

行政判例研究会

五二 株式相続後の株価下落と相続税申告の錯誤無効・災害減免法四条の準用ないし類推適用の可否・行政上の不当利得の成否——相続税法三四条一項の連帯納付義務の履行方法

昭和六二年九月二九日大阪高裁判決(昭和五九年(行ウ)第三三三三号)、(昭和五九年(行ウ)第三三三三三号)行政事件裁判例集三八卷八・九号一〇三八頁〔三六〕
〔原審〕 昭和五九年四月二五日大阪地裁判決(昭和五七年(行ウ)第一一五号)行政事件裁判例集三五卷四号五三二頁

【事実】 昭和四八年五月二日訴外Aが死亡し、Aの遺産をX(原告・控訴人)および訴外BCDの四名が相続した。Xら四名は、同年一月二日に、遺産分割未了のまま、所轄税務署長に相続税の申告をした。その後、修正申告(以下、先の申告とあわせて「本件各申告」という)および減額更正を経て最終的に確定したXの相続税額は、一三億余円、また、Xの相続税法三四条による連帯納付責任額は六億余円である。Xは右の相続税額のうち八億円余につき一〇年の年賦による延納の許可をうけていた。ところが、Xの取得財産の大部分はE社等の株式(以下「本件株」という)であったところ、E社等の業績の悪化に伴い本件株式は昭和五三年にはほとんど無価値となってしまうた。その結果Xが相続税を滞納したので、被告・大阪国税局長は、Xの債権等を差押えた(以下「差押処」という)。Xは、異議申立・審査請求を経由したのち、Xの債権六二七五万七二一〇円に対する差押処分の取消しを求めて出訴した。第一審裁判所は請求を棄却し、Xが控訴した。

昭和六一年になって被告国税局長は、右の差押処分とは別に、Xの不動産を公売して換価し(以下「本件滞納」という)、売却代金

を、(一)X本人の延滞税に充てるとともに、(二)連帯納付義務にもとづいてBCの延滞税に充当した。そこでXは、控訴審において訴えを変更し(一行訴法二)、国(被控訴人・控訴審被告)に対して、不当利得返還請求として、右の充当金のうち六二七五万七二一〇円ならびに民法所定の損害金の還付を求めた(以下「新調」。これが本件である)。

Xの主張は、次の四点に要約することができる。(1)本件各申告は、相続税財産評価に関する基本通達(以下「評価基本」)による本件株式の誤った評価に基づくものであるから、重大かつ明白な錯誤により無効である。(2)災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予に関する法律(以下「災害法」という)四条を準用もしくは類推適用すべきである。(3)本件のように株価が暴落した場合に課税を維持することが正義公平の観念に反するから、徴収した租税は公法上の不当利得として返還すべきである。(4)Xは連帯納付義務の履行を完了しており、(二)の金員について納付義務を負わない。

これに対して国は次のように反論した。(1)Xは、本件滞納処分を無効ならしめるような重大かつ明白な瑕疵について主張立証を尽していない。(2)BCの名義でなされた相続税の納付は、仮にその源資がXの出捐によるものであるとしても、X自身の連帯納付義務の履行であるとはいえない。

【判言】 新請求棄却。

一 「相続税についても、その申告書の記載内容について錯誤があるときには、錯誤による無効を主張しうる場合がありうるが、それは、相続税法の定める右申告ないし修正申告、更正の請求等の制度の趣旨を考慮すると、右錯誤が客観的に明白かつ重大であつて、国税通則法等に定める是正方法以外にその是正を許さないとすると、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に限り許されるものと解すべきである(所得税に関する最高裁昭和三十九年一〇月二二日判決、民集一八巻八号一七六二頁参照)。そして、右の申告についての錯誤が、同申告の内容となつている取得財産の評価額(結果的には税額にも影響することとなる)に関するときに、その錯誤が前記のように客観的に明白と解される場合というのは、右評価額が適正に算定された場合の評価額と相違していることが客観的にみて容易

に判断しうる場合を指すものと解するのが相当である。」本件各申告は申告時において「右株式評価(ないし税額算定)に関して、適正でないものと容易に判断しうる場合には当たらない」。

二 「『災害減免』法第一条では、同法の適用されるべき災害として『震災、風水害、落雷、火災、その他これらに類する災害』が挙げられており、右の『その他これらに類する災害』は右の具体的に挙示されている事由からみると、これらと同視すべき自然界に生じた災害を指すものであつて、X主張のような経済事情の急変は、右の『災害』に該当しない。また、(1)同法が例外的軽減措置を認めたものであること、(2)本件のような経済事情の変動による株価の下落が被害の回避可能性の点で自然災害と異なること、からすると、同法第四条の「準用ないし類推適用は許されな」。

三 (1)Xは相続開始時点には評価額を下らない利益を取得していたこと、(2)株価の低落による損害を回避することもできたこと、(3)経済事情の変動による被害は自然災害による被害とは異なること、(4)最高裁昭和四九年三月八日判決は本件とは事案を異にすること、などの事情を考慮すると、「本件各株式の大半が相続開始後にその価値を殆んど失う事態が生じ、Xが自らの固有財産を処分する方法により苦慮して納税している事情があるとしても、それによつてX主張のような一般条項の適用により被控訴人の徴収金の保持が違法となつて公法上の不当利得が成立するものと解することはできない」。

四 「『国税通則法第三四条第一項の』納付書に記載された氏名の者を、特段の事情のない限り、その納税者とみるべきではあるが、納付書に記載された納税名義人でない連帯納付義務者が、右納税のため自らの源資を提供し、かつ、自らの連帯納付義務を履行することを国税の収納を行なう税務署の職員に明らかにしているような場合にまで、納付書にその氏名の記載がないことだけを理由に、右義務の履行を否定すべきものとは解されない。」しかし本件では、「Xが自ら連帯納付義務者として納付することを税務担当者に明らかにしていなかつた」から、「自らの連帯納付義

務の履行として納付したものは認められない」。

【評釈】 判旨の結論に賛成。

一 本件第一の争点は、本件各申告が取得株式の評価についての錯誤により無効であるかどうかである。これにこたえる「判旨一」の論理は、三つの要素から成る。

(1) 第一は、相続税の申告内容の是正に關しても、所得税の確定申告の内容は是正に關する最高裁昭和三十九年一〇月二二日判決民集一八卷八号一七六二頁(以下「三十九年判決」という)の基準があてはまるとしていることである。三十九年判決が「特段の事情」のある場合に限って錯誤の主張を許した根拠は、所得税法が原則として申告内容の是正手段を更正の請求に限る建前をとっていること(更正の請求の排他性)にあった。従って、同様のしくみをとる相続税法についても三十九年判決の原則が妥当すると解することに問題はないとおもわれる。(相続税における評価については三十九年判決の一般論をそのまま用いて「特段の事情」なしとした裁判例として、東京地判昭和四十七年一月一〇日税務訴訟資料六六卷九頁七九。)

(2) 第二の要素は、三十九年判決の一般論のうち「錯誤が客観的に明白」という部分を、「特段の事情」の存在を肯定するための必要不可欠の要件であることとらえていることである。だが、このような要件を必要とするべき理由はいったいどこにあるのか。申告の誤りが誰の眼にも明らかであれば、納税者自身その誤りに気づいて更正の請求をなすべきであったのである。それを怠った納税者に限って、訴訟における無効の主張を許す必要は、どこにもない。それゆえ、「錯誤が客観的に明白」を独立の要件にとらえることには、理由がない(むしろ、「納税義務者の利益を著しく害する特段の事情」に着目すべきである)。

「判旨二」による「錯誤が客観的に明白」の言い換えが事実上納税者の救済を排除する機能を営むことは、第三の要素——本件へのあてはめ——を見れば明らかである。適正な時価の判定はがら「容易に判断しうる」ことがらではないから、本件のように無効の主張が排斥されるのは、半ば約束されていた事態であるといつてよい。

(3) しかしながら、ひるがえって事案に即して考えると、以上のような判旨の理論構成が必要であったかどうかについては、疑念を表明せざるをえない。なぜなら、本件は錯誤がなかった事案であるようにおもわれるからである。すなわち、取得財産の価額は「取得の時における時価」による(相続税法)。評価の基準時は、相続財産の「取得の時」つまり相続開始時である。(一) それゆえ、相続開始後に株価が下落したとしても、それは、相続開始時における本件株式の評価とは無関係である。従って、評価基本通達による評価が時価と相違しているとはいえない以上、本件においては申告時における評価額の錯誤はなかった、ましてや、Xの利益を著しく害する特段の事情はなかったものといわなければならぬ。(二) (一審判決は適正な評価による申告である。行政三三五卷四号五五二頁)

二 本件第二の争点は、相続株式の価格が相続開始後に下落した場合に災害減免法四条が準用ないし類推適用されるのか否かである。この点についての裁判例は、本件第一審判決の他には見あたらない。

(1) 本件における株価の下落が災害減免法四条の「災害」に該当しないとす「判旨二」は、以下の理由から支持しうる。(三) 第一に、文言上自然である。第二に、立法当時念頭におかれていたのは、自然災害に基づく被害であった。(四) 第三に、同一の文言を用いる他の規定(国税通則法四六条一項、同法六三条六項三号)についても、株価の暴落が「災害」にあたるとの解釈はとられていない。(四保二二、四六三案関係一、二)

「判旨二」が災害減免法四条の準用ないし類推適用を否定する実質的な理由は、自然災害とは異なり、本件では被害の回避可能性があった、というものである。しかし、自然災害に対しても一定のリスク軽減策を講ずることは可能であり、被害の回避可能性がないわけではない。むしろ、両者の違いは、責任の所在にある。経済活動が原則として自己の計算と危険において行うべきものであるのに対して、自然界の事象に人は責任を負い得ない。本件のごとき株価の下落は自己責任に基づいて株主が負担すべき損失の典型例であり、実質的な観点からも、災害減免法四条の準用ないし類推適用はできないと考える。

(2) なお、第一審判決の認定によれば、本件では災害減免法施行令一一條二項所定の手続が履行されていなかったようであり(行集三五卷四、号五五四頁)、事案の解決としてはその点のみで足りた。

三 本件第三の争点は、本件において課税をそのまま維持し徴収金を保持することが違法となり、行政上の不当利得が成立するかどうか、である。

(1) この点に関して最も重要であるのは、後発的な貸倒れによる所得税の不当利得返還請求をみとめた最高裁昭和四九年三月八日判決民集二八卷二号一八六頁(以下「四九年判決」という)と本件との関係である。「判旨三」は、本件は四九年判決とは事案を異にするとのべて、不当利得の成立を否定した。これは以下の理由から正当であると解される。四九年判決は、所得税の賦課徴収につき権利確定主義をとることの反面として、金銭債権の貸倒れによって課税の前提が失われた場合には、結果的に所得なきところに課税したものととして何らかの是正措置が要求されることになる、とのべていた(民集二八卷三)。実体法上、遡って所得が実現していなかったこととなる場合であったのである(金字法、自治研究四、(五卷七号一七九頁)。これに対して、本件株式取得時には、その評価額をうまわる経済的利益がXに移転していた。Xはいったん取得した利益をあとになって(いわば非遡及的に)失ったにすぎない。「判旨三」のあげるその他の三つの理由も、つまりは、本件では相続税法上、実体法的にみて何らの後発的な是正措置も必要でない旨を示したものととして理解することができる。

(2) Xの不当利得返還請求を否定する本判決の考え方にたてば、Xの立場におかれた納税者は迅速に株式を売却するか物納するしかない。しかし、売却は事実上困難であるし、物納についても、実務上、遺産分割前の共有財産の物納は認められず、処分困難な株式の物納も許されない(相続税法基本通達4.2.2(ハ)、4.2.2(イ)ハ)。物納の許可要件の緩和によって売却コストを国に転嫁する途を設けるべきではないか。

四 本件第四の争点は、Xが源資を提供し、B C名義でなされた相続税の納付が、X自身の連帯納付義務(相続税法

の履行であると認められかどうか、である。

そもそも、国税通則法三四条一項が納付書の添付を要求している趣旨は、租税債権が大量かつ反復的に発生するため、誰が何のために納付をなしたのかを書面によって明確にしておくことが、公正かつ円滑な行政運営に資するということにあると解される。とすると、納付書上の名義人を納税者と認定する外観主義が原則として妥当するとみるべきである(納付の場合とは異なるが、納税申告に関して最高裁昭和四六年三月三〇日判決刑集二五卷二、(二号三五九頁は、第三者名義による申告は本人の申告としての効果を有しないとしている)。しかしながら、こと司法審査の段階に至った場合にまで納付書上の記載を絶対とするべきであろうか。すくなくとも、上述の納付書の趣旨からすれば、法律関係の明確性を害しない範囲においては、実体的真実の前に外観主義の原則を後退させる余地が抽象的には存在する。

「判旨四」がふたつの要件のもとに例外の余地をみとめたのは、まさしくこの点にかかわる。しかし、第二の要件——自らの連帯納付義務の履行である旨を国税収納官吏に明らかにすること——と、納付書への記載とは、納付者の手間だけを見れば、ほとんど紙一重である。そうであるならば、収納官吏が納付書への記載を教示している場合には例外をみとめる必要はないという議論も可能である。すくなくとも本件に関しては、納付時に連帯納付義務の履行の意思があったとはうかがわれないから、Xの主張を排斥した「判旨四」に結論的には賛成する。

五 本件における不当利得返還請求は、すでに確定した滞納処分による徴収金を対象としている。これに対して、国は、滞納処分のいわゆる公定力を根拠として、不当利得は成立しないと主張した。この主張に関しては、いわゆる公定力の範囲(あるいは行政行為の無効原因)の角度からの検討が必要であろう。だが、裁判所はこの主張をとりあげなかった。いずれにせよ、前記四つの争点いずれも消極に解さざるをえないため、本判決は結論において妥当である。

なお、本判決の評釈として、石倉文雄・ジュリスト九二九号一一四頁、森本超充・税務弘報三六卷四号一五九頁、第一審判決の評釈として、佐藤清勝・税理二八卷一四号八七頁がある。

(一) 研究会の席上、相続財産の評価の基準時を納税者の一定の選択にゆだねる米国の立法例が紹介された(内国歳入法典二〇

三二条)。このような立法政策をとっていない現行相続税法においても、法二二条の「取得の時」の解釈として、財産に対する処分力を取得した時点を基準時とするべきであると論じることができるかもしれない。たとえば、財産の売却が法律上不可能である場合には、それが可能になる時点まで基準時をずらす、という解釈である。しかし、第一に、税額未確定の状態が長期化する、第二に、処分力取得時の判定に困難が伴う、という問題が予想される。

(2) 研究会においては、さらに、評価基本通達一六九が、相続開始前三か月の株価の変動は考慮しているが、相続開始後のそれを考慮にいれていない点が問題となった。納税者自らが延納を選択した本件のような場合は別にしても、相続開始直後の遺族が悲嘆にくれて葬儀をとりおこなっている最中に株式が無価値になった場合などには、いかにも酷な結果が生ずるという意見も有力に主張された。これに対しては、第一に、相続開始後の株価を考慮にいれると株価操作による濫用を招くことになる(行集三八卷八・九号一〇五四頁)、第二に、将来の株価はわからないから行政事務が遅滞する、という反論が可能である。

(3) もっとも、災害減免法四条の「災害」は、必ずしも「自然界に生じた災害」に限られるものではない。たとえば、同法一条の明示する「火災」についてこれをみれば、「火災」には純然たる人為による火災——いわば人間界に生じた災害——も存するから、すでに同法は「自然界に生じた災害」以外のものを予定していることになる(通達も、失火を含むとしている。災害減免法(所得税関係)の取扱方第一條關係1、昭和二七・七・二五直所一・一〇一)。

(4) 現行法の前身である昭和一四年法律第三九号の制定の趣旨は、震災、風水害その他相当広汎な地域にわたって被害の大きな災害があった場合において、減免税等の恩典を勅令によって与えるための一般的な根拠法を制定することであった(杉村章三郎『第七十四帝國議會新法律の解説』一二頁)。昭和二二年法律第一七五号による改正をうけた現行法は、地域的要件を明文からはずしているが、基本的な趣旨の変更は見られない(參議院財政及び金融委員長報告『第一回國會制定法審議要録』四三三頁)。

(5) 国税通則法三四条一項は、「国税を納付しようとする者」について、納付書の添付を要求している。従って、相続税法三四条の連帯納付義務者が国税通則法二条五項の「納税者」にあたるかどうかにかかわりなく、適用がある(志場善徳郎ほか編『国税通則法精解』第六版三五四頁)。

(増) 井 良 啓

700 相続手続 自治法九15-5