

神戸地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税返還請求事件

国側当事者・国

平成30年12月26日棄却・控訴

判 決

原告	甲 (以下「原告甲」という。)
同	乙 (以下「原告乙」という。)
上記兩名訴訟代理人弁護士	水野 武夫
同	井関 正裕
同	原田 裕彦
同	林 祐樹
被告	国
同代表者法務大臣	山下 貴司
同指定代理人	野口 弘雄
同	東 正幸
同	足立 昌隆
同	九鬼 佐規子
同	三川 雅史
同	本間 伸幸
同	小澤 正志

主 文

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

事実及び理由

第1 請求

- 1 被告は、原告甲に対し、6692万0300円及びこれに対する平成25年5月28日から支払済みまで年5%の割合による金員を支払え。
- 2 被告は、原告乙に対し、106万2800円及びこれに対する平成25年5月28日から支払済みまで年5%の割合による金員を支払え。

第2 事案の概要

1 事案の要旨

原告らは、平成18年11月●日に死亡した丙を相続し、その相続税に係る納税申告において、相続財産である株式の価額を、当時の財産評価基本通達(国税庁長官通達)に従い評価し、原告甲が合計3億1872万7000円を納税し、原告乙が合計848万4200円を納税し

たが、その後、同通達の関係部分が改正された。

本件は、原告らが、被告に対し、①前記納税のうち、前記通達の改正前後における前記株式の評価額の差額（以下「本件差額」という。には法律上の原因がないと主張して、不当利得返還請求権に基づき、原告甲が6692万0300円及びこれに対する被告が悪意の受益者となった日（旧通達が改正された日の翌日である平成25年5月28日）から支払済みまで民法所定の年5%の割合による民法704条所定の法定利息の支払を求め、原告乙が106万2800円及び同様の遅延利息の支払を求め（以下「本件不当利得返還請求」という。）、又はこれと選択的に、②（1）国税庁長官には、本件相続に係る相続税の申告納付期限である平成19年9月●日までに前記通達を改正すべき職務上の注意義務の違反があり、（2）伊丹税務署長には、平成24年3月2日（改正前の通達の合理性を否定する地裁判決がされた日）までに前記相続税についての減額更正処分をすべき職務上の注意義務の違反があり、これらによって、原告らは前同額の損害を被ったと主張して、国家賠償法1条1項に基づく国家賠償として、前記と同様の金員及び不法行為の後の日である平成25年5月28日から支払済みまで民法所定の年5%の割合による遅延損害金の支払を求める（以下「本件国家賠償請求」という。）事案である。

2 関係法令等の定め

関係法令等の定めは、別紙のとおりである。以下、国税通則法（平成23年法律第114号による改正前のもの。）を「通則法」といい、財産評価基本通達（昭和39年4月25日付け直資56・直審（資）17による国税庁長官通達）189の（2）について、平成25年5月27日付け「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」による改正前のものを「旧通達」といい、同改正後のものを「改正通達」という。

3 前提事実（当事者間に争いのない事実及び括弧内に掲記の証拠及び弁論の全趣旨等から容易に認定することができる事実）

（1）原告らによる丙の相続等

丙は、平成18年11月●日に死亡し、配偶者である丁及び子である原告らが相続（以下「本件相続」という。）した。本件相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の課税財産には、A株式会社の株式18万6600株、有限会社Bの株式1194株、有限会社Cの株式60株（以下、これらの株式を併せて「本件各株式」という。）が含まれており、A株式会社の株式保有割合（評価会社の有する各資産の価額の合計額のうち占める株式等の価額の合計額の割合のこと。）は29.1%であり、有限会社B及び有限会社Cの主要な資産は、A株式会社の株式であった。（争いがなく、事実のほか、弁論の全趣旨。）

したがって、A株式会社の株式は、旧通達によれば、純資産価額方式（発行会社が課税時期に清算した場合に株主に分配される正味財産の価値をもって株式の相続税評価額と考える評価方式のこと。）で評価することとなるが、改正通達によると、類似業種比準方式（業種の類似する大会社の平均株価に比準させて評価会社の株式価格を求める方式のこと。）によることになる。なお、本件相続に係る相続税の申告、修正申告、賦課決定処分、更正の請求、通知処分、異議申立て、異議決定、審査請求及び裁決の経緯は、後記（2）以下において詳述するほか、その概要は別紙「課税等の経緯」に記載のとおりである。

（2）本件申告等

ア 原告ら及び丁は、平成19年9月10日、伊丹税務署長に対し、本件相続税について、

本件各株式を旧通達所定の純資産価額方式に従い合計9億2147万6514円と評価し、原告らの相続税額を以下のとおりと申告し、その頃、これを納付した。

原告甲 3億1716万8500円

原告乙 845万2400円

(甲1及び弁論の全趣旨)

イ 原告ら及び丁は、平成20年12月19日、伊丹税務署長に対し、本件相続税について、原告らの相続税額(総額)を以下のとおりとする修正申告(以下「本件申告」という。)をし、その頃、これと前記アの額との差額を納付(以下、前記アの納付と併せて「本件各納付」という。)した。なお、本件申告に関する減額更正をすることができる期間は、平成19年9月●日から平成24年9月●日までとなった。

原告甲 3億1872万7000円

原告乙 848万4200円

(甲2及び弁論の全趣旨。なお、純資産価額方式によれば、原告らの相続税額が前記金額となることについて、当事者間に争いはない。)

ウ 伊丹税務署長は、平成21年1月7日付けで、原告甲に対し、過少申告加算税15万5000円の賦課処分をした(争いがない。)

(3) 旧通達に関する判決及び国税庁長官の対応

ア 東京地方裁判所は、平成24年3月2日、「少なくとも本件相続の開始時〔判決注：平成16年2月28日〕を基準とすると、評価通達189の(2)の定めのうち、大会社につき株式保有割合が25%以上である評価会社を一律に株式保有特定会社としてその株式の価額を同通達189-3の定めにより評価すべきものとする部分〔判決注：旧通達の部分のこと。〕については、いまだその合理性は十分に立証されているものとは認めに足りないものといわざるを得ない。」とする判決(以下「別件東京地裁判決」という。)をした。なお、同事件の原告らは、本件原告らとは異なる者である。(甲4及び弁論の全趣旨)

イ 東京高等裁判所は、平成25年2月28日、別件東京地裁判決を不服として国が控訴したのに対し、「評価通達189の(2)の定めのうち、大会社につき株式保有割合が25%以上である評価会社を一律に株式保有特定会社と定める本件判定基準が本件相続開始時〔判決注：平成16年当時〕においてもなお合理性を有していたものとはいえない。」として控訴を棄却する判決(同裁判所平成●●年(〇〇)第●●号。以下「別件東京高裁判決」という。)をしたところ、国は上告及び上告受理申立てをせず、同判決は確定した(争いがない事実のほか、甲4及び弁論の全趣旨。)

ウ 国税庁長官は、平成25年5月27日、別件東京高裁判決があったことを受け、改正通達を発出した(甲5及び弁論の全趣旨)。

(4) 原告らによる更正の請求等

ア 原告らは、平成25年7月25日、伊丹税務署長に対し、本件各株式を改正通達の定める類似業種比準方式に従って評価した場合、本件相続税の額は以下のとおりとなると主張して、通則法23条2項3号及び施行令6条1項5号に基づき、相続税の更正の請求(以下「本件更正請求」という。)をした。

原告甲 2億5180万6700円

原告乙

742万1400円

(甲6及び弁論の全趣旨。この金額と前記(2)イの金額との差額(原告甲が6692万0300円、原告乙が106万2800円)が「本件差額」である。なお、被告は、本件各株式を改正通達に従って評価した場合の金額が前記のとおりとなることが明らかとはいえないと主張している。)

イ 伊丹税務署長は、平成25年10月11日、原告らに対し、本件更正請求について、いずれも、法定申告期限から5年を経過しているため、通則法70条2項1号により、減額更正することができないとして、更正をすべき理由がない旨の通知(以下「本件通知処分」という。)をした(甲7の1・2、乙1の1・2)。

ウ 原告らは、平成25年11月20日、本件通知処分を不服として異議申立てをしたが、伊丹税務署長は、平成26年2月18日付けで、原告らの異議申立てをいずれも棄却する決定をした(甲8の1・2)。

エ 原告らは、平成26年3月7日、前記ウの棄却決定を不服として審査請求をしたが、国税不服審判所長は、同年11月28日付けで、原告らの審査請求をいずれも棄却する裁決をした(甲9)。

(5) 本件通知処分に係る取消訴訟(以下「前訴」という。)

原告らは、平成27年5月15日、本件各通知処分は違法であると主張して、国を被告として、本件通知処分の取消しを求める訴訟を大阪地方裁判所に提起したところ、同裁判所は、平成28年8月26日、原告らの請求をいずれも棄却する判決をした(甲10)。

大阪高等裁判所は、平成29年3月17日、前記大阪地裁判決に対する原告らの控訴をいずれも棄却する判決をし、最高裁判所は、同年9月7日、原告らの上告受理申立てを受理しない決定をした(甲11、12)。

(6) 本件訴えの提起

原告らは、平成29年9月6日、本件不当利得返還請求に係る訴えを提起し、平成30年4月7日、本件国家賠償請求を選択的に追加した(当裁判所に顕著な事実)。

(7) 時効援用の意思表示

被告は、平成30年7月4日の本件第4回口頭弁論期日において、原告らに対し、本件国家賠償請求に係る国家賠償請求権について、消滅時効を援用するとの意思表示をした。

4 主たる争点

(1) 本件不当利得返還請求に関する争点

争点1 (法律上の原因の有無)

(2) 本件国家賠償請求に関する争点

争点2 (国税庁長官の職務上の注意義務違反の有無)

争点3 (伊丹税務署長の職務上の注意義務違反の有無)

争点4 (消滅時効の成否)

5 主たる争点に関する当事者の主張

(1) 本件不当利得返還請求(争点1(法律上の原因の有無))について

【原告らの主張】

原告らは、被告に対し、本件相続税として、本件差額を納付したものである。しかし、以下のとおり、本件差額に係る租税債権(相続税債権)は成立しておらず、法律上の原因がな

いから、同額の不当利得返還請求権を有するというべきである。よって、原告らは、被告に対し、不当利得返還請求権に基づき、原告甲が6692万0300円及びこれに対する被告が悪意の受益者となった日（旧通達が改正された日の翌日である平成25年5月28日）から支払済みまで民法704条所定の法定利息の支払を求め、原告乙が106万2800円及び同様の遅延利息の支払を求める。

ア 納税申告と租税債権の成立等について

(ア) 租税債権は、租税実体法上の根拠がなければ成立しないというべきところ、旧通達は租税実体法（相続税法22条）に適合しないものであるから、旧通達に従った相続税額と改正通達に従った相続税額の差額については、租税実体法上の根拠がなく、成立していないというべきである。

被告は、本件相続税の額は、本件申告によって確定したから、本件申告に従って納付された本件相続税を被告が保持することについて、法律上の原因がないとはいえないと主張する。しかし、租税実体法上の根拠がない場合、納税申告によって租税債権が成立・確定することもないというべきである。

(イ) また、最高裁昭和49年3月8日第二小法廷判決（民集28巻2号186頁。以下「昭和49年最高裁判決」という。）は、「貸倒れの発生とその数額が格別の認定判断をまつまでもなく客観的に明白で、課税庁に前記の認定判断権を留保する合理的必要性が認められないような場合にまで、課税庁自身による前記の是正措置が講ぜられないかぎり納税者が先の課税処分に基づく租税の収納を甘受しなければならないとすることは、著しく不当であって、正義公平の原則にもとるといふべきである。それゆえ、このような場合には、課税庁による是正措置がなくても、課税庁又は国は、納税者に対し、その貸倒れにかかる金額の限度においてもはや当該課税処分の効力を主張することができないものとなり、したがって、右課税処分に基づいて租税を徴収し得ないことはもちろん、既に徴収したものは、法律上の原因を欠く利得としてこれを納税者に返還すべきものと解するのが相当である。」と判示している。

昭和49年最高裁判決は、「申告・更正に基づき所得税を徴収された場合において、その税額が法律に基づいていない場合には、その差額を不当利得として返還請求をできる」旨を判示したものと解するべきである。そして、本件と同最高裁判決の事案とは、①前記のとおり租税実体法上の根拠がないこと、②通則法等の法律上、納税者に対する救済の手続が存在しない点で共通しており、同最高裁判例に従い、本件差額についての不当利得返還請求が認められるべきである。

また、租税法学者等の見解は、「申告により税額が確定した場合において、更正の請求ができないときは、不当利得返還請求又は国家賠償請求をし得る」点で一致しており、これに反する見解ないし論文は存在しない。

イ 本件通知処分について

被告の主張イは争う。前訴判決で確定したのは、本件通知処分が取り消されないということに過ぎず、判決理由中の判断に拘束力はないものである。また、前訴判決の理由も、減額更正期間を経過したからという形式的なものに過ぎないのであって、被告に不当利得がないという判断をしたものではないから、前訴判決が確定したことは、法律上の原因の有無を左右しないというべきである。

【被告の主張】

ア 納税申告と租税債権の成立等について

(ア) 原告らの主張ア(ア)は争う。本件相続税の額は、本件申告によって確定したものであり、その税額が法令に従って計算した額を上回る場合であっても、同額を国が保有することに「法律上の原因」が認められ、不当利得返還請求は認められないというべきである。

(イ) 原告らの主張ア(イ)は争う。本件相続に係る相続税の金額が格別の認定判断をまつまでもなく客観的に明白であるとはいえないし、課税庁に前記の認定判断権を留保する合理的必要性が認められないともいえない。

また、昭和49年最高裁判決は、原告らの主張するような趣旨の判決ではなく、納税者に対する救済規定の不備という特殊な事例に関する判断というべきである。そして、本件において、原告らは、更正の請求をしたり、課税処分を争ったりすることができたから、救済規定の不備は存在せず、同最高裁判決の射程は及ばないというべきである。

イ 本件通知処分について

原告らについて、本件相続税について減額更正をしない旨の本件通知処分がされた(前提事実(4)イ)ものである。更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分には、申告された税額を減額しないことを確定する効力があるというべきであるから、本件において不当利得返還請求が認められることになると、本件通知処分が有効であるとしたまま、減額更正をして金員を還付したのと同様の結果を招くため、本件通知処分との矛盾抵触が生じることになる。また、本件通知処分が適法であることは、前訴判決によって既に確定している(前提事実(5))から、被告が本件差額を保持することについて、「法律上の原因」があるというべきである。

(2) 本件国家賠償請求に関する争点

ア 争点2(国税庁長官の職務上の注意義務違反の有無)、争点3(伊丹税務署長の職務上の注意義務違反の有無)について

【原告らの主張】

原告らは、後記(ア)、(イ)のとおり、国税庁長官又は伊丹税務署長の故意又は過失による違法な行為によって、前記(1)と同額の損害を被ったものである。よって、被告に対し、国家賠償法1条1項に基づく国家賠償として、原告甲が6692万0300円及びこれに対する不法行為の日(平成25年5月28日)から支払済みまで民法所定の年5%の割合による遅延損害金の支払を求め、原告乙が106万2800円及び同様の遅延損害金の支払を求める。

(ア) 別件東京高裁判決(前提事実(3)イ)は、「旧通達は、これが制定された平成2年当時、上場会社における株式保有割合が、それ以外の一般会社の株式保有割合の3~4倍であったという、資産構成の著しい偏りが認識されたことを根拠として決定されたものであるのに対し、その後、平成9年に改正された独禁法の影響もあって、前記のような有意な差がなくなり、資産構成の著しい偏りがあると評価できる状況ではなくなったので、平成16年当時において、旧通達が合理性を有していたとはいえない。」旨判示したものである。

これによると、国税庁長官は、平成16年当時、旧通達に合理性がないことを認識し、

遅くとも、本件相続税の申告納付期限である平成19年9月●日までには旧通達を改正すべき職務上の注意義務を負っていたのに、これを怠ったというべきである。

(イ) また、別件東京高裁判決の原判決である別件東京地裁判決（前提事実（3）ア）は、別件東京高裁判決と同様、旧通達の合理性を否定する判断をしたものである。

したがって、伊丹税務署長は、別件東京地裁判決が言い渡された日である平成24年3月2日の時点で、旧通達が合理性を有していないことを認識し、本件相続税の減額更正期限の終期である同年9月●日までに、減額更正をすべき職務上の注意義務を負っていたのに、これを怠ったというべきである。

【被告の主張】

原告らの主張は否認ないし争う。国税庁長官及び伊丹税務署長の行為について、国家賠償法1条1項にいう違法があるということはできず、また、故意又は過失があったとも認められないというべきである。

イ 争点4（消滅時効の成否）について

【被告の主張】

仮に、原告らの被告に対する国家賠償請求権が発生したとしても、原告らが「損害及び加害者を知った時」は、原告らが伊丹税務署長から本件通知処分を受けた平成25年10月11日（前提事実（4）イ）というべきであるところ、原告らが本件国家賠償請求に係る訴えを提起したのは、同日から3年以上経過した後の平成30年4月7日であり（前提事実（6））、被告は、平成30年7月4日の本件第4回口頭弁論期日において、原告らに対し、本件国家賠償請求に係る国家賠償請求権について、消滅時効を援用するとの意思表示をしたものである（前提事実（7））。

よって、原告らの被告に対する国家賠償請求権は、国家賠償法4条、民法724条前段により、時効消滅した。

【原告らの主張】

消滅時効の起算点を争う。

行政処分の違法・無効が争われている先行訴訟がある場合、同処分が違法であることを前提とした国家賠償請求権の消滅時効期間は、同処分が違法・無効である旨の先行訴訟の判決が確定するまで進行しないものというべきである。そうすると、本件における国家賠償請求権の消滅時効の起算点は、本件通知処分の取消訴訟に関する上告受理申立てが棄却された日の翌日である平成29年9月8日となるというべきである。

第3 当裁判所の判断

1 本件不当利得返還請求（争点1（法律上の原因の有無））について

(1) 本件通知処分について

被告は、更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分には、申告された税額を減額しないことを確定する効力があるというべきであるから、本件において不当利得返還請求が認められることになると、本件通知処分が有効であるとしたまま、減額更正をして金員を還付したのと同様の結果を招くため、本件通知処分との矛盾抵触が生じることになると主張する（被告の主張イ）。

通則法23条1項は、更正の請求について、納税申告書を提出した者が、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大である等のときに、税務署長に対し、納付すべき税額を減額

することを求めて行う請求である旨規定し、同条4項において、税務署長に対し、更正の請求があった場合には、所定の調査をし、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こととして、一定の応答義務がある旨規定していることからすると、更正をすべき理由がない旨の通知処分は、申請に対する不許可処分と類似の効力を有すると解される。もっとも、本件通知処分（甲7の1）は、通則法70条2項1号、71条1項2号・同法施行令30条所定の制限期間が経過しているから、本件相続税の減額更正をすることができないと判断したものであって、本件相続税の額の適法性について判断したのではない。

以上の事実関係によれば、本件通知処分には、本件相続税の納税義務を発生させ、又はその額を確定させるような法律効果はないと解するのが相当である。したがって、本件通知処分がされ、その取消訴訟（前訴）を棄却する判決が確定したことをもって、本件差額を被告が保持することについて法律上の原因がないと直ちに判断することはできないし、そのように判断した場合に、本件通知処分と矛盾抵触が生じるということもできない。

被告の前記主張は、採用することができない。

（2）納税申告と租税債権の成立について

ア 通則法は、相続税の納税義務は、相続等による財産の取得の時に成立するものとし（15条2項）、その税額の確定について、申告納税方式、すなわち、納付すべき税額が納税者の申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式を採用している（同条1項、16条1項1号）。これらの規定によれば、通則法は、相続税について、相続等による財産取得時に納税義務が抽象的に成立し、その具体的な税額は、納税者の申告によって確定することを原則とするものと解される。

イ 前提事実（1）、（2）ア、イ、によれば、原告らは、平成18年11月●日、丙を相続したことにより、本件各株式を取得し、平成20年12月19日、本件申告をし、同日頃までに、本件申告に係る相続税額をそれぞれ納税（本件各納付）したことが認められる。そうすると、本件相続税の納税義務は、本件各株式を含めた相続財産の取得の時（相続開始時）に抽象的に成立し、その具体的な税額が本件申告によって確定し、原告らは、本件申告に係る相続税額について、本件差額を含めた納付（本件納付）をしたものと評価することができる。

ウ したがって、原告らがした本件各納付は、本件差額を含め、本件相続税として、本件申告に係る税額を納付したものと認められるから、本件差額を被告が保持することについて、法律上の原因がないということとはできない。

エ（ア）これに対し、原告らは、納税申告のうち、租税実体法に照らして過大な部分は、申告によって新たに租税債権が成立し、確定することはないというべきであると主張する（原告らの主張ア（ア））。

しかし、申告には、抽象的に発生した租税債権の額を具体的に確定させるという法律効果を有するというべきであるから、有効な申告に基づき納付された租税については、仮に申告が過大であっても、納税者としては、更正の請求をすべきであって、税務署長の減額更正がない限りは、申告により納付した国税を国が保持することが不当

利得となることはないとするのが相当である。確かに、申告は、私人による公法上の行為であって、課税処分とは異なり公定力を有しないから、申告についての取消訴訟を提起せずとも、その無効を前提とした不当利得返還請求をすることができる場合があるというべきである。もっとも、納税者が、申告が無効であるとして、申告により納付した租税を不当利得として返還請求をし得るのは、納税申告書の記載内容に客観的に明白かつ重大な過誤があり、通則法等の定める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に限られると解するのが相当である（以上につき、最高裁平成22年10月15日第二小法廷判決・民集64巻7号1764頁、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）。

しかるに、原告らは、前記特段の事情がある旨の主張をしていないし、一件記録によっても、同特段の事情があると評価すべき事実を認めることもできない。

また、原告らは、前記のとおり主張するに当たり、昭和37年3月26日の第40回国会衆議院大蔵委員会における政府委員答弁（甲15の24頁5段目ないし25頁1段目）を引用する。しかし、同政府委員は、申告納税方式ないし税額の確定の意味について、「確定というのは具体的な債権がきまる過程、きまる方式をうたっておるわけでございますから、〔判決注：納税の額は、〕原則としては申告できまるのだ。」

（47頁5段目）、「これ〔判決注：同法の申告納税方式の定義に関する規定〕は具体的な債権額が確定する手続が書いてあるわけでございます。」（48頁2段目）とも答弁しており、同政府委員は、前記アで判示したのと同様、申告納税方式においては、課税要件事実があることによって、納税義務が抽象的に成立し、その具体的な税額は、納税者の申告によって確定すると認識を前提とした答弁をしているものであって、申告に基づく納税額を国が保持することについて法律上の原因を否定する趣旨をいうものではないと解される。

（イ）さらに、原告らは、昭和49年最高裁判決ないしその趣旨が本件に及ぶものであるとして、①本件において、旧通達の改正と当該改正に基づき納税すべき金額は格別の認定判断をまつまでもなく客観的に明白で、課税庁に前記の認定判断権を留保する合理的必要性が認められず、②また、本件申告の際、国税庁長官の発出した旧通達が存在し、これに従った実務の運用がされ、税理士等の専門家においても旧通達に反する行動をとることが事実上できなかつたのであり、原告らにおいて、専門家の助力を得て旧通達の合理性を争うことは不可能であり、③さらに、前記期間内に減額更正の請求をしたとしても、前記の事情からすれば、同請求が認められる余地はなく、更正をすべき理由がない旨の通知についての抗告訴訟を専門家に依頼して提起するなどの負担をしなければならないところ、このように無駄になる危険を承知の上で訴訟を提起することは、原告らに事実上不可能を強いることになるというべきであるから、通則法所定の更正の請求の手続は形式的に存在しているに過ぎず、同手続によらなければならないとするのは、著しく不当であり、正義公平の原則にもとると主張する。

しかし、昭和49年最高裁判決は、当該事案における納税者を救済することのできる救済規定が存在していなかったため、これを救済するには不当利得返還請求を認めなければ、著しく不当であり、正義公平の原則にもとるため、その請求を認めた事例

に関する判断と解すべきである。また、前提事実（3）ア、イ、によれば、別件東京高裁判決及びその原判決における原告らのように、旧通達が不合理である旨主張して、通則法所定の期間制限内に更正の請求をし、これに対する更正をすべき理由がない旨の通知を受けた上、同通知処分の取消訴訟において、前記主張に理由があるとする判決を受けた者がいたことが認められ、本件原告らにおいて、同様に期間制限内に更正の請求及び取消訴訟等を提起することについて、法律上の障害があったとは認められない。

これらの事実関係によれば、通則法所定の更正の請求の手續が形式的に存在しているに過ぎないということとはできず、救済規定の不備があるということとはできない。したがって、本件と昭和49年最高裁判決とは事案が異なるというべきであって、通則法所定の更正の請求の手續によらずに不当利得返還請求をすることを直ちに認めることはできない。

（3）小括

よって、原告らの本件不当利得返還請求は、いずれも理由がない。

2 本件国家賠償請求についての判断

（1）国家賠償法上の違法の判断枠組み

国家賠償法1条1項は、「国又は公共団体の公権力の行使に当る公務員が、その職務を行うについて、故意又は過失によつて違法に他人に損害を加えたときは、国又は公共団体が、これを賠償する責に任ずる。」と規定するところ、同項にいう「違法」とは、公権力の行使に当たる公務員が、個別の国民との関係において遵守すべき職務上の注意義務に違反することをいう（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、最高裁平成11年1月21日第一小法廷判決・裁判集民事191号127頁参照）。

（2）争点2（国税庁長官の職務上の注意義務違反の有無）について

ア 原告らは、別件東京高裁判決が、要するに、平成16年当時において、旧通達が合理性を有していたとはいえない旨判示していることからすれば、国税庁長官は、同年当時、旧通達に合理性がないことを認識し、遅くとも、原告らの納税申告までには旧通達を改正すべき職務上の注意義務を負っていたのに、これを怠ったというべきであると主張する。

イ（ア）しかし、通達は、上級行政機関等が、下級行政機関等に対して所掌事務に関する命令又は示達をするために発するもの（国家行政組織法14条2項参照）であって、国民を直接拘束するものではない。したがって、公務員が通達を改廃するに当たり、個別の国民との関係において職務上の注意義務を負うと解することは原則としてできないというべきであり、その通達が、これに関する所掌事務に関する法令の一義的な文言に違反し、その制定をすることによって個別の国民の権利が侵害されることが予見されるのに、あえて当該通達を制定するような容易に想定し難い例外的な場合でない限り、当該通達を制定する行為が国家賠償法1条1項にいう違法と評価されることはないと解するのが相当である。

これに対し、原告らは、通達制定行為は法律に羈束され、法律を正しく執行するために行われるものであって、とりわけ租税法律関係においては、租税公平主義の要請から納税者全体に対して平等に行われる必要があるから、通達制定行為にはおよそ裁量が認められないと主張する。しかし、法令の文言が一義的でなく、その解釈が多義

的なものである場合、効率的で適正・公平な徴税事務を確保するため、当該法令の解釈に関する通達が発出されることは当然に予定されているというべきであり、通達を発出・改廃することについて、一般的におよそ裁量が認められないということはない。

また、原告らは、別件東京高裁判決に対し、国が上告又は上告受理申立てをしなかったことが、国が旧通達に合理性がなくなっていたと認識していたことを強く推認させるなどとも主張するが、独自の見解であって、採用することができない。

(イ) そして、改正通達及び旧通達に関する法令である相続税法22条は、「特別の定めのあるものを除くほか、相続により取得した財産の価額は、当該財産の取得のときにおける時価による」旨規定し、旧通達及び改正通達は、取引相場のない株式の「時価」の算定方式等について発出されたものであるところ、原告らの納税申告の時点において、そのような株式の時価の算定方式についてより具体的に定めた法令の規定は見当たらないし、別件東京高裁判決が確定するまで、旧通達の合理性を否定した確定裁判例も見当たらない。

ウ 以上の事実関係によれば、国税庁長官が、原告らが納税申告をした当時、旧通達を改正すべき職務上の注意義務を負っていたとはいえ、国家賠償法1条1項の違法があると評価することはできない。

(3) 争点3 (伊丹税務署長の職務上の注意義務違反の有無) について

ア 原告らは、伊丹税務署長は、別件東京地裁判決があった平成24年3月2日の時点で、旧通達が合理性を有していないことを認識し、減額更正期間の終期である同年9月10日までに、本件相続税の額について減額更正をすべき職務上の注意義務を負っていたのに、これを怠ったというべきであると主張する。

イ 前記(2)のとおり、通達は、上級行政機関等が、下級行政機関等に対して所掌事務に関する命令又は示達をするために発するものである(国家行政組織法14条2項参照)から、下級行政機関においては、上級行政機関が発した命令である通達に従うべき職務上の義務を負うものである。

そうすると、伊丹税務署長は、平成25年5月27日付け通達によって旧通達が廃止された時まで、その上級行政機関である国税庁長官が発した旧通達に従うべき職務上の義務を負っていたというべきであって、これに反して本件相続税の額について減額更正をすべき職務上の注意義務を負っていたということはない。

また、原告らは、公務員は、実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかとなるような不合理な評価方法を定める通達には従う義務はないなどとも主張する。しかし、前記(2)イ(イ)で判示した事実関係によれば、伊丹税務署長において、平成24年3月2日から同年9月10日までの間、旧通達の定める評価方法につき、実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかなものであって、これに従う義務がなかったということまではできないというべきである。のみならず、別件東京地裁判決がされた後、減額更正期間が経過する前に、原告らから更正の請求を受けたのであれば、伊丹税務署長において、旧通達の合理性について再検討し、本件相続税について減額更正をすべきか否かについて判断する契機が与えられたとも考えられるところであるが、前提事実によれば、原告らは、別件東京地裁判決及び別件東京高裁判決の原告らが勝訴し、旧通達が改正されたこ

とから、自身らの相続税額も減額されるべきであると考え、減額更正期間の経過後に、本件更正請求をして本件通知処分を受け、その取消訴訟（前訴）を提起して敗訴した後、本件訴えを提起するに至ったことがわかるものである。

ウ したがって、伊丹税務署長の行為ないし不作為についても、国家賠償法1条1項の違法があるということとはできない。

(4) 小括

以上によれば、その余の争点（消滅時効の成否）について検討するまでもなく、本件国家賠償請求は、いずれも理由がない。

3 結論

よって、原告らの本件不当利得返還請求及び本件国家賠償請求は、いずれも理由がないので、棄却することとし、主文のとおり判決する。

神戸地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 山口 浩司

裁判官 武村 重樹

裁判官 毛受 裕介

(別紙)

関係法令等の定め

関係法令等の定め(抜粋)は、以下のとおりである。なお、本判決において、〔〕内に所要の注記をした。

(1) 国税通則法(平成23年法律第114号による改正前のもの)

2条(定義)

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

六 納税申告書 申告納税方式による国税に関し国税に関する法律の規定により次に掲げるいずれかの事項その他当該事項に関し必要な事項を記載した申告書をいい、国税に関する法律の規定による国税の還付金(以下「還付金」という。)の還付を受けるための申告書でこれらのいずれかの事項を記載したものを含むものとする。〔次に掲げる事項略〕

15条(納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定)

1項 国税を納付する義務〔中略〕が成立する場合には、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手續により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする。

2項 納税義務は、次の各号に掲げる国税〔中略〕については、当該各号に定める時〔中略〕に成立する。

四 相続税 相続〔中略〕による財産の取得の時

16条(国税についての納付すべき税額の確定の方式)

1項 国税についての納付すべき税額の確定の手續については、次の各号に掲げるいずれかの方式によるものとし、これらの方式の内容は、当該各号に掲げるところによる。

一 申告納税方式 納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていないかつた場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。

二 賦課課税方式 納付すべき税額がもつぱら税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。

2項 国税〔中略〕についての納付すべき税額の確定が前項各号に掲げる方式のうちいずれの方式によりされるかは、次に定めるところによる。

一 納税義務が成立する場合において、納税者が、国税に関する法律の規定により、納付すべき税額を申告すべきものとされている国税 申告納税方式

二 前号に掲げる国税以外の国税 賦課課税方式

〔相続税法27条(相続税の申告書)1項は、相続により財産を取得した者に相続税額があるときは、所定の期間内に申告書を提出しなければならない旨規定しており、これによれば、相続税についての納付すべき税額の確定の手續は、申告納税方式によることとなる。〕

17条(期限内申告)

1項 申告納税方式による国税の納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、納税申告書を法定申告期限までに税務署長に提出しなければならない。

23条(更正の請求)

1 項 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 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い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〔中略〕が過大であるとき。

二 前号に規定する理由により、当該申告書に記載した純損失等の金額〔中略〕が過少であるとき、又は当該申告書〔中略〕に純損失等の金額の記載がなかつたとき。

三 第1号に規定する理由により、当該申告書に記載した還付金の額に相当する税額〔中略〕が過少であるとき、又は当該申告書〔中略〕に還付金の額に相当する税額の記載がなかつたとき。

4 項 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。

(2) 財産評価基本通達(昭和39年4月25日付け直資56・直審(資)17による国税庁長官通達)

財産評価基本通達189の(2)は、相続税法22条が、相続等により取得した財産の価額について、当該財産の取得の時における時価により評価すべき旨規定することを受けて、株式等の価額の評価方法を規定している。平成25年5月27日付け「財産評価基本通達の一部改正について(法令解釈通達)」による改正前は、株式保有割合(評価会社の有する各資産の価額の合計額のうちを占める株式等の価額の合計額の割合のこと。)が25%以上である大会社の株式の価額を、類似業種比準方式(業種の類似する大会社の平均株価に比準させて評価会社の株式価格を求める方式のこと。)ではなく、原則として純資産価額方式(発行会社が課税時期に清算した場合に株主に分配される正味財産の価値をもって株式の相続税評価額と考える評価方式のこと。)で評価する旨定めていた。同改正後は、その株式の価額を原則として純資産価額方式で評価することとする大会社の株式保有割合の基準が、「25%以上」から「50%以上」と変更された。また、改正後の通達(改正通達)は、同日以後に相続等により取得した財産を評価する場合のほか、同日以後に相続税等の申告をする者が同日前に相続等により取得した財産を評価する場合にも適用することができることとされた。

課税等の経緯

(単位：円)

項目		区分		賦課決定処分	更正の請求	通知処分	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
		申告	修正申告							
		H19. 9. 10	H20. 12. 19	H21. 1. 7	H25. 7. 25	H25. 10. 10	H25. 11. 20	H26. 2. 18	H26. 3. 7	H26. 11. 28
原告甲	取得財産の価額	488,932,704	488,932,704	/	361,802,280	更正をすべき理由がない旨の通知	全部取消し	棄却	全部取消し	棄却
	相続時精算課税適用財産の価額	510,000,000	510,000,000		510,000,000					
	債務及び葬式費用の金額	0	0		0					
	課税価格(1,000円未満切捨て)	998,932,000	998,932,000		871,802,000					
	相続時精算課税分の贈与税額控除額	97,000,000	97,000,000		97,000,000					
	納付すべき税額(100円未満切捨て)	317,168,500	318,727,000		251,806,700					
	過少申告加算税の額	/	/		155,000					
原告乙	取得財産の価額	26,389,817	26,389,817	/	22,742,585	更正をすべき理由がない旨の通知	全部取消し	棄却	全部取消し	棄却
	債務及び葬式費用の金額	0	0		0					
	課税価格(1,000円未満切捨て)	26,389,000	26,389,000		22,742,000					
	納付すべき税額(100円未満切捨て)	8,452,400	8,484,200		7,421,400					
	過少申告加算税の額	/	/		/					
相続税の総額	取得財産の価額の合計額	1,543,443,265	1,549,804,671	/	1,337,241,927	/	/	/	/	/
	相続時精算課税適用財産の価額	510,000,000	510,000,000		510,000,000					
	債務及び葬式費用の合計額	956,637	956,637		956,637					
	課税価格の合計額(1,000円未満切捨て)	2,052,485,000	2,058,846,000		1,846,284,000					
	法定相続人の数	3人	3人		3人					
	遺産に係る基礎控除額	80,000,000	80,000,000		80,000,000					
	相続税の総額	845,242,000	848,422,500		742,142,000					