

旬刊 資産税広報

《主なもくじ》

●資産をめぐる税務

[問答式]

- シリーズ相続と贈与に関する税務 《債務控除》
 - ▼父が死亡し父が営んでいた事業を廃業することになり従業員に退職金を支払った …… 2
- シリーズ譲渡に関する税務 《譲渡所得等の課税の特例》
 - ▼取得した中古アパートをリフォームすることにより耐用年数が大幅に伸びる場合 …… 3
- 資産の評価に関する税務 《駐車場の用に供している土地》
 - ▼土地の所有者自らが設備等を施して駐車場を経営している場合の駐車場用の土地 …… 4
- ワンポイントセミナー●
 - ▼令和2年（2020年）から年末調整が変わる …… 6

□判・審判事例特報

- 死亡した滞納者からその生前に無償譲渡等の処分により権利を取得した者は死亡後においても第二次納税義務を負うとされた …… 10
- ニュース
 - 政 府／新ポイントに2,500億円／五輪後、番号カードで25%還元 …… 16

資産をめぐる税務

問答式

■ シリーズ相続と贈与に関する税務

《債務控除》

父が死亡し父が営んでいた
事業を廃業することになり
従業員に退職金を支払った

◇ 質 問 ◇

個人で事業を営んでいた父が亡くなりました。私は、父の事業を引き継ぐことができませんので、廃業し、従業員も解雇することにしました。従業員に規程どおりの退職金を支払うつもりですが、この退職金を、父の相続税の申告の際、債務として控除してよろしいでしょうか。

(東京都・SW氏)

◆ 回 答 ◆

相続税法第14条第1項は、同法第13条の規定により相続税の課税価格の計算上控除すべき債務は、相続開始の際限に存し、かつ被相続人がその債務履行をしなければならない義務が確実にしているものに限る旨限定しています。この確実に認められる債務とは、債務の存在及び債権者による請求その他により債務者につきその債務の履行が義務づけられている債務と解されます。債務が確実にあるかどうかについては、必ずしも書面の証拠があることを必要としません。

なお、債務の金額が確定していなくても、その債務の存在が確実に認められるものについては、相続開始当時の現況によって確実に認められる範囲の金額だけを控除するものとされています。

一方、事業承継後に廃業する場合は、事業を承継した相続人の債務であり、相続開始の際に現に存する被相続人の債務には当たらないので債務控除はできないとしています。

参照条文等＝相法13①、14①、相基通14-1

■ シリーズ譲渡に関する税務

《譲渡所得等の課税の特例》

取得した中古アパートをリ
フォームしたことにより耐
用年数が大幅に延びる場合

◇ 質 問 ◇

私は、本年3月、所有期間が10年を超える事業用土地を譲渡し、買換資産としてアパートを取得する予定で買換え承認申請書を提出しました。

そして、同年8月に中古のアパートを買い入れましたので、直ちにこれを全面リフォームして、近々賃貸する予定でいます。

ところで、この全面リフォームに掛かる費用は相当の額に達しますが、その結果、建物の耐用年数も大幅に延びるそうです。この場合、このリフォームに要した金額については、その建物の購入価額とともに買換資産の取得に要した金額として、事業用資産の買換えの特例の適用を受けることができるでしょうか。

(東京都・Y J氏)

◆ 回 答 ◆

基本的支出とは、資産の価値を高め、又はその耐久性を増すことになると認められる部分に対応する金額とされていますが、既に有する資産について、改良、改造等の基本的支出を行った場合には、その改良、改造等は、原則として租税特別措置法第37条第1項に規定する買換資産の取得には当たらないものとされています。

しかし、次に掲げる改良、改造等が買換資産の取得期間内に行われたものである場合には、その改良、改造等は同条第1項に規定する買換資産の取得に当たるものとして同項の規定を適用することができることに取り扱われています。

イ 新たに取得した買換資産について事業の用に供するためにする改良、改造が行われたとき（その取得の日から1年以内に行われるものに限り）

ロ 上記イのほか、例えば、建物の増改築又は構築物の拡張若しくは延長等をする場合のように実質的に新たな資産を取得するものと認められる改良、改造が行われたとき

さて、ご質問の場合、上記イに該当すると考えられますので、全面リフォームに要した金額を、新たに取得した買換資産の取得価額に含めて、事業用資産の買換えの特例の適用を受けることができるものと考えます。

■ 資産の評価に関する税務

《駐車場の用に供している土地》

土地の所有者自らが設備等を施して駐車場を営んでいる場合の駐車場用の土地

なお、この土地の賃貸条件は、賃借期間が10年間で賃借に際しては権利金等の一時金の支払もありませんし、賃借権の登記もされていません。

(東京都・FM氏)

◇ 質問 ◇

父の死亡により以下のような土地を相続しましたが、土地の評価はどのように行えばよいでしょうか。

イ 自己の所有地に自ら設備を施して駐車場を営んでいる場合のその駐車場の用に供している土地の評価

なお、駐車場利用の契約期間が1年以上に及ぶものもあります。

ロ 駐車場の利用者の負担で車庫等の施設を設けることを認めたうえで、駐車場の利用契約を締結した場合のその目的となっている土地の評価

ハ 路線価地域に存する青空駐車場の用に供されている土地（登記簿上の地目は宅地となっています）の評価

ニ 借地権の取引慣行があると認められる地域以外の地域にある土地を賃借し、アスファルト舗装等を行い駐車場の用に供している場合のその土地の賃借権及びその目的とされている土地の評価

◆ 回答 ◆

貸駐車場の評価は、土地を青空駐車場として貸付けているのか、利用者が屋根等の施設を自らの費用で造ることができる契約かどうか等、被相続人が亡くなった時点でのその貸駐車場の状況により、評価方法が異なります。

ご質問の場合のように駐車場の用に供されている土地の評価については、以下のように行うものと考えます。

・ご質問のイについて

土地の所有者自らが、土地に設備を施して駐車場を営んでいる場合の当該駐車場の用に供されている土地は、自用地として評価します（駐車場利用の契約期間の長短は自用地評価の判断とは無関係です）。

この考え方は、駐車場の契約の本質が、その土地で所定の時間（期間）自動車を保管することをその役務提供の内容とし、それに伴う対価を受領することにより、当該契約の履行のためには、当然に一定の範囲の土地が必要となりますが、これは当該土地の排他的な独占権（占有権）や管理権を相手方に移転さ

せたものではないというところに基因しています。

すなわち、駐車場の利用権は、その土地の利用そのものを目的としてその土地自体に権利が及ぶものではなく、結果として土地が利用されているにすぎないわけです。したがって、このような駐車場として利用されている土地は自用地として評価することが適切であると考えられます。

なお、この取扱いは土地の所有者自らが施した設備の程度によって考え方に異差が生じるものではありませんので、例えば、次に掲げるような設備が施されていたとしてもすべて自用地として評価することとなります。

- ① 青空駐車場（フェンス、アスファルトのみ）
- ② シャッター付ガレージ（構築物）
- ③ 立体駐車場（構築物）
- ④ 自走式ガレージ（鉄骨造建物）

・ご質問ロについて

駐車場の用に供されている土地の一定の区画した部分に、ある程度恒久的な使用に耐えられる車庫とかこれに類似する施設を駐車場の利用者の費用負担で築造することを認めるような契約の場合は、相手方に土地の占有権を与えることとなり、この場合には土地の賃貸借という概念が生じることとなりますので、課税時期における契約期間の残存期間に応じる土地の賃貸借相当部分を控除して、当該駐車場の用に供されている土地の評価とします。

・ご質問ハについて

青空駐車場の用に供されている土地は、登記簿上の地目がたとえ宅地であっても、財産評価においてはその土地は雑種地に分類されることとなります。

雑種地の価額は、その雑種地と状況が類似する付近の土地について評価した1㎡当たりの価額を基とし、その土地とその雑種地との位置、形状等の条件の差を考慮して評定した価額に、その雑種地の地積を乗じて計算した金額によって評価します。

ご質問の場合の青空駐車場は、路線価方式による宅地の評価方式と同様にその路線価を基に評価します。

・ご質問ニについて

借地権の取引慣行があると認められる地域以外の地域にある借地権は評価の対象としないこととされています。一方、賃借権は借地借家法の保護規定がなく、借地権に比較してその権利関係が弱くその経済的価値は極めて乏しいものであると考えられます。

したがって、借地権の取引慣行があると認められる地域以外の地域にある賃借権は、

- ① その登記がされているもの
- ② 設定の対価として権利金その他の一時金の授受のあるもの
- ③ 堅固な構築物の所有を目的とするものでその経済的価値があると認められるものを除き評価の対象としないこととされています。

なお、この場合においても、当該賃借権の目的となっている雑種地の評価は、通常どおり財産評価基本通達86(1)の定めにより雑種地の賃借権の価額を控除して計算することとなります。

参照条文＝評基通82、86、87

●ワンポイントセミナー●
令和2年（2020年）から年末調整が変わる

「平成30年度税制改正大綱」を受け、令和2年（2020年）1月から源泉所得税の改正が行われます。これにより、令和2年（2020年）度の年末調整において、一部手続きに影響がでることが明らかになりました。

令和2年（2020年）1月から施行される改正点のうち、年末調整に影響するものとして、以下の4点が上げられます。

- (1) 給与所得控除の引き下げ
- (2) 基礎控除の引き上げ
- (3) 所得金額調整控除の創設
- (4) 配偶者・扶養親族等の合計所得金額要件等の見直し

具体的にどのような改正が行われるのか、1つずつ整理してみましょう。

(1) 給与所得控除の引き下げ

まず、給与所得者にとって一番影響が大きいのが、給与所得控除の引き下げです。給与所得控除とは、自営業者などという経費にあたる所得控除の1つですが、給与等の収入金額により段階的に設定されています。この控除の額が、令和2年（2020年）度より一律10万円引き下げられることになりました。

また、控除の要件である「給与等の収入金額」の上限が、現行の「年収1,000万円」から「年収850万円」となります。同時に、給与所得控除の上限額も現行の220万円から195万円と変更されるため、年収850万円を超えると10万円以上の引き下げ額になります。

つまり、給与等の収入金額が850万円以下の個人には影響がほとんどなく、850万円超なら収入金額に応じて増税されるということです。

給与等の収入金額（年収）	給与所得控除額	
	2017～2019年度分まで	2020年度分以降
162.5万円以下	65万円	55万円
162.5万円越 180万円以下	収入金額×40%	収入金額×40%－10万円
180万円越 360万円以下	収入金額×30%+18万円	収入金額×30%+8万円
360万円越 660万円以下	収入金額×20%+54万円	収入金額×20%+44万円
660万円越 850万円以下	収入金額×10%+120万円	収入金額×10%+110万円
850万円超 1,000万円以下		195万円（上限額）
1,000万円超	220万円（上限額）	

(例) 年収860万円の場合

現 行 860万円×10%+120万円=206万円

改正後 195万円

→ 実質、11万円の引き下げ

(2) 基礎控除の引き上げ

基礎控除は、全ての納税者に対して適用されるもので、これまでは基礎控除に対して適用要件がなく、一律38万円が控除されていました。

しかし、今回の改正に伴い、以下のように基礎控除にも適用要件が設定された上で、基礎控除の額が最大48万円に引き上げられ、所得に応じて、段階的に縮小する（合計所得金額が2,400万円を超えると控除額が徐々に引き下げられ、2,500万円を超えると控除額が0円になります）しくみへ変更となります。

これに伴い、住民税の基礎控除の額にも変更が生じます。住民税は都道府県又は市町村が計算するもののため年末調整業務に直接影響はありませんが、令和2年（2020年）6月以降の給与から天引きされる徴収税額に影響することになります。

合計所得金額	基礎控除の額	
	2019年度分	2020年度以降分
2,400万円以下	38万円（33万円）	48万円（43万円）
2,400万円越 2,450万円以下		32万円（29万円）
2,450万円越 2,500万円以下		16万円（15万円）
2,500万円越		—

※（ ）内は、住民税の計算に使用される基礎控除の額

上表でも明らかなように、48万円の基礎控除額が適用されるのは、合計所得金額が2,400万円（年収2,595万円）以下の場合に限られます。合計所得金額が2,400万円を超えると基礎控除の額は段階的に引き下げられ、2,500万円（年収2,695万円）を超えた場合は、控除対象から外れることとなります。

このように基礎控除額に所得要件が設定される関係で、合計所得金額が2,500万円以下（年収2,695万円以下）の場合には、新たに年末調整時に「給与所得者の基礎控除申告書」の提出が必要となるようです。国税庁が2017年に発表した「民間給与実態統計調査」によると、2017年12月31日時点で1年を通じて勤務した給与所得者4,945万人のうち、合計所得金額2,500万円（年収2,695万円）を超える人はたった0.3%しかいません。したがって、ほぼ全ての給与所得者が「給与所得者の基礎控除申告書」を提出しなければいけないこととなります。

給与控除額の引き下げとトータルで考えると、年収850万円以下では影響を受けませんが、年収850万円超では23歳未満の扶養親族がいる人など所得調整控除の対象となる以外は、段階的に控除額が減るため、実質的な所得税増税となるわけです。

一方で、フリーランスや自営業者の場合には、関係するのは基本的には基礎控除額ですので、今回の改正では減税の恩恵を受けることができます。

	給与等の収入金額（年収）		
	～850万円以下	850万円超～2,695万円以下	2,695万円超～
給与所得控除の増減 (2019年度対比)	－10万円	－10万円以上～－25万円	－25万円
基礎控除の増減 (2019年度対比)	+10万円	+10万円	6万円、－22万円、 －38万円のいずれか
所得税への影響	0 所得税に影響なし	給与所得控除の減額分だけ 差額が生じ増税	さらに増税

(3) 所得税額調整控除の創設

今回の税制改正で、年収850万円を超えると所得税が増税となることを受け、介護や子育て世代の負担が増えないよう、新しく「所得金額調整控除」という控除が創設されることになりました。これは、給与所得控除の引き下げが行われると同時に適用されます。対象者は、年収が850万円を超え、かつ、以下3つの条件のいずれかに該当する従業員となります。

- (イ) 本人が特別障害者である場合
- (ロ) 23歳未満の扶養親族がいる場合
- (ハ) 特別障害者である同一生計配偶者又は扶養親族がいる場合

控除額は、(年収－850万円)×10%で計算された金額です。

例えば、年収950万円であれば「所得金額調整控除額」は10万円となります。ただし、年収は1,000万円が上限ですので、年収1,000万円以上では控除額は一律15万円です。

年末調整でこの所得控除を受ける場合には、別途「所得税額調整控除申告書」の提出が必要となる予定です。

(4) 配偶者・扶養親族等の合計所得金額要件等の見直し

上記(1)から(3)の改正に伴い、各種控除を受けるために、配偶者や扶養親族などの合計所得金額の要件も見直されることになりました。

具体的には、以下の5つの要件が見直されます。

- A) 一生計配偶者の合計所得金額要件
- B) 扶養親族の合計所得金額要件
- C) 源泉控除対象配偶者の合計所得金額要件
- D) 配偶者特別控除の対象となる配偶者の合計所得金額要件
- E) 勤労学生の合計所得金額要件

- ① A) 同一生計配偶者の合計所得金額要件及びB) 扶養親族の合計所得金額要件
 前述した改正(1)の「給与所得控除の引き下げ」の影響により、給与所得控除が10万円引き下げられたため、上記2点の現行要件のうち、合計所得金額の部分が見直されました。
 これまでは、A)・B)ともに「合計所得金額が38万円以下（年収103万円以下）であること」とされていましたが、2020年度以降、合計所得金額は「48万円以下」に変更されます。ただし、給与収入の要件が変わるものではありませんので、年収額は「103万円以下」のまま変更ありません。
- ② C) 源泉控除対象配偶者の合計所得金額要件
 2018年度の配偶者控除・配偶者特別控除の改正において加わった「源泉控除対象配偶者」についても、前述した改正(1)の「給与所得控除の引き下げ」の影響を受け、要件が見直されます。
 「源泉控除対象配偶者」とは、合計所得金額900万円以下（年収1,120万円以下）の給与所得者と生計を一にする配偶者（青色事業専従者、白色事業専従者を除く）で、合計所得金額が85万円（年収150万円）以下の人が対象でした。
 2020年度以降は、この要件のうち、配偶者の合計所得金額の部分が「95万円以下」に変更されます。ただし、これも給与収入の要件が変わるものではありませんので、年収額は「150万円以下」で変更ありません。また、控除額も38万円のまま変更はありません。
- ③ D) 配偶者特別控除の対象となる配偶者の合計所得金額要件
 2018年度に配偶者控除・配偶者特別控除は改正されましたが、上記C)と同様、今回の改正である「給与所得額の引き下げ」に伴って合計所得金額の範囲（年収の範囲に変更はありません）に変更が生じます。

	改正範囲	
	2019年度まで	2020年度以降
給与の収入金額（年収）	103万円超201.6万円以下	103万円超201.6万円以下
合計所得金額	38万円超123万円以下	48万円超133万円以下

- ④ E) 勤労学生の合計所得金額要件
 勤労学生控除の要件も、「給与所得控除の引き下げ」が行われることによって見直されます。
 これまでは、「合計所得金額が65万円（年収130万円）以下で、かつ、勤労に基づく所得以外の所得が10万円以下であること」とされていましたが、合計所得金額が「75万円以下」に変更されます。ただし、給与収入の要件はそのままですので、「年収130万円以下」については変更ありません。

判・審判事例特報

死亡した滞納者からその生前に無償譲渡等の処分により権利を取得した者は死亡後においても第二次納税義務を負うとされた

----- 一部取り消し -----

〔国税不服審判所＝平成31年3月18日
・裁決〕

問題 《事実》

請求人に対し第二次納税義務の納付告知処分及び納付催告書による督促処分

(1) 事案の概要

原処分庁が、相続により亡Fが納付すべき国税の納付義務を承継したD及びEの滞納国税を徴収するため、亡Fからその生前に不動産の贈与を受けた審査請求人（以下、請求人という）に対し、国税徴収法の規定に基づき第二次納税義務の納付告知処分及び納付催告書による督促処分をしたところ、請求人が、当該不動産は滞納者であるD及びEから贈与されたものではないなどとして、原処分の全

部の取消し及び延滞税の減額を求めた。

(2) 関係法令の要旨

イ 国税徴収法（以下、徴収法という）第32条《第二次納税義務の通則》第1項は、国税局長（徴収法第184条《国税局長が徴収する場合の読替規定》の規定による読替後のもの。以下同じ）は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、政令で定めるところにより、徴収しようとする金額、納付の期限その他必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならない旨規定し、また、同条第2項は、第二次納税義務者がその国税を同条第1項の納付の期限までに完納しないときは、国税局長は、納付催告書によりその納付を督促しなければならない旨、及び、その納付催告書は、国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、その納付の期限から50日以内に発するものとする旨それぞれ規定している。

ロ 徴収法第39条《無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務》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1年前の日以後に、滞納者がその財産につき行った無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分（以下、これらの処分を無償譲渡等の処分という）に基因すると認められるときは、無償譲渡等の処分により権利を取得し、又は義務を免れた者は、無償譲渡等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滞納者と特殊な関係のある個人又は同族会社であるときは、無償譲渡等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旨規定している。

ハ 国税通則法（平成29年法律第4号による改正前のもの。以下、通則法という）第5条《相続による国税の納付義務の承継》第1項は、相続があった場合には、相続人は、その被相続人が納付すべき国税を納める義務を承継する旨規定し、同条第2項は、相続人が2人以上あるときは、各相続人が承継する国税の額は、納付すべき国税の額を民法第900条《法定相続分》、第901条《代襲相続人の相続分》及び第902条《遺言による相続分の指定》の規定によるその相続分によりあん分して計算した額とする旨規定している。

(3) 基礎事実及び審査請求に至る経緯

審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人は亡F（以下、本件被相続人という）の子であり、D及びE（以下、これら2名を併せて本件相続人らという）は亡Fの姪である。

ロ 本件被相続人は、平成20年分の所得税について、納付すべき税額を〇〇〇〇円と記載した確定申告書を法定申告期限までにG税務署長へ提出した。

ハ 本件被相続人は、平成21年4月1日、本件被相続人が所有していた土地（以下、本件土地という）を請求人に対し贈与（以下、本件贈与という）し、同月2日付でその旨の所有権移転登記が経由されている。

なお、平成21年4月1日の現況による本件土地の価額は〇〇〇〇円であり、本件贈与に当たって、請求人は、登録免許税〇〇〇〇円、不動産取得税〇〇〇〇円及び司法書士への事務手数料等〇〇〇〇円を支払ったほか、本件土地に設定されていた抵当権及び根抵当権（以下、これらの抵当権及び根抵当権を本件根抵当権等という）に係る債務者H（請求人の兄）の債務〇〇〇〇円を引き受けた。

ニ 原処分庁は、平成26年4月22日、通則法第43条《国税の徴収の所轄庁》第3項の規定に基づき、本件被相続人が滞納していた国税について、G税務署長から徴収の引継ぎを受けた。

ホ 本件被相続人は、平成28年8月〇日に死亡し、本件被相続人の相続人のうち本件相続人らを除く全員（請求人を含む）が相続放棄をしたことから、通則法第5条並びに民法第900条及び第901条の規定に基づき、本件相続人らが本件被相続人の滞納国税に係る納付義務をそれぞれ承継した（以下、各滞納国税を本件各滞納国税という）。

ヘ 原処分庁は、本件各滞納国税につき本件相続人らの財産に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ことがそれぞれ認められ、また、その不足すると認められることが本件贈与に基因するとそれぞれ認められたことから、本件各滞納国税を徴収するため、平成30年2月1日、徴収法第32条第1項及び第39条の各規定に基づき、それぞれ納付すべき限度の額を〇〇〇〇円、納付の期限を平成30年3月2日などとする各納付通知書により、請求人に対し、第二次納税義務の各納付告知処分（以下、本件各納付告知処分という）をした。

ト 原処分庁は、本件各納付告知処分に係る納付すべき限度の額〇〇〇〇円について、本件贈与の時における本件土地の価額〇〇〇〇円から、本件贈与に当たって請求人が支払った登録免許税〇〇〇〇円、不動産取得税〇〇〇〇円及び司法書士への事務手数料等〇〇〇〇円並びに本件根抵当権等に係る債務引受額〇〇〇〇円を控除して算出した。

チ 請求人は、平成30年2月8日、本件各滞納国税のうち本税〇〇〇〇円をそれぞれ納付した。これにより本件各滞納国税に係る各延滞税（各〇〇〇〇円）がそれぞれ確定した。

リ 原処分庁は、平成30年3月13日、Dの金融機関に対する普通預金債権〇〇〇〇円を差し押さえた上で、取り立て、Dが納付すべき延滞税〇〇〇〇円に充当した。

ヌ 原処分庁は、Eの納付すべき延滞税〇〇〇〇円及びDの納付すべき上記りの充当後の延滞税〇〇〇〇円（以下、これらの納付すべき各延滞税を本件各延滞税という）が上記への納付の期限までに完納されなかったことから、請求人に対し平成30年4月2日付で徴収法第32条第2項に基づき各納付催告書を送付してその納付をそれぞれ督促した（以下、本件各督促処分という）。

ル 請求人は、本件各納付告知処分及び本件各督促処分を不服として、平成30年4月14日に審査請求をした。

(4) 争点

滞納者であった被相続人が行った無償譲渡等の処分により権利を取得した者は、被相続人の死亡後においても、第二次納税義務を負うか否か。

請求人らの主張

請求人は、本件被相続人の死亡後においては、第二次納税義務を負わない

イ 徴収法第39条は、滞納者である主たる納税者が贈与等を行った場合の規定である。本件各納付告知処分に係る各納付通知書及び本件各督促処分に係る各納付催告書において納税者は本件相続人らである旨それぞれ記載されているところ、本件贈与は、請求人が本件被相続人から受けたものであって、本件相続人らから受けたものではない。原処分庁は、第二次納税義務の要件について、各要件が充足した時期は必ずしも同一とは限らない旨主張するが、これは詭弁である。本件で、徴収法第39条に規定する無償譲渡等の処分を行ったとされた本件被相続人は、かつて滞納者であった者であり、同条適用時は滞納者ではない。本件相続人らが納付義務を承継したからといって、本件被相続人と本件相続人らを同一の「滞納者」として同条の規定を適用するのは誤りである。

ロ そうすると、滞納者である主たる納税者が請求人に対して贈与等を行った事実はなく、本件贈与は、本件被相続人の死亡後においては徴収法第39条に規定する滞納者が行ったとの要件を満たさないから、滞納者であった本件被相続人が行った無償譲渡等の処分により権利を取得した請求人は、本件被相続人の死亡後においては、第二次納税義務を負わない。

原処分庁の主張

請求人は、本件被相続人が行った無償譲渡等の処分により権利を取得した

イ 第二次納税義務は、対象となる滞納国税について徴収法第39条の各要件の全てを充足したことによって適用されるが、各要件が充足した時期は必ずしも同一とは限らない。本件においては、本件贈与を行った時の主たる納税者は本件被相続人であったものの、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判定した時の主たる納税者は本件相続人らであったものであり、要件が充足した時における主たる滞納者が相違しているが、これは、本件被相続人の死亡によって相続が開始され、本件被相続人の滞納国税が本件相続人らに承継されたからであり、当該滞納国税の納付義務の承継が第二次納税義務の適用に影響を及ぼすものではない。

ロ したがって、滞納者であった本件被相続人が行った無償譲渡等の処分により権利を取得した請求人は、本件被相続人の死亡後においても、第二次納税義務を負う。

■ 結 論

《 裁 決 》

本件贈与により権利を取得した請求人は、第二次納税義務を負うべきである

(1) 法令解釈

徴収法第39条は、滞納者が無償譲渡等の処分をし、そのため納税が満足にできないような資産状態に立ち至った場合に、その権利を取得した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しをしたのと同様の効果を得るために設けられたものである。そして、徴収法第39条に定める第二次納税義務の成立要件は、①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であること、②滞納者の国税の法定納期限の1年前の日以後に、滞納者がその財産につき無償譲渡等の処分をしたこと、③上記①の徴収すべき額に不足すると認められることが、上記②の無償譲渡等の処分に基因すると認められることである。

そうすると、納税者の国税の法定納期限の1年前の日以後に同人がその財産につき無償譲渡等の処分を行い、その後死亡した場合には、死亡後の第二次納税義務を負わせるかどうかの判定をしようとする時の現況において、死亡により相続人に承継された国税につき滞納が生じており、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、かつ、その不足すると認められることが当該無償譲渡等の処分に基因すると認められるときは、当該無償譲渡等の処分により権利を取得した者は第二次納税義務を負うと解するのが相当である。

(2) 判断

本件贈与は、上記《基礎事実及び審査請求に至る経緯》のハのとおり既に滞納者であった本件被相続人がその所有していた本件土地を、その滞納国税の法定納期限（平成21年3月16日）の1年前の日以後である平成21年4月1日に請求人に対し贈与し、同月2日付でその旨の所有権移転登記が経由されたものであるところ、同ホのとおり本件被相続人は平成28年8月〇日に死亡し、本件相続人らは、通則法第5条並びに民法第900条及び第901条の規定により、本件被相続人の滞納国税の納付義務をそれぞれ承継している。そして、死亡後の第二次納税義務を負わせるかどうかの判定をしようとする時の現況において、本件被相続人の死亡により本件相続人らに承継された本件各滞納国税につき本件相続人らの財産に対し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ことがそれぞれ認められること、また、その不足すると認められることが本件贈与に基因することがそれぞれ認められるから、本件贈与により権利を取得した請求人は、第二次納税義務を負うというべきである。

(3) 請求人の主張について

請求人は、本件被相続人はかつて滞納者であった者であって徴収法第39条適用時は滞納者ではない旨、また、本件相続人らが納税義務を承継したからといって本件被相続人と本件相続人らを同一の「滞納者」として同条を適用するのは誤りである旨主張する。

しかしながら、滞納者であった被相続人が行った無償譲渡等の処分により権利を取得した者は、被相続人の死亡後においても、第二次納税義務を負うと解するのが相当であることは上記(1)のとおりであるから、請求人の主張には理由がない。

(4) 原処分の適法性について

イ 本件各納付告知処分の適法性について

上記(1)ないし(3)のとおり、本件各納付告知処分は請求人の主張によりこれを取り消すべき理由はないが、上記《基礎事実及び審査請求に至る経緯》のヘのとおり、本件各納付告知処分に係る納付すべき限度の額はそれぞれ〇〇〇〇円とされているところ、本件相続人らは、本件被相続人の死亡により本件被相続人の滞納国税の納付義務を承継している以上、当該納付すべき限度の額については、民法第900条及び第901条の規定によるその相続分によりあん分した額、すなわち、〇〇〇〇円を本件相続人らの相続分（2分の1）であん分して計算した額となる。そうすると、本件各納付告知処分に係る納付すべき限度の額は、それぞれ〇〇〇〇円となる。

なお、本件各納付告知処分のその他の部分については、請求人は争わず、審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件各納付告知処分は、納付すべき限度の額につき〇〇〇〇円を超える部分はいずれも違法となる。

ロ 本件各督促処分の適法性について

徴収法第32条第2項は、その前段で第二次納税義務者が当該第二次納税義務に係る国税をその納付の期限までに完納しないときは、納付催告書によりその納付を督促しなければならない旨規定し、また、その後段で、納付催告書はその納付の期限から50日以内に発するものとする旨規定し、督促処分の要件として当該処分時の事情を要求しているから、その処分の適法性は処分時の事情を基礎として判断すべきである。

そして、原処分庁は、本件各納付告知処分に係る各納付通知書に記載された第二次納税

義務者から徴収しようとする金額の納付の期限であった平成30年3月2日までに、請求人が第二次納税義務者として納付すべき金額を完納していなかったことから、同年4月2日付の各納付催告書により本件各督促処分をしたことが認められ、上記イのとおり、本件各督促処分の基礎となる本件各納付告知処分によって告知された第二次納税義務の限度額については、いずれもその一部が取り消されるべきものであるが、本件各督促処分時点においては取り消されておらず、当該限度額の全額が有効に存在していたといえる。したがって、本件各督促処分時点においてはこれを取り消すべき瑕疵は存在しない。

なお、第二次納税義務の納付告知処分によって告知された第二次納税義務の限度額の一部が裁決によって取り消された場合、当該納付告知処分によって告知された第二次納税義務の限度額についてなされた督促処分は、取消しを受けた部分については当然に効力を失い、同部分を基礎として滞納処分を行うことはできなくなると解するのが相当である。

したがって、本件各督促処分は、いずれも適法である。

(5) 延滞税の減額の求めについて

請求人は、本件各延滞税は請求人が主張する期間により再計算された金額とすべきであるとして、本件各延滞税の減額を求めている。

しかしながら、国税不服審判所に対する審査請求の対象は、通則法第75条《国税に関する処分についての不服申立て》第1項の規定により「国税に関する法律に基づく処分」とされているところ、延滞税は、同法第15条《納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定》第3項第6号並びに同法第60条《延滞税》第1項及び第2項の規定により、所定の要件を充足することによって法律上当然に納

税義務が成立し、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定するものであって、国税に関する法律に基づく処分によって確定するものではないから、延滞税の減額を求める審査請求は、その対象となる処分の存在を欠く不適法なものである。

したがって、延滞税の減額を求める審査請求は、通則法第92条《審理手續を経ないでする却下裁決》第2項に規定する審査請求が不適法であって補正することができないことが明らかなものに該当する。

(6) 結論

よって、本件各納付告知処分の一部をそれぞれ取り消すこととし、本件各督促処分に対する審査請求には理由がないから、これを棄却することとする。また、延滞税の減額を求める審査請求は、不適法なものであるからこれを却下することとする。

《参照条文等》＝国税徴収法第39条、
国税通則法第5条

消費税法改正に伴うご請求に関して

拝啓、時下ますますご隆盛のこととお慶び申し上げます。

さて、お客様におかれましてはご高承のとおりこのたび消費税法が改正され、令和元年10月1日より消費税が8%から10%に引き上げられております。

これにより、実施日以降の購読料金等については、改定した新料金にてご請求させていただきます。

何とぞご理解のほど、よろしく願い申し上げます。

