

平成 29 年 1 月 19 日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年（○○）第●●号 相続税及び延滞税不存在確認請求事件

口頭弁論終結日 平成 28 年 10 月 26 日

判 決

亡 A 訴訟承継人

原告 X

被告 国

処分行政庁 大阪国税局長

主 文

- 1 主位的請求に係る原告の訴えをいずれも棄却する。
- 2 予備的請求に係る原告の訴えをいずれも却下する。
- 3 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

(1) 大阪国税局長が亡 A に対して平成 20 年 4 月 7 日付けでした別紙差押不動産目録記載の各不動産についてした差押処分が無効であることを確認する。

(2) 原告と被告との間で、平成 3 年 3 月●日に亡 B の死亡により発生した相続税に係る延滞税の租税債務が存在しないことを確認する。

2 予備的請求

(1) 被告は、平成 27 年 9 月 28 日付けで免除されたものを除く延滞税 2 億 9 7 4 4 万 0 2 0 0 円のうち平成 3 年 9 月●日から平成 7 年 2 月 1 日まで

に発生した相続税の延滞税 4 6 1 6 万 9 7 8 8 円を免除せよ。

- (2) 被告は、平成 2 7 年 9 月 2 8 日付けで免除されたものを除く延滞税 2 億 9 7 4 4 万 0 2 0 0 円のうち、平成 7 年 1 月 1 7 日から平成 8 年 9 月 2 5 日までに発生した相続税の延滞税 4 6 1 3 万 2 4 0 0 円を免除せよ。

第 2 事案の概要等

1 事案の概要

亡 B（以下「亡 B」という。）の相続人である亡 A（以下「亡 A」という。）は、亡 B が生前所有していた各不動産を相続し、前記各不動産に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の一部につき、物納申請をしたが、処分行政庁は、同物納では納付すべき相続税額に満たないとして、未納の相続税（以下「本件未納相続税」という。）に関し、国税徴収法 4 7 条 1 項に基づき、別紙差押不動産目録記載の各不動産（以下「本件差押不動産」という。）の差押処分（以下「本件差押処分」という。）をした。

本件の主位的請求は、本件訴訟係属中に死亡した亡 A の訴訟承継人である原告が、上記物納申請において物納に充てた不動産は本件相続税に見合うものであって、本件相続税は完納されており、滞納処分の前提となる本件未納相続税が存在せず、本件差押処分には、重大かつ明白な瑕疵があると主張して、その無効確認を求める（以下「本件無効確認請求」という。）とともに、本件未納相続税が存在しない以上、延滞税も発生していないと主張して、延滞税の納付義務がないことの確認を求める（以下「本件債務不存在確認請求」という。）ものである。本件の予備的請求は、原告が、処分行政庁に対し、原告が本件訴訟係属中である平成 2 7 年 9 月 2 8 日に同日時点で未納とされていた本件相続税 4 6 1 9 万 6 3 4 7 円を完納したことにより、処分行政庁が国税通則法 6 3 条 4 項に基づいて同日時点で成立していた延滞税額 5 億 6 1 2 8 万 0 5 0 0 円から 2 億 6 3 8 4 万 0 3 0 0 円を免除した残りの 2 億 9 7 4 4 万 0 2 0 0 円のうち、①国税通則法 6 3 条 6 項 4 号に基づき、平成 3 年 9 月●日から平成 7 年 2 月 1

日までに発生した相続税の延滞税 4 6 1 6 万 9 7 8 8 円を免除することの義務付けを求め、あるいは、②同法 6 3 条 6 項 3 号に基づき、上記 2 億 9 7 4 4 万 0 2 0 0 円のうち平成 7 年 1 月 1 7 日から平成 8 年 9 月 2 5 日までに発生した相続税の延滞税 4 6 1 3 万 2 4 0 0 円を免除することの義務付けを求める（以下、上記①及び②に係る義務付け請求を「本件各予備的請求」という。）ものである。

2 関連法令及び通達の定め

別紙「関連法令等の定め」のとおり。

3 前提となる事実（争いがない事実以外は、括弧内に認定の証拠を示す。）

（1） 当事者等

ア 亡 A は、亡 B の子であり、平成 3 年 3 月●日に亡 B が死亡したことにより、亡 B を相続し（以下、亡 B に係る相続を「本件相続」という。）、平成 2 7 年 1 月●日に死亡した。

イ 原告は、亡 A の妻である。原告を除く亡 A の相続人は、平成 2 7 年 5 月 1 4 日までに相続放棄をしたため、原告が亡 A の権利義務を承継した（弁論の全趣旨）。

（2） 亡 A の亡 B 所有の不動産の相続

亡 A は、亡 B の他の 4 人の共同相続人（C、D、E、F）との間の遺産分割協議に基づき、亡 B の相続財産のうち不動産について、次のものを取得した（甲 3、弁論の全趣旨）。

ア 兵庫県芦屋市●●の土地（宅地、地積 5 2 5 . 6 1 m²。後記（3）のとおり、同土地は、分筆、換地処分等がされているが、これらを総称して「本件 G 土地」といい、必要に応じて地番（物納許可時は H）で特定する。）

なお、亡 A は、本件相続開始当時、本件 G 土地上に木造瓦葺 2 階建の建物（床面積 1 階 6 9 . 9 0 m²、2 階 5 6 . 3 1 m²。以下「本件 I 旧居宅」

という。)を所有し、本件G土地を相続するまで、亡Bから同土地を使用貸借していた。

イ 神戸市東灘区●●の土地(宅地、地積594.42㎡。以下「本件J土地」といい、本件G土地と併せて「本件各土地」という。)

ウ 本件J土地上の建物(鉄筋コンクリート造陸屋根4階建の共同住宅(以下「本件Kマンション」という。))

なお、本件Kマンションは、本件相続開始当時、賃貸に供されていた。

エ 神戸市東灘区L土地(宅地、地積549.97㎡)

オ 上記エの土地上の建物(木造瓦葺3階建の居宅)

カ 芦屋市●●M番地上の建物(鉄筋コンクリート造陸屋根3階建)

なお、同土地は、D及びEが取得した。

(3) 亡Aの物納申請とこれに対する許可等の経緯

ア 亡Aによる物納申請

亡Aは、相続税の法定申告期限内である平成3年9月●日、芦屋税務署長に対し、同人が相続した純資産価額を9億6054万4584円(取得財産価額9億9665万6706円と相続債務額3611万2122円との差額)及び納付すべき相続税額を4億7344万0800円とする相続税の申告書(甲3)を提出するとともに、その納付すべき相続税額のうち4億6544万9361円については本件各土地(ただし、本件G土地は525.61㎡のうち396㎡)を物納にする旨の申請(以下「本件物納申請」という。)をし、うち700万円については延納の申請をし、残額の99万1439円については、平成5年9月●日に現金で納付した。

なお、本件物納申請に係る相続税4億6544万9361円については、平成3年10月15日、物納が許可又は却下されるまでの間、その徴収を猶予することとされた(平成4年法律第16号による改正前の相続税法42条5項、40条1項。乙4、5)。

イ 亡Aによる特例物納申請

亡Aは、平成6年8月31日、芦屋税務署長に対し、平成7年法律第55号による改正前の租税特別措置法70条の10第3項に基づき、延納の許可に係る延納税額700万円から平成6年3月31日までにその納期限が到来している分納税額(70万円)を控除した残額である630万円につき、本件G土地525.61㎡のうち本件物納申請に供している部分(396㎡)を除いた129.61㎡を物納する旨の申請(以下「本件特例物納申請」という。)をした。

ウ 阪神淡路大震災による本件I旧居宅の倒壊

平成7年1月17日、阪神淡路大震災(以下「本件震災」という。)が発生し、その当時亡Aの長男であるN(以下「N」という。)及びその家族が居住していた本件I旧居宅は倒壊し、本件G土地は更地となった。

エ 芦屋市による仮換地の指定

芦屋市は、平成12年9月11日、阪神間都市計画事業芦屋西部第二地区震災復興土地地区画整理事業に係る都市計画決定に基づき、本件G土地に対して仮換地指定をした。

オ Nによる新居の建築及び亡Aによる抵当権の設定等

Nは、平成13年6月21日、本件G土地上に木造瓦葺2階建の居宅(床面積1階85.00㎡、2階72.00㎡。以下「本件O新居宅」という。)を建築した。亡Aは、同年7月18日、本件G土地につき、Nに対する貸金債権を被担保債権とする住宅金融公庫及び年金資金運用基金のため、各抵当権を設定し、Nは、本件O新居宅につき、上記と同様の各抵当権を設定し、両名は、同日、設定登記手続をした。これらの各抵当権は、いずれも平成17年4月28日弁済を原因として、同年5月23日、抹消登記がされた。

カ 本件G土地に係る土地境界確定訴訟

亡Aは、平成12年5月18日、本件G土地の隣家の所有者である株式会社P（以下「P」という。）との間で、その境界を確定するための境界確定訴訟（以下「本件境界確定訴訟」という）を提起し、本件境界確定訴訟は、平成14年9月2日、亡AがPに対して本件G土地の一部を譲渡することによる和解が成立した。そのため、芦屋市は、平成14年10月23日、本件G土地に平成12年9月11日付けでした仮換地の指定を取り消し、上記和解を踏まえて移転された地積に基づき、仮換地の指定をし直した。

キ 本件G土地に係る交換契約等

亡Aは、平成13年12月19日、E、Dの相続人であるQ及びR（以下3名を合わせて「Eら」という。）との間で、本件G土地のうち、芦屋市の換地処分の予定面積である507㎡のうちの1000分の304を共有とすることとし、その共有持分と兵庫県芦屋市●●M番Sの土地のEらの各共有持分の一部（宅地358.52㎡のうちの1000分の388。以下「本件交換の土地」という。）との交換契約を締結した。

本件G土地は、平成14年9月17日、錯誤により地積を598.58㎡とする変更登記がなされ、同日、同土地は、T（地積591.05㎡）とUに分筆された。Tの土地は、平成15年2月18日、分筆がされ、T（地積411.36㎡）と地番V（地積179.69㎡。Eらが取得した前記1000分の304に相当する。）となった。

ク 本件交換の土地の物納申請

平成15年5月当時、本件G土地（当時の地番はT）には、住宅金融公庫及び年金資金運用基金のNに対する消費貸借契約に係る貸金返還請求権を被担保債権とする抵当権が設定されており、本件J土地には、大蔵省の亡Aに対する相続税の担保のための抵当権及び株式会社W銀行の亡Aに対する手形債権等の担保のための根抵当権が設定されていた（甲5の

1・2、弁論の全趣旨)。

大阪国税局長は、平成15年5月27日、亡Aから本件交換の土地も物納申請したいという申出を受けたこと及び本件各土地が抵当権及びその他の担保権の目的となっている財産に該当することから、亡Aに対し、平成18年法律第10号による改正前の相続税法42条2項ただし書に基づく物納財産の変更を要求し、同年6月16日付けで、亡Aから、変更要求に係る相続税物納申請書の提出を受けた(以下、同申請書の提出による物納申請を「本件変更要求に係る物納申請」という。)

本件変更要求に係る物納申請における物納申請財産は、次のとおりである(乙3の1、10)。

(ア) 本件G土地(地番T。地積41.36㎡のうち202.00㎡)

物納申請価額 1億1508万6572円

(イ) 本件交換の土地(芦屋市●●M番S。369.02㎡のうち1000分の388)

物納申請価額 1億0907万2828円

(ウ) 本件J土地

物納申請価額 2億4758万9961円

ケ 本件交換の土地に係る物納許可処分

大阪国税局長は、同年6月20日、亡Aに対し、本件変更要求に係る物納申請のうち、本件交換の土地について、物納許可額を物納申請価額と同額の1億0907万2828円とする物納許可処分をした。

コ 本件G土地の換地処分

芦屋市長は、平成17年2月28日、本件G土地(地番T、地積411.36㎡)につき、土地区画整理法に基づく換地処分を行い、同土地につき、地番H、地積352.87㎡の登記がされた。

地番H土地は、同年7月5日、地番aが分筆され、地積202.00㎡

となった。

サ 本件G土地に係る物納許可

本件G土地には、上記クのとおり、平成15年5月当時、住宅金融公庫及び年金資金運用基金のNに対する貸金返還請求権を被担保債権とする抵当権が設定されていたが、これらはいずれも平成17年4月28日の弁済により、抹消された（甲5の1）。

亡A及びNは、平成18年3月7日、大阪国税局長に対し、本件G土地（地番H、地積202.00㎡）につき、物納財産収納後直ちに亡Aが国の定める貸付条件により借り受け、本件G土地上の建物である本件O新居宅の所有者であるNは、亡Aが本件G土地の借地権者となることに異議はない旨記載された国有財産借受確認書（以下「本件確認書①」という。）を提出した（甲6の1）。

大阪国税局長は、同年4月10日、亡Aに対し、本件G土地（地番H、地積202.00㎡）につき、本件特例物納申請については特例物納許可額を630万円として許可し、併せて本件変更要求に係る物納申請については物納許可額を3943万6840円として一部許可する旨の物納許可処分（以下「本件物納許可処分①」という。）をした（甲4の1、乙8）。

なお、上記物納許可額は、課税価格計算の基礎となった自用地評価額を改訂し、自用地として評価した額から借地権割合（60%）を控除して算出された額である（甲4の1、乙6の19頁）。

大阪国税局長は、同年5月10日、本件G土地を収納した（甲5の1）。

シ 本件J土地に係る許可処分等

亡Aは、平成19年9月4日、神戸財務事務所長に対し、本件J土地につき、物納財産収納後直ちに亡Aが国の定める貸付条件により借り受けることを確認する旨記載した国有財産借受確認書（以下「本件確認書②」といい、本件確認書①と併せて「本件各確認書」という。）を提出した（甲

6の2)。

大阪国税局長は、平成19年11月26日、本件変更要求に係る物納申請のうち、本件J土地について、物納許可額を1億3031万0506円とする物納許可処分（以下「本件物納許可処分②」といい、本件物納許可処分①と併せて「本件各物納許可処分」という。）をし、物納申請額4億6544万9361円とこれまでに許可した収納価額2億7882万0174円（本件交換の土地に係る物納許可処分、本件物納許可処分①、本件物納許可処分②の合計）との差額に当たる1億8662万9187円について却下処分（以下「本件物納却下処分」という。）をした（甲4の2、乙8）。

なお、上記物納許可額は、課税価格計算の基礎となった貸家建付地を改訂し、自用地として評価した額から借地権割合（60%）を控除して算出された額である（甲4の2、乙7の16頁）。

大阪国税局長は、同年12月6日、本件J土地を収納した（甲5の2）。

（4） 本件各物納許可処分等に対する不服申立等

ア 亡Aは、平成18年4月28日、国税不服審判所長に対し、本件物納許可処分①及び本件特例物納許可処分を不服として審査請求をしたところ、同審判所長は、平成19年5月25日、本件物納許可処分①に係る審査請求を棄却し、本件特例物納許可処分に係る審査請求については、特例物納申請税額のとおりに許可処分されており、亡Aの権利又は利益を害したものとはいえないとしてこれを却下した（乙6）。

亡Aは、同年11月27日、本件物納許可処分①の取消し等を求めて訴訟を提起した（神戸地方裁判所平成●●年（○○）第●●号）。

イ 亡Aは、同年12月17日、国税不服審判所長に対し、本件物納許可処分②及び本件物納却下処分を不服として審査請求をしたところ、同審判所長は、平成20年12月8日、上記各審査請求をいずれも棄却した（乙

7)。

亡Aは、平成21年3月24日、本件物納許可処分②及び本件物納却下処分の取消し等を求めて訴訟を提起し(神戸地方裁判所平成●●年(○○)第●●号)、同訴訟は上記アの訴訟に併合された(以下、上記各訴訟を併せて「前訴」という。)

ウ 神戸地方裁判所は、平成23年3月2日、前訴において、自用地として評価した額から借地権割合(60%)を控除して算出した上でなされた本件各物納許可処分及び本件物納却下処分はいずれも適法であると判断して、亡Aの請求を棄却した(以下「前訴判決」という。乙3の1)。

大阪高等裁判所は、平成23年12月28日、前訴判決を不服とした亡Aの控訴を棄却する旨の判決を言い渡した(乙3の2)。

最高裁判所第二小法廷は、平成24年9月7日、上記大阪高等裁判所の判決を不服とした亡Aの上告を棄却するとともに、上告受理申立てを不受理とする決定をし、前訴判決は確定した(乙3の3)。

(5) 本件差押処分に至る経緯等

ア 処分行政庁は、平成20年1月21日、亡Aが本件未納相続税を納付しなかったとして、国税通則法37条1項に基づき、亡Aに対して督促状を送付したが、納付がされなかったことから、同年4月7日、国税徴収法47条1項に基づき、未納の本税1億8662万9187円の徴収のため、本件差押不動産を差し押さえ、同法68条1項に基づき、亡Aに対し差押書を送達した(本件差押処分。甲1、乙8)。

イ 亡Aは、同年5月30日、処分行政庁に対し、本件差押処分を不服として異議申立てをしたところ、同年8月28日付けで棄却された(乙9)。

亡Aは、同年9月25日、国税不服審判所長に対し、本件差押処分を不服として審査請求をしたところ、平成21年3月23日付けで棄却された(乙10)。

ウ 亡Aは、平成26年2月6日、本件訴訟を提起した（当裁判所に顕著な事実）。

（6） 本税の完納及び延滞税の免除決議に至る経緯等

ア 本件未納相続税については、連帯納付義務者の納付により、平成25年10月18日時点において4619万6347円となった（甲2、弁論の全趣旨）。

イ 原告は、平成27年9月、原告所有の神戸市東灘区b土地及び同土地上の建物を売却し、売却代金をW銀行からの借入金の返済に充てた後、同月28日、その残額を本件未納相続税の納付に充て、本件相続税は完納された。

ウ 処分行政庁は、同日、国税通則法63条4項に基づき、物納申請により相続税の徴収を猶予されていた期間である平成3年10月15日から本件物納却下処分がされた日である平成19年11月26日までに係る延滞税5億6128万0500円のうち2億6384万0300円を免除する旨の決議をし、同日時点の延滞税は2億9744万0200円となった（乙17）。

4 主位的請求に係る争点及び当事者の主張

（1） 本件差押処分が無効か否か（主位的請求の争点1）

【原告の主張】

ア 亡Aが本件物納申請をしたことにより、本件相続税は全て納付されており、本件未納相続税は存在しない。

処分行政庁は、本件各土地については貸宅地として自用地評価額から借地権割合（60%）を控除した額を収納価額としている。しかし、相続税法43条1項本文は、原則として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と定めており、同項ただし書において、例外として、「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」

には、収納時の現況により収納価額を定めることができる旨規定しているものであり、同項ただし書を適用するためには、収納時に既に当該著しい変化が生じていなければならないというべきである。ところが、亡Aが提出した本件各土地に係る本件各確認書は、あくまで亡Aが、物納財産収納後直ちに国の定める貸付条件により借り受ける予定であることを示すものにすぎず、権限のある者からの返答があつて初めて現実的に亡Aと国との間に賃貸借契約関係が生じるのであるから、収納時点では未だ借地権付きの土地ではないから、上記著しい変化に当たるような法律関係が生じていないというべきである。

仮に、本件各確認書の提出によって、将来的に借地権付きの土地となることが高度の可能性で予想されるといっても、収納時点においては未発生である以上は同項ただし書適用の要件を欠くことには変わりはないから、租税法律主義から導かれる課税要件法律主義及び課税要件明確主義の要請からしても、収納時点において借地権付きの土地と評価することはできない。

したがって、本件において、本件各土地は、課税価額で物納されたとみられるべきであり、そうすると、亡Aは、本件相続税を既に完納しているのであつて、本件未納相続税がないにもかかわらず、本件差押処分をしたことは、重大かつ明白な瑕疵のある行為であるから、無効である。

イ 被告は、前訴において、本件各物納許可処分及び本件物納却下処分は、その取消しを求める請求をいずれも棄却する旨の前訴判決が確定しており、これらが適法であることが既判力をもって確定しているのであるから、原告は本件訴訟において、本件各物納許可処分及び本件物納却下処分が違法であることを主張することができず、もとより、これらの処分が無効であることも主張することができないとして、原告が本件未納相続税がないと主張することは許されないと主張する。

しかし、既判力とは、確定した終局判決の内容たる判断における裁判所及び当事者に対する拘束力・通用性であり、判決の主文に包含される判断、具体的には、訴訟物についてのみ生じるのであり、理由中の判断に関しては生じない（民事訴訟法 114 条 1 項）。

前訴は、本件各物納許可処分及び本件物納却下処分の取消し等を求めたものである一方、本件は、本件差押処分の無効の確認を求めているものであるから、訴訟物が異なるし、本件各物納許可処分及び本件物納却下処分と本件差押処分とは、先決関係にあるとも、矛盾関係にあるともいい難い。

しかも、原告は、上記アで主張したとおり、相続税法 43 条 1 項ただし書の基本的な解釈に誤りがあるという重大かつ明白な瑕疵を理由に本件差押処分が無効であると主張しており、裁判所は、本件各物納許可処分及び本件物納却下処分の取消しとは無関係に本件差押処分の無効事由を判断することができる。さらに、前訴では、上記アの点を厳密に問題としておらず、前訴判決の理由中においても特段判断されていない。そして、本件訴訟は、当初から破たんした物納に係る収納方法を問題としており、結果的に相続財産以上の相続税を納付することを認め、いわば二重徴収を認めることになるという問題を含むものであり、これを是正するための訴訟であって、上記アの点につき、なお審理が必要である。

【被告の主張】

ア 亡Aは、平成3年9月●日付けで、亡Bの相続に係る相続税の確定申告書を提出したことにより、納付すべき相続税額が確定し、納付期限である平成3年9月●日までに本件未納相続税を納付していないから、亡Aは「滞納者」（国税徴収法 47 条 1 項）に該当する。亡Aは、平成3年9月●日の物納申請に係る相続税につき、同年10月15日から物納許可又は却下がされるまでの間、その徴収を猶予されていたが、本件各物納許可処分及び本件物納却下処分によって、本件未納相続税について徴収を猶予す

る期間が終了している。そして、亡Aは、処分行政庁が平成20年1月21日付けで発した本件未納相続税に係る督促状に対して、その発した日から起算して10日を経過した日までに完納しなかったから、本件差押処分は国税徴収法47条1項1号の要件を満たす適法なものである。

イ また、亡Aが物納許可申請をした本件各土地につき、相続税法43条1項本文に定められたとおり、課税価格たる更地価額を収納価額と評価して物納許可すべきであると主張していた前訴において、亡Aの本件各物納許可処分及び本件物納却下処分の取消しを求める請求は棄却され、本件各物納許可処分及び本件物納却下処分が適法であることが既判力をもって確定しているところ（民事訴訟法114条）、確定判決は当該訴訟の当事者を拘束し（同法115条1項）、前訴と本件訴訟の訴訟物が異なっていたとしても、当事者が既判力のある前訴判決の判断と矛盾する権利関係を基礎付けるための主張立証をすることは許されない。よって、原告は、本件訴訟において、本件各物納許可処分及び本件物納却下処分が違法であることを主張することができず、もとより無効であることも主張することができない。

それにもかかわらず、原告は、本件各物納許可処分及び本件物納却下処分が相続税法43条1項に反しており、亡Aが本件相続税の納付に関して本件物納申請及び本件特例物納申請によって既に完納していると主張しており、これは本件各物納許可処分及び本件物納却下処分が適法であるとする確定した前訴判決と矛盾する主張であるから失当である。

(2) 本件未納相続税に係る延滞税の発生の有無及び起算点（主位的請求の争点2）

【原告の主張】

上記のとおり、本件未納相続税は存在しないから、これに係る延滞税は存在しない。

仮にこれが存在するとしても、現行の相続税法では、物納申請が行われた場合、税務署長は物納申請期限の翌日から起算して3か月以内に許可又は不許可の判断をすることとされ（42条2項参照）、また、この期間内に許可等がされなかった場合は、当該申請に係る物納が許可されたものとみなされる（42条31項参照）のであって、早期に結論が示されることが法律上予定され、納税者に対して多額の延滞税の納付義務が生じないように配慮されている。ところが、本件物納申請及び本件特例物納申請当時には、上記のような法令の定めがなかったために、申請から許可処分等までに15年以上も要し、その間に生じた延滞税の納付義務の負担が亡A及びこれを相続した原告にのみ課されているのである。このような事情に照らせば、本件未納相続税に係る延滞税の起算点は、本件物納許可処分②があった平成19年11月26日の翌日からとすべきである。これを平成3年9月●日からとするのは、国の不作為によって増加した延滞税を原告に押し付けることとなり、信義則上も妥当ではない。

【被告の主張】

亡Aは、平成3年9月●日付けで、亡Bの相続に係る相続税の確定申告書を提出したことにより、納付すべき相続税額が確定し、納付期限である同日までに本件相続税を完納していないから、翌同月●日以降、延滞税が発生する（国税通則法60条2項）。

本件物納申請から本件各物納許可処分及び本件物納却下処分までに時間を要したのは、税務職員が建物の底地に当たる土地を物納申請財産とした場合には自用地評価額の40%に改訂される旨説明したにもかかわらず、亡Aが本件I旧居宅や本件Kマンションの底地に当たる本件各土地を物納申請財産として選択したことによるものであり、延滞税が発生することとなった原因は、結局のところ、亡Aが本件物納申請に係る相続税額に見合う物納申請財産を選択しなかったことによるものであり、延滞税の起算点

を本件物納許可処分②があった翌日に遅らせる理由はない。

5 予備的請求に係る争点及び当事者の主張

- (1) 本案前の争点（非申請型義務付けの訴えの要件の充足性）（予備的請求の争点1）

【原告の主張】

原告は、本件差押不動産の他に、神戸市東灘区b土地及び同土地上の建物、本件G土地（H）の借地権、本件J土地の借地権、預貯金100万円の合計3億7381万3625円の資産を有し、他方、平成27年1月23日時点における本件相続税の未納税額3719万7262円、同日時点の延滞税額5億5972万7300円及び同年5月29日時点の銀行からの借入金1億5071万4382円の合計7億4763万8944円の負債を負っており、同日時点の債務超過額は、3億7000万円余りであったところ、原告は、本件訴訟係属中に、神戸市東灘区b土地及び同土地上の建物を売却し、その売却代金を銀行からの借入金の返済及び本件未納相続税の返済に充て、本件相続税を完納した。これにより、延滞税が5億6128万0500円に確定し、免除決議により延滞税が2億9744万0200円となった。

原告は、本件Kマンションの賃料収入と年金収入で生活しているが、本件Kマンションの2階から4階部分は、国の差押えを受け、また、本件Kマンションの経費として、固定資産税、光熱費、修繕費等がかかり、毎月、支出が収入を上回る状況であって、月約34万円、年約400万円の赤字となり、上記の約3億円もの多額の延滞税を納付することは物理的に不可能である。

また、上記不動産の売却により、原告には、多額の譲渡所得税や仲介手数料がかかり、原告の自宅を含む本件差押不動産や本件Kマンションの収益物件等原告の全財産を処分しても、原告に対する延滞税の全額に足りる

ものではない。

他方、延滞税 4 6 1 6 万 9 7 8 8 円の免除があれば、原告の自宅は確保することができる。仮に延滞税の免除がされないとなれば、原告は、自宅を売却せざるを得ず、自宅を失い、住む場所さえ確保することができない状況となるし、原告の年齢からしても、賃貸物件を探すことも容易ではない。

以上のことから、原告は、延滞税が免除されないことにより、生活に困窮することは明らかであり、憲法で保障された生存権及び財産権の侵害ともなる重大な損害を避けるためには、延滞税の免除を受けるほかに手段はなく、義務付けの訴えにおける訴訟要件（行政事件訴訟法（以下「行訴法」という。） 37 条の 2 第 1 項）を満たす。

【被告の主張】

原告が負っている延滞税 2 億 9 7 4 4 万 0 2 0 0 円のうち 4 6 1 6 万 9 7 8 8 円が免除されたとしても、依然として原告には 2 億 5 0 0 0 万円以上の延滞税納付義務が残ることとなるところ、延滞税納付義務の存在自体を争っている原告が、免除後の延滞税 2 億 5 0 0 0 万円以上を任意に納付することは期待できず、未納の状況が継続することが予想されることに照らせば、延滞税納付義務のうち 4 6 1 6 万 9 7 8 8 円が免除されても、差押え等の滞納処分が行われ、原告が自宅を失って住む場所さえ確保することができない状況を回避することができるようにはならない。

仮に、滞納処分の実施により、原告の自宅が差し押さえられたりしても、親族の援助を受けるなどして新たな住宅を確保したり、あるいは、親族方に同居することも十分可能であるから、原告の住む場所が確保できなくなるとは考え難い。そうすると、原告が主張する重大な損害は、延滞税納付義務の免除以外の方法によっても回避することができる。

また、原告に対して延滞税の徴収のためにその所有不動産に対する差押処分がされたとしても、原告は、同差押処分の取消しの訴えを提起すること

により、自宅を失うことを回避することもできる。加えて、原告の資産状況等からすれば、延滞税納付義務の全額免除がされない限り、自宅の差押等により生活基盤を失うという事態は回避できないと推測されるところ、あえて一部免除の義務付けを求めており、延滞税納付義務の全額免除を求めるというような他に適当な方法がある。

以上のとおり、原告が主張する重大な損害は、延滞税納付義務の一部を免除することによって回避することのできるものではないか、あるいは、他の手段により救済可能なものであるから、義務付けの訴えによる救済の具体的必要性が高いとはいえず、「一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、かつ、その損害を避けるために他に適当な方法がない」（行訴法３７条の２第１項）ということとはできない。

- (２) 本案の争点（本件未納相続税に係る延滞税の免除の可否）（予備的請求の争点２）

【原告の主張】

ア 国税通則法６３条６項３号該当事由の存在

本件においては、国税通則法６３条６項３号該当事由が存在する。

平成７年１月１７日に本件震災が発生して以降、物納事務の停滞が生じたことに加え、本件震災後、本件Ｇ土地が震災復興に係る土地区画整理事業の対象物件となったため、換地処分を受けることで物納に適するようになる必要があったり、本件震災の復興に係る土地区画整理事業で換地処分を受けるための境界確定・土地の地積更正に相当の日数がかかり、亡Ａは、土地区画整理事業が完了して換地処分を受ける平成１７年２月２８日まで物納申請ができない状態にあった。

亡Ａは、その間、物納申請を受理するよう国に要請していたが、税務署からは、直ちに実現できない補完等を要請され、許可ないし不許可処分がされなかった。その原因には、本件物納申請の実務上の取扱いについて統

一した見解がなく、物納の税務職員においても、直ちに判断することができなかったという事情に加え、未曾有の本件震災が生じたことも原因である。本件震災がなければ、本件物納申請財産が震災復興に係る土地区画整理事業の対象物件となることもなかったし、土地の境界を確定させる地積更正も不要であり、遅くとも平成7年頃には、物納許可処分がされた可能性は否定できない。ところが、本件震災により、上記事情ないし手続が必要となったため、物納許可処分が大幅に遅れた。この大幅に遅れた物納許可処分により、延滞税が膨大となったのであって、その原因は亡Aにあるものではなく、本件震災がなければ本件延滞税がこれほどまでに多額にはならなかったといえ、本件震災と本件延滞税には、相当因果関係が認められ、国税通則法63条6項3号所定の事由が存在する。

イ 国税通則法63条6項4号該当事由の存在

国税通則法63条6項4号の委任を受けた国通法施行令26条の2第2号は、火薬類の爆発、交通事故その他の人為による異常な災害又は事故により、納付すべき税額の全部若しくは一部につき申告をすることができず、又は国税を納付することができない場合（その災害又は事故が生じたことにつき納税者の責めに帰すべき事由がある場合を除く。）に、その災害又は事故が生じた日からこれらが消滅した日以後7日を経過した日までの期間につき、延滞税を免除することができる旨定める。

本件各土地のように、課税の時点では国と納税者との間で借地契約が締結されておらず、国有財産借受確認書が提出された場合に底地価格で評価すべきであるか否かについては、複数の法解釈が存在しており、前訴判決が確定するまでは明らかとされておらず、前訴判決の確定により初めてその解釈が明確になったといえ、申告書提出後における法令解釈の明確化を人為による災害と同様に扱うとしている本件通達に従えば、免除されてしかるべき事案である。また、土地とその土地上の建物に居住していた者が、

土地を物納しようとする、建物を取り壊して土地を物納するか、底地の評価で土地を物納するかの選択肢しかないことになり、納税者に不合理を強いることとなる。よって、亡Aが本件各土地を更地で評価して物納申請することを認めるべきと解釈した点については、相当の理由があるといふべきであり、前訴での亡Aの主張が不合理ともいえない。

【被告の主張】

ア 国税通則法 63 条 6 項 3 号該当事由の不存在

国税通則法 63 条 6 項 3 号は、震災により、国税を納付することができない事由が生じた場合に、その事由が生じた日からその事由が消滅した日以後 7 日を経過した日までの期間に対応する部分の金額を限度として延滞税を免除することができる」と定めているところ、国税を納付することができない事由には、国税の納付行為そのものができない場合をいい、災害により資金が不足して納付することができない場合を含まない。

本件では、亡Aは、本件震災の約 3 年 4 か月も前である平成 3 年 9 月 17 日の時点で既に本件物納申請をしており、本件震災前に納付行為をすることができたのであるから、「震災…その他これらに類する災害により、国税を納付することができない事由が生じた」場合に当たらないことは明らかである。すなわち、亡Aは、本件物納申請に係る相続税額 4 億 6 5 4 4 万 9 3 6 1 円につき、同額に見合う財産を納付していれば、物納申請税額に不足が生じず、延滞税が発生することはなかったにもかかわらず、本件物納財産のみを物納申請財産として選択し、度重なる税務職員からの説明を聞き入れることなく、底地での物納に固執し、その結果、延滞税が発生することとなったのであるから、結局のところ、延滞税が発生することとなった原因は、亡Aが本件物納申請に係る相続税額に見合う物納申請財産を選択しなかったことに尽きるのであって、本件震災により換地処分等の手続が遅延したことで延滞税が発生したこととの間に因果関係はない。

イ 国税通則法 6 3 条 6 項 4 号該当事由の不存在

通則法 6 3 条 6 項 4 号の委任を受けた国通法施行令 2 6 条の 2 第 2 号の人為による異常な災害と同等に扱う場合を示した本件通達上の「申告書提出後における法令解釈の明確化等」に該当するためには、①税法の解釈に関し、申告書提出後に法令解釈が明確化されたことにより、その法令解釈と納税者の解釈とが異なることとなった場合等において、当該法令解釈等により既に申告又は納付された税額に追加して納付することになったこと及び②その納税者の解釈について相当の理由があると認められることのいずれの要件にも該当する必要がある、税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくものは、上記①の要件に該当しないものとして取り扱われている。

亡 A は、相続税の確定申告及び本件物納申請をした時点において、将来国から借り受けることを約した本件各確認書の提出だけでは現に借地権が付いている土地ではないことから、収納価格について底地として評価するのではなく、更地として評価すべきと解釈したというものであって、そのような亡 A の解釈は、収納時に借地権付きの土地となることが事実であったにもかかわらず、収納時に更地で評価すべきであるというもので、合理性のない解釈である。また、実質的にも、亡 A が借地権の負担のない土地や貸家建付きの土地を相続しているにもかかわらず、国は、当該土地を収納した後、借地権の負担の付いた土地の範囲でしか経済的利益を確保できず、適切な税収を確保できない結果を招き、この点においても、亡 A の上記解釈は合理性を欠く。そして、本件物納申請を受けた税務職員らは、亡 A に対し、本件各土地のように土地上に建物がある場合において、当該土地（底地）のみを物納するときは、収納価額は物納申請価額ではなく、自用地価額の 4 0 % に改訂される旨繰り返し説明してきたほか、本件各土地では物納申請額に不足が生じるから、新たに物納申請財産を変更したり、

延納制度を利用したりするなどの納税の方法を検討するようたびたび指導していたのであり、税務職員らは、一貫して、亡Aの解釈が採用される余地はないことを前提とした対応をしている。

これらの事情に照らすと、亡Aの解釈は、税法の誤解に基づくものであり、その解釈について相当の理由があるとはいえないから、国通法施行令26条の2第2号に該当する事実があるとはいえず、亡Aについて、国税通則法63条6項4号に該当する事由があるとはいえない。

第3 当裁判所の判断

1 主位的請求の争点1について

(1) 本件では、前記前提となる事実のとおり、本件差押処分がされた平成20年4月7日当時、本件相続税について、現金で納付した税額、本件特例物納許可処分及び本件各物納許可処分を受けて物納が許可された分を除いた1億8662万9187円が未納とされたこと((3)ア、イ、サ及びシ)、本件差押処分はその徴収のために行われたものであること((5)ア)、亡Aが国を被告として提起した本件各物納許可処分及び本件物納却下処分の取消し等を求める前訴は、亡Aの敗訴が確定し、これによって本件各物納許可処分及び本件物納却下処分が適法であることが前訴判決をもって確定したこと((4)ア～ウ)が認められる。

(2) 原告は、本件物納申請及び本件変更要求に係る物納申請をしたことによって、本件相続税を全て納付しており、本件未納相続税は存在しないなどと主張して、本件差押処分が無効であることの確認を求めているところ、かかる原告の主張は、本件物納申請に対する物納許可額の算定に際し、本件各土地の自用地としての評価額から借地権割合を控除することとした本件各物納許可処分及び本件物納却下処分が、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旨規定した相続税法43条1項本文に反する違法なものであることを前提としているものと解される。

しかし、上記認定のとおり、前訴本件各物納許可処分及び本件物納却下処分は適法であることが前訴判決の既判力をもって確定しており、本件の亡Aと被告は前訴の当事者でもあったことからすれば、原告の上記主張は、前訴判決の既判力に抵触するものであり、失当といわざるを得ない。

原告は、前訴と本件訴訟は訴訟物が異なる上、本件各物納許可処分及び本件物納却下処分と本件差押処分は先決関係ないしは矛盾関係にあるとはいえない難いとか、本件差押処分の無効事由は、相続税法の条文の基本的な解釈を誤っているという意味で重大かつ明白な瑕疵があるという点にあるから、本件における原告の主張が前訴判決の既判力と抵触することはないと主張するが、原告が本件において主張するところは、本件各物納許可処分及び本件物納却下処分の違法をいうものであって、確定した前訴判決と抵触する主張であると解されるから、原告の上記主張は失当である。

原告は、前訴では相続税法43条1項違反について問題としておらず、理由中に判断されていないとも主張するが、前訴判決では本件訴訟において原告が主張している相続税法43条1項違反の点についても判断されているし(乙3の1の21～23、40～41頁、乙3の2の17～18頁等)、取消訴訟の訴訟物は当該行政処分の違法性一般と解され、上記のとおり本件各物納許可処分及び本件物納却下処分が適法であることは前訴判決の既判力によって確定しているから、原告の上記主張に理由はない。

2 主位的請求の争点2について

亡Aが平成3年9月●日付けで本件相続税に係る相続税の確定申告書を提出したこと、これにより、亡Aが納付すべき相続税額が確定したこと、亡Aは納付期限である同日までに本件未納相続税を納付していないことは、前記前提となる事実のとおりであり、亡Aについては、同日の翌日以降、法令に定められた割合による延滞税(平成3年9月●日から同年11月●日までの間は年7.3%、同月●日以降は年14.6%の割合)が発生する(国税通則法60条2

項)。上記１で説示したとおり、本件各物納許可処分及び本件物納却下処分に違法はないから、本件未納相続税について、物納の申請があった日の翌日から物納が許可された日までの期間に対応する部分の延滞税は納付することを要しない旨定めた平成４年法律第１６号による改正前の相続税法５１条４項は適用されず、上記法定納期限の翌日である平成３年９月●日から延滞税が発生する。

原告は、本件物納申請から本件各物納許可処分及び本件物納却下処分までに約１５年もの長期間を要したのは、徴収職員等被告側の不作為にも起因するのであるから、本件未納相続税に係る延滞税の成立を認めるべきでないとか、信義則により本件物納却下処分がされた平成１９年１１月２６日の翌日から起算すべきであるなどと主張する。しかしながら、確定した前訴の控訴審判決（乙３の２の１９～２０頁）においても説示されているとおり、徴収職員が亡Ａに対して本件各土地が物納に充てるべき財産として適さないものであることを示して早期に却下すべき義務を負っていたことを裏付ける事情があるとも認められないし、徴収職員において、故意あるいは過失により本件物納申請に対する許可・不許可の判断を遅延させたというような事情は認められない。また、そのほか、課税庁が原告に対して本件未納相続税に係る延滞税の納付義務の履行を求めることが信義則に反するというような事情は本件全証拠によっても認められず、原告の上記主張は採用できない。

３ 小括

以上より、原告の主位的請求についてはいずれも理由がない。

４ 予備的請求の本案前の争点について

- (１) 前記のとおり、主位的請求は理由がないからこれらを棄却することとなるが、原告は本件各予備的請求として延滞税免除の義務付けを求めているため、これについて検討する。

本件各予備的請求は、本件相続税完納後の免除決議により確定した延滞税の一部の免除の義務付けを求めるいわゆる非申請型の義務付けの訴え（行

訴法 3 条 6 項 1 号) と解される。非申請型の義務付けの訴えが適法というためには、「一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、かつ、その損害を避けるために他に適当な方法がないとき」であることが必要である(同法 3 7 条の 2 第 1 項)。非申請型義務付けの訴えにおいて、上記要件を充足することが必要とされているのは、同訴えは一定の処分を求める法令上の申請権のない者が第三者に対して一定の処分をすべき旨を命ずることを求める訴えであり、法令上の申請権が認められる者による申請型義務付けの訴え(同法 3 条 6 項 2 号)との均衡及び司法と行政の役割分担の観点から、そのような措置を行わなければならないほどの救済の必要性が高いものに限り、これを認める趣旨と解される。そうすると、上記「一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、かつ、その損害を避けるために他に適当な方法がない」というためには、義務付けを求める者において、一定の処分がされなければ救済を受けることが困難な損害が生じるものであることを要し、かつ、当該一定の処分がされればそのような重大な損害を生ずるおそれがなくなることを要するというべきである。

- (2) 前提となる事実及び前記説示のとおり、本件差押処分に取り消すべき違法はなく、本件差押処分当時の本件未納相続税の額が 1 億 8 6 6 2 万 9 1 8 7 円であったところ、平成 2 5 年 1 0 月 1 7 日当時の本件未納相続税の額は 4 6 1 9 万 6 3 4 7 円となり、平成 2 7 年 9 月 2 8 日には原告が所有不動産の売却代金を本件未納相続税の納付に充ててこれを完納したことにより、国税通則法 6 3 条 4 項に基づき、同日までに発生していた延滞税 5 億 6 1 2 8 万 0 5 0 0 円の延滞税のうち 2 億 6 3 8 4 万 0 3 0 0 円が免除され、残額が 2 億 9 7 4 4 万 0 2 0 0 円となったことが認められる。

原告は、本件未納相続税に係る延滞税の徴収のために自宅が差し押さえられれば、生活基盤を失うことを本件各予備的請求における義務付けの訴え

に係る「重大な損害」として主張するが、上記延滞税の徴収のために原告に対して差押処分（国税徴収法４７条１項）がされることとなったとしても、差押えの対象財産の選択については、当該財産の金銭的価値の有無・程度、換価の容易性等から徴収職員の一定の裁量に委ねられているものと解され、直ちに原告の自宅が差押処分の対象となるものとはいえない。

ただ、証拠（甲９の１、１２、原告本人）及び弁論の全趣旨によれば、原告は、現在、７６歳で月約１０万円支給されている年金で生活をし、原告が現在有する資産は、自宅のほかには本件Ｋマンションを有しているが、同マンションの賃料は本件未納相続税の徴収のために平成２６年５月２８日付けで差押えがされたことが認められ、ほかに上記延滞税の納付に充てべき資産を有することをうかがわせるような証拠は見当たらないところ、本件各予備的請求でそれぞれ免除を求める４６１９万６３４７円ないし４６１３万２４００円を免除したとしても残額２億５０００万円余りの延滞税納付義務が残り、この２億５０００万円余りの延滞税納付義務を直ちに完納できるものとは認められず、結局、上記延滞税の徴収のために原告の自宅をも対象とする差押処分がされるものとうかがわれ、上記約４６００万円の延滞税の一部の免除が、原告の自宅を確保して生活基盤の喪失を避けるために有効な措置ということもできないというべきである。

以上からすると、本件においては、原告が求める延滞税の一部免除がされなければ原告において救済が困難な損害が生じるものであるとか、延滞税の一部免除がされればその損害を生ずるおそれなくなるとも認められず、本件各予備的請求につき、「一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、かつ、その損害を避けるために他に適当な方法がない」があるとの要件を満たすものとは認められない。

したがって、本件各予備的請求に係る義務付けの訴えは、訴訟要件を欠く不適法なものというべきである。

5 予備的請求の本案の争点について

- (1) なお、事案に鑑み、原告の本案の主張についても判断を示すこととする。

原告は、本件においては、国税通則法 63 条 6 項 3 号又は 4 号に該当する事由があるとして本件延滞税が免除されるべきであると主張する。

- (2) 同項 3 号については、震災その他これに類する災害により国税を納付することができない事由が生じた場合に、その事由が生じた日からその事由が消滅した日以後 7 日間の間に発生した延滞税の免除を認めるものと解されるところ、その文理上、震災等により国税の納付行為自体をすることができない場合に延滞税の免除を認めたものであり、震災等を理由に国税の納付に充てるべき資力に問題が生じた場合を想定したものではないと解される。ところで、前提となる事実のとおり、本件相続税の法定納期限は平成 3 年 9 月●日であり、亡 A は、同日、本件相続税の本件物納申請という納付に係る行為を行っており、他方、本件震災は平成 7 年 1 月 17 日に発生したものであるから、亡 A において、本件震災により本件相続税の納付行為自体が困難であったということはできないというべきである。

したがって、同号所定の延滞税を納付することができない事由が生じたものとは認められない。

- (3) 次に、同項 4 号の委任を受けた国通法施行令 26 条の 2 第 2 号は、人災等により国税の納付行為ができなくなった場合に、一定の期間の延滞税の免除を認めており、本件通達は、申告書提出後における法令の明確化等があった場合において、納税者に責めに帰すべき事由がないときも、本号の定める人災等に当たるものとして延滞税を免除できると定めている。原告は、相続税法 43 条 1 項ただし書が定める「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」及びその変化が生じた場合には、「収納の時の現況により当該財産の収納価額を定めることができる」との同項ただし書の適用要件及びその効果に係る法令解釈につき、前訴判決の確定によつ

て初めて明確となったとして本件通達の上記事由に当たる旨主張する。

しかしながら、前記前提となる事実のとおり、本件G土地については、課税の時点で亡Aが無償で使用し（（2）ア）、その後、Nが原告から無償で同土地を使用貸借し、同土地上に本件O新居宅を建てて居住し（（3）オ）、本件J土地については、課税の時点で亡A所有の賃貸用の本件Kマンションが存在していた（（2）ウ）ことが認められ、いずれも、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場合と同等の経済的利益を現実確保することが一般に困難と考えられる財産（管理処分不適格財産）に当たるものであったが、本件各土地につき、物納許可があればその収納後直ちに国の定める貸付条件により亡Aが借り受ける旨を確認した本件各確認書が提出されたこと（（3）サ、シ）により、収納の時点において国と亡Aとの間で賃貸借契約が設定されることが事実となり、国が金銭で相続税が納付されたと同等の経済的利益を確保することが可能なものとして物納許可がされ、また、これらの提出により、収納時点で本件各土地には借地権の負担が生じることが事実となるから、本件各土地は、いずれも「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化」を生じたといえることができる。したがって、本件物納申請に対する処分に際し、自用地としての評価額から借地権の価額を控除してこれら进行评估することには合理性があるといえるべきである。そうすると、物納申請財産とされた本件各土地につき、自用地として評価した額を物納許可額とすべきと亡Aが解釈していたとしても、同解釈は、税法に係る誤解に基づくものであり、本件物納許可申請当時、亡Aの上記解釈に沿うような通達等が公表されていたというような事情も認められないのであるから、亡Aの上記解釈に相当の理由があるとは認められない。

したがって、本件各物納許可処分及び本件物納却下処分に関し、亡Aが本件相続税に係る申告書提出を提出した後に法令解釈が明確化されたとか、

亡Aの相続税法43条1項の解釈について相当の理由があるものとはいえず、申告書提出後における法令解釈の明確化等として、本件通達及び国通法施行令26条の2第2号に該当するものとは認められず、国税通則法63条6項4号により延滞税を免除すべき事由は認められない。

第4 結論

以上によれば、原告の主位的請求である本件無効確認請求及び本件債務不存在確認請求はいずれも理由がないからこれらを棄却し、本件各予備的請求はいずれも不適法であるからこれらを却下することとして、主文のとおり判決する。

神戸地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官	山口 浩司
裁判官	吉田 祈代
裁判官	鈴木 美智子

関連法令等の定め

1 相続税法

- (1) 物納の要件（41条1項（平成4年法律第16号による改正前のもの（乙5））

税務署長は、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は、納税者の申請により、その納付を困難とする金額として政令で定める額を限度として、物納の許可をすることができ（1項）、物納に充てることができる財産は、納税義務者の課税価格計算の基礎となった財産（当該財産により取得した財産を含み、第21条の9第3項の規定の適用を受ける財産を除く。）でこの法律の施行地にあるもののうち不動産（管理又は処分をするのに不適格なものとして政令で定めるものを除く。）を含む（同項2号）。

- (2) 物納手続（42条（平成15年法律第8号による改正前のもの））

ア 前条第1項の規定（前記（1））による物納の許可を申請しようとする者は、その物納を求めようとする相続税の納期限又は納付すべき日までに、政令で定めるところにより、金銭で納付することを困難とする金額及びその困難とする事由、物納を求めようとする税額、物納に充てようとする財産の種類及び価額その他必要な事項を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（1項）。

イ 税務署長は、前項の規定による申請書の提出があった場合においては、当該申請者及び当該申請に係る事項について前条の規定に該当するか否かを調査し、その調査に基づき、当該申請に係る税額の全部又は一部について当該申請を許可し、又は当該申請を却下する。但し、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当であると認める場合にお

いては、その変更を求め、当該申請者が第4項の規定による申請書を提出するのをまって当該申請の許可又は却下をすることができる（2項）。

- (3) 物納財産の収納価額等（43条（平成15年法律第8号による改正前のもの））

ア 物納財産の収納価額は、課税価格の計算の基礎となった当該財産の価額による。但し、税務署長は、収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたときは、収納の時の現況により当該財産の収納価額を定めることができる（1項）。

イ 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、所有権の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（2項）。

- (4) 延滞税の特則（51条（平成4年法律第16号による改正前のもの）。乙5）

相続税について物納があった場合においては、当該物納に係る相続税額の第33条又は国税通則法第35条第2項の規定による納期限又は納付すべき日（同日前に当該物納の許可の申請があった場合には、当該申請があった日）の翌日から第43条第2項の規定により納付があったものとされた日までの期間に対応する部分の延滞税は、納付することを要しない（4項）。

2 国税通則法

(1) 延滞税

ア 納税者は、期限内申告書を提出した場合において、当該申告書の提出により納付すべき国税をその法定納期限までに完納しないときは、延滞税を納付しなければならない（国税通則法60条1項1号）。

イ 延滞税の額は、国税の法定納期限の翌日からその国税を完納する日までの期間の日数に応じ、その未納の税額に年14.6%の割合を乗じて計算した額とする。ただし、納期限までの期間又は納期限の翌日から2月を

経過する日までの期間については、その未納の税額に年 7.3% の割合を乗じて計算した額とする（同法同条 2 項）。

（2） 延滞税の免除

ア 第 23 条第 5 項ただし書その他の国税に関する法律の規定により国税の徴収を猶予した場合には、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（前 3 項の規定により延滞税の免除がされた場合には、当該免除に係る期間に該当する期間を除く。）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（同法 63 条 4 項）。

イ 国税局長、税務署長又は税関長は、次の各号のいずれかに該当する場合には、当該各号に規定する国税に係る延滞税（前各項の規定による免除に係る部分を除く。）につき、当該各号に掲げる期間に対応する部分の金額を限度として、免除することができる（同条 6 項）。

1、2 号（省略）

3 号 震災、風水害、火災その他これらに類する災害により、国税を納付することができない事由が生じた場合 その事由が生じた日からその事由が消滅した日以後 7 日を経過した日までの期間

4 号 前 3 号のいずれかに該当する事実に関し、政令で定める期間

3 国税通則法施行令（以下「国通法施行令」という。）

国税通則法 63 条 6 項 4 号に掲げる政令で定める場合は、次の各号に掲げる場合とし、同号に掲げる政令で定める期間は、それぞれ当該各号に掲げる期間とする（26 条の 2）。

1 号 省略

2 号 火薬類の爆発、交通事故その他の人為による異常な災害又は事故により、納付すべき税額の全部若しくは一部につき申告することができず、

又は国税を納付することができない場合（その災害又は事故が生じたことにつき納税者の責めに帰すべき事由がある場合を除く。）その災害又は事故が生じた日からこれらが消滅した日以後 7 日を経過した日までの期間（国通法施行令 26 条の 2）

4 人為による異常な災害又は事故による延滞税の免除について（平成 13 年 6 月 22 日徴管 2－35 他 9 課共同通達。以下「本件通達」という。乙 11）

「国税通則法 63 条 6 項の規定による延滞税の免除については、税務職員の誤った申告指導（納税者が信頼したものに限る。）その他の申告又は納付について生じた人為による障害は、同法施行令 26 条の 2 第 2 号の「人為による異常な災害又は事故」に該当することから、今後処理するものから下記により取り扱われたい。

記

人為による異常な災害又は事故により延滞税の免除を行う場合においては、次の人為による納税の障害の態様に応じ、それぞれの要件に該当するときは、その人為による納税の障害により申告又は納付をすることができなかった国税に係る延滞税につき、それぞれの期間に対応する部分の金額を限度として免除する。

1 省略

2 申告書提出後における法令解釈の明確化等

（1）要件

次のいずれにも該当すること。

イ 税法の解釈に関し、申告書提出後に法令解釈が明確化されたことにより、その法令解釈と納税者（源泉徴収義務者を除く。）の解釈とが異なることとなった場合又は給与等の支払後取扱いが公表されたためその公表された取扱いと源泉徴収義務者の解釈とが異なることとなった場合において、当該法令解釈等により既に申告又は納付された税額に追加して納付することとなったこと。

(注) 税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくものはこれに当たらない。

ロ その納税者の解釈について相当の理由があると認められること。

(2) 期間

その法定納期限の翌日から当該法令解釈又は取扱いについて納税者が知り得ることとなった日以後7日を経過した日までの期間

3、4 省略

」
以上

平成●●年（○○）第●●号 相続税及び延滞税不存在確認請求事件

更 正 決 定

原告 亡A訴訟承継人

X

被告 国

上記当事者間の頭書事件につき、当裁判所が平成29年1月19日言い渡した判決に明白な誤りがあるから、職権により次のとおり決定する。

主 文

判決中、主文1項について、

「1 主位的請求に係る原告の訴えをいずれも棄却する。」

とあるのを、

「1 主位的請求に係る原告の請求をいずれも棄却する。」

と更正する。

平成29年1月19日

神戸地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 山口 浩司

裁判官 吉田 祈代

裁判官 鈴木 美智子