

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 不当利得返還請求控訴事件
国側当事者・国
平成20年11月20日棄却・上告

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) 「錯誤が客観的に明白」であることの意義
- (3) 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つ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ふべきであり、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(原審判決引用)
- (4) 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(原審判決引用)
- (5) 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(評価の原則)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、仮に、同通達に基づいて算出すると相続税法22条(評価の原則)の「時価」として不適切な額が算出されてしまう場合であったとしても、そのことのみ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
- (6) 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、仮に同通達によると相続税法22条(評価の原則)の「時価」として不適切な額が算出されてしまう場合であったとしても、同通達自体が例外的な場合に他の方式による評価を許容しており、相続財産の個別的事情に最も通じている納税義務者が他の方式による評価を希望した場合には、税務署長もこれを受け入れるべきであるから、多数の納税義務者に迅速に対応する必要のある税務署の納税窓口において、第一次的に、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うこととはできないとして排斥された事例

(7) 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（第三者の登記操作により土地の所有権移転の外形を作出された者に対して譲渡所得税が課せられた事案）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）。そして、申告納税方式の下における更正の請求の制度趣旨及び国税通則法56条（還付）以下の過誤納金の還付に関する諸規定の存在に照らせば、これらの規定は、民法の不当利得の規定の特則と位置付けられ、国税の過誤納金の還付については、民法の不当利得の規定の適用は排除されると解すべきである。
- (2) 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認められるために必要な「錯誤が客観的に明白」であるための要件は、申告書自体に誤記、誤算の誤謬があるような場合に限って認められると解すべきである。
- (3) 省略
- (4) 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）。

(5)～(7) 省略

（第一審・東京地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号、平成20年4月24日判決、本資料258号－93・順号10951）

判	決
控 訴 人	甲
同訴訟代理人弁護士	森川 文人

被控訴人	国
同代表者法務大臣	森 英介
同指定代理人	遠藤 伸子
同	板垣 浩
同	柏倉 幸夫
同	櫻井 和彦
同	吉原 広泰

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 被控訴人は、控訴人に対し、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。
- (3) 訴訟費用は、第1、2審を通じて被控訴人の負担とする。

2 被控訴人

主文と同旨

第2 事案の概要

- 1 本件は、平成13年4月12日に死亡した乙から原判決別紙物件目録記載の山林（以下「本件山林」という。）を相続した同人の子である控訴人が、国税通則法17条1項、相続税法27条1項、同法22条、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、本件山林の評価額を3014万3526円と計算して修正申告し、同評価額に基づいて納税したところ（控訴人の相続した本件山林を含む財産全体についての納税額は4億8297万9200円）、更正の請求期間の経過後、上記評価額が本件山林の適正時価（1110万円）を著しく上回っていたから、本件山林を過大に評価して申告・納税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国の不当利得になると主張して、その差額（控訴人が相続した財産全体についての納税額4億8297万9200円から控訴人が職権発動による更正を嘆願した書面に記載した納税すべき額4億6403万4800円を控除し、さらに本件山林以外についての減額更正処分による既還付額659万5400円を控除した差額）である1234万9000円及びこれに対する上記相続税の減額更正を嘆願する書面が被控訴人（緑税務署）に受理された日の翌日である平成18年7月12日から支払済みまで年5分の割合による法定利息の支払を求めた事案である。

被控訴人は、控訴人の上記請求に対し、①納税申告書記載の税額が過大であることを

理由としてその是正を求めるためには、法定申告期限から1年以内に国税通則法23条1項1号に基づく更正の請求の手続によるべきであるが、本件においては既に更正の請求期間は経過している、②例外的に、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な場合には当該申告の無効を主張できる余地があるが、本件はそのような場合には該当しない、と主張して争った。

2 本件の前提事実、関係法令の定め並びに争点及び争点に関する当事者の主張は、以下のとおり付加及び訂正するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1ないし4に記載のとおり（原判決2頁5行目から6頁1行目まで）であるから、これを引用する。

(1) 原判決2頁26行目の「相続税額の」の次に「職権による」を加える。

(2) 原判決3頁17行目の次に行を変えて以下のとおり加える。

「(4) 同法70条1項1号及び2項1号は、納付すべき税額を減少させる更正は、その更正に係る国税の法定申告期限から5年を経過する日までであることができる」と定めている。」

(3) 原判決3頁18行目の「(4)」及び同頁25行目の「(5)」を、それぞれ「(5)」及び「(6)」と改める。

第3 当裁判所の判断

【判示(3) ~ (4)】 1 当裁判所も、控訴人の本件請求は理由がなく、これを棄却すべきものと判断する。その理由は、以下のとおり付加及び訂正するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」の1及び2に記載のとおり（原判決6頁3行目から10頁19行目まで）であるから、これを引用する。

(1) 原判決7頁1行目の次に行を変えて以下のとおり加える。

【判示(1)】 「そして、以上のような申告納税方式の下における更正の請求の制度趣旨及び国税通則法56条以下の過誤納金の還付に関する諸規定の存在に照らせば、これらの規定は、民法の不当利得の規定の特則と位置付けられ、国税の過誤納金の還付については、民法の不当利得の規定の適用は排除されると解すべきであるから、原告の本訴請求も、そのような過誤納金の還付請求としての要件を満たすか、又は、上記の錯誤の主張が認められる例外的要件を満たさなければならないというべきである。」

(2) 原判決7頁22行目の末尾に「そして、前記特段の事情があると認められるため

【判示(2)】 に必要な「錯誤が客観的に明白」であるとの要件は、申告書自体に誤記、誤算の誤謬があるような場合に限って認められると解すべきところ、本件再修正申告に係る申告書の記載内容には、そのような誤謬は存しないものである。」を加える。

(3) 原判決8頁2行目の「しかしながら、」を「確かに、弁論の全趣旨によれば、平成13年における評価通達による本件山林についての453倍という評価倍率は、平成13年の前後数年の評価倍率（平成12年355倍、平成14年403倍、平成15年361倍）と比較した場合に相対的に高い数値ではあるが（なお、原告が主張する甲第3号証による評価額の1110万円は、固定資産税評価額の165倍の価額となる。）、山林（中間山林）についての評価倍率は、売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長が定めたものであること（乙1）に照らしても、この倍率（453

倍)を固定資産税評価額(6万6542円、乙2)に乗じて算出された価額(3014万3526円)が、相続税法22条の「時価」としては明白に過大であり、その程度も重大である、とまでは認められない上、仮に、甲第3号証による評価額が適切なものであったとしても、」に改める。

【判示(5)】 (4) 原判決9頁9行目の「評価通達に」から同頁13行目末尾までを「仮に本件が、評価通達に基づいて算出すると相続税法22条の「時価」として不適切な額が算出されてしまう場合であったとしても、そのことのみをもって、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。」に改め、同頁17行目の「評価通達によると」から同頁20行目の「通常であるから、」までを「仮に評価通達によると相続税法22条の「時価」として不適切な額が算出されてしまう場合であったとしても、前記のとおり、評価通達自体が例外的な場合に他の方式による評価を許容しており、相続財産の個別的事情に最も通じている納税義務者が他の方式による評価を希望した場合には、税務署長もこれを受け入れるべきであるから、多数の納税義務者に迅速に対応する必要がある税務署の納税窓口において、第一次的に、」に改める。

【判示(6)】 (5) 原判決10頁12行目の「事案」の次に「(第三者の登記操作により土地の所有権移転の外形を作出された者に対して譲渡所得税が課せられた事案)」を加える。

2 以上のとおりであり、控訴人の請求は理由がなく、棄却を免れない。

第4 結論

よって、控訴人の本件請求を棄却した原判決は相当であって、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第8民事部

裁判長裁判官 原田 敏章

裁判官 氣賀澤 耕一

裁判官 小出 邦夫