

公判(+民懇)2012.4.27金@本郷弥生総合棟505

最判平成二一年一二月一〇日民集六三卷一〇号二五一六頁

遺産分割協議に国税徴収法三九条が適用される

立教大学法学部 浅妻章如

I 事実関係

Bは平成十七年五月二十日に死亡した。Bの相続人は、Bの夫であるA並びにAとBの長男であるX(長男・控訴人・上告人)及び次男であるCの三名(以下、併せて「本件相続人ら」という)であった。A・X・Cは、平成十七年六月九日、亡Bの二億〇一八九萬三七九四円の遺産について分割の協議(以下「本件遺産分割協議」という)をした。Aは法定相続分(二分の一:民法九〇〇条一号)を下回る合計一九九四万一五二〇円相当の財産を取得した。Xは法定相続分(四分の一)を上回る合計一億二七九〇万一九一八円相当の財産を取得した。Aは、本件遺産分割協議において、その滞納に係る国税の徴収を免れるとともに、Aの近くに居住してその面倒を見てくれるXに多くの財産を取得させることを意図していた。

本件相続人らは、平成一八年三月二二日、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。

平成一八年六月一九日現在、Aは既に納付期限を超過した十一億六七七八万三四九七円の国税を滞納していた。同日、関東信越国税局長は、本件遺産分割協議は国税徴収法(以下「徴収法」という)三九条にいう第三者に利益を与える処分に当たり、Xはこれにより六七四八万四五二三元の利益(Xが法定相続分を超えて取得した相続財産の価額七七四二万八四七〇円から、債務及び葬儀費用の二六三万七四五〇円、相続税の七二五万四一三三元、並びに登録免許税の五万二三六四円を控除した残額¹)を受けたとして、Xに対し、Aの滞納に係る国税の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。

Xは、平成一八年八月九日、国税不服審判所に対し、審査請求を申し立てたが、平成一九年四月一三日、棄却する旨の裁決を受けた。Xは、平成一九年五月九日、Y(国・被告・被控訴人・被上告人)に対し提訴した。原々審東京地判平成一九年一〇月一九日民集六三卷一〇号二五三一頁はXの請求を棄却した。原審東京高判平成二〇年二月二七日民集六三卷一〇号二五六〇頁はXの控訴を棄却した。Xは上告受理申立をした。

原々審以来の争点は次の三点である。

争点一:遺産分割協議が徴収法三九条にいう「その他第三者に利益を与える処分」に該当し得るか。

争点二:遺産分割協議に徴収法三九条が適用される場合に「詐害の意思」が要件となるか。

争点三:本件遺産分割協議が徴収法三九条にいう「その他第三者に利益を与える処分」に該当するか。

Xは次のように主張した。

争点一について。遺産分割協議は、基本通達三九条関係三「法第三九条の『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²等の一般承継によるものを含まない。」に該当せず、また徴収法三九条「その他第三者に利益を与える処分」にも該当しない。民法四二四条詐害行為取消権は、債務者が積極的に固有の財産を他に譲渡する等することを抑止するものである一方、債務者が消極的に他から資産を取得しない場合に取得を強制できるものではない[傍線:浅妻]。民法四二四条は相続放棄や遺産分割といった身分

¹ 国税徴収法基本通達(以下「基本通達」という)三九条関係一一及び一五参照。

² この「相続」は滞納者が被相続人である場面を想定していると原々審でも述べられており、それ以上論ずる価値はないので、本評釈では無視する。

行為には適用できない。民法四二四条と同様の効果を徴税の便宜のために裁判所での訴えによることなく税務官署の一方的な告知処分で可能にする徴収法三九条について、民法四二四条の適用範囲を越えて身分行為にまで適用する余地はない。基本通達三九条関係五に「法第三九条の『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」と規定されているところ³、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。

争点二について。民法四二四条において「詐害の意思」が必要であることと別意に解すべき理由も必要もない。「詐害の意思」があることの立証責任は徴税者にある。

争点三について。最平一・六・一⁴の事案は、「詐害の意思」の存在が明白な事案であった。また、「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」[傍線:浅妻]と判示した最昭四九・九・二〇⁵は最平一・六・一でも否定されていない。二つの最高裁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。また、民法九〇六条が「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」と規定しているところ、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、民法九〇六条の遺産分割に関する諸事情を考慮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。債務者が相続放棄をした場合、債権者は相続財産について何ら引当てにすることはできない一方で、法定相続分より少ない財産取得をする遺産分割協議をした途端、詐害行為取消権なり徴収法三九条により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、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様の結果を招き、民法九〇六条を無視する結果となる。Aは八一歳と高齢であり、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。Aの近くに住むXに相続してもらい、Xの余力で扶養を受けたいと切望することは、人の情けとして当然のことである。また、Xが取得した相続財産は、X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、Aが取得する必然性はなく、Xの会社と密接な関係のある財産である。従って、仮に遺産分割協議に徴収法三九条が適用される場合があるとしても、本件告知処分は違法である。

Xの主張は控訴審・上告申立理由においても大きくは変わっていないと読める⁶。

Yは次のように主張した。

争点一について。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、その譲渡が民法四二三条(債権者代位権)及び四二四条(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。)四二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す。しかし、すべて訴訟を待っては租税の簡易迅速な確保を期し得ないため、納税者の詐害行為に関しその処分の受益者に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のが、徴収法三九条の

³ 堀招子・税経通信六五巻一四号一五一頁以下、一五五頁参照(二〇一一)。本件原審判決を受けて、国税庁は、国税徴収法基本通達の一部改(平成二一年六月一八日付け、徴収四-八、徴管二-二五)を発遣し、「第三者に利益を与えるための処分」の例に「遺産分割協議」を追加した。

⁴ 註17参照。

⁵ 註14参照。

⁶ 同旨、本件の調査官解説である古田孝夫・法曹時報六四巻四号九五二(二〇二)頁以下、九五五頁(二〇一二)。

趣旨である。「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』(平成七年改訂版)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おり、このように解することは、徴収法三九条の規定の趣旨に沿う。遺産分割協議は、持分の譲渡という実質を有する。最平一一・六・一一が、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趣旨は、徴収法三九条の適用関係についても同様に当てはまる。

争点一について控訴審においてYは次の主張もした。身分行為に徴収法三九条が適用されないというのはXの独自の見解にすぎない。徴収法三九条が適用されても第二次納税義務を負わせるにとどまり、法定相続分どおりの遺産の取得を強制するわけではないし、民法九〇六条を無視することにもならない。

争点二について。徴収法三九条の規定する第二次納税義務の制度は、滞納者による利益供与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、民法四二四条は、総債権者のために、債務者が行った法律行為を取消して、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る。徴収法三九条の文言上必要とされていない「詐害の意思」を黙示的な要件として必要と解すべき理由はない。

争点三について。民法九〇六条の規定の存在により、法定相続分と異なる遺産分割協議の全てが徴収法三九条の「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かもしれないが、民法九〇六条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該当する。

原々審は次のように判示した。

争点一について。「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」(最平一一・六・一一)[傍線:浅妻]⁷。「遺産分割協議は、徴収法三九条の『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」。徴収法三九「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」[傍線:浅妻]⁸から最平一一・六・一一「の趣旨は、徴収法三九条の規定の適用関係についてもあてはまる」。基本通達三九条関係五「(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。)」について、『国税徴収法基本通達逐条解説』(平成七年改訂版)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が、「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」、「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」し、「基本通達三九条関係五の規定を根拠に、前記判断が覆ることはない」。

争点二について。徴収法三九条は「民法四二四条とは明らかに異なる法律的構成となっており、また、通則法四二条が民法四二四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三九条が設けられているのである。このように民法四二四条の詐害行為取消権と徴収法三九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」[傍線:浅妻]ので、「徴収法三九条の文言上必要とされていない『詐害の意思』を黙示的な要件と解すべき理由は見いだせず、むしろ

⁷ 本件最高裁は「財産権を目的とする法律行為」という表現を避けていると読める。

⁸ 本件最高裁はこの共通性に触れることを避けていると読める。

る、要件ではないと解すべきである。」

争点三について。「遺産分割協議には徴収法三九条の適用があり、かつ、『詐害の意思』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、徴収法三九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」、Xの「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」最平一一・六・一一と、「相続放棄と詐害行為取消権との関係に関する」最昭四九・九・二〇は「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、」[傍線:浅妻]⁹最昭四九・九・二〇「が存在することをもって、徴収法三九条が適用されるべき遺産分割協議が」Xの「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」。

原審は原々審判決を引用した上で付加、訂正をした。原審における付加、訂正のうち比較的大きなものとして、争点一に関する控訴審でのYの主張に添い、「Xは、遺産分割協議は身分行為であるから、そもそも徴収法三九条が適用される余地はないと主張する。しかし、遺産分割協議が身分行為としての面を持っていることは否定できないとしても、最高裁平成一一一年判決[最平一一・六・一一のこと]が説示するように、財産権を目的とする法律行為としての性質を持つことも明らかであるから、その点に着目すれば、遺産分割協議が徴収法三九条の適用対象になる」[傍線:浅妻]¹⁰、「徴収法三九条……の効果は……第二次納税義務を負わせるにとどまるのであり、すべての相続に際して法定相続分どおりの遺産の取得を強制するものではないし、もとより、民法九〇六条の規定に従った遺産分割協議を否定するものでもない」と述べた。

II 判決要旨 上告棄却

「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るから、国税の滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議が、滞納者である相続人にその相続分に満たない財産を取得させ、他の相続人にその相続分を超える財産を取得させるものであるときは、国税徴収法三九条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得るものと解するのが相当である。なお、所論は、同条所定の第二次納税義務が成立するためには滞納者にいわゆる詐害の意思のあることを要するともいうが、前記事実関係によれば、Aに詐害の意思のあったことは明らかである上、そもそも同条の規定によれば、滞納者に詐害の意思のあることは同条所定の第二次納税義務の成立要件ではないというべきである。そして、前記事実関係の下で、本件遺産分割協議が第三者に利益を与える処分に当たるものとし、Xについて第二次納税義務の成立を認めた原審の判断は、正当として是認することができる。」

III 評釈

一 本判決の意義

[原稿には書かない予定であるが研究会で評釈の前に述べること——大方の租税法学者の間での本判決の受け止め方(と浅妻が推測するところ)は、事案の結論としては仕方ない¹¹¹²し詐害

⁹ 本件最高裁はこの違いに触れることを避けていると読める。

¹⁰ 本件最高裁は「身分行為」「財産権を目的とする法律行為」という表現を避けていると読める。

¹¹ 租税法学者が一樣に結論を是認している訳ではない。高橋祐介・註28、五九〇頁は「理由付けと結論には疑問が残る」と明言している。

¹² 伊藤義一・註49、二〇頁は、本件の結論の実質的妥当性に関し、Aが一億円滞納していてBが二億円の遺産を遺せるということは「計画的な財産移転を図っていたか否か」精査することが「正義と公平の見地から」考えるにあたり必要であると指摘する。尤も、最平一一・六・一一や民法学説(のうちでも債権者保護を重視する派)に照らすと、仮にBが自力で蓄財した二億円でであろうとも、結論の妥当性は揺らがない、ということとなりそうであ

の意思が徴収法三九条の要件とならないことも納得できるが、遺産分割協議が一般的に徴収法三九条の適用対象となりうるかのように読める判示には違和感があり、本件のような特殊事情の下においてのみ遺産分割協議が徴収法三九条の適用対象となることもあるという程度にとどめてはしかった、というところであろう。他方、民法学者の最大の関心事は、相続人の債権者・課税当局との関係で相続放棄でも民法四二四条・徴収法三九条が適用されるか、という点にあると推測されるところ、後述の通りそこを本判決は巧妙に避けた。]

本判決の意義は、遺産分割協議が徴収法三九条にいう第三者に利益を与える処分当たり得ることを初めて明らかにした、という点にある。

本判決の意義については、何を述べなかったか、という消極的な考察もすべきである。本判決は、遺産分割協議が財産行為であるか身分行為であるかについて、言及を避けている。また、本判決は、民法四二四条詐害行為取消権と相続放棄及び遺産分割協議との関係に関する最昭四九・九・二〇及び最平一一・六・一一と、本件との関係について、言及を避けている。

なお、本判決は、前段落のように幾つかの論点について言及を避けている一方で、詐害の意思は徴収法三九条適用の要件ではない、という結論に影響しない余計なことを述べている。民集の判示事項に掲げられているものの、詐害の意思に関する点はあからさまな傍論である。傍論なので形式的に考えてこの叙述に意義は存在しない筈である。しかし、傍論ではあるものの、今後の裁判例は詐害の意思の羊皮に関して本判決を引用するであろうし、今後同種の事例で詐害の意思が認定できない事例(詐害の意思がないと認定される場合及び詐害の意思について存否不明の場合)が登場した場合、詐害の意思の有無を問わずに徴収法三九条が適用されるであろうという予測を実務家にもたらす、という意義はある。

本評釈の以下の構成を述べる。二として最昭四九・九・二〇及び最平一一・六・一一をめぐる民法の判例裁判例及び学説を振り返る¹³。三・四として争点一(「その他第三者に利益を与える処分」)・争点二(詐害の意思)について考察し、五として争点三(当てはめ)及び本判決の射程を考え、六として立法的課題に触れる。本評釈では「 』』を引用のために用い、区切りの明確化のために【 】を用いる。本評釈では職名・敬称を付さない。

二 相続放棄・遺産分割協議と詐害行為取消権

二-1 最昭四九・九・二〇と最平一一・六・一一との違い

最昭四九・九・二〇と最平一一・六・一一とでは事案が異なるということが、本件の原々審・原審でも述べられている。

最昭四九・九・二〇¹⁴は、被相続人の債権者が民法四二四条の詐害行為取消権を行使しようとしたところ、相続人が相続放棄をしたことが詐害行為に当たるかが問題となった事案である。最高裁は「相続の放棄のような身分行為については、民法四二四条の詐害行為取消権行使の対象とならない」、「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」[傍線：浅妻]¹⁵、「相続の放棄

る。

¹³ 一租税法研究者として民法判例・裁判例・学説をつまみ食いする本評釈は、無謀なことをしている。しかし、高橋祐介・註28、五八五頁の「[遺産分割協議が詐害行為取消権の対象となるという判例の]そもそも私法上の理由づけが何なのか自体が不明確でありうる。」という問題提起に、微力ながら応えたい。

¹⁴ 最判昭和四九年九月二〇日民集二八巻六号一二〇二頁…相続人全員が相続放棄をした訳ではなく、被相続人Aの妻B(無資力)が相続し、子Y(資力を有する)が相続放棄をした(但し長男は民法八九七条に従い系譜、祭具および墳墓等の所有権を承継したとある)事案である。原告XはAが創立し株主でもあった破産会社・C社の破産管財人であり、YもC社の株主であった。控訴審まで、相続放棄が詐害行為に当たるという主張と、相続放棄が権利濫用で無効であるという主張がなされていたが、最高裁は権利濫用の論点に触れていない。

¹⁵ 同種の表現をした先例として、大判昭和一〇年七月一三日法律新聞三八七六号六頁(最平一一・六・一一

は、相続人の意思からいつても、また法律上の効果からいつても、これを既得財産を積極的に減少させる行為というよりはむしろ消極的にその増加を妨げる行為にすぎない」、「相続の放棄のような身分行為については、他人の意思によつてこれを強制すべきでない」、「相続の放棄を詐害行為として取消しうるものとすれば、相続人に対し相続の承認を強制することと同じ」¹⁶と判示した。

最平一一・六・一一¹⁷は、相続開始後に相続人に対し債権を有することとなった債権者が民法四二四条の詐害行為取消権を行使することに関し、相続人が法定相続分通りの相続をしない遺産分割協議が、詐害行為に当たるかが問題となった事案である。最高裁は「遺産分割協議は、詐害行為取消権行使の対象となり得る」、「遺産分割協議は……その性質上、財産権を目的とする法律行為である」と判示した。最初に最平一一・六・一一を読んだ時には違和感があったが¹⁸、本評

の上告理由中の民集五三卷五号九〇七頁における「二八七六号」、及び池田恒男・法協九三卷四号一八八頁以下、一九〇頁(一九七六)の「七月三日」は、誤記と思われる)は「右取消権の目的たる行為は積極的に債務者の財産を減少せしむる行為たることを要し、消極的に其増加を防ぐるに過ぎざるものは之を包含せず、遺産相続の抛棄は……財産の増加を防ぐるに過ぎざる行為と見る」[傍線:浅妻]と述べている。

¹⁶ やはり同種の表現として、大判昭和一〇年七月一三日は「遺産相続抛棄の取消を許すとせば、其結果は結局其承認を強ゆることとなるべく、相続承認の如きは他人の意思によりて之を強制すべきに非ず。」と述べる。

¹⁷ 最判平成一一年六月一日民集五三卷五号八九八頁…Aが昭和五四年に死亡しており、その相続人は妻B及び娘Y₁・Y₂の三名であった(昭和五五年改正前のためBの法定相続分は三分の一)。原告Xは、平成五年にC・Dを連帯債務者として金三百万円を貸し付け、Bは連帯保証人となった。Bは連帯保証債務の履行のため相続財産の借地権付建物(Aの登記のままであった。Bのみが住んでいた一方、Y₁・Y₂は既に結婚して別の所に住んでいた。他に目ぼしい相続財産がなかったと明記されてはいないが、他に目ぼしい相続財産がなかったと思われる)を相続登記することを原告から平成七年以降求められており、かつ、B自身に履行する資力がないにもかかわらず、相続財産の借地権付建物について二分の一ずつY₁・Y₂に相続させBは一切相続しない旨の遺産分割協議をして平成八年に所有権移転登記手続をし、同年にBは自己破産の申立をした。Bは実質的に相続放棄をしたに近い事案である。なお人名表記は調査官解説である佐久間邦夫・最高裁判所判例解説民事篇平成一一年度上四七三頁以下に倣ったが、Y₁・Y₂のみならずB・C・Dも被告に含まれている。

原審東京高判平成一〇年一月二日民集五三卷五号九一五頁が「なるほど一般論としては、遺産分割は、遺言、寄与分及び特別受益等を勘案して決定されるもので、これにより具体的相続分が法定相続分とは異なることがあるのはYらの主張するとおりであるが、そうであるからといって、遺産分割協議は詐害行為取消権の対象とはならないと解すべき理由はない。ただ、遺言、寄与分及び特別受益等の具体的な事情によっては、当該遺産分割協議が詐害行為になるとは認められない場合もあり得るというにすぎないものというべきである。」と述べている点は、本件の争点三の当てはめに影響しうると考えられる。しかし最平一一・六・一一は「遺言、寄与分及び特別受益等を勘案」することの是非に触れていない。しかし、佐久間邦夫・四八二頁で特別受益者・寄与(遺言に言及していないが、「共同相続人は、原則として自由に遺産を分割することが認められる」と述べていることから、被相続人の遺言の自由を否定する趣旨で不言及とした訳ではないと推測される)に言及した上で「債務者である相続人が法定相続分を下回る財産を取得する結果となる遺産分割協議がされた場合であっても、債権者が直ちにこれを詐害行為として取り消すことはできないと解すべき」と論じている。

ところで、上告理由(民集五三卷五号九〇一頁以下)の中で「Xが、その権利を確保しようとするのであれば、Xとしては、本件借地は未分割の状態にあり、何時遺産分割がなされるか分からぬ状態であったのであるから、金融業者としては当然に遺産分割協議前にBの持分を差し押さえすれば、右民法九〇九条但書の第三者となり、その権利が確保されるのである。」(九〇四頁)と述べられている。なぜXが迅速にそのようにしなかったのか(この事件のB側の事情も詐害的要素が濃いように見受けられる一方、X側も随分手抜かりがあるように見受けられる)、よく分からない。更に、Xが迅速に差し押さえれば権利を確保できるのであれば、なぜ最高裁が詐害行為取消権の行使を認める必要があったのか、Xの介入を排除するための素早い遺産分割協議についてだけXの介入を(詐害行為取消権か星野英一らのいう民法二六〇条援用かはともかく)認めるという縛りをかけても良かったのではないかという疑問にも繋がるが、それは判例批判になるため、深入りしない。Bの債務が保証債務にすぎなかったのでXの手抜かりは責められるほどではなからうと論ずるものとして____[誰か?]参照。

¹⁸ 法定相続分はあくまで補充的なデフォルトルールにすぎないと思い込んでいた。民法900条4号但書の非嫡出子法定相続分差別が違憲でない(最決平成七年七月五日民集四九卷七号一七八九頁参照)理由の一つも、補充的デフォルトルールにすぎないからであると理解していた(デフォルトルールとして位置付けられる民法九〇〇条の規定は遺言や当事者の合意で回避できる一方で、相続税法一八条のような税額加算——たとえば同性愛者が愛する人に財産を遺そうとすると配偶者[相続税法一九条の二]はともかく子に遺すよりも余計な税が

積の対象ではないのでこの先を進める。

最昭四九・九・二〇と最平一一・六・一一とは矛盾していないというのが最高裁の立場である筈である。そして、本件の原々審・原審は、①【相続放棄と遺産分割協議との違い】、②【被相続人の債権者か相続人の債権者かの違い】¹⁹に着目している。更に、本件の原々審・原審ではあまり触れられていないものの、③【相続開始前の債権者か相続開始後の債権者かの違い】も影響する可能性があるとは私は考える²⁰。²¹

二-2 ①相続放棄と遺産分割協議との違い

最平一一・六・一一が①の違いにより最昭四九・九・二〇に矛盾しないという筋を考える。この筋では、相続放棄は身分行為である一方、遺産分割協議は財産行為である(正確には民法四二四条二項「財産権を目的としない法律行為」ではない)という違いが重要であることになる。最昭四九・九・二〇において「相続の放棄のような身分行為」と明言していること、及び最平一一・六・一一が「遺産分割協議は、…性質上、財産権を目的とする法律行為である」と明言していることに照らし合わせ、先行判例の文理には整合的である。但し、最昭四九・九・二〇の原審広島高松江支判昭和四七年九月二二日民集二八巻六号一二〇九頁は「相続放棄は身分行為である」だけでなく「広い意味においては財産権を目的とする行為といえることができる」とも述べており、本件原々審・原審も遺産分割協議は身分行為と財産行為の両方の性質を持つことを述べていたことから、【相続放棄は身分行為であり遺産分割協議は財産行為である】という区別を裁判所がしているとは言いきれない。

相続放棄と遺産分割協議との違いについて、身分行為か財産行為かという区別の他に、遺産分割協議前の状態が合有か共有かの区別、或いは遺産分割協議に関する宣言主義か移転主義かまたは遡及主義か不遡及主義か²²という区別で説明されることも多い。

遺産分割協議について、遺産分割協議前の共同相続人間の関係は合有関係にあり(合有説)、遺産分割協議により宣言的に相続開始時遡及して相続財産の配分が決まるという考え方を宣言主義・遡及主義という。合有説と宣言主義・遡及主義を同視してよいか定かでないが、詐害行為

課せられる。但し日本の相続税課税における差別は他国におけるものと比べれば穏やかである——の方は回避できないので余程差別色が濃いついては(尤も最近の最高裁は非嫡出子差別について違憲判決を出す可能性があると言われているし(和解で終わったので違憲判決を出しそねたとされる最決平成二三年三月九日民集六五巻二号七二三頁参照)、下級審では違憲判決で確定しているらしい?大阪高決平成二三年八月二四日。法定相続分が補充的なルールにすぎないとすれば、債権者を詐害することとなろうとも遺産分割の自由は尊重される筈であるという思い込みがあった。

¹⁹ 被相続人の債権者を「相続債権者」と呼び、相続人の債権者を「相続人債権者」「固有債権者」と呼ぶ用語法もあるようであるが、本文のような表現にした。

²⁰ この区別に着目するものとして柳勝司・名城法学四九巻三号三三頁以下、一三八頁(二〇〇〇)、工藤祐巖・NBL六九四号七二頁以下、七四頁(二〇〇〇)等。

本件のXが上告受理申立理由(民集六三巻一〇号二五一九頁以下)においてなぜ③の違いには言及しなかったのか、残念である。最昭四九・九・二〇及び本件における債権者の登場は相続開始前である一方、最平一一・六・一一における債権者の登場は相続開始後である。Xは①の違いに関して相続放棄と遺産分割協議との違いはないことに主眼を置いているようであり(二五二八頁で最平一一・六・一一につき「権利濫用の理により処理すべきケースであった」と論ずる)、その筋からすると③の違いは瑣末なものであるかもしれない。しかし、Xのように①の違いを重視する論者でも、【仮に①の違いがあっても、相続開始後に債権者が登場した最平一一・六・一一の射程は、本件に及ばない】と論ずる余地があったように見受けられる。尤も、仮にXが③の違いについても論拠としていたとしても、最高裁の結論を変えるには至らなかった可能性は高い。

²¹ 宗村和広・信州大学法学論集創刊号一八五頁以下、一九一～一九二頁は、相続開始後に登場した債権者についても、債権者の期待が保護されるべきでないことを原則とすべきと論ずる。

²² なお、本件のような債権者が民法九〇九条但書にいう「第三者」に当たる可能性は議論すらされていないので無視してよからう。登記未経由の遺産分割が第三者に対抗できなかった(やはり民法九〇九条但書が適用されてない)事例として最昭四六・一・二六註25。

取消権の対象とするのは不可という結論に結びつく。

遺産分割協議前の共同相続人間の関係は共有関係にあり(共有説)、遺産分割協議は各相続人の持分を移転するものであって相続開始時に訴求するわけではないという考え方を移転主義・不遡及主義という。共有説と移転主義・不遡及主義を同視してよいか定かでないが²³、詐害行為取消権の対象とするのは可能という結論に結びつく。

判例は、相続放棄について宣言主義である一方、遺産分割協議について移転主義である、と整理される。民法九三九条・九〇九条本文がともに相続放棄・遺産分割協議の遡及効を明記しているものの、その遡及効の質が違うということである。相続放棄は登記なくして絶対的に効力を生じ相続の放棄が詐害行為取消権行使の対象とならない(最昭四二・一・二〇²⁴)一方、遺産分割協議による取得は登記なくして第三者に対抗できない(最昭四六・一・二六²⁵)ことが挙げられる²⁶。

²³ 柳勝司・註20、一三四頁が共有説・共有説の違いを説明する一方、最平一一・六・一一のその他の評釈の多くは宣言主義・移転主義の違いを説明する。道垣内弘人・法学教室二三三号一四六頁以下、一四七頁(二〇〇〇)、潮見佳男・銀行法務21五七二四卷二五七頁以下、__頁(二〇〇〇)等参照。

²⁴ 最判昭和四二年一月二〇日民集二一卷一六一頁…Aが昭和三年に死亡。相続人七名中長男 X_1 及びAの妻 X_2 以外の全員が同年に適法に相続放棄の申述をし受理された。不動産に関してその旨の登記は経ていなかった。Aの三男Bの債権者 Y_1 ・ Y_2 は、昭和三年に、Bを含む七名が共同相続したという前提でBの持分である九分の一について仮差押決定を得て、Bに代位して所有権保存登記をし、Bの持分について仮差押登記をした。 X_1 ・ X_2 は、不動産がBの所有ではなく X_1 ・ X_2 の所有であるとして第三者異議の訴えを提起した。一審名古屋地判昭和四〇年七月二〇日で X_1 ・ X_2 が負けた(「相続放棄は民法第一七七条にいう物権の得喪変更に該当」)後、前記相続放棄の登記がなされ、更に、 X_2 が持分を放棄し、その旨の登記を経由した。山本敬三・家族法判例百選第五版<別冊ジュリスト一三二>、二〇〇頁以下(一九九五)(あとで家族法判例百選第七版<別冊ジュリスト一九三>一五二頁)参照(事案の事実関係についても、判決文が簡素で分かりにくい部分があり、山本敬三解説を参照した)。

最高裁は「民法九三九条一項(昭和三七年法律第四〇号による改正前のもの)『放棄は、相続開始の時にさかのぼってその効果を生ずる。』の規定は、相続放棄者に対する関係では、右改正後の現行規定『相続の放棄をした者は、その相続に関しては、初から相続人とならなかつたものとみなす。』と同趣旨と解す」、「相続人は相続開始時に遡ぼって相続開始がなかつたと同じ地位におかれることとなり、この効力は絶対的で、何人に対しても、登記等なくしてその効力を生ずる」[傍線:浅妻]として X_1 を勝たせた。

山本敬三解説は「相続放棄の場合に一七七条の適用を否定するという本判決の結論については、学説上も異論はない」とするが、「近時、相続放棄と遺産分割とを区別せず、『無権利の法理』を妥当させた上で、九四二条二項の類推適用などにより善意無過失の第三者を保護する試みが提唱されている」、ただし「九四二条二項の類推適用を認めたとしても実際に保護される第三者はあまり考えられない」と述べている。

²⁵ 最判昭和四六年一月二六日民集二五卷一八九〇頁…Aが死亡し、妻 X_1 及び子 X_2 ～ X_7 ・ B_1 ～ B_4 の一名が相続した。昭和三四年、 X_1 ～ X_7 が七分の一ずつ不動産を共有する遺産分割調停が成立した。登記未経由であった。昭和四一年、 X_1 の債権者であるZが X_1 に代位して法定相続分通りの持分(X_1 が三〇分の一〇、 X_2 ～ X_7 が三〇分の二ずつ、 B_1 ～ B_4 は除く)の保存登記をした。 X_2 ～ X_7 が X_1 及び B_1 ～ B_4 を相手取り、遺産分割調停通りの持分(X_1 ～ X_7 が七分の一ずつ)の共有に改める更正登記手続請求の訴えを提起した。この請求認容判決が昭和四二年一月七日に出され、同年十二月一九日確定した。この判決が確定する前の同年一月三〇日に、 X_1 ・ X_2 の債権者であるYが、登記に表示された通りの X_1 ・ X_2 の持分(X_1 が三〇分の一〇、 X_2 が三〇分の二)に対する仮差押決定を得て、同年十二月四日にその旨の登記を経由した。 X_1 ～ X_7 がYに対し遺産分割調停の合意通りの登記に変更することの承諾を求めて提訴した(「民法第九〇九条但書にいわゆる第三者には悪意の第三者を包含しない」などと控訴審で主張)。品川孝次・家族法判例百選第五版<別冊ジュリスト一三二>、二〇〇頁以下(一九九五)(あとで家族法判例百選第七版<別冊ジュリスト一九三>)、品川孝次・法学セミナー ベストセレクション二七六号(二二卷三号)一二二頁以下(一九七八)参照(事実関係についても、複雑である上に判決文からは分かりにくい部分があり、品川孝次解説を参照した)。

最高裁は「遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずるものではあるが、第三者に対する関係においては、相続人が相続によりいつたん取得した権利につき分割時に新たな変更を生ずると実質上異ならないものであるから、不動産に対する相続人の共有持分の遺産分割による得喪変更については、民法一七七条の適用があり、分割により相続分と異なる権利を取得した相続人は、その旨の登記を経なければ、分割後に当該不動産につき権利を取得した第三者に対し、自己の権利の取得を対抗することができない」、「民法九〇九条但書の規定によれば、遺産分割は第三者の権利を害することができないものとされ、その限度で分割の

なお、遺産分割協議に関し必ずしも登記の先後だけで決まる訳ではなく、法定相続分通りの持分については登記なしに分割後に現れた第三者に対抗できるとする判例として最昭三八・二・二二²⁷がある。[最昭四六・一・二六は遺産分割協議が相続放棄と違うということよりも登記の先後の問題であるように思えるが、最昭四六・一・二六は遺産分割協議の対抗要件の具備方法について論じたものではないという位置付けらしい?]

後述のように、民法学説は、相続放棄と遺産分割協議との違いを重視するか否かで、見解が一致していない。

なお、課税関係に関しては、遺産分割協議について宣言主義的に扱われる場面と移転主義的に扱われる場面があると整理されている²⁸。三-2で後述する。

二-3 ②被相続人の債権者か相続人の債権者かの違い

最平一一・六・一一が前述の②の違いにより最昭四九・九・二〇に矛盾しないという筋を考える。この筋では、相続放棄が詐害行為に当たらないという判例法理が、相続人に対する債権者についても成立するか、不分明である。本件は相続人が国税を滞納していた事案であるので、②の違いを重視すると最昭四九・九・二〇について無視してよくなる。最昭四九・九・二〇は「相続の放棄のような身分行為については」と明言してしまっているが、「身分行為」云々の理由付けは傍論であったという位置付けとなる²⁹。また、最平一一・六・一一の遺産分割協議の実質が相続放棄に近いことも、②の違いを重視する論拠となる可能性がある。

しかし相続人の債権者による詐害行為取消権の行使を相続放棄について認めなかった大昭一〇・七・一三³⁰や東京高昭三〇・五・三一³¹が存在する。一方で、被相続人の債権者による詐害行

遡及効は制限されているのであつて、その点において、絶対的に遡及効を生ずる相続放棄とは、同一に論じえない、「遺産分割後においても、分割前の状態における共同相続の外観を信頼して、相続人の持分につき第三者が権利を取得することは、相続放棄の場合に比して、多く予想されるところであつて、このような第三者をも保護すべき要請は、分割前に利害関係を有するにいたつた第三者を保護すべき前示の要請と同様に認められるのであり、したがつて、分割後の第三者に対する関係においては、分割により新たな物権変動を生じたものと同視して、分割につき対抗要件を必要とする」、「民法九〇九条但書にいう第三者は、相続開始後遺産分割前に生じた第三者を指し、遺産分割後に生じた第三者については同法一七七条が適用される」[傍線：浅妻]などと判示してYを勝たせた。

[浅妻…遡及効が否定される話ではない事案のように見受けられるが、相続分について登記なしに対抗できるとする最判昭和三八年二月二二日民集一七巻一号二三五頁を見ると、対抗要件に関して登記で常に勝てるという訳でもないということか? 品川孝次・一二四頁は「分割自体の対抗要件の具備について判示したものではない」に留意。品川・一二六頁は、詐害行為取消権を視野に入れていない文脈ではあるが「相続放棄と遺産分割とでは対第三者関係において別異の取り扱いを受けるべきことを首肯できる」と論ずる。]

²⁶ 最平一一・六・一一に関する調査官解説である佐久間邦夫・最高裁判所判例解説民事篇平成一一年度上四七三頁以下、四八〇頁参照。

²⁷ 最判昭和三八年二月二二日民集一七巻一号二三五頁…

²⁸ 高橋祐介・NBL一四二巻六号五七五(五三)頁以下、五八〇～五八一頁(二〇一〇)。

²⁹ 池田恒男・註15は、最昭四九・九・二〇の評釈でありながら、相続人の債権者の事例を念頭に置いた上で、619頁で「相続の承認・放棄の場合は債権者が介入する余地がないと思われる」、「債権者のひきあて財産の減少を防ぐ制度としては財産分離がある。民法は財産分離という形で債権者と相続人、他の第三者との利益の調整を行っている」などと論じている。但し「アプリアリに『身分行為』のゆえではなく、財産上の行為でもある相続の承認・放棄をめぐる……物質的な、財産上の衡量による」と論じている。他方、「ところで、本件の事実関係のもとでは、相続の放棄が詐害行為取消権行使の対象とならない」(六一九頁)、「本判決の結論は当然であるが、その理由は事案に相当ではなく、傍論とみなされるべき」(六二〇頁)と呆気無く切り捨てている。

³⁰ 債権者が相続人に対してなのか被相続人に対してなのか判決文に記載されていないが(註15参照)、池田恒男・註15、一九〇頁や太矢一彦・独協法学五一号一六九頁以下、一七六頁(二〇〇〇)は、相続人の債権者の事例であると読めるとしている。

³¹ 東京高判昭和三〇年五月三十一日下民集六巻五号一〇五一頁…Y₆は昭和二四年にX社に入社し、外務員として無尽掛金の集金及び加入者募集の事務に従事していた。Y₆は昭和二八年までの集金掛金を費消横領し

為取消権の行使を遺産分割協議について認めた奈良地昭二七・一一・八³²が存在する。最平一一・六・一一と同様に相続開始後に登場した相続人の債権者による詐害行為取消権の行使を認めた神戸地昭五三・二・一〇³³も存在する。

大昭一〇・七・一三が相続人の債権者に関する事案であろうことを重視すると、最平一一・六・一一は大昭一〇・七・一三から判例変更[大審院判例から変更する場合も判例変更というのか?]したと見る余地も生まれる。しかし、なお、①の遺産分割協議と相続放棄との違いがあるにはある。

二-4 ③相続開始前の債権者か相続開始後の債権者かの違い

最平一一・六・一一が前述の③の違いにより最昭四九・九・二〇に矛盾しないという筋を考える。

た。Y₁・Y₃はXに対しY₆に関する身元保証債務として金一〇万円を負担することとなった。Yらの父Aは大正八年に死亡し、不動産は母Bの所有名義となっていた(Y₇も登場するが、関係不分明)。Bは昭和二六年死亡し、Y₁～Y₆が共同相続人となった。B死亡の一ヶ月強後、遺産相続協定書を作成し、Y₁・Y₃・Y₆の相続放棄の申述した(後日受理された)。裁判所は、「相続放棄の結果仮りに放棄者の債権者が損害を被ることがあつたとしても、その損害たるや財産の増加を妨げられたというだけであつて、放棄者の既存財産は少しも変化はないのであるから、右放棄をもつて権利の濫用であるということとはできない」、「遺産相続の放棄は、見方によつて身分上の行為であるとともに財産的意思表示であるかも知れないのであるが、それがため詐害行為取消の目的となりうるというのは結果からみた論であつて、相続人が遺産相続の放棄を決意するについては相続人の債権者に関係なき種々の事情に基づく場合もあるべく、単に債権者たる故をもつてこれに干渉せしめるは妥当でなく、もし、詐害行為としてその取消を許すとすれば、その結果は結局承認を強うることとなるべく、相続承認の如きは他人の意思によつてこれを強制すべきでないから、遺産相続の放棄は、たとえ相続人の債権者詐害の目的に利用された場合でも、(その実債権者は相続人の既存財産は少しも変化はないのであるから、損害はないのであるが、)詐害行為取消の目的とならない」[傍線:浅妻]としてXを斥けた。

³² 奈良地判昭和二七年一月八日下民集三卷一十一号一五八二頁…Aは銀行Xに対し約束手形金債務を負担していたが昭和二五年に死亡した。妻Y₁及び子Y₂～Y₈が相続した(佐久間?では相続人が七名と紹介されているが、判決文での被告は「〇〇(Y₂) 外七名」となっているので相続人は八名であると見受けられる)。限定承認・拋棄はなかった。昭和二七年、長男Y₂以外の被告は、Xを害すことを知りつつ、未成年の弟妹Y₃～Y₈を扶養する必要もあり、不動産の持分をY₂(法定相続分は二一分の二)に集中させる(それはA生前から家族間で考えられていた)旨の相続財産分割協議書を作成し、Y₂単独所有の登記をした(Y側主張として、不動産は元々Y₂の所有であつて相続により取得したものではないとか、Y₂以外の相続人はAから生前に贈与を受けていたのでY₂に集中させる相続財産分割をしたなどと主張しているが、相続ではないとか特別受益の主張は無視する)。Y₁が二一分の七、Y₃～Y₈が二一分の二ずつ「贈与する趣旨のもの」と判定せられ、「被告等間で為された前記共有持分の贈与はXとY₂の関係においてこれを取消す」とした。「贈与」という単語が繰り返されているが、相続財産分割協議ではなく「贈与」であると裁判所が認定する趣旨であるとは断じ難く、「被告等のいうとおり身分変動により生じた財産権の変動である。然しながらそのためにその承継した相続財産の分割までも右身分変動に附随する行為として前記民法法条の取消の対象たらずとする被告等の主張はその独自の見解であつて到底これを採用することができない」と述べている。

³³ 神戸地判昭和五三年二月一〇日判時九〇〇号九五頁(中川良延・判例時報916号)…Aが昭和四六年に死亡。妻Y₁及びAの養子であるY₂・Y₃(Y₃はY₂の妻であるが別居)が相続した(法定相続分は各三分の一)。X会社はY₄会社に部品を販売していた。Y₂はY₄の社長の弟であり取締役・経理部長であった。昭和四七年、XはY₄に二三五万円を貸与した。追加してY₂がXに追加融資を申し込み、Y₂・Y₃がAから相続した三分の一ずつの不動産持分を担保(上限千万円)として提供し、かつ、Y₂がY₄のために連帯保証をして(抵当権設定と連帯保証の旨の公正証書は作成した。しかしY₃は抵当権設定・連帯保証に関わっていないと認定されており、表見代理も認定されていない。裁判所が認定した抵当権設定契約は不動産の三分の二ではなく三分の一)、Y₄のためにXから八二〇万余円を借りた。しかし不動産に相続登記がされていなかったのを待っていた。Y₂はしばらく居所不明となった。昭和四八年、Y₂が戻った後Y₄は倒産した。その後、AからY₁へ単独相続によって所有権移転登記がなされた。同年、Xが公正証書記載通り千万円の限度で抵当権を設定した。Y₁単独所有となったことについてY₁・Y₂の通謀虚偽表示であるという主張は斥けられたが、「Y₁の単独名義とすることはこれを遺産の分割協議とみてもY₂の右持分を無償で譲渡したものであり、「Y₁はY₄の倒産、Y₂の地位、債務負担を知り、前記登記をなすことにより債権者であるXを害することを知って右持分の譲渡を受けたものと推認することができ」、「Y₁の単独所有とする旨の遺産分割の協議は取消を免れず、Y₁はY₂に対し本件不動産につき三分の一の持分の所有権移転登記手続をなすべき義務がある(更にY₂は抵当権設定義務あり)とした。

このような筋を考える根拠は、最平一一・六・一一の特殊性であり、相続開始前の債権成立の事案と比べ、相続開始後の債権成立の場合、債権者の期待がやや強いと見る余地があるかもしれないためである³⁴。遺産分割協議一般について詐害行為取消権の対象とすることが最平一一・六・一一の事案の解決に必要ではなく、相続開始後の債権成立の場面だけに最平一一・六・一一の射程が及ぶとすれば(本件Xの上告受理申立理由(二五二八頁)にもある通り、権利濫用とも評しうるような詐害的要素の濃い事案ともいえ、最平一一・六・一一が出た後でも、どの遺産分割協議一般が詐害行為取消権の対象となるかについて学説で議論百出であることも、事案の特殊性を物語っている)、本件のように相続開始前から国税債権が成立している場合に債権者を保護すべき要請は弱いと見る余地があるかもしれない。

しかし、③の違いはあまり重視されていないようである。

相続放棄に関しては、債権成立時期が相続開始後のものと見受けられる事案(東京高昭三〇・五・三一註31…ただし債権の一部は相続開始前成立とも見うる)で、債権者による介入を許していない。

他方、遺産分割協議に関しては、債権の成立時期が相続開始の前であるか後であるかを問わず、債権者の介入を許す傾向がある。相続開始後の債権に関する最平一一・六・一一註17及び神戸地昭五三・二・一〇註33が詐害行為取消権を認めているだけでなく、相続開始前の債権に関する詐害行為取消権の事案は見当たらないものの、仮差押登記が登記を経していない遺産分割協議に勝るとした最昭四六・一・二六註25は、おそらくは相続開始前に成立していたであろう債権について債権者の介入を許した例として位置付けられよう。

二-5 判例・裁判例の傾向と学説

	相続放棄	遺産分割協議
被相続人に対する債権者	×最昭四九・九・二〇註14 *** (学説でこれを◎とするのは見当たらない?)	◎奈良地昭二七・一一・八註32 (塩崎勤・七三頁「遺産分割協議が詐害行為の対象となりうるかどうかについて…消極に解した裁判例は見当たらない。」) *** ◎柳勝司・一三七頁 ◎高木多喜男・二〇八頁 ◎吉田邦彦・二〇五頁 ◎甲斐道太郎・二六六頁 ◎伊藤昌司・二八頁「相続債権者による取消権行使という共通の事例[最昭四九・九・二〇と奈良地昭二七・一一・八]でも、相続放棄の場合と遺産分割の場合を同列に論じることはできない。」と論じているので遺産分割協議への取消権行使を認めるのであろう。 ×潮見佳男・六一頁:最平一一・六・一一の射程が相続債権者の場合にも及ぶであろうことについて「私見としては…賛同できない」 ×星野英一・三七六頁 ×工藤祐巖・七五頁
相続人に対	×最昭四二・一・二〇註24…詐害行為取消	◎最昭四六・一・二六註25…詐害行為取消権で

³⁴谷口知平・注釈民法(二五)三五九頁(一九七〇)…相続開始後放棄までに相続人に発生した債権に限ると言っているらしい?

<p>する相続開始前の債権者</p>	<p>権ではなく仮差押登記を排す。債権成立時期は明言されていないが恐らく相続開始前？ ×最昭四二・五・三〇³⁵…相続放棄は権利濫用に当たらない。被相続人の債権者に関する事案とも言えるが、権利濫用の主張は相続人の債権者としての立場のものと言えよう。 ***</p>	<p>はなく仮差押登記。債権成立時期は明言されていないが恐らく相続開始前？ ◎最平二一・一一・一〇…徴収法三九条 *** ◎太矢一彦・一八二頁(「詐害行為取消権の行使を認めるにしてもその行使には、何らかの制約を課すべき」…財産分与の最判昭和五八年一月一九を参照するので然程遺産分割の自由を認めるつもりはないと読める) ×柳勝司・一三八頁 ×星野英一・三七六頁</p>
<p>相続人に対する相続開始後の債権者</p>	<p>×東京高昭三〇・五・三一註31…債権の一部は相続開始前成立とも見うるかもしれない。 *** ◎竹屋芳昭・民商法雑誌七三卷一号。 ◎谷口知平・注釈民法(二五)三五九頁(一九七〇)…相続開始後放棄までに相続人に発生した債権に限る。</p>	<p>◎最平一一・六・一一註17 ◎神戸地昭五三・二・一〇註33 *** ◎柳勝司・一三九頁 ◎道垣内弘人・一四七頁 ×宗村和広・信州大学法学論集創刊号一八五頁以下、一九一頁</p>
<p>債権成立時期不明</p>	<p>×大昭一〇・七・一三註1530…恐らく相続人の債権者。債権成立時期が相続開始前後どちらであるか不明。 ×最昭六三・六・二一³⁶…詐害行為取消権自体が争われたものではないが相続放棄の自由を強く認めた。 *** ◎大島俊之「相続放棄と債権者取消権1・2」法律時報五七卷八号一一七頁、九号一一四頁以下、一二〇頁 ◎大島俊之・八一頁 ◎吉田邦彦『家族法判例百選四版』二〇五頁 ◎前田陽一「相続法と取引法—相続人債権者の債権保全を中心に」伊藤進也編『現代取引法の基礎的課題(椿教授古希記念)』六八二頁(有斐閣、一九九九) 意見なし——太矢一彦 ◎道垣内弘人・一四七頁 ◎伊藤昌司・二八頁 ×池田恒男・註15、618頁、家族法判例百選五版<別冊ジュリスト一三二>二〇八頁以下、二〇九頁(一九九五)…せいぜい信義則か権利濫用の主張に限る。 ×我妻栄『新訂債権総論』一七七頁(岩波書</p>	<p>*** ◎菊池信男・小山昇ほか編『遺産分割の研究』(判例タイムズ社、一九八三) ◎甲斐道太郎「法定相続分に従わない遺産分割の効力」『家族法体系IV』二六六頁(有斐閣、一九六〇) ◎中川良延・一六一頁 ◎片山直也・四三頁:最平一一・六・一一で「Bへ単独分割させる内容の協議は、たとえそれが債務者であるY₁・Y₂の実質的責任財産を減少させるものであったとしても、正当性を有する」 ◎千藤洋三・二〇八頁…但しかなり抑制的 ×立石芳枝・加藤ほか編『相続(下)』二一六頁「分割の方法にまで債権者取消権で関与するのは、家庭内の私的自治を荒らすような気もする」</p>

³⁵ 最判昭和四二年五月三〇日民集二一卷四号九八八頁…被相続人たる父Xの不動産を長男Aが無権代理してYに売却し、Xが登記名義回復訴訟中に死亡。Aが相続放棄して訴訟を承継しなかったことに対しYが権利濫用の抗弁を出したが、相続放棄が認められた。判決文中の「相続債権者」は【相続人の債権者】の誤記であろうと目されている。

³⁶ 最三小判昭和六三年六月二一日家裁月報四一卷九号一〇一頁…「債務超過のBがAを相続したが、承認・放棄の選択をしないままに死亡したので、Bの相続人Cらが、まず、Aの相続を放棄してBの債権者たちをAの遺産から遠ざけた。」「このCらが続いてBの相続を放棄しても構わない。」「第一の放棄は、民法九二一条の『処分』にならずに済んだし、しかも第二の放棄がCらを『初から[Bの:伊藤昌司]相続人とならなかつたものとみなす』(民法九三九条)ことになろうとも、第一の放棄の効力は動かないとされたのである。ことほどさように承認・放棄の自由を優先させる」。(伊藤昌司・二七頁)

	店、一九六四) ×平井宜雄『債権総論』二二三頁(弘文堂、一九八五) ×奥田昌道『債権総論』二九一頁(悠々社、一九九二) ×内田貴『民法Ⅲ』二八〇頁(東京大学出版会、一九九六) ×泉久雄『民法学7』二九七頁(有斐閣、一九七六) ×鈴木祿弥『相続法講義』二九頁(創文社、一九九六) ×星野英一『民法概論Ⅲ』(良書普及会、一九七八) ×千藤洋三・二〇九頁 ×鳩山秀夫『日本債権法(総論)』一七六頁(一九一一)被相続人か相続人か不明 ×於保不二雄『債権総論』一六六頁(一九五九) 被相続人か相続人か不明 ×右近健男・金法一五七六号四五頁	
--	--	--

◎:債権者による介入可

×:債権者による介入不可

判例・裁判例を見る限り、②・③の違い(被相続人の債権者か相続人の債権者かの違い、及び、債権成立が相続開始の前か後かの違い)は、債権者の介入(詐害行為取消権行使を念頭に置すが、仮差押登記等で相続放棄・遺産分割協議を打ち破ること等も視野に含める)を許すか否かの違いに、あまり影響していない。他方、①の違い(相続放棄と遺産分割協議との違い)は、債権者の介入を許すか否かの違いに効いている。

学説の傾向を次に見る。なお、③の違いは意識するものとししないものが判例・裁判例・学説で多いので、とりあえず無視し、①と②に焦点を当てる。

被相続人の債権者が相続放棄について詐害行為取消権を行使できるとする学説は見当たらない。

もう一方の極として、相続人の債権者が遺産分割協議について詐害行為取消権を行使できるかについて、最平一一・六・一一が出たことにより、概ね行使可という傾向がある。学説で最平一一・六・一一を一般化する傾向への違和感を呈すものも散見されるが、劣勢といえよう。但し、相続人の債権者が遺産分割協議について詐害行為取消権を行使できるとする一般論は最高裁が結論づけたものであるから仕方ないとして渋々受け入れる一方でその妥当を狭く考えようとするか³⁷、狭く考える必要はないとするかで、学説ではまだまだ相当違憲の隔たりがあるように見受けられる。

被相続人の債権者が遺産分割協議について詐害行為取消権を行使できるか、及び、相続人の債権者が相続放棄について詐害行為取消権を行使できるか³⁸について、学説は真っ二つと評し

³⁷ 千藤洋三・二一一頁は「相続人の債権者による取消権行使後に行使時には知られていない多額の相続債務が現れた場合」(大阪高決平成一〇年二月九日家裁月報五〇巻六号八九頁・名古屋高決平成一一年三月三一日家裁月報五一巻九号六四頁参照)について、「協議後に[相続人の債権者により]取消権が行使され、その後で多額の相続債務の存在が判明した場合に、相続放棄の申述申立が家庭裁判所になされ、受理審判が下されたとき、先になされた取消権行使そのものが[被相続人の債権者に対する]詐害行為になるというのであろうか。それでは、法的安定性をあまりにも損なうので、もはや相続放棄の申述は受理されるべきではない。結局、今回[最平一一・六・一一]の上告理由にも指摘されているように、この点では他人(取消権者)の行為により、相続人に多大の損害を被らせることがありうる。この意味においても、遺産分割協議に詐害行為取消権の行使を認めるのは、制限的でなければならない。」とのべる。

³⁸伊藤昌司・二八頁「フランス民法典系列の相続法には、相続放棄を詐害行為として取り消すことができる旨を明示した特則が置かれており(フ民七八八条、ケベック民六五五条、ルイジアナ民一〇二一条、イタリア民五二

てよからう。相続放棄について、身分行為だからという理由付けだけでは説得力が乏しくなりつつあることは言えるであろうが、相続放棄についてフランスでは詐害行為取消権の対象となりうるのだから日本でダメなことはないという議論や、フランスではよくても日本の相続放棄はドイツに類似しているのでフランスと同様には考えられない³⁹といった議論の応酬がなされているようである。

二-6 他の債権者保護手段との関係

なお、詐害行為取消権行使の可否にこれまで焦点を当ててきたが、詐害行為取消権行使を否とする論者であっても、債権者の保護を無視するとは限らないことに留意すべきである。取消は認められないとする論者でも、財産分離(民法九四一条以下:第一種、民法九五〇条:第二種)⁴⁰または民法二六〇条(共有物の分割への参加)⁴¹で債権者保護を図ろうとするものがある⁴³。

しかし、取消を認めるべきとする論者は、財産分離はあまり用いられない上に債権者保護として弱いこと、民法二六〇条の使い勝手がよくないこと、二六〇条と四二四条とで実質的な違いは小さいので四二四条を排す意義が薄いことなどを論ずる⁴⁴。

二-7 財産分与との比較

相続放棄に関する最昭四九・九・二〇において「相続の放棄のような身分行為」と明言しているものの、身分行為であるか否かは判例・裁判例・学説であまり重視されていないことを二-2で述べた。しかし、確認的に、相続放棄・遺産分割協議以外の身分行為(と言われるかもしれないこと)と債権者との関係について、ここで触れる。

相続放棄・遺産分割協議との対比で最も論じられるのが離婚に伴う財産分与である。最平一一・六・一一の評釈でしばしば引用される最昭五八・一二・一九⁴⁵は、財産分与に仮託してされた過大な財産処分でなければ取消の対象とならないとした。その後出た最平一二・三・九⁴⁶は、最昭五

四条)、わが国の旧民法も同様であった(財取三三九条)。」

³⁹ 池田恒男・____?

⁴⁰ 財産分離による場合、被相続人の債権者は被相続人の財産だけあてにすべき(第一種の財産分離)、或いは、相続人の債権者は相続人の財産だけあてにすべき(第二種の財産分離)、ということになるので、本評釈の視点からは債権者保護としての機能は弱いと位置付けられる。破産手続と存在意義が重なることもあり、「民法の財産分離の利用度はきわめて低く、ほとんど有名無実」とされる(久留都茂子・家族法判例百選第五版<別冊ジュリスト一三二>二一〇頁(一九九五))。

⁴¹ フランス民法八八二条が同一一六七条の債権者取消権の特則であるらしい?

⁴² 梅謙次郎『民法要義卷之二物権編』(復刻版、有斐閣、明治四四年)二一五頁…共有物の協議分割が詐害行為に当たる場合には四二四条による取消権行使が可能、といていたらしい。

⁴³ (川島武宜、星野英一)

⁴⁴ (中川良延、高木多喜男)

⁴⁵ 最判昭和五八年一月九日民集三七卷一〇号一五三二頁…Aが昭和五一年倒産。同年Yと離婚。財産分与としてAがYに土地を譲渡。Aの債権者Xが詐害行為取消を主張。「分与者が既に債務超過の状態にあつて当該財産分与によつて一般債権者に対する共同担保を減少させる結果になるとしても、それが民法七六八条三項の規定の趣旨に反して不相当に過大であり、財産分与に仮託してされた財産処分であると認めるに足りるような特段の事情のない限り、詐害行為として、債権者による取消の対象となりえない」と最高裁は判示してYを勝たせた。

⁴⁶ 最判平成一二年三月九日民集五四卷三号一〇一三頁と片山直也・民法判例百選Ⅱ第六版<別冊ジュリスト一九六>三八頁&前田陽一・リマークス二〇〇一上三四頁…Xが貸金債権の返済をAに求め六千万円を支払うべき旨の確定判決を得ていた。AはYと離婚し、生活補助として月十万円、慰謝料として二千万円をAがYに支払う旨の公正証書が作成された。Xは主位的に通謀虚偽表示無効を、予備的に詐害行為取消権に基づく取り消しを主張した。最高裁は「離婚に伴う財産分与として金銭の給付をする旨の合意がされた場合において、右特段の事情[民法七六八条三項の規定の趣旨に反して不相当に過大]があるときは、不相当に過大な部分について、その限度において詐害行為として取り消される」と判示した。片山直也解説は「最高裁における初めての取消肯定例」(三九頁)と述べる[差戻審で幾らの部分が取り消されたのか…データベースに差戻控訴審が載ってない。高部眞規子・最高裁判所判例解説民事篇平成一二年度二四六頁で解説されているか?]

八・一二・一九の判断枠組みを引き継ぎ、更に慰謝料についても過大である部分だけが取消の対象となつた(結論として大筋で債権者勝訴と思われるが過大部分の認定が不分明)。最平一二・三・九は離婚時の事案であるが、離婚の慰謝料だけでなく慰謝料一般に当てはまると理解されている。財産分与が最平一一・六・一一との対比でしばしば取り上げられるのは、財産分与の適正部分について詐害行為取消権の対象とならないという判断は、遺産分割協議についても特別受益・寄与分その他の事情を考慮した適切な内容の遺産分割協議についても当てはまる可能性があるからであろう。

ところで、【財産分与が一般論として詐害行為取消権を排斥する】という命題は、特に清算的財産分与に関し誤解を招く可能性があると思われる。最平一二・三・九で清算的財産分与については扱われていないが、最昭五八・一二・一九と合わせ、当然に適正額の範囲内で詐害行為取消権を斥けると裁判所は言うであろう。しかしそれは債権者の請求を斥けることを意味するとは限らず、場合によると思われる。分与者の債権者が分与者の婚姻中の業務に関して債権を取得していた場合、清算的財産分与としての適正額(夫婦共通財産への婚姻中の他方配偶者の貢献度に応じて)を算定する際に、当該債権の額は夫婦共通財産から控除される可能性が高かろう⁴⁷。この理は、当該債権が契約に基づく債権(貸付金返還請求権)や租税債権である場合のみならず、損害賠償請求権であっても妥当する可能性があるであろう。例えば、東電の取締役が業務上生じさせた損害に関し、今後株主代表訴訟などで莫大な損害賠償を負担させられるかもしれない。この取締役が離婚するとなった際、夫婦共通財産の額は損害賠償額を控除した額として計算されるのではなからうか。財産分与(特にその中核である清算的財産分与)が詐害行為取消権の対象外となるという命題から、損害賠償額は清算的財産分与の計算において控除されないという計算方法を導こうとする可能性も否定できないが、しかし婚姻中の行為が原因となって損害賠償請求権が発生しているのだとすると、結局夫婦共通財産は零(またはマイナス)であるということが通例ではなからうか。詐害行為取消権が行使されそうだということは債務者が破産寸前であるということであり、分与者の債務の発生原因が交通事故によって怪我させたなど分与者の婚姻中の業務と無関係の場合とはともかく、夫婦共通財産は概ね零に近い(またはマイナス)ことが多いであろうから、(清算的)財産分与が詐害行為取消権の対象外となるという命題自体が間違っていないとしても、適用場面は稀であろうと思われる。

更に、最平一二・三・九で扱われた扶養的財産分与及び慰謝料についても、以下の様な疑問が残る。

扶養的財産分与が詐害行為取消権を斥ける理由として扶養が優先されると説かれる。しかし、分与者Aが元配偶者Yと離婚していなければ、Aが破産し、Yも貧しい生活を強いられる(Aから十分な生活費の支給を受けることが期待できない)であろう一方、離婚した途端、月十万円(これが民法七六八条三項に照らし更に減額されるであろうとしても)の給付を受けることができるというのは、バランスを欠く可能性がなからうか。

慰謝料が詐害行為取消権を斥けるという命題についても、慰謝料として適正な額の範囲について分与者Aから元配偶者Yへの弁済が、Aの債権者であるXへの弁済よりもなぜ優先されるのか、という疑問が湧く。例えばAが交通事故を起こしてYに怪我させてYに(離婚と無関係に)損害賠償を支払う必要が生じた場合も、XはYに負けるのであろうか、また、例えば過去にAが交通事故を起こしてXに怪我させて損害賠償債務を負っていた場合でも、XはY(離婚に係る慰謝料であれ離婚と関係ない慰謝料であれ)に負けるのであろうか?過去にAが交通事故でXに怪我させてしまい、損害賠償債務を弁済する前に、Aが交通事故でYに怪我させてしまった場合、やはりYがXより優先されて遅い者勝ちとなるのであろうか?AとYとの関係は偏頗弁済等に当たらないということなのであろうか、何故なのであろうか。

つまり、扶養的財産分与にしろ慰謝料にしろ、旧配偶者YをXと比較して優遇するかのように見える最昭五八・一二・一九及び最平一二・三・九の一般論について、前二段落のような疑問が残る。

⁴⁷ 前田陽一・私法判例リマークス二〇〇一上三六頁。

この疑問に関し、債務の弁済は詐害行為取消権の対象とならないから、扶養的財産分与も慰謝料も詐害行為取消権を斥けるという説明が考えられる。しかし、一方で、複数の取消債権者中で先走った(いわゆる勤勉な)債権者は、後から出てきた取消債権者の詐害行為取消権を排斥できないとする最昭四六・一・一九⁴⁸がある。結局、いわゆる偏頗弁済やいわゆる勤勉な債権者の問題と絡めて(更には破産時の優先劣後とも絡めて⁵⁰)、どのように整合性が図られているのか、一租税法研究者から見て理解が難しい部分が残る。

二-8 その他の身分行為

財産分与以外の身分行為として、死因贈与について、東京地平一〇・一・二九⁵¹は詐害行為となりうるとする(事案等)。詐害行為取消権の事案ではないが最平一〇・二・一三⁵²は「死因贈与に基づく限定承認者への所有権移転登記が相続債権者による差押登記よりも先にされたとしても、信義則に照らし、限定承認者は相続債権者に対して不動産の所有権取得を対抗することができない」とした。しかし、控訴審と比べると、常に被相続人の債権者を勝たせるという論理ではなく「信義則」で若干の含みを持たせている。

民法四二四条二項の身分行為として詐害行為取消権の対象とならない典型例は、婚姻・養子縁組による被扶養者の増大であるとされる。渡辺達徳は民法四二四条二項の例として「相続の承認」も挙げる⁵³。「共同相続人の一人が特に多額の相続債務を負担するような分割」の場合は

⁴⁸ 最判昭和四六年一月一九日民集二五卷八号一三二一頁…先に弁済を受けた受益者すなわち勤勉な債権者はその後に勤勉でない方の債権者に詐害行為取消権を行使された場合に「受益の意思表示」をして取消権を斥けることが、できない。片山直也・民法判例百選Ⅱ第六版四〇頁三章。

⁴⁹ 伊藤義一＝渡邊信子・TKC税研情報一八卷三号一頁以下、一八頁(二〇〇九)参照。債務の弁済が詐害行為取消権の対象となる例として、最二小判昭和三年一月一日、最二小判昭和三年九月二六日、最三小判昭和五二年七月二日、最三小判昭和三年一月一七日、広島高判昭和四一年一月三〇日、最一小判昭和四二年一〇月一九日、最二小判昭和四八年一月三〇日、富山地判平成八年九月二七日。

⁵⁰ 破産法制との関係を意識させられたのは、淵圭吾の指摘(論文刊行済み?)などに負う。感謝する。

⁵¹ 東京地判平成一〇年一月二九日判タ九八七号二一四頁…死因贈与は、詐害行為となりうる。

⁵² 最判平成一〇年二月一三日民集五二卷一号三八頁…Aが昭和六二年に子のX₁・X₂に土地の半分ずつを死因贈与し、始期付所有権移転仮登記を経由した。Aが平成五年に死亡。X₁・X₂は平成五年八月三日に限定承認の申述受理の申立てをし、同月二六日に受理された。X₁・X₂のために同月四日受付で仮登記に基づく本登記手続がされた。Aは金銭消費貸借の連帯債務者であり、債権者はY。YはAの相続財産の限定内でX₁・X₂に対して強制執行をしようとした。X₁・X₂は強制競売の不許を求めた。最高裁は「死因贈与に基づく限定承認者への所有権移転登記が相続債権者による差押登記よりも先にされたとしても、信義則に照らし、限定承認者は相続債権者に対して不動産の所有権取得を対抗することができない」と判示しX₁・X₂の請求を棄却した。

なお山崎俊彦・私法リマークス一九九上・七二頁以下、七五頁は、相続債権者が常に優先するという論理(控訴審は信義則に依拠していないのでこの論理に近い)を立ててしまうと「なんらの公示もされないのに相続債権者を強い位置に置くことにより取引の安全を軽視するという難点がある」ともつともな批判がある」と指摘した上で、「[死因贈与の]実際の機能に着眼すると老親介護など無償の出捐に対する対価的給付の意味を持つ死因贈与の存在なども視野に入れなければならない」とし、「第一審判決[控訴審・上告審と異なりX₁・X₂の請求を認容]では、X₁らがこうした主張をすることがX₁らとYとの間の公平の観点から許されないような特段の事情は認められないと判断しているところが暗示的である」と述べている[つまりX₁・X₂の主張を信義則で封じるのは結論として妥当でない可能性がある?]が、「死因贈与の多様性に見合う法運用が期待される一つの『開かれた』解決法であったといえよう」と述べている。他方、控訴審東京高判平成八年七月九日に関する武田政明・私法判例リマークス一九九七下九一頁以下、九三頁は、X₁・X₂は不動産がAの弁済の対象となることを知っていたであろう旨を述べている(九四頁では山崎評釈同様の対価関係の可能性について言及している)。老親が借金まみれであることを子も知っていて介護などをする代わりに老親の借金の引当財産となるであろう不動産を我が物にしようと画策した、というような状況であったとすると、生の価値判断としても子を救うべきか(子が借金漬の老親を扶養しない自由があるならば話も変わってくるのかもしれない)債権者を救うべきか非常に悩ましいところではあるし、そうすると一律に債権者を救う控訴審の論理よりは信義則の問題とした最高裁の論理の方が使い勝手が良さそうではある。

⁵³ 渡辺達徳・法学セミナー五四一号一〇七頁。相続放棄も挙げるが、相続放棄について議論百出であることは

「財産分離の方法によるのが本筋」⁵⁵で詐害行為取消権行使を否定する議論もある。

三 争点一：「その他第三者に利益を与える処分」

三-1 本判決の民法判例不言及の意味

Yは控訴審で「身分行為に該当するものについて徴収法三九条が適用されない旨のXの主張は、独自の見解にすぎない」と主張しており、これは②の筋に立つものと読める。しかし原審は最平一一・六・一一に依拠し「財産権を目的とする法律行為としての性質を持つことも明らか」と述べているので、①の筋に立つものと読める。

本判決は前述の通り遺産分割協議の性質論を避けている。原々審・原審が最平一一・六・一一に言及しているにもかかわらず、最平一一・六・一一の「財産権を目的とする法律行為である」という表現を避け、本判決は「相続財産の帰属を確定させるものである」という表現にとどめている。これは、①の筋であると名言することを避けるためであるとも読める⁵⁶⁵⁷。これは、相続放棄に徴収法三九条が適用されるか否かについて結論を先送りにしたかったためであると推測できる⁵⁸。

三-2 遺産分割協議の遡及効をめぐる租税法上の扱いの概観

二-2で先述した通り、課税関係に関しては、遺産分割協議について宣言主義的に扱われる場面と移転主義的に扱われる場面があると整理されている⁵⁹。

遺産分割協議で法定相続分より多くの財産⁶⁰を取得した共同相続人に対し被相続人からの相続に関する相続税の課税に追加して共同相続人からの贈与に関する贈与税が課せられることはないと考えられるし、当該財産に含み益があったとしても贈与した側の共同相続人に譲渡所得に関する所得税が課せられることはない⁶¹。財産の含み益に関しては、離婚に伴う財産分与時に資

前述した。

⁵⁴ 相続の単純承認により債務が増える例と詐害行為取消権との関係について判例はない？。

⁵⁵ 有泉亨執筆・中川善之助編『注解相続税法(上)』一九九頁。

⁵⁶ 神山弘行・ジュリスト一四二二号一四九頁以下、一五一頁(二〇一一)。

⁵⁷ 倉見智亮・註77、二五〇頁は「最高裁平成一一年六月一日判決に拘泥し、国税徴収法三九条自体に示された適用要件を充足するか否かの判断を欠いている」と批判する。しかし、寧ろ、最平一一・六・一一と無関係であるという体裁、及び、あくまで徴収法三九条の解釈しかしていないのだという体裁を取り繕おうとしている、というのが本判決の字面である。無論、字面だけではなく、行間を読む作業として、本判決では徴収法三九条適用の実質的正当化根拠が示されていないことから、最平一一・六・一一に寄りかかりすぎであるというのが、こうした批判の主意であろうけれども、私は、【最平一一・六・一一と無関係であるという体裁】がある故に、相続放棄が本判決の射程外であると断じ難い余地を残している点の方が、気にかかる。

⁵⁸ 古田孝夫・註6、九五九-九六〇頁は、最昭四二・一・二〇註24と最昭四六・一・二六註25との「違いがあるが、このような私人間の利益調整の場面における取扱いの差異が、第二次納税義務の成否の場面においても同様に当てはまるかどうかは、疑問の余地がある。」と留保している。

⁵⁹ 高橋祐介・NBL一四二巻六号五七五(五三)頁以下、五八〇～五八一頁(二〇一〇)。

⁶⁰ 法定相続分からズレても課税関係が生じないことについて、高橋祐介・註28、五八二頁。

特別受益・寄与分を考慮した上での相続分を具体的相続分と呼ぶとして(参照：高橋祐介・註28、五八三頁、伊藤昌司「疎んじられる具体的相続分」判例タイムズ一〇一六号七七頁以下(二〇〇〇)等)、具体的相続分より多くの財産を取得させる場合も、租税法上は譲渡・贈与として扱われないと言い切れるか？

伊藤昌司論文は具体的相続分が裁判例により疎んじられていることを嘆いているが、その後の最判平成一二二年二月二四日民集五四巻二号五二三頁は、具体的相続分について裁判では争えない(審判で決着をつけるべき)としている。

⁶¹ この点をめぐり、他の相続人に代償金を交付して単独で相続した資産を後に売却した場合の譲渡所得の計算において代償金が取得費に算入されるかという問題があり、判例・裁判例は最判平成六年九月一三日判時一五一三九七頁を筆頭に算入されないとしており、古田孝夫・註6、九六二-九六三頁でも紹介されている。学説では批判も根強いものの(例：金子宏・註90、二三二頁、田中治・租税法研究二四号一九六頁等)、裁判例は一貫している。代償金が取得費算入を否定するものと同系列の裁判例として、千葉地判昭和五五年一月三〇

産の譲渡があったものとして譲渡した元配偶者に譲渡所得に関する所得税が課せられる⁶²(なお、資産を譲り受けた元配偶者に贈与税は課せられない⁶³)ことと、対照をなしている。不動産取得税は相続による不動産の取得に課されないが(地方税法七三条の七第一号)、遺産分割協議による不動産の帰属の変更についても非課税とする(相続による不動産の取得に該当する)として扱われる(最昭六二・一・二二⁶⁴)。即ち、遺産分割協議について財産そのもの(ストック)の課税関係は宣言主義的発想に基づくと整理される。

他方、相続財産が賃貸不動産であるとか事業用資産であるとかいう場合、不動産所得⁶⁵・事業所得に係る所得課税⁶⁶・事業税や消費税(付加価値税)については、つまり財産そのもの(ストック)ではなくそこから生ずる果実等(フロー)については、遺産分割協議により財産の帰属が変更されても移転主義的発想に基づくと整理される(不遡及主義的発想に基づいて扱われると表現した方が分かりやすいかもしれない)。

三-3 民法四二四条と徴収法三九条との異同

本件は徴収法三九条の問題であるにもかかわらず、これだけ民法四二四条が意識されるのは、「受益者に対して直接第二次納税義務を負わせることにより、実質的に詐害行為の取消をしたのと同様の効果を得ようというのが徴収法三九条の立法趣旨である」⁶⁷などと説明されるからである⁶⁸。これが【異同】のうちの【同】の面である。しかし以下述べるように【異】の面も無視できない⁶⁹。[異同をもっと律儀に整理すべき?]

本件はストックの問題である。しかし、徴収法三九条は第二次納税義務を課すだけであり財産の帰属を変化させるものではないため、民法四二四条と比較して徴収法三九条は一層容易に遺産分割協議の遡及効にとらわれずに済む、という立論が考えられる。この考え方はY側の主張及び

日訟務月報二六卷四号七〇〇頁、大津地判昭和六〇年一月一四日行集三六卷一号八頁、東京高判平成二〇年四月二二日税務訴訟資料二五八号順号一〇九四四等がある。なお、代償金の取得費算入を肯定するとすると、代償分割の際に相続税と譲渡所得に係る所得税が同時に課せられることになる筈であり、学説の考え方が納税者を利するかどうかは場合によりけりである。

⁶² いわゆる名古屋医師財産分与事件・最判昭和五〇年五月二七日民集二九卷五号六四一頁。財産分与のうち、清算的財産分与としてなされる資産の移転は共有財産の分割(参照:所基通三三-一の四:共有地の分割)と同様に資産の譲渡はない(譲渡所得は発生しない)ものとして扱うべきであるという学説が有力である(金子宏他『ケースブック租税法』三版、§222.02、弘文堂、二〇一一年参照。但し学説では再反論もある。窪田充見・佐藤英明「財産分与と租税をめぐる問題」法学教室三五七号六四頁以下)が、最高裁は資産の譲渡として扱い続けている。最判平成七年一月二四日税務訴訟資料二〇八号三頁は、妻の貢献の度合いに応じて夫名義の特定の財産に対する共有持分が発生しているとはできないので、共有地の分割とは違うという論理を採っている。

⁶³ 財産分与にかこつけた「過当」な財産的価値の移転がある場合には贈与税が課せられうる。相基通九-八。なお、元配偶者の家事等の貢献に照らし過当でない財産分与について、所得税も課されないとするのは、賃金・退職金との対比において非中立的・不公平であると経済的に考えられなくもないが、元々帰属所得が非課税であるのでその種の非中立性・不公平は仕方ないであろう。

⁶⁴ 最判昭和六二年一月二二日判時一二二七号三四頁…

⁶⁵ 高橋祐介・註28、五八二-五八三頁、国税庁タックスアンサーNo.一三七六Q(未分割遺産から生ずる不動産所得)、最判昭和六二年七月二日税務訴訟資料一五九号二〇頁、最判平成六年二月七日参照。

⁶⁶ 相続財産が預金である場合の利子については、概ね源泉分離課税で済ませられるので、預金の帰属の変更は(外国所在の金融機関に預けている金員でもない限り)、実務上殆ど問題にならないであろうし、仮に問題となりうる場合でも遡及しないであろう。

⁶⁷ 古田孝夫・註6、九五七頁。[吉国二郎ほか編『国税徴収法精解』一七版、二〇〇九、大蔵財務協会、三六七頁]

⁶⁸ 占部裕典・判例時報二一〇八号一四八頁<判例評論六二八号二頁>以下、一四九頁、高橋祐介・註28、五八一頁に、不当利得返還請求との関係について触れられている(浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座(第三卷)特殊徴収手続』一三三頁、ぎょうせい、二〇〇三)が、高橋は意味が分からないとしている。

⁶⁹ 山田・註86、三四頁の表参照。

原審の論理にも現れていた。

しかし最高裁は、民法四二四条と徴収法三九条の効果の違いに言及しなかった。この違いを強調すると、相続放棄(の遡及効に関する民法九三九条)についても、最昭四九・九・二〇にとらわれずに、本件と同じ結論を出す方向に途が開かれるところ、そうした可能性を示唆することも最高裁は嫌がった、と読むことができようか。

なお、民法四二四条と徴収法三九条の違いは、Xの主張を斥ける方向ばかりに効くとは限らない。Xは、徴収法三九条は徴税の便宜のための特別な規定であるから、民法四二四条と同等かそれより厳しい要件が課せられると論じている。同等というのは、詐害の意思も要件とする(争点二)ことに繋がらうし、厳しい要件というのは、最平一一・六・一一の射程外とすることに繋がらう。制度の違いを強調し始めると、徴収法三九条の要件は狭くなるべきとも広くなるべきとも論ずることが不可能ではなく、却って決め手に欠ける議論であるのかもしれない。

ところで、詐害行為取消権は行為を私法上取り消すという効果、徴収法三九条は第二次納税義務(要するに金銭給付義務)だけという違いが強調される⁷⁰一方で、本判決では当然議論される必要のない事柄であるが、詐害行為取消権の効果について諸説あるようであり、例えば登記について受益者から債務者に戻すべきなのか、登記が受益者の手元にあるままで総債権者のために執行にかけるのかとか、議論があるようである。平井宜雄・価額賠償の原則⁷¹理論が妥当するならば、結局効果の点でも徴収法三九条との違いは見かけほど大きくないのではないかという気もしないでもない。が、今のところ平井説は有力ではあっても少数説であって判例通説ではないと目される?

三-4 債権者の債権確保可能性と租税債権の脆弱性

民法四二四条の典型例は【破産予備軍の関係者vs.銀行】という構図であろう。そして、【債権者は債務者(被相続人・相続人)の固有財産のみ引当にすべき】という議論は、契約に基づく債権者が事前に抵当権等債権確保措置を色々講ずることができる筈である、ということも根拠としているかもしれない。債権者には予測可能性があるから相続(相続放棄なり遺産分割協議なり)の場面まで保護する必要はないという議論である[但し債権者の予測可能性は詐害行為取消権を否定する根拠とはならないとも論じられているらしい?]

この点、租税債権は勝手に成立する場面があり、かつ、債務者ができれば払わないで済ませたいと思うものである(銀行に対しては、借金を返済しなければブラックリスト入りしてしまい営業継続に支障が生じるので、租税と比べ返済意欲が高まりやすい)、という脆弱性があると指摘される⁷²。この脆弱性に鑑みると、租税徴収との関係で民法四二四条の例として思い浮かべるべきは、銀行のような契約に基づく債権者ではなく、不法行為の損害賠償債権者などであるかもしれない。

予測可能性(及び債権確保措置の可否)だけでなく、責任財産の範囲という観点から見ても、【債権者は債務者(被相続人・相続人)の固有財産のみ引当にすべき】という議論は租税債権には当てはまりにくい。誰を納税義務者とするかは【誰に租税負担を負わせるべきか】という経済実

⁷⁰ 古田孝夫・註6、九六〇頁。

⁷¹ 平井宜雄「不動産の二重譲渡と詐害行為」鈴木禄弥先生古稀記念『民事法学の新展開』一九九三が様々なところで引用されており、少なくとも有力説ではあるであろう。

⁷² 租税債権の「脆弱性」という表現は、佐藤英明「破産法改正と租税債権」租税法研究三三卷六八頁以下、八二頁(2005)等、徴収に関する佐藤英明の一連の議論に負う。これは、租税債権の優先性を租税債権の公益性で説明しようとしてもなかなか私法(破産法)の人間の理解を得られるものではない(いわゆる「鶴」表現)という経験から、もっと別の説明・正当化根拠が求められるという発想に基づくそうである。

尤も、国税ではなく固定資産税についてであるが、アメリカの固定資産税に関しては日本におけるよりも強い優先権が与えられており、アメリカの自治体の徴税担当者は、【優先権がなければ財政が賄えなくなるのだから優先されて当たり前ではないか、えっ?日本における優先権ってそんなに弱いのか?】という態度であったそうである(現地調査したのは渡辺徹也)。残念ながら佐藤英明「固定資産税の徴収確保に関する課題について」税研一四一号一五頁以下(二〇〇八)にはあまり詳しく書かれていない?

体的な考慮ではなく執行の便宜から決められることも少なくない(法人税そのものの存在意義や、消費税の負担の転嫁や、国税ではないが固定資産税における賦課期日の名義人課税主義等)。この考慮からすると、引当財産の範囲に関する私法の議論はあまり意味がなく、【誰に第二次納税義務を負わせても酷ではないと評せるか】という第二次納税義務一般の議論⁷³⁷⁴の方が重要となる可能性もある。

租税債権の脆弱性と関係あるか定かでないが、租税債権成立前(納税義務成立前)の行為を詐害行為として取り消すことができるかについて裁判例は積極的に解す⁷⁵。

三-5 実質的な考慮としての悪質性と扶養

本判決は「Aに詐害の意思のあったことは明らか」と明言しているので、裁判所は悪質であると認定しているということである。

本件でAは財産取得を諦める代わりにXから扶養されるという便益を得ようとしている。Aが法定相続分通りに財産を取得しXから扶養されることを諦めていたら、国は通常通りAから徴税する一方で、Aは老齢なので国(自治体)から社会保障給付(生活保護等)を受けるかもしれない。しかし生活保護等などの受給は容易ではなく、国(自治体)はXにAを扶養する負担を押し付けようとするであろう。そうすると、XはAの扶養義務を負わされるばかりでその見返りを何ら要求できないのか、という不満を募らせるであろう。

これは、子に扶養義務を課す規定(民法八七七条一項)があるのだから仕方ないと居直ることもできなくもない。親に財産がない場合に子が親を扶養する義務が免除されるとは書かれていないこととのバランスから、Xの言い分は贅沢であると評す余地もある。が、扶養的財産分与適正額は詐害行為取消権の対象とならないとした最平一二・三・九註46(前述の通り私はこの論理に一抹の疑問を抱くのであるが)や、財産分与が適正であるので徴収法三九条を斥けるとした東京地昭四五・一一・三〇⁷⁶⁷⁷との関係で、アンバランスではないかとの疑問も芽生える。

もし、最平一二・三・九や東京地昭四五・一一・三〇とのバランスを考え、かつ、本件のXの扶養

⁷³ 『租税長州制度調査会答申』第三の一の1(昭和三三年一二月)?

第二次納税義務は滞納者と法形式上の財産等帰属者との実質的同一性を根拠とするが、徴収法三九条が詐害行為取消権簡易版として機能することを期待されているという点は、実質的同一性と相容れない面かもしれない。本件のような場面でAとXは実質的に同一であると評価できるか、論者によって感触が変わるであろう。AがXから扶養してもらうことを期待しているという部分に関しては、Xを隠れ蓑にしようとしているから実質的に同一視して構わない、とも言えるのかもしれない。

⁷⁴ 第二次納税義務者による主たる納税義務に関する争いの可否について、可とした最判平成一八年一月一九日民集六〇巻一号六五頁(租税判例百選第五版二六事件三木義一解説)参照。

⁷⁵ 大阪高判平成二年九月二七日訟月三七巻一〇号一七六九頁…

⁷⁶ 東京地判昭和四五年一月三〇日判時六一三号二三頁…Aは七〇〇万円程滞納していた。Aは妻Xに五〇〇万円を贈与した。国税局長Yは徴収法三九条に基づきXに五〇〇万円の第二次納税義務があるとして告知処分をした。裁判所は「第二次納税義務は、形式的には第三者に財産が帰属しているが、実質的には滞納者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないような場合に、その形式的な権利の帰属を否認することにより私法秩序を乱すことを避けて、形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることによつて租税徴収の確保を図らんとする制度」であり、「三九条の規定する無償譲受人等の第二次納税義務は、滞納者が純粋な経済的動機からは考えられないような処分行為をしたことによつて国税の徴収を免かれる結果を招来した場合」[傍線: 浅妻]を扱っているとし、Aが妻子に迷惑をかけたこと侘び、離婚は避けられないが子を育てた妻に感謝するため、AがXに千万円支給する旨約諾し、その半金として五〇〇万円を交付したという事情に照らし、「一つ一つの約因についてみれば格別、これらを総合して判断すれば、前叙のごとき事実関係のもとにおいては、資産の見るべきものないAにとつても、右約旨に基づいて支給された五〇〇万円は、まさに、必要かつ合理的な理由に基づくものであり、国税徴収法三九条所定の処分行為に該当しない」としてXの請求を認容した。

⁷⁷ 倉見智亮・同志社法学六三巻三号二三五(一六九三)頁以下、二四四頁は「家族関係について形成された私法秩序を課税によつて変動させるべきでないという考えや、将来の生活費などに対しては課税を抑制すべきであるという考えによつて規律されているように窺われる。」と論ずる。

負担に配慮するならば、本件で認定された「六七四八万四五二三元の利益」の全てが徴収法三九条の対象となるべきではなく、例えばXがAを扶養するコストが二〇〇〇万円と見積もられるならばその分も控除した四七四八万四五二三元が徴収法三九条にいう「処分により受けた利益が現に存する限度」であるとして徴収法三九条を運用することも考えられないではない⁷⁸。誰が扶養コストについて主張立証責任を負うべきかという問題は残るものの、本件の事実関係において扶養コストとして合理的に見積もられる額が零円の筈はないといった主張はできまいか。

しかしそうした運用の可能性も本判決は切り捨てているかのようにも読める。とすると結局、扶養の負担は扶養義務の話、第二次納税義務は別の話、という割り切りで、この実質論はあまり顧みられないということになるだろうか。

四 争点二：詐害の意思

四-1 詐害の意思は独立の争点か？

民法四二四条において明文で詐害の意思(「債権者を害することを知って」)が要件の一つとなっている。他方、徴収法三九条において詐害の意思に関する記述はなく、文理解釈として考えると詐害の意思が徴収法三九条の要件となるとはいいいにくい。

立法の経緯からしても、徴収法三九条の前身である旧国税徴収法四条の七(明治三〇年三月二九日法律第二一号。昭和三四年四月二〇日法律第一四七号全文改正前)の差し押さえを免れる目的という要件が削られていることが指摘されている⁷⁹。

裁判例でも詐害の意思は不要であるとされてきたし、学説でも支持されているといつてよからう⁸⁰。

立法経緯・裁判例・学説に照らしてXの主張の勝ち目は皆無とまでは言わないものの元から殆ど無かったものといえる。が、Xの言わんとすることを勝手ながら忖度すると、徴収法三九条の「その他第三者に利益を与える処分」の解釈に幅があり規範的にこの要件の広狭を決めざるをえない⁸¹

⁷⁸ 倉見智亮・註77、二四六頁。

⁷⁹ 高橋祐介・註28、五八三頁、青木康國・租税判例百選第五版<別冊ジュリスト二〇七>五〇頁以下、五一頁(二〇一一)、佐藤英明・註80、一三七頁。

⁸⁰ 東京地判昭和五〇年三月二四日行集二六卷三号三七六頁、大阪高判昭和五四年九月一三日行集三〇卷九号一五四六頁、名古屋高判平成元年九月二五日シュトイエル三三二号一頁、金沢地判平成一七年七月二五日(名古屋高金沢支判平成一八年八月三〇日)、大阪地判平成一九年一月一三日判ター二六九号一六九頁(大阪高判平成二〇年六月九日)等、及び佐藤英明・ジュリー三八五号一三六頁以下等。

⁸¹ マグワイア(Mark David McGwire)選手・ソーサ(Sammy Sosa)選手のホームランボールに高値がつきそうであった一九九八年、ホームランボールを最初に拾った人が打者に当該ホームランボールをすぐに投げ返してしまうと、拾った人から打者への贈与が成立し贈与税が課せられることになるか(なお、日本では贈与税が受贈者に課せられる一方、アメリカでは贈与者に課せられる)、ということがアメリカの議会等で議論されたことがあった。杓子定規に考えると贈与税が課せられそうであるし、贈与税が課せられるとIRS(内国歳入庁)は一度は表明したそうであるが、世間の反発を浴び、そうした事態が生じた場合に贈与税は課せられない、とIRSは表明したそうである。法律の解釈適用は、インフィールドフライの判定と同様に、一義的明確なものではない、ということのようである。薄井信明「三億円のホームラン・ボール」税務弘報二〇〇一年一〇月一一三頁参照。

日本で同様のことが起きた場合、ホームランボールを最初に拾った人がボールの所有権を取得する(無主物先占なのか球団からの贈与なのか法律構成について若干不分明なところは残るが)という慣行が定着しているところ、最初のボール拾得者が国税滞納者であるにもかかわらずすぐに打者にボールを投げ返してしまうという事態が生じた場合、徴収法三九条の「譲渡」または「その他第三者に利益を与える処分」を満たすのかという問題が起きうる。行為だけを見れば、ボール拾得者から「第三者に利益を与える」行為が存在しているように見える。しかし、アメリカ流の解決を参照すると、「譲渡」も「処分」もない、という解決もあるかもしれない。

債権譲渡通知(対抗要件を備える)は債権譲渡自体(責任財産減少に繋がる行為)と区別されるので詐害行為取消権の対象とならないとしたものとして、最判平成一〇年六月二一日民集五二卷四号一一二一頁(より正確には、担保権設定行為が責任財産減少行為であり、担保権の実行行為としての債権譲渡通知は詐害行為取消権の対象とならない)。不動産登記について大判明治四〇年三月一一日民録一三輯二五三頁(滝沢昌彦

ところ、詐欺の意思がない行為が徴収法三九条の「その他第三者に利益を与える処分」に当たらないという解釈方法を提示しようとした、と考えられる⁸²。Xは、「その他第三者に利益を与える処分」がないと主張する際に、遺産分割協議が身分行為であることを強調している。これは、民法四二四条二項の「財産権を目的としない法律行為」を意識すると同時に、徴収法三九条の文言のうち「処分」に当たらない、と主張しているものと理解できる。他方、「詐欺の意思」に関するXの主張は、【詐欺の意思がない行為は特段の事情なき限り「第三者に利益を与える」ものとは規範的に言えない】というものとして再構成できるのではなかろうか。

詐欺の意思要件に関する本判決の判旨そのものへの異論は少ないであろう一方、Xの主張に心情的に理解を示そうとするならば、争点二は、独自の争点を形成するものとするよりも、争点一に関する争点三の当てはめの問題として位置づけた方が、座りが良いように思われる。

四-2 なぜ傍論を述べたか？

調査官解説は「下級審の裁判例において、滞納者に詐欺の意思のあることが徴収法三九条所定の第二次納税義務の成立要件か否かが争われた事案が散見されたことから、本判決は、この点の法律解釈を、遺産分割協議の場合に限らない一般的な形で明示的に示したものと考えられる。」⁸³と述べる。それは嘘ではなかろう。

遺産分割協議の性質論や民法四二四条に関する先例への言及を避けている一方で、徴収法三九条と詐欺の意思に関する傍論をなぜ敢えて述べているのかという疑問は湧いてしまう。整合的に理解しようすると、前者は民法の問題であるから言及しなかった一方、後者は租税法の問題だから言及した、という形式論理が考えられる。

前者に関して前述のような慎重な態度を示しているにもかかわらず租税法に関して敢えて傍論を述べたのは、将来に向けて実務家に予測可能性を提供しようとしたのであろう。しかし、争点三の当てはめの問題とも重なるが、踏み込み過ぎの記述なのではないか、との印象は拭いがたい。

四-1で述べた通り、詐欺の意思が要件でないと解釈すること自体への異論は少ないと見込まれるところ、本判決が「前記事実関係によれば、Aに詐欺の意思のあったことは明らかである上」⁸⁴と述べずに「そもそも同条の規定によれば、滞納者に詐欺の意思のあることは同条所定の第二次納税義務の成立要件ではない」とだけ述べていたならば、この部分はあからさまな傍論とはならない⁸⁵、今後の事案における争点一の中の「その他第三者に利益を与える」の解釈・当てはめを睨みながら具体的事実関係に応じた柔軟な解決を図る余地が残される。例えばXがBを介護していたからXが法定相続分(ないし具体的相続分)より多めに相続しましたという場合に「その他第三者に利益を与える」に当たらないという余地がないではない。

逆に読むと、【詐欺の意思がない行為は特段の事情なき限り「第三者に利益を与える」ものとは規範的に言えない】という議論をも潰す強い意図が最高裁にあったかもしれない？[我ながら論理不明。もっと煮詰めて]

五 当てはめと射程

@民法判例百選Ⅱ第六判三七頁)。これと同様の理は恐らく徴収法三九条にも当てはまるであろう。

⁸² 詐欺の意思に関し、高橋祐介・註28、五八九頁が判旨内部の矛盾(詐欺の意思が要件でないとしながら、Aの意図が実質的な決め手となったのではないか)を指摘し(同様の指摘として倉見智亮・註77、二四四頁等)、神山弘行・註56、一五二頁が判旨を善解する余地を示す。

⁸³ 古田孝夫・註6、九六〇頁。

⁸⁴ 本件はAすなわち債務者の詐欺の意思に着目しているが、神戸地昭五三・二・一〇註33では受益者(不動産の単独名義を得た妻)の認識に焦点が当たっている。詐欺の意思というのは債務者の認識を問うのか受益者の認識を問うのか？。

⁸⁵ よくよく検討すれば傍論であると位置付けられる可能性は高いが、しかし詐欺の意思が要件とされないことについて前述の通り立法経緯等も踏まえ異論は少ないと見込まれる。

五-1 当てはめ：法定相続分と具体的相続分

学問上の最大の興味関心は相続放棄との関係に向けられるであろうが、実務上は、どのような遺産分割協議が徴収法三九条等の標的となるかが、最大の関心事となろう⁸⁶。

判旨は当てはめについて「前記事実関係の下で、本件遺産分割協議が第三者に利益を与える処分に当たるものとし、Xについて第二次納税義務の成立を認めた原審の判断は、正当」と述べているだけである。当てはめに関し手がかりとなりそうな表現は「滞納者である相続人にその相続分に満たない財産を取得させ、他の相続人にその相続分を超える財産を取得させるものであるとき」くらいしかない。

しかし、法定相続分が常に基準となるとは到底思えない。少なくとも、特別受益と寄与分を考慮した上での具体的相続分が、法定相続分とずれるという場面において、徴収法三九条が適用されないとの判決文上の手がかりはないものの、しかし適用されないであろうと予測したい。徴収法三九条が適用されないセーフハーバーとしての具体的相続分を考える際に、特別受益・寄与分・遺言の三つを考えるべきか、遺言は無視すべきか、という微妙な問題は残る。

また、更に微妙と思われるのは、滞納者が非嫡出子であるときに（最高裁が非嫡出子相続分差別違憲判断を出しそうであるということが世に知れ渡っているにもかかわらず）法定相続分通りに相続させたならば徴収法三九条の要件を満たす（非嫡出子が相続分差別違憲判断を求めて提訴しないことを、嫡出子に利益を与える処分と見る）こととなるのかという問題も考えられる。逆に滞納者が嫡出子であるときに法定相続分を無視して非嫡出子と均分相続をしたならば、最高裁判例に従い徴収法三九条の要件を満たす（嫡出子が均分相続まで譲る必要がないのに譲ったことを、非嫡出子に利益を与える処分と見る）こととなるのかという問題も考えられる。

私としては、本件における法定相続分（恐らく具体的相続分を加味してもなお）からの乖離度合いの激しさに鑑み、法定相続分或いは具体的相続分としてきちり説明できる範囲から少しでも外れれば「その他第三者に利益を与える処分」に当たる、とするほどのものではない、と本判決を解したいし、これが大方の租税法学者・租税実務家の願うところであろうとも推測している⁸⁷。特別受益や寄与分の認定でも固いところがあり、被相続人或いは相続人中の誰かの介護負担等が常に具体的相続分の算定に反映されるとは言いきれず、しかも具体的相続分は裁判で争う途が確保されていない（良く言えば審判における柔軟な運用に期待するということかもしれないが、悪く言えば法的保障が弱くなる恐れもある）⁸⁸。また民法四二四条の適用範囲に関しても、或る程度（どの程度かは論者によってかなり開きがありそうであるが）の外れ具合は正当化の余地があると学説は考えているものと見受けられる⁸⁹。

しかし、本判決文を読む限り、法定相続分（許されるとしてもせいぜい具体的相続分）としてきちり説明できる範囲から少しでも外れれば「その他第三者に利益を与える処分」に当たる、という余地は残っている。

もし、徴収法三九条が適用されない領域を、法定相続分（せめて具体的相続分）よりも少し緩く広げて考えることが許されるとすると、どのような基準が立てられようか。徴収法三九条と全く関係ないが、租税法律家が馴染んでいるのは所得税法一五七条同族会社規定に関する「税を不当に

⁸⁶ 低額譲渡（時価の半分が基準となるか？）との比較について、基本通達三九条関係七、高橋祐介・註28、五八七頁、山田二郎・月刊税務事例四三巻五号三二頁以下、三三頁（二〇一一）。

⁸⁷ 調査官解説である古田孝夫・註6、九五九頁は「本判決が、遺産分割協議は『第三者に利益を与える処分』に当たり得るとして、これに当たらない場合があり得ることを留保」[傍点：原文]と述べる。わざわざ傍点を施しているところに、【徴収法三九条の適用範囲を広げて納税者を脅す】というつもりはない、との気持ちを読み取ることはできないであろうか。

⁸⁸ 伊藤昌司・註60及び同註で挙げた最平一二・二・二四参照。

⁸⁹ 池田恒男・家族法判例百選第七版〈別冊ジュリスト一九三〉一四二頁以下、一四三頁は遺産分割協議が詐害行為取消権を斥けることを正当化する例として「将来の家業の承継や生存配偶者たる父母の扶養や世話も含まれてよく」と述べる。しかし池田恒男は債権者より相続人の利害を重視する傾向があるらしい？民法学説でこのような主張への賛否がいかほどかは分からない。

減少させる」の解釈であり、一般的には、純経済人の行為として不合理・不自然な取引等の行為・計算によって税負担が減る場合が「不当に減少」に当たると解釈されている⁹⁰ことが参考となるとは考えられないであろうか⁹¹。本件でいうと、Aを扶養する負担を見越してXが法定相続分（及び具体的相続分）より少し多めに財産を取得したとしても、AとXが利己的な純経済人であったならば不自然ではないであろうという程度の差であれば、徴収法三九条は適用されない、しかし本件の約八千万円の差は扶養負担を加味しても純経済人として不自然である、という考え方に繋がる⁹²。【法定相続分（せめて具体的相続分）から少しでも差があれば徴収法三九条を適用します、しかしAの扶養の負担はXに押し付けます】というよりは、人情味があるとはいえないか。

尤も、自分で書いておきながらではあるが、この基準には条文上の難点がある。所得税法一五七条に「不当に」の文言がある一方で、徴収法三九条の「第三者に利益を与える」が「不当に」と同程度に狭められるのか、という難点である。【Aの扶養の負担をXに押し付けたまま、第二次納税義務を課すことの何が悪いのか。親に財産がない普通の子であっても扶養義務がなくなる訳ではないこととのバランスを考えよ】との批判もありえないではない。

五-2 遺産分割協議と離婚に伴う財産分与との比較

離婚に伴う財産分与が適正額の範囲である限り、詐害行為取消権を斥けるという最高裁の考え（私は少し疑問を抱いているが）は、遺産分割協議が法定相続分（せめて具体的相続分）から或る程度外れていても正当化要素のある限りで徴収法三九条の適用を排すとの考えに結び付けられまいか。

但し、清算的財産分与と扶養的財産分与・慰謝料との違いは意識すべきである。清算的財産分与は元配偶者の本来の取り分を明確化させるだけのものであるからである（但し清算的財産分与が詐害行為取消権を斥けるという命題の正当性はあっても適用事例は限定的と思われる）。従ってこれは特別受益・寄与分を含めた具体的相続分の算定と同程度の位置付けとなると思われるし、清算的財産分与が譲渡所得の起因となる資産の譲渡に当たるといふ議論とは全く別筋のものと位置付けられよう。

五-3 相続放棄

相続放棄が徴収法三九条を斥けるか⁹³⁹⁴について、本判決を書いた最高裁は手掛かりを残さないように苦心した跡が見受けられる。従って、本判決の射程が相続放棄に及ぶか定かでない。但し、【相続放棄は身分行為であるから云々】というだけの理由付けでは説得力を失いかけているに

⁹⁰ 金子宏『租税法』四三〇-四三一頁（一七版、弘文堂、二〇一二）参照。いわゆる南日本高圧コンクリート株式会社事件・福岡高宮崎支判昭和五五年九月二十九日行集三十一卷九号1982頁、いわゆる明治物産事件・最判昭和三十三年五月二十九日民集十二卷八号1254頁の控訴審参照。もう一つの基準として、「非同族会社では通常なしえないような行為・計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になしうる行為・計算がこれにあたる」というものもある。いわゆる明治物産事件の一審参照。本稿で両基準の異同について深入りはしない。

⁹¹ 占部裕典・速報判例解説〈法学セミナー増刊〉九号二二五頁以下、二二八頁（二〇一一）参照。東京地判四五・一一・三〇が参考となるか？これは純経済人としての不自然・不合理な滞納者の行為を標的にしていると解釈できるか？ 神山弘行・註56、一五〇頁、東京地判昭和五〇年三月二四日行集二六卷三号三七六頁、山口地下関支判昭和四四年一二月一六日訟務月報一六卷三号二四八頁、東京高判昭和五七年一〇月一八日行集三三卷一〇号二〇六五頁、東京地判平成九年八月八日判時一六二九号四三頁。

⁹² 古田孝夫・註6、九五九頁。

⁹³ 相続放棄にも本判決の射程が及ぶと論ずるものとして、神山弘行・註56、一五一頁。調査官解説を書いた古田孝夫は、ジュリスト一四二三号九八頁以下、九九頁（二〇〇一）においても、註6の九六四頁においても、わざわざ神山弘行評釈に言及しており、最高裁判事の心はともかく調査官の心としては相続放棄に徴収法三九条（及び詐害行為取消権も？）を及ぼすことに積極的なのであろうか？

⁹⁴ 伊藤義一・註49、二二頁は、相続放棄を勧めなかった「関与税理士が民事上の損害賠償責任を追求された可能性もある。」と論ずる。しかし相続放棄が徴収法三九条を斥けると最高裁が判断するか不分明であるとする、この税理士は救われるということになるか？

もかわらず、相続放棄と遺産分割協議との違いは、詐害行為取消権のみならず様々な論点に関する民法判例・裁判例で強固に積み重ねられている(それらをめぐる学説の評価は一樣ではなく、判例・裁判例の傾向はけしからんというだけでは済まされそうにない)、ということは指摘できる。

将来相続放棄の事案が現れた際、徴収法三九条を適用すると最高裁が判断するとしたならば、判例変更が必要であるとまでは言いきれないかもしれない(但し本判決が原審までの議論と異なり徴収法三九条と民法四二四条との違いを強調していない点は指摘できる)ものの、相続放棄に関する制度説明が従来の最高裁判例におけるものから変化するであろう。

五-4 遺言による本判決の射程の回避

本判決への租税法学者の違和感は、高橋祐介の次の言葉で説明されよう。「本件と同様の状況にある滞納者は、相続放棄のみならず、例えば遺言による相続分の指定(民法九〇二条1項)により、第二次納税義務の成立を阻止できるから、結局本件のAやXは、運悪く不注意な者に対する罠(trap for the unwary)にはまっただけにすぎない。本最高裁判決が、本件と同様の状況にありながらも注意深い滞納者へ与える影響はほとんどない。」

このうち、相続放棄については、将来の最高裁の判断を予測できない。

さて、BがAに相続させないような遺言をしておけば、Aが徴収法三九条にいう「その他第三者に利益を与える処分」をした者に該当することはない。しかし、Aの債権者がAの遺留分減殺請求権を債権者代位権によって代位行使することができるか、という問題は残る。大島俊之は「相続人の債権者は遺留分減殺請求権を債権者代位権によって代位行使することができないとしている⁹⁵。しかし、学説においては、代位行使を肯定する説がやや有力である。」⁹⁶と述べている。この有力学説が今後民法判例に採り入れられるならば、徴収法三九条を使うことなく、国税通則法四二条を経由して債権者代位権を行使すればよい。そしてこの問題は本判決の射程から外れる。

六 残された課題

遺産分割協議がどのような内容であったならば徴収法三九条その他の手段により課税当局の追求を受けることとなるのか、離婚に伴う財産分与との比較や相続放棄や遺留分との関係については五で述べたとおりである。しかしこれらは実体法上の問題を考えただけであるという恨みがある。

もっと視野の広い問題提起として、高橋祐介評釈は「第二次納税義務制度は偏頗行為を念頭に置いていないなど、納税資金確保につき必ずしも首尾一貫した、しかも効率的な徴収手段を講じているわけではない。本最高裁判決は、破産法上の否認権(破産法一六〇条以下)のように、制度的な立て付けを今一度再検討すべき機会を与えているのかもしれない。」⁹⁸と結んでいる。この指摘は立法コストを度外視すれば真つ当である。

尤も、国税徴収法立法担当者への同情心が湧かないでもない。相続放棄と遺産分割協議をめぐる詐害行為取消権の扱いという論点だけでも民法学説で激論が戦わされている上に、二-7で触れたような財産分与と詐害行為取消権の問題や偏頗弁済・勤勉な債権者の扱い、そして破産法性の扱いを統合して議論することは、(やらなくて良いことではないが)とんでもない難題ではある。

本件に関する調査官解説として古田孝夫・ジュリスト一四二三号九八頁、同・法曹時報六四巻四号九五二頁(二〇一二)があり、先行評釈として青木康國・税判例百選五版五〇頁、伊藤義一・渡邊信子・TKC税研情報一八巻三号一頁、占部裕典・速報判例解説<法学セミナー増刊>九号二二五頁、占部裕典・判例時報二一〇八号一四八頁判例評論六二八号二頁、倉見智亮・同

⁹⁵ 東京高判平成一〇年二月五日判時一六五三号一一四頁

⁹⁶ 大島俊之・平成一一年度重要判例解説<ジュリスト臨時増刊一一七九>八〇頁以下、八一頁(二〇〇〇)。

⁹⁷ 被相続人の財産処分の自由を蔑ろにしすぎではないかという疑問も湧くが、元々遺留分がそのような汚らしい介入的な制度であるから仕方ないということなのかもしれない。

⁹⁸ 高橋祐介・註28、五九二頁。

志社法学六三卷三号二三五(一六九三)頁、神山弘行・ジュリスト一四二二号一四九頁、高橋祐介・民商法雑誌一四二卷六号五七五頁、林仲宣・高木良昌・税務弘報五九卷八号六四頁、堀招子・税経通信六五卷一四号一五一頁、前川勤・東北法学三六号二二一頁、山田二郎・月刊税務事例四三卷五号三二頁がある

規定

国税徴収法39条(無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務) 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つ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権利を取得し、又は義務を免かれた者は、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。

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kihon/chosyu/03/039/01.htm>

国税徴収法基本通達第39条関係3(譲渡) 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。この場合において、売買、交換又は債権譲渡についてはそれにより取得した金銭又は財産が、出資についてはそれにより取得した持分又は株式が、代物弁済についてはそれにより消滅した債務が、それぞれ法第39条の「対価」である。

(注)

- 1 包括遺贈(民法第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。
- 2 強制換価手続による所有権の移転は、上記の譲渡には含まない。
- 3 滞納者が、例えば、生計を一にする親族(第37条関係6、民法第725条)の生活費、学費等に充てるためにした社会通念上相当と認められる範囲の金銭又は物品の交付は、法第39条に規定する「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」には当たらない。

5(第三者に利益を与える処分) 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い、例えば、地上権、抵当権、賃借権等の設定処分、遺産分割協議(平成21.12.10最高判参照)がある。この場合において、地上権等の設定により受けた反対給付(例えば、権利金、礼金等)があるときは、それが法第39条の「対価」に当たる。

11(親族その他の特殊関係者) 法第39条の「親族その他の特殊関係者」は、第38条関係1から8までと同様である。ただし、法第39条の親族その他の特殊関係者に該当するかどうかの判定は、原則として、無償譲渡等の処分の基因となった契約が成立した時の現況によるものとする。したがって、権利を取得し、又は義務を免れた時に特殊関係者に当たらなくても、契約が成立した時に特殊関係者に当たる場合には、法第39条の規定が適用される。

15(受けた利益が地上権の設定等である場合) 無償譲渡等の処分により、滞納者から受けた利益が地上権等の用益物権の設定、賃借権の設定、抵当権等の担保権の設定等である場合には、12に準じて法第39条の「利益が現に存する限度」の額を定める。この場合において、受けた利益が抵当権等の担保権の設定である場合には、物上保証をした者に通常支払われるべき保証料の額が、受けた利益に当たる。

国税通則法42条(債権者代位権及び詐害行為取消権) 民法第423条(債権者代位権)及び第424条(詐害行為取消権)の規定は、国税の徴収に関して準用する。

民法260条(共有物の分割への参加) 共有物について権利を有する者及び各共有者の債権者は、自己の費用で、分割に参加することができる。

- 2 前項の規定による参加の請求があったにもかかわらず、その請求をした者を参加させないで分割をしたときは、その分割は、その請求をした者に対抗することができない。

民法423条(債権者代位権) 債権者は、自己の債権を保全するため、債務者に属する権利を行使することができる。ただし、債務者の一身に専属する権利は、この限りでない。

- 2 債権者は、その債権の期限が到来しない間は、裁判上の代位によらなければ、前項の権利を行使することができない。ただし、保存行為は、この限りでない。

民法424条(詐害行為取消権) 債権者は、債務者が債権者を害することを知ってした法律行為の取消しを裁判所に請求することができる。ただし、その行為によって利益を受けた者又は転得者がその行為又は転得の時ににおいて債権者を害すべき事実を知らなかったときは、この限りでない。

2 前項の規定は、財産権を目的としない法律行為については、適用しない。

民法900条(法定相続分) 同順位の相続人が数人あるときは、その相続分は、次の各号の定めるところによる。

- 一 子及び配偶者が相続人であるときは、子の相続分及び配偶者の相続分は、各二分の一とする。
- 二 配偶者及び直系尊属が相続人であるときは、配偶者の相続分は、三分の二とし、直系尊属の相続分は、三分の一とする。
- 三 配偶者及び兄弟姉妹が相続人であるときは、配偶者の相続分は、四分の三とし、兄弟姉妹の相続分は、四分の一とする。
- 四 子、直系尊属又は兄弟姉妹が数人あるときは、各自の相続分は、相等しいものとする。ただし、嫡出でない子の相続分は、嫡出である子の相続分の二分の一とし、父母の一方のみを同じくする兄弟姉妹の相続分は、父母の双方を同じくする兄弟姉妹の相続分の二分の一とする。

民法902条(遺言による相続分の指定) 被相続人は、前二条の規定にかかわらず、遺言で、共同相続人の相続分を定め、又はこれを定めることを第三者に委託することができる。ただし、被相続人又は第三者は、遺留分に関する規定に違反することができない。

2 被相続人が、共同相続人中の一人若しくは数人の相続分のみを定め、又はこれを第三者に定めさせたときは、他の共同相続人の相続分は、前二条の規定により定める。

民法903条(特別受益者の相続分) 共同相続人中に、被相続人から、遺贈を受け、又は婚姻若しくは養子縁組のため若しくは生計の資本として贈与を受けた者があるときは、被相続人が相続開始の時ににおいて有した財産の価額にその贈与の価額を加えたものを相続財産とみなし、前三条の規定により算定した相続分の中からその遺贈又は贈与の価額を控除した残額をもってその者の相続分とする。

- 2 遺贈又は贈与の価額が、相続分の価額に等しく、又はこれを超えるときは、受遺者又は受贈者は、その相続分を受けられない。
- 3 被相続人が前二項の規定と異なった意思を表示したときは、その意思表示は、遺留分に関する規定に違反しない範囲内で、その効力を有する。

民法904条の2(寄与分) 共同相続人中に、被相続人の事業に関する労務の提供又は財産上の給付、被相続人の療養看護その他の方法により被相続人の財産の維持又は増加について特別の寄与をした者があるときは、被相続人が相続開始の時ににおいて有した財産の価額から共同相続人の協議で定めたその者の寄与分を控除したものを相続財産とみなし、第九百条から第九百二条までの規定により算定した相続分に寄与分を加えた額をもってその者の相続分とする。

- 2 前項の協議が調わないとき、又は協議をすることができないときは、家庭裁判所は、同項に規定する寄与をした者の請求により、寄与の時期、方法及び程度、相続財産の額その他一切の事情を考慮して、寄与分を定める。
- 3 寄与分は、被相続人が相続開始の時ににおいて有した財産の価額から遺贈の価額を控除した残額を超えることができない。
- 4 第二項の請求は、第九百七条第二項の規定による請求があった場合又は第九百十条に規定する場合にすることができる。

民法906条(遺産の分割の基準) 遺産の分割は、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。

民法907条(遺産の分割の協議又は審判等) 共同相続人は、次条の規定により被相続人が遺言で禁じた場合を除き、いつでも、その協議で、遺産の分割をすることができる。

- 2 遺産の分割について、共同相続人間に協議が調わないとき、又は協議をすることができないときは、各共同相続人は、その分割を家庭裁判所に請求することができる。
- 3 前項の場合において特別の事由があるときは、家庭裁判所は、期間を定めて、遺産の全部又は一部について、その分割を禁ずることができる。

民法909条(遺産の分割の効力) 遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずる。ただし、第三者の権利を害することはできない。

民法939条(相続の放棄の効力) 相続の放棄をした者は、その相続に関しては、初めから相続人とならなかったものとみなす。

民法941条(相続債権者又は受遺者の請求による財産分離) 相続債権者又は受遺者は、相続開始の時から三箇月以内に、相続人の財産の中から相続財産を分離することを家庭裁判所に請求することができる。相続財産が相続人の固有財産と混合しない間は、その期間の満了後も、同様とする。

- 2 家庭裁判所が前項の請求によって財産分離を命じたときは、その請求をした者は、五日以内に、他の相続債権者及び受遺者に対し、財産分離の命令があったこと及び一定の期間内に配当加入の申出をすべき旨を公告しなければならない。この場合において、その期間は、二箇月を下ることができない。
- 3 前項の規定による公告は、官報に掲載してする。

民法950条(相続人の債権者の請求による財産分離) 相続人が限定承認をすることができる間又は相続財産が相続人の固有財産と混合しない間は、相続人の債権者は、家庭裁判所に対して財産分離の請求をすることができる。

- 2 第304条、第925条、第927条から第934条まで、第943条から第945条まで及び第948条の規定は、前項の場合について準用する。ただし、第927条の公告及び催告は、財産分離の請求をした債権者がしなければならない。

第二次納税義務告知処分取消請求事件
東京地方裁判所平成19年(行ウ)第290号
平成19年10月19日判決

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〔1〕ないし〔3〕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)

〔1〕債務及び葬儀費用 263万7450円

〔2〕相続税 725万4133円

〔3〕登録免許税 5万2364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裁決をした。

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、〔1〕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、〔2〕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、上記徴収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う」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、すべからず「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。)42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39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39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39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えることができる。

オ したがって、以上のとおり徴収法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ものであるから、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、「詐害の意思」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害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「詐害の意思」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、条文上明らかなどおり、「詐害の意思」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、[1]積極的に債務者の財産を減少させる行為であり、かつ、[2]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つたものであり、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、条文に違反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様の結果を招き、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」に該当するとは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2億0189万3794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える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えるべきである。

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えるべきであり, 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, 失当といえるべきである。

(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う」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、[控訴審付加:熟慮期間内の申述により滞納者が初めから相続人とならず、一切の相続財産を承継しない相続放棄とは法的性質が異なるというべきであり、]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[控訴審訂正:以上によれば]、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。

[控訴審付加:(ウ)また、原告(控訴人)は、遺産分割協議は身分行為であるから、そもそも徴収法39条が適用される余地はないと主張する。しかし、遺産分割協議が身分行為としての面を持っていることは否定できないとしても、最高裁判平成11年判決が説示するように、財産権を目的とする法律行為としての性質を持つことも明らかであるから、その点に着目すれば、遺産分割協議が徴収法39条の適用対象になると解したとしても、決して不合理ではない。また、遺産分割協議に徴収法39条が適用されるとしても、その効果は、共同相続人のうちに滞納者が含まれ、かつ、その滞納者が第三者に利益を与える処分をしたと評価される場合において、受益者に第二次納税義務を負わせるにとどまるのであり、すべての相続に際して法定相続分どおりの遺産の取得を強制するものではないし、もとより、民法906条の規定に従った遺産分割協議を否定するものでもないから、原告の指摘は全く当たらないというほかない。]

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(「詐害の意思」の要否)

ア 原告は、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、趣旨を同じくする民法424条の詐害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[控訴審付加:詐害行為取消権の行使の場合と比較して狭く]限定し、また、その効果は、当該処分を取り消すというのではなく、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「詐害の意思」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、「詐害の意思」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、「詐害の意思」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、[控訴審付加:この一事をもってしても、本件遺産分割協議が徴収法39条の適用を受けることは明らかであるというべきであるが、]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、自分の面倒を看してくれる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、〔1〕積極的に債務者の財産を減少させる行為であり、かつ、〔2〕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〔控訴審訂正：事案のものに限られるとし〕、本件遺産分割協議の背景事情をる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、「詐害の意思」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

以上のお通りであり、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)のお通りであるから、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」記載のお通り、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)イのお通りである。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、主文のお通り判決する。

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

第二次納税義務告知処分取消請求控訴事件

東京高等裁判所平成19年(行コ)第375号

平成20年2月27日第23民事部

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 関東信越国税局長が控訴人に対し平成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の原判決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

1 控訴人の父であるAは、原判決別紙滞納税金目録記載の滞納国税等の納付義務を負っていた。Aの妻で、控訴人の母であるBが平成▲年▲月▲日に死亡し、同女の法定相続人は夫のA、子の控訴人及びCの3名であったところ、同女の2億円余りの遺産について分割協議をした結果、Aはその法定相続分(2分の1)を大きく下回る1割以下に相当する相続財産を取得することとなり、他方、控訴人はその法定相続分(4分の1)を大きく上回る6割以上に相当する相続財産を取得することとなった。処分行政庁である関東信越国税局長は、控訴人が遺産分割協議により法定相続分を超える財産を取得したことは、国税徴収法(以下「徴収法」という)。39条が規定する「滞納者がその財産につき行った…第三者に利益を与える処分」に当たるとして、控訴人の受けた利益6748万4523円を限度として、控訴人に対し、上記滞納に係る国税の第二次納税義務を負う旨の告知処分をした。

本件は、控訴人が、遺産分割協議は徴収法39条の規定する財産の譲渡、処分等に当たらないなどと主張して、関東信越国税局長がした上記告知処分の取消しを求めた事案である。

2 本件の前提事実、争点及び争点に関する当事者双方の主張は、次項のとおり当審における主張を付加するほか、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1項ないし3項に記載されたとおりであるから、これを引用する。

3 当審における主張

(控訴人の主張)

(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」に該当するとの原判決の判断は、同法の解釈を誤ったものである。

近代法において、私人間の法律行為は財産行為と身分行為に大別されるが、遺産分割協議は身分行為であり、身分行為は一身専属的なものであって、他人に強制されるものではないという特質があるから、徴税機関としての国家においても強制力を行使することはできないのであって、そもそも身分行為である遺産分割協議に徴収法39条が適用される余地はない。遺産分割協議について、民法906条は、必ずしも法定相続分どおりの取得をすることを要請していないのであり、遺産分割協議に徴収法39条を適用できるとすると、一律に法定相続分どおりの相続を強制する結果となるのであって、徴収法にそのような民法の規定を改変する権限は与えられていない。

また、民法上の詐害行為取消権は、債務者が積極的に固有の財産を他に譲渡、流失しようとする場合に、それを抑止できる権限として債権者に与えられた権利であり、債務者が消極的に他から資産を取得しないという場合に、債権者がその取得を強制することはできない。そもそも相続財産は、相続人の債権者にとって偶然の幸運によって取得される財産であり、相続人に対して受領を強制したり、あるいは放棄させたりするなどということは、債権者の越権行為である。この理は、私人間のみならず、国家と納税者の関係でも同様であり、徴収法39条が民法424条の詐害行為取消権の要件を超えて、相続などの身分行為にまで適用されるという余地はない。

(2) 徴収法39条は、私人間の詐害行為取消権を、徴税上の便宜のため、裁判所での訴えによることなしに、行政庁である税務官署の一方的な通知処分により行うこととした規定であるから、詐害行為取消権の行使要件より厳格に解釈されるべきである。したがって、詐害行為取消権の要件には詐害の意思が必要であるから、徴収法39条の実質的要件としても、これと別異に解釈すべき理由はない。

(3) 本件遺産分割協議に徴収法39条が適用される余地はなく、この点に関する原判決の判断は誤りである。

最高裁平成11年判決は、遺産分割協議を詐害行為取消権の対象としたが、その具体的事案は、かなり限定された特殊な財産行為であったのであり、しかも、最高裁昭和49年判決との整合性を検討すれば、遺産分割協議であっても、積極的に債務者の財産を減少させるものであり、消極的にその増加を妨げるにすぎないものではないと評価されなければならない。本件において、この点の主張立証は何らされていない。

控訴人やAは、民法906条が定めるとおり、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、本件遺産分割協議をしたのであって、その適法な遺産分割が近代法の大原則に反してまで、徴収法という行政法規で取り消されなければならないことはない。

(被控訴人の主張)

(1) およそ身分行為に該当するものについて徴収法39条が適用されない旨の控訴人の主張は、独自の見解にすぎないし、かつ、遺産分割協議も詐害行為取消権の対象になるとした最高裁平成11年判決の趣旨からして、失当なものである。また、遺産分割協議に徴収法39条が適用されるとしても、その効果は、滞納者が行った協議について第三者に利益を与える処分に該当する場合に限って、その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ものにとどまり、すべての相続に法定相続分どおりの遺産の取得を強制するわけではないし、民法906条で要請されている個別的具体的事情の考慮が無視されることになるわけでもない。

(2) 最高裁平成11年判決は、一般論として遺産分割協議が詐害行為取消権行使の対象となることを認めており、同判決の射程が当該事案ないしそれに類似した例外的な場合に限定されると解する余地はないから、控訴人の主張は明らかに失当である。

第3 当裁判所の判断

当裁判所も、本件遺産分割協議は徴収法39条の規定する滞納者が第三者に利益を与える処分に該当し、処分行政庁である関東信越国税局長が控訴人に対してした本件告知処分は適法であって、控訴人の本件請求は理由がないから、棄却されるべきものであると判断する。その理由は、次のとおり付加、訂正するほか、原判決「事実及び理由」欄の「第3 争点に対する判断」に記載されたとおりであるから、これを引用する。

1 原判決23頁13行目から14行目にかけての「その意味では、」の次に「熟慮期間内の申述により滞納者が初めから相続人とならず、一切の相続財産を承継しない相続放棄とは法的性質が異なるというべきであり、」を加え、同17行目の「通達は」から18行目の「ものではないから」までを「以上によれば」に改める。

2 原判決23頁末行の次に行を改め、次のとおり加える。

「(ウ) また、原告(控訴人)は、遺産分割協議は身分行為であるから、そもそも徴収法39条が適用される余地はないと主張する。しかし、遺産分割協議が身分行為としての面を持っていることは否定できないとしても、最高裁平成11年判決が説示するように、財産権を目的とする法律行為としての性質を持つことも明らかであるから、その点に着目すれば、遺産分割協議が徴収法39条の適用対象になると解したとしても、決して不合理ではない。また、遺産分割協議に徴収法39条が適用されるとしても、その効果は、共同相続人のうちに滞納者が含まれ、かつ、その滞納者が第三者に利益を与える処分をしたと評価される場合において、受益者に第二次納税義務を負わせるにとどまるのであり、すべての相続に際して法定相続分どおりの遺産の取得を強制するものではないし、もとより、民法906条の規定に従った遺産分割協議を否定するものでもないから、原告の指摘は全く当たらないというほかない。」

3 原判決24頁14行目の「時期及び対象を」の次に「詐害行為取消権の行使の場合と比較して狭く」を加える。

4 原判決25頁下から2行目の「いうものであり、」の次に「この一事をもってしても、本件遺産分割協議が徴収法39条の適用を受けることは明らかであるというべきであるが、」を加える。

5 原判決26頁17行目から18行目にかけての「事案のものに限られるというべきであり」を「事案のものに限られるとし」に改める。

第4 結論

よって、控訴人の本件請求を棄却した原判決は正当であって、本件控訴は理由がない。

東京高等裁判所第23民事部

裁判長裁判官 鈴木健太 裁判官 内藤正之 裁判官 後藤健

第二次納税義務告知処分取消請求事件

最高裁判所第一小法廷平成20年(行ヒ)第177号

平成21年12月10日判決

主 文

本件上告を棄却する。

上告費用は上告人の負担とする。

理 由

上告代理人上野操、同伊藤嘉健の上告受理申立て理由について

1 本件は、遺産分割協議によりその相続分を超える財産を取得した上告人が、同分割協議によりその相続分

に満たない財産を取得した共同相続人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納付告知を受けたことから、その取消しを求めている事案である。

2 原審の適法に確定した事実関係の概要は、次のとおりである。

(1) Aは、昭和62年分以降の所得税、その延滞税等合計11億円余りの国税を滞納していた。

(2) Aの妻であるBは、平成17年5月20日に死亡し、その相続人は、A並びに子である上告人及びCの3名である。

(3) A、上告人及びCは、平成17年6月9日、亡Bの約2億円の遺産について分割の協議(以下「本件遺産分割協議」という。)を成立させ、その結果、Aがその相続分(2分の1)を下回る約2000万円の財産を取得し、上告人がその相続分(4分の1)を上回る約1億2800万円の財産を取得した。

(4) Aは、本件遺産分割協議において、その滞納に係る国税の徴収を免れるとともに、Aの近くに居住してその面倒を見てくれる上告人に多くの財産を取得させることを意図していた。

(5) 関東信越国税局長は、Aが上告人及びCとの間でした本件遺産分割協議は国税徴収法39条にいう第三者に利益を与える処分に当たり、上告人はこれにより約6700万円の利益を受けたとして、平成18年6月19日、上告人に対し、Aの滞納に係る国税の第二次納税義務の納付告知をした。

3 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るから、国税の滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議が、滞納者である相続人にその相続分に満たない財産を取得させ、他の相続人にその相続分を超える財産を取得させるものであるときは、国税徴収法39条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得るものと解するのが相当である。なお、所論は、同条所定の第二次納税義務が成立するためには滞納者にいわゆる詐害の意思のあることを要するともいうが、前記事実関係によれば、Aに詐害の意思のあったことは明らかである上、そもそも同条の規定によれば、滞納者に詐害の意思のあることは同条所定の第二次納税義務の成立要件ではないというべきである。そして、前記事実関係の下で、本件遺産分割協議が第三者に利益を与える処分に当たるものとし、上告人について第二次納税義務の成立を認めた原審の判断は、正当として是認することができる。論旨は採用することができない。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

(裁判長裁判官 甲斐中辰夫 裁判官 涌井紀夫 裁判官 宮川光治 裁判官 櫻井龍子 裁判官 金築誠志)