

平成25年9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 物納却下処分取消等請求事件

口頭弁論終結の日 平成25年6月28日

判 決

原告	X 1 (以下「原告X 1」という。)
原告	X 2 (以下「原告X 2」という。)
原告	X 3 (以下「原告X 3」という。)
被告	国
処分行政庁	東京国税局長
処分行政庁	向島税務署長

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

- 1 東京国税局長が原告X 1に対し平成22年4月7日付けでした下記(1)及び(2)の各処分をいずれも取り消す。
(1) 原告X 1が平成3年6月17日付け及び平成9年9月8日付けでした各相続税の物納の許可の申請をいずれも却下する旨の処分(東局徴納特第●●●●号)

(2) A (以下「A」という。)が平成3年6月17日付け及び平成9年9月8日付けでした各相続税の物納の許可の申請のうち原告X1がAから承継した相続税の納付義務に関する部分をいずれも却下する旨の処分(東局徴納特第●●●●号)

2 東京国税局長が原告X3に対し平成22年4月7日付けでした下記(1)及び(2)の各処分をいずれも取り消す。

(1) 原告X3が平成3年6月17日付け及び平成9年9月8日付けでした各相続税の物納の許可の申請をいずれも却下する旨の処分(東局徴納特第●●●●号)

(2) Aが平成3年6月17日付け及び平成9年9月8日付けでした各相続税の物納の許可の申請のうち原告X3がAから承継した相続税の納付義務に関する部分をいずれも却下する旨の処分(東局徴納特第●●●●号)

3 東京国税局長が原告X2に対し平成22年4月7日付けでした下記(1)及び(2)の各処分をいずれも取り消す。

(1) 原告X2が平成3年6月17日付け及び平成9年9月8日付けでした各相続税の物納の許可の申請をいずれも却下する旨の処分(東局徴納特第●●●●号)

(2) Aが平成3年6月17日付け及び平成9年9月8日付けでした各相続税の物納の許可の申請のうち原告X2がAから承継した相続税の納付義務に関する部分をいずれも却下する旨の処分(東局徴納特第●●●●号)

4 東京国税局長が原告X1に対し平成22年5月10日付けでした別紙1「物件目録」記載1～5記載の各不動産の原告X1持分60分の20についての差押処分を取り消す。

5 東京国税局長が原告X3に対し平成22年5月10日付けでした別紙1「物件目録」記載1～5記載の各不動産の原告X3持分60分の20及び同目録6記載の不動産についての差押処分を取り消す。

- 6 東京国税局長が原告X2に対し平成22年5月10日付けでした別紙1「物件目録」記載1～5記載の各不動産の原告X2持分60分の20についての差押処分を取り消す。
- 7 向島税務署長が平成22年10月28日付けでした別紙1「物件目録」記載1～5記載の各不動産の原告X1持分60分の20についての交付要求処分を取り消す。
- 8 向島税務署長が平成22年10月28日付けでした別紙1「物件目録」記載1～5記載の各不動産の原告X3持分60分の20及び同目録記載6の不動産についての交付要求処分を取り消す。
- 9 向島税務署長が平成22年10月28日付けでした別紙1「物件目録」記載1～5記載の各不動産の原告X2持分60分の20についての交付要求処分を取り消す。

第2 事案の概要等

1 事案の要旨

- (1) ア ①B（以下「B」という。）は、平成2年12月15日に死亡し、その子である原告ら、C（以下「C」という。）及びAを共同相続人とする相続が開始した（Bの死亡により開始した相続を以下「本件1次相続」といい、本件1次相続に係る共同相続人5名を総称して以下「本件1次相続人ら」という。）。②本件1次相続人らは、向島税務署長に対し、平成3年6月17日、本件1次相続に係る納付すべき相続税の申告書を提出する（この行為を以下「本件当初申告」という。）とともに、本件当初申告に係る相続税額の一部につき、別紙2「物納財産目録」記載1～35の各不動産を物納財産とする相続税の物納の許可の申請（以下「本件1次物納申請」という。）をした。③本件1次相続人らは、向島税務署長に対し、平成9年9月8日、本件1次相続に係る相続税の修正申告書を提出し、原告ら及びAは、同日、上記修正申告に係る納付すべき相

続税額の全額につき、同別紙記載 3 6 ~ 4 7 の各不動産（同別紙記載の各不動産を総称して以下「本件各物納申請財産」といい、同別紙記載の個々の不動産については以下「本件物納申請財産 1」のようにいう。）を物納財産とする相続税の物納の許可の申請（以下「本件 2 次物納申請」という。）をした。④ A は、平成 1 2 年 1 0 月 3 日に死亡し、C が相続を放棄した結果、A の本件 1 次物納申請及び本件 2 次物納申請に係る相続税の納税義務も原告らが承継した（原告らが納税義務を承継したこれらの相続税の物納の許可の申請と原告らがした本件 1 次物納申請及び本件 2 次物納申請とを併せて、以下「本件各物納申請」といい、A の死亡により開始した相続を以下「本件 2 次相続」という。）。

イ 向島税務署長から国税通則法（以下「通則法」という。） 4 3 条 3 項の規定に基づき本件 1 次相続に係る相続税の徴収の引継ぎを受けた東京国税局長は、原告らに対し、①平成 2 2 年 4 月 7 日付けで、本件各物納申請をいずれも却下する旨の処分（前記第 1 の 1 ~ 3 の各（1）及び（2）参照。これらの処分を総称して以下「本件各物納申請却下処分」という。）をし、②同年 5 月 1 0 日付けで、本件 1 次相続に係る相続税についての滞納処分として、原告らの共有に係る別紙 1 「物件目録」記載 1 ~ 5 記載の各不動産及び原告 X 3 の所有に係る同別紙記載 6 の不動産を差し押さえる処分（前記第 1 の 4 ~ 6 参照。これらの差押処分を総称して以下「本件各差押処分」という。）をした。

ウ 向島税務署長は、原告らの平成 2 2 年分所得税予定納税第 1 期分につき本件各差押処分に係る各不動産の換価代金から配当を受けるため、東京国税局長に対し、平成 2 2 年 1 0 月 2 8 日付けで、国税徴収法（以下「徴収法」という。） 8 2 条 1 項の規定に基づく交付要求（前記第 1 の 7 ~ 9 参照。これらの交付要求を総称して以下「本件各交付要求処分」という。）をした。

(2) 本件は、原告らが、①本件各物納財産は、相続税法（平成2年法律第50号による改正前のもの。特に断らない限り以下同じ。）42条2項ただし書所定の却下事由には該当しないから、本件各物納申請却下処分は違法である、②上記①のような本件各物納申請却下処分の違法性は、本件各差押処分及び本件各交付要求処分にも承継されるなどと主張して、上記各処分の取消しを求める事案である。

2 相続税法の定め

別紙3「相続税法の定め」に記載したとおりである（同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。）。

3 前提事実（証拠等の掲記のない事実は、当事者間に争いがないか、当事者において争うことを明らかにしない事実である。以下「前提事実」という。）

(1) 本件各物納申請及び相続税の延納に関する経緯

ア Bは、平成2年12月15日に死亡し、その子である本件1次相続人らを共同相続人とする相続が開始した（本件1次相続）。そして、本件1次相続人らは、平成3年6月17日、向島税務署長に対し、本件1次相続に係るそれぞれの納付すべき税額を4億4726万0300円とする相続税の申告書（乙5）を提出した（本件当初申告）。

イ 本件1次相続人らは、平成3年6月17日、向島税務署長に対し、①原告X1においては本件当初申告に係る納付すべき相続税額のうち9341万9200円について、その余の者においては本件当初申告に係る納付すべき相続税額のうち9341万9201円について、それぞれ、相続税法39条1項の規定に従い、同法38条1項の規定による延納の許可の申請（以下「本件1次延納申請」という。原告ら及びAに係る申請書は乙6～9）をするとともに、②原告X1においては本件当初申告に係る納付すべき相続税額のうち3億5384万1100円について、その余の者においては本件当初申告に係る納付すべき相続税額のうち3億5384万109

9円について、同法42条1項の規定に従い、本件物納申請財産1～35を物納財産として、同法41条1項の規定による物納の許可の申請（本件1次物納申請。原告ら及びAに係る申請書は乙10～13）をした。

ウ 向島税務署長は、平成3年9月10日、本件1次相続人らに対し、相続税法40条1項及び同法42条5項の規定に基づき、本件当初申告に係る納付すべき相続税額の全額について、同年6月18日から本件1次延納申請及び本件1次物納申請の許可又は却下（取下げを含む。）がされるまでの間、その徴収を猶予した。

エ 東京国税局長は、平成4年8月31日、本件1次延納申請及び本件1次物納申請に係る相続税額の全額について、通則法43条3項の規定に基づき、向島税務署長から徴収の引継ぎを受けた。

オ 本件1次相続人らは、平成5年6月15日、向島税務署長に対し、①それぞれの新たに納付すべき税額を1484万8400円とする相続税の修正申告書（乙22）を提出するとともに、②上記①の修正申告に係る納付すべき相続税額全額について、相続税法39条1項の規定に従い、同法38条1項の規定による延納の許可の申請（以下「本件2次延納申請」といい、本件1次延納申請と併せて「本件各延納申請」という。原告ら及び訴外Aに係る本件2次延納申請の申請書は乙23～26）をした。

カ 東京国税局長は、平成5年8月25日、本件2次延納申請に係る相続税額の全額について、通則法43条3項の規定に基づき、向島税務署長から徴収の引継ぎを受けた。

キ ①本件1次相続人らは、Bの遺産につき平成9年4月4日に協議による分割をした上で、同年9月8日、向島税務署長に対し、原告ら及びAが新たに納付すべき税額を合計1億0859万5500円とする相続税の修正申告書（乙31）を提出し、②原告ら及びAは、同日、向島税務署長に対し、上記①の修正申告に係る納付すべき相続税額の全額について、相続税

法42条1項の規定に従い、本件物納申請財産36～47を物納財産として、同法41条1項の規定による物納の許可の申請（本件2次物納申請。その申請書は乙32～35）をした。

ク ①Cは、向島税務署長に対し、平成9年9月8日にCに係る本件1次物納申請を取り下げ、同月16日に自分の本件1次相続に係る相続税額を2772万6700円に減額する旨の更正の請求書を提出し、②向島税務署長は、同年12月26日、Cの本件1次相続に係る納付すべき相続税額を2772万6500円に減額する旨の更正をした。

ケ 向島税務署長は、平成9年9月30日、相続税法42条5項、40条1項の規定に基づき、本件2次物納申請に係る相続税額の全額について、同月9日から許可又は却下（取下げを含む。）がされるまでの間、その徴収を猶予した。

コ 東京国税局長は、平成9年10月30日、原告ら及びAの本件2次物納申請に係る相続税額の全額について、通則法43条3項の規定に基づき、向島税務署長から徴収の引継ぎを受けた。

サ Aは、平成12年10月3日に死亡した（本件2次相続）。同人の法定相続人は、原告ら及びCであったが、Cが平成13年5月23日に本件2次相続につき相続の放棄をした結果、原告らは、Aの本件各物納申請に係る相続税（税額は、本件1次物納申請につき3億5384万1099円、本件2次物納申請につき1億0859万5500円）の納税義務を承継した（通則法5条1項）。

シ 東京国税局長は、平成13年6月27日、本件各延納申請に係る相続税について、相続税法38条1項の規定に基づき、それぞれ延納の許可をした（これらの許可を総称して以下「本件各延納許可」という。）。

(2) 東京国税局長が原告らに対し平成21年2月4日付けの「物納申請却下・変更要求予告通知書」（乙75。以下「本件物納却下等予告書」という。）

を送付するまでの事実経過

ア 本件各物納申請財産は、いずれも賃借権の目的となっている不動産（いわゆる貸宅地）であったところ（乙10～13、32～35、64）、向島税務署長及び東京国税局長は、平成3年8月21日から東京国税局長が原告らに対し本件物納却下等予告書（平成21年2月4日付け）を送付するまでの間、本件各物納申請につき原告ら側のいわゆる窓口となっていた原告X1ないし関与税理士に対し、再三にわたり、本件各物納申請財産に係る全部事項証明書、地積測量図、境界確認書、道路査定図、賃貸借契約書の写し、賃借地の境界に関する確認書、敷金等に関する確認書、本件各物納申請財産上の建物に係る全部事項証明書及び建物図面、地代領収書の写しといった本件各物納申請に係る手続（以下「本件物納手続」という。）の関係書類（以下「本件関係書類」という。）の提出等を求めていた（本件関係書類の内容につき乙64、弁論の全趣旨）。

イ 殊に、東京国税局長は、原告らに対し、別紙4「文書目録」記載のとおり
の文書（乙65～75）を送付して、①当該各文書に記載した補完事項につき、いずれも補完すべき内容等を具体的に明示して指摘した上で、当該各文書に記載した期限までに、必要な本件関係書類を提出するなどして補完することや、上記期限までに補完が困難な事情がある場合には、上記期限までにその理由及び整備完了予定期日等について書面で連絡することを求めるとともに、②原告らが上記①の期限までに本件関係書類の補完をしないときの取扱いについて、「物納申請不動産に関する書類の補完等の通知書」と題する文書（同別紙の順号1、3、4及び9）においては、本件各物納申請を却下する旨等がある旨等を、「物納申請不動産に関する書類の補完等の催告書」と題する文書（同別紙の順号2、5、6及び10）においては、本件各物納申請を却下する手続に入る旨を、「物納申請却下・変更要求予告通知書」と題する文書（同別紙の順号7、8及び11〔本件

物納却下等予告書]) においては、本件各物納申請を却下 (変更要求) する旨を、それぞれ通知した。

ウ 原告らは、本件各物納申請をした後、平成21年2月4日までの期間においては、本件各延納許可に係る分納税額の納付をする一方、原告X1を窓口にして、本件各物納申請財産 (貸宅地) の借地人が本件関係書類の整備に非協力的であることや、本件関係書類の整備に要する費用を捻出することができないことを理由として (なお、原告ら側がその余の理由を示したかについては争いがある。)、本件関係書類の提出等に応じず、本件物納手続に関する事務を担当する東京国税局徴収部納税管理官付の職員 (以下「国税局担当職員」という。) から本件物納手続について協議を求められ、東京国税局に赴く旨を数度にわたって約束しても、これを履行しなかった。また、国税局担当職員が、本件各物納申請財産について現地調査の立会いを依頼するため、原告X1の自宅に赴いても、原告X1は、大声を上げて面接を拒絶するとともに、物納する意思はあるとは言うものの、原告X1においては、62歳で目がかすみ、足が弱っている状態であるから「もう少し今のままでいさせてください。」と述べるなど、現地調査の立会いの要請にも応じなかった。

(3) 東京国税局長が原告らに対し本件物納却下等予告書を送付してから本件各物納申請却下処分がされるまでの事実経過

ア 原告らの代理人であるD弁護士 (以下「D弁護士」という。) は、平成21年3月11日、東京国税局徴収部納税管理官に対し、同月9日付けの「物納申請補完期間延期の申請」と題する文書 (乙64の別紙5) を送付して、本件物納却下等予告書で定められた補完のための期限を6か月間延期することを求めた。

イ 国税局担当職員は、平成21年4月28日、原告X1の自宅に赴き、原告X1に面接を求めたが、原告X1がインターホン越しに応答するにとど

まって国税局担当職員との面接に応じなかったため、①本件関係書類の補完のための期限の延期は認められないこと、②本件物納申請を却下する手続に移行することを記載した同日付けの文書（乙64の別紙6）を原告X1の自宅の郵便受けに投かんした。

ウ 原告X1、原告X3及びD弁護士は、平成21年6月25日、東京国税局に赴き、国税局担当職員に対し、原告らにおいて本件関係書類を整備する意思がある場合には本件物納申請の却下が猶予される可能性があるか否か回答を求めた。これに対し、国税局担当職員は、原告らが自ら、同年7月24日までに、本件関係書類の「整備完了予定期日及びそのスケジュール」を記載の上、文書をもって、原告らに本件関係書類を整備する意思があり、本件各物納申請の却下を猶予することを要望する旨とともに、本件関係書類の整備完了予定期日とその具体的スケジュールを示すのであれば、本件各物納申請の却下を猶予することを検討する余地があるか否かについて上司と検討するが、上記文書が提出されたとしても、即座に本件各物納申請を却下することもあり得る旨を回答した。

その際、国税局担当職員は、原告X1に対し、その時点において提出することが可能な本件関係書類があるか否かを確認したが、原告X1は、前記イの文書（乙64の別紙6）に本件各物納申請を却下する旨が記載されていたことから、同年4月28日（同文書の投かん日）以降、本件関係書類の整備を行っていない旨を回答した。

エ D弁護士は、平成21年7月27日、東京国税局徴収部納税管理官に対し、同月24日現在の本件関係書類の整備の「現状」と「見通し」について記載したとする同日付けの「ご報告書（1）」と題する文書（乙64の別紙7）を送付した。しかし、同文書には、本件関係書類の整備については、「順次交渉」ないし「順次物納」するとの記載しかなく、国税局担当職員が前記ウのとおり求めたような本件関係書類の整備完了予定期日とそ

のスケジュールは示されていなかった上、同文書は、原告ら自身が作成したのではなく、D弁護士が作成したものであった。

オ 原告X1は、平成21年8月5日、東京国税局に赴き、本件各物納申請に係る物納財産を一覧にした文書を作成、交付するよう求めた。これに対応した国税局担当職員は、原告X1に対し、①前記エの「ご報告(1)」と題する文書には本件関係書類の整備完了予定期日及びそのスケジュールが明らかにされておらず、これらを文書で明らかにしなければならないことや、当該文書が原告ら自身により作成されたものではなく、原告らに本件関係書類を整備する意思があることを示すには、原告ら自身の署名がされた原告らを作成名義人とする文書の提出を要することを述べ、これらに沿う文書を提出するように求めるとともに、②原告X1のみではなく、原告X3、原告X2及びD弁護士とともに再度東京国税局に赴くよう求めた。これに対し、原告X1は、その要望に係る文書を交付しないなら裁判をするなどと述べて、面接の途中で退席した。国税局担当職員は、同日、D弁護士に電話をし、上記の経過を説明して、D弁護士が原告ら全員とともに東京国税局に赴くよう伝えた。

カ D弁護士は、平成21年8月31日、東京国税局に赴き、国税局担当職員に対し、これまで原告X1が本件物納申請の窓口となって本件関係書類の整備を行っていたためその整備が停滞していたが、今後はD弁護士が中心となってこれを進めるとして、その整備につき猶予を求めた。これに対し、国税局担当職員は、①従前から原告X1等に対して本件関係書類の提出を求めているが、本件関係書類が整備されることは見込めないため、現在のところ、本件物納申請を却下せざるを得ない状況であること、②ただし、本件各物納申請が却下されるまでの間に、本件各物納申請財産のうちの一部の財産についてでも本件関係書類が提出され、物納の許可ができる見込みがあるものがあれば、当該財産については、却下の対象から除外す

ることを説明した。

キ 国税局担当職員は、平成21年10月7日、D弁護士の事務所に赴いたところ、D弁護士は、国税局担当職員に対し、本件関係書類のうち、原告X1から受け取った借地人との賃貸借契約書を郵送する旨を伝えた。しかし、D弁護士から送付された賃貸借契約書には、原告ら全員の署名捺印がないなどの不備があった（乙64の別紙8参照）。

ク 国税局担当職員は、平成21年12月21日、D弁護士に対し、東京国税局において、①その時点における本件1次相続に係る原告らの相続税の延滞税を算出すると約18億円であること、②本件1次相続に係る原告らの相続税が滞納となった場合には、原告らが取得した相続財産だけでなく、その固有の財産も滞納処分の対象となること、③本件相続人らの1人であるCに対し、相続税の連帯納付義務を追及する可能性もあること、④公売処分は時価による評価に基づく評価額で行われるものであること、⑤本件各物納申請が却下されるまでの間に、本件各物納申請財産のうちの一部の財産についてでも本件関係書類が提出され、物納の許可ができる見込みがあるものがあれば、当該財産については、却下の対象から除外することを説明するとともに、同様の事項を原告らにも直接説明するため、原告らとの面接の日程を調整するよう求めた。

これに対し、D弁護士は、原告X1から本件物納手続について相談を受けてはいるが、原告X1から本件関係書類の整備について具体的な依頼を受けていないため、現在の本件関係書類の整備状況を把握していない旨述べた上で、国税局担当職員に対し、整備状況の把握のためにD弁護士宛てに資料を送付するよう求めた。

そこで、国税局担当職員は、同月24日、D弁護士に対し、本件関係書類の整備状況並びに補完事項及び項目ごとに必要な補完内容を具体的に記載した文書（乙64の別紙8）を送付した。

ケ 国税局担当職員は、平成22年2月3日、D弁護士の事務所において、原告X1及びD弁護士と面接し、前記ク①～⑤の各事項を説明するとともに、これらの事項について原告X3及び原告X2に直接説明するため、両名との面接の日程を調整するよう求めた。これに対し、D弁護士は、本件各物納申請から長期間が経過しており、申請が却下されることはやむを得ないと考えているが、それまでの間は、可能な限り本件関係書類の整備を進めたいので、その整備について説明を受けるため、後日、不動産管理会社の者ととも東京国税局に赴きたい旨を述べた。

コ 国税局担当職員は、平成22年2月5日、東京国税局において、D弁護士及び株式会社E（原告らから本件関係書類の整備等を依頼された不動産管理会社。以下「E」という。）の代表取締役であるF（以下「F」という。）と面接し、本件関係書類の整備に関する両名からの質問に回答するとともに、両名に対し、本件各物納申請財産のうち一部でも本件関係書類の整備が可能なものがあれば、早急に整備済みの本件関係書類を提出するよう求めた。

その後、国税局担当職員とFは、電話で、数度にわたり、本件関係書類の整備についての質疑応答をした（その際、国税局担当職員は、Fに対し、本件関係書類の整備状況の進捗の有無にかかわらず、本件物納申請を却下することがあり得ることを説明し、Fは、可能な限り本件関係書類の整備を進める旨を回答した。）。

サ 国税局担当職員は、平成22年3月5日、D弁護士の事務所において、原告X2、その子であるG及びD弁護士と面接し、前記クの①～⑤の事項を説明するとともに、㊦本件各物納申請後、再三にわたり、補完事項及び補完内容等を記載した文書を原告らに送付するほか、本件物納申請の窓口となっていた原告X1又は関与税理士に対しても種々の方法で本件関係書類の提出等を求め、また、原告X1に対し、本件各物納申請財産について

現地調査を行うための立会いを求めたこともあったが、いずれにも応じてもらえなかったことなど、それまでの本件物納手続の経緯や、④本件各物納申請財産につき本件関係書類の整備がされておらず、特に、原告X1と本件各物納申請財産（貸宅地）の借地人との関係が良好ではないため、今後も借地人との賃貸借契約に関する書類を整備することは困難であると判断され、また、これまでの経緯からすれば、原告X1に本件関係書類を整備する意思があるかについても疑義があるため、短期間のうちにその整備が完了しない限り、本件各物納申請を却下する予定であること、⑦本件関係書類のうち一部提出されているものの中にも補正を要するものがあることなどについて説明した。

これに対し、D弁護士は、原告X1と物納申請財産（貸宅地）の借地人との関係が良好ではなく、本件関係書類の整備について同借地人の協力を得ることができない旨などを述べ、また、Gは、本件物納申請について、窓口となっていた原告X1に任せており、本件物納手続は完了したものと認識していた旨などを述べた。

そして、国税局担当職員は、D弁護士に対し、上記の各事項について、原告X3にも直接説明するため、同人と面接する日程を調整すること、また、国税局担当職員から原告X3に直接説明することが困難であれば、D弁護士において原告X3にこれらの事項を説明し、その旨の報告書を国税局担当職員に提出することを求めた。

シ Fは、平成22年3月15日、東京国税局に赴き、国税局担当職員に、「国税庁物納書類提出一覧表」と題する文書（乙64の別紙9）とともに、本件関係書類の一部を提出したが、これらについては、賃貸借契約書と建物登記簿謄本の名義人や住所が相違するなど、いずれも不備があり、該当する物納申請財産に係る敷金等に関する確認書や地代領収書の写しの提出もされていなかった。

ス 国税局担当職員は、平成22年3月16日、D弁護士の事務所において、D弁護士から、国税局担当職員が原告X3に対して前記サの各事項について直接説明することが困難であることを確認したことから、D弁護士に対し、原告X3及びその子に上記の各事項を説明するよう求め、D弁護士は、その結果を国税局担当職員に連絡することを約束した。また、国税局担当職員は、D弁護士に対し、前記シのとおり提出された一部の本件関係書類については、いずれも不備があるほか、該当する物納申請財産に係る敷金等に関する確認書や地代領収書の写しの提出がないことを説明した。その際、D弁護士は、原告X3も、本件各物納申請について、窓口となっていた原告X1に任せており、本件物納手続は完了したものと認識していた旨などを述べた。

セ Fは、平成22年3月23日及び同月29日、国税局担当職員に対し、「国税庁物納書類提出一覧表」と題する文書（乙64の別紙10及び別紙11）とともに、本件関係書類の一部を提出した。しかしながら、その際に提出された本件関係書類についても、前記シと同様、賃貸借契約書と建物登記簿謄本の名義人や住所が相違するなどの不備があったほか、該当する物納申請財産に係る敷金等に関する確認書や地代領収書の写しの提出もなかった。さらに、Fは、国税局担当職員に対し、同月29日に本件関係書類の一部を提出した際には、原告X1が、その自宅周辺の物納申請財産については、本件関係書類の整備を行いたくないなどと言い出した旨を述べた。

ソ 国税局担当職員は、平成22年4月2日、D弁護士に電話をした際に、D弁護士から、同年3月27日に原告X3及びその子であるHに対し前記シ記載の事項について説明した旨の報告を受けた。そして、東京国税局徴収部納税管理官は、同年4月5日、D弁護士から、D弁護士が、原告X3に、本件各物納申請が却下された場合には相続税額（現在18億円）と平

成 3 年からの滞納税額を金銭で納付する義務を負うことになり、それが納付できないときは相続した不動産一切が公売され、それでも満たないときには原告 X 3 固有の資産にも差押公売の手続が実施されることになる旨を説明したなどとする同月 2 日付けの「報告書」と題する文書（乙 6 4 の別紙 1 2）の送付を受けた。

タ F は、平成 2 2 年 4 月 2 日、国税局担当職員に対し、「国税庁物納書類提出一覧表」と題する文書（乙 6 4 の別紙 1 3）とともに、本件関係書類の一部を提出した。しかし、その際に提出された本件関係書類についても、賃貸借契約書と建物登記簿謄本の名義人の住所が相違するなどの不備があったほか、該当する物納申請財産に係る敷金等に関する確認書や地代領収書の写しも提出がされていなかった。

チ 東京国税局長は、平成 2 2 年 4 月 7 日、原告らに対し、「却下する物納財産について、物納に必要な書類の提出を求めたが、これに対して、正当な理由なく提出等を行わないため。（根拠条文 平成 1 8 年 4 月 1 日改正前相続税法第 4 2 条 2 項該当）」との理由により（甲 1 の 1 ・ 2、5 の 1 ・ 2、乙 7 6 ～ 8 1）、本件各物納申請却下処分をした。

（4）滞納処分の経緯

ア 原告らは、別紙 1 「物件目録」記載 1 ～ 5 の各不動産をいずれも 6 0 分の 2 0 ずつの持分をもって共有しており、原告 X 3 は、同目録記載 6 の不動産を所有している（甲 4 2 の 1 ～ 6）。なお、同目録記載 1 の不動産は、原告 X 1 が居住する建物の敷地であり、同目録記載 2 ～ 4 及び 6 の各不動産は、原告 X 3 が居住する建物及びその敷地であり、同目録記載 4 の不動産は、原告 X 2 が居住する建物の敷地である（弁論の全趣旨）。

イ 東京国税局長は、平成 2 2 年 4 月 1 6 日、原告らが本件各物納申請却下処分に係る原告らの相続税をその納期限までに完納しなかったことから、原告らに対し、通則法 3 7 条 1 項の規定に基づき、その納付を督促した（こ

の督促に係る相続税を以下「本件滞納相続税」という。)

ウ ①東京国税局長は、平成22年5月10日、本件滞納相続税及びこれに係る延滞税を徴収するため、徴収法68条1項の規定に基づき、本件各物納申請財産及び本件各延納許可に係る延納税額に係る担保物を含む不動産を差し押さえたところ、これらの差押処分の中には、前記アの各不動産(別紙1「物件目録」記載1～5の各不動産については原告らそれぞれの持分全部)を差し押さえる本件各差押処分も含まれている(甲2の1～3、6の1・2、8の1～3)。②また、東京国税局長は、上記①の各差押処分中、原告X2に対する東京都●●の宅地の持分60分の20を差し押さえる処分に関しては、差押財産の表示が誤っていたことから、同年8月23日、これを取り消すとともに、改めて東京都〇〇の宅地の持分60分の20を差し押さえた。

エ 向島税務署長は、前記ウのとおり本件各延納許可に係る延納税額に係る担保物につき強制換価手続が開始されたことから、平成22年7月2日、本件各延納許可を取り消した。

オ 向島税務署長は、平成22年10月28日、原告らの平成22年分所得税の予定納税第1期分がいずれも滞納となっていたことから、前記ウの各差押処分に係る各不動産の換価代金から配当を受けるため、徴収法82条1項の規定に基づき、執行機関である東京国税局長に対し、交付要求をした(これらの交付要求の中には、別紙1「物件目録」記載1～5の各不動産の原告らそれぞれの持分全部及び原告X3所有の同目録記載6の不動産についての交付要求である本件各交付要求処分も含まれている。甲14～16の1)。

(5) 不服申立ての経緯

ア 本件各物納申請却下処分について

(ア) 原告らは、東京国税局長に対し、平成22年6月7日、自己に係る本

件各物納申請却下処分につき、それぞれ異議申立てをした。

(イ) 東京国税局長は、平成22年9月3日、原告らの前記(ア)の異議申立てをそれぞれ棄却する旨の決定をした。

(ウ) 原告らは、国税不服審判所長に対し、平成22年10月4日、自己に係る本件各物納申請却下処分につき、それぞれ審査請求をした。

(エ) 国税不服審判所長は、平成23年9月27日、前記(ウ)の各審査請求をそれぞれ棄却する旨の裁決をした。

イ 本件各差押処分について

(ア) 原告らは、東京国税局長に対し、平成22年7月7日、自己に係る前記(4)ウ①の各差押処分につき、それぞれ異議申立てをした。

(イ) 東京国税局長は、平成22年9月29日、①原告X1による前記(ア)の異議申立てを棄却する旨の決定、②原告X3による前記(ア)の異議申立てを棄却する旨の決定、③原告X2による前記(ア)の異議申立ての一部を却下し、その余を棄却する旨の決定(原告X2に係る本件各差押処分についての異議申立ては棄却)をした(甲28の1~3)。なお、東京国税局長は、平成23年3月16日、原告X2に対する上記③の決定に係る決定書の記載の一部を訂正した(乙96)。

(ウ) 原告らは、国税不服審判所長に対し、平成22年10月28日、自己に係る前記(4)ウ①の各差押処分につき、それぞれ審査請求をした。
なお、原告X2は、同年11月5日、前記(4)ウ②の差押処分につき、審査請求をした。

(エ) 国税不服審判所長は、平成23年9月27日、原告らの前記(ウ)の各審査請求をそれぞれ棄却する旨の裁決をした。

ウ 本件各交付要求処分について

(ア) 原告らは、向島税務署長に対し、平成22年12月28日、自己に係る前記(4)オの各交付要求処分につき、それぞれ異議申立てをした。

(イ) 向島税務署長は、平成23年3月22日、原告らの前記(ア)の異議申立てをそれぞれ棄却する旨の決定をした。

(ウ) 原告らは、国税不服審判所長に対し、平成23年4月22日、自己に係る前記(4)オの各交付要求処分につき、それぞれ審査請求をした。

(エ) 国税不服審判所長は、平成23年10月21日、前記(ウ)の各審査請求をそれぞれ棄却する旨の裁決をした。

(6) 本件訴訟の提起

原告らは、平成24年3月29日、本件訴訟を提起した。なお、原告らは、本件訴訟において、当初は前記第1に掲げた各請求以外の請求もしていたが、被告に対する訴状の送達の日よりも前の同年8月9日、前記第1のとおり請求を減縮した。(当裁判所に顕著な事実)

4 争点

(1) 本件各物納申請却下処分の適法性(争点1)

(2) 本件各差押処分の適法性(争点2)

(3) 本件各交付要求処分の適法性(争点3)

5 争点に関する当事者の主張の要点

(1) 本件各物納申請却下処分の適法性(争点1)について

ア 原告らの主張の要点

(ア) 相続税法が相続税の全額のも納を認めないことの違憲性

- a 相続は、被相続人の資産がばくだいである場合には、相続人自らの努力によらない偶然の事情でこれを無償で譲り受けることができる制度であり、資産家の被相続人を持たない者にとっては著しく不平等を生じさせるものであるため、国が過分と思われる相続財産に対しては相続税を徴収することによって市民的平等を図るのが相続税の趣旨であり、相続財産が一定の量を超えた場合にその量に応じて課税するのが相続税の制度である。そうすると、相続税については、相続した現物を対象

にして課税するのが本来であって、本件のように相続財産が借地権付きの土地の場合には、現状有姿の状態のままでの物納を認めるべきであり、現状のままの引渡しと所有権移転登記以上に測量や権利関係の整備は要しないとすべきである。また、相続税は、偶然の事情により増加した財産にのみ課されるべきであり、相続人が相続前から有していた財産に変動を与えるべきではないのであって、相続税の全額物納を認めず、金銭による一括納付を原則とするのは、全ての相続税の支払を相続により増加した現金等の流動資産で賄える場合や、相続税のうち相続により増加した流動資産では賄えない部分を相続人が相続前から有していた流動資産で支払っても相続人の日常生活に支障を来さない場合に限定すべきである。

そもそも、相続税について、物納よりも金銭による納付を優先させる趣旨は、金銭納付が、物納と比較して、納税者の自由や効率的な資産配分を阻害する程度が低いと考えられるからである。そうすると、相続税について飽くまでも金銭による給付が原則とされとしても、相続人が物納を希望し、それが相続前の資産状況を維持し、社会生活を従前どおり営むために必要であると認められる場合には、物納を認めるべきであり、相続税の全額について一括して物納をすることも認められるべきである。このような場合にまで、相続人に対し、相続税の全額についての物納を認めずに、金銭による納付を義務付けることは、相続人が自身の財産を自由に使用することを不当に制限するものであり、その財産権（憲法29条1項）を侵害するものである。また、金銭による納付を強いるために相続人が住居などを不当に失わざるを得ず、従来を送ることができなくなってしまう場合には、その健康で文化的な最低限度の生活をも奪うものであり、相続人の生存権（憲法25条1項）を侵害するものである。

b 本件1次相続に係る相続財産は、主に借地権の負担のある土地（原告らの父であるBが戦前より貸している土地が120か所以上にも及ぶ。）であり、本件当初申告に係る申告税額は相続人1人当たり4億4726万円余りに達し、原告らは、それぞれ、これと本件1次物納申請に係る相続税額との差額である9341万円余りを現金で支払わなければならないとなった。上記の各土地の借地権からの収入は、原告ら3名の合計額でも2500万円弱にすぎず、借地人がいる上記の各土地の売却も困難であって、原告らが上記の差額を物納以外の方法で少しでも支払うためには、原告らが現在居住している不動産等を売却するしか方法がない。これでは、原告らは、相続という偶然の事情により、健康で文化的な最低限の生活すら送れなくなってしまうおそれがあり、このような結果は、財産権（憲法29条1項）の侵害だけでなく、生存権（憲法25条1項）をも脅かすものである。

c 以上からすれば、相続税全額の物納を認めない現行の相続税法は違憲であり、同法に基づきされた本件各物納申請却下処分も違法である。

(イ) 本件各物納申請却下処分の違憲性・違法性

a 本件各物納申請財産は、主に借地権の負担のある土地であり、原告らは、被告側から、その全てにつき契約書を書き換え、測量により借地の範囲を明確にすることを要求され、完璧な本件関係書類がそろわなければ物納を受け付けないとされたものであって、その測量費用は膨大なものとなり、本件関係書類を完成させるのにも長期間を要する。原告らにおいては、本件1次相続及び本件2次相続により相続税額がかさみ、そのうち物納では不足する部分について現金による納付をしなければならず、その分割納付のために毎年多額の現金の納付を長期間にわたって強いられてきたため、本件関係書類の整備に回すことのできる費用がなく、平成21年2月4日付けの本件物納却下等予告書が送付されるまで

に本件関係書類を完成させることができなかつた。しかし、原告らは、本件物納却下等予告書が送付されたため、急きよD弁護士の指導の下、不足していた本件関係書類の補完に努めてきたものであり、同年12月頃までには、現にその一部を補完し、その後の補完も順調に進められており、国税局担当職員においても、その補完を期待し、近々のうちにその整備の完了が見込まれていた（あと1、2年あれば、その整備の完了が十分に可能な状況にあった。）。このように、原告らにおいては、本件関係書類を整える努力を着々と進めていたのであるから、相続税法42条2項所定の却下事由には該当しない。

- b 本件のように、納税者が物納による支払の意思を有しているが、物納手続関係書類の作成に多大な時間と労力が必要となり、物納の準備が現実的にできない場合には、納税義務（憲法30条）と財産権（憲法29条）の調整として、被告は、納税者に代わり被告が物納の対象となる財産の調査及び整備を行う分の費用を当該財産の評価額に織り込むことによって、現状のままの状態での物納を認めるべきである。本件において、被告側は、相続の対象である借地権付きの土地の評価額について、固定資産税額の40%として算出しているが、原告らが本件関係書類を作成するには上記のとおり膨大な費用と時間かかるのであって、被告としては、上記土地の評価額をより安価なものにした上で相続税の物納を認めるのが、相続税の趣旨に沿う解釈である。そのような解釈をすることで、原告らは、より多くの土地を失う不利益は被るものの、相続税自体は物納により完納することができる一方、被告は、物納に係る土地の調査・整備を行わなくてはならないものの、その費用は当該土地の評価に織り込み済みであり、特別の不利益は被らない。このような調整を行わずに、本件各物納申請財産につき現状のままでの相続税の物納を認めなかつた本件各物納申請却下処分は、裁量の範囲から逸脱した違法な

ものであるばかりか、原告の財産権（憲法29条1項）を侵害するものであり、違憲とさえいえるものである。

- c 東京国税局長は、原告らに対し、平成21年2月4日付けで本件物納申請却下等予告書を送付し、平成22年4月7日付けで本件各物納申請却下処分をした。

ところで、平成18年の相続税法の改正までは、物納申請に係る審査期間等が不明確であり、国による審査自体に手間がかかることに加えて、申請する側にとって、国が要求する物納手続関係書類の整備等をするのに多大な費用と時間がかかることなどから、物納の許可がされるまで数年、場合によっては10年以上かかるケースも見られた。上記の改正により、物納の申請人は、物納手続関係書類の提出を、通常では3か月、最長で1年まで延長することができるものとされたが、上記のような物納申請の実情に照らし、「最大でも1年」という上記の期間が十分なものであるかにははなはだ疑問がある。

本件各物納申請財産は、120以上にも及ぶ借地権付きの土地であり、正確な測量はもちろん、物納に対する借地人の同意等も必要となるため、本件各物納申請に係る調査等の作業は、ばく大な工数のかかるものであり、原告らは、その作業をなかなか完了できなかった。このことについては、原告らに責められてもやむを得ない面はあるが、原告らは、前記aのとおり、本件物納却下等予告書を受領して以来、不足していた本件関係書類の補完に努め、平成21年12月頃までにはその一部を補完し、近々のうちにその整備の完了が見込まれていた。それにもかかわらず、東京国税局長は、本件物納却下等予告書の送付からわずか1年2か月後に本件各物納申請却下処分をしたものであり、その期間は、上記のような物納手続関係書類の提出期間の上限である1年をわずか2か月程度延ばしたにすぎないものである。

本件1次相続は平成3年に発生したものであり、調査に多大な困難が生じて当然であるし、上記のとおり、原告らは、物納による相続税の納税意思を有し、そのための測量作業もしていたものである。加えて、本件1次物納申請から本件物納却下等予告書の送付までの約18年間、被告側からは、本件各物納申請の後に、それぞれ、完璧な本件関係書類を揃えるよう指示があっただけで、それ以外には格別な調査・指示がないままであった。すなわち、被告側においても18年間にわたり本件各物納申請を放置してきたものであって、本件関係書類の整備が困難であったことについては、被告側にも帰責性が認められてしかるべきである。これらの点からすれば、東京国税局長においては、原告らに対して、1年よりも相当程度長い期間を調査のための時間として与えてしかるべきである（なお、平成24年に改正された相続税法においては、災害その他やむを得ない理由〔通則法11条〕があった場合の申請者の準備期間の延長について定められており、このことは、準備期間につき必ずしも画一的に判断されるべきものではないことを示している。）。

以上に述べた事情を考慮することなくされた本件各物納申請却下処分は、裁量権の範囲から逸脱し、違法であるばかりか、原告らの財産権（憲法29条1項）を侵害するものであり、違憲とさえいえるものである。

イ 被告の主張の要点

(ア) 相続税法41条1項の規定が憲法29条1項及び憲法25条1項に違反するものではないこと

a 原告らの前記ア(ア)の主張は、申告税額の全額について物納を認めない相続税法41条1項は、憲法29条1項及び25条1項に違反するから違憲であり、当該違憲の規定に基づく本件各物納申請却下処分もまた違憲である旨をいうものである。

b しかし、租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてではなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当する全ての者に課する金銭給付であり、金銭で納付されることが前提とされている（通則法34条1項）。相続税についても同様に金銭給付が前提とされているが、相続税は相続によって取得した財産の価額自体を課税標準として課税されるものであり、相続税の課税価格の計算の基礎に算入された財産が不動産、出資その他換価することが困難であるものが大部分であって、預貯金、現金等が僅少である場合など、金銭で多額の相続税を一時に納付することが困難となる事態が生じ得ることから、相続税については、特に、その納付方法として、物納の制度が設けられている。原告らの上記主張は、このような物納制度の趣旨を正解せず、その趣旨についての独自の見解を前提して、相続税法41条1項が憲法29条1項及び25条に違反する旨をいうものであって、その前提を欠き、理由がないものであることが明らかである。

c 相続税法41条1項は、税務署長は、納税義務者について納付すべき相続税額を金銭で納付することを困難とする事由がある場合において、納税義務者の申請により、その納付を困難とする金銭を限度として、物納を許可することができる旨規定し、相続税法基本通達41条関係2（平成4年6月19日付け課資2-158による改正前のもの）は、相続税法41条1項に規定する「金銭で納付することを困難とする事由」があるかどうかは、その者の近い将来における金銭収入をも考慮した上で判定するものとしている。このように、物納制度の適用に当たっては、金銭納付を困難としない金額についてのみ金銭納付を義務付けているのであって、これにより相続税の納付義務を負う相続人が、直ちに住居などを失い、従来の生活を送ることができなくなるということにはなら

ない。

本件1次相続人らは、本件当初申告に係る納付すべき相続税額について、前提事実(1)イのとおり、納期限までに金銭で納付する税額をいずれも0円、延納によって金銭で納付することを求めようとする税額を本件1次相続人ら合計で4億6709万6004円、物納を求めようとする税額を本件1次相続人ら合計で17億6920万5496円とする本件1次延納申請及び本件1次物納申請を行った。ところで、本件1次相続人は、本件1次相続により、5億2265万4160円の「現金・預金等」、1億9207万1327円の「有価証券」及び合計31億4096万7756円に相当する「土地」を含む合計38億7064万0017円の相続財産を取得する一方、「債務及び葬式費用」として負担したのは9449万0339円であって(本件当初申告に係る相続税の申告書・乙98)、本件相続人らが延納によって金銭で納付することを求めようとした本件1次延納申請に係る延納申請税額(以下「本件1次延納申請税額」という。)については、仮に納期限までに完納することができなかつたとしても、本件1次延納申請に係る分納期間内であれば、金銭納付することは十分に可能であった。したがって、原告らは自宅及びその底地である別紙1「物件目録」記載の各不動産を売却するまでもなく、かつ、本件1次物納申請に係る物納申請財産が物納財産として収納されてもなお、本件1次延納申請税額は金銭により納付することができる金額であったといえるのであり、この点においても、本件各物納申請却下処分がおよそ原告らの財産権及び生存権を侵害するものではないことは明らかである。

(イ) 本件各物納申請却下処分の適法性

- a 被告(国)が物納財産を管理又は処分するためには、その財産に係る権利関係等が明らかでなければならず、かつ、物納申請財産が特定され

ていなければならないことから、税務署長（国税局長が徴収の引継ぎを受けた場合は国税局長。以下同じ。）は、物納申請者に対し、物納申請に係る財産の権利関係等を明らかにし、物納手続において当該財産を特定するために必要な関係書類の提出を求めている。本件各物納申請財産は、いずれも貸宅地であり、被告への所有権移転登記がされた以降、被告がこれらに係る賃貸借契約を承継し、地代を受け取ることとなる（相続税法43条2項参照）ところ、被告が当該賃貸借契約を承継するに際しては、その契約関係が全てにおいて明らかにされていなければならないから、原告らは、被告に対し、本件各物納申請財産に係る借地契約関係等を明らかにしなければならない。また、物納に当たっては、申請に係る物納財産が特定されなければならないのであって、当該財産の種類、数量、価額及び所在場所といった事項はその特定に必要不可欠なものであるから、当該物納申請者は、これらの事項を明らかにしなければならない。したがって、原告らが本件各物納申請につき本件関係書類を提出することは、必要不可欠であったものであり、本件関係書類のうち一部を欠くとか、その記載に不明な点があるといったことは、許容されるものではない。

そして、同法42条2項が物納申請を許可し、又は当該申請を却下する期限を定めていなかったことからすれば、物納の申請に係る財産が管理又は処分をするのに不適當な財産であることを理由として当該申請を却下する場合において、どの時点においてその判断をするかについては、税務署長の裁量に委ねられていると解され、物納申請者が物納手続上必要な関係書類の提出を行わない場合には、税務署長は、その不足する関係書類の提出要請などに努め、それでも物納申請者が正当な理由なく関係書類の提出を行わず、提出された関係書類の範囲では物納申請財産の権利関係等が明らかにされず、あるいは、物納申請財産の特定を欠

く場合には、物納申請財産が「管理又は処分するのに不適當」な財産（同項ただし書参照）に該当するとして、物納申請を却下することができるものと解される。

前提事実（２）及び（３）のような本件の事実経過に照らせば、被告側においては、原告らに対し、種々の方法により不足している本件関係書類の提出要請に手を尽くしたが、原告らは、正当な理由なく本件関係書類の提出を行わなかったというべきである。したがって、提出された本件関係書類の範囲では物納申請財産の権利関係等が明らかにされず、あるいは、物納申請財産の特定を欠くため、東京国税局長は、本件各物納申請財産が「管理又は処分するのに不適當」な財産に該当するとして、同項の規定に基づき、本件各物納申請を却下する旨の本件各物納申請却下処分をしたものであり、これらが適法なものであることは明らかである。

- b 原告らは、①相続税は相続財産を相続した者に対し、相続財産が「一定の量を超えた場合その量に応じて課税をする制度」であるなどとした上で、借地権付きの土地を相続している本件では、そのうち一定割合をそのまま相続税として納付させるべきであり、現状のままの引渡しと移転登記以上に測量、権利関係の整備は必要としないものとするべきであるとか、②相続税の納税者が、物納手続に必要な関係書類の作成に多大な時間と労力を要し、物納の準備ができない場合には、国は、納税者に代わり、物納対象地の調査・整備を行い、その費用について物納申請に係る財産の評価額を安価にするなどの調整を行うことにより、現状のままでの物納を認めるべきであるとして、このような調整を行わなかった本件各物納申請却下処分は、裁量権を逸脱するので違法であり、原告らの財産権を侵害するので違憲であるなどと主張する。

しかし、物納の制度は、納税義務者について納付すべき相続税額を延

納によっても金銭で納付することを困難とする事由がある場合において、納税義務者の申請により、原則として、その納付を困難とする金額を限度に、税務署長の許可を得てその課税価格計算の基礎となった財産を、金銭に代えて納付することを認める制度であるところ、相続税法42条2項が管理又は処分をするのに適した財産のみを物納の対象としているのは、物納制度が、飽くまで納付される財産の金銭的価値に注目して、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を目的とするためであるから、物納に充てるべき財産は、その財産の価値は当然のこと、換価に至るまでの管理及び実際の換価手続が容易なものであることも重要な要件であり、特定が不十分な財産や、権利関係が明らかでない財産のほか、維持・管理に多額の費用や特殊な技術を必要とする財産や、その性質上換価可能性が極めて低い財産といったものは、物納の対象として不適格な財産であるというべきである。また、物納財産の収納価額は、課税価格計算の基礎となった当該財産の価額によるため（同法43条1項）、被告には、収納価額の調整を行う裁量はなく、そのような調整を行わなければならない旨の法令上の規定も存しない。原告らの上記主張は、独自の見解を前提とするものであって、失当である。

- c 原告らは、①平成18年法律第18号による改正後の相続税法により、物納手続に必要な関係書類の提出期限について最長1年を限度に延長することができるようになり、平成24年法律第16号による改正後の相続税法により、通則法11条の規定の適用がある場合に上記の提出期限を延長する措置が講じられた（同改正後の相続税法42条28項1号）ところ、本件各物納申請については、通常物納手続をはるかに上回る作業量が必要であり、上記の1年の提出期限内に本件関係書類を提出することが物理的に不可能であったこと、②本件1次相続人らが本件

1次物納申請をしてから本件物納却下等予告書が原告らに送付されるまで、約18年間が経過しているところ、被告側は、本件各物納申請後にそれぞれ完璧な借地契約関係の資料を揃えるよう指示をただけで、約18年もの間、漫然と本件各物納申請を放置していたのであるから、本件物納却下等予告書が原告らに送付された時点で本件関係書類の整備が非常に困難であったことについて、被告にも帰責性が認められるというべきことを考慮すると、上記の1年という提出期間よりも相当程度長い期間を調査期間として原告らに与えてしかるべきであったにもかかわらず、これらの事情を考慮することなく、本件物納却下等予告書が送付された約1年2か月後に本件各物納申請却下処分をした東京国税局長の処分は、裁量権の範囲から逸脱し、違法であり、原告らの財産権を侵害するものであるから違憲である旨を主張する。

しかし、そもそも、本件について、上記の各改正後の相続税法の規定が適用される余地はない（平成18年法律第18号附則59条1項、平成24年法律第16号附則58条参照）。また、前提事実（2）及び（3）のとおり、被告側においては、平成3年8月21日から本件物納申請却下処分がされた平成22年4月7日までの間、原告らに対し、再三にわたり、本件各物納申請財産について必要な特定事項と特定を行うべき内容を個々の物件ごとに明らかにして、本件関係書類の提出を促すとともに、原告らが本件関係書類の整備をどの程度進めているのかといった状況を逐一確認し、さらには、本件関係書類の整備の進捗状況が芳しくないことから必要に応じて原告らに対して可能な限り直接説明し、本件関係書類が整わない場合には本件各物納申請を却下することなど将来の不利益も伝えて注意喚起までして、不足する本件関係書類を原告らが提出するように手を尽くしてきたものであって、原告らが本件関係書類を提出できなかったことの帰責性は、原告らのみにある。

(2) 本件各差押処分 of 適法性 (争点2) について

ア 原告らの主張の要点

(ア) 原告らは、違法な本件各物納申請却下処分により相続税の物納をすることが不可能になり、多額の税額 (相続税の本税18億円余り、延滞税47億7381万円、両者の合計額66億2349万円) を金銭で納付すべき義務を負わされ、これを履行しないことから本件各差押処分がされたものである。このように、本件各差押処分は、本件各物納申請に係る物納が許可されていけばされなかったものであるから、本件各物納申請却下処分とは原因と結果の関係にある密接不可分な処分である。したがって、本件各物納申請却下処分の違法性は、本件各差押処分に承継されるものというべきである。

(イ) 前記(1)ア(ア)aのような相続税の趣旨を考慮すると、滞納処分で課されるべき金額は、相続財産の総額を超えて相続人が従来から所有していた財産までも減少させるものであってはならない。本件では、原告らには、総額66億円もの相続税が課されることとなったが、原告らは現金等の流動資産ではこの金額を到底支払うことはできず、生活の基盤までも奪われるおそれがある。確かに、その原因は本件各物納財産の整備が遅れたことにあるが、前記(1)アにおいて述べたとおり、原告らにも酌むべき事情はあるし、原告らが平成13年から平成21年まで借地収入などで可能な限りその支払を継続してきたことは、相続税を可能な限りにおいて支払おうとする意思の表れである。これらを考慮すると、本件1次相続の開始時にまで遡って現金納付による課税をすること自体が、著しく正義に反する結果となっている。平成24年に改正された相続税法においては、災害その他やむを得ない理由 (通則法11条) があった場合、その理由があった期間は利子税の計算期間から除外されることとなったところ、著しく正義に反する利子税課税を防ぐとい

う趣旨は本件にも該当するものである。以上からすれば、上記の事情を考慮することなくされた本件各差押処分は、裁量権の範囲から逸脱し、違法である（行政事件訴訟法30条）ばかりか、原告らの財産権（憲法29条1項）を侵害し、生存権（憲法25条1項）をも脅かすものであり、違憲であるとさえいえるものである。

(ウ) 相続税法42条2項が、物納申請を許可又は却下する期限を定めていなかったのは、どの時点でその判断をするかを税務署長の裁量に委ねる趣旨である。しかし、裁量の範囲からの逸脱又はその濫用が認められるものではなく、相当以上の長期間にわたり申請を保留状態にしておくことを許容するものではない。このことは、平成18年に改正された相続税法において、税務署長においては物納申請期限の翌日から起算して3か月以内、最長でも1年以内に申請につき許可又は却下をすべきものとされたことから明らかである（これらの規定の趣旨は、税務署長が、申請者に対し、質疑、指導等をした上で、許可又は却下の判断をするのに必要十分な審査を行うための期間に限り裁量を認めるものである。）。

前記ア（イ）cのとおり、本件1次物納申請から本件物納却下等予告書の送付までの約18年間もの長期間にわたり、本件各物納申請に対する処分は保留のままにされていたのであって、この点だけでも、本件各物納申請却下処分がされた時期が裁量の範囲内であるとは認められない。また、その間に被告側がしていたのは、原告らに対し、再三にわたり本件関係書類の提出を求めたり、困難な事情があれば連絡するよう伝え、本件関係書類の補完をしないときの取扱いを通知したりした程度であり、職務上通常尽くすべき注意義務を果たしたとはいえないものであって、被告側においては、約18年間、本件各物納申請を漠然と放置してきたとさえいえるものである。

以上のとおり、被告側において約18年間にわたり本件各物納申請を放

置してきたことが違法である以上、この間の延滞税(47億7381万円)はそもそも債務として存在しないものである。

イ 被告の主張の要点

(ア) 本件各物納申請却下処分が適法なものであることは、前記(1)イにおいて述べたとおりであるから、本件各差押処分が本件各物納申請却下処分の違法性を承継する旨の原告らの主張は、その前提を欠く。

また、この点をおくとしても、物納申請に対して却下処分がされても、納税義務者は、自己の納税義務を履行すればそれで完結する。すなわち、物納申請却下処分は、滞納処分を当然に予定して行われるものではないし、滞納処分の前提要件となるものでもない。そして、物納申請却下処分と差押処分は、それぞれ別個の効果を目的とする処分であるから、これらの処分の間において、違法性の承継は認められる余地はない。

(イ) 憲法は、国民が法律の定めるところにより納税の義務を負うと規定する(憲法30条)とともに、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには法律又は法律の定める条件によることを必要とすると規定し(憲法84条)、課税要件及び租税の賦課徴収の手続を法律で明確に定めることを要求しているが、その内容については特に定めることはせず、これを法律の定めるところに委ねている。この趣旨は、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のみならず、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることから、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こととしている点にある。したがって、立法府のそのような判断に基づき具体的に定立された租税制度については、その立法目的に照らして著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、憲法

29条、13条、31条等の規定に違反するものということとはできない。そして、延滞税は、国税債権の期限内における適正な実現を担保し、併せて、期限内に適正に納税義務を履行した者との均衡を図るために設けられた制度であるところ、物納申請が却下された場合に、法定納期限の翌日から課されることになることは、通則法が当然に予定しているところであり、延滞税に係る通則法の立法目的に照らして著しく不合理であることが明らかであるということとはできないのであるから、たとえ延滞税の金額が高額になったとしても、そのことをもって、延滞税を法定納期限の翌日から課すことの合理性を否定することはできないのは明らかであり、物納申請が却下された場合に、延滞税を法定納期限の翌日から課すことが、違法であるとか、憲法に違反するなどとは到底いえない。

また、法令上、相続税の徴収につき、相続財産以外の固有の財産について納税義務を追及することができないとする規定はない。したがって、原告らが東京国税局長及び国税局担当職員からの要請に応じないで本件関係書類を提出しなかったことから、原告らは、本件各物納申請が却下され、その結果、法定納期限の翌日からの延滞税が課されることとなったのであり、原告らの固有の財産までもが差押えの対象となったとしても、このことは事後的な事情によるものにすぎないのであって、たとえ相続財産以外の原告らの固有の財産に対する納税義務を追及する結果となろうとも、このことは違法でもなければ、憲法に反するものでもない。

(3) 本件各交付要求処分 of 適法性 (争点3) について

ア 原告らの主張の要点

原告らは、違法な本件各物納申請却下処分により相続税の物納をすることが不可能になり、多額の税額を金銭で納付すべき義務を負わされ、これを履行しないことから本件各交付要求処分がされたものである。このように、本件各交付要求処分は、本件各物納申請に係る物納が許可されていれ

ばされなかったものであるから、本件各物納申請却下処分とは原因と結果の関係にある密接不可分な処分である。したがって、本件各物納申請却下処分の違法性は、本件各交付要求処分に承継されるものというべきである。

イ 被告の主張の要点

本件各物納申請却下処分が適法なものであることは、前記（１）イにおいて述べたとおりであるから、本件各交付要求処分が本件各物納申請却下処分の違法性を承継する旨の原告らの主張は、その前提を欠く。

また、この点をおくとしても、物納申請に対して却下処分がされても、納税義務者は、自己の納税義務を履行すればそれで完結する。すなわち、物納申請却下処分は、滞納処分を当然に予定して行われるものではないし、滞納処分の前提要件となるものでもない。そして、物納申請却下処分と交付要求処分は、それぞれ別個の効果を目的とする処分であるから、これらの処分の間において、違法性の承継は認められる余地はない。

第３ 当裁判所の判断

１ 本件各物納申請却下処分の適法性（争点１）について

（１）相続税法が相続税の全額の物納を認めないことが違憲である旨をいう原告らの主張について

ア この点に関する原告らの主張は、要するに、①税務署長は、納付すべき相続税額を金銭で納付することを困難とする事由がある場合においては、納税義務者の申請により、その納付を困難とする金額を限度として、物納を許可することができる旨を定めている相続税法４１条１項の規定や、②申請に係る物納財産が管理又は処分をするのに不適當であると認める場合には当該財産をもって物納に充てることを認めないものとする同法４２条２項ただし書の規定が憲法２９条１項及び２５条１項に違反する旨をいうものであると解される。

イ 租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付と

してではなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当する全ての者に課するものであるところ、憲法は、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきであるという見地から、国民が法律の定めるところにより納税の義務を負う旨を規定する（30条）とともに、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする旨を規定し（84条）、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることを要求する一方、その内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところに委ねている。その趣旨は、租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるに当たっては、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も、極めて専門技術的な判断を必要とすることから、租税に関する法律の定立を、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たものであると解される（以上、最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同30年3月23日大法廷判決・民集9巻3号336頁、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）。そうすると、そのような立法府の政策的、技術的判断に基づき具体的に定立された租税に関する法律の規定については、立法目的が合理的であり、かつ、その内容が立法目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、憲法の規定に違反するものということとはできないものというべきである。

ウ ①前記イの冒頭において述べた租税の基本的な性質に照らせば、相続税を含む租税の納付を原則として金銭によるべきものとする（通則法3

4条1項本文参照)に合理性が認められることは明らかであるというべきである。②また、相続税法が、相続税の納付の方法として、特に物納の制度を設けたのは、相続税は、相続によって取得した財産の価額自体を課税標準として課税されるものであるところ、相続税については、課税価格計算の基礎となった財産の大部分が不動産、出資など換価することが困難なものであり、預貯金、現金等が僅少である場合などのように、金銭によって多額の相続税を一時に納付することが困難となる事態が生じ得る一方、金銭以外の財産によって相続税の納付を受けることにより、当該財産の管理又は処分を通じて金銭による納付があったときと同等の経済的利益を将来現実に確保することができるのであれば、国家の経費に充てるための資金の調達という目的は達成され得るものと考えられることから、一定の要件の下、例外的に、金銭による納付に代えて不動産等による納付を認めることとしたものであると解される。これらの点からすれば、前記アにおいて掲げられているような同法41条1項及び42条2項ただし書の規定の立法目的は合理的なものであるというべきであり、また、これらの規定の内容が立法目的との関連で著しく不合理であることが明らかであるものとはいい難いものというべきであるから、これらの規定が憲法29条1項及び25条1項に違反する旨をいう原告らの主張には、理由がない。

(2) 本件各物納申請却下処分の適法性について

ア 税務署長において、物納の許可の申請に係る物納財産が管理又は処分をするのに不適當であると認める場合には、その変更を求め、当該申請者が相続税法42条4項の規定による申請書を提出するのを待つて当該申請の許可又は却下を「することができる」ものとする同条2項ただし書の文言や、同項において物納の許可又はその申請の却下をすべき期限が定められていないことに照らすと、同項の規定は、当該申請に係る物納財産が「管理又は処分をするのに不適當」な財産である場合に、当該申請者に対して

その変更を求めるか否かや、いつの時点において当該申請を却下するかを、税務署長の裁量に委ねたものであるというべきである。

そして、前記（１）ウ②において述べたような物納の制度の趣旨に照らせば、①物納の許可の申請に係る物納財産が同項ただし書にいう「管理又は処分をするのに不適當」な財産に該当するか否かは、国が当該財産の管理又は処分を通じて、金銭により相続税が納付されたのと同等の経済的利益を、将来現実に確保することができるかどうかという観点から判断すべきものであると解され、②また、少なくとも、申請者が提出した当該申請に係る物納財産に関する資料によっては、国が当該財産の管理又は処分を通じて金銭により相続税が納付されたのと同等の経済的利益を将来現実に確保することができるものとは認めるに足りず、諸般の事情に照らし、そのように認めるために必要十分な資料が提出される具体的な見込みが立たない状況下にあると合理的に判断されるような場合には、税務署長においては、当該財産が相続税法４２条２項ただし書にいう「管理又は処分をするのに不適當」な財産に該当するものとして、物納の許可の申請を却下することができるものというべきである。本件各物納申請却下処分も、その理由中において同項の規定を掲げていること等に鑑みれば、以上において述べたような観点から、本件各物納申請財産がいずれも「管理又は処分をするのに不適當」な財産に該当するものとして、本件各物納申請を却下したものと解される。

イ これを本件についてみると、本件各物納申請財産は、いずれも賃借権の目的となっている土地（貸宅地）であったところ（前提事実（２）ア）、物納の許可を受けた税額に相当する相続税は、物納財産の引渡し、所有権移転の登記その他法令により第三者に対抗することができる要件を充足した時において、納付があったものとするものとされており（相続税法４３条２項）、物納の許可の申請の対象とされた賃貸中の土地については、当

該申請の後も、国に対する所有権を移転する旨の所有権の移転の登記がされるまでの間は、申請者がその賃料を収受することができるが、上記の登記がされた以降は、国が当該土地に係る賃貸借契約上の賃借人の地位を承継し、賃料を収受することとなるのであって、前記ア①のような観点からすれば、当該土地に係る申請者と賃借人との間の契約の具体的内容が明らかでない場合には、当該土地は「管理又は処分をするのに不相当」な財産に該当するものといわざるを得ない。また、前記ア①のような観点からすれば、物納の許可をするに当たっては、物納の許可の申請に係る物納財産が具体的に特定されていなければならない、したがって、物納に充てようとする財産の種類、数量、価額及び所在場所といった当該財産の特定に必要な事項が明らかになっていることを要するものというべきである。そうすると、原告らにおいては、本件各物納申請につき、本件各物納申請財産に係る原告らと賃借人との間の権利関係等を明らかにして、国が当該賃借人から賃料を収受するなど賃貸人として本件各物納申請財産を国有財産として適正に使用及び収益をすることができるようにするとともに、これらの土地の範囲等を具体的に特定して、いわゆる境界紛争の発生等を未然に防ぎ、国有財産として適正に管理することができるようにするため、本件関係書類（本件各物納申請財産に係る全部事項証明書、地積測量図、境界確認書、道路査定図、賃貸借契約書の写し、賃借地の境界に関する確認書、敷金等に関する確認書、本件各物納申請財産上の建物に係る全部事項証明書及び建物図面、地代領収書の写し等）を不足なく提出することが必要不可欠であったものというべきである。

そして、前提事実（２）及び（３）のような本件の事実経過、すなわち、①向島税務署長、東京国税局長及び国税局担当職員においては、原告らに対し、再三にわたり、個々の本件各物納申請財産について補完すべき事項、その内容等を明らかにして、本件関係書類の提出を求めた上、原告らが本

件関係書類の整備をどの程度進めているか等の状況を細かく確認するとともに、原告らに対して必要に応じて本件関係書類の整備等について直接説明をし、本件関係書類が整わない場合には本件各物納申請を却下することになる旨も伝えるなど、原告らに本件関係書類のうち不足しているものの提出をさせるよう努めていたこと、②本件物納手続における原告ら側のいわゆる窓口であった原告X1は、本件各物納申請をしてから東京国税局長が原告らに対し本件物納却下等予告書を送付した平成21年2月4日までの間においては、⑦本件各物納申請が許可されると賃貸中の土地である本件各物納申請財産からの賃料を得ることができなくなり、分納税額の納付を継続することもできなくなる、⑧本件各物納申請財産（貸宅地）の賃借人が本件関係書類の整備に非協力的であるなどとして、東京国税局長及び国税局担当職員からの本件関係書類の提出の要請や、本件各物納申請財産について現地調査を行うための立会の要請にも応じようとしなかったこと、③上記②のような状況を受けて、東京国税局長は、原告らに対して本件物納却下等予告書を送付し、原告らにおいて所定の期限までに本件関係書類の補完をしないのであれば、本件各物納申請を却下する旨を伝えたこと、④その後、本件物納手続の窓口となっていた原告X1においては、平成21年6月25日まで本件関係書類の整備を進めたことはなく、また、D弁護士においても、同年8月31日に、自らが中心となって本件関係書類の整備を進めていくとしたものの、国税局担当職員が求めても本件関係書類の整備が完了する予定日や整備の完了に至るスケジュールを具体的に呈示したことはなく、D弁護士又はFを通じて本件関係書類の一部が提出されたことはあるものの、それらには不備の事項があったことに加えて、⑤原告X1は、平成22年3月29日の時点においても、本件各物納申請財産のうち自宅の周辺のものについては、本件関係書類の整備をすることに難色を示していたこと（乙64）、⑥上記④に述べたものを含め原告ら

が本件各物納申請却下処分がされるまでの間に提出した本件関係書類を見ても、本件各物納申請財産について、国がその管理又は処分を通じて金銭により相続税が納付されたのと同等の経済的利益を将来現実に確保することができるものと認めるに足りるだけの資料が提出されているものはなかったこと（乙64、弁論の全趣旨）などに照らせば、本件各物納申請却下処分がされた時点において、原告らが本件各物納申請につき提出した本件各物納申請財産に関する資料によっては、国が当該各財産の管理又は処分を通じて金銭により相続税が納付されたのと同等の経済的利益を将来現実に確保することができるものとは認めるに足りず、かつ、そのように認めるために必要十分な資料が提出される具体的な見込みが立たない状況下にあると合理的に判断される状況にあったものと認められるから、上記の時点において、本件各物納申請財産については、いずれも「管理又は処分するのに不適當」な財産に該当するものと評価するのが相当であったというべきである。

ウ この点、原告らは、①本件物納却下等予告書が送付されたため、D弁護士の指導の下、不足していた本件関係書類の補完に努め、平成21年12月頃には現にその一部を補完し、近々のうちにその整備の完了が見込まれていた（あと1、2年あればその整備の完了が十分に可能な状況にあった）から、相続税法42条2項所定の却下事由には該当しない、②借地権付きの土地を相続している本件では、そのうち一定割合をそのまま相続税として納付させるべきであり、また、相続税の納税者が、物納手続に必要な関係書類の作成に多大な時間と労力を要し、物納の準備ができない場合には、国は、納税者に代わり、物納対象地の調査・整備を行い、その費用について物納申請に係る財産の評価額を安価にするなどの調整を行うことにより、現状のままでの物納を認めるべきであって、本件各物納申請却下処分は、裁量権を逸脱するので違法であり、原告らの財産権を侵害するので違憲で

ある、③平成18年法律第18号による改正後の相続税法により、物納手続に必要な関係書類の提出期限について最長1年を限度に延長することができるようになり、平成24年法律第16号による改正後の相続税法により、通則法11条の規定の適用がある場合に上記の提出期限を延長する措置が講じられた（同改正後の相続税法42条28項1号）ところ、本件各物納申請については、通常物納手続をはるかに上回る作業量が必要であることや、被告側が約18年もの間、漫然と本件各物納申請を放置しており、本件物納却下等予告書が原告らに送付された時点で本件関係書類の整備が非常に困難であったことについて、被告にも帰責性が認められるというべきことを考慮すると、上記の1年という提出期間よりも相当程度長い期間を調査期間として原告らに与えてしかるべきであったにもかかわらず、これらの事情を考慮することなく、本件物納却下等予告書が送付された約1年2か月後にされた本件各物納申請却下処分は、裁量権の範囲から逸脱し、違法であり、原告らの財産権を侵害するものであるから違憲であるなどと主張する。

しかし、前記イにおいて指摘したような本件の経過に照らせば、本件各物納申請却下処分がされた時点において近々に本件各関係書類の整備が完了するものと見込まれる状況にあったものとは到底いい難いというべきであって、原告らの上記①の主張は、その前提を欠くものというべきである。また、原告らの上記②の主張についても、既に述べたような物納の制度の趣旨や同制度に関する相続税法の規定の文言に照らし、採用することができないものというべきである。さらに、原告らの上記③の主張についても、前記イにおいて指摘したような本件の経過に照らせば、やはりその前提を欠くものというほかなく、採用することができない。

エ そうすると、本件各物納申請却下処分は、いずれも適法なものであるというべきである。

2 本件各差押処分の適法性（争点2）及び本件各交付要求処分の適法性（争点3）について

(1) ア 原告らは、本件各差押処分及び本件各交付要求処分は、いずれも本件各物納申請に係る物納が許可されていればされなかったものであるから、本件各物納申請却下処分とは原因と結果の関係にある密接不可分な処分であり、本件各物納申請却下処分の違法性は、本件各差押処分及び本件各交付要求処分に承継されるものというべきであるなどと主張する。

しかし、本件各物納申請却下処分が適法なものであることは前記1において述べたとおりであるから、原告らの上記主張は、その前提を欠くものというべきである。

イ (ア) また、原告らは、①相続税の趣旨を考慮すると、滞納処分で課されるべき金額は、相続財産の総額を超えて相続人が従来から所有していた財産までも減少させるものであってはならないというべきであるところ、本件では、原告らには、総額66億円もの相続税が課されることとなったが、原告らは現金等の流動資産ではこの金額を到底支払うことはできず、生活の基盤までも奪われるおそれがあることなどからすれば、本件1次相続の開始時にまで遡って現金納付による課税をすること自体が、著しく正義に反する結果となっているものであって、そのようなことを考慮せずにされた本件各差押処分は、裁量権の範囲から逸脱し、違法であるばかりか、原告らの財産権（憲法29条1項）を侵害し、生存権（憲法25条1項）をも脅かすものであり、違憲であるとさえいえる、②被告側において約18年間にわたり本件各物納申請を放置してきたことが違法である以上、この間の延滞税はそもそも債務として存在しない、などと主張する。

(イ) しかし、既に述べたとおり、立法府の政策的、技術的判断に基づき

具体的に定立された租税に関する法律の規定については、立法目的が合理的であり、かつ、その内容が立法目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、憲法の規定に違反するものということとはできないというべきところ、延滞税は、国税の期限内における適正な納付の実現を担保し、併せて、期限内に適正に納税義務を履行した者との均衡を図るために設けられた制度であり、物納の許可の申請が却下された場合に、法定納期限の翌日から課されることになることは、通則法が当然に予定しているものであって、そのことが延滞税に係る通則法の立法目的に照らして著しく不合理であることが明らかであるということとはできないものというべきである。したがって、延滞税の額が高額になったとしても、そのことをもって、延滞税を法定納期限の翌日から課すことの合理性を否定することはできないのは明らかであり、物納の許可の申請が却下された場合に、延滞税を法定納期限の翌日から課すことが、違法であるとか、憲法に違反するなどとはいえない。また、法令上、相続税の徴収につき、相続等により取得した財産以外の相続人の固有の財産について納税義務を追及することができないとする規定はないのであって、本件各物納申請却下処分がされた結果、原告らにおいて、法定納期限の翌日からの延滞税が課され、原告らの固有の財産までもが本件各差押処分の対象となったとしても、そのことは違法なものではなく、憲法に反するものともいい難い。原告らの前記（ア）①の主張は、採用することができない。

（ウ）また、被告側において約18年間にわたり本件各物納申請を放置してきたとはいえないことは、前記1（2）イにおいて述べたとおりであるから、原告らの前記（ア）②の主張は、その前提を欠くものであって、採用することができない。

(2) 前提事実(4)によれば、本件各差押処分及び本件各交付要求処分は、いずれも関係する法令の定めるところに従ってされたものであると認められる。そして、本件全証拠に照らしても、他に本件各差押処分及び本件各交付要求処分の適法性を疑わせるに足りる事情は見当たらない。そうすると、本件各差押処分及び本件各交付要求処分は、いずれも適法なものというべきである。

3 結論

以上の次第であって、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、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 八木 一洋

裁判官 田中 一彦

裁判官 川嶋 知正