

那覇地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 通知処分取消等請求事件

国側当事者・国(那覇税務署長)

平成24年8月21日却下・棄却・控訴

判 決

原告	甲
原告	乙
上記兩名訴訟代理人弁護士	大田 朝章 田中 毅 松尾 晋哉
被告	国
同代表者法務大臣	滝 実
処分行政庁	那覇税務署長 濱川 正志
同指定代理人	熊谷 功太郎 本村 賢一 鶴田 貴志 大坪 正宏 齊藤 恵子 黒島 安雄 安和 守彦 小山 充義 崎原 盛紀 新垣 博己

主 文

- 1 原告らの主位的請求のうち、那覇税務署長は、原告甲及び原告乙に対し、別表「本訴に至るまでの経緯」中の「申告額」欄の「納付すべき税額」について、原告甲に対する291万6400円及び原告乙に対する306万5100円をいずれも同別表中の「更正の請求」欄のとおり、いずれも納付すべき税額を「0円」とする更正処分をせよとの請求に係る訴えをいずれも却下する。
- 2 原告らのその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は原告らの負担とする。

事実及び理由

第1 当事者の求める裁判

1 請求の趣旨

【主位的請求】

- (1) 那覇税務署長が原告甲及び原告乙に対し、平成22年7月30日付けでした原告らの更正の請求は理由がない旨の通知処分を取り消す。

- (2) 那覇税務署長は、原告甲及び原告乙に対し、別表「本訴に至るまでの経緯」中の「申告額」欄の「納付すべき税額」について、原告甲に対する291万6400円及び原告乙に対する306万5100円をいずれも同別表中の「更正の請求」欄のとおり、いずれも納付すべき税額を「0円」とする更正処分をせよ。

【予備的請求】

- (1) 被告は、原告甲に対し、291万6400円及びこれに対する平成18年7月5日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。
- (2) 被告は、原告乙に対し、306万5100円及びこれに対する平成18年7月5日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

2 請求の趣旨に対する答弁

- (1) 原告らの主位的請求(2)に係る訴えを却下する。
- (2) 原告らのその余の請求をいずれも棄却する。

第2 事案の概要

本件は、原告らが、遺贈により取得した財産についての相続税の申告を行った後、上記財産の一部(土地)の所有権の帰属に関する訴えについての判決により、上記財産の一部が原告らの財産でないことが確定したとして、那覇税務署長に対し、平成22年7月8日付けで別表「本訴に至るまでの経緯」の「更正の請求」欄の各金額への更正を求める更正の請求(以下、原告らの各更正の請求をまとめて「本件更正の請求」という。)をしたところ、那覇税務署長が、更正の請求期限を徒過しているとして、同月30日付けで更正をすべき理由がない旨の通知処分(以下、原告らに対する上記内容の各通知処分をまとめて「本件通知処分」という。)をしたことから、原告らが、主位的に、本件通知処分の取消しを求めるとともに、納付すべき税額を同別表の「更正の請求」欄記載のとおり「0円」と更正するよう義務付けることを求め、予備的に、本件通知処分が取り消された場合に返還されるべき金員(上記申告した相続税相当額)の不当利得に基づく返還を求める事案である。

1 前提事実(当裁判所に顕著な事実、当事者間に争いのない事実又は証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実)

(1) 原告らによる相続税の申告

ア 原告らは、平成13年8月23日作成の遺言公正証書により、平成14年9月9日に死亡した丙(以下「亡丙」という。)から、別紙物件目録記載の各土地(以下「本件各土地」という。)の共有持分15分の5について、各2分の1の割合により遺贈(以下「本件遺贈」という。)を受けて、本件各土地につき、各30分の5の共有持分移転登記を経由した(乙2の1の5～9丁目)。

イ 原告らは、平成15年6月27日、那覇税務署長に対し、本件遺贈により亡丙の財産を取得したとして、別表「本訴に至るまでの経緯」中の「申告額」欄の「納付すべき税額」欄記載のとおり記載した相続税の申告書(以下「本件申告書」という。)を提出し(乙1)、同年7月9日、原告甲(以下「原告甲」という。)が291万6400円、原告乙(以下「原告乙」という。)が306万5100円を各納付した。

(2) 判決の確定

原告らは、丁ほか4名(以下「丁ら」という。)から、本件各土地の共有持分各30分の5について、本件各土地は丁らの被相続人である戊の所有となった後、亡丙に共有持分が移転さ

れたことはなく、亡丙の15分の5の共有持分の登記名義は架空名義であるから、戊から本件各土地を相続した丁らに対し、各自、真正な登記名義の回復を原因とする持分移転登記手続をするよう求める訴えを提起された（当庁平成●●年（○○）第●●号持分移転登記手続等請求事件）。

原告らは、同事件において、平成17年7月28日、本件遺贈により原告らが取得したとする本件各土地の共有持分が亡丙に移転されたことはなく、本件各土地の所有権は戊から丁らに相続されたとの理由で、丁らに対し、各自、真正な登記名義の回復を原因とする持分移転登記手続をするよう命ずる敗訴判決（以下「別件敗訴判決」という。）を受け（甲3）、同判決に対し福岡高等裁判所那覇支部に控訴をしたものの、平成18年6月7日に控訴を取り下げ、別件敗訴判決が確定した。

同年7月5日、本件各土地に係る原告らの共有持分について、原告らから丁らに対し、それぞれ真正な登記名義の回復を原因とする持分全部移転登記手続がされた（乙2の1の5～9丁目）。

(3) 本件通知処分

原告らは、平成22年7月8日、那覇税務署長に対し、本件各土地の共有持分各30分の5について、別件敗訴判決が確定したことにより相続財産でないこととなったとして、本件更正の請求をした（乙2の1、2）。

原告らは、平成22年7月30日付けで、那覇税務署長から、本件更正の請求が相続税法32条6項に規定する期限を徒過していることを理由とする本件通知処分を受けた（乙3の1、2、乙4の1、2）。

(4) 本件訴え提起に至る経緯

原告らは、平成22年9月7日、本件通知処分を不服として、那覇税務署長（異議審理庁）に対し、異議申立てをしたものの、同年11月5日付けで、異議申立てを棄却する旨の異議決定を受けた（乙4の1、2、乙5）。

原告らは、同年12月3日、上記異議決定を不服として、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたものの、平成23年6月30日付けで、審査請求を棄却する旨の裁決を受けた（甲1、乙6）。

原告らは、平成23年12月14日、本件訴えを提起した。

2 関連法令等

(1) 国税通則法（平成23年法律第114号による改正前のもの。以下同じ。）の定め 23条（更正の請求）

納税申告書を提出した者は、次の各号の一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（中略）につき更正をすべき旨の請求をすることができる。

一～三 （略）

2 納税申告書を提出した者又は第二十五条（決定）の規定による決定（以下この項において「決定」という。）を受けた者は、次の各号の一に該当する場合（納税申告書を提出した者については、当該各号に掲げる期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。）には、同項の規定にかかわらず、当該各号に掲げる期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求（以下「更正の請求」という。）

をすることができる。

一 その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。その確定した日の翌日から起算して二月以内

二、三（略）

3（略）

4 税務署長は、更正の請求があつた場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知する。

5～7（略）

56条（還付）

国税局長、税務署長又は税関長は、還付金又は国税に係る過誤納金（以下「還付金等」という。）があるときは、遅滞なく、金銭で還付しなければならない。

2（略）

74条（還付金等の消滅時効）

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五年間行使しないことによつて、時効により消滅する。

2（略）

(2) 相続税法等の定め

ア 相続税法（平成23年法律第114号による改正前のもの。以下同じ。）の定め

32条（更正の請求の特則）

相続税又は贈与税について申告書を提出した者又は決定を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する事由により当該申告又は決定に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額（当該申告書を提出した後又は当該決定を受けた後修正申告書の提出又は更正があつた場合には、当該修正申告又は更正に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額）が過大となつたときは、当該各号に規定する事由が生じたことを知つた日の翌日から四月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対し、その課税価格及び相続税額又は贈与税額につき国税通則法第二十三条第一項（更正の請求）の規定による更正の請求をすることができる。

一～五（略）

六 前各号に規定する事由に準ずるものとして政令で定める事由が生じたこと。

七～九（略）

イ 32条6号の委任を受けた相続税法施行令（平成23年政令第380号による改正前のもの。以下同じ。）の定め

8条（更正の請求の対象となる事由）

法第三十二条第五号に規定する政令で定めるものは、次に掲げるものとする。

一、二（略）

2 法第三十二条第六号に規定する政令で定める事由は、次に掲げる事由とする。

一 相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があつたこと。

二、三（略）

ウ 改正附則（平成15年法律第8号）の定め

15条（相続税法の一部改正に伴う経過措置の原則）

第三条の規定による改正後の相続税法（以下「新相続税法」という。）の規定は、別段の定めがあるものを除くほか、平成十五年一月一日以後に相続若しくは遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下同じ。）又は贈与（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。以下同じ。）により取得した財産に係る相続税又は贈与税について適用し、同日前に相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産に係る相続税又は贈与税については、なお従前の例による。

3 争点及び当事者の主張

(1) 本件更正の請求の適法性（争点①（主位的請求関係））

〔被告の主張〕

本件では、原告らが平成18年6月7日に福岡高等裁判所那覇支部への控訴を取り下げたことにより、直ちにその取下げの効果が生じ、別件敗訴判決が確定し、本件遺贈により原告らが取得したとして申告した財産の一部が原告らの財産ではなくなったのであるから、別件敗訴判決は、国税通則法23条2項1号に規定する判決であるということができ、上記控訴の取下げをした平成18年6月7日が同号に規定する「確定した日」に当たると解される。そうすると、国税通則法23条2項1号に基づいて更正の請求をすることができる期限は、同日の翌日から起算して2月以内となり、同年8月7日までである。

ところが、原告らが本件更正の請求をしたのは、平成18年8月7日から4年近く経過した平成22年7月8日であり、更正の請求をすることができる期限を徒過している。

したがって、本件更正の請求は、国税通則法23条2項1号に基づくものとして適法なものとは認められず、不適法なものである。

〔原告らの主張〕

本件更正の請求が請求期限を徒過していることは事実であるが、本件の事実関係に照らせば、本件更正の請求が認められないのは明らかに不当であり、本件更正の請求は適法である。また、原告らが結果的に納付すべきでなかった相続税は、国税として納付すべき原因がないのに納付済みになっている金銭であって、本件の事実関係に照らせば、国税通則法56条に規定する過誤納金であることは明らかであり、本件の事実関係によれば、国税通則法74条1項に規定する還付の請求ができる日までに還付請求をしていたことは明らかであるから、更正請求の期限徒過を理由とする本件通知処分は違法である。

(2) 法律上の原因の有無（争点②（予備的請求関係））

〔原告らの主張〕

ア 原告らが結果的に納付すべきでなかった相続税は、国税として納付すべき原因がないのに納付済みになっている金銭であり、本件の事実関係に照らせば、過誤納金であることは明らかである。後発的事情により国税債務に関して、実体法的な債務が消滅した場合にも、「誤納金」として還付すべきである。本件のような後発的瑕疵が生じた場合には、課税処分等の公定力の客観的範囲外の問題であり、処分の有効無効を問うことなく、自由に民事請求が可能というべきである。

したがって、被告は、原告らに対し、不当利得として、納付した税額を返還すべきである。

イ 原告らは、平成18年7月5日、丁らに対し、本件各土地に係る原告ら名義の共有持分に

ついて、それぞれ真正な登記名義の回復を原因とする持分全部移転登記手続を完了したから、那覇税務署長は、被告の機関である法務局を通じて不動産登記簿を閲覧するなどの方法で、原告らの本件遺贈に係る相続税の納付義務が消滅したことを知り得たはずであり、相続税の本質と正義公平の観念に照らせば、本件申告書に係る相続税額の納付を是正する義務があるのに、これを放置していたものというべきである（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同49年3月8日第二小法廷判決・民集28巻2号186頁（以下、単に「第二小法廷判決」という。）参照）。

〔被告の主張〕

ア 原告らが本件申告書の提出により自ら確定させた相続税額は、当該確定行為が取り消され、その公定力が排除されるまでは、その納付は有効であり、法律上の原因を欠くことにはならない。したがって、納付の時点において実体法的にも手続法的にも法律上の原因を欠く誤納金に当たらないだけでなく、課税処分の取消しや減額更正等がされた結果生ずる超過納付額である過納金にも当たらない。

イ 民法における不当利得の特別法である国税通則法が過大申告の是正措置として更正の請求という特別の救済手続を設けている趣旨にかんがみれば、かかる是正はこの特別の救済手続によらなければならないものであり、原告らが更正の請求ができる期限を徒過した以上、期限内に更正の請求をしていれば過納金となったであろうものがあるとしても、もはやその返還を求めることはできないというべきである。

原告らの引用する第二小法廷判決は、所得税法において雑所得の起因となる利息債権について、後日貸倒れにより回収不能となったときの更正の請求制度が未整備で、昭和36年以前の所得について、昭和37年以降の所得と異なり、後発的事由による更正の請求制度等の救済措置が全く欠けていたことを理由として、例外的に不当利得の法理によって納税者を救済したものであり、救済措置の規定がある本件において不当利得を認めるべきとの主張を根拠付けるものではない。

また、那覇税務署長においては、管内の納税義務者が所有するすべての不動産の移転登記について、法律上確認すべき義務はなく、また、知り得るはずもないのであるから、原告らが平成18年7月5日に本件各土地につき持分移転登記手続を完了したからといって、適法な更正の請求をしていないにもかかわらず、原告らに対し、納税申告書に記載された課税標準等又は税額等についての調査や更正をすべき義務を放置していることにはならないというべきである。

第3 争点に対する判断

1 争点①（本件更正の請求の適法性（主位的請求関係））について

(1) 国税通則法23条2項1号は、同条1項が更正の請求の請求期間を原則としてその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ことを受けて、申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したときは、同条1項の規定にかかわらず、その確定した日の翌日から起算して2月以内は、その該当することを理由として更正の請求をすることができる旨規定し、いわゆる後発的事由を理由とする更正の請求の請求期間の特則を定めている。

本件更正の請求の理由は、本件各土地の共有持分を亡丙から遺贈によって取得した旨の本件

申告書を提出していた原告らが、本件各土地の共有持分が亡丙に移転されたことはなかった旨の別件敗訴判決を受け、それが確定したため、本件遺贈の目的物とされた本件各土地の共有持分各30分の5が亡丙の相続財産でなかったこととなり、原告らが本件申告書において相続税額の計算の基礎としたところと異なることが確定したというものであるから、本件更正の請求は、国税通則法23条2項1号に基づくものといえることができる(前提事実(2)及び(3))。なお、本件は、平成15年1月1日以前の平成14年9月9日遺贈により取得した財産に係る相続税又は贈与税についての事案であるから、相続税法改正附則(平成15年法律第8号)15条により、国税通則法23条2項1号の特則に当たる相続税法32条5号及び6号(特に、本件では、6号の委任を受けた相続税法施行令8条2項1号)の規定の適用はなく、国税通則法23条2項1号の規定が適用されることとなる。)

そして、原告らは、別件敗訴判決に対する福岡高等裁判所那覇支部への控訴を平成18年6月7日に取り下げたのであるから、これにより、別件敗訴判決は確定し、本件遺贈の目的物とされた本件各土地の共有持分各30分の5が亡丙の相続財産でなかったことも確定したものであるといえる。したがって、上記控訴を取り下げた日である平成18年6月7日が国税通則法23条2項1号に規定する「確定した日」に当たるものと解される。

そうすると、この事由を理由とする国税通則法23条2項1号に基づく更正の請求は、平成18年6月7日の翌日である同月8日から起算して2月以内(同年8月7日まで)の期間にしななければならないところ、本件更正の請求は、上記の期間経過後である平成22年7月8日にされたものであるから、請求期間を徒過した不適法なものといわざるを得ない。

- (2) 原告は、本件更正の請求が請求期間を徒過してされたものであることを認めつつ、本件申告書によって申告納付した相続税額は、国税通則法56条に規定する過誤納金に当たることを理由として、国税通則法74条1項に規定する還付の請求期限内に請求している旨を主張する。

しかしながら、証拠(乙2の1及び2)によれば、本件更正の請求は、税理士の関与の下で「相続税の更正の請求書」を用いてされており、国税通則法23条に規定する更正の請求であると認められるから、国税通則法74条1項に規定する過誤納金等の還付の請求と同一視することはできない。

なお、附言すると、過誤納金のうち、過納金とは、納付のときには適法な国税の納付であったが、後に、免除、減額更正、課税処分取消し等がされた結果生ずる超過納付額のことをいふものと解されるところ、本件申告書によって申告納付した相続税額は、租税債務確定の効果を有する申告に係る公定力が免除、減額更正、課税処分取消し等によって排除されていないから、過納金には当たらない(更正の請求を経るなどして更正等がされて初めて過納金となる関係に立つ。)。他方、誤納金とは、法定の予納の要件を具備する場合を除き、国税債務がないにもかかわらず納付された国税の超過納付額をいい、その納付・徴収の時点において、実体的にも手続法的にも法律上の原因を欠くものと解されるところ、本件申告書の提出により原告らが自ら確定させ、その記載のとおり納付したという点で手続法上の法律上の原因を有する相続税額については、誤納金にも当たらない。

- (3) ほかに、本件更正の請求が認められないことが不当であると評価すべき事情も認められないのであって、本件更正の請求は、請求期間を徒過したのものとして不適法である。

- (4) なお、本件通知処分の通知書には、「この通知に至る処分の理由」として、「更正の請求が相続税法第32条第6項に規定する期限を徒過しているため。」との記載があるところ、前記

(1)のとおり、本件更正の請求には国税通則法23条2項1号が適用されるから、上記記載は適用法条の誤りを含むものであるが、更正をすべき理由がない旨の通知処分において、理由を提示することを求める規定はなく（国税通則法74条の2第1項、行政手続法8条参照）、上記記載に誤りがあるとしても、それにより本件通知処分が違法になるものとはいえない。

2 争点②（法律上の原因の有無（予備的請求関係））について

(1) まず、原告らは、本件のような後発的事情により国税債務に関して、実体法的な債務が消滅した場合にも、「誤納金」に当たると解すべきである旨主張するが、誤納金の意義は前記1(2)のとおりであり、原告らの主張は採用できない。

また、原告らは、本件のような後発的瑕疵が生じた場合には、課税処分等の公定力の客観的範囲外の問題であり、処分の有効無効を問うことなく、自由に民事請求が可能というべきである旨主張するが、その主張は、前記1(2)に記載した過納金の還付の意義や、更正の請求等の制度を有する我が国税法の体系に照らし、独自の見解というほかない。

(2) また、原告らは、那覇税務署長は、被告の機関である法務局を通じて不動産登記簿を閲覧するなどの方法で、原告らの本件遺贈に係る相続税の納付義務が消滅したことを知り得たはずであり、本件申告書に係る相続税額の納付を是正する義務があるのに、これを放置していたものというべきである旨主張し、第二小法廷判決を参照判例として挙げる。

しかしながら、第二小法廷判決は、所得税法において雑所得の起因となる利息債権について、後日貸倒れにより回収不能となったときの更正の請求制度が未整備で、昭和36年以前の所得について、昭和37年以降の所得と異なり、後発的事由による更正の請求制度等の救済措置が全く欠けていたことを理由として、例外的に不当利得の法理によって納税者を救済したものと解すべきであり、救済措置の規定がある本件とは事案を異にするというべきである。

また、那覇税務署長が不動産登記記録その他の方法で調査すれば、原告らの本件遺贈に係る相続税の納付義務が消滅したことを知り得たとしても、那覇税務署長にそのような調査をする義務があるというべき根拠は認め難い。

(3) したがって、原告らが本件申告書の提出により自ら確定させた相続税額は、当該確定行為が取り消され、その公定力が排除されるまでは、その納付は有効であり、法律上の原因を欠くことにはならないというべきであって、原告らが本件申告書によって自ら確定させた租税債務が更正されていない以上、期限内に更正の請求をしていれば過納金となったであろうものがあるとしても、本件申告書に係る相続税額に係る原告の損失と被告の利得について法律上の原因がないとはいえず、民法の不当利得の規定によってその返還を求めることはできないというべきである。

第4 結論

1 主位的請求(2)に係る訴えの適法性について

主位的請求(2)に係る訴えのようないわゆる申請型の義務付けの訴え（行政事件訴訟法3条6項2号参照）は、当該申請等を却下又は棄却する旨の処分等がされた場合において、当該処分等が取り消されるべきもの等に該当することが訴訟要件とされているところ（行政事件訴訟法37条の3第1項2号）、前記のとおり、本件通知処分の取消しを求める請求は、本件更正の請求が請求期間を徒過したのものとして不適法であることから理由がなく、棄却されるべきものであるから、これに併合提起された主位的請求(2)に係る訴えは、訴訟要件を欠くことになり、不適法である。

2 まとめ

以上のとおり、①原告らの主位的請求のうち、(1)本件通知処分の取消しを求める請求は理由がないから、いずれも棄却することとし、(2)本件更正の請求に基づく更正の義務付けを求める請求に係る訴えは不適法であるから、いずれも却下することとし、②原告らの予備的請求は理由がないから、いずれも棄却することとして、主文のとおり判決する。

那覇地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 井上 直哉

裁判官 澤井 真一

裁判官 長 博文

別紙物件目録 省略

別表 本訴に至るまでの経緯

区分		申告額	更正の請求	本件通知処分	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
申告・処分等年月日		平成15年6月27日	平成22年7月8日	平成22年7月30日	平成22年9月7日	平成22年11月5日	平成22年12月3日	平成23年6月30日
取得財産 の価額	甲 ①	41,576,659円	14,261,940円	更正をすべき 理由がない旨 の通知	更正の請求 のとおり	棄却	更正の請求 のとおり	棄却
	乙 ②	41,373,518円	14,058,800円					
	合計額	82,950,177円	28,320,740円					
債務及び 葬式費用	甲 ③	2,209,719円	2,209,719円					
	乙 ④	0円	0円					
	合計額	2,209,719円	2,209,719円					
課税価格 (1000円 未満切捨 て)	甲 ①-③	39,366,000円	12,052,000円					
	乙 ②-④	41,373,000円	14,058,000円					
	合計額	80,739,000円	26,110,000円					
納付すべ き税額 (100円未 満切捨 て)	甲	2,916,400円	0円					
	乙	3,065,100円	0円					
	合計額	5,981,500円	0円					