

那覇地方裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 贈与税決定処分無効確認等請求事件
国側当事者・国（沖縄税務署長）
平成27年3月17日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	齋藤 祐介
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	沖縄税務署長
	土屋 信賢
被告指定代理人	早崎 裕子
同	山本 理一郎
同	小倉 大助
同	比嘉 栄一
同	金城 康成
同	仲嶺 真安
同	満尾 俊哉
同	古見 智隆

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

沖縄税務署長が原告に対し平成22年8月4日付けでした平成17年分贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分がいずれも無効であることを確認する。

第2 事案の概要

- 1 本件は、原告が平成17年10月27日に原告の父から同人所有の土地の贈与を受けたとして、処分行政庁が、平成22年8月4日付けで、原告に対し、平成17年分の贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分をしたのに対し、原告が、当該土地の贈与を受けた事実はなく、上記贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分には課税要件の根幹についての瑕疵があるなどと主張して、これらの処分が無効であることの確認を求める事案である。

2 前提事実

次の事実、当事者間に争いがないか、掲記の証拠（断りがない限り、枝番号は省略する。）及び弁論の全趣旨によって容易に認められる。

- （1）ア 乙（以下「訴外乙」という。）は、原告の父であり、遅くとも昭和38年以降、以下の

土地（以下「本件土地」という。）を所有していた（甲１）。

所在 沖縄県中頭郡

地番 ●●

地目 畑

地積 ７２０平方メートル

イ 丙（以下「訴外丙」という。）は、訴外乙の弟であり、原告の叔父である（甲１３）。

- （２）ア 沖縄県知事は、平成１７年９月、本件土地について、原告及び訴外乙（以下「原告ら」という。）の署名押印がされた農地法５条１項の規定による許可申請書（以下「本件許可申請書」という。）の提出を受け、同年１０月２７日付けで、本件許可申請書に係る申請を許可した（以下「本件許可」という。）。

なお、本件許可申請書には、「転用のため農地の所有権を移転したいので、農地法第５条第１項の規定により、許可を申請します。」と記載され、許可を申請する「譲受人」は原告、「譲渡人」は訴外乙と記載され、「権利を移転または設定しようとする契約の内容」欄には「贈与」及び「永年」と記載され、「その他参考となるべき事項」欄には「父親と息子の関係」、「４階建て１６世帯（共同住宅及び入居者の駐車場）」と記載されていた。

（乙１）

イ 原告は、平成１８年５月１８日、本件土地上に鉄筋コンクリート造陸屋根４階建の共同住宅（以下「本件建物」という。）を新築し（甲２、１９）、それ以降、本件建物を第三者に賃貸している。

- （３）ア 処分行政庁は、平成２２年７月２０日付けで、原告に対し、原告が平成１７年１０月２７日に訴外乙から本件土地の贈与（以下「本件贈与」という。）を受けたとして、同月３０日までに贈与税の計算書、申告書及び納付書を作成して提出するよう求め、もし同期限までに連絡がない場合には、税務署において贈与税を決定する旨を文書で通知した（甲４）。

イ 原告は、前記アの文書に対して応答しなかったため、処分行政庁は、国税通則法２５条の規定に基づき、平成２２年８月４日付けで、原告に対し、平成１７年分贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分（以下「本件決定処分等」という。）をした（乙４）。

ウ 原告らは、平成２４年７月３０日、本件許可申請書の記載を、本件土地の所有権の移転から賃借権の設定に訂正する旨の願出をし、沖縄県知事は、同月３１日付けで、これを承認した（甲１０）。

- （４）ア 原告は、平成２５年１２月２８日、本件決定処分等の無効確認を求める本件訴えを提起した。

イ 訴外乙は、平成２６年７月●日、死亡した（甲１３）。

３ 関係法令の定め

- （１）相続税法は、贈与により財産を取得した個人で、当該財産を取得した時において日本に住所を有するものを贈与税の納税義務者とし（同法１条の４第１号）、贈与により財産を取得した者は、その年分の贈与税の課税価格から基礎控除等を差し引いた後において贈与税額があるときは、その年の翌年２月１日から３月１５日までに、課税価格、贈与税額等を記載した申告書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならないと規定している（同法２８条１項）。

- （２）農地法は、農地を農地以外のものにすることを規制しており（同法１条）、農地を農地以外のものにするために所有権を移転したり、賃借権を設定したりする場合には、当事者が都道府

県知事の許可を受けなければならないと規定している（同法5条1項）。そして、許可を受けないでした所有権の移転等の行為は、その効力を生じないとしている（同条3項及び同法3条7項）。

4 争点及び争点に関する当事者の主張

本件の争点は、本件決定処分等は無効事由が認められるかである。

【原告の主張】

本件決定処分等の課税原因とされた本件贈与の事実は存在しない。原告は、本件土地上に本件建物を建築するに当たり、訴外乙から本件土地を賃借したのであって、贈与されたのではない。本件決定処分等の根拠となった本件許可申請書は、原告が本件建物の建築を依頼した建設業者の担当者が、原告らに何ら相談することなく作成したものであり、本件許可申請書の「贈与」の記載は、事実と異なる記載である。本件贈与の事实在存在しないことは、本件許可申請書の記載が訂正されたことや、本件土地の登記名義が訴外乙のままであること、本件土地の固定資産税も訴外乙が負担していることなどから明らかである。

このように、本件決定処分等には、課税要件の根幹についての瑕疵があり、不服申立期間の経過による不可争の効果の発生を理由として原告に本件決定処分等による不利益を甘受させることが著しく不当であるから、本件決定処分等は無効である。

【被告の主張】

争う。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

前記前提事実に加えて、当事者間に争いのない事実、掲記の証拠及び弁論の全趣旨によると、以下の事実が認められる。

- (1) ア 原告は、平成17年頃、建設業を営む株式会社A（以下「A」という。）の従業員から、訴外乙が所有する本件土地上に共同住宅を建築することを勧められ、訴外乙の承諾を得て、本件土地上に共同住宅を建築することにした（甲25、原告本人）。
 - イ 原告は、平成17年4月16日、Aとの間で本件建物の建築請負契約を締結し（甲5）、本件建物の建築に当たって必要な行政手続等についてもAに任せることとして、原告らの実印等を交付し、Aの担当者が原告らの実印等を用いて本件許可申請書を作成した（甲12、17、18、25、乙1、原告本人）。
 - ウ Aは、平成18年5月18日、本件建物を完成させて原告に引き渡し、同月●日、原告を所有者とする本件建物の所有権保存登記がされた（甲2、19）。しかし、本件土地については、訴外乙から原告への所有権移転登記はされなかった（甲1）。
- (2) ア 処分行政庁は、本件許可申請書の記載及び本件許可に基づき、本件許可の日である平成17年10月27日において、訴外乙から原告に対して本件贈与が行われたと認定し、平成18年2月10日付けで、本件土地の住所地に宛てて、同年3月15日までに贈与税を申告するよう促す文書を発送した（乙2）。
 - イ また、処分行政庁は、平成21年8月28日付けで、原告に対し、本件土地について贈与税の申告と納税が必要となっているとして、本件土地に関する手持ちの書類等を持参して、同年9月9日に沖縄税務署に来署するよう求める内容の文書を送付した（乙3）。

原告は、当該文書を受領したが、必要があればさらに何らかの書類が来たり、税務署か

らの電話連絡や訪問があるだろうと考え、何らの応答もしなかった（甲 25、原告本人）。

そこで、処分行政庁は、平成 22 年 7 月 20 日付けで、原告に対し、原告が平成 17 年 10 月 27 日に訴外乙から本件贈与を受けたとして、平成 22 年 7 月 30 日までに贈与税の計算書、申告書及び納付書を作成して提出するよう求め、もし同期限までに連絡がない場合には、税務署において贈与税を決定する旨を文書で通知した（甲 4）。

原告は、当該文書も受領したが、やはり、何かあれば税務署から電話連絡等があるだろうと考え、何らの応答もしなかった（甲 25、原告本人）。

ウ 処分行政庁は、平成 22 年 7 月 30 日の期限までに原告から何らの連絡もなかったため、同年 8 月 4 日付けで、本件決定処分等をした（乙 4）。なお、本件決定処分等に係る通知書には、処分に不服があるときは、通知を受けた日の翌日から起算して 2 月以内に処分行政庁に対して異議申立てをすることができる旨の教示文が添付されていたが、原告は、同期間内に何らの異議申立てをすることなく、処分行政庁に対する問合せもしなかった（争いなし）。

エ 処分行政庁は、平成 22 年 9 月 30 日付けで、原告に対し、本件決定処分等に基づく贈与税等の納付の督促等をしたが、原告がこれにも応答しなかったため、同年 12 月 8 日、本件建物を差し押さえ、原告に対して差押書を送付した（甲 2、乙 6、14）。

（3）ア 原告が、平成 22 年 12 月、沖縄税務署を訪れたため、同署の職員が、原告に対し、本件許可申請書の記載に基づいて本件決定処分等を行った旨を説明した。これに対し、原告は、本件贈与の事実はなく、本件決定処分等について納得がいかなないなどと主張し、その後も沖縄税務署を訪れ、本件贈与の事実はない旨を主張したが、同署の職員による指導を受け、平成 23 年 1 月 28 日、本件決定処分等に基づく贈与税等について、5000 円を支払った。（甲 25、乙 5、14、原告本人）

原告は、その後、友人から紹介された税理士から、銀行から借り入れて早く支払った方がいいと助言されたが、納得がいかず、本件決定処分に基づく贈与税等の残額を納付しなかった（甲 25、乙 14、原告本人）。

イ 沖縄税務署の職員は、平成 24 年 6 月中旬、訴外乙を訪れ、原告が贈与税を支払っていない旨を伝えた。これを受けて、訴外乙は、弟の訴外丙に相談をし、原告ら及び訴外丙が、当該贈与税についての話し合いをした。そして、原告ら及び訴外丙は、同月 22 日、沖縄税務署を訪れ、同署の職員に対し、本件土地の贈与の事実がないのに、なぜ贈与税がかかるのかと尋ねたところ、同署の職員から、本件許可申請書を示され、本件許可申請書に「贈与」の記載がある旨の説明を受けたため、本件土地の賃貸借契約書（甲 11）を示し、本件土地については、贈与ではなく賃貸借がされている旨を主張した。原告及び訴外丙は、同年 7 月 13 日、A を訪れ、本件許可申請書の記載について問い合わせたところ、A から、本件許可申請書の記載の訂正をするよう助言された。（甲 23～25、証人丙、原告本人）

これを受けて、原告らは、同月 30 日、本件許可申請書の記載を（本件土地の）所有権の移転から賃借権の設定に訂正する旨の願出をし、沖縄県知事は、同月 31 日付けで、これを承認した（甲 10）。

そこで、原告ら及び訴外丙は、同年 8 月以降、沖縄税務署を訪れ、本件許可申請書の記載が訂正された旨を述べ、その旨の書面も示して、本件決定処分等の撤回を求めたが、聞き入れられなかった（甲 23、24、証人丙）。

ウ そのため、原告は、平成25年12月28日、本件決定処分等の無効確認を求める本件訴えを提起した。

なお、訴外乙は、平成26年7月●日、死亡し、原告は、同年10月●日、本件土地について、相続を原因とする所有権移転登記を得た（甲13、26）。

2 争点に対する判断

（1）ア 本件の争点は、本件決定処分等に無効事由が認められるか否かであるが、行政処分が無効となるのは、当該行政処分に重大かつ明白な瑕疵がある場合に限られ、重大かつ明白な瑕疵というのは、処分の要件の存在を肯定する処分庁の認定に重大・明白な瑕疵がある場合を指し、瑕疵が明白であるというのは、処分成立の当初から、誤認であることが外形上、客観的に明白である場合を指すものと解すべきである（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同36年3月7日第三小法廷判決・民集15巻3号381頁等参照）。

イ 前記前提事実及び前記認定事実によれば、処分行政庁は、農地法5条1項の規定による許可申請書である本件許可申請書の記載及び本件許可に基づき、本件許可の日である平成17年10月27日において、訴外乙から原告に対して本件贈与が行われたと認定し、本件決定処分等をしたことが認められるところ、農地法は、農地を農地以外のものにするために所有権を移転したり、賃借権を設定したりする場合には、当事者が都道府県知事の許可を受けなければならないと規定し、許可を受けなかった所有権の移転等の行為は、その効力を生じないと規定していることからすると、同法5条1項の規定による許可申請書は、農地である本件土地の所有権の移転、賃借権の設定等の事実や、その理由、原因等に関する事実を認定するに当たり、類型的に見て信用性が高い文書であるといえる。したがって、処分行政庁が、同法5条1項の規定による許可申請書である本件許可申請書の記載にしたがって上記の各事実を認定することには合理性が認められる。

そして、前記前提事実及び前記認定事実によれば、本件決定処分等の当時、本件許可申請書には、「転用のため農地の所有権を移転したいので、農地法第5条第1項の規定により、許可を申請します。」と記載され、「譲受人」を原告、「譲渡人」を訴外乙とし、「権利を移転または設定しようとする契約の内容」欄に「贈与」及び「永年」と記載され、「その他参考となるべき事項」欄に「父親と息子の関係」、「4階建て16世帯（共同住宅及び入居者の駐車場）」と記載された上、原告らの署名押印がされていた事実が認められ、これらの記載自体に、不自然・不合理な点は見当たらない。また、実際にも、本件土地上に本件許可申請書に記載された共同住宅である本件建物が建築された事実が認められ、本件贈与以外の事実については、本件許可申請書の記載と同一の内容が実現されていたことが認められる。そうすると、処分行政庁が、本件許可申請書の記載及び本件許可に基づき、本件許可の日である平成17年10月27日において、訴外乙から原告に対して本件贈与が行われたと認定し、本件決定処分等をしたことには、十分な合理性が認められ、本件決定処分等成立の当初から、これが誤認であることが、外形上、客観的に明白であると認められることはできない。

ウ これに対し、原告は、本件贈与の事実がなかったことは、本件土地の登記名義が訴外乙のままであり、固定資産税も訴外乙が負担していたことから明らかであると主張する。しかし、不動産登記は、原則として当事者の申請に基づいてされ（不動産登記法16条）、本件土地の登記名義を変更するかどうかは、当事者である原告らの判断に委ねられている。

そして、原告らが親子であることも考慮すれば、本件土地の所有権移転登記手續がされなかったことにより、本件贈与の事実がないことが、外形上、客観的に明白であると認めることはできない。また、固定資産税は、基本的に、土地については登記簿に所有者として登記されている者に対して課されることからすると（地方税法342条、343条参照）、本件土地の所有権移転登記がされなければ、基本的に、本件土地の登記名義を有する訴外乙が本件土地の固定資産税を負担することになるのであるから、本件土地の固定資産税を訴外乙が負担していたことをもって、本件贈与の事実がないことが、外形上、客観的に明白であると認めることもできない。

原告は、訴外乙から本件贈与をされなくとも、訴外乙の死亡により本件土地を相続することができ、この場合には、相続税は課されないはずであるし、訴外乙から本件土地の生前贈与をされたとしても、相続時精算課税制度（相続税法21条の9以下）を利用すれば、贈与税が課されないはずであったのに、原告らが、当該制度を利用しないまま、あえて本件贈与をしたというのは不合理であると主張する。しかし、原告らが、本件贈与の当時、相続税及び贈与税の仕組みや当該制度を十分に理解していたと認めるに足りる証拠はないから、当該制度を利用することなく本件贈与をしたとしても、それが不合理であると認めることはできない。

さらに、原告は、本件決定処分等に当たり、原告の言い分を聴く機会等が設けられなかったなどとも主張するが、前記認定事実によれば、処分行政庁は、本件決定処分等に先立ち、複数回にわたり、原告に対し、本件土地に関する手持ちの書類等（固定資産評価証明書・公図・登記事項証明書・賃貸契約書等）を持参して、沖縄税務署に来署するよう求めるなどしていたにもかかわらず、原告が正当な理由もなくこれに応じなかった結果、本件決定処分等に至ったことが認められる。したがって、本件決定処分等に先立ち、原告の言い分を聴く機会等は十分に設けられていたというべきであり、原告の主張は採用できない。

エ 以上によれば、本件決定処分等の成立の当初から、その原因となった本件贈与の事実について誤認があることが外形上、客観的に明白であると認めることはできないから、本件決定処分等に重大かつ明白な瑕疵があると認めることはできない。

- （2）ア 原告は、課税処分の無効の判断基準は、「当該処分におけ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的効果の発生を理由として被課税者に右処分による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のある場合には、前記の過誤による瑕疵は、当該処分を当然無効ならしめるものと解するのが相当である。」と判示した最高裁昭和●●年（○○）第●●号同48年4月26日第一小法廷判決・民集27巻3号629頁（以下「最高裁昭和48年判決」という。）を引用し、本件においても、最高裁昭和48年判決の基準が適用されるべき旨を主張する。

イ しかし、最高裁昭和48年判決は、第三者が、当該事件の原告らに無断で、当該第三者が所有する土地を原告ら名義にした上、これを他に売却した結果、原告らに対して譲渡所得に係る所得税の賦課決定処分がされたという事案において、原告らとしては、いわば全く不知の間に第三者がほしいままにした登記操作によって、突如として譲渡所得による課税処分を受けたのであり、かかる原告らに瑕疵ある課税処分の不可争的効果による不利益を甘受させることは、例えば、原告らが上記のような各登記の経由過程について完全に無

関係とはいえず、事後において明示又は黙示的にこれを容認していたとか、又は上記の表見的権利関係に基づいて何らかの特別の利益を得ていた等の特段の事情がない限り、原告らに対して著しく酷であるといわなければならないとした上で、このような場合は、何ら責められるべき事情のない原告らに課税処分による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事情のある場合に該当し、この点を看過した過誤による瑕疵は、課税処分を当然無効とすると判示したものである。

ウ このように、最高裁昭和48年判決の事案は、客観的にはおよそ所得が発生する余地がないにもかかわらず、この点を誤認して課税処分がされたという事案であり、単なる課税要件事実の誤認には止まらず、課税処分をすることがおよそ許されないような根本的瑕疵があったことが問題とされた事案であるのに対し、本件においては、原告は、本件建物を建築して本件土地を使用収益しており、原告が問題としている瑕疵も、本件贈与の有無という課税要件事実の認定に関する誤りをいうにすぎないものである。また、最高裁昭和48年判決の事案は、当該課税処分を招くような外形作出に全く関与していない者に対して課税処分がされたという事案であるのに対し、本件は、原告自らが委任したAの担当者によって作成された本件許可申請書の記載にしたがって本件決定処分等がされたものである。

加えて、前記認定事実によれば、処分行政庁は、平成21年8月28日付けで、原告に対し、本件土地について贈与税の申告と納税が必要となっているとして、本件土地に関する手持ちの書類等を持参して、沖縄税務署に来署するよう求める内容の文書を送付し、さらに、平成22年7月20日付けで、原告が本件贈与を受けたとして、同月30日までに贈与税の計算書、申告書及び納付書を作成して提出するよう求め、もし同期限までに連絡がない場合には、税務署において贈与税を決定する旨を文書で通知した事実が認められる。これに対し、原告は、必要があれば税務署からの電話連絡や訪問があるなどと考えて何らの応答もせず、その後も、本件決定処分等に係る通知を受領し、本件決定処分等の存在を認識したにもかかわらず、所定の不服申立期間内に不服申立てをしたり、出訴期間内に取消訴訟を提起したりするなどの行動を一切することがなかった事実が認められる。そして、原告の上記期間の不遵守についてやむを得ない事情が存在すると認めるに足りる証拠もないことからすれば、本件は、「不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に右処分による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のある場合」にも該当しないというべきである。

エ したがって、最高裁昭和48年判決の基準が本件に適用されるべき旨の原告の主張は、採用することができない。

第4 結論

以上によれば、原告の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 渡邊 隆浩

裁判官 久田 淳一