

平成29年10月3日判決言渡 同日原本交付 裁判所書記官

平成●●年(〇〇)第●●号 相続税及び延滞税不存在確認請求控訴事件(原審 神戸地方裁判所平成●●年(〇〇)第●●号)

口頭弁論終結日 平成29年7月18日

## 判 決

控訴人 X  
被控訴人 国

## 主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

## 事 実 及 び 理 由

### 第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 主位的請求
  - (1) 大阪国税局長が亡Aに対して平成20年4月7日付けでした原判決別紙差押不動産目録記載の各不動産についてした差押処分が無効であることを確認する。
  - (2) 控訴人と被控訴人との間で、平成3年3月●日に亡Bの死亡により発生した相続税に係る延滞税の租税債務が存在しないことを確認する。
- 3 予備的請求
  - (1) 被控訴人は、平成27年9月28日付けで免除されたものを除く延滞税2億9744万0200円のうち、平成3年9月●日から平成7年2月1日までに発生した相続税の延滞税4616万9788円を免除せよ。

- (2) 被控訴人は、平成27年9月28日付けで免除されたものを除く延滞税2億9744万0200円のうち、平成7年1月17日から平成8年9月25日までに発生した相続税の延滞税4613万2400円を免除せよ。

4 訴訟費用は、第1、2審とも、被控訴人の負担とする。

## 第2 事案の概要

### 1 事案の要旨

本件の主位的請求は、原審係属中に死亡した亡A（以下「亡A」という。）の訴訟承継人である控訴人が、亡Aの亡B（以下「亡B」という。）からの相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の未納分（以下「本件未納相続税」という。）について処分行政庁がした原判決別紙差押不動産目録記載の各不動産（以下「本件差押不動産」という。）の差押処分（以下「本件差押処分」という。）は、亡Aがした物納申請により本件相続税が完納されており、本件未納相続税がないのにされたもので、重大かつ明白な瑕疵があると主張して、その無効確認を求める（以下「本件無効確認請求」という。）とともに、本件未納相続税が存在しない以上、延滞税も発生していないと主張して、延滞税の納付義務がないことの確認を求めている（以下「本件債務不存在確認請求」という。）ものである。

本件の予備的請求は、控訴人が、処分行政庁に対し、控訴人が原審係属中の平成27年9月28日に同日時点で未納とされていた本件相続税4619万6347円を完納したことにより、処分行政庁が国税通則法63条4項に基づいて同日時点における延滞税額5億6128万0500円から2億6384万0300円を免除した残りの2億9744万0200円のうち、①同法63条6項4号に基づき、平成3年9月●日から平成7年2月1日までに発生した相続税の延滞税4616万9788円を免除することの義務付けを求め、あるいは、②同法63条6項3号に基づき、上記2億9744万0200円のうち、平成7年1月17日から平成8年9月25日までに発生した相続税の延滞税461

3万2400円を免除することの義務付けを求めている（以下、これらの義務付け請求を「本件各予備的請求」という。）ものである。

原審は、控訴人の主位的請求をいずれも棄却し、予備的請求に係る訴えを却下したため、同人がこれを不服として控訴を申し立てた。

## 2 前提となる事実等

関連法令及び通達の定め、前提となる事実並びに争点及び当事者の主張は、次のとおり補正し、後記3のとおり、当審における控訴人の主張を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の第2の2から第2の5まで（原判決3頁20行目から21頁20行目まで及び30頁から34頁まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決7頁21行目の「41.36㎡」を「411.36㎡」に改める。
- (2) 原判決9頁19行目の「貸家建付地」の次に「評価額」を加える。
- (3) 原判決11頁9行目の「延滞税の免除決議」を「延滞税の一部免除」に改める。
- (4) 原判決11頁11行目の「18日」を「17日」に改める。
- (5) 原判決11頁19行目の「免除する旨の決議をし」を「免除し」に改める。
- (6) 原判決20頁17行目の「通則法」を「国税通則法」に改める。
- (7) 原判決30頁4行目から13行目までを次のとおりに改める。

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

税務署長は、納税義務者について納付すべき相続税額を金銭で納付することを困難とする事由がある場合においては、納税義務者の申請により、その納付を困難とする金額を限度として、物納の許可をすることができ（1項）、物納に充てることができる財産は、納税義務者の課税価格計算の基礎となった財産（当該財産により取得した財産を

含む。)でこの法律の施行地にあるもののうち不動産を含む(2項2号)。」

- (8) 原判決33頁1行目の「(国通法施行令26条の2)」を削る。
- (9) 原判決33頁9行目の「おいては」を「おいて」に改める。
- (10) 原判決33頁13行目を次のとおりに改める。

#### 「1 誤指導

##### (1) 要件

次のいずれにも該当すること。

イ 税務職員が納税者(源泉徴収に係る国税の徴収義務者(以下「源泉徴収義務者」という。))を含む。以下同じ。)から十分な資料の提出があつたにもかかわらず、納税申告又は源泉徴収(以下「申告等」という。)に関する税法の解釈又は取扱いについての誤つた指導(以下「誤指導」という。)を行い、かつ、納税者がその誤指導を信頼したことにより、納付すべき税額の全部又は一部につき申告又は納付することができなかつたこと。

(注)納税者の誤つた税法の解釈に基づいてされた申告等につき、事後の税務調査の際、当該誤りを指摘しなかつたというだけでは、誤指導には当たらない。

ロ 納税者がその誤指導を信じたことにつき、納税者の責めに帰すべき事由がないこと。

なお、この事由の認定に当たっては、指導時の状況、誤指導の内容及びその程度、納税者の税知識の程度等を総合して判断することに留意すること。

##### (2) 期間

その誤指導をした日(その日が法定納期限以前のときは法定納期限の翌日とする。)から、納税者が誤指導であることを知った

日（そのことを郵便により通知したときは、通常送達されると認められる日とする。）以後7日を経過した日までの期間」

(11) 原判決34頁1行目の「3、4」を「3～5」に改める。

### 3 当審における控訴人の主張

(1) 主位的請求の争点1（本件差押処分は無効か）について

本件差押処分の無効確認等を求めることは、本件各物納許可処分及び本件物納却下処分の取消しを求めることと訴訟物が異なるから、前訴判決の既判力には抵触しない。

既判力に抵触するか否かは、客観的な見地から判断されるべきであり、実質的考察を入れた判断をすべきでない。そうでないとしても、控訴人は前訴判決確定後に本税全額を納税しているから事情の変更があり、現状では、延滞税について本件差押不動産の差押えができるのかを判断すべきである。

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

亡Aが物納を申請していた不動産については結局全て物納を許可されたのであるから、延滞税の特則である平成4年法律第16号による改正前の相続税法51条4項に該当し、延滞税は課すべきではない。

物納許可処分を可分と考えて、物納が許可されなかった部分については、本件物納申請の日の翌日である平成3年9月●日から延滞税が発生すると考えるべきではない。物納申請をした不動産が不可分である以上、当該不動産につき、一部とはいえ物納が許可されたのであれば、物納申請の日の翌日から物納が許可された日までの期間に対応する延滞税の全部について納付することを要しないと解すべきである。これは、不可分である不動産の賃借人が死亡し共同相続が生じた場合の賃料債務が共同相続人らの不可分債務となることと同じである。

また、最高裁判所平成26年12月12日第二小法廷判決・集民248号

165頁は、延滞税は、納付の遅延に対する民事罰の性質を有し、期限内に申告及び納付をした者との間の負担の公平を図るとともに、期限内の納付を促すことを目的とするものであると判示し、延滞税の発生を定める国税通則法の規定を限定的に解釈している。亡Aが物納を申請していた不動産は全て物納を許可されていることに加え、亡A及び控訴人は、今まで誠実に納税しており、今回も物納財産の評価について争いはあったものの、不誠実な納税者ではなく、本税は完納していること、本件未納相続税に係る延滞税が多額になったのは、税務署及び国税局の担当者が本件物納申請に対応できずに先延ばしにされ続けた結果であることを併せ考えると、本件未納相続税について年14.6%という制裁的な割合による延滞税を課すべき根拠はない。

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

ア 補充性について

本件については、延滞税の免除の義務付け訴訟のほかに、個別法による救済手段その他の手段はなく、控訴人が救済される事実上又は法律上の手段は存在しない。

本件は、延滞税の一部免除の義務付け訴訟であるが、一部請求であっても延滞税全体について免除事由に該当するか否かを判断すべきである。一部免除が認められれば、控訴人は、改めて延滞税の残額の免除を求めることが可能となるのであるから、一部請求であるか否かによって救済の必要性に差異はない。

イ 重大な損害について

延滞税の免除がなければ、控訴人は、自宅を差し押さえられて生活の基盤を失うだけでなく、生計を営むことも困難となり、控訴人固有の財産などないから、生活保護を受給せざるを得なくなる。77歳の控訴人が住居

を賃借することは困難である上、転居に控訴人の心身が耐え得るかという問題があり、控訴人には重大な損害が生じる。

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

本件物納申請の受付担当者は、これを受け付けるには建物を壊して更地にする必要があると指導したが、更地にしないと物納ができないとの法的根拠はなかった。亡Aは、この誤指導と本件震災によって、物納申請ができない状態になった。誤指導は、本件通達にも記載されているように、国税通則法63条6項4号、国通法施行令26条の2第2号の「人為による異常な災害又は事故」に、本件震災は、国税通則法63条6項3号の「震災」にそれぞれ該当するから、延滞税は免除されるべきである。

また、亡Aは、相続税法43条1項につき、物納に当たっては、課税価格が収納価格となると解釈していた。

土地の上に建物が建っている場合の土地の収納価格が課税価格と異なるかについては、最高裁判所の統一的な判断が下されていなかった。また、相続税法43条1項では、課税価格と収納価格は同一であるのが原則であり、例外的な場合のみ課税価格と収納価格が異なるように規定されている。さらに、課税価格と収納価格は同一であると解さないと、自宅の敷地を物納しようとした場合、相続時の財産以上の課税を強いられることになり、建物を取り壊して土地を物納するか、底地の評価で土地を物納するしかないという不合理な結果となる。課税時に将来的に賃貸借の約束があったというだけでは、課税時に現に借家権の目的になっていたとはいえないと判断されているように、収納時においても、将来的に賃貸借の約束があるというだけでは、賃貸借があることを前提とする評価をするには足りない判断される。

そうすると、亡Aの解釈には相当の理由があったのであり、本件は、本件

通達にいう「申告書提出後における法令の明確化等」があった場合に該当し、国税通則法63条6項4号、国通法施行令26条の2第2号の「人為による異常な災害又は事故」に該当するから、延滞税は免除されるべきである。

### 第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の主位的請求はいずれも理由がなく、予備的請求に係る訴えは不適法であると判断する。

その理由は、次のとおり補正し、後記2のとおり、当審における控訴人の主張に対する判断を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の第3（原判決21頁22行目から28頁9行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決22頁13行目の「前訴」を削る。
- (2) 原判決24頁13、14行目及び21、22行目の各「その損害を避けるために」をそれぞれ「その損害を避けるため」に改める。
- (3) 原判決25頁16行目の「76歳」を「77歳」に改める。
- (4) 原判決25頁21行目の「4619万6347円」を「4616万9788円」に改める。
- (5) 原判決27頁25行目の「自用地」を「自用地又は貸家建付地」に改める。

#### 2 当審における控訴人の主張に対する判断

- (1) 主位的請求の争点1（本件差押処分は無効か）に関する主張について

控訴人は、本件訴訟においては本件差押処分の無効確認等を求めており、控訴人が前訴において本件各物納許可処分及び本件物納却下処分の取消しを求めていたのは訴訟物が異なるから、前訴判決の既判力には抵触しない旨主張する。

前訴と本件訴訟とでは訴訟物が異なることは控訴人の主張するとおりで

ある。しかし、確定判決である前訴判決により、本件各物納許可処分及び本件物納却下処分はいずれも適法であることが確定しているのであるから、本件訴訟において、本件物納申請及び本件変更要求に係る物納申請をしたことによって本件相続税を全て納付しているなどとして上記各処分の違法を主張することは、前記1で引用した原判決「事実及び理由」中の第3の1(2)において説示するとおり、前訴判決の既判力に抵触し、許されない。

また、控訴人は、前訴判決確定後に本税全額を納税しているから、事情の変更があり、現状では、延滞税について本件差押不動産の差押えができるのか、判断すべきである旨主張する。

控訴人が原審係属中に本件相続税を完納していることは前記第2の2で引用した原判決「事実及び理由」中の前提となる事実(6)イのとおりである。しかし、それは本件差押処分後に生じた事情であり、行政処分はその処分後に生じた事情によって当然に違法無効となるものではないから、本件差押処分の違法性の有無の判断には影響しない。

したがって、控訴人の上記各主張は、いずれも本件の結論に影響を与えるものではない。

(2) 主位的請求の争点2(本件未納相続税に係る延滞税の発生の有無及び起算点)に関する主張について

控訴人は、亡Aが物納を申請していた不動産については全て物納を許可されたのであるから、延滞税の特則である平成4年法律第16号による改正前の相続税法51条4項に該当し、当該不動産が不可分である以上、物納申請の日の翌日から物納が許可された日までの期間に対応する延滞税の全部について納付することを要しないと解すべきであり、このことは、不可分である不動産の賃借人が死亡し共同相続が生じた場合の賃料債務が共同相続人らの不可分債務となることと同じである旨主張する。

しかし、本件では、物納申請額の一部につき物納が許可されたのであり、物納申請額は可分であるから、そのように解することはできない。

また、控訴人は、延滞税が、納付の遅延に対する民事罰の性質を有し、期限内に申告及び納付をした者との間の負担の公平を図るとともに、期限内の納付を促すことを目的とするものであるところ、亡A及び控訴人は、今まで誠実に納税しており、今回も物納財産の評価について争いはあったものの、不誠実な納税者ではなく、本税は完納していること、本件未納相続税に係る延滞税が多額になったのは、税務署及び国税局の担当者が本件物納申請に対応できずに先延ばしにされ続けた結果であることなどからすれば、本件未納相続税については、年14.6%という制裁的な割合による延滞税を課すべき根拠はない旨主張する。

確かに、本件物納申請からそれに対する許可等の処分がされるまでには非常に長い期間が経過しており、そのこと自体は異例のことであったといえる。しかし、本件の全証拠によっても、その間、本件物納申請及び本件変更要求に係る物納申請が申請通りに許可される見通しであることを税務職員が表明するなど、亡Aが申請どおり許可されることを期待してもやむを得なかったといえるような事情があったとは認められない。むしろ、証拠（乙3の1）によれば、税務職員は、亡Aに対し、収納価額が物納申請額に不足することを再三説明して、物納申請財産を変更することを打診するなどし、亡Aの側においても、税の専門家である税理士が関与していたが、当初の方針を変えることはなかったことが認められる。そうすると、控訴人の挙げる上記の事情をもって、本件未納相続税について延滞税を課することが課税上の衡平に反するとはいえない。

したがって、控訴人の上記各主張は、いずれも採用できない。

- (3) 予備的請求の争点1（本案前の争点、非申請型義務付けの訴えの要件の充足性）に関する主張について

控訴人は、本件については、延滞税の免除の義務付け訴訟のほかに、個別法による救済手段その他の手段はなく、控訴人が救済される事実上又は法律上の手段は存在せず補充性が認められる旨主張する。

本件各予備的請求のような非申請型の義務付けの訴えは、一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、かつ、その損害を避けるため他に適当な方法がないときに限って提起することができる（行訴法37条の2第1項）。

控訴人が主張する「重大な損害」は、控訴人が自宅を売却せざるを得なくなって自宅を失い、かつ、年齢的に住宅を賃借することも難しいから、住居を確保できなくなるということである。前記1で引用した原判決「事実及び理由」中の第3の4（2）において説示するとおり、控訴人の未納延滞税は約3億円であり、仮に本件各予備的請求のいずれかが認められても、なお約2億5000万円の延滞税が残存し、自宅に対する滞納処分を回避することは困難と考えられる。そうすると、「一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがある（る）」場合、すなわち、控訴人の求める延滞税一部免除がされないことが原因となって控訴人が住居を確保できなくなるおそれがある場合であるとはいえない。

控訴人は、この予備的請求は一部請求であって、一部免除が認められれば、控訴人は、改めて延滞税の残額の免除を求めることが可能となるのであるから、一部請求であるか否かによって救済の必要性に差異はない旨主張する。

しかし、非申請型の義務付けの訴えは、国民の救済の必要性が特に高い場合に、処分権限を有する行政庁に対して裁判所が一定の処分をすべきことを命じるという制度として、「重大な損害が生ずるおそれ」があるという特別な訴訟要件を具備する場合にのみ提起できることとされている。このような訴えについて、仮に、全部を請求した場合には「重大な損害が生ず

るおそれ」があるという要件を満たすとしても、だからといって、一部だけの請求に係る訴えを適法であると考えすることはできない。

したがって、本件各予備的請求に係る義務付けの訴えは、行訴法37条の2第1項所定の要件を満たしておらず、不適法である。

(4) 予備的請求の争点2（本案の争点、本件未納相続税に係る延滞税の免除の可否）に関する主張について

控訴人は、本件においては、国税通則法63条6項3号又は4号に該当する事由があるから本件延滞税は免除されるべきである旨主張するので、この点についても、念のため判断することとする。

控訴人は、亡Aは本件震災によって物納申請ができない状態になったから、本件震災は国税通則法63条6項3号の「震災」に該当する旨主張する。

しかし、前記1で引用した原判決「事実及び理由」中の第3の5(2)において説示するとおり、国税通則法63条6項3号は、震災等により国税の納付行為自体をすることができない場合に延滞税の免除を認めたものであると解されるところ、本件の全証拠によっても、亡Aが本件震災により本件相続税の納付行為自体が困難であったとは認められないから、本件震災は、同号の「震災」に該当しない。

また、控訴人は、亡Aが、物納に当たっては課税価格が収納価格となると解釈していたことには相当の理由があったのであり、本件通達にいう「申告書提出後における法令の明確化等」があった場合に該当するから、国税通則法63条6項4号、国通法施行令26条の2第2号の「人為による異常な災害又は事故」に該当する旨主張する。

しかし、前記1で引用した原判決「事実及び理由」中の第3の5(3)において説示するとおり、本件各土地上にはそれぞれ物納申請をされていない建物があったが、物納許可があればその収納後直ちに国の定める貸付条件により亡Aが借り受ける旨を確認した本件各確認書が提出されたことに

より、収納の時点において国と亡Aとの間で賃貸借契約が設定されることが確実となったことから、本件各土地は、いずれも相続税法43条1項ただし書にいう「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化」を生じたといえる。本件物納申請に対する処分の際し、自用地としての評価額から借地権の評価額を控除してこれら进行评估することには合理性がある。

これに対し、物納に当たっては課税価格が収納価格となるとの亡Aの解釈の根拠となる通達等は見当たらないのであって、控訴人の指摘する諸点を踏まえても、亡Aの上記解釈に相当の理由があるとは認められない。

したがって、本件は、本件通達にいう「申告書提出後における法令の明確化等」があった場合には該当しない。

さらに、控訴人は、本件物納申請の受付担当者が、これを受け付けるには建物を壊して更地にする必要があるとの誤指導をしたことにより、亡Aは物納申請ができない状態になったから、この誤指導は国税通則法63条6項4号、国通法施行令26条の2第2号の「人為による異常な災害又は事故」に該当する旨主張する。

税務職員の誤指導が国通法施行令26条の2第2号の「人為による異常な災害又は事故」に当たると解されるのは、税務職員の指導に対する納税義務者等の信頼は保護されなければならないからである。ところが、仮に本件物納申請の受付担当者が亡Aに対して控訴人の主張どおりの指導をしたとしても、本件の証拠上、亡Aが、当該指導に従って、建物を壊して更地にしたり、物納申請財産を変更したりといったことをした形跡はないのであるから、亡Aが税務職員の誤指導を信頼した行動を執ったとは認められない。

そうすると、本件においては、国税通則法63条6項4号、国通法施行令26条の2第2号の「人為による異常な災害又は事故」に該当する誤指導によって相続税を納付することができなかったとはいえない。

したがって、本件においては、国税通則法 63 条 6 項 3 号又は 4 号に該当する事由があるとはいえない。

### 3 結論

以上の次第で、当裁判所の上記判断と同旨の原判決は相当であり、本件控訴は事由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第 8 民事部

裁判長裁判官 山田 陽三

裁判官 種村 好子

裁判官 中尾 彰