

札幌高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 不当利得返還等請求控訴事件

国側当事者・国

令和2年1月16日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・札幌地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成31年3月27日判決、本資料269号-36・順号13259)

判 決

控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	佐藤 哲之
同補佐人税理士	加藤 幹暁
被控訴人	国
同代表者法務大臣	三好 雅子
同指定代理人	五味 亮一
同	田湯 夕奈
同	臼田 裕二
同	佐藤 隆樹
同	大堀 修一
同	捧 浩之
同	西山 智
同	石澤 守
同	坂田 祐輔

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 不当利得返還請求(主位的請求)又は国税通則法56条1項に基づく還付金等の返還請求(予備的請求)

被控訴人は、控訴人に対し、7342万7300円及び

- (1) うち1306万円に対する平成15年8月12日から、
 - (2) うち160万円に対する同年9月22日から、
 - (3) うち3215万円に対する平成26年11月7日から、
 - (4) うち2661万円に対する平成27年1月25日から、
- それぞれその還付のための支払決定の日又はその充当の日まで、
- (1) 平成18年12月31日までは年4.1%の割合、

- (2) 平成19年1月1日から同年12月31日までは年4.4%の割合、
- (3) 平成20年1月1日から同年12月31日までは年4.7%の割合、
- (4) 平成21年1月1日から同年12月31日までは年4.5%の割合、
- (5) 平成22年1月1日から平成25年12月31日までは年4.3%の割合、
- (6) 平成26年1月1日から同年12月31日までは年1.9%の割合、
- (7) 平成27年1月1日から平成28年12月31日までは年1.8%の割合、
- (8) 平成29年1月1日から同年12月31日までは年1.7%の割合、
- (9) 平成30年1月1日から同年12月31日までは年1.6%の割合、
- (10) 平成31年1月1日以降は年7.3%の割合又は租税特別措置法93条2項に規定する特例基準割合（ただし、当該特例基準割合に0.1%未満の端数があるときは、これを切り捨てる。）のいずれか低い割合をそれぞれ乗じて計算した各金額を合計した金員（ただし、その合計金額につき100円未満の端数があるときは、これを切り捨てる。）を支払え。

3 国家賠償請求（前記2と選択的請求）

被控訴人は、控訴人に対し、7342万7300円及び

- (1) うち1306万0200円に対する平成15年7月11日から、
 - (2) うち160万1400円に対する同年8月21日から、
 - (3) うち3215万5500円に対する平成26年10月6日から、
 - (4) うち2661万0200円に対する同年12月24日から
- 各支払済みまで年5%の割合による金員を支払え。

第2 事案の概要（以下、略語等は原判決の例による。また、原判決を引用する場合、「原告」を「控訴人」、「被告」を「被控訴人」と、「別紙」を「原判決別紙」とそれぞれ読み替える。）

- ### 1 控訴人は、被相続人が所有していた土地を相続したが、相続税の納税を猶予されていた。控訴人は、紋別税務署長から、上記土地の一部を転用し又は交換に供したことが、租税特別措置法が定める納税猶予期限の確定事由である「譲渡等」に該当し、納税猶予期限が確定したとして、被相続人の相続に係る相続税本税、利子税及び延滞税（以下「本件相続税等」という。）の納付を求められ、これを納付した。

控訴人は、上記土地の一部の転用又は交換は「譲渡等」に該当せず、(1) 被控訴人は法律上の原因なく本件相続税等を利得した（主位的請求）、誤納金が発生した（予備的請求）、(2) 紋別税務署長の「譲渡等」に関する解釈が違法であったと主張する（以下それぞれ「主張(1)」「主張(2)」という。）。

本件は、控訴人が、被控訴人に対し、主張(1)を基に、主位的には不当利得返還請求権（民法703条）に基づき、予備的には還付金等請求権（国税通則法56条1項）に基づき、控訴の趣旨2項の金額及びこれに対する国税通則法及び租税特別措置法所定の還付加算金の支払を求め、これらと選択的に、主張(2)を基に、国家賠償請求権（国家賠償法1条1項）に基づき、控訴の趣旨3項の金額及びこれに対する民法所定の年5%の割合による遅延損害金の支払を求める事案である。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却した。

控訴人は、上記判断を不服として本件控訴を提起した。

- ### 2 関係法令等の定め、前提事実並びに争点及びこれに関する当事者の主張は、以下のとおり補

正し、当審における控訴人の主張について後記3のとおり付加するほかは、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1～3のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

- (1) 原判決3頁16行目で引用する別紙1の同52頁22行目「(上記ア)に」の次に「、法70条の4第15項は、法70条の4第7項(上記イ)に各」を加え、同53頁8頁「意味する」を「意味し、令第40条の6第25項は、令第40条の7第16項(上記ウ)に相当する」に改める。
- (2) 同9頁2行目「平成27年2月13日」を「平成27年2月16日」に改める。
- (3) 同11頁14行目～15行目「、その消滅時効の成否及び被告による消滅時効の援用が信義則に違反するか」及び同行目「ないし⑦」をいずれも削る。
- (4) 同14頁4行目「所基通33-1の6も」を「所基通33-1の6は」に、10行目「すべきであり、」を「すべきである。したがって、共有物の現物分割というべきものである」にそれぞれ改める。
- (5) 同26頁11行目「同年」を「平成26年」に改める。
- (6) 同28頁11行目「本件相続税等を」の次に「、平成26年にその余の本件相続税等を各」を加え、13行目及び14行目の各「譲渡」をいずれも「譲渡等」に改める。
- (7) 同29頁23行目「紋別税務署長の」の次に「本件通知書2に係る」を加える。
- (8) 同31頁8行目～9行目及び32頁19行目～20行目の各「、又は本件転用が譲渡等」に該当しないが、本件交換が「譲渡」に該当する場合」をいずれも削る。

3 当審における控訴人の主張

- (1) 争点①(本件転用及び本件交換が「譲渡等」に該当しないか)について

ア 本件転用について

本件施設は、控訴人が経営する牧場のため、控訴人が共有持分を有する本件農地3及び本件農地4の各一部を敷地として建設された牛舎及び堆肥盤であり、控訴人の従業員であるAが独自に多額の債務を負ってまで建設し所有することに経済的合理性はなく、控訴人の年齢等の制約から建築資金の借入をA名義で行ったにすぎないから、本件施設の実質的所有者は控訴人である。したがって、本件転用は「譲渡等」に該当しない。

仮に、本件施設の実質的所有者がAであるとしても、控訴人が本件施設を賃借して自己の農業の用に供しているし、本件施設の敷地部分である本件農地3及び本件農地4の各一部の宅地期待益が現実化したとはいえない。したがって、本件転用は「譲渡等」に該当しない。

イ 本件交換について

(ア) 所得税との比較

旧本件農地7は、遺留分減殺請求により控訴人と丙らとの共有になったが、遺留分減殺請求は「譲渡等」に当たらないから、その後も、丙らの持分を含め全体が「特例農地等」であった。そして、本件交換は、旧本件農地7から分筆された本件農地7及び本件農地9の全体について共有物の現物分割をしたものであり、共有物全体に及んでいた共有持分権がその一部に集約されたにすぎない。

共有物の現物分割については、譲渡所得が発生することはなく、所得税法33条1項の「資産の譲渡」の解釈においても「譲渡はなかったものとして取り扱う」とこととされ

ている（所基通33-1の6）。相続税も、その性格は所得課税であり、所得をどの段階で捕捉し、課税するかということであって、所得税と異なる。性格が同じ法体系で用いられる基本的な概念は、法的安定性のためにも統一的に解釈されなければならない。したがって、共有物の現物分割は「譲渡」には当たらない。

(イ) 遺言の有無による比較

遺言がある場合に、遺留分減殺請求権の行使により共有状態になり、買換え特例の手続を経なければ納税猶予の利益を得られないというのは、遺言がなく遺産分割した場合に、相続税の申告をし納税猶予の利益を得られることと比較して不公平である。

(ウ) 買換え特例適用の有無

紋別税務署長は、本件交換前に控訴人及び丙らから本件申立書（乙3）の提出を受け、本件交換後に控訴人から照会回答を受けた（甲12の1、2）。紋別税務署長は、相続税の申告書をも踏まえれば控訴人が取得する不動産の情報も知り得たから、控訴人が本件交換により取得する共有持分につき相続税の納税猶予を求める意思も、買換え特例承認申請書に記載すべき情報も十分に知り得た。そして、控訴人が取得する共有持分は、その申請さえされれば、承認され、譲渡等がなかったものとみなされる可能性が十分に存在していた。したがって、本件申立書をもって買換え特例承認申請書の提出と扱うべきである。紋別税務署長は、上記回答から1か月以内に承認も却下もしなかったから、申請を承認したことになる（措置法施行令40条の7第17項）。

また、上記事情に照らせば、紋別税務署長には控訴人に対して買換え特例承認申請手続を説明し教示する義務があったのに、これを怠ったから、上記申請がされていないことを理由に納税を猶予しないことは、信義、公平上許されない。

(2) 争点②（控訴人が継続届出書を提出していたことが債務の承認に当たり、控訴人に対する相続税の徴収権の消滅時効が中断するか）について

控訴人が継続届出書において存在することを知っている旨表示した権利は、相続税の申告書の提出期限の翌日から納税猶予期限確定事由が生じないまま20年を経過した場合に消滅する相続税の納税義務（消滅時効期間が進行していない納税義務）であり、既に納税猶予期限確定事由が生じた相続税の納税義務（消滅時効期間が進行している納税義務）ではない。したがって、継続届出書により後者の納税義務の承認があったということとはできない。

(3) 争点③（控訴人に対する相続税の徴収権について被控訴人が消滅時効の中断の主張をすることが信義則に違反するか）について

納税義務者が納税猶予期限確定事由の発生を知らずに継続届出書を提出したまま放置すれば、納税義務者は多額の利子税・延滞税の負担を負うことになるから、処分庁は、継続届出書の提出を受けた場合には、特例農地等の異動関係等を調査しこれを把握すべき義務がある。そして、関係者の提出書類が正しいとは限らないから、上記書類に「譲渡等」の記載がなかったことは、上記義務を否定する理由にはならない。さらに、本件では、紋別税務署長は、A及び控訴人の各所得税青色申告決算書から、Aが本件施設をその減価償却資産として計上し、控訴人がAに本件施設の賃料を支払っていること、Aは控訴人に対し本件農地3及び本件農地4の賃料を支払っていないことを早期に知り得た。上記調査として、本件施設の所有関係、その敷地の利用状況の実地確認をする必要性が高く、これに早

期に着手できた。紋別税務署長は、上記調査を長年怠り、本件転用が「譲渡等」に当たらないと誤信させたから、被控訴人が時効中断を主張することは信義則に反する。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所は、原審と同じく、控訴人の請求はいずれも理由がなく、これらをいずれも棄却すべきものと判断する。

その理由は、以下のとおり補正し、当審における控訴人の主張に対する判断を後記2のとおり付加するほかは、原判決「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

- (1) 原判決34頁10行目「許可をした」を「許可がされた」に、11行目「平成18年2月1日」を「平成18年2月28日」にそれぞれ改める。
- (2) 同36頁19行目「B農業委員会」を「北海道知事」に改め、20行目「許可をし、」の次に「B農業委員会が、」を、同37頁8行目「(1)ア」の次に「、イ(ア)」をそれぞれ加え、14行目及び17行目の各「B農業委員会」をそれぞれ「北海道知事」に改める。
- (3) 同37頁20行目「B農業委員会は」～22行目「認定している」を「B農業委員長は、本件施設が控訴人の耕作又は養畜の事業に係る施設であり、控訴人は本件農地3及び本件農地4の各一部をその敷地にするために転用することを前提にしている」に改める。
- (4) 同39頁23行目「認定事実(2)」の次に「ア、」を加える。
- (5) 同43頁18行目末尾に「また、控訴人は、同年10月6日にも、本件相続税等を納付した(前提事実(9))。」「を、19行目「同日」の次に「及び同年12月24日」をそれぞれ加える。
- (6) 同44頁13行目「到来していない」の次に「ことを前提とする」を、15行目「存在することを」の次に「知っている旨を」をそれぞれ加える。
- (7) 同45頁1行目「調整」を「調査」に、16行目「許可をした」を「許可に関与した」にそれぞれ改める。

- 2 当審における控訴人の主張について

- (1) 争点①(本件転用及び本件交換が「譲渡等」に該当しないか)について

ア 本件転用について

控訴人は、前記第2の3(1)アのとおり主張する。

しかし、原判決を補正して引用し説示したとおり、本件施設が控訴人の農業経営のために使用され、本件施設の建築資金の融資を受けるなどの都合上本件施設の所有者をAとしたといった事情があるとしても、Aが、本件台帳上本件施設の所有者として登録され固定資産税を納付し、所得税の青色申告決算書において本件施設を減価償却資産として計上し、控訴人から本件施設の賃料を受領し、上記融資に係る返済をしているといった事実を照らせば、法的に評価する限り、飽くまで本件施設の実質的な所有者をAとみるのが相当であり、これがAではなく控訴人であるということはできない(原判決36頁22行目冒頭～同37頁13行目末尾)。

また、本件転用に関し、控訴人がAに対して本件施設の敷地部分である本件農地3及び本件農地4の各一部に使用借権を設定した点が、改正前措置法70条の6第1項1号の文言上、「譲渡等」に該当することは明らかである(原判決38頁11行目冒頭～16行

目末尾)。控訴人が本件施設を賃借して自己の農業の用に供していること、上記土地の宅地期待益が現実化したか否かは、上記判断を左右しない。

したがって、控訴人の上記主張を採用することはできない。

イ 本件交換について

(ア) 控訴人は、前記第2の3(1)イ(ア)のとおり主張する。

しかし、原判決を引用して説示したとおり、所得税法33条1項が「資産の譲渡」による所得に課税をすることと改正前措置法70条の6第1項が「特例農地等」に係る相続税の納税を猶予することとはその制度趣旨を異にしており、上記「資産の譲渡」の解釈と同条同項1号の「譲渡」の解釈を全く同一にしなければならないものではない(原判決40頁2行目冒頭～16行目末尾)。そして、「特例農地等」に係る相続税の納税猶予制度においては、「譲渡等」に当たる場合であっても、税務署長の承認を要件として納税猶予の効果が認められる買換え特例が設けられている(同条10項)。このような「特例農地等」の相続税の納税猶予制度の枠組みに加え、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきではないことをも考慮すれば、「譲渡等」に当たるか否かは形式的に判断すべきである(原判決40頁17行目冒頭～25行目末尾)。

本件交換は、本件農地9に係る控訴人の共有持分を控訴人から丙らに移転する一方、本件農地1～本件農地8に係る丙らの共有持分を丙らから控訴人に移転するものである。そして、一般に、資産を移転させる行為を譲渡というから、本件交換は「譲渡」に当たる。共有物の分割が共有者間における持分の交換・売買の性質を有することに照らすと(民法249条、261条参照)、本件交換が共有物の現物分割の性質を有することは、上記結論を左右しない。

なお、控訴人は、旧本件農地7、それを分筆した本件農地7及び本件農地9は、遺留分減殺請求後も、丙らの持分を含めて全体が「特例農地等」であることを理由に、本件交換が「譲渡」に当たらないと主張する。しかし、「譲渡」に当たるか否かの判断は、移転する対象の資産が「特例農地等」に当たるか否かによって左右されない。また、丙らが遺留分減殺請求権を行使したことにより本件遺言は丙らの遺留分を侵害する限度でその効力を失い、旧本件農地7のうち丙らの遺留分に相当する持分は丙らが相続したことになる。丙らは農業を営んでおらず農業相続人ではないから、丙らの持分は「特例農地等」に当たらない。控訴人の主張はその前提を欠く。

したがって、控訴人の前記第2の3(1)イ(ア)の主張を採用することはできない。

(イ) 控訴人は、前記第2の3(1)イ(イ)のとおり主張する。

しかし、遺言の有無に応じて相続財産に係る相続人間の法律関係が異なり、その後に想定される手続が異なる以上、それに対応して相続税に係る規定の適用が異なることはやむを得ない。そして、遺言がなく遺産分割をすることによって相続税の納税猶予制度の適用を受けようとする場合、相続税の申告書の提出期限までに遺産分割をしなければ同制度の適用を受けることができない(改正前措置法70条の6第4項)。その場合と、遺言があり遺留分減殺請求権行使後に共有物分割をすることによって相続税の納税猶予制度の適用を受けようとする場合とで、必ずしも不公平があるということはない。

したがって、控訴人の上記主張を採用することはできない。

(ウ) 控訴人は、前記第2の3(1)イ(ウ)のとおり主張する。

しかし、原判決を引用して説示したとおり、本件申立書には、譲渡に係る「特例農地等」の価額及びその計算の明細並びに当該譲渡の対価の額等をはじめとする買換え特例承認申請書に記載すべき事項が記載されていない（原判決42頁16行目冒頭～19行目末尾）。相続税の申告書（甲6）や本件交換後に控訴人から受けた照会回答（甲12の1、2）によっても、本件交換がされた当時の上記事項が明らかであったとは認められない。したがって、本件申立書をもって買換え特例承認申請書と扱うことはできない。承認される見込みの有無は、上記結論を左右しない（原判決を引用して説示したとおり、そもそも承認を受けられることが確実であったとも認められないし（原判決42頁2行目冒頭～6行目末尾）、その可能性が十分に存在していたとも認められない。）。

また、買換え特例承認申請書は、買換え特例の適用を受けようとする者が、自らの選択によって提出すべきであり、紋別税務署長に、控訴人に対して買換え特例承認申請手続を説明し教示する義務があったとはいえない。また、上記事情に照らせば、控訴人の主張は前提を欠く。

したがって、控訴人の上記主張を採用することはできない。

- (2) 争点②（控訴人が継続届出書を提出していたことが債務の承認に当たり、控訴人に対する相続税の徴収権の消滅時効が中断するか）について

控訴人は、前記第2の3（2）のとおり主張する。

しかし、原判決を引用して説示したとおり、消滅時効における債務の承認は、時効の利益を受ける者が、時効によって権利を喪失する者に対し、その権利が存在することを知っている旨を表示することである（原判決44頁8行目冒頭～11行目末尾）。そして、控訴人が本件交換後紋別税務署長に提出した各継続届出書には、引き続き納税の猶予を受けたい相続税額が記載されていた（原判決前提事実（2）イ）。そうすると、控訴人は、上記各継続届出書を提出したことにより、上記相続税額に係る納税義務が存在することを知っている旨を表示したことになり、債務を承認したといえる。上記各継続届出書は上記納税が猶予されていることを前提としており、客観的には上記納税が猶予されていなかった点で前提が齟齬するが、存在する納税義務を知っている旨を表示した点で違いはなく、上記齟齬は、各継続届出書の提出が債務の承認に当たるという結論を左右しない。

したがって、控訴人の上記主張を採用することはできない。

- (3) 争点③（控訴人に対する相続税の徴収権について被控訴人が消滅時効の中断の主張をすることが信義則に違反するか）について

控訴人は、前記第2の3（3）のとおり主張する。

しかし、原判決を引用して説示したとおり、継続届出書には、農業相続人が「特例農地等」に係る農業経営を継続している旨の農業委員会の証明書や、提出期限前3年間に「特例農地等」に異動があった場合の明細を記載した書類を添付することとされている（原判決45頁4行目冒頭～10行目末尾）。処分庁は、この添付書類を中心に納税猶予期限確定事由の存否を確認することが予定されているといえるから、納税義務者が納税猶予されていないことを知らないまま放置すると多額の利子税・延滞税の負担を負うことをもって直ちに、処分庁に、継続届出書の提出を受ける都度、上記確認以上に特例農地等の異動関係等を調査しこれを把握すべき義務があるとはいえない。そして、引用した原判決前提事実（4）、補正して引用した原判決認定事実（1）ウ、エによれば、紋別税務署長は、平成1

0年4月27日控訴人が本件転用の許可を受けた後、本件農地3及び本件農地4の各一部について、B農業委員長からは、本件転用に供されたものの、これは「譲渡等」から除外される転用（措置法施行令40条の7第6項）である旨の通知を、控訴人からは、同旨が記載された同委員長名義の証明書が添付された継続届出書の提出を各受けたことが認められる。これらの内容に誤りが含まれる可能性があることを考慮しても、紋別税務署長に、上記確認以上の調査・把握義務があるということとはできない。

さらに、証拠（乙9の1～6、乙10の1～6）によれば、Aの不動産所得用の所得税青色申告決算書には、減価償却資産として平成10年12月に取得した牛舎1棟が存することや、各年1月から12月まで紋別郡●●所在の建物を控訴人に貸していることが、控訴人の農業所得用の所得税青色申告決算書には、Aに対し地代又は賃借料を支払っていることがそれぞれ記載されていることが認められるが、上記牛舎や上記賃貸借の目的物が本件施設であるか否かは一見しては不明であり、紋別税務署長が上記通知及び提出を受けていたことを併せ考慮すると、紋別税務署長が、上記各所得税青色申告決算書から、Aが本件施設を所有し控訴人に本件施設を賃貸していること、本件農地3及び本件農地4を賃料の支払なく借りていることを認識し得たとは認められない（なお、控訴人は、本件施設の建築確認申請においてAが建築主とされていること及び●●の土地・家屋・償却資産名寄帳〔課税（補充）台帳〕において本件施設の所有者がAとされていることも指摘するが、これらの事実は、札幌国税局職員が相続税の申告期限から20年を経過することによる猶予税額の免除に向けて実地確認を実施することにより、紋別税務署長が認識することになったと認められ（乙7、8、弁論の全趣旨）、それ以前に紋別税務署長がこれらの事実を調査し認識したと認めるに足りる証拠はない。）。

したがって、控訴人の上記主張を採用することはできない。

（4）その他控訴人が主張する事情はいずれも当裁判所の判断を左右しない。

第4 結論

以上のとおり、控訴人の請求はいずれも理由がないからこれらをいずれも棄却すべきである。これと同旨の原判決は相当であって、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

札幌高等裁判所第3民事部

裁判長裁判官 富田 一彦

裁判官 高木 健司

裁判官 宮崎 純一郎