

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 当事者の求めた裁判

1 控訴の趣旨

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 三島税務署長が平成12年10月10日付けで原判決別紙物件目録記載の土地についてした差押処分を取り消す。
- (3) 訴訟費用は、第1, 2審を通じて被控訴人の負担とする。

2 控訴の趣旨に対する答弁

主文と同旨

第 2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人が自己の所有に係る不動産を二男であるAに対して贈与したところ、三島税務署長が、Aが負担する贈与税及び延滞税(以下、それぞれ「本件贈与税」及び「本件延滞税」といい、両者を併せて「本件贈与税等」という。)の連帯納付義務者である控訴人に対して督促処分をすることなく、その徴収を担保するため、平成10年5月8日、原判決別紙物件目録記載の不動産(以下「本件不動産」という。)を差し押さえ(以下「第1差押処分」という。)した後、同年6月11日督促処分を行い、その後、平成11年2月24日、控訴人から本件贈与税1246万1900円の納付があった(これにより本件延滞税は1243万3100円に確定した。)後の同年3月5日第1差押処分を解除し、さらに約1年7か月余り経過した平成12年10月10日付けで再度差押処分をした(以下「第2差押処分」という。)ため、控訴人が、三島税務署長の事務承継者である被控訴人に対し、第2差押処分は違法であるとして、同処分の取消しを求めた事案である。

2 原判決は、(ア)相続税法34条1項及び4項による連帯納付義務については、納税の告知を要する場合を列挙した国税通則法36条1項を適用する余地はないし、保証人の納付義務に関する同法52条2項の規定を類推適用することもできない、(イ)控訴人の本件贈与税等の連帯納付義務は、Aの本件贈与税等の納付義務の確定によって法律上当然に生じ、これについて租税徴収上の補充性も認められないことから、三島税務署長が控訴人に対して本件延滞税の徴収を行ったことに手続上の瑕疵はない、(ウ)連帯納付義務を定めた規定が憲法29条1項の趣旨に反するということもできないなどとして、第2差押処分が適正手続の原則に反するということはできないとし、(ア)滞納者の財産に差押処分をするためには、滞納者に対し、差押えに係る国税について督促状で督促していることが必要である(国税徴収法47条1項)が、一度適法にされた督促の効果は当該滞納国税が完納されない限り消滅しないと解するのが相当であるから、平成10年6月11日付け督促状(甲3号証。以下「本件督促状」)による督促(以下「本件督促」という。)の効果は第1差押処分の解除によって消滅したとは認められない、(イ)本件督促状の延滞税欄には不動文字で「法律による金額」と記載され、御注意欄には「本税には、納期限の翌日から完納の日までの期間について延滞税が加算されます。延滞税は裏面の計算方法により計算して、本税とあわせて納付してください。」と記載されているから、本件督促状により本件延滞税についても督促していることは明らかであるなどとして、第2差押処分については本件督促状により適法な督促が前置されているとし、信義則の法理の適用により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、それは、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しめ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限られるところ、本件においてはそのような事情は認められないなどとして、第2差押処分が禁反言の原則、信義則及び二重の危険の禁止に反する

ということとはできないとし、控訴人の請求を棄却した。

そこで、これを不服とする控訴人が控訴した。

- 3 前提事実、争点及びこれについての当事者の主張は、以下のとおり当審における控訴人の補充主張並びにこれに対する被控訴人の認否及び反論を付加するほか、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の2及び3に記載のとおりであるので、これを引用する。

(当審における控訴人の補充主張)

(1) 納税告知の要否

ア 最高裁判所第三小法廷昭和55年7月1日判決(民集34巻4号535頁。以下「最高裁昭和55年判決」という。)は、相続税法34条1項の規定による連帯納付義務は、相続人又は受遺者の固有の相続税の納税義務の確定という事実に対応して法律上当然に確定する旨判示する。

しかし、連帯納付義務には、徴収実務において、事実上の補充性が存在するから、納税者もその補充性を前提として行動する。こうした連帯納付義務の性質に鑑みると、他の相続人、受遺者又は受贈者の納税義務が税務署長の更正又は決定により確定される場合において、連帯納付義務の確定手続がないままに連帯納付義務者に対して徴収手続が開始されると解すると、連帯納付義務者は事前に予測することができない状況の下で、不意打ち的に連帯納付義務の履行を求められることになる。したがって、適正手続の保障の観点からは、連帯納付義務の確定のために納税告知が必要であると解するべきである。

仮に最高裁昭和55年判決を前提とするとしても、同判決は、相続税法34条1項の規定による連帯納付義務について判示したものであり、同条4項には妥当しない。すなわち、同条1項が規定する共同相続人の連帯納付義務と、同条4項が規定する贈与契約における贈与者の連帯納付義務とは立法趣旨及び利益状況を異にするから、両条項を同一に解釈すること

はできない。

イ 連帯納付義務は、第二次納税義務又は国税の保証人の義務にも該当しない上、国税通則法 2 条 5 項においては連帯納付義務者は「納税者」から除外されていないから、国税通則法 15 条及び 16 条が適用される結果、同条 2 項による賦課決定による確定手続が必要となる。

ウ 以上より、連帯納付義務者に対して納税義務の履行を求める場合には、連帯納付義務の確定手続や納税告知が必要である。

(2) 第 2 差押処分が適法な督促の前置を欠くこと

ア 差押処分の前提として督促手続を履践することが必要であるとされているのは、当該差押えを受ける者に対し、重大な不利益処分である差押処分がされることを予測する機会を与え、納税義務を履行したり不服申立てをしたりして、差押えを回避する機会を与えるためである。しかるに、第 2 差押処分について、控訴人にはこのような予測の機会が保障されていない。

イ また、本件においては、督促がないままに違法な第 1 差押処分がされ、それが維持されている状態で、同差押処分の後に本件督促がされているが、督促は差押処分の前提要件であり、本件督促と第 1 差押処分とは一連一体の手続というべきであるから、違法な第 1 差押処分が継続している下で、当該違法状態を作出した同一官署から督促状が発布されても、当該督促状もまた違法であると解さなければ、法律による行政に対する国民の信頼を得ることはできない。

ウ さらに、本件において、三島税務署長は、控訴人及びその親族から違法な第 1 差押処分を解除するよう要請を受けながら、10 か月間にわたってこれを解除しなかったにもかかわらず、平成 11 年 2 月 24 日に控訴人が本税を納付した後間もなくして、同年 3 月 5 日に同差押処分を解除したものである。加えて、三島税務署の徴収職員である B は、平成 8 年 10 月 8 日ころ控訴人に対し「お母さんには迷惑をかけないよう対処します。」と

述べ（本件発言）、さらには平成11年2月ころ控訴人との間で、本件贈与税を納付すれば延滞税を免除するとともに第1差押処分を解除する合意（本件合意）をしたものであり、仮に本件発言及び本件合意が認められないとしても、控訴人には本件発言及び本件合意があったと信じることもやむを得ない事情があったのである。したがって、本件においては、控訴人は、上記の本税納付により第1差押処分が解除されたものと認識し、今後請求や差押処分を受けることはないと信じるに足りる状況が存在したのであるから、かかる状況の下では、本件督促の効果は喪失している。少なくとも、本件事実経過の下では、第1差押処分解除後に改めて督促処分がなされなければ違法というべきである。

(3) 信義則違反による第2差押処分の無効

ア Bが本件発言をしたことは証拠上明らかであるところ、控訴人は、本件発言により、本件贈与税のみならず本件延滞税についても連帯納付義務が免除されたか、あるいは三島税務署長が株式会社C（以下「訴外会社」という。）から本件贈与税等を全額徴収するので控訴人には納付の必要がないと信頼したものである。そして、控訴人は、そのように信頼したからこそ本件贈与税を納付する必要がないものと考え、本件延滞税が増大する前に適切に対処する機会を失ったものである。

イ 控訴人は、Bとの間の一連のやり取りにおいて本件延滞税を免除する旨の本件合意をしたからこそ本件贈与税を納付したものであって、本件合意がなかったならば、控訴人が本件贈与税を納付することもなかったものである。

また、三島税務署長は、控訴人が本件贈与税を納付したところ、それから間もなく第1差押処分を解除したものであり、このような経過からすると、控訴人が、本件贈与税の納付により第1差押処分が解除されたものと認識し、今後再び請求や差押処分を受けることはないと信頼するに足りる

状況があったものである。

ウ さらに、Bが控訴人に対して不服申立手続について適切な教示をしなかったことをも併せ考慮すると、第2差押処分が信義則に違反し無効であることは明らかである。

(当審における控訴人の補充主張に対する被控訴人の反論)

(1) 控訴人の主張(1)(納税告知の要否)について

ア 贈与者の連帯納付義務(相続税法34条4項)は、相続税の補完税として機能する贈与税の徴収の確保が図られなければ、贈与形式による相続税の回避を防止しようとする補完税の目的を達成することができず、租税負担の公平が図れなくなるため、こうした事態を避けるために規定されたものである。この趣旨からすれば、相続税法34条1項について判示した最高裁昭和55年判決の内容が、贈与者の連帯納付義務について規定した同条4項にあてはまることは明らかである。

イ 控訴人は、連帯納付義務に国税通則法15条及び16条が適用される旨主張する。

「納税義務の確定手続」は、課税要件事実を税法の各規定に当てはめて課税標準の認定及び税額の計算を行い、納税義務の具体的内容を確定する手続であるところ、相続税法34条の規定は、他の共同相続人、受遺者又は受贈者に、既に成立・確定している相続税又は贈与税の履行責任を負わせたものであるから、改めてその課税標準を認定して税額の計算を行う必要がない。国税通則法5条は「国税を納める義務」(同条1項)と「国税を納付する責め」(同条3項)とを使い分けているところ、同法15条及び16条の規定は、「国税を納付する義務」(納税義務)が成立する場合の税額の確定について定めたものであり、連帯納付義務者の「連帯納付の責め」について定めた相続税法34条1項及び4項の場合に適用がないものと解するのが相当である。

(2) 控訴人の主張(2) (第2差押処分が適法な督促の前置を欠くこと)について

ア 本件督促は第1差押処分の前提要件としてされたものではないから、本件督促と第1差押処分とを一連一体の手續と解するのは誤りである。本件督促は、第1差押処分が督促手續の前置を欠く違法な処分であり解除されるべきものであることを前提として、控訴人が本件贈与税等を納付しない場合に改めて差押処分をすることを予定してされたものである。

結果として、第1差押処分は、本件督促の後である平成11年3月5日に解除されているが、これは、控訴人から、第1差押処分を解除しても再び差押処分がされるのであれば登記が汚れるから、第1差押処分はそのままにしておいてほしいとの申入れがあったこと、及び三島税務署の徴収官ができる限り本来の納税義務者であるAから納付を受けられるよう努力を継続していたことによるものであり、三島税務署長が上記のような控訴人の申入れを容れて第1差押処分の解除をすることを差し控えていたことを逆手に取って、本件督促が違法であると主張することは不当である。

イ(ア) 督促は、取消訴訟の対象となる行政処分であり、正当な権限を有する行政庁又は裁判所による取消があるまでは有効なものとして効力を有する。したがって、三島税務署長がした本件督促は、本件贈与税等が完納されない限り、差押えの前提条件としての効果を有するのであって、本件督促後、事前の督促を欠く第1差押処分を解除したからといって、本件督促の効果が消滅する理由はない。

(イ) また、三島税務署長が控訴人及びその親族から違法な差押処分を解除するよう要請を受けながら、控訴人及びその親族の要望に従って第1差押処分の解除を差し控えた経緯は前示のとおりである。

仮に、Bが控訴人に対して本件発言をしたり控訴人との間で本件合意をしたりしたとしても、Bが控訴人に対し、本件贈与税等の納付がなけ

れば督促を欠く第1差押処分を解除した後に再度差押えをすると説明していることも前示のとおりであるから、控訴人が本件贈与税の納付により第1差押処分が解除されたものと認識し、今後請求や差押処分を受けることはないと信じるに足りる状況が存在したということとはできない。

(3) 控訴人の主張(3)(信義則違反による第2差押処分の無効)について

ア 贈与税及び延滞税に係る贈与者の連帯納付義務は、前示のとおり、贈与行為や法定納期限の徒過により法律上当然に生じるものである。したがって、控訴人が、訴外会社その代表取締役であるD(以下「訴外D」という。)に金員を騙取されたことに同情するようなBの言葉を誤解し、本件贈与税等の連帯納付義務を履行しなくてもよいと誤信したとしても、これによって本件贈与税等に係る控訴人の連帯納付義務が影響を受けることはなく、本件延滞税の納付義務が履行されないことを理由として本件督促後にされた第2差押処分は適法である。

イ 控訴人は、三島税務署長が控訴人による本件贈与税の納付後間もなく第1差押処分を解除した経過からすると、控訴人には、本件贈与税の納付により第1差押処分が解除されたものと認識し、今後再び請求や差押処分を受けることはない信頼するに足りる状況があったなどと主張する。

しかし、Bは、平成10年8月28日ころ、控訴人に対し、本件贈与税等の納付がなければ、督促を欠く第1差押処分を解除した後に再度差押処分をすることを説明しており、控訴人もそのことを認識していたものである。三島税務署長としては、本件贈与税の納付後、控訴人の長男であるEらから、本件延滞税の納付はしないとの強い意向が示されたため、督促を欠く第1差押処分によっては公売手続に進めることができないことから、改めて差押処分をするために一旦第1差押処分を解除したのであり、控訴人が本件贈与税を納付したから解除をしたものではない。したがって、三島税務署長が第1差押処分を解除することにより、控訴人が今後再び請求

や差押処分を受けることはない信頼するに足りる状況が作出されたということは到底できない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の本訴請求は理由がないものと判断する。その理由は、以下のとおり付加、訂正し、次項において当審における控訴人の補充主張についての判断を付加するほか、原判決の「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決9頁14行目の「535頁参照」の次に、以下のとおり加える。

「。なお、控訴人は、相続税法34条1項が規定する共同相続人等の連帯納付義務と、同条4項が規定する贈与契約における贈与者の連帯納付義務とでは立法趣旨及び利益状況を異にするから両条項を同一に解釈することはできず、最高裁昭和55年判決は、そもそも同条1項の解釈論自体に疑問があるのであり、同条4項には妥当しないなどと主張する。しかし、同条1項及び4項の各規定はいずれも納税義務の根拠規定ではなく、他の共同相続人、受遺者又は受贈者に、既に成立し確定した相続税又は贈与税について、これと同一内容の履行義務を連帯納付義務者に負わせることによってこれらの税の徴収確保を図ろうとする趣旨の規定であること、連帯納付義務の範囲は共同相続人又は受遺者の相続税の場合と同様に受遺者の贈与税の納税義務の確定によって自動的に確定するものであること、相続税法34条1項が規定する共同相続人等の連帯納付義務の場合と同条4項が規定する贈与契約における贈与者の連帯納付義務の場合とで、確定手続の要否や納付告知の要否の観点からみた場合に、両者の間に差異を設けなければならない程に利益状況に差異があるとは認められないことからすると、最高裁昭和55年判決は同条4項による連帯納付義務についても当てはまるというべきであるから、控訴人の上記主張は理由がない。」

(2) 原判決11頁15行目から16行目にかけて「上記の制約は受忍限度の

範囲内であり，贈与者に必要以上の所有財産の留保を強いるものとは認められないから，」とあるのを，「上記の贈与者に対する連帯納付義務は立法目的において正当なものであり，かつ，控訴人の主張する制約も事実上のものにすぎないから，制約の態様が著しく不合理であることが明らかであるとはいえず，贈与者の財産権に不合理な制約を課すものとはいえない（最高裁判所大法廷昭和60年3月27日判決・民集39巻2号247頁参照）から，」と改める。

- (3) 原判決15頁「ウ」の項（6行目から12行目まで）を，以下のとおり改める。

「ウ 平成8年10月8日，控訴人，Aほか1名は，控訴人宛てに本件お知らせが送付されたことに驚き，三島税務署を訪れてBと面談した。控訴人らは，Bに対し，Aは本件贈与税等の納付のための金員を訴外Dに預託しており，同人から既に納付されたものと思っていたが，同人は未だ上記納付をしていないこと，及び訴外Dと控訴人との間には全くの血縁関係がないことを説明した（Bはそれまで，控訴人と訴外Dとが血縁関係にあり，親族が共謀して納税義務を免れようとしているのではないかとの疑いを有していたが，上記説明により認識を改めた。）上，Aは破産宣告を受けて支払ができないので，訴外会社ないしその代表取締役である訴外Dから本件贈与税等を徴収してほしいと要望したところ，Bは，訴外Dから本件贈与税等を直接徴収するためには同人を保証人とする必要がある旨回答し，そのために必要な納税保証書等の書類を控訴人側に交付するとともに，今後はできる限り訴外Dに請求し，控訴人には迷惑をかけないようにするとの趣旨の発言をした。

翌日，Aと訴外Dは，三島税務署を訪ね，訴外Dにおいて，訴外会社及び訴外Dの各納税保証書を三島税務署長に対して提出した。」

- (4) 原判決16頁6行目の末尾に，以下のとおり加える。

「控訴人らは、こうしたBの説明を聞いて、本件不動産に係る登記簿に差押え、同差押えの解除及び再度の差押えの各登記が経由されて本件不動産が係争物件であるかのような外観を呈することを嫌い、Bに対し、それ以上第1差押処分を解除するようには述べなかった。

三島税務署長は、こうした控訴人らの態度等から、直ちに第1差押処分の解除を行わなかった（Bは、控訴人らのこのような態度から第1差押処分を直ちに解除しなかったが今振り返ると適切でなかった旨証言（原審）しているが、被控訴人において督促を欠く第1差押処分は直ちに取り消すべきものであったといわざるを得ないのであり、にもかかわらず、これを取り消すことなく、後記のとおり平成10年6月11日に本件督促を行い、その8か月後に、控訴人が贈与税本税を納付した後に至り、第1差押処分を取り消し、かつ、その後1年7か月後に第2差押処分をするに至ったことが、当事者間の事実認識等の差異を生じさせ、本件紛争を惹起させ複雑化したことは否定し難いところであり、被控訴人のかかる対応は、後記のとおり相応の理由があったとしても、適切であったとはいい難い。）。

(5) 原判決16頁23行目の「また、」から同17頁1行目末尾までを削除する。

(6) 原判決17頁11行目の末尾に、行を改めて以下のとおり加える。

「ソ 平成12年9月ないし10月ころ、三島税務署の職員であるFが控訴人方を訪れ、本件延滞税を納付するよう催告をした。

その後、平成12年10月10日、三島税務署長は、本件延滞税を徴収するため、本件不動産を差し押さえた（第2差押処分）。

(7) 原判決17頁12行目から20頁17行目までを、以下のとおり改める。

「(3) 本件発言の有無等

ア 控訴人は、平成8年10月8日のBとの面談の際、Bが本件発言をしたと主張し、原審証人A、同G及び同Eはおおむねこれに沿う証言

をするとともに、陳述書（甲21号証，23号証，31号証，32号証）中には上記主張に沿うかのごとき陳述記載がある。他方、原審証人Bの証言及び陳述書（乙4号証）中には、これに反する供述及び陳述記載をしている。

そして、Bは、平成8年10月8日、控訴人らが来訪した際、控訴人らから、Aは本件贈与税等の納付のための金員を訴外Dに預託したにもかかわらず、訴外Dは未だ上記納付をしていないこと、訴外Dと控訴人との間には全く血縁関係がないことなどの説明を受け、控訴人と血縁関係にある訴外Dとが共謀して納税義務を免れようとしているのではないかとの疑いを払拭したことは前示のとおりであり、これらの事情によれば、Bは、連帯納付義務を規定した相続税法34条4項の規定により本件贈与税等の連帯納付義務を負うことになった控訴人に同情し、できる限り訴外Dから本件贈与税等の納付を受けることにより控訴人の負担を軽減しようと考えたものと推認できるところである。さらに、証拠（甲28，30）及び弁論の全趣旨によれば、控訴人、Eほか1名は、平成10年8月28日、Bと面談した際、平成8年10月8日の面談の際にBが控訴人には迷惑をかけない旨の発言をしたことを指摘しても、Bから何らの反論がなかったことが認められる。

これらの事情に徴すると、Bは、平成8年10月8日の面談の際に控訴人らに対し、今後はできる限り訴外Dに請求し、控訴人には迷惑をかけないようにするとの趣旨の発言をしたと推認するのが相当である。

イ もっとも、上記のとおり、Bは、控訴人の立場に同情して上記発言をしたものである上、平成10年8月28日、控訴人宅を訪れた際、控訴人に対し、本件延滞税の免除はできないこと、訴外Dから本件贈

与税等を徴収できれば控訴人には迷惑がかからないが、徴収ができなければ控訴人から本件贈与税等を徴収することを説明したことも前示のとおりであるから、これらの事情によれば、Bは、今後できる限り訴外Dから本件贈与税等の納付が受けられるよう訴外Dに働きかけ、控訴人の納税額を減額するように努力するものの、訴外DやAから本件贈与税等の徴収ができなければ、最終的には控訴人から本件贈与税等の納付を受けることになってもらえないと考えて、上記の趣旨の発言をしたものと認めるのが相当である。なお、被控訴人は、平成9年9月から平成10年10月ころにかけて、Aの訴外会社に対する預託金返還請求権を差し押さえて回収を図ったが、計61万円程の配当を受けたにすぎなかった（これらはAの所得税や本件贈与税に一部充当された。また、訴外DはBに対し、事業が成功すれば贈与税等を支払える旨述べていたが、結局支払うことができなかったものである。）(乙6の1ないし14，原審証人B)。

(4) 本件合意の有無

控訴人は、平成11年2月ころBとの間で、本件贈与税を納付すれば本件延滞税を免除するとともに第1差押処分を解除する旨の合意（本件合意）が成立したと主張する。

しかしながら、Bは一貫して本件合意の成立を否定する（乙4，原審証人B）ばかりか、原審証人Eは原審における証言の中で、Bが本件延滞税を免除すると明確に発言したことはなく、本件延滞税については考慮する旨の発言をしたにとどまること、及び控訴人がBから本件延滞税の免除に関する書類を受領したことはないことを供述しているところであり、これらの事情に徴すると、控訴人主張の本件合意の成立を認めることはできず、他にこれを認めるに足りる証拠はない。

(5) 信義則違反による第2差押処分の無効について

ア 控訴人は、第2差押処分は本件発言及び本件合意に反するものであり、信義則に反する旨主張する。

しかしながら、本件合意の成立を認めることができないことは前示のとおりであり、本件発言についても、Bは、今後はできる限り訴外Dに請求し、控訴人には迷惑をかけないようにするとの趣旨の発言をしたと認められるに止まることも前示のとおりである。

したがって、第2差押処分は本件発言及び本件合意に反するものであって信義則に反するとの控訴人の上記主張は、その前提を欠くこととなって、理由がない。

イ(ア) さらに、控訴人は、本件発言により本件延滞税について連帯納付義務が免除されたものと信頼したこと、本件合意をして本件贈与税を納付した後まもなく、三島税務署長が第1差押処分を解除したことからすると、本件贈与税の納付により第1差押処分が解除されたものと認識し、今後再び請求や差押処分を受けることはないと信頼するに足りる状況があったものであって、それにもかかわらずなされた第2差押処分は信義則に違反し違法又は無効であるなどと主張する。

(イ) たしかに、Bは、平成8年10月8日控訴人らに対し、今後はできる限り訴外Dに請求し、控訴人には迷惑をかけないようにするとの趣旨の発言をしたことは前示のとおりであり、控訴人らが本件贈与税等の連帯納付義務について不十分な知識しか有していないと推認されることからすると、Bの説明が適切でないし丁寧さをやや欠くものであったことは否定できないところである。また、三島税務署長は、違法な第1差押処分を10か月間近く放置しながら、控訴人が本件贈与税を納付した後間もなく同処分を解除していることも前示のとおりである。

(ウ) しかしながら、Bが上記のような発言をした真意が、今後できる限り訴外Dから本件贈与税等の納付が受けられるよう訴外Dに働きかけ、控訴人の納税額を減額するように努力することにあったこと、証拠上本件合意の成立を認めることができないこと、Bは、第1差押処分の後である平成10年5月14日控訴人らに対し、違法な第1差押処分を解除することは可能であるが、督促状を発布した後、延滞税を含めた本件贈与税等の納付がなければ再度本件不動産を差し押さえる旨回答していること、Bはその後も控訴人やEに対し、繰り返し、訴外Dから本件贈与税等を徴収できなければ控訴人から徴収することになるなどと説明していること、三島税務署長は、Bとの面談後本件不動産が係争物件であるかのような外観を呈することを嫌って第1差押処分の解除を申し入れなかった控訴人らの態度等から、直ちに第1差押処分の解除を行わなかったことも前示のとおりである。

(エ) これら(ウ)記載の事情に徴すると、(イ)記載の事情から、控訴人が本件贈与税の納付により第1差押処分が解除されたものと認識し、今後再び請求や差押処分を受けることはないと信頼するに足りる状況があったとまで断ずることはできず、他にこれを認めるに足りる証拠はない。そして、その後本件延滞税は納付されなかったため、平成12年10月10日、第2差押処分がされたものである。そうすると、第2差押処分が本件督促から2年4か月後になされたことを勘案しても、本件において、納税者間の平等公平という要請を犠牲にしてもなお、第2差押処分の効果を否定して控訴人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とはいえない。

したがって、控訴人の上記主張も理由がない。

ウ 以上より，第2差押処分が信義則に反し違法であるということとはできないものというべきである。」

(8) 原判決20頁18行目の「(5)」を「(6)」と改める。

2 当審における控訴人の補充主張に対する判断

(1) 控訴人は，相続税法34条1項及び4項の連帯納付義務は，第二次納税義務又は国税の保証人の義務にも該当しない上，国税通則法2条5項においては連帯納付義務者は「納税者」から除外されていないから，国税通則法15条及び16条が適用される結果，同条2項による賦課決定による確定手続が必要となると主張する。

しかしながら，国税通則法15条は「国税を納付する義務」が成立する場合において納付すべき税額の確定について定めた規定であり，同法16条はこれを受けて国税についての納付すべき税額の確定の手続について定めた規定であるのに対し，相続税法34条1項又は4項の連帯納付義務は，他の共同相続人，受遺者又は受贈者の既に確定している納税義務に対する連帯納付の責任を定めた規定であって，法文上も「連帯納付の責めに任ずる」との文言が用いられている。したがって，国税通則法15条及び16条の規定は，国税についての納税義務が成立する場合の税額の確定について定めたものであり，連帯納付義務を定めた相続税法34条1項及び4項の場合には適用がないと解するのが相当である。

よって，控訴人の上記主張は採用することができない。

(2)ア 控訴人は，本件において，督促がないままに違法な第1差押処分がされ，それが維持されている状態で，同差押処分の後に本件督促がされているが，本件督促と第1差押処分とは一連一体の手続というべきであり，違法な第1差押処分が継続している下で，当該違法状態を作出した同一官署が行った本件督促もまた違法であると解すべきであるなどと主張する。

イ しかしながら，国税通則法37条にいう督促は「国税に関する法律に基

づく処分」であって取消訴訟の対象となると解するのが相当であり（最高裁判所第二小法廷平成5年10月8日判決・判例時報1512号20頁），第1差押処分と本件督促とは別個独立の処分であるというべきものである。

加えて，本来第1差押処分はすみやかに取り消されるべきものであったといえるが，前記認定事実及び原審証人Bの証言によれば，三島税務署長は，第1差押処分をした後，控訴人側から指摘を受けて督促が先行していないことに気付き，控訴人側から第1差押処分を解除するよう強い申入れを受けたこともあって，違法な第1差押処分を解除して再度本件不動産の差押処分をすることに備え，本件督促をしたものであると認められるから，こうした経過に徴すると，先行処分である第1差押処分と後行処分である本件督促とが連続した一連の手続を構成するとはいえず，第1差押処分の違法性を本件督促が承継するということとはできないから，本件督促が違法，無効であると断ずることもできない。

ウ また，前示の事実経過の下では，本件督促が，違法な第1差押処分と一連一体であるとか，違法な第1差押処分が継続している下で当該違法状態を作出した三島税務署が行ったものであるとの理由で，直ちに違法になるということもできない。

エ したがって，控訴人の上記主張は採用できない。

(3) 控訴人は，三島税務署長が，控訴人らから第1差押処分を解除するよう要請を受けたものの10か月間にわたってこれを解除しないでおきながら，控訴人が本件贈与税を納付した後間もなくして第1差押処分を解除したこと，仮に本件発言及び本件合意が認められないとしても，控訴人には本件発言及び本件合意があったと信じることもやむを得ない事情があったことから，本件において，控訴人には，上記の本税納付により第1差押処分が解除されたものと認識し，今後請求や差押処分を受けることはないと信じる

に足りる状況が存在したものであって、本件督促の効果は喪失していると解すべきであるなどと主張する。

しかしながら、本件延滞税が納付されていない状況であることは控訴人も認識していたものというほかないのであり、本件督促から長期間(2年4月)にわたり、差押処分がされなかったからといって、本件督促の効果が喪失しているとは解し難く、また、第2差押処分が信義則に反して違法であるということもできないことは前示のとおりであるから、控訴人の上記主張は採用することができない。

- 3 以上より、控訴人の本訴請求は理由がないからこれを棄却するのが相当であり、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、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第16民事部

裁判長裁判官 宗 宮 英 俊

裁判官 坂 井 満

裁判官 大 竹 昭 彦