

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第 1 請 求

関東信越国税局長が原告に対して平成18年6月19日付けでした、6748万4523円を限度とする納税者Aの別紙滞納税金目録記載の滞納国税及び滞納処分費に係る第二次納税義務の告知処分を取り消す。

第 2 事 案 の 概 要

原告の父であるAは、別紙滞納税金目録記載の滞納国税の納付義務を負っていたところ、原告の母を被相続人とする相続財産の相続に関し、法定相続人であるA、原告及びBの間でした遺産分割協議の結果、上記相続財産の1割以下に相当する財産を取得するにとどまり、原告がその6割以上に相当する財産を取得することとなった。本件は、原告が、関東信越国税局長から、上記遺産分割協議に基づき原告が法定相続分を超える財産を相続したことは国税徴収法（以下「徴収法」という。）39条が規定する財産の譲渡、処分等により権利を取得したことに当たるとして、原告の受けた利益の限度額において第二次納税義務を負う旨の告知処分をされたため、遺産分割協議は同条の規定する財産の譲渡、処分等には当たらないなどと主張して、同告知処分の取消しを求める事案である。

1 前提事実

本件の前提となる事実は、以下のとおりである。証拠及び弁論の全趣旨により認めることのできる事実は、括弧内に認定根拠を付記しており、その余は、当事者間に争いのない事実である。

(1) 相続の発生及び遺産分割協議について

ア 原告の母であるC（以下「本件被相続人」という。）は、平成 年 月 日に死亡した。その法定相続人は、本件被相続人の夫であるA、長男である原告及び次男であるB（以下、併せて「本件相続人ら」という。）の3名であった。

イ 本件相続人らは、平成17年6月9日、別表1「遺産分割による相続財産の取得の内訳」記載のとおりの内容の遺産分割協議（以下「本件遺産分割協議」という。）をし、それぞれ相続財産を取得した。（乙1）

本件遺産分割協議の時点における本件被相続人の相続財産の合計は2億0189万3794円であったところ、Aの法定相続分は2分の1であるが（民法900条1号）、本件遺産分割協議の結果、Aは上記相続財産の1割以下である合計1994万1520円相当の財産を取得することになり、他方、原告の法定相続分は4分の1であるが、本件遺産分割協議の結果、原告は、上記相続財産の6割以上である合計1億2790万1918円相当の財産を取得することとなった。（乙1、弁論の全趣旨）

ウ 本件相続人らは、平成18年3月22日、高崎税務署長に対し、本件被相続人の相続に係る相続税の申告書を提出した。

(2) 被告による第二次納税義務の追及について

ア 被告は、平成18年6月19日現在、Aに対し、別紙租税債権目録記載のとおり、既に納付期限を経過した11億6778万3497円の国税債権を有していた。(乙2)

イ 関東信越国税局長は、本件遺産分割協議が平成17年6月9日に行われたものであるところ、最も新しい同10年分申告所得税第1期分の法定納期限が同年8月31日であるから、別紙租税債権目録記載の国税債権の法定納期限の1年前の日以後にされたものであり、また、国税債権の徴収不足が本件遺産分割協議に基因しており、原告が別表1「遺産分割による相続財産の取得の内訳」記載のとおり、本件遺産分割協議によりAの相続分を減少させて自己の法定相続分である4分の1をはるかに超える相続財産を取得しているとして、徴収法39条の規定に基づき、別表2「受けた利益の限度額計算表」記載のとおり、原告が法定相続分を超えて取得した相続財産の価額7742万8470円から、国税徴収法基本通達(以下、単に「基本通達」という。)39条関係11及び15に従って、原告がその財産の対価として支払った以下のないし記載の各費用の合計額994万3947円を控除した残額6748万4523円が原告の受けた利益の限度額であると認定し、同18年6月19日、原告に対して第二次納税義務の告知処分(以下「本件告知処分」という。)をした。(甲1、弁論の全趣旨)

債務及び葬儀費用 263万7450円

相続税 7 2 5 万 4 1 3 3 円

登録免許税 5 万 2 3 6 4 円

(3) 本件訴訟に至る経緯について

ア 原告は、平成18年8月9日、国税不服審判所に対し、審査請求を申し立てた。

イ 国税不服審判所は、平成19年4月13日、上記アの審査請求を棄却する旨の判決をした。

ウ 原告は、平成19年5月9日、被告に対し、本件訴えを提起した。

(当裁判所に顕著な事実)

2 争点

(1) 争点1

遺産分割協議が徴収法39条にいう「その他第三者に利益を与える処分」に該当し得るか。

(2) 争点2

遺産分割協議に徴収法39条が適用される場合に「詐害の意思」が要件となるか。

(3) 争点3

本件遺産分割協議が徴収法39条にいう「その他第三者に利益を与える処分」に該当するか。

3 争点に関する当事者の主張の要旨

(1) 争点1 (遺産分割協議の徴収法39条の「その他第三者に利益を与える処分」該当性)

(原告の主張)

ア そもそも遺産分割協議は、徴収法 39 条が具体的に列挙して規定する「無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く。）、債務の免除」に該当せず、また、基本通達 39 条関係 3 には、「法第 39 条の「譲渡」とは、贈与、特定遺贈、売買、交換、債権譲渡、出資、代物弁済等による財産権の移転をいい、相続等の一般承継によるものを含まない。」と規定されているので、「譲渡」に「相続」は含まれない。

イ しかも、遺産分割協議は、以下の理由により徴収法 39 条の「その他第三者に利益を与える処分」にも当たらないと解すべきである。

(ア) 徴収法 39 条は、民法 424 条の詐害行為取消権の行使と同様の効果を、徴税上の便宜のために、裁判所での訴えによることなく、行政庁である税務官署による一方的な告知処分によりできることにした規定であると説明されている。

そこで、そのような類似の法律関係である民法 424 条の詐害行為取消権と遺産分割協議との関係をみるに、詐害行為取消権は、債務者が「積極的に」固有の財産を他に譲渡し、又は流出させようとする場合にそれを抑止することができる権限として債権者に与えられた権利であるが、他方、債務者が「消極的に」他から資産を取得しない場合に債権者がそれを取得することを強制することはできないという制約があること、また、詐害行為取消権の対象となる行為が相続放棄や遺産分割といった身分行為であ

る場合には、身分法上の制約として、他人の意思により強制すべきものではないという制約が重ねて掛けられることからすると、被相続人から財産を承継する相続という身分行為に民法424条を適用することはできないというべきである。

したがって、身分行為である遺産分割協議は、民法424条の詐害行為取消権の対象にはならないと考えるべきである。

そうすると、この理は、私人間の債権者と債務者の関係のみならず、国家と納税者の関係でも同様であり、租税を滞納する者に対して国家が強制労働を命じて納税資金を獲得しようとすることは許されないのであるから、徴税を目的とする徴収法39条が民法424条の適用される範囲を超えて、相続などの身分行為にまで適用される余地はないというべきである。

両者は類似の関係であるとしても詐害行為取消権の行使と徴収法39条に基づく徴税権発動の要件は全く同一とまではいえず、むしろ詐害行為取消権の行使は訴えの形式によらなければならないが、徴収法39条では、中立的な裁判所の司法審査を経ることなく、債権者という一方当事者である行政庁の判断で同様な効果を生じさせる点で、その要件はむしろ厳格に解されるべきであって、私人間の詐害行為取消権行使が許されない相続という身分上の行為にまで、上記徴税権発動が許されるという理屈はどこにも存在しない。

したがって、遺産分割協議が徴収法39条の適用の対象となる

ことはない。

(イ) 現に，基本通達 39 条関係 3 には，「法第 39 条の「譲渡」とは，贈与，特定遺贈，売買，交換，債権譲渡，出資，代物弁済等による財産権の移転をいい，相続等の一般承継によるものを含まない。」と規定されており，「譲渡」に「相続」は含まれない。そして，「譲渡」は，「その他第三者に利益を与える処分」の例示であるから，「その他第三者に利益を与える処分」にも「相続」が含まれるはずはなく，この「相続」には，法定相続分どおりの遺産取得のみならず，法定相続分と異なる割合による遺産の取得も当然に含まれるから，国税庁自らが，上記の基本通達により，遺産分割協議が徴収法 39 条の適用の対象とならないことを示しているというべきである。

(ウ) また，基本通達 39 条関係 5 には，「法第 39 条の「その他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（滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものを除く。），第三者に利益を与えることとなる処分をい」と規定されている。すなわち，滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものは，「その他第三者に利益を与えることとなる処分」に当たらないということであり，滞納者が相続を放棄して，その結果「第三者」たる他の相続人の相続分が増えても，徴収法 39 条の要件には該当しないということである。つまり，

基本通達 39 条関係 5 は、徴収法 39 条にいう「その他第三者に利益を与える処分」について、滞納者が被相続人である場合をいうのではなく、滞納者が相続人である場合の相続権の行使の有無を問題にしているのである。

徴収法 39 条の「譲渡」は、同条の「その他第三者に利益を与える処分」の例示であるから、基本通達 39 条関係 3 にいう「譲渡」と「相続」の関係についても、滞納者自身の相続権の行使の有無の問題と理解しなければ、徴収法 39 条を統一的に解釈することはできない。基本通達 39 条関係 3 の「相続」も、滞納者が相続人である場合の相続をいうのであり、滞納者の相続行為は、すべからく「譲渡」とはみないという解釈を示しているというべきである。

ウ したがって、いかなる意味においても、身分行為である遺産分割協議が徴収法 39 条の適用の対象となることはあり得ないと解すべきである。

(被告の主張)

ア 徴収法 39 条の規定の趣旨は、納税者が国税の差押えを免れるためその財産を譲渡した場合において、その譲渡が虚偽表示に基づくときは、その行為が民法 94 条により無効であるから、その財産は依然納税者に帰属するものとして、また、その譲渡が民法 423 条（債権者代位権）及び 424 条（詐害行為取消権）の規定を国税の徴収に関して準用すると規定する国税通則法（以下「通則法」とい

う。) 4 2 条の詐害行為に該当するときは，その行為を訴訟によって取り消し，財産を納税者に復帰させた上で，それぞれ滞納処分を執行するが，租税に対する詐害行為のすべてを訴訟を待って処理することでは，租税の簡易迅速な確保を期し得ないため，納税者が無償又は著しい低額で財産を処分し，そのため納税が満足にできないような資産状況に立ち至らせた場合，すなわち詐害行為となるような場合には，その処分による受益者に対して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のと同様の効果を得ようとするものである。

イ 徴収法 3 9 条の規定の対象となる「譲渡」や「その他第三者に利益を与える処分」の解釈については，基本通達において，「譲渡」とは，贈与，特定遺贈，売買，交換，債権譲渡，出資，代物弁済等による財産権の移転をいい，相続等の一般承継によるものを含まないとされ（基本通達 3 9 条関係 3 ），また，「その他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（滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものを除く。），第三者に利益を与えることとなる処分をいうとされている（基本通達 3 9 条関係 5 ）。さらに，後者の「その他第三者に利益を与える処分」の解釈については，「国税徴収法基本通達逐条解説」（平成 7 年改訂版）において，譲渡及び債務の免除以外の処分（贈与，売買，債務の免除等の特定の法律行為類型に属さない経済的価値の移転をいう。）で，広

く第三者に利益を与えることとなる処分をいうとされている。このように解することは、上記アのとおり徴収法39条の規定の趣旨からしても妥当というべきである。

ウ 遺産分割協議の法的性質について考察するに、遺産分割協議は、明示又は黙示による相続の承認によって、遺産共有の状態となった後に、相続資格者の間で財産の帰属を確定する行為であり、持分の譲渡という実質を有するといえ、いわば相続人の一般財産に組み入れられた財産を譲渡するという実質を持つものであると解すべきである。そうである以上、遺産分割協議も、滞納者の積極財産を減少させて第三者に利益を与える処分に該当し得る。

エ また、最高裁平成10年(オ)第1077号同11年6月11日第二小法廷判決(民集53巻5号898頁。以下「最高裁平成11年判決」という。)は、遺産分割協議と詐害行為取消権との関係につき、共同相続人の間で成立した遺産分割協議が詐害行為取消権行使の対象となり得ると判示したものであるところ、前記アのとおり、徴収法39条の規定の趣旨は、租税の簡易迅速な確保を期するため、納税者が無償又は著しい低額等で財産を処分し、そのため納税が満足にできないような資産状況に立ち至らせた場合、すなわち詐害行為となるような場合には、その処分による受益者に対して第二次納税義務を負わせることによって、実質的には詐害行為の取消しをしたのと同様の効果を得ようとするものであって、その趣旨は、詐害行為取消権と共通するところがあるから、最高裁平成11年判決が

遺産分割協議について詐害行為取消権の対象となると判示した趣旨は、徴収法 39 条の適用関係についても同様に当てはまるものということができる。

オ したがって、以上のとおりの徴収法 39 条の規定の趣旨、遺産分割協議の法的性質及び最高裁平成 11 年判決の判示等からすると、遺産分割協議が同条の「その他第三者に利益を与える処分」に該当し得ることは明らかというべきである。

(2) 争点 2 (「詐害の意思」の要否)

(原告の主張)

ア 民法 424 条の詐害行為取消権には、「詐害の意思」が必要であることが明文で規定されている。徴収法 39 条には、「詐害の意思」の要否について明文の規定がないが、同条による告知処分は民法 424 条の詐害行為取消権を裁判所の判断を経ることなく行政庁の判断のみで簡易迅速に一方的な処分としてすることができるのである。したがって、その実質的要件を民法 424 条の詐害行為取消権と別異に解すべき理由も必要もなく、徴収法 39 条においても「詐害の意思」を要すると解すべきである。

そして、「詐害の意思」があるということについては、民法 424 条においては債権者に立証責任があるのであるから、徴収法 39 条においても、徴税者に立証責任があると解すべきである。

イ 本件において、徴税者である関東信越国税局長は、「詐害の意思」があることの主張立証をしない。

したがって、この点からしても、本件告知処分は違法であり、取り消されるべきである。

(被告の主張)

徴収法 39 条の文言上、「詐欺の意思」は要件とされていないところ、同条の規定する第二次納税義務の制度は、滞納者が行った無償又は著しく低額による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分を取り消すものではなく、その処分により受けた利益の限度において受益者に第二次納税義務を負わせるにとどまり、他方、民法 424 条の詐欺行為取消権は、総債権者のために、債務者が行った法律行為を取り消して、債権者の満足を図ろうというものであって、その対象及び効果等が異なり、それに応じてそれぞれ異なる適用要件が条文上定められているのである。

したがって、第二次納税義務の制度と詐欺行為取消権の制度とで趣旨を共通にする部分があるからといって、必ずしも同一の要件を必要とすると解するのは相当ではなく、両者がそれぞれ必要とする要件を異にするものであることは明らかであるから、徴収法 39 条の文言上必要とされていない「詐欺の意思」を黙示的な要件として必要と解すべき理由はなく、むしろ、条文上明らかなとおり、「詐欺の意思」は要件ではないと解すべきである。

(3) 争点 3 (本件遺産分割協議の徴収法 39 条の「その他第三者に利益を与える処分」該当性)

(原告の主張)

ア 仮に，遺産分割協議に徴収法 39 条の適用があるとしても，以下の理由により，同条が適用される遺産分割協議とは，積極的に債務者の財産を減少させる行為であり，かつ，遺産に属する物又は権利の種類及び性質，各相続人の年齢，職業，心身の状態及び生活の状況その他一切の事情を考慮しても，なお相続人の意思を否認して取り戻すべき必要がある事案のものに限られるというべきである。

(ア) 遺産分割協議と詐害行為取消権との関係につき，共同相続人の間で成立した遺産分割協議が詐害行為取消権の行使の対象となり得ると判示した最高裁平成 11 年判決は，ある特定の遺産分割協議が詐害行為取消権の対象となるとしたものであり，すべての遺産分割協議が当然に詐害行為取消権の対象となるものではない。最高裁平成 11 年判決の事案を具体的にみると，遺産の分割の基準を定める民法 906 条の法意に反し，いわば遺産分割協議を濫用して債権者からの追及を免れたと評価されてもしかたのない事案であり，詐害行為取消権の要件である「詐害の意思」の存在が明白な事案であった。また，最高裁平成 11 年判決においても，「取消権行使の対象となる行為は，積極的に債務者の財産を減少させる行為であることを要し，消極的にその増加を妨げるにすぎないものを包含しない」と判示した最高裁昭和 47 年（オ）第 1194 号同 49 年 9 月 20 日第二小法廷判決（民集 28 巻 6 号 1202 頁。以下「最高裁昭和 49 年判決」という。）

は否定されていない。

そうすると，上記の最高裁平成 11 年判決と最高裁昭和 49 年判決を統一的に解釈すれば，遺産分割協議は，積極的に債務者の財産を減少させる行為と評価し得るものであって初めて詐害行為取消権の対象となると解するほかない。

(イ) また，遺産分割協議は，民法 906 条で「遺産に属する物又は権利の種類及び性質，各相続人の年齢，職業，心身の状態及び生活の状況その他一切の事情を考慮してこれをする」と規定されている。遺産分割は，その家族間又は相続人間での様々な要素を考慮し，各相続人間の主観的な事情を踏まえて，その内容を協議すべきものである。それを債権者の意思だけで，法定相続分まで機械的に取り戻すことを許すというのは，民法 906 条の遺産分割に関する諸事情を考慮してすべきであるという要請を無視するものであって，条文に違背した越権の行為である。

(ウ) 債権者にとって，債務者たる相続人が相続を放棄すれば，相続財産について何ら引当てにすることはできない。それにもかかわらず，放棄しないで単純承認して遺産分割協議をしたとたん，それが法定相続分より少ない取得である場合には，債権者は，詐害行為取消権なり徴収法 39 条により，他の相続人が法定相続分より多く取得した財産にまで手を伸ばし，もって，債務者たる相続人の法定相続分まで相続財産を引当てにすることができるというのは，結局，国家が相続人をして法定相続分どおりの遺産分割

を強制するのと同じの結果を招き，民法 906 条を無視する結果となる。

イ 本件において，A は，81 歳と高齢であり，本件被相続人である妻に先立たれ，別紙滞納税金目録記載の債務は租税債権であるので自己破産をしても免責を受けることができず，自己の財産を所持してもすべて租税債権の弁済のために取り上げられてしまう運命である。他方，A としては，これからの短い余生を考えれば，原告ら子供たちに，経済的にも肉体的にも精神的にも扶養されて生活を維持していくしかない。そうであれば，A が本件被相続人の相続財産を原告ら子供たち，特に近くに居住する原告に相続してもらい，原告の生活を安定させるとともに，その反面，経済的に安定した原告の余力でできるだけ扶養を受けたいと切望することは，人の情として当然のことである。他方，本件遺産分割協議において，原告が取得した相続財産は，原告が代表取締役を務める中古自動車販売会社が使用している不動産やほとんど無価値の山林などであり，高齢の A が取得する必然性はなく，むしろ原告の営む上記会社の経営と密接な関係のある財産であって，A が取得するより原告が取得する方が自然で合理的であるという事情がある。

ウ 以上のとおりであり，仮に，遺産分割協議に徴収法 39 条が適用される場合があるとしても，本件告知処分は，格別の理由を示すことなく，原告に対し，本件遺産分割協議による法定相続分を超える部分の額に相当する額から諸費用を控除した額について第二次納税

義務があるとしたものであって、明らかに違法である。

(被告の主張)

ア 確かに、遺産分割協議については、民法906条の規定が存在することから、ある相続人がその法定相続分を超える財産を取得し、他方で、滞納者である相続人がその法定相続分を下回る財産しか取得しなかった場合であっても、直ちに徴収法39条の「その他第三者に利益を与える処分」に該当するとまではいえないと解する余地もある。

イ しかし、本件において、Aは、法定相続分が2分の1(5割)であったにもかかわらず、本件遺産分割協議の結果、1割以下にすぎない合計1994万1520円相当の財産しか取得せず、他方、原告は、法定相続分が4分の1(2割5分)であったにもかかわらず、本件遺産分割協議の結果、6割を超える合計1億2790万1918円相当の財産を取得したのであるから、民法906条にいう「遺産に属する物又は権利の種類及び性質、各相続人の年齢、職業、心身の状態及び生活の状況その他一切の事情」を考慮したとしても、法定相続分から著しく乖離した本件遺産分割協議は、明らかに徴収法39条の「その他第三者に利益を与える処分」に該当するというべきである。

よって、本件告知処分は、徴収法39条の規定に従い、適法にされたものである。

ウ なお、被告主張に係る相続財産の価額は、合計2億0189万3

794円であるところ、本件相続人らが提出した本件被相続人の相続に係る相続税の申告書（以下「本件申告書」という。）に基づく相続財産の価額は、合計2億0270万5351円であり、若干の食い違いが生じている。

しかし、この食い違いは、別表3「相続財産の取得の内訳一覧表」のとおり、定期預金及び普通預金の一部にあるのみである。そして、本件の判決書（乙8）に記載された「現金・預貯金等」の金額は、本件申告書に基づく、相続開始日である平成17年5月20日の「現金・預貯金等」の金額であるが、徴収法39条の適用においては、原告に第二次納税義務を課すに当たり、原告が本件遺産分割の結果受けた利益の限度額を算定すべきであるから、「現金・預貯金等」の金額は、本件遺産分割協議により取得した金額、すなわち、平成17年6月9日付け本件遺産分割協議書（乙1）において明記されている金額をその算定の基礎とすべきである。そこで、関東信越国税局長は、そのように解した上で本件告知処分を行ったものであり、その余の財産の価額については、本件被相続人の相続開始から本件遺産分割協議に至るまでの期間がわずか3週間程度であり、相続開始時と比較してその価額には大きな変動がないものと考え、本件申告書記載の相続税評価額をそのまま算定の基礎としたものである。なお、被告主張に係る相続財産の価額は、本件申告書記載の相続財産の価額の範囲内である。

よって、被告主張に係る上記イの相続財産の価額は、いずれも正

当である。

第3 争点に対する判断

1 争点1（遺産分割協議の徴収法39条の「その他第三者に利益を与える処分」該当性）

ア 徴収法39条は、「滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の一年前の日以後に、滞納者がその財産につき行った政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く。）、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に基因すると認められるときは、これらの処分により受けた利益が現に存する限度（これらの者がその処分の時にその滞納者の親族その他の特殊関係者であるときは、これらの処分により受けた利益の限度）において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う。」と規定している。

そこで、遺産分割協議が徴収法39条にいう「その他第三者に利益を与える処分」に該当するか否かが問題となる。

イ 検討するに、徴収法39条の「その他第三者に利益を与える処分」とは、基本通達39条関係5によると、「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（滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものを除く。）、第三者に利益を与えることとなる処分をいい、例えば、地上権、抵当権、賃借権等の設定処分がある。」とされており、また、「国税徴収法基

本通達逐条解説」(平成7年改訂版)(乙5)によると、「譲渡及び債務の免除以外の処分(贈与, 売買, 債務の免除等の特定の法律行為類型に属さない経済的価値の移転をいう。)で, 広く第三者に利益を与えることとなる処分をいう。」とされている。他方, 遺産分割協議は, 相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について, その全部又は一部を, 各相続人の単独所有とし, 又は新たな共有関係に移行させることによって, 相続財産の帰属を確定させるものであり, いわば, 相続人の一般財産に組み入れられた財産を譲渡するという実質を持つものといえることができるから, その性質上, 財産権を目的とする法律行為であると解すべきである(最高裁平成11年判決参照)。そうすると, 共同相続人の間で成立した遺産分割協議について, 共同相続人のうちに滞納者が含まれている場合には, 当該遺産分割協議は, 徴収法39条の「その他第三者に利益を与える処分」に該当し, 同条の規定の適用対象となり得るものと解すべきである。

なお, 最高裁平成11年判決は, 直接的には, 詐害行為取消権と遺産分割協議との関係について, 共同相続人の間で成立した遺産分割協議は, 詐害行為取消権の行使の対象となり得ると判示したものであるが, 徴収法39条の趣旨は, 租税の簡易迅速な確保を期するため, 納税者が無償又は著しい低額等で財産を処分し, そのため納税が満足できないような資産状況に立ち至らせた場合, すなわち詐害行為となるような場合には, その処分による受益者に対して第二次納税義務を負わせることによって, 実質的には詐害行為の取消しをしたのと同様

の効果を得ようとするものであると解することができるのであって、同条の趣旨と詐害行為取消権の趣旨とは共通するところがあるということができるのであるから、最高裁平成11年判決の趣旨は、徴収法39条の規定の適用関係についてもあてはまるものというべきである。

ウ(ア) この点に関し、原告は、基本通達39条関係3に「法第39条の「譲渡」とは、贈与... (略) ...等による財産権の移転をいい、相続等の一般承継によるものを含まない。」と定めていることから、徴収法39条の「譲渡」には「相続」が含まれず、したがって、同条の「その他第三者に利益を与える処分」に遺産分割協議等の「相続」が含まれるはずがない旨主張する。

しかしながら、基本通達39条関係3は、徴収法39条の要件の「滞納者がその財産につき行った政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く。）、債務の免除その他第三者に利益を与える処分」のうちの「譲渡」の解釈について示したものであるところ、その主体は、「滞納者」であること、また、基本通達39条関係3は、「法第39条の「譲渡」とは、贈与、特定遺贈、売買、交換、債権譲渡、出資、代物弁済等による財産の移転をいい、相続等の一般承継によるものを含まない。」と定め、注において、「包括遺贈（民法964条参照）があった場合には、通則法第5条《相続による国税の納付義務の承継》の規定の適用がある。」などと定めていることからすると、基本通達39条関係3にいう「相続」とは、滞

納者が被相続人である場合において、滞納者の財産が「相続」によって減少する場合を意味しているというべきであり、また、基本通達39条関係3が徴収法39条の「譲渡」に相続等の一般承継によるものを含まないとした趣旨は、滞納者が被相続人の場合の相続等の一般承継のときには、通則法5条《相続による国税の納付義務の承継》の規定が適用される結果、滞納者に相続が開始し、相続人に滞納者の財産が移転した場合には、上記法条に基づいて当該相続人が滞納国税等を納める義務を当然に承継するため、徴収法39条の第二次納税義務を課す必要がないからであると解される。

したがって、基本通達39条関係3の規定を根拠として、徴収法39条の「譲渡」に相続等の一般承継によるものは含まれないから、「その他第三者に利益を与える処分」にも遺産分割協議等の相続に関係する行為は含まれないという原告の上記主張は、その前提となる基本通達39条関係3の解釈を誤ったものであり、失当というべきである。

(イ) また、原告は、基本通達39条関係5に「法第39条の「その他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（滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものを除く。）、第三者に利益を与えることとなる処分をい」と規定されており、滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものは、「その他第三者に利益を与えることとなる処分」に当たらないとされていることからすると、滞納者の相続権の行使である遺産分割協議が徴収

法 39 条の要件に該当することはあり得ない旨主張する。

確かに、基本通達 39 条関係 5 は、原告の上記主張のとおりの規定であり、また、「国税徴収法基本通達逐条解説」(平成 7 年改訂版)(乙 5)においても、相続放棄等滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果により他の相続人が利益を得た場合はこれに該当しないとされている。しかしながら、遺産分割協議の法的性質については、既に判示したとおりであり、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであり、その性質上、財産権を目的とする法律行為であると解すべきであるから、その意味では、滞納者が相続人である場合の相続権の行使としての遺産分割協議はもはや「滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるもの」であったとしても除外されないと解される。通達は、法令を解釈する上での基準とはなり得ても、裁判所がこれに拘束されるというものではないから、基本通達 39 条関係 5 の規定を根拠に、前記判断が覆ることはないといわなければならない。

したがって、基本通達 39 条関係 5 の規定を根拠とする原告の上記主張も失当である。

2 争点 2 (「詐欺の意思」の要否)

ア 原告は、徴収法 39 条には「詐欺の意思」の要否について明文の規定がないが、趣旨を同じくする民法 424 条の詐欺行為取消権と実質

的要件を別異に解釈する理由も必要もないから、徴収法 39 条においても「詐害の意思」を要すると解すべきであると主張する。

イ そこで検討するに、確かに、徴収法 39 条の第二次納税義務の制度は、民法 424 条の詐害行為取消権の制度とその趣旨を共通にする部分はある。しかし、そもそも徴収法 39 条においては、文言上「詐害の意思」が要件とされていない。また、民法 424 条の詐害行為取消権は、総債権者のために、債務者が行った法律行為を取り消して、債権者の満足を図ろうというものであるのに対し、徴収法 39 条の第二次納税義務の制度は、滞納国税の法定納期限の 1 年前の日以後に滞納者が行った無償又は著しく低額による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分を対象とするなど時期及び対象を限定し、また、その効果は、当該処分を取り消すというものではなく、受益者が特殊関係者の場合には当該処分により受けた利益の限度において、そうでない場合には当該処分により受けた利益が現に存する限度において、受益者に第二次納税義務を負わせるにとどまるものであり、しかも、その場合の第二次納税義務は徴収法 32 条 1 項に規定する告知手続によって確定するものであり、訴訟手続を要しないとされていることなど、民法 424 条とは明らかに異なる法律的構成となっており、また、通則法 42 条が民法 424 条を国税の徴収に関して準用する旨規定しているにもかかわらず、それとは別に徴収法 39 条が設けられているのである。このように民法 424 条の詐害行為取消権と徴収法 39 条の第二次納税義務の制度とは、その対象及び効果等が異なり、それに

応じてそれぞれ異なる適用要件等が条文上定められていると解すべきであることからすると、徴収法39条の文言上必要とされていない「詐欺の意思」を黙示的な要件と解すべき理由は見いだせず、むしろ、要件ではないと解すべきである。

ウ 以上のとおりであり、徴収法39条において、「詐欺の意思」は要件ではないと解すべきであるから、原告の上記アの主張は、失当である。

3 争点3（本件遺産分割協議の徴収法39条の「その他第三者に利益を与える処分」該当性）

ア 既に判示したとおり、遺産分割協議には、徴収法39条の規定の適用があり、かつ、「詐欺の意思」があることは要件ではないと解されるので、本件遺産分割協議について同条所定の要件を充足しているか否かを判断すれば足りると解すべきところ、本件遺産分割協議の内容は、前記前提事実(1)イのとおり、Aが5割という法定相続分を下回る1割以下にすぎない合計1994万1520円相当の財産しか取得せず、他方、原告は、2割5分という法定相続分であるにもかかわらず、6割を超える合計1億2790万1918円相当の財産を取得したというものであり、また、このような内容になったのは、たとえAが自己破産をしたとしても、租税債権である別紙滞納税金目録記載の債務の免責を受けることはできず、財産を所持してもすべて租税債権弁済のために取り上げられる結果になることから、Aは、滞納している租税債権の徴収を免れて、自分の面倒を看てくれるAの子ら、特に

近くに居住する長男である原告に多くを相続させるため、自分は法定相続分をはるかに下回る財産を相続するにとどめ、大半を原告に相続させることにしたという事情があったことは、原告が自認しているとおりである。そうすると、このような本件遺産分割協議の内容及び背景事情を考慮すれば、滞納者であるAの積極財産の減少の結果、原告に自己の相続分を超える利益を与えたことになるというべきであり、本件遺産分割協議が徴収法39条にいう「その他第三者に利益を与える処分」に該当することは明らかというべきである。

イ この点に関し、原告は、最高裁平成11年判決と最高裁昭和49年判決が整合性を持つためには、徴収法39条が適用される遺産分割協議とは、積極的に債務者の財産を減少させる行為であり、かつ、遺産に属する物又は権利の種類及び性質、各相続人の年齢、職業、心身の状態及び生活の状況その他一切の事情を考慮しても、なお相続人の意思を否認して取り戻すべき必要がある事案のものに限られるというべきであり、本件遺産分割協議の背景事情をみる主張するとともに、被告が本件遺産分割協議に同条が適用されるべき上記のような事情の主張立証をしていないとして、本件遺産分割協議に同条の適用はない旨主張する。

しかしながら、遺産分割協議の法的性質は既に判示したとおりであり、遺産分割協議には徴収法39条の適用があり、かつ、「詐欺の意思」があることは要件ではないのであって、同条所定の要件を充足しているか否かを判断すれば足りると解すべきであること、また、徴収

法39条の第二次納税義務の制度は、詐害行為取消権とは異なり、相続人の意思を否認して財産を滞納者に取り戻すという効果まで有するものではなく、単にその処分により受けた利益の限度において受益者に第二次納税義務を負わせるにとどまるものであることからすると、原告の上記主張は失当というべきである。また、そもそも遺産分割協議と詐害行為取消権との関係に関する最高裁平成11年判決と、相続放棄と詐害行為取消権との関係に関する最高裁昭和49年判決は、遺産分割協議と相続放棄のそれぞれの法的性質の違いにより結論に差が生じたものであり、相互に事案を異にし、同一に解することはできないというべきである。すなわち、相続の放棄は、相続資格を遡及的に喪失させるものであり、相続財産を相続人の一般財産へ組み入れることを否定するものであって、これによって相続財産から相続人の財産へ財貨が移転することもない。これに対し、遺産分割協議は、明示又は黙示による相続の承認によって遺産共有の状態となった後に、相続資格者の間で財産の帰属を確定する行為であり、相続人の一般財産に組み入れられた財産の譲渡という実質を有するものであるから、両者の性質は異なるものである。したがって、最高裁昭和49年判決が存在することをもって、徴収法39条が適用されるべき遺産分割協議が原告の上記主張のように限定されたものになると解することはできないというべきである。

4 本件告知処分の適法性

以上のとおりであり、本件遺産分割協議は、徴収法39条にいう「そ

の他第三者に利益を与える処分」に該当し、Aの滞納国税の徴収不足が本件遺産分割協議を行ったことに基因していると認められ、その他の同条所定の各要件を満たすものであることは、前記前提事実(2)のとおりであるから、本件遺産分割協議には同条の規定が適用されるというべきである。そして、原告は、滞納者であるAの長男という身分関係にあるので、本件遺産分割協議の結果受けた利益の限度において第二次納税義務を負うべきであるところ、関東信越国税局長は、同条の規定に基づき、別表2「受けた利益の限度額計算表」記載のとおり、原告が法定相続分を超えて取得した相続財産の価額7742万8470円から、基本通達39条関係11及び15に従って、原告がその財産の対価として支払った債務及び葬儀費用263万7450円、相続税725万4133円及び登録免許税5万2364円の合計額994万3947円を控除した残額6748万4523円が原告の受けた利益の限度額であると認定した上、その利益を限度として本件告知処分をしたことは前記前提事実(2)イのとおりである。そして、この計算関係については、原告において争うことを明らかにしていないので、自白したものとみなす。

そうすると、本件告知処分は、徴収法39条の規定に従い適法にされたものというべきである。

第4 結論

よって、原告の請求は理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法7条、民訴法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 杉 原 則 彦

裁判官 小 田 靖 子

裁判官 島 村 典 男