

広島地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 行政処分取消等請求事件

国側当事者・国(広島西税務署長)

平成20年3月13日棄却・控訴

判 示 事 項

- (1) 租税特別措置法68条の2(中小企業者等に対する同族会社の特別税率の不適用)の規定によると、添付書類の添付がない確定申告書の提出があった場合には、その添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認められない限り、同条1項が適用される余地はなく、法人税法の定める留保金課税規定が適用されるから、本件のように留保金課税規定の適用を前提とした留保金課税の申告をした場合、やむを得ない事情があると認められないときには、同申告が、留保金課税不適用制度の適用をしていないということを理由として、国税通則法23条1項1号にいう「国税に関する法律の規定に従っていなかった」ものであるということとはできない(昭和●●年(〇〇)第●●号、昭和62年11月10日最高裁第三小法廷判決参照)とされた事例
- (2) 租税特別措置法68条の2第2項及び3項の趣旨と同条3項にいう「やむを得ない事情」の意義
- (3) 原告会社の関与会計士は、確定申告書を作成する時点ないし確定申告を行う時点において、租税特別措置法68条の2の規定を適用して法人税額を算出することを失念していたため、同条の規定を適用しなかった場合の法人税額を記載した確定申告書を作成し、これにより確定申告を行い、かつ、これに添付書類を添付しなかったものであり、このような事情はやむを得ない事情には当たらないとされた事例
- (4) 課税庁が国民に留保金課税不適用制度を周知徹底させるのが不十分であり、また、確定申告の書式が難解なものであることは、租税特別措置法68条の2第3項のやむを得ない事情に当たるとの納税者の主張が、同制度の適用をした申告をしなかったのは、課税庁の広報が不十分であったことや書式が難解なものであったためでないことは明らかであるとして排斥された事例
- (5) 確定申告の翌日に課税庁に電話連絡し、その後協議を行ったこと等の事情を考慮すれば、原告会社には、租税特別措置法68条の2第3項に規定するやむを得ない事情があるとの原告会社の主張が、同項の規定からすれば、「やむを得ない事情」とは、当該確定申告時点における事情をいうものと解され、「やむを得ない事情」の有無は、当該確定申告時点までに存した事情によって判断すべきであり、当該確定申告後の事情を斟酌してこれを判断することは許されないと解されるどころ、原告会社が主張する課税庁側との協議等の事実が確定申告後の事情であり、これを斟酌して「やむを得ない事情」の有無を判断することは許されないとして排斥された事例
- (6) 期限ぎりぎりに提出された確定申告書の記載に誤りがあり、納税者が、提出の翌日に申告書添付書類等の一部差替を求めた場合には、税務署は、実務慣行としてこれを広く認めており、また、留保金課税不適用制度の適用に関し、平成16年10月20日付けで、納税者に不利にならないように配慮せよという通達まで出されていたのであるから、課税庁及びその係員らは、原告会社からの確定申告書の一部差替の要請に対し、直ちにこれを認めるべき法的義務を負っていたのにこれを認めなかったことは、国家賠償法1条の違法行為に当たるとの原告会社の主張が、原告会社が主張する実務慣行があったという事実を認めることができず、また、当該通達等からすると、租税特別措置法68条の2第3項の「やむを得ない事情」の判断は慎重に、かつ、適切にしなければならないという程度

の一般的な注意義務の発生は肯定できるものの、確定申告書の一部差替えを認める義務があったなどとはいえないとして排斥された事例

判 決 要 旨

(1) 省略

(2) 租税特別措置法68条の2第2項及び3項の趣旨は、納税者自身に、本件制度の適用対象法人であることを明らかにする書類を添付させ、その添付があった場合に本件制度の適用を認めることで、大量かつ反復的に行われる税額確定手続の明確化、安定化を図り、もって当該手続の画一的かつ的確な処理の実現を図る一方、添付書類の添付がなかった場合に常に本件制度の適用を認めないとの処理を行うことは、納税者にとって酷といえる場合もあることから、やむを得ない事情がある場合には、添付書類の提出があれば、本件制度の適用を認め、その救済を図ろうとした点にあると解せられ、このような法の趣旨にかんがみれば、同条3項にいう「やむを得ない事情」とは、客観的にみて納税者の責めに帰することのできない事情をいい、納税者が本件制度の適用を失念していたような場合はこれに当たらないと解するのが相当である。

(3)～(6) 省略

判 決

原告	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	奥苑 泰弘
被告	国
同代表者法務大臣	鳩山 邦夫
処分をした行政庁	広島西税務署長
被告指定代理人	吉澤 邦和
同	安部 公一
同	和久里 亮一
同	高杉 伸夫
同	松井 運仁

主 文

- 1 原告の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 請求

(主位的請求)

広島西税務署長が、原告の平成15年8月1日から平成16年7月31日までの事業年度の法人税に係る平成17年1月4日付け更正の請求に対し、平成17年3月28日付けで行った、更正をすべき理由がないとの通知処分を取り消す。

(予備的請求)

被告は、原告に対し、362万1000円及びこれに対する平成16年10月20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

原告は、広島西税務署長に対し、平成16年9月30日、原告の平成15年8月1日から平成16年7月31日までの事業年度の法人税額を3808万6404円とする確定申告をしたが、平成17年1月4日、これを3446万5400円に更正すべき旨の請求を行った。これに対し、広島西税務署長は、平成17年3月28日付けで、更正すべき理由がないとの通知処分を行った。

原告は、主位的に、同通知処分が違法であるとして、その取消しを求め、予備的に、広島西税務署長及び同署職員が、確定申告書の一部の差替えを認めなかったことが違法であるとして、国家賠償法1条に基づき、損害金362万1000円及びこれに対する違法行為の日である平成16年10月20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た。

1 法令

(1) 留保金課税不適用制度

法人税法（平成18年3月31日法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）

67条1項は、同族会社（同法2条10号）について、通常の法人税に加えて、その同族会社が一定額を超える各事業年度の所得の留保を行った場合には、その留保した所得の部分について10パーセントないし20パーセントの累進税率による税額を加算するとしている（以下「留保金課税規定」という。）。

租税特別措置法（平成16年3月31日法律第14号による改正前のもの。以下「法」という。）68条の2第1項は、青色申告書を提出する同族会社で同項1号ないし4号のいずれかに該当するものについては、当該各号に定める事業年度について、留保金課税規定を適用しない旨を定めている（いわゆる留保金課税不適用制度。以下「本件制度」という。）。

(2) 本件制度の適用要件

本件制度は、確定申告書に、租税特別措置法施行規則（平成17年3月31日財務省令第37号による改正前のもの。以下「施行規則」という。）22条の20の各号所定の書類（以下単に「添付書類」という。）の添付がある場合に限り、適用される（法68条の2第2項）。この添付書類は、納税者自身が、本件制度の適用対象法人であることを明らかにするための書類である。

しかし、税務署長は、添付書類の添付がない確定申告書の提出があった場合においても、その添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、添付書類の提出があった場合に限り、本件制度を適用することができる（法68条の2第3項）（以下、同項にいう「やむを得ない事情」を単に「やむを得ない事情」ともいう。）。

2 前提事実（証拠の記載のないものは争いがない。）

(1) 当事者等

原告は、冷凍食品等の卸売業を主として営む株式会社である。

広島西税務署長及び同署職員は、国家公務員である。

(2) 確定申告等

原告は、平成16年9月30日、広島西税務署長に対し、平成15年8月1日から平成16年7月31日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）につき、法人税額を3808万6400円とする確定申告を行った（以下「本件確定申告」という。）。

本件確定申告において提出された確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）には、課税留保金額が3414万円であること、同留保金に対する税額が362万1000円であることなどが記載されていた。上記法人税額は、この留保金に対する税額362万1000円を含んだ金額である。（以上、いずれも乙3）

また、本件確定申告書には、本件に必要な添付書類（施行規則22条の20第4号所定の書類。以下「本件添付書類」という。）は添付されていなかった（乙3、弁論の全趣旨）。

原告は、平成16年9月30日、上記法人税額から中間申告分の法人税額1982万9200円を控除した税額である1825万7200円を納付した。

(3) 更正の請求等

原告は、広島西税務署長に対し、平成17年1月4日、本件事業年度につき、法人税額を3446万5400円に更正すべき旨の請求書（以下「本件更正請求書」という。）を提出して、その更正を請求した（乙4、弁論の全趣旨）（以下「本件更正請求」という。）。

本件更正請求書には、本件制度を適用すると、本件事業年度における課税留保金額及び留保金に対する税額はいずれも0円となり、本件事業年度における原告の法人税額は、本件確定申告における申告額3808万6400円ではなく、3446万5400円となるから、その旨更正すべきであるという趣旨の記載がされていた（乙4）。また、本件更正請求書には、本件添付書類が添付されていた。

広島西税務署長は、原告に対し、平成17年3月28日付けで、更正をすべき理由がない旨を通知した（弁論の全趣旨）（以下「本件通知処分」という。）。

(4) 異議申立て、審査請求等

原告は、広島西税務署長に対し、平成17年5月27日付けで、本件通知処分に対し、異議申立てを行ったが、同署長は、平成17年7月5日付けで、同異議申立てを棄却する異議決定をした（甲1）。

原告は、国税不服審判所長に対し、平成17年8月5日付けで、本件通知処分について審査請求を行ったが、同所長は、平成18年2月27日付けで、同審査請求を棄却する裁決をした。

(5) 本件制度に関する通達

国税庁法人課税課審理係長は、各国税局（事務所）法人課税課審査指導（審査企画）係長に宛てて、平成16年10月20日付けで、本件制度の適用に関し、「（略）留保金課税の計算・申告をしている法人の中には、（略）同条（裁判所注：法68条の2のこと。）第1項4号（略）の要件を満たす法人でありながら、誤ってその計算・申告をしているものも見受けられる。さらに、不適用制度の規定を適用しなかった理由が、単なる制度の不知や不注意にとどまらず、真にやむを得ない事情があるところによるものも存するところである。については、当分の間の暫定的な扱いとして、その

ような真にやむを得ない事情がある事案が法人の申出等により把握された場合には、留保金課税の計算をするに至った事情、課税上の弊害がないこと、今後の適正申告の担保等も考慮した上で、個別事情に応じた取扱いを行って差し支えないこととするので、各署への周知を願いたい。(略)」との通達を発出した(甲3)(以下「本件通達」という。))。

3 争点

- (1) 本件更正請求が国税通則法23条1項1号の要件を充足するか否か
- (2) 違法行為の成否及び損害額

4 争点(1)(本件更正請求が国税通則法23条1項1号の要件を充足するか否か)に関する当事者の主張

(1) 原告の主張

ア やむを得ない事情の存在

原告は、本件制度の適用を失念し、この適用をすれば課税留保金額に対する税額を0円とすることができたにもかかわらず、誤ってこれを362万1000円として、本件確定申告をし、本件添付書類の添付もしなかった。

しかし、原告が本件確定申告の際に本件添付書類を添付していなかったことについては「やむを得ない事情」があり、原告は、本件更正請求の際に本件添付書類を提出したから、法68条の2第3項により、本件事業年度における原告の法人税額には本件制度が適用される。そうすると、本件事業年度における留保金に対する税額は、本件確定申告書に記載された362万1000円ではなく0円となるから、本件確定申告については、「当該申告書に記載した(略)税額等の計算(略)に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額(略)が過大であるとき」(国税通則法23条1項1号)に該当する。したがって、本件更正請求は理由があり、これに更正すべき理由がないとした本件通知処分は違法である。

上記のやむを得ない事情は、以下の事実によって、その存在が認められる。

(ア) 本件制度の周知の不十分、書式の難解さ

本件事業年度において、原告を含め、本来本件制度の適用がある多くの企業が、本件制度の適用を受ける意思があるにもかかわらず、実際にはその適用のチャンスを失うという事態が全国で頻発した。それは、本件制度に関する周知が全く不十分であったからである。本件制度の広報活動、周知活動は、平成16年4月ころに集中しており、継続的には行われなかった。なお、法68条の2第1項4号により本件制度が適用されるのは、平成16年4月1日以降に終了事業年度を迎える企業からであったから、平成16年7月31日に事業年度が終了する原告にとっては、本件確定申告時が、本件制度の適用を受ける初年度であった。

また、本件確定申告時、本件制度の適用を受けるための確定申告書の書式は、難解で使い勝手の悪いものであった。

このような周知不足と書式の難解さについては、課税当局も気付いたようであり、そのため、平成16年10月20日付けで、本件通達が出されたのである。また、確定申告書の書式も、平成17年4月1日以後終了事業年度分から、簡易で合理的なものに変更されており、これは、従前の書式では、本件制度の適用を

受けたいと考える中小企業が、その適用を失念したり間違ったりするのも無理はないとの判断が働いたためである。

(イ) 本件通達の存在

本件通達は、宥恕規定である法68条の2第3項を積極的に活用して、本来本件制度の適用を受けることができ、かつ、本件制度の適用を受ける意思があった中小企業を救済するようにとの趣旨で出されたものである。

(ウ) 本件確定申告後の広島西税務署とのやりとり等

原告の代理人として本件確定申告を行った公認会計士の乙（以下「乙会計士」という。）は、本件制度の適用を求めるつもりであったのに、本件添付書類を添付していなかったことに気づき、本件確定申告の翌日である平成16年10月1日午後4時半ころ、広島西税務署に架電し、本件確定申告書に間違いがあった旨を連絡した。このとき、乙会計士は、広島西税務署職員に対し、本件制度の適用を受けるつもりであったのに、本件確定申告書に本件添付書類を添付していなかったことを説明し、本件確定申告書の一部差替え又は訂正の要請も含め、今後の対応について尋ねたところ、同署職員は、自分ではよくわからない、責任者と相談してみるので、週明けの月曜日に電話をかけ直してほしいと答えた。

そこで、乙会計士は、同月4日、広島西税務署法人税第一部門に電話をかけ面会約束を取った上で、同署を訪ね、同部門統括国税調査官である丙（以下「丙統括官」という。）と面談した。その際、丙統括官は、乙会計士に対し、「新しい制度のため、留保金課税不適用制度の適用を求めるつもりが添付書類を添付しないまま確定申告をしてしまったなどという事態が全国で発生していることは知っている。本件も含めてどのような対応をとることになるか、まだ流動的で決まっていない。もう少し状況を見させてくれ。」と言った。それゆえ、乙会計士は、原告のために本件制度の適用を認める何らかの措置が最終的にはとられるものと考えた。

その後、同月末か同年11月初旬ころ、乙会計士が、再び丙統括官に対し、原告の件がどうなったかを尋ねたところ、丙統括官は、「何らかの（救済）処理は出さないといけないのだが…」と答えた。

平成17年2月ころ、乙会計士は、面会約束を取った上で、広島西税務署を訪ね、当時の広島西税務署長である丁（以下「丁署長」という。）と、本件事業年度における原告に対する本件制度の適用について協議を行った。丁署長は、「御趣旨はわかりました。他の管内での取扱いを私の方でも調べてみましょう。」と言った。数日後、丁署長から乙会計士に対して電話連絡があり、丁署長は、「調べてみたけれども救済事案はないようです。制度が始まったばかりで…。困りますよ。」と述べた。

(エ) 被告は、単なる制度の不知や不注意といった個人的な事情であれば、「やむを得ない事情」は認められないと主張する。

しかし、「やむを得ない事情」の有無は、納税者側の事情と、課税当局側の任務懈怠や努力不足等の事情とを比較衡量し、正義・公平の観点から判断すべきである。

本件の場合、本件確定申告時点においては、本件制度の適用を受けるための所定書類は難解でわかりにくかったから、これを失念した原告にさほどの落ち度はないといえる。しかも、原告は、本件確定申告後、上記のとおり、すぐに本件添付書類を添付していなかったことに気付き、直ちに広島西税務署に連絡をし、指示を仰ぎ、その翌週には丙統括官に会い、最終的に丁署長と協議まで行っており、原告に非難されるべき事情はないといえる。

他方、課税当局である被告側の事情としては、原告を含む納税者にとっては、本件事業年度が本件制度の適用の初年度であったにもかかわらず、十分な周知を怠っていたこと、翌年度から確定申告書の書式を変更しなければならないほど、本件確定申告当時は、難解で使い勝手の悪い書式、制度となっていたことといった事情がある。

このように、原告側にはほとんど落ち度はなく、他方、被告には上記のような重大な問題点が存する。したがって、比較衡量により、本件の場合、「やむを得ない事情」があると認められるべきである。

イ 錯誤

(ア) 錯誤と更正の請求

最高裁平成2年6月5日第三小法廷判決は、「修正申告をするに当たり、修正申告の要件を満たす限りにおいては（すなわち、確定申告に係る税額を増加させる限りにおいては）、確定申告における必要経費の誤りを是正する一環として、錯誤に基づく概算経費選択の意思表示を撤回し、（略）実額経費を（略）必要経費として計上することができる」と判示している。この判示するところは、要は、納税申告の意思表示に錯誤がある場合、修正申告の要件を満たせば、錯誤に基づく意思表示を撤回することができ、改めて正しい（納税者の意思に合致した）納税申告をなせば、その修正申告は適法ということである。

更正の請求と修正申告とは表裏一体のものであって、同じ取扱いがなされなければならない。したがって、この最高裁判例の射程は、修正申告と表裏の関係にある更正の請求の場合にも及ぶと考えられるので、納税申告の意思表示に錯誤がある場合、更正の請求の要件を満たせば、錯誤に基づく意思表示を撤回することができ、改めて正しい（納税者の意思に合致した）納税申告をなせば、その更正の請求は適法といえる。

(イ) 本件確定申告における錯誤

納税申告は、納税義務者が所得額及び所得税額を確認する行為であり、納税義務者による意思表示であるところ、本件確定申告という意思表示は、原告の代理人である乙会計士によってなされているから、錯誤の有無は、乙会計士の主観において決せられる。

そして、乙会計士の表示上の効果意思は、「納税額を3808万6400円で申告します。」というものであり、内心の効果意思も全く同じであるから、表示上の効果意思と内心の効果意思に不一致はない。しかし、乙会計士は、平成16年3月ころは、本件制度の適用を受けようと思っていたものの、本件確定申告時点においては、納税額を本件確定申告における申告額以上に少なくする方法はな

いと考えており、「納税額は少なくしたい。ただ、少なくする方法はない。だから、納税額を3808万6400円で申告する。」との動機に基づき、「納税額を3808万6400円で申告します。」という意思表示を行ったが、実際には本件制度という納税額を少なくする方法があったのであり、この点で錯誤があったといえる。乙会計士には、この点につき誤解・錯誤が生じていたのであり、かつ、この動機の錯誤は黙示的に表示されていた。そして、もし納税額を少なくする方法として本件制度があるとの点につき錯誤がなかったら、乙会計士は「納税額を3808万6400円で申告します。」という意思表示をしなかったであろうし、その意思表示をしないことが一般人の通念に照らしても相当といえるから、上記錯誤は、要素の錯誤である。したがって、乙会計士（原告）の「納税額を3808万6400円で申告します。」という意思表示は、民法95条により無効である。

(ウ) 更正の請求の要件を満たすこと

本件の場合、「当該申告書に記載した（略）税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと（略）により、当該申告書の提出により納付すべき税額（略）が過大であるとき」（国税通則法23条1項1号）に当たるし、原告は、法定申告期限から1年以内に本件更正請求を行っている。

(エ) 以上の点から、原告は、本件確定申告という意思表示を撤回することができ、改めて本件更正請求において、本件事業年度における法人税額を3446万5400円とする正しい納税申告を行っているのであるから、本件更正請求は適法ということになる。

(オ) 「やむを得ない事情」が不要であること

被告は、錯誤を主張する場合でも、法68条の2第3項の「やむを得ない事情」を要すると主張する。しかし、法68条の2第3項は、同2項を受けた規定であるから、同3項は、納税者が本件制度の適用を受けるべく、本件制度のもとで計算した納税額を申告しておきながら、添付書類の添付を欠いていた場合の規定であって、納税者に錯誤があり、本件制度のもとで計算していない納税額の申告をした場合にまで及ぶものではない。錯誤がある場合、当初の錯誤に基づく納税申告行為の撤回が許されるのであり、その上で、改めて納税申告行為をなし、かつ、その際に添付書類が添付されていれば、本件制度が適用されると解される。すなわち、このような場合には、法68条の2第3項が働く余地はなく、錯誤による納税申告行為の撤回を行う場合には、「やむを得ない事情」は不要である。原告は、本件更正請求において、錯誤を理由に当初の納税申告行為を撤回し、改めて正しい納税申告行為を行い、その際、本件添付書類も添付していた。したがって、「やむを得ない事情」の存否に関係なく、錯誤があった原告には、更正の請求が認められなければならないから、本件更正請求には理由がある。

(2) 被告の主張

ア 「やむを得ない事情」について

(ア) 意義

法68条の2第3項は、本件制度の適用につき、添付書類の添付のない確定申

告書の提出があった場合においても、税務署長がその添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、当該書類の提出があった場合に限り、本件制度を適用することができるとしている。

ここにいう「やむを得ない事情」とは、単なる制度の不知や不注意といった個人的な事情は含まれず、客観的にみて本人の責めに帰すことのできない事情をいうものと解される。法68条の2第2項が、本件制度の適用を受けるために添付書類の添付を必要とした趣旨は、納税者自身が本件制度の適用対象者であることを明らかにする書類の添付をした場合に限り、本件制度の適用を認めることで、大量反復的に行われる税額確定手続の明確化、安定化を図り、もって当該手続の画一的かつ的確な処理の実現を図ろうとしたところにある。仮に、客観的にみて本人の責めに帰すべき事情とはいえない個人的な事情をも「やむを得ない事情」に該当するとすれば、上記趣旨に反し、法68条の2第2項を定めた意義が失われることになるから、上記のような解釈は妥当である。

(イ) 判断時期

「やむを得ない事情」とは、添付書類がなかったことについての「やむを得ない事情」であるから、確定申告書を提出するまでの事情を基礎に判断されるべきものである。

イ 本件更正請求に理由がないこと

(ア) 本件更正請求は、更正の請求ができる場合に該当しないこと

本件制度は、政策的観点から、一定の要件を満たす場合には、留保金課税規定を適用しないとする制度である。法68条の2第2項は、確定申告書に添付書類の添付がある場合に限り、本件制度の適用を受けると定めている。すなわち、本件制度の対象法人であっても、確定申告書に添付書類が添付されていないときは、原則どおり、留保金課税規定が適用されることとなる。

本件においては、本件確定申告書には、本件添付書類が添付されておらず、本件制度の適用を受けるための要件を満たしていないから、原告は、本件事業年度において、本件制度の適用を受けることはできない。したがって、原則どおり、本件事業年度においては、留保金課税額を加算した法人税額を算出しなければならない。

本件確定申告書においては、法人税法67条1項の規定に基づき適正に計算された留保金課税額を加算した法人税額が算出されており、その他の課税標準等又は税額等の計算も、いずれも国税に関する法律の規定に従ってなされ、かつ、誤りもない。したがって、国税通則法23条1項の規定に照らし、更正の請求ができる場合には該当しない。

(イ) 原告において「やむを得ない事情」がないこと

更正の請求が認められるためには、「申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」が必要であるが（国税通則法23条1項1号）、本件においては、本件添付書類の添付がない確定申告書が提出された以上、その添付がなかったことについて「やむを得ない事情」（法68条の2第3項）がない限り、上

記要件を満たすことはない。そして、上記ア(ア)において主張したとおり、この「やむを得ない事情」とは、客観的にみて本人の責めに帰すことのできない事情をいうのであり、単なる制度の不知や不注意といった個人的な事情は含まれない。

原告は、訴状において「誤った法人税額で申告したのは、本件制度の適用を失念したからである」と主張しているが、本件制度の適用の失念が、法68条の2第3項にいう「やむを得ない事情」に当たらないことは明らかである。

なお、以下ウ(ア)において述べるとおり、本件制度の周知が不十分であったとの事実もない。

(ウ) 以上のとおりであるから、本件更正請求につき更正をすべき理由がないとした本件通知処分に違法はない。

ウ その他原告の主張に対する反論

(ア) 本件制度の周知について

原告は、本件制度の周知が不十分であったことを主張するが、被告は、国税庁のホームページや各税務署に備え付けてあるパンフレット等により、本件事業年度における本件制度の周知を行っていた。また、被告は、本件事業年度において、納税者に確定申告書を送付する際に、「法人税の申告のためのチェックシート」を併せて送付していたところ、同一頁目には、留保金課税に関するチェック欄が設けられており、同一頁目には、「平成15年度の主な税制改正項目は」と題し、「6 同族会社の留保金課税制度等について」が記載されていた。さらに、広島西税務署長は、平成15年11月27日、社団法人Bが主催するC支部懇談会において、係官2名を講師として出席させ、「平成15年度税制改正の留意点」と題する研修を行った。係官は、この中で、本件制度についても説明した。以上からすれば、被告が、本件制度の周知を行っていたことは明らかである。

また、そもそも、乙会計士が、本件確定申告後、すぐに本件添付書類を添付していなかったことに気付いていることからすれば、原告（その委任を受けていた乙会計士）は本件制度を承知していたといわざるを得ない。

原告は、本件通達の内容を指摘するが、本件通達は、あくまで「単なる制度の不知や不注意にとどまらず、真にやむを得ない事情がある」場合を前提にしているのであって、原告が主張するように、本件通達が、本件制度の周知が不十分であることを裏付けるものとは到底いえない。

(イ) 本件確定申告後の事情について

原告は、「やむを得ない事情」として本件確定申告書を提出した後の事情をも主張しているが（上記(1)ア(ウ)）、前述のとおり、「やむを得ない事情」は、確定申告書を提出するまでの事情を基礎に判断されるべきものであるから、この点に関する原告の主張は失当である。

なお、平成16年10月1日、「公認会計士の乙」と名乗る者から広島西税務署に対し架電があり、本件制度の適用を受けることができる法人が法人税法67条1項に基づき算出される税額を含め計算した場合、更正の請求をすることができるかどうか、また、できないのであればその根拠条文を教えてほしいと尋ねられたことはあるが、その際、本件確定申告書の一部差替を要請された事実はない。

く、また同署職員が、再度の電話連絡を求めた事実もない。

同月4日、乙会計士が広島西税務署に来署した事実はあるが、丙統括官が、原告主張のような発言をしたことは否認する。乙会計士が、来署前に、広島西税務署に対し、更正の請求を行うことは可能かどうか、また更正の請求ができない場合は法68条の2第3項により嘆願書を提出するので本件制度の適用を認めてもらいたいなどを内容とする電話連絡をした際、同署法人課税第一部門の審理担当職員は、申告時に本件添付書類が添付されていなければ本件制度を適用することはできないし更正の請求もできないこと、本件は法68条の2第3項が適用される場合に該当しないと思われること、嘆願書の提出自体を課税庁側で妨げるものではないが、状況からみて本件制度の適用は困難と思われることなどを説明している。乙会計士は、丙統括官に対し、同様の趣旨のことを述べたが、丙統括官は、現状では、更正の請求書又は嘆願書を提出されても、同審理担当職員が説明したとおりであるが、検討するので時間が欲しい旨伝えた。

同日の面接の後、丙統括官が乙会計士と面接したことはない。一度か二度、乙会計士から電話を受けたことはあるが、そのときも、丙統括官が、「国税局で検討中であり、まだ結論は出ていない。」と答えた事実はあるが、原告主張のような「何らかの（救済）処理は出さないといけないのだが…」との発言をした事実はない。

丁署長とのやりとりに関する原告の主張は否認する。丁署長は、乙会計士から本件制度の失念に関する話を聞いたことはあるが、そのために事前に面会の約束をしたり、協議した事実はない。

エ 錯誤主張について

(ア) 原告は、本件訴訟において、本件確定申告において本件制度を適用しなかった理由として、失念した旨繰り返し主張している。このことからすれば、原告の委任を受けた乙会計士は、本件確定申告時において、本件制度の適用を受ける意思はなく、その意思のとおり、広島西税務署長に対し、本件制度の適用を受ける旨の記載がなく（すなわち、法人税法67条1項の規定に基づき計算された金額を記載したということ）、本件制度の適用に必要な本件添付書類の添付もない本件確定申告書を提出したというほかない。したがって、本件において、原告に錯誤の事実は認められない。

(イ) 「やむを得ない事情」を要すること

本件添付書類の添付のない確定申告書が提出された以上、その添付がなかったことについて、「やむを得ない事情」がない限り、「申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」又は「計算に誤りがあったこと」との更正の請求の要件（国税通則法23条1項1号）を満たすことはない。そして、このことは、錯誤を主張する場合も同様である。したがって、「やむを得ない事情」がないまま、単に錯誤を主張するだけでは主張自体失当といわざるを得ない。

5 争点(2)（違法行為の成否及び損害額）に関する当事者の主張

(1) 原告の主張

ア 違法行為等

確定申告の実務において、期限ぎりぎりに提出された確定申告書の記載に誤りがあり、これに気付いた納税者が、提出の翌日に申告書添付書類等の一部差替をを求める場合はままあるが、こうした場合、税務署は、実務慣行として、広くこれを認めている。裏返せば、納税者としては、申告期限までとにかく確定申告書を提出しておけば、軽微なミスや誤りは後に正せるわけであり、こうした実務的取扱いがあるが故に、期限までの確定申告が促進されるという税務署側に利点のある実態がある。したがって、広島西税務署長及び広島西税務署職員は、原告が本件確定申告書の一部差替を求めた場合には、上記実務慣行に基づき、直ちに差替を認めるべき法的義務を負っていたといえる。

ことに、本件制度に関しては、平成16年10月20日付けで、納税者に不利にならないように配慮せよという本件通達まで出されていたのであるから、遅くとも平成16年10月20日の時点においては、広島西税務署職員は、原告が本件確定申告書の一部差替を求めた場合には、上記実務慣行及び本件通達に基づき、直ちに差替を認めるべき法的義務を負っていたといえる。

上記のとおり、原告は、平成16年10月1日、広島西税務署職員に対し、本件確定申告書の一部差替を要請し、また、同月4日、丙統括官と直接協議した際にも、差替を申し出ていたのであり、丁署長及び広島西税務署職員は、当該要請時点又は遅くとも同月20日の時点において、直ちに差替を認めるべきであった。それにもかかわらず、同人らは、上記義務に違反し、これを認めなかった。

このような丁署長及び広島西税務署職員らの義務違反行為は、国家賠償法1条の違法行為に当たる。また、同人らには、同義務違反行為をしたことについて、故意又は過失がある。

イ 損害額

原告は、平成16年9月30日、本件確定申告における法人税額3808万6400円から中間申告分の法人税額1982万9200円を控除した税額である1825万7200円を納付しているが、本件確定申告書の一部差替が認められていれば、原告の本件事業年度における法人税額は、3808万6400円ではなく、3446万5400円で済んだのである。

したがって、その差額である362万1000円が、上記違法行為により原告が被った損害といえる。

(2) 被告の主張

ア 違法行為等について

税務署長及び税務署職員が、納税者から確定申告書の一部差替を求められた際、直ちにこれを差し替えるといった実務的慣行はないし、税務署長及び税務署職員に、差替を認めるべき法的義務もない。したがって、広島西税務署長や同署職員が差替を認めなかったとしても、何ら違法性はない。

なお、本件確定申告後の事実経過については、上記主張のとおりであり、原告主張の事実は否認する。本件確定申告書が提出されてから、本件更正請求がなされるまでの間に、広島西税務署長及び同署職員が、原告又は乙会計士から本件確定申告

書の一部差替えを求められた事実はない。

イ 損害額について

損害額については争う。

第3 当裁判所の判断

1 前記前提事実、証拠（文中に記載）及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

(1) 当事者等

原告は、冷凍食品等の卸売業を主として営む株式会社であり、本件事業年度終了時点当時、甲及びその母である戊が、原告の発行済株式総数のすべてを保有する同族会社（法人税法2条10号）であった（乙3、弁論の全趣旨）。

広島西税務署長及び同署職員は、国家公務員である。

(2) 本件制度の創設、改正経過等

本件制度は、平成12年3月31日法律第13号により創設され、その後、本件確定申告までの間、平成14年3月31日法律第15号、同年7月31日法律第79号及び平成15年3月31日法律第8号による改正が行われている。

平成15年3月31日法律第8号により、同族会社のうち各事業年度終了の時における資本又は出資の金額が1億円以下の青色申告法人で、前事業年度終了の時における総資産の額として政令（租税特別措置法施行令29条の24の2第8号。なお、平成16年3月31日政令第105号による改正前のもの。以下同じ。）で定める金額に対する当該前事業年度終了の時における自己資本の額として政令（同条9号）で定める金額の割合（以下「自己資本比率」という。）が50パーセント以下であるものが、本件制度の適用対象法人として追加された（法68条の2第1項4号）。

原告の本件事業年度の前年度末における自己資本比率は29パーセントであり（乙4、弁論の全趣旨）、原告は、法68条の2第1項4号により、本件事業年度につき、本件制度の適用を受けることができた（弁論の全趣旨）。

(3) 周知活動等

国税庁作成の「平成15年度法人税関係法令の改正の概要」と題するパンフレット（以下「本件パンフレット」という。）には、上記のとおり適用対象法人が追加されたことに加え、「所定の書類の添付を要件に同族会社の特別税率の規定は適用されないこととなりました（措法68の2④四、措規22の20四）。」との記載があった（乙10）。本件パンフレットは、本件確定申告当時、各税務署に備え付けられていた（弁論の全趣旨）。

広島国税局作成の「法人税申告のためのチェックシート」と題する書面（以下「本件チェックシート」という。）の一頁目には、留保金課税の有無、留保金課税が「無」の場合の理由として「非同族会社に該当する」「留保所得が控除額以下である」「一定の要件を満たす中小企業者等に該当する」のいずれであるかをチェックする欄が設けられていた。また、本件チェックシートの二頁目には、「平成15年度の主な税制改正項目は」とのタイトルの下、「6 同族会社の留保金課税制度等について」として、「自己資本比率が50%以下の中小法人については、留保金課税を適用しない措置を講ずることとされました。（措置法68条の2）」との記載があった。なお、本件チェ

ックシート自体には、添付書類が必要となることは記載されていなかった。(以上、いずれも乙11)

広島国税局は、本件事業年度において、本件チェックシートを、確定申告書と併せて納税者に送付していた(弁論の全趣旨)。

広島西税務署法人化税第一部門上席調査官は、社団法人Bが平成15年11月27日に開催したC支部懇談会において、「平成15年度税制改正の留意点」と題し、平成15年度税制改正に関する研修を行った(乙12。以下「本件研修」という)。

(4) 本件確定申告等

ア 乙会計士は、平成16年3月ころ、本件制度があることを認識し、これの適用を受けて、原告の本件事業年度における法人税額を軽減しようと考えていた(甲8、弁論の全趣旨)。

しかし、乙会計士は、本件事業年度につき、本件制度の適用がないことを前提として税額を計算し、課税留保金額を3414万円、同留保金に対する税額を362万1000円として法人税額を3808万6400円とする本件確定申告書を作成した。そして、乙会計士は、原告から税務申告の代行の委任を受け、平成16年9月30日、広島西税務署長に対し、本件確定申告書を提出し、本件確定申告を行った。本件確定申告書には、本件添付書類は添付されていなかった。(以上、いずれも乙3、弁論の全趣旨)

原告は、平成16年9月30日、同税額から中間申告分の法人税額1982万9200円を控除した税額である1825万7200円を納付した。

イ 乙会計士は、平成16年10月1日午後4時半ころ、本件制度を適用しなかった場合の金額で本件確定申告を行ったこと、本件添付書類を本件確定申告書に添付していなかったことに気付き、そのころ、広島西税務署に架電し、同署職員に、その旨を伝えた(甲8、弁論の全趣旨)。

ウ 本件確定申告書に記載された上記留保金に対する税額は、法67条1項の規定に従って算出された額であり、本件確定申告書のその余の点についても、国税に関する法律の規定に従った計算がなされており、その計算に誤りはない。

(5) 本件更正請求等

原告は、広島西税務署長に対し、平成17年1月4日、本件更正請求を行った(乙4)。本件更正請求書には、本件添付書類が添付されていた。

広島西税務署長は、原告に対し、平成17年3月28日付けで、本件通知処分を行った(弁論の全趣旨)。

(6) 異議申立て、審査請求等

原告は、広島西税務署長に対し、平成17年5月27日、本件通知処分に対し、異議申立てを行ったが、同署長は、平成17年7月5日付けで、同異議申立てを棄却する異議決定をした(甲1)。

原告は、国税不服審判所長に対し、平成17年8月5日、本件通知処分について審査請求を行ったが、同所長は、平成18年2月27日付けで、同審査請求を棄却する裁決をした。

(7) 本件通達

国税庁法人課税課審理係長は、各国税局（事務所）法人課税課審査指導（審査企画）係長に宛てて、平成16年10月20日付けで、本件制度の適用に関し、本件通達を出した（甲3）。

(8) 書式の変更等

平成16年4月1日以降終了事業年度分の確定申告書の書式では、法68条の2第1項4号により本件制度の適用を受ける場合には、別表三(一)（留保金額に対する税額の計算等を記載するもの）に代えて、自己資本比率の計算を記載する欄のある「中小企業者等に対する同族会社の特別税率の不適用制度に関する明細書」と題する付表を提出するものとされていた（同付表は、本件添付書類に当たる。）（甲4、5）。

平成17年4月1日以降終了事業年度分の確定申告書においては、上記書式が変更され、上記別表三(一)の課税留保金額の計算欄の上部に、新たに前期末の自己資本比率の計算欄が設けられた（甲6）。この書式においては、前期末の自己資本比率が50パーセント以下の本件制度の適用対象法人は、上記付表を提出するのではなく、上記別表三(一)の前期末の自己資本比率の計算欄に、同計算を記載したもの（この場合、同別表中の課税留保金額の計算欄の記載は不要である）を提出することにより、本件制度の適用を受けることができるとされた（甲4、6）。

2 乙会計士が本件制度の適用をしなかった理由について

乙会計士は、平成16年3月ころ、本件制度により原告の本件事業年度における法人税額を軽減しようと考えていたが、本件制度の適用をしないまま本件確定申告をし、同申告日の翌日、本件制度の適用及び本件添付書類の添付をしなかったことに気付いたことの上記認定に係る事実に加えて、原告は、本件訴訟において、本件確定申告の当時、本件制度の適用を失念していたとの主張をしていること等を併せ考慮すると、乙会計士は、本件制度を適用して税額を算出することを失念し、本件確定申告書を作成し、本件確定申告をしたことが推認される。

3 争点(1)（本件更正請求が国税通則法23条1項1号の要件を充足するか否か）について

ア 法令解釈

前記「法令」において摘示したとおり、法人税法は留保金課税規定を設けているが、法68条の2第1項は、青色申告書を提出する同族会社で同項1号ないし4号のいずれかに該当するものについては、同各号に定める事業年度について留保金課税規定を適用しない旨を定め、同条2項は、本件制度の適用を確定申告書に添付書類の添付がある場合に限ると定め、さらに、同条3項は、税務署長は、添付書類の添付がない確定申告書の提出があった場合においても、その添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、添付書類の提出があった場合に限り、本件制度を適用することができる旨を定めている。

【判示(1)】

そうすると、添付書類の添付がない確定申告書の提出があった場合には、その添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認められない限り、法68条の2第1項が適用される余地はなく、法人税法の定める留保金課税規定が適用される。したがって、本件のように留保金課税規定の適用を前提とした留保金課税の申告をした場合、やむを得ない事情があると認められないときには、同申告が、本件制度の適用

をしていないということを理由として、国税通則法23条1項1号にいう「国税に関する法律の規定に従っていなかった」ものであるということとはできない（昭和●●年（○○）第●●号、昭和62年11月10日最高裁第三小法廷判決参照）。

イ 「やむを得ない事情」の有無

【判示(2)】

(ア) 法68条の2第2項及び3項の趣旨は、納税者自身に、本件制度の適用対象法人であることを明らかにする書類を添付させ、その添付があった場合に本件制度の適用を認めることで、大量かつ反復的に行われる税額確定手続の明確化、安定化を図り、もって当該手続の画一的かつ的確な処理の実現を図る一方、添付書類の添付がなかった場合に常に本件制度の適用を認めないとの処理を行うことは、納税者にとって酷といえる場合もあることから、やむを得ない事情がある場合には、添付書類の提出があれば、本件制度の適用を認め、その救済を図ろうとした点にあると解せられる。

このような法の趣旨にかんがみれば、同条3項にいう「やむを得ない事情」とは、客観的にみて納税者の責めに帰することのできない事情をいい、納税者が本件制度の適用を失念していたような場合はこれに当たらないと解するのが相当である。

【判示(3)】

そこで、これを本件についてみると、上記認定のとおり、乙会計士は、本件確定申告書を作成する時点ないし本件確定申告を行う時点において、本件制度を適用して法人税額を算出することを失念していたため、本件制度を適用しなかった場合の法人税額を記載した本件確定申告書を作成し、これにより本件確定申告を行い、かつ、これに本件添付書類を添付しなかったのであり、前示のとおり、このような事情はやむを得ない事情に当たらない。したがって、やむを得ない事情があったとする原告の主張は採用できない。

【判示(4)】

(イ) 原告は、被告が国民に本件制度を周知徹底させるのが不十分であった、確定申告書の書式が難解なものであったと主張するが、上記認定事実を照らせば、本件で本件制度の適用をした申告をしなかったのは、被告の広報が不十分であったことや上記書式が難解なものであったためでないことは明らかであるから、仮に同主張にある事実が認められるとしても、これは上記結論を左右しない。

もっとも、前記認定のとおり、本件パンフレットには、法68条の2第1項4号の創設により本件制度の適用対象法人が追加されたこと、添付書類の添付が本件制度の適用要件であること、法68条の2第1項4号及び施行規則22条の20第4号の条文番号が記載されている。この本件パンフレットを各税務署に備え付けることは、納税者に対する、本件制度の適用対象法人及び適用要件の周知活動といえる。また、留保金課税の有無及びこれが「無」の場合にその理由をチェックする欄並びに上記適用対象法人の追加の記載がある本件チェックシートが、本件事業年度において、納税者に対し、確定申告書と併せて送付されていたこと、本件研修が行われていたことなどからすれば、本件制度について、納税者に対する注意喚起も行われていたといえる。さらに、乙会計士が、平成16年3月ころ、本件制度を適用して原告の税額の軽減を図ることができると考えていたこと、本件確定申告の翌日に、本件制度の適用及び本件添付書類の添付を忘れていたことに気が付いたことからすれば、本件制度は、本件確定申告時点においてかなり周知されていたものと推認

される。

次に、確定申告書の書式が前記認定のとおり変更されたこと、本件通達が出されたことなどからすれば、本件確定申告の当時、書式がやや難解なものであったということは推認されるところではある。しかし、乙会計士が、本件確定申告の翌日には本件制度の適用及び本件添付書類の添付をしなかったことに気付いたことからしても、本件確定申告の当時、確定申告書の書式が、著しく難解なものであったとまではいえない。

(ウ) 原告は、本件確定申告の翌日に広島西税務署に電話連絡をしたこと、丙統括官や丁署長との協議等本件確定申告後の事情を挙げ、これらの事情も考慮すれば、「やむを得ない事情」があると主張する。

【判示(5)】

しかし、上記のような法の趣旨及び法68条の2第3項が「前項の添付がない確定申告書の提出があった場合においても、その添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは」と規定していることからすれば、「やむを得ない事情」とは、当該確定申告時点における事情をいうものと解される。したがって、「やむを得ない事情」の有無は、当該確定申告時点までに存した事情によって判断すべきであり、当該確定申告後の事情を斟酌してこれを判断することは許されないと解せられる。

そうすると、原告主張の丙統括官や丁署長との協議等の事実は本件確定申告後の事情であり、これを斟酌して「やむを得ない事情」の有無を判断することは許されないから、上記のような事実の存否について判断するまでもなく、原告の上記主張は採用できない。

ウ 以上のとおり、本件確定申告について、本件添付書類を添付しなかったことについてやむを得ない事情があるとは認められないから、本件確定申告が、本件制度の適用をしていないことを理由として、国税通則法23条1項1号にいう「国税に関する法律の規定に従っていなかった」場合に当たるとすることはできず、したがって、これに当たるから本件更正請求には理由があるとする原告の主張は採用できない。

エ 錯誤の主張について

この点に関する原告の主張が、乙会計士について同主張にあるような錯誤があったことから、本件確定申告は、国税通則法23条1項1号の定める「税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった」場合に当たるとするならば、上記アないしウで判示した点から、同主張は採用できない。

また、同主張は、乙会計士について同主張にあるような錯誤があったことから、本件確定申告は、国税通則法23条1項1号の定める「当該計算に誤りがあった」場合に当たるとするならば、本件更正請求には理由がある旨の主張であるとも解せられるが、前示のとおり、本件確定申告につき、本件添付書類を添付しなかったことについてやむを得ない事情があるとは認められない以上、法人税法の定める留保金課税規定の適用を受けるほかなく、この適用を前提として留保金課税額の計算をした本件確定申告に同税額計算の誤りはないといえるから、原告の上記主張も採用できない。

4 争点(2) (違法行為の成否及び損害額) について

前記のとおり、原告は、実務慣行や本件通達を根拠に、広島西税務署長及び同署職員は、本件確定申告書の一部差替えを認めるべき法的義務を負っていた旨主張する。

【判示(6)】

原告主張の「実務慣行」なるものがどのような法的根拠に基づく主張であるのかは必ずしも明らかではないが、「過去に事実上原告主張にあるような確定申告書の一部差替えが反復継続されていたから、これに反する取扱いをするのは信義則に反し、許されない。」との趣旨の主張とも解されなくはない。しかし、原告の上記主張にある事実を認めるに足りる証拠はないから、これを採用することはできない。

また、本件通達は法令ではないから、本件通達を根拠とする上記主張がどのような法的根拠に基づくものかも明らかとはいえないが、同主張は、本件通達によって本件確定申告のような税務を担当する税務署職員の一般的注意義務を明らかにし、本件確定申告書の一部差替えを認めるべき法的義務の発生を主張する趣旨とも解される。しかし、このような主張と解したとしても、本件通達等からすると、法68条の2第3項の「やむを得ない事情」の判断は慎重に、かつ、適切にしなければならないという程度の一般的な注意義務の発生は肯定できるものの、上記の税務署職員に、本件確定申告について、確定申告書の一部差替えを認める義務があったなどとはいえないから、同主張も採用できない。

以上によれば、本件において、原告の上記主張にある法的義務の発生を認めることはできないから、仮に、原告ないし乙会計士が、本件確定申告後、本件確定申告書の一部差替えを要請した事実が認められるとしても、この要請を認めなかった税務署職員の行為が国家賠償法上の違法行為に当たるとの原告の上記主張は採用できない。

5 結論

よって、原告の請求は、いずれも理由がない。

広島地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 能勢 顯男

裁判官 福田 修久

裁判官 戸田 有子