

広島地方裁判所 平成●●年(○○)第●●号 不当利得返還請求事件

国側当事者・国

平成24年4月25日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	我妻 正規
同	風呂橋 誠
同訴訟復代理人弁護士	清水 正之
被告	国
同代表者法務大臣	小川 敏夫
同指定代理人	大原 高夫
同	高木 幸典
同	中岡 肇
同	中 敏彦
同	赤代 道郎

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、611万0700円及びこれに対する平成9年4月19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、原告が、平成8年分の所得税の修正申告に係る増差税額611万0700円を納付したが、同修正申告は無効であって、被告は法律上の原因なく上記金員によって利益を受けていると主張して、被告に対し、不当利得に基づき、同額の利得金及びこれに対する上記納付の日の翌日である平成9年4月19日から支払済みまで民法所定の年5分の割合による利息の支払を求める事案である。

- 1 前提事実（当事者間に争いが無い又は弁論の全趣旨及び後掲の証拠により容易に認定できる事実）

(1) 原告は、司法書士であり、広島市内で司法書士事務所を営んでいた。

原告は、平成4年3月2日に有限会社A（以下「A」という。）を設立し、同社に対し、司法書士法などの法令上司法書士固有の業務とされている業務以外の業務全てを委託し、原告の司法書士事務所が顧客から得る収入の6割を委託料として支払っていた。

(2) 広島西税務署長は、平成8年12月6日、原告の平成5年分ないし平成7年分の所得税等

について、税務調査（以下「本件税務調査」という。）を開始した。

(3) 広島西税務署長は、原告に対し、平成9年3月12日、平成5年分ないし平成7年分の所得税について、①原告がAに対して委託料として支払っている支払手数料について、人材派遣会社の人件費倍率に基づいて算定した適正支払手数料の額に比して高額であるとして、所得税法（平成13年3月法律6号による改正前のもの。）157条の規定により必要経費に算入することを否認するとともに、②接待交際費等の一部について、家事関連費に当たるとして必要経費への算入を否認して、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、これらを併せて「本件更正処分等」という。）をした。

(4) 税理士である乙（以下「乙税理士」という。）は、原告の税務代理人として、広島西税務署長に対し、平成9年3月17日、本件更正処分等を受ける前と同様にAに対する委託料の割合を6割として計算した平成8年分の所得税の確定申告書（甲1）を提出したが、同月31日、本件更正処分等の趣旨に沿うように、Aに対して支払った委託料の一部を必要経費から減額して計算した平成8年分の所得税の修正申告書（以下「本件修正申告書」という。甲2）を提出し、修正申告をした（以下「本件修正申告」という。）。

なお、本件修正申告書の「①所得金額」の「異動の理由」欄には、「更正により修正申告を取り敢えずするが訴訟の準備をしているため後日判決文により更正の請求を予定している」との記載（以下「本件記載」という。）があった。

(5) 原告は、平成9年4月18日、本件修正申告に係る増差税額611万0700円を納付した（以下「本件納付金」という。）。

(6) 本件更正処分等に関する訴訟経過は次のとおりである。

ア 原告は、広島地方裁判所に対し、平成9年10月13日、本件更正処分等を不服として、その取消し及び損害賠償を求める訴えを提起した。

イ 1審（広島地方裁判所）は、平成13年10月11日、原告の上記アの請求をいずれも棄却したので、原告は、広島高等裁判所に対し、控訴をした。

ウ 差戻し前の控訴審（広島高等裁判所）は、平成16年1月22日、原判決を変更して、本件更正処分等を全部取り消し、損害賠償請求を棄却したので、広島西税務署長は、最高裁判所に対し、上告及び上告受理申立てをした。

エ 上告審（最高裁判所）は、同年7月26日、広島西税務署長の上記上告受理申立てに対して不受理の決定をし、同年11月26日、広島西税務署長の上記上告に対して、接待交際費等の否認した部分について判決理由に不備があるとして、広島高等裁判所に差し戻し、その余の上告を棄却した。

オ 差戻し後の控訴審である広島高等裁判所は、平成17年5月27日、本件更正処分等のうち、接待交際費等を否認した部分については、原告の主張を認めなかったが、所得税法（平成13年3月法律6号による改正前のもの。）157条の規定によりAに対する支払手数料の一部が必要経費に算入することはできないとして計算した部分については、原告の主張を認めて当該部分を取り消す旨の判決を言い渡し、同判決は確定した。

(7) 原告は、広島地方裁判所に対し、平成21年6月3日、本件納付金の返還を求める訴えを提起した。

2 争点

(1) 本件修正申告は無効であるか否か

(2) 本件納付金の返還請求権は時効消滅したか否か

3 争点に関する当事者の主張

(1) 争点(1) (本件修正申告は無効であるか否か) について

【原告の主張】

ア 乙税理士は、原告の代理人として本件修正申告を行ったから、意思の欠缺や意思表示の瑕疵の有無は、代理人である乙税理士について決すべきである（民法101条1項）。

イ 修正申告とは、本来、確定申告で誤って税額を過少に申告してしまった場合に、納税者が、それを修正するために行うものであり、その申告によって、誤った税額を正しい税額に変更し、かつ、その税額を最終的に確定させる意思表示である。

本件修正申告書の「①所得金額」の「異動の理由」欄には「更正により修正申告を取り敢えずするが・・・」と記載され（本件記載）、本件修正申告が暫定的なものであることが明示されており、乙税理士に本件修正申告によりその申告額をもって納付すべき税額を確定させる意思がなかったことは明らかであるから、本件修正申告は乙税理士の真意に基づかない意思表示であり、意思の欠缺がある。

また、当時広島西税務署個人課税第二部門の統括国税調査官であった丙（以下「丙統括官」という。）は、乙税理士と面談・協議を行った担当者であるから、原告が本件修正申告を余儀なくされた経緯を認識し、本件記載の意味も理解していたから、乙税理士の真意を知っていた（悪意であった）し、仮に知らなかったとしても、十分に知ることができた（過失があった）。

したがって、本件修正申告は、無効である（民法93条ただし書）。

ウ 乙税理士は、本件修正申告書の「①所得金額」の「異動の理由」欄に「更正により修正申告を取り敢えずするが訴訟の準備をしているため後日判決文により更正の請求を予定している」と記載し、本件修正申告の動機（本件更正処分等の取消訴訟において勝訴し、正しい税額が判明すれば、更正の請求が可能であって本件納付金の還付を受けられると思い、本件修正申告をした旨）を明示したところ、客観的には、上記のような更正の請求はできなかったから、本件修正申告の動機には錯誤があった。そして、このような動機の錯誤がなければ、乙税理士が本件修正申告を行うことはなかったし、通常人であっても修正申告を行うことはなかったから、乙税理士の動機の錯誤は、意思表示の錯誤に当たる。したがって、本件修正申告は、無効である（民法95条本文）。

また、原告や乙税理士らは、広島西税務署に対し、平成5年分ないし平成7年分の所得税について税務調査及び本件更正処分等が行われているときの進行年度である平成8年分の所得税について規定する法律がないため、教示を求めたが、適切な教示は行われなかった。そうすると、通常の税理士には、税務代理人として本件修正申告についてどのように対応すべきか知り得ないことであるから、乙税理士には、動機の錯誤について重大な過失はなかった。

エ 後記【被告の主張】エ(ア)を前提としても、乙税理士の意思の欠缺や意思表示の瑕疵は客観的に明白かつ重大であり、特段の事情もあるから、原告は、本件修正申告が無効であると主張できるというべきである。

すなわち、乙税理士に納付すべき税額を具体的に確定させる意思（真意）がなかったこと、本件修正申告における税額が誤りであることが判明した際に、払い過ぎた税金を取り戻せる

ことを誤信して本件修正申告が行われたことは、いずれも客観的に明らかである。そして、本件修正申告が、本来原告が納税すべき税額に比べて約2.5倍もの税額を納付する義務を負担する結果を生じさせていること、その差額（払い過ぎた税額）が611万0700円であることからすれば、乙税理士の意思の欠缺や意思表示の瑕疵は、客観的に明白かつ重大である。

また、本件修正申告においては、原告らが広島西税務署に出向いて教示を求めたにもかかわらず、担当職員が適切な教示を行わなかったこと、平成8年分の修正申告の税額が誤りであることが判明したのが、平成17年5月27日の差戻し後の控訴審（広島高等裁判所）判決によってであり、その時点では、更正の請求等税法上の救済措置がなくなっていたこと、広島西税務署長は、本件更正処分等の取消訴訟において敗訴したことにより、平成8年分の所得税が払い過ぎであることに気付きながら、自ら減額更正処分を行う事をせず、原告に対して適切な教示も行わなかったことなどからすれば、被告が原告の払い過ぎた税金を不当に利得したまま返還しないことは、税法上の信義や正義に反するといえるから、所得税法等が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ある。

【被告の主張】

ア 本件修正申告について、意思の欠缺や意思表示の瑕疵の有無は、代理人である乙税理士について決すべきであることは認める。

イ 乙税理士は、平成5年分ないし平成7年分の所得税の本件更正処分等には納得できず、その取消しを求めて審査請求や訴訟提起を行ったのに対し、平成8年分の所得税の申告については、当該各年分と同様の申告を行って、本件更正処分等に納得していない姿勢を示し、その反面、本件更正処分等を受けて多額の加算税や延滞税を賦課されることになることと、平成8年分の所得税に限っては、本件更正処分等の趣旨を受け入れた申告を行い、反面、本件更正処分等を回避して、多額の加算税等の賦課を避けることのいずれを選択するか検討を重ねた上で、原告の事業を継続させるため、本件更正処分等を受けて、加算税等の賦課を避ける後者の方法を選択し、本件更正処分等の趣旨を受け入れた申告を行うという経営判断として本件修正申告を行ったのであるから、所得税の税額を確定させる意思に基づき本件修正申告を行ったといえる。したがって、本件修正申告は、乙税理士の真意に基づく意思表示であり、意思の欠缺はない。

また、丙統括官は、本件修正申告書の本件記載により、乙税理士や原告が税額を一旦確定させる、あるいは本件更正処分等の内容に原告ないし乙税理士らが納得したものと考えてきたが、乙税理士に税額を確定させる真意がないと理解することはできなかつたから、乙税理士の真意を知らなかつたし（善意）、知ることもできなかつた（無過失）。

以上のとおり、乙税理士には意思の欠缺はなく、広島西税務署長は善意無過失であり、民法93条ただし書が適用ないし準用されることはないから、本件修正申告は無効にはならない。

ウ 本件記載は、本件更正処分等の取消訴訟の判決結果によっては、平成8年分の更正の請求という税額の変更手続を行う意向を有している趣旨の記載と読み取ることができるが、乙税理士の本件修正申告の動機（本件更正処分等の取消訴訟において勝訴し、正しい税額が判明すれば、更正の請求が可能であって本件納付金の還付を受けられると思い、本件修正申告を

した)まで読み取ることはできない。したがって、乙税理士の本件修正申告の動機は、明示的にも黙示的にも表示されておらず、本件修正申告の内容とはなっていない。

また、乙税理士は、本件更正処分等を受けて、多額の税額を課されることを避けるために本件修正申告を行ったものであり、本件修正申告は、原告の事業を継続させるという経営判断としてされたものである。そうすると、乙税理士が、本件更正処分等の取消訴訟において勝訴しても本件納付金の還付を受けられないと認識していたとしても、更正処分を回避し、加算税等の賦課を避けるなどの考えから、経営判断として本件修正申告を行うことを選択したであろうことが予想され、この選択は通常人でも同様であると考えられる。したがって、乙税理士の動機の錯誤は、本件修正申告との因果関係及び重要性がないから、要素の錯誤には当たらない。

さらに、乙税理士が、本件更正処分等の取消訴訟に勝訴した結果のみをもって、判決理由に関わりなく、平成8年分の所得税についても直ちに還付を求めることができると認識ないし判断していたとは考え難く、仮に、乙税理士がそのような認識ないし判断をしていたのであれば、税の専門家として通常なすべき注意を著しく欠いていたというべきであるから、乙税理士には動機の錯誤につき重大な過失があったというべきである。

以上のとおり、乙税理士の動機の錯誤は、錯誤の動機が表示されて本件修正申告の内容となっているものではなく、要素の錯誤でもなく、さらには、乙税理士には錯誤について重大な過失があったというべきであり、民法95条が適用ないし準用されることはないから、本件修正申告は無効にはならない。

エ(ア) 仮に、修正申告に意思の欠缺や意思表示の瑕疵があったとしても、意思の欠缺や意思表示の瑕疵が客観的に明白かつ重大であって、所得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ある場合でなければ、無効を主張することは許されない。

(イ) 乙税理士の意思の欠缺(心裡留保)は、意思表示の動機であるとも評価しうるようなものにすぎない上に、本件修正申告書の記載内容や、原告らと丙統括官との面談の状況から、広島西税務署側が、乙税理士の真意を知るとか、推察できるような事情は何らうかがわれない。乙税理士の意思表示の瑕疵(錯誤)も、その錯誤の動機が黙示的にも表示されていたとは評価できないようなものにすぎない上に、錯誤がなかったとしても、更正処分を回避し、加算税等の賦課を避けるため、本件修正申告を行うであろうことが予想できるようなものである。これらのことからすれば、乙税理士の意思の欠缺や意思表示の瑕疵は、客観的に明白かつ重大なものであるとはいえない。

また、乙税理士が本件修正申告を行った後、原告は、更正の請求の期限である平成10年3月16日に至るまで更正の請求をしなかった。他方、原告は、平成9年12月26日、本件請求とは異なる理由で平成8年分の所得税の更正の請求を行っており、本件修正申告に関して所得税額が過大であるとして更正の請求を行うことが十分に可能であった。したがって、更正の請求を行わなかった原告について、所得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ったとはいえない。

(2) 争点(2)(本件納付金の返還請求権は時効消滅したか否か)について

【被告の主張】

還付金等に係る国に対する請求権は、その請求をすることができる日から5年間行使しないことによって、援用を要することなく、時効により消滅する（国税通則法74条1項、2項、72条2項前段）。

還付金等とは、還付金（国税に関する法律の規定による国税の還付金）又は国税に係る過誤納金であるところ（同法56条1項）、過誤納金とは、国税として不適法な納付があったことによる国の不当利得の返還金であり、過納金（納付のときには適法な国税の納付であったものが、その後、課税処分を取消しその他の理由により超過納付となった場合のその超過納付額をいう。）と誤納金（国税として納付されたが、その納付に対応する納付すべき国税が存在しない場合のその超過納付額をいう。）に分けられる。本件納付金の返還請求権は、上記誤納金であって、還付金等に係る国に対する請求権に当たる。

そして、「その請求をすることができる」とは、「権利を行使することができる」（民法166条1項）と同義であって、法律上権利行使の障害がないことであり、事実上権利を行使できるか否かは問うところではないところ、誤納金について還付を請求することができるのは、誤納をしたときである。

したがって、本件納付金の返還請求権は、原告が本件納付金を納付した平成9年4月18日から5年が経過した平成14年4月18日の経過をもって、援用を要することなく時効消滅した。

【原告の主張】

本件納付金の返還請求権は、民法上の不当利得返還請求権であり（民法703条）、還付金等に係る国に対する請求権には当たらないから、国税通則法74条1項の適用はなく、消滅時効の期間は10年である（民法167条1項）。

また、本件納付金の返還請求権の消滅時効の起算日は、権利を行使することができる時であるところ（同法166条1項）、権利行使が可能となるのは、平成17年5月27日の差戻し後の控訴審（広島高等裁判所）の判決によって本件修正申告の税額が誤りであることが判明し、原告が、意思の欠缺ないし意思表示の瑕疵とそれに伴う不当利得返還請求権の存在に気付いた時である。

したがって、本件納付金の返還請求権は、平成17年5月27日から10年を経過していないから、時効消滅していない。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)（本件修正申告は無効であるか否か）について

(1) 認定事実

前提事実（第2の1）に加えて、証拠（甲1、2、10、17ないし19、乙2ないし4、証人丁、証人乙、証人丙、原告本人）及び弁論の全趣旨を総合すれば、次の事実が認められる。

ア 乙税理士は、原告が司法書士事務所を開業した昭和61年ころ、原告の顧問税理士に就任し、以後、書類等の作成代理及び原告の税務代理として、確定申告書の作成や提出等を行っていた。

原告は、平成4年3月にAを設立し、原告の司法書士事務所が顧客から得る収入の6割を委託料としてAに対し支払っていた。

イ 丙統括官は、平成8年11月下旬ころ、当時広島西税務署個人課税第二部門の上席調査官であった戊（以下「戊調査官」という。）に対し、原告の平成5年分ないし平成7年分の所

得税及び消費税について、税務調査をするよう指示した。

ウ 戊調査官は、当時広島西税務署個人課税第二部門の調査官であったB（以下「B調査官」という。）とともに、平成8年12月6日、原告の平成5年分ないし平成7年分の所得税等について、税務調査を開始した（本件税務調査）。

戊調査官及びB調査官は、同日から本件更正処分等が行われた平成9年3月12日までの間、数回にわたって原告の司法書士事務所へ赴き、同所で調査を進めた。なお、同調査には、原告及び乙税理士が立ち会った。

エ 乙税理士は、平成9年2月18日、広島西税務署において丙統括官と本件税務調査について面談し、丙統括官から必要経費についていくつかの指摘を受け、その内容について説明した。

乙税理士は、同月25日、広島西税務署において丙統括官及び戊調査官と面談し、戊調査官から現在までの問題点とされる事項について説明を受けた。これに対し、乙税理士は、Aに対する委託料について6割の委託料が高いとは思わない旨、不当に所得税を免れたことにはならないから、同族会社等の行為計算否認の規定を適用されるのは納得いかない旨述べたところ、丙統括官から、修正申告に応じられないのであれば、広島西税務署の出した労働者派遣業の率で、Aに対する委託料を否認しようと思うなどと言われた。

乙税理士は、同年3月3日ないし5日に、広島西税務署において丙統括官と面談し、Aに対する委託料の算出根拠について、Aの経費を積み上げてみて、従業員の給料と2名の役員報酬を加えたら6割になったので、委託料を6割とした旨説明したところ、丙統括官から、そのような役員報酬を支払ってゼロになるような計算はおかしいなどと言われた。

丙統括官は、同月7日、乙税理士に電話をかけ、広島西税務署が主張する労働者派遣業の率で修正申告するのはどうかと伝えたところ、乙税理士は、広島西税務署の算出した委託料については納得できないから修正申告することはできないと答えた。これに対し、丙統括官は、修正申告をしないなら更正処分をすることになる旨伝えた。

乙税理士は、同月10日、原告とともに、広島西税務署へ行き、丙統括官と面談した。

乙税理士は、同月11日、丙統括官と電話で話をし、修正申告には応じられない旨伝えた。

広島西税務署長は、原告に対し、平成9年3月12日、本件更正処分等をした。

オ 原告は、本件更正処分等に納得できず、不服申立てないし訴訟提起をする予定であったため、同月14日、税理士である丁（以下「丁税理士」という。）を顧問税理士に選任し、以後は、丁税理士が、主として本件更正処分等の不服申立てを担当し、乙税理士は、引き続き、原告の平成8年分の所得税等の確定申告を担当することになった。

原告は、平成5年分ないし平成7年分の所得税の申告が間違っているとは思っていなかったため、平成8年分の所得税について、本件更正処分等を受ける前と同様にAに対する委託料の割合を6割として計算し、確定申告をしようと考えていた。また、乙税理士も、原告の平成8年分の所得税について、継続する経済行為を課税庁に否認されて、その更正処分を争うときは、当該経済行為を続けていかなければ、裁判で不利になるのではないかと考えていた。

そこで、乙税理士は、原告の税務代理人として、広島西税務署長に対し、平成9年3月17日、本件更正処分等を受ける前と同様にAに対する委託料の割合を6割として計算した平

成8年分の所得税の確定申告書（甲1）を提出した。

カ 丁税理士は、原告の顧問税理士として、本件更正処分等について話を聞くために、平成9年3月26日、原告と一緒に広島税務署に赴いた。

丁税理士は、丙統括官から、本件更正処分等の理由を聞くとともに、丙統括官に対し、「進行中であった平成8年分の事業所得に対する申告は、どのような扱いになるのでしょうか。」「私は、この進行年に対する取扱いについて、いろいろと手続規定を調べてみました。でも、課税庁が、継続する経済行為をする事業に対して、過去複数年にわたり更正処分をした場合の進行年に対する対応を定めた規定は、見当たりませんでした。」「進行年であった平成8年分の事業所得について、どのように対応すればいいですか。」などと尋ねた。これに対し、丙統括官は、「確かに、進行年分の対応について規定した法律はありません。」と答えた。また、丁税理士は、「でも、進行年はそのま柵上げされるのですか。税務調査は、行われないうのですか。」と尋ねたところ、丙統括官は、「当然、税務調査はあります。更正処分もあります。」と答えた。さらに、丁税理士は、丙統括官に対し、「いつごろあるのでしょうか。すぐに、更正処分をしてもらえるのでしょうか。行為計算否認規定が適用されると、事業所得と給与所得のダブル課税になります。3年間の更正処分で、更正所得税に加算税や延滞税それに住民税や事業税や消費税を合計すると、甲氏の一年間の事業収入に匹敵する納税額となります。」と言ったが、丙統括官から、進行年に対する更正処分を行う時期について、明確な返答はなかった。

キ 原告及び丁税理士は、平成9年3月26日の丙統括官との面談後、乙税理士と、原告の平成8年分の所得税の取扱いについて話し合いをした。

丁税理士は、「甲氏は、継続する経済行為を税務署から更正処分されたけど、進行年に対する取扱いが法律にありません。これから、更正処分された経済行為をどこまで続けるつもりですか。今後も継続したとしても、申告期限から3年目ごとに、同様の理由で、過去3年間の更正処分が行われます。公定力を持つ更正税額は、納税者に納税義務を課せています。甲氏は、事業所得と給与所得のダブル課税となって、税金を滞納してしまうことになります。課税庁に、滞納処分として甲氏の運転資金である預金が差し押さえられて、登録免許税という多額の資金を扱う司法書士業務ができなくなります。納税証明が発行されませんから、銀行借入れもできません。結果として、甲氏は倒産してしまいます。このような進行年を続けていると、税務訴訟も継続することができなくなります。平成8年分の所得税は、真意ではないけど、とりあえず修正申告をした方がいいと思います。」などと言った。原告及び乙税理士は、継続する経済行為を課税庁に否認されて争うときは、その経済行為を続けていかなければ、税務裁判で主張できないと考えていたが、結局、平成8年分の所得税について原告が引き続き税務調査、更正処分を受け、多大な税負担（3年間で約4000万円）を強いられた場合のリスクを憂慮して丁税理士のアドバイスを受け入れ、平成8年分の所得税について、やむなく、本件更正処分等の趣旨に沿って修正申告をすることにした。

もともと、原告は、本件更正処分等が誤りであると考えていたので、乙税理士に対し、本件更正処分等の裁判の結果、原告が勝訴すれば、平成8年分についても修正申告した税金増加分を返還してもらおうということを平成8年分の所得税の修正申告書に明記するよう頼んだ。そして、乙税理士は、平成8年分の所得税の修正申告について丁税理士に相談したところ、丁税理士から、「平成5年分ないし平成7年分の所得税申告に対して税務調査を受け、

その結果、広島西税務署長から更正処分を受けたのであるから、平成5年分ないし平成7年分と同じ経理処理をして同じように期限内申告している平成8年分について、とりあえず今回の更正処分に従った内容の修正申告書を提出するけれども、平成5年分ないし平成7年分に対する訴訟で勝訴した時点で、平成8年分の修正申告書に対する更正の請求を行うと書いた方がいいのではないですか。」などと言われた。

そこで、乙税理士は、税額を確定する意思はないということを明示しておこうと考えたが、修正申告書の用紙には、そのような意思を記載するところがなかったため、本件修正申告書の「①所得金額」の「異動の理由」欄に、「更正により修正申告を取り敢えずするが訴訟の準備をしているため後日判決文により更正の請求を予定している」と記載した上で（本件記載）、広島西税務署長に対し、平成9年3月31日、本件更正処分等の趣旨に沿うようにAに対して支払った委託料の一部を必要経費から減額して計算した本件修正申告書（甲2）を提出し、本件修正申告をした。

なお、乙税理士が丙統括官らに対して、本件修正申告書の上記記載について説明をするとはなかった。

ク 原告は、本件更正処分等の趣旨に沿ってAに対して支払った委託料を減額すると、Aの収入が必要経費を下回るため、原告の役員活動が否認され役員報酬が0円となるから、原告には給与所得が発生していないとして、広島西税務署長に対し、平成9年12月26日、平成8年分の所得税について更正の請求をした。

これに対し、広島西税務署長は、原告に対し、平成10年4月15日付けで、原告の上記更正の請求には理由がない旨の通知処分をしたので、原告は、上記通知処分を不服として、国税不服審判所長に対し、同年6月3日、審査請求をした。

国税不服審判所長は、原告に対し、平成13年12月13日付けで、原告の上記審査請求を棄却する旨の裁決をした。

その後、原告は、上記通知処分について、取消訴訟等を提起することはなかった。

以上の事実が認められる。

(2) 本件修正申告について

ア 修正申告書の記載内容の過誤の是正については、意思の欠缺ないし意思表示の瑕疵が客観的に明白かつ重大であって、国税通則法、所得税法等が定めた方法以外にその是正を許さないなら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、法定の方法によらないで、意思の欠缺ないし意思表示の瑕疵に関する主張（民法93条ないし96条）をすることは許されないと解するのが相当である（最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁参照。）。

イ そこで検討するに、上記(1)の認定事実によれば、乙税理士は、当初、原告の平成8年分の所得税について、本件更正処分等の趣旨に沿って修正申告するつもりはなかったが、修正申告をしなければ、原告が引き続き税務調査を受け、更正処分を受けて多大な税負担（3年間で約4000万円）を強いられ、司法書士業を継続するのが不可能になってしまうため、やむなく、本件更正処分等の趣旨に沿って修正申告をすることにし、かつ、税額を確定する意思がないことを明示しておこうと考え、本件修正申告書の「①所得金額」の「異動の理由」欄に、「更正により修正申告を取り敢えずするが訴訟の準備をしているため後日判決文により更正の請求を予定している」と記載した上で（本件記載）、本件修正申告書を提出したの

であり、このような本件修正申告に至る経緯、本件修正申告書の本件記載等にかんがみれば、乙税理士は、原告の平成8年分の所得税について、修正申告をする意思がなかったにもかかわらず、多大な税負担を強いられ司法書士業を継続するのが不可能になってしまうことを避けるためにやむなく、真意ではないことを知りながら本件修正申告に係る意思表示をしたものと認められる。

また、上記(1)の認定事実のとおり、丙統括官は、本件更正処分等の前に乙税理士から、本件更正処分等の趣旨とは異なり、6割の委託料は適正であるなどと伝えられていた上に、本件更正処分等の後に丁税理士から、3年分の更正処分を受けることになると原告の一年間の事業収入に匹敵する納税額となることを伝えられていたのであるから、乙税理士(原告)が本件更正処分等に納得していないことや本件更正処分等に沿った修正申告をしなければ原告が経済的に破綻し、事業継続が困難になる可能性があることを十分に知ることができたといえる。これに加えて、本件修正申告書の本件記載の「修正申告を取り敢えずするが」との文言や体裁(丙統括官は、本件記載が、通常「異動の理由」欄に記載されるべき事項とは異質の記載である旨証言している。)を考慮すれば、丙統括官は、本件修正申告が、通常の修正申告とは異なり、経済的な破綻を避けるための暫定的な修正申告であって、乙税理士(原告)には修正申告をする意思がなかったことを知ることができたというべきである。

そうすると、本件修正申告は、心裡留保(民法93条ただし書)に当たるものと認められる。

ウ しかしながら、一方で、上記(1)の認定事実のとおり、原告は、広島西税務署長に対し、本件修正申告後である平成9年12月26日、本件更正処分等の趣旨に沿ってAに対して支払った委託料を減額するとAの収入が必要経費を下回るため、原告の役員活動が否認され役員報酬が0円となるから、原告には給与所得が発生していないとして、平成8年分の所得税について更正の請求をし、その後、広島西税務署長から、更正の請求には理由がない旨の通知処分を受けて、平成10年6月3日には国税不服審判所長に対し上記通知処分について審査請求をしているのであるから、これらの手続において又はその後に取消訴訟を提起して、本件修正申告について所得税額が過大である(本件更正処分等の趣旨に沿った本件修正申告は誤りである)旨主張する機会が十分にあったといえるところ、原告は、このような主張に基づく更正の請求等の手続を執っておらず、かつ、このような手続を執るのに妨げとなるべき事情があったことはいわねえ。

そうすると、本件修正申告に係る修正申告書の記載について、国税通則法、所得税法等が定めた方法以外にその是正を許さないなら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認め難く、他に、上記特段の事情を基礎付ける事実を認めるに足りる証拠はない。

エ したがって、原告が本件修正申告につき、心裡留保に基づいてその無効の主張をすることは許されないといふべきである(なお、仮に、本件修正申告に錯誤があったとしても、同様に、原告は錯誤に基づく無効の主張をすることも許されないといふべきである。)

2 争点(2)(本件納付金の返還請求権は時効消滅したか否か)について

仮に、本件修正申告が無効であり、原告が被告に対して本件納付金の返還請求権を有するとしても、本件納付金の返還請求権は、次のとおり、時効によって消滅したものである。

すなわち、国税通則法の過誤納金に関する規定は、納付された国税に関し民法の不当利得の特

則を定めたもので、過誤納金について民法の不当利得の規定の適用を排除する趣旨であると解するのが相当であるから、本件納付金の返還請求権は、国税通則法56条1項が規定する誤納金の還付請求権に当たるといふべきである。

そして、同法74条1項は、過誤納金に係る国に対する請求権はその請求をすることができる日から5年間行使しないことによって時効により消滅すると規定しているところ、「その請求をすることができる日」とは、無効な申告に基づく納付の場合は、その納付のあった日と解すべきである。これを本件についてみると、前提事実(5)及び(7)のとおり、原告が本件修正申告に基づき本件納付金を納付したのは平成9年4月18日であり、本件納付金の返還を求める訴えを提起したのは平成21年6月3日であるから、本件納付金の返還請求権は、5年の経過をもって、援用を要することなく、当然に消滅したものとすべきである（同法74条、72条2項）。

3 結論

以上によれば、原告の請求は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

広島地方裁判所民事第2部

裁判官 山口 格之

裁判官 中嶋 邦人

裁判長裁判官植屋伸一は転補のため署名押印することができない。

裁判官 山口 格之