東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 損害賠償請求事件

国側当事者・国(目黒税務署長)

平成26年10月17日棄却・確定

判 決

原告	破産者甲破産管財人
	乙
同訴訟代理人弁護士	石山 貴明
同	玉城 光博
被告	国
同代表者法務大臣	馬場 みどり
同指定代理人	田野倉 真也
同	増永 寛仁
同	今井 努
同	福場 賢
同	西田 昭夫
同	桐生 研一

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、1億4616万8025円及びうち別紙納付内訳表の「納付金額」欄記載の金額に対する「納付日」欄記載の日の翌日から支払済みまで年7.3パーセントの割合による金員を支払え。

第2 事案の概要

本件は、①甲(以下「甲」という。)が、平成15年分及び平成16年分の各所得税の確定申告(以下、これらを併せて「本件申告」という。)を行い、これに基づき、上記各所得税及び平成15年分の所得税に対する無申告加算税を課された(以下、これらの課税を併せて「本件課税」という。)ところ、甲が代表者を務めていた株式会社A(以下「A」という。)の新株引受権又は新株予約権(以下「新株引受権等」という。)を行使してAの株式(以下「A株式」という。)を取得したことによる経済的利益の所得区分及び収入金額の算定に明白な誤りがあったのに、甲の再三にわたる更正の嘆願にもかかわらず、本件課税の納税地を所轄する渋谷税務署長及び品川税務署長(以下「本件各税務署長」という。)が減額更正をすることなく、更正の除斥期間を経過させ、それによって損害を被ったとして、②本件課税は上記のとおり客観的に明白で重大な瑕疵がある本件申告に基づくものであり、また、憲法29条1項で保障される財産権及び同法14条1項で定められる平

等原則を侵害するものとして無効であるから、被告は法律上の原因なく既に納付した税額に相当する金員を利得したとして、甲が破産手続開始決定を受けたことにより訴訟手続を受継した原告が、被告に対し、国家賠償法1条1項に基づき、又は、不当利得返還請求として、既に納付した税額に相当する1億4616万8025円及びこれに対する各納税日の翌日から支払済みまで国税通則法58条1項所定の年7.3パーセントの割合による還付加算金の支払を求める事案である。

1 国税通則法の定め

- (1) 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（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。）23条1項1号）。
- (2) 税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載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、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する（国税通則法24条）。
- (3) 所得税の納付すべき税額を減少させる更正は、その更正に係る所得税の法定申告期限から5年を経過する日まで、することができる（国税通則法70条2項1号）。

2 前提となる事実（証拠等を掲げたもののほかは当事者間に争いがない。）

- (1) 甲は、平成12年6月●日からAの代表取締役を務めていた者である。甲は、平成26年2月●日、東京地方裁判所において、破産手続開始決定を受け、原告が破産管財人に選任された。
- (2) 甲は、平成15年分の所得税の法定申告期限経過後である平成16年10月29日（法定申告期限は平成16年3月15日）、所得税の納税地を所轄する京橋税務署長に対し、平成15年分の所得税の確定申告（以下「本件15年申告」という。）をした。本件15年申告では、給与所得の金額を3億3134万1257円、納付すべき税額を1億3776万4800円とし、上記給与所得の前提となる収入金額につき、Aからの役員報酬を120万円、Aの新株引受権等を行行使して得た経済的利益の額を3億4936万9745円としていた（乙1）。
なお、甲は、平成15年7月1日、1株当たり1万6667円で新株引受権等を行行使し、A株式599株を取得し、同月7日にも同様に同株式599株を、同月10日にも同様に同株式1797株を、それぞれ取得したところ、本件15年申告の際には、平成15年7月1日に取得したA株式については1株6万6667円と、同月7日及び同月10日に取得した同株式については1株15万円とそれぞれ評価して計算していた。
- (3) 甲は、本件15年申告につき、法定申告期限を経過して納税申告書を提出したことから、無申告加算税688万8000円を課された。
- (4) 甲は、平成17年3月14日、京橋税務署長に対し、平成16年分の所得税（法定申告期限は平成17年3月15日）の確定申告（以下「本件16年申告」という。）をした。本件16年申告では、給与所得の金額を2億6939万4893円、納付すべき税額を1億1009万8900円とし、上記給与所得の前提となる収入金額につき、Aからの役員報酬を580万円、Aの新株引受権等を行行使して得た経済的利益の額を2億7956万3046円としていた

(乙2)。

なお、甲は、平成16年5月6日、1株1万6667円で新株引受権等を行行使し、A株式1797株を取得し、同月31日、1株8万3334円で新株引受権等を行行使し、同株式600株を取得したところ、本件16年申告の際には、いずれのA株式についても1株15万円と評価して計算していた。

- (5) 甲は、別紙納付内訳表の「納付日」欄記載の日に、それぞれ、平成15年分の所得税の全額及び平成16年分の所得税のうち840万3225円の合計1億4616万8025円を納付した。
- (6) 甲は、平成15年分所得税につき、その更正をすべき旨の請求をすることができる期限である平成17年3月15日までに、平成16年分所得税につき、その更正をすべき旨の請求をすることができる期限である平成18年3月15日までに、いずれも更正をすべき旨の請求をしなかった。
- (7) 甲は、平成20年5月16日から平成21年3月13日までの間に、複数回にわたって、当時、本件課税の納税地を所轄する渋谷税務署長に対し、本件課税を更正するように申し入れた（以下、これらの申入れを併せて「本件嘆願」という。）が、更正されることはなく、平成15年分の所得税につき、職権による更正が可能な期間である平成21年3月15日が経過した。
- (8) 甲は、平成21年6月2日、品川税務署長に対し、所得税・消費税の納税地を渋谷区内から品川区内に変更する旨を届け出た（乙4）。
- (9) 平成16年分の所得税につき職権による更正が可能な期間である平成22年3月15日が経過した後である平成22年6月4日、甲は、品川税務署長に対し、本件課税を更正するように申し入れたが、更正されることはなかった。

3 争点及び争点に関する当事者の主張

- (1) 本件各税務署長が本件課税につき更正をしなかったことについて、国家賠償法上の違法性があるか

【原告の主張】

ア(ア) 本件課税が国家賠償法1条1項における「違法」であるというためには、課税が違法であれば足りる（結果違法説）。

(イ) 仮に、国家賠償法1条1項における「違法」であるというためには、公務員が公権力の行使に際して負う職務上の法的義務に違反したことを要すると解するとしても、国税通則法24条所定の更正は、羈束裁量行為であるから、税務署長は、更正の嘆願については、納税申告書に記載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いことが探知できた場合には、その調査により更正をする義務がある。なお、平成23年法律第114号による国税通則法の改正により、平成23年12月2日以後に法定申告期限が到来する国税について、更正の請求ができる期間が原則として法定申告期限から5年に延長されているが、同改正の趣旨からも、上記のとおり解すべきである。

仮に、税務署長が、更正の嘆願について、上記のとおり更正をすべき義務を負わないとしても、更正の権限を付与された公務員として、更正処分業務を行う際の注意義務を観念することができ、この注意義務が国家賠償法上の違法性を基礎付けるものということができる。

なお、国税通則法23条は、納税者が申告内容を自己に有利に是正する手段として、更正の請求について定めているが、納税者が申告に当たって錯誤に陥っており、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、更正の請求という法定の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には、税務署長に更正の義務を認めるべきである。

イ(ア) 本件では、甲が行使したAの新株引受権等は、甲が第三者であるB株式会社(当時の商号は、C株式会社。以下「B」という。)から10万円で購入したものであり、ストックオプション、すなわち雇用関係に起因して付与された権利ではないから、その所得区分は一時所得となるべきところ、甲は、Aから報酬として付与されたストックオプションによる株式取得と誤解し、給与所得として本件申告を行った。

(イ) また、本件申告当時、A株式の純資産評価額は限りなくゼロに近く、所得税額算定の基礎とするべきA株式の適正な価額は、0円、又は平成15年分につき1株2万7905円、平成16年分につき1株3万3000円であり、本件課税の基礎とした価額1株15万円とは著しく異なっていた。

ウ 以上によれば、ア(ア)の結果違法説の立場からは、本件各税務署長が本件課税を更正しなかったことは国家賠償法上当然に違法となる。

また、仮に結果違法説を採らないとしても、本件各税務署長は、甲及び同人の依頼を受けた丙税理士(以下「丙税理士」という。)が、職権による更正が可能であった期間中に、株価算定書等の資料を添付するなどして、本件嘆願をしていたのであるから、新株引受権等が雇用関係に起因して付与されたものでないことやA株式の適正な価額が本件課税の基礎とした価額と著しく異なることを知ることができたにもかかわらず、その調査及び確認を怠り本件課税を更正しなかったものである。したがって、本件各税務署長には、職務上の注意義務違反があったというべきであるから、国家賠償法上も違法になると解すべきである。

【被告の主張】

ア 国家賠償法1条1項における「違法」か否かは、当該公務員の公権力の行使に当たる行為について、その職務行為の時点を基準として、公権力の主体がその行使に際して遵守すべき行為規範ないし職務上の法的義務に違反したかどうかにより判断すべきであるから、本件課税が更正すべきものであったからといって、当然に国家賠償法上、違法と評価されるものではない(職務行為基準説)。

国税通則法及び所得税法は、所得税につき、申告納税制度を採用し、納税者の申告により納付すべき税額が確定することを原則とし、一定の場合に一定の期間内に限り、更正の請求ができる旨を定めているから、納税者が申告内容を自己に有利に是正するためには、原則として、更正の請求という法律が特に認めた手段によるべきであって、他の救済手続によることは許されない。したがって、更正の請求の期間経過後に納税義務者が減額更正を行う職権の発動を求めたとしても、税務署長は、調査及び更正を行う義務を負うものではないから、本件各税務署長には、国家賠償法上の違法性の前提となる職務上の注意義務が存在しない。なお、本件課税には、平成23年法律第114号による改正後の国税通則法が適用される余地はなく、平成23年改正前の国税通則法に基づき、当時の公務員が負うべき義務について判断されるべきである。

イ(ア) 甲は、本件嘆願において、行使した新株引受権等がAから付与されたものであること

を前提としており、所得区分が一時所得であるべき旨の指摘をしておらず、本件各税務署長が甲から所得区分に関する指摘を受けたのは、本件課税について更正をすることができる期限が経過した後である平成22年6月4日に至ってからであった上、甲が本件嘆願に際して提出した各資料によっても、新株引受権等がAから付与されたものではないことが明らかではなかったから、本件嘆願を受けた渋谷税務署長が新株引受権等の行使に係る所得区分を変更して減額更正をすることはおよそ期待することが不可能であり、このような減額更正又はその前提としての所得区分の確認をしなかったとしても、国家賠償法上の違法性は認められない。

(イ) 渋谷税務署長は、本件嘆願に対し、職権により、国税調査官の丁（以下「丁調査官」という。）及び上席国税調査官の戊（以下「戊上席調査官」という。）に命じて調査を実施した結果、平成15年及び平成16年において、A株式の多くが1株15万円で売買されており、所得税基本通達（平成18年課個2-18、課資3-10、課審4-114による改正前のもの。）23～35共-9(5)イの「売買実例のあるもの」として「最近において売買の行われたもののうち適正と認められる価額」を用い、A株式の価値は15万円と算定されるべきであり、減額更正をすべきものと認められない旨の報告を受け、その報告を妥当と判断したことから、減額更正を行わなかったのであり、その行為に違法性は認められない。

また、品川税務署長は、本件課税につき、職権による減額更正をすることができる期限を経過した後、甲から更正の申入れを受けており、減額更正をすることは法律上およそ不可能であったから、品川税務署長が減額更正をしなかったことには何ら違法性は認められない。

(2) 不当利得返還請求権の成否

【原告の主張】

ア 納税者が申告に当たって錯誤に陥っており、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、更正の請求という法定の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るべき特段の事情がある場合には、納税者は、国に対し、既に納付した税額について、不当利得として返還を請求することができるものと解すべきである。

前記(1)【原告の主張】イのとおり、本件申告は、新株引受権等を行行使して得た経済的利益について、その所得区分を本来は一時所得とすべきところを給与所得とし、また、その算定の基礎となる本件株式1株当たりの価額は、0円、又は平成15年分につき2万7905円、平成16年分につき3万3000円とすべきところを15万円として、されたものである。甲が本件嘆願に際して提出した各資料を確認すれば、Aは新株引受権等を全て無償で発行したこと、甲は平成15年及び16年に行使された新株引受権等を有償で取得していることがわかるから、甲は第三者から新株引受権等を取得したものであって、Aからストックオプションを取得したものではないことが判明するのであり、所得区分に錯誤があることは客観的に明白であったというべきであり、本件申告に基づき本税だけでも2億4700万円以上の課税がされていることを考慮するならば、その錯誤は重大である。

本件では、甲が依頼した専門家である税理士においても、一時所得であることに気が付いておらず、甲本人が本件申告における過誤を認識することは著しく困難であった。加えて、甲は、本件課税の納税資金を調達するため、金融機関や知人等から借入れを強いられ、経済

的に困窮し、会社運営も苦境に立たされているから、税法の定めた方法以外にその是正を許さなければ、納税義務者である甲の利益を著しく害すると認めるべき特段の事情がある。

したがって、本件課税は本件申告書の誤った記載に基づき法律上課税根拠なくされたものとして無効である。

イ 平成15年から平成16年にかけて、A株式は、上場を見越した投機的金額で取引されており、甲は、Aの代表者であったことなどから、A株式の売却がおよそ不可能であり、その後Aが上場を中断したことにより、現在もA株式を売却することができない状況が続いている。

よって、本件課税は、甲においては、担税力を伴わないのに、未実現利益に対して課税がされたものとなっているから、本件課税は憲法29条1項の財産権を侵害するものであるとともに、現実の所得がない者に対しては非課税とされることと比して、不合理な差別的取扱であるから、憲法14条1項の法の下での平等に反し、無効である。

ウ したがって、原告は、本件課税の無効により既納税額につき返還を請求することができる。

【被告の主張】

ア 「客観的に明白」な錯誤とは、申告書の記載内容に一見して看取し得るような明らかな誤記、誤算等の誤謬（過誤）があり、その過誤が、法律行為の要素である申告書の記載内容の重要な部分についての錯誤であるようなものをいうのであり、甲が本件嘆願に際して提出した各資料からは、行使された新株引受権等がAから無償で付与されたものではないことが一見して看取することができるとはいえないし、A株式の売買実例価格である1株15万円が一見して適正な価格ではないともいえない。したがって、本件申告書の記載内容について、客観的に明白な錯誤があるとはいえない。

また、甲は、行使された新株引受権等について最も知り得る立場にあつて、新株引受権等を第三者からの譲渡により取得したのであれば、その事実を知っていたはずである上、税理士の助言も受けており、適切に専門家の助言を受けて、甲の認識に応じた申告及び更正の請求を行うことが可能であったから、甲が本件申告における過誤を認識することが困難であったというような事情は、法定の方法以外に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事情になり得ない。本件課税の納税資金の調達に苦慮しているという事情も同様である。したがって、甲には、更正の請求以外に是正を許さなければならない事情は存在しないから、原告は、所得税法が定める更正の請求の手続によらずに本件申告書の瑕疵に基づき本件課税の無効を主張することはできない。

イ 甲は、新株引受権等の行使によって、本件株式の時価と権利行使価額との差額について経済的利益を得ているのであるから、その経済的利益が所得税法36条に規定する収入金額として課税対象となることは明らかであり、本件課税は何ら憲法に違反するものではない。

(3) 損害又は不当利得の額

【原告の主張】

本件申告時のA株式の価額は0円であり、甲が新株引受権等の行使に際し、1株1万6667円を払い込んだことから、甲には、A株式の取得により経済的な利益は発生しておらず、本来、所得税が課されるべきではなかった。また、新株引受権等の行使益について給与所得に当たることを前提として所得税が課されるべきではなかった。したがって、甲が納付した税額合計1億4616万8025円は、損害又は被告が不当に利得した額となる。

【被告の主張】

争う。

第3 当裁判所の判断

1 前提となる事実、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

(1) 甲は、本件15年申告において、Aの新株引受権等を行行使して得た経済的利益の額を3億4936万9745円とし、その1株当たりの申告評価額を599株につき6万6667円、2396株につき15万円と評価していた（前提事実）。他方で、甲は、本件15年申告の際に、京橋税務署長に対して提出した株式等に係る譲渡所得等の金額の計算明細書において、平成12年6月1日から平成15年11月28日までの間に取得したA株式1327株を2億0755万0040円（1株当たり平均して約15万6405円）で譲渡した旨を記載していた（乙7）。

また、甲は、平成16年申告においてAの新株引受権等を行行使して得た経済的利益の額を2億7956万3046円とし、その1株当たりの申告評価額を15万円と評価していた（前提事実）。他方で、甲は、平成16年申告の際に、京橋税務署長に対して提出した株式等に係る譲渡所得等の金額の計算明細書において、平成12年6月1日から平成16年8月20日までの間に取得したA株式3978株を6億5630万円（1株当たり平均して約16万4982円）で譲渡した旨を記載していたほか、平成16年分の所得税の確定申告書には、A株式200株の譲渡の対価として3000万円（1株当たり平均して15万円）の支払を受けた旨の支払調書を添付していた（乙2、8）。

(2) 甲は、平成20年5月16日、渋谷税務署長に対し、本件課税の更正の請求書（嘆願）をメールで送信するとともに、丙税理士作成の平成20年4月30日付け「申し述べ書」（甲1、以下「本件嘆願書1」という。）を郵送した。本件嘆願書1には、「更正請求嘆願の理由」として、本件申告は本件株式の価額を15万円とした点で誤りがあり、Aの財務状況は悪く、甲には何らの経済的利益も生じていないこと、本件ではストックオプションの形式を取ったが、実質は単なる追加出資であったこと、Aの純資産価額等を参酌すると、A株式の時価はゼロであることから、本件申告を更正するように求める旨の記載がある。（甲1）

(3) 渋谷税務署長は、丁調査官に本件嘆願の調査をさせていたところ、平成20年7月、丁調査官から戊上席調査官に本件嘆願の調査を引き継がせた。その際、戊上席調査官は、丁調査官から、本件申告につき減額更正をすべきかを判断するのに十分な資料が提出されておらず、現状では判断できない状況であるとの説明を受けた。（乙3）

(4) 戊上席調査官は、平成20年9月12日、甲及び丙税理士と面接し、A株式には15万円の価値はないこと、課税されても税金を納めることができないことなどの説明を受けるとともに、A株式の評価に関する書類を提出したいとの申出を受けた（乙3）。

(5) 戊上席調査官は、丙税理士から、平成20年10月3日、丙税理士作成の平成20年9月26日付け「申し述べ書（第2回）」（甲2、以下「本件嘆願書2」という。）を、同年11月25日にD大学法学部のE教授作成の「意見書」（甲5）を、それぞれ受領した。本件嘆願書2には、A株式の売買実例に基づいて計算した適正価格は、平成15年分、平成16年分とも3万9863円である旨の記載があるが、他方で、平成12年から平成16年までの間に甲が保有していたA株式の売買実例についての資料が添付され、同資料には、多くのA株式が1株15万円で売買された旨の記載がされていた。なお、本件嘆願書2には、Bが甲に対し、新株

引受権証券1枚を10万円で売却すること等を記載した売買契約書（日付及び売買当事者の署名押印はない）が添付されており、上記売買実例についての資料には、平成15年1月8日にBから200株の潜在譲渡株（新株引受権）を10万円で取得した旨の記載がある。（甲2、5、乙3）

- (6) 戊上席調査官は、平成20年11月21日、丙税理士から電話で本件嘆願に係る現在の状況について問合せを受け、これまでに提出された資料からは減額を認める状況にはないが、部内で検討する旨を伝えた。戊上席調査官は、平成21年1月、同年2月20日にも、丙税理士から電話で同様の問合せがあったことから、その都度、部内で検討の上、判断する旨を伝えた。戊上席調査官は、同月24日、丙税理士から、F法律会計事務所作成の同月20日付け「株式会社A株価評価報告書」（甲3の2枚目以下、以下「本件株価報告書」という。）を受領した。本件株価報告書には、DCF方式で評価すると、平成15年5月末日時点では1株当たり2万8000円（千円未満切上げ）、平成16年には1株当たり3万3000円となる旨の記載がある。（甲3、乙3）
- (7) 甲の代理人であるG税理士（以下「G税理士」という。）は、平成21年3月6日、渋谷税務署を訪れ、戊上席調査官と面接した。戊上席調査官は、本件嘆願の内容を説明した上で、A株式が本件課税当時、1株15万円で譲渡された具体的な実例があること、甲は、取得したA株式の譲渡所得の金額の計算において、給与所得の収入金額とした金額を当該株式の取得費としていること、A株式の価額は15万円と評価することが妥当であること等について説明した（乙3）。
- (8) 戊上席調査官は、平成21年3月10日、甲及びG税理士と面接し、甲から、ストックオプションという金銭が入ってこないところでの課税であること、同じく新株引受権等の行使が前提となった平成17年分所得税の更正の請求については、減額更正がされたこと、A株式は実際には価値がなく、未上場株式であるA株式が15万円で売買されていたとしても、それは期待値が含まれたものであり、正当な時価は本件株価報告書に記載されたものであること、追加の資料を提出したいことなどの説明を受けた。これに対し、戊上席調査官は、ストックオプションは権利行使益が発生した場合に課税されるものであること、平成17年分は更正の請求をすることができる法定の期限内に提出されたものであり、また、その内容も減額更正すべきものと判断されたものであるが、本件嘆願は更正の請求をすることができる期限を超えた後に提出されたものであり、また、その内容もこれまでに提出された資料からでは減額更正すべきものと判断できないこと、平成15年分、平成16年分において、A株式は相当数売買されており、その売買価格からすると、A株式の時価が15万円を下回っていたと認めることはできないこと、追加の資料が提出されれば検討することなどを説明した。（乙3）
- (9) 甲は、平成21年3月12日、渋谷税務署を訪れ、丙税理士作成の同日付け「申し述べ書（その3）」（甲3、以下「本件嘆願書3」という。）を提出した。本件嘆願書3には、本件株価報告書に従って、A株式について、売買事例ではなく時価により算出した株価は、平成15年分につき2万7905円、平成16年分につき3万3000円である旨の記載がされていた。（甲3）

戊上席調査官は、甲に対し、これまでに提出された資料からは減額更正をすべきものとは認められないことなどを説明した（乙3）。

また、G税理士は、同日、渋谷税務署を訪れ、同税理士作成の「平成15、16年分所得税

の減額について（嘆願）」と題する文書を提出した。G税理士は、戊上席調査官に対し、平成17年分の所得税の申告については、更正の請求が認められているが、その際に採用されたA株式の時価は、少数の売買実例に基づくものと聞いており、裁判例では、少数の売買実例では公正な評価額とはいえないことなどを説明した。戊上席調査官は、G税理士に対し、A株式は、平成15年に28回1327株、平成16年に87回3978株譲渡されており、そのほとんどが1株15万円で譲渡されていることから、少数の売買実例に基づく判断とは考えていないこと、その結果、本件申告に誤りがあるとは認められないことなどを説明した。（乙3）

(10) 甲は、平成21年3月13日、渋谷税務署を訪れ、丙税理士作成の同日付け「申し述べ書（その4）」（甲7、以下「本件嘆願書4」という。）を提出した。本件嘆願書4には、平成17年分所得税の更正の請求書、同所得税の更正及び加算税の変更決定通知書等が添付されていた。（甲7、乙3）

戊上席調査官は、甲に対し、最終的な検討結果は同日夕方に連絡することなどを説明し、その後、渋谷税務署長に対し、調査の結果、本件嘆願については、減額更正をすべき理由がないことを報告して、渋谷税務署長からその旨処理するように指示を受けた上で、甲に対し、本件嘆願は認められず、本件課税について減額更正をすることはできないとの判断に至った旨を告げた。（乙3）

(11) 甲は、平成22年6月4日、品川税務署長に対し、H税理士（以下「H税理士」という。）作成の同年5月25日付け「嘆願書」（甲4、以下「本件嘆願書5」という。）を提出した。本件嘆願書5には、甲が行使したAの新株引受権はBからの譲渡により取得したものであることの記載があった。（甲4）

2 争点(1)（本件各税務署長が本件課税につき更正をしなかったことについて、国家賠償法上の違法性があるか）について

(1) 所得税を過大に賦課・徴収していた場合において、税務署長が所得税の更正を行わなかったとしても、そのことから直ちに国家賠償法1条1項にいう違法があったとの評価を受けるものではなく、税務署長が減額更正の必要性を認定、判断する上において、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく、漫然と更正を行わなかったと認め得るような事情がある場合に限り、違法の評価を受けるものと解すべきである（最高裁平成5年3月11日第一小法廷判決・民集47巻4号2863頁参照）。

ところで、所得税法は、課税の前提となる事実を最も熟知している納税義務者が自ら納付すべき所得税の課税標準及び税額を計算し、自己の納税義務の具体的内容を確認した上、その結果を申告し、これを納税するという申告納税制度を採用し、納税義務者に課税標準である所得金額の基礎を正確に申告することを義務付けている（所得税法120条参照）。そして、納税義務者が申告した税額に誤りがあって過大である場合において、納税義務者は、法定申告期限から1年以内に限り（その後、平成23年法律第114号により5年以内に改正）、所轄税務署長に対し、更正の請求をすることができ（国税通則法23条1項）、所轄税務署長は一定の場合に課税標準額等又は税額等を更正することとされている（同法24条）。また、所轄税務署長は、法定申告期限から5年以内に限り、職権による減額更正をすることができるものとされており（同法70条2項1号）、平成23年改正前は、税額等の減額を求める納税義務者としては、更正の請求の期間制限を経過した後においては、減額更正の職権発動を促す（いわゆる更正の嘆願）ほかなかった。

このように所得税の税額は原則として納税義務者の申告によって確定し、いったん確定した税額等を納税義務者に有利に変更すべき場合にも、第一次的には納税義務者に一定の期間にわたり更正の請求を認めることによって救済するという制度が採用されていることを踏まえると、税務署長の職権による減額更正を行わないとの判断が国家賠償法上違法となるのは、納税申告書の記載内容、納税義務者から主張された減額の理由及び提出された資料の内容、納税義務者の協力の程度などを勘案し、納税義務者の申告によっていったん確定した税額が過大であることをうかがわせる具体的な事情が認められるにもかかわらず、何らの調査検討をしないなど、税務署長が減額更正を行わないとの判断をするにつき職務上通常尽くすべき注意義務を怠った場合をいうものと解される。

(2) 以上を前提として、本件について検討する。

ア 所得区分を給与所得としたことについて

原告は、甲が行使した新株引受権等は、甲がBから10万円で購入したものであり、雇用関係に起因して付与されたストック・オプションではないから、その行使益の所得区分は一時所得であって給与所得にはならないにもかかわらず、甲はこれを誤解して給与所得として本件申告を行ったものであるが、本件各税務署長は、本件嘆願に添付された資料により、新株引受権等が雇用関係に起因して付与されたものでないことを知ることができたものであるから、本件課税を更正しなかったのは職務上の注意義務に違反する旨主張する。

しかしながら、前記認定事実によれば、甲又はその代理人の税理士は、本件嘆願において、本件申告には新株引受権等の行使により得た経済的利益に関する所得区分を給与所得とした誤りがあるとの指摘を全くしておらず、行使された新株引受権等がBから有償で取得したものであることについて初めて指摘がされたのは、本件課税について職権による更正が可能な期限である平成22年3月15日を経過した後である同年6月4日にH税理士作成の本件嘆願書5が提出された時点であったことが認められる。この点、本件嘆願書2には、Bが甲に対し、Aの新株引受権証券1枚を10万円で売却すること等を記載した売買契約書が添付されていたことは前記認定のとおりであるが、他方で、同じく本件嘆願書2の添付資料であった売買実例が書かれた書面には、Bから10万円で売買された潜在譲渡株(新株引受権)は200株分にすぎないことが記載されており、丙税理士から渋谷税務署に送付された株式異動明細(乙6添付)によれば、本件課税において課税対象とされた最初の新株引受権等の行使がされた平成15年7月1日の時点において、甲は、Bから取得した200株分のほか、Aから取得した2000株分の合計2200株分が株式分割された結果、6600株分の新株引受権等を保有していたこと、本件課税において課税対象とされた新株引受権等の行使は、そのうち5392株についてされたものであることが認められ、行使対象である新株引受権等がBから取得したものであったことを示す資料は、甲から何ら提示されていなかったといえることができる。

以上によれば、本件各税務署長が本件嘆願を受けた際に、本件申告において新株引受権等の行使益が一時所得であることをうかがわせる具体的な事情があったとは認められないから、本件各税務署長が減額更正を行わないとの判断をするにつき職務上通常尽くすべき注意義務を怠ったとはいえない。

イ 1株当たりの価額が15万円であることを前提としたことについて

原告は、A株式の適正な価額は0円、又は平成15年分につき1株2万7905円、平成

16年分につき1株3万3000円であり、本件申告において1株15万円と評価したのは適正な価額と著しく異なっているのであるが、本件各税務署長は、本件嘆願において添付された株価算定書等の資料により、上記の価額が著しく異なっていることを知ることができたものであるから、本件課税を更正しなかったのは職務上の注意義務に違反する旨主張する。

しかしながら、前記認定事実によれば、渋谷税務署長は、丁調査官及び戊上席調査官をして、約10か月間にわたり、本件嘆願書1ないし4及びその添付資料等を検討させるとともに、甲及びその代理人の税理士と面接させるなどした上、本件申告の際に提出した株式等に係る譲渡所得等の金額の計算明細書において、甲が、A株式を、平成15年では1株当たり平均して約15万6405円、平成16年では1株当たり平均して約16万4982円で譲渡した旨を記載していたこと、平成16年分の所得税の確定申告書には、A株式200株について1株当たり15万円の支払を受けた旨の支払調書を添付していたこと、本件嘆願書2に添付された資料においても、甲が平成15年及び平成16年にA株式を1株15万円で譲渡した事例が多数記載されていたこと等を把握し、上記の多数の売買事例によれば、本件申告において、A株式の価額を1株6万6667円又は15万円とし、権利行使価額との差額を経済的利益として算定したことは相当であって、本件課税を更正すべき理由がないものと判断したことが認められ、渋谷税務署長が本件嘆願を受けた際に、このような判断を覆すに足りる具体的な事情があったとは認められない。したがって、渋谷税務署長が減額更正を行わないとの判断をするにつき職務上通常尽くすべき注意義務を怠ったとはいえない。

また、品川税務署長が本件嘆願書5を受領した時点では、本件課税について、既に職権で更正することができる期間を経過しており、品川税務署長が本件課税を更正することはできなくなっていたから、品川税務署長が本件課税につき更正しなかったことは、何ら職務上通常尽くすべき注意義務を怠ったとはいえない。

- (3) 以上によれば、本件各税務署長が本件課税を更正しなかったことにつき、国家賠償法上、違法と評価すべきものとは認められない。

3 争点(2) (不当利得返還請求権の成否) について

- (1) ア 所得税確定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、法令の定める過誤是正の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、許されないものと解すべきである（最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁参照）。

イ これを本件についてみると、前記2(2)に説示したところによれば、甲が、本件申告において、A株式取得の経済的利益を給与所得として申告したこと、及びA株式の価額を1株15万円と評価したことが、いずれも誤りであったとまでは認められないから、甲がそもそも錯誤に陥っていたこと自体が疑わしいものといわざるを得ず、ましてその錯誤が客観的に明白であるとは到底認められない。

ウ したがって、本件課税が甲の錯誤により無効であるとの原告の主張は理由がない。

- (2) 原告は、A株式が上場を見越した投機的金額で取引されていたところ、甲が、Aの代表者であって、上場が中断したこともあり、A株式を売却することはおよそ不可能であったから、本件課税は、担税力を伴わないのに、未実現利益に対して課税がされたものであって、憲法29条1項の財産権を侵害するとともに、不合理な差別的取扱いであるから、憲法14条1項に

も反し、無効である旨主張する。

しかしながら、新株引受権等を行使した場合において、株式に係る時価が権利行使価額を上回る時は、その差額につき経済的利益を得たものとして、当該経済的利益が所得税法36条に定める収入金額に該当し、課税対象となるものであって、その後の株式の譲渡及びその可能性の有無は課税とは無関係である。のみならず、前記認定事実によれば、甲は、本件申告において、新株引受権を行使することによって、株式に係る時価と権利行使価額との差額につき、経済的利益を得たものと申告し、また、実際にもA株式を1株15万円程度で多数売却していたことがうかがわれる。

以上によれば、新株引受権等の行使により株式の時価と権利行使価額との差額を課税対象とすることは、何ら憲法29条1項及び14条1項に反するものとはいえないから、原告の上記主張は採用することができない。

(3) 以上によれば、本件課税は無効とはいえ、不当利得返還請求は認められない。

4 よって、その余の争点について判断するまでもなく、原告の請求は理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第25部

裁判長裁判官 岡崎 克彦

裁判官 有田 浩規

裁判官 藤野 真歩子

別紙 省略