

平成28年1月15日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年(〇〇)第●●号 誤納金返還等請求事件

口頭弁論終結日 平成27年10月16日

判 決

原告	X
被告	国

主 文

- 1 原告の主位的請求を棄却する。
- 2 本件訴えの予備的請求に係る部分のうち、未納延滞税債務3057万3520円のうち3057万2627円を超える部分が存在しないことの確認を求める部分を却下する。
- 3 原告のその余の予備的請求を棄却する。
- 4 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

1 主位的請求

被告は、原告に対し、967万9980円及びこれに対する平成25年4月30日から還付の支払決定日まで、国税通則法58条1項、租税特別措置法95条及び同法93条2項に規定する割合による金員を支払え。

2 予備的請求

関東信越国税局長が原告に対し平成25年7月19日付け「延滞税免除通知書」によって告知した、Aの相続税に関する原告の連帯納付義務に基づく未納

延滞税債務 3057万3520円のうち、1211万1920円を超える部分が存在しないことを確認する。

第2 事案の概要

本件は、亡父の共同相続人で兄であるA（以下「A」という。）の負担すべき相続税につき相続税法34条1項の規定に基づく連帯納付の義務（以下「連帯納付義務」という。）を負うとして所有する土地を公売された原告が、被告に対し、主位的に、相続税に係る延滞税については連帯納付義務を負わず、公売の換価代金のうち延滞税に充当されたものは誤納付であるとして、同誤納金及びこれに対する還付加算金の支払を求め、予備的に、Aの相続税は、納期限から延納申請が却下されるまでの間は徴収を猶予されており、Aの死亡後は、相続税を承継した者がおらず、これらの期間については延滞税が生じないし、原告に納税告知書が送付されるまでは原告が延滞税を負担する理由がないとして、延滞税の債務の一部の不存在の確認を求める事案である。

なお、被告は、原告の連帯納付義務に基づく未納延滞税債務が3057万2627円を超えて存在しないことについては争わないから、原告の予備的請求のうち3057万2627円を超える部分が存在しないことの確認を求める部分に係る訴えは、即時確定の利益を欠くと主張している。

1 関係法令の定め

- (1) 相続税法34条1項（平成15年法律第8号による改正前のもの。以下同じ。）

同一の被相続人から相続又は遺贈に因り財産を取得したすべての者は、その相続又は遺贈に因り取得した財産に係る相続税について、当該相続又は遺贈に因り受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互に連帯納付の責に任ずる。

- (2) 国税通則法

ア 60条1項

納税者は、次の各号の一に該当するときは、延滞税を納付しなければならない。

(各号 省略)

イ 60条4項

延滞税は、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。

2 前提事実（証拠等を掲記しない事実は、当事者間に争いがない。）

- (1) Bは、平成2年5月●日に死亡した。同人の相続人は、原告の兄であるA、姉であるC（以下「C」という。）及び原告（以下、Bの死亡に係る相続を「本件相続」という。）である。A、C及び原告は、平成2年11月14日、川越税務署長に対し、本件相続につき、各人の課税価格及び納付すべき税額を以下のとおり記載した相続税の申告書を提出した（乙2）。

A	課税価格	6801万0000円
	納付すべき税額	3191万2600円
C	課税価格	1億4220万2000円
	納付すべき税額	6382万5300円
原告	課税価格	6億7611万1000円
	納付すべき税額	3億0317万0500円

- (2) Aは、平成2年11月14日、川越税務署長に対し、相続税法39条1項（平成4年法律第16号による改正前のもの）の規定により、前記（1）の申告に係る納付すべき相続税額3191万2600円のうち3190万円（以下「本件相続税」という。）について、延納の申請をした（以下「本件延納申請」という。）。
- (3) Aは、平成2年11月15日、前記（1）の申告に係る納付すべき相続税額のうち、本件延納申請に係る部分を除いた1万2600円を納付した（乙3、弁論の全趣旨）。
- (4) 川越税務署長は、平成5年3月31日、相続税法39条2項（平成18

年法律第10号による改正前のもの)の規定に基づき、本件延納申請を却下し(以下「本件延納申請却下」という。)、同法40条1項(平成4年法律第16号による改正前のもの)の規定に基づき、本件相続税につき、その法定納期限の翌日である平成2年11月●日から平成5年3月31日までの期間について徴収を猶予した(以下「本件徴収猶予」という。)

- (5) 川越税務署長は、平成5年4月28日、Aに対し、本件相続税及びこれに対する延滞税(以下、これらを総称して「本件相続税等」という。)について、国税通則法37条1項の規定に基づき、督促状によりその納付の督促をし、同年5月24日、関東信越国税局長に対し、同法43条3項の規定に基づき、本件相続税等について徴収の引継ぎをした(乙4の1及び2)。
- (6) 関東信越国税局長は、平成5年7月29日、原告に対し、本件相続税等について、連帯納付義務に係る納税告知書を送付し(以下「本件納税告知」という。)、平成6年2月16日、督促状を送付した。
- (7) 関東信越国税局長は、平成6年4月5日、別紙2土地目録記載1及び2の各土地を差し押さえた。
- (8) Aは、平成15年10月●日、死亡した。
- (9) さいたま家庭裁判所川越支部は、平成17年5月23日、Aの子であるD及びEの相続の放棄の申述を受理し、同年9月16日、Cの相続の放棄の申述を、同月20日、原告の相続の放棄の申述をそれぞれ受理した(乙7、8)。
- (10) さいたま家庭裁判所川越支部は、平成20年10月23日、Aの相続財産管理人を選任し、関東信越国税局徴収職員は、平成21年1月8日、A名義の普通預金(株式会社F銀行坂戸支店)893円の払戻請求権及び普通預金(株式会社G銀行飯能支店)32円の払戻請求権をそれぞれ差し押さえた(乙9～11)。

- (11) 関東信越国税局長は、平成21年4月14日、原告が所有する別紙2土地目録記載3～7の各土地を差し押さえた。
- (12) 関東信越国税局長は、前記(7)の差押えに係る別紙2土地目録記載2の土地を公売し、平成23年2月25日、換価代金1500万0030円から滞納処分費29万3200円を控除した1470万6830円の配当を受け、同月15日付けで、その全額を本件相続税に係る本税に充当した。
- (13) 関東信越国税局長は、前記(11)の差押えに係る別紙2土地目録記載3の土地を公売し、平成23年11月25日、換価代金357万7000円から滞納処分費29万0850円を控除した328万6150円の配当を受け、同月15日付けで、その全額を本件相続税に係る本税に充当した。
- (14) 関東信越国税局長は、前記(11)の差押えに係る別紙2土地目録記載7の土地を公売し、平成25年3月29日、換価代金2377万7000円から滞納処分費19万円を控除した2358万7000円の配当を受け、同月19日付けで、そのうち1390万7020円を本件相続税に係る本税に、967万9980円をそれに係る延滞税にそれぞれ充当した。
- (15) 関東信越国税局長は、平成25年3月29日、国税通則法63条5項(平成24年法律第16号による改正前のもの)の規定に基づき、本件相続税に係る延滞税のうち、5320万2300円を免除した。
- (16) 関東信越国税局長は、平成25年7月19日、国税通則法63条4項の規定に基づき、本件相続税に係る延滞税のうち、514万2200円を免除した(以下、前記(15)の延滞税免除と併せて「本件各延滞税免除」という。)
- (17) 関東信越国税局長は、同局徴収職員が平成26年6月6日に取り立てた前記(10)の普通預金(株式会社F銀行坂戸支店)の払戻請求権893円を、同月16日に配当し、同月6日付けで、本件相続税に係る延滞税に充当した(乙4の1及び2、16)。

3 争点

- (1) 延滞税についての連帯納付義務の有無（相続税の連帯納付義務を負う者は、相続税に係る延滞税についても連帯納付義務を負うか。）
- (2) 延滞税の発生の時期、期間等（納期限から本件延納申請却下までの間及びA死亡の翌日以降について、本件相続税の延滞税が発生するか、本件納税告知前に発生した延滞税を原告が負担するか。）

4 争点に関する当事者の主張

- (1) 争点（1）（延滞税についての連帯納付義務の有無）について

（原告の主張の要点）

- ア ①最高裁昭和●●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頁が、連帯納付義務は、相続税法が相続税の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ると判示していること、②日本弁護士連合会及び日本税理士会連合会が、連帯納付義務の制度を廃止すべき旨の意見を表明していること、③平成24年度税制改正において、財務省も相続税の連帯納付義務の不合理性を一定程度認めてその及ぶ範囲を限定せざるを得なかったことからすると、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、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号、平成●●年（〇〇）第●●号同18年3月1日大法廷判決・民集60巻2号587頁において、憲法84条のいわゆる租税法律主義について、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が必要であると判示されたとおり、相続税法34条1項は、法文に従って厳格に解釈されなければならない。
- イ 国税通則法60条1項は、延滞税は「納税者」に課されるものである旨規定するが、国税通則法基本通達60条関係1にも規定されており、連帯納付義務者は「納税者」には当たらないから、同項は、連帯

納付義務者に延滞税を負担させる根拠規定とはならない。

また、相続税の連帯納付義務は、前掲最高裁昭和55年7月1日判決が判示したとおり、相続税法が相続税の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るから、相続税の連帯納付義務者に対し、他の相続人の相続税本税に加えて、その相続税本税に係る延滞税についても連帯納付義務を負担させるには、その旨の明確な規定がなければならないが、相続税法34条1項は、その旨を明確に規定しておらず、連帯納付義務者に対して他の相続人固有の相続税に係る延滞税を負担させることは、租税法律主義に反し、許されない。

したがって、他の相続人の相続税の連帯納付義務者には、その相続税の延滞税についての連帯納付義務は存在しない。

このことは、税務大学校における国税通則法に関する教科書にも、連帯納付責任額は延滞税が課されない国税とされ、連帯納付責任額は他の共同相続人の固有納税義務額に限られる旨の記載がされていることから裏付けられる。

ウ 被告の主張に対する反論

(ア) 国税通則法60条4項に規定する「税目」とは、税の種目にすぎないから、相続税の延滞税が相続税の種目に属するとしても、相続税法において、「相続税」と規定されている文言は、「相続税（その延滞税を含む。）」と読み替えられるものではなく、国税通則法60条4項の規定は、歳入科目又は国税収納金整理資金の受入科目も、その基礎税額と同一科目により延滞税が経理されることを意味しているにすぎない。

例えば、所得税法117条の規定は、「予定納税額（その予定納税額に係る延滞税を含む。）」と、国税通則法58条1項1号ロの規定は、「納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税

額が確定する国税で納税の告知があつたもの（当該国税に係る延滞税を含む。）に係る過納金」と、同法46条3項1号の規定は、「申告納税方式による国税（その附帯税を含む。）」と明記しているところ、相続税法34条1項は、「相続税（その延滞税を含む。）」などとは明確に規定しておらず、そのような明確な規定なしに、他の相続人固有の相続税に係る延滞税を負担させることは、租税法律主義に反し、許されない。

(イ) 相続税の連帯納付義務は、相続税の徴収の確保を図るために認められているのであって、遺産の分割により相続税の納税義務者と現実に財産を取得した者との間の不一致が多いこと等により、相続税の納付義務を本来の納税義務者だけに限定してしまうことは、同一の相続における相続人之間あるいは異なる相続の間における相続負担の公平を阻害するという被告の主張には全く根拠がない。

(ウ) また、被告は、現行相続税法51条の2第1項は、連帯納付義務者が34条1項本文の規定により相続税を納付する場合における当該相続税に併せて納付すべき延滞税については、と規定しており、連帯納付義務の対象に延滞税が含まれることを当然の前提としていると主張するが、同規定は、平成23年度税制改正により新設されたもので、これにより初めて連帯納付義務の対象に延滞税が含まれることを前提にした規定が設けられたのであって、法律上の根拠を創設したものである。

(被告の主張の要点)

ア 相続税法34条1項は、相続税の連帯納付義務を定めるところ、これは、相続税にあつては、相続財産からその納付が予定されているところであるが、遺産の分割により相続税の納税義務者と現実に財産を取得した者との間の不一致が多いこと等により、相続税の納税義務者を本来の

納税義務者だけに限定してしまうことは、同一相続における相続人の間あるいは異なる相続の間における租税負担の公平を阻害するばかりでなく、国においても租税の徴収が困難となることから、現実の相続財産の取得者に相続税を負担させること等により公平を確保するのが妥当であるということで連帯納付責任を負わせることとしたものである。

そして、前掲最高裁昭和55年7月1日判決は、連帯納付義務は、相続税法が相続税の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を成す連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の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いと解するのが相当である旨を判示している。

延滞税は、国税に属する附帯税の一つである（国税通則法2条4号）ところ、延滞税の税目は、その額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とされる旨規定されている（同法60条4項）。すなわち、税法上で税目が規定されている場合には、その税目にはそれに係る延滞税も含まれるものであり、例えば、延滞税の計算の基礎となる税目が相続税であるときは、その延滞税も相続税となる。

本件においては、本件相続税の法定納期限は平成2年11月●日であり、それに係る延滞税の納付義務は、同日の経過により成立し、その税額は、本件相続税（本税）が平成25年3月19日付けで完納されたことによって、別紙3延滞税額計算表（なお、被告は、答弁書添付の別紙延滞税額計算表において、本判決添付の別紙3のうち、2（2）、3（3）、（4）にそれぞれ平成23年11月15日とあるのを同月25日と記載しているが、前提事実（13）及び同別紙3の「3 延滞税の計算期間」で記載された計算結果の日数に照らし、同月25日の記載は同月15日の誤記と認める。）のとおり、9859万8000円として具体的に確定している。

このように、Aの本件相続税に係る延滞税の納税義務は、平成2年11月15日の経過によって成立し、その税額は、その成立と同時に特別の手続を要しないで確定するものであるから、延滞税に係る連帯納付義務についても、Aの納付義務と同様に成立し、その税額も同時に確定している。

そして、原告が本件相続により受けた利益の価額に相当する金額は、純資産の価額6億7611万1000円から、原告の納付した相続税に係る本税3億0317万0500円を控除し、さらに相続登記に要した登録免許税額を控除した金額であり、本件相続税の3190万円及びこれに係る延滞税の9859万8000円はその金額の範囲内であって、原告は、本件相続税に係る延滞税についても連帯納付義務を負っていることは明らかである。

イ（ア） 原告が主張するとおり、国税通則法基本通達60条関係1は、同法60条1項にいう「納税者」には、相続税法34条の連帯納付義務者は含まれない旨定めている。

前記アのとおり、相続税の連帯納付義務は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実には照応して、法律上当然に生ずるものである。すなわち、国税通則法15条及び16条は、納税義務の成立並びにその納付すべき税額の確定及び方式を定めた課税に関する規定であって、固有の納税義務を対象とする規定であるのに対し、相続税法34条1項は、課税の根拠規定ではなく、既に課税された税額の徴収確保のための規定と解されるから、固有の相続税の納税義務が既に確定していることを前提とするものである。

そうすると、本来の納税義務者が納付すべき国税に係る延滞税が確定すれば、当該延滞税に係る連帯納付義務もまた法律上当然に確定することとなり、連帯納付義務者は、これを連帯納付責任額の範囲で納付する義務を負うものであって、これとは別に連帯納付責任

額に対し延滞税が課される法律上の根拠もないことから、上記通達において、国税通則法60条1項にいう「納税者」から連帯納付義務者が除外されるものであることを留意事項として定めているにすぎない。

(イ) また、税務大学の「国税通則法」講本は、「固有納税義務額」について、「国税に関する法律により、自己に課された、または自己が承継した税額をいい、附帯税を含む。」と説明しており、連帯納付義務者が他の共同相続人の納付すべき相続税に係る延滞税をも負担することを前提としていることは明らかである。

(ウ) 原告が挙げる所得税法117条、国税通則法58条1項1号ロ、同法46条3項1号の各規定は、同法60条4項の規定からは解釈が必ずしも一意に定まらない部分について明確にするためにあえて「延滞税を含む」又は「附帯税を含む」旨を規定しているものであり、相続税法34条1項の規定における「相続税」とは全く異なるから、原告の主張の根拠にはならない。

(エ) 国税通則法60条4項は、延滞税を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により、各税法中「・・・税」と規定されている場合、特別の定めがない限り、その税の延滞税を含むものとする趣旨の規定である。そして、このことは、立法者にとって所与の前提となっており、例えば、現行相続税法51条の2第1項は、「連帯納付義務者が第34条第1項本文の規定により相続税を納付する場合における当該相続税に併せて納付すべき延滞税については」と規定して、連帯納付義務の対象に延滞税が含まれることを当然の前提としている。

(2) 争点(2) (延滞税の発生の時期、期間等) について

(被告の主張の要点)

ア 本件相続税（本税）が完納されたことによって、別紙3延滞税額計算表のとおり、これに対する延滞税9859万8000円が具体的に確定し、原告は同延滞税の連帯納付義務を負っていたところ、本件各延滞税免除及び差押債権に係る取立ての充当後の未納額3057万2627円の延滞税についても、原告に連帯納付義務がなお存在している。

イ（ア） 原告は、本件納税告知までは、原告は本件相続税等の連帯納付義務を負うことを知らなかったから延滞税を負担せず、また、本件延納申請却下まではそもそも本件相続税に延滞税は発生しないと主張する。

しかし、相続税法及び国税通則法上、延滞税に係る連帯納付義務の範囲を連帯納付義務者に同義務の存在を通知した後に限る旨の規定は存在しないから、そのように限定することはできない。

また、国税通則法63条4項は、徴収を猶予した場合は、その猶予をした国税に係る延滞税につき、その猶予をした期間のうち当該国税の納期限の翌日から2月を経過する日後の期間に対応する部分の金額の2分の1に相当する金額は免除する旨を規定しているのであって、徴収を猶予された期間につき延滞税が発生しない旨の原告の主張には理由がない。

（イ） 原告は、相続税に係る連帯納付義務は、相互に各相続人等に課した特別の責任であること、及び現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律（平成23年法律第82号。以下「平成23年改正法」という。）において、連帯納付義務者は、相続税の法定納期限の翌日から納付基準日までの期間に対応する延滞税については、これに代えて利子税を納付することとなったことを総合考慮すれば、本件においても、本件納税告知書が送付されるまでの期間に対応する延滞税につい

て、原告から徴収することは、国税徴収権の濫用に該当し、本件延納申請却下までの延滞税を原告から徴収することも、国税徴収権の濫用に該当する旨主張する。

しかしながら、本件相続税に係る延滞税の納税義務は、専ら国税通則法の規定に従って、その納税義務が成立し、その税額も確定するものであって、原告が主張する期間に対応する延滞税について徴収しないことを可能とする規定は存在しない。原告の主張は立法論にすぎず、租税法律主義に反するものであって、およそ理由がない。

ウ（ア） 原告は、Aが死亡した後、同人の相続人が全て相続放棄して、本件相続税等を承継した者が存在しないことを理由として、死亡の翌日である平成15年10月●日以降の期間に対応する延滞税は生じないと主張する。

しかし、国税通則法5条1項は、相続があった場合には、民法951条（相続財産法人の成立）の法人は、その被相続人に課されるべき国税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ことを規定しており、本件においては、前提事実（10）のとおり、Aの相続財産法人が成立しているから、Aが死亡した後においても、本件相続税に係る本税の完納に至るまでの期間に対応する延滞税を納付する義務はなお存続する。

（イ） また、原告は、本件においては、相続財産は最終的には国庫に帰属し、相続財産法人は消滅済みであることをもって、Aの死亡した翌日以降は本件相続税に係る延滞税は発生しないと主張する。

しかし、相続財産法人が消滅したことに依拠して、その消滅から遡ってAの死亡の日の翌日から本件相続税に係る延滞税が生じないとする法的根拠は全く不明であり、原告の主張を善解しても、相続財産法人消滅後に延滞税が生じない根拠となると解するのが限

界である。

その点をおくとしても、相続人が存在しない相続税の納税義務者が死亡したことにより、その翌日以降の期間に対応する延滞税の徴収ができなくなることは、相続税の納付義務について納税負担の公平を確保するという相続税法34条1項の連帯納付義務の意義を失わせるものといわざるを得ず、Aの相続人等が不存在であることは、本件相続税に係る延滞税の納税義務に何らの影響も与えない。

さらに、仮にAの相続財産法人が消滅しているとしても、これにより、Aの死亡後の期間に対応する延滞税の納税義務が成立・確定しなくなることを定めた法令や、原告がその延滞税について相続税法34条1項の連帯納付義務を負わないことを定めた法令も存しない。また、大審院大正●●年(〇〇)第●●号同11年7月17日判決・民集1巻460頁、最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同15年3月14日第二小法廷判決・民集57巻3号286頁が、会社の法人格が消滅するとともに会社債務が消滅した場合においても、同債務に係る保証債務が独立して存続することを判断しているところ、相続税法34条1項の連帯納付義務の性質が民法上の主たる債務者と連帯保証人の関係に類似し、民法上の連帯保証債務に準ずる特殊な法定の人的担保であること、相続財産管理人の相続財産の清算の終了による相続財産法人の消滅と、上記各判決の事案における破産手続終結による会社の法人格の消滅は、法人格の消滅という点で、同趣旨と解されることに鑑みれば、仮にAの相続財産の管理清算が終了したことをもってその相続財産法人が消滅したとしても、Aの本件相続税に係る延滞税の連帯納付義務は独立して存続するものというべきである。

さらに、最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同50年10月24

日第二小法廷判決・民集29巻9号1483頁によると、引継未了の相続財産が存在する限り、相続財産法人は消滅しないのであって、前提事実(10)のA名義の普通預金(株式会社G銀行飯能支店)32円の払戻請求権がなお存在し、具体的に国庫に引き継がれてはいない一方で、本件相続税等も存在しているから、引継未了の相続財産が存在し、Aの相続財産法人はその清算の目的の範囲でなお存続している。

- (ウ) 原告は、Aの積極の相続財産は、相続財産管理の諸手続費用すら賄えない金額であることが明白であるから、相続財産法人を存続させる必要性・合理性がなく、仮に原処分庁が延滞税を発生させ続けるためにこの相続財産法人を存続させ続けたのであれば、民法951条の趣旨に反し、相続財産法人制度を不当に濫用し、国税徴収権を濫用するものであって許されない旨主張する。

しかし、前提事実(10)の預金債権に対する差押えは、本件相続税等の徴収権の時効消滅を防ぐとともに、Aの相続財産の清算が未了であるとしてその納税義務を存続させるためのものであったとしても、その目的は公益にかなうものである。

加えて、原告が速やかに本件相続税等の連帯納付義務として納付さえしていれば、Aの死亡後の期間に対応する延滞税が生じることは避けられたのに対し、その連帯納付義務の範囲は、原告が本件相続により受けた利益の価額に相当する金額を限度とするものであることからすると、原告の本件相続税に係る延滞税の負担が過大なものであるとは到底いえず、Aの死亡後の期間に対応する本件相続税に係る延滞税につき、連帯納付義務に基づき徴収することに、国税徴収権の濫用がないことは明らかである。

そして、原告の主張のとおり減免する根拠となる規定がないの

に、本件相続税に係る延滞税について徴収しないという措置をとることは、租税の賦課・徴収の手續が法律によって定められてなければならず、他方、法律でこれらが定められている限り税務官庁には租税の減免の自由や租税を徴収しない自由もないとする租税法律主義に反するものである。

(原告の主張の要点)

ア 仮に相続税の連帯納付義務者が延滞税を負担することがあるとしても、それは相続税の納税者本人について発生した延滞税についてであり、それを超えて連帯納付義務を負う法的根拠は存在しない。

そして、Aの本件相続税等は、本件延納申請却下までの間、徴収を猶予されたから、この間は延滞税は発生せず、さらに、Aは平成15年10月●日死亡し、その相続人はいずれも相続放棄して相続税債務を承継した者は存在しないから、その翌日以降も延滞税は発生しない。

したがって、本件相続税等の連帯納付義務者である原告が負担する延滞税は、せいぜい、Aの相続税について延滞税が発生した平成5年4月1日から平成15年10月●日までの期間に対応するものであり、関東信越国税局長は、平成5年7月29日に本件納税告知をし、それ以前は、原告は連帯納付義務の存在すら知らなかったから、原告がそれ以前の延滞税を負担する理由がない。

よって、仮に原告が延滞税を負担するとしても、以下のとおり、平成5年7月30日から平成15年10月●日までの期間に対応する延滞税である2179万1900円(以下の合計2179万●円につき、国税通則法119条4項の規定により100円未満切捨て)に限られるところ、公売により延滞税に967万9980円が充当されているから、延滞税残額は、その差である1211万1920円である。

平成5年7月30日から平成6年3月31日まで

$$3190 \text{万円} \times 0.146 \times 245 \text{日} \div 365 \text{日} \\ = 312 \text{万} 6200 \text{円}$$

平成6年4月1日から平成11年12月31日まで

$$3190 \text{万円} \times 0.073 \times 2101 \text{日} \div 365 \text{日} \\ = 1340 \text{万} 4380 \text{円}$$

平成12年1月1日から平成13年12月31日まで

$$3190 \text{万円} \times 0.045 \times 731 \text{日} \div 365 \text{日} \\ = 287 \text{万} 4933 \text{円}$$

平成14年1月1日から平成15年10月●日まで

$$3190 \text{万円} \times 0.041 \times \bullet \text{日} \div 365 \text{日} \\ = 238 \text{万} \bullet \text{円}$$

上記の合計 2179万●円

イ 平成23年度税制改正は、延滞税の連帯納付義務について、履行遅滞の状態になった直接の原因は本来の納税義務者にあり、帰責性のない連帯納付義務者にまで延滞税の納付を求めることは酷であると考えられることから、連帯納付義務者が連帯納付義務の履行により本来の納税義務者の相続税を納付する場合には、延滞税に代えて利子税を納付することとされた。

連帯納付義務は、相続税法が相続税の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るとする前掲最高裁昭和55年7月1日判決及び平成23年度税制改正の趣旨を総合考慮すれば、本件納税告知前の延滞税を原告から徴収することは国税徴収権の濫用に該当し許されないし、本件延納申請却下までの延滞税を原告から徴収することも国税徴収権の濫用に該当し許されない。

ウ（ア） 相続財産法人は、積極財産である相続財産が存在するにもかかわらず相続人不存在の場合に積極財産である相続財産の管理清算

を目的とする制度であるところ、国は、Aの積極財産が、前提事実（10）の893円の預金及び32円の預金しか存在しないことを前提としつつ、諸費用4万6676円が発生することが明らかであるのに相続財産管理人選任申立てをしているのであって、Aの相続税債務について、その死亡後も延滞税を発生させ続けるために同申立てをしたのであり、相続財産管理人制度の趣旨に反し、申立権の濫用に該当し、国税徴収権の濫用でもあるから、相続財産法人の成立・存続を理由とする被告の主張は許されない。

そうすると、相続財産法人の成立・存続を理由として、Aの死亡の翌日以降の相続税に係る延滞税は発生しない。

また、相続税法34条1項は、相続税債務を負担する相続人が死亡した場合に、その死亡後の延滞税までも連帯納付義務者に負担させる趣旨であるとは解されず、Aの死亡後の相続税の延滞税を原告に負担させることは、同条項の趣旨に反し、許されない。

(イ) 仮に、Aの相続財産について、相続財産法人の存在を理由とする延滞税の発生が認められるとしても、本件においては、相続財産は、最終的には国庫に帰属し、相続財産法人は消滅済みである。

そして、前提事実（10）のとおり、関東信越国税局長が普通預金893円及び32円を差し押さえた平成21年1月8日時点で、これらは実質的に国庫に帰属し、相続財産管理人が管理する相続財産は皆無になったのであるから、相続財産法人は実質的に消滅したものである。

第3 当裁判所の判断

1 争点（1）（延滞税についての連帯納付義務の有無）について

(1) ア 相続税法34条1項は、相続人又は受遺者（以下「相続人等」という。）

が2人以上ある場合に、各相続人等に対し、自らが負担すべき固有の相

続税の納税義務のほか、他の相続人等の固有の相続税の納税義務について、当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、連帯納付義務を負担させる旨を規定している。この連帯納付義務は、同法が相続税の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である連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の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（前掲最高裁昭和55年7月1日判決）。

そして、国税通則法2条1号は、「国税」の意義について、国が課する税のうち関税、とん税及び特別とん税以外のものをいうとし、同条4号は、「附帯税」の意義について、国税のうち延滞税、利子税、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税をいうと規定するところ、同法60条4項は、延滞税は、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旨を規定していることからすれば、法令上、ある税目の国税と規定されている場合には、特別の規定がない限り、当該国税に係る延滞税も含まれることとなるというべきであり、このことは、相続税法においても異なることはなく、延滞税の額の計算の基礎となる税目が相続税であるときは、その延滞税も相続税となるというべきであって、同法34条1項の規定に関し、上記の特別の定めはない。

イ 前提事実によれば、本件相続税の法定納期限は、平成2年11月15日であるから、その延滞税の納付義務は、同日の経過により成立したところ、延滞税に係る連帯納付義務についても、法律上当然に成立していることになる。そして、後記2に説示するところからすれば、納期限の翌日から平成25年3月19日までの間の本件相続税の延滞税につき、一部発生しない期間や、原告が連帯納付義務を負わない期間はないから、本件相続税の延滞税の税額は、本件相続税の本税が平成25年3月19日付けで完納されたことにより、別紙3延滞税額計算表のとおり、98

59万8000円として具体的に確定したところ、これと本件相続税の本税3190万円を併せた金額は、原告が本件相続により受けた利益の価額に相当する金額である、純資産の価額6億7611万1000円から原告の納付した相続税に係る本税3億0317万0500円及び相続登記に要した登録免許税を控除した金額の範囲内であるから、原告は、本件相続税に係る延滞税についても連帯納付義務を負っていることとなる。

(2) 原告の主張について

ア 原告は、①国税通則法60条1項は、通達にも連帯納付義務者は同条項の「納税者」には当たらないとされているように、連帯納付義務者に延滞税を負担させる根拠規定とはならず、相続税法34条1項も、相続税本税に係る延滞税についても連帯納付義務を負担させる旨を明確に規定しておらず、連帯納付義務者に対して他の相続人固有の相続税に係る延滞税を負担させることは、租税法律主義に反し許されない旨、②被告が根拠とする国税通則法60条4項の規定の「税目」とは、税の種目にすぎず、相続税法において「相続税」と規定されている文言は、「相続税（その延滞税を含む。）」と読み替えられるものではなく、国税通則法60条4項の規定は、歳入科目又は国税収納金整理資金の受入科目も、その基礎税額と同一科目により延滞税が経理されることを意味しているにすぎない旨主張する。

イ 原告の上記①の主張について

(ア) 前記(1)のとおり、国税通則法60条4項の規定により、延滞税がその額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とされることから、相続税に係る延滞税も、相続税法34条1項所定の連帯納付義務の対象となる「相続税」とされるのであって、相続税に係る延滞税についても連帯納付義務の対象となることは、法律の明文の

根拠に基づくものであって、租税法律主義には反しない。

(イ) そして、原告が例示する以下の条項において、「延滞税を含む」又は「附帯税を含む」旨規定されているのは、国税通則法60条4項の規定からは解釈が必ずしも定まらない部分について明確するためであると解されるのであって、相続税法34条1項に「相続税（その延滞税を含む。）」などと明確に規定されていないことをもって、同項の「相続税」に延滞税が含まれていないと解することはできない。

a 所得税法117条は、「予定納税額（その予定納税額に係る延滞税を含む。）」と規定するところ、国税通則法60条4項の規定は、所得税に係る延滞税は所得税とすることを直接規定しているにとどまり、予定納税額に延滞税が含まれるか否かについては、必ずしも明らかとはいえない。

b 国税通則法58条1項1号ロは、「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納税の告知があつたもの（当該国税に係る延滞税を含む。）」と規定するところ、延滞税については、本税の納付前にその数額が確定しないなどの理由により、「納税の告知」の直接の対象とならないから、同規定に延滞税が含まれるという解釈を確定させるために、「延滞税を含む」旨規定したものと解される。

c 国税通則法46条3項1号は、「申告納税方式による国税（その附帯税を含む。）」と規定しているところ、延滞税だけに限らず附帯税一般を含む旨の規定であるから、国税通則法60条4項の規定があるからといって、「その附帯税を含む。」旨の規定が不要となるものではないし、延滞税は申告納税方式ではないから、同法46条3項1号に規定する「国税」に延滞税が含まれるか否かは直ちに

明らかとまではいえない。

ウ 原告の上記②の主張について

(ア) 国税通則法基本通達60条関係1は、連帯納付義務者については、国税通則法60条1項にいう「納税者」には含まれないものとするとしている。これは、前記(1)のとおり、相続税の連帯納付義務は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実を照応して、法律上当然に生ずるものであって、相続税法34条1項は、課税の根拠規定ではなく、固有の相続税の納税義務が、既に確定されていることを前提として、課税された税額の徴収を確保するための規定であるというべきところ、連帯納付義務者は、本来の納税義務者が納付すべき相続税に係る本税及び延滞税を連帯納付責任額の範囲で納付する義務を負うのであって、これとは別に連帯納付責任額に対し延滞税が課される法律上の根拠もないことから、通達において、国税通則法60条1項の規定の「納税者」から、連帯納付義務者が除外される旨が定められているものと解される。

(イ) また、国税通則法の一般的な解釈を示した税務大学校の発行に係る「国税通則法」(甲7)においても、「固有納税義務額」について「(国税に関する法律により、自己に課された、または自己が承継した税額をいい、附帯税を含む。以下同じ。)」とした上で、「連帯納付責任とは、・・・数人の納税者が、各自の有する固有納税義務額の合計額について、各自が一定の額の範囲内で相互に連帯して納付する責任を負担するもの」として、連帯納付義務者が他の納税者が納付すべき延滞税も負担することを前提とした記述がされている。

エ 以上検討のとおり、相続税の連帯納付義務者が、相続税に係る延滞税についても連帯納付義務を負うことは、国税通則法60条4項の規定に

基づくものであるから、租税法律主義に反することはなく、また、原告のその余の主張も採用することはできない。

- (3) したがって、原告は、Aが負う本件相続税及びその延滞税について連帯納付義務を負い、前記(1)のとおり、その延滞税の額は、9859万8000円として具体的に確定し、これは原告が本件相続により受けた利益の価額の範囲内であるから、延滞税に充当された、公売による原告の所有する土地の換価代金が誤納金であるとして、不当利得の返還請求をすることはできず、原告の主位的請求は理由がないことに帰する。

2 争点(2) (延滞税の発生の時期、期間等)について

- (1) 原告は、予備的に、Aの相続税に関する原告の連帯納付義務に基づく未納延滞税債務3057万3520円のうち、1211万1920円を超える部分の不存在の確認を求めるところ、被告においても、前提事実(17)のとおり、普通預金払戻請求権893円を取り立てて配当を受け、充当したとして、3057万2627円を超える部分が存在しないことについては争わないから、同金額を超える部分の確認を求める部分に係る訴えは、訴えの利益を欠き、却下を免れない。
- (2) そこで、以下、その余の部分について検討する。

ア まず、本件延納申請却下までの期間についての本件相続税に係る延滞税についてみると、国税通則法63条4項は、徴収を猶予した場合は、その猶予をした国税に係る延滞税につき、一部の期間について2分の1に相当する金額は免除する旨を規定しているところ、徴収を猶予された期間についても延滞税が発生することを前提としていることからすると、徴収を猶予されていたから本件相続税に係る延滞税は発生しない旨の原告の主張は理由がないことが明らかである。

イ 次に、本件納税告知がされるまでの期間についての本件相続税に係る延滞税を原告が負担するかどうかについては、相続税法及び国税通則法

上、延滞税に係る連帯納付義務の範囲を連帯納付義務者に同義務の存在を通知した後に限る旨の規定は存在しないから、原告はこれを当然に負担するものと解されるし、前提事実（6）のとおり、原告は平成5年7月29日に本件納税告知をされ、平成6年2月16日以降、督促状の送付も受けているのであって、原告に対する連帯納付義務の告知が遅滞したといった事情も存しない。

また、原告は、平成23年改正法において、相続税に係る連帯納付義務が、相互に各相続人等に課した特別の責任であること、平成23年改正法において、連帯納付義務者は、相続税の法定納期限の翌日から納付基準日までの期間に対応する延滞税については、これに代えて利子税を納付することとなったことを総合考慮すれば、本件においても、本件納税告知書が送付されるまでの期間に対応する延滞税や本件延納申請却下までの延滞税について、原告から徴収することは国税徴収権の濫用に該当する旨主張する。

しかし、本件相続税に係る延滞税は、国税通則法の規定に従ってその納税義務が成立し、税額も確定するのであって、上記のとおり、本件納税告知がされるまでの期間について原告が本件相続税の延滞税を負担しない旨の法令の規定は存在しない以上、原告の指摘する事情により、原告に本件相続税の延滞税を負担させ、徴収することが国税徴収権の濫用に該当するとは解されない。

ウ（ア）　そして、Aの死亡の翌日以降の本件相続税に係る延滞税についてみると、国税通則法5条1項は、相続があった場合には、相続人又は民法951条（相続財産法人の成立）の法人は、その被相続人に課されるべき国税を納める義務を承継する旨を規定しているところ、本件においては、前提事実（10）のとおり、Aについて相続財産法人が成立しているから、Aが死亡した後において

も、相続財産法人が本件相続税及びこれに係る延滞税を納める義務を承継しており、原告もこれらについての連帯納付義務を免れないというべきである。

- (イ) 原告は、被告において、Aの積極財産が893円の預金及び32円の預金しか存在しないことを前提としつつ、これを超える費用が発生することが明らかであるのに相続財産管理人の選任の申立てをしているのであって、Aの相続税債務について、その死亡後も延滞税を発生させ続けるために同申立てをしたのであり、相続財産管理人制度の趣旨に反し、申立権の濫用に該当し、国税徴収権の濫用であるし、相続税法34条1項の規定も、相続人が死亡した後の相続税の延滞税までも連帯納付義務者に負担させる趣旨であるとは解されない旨主張する。

しかし、関東信越国税局長において、Aの相続財産管理人の選任の申立てをしたのが、前提事実(10)の預金債権を差し押さえることにより本件相続税等の徴収権の時効消滅を防ぐとともに、Aの相続財産の清算が未了であるとしてその納税義務を存続させるためのものであったとしても、その目的は公益にかなうものであり、その申立てが申立権の濫用であるとは解されず、連帯納付義務に基づき原告から徴収することについて、国税徴収権の濫用があるとはいえない。

また、相続税法34条1項の規定が、相続人死亡後の相続税の延滞税については適用がないとする法令上の根拠はなく、このような場合の相続税の延滞税について連帯納付義務者に負担させるものではないと解することはできない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

- (ウ) 原告は、平成21年1月8日時点で、前提事実(10)の普通預

金は実質的には国庫に帰属し、相続財産法人は実質的には消滅したとも主張する。

しかし、前提事実（１０）、（１７）のとおり、差し押さえられたA名義の普通預金の払戻請求権のうち、株式会社G銀行飯能支店の３２円の普通預金の払戻請求権については、配当されておらず、本件相続税等に充当されていないし、本件全証拠によるも国庫に引き継がれたとは認められない一方、本件相続税等も存在しているから、いまだAの相続財産法人は消滅していない。

したがって、原告の主張は前提を欠き、採用することはできない。

- （３） 前記１のとおり、本件相続税の延滞税は、９８５９万８０００円として具体的に確定し、原告は本件相続により受けた利益の価額の範囲内として、これの連帯納付義務を負ったところ、前提事実（１４）～（１７）のとおり、別紙２土地目録記載７の土地の公売による換価代金により本件相続税の延滞税に９６７万９９８０円が充当され、本件各延滞税免除により合計５８３４万４５００円が免除され、取り立てた普通預金の払戻請求権８９３円の配当及び充当により、本件相続税の延滞税の残額は３０５７万２６２７円となり、原告の連帯納付責任額も同額に減少した。

原告は、Aの相続税に関する原告の連帯納付義務に基づく未納延滞税債務３０５７万３５２０円のうち１２１１万１９２０円を超える部分の不存在の確認を求めているところ、上記に述べたところからすれば、訴えの利益のある部分についても、その存在が認められるから、原告の予備的請求のうち、上記部分も理由がないことに帰する。

- ３ 以上によれば、原告の主位的請求は理由がないからこれを棄却し、予備的請求に係る訴えのうち、Aの相続税に関する原告の連帯納付義務に基づく未納延滞税債務３０５７万３５２０円のうち３０５７万２６２７円を超える部分が存在しないことの確認を求める部分はこれを却下し、本件訴えのうち予備的請求

に係るその余の部分は理由がないからこれを棄却することとして、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 館内 比佐志

裁判官 荒谷 謙介

裁判官 宮端 謙一

別紙2

土 地 目 録

- 1 所在 坂戸市
地番 ●●
地目 宅地
地積 1 7 7 . 5 3 m²
- 2 所在 坂戸市
地番 ●●
地目 宅地
地積 2 9 4 . 9 4 m²
- 3 所在 坂戸市
地番 ●●
地目 宅地
地積 2 2 8 . 8 2 m²
- 4 所在 坂戸市
地番 ●●
地目 雑種地
地積 4 8 m²
持分 2分の1
- 5 所在 坂戸市
地番 ●●
地目 雑種地
地積 1 6 3 m²
- 6 所在 坂戸市
地番 ●●
地目 山林

地積 1 2 4 m²

7 所在 坂戸市

地番 ●●

地目 畑

地積 2 3 4 m²

以 上

別紙 3

延滞税額計算表

1 相続税申告の内容

- | | | |
|-----|-------|------------|
| (1) | 法定納期限 | 平成2年11月●日 |
| (2) | 納期限 | 平成2年11月●日 |
| (3) | 申告年月日 | 平成2年11月14日 |
| (4) | 本税額 | 3191万9200円 |
| (5) | 滞納国税額 | 3190万円 |

2 滞納国税収納の状況

- | | | |
|-----|-------------|------------|
| (1) | 平成23年2月15日 | 1470万6830円 |
| (2) | 平成23年11月15日 | 328万6150円 |
| (3) | 平成25年3月19日 | 1390万7020円 |

3 延滞税の計算期間（国税通則法60条及び62条1項）

- | | | |
|-----|---------------------------|-------|
| (1) | 平成2年11月●日から平成3年1月15日まで | ●日 |
| (2) | 平成3年1月16日から平成23年2月15日まで | 7336日 |
| (3) | 平成23年2月16日から平成23年11月15日まで | 273日 |
| (4) | 平成23年11月16日から平成25年3月19日まで | 490日 |

4 延滞税の計算の基礎となる金額（国税通則法62条1項及び118条）

- | | | |
|-----|----------------|--------|
| (1) | 上記3（1）及び（2）の期間 | 3190万円 |
| (2) | 上記3（3）の期間 | 1719万円 |
| (3) | 上記3（4）の期間 | 1390万円 |

5 適用される延滞税の割合（通則法60条2項）

- | | | |
|-----|-----------------|-------|
| (1) | 上記3（1）の期間 | 7.3% |
| (2) | 上記3（2）ないし（4）の期間 | 14.6% |

6 延滞税額の計算

- | | |
|-----|-----------|
| (1) | 上記3（1）の期間 |
|-----|-----------|

$$3190\text{万円} \times 7.3\% \times \bullet\text{日} / 365\text{日} = 38\text{万}\bullet\text{円}$$

(2) 上記3(2)の期間

$$3190\text{万円} \times 14.6\% \times 7336\text{日} / 365\text{日} = 9360\text{万}7360\text{円}$$

(3) 上記3(3)の期間

$$1719\text{万円} \times 14.6\% \times 273\text{日} / 365\text{日} = 187\text{万}7148\text{円}$$

(4) 上記3(4)の期間

$$1390\text{万円} \times 14.6\% \times 490\text{日} / 365\text{日} = 272\text{万}4400\text{円}$$

(5) 合計

$$(1) + (2) + (3) + (4) = 9859\text{万}\bullet\text{円}$$

7 端数処理後の延滞税額(国税通則法119条)

$$9859\text{万}8000\text{円}$$

以上