

大阪高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税返還請求控訴事件

国側当事者・国

令和元年10月10日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・神戸地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成30年12月26日判決、本資料268号-118・順号13223)

判 決

| | |
|--------------|---------------------|
| 控訴人(原告) | 甲 (以下「控訴人甲」という。) |
| 控訴人(原告) | 乙 (以下「控訴人乙」という。) |
| 控訴人ら訴訟代理人弁護士 | 水野 武夫 |
| 同 | 井関 正裕 |
| 同 | 原田 裕彦 |
| 同 | 林 祐樹 |
| 被控訴人(被告) | 国 |
| 同代表者法務大臣 | 河井 克行 |
| 同指定代理人 | 野口 弘雄 |
| 同 | 東 正幸 |
| 同 | 市谷 諭史 |
| 同 | 一色 広己 |
| 同 | 西崎 恒彦 |
| 同 | 植西 直美 |

主 文

- 1 本件各控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 被控訴人は、控訴人甲に対し、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。
- 3 被控訴人は、控訴人乙に対し、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 本件は、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(平成20年12月19日)において相続財産である株式の価額を同申告当時の財産評価基本通達(国

税庁長官通達)に従って評価して納税した控訴人らが、被控訴人に対し、同申告に係る納税額(控訴人甲につき3億1872万7000円、控訴人乙につき848万4200円)と同申告後に改正された同通達の関係部分に従って株式の価額を評価して算出した納税額との差額(以下「本件差額」という。)を被控訴人が保持することには法律上の原因がない旨主張して、不当利得返還請求権に基づき、控訴人甲においては6692万0300円及びこれに対する被控訴人が悪意の受益者となった日(上記通達改正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、控訴人乙においては106万2800円及びこれに対する上記同旨の法定利息の支払をそれぞれ求め(以下「本件不当利得返還請求」という。)、これと選択的に、国税庁長官には、上記相続に係る相続税の申告納付期限である平成19年9月10日までに上記通達を改正すべき職務上の注意義務があり、伊丹税務署長には、平成24年3月2日(後述する判決により改正前の通達の合理性を否定する地方裁判所の判断がされた日)までに上記相続税につき減額更正処分をすべき職務上の注意義務があったにもかかわらず、これらの注意義務に違反したことにより控訴人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項に基づき、前同額の金員及びこれらに対する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それぞれ求める(以下「本件国家賠償請求」という。)事案である。

原審は、控訴人らの請求をいずれも棄却したことから、これを不服とする控訴人らが控訴した。

2 関係法令等の定め、前提事実、主たる争点及び主たる争点に関する当事者の主張は、次のとおり補正し、後記3のとおり当審における控訴人らの補充主張を付加するほか、原判決の「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の2から5まで(原判決3頁5行目～12頁15行目及び22～26頁)に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決3頁15行目の「丁」の次に「(以下「丁」という。)」を加える。
- (2) 原判決6頁19行目の「本件各通知処分」を「本件通知処分」に改める。
- (3) 原判決7頁2行目から3行目にかけての「当裁判所に顕著な事実」を「記録上明らかな事実」に改める。
- (4) 原判決7頁5行目の「本件」を「原審」に改める。
- (5) 原判決7頁10行目及び16行目の各「法律上の原因の有無」をいずれも「法律上の原因がないといえるか」に改める。
- (6) 原判決7頁25行目の「遅延利息」を「法定利息」に改める。
- (7) 原判決9頁19行目の「「法律上の原因」が認められ」を「「法律上の原因」がないとはいえないものであり」に、10頁12行目の「「法律上の原因」がある」を「「法律上の原因」がないとはいえない」にそれぞれ改める。
- (8) 原判決11頁16行目の「注意義務」を「注意義務」に改める。
- (9) 原判決12頁3行目の「本件」を「原審」に改める。

3 当審における控訴人らの補充主張

(1) 法律上の原因がないといえるか(争点1)について

ア 通則法は租税手続法であって租税実体法ではないから、通則法15条2項によって過大な部分の税額も含めた租税債権が発生することはあり得ないし、通則法が定める申告

の効果（通則法上の税額の確定）によって過大な部分の税額も含めた租税債権が発生することはあり得ない。すなわち、納付すべき税額の確定は、租税実体法に基づく抽象的租税債権債務関係の成立を前提にそれを納付・徴収可能な具体的租税債権債務関係にするためのもので、これによって新たに課税要件が創出されることも、課税要件事実が発生することもないものであって、納付すべき税額の確定行為は、既に租税実体法に基づき発生している抽象的租税債権としての納税義務を主観的に確認するものにすぎない。

したがって、通則法上の税額の確定には過大な部分の税額も含めた租税債権を新たに発生させるような実体法上の効力はなく、これをもって過大な部分の税額について民法703条の「法律上の原因」が存在するとはいえない。

イ 納税申告は私人による行為で公定力がないから、公定力を有する行政処分について無効を主張する場合と同様に、重大かつ明白な瑕疵の有無という基準で納税申告の効力を決すべきではない。

所得税の確定申告書の記載内容についての過誤の是正に関し、記載内容の錯誤が客観的に明白かつ重大で所得税法の定めた方法以外にその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、法定の方法によらずに記載内容の錯誤を主張することは許されない旨を判示した最高裁判所昭和39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁（以下「昭和39年最高裁判決」という。）は、昭和49年最高裁判決によって実質的に変更されている。

ウ 昭和49年最高裁判決は、納税申告当時の法律では全く適法であった税額の納付について納税者の不当利得返還請求を認めたものであり、本件のように納税申告時から法律に違反した状態が続いている事案では、より一層納税者を救済する必要がある。そして、伊丹税務署職員による旧通達に基づく誤った指導を契機に本件申告がされたこと、納税者はもちろん、税理士ですら財産評価基本通達の合理性に疑問を抱くことは極めて困難なこと、納税者が弁護士・税理士等に支払う費用（訴訟費用を含む。）を負担し、それが無駄になる危険や過少申告加算税、延滞税等を賦課される危険を冒してまで、財産評価基本通達の定める評価方式以外の評価方式の適用を求めて訴訟を提起することは事実上不可能であることを踏まえれば、納税申告の誤りを是正するための更正の請求に係る規定が存在するというだけでは救済規定に不備がないとはいえない。また、昭和39年最高裁判決が昭和49年最高裁判決によって実質的に変更されたとはいえないとしても、本件においては昭和39年最高裁判決のいう特段の事情があるというべきである。

（2）国税庁長官の職務上の注意義務違反の有無（争点2）について

租税法規は課税要件明確主義の要請が働くから、その解釈が多義的なものになることはない。そうすると、租税法規に関係する通達制定行為が国家賠償法1条1項にいう違法と評価されるかどうかを判断するに当たっては、当該通達の内容が所掌事務に関する法令に違反するかどうかにより決すべきものであって、違法と評価される場合を、当該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に限定すべきではない。そして、旧通達189の（2）に従った評価は時価（財産の客観的な交換価値）を反映しておらず、時価によって相続財産を評価すべきものとする相続税法22条に違反するものであり、内国税の適正かつ公平な

賦課及び徴収を任務とする国税庁の長である国税庁長官に上記違反状態を放置する裁量はない。

したがって、国税庁長官が遅くとも平成19年9月10日までに旧通達を改正しなかったことは違法というべきである。

(3) 伊丹税務署長の職務上の注意義務違反の有無（争点3）について

下級行政機関においても合理性を失った通達に従う義務はなく、違法な通達に従った取扱いを継続した公務員の行為は、職務上の注意義務に違反し、過失があったと認められるべきである（最高裁平成19年11月1日第一小法廷判決・民集61巻8号2733頁参照）。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人らの請求は、いずれも理由がないからこれらを棄却すべきものと判断する。その理由は、次のとおり補正し、後記2のとおり当審における控訴人らの補充主張に対する判断を付加するほか、原判決の「事実及び理由」の「第3 当裁判所の判断」の1及び2（原判決12頁17行目～20頁13行目）に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決12頁17行目の「法律上の原因の有無」を「法律上の原因がないといえるか」に改める。

(2) 原判決13頁13行目の「本件差額を」から15行目末尾までを次のとおり改める。

「本件差額を被控訴人が保持することが法律上の原因に基づくものであると直ちに判断することはできないし、本件差額について不当利得返還請求が認められる旨判断したとしても、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。」

(3) 原判決14頁8行目の「本件納付」を「本件各納付」に改める。

(4) 原判決14頁12行目から13行目にかけての「法律上の原因がないということとはできない」の次に「(なお、民法703条に基づき不当利得返還請求をする者は、請求原因として利得が法律上の原因に基づかないことについての主張・立証責任を負う〔最高裁昭和59年12月21日第二小法廷判決・集民143号503頁参照〕。）」を加える。

(5) 原判決14頁17行目の「申告には」を「申告は」に改める。

(6) 原判決15頁4行目の「最高裁」から6行目の「1762頁」までを「昭和39年最高裁判決」に改める。

(7) 原判決15頁17行目の「債権額」を「債権」に改める。

(8) 原判決15頁21行目の「確定すると認識」を「確定するとの認識」に改める。

(9) 原判決16頁14行目の「昭和49年最高裁判決」から17行目末尾までを次のとおり改める。

「昭和49年最高裁判決は、確定申告時には金銭債権の貸倒れが生じておらず、確定申告書の収益に関する記載に何らの過誤もなかったが、後発的に生じた貸倒れによって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が適当でなくなっており、しかも、後発的事象を織り込んで算出した納税額が課税庁による格別の認定判断を待つまでもなく客観的に明白で、課税庁にその判断権を留保させる合理的必要性が認められない事案について、上記の後発的事象を踏まえた救済を可能にする規定が存在せず、不当利得の返還を命じなければ著しく不当で正義公平の原則にもとる結果となることを踏まえて、不当利得の返還を命ずるという事例判断を示したものである。」に改める。

(10) 原判決17頁22行目の「しかし、」を削り、同24行目の「したがって」から18頁5行目末尾までを次のとおり改める。

「もともと、通達は、その内容によっては、これに従うべき職務上の義務を負う下級行政機関の公務員による職務執行を通じて国民を事実上拘束する結果となる場合があり得るから、羈束裁量行為につき法律によって羈束されている裁量を逸脱し又は自由裁量行為につき行政機関に与えられた裁量を著しく逸脱する内容の通達を制定し、もって国民を法的根拠に基づかずに事実上拘束するような結果を生じさせるなどした場合は、通達制定行為が国家賠償法1条1項にいう違法なものと評価されることがあり得るといふべきである。」

(11) 原判決18頁10行目冒頭から14行目末尾までを次のとおり改める。

「しかし、取引相場のない株式の時価の算定方式等については、旧通達及び改正通達が定める方法以外にも、公認会計士による各種の方式による評価方法などがあり得るところ、後記(イ)で説示するとおり、相続税法には上記の算定方式についてどのような視点からどのような方式を採用すべきものであるかについて具体的に定めた規定はないから、通達制定行為に裁量を認める余地がないとはいえない。また、本件各株式について、旧通達が定める評価方法により評価額を算定すると当然に客観的な時価を超える金額となることを認めるに足りる証拠はなく、旧通達の制定行為が裁量を逸脱したものであると認めることはできない。」

(12) 原判決18頁26行目末尾に、改行して次のとおり加える。

「また、取引相場のない株式については市場価格が形成されていないから、その時価を容易に把握することは困難であり、だからといって、公認会計士等による評価を義務付けることとすれば、国民に過度の負担をかけることなく法定の期限内に納税申告をさせ、税額を確定すべき要請に副わない事態が生じ得る。そうすると、課税庁としては、専門家の意見に基づく客観的な評価額を確定させた上で課税をするのではなく、しかるべき専門家の意見を得ることなしに上記のような株式の評価額を確定するという割り切った運用を容認せざるを得ないものであって、旧通達及び改正通達は、こうした発想に基づいて策定されたものにすぎず、それぞれの定める方式に従って得られた評価額が中立公平な立場の専門家の意見によって把握できる客観的な評価額と一致することを前提としたものではないと解するのが相当である(別件東京高裁判決は、相続税法22条所定の時価につき相続開始時における当該財産の客観的交換価値と解釈した上、市場価格が形成されていない取引相場のない株式については、その時価を容易に把握することが困難であるから、合理的と考えられる評価方式によって時価を評価するほかなく、それによって得られた金額をもって「時価」と評価すべきこととなる旨を判示しており、上記説示と同様の考え方を前提としているものと解される。)。そして、相続税法が複数の評価方法があり得るような相続財産の評価の方法について特段の定めを置いていないのは、課税庁に対して徴税の技術性と複雑性を踏まえた合理的な裁量(認定判断権)を与える趣旨に出たものであり、国税庁において上記のような発想に基づいて通達を策定し、各税務署長が上記のような発想に基づいて通達に従った対応をすることを許容しているものと解するのが相当である。

さらに、類似業者比準方式を採用する場合も、どのような基準によって類似業者を抽出したか、評価会社と類似業者との間に類似性があるといえるかを審査する必要があり、その判断に当たって課税庁に裁量(徴税の技術性と複雑性を踏まえた認定判断権)を与える必要があるところ、控訴人らは、改正通達に基づいてA株式会社の株式を評価すると1株

1782円となることを主張するにすぎず、相続税の更正の請求書（甲6）の「類似業
者比準価額計算上の業種目及び業種目別株価等（平成18年分）」に記載の26番と30番の
会社を抽出した実質的な根拠や、これを参酌して記載した第3表及び第4表に記載の評価
額が正しいと考える具体的根拠について特段の主張立証をしておらず、旧通達に従った評
価方法により算出された評価額が客観的な評価額を上回るものであったことが立証でき
ているとはいえない（なお、別件東京高裁判決は、純資産価額方式自体が客観的に誤った評
価を導き出す方式であるとまでは説示していない。）。

以上の諸点を踏まえれば、国税庁長官が旧通達の改正を放置したことによって控訴人ら
が客観的に正しい時価による評価額を上回る金額による相続税申告を余儀なくされたこと
についての立証がされたものということとはできない。」

(13) 原判決19頁8行目の「注意義務」を「注意義務」に改める。

2 当審における控訴人らの補充主張に対する判断

(1) 法律上の原因がないといえるか（争点1）について

ア 控訴人らは、通則法は租税手続法であって租税実体法ではないから、通則法15条2
項によって過大な部分の税額も含めた租税債権が発生することはあり得ないし、通則法
が定める申告の効果（通則法上の税額の確定）によって過大な部分の税額も含めた租税
債権が発生することはあり得ない旨主張するほか、納税申告は私人による行為で公定力
がないことを指摘する。

しかしながら、私人の公法行為に公定力類似の効力を認めるかどうかは関係行政法規
の解釈によって決すべきものであるところ、相続税法27条1項によれば、相続により
財産を取得した者に相続税額があるときは、所定の期間内に課税価格、相続税額等を記
載した申告書を提出しなければならないとされ、通則法23条1項（平成23年法律第
114号による改正前のもの）によれば、納税申告書を提出した者は法定申告期限から
1年以内に限り更正の請求をすることができるとされているにすぎないのであって、こ
のように、相続税につき申告納税制度が採用され、納税申告書記載事項の過誤の是正に
つき特別の規定が設けられているのは、所得税の場合と同様に、課税標準等の決定につ
いては最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過
誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務をできる限り速や
かに確定させるべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過当
な不利益を強いるおそれがないと認めたことによるものと解される。こうした観点から
すると、納税申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ
重大であって、相続税法や通則法が定める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
によらないで記載内容の錯誤を主張することは許されないものと解するのが相当であり
（昭和39年最高裁判決参照）、相続税の納税申告には、上記説示の限りで公定力類似の
効力があるものといえることができる。

これに対し、控訴人らは、通則法が租税実体法ではないから、租税債権債務関係につ
いて実体法上の効力を導くことができるものではない旨主張する。

しかしながら、相続税法は、相続税の特質に照らして通則法所定の一般原則のみでは
規律できない事項については特則を定めており（期限後申告の特則につき相続税法30

条、修正申告の特則につき同法31条、更正の請求の特則につき同法32条、更正の特則につき同法35条)、一般原則に従って規律し得る事項については、特段の定めを置かずに通則法の規律を租税実体法の一部を構成する規定として取り込んだものと解するのが相当であり、控訴人らの上記主張は当を得たものとはいえない。

イ また、控訴人らは、昭和39年最高裁判決は昭和49年最高裁判決によって実質的に変更された旨主張する。

しかしながら、昭和39年最高裁判決は、所得税につき、所得税法等の規律を踏まえ、所得税の確定申告という私人の公法行為について、特段の事情がない限り錯誤の主張をすることは許されないものと解することにより公定力に類似した効力があることを肯認した判決であるのに対し、昭和49年最高裁判決は、確定申告に錯誤がなかった場合であっても、後発的な事象を踏まえると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が著しく不当であって正義公平の原則にもとると認められるときには、衡平の見地から徴収済みの税額が不当利得に当たるものとしてその返還を命じたものであって、確定申告の効力そのものに関する判断を変更したものではない。

したがって、控訴人らの上記主張は採用することができない。

ウ さらに、控訴人らは、昭和49年最高裁判決は、納税申告当時の法律では全く適法であった税額の納付について納税者の不当利得返還請求を認めたものであり、納税申告当時から法律に違反した状態が続いている本件の事案においては、より一層納税者を救済する必要がある旨主張する。

しかしながら、原判決を補正の上引用して説示したとおり、旧通達及び改正通達は、取引相場のない株式については、市場価格が形成されておらず時価の把握が困難であり、だからといって、公認会計士等による評価を義務付けるといった国民に過度の負担をかける方法を採用することもできないことから、専門家の意見に基づく客観的な評価額を確定させた上で課税をするのではなく、しかるべき専門家の意見を得ることなしに株式の評価額を確定するという割り切った運用を容認するとの発想に基づいて策定されたにすぎないものと解するのが相当である。そうすると、改正通達の定める方式に従って得られた評価額が中立公平な立場の専門家の意見によって把握できる客観的な評価額と一致するとは限らないし、他方において、旧通達の定める方式に従った場合には、その結果として得られた評価額が中立公平な立場の専門家の意見によって把握できる客観的な評価額を常に上回るということになるということとはできない。

また、本件全証拠によっても、控訴人らが主張する類似業者を抽出した上で改正通達の定めた方式を用いて算出された価額が、客観的な評価額に合致していると認めるには足りない。

したがって、控訴人らの主張するように、旧通達の下で違法状態が続いていたとか、本件の事案において、昭和49年最高裁判決の事案に比べてより一層納税者を救済する必要があるということとはできない。

エ 以上のとおり、相続税の納税申告に関し、通則法所定の更正の請求の手続によることなく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ず、本件全証拠によっても、控訴人らが主張する評価方法を用いることによって得られる税額との差額を返還しなければ著しく不当であって、正義公平の原則にもとる結果となると認めるには足りないか

ら、争点1に関する控訴人らの上記主張は採用することができない。

(2) 国税庁長官の職務上の注意義務違反の有無（争点2）について

控訴人らは、租税法規は課税要件明確主義の要請が働き、その解釈が多義的なものになることはないから、租税法規に係る通達制定行為が国家賠償法1条1項にいう違法と評価されるかどうかを判断するに当たっては、当該通達の内容が所掌事務に関する法令に違反するかどうかにより決すべきものであって、違法と評価される場合を、当該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に限定すべきではないと主張する。

しかしながら、前記説示のとおり、取引相場のない株式については時価の把握が困難であり、時価の認定に当たって広範な裁量を認める必要があるから、国税庁長官がその与えられた裁量を著しく逸脱する内容の通達を制定し、もって国民を法的根拠に基づかずに事実上拘束するような結果を生じさせるなどしたと認められるかどうかによって、国家賠償法1条1項にいう違法があるといえるかどうかを決すべきところ、旧通達が定める評価方法によって算出される本件各株式の評価額が、当然に本件各株式の客観的な評価額を超える金額になることを認めるに足りる証拠はなく、旧通達が国税庁長官に与えられた裁量を著しく逸脱する内容のものであったとまでは認められない。

したがって、控訴人らの上記主張は採用することができない。

(3) 伊丹税務署長の職務上の注意義務違反の有無（争点3）について

控訴人らは、下級行政機関においても合理性を失った通達に従う義務はなく、違法な通達に従った取扱いを継続した公務員の行為は職務上の注意義務違反に当たると主張する。

この点、取引相場のない本件各株式について旧通達が定める評価方法によって算出された評価額が客観的な評価額を超える金額になることを認めるに足りる証拠はなく、旧通達で定める評価方法が明らかに不合理なものであったと認めることはできないから、伊丹税務署長が旧通達に従った取扱いをしたことが職務上の注意義務に違反するものであったといえることはできない。

控訴人らの上記主張は理由がない。

3 結論

以上によれば、控訴人らの本件各請求はいずれも理由がないからこれらを棄却すべきである。よって、原判決は相当であり、本件各控訴はいずれも理由がないからこれらを棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第12民事部

裁判長裁判官 石井 寛明

裁判官 和久田 斉

裁判官 上田 賀代