。

しかるに、本件では、本来の納税義務者である C に本件賦課決定処分がされた平成 19 年 9 月 26 日当時において、本件贈与の贈与者である亡 A は既に死亡していた（同年 8 月 28 日死亡）から、相続税法 34 条 4 項が

規定する連帯納付義務の課税要件である「財産を贈与した者」は存在しなかったということになる。よって、本件賦課決定処分がされた当時、相続税法34条4項の課税要件を満たしていなかったことになるから、本件滞納国税の連帯納付義務は成立確定しておらず、Bが同義務を承継することもない（なお、贈与税の連帯納付義務の制度は、納付義務者に対して過大な負担をさせる特別の法的責任であるから、「財産を贈与した者」につき、贈与者の法定相続人まで含めるといような拡大解釈が許されないことはいうまでもない。）。

イ 本件通知書の記載の誤り

国税通則法5条によりBが亡Aから承継すべき租税債務は、① 被相続人に課されるべき国税（納税義務が成立しており今後の確定手続が必要とされる国税）、② 被相続人が納付すべき国税（納税義務が具体的に確定した国税）、③ 被相続人が徴収されるべき国税（未徴収の源泉税等）のみであるところ、本件では、連帯納付義務が成立確定していない時点で被相続人である亡Aが死亡しているから、成立確定していない連帯納付義務を相続人であるBが承継することはあり得ない。

よって、Bが本件滞納国税の連帯納付義務を承継する旨が記載された本件通知書には明白かつ重大な誤りがあり、東京国税局による連帯納付義務に関する徴収手続、本件滞納処分は全て違法な処分である。

（被告の主張の要旨）

亡Aの本件贈与税の連帯納付義務は、本来の納税義務者であるCの贈与税の納税義務の成立と確定という各事実に照応して、法律上当然に生ずる。

本件贈与税は、その法定納期限（平成19年3月15日）までにCにより納付されなかったのであるから、本件延滞税の納付義務は上記法定納期限が経過した時に成立する。また、本件無申告加算税の納税義務は、無申告加算税の計算の基礎となる本件贈与税の法定申告期限経過時に成立し、亡Aが死

亡した後の平成19年9月26日に本件賦課決定処分がされたことにより確定している。

このように、相続税法34条4項が規定する「財産を贈与した者」である亡Aが死亡した平成19年8月28日より前に本件延滞税及び本件無申告加算税（本件滞納国税）の各納税義務は成立していたのであるから、その成立と同時に亡Aの連帯納付義務も成立していたといえることができる。よって、Bは、本件相続により本件滞納国税の連帯納付義務を承継しているから、Bが本件滞納国税につき連帯納付義務を負う旨が記載された本件通知書の記載に誤りはなく、Bが承継した上記連帯納付義務に基づいてされた徴収手続及びそれに続く本件滞納処分は適法である（なお、本件通知書に係る納税義務承継通知は、本件相続によりBが亡Aの納税義務を承継したという事実の通知であるから、仮に本件通知書の記載に誤りがあっても、それにより徴収手続及びそれに続く本件滞納処分が違法となるものでもないから、この点からも原告の主張は失当である。）。

(3) 争点3（本件滞納処分における国税徴収権の濫用の有無）について

（原告の主張の要旨）

納税義務者が十分な資力を有している場合において、連帯納付義務者から徴収することは国税徴収権の濫用に当たり、その徴収行為は違法になる。

本件では、① Cが本件不動産を売却したのは平成20年2月25日であること、② Cは本件贈与税の本税につき一括して納税していること、③ Cは平成24年8月8日まで東京で生活していたことが認められるところ、これらの事情によれば、Bに対して納税承継通知がされた時、あるいは本件滞納処分時において、Cから本件滞納国税を取り立てることは容易な状況にあったといえることができる。

このような状況下において、東京国税局長は、本来の納税義務者であるCから本件滞納国税を徴収することなく、平成22年4月26日にBの資産

である本件供託金を差し押さえ、本件滞納国税を徴収しているのであるから、本件滞納処分が国税徴収権の濫用に当たることは明らかである。

(被告の主張の要旨)

相続税法 34 条 4 項は、贈与税の徴収の確保を図る観点から、贈与者に対し、当該贈与財産の価額に相当する金額を限度として、受贈者の固有の贈与税及びその附帯税の納税義務についても連帯納付義務を課すものであるところ、この連帯納付義務については、第二次納税義務とは異なり、本来の納税義務者に対する滞納処分を執行しても徴収すべき額に不足すると認められる場合に限って納税義務を負担する旨の規定はないから、本来の納税義務者に対する徴収手続と連帯納付義務者に対する徴収手続は、本来的に別個独立の手続であるといえることができる。しかるところ、国税当局において、本来の納税義務者に対する滞納処分等の徴収手続を適正に行っていれば、本来の納税義務者から滞納に係る贈与税を徴収することが可能であったとしても、かかる事実は、相続税法 34 条 4 項により贈与者に課されている連帯納付義務の存否又はその範囲に何ら影響を及ぼすものではないから、課税当局が贈与者に対し、連帯納付義務の履行を求めて徴収手続を進めることが国税徴収権の濫用と評価されることはない。

仮に一定の場合に国税徴収権の濫用と評価すべき余地があるとしても、その要件は、課税当局が、滞納者又は第三者の利益を図る目的をもって恣意的に贈与税の徴収を行わず、相続税法 34 条 4 項に基づき贈与者に連帯納付義務の履行を求めたことが必要であり、かつ、そのような評価を基礎付けるに足りる具体的事実の主張立証責任は、その法律効果を受けようとする者にある。

そうすると、本件においては、原告が国税徴収権の濫用との評価を基礎付けるに足りる具体的事実を主張立証しなければならないところ、原告において、課税当局が C 又は第三者の利益を図る目的をもって恣意的に贈与税の徴

収を行わなかったと認めるに足りる具体的事実は何ら主張立証されていないから原告の主張は失当であるし、そもそも、そのような事実も存しないから、本件滞納処分が国税徴収権の濫用と評価される余地がないことは明らかである。

第3 当裁判所の判断

1 争点1（贈与者が連帯納付義務を負う国税の範囲）について

(1) 相続税法34条4項は、財産を贈与した者は、当該贈与により財産を取得した者の当該財産を取得した年分の贈与税額に当該財産の価額が当該贈与税の課税価格に算入された財産の価額のうちに占める割合を乗じて算出した金額として政令で定める金額に相当する贈与税について、当該財産の価額に相当する金額を限度として連帯納付の責めに任ずる旨を定めているところ、国税についての基本的事項及び共通的事項を規定する国税通則法は、無申告加算税等について、いずれもその額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とすると定めている（同法60条4項、69条）。そして、同法は、2条2号や70条5項のように、疑義があるときは、その税に係る附帯税を含むか含まないかを明記しているほか、平成23年度の税制改正は、連帯納付義務の範囲に延滞税が含まれることを前提としていることが認められる。

したがって、相続税法その他の法令において別段の定めがない限り、相続税法34条4項の「贈与税」の中には附帯税である無申告加算税等が含まれることになるものと解される。

(2) この点に関し、原告は、① 贈与税の連帯納付義務は、担税力の乏しい贈与者に対して過酷な経済的負担を課すものであり、そもそも合理性を欠くものであること、② 本件で問題とされている無申告加算税等の附帯税は、民事罰あるいは制裁措置という性質を有するものであるところ、贈与税につき申告権限がなく、しかも、受贈者の滞納を防ぐ方法を有しない贈

与者に対して贈与税の附帯税の連帯納付義務を課すことは極めて不当であることを挙げて、相続税法34条4項の「贈与税」の中に附帯税を含む形で解釈適用することは憲法13条及び29条1項に反し違憲である旨主張する。

しかし、国民の租税負担を定めるについては、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定める際には極めて専門技術的な判断を必要とすることによれば、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断に委ねるほかはなく、裁判所は、基本的にその裁量的判断を尊重せざるを得ないというべきである（最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁参照）。したがって、租税法について、その立法目的が正当なもので、その具体的な規定の内容が上記目的との関連で著しく不合理なものであることが明らかでない限り、当該立法は憲法に違反するものではないというべきである。

このような観点から、贈与税の連帯納付義務につき定める相続税法34条4項の規定についてみるに、同規定は、受贈者を本来の納税義務者とする一方で、本来の納税義務者との間に密接な関係を有することが通常である贈与者に対してその租税債務の履行義務を負担させることによって贈与税の徴収を確保する目的から設けられたものであると解されるところ、かかる立法目的は正当なものであるといえることができる。

また、① 贈与を行うか否かは、贈与者において自由に決定することができるものであるから、贈与者は、贈与税の連帯納付義務を負う可能性も考慮した上で贈与を行うか否かを決定することができる立場にあること、② 贈与税の連帯納付義務を履行した贈与者（本件のように連帯納付義務を承継した相続人が義務を履行した場合も同様である。）は、本来の納税

義務者である受贈者に対して取得する求償権を行使することにより損失の填補が一般に可能であると考えられること、③ 贈与者が負う連帯納付義務は、当該贈与財産の価額が当該贈与税の課税価格に算入された財産の価額のうちに占める割合を乗じて算出した額として政令に定める贈与税のうち贈与された財産の価額に相当する金額を限度とされ、その責任に一応の上限が設けられていることが認められるところ、これら①ないし③の点に照らすと、贈与者に対して贈与税の連帯納付義務を課す相続税法34条4項の規定は、贈与税の徴収を確保するという上記立法目的との関連で著しく不合理なものとはいえない。

確かに、贈与者には贈与税の申告権限がないことや、無申告加算税等は国税の不申告・不納付に対する行政上の制裁的機能を有していることは原告が主張するとおりであるが、上記①ないし③で説示した各事情に加えて、遺産分割をめぐる紛争が発生することが相当数見られる共同相続人間の場合とは異なり贈与者と受贈者との間には一般に密接な人間関係があることが通常であるために受贈者による贈与税の滞納の有無については贈与者が受贈者に問い合わせをするなどして自ら確認することができる場合が多いと考えられることによれば、贈与者に対し贈与税の本税だけでなく附帯税についても連帯納付義務を課すことが贈与者に過酷な負担を課し著しく合理性を欠くとまではいえないと解されるし、仮に、贈与者に連帯納付義務を負担させることが正義に反するというような特段の事情がある場合には、そのような事情の下でされた国税徴収権の行使につき権利の濫用として贈与者の救済を図ることによって妥当な解決を図ることが可能であると解される。

以上によれば、相続税法34条4項の「贈与税」の中に附帯税（無申告加算税等）も含むとの解釈をして本件にこれを適用したとしても、これをもって、憲法13条及び29条1項に違反するとはいえない。

(3) 次に、原告は、㊦ 平成23年度の税制改正により、相続税の連帯納付義務者が連帯納付義務を履行する場合に負担する延滞税については原則として利子税に代える措置が講じられたこと（相続税法51条の2）、㊧ 平成24年度の税制改正により、相続税の連帯納付義務の履行は、申告期限から5年以内に納付通知がされた場合に限る旨の改正がされたこと（同法34条1項1号）を指摘し、贈与税の連帯納付義務の制度は、贈与者の担税力が乏しいなどの点で相続税の連帯納付義務の制度と比べ不合理な制度であるから、本件各税制改正の実施により贈与税の連帯納付義務の範囲について限定解釈すべき必要性が高まっている旨の主張をする。

しかし、証拠（甲10）及び弁論の全趣旨によれば、本件各税制改正により相続税の連帯納付義務に関して改正がされた背景には、相続税の延納期間は最長で20年であるため、他の共同相続人が延納許可を受けたときは、相続税の当初の法定納期限から相当長期間経過後に滞納者に係る未納相続税の連帯納付義務を追及されることがあり、共同相続の相続人を長期にわたり不安定な状態に置くことになることや、担保を提供した上で延納がされたにもかかわらず、担保価値の下落というリスクを課税当局ではなく、担保提供者以外の納税義務者（連帯納付義務者）に負担させることになるといった批判がされていたことがあり、他方、同一の相続に起因する遺産の総額を基礎として計算される相続税について、他の共同相続人に対して連帯納付義務を全く追及しないとした場合には租税債権が満足されず、財政負担となることなどを踏まえ、相続税の連帯納付義務者にとって過度に重い負担が課されることを防止しつつ、一般納税者との公平を確保するという観点から上記㊦及び㊧のような改正がされたことが認められる。

これに対し、贈与税の連帯納付義務については、贈与税の延納の最長期間は5年であるため（相続税法38条3項参照）、相続税の場合と異なり、相当長期間経過後に連帯納付義務を追及されるという問題は生じないこと

などが考慮されて、本件各税制改正の中では改正の対象とはされなかったものと考えられる。そうすると、本件各税制改正において相続税の連帯納付義務につき連帯納付義務者の義務を緩和する内容の改正がされたことをもって、贈与者が連帯納付義務を負う国税の範囲を贈与税の本税のみとする旨の限定解釈をする必要が当然に高まったということとはできない。

- (4) 以上によれば、相続税法34条4項により贈与者が連帯納付義務を負う「贈与税」は本税に限られるとする原告の主張は採用することができない。

2 争点2（贈与者の相続人が贈与税の無申告加算税等に係る連帯納付義務を承継する時的範囲）について

- (1) 原告は、Cに対して本件賦課決定処分がされた平成19年9月26日当時、本件贈与の贈与者である亡Aは既に死亡していたから、相続税法34条4項が規定する「財産を贈与した者」は存在せず、本件無申告加算税及び本件延滞税につき連帯納付義務は成立・確定していない旨の主張をする。そこで、以下、この原告の主張の当否につき検討する。

- (2) 相続による国税の納付義務の承継につき規定する国税通則法5条は、その1項において、相続があった場合には、相続人は、その「被相続人に課されるべき」又はその「被相続人が納付し、若しくは徴収されるべき国税」を納める義務を承継する旨を定めている。

ここで、「被相続人に課されるべき国税」とは、相続開始の時ににおいて、被相続人につき既にその課税要件を充足し国税の納付義務は成立しているものの、国税に関する法律に定める手続又は規定により納付すべき税額が確定していない国税のことをいい、「被相続人が納付し、又は徴収されるべき国税」とは、相続開始の時ににおいて、被相続人について国税に関する法律に定める手続又は規定により納付すべき税額が確定しているものの、いまだ納付又は徴収がされていない国税のことをいうものと解される。

- (3) そこで、本件滞納国税が上記(2)の国税に該当するか否かについてみ

るに、前記1で説示したとおり、相続税法34条4項が規定する贈与税の連帯納付義務は、贈与税の徴収の確保を図るために贈与者に課した特別の法定責任であるところ、同項の文言に照らすと、その義務履行の前提条件となる連帯納付義務の成立及び確定は、主たる納税義務の成立及び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るといえることができる。そうすると、本件贈与税の連帯納付義務は、本来の納税義務者であるCに係る本件贈与税の納税義務の成立と確定という各事実に照応して法律上当然に生じているということになる。

そして、延滞税は、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税であるところ（国税通則法15条3項6号）、前提事実（2）イによれば、本件贈与税は、その法定納期限である平成19年3月15日までに納付されていないことが認められるから、Cの本件延滞税の納付義務は、延滞税の計算の基礎となる本件贈与税の法定納期限である同日の経過により成立し確定したものと認められる。一方、亡Aは同年8月28日に死亡したものである。そうすると、本件延滞税は、国税通則法5条1項の「被相続人が納付し、又は徴収されるべき国税」に該当することになるから、Bは、本件相続により本件延滞税の連帯納付義務を承継したといえることができる（なお、原告は、本件延滞税の連帯納付義務は、本件賦課決定処分により成立、確定する旨の主張もしているが、前記のとおり、延滞税は、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税であり、賦課決定処分により成立、確定する国税ではないから、原告の主張は、その前提を欠くものであることは明らかである。）。

次に、無申告加算税については、法定申告期限の経過時に成立し（国税通則法15条2項13号）、その納付すべき税額については税務署長の賦課決定処分がされ、同処分に係る賦課決定通知書が納税者に送達されるこ

とにより確定することによれば（同法16条2項2号、32条3項）、本件無申告加算税の納税義務は、無申告加算税の納税義務の基礎となる本件贈与税の法定申告期限である平成19年3月15日を経過した時に成立し、本件賦課決定処分（同年9月26日）がされ、本件賦課決定に係る通知がCに送達された時点で確定したといえることができる。そうすると、本件無申告加算税は、亡Aの死亡当時（同年8月28日）において、既に成立しているが、いまだ税額が確定していなかったものであり、国税通則法5条1項の「被相続人に課されるべき国税」に該当するといえることができるから、Bは、本件相続により本件無申告加算税の連帯納付義務を承継したものと認められる。

（4）以上によれば、本件相続により被相続人である亡Aが負っていた本件滞納国税（本件延滞税及び本件無申告加算税）の連帯納付義務につきBが承継したことを理由としてされた本件滞納処分は適法であるといえることができ、本件通知書の記載にも誤りがあるとは認められない。

3 争点3（本件滞納処分における国税徴収権の濫用の有無）について

（1）原告は、Bに対してされた本件滞納処分は課税当局が有する国税徴収権の濫用に当たり無効である旨主張し、本件滞納処分が国税徴収権の濫用に当たることを基礎付ける事情として、㊦ Cは本件贈与税を一括納付しているから、本件滞納処分がされるまでの間、本件滞納国税を納付することのできる十分な資産を有していたと考えられること、㊧ Cは、平成20年2月25日までは本件不動産を所有していたため、本件不動産に対して滞納処分を行うことにより本件滞納国税を徴収することは容易であったこと等を挙げる。

（2）相続税法34条4項の規定を見ると、同項が規定する贈与税の連帯納付義務には補充性がなく、第二次納税義務のように本来の納税義務者に対する滞納処分を執行しても徴収すべき額に不足すると認められる場合に限っ

て納税義務を負担するとはされていない。そうすると、課税当局において、本来の納税義務者に対する滞納処分等の徴収手続を適正に行っていれば、本来の納税義務者から滞納に係る贈与税を徴収することが可能であったにもかかわらず、課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上記贈与税を徴収することができなくなったとの事実が存したとしても、かかる事実は相続税法34条4項により贈与者に課されている連帯納付義務の存否又はその範囲に影響を及ぼす性格のものではなく、課税当局が贈与者に対し連帯納付義務の履行を求めて徴収手続を進めたとしても、これをもって国税徴収権の濫用と評価することはできないというべきである。

もつとも、単に、課税当局において本来の納税義務者から贈与税の徴収を怠ったというだけにとどまらず、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贈与税を徴収することが極めて容易であったにもかかわらず、国税当局が同人又は第三者の利益を図るなどの目的をもって恣意的に上記贈与税の徴収を行わずに贈与者やその相続人に対して滞納処分を執行したというような特段の事情が認められる場合には、当該滞納処分等が形式的には租税法規に適合するものであっても、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ないものとして国税徴収権の濫用として無効となるものと解される。なお、このような国税徴収権の濫用を基礎付ける事情の主張立証責任は、権利の濫用の主張をする原告の側で負うというべきである。

そこで、以下、上記の観点から、Bに対してされた本件滞納処分が国税徴収権の濫用として無効であると認められるか否かにつき検討する。

- (3) 前提事実(2)イ(イ)記載の事実及び証拠(甲12、13)によれば、
- ① Cは、本件期限後申告をした平成19年9月3日から平成20年2月25日まで本件不動産を所有していたこと、
 - ② 本件贈与税の本税について

ては、Cにより平成19年12月6日に500万円、平成20年2月25日に3817万3000円が納付され納付済みとなったこと、③ Cは、平成24年8月8日にスイス連邦に転出するまで日本に居住し、平成22年8月30日からスイス連邦転出日までは本件不動産所在地に住所登録をしていたことが認められるから、これらの事情によれば、東京国税局長としては、Cから本件滞納国税を徴収する余地があったようにも見える。

しかし、贈与税の連帯納付義務には第二次納税義務のような補充性はないから、Cから本件滞納国税を徴収する可能性があったことから直ちに本件滞納処分が違法であることにはならないし、上記①及び②によれば、本件贈与税が納付された日と本件不動産が売却された日は同じ日であることが認められるから、Cは、本件不動産の売却代金を原資として本件贈与税を納付したことがうかがわれ、上記①ないし③の事情からでは、Cから本件滞納国税を徴収することが極めて容易であったとまでは認められない。また、上記(2)で説示したとおり、本件滞納処分が国税徴収権の濫用に当たるというためには、東京国税局長において、C又は第三者の利益を図るなどの目的をもって恣意的に本件滞納国税の徴収を行ったと認められることが必要であるところ、本件に提出された全ての証拠を見ても、本件滞納処分がこのような目的をもって恣意的にされたと認めるに足りるものは存しない。

(4) 以上によれば、本件滞納処分によりBから本件滞納国税を徴収したことが国税徴収権の濫用に当たるとする原告の主張は採用することができず、他に、本件全証拠を見ても、本件滞納処分が国税徴収権の濫用に当たると認めるに足りるものは存しない(なお、本件無申告加算税は860万9000円、本件延滞税は271万7434円であるところ、前提事実(2)オ(ア)によれば、Bは、本件相続により少なくとも本件解決金7500万円を取得していることによれば、本件滞納処分を受けることが過酷な負

担を課すものであり著しく合理性を欠くということもできない。)

4 小括

上記1ないし3で検討したところによれば、本件滞納処分は有効であるといえるから、本件滞納処分が無効であることを前提とする原告の本件請求に理由がないことは明らかであり、他に、Bが被告に対して本件過誤納金等の支払請求権を取得したと認めるに足りるものは存しない(なお、前提事実(3)イ(ア)によれば、Bが原告に対して譲渡したのは、「本件賦課決定処分が取り消された場合に国に対して有することとなる」本件無申告加算税の過誤納金の還付請求権(還付加算金を含む。)であるところ、この点を厳密に文言どおりに考えれば、本件賦課決定処分は取り消されていない以上、原告の請求のうち本件無申告加算税相当額の過誤納金に係る部分については、この点からも理由がないことになる。)

第4 結論

以上の次第で、原告の本件請求は理由がないから、これ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、民事訴訟法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2部

裁判長裁判官	川神裕
裁判官	富澤賢一郎
裁判官	菅野昌彦