

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 更正処分の義務付け等請求事件

国側当事者・国(厚木税務署長)

平成24年2月9日却下・棄却・控訴

判	決
原告	甲
被告	国
同代表者	法務大臣 小川 敏夫
処分行政庁	厚木税務署長 黒田 榮治
同指定代理人	澁谷 美保 山口 克也 福井 聖二 梶山 清児 山本 英樹 橋本 健

### 主 文

- 1 本件訴えのうち原告の昭和63年分の贈与税の申告について更正の義務付けを求める訴えを却下する。
- 2 原告のその余の請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

### 事 実 及 び 理 由

#### 第1 当事者の求める裁判

##### 1 請求の趣旨

- (1) 処分行政庁が平成22年3月19日付けで原告に対してした、原告の昭和63年分の贈与税に係る更正の請求(以下「本件更正請求」という。)に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分(以下「本件通知処分」という。)を取り消す。
- (2) 処分行政庁は、原告の昭和63年分の贈与税の申告について、課税価格を6019万2027円、納付すべき税額を3429万9800円とする更正をせよ。
- (3) 訴訟費用は被告の負担とする。

##### 2 請求の趣旨に対する答弁

- (1) 主位的答弁  
主文記載のとおり
- (2) 請求の趣旨(2)に対する予備的答弁  
請求の趣旨(2)の請求を棄却する。

## 第2 事案の概要

本件は、原告が、原告の昭和63年分の贈与税について、納付すべき税額を算出する基礎となった不動産の価額の評価方法に疑問があるとして、処分行政庁に対し更正の請求（本件更正請求）をしたところ、処分行政庁が平成23年法律第114号による改正前の国税通則法（以下「国税通則法」という。）23条1項に規定する更正の請求期限を経過していることを理由に更正をすべき理由がない旨の通知処分（本件通知処分）をしたため、これが違法であるとしてその取消しを求めるとともに、処分行政庁において、原告の昭和63年分の贈与税の申告について、課税価格及び納付すべき税額を請求の趣旨(2)のとおり更正することの義務付け（行政事件訴訟法（以下「行訴法」という。）3条6項2号）を求めている事案である。

1 前提事実（当事者間に争いがない事実、各項末尾掲記の証拠又は弁論の全趣旨により容易に認めることができる事実）

- (1) 原告及び原告の母である乙（以下「乙」という。）は、昭和56年7月6日、別紙物件目録記載1ないし4の各土地（以下「本件各土地」という。）及び当時本件各土地上に存在した建物（以下「本件旧建物」という。）について、原告が持分10分の3を、乙が持分10分の7を相続により取得した。（甲3の1ないし4、甲16）
- (2) 本件旧建物は老朽化していたため、乙は、本件旧建物を新しく建て替えることを計画し、昭和61年12月17日、当時のA銀行から1億1000万円を借り入れて、本件各土地上に別紙物件目録記載5の建物（以下「本件新建物」という。）を昭和62年12月4日に新築した。（甲1、2、3の5、甲16）
- (3) 乙は、昭和63年1月19日、上記(2)の借入れに係るA銀行に対する債務を原告が免責的に引き受けることを条件として、本件各土地に係る乙の持分及び本件新建物を原告に贈与（以下「本件負担付き贈与」という。）した。（甲3の1ないし5、甲16）
- (4) 原告は、平成元年3月頃、当時原告の所得税の確定申告を担当していた丙税理士（以下「丙税理士」という。）と共に厚木税務署に赴き、厚木税務署の職員に対し、本件負担付き贈与に係る贈与税について税務相談をした。（甲16）
- (5) 原告は、平成元年3月15日、処分行政庁に対し、本件負担付き贈与について、課税価格1億3690万2000円、納付すべき税額8789万6400円と記載した昭和63年分の贈与税の申告書（以下「本件申告書」という。）を提出した（以下、この申告を「本件申告」という。）。（甲5）
- (6) 原告は、平成13年頃から、昭和63年分の贈与税の納付及びA銀行に対する債務の支払が困難となり、平成20年11月23日、昭和63年分の贈与税のうち未払部分を清算するために、本件各土地及び本件新建物を1億2200万円で株式会社Bに売却した。（甲4、16）
- (7) 原告は、平成21年12月24日、処分行政庁に対し、原告の平成20年分の所得税及び昭和63年分の贈与税について、これらに係る納付すべき税額を算出する基礎となった本件各土地及び本件新建物の価額の評価方法に疑問があるなどとして、平成20年分の所得税に係る納付すべき税額については0円とし、昭和63年分の贈与税についても適正な税額に更正することを求める旨の更正の請求をした。（甲6）
- (8) 処分行政庁は、原告の平成20年分の所得税に係る更正の請求については、その一部を認めて更正したが、昭和63年分の贈与税に係る更正の請求（本件更正請求）に対しては、平成22年3月19日、国税通則法23条1項に規定する更正の請求期限を既に経過しているとし

て、更正をすべき理由がない旨の通知処分（本件通知処分）をした。（甲 7、8）

(9) 原告は、平成 22 年 3 月 29 日、処分行政庁に対し、上記(8)の平成 20 年分の所得税に係る更正及び本件通知処分を不服として、異議申立てをしたところ、処分行政庁は、同年 5 月 18 日、原告の異議申立てをいずれも棄却する旨の決定をした。（甲 9、10）

(10) 原告は、平成 22 年 6 月 16 日、異議決定を経た後の上記(8)の平成 20 年分の所得税に係る更正及び本件通知処分について、国税不服審判所長に対し審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成 23 年 2 月 9 日、原告の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。（甲 11、12）

(11) 原告は、平成 23 年 8 月 10 日、本件訴えを提起した。（顕著な事実）

## 2 争点

(1) 本件通知処分の適法性（更正の請求期限を経過してされた本件更正請求が適法か否か）（争点(1)）

(2) ア 更正の義務付けを求める訴え（以下「本件義務付けの訴え」という。）の適法性（争点(2)）

イ 更正の義務付け請求に理由があるか（争点(3)）

## 3 争点に関する当事者の主張の要旨

(1) 争点(1)（本件通知処分の適法性（更正の請求期限を経過してされた本件更正請求が適法か否か））について

（被告）

ア 国税通則法 23 条 1 項は、納税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のは、当該申告書に係る国税の法定申告期限から 1 年以内に限る旨規定している。同項によれば、原告の昭和 63 年分の贈与税に係る更正の請求期限は平成 22 年 3 月 15 日となることから、本件更正請求がされたのは平成 21 年 12 月 24 日であるから、本件更正請求は、法定の期限を徒過してされたもので不適法である。

原告は、本件申告に当たり、税務署の職員から誤指導を受けたこと等を理由として、国税通則法 23 条 1 項を適用するのは不当である旨主張するが、原告が主張するような事情があったとしても、法定の期限を徒過した更正の請求を適法と認める理由はない。

イ 原告は、国税通則法 23 条 1 項は、具体的な事情を考慮せず、一律に更正の請求期限を法定申告期限から 1 年以内に制限している点で憲法 31 条、14 条に違反している旨主張する。しかし、国税通則法 23 条 1 項が、更正の請求期限を上記のように制限しているのは、国税通則法が、贈与税等について申告納税制度を採用し、申告の準備に必要な期間を考慮して一定の申告期限を設け、その期間内に十分な検討をした上で期限内申告書を提出すべきことを納税者に義務付けるという建前を採っていることに鑑み、法定申告期限の経過後いつまでも納税者による減額請求を認めることが適当でなく、法律関係の早期安定や税務行政の能率的な運営等の面からも問題があると認められることによるものである。そうすると、同項の規定が憲法上の要請に反するとか、憲法 31 条、14 条に違反するものでないことは明らかである。

（原告）

ア 国税通則法 23 条 1 項が適用されないこと

（ア） 本件負担付き贈与がされた当時、贈与税額算定の基礎となる建物の価額は、相続税財産評価基本通達（昭和 39 年 4 月 25 日付直資 56、直審（資）17「財産評価基本通達」、

甲13)により、固定資産評価額を基準とすることとされていた。それにもかかわらず、厚木税務署の職員は、原告に対し、本件新建物の価額の評価に当たり、固定資産評価額を基準とするのは脱法行為であり、犯罪行為に当たるなどと恫喝した。この結果、固定資産評価額を基準として算出すれば、納付すべき税額は3429万9800円であったのに、丙税理士もこのような税務署の見解を支持したため、原告は、本件新建物の価額を通常の取引価格を基準として評価した上で、本件申告をせざるを得なかった。

(イ) 上記のとおり、本件申告は、税務署の職員による誤った指導、恫喝に従ってしたものであり、税務署の職員には、原告が誤った法令に基づく贈与税の申告をするように誘導した違法がある。原告としては、税務署の職員による指導内容は正しいと信じるしかなく、1年以内に更正の請求をするのは不可能な状況であった。しかも、処分行政庁は、二次的な租税確定権限を持つ課税庁として、法律（通達）に違反した申告を更正すべき義務がある（国税通則法16条1項1号後半、24条）にもかかわらず、長期間にわたり、本件申告の誤りを放置して是正しなかった。本件負担付き贈与がされた当時、建物の価額の評価に当たり、固定資産評価額を基準として贈与税の額を算出することは、適法なものとして他の多くの事例で行われていたのであり、このような事例と比して本件のような不平等な状態は是正されるべきである。

以上によれば、本件更正請求に国税通則法23条1項を適用すべきではないし、原告の更正請求の機会を奪っておきながら、同項の更正の請求期限を徒過したからといって本件更正請求が不適法であると主張するのは、権限の濫用に当たり許されない。

イ 国税通則法23条1項が違憲であること

(ア) 憲法31条は行政手続にもその保障が及ぶと解されるところ、本件申告のように、納税者が明らかに適用すべき法律や通達を誤って税額を算出している場合には、これを是正する機会が保障されるべきである。それにもかかわらず、国税通則法23条1項が、納税者による更正の請求期限を1年以内と限定するのは、適正ではなく、まして、本件のように、税務署の職員が、誤った法律の適用を指示し、それに従わない場合には犯罪行為に当たるなどと恫喝して、更正の請求の機会を奪ったようなケースにおいては、国の不法行為を早期に時効消滅させようとする極めて不当なものであって、同項の規定は、本件のようなケースを想定していない点で憲法31条に違反している。

(イ) 国税通則法23条1項が、納税者が更正の請求をするに至った事情を考慮せず、本件のような場合についてまで、単純な誤りを是正する場合と同様に更正の請求期限を一律に1年以内に限定するのは、憲法14条に違反している。

(2) 本件義務付けの訴えの適法性（争点(2)）について

(被告)

本件義務付けの訴えは、行訴法3条6項2号所定の申請型義務付けの訴えであるが、このうち、法令に基づく申請又は審査請求を却下し又は棄却する旨の処分又は裁決がされた場合に、同号に基づく義務付けの訴えを提起するには、実際にされた処分又は裁決が取り消されるべきものであり、又は無効若しくは不存在であることが必要であるとされており（行訴法37条の3第1項2号）、併合提起した処分又は裁決の取消訴訟又は無効等確認の訴え（同条3項2号）に係る請求が認容されることが訴訟要件となっている（同条5項）。

前記(1)（被告）によれば、本件更正請求が不適法であることを前提としてされた本件通知

処分は適法であり、取り消されるべきものに当たらない以上、本件義務付けの訴えは、行訴法 37 条の 3 第 1 項 2 号の要件を欠き、不適法なものとして却下されるべきである。

(原告)

本件通知処分の適法性は、実体審理に入らなければ判明しないから、現時点で本件義務付けの訴えを不適法なものとして却下することはできない。

(3) 更正の義務付けの請求に理由があるか (争点(3)) について

(被告)

本件義務付けの訴えは、上記(2) (被告) のとおり、不適法なものとして却下されるべきであるが、仮にそうでないとしても、国税通則法 70 条 2 項 1 号は、国税の減額更正は、法定申告期限から 5 年を経過する日以降はすることができない旨を規定している。そうすると、本件義務付けの訴えは、法定申告期限である平成元年 3 月 15 日から 5 年を経過してされたものであり、上記期限を徒過しているし、また、国税通則法 71 条 1 項各号所定の期間制限の特例に該当する事由も認められない以上、原告の昭和 63 年分の贈与税について減額更正をすることはできない。

よって、原告の更正の義務付けの請求には理由がなく、棄却されるべきである。

(原告)

行訴法 38 条 1 項、33 条 1 項によれば、本件義務付けの訴えが適法であり、その請求を認容する判決がされれば、処分又は裁決をすべき行政庁その他の関係行政庁を拘束する効力が認められる以上、処分行政庁は、義務付け判決に従い、原告の昭和 63 年分の贈与税について減額更正をすべきである。

本件申告につき原告主張の更正をすべきことは、前記(1) (原告) アにおいて主張したところから明らかである。

よって、原告の更正の義務付けの請求には理由がある。

### 第 3 当裁判所の判断

#### 1 争点(1) (本件通知処分の適法性 (更正の請求期限を経過してされた本件更正請求が適法か否か)) について

(1) 国税通則法 23 条 1 項は、納税申告書を提出した者は、同項各号所定の事由に該当する場合には、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旨を規定している。

これは、納税申告書を提出した者が、その申告に係る税額が過大であること等を知った場合には、原則としてその法定申告期限後 1 年以内に限り、税務署長に対し、その課税標準等又は税額等につき更正をすべきことを請求することができることとし、納税申告書提出した者の側から働き掛ける方式を定めて、その権利の救済を図った規定であるが、申告納税制度が、納税者の自主的申告に租税債務確定の効果を認め、これに基づいて納付・徴収の手続を進めることを予定した制度であり、一定の申告期限を定め、その期限内に適正な期限内申告書を提出すべきことを納税者に義務付け、納税者においてその期限内に十分な検討をした上で申告を行うことを期待するという建前を採っていることに鑑みると、法定申告期限経過後、何の期間制限もなく納税者による更正の請求を認めたのでは、実質的に申告期限を延長したのと同様の効果を生ずることになり、上記のような申告期限を定めた趣旨を没却すること、法律関係の早期安定や

税務行政の円滑で能率的な運営等の面からも適当でないことから、更正の請求を法定申告期限後1年以内に限ることとしたものである。

このような国税通則法23条1項の規定の趣旨からすれば、同項所定の更正の請求期限を経過した後は、同項の特則である同条2項や相続税法32条に規定する事由が認められない限り、納税申告書を提出した者の側から更正の請求をし、課税処分を争うことは許されないと解すべきである。

これを本件についてみると、前記前提事実によれば、原告の昭和63年分の贈与税に係る法定申告期限が平成元年3月15日であり、本件更正請求がされたのが平成21年12月24日である以上、本件更正請求が国税通則法23条1項所定の更正の請求期限を経過してされたものであることは明白である。また、本件更正請求は、本件各土地及び本件新建物の価額の評価基準に疑問があることを理由にされたもので、本件申告時に内在していた瑕疵については是正を求めるものにほかならないから、同条2項各号や相続税法32条各号に定める事由は認められない。

そうすると、本件更正請求は、国税通則法所定の更正の請求期限を経過してされたものであり、不適法といわざるを得ない。

- (2) 原告は、① 本件申告について、税務署の職員が、原告に対し、通達に違反した誤った指導をし、これに従わないことは犯罪行為に当たる旨の恫喝をするという違法な対応をしたこと、これによって、原告は、事実上税務署の職員による指導内容に拘束されて、更正の請求をする機会も奪われていたこと、② 処分行政庁には、通達に違反した申告を是正すべき義務があるにもかかわらず、本件申告の誤りを放置してこれを是正しなかったという違法があること、③

本件負担付き贈与がされた当時の他の事例と比較して本件のような不平等な状態は是正されるべきであること等を理由に、本件に国税通則法23条1項を適用するのは不当であり、本件更正請求が不適法であると主張するのは権限の濫用に当たり許されない旨主張する。

しかし、仮に、上記①のような税務署の職員による誤った指導があったとしても、それはあくまで助言にすぎず、原告の納税申告の内容を法的に拘束するものではないから直ちに違法とまではいえないし、原告は、自らの意思と判断で本件申告を行ったものと認められるから、国税通則法23条1項を適用するのが不当であるということとはできない。すなわち、上記(1)のとおり、そもそも、申告納税制度の下では、納税申告は、納税者が十分な検討をした上で、自身の判断と責任においてすることが期待されているのであり、税務署における税務相談は、税務署側で具体的な調査を行うこともなく、相談者の申立ての範囲内で行政サービスとして納税申告をする際の参考とするために一応の判断を示すものにすぎず、仮に、その相談が課税に関わる個別具体的なものであったとしても、その助言どおりの納税申告をした場合に、その申告内容を是認することまでを意味するものではないし、税務署長等の権限のある者の公式見解の表明と解されるような特段の事情のない限り、信頼の基礎となる公式見解であるとはいえない。そして、原告の主張を前提としても、税務署の職員による指導が、権限のある者による公式見解として表明されたものとは認められない以上、これが原告の納税申告の内容を法的に拘束するものであったとはいえない。現に、原告自身、自らが依頼していた丙税理士の意見も聞いた上で、自発的に前記前提事実(5)の内容の本件申告を行ったというのであるから、原告は、最終的には自らの判断と責任で、本件申告を行ったものというべきである。原告は、税務署の職員から指導に従わないと犯罪行為に当たる旨の恫喝を受けるなどしており、事実上税務署の職

員による指導内容に拘束されていた上、更正の請求をする機会も奪われていたとも主張するが、このような恫喝を受けたという事実があったと認めるに足りる的確な証拠はないし、仮にこのような事実があったとしても、上記のとおり、原告は、本件申告に当たり、丙税理士にも依頼をして、その意見を聞いていた以上、税務署の職員による指導内容に法的拘束力がないことは十分認識し得たといえるし、その指導内容の当否についても検討する機会があったのであるから、事実上税務署の職員による指導内容に拘束されていたとはいえない。また、原告の主張を前提とすれば、本来予定していた額を上回る税額を申告する事態となったのであるから、本件申告後に自発的に申告内容を調査し、早期に更正の請求をすることも可能であったといえる。②についても、課税庁は、申告納税の租税について、二次的にこれを確定する権限を有しており、税務署長は、申告された課税標準等又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とき等は、その調査により、課税標準等又は税額等を更正することができるものとされているが（国税通則法24条）、これは、税務署長において職権で更正をする権限があることを認めたものにすぎず、全ての申告について調査をし、法律の規定に従っていない申告について必ず更正をすべきことを義務付けたものではない。したがって、原告の主張はその前提を欠くものである。さらに、③についても、仮に、他の事例と比較して不平等な事態が生じていたとしても、それは自ら更正の請求をすることによって是正することが可能であるし、上記のとおり、原告において更正の請求期限内に更正の請求をすることも可能であった以上、国税通則法23条1項を適用することが不当であると主張する根拠にはならない。

以上のとおり、原告が主張するような事情を考慮しても、国税通則法23条1項を適用することが不当であるとか、本件更正請求が不合法であると主張することが権限の濫用に当たるとはいえない。

(3) 原告は、国税通則法23条1項が、更正の請求期限を法定申告期限から1年以内に限った点において、憲法31条、14条に違反している旨主張する。

この点、納税者に対し、是正の機会を与えるべきであるという点は、原告が主張するとおりであるが、国税通則法はそのために更正の請求の制度を設けているし、上記(1)のとおり、法律関係の早期安定や税務行政の円滑で能率的な運営等を図るという要請がある一方で、納税申告については、法令の規定により予め申告期限を定めるなどして、納税者において十分な検討をした上で申告を行うことが可能なように配慮されていることからすれば、申告時に内在する瑕疵について更正の請求期限を法定申告期限から1年以内に限ったとしても、それは合理的な制約の範囲内であり、権利の救済として不十分とはいえないし、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由がその後において生じたことにより遡って税額の減額等をすべきこととなった場合には、国税通則法23条2項や相続税法32条の特則を設けて更正の請求期限を拡張し、別途権利救済を図っていることを併せ考えれば、国税通則法23条1項の規定が、憲法31条に反するとは認められない。

また、憲法14条違反をいう点についても、そもそも、原告が主張する「単純な誤り」と本件申告における内容の誤りがどのように異なるか自体明確ではない上、上記(1)のとおり、本来、納税申告が納税者の判断と責任においてすることが期待されているものであり、申告時に内在する瑕疵であれば、その理由にかかわらず、自らの責任と判断において法定申告期限から1年以内に是正することが可能である以上、更正の請求をするに至った理由を問わず、一律に更正の請求期限を1年以内に制限した国税通則法23条1項の規定が憲法14条に違反する

ということもできない。

よって、原告の上記主張はいずれも採用することができない。

- (4) 以上によれば、本件更正請求は、更正の請求期限を徒過してされた不適法なものであり、更正をすべき理由がないとした本件通知処分は適法というべきである。

## 2 争点(2) (本案前の主張) について

- (1) 本件義務付けの訴えは、行訴法3条6項2号所定の申請型義務付けの訴えと解されるが、このうち、法令に基づく申請又は審査請求を却下し又は棄却する旨の処分又は裁決がされたことを前提とする同号に基づく訴えは、行訴法37条の3第1項2号により、当該処分又は裁決が取り消されるべきものであり、又は無効若しくは不存在である場合に限り、提起することができることとされている。これは、義務付けの前提となる処分又は裁決の違法性を明らかにし、取消訴訟又は無効等確認の訴えと義務付けの訴えとの判断の抵触を避けるために、取消訴訟又は無効等確認の訴えの本案勝訴要件が満たされていることを、義務付けの訴えを提起するに当たっての訴訟要件としたものである。

したがって、行政庁がした処分又は裁決に係る取消訴訟又は無効等確認の訴えが却下又は棄却の判断を受ける場合には、当該義務付けの訴えは訴訟要件を欠くことになる。

- (2) これを本件についてみると、本件義務付けの訴えは、本件通知処分が違法であることを前提として、請求の趣旨(2)の内容の更正の義務付けを求めるものであるが、前記1のとおり、本件通知処分は適法であり、本件通知処分の取消しの訴えは、その請求に理由がないから棄却を免れない。そうすると、本件義務付けの訴えは、訴訟要件を欠き、不適法というべきである。
- (3) よって、本件義務付けの訴えは、不適法であり、却下を免れない(したがって、争点(3)については判断を要しないこととなる。)

## 第4 結論

以上によれば、本件訴えのうち更正の義務付けを求める訴えは不適法であるからこれを却下し、原告のその余の請求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訴法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2部

裁判長裁判官 川神 裕

裁判官 菅野 昌彦

裁判官 牛尾 可南



別紙 省略