

平成24年12月18日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年(〇〇)第●●号延滞税納付債務不存在確認等請求事件(第1事件)

平成●●年(〇〇)第●●号延滞税納付債務不存在確認等請求事件(第2事件)

口頭弁論終結日 平成24年11月6日

判 決

第1事件原告 X 1

(以下「原告X1」という。)

第2事件原告 X 2

(以下「原告X2」という。)

被告 国

主 文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

1 第1事件

(1) 原告X1と被告との間で、原告X1の亡Aの遺産相続に係る相続税の延滞税1万5800円の納税義務が存在しないことを確認する。

(2) 被告は、原告X1に対し、5万円及びこれに対する平成23年12月28日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

2 第2事件

(1) 原告X2と被告との間で、原告X2の亡Aの遺産相続に係る相続税の延滞税1万6200円の納税義務が存在しないことを確認する。

(2) 被告は、原告X2に対し、5万円及びこれに対する平成23年12月28日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

第2 事案の概要

亡A（以下「亡A」という。）の相続人である原告らが、亡Aの相続について、法定申告期限内に市川税務署長に対して各相続税の申告書の提出及び各相続税の納付を行った後、上記各申告に係る相続税額が過大であるとして各更正の請求を行ったところ、市川税務署長は、上記各更正の請求の一部を認めて各減額更正を行うとともに還付加算金を加算して各過納金を還付したが、その後、改めて各増額更正を行うとともに、上記各増額更正により新たに納付すべきこととなった各本税額、すなわち上記各減額更正と上記各増額更正に係る各納付すべき税額の差額について、国税通則法60条1項2号、同条2項及び同法61条1項1号に基づき、法定納期限の翌日から完納の日までの期間（ただし、法定申告期限から1年を経過する日の翌日から、上記各増額更正に係る各更正通知書が発せられた日までの期間を除く。）に係る各延滞税の納税義務が発生しているとして、原告らに対して上記各延滞税の納付を催告した。

本件は、原告らが、原告らは法定納期限までに上記各増額更正に係る納付すべき税額より多額の相続税を納付していたから、相続税の未納はなく各延滞税は発生していないなどと主張して、上記各延滞税の納税義務がないことの確認を求める（行政事件訴訟法4条に規定する当事者訴訟）とともに、市川税務署長が上記各延滞税の納付を催告したことなどが違法であり、これにより原告らが精神的苦痛を被ったと主張して、国家賠償法1条1項に基づき、被告に対し、慰謝料各5万円及びこれに対する違法行為後の日である平成23年12月28日から支払済みまで民法所定の年5分の割合による遅延損害金の支払を求める事案である。

1 関係法令の定め

本件に関係する法令の定めは、別紙1「関係法令の定め」記載のとおりであ

る（別紙中の略称は本文においても同様に用いる。以下同じ。）。

2 争いのない事実

（１）当事者等

原告X１、原告X２及びBは、いずれも亡Aの子であり、亡Aが平成２０年１０月２５日に死亡したことにより、亡Aの財産を相続した。

亡Aの相続に係る各相続税（以下「本件各相続税」という。）の法定申告期限及び法定納期限は平成２１年８月２５日である。

（２）相続税の申告及び納付

原告X１、原告X２及びBは、平成２１年７月２２日、市川税務署長に対し、本件各相続税の申告書を提出した（以下「本件各相続税申告」という）。

原告X１は、平成２１年８月２１日、本件各相続税申告により納付すべき税額４１８５万１３００円を納付し、原告X２は、同月１２日、本件各相続税申告により納付すべき税額４５５６万０６００円を納付した。

（３）原告らによる各更正の請求及び各減額更正

原告らは、平成２２年７月１２日、市川税務署長に対し、本件各相続税申告における相続財産（土地）の評価額が時価よりも高いことを理由として、それぞれ更正の請求（以下「本件各更正請求」という。）をした。

これに対し、市川税務署長は、平成２２年１２月２１日、本件各相続税申告における相続財産（土地）の評価に誤りがあったとして、本件各更正請求の一部を認め、原告X１については、納付すべき税額を３０３５万５５００円、原告X２については、納付すべき税額を３３５３万７１００円とする各減額更正（以下「本件各減額更正」という。）をした。

（４）原告らに対する各過納金の還付

市川税務署長は、平成２３年１月２６日、本件各減額更正により、原告らの本件各相続税に係る納付すべき税額が減少したことから、上記（２）記載の原告らの納付すべき税額から、上記（３）記載の本件各減額更正により納

付すべき税額を控除した金額（以下「本件各過納金」という。）について、国税通則法５８条１項２号に基づき、本件各更正請求があった日の翌日から起算して３月を経過する日の翌日（平成２２年１０月１３日）から支払決定の日（平成２３年１月２６日）までの期間の日数に年４．３パーセントの割合（租税特別措置法９５条に基づく特例基準割合）による還付加算金を加算した金額を支払決定し、原告らに対してそれぞれ以下のとおり還付した。

ア 原告Ｘ１について

（ア）本件各相続税申告により納付すべき税額	４１８５万１３００円
（イ）本件各減額更正により納付すべき税額	３０３５万５５００円
（ウ）本件各減額更正による本件各過納金（（ア）－（イ））	１１４９万５８００円
（エ）還付加算金額	１４万３４００円
（オ）本件各減額更正により還付した金額（（ウ）＋（エ））	１１６３万９２００円

イ 原告Ｘ２について

（ア）本件各相続税申告により納付すべき税額	４５５６万０６００円
（イ）本件各減額更正により納付すべき税額	３３５３万７１００円
（ウ）本件各減額更正による本件各過料金（（ア）－（イ））	１２０２万３５００円
（エ）還付加算金額	１５万０１００円
（オ）本件各減額更正により還付した金額（（ウ）＋（エ））	１２１７万３６００円

（５）本件各減額更正に対する各異議申立て及び各異議決定等

原告らは、平成２３年２月１日、市川税務署長に対し、本件各減額更正について、相続財産（土地）の評価額がなお時価より高いとして、その取消しを求める各異議申立てをした。

市川税務署長は、平成２３年４月２７日、本件各減額更正における相続財産（土地）の評価額を是正した上で算出した原告らの納付すべき税額は、本件各減額更正における原告らの納付すべき税額を上回るもので、本件各減額更正はいずれも適法であるとして、上記各異議申立てをいずれも棄却する各異議決定をした。

（６）原告らに対する各増額更正等

市川税務署長は、平成２３年５月３１日、上記各異議決定によれば、本件各減額更正における相続財産（土地）の評価額が時価よりも低かったとして、原告X１について納付すべき税額３０７１万５８００円、原告X２について納付すべき税額３３９１万１７００円とする各増額更正（以下「本体各増額更正」という。）をした。

本件各増額更正により新たに納付すべきこととなった本税額（本件各減額更正と本件各増額更正に係る各納付すべき税額の差額。以下「本件各増差本税額」という。）は、原告X１が３６万０３００円（３０７１万５８００円－３０３５万５５００円）、原告X２が３７万４６００円（３３９１万１７００円－３３５３万７１００円）である。

原告らは、平成２３年６月３日、本件各増差本税額をそれぞれ納付した。

（７）原告らに対する延滞税の納付催告等

市川税務署長は、本件各増差本税額について、本件各相続税の法定納期限（平成２１年８月２５日）の翌日から本件各増差本税額の納付日（平成２３年６月３日）までの期間（ただし、法定申告期限から１年を経過する日の翌日（平成２２年８月２６日）から、本件各増額更正に係る更正通知書が発せられた日（平成２３年５月３１日）までの期間（以下「本件控除期間」という。）を除く。）に係る延滞税（以下「本件各延滞税」という。）として、原告X１については１万５８００円、原告X２については１万６２００円が発生していることを前提に、平成２３年７月２７日付け「延滞税等のおしら

せ」（以下「本件各延滞税催告書」という。）をそれぞれ送付し、本件各延滞税の納付を催告した。

市川税務署長は、平成23年8月29日、原告らに対し、督促状をそれぞれ送付し、本件各延滞税の納付を督促した。

3 争点

- （1）本件各延滞税が発生しているといえるか否か。すなわち、本件各増差本税額について、本件各相続税の法定納期限の翌日から完納日までの期間（ただし、本件控除期間を除く。）に係る各延滞税が発生しているといえるか否か。
- （2）原告らに本件各延滞税を賦課することが信義則に反するか否か。
- （3）市川税務署長が本件各延滞税催告書を原告らに送付したことなどが国家賠償法上違法であるか否か。

4 争点に関する当事者の主張

- （1）争点（1）（本件各延滞税が発生しているといえるか否か。）について

ア 被告の主張

（ア）申告納税方式による国税については、納税者が期限内申告書の提出により納付すべき国税をその法定納期限までに完納しないときだけでなく、納税者が、期限後申告書若しくは修正申告書を提出し、又は更正若しくは決定を受けた場合において、国税通則法35条2項の規定により納付すべき国税があるときには、法定納期限の翌日からその国税を完納する日までの期間の日数に応じ、その未納の税額に年14.6パーセントの割合を乗じて計算した延滞税を納付しなければならない（同法60条1項1号及び2号、同条2項）。

そして、延滞税の趣旨・本質は、納税義務成立後の特定の期間を対象として、納付すべき国税を納付している者と納付していない者との間の公平を図るため、国税の納付されていない金額及び期間を基準として課されるもの、すなわち納付すべき国税の履行遅滞に係る遅延利息に相当するもの

であり、その成立について納税者の帰責事由は不要である。

(イ) また、国税通則法 60 条 2 項所定の「未納」とは、延滞税の額の計算の基礎となる国税が法定納期限から完納までの間納付されていないことを意味するが、同条 1 項 2 号は、納税者が初めて増額更正を受けた場合に限らず、減額更正後に増額再更正を受け同法 35 条 2 項の規定により納付すべき国税がある場合にも延滞税を納付しなければならないとしており、延滞税の額の計算の基礎となる国税が「未納」とであるとして延滞税の納税義務が成立する場合として様々なものが想定されている。

そうすると、国税通則法 60 条 2 項所定の「未納」とは、単に納付すべき国税に対する納付がされた事実が全くない場合だけでなく、一旦納付された事実があったとしても、その後の事情により納付がされていないこととなる場合も含むと解される。

そして、国税通則法は、増額更正又は減額更正による新たな納税義務の確定に伴い、既に納付された税額に過不足が生じた場合には、その都度清算することにしており、減額更正後の再増額更正がされた場合に、過去においては新たに納付すべき税額について納税者から納付されていた事実があったとしても、減額更正により減少した税額に係る過納金が還付加算金を加算して還付されているのであれば、法定納期限から還付されるまでの期間についても増額再更正による新たに納付すべき税額に対する納付がされていないこととなる。

(ウ) 本件においては、市川税務署長が本件各増額更正を行ったことにより、法定申告期限後である平成 23 年 5 月 31 日、原告らの本件各相続税に係る納付すべき税額が新たに確定した。これは、法定申告期限後に納税義務が確定したものであり、かつ、国税通則法 35 条 2 項の規定による納付すべき国税があったのであるから、本件各増差本税額について、法定納期限の翌日から完納する日までの期間、「未納」が生じている。

本件各増差本税額については、本件各相続税申告に基づき原告らから納付されていた事実があったものの、還付加算金を付して本件各過納金が還付されたことによって納付がされたことがないこととなるのであり、原告らがこれに相当する税額を納付していた事実がある期間（法定納期限の翌日から本件各減額更正までの期間）についても、原告らに「未納」の税額があると認められる。

そうすると、本件各増差本税額については、国税通則法 60 条 1 項 2 号、同条 2 項及び同法 61 条 1 項 1 号に基づき、法定納期限（平成 21 年 8 月 25 日）の翌日から法定納期限から 1 年を経過する日（平成 22 年 8 月 25 日）までの期間（以下「本件法定納期限後の当初 1 年間」という。）、及び本件各増額更正に係る更正通知書が発せられた日の翌日（平成 23 年 6 月 1 日）から本件各増差本税額の納付日（平成 23 年 6 月 3 日）までの期間について、延滞税が発生している。

そして、原告らが納付すべき本件各延滞税の額は、別紙 2「延滞税額計算表」記載のとおり、原告 X 1 が 1 万 5 8 0 0 円、原告 X 2 が 1 万 6 2 0 0 円である。

イ 原告らの主張

（ア）原告らは、法定納期限内に本件各増額更正による納付すべき税額（原告 X 1 は 3 0 7 1 万 5 8 0 0 円、原告 X 2 は 3 3 9 1 万 1 7 0 0 円）よりも多額の相続税（原告 X 1 は 4 1 8 5 万 1 3 0 0 円、原告 X 2 は 4 5 5 6 万 0 6 0 0 円）を納付しており、本件法定納期限後の当初 1 年間（平成 21 年 8 月 26 日から平成 22 年 8 月 25 日まで）についても、本件各増差本税額に相当する相続税を事実として完納しているから、相続税の「未納」（国税通則法 60 条 2 項）は存在しない。

そして、原告らに対して還付加算金を加算して本件各過納金が還付されたとしても、原告らが本件各増差本税額に相当する相続税を完納していた

事実が、本件各増差本税額に相当する相続税が未納だった事実突然遡って変化することはない。還付金及び還付加算金は、納税者との間で過納金を金銭的に清算するための制度であって、納税者が税を納付していた事実までも消滅させ、納付していない事実遡って変化させるものではないし、本件においては、本件法定納期限後の当初1年間は還付加算金額の算定対象となっていないから、同期間の過納状態は金銭的にも清算されていない。

また、延滞税は履行遅滞に対する民事罰としての性質を有するところ、原告らは、本件各増差本税額に相当する相続税を完納していたし、原告らの責めに帰すべき事由はないから、原告らには履行遅滞は存在しない。

そうすると、本件法定納期限後の当初1年間について、本件各増差本税額に対する延滞税が発生することはない。

(イ) 本件各増額更正に係る更正通知書が発せられた日の翌日（平成23年6月1日）から本件各増差本税額の納付日（平成23年6月3日）までの期間については、原告X1の延滞税額が127円（36万円×4.3パーセント÷365日×3日）、原告X2の延滞税額が130円（37万円×4.3パーセント÷365日×3日）であり、いずれも1000円未満であるから、国税通則法119条4項に基づき全額が切り捨てられる。

(ウ) したがって、原告らは、本件各延滞税の納税義務を負っていない。

(2) 争点(2)（原告らに本件各延滞税を賦課することが信義則に反するか否か。）について

ア 原告らの主張

(ア) 市川税務署長は、公的見解の表示にとどまらず、本件各減額更正という公権的判断を行い、原告らは、市川税務署長が原告らの更正請求の一部の範囲では減額を認めて本件各減額更正及びそれに伴う還付を行ったものと信頼していた。

しかし、市川税務署長が本件各減額更正の基礎となっている相続財産の評価額の一部に誤りがあったとして本件各増額更正を行ったため、原告らは還付を受けた本件各過納金の一部を納税しなければならなくなっただけでなく、本件各延滞税の納付という経済的不利益を受けることになった。

原告らには、本件各延滞税の発生を免れる方法・手段はなかったし、本件各減額更正及び本件各過納金の還付は市川税務署長が一方的に行ったものであるから、これを信頼したことについて原告らに帰責事由はない。

したがって、原告らに本件各延滞税を賦課することは信義則に反するというべきである。

(イ) また、国税通則法 6 3 条 6 項 4 号及び国税通則法施行令 2 6 条の 2 第 2 号は「火薬類の爆発、交通事故その他の人為による異常な災害又は事故により、納付すべき税額の全部若しくは一部につき申告をすることができず、又は国税を納付することができない場合（その災害又は事故が生じたことにつき納税者の責めに帰すべき事由がある場合を除く。）」に「その災害又は事故が生じた日からこれらが消滅した日以後 7 日を経過した日までの期間」に対応する部分の金額を限度して延滞税を免除することができるとしているところ、税務職員が納税者に対して誤指導を行い、納税者がその誤指導を信じたことについて納税者の責めに帰すべき事由がない場合も、「人為による異常な事故」に含まれると解されている。

本件では、市川税務署長は、指導にとどまらず、本件各減額更正という公権的判断を行ったが、その処分は相続財産の誤った価額評価に基づくものであった。その結果、原告らは、本件各増差本税額が未納となってしまったものであり、そのことについて原告らの責めに帰すべき事由はない。

したがって、国税通則法 6 3 条 6 項 4 号及び国税通則法施行令 2 6 条の 2 第 2 号の趣旨からも、原告らに本件各延滞税を賦課することは信義則に

反するというべきである。

イ 被告の主張

国税通則法 26 条は、税務署長が更正又は決定をした後において、その更正又は決定に係る課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知ったときに、その調査したところにより、当該更正又は決定に係る課税標準等又は税額等を更に変更するために再更正をする旨規定しており、この再更正は、更正の徐斥期間を経過するまでは、何回でも繰り返して行うことができる。そして、国税通則法 26 条の立法趣旨は、国民に対する課税が常に法律にのっとり、同一の課税対象に対しては過不足なく厳正・公平に実施されるべきことに鑑み、一旦課税決定がされた場合においても、それが容観的に法律に反するものであればその是正を課税機関の裁量に委ねることなく、これを一律に行うべきこととした点にあると解される。

このような立法趣旨に照らせば、課税の基礎となる事実の認識に誤りがあったことによるものか、これに対する法的な評価に誤りがあったことによるものか、又はその事実の認識や法的評価には誤りがなく、単に計算上の誤りがあったことによるものかにかかわらず、結論的に課税標準等又は税額等の算定結果に誤りのあることが判明した場合には、いずれも同様に更正をすべきことになる。

そうすると、原告らに対して行った本件各減額更正は、今後、原告らに対して増額更正をしないということを何ら意味するものではないのであり、原告らに対して信頼の対象となる公的見解を表示したとはいえないし、国税通則法 63 条 6 項 4 号及び国税通則法施行令 26 条の 2 第 2 号の「人為による異常な事故」の一つとされている税務職員の誤指導にも該当しない。

したがって、原告らに本件各延滞税を賦課することが信義則に反するとはいえない。

(3) 争点 (3) (市川税務署長が本件各延滞税催告書を原告らに送付したこと

などが国家賠償法上違法であるか否か。)について

ア 原告らの主張

(ア) 市川税務署長は、本件各減額更正により納付すべき税額を減額した後、自らの相続財産評価の誤りにより、納付すべき税額を増額する本件各増額更正を行ったのであるから、原告らには本件各延滞税の納税義務がなく、その納付を求めることは国税通則法60条2項の解釈・適用を誤った違法なものであることを認識し又は認識し得たはずであるにもかかわらず、原告らに本件各延滞税催告書を送付したものである。

また、市川税務署長は、少なくとも原告らから本件各延滞税の納税義務の不存在を訴える平成23年9月2日付けの上申書を受理した時点では、本件各延滞税催告書が違法なものであることを認識し又は認識し得たはずであるにもかかわらず、本件各延滞税催告書の撤回や本件各延滞税の納税義務がないことの説明をしなかった。

(イ) 市川税務署長が本件各延滞税催告書を送付し、その後も本件各延滞税催告書の撤回等をしないことにより、原告らは、自らには何ら非がないにもかかわらず、違法な扱いをされ続けているとともに、財産が差し押さえられるのではないかという不安に襲われており、著しい精神的苦痛を受けている。

原告らの精神的苦痛に対する慰謝料としては、それぞれ5万円が相当である。

イ 被告の主張

本件各延滞税の納税義務は適法に成立・確定しているから、市川税務署長が原告らに対して本件各延滞税の納付を催告したことに何ら違法はない。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1) (本件各延滞税が発生しているといえるか否か。)について

(1) 本件において、原告らが納付すべき本件各相続税については、法定申告期

限前に本件各相続税申告がされ、その後、一旦は本件各減額更正及び本件各過納金の還付がされたが、改めて本件各増額更正がされたという経過をたどっていることから、原告らについて本件各延滞税が発生しているといえるか否かを検討する前提として、まず、国税の納税義務の成立、税務署長による更正及び再更正、過納金の還付等に関する国税通則法の規定についてみておくこととする。

ア 国税の納税義務は、各税法に定める課税要件を充足することにより抽象的、客観的に発生し、特別のものを除いては、その後所定の確定のための手続を経て初めて具体化される（国税通則法 15 条参照）。相続税についても、抽象的納税義務は相続による財産の取得時、すなわち相続の開始時に成立し、原則として納税者の申告により、申告がない場合等には税務署長の決定又は更正により、納付すべき税額が具体的に確定する（国税通則法 15 条 2 項 4 号、同法 16 条 1 項 1 号、24 条、25 条、民法 896 条参照）。

ここで、納付すべき税額の確定という場合の「確定」は、納付すべき税額を一切変更することができないことを意味するのではなく、一旦確定した税額であっても、課税要件の充足によって抽象的、客観的に発生した納税義務の内容と相違すれば、税務署長による更正及び再更正により、繰り返し変更されて確定することがあり得るものである（国税通則法 16 条 1 項 1 号、24 条、26 条参照）。

イ このように税務署長による更正は繰り返し行われることがあり得るところ、国税通則法 29 条 2 項は、既に確定した納付すべき税額を減少させる更正（再更正を含む。）は、その更正により減少した税額に係る部分以外の部分の国税についての納税義務に影響を及ぼさないと規定しており、減額更正により減少した税額に係る部分以外の部分の国税については、減額更正後も依然として申告又は更正によって確定した具体的納税義務が存続

することになる。

これに対し、減額更正により減少した税額に係る部分の国税については、課税要件の充足によって抽象的、客観的に発生した納税義務の内容と一致せず、本来納税義務はなかったものであるから、減額更正により、申告又は更正によって確定した具体的納税義務は遡及的に消滅するものと解される。そして、減額更正により減少した税額に係る納付は、その納付の時には法律上の原因はあったが、減額更正により遡及的に法律上の原因を欠くに至ったため、その納付税額は過納金となり、税務署長等は、これを遅滞なく金銭で還付しなければならない（国税通則法 5 6 条 1 項参照）。

ただし、減額更正によって具体的納税義務が遡及的に消滅したとしても、当該減額更正における納付すべき税額等が課税要件の充足により抽象的、客観的に発生している納税義務より過小であった場合には、税務署長による増額再更正がされ、具体的納税義務が再度確定することになる（国税通則法 2 6 条参照）。

ウ また、税務署長は、過納金を還付するに当たっては、還付加算金を加算しなければならないところ、過納の原因が税務署長の側にあると考えられる過納金については、過納に係る国税の納付があった日に遡って還付加算金を加算することとされ、その他の過納金については、税務署長が過納の事実を知り、これを還付するのに通常必要と考えられる期間が経過した日の翌日から還付加算金を加算することとされている（国税通則法 5 8 条 1 項参照）が、これは、過納金が民法上の不当利得と同様の性格を有しており、不当利得においては、悪意の受益者は利息を付して利得を返還しなければならない（民法 7 0 4 条参照）とされていることを勘案したものと解される。

エ 以上のように、国税通則法においては、国税の納税義務は各税法に定める課税要件を充足することにより抽象的、客観的に発生し、特別のものを

除いては、納税者の申告又は税務署長による更正等によって具体的納税義務が確定するが、具体的納税義務が確定した後に減額更正がされた場合には、減少した税額に係る部分の具体的納税義務が遡及的に消滅して、既に納付された税額は過納金となり、同税額の納付があった日から又は還付に必要な期間経過後からの還付加算金を加算して過納金が還付されるが、減額更正によって具体的納税義務が遡及的に消滅したとしても、当該減額更正における納付すべき税額等が課税要件の充足により抽象的、客観的に発生している納税義務より過小であった場合には、税務署長による増額再更正がされ、具体的納税義務が再度確定することになるということができる。

(2) 次に、延滞税に関する国税通則法の規定をみると、同法60条1項2号は、更正を受けた場合において、更正により納付すべき国税があるときは延滞税を納付しなければならないことを規定し、延滞税の発生要件について定めている。なお、延滞税は履行遅滞に対する損害賠償としての性格を有しているところ、租税債務も金銭債務であり、金銭債務の履行遅滞の成立については債務者の帰責事由は不要であること（民法419条3項参照）から、国税通則法60条1項は、延滞税の成立について納税者の帰責事由を要件としていない。

そして、上記(1)のとおり、国税の納税義務は各税法に定める課税要件を充足することにより抽象的、客観的に発生しており、相続税を含む申告納税方式による国税については、法定申告期限までに適正な期限内申告書を提出して納付すべき税額を確定させ、当該申告期限と原則として同一である法定納期限までに同税額を納付することが義務付けられていることからすれば、更正により納税義務が確定した国税についても、その法定納期限が経過した時点から履行遅滞に陥っていたものと評価することができるから、延滞税の額の計算方法について、国税通則法60条2項は、法定納期限の翌日からその国税を完納する日までの期間の日数に応じて延滞税の額を計算することを

規定している。

ただし、期限内申告書が提出されてから1年以上も経過した後に更正がされた場合には、法定納期限にまで遡って多額の延滞税の納税義務を負わせることが酷であること及び税務官署の事務配分上更正等の時期が納税者ごとに区々であることにより納税者の負担に差異が生じるのは相当ではないことから、国税通則法61条1項1号は、延滞税の計算期間の特例を設けて、法定申告期限から1年を経過する日の翌日から更正に係る更正通知書が発せられた日までの期間については延滞税の額を計算する期間から控除することによって、納税者の負担を軽減することとしている。

- (3) 上記(1)及び(2)で述べたところによれば、国税通則法においては、本件のように、国税の申告及び納税がされた後に減額更正がされると、減少した税額に係る部分の具体的納税義務は遡及的に消滅し、これに伴い、減額更正により減少した税額に係る納付については、これに対応する具体的納税義務が存在しなくなるので、所定の還付加算金を加算して過納金を還付することによる不当利得の清算関係のみが残ることになり、その後改めて増額更正がされた場合には、増額した税額に係る部分の具体的納税義務が新たに確定することになるのであるから、同法60条1項2号に基づき、更正により納付すべき国税があるとして、増額した税額に係る部分について、延滞税の納税義務が発生するものというべきである。

また、この場合に発生する延滞税の金額については、国税通則法60条2項及び同法61条1項1号に基づき、法定納期限の翌日からその国税を完納する日までの期間から、法定申告期限から1年を経過する日の翌日から更正に係る更正通知書が発せられた日までの期間を控除した期間の日数に応じて計算されることになる。

そして、本件においては、前記争いのない事実及び弁論の全趣旨によれば、原告らについて発生した本件各延滞税の額は、別紙2「延滞税額計算表」記

載のとおり、原告X1が1万5800円、原告X2が1万6200円であると認められる。

- (4) これに対し、原告らは、本件法定納期限後の当初1年間についても本件各増差本税額に相当する相続税を事実として完納しているから、相続税の「未納」（国税通則法60条2項）は存在しない旨主張する。

しかしながら、原告らが本件各相続税申告を行い、本件各増差本税額に相当する相続税を事実として納付していたとしても、上記（3）で述べたとおり、本件各減額更正がされたことにより、本件各増差本税額に相当する部分の税額の具体的納税義務は遡及的に消滅し、当該部分について納付されていた相続税については、不当利得としての清算関係が残るのみであり、その後、本件各増額更正がされたことによって、新たに本件各増差本税額の具体的納税義務が確定し、この具体的納税義務に対応する税額の納付がされていないのであるから、国税通則法60条1項2号に基づき、本件各増差本税額に対する延滞税の納税義務も発生しているものというべきである。

そして、本件各増差本税額に相当する税額が事実として納付されていたとしても、上記のとおり、国税通則法60条1項2号に基づき、本件各増差本税額に対する延滞税の納税義務は発生することには何ら変わりがないものと解されるし、同条2項は、納税義務が発生している延滞税の額の計算方法を、規定するものであって、延滞税の発生要件を規定しているわけではないから、上部納付の事実があったことをもって本件各延滞税が発生していないとする原告らの主張は採用することができない。

- (5) また、原告らは、原告らの責めに帰すべき事由はないから、原告らには本件各増差本税額の履行遅滞は存在しないと主張するが、延滞税の成立について納税者の帰責事由は要件とならないことは上記（2）で述べたとおりであるから、原告らの上記主張は採用することができない。

さらに、原告らは、本件法定納期限後の当初1年間について、還付加算金

の算定対象となっていないにもかかわらず本件各延滞税の算定基礎となっていることを指摘する。しかし、上記（１）及び（２）で述べたとおり、延滞税は履行遅滞に対する損害賠償としての性格を有し、還付加算金は不当利得に対する利息と同様の性格を有しており、両者の性格が異なる以上、延滞税と還付加算金とでは発生する期間が異なり得るものであって、現に延滞税に関する国税通則法６０条２項、同法６１条１項と、還付加算金に関する同法５８条１項では、延滞税又は還付加算金を計算する期間の定めが異なっているのであるから、本件法定納期限後の当初１年間について還付加算金の算定対象となっていないからといって、同期間について延滞税が発生していると解することに問題はないというべきである。

- （６）以上によれば、本件各増差本税額については、本件各相続税の法定納期限の翌日から本件各増差本税額の納付日までの期間（ただし、本件控除期間を除く。）に係る本件各延滞税（その額は原告Ｘ１が１万５８００円、原告Ｘ２が１万６２００円）が発生していると認められるから、原告らは本件各延滞税の納税義務を負っているものというべきである。

２ 争点（２）（原告らに本件各延滞税を賦課することが信義則に反するか否か。）について

- （１）原告らは、市川税務署長が行った本件各減額更正という公権的判断を信頼したことにより経済的不利益を被り、そのことについて原告らに帰責事由はないから、国税通則法６３条６項４号及び国税通則法施行令２６条の２第２号の趣旨に照らしても、原告らに本件各延滞税を賦課することは信義則に反する旨主張する。

しかしながら、延滞税は、納税義務の成立と同時に、納税者の申告や税務署長等による処分を要しないで納付すべき税額が確定する国税であって（国税通則法１５条３項６号）、本件各延滞税は、市川税務署長が原告らに対して本件各増額更正を行ったのと同時に、市川税務署長による何らの処分も経

ずに納付すべき税額が確定したものであるから、信義則に反する行政行為としての「本件各延滞税の賦課」を観念することができず、原告らの主張はその前提が欠けるものといわざるを得ない。

- (2) 仮に、原告らの主張について、市川税務署長が、本件各延滞税が発生する根拠となった本件各増額更正をしたことが信義則に反する旨の主張であると解したとしても、国税通則法26条は、税務署長が更正をした後、その更正をした課税標準等又は税額等が過大又は過小であることを知ったときは、その調査により当該更正に係る課税標準等又は税額等を更正する旨規定しており、税務署長は、所定の除斥期間内であれば、納付すべき税額等の確定手続として、何回でも繰り返して再更正をすることができるから、市川税務署長が本件各減額更正をしたからといって、もはやこれと異なる増額再更正をしないという公的見解を表示したとはいえないし、仮に原告らがそのような信頼をしていたとしても、信頼に基づく何らかの行動をしたとは認められないから、市川税務署長が本件増額再更正をしたことが信義則に反するという余地はない。

また、税務署長は、当初した更正における事実認識、法的評価又は計算に誤りがあった場合であっても、国税通則法26条に基づき再更正をすることができるから、市川税務署長が本件各減額更正において相続財産（土地）の評価を誤ったことにより本件各増額更正が必要となったとしても、市川税務署長が本件各増額更正をしたことが直ちに信義則に反するものとなるわけではないというべきである。

- (3) したがって、原告らに本件各延滞税を賦課することが信義則に反する旨の原告らの主張は採用することができない。

3 争点(3) (市川税務署長が本件各延滞税催告書を原告らに送付したことなどが国家賠償法上違法であるか否か。)について

原告らは、市川税務署長が原告らに本件各延滞税催告書を送付したこと、及

び本件各延滞税催告書の撤回や本件各延滞税の納税義務がないことの説明をしなかったことが国家賠償法上違法である旨主張する。

しかし、上記 1 で述べたとおり、原告らは本件各延滞税の納税義務を負っているのであるから、市川税務署長が原告らに本件各延滞税催告書を送付して本件各延滞税の納付を催告したことは何ら違法ではないし、市川税務署長が本件各延滞税催告書の撤回等をすべき義務を負っていないことは明らかである。

したがって、原告らの国家賠償請求には理由がない。

第 4 結論

よって、原告らの請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、訴訟費用の負担について行政事件訴訟法 7 条、民事訴訟法 6 1 条、6 5 条 1 項本文を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第 3 8 部

裁判長裁判官	定塚誠
裁判官	竹林俊憲
裁判官	馬場俊宏