

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 過誤納金還付等請求事件
国側当事者・国(東淀川税務署長)
平成27年5月22日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	橋森 正樹
同	幡野 有紀
同補佐人税理士	橋森 宣正
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	東淀川税務署長
	平野 潤一
被告指定代理人	清水 真人
同	河井 恒祐
同	徳山 健一
同	小銭 慎司
同	浅井 伸一
同	福岡 賢一

主 文

- 1 原告の主位的請求を棄却する。
- 2 本件訴えのうち、予備的請求に係る部分を却下する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

1 主位的請求

被告は、原告に対し、4304万7400円及びこれに対する平成24年11月30日から平成25年12月31日まで年4.3%、平成26年1月1日から支払済みまで年1.9%の割合による金員を支払え。

2 予備的請求

東淀川税務署長は、原告に対し、平成20年12月●日の相続開始(被相続人丙)に係る相続税について、取得財産の価額、債務及び葬式費用の金額、課税価格、相続税の総額、あん分割合、算出税額、税額控除計、差引税額及び申告納税額を別紙記載の各金額とする更正をせよ。

第2 事案の概要

- 1 本件は、丙(以下「亡丙」という。)の相続人である原告が、上記相続に係る相続税(以下「本件相続税」という。)の修正申告及び納付をしたところ、上記修正申告は、課税価格の算定上、

亡丙の訴外会社に対する貸付金債務（以下「本件債務」という。）について、相続債務として控除すべきであったのに、その金額を控除せずに行ったものであり、錯誤により無効であって、上記納付に係る金員4304万7400円は誤納金である旨主張して、被告に対し、主位的に、国税通則法56条1項に基づき、上記金員及びこれに対する上記納付の日の翌日（平成24年11月30日）から支払済みまで同法58条1項、租税特別措置法95条、93条2項に規定する割合であるとする、平成25年12月31日までは年4.3%、平成26年1月1日以降は年1.9%の割合による還付加算金の支払を、予備的に、本件相続税について、職権で、課税価格、税額等につき本件債務を相続債務として控除して算定される金額に更正することの義務付けを、それぞれ求める事案である。

2 関係法令の定め

(1) 国税通則法（平成23年法律第114号による改正前のもの。以下同じ。）の定め

国税通則法23条1項1号は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるときには、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨定めている。

同条2項は、納税申告書を提出した者等は、同項各号の一に該当する場合には、原則として、同条1項の規定にかかわらず、当該各号に掲げる期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求をすることができる旨定めている。

(2) 相続税法の定め

ア 相続税法13条1項1号は、相続等により財産を取得した者が同法1条の3第1号（相続等により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの）等の規定に該当する者である場合においては、当該相続等により取得した財産については、課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）の金額のうちその者の負担に属する部分の金額を控除した金額による旨定めている。

イ 相続税法14条1項は、同法13条の規定によりその金額を控除すべき債務は、确实と認められるものに限る旨定めている。

ウ 相続税法27条1項は、相続又は遺贈により財産を取得した者等は、当該被相続人からこれらの事由により財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格の合計額がその遺産に係る基礎控除額を超える場合において、その者に係る相続税の課税価格に係る相続税額があるときは、原則として、その相続の開始があったことを知った日の翌日から10か月以内に課税価格、相続税額その他財務省令で定める事項を記載した申告書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない旨定めている。

3 前提事実（顕著な事実、当事者間に争いのない事実並びに証拠及び弁論の全趣旨により容易に認定できる事実）

(1) 相続の開始

亡丙は、平成20年12月●日、死亡し、相続（以下「本件相続」という。）が開始した。亡丙の相続人は、妻である丁並びに子である原告、戊、A及びBであったが、戊は、相続の放棄をした（以下、丁、原告、A及びBを併せて「本件相続人ら」という。）。（乙12）

(2) 本件相続税の申告

本件相続人らは、東淀川税務署長に対し、平成21年10月19日、亡丙のC（以下「C社」という。）に対する合計4億4252万8000円の債務（本件債務）を課税価格の算定上控除される債務に含め、亡丙の株式会社D（以下「D」という。）に対する貸付金（以下「本件貸付金」という。）を4億3200万円として、本件相続税の申告書（以下「本件申告書」という。）を提出した（以下「本件当初申告」という。）。本件申告書によれば、原告の課税価格は3068万5000円、納付すべき税額は180万9300円であった。（甲1）

(3) 修正申告

Bを除く本件相続人らは、大阪国税局の担当職員の修正申告の態態に応じて、東淀川税務署長に対し、更正の請求期限（平成22年10月26日。国税通則法23条1項1号。なお、本件は同条2項各号のいずれの場合にも当たらない。）の後である平成24年1月31日、取得財産の価額を増額するとともに、本件債務を課税価格の算定上控除される債務から除いた本件相続税の修正申告書（以下「本件修正申告書」という。）を提出した（以下「本件修正申告」という。）。本件修正申告書によれば、原告の課税価格は1億2841万5000万円、納付すべき税額は3505万4000円であった。原告は、被告（東淀川税務署）に対し、同年11月29日、本件修正申告に基づき追加で納付すべき相続税等の額である4304万7400円（相続税額3324万4700円、過少申告加算税額489万5500円及び延滞税額490万7200円の合計）を納付した。（甲2）

(4) 本件訴訟提起

原告は、平成25年9月18日、本件訴訟を提起した。（顕著な事実）

4 争点及びこれに関する当事者の主張

本件の争点は、①本件修正申告書の記載内容についての錯誤の主張が許されるか（主位的請求に係る争点・争点1）、②義務付けの訴えの適法性（予備的請求に係る本案前の争点・争点2）及び③義務付けの訴えに係る請求に理由があるか（予備的請求に係る争点・争点3）であり、これらの点に関する当事者の主張は、以下のとおりである。

(1) 争点1（錯誤主張の許否）

(原告の主張)

ア 後記（被告の主張）イ（ア）～（エ）の客観的事実関係はおおむね認める。なお、Dは、平成21年7月3日、亡丙のC社に対する貸金返還債務のうち7000万円を弁済しているが、その原資は亡丙が所有していた不動産の売却代金7000万円であった。

イ（ア）相続税法14条1項に規定する「確実と認められる」債務とは、債務の存在及び債権者による請求その他により債務者につきその債務の履行が義務付けられている債務を意味すると解すべきである。

本件債務は、亡丙が平成8年3月29日に借り入れた7億円に関する債務であり、本件相続開始時における債務の金額は4億4252万8000円であった。そして、後記（被告の主張）イ（ウ）のとおり、数回にわたって、債務の承認及び弁済を内容とする合意がされ、合意に係る書面が作成されたことからすれば、本件債務の存在は明白であった。本件債務の存在が明白であった以上、本件相続開始の際、本件債務が、債権者であるC社による請求により本件相続人らにつきその債務の履行が義務付けられている債務であったことも明白である。

- (イ) 亡丙は、Dの代表者であり、かつ、DのC社に対する貸金返還債務について連帯保証をしていたのであり、亡丙が本件債務のほか、DのC社に対する債務（亡丙の連帯保証債務を含む。）について、亡丙の資産をもって弁済していくことは通常のことであって、亡丙が本件債務の額を超える額のDのC社に対する債務（亡丙の連帯保証債務を含む。）を弁済したからといって、本件債務が「確実と認められる」債務に当たらないことにはならない。
- (ウ) C社は、亡丙、D及び株式会社E（以下「E」といい、亡丙、D及びEを併せて「本件債務者ら」という。）との間で、亡丙の死亡日の前日である平成20年12月●日、本件債務者らが平成21年4月30日までに6億7000万円を弁済したときは、本件債務者らに対するその余の債権について債務を免除する旨合意したが、これは条件付き債務免除であり、この合意は、むしろ、本件相続開始の際、本件債務が存在し、その履行が義務付けられている債務であったことを裏付けるものである。実際にも、上記合意がされた後、条件の一つである支払期限が別途の合意で延長され、さらに、その延長後の期限も徒過してようやく弁済されているのであって、本件相続開始の際、債務免除が所与のものとして予定されていたと評価することは到底できない。原告は、C社から債務免除する旨の通知は受けておらず、そもそも実際に免除されたかどうかも定かではない。また、C社による債務免除の法的効果は、免除の意思表示がされた時点で発生すると解さざるを得ず、免除の意思表示がされた時点で、本件相続人らに債務免除益が発生したとして、事業所得又は一時所得として課税されるべきである。
- (エ) このように、本件相続税の課税価格の算定に際し、本件債務の額を課税価格から控除すべきであるにもかかわらず、原告は、大阪国税局の担当職員から、本件債務は控除すべき債務ではない旨の誤った指導をされ（本件修正申告後に売却代金を本件債務の弁済に充てた被相続人所有の不動産については財産として計上させたまま、本件債務を控除すべき債務ではない旨指導することは明白な誤りである。）、その旨誤信して、懲慚に応じて本件修正申告を行ったものである。そして、本件債務の額は4億4252万8000円であり、これを控除した場合と控除しない場合の相続税額の差額は3000万円を超えるものであって、その錯誤は重大である（なお、後記ウのとおり、Dは、本件相続開始の際、支払不能の状態であったことから、亡丙のDを主債務者とする連帯保証債務についても、相続税法基本通達14-3により控除されるべきであり、この点からも、原告の錯誤は重大であったといえることができる。）。納税申告の錯誤無効が認められるために錯誤の明白性の要件は不要と解すべきであるが、仮に、錯誤の明白性の要件が必要であるとしても、本件については、錯誤の明白性もある。
- ウ 本件相続開始時には、Dは、債務整理を進めてきた状態であり、既にその後の事業継続は見込めない状態で清算に向けて処理が進められていたものであって、実際にも、Dは、平成22年7月●日、破産手続開始の決定を受けたことから、亡丙のDに対する本件貸付金については、国税庁長官の発出した昭和39年4月25日付け直資56ほか「財産評価基本通達」（以下「評価通達」という。）205の「その他その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるとき」に該当することは明白であり、本件修正申告において、本件貸付金は正しく評価されていたのであって、被告が主張するように、本件貸付金の評価が誤っており、これが正しく評価されていれば、仮に課税価格の算定上本件債務が控除されるべきであったと

しても、結果的に本件相続税の税額が本件修正申告に係る相続税額を上回るというようなことにはならない。なお、本件申告書を作成した公認会計士・税理士のF（以下「F税理士」という。）は、「株式会社D他関係会社に対する持分及び債権・債務の評価について」と題する書面（乙17）の中で、本件貸付金が評価通達205の例示に該当しないことを指摘したまでであり、「その他その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるとき」に該当する旨記載している。

そして、本件修正申告は、更正の請求期間の後、懲憑されて行ったものであり、F税理士も、大阪国税局の担当職員の誤った指導により本件債務は控除すべき債務ではない旨誤信していたのであるから、本件修正申告の錯誤無効を主張する以外に法的な救済手段は存在せず、法が定めた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。

したがって、本件修正申告は錯誤により無効であり、本件当初申告による納付すべき税額である180万9300円を超える部分、すなわち、本件修正申告に伴い納付した4304万7400円は誤納金である。

(被告の主張)

ア 納税申告書の記載内容に過誤がある場合において、更正の請求という法定の手続によらないで当該過誤の是正が認められるためには、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、更正の請求以外に上記申告書の記載内容の過誤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に限られるというべきである。そして、納税申告につき錯誤による無効の主張を許容できる特段の事情がない限りは修正申告又は更正の請求といった税法の定める手続によらないで申告内容の変更をすることは許されないとする趣旨に鑑みると、修正申告の内容を更に変更することは、なおのこと許されないであり、修正申告について錯誤無効の主張が許容される場合は、更に限定されるべきである。

イ 相続税法14条1項に規定する「確実と認められる」債務とは、債権者による裁判上、裁判外の請求、仮差押え、差押え、債務承認の請求等、債権者の債務の履行を求める意思が客観的に認識し得る債務のほか、債務者においてその履行義務が法律的に強制される場合に限らず、社会生活関係上、営業継続上又は債権債務成立に至る経緯等に照らして事実的、道義的に履行が義務付けられているか、履行せざるを得ない蓋然性の表象のある債務、すなわち履行が確実と認められる債務を意味すると解すべきである。

そして、本件債務者らのC社に対する債務の状況は下記（ア）のとおりであったところ、下記（イ）～（エ）の事情に照らし、下記（オ）のとおり、本件債務は「事実的、道義的に履行が義務付けられている」とはいうことができず、相続税法14条に規定する「確実と認められる」債務に当たらない。

(ア) 本件債務者らのC社に対する債務の状況

株式会社G銀行は、C社に対し、平成16年12月27日、本件債務者らに対する以下のa～cの各貸付残債権を譲渡した。

a 亡丙 4億6691万8000円

貸付実行日 平成8年3月29日

当初貸付金額 7億円

b D 合計30億2100万7262円

- (a) 貸付実行日 平成15年7月31日
当初貸付金額 5億4600万円
譲渡時元本残高 5億4600万円
- (b) 貸付実行日 同日
当初貸付金額 12億7200万円
譲渡時元本残高 12億7200万円
- (c) 貸付実行日 同日
当初貸付金額 2億9936万円
譲渡時元本残高 2億9500万7262円
- (d) 貸付実行日 同日
当初貸付金額 5億3300万円
譲渡時元本残高 5億3300万円
- (e) 貸付実行日 同日
当初貸付金額 3億7500万円
譲渡時元本残高 3億7500万円

c E 1億5308万8000円
貸付実行日 平成12年8月31日
当初貸付金額 2億円

(イ) 亡丙は、自らの財産を処分するなどして本件債務者らのC社に対する債務を弁済したこと

a 亡丙のC社への弁済及びDへの貸付けの状況

亡丙は、自己の所有する不動産を売却し、代金を受領した当日、DのC社に対する貸金返還債務に係る連帯保証債務の履行として、C社に対し、平成18年2月28日に2455万2850円を、同年12月22日に5484万円を、それぞれ弁済した。

また、亡丙は、Dに対し、DのC社に対する貸金返還債務の履行を目的として、平成19年8月23日頃に1億3349万7000円を、平成20年12月16日に1億2312万9080円を、同月25日頃に1億9356万6158円を、それぞれ貸し付けたところ、Dは、亡丙からの上記各貸付金のうち、それぞれ、1億3349万7000円、1億2312万9080円及び1億6334万9078円について、いずれもC社への返済に充てた。

このように、亡丙は、C社に対し、DのC社に対する貸金返還債務に係る連帯保証債務の履行として合計7939万2850円を弁済したほか、Dに対してC社への貸金返還債務の履行を目的として貸し付けることにより、Dを介し、C社に対し、合計4億1997万5158円を弁済したということができ、その合計額は4億9936万8008円となる。

b 亡丙のDに対する求償権及び貸金債権の債権放棄の状況

一方、亡丙は、平成18年12月28日、C社に対する連帯保証債務の履行により取得したDに対する求償金合計7939万2850円について債権放棄をした。

また、亡丙は、平成19年12月28日、Dに対する貸金債権のうち、同年8月23日頃に貸し付けた1億3349万7000円について債権放棄をし、亡丙又は本件相続

人らは、平成21年4月20日、Dに対する貸金債権のうち、平成20年12月16日に貸し付けた1億2312万9080円の一部である1億1466万4325円、同月25日頃に貸し付けた1億9356万6158円の一部である1億9348万3443円について、それぞれ債権放棄をした。

このように、亡丙は、DのC社に対する貸金返還債務に係る連帯保証債務の履行による求償債権及びDのC社に対する貸金返還債務の履行を目的として貸し付けた貸金債権のうち、少なくとも合計4億9090万3253円については、債権放棄をしたのであって、事実上、亡丙が、C社に対し、同額の本件債務者らのC社に対する貸金返還債務を弁済したと同視し得る。

そして、本件相続開始時における亡丙のC社に対する貸金返還債務の金額は4億4252万8000円であるから、亡丙が弁済したと同視し得る金額は、上記貸金返還債務の金額を超えている。

(ウ) 亡丙とC社との間では、一貫して、一定の弁済を条件として、その余の債務を免除する合意がされていたこと

C社は、本件債務者らとの間で、平成18年12月22日、平成20年9月22日及び同年12月25日、それぞれ、一定額の弁済等を条件としてその余の債務を免除する旨の合意（以下、これらの合意をそれぞれ「平成18年合意」「平成20年9月合意」「平成20年12月合意」という。）をし、しかも、弁済が着実に進んでいることを評価したためか、前の合意で示された条件が満たされなくても、新たな条件を設定するなどして、一貫して一定の条件を満たすことを前提として残債務を免除する意向を示し続けてきた。

そして、C社は、平成20年12月合意において、平成20年9月合意よりも債務の免除の条件を緩和させ、本件債務者らが、平成21年4月30日までに6億7000万円を弁済したときは、本件債務者らに対するその余の債務を免除するとした。

また、C社は、D、本件相続人ら、E及びH株式会社（以下「H社」という。）との間で、平成21年5月11日頃、平成20年12月合意の際作成された合意書（以下「平成20年12月合意書」という。）について、平成21年5月11日付け覚書（以下「本件覚書」という。）記載のとおり合意したが、本件覚書4項で、平成20年12月合意書の各条項が引き続き有効であることが確認されていた。

このように、C社としては、平成20年12月合意における「平成21年4月30日までに」との期限を一応の目安としつつ、それ以降であっても、本件債務者らから6億7000万円の弁済を受けた時点で、本件債務者らのその余の債務を免除する意思を示していたというべきである。

(エ) 本件債務者らは相続開始時までに着実に弁済し、かつ、相続開始時点で処分可能な財産も存したため、免除の条件を満たすことは確実であったこと

本件債務者らは、その所有する不動産を売却するなどして、平成18年合意までに合計6億9260万5116円、平成20年9月合意までに合計8億0300万6548円、平成20年12月合意までに合計6億4600万円を弁済するなど、貸金返還債務について着実に弁済していた。

また、Dは、平成20年12月合意の時点において、多数の不動産を所有しており、これらの不動産の売却代金に基づく弁済が近い将来確実に見込める状況にあり、Dは、実際

に、平成21年にも多数の不動産を売却した。

このように、本件相続開始の際、Dからの6億7000万円の弁済が十分に見込まれており、本件債務が免除されることは相当程度確実であった。

(オ) まとめ

このような債務者と債権者の関係、免除の合意内容等に照らし、債務者である亡丙において、その履行が事後的、道義的に義務付けられているか、履行せざるを得ない蓋然性の表象があったとはいうことができず、むしろ、ほぼ履行せずに済む見通しであったといえることができる。

加えて、亡丙は、本件相続開始時まで、自己の所有する不動産を売却し、判明しているだけで5億6767万5054円の売買代金を受領しながら、平成18年12月22日に自己のC社に対する貸金返還債務2439万円を弁済したのみであり、以後、平成21年7月3日にDが7000万円を弁済した（なお、この原資はDのH社からの借入金であり、亡丙の財産ではない。）以外は一切弁済していないにもかかわらず、C社は、亡丙に対し、本件債務の履行を督促した形跡は認められないから、C社について、本件債務について履行を求める意思が客観的に認識し得る状況にあったともいうことはできない。

したがって、本件債務は、本件相続開始の際、「確実と認められる」債務とはいうことができず、本件債務の額を本件相続税の課税価格の算定に際し、課税価格から控除すべきでないことは明らかである。

ウ そうすると、本件修正申告の内容は、客観的な事実関係とそごしないのであって、本件修正申告に当たって原告に錯誤があったとはいうことができない。

仮に、本件債務が債務控除の対象となり、債務控除せずに本件修正申告をしたことが過誤であるとしても、同過誤は、債権者と債務者との間で本件債務について免除が前提となっていたか否かという修正申告書又はその添付書類に現れていない事柄に関するものであり、誤記、計算違いといった客観的に明白な過誤ではないため、修正申告について錯誤により無効であると主張できる場合には当たらない。

また、大阪国税局の担当職員は、本件申告書を作成したF税理士に対し、本件債務を債務控除の対象から除いた修正申告を懲慥したところ、原告は、税の専門家であるF税理士に相談して十分検討し、更正の請求期間が経過していることを認識した上で、本件債務を債務控除の対象から除くことについて納得した上で修正申告を行ったのであって、懲慥に対して盲目的に修正申告を行ったわけではないし、上記懲慥後、F税理士が知り得なかったような新たな事実が判明したというような事情もないことから、本件修正申告は、無効としなければならない重大、明白な錯誤があったとは到底いうことができない。

エ 仮に、本件債務が存在し、かつ、それが「確実と認められるもの」に該当するものとして課税価格の算定上控除すべきであったとしても、そもそも本件修正申告は、他方において、亡丙のDに対する本件貸付金の評価を誤っており、これを正しく評価すれば、結果的に相続税額は本件修正申告を上回ることとなるから、「納税義務者の利益を著しく害する特段の事情」がある場合には当たらない。

すなわち、相続税法22条は、相続等により取得した財産の価額は、原則として、取得の時（相続開始時）における時価による旨規定しており、相続財産の評価は、評価通達に基づき行うべきであるところ、本件相続人らは、本件当初申告において、Dの経営状態の悪化を

理由に、評価通達205の「その他その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるとき」に該当するとして、本件貸付金を額面額である14億3978万0071円に30%を乗じた4億3200万円と評価した。

しかし、本件申告書を作成したF税理士も認めるとおり、本件相続開始時において、Dには、手形交換所において取引の停止処分を受けたこと等の評価通達205の例示に該当する客観的に明白な事由はない。

また、総勘定元帳によれば、Dは、本件相続開始後も営業活動を行っており、原告やE等に対し、貸付金の返済を行っているのであるから、経営状況が客観的に破綻していることが明白であるということができないことは明らかであり、債権回収の見込みがないことが客観的に確実であるとはいふことができない（Dが破産手続開始の決定を受けたのは本件相続開始時から約1年7か月もの期間が経過後のことであるから、上記破産手続開始の決定の事実からDが本件相続開始時において経営状況が破綻していることが明白であったともいうことはできない。）。

したがって、本件貸付金を評価するに当たっては、額面のとおり14億3978万0071円として評価し、課税価格を18億7257万2000円と算定すべきであり、それにもかかわらず、本件相続人は、本件修正申告において、本件貸付金を4億3200万円として評価し、課税価格を8億6479万2000円と算定したのであるから、本件修正申告には誤りがある。

したがって、仮に、本件債務について債務控除すべきであったとしても、本件貸付金を額面のとおり評価して算出した相続税額は、本件修正申告において算定された相続税額を上回るし、上記ウのとおり、原告は、税の専門家であるF税理士に相談して十分検討し、本件債務を債務控除の対象から除くことについて納得した上で修正申告を行ったのであるから、結局、本件修正申告について、その錯誤が客観的に明白かつ重大であり、法が定めた方法以外にその是正を許さなければ、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はない。

(2) 争点2（義務付けの訴えの適法性）

(原告の主張)

ア 本件で、被告が後記（被告の主張）アで主張する金銭賠償による回復とは具体的にどのような方法によることをいうのか、不明である。

また、原告が求める減額更正がされなければ、原告は、金銭賠償による回復をできないばかりか、他の相続人の相続税（税額4620万2500円）について連帯納付義務を負うことになり、このような状態が継続すれば、例えば、原告が事業を立ち上げるために金融機関から融資を受けようとしても受けられないといった不利益を被るなど、原告の経済活動に多大な支障を及ぼすことは明らかであり、その損害は重大である。

イ 更正の請求について排他性が認められるのは、更正の請求制度を法が認めているからではなく、申告納税制度と密接な関係があり、自己の責任で申告することが求められているからである。すなわち、申告することで自らの責任で税額を確定した以上、その是正について期間制限が設けられてもやむを得ないというものである。

しかし、本件においては、原告が本件申告書により申告した相続税額が客観的に正当であったにもかかわらず、原告は、更正の請求期間が経過した後である平成23年10月頃に大

阪国税局の担当職員から誤った指導に基づき修正申告の態勢をされ、それに応じて本件修正申告をしたのであって、更正の請求の排他性の上記趣旨が妥当しない。

また、本件では、修正申告のうち錯誤に係る部分の無効を前提に誤納金の返還を求める公法上の不当利得返還の訴えに係る請求が認められない場合の予備的請求として、本件の義務付けの訴えに係る請求をしているのであり、本件の義務付けの訴えが補充性を欠くことはない。

ウ したがって、本件の義務付けの訴えは適法である。

(被告の主張)

ア 原告が減額更正がされないことにより生ずると主張する損害は、相続税として既に納付した4304万7400円であり、かつ、原告に、事業の継続が事実上不可能になるなどの事情はなく、金銭賠償により十分回復が可能なものであるから、減額更正がされないことにより原告に重大な損害が生ずるおそれがあるということができないことは明らかである。

イ 相続税法及び国税通則法が、相続税について申告納税制度を採用し（相続税法27条、国税通則法16条2項1号）、納税者が申告内容を自己に有利に是正する手段として、更正の請求という特別の方法を設ける一方、当該更正の請求について要件及び期間制限を設けている（同法23条等）趣旨は、相続税の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て、その過誤の是正は、期間制限を設けた上で、法律が特に認めた場合に限るという建前にすることにより、租税法律関係の速やかな確定及び法的安定性という要請に応じる一方、納税義務者に対しても過大な不利益を強いることのないよう配慮することにあると解されるから、納税者が申告内容を自己に有利に是正するためには、原則として、更正の請求という法律が特に認めた手段によるべきであって、他の救済手続によることは許されないと解すべきである（更正の請求の排他性）。

このような更正の請求の排他性の考え方によれば、税額の減額を求める場合には、原則として、更正の請求の手続によらなければならないが、他の救済手続によることは許されないのであるから、更正の請求期間の経過前は、当然、申請内容を自己に有利に是正する手続として、更正の請求をすることが損害を避けるための適当な方法であり、職権による減額更正を求める義務付けの訴えを提起することはできない。また、非申請型の義務付けの訴えは、そもそも法令上の申請権が認められていない者を救済するための例外的な訴訟類型であるから、法令上の申請権が認められていながら、更正の請求期間を徒過して法令上の申請権を行使することができなくなった者を救済することは予定されていない上、更正の請求の制度を設けつつその請求期間及び要件を限定して租税法律関係の法的安定を図った制度の趣旨に照らせば、義務付けの訴えにより職権による減額更正を求めることは、「損害を避けるため他に適当な方法がない」とはいうことができない。本件では、大阪国税局の担当職員は、本件申告書を作成したF税理士に対し、本件債務を債務控除の対象から除いた修正申告を態勢したところ、原告は、税の専門家であるF税理士に相談して十分検討し、更正の請求期間が経過していることを認識した上で、本件債務を債務控除の対象から除くことについて納得した上で修正申告を行ったのであるから、義務付けの訴えの途を排除することが極めて不合理ともいうことはできない。

なお、納税申告書の記載内容の錯誤が客観的に明白かつ重大であって、更正の請求以外に確定申告書の記載内容の過誤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には、当該更正がされないことにより生ずるおそれがある損害を避けるため他に適当な方法として、当該申告のうち錯誤に係る部分の無効を前提に誤納金の返還を求める公法上の不当利得返還の訴え又は未納付の租税債務の不存在確認の訴えがあるのであるから、職権による減額更正を求める義務付けの訴えは、やはり補充性の要件を欠く。

ウ したがって、本件の義務付けの訴えは不適法である。

(3) 争点3 (義務付けの訴えに係る請求に理由があるか)

(原告の主張)

ア 前記(1)の(原告の主張)ア及びイと同じ。

イ このように、本件相続税の課税価格の算定に際し、本件債務の額を課税価格から控除すべきであるにもかかわらず、原告は、大阪国税局の担当職員から、本件債務は控除すべき債務ではない旨の誤った指導をされ、その旨誤信して本件修正申告を行ったものであって、東淀川税務署長は、本件債務が控除すべき債務であることを前提として、別紙のとおり、更正を行う義務がある。

(被告の主張)

争う。

第3 当裁判所の判断

1 争点1 (錯誤主張の許否) について

(1) 原告は、本件において、更正の請求期限の後に行った本件修正申告(前記前提事実(3))について、錯誤の主張をしていることから、以下、このような場合に錯誤の主張が許されるかについて検討する。

相続税法が、いわゆる申告納税制度を採用し、申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定を設けたのは、相続税の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こととすることが、租税債務を可及的速やかに確定させるべきであるとする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からにはほかならない。したがって、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、税法の定めた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というべきであり(最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁参照)、このことは、修正申告書の記載内容の過誤の是正についても同様に解すべきである。

(2) 各項末尾記載の証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

ア 株式会社G銀行は、C社に対し、平成16年12月27日、本件債務者らに対する以下の債権を譲渡した。(乙1、2の1~3、16)

(ア) 亡丙 4億6691万8000円

ローン番号 ●● (以下「本件ローン①」という。)

貸付実行日 平成8年3月29日

当初貸付金額 7億円

譲渡時元本残高 4億6691万8000円

(イ) D 合計30億2100万7262円

a ローン番号 ●● (以下「本件ローン②」という。)

貸付実行日 平成15年7月31日

当初貸付金額 5億4600万円

譲渡時元本残高 5億4600万円

b ローン番号 ●● (以下「本件ローン③」という。)

貸付実行日 同日

当初貸付金額 12億7200万円

譲渡時元本残高 12億7200万円

c ローン番号 ●● (以下「本件ローン④」という。)

貸付実行日 同日

当初貸付金額 2億9936万円

譲渡時元本残高 2億9500万7262円

d ローン番号 ●● (以下「本件ローン⑤」という。)

貸付実行日 同日

当初貸付金額 5億3300万円

譲渡時元本残高 5億3300万円

e ローン番号 ●● (以下「本件ローン⑥」という。)

貸付実行日 同日

当初貸付金額 3億7500万円

譲渡時元本残高 3億7500万円

(ウ) E 1億5308万8000円

ローン番号 ●● (以下「本件ローン⑦」といい、本件ローン①～⑦に係る債務を「本件各貸金債務」という。)

貸付実行日 平成12年8月31日

当初貸付金額 2億円

譲渡時元本残高 1億5308万8000円

イ 本件債務者らは、C社に対し、上記アの債権譲渡以降、平成17年2月28日から平成18年12月21日までの間、本件各貸金債務について、27回にわたり、合計6億9260万5116円を弁済した(なお、亡丙は、DのC社に対する貸金返還債務について連帯保証債務を負っており、上記弁済には亡丙の上記連帯保証債務についての弁済を含んでいる。)

(乙2の2、4、5の各1)

ウ C社は、本件債務者らとの間で、同月22日、一定額の弁済等を条件として本件債務者らに対してその余の本件各貸金債務を免除することを合意し(平成18年合意)、上記合意内容を記載した合意書を作成した。

平成18年合意時点における本件各貸金債務の元本残高は、以下の(ア)～(キ)のとおりであった。

(甲3)

(ア) 本件ローン① 4億6691万8000円

(イ) 本件ローン② 193万9254円

- (ウ) 本件ローン③ 11億2345万5630円
- (エ) 本件ローン④ 2億9500万7262円
- (オ) 本件ローン⑤ 5億3300万円
- (カ) 本件ローン⑥ 3億7500万円
- (キ) 本件ローン⑦ 1億5308万8000円

エ 本件債務者らは、C社に対し、同日から平成20年9月21日までの間、本件各貸金債務について、19回にわたり、合計8億0300万6548円を弁済した（なお、上記弁済には亡丙の上記イの連帯保証債務についての弁済を含んでいる。）。(乙2の1・2、4の2、5の2)

オ C社は、本件債務者らとの間で、同月22日、本件債務者らが同月26日までに13億1000万円を弁済すること、C社は、上記弁済がされることを条件として本件債務者らに対してその余の本件各貸金債務を免除すること等を合意し（平成20年9月合意）、上記合意内容を記載した合意書を作成した。

平成20年9月合意時点における本件各貸金債務の元本残高は、以下の(ア)～(キ)のとおりであった。

(乙9)

- (ア) 本件ローン① 4億4252万8000円
- (イ) 本件ローン② 193万9254円
- (ウ) 本件ローン③ 9億8745万5630円
- (エ) 本件ローン④ 2億4016万7262円
- (オ) 本件ローン⑤ 8020万5452円
- (カ) 本件ローン⑥ 2億4001万8000円
- (キ) 本件ローン⑦ 1億5308万8000円

カ 本件債務者らは、C社に対し、同月22日から同年12月25日までの間、本件各貸金債務について、3回にわたり、合計6億4600万円を弁済した。(乙2の2・3、5の3・4)

キ C社は、本件債務者らとの間で、同日、本件債務者らが平成21年4月30日までに6億7000万円を弁済すること、C社は、上記弁済がされることを条件として、本件債務者らに対してその余の本件各貸金債務を免除すること等を合意し（平成20年12月合意）、上記合意内容を記載した合意書（平成20年12月合意書）を作成した。

平成20年12月合意時点における本件各貸金債務の元本残高は、以下の(ア)～(キ)のとおりであった。また、Dは、平成20年12月合意時点で、大阪市淀川区I町●●等所在（当時）の5筆の土地（以下「I町の各土地」という。）を所有し、大阪市淀川区I町●●、●●等所在（当時）の6個の建物ないし区分建物（以下「I町の各建物」という。）を所有又は亡丙と共有していた。(甲4、13の1～5、14の1～6、乙16)

- (ア) 本件ローン① 4億4252万8000円（本件債務）
- (イ) 本件ローン② 193万9254円
- (ウ) 本件ローン③ 5億8745万5630円
- (エ) 本件ローン④ 1億4725万5262円
- (オ) 本件ローン⑤ 8020万5452円

(カ) 本件ローン⑥ 2億4001万8000円

(キ) 本件ローン⑦ 0円

ク 本件債務者ら及び本件相続人らは、平成21年4月30日までに6億7000万円を弁済しなかったが、C社は、D、本件相続人ら、E及びH社との間で、同年5月11日頃、平成20年12月合意における6億7000万円の支払期限について、平成21年5月11日限り6億円、同年6月30日限り7000万円とすることに變更し、平成20年12月合意における担保権の取扱いを變更することなどを合意し、平成20年12月合意書の各条項(債務の免除に関する条項も含まれる。)が、引き続き有効であることを相互に確認して、上記合意及び確認内容を記載した平成21年5月11日付け覚書(本件覚書)を作成した。(乙13)

ケ Dは、H社に対し、同日、I町の各土地及びI町の各建物(共有の建物ないし区分建物については自己の持分)を6億円以上で売却し、C社に対し、同日、上記売却代金を原資に、DのC社に対する貸金返還債務(本件ローン③及び本件ローン④)の履行として、合計6億円を弁済した。(甲13の1~5、14の1~6、乙2の2、5の4、20)

コ 本件相続人らは、H社に対し、同年6月26日、亡丙から相続した、大阪市淀川区I町●●等(当時)所在の3筆の土地及びI町の各建物の一部の本件相続人らの持分を7000万円で売却した。(甲14の3~6、甲15の1~3、16、乙21)

サ Dは、C社に対し、同年7月3日、亡丙のC社に対する貸金返還債務(本件ローン①)の履行として、7000万円を弁済した(なお、この弁済の原資はDのH社からの借入金であるが、その借入金の原資が上記コの本件相続人らの不動産売却代金かについては争いがある。)

上記弁済後の本件各貸金債務の元本残高は、以下のとおりであった。(乙2の1~3、5の4、28)

(ア) 本件ローン① 3億7252万8000円

(イ) 本件ローン② 193万9254円

(ウ) 本件ローン③ 1億3471万0892円

(エ) 本件ローン④ 0円

(オ) 本件ローン⑤ 8020万5452円

(カ) 本件ローン⑥ 2億4001万8000円

(キ) 本件ローン⑦ 0円

シ D及びDの代表取締役であったBは、平成22年7月●日、大阪地方裁判所から破産手続開始の決定を受けた。(甲5)

(3) 相続税法14条1項に規定する「確実と認められる」債務とは、債務の存在が確実と認められるのみでは足りず、債権者による請求等により、債務者につきその債務の履行が義務付けられている債務であることが必要であると解すべきである。

これを本件についてみると、C社は、本件債務者らとの間で、平成18年12月22日、平成20年9月22日及び同年12月25日、一定額の弁済等を条件として本件債務者らに対してその余の本件各貸金債務を免除することを合意(平成18年合意、平成20年9月合意及び平成20年12月合意)し、前の合意で示された条件が満たされなくても、新たな条件を設定するなどして、いずれの合意の際も、一定の条件を満たすことを前提として免除する意向を示

してきたのである。

そして、C社は、本件債務者らとの間で、平成20年12月合意において、本件債務者らが平成21年4月30日までに6億7000万円を弁済することを条件として、本件債務者らに対するその余の本件各貸金債務を免除すること等を合意し、本件債務者ら及び本件相続人らは上記弁済期限までに6億7000万円を弁済しなかったにもかかわらず、C社は、D、本件相続人ら、E及びH社との間で、同年5月11日頃、本件覚書によって、平成20年12月合意における6億7000万円の支払期限について、平成21年5月11日限り6億円、同年6月30日限り7000万円とすることに変更し、平成20年12月合意書の債務の免除に関する条項が、引き続き有効であることを相互に確認したのである。

このようなC社の対応に照らせば、C社としては、本件相続開始の時点（平成20年12月26日）においても、平成21年4月30日を一応の期限としつつ、それ以降であっても、本件債務者らから本件各貸金債務について6億7000万円の弁済を受けた時点で、本件債務者らに対するその余の債権については債務を免除する意向であったと認められる。

一方、本件債務者らは、本件各貸金債務について、債務の免除の条件こそ成就しなかったものの、C社が本件各貸金債務について債権を譲り受けて以降、平成18年合意までに合計6億9260万5116円、その後平成20年9月合意までに合計8億0300万6548円、その後平成20年12月合意までに合計6億4600万円をそれぞれ弁済しており、弁済自体は継続して行っていたといえることができるし、Dは、平成20年12月合意の時点において、I町の各土地及びI町の各建物を所有又は亡丙と共有しており、本件覚書による合意の当日である平成21年5月11日に、I町の各土地及びI町の各建物（共有の建物ないし区分建物については自己の持分）を売却し、C社に対し、上記売却代金を原資に、本件覚書による合意に従って合計6億円を弁済し、その後、Dは、C社に対し、7000万円を弁済したのである。

このように、本件相続開始の際、将来、本件債務者ら、とりわけDが、I町の各土地及びI町の各建物（共有の建物ないし区分建物については自己の持分）を処分するなどして、本件各貸金債務について6億7000万円の弁済をし、本件債務を含む本件各貸金債務が免除される可能性が相当程度あったのであって、債務者につきその債務の履行が義務付けられている債務であることには相当の疑義があったといえるべきである。

したがって、仮に、本件債務が相続税法14条1項に規定する「確実と認められる」債務であり、本件修正申告書の記載内容に錯誤があったとしても、その錯誤が客観的に明白であったとはいえない（このことは、仮に、上記（2）サのDがC社に対して本件修正申告後に弁済した7000万円の原資が実質的に上記（2）コの本件相続人らが共有する不動産の売却代金であり、原告が本件修正申告において同不動産の共有持分を相続財産に含めていたとしても異なる）。なお、原告は、Dは、本件相続開始の際、支払不能の状態であったことから、亡丙のDを主債務者とする連帯保証債務についても、控除されるべきである旨主張するが、Dが破産手続開始の決定を受けたのは、本件相続開始から1年7か月が経過した平成22年7月●日であるし、Dの平成18年12月期～平成21年12月期の決算報告書等〔乙25の1～3、26、27〕によっても、Dが、本件相続開始の際、主たる債務者とその債務を弁済することができないため保証人がその債務を履行しなければならない場合で、主たる債務者に求償しても補填を受ける見込みがないことが客観的に認められる場合であったとまでは認めることができず、その他、亡丙のDを主債務者とする連帯保証債務が、相続税法14条1項に規

定する「確実と認められる」債務であったことを認めるに足りる証拠はない。)

しかも、本件修正申告は、大阪国税局の担当職員の恣意により更正の請求期限の後にされたものであるが(前記前提事実(3))、仮に、上記恣意が、本件債務が上記「確実と認められる」債務に該当するにもかかわらず該当しないものと誤ってされたものであったとしても、上記職員が故意に誤った内容の修正申告の恣意をしたと認めるに足りる証拠はないし、上記のとおり、本件債務が債務者につきその債務の履行が義務付けられている債務であることには相当の疑義があったのであって、このことに、原告が税理士に相談の上、本件修正申告書を作成し、提出したこと(争いがない)を併せ考慮すれば、本件修正申告書の記載内容の過誤の是正について、税法の定めた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ともいうことはできない(なお、本件債務について、最終の弁済日である平成21年7月3日以降、本件相続人らがC社から現時点で請求を受けたり、本件相続人らにおいて債務を履行、承認するなどしたことをうかがわせる事情はなく、上記最終弁済日から商事消滅時効期間の5年が既に経過している。)

よって、原告は、本件修正申告書の記載内容の錯誤を主張することは許されず、原告の主位的請求は理由がない。

2 争点2(義務付けの訴えの適法性)について

(1) 本件訴えのうち予備的請求に係る部分は、行政事件訴訟法3条6項1号所定のいわゆる非申請型の義務付けの訴えであるところ、非申請型の義務付けの訴えは、一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあることに加え、その損害を避けるため他に適当な方法がないときに限り、提起することができる。そして、損害を避けるための方法が個別法の中で特別に法定されている場合には、「損害を避けるため他に適当な方法がない」とはいうことができない。

(2) 国税通則法は、23条1項1号において、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるときには、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨定め、同条2項において、上記期間を経過した後は、同項各号において定める事由に当たる場合に限り更正の請求をすることができる旨定めており、申告書の過誤の是正は、原則として、他の救済手続によることは許されず、更正の請求の手続によらなければならない。

このように、国税通則法上は、納付すべき税額の減額を求める場合には、更正の請求の手続によらなければならないと、原則として、他の救済手続によることは許されていないことからすると、更正の請求期間の経過前又は同法23条2項各号所定の事由に該当する場合は、更正の請求をすることが損害を避けるための適当な方法であると考えられるから、職権による減額更正を求める義務付けの訴えを提起することは許されないというべきである。

そして、更正の請求期間の経過後であり、かつ、同項各号所定の事由に該当しない場合についても、更正の請求期間等を限定して租税法律関係の法的安定を図った制度の趣旨や、非申請型の義務付け訴訟は、一定の処分を求める法令上の申請権のない者に義務付けの訴えを認めて申請権を認めたのと同じ救済を与えるものであり、法令上の申請権を有する者がこれを行使することができなくなった場合を想定してその救済を図ろうとしたものとは解されないことか

らすれば、やはり義務付けの訴えにより職権による減額更正を求めることはできないものというべきである。

なお、原告は、本件においては、原告が本件申告書により申告した相続税額が客観的に正当であったにもかかわらず、更正の請求期間の経過後に大阪国税局の担当職員から誤った指導に基づき修正申告を懲憑され、それに応じて本件修正申告をしたのであって、更正の請求の排他性の趣旨が妥当しない旨主張する。しかし、仮に、本件修正申告に原告主張の錯誤があったとしても、本件修正申告の記載内容の錯誤を主張することが許される場合（前記1（1）参照）には、国税通則法56条1項に基づく誤納金返還請求（本件の主位的請求）に係る訴えを提起することができることから、「損害を避けるため他に適当な方法がない」とはいうことはできないし、本件修正申告の記載内容の錯誤を主張することが許されない場合には、上記の更正の請求期間等を限定して租税法律関係の法的安定を図った制度の趣旨が妥当することから、やはり義務付けの訴えにより職権による減額更正を求めることはできないものというべきである。

(3) したがって、本件訴えのうち予備的請求に係る部分は、不適法であり、却下を免れない。

3 結論

以上によれば、原告の主位的請求は理由がないのでこれを棄却し、本件訴えのうち予備的請求に係る部分は不適法であるから却下することとし、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 西田 隆裕

裁判官 斗谷 匡志

裁判官山本拓は転補のため署名押印することができない。

裁判長裁判官 西田 隆裕

別紙

取得財産の価額（原告分）	153,031,723 円
債務及び葬式費用の金額（原告分）	98,370,458 円
課税価格（原告分）	54,661,000 円
相続税の総額	72,028,465 円
あん分割合（原告分）	0.12
算出税額（原告分）	8,643,416 円
税額控除計（原告分）	0 円
差引税額（原告分）	8,643,416 円
申告納税額（原告分）	8,643,000 円