

東京地方裁判所 令和●●年(○○)第●●号 損害賠償請求事件

国側当事者・国

令和4年2月25日棄却・控訴

判 決

原告	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
原告	B有限会社
同代表者代表取締役	乙
上記両名訴訟代理人弁護士	山田 博貴 雪丸 暁子
被告	国
同代表者法務大臣	古川 禎久
同指定代理人	能登谷 宣仁 今西 貴洋 若狭 圭悟 寺本 史郎 佐藤 芳美 濱 謙吾 嶋野 友二 鈴木 章義 一丸 聖

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A株式会社(以下「原告A社」という。)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。
- 2 被告は、原告B有限会社(以下「原告B」という。)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

本件は、法人税の更正処分及びこれに伴う重加算税の賦課決定処分を受け、これらの処分のうち更正処分のみを取消訴訟を提起して認容判決を得た原告らが、上記重加算税の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上記認容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(以下「国賠法」という。)上違法な

ものであり、これにより、原告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（原告A社2億4070万9000円、原告B2299万1500円）、精神的損害の慰謝料（各原告100万円ずつ）及び上記違法行為と相当因果関係のある弁護士費用（原告A社2417万0900円、原告B239万9150円）の損害を被ったなどと主張して、被告に対し、主位的に、国賠法1条1項に基づき、同額の損害賠償金（原告A社につき合計2億6587万9900円、原告Bにつき合計2639万0650円）及びこれに対する上記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ないし遅延損害金の支払を求める事案である。

## 1 関係法令の定め概要（それぞれ関係する処分当時のもの）

### (1) 重加算税についての定め

ア 国税通則法68条1項は、期限内申告書が提出され、更正があった場合において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、過少申告加算税に代え、その更正に基づき納付すべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する旨を定める。

イ 重加算税は、その額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税であり（国税通則法69条）、納税義務が法定申告期限の経過の時に成立し（同法15条2項13号（現行14号））、納付すべき税額が賦課課税方式（同法16条1項2号）により確定するものであって（同条2項2号）、課税標準申告書の提出（同法31条1項）を要しないものである。

### (2) 賦課決定等についての定め

ア 国税通則法32条1項3号は、税務署長は、課税標準申告書の提出を要しない賦課課税方式による国税については、その調査により、その納税義務の成立の時に、課税標準（重加算税等の加算税については、その計算の基礎となる税額。下記イにおいて同じ。）及び納付すべき税額を決定する旨を定める（以下、この決定を下記イによる決定と併せて「賦課決定」という。）。

イ 国税通則法32条2項は、税務署長は、賦課決定をした後、その決定をした課税標準又は納付すべき税額が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により、当該決定に係る課税標準及び納付すべき税額を変更する決定をする旨を定める（以下、この決定を特に「変更決定」という。）。

ウ 国税通則法70条1項3号は、賦課決定は、その納税義務の成立の日から5年を経過した日以後においては、することができない旨を定める。

エ 国税通則法70条4項（現行5項1号）は、偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税（当該国税に係る加算税を含む。）についての賦課決定については、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。

オ 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。

(3) 法人税の青色申告の承認の取消しについての定め

法人税法127条1項3号は、法人税の青色申告の承認を受けた内国法人につきその事業年度に係る帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して記載し又は記録し、その他その記載又は記録をした事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由がある場合には、納税地の所轄税務署長は、当該事業年度までさかのぼって、その承認を取り消すことができる旨を定める。

2 前提事実（争いが無い、掲記の証拠及び弁論の全趣旨により認められる。）

(1) 原告らについて

ア 原告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。

イ C、D、E及び原告B（以下、これらの4社を併せて「原告ら」ということがある。）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) 原告らの法人税の確定申告に至る経緯等

ア 丙らによる債務の免除及び債権の贈与

(ア) 丙は、平成17年5月11日から同月24日にかけて、C及び原告Bに対しては、これら各社が同人に対して負っていた債務をそれぞれ免除し、また、D及びEに対しては、同人がCに対して有していた債権（上記の債務免除に係る債権とは別のもの）をそれぞれ贈与した。これらの免除及び贈与の総額は、22億0767万5557円であった。

(イ) 丁は、平成17年5月16日、Cに対し、同社が同人に対して負っていた2億円の債務を免除した（以下、上記（ア）の債務の免除及び債権の贈与と併せて「本件各債務免除等」という。）。

(ウ) 丙は、平成17年5月●日に死亡し、同人の相続人である乙、丁及び戊は、平成18年3月14日、丙の相続に係る相続税の申告書を提出した。同申告書には、相続財産として、上記（ア）の債権総額22億0767万5557円についての記載はなかった。

イ 不動産売買契約証書の作成等

(ア) 原告らは、大分県内に所在する複数の土地を所有していたところ、平成17年5月16日又は同年7月1日付けで、これらの各日を代金の支払日及び目的土地の引渡日として上記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（以下、これらの証書を「本件各証書」といい、本件各証書に記載された売買取引を「本件各取引」といい、本件各取引の目的土地を「本件各土地」という。）。本件各土地の簿価の合計額が38億8881万2141円（乙43）であったのに対し、本件各証書に記載された売買代金の総額は15億0458万7885円あった。

(イ) 本件各債務免除等が行われた日及び本件各証書において本件各取引の日とされた日は、いずれも、C及びDにおいては平成16年8月1日から平成17年7月31日までの事業年度（以下「平成17年7月期」という。）に、Eにおいては平成16年10月1日から平成17年9月30日までの事業年度（以下「平成17年9月期」という。）に、原告Bにおいては平成17年4月1日から平成18年3月31日までの事業年度（以下

「平成18年3月期」という。)に、それぞれ含まれる日であった。

ウ 原告らの法人税の確定申告

法人税について青色申告の承認を受けていた原告らは、いずれも本件各債務免除等により債務免除益又は受贈益が生じたとしてその金額を上記各事業年度の益金の額に算入し、また、本件各取引により固定資産売却損が生じたとしてその金額を上記各事業年度の損金の額に算入した上で、次のとおりの確定申告をした。

(ア) Cは、平成17年9月30日、所轄の別府税務署長に対し、平成17年7月期の法人税について、欠損金額を1億4895万3455円、所得税額等の還付金額を5万8801円、翌期へ繰り越す欠損金額を1億4895万3455円とする確定申告書を提出した(乙28)。

(イ) Dは、平成17年9月30日、所轄の別府税務署長に対し、平成17年7月期の法人税について、所得金額を0円、納付すべき法人税額を0円、翌期へ繰り越す欠損金額を284万5065円とする確定申告書を提出した(乙29)。

(ウ) Eは、平成17年11月30日、所轄の大分税務署長に対し、平成17年9月期の法人税について、所得金額を4681万7007円、納付すべき法人税額を1340万5100円、翌期へ繰り越す欠損金額を0円とする確定申告書を提出した(乙30)。

(エ) 原告Bは、平成18年5月30日、所轄の大分税務署長に対し、平成18年3月期の法人税について、欠損金額を1952万5462円、納付すべき法人税額を0円、翌期へ繰り越す欠損金額を2000万0232円とする確定申告書を提出した(乙31)。

(3) 原告らに対する更正処分等の経緯等

ア 所轄の別府税務署長及び大分税務署長は、本件各取引は架空の取引であり、これにより原告らに固定資産売却損は生じておらず、原告ら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、次のとおりの更正処分等をした(以下、これらの処分のうち各重加算税の賦課決定処分を「本件各賦課決定処分」という。)

(ア) 別府税務署長は、Cに対し、平成24年7月6日付けで、平成17年7月期以後の法人税の青色申告の承認の取消処分をするとともに、平成17年7月期の法人税について所得金額を5億7471万3814円、納付すべき法人税額を1億9178万2800円、翌期へ繰り越す欠損金額を0円とする更正処分及びこれに伴う重加算税6714万4000円を賦課する旨の賦課決定処分をした(甲2)。

(イ) 別府税務署長は、Dに対し、平成24年7月6日付けで、平成17年7月期以後の法人税の青色申告の承認の取消処分をするとともに、平成17年7月期の法人税について所得金額を6億1501万8377円(後に6億1500万5477円に減額)、納付すべき法人税額を2億1330万6400円(後に2億1330万1700円に減額)、翌期へ繰り越す欠損金額を0円とする更正処分及びこれに伴う重加算税7465万5000円を賦課する旨の賦課決定処分をした(甲5)。

(ウ) 大分税務署長は、Eに対し、平成24年7月6日付けで、平成17年9月期以後の法人税の青色申告の承認の取消処分をするとともに、平成17年9月期の法人税について所得金額を8億5168万1149円(後に8億5167万7749円に減額)、納付すべき法人税額を2億9731万9300円(後に2億9713万7900円に減額)

とする更正処分及びこれに伴う重加算税 9 8 9 1 万円を賦課する旨の賦課決定処分をした（甲 8）。

（エ）大分税務署長は、原告 B に対し、平成 2 4 年 7 月 6 日付けで、平成 1 8 年 3 月期以後の法人税の青色申告の承認の取消処分をするとともに、平成 1 8 年 3 月期の法人税について所得金額を 2 億 2 1 1 0 万 2 6 4 1 円、納付すべき法人税額を 6 5 6 9 万 0 6 0 0 円、翌期へ繰り越す欠損金額を 0 円とする更正処分及びこれに伴う重加算税 2 2 9 9 万 1 5 0 0 円を賦課する旨の賦課決定処分をした（甲 1 1）。

イ C は、平成 2 4 年 7 月 6 日から平成 2 5 年 1 0 月 1 6 日までに、D は、平成 2 4 年 7 月 6 日から平成 2 7 年 1 0 月 1 日までに、E は、平成 2 4 年 1 1 月 3 0 日から平成 2 7 年 1 0 月 1 日までに、原告 B は、平成 2 5 年 3 月 1 4 日に、それぞれ本件各賦課決定処分に係る重加算税を全額納付した。

#### （4）原告らによる取消訴訟の提起及び取消判決の確定等

ア 原告らは、所轄税務署長への異議申立て及び国税不服審判所長への審査請求を経て、平成 2 6 年 6 月 1 9 日、それぞれ、国を相手に、上記各更正処分のうち各申告額を超える部分の取消し及び上記各青色申告の承認の取消処分の取消しを求める訴え（以下「前件取消訴訟」という。）を東京地方裁判所に提起した（甲 1 3）。

イ 東京地方裁判所は、平成 2 9 年 3 月 8 日、本件各取引は架空のものであるとはいえず、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、原告らの請求をいずれも認容する旨の判決をし、同判決は、同月 2 2 日の経過によって確定した（甲 1 3）。

ウ 所轄税務署長は、現在に至るまで、本件各賦課決定処分の取消処分ないし変更決定処分をしていない。

#### （5）本件各賦課決定処分についての訴えの提起等

ア 原告らは、平成 3 0 年 6 月 1 日、それぞれ、国を相手に、本件各賦課決定処分の無効確認を求める訴え（以下「前件無効訴訟」という。）を東京地方裁判所に提起し、その後、同訴えにおける請求の趣旨を国税通則法 5 6 条 1 項の過誤納付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 5 8 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。東京地方裁判所は、令和元年 8 月 2 7 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、原告らの請求をいずれも棄却する旨の判決をした（甲 1 4）。

これに対し、原告らは控訴したが、東京高裁裁判所は、令和 2 年 2 月 2 0 日、原告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。

イ 原告らは、令和 2 年 2 月 2 0 日、本件訴えを提起した（顕著な事実）。

### 3 争点及びこれに関する当事者の主張の要旨

（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（争点 1）

（原告らの主張）

ア 行政処分のように発動要件があるものについては、その要件が欠如していることを国賠法上の違法と解し、この意味での違法を認識すべきであったのにこれを認識しなかったことを過失とすべきである。

また仮に、取消訴訟における違法と国賠法における違法を別個のものと捉えるとしても、国賠法が被害者救済を目的として民法上の不法行為の特則として位置付けられていることからすれば、被害者救済機能を重視して取消訴訟において違法が認められない場合においても国賠法上の違法が認められるという方向で解釈すべきである。

本件各賦課決定処分は、原告らの行為が国税通則法68条1項所定の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に該当するとしてされたものであり、前件取消訴訟において、各青色申告の承認の取消処分が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違法とされたのと同じ理由で違法な処分である。したがって、本件各賦課決定処分をしたことは国賠法上違法であり、過失も認められる。

イ 仮に、国賠法上の違法を被告の指摘する最高裁の判例のとおりに解するとしても、次のとおり、所轄税務署長は、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事情があるから、本件各賦課決定処分をしたことは国賠法上違法であり、過失も認められる。

(ア) 重加算税の賦課決定処分は、納税者の過少申告を前提に、「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」という限定された要件の下に課される処分である。そのため、税務署長は、納税者に対し、重加算税の賦課決定処分をする際には、特に慎重でなければならず、その際の税務調査及び調査結果の評価については極めて重い注意義務があるといえる。

(イ) 本件各取引が架空であると所轄税務署長が判断したことについて、次のとおり、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事情がある。

a 所轄税務署長は、本件各取引を架空のものと考えており、そうであるならば、本件各債務免除等の意思表示も架空のものとして理解するのが一貫している。それにもかかわらず、所轄税務署長は、相続税については更正処分をしなかった。これは、除斥期間を経過していたからである。所轄税務署長は、このような経緯から、法人税の更正処分を行いたい意向が強かったため、相続税の問題を法人税の問題に置き換えて法人税の課税を行うという、不当な目的の下に本件各賦課決定処分を行った。

そのため、所轄税務署長は、本件各債務免除等が有効であれば、本件各取引が現実には有効なもので、現実には固定資産売却損が発生しなければ、相続税対策に伴って原告らに課されることとなる法人税の課税を免れるという原告らの目的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脱税行為であると断定したものであり、重大な過誤がある。

b 所轄税務署長は、上記aのとおり、不当な目的の下に本件各賦課決定処分を行っているため、本件各取引が、法人税の課税を免れるという目的のみを持つものではなく、含み損を確定させ、本件各土地の所有者と使用者とを一致させるほか、当時の原告らの経営に係る判断の中で、将来の経営の形態等も先取りすることという正当な目的があったが、この正当な目的に係る聞き取り及びその裏付け資料について

の調査を十分に行わなかった。また、原告Bの平成17年5月16日付け取締役会議事録（甲12の3）の記載から本件各取引の目的が客観的に明らかになっているにもかかわらず、所轄税務署長は、これを考慮していない。

c 所轄税務署長は、本件各取引について、売買の成立要件ではなく対抗要件にすぎない登記が経由されていないことを過大視し、本件各取引が架空のものであることの根拠として評価した。この事実認定及び証拠の評価は軽率のそしりを免れない。

d 所轄税務署長は、本件各取引が架空のものであるという前提で調査をしていたため、グループ内の取引であるという特殊性を捨象し、金融機関からの聞き取りにおいて金融機関における抵当権等が設定された不動産に関する一般的な見解を述べさせているにとどまり、金融機関が原告らについてグループとして一括管理していることなどに係る質問や調査をしていない。この調査の結果の処分等の重大性に照らすと調査の方法として不十分に過ぎる。

e 原告らの会計帳簿等を精査すれば、本件各取引が架空のものでなかったことが判明するにもかかわらず、これを否定する強力な調査をした形跡がない。

f その他、所轄税務署長の本件に関する税務調査は、総じてずさんなものである。

(ウ) 以上のとおり、所轄税務署長は、相続税の問題を法人税の問題に置き換えて課税をしようとしたため、職務上、通常であれば慎重になるべきであるにもかかわらず、本件各賦課決定処分に係る重加算税を課すことを大前提として、慎重な調査及び慎重な調査結果の評価という通常の過程を経ずに、本件各取引が架空のものではないことを示す有力な証拠を看過し、又は精査せずに本件各取引が架空のものであると判断し、漫然と違法な処分をした。したがって、本件各賦課決定処分をしたことは、職務上要求される注意義務に違反するものとして違法であり、過失も認められる。

(被告の主張)

国賠法1条1項は、国又は公共団体の公権力の行使に当たる公務員が、その職務を行うについて、故意又は過失によって違法に他人に損害を与えた場合には、国又は公共団体に賠償責任があるとして、その責任を明らかにしたものである。

そして、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に対して負担する職務上の法的義務に違反することをいい（最高裁昭和60年11月21日第一小法廷判決・民集39巻7号1512頁、最高裁平成17年9月14日大法廷判決・民集59巻7号2087頁参照）、公権力の行使に当たる公務員の行為が同項の適用上違法と評価されるためには、当該公務員が職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく、漫然と当該行為をしたと認め得るような事情があることが必要である（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）。

そうすると、上記で述べた国賠法上の違法性に係る判断基準によれば、課税処分に係る税務職員の職務行為が国賠法上違法と評価されるのは、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく、漫然と処分をしたと認められるか否か、より具体的には、税務職員が資料を収集し、これに基づき課税要件事実を認定・判断するに当たり、税務職員として当然に要請される証拠資料の収集を怠り、あるいは明らかに不合理な証拠評価によって事実を誤認する等、通常の税務職員としてはおよそ許容することができない職務上の法的義務違反があったか否

かを基準として判断すべきである。

本件の調査を担当した税務職員は、当然に要請される証拠資料の収集を怠っておらず、所轄税務署長が、明らかに不合理な証拠評価によって事実を誤認したという事実は認められず、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行ったと認め得るような事情はないから、本件各賦課決定処分を行ったことに国賠法上の違法性はない。

- (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(争点2)

(原告らの主張)

ア 本件各賦課決定処分を変更する変更決定処分について

前件取消訴訟の判決において、法人税の各更正処分が取り消されているから、所轄税務署長は、国税通則法71条1項1号に基づき、前件取消訴訟の判決が言い渡された平成29年3月8日から6か月間、本件各賦課決定処分の変更決定処分をすることができた。また、税務署長は、同法32条2項の規定により、重加算税の賦課決定処分に係る計算の基礎となる税額及び納付すべき税額が過大であることを知った場合には、これらを正しい金額に減額する変更決定をすることが義務付けられている。

それにもかかわらず、所轄税務署長は、法令の解釈を誤り、上記6か月の期間内に、本件各賦課決定処分の変更決定処分をしなかった。この不作為は、国賠法上違法である。そして、本件事案の特殊性や、裁判例及び学説の状況からすれば、所轄税務署長は、自らの法令解釈が誤っていると判断することは可能であり、かつ、容易であったものであるから、所轄税務署長には少なくとも過失が認められる。

イ 職権による本件各賦課決定処分の取消処分について

行政庁はいつでも法的根拠なく職権で瑕疵ある行政処分を取り消すことができ、その期間制限はないと考えるべきであり、課税処分のように侵害的な処分であって、かつ処分取消しにより影響を受ける第三者も存在しない場合は、処分を取り消すことによる不利益は存在しない。

所轄税務署長は、遅くとも、前件取消訴訟の判決時である平成29年3月8日以降は、本件各賦課決定処分を職権により取り消し、違法状態を解消して正しい法律関係を回復させる義務を負っていた。

それにもかかわらず、所轄税務署長は、本件各賦課決定処分を取り消さなかった。この不作為は国賠法上違法であり、過失も認められる。

(被告の主張)

ア 国税通則法71条1項1号は、取消訴訟の判決により取り消された更正処分が法人税に係るものである場合、当該法人税と同一の事業年度の重加算税賦課決定処分については適用されない。したがって、法人税に係る更正処分の取消判決の確定時において、同法70条所定の一般的な除斥期間を経過していたときは、税務署長は、当該法人税と同一の事業年度の重加算税賦課決定処分の変更決定処分ないし職権取消処分をすることはできない。また、租税実体法の根拠がない限り、国税通則法所定の除斥期間の例外を認めることも許されない。

以上によれば、所轄税務署長が、前件取消訴訟の判決確定後、除斥期間を経過しているにもかかわらず、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すべき職務上



の法的義務を負うことはないから、所轄税務署長がこれらの処分をしなかったことは、国賠法1条1項の適用上違法の評価を受けるものではない。

イ また、公務員による法令の解釈・適用に誤りがあったとしても、その法令の解釈・適用に相当な根拠がある場合には、職務上の法的義務違反が認められず、国賠法1条1項の適用上違法ないし有過失の評価を受けるものではない。

所轄税務署長は、国税通則法71条1項1号は、取消訴訟の判決により取り消された更正処分と同一の年分ないし事業年度の加算税の賦課決定処分については適用されないとの解釈をとっていたところ、同解釈に沿う判示をする裁判例が存在し、学説においても同解釈に沿う見解が通説的である一方で、同解釈を明示的に否定する裁判例及び学説は見当たらないことなどからすると、上記解釈は相当な根拠に基づくものというべきである。したがって、このような法令解釈に基づき、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かった所轄税務署長の対応が、国賠法1条1項の適用上違法ないし有過失の評価を受けるということとはできない。

### (3) 原告らの損害はいくらか(争点3)

(原告らの主張)

ア 本件各賦課決定処分に係る重加算税相当額

前記(1)又は(2)の違法行為によって、原告らは、本件各賦課決定処分に係る重加算税相当額として、次の額の損害を被った。

原告A社 計2億4070万9000円

原告B 2299万1500円

イ 慰謝料

原告らは、前記(1)又は(2)の違法行為により、余りにも過大な納税義務を負担させられ、甚大な精神的損害を受けた。その慰謝料は各原告につきそれぞれ100万円が相当である。

ウ 弁護士費用

本件訴えに係る弁護士費用のうち2657万0050円(原告A社2417万0900円、原告B239万9150円)は、前記(1)又は(2)の違法行為と相当因果関係のある損害である。

(被告の主張)

原告らの主張は争う。

慰謝料については、法人である原告らにつき精神的苦痛を観念することはできず、原告らに「財産以外の損害」(民法710条)が生じたことの具体的主張立証はされていない。

### (4) 損害賠償請求権は時効により消滅しているか(争点4)

(被告の主張)

ア 本件各賦課決定処分をしたことに基づく損害賠償請求権は時効により消滅していること

原告らは、遅くとも、所轄税務署長への異議申立てをした平成24年8月29日、又は、前件取消訴訟を提起した平成26年6月19日において、その主張に係る「損害」及び「加害者」(民法724条)を知っていた。

平成24年8月29日又は平成26年6月19日のいずれの日からも、令和2年2月20日の本件訴えの提起時までには3年以上が経過しているから、被告は、原告らに対し、そ

の時効を援用する。

イ 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かったことに基づく損害賠償請求権は時効により消滅していること

(ア) 所轄税務署長は、前件取消訴訟の判決の言い渡された平成29年3月8日から6か月以内に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、原告らは、その時点において、所轄税務署長が本件各賦課決定処分につき国税通則法71条1項1号の適用がないとの解釈をとっていることを認識し得たことが明らかである。そうすると、原告らは、上記判決が言い渡された日から6か月を経過した日である平成29年9月9日において、「損害」及び「加害者」を知っていたものと認められる。

その日を起算日とすると、原告らが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という違法行為を請求原因に追加した令和2年12月1日の時点で、既に3年を経過しているから、被告は、原告らに対し、その時効を援用する。

(イ) また、原告らの主張によれば、所轄税務署長は、前件取消訴訟の判決時以降は職権により本件各賦課決定処分を取り消して正しい法律状態を回復させる義務を負っているのであるから、原告らは、前件取消訴訟の判決が言い渡された日である平成29年3月8日において、「損害」及び「加害者」を知っていたものと認められる。

その日を起算日とすると、原告らが所轄税務署長が職権により本件各賦課決定処分を取り消さなかったという違法行為を請求原因に追加した令和2年12月1日の時点で、既に3年を経過しているから、被告は、原告らに対し、その時効を援用する。

(原告らの主張)

ア 「損害を知った」(民法724条)とは、加害行為が不法行為であることを知ることが必要であるところ(最高裁昭和43年6月27日第一小法廷判決・裁判集民事91号461頁参照)、原告が本件各賦課決定処分が違法な不法行為であり重加算税相当額の損害が発生していることを知ったのは、前件取消訴訟の判決によってである。

したがって、原告らが損害を知ったのは同判決言渡日である平成29年3月8日であるから、本件各賦課決定処分をしたことに基づく損害賠償請求権は本件訴えの提起により時効が中断している。

イ また、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かったことに基づく損害賠償請求権も、本件各賦課決定処分をしたことに基づく損害賠償請求権と同一の訴訟物であるから、本件訴えの提起により時効が中断している。

(5) 消滅時効の援用が信義則に反し許されないか(争点5)

(原告らの主張)

被告が消滅時効を主張して本件の損害賠償義務を免れようとするのは、違法な行為を行って原告らの権利行使を困難にしていた行政庁自身が原告らの権利の不行使を理由として支払義務を免れようとするに等しい。原告らは、本件各賦課決定処分に従って、重加算税の納付を行ったから、本件各賦課決定処分が違法であるか否かは実質的に前件取消訴訟の判決が言い渡されるまで把握できないものであり、同判決以前に被告に対して損害賠償請求権を行使することは現実的に期待できないものである。このような場合に被告が消滅時効を主張することは信義則に反し許されない(最高裁平成19年2月6日第三小法廷判決・民集61巻1号122頁参照)。

(被告の主張)

原告らが引用する最高裁判決は、国が被爆者援護法等の法令解釈を誤り、被爆者が健康管理手当等の受給権を取得しても、国外に住居を移した場合は同受給権を失権するとの通達を発出し、本来は受給権を有する者について健康管理手当等の支給手続等を創設しなかったために、当該受給権者の権利行使が困難となっていたという特別な事情が存在した事案である。これに対し、本件においては、原告らは、本件各賦課決定処分に対する取消訴訟を提起すること又は国賠法に基づく損害賠償請求訴訟を提起することは当初から容易であり、被告は、原告らのこれらの権利行使を妨げたことはなく、かえって、前件取消訴訟において、本件各賦課決定処分が取消訴訟の対象となっていないことについて注意喚起しており、上記判決とは事案が異なる。

(6) 不当利得が認められるか (争点6)

(原告らの主張)

ア 原告らは、所轄税務署長から、本件各賦課決定処分を受け、各重加算税を完納したものである。そのため、原告らには、各重加算税相当額の損失が発生し、これによって被告は同額の利得を得た。

イ 前件取消訴訟の判決によって違法なものとして取り消された更正処分及び青色申告の承認の取消処分を前提とする本件各賦課決定処分は違法、無効なものである。被告及び所轄税務署長は、課税権という強大な権力を行使する立場にあるのであるから、これを適切に行うべきことはもちろんのこと、誤った課税権の行使をした場合には、誤った状態は速やかに是正されるべきであり、誤った課税権の行使により得た不当な利得を被告に保持させる理由は全くない。原告らは、本来納付する必要のない税金を納付した上、当該税金の納付のための原資を集めるために、金融機関に多額の利息も支払った。他方で、被告は、本来得るはずのない利得を得て不当に国庫の収入としている。このような場合にまで、被告自身による是正措置が講じられない限り原告らが本件各賦課決定処分に基づく租税の収納を甘受しなければならないことは、著しく不当であり、正義公平の原則にもとるものというべきである。そのため、このような場合には、被告による是正措置がなくても、被告は、原告らに対し、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(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頁参照)。したがって、被告の利得には「法律上の原因」(民法703条)はないことになる。

本件において、所轄税務署長は、国税通則法71条1項1号の規定を適用し、本件各賦課決定処分の変更決定処分をすべきことが明白であったにもかかわらずこれを怠ったものであるから、同法56条の規定にかかわらず、一般の正義公平の原則に基づき、不当利得返還請求が認められるべきである。

(被告の主張)

国税として納付された金員について、それに対応する確定した租税債権が存在しない場合、当該不存在部分に対応する過納税金は、民法の不当利得の特則である国税通則法56条にいう過誤納金に当たるものである。したがって、民法の不当利得の規定は排除されると解されるので、原告らの主張が民法703条に基づく請求であるとすれば、その請求は失当である。

また、原告らの請求が、国税通則法56条に基づく過誤納金の還付請求であるとすれば、その請求は前件無効訴訟の確定判決の既判力に抵触し、理由がない。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 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

(1) 国賠法1条1項は、国又は公共団体の公権力の行使に当たる公務員が個々の国民に対して負担する職務上の法的義務に違反して当該国民に損害を加えたときに、国又は公共団体がこれを賠償する責任を負うことを規定するものであるところ(最高裁平成27年12月16日大法廷判決・民集69巻8号2427頁等参照)、税務署長のする課税処分において、課税要件事実の認定に誤りがあったとしても、そのことから直ちに同項にいう違法があったとの評価を受けるものではなく、税務署長が課税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課税処分をし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(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頁参照)。

(2) 前提事実のとおり、前件取消訴訟の確定判決によれば、所轄税務署長が、本件各取引について、これを架空のものとして判断したことは誤りであり、本件各賦課決定処分をしたことについても、更正に係る国税(法人税)の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたという課税要件事実の有無の判断を誤ったものといわざるを得ないが、上記(1)の判断枠組みを前提に、本件各賦課決定処分に際し所轄税務署長において職務上通常尽くすべき注意義務を尽くしたか否かについて検討する。

ア 証拠(甲18の2、乙25~27、32の1~9、乙33~41、43~62)によれば、所轄税務署長の部下税務職員が調査・収集した資料により、①本件各土地は本件各取引に係る本件各証書作成後も同各証書に売主として記載されている者から買主として記載されている者への所有権の移転の登記がされなかったこと、②本件各証書に買主として記載されている者は本件各取引につき不動産取得税の申告及び納付を行っていなかったこと、③本件各土地の一部には金融機関を根抵当権者とする根抵当権が設定されていたところ、通常、売買に先行して行われるべき根抵当権の解除や金融機関への通知等がされていなかったこと、④本件各土地の一部につき、本件各証書作成後も同各証書上の売主を所有者として新たな根抵当権が設定されていたこと、⑤原告らの各会計帳簿上で、貸付金と借入金とを両建てで増額計上するなどの仕訳が行われた上で、本件各取引に係る売買代金の決済が売買当事者間の反対貸付金債権との相殺処理の形で行われていたこと、⑥原告らが計上した本件各債務免除等による債務免除益又は受贈益の額と本件各取引による固定資産売却損の額とがほぼ同額であったこと、⑦本件各土地の中には、従前は所有者と使用者が一致していたのに本件各証書によればこれが相違することになるものや、本件各証書上の売主が同各証書作成後も所有者として第三者との間で土地賃貸借契約を締結し、納税義務者として各土地の固有資産税を納付していたものがあったこと、⑧本件各証書には、特約条項として、「譲渡価額が税務上問題がある場合は、互いに税務上不利にならないその適正金額において譲渡されたものとして取り扱う。」との税金対策を念頭にした特殊な記載があったことなどの事実が明らかとなり、さらに、⑨C、D及びEの代表取締役であった丁から、上記④の根抵当権の設定に係る土地については売買取引がなかったと言われても仕方

がない旨の供述が得られ、⑩原告らの経理部長であった者からも、上記⑤の仕訳に係る取引は本件各取引の決済原資捻出のための仕訳入力のみの実態のない取引ということで間違いのない旨の供述が得られたことなどから、これらに基づいて、所轄税務署長は、本件各取引を架空のものと判断し、法人税の更正処分及びこれに伴う本件各賦課決定処分をしたことが認められる。

これほどの事実と供述証拠の下では、所轄税務署長が、本件各取引を架空のものと判断したことは無理からぬことであったといえる。前件取消訴訟の確定判決は、(1) 上記⑥、⑧の事実については、原告らに丙の相続税対策の結果生じることとなる法人税の課税を避ける目的があったことが推認されるものの、本件各債務免除等が架空のものではなく原告らに債務免除益及び受贈益が現実に発生する以上、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に発生しなければ上記の目的を達成することができないから、原告らにとっては、本件各取引は、むしろ架空のものであってはならないものであったといえることができ、上記特約条項も、税務当局から本件各取引が低額譲渡と認定された場合に確定申告において適正な譲渡価額を前提とした固定資産売却損等を計上することを取り決めたものと解釈することが可能なものであって、これらの目的や特約条項の存在は本件各取引が架空のものであったことを裏付けるものではなく、加えて、本件各取引が本件各土地の含み損を損金として確定させるという意味合いをも有するものであること、原告らが主張する本件各取引の経営判断上の意義にも相応の合理性が認められることからすると、本件各取引を不当な租税回避と評することは相当でないとし、(2) 上記①、②の事実については、本件各取引が同族会社のグループ内でされたもので直ちに對抗要件の具備を要しないという状況下において、登記費用や不動産取得税の負担を避ける目的があったとみることから了解し得る事実であって、本件各取引が架空のものであったことを推認させるものではないとし、(3) 上記③、④の事実については、本件各証書に対応する所有権の移転の登記を経由していなかったことから、金融機関等の対外的な関係においては登記上の所有名義を前提に対応するとの方針に基づいた対応と捉えることができるものであって、本件各取引が架空のものであったことを推認させるものではないとし、(4) 上記⑤の事実については、各仕訳は丙及び同族会社のグループ内で貸付けを循環させるものではあるが、これらの貸付金は実際に清算がされたか清算に向けて支払が継続中のものとして処理されており、これによれば、本件各土地の売買代金に相当する額の金銭が最終的には各買主の出捐によって各売主の下に収まることになるから、本件各取引が架空のものであったことを推認させるものではなく、むしろ貸付金の清算の事実が本件各取引が架空のものではなかったことを示す事情であるとし、(5) 上記⑦の事実については、上記のとおり、原告らが主張する本件各取引の経営判断上の意義に相応の合理性が認められること、対外的な関係においては登記上の所有名義を前提に対応するとの方針に基づいた対応と捉えることができることから、本件各取引が架空のものであったことを推認させるものではなく、むしろ証拠から認められる、土地の売主(使用者)から買主に対して賃料が支払われている事実、土地を賃借する第三者から売主が受領した賃料が買主に対して支払われている事実及び土地の固定資産税を納付した売主に対し買主から固定資産税相当額が支払われている事実は本件各取引が架空のものではなかったことを示す事情であるとし、(6) 上記⑨の供述については、根抵当権の設定を可決した売主会社の株主総会議事録と本件各証書と

の矛盾を指摘されてとっさにその説明ができないまま回答したにすぎないと捉えることができるものであり、上記⑩の供述については、「実態のない取引」とは仕訳の時点で実際に金銭の授受があったわけではないことを指すにとどまると捉えることができるものであって、いずれも本件各取引が架空のものであったことを推認させるものではないとして、本件各取引が架空のものであったとはいえないと結論付けているのであるが、上記①～⑩の事実及び供述証拠は、一見、本件各取引が架空のものであったことを推認させるように見られ得るものばかりであるから、これらを前にしては、所轄税務署長において、本件各取引が架空のものであったとはいえないことが容易に判明したはずであるということとはできないというべきである。なお、この点については、前件無効訴訟の控訴審判決においても、本件各取引が架空のものであるとの所轄税務署長の認定が誤りであることは前件取消訴訟の審理で初めて明らかになったものということができ、所轄税務署長の税務調査が不十分かつざさんであると断定することはできないと判示されているところである（甲14、乙24）。

したがって、所轄税務署長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。

イ 原告らは、重加算税の賦課決定処分は限定された要件の下に課される処分であるため、税務署長が同処分をする際には、特に慎重でなければならず、税務調査及び調査結果の評価については極めて重い注意義務があるといえる旨、また、所轄税務署長は、相続税の問題を法人税の問題に置き換えて課税をしようとの不当な目的があったので、聞き取りや裏付け調査を十分に行わないなど調査がざさんであり、証拠評価も誤っていた旨主張する。

しかしながら、所轄税務署長にそのような不当な目的があった事実を認めるに足りる証拠はない。また、重加算税の賦課決定処分の要件が限定的であることは、その要件を充たす必要はあるものの、そのために注意義務の程度が重くなるとは直ちには解されないが、同処分の効果が重いために処分に当たり慎重になるべきであるとしても、原告らの主張する証拠を原告らが主張するように評価しなかったことをもって調査が不十分であったなどとはいえないことは上記アで説示したとおりであるから、原告らの上記主張は採用できない。

(3) 以上によれば、所轄税務署長が本件各賦課決定処分をしたことについて、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。

2 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、基本的には上記1(1)のとおりであり、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) ア 前記のとおり、国税通則法70条4項(現行5項1号)は、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については、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。しかし、前件取消訴訟の確定判決によれば、原告らは、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、原告らについて、同項の除斥期間を適用することはできない。

したがって、原告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、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。前提事実によれば、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、原告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、前件取消訴訟の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ことができる。

イ 他方で、前記のとおり、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変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。これを本件についてみると、前提事実によれば、本件各賦課決定処分に係る重加算税は、前件取消訴訟の確定判決により本税である法人税の各更正処分のうち各申告額を超える部分が取り消され(判決による原処分の変動)、これに伴ってその計算の基礎となる税額(課税標準等)及び納付すべき税額(税額等)に異動を生ずべき国税であり、かつ、同判決に係る国税の属する税目に属するものであって、同判決を受けた者に係るものでもあるから、所轄税務署長は、前件取消訴訟の判決があった日、すなわち、同判決が確定した日である平成29年3月23日から6月間、同号により、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することができたといえるべきである。

そして、国税通則法32条2項は、税務署長は、賦課決定をした後、その決定をした課税標準(加算税については、その計算の基礎となる税額)又は納付すべき税額が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により、当該決定に係る課税標準及び納付すべき税額を変更する決定をする旨を定めているから、所轄税務署長が上記6月の期間内に上記変更決定処分をしなかったことは、同項の規定に違反したものといわざるを得ない。

ウ 被告は、国税通則法71条1項1号は、取消訴訟の判決により取り消された更正処分が法人税に係るものである場合、当該法人税とは異なる事業年度の法人税の更正処分等に適用される規定であり、判決の対象となった法人税と同一の事業年度の重加算税賦課決定処分については適用されない旨を主張し、文献及び裁判例を援用する。

しかしながら、国税通則法71条1項1号の規定上、その適用対象を被告の主張のように限定する趣旨に解される文言は存在しない。また、被告の主張のように解すると、判決による原処分の変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であり、

かつ、当該判決に係る国税の属する税目に属し、当該判決を受けた者に係るものであるという点では同じであるにもかかわらず、その国税のうち同号の適用を受けるものと受けないものとが生じることになるが、そのような結果に合理的な理由を見出すことはできず、衡平を欠くものであり、相当とはいえない。

なるほど、被告が援用する国税通則法71条1項1号を解説した文献のうち、①『国税通則法精解』（乙63）には「この法律制定前…の所得税法第46条の2の規定によれば、『…訴訟の提起があった場合において、その…判決に因る原処分の異動に伴い、その…判決の対象となった年分以外の年分についてなす…の更正』については3年の除斥期間は適用がないものとされ、当時の法人税法第31条の2の規定によれば、『…訴訟の提起があった場合において、…当該訴訟に対する判決に因る原処分の異動に伴い、当該…判決の対象とならなかった事業年度の所得又は清算所得に係る課税標準若しくは法人税額又は欠損金額について前3条の規定による更正又は決定が必要となる時』は3年の更正の期間制限を排除することとされていた。この条の規定は、右のようなこの法律制定前の税法の規定の趣旨をそのまま踏襲するものである。」との記載があり、②『DHCコンメンタール国税通則法』（乙64）には「賦課処分の取消しを求める抗告訴訟は長期にわたって係属する場合があります、そのため…判決が賦課権の通常除斥期間の満了後に行われる可能性がある。この場合において、この…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、③金子宏著『租税法』（乙65）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。また、被告が援用する裁判例のうち、④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頁には上記②の記載と同旨の判示部分があり、⑤広島高裁平成20年6月20日判決・訟務月報55巻7号2642頁には上記③の記載と同旨の判示部分がある。しかし、①の記載は、国税通則法71条1項1号の規定が旧所得税法や旧法人税法の規定にあった適用対象となる年分ないし事業年度を限定する趣旨の文言を踏襲していないため、立法の沿革の記述として正確なものとはいえず、②及び③の記載は、本税とその加算税の課税処分が同時に取消訴訟及びその判決の対象となっている通常の場合を想定しての記述と理解することが可能であり、加算税の課税処分が判決において取消しの対象となっていなかった本件のような場合にまで殊更に当該加算税について同号の適用を認めないという趣旨の記述であるとは解されず、④及び⑤の裁判例における判示も、加算税の課税処分が判決において取消しの対象となっていなかった場合に当該加算税について同号の適用を認めないという文脈で述べられたものではないから、いずれも同号についての上記イの解釈及び本件への当てはめの妨げとなるものではない。



エ そうすると、本件各賦課決定処分に係る重加算税が国税通則法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ていたといえることができる。

オ しかしながら、上記ウのような文献及び裁判例が存在し、他方で、これらと異なる内容の文献や裁判例の存在がうかがわれない（弁論の全趣旨）という状況の下では、所轄税務署長が、上記のとおり被告の主張する国税通則法71条1項1号の解釈が通説的見解であり、裁判例であると解したとしても無理からぬところであり、同解釈が誤っていると判断することが容易にできたはずであるといえることはできないといえるべきである。

したがって、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エの判断をしたと認め得るような事情があるとはいえず、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。

(3) 原告らは、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、職権取消処分には期間制限がない旨を主張する。

しかしながら、重加算税の賦課決定処分の職権取消処分とは、実質的に当該賦課決定処分の変更決定処分と同じものであり、ひとり職権取消処分のみを期間制限の外に置くことは、変更決定処分に除斥期間を設けて租税法律関係の早期安定を図ろうとした国税通則法70条1項3号及び71条1項1号等の趣旨を没却することとなるから、重加算税の賦課決定処分の職権取消処分もまた、当該賦課決定処分の変更決定処分と同様に、これらの規定による期間制限を受けると解するのが相当である。なお、原告らが援用する京都地裁昭和51年9月10日判決・行政事件裁判例集27巻9号1565頁は、更正処分の取消訴訟が係属中という特定の状況下で除斥期間を経過した後にされた減額再更正処分を有効な処分と判断したものであり、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。

したがって、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、上記(2)で説示したところがそのまま当てはまり、これをもって国賠法1条1項の違法性があると評価することはできない。

### 3 争点6（不当利得が認められるか）について

(1) 前提事実によれば、本件各賦課決定処分については、所轄税務署長による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が存在するとも認められないから、被告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。原告らは、最高裁昭和47年3月8日第二小法廷判決・民集28巻2号186頁を援用するが、同判決は、雑所得として課税の対象とされた債権が課税処分に対する不服申立期間の経過後に貸倒れにより回収不能となった場合の納税者の救済措置を規定していなかった旧所得税法の下で、当該納税者の国に対する不当利得返還請求を認めたものであり、原告らが法人税の更正処分と併せて本件各賦課決定処分の取消訴訟を提起し、取消判決を得て過誤納金の還付を受けることで救済を得ることができた本件とは事案を異にし、本件に適切な判例ではない。

また、被告が、原告らの主張する慰謝料及び弁護士費用に相当する金額を利得していると

は認められない。

したがって、原告らの予備的請求である不当利得返還請求は、理由がない。

- (2) なお、原告らの予備的請求を、本件各賦課決定処分の無効を理由とする国税通則法56条1項に基づく過誤納金還付請求及び同法58条1項に基づく還付加算金支払請求と解する余地があるとしても、原告らがこれらの請求をすることは、前件無効訴訟の確定判決の既判力に抵触するものであり、許されない。

#### 第4 結論

以上によれば、その余の争点につき検討するまでもなく、原告らの請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第25部

裁判長裁判官 古田 孝夫

裁判官 宮崎 雅子

裁判官 高見澤 昌史