

平成 29 年 5 月 25 日判決言渡 同日原本交付 裁判所書記官

平成●●年（○○）第●●号 納付告知処分取消等請求事件

口頭弁論終結日 平成 29 年 2 月 7 日

判 決

原告 X

被告 国

処分行政庁 大阪国税局長

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第 1 請求

- 1 大阪国税局長が原告に対し平成 24 年 2 月 15 日付けでした納税者 A に係る第二次納税義務の納付告知処分（なお、平成 25 年 3 月 25 日付け裁決により原告が納付すべき限度額の一部が取り消された後のもの）を取り消す。
- 2 大阪国税局長が原告に対し平成 24 年 3 月 16 日付けでした納税者 A に係る第二次納税義務の納付の督促処分を取り消す。
- 3 大阪国税局長が原告に対し平成 24 年 4 月 27 日付けでした納税者 A に係る第二次納税義務の徴収のためにした別紙 1 物件目録番号 1 から 6 まで及び 8 から 14 まで記載の各不動産に対する差押処分を取り消す。

第 2 事案の概要

A（以下「A」という。）の子である原告は、平成 6 年 7 月 2 日、A との間で、A が所有する別紙 1 物件目録番号 1 から 15 まで記載の各不動産（以下「本件

無償譲渡不動産」という。)を無償で譲り受ける旨の贈与契約(以下「本件贈与契約」といい、本件贈与契約による無償譲渡を「本件無償譲渡」という。)を締結し、Aの所有名義に係る同番号16から21まで記載の各不動産(以下「申告対象不動産」という。)を平成7年8月11日付けで株式会社B(以下「B」という。)に売却した際の譲渡所得(以下「本件譲渡所得」という。)について、これがAに帰属するとしてAに係る平成7年分の申告所得税の確定申告(以下「本件申告」という。)の процедуруした。

本件は、大阪国税局長が、本件無償譲渡が国税徴収法(平成28年法律第15号による改正前のもの。以下「徴収法」という。)39条の「無償による譲渡」に当たり、原告が本件申告に関しAが滞納する平成7年分の所得税(以下「本件国税」という。)の第二次納税義務を負うとして、原告に対し、平成24年2月15日付けで第二次納税義務の納付告知処分(以下「本件告知処分」という。)をし、同年3月16日付けで第二次納税義務の納付の督促処分(以下「本件督促処分」という。)をし、さらに、同年4月27日付けで第二次納税義務の徴収のために別紙1物件目録番号1から6まで及び8から14まで記載の各不動産に対する差押処分(以下「本件差押処分」といい、本件告知処分及び本件督促処分と併せて「本件各処分」という。)をしたことから、これらを不服とする原告が、本件申告が無効である、原告に第二次納税義務を課する要件を充たしていないなどと主張して、被告を相手に、本件各処分(本件告知処分については裁決により原告が納付すべき限度額の一部が取り消された後のもの)の取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

(1) 徴収法39条

徴収法39条は、滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の1年前の日以後に、滞納者がその財

産につき行った政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く。）、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に基因すると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免かれた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度（これらの者がその処分の時にその滞納者の親族その他の特殊関係者であるときは、これらの処分により受けた利益の限度）において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う旨定める。

(2) 農地法（平成11年法律第70号による改正前のもの。以下同じ。）

ア 農地法3条1項本文は、農地（耕作の目的に供される土地をいう。）等について所有権を移転する場合には、原則として当事者が農業委員会の許可を受けなければならない旨定め、同条2項は、農業生産法人以外の者が所有権を取得しようとする場合には、上記許可をすることができない旨定める。

イ 農地法3条4項は、上記アの許可を受けないでした行為は、その効力を生じない旨定める。

ウ 農地法5条1項は、農地を農地以外のものにするため、土地について所有権を移転する場合には、原則として、当事者が都道府県知事の許可を受けなければならない旨定める。

エ 農地法5条2項は、同法3条4項の規定は、同法5条1項の場合に準用する旨定める。

2 前提事実（当事者間に争いのない事実のほか、各項掲記の証拠（以下、枝番号のあるものは特記なき限り枝番号を全て含む。）及び弁論の全趣旨により容易に認定することができる事実並びに当裁判所に顕著な事実）

(1) A及び原告らの身分関係等

ア A（昭和●年生まれ）は、昭和51年から昭和53年にかけてその父母が死亡したことに伴い、専業農家であったC家の跡取りとして別紙1

物件目録記載の各土地等多数の土地を相続した。Aは、D（昭和●年生まれ。以下「D」という。）と婚姻したが、Dは平成2年に死亡した。その後Aは、E（以下「E」という。）と平成11年7月23日に婚姻したが、平成21年1月27日に離婚した。（以上につき甲5の4、7、28、29、乙4）

イ 原告は、AとDの間に生まれた子（長男）であり、ほかにきょうだいはいない。原告は、昭和53年4月から、当時の●●（現在の●●）役場に勤務していた。（以上につき甲5の4、28、乙4）

ウ F（平成22年7月●日死亡。以下「F」という。）は、Aの弟である（甲5の3）。

G（以下「G」という。）は、Dの弟である（甲28）。

（2） 土地の権利変動等の事実経緯

Aが所有していた本件無償譲渡不動産、申告対象不動産及び別紙1物件目録番号22から24まで記載の各不動産（以下「申告対象外不動産」という。）の権利変動等及び関連する事項に関する事実経過は、以下に記載するほか、別紙2本件告知処分等に係る事実経過及び対象財産記載のとおりである（乙1～3、弁論の全趣旨）。

（3） Eへの仮登記

Aは、別紙1物件目録番号16から19まで記載の各不動産及び申告対象外不動産（以下、併せて「E仮登記対象不動産」という。）について、平成6年2月14日付けで、同月10日贈与予約を原因として権利者をEとする所有権移転請求権仮登記（以下「E仮登記」という。）を行った（乙2、3）。

（4） Bへの譲渡

ア 申告対象不動産の譲渡（本件国税の課税原因）

（ア） a A及びBは、平成6年5月18日付けで、AがBに対し、申告対

象不動産を1億0619万円で売却する旨の不動産売買契約を締結した(乙7。なお、上記売買契約については、後記のとおり、原告が錯誤による無効を主張している。))。

b 申告対象不動産は農地であったところ(乙2)、Bは、不動産の売買、仲介、賃貸及び不動産活用に関する総合コンサルタント業務等を目的とする法人であり、農地法3条1項の許可を受けて農地を譲り受けることができる農業生産法人ではなかった(乙29)。

c 上記aの売買契約に係る売買契約書の特約条項2項には、「本物件は現在都市計画法及び農地法第5条に対応し得る接道がない為、買主に於いてその確保ができる迄の間、本物件の決済及び引き渡しは、留保するものとする。」と定められ、同3項には、「買主は第2条に於いて支払った手付金(注・4000万円)の保全の為、本売買契約締結と同時に、本物件に対して所有権移転請求権の仮登記を設定するものとし、売主は、これを了承するものとする。」と定められていた(乙7)。

(イ) Aは、別紙1物件目録番号16から19まで記載の各不動産について、平成6年5月18日付けで、同日放棄を原因としてE仮登記の抹消登記手続をし、上記各土地を含む申告対象不動産について、同日付けで、同日売買予約を原因として権利者をBとする所有権移転請求権仮登記(以下「B仮登記」という。)手続をした(乙2)。

(ウ) a Aは、Bに対し、申告対象不動産の売買契約手付金として4000万円を受領した旨の平成6年5月18日付け領収証を作成した(乙8の1)。

b Aは、Bに対し、申告対象不動産の売買代金の一部(中間金)として4000万円を受領した旨の平成6年10月24日付け領収証を作成した(乙8の2)。

c Aは、Bに対し、申告対象不動産の決済金として2619万円を受領した旨の平成7年10月13日付け領収証を作成した(乙8の3)。

(エ) Aは、平成7年8月11日、Bに対し、申告対象不動産を売却し、申告対象不動産について、同月18日付けで、同月11日売買を原因として所有者をBとする所有権移転登記(以下「B本登記」という。)を行った(乙2)。

イ 京田辺市及び八幡市の各土地(以下「別件2筆の土地」といい、申告対象不動産と併せて「申告対象不動産等」という。)の譲渡

(ア) A及びBは、平成6年5月18日付けで、AがBに対し、農地である別件2筆の土地を代金1381万円で売却する旨の売買契約を締結した(乙30、31)。

(イ) 上記売買契約に係る売買契約書の特約条項2項には、「本物件は、農地法第3条による取引とし、農地法第3条申請許可後、買主の指定する第三者に所有権移転すると同時に決済する。」と定められていた(乙30)。

(ウ) Aは、Bに対し、別件2筆の土地の決済金として1381万円を受領した旨及び同土地の固定資産税の負担区分精算金として207円を受領した旨の平成8年7月23日付け各領収証を作成した(乙32)。

(エ) Aは、別件2筆の土地について、平成6年5月18日付けで、同日売買予約を原因とする権利者をBとする所有権移転請求権仮登記をした(乙31)。

(5) H及びI(以下「Hら」という。)への譲渡

ア B及びHらは、平成8年4月23日付けで、BがHらに対し、申告対象不動産等売却する旨の不動産売買契約書を作成した(乙15)。

イ 上記売買契約書の特約条項２項には、「本物件は、農地法第３条に基づく転用許可取引とする。」と定められ、同３項には、「本物件のうち、現在売主が所有する田辺町の●●番地と、八幡市の●●番地（注・申告対象不動産）については、農地法第５条転用を受け雑種地（謄本は田、畑）となっているため、売主が錯誤により、買い主の目的である農地に戻し、田辺町の●●番地と八幡市の●●番地（注・別件２筆の土地）を併せ、中間省略登記とする。」と定められ、同４項には、「万一、特約条項２項の３条転用が出来ない場合は、売主は第２条の手付金全額を買主に返還し、売主の手付け倍返しは無いものとする。」と定められていた（乙１５）。

ウ 申告対象不動産について、平成８年５月１５日付けで、錯誤を原因としてＢ本登記が抹消され、申告対象不動産等について、同年７月２３日付けで、同月４日放棄を原因として、Ｂ仮登記及び上記（４）イ（エ）の仮登記が抹消され、同月２３日付けで、同月４日売買を原因として、ＡからＨらへの所有権移転登記手續がされた（乙２、３１）。

（６） 本件無償譲渡不動産の原告への無償譲渡等

ア Ａは、平成６年７月２日、原告との間で、本件無償譲渡不動産を原告に贈与する旨の本件贈与契約を締結した（甲５の２）。

イ 原告は、平成６年７月２５日、京都地方裁判所に対し、Ａに対する所有権移転登記手續請求権を保全するため、本件無償譲渡不動産について処分を禁止する旨の仮処分命令の申立てをし、同裁判所は、同月２６日、Ａに対し、本件無償譲渡不動産について一切の処分を禁止する旨の決定（以下「本件仮処分命令」という。）をし、同月２７日、本件仮処分命令に基づき、本件無償譲渡不動産について債権者を原告とする処分禁止の仮処分登記（以下「本件仮処分登記」という。）手續がされた（乙１）。

（７） Ｅ仮登記の移転登記

申告対象外不動産のＥ仮登記の対象である所有権移転請求権について、平

成6年7月27日付けで、同日贈与を原因として権利者をGとする移転登記手続がされ、さらに、平成7年12月13日付けで、同日贈与を原因として権利者をAの弟であるFとする移転登記手続がされた（乙3）。

（8） 本件無償譲渡不動産の原告への所有権移転登記に至る経緯

ア 原告は、平成18年9月15日、京都地方裁判所に対し、Aを被告として、本件無償譲渡不動産について、「平成6年7月2日贈与」を原因とする所有権移転登記手続等を求める訴訟（以下「原告別件訴訟」という。）を提起した（甲8、弁論の全趣旨）。

イ Aが、原告別件訴訟の口頭弁論期日に出頭せず、答弁書その他の準備書面を提出しなかったため、京都地方裁判所は、平成18年11月30日、原告の請求を全部認容する旨の判決（以下「原告別件判決」という。）を言い渡し、同判決は同年12月27日、確定した（甲8、弁論の全趣旨）。

ウ 原告は、原告別件判決等に基づき、本件無償譲渡不動産のうち別紙1物件目録番号1から14まで記載の各不動産（以下「告知処分対象不動産」という。）について、平成22年3月4日付けで、いずれも所有者を原告とする所有権移転登記（以下「本件所有権移転登記」という。）手続をした（乙1の1から1の14まで）。

なお、本件所有権移転登記の原因は、別紙1物件目録番号1、2、7、13及び14記載の各不動産については平成6年7月2日贈与であるが、地目が農地である同番号3から6まで及び8から11まで記載の各不動産については平成21年11月9日贈与、同番号12記載の不動産については同月17日贈与である（乙1の1から1の14まで）。

（9） E仮登記の抹消登記に至る経緯

ア 被告は、平成21年3月18日、京都地方裁判所に対し、Fを被告（その後Fの死亡によりその相続人が承継）として、申告対象外不動産のうち別紙1物件目録番号22及び23記載の各不動産について、時効消滅

を原因とするE仮登記の抹消登記手続を求める訴訟（以下「被告別件訴訟」という。）を提起した（乙4の1）。

イ 京都地方裁判所は、平成23年3月24日、被告の請求を全部認容する旨の判決（以下「被告別件判決」という。）をし（乙4の1）、同判決は、控訴審においても維持され（乙4の2）、平成24年12月18日、上告却下及び上告不受理の決定により確定した（乙4の3）。

ウ 被告は、被告別件判決に基づき、平成25年2月6日付けで、別紙1物件目録番号22及び23記載の各不動産について、E仮登記の抹消登記手続をした（乙3の1、3の2）。

(10) 滞納国税の確定申告等

ア 原告は、平成8年11月26日、宇治税務署長に対し、申告対象不動産の売却に係る本件譲渡所得について、Aに係る平成7年分の申告所得税の確定申告（本件申告）をした（乙4）。

イ 宇治税務署長は、平成8年12月9日、Aに対し、本件申告に係る所得税の無申告加算税の賦課決定をした。

ウ 本件申告に基づく平成7年分の所得税に関し、Aが滞納する本件国税の内訳は、別紙3本件国税の内訳記載のとおりである。

(11) 滞納処分に伴う差押等

ア 本件国税の徴収手続は平成9年3月28日付けで宇治税務署長から大阪国税局長に引き継がれ、大阪国税局長は、同年6月13日、Aに対する滞納処分として、本件無償譲渡不動産並びに別紙1物件目録番号22及び24記載の各不動産を差し押さえた（乙1、3）。

イ Aは、平成14年6月28日、別紙1物件目録番号24記載の不動産について、Jとの間で売買契約を締結し、その売買代金全部を本件国税の一部として納付した。

大阪国税局長は、平成14年8月9日、同番号24記載の不動産に対す

る差押えを解除した（乙３の３）。

ウ 大阪国税局長は、平成２０年４月２日、別紙１物件目録番号２３記載の不動産を差し押さえた（乙３の２）。

(12) 平成２１年の審査請求等

ア 大阪国税局長は、平成２１年３月１０日、原告別件判決の確定日に無償譲渡が行われ、徴収法３９条の適用要件を全て充たすとして、原告に対し、同法３２条１項に基づき、本件国税に係る第二次納税義務の納付告知処分（以下「前回告知処分」という。）をした（乙５）。

イ これに対し、原告は、平成２１年５月８日、前回告知処分を不服として異議申立てをしたところ、大阪国税局長は、同年７月３０日、納付すべき税額の一部を取り消す決定をした（乙５）。

ウ 原告は、平成２１年８月３１日、前回告知処分全部の取消しを求め審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成２２年８月６日、本件無償譲渡不動産について、①原告別件判決をもって無償譲渡等の効力が発生したとはいえないこと、②平成７年３月１５日から前回告知処分までの間において無償譲渡等の効力が発生した事実を認めることができないことから、徴収法３９条に規定する「法定納期限の１年前の日以後に無償譲渡が行われたこと」の適用要件を充足していないとして、前回告知処分を取り消す旨の裁決をした（乙５）。

(13) 本件各処分及び審査請求等

ア 大阪国税局長は、平成２２年３月４日に本件所有権移転登記がされたため、平成２４年２月１５日、原告に対し、徴収法３２条１項に基づき、納付通知書により、本件国税に係る第二次納税義務の納付告知処分（本件告知処分）をした（甲１の１）。

イ 被告は、平成２４年３月１６日、原告に対し、徴収法３２条２項に基づき、納付催告書により本件督促処分をし（甲２の１）、同年４月２７日、

同法 68 条に基づき、告知処分対象不動産のうち別紙 1 物件目録番号 7 記載の不動産を除く各不動産について、本件差押処分をした（甲 3 の 1）。

ウ 原告は、本件各処分に不服があるとして、平成 26 年法律第 69 号による改正前の国税通則法（以下「通則法」という。）75 条 1 項 2 号ロに基づき、異議申立てを経ることなく、国税不服審判所長に対し審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成 25 年 3 月 25 日、本件告知処分のうち、納付すべき限度額につき 3350 万 2554 円を超える部分を取り消し、その余の本件各処分に対する審査請求を棄却する旨の裁決（以下「本件裁決」という。）をした（甲 4）。なお、本件裁決において、国税不服審判所長は、①原告がした本件申告は無効なものとはいえないとした上で、②不動産の無償譲渡等を原因とする所有権移転登記がされた時点によって不動産の無償譲渡等が「国税の法定納期限の 1 年前の日以後」にされたものか否かを判断した原処分庁の判断を是認した（甲 4）。

(14) 本件訴えの提起

原告は、平成 25 年 5 月 16 日、本件訴えを提起した（顕著な事実）。

3 本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張

本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記 5 に記載するほか、別紙 4 本件各処分の適法性に記載するとおりである。

4 争点

(1) 本件申告の有効性について

ア 本件申告について原告が申告権限を有していたか否か（争点 1）

イ 本件申告が原告の錯誤により無効か否か

（ア） 本件申告に当たり、納税義務が E に生じているにもかかわらず、A に生じていると誤信したか否か（争点 2）

（イ） 本件申告に当たり、A 及び B の平成 7 年 8 月 11 日付け売買契約

が無効であるにもかかわらず、これが有効であると誤信したか否か
(争点3)

(2) 第二次納税義務の成否について

本件無償譲渡が本件国税の法定納期限の1年前の日以後にされたものか
否か(争点4)

(3) 原告が本件無償譲渡により受けた利益の限度について

別紙1 物件目録番号13及び14記載の各不動産(以下「本件底地」と
いう。)の価額(争点5)

(4) 原告に第二次納税義務の成立を認めることが信義則違反又は権利濫用に
当たるか否か(争点6)

5 争点についての当事者の主張

(1) 争点1(本件申告について原告が申告権限を有していたか否か)につい
て
(被告の主張)

ア 本件申告が有効であることは、既に被告別件判決及びその控訴審判決に
おいて認められている。すなわち、Aは、その長男である原告に引き継ぐ
べきC家の不動産のうち相当部分を血縁関係のないEに贈与しようとし、
あるいはそれらを処分して得た金員を貸付等の名下にEに交付して費消
したから、原告をはじめとする親族は、Aの行為を叱責し、AからC家の
財産を実質的に取り上げるため、Aに対し、A名義のC家の不動産を原告
に贈与する旨の本件贈与契約をさせるとともに、Aの財産に関する管理権
限を原告に与えることについても、Aに明示的又は黙示的に同意させてい
たというべきである。

イ また、原告が、本件贈与契約締結後、直ちに本件仮処分命令の申立てを
したものの、その後、平成18年に至るまで本案訴訟である原告別件訴訟
を提起しなかったことや、別紙1 物件目録番号24記載の不動産について、

何らAに断ることなく売買契約をし、その売買代金を国税局に納付する委任状を作成していることなどに鑑みれば、原告は、Aの財産の管理権限を全部掌握していたといえる。

原告がAから譲渡を受けた本件無償譲渡不動産につき、本件仮処分命令を申し立てたのは、Aが、原告の求めに応じずに、原告に実印を引き渡さなかったためである。これは、Aが財産に関する管理権限を原告に与えることに同意しているものの、不満があったことによるものと推測される。

ウ 原告は、①原告がAの財産に関する管理権限を与えられていたとすれば、Bから支払われた申告対象不動産の売買代金をEが取得し、原告が取得していないことの説明がつかないから、原告がAの財産管理権限を有していたとはいえない、②Aとの間で本件譲渡所得に係る納税資金の調達等に関する計画が立てられていなかったことから、原告がAの財産に関する管理権限や本件申告に関する権限を与えられていない、③宇治税務署職員であるK（以下「K」という。）は、税額も多額になり重加算税が賦課されるなどと発言して原告に本件申告書の記載をさせたなどと主張する。

しかし、原告が主張する上記事柄を裏付ける客観的な証拠は存在しない。この点においても、原告に対するAの財産管理の委託の趣旨は、AによるC家の不動産の散逸防止であったから、原告が、本件申告当時、申告対象不動産の売買の詳細を知らなかったことに鑑みれば、原告にAの財産に関する管理権限が与えられた時期以降に、Bから申告対象不動産の売買代金が支払われたことを原告が知らなかったこと、あるいは、原告が知っていたとしても既にEに支払われた金銭を原告が管理できなかったことは不自然とはいえない。

また、原告に対するAの財産管理の委託の趣旨が、AによるC家の不動産の散逸防止であったから、原告とAとの間で、本件譲渡所得に係る納税

資金を調達する計画が立てられていなかったとしても、不自然とはいえない。むしろ、原告は、申告対象外不動産のうち別紙 1 物件目録番号 2 4 記載の不動産について、何ら A に断ることなく売買契約を締結し、その売買代金を国税局に納付することを依頼する委任状を作成しているのであって、このような原告の行動は、A の財産に関する管理権限を全部掌握する者の行動にほかならない。

さらに、本件では重加算税の要件（平成 1 8 年法律第 1 0 号による改正前の通則法 6 8 条 2 項）である隠ぺい・仮装が認められない以上、K が A に対する重加算税の賦課等を匂わせる発言をすることは考えられない。

エ したがって、原告は、A からの授權に基づいて本件申告をしたということが出来るから、本件申告は有効である。

（原告の主張）

ア A は、本件申告の際、原告に対し、A の財産管理権を与える意思を有してはいなかったし、原告もそのような権限を付与されたとは考えていない。確定申告をするとすると、その後の納税に充てるべき資金をどのように調達するかが問題となる以上、確定申告のためだけの代理権を付与することも考えられない。

イ 仮に、原告に A の財産に係る何らかの財産管理権が帰属していたとしても、具体的な権限の範囲が決まっていないのであるから、原告に帰属していた権限は民法 1 0 3 条の範囲内の権限でしかなく、原則的には保存行為に限定される以上、A の財産を減じるような確定申告行為は同条により権限外の行為である。また、公法上の代理権と私法上の代理権は異なるから、仮に、私法上の財産管理権が原告に授与されていたとしても、原告に公法上の行為である A の確定申告行為を代理する権限が授与されたことにはならない。そして、実際に原告は、A が平成 6 年 7 月 2 日以降に取得した申告対象不動産の売買代金の一部 6 6 1 9 万円を取得しておらず、こ

れらは全てEにより持ち去られていることから原告にAの財産管理権が帰属していなかったことが裏付けられる。

ウ Kは、原告を宇治税務署に呼び出した上で、原告に対して、このままでは無申告となり大変な問題となる、税額も多額となり、重加算税が賦課されるなどと発言したのであって、原告は、Kのこのような発言の下に言われるがままに本件申告に係る書類に署名をしたにすぎない。このことから、原告に包括的又は個別的な代理権がなかったことは明らかであって、本件申告がAの意思に基づくものとは到底いえない。

エ したがって、本件申告は、Aからの授権がなく原告がしたものであるから、無権限者によるものとして無効である。

(2) 争点2(本件申告に当たり、納税義務がEに生じているにもかかわらず、Aに生じていると誤信したか否か)について

(原告の主張)

資産又は事業から生ずる収益が法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、他の者がその収益を享受する場合には、その収益はこれを享受する者に帰属するものとして課税するとされる。そうであるところ、本件においては、次の事情によればEに課税することが実質所得者課税の原則に適うこととなるが、原告は、Aに譲渡所得が課税されるものと錯誤に陥って本件申告をした。そして、このような錯誤は重大かつ明白なものであるから、本件申告は無効である。

ア EがAからE仮登記対象不動産の譲渡を受けたことは、平成6年2月14日に贈与を原因とするE仮登記がされていることから明らかであり、仮登記にとどまっているのは、農地については農業資格がなければ所有権移転登記ができないことによるものである。Aは、平成6年当時、E仮登記対象不動産を売却して収益を上げる必要性は全くなく、売買代金を自己の収益とする目的も意識もなかった。

イ また、Eは、申告対象外不動産に設定されたE仮登記の譲渡代金としてGから800万円を受領しており、これらの土地の所有者として現に売買契約を締結しているから、申告対象外不動産を自己のものとして行動している。

(被告の主張)

ア 譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機に、これを清算して課税する趣旨のものであり、売買代金の取得という経済的利益そのものに担税力を見いだして課税するものではないから、仮に、売買代金が所有者であるAに帰属した後にEの手に渡ったとしてもその譲渡所得がEに帰属したとはいえない。

そして、実質所得者課税の原則（所得税法12条）の意義は、課税物件の法律上（私法上）の帰属につき、その形式と実質とが相違している場合に、課税物件の法律上（私法上）の帰属の実質に即して帰属を判定すべきであるとされる（法律的帰属説）から、Eが申告対象不動産の売買代金をAから受け取っていたとしても、Eに本件譲渡所得が帰属したものと認めることはできない。

イ また、本件においては、申告対象不動産が農地であり、Eには買受資格がなかったこと、申告対象不動産の売買契約書（乙7）には、売主がA、買主がBと表示され、当該売買契約書及びBに対する売買代金の各領収証にもA名義の署名押印があること、これらの署名押印をA以外の者が権限なくしたことをうかがわせる証拠もないことなどからすると、Aが申告対象不動産をBに売り渡したと解するのが自然である。

したがって、EがAから申告対象不動産の贈与を受けていたという原告の主張は前提を誤るものであって、Eに納税義務は生じておらず、Aに納税義務が生じている以上、本件申告にこの点に関する錯誤はない。

(3) 争点3 (本件申告に当たり、A及びBの平成7年8月11日付け売買契約が無効であるにもかかわらず、これが有効であると誤信したか否か) について

(原告の主張)

ア Aは、平成6年5月18日付けで申告対象不動産をBに売却したことから、平成7年8月18日付けで申告対象不動産について権利者をBとするB本登記が具備されているが、その後、B本登記は「錯誤」により無効とされ、Aが申告対象不動産をHらに譲渡したものとされている。Bが平成6年5月18日付けの売買契約(乙7)の特約に基づいて「手付金の保全の為」にしたB仮登記は抹消されていないのであるから、これは同契約が目的を達成していないこと、すなわち無効であったことを裏付ける事情というべきである。

AからBへの申告対象不動産の上記譲渡は、農地転用許可を伴うものであったことから、当該農地転用許可を無効とするためにAからBへの申告対象不動産の譲渡そのものを無効として処理したものであり、このことがB及びHらの平成8年4月23日付け売買契約書(乙15)の特約条項3項に示されているのであって、当該特約の記載は、被告が主張するような中間省略登記をする旨の記載ではない。さらに、平成6年5月18日付けの売買契約(乙7)と平成8年4月23日付け売買契約(乙15)とを対比すると、後者の売買契約においては、前者の売買契約において対象とされていなかった別件2筆の土地も含まれているが、別件2筆の土地についてはそもそも中間省略登記を觀念することもできない。

これらの事情からすると、実体法上は、平成6年5月18日付けの売買契約は無効であって、同売買契約による譲渡所得がAに発生・帰属することはない。

イ したがって、原告は、平成6年5月18日付けの売買契約(乙7)に

よる譲渡所得がAに発生・帰属することがないにもかかわらず、宇治税務署の職員（K）から、同売買契約が有効であるかのような説明を受け、そのように信じ込まされ、本件申告をしたのであるから、本件申告には重大かつ明白な錯誤が存在し、無効である。

（被告の主張）

ア 申告対象不動産については、Aが平成7年8月18日付けでB本登記をして売り渡した後、上記登記が錯誤を理由として抹消されているところ、これは、Aから申告対象不動産の譲渡を受けたBが、これをHらに対して農地として譲渡するに当たり、便宜上、B本登記を抹消しただけにすぎず、飽くまで、AがBに対して申告対象不動産を譲渡した後の、B及びHらの間の譲渡に伴う便宜上の手続にすぎないのであるから、AのBに対する申告対象不動産の譲渡は有効であったと認められる。また、AがBに譲渡しようとした申告対象不動産は農地であり、Bは農地法3条1項の許可を受けて農地を譲り受けることができる農業生産法人ではなかったところ、申告対象不動産に係るA及びB間の売買契約書（乙7）の特約条項2項において、Aは、Bに対し、農地法5条1項の許可を受けるための作業の完了を条件として、土地を引き渡し、売買代金の支払を受ける旨定められていること、これに加えて、申告対象不動産について、B本登記が備えられていることに照らせば、Aが、農地法5条1項の許可を受けて、申告対象不動産を農地以外のものに転用して、Bに対して譲渡したと理解するのが合理的である。

そして、申告対象不動産等に係るB及びHらの売買契約書（乙15）には、売主がB、買主がHらと表示されており、当該売買契約書にB代表取締役以外の者が権限なく署名押印をしたことをうかがわせる証拠はない。申告対象不動産等に係るB及びHら間の売買契約書の特約条項第2項から第4項までには、①Hらが、申告対象不動産等を農地法3条1項の許可

を受けて農地として譲り受けること、②そのためには、申告対象不動産は既に農地法5条1項の許可を受けて農地以外のものに転用されてAから農業生産法人ではないBに譲渡されていたから、その許可の効力を失わせて農地に戻す必要があったところ、Bは、申告対象不動産を農地として譲渡するのに必要な農地法3条1項の許可を受けることができなかったことから、手続を簡便にするために、AからBへの申告対象不動産に係る所有権移転登記について錯誤を理由として遡及的に無効として申告対象不動産を農地に戻し、上記所有権移転登記を抹消し、③農地となった申告対象不動産と、Bが所有権移転請求権仮登記を備えているのみで未だ農地である別件2筆の土地を併せて、農地法3条1項の許可を受けることができるAを譲渡人とした上で、申告対象不動産等につき同許可を受け農地として、Hらが譲り受けることが定められているとみるのが合理的かつ自然である。

イ 以上によれば、申告対象不動産は、AからBに対し譲渡された後に、BからHらに対し、農地法3条1項の許可を受けて農地として譲渡されたものであり、B及びHら間の譲渡に当たり、上記事情のために、便宜上、B本登記を抹消したとみるのが合理的かつ自然である。

ウ したがって、申告対象不動産に係るA及びB間の売買契約に錯誤があったことをうかがわせる事情は認められないから、AからBに対する申告対象不動産の譲渡は有効であり、当該譲渡が無効であったことを前提とする錯誤の主張は前提を誤るものである。

(4) 争点4 (本件無償譲渡が本件国税の法定納期限の1年前の日以後にされたものか否か) について

(原告の主張)

ア 徴収法39条では、第二次納税義務者が税を負担するのは滞納税の法定納期限の1年前の日以後に無償又は著しく低い額の対価による譲渡、

債務の免除、その他第三者に利益を与える処分を行った場合である。申告対象不動産がAからBに売却されたとされる日は、登記簿の記載から平成7年8月11日であったと考えられるから、その法定納期限は平成8年3月15日となる。そうすると、本件無償譲渡がされたのは平成6年7月2日である以上、本件無償譲渡は、上記法定納期限から1年以上前にされたものとして、第二次納税義務の要件を欠くこととなる。

イ 民法は意思主義を採用しており（民法176条）、契約時に物権変動が生じるから、徴収法39条にいう「処分」時は契約時、すなわち物権変動時をいうものと解するのが自然である。また、登記は不動産物権変動の対抗要件であって、物権変動の効力発生要件ではない。

そして、徴収法39条、国税徴収法施行令14条（平成28年政令第157号による改正前のもの）も、「譲渡」あるいは「処分」と定めるが、「対抗要件」については一切言及していない。また、相続税基本通達では、贈与時期の判定について、対抗要件具備時を基準とすることなく、贈与時を基準としている以上、徴収法39条の解釈において対抗要件時を基準として贈与時期を判断することは、相続税における実務運用とも齟齬する。そうすると、そもそも対抗要件具備時に責任財産から逸出することを理由に、対抗要件具備時が徴収法39条の「処分」時に当たるとすることには無理がある。

第二次納税義務は、詐害行為取消制度を合理化し、詐害行為取消訴訟の補充的制度として位置付けられ、その法理論的な素地は詐害行為取消権にあると解されるから、両者の制度、要件を解釈にあたって特段別異に解すべき理由はないというべきである。そして、詐害行為取消権に関する最高裁判所平成10年6月12日第二小法廷判決・民集52巻4号1121頁は、債権譲渡に関し、譲渡行為と対抗要件具備行為を全く別物として峻別しているから、徴収法39条の法定納期限の1年前の日以後か否かは、譲

渡時によって決すべきであって、対抗要件具備時で決することにはならない。

ウ 原告は、告知処分対象不動産について、平成22年3月4日に本登記を具備したが、これに先立って平成6年7月27日付けで本件仮処分登記を具備している。処分禁止の仮処分がされれば、仮処分権利者は、その後の登記名義の変動があっても、勝訴判決を得て登記名義の移転を受けこれに抵触する第三者の登記を抹消することができるのであるから、本登記を具備することにより仮処分時から対抗要件を具備していたものとして法的効力を有することとなる。

また、実質的に考えても、徴収法39条は、受贈者と課税庁の利害調整を、滞納税の法定納期限の1年前の日を基準としてこれを図っているところ、一般に、同日以後に本登記を具備したにすぎない者は、同日以前には何らの利害関係も有していなかったといえるが、同日以後に本登記を具備した者であっても同日以前に処分禁止の仮処分登記を具備していた場合には、同日以前に利害関係に入ったといえることができ、また、保護すべき利害関係を持つに至ったというべきである。さらに、滞納者がその責任財産からの財産の逸出に積極的な場合は早々に受贈者が本登記を具備することができるのに対し、滞納者がその責任財産からの逸出に消極的な場合には、受贈者としては、単独では仮処分等によって権利の保全をすることはできても、共同申請となる本登記を具備することは難しく、訴訟を提起して勝訴判決を得た上で本登記をするまでには相当の時間を要してしまうため、相対的に後者の場合の方が第二次納税義務を課される可能性が増大することとなるから、徴収法39条の「処分」について本登記の具備により決するとすれば、アンバランスな状況を招くこととなる。

加えて、徴収法39条の「徴収すべき額に不足すると認められること」が無償譲渡等の処分に「基因すると認められるとき」とは、その無償譲渡

等の処分がなかったならば、現在の徴収不足が生じなかったであろう場合をいうとされるところ、本登記に先立って処分禁止の仮処分登記がされている事案においては同仮処分登記によって徴収すべき額の不足が生じることが決まるのであって、本登記が具備されたからではない。仮に同条の「処分」を本登記と解釈すると、「処分」とされる本登記と徴収すべき額の不足との関係がなくなり、その不足は本登記に基因するものではなくなってしまう。

エ したがって、仮に所有権移転本登記が滞納税の法定納期限後にされているとしても、仮処分登記が平成6年7月27日にされている以上、本登記の対抗力の具備は同法定納期限の1年前より以前であるから、結局、原告は、第二次納税義務者になることはない。

オ むしろEが申告対象不動産の売買代金を得ているのであるから、Eにこそ第二次納税義務を課すべきである

(被告の主張)

ア 不動産のように、所有権移転について、第三者に対する対抗要件として登記を要するものについては、第三者対抗要件としての登記を具備しない限り、対抗関係にある第三者に対して所有権移転の効力が発生したことを主張することができない。そして、滞納処分による差押えについても、民法177条の適用があるから、滞納者が不動産について無償譲渡等の意思表示をしても、無償譲渡等を受けた者が第三者対抗要件としての登記を具備しない限りは、なお滞納者の財産として滞納処分を行うことができる。そうすると、滞納者が不動産について無償譲渡等の意思表示をしたものの、無償譲渡を受けた者に対する所有権移転登記がされていない時点においては、無償譲渡等を受けた者に補充的な第二次納税義務を負わせる必要性及び相当性は認められない。そして、滞納者から無償譲渡を受けた者は、当該不動産について、第三者対抗要件としての

登記を具備すれば、税務署長等に対し、無償譲渡等による所有権の移転を対抗できることとなり、税務署長は、当該不動産を滞納者の財産として滞納処分をすることができなくなるから、この時点で、無償譲渡等を受けた者に対し、第二次納税義務を負わせることが、一定の第三者に補充的に納税上の責任を負わせる第二次納税義務の制度趣旨にも合致する。

イ 原告は、徴収法 39 条に規定する第二次納税義務が詐害行為取消権の補充的制度であるから、詐害行為取消訴訟におけると同様に、第二次納税義務についても、登記時ではなく、譲渡行為時を基準に「1 年前の日以後」か否かを判断すべきであると主張する。しかし、第二次納税義務は、租税徴収権の確保を図るため、租税負担の公平性から、一定の第三者に対し、補充的に納税上の責任を負わせる制度であって、「詐害の意思」を要件としないなど、詐害行為取消権とは成立要件を異にしている。そして、旧国税徴収法（明治 30 年法律第 21 号。以下「旧徴収法」という。）15 条に詐害行為取消権と同趣旨の規定が存在したが、これとは別に同法 4 条の 7 として第二次納税義務が設けられた立法経緯に照らしても、両者は別の制度として存在してきたのであって、この点からも、両者の要件が同じでなければならない必然性はない。

処分禁止の仮処分の効力は、仮処分違反の債務者の処分行為、第三者の権利取得行為をもって仮処分債権者の被保全債権に対抗し得ないとするにとどまり、仮処分を得ただけでは仮処分債権者は第三者の権利を否定できるわけではない（民事保全法 58 条参照）。すなわち、仮処分債権者は、「仮処分債権者が保全すべき登記請求権に係る登記をする場合」に初めてその登記に係る権利の取得又は消滅と抵触する限度において、他の権利を否定できるのであって、その効力は、仮処分の時期に遡って発生するわけではなく、当該登記をしたときから生ずるから、この仮処分登記をもって対抗要件のように考えることはできない。したがって、処分禁止の仮処分

のみをもって第三者への対抗力を有するとはいえないから、原告の主張は理由がない。

なお、告知処分対象不動産のうち、別紙1 物件目録番号3 から6 まで及び8 から11 まで記載の各不動産については平成21 年11 月9 日に、同番号12 記載の不動産については同月17 日に至るまで、それぞれ農業委員会の許可を得ていなかったために所有権移転の効力が発生していなかった。そうすると、これらの不動産について、平成6 年7 月2 日の贈与により所有権移転の効力が発生して対抗力を得たことを前提とする原告の主張は、この点でも理由がない。

ウ 原告は、不動産の無償譲渡等の処分がされたときに所有権移転登記の日によって判断されるとすれば、本件仮処分登記のために徴収ができなかったことを看過し、不足が本登記に基因しないこととなると主張する。しかし、A は、本件所有権移転登記をするまで、本件無償譲渡不動産の所有権を有していたといえるから、それ以前は原告に補充的な第二次納税義務は発生していないのであって、原告の主張は前提を誤っている。

エ 以上によれば、不動産の無償譲渡等を受けた者について、徴収法39 条の第二次納税義務が成立するためには、当該無償譲渡等を原因とする所有権移転登記がされたことを要すると解するべきである。そして、不動産の無償譲渡等が「国税の法定納期限の1 年前の日以後」にされたものか否かについては、当該無償譲渡等を原因とする所有権移転登記がされた時点が、「国税の法定納期限の1 年前の日以後」であるか否かによって決するのが相当である。

本件においては、本件国税の法定納期限は、平成8 年3 月15 日であり、本件国税の法定納期限の1 年前の日は平成7 年3 月15 日となるところ、本件所有権移転登記が平成22 年3 月4 日にされているから、本件無償譲渡が当該「国税の法定納期限の1 年前の日以後」にされたものに当たる。

オ 以上に対し、原告はEに第二次納税義務を課すべきと主張するが、AがBから支払われた申告対象不動産の売買代金全額を平成7年3月15日以降にEに贈与したことを前提とするとしても、平成22年3月4日までは本件無償譲渡不動産につき第三者対抗要件としての登記が具備されていなかったのであるから、税務官庁は、本件無償譲渡不動産につきなおAの財産として滞納処分を行うことができたのであって、その後、同日付けで本件無償譲渡不動産のうち告知処分対象不動産について本件所有権移転登記がされたことにより、同不動産に対する滞納処分ができなくなり、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に至ったことから、平成24年2月15日付けで本件告知処分がされた。このように、徴収すべき額に不足することになった原因は、本件所有権移転登記がされ、告知処分対象不動産に対する滞納処分ができなくなったことであり、AがEに申告対象不動産の売買代金を贈与したことではない。したがって、Eに対して第二次納税義務を課することは要件を欠く以上できない。

(5) 争点5（本件底地の価額）について

(原告の主張)

ア 本件無償譲渡不動産のうち本件底地はいずれもAが所有する居住用建物の敷地となっているところ、同建物は贈与の対象となっていないから、Aとしては、法定地上権の成立を意図していたか、地上権設定契約があったものいうべきである。

イ そして、本件底地の評価は、法定地上権又は地上権の負担があるものとして相当低額に評価されなければならない、40%程度の減価は免れない。

これによれば、本件底地のうち、別紙1物件目録番号13記載の不動産を993万0500円（原告第11準備書面の記載は誤記と認める。）、同番号14記載の不動産を189万4392円と評価すべきである。

(被告の主張)

ア 法定地上権とは、土地及びその上に存在する建物が同一の所有者に属する場合に、その土地又は建物につき抵当権の実行又は差押えがされ、それらに基づく売却により所有者を異にするに至ったとき、その建物について、地上権が設定されたものとみなすものであるから、そもそも贈与を原因として土地と建物の所有者を異にするに至った後に差押え等がされた場合に生じる余地はない。そして、本件差押処分時には、土地と建物の所有者を異にするに至っていたから、法定地上権が発生しないことは明らかである。

また、本件底地につき地上権設定契約の成立を認めるに足りる証拠はない。

イ もっとも、本件底地の評価に当たってはその土地上に建物があることを考慮すべきであるから、これを理由として使用借権担当額（底地の価額の20%）を減額した上で評価額（受けた利益の額）を算定すべきである（別表参照）。

(6) 争点6（原告に第二次納税義務の成立を認めることが信義則違反又は権利濫用に当たるか否か）について

(原告の主張)

本件各処分は平成24年2月以降にされているところ、原告が本件無償譲渡を受けた平成6年7月からは、約18年が経過している。しかも、原告は本件無償譲渡の事実を隠蔽していたわけではなく、仮処分登記を行うなど公知の事実とし、税務当局においても容易に贈与の事実を認識できる状況にあった。約18年の経過により延滞税も極めて高額となっている上、原告において、AとEとの事実関係を調査することも難しくなっていることに照らせば、第二次納税義務を課すことは、課税権の濫用であり、信義則にも反するというべきである。

(被告の主張)

課税庁は、原告が平成22年3月4日に本件所有権移転登記を行ったことにより、本件無償譲渡に係る第二次納税義務の要件を充たしたことから、本件告知処分をしたのであって、本件無償譲渡不動産の「処分」が18年以上前にされたとはいえないから、課税権の濫用や信義則違反に当たらないことは明らかである。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

前記前提事実のほか、各項掲記の各証拠及び弁論の全趣旨により、以下の事実を認めることができる。

- (1) 原告は、AとDの間に生まれた長男で、昭和53年4月に当時の●●役場に就職した。原告は、昭和54年に妻と婚姻し、両親の求めで同居したものの、Dの死亡後、Aが原告夫婦に農作業の手伝いを求めるようになったことなどから、原告夫婦とAの親子関係が悪くなり、平成4年に原告夫婦はA一人を残してA方を出て別居し、平成5年3月から同年7月頃まで一時的に同居したものの、以降別居していた。(以上につき甲5の3、5の4、28、乙4の1、4の2)
- (2) 原告は、平成6年3月頃、FからAの所有地が売りに出ている旨の話を聞かされ、Aの所有地の一部にE仮登記がされていることを把握した。原告は、以前にもAがEに高額なお金を貸し、あるいは自動車を買わせるなどしていたことからその行動にあきれていていたが、C家の土地を散逸させていることに激高し、A宅に行き、なぜEに土地をやったのかと厳しく責め立てたが、Aは、原告がAの面倒をみないからとか、EがAの面倒を死ぬまで見てくれると言っているなどと開き直った。(以上につき甲5の3、5の4、28、乙4の1、9)

原告は、平成6年5月18日付けでB仮登記がされていることに気づき、

知り合いの不動産業者から、Bへの土地売却は坪当たり10万円であって、手付金はEが全部取っていったと聞かされたことから、Aにこのことを確認すると、Aは、売買代金について「女がみんな持って行きよった。」と述べた（甲5の3、5の4、28、乙4の1、9）。

- (3) Aの親族らは、私立探偵によるEに関する調査結果等を踏まえ、C家の財産を守るため親族会議を開くこととし、平成6年7月2日、原告、F、GらがA宅に参集した。親族会議では、A以外の全員がAに対し、土地を原告に生前贈与するように迫り、Aは渋々これを承諾し、E仮登記がされていないA名義の土地を「Xに譲る」と記載した文書を差し入れた。（以上につき甲5の2から5の5まで、28、44、乙4の1、9、原告本人）

原告は、上記のように本件無償譲渡不動産の贈与を受けたが、EがAの実印を所持していたことから、平成6年7月25日、京都地方裁判所に対し、本件無償譲渡不動産について本件贈与契約に基づく所有権移転登記請求権を保全するため処分禁止の仮処分を申し立て、700万円の担保を供託して本件仮処分決定を得て、その旨の登記手続をした。他方、Gは、E仮登記がされているのみで未だBへの仮登記がされていない申告対象外不動産につき、Eに対し、800万円を支払って、同月27日受付、同日贈与を原因とする所有権移転請求権の移転登記（E仮登記の付記登記）を受けた。その後、Fは、平成7年12月13日、Gに対し、835万円を支払い、同日付けで所有権移転請求権の移転登記を受けた。（以上につき甲5の6、28、乙4の1、4の2、原告本人）

Aは、農業収入や年金収入を得ていたものの、A宅に係る公共料金の支払をせず、固定資産税の支払もしなかったので、原告がこれらを支払うようになった（甲28、乙4の1、4の2、9）。

- (4) Kは、Aから平成7年分の所得税の確定申告書が提出されていなかったことから、平成8年7月頃、Aに対して照会文書を送付し、同年8月頃、

同照会文書を読んで宇治税務署を訪れたAと話をした。Aは、Kに対し、申告対象不動産の売買代金はEに持っていかれたとか、手元に資金がないから納税できないなどと話した。(以上につき甲25、乙4の1、9、10)

Kは、その後、税務調査を進めてBから申告対象不動産に係る売買契約書や売買代金の領収証の写しを入手するなどし、Aに確定申告を慫慂するための連絡を試みたが、連絡がつかず、平成8年11月頃、原告に電話をかけ、これまでの経緯を説明し来署を求めた(甲25、27、28、44、乙4の1、9、10、原告本人)。

原告は、平成8年11月26日、宇治税務署を訪れ、Kが税務調査で把握した売買契約書や領収証によって把握した売買代金や必要な控除額を代書する形で作成した確定申告書用紙にA名の署名をし、原告が普段所持している印章を用いて捺印をし、本件申告をした(甲5、27、44、乙4の1、9、10、原告本人)。

- (5) 原告は、平成9年3月18日、L公認会計士事務所において税務相談をしたが、本件申告につき、これが無効であるとして訴訟で争う手段や更正の請求に関する教示を受けたことはなかった(甲27、乙9、弁論の全趣旨)。

宇治税務署長は、平成8年12月から平成9年2月頃にかけて、Aに対し、無申告加算税の賦課決定通知書、本税の督促状、無申告加算税の督促状を送付したが(通則法37条)、Aからは何らの苦情も異議申立て等もなかった(乙4の1、4の2、弁論の全趣旨)。

大阪国税局徴収担当職員が、平成9年5月頃に本件国税の徴収のためにAの自宅を訪問した際も、Aは、本件申告が原告によって勝手に行われたものであって無効である旨を申し立てたことはなかった(乙4の1、4の2、9、弁論の全趣旨)。

大阪国税局長は、平成9年6月13日、本件国税を徴収するため、A所

有の本件無償譲渡不動産並びに別紙 1 物件目録番号 2 2 及び 2 4 記載の各不動産を差し押さえ、A に対し、同日付けの差押調書を送付したが、A からは、何らの苦情も異議申立て等もなかった（乙 4 の 1、弁論の全趣旨）。

(6) 原告は、平成 1 2 年に本件仮処分命令を得る際に供託した金員について担保取消決定を得るため、A に担保取消決定同意書に署名させ、また、このために新たに作成した「A'」と刻した A の実印で同意書に押印した。以後、この実印は原告が管理し、後記の売買契約等にも使用した。（以上につき、甲 2 8、3 0、乙 4 の 1、4 の 2）

(7) J 関西支社は、道路用地等とするため、A から、平成 1 4 年 6 月 2 8 日付けで別紙 1 物件目録番号 2 4 記載の不動産を 1 4 7 5 万 0 0 8 0 円で買い受けた。売買契約の交渉に関わったのは原告であって、原告は A の承諾を得ることなく同売買を進めた。買収地について既に差押登記をしていた大阪国税局は、差押の解除の条件として売買代金全額を本件国税の納付に充てるよう求めた。これに対し、F は、E 仮登記の対象である権利の移転を受けるために 8 0 0 万円余を支出していたこと（上記（3））から売買代金全額を納付することに不満を抱いていたが、大阪国税局が譲歩を拒んだため、差押や担保権の抹消を売買の条件とする J 関西支社への売却ができずに終わることをおそれた F 側において譲歩せざるを得なかった。そして、原告は、大阪国税局の求めに応じ、上記売買代金につき、J 関西支社において本件国税に係る納付書によって A に代わって納付することを依頼する A 名義の委任状を作成し、A 名の署名をするとともに押印をした。（以上につき甲 2 8、乙 4 の 1、4 の 2、9）

別紙 1 物件目録番号 2 4 記載の不動産の代金 1 4 7 5 万 0 0 8 0 円は、その全額が本件国税の弁済に充てられ、別紙 3 のとおり、本件国税のうち本税は、2 7 8 0 万円から 1 4 7 5 万 0 0 8 0 円を差し引いた 1 3 0 4 万 9 9 2 0 円に減少した（乙 4 の 1）。

(8) 原告は、平成18年9月15日、Aを被告として原告別件訴訟を提起したが、Aは、原告別件訴訟の口頭弁論期日に出頭せず、また、答弁書その他の準備書面を提出しなかったことから、同年11月30日、原告別件判決がされた(前記前提事実(8)ア、イ、甲8)。

2 争点1 (本件申告について原告が申告権限を有していたか否か) について

(1) 原告による本件申告権限の有無についての検討

Aは、C家の跡取りとして代々受け継がれてきた財産を受け継いだものであり、親族からは、これを費消、散逸させることなく次世代に引き継ぐことを期待されていたものと認められる(前記前提事実(1)ア、上記認定事実(3))。ところが、Aは、その長男である原告に引き継ぐべきC家の不動産のうち相当部分を血縁のないEに贈与しようとし、又はそれらを処分して得た金員を貸付け等の名下にEに交付して費消してしまった(上記認定事実(2))。

このような状況を踏まえて平成6年7月に親族会議が開かれたが、このとき、原告らAの親族は、Aから財産を実質的に取り上げる意向を有し(上記認定事実(3))、Aも、自らが承継した財産を次の世代に承継させる必要性を認識するとともに、C家の財産であった土地のうち申告対象不動産を1億0619万円で売却し、その手付金4000万円をEに交付して既に費消してしまったことから(前記前提事実(4)ア(ウ)、上記認定事実(2))、これを負い目に感じ、上記原告らの意向に抵抗できる状況になかったものと認められる。そして、Aには原告のほかに子がいなかったことから(前記前提事実(1)イ)、A及びその親族らにおいて、原告がAからその財産を承継すべきものと認識していたといえることができる。これに加えて、上記親族会議後に、Aが、本件無償譲渡不動産を原告に贈与し、原告において、Aが支払うべき公共料金等をAに代わって納付し(上記認定事実(3))、Aに断ることなくAに代わって別紙1物件目録番号24記載

の不動産についてA名義で売買契約を締結した上、その売買代金を国税局に納付することを依頼する旨の委任状を作成するなどしていたこと（上記認定事実（7））からすると、同親族会議において、Aと原告を含む参集親族間において、Aの財産管理を行うに当たり必要となる合理的な範囲内の事柄については、処分行為を含めて原告がAに代わって行うことを許容する旨の明示又は黙示の授権が行われたものと推認することができる。

このように解することは、Aに対し、平成8年12月9日に本件申告に係る所得税の無申告加算税の賦課決定がされ（前記前提事実（10）イ）、大阪国税局徴収担当職員が平成9年5月頃に本件国税徴収のためにA宅を訪れ（上記認定事実（5））、同年6月13日付けで本件無償譲渡不動産並びに別紙1物件目録番号22及び24記載の各土地に滞納処分としての差押えがされている（前記前提事実（11）ア、上記認定事実（5））にもかかわらず、Aにおいて、本件申告が自らの意思に基づかないものであるなどとしてその効力を争っていないこと（上記認定事実（5））に照らしても、首肯されるべきものといえる。

したがって、Aは、原告に対し、Aの財産管理に関し、処分を含めて財産管理を行うに当たり必要となる合理的な範囲内の事柄について原告がAに代わって行うことができる旨の授権をしていたということができ、本件申告は、原告が上記授権に基づいてしたものと認められる。

（2）原告の主張について

以上に対し、原告は、概要、①Aから原告に対する代理権の授与はなく、ましてや、仮に原告がAの財産管理権を有していたとすれば、申告対象不動産の売買代金の一部（6619万円）についても原告が受領していたはずであって、原告がこれを受領していないことが代理権又は財産管理権の授与がなかったことを裏付けている、②仮に原告にAの財産管理権の一部が帰属しているとしても、それは保存行為にとどまり、後日の納税という

財産を減少する行為を伴い、かつ、公法上の行為である税務申告がこれに含まれているとはいえない、③Kにより、無申告による税額の増大、重加算税を指摘され本件申告を強制されたなどと主張する。

ア 上記①について

原告の主張のうち、Aから原告に対して本件申告に係る代理権の授与がされていなかったとする点は、上記（１）の説示に反するものとして採用することができない。

また、原告が主張するように、原告自身は申告対象不動産の売買代金を受領していないが、原告がAに係る財産の財産管理権を有するとしても、Aがその所有財産に係る財産管理権や財産処分権を喪失するものではないから、原告が売買代金を受領していないことをもって、原告にAからの授権がなかったことの理由とみることはできない。

イ 上記②について

上記（１）に説示したとおり、Aは、将来、自らが承継したC家の財産を次の世代である原告に承継することが期待される立場にあり（上記認定事実（３））、Aも同様の認識の下に、原告への財産の承継を部分的に行うものとして本件無償譲渡をしたほか、原告に対し、Aの財産管理に関し、処分を含めた財産管理を行うに当たり必要となる合理的な範囲内の事柄について原告がAに代わって行うことができるものとし、その旨の授権をしていたということができる。そうであるとする、Aが原告に委ねた権限が、Aの財産の保存行為あるいは私法上の行為にとどまると解すべき理由はない。また、この点に関する原告の主張は、原告自身、Aに断ることなくJ関西支社への土地売却を進めた上、売買契約の締結のみならず、売買代金について、本件国税に係る納付書によってAに代わって納付することを依頼する内容の委任状を作成していること（上記認定事実（７））とも整合するものではない。

そうすると、原告の当該主張を採用することはできない。

ウ 上記③について

Kが原告に対し無申告による税額の増大や重加算税の賦課を指摘した上で本件申告を強制したと認めるに足りる事情はない。

加えて、原告が本件申告後に税務相談をした際、本件申告の効力等について教示を受けたことがなく、本件国税の滞納を原因としてAの不動産が差し押さえられた際に、Aが異議等を述べず(上記認定事実(5))、また、原告が、別紙1 物件目録番号2 4 記載の不動産について何らAに断ることなく、A名義で売買契約を締結し、その売買代金を国税局に納付することを依頼する旨の委任状を作成して本件国税を納付し、その際、本件申告の有効性について特段争っていない(上記認定事実(7)、弁論の全趣旨)などの原告及びAの対応に照らせば、本件申告がKの強制によるものである、あるいは、本件申告当時AからAの財産に関する包括的代理権を授与されていなかったとする原告の主張は、採用できるものではない。

(3) 小括

したがって、本件申告は、原告が、Aから授与された権限に基づいてされた有効なものと認められる。

3 争点2 (本件申告に当たり、納税義務がEに生じているにもかかわらず、Aに生じていると誤信したか否か) について

(1) 判断の枠組みと本件におけるあてはめについて

譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであり(最高裁判所昭和43年10月31日第一小法廷判決・訟務月報14巻12号1442頁)、ある資産から生ずる収益が所得税法上誰の所得に属するかは、当該収益に係る権利が発生した段階において、その権利が実体法上当該権利の相手方

（債務者）との関係で誰に帰属するかということによって決定されるものというべきである。

しかるところ、平成6年5月18日当時、申告対象不動産の地目が農地であったことから（前記前提事実（4）ア（ア）b）、Aは、申告対象不動産を農地の買受資格を有しないEに譲渡することはできなかった。また、申告対象不動産の売買契約書には、売主がA、買主がBと明確に表示され、当該売買契約書及びBに対する売買代金の領収証には、いずれもAの署名押印がされているところ、これらがAによるものであることに争いはない

（前記前提事実（4）ア（ア）a、同（ウ）、弁論の全趣旨）。そうすると、申告対象不動産をBに売り渡したのはAであって、Bからその対価を受領したのもAであったとみるのが自然かつ合理的というべきであり、本件申告対象不動産の売買代金に係る債権は、その発生時において、その権利の相手方（債務者）であるBとの関係においてAに帰属したといえることができる。

したがって、上記事情に照らせば、申告対象不動産の売買代金をAからEが受け取っているか否かにかかわらず、本件譲渡所得はAに帰属しているとみざるを得ない。

（2）原告の主張について

原告は、前記第2の5（2）（原告の主張）のとおり主張するが、上記（1）に反する原告の主張を採用することはできない。

（3）小括

したがって、Bに売却した申告対象不動産の売買代金はAに帰属していたと認められるから、Eに本件譲渡所得が帰属していることを前提として本件申告に錯誤があったとする原告の主張は、失当といわざるを得ない。

本件申告に本件譲渡所得の帰属の点において錯誤があるということとはできない。

4 争点3（本件申告に当たり、A及びBの平成7年8月11日付け売買契約が無効であるにもかかわらず、これが有効であると誤信したか否か）について

（1） AからB及びBからHらへの各譲渡等について

ア AからBへの譲渡等について

上記のとおり、AとBとの間の平成6年5月18日付け売買契約の成立が認められるところ、Aは、申告対象不動産について、平成7年8月18日付けで、同月11日付け売買を原因として、権利者をBとするB本登記をしている（前記前提事実（4）ア（エ））。

そして、申告対象不動産に係るA及びB間の売買契約書の特約条項2項には、Aは、Bに対し、農地法5条1項の許可を受けるための作業の完了を条件として申告対象不動産の引渡しをする旨記載されており（前記前提事実（4）ア（ア）c）、上記のとおり申告対象不動産についてB本登記が備えられていることからすると、Aが、農地法5条1項の許可を受けて申告対象不動産を農地以外のものに転用し、B本登記が具備されたものと推認することができる。

イ BからHらへの譲渡等について

申告対象不動産等に係る平成8年4月23日付け不動産売買契約書には、特約条項2項から4項までが記載されている（前記前提事実（5）イ）。これらの特約は、上記アのとおり農地法5条1項の許可を得て申告対象不動産を取得したBが、農業生産法人ではなく、自ら申告対象不動産を農地としてHらに譲渡するために必要となる農地法3条の許可を受けることができなかったことから、申告対象不動産をHらに譲渡するに当たって必要となる手続を簡便に進めるため、AからBへの申告対象不動産の譲渡について、錯誤を理由として遡及的に無効とする形を採り、当該譲渡に係るB本登記を抹消することにより、Aを譲渡人とした上で、別件2筆の土地と併せて申告対象不動産等につき農地法3条1項の許可を受け、Hらが農

地として譲り受ける手続を採ることが定められているとみるのが自然かつ合理的である。このような事情に照らせば、BからHらに対し、申告対象不動産の譲渡があったものというべきである。

ウ AからBへの平成7年8月11日付け売買契約の有効性について

上記ア及びイに説示したところに加え、AからBへの平成7年8月11日付け売買契約に錯誤があることをうかがわせる具体的かつ客観的な証拠はなく、AからBへの売買契約は有効に存在したものであることができる。

(2) 原告の主張について

以上に対し、原告は、前記第2の5(3)(原告の主張)のとおり、AからBへの申告対象不動産に係る平成7年8月18日付け譲渡が錯誤により無効であると主張する。

しかしながら、原告は、いかなる点に錯誤があったかなどの点について具体的に主張していない上、原告自身、当該譲渡が錯誤によって無効であるとする根拠について、Bに対する譲渡に係る登記が錯誤を理由として抹消されていることを挙げるものの、他に具体的理由はない旨供述していること(原告本人)に加え、同錯誤の存在を裏付ける客観的証拠もない。そして、Kが平成8年8月にAと面接した際、Aから、Bに対する申告対象不動産の譲渡が錯誤によって無効である旨の申告はなかったと認められ(甲25、乙10、弁論の全趣旨)、被告別件訴訟においても、また、本件における審査請求においてもこの点の錯誤が問題とされていなかったこと(甲4、乙4)からすると、同錯誤があったと認める事情はない。

そうすると、原告の主張及び供述をもってしても、AからBへの平成7年8月11日付け売買契約のいかなる点に錯誤があるかは依然として不明といわざるを得ず、他に同契約が錯誤等により無効であることを認める証拠もない上に、登記原因の錯誤の記載についても、上記(1)のとおり、簡

便な手続の実現のために用いられたものと解されることに照らせば、原告の主張を採用することはできない。

(3) 小括

したがって、平成7年8月11日付けのAとBとの間の売買契約が錯誤等により無効であるとは認められないから、上記を前提とする原告の主張は、失当といわざるを得ない。

5 争点4（本件無償譲渡が本件国税の法定納期限の1年前の日以後にされたものか否か）について

(1) 徴収法39条について

徴収法39条の規定する第二次納税義務は、滞納者による無償又は低額の財産譲渡のために、滞納者の財産につき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おいて、無償又は低額の財産譲渡（無償譲渡等の処分）が当該「国税の法定納期限の1年前の日以後」にされたものであること等の一定の要件の下、当該第三者に対して補充的、第二次的に納税者の納税義務を負わせる制度である。

ところで、滞納者が不動産について無償譲渡等の意思表示をした場合についてみると、無償譲渡等を受けた者が第三者対抗要件としての登記を具備しない限りは、税務署長等はなお滞納者の財産として当該不動産について滞納処分をすることができるのに対し、滞納者から無償譲渡を受けた者が当該不動産について第三者対抗要件としての登記を具備すれば、税務署長等に対して無償譲渡等による所有権の移転を対抗できるから（民法177条）、税務署長等は、当該不動産を滞納者の財産として滞納処分をすることができなくなる。そうであるとする、不動産の無償譲渡等を受けた者について、徴収法39条の第二次納税義務が成立するためには、当該無償譲渡等を原因とする所有権移転登記がされたことを要すると解することが、上記徴収法39条の趣旨に沿うということができる。

そうすると、不動産の無償譲渡等が「国税の法定納期限の1年前の日以後」にされたものか否かについては、当該無償譲渡等を受けた者に対する当該無償譲渡等を原因とする所有権移転登記がされた時点が、「国税の法定納期限の1年前の日以後」であるか否かによって決するのが相当である。

(2) 本件におけるあてはめ

本件においては、Aが、原告との間で、本件無償譲渡不動産につき平成6年7月2日に本件贈与契約を締結したところ（前記前提事実（6）ア）、本件国税の法定納期限は平成8年3月15日であり、その1年前は平成7年3月15日となる。ところが、本件無償譲渡不動産についてされた本件無償譲渡に係る本件所有権移転登記は、平成22年3月4日にされているから、本件無償譲渡は当該「国税の法定納期限の1年前の日以後」にされたものである。そして、Aの本件国税につき、滞納処分を執行しても、なお徴収すべき額に不足すると認められ、また、本件無償譲渡がされたことにより徴収すべき額に不足が生じたと認められる。

したがって、徴収法39条の要件を充たす。

(3) 原告の主張について

以上に対し、原告は、①徴収法39条の法理論的な根拠は民法の詐害行為取消権にあることから、徴収法39条の第二次納税義務においても、詐害行為取消権におけると同様に譲渡行為を基準として「国税の法定納期限の1年前の日以後」か否かを決すべきであって、対抗要件具備を基準とすべきではない、②「国税の法定納期限の1年前の日以後」か否かの基準を譲渡行為とする扱いが、民法が物権変動について意思主義（176条）を採用していることに整合する、③原告は法定納期限の1年前の日よりも以前となる平成6年7月27日に本件仮処分登記を具備しているから、後に本登記を具備したことにより、法的には本件仮処分命令がされた日に対抗力を具備したものとされるなど、原告について徴収法39条の第二次納税

義務の要件の充足を認めることができない旨主張する。

ア 上記①について

原告が主張するように、徴収法 39 条は、債務者の一般財産が当該債務者の法律行為により不当に流出し、そのために弁済資力が不足した場合に、一定の要件の下で、当該法律行為を取り消して当該流出財産を回復する詐害行為取消権（通則法 42 条、民法 424 条）と類似する制度である。しかしながら、詐害行為取消権は国税の徴収に関して一般的に準用されるから、徴収法 39 条の第二次納税義務は、詐害行為取消権からは独立した存在意義を持つものとして規定されたと解すべきであり、現に、徴収法 39 条の規定する第二次納税義務は、詐害行為取消権に比して、当該財産の流出が、法定納期限から 1 年前の日以後の無償又は低額の財産譲渡によるとして実体要件が厳格化されている反面、訴訟手続によって行使する必要がないとして手続的要件が簡素化されているのであって、両制度は大きく異なっている。

また、両者の沿革についてみるに、当初、旧徴収法 15 条において、「滞納処分ヲ執行スルニ当リ滞納者財産ノ差押ヲ免ルル為故意ニ其ノ財産ヲ譲渡シ譲受人其ノ情ヲ知り譲リ受タル場合ニ於テ政府ハ其ノ行為ノ取消ヲ求ムルコトヲ得」と定められ（甲 38 の 1）、詐害行為取消権（民法 424 条）と同様の規定が設けられていたが、昭和 26 年法律第 78 号による改正により、財産の譲渡を受けた者の納税義務承継制度が創設され、旧徴収法 4 条の 7 において、「納税人国税ヲ滞納シタル場合ニ於テ其ノ財産ノ差押ヲ免ルル為其ノ親族其ノ他当該納税人ト特殊ノ関係アル個人ニシテ政令ヲ以テ定ムルモノ又ハ当該納税人ガ株式若ハ出資ヲ有スル同族会社ニ対シ贈与シ又ハ著シク低キ額ノ対価ヲ以テ譲渡シタル財産…アルトキハ当該納税人ニ就キ滞納処分ヲ執行スルモ仍徴収スベキ国税及滞納処分費ニ不足スト認メラルルトキニ限り此等ノ者ガ現ニ有スル当該財産(当

該財産ノ異動ニ因リ取得シタル財産及此等ノ財産ニ起因シテ取得シタル財産ヲ含ム）ノ価額（納税人ニ対シ当該財産ノ対価トシテ支払ヒタル額アルトキハ其ノ額ヲ控除シタル金額）ノ限度ニ於テ此等ノ者ヲシテ其ノ滞納ニ係ル国税及滞納処分費ヲ納付セシム」と定められ、両制度が併存することとなった（乙 16 から 18 まで）。その後、旧徴収法 15 条は徴収法 178 条に改正された後、通則法 42 条に改められたが、旧徴収法 4 条の 7 は徴収法 39 条に改められている。このように、両制度は、その沿革においても、別異の制度としてそれぞれ改正を経て、なお併存しているのであるから、詐害行為取消権とは異なる制度として存在する第二次納税義務における徴収を不足させる譲渡等の解釈を詐害行為取消権の対象となる詐害行為の解釈に沿ったものとする合理的理由はない。

イ 上記②について

民法は、物権の設定及び移転について、当事者の意思表示のみによってその効力を生ずる旨定める（176 条）一方、不動産については、その物権の得喪及び変更について登記をしなければ第三者に対抗することができない旨定め（177 条）、第三者の関係においては 176 条による建前を修正している以上、徴収法 39 条の第二次納税義務の成否における「法定納期限の 1 年前の日以後」を決するに当たっても、対抗要件の具備を考慮することが整合性を有する。すなわち、不動産につき譲渡等や差押えが二重に行われた場合の優劣は対抗要件の具備の先後によって決せられるものであって、対抗要件を備えない譲渡等は、徴収法 39 条に規定する第二次納税義務の発生要件である徴収を不足させるものではない。したがって、原告の上記主張を採用することはできない。

ウ 上記③について

処分禁止の仮処分の効力は、仮処分違反の債務者の処分行為、第三者の権利取得行為をもって仮処分債権者の被保全債権に対抗し得ないとする

にとどまり、仮処分を得ただけでは仮処分債権者は第三者の権利を否定できるものではない（民事保全法５８条参照）。すなわち、仮処分債権者は、「仮処分債権者が保全すべき登記請求権に係る登記をする場合」に初めてその登記に係る権利の取得又は消滅と抵触する限度において、他の権利を否定できるのであって、その効力は、仮処分の時期に遡って発生するわけではなく、当該登記をしたときから生ずるから、この仮処分登記をもって対抗要件のように考えることはできない。したがって、処分禁止の仮処分のみをもって第三者への対抗力を有するとはいえないから、原告の主張は理由がない。

エ 小括

以上のとおり、原告の主張はいずれも採用することができない。

6 争点５（本件底地の価額）について

（１） 法定地上権及び約定地上権の成否等について

ア 法定地上権とは、土地及びその上に存在する建物が同一の所有者に属する場合に、その土地又は建物につき抵当権の実行又は差押えがされ、それらに基づく売却により所有者を異にするに至ったとき、その建物について、地上権が設定されたものとみなすものであるから、そもそも贈与を原因として土地と建物の所有者を異にするに至った後に差押え等がされた場合に法定地上権が生じる余地はない。そして、本件差押処分時には、本件底地の所有者は原告であって、同地上の建物の所有者はＡであるから、その所有者を異にするに至っていた。なお、原告は、本件無償譲渡の際に、本件底地上の建物についても併せてＡから譲渡を受けた旨供述するが（原告本人）、本件贈与契約に係るＡ作成の書面（甲５の２）には当該建物の記載がない上に、原告は、本件無償譲渡不動産については本件仮処分命令を得るなどして譲渡対象財産に係る権利の保全をする一方（前記前提事実（６）イ、（８））、当該建物に係る権利の保全を図っ

た形跡をうかがうことができないことからすると、当該建物が本件無償譲渡不動産と共に譲渡されたとは解し難く、原告の上記供述を採用することはできない。

したがって、法定地上権が発生しないことは明らかである。

イ また、本件差押処分時において、本件底地とその地上建物に関し、地上権の設定に関する合意がされていたことを認めるに足りる証拠はない。

ウ そして、被告は、本件底地の評価に当たり、その土地に建物があることを理由として使用借権相当額（底地の価額の20%）を減額した上で評価額（受けた利益の額）を算定しているところ、これが不合理であると認めるべき事情もない。

（２） 原告の主張について

以上に対し、原告は、本件底地はいずれもAが所有する居住用建物の敷地となっているところ、同建物は本件贈与契約の対象となっていないから、Aとしては、法定地上権の成立を意図していたか、地上権設定契約があったものというべきであると主張する。

しかし、上記（１）のとおり、法定地上権の成立を認めるべき事情はないし、建物が本件贈与契約の対象でないことから地上権設定契約の成立を認めることはできず、他にこれを認めるに足りる証拠もない。したがって、原告の主張は採用することができない。

（３） 小括

よって、本件底地は、その土地に建物があることを理由として使用借権相当額（底地の価額の20%）を減額した額と評価することが相当である。

7 争点6（原告に第二次納税義務の成立を認めることが信義則違反又は権利濫用に当たるか否か）について

（１） 判断の枠組みと検討について

ア 税務官庁から信頼の対象となる公的見解の表示を受けた納税者が、そ

の責に帰すべき事由がなく上記表示を信頼し、その信頼に基づいて行動したところ、後に上記表示に反する課税処分を受けたために、経済的不利益を被ったという場合などのように、納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分による課税の効力を否定して納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえる特別の事情がある場合には、課税処分が信義則に違反することを理由に、これを取り消す余地があると解される（最高裁判所昭和62年10月30日第三小法廷判決・判例時報1262号91頁）。

イ しかるところ、本件においては、税務官庁から何らかの見解が示されて原告がこれに従ったといった事情はなく、また、原告が、平成22年3月4日に本件所有権移転登記を備えるまでは、本件無償譲渡に係る第二次納税義務の要件を充たしたとは認められないから、大阪国税局長において、徴収法39条の第二次納税義務の要件を充たすことを認識しながらこれを放置したといった事情はない（他方、大阪国税局長においては、原告が本件所有権移転登記手続をしたことから、本件無償譲渡に係る第二次納税義務の要件を充たしたとして本件告知処分をしたにすぎない。）。加えて、本件においては、他に納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分による課税の効力を否定して納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえる特別の事情があるとも認められない。

そうすると、本件告知処分が課税権の濫用や信義則違反に当たらないことは明らかであるし、本件督促処分及び本件差押処分についても同様である。

（２） 原告の主張について

以上に対し、原告は、本件無償譲渡不動産の贈与を受けた平成6年7月から約18年が経過してからされた本件各処分は、課税権の濫用であり、

信義則に反する旨主張するが、上記（１）に反する原告の主張を採用することはできない。

8 まとめ

（１） 以上に説示したところによれば、原告がした本件申告は有効と認められ、原告について、本件国税について徴収法３９条の第二次納税義務の要件を充たしていることは明らかである。

（２） 原告が本件無償譲渡により受けた利益の額についてみるに、本件底地については、上記６のとおり、いずれも２０％の使用借権相当額の減価をすることが相当であり、その余の点は、別表「審判所認定額」欄記載のとおり、被告が主張する額をもって相当と認めることができる。

したがって、原告は、Ａの親族であるから、本件無償譲渡により受けた告知処分対象不動産の額３３５０万２５５４円を限度として、第二次納税義務を負っていることとなる。他に本件各処分の違法事由の主張立証はなく、本件各処分はいずれも適法である（別紙４本件各処分の適法性参照）。

第４ 結論

以上によれば、原告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、訴訟費用の負担について行政事件訴訟法７条、民事訴訟法６１条を適用して、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第７民事部

裁判長裁判官 山田 明

裁判官 坂本 達也

裁判官新宮智之は、転補のため署名押印できない。

裁判長裁判官 山田 明

本件各処分の適法性

1 本件告知処分の適法性

原告の第二次納税義務については、①Aが、原告に対し、本件無償譲渡不動産につき、無償による譲渡をしたこと、②本件国税の法定納期限は平成8年3月15日であり、本件国税の法定納期限の1年前は平成7年3月15日となるところ、本件所有権移転登記が平成22年3月4日にされているから、本件無償譲渡が当該「国税の法定納期限の1年前の日以後」にされたものであること、③本件国税につき滞納処分を執行しても、なお徴収すべき額に不足すると認められること、④本件無償譲渡がされたことにより徴収すべき額に不足が生じたと認められることから、徴収法39条の要件を充たす。

また、原告は、Aの親族であるから、本件無償譲渡により受けた告知処分対象不動産の額（本件裁決において一部取り消された残額3350万2554円。内訳は別表の「審判所認定額」欄記載のとおり。）を限度として、第二次納税義務を負っている。

そして、税務署長は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならない（徴収法32条1項）ところ、大阪国税局長は、原告に対し、同項に基づき納付通知書によりその納付義務を告知したものであり、本件告知処分は、法定要件を充足している。

2 本件督促処分の適法性

第二次納税義務者が納付通知書により告知を受けた徴収しようとする国税をその納付の期限までに完納しないときは、納付催告書によりその納付を督促しなければならない（徴収法32条2項）ところ、原告は、納付通知書に定められた納付の期限（平成24年3月15日）までに国税を完納しなかったから、大阪国税局長は、原告に対し、同項に基づき、納付催告書によりその納付を督

促したものであり、本件督促処分は、法定要件を充足している。

3 本件差押処分の適法性

第二次納税義務者が納付催告書による督促を受け、納付催告書を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いときは、第二次納税義務者の財産を差し押さえなければならない（徴収法47条1項1号、同条3項）ところ、大阪国税局長が、平成24年3月16日に本件督促処分に係る納付催告書を発送したにもかかわらず、原告が、その日から起算して10日を経過した日までに国税を完納しなかったから、大阪国税局長は、同条1項1号及び同条3項に基づき、原告の財産を差し押さえたものであり、本件差押処分は、法定要件を充足している。