

東京地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 不当利得返還請求事件

国側当事者・国

平成20年4月24日棄却・確定

判 示 事 項

- (1) 更正の請求の期間経過後に既に納付した税の返還を求めることが許される場合
- (2) 財産評価基本通達に従って算出した相続財産である山林の評価額は、鑑定評価による評価額よりも高額であるから、相続税法22条（評価の原則）にいう「時価」としては著しく高額であって、これが是正されなければ納税者の地位を著しく害するとの納税者の主張が、納税者が当該山林の評価額について鑑定書の作成を依頼することは、更正の請求をなしうる期間内に十分可能であったのであり、これを納税者が行うことができなかった客観的な事情は何ら窺えないのであるから、このような場合にまで、租税債務を可及的速やかに確定させるべきであるとする国家財政上の要請を損なってまで、法が定める更正の請求によらずしてその是正を認めることはできないと言うべきであり、税法の定めた過誤是正方法以外の方法による是正を許さないとすれば納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとは到底認められないとして排斥された事例
- (3) 財産評価基本通達の合理性と同通達によらない評価が許される場合
- (4) 財産評価基本通達に基づいて評価額を算出すると、相続税法22条の時価として許容し得ない額が算出されてしまうにもかかわらず、国がその状態を放置したことは、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に当たるとの納税者の主張が、財産評価基本通達自体が、同通達による評価方式を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが生じ得ることを予定しており、また、そのような例外的な事態が生じている場合には、当該相続財産の個別的事情に最も通じている納税義務者が、同通達に基づかない他の評価方式に基づいて当該不動産を評価して申告することもまた予定されているというべきであるから、国が納税者が主張するような状態を放置していたとしても、それをもって、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があるとはいえないとして排斥された事例
- (5) 相続財産たる山林について財産評価基本通達に基づいて計算すると、相続税法22条の「時価」として許容し得ない額が算出されてしまうにもかかわらず、課税庁の職員が同通達に基づいて評価額を計算するよう指導したことは、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に該当するとの納税者の主張が、相続財産の評価に当たっては、財産評価基本通達に定める方式によるのが原則であるところ、同通達によると著しく不相当と認められるような特別の事情があるか否かについては、むしろ当該相続財産の個別的事情に最も通じているべき納税義務者が知悉しているべきであり、課税庁の職員はそのような例外的事態を知り得ないのが通常であるから、課税庁の職員が山林を同通達に基づいて計算するよう指導したことをもって直ちに納税者の主張する特段の事情に該当するといふことはできないとして排斥された事例
- (6) 本件は、最高裁判所第一小法廷昭和48年4月26日判決が指摘するように、申告納税にかかる内容上の過誤が、課税要件の根幹についてのそれであって、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争の効果の発生を理由として被課税者にその不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情がある場合に当たるとの納税者

の主張が、申告納税に関する本件事案に、課税処分が法定の処分要件を欠く事案に関する上記最高裁判決の趣旨がそのまま適用されるものではないとして排斥された事例

判 決 要 旨

- (1) 法が相続税について申告納税方式を採用し、申告書記載事項の過誤の是正について、更正の請求等の特別の規定を設けたのは、相続税の課税標準等の決定については、最もその事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限るとすることが、租税債務を可及的速やかに確定させるべきであるとする国家財政上の要請に応じるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いるおそれがないと認めたからであると解され、したがって、納税者の申告がされた場合に、納税者がその額が過大であったとして是正を求めるためには、原則として更正の請求によらなければならない、申告書の記載内容についての錯誤の主張は、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法の定めた過誤是正方法以外の方法による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がある場合でなければ許されないと解すべきである（最高裁判所第二小法廷昭和39年10月22日判決・民集18巻8号1762頁参照）。
- (2) 省略
- (3) 一般に、財産評価基本通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これがすべての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な平等が図られるのであって、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ財産評価基本通達に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは、租税平等主義の見地から、原則として許されないというべきであるが、財産評価基本通達に定められた評価方式を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな特別な事情がある場合には、別の評価方式によることが許されるものと解すべきである（東京高等裁判所平成5年1月26日判決参照）。
- (4)～(6) 省略

判 決

原告	甲
上記訴訟代理人弁護士	森川 文人
被告	国
上記代表者法務大臣	鳩山 邦夫
上記指定代理人	遠藤 伸子
同	板垣 浩
同	鍋内 幸一
同	櫻井 和彦
同	伊藤 仁志

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

被告は原告に対し金1234万9000円及びこれに対する平成18年7月12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

本件は、父の死亡により山林を相続した原告が、財産評価基本通達（昭和39年4月25日付け直資56、直審（資）17による国税庁長官通達、ただし、平成14年6月4日付け課評2-2ほかによる一部改正前のもの。以下「評価通達」という。）に基づき同山林の評価額を計算して相続税の申告及び納税をしたところ、更正の請求期間を経過した後になって、原告が、上記評価額が同山林の適正時価を著しく上回っていたから同山林を過大に評価して申告した部分は錯誤により無効であり、適正時価に基づいて計算される相続税額と既納付額との差額は不当利得に当たると主張してその返還を求めた事案である。

1 争いのない事実等（証拠等により容易に認められる事実は、末尾に証拠を掲記した。）

(1) 亡乙（以下「乙」という。）は平成13年4月12日に死亡し、その財産について原告ほか2名が相続した（以下、この相続を「本件相続」といい、相続人3名を「本件相続人ら」という。）。そして、相続財産のうち別紙物件目録記載の土地（以下「本件山林」という。）は、原告が取得した。

(2) 本件相続人らは、緑税務署長に対し、本件山林の評価額を以下のとおりとして、本件相続についての相続税の確定申告及び2回の修正申告をした。なお、2回の修正申告（下記イ及びウ）に係る申告書は、いずれも丙税理士が作成した。（甲1の1ないし3）

ア 平成14年2月12日、本件山林の評価額を2362万2000円であるとして確定申告を行った（以下「本件確定申告」という。）。

イ 平成15年7月14日、本件山林の評価額を3014万3526円であるとして修正申告を行った（以下「本件修正申告」という。）。

ウ 平成15年12月18日、本件山林の評価額についてはイと同額であるとし、他の相続財産の評価額について修正申告を行った（以下「本件再修正申告」という。）。

(3) 原告は、更正の請求の期間が経過した後である平成18年7月11日に、緑税務署長に対し、本件再修正申告において本件山林を3014万3526円と評価したが、適正時価は1110万円であり、誤って1904万3526円過大に評価したとして、納付すべき相続税額の減額更正を求め、他の相続財産の減額更正と共に、相続税減額更正の嘆願を行った。（甲4）

(4) 緑税務署長は、平成19年1月23日、本件山林以外の相続財産に関して減額更正を行い、原告に対してその旨通知したが、本件山林分については減額更正を行わなかった。（甲5）

2 関係法令の定め

(1) 国税通則法17条1項は、申告納税方式による国税の納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、納税申告書を法定申告期限までに税務署長に提出しなければならないと定めている。

(2) 同法19条1項1号は、納税申告書を提出した者は、先の納税申告書の提出により納付すべきものとしてこれに記載した税額に不足額があるときには、その申告について更正があるまでは、その申告に係る課税標準等又は税額等を修正する納税申告書

を税務署長に提出することができると定めている。

- (3) 同法 23 条 1 項 1 号は、納税申告書を提出した者は、当該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により、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるときには、当該申告書に係る国税の法定申告期限から 1 年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができるものと定めている。
- (4) 相続税法 27 条 1 項は、相続又は遺贈により財産を取得した者及び当該被相続人に係る相続時精算課税適用者は、当該被相続人からこれらの事由により財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格の合計額がその遺産に係る基礎控除額を超える場合において、その者に係る相続税の課税価格に係る相続税額があるときは、その相続の開始があったことを知った日の翌日から 10 月以内に課税価格、相続税額その他財務省令で定める事項を記載した申告書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならないと定めている。
- (5) 同法 22 条は、この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時点における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況によると定めている。

3 争点

原告は、自ら行った申告に基づく相続財産の評価額が、相続税法 22 条にいう「時価」を上回っており、その差額部分は錯誤に基づくもので無効であるから、更正の請求の期間経過後であっても、既に納付したこの差額相当分の相続税は、不当利得として返還されるべきであると主張する。

そこで、本件の争点は次のとおりである。

- (1) 更正の請求の期間経過後に、既に納付した税の返還を求めることができるか。できる場合があるとして、本件は、それに該当するか。
- (2) 本件山林の適正な時価及び原告に返還されるべき額

4 争点に関する当事者の主張

- (1) 争点(1)（更正の請求の期間経過後に、既に納付した税の返還を求めることができるか。できる場合があるとして、本件は、それに該当するか。）について

（原告の主張）

本件相続人らは、本件確定申告、本件修正申告及び本件再修正申告の際、税務署職員の指導により、評価通達に基づいて本件山林の評価額を計算して申告したが、評価通達が採用する評価倍率は、本件相続の開始年度である平成 13 年度において、他の年度に比べて高く、結果として、相続税法 22 条にいう「時価」を著しく上回る金額で評価して納税した。このような評価通達に基づく評価倍率による評価額と、時価との著しい乖離は、課税要件の根幹に関わる重大な瑕疵であり、適正な時価である 1110 万円を上回って評価して申告した部分は錯誤により無効と解すべきである。

したがって、これに相応する既納付の相続税については、不当利得として返還されるべきである。

（被告の主張）

申告書記載の税額が過大であるとして税額の是正を求めるには、法定申告期限から1年以内に更正の請求の手續（国税通則法23条1項1号）によるべきであり、納税者が更正の請求以外の他の救済手段により納付すべき税額の是正を求めることは原則として許されない。そして、本件においては、本件相続に係る原告の納付すべき税額は、平成15年12月18日の本件再修正申告までに確定したところ、その時点で相続税法27条所定の申告期限（相続の開始があったことを知った日の翌日から10月以内）から1年を徒過しており更正の請求をすることはできない。

例外的に、納税者の提出した納税申告書の記載内容に錯誤があり、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情が認められる場合は、記載内容の錯誤を理由に申告の無効を主張することができると解されるが、本件修正申告及び本件再修正申告に係る各申告書の記載内容には、誤記、誤算等の誤りはなく、両申告書は、いずれも税理士の関与の下に、原告も本件山林の評価について十分検討した上で作成されたものであり、記載内容におよそ客観的に明白かつ重大な錯誤があったとは言えない。

したがって、本件申告書が無効であるとすべき理由はなく、原告に過誤納金が発生していると解すべき理由はない。

- (2) 争点(2)（本件山林の適正な時価及び原告に返還されるべき額）について（原告の主張）

本件山林の適正な時価は1110万円であり、これによって本件相続税を計算すると、以下のとおり1234万9000円が過払いとなっており、これが返還されるべきである。

4億8297万9200円（本件再修正申告による原告の納付すべき税額）－4億6403万4800円（原告が減額更正嘆願に記載した原告が納付すべき税額）－659万5400円（減額更正処分による還付額）＝1234万9000円

（被告の主張）

争う。

第3 当裁判所の判断

- 1 争点(1)（更正の請求の期間経過後に、既に納付した税の返還を求めることができるか。できる場合があるとして、本件は、それに該当するか。）について

- (1) 前記争いのない事実等記載のとおり、平成13年4月12日に本件相続が開始し、平成14年2月12日に本件確定申告がされ、原告が、緑税務署長に対して、減額更正の嘆願をしたのが、本件確定申告から約4年5か月経過した後の平成18年7月11日であると認められ、原告は、遅くとも本件確定申告をした平成14年2月12日までには本件相続の開始があったことを知ったと認められるところ、更正の請求は、相続の開始があったことを知った日の翌日から10月以内とされる法定納期限（相続税法27条1項）から1年以内にしなければならないとされている（国税通則法23条1項1号）から、原告が平成18年7月に行った上記減額更正の嘆願は、更正の請求としては許されないものであることは明らかである。

【判示(1)】

そして、そもそも法が相続税について申告納税方式を採用し、申告書記載事項の過

誤の是正について、法が更正の請求等の特別の規定を設けたのは、相続税の課税標準等の決定については、最もその事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限るとすることが、租税債務を可及的速やかに確定させるべきであるとする国家財政上の要請に応じるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いる虞れがないと認めたからであると解され、したがって、納税者の申告がされた場合に、納税者がその額が過大であったとして是正を求めるためには、原則として更正の請求によらなければならない、申告書の記載内容についての錯誤の主張は、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法の定めた過誤は正方法以外の方法による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がある場合でなければ許されないと解すべきである（最高裁判所第二小法廷昭和39年10月22日判決・民集18巻8号1762頁参照）。

そこで、本件において、このような特段の事情があると言えるかどうかについて検討する。

- (2) 原告は、この特段の事情として、本件相続人らが、本件山林を時価が1100万円であるにもかかわらず、本件申告において2362万2000円、本件修正申告において3014万3526円と著しく高く評価して申告したことを主張している。

ア そこで検討するに、前記争いのない事実等及び証拠（甲1の1ないし3）によれば、本件相続人らは、本件山林について、平成14年2月12日に、単価「6万6542円」、数量「1328.0平方メートル」、倍数「355」、価額「2362万2000円」として本件確定申告を行い、さらに平成15年7月14日の本件修正申告及び同年12月18日の本件再修正申告において、本件山林について、固定資産税評価額「6万6542円」、数量「1328平方メートル」、倍数「453」、価額「3014万3526円」として各申告を行ったことが認められる。そして、証拠（乙1ないし3）及び弁論の全趣旨によれば、本件相続が開始された平成13年度の本件山林の固定資産税評価額は、1平方メートル6万6542円であり、東京国税局作成の平成13年分財産評価基準書・評価倍率表によれば、評価通達48項により、本件山林について、固定資産税評価額に乗ずる倍率は「453」とされていることがそれぞれ認められ、上記の本件修正申告及び本件再修正申告は、この数値に従ってされたものであると認められる。

【判示(2)】

イ 原告は、株式会社Aが平成18年5月30日付けで作成した鑑定書（甲3）によれば、本件相続が開始した平成13年4月12日における本件山林の価格は1110万円であるから、評価通達に従って算出した本件修正申告及び本件再修正申告における評価額の3014万3526円は、相続税法22条にいう「時価」としては著しく高額であって、是正されなければ納税者の地位を著しく害すると主張する。

しかしながら、原告が、本件山林の価額について甲3号証のような鑑定書の作成を依頼することは、更正の請求をなしうる期間内に十分可能であったのであり、これを原告が行うことができなかった客観的な事情は何ら窺えないのであるから、このような場合にまで、租税債務を可及的速やかに確定させるべきであるとする国家財政上の要請を損なってまで、法が定める更正の請求によらずしてその是正を認め

ることはできないと言うべきであり、税法の定めた過誤是正方法以外の方法による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があるとは到底認められない。

- (3) また、原告は、上記 1 (1) の特段の事情として、評価通達に基づいて算出すると、相続税法 22 条の「時価」として許容し得ない額が算出されてしまうにもかかわらず、国はその状態を放置し、税務署の職員が本件山林を評価通達に基づいて計算するよう指導したことを主張する。

【判示(3)】

ア そこでまず、評価通達について検討するに、一般に、評価通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これがすべての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な平等が図られるのであって、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ評価通達に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは、租税平等主義の見地から、原則として許されないというべきであるが、他方で、評価通達に定められた評価方式を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな特別な事情がある場合には、別の評価方式によることが許されるものと解すべきである（東京高等裁判所平成 5 年 1 月 26 日判決・租税税務資料 194 号 75 頁参照）。

そして、評価通達が自ら「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定めており（6 項）、評価通達による評価方式を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが生じる場合があることを評価通達も想定しているものである。

【判示(4)】

そうすると、評価通達自体が、そのような例外的事態が生じ得ることを予定しており、また、そのような例外的事態が生じている場合には、当該相続財産の個別的事情に最も通じている納税義務者が、評価通達に基づかない他の評価方式に基づいて当該不動産を評価して申告することもまた予定されているというべきであるから、評価通達に基づいて算出すると相続税法 22 条の「時価」として許容し得ない額が算出されてしまう場合に、それを国が放置していたとしても、そのことをもって、上記 1 (1) にいう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があるとはいえないことは明らかである。

【判示(5)】

イ また、原告は、税務署の職員が、本件山林を評価通達に基づいて計算するよう指導したことをもって上記 1 (1) の特段の事情に該当すると主張するが、上記ア記載のとおり、相続財産の評価に当たっては、評価通達に定める方式によるのが原則であるところ、評価通達によると著しく不適当と認められるような特別の事情があるか否かについては、むしろ当該相続財産の個別的事情に最も通じているべき納税義務者が知悉しているべきであり、税務署の職員はそのような例外的事態を知り得ないのが通常であるから、税務署の職員が本件山林を評価通達に基づいて計算するよう指導したことをもって直ちに上記 1 (1) にいう特段の事情に該当するとは言うことはできず、しかも、証拠（甲 1 の 2、3）によれば、本件修正申告及び本件再修正申告は、このような財産評価の仕組みについて精通しているべき税理士丙によってされていることが認められるのであるから、本件において、税務署の職員が評価

通達に基づいて計算するように指導したからといって、上記1(1)にいう特段の事情があるとは認めることはできない。

- 【判示(6)】 (4) なお、原告は、本件は申告納税に関する事案であるが、課税処分の事案と同様に課税庁と被課税者との間にのみ存するものであって、第三者の保護を考慮する必要のないこと等を勘案すれば、最高裁判所第1小法廷昭和48年4月26日判決（民集27巻3号629頁）が指摘するように、申告納税にかかる内容上の過誤が、課税要件の根幹についてのそれであって、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者にその不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情がある場合には、前記の過誤による瑕疵は、当該申告処分を当然無効ならしめるものと解するのが相当であるところ、本件はこれに該当する旨主張する。

しかしながら、申告納税に関する本件事案に、課税処分が法定の処分要件を欠く事案に関する上記最高裁判決の趣旨がそのまま適用されるものではないことはもとより、前示の事実関係によれば、上記最高裁判決が指摘する課税要件の根幹についての過誤や、著しく不当と認められるような例外的事情があるとは認められないことは明らかであるから、この点についての原告の主張は理由がない。

- (5) 以上によれば、原告の本件の相続税に関する申告について、無効であると解すべき理由はなく、既に納付した相続税の返還を求めることはできない。

- 2 そうすると、争点(2)について判断するまでもなく、原告の請求は理由がない。

第4 結論

以上によれば、原告の請求には理由がないから、これ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61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 定塚 誠

裁判官 井出 正弘

裁判官進藤壮一郎は、転任のため署名押印することができない。

裁判長裁判官 定塚 誠

(別紙)

物件目録

所 在	横浜市
地 番	
地 目	山林
地 積	1 3 2 8 m ²