

平成27年10月2日判決言渡 同日原本交付 裁判所書記官

平成●●年(〇〇)第●●号 過誤納税金還付請求事件

口頭弁論終結日 平成27年6月17日

	判	決
原告		Xこと
		X
被告		国

### 主 文

- 1 原告の主位的請求及び予備的請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

### 事 実 及 び 理 由

#### 第1 当事者の求めた裁判

##### 1 原告の請求の趣旨

###### (1) 主位的請求

被告は、原告に対し、4億5899万7232円及びうち8000万円に対する平成21年11月14日から、うち1億5000万円に対する同年12月18日から、うち2億2899万7232円に対する同月19日から、それぞれ還付のための支払決定の日に至るまで租税法所定の金員(還付加算金)を支払え。

###### (2) 予備的請求

被告は、原告に対し、4億5899万7232円及びうち8000万円に対する平成21年11月14日から、うち1億5000万円に対する同年12月18日から、うち2億2899万7232円に対する同月19日

から各支払済みに至るまで年5分の割合による金員を支払え。

## 2 請求の趣旨に対する被告の答弁

(1) 主文第1項同旨

(2) 本件につき、仮執行宣言を付することは相当ではないが、仮に仮執行宣言を付する場合は、

ア 担保を条件とする仮執行免脱宣言

イ その執行開始時期を判決が被告に送達された後14日経過した時とする  
こと

を求める。

## 第2 事案の概要

### 1 事案の要旨

原告は、大阪国税局長から、かつて原告が代表者を務めていた株式会社A（以下「A」という。）の滞納国税（法人税等）につき、第二次納税義務の納付告知処分（以下「本件処分」という。）を受けたものの、その後、原告の審査請求により本件処分は取り消され、原告に対し、差押えに係る合計8億5497万4066円が還付された。

本件は、原告又はAが納付したAの滞納国税4億5899万7232円につき、原告が以下のとおり主張して、同金額の返還請求及び付帯請求をした事案である。

(1) 主位的請求

ア 主位的主張

上記4億5899万7232円は、原告が第二次納税義務者として納付した滞納国税であるところ、本件処分が取り消されたのであるから、国税通則法56条1項に基づき、過誤納金4億5899万7232円及びうち8000万円に対する平成21年11月14日（同金員の納付日の翌日）から、うち1億5000万円に対する同年12月18日（同金員の納付日

の翌日) から、うち2億2899万7232円に対する同月19日(同金員の納付日の翌日) から、それぞれ還付のための支払決定の日に至るまで租税法所定の還付加算金の支払を求める。

#### イ 予備的主張

上記4億5899万7232円の納付が、Aによりされたと認定されたとしても、これは、原告の錯誤又は、大阪国税局職員の強迫によるものであり、同納付は無効であるか、又は同納付を取り消したから、不当利得返還請求権に基づき、上記アと同様の支払を求める。

#### (2) 予備的請求

大阪国税局職員は、故意又は過失により、原告に対し、原告の第二次納税義務の履行としてではなく、Aによる納付として、滞納国税4億5899万7232円を納付するよう仕向けるなどし、かかる違法行為により、原告は、第二次納税義務の履行としての納付により過誤納金となるはずであった上記金員の還付を受ける機会を失い、同額の損害を被った。

したがって、原告は、国家賠償法(以下「国賠法」という。)1条1項に基づき、損害金4億5899万7232円及びうち8000万円に対する平成21年11月14日(不法行為の後の日で、同金員の納付日の翌日) から、うち1億5000万円に対する同年12月18日(不法行為の後の日で、同金員の納付日の翌日) から、うち2億2899万7232円に対する同月19日(不法行為の後の日で、同金員の納付日の翌日) から、各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。

#### 2 関係法令の定め等(ただし、必要部分のみの抜粋)

##### (1) 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。

(2) 国税通則法

ア 34条1項本文（納付の手続）

国税を納付しようとする者は、その税額に相当する金銭に納付書（納税告知書の送達を受けた場合には、納税告知書）を添えて、これを日本銀行（国税の収納を行う代理店を含む。）又はその国税の収納を行う税務署の職員に納付しなければならない。

イ 56条1項（還付）

国税局長、税務署長又は税関長は、還付金又は国税に係る過誤納金（中略）があるときは、遅滞なく、金銭で還付しなければならない。

(3) 納付書の書式及び記載内容、納付後の処理及び納付の効果に関する法令の定め等

ア 納付書の書式及び記載内容

国税を納付しようとする者が金銭に添える「納付書」は、①国税通則法施行規則別紙第1号書式及び別紙第1号の2書式（同規則16条1項）、②「電子情報処理組織を使用して処理する場合における国税等の徴収関係事務等の取扱いの特例に関する省令」（以下「特例に関する省令」という。）別紙第1号書式（その1～11）（同省令5条1項）によるものと規定されている。

通常、国税を納付しようとする者が金銭に添える納付書は、上記①の別

紙第1号書式（乙9の1・1枚目）又は上記②の別紙第1号書式（その1）（乙9の2・1枚目）であるところ、上記①の別紙第1号の2書式（乙9の1・3枚目）及び上記②の別紙第1号書式（その11）（乙9の2・16枚目）は、国税の収納機関のほか、一部のコンビニエンスストアにおいて納付する際に金銭に添える納付書であり、また、上記②の別紙第1号書式（その2～10）（乙9の2・3～16枚目）は、源泉徴収義務者が源泉所得税を納付する際に金銭に添える納付書である。

第二次納税義務者が納付する場合においては、納税者の納税地及び氏名又は名称欄に当該第二次納税義務者の住所及び氏名又は名称を記載し、納期等の区分欄又は余白に納税者の納税地及び氏名又は名称を付記することが、国税通則法施行規則及び特例に関する省令において定められている（乙9の1・1枚目「備考7」、乙9の2・2枚目「備考4」）。

国税を納付しようとする者は、自ら納付書に上記必要事項を記載することが、これらの規則等において定められている（乙9の1・1枚目「備考4」、乙9の2・2枚目「備考2」）。

#### イ 納付後の処理

特例に関する省令別紙第1号様式（その1）の納付書（乙9の2・1枚目）（以下「OCR用納付書」という。）は、厳密には、①（納付書）領収済通知書、②領収控及び③領収証書の3枚1組の複写式となっており（乙9の2・1及び2枚目）、国税を納付しようとする者が、納付すべき税額に相当する金銭に上記アの事項が記載されたOCR用納付書を添えて、市中銀行に納付した場合、当該銀行は、①（納付書）領収済通知書については、他の国税の収納分と取りまとめて日本銀行へ送付し、②領収控については、領収した国税の収納機関が保管し、③領収証書については、収納印を押印の上、国税を納付しようとする者に交付する。その後、日本銀行へ送付された領収済通知書は、日本銀行でOCR処理が行われ、「日

銀OCRデータ」として国税庁経由で個別の納税者の国税債権を管理している口座へ収納登記される。

#### ウ 納付の効果

国税は、国税の収納機関が金銭又は有価証券を収受した時に、その金額範囲内で消滅し、新たに履行の強制を受けることはない。

### 3 前提事実

以下の事実は、当事者間に争いがないか、末尾の括弧内掲記の証拠及び弁論の全趣旨によって容易に認められる。

#### (1) 当事者及び関係者

ア 原告（昭和●年●月●日生）は、昭和50年頃に京都市において個人で貸金業を始め、現在まで個人事業又は法人事業として貸金業等を営んできた者であり、昭和58年6月11日から平成19年10月17日までは、Aの代表者代表取締役を務めていた（甲22、乙5の2、弁論の全趣旨）。

イ Aは、昭和58年6月●日に、金銭貸付業等を目的として設立され、京都市に本店を置いていた資本金5000万円の株式会社である（乙5の2）。

ウ B（昭和●年●月●日生）（以下「B」という。）は、原告の中学時代の同級生であり、原告が昭和50年頃に貸金業を始める以前から現在まで、原告の事業の手伝いを続けてきた者である。平成21年9月13日には、Aの清算人（代表清算人）にも就任している（同月18日登記）。

（以上につき、甲12、15、21、乙5の2、弁論の全趣旨）

エ C（以下「C」という。）は、原告の妻の弟であり、平成14年末頃から平成22年4月頃まで、原告の事業を手伝っていた（甲21、22、弁論の全趣旨）。

オ D（昭和●年●月●日生）（以下「D主査」という。）は、平成21

年7月10日から1年間、大阪国税局徴収部特別整理第6部門の総括主査を務めていた国家公務員である（乙13、弁論の全趣旨）。

(2) Aによる巨額の国税の脱税と原告らの刑事訴追

ア Aは、平成16年7月30日に、平成15年6月1日～平成16年5月31日の事業年度（平成16年5月期）に係る法人税の確定申告書を右京税務署長に提出した。

なお、当該確定申告書に添付されている決算報告書（以下「平成16年5月期決算書」という。）には、貸金業に係る利息収入の収益や貸付金などの資産が計上されている。

イ Aは、大阪国税局査察部の調査を経た後、平成16年12月22日に、平成12年5月期（平成11年6月1日～平成12年5月31日の事業年度を指し、他の年度も同様）、平成13年5月期、平成14年5月期及び平成15年5月期に係る法人税の修正申告書を右京税務署長に提出した。

なお、平成12年5月期の修正申告額は、所得金額が28億0384万8558円、これに対する法人税額が8億4051万4400円、所得税額を控除すると8億4051万2500円であり（当初の申告額は、所得金額が1788万7290円、これに対する法人税額が所得税額を控除すると472万4200円であった。）、平成13年5月期の修正申告額は、所得金額が26億0580万0826円、これに対する法人税額が7億8110万円、所得税額を控除すると7億8109万6900円であり（当初の申告額は、所得金額が1154万8844円、これに対する法人税額が所得税額を控除すると282万1300円であった。）、平成14年5月期の修正申告額は、所得金額が3億6950万9223円、これに対する法人税額が1億1021万2700円、所得税額を控除すると1億1021万2000円であり（当初の申告額は、所得金額が782万3520

円、これに対する法人税額が所得税額を控除すると172万0300円であった。) 、平成15年5月期の修正申告額は、所得金額が16億0756万0045円、これに対する法人税額が4億8162万8000円、所得税額を控除すると4億8162万7900円であった(当初の申告額は、所得金額が1087万0133円、これに対する法人税額が所得金額を控除すると262万0900円であった。) 。上記4事業年度で、Aがほ税した税額は、合計22億0156万2600円、ほ税率は通算約99.46%であった。

ウ 原告、B及びAは、平成16年12月14日及び同月24日に、原告及びBが共謀の上行った、Aの平成12年5月期～平成15年5月期の上記イの虚偽申告によるほ脱に係る法人税法違反により、大阪地方裁判所に公訴提起された(以下、この事件のことを「本件刑事事件」という。)(乙2)。

エ 大阪地方裁判所は、平成19年4月23日、本件刑事事件につき、原告に対しては懲役4年(実刑)、Aに対しては罰金6億円、Bに対しては懲役1年6月・執行猶予4年の各判決を宣告した(乙2)。

オ 原告、B及びAは、上記判決を不服としてそれぞれ控訴したが、大阪高等裁判所は、平成20年4月10日、上記各控訴をいずれも棄却する旨の判決を宣告した(乙3)。

原告、B及びAは、上記判決を不服としてそれぞれ上告した。

カ 大阪高等裁判所は、平成20年4月15日、原告に対して保釈を許可する旨の決定をした。本件刑事事件においては、原告につき2つの勾留が併存していたため、保釈保証金(以下「本件保釈保証金」という。)は、各勾留につきそれぞれ1億9000万円(うち6000万円は弁護人Eによる納付許可)及び6000万円(うち2000万円は弁護人Eによる納付許可)、合計2億5000万円とされた(甲11)。

その後、原告は、本件保釈保証金を納付して保釈された。

キ 最高裁判所は、平成20年10月27日、上記オの各上告をいずれも棄却する旨の決定をした（乙4）。

ク 原告は、本件刑事事件の判決に基づき、平成21年9月15日、Q刑務所に収容され、以後、平成24年11月15日まで服役した。

（以上につき、甲4、11、22、乙2～4、弁論の全趣旨）

(3) Aの破産手続開始と異時廃止及び清算手続

ア 京都地方裁判所は、Aの債権者からの破産手続開始の申立てを受けて、平成19年10月17日午後5時、Aについて、破産手続開始決定を行い（以下「本件破産事件」という。）、破産管財人としてF弁護士（以下「F管財人」という。）を選任した。

イ 大阪国税局長は、平成21年2月6日、F管財人から本件破産事件に係る優先的破産債権（租税債権）の弁済として4681万3202円の支払を受けた。

ウ 京都地方裁判所は、本件破産事件について、平成21年2月13日、費用不足による破産手続廃止決定（異時廃止）をし、同決定は同年3月13日に確定し、同月16日にAの商業登記簿が閉鎖された。

エ 平成21年9月18日、Aについて、復活登記がされ、Bが代表清算人に就任した。

オ Aについては、平成22年4月8日に清算終了したとして、同月9日に商業登記簿が閉鎖された。

（以上につき、甲4、5の1・2）

(4) 原告に対する本件処分

大阪国税局長は、前記(2)イの修正申告に係るAの国税（法人税に係る本税、重加算税及び延滞税）及びAが別途滞納した国税（源泉所得税に係る不納付加算税及び延滞税）につき、右京税務署長から徴収の引継ぎを

受けた上、平成21年7月3日付けで、Aが滞納している上記国税（以下「本件滞納国税」という。）について、原告が国税徴収法39条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）の要件を具備するとして、原告に対し、その責任限度額を52億3900万9016円とする第二次納税義務の納付告知処分（本件処分）を行った。

本件処分の時点における本件滞納国税は、合計13億1445万3298円（源泉所得税に係る不納付加算税645万3000円、法人税に係る重加算税8億1344万1300円及び延滞税4億9455万8998円）であった。

（以上につき、甲1、4）

（5） 大阪国税局長の原告に対する本件滞納国税に基づく差押え

大阪国税局長は、別紙1「本件における滞納国税の納付状況等」記載のとおり、第二次納税義務者である原告に対して差押えを行った（乙6の1・2、13、14の1・2）。

（6） A又は原告の本件滞納国税の一部納付

ア A又は原告は、別紙1「本件における滞納国税の納付状況等」記載のとおり、本件滞納国税として、平成21年11月13日に8000万円、同年12月17日に1億5000万円及び同月18日に2億2899万7232円を納付した（以下、これらの納付のことを「本件各納付」という。）。

ただし、別紙1においては、本件各納付はAによる納付として記載されているが、後記争点（1）のとおり、本件各納付がAによる納付か、第二次納税義務者である原告による納付かについては当事者間に争いがある。

イ 平成21年11月13日の8000万円の納付（以下「本件納付①」という。）は、大阪高等裁判所より還付された、本件保釈保証金の一部である8000万円に係る小切手（弁護人Eの納付分）を原資として行

われた。

上記納付に際しては、D主査は、あらかじめ、2通の納付書（①（納付書）領収済通知書、②領収控及び③領収証書の3枚1組の複写式のOCR用納付書、以下、「納付書」というときは同様）を用意し、これらをB又はCに交付しており、B又はCは、上記2通の納付書を用いて、日本銀行大阪支店において本件滞納国税のうち8000万円を納付した。

上記2通の納付書のうち、1通には、「延滞税」欄に2891万6916円との金額（甲3の1）が、もう1通には、「重加算税」欄に5108万3084円（甲3の2）との金額が印字されており、また、2通とも、納税者の「住所（所在地）」欄及び「氏名（法人名）」欄には、Aの本店所在地（〒〇〇〇-〇〇〇〇 キョウトシ●●区●●）及び法人名（カブシキガイシヤ A）が印字されていた。その他、「年度」欄、「税目番号」欄、「税目署名」欄、「税務署番号」欄、「整理番号」欄、「納期等の区分」欄等も印字されていた。

これらの印字は、D主査が、B又はCに上記2通の納付書を交付する前に部下に命じて行ったものであった。このうち、領収証書の記載内容は、別紙2-1及び2-2のとおりである。

ウ 平成21年12月17日の1億5000万円の納付（以下「本件納付②」という。）（甲3の3）及び同月18日の2億2899万7232円の納付（以下「本件納付③」という。）（1億1500万円（甲3の4）と1億1399万7232円（甲3の5））に際しては、同月17日に、B又はCがD主査に電話をかけ、本件滞納国税の残額を納付する旨伝えており、同日のうちにD主査から交付された納付書3通を用いて、上記各納付が行われた（本件納付②は納付書1通、本件納付③は納付書2通）。

上記3通の納付書は、D主査が交付する時点で、金額欄は空欄であった

が、納税者の「住所（所在地）」欄及び「氏名（法人名）」欄には、Aの本店所在地及び法人名が本件納付①に係る納付書と同様に印字されており、その他、「年度」欄、「税目番号」欄、「税目署名」欄、「税務署番号」欄、「整理番号」欄、「納期等の区分」欄等も印字されていた。これらの印字は、D主査が部下に命じて行ったものであった。このうち、領収証書の記載内容は、別紙2-3～2-5のとおりである。

（以上につき、甲3の1～5、8、15、21、乙6の1・2、9の2〔1枚目及び2枚目〕、13、16の1～5、弁論の全趣旨）

(7) 原告に対する第二次納税義務額の消滅通知

大阪国税局長は、原告に対し、平成22年1月15日付け「第二次納税義務額の消滅通知書」（甲6、以下「本件消滅通知書」という。）を送付した。同通知書は、本件滞納国税に係る原告の第二次納税義務額が消滅したことを通知するものであり、「消滅した金額」欄には「全額」、「消滅した理由」欄には「平成21年12月24日 第二次納税義務者からの履行」と記載されていた。

（以上につき、甲6）

(8) 本件処分に対する原告の不服申立てと本件処分の取消し

ア 原告は、平成21年8月28日、本件処分を不服として、大阪国税局長に対し異議申立てを行ったが、大阪国税局長は、同年11月26日付けで、同異議申立てを棄却する旨の決定をした（甲7）。

イ 原告は、平成21年12月21日、国税不服審判所長に対し審査請求を行ったところ、国税不服審判所長は、平成22年11月10日付けで、本件処分を取り消す旨の裁決をした（甲4）。

ウ 国は、平成22年12月27日、上記裁決に基づき、原告を被供託者として、第二次納税義務者として差し押さえた原告の財産に係る過誤納金8億5497万4066円及び還付加算金4719万0300円の合

計 9 億 0 2 1 6 万 4 3 6 6 円を京都地方法務局に供託したが（甲 5）、  
本件各納付分合計 4 億 5 8 9 9 万 7 2 3 2 円については、第二次納税義務者である原告による納付ではなく、A による納付であるとして、原告に返還していない（弁論の全趣旨）。

（9） 本件訴訟の提起

原告は、平成 2 5 年 1 1 月 8 日、本件訴訟を提起した（顕著な事実）。

（10） 原告による本件各納付の強迫を理由とする取消しの意思表示

原告は、被告に対し、平成 2 6 年 1 月 1 4 日の第 1 回口頭弁論期日において、強迫を理由として、本件各納付を取り消す旨の意思表示をした（顕著な事実）。

4 争点及びこれに関する当事者の主張

（1） 本件各納付は、A が主たる納税者として行ったものか、原告が第二次納税義務者として行ったものか（主位的請求の主位的主張関係）（争点（1））

〔原告〕

以下のア～オの事情に照らせば、本件各納付は、原告が第二次納税義務者として行ったものであることが明らかである。

ア（ア） 租税法は、納税義務者が自ら納付書に氏名及び住所を記載する旨規定しているのであるから、本件各納付書の D 主査の記載をもって、本件各納付が A により行われたものであると認定することは、いわば、税務当局による恣意的な納税者の確定を許容することになり、許されない。租税法学者も、これに沿う鑑定意見を述べている（甲 2 3）。

すなわち、国税通則法 3 4 条 1 項本文は、「国税を納付しようとする者は、その税額に相当する金銭に納付書を添えて、これを日本銀行（国税の収納を行う代理店を含む。）又はその国税の収納を行う税務署の職員に納付しなければならない。」と規定し、納付書の

記載につき、国税通則法施行規則別紙第1号書式の備考4は、「納税者の納税地及び氏名又は名称、年度、受入科目、取扱庁名、納期等の区分並びに金額は、法令の別段の定めがある場合を除き、納税者が記載するものとする。」と規定しており、この規定には例外が定められていない。

そして、本件においては、前記前提事実(6)記載のとおり、本件各納付に係る納付書の納税者の「住所(所在地)」欄及び「氏名(法人名)」欄には、それぞれAの本店所在地及び法人名が記載されていたものの、上記納付書の記載は、いずれもD主査が部下に命じて行ったものである。

- (イ) 確かに、納税義務者が1名だけの場面で、税務当局が納付書を作成して納税義務者に交付することは、納税義務者の便宜であるといえなくもないが、本件のように、納税義務者が複数存在する場合(しかも、主たる納税者と第二次納税義務者のように、法律上立場が並列で、優先劣後の関係にない場合)に、税務当局が納付書を作成するという事は、納税義務者が自らの意思で納税する機会を奪うものであるから、明らかに納税者の権利侵害行為である。

なお、CがD主査に対し、「Aの納付書を作ってくれ」と要請した事実はない。

- (ウ) 被告は、納税者が誰であるかについては、納税事務及び還付事務が大量かつ反復的に行われ、これを迅速かつ画一的に処理する必要があるという租税法律関係の特殊性に鑑みれば、納付書の記載に従って解釈されるべきである旨主張するが、裁判所において個別具体的に還付の要否や納付の帰属先を判断する場合は、不特定多数の納税者からの処理を念頭に置いた局面になく、上記のような税務当局の事務処理上の要請は働かないから、単に納付書の記載だけで判断

すべきではない。

イ 以下の（ア）及び（イ）のとおり、大阪国税局職員も、本件各納付は原告により行われたものと認識していた。

（ア） 昭和52年6月7日付け国税庁長官通達「第二次納税義務関係事務提要の制定について」（以下「昭和52年国税庁長官通達」という。）の42（1）は、主たる納税者による納付等、第二次納税義務者の履行以外の事由により主たる納税者の国税が減少した場合には、それが滞納国税の全部であると一部であるとを問わず、徴収上支障のない限り第二次納税義務者に対し、「第二次納税義務額の消滅通知書」によりその旨の通知をしなければならない旨規定しているから、本件各納付がAによるものであるなら、本件各納付の直後、原告に対して、それに見合う第二次納税義務額の一部消滅通知をしなければならないはずである。

ところが、大阪国税局長は、本件各納付（平成21年11月13日、同年12月17日、同月18日）の各直後に、原告に対して第二次納税義務額の一部消滅通知をしていないのであるから、このことは、大阪国税局職員が、本件各納付がされた当時から、本件各納付をAからの納付ではなく、原告からの納付と認識していたことの証左であるといえる。

（イ） 本件消滅通知書において、「消滅した金額」欄に「全額」、「消滅した理由」欄に「平成21年12月24日 第二次納税義務者からの履行」と記載されていることからすると、本件消滅通知書は、Aの滞納国税の全額（13億1445万3298円）が、第二次納税義務者である原告により納付されたことを証明するものであるといえる。

ウ Aは、平成21年3月13日には、破産手続において、異時廃止決定

が確定し、同月16日には登記が閉鎖されて法人格が消滅している  
のであるから、その後に本件各納付をすることは不可能である。

なお、Aは、同年9月13日に清算人を選任した上で、同月18日に  
復活登記をし、平成22年4月8日までは清算法人として存在している  
ものの、これは、A名義で不動産に担保権が設定されていることが判明  
し、その抹消手続のためだけに、臨時株主総会決議により清算人として  
Bが選任されたにすぎないから、本件各納付のような「債務の弁済」は  
許容されない。

実質的に考えても、Aは、破産手続で異時廃止決定がされているので  
あるから、Aに本件各納付の原資があるはずはないし、代表清算人Bは、  
A名義で本件滞納国税を納付する旨の委任をAから受けていなかったの  
であって、同納付は、Aの目的外かつBの権限外の行為となるから、A  
が本件各納付を行ったと認定することは不可能である。

なお、仮に、Aに本件各納付を行うだけの資産があったことが判明し  
たのであれば、手続的には、破産裁判所が清算人ないし管財人を選任し、  
Aの登記の閉鎖は錯誤であるとして復活登記をした上で、Aの財産を改  
めて債権者に按分弁済することになるはずであり、大阪国税局が他の債  
権者に抜け駆けして偏頗弁済を受けたことになるような事態は考え難い。  
エ 本件各納付の原資は、Aのものではなく、いずれも原告のものである  
ところ、原告が自らの資金で異時廃止決定後のA名義で税金を納付する  
メリットは全くないのに対し、第二次納税義務者として納付するのであ  
れば、当時、原告は、第二次納税義務の存在を不服申立てにより係争し  
ていたのであるから、本件処分が取り消された場合には還付される可能  
性があった。

また、本件各納付がされた真の理由は、①平成21年8月25日以降、  
貸金業の各店舗への立入りや預金差押えなど、大阪国税局による強制的な

徴収手続が継続され、各店舗の信用は失墜し、特に、コンビニ等での貸金債権の回収を業務委託していたG株式会社（以下「G」という。）に対する債権を差し押さえられたことで、同社との取引が停止される可能性があったため、本件滞納国税を納付せずに放置した場合、原告が管理運営する貸金業、とりわけ消費者金融業を展開していたH（原告の個人事業における屋号）にとって甚大な影響が出ることは必至であり、事業存続の危機であったこと、②同年10月頃から、D主査が、Bに対し、滞納処分免脱罪で原告を刑事告発するという趣旨のことをほのめかすようになり、本件滞納国税を早急に納付しなければ、原告の刑務所での収容期間が延びる可能性があったことにあり、上記のような経緯で行われた本件各納付につき、原告が、わざわざA名義で納付する理由など全くない。

オ 本件処分に関する国税不服審判所長の取消裁決の拘束力は、本件各納付にも及ぶから、本件各納付に係る金員は返還されるべきである。

すなわち、本件処分の審査請求においては、本件滞納国税の納付は、本件各納付を含め、全て原告によるものであることが所与の前提とされていたのであるから、取消裁決の拘束力は本件各納付に及ぶと解するべきである。

〔被告〕

ア（ア） 国税の納付に関し、納付書における納税者の氏名等の記載のほかに、当該納付の実質的な出捐者が誰であるかや当該納付の手続を行ったのが誰であるか等を記載することを求める法令の定めは見当たらないし、国税の収納を行う税務署の職員等において、当該納付の実質的な出捐者が誰であるかや当該納付の手続を行ったのが誰であるか等を逐一確認すべきことを定める法令の定めも見当たらない。さらに、国税に係る過誤納金の還付に関しても、その還付を行う税務署長等において、当該過誤納金の実質的な出捐

者が誰であるかやその納付の手続を行ったのが誰であるか等を逐一確認すべきことを定める法令の定めは見当たらない。

このような国税の納付及び還付に関する法令の定めの内容や、納税事務及び還付事務が大量かつ反復的に行われ、これを迅速かつ画一的に処理する必要があるという租税法律関係の特殊性に鑑みれば、納付時において国税の収納を行う税務署の職員に対して別異の表示がされたような場合をどのように解するかはともかくとして、国税の納付の主体は、納付書に納税者として記載された者（納税名義人）であり、かつ、国税の納付の効果は、当該納税名義人に帰属するものと解すべきである。

- (イ) 本件各納付に係る事実関係についてみると、本件各納付は、いずれも、日本銀行又は同銀行の国税の収納を行う代理店である I 銀行大宮支店若しくは J 信用金庫円町支店において、特例に関する省令別紙第 1 号書式（その 1）を用いて行われたものであり、その納税者欄には A の法人名及び本店所在地が記載されている一方、原告を示す氏名等は何ら記載されていなかった。

これらの事実からすれば、本件各納付につき、納付書に納税者として記載された者（納税名義人）は、A であるというほかない。また、上記各納付書の記載内容に加え、本件各納付は、日本銀行又は同銀行の国税の収納を行う代理店である I 銀行大宮支店若しくは J 信用金庫円町支店において行われたものであることからすれば、本件各納付について、その納付時において、国税の収納を行う税務署の職員に対して、納税名義人とは異なる納税者の表示がされていたものと認めることはできない。

- (ウ) したがって、本件各納付は、A が主たる納税者として行ったものである。

イ 原告の主張は、以下のとおり、いずれも理由がない。

(ア) 原告は、租税法は、納税義務者が自ら納付書に氏名及び住所を記載する旨規定しているのであるから、本件各納付に係る納付書のD主査の記載をもって、本件各納付がAにより行われたものであると認定することは、いわば、税務当局による恣意的な納税者の確定を許容することになり、許されない旨主張する。

しかしながら、実務上、国税を納付しようとする者から依頼を受けて、税務職員が納付書に必要事項を記載する場合もあるところ、本件各納付に係る納付書の「氏名（法人名）」欄に、D主査がAの名称を印字したのは、Cから、「Aの滞納国税を納付したい」旨の申出があったからであり、原告が第二次納税義務者として納付したい旨の申出は一切なかったことや、本件各納付の際に作成された払込票においても、第二次納税義務者である原告による納付であることを窺わせる記載が一切ないことなどに鑑みれば、原告の主張は理由がない。

(イ) 原告は、大阪国税局職員も、本件各納付は原告により行われていたものと認識していた旨主張する。しかしながら、以下のとおり、同主張には理由がない。

a 大阪国税局長が、Aからの本件各納付によりAの国税が減少した際に、昭和52年国税庁長官通達に基づいて原告にその旨を通知していなかったのは事実であるが、だからといって、大阪国税局職員が、本件各納付を原告からの納付と認識していたとは認められない。統括表(乙6の1)の記載どおり、大阪国税局職員は、Aからの納付等と第二次納税義務者である原告からの納付等を明確に区別して扱っており、本件各納付については、Aからの納付として扱っていた。

b 本件消滅通知書は、平成21年12月15日に取り立てた原告の第二次納税義務に係る差押債権3232万0866円を同月24日に収納したことにより、Aの本件滞納国税がなくなり、原告の第二次納税義務額も消滅したことを通知するものにすぎず、Aの本件滞納国税の全額が、第二次納税義務者である原告により納付されたことを示すものではない。

(ウ) 原告は、異時廃止決定後のAが本件各納付を行うことは不可能である旨主張する。

しかしながら、異時廃止決定後であっても、法人は清算法人として存続しており、しかも、会社法481条は、清算人の職務として「現務の結了」、「債権の取立て及び債務の弁済」、「残余財産の分配」を法定しているから、清算法人であったAが本件滞納国税を納付する行為は、清算法人の目的の範囲内であって、清算人Bの権限内の行為であるといえる。清算人を選任する契機が担保権抹消手続を行うことであったからといって、直ちに債務の弁済が清算法人の目的の範囲外とされ、清算人が法定の職務である債務の弁済を行うことができなくなるわけではないし、その他、Bが債務の弁済行為を制限されていた事情は窺われない。

(エ) 原告は、Aが本件各納付を行ったとすれば、大阪国税局は、本来とるべき手続をとらずに、破産法を潜脱して偏頗弁済を受けたことになるが、そのような事態は考え難い旨主張する。

しかしながら、破産手続廃止の決定が確定した後においては、滞納処分を進めることに問題はなく、租税債権が有する一般優先権も何ら制限されない。Aについては、平成21年3月13日に破産手続廃止決定が確定しているところ、その後に、Aが、自ら本件滞納国税につき本件各納付を行った場合、大阪国税局としてはこれを拒

む理由などないし、原告が主張するような手続をとる必要はない。

(オ) 原告は、本件処分に係る審査請求に対する裁決の拘束力が本件各納付にも及ぶ旨主張するが、その法的根拠が明らかでなく、失当である。

(2) 本件各納付がAにより行われたとした場合、本件各納付の錯誤無効又は強迫取消しにより、原告の請求が認められるか（主位的請求の予備的主張関係）（争点（2））

〔原告〕

ア 錯誤無効について

(ア) 仮に、本件各納付がAにより行われたものと認定されたとしても、真実のところ、本件各納付は、原告の第二次納税義務の履行として、原告の使者たるBが納付したものであり、内心と表示との不一致があるから、錯誤により本件各納付は無効である。

(イ) 意思表示の欠缺の規定は、準法律行為にも類推適用されるというのが実務の大勢であり、この理は、租税の弁済（納付）であっても変わるものではない。また、大量かつ反復的に発生する国税の納付に係る事務の特殊性を根拠に、錯誤無効の規定の適用を完全に排除することも甚だ理不尽である。裁判例（大阪高等裁判所昭和62年9月29日判決・行政事件裁判例集38巻8～9号1038頁等参照）も、租税の納付につき錯誤無効の規定の適用を認めている。

イ 強迫取消しについて

D主査は、以下のとおり、明らかに行き過ぎた徴収活動を行っていたのであって、本件各納付は、Bを介してのD主査の原告に対する強迫により行われたものである。

(ア) 本件滞納国税を納付しなければ、大阪国税局による、原告の経営する貸金業に対する業務妨害的行為（差押え）の継続が予期され、

とりわけ、Gに対する債権の差押えにより同社との取引が停止される可能性があり、消費者金融業を展開していたHにとっては事業存続の危機であったが、Bが、そのことをD主査に訴え、不動産を担保として提供するので乱暴な差押えを中止してほしいと訴えても、全く聞き入れてもらえなかった。

(イ) D主査は、原告が財産を隠匿していると考え始め、平成21年10月頃から、Bに対し、滞納処分免脱罪で原告を刑事告発するという趣旨のことをほのめかすようになり、更には、本件滞納国税を直ちに納付しなければ、同罪で原告を刑事告発し、その結果、原告の刑期は1年ないし2年は確実に延びることになると脅して、強引に納税を迫った。

(ウ) 平成21年12月16日には、大阪国税局による貸金業店舗への一斉立入調査があり、その過程で、R店とS店の店長は、大阪国税局職員に自宅まで同行されて現金を現認されていることから、もはや本件滞納国税を納付しなければ、原告が滞納処分免脱罪で新たに起訴され、その分刑期が延長されることは必至であった。そこで、原告は、これを回避するため、その時に原告が動かすことのできる全ての金員を投入して、同月17日及び同月18日に合計約3億8000万円もの納付をすることになった。

ウ まとめ

したがって、原告は、被告に対し、本件各納付に係る過誤納金の不当利得返還請求権を有する。

〔被告〕

ア 錯誤無効について

(ア) 民法95条は、法律行為に適用される規定であるところ、法律行為ではない私法上の弁済に同規定の適用はない。

そして、納付とは、租税法における債務の弁済に当たる行為であるところ、租税法は、多数の納税義務者に関わりを持つので、相手方の意思いかんにかかわらず画一的に取り扱うのでなければ、その適用がまちまちになるし、納税者相互間の公平を維持することが困難になるから、当事者の意思によって納税義務の内容及び履行方法を左右することは、租税債務の早期確定が阻まれ国家財政も不安定なものとなって許されず、かつ、多数の納税者を相手方として徴収の確保を図るためにも、その形式的外観に対応した適用をせざるを得ない。

このように、大量かつ反復的に発生する国税の納付に係る事務を迅速かつ画一的に処理しなければならないという租税法律関係の特殊性及び国家財政の安定性に鑑みれば、租税の納付について、民法95条の錯誤無効の規定は適用されないというべきである。

(イ) したがって、本件各納付が無効となるものではなく、原告の還付請求は認められない。

イ 強迫取消しについて

D主査が原告又はその関係者を強迫した事実はない。

なお、D主査は、平成21年8月25日、原告と納付折衝を行い、Aの滞納国税に関する納付計画の提示及び担保の提供を求め、同月11月12日、担保として提供される不動産を選定するため、株式会社K（以下、単に「K」という。）T店の事務所へ臨場しており、Aの滞納国税について分納を認めようと考えていたのであるから、D主査が原告又はその関係者を強迫する動機や理由などなかったものであり、D主査が強迫行為に及ぶことなど想定できない。

(3) D主査の行為による被告の国賠法上の賠償義務の有無（予備的請求関係）  
（争点（3））

〔原告〕

ア D主査は、Bなどの原告の関係者に対して、本件処分に対する異議申立ての取下げを迫ったり、刑事訴追の権限がないにもかかわらず、本件滞納国税を納付しなければ、原告を滞納処分免脱罪で刑事訴追し、原告の刑期は1年ないし2年は延びることになると脅したりして、原告に本件滞納国税を納付させた。

イ また、D主査は、破産手続廃止によりAには本件滞納国税を自主納付するだけの財産がないことを熟知していたにもかかわらず、本件滞納国税がA名義で納付された方が、原告による第二次納税義務の履行として納付されるよりも明らかに還付のリスクがないことから、第二次納税義務の詳細な規定を知らないBを巧みに利用して、Aの法人名等が印字された納付書を交付し、Aによる自主納付という外観を整えさせて本件各納付を行わせた。

仮に、上記納付書の交付が意図的ではなかったとしても、本来、納付書の記載は納税者が行うべきなのであるから、D主査としては、何も印字されていない納付書をBに交付すべきであったにもかかわらず、Aの法人名等が印字された納付書を交付し、その結果、原告が第二次納税義務の履行として行うはずであった本件各納付に係る過誤納金につき、還付を受ける機会を失わせた。

ウ 以上のとおり、原告は、D主査の故意又は過失による違法行為により、A名義で本件各納付をさせられ、その結果、同納付に係る4億5899万7232円の損害を被ったから、被告は、同額の国賠法上の賠償義務を負う。

〔被告〕

ア 徴収職員の納付態通行為が、その態様や相手方の対応の状況、納付に至った経緯等に鑑み、社会通念に照らし著しく相当性を逸脱したものであり、第二次納税義務者による自由な意思決定を困難とさせるようなも

のであると認められない限り、徴収職員の行為に職務上の法的義務違反は認められないと解するのが相当である。

本件の場合、D主査が、BやCに対して、原告を滞納処分免脱罪で告発するなどして納税を迫った事実や、本件処分に対する異議申立ての取下げを迫った事実はなく、徴収職員の当然の職務として早期の納付を促していただいだけであるから、D主査の行為は、社会通念に照らし著しく相当性を逸脱したものとはいえず、また、原告が第二次納税義務者として納付しようとする自由な意思決定を困難にさせるようなものであったとも認められない。

したがって、D主査の行為は、職務上の法的義務に違反するものではなく、国賠法上の違法性は認められない。

イ 前記で主張したとおり、国税通則法施行規則においては、納付書の氏名又は名称等は納税者が記載する旨規定されているが、実務上、国税を納付しようとする者から依頼を受けて、税務職員が納付書に必要事項を記載することはある。

こうした取扱いは、国税を自主的に納付しようとする者から依頼を受けて、税務職員が納付書に必要事項を記載するものであって、納税者が記載した場合と同視できるから、上記規定の趣旨に何ら反するものではない。

また、本件においては、D主査は、納付折衝の相手であったCからの「Aの滞納国税を納付したい」旨の申出に基づき、Aを納付者とする納付書を交付しているにすぎず、その後の当該納付書を用いた本件各納付については、D主査が主体的に関与したものではなく、納付者が日本銀行大阪支店等において自主的に行ったものである。

このように、当該納付書を用いてAの本件滞納国税を納付するか否かは、納付者の自主性に委ねられていたのであるから、本件において、納税者の意に反する納付の結果を招来するおそれなどなかったことは明らかであ

る。

以上のことからすると、本件各納付に係る納付書の交付に関するD主査の行為は、職務上の法的義務に違反するものではなく、国賠法上の違法性は認められない。

ウ したがって、被告には、原告に対する国賠法上の賠償義務は存在しない。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 認定事実

##### (1) 認定事実

前記前提事実及び証拠（甲1、2、3の1～5、4～12、13の1・2、14～16、18、21、22、乙1の1・2、2～4、5の1・2、6の1・2、9の1・2、12、13、14の1・2、15、16の1～5、17の1～3、18の1～3、19、証人B、証人D、原告本人）並びに弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

ア Aは、平成16年7月30日に、平成15年6月1日～平成16年5月31日の事業年度（平成16年5月期）に係る法人税の確定申告書を右京税務署長に提出した。

なお、当該確定申告書に添付されている決算報告書（平成16年5月期決算書）には、貸金業に係る利息収入の収益や貸付金などの資産が計上されている。

イ Aは、大阪国税局査察部の調査を経た後、平成16年12月22日に、平成12年5月期、平成13年5月期、平成14年5月期及び平成15年5月期に係る法人税の修正申告書を右京税務署長に提出した。

なお、平成12年5月期の修正申告額は、所得金額が28億0384万8558円、これに対する法人税額が8億4051万4400円、所得税額を控除すると8億4051万2500円であり（当初の申告額は、所得

金額が1788万7290円、これに対する法人税額が所得税額を控除すると472万4200円であった。)、平成13年5月期の修正申告額は、所得金額が26億0580万0826円、これに対する法人税額が7億8110万円、所得税額を控除すると7億8109万6900円であり(当初の申告額は、所得金額が1154万8844円、これに対する法人税額が所得税額を控除すると282万1300円であった。)、平成14年5月期の修正申告額は、所得金額が3億6950万9223円、これに対する法人税額が1億1021万2700円、所得税額を控除すると1億1021万2000円であり(当初の申告額は、所得金額が782万3520円、これに対する法人税額が所得税額を控除すると172万0300円であった。)、平成15年5月期の修正申告額は、所得金額が16億0756万0045円、これに対する法人税額が4億8162万8000円、所得税額を控除すると4億8162万7900円であった(当初の申告額は、所得金額が1087万0133円、これに対する法人税額が所得金額を控除すると262万0900円であった。)。上記4事業年度で、Aがほ税した税額は、合計22億0156万2600円、ほ税率は通算約99.46%であった。

ウ 原告、B及びAは、平成16年12月14日及び同月24日に、原告及びBが共謀の上行った、Aの平成12年5月期～平成15年5月期の4事業年度の上記イの虚偽申告によるほ脱に係る法人税法違反により、大阪地方裁判所に公訴提起された(本件刑事事件)。

原告、B及びAは、Aの法人税を不正に免れたとされている上記4事業年度に行われた貸金業は、Aではなく、原告の個人事業であるなどとして、無罪を主張して争った。

エ 右京税務署長は、Aに対し、平成17年2月10日付けで、平成14年1月から平成16年3月までの各月分の源泉徴収に係る所得税の各納税

告知処分及び不納付加算税の各賦課決定処分を行い、平成17年2月23日付けで、平成12年5月期～平成15年5月期の法人税に係る重加算税の各賦課決定処分を行った。

オ 大阪国税局長は、Aの滞納国税について、平成17年1月19日、同年3月28日及び同年4月26日に、国税通則法43条3項の規定（国税の徴収の所轄庁）に基づき、右京税務署長から徴収の引継ぎを受けた。同引継ぎの時点におけるAの本件滞納国税は、合計18億7961万7400円であった。

カ 原告は、平成18年3月15日、業種名欄に「金銭貸付業」と記載した上、事業所得を算出している収支内訳書を、平成17年分の所得税の確定申告書に添付して、左京税務署長へ提出した。

なお、原告は、平成18年から平成20年分までの所得税の各確定申告書に添付している青色申告決算書（平成18年分より青色申告している。）にも、平成17年分の収支内訳書と同様に、業種名欄に「金銭貸付業」と記載している。

キ Aは、平成18年8月31日、平成17年5月期に係る法人税の確定申告書を右京税務署長に提出した。

なお、当該確定申告書に添付されている決算報告書には、貸金業に係る利息収入の収益や貸付金などの資産は一切計上されていない。

また、平成18年5月期以降に係る法人税の各確定申告書に添付されている決算報告書にも、貸金業に係る利息収入の収益や貸付金などの資産は一切計上されていない。

ク 本件刑事事件について、大阪地方裁判所は、平成19年4月23日、Aの平成12年5月期～平成15年5月期の期間に行われた貸金業はAによる事業であると認定し、原告に対して懲役4年（実刑）、Aに対しては罰金6億円、Bに対しては懲役1年6月・執行猶予4年の各判決を

- 宣告した。原告、B及びAは、上記判決を不服としてそれぞれ控訴した。
- ケ 京都地方裁判所は、Aの債権者からの破産手続開始の申立てを受けて、平成19年10月17日午後5時、Aについて、破産手続開始決定を行い（本件破産事件）、破産管財人としてF管財人を選任した。
- コ 本件刑事事件について、大阪高等裁判所は、平成20年4月10日、原告、B及びAの各控訴をいずれも棄却する旨の判決を宣告した。
- 原告、B及びAは、最高裁判所にそれぞれ上告し、原告は、同月15日に大阪高等裁判所の保釈許可決定を受けた後、保釈保証金合計2億5000万円（本件保釈保証金）を納付して保釈された。
- サ 本件刑事事件について、平成20年10月27日、原告、B及びAの各上告はいずれも棄却され、原告の懲役4年の実刑判決が確定した。
- シ 大阪国税局長は、平成21年2月6日、F管財人から本件破産事件に係る優先的破産債権の弁済として4681万3202円の支払を受けた。上記弁済は、交付要求のあった優先的破産債権者（大阪国税局長を含む租税債権者）に対し、按分による弁済（優先的破産債権額の残額の10.1476%、総額8759万8797円）がされたものである。
- ス 京都地方裁判所は、本件破産事件について、平成21年2月13日、費用不足による破産手続廃止決定（異時廃止）をし、同決定は同年3月13日に確定し、同月16日にAの商業登記簿が閉鎖された。
- セ 大阪国税局長は、Aの本件滞納国税を徴収するため、原告が、Aに帰属する預金口座からの出金に係る金員を、原告が営む貸金業の事業資金に無償で流用したとして、原告に対し、平成21年7月3日付けで、52億3900万9016円を限度とする第二次納税義務の納付告知処分（本件処分）を行った。なお、Bは、後記の本件各納付の時点で、本件処分の存在を認識していた。

本件処分の時点におけるAの滞納国税額は、合計13億1445万32

98円（源泉所得税に係る不納付加算税645万3000円、法人税に係る重加算税8億1344万1300円及び延滞税4億9455万8998円）であった。

ソ 本件処分の頃、原告は、KやHの名称で貸金業を営んでおり、京都市にあるK・T店に常駐していた。

タ D主査を含む大阪国税局の徴収職員は、平成21年8月25日、A及び原告に対する滞納処分として、K及び金融機関に対して一斉に財産調査（搜索差押え）を行い、原告に帰属すると認められた財産を差し押さえた。

同日、D主査は、K・T店において、原告と本件滞納国税の納付折衝を行った。D主査は、一括納付を求めたが、原告がそれには応じられないとのことであったので、同年9月14日を期限として具体的な納付計画を求めるとともに、それに見合う不動産等の担保提供を求めた。しかし、期限までに納付計画は提出されなかった。その間の同年8月28日、原告は、本件処分を不服として、大阪国税局長に対し異議申立てをした。

チ 本件刑事事件について、原告は、平成21年9月15日にQ刑務所に収容された。

ツ D主査を含む大阪国税局の徴収職員は、平成21年9月15日、金融機関に対して再び財産調査（搜索差押え）を行い、原告に帰属すると認められた財産（預金）を差し押さえた。しかしながら、同日の差押えにおいては、同年8月25日の預金差押えと比べて、預金残高が極端に少なかったことから、D主査は疑問を抱いていた。

テ 平成21年9月18日、Aについて、復活登記がされ、Bが代表清算人に就任した。

ト 大阪国税局は、平成21年10月6日、原告（K及びH名義）がG（コンビニATMを利用した貸金債権回収代行業者）に対して有する債権を

差し押さえた。

同月16日、B及びCが大阪国税局を訪れ、本件滞納国税につき、月額6000万円の分割納付案を提示し、K・T店が入っているビル1棟その他の不動産を担保として提供する旨の申出をするとともに、Gから取引を打ち切られると貸金業（消費者金融業）が立ち行かなくなるとして、同社に対する債権の差押えの解除を求めた。その後、同差押えは、同年12月18日頃に解除された。

ナ D主査は、平成21年11月4日、Cから電話で、「原告の保釈保証金8000万円が裁判所から還付される。この保証金について、そのままAの国税へ納付したいが可能か。可能であればどのような手続をとればよいか、教示願いたい。」旨の申出を受けた（本件保釈保証金の一部である8000万円により本件滞納国税の納付を行うことについては、原告は了解していた。）。

そこで、D主査は、上記トの申出に関して担保となる不動産の確認のために京都へ行く際、Cに納付書を交付することとし、納付書2通（「延滞税」欄に2891万6916円との金額を印字した納付書と、「重加算税」欄に5108万3084円との金額を印字した納付書）を準備した。これらの納付書の「住所（所在地）」欄及び「氏名（法人名）」欄には、Aの本店所在地（〒〇〇〇-〇〇〇〇 キョウトシ●●区●●）及び法人名（カブシキガイシヤ A）が印字されており、その他、「年度」欄、「税目番号」欄、「税目署名」欄、「税務署番号」欄、「整理番号」欄、「納期等の区分」欄等も印字されていた。

上記各納付書は、本件各納付に係るその余の納付書を含め、特例に関する省令別紙第1号書式（その1）によるOCR用納付書であった。

上記各納付書のうち、領収証書の記載内容は、別紙2-1及び2-2のとおりである。

ニ 平成21年11月12日、D主査は、担保となる不動産の現地確認を行うため、同僚と共に、K・T店を訪れた。D主査がCに上記納付書2通を手渡すと、Cは、その場で、同店従業員のL（以下「L」という。）に8000万円の小切手（日本銀行大阪支店発行）と上記納付書2通を手渡し、I銀行大宮支店で納付するよう指示し、Lは、徒歩で同支店へ向かった。

ところが、Lによると、同支店では上記小切手の資金化ができず、本件滞納国税の納付ができなかったとのことであったため、その報告を聞いたCは、電話照会をして、日本銀行大阪支店であれば資金化ができることを確認した。

Cは、同月13日に、日本銀行大阪支店に上記小切手を持ち込み、本上記納付書2通を用いて本件滞納国税のうち8000万円を納付し（本件納付①）、同支店の領収印のある領収証書2通を大阪国税局に持参した。D主査は、同領収証書のコピーを取った上で、原本をCに返却した。CがD主査から上記納付書2通を受け取ってから、上記納付までの間に、上記納付書2通にCその他の者が追記をしたことはなく、上記納付書2通に、原告の氏名は表示されていなかった。

なお、D主査は、同月12日に、Cから、本件保釈保証金は上記8000万円のほかに1億7000万円あるということを知ったが、同保証金の還付請求権は、他の債権者が民事執行の手続により既に差し押さえており、第三債務者による供託もされていたことから、大阪国税局が差押え（交付要求）をすることはできなかった。

ヌ 大阪国税局長は、平成21年11月26日付けで、原告の本件処分に対する異議申立てを棄却する旨の決定をした。

ネ D主査は、上記ツのとおり、平成21年9月15日の預金差押えにおいて、預金残高が極端に少なかったことに疑問を抱いていたことから、

Kの各営業店舗の現金管理状況を調査し、A及び原告の納付資力の現状を確認する必要があると考え、同年12月10日、Cに電話をかけ、同月16日午前9時にKの各営業店舗に大阪国税局徴収職員が臨場するので、各営業店舗の責任者をそれぞれ在店させておくよう求めた。

そして、D主査を含む大阪国税局徴収職員は、同月16日、Kの各営業店舗に臨場し、従業員に対する一斉聞き取り調査を実施した。

この調査により、同年8月25日の預金差押え後、原告が、貸金業を行うKほかの各営業店舗に対し、資金を預金の形にしておくと大阪国税局に差し押さえられるので、現金で管理するよう指示を出していたことが判明した。

ノ Cは、平成21年12月17日午前9時2分頃、D主査に電話をかけ、「Aの本件滞納国税の残額を全額払いたい。本日、K・U店のM（以下「M」という。）に、納付書を大阪国税局に取りに行かせるので、交付してもらいたい。」旨の連絡をした。

同日午前9時50分頃、Mが大阪国税局を訪ねてきたことから、D主査は、Mに対し、準備しておいた納付書3通を交付するとともに、本件滞納国税の残額が3億7899万7232円であることを伝えた。これらの納付書は、金額欄は空欄であったが、納税者の「住所（所在地）」欄及び「氏名（法人名）」欄には、Aの本店所在地（〒〇〇〇-〇〇〇〇 キョウトシ●●区●●）及び法人名（カブシキガイシヤ A）が印字されており、その他、「年度」欄、「税目番号」欄、「税目署名」欄、「税務署番号」欄、「整理番号」欄、「納期等の区分」欄等も印字されていた。

Mは、上記納付書3通をK・T店に持参し、K・T店の従業員が、3通の金額欄（「重加算税」欄及び「合計額」欄）にそれぞれ「¥1500000000」、「¥1150000000」、「¥113997232」と手書きで記入した。その余の部分への追記はされず、上記納付書3通に、原

告の氏名は表示されていなかった。

上記納付書3通のうち、領収証書の記載内容は、別紙2-3～2-5のとおりである。

ハ 上記ノと並行して、Bその他の原告関係者は、上記ネの聞き取り調査の状況等をできる限り正確に原告に伝え、本件滞納国税の納付につき指示を仰ぐため、平成21年12月17日、N弁護士（以下「N弁護士」という。）に対し、O（原告の娘婿）（以下「O」という。）作成に係るメモ（甲9）を手渡して、Q刑務所に収容中の原告と接見の上、上記メモの記載事項につき確認してきてもらうよう依頼した。

上記メモには、「12月16日、国税職員約30名が関西5店舗にて事情聴取。8月25日からの現金の流れなどを細かく9時から4時まで取調べされる。免脱罪で動いている模様。社員一同で協議の結果、免脱罪での告発を避けるため、直ちに全額を支払うべきだとの結論です。但し100%告発されないという保障はありませんが、限りなくその危険性は薄くなると思います。国税残は約3億8000万円で、支払資金は何とか調達出来ました。Pさんに預けているお金等、全て使います。（Pさんのお金まで使わないと全額支払うことが出来ません。）全額を支払う方向で宜しいでしょうか。」などと記載されており、その作成にはBも関与していた。

ヒ Cの指示を受けて、Lは、平成21年12月17日午後2時54分頃、I銀行大宮支店において、D主査から交付された納付書3通のうちの1枚を用い、本件滞納国税のうち重加算税1億5000万円を納付した（本件納付②）。この納付の際の払込票（乙18の1）には、払込者として「L」と記載され、連絡先電話番号として、「」（Aの確定申告書（乙19）に記載されたAの電話番号）と記載されていた。

さらに、Lは、同月18日午後1時22分頃、同支店において、上記納付書3通のうちの1通を用い、本件滞納国税のうち重加算税1億1399



15日に取り立てられた3232万0866円が、同月24日に収納処理されたことにより、完済となった。

ホ 原告は、本件処分に対する異議申立棄却決定につき、平成21年12月21日に、国税不服審判所に対して審査請求をした。

マ 大阪国税局長は、原告に対し、平成22年1月15日付けで、本件消滅通知書を送付した。同通知書は、本件滞納国税に係る原告の第二次納税義務額が消滅したことを通知するものであり、「消滅した金額」欄には「全額」、「消滅した理由」欄には「平成21年12月24日 第二次納税義務者からの履行」と記載されていた。

ミ 平成22年4月8日、Aの清算手続が終了し、同月9日、Aの商業登記簿が閉鎖された。

ム 国税不服審判所長は、平成22年11月10日付けで、本件処分を取り消す旨の裁決をした。

メ 国は、平成22年12月27日、上記裁決に基づき、原告を被供託者として、第二次納税義務者として差し押さえた原告の財産に係る過誤納金8億5497万4066円及び還付加算金4719万0300円の合計9億0216万4366円を京都地方法務局に供託した。

モ 原告は、平成24年11月15日、本件刑事事件について、服役していたQ刑務所から出所した。

ヤ 原告は、平成25年11月8日、本件訴訟を提起した。

## (2) 事実認定の補足説明

ア 上記(1)ナ、ニにつき、原告は、平成21年11月4日のCからD主査に対する電話連絡や、同月12日にD主査がK・T店でCに対し本件納付①に係る納付書2通を交付したことを否定し、同納付書は、同月13日に大阪国税局でD主査から手渡されたものであるなどと主張し、Bもこれに添う証言(甲15、21の陳述書を含む。)をしている。

しかしながら、平成21年11月4日のCからの電話連絡については、D主査が、その日付や電話内容を具体的に証言しており、その内容に、何ら不自然、不合理な点はないし、電話の相手がCである以上、Bもこの電話連絡の事実を否定できる根拠はない。そして、上記のCからの電話連絡があった以上、D主査が同月12日にK・T店に赴いた際に、上記納付書を交付するのは自然な行為であって、この点にも特段、不自然、不合理な点はない。

そもそも、Bの「D主査から、8000万円が戻ってきただろうからそれも納税しろとの指示があった。」との証言を前提にすると、D主査は、原告側からの連絡もなしに、本件保釈保証金のうち8000万円の還付の事実やその時期・額を知り得たことになるが、それ自体、極めて不自然であって、この点に関するBの証言は信用できない。

イ 原告は、前記認定に係る本件各納付の経緯を否定し、D主査から、「滞納処分免脱罪で告発する」とか、「(原告の)刑期が新たに1年以上も延長される」と言われたからであると主張し、Bもこれに添う証言(甲15、21の陳述書を含む。)をし、O作成に係るメモ(甲9)もこれを裏付ける根拠に挙げている。

しかしながら、D主査は、そのような発言をしたことを強く否定する証言をしているし、そもそも、前記認定のとおり、本件納付①の時期には、D主査は分割納付の受入れを検討していたのであり、強迫をする動機が見当たらない。また、O作成に係るメモ(甲9)は、平成21年12月16日に行われた一斉聞き取り調査の状況等をできる限り正確に原告に伝え、本件滞納国税の納付につき原告の指示を仰ぐために作成されたものであるところ(前記認定事実ハ)、仮に、上記のようなD主査の発言があったのであれば、上記メモにもそのように明確に記載されるのが自然である。しかるに、前記認定のとおり、上記メモには、D主査から強迫された旨の記

載は全くなく、「免脱罪で動いている模様」などと記載されるにとどまっているところ、平成21年12月16日の一斉聞き取り調査において、原告が資金を預金ではなく現金で管理するよう指示していたことが大阪国税局側に発覚したBらとしては、かかる原告の行為が罪となり、告発されるのではないかと想像して、上記メモに上記の記載をすることも不自然とはいえない。なお、前記認定のとおり、上記メモの作成には、Bも関与しているところ、Bは、本件刑事事件（法人税違反）の被告人として有罪判決を受けており（乙2～4）、脱税に関与していた経験があるのであるから、「免脱罪」という言葉を知っていたとしても不自然ではない。

したがって、Bの上記証言は信用できないし、上記メモの記載も、原告の上記主張の根拠となるものではない。

2 本件各納付は、Aが主たる納税者として行ったものか、原告が第二次納税義務者として行ったものか（主位的請求の主位的主張関係）（争点（1））について

(1) 国税の納付手続について、国税通則法34条1項本文は、国税を納付しようとする者は、その税額に相当する金銭に納付書を添えて、これを日本銀行（国税の収納を行う代理店を含む。）又はその国税の収納を行う税務署の職員に納付しなければならないものと規定している。この納付書の書式は、同法施行規則別紙第1号書式において定められており、同書式には、納税者の納税地及び氏名又は名称、年度、受入科目、取扱庁名、納期等の区分並びに金額を記載する欄があり、これらについては、法令に別段の定めがある場合を除き、納税者が記載するものと定められ（同書式の備考4）、同法41条1項の規定により第三者が納付する場合又は国税徴収法に規定する第二次納税義務者若しくは国税の保証人が納付する場合においては、納税者の納税地及び氏名又は名称欄に当該第三者、第二次納税義務者又は保証人の住所及び氏名又は名称を記載し、納期等の区分欄又は余白に納税

者の納税地及び氏名又は名称を付記するものと定められている（同書式の備考7）。

また、電子情報処理組織を使用して国税の収納処理をする場合における特例として、その場合の納付書の書式が特例に関する省令別紙第1号書式（その1）において定められており、同書式には、納税者の住所（所在地）及び氏名（法人名）、年度、税目番号、税務署名、納期等の区分並びに金額を記載する欄があり、これらについては、法令に別段の定めがある場合を除き、納税者が記載するものと定められ（同書式の備考2）、国税通則法41条1項の規定により第三者が納付する場合又は国税徴収法に規定する第二次納税義務者若しくは国税の保証人が納付する場合においては、納税者の住所（所在地）及び氏名（法人名）欄に当該第三者、第二次納税義務者又は保証人の住所（所在地）及び氏名（法人名）を記載し、納期等の区分欄又は余白に納税者の住所（所在地）及び氏名（法人名）を付記するものと定められている（同書式の備考4）。

そして、国税の納付に関し、上記のと通りの納付書における納税者の氏名等の記載のほかに、当該納付の実質的な出捐者が誰であるかや当該納付の行ったのが誰であるか等を記載することを求める法令の定めは見当たらないし、国税の収納を行う税務署の職員等において、当該納付の実質的な出捐者が誰であるかや当該納付の行ったのが誰であるか等を逐一確認すべきことを定める法令の定めも見当たらない。さらに、国税に係る過誤納金の還付に関しても、その還付を行う税務署長等において、当該過誤納金の実質的な出捐者が誰であるかやその納付の行ったのが誰であるか等を逐一確認すべきことを定める法令の定めは見当たらない。

このような国税の納付及び還付に関する法令の定めの内容や、納税事務及び還付事務が大量かつ反復的に行われ、これを迅速かつ画一的に処理する必要があるという租税法律関係の特殊性に鑑みれば、納付時において国

税の収納を行う税務署の職員に対して別異の表示がされたような場合にも、  
のように解するかは別として、そうでない場合は、国税の納付の主体は、  
納付書に納税者として記載された者（納税名義人）であり、かつ、国税の  
納付の効果は、当該納税名義人に帰属するものと解すべきである。

- (2) これを本件についてみるに、前記認定のとおり、本件各納付は、いずれも、日本銀行大阪支店又は日本銀行の国税の収納を行う代理店である I 銀行大宮支店若しくは J 信用金庫円町支店において、特例に関する省令別紙第 1 号書式（その 1）を用いて行われたものであり、その納税者欄には A の法人名及び本店所在地が記載されている一方、原告を示す氏名等は何ら記載されていなかったことが認められる。しかも、B も、上記納税者欄に A の名称が記載されていることを認識しながら、D 主査に対し、疑問を呈したこともない旨証言しているし、本件納付②及び③については、払込票や入金伝票に、払込者や連絡先電話番号として A の名称や電話番号が記載されてもいるのであるから、本件各納付について、その納付時において、大阪国税局職員に対して、A とは異なる者が納付をする旨の表示がされていたものとは全く認められない。

そうすると、本件各納付の納付主体は、本件各納付に係る納付書に納税者として記載された納税名義人たる A であり、その納付の効果は、A に帰属するというべきである。

- (3) 原告は、租税法は、納税義務者が自ら納付書に氏名及び住所を記載する旨規定しているのであるから、本件各納付に係る納付書の D 主査の記載をもって、本件各納付が A により行われたものであると認定することは、いわば、税務当局による恣意的な納税者の確定を許容することになり、許されない旨主張する。

確かに、特例に関する省令別紙第 1 号書式（その 1）の備考 2 によれば、納付書における納税者の住所（所在地）及び氏名（法人名）等の記載は、

納税者が行うものとされている。

しかしながら、納税実務上、納税者の便宜のために税務当局側で納付書を印字することも多いものと認められるところ（証人D）、そのことにつき、納付時までには納税者が特段の異議を述べていないのであれば、納税者による記載と同視でき、問題はないものと考えられる。

そして、本件においては、前記認定のとおり、D主査は、Cから、「原告の保釈保証金8000万円が裁判所から還付されるとの通知を受けた。この保証金について、そのままAの国税へ納付したいが可能か。可能であればどのような手続をとればよいか、教示願いたい。」旨の申出（本件納付①について）及び「Aの本件滞納国税の残額を全額払いたい。本日、K・U店のMに、納付書を大阪国税局に取りに行かせるので、交付してもらいたい。」旨の申出（本件納付②及び③について）を受けたにすぎず、第二次納税義務者である原告による納付に関しては、何らの話題にも昇っていないのであるから、D主査がA名義の納付書を作成したとしても何ら非難されるべき理由はないし、Bも、本件各納付に係る納付書の納税者欄にAの名称が記載されていることを認識しながら、D主査に対して疑問を呈していなかったものである。

もっとも、この時点では、納税義務者としては、Aのほか、原告も存在したのであるから、D主査として、わざわざ、Aとして納付するのか、原告として納付するのかを念入りに確認していれば、場合によれば、原告として納付することになった可能性があることは否定できない。

しかしながら、そもそも、税務担当者にそのような確認を義務付ける法令上の根拠はない上、具体的状況としても、本件滞納国税は、Aの滞納国税なのであって、本来は、Aが納付するのが当然であるから、D主査に、税務担当者として、上記のような確認義務が存したとは到底認め難い。

そして、この点は、Aが当時、本件破産事件において、異時廃止決定後

であり、一般的には弁済資力がないと考えられることを考慮しても異なるものではない（異時廃止決定後であっても、破産終結の場合と異なり、法人格は存続しており、清算法人としても、納付主体になることに何らの支障もない。）。

したがって、本件各納付に係る納付書の記載によって納付主体を認定することに問題はなく、原告の主張は採用できない。

- (4) ア 原告は、本件各納付が第二次納税義務者である原告によるものであることの証左として、その原資は、Aのものではなく、いずれも原告のものである旨主張する。

確かに、平成21年9月以降の原告の個人事業に係る現金出納帳とされる書面（甲19）によれば、本件各納付に係る資金は、原告から拠出されたかのようにも見える。

しかしながら、前記認定のとおり、Aは、平成12年5月期～平成15年5月期の4事業年度において、合計22億円余りの巨額の法人税を脱税していたところ、破産手続においては、平成21年2月6日に優先的破産債権者（租税債権者）に総額8700万円余りの弁済がされたにすぎず、同月13日には費用不足により異時廃止となっており（同年3月13日確定）、上記脱税に係る金員の所在は本件証拠上明らかでない。

一方、原告は、本件刑事事件において、上記4事業年度における貸金業は、Aではなく原告の個人事業であるなどとして、無罪を主張して争っていたが、大阪地方裁判所は、上記貸金業はAによる事業であると認定して原告に有罪判決を宣告し、原告の控訴及び上告はいずれも棄却されて有罪判決が確定したことからすると、少なくとも上記4事業年度においては、原告個人の財産とAの財産とが明確に区別できていなかったことが容易に推認できる。

そうすると、上記の現金出納帳とされる書面（甲19）上、平成21

年9月以降に入金されている金額（「借方金額」欄の金額）も、上記脱税に係るAの金員である可能性が否定できないから、同書面によっても、本件各納付の原資が原告のものであると認めることはできず、他にこれを認めるに足りる的確な証拠はない。

イ 原告は、本件各納付の原資が原告のものであることを前提に、メリットのないA名義での納付をするはずがない旨主張する。

しかしながら、その前提が認められないことは上記アのとおりであるし、加えて、本件各納付の時期は、原告の本件処分に対する異議申立棄却決定がされ、審査請求をする以前であるから、原告の第二次納税義務が取り消されることが自明のものであったわけではなく、原告が第二次納税義務者として納税する方が有利であるとまで考えていたと認めるに足りる的確な証拠もない。また、本件各納付がされた真の理由がなんであれ、A名義で納付するはずがないとまでする根拠はない。

(5) 原告は、①大阪国税局長が、本件各納付後、原告に対し、昭和52年国税庁長官通達に基づく通知をしていないことや、②本件消滅通知書の記載内容などから、大阪国税局職員も、本件各納付は原告により行われたものと認識していた旨主張する。

しかしながら、①については、原告に対し、昭和52年国税庁長官通達に基づく通知がされていないことから、直ちに、大阪国税局職員が本件各納付が原告により行われたと認識していたと考えるのは論理の飛躍があり、採用できない。むしろ、本件各納付に係る納付書の記載によれば、大阪国税局職員は、Aによる納付と認識していたと認められる。また②についても、上記記載は、最後に行われた平成21年12月24日収納に係る3232万0866円の差押え（第二次納税義務者たる原告の財産に係るもの）により、第二次納税義務の全額が消滅したことを意味するものと解するのが相当であって、原告主張のような解釈は困難である。

(6) 原告は、Aの法人格が消滅していたから本件各納付はできないとか、本件各納付を行うことは、Aの目的外かつBの権限外の行為となるから、Aが本件各納付を行ったと認定することは不可能であるとか、破産手続外で本件各納付を受けることは偏頗弁済を受けることになる旨主張する。

しかしながら、前記で判示したとおり、破産手続の異時廃止の場合は、法人格は消滅しないし、会社法481条2号は、清算人の職務として「債権の取立て及び債務の弁済」を法定しているから、清算法人であったAが本件滞納国税を納付する行為（債務の弁済）は、清算法人の目的の範囲内であって、清算人Bの権限内の行為であると解される。また国税は、破産手続上も優先的破産債権であって、他の破産債権に優先する地位が与えられており、異時廃止後、破産手続によらずに納付を受けることが法令に違反するとする根拠はない。

(7) 原告は、本件処分に関する国税不服審判所の取消裁決の拘束力は、本件各納付にも及ぶから、本件各納付に係る金員は返還されるべきである旨主張するが、そのような法的根拠は見出し難い。

3 本件各納付がAにより行われたとした場合、本件各納付の錯誤無効又は強迫取消しにより、原告の請求が認められるか（主位的請求の予備的主張関係）（争点（2））について

(1) 錯誤無効について

原告が、誰の内心と、Aによる本件各納付という表示との間の不一致を主張しているのか判然としない部分もあるが、原告の内心について見ると、前記認定のO作成に係るメモ（甲9）の記載内容からしても、とにかくAの本件滞納国税を完済することが先決であって、Bと同様に、誰の名義で納付するかが重大な関心事であったとは認められないし、原告の供述（甲22の陳述書を含む。）によっても、その点が重大な関心事であったとまでは認められないから、原告が、本件各納付の際に、第二次納税義務者で

ある原告として納付するという内心的効果意思を有していたとまで認めるには足りない。

また、本件各納付当時のAの代表者（代表清算人）であるBの内心について見ても、Bは、8000万円の納付（本件納付①）につき、A名義であろうが、第二次納税義務者である原告名義であろうが、とりあえず本件滞納国税を納めてしまえと思って納めたものである旨証言しており、その余の納付（本件納付②及び③）についても同様の認識であった可能性が高いといえるから、Bにおいて、本件各納付の際に、第二次納税義務者である原告名義で納付するという内心的効果意思を有していたとは認め難い。

そうすると、いずれにせよ、原告が主張するような内心と表示の不一致（錯誤）があったとはいえない。

なお、国税の納付書の記載内容についての錯誤の主張は、前記で判示した納付書の性格等からすれば、少なくとも、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、是正を許さないとすれば納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情のある場合でなければ許されないと解するべきであって（所得税確定申告書の記載内容についての錯誤の主張に関する最高裁判所昭和39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁参照）、いずれにしても、本件の場合、上記の特段の事情は認められない。

## （２） 強迫取消しについて

前記1で認定・判断したとおり、原告が主張するようなD主査の強迫行為があったとは認められない。

## ４ D主査の行為による被告の国賠法上の賠償義務の有無（予備的請求関係）（争点（３））について

（１） 原告は、D主査は、滞納処分免脱罪で原告を刑事告発すると脅すなどしたものであり、かかる行為は国賠法上違法である旨主張する。

しかしながら、前記1で認定・判断したとおり、原告が主張するようなD主査の強迫行為があったとは認められない。

- (2) 原告は、D主査は、故意又は過失により、本件各納付がA名義による自主納付であるような外観を作出したものであり、かかる行為は国賠法上違法である旨主張する。

しかしながら、前記2で判示したとおり、D主査がA名義の本件各納付に係る納付書を作成したことについては、何ら非難されるべき理由はないし、Bも、本件各納付に係る納付書の納税者欄にAの名称が記載されていることを認識しながら、D主査に対して疑問を呈していなかったものであるから、D主査の上記行為が国賠法上違法であるとはいえない。

- (3) したがって、原告の主張はいずれも採用できない。

## 5 結論

以上によれば、原告の主位的請求及び予備的請求は、その余の点について判断するまでもなくいずれも理由がない。

よって、原告の主位的請求及び予備的請求をいずれも棄却することとして、主文のとおり判決する。

京都地方裁判所第3民事部

裁判長裁判官 神山 隆一

裁判官 福渡 裕貴

裁判官 阿波野 右起