

平成 29 年 6 月 27 日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年（○○）第●●号 第二次納税義務告知処分取消請求事件

口頭弁論終結日 平成 29 年 4 月 25 日

判 決

原告	X
被告	国
処分行政庁	東京国税局長

主 文

- 1 東京国税局長が原告に対し平成 24 年 2 月 2 日付けでした滞納者 A の滞納国税に係る第二次納税義務の納付告知処分（ただし、同年 6 月 12 日付け一部取消処分により一部を取り消された後のもの）のうち、第二次納税義務者としての納付すべき限度の額 7724 万 7678 円を超える部分を取り消す。
- 2 原告のその余の請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は、これを 10 分し、その 3 を被告の負担とし、その余を原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第 1 請求

東京国税局長が原告に対し平成 24 年 2 月 2 日付けでした滞納者 A の滞納国税に係る第二次納税義務の納付告知処分（ただし、同年 6 月 12 日付け一部取消処分により一部を取り消された後のもの）を取り消す。

第 2 事案の概要

本件は、夫であった A（以下「A」という。）から協議上の離婚に伴う財産分与を原因として宅地の譲渡（以下「本件譲渡」という。）を受けた原告が、東京

国税局長から、Aの滞納に係る国税につき国税徴収法（平成28年法律第15号による改正前のもの。以下同じ。）39条に基づく第二次納税義務の納付告知処分（ただし、一部取消処分により一部を取り消された後のもの。以下「本件告知処分」という。）を受けたため、その取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め

（1） 無償又は著しく低額の譲渡に係る譲受人等の第二次納税義務

ア（ア） 国税徴収法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（以下「徴収不足」ともいう。）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。以下、併せて「無償譲渡等」といい、後者を「著しく低額の譲渡」ともいう。）、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（後記（イ）参照）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を定めている。

（イ） 国税徴収法38条は、上記（ア）の「親族その他の特殊関係者」とは、親族その他納税者と特殊な関係のある個人又は同族会社（法人税法2条10号に規定する会社をいい、これに類する法人を含む。以下同じ。）で政令（後記イ）で定めるものをいう旨を定めている。

（ウ） 国税徴収法施行令（平成28年政令第157号による改正前のもの。以下同じ。）14条は、上記（イ）の政令で定める処分は、国及び法人税法2条5号（公共法人の定義）に規定する法人以外の者

に対する処分が無償又は著しく低い額の対価によるものとする旨を定めている。

イ 国税徴収法施行令 13 条 1 項は、上記ア（イ）の納税者と特殊な関係のある個人又は同族会社で政令で定めるものは、次に掲げる者とする旨を定めている。

（ア） 納税者の配偶者（婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含む。）、直系血族及び兄弟姉妹（1 号）

（イ） 上記（ア）に掲げる者以外の納税者の親族で、納税者と生計を一にし、又は納税者から受ける金銭その他の財産により生計を維持しているもの（2 号）

（ウ） 上記（ア）及び（イ）に掲げる者以外の納税者の使用人その他の個人で、納税者から受ける特別の金銭その他の財産により生計を維持しているもの（3 号）

（エ） 納税者に特別の金銭その他の財産を提供してその生計を維持させている個人（上記（ア）及び（イ）に掲げる者を除く。）（4 号）

（オ） 納税者が同族会社である場合には、その判定の基礎となった株主又は社員である個人及びその者と上記（ア）ないし（エ）のいずれかに該当する関係がある個人（5 号）

（カ） 納税者を判定の基礎として同族会社に該当する会社（6 号）

（キ） 納税者が同族会社である場合において、その判定の基礎となった株主又は社員（これらの者と上記（ア）ないし（エ）に該当する関係がある個人及びこれらの者を判定の基礎として同族会社に該当する他の会社を含む。）の全部又は一部を判定の基礎として同族会社に該当する他の会社（7 号）

（2） 第二次納税義務の納付の告知

国税徴収法 32 条 1 項前段は、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、政令で定めるところにより、徴収しようとする金額、納付の期限その他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旨を定めている。

(3) 国税の徴収の所轄庁

国税局長は、必要があると認めるときは、その管轄区域内の地域を所轄する税務署長からその徴収する国税について徴収の引継ぎを受けることができる（国税通則法43条3項）。

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

(1) 本件譲渡に至るまでの経緯

ア 原告（昭和●年●月●日生）は、昭和46年2月26日、Aと婚姻をし、昭和●年及び昭和●年にAとの間に子2名（長男及び二男）が出生した。

原告は、婚姻後、A、両名の子2名、Aの父であるB（以下「B」という。）及びAの母であるC（以下「C」という。）と共に、別紙2－1不動産目録1記載の順号1の土地（平成19年1月9日に別紙2－1不動産目録1記載の順号2及び3の各土地に分筆されている（乙1、31）。以下、その分筆前における同目録1記載の順号1の土地又はその分筆後における同目録1記載の順号2及び3の各土地の全体を「本件不動産」という。）上に存する未登記建物に居住していた。

イ（ア） Bは、平成7年11月1日、同人の甥であるD（以下「D」という。）との間で、弁済期を平成9年10月31日と定めて同人に4億7000万円を貸し付ける（以下、この債権を「本件貸付金債権」という。）とともに、Dが所有していた別紙2－2不動産目録2記載の順号1ないし4の各土地（同目録記載の各土地のうち、順号4の土地は、平成14年10月1日に順号5及び6の各土地

に分筆されている。以下、その分筆前における同目録2記載の順号1ないし4の土地又はその分筆後における同目録2記載の順号1ないし3、5及び6の各土地の全体を「本件担保不動産」という。)に抵当権を設定し、平成7年11月9日、本件担保不動産につき抵当権設定仮登記(以下「本件仮登記」という。)を経由した(甲7ないし12、乙3、4の1ないし4)。

(イ) Bは、平成7年11月1日、上記(ア)の貸付資金を工面するために、E株式会社(以下「E社」という。)から、弁済期を平成9年11月27日、利息を年9.60パーセント、遅延損害金を年23.5パーセントと定めて4億7000万円を借り入れ(以下「E社借入金」という。)、Bが所有していた千葉県●●市●●(平成8年9月25日付けの土地区画整理法に基づく換地処分後は同市●●)の土地(以下「E社担保土地」という。)に抵当権を設定し、平成7年11月1日、E社担保土地につき抵当権設定登記を経由した(甲6、乙2の1及び2)。

ウ Aは、平成9年5月●日、Bの死亡に伴い、本件不動産(甲16)、別紙2-3不動産目録3記載の順号1、2、5及び6の各土地及び建物(乙17の3ないし6。いずれも後に公売に付されており、以下「本件公売不動産」という。)、E社担保土地(甲6)並びに本件貸付金債権を含むBの全ての財産を単独で相続した(乙5)。なお、Aは、同日の時点で、別紙2-3不動産目録3記載の順号3及び4の各土地(乙17の1及び2。いずれも後に第三者に売却されており、以下「本件任意売却不動産」という。)を所有していた。

エ Dは、本件貸付金債権の弁済期である平成9年10月31日までに、Aに対し、本件貸付金債権に係る4億7000万円を弁済しなかった。

オ Aは、平成10年3月11日、申告納税額を1億0454万5200

円とするBの相続に係る相続税の申告書を成田税務署長に提出し、平成11年3月16日、修正後の申告納税額を1億1820万円、納付すべき税額の増加額を1365万4800円とするBの相続に係る相続税の修正申告書を成田税務署長に提出した（乙5、8。別紙3－1租税債権目録1－1の順号8、9参照）。

カ Aは、平成10年7月21日、E社との間で、E社借入金（遅延損害金等を含む。）のうち5億円を弁済して残債務の免除を受け、E社担保土地に係る上記イ（イ）の抵当権設定登記は、同日、弁済を原因として抹消された。Aは、同日、E社担保土地をF株式会社に売却し、その旨の所有権移転登記を経由した。（甲6、乙7）

キ Dは、平成11年4月1日、株式会社G（以下「本件第三取得者」という。）に対し、本件担保不動産のうち別紙2－2不動産目録2記載の順号1ないし3の各土地を売却した（乙4の1ないし3）。

ク（ア） Aは、平成11年12月17日、修正後の申告納税額を2億1637万9200円、納付すべき税額の増加額を9817万9200円とするBの相続に係る相続税の修正申告書を成田税務署長に提出した（乙10。別紙3－1租税債権目録1－1の順号10参照。以下、この修正申告を「本件相続税修正申告」という。）。

（イ） Aは、Bの納税義務を承継していることから、同日、Bの所得に係る修正後の申告納税額を5298万6700円とする平成8年分の所得税の修正申告書を成田税務署長に提出した（乙12。別紙3－1租税債権目録1－1の順号1参照）。

また、Aは、同日、E社担保土地の売却に係る譲渡所得による修正後の申告納税額を9517万8000円とする平成10年分の所得税の修正申告書を同署長に提出した（乙13。別紙3－1租税債権目録1－1の順号3参照。以下、この修正申告を「本件所得税

修正申告」という。).

ケ 成田税務署長は、平成12年1月31日、上記クの各修正申告に係る過少申告加算税（相続税につき1018万1000円、平成8年分の所得税につき792万2000円及び平成10年分の所得税につき1425万0500円の合計3235万3500円）の賦課決定をした（乙14の1ないし3。別紙3－1租税債権目録1－1の順号2、5及び11参照）。

コ 成田税務署長は、平成12年2月22日、東京国税局長に対し、国税通則法43条3項に基づき、上記ク（イ）の平成8年分及び10年分の所得税の滞納国税について徴収の引継ぎを行った（乙15の1及び2）。

サ 東京国税局長は、平成12年4月21日、Aが所有する本件公売不動産及び本件任意売却不動産について、国税徴収法47条1項及び68条に基づく差押えをし、同月25日、差押登記を経由した（乙16、17の1ないし6）。

シ 原告は、平成12年5月26日、Aとの協議上の離婚の届出をした（以下「本件離婚」という。).

ス 平成12年5月30日、本件不動産につき、Aから原告に対し財産分与を原因として本件不動産の所有権を移転すること（本件譲渡）を内容とする所有権移転登記（以下「本件所有権移転登記」という。）がされた（甲16、乙1、18、19）。なお、A及び同人と原告の子2名は、本件譲渡後も本件不動産上の建物に居住しており、原告は同建物から退去した（原告本人（調書13、14頁））。

原告は、本件譲渡に際し、不動産取得税278万6900円及び登録免許税116万1200円を負担した。

セ（ア） Aは、本件譲渡前の時点において、別表1－1記載の財産を有していたところ、そのうち、同別表の番号1ないし3、7ないし16、

18及び19の財産は原告との共同形成財産（夫婦が共同で形成した財産をいう。以下同じ。）であり、その余の財産はAの特有財産（夫婦の一方が単独で有する財産をいう（民法762条1項）。以下同じ。）であった。

（イ）原告は、本件譲渡前の時点において、別表1－2記載の財産を有していたところ、その全ての財産はAとの共同形成財産であった。

（2） 本件告知処分に至る経緯

ア Aは、平成12年6月14日、修正後の申告納税額を9876万7200円、納付すべき税額の増加額を358万9200円とする平成10年分の所得税の修正申告書を成田税務署長に提出した（乙20。別紙3－1租税債権目録1－1の順号4参照）。

イ 成田税務署長は、平成12年6月30日、Aに対し、上記アの修正申告に係る過少申告加算税53万7000円の賦課決定をした（乙21。別紙3－1租税債権目録1－1の順号6参照）。

ウ 東京国税局長は、成田税務署長から、国税通則法43条3項に基づき、上記（1）ケの各過少申告加算税の滞納国税についても徴収の引継ぎを受けた上で、平成12年8月15日、国税徴収法47条1項及び62条に基づき、AがDに対して有する本件貸付金債権の差押えを行い（乙22。以下「本件債権差押処分」という。）、本件貸付金債権の担保物である本件担保不動産に本件貸付金債権を被保全債権とする抵当権設定仮登記があることから、同月21日、同法64条に基づき、本件債権差押処分に係る付記登記（以下「本件抵当権付記登記」という。）を経由した（乙4の1ないし5）。

エ（ア） Aは、平成13年3月15日、申告納税額を1143万9600円とする平成12年分の所得税の確定申告書を成田税務署長に提出した（乙25。別紙3－1租税債権目録1－1の順号7参照）。

当該申告における所得金額には、本件不動産の譲渡所得が含まれていた（乙 26）。

（イ） なお、成田税務署長は、平成 13 年 6 月 18 日までに、国税通則法 43 条 3 項に基づき、東京国税局長に対し、A に係る前記（1）オ及びク（ア）の相続税並びに前記ア、イ及び上記（ア）の所得税の滞納国税について、順次徴収の引継ぎをした（乙 27 の 1 及び 2、弁論の全趣旨）。

オ 東京国税局長は、平成 14 年 1 月 30 日、A の相続税及び所得税の未保全分の合計 1 億 8 6 2 3 万 6 0 0 0 円を徴収するため、本件公売不動産及び本件任意売却不動産の参加差押えをし（乙 27 の 1 及び 2。以下、その参加差押処分及び前記（1）サの差押処分のうち本件任意売却不動産に係る部分を「本件任意売却不動産差押処分」という。）、同年 2 月 1 日、参加差押登記を経由した（乙 17 の 1 ないし 6）。

カ D は、平成 17 年 3 月●日、死亡した。

キ 本件第三取得者は、平成 18 年 9 月 15 日、本件担保不動産のうち別紙 2－2 不動産目録 2 記載の順号 5 の土地につき、平成 19 年法律第 48 号による改正前の農地法 5 条に基づく許可（以下「農地転用許可」という。）を条件とする条件付所有権移転仮登記を経由するとともに（乙 4 の 4）、本件担保不動産のうち別紙 2－2 不動産目録 2 記載の順号 6 の土地につき、真正な登記名義の回復を登記原因とする所有権移転登記を経由した（乙 4 の 5）。

ク 本件第三取得者は、第三者納付による本件抵当権付記登記の抹消を申し出た上、平成 19 年 1 月 30 日、A の滞納に係る国税（以下「本件滞納国税」という。）のうち 7 0 0 0 万円を納付し（乙 30、弁論の全趣旨）、東京国税局長は、同日、本件抵当権付記登記の抹消登記を経由した（乙 4 の 1 ないし 5）。

ケ 原告は、本件不動産を別紙２－１不動産目録１記載の順号２及び３の各土地に分筆した上で、平成１９年１月３０日、株式会社Ｈに対し、同目録記載の順号３の土地（以下「本件分筆不動産」という。）を代金３９００万円で売却した（乙１、３１、３２）。なお、原告とＡの子２名は、上記分筆後、同目録記載の順号２の土地（以下「本件残存不動産」という。）上の建物に居住している。

コ Ａは、平成１９年７月３１日、東京国税局長に対し、本件任意売却不動産差押処分について、１０００万円を納付することによる差押処分の解除を申請する旨の差押解除申請書を提出した（乙３３）。

サ Ａは、平成２０年２月７日、本件滞納国税のうち１０００万円を納付し、これを受けて、東京国税局長は、同日、本件任意売却不動産差押処分を解除し、参加差押抹消登記及び差押抹消登記を経由した（乙１７及び３４の各１及び２）。

シ 東京国税局長は、平成２４年２月２日、滞納者であるＡに対する租税債権として総額２億５８９０万１９８４円（延滞税を除く。乙３５。別紙３－１租税債権目録１参照）の債権が存在するとして、これを徴収するため、原告に対し、国税徴収法３９条所定の第二次納税義務者に該当するとして、同法３２条１項に基づき、納付すべき金額を１億０９７６万２０００円、納付の期限を同年３月２日とす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１８）。

他方、Ａは、本件告知処分の時点において、預貯金、養老生命共済、未登記建物など合計５０９万０８９６円相当の財産しか有していなかった（乙３６）。

（３） 本件訴訟に至る経緯

ア 原告は、平成２４年３月９日、東京国税局長に対し、本件告知処分を不服として、異議申立てをした（乙３７）。

イ 東京国税局長は、平成24年6月12日、本件告知処分の納付すべき金額1億0976万2000円のうち64万8100円に係る部分を取り消し、原告にその旨を通知した（乙39）。その結果、本件告知処分における納付すべき金額は、1億0911万3900円となった。

ウ 東京国税局長は、平成24年6月12日、上記アの異議申立てを棄却する旨の決定をした（甲1）。

エ 原告は、平成24年7月9日、国税不服審判所長に対し、上記ウの決定を不服として審査請求をした（乙40）。

オ 国税不服審判所長は、平成25年7月4日、上記エの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17）。

カ 原告は、平成25年10月30日、本件訴えを提起した（顕著な事実）。

3 争点

本件の争点は、本件告知処分の適法性であり、具体的には次のとおりである。

- （1） 本件滞納国税について徴収不足が認められるか否か。
- （2） 本件譲渡が無償譲渡等に当たるか否か。
- （3） 徴収不足が本件譲渡に基因するか否か。
- （4） 原告が本件譲渡の時にAの「特殊関係者」であったか否か。
- （5） 本件告知処分が信義則違反又は徴収権の濫用に当たるか否か。
- （6） 原告が負う第二次納税義務の税額

4 争点に関する当事者の主張の要旨

- （1） 争点（1）（本件滞納国税について徴収不足が認められるか否か）について

（被告の主張の要旨）

ア 徴収すべき額に不足するか否かの判定基準

- （ア） 国税徴収法39条にいう「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」とは、第二

次納税義務を負わせるかどうかという判定をしようとする時の現況において、差押えをすることのできる滞納者の財産の見積価額の総額が徴収しようとする国税の額に不足すると認められるときをいうところ、その判定は、第二次納税義務の納付告知処分の時点を基準として行うべきものと解される。

- (イ) 本件についてこれをみると、本件告知処分に係る A の滞納国税（本件滞納国税）は、別紙 3－1 租税債権目録 1－1 のとおり、本件告知処分がされた平成 24 年 2 月 2 日時点において、延滞税を除いても合計 2 億 5 8 9 0 万 1 9 8 4 円（同目録の本税額及び加算税額の合計の和）であり、さらに、本件滞納国税は、法定納期限までに完納されておらず、国税通則法 60 条 1 項が定める延滞税の課税要件を充足していることから、同条 2 項が定める延滞税の計算方法（別紙 4－1 参照）により計算した延滞税を含む同日時点の本件滞納国税の金額は、合計 7 億 9 1 3 3 万 1 6 8 4 円であった。これに対し、同日時点における A の所有財産は、合計 5 0 9 万 0 8 9 6 円であった。

したがって、本件告知処分の時点において、本件滞納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ことは明らかである。

- イ 第二次納税義務者は納付告知処分の取消訴訟において主たる納税義務の存否又は数额を争うことはできないこと

- (ア) 原告は、本件訴訟において、本件相続税修正申告及び本件所得税修正申告に瑕疵があるなどとして、上記各申告に係る相続税の本税及び過少申告加算税は、原告に対する本件告知処分の関係では、A の納付すべき国税額とならないから、徴収不足額に含まれない旨主張する。

しかし、第二次納税義務の納付告知処分は、主たる課税処分等によ

り確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有するものであるから、主たる課税処分等が不存在又は無効でない限り、主たる納税義務の確定手続における所得の誤認等の瑕疵は第二次納税義務の納付告知処分の効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者は、当該納付告知処分の取消訴訟において、確定した主たる納税義務の存否又は数额を争うことはできないものと解される（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号事件同50年8月27日第二小法廷判決・民集29巻7号1226頁（以下「昭和50年8月27日最高裁判決」という。))。

最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同18年1月19日第一小法廷判決・民集60巻1号65頁（以下「平成18年最高裁判決」という。）は、①国税徴収法39条所定の第二次納税義務者が、主たる課税処分につき国税通則法75条に基づく不服申立てをすることができることを判示したものであって、本件は、平成18年最高裁判決とは事案を異にするものであり、②同最高裁判決は、主たる納税義務が申告によって確定する場合には、第二次納税義務者が当該申告自体を直接争う方法はない旨を判示しているほか、③原告は本件譲渡時においてAの妻であり、本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にある者といえるから、原告の上記主張の根拠となり得るものではない。

- （イ） a 仮に、原告が各修正申告に実体的違法事由があるとする部分に係る相続税及び所得税の税額を控除したとしても、本件告知処分の時点でAが納付すべき本件滞納国税の金額は3億4282万7084円（別紙3－1租税債権目録1－1の総計7億9133万1684円から順号3、5、10及び11の各本税、加算税及び延滞税額合計4億4850万4600円を控除した金額。別紙3－2租税債権目録1－2参照）であり、Aの所有財産の見積価額の総額が徴収

しようとする国税の額に不足することは明らかである。

- b 被告がした前記ア（イ）及び上記 a の延滞税額に係る主張は、本件告知処分の時点において納付通知書でも示されている本件滞納国税の金額を具体化したにすぎないものであるから、時機に後れた攻撃防御方法として却下されるべき理由がなく、本件告知処分の理由の差し替えにも当たらない。本件訴訟は、課税処分に係る取消訴訟ではないから、国税通則法 116 条が適用される余地はなく、また、同条は、本件訴訟とはその適用に係る前提が全く異なるのであるから、同条を本件に類推適用する理由はない。

（原告の主張の要旨）

ア 第二次納税義務者が納付告知処分の取消訴訟において主たる納税義務の存否又は数額を争うことの可否について

- （ア） 平成 18 年最高裁判決は、第二次納税義務者は、本来の納税義務者と常に一体性のある者とはいえないなどとして、主たる課税処分を争うことについて不服申立適格を有する旨判示したものであり、学説の状況にも照らせば、第二次納税義務者が納付告知処分の取消訴訟において確定した主たる納税義務の存否又は数額を争うことはできない旨を判示した昭和 50 年 8 月 27 日最高裁判決は変更されるべきである。

原告は、本件訴訟における被告の証拠提出によって、本件相続税修正申告等の内容を初めて把握し、誤った修正申告のしょうようがあったことを知ったのであって、独立した人格を有し、本来の納税義務者と密接な関係を有しない第二次納税義務者が自己の権利又は法律上保護された利益を侵害されているにもかかわらず、主たる納税義務が申告によって確定しているという一事によってその存否又は数額を争うことができないと解するのは明らかに正義に反する。

(イ) 被告が本訴提起後１年以上経過した平成２７年１月２６日付け被告準備書面（３）に記載した延滞税額に係る主張（前記（被告の主張の要旨）イ（イ）a）は、時機に後れて提出された攻撃防御方法として、あるいは国税通則法１１６条１項本文を類推適用して、却下されるべきものである。加えて、上記主張は、理由の差し替えをするものであり、これを認めると不服申立前置を要求する意義が失われ、処分及び争点の明確化のため異議決定書につき理由付記を要求した国税通則法の趣旨にも反するから、許されるべきではない。

イ 本件相続税修正申告によって増額された相続税等は徴収不足額に含まれないこと

(ア) 本件相続税修正申告は、Ａが相続により取得した財産であるＤに対する本件貸付金債権の評価額が１億３０００万円から４億７０００万円へと増額され、相続債務として、Ｂの平成８年分の所得税の修正申告に係る所得税５２９８万６７００円が増額され、これに対応してＢの平成９年度分の住民税が１６０６万５０００円増額された結果、Ａが相続した純資産価額が２億７０９４万８３００円増額されたことにより、相続税額が９８１７万９２００円増額されたことによるものである。

また、本件相続税修正申告は、成田税務署資産課税部門職員による税務調査の結果、Ａが担当職員から修正申告のしょうようを受けて行われたものである。

(イ) 財産評価基本通達（昭和３９年４月２５日付け直資５６・直審（資）１７）２０４は、原則として、貸付債権の元本の価額は返済されるべき金額とし、貸付債権に係る利息の価額は課税時期現在の既経過利息として支払を受けるべき金額としながらも、同通達２０５において、例外として、その債権額の全部又は一部が課税時期において

その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるときにおいては、それらの金額は元本の価額に算入しないとしている。

しかるに、①Dは、弁済期である平成9年10月31日までに本件貸付金債権の弁済をしておらず、今日に至るも弁済をしていないこと、②本件相続税修正申告において、本件貸付金債権に対する既経過利息の計上をするように修正申告のしょうようを受けた形跡もないこと、③被告が自ら認めているように、Dが、本件担保不動産を除き、本件貸付金債権を返済する資力を有していなかったのであるから、財産評価基本通達205を適用して、本件貸付金債権の実質価値は、その額面にかかわらず、本件担保不動産の評価額1億3000万円のみであると認めるべきである。

ウ 本件所得税修正申告によって増額された所得税等は徴収不足額に含まれないこと

(ア) 本件所得税修正申告は、E社担保土地の譲渡所得を新たに申告するもので、成田税務署資産課税部門の職員による税務調査の結果、Aが担当職員から修正申告のしょうようを受けて行われたものである。

(イ) 所得税法9条1項10号及び同法施行令26条は、資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であり、かつ、国税通則法2条10号に規定する強制換価手続の執行が避けられないと認められる場合における資産の譲渡による所得で、その譲渡に係る対価が当該債務の弁済に充てられたときは、資産の譲渡に係る所得を非課税とする旨を定めており、所得税基本通達（昭和45年7月1日付け直審（所）30）9-12の2は、「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」である場合とは、債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための

資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができない場合をいい、これに該当するかどうかは、これらの規定に規定する資産を譲渡した時の現況により判定する旨を定めている。

そして、平成10年10月21日当時、Aは少なくとも6億0146万8502円の負債を負っていたのに対し、同日当時のE社担保土地を除くAの主な資産は、合計3億7411万1537円であって、E社担保土地を売却しなければ、到底、E社借入金の返済が不可能な状況にあったものであるところ、Aは、「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」な状態にあり、かつ、国税通則法2条10号に規定する強制換価手続の執行が避けられない状態にあつて、E社担保土地の売却代金全額をE社への弁済に充てたものであるから、同土地に係る譲渡所得は、非課税所得に該当するものというべきである。

エ Aに係る国税額及び徴収不足額について

- (ア) 被告が主張するAが納税義務を負う国税のうち、相続税（本税）は、①平成10年3月11日付け修正申告による税額分1億0454万5200円（別紙3－1租税債権目録1－1の順号8に対応）、②平成11年3月16日付け修正申告による増加税額分1365万4800円（同目録の順号9に対応）、③本件相続税修正申告による増加税額分9817万9200円の合計2億1637万9200円（同目録の順号10に対応）であり、所得税（本税）は、④平成11年12月17日付け平成8年分の所得税の修正申告による税額分5298万6700円（同目録の順号1に対応）、⑤本件所得税修正申告による増加税額分9517万8000円（同目録の順号3に対応）、⑥平成12年6月14日付け平成10年分の所得税の修正申告による増加税額分358万9200円（同目録の順号4に対応）、⑦平成1

3年3月15日付け平成12年分の所得税の確定申告による税額分1143万9600円（同目録の順号7に対応）の合計1億6319万3500円であり、過少申告加算税は、⑧上記③に係るもの1018万1000円（同目録の順号11に対応）、⑨上記④に係るもの792万2000円（同目録の順号2に対応）、⑩上記⑤に係るもの1425万0500円（同目録の順号5に対応）、⑪上記⑥に係るもの53万7000円（同目録の順号6に対応）の合計3289万0500円である。以上を合計すると、Aに係る国税額（延滞税を除く。納付及び徴収のされる前の金額）は、4億1246万3200円である。

（イ） しかし、本件貸付金債権は、原告に対する本件告知処分との関係では1億3000万円と評価すべきであり、本件相続税修正申告には実体的違法事由（本件貸付金債権の評価について財産評価基本通達205を適用せず、その評価額を4億7000万円としたこと）があるから、上記③の相続税9817万9200円及び上記⑧の過少申告加算税1018万1000円は被告の主張する徴収不足額から控除されることとなる。

また、E社担保土地の売却に係る譲渡所得は非課税とされるべきであり、本件所得税修正申告には実体的違法事由（E社担保土地の売却に係る譲渡所得について所得税法9条1項10号を適用せず、非課税としなかったこと）があるから、上記⑤の所得税9517万8000円及び上記⑩の過少申告加算税1425万0500円も被告の主張する徴収不足額から控除されることとなる。そして、前記（ア）の4億1246万3200円からこれらを控除すると、原告に対する関係でAの納付すべき本件滞納国税の額は、合計1億9467万5000円となる。

さらに、後記（3）及び（5）において述べるように、本件担保不

動産から徴収することが可能であった税額１億８９００万円、本件任意売却不動産から徴収することが可能であった税額１８００万円及びＡの平成１２年分の所得税の確定申告に係る税額１１４３万９６００円は、徴収不足額に含めるべきではない。また、被告は、平成１３年１月３１日に物納によって５５８９万円、平成１９年１月３０日に第三者納付によって７０００万円、平成２０年２月７日にＡから１０００万円の納付を受けている（合計１億３５８９万円）ことを認めているのであるから、本件告知処分において、徴収不足は生じていない。

（２） 争点（２）（本件譲渡が無償譲渡等に当たるか否か）について

（被告の主張の要旨）

ア 本件譲渡が不相当に過大であり無償譲渡等に当たること

（ア） 判断枠組み

離婚における財産分与が国税徴収法３９条の無償譲渡等に該当するか否かについては、当該財産分与が民法７６８条３項の規定の趣旨に反して不相当に過大であるか否かによって判断することが相当であると解される所（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同５８年１２月１９日第二小法廷判決・民集３７巻１０号１５３２頁（以下「昭和５８年最高裁判決」という。）、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同１２年３月９日第一小法廷判決・民集５４巻３号１０１３頁（以下「平成１２年最高裁判決」という。）参照）、不相当に過大であるか否かは、①夫婦双方がその協力によって得た財産や夫婦それぞれの財産の額及びこれらの財産の形成への協力や貢献の状況等、②婚姻期間の長短や婚姻期間中の生活状況等、③離婚後の扶養の必要性、④離婚の原因等の諸事情を考慮して、清算的要素、扶養的要素及び慰謝料的要素の３要素に相当する額を算定し、当該財産分与の額と比較すること

により判断すべきである。

(イ) 本件不動産の本件譲渡時の評価額

a 本件不動産の本件譲渡時の評価額は、本件不動産上に未登記の建物が存在し、そこにA及びその成人した息子2名が無償で居住していたことから、別表2の付表3記載のとおり、1億8801万8881円であると認められる。

b 原告は、平成19年1月30日に本件分筆不動産を3900万円で売却していることを挙げるが、その一事をもって本件分筆不動産の同日時点の客観的な時価を3900万円とみることはできない上、原告が当該金額に基づいて算出した本件不動産の同日時点の価額8734万0479円は、時点の異なる本件譲渡時における本件不動産の評価額の根拠となり得るものではない。そもそも、路線価は、地価公示価格の80パーセント程度に定められているところ、本件分筆不動産の売却価格は、1平方メートル当たり約5万2649円と路線価よりも30パーセント近く低額なのであるから、本件不動産の客観的な時価の根拠とは到底なり得ないというべきである。

c (a) 原告は、本件不動産の宅地開発をするには知事等による都市計画法29条に基づく開発行為の許可（以下「開発許可」という。）を要し、本件不動産が財産評価基本通達24-4にいう「広大地」に当たると主張する。しかし、本件不動産は、本件譲渡時には既に宅地として使用されており、別図2の開発想定図のような路地状開発（路地状部分を有する宅地を組み合わせ、戸建住宅分譲用地として開発することをいう。以下同じ。）を行うとした場合には、物理的な土地の区画形質の変更を伴うことはなく、都市計画法4条12項に規定する開発行為（以下単に「開発行為」ともいう。）には該当し

ないため、「広大地」の要件である「開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地の負担が必要と認められるもの」に該当しないから、本件不動産を広大地として評価することは妥当ではない。

- (b) 原告は、被告が審査請求において本件不動産が広大地に当たるとを認めていたにもかかわらず、本訴において本件不動産は広大地に当たらないと主張して本件告知処分の理由を差し替えることは許されないと主張する。しかし、一般に、取消訴訟においては、別異に解すべき特別の理由のない限り、行政庁は当該処分の効力を維持するための一切の法律上及び事実上の根拠を主張することが許されるものと解すべきであり、処分行政庁は、更正処分の効力を維持するための根拠として、訴訟において更正時の更正理由とは異なる理由を主張することができるから、原告の主張は失当である。

- d なお、平成12年度の本件不動産の固定資産評価額は1億3934万7666円であるから、その実勢価格は、上記評価額を0.7で割り戻した1億9906万8094円となる。

- (ウ) 原告がAに請求することができる財産分与の清算的要素の相当額

- a 共同形成財産について

別表3記載のとおり、本件離婚における共同形成財産の評価額は、2201万6385円であり、そのうち原告が本件譲渡の時点で有していた財産（別表1－2の預金債権）の価額は388万8734円（別表3の番号4ないし8の合計額）であるから、本件離婚において、原告がAに対し請求することができる財産分与の清算的要素（共同形成財産）の相当額は、711万9458円（ $\{ (2201万6385円 - 388万8734円) - 388万8734円 \} \times 1$

／２）とみるのが相当である。

b 特有財産について

Aが本件譲渡時に有していた特有財産（積極財産）及びその評価額は、別表２記載のとおり（評価額合計４億２２６０万５１４９円）であり、また、Aが本件譲渡の時点で有していた特有財産（消極財産）及びその評価額は、別表４記載のとおり（評価額合計４億２３７４万６１０２円。なお、延滞税額４６１６万４１００円（別紙５租税債権目録２－１参照）及び別表２の番号１１の不動産（上記積極財産に含まれている。）の物納が許可されたことにより納付があったものとされた相続税債務５５８９万円を含めると評価額合計５億２５８０万０２０２円となる。）である。本件譲渡の時点におけるAの特有財産は、①上記のように消極財産が積極財産を上回る状態（債務超過の状態）にあり、積極財産はいずれもAの債務の引当てとなるものであったほか、②積極財産はいずれもAがBを相続したことにより本件譲渡の約３年前に取得したものであり、婚姻期間中のAと原告の協力によってAの特有財産の価値が維持され又は増加したとは認め難いから、Aの特有財産を財産分与の清算的要素の対象とみることはできない。

c 以上のとおり、原告がAに対して請求できる財産分与の清算的要素の額は、共同形成財産に限られ、７１１万９４５８円が相当である。

(エ) 財産分与の扶養的要素は多くとも４３２万円を超えないこと

原告とAの息子は、本件離婚の時点において既に成人しており、養育の必要性は認められないこと、原告は、本件離婚後においてパートタイムの仕事による収入及び年金収入があり、所得稼得能力が乏しいとまでは認められないこと、A及び原告が本件譲渡の時点で有してい

た財産の価額は、別表 2 及び別表 3 記載のとおりであることが認められる。そして、千葉県●●市における生活保護の支給基準に基づき算出した最低生活費は、住宅扶助費を含めても月額 12 万円を超えることはなく、同金額を基に、扶養期間を一般的に自力で生活していくまでの相当期間を 3 年間とみて合計額 432 万円と算定することができることからすれば、本件譲渡における扶養的要素の相当額は、多くとも 432 万円を超えるものではないというべきである。

(オ) 財産分与の慰謝料的要素は多くとも 1000 万円を超えないこと

原告が A に対し慰謝料的要素による財産分与を請求することができるとしても、その考慮事項として、有責行為の種類と態様、有責性の程度、婚姻期間や年齢、当事者双方の資力や社会的地位等が挙げられるところ、本件においては、A の資力については、特有財産について債務超過であり現に債務の引当てとなっていること、共同形成財産の慰謝料的要素として考慮できる資産は 1100 万 8193 円 (1812 万 7651 円 (A 名義の共同形成財産) - 711 万 9458 円 (清算的要素の財産分与相当額)) であることなどから、財産分与の慰謝料的要素の相当額は、多くとも 1000 万円を超えるものではないというべきである。

(カ) 本件譲渡が不相当に過大であり国税徴収法 39 条の無償譲渡等に当たること

上記 (ウ) ないし (オ) によれば、原告が A に請求することができる清算的要素の相当額は 711 万 9458 円であり、扶養的要素は多くとも 432 万円であり、慰謝料的要素は多くとも 1000 万円を超えるものではないから、本件における財産分与としての相当額は、合計で 2143 万 9458 円を超えるものではない。

そして、前記 (イ) のとおり、本件譲渡により原告が財産分与とし

て取得した本件不動産の価額は１億８８０１万８８８１円であるところ、これは、上記２１４３万９４５８円と比較すれば８倍以上であり、不相当に過大であることは明らかである。

これに加え、Ａは、本件不動産につき物納申請を行っていたところ、東京国税局長がＡの所有する不動産のうち物納申請財産を除く全ての不動産を差し押さえた時期（平成１２年４月２１日）と相前後した同年５月２３日に、本件譲渡を行ったこと、原告はＡから本件不動産が唯一の財産であると聞いていたこと、本件譲渡後もＡが本件不動産を無償で占有し居住し続け、原告が本件不動産から転居したことなど、民法７６８条３項の規定の趣旨に反して不相当に過大であると認められる事情があったものである。

（キ） したがって、本件譲渡は、国税徴収法３９条の無償譲渡等に該当するものである。

イ 本件告知処分は本件譲渡に係る所得税の賦課と矛盾するものではないこと

原告は、大要、財産分与による不動産等の資産の譲渡については、時価による有償譲渡として財産分与をした者の譲渡所得に対する課税がされるところ、本件不動産についても財産分与時の時価により譲渡所得の申告がされ、成田税務署長が時価に基づく申告であると是認したなどとして、本件不動産の譲渡を国税徴収法３９条の無償譲渡等とみる余地はない旨主張する。

しかし、納税申告は、納税者が所轄税務署長に納税申告書を提出することによって完了する行為であり、同署長による申告書の受理及び申告税額の収納は、当該申告書の申告内容を是認することを何ら意味するものではないから、原告の上記主張は、前提において失当である。そもそも本件告知処分は、譲渡所得に対する課税とは全く別個の趣旨及び要件に基づくも

のであって何ら矛盾するものではなく、また、適法な本件告知処分が、全く別個の趣旨及び要件に基づく課税の場面における本件譲渡の取扱いにより違法となるものでもない。したがって、原告の上記主張は理由がない。

ウ 本件譲渡の時点においてAの特有財産が債務超過であったこと

(ア) 原告は、本件譲渡時（平成12年5月23日）における本件担保不動産の評価額が1億3000万円であるとして、これを本件譲渡時における本件貸付金債権の評価額である旨主張するが、本件担保不動産の本件譲渡時における評価額の算定方法は、別表2の付表1のとおりであるところ、これは、本件担保不動産につき、平成9年5月●日時点の価格に係る不動産鑑定評価書を参考として、評価額の算定を行ったものであり、これによる評価額7974万7378円は適正なものであると認められる。原告の主張は客観的な根拠を欠く上、本件譲渡時における本件担保不動産の価額を2億5900万円とする証拠（甲15）を自ら提出しており、原告の上記主張に理由がないことは明らかである。

(イ) 原告は、本件相続税修正申告は、本件貸付金債権の評価を1億3000万円とすべきところ、4億7000万円と誤ったものであるから、この評価の誤りを前提とした税額は財産分与時の消極財産に当たらない旨主張するが、本件相続税修正申告に係る租税債務は、本件譲渡の時点において、既に申告により納税義務が確定している。そうすると、Aが行った本件譲渡が民法768条3項の規定の趣旨に反して不相当に過大な財産分与であるかどうかの評価の前提として、Aの特有財産が債務超過であるか否かの点につき、上記租税債務が消極財産を構成しないとすることは理由がない。したがって、本件譲渡時において上記租税債務は存在しており、これが消極財産に当たることは明らかである。

エ 本件告知処分における財産分与相当額の算定方法が合理的であること

原告は、原告がAに対して有する財産分与請求権の相当額を算定するに当たり、清算的、扶養的及び慰謝料的な財産分与相当額を個別に算定して合算する被告の算定方法は最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同10年4月14日第三小法廷判決・税務訴訟資料231号612頁（以下「平成10年最高裁判決」という。）や家庭裁判所の実務に反する旨主張するが、家庭裁判所等における財産分与の実務において、財産分与の相当額についての具体的な算定方法は定められていないところ、昭和58年最高裁判決及び平成10年最高裁判決は、財産分与の清算的要素、扶養的要素及び慰謝料的要素に応じて、各要素の相当額を個別に算定すること（以下「個別合算方式」という。）を否定するものではなく、清算的要素及び扶養的要素、更には慰謝料的要素につきいずれを考慮したのかを明示する必要があるのみならず、要素ごとに算定額を算出する必要があると考えられる上、個別合算方式は、算定方式としての客観性を有するということができ、要素ごとの算定と財産分与の具体的方法は別であるから、各要素の算定額を合算した上で例えば居住用不動産を妻に分与するといったことも可能であり、各要素ごとに判断を示すことで財産分与の決定過程を明確にしておく必要性は高いといえるから、個別合算方式を用いることには合理性があり、原告の上記主張は理由がない。

（原告の主張の要旨）

ア 本件譲渡が時価による有償譲渡であること

（ア） 最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同50年5月27日第三小法廷判決・判例時報780号37頁（以下「昭和50年5月27日最高裁判決」という。）によれば、財産分与としての不動産等の資産の譲渡は、財産分与義務の消滅という経済的利益を対価とする有償譲渡であるところ、平成12年分の所得税の確定申告において、財産分与で

ある本件譲渡について、所得税基本通達 33-1 の 4 及び 38-6 の時価による譲渡として譲渡所得が生じた（本件不動産の譲渡に係る収入金額を 8795 万 3000 円と算定する。）ものとして申告され、これが成田税務署長により是認されているから、本件譲渡は無償譲渡等には該当しない。

- (イ) a 本件不動産の登記上の地積 1451.23 平方メートルであることを前提に、現行の財産評価基本通達 24-4 に基づき広大地補正率 $(0.6 - 0.05 \times \text{広大地の地積} / 1000 \text{ 平方メートル})$ を算出すると、0.527 となる。この広大地補正率を正面路線価 1 平方メートル当たり 11 万 5000 円に乗ずると、1 平方メートル当たり 6 万 0605 円（坪単価 19 万 9996 円）となり、上記（ア）において本件不動産の坪単価を 20 万円として譲渡収入を 8795 万 3000 円としているのは何ら不合理ではない。
- b 被告は、本訴において処分の理由を差し替え、本件不動産は広大地に当たらないと主張しているが、このような主張が許されるならば不服申立前置の意義は失われてしまい、国税通則法 115 条の趣旨に反するから、被告の上記主張は許されるべきではない。
- c 東京国税局の調査報告書（乙 46）は、本件不動産の宅地開発をするには、路地状開発をすれば開発行為に該当しないから、県知事等による開発許可を要しないとしている。

しかし、都市計画法及びその関係法令は、路地状開発を行えば開発許可を要しない開発行為に該当するという定め方をしていない。また、千葉県の都市計画所管課による解説（甲 27）によれば、都市計画法 4 条 12 項に規定する開発行為とは「主として建築物の建築又は特定工作物の建設の用に供する目的で行う土地の区画形質の変更をいう。」とされ、「土地の区画の変更のなかには、文理上は

土地の取引のみを目的とした権利区画の変更も含まれるが、本法においては趣旨上権利区画の変更は規制の対象とせず、土地の区画の変更とは建築物を建築するため、又は特定工作物を建設するための敷地の区画の変更を行うこと」をいうとされているのであり、いわゆるエンドユーザーに分譲するため本件不動産を細分化することは開発行為に該当するから、開発許可を要するものというべきである。

- (ウ) 原告は、平成19年1月30日に本件分筆不動産を売却した際、1平方メートル当たりの単価を約5万2649円として売却しており、この価格は、第三者の取引で成立した客観的な時価であるところ、この単価を本件不動産の全体の面積に乗ずると8734万0479円となるものであって、被告の主張によると、本件不動産の価額は、本件譲渡時（平成12年5月）に1億8801万8881円であったものが、平成19年1月までの6年8か月の間に約53.5パーセントも下落したことになるが、平成12年から平成19年にかけての本件不動産の正面路線価の下落の状況に照らせば、被告の主張は誤りである。

イ 本件譲渡は不相当に過大なものではなく無償譲渡等に該当しないこと

- (ア) 本件譲渡は不相当に高額な財産分与とはいえないこと

a 民法768条3項の趣旨に反して不相当に過大であり、財産分与に仮託してされた財産処分である場合（昭和58年最高裁判決）等には、不相当に高額な財産分与となり、国税徴収法39条の無償譲渡等に該当する。

b(a) Aと原告の婚姻生活の期間は29年余にわたる上、その間、原告は、家業の農業を手伝うとともに、20年近くにわたってパートタイムの仕事に従事し、I家の財産（B及びAの財産を

含む。)の維持ないし増加に努めてきた。また、原告は、二人の子供を養育するとともに、パーキンソン病及び認知症を患ったAの母であるCを介護し、認知症を患ったBについて看病を続け、入院費用や看護費用等の出費を大幅に減少させ、I家の財産の維持ないし増加に多大な貢献を続けた。

(b) Aは、Bが亡くなる前においても、定職に就かず、頻繁に外出しては、酒を飲んで帰ってくるという自堕落な生活を続け、平成7年頃になると、亡くなった従兄弟の嫁の家に頻繁に出入りし、同女と不貞行為を続けたほか、I家の多額な財産を事実上散逸させた上、多額な負債を抱え込んだ。原告は、Aとの離婚を真剣に考えるようになったが、Bの面倒を最後までみずに離婚することは嫁として許されないと考え、Bが平成9年に死亡するまで看病したが、同年頃に本件借入金に係る借金騒動が発生し、離婚の話をすることのできる状況ではなくなってしまった。そして、借金騒動が一段落した平成12年5月26日、原告とAは離婚をすることに合意したのであり、本件離婚の原因が、Aの自堕落な生活及び不貞行為にあることは明らかである。

(c) 本件離婚当時、原告は53歳であり、原告の年齢、学歴、資格等に照らしても、本件離婚後に安定的な定職に就くことは困難であった。しかも、原告は、本件不動産の財産分与を受けたとしても、本件不動産上の建物には二人の息子が居住していた上、夫の不貞行為についての近隣の評判からも、同所で生活することはできなかったため、千葉県●●市内において一人でアパート住まいをすることを余儀なくされたものであり、扶養を必要とする立場に置かれていた。

(d) そこで、Aは、協議の上、離婚に至った責任が自らにあることを認め、原告に対し、原告のI家に対する貢献、更には原告の離婚後における生活を考慮して、本件不動産を財産分与として交付したものである。

c 以上の事実を総合考慮すると、原告は、Aに対し、相当高額な清算的財産分与を請求し得る立場にあっただけでなく、本件離婚に至る経緯等を考慮すると、高額の慰謝料的財産分与及び扶養的財産分与を請求し得る立場にあったことが認められ、原告が財産分与に仮託して財産譲渡を受けたと認めるに足りる事情も認められないから、本件譲渡が国税徴収法39条の無償譲渡等に該当しないことは明らかである。

(イ) 上記b(a)のとおり、本件において、原告は、I家の財産の維持ないし増加に多大な貢献を続けたのであるから、Aの特有財産は、財産分与における清算的要素の対象とすべきものである。

当時のAの特有財産(積極財産と消極財産)は、以下の計算によれば、積極財産が消極財産を2億1542万9927円上回っている状況にあった。

a 原告の主張する積極財産

本件不動産	8795万3000円
-------	------------

(前記ア(ア)及び(イ)参照)

本件貸付金債権	1億3000万0000円
---------	--------------

(前記(1)(原告の主張の要旨)イ参照)

その他の積極財産	1億5480万8890円
----------	--------------

合計	3億7276万1890円
----	--------------

b 原告の主張する消極財産

J農業協同組合からの借入金債務	5284万3063円
-----------------	------------

敷金返還債務 1 5 3 万 4 0 0 0 円

本件所得税修正申告に係る所得税（平成 1 0 年分） 0 円

（前記（１）（原告の主張の要旨）ウ参照）

本件所得税修正申告に係る過少申告加算税（平成 1 0 年分）
0 円

（前記（１）（原告の主張の要旨）ウ参照）

平成 8 年分の所得税修正申告に係る所得税
5 2 9 8 万 6 7 0 0 円

平成 8 年分過少申告加算税 7 9 2 万 2 0 0 0 円

本件相続税修正申告に係る相続税 0 円

（前記（１）（原告の主張の要旨）イ参照）

平成 1 1 年 3 月 1 6 日付け修正申告に係る相続税
1 3 6 5 万 4 8 0 0 円

本件相続税修正申告に係る過少申告加算税 0 円

（前記（１）（原告の主張の要旨）イ参照）

滞納市県民税 2 8 3 9 万 1 4 0 0 円

合計 1 億 5 7 3 3 万 1 9 6 3 円

（ウ） 被告は、本件裁決に依拠し、財産分与として移転した本件不動産の価額と、原告がAに対して有するあるべき財産分与相当額（清算的要素、扶養的要素及び慰謝料的要素の額を合算して算出した金額）等を比較して、不相当に過大な財産分与であるか否かを判断している。しかし、このような算定方法は、財産分与として譲渡された財産の額が平均的な金額と比較して高いからといって、一概に財産分与として不相当に高額であるとはいえない旨を判示した平成 1 0 年最高裁判決の第 1 審判決（同最高裁判決により是認されている。）の算定方法と異なり、同最高裁判決に違反している。また、少なくとも家庭裁判

所の調停実務において、被告の主張するように個別に財産分与額を算定してこれを合算することは行われておらず、そのような算定方法は実務に反する。かえって、財産分与相当額の算定につき、個別的に清算的要素、扶養的要素及び慰謝料的要素をそれぞれ算出した上で、各要素を総合判断して財産分与相当額を算定した国税不服審判所の裁決例（国税不服審判所平成7年3月30日裁決・裁決事例集No. 4の606頁）も存するのであり、このような判断こそが実務に適合するものである。

（エ） 被告は、共同形成財産の清算割合は、特に寄与の程度が異なることが明らかな事情がなければ、2分の1とみるのが相当であると主張し、本件においても共同形成財産の清算的要素を2分の1としている。しかし、平成10年最高裁判決の第1審判決は、財産分与額が特有財産を含めた総財産の半分以下にとどまることを一つの要素として、当該財産分与が過大でないと判断しており、また、昭和58年最高裁判決は、諸般の事情を考慮し、唯一の不動産の譲渡を財産分与として認めているのであるから、被告の主張は失当である。

（3） 争点（3）（徴収不足が本件譲渡に基因するか否か）について

（被告の主張の要旨）

ア 国税徴収法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こととは、譲渡その他の処分の対象となった財産以外の財産では、納税者がその生活又は事業に不可欠な支払をした後、租税を優先的に納付しても完済できないことに基づくことをいうところ、これは、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ものと解される。現在の徴収不足を生じた直接の原因が無償譲渡等の処分でない場合においても、無償譲渡等の処分がなかったならば、その無償譲渡等の処分に係る財産が滞納者に属し、

滞納処分の執行の対象となり得たことにより、その価額の限度で現在の徴収不足が生じなかったであろうと認められる場合には、現在の徴収不足はその無償譲渡等の処分に基因するものといえる。

イ これを本件についてみると、本件譲渡がなかったならば、本件不動産はAの財産に属し、滞納処分の執行の対象となり得たことにより、本件告知処分の時点における徴収不足は生じなかったであろうと認められる。

したがって、本件告知処分の時点における徴収不足は本件譲渡に基因するものといえる。

(原告の主張の要旨)

ア 後期(5)(原告の主張の要旨)イのとおり、東京国税局長が適切に権限を行使していれば、本件担保不動産から1億8900万円、本件任意売却不動産から1800万円を徴収することが可能であったものであり、被告が適切な徴収手続を怠った結果、徴収不足が生じたのであるから、本件においては、徴収不足が無償譲渡等に基因するとはいえない。

イ 国税徴収法39条は、無償譲渡等の前に滞納税額が発生していることを前提とし、無償譲渡等に係る滞納税額をもって第二次納税義務を課することは予定していない上、第二次納税義務の制度は、実質的には詐害行為の取消しをした場合と同様の効果を得ようとするものであるところ、詐害行為取消権の行使に当たっては、債権者の被保全債権が詐害行為前に成立していることを要すると解されているから、Aの平成12年分の所得税の確定申告に係る税額1143万9600円は、その徴収不足が無償譲渡等に基因するものとはいえない。

(4) 争点(4)(原告が本件譲渡の時にAの「特殊関係者」であったか否か)について

(被告の主張の要旨)

ア 国税徴収法39条の「親族その他の特殊関係者」であるか否かは無償

譲渡等の処分がされた時点の現況によって判断することとなるところ、これは、「親族その他の特殊関係者」の判定基準時は、無償譲渡等を行う意思決定が外部に表明された時点の現況によるべきであるとの考えに基づくものと解される。すなわち、同法39条は、「親族その他の特殊関係者」については悪意の譲受人と推定されることを理由に、第二次納税義務を負う範囲を加重するものであるから、滞納処分を免れることを知りながら滞納者の財産を譲り受ける行為自体に着目した規定とみることができ、当事者間で贈与等の合意が成立した時点を基準として、「親族その他の特殊関係者」に当たるか否かを判断するのが相当である。そして、財産分与としての不動産の所有権移転が離婚の成立前に行われた場合には、財産分与を受けた相手方は、滞納者の配偶者として「親族その他の特殊関係者」に当たり、無償譲渡等の処分により受けた利益の限度において第二次納税義務を負うというべきである。

これを本件についてみると、原告は、平成12年5月26日、Aと協議上の離婚をしているところ、本件譲渡が行われたのは、遅くとも同月23日であり、同日の時点において、原告がAの配偶者として「親族その他の特殊関係者」に当たるものというべきである。

イ 原告は、財産分与の合意は離婚成立を停止条件とする合意であり、財産分与の効力が生ずる離婚成立時には、原告は本件滞納者の「親族その他の特殊関係者」に当たらないなどと主張するが、離婚に伴う財産分与として行われた財産の給付であっても、不相当に過大な財産の給付については、もはや財産分与とはいえず、財産分与の名の下に行われた対価を伴わない財産の移転にほかならないから、財産分与の形式が採られていることを理由に、当該財産の処分が一律に離婚成立後に行われたものとみるべき合理的理由はなく、本件において、当事者間の合意形成の実態に即して、本件譲渡の合意が成立した時点において原告が「親族その

他の特殊関係者」であったか否かを判断することは何ら妨げられないというべきである。

ウ 原告は、国税徴収法 39 条の「親族その他の特殊関係者」に当たるか否かを対抗要件を具備した時で判定すべきとも主張するが、原告が引用する大阪地裁昭和 52 年 12 月 7 日判決・行裁集 28 巻 12 号 1293 頁は、無償譲渡等自体の時期ないし「親族その他の特殊関係者」の判定時期を示したものではない。仮に、原告の主張するように、不動産に係る国税徴収法 39 条の無償譲渡等の時期について、その登記がされた時を基準とすべきであるとする、同一の離婚における財産分与契約により、金銭の引渡しを離婚の届出前に、不動産の譲渡の登記を離婚届出後に行ったような場合には、財産分与を受けた者が「親族その他の特殊関係者」に当たるか否かの判定が同一の離婚における財産分与契約であるにもかかわらず異なる事態が生じ得るが、原告のそのような解釈が不合理であることは明らかである。したがって、本件譲渡に係る登記がされた日をもって「親族その他の特殊関係者」に当たるか否かを判断すべきとする原告の主張は理由がない。

また、主観的要件が排除されている国税徴収法 39 条に定める第二次納税義務において、無償譲渡等を受けた「親族その他の特殊関係者」が滞納者との親近性からそれら以外の者と比較して重い第二次納税義務を負うという趣旨からしても、「親族その他の特殊関係者」の判定の時点は、無償譲渡等の時、すなわち無償譲渡等の基因となった契約が成立した時点とすべきであり、当該契約の成立後、権利を取得し又は義務を免れるまでに、当該無償譲渡等を受けた者が何らかの事情により「親族その他の特殊関係者」に該当しなくなったとしても、その者は「親族その他の特殊関係者」としての第二次納税義務を負うものというべきである。

以上のとおり、原告の上記主張は理由がない。

(原告の主張の要旨)

ア 昭和50年5月27日最高裁判決は、財産分与に係る権利義務そのものは、離婚の成立によって発生し、実体的権利義務として存在するに至り、当事者の協議等が行われてその内容が確定するとしており、離婚前に財産分与の合意が成立しても、この合意は、離婚の成立を停止条件としての合意であり、その効力の発生は離婚の成立に係っている。そして、離婚の成立の時には、財産分与の当事者はもはや夫婦ではないから、財産分与を受けた者は財産分与者（滞納者）の「親族その他の特殊関係者」とはならないものと解すべきである。

被告が主張するように、同じ離婚に伴う給付でありながら財産分与を約束した時期が離婚成立前であるか、離婚成立後であるかによって財産分与を受けた者の第二次納税義務を負う範囲が異なるというのは、課税の公平を欠くものであって、離婚前に夫婦が財産分与の合意をしても、その後離婚をしないこともあり得る。

イ ①国税徴収法基本通達（昭和41年8月22日付け徴徴4-13外5課共同）第39条関係2（2）は、国税徴収法39条所定の「1年前の日」につき、「譲渡等の処分につき登記等の対抗要件または効力発生要件の具備を必要とするときは、その要件を具備した日」によって判定していること、②離婚によって財産分与を受けた者と滞納者の親近性が高いといえないこと、③昭和50年5月27日最高裁判決の上記説示に照らせば、原告の財産分与請求権は、離婚の届出日である平成12年5月26日に抽象的に発生し、本件所有権移転登記が経由された平成12年5月30日に具体的にその内容が確定したと解すべきことから、国税徴収法39条の「その処分の時」とは、不動産の処分の場合には当該不動産について対抗要件を具備した時をいうものと解すべきである（前掲大阪地裁昭和52年12月7日判決参照）。

ウ したがって、原告は、国税徴収法 39 条に規定する「特殊関係者」に当たらないものというべきである。

(5) 争点(5)(本件告知処分が信義則違反又は徴収権の濫用に当たるか否か)について

(原告の主張の要旨)

ア 税務相談時の回答に関する信義則違反

(ア) 原告は、本件譲渡を受けた頃、成田税務署資産課税部門において本件譲渡につき何らかの課税を受けるかについて相談したところ、同署職員から、原告につき課税問題は生じない旨の回答を得た。上記の回答は、Aの申告や税務調査により把握したAの資産内容を精査した上で回答されたものであり、過当な財産分与として贈与税の課税対象となることはなくAに譲渡所得課税が行われる旨の見解を示したものである。

(イ) また、原告は、平成19年に本件分筆不動産を売却した際にも、成田税務署資産課税部門において譲渡所得に係る所得税が課税されるかについて相談したところ、同署職員から原告に対する課税はない旨の回答を得た。仮に、原告が本件譲渡によって取得した本件不動産に「過当な部分」がある場合には、その部分は贈与によって取得したことになり、贈与によって取得した財産の取得価額は贈与者の取得価額を引き継ぐことになる(所得税法60条1項)が、同署職員は、そのようなことはないことを前提に譲渡所得は発生しないと回答し、本件不動産の原告の取得の全部が無償譲渡等ではないとの見解を示したものである。

(ウ) 以上の成田税務署の回答に加え、本件告知処分が本件譲渡から12年近く経過した後に行われていること、原告が成田税務署の回答を信頼して行動していたことなどを総合考慮すれば、本件告知処分は、信

義則に違反した違法な処分というべきである。

イ 徴収不足に至ったことに係る徴収権の濫用

(ア) 徴収権の濫用のないことを基礎付ける事情の主張立証責任は、被告が負うべきものである。

(イ) a 本件担保不動産に係る徴収不足額について

本件抵当権付記登記の抹消登記のされた平成19年1月30日の時点における本件担保不動産は、別紙2-2不動産目録2記載の順号2の土地を除き、接道した宅地となっており、本件担保不動産、本件任意売却不動産及びその北東側の隣接地（市街化区域部分、登記面積463.82平方メートル）と一体として利用することができる状況にあったから、その時価は、鑑定評価額2億5900万円（不動産鑑定評価書（甲15）参照）を下ることはない。それにもかかわらず、東京国税局長は、本件第三取得者が、本件担保不動産が無接道であり、雑種地又は畑であることを前提とした価額である7000万円を納付したことを受けて、本件抵当権付記登記の抹消登記を経由したものである。

被告は、本件抵当権付記登記のされていた抵当権設定仮登記は、本登記を経由しなければ抵当権を実行することができず、本登記を経由するためには、①担保不動産の所有者（本件第三取得者）の承諾を得なければならず、②承諾を得られない場合には、担保不動産の所有者を被告として承諾を求める確定勝訴判決が必要となるが、訴訟を維持するための証拠収集が十分にできず、民法384条1号所定の期間内に抵当権を実行することは困難であった旨主張する。しかし、①不動産登記法109条1項は、抵当権設定仮登記につき本登記をする場合に登記上の利害関係を有する第三者からの承諾を要するとはしておらず、この場合はD又はその承継人が登記義務

者となり、これらの者の協力が得られない場合には、これらの者に対し抵当権設定仮登記の本登記請求訴訟を提起すれば足り、この訴訟を維持するための証拠収集が十分にできないとは考えられず、②東京国税局長が平成16年6月21日に開発行為の施行に同意していることに照らせば、本件仮登記について本登記を経由し、抵当権実行の準備をする時間的余裕が十分にあったのであるから、安易に本件抵当権付記登記の抹消登記に応じることは、手続の懈怠ないし違法な権利の放棄として許されない。

そうすると、東京国税局長が適切に権限を行使していれば、上記抹消登記の代価として徴収した7000万円を控除しても、更に1億8900万円の徴収不足額が生ずることはなかったことになる。

b 本件任意売却不動産に係る徴収不足額について

本件任意売却不動産差押処分の解除がされた平成20年2月7日の時点における本件任意売却不動産は、地目が宅地に変更され（甲3、4）、開発行為が完了していた（甲13）もので、本件担保不動産、本件任意売却不動産及びその北東側の隣接地（市街化区域部分、登記面積463.82平方メートル）と一体として利用することができる状況にあったから、その時価は、鑑定評価額2800万円（不動産鑑定評価書（甲15）参照）を下ることはない。また、本件任意売却不動産の平成20年1月1日の固定資産税評価額は、1472万5563円（甲5）であり、その時価がこれ以上の価格であることは明らかである。それにもかかわらず、被告は、1000万円の納付により本件任意売却不動産差押処分を解除したものである。

被告は、本件任意売却不動産について、①公売を行うとした場合は、公売に参加できる者は農地転用許可を受けていた株式会社K

(以下「K」という。)及びその関係者に限定されること、②同社の開発許可の条件から、建売住宅の完成によって開発行為が終了し、所有権の移転及び地目変更が可能となるため、建物が完成していない土地のみの売却の場合には、買受人が極めて限定される物件であったこと、③本件任意売却不動産は、開発許可取得済みの宅地見込地としての評価額は475万円であり、買受けの申出をした本件第三取得者に徴収上弊害のある事情が認められなかったことから、東京国税局長は任意売却相当であると判断して本件任意売却不動産の差押えを解除した旨を主張する。しかし、本件任意売却不動産は、平成18年3月9日以降、買受人を「所定の資格を有する者」又は「一定の資格その他の要件」を具備する者に限定すること（民事執行規則33条、国税徴収法95条1項7号参照）を要しない土地であって、本件任意売却不動産差押処分の解除前の平成19年8月28日に既に畑から宅地への地目変更登記がされており、「法令の規定によりその取得が制限されている不動産」（民事執行規則33条）ではないから、買受人が限定されない土地として公売が可能であった。また、土地の区画形質の変更が終了すれば開発行為は完了するのであって、上記差押処分の解除時には開発行為は完了していたものである。さらに、本件任意売却不動産について、開発許可取得済みの宅地見込地としての評価額が475万円であるという主張は根拠が不明である。

そうすると、東京国税局長が適切に権限を行使していれば、本件任意売却不動産差押処分の解除に当たって納付された1000万円を控除しても、更に1800万円の徴収不足額が生ずることはなかったことになる。

c 国税庁長官の発出した「公売財産評価事務提要の制定について」

(事務運営指針)(平成26年6月27日付け徴徴3-7。甲23。
以下「本件事務運営指針」という。)においては、差押財産の評価
が差押解除の判断の根拠となることを明示しているにもかかわらず、
本件抵当権付記登記の抹消登記や本件任意売却不動産差押処分
の解除は、本件担保不動産及び本件任意売却不動産の価額の検討も
されずに行われたものであり、東京国税局の担当職員とDの財産を
騙取した暴力団員である本件第三取得者の代表取締役との間にお
いて違法な交渉が繰り返された可能性が高い。

(ウ) 以上のとおり、東京国税局長が適切に権限を行使していれば、本
件担保不動産から1億8900万円、本件任意売却不動産から180
0万円を徴収することが可能であったものであり、本件告知処分は、
自らの責任により招いた徴収不足を本件告知処分によって原告に転
嫁するものであって、徴収権を濫用する違法な処分というべきである。

(被告の主張の要旨)

ア 信義則違反に係る原告の主張について

本件においては、原告がいついかなる相談を行ったか、また、成田税務
署資産課税部門の職員がいついかなる回答を行ったのかについては判然
としないが、仮に原告が主張するような事実があったとしても、本件譲渡
後に相談が行われたものであれば、納税者が税務官庁の公的見解を信頼し
て何らかの行動をとったものではなく、また、相談と回答の時期をおくと
しても、原告の相談内容は第二次納税義務の賦課に対する相談とはいい難
いものであり、その回答についても、滞納処分や第二次納税義務に係る事
務を所掌していない成田税務署資産課税部門係官が回答したのであれば、
およそ税務署長等の正式の見解とは認められないことが明らかであるか
ら、東京国税局長による本件告知処分が信義則違反となる余地はない。し
たがって、本件告知処分が信義則に違反して違法なものであるとする原告

の主張は失当である。

イ 徴収権の濫用に係る原告の主張について

(ア) 滞納整理における東京国税局長の裁量

そもそも東京国税局長がAに対する滞納整理において本件担保不動産に係る本件抵当権付記登記の抹消並びに本件任意売却不動産差押処分の解除を行ったことは、いかなる徴収の方法が国税収入を確保するために効果的なものであるかの判断に関わるものであって、東京国税局長の合理的な裁量に委ねられるところ、本件では徴収権の濫用と認められるような特別の事情は認められない。徴収権の濫用を基礎付ける事情の主張立証責任は原告側が負うべきである。

(イ) 権利濫用等というべき特別の事情のないこと

a 本件抵当権付記登記の抹消について

東京国税局長は、本件担保不動産を購入した本件第三取得者から、7000万円の第三者納付による本件抵当権付記登記の抹消の申出を受け、7000万円という価額が本件担保不動産の価額として妥当であること及び本件担保不動産について2か月以内に抵当権設定仮登記を本登記にして担保権を実行することが困難であると認められたことから、上記申出に応じたものである。

すなわち、抵当不動産の第三取得者については、抵当権消滅請求をすることができ（民法379条）、第三取得者が定めた代価が妥当でないときは、債権者が2か月以内に抵当権を実行しなければならない。そして、抵当権設定仮登記は、本登記を経由しなければこれを実行することができず、本登記を経由するためには、①担保不動産の所有者の承諾を得なければならず、②承諾が得られない場合には、担保不動産の所有者を被告として承諾を求める訴訟の確定勝訴判決が必要となる。本件においては、本件担保不動産の抵当権設

定仮登記を本登記として競売を行った場合に得られるであろう価格と本件第三取得者が提示した代価 7 0 0 0 万円とを比較して当該代価が妥当であったこと、本件第三取得者から抵当権消滅請求を受けた場合に、2 か月以内に本件第三取得者から本登記に変更する承諾が得られるとはいえないこと、債務者である D が死亡しており、2 か月以内に本登記にするための訴訟に勝訴し判決を確定させて競売の申立てを行うことが困難であることといった事情から、本件第三取得者から第三者納付を受けて本件抵当権付記登記の抹消登記を経由したものである。

したがって、本件抵当権付記登記を抹消するに至る一連の経過において、権利濫用等というべき特別の事情は何ら存しないから、徴収権の濫用とは認められない。

b 本件任意売却不動産差押処分解除について

差押財産は公売によることが原則であるところ、例えば、①差押財産を公売しても入札又は買受申込みがない場合や、②公売しても買受人が極めて限定される場合において、任意売却の申出があった場合には、当該任意売却の額が差押財産の時価相当額以上の金額であり、その売却代金を一括して滞納国税に納付することができるのであれば、徴収上有利であると判断して任意売却を認めることができる場合がある。ただし、任意売却の買受人が、国税徴収法 9 2 条で定める買受人となることができない者又は同法 1 0 8 条 1 項により公売への参加が制限されている者に該当する場合など、徴収上弊害がある場合には任意売却を認めることはできない。

本件任意売却不動産については、①公売を行う場合には、当該土地に係る農地転用許可を受けていることが必要であるところ、同許可が既に K に対してされていることから、公売に参加できる者が同

社及びその関係者に限定される物件であったこと、②同社は、建売を目的として開発許可と農地転用許可を同時に受けているところ、その開発許可の条件によれば建売住宅の完成によって開発行為が終了し、所有権の移転及び地目変更が可能となるため、建物が完成していない段階の土地のみの場合には、買受人が極めて限定される物件であったこと、③本件任意売却不動産は、開発許可取得済みの宅地見込地としての評価額が475万円であり、買受けの申出をした本件第三取得者に徴収上弊害のある事情は認められなかったことから、東京国税局長は、任意売却が相当であると判断して、本件任意売却不動産差押処分を解除したものである。

したがって、本件任意売却不動産差押処分を解除するに至る一連の経過に権利の濫用などというべき特別の事情は認められない。

(ウ) 本件告知処分に至るまで相当の期間を要したことについて

a 滞納整理事務について

滞納処分の執行は、滞納者の権利及び利益に特に強い影響を及ぼすことから、滞納整理事務を行うに当たっては、事実関係を正確に把握した上で、差押え、公売等の滞納処分を行う一方で、滞納者の生活状況、所有財産等の納付資力、納税に対する誠意等を総合的に勘案して納税の猶予、換価の猶予等の納税緩和措置を講ずるなど、滞納者個々の実情に即しつつ、法令等に基づき適切に対応しているところである。そのため、滞納整理事務ないし滞納処分を進めるに当たっては、相応の期間を要しているのが実情である。

b 本件告知処分を行うこととなった経緯

第二次納税義務は、主たる納税義務との関係において補充性を有するものであるため、第二次納税義務者からの徴収よりも、本来の納税義務者からの徴収が優先されるべきものであるところ、Aの滞

納処分等を担当した東京国税局の徴収職員は、Aに関する滞納整理状況を把握し、Aの財産について差押え、公売等の滞納処分を執行しつつ、Aに対し居宅への臨場、電話及び文書による納付催告を行うことにより自発的な納付も促していたところである。

そして、東京国税局の徴収職員は、Aの居宅内の捜索を行う等、Aの財産調査も継続してきたものの、本件告知処分を行うまでの間に、本件滞納国税の額を充足する財産を把握することはできなかった。その中で、東京国税局の徴収職員は、Aが所有していた不動産及び預貯金等について、おおむね換価による滞納国税への充当を了し又はその見込みが立った平成22年3月頃から、本件滞納国税の徴収の方途について総括的な見直しを行い、第二次納税義務の納付告知処分など、A以外の者に対する納税義務の拡張についても検討を開始した。その結果、東京国税局長は、Aが徴収不足の要件を充足すると判断するとともに、本件における財産分与の相当額の算定を行うことにより、本件譲渡の国税徴収法39条の各要件該当性を検討し、いずれの要件も充足すると判断したため、平成24年2月2日、本件告知処分をしたものであり、本件告知処分に至る一連の経過に権利の濫用などというべき特別の事情は認められない。

(6) 争点(6)(原告が負う第二次納税義務の税額)について

(被告の主張の要旨)

ア 原告は、本件不動産の本件譲渡の時点の時価相当額である1億8801万8881円から、財産分与の相当額として多くとも2143万9458円を控除するとともに、原告が本件不動産の取得に際して負担した不動産取得税額278万6900円及び登録免許税額116万1200円の合計額を控除した金額である1億6263万1323円を限度として、国税徴収法39条に定める第二次納税義務を負うものであり、この

金額は、東京国税局長による一部取消し後の本件告知処分における納付限度額１億０９１１万３９００円を上回るものである。

イ 本件譲渡により受けた利益のうち現に存する限度のもの（現存利益）の額は、８５８０万８２２０円である。

①本件残存不動産の本件告知処分時の価額の算定は、財産評価基本通達１１、１５、２０等に基づき、別表２の付表３の本件不動産の本件譲渡時の価額の算定とおおむね同様に算定すべきであり、その結果は７４９１万６１２８円となる。また、②原告は、本件分筆不動産の売却に際して支出したブロック塀設置工事費用その他の費用として８５万６０００円を支出した旨主張するが、その根拠が明らかではない。さらに、③原告は、本件分筆不動産の売却代金のうち生活費として費消した３００万円を現存利益から控除すべき旨主張するが、そのような事実が存したとしても、当該生活費の支出により原告の財産はその範囲において減少しなかったものといえるから、その支出額は現存利益から控除すべきものではない。そして、④原告は、本件不動産ないし本件残存不動産に係る固定資産税及び都市計画税についても現存利益から控除すべき旨主張するが、上記不動産の所有者である原告が自らの財産をもってこれらの税を負担すべきことは当然であって、固定資産税及び都市計画税の性質からすれば、原告が、これらの税を負担することとなっても、その課税原因となっている不動産の価額を減少させるものではないから、これらの税の納付額は現存利益から控除すべきものではない。

（原告の主張の要旨）

仮に、原告が第二次納税義務を負うとしても、原告は本件譲渡の時にＡの特殊関係者ではなかったから、その義務の限度は本件譲渡により受けた利益が現に存する限度（現存利益）となる。そして、原告は、平成１９年１月３０日に本件分筆不動産を売却しているところ、本件告知処分時にお

ける原告の現存利益は、次の①及び②から（a）ないし（d）を控除した
7155万6869円となるから、原告は、仮に第二次納税義務を負うと
しても、その範囲は上記の金額以下に限られることになる。

① 本件残存不動産の本件告知処分時の時価 4657万2919円

（注）この時価は、上記売却に係る1平方メートル当たりの単価5万23
33円を本件残存不動産の面積913.69平方メートルで乗じた上、
本件残存不動産の路線価の平成19年から平成24年までの間の下
落率約2.6パーセントを考慮して算定した価額である。

② 上記売却に係る代金の受領額 3900万円

（a） 上記②の代金から支弁した上記売却に要した費用

356万6350円

（注）うち85万6000円は、本件分筆不動産の売却に際して支出した
ブロック塀設置工事費用その他の費用である。

（b） 上記②の代金から支弁した生活費 300万円

（c） 本件不動産の取得に要した費用（登録免許税及び不動産取得税）

394万8100円

（d） 本件不動産ないし本件残存不動産に係る平成13年度から平成2

4年度までの固定資産税及び都市計画税 350万1600円

第3 当裁判所の判断

1 認定事実等

（1） 認定事実

前記前提事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が
認められる。

ア 本件譲渡に至るまでの経緯

（ア） 原告（昭和●年●月●日生）は、昭和46年2月26日、農家の長
男であるAと婚姻をし、昭和●年及び昭和●年にAとの間に子2名

(長男及び二男)が出生し、その養育に当たった(前記前提事実(1)ア、甲22(1、3頁))。

原告は、婚姻後、A、両名の子2名、Aの父母であるB及びC(両名の間にA以外の子はない。)と共に、本件不動産上に存する未登記建物に居住していた(前記前提事実(1)ア)。

(イ) 原告は、昭和50年又は昭和51年頃からスーパーマーケットにおいてパートタイムの店員として勤務し、平成3年又は平成4年頃から平成9年頃までの期間を除き、平成12年にAと離婚をするまで稼働し、当初は月額約12万円の収入を、平成9年頃以降は月額約10万円程度の収入を得て家族の生活費に充てていたほか、婚姻後、昭和58年又は昭和59年頃に農地の宅地化が進むまで、Aの父母の家業である農作業に従事していた(甲22(1頁)、原告本人(調書3、4頁))。

(ウ) 原告は、昭和60年頃からパーキンソン病を発症し、その後、昭和62年又は昭和63年頃から認知症のため入院生活をしていたCが平成5年に死亡するまで一人でその身の回りの世話をしたほか、平成4年頃から認知症の症状が悪化したBが平成9年に死亡するまで、パートタイムの仕事を辞め、毎日深夜ないし翌朝に至るまで一人でその介護をした(甲22(2、3頁)、原告本人(調書5、6頁))。

(エ) Aは、昭和58年又は昭和59年頃に農地の宅地化が進んで以降、不定期に稼働し、B(その死後はA)の所有するアパートから得られる月額約50万円の賃料収入の一部を生活費に充てることがあったが、BやCの介護をしたり子らの面倒をみたりすることはなかった(甲22(2ないし4頁)、甲29(3頁)、原告本人(調書5、23頁))。

(オ) a Bは、平成7年11月1日、同人の甥であるDとの間で、弁済期

を平成9年10月31日と定めて同人に4億7000万円を貸し付ける（本件貸付金債権）とともに、その債権の担保として、Dが所有していた別紙2－2不動産目録2記載の順号1ないし4の各土地（なお、同目録記載の各土地（本件担保不動産）のうち、順号4の土地は、平成14年10月1日、順号5及び6の各不動産に分筆されている。）に抵当権を設定し、平成7年11月9日、本件担保不動産につき抵当権設定仮登記（本件仮登記）を経由した（前記前提事実（1）イ（ア））。

b Bは、平成7年11月1日、上記aの貸付資金を工面するために、E社から、弁済期を平成9年11月27日、利息を年9.6パーセント、遅延損害金を年23.5パーセントと定めて4億7000万円を借り入れ（E社借入金）、Bが所有していたE社担保土地に抵当権を設定し、平成7年11月1日、E社担保土地につき抵当権設定登記を経由した（前記前提事実（1）イ（イ））。

（カ） Aは、平成9年5月●日、Bの死亡に伴い、本件不動産（甲16）、本件公売不動産（乙17の3ないし6）、E社担保土地（甲6）及び本件貸付金債権を含むBの全ての財産を単独で相続した。なお、Aは、同日の時点で、本件任意売却不動産（乙17の1及び2）を所有していた。（前記前提事実（1）ウ）

（キ） Dは、本件貸付金債権の弁済期である平成9年10月31日までに、Aに対し、本件貸付金債権に係る4億7000万円を弁済しなかった（前記前提事実（1）エ）。

（ク） Aは、平成10年3月11日、申告納税額を1億0454万5200円とするBの相続に係る相続税の申告書を成田税務署長に提出し（別紙3－1租税債権目録1－1の順号8参照）、併せて、その金銭納付は困難であるとして、本件不動産及び千葉県●●の土地を物納

する旨の相続税物納申請書を提出した（前記前提事実（１）オ、乙５、６）。

（ケ） Aは、平成１０年７月２１日、E社に対し、E社借入金（遅延損害金等を含む。）のうち５億円を弁済して残債務の免除を受け、E社担保土地に係る上記（オ）bの抵当権設定登記は、同日、弁済を原因として抹消された。Aは、同日、E社担保土地をF株式会社に売却し、その旨の所有権移転登記を経由した。（前記前提事実（１）カ）

（コ） Aは、平成１１年３月１６日、修正後の申告納税額を１億１８２０万円、納付すべき税額の増加額を１３６５万４８００円とするBの相続に係る相続税の修正申告書を成田税務署長に提出し（別紙３－１租税債権目録１－１の順号９参照）、併せて、その金銭納付は困難であるとして、修正税額についても本件不動産を物納する旨の相続税物納申請書を提出した（前記前提事実（１）オ、乙８、９）。

（サ） Dは、平成１１年４月１日、本件第三取得者に対し、本件担保不動産のうち別紙２－２不動産目録２記載の順号１ないし３の各土地を売却した（前記前提事実（１）キ）。

（シ） 原告は、平成１１年５月ないし１１月頃、Aに対し、同人が家庭を顧みず、ほとんど仕事や両親の世話をしないで頻繁に飲酒のため外出し、不貞行為をしていたとみられることなどを理由に離婚の意思を固めてこれを告げたところ、Aは、当初これに応じなかったが、その後しばらくして渋々これに応じる旨を述べた（甲２２（５頁）、原告本人（調書１１頁）、弁論の全趣旨）。

（ス） a Aは、平成１１年１２月１７日、修正後の申告納税額を２億１６３７万９２００円、納付すべき税額の増加額を９８１７万９２００円とするBの相続に係る相続税の修正申告書を成田税務署長に提出し（別紙３－１租税債権目録１－１の順号１０参照。本件相続税

修正申告)、併せて、納付すべき税額 9 8 1 7 万 9 2 0 0 円の増加額の金銭納付は困難であるとして、その増加額についても本件不動産を物納する旨の相続税物納申請書を提出した(前記前提事実(1)ク(ア)、乙 1 0、1 1)。

- b Aは、Bの納税義務を承継していることから、同日、Bの所得に係る修正後の申告納税額を 5 2 9 8 万 6 7 0 0 円とする平成 8 年分の所得税の修正申告書を成田税務署長に提出した(別紙 3 - 1 租税債権目録 1 - 1 の順号 1 参照、前記前提事実(1)ク(イ))。

また、Aは、同日、E社担保土地の売却に係る譲渡所得による修正後の申告納税額を 9 5 1 7 万 8 0 0 0 円とする平成 1 0 年分の所得税の修正申告書を同署長に提出した(別紙 3 - 1 租税債権目録 1 - 1 の順号 3 参照。本件所得税修正申告、前記前提事実(1)ク(イ))。

- (セ) 成田税務署長は、平成 1 2 年 1 月 3 1 日、上記(ス)記載の各修正申告に係る過少申告加算税(相続税につき 1 0 1 8 万 1 0 0 0 円、平成 8 年分の所得税につき 7 9 2 万 2 0 0 0 円及び平成 1 0 年分の所得税につき 1 4 2 5 万 0 5 0 0 円の合計 3 2 3 5 万 3 5 0 0 円)の賦課決定をした(別紙 3 - 1 租税債権目録 1 - 1 の順号 2、5 及び 1 1 参照、前記前提事実(1)ケ)。

- (ソ) 成田税務署長は、平成 1 2 年 2 月 2 2 日、東京国税局長に対し、国税通則法 4 3 条 3 項に基づき、上記(ス) b の平成 8 年分及び 1 0 年分の所得税の滞納国税について徴収の引継ぎを行った(前記前提事実(1)コ)。

- (タ) 東京国税局長は、平成 1 2 年 4 月 2 1 日、Aが所有する本件公売不動産及び本件任意売却不動産について、国税徴収法 4 7 条 1 項及び 6 8 条に基づく差押えをし(本件任意売却不動産差押処分を含む。)、同

月 25 日、差押登記を経由した（前記前提事実（1）サ）。

（チ） 原告及びAは、平成12年5月下旬頃、協議上の離婚をする意思で離婚の届書を作成するとともに、離婚の届出と引換えに本件不動産の名義をAから原告に移すため、同月23日付けで、L司法書士に対し本件不動産について財産分与を原因とする登記名義の移転を内容とする本件所有権移転登記の申請（以下「本件登記申請」ともいう。）を委任する旨の委任状を作成した（甲22、乙18、原告本人（調書13、14頁）、弁論の全趣旨）。

（ツ） 原告は、平成12年5月26日、Aとの協議上の離婚の届出をした（本件離婚。前記前提事実（1）シ）。

L司法書士は、平成12年5月30日、原告及びAを代理して本件所有権移転登記の申請（本件登記申請）をし、同日、同登記がされた。なお、本件譲渡及び同登記の経由後、A及び同人と原告の子2名は引き続き本件不動産上の建物に居住しており、原告は同建物から退去した。（前記前提事実（1）ス、甲16）

原告は、本件譲渡に当たり、不動産取得税278万6900円及び登録免許税116万1200円を負担した（前記前提事実（1）ス）。

（テ） a Aは、本件譲渡前の時点において、別表1－1記載の財産を有していたところ、そのうち、同別表の番号1ないし3、7ないし16、18及び19の財産は原告との共同形成財産であり、その余の財産はAの特有財産であった（前提事実（1）セ（ア））。

b 原告は、本件譲渡前の時点において、別表1－2記載の財産を有していたところ、その全ての財産はAとの共同形成財産であった（前記前提事実（1）セ（イ））。

イ 本件告知処分に至る経緯

（ア） Aは、平成12年6月14日、修正後の申告納税額を9876万7

200円、納付すべき税額の増加額を358万9200円とする平成10年分の所得税の修正申告書を成田税務署長に提出した(別紙3-1租税債権目録1-1の順号4参照、前記前提事実(2)ア)。

(イ) 成田税務署長は、平成12年6月30日、Aに対し、上記(ア)の修正申告に係る過少申告加算税53万7000円の賦課決定をした(前記前提事実(2)イ。別紙3-1租税債権目録1-1の順号6参照)。

(ウ) 東京国税局長は、成田税務署長から、国税通則法43条3項に基づき、上記ア(セ)の各修正申告に係る過少申告加算税の滞納国税についても徴収の引継ぎを受けた上で、平成12年8月15日、国税徴収法47条1項及び62条に基づき、AがDに対して有する本件貸付金債権の差押えを行い(本件債権差押処分)、本件貸付金債権の担保物である本件担保不動産に本件貸付金債権を被保全債権とする抵当権設定仮登記(本件仮登記)があることから、同月21日、同法64条に基づき、本件債権差押処分に係る付記登記(本件抵当権付記登記)を経由した(前記前提事実(2)ウ)。

(エ) Aは、平成12年10月3日、前記ア(ク)の相続税物納申請のうち物納財産を本件不動産とする部分及び前記ア(コ)及び(ス)aの相続税物納申請を取り下げた(乙23の1ないし3)。

(オ) 成田税務署長は、平成13年1月31日、前記ア(ク)の相続税物納申請のうち、物納財産を千葉県●●の土地とする申請に係る物納を許可した(乙24の1及び2)。

(カ) A、D及び本件第三取得者は、平成13年2月20日、Dが本件滞納国税のうち7000万円の第三者納付をすることにより、本件仮登記を抹消することを合意し、同月23日、東京国税局長に対し、本件抵当権付記登記の抹消を求める旨の差押解除申請書を提出したが、上

記第三者納付は、直ちには履行されなかった（乙 6 1、6 2、8 4）。

(キ) a Aは、平成 1 3 年 3 月 1 5 日、申告納税額を 1 1 4 3 万 9 6 0 0 円とする平成 1 2 年分の所得税の確定申告書を成田税務署長に提出し（別紙 3－1 租税債権目録 1－1 の順号 7 参照）、当該申告における所得金額には、本件不動産の譲渡所得が含まれていた（前記前提事実（2）エ（ア））。

b 成田税務署長は、平成 1 3 年 6 月 1 8 日までに、国税通則法 4 3 条 3 項に基づき、東京国税局長に対し、Aに係る前記ア（ク）、（コ）及び（ス）a の相続税並びに前記（ア）及び（イ）及び上記 a の所得税の滞納国税について、順次徴収の引継ぎをした（前記前提事実（2）エ（イ））。

(ク) 東京国税局長は、平成 1 4 年 1 月 3 0 日、A の相続税及び所得税の未保全分の合計 1 億 8 6 2 3 万 6 0 0 0 円を徴収するため、前記ア（タ）の不動産の参加差押えをし（本件任意売却不動産差押処分を含む。）、同年 2 月 1 日、参加差押登記を経由した（前記前提事実（2）オ）。

(ケ) 東京国税局長は、本件担保不動産（ただし、別紙 2－2 不動産目録 2 記載の順号 2 の土地を除く。）及び本件任意売却不動産について、平成 1 6 年 6 月 1 5 日付けで A から開発行為の施行に係る同意の申請を受け、同月 2 1 日、上記の開発行為の施行に同意した（乙 2 8 の 1 及び 2）。

(コ) 本件担保不動産（ただし、別紙 2－2 不動産目録 2 記載の順号 2 の土地を除く。）及び本件任意売却不動産については、平成 1 6 年 7 月 1 6 日、上記の開発行為の許可（開発許可）がされた（甲 1 3）。

本件任意売却不動産については、同日、K を当事者とする農地転用許可がされ、平成 1 8 年 7 月 3 1 日、同月 2 8 日付け売買を原因とし

てAからKに対する所有権移転登記が経由されており（この登記は、平成19年9月3日、錯誤を原因として抹消されている。）、また、平成19年8月28日、平成18年7月11日の地目変更を原因として地目を畑から宅地に変更する旨の登記がされ、更に平成20年3月6日、平成18年8月9日の地目変更を原因として地目を公衆用道路に変更する旨の登記がされている（乙17の1及び2、同66）。

本件担保不動産（ただし、別紙2－2不動産目録2記載の順号2の土地を除く。）及び本件任意売却不動産については平成18年7月20日、本件担保不動産のその余の部分については平成20年10月7日、それぞれ都市計画法36条に基づく工事完了の検査がされた（甲13）。

（サ） 東京国税局徴収職員は、平成17年2月2日、国税徴収法142条1項に基づきAの居宅内の捜索を行ったが、換価価値のある財産を発見することはできなかった（乙59）。

（シ） Dは、平成17年3月●日、死亡した（前記前提事実（2）カ）。

（ス） 東京国税局長は、平成18年9月6日、国税徴収法95条に基づき、本件公売不動産のうち別紙2－3不動産目録3記載の順号1の土地について、公売期日を同年12月4日とする公売公告を行ったが、上記公売期日に入札はなかった（乙60、弁論の全趣旨）。

（セ） 本件第三取得者は、平成18年9月15日、本件担保不動産のうち別紙2－2不動産目録2記載の順号5の土地につき、農地転用許可を条件とする条件付所有権移転仮登記を経由するとともに、本件担保不動産のうち別紙2－2不動産目録2記載の順号6の土地につき、真正な登記名義の回復を登記原因として所有権移転登記を経由した（前記前提事実（2）キ）。

（ソ） 本件第三取得者は、第三者納付による本件抵当権付記登記の抹消を

申し出た上、平成19年1月30日、7000万円を納付し、東京国税局長は、同日、本件抵当権付記登記の抹消登記を経由した（前記前提事実（2）ク）。

（タ） 原告は、本件不動産を別紙2－1不動産目録1記載の順号2及び3の各土地に分筆した上で、平成19年1月30日、株式会社Hに対し、同目録記載の順号3の土地（本件分筆不動産）を代金3900万円で売却した。なお、原告とAの子2名は、上記分筆後、同目録記載の順号2の土地（本件残存不動産）上の建物に居住している。（前記前提事実（2）ケ）

（チ） 東京国税局長は、平成19年3月7日、国税徴収法95条に基づき、上記（ス）の土地について、公売期日を同年6月5日とする公売公告を行ったところ、上記公売期日に入札があったため、東京国税局長は、同月12日、同土地について、国税徴収法113条1項に基づき売却決定をし、売却代金670万円を本件滞納国税（滞納処分費を含む。）に充当した（乙17の3、同64、65）。

（ツ） Aは、平成19年7月31日、東京国税局長に対し、本件任意売却不動産差押処分について、本件任意売却不動産を第三者に売り渡すこととなったため、1000万円を納付することによる差押処分の解除を申請する旨の差押解除申請書を提出し、同年9月3日、本件任意売却不動産を本件第三取得者に売り渡し、同日付け売買を原因とする所有権移転登記を経由した（前記前提事実（2）コ、乙17の1及び2、同33）。

（テ） Aは、平成20年2月7日、本件滞納国税のうち1000万円を納付したため、東京国税局長は、同日、本件任意売却不動産差押処分を解除し、参加差押抹消登記及び差押抹消登記を経由した（前記前提事実（2）サ）。

- (ト) 東京国税局長は、平成20年5月9日、国税徴収法95条に基づき、本件公売不動産のうち別紙2－3不動産目録3記載の順号2、5及び6の不動産（土地及び各建物）について、公売期日を同年6月3日とする公売公告を行ったが、上記公売期日に入札はなかった（乙67、弁論の全趣旨）。
- (ナ) 東京国税局長は、平成20年10月8日、国税徴収法95条に基づき、上記（ト）の不動産について、公売期日を同年11月4日とする公売公告を行ったが、上記公売期日に入札はなかった（乙68、弁論の全趣旨）。
- (ニ) 東京国税局長は、平成21年4月8日、国税徴収法95条に基づき、上記（ト）の不動産について、公売期日を同年5月11日とする公売公告を行ったところ、上記公売期日に入札があったため、東京国税局長は、同月18日、同不動産について、同法113条1項に基づき売却決定をし、売却代金3588万8000円のうち、607万4692円を本件滞納国税（滞納処分費を含む。）に充当した（乙17の4ないし6、同69、70）。
- (ヌ) 東京国税局徴収職員は、平成21年11月19日、国税徴収法142条1項に基づき、Aの居宅内の捜索を行ったが、換価価値のある財産を発見することはできなかった（乙71）。
- (ネ) 東京国税局徴収職員は、平成21年11月19日、国税徴収法47条1項及び62条に基づき、以下のとおり、A名義のJ農業協同組合四街道支所の口座に係る各債権をそれぞれ差し押さえるとともに、後日、同法67条に基づき取り立て、本件滞納国税に充当した。
- a 普通貯金2口座の払戻請求権等を差し押さえ、同月24日、同請求権等508万4887円を取り立て、本件滞納国税に充当した（乙72、73）。

b 定期積金契約に基づく給付金支払請求権等を差し押さえ、同月 24 日、同請求権等 40 万 0803 円を取り立て、本件滞納国税に充当した（乙 74、75）。

c 養老生命共済契約（共済契約番号●●及び●●）に基づく解約返戻金支払請求権等を差し押さえ、平成 26 年 12 月 10 日、同請求権等 61 万 6994 円及び 83 万 3244 円を取り立て、本件滞納国税に充当した（乙 76 ないし 79）。

（ノ） 東京国税局長は、平成 21 年 11 月 24 日、国税徴収法 47 条 1 項及び 73 条に基づき、J 農業協同組合に対する A の出資持分（175 口 17 万 5000 円）を差し押さえ、平成 22 年 4 月 7 日、同法 74 条に基づき同出資持分 17 万 3265 円の払戻しを受け、本件滞納国税に充当した（乙 80、81）。

（ハ） 東京国税局徴収職員は、平成 22 年 3 月頃から、原告が第二次納税義務者に当たるか否かについて検討を開始したが、財産分与を受けた者に対し当該財産分与が国税徴収法 39 条の無償譲渡等に当たるとして第二次納付義務の納付告知処分をした事例が過去になかったため、担当部門及び関係部門間において、①民法 768 条 3 項の趣旨に反して不相当に過大である部分は無償譲渡等に該当するといえるか否か、②同部分の金額を合理的に算定する方法及び③本件譲渡時の A の所有する財産の評価額の算出の各検討に時間を要し、担当部門において本件不動産の評価額について再検討を求められることもあった（乙 85）。

（ヒ） 東京国税局徴収職員は、平成 23 年 12 月 2 日、国税徴収法 47 条 1 項及び 62 条に基づき、B 名義の M 銀行四街道南支店の口座に係る普通預金の払戻請求権等を差し押さえ、同月 6 日、同法 67 条に基づき同請求権等 6 万 0769 円を取り立て、本件滞納国税に充当した

(乙 8 2、8 3)。

(フ) a 東京国税局長は、平成 2 4 年 2 月 2 日、A に対する本件滞納国税に係る租税債権が別紙 3 - 1 租税債権目録 1 (乙 3 5) 記載のとおり存在するとして、これを徴収するため、原告に対し、国税徴収法 3 9 条所定の第二次納税義務者に該当するとして、同法 3 2 条 1 項に基づき、納付すべき金額を 1 億 0 9 7 6 万 2 0 0 0 円 (うち 6 4 万 8 1 0 0 円は平成 2 4 年 6 月 1 2 日付け一部取消処分により取り消され、納付すべき金額は 1 億 0 9 1 1 万 3 9 0 0 円となった (乙 3 9)。)、納付の期限を同年 3 月 2 日とする第二次納税義務の納付告知処分 (本件告知処分) をした (前記前提事実 (2) シ)。

他方、A は、本件告知処分の時点において、預貯金、養老生命共済、未登記建物など合計 5 0 9 万 0 8 9 6 円相当の財産しか有していなかった (前記前提事実 (2) シ)。

b 別紙 3 - 1 租税債権目録 1 記載の各滞納国税の法定納期限は、同目録記載のとおりである (争いのない事実)。

c 別紙 3 - 1 租税債権目録 1 記載の各滞納国税に対する納付金又は徴収金は、別紙 4 - 1 の「税額異動状況」欄記載のとおり充当された (乙 5 7)。

(2) 本件において、(ア) ①原告は、本来の納税義務者である A がした本件相続税修正申告及び本件所得税修正申告 (以下「本件各修正申告」という。) により確定した相続税及び所得税 (過少申告加算税及び延滞税を含む。) に係る納税義務 (以下「本件各納税義務」という。) につき、本件各修正申告には実体的違法事由があるとして、本件告知処分の前提とされた本件各納税義務は存しない旨を主張し、②被告は、昭和 5 0 年 8 月 2 7 日最高裁判決を引用するなどして、本件各修正申告により確定した本件各納税義務の存否又は数额を原告が本件訴訟において争うことはできない旨主張するが、

（イ）仮に、本件各納税義務の存否及び数額に関する原告と被告の主張の差異を前提としても、争点（１）ないし（５）の各検討の結果、本件告知処分の適法性に係る判断の結論に相違が生ずることがなければ、上記（ア）の点（本件各修正申告により確定した本件各納税義務の存否又は数額を原告が本件訴訟において争うことの可否）についての判断を要しないこととなるので、以下、そのような観点から争点（１）ないし（５）について検討した上で、上記（ア）の点に係る判断の要否を検討することとする（後記６（３）参照）。

２ 争点（１）（本件滞納国税について徴収不足が認められるか否か）について

（１） 徴収不足の意義について

国税徴収法３９条は、滞納者である本来の納税義務者が、その国税の法定納期限の１年前の日以後にその財産について無償譲渡等、債務の免除その他第三者に利益を与える処分を行ったために、本来の納税義務者に対して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ときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免れた第三者に対し、これらの処分により受けた利益が現に存する限度において、本来の納税義務者の滞納に係る国税の第二次納税義務を課している。このように、同条に定める第二次納税義務が、上記のような関係にある第三者に対して本来の納税義務者からの徴収不足額につき補充的に課される義務であることに照らすと、同条にいう「滞納者の国税につき滞納処分を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」（徴収不足）とは、第二次納税義務に係る納付告知処分時の現況において、本来の納税義務者の財産で滞納処分（交付要求及び参加差押えを含む。以下同じ。）により徴収することのできるものの価額が、同人の滞納に係る国税の総額に満たないと客観的に認められる場合をいうものと解される（同旨の規定である地方税法１１条の８における徴収不足の意義につき、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同２

7年11月6日第二小法廷判決・民集69巻7号1796頁参照)。

(2) 本件において徴収不足が認められるか否かについて

前記認定事実イ(フ) aのとおり、Aは、本件告知処分時の現況において、預貯金、養老生命共済、未登記建物など合計509万0896円相当の財産しか有していなかったものである。

これに対し、本件告知処分時の現況におけるAの本件滞納国税の総額は、当事者間に存否の争いがある本件各納税義務に係る滞納国税(本税、加算税及び延滞税)の額を除いた上、本件相続税修正申告に係る相続税(当事者間に納税義務の存否の争いがあるもの)に充当された平成19年1月30日付けの納付金7000万円をその余の滞納国税(存否及び数額に争いのない部分の本税)の額にそれぞれ充当して延滞税額を計算しても、2億2162万2384円に及ぶものである(別紙3-3租税債権目録1-3参照)。すなわち、上記の総額(存否及び数額に争いのない部分の本税及び延滞税)のうち、本税及び加算税の額の合計は4111万3284円(別紙3-1租税債権目録1-1の各滞納国税の額から同目録の順号3、5、10及び11の各本税、加算税及び延滞税の額を除いた金額)であり、延滞税は1億8050万9100円(上記の納付金7000万円のうち5298万6700円を最も先に納期限が到来した本税である同目録の順号1の滞納国税の全部に充当し、その余の1701万3300円をその次に納期限が到来した本税である同目録の順号8の滞納国税の一部に充当して、別紙4-2のとおり計算した金額)である。

したがって、本件告知処分時の現況において、Aの有する財産の価額の全てを本件滞納国税のうち存否及び数額に争いのない部分の総額に充てたとしても、少なくとも2億1653万1488円の不足が生じ、本来の納税義務者であるAの財産で滞納処分により徴収することのできるものの価額(合許509万0896円相当)が、同人の滞納に係る国税の総額に満

たないと客観的に認められるから、国税徴収法 39 条にいう「滞納者の国税につき滞納処分を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」（徴収不足）に当たる状況にあったものというべきである。

(3) 原告の主張について

ア 原告は、被告が本訴提起後 1 年以上経過した平成 27 年 1 月 26 日付け被告準備書面(3)に記載した延滞税額に係る主張(前記第 2 の 4 (1) (被告の主張の要旨)イ(イ) a) は、時機に後れて提出された攻撃防御方法として、又は国税通則法 116 条 1 項本文を類推適用して却下されるべきものであり、また、処分理由の差し替えであって許されない旨主張する。

しかしながら、被告は、平成 26 年 3 月 4 日付け被告準備書面(1)別紙租税債権目録において、金額は明示していないものの、既に延滞税の納付を要する旨を主張しており、原告の主張に係る被告準備書面(3)において、法令に基づき本件告知処分時の現況において発生している延滞税の金額を具体的に計算し、本件各納税義務の存否及び数额に関する原告と被告の主張の差異が徴収不足の要件に係る判断を左右しないことを明らかにしたにとどまるから、被告の上記主張が民事訴訟法 157 条 1 項所定の時機に後れて提出された攻撃又は防御の方法であるとか、処分理由の差し替えに当たるといえるものではない。また、国税通則法 116 条 1 項本文は、課税処分(更正若しくは同法 25 条の規定による決定又は賦課決定(同法 58 条 1 項 1 号イ参照)及び納税の告知をいう。以下同じ。)に係る処分の取消しの訴えにおいては、その訴えを提起した者が必要経費又は損金の額の存在その他これに類する自己に有利な事実につき課税処分の基礎とされた事実と異なる旨を主張しようとするときは、相手方当事者である国が当該課税処分の基礎となった事実を主張した日以後遅滞なくその異なる事実を具体的に主張し、併せてその事実を証明すべき証拠の申出

をしなければならない旨を定め、同法 116 条 2 項は、上記訴えを提起した者が同条 1 項の規定に違反して行った主張又は証拠の申出は、民事訴訟法 157 条 1 項の規定の適用に関しては、同項に規定する時機に後れて提出した攻撃又は防御の方法とみなす旨を定めているが、国税通則法 116 条は、課税処分に係る取消訴訟については、課税処分が大量かつ反復して行われ、事実認定に関する争いが生ずることが多く、課税庁は課税所得の基礎となった取引については第三者であることから、取引の当事者である納税者の積極的な立証活動を促すために設けられた規定であって、国税徴収法 32 条 1 項所定の第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟における被告の主張について適用されるものではなく、その類推の基礎を欠くものであるから、類推適用の余地があるとも解されない。さらに、本件における被告の上記主張は、争点を限定し、訴訟の完結をむしろ早め得るものであって、訴訟の完結を遅延させるものとは認められないから、民事訴訟法 157 条 1 項の却下の要件を満たすものとも認められない。したがって、原告の上記主張はいずれも採用することができない。

イ 原告は、争点（３）及び（５）に関する原告の主張を前提に、本件担保不動産から徴収することが可能であった税額 1 億 8 9 0 0 万円、本件任意売却不動産から徴収することが可能であった税額 1 8 0 0 万円及び A の平成 12 年分の所得税の確定申告に係る税額 1 1 4 3 万 9 6 0 0 円は、徴収不足額に含めるべきではない旨主張する。

しかしながら、上記（１）のとおり、国税徴収法 39 条にいう「滞納者の国税につき滞納処分を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」とは、第二次納税義務の納付告知処分時の現況において、本来の納税義務者の財産で滞納処分により徴収することのできるものの価額が、同人の滞納に係る国税の総額に満たないと客観的に認められる場合をいうものと解されるのであって、仮に原告の上記主張に係る各金額につ

いて、争点（３）及び（５）の検討の結果、原告が第二次納税義務を負わないものと認められる場合であっても、それは、飽くまで上記各争点に係る第二次納税義務の発生要件を欠くことによるものであって、Aの滞納に係る国税自体が「滞納者の国税につき滞納処分を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」（徴収不足）の要件に該当しなくなるものではないから、原告の上記主張は採用することができない。

３ 争点（２）（本件譲渡が無償譲渡等に当たるか否か）について

（１） 「著しく低い額」の意義等

国税徴収法３９条に定める第二次納税義務の制度は、本来の納税義務者の財産に対して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場合に、租税徴収の確保を図るため、本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別の関係にある第三者に対し補充的に納税義務を負担させるものであり（昭和５０年８月２７日最高裁判決参照）、この趣旨に鑑みると、滞納者の財産につき行われた譲渡の対価の額が同条にいう著しく低い額と認められるか否かは、当該取引の内容や性質等に照らして、社会通念上、その対価の額が通常取引に比べて著しく低いものであるかどうかによって判断すべきものと解される。

そして、離婚に伴う財産分与（以下単に「財産分与」ともいう。）も国税徴収法３９条所定の「譲渡」に当たると解されるところ、財産分与の本旨は、夫婦が婚姻中に有していた実質上の共同財産を清算分配するとともに、離婚後における相手方の生活の維持に資することにあるが、分与者の有責行為によって離婚をやむなくされたことに対する精神的損害を賠償するための給付の要素をも含めて分与することを妨げられないものというべきであるところ、財産分与の額及び方法を定めるについては、当事者双方がその協力によって得た財産の額その他一切の事情を考慮すべきものであることは民法７６８条３項の規定上明らかであり、このことは、裁判上の財産

分与であると協議上のそれであることによって、何ら異なる趣旨のものではないと解される（昭和58年最高裁判決参照）。また、財産分与に関し当事者の協議等が行われてその内容が具体的に確定され、これに従い金銭の支払、不動産の譲渡等の分与が完了すれば、当該財産分与の義務は消滅するが、この分与義務の消滅は、それ自体一つの経済的利益といえることができるので、財産分与として不動産等の資産を譲渡した場合、分与者は、これによって、分与義務の消滅という経済的利益を享受したものといえるべきである（昭和50年5月27日最高裁判決参照）。しかるところ、財産分与が同項の規定の趣旨に反して不相当に過大である場合には、これを放置すると、その不相当に過大な部分につき、租税債権が徴収不足となる一方で、第二次納税義務者が同項の規定の趣旨に反して当該部分を保持して経済的利益を享受することとなり、納税者間の公平を失することとなるから、当該財産分与の内容や性質等に照らし、社会通念上、当該財産の分与により消滅すべき分与義務に係る債務の額（この債務の消滅により得られる経済的利益が当該分与を受けた財産に対する対価であるとみることができる。）は通常の取引に比べて著しく低いものであると認めることができるものと解するのが相当である（本件において、当事者双方は国税徴収法39条の「無償譲渡等」該当性を論じているが、Aが一定額の財産分与の義務を負うことに争いのない本件の事案の下では、同条の無償譲渡ではなく「著しく低い額の対価による譲渡」に該当するか否かが実質的な争点であることは明らかである。）。

（２） 本件譲渡が不相当に過大な財産分与といえるか否かについて

本件譲渡は、離婚に伴う財産分与として行われたものであるところ、上記（１）において説示したところを踏まえ、以下、本件譲渡が民法768条3項の規定の趣旨に反して不相当に過大な財産分与といえるか否かについて検討する。

ア 本件不動産の本件譲渡時の時価について

(ア) 本件不動産の本件譲渡（財産分与）時の時価について、被告は、別表2の付表3記載のとおり、1億8801万8881円であると主張するのに対し、原告は、財産評価基本通達24-4所定の広大地補正率を適用し、8795万3000円とすべきであると主張する。

(イ) そこで、本件不動産に係る広大地補正率の適用の可否について検討するに、同通達24-4において「広大地」とは「その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく規模が広大な宅地で、都市計画法4条12項に規定する開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地の負担が必要と認められるもの」をいうと定められており（乙46（6頁））、平成16年6月4日付け課評2-7ほか2課共同による改正前の財産評価基本通達においても上記の要件に変更はない（甲19（4枚目））ところ、財産評価基本通達は、時価すなわち客観的な交換価値を評価するための基準を示したものであり、客観的な交換価値は、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額により求められるものであって、同通達の上記の定めも、上記の意味での時価を評価する目的にかなうように解するのが相当であるから、土地については最有効利用を想定して価格が形成されて取引が行われるのが通常であることに鑑みれば、同通達24-4所定の「広大地」の要件である「開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地の負担が必要と認められるもの」とは、その土地の最有効利用のために都市計画法4条12項所定の要件を備えた開発行為を行うことが必要であり、その開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地の負担が必要と認められる場合を意味するものと解するのが相当である。

(ウ) 本件不動産についてこれをみるに、証拠（乙1、46（2ないし8

頁、資料2ないし6、9))によれば、本件不動産は、その登記上の地積が1451.23平方メートル、実測面積が1658.92平方メートルであり、本件不動産周辺の地価公示における標準地である宅地の面積は188平方メートル及び172平方メートルであるから、本件不動産は、その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく規模が広大な宅地であると認められるところ、本件不動産は、第一種低層住居専用地域に所在し、本件不動産の周辺地域も多くの土地が戸建住宅の敷地等として利用されているものと認められるから、本件不動産は、戸建住宅の敷地等として最有効利用をすることができるものと認めるのが相当である。

そして、証拠(乙46(2ないし8頁、資料3ないし6))によれば、本件不動産の概要は別図1のとおり(ただし、平成19年1月9日付け分筆後のもの)であり、本件不動産の北西側に接する道路との接道距離が31.736メートル、奥行距離が52.5メートルで、本件不動産の東側に接する道路との接道距離が43.569メートル、奥行距離が52メートルであるといった本件不動産の形状や接道状況等からすれば、戸建住宅の分譲用地として別図2のような路地状開発が可能であると認められるところ、この路地状開発による場合には、道路等を新設する必要はなく、単なる分合筆のみを内容とするいわゆる権利区画の変更のみで開発をすることが可能であるから、都市計画法4条12項にいう区画の変更には該当しない。また、本件不動産は、本件譲渡当時、既に未登記建物が建築され、宅地として利用されており(前記認定事実(1)ア(ア)参照)、証拠(乙46(2、3頁))によれば、おおむね平坦な土地であることが認められるから、上記路地状開発に当たり、切土又は盛土等の造成工事が必要であるとは認められず、従来の敷地の境界の変更に当たり、既存の建物の除却や塀、

垣、柵等の除却又は設置が必要となるにとどまり、公共施設の整備が必要であるとも認められないから、都市計画法4条12項にいう形質の変更にも該当しない。そうすると、本件不動産の上記路地状開発は、都市計画法4条12項所定の要件を備えた開発行為に該当せず、また、「公共公益的施設用地の負担」も必要がないものと認めるのが相当である。

さらに、証拠（乙46（3、8頁、資料4））によれば、本件不動産は、第1種低層住居専用地域にあり、建築基準法上の建ぺい率が50パーセント、容積率が100パーセントに制限されていると認められるところ、上記路地状開発を行った場合は、建築基準法上の建ぺい率及び容積率の算定に当たり、路地状部分の面積も敷地面積に含まれることになり、開発行為により道路を新設する場合に比べて、より広い建築面積及び延べ床面積の建物等を建築することができる。他方で、開発行為をする場合には、原則として都市計画法29条1項に従って開発許可を受けるための手続が必要であり、●●市開発行為等指導要綱（乙46（資料10））による負担や制約がある上、道路の新設によるいわゆる潰れ地の発生に伴い、開発業者の利益が減少することになる。これらのことからすれば、本件不動産については、開発行為を行うよりも、路地状開発を行う方が、より経済的に合理的な利用となるものと認めるのが相当である。

したがって、本件不動産は、最有効利用のために開発行為を行うことを要しないから、財産評価基本通達24-4所定の広大地に当たらず、広大地補正率の適用はなく、これを類推すべき基礎も欠くといえるから、広大地補正率に関する原告の上記主張は採用することができない。

（エ） そして、被告の主張する別表2の付表3の記載に係るその余の本件

不動産の評価方法が不合理であることを示す事情は見当たらないから、東京国税局長が本件不動産の本件譲渡時の時価を１億８８０１万８８８１円であると評価したことは相当であるといえることができる。

(オ) 原告の主張について

- a 原告は、東京国税局長は、審査請求における答弁書（甲２）別表３において、本件不動産が広大地に当たるとを認めていたにもかかわらず、被告は、平成２６年３月４日付け準備書面（１）別表３の付表３の（注）において処分理由を差し替え、本件不動産は広大地に当たらないと主張しており、このような処分理由の差し替えが許されるならば、不服申立前置の意義は失われ、国税通則法１１５条の趣旨に反するから、被告の上記主張は許されるべきではない旨主張する。

しかしながら、第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟において、その審理の範囲は、同処分によって確定された税額が総額において処分時に客観的に存在した税額を上回っているか否かを判断するために必要な事項の全般に及ぶから、上記訴訟の被告は、同処分の正当性を維持する理由として、同処分及びこれに対する不服申立てに係る決定又は裁決において考慮されなかった事実（財産の評価方法を含む。）を上記訴訟において新たに主張することが許されるものと解するのが相当である（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同４２年９月１２日第三小法廷判決・裁判集民事８８号３８７頁、最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同４９年４月１８日第一小法廷判決・訟務月報２０巻１１号１７５頁、最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同５０年６月１２日第一小法廷判決・訟務月報２１巻７号１５４７頁参照）。

したがって、本件訴訟において、被告は、東京国税局長が審査請

求の審査において主張していなかった本件不動産の評価方法を主張することが許されるものというべきであり、所論の不服申立前置（国税通則法１１５条）の趣旨を勘案しても、このことが左右されるものではなく（なお、国税不服審判所の裁決書（甲１７（３９頁の別表５の付表３の注））には、本件不動産が広大地に当たらない旨の説示が記載されており、被告は本件訴訟に至って初めて上記の点について新たな主張をしたものではない。）、原告の上記主張は採用することができない。

- b 原告は、平成１９年１月３０日に本件分筆不動産を売却した際、１平方メートル当たりの単価を約５万２６４９円として売却しており、この価格は第三者の取引で成立した客観的な時価であるところ、この単価を本件不動産の全体の面積に乗ずると８７３４万０４７９円となるものであって、被告の主張によると、本件不動産の価額は、本件譲渡時（平成１２年５月）に１億８８０１万８８８１円であったものが、平成１９年１月までの６年８か月の間に約５３．５パーセントも下落したことになるが、平成１２年の本件不動産の正面路線価が１平方メートル当たり１１万５０００円である（乙４６（３頁、資料７））のに対し、本件不動産の一部を売却した平成１９年の本件不動産の正面路線価は１平方メートル当たり７万６０００円である（甲２４）こと（下落率約３３．９パーセント）に照らせば、被告の主張は誤りである旨主張する。

しかしながら、原告が平成１９年１月３０日に本件分筆不動産を売却した際の１平方メートル当たりの単価約５万２６４９円という価格については、平成１９年の本件不動産の正面路線価（１平方メートル当たり７万６０００円）よりも約３０パーセントも低額となっており、かつ、裏面路線価（１平方メートル５万４０００円）

よりも低額となっており（甲24）、路線価自体が前年1月1日時点の地価公示価格（自由な取引が行われるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格。地価公示法2条2項参照）の80パーセント程度を目途に定められるものとされていること（平成4年度税制改正の要綱（平成4年1月10日付け閣議決定）参照）や、本件分筆不動産の形状が不整形であることを併せ考えると、本件不動産につき不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価格であって平成19年1月30日時点の客観的交換価値を的確に表したものに当たるとは認められない上、本件譲渡がされた平成12年5月とは評価の時点が大きく異なっている。また、証拠（乙19（6枚目））によれば、平成12年度の本件不動産の固定資産評価額は、1億3934万7666円であると認められるところ、土地の固定資産税評価額は、基準年度の前年1月1日の地価公示価格及び不動産鑑定士等の鑑定評価額の7割を目途として評価することとされている（平成12年度固定資産評価基準第1章第12節参照）から、本件不動産の平成11年（地方税法341条6号により定まる基準年度である平成12年度の前年）1月1日における地価公示価格及び不動産鑑定士等の鑑定評価額は、上記固定資産評価額を0.7で割り戻した約1億9906万8094円となるものといえ、本件譲渡の約1年4か月前の時点の評価ではあるものの、少なくとも原告の主張する本件不動産の価額とは大きくかい離するものといえる。したがって、平成19年の本件分筆不動産の売買価格は、本件譲渡時における本件不動産の時価の算定の基礎となり得るような通常取引価格に当たるとすることはできず、原告の上記主張は採用することができない。

c 原告は、都市計画法4条12項は、開発行為の定義を定め、同法

29条1項1号は、県知事等による許可を必要とする開発行為の規模の定めを政令に委任し、同法施行令19条1項は、市街化区域において一定面積未満の規模の開発行為については開発許可を要しないと定めており、路地状開発を行えば開発許可を要しない開発行為に該当するという定め方をしておらず、いわゆるエンドユーザーに分譲するため本件不動産を細分化することは開発行為に該当するから、開発許可を要する旨主張するが、上記（ウ）においてみるとおり、本件不動産について最有効利用をするには、都市計画法4条12項に規定する区画形質の変更を要しない別図2のような路地状開発を行えば足り、同号に規定する開発行為をするには及ばないのであるから、開発許可を要しないものというべきであり、原告の上記主張は採用することができない。

イ 財産分与として相当な額について

(ア) 清算的財産分与について

- a 清算的財産分与の対象となるのは、原則として夫婦が婚姻中に有していた実質上の共同財産（共同形成財産）にとどまるところ、そのうち預貯金等の金額が別表3の番号1ないし18のとおりであり（合計1237万8643円）、そのうち同別表の番号4ないし8の預金（388万8734円）は原告名義であることは、当事者間に争いがない。また、本件任意売却不動産が共同形成財産であることについても当事者間に争いはなく、その評価額は、別表3の付表の記載に係る被告の算定方法が不合理であることを示す証拠は見当たらないから、同付表のとおり963万7742円であると認められる（なお、後記c参照）。

したがって、原告及びAの共同形成財産の合計額は、2201万6385円であると認められる。

b そして、一般に、夫婦が婚姻中に有していた実質上の共同財産の形成における夫婦の寄与度は平等とされるのが通例であり、前記認定事実ア（ア）ないし（エ）、（シ）及び（ツ）のとおり、Aと原告の婚姻生活の期間が29年余にわたり、原告が二人の子を養育し、長年にわたりAの両親の看護や介護を行うなどし、その間、I家の家業の農業やパートタイムの仕事などをして家計を支えていた一方、Aが定職に就かず両親の介護をしたり子の面倒をみたりすることもなかったなどの事情に照らしても、原告は婚姻から離婚までの長年にわたりAの父B（同人の死亡後はA）が所有する土地及び建物に無償で居住していたこと等も踏まえると、本件離婚については、原告につき、6割を下らない寄与を認めるのが相当であるといえる一方で、多くとも7割を超える寄与を認めるには至らないといわざるを得ない。

そうすると、Aの原告に対する財産分与のうち、清算的財産分与として相当な額は、以下の算式により、多くとも1152万2735円を超えるものではないというべきである（なお、寄与の割合を6割として以下の算式により計算すると、932万1097円となる。）。

$$(2201万6385円 \times 0.7) - 388万8734円 = 1152万2735円$$

c 以上に対し、原告は、本件任意売却不動産や本件担保不動産等を一体的に評価する鑑定評価書（甲15）を根拠に、本件任意売却不動産の評価額は、2800万円であると主張する。

しかしながら、証拠（甲17（15ないし17頁、48頁））によれば、上記各不動産は、平成12年5月の本件譲渡時において、道路に接していたとは認められないため、開発許可を受ける条件を

備えておらず（前記認定事実イ（コ）のとおり、上記各不動産の一部について開発許可がされたのは平成16年7月である。）、上記鑑定評価書は、当時第三者が所有する北東側隣接地から道路用地の提供を受けていたか否かを検討することなく、上記各不動産を一体として利用できる前提で鑑定評価をしている点や、本件担保不動産及び本件任意売却不動産以外の第三者の所有する千葉県の土地をも一体的に評価している点（甲15（土地明細表）参照）で、合理性を認め難いものといわざるを得ないから、上記鑑定評価書に基づく原告の上記主張は採用することができない。

- d また、原告は、特有財産であっても、相手方が特有財産の維持又は増加に貢献した場合は、その特有財産も清算的財産分与の対象となるところ、Aと原告の婚姻生活の期間が29年余にわたり、原告が二人の子供を養育し、Aの両親の看護や介護を行うなどし、その間、家業の農業やパートタイマーの仕事によりI家の財産（B及びAの財産を含む。）の維持ないし増加に努めてきたことから、Aの特有財産を清算的財産分与の対象に含めるべきであると主張する。

しかしながら、清算的財産分与は、夫婦が婚姻中に有していた実質上の共同財産を清算分配するものであって、夫婦の一方の特有財産については原則として清算的財産分与の対象となるものではなく、他方の配偶者がその維持に積極的かつ具体的に寄与してその散逸を防止したなどの特段の事情がある場合に限り、清算的財産分与の対象に含め得るものと解される。しかるに、原告の主張する上記各事情は、自らの稼働や介護等により家計を支えたというもので、共同形成財産に対する寄与としては考慮の対象となり得るものであるが、A所有の不動産等の特有財産の維持への貢献は抽象的かつ間接的なものにとどまり、その維持に積極的かつ具体的に寄与した

と認めるに足りるものとはいえないから、本件においてAの特有財産を清算的財産分与の対象に含め得る特段の事情があるということとはできず、原告の上記主張は採用することができない。

(イ) 扶養的財産分与について

原告は、本件離婚時において53歳であり、前記認定事実ア(イ)のとおり、昭和50年又は昭和51年頃から平成12年5月26日の本件離婚時に至るまで一時期を除きパートタイムの仕事により月約10万円の収入を得ていたものであって、原告名義の別表3の番号4ないし8の預金(388万8734円)を有しており、また、上記(ア)bのとおり、932万1097円ないし1152万2735円相当の清算的財産分与を受けることができるものである。そして、原告とAとの間の子2名は、既に本件離婚時に成年に達し、その後も本件不動産上の建物においてAと同居をしていたものである。このように、原告がAとの離婚後も相当期間稼働して安定的に一定の収入を得る見込みがあり、一定の資産を有し、相当額の清算的財産分与が見込まれ、原告において養育すべき未成年の子はいないなど本件の諸事情に鑑みれば、本件離婚時に53歳で新たな正規雇用の就職が困難と見込まれることを勘案しても、原告の離婚後の生活の維持を旨とする扶養的清算分与については、家庭裁判所の実務の通例を参酌し、千葉県●●市における生活保護の支給基準に照らした最低生活費(証拠(甲17(13、18頁))によれば、月額12万円を超えるものではないと認められる。)を基礎として、一般に離婚後に自ら生計を立てて自活するまでの相当期間とされる3年分(乙86参照)を超える額を認めるには至らないものといわざるを得ない。

したがって、Aの原告に対する財産分与のうち、扶養的財産分与として相当な額は、上記最低生活費12万円の3年分の合計額432万

円を超えるものではないというべきである。

(ウ) 慰謝料的財産分与について

前記認定事実ア（シ）のとおり、原告は、Aが家庭を顧みず、ほとんど仕事や両親の世話をしないで頻繁に飲酒のため外出するなどしていたことを理由に離婚の意思を固めたものであるところ、仮に、原告の主張のとおり、Aが不貞行為にも及んでおり、Aが原告との29年に及ぶ婚姻生活を離婚に至らしめたことにつき有責性を有していたと認められるとしても、強度の継続的な暴力や虐待等の極めて悪質性の高い有責行為の存在はうかがわれないことなど本件における一切の事情に鑑みれば、Aの原告に対する財産分与のうち、慰謝料的財産分与として相当な額は、1000万円を超えるものではないといわざるを得ない。

(エ) 小括

以上のとおり、Aの原告に対する財産分与のうち、清算的財産分与として相当な額は多くとも1152万2735円を超えるものではなく、扶養的財産分与として相当な額は432万円、慰謝料財産分与として相当な額は1000万円をそれぞれ超えるものではないといえるところ、これらの合計額が多くとも2584万2735円を超えるものではないことに照らせば、本件離婚に伴いAが原告に対して少なくとも3000万円を超えて財産分与をすることは民法768条3項の趣旨に反して不相当に過大なものとの評価を免れないものといわざるを得ない。

ウ その他の原告の主張について

- (ア) 原告は、昭和50年5月27日最高裁判決によれば、財産分与としての不動産等の資産の譲渡は、財産分与義務の消滅という経済的利益を対価とする有償譲渡であり、Aの平成12年分の所得税の確定申告

において、財産分与である本件譲渡について、所得税基本通達 33-1 の 4、38-6 の時価による譲渡として譲渡所得が生じたものとして申告され（本件不動産の譲渡に係る譲渡収入金額を 8795 万 3000 円と算定している（乙 25、26）。）、これが成田税務署長により是認されているから、本件譲渡は「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」には該当しない旨主張する。

しかしながら、納税申告は、納税者が所轄税務署長に納税申告書を提出することによって完了する行為であり（国税通則法 17 条ないし 22 条参照）、税務署長による申告書の受理及び申告税額の収納は、当該申告書の申告内容を是認することを何ら意味するものではない（同法 24 条参照）と解される（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同 62 年 10 月 30 日第三小法廷判決・裁判集民事 152 号 93 頁参照）から、原告の上記主張はその前提を欠き、採用することができない（なお、A の平成 12 年分の所得税の確定申告による納税義務は、本件告知処分時において既に更正の請求又は更正決定をすることのできる期間を徒過しており（平成 27 年法律第 9 号による改正前の国税通則法 23 条 1 項、70 条）、更正をすることができないものであって、仮に A に対し上記納税義務を課すことと原告に対し本件告知処分をすることが必ずしも整合しないとみる余地があるとしても、そのことをもって、本件告知処分において本件譲渡が無償譲渡等に当たると判断することが許されなくなるものではない。また、原告は、A の平成 12 年分の所得税の確定申告による納税義務について、その徴収不足が無償譲渡等に基因するものか否か等については争っているものの、上記納税義務の存否又は数額については争っていない。）。

- (イ) 原告は、財産分与として移転した本件不動産の価額と、原告が A に対して有するあるべき財産分与相当額（清算的要素、扶養的要素

及び慰謝料的要素の額を合算して算出する額)等を比較して不相当に過大な財産分与であるか否かを判断するのは、財産分与として譲渡された財産の額が平均的な金額と比較して高いからといって、一概に財産分与として不相当に高額であるとはいえない旨を判示した平成10年最高裁判決の第1審判決(平成10年最高裁判決により是認されている。)の算定方法と異なるものであり、家庭裁判所の調停実務において、被告の主張するような個別に財産分与額を算定してこれを合算することは行われておらず、そのような算定方法は実務に反するものである旨主張する。

しかしながら、上記主張に係る平成10年最高裁判決は、当該事案における財産分与を原因としてされた不動産の譲渡が贈与ではなく譲渡所得税の課税対象となる有償の資産の譲渡に当たるとした原審の認定判断が、原判決(東京高裁平成9年7月9日判決・税務訟務資料228号26頁。第1審判決である横浜地裁平成8年11月25日判決・税務訟務資料221号475頁の理由説示を全て引用している。)の挙示する証拠関係に照らし、正当として是認することができる旨の事例判断を示したものととどまり、その範囲を超えて第1審判決及び控訴審判決の理由説示中の原告の上記主張に係る部分まで判旨に含むものではなく、本件における前記イの判断につき同最高裁判決との抵触の問題を生ずる余地のないことは明らかである。また、前記(1)において説示したとおり、財産分与が民法768条3項の規定の趣旨に反して不相当に過大である場合には、これを放置すると、その不相当に過大な部分につき、租税債権が徴収不足となる一方で、第二次納税義務者が同項の規定の趣旨に反して当該部分を保持して経済的利益を享受することとなり、納税者間の公平を失することとなるから、財産分与に係る債務を負う者が租税債務を滞納している場合

においては、離婚当事者間の合意（家庭裁判所における調停の合意を含む。）によって財産の分与として相当な範囲を超えて租税債務の負担を免れることができるものではない。そして、昭和５８年最高裁判決が説示するように、財産分与の本旨は、夫婦が婚姻中に有していた実質上の共同財産を清算分配するとともに（清算的要素）、離婚後における相手方の生活の維持に資することにある（扶養的要素）ところ、分与者の有責行為によって離婚をやむなくされたことに対する精神的損害を賠償するための給付の要素（慰謝料的要素）をも含めて分与することを妨げられないものであるから、前記イにおいてみたように、上記各要素ごとに財産分与として相当な額を算定してこれらを合算し、その額を踏まえて財産分与として相当な額を算出することは、民法７６８条３項に基づき家庭裁判所が家事審判等において財産分与の額及び方法を定める場合の一切の事情の考慮の在り方として合理的な算定方法であるということができ、このことは、当事者間の合意の形成を旨とする家事調停における算定の取扱い例のいかんによって左右されるものとはいえない。したがって、原告の上記各主張はいずれも採用することができない。

エ 本件譲渡が著しく低額の譲渡に当たるか否かについて

前記イ（エ）のとおり、本件離婚に伴いＡが原告に対して少なくとも３０００万円を超えて財産分与をすることは民法７６８条３項の趣旨に反して不相当に過大なものとの評価を免れないものといえるところ、本件譲渡によりＡから原告に対し財産分与として上記金額の６倍を超える１億８８０１万８８８１円相当の本件不動産が譲渡されているから、本件譲渡のうち少なくとも３０００万円を超える１億５８０１万８８８１円相当の部分は、民法７６８条３項の規定の趣旨に反して不相当に過大な財産分与との評価を免れず、本件譲渡は国税徴収法３９条の「著しく低い額の対

価による譲渡」に当たるものというべきである。

4 争点（３）（徴収不足が本件譲渡に基因するか否か）について

- （１） 国税徴収法３９条に定める第二次納税義務の要件につき、本来の納税義務者の徴収不足が無償譲渡等（本件では著しく低額の譲渡）に基因するか否かについては、当該譲渡がなかったならば、当該譲渡に係る財産が滞納者に属し、滞納処分の執行の対象となり得たことにより、その価額の限度で徴収不足（第二次納税義務の納付告知処分時の現況により定まる不足額）が生じなかったものと認められる場合には、その価額分の徴収不足は当該譲渡に基因するものと認めるのが相当である。

本件においては、前記認定事実ア（ク）のとおり、平成１２年５月２３日の本件譲渡時において既に本件不動産について物納申請がされていたものであるところ、本件譲渡（ただし、不相当に過大な３０００万円を超える１億５８０１万８８８１円相当の部分）がなかったならば、本件不動産（同額に相当する部分。以下、本争点について同じ。）は、Ａが所有権を引き続き有することとなり、本件不動産につき物納許可又は滞納処分をすることができたから、平成２４年２月２日の本件告知処分の時点において、前記２（２）の少なくとも２億１６５３万１４８８円の不足額のうち１億５８０１万８８８１円の限度で徴収不足を生じなかったものといえる。したがって、上記額（１億５８０１万８８８１円）に係る徴収不足は、本件譲渡に基因するものと認めるのが相当である。

- （２） ア 原告は、東京国税局長が適切に権限を行使していれば、本件担保不動産から１億８９００万円、本件任意売却不動産から１８００万円を徴収することが可能であったものであり、被告が適切な徴収手を怠った結果徴収不足が生じたのであるから、本件においては、徴収不足が無償譲渡等に基因するとはいえない旨主張する。

しかしながら、上記（１）のとおり、国税徴収法３９条所定の要件に照

らせば、当該譲渡がなかったならば、当該譲渡に係る財産が滞納者に属し、滞納処分の執行の対象となり得たことにより、その価額の限度で徴収不足（第二次納税義務の納付告知処分時の現況により定まる不足額）が生じなかったものと認められる場合には、その価額分の徴収不足は当該譲渡に基因するものと認めるのが相当であるから、本来の納税義務者の当該譲渡に係る財産以外の財産から更に徴収することの可否によって、上記の判断が左右されるものではない。したがって、原告の上記主張は採用することができない（なお、原告の上記主張に係る点は、争点（５）（本件告知処分が信義則違反又は徴収権の濫用に当たるか否か）において検討する。）。

イ 原告は、国税徴収法３９条は、無償譲渡等の前に滞納税額が発生していることを前提とし、無償譲渡等に係る滞納税額をもって第二次納税義務を課することは予定していない上、第二次納税義務の制度は、納税者の処分が詐害行為となるような場合に、その受益者に対して直接第二次納税義務を負わせ、実質的には詐害行為の取消しをした場合と同様の効果を得ようとするものであるところ、詐害行為取消権の行使に当たっては、債権者の被保全債権が詐害行為前に成立していることを要すると解されているから、Ａの平成１２年分の所得税の確定申告に係る税額１１４３万９６００円（乙２５）は、その徴収不足が無償譲渡等に基因するものとはいえない旨主張する。

しかしながら、国税徴収法３９条に定める第二次納税義務の制度は、民法４２４条を準用する国税通則法４２条とは別に、国税の滞納者の財産を散逸させる譲渡行為の取消しの訴求という訴訟手続を経ることなく租税徴収の確保を図るための制度として、民法４２４条とは異なる要件を独自に明文で定めたものであるから、国税徴収法３９条所定の要件については、その文言及び趣旨に従って独自に解釈すべきものであって、殊更に詐害行為取消権の要件に即して限定的に解釈すべき理由はないというべきであ

る（詐欺の意思のあることを要しないことにつき、最高裁平成●●年（○○）第●●号同21年12月10日第一小法廷判決・民集63巻10号2516頁参照）。そして、国税徴収法39条は、同条に定める第二次納税義務の成立要件として、無償譲渡等が徴収不足に係る滞納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を要するものとし、第二次納税義務の対象となる租税債権を無償譲渡等の1年後の日以前に法定納期限の到来するものに限っているものの、これに加えて更に当該租税債権が当該無償譲渡等の前に成立していることを要するとの限定は設けていない。したがって、原告の上記主張は採用することができない。

5 争点（4）（原告が本件譲渡の時にAの「特殊関係者」であったか否か）について

- （1）ア 国税徴収法39条は、無償譲渡等により権利を取得し、又は義務を免れた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、当該譲渡により受けた利益の限度において第二次納税義務を負うこととし、それ以外の者については当該譲渡により受けた利益が現に存する限度（現存利益）において第二次納税義務を負うこととしているところ、同条の規定は、無償譲渡等に係る「処分の時」における譲渡の当事者の関係に着目し、国税徴収法施行令13条1項に列記されているような類型的に滞納者との人的関係の一体性又は親近性の特に強い者との間で無償譲渡等に係る「処分」がされた場合には、現存利益にとどめることなく、当該処分により受けた利益の全額について第二次納税義務を課すこととしたものと解されるから、国税徴収法39条に規定する「特殊関係者」に該当するか否かの判定は、当該譲渡に係る「処分の時」、すなわち当該譲渡の対象とされた財産の移転の原因行為の成立時における上記の関係の有無によって判断すべきものと解するのが相当である。

イ そして、著しく低額の譲渡の対象とされた財産の移転の原因行為が財

産分与である場合におけるその成立時の認定に当たっては、財産分与が当事者間の離婚に伴って人的関係の一体性又は親近性の喪失を前提に共同形成財産の清算や将来の扶養ないし非有責者の慰謝を目的として行われる性質を有し、当事者間ではむしろ利害関係が対立して争訟性も帯びる状況にある上、当事者間の協議に基づく財産分与による財産の移転の法的効果は離婚の成立によって初めて発生して実体的権利義務として存在するに至り、分与者の分与義務の消滅による経済的利益の発現に至るもので、離婚の成立前の当事者間の協議は単にその内容を具体的に確定するものにすぎないこと（昭和50年5月27日最高裁判決参照）を踏まえ、個々の事案の事実関係に即して個別具体的に検討すべきものであり、訴訟上の和解又は調停等において離婚と財産分与の協議が一体として成立した場合や、財産分与協議書等の合意書面が作成されておらず諸般の事情から離婚の届出と時期を同じくして財産分与の確定的な協議の成立に至ったと認められる場合など、当該事案の具体的な事実関係の下における諸事情及び上記の諸点に照らし、離婚の成立時において財産分与についても併せて確定的な協議が成立したものと認められる場合には、当該離婚の成立時をもって当該譲渡に係る「処分の時」と認めるのが相当である。

- (2) これを本件についてみるに、前記認定事実ア（シ）、（チ）ないし（ツ）のとおり、原告は、平成11年5月ないし11月頃、Aに対し、同人が家庭を顧みず、ほとんど仕事や両親の世話をしないで頻繁に飲酒のため外出し、不貞行為をしていたとみられることなどを理由に離婚の意思を固めてこれを告げたところ、Aは当初これに応じなかったが、その後しばらくして渋々これに応じ、原告とAは、平成12年5月下旬頃、協議上の離婚をする意思で離婚の届書を作成するとともに、離婚の届出と引換えに本件不動産の名義をAから原告に移すため、本件離婚の届出（同月26日）の3

日前である同月 23 日付けで、司法書士に対し本件不動産について財産分与を原因とする登記名義の移転を内容とする本件登記申請を委任する旨の委任状を作成し、当該司法書士は、本件離婚の届出の 4 日後の同月 30 日、原告及び A を代理して本件登記申請をし、同日、本件所有権移転登記が經由されたものである。

このように、本件においては、既に原告と A が協議上の離婚をする意思で離婚の届書を作成し、その届出を間近に控え、夫婦関係が完全に破綻して人的関係の一体性又は親近性を喪失し、財産の分配等をめぐり利害関係が対立する状況にある中で、離婚の届出と引換えに本件所有権移転登記の經由が確保されるように、離婚の届出に先立ち、離婚の届書と本件登記申請の委任状の作成がされ、本件登記申請と引換えに離婚の届出がされたものといえることができ、また、証拠（甲 22、乙 19）及び弁論の全趣旨によれば、本件登記申請に際して本件譲渡に係る登記原因証書（旧不動産登記法（平成 16 年法律第 123 号による廃止前の明治 32 年法律第 24 号。以下同じ。）35 条 1 項 2 号）は提出されず、申請書の副本（同法 40 条）のみが提出され、財産分与協議書等の合意書面は作成されなかったものと認められるので、登記上の財産分与の日付が上記委任状の作成日とされている（乙 1）のも、便宜上、同委任状（乙 18）の日付に合わせたものにとどまるとみられるところであり（財産分与に基づく所有権移転登記の申請に際して、現行の不動産登記法の下では、登記原因証明情報の提供が必須のものとされる（同法 61 条）ので、確定的な協議の成立を内容とする財産分与協議書等の登記原因証明情報の作成を経ないで登記の申請の手続を行うことはできないのに対し、旧不動産登記法の下では、上記のとおり申請書の副本のみを提出することで足りることとされていたため、そのような協議書等の作成を要するものではなく、実際に離婚の届出に至る前に A が翻意して司法書士に対する登記の申請の委任を解除（民法 651 条 1

項参照) した場合には、もはや財産分与に基づく所有権移転登記をすることができなくなる状況にあったものといえる。)、本件登記申請の委任状の作成日付のみをもって、平成12年5月23日の時点で離婚に伴う財産分与の確定的な協議の成立にまで至っていたとは直ちに認め難いものというべきである。このことを踏まえ、上記の一連の事実関係の下における諸事情及び証拠関係等に照らせば、本件においては、財産分与協議書等の合意書面が作成されておらず諸般の事情から離婚の届出と時期を同じくして財産分与の確定的な協議の成立に至ったものと認めるのが相当である(なお、現行の不動産登記法の下では、確定的な協議の成立を内容とする財産分与協議書等の登記原因証明情報が作成されるため、本件のような事態が生ずることは想定されない。))。

以上のような本件の事実関係の下においては、上記の諸事情及び前示の諸点に照らし、本件離婚の成立時において本件譲渡に係る財産分与についても併せて確定的な成立に至ったものと認められるというべきであり、したがって、本件離婚の成立時をもって本件譲渡に係る「処分の時」と認めるのが相当である。

そうすると、本件譲渡に係る「処分の時」である本件離婚の成立時において、原告は、Aの配偶者その他の親族ではなく、国税徴収法施行令13条1項各号に掲げる者(前記関係法令の定め(1)イ参照)のいずれにも当たらないから、国税徴収法39条に規定する「特殊関係者」に該当するものではなく、本件譲渡については、同条にいう「その処分時にその滞納者の親族その他の特殊関係者であるとき」に該当しないものというべきであり、原告がAの滞納国税につき第二次納税義務を負う範囲は、同条にいう「処分により受けた利益が現に存する限度」、すなわち現存利益の範囲に限られるものと解するのが相当である。

(3) ア この点につき、被告は、国税徴収法39条の「親族その他の特殊関係

者」の判断基準時は、無償譲渡等を行う意思決定が外部に表明された時点の現況によるべきであり、権利を取得し又は義務を免れた時に特殊関係者に当たらなくても、無償譲渡等の基因となった契約が成立した時に特殊関係者に当たる場合には「親族その他の特殊関係者」と判定すべきであるところ、財産分与としての不動産の所有権移転が離婚の成立前に行われた場合には、財産分与を受けた相手方は、滞納者の配偶者として「親族その他の特殊関係者」に当たるとした上で、本件では平成12年5月26日の離婚成立日より前の遅くとも同月23日に財産分与契約としての本件譲渡の合意が成立しており、同日の時点では原告はAの配偶者であるから「親族その他の特殊関係者」に当たる旨主張する。

しかしながら、前記（2）のとおり、前示の本件の事実関係の下においては、離婚の届出に先立ち、離婚の届書と本件登記申請の委任状の作成がされ、本件登記申請と引換えに離婚の届出がされたなどの諸事情及び証拠関係等に照らし、財産分与協議書等の合意書面が作成されておらず諸般の事情から離婚の届出と時期を同じくして財産分与の確定的な協議の成立に至ったものと認められるといえるので、被告の上記主張を踏まえても、離婚に伴う財産分与としての本件譲渡の成立の時点では原告はAの配偶者ではなく国税徴収法39条に規定する「特殊関係者」に該当するものではないと認めるのが相当である。

イ なお、この点につき、原告は、一般に、①財産分与の合意は離婚の成立を停止条件とする合意であり、離婚の成立時に財産分与の当事者はもはや夫婦ではないから、財産分与を受けた者は財産分与者（滞納者）の「親族その他の特殊関係者」とはならない、②国税徴収法39条の「その処分の時」とは、不動産の処分の場合には当該不動産について対抗要件を具備した時をいう旨を主張するが、前記（1）においてみた国税徴収法39条の趣旨に照らせば、無償譲渡等に係る処分の時である当該譲

渡の原因とされた財産の移転の原因行為の成立時（例えば、当該事案の具体的な事実関係の下で離婚の成立前に財産分与の確定的な協議の成立に至ったと認められる場合におけるその成立時）に停止条件が成就しておらず又は対抗要件が具備されていなくても、当該原因行為の成立時に国税徴収法施行令 13 条 1 項各号に掲げる者に該当する以上、国税徴収法 39 条に規定する「特殊関係者」に当たると解するのが相当であるといえるから、原告の上記①及び②の主張はいずれも一般論としては採用することができない。

6 争点（５）（本件告知処分が信義則違反又は徴収権の濫用に当たるか否か）について

（１） 税務相談時の回答に関する信義則違反の有無について

ア 原告は、本件譲渡を受けた頃、成田税務署において本件譲渡につき何らかの課税を受けるかについて相談したところ、同署職員から原告に課税問題は生じない旨の回答を得たほか、平成 18 年に本件分筆不動産を売却した際にも、成田税務署において譲渡所得に係る所得税が課税されるかについて相談したところ、同署職員から原告に対する課税はない旨の回答を得たもので、その回答を信頼して行動していたにもかかわらず、本件告知処分が本件譲渡から 12 年近く経過した後に、原告に対し第二次納税義務の納付告知処分を行うことは信義則に違反する旨主張する。

イ そこで検討するに、租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、当該課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なかんづく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、上記法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反すると

いえるような特別の事情が存する場合に、初めて上記法理の適用の是非を考えるべきものであって、上記特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的な見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、その後に当該表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の当該表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮が不可欠であると解される（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁参照）。

本件において、原告の主張する事実関係を前提としても、原告が信頼したとされるのは、成田税務署における税務相談に応じた担当職員による回答にとどまり、同署を代表する職位の者による公式の見解が表示されたことを認めるに足る証拠はないから、成田税務署が納税者である原告に対し税務官庁としての公的見解を表示したということはできない。加えて、原告の税務相談は本件譲渡により第二次納税義務を負うか否かについての具体的な相談を内容とするものではないこと、平成18年にしたとされる原告の成田税務署における税務相談に対する同署職員の回答が平成12年に本件譲渡をした際の信頼の基礎となる余地はないことなどからすれば、本件告知処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により同処分を違法なものとして取り消すことはできないというべきである。

（２） 徴収不足に至ったことに係る徴収権の濫用の有無について

ア 原告は、本件譲渡から本件告知処分に至るまで12年を要している上、東京国税局長は、本件担保不動産については7000万円、本件任意売

却不動産については１０００万円の各納付を受け、それぞれ平成１９年１月３０日及び平成２０年２月７日に差押え（参加差押えを含む。以下同じ。）を解除したものであるところ、鑑定評価書（甲１５（２４頁））によれば、上記各不動産は、それぞれ２億５９００万円及び２８００万円の価値があるにもかかわらず、東京国税局長が不当に低い額で差押えを解除したもので、徴収権を濫用したものである旨主張する。

イ 国税徴収法３９条は、滞納者である本来の納税義務者が、その国税の法定納期限の１年前の日以後にその財産について無償譲渡等を行ったために、本来の納税義務者に対して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ときは、無償譲渡等を受けた者に対し第二次納税義務を課しているものであって、同条所定の要件に照らすと、税務官庁において本来の納税義務者に対する徴収手続を適切に行っていれば本来の納税義務者からその滞納する国税を徴収することが可能であった状況の下で、税務官庁がその徴収手続の懈怠等によって本来の納税義務者から上記国税を徴収することができなくなったとしても、そのことが直ちに第二次納税義務の存否又は数額に影響を及ぼすものとはいえないと解するのが相当である。

また、差押えに係る財産につき公売により換価を行うか否か及び換価を行う場合のその時期等は、滞納国税の徴収において、いついかなる徴収の方法が国税収入を確保するために効果的なものであるかという判断に関わるものであるから、税務署長又は国税局長の合理的な裁量に委ねられるものというべきである。

もっとも、本来の納税義務者が十分な財産を有し、同人からその滞納する国税を徴収することが極めて容易であったにもかかわらず、税務官庁が、同人若しくは第三者の利益を図り、又は第二次納税義務者に損害を与える目的をもって、恣意的に本来の納税義務者からの徴収をせず、殊更に第二

次納税義務者に対して徴収手続を執ったというような特段の事情が存する場合には、正義公平の観点からみて国税徴収権の行使として許容することができず、徴税に当たる税務署長又は国税局長の徴収権の行使としての処分が事実の基礎を欠くか又は社会観念上著しく妥当を欠き、裁量権の範囲を逸脱し又は裁量権を濫用してされたものとして、当該処分が違法となるものと解するのが相当であり、上記特段の事情の主張立証責任は、その存在を第二次納税義務の納付告知処分の違法事由として主張する第二次納税義務者が負うものと解すべきである。

ウ（ア） 本件抵当権付記登記の抹消について

前記認定事実ア（サ）並びにイ（ウ）、（カ）、（セ）及び（ソ）のとおり、東京国税局長は、Dが所有していた本件担保不動産上の本件貸付金債権を被保全債権とする抵当権設定仮登記（本件仮登記）について、本件債権差押処分を原因とする本件抵当権付記登記を経由していたところ、本件担保不動産を購入した本件第三取得者から、7000万円の第三者納付による本件抵当権付記登記の抹消の申出及びその納付を受けて、本件抵当権付記登記を抹消したものである。

しかるところ、抵当不動産の第三取得者は、抵当権消滅請求をすることができ（民法379条）、その場合には、登記をした各債権者に対し、①取得の原因及び年月日、譲渡人及び取得者の氏名及び住所並びに抵当不動産の性質、所在及び代価その他取得者の負担を記載した書面、②抵当不動産に関する登記事項証明書のほか、③債権者が2か月以内に抵当権を実行して競売の申立てをしないときは、抵当不動産の第三取得者が上記①の代価又は特に指定した金額を債権の順位に従って弁済し又は供託すべき旨を記載した書面を送付しなければならない（同法383条）。そして、上記各書面の

送付を受けた債権者がその送付を受けた後2か月以内に抵当権を実行して競売の申立てをしないときは、当該債権者は、抵当不動産の第三取得者が上記③の書面に記載したところにより提供した代価又は金額を承諾したものとみなすものとされている（同法384条1号）。このため、第三取得者が定めた代価が妥当でないと考える債権者は、上記各書面の送付を受けた後2か月以内に抵当権を実行しなければならないこととなる。

そして、抵当権について、抵当権設定仮登記がされているにとどまる場合には、本登記を経由しなければ、当該抵当権を実行することができず、登記実務上、本登記を経由するためには仮登記義務者又は現在の登記名義人（第三取得者）が登記義務者となるとされている（昭和37年2月18日付け法務省民三発第75号民事局第三課長回答参照）ところ、これらの者の協力を得て本登記申請をすることができない場合には、これらの者のいずれかを被告として抵当権設定仮登記の本登記請求訴訟を提起することを要することとなる。

本件においては、前記認定事実イ（カ）のとおり、A、D及び本件第三取得者が本件抵当権付登記の抹消を求めていることに照らせば、東京国税局長が本件仮登記を本登記とするために、仮登記義務者であるDの承継人や現在の登記名義人である本件第三取得者から本登記申請につき協力を得られる状況にあったとはいえない。そうすると、東京国税局長は、本件仮登記を本登記とするために、Dの承継人又は本件第三取得者を被告として本件仮登記の本登記請求訴訟を提起することを要したところ、ひとたび本件第三取得者から上記①ないし③の民法383条所定の各書面を付して抵当権消滅請求を受ければ、被告は、その時から2か月以内に、上記訴

訟を提起し、勝訴の確定判決を得て本件仮登記につき本登記を了した後、競売の申立てをするという一連の手続を完了させることを要したものであり、上記訴訟の判決の確定に複数の審級を経る可能性も想定されることも併せ考えれば、上記期間内に上記一連の手続を完了させることは極めて困難な状況にあったものといわざるを得ない（なお、東京国税局長が本件第三取得者から抵当権消滅請求を受けていたか否かは明らかではないが、同請求をすること自体は容易であり、仮に被告が上記訴訟を提起した場合には、速やかに抵当権消滅請求を受け、上記一連の手続が完了する前に上記期間を経過することも想定されるところである。）。

したがって、上記のような諸事情を踏まえ、東京国税局長が、本件第三取得者から民法383条所定の各書面を付して抵当権抹消請求を受けた場合に、当該各書面の送付を受けた後2か月以内に上記一連の手続を完了させることが極めて困難な状況にあることを理由として、本件第三取得者から第三者納付を受け、本件抵当権付登記の抹消登記を経由したことは、当時の状況の下におけるやむを得ない措置であったものといわざるを得ない。

（イ） 本件任意売却不動産差押処分の解除について

前記認定事実イ（ツ）及び（テ）のとおり、Aは、平成19年7月31日、本件任意売却不動産の任意売却による1000万円の納付を理由とする差押解除申請書を提出し、同年9月3日、任意売却を行い、平成20年2月7日、本件滞納国税のうち1000万円を納付したところ、東京国税局長は、同日、本件任意売却不動産差押処分を解除し、参加差押抹消登記及び差押抹消登記を経由したものである。

被告は、上記のとおり、本件任意売却不動産差押処分を解除した

理由として、①公売を行う場合には、当該土地に係る農地転用許可を受けていることが必要であるところ、同許可が既にKに対してされていることから、公売に参加できる者が同社及びその関係者に限定される物件であったこと、②同社は、建売を目的として開発許可と農地転用許可を同時に受けているところ、その開発許可の条件によれば建売住宅の完成によって開発行為が終了し、所有権の移転及び地目変更が可能となるため、建物が完成していない段階の土地のみの場合には、買受人が極めて限定される物件であったこと、③本件任意売却不動産は、開発許可取得済みの宅地見込地としての評価額が475万円であり、買受けの申出をした本件第三取得者に徴収上弊害のある事情は認められなかったことから、東京国税局長は、任意売却が相当であると判断して、本件任意売却不動産の差押えを解除したものである旨主張する。

しかるところ、前記認定事実イ（コ）のとおり、本件任意売却不動産差押処分を解除した平成20年2月7日の時点においては、既に本件任意売却不動産の地目は畑から宅地に変更されている上、都市計画法36条に基づく工事完了の検査も了している状況であって、その時点の同不動産の現況が農地（耕作の目的に供される土地をいう。農地法2条1項）であったといえるかは必ずしも明らかでない以上、その時点において公売に付した場合に、同不動産に係る所有権の移転につき農地転用許可を受けていることを要したといえるかは必ずしも明らかではないといわざるを得ず、また、東京国税局長が本件任意売却不動産の開発許可取得済みの宅地見込地としての評価額を475万円であると判断した具体的根拠は証拠上明らかではない。

もっとも、既にKが建売を目的として開発許可と農地転用許可を

同時に受けている状況の下での当該不動産の公売が奏功するかについて慎重な見通しを持つことが必ずしも不合理な対応とはいえないことも踏まえると、上記の諸点を勘案した上で本件全証拠に照らしてもなお、本件任意売却不動産について徴収することが極めて容易であったにもかかわらず、東京国税局長が、A若しくは第三者の利益を図り、又は原告に損害を与える目的をもって、恣意的に本件任意売却不動産の差押えを解除してAからの徴収をせず、殊更に原告に対して徴収手続を執ったというような特段の事情があったと認めるには足りないものといわざるを得ない。

(ウ) 本件告知処分に至るまで相当の期間を要したことについて

無償譲渡等から第二次納税義務の納付告知処分までの期間が相当長期にわたる場合には、延滞税が大幅に増額されるほか（本件においても、別紙3-1 租税債権目録1-1（被告の主張する本件滞納国税に係るもの）及び別紙3-3 租税債権目録1-3（前記2（2）のとおり、当事者間に存否の争いのある本件各納税義務に係る滞納国税を除いたその余の本件滞納国税に係るもの）のとおり、延滞税額が本税額及び加算税額を大きく上回っている。）、不動産が無償譲渡等に従った場合のその評価額にも相応の変動が生じて第二次納税義務者の負担を増大させる場合があり、さらに、第二次納税義務者が主たる納税義務の存否又は数額を争おうとしても（少なくとも滞納国税が課税処分によるものであった場合にこれを争うことができることは平成18年最高裁判決に照らして明らかである。）、証拠の散逸等によりその争訟の追行が困難となりかねないから、第二次納税義務がこれを課される者に詐欺の意思があることを前提とせずに課されるものであることに照らしても、税務官庁においては、第二次納税義務者の負担額が相当多額に上る可能性がある

る場合には、本来の納税義務者の生活状況等に一定の配慮をしつつ、期間の経過により延滞税等の負担が過大とならないように、同人からの徴収をできる限り迅速かつ適正に行い、徴収不足となることが明らかとなったときは速やかに第二次納税義務者に対して納付告知処分を行うことが望ましいものといえる。

もっとも、本件告知処分は、本件譲渡等の約11年8か月後にされたものであるが、前記認定事実イ（オ）、（ク）、（サ）、（ス）、（ソ）、（チ）、（テ）ないし（ノ）及び（ヒ）のとおり、東京国税局長及び東京国税局徴収職員においては、平成13年1月から平成23年12月にかけて、物納許可、不動産又は債権の差押処分、国税徴収法142条1項に基づく搜索、公売手続、滞納者又は第三者からの納付等といった徴収行為を順次行っており、その間に漫然と本来の納税義務者であるAからの徴収を怠っていたものではなく、また、第二次納税義務が主たる納税義務との関係において補充性を有するため、本来の納税義務者であるAからの徴収を優先して行い、これをおおむね了してから本件告知処分をしたことや、前記認定事実イ（ハ）のとおり、東京国税局においては、財産分与を受けた者に対し当該財産分与が国税徴収法39条の無償譲渡等に当たるとして第二次納付義務の納付告知処分をした事例が過去になく、同条の要件該当性や財産評価等の検討に時間を要したこと等を併せ考えれば、本件譲渡後、本件告知処分に至るまで上記の期間を要したことをもって、直ちに東京国税局長の裁量権の範囲の逸脱又はその濫用に当たるとまでは認め難いものといわざるを得ない。

エ 小括

以上の諸点に照らせば、本件においては、Aが十分な財産を有し、同人からその滞納する国税を徴収することが極めて容易であったにもかかわらず

らず、東京国税局長が、A若しくは第三者の利益を図り、又は原告に損害を与える目的をもって、恣意的にAからの徴収をせず、殊更に原告に対して徴収手続を執ったというような特段の事情があると認めることはできず、東京国税局長の徴収権の行使としての本件告知処分が事実の基礎を欠くか又は社会観念上著しく妥当を欠き、裁量権の範囲を逸脱し又はこれを濫用してされたものということとはできない。

オ 原告の主張について

- (ア) 原告は、本件抵当権付記登記の抹消登記のされた平成19年1月30日の時点における本件担保不動産の時価は、鑑定評価額2億5900万円（不動産鑑定評価書（甲15）24頁参照）を下ることはなにもかかわらず、東京国税局長は、本件第三取得者が7000万円を納付したことを受けて、本件抵当権付記登記の抹消登記を経由したものであって、東京国税局長が平成16年6月21日に開発行為の施行に同意していることに照らせば、本件仮登記について本登記を経由し、抵当権実行の準備をする時間的余裕が十分にあったのであるから、安易に本件抵当権付記登記の抹消登記に応じることは、手続の懈怠ないし違法な権利の放棄として許されない旨主張する。

この点に関しては、東京国税局長が、本件第三取得者から民法379条に基づく抵当権消滅請求をされ、同法384条1号により当該抵当権消滅請求に係る代価について承諾したものとみなされることを余儀なくされる事態に至る前に、あらかじめ本件仮登記の本登記請求訴訟の準備やその提起をするなどして抵当権の実行に備えることができたとみる余地もあり得なくはない。しかしながら、前記ウ（ア）のとおり、東京国税局長においては、A、D及び本件第三取得者の協力を得ることが見込めない中で、本件第三取得者から民法383条所定の各書面を付して抵当権抹消請求を受けた場合には、当該各書面の

送付を受けてから２か月以内に本件仮登記の本登記請求訴訟等の一連の手続を執ることは極めて困難な状況にあったものといえ、あらかじめ上記訴訟を提起した場合にも、本件第三取得者から速やかに抵当権消滅請求を受け、上記一連の手続を了する前に上記期間を経過することも想定されるところであったことに加え、原告の指摘に係る事情を踏まえたとしても、東京国税局長が恣意的に本件抵当権付記登記の抹消登記に応じてAからの徴収をせず、殊更に原告に対して徴収手続を執ったというような特段の事情があるものと認めることはできず、上記エの判断が左右されるものとはいえないから、原告の上記主張は採用することができない。

- (イ) 原告は、本件抵当権付記登記の抹消登記や本件任意売却不動産差押処分の解除は、本件事務運営指針に反して本件担保不動産及び本件任意売却不動産の価額の検討もされずに行われたものであり、東京国税局の担当職員とDの財産を騙取した暴力団員である本件第三取得者の代表取締役との間において違法な交渉が繰り返された可能性が高い旨主張する。しかしながら、本件事務運営指針の示達がある中で、上記の抹消登記や差押処分の解除に当たって上記各不動産の価額の検討が全くされなかったとは考え難く、また、東京国税局の担当職員が本件第三取得者の代表取締役と結託する合理的な動機は見いだせず、そもそもどのような交渉がされたかについて具体的な主張がされているものでもなく、その他上記主張を裏付ける的確な証拠は存しないから、原告の上記主張は採用することができない（なお、原告が上記主張の根拠とするAが作成したとされる甲第30号証については、その成立の真否はおくとしても、客観的な証拠による裏付けを欠く上、原告の主張するような違法な交渉が東京国税局の担当職員との間で行われたことを具体的に推認させるような内容ではないから、原告の

上記主張に係る事実を証するに足りるものとはいえない。)

- (3) 以上のとおり、①本件告知処分時の現況において、Aの有する財産の価額の全てを原告がその存否及び数額を争っていない本件滞納国税の総額に充てたとしても、少なくとも2億1653万1488円の徴収不足が生ずるものであり(前記2(2))、②Aの特有財産(消極財産の額が本件各納税義務の存否及び数額によって左右されるもの)を清算的財産分与の対象に含めることはできないため(前記3(2)イ(ア)d)、Aの特有財産が債務超過となっているか否かにかかわらず、本件譲渡のうち少なくとも3000万円を超える1億5801万8881円相当の部分は不相当に過大な財産分与との評価を免れず、本件譲渡は著しく低額の譲渡に当たるものというべきであり(同エ)、③本件各納税義務の存否及び数額に関する原告と被告の主張の差異は、争点(3)ないし(5)に係る判断を左右するものではないから、争点(1)ないし(5)の判断において、本件訴訟において原告が本件各納税義務の存否又は数額を争うことができるか否か(前記1(2))については検討を要しないこととなる。

7 争点(6)(原告が負う第二次納税義務の税額)について

- (1) 前記5(2)のとおり、本件譲渡については「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」に当たるとすることはできず、原告は本件譲渡により受けた利益が現に存する限度(現存利益)において第二次納税義務を負うこととなる。そして、国税徴収法基本通達第39条関係12(乙44)は、現存利益の算定に当たって、①受けた利益に係る財産がそのまま現存する場合には、第二次納税義務の納付告知処分時の現況による当該財産の価額を算定し、②受けた利益に係る財産の全部又は一部が売買等により現存しない場合には、納付告知処分時における残存する財産の価額に、現存しないこととなったことに伴い得た利益(売却代金等)のうち現に存するものの額を加え、その利益を得るために要した費

用（売買に要した費用等）を控除した額を算定し、③上記①及び②により算定した額から、（a）当該財産を譲り受けるために支払った対価の額、（b）当該財産を譲り受けるために支払った費用及びこれに類するもののうち、当該財産の譲受けと直接関係のあるものの額（登録免許税、不動産取得税等）及び（c）当該財産を譲り受けたことを直接の理由とする特別の消費及びこれに類する財産の減少の額を控除して算定することとしているところ、このような算定を行うことは、国税に係る租税債権の満足と国税徴収法39条所定の第二次納税義務者（同条に規定する「特殊関係者」に当たらないもの。以下、本争点において同じ。）の権利の保護を衡平の見地から調整するものとして合理的なものといえることができる。

- （2）しかるところ、原告は、前記認定事実イ（タ）のとおり、本件告知処分に先立つ平成19年1月30日、本件不動産から分筆した本件分筆不動産を3900万円で売却したものであって、証拠（乙1）によれば、本件告知処分時において本件不動産から本件分筆不動産を除いた残余の部分である本件残存不動産を所有していたものと認められる。そして、証拠（甲25、乙46（資料6）、89）によれば、本件告知処分時における本件残存不動産の評価額は、別表5のとおり、7491万6128円であると認められる（なお、裁決書（甲17（38頁））及び調査報告書（乙46（3頁、資料6））において示されている想定整形地の間口距離は、別図3の想定整形地とは異なる分筆前の本件不動産の想定整形地に係るものである。）。また、証拠（甲34、乙32）によれば、原告は、本件分筆不動産の売却代金3900万円を現金で受領しており、本件告知処分時においても同額の利益が現に存していたものと推定される（大審院明治●●年（○○）第●●号同39年10月11日判決・民録12輯1236頁参照）。

そして、原告が本件告知処分時に所有していた上記各財産の合計1億1391万6128円から、①（a）本件分筆不動産の売却に当たり負担し

た測量等の費用 4 6 万 9 3 5 0 円（甲 3 2 の 1 及び 2）、（b）本件分筆不動産上の工作物の撤去等の費用 2 2 4 万 1 0 0 0 円（甲 3 3 の 1 及び 2）、（c）原告が本件分筆不動産の売却に当たり負担した売買契約書に添付した収入印紙代 1 万円（乙 3 2）（以上につき、上記（1）②参照）、②前記 3（2）エのとおり、本件不動産の譲受けの対価として原告が有していた財産分与に係る債権（民法 7 6 8 条 3 項の規定の趣旨に反して不相当に過大であるとはいえない部分）を消滅させたことにより失った経済的利益 3 0 0 0 万円（上記（1）③（a）参照）並びに③原告が本件不動産の譲受けに当たり負担した不動産取得税額 2 7 8 万 6 9 0 0 円及び登録免許税額 1 1 6 万 1 2 0 0 円（前記認定事実ア（ツ））（上記（1）③（b）参照）の合計額を控除した 7 7 2 4 万 7 6 7 8 円を限度として、原告は国税徴収法 3 9 条に定める第二次納税義務を負うものと認めるのが相当である（なお、既に滞納処分により差し押さえられた原告の資産は、合計約 7 4 9 1 万円相当の本件残存不動産及び合計約 3 0 5 5 万円の預貯金であるところ（乙 4 1 ないし 4 3）、上記の評価額によって本件残存不動産が換価された場合には、被告は原告が第二次納税義務を負う上記 7 7 2 4 万 7 6 7 8 円の滞納国税の全額を上記資産から徴収することが可能であり、原告は、上記資産のうち上記徴収後の残余の約 2 8 0 0 万円相当の財産をなお保有し得ることとなる。）。

- （3）ア この点につき、原告は、本件残存不動産の本件告知処分時の価額について、本件分筆不動産を売却した際の代金 3 9 0 0 万円を基にして求めた 1 平方メートル当たりの単価 5 万 2 3 3 3 円を本件残存不動産の実測面積で乗じた上、本件残存不動産の路線価の平成 1 9 年から平成 2 4 年までの間の下落率約 2. 6 パーセントを考慮して算定し、上記価額は 4 6 5 7 万 2 9 1 9 円である旨主張する。

しかしながら、原告が本件分筆不動産を売却した際の 1 平方メートル当

たりの単価約5万2649円という価格については、平成19年時点において、本件残存不動産の路線価（1平方メートル当たり7万6000円）が本件分筆不動産の路線価（1平方メートル当たり5万4000円）の約1.4倍にも及んでおり（甲24）、これらの形状の差異にも鑑み、おおむね整形地である本件残存不動産が不整形地である本件分筆不動産よりも相当に価値の高い物件であると認められること等を併せ考えると、平成24年時点の本件残存不動産の客観的交換価値を的確に表したものであるとは認められないから、原告の上記主張は採用することができない。なお、原告は、固定資産税及び都市計画税の1平方メートル当たりの課税額を比較すると、平成21年度の本件残存不動産の上記課税額は平成19年度の本件不動産の上記課税額から9.4パーセント程度増加したにすぎないから、本件残存不動産の評価に当たり本件分筆不動産の単価を用いることは不合理ではない旨主張するが、本件不動産の上記課税額とその約63パーセントの面積を占めるおおむね整形地である本件残存不動産の2年後の上記課税額との差異が上記の範囲にとどまるとしても、前示のような平成19年当時の本件残存不動産と本件分筆不動産の路線価のかい離及びこれらの形状の差異等に照らせば、本件残存不動産の評価において、別表5のように本件残存不動産自体の路線価に依拠する方法を採らずに、殊更に本件分筆不動産の上記売却時の単価に依拠する方法を採ることに合理性があるとは認められないといわざるを得ない。

イ また、原告は、本件分筆不動産の売却代金の一部を生活費に費消したため、費消した分の額は現存していないものである上、離婚後の扶養を目的の一つとして財産分与を受けた本件不動産の一部を自己の生活を維持するために売却し、その代金を入手したことによって、原告の最低限度の生活費はその分多くなっているから、上記代金を生活費に費消したときは現存利益は存しないものとみるのが合理的であり経験則に合致す

る旨主張する。

しかしながら、一般に、国税徴収法 39 条の「受けた利益」が金銭である場合には、同条所定の第二次納税義務者がこれを生活費に費消しても、これによりその者の他の財産の減少を免れたことによって、その利益はなお存在するものと解すべきであるところ(前掲大審院明治 39 年 10 月 11 日判決、大審院大正●●年(○○)第●●号同 5 年 6 月 10 日判決・民録 22 卷 1149 頁、大審院昭和●●年(○○)第●●号同 5 年 10 月 23 日判決・民集 9 卷 11 号 993 頁、大審院昭和●●年(○○)第●●号同 7 年 10 月 26 日判決・民集 11 卷 19 号 1920 頁参照)、本件において、原告が本件分筆不動産の売却代金を生活費に費消していたとしても、証拠(乙 90 ないし 92)によれば、原告は、これによって相当額の減少を免れた他の財産を引き続き保有することができたものといえることから、原告の受けた利益はなお現存するものというべきであり、この理は、国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者が生活費に費消した同条の「受けた利益」である金銭が財産分与によって取得した財産の処分により対価として得た金銭である場合においても別異に解すべき理由はないというべきであるから、原告の上記主張は採用することができない。

ウ そして、原告は、本件分筆不動産の売却に際して支出したブロック塀設置工事費用その他の費用 85 万 6000 円について、現存利益から控除されるべき旨主張し、その証拠として、上記売却の当日に、売却代金の一部が預け入れられた普通預金口座から 65 万 6000 円及び 20 万円が引き出された旨の履歴の記載された預金通帳(甲 34)並びに上記各金員について原告が分筆した土地の境界に設置したブロック工事費用等を支払うために用いたのではないかと述べていた旨の原告の兄の陳述書(甲 44)を提出している。

しかしながら、そもそも上記ブロック工事費用等が上記売却代金を得る

ために要した費用（前記（１）②参照）に当たるとみるべき事情の存在を基礎付けるに足りる客観的な証拠の有無が明らかではなく、上記各金員の使途についても、領収書等の客観的な証拠が存せず、原告の兄の陳述書においても、原告が上記ブロック工事費用等の支払に用いたのではないかとの推測を述べるにとどまり、他に上記各金員の使途を証するに足りる的確な証拠は見当たらないから、原告の上記主張は採用することができない。

エ さらに、原告は、本件不動産を取得した後、平成１３年度から平成２４年度までの固定資産税及び都市計画税を負担しており、原告がこれらの負担をしていなければ、本件不動産ないし本件残存不動産に対して滞納処分がされて本件残存不動産が現存しなかったものであるから、上記各税に係る税額は現存利益から控除されるべき旨主張する。

しかしながら、原告は、実際に上記各税を納付したというのであり、仮に原告が上記各税の負担をしていなかったのであれば、その納付に充てられなかった金銭又は預貯金債権が存在していたはずであって、それにより当然に本件不動産ないし本件残存不動産に対して滞納処分がされるという関係に立つものではないから、原告が上記各税の負担をしていなければ本件残存不動産が現存しなかったということとはできない。

また、民法上、占有者が占有物を回復者に返還する場合には、上記各税のような公租公課を含む占有物の管理のために支出した費用等を必要費として回復者から償還させることができる（同法１９６条１項、大審院大正●●年（○○）第●●号同１５年１０月１２日判決・法律新聞２６３１号１４頁参照）、これは、占有者が必要費を負担したことによって回復者は原状を維持した状態で占有物を回復することができるため、その返還を受ける以上、その費用は回復者が負担すべきと解されることによるものといえる。これに対し、国税徴収法３９条所定の第二次納税義務者が自らに課せられた第二次納税義務に係る税額を納付する場合

には、納付を受ける国は本権を有する回復者の地位にあるものではないから、民法１９６条１項の適用はなく、その趣旨も当てはまらないものであって、国税に係る租税債権の満足と国税徴収法３９条所定の第二次納税義務者の権利の保護との衡平を図る見地（前記（１）参照）からみても、第二次納税義務の納付告知処分を受けた後も引き続き無償譲渡等に係る財産を保持することとなる第二次納税義務者が負担した固定資産税及び都市計画税について、これらを国に負担させることが衡平にかなうものということはできない。

したがって、上記各税に係る税額を現存利益から控除することはできず（なお、国税徴収法基本通達第３９条関係１２（６）ロも同様に解している。）、原告の上記主張は採用することができない。

８ 小括

以上のとおり、原告は、７７２４万７６７８円を限度として国税徴収法３９条に定める第二次納税義務を負うものであるところ、本件告知処分における納付限度額１億０９１１万３９００円は、この金額を上回るから、本件告知処分のうち、第二次納税義務者としての納付すべき限度の額を７７２４万７６７８円とする部分は適法であるが、第二次納税義務者としての納付すべき限度の額７７２４万７６７８円を超える部分は違法である。

第４ 結論

よって、原告の請求は、本件告知処分のうち第二次納税義務者としての納付すべき限度の額７７２４万７６７８円を超える部分の取消しを求める限度で理由があるから認容し、その余は理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第５１部

裁判長裁判官 岩井 伸晃

裁判官 進藤 壮一郎

裁判官 武見 敬太郎