

令和２年２月７日判決言渡し

令和元年（行コ）第９５号 債務不存在確認等，充当処分取消請求控訴事件

（原審・大阪地方裁判所平成２９年（行ウ）第７９号（第１事件），同第１９６号（第２事件））

主 文

- １ 本件各控訴をいずれも棄却する。
- ２ 控訴費用は控訴人らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第１ 控訴の趣旨

- １ 原判決を取り消す。
- ２ 第１事件
 - (1) 被控訴人は，控訴人Ｂに対し，１０万１７３１円並びに原判決別紙２の各「金額」欄記載の金員に対する各「還付加算金の割合（年）」欄記載の期間及び割合による金員を支払え。
 - (2) 被控訴人は，控訴人Ａに対し，３１５４万５５００円及びうち３１５１万２０８１円に対する平成３０年２月１日から，うち３万３４１９円に対する同月７日から各支払済みまで年１．６％の割合による金員を支払え。
- ３ 第２事件

大阪国税局長が平成２８年４月２５日付けで控訴人Ｂに対してした還付金１万３３６４円を連帯納付義務に係る相続税に充当する旨の処分を取り消す。

第２ 事案の概要等

- １ 亡Ｃ（平成６年▲月▲日死亡）の子である控訴人Ａ（昭和７年▲月▲日生）及び控訴人Ｂ（昭和１０年▲月▲日生）は，同じく亡Ｃの子である亡Ｄ（昭和２１年▲月▲日生，平成２４年▲月▲日死亡）との間で，平成６年▲月▲日，亡Ｃについて開始した相続（以下「本件相続」という。）について，亡Ｄが遺産である不動産全てを相続し，その代償として控訴人らに対して各５０

〇〇万円の支払義務（以下「本件各代償債務」といい、同義務に関し控訴人らが亡Dに対して有する各５０００万円の支払請求債権を「本件各代償債権」という。）を負う旨の遺産分割協議（以下「平成６年遺産分割協議」という。）をした上、各１８１５万４５００円の相続税額に係る相続税を納付したが、大阪国税局長から、本件相続に係る亡Dの相続税（以下「本件亡D相続税」という。）につき控訴人らが本件相続により利益を受けた限度で連帯納付義務を負うとして、その履行を求められた（以下、本件亡D相続税につき平成２４年法律第１６号附則５７条２項において準用する相続税法３４条１項に基づき控訴人らが連帯納付すべき義務を「本件連帯納付義務」という。）。そこで、控訴人らは、平成２２年９月９日、亡Dとの間で再度、本件相続について、亡Dが遺産を全て相続し、控訴人らは何も相続しない旨の遺産分割協議（以下「平成２２年遺産分割協議」という。）をしたものの、控訴人Bは、大阪国税局長から、平成２１年分から平成２７年分までの所得税又は復興特別所得税に係る還付金合計１０万１７３１円（以下「本件各還付金」という。）につき本件連帯納付義務に係る相続税に充当する旨の各処分（以下「本件各充当処分」という。）を受け、控訴人Aは、本件連帯納付義務を理由とする普通預金払戻請求権の差押えを受け、合計３１５４万５５００円を徴収されるなどした（以下「本件徴収等」という。）。

本件は、控訴人らが、本件連帯納付義務を負わず、また、これを負わせることは憲法２９条に反するなど主張し、① 控訴人Bが、被控訴人に対し、本件各充当処分が違法であるとして、(ア) 国税通則法（以下「通則法」という。）５６条１項に基づく本件各充当処分に係る１０万１７３１円の還付金並びにこれに対する本件各還付金の還付を受けるための各申告書を提出した日の各翌日から支払済みまで通則法５８条１項、租税特別措置法９５条及び同法９３条２項所定の割合による還付加算金の支払を求めるとともに（第１事件）、(イ) 本件各充当処分のうち平成２７年分に係る充当処分の取消しを求め

(第2事件), ② 控訴人Aが, 被控訴人に対し, 本件徴収等のうち, 徴収(3151万2081円)は違法であり, 納付(3万3419円)は法律上の原因を欠くとして, 通則法56条1項に基づく本件徴収等に係る3154万5500円の還付金及びこれに対する本件徴収等がされた日の各翌日から支払済みまで前同様の還付加算金の支払を求めた(第1事件)事案である。

原審は, 控訴人らの請求をいずれも理由がないとして棄却したため, 控訴人らがこれを不服として控訴した。

2 相続税法の定め, 前提事実, 争点及び争点に関する当事者の主張の要旨は, 後記3のとおり当審における控訴人らの補充主張を付加するほかは, 原判決の「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の1ないし4(原判決3頁25行目～12頁19行目)に記載のとおりであるから, これを引用する(ただし, 原判決5頁15行目の「10億8053万円」を「9億8053万円」に改め, 同5頁22行目の「16,」を削る。)

3 当審における控訴人らの補充主張

(1) 相続税法34条1項所定の「受けた利益」の解釈について

相続税は相続財産から納付されることが予定されているが, 代償債権のように, もともと遺産ではなく, 遺産分割協議成立時に生じる新たな債権については, 代償金の支払という現実の責任財産の移転があつて初めて相続により「受けた利益」が発生し, この利益が徴収対象となると解すべきである。そうでなければ, 連帯納付義務者は自己の固有財産を持ち出して連帯納付義務を負担せざるを得ないこととなり, 共同相続人間の公平が保てない。

国税徴収法39条は, 滞納者がその財産につき行った処分により権利を取得するなどした者は, 受けた利益が現存する限度でその滞納税の第二次納税義務を負う旨を規定する。相続税法34条1項は, 納付義務者が自己の意思に基づかずに本来の納税義務者の納付義務を負わされる点や, 「受けた利益」の価額を限度とする責任限度額の規定を有する点で国税徴収法39条と共通

するから、相続税法 34 条 1 項についても、相続財産の移転など連帯納付義務者が責任を負う根拠となる責任財産の移転が必要であると解すべきである。

また、本来的な遺産ではない代償債権について、代償金が現実に支払われていないにもかかわらず相続税法 34 条 1 項の「受けた利益」（控訴人らについて各 3184 万 5500 円）があるとする、本来の遺産に加えて、控訴人らの固有財産から各 3184 万 5500 円（合計 6369 万 1000 円）を過分に徴収することができるという不合理な結果となる。相続税法がこのような結果を予定しているとは到底解されない。

したがって、控訴人らは、亡 C の遺産を承継しない代償として、亡 D に対して本件各代償債権を取得したが、現実に代償金各 5000 万円を受領していないから、相続税法 34 条 1 項所定の「受けた利益」があるとは認められない。

(2) 督促状発送の不存在

督促は、納付の催告にとどまらず、差押えの前提要件としての効果及び徴収権の消滅時効の中断の効果を持つものであり、納税者の財産権を侵害する処分行為の一環として重要な効力を与えられているものであるから、督促状を発送したことの立証責任は課税庁が負担しているところ、仮に大阪国税局への徴収事務の引継ぎに際して督促状の作成が行われていた可能性があるとしても、それが控訴人らに発送されたかどうかは真偽不明に陥っており、立証責任の観点から督促状の発送があったと認めることはできない。

(3) 憲法 29 条違反

控訴人らは、亡 D からの代償金の支払という責任財産の移転がないにもかかわらず、それぞれの固有の財産をもって本件連帯納付義務を負担させられたものである。このことは、控訴人ら固有の財産権を侵害したものというほかに、憲法 29 条に違反する。

(4) 徴収権の消滅時効

相続税法 34 条 1 項に基づく徴収権の消滅時効については、平成 24 年法改正によって連帯納付義務の附従性が遡って修正された結果、主たる納税義務に対する時効中断効が連帯納付義務に及ぶことがなく、主たる納税義務とは別に独立して時効期間が進行するものと解される。したがって、仮に控訴人らに対する督促状が平成 7 年 7 月 19 日に発送されていたとしても、その時点から国税の消滅時効が進行することになり、その後控訴人らに対しては、平成 19 年 4 月まで独立した時効の中断措置は執られていないから、本件連帯納付義務は時効により消滅している。

第 3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、原審と同じく、控訴人らの請求はいずれも理由がないものと判断する。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らの補充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」の「第 3 当裁判所の判断」の 1 ないし 6（原判決 12 頁 21 行目～27 頁 23 行目、31 頁）に記載のとおりであるから、これを引用する。
 - (1) 原判決 13 頁 1 行目から 2 行目にかけての「各 30 万円（合計 60 万円）ずつ」を「各 30 万円ずつ（合計 60 万円）」に改める。
 - (2) 原判決 13 頁 15 行目の「65～68」を「65, 67, 68」に改める。
 - (3) 原判決 14 頁 2 行目の「65～68」を「65, 67, 68」に、同行目の「参加差押えをした。」を「参加差押えをするとともに、F 株式会社が所有する建物（甲 66）につき差押えをした。」にそれぞれ改める。
 - (4) 原判決 14 頁 25 行目の「自宅の土地建物」の次に「及び F 株式会社の所有建物」を加える。
 - (5) 原判決 18 頁 8 行目の「10 億 8053 万円」を「9 億 8053 万円」に改める。
 - (6) 原判決 18 頁 17 行目の「本件各代償金債権」を「本件各代償債権」に改める。

- (7) 原判決 19 頁 23 行目の「本件相続により受けた利益は」を「本件相続により『受けた利益の価額』が」に改める。
- (8) 原判決 20 頁 6 行目の「本件平成 6 年遺産分割協議」を「平成 6 年遺産分割協議」に改める。
- (9) 原判決 20 頁 20 行目の「担保不動産開始決定」を「担保不動産競売開始決定」に改める。
- (10) 原判決 22 頁 1 行目の「の陳述書」を削る。
- (11) 原判決 23 頁 9 行目から 10 行目にかけての「各 30 万円（合計 60 万円）ずつ」を「各 30 万円ずつ（合計 60 万円）」に改める。
- (12) 原判決 24 頁 11 行目の「督促状は」を「督促状を」に改める。
- (13) 原判決 26 頁 16 行目の「相続人等が」を「相続人等に」に改める。

2 当審における控訴人らの補充主張に対する判断

- (1) 相続税法 34 条 1 項の「受けた利益」の解釈について

控訴人らは、① 相続税は相続財産から納付されることが予定されているが、代償債権は遺産ではなく、遺産分割協議成立時に生じる新たな債権であり、② 相続税法 34 条 1 項は、納付義務者が自己の意思に基づかずに本来の納税義務者の納付義務を負わされる点や、「受けた利益」の価額を限度とする責任限度額の規定を有する点で国税徴収法 39 条と共通し、③ 現実に代償金の支払がないのに「受けた利益」があるとする、本来の遺産に加えて、控訴人らの固有財産から過分に相続税を徴収することができるという不合理な結果となるから、控訴人らに対する本件各代償債務の支払という現実の責任財産の移転があつて初めて、相続により「受けた利益」が発生し、この利益が徴収対象となると解すべきであると主張する。

しかし、納税者がその固有財産から相続税を納付することは十分あり得るし、相続財産が不動産のみである場合等は、相続人の固有財産からの納付又は徴収が行われることとなるのであるから、相続税は相続財産から納付又は

徴収されることが当然に予定されているとはいえない。

また、遺産の代償分割は、自己の相続分を超える遺産を現物で取得する共同相続人が、他の共同相続人に対してその代償金の支払債務を負担するという遺産分割の一方法であって、当該他の共同相続人は、遺産に対する自己の相続権に基づいて代償債権を取得するのであるから、代償債権が相続を原因として取得されるものであることは明らかである。そして、代償債権は遺産分割成立時に発生する財産権であるから、これを取得する者は、遺産分割成立時において、代償債権相当額の利益を得るものと認められる。したがって、代償債権を取得すれば、相続税法 34 条 1 項所定の「当該相続により受けた利益」があると認められるのであって、これに加えて代償債務の履行（現実の代償金の支払）が必要であるとはいえない。さらに、控訴人らが亡Dに対して本件各代償債務の履行を求め、亡Dからその履行を受けることが可能であったにもかかわらず、これを行わなかったのは控訴人ら自らの選択によるものであり、その選択の結果生じた不利益は控訴人らが甘受すべきものといわざるを得ないことは、原判決を引用して説示したとおりである。控訴人らの上記主張①は理由がない。

次に、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徴収すべき額に不足し、これが滞納者の財産処分行為に起因する場合、その処分により権利を取得し又は義務を免れた者に対し、その処分により受けた利益が現存する限度において第二次納税義務を負わせるものであって、実質的に詐害行為の取消しを認めたのと同様の効果を認めるものである。他方、相続税法 34 条 1 項は、遺産全体に対する相続税の徴収を確保するため、共同相続人に対し、相続により受けた利益の価額を限度として互いに連帯納付義務を負わせるものであるから、国税徴収法 39 条とは立法趣旨も制度も異なり、両者が同趣旨の規定であると解することはできない。したがって、国税徴収法 39 条を根拠に、相続税法 34 条 1 項が本来の納税義務者から連帯納

付義務者に対する財産の移転を要件とするものということとはできず、控訴人らの上記主張②は理由がない。

さらに、本件相続に係る相続税の申告書（甲８）によると、本件相続における純資産価額は、取得財産の価額１７億９６５８万４９０１円から債務及び葬式費用の金額７億１６０５万４２７９円を控除した残額１０億８０５３万０６２２円であり、これに対する相続税の総額（亡Ｄ及び控訴人ら固有の各相続税の合計額）３億９４６６万５０００円を６億８５８６万５６２２円上回っているから、そもそも遺産の純資産価額を超えて相続税（ただし、本税に限る。）が過分に徴収されることはあり得ない。また、共同相続人に連帯納付義務が認められても、そのことによって本来の納税義務者の納税額が増額されるものでもない。控訴人らの上記主張③は理由がない。なお、原判決を引用（認定事実(2)）して認定した亡Ｄの経済状況等によれば、亡Ｄは、本件相続後、同人が代表取締役であったＥ株式会社及びＦ株式会社の経営に行き詰まり、本件相続によって取得した財産等を処分するなどしたものの、事業は廃業に至り亡Ｄは無収入となったことが認められ、このことに照らすと、亡Ｄが本件亡Ｄ相続税を滞納し、本件各代償債務を弁済できなかったのは、上記事業経営の失敗により本件相続によって取得した相続財産を含む資産を減少させたことが原因であると考えられるのであって、相続税法上の問題によるものであるとはいえない。

以上のとおり、控訴人らの上記各主張はいずれも理由がない。

(2) 督促状発送の不存在

控訴人らは、控訴人らに対して督促状が発送されたことが立証されたとはいえないと主張する。

しかし、本件の証拠関係によれば、Ｇ税務署長が平成７年７月１９日、控訴人らに対して本件連帯納付義務に係る督促状を発したものと認められることは、原判決を引用して認定・説示したとおりであって、控訴人らの上記主

張は理由がない。

(3) 憲法 29 条違反

控訴人らは、亡Dから代償金を受領していないにもかかわらず、控訴人らがそれぞれの固有の財産をもって本件連帯納付義務を負担させられたことは、控訴人ら固有の財産権の侵害であって、憲法 29 条に違反すると主張する。

しかし、平成 6 年遺産分割協議の成立時点において、控訴人らが本件相続によって本件各代償債権相当額の利益を得たと認められ、本件各代償債務が履行されなかったことによる不利益は控訴人らが甘受すべきものといわざるを得ないことは、原判決を引用して説示したとおりであって、控訴人ら固有の財産をもって本件連帯納付義務を負担する結果になったことが憲法 29 条に違反するとはいえない。

したがって、控訴人らの上記主張は理由がない。

(4) 徴収権の消滅時効

控訴人らは、相続税法 34 条 1 項に基づく徴収権の消滅時効については、平成 24 年法律第 16 号による改正により、連帯納付義務の附従性が遡って修正された結果、主たる納税義務に対する時効中断効が連帯納付義務に及ぶことがなく、主たる納税義務とは別に時効期間が進行するから、仮に控訴人らに対して平成 7 年 7 月 19 日に督促状が発送されていたとしても、その時点から国税の消滅時効が進行することになり、平成 19 年 4 月まで控訴人らに対する時効の中断措置が執られていない以上、本件連帯納付義務は時効により消滅していると主張する。

相続税法 34 条 1 項は、同一の被相続人から相続等により財産を取得した全ての者は、その相続等により取得した財産に係る相続税について、当該相続等により受けた利益の価額に相当する金額を限度として互いに連帯納付の責めに任ずると規定している。この規定によれば、共同相続人は、自ら負担すべき本来の納税義務だけではなく、他の共同相続人が負担する納税義務に

についても、自らが受けた利益の価額を限度として連帯納付義務を負うものであるところ、この連帯納付義務は、各債務者が独立して各自の債務を負担する民法上の連帯債務とは異なり、その性質が保証債務に類似するものと解される。したがって、本来の納税義務者に対する時効中断の効果は、民法457条1項の規定に準じて連帯納付義務者に及ぶと認めるのが相当であり、この理は、平成24年法律第16号による改正後においても変わるものではないというべきである。これを本件についてみると、亡Dは、原判決別紙3のとおり、平成6年12月14日から平成24年3月14日までの間、5年に満たない間隔で本件亡D相続税の一部の納付を繰り返していて、本件亡D相続税の納税義務の消滅時効は上記納付の度に中断し、完成することがなかったと認められるから、控訴人らについても、督促状が平成7年7月19日に発送された後も消滅時効は中断によって完成することがなかったと認められる。

したがって、控訴人らの上記主張は理由がない。

- 3 以上によれば、控訴人らの請求をいずれも棄却した原判決は相当であり、本件各控訴はいずれも理由がないからこれらを棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第12民事部

裁判長裁判官 石 井 寛 明

裁判官 三 宅 康 弘

裁判官 上 田 賀 代