

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 損害賠償請求控訴事件
国側当事者・国

令和5年1月25日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和4年2月25日判決、本資料272号・順号13675)

判 決

控訴人	A株式会社 (以下「控訴人A社」という。)
同代表者代表取締役 控訴人	甲 B有限会社 (以下「控訴人B」といい、控訴人A社と併せて「控訴人ら」という。)
同代表者代表取締役	乙
控訴人ら訴訟代理人弁護士	山田 博貴
同	雪丸 暁子
被控訴人	国
同代表者法務大臣	齋藤 健
同指定代理人	八屋 敦子
同	今西 貴洋
同	守田 可奈子
同	寺本 史郎
同	福田 和哉
同	橋本 健一
同	嶋野 友二
同	鈴木 章義
同	尾野 泰洋

主 文

- 1 本件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A社に対し、2億6587万9900円及びこれに対する平成24年7月6日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。
- 3 被控訴人は、控訴人Bに対し、2639万0650円及びこれに対する平成24年7月6日

から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

第2 事案の概要等（以下においては、特に断らずに、原判決記載の略称を用いることがある。）

1 事案の概要

（1）当事者等

控訴人A社は、株式会社C（以下「C」という。）及び有限会社D（以下「D」という。）を平成28年6月●日に吸収合併した株式会社E（以下「E」という。）が平成29年10月1日に商号変更した会社である。

C、D、E及び控訴人B（以下、これらの4社を併せて「控訴人ら4社」又は単に「控訴人ら」という。）は、いずれも丙を創始者とし、平成17年当時は、同人及びその子である丁その他の親族らが発行済株式の全部又は出資の全額を有する同族会社であった。

（2）土地の売買と更正処分等

控訴人ら4社は、大分県内に所在する複数の土地をそれぞれ所有しており、平成17年5月16日付け又は同年7月1日付けでこれらの土地（本件各土地）を相互に売買する旨の不動産売買契約証書を作成した（本件各取引）。法人税について青色申告の承認を受けていた控訴人ら4社は、本件各取引によって固定資産売却損が生じたとして、その金額を該当事業年度の損金の額に算入した上で確定申告を行った。

別府税務署長及び大分税務署長（以下、併せて「所轄税務署長」という。）は、本件各取引は架空の取引であり、これにより控訴人らに固定資産売却損は生じておらず、控訴人ら4社が本件各土地に係る固定資産売却損を総勘定元帳に記載したことは帳簿書類に取引を隠蔽し又は仮装して記載したことに当たるなどとして、控訴人ら4社に対し、平成24年7月6日付けで、青色申告承認取消処分（以下「本件各青色申告承認取消処分」という。）、法人税についての更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び重加算税賦課決定処分（本件各賦課決定処分）をした（Eに対しては、さらに過少申告加算税賦課決定処分もした。）。

（3）前件取消訴訟と前件無効訴訟

ア 控訴人ら4社は、平成26年6月19日、それぞれ、国を被告として、本件各更正処分のうち各申告額を超える部分の取消し及び本件各青色申告承認取消処分の取消しを求める訴えを東京地方裁判所に提起した（前件取消訴訟）。同裁判所は、平成29年3月8日、本件各取引は架空のものであるとはいえないから、控訴人ら4社に申告額を超える所得金額及び納付すべき法人税額の証明はなく、本件各土地に係る固定資産売却損を総勘定元帳に記載したことは帳簿書類に取引を隠蔽し又は仮装して記載したことに該当しないとして、E（C及びDの訴訟承継人の地位も兼ねる。）及び控訴人Bの請求をいずれも認容する旨の判決をし（以下「前件取消判決」という。）、同判決は、控訴がされずに確定した。

イ 控訴人らは、平成30年6月1日、それぞれ、国を被告として、本件各賦課決定処分の無効確認を求める訴えを東京地方裁判所に提起し（前件無効訴訟）、その後、同訴えにおける請求の趣旨を国税通則法56条1項の過誤納金還付請求権に基づく各重加算税相当額の還付及び同法58条1項に基づく還付加算金の支払を求めるものに変更した。同裁判所は、令和元年8月27日、本件各賦課決定処分に無効事由である重大かつ明白な瑕疵は認められないなどとして、控訴人らの請求をいずれも棄却する旨の判決をした。控訴人らは控訴したが、東京高裁裁判所は、令和2年2月20日、控訴人らの控訴を棄却する旨の判決を言い渡し、同判決は確定した。

(4) 本件請求の内容

本件は、控訴人らが、本件各賦課決定処分について、所轄税務署長が同処分をした行為又は前件取消判決後も同処分の変更決定処分ないし職権取消処分をしなかった不作為は国家賠償法（国賠法）上違法なものであり、これにより、控訴人らは本来納付する必要のない重加算税を納付し、同重加算税相当額（控訴人A社につき2億4070万9000円、控訴人Bにつき2299万1500円）、精神的損害に対する慰謝料（控訴人ら各100万円）及び上記違法行為と相当因果関係のある弁護士費用（控訴人A社2417万0900円、控訴人B239万9150円）の損害を被ったなどと主張して、被控訴人に対し、主位的に、国賠法1条1項に基づき、同額の損害賠償金（控訴人A社につき合計2億6587万9900円、控訴人Bにつき合計2639万0650円）及びこれに対する本件各賦課決定処分の日である平成24年7月6日から支払済みまでの民法（平成29年法律第44号による改正前のもの）所定の年5分の割合による遅延損害金の支払を求め、予備的に、不当利得返還請求権に基づき、上記損害賠償金と同額の金員及びこれに対する上記同日から支払済みまでの上記同割合による法定利息の支払を求める事案である。

(5) 原審の判断と本件控訴の提起

原審は、①前件取消判決によれば、所轄税務署長が本件各取引について架空のものと判断し、本件各賦課決定処分をしたことは誤りであるが、本件各賦課決定処分のための資料を収集し、これに基づき課税要件事実を認定・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本件各賦課決定処分をしたと認め得るような事情があるとはいえないから、所轄税務署長が本件各賦課決定処分をしたことに国賠法1条1項の違法性があると評価することはできない、②所轄税務署長が、本件各賦課決定処分に係る重加算税は国税通則法71条1項1号の適用対象とはならず、除斥期間が経過しているものとして、本件各賦課決定処分の変更決定処分をしなかったことは、除斥期間に関する法令解釈を誤り、国税通則法32条2項に違反したものであるが、同法71条1項1号に関する文献及び裁判例の状況に照らせば、所轄税務署長が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上記の判断をしたと認め得るような事情があるとはいえないから、所轄税務署長が本件各賦課決定処分の変更決定処分や職権取消処分をしなかったことに国賠法1条1項の違法性があると評価することはできない、③本件各賦課決定処分については、変更決定処分ないし職権取消処分がされておらず、裁判所による取消判決も存在しないから、被控訴人が本件各賦課決定処分に基づいて納付された重加算税額を保有していることに法律上の原因（民法703条）がないとはいえないと判断し、控訴人らの請求をいずれも棄却したため、控訴人らが原判決を不服として本件控訴を提起した。

2 関係法令の定め概要及び前提事実

関係法令の定め概要及び前提事実は、次のとおり付加訂正するほか、原判決の「事実及び理由」中「第2 事案の概要」の1及び2に記載のとおりであるから、これを引用する。

（原判決の付加訂正）

- (1) 原判決4頁22行目の「株式会社C」から23行目の「(以下「D」という。)」までを「C及びD」と、24行目の「株式会社E（以下「E」という。)」を「E」とそれぞれ改める。
- (2) 原判決4頁26行目から5頁1行目にかけての「(以下、これらの4社を併せて「原告ら」

ということがある。)」を「(控訴人ら4社)」と、10行目の「それぞれ贈与した。」を「同月16日にそれぞれ贈与した。」とそれぞれ改める。

(3) 原判決8頁6行目から7行目にかけての「賦課決定処分」の次に「及び過少申告加算税13万円を賦課する賦課決定処分」を加える。

(4) 原判決8頁24行目末尾に「なお、控訴人ら4社は、前件取消訴訟において、被告である国から、本件各賦課決定処分及びEに対する過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める訴えが提起されていない旨を二度にわたり指摘されたが、これらの訴えを提起しなかった(甲13、乙76・5頁、77・4頁)。」を加える。

(5) 原判決8頁26行目の「いえず、」を「いえないから、控訴人ら4社に各申告額を超える所得金額及び納付すべき法人税額の証明はなく、」と、9頁2行目の「原告らの請求」を「控訴人A社(商号変更前のE。C及びDの訴訟承継人の地位も兼ねる。)及び控訴人Bの請求」とそれぞれ改める。

3 争点及びこれに関する当事者の主張の要旨

争点及びこれに関する当事者の主張の要旨は、次のとおり付加訂正し、後記のとおり当審における当事者の主張の要旨を加えるほか、原判決の「事実及び理由」中「第2 事案の概要」の3に記載のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の付加訂正)

(1) 原判決11頁8行目冒頭から13行目末尾までを以下のとおり改める。

「所轄税務署長は、上記のとおり、法人税の更正処分を行いたい意向を強く有していたため、本件各債務免除等が有効であれば、債務免除益及び受贈益が現実が発生する以上、本件各取引によってこれに見合うだけの固定資産売却損が現実が発生しなければならない(本件各取引が架空のものであれば、本件各債務免除等によって控訴人ら4社に課されることになる法人税の課税を免れるという控訴人らの目的の一つが達成できない)ことを見落とし、又は、あえてそのような判断をせず、本件各取引が不正な租税回避であると断定したものであり、重大な職務上の注意義務違反がある。」

(2) 原判決14頁6行目の「変更決定処分をすることができた。」の次に以下のとおり加える。

「国税通則法71条1項1号は、文言上は「することができる」と規定されているが、課税の公平という観点からは、行政庁に対し、更正決定等を義務付けたものと解すべきである(乙64・3787頁参照)。被控訴人は、上記規定は、取消訴訟の判決により取り消された法人税の更正処分と同一事業年度の重加算税の賦課決定処分には適用されないと主張するが、同規定の文言上、その適用対象を判決により取り消された法人税の更正処分と異なる事業年度の処分に限定する文言がないことからすれば、同一事業年度の処分にも適用されることが明らかであり、税務行政の公正な運営を図るという同法の趣旨・目的からしても、同一事業年度の処分を排斥する根拠はない。」

(3) 原判決14頁12行目の「本件事案の特殊性」を「本件事案が、本件各賦課決定処分の根拠となる本件各更正処分は違法として取り消されたが、本件各賦課決定処分は取り消されていないという特殊な事案であること」と改める。

(4) 原判決15頁8行目末尾に「取消判決の拘束力(行政事件訴訟法33条1項)も、法令上認められていない権限行使を行政庁に義務付けるものではない(最高裁令和3年6月24日第一小法廷判決・民集75巻7号3214頁参照)」を加える。

(5) 原判決16頁10行目の「精神的損害」を「無形損害」と改める。

(当審における当事者の主張の要旨)

(1) 争点2 (本件各賦課決定処分を変更する変更決定処分ないし職権による本件各賦課決定処分の取消処分をしなかったことにつき国賠法1条1項の違法及び過失が認められるか) について

(控訴人らの主張)

ア 本件各賦課決定処分を変更する変更決定処分をしなかったことについて

(ア) 所轄税務署長は、前件取消判決がされた当時、国税通則法71条1項1号に基づく本件各賦課決定処分の変更決定処分が可能か否かについて調査・検討しておらず、本件訴訟で被控訴人が主張している文献等に基づく法解釈は、原審裁判体から指摘されて後付けで考えたものである。

特に、所轄税務署長は、前件取消判決がされた当時、本件の原審において被控訴人が提出した裁判例(東京地裁昭和40年5月27日判決・行政事件裁判例集16巻6号1048頁(以下「東京地裁昭和40年判決」という。))、広島高裁平成20年6月20日判決・訟務月報55巻7号2642頁(以下「広島高裁平成20年判決」という。))、京都地裁昭和51年9月10日判決・行政事件裁判例集27巻9号1565頁(以下「京都地裁昭和51年判決」という。))について調査していなかった。本件では、国税通則法71条1項1号の解釈について、文理解釈に真っ向から反する解釈を採用するのであるから、慎重な調査が求められるところであり、また、東京法務局の前件取消訴訟の担当者や熊本局訟務官が、本税に関する処分が取り消されれば、重加算税の賦課決定処分も当然取り消すべきではないかとの意見を繰り返し述べており、法解釈の客観的正しさについて検討を迫られる機会があったにもかかわらず(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)、文理解釈に反する自身の見解に拘泥し、被控訴人の解釈に真っ向から反する京都地裁昭和51年判決を含む裁判例の調査を怠った。

(イ) 国税通則法71条1項1号は、文言上「することができる」と規定されているが、前記のとおり、課税の公平の観点からは、行政庁に対して更正決定等を行う義務を課した規定と解すべきであり、また、同法32条2項は、税務署長に対し、納付すべき税額が過大であることを知った場合は、正しい税額に変更決定することを義務付けているから、所轄税務署長は前件取消判決後に本件各賦課決定処分の変更決定をする法的義務があったのにこれを怠ったものである。

イ 本件各賦課決定処分の職権取消処分をしなかったことについて

課税処分のような侵害的行政処分で、これを取り消すことにより影響を受ける第三者がない場合には、職権取消しに期間制限はないと解すべきであり、このように解しても、国民の利益となる変更決定処分を行う場合には、課税の公平にかなうものであるから、変更決定処分に除斥期間を設けた国税通則法の趣旨にも反しない(京都地裁昭和51年判決参照)。

ウ 所轄税務署長は、固定資産税の過誤納付の場合に各自治体が返還要領を定めて返還している例が存在することの調査を怠り、本件各賦課決定処分を自ら違法な処分と認めて控訴人らに重加算税相当額を返還しなかったものであり、国賠法上違法である。

(被控訴人の主張)

所轄税務署長は、前件取消判決がされた当時、国税通則法 7 1 条 1 項 1 号の解釈について詳細な検討を行った。その上で、所轄税務署長は、同規定について、相当の根拠に基づき、取消訴訟の判決により取り消された法人税の更正処分と同一事業年度の加算税の賦課決定処分には適用されないと解し、同解釈を前提に、本件各賦課決定処分の変更決定処分をしない旨の判断をしたものであるから、所轄税務署長の同判断が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されたものとはいえない。

その余の控訴人らの主張は争う。

(2) 争点 6 (不当利得が認められるか) について

(控訴人らの主張)

重加算税は、租税法上、附帯税に分類されるところ(国税通則法 2 条 4 号)、附帯税は本税についての何らかの納税義務違反によって納税義務が生じるものであるから、性質上、本税についての更正処分が取り消されると、附帯税も当然にその根拠を失い、その納付義務も消滅するものと解されるにもかかわらず、所轄税務署長は、本件において十分に検討をせずに法令の解釈を誤り、漫然と本件各賦課決定処分の変更決定処分をしなかったのであるから、重加算税相当額を保有していることに法律上の原因はない。

本件各賦課決定処分の変更決定処分ないし職権取消処分をしないことは控訴人らの財産権(憲法 2 9 条 1 項)を侵害するものであるところ、被控訴人にこのような違法な徴税権の行使により得た利得を保持させる理由はないから、被控訴人による是正措置がなくても、被控訴人は、控訴人らに対し、もはや本件各賦課決定処分の効力を主張することができず、控訴人らは、本件各賦課決定処分に基いて納付した重加算税相当額を不当利得として返還請求できる。

(被控訴人の主張)

争う。

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く棄却すべきものと判断する。その理由は、以下のとおりである。

2 争点 1 (本件各賦課決定処分をしたことにつき国賠法 1 条 1 項の違法及び過失が認められるか) について

争点 1 についての当裁判所の判断は、原判決の「事実及び理由」中「第 3 当裁判所の判断」の 1 に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決 2 1 頁 8 行目の「所轄税務署長が」から 1 3 行目の「判断を誤った」までを「本件各取引は架空であったとはいえず、本件各賦課決定処分についてもその課税要件事実はなかった」と、2 2 頁 2 1 行目ないし 2 2 行目の「前件取消訴訟」から 2 4 頁 1 5 行目ないし 1 6 行目の「結論付けているのであるが」までを「すなわち」とそれぞれ改める。

3 争点 2 (本件各賦課決定処分を変更する変更決定処分ないし職権による本件各賦課決定処分の取消処分をしなかったことにつき国賠法 1 条 1 項の違法及び過失が認められるか) について

(1) 国賠法 1 条 1 項の違法については、前記 2 において原判決を引用して説示したとおり、税務署長が課税処分をするか否かの判断に当たり、除斥期間に関する法令の解釈を誤ったとし

ても、そのことから直ちに同項の違法があったとの評価を受けるものではなく、税務署長が法令の調査をする上において、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、除斥期間が経過しているのにこれが経過していないものとして課税処分をし、又は除斥期間が経過していないのにこれが経過したものとして課税処分をし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るのが相当である。

(2) 本件各賦課決定処分の変更決定処分をしなかったことについて

ア 控訴人らに対する法人税に係る加算税についての賦課決定（変更決定を含む。）については、国税通則法70条1項3号の除斥期間が適用されるから、その期間は、納税義務の成立の日、すなわち、法定申告期限の経過の時（同法15条2項13号（現行14号））から5年となる（なお、前件取消判決によれば、控訴人らは、偽りその他不正の行為により法人税の税額を免れたものとは認められないから、国税通則法70条4項（現行5項1号。偽りその他不正の行為によりその全部又は一部の税額を免れた国税に係る加算税についての賦課決定は、その納税義務の成立の日から7年を経過する日まですることができる旨を定める。）の除斥期間を適用することはできない。）。

前提事実（2）イ（イ）によれば、C及びDについては平成17年9月30日、Eについては同年11月30日、控訴人Bについては平成18年5月31日がそれぞれ法人税の法定申告期限であったと認められるから（法人税法74条1項により、各事業年度終了の日の翌日から2月以内が申告期限とされる。）、前件取消判決が確定した平成29年3月23日時点においては、いずれも上記5年の除斥期間を経過していたといえる。

イ ところで、国税通則法71条1項1号は、更正に係る訴えについての判決による原処分の異動に伴って課税標準等又は税額等に異動を生ずべき国税（当該判決に係る国税の属する税目に属するものに限る。）で当該判決を受けた者に係るものについての更正、決定又は賦課決定は、当該判決があった日から6月間においてもすることができる旨を定めるので、所轄税務署長が、前件取消判決が確定した平成29年3月23日から6月間に、本件各賦課決定処分に係る重加算税について、上記規定により、当該重加算税の計算の基礎となる税額及び納付すべき税額をいずれも0円とする旨の変更決定処分をしなかったことに国賠法1条1項の違法性があるかが問題となる。

被控訴人は、上記規定は、判決により取り消された原処分（法人税の更正処分）と同一事業年度の重加算税の賦課決定処分には適用されないから、本件各賦課決定処分に係る重加算税には同規定は適用されない旨主張するのに対し、控訴人らは、上記規定の文言上、その適用対象を判決により取り消された法人税の更正処分と異なる事業年度の処分に限定する文言はないから、前件取消判決により取り消された本件各更正処分と同一事業年度の本件各賦課決定処分に係る重加算税にも適用される旨主張する。

そこで、この解釈について検討するに、国税通則法71条1項1号の規定上、その適用対象を判決により取り消された法人税の更正処分と異なる事業年度の処分に限定する文言はないから、上記規定の文理を重視すれば、判決により取り消された法人税の更正処分と同一事業年度の加算税の賦課決定処分も同号の適用を受けるとの解釈も成り立ち得る（以下「A説」という。）。

もっとも、国税通則法71条1項1号の規定は、同法制定前の所得税法や法人税法において、決定又は判決により取り消された原処分と異なる年分又は事業年度に係る更正につ

いて除斥期間の適用を排除していた各規定の趣旨をそのまま踏襲するものであるから（『国税通則法精解（第16版）』（乙63・875、876頁）、このような立法の沿革を踏まえれば、同号の規定は、判決により取り消された法人税の更正処分と同一事業年度の加算税の賦課決定処分には適用されないと解釈されることになる（以下「B説」という。）。そして、判決により取り消された原処分（法人税の更正処分）と同一事業年度の加算税の賦課決定処分は、その関連性が明らかであるから、加算税の賦課決定処分を受けた者において原処分とともに取消訴訟を提起することが容易であり、かつ、そうすることが処分を受けた者の通常の意味に適い、合理的であるから、B説のように解釈することが不当に規定の文理を無視することになるとか、処分を受けた者に対する救済が否定され、酷な結果になるとはいえず、原処分と同一事業年度か異なる事業年度かで同号の適用について区別して扱うことには相応の合理性があるというべきである。

なお、『DHCコンメンタール国税通則法』（乙64・3787頁）には「判決において取消しの対象となった原処分については、改めて処分を行う必要はないから、これについて賦課権の除斥期間の延長を図る必要はもとよりないが、…判決による原処分の異動に伴いそれ以外の年分又は事業年度分について更正（減額更正の場合も含む。）すべき場合に、すでにその除斥期間が満了しているときは、課税の公平を期する上から当然除斥期間の延長を認め、更正決定等を行わなければならない。本条は、このような場合に備え、その…判決があった日から6か月間は、特に更正決定等ができるとしたものである。」との記載があり、金子宏著『租税法（第23版）』（乙65・970頁）には「これは、判決等によってある年度の税額が変動したため、それとの関連で他の年度の同一税目の租税に変動を生ずるというような場合に、他の年度の租税について更正・決定等を行うことを認めるものである。」との記載がある。これらの文献は、国税通則法71条1項1号が判決により取り消された原処分と同一事業年度の処分にも適用されるかについては言及していないが、同規定が、前記の立法の沿革のとおり、判決により取り消された原処分と異なる事業年度の処分に適用されることを当然の前提としているものと解される。そして、上記規定が判決により取り消された原処分と同一事業年度の処分にも適用されるべきか否かについて正面から言及した文献や裁判例は見当たらない。

以上によれば、国税通則法71条1項1号の解釈としては、控訴人らが主張するように、文理を重視したA説（背景には、法人税の更正処分と同一事業年度の加算税の賦課決定処分が常に統一された状態にあるべきという実質を指向する考えがある。）も成り立ち得るものの、立法の沿革や、原処分とともに同一事業年度の加算税の賦課決定処分の取消しを求めて提訴することの合理性、容易性等に照らせば、被控訴人が主張するB説も十分合理性のある解釈であるといえる。

ウ 本件における所轄税務署長の検討状況についてみると、後掲証拠及び弁論の全趣旨によれば、①熊本国税局の法人課税事務提要（事務運営指針）では、国税通則法71条所定の原処分の取消しに伴う更正処分は、取消しの対象となった事業年度等以外の事業年度等が対象になると記載されていること（乙79の1・2）、②熊本国税局の担当職員は、前件取消訴訟が提起されて間もない平成26年9月の時点で、本件各更正処分の取消しが認められた場合、本件各賦課決定処分を職権で取り消すことができるかについて国税庁に照会し、国税庁から除斥期間（国税通則法70条1項）を徒過している場合にはもはや職権で

取り消すことができないとの回答を得ていたこと（乙８０の１・２）、③熊本国税局の担当職員は、前件取消訴訟の判決言渡しが付いた平成２９年２月に再度、国税庁に同旨の照会をし、熊本国税局と国税庁の双方で裁判例を調査したが、該当する裁判例は見つからず、国税庁より、除斥期間を経過している以上、本件各賦課決定処分を取り消すことはできないとの結論に変わりはないとの回答を得たほか、前件取消判決直後の同年３月１０日頃には、宮崎地裁平成１０年５月２５日判決・税務訴訟資料２３２号１６３頁（以下「宮崎地裁平成１０年判決」という。同判決は、「(加算税の) 賦課決定は、処分に重大かつ明白な瑕疵があり無効である場合を除き、処分を取り消すを経ずにこれによって形成された権利・義務の存在を争うことはできず」と説示している。）や広島高裁平成２０年判決（「国税通則法７１条１項１号は、判決等によってある年度の税額が変動したため、それとの関連で他の年度の同一税目の租税に変動を生ずるとするような場合に、他の年度の租税について更正・決定等を行うことを認めるものである。」と説示している。）を確認し、本件各賦課決定処分を取り消すことができないと判断したこと（乙８１）、④熊本国税局課税部次長は、平成２９年６月、前件取消判決による更正処理に関する決裁において、本件各賦課決定処分は、除斥期間を経過しており、取り消すことができず、国税通則法７１条１項１号の規定は、後続事業年度に係る更正決定等に限定した規定であると解されているから、同号によって、取り消すこともできないと判断したこと（上記規定の解釈に関し、前記（２）イの立法の沿革に関する『国税通則法精解（平成２５年改訂版）』の該当部分のほか、同（２）イの『DHCコンメンタール国税通則法』及び金子宏著『租税法（第２１版）』の各該当部分を参照したこと）（乙８２）、⑤上記④の決裁を受けて、所轄税務署長が本件各賦課決定処分には国税通則法７１条１項１号は適用されないものと判断し、本件各賦課決定処分の変更決定を行わずに、後続事業年度の処分に係る更正決定等のみを行ったこと（乙７１の１ないし乙７４の１１、弁論の全趣旨）、以上の事実が認められる。

エ これらの事実によれば、所轄税務署長は、前件取消判決がされた当時、国税通則法７１条１項１号に基づく本件各賦課決定処分の変更決定処分が可能か否かについて、熊本国税局において、国税庁にも照会し、必要な文献や裁判例の調査をした上で、取消訴訟の対象になった本税に関する処分と同一事業年度等の重加算税に関する賦課決定処分についても上記規定が適用されるとする文献や裁判例が確認されなかったことを受けて、本件各賦課決定処分に係る重加算税には上記規定が適用されないと判断したものと認められる。前記（２）イのとおり、国税通則法７１条１項１号の解釈としては、これとは異なる解釈（Ａ説）も成り立ち得るものの、Ｂ説も十分合理性がある解釈であることに照らせば、上記のように調査・検討の上、Ｂ説を採用し、本件各賦課決定処分の変更決定処分をしなかった所轄税務署長の判断は、除斥期間に関する法令の解釈を誤ったものとは認められない。

この点、国税通則法７１条１項１号の解釈として、前記判断と異なる解釈（Ａ説）も成り立ち得ること、同規定を判決により取り消された原処分と同一事業年度の処分にも適用すべきか否かについて正面から言及した文献や裁判例は見当たらないことに照らせば、所轄税務署長において、より慎重に法令の解釈を検討すべきであったとも考えられなくもない。しかし、前記のとおり、熊本国税局において、国税庁にも照会し、国税通則法７１条１項１号の解釈に係る文献や裁判例を調査しているところ、『DHCコンメンタール国税通則法』等の文献において、上記規定は、判決により取り消された原処分と異なる事業年

度の処分に適用される旨の解説がされており、熊本国税局及び国税庁の担当職員において調査しても、取消訴訟の対象になった本税に関する処分と同一事業年度等の重加算税に関する賦課決定処分についても上記規定が適用されとする裁判例が確認されなかったことなどを考慮すれば、所轄税務署長が職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく、慎重さを欠き、漫然と前記の判断をしたものとは認められない。

また、本件事案の個別事情をみても、控訴人ら4社は、異議申立て及び審査請求の段階では、本件各更正処分及び本件各青色申告承認取消処分の取消しと併せて本件各賦課決定処分の取消しも求めており（乙3、4、9、10、15、16、20、22）、前件取消訴訟において、これらの処分の取消しを求めることが困難とする事情はなかった（前記のとおり、これら処分の取消しを求めることを合理的であり、かつ、容易であった。）にもかかわらず、被告である国から二度にわたり本件各賦課決定処分の取消訴訟を提起していないことを指摘されてもなお、控訴人ら4社はこれらの取消しの訴えを提起しなかった（前提事実（4）ア。控訴人らは、原審において、この点は前件取消訴訟の訴訟代理人の過誤である旨述べている。）のであるから、本件において除斥期間の延長を認めなかった所轄税務署長の前記判断が個別事案の特殊性を考慮しない不相当なものであるとも、控訴人ら4社の救済を不当に否定し、酷な結果を招来したものともいえない。

したがって、所轄税務署長が本件各賦課決定処分の変更決定処分をしなかったことについて、国賠法1条1項の違法性があると評価することはできない。

オ 控訴人らの主張（当審における主張を含む。）に対する判断（既に判断したものを除く。）

（ア）控訴人らは、所轄税務署長は、前件取消判決がされた当時、国税通則法71条1項1号に基づく本件各賦課決定処分の変更決定処分の可否について調査・検討していなかったものであり、被控訴人の主張は後付けで考えたものである旨主張するが、前記エのとおり、所轄税務署長は前件取消判決がされた当時、必要な文献や裁判例を調査していたと認められるから、上記主張は前提を欠くものである。

この点、控訴人らは、所轄税務署長は、前件取消判決がされた当時、被控訴人が原審において提出した裁判例を調査していなかった旨主張するが、前記ウによれば、少なくとも広島高裁平成20年判決を確認していたほか、宮崎地裁平成10年判決も確認していたことが認められ、裁判例の調査をしていなかったとは認められない。そして、東京地裁昭和40年判決は、『DHCコンメンタール国税通則法』（乙64・3793頁）に、京都地裁昭和51年判決は、『国税通則法精解』（乙63・856頁）にそれぞれ引用されているところ、熊本国税局においてこれらの文献を確認していたこと、同局及び国税庁において裁判例を調査していたこと（前記ウ）からすれば、上記各文献に引用されている裁判例についてもその存在を認識していたことがうかがわれる。

（イ）また、控訴人らは、国税通則法71条1項1号の解釈について、文理解釈に真っ向から反する解釈を採用するのであるから、慎重な調査が求められるにもかかわらず、文理解釈に反する自身の見解に拘泥したとも主張する。

この点、東京法務局の前件取消訴訟の担当者や熊本国税局の訟務官が、本税に関する処分が取り消されれば、重加算税の賦課決定処分も当然取り消すべきではないかとの意見を述べていたことは控訴人らが指摘するとおりであるが（乙80、81）、上記規定の解釈については、前記のとおり、A説も成り立ち得るものの、B説にも十分合理性が

あること、熊本国税局において調査した『DHCコンメンタール国税通則法』等の文献において、上記規定は、判決により取り消された原処分と異なる事業年度の処分に適用される旨の解説がされており、取消訴訟の対象になった本税に関する処分と同一事業年度等の重加算税に関する賦課決定処分についても上記規定が適用されるとする裁判例が確認されなかったことなどからすれば、これらの調査・検討を踏まえてB説を採用した所轄税務署長の判断が文理解釈に反する自身の見解に拘泥したものであるとは認められない。なお、京都地裁昭和51年判決は、後記（3）のとおり、本件に適切な裁判例ではなく、当該判断自体に疑問も示されているから、仮に熊本国税局において上記裁判例を確認していなかったとしても、上記の判断は左右されない。

なお、控訴人らが援用する最高裁平成19年11月1日第一小法廷判決・民集61巻8号2733頁は、在外被爆者に対するいわゆる原爆二法の適用に関する従前の解釈及び運用と異なる司法判断を受けて、これらの一部改めたという状況の下で、国の担当者が従前の通達に従った取り扱いを継続したことが国賠法1条1項の適用上違法であるとされたものであり、本件とは事案を異にする。

（ウ）控訴人らは、国税通則法71条1項1号は、文言上「することができる」と規定されているが、課税の公平の観点からは、行政庁に対し変更決定を行う義務を課した規定と解すべきであり、同法32条2項の規定も併せ考慮すれば、所轄税務署長は前件取消判決後に本件各賦課決定処分の変更決定をする法的義務があったのに、これを怠ったとも主張するが、同法71条1項1号の「することができる」との文言からは、直ちに行政庁に対して変更決定を行う義務を課した規定とは解されず、同法32条2項の規定（変更決定の手続、内容及び方式等を定めるもの）を併せ考慮しても、結論は左右されない。また、仮に行政庁が変更決定を行うことを義務付けられる場合があるとしても、前記（2）イのとおり、判決により取り消された法人税の更正処分と同一事業年度の加算税の賦課決定処分にも上記規定が適用されるかについては、解釈が分かれるところであるから、所轄税務署長が前記ウのと通りの検討を経て本件各賦課決定処分の変更決定をしなかったことに国賠法1条1項の違法性があるとはいえない。

（3）本件各賦課決定処分の職権取消処分をしなかったことについて

また、控訴人らは、所轄税務署長が本件各賦課決定処分の職権取消処分をしなかったことも国賠法上違法であり、かつ、職権取消処分には期間制限がない旨を主張する。

しかし、職権取消処分は、行政庁にこれを行う法令上の権限があることを前提とするものであり、取消判決の拘束力（行政事件訴訟法33条1項）も、行政庁に法令上の根拠を欠く行動を義務付けるものではないから、その義務の内容は、当該行政庁がそれを行う法令上の権限があるものに限られると解される（最高裁令和3年6月24日第一小法廷判決・民集75巻7号3214頁参照）。そして、前記（2）アのとおり、前件取消判決が確定した当時、本件各賦課決定処分に係る重加算税については国税通則法70条1項3号所定の除斥期間が経過していたから、所轄税務署長において、除斥期間経過後に本件各賦課決定処分の瑕疵を是正する法令上の権限はなかったものというべきである。したがって、所轄税務署長が前件取消判決の確定後、本件各賦課決定処分の職権取消処分をしなかったことは、法令の解釈を誤ったものとはいえない。

なお、控訴人らは、課税処分のような侵害的行政処分で、これを取り消すことにより影響

を受ける第三者がいない場合には、職権取消しに期間制限はないと解すべきであり、このように解しても、国民の利益となる変更決定処分を行う場合には、課税の公平にかなうものであるから、変更決定処分に除斥期間を設けた国税通則法の趣旨にも反しないと主張するが、前記のとおり、職権取消処分は、内容にかかわらず、行政庁にこれを行う法令上の権限があることを前提とすると解すべきであり、課税処分についてこれと異なる扱いをすべきとする上記主張は独自の見解に基づくものというべきである。

また、控訴人らの援用する京都地裁昭和51年判決は、更正処分の取消訴訟が係属中に、課税庁が原処分の誤りに気づき、除斥期間を経過した後に減額再更正処分をしたという特殊な事案において、判決により原処分を取り消すことには期間制限がないことなどに照らし、取消判決を待たずにされた減額再更正処分を違法無効な処分とはいえないとしたものであり、当該判断の当否はともかく、課税処分の除斥期間経過後に当該課税処分の職権取消処分をしなかったことを違法としたものではないから、本件に適切な裁判例ではない（なお、『国税通則法精解（第16版）』（乙63・856頁）は、上記判断を疑問としている。）。

以上によれば、所轄税務署長が本件各賦課決定処分の職権取消処分をしなかったことについても、これをもって国賠法1条1項の違法性があるとはいえない。

- (4) さらに、控訴人らは、所轄税務署長は、固定資産税の過誤納付の場合に各自治体が返還要領を定めて返還している例が存在することの調査を怠り、本件各賦課決定処分を自ら違法な処分と認めて控訴人らに重加算税相当額を返還しなかったものであり、国賠法上違法であるとも主張する。しかし、前記(3)のとおり、所轄税務署長において、除斥期間経過後に本件各賦課決定処分を取り消す法令上の権限はないことからすれば、固定資産税の過誤納付の場合に自主的な返還をしている例がある（ただし、控訴人らも主張するように、返還の法的根拠は、地方自治法232条の2に基づく寄付とされている（甲44）。）からといって、重加算税相当額を返還することを法的に義務付けられるものではないから、所轄税務署長がこのような対応をしなかったことに国賠法1条1項の違法性があるとはいえない。

4 争点6（不当利得が認められるか）について

争点6についての当裁判所の判断は、次のとおり当審における控訴人らの主張に対する判断を加えるほか、原判決の「事実及び理由」中「第3 当裁判所の判断」の3に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決31頁1行目の「取消判決」を「取消判決又は無効確認判決」と、4行目の「昭和47年」を「昭和49年」とそれぞれ改める。

（当審における控訴人らの主張に対する判断）

- (1) 控訴人らは、附帯税である重加算税は本税についての納税義務違反によって納税義務が生じるものであるから、性質上、本税についての更正処分が取り消されると、当然附帯税もその根拠を失い、その納付義務も消滅するものと解されるにもかかわらず、所轄税務署長は、本件において法令の解釈を誤り、漫然と本件各賦課決定処分の変更決定処分をしなかったものであるから、重加算税相当額を保有していることに法律上の原因はない旨主張する。しかし、前記3(2)、(3)で検討したとおり、所轄税務署長は法令の解釈を誤ったとは認められず、本件各賦課決定処分は除斥期間を経過した以上、これを取り消す法令上の根拠を欠くものであるから、有効な本件各賦課決定処分にに基づき納付された重加算税相当額を保有していることには法律上の原因があるというべきである。
- (2) 控訴人らは、所轄税務署長が本件各賦課決定処分の変更決定処分ないし職権取消処分をし

ないことは控訴人らの財産権（憲法29条1項）を侵害するものであり、被控訴人にこのような違法な徴税権の行使により得た利得を保持させる理由はないから、被控訴人による是正措置がなくても、被控訴人は、控訴人らに対し、もはや本件各賦課決定処分の効力を主張することができない旨主張する。しかし、本件では、控訴人らは本件各賦課決定処分の取消訴訟を提起すれば、取消判決を得て重加算税相当額の還付を受けることが容易にでき、かつ、そのようにすることが合理的であったにもかかわらず、これをしなかったものであり、所轄税務署長が法令の解釈を誤ったともいえないから、被控訴人が控訴人らの財産権を違法に侵害したとも、違法な徴税権の行使により得た利得を保持しているとも認められず、上記主張は前提を欠くものである。

第4 結論

よって、控訴人らの請求は、その余の争点（争点3ないし5）について判断するまでもなく、いずれも理由がないから棄却すべきところ、これと同旨の原判決は相当であって、本件控訴はいずれも理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第9民事部

裁判長裁判官 小出 邦夫

裁判官 河村 浩

裁判官 塩谷 真理絵