

東京高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 第二次納税義務告知処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（東京国税局長）

平成30年2月8日棄却・上告・上告受理申立て

（第一審・東京地方裁判所、平成●●年（〇〇）第●●号、平成29年6月27日判決、本資料・
徴収関係判決平成29年判決分（順号29-20））

判 決

控訴人	X
同訴訟代理人弁護士	小田 修司
同	古川 晴雄
被控訴人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	東京国税局長 藤田 博一
被控訴人指定代理人	山崎 諭司
同	島村 清一郎
同	渋川 佐紀子
同	森川 麻美
同	小林 正彦
同	濱辺 希

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 原判決を次のとおり変更する。
- 2 東京国税局長が控訴人に対し、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。
- 3 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要等（略称は原判決のそれによる。）

1 事案の概要

（1）当事者等

控訴人（昭和●年●月●日生）は、昭和46年2月26日、A（A）と婚姻をし、昭和47年及び昭和50年にAとの間に子2名（長男及び二男）が出生した。

控訴人は、婚姻後、A、両名の子2名、Aの父であるB（B）及びAの母であるC（C）

とともに、原判決別紙２－１不動産目録１記載の順号１の土地（本件不動産）上に存する未登記建物に居住していた。

（２）控訴人とＡとの離婚に伴う財産分与

控訴人は、平成１２年５月２６日、Ａとの協議上の離婚の届出をし（本件離婚）、平成１２年５月３０日、本件不動産につき、Ａから控訴人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（以下「本件譲渡」という。）を内容とする所有権移転登記（本件所有権移転登記）がされた。

（３）控訴人に対する納付告知処分

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。）の債権が存在するとして、これを徴収するため、控訴人に対し、国税徴収法（平成２８年法律第１５条による改正前のもの。以下同じ。）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をした。

他方、Ａは、前記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。

（４）本件訴訟に至る経緯

ア 控訴人は、平成２４年３月９日、東京国税局長に対し、前記告知処分を不服として、異議申立てをした。

イ 東京国税局長は、平成２４年６月１２日、前記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、控訴人にその旨通知した。

その結果、前記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。

エ 控訴人は、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。

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（本件裁決）をした。

カ 控訴人は、平成２５年１０月３０日、本件訴えを提起した。

（５）本件請求の内容、原審の判断及び本件控訴

本件は、夫であったＡから協議上の離婚に伴う財産分与を原因として本件不動産の本件譲渡を受けた控訴人が、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３９条に基づく第二次納税義務の前記告知処分（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、その取消しを求めている事案である。

原審は、控訴人の請求について、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円を超える部分を取り消し、その余の請求を棄却したため、控訴人が本件控訴をした。

２ 関係法令の定め、前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張の要旨

関係法令の定め、前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張の要旨は、次項で当審における控訴人の主張の要旨を付加するほか、原判決の「事実及び理由」の第２の１ないし４に記

載のとおりであるから、これを引用する。

3 当審における控訴人の主張の要旨

- (1) 控訴人は、国税徴収法 39 条にいう「第三者に利益を与える処分」を受けた取引相手ではない。

財産分与に関して第二次納税義務を課するか否かを決するに当たっては、財産分与相当額と財産分与財産の価額を比較するのではなく、財産分与当時、当該財産分与によって滞納者の積極財産の減少の結果、滞納者の国税を納付することが不可能あるいは著しく困難となる場合か否かで決すべきであり、「第三者に利益を与える処分」とは、滞納者の積極財産の減少の結果、第三者に利益を与えることとなる処分と解されるか否かですべきであるところ、財産分与による本件譲渡をした当時（平成 12 年 5 月 23 日）、A には、本件不動産を控訴人に財産分与しても、滞納国税額を納付するに足りる十分な資力があつたのであるから、控訴人は、国税徴収法 39 条にいう「第三者に利益を与える処分」を受けた取引相手には該当しない。

- (2) 本件担保不動産及び本件任意売却不動産に係る差押解除の違法性について

本件担保不動産に係る仮登記抵当権付債権差押え及び本件任意売却不動産に係る差押えの各解除は、国税徴収法 79 条の要件に反する違法なものである。すなわち、国税徴収法 79 条は、差押えを解除しなければならない場合及び差押えを解除することができる場合の要件を列挙しているところ（ただし、平成 19 年当時の同法による。）、本件担保不動産に係る第三者納付の金額 7000 万円を控除しても、A は相続税及び所得税並びにこれらについての過小申告加算税を併せて 2 億 3791 万 8000 円を滞納しているのであるから、本件担保不動産に係る仮登記抵当権付債権差押登記の抹消時及び本件任意売却不動産の差押え等解除時において差押えに係る国税の全額が消滅していないことは明らかである。また、本件担保不動産に係る仮登記抵当権付債権差押登記に先行する債権及び本件任意売却不動産に係る差押登記及び参加差押登記に先行する債権はないから、差押財産の価額が滞納処分費及び差押えに先立つ債権の合計額を超える見込みがないことにも該当しない。本件担保不動産の評価額は、7974 万 7378 円であり（原判決別表 2 番号 4）、本件任意売却不動産の評価額は 963 万 7742 円（原判決別表 3 番号 19、20）であるから、差押財産の価額が差押えに係る国税等の債権合計額を著しく超過することはなく、A が、他の差押財産を提供した事実もないから、違法な差押解除等による徴収懈怠額は、第二次納税義務を課するに当たつての徴収不足額に含まれず、徴収懈怠額をも含めた本件納付告知処分は東京国税局長による権限の濫用である。

- (3) 本件担保不動産に係る仮登記抵当権付登記の抹消登記手続の違法性について

仮に、本件担保不動産に係る仮登記抵当権付債権差押えの解除が違法でないとしても、仮登記抵当権付登記について本登記手続を行った上で抵当権を実行する十分な時間的余裕があつたのであって、7000 万円の第三者納付にて差押解除に応じたのは、違法であり、徴収権の行使を怠つたものであり、控訴人に対する本件告知処分は、東京国税局長の徴収権の濫用である。

- (4) 本件担保不動産及び本件任意売却不動産に係る徴収権不行使の違法性について

本件担保不動産に係る徴収不足額について、本件担保不動産の時価は、鑑定評価額 2 億 5900 万円（甲 15）を下ることはなく、東京国税局長が適切に権限を行使していれば、本

件担保不動産に係る本件抵当権付記登記の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が生ずることはなかったものであり、また、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の時価は2800万円（甲15）を下ることはなく、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、さらに1800万円の徴収不足が生ずることはなかったから、Aの財産から合計2億0700万円の徴収が可能であり、その徴収をせずに、当該徴収懈怠分だけ国税徴収法39条にいう徴収不足額は減少する関係にあるのに、控訴人から当該徴収懈怠分を含めて徴収しようとするのはおかしい。

また、本件第三取得者は、本件担保不動産及び本件任意売却不動産を宅地開発し、最低でも3億6000万円以上で売却しているから、東京国税局長が適切に徴収権を行使し、本件担保不動産についての抵当権実行手続、本件任意売却不動産についての公売処分をすれば少なくとも3億6000万円の徴収が可能であったのであって、この徴収権懈怠による徴収不足額について、第二次納税義務として控訴人に課するのは、違法であり、東京国税局長の権限の濫用である。

（5）本件任意売却不動産に係る違法性について

東京国税局長は、本件任意売却不動産の差押えの解除に当たり、国税徴収法79条に反して、本件任意売却不動産の評価などを行わず、恣意的に差押えを解除してAからの徴収をせず、殊更にこのことによる徴収懈怠分を含めて本件告知処分をしており、かかる本件告知処分は違法であり、東京国税局長による権限の濫用である。

（6）不動産評価基準の恣意的な適用について

控訴人は、第二次納税義務の範囲を確定するに当たっての本件担保不動産及び本件不動産の評価においては、統一的な算定式を用いるべきであり、本件担保不動産については取引事例を基とした評価額を用いて低額に評価する一方で、本件不動産については路線価を基とした評価額を用いて高額に評価することは、いわゆるダブルスタンダードの評価方法を恣意的に適用しているものであり、このような評価は、法令に違反し、社会通念上著しく不合理であって、東京国税局長らとしての裁量権を逸脱し又は権利の濫用に該当する。

（7）税務相談時の回答に関する信義則違反について

控訴人は、本件譲渡について成田税務署において税務相談を行い、同署の担当職員から、その1週間後に、本件譲渡について税金が課せられることはない旨の回答を得ているところ、当該回答は、税務官庁の公式見解であると理解するのが当然であり、控訴人は、本件譲渡について成田税務署の税務相談を行い、同署の担当職員から得た当該回答を信頼して行動していたにもかかわらず、本件告知処分を行うことは信義則に違反する。

（8）本件譲渡から本件告知処分まで11年以上の年月が経過していることについて

本件告知処分は、①本件譲渡から本件告知処分まで11年8か月という異常に長い年月を経過していること、②この間、控訴人がAと離婚していたことを知っていたにもかかわらず、東京国税局長は、控訴人に対し、第二次納税義務に関する通知を一切行わずこれを放置し、権利の上に眠り続けていたこと、③その結果、控訴人は、第二次納税義務を負担することがないと信じていたこと、④本件告知処分の遅れによって、証拠が散逸した結果、控訴人は、防御権の行使が困難となり、また、年月の経過による不動産評価額の変動及び延滞額の増加という大きな経済的な負担を被っていること等を考慮すると、本件告知処分は、法令に違反

し、また、社会通念上著しく妥当性を欠き、東京国税局長らの裁量権の範囲を逸脱し、その濫用に当たることは明らかである。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求について、東京国税局長が控訴人に対し平成24年2月2日付けでした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772万4千767円を超える部分の取消しを求める限度で認容し、その余の請求は棄却すべきものと判断する。その理由は、次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、原判決の「事実及び理由」第3に記載のとおりであるから、これを引用する。

(当審における控訴人の主張に対する判断)

- (1) 控訴人は、国税徴収法39条にいう「第三者に利益を与える処分」を受けた取引相手ではないことについて

控訴人は、財産分与に関して第二次納税義務を課するか否かを決するに当たっては、財産分与相当額と財産分与財産の価額を比較するのではなく、財産分与当時、当該財産分与によって滞納者の積極財産の減少の結果、滞納者の国税を納付することが不可能あるいは著しく困難となる場合か否かで決すべきであり、「第三者に利益を与える処分」とは、滞納者の積極財産の減少の結果、第三者に利益を与えることとなる処分と解されるか否かですべきであるところ、財産分与による本件譲渡をした当時（平成12年5月23日）、Aには、本件不動産を控訴人に財産分与しても、滞納国税額を納付するに足りる十分な資力があったのであるから、控訴人は、国税徴収法39条にいう「第三者に利益を与える処分」を受けた取引相手には該当しない旨主張する。

しかし、国税徴収法39条の「第三者に利益を与える処分」とは、譲渡、債務の免除以外の処分のうち、滞納者の積極財産の減少の結果、第三者に利益を与えることとなる処分をいうと解されるところ、本件においては、本件譲渡が国税徴収法39条の「著しく低い額の対価による譲渡」であるか否かが問題になるのであって、上記国税徴収法39条の「第三者に利益を与える処分」に該当するか否かは問題になるとはいえない。そして、先に引用した原判決の「事実及び理由」第3の3(2)エにおいて説示したとおり、本件離婚に伴いAが控訴人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から控訴人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、本件剰余は国税徴収法39条の「著しい低い額の対価による譲渡」に当たるといふべきである。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。

- (2) 本件担保不動産及び本件任意売却不動産に係る差押解除の違法性について

控訴人は、本件担保不動産に係る仮登記抵当権付債権差押え及び本件任意売却不動産に係る差押えの各解除は、国税徴収法79条の要件に反する違法なものであり、国税徴収法79条は、差押を解除しなければならない場合及び差押えを解除することができる場合の要件を列挙しているところ（ただし、平成19年当時の同法による。）、本件担保不動産に係る第三者納付の金額7000万円を控除しても、Aは相続税及び所得税並びにこれらについての過

小申告加算税を併せて２億３７９１万８０００円を滞納しているのであるから、本件担保不動産に係る仮登記抵当権付債権差押登記の抹消時及び本件任意売却不動産の差押え等解除時において差押えに係る国税の全額が消滅していないことは明らかであり、また、本件担保不動産に係る仮登記抵当権付債権差押登記に先行する債権並びに本件任意売却不動産に係る差押登記及び参加差押登記に先行する債権はないから、差押財産の価額が滞納処分費及び差押えに先立つ債権の合計額を超える見込みがないことにも該当しないし、本件担保不動産の評価額は、７９７４万７３７８円であり（原判決別表２番号４）、本件任意売却不動産の評価額は９６３万７７４２円（原判決別表３番号１９、２０）であるから、差押財産の価額が差押えに係る国税等の債権合計額を著しく超過することはなく、Ａが、他の差押財産を提供した事実もないから、違法な差押解除等による徴収懈怠額は第二次納税義務を課するに当たっての徴収不足額に含まれず、徴収懈怠額をも含めた本件納付告知処分は東京国税局長による権限の濫用である旨主張する。

しかし、先に引用した原判決の「事実及び理由」第３の６（２）イで説示したとおり、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な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、徴収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る。

ア 本件担保不動産に係る仮登記抵当権付債権差押えの解除について

そこで、本件担保不動産に係る仮登記抵当権付債権差押えが解除されたことについて、以上の点を検討するに、先に引用した原判決の「事実及び理由」第３の１（１）に認定事実（以下「認定事実」という。）ア（サ）及び（ソ）、イ（ウ）、（カ）、（セ）及び（ソ）並びに証拠（乙４の１ないし５）によれば、①Ｄ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、原判決別紙２－２不動産目録２記載の順号１ないし３の

各土地を売却したこと、②東京国税局長は、平成12年2月22日、成田税務署長から、Aが提出したBの所得に関する平成8年分の所得税の修正申告及びAの譲渡所得に関する平成10年分の所得税の修正申告に係る各所得税の滞納国税について徴収の引継ぎを受けたこと、③東京国税局長は、成田税務署長から、Aが提出したBの相続に関する相続税の修正申告及びBの所得に関する所得税の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こと、④東京国税局長は、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）を経由したこと、⑤A、D及び本件第三取得者は、平成13年2月20日、Dが滞納国税のうち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こと、⑥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、原判決別紙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、原判決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原因として所有権移転登記を経由したこと、⑦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、本件債権差押処分を解除して本件抵当権付記登記の抹消登記を経由したことが認められる。

しかるに、先に引用した第3の6（2）ウ（ア）で説示したとおり、抵当権の第三取得者は、抵当権消滅請求をすることができ（民法379条）、登記をした各債権者に対し、民法383条所定の各書面を送付し、同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各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されるため、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になる。また、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。そして、本件においては、前記で認定した事実⑤のとおり、A、D及び本件第三取得者が、本件抵当権付記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ず、東京国税局長は、本件仮登記を本登記とするために、Dの承継人や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、本件第三取得者から所定の抵当権消滅請求を受ければ、被控訴人は、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することになるが、上記訴訟について勝訴の確定判決を得るに要すると想定される期間を考慮すれば、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えることができる。

そうすると、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所定の抵当権消滅請求を受けた場合に、その後2か月以内に上記の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、本件債権差押処分を解除して本件抵当権付記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のであって、本件担保不動産からA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、東京国税局長が、A若しくは第三者の利益を図り、又は第二次納税義務者である控訴人に損害を与える目的をもって、恣意的に本件債権差押処分を解除して本件抵当権付記登記の抹消登記を経由するなど、A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な事情があったとは認められないから、東京国税局長が、本件第三取得者から第三者納付を受け、本件債権差押処分を解除して本件抵当権付記登記の抹消登記を経由したことについて、その裁量権の範囲を逸脱し又は裁量権を濫用したとはいえず、東京国税局長の上記処分が違法であるということとはできない。そして、東京国税局長が、本件第三取得者から第三者納付を受け、本件債権差押処分を解除して本件抵当権付記登記の抹消登記を経由したことが、差押えの解除の要件を定めたいわば一般規定である国税徴収法79条が定める差押えの解除の要件に該当しないとしても、上記の判断を左右しないというべきである。

イ 本件任意売却不動産に係る差押えの解除について

次に、本件任意売却不動産に係る差押えが解除されたことについて、前記の点を検討するに、前記アで認定した事実のほか、認定事実ア（タ）並びにイ（ク）ないし（コ）、（ツ）及び（テ）によれば、①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（本件任意売却不動産差押処分を含む。）をし、差押登記を経由したこと、②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1億8623万6000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について、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こと、③東京国税局長は、本件担保不動産（ただし、原判決別紙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16年6月15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21日、上記の開発行為の施行に同意したこと、④本件担保不動産（ただし、原判決別紙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16年7月16日、上記の開発行為の許可がされたこと、⑤本件任意売却不動産については、平成16年7月16日、Kを当事者とする農地転用許可がされ、平成18年7月31日、同月28日付け売買を原因とするAからKに対する所有権移転登記が経過されており（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おり、さらに本件担保不動産（ただし、原判決別紙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こと、⑥A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、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に係る差押えを解除し、参加差押抹消登記及び差押抹消登記を経由したことが認められる。

しかるに、先に引用した第3の6（2）ウ（イ）で説示したとおり、上記で認定した事実によれば、本件任意売却不動産の差押えを解除した平成20年2月7日の時点において、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た上、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、その時点の本件任意売却不動産の現況が農地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、本件任意売却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ないといわざるを得ないなど、東京国税局長が、Aから、本件任意売却不動産を任意売却したことによる1000万円の納付を受けて、本件任意売却不動産の差押えを解除するに至った具体的な経緯は必ずしも証拠上明らかでないが、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、東京国税局長において、本件任意売却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、本件任意売却不動産からA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、東京国税局長が、A若しくは第三者の利益を図り、又は第二次納税義務者である控訴人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な事情があったと認めることができないから、東京国税局長が、本件任意売却不動産の差押えを解除したことについて、その裁量権の範囲を逸脱し又は裁量権を濫用したとはいえず、東京国税局長の上記処分が違法であるということとはできない。そして、東京国税局長が、本件任意売却不動産の差押えを解除したことが、差押えの解除の要件を定めたいわば一般規定である国税徴収法79条が定める差押えの解除の要件に該当しないとしても、上記の判断を左右しないというべきである。

ウ したがって、控訴人の前記主張は採用することができない。

（3）本件担保不動産に係る仮登記抵当権付登記の抹消登記手続の違法性について

控訴人は、仮に、本件担保不動産に係る仮登記抵当権付債権差押えの解除が違法でないとしても、仮登記抵当権付登記について本登記手続を行った上で抵当権を実行する十分な時間的余裕があったのであって、7000万円の第三者納付にて差押解除に応じたのは、違法であり、徴収権の行使を怠ったものであり、控訴人に対する告知処分は、東京国税局長の徴収権の濫用である旨主張する。

しかし、先に引用した原判決の「事及び理由」第3の6（2）オ（ア）で説示したとおり、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、民法3

84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が、東京国税局長においては、A、D及び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の民法383条所定の各書面の送付をもっ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て、東京国税局長が恣意的に本件抵当権付登記の抹消登記に応じてAからの徴収をせず、殊更に控訴人に対して徴収手続をと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ないから、東京国税局長が、本件第三取得者から第三者納付を受け、本件債権差押処分を解除して本件抵当権付登記の抹消登記を経由したことについて、その裁量権の範囲を逸脱し又は裁量権を濫用したとはいえず、東京国税局長の上記処分が違法であるということとはできない。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。

(4) 本件担保不動産及び本件任意売却不動産に係る徴収権不行使の違法性について

控訴人は、本件担保不動産に係る徴収不足額について、本件担保不動産の時価は、鑑定評価額2億5900万円（甲15）を下ることはなく、東京国税局長が適切に権限を行使していれば、本件担保不動産に係る本件抵当権付登記の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が生ずることはなかったものであり、また、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の時価は2800万円（甲15）を下ることはなく、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、さらに1800万円の徴収不足が生ずることはなかったから、Aの財産から合計2億0700万円の徴収が可能であり、その徴収をせずに、当該徴収懈怠分だけ国税徴収法39条にいう徴収不足額は減少する関係にあるのに、控訴人から当該徴収懈怠分を含めて徴収しようとするのはおかしいし、また、本件第三取得者は、本件担保不動産及び本件任意売却不動産を宅地開発し、最低でも3億6000万円以上で売却しているから、東京国税局長が適切に徴収権を行使し、本件担保不動産についての抵当権実行手続、本件任意売却不動産についての公売処分をすれば少なくとも3億6000万円の徴収が可能であったものであり、この徴収権懈怠による徴収不足額について、第二次納税義務として控訴人に課するのは、違法であり、東京国税局長の権限の濫用である旨主張する。

しかし、先に引用した原判決の「事及び理由」第3の3（2）イ（ア）cで説示したとおり、本件担保不動産及び本件任意売却不動産は、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、甲第15号証の鑑定評価書は、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、本件担保不動産及び本件任意売却不動産を一体として利用することができる前提で鑑定評価している点や、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四街道市の土地をも一体に評価している点で、合理性を認め難いものであって、上記鑑定評価書に基づく控訴人の上記主張は採用することができない。また、

本件担保不動産についての抵当権実行手続及び本件任意売却不動産についての公売処分をすれば、少なくとも3億6000万円の徴収が可能であったことを認めるに足る的確な証拠はない上、前記（２）で説示したとおり、東京国税局長が本件担保不動産及び本件任意売却不動産に係る各差押えを解除したことについて、その裁量権の範囲を逸脱し又は裁量権を濫用したとはいえず、東京国税局長の上記処分が違法であるということはできないから、控訴人の上記主張は採用することができない。

（５）本件任意売却不動産に係る違法性について

控訴人は、東京国税局長は、本件任意売却不動産の差押えの解除に当たり、国税徴収法79条に反して、本件任意売却不動産の評価などを行わず、恣意的に差押えを解除してAからの徴収をせず、殊更にこのことによる徴収懈怠分を含めて本件告知処分をしており、かかる本件告知処分は違法であり、東京国税局長による権限の濫用である旨主張する。

しかし、先に引用した原判決の「事実及び理由」第3の6（２）オ（イ）で説示したとおり、本件事務運営指針の示達がある中で、本件任意売却不動産の差押えの解除に当たって、本件任意売却不動産の価額の検討が全くされなかったことは考え難い。また、前記（２）イで説示したとおり、本件任意売却不動産の差押えを解除した平成20年2月7日の時点において、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た上、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、その時点の本件任意売却不動産の現況が農地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、本件任意売却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ないといわざるを得ないなど、東京国税局長が、Aから、本件任意売却不動産を任意売却したことによる1000万円の納付を受けて、本件任意売却不動産の差押えを解除するに至った具体的な経緯は必ずしも証拠上明らかでないが、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、東京国税局長において、本件任意売却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、本件任意売却不動産からA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、東京国税局長が、A若しくは第三者の利益を図り、又は第二次納税義務者である控訴人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な事情があったと認めることができないから、東京国税局長が、本件任意売却不動産の差押えを解除したことについて、その裁量権の範囲を逸脱し又は裁量権を濫用したとはいえず、東京国税局長の上記処分が違法であるということはできない。そして、東京国税局長において、本件任意売却不動産の差押えを解除したことが、差押えの解除の要件を定めたいわば一般規定である国税徴収法79条が定める差押えの解除の要件に該当しないとしても、上記の判断を左右しないというべきである。

したがって、控訴人の前記主張は採用することができない。

（６）不動産評価基準の恣意的な適用について

控訴人は、第二次納税義務の範囲を確定するに当たっての本件担保不動産及び本件不動産の評価においては、統一的な算定式を用いるべきであり、本件担保不動産については取引事例を基とした評価額を用いて低額に評価する一方で、本件不動産については路線価を基とした評価額を用いて高額に評価することは、いわゆるダブルスタンダードの評価方法を恣意的

に適用しているものであり、このような評価は、法令に違反し、社会通念上著しく不合理であって、東京国税局長らとしての裁量権を逸脱し又は権利の濫用に該当する旨主張する。

しかし、本件不動産の本件譲渡時の評価額につき、被控訴人は、原判決別表2の付表3記載のとおり、1億8801万8881円である旨主張するところ（原判決の「事実及び理由」第2の4（2）ア（イ）a）、これは、財産評価基本通達に基づき、評価額の算定を路線価方式により行ったものであり（弁論の全趣旨）、先に引用した原判決の「事実及び理由」の第3の3（2）ア（エ）で説示したとおり、被控訴人による本件不動産の上記評価方法が不合理であることを示す事情は認められない。また、証拠（乙46）及び弁論の全趣旨によれば、東京国税局では、本件担保不動産について、本件譲渡時点において、路線価の付されていない倍率地域に所在していたから、同時点における価額の算定において路線価方式を用いることができなかったため、本件担保不動産の本件譲渡時点の価額の算定に当たっては、その約3年前である平成9年5月11日を価格時点とする正常価格につき平成10年3月4日付け不動産鑑定評価書（乙第46号証の資料20）が存在したことから、同評価書における評価額の妥当性を検証した上で、これを用いて7974万7378円と評価したことが認められ、その評価方法が不合理であるという事情はうかがわれない。そして、不動産の評価に当たっては、不動産の所在する場所の環境、種類、規模、構造など、その不動産の特性に応じて適切な評価方法を用いて評価すべきものであるから、別個の不動産である本件担保不動産及び本件不動産の評価について、統一的な算定方式を用いるべきであるということはない。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。

（7）税務相談時の回答に関する信義則違反について

控訴人は、本件譲渡について成田税務署において税務相談を行い、同署の担当職員から、その1週間後に、本件譲渡について税金が課せられることはない旨の回答を得ているところ、当該回答は、税務官庁の公式見解であると理解するのが当然であり、控訴人は、本件譲渡について成田税務署の税務相談を行い、同署の担当職員から得た当該回答を信頼して行動していたにもかかわらず、本件告知処分を行うことは信義則に違反する旨主張する。

しかし、先に引用した原判決の「事実及び理由」第3の6（1）で説示したとおり、控訴人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りる証拠はないから、成田税務署が納税者である控訴人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とはできない。加えて、控訴人の税務相談は、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。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。

（8）本件譲渡から本件告知処分まで11年以上の年月が経過していることについて

控訴人は、本件告知処分は、①本件譲渡から本件告知処分まで11年8か月という異常に長い年月を経過していること、②この間、控訴人がAと離婚していたことを知っていたにもかかわらず、東京国税局長は、控訴人に対し、第二次納税義務に関する通知を一切行わずこれを放置し、権利の上に眠り続けていたこと、③その結果、控訴人は、第二次納税義務を負

担することがないと信じていたこと、④本件告知処分の遅れによって、証拠が散逸した結果、控訴人は、防御権の行使が困難となり、また、年月の経過による不動産評価額の変動及び延滞額の増加という大きな経済的な負担を被っていること等を考慮すると、本件告知処分は、法令に違反し、また、社会通念上著しく妥当性を欠き、東京国税局長らの裁量権の範囲を逸脱し、その濫用に当たることは明らかである旨主張する。

しかし、先に引用した原判決の「事実及び理由」の第3の6（2）ウ（ウ）で説示したとおり、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項に基づく捜索、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、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えない。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。

2 結論

よって、控訴人の請求は、本件告知処分のうち、第二次納税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これを認容し、その余の請求は理由がないからこれを棄却すべきであるところ、これと同旨の原判決は相当であって、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第10民事部

裁判長裁判官 大段 亨

裁判官 小林 元二

裁判官 浦木 厚利