

大阪高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 過誤納金還付等請求控訴事件

国側当事者・国（東淀川税務署長）

平成27年12月10日棄却・上告・上告受理申立て

（第一審・大阪地方裁判所、平成●●年（〇〇）第●●号、平成27年5月22日判決、本資料265号－84・順号12667）

判 決

控訴人	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
被控訴人	国
同代表者法務大臣	岩城 光英
処分行政庁	東淀川税務署長
	中山 基晴
同指定代理人	清水 真人
同	小銭 慎司
同	松山 修
同	福田 幸治
同	大阪 哲哉

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 主位的請求

被控訴人は、控訴人に対し、4304万7400円及びこれに対する平成24年12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日から平成26年12月31日まで年1.9%、平成27年1月1日から支払済みまで年1.8%の割合による金員を支払え。

3 予備的請求

東淀川税務署長は、控訴人に対し、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、差引税額並びに申告納税額を原判決別紙記載の各金額とする更正をせよ。

- 4 訴訟費用は、第1、2審を通じて被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要（以下、略称は、原判決の表記に従う。）

1 事案の要旨

本件は、丙（亡丙）の相続人である控訴人が、同相続に係る相続税（本件相続税）の修正申告（本件修正申告）及び納付をしたところ、本件修正申告は、課税価格の算定上、亡丙の訴外会社に対する貸付金債務（本件債務）について、相続債務として控除すべきであったのに、本件債務額を控除せずに行ったもので、錯誤により無効であり、上記納付に係る金員4304万7400円は誤納金であると主張して、被控訴人に対し、主位的に、国税通則法56条1項に基づき、上記4304万7400円及びこれに対する上記納付の日の翌日である平成24年11月30日から、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た事案である。

原審は、主位的請求につき、本件修正申告が錯誤により無効であるとは認められないとして棄却し、義務付けを求める予備的請求に係る訴えにつき、不適法として却下する旨の判決をした。控訴人はこれを不服として控訴するとともに、主位的請求につき、4304万7400円及びこれに対する上記納付の日の翌日である平成24年11月30日から起算して1月を経過する日の翌日である平成24年12月30日から、国税通則法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日まで年4.3%、平成26年1月1日から平成26年12月31日まで年1.9%、平成27年1月1日から支払済みまで年1.8%の割合による還付加算金の支払に減縮した。

2 関係法令の定め及び前提事実

原判決2頁25行目から5頁7行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、同3頁12行目の「相続税法13条1項1号」及び同行から13行目にかけての「同法1条の3第1号」の次にいずれも「(平成27年法律第9号による改正前のもの)」を付加する。

3 争点及び争点に関する当事者の主張

後記4に当審における控訴人の補充主張を、後記5に当審における被控訴人の補充主張をそれぞれ付加するほかは、原判決5頁9行目から19頁17行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

4 当審における控訴人の補充主張

（1）本件債務が相続税法上債務控除できるか否かについて

ア 原判決の判示内容の不当性について

原判決は、本件債務が相続税法上債務控除できるか否かを独立の争点として設定せず、本件修正申告について錯誤無効の主張が許されるかについて、本件債務を含む本件各貸金債務が、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として、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いうことはできないと判示した。

しかし、本件債務が「確実と認められるもの」かどうかは極めて重要な争点であり、この点につき正面から明確な判断を避けたことは裁判所の責務を放棄するも同然である。

イ 本件債務が相続税法 14 条 1 項の「確実と認められる」債務に該当することについて

(ア) 本件相続開始直前である平成 20 年 12 月 25 日に締結された平成 20 年 12 月合意に係る平成 20 年 12 月合意書において、同日現在、亡丙は、C 社に対し、4 億 425 万 8000 円及びこれに対する遅延損害金の債務を負っていることが確認されていることによれば、本件債務の存在は確実であると認められ、同債務についての債務承認弁済契約が締結されている以上、承認した債務の全額について履行が義務付けられている債務であることも明白である。この点、確かに、平成 20 年 12 月合意書には約定どおり一定の弁済をした場合にその余の債権を放棄する旨の条項があるが、これによってその余の債務につき履行が義務付けられていないということにはならず、債務者からすれば、全体の債務の履行が義務付けられているからこそ、その一部の債務の弁済を実行することで残余の免除を受けようとする動機付けがなされるのである。

(イ) C 社との間において、平成 18 年 12 月 22 日、平成 20 年 9 月 22 日に、本件債務を含めた本件各貸金債務について一定期限までに一定額の弁済をすれば、その余の債務を免除する旨の平成 18 年合意及び平成 20 年 9 月合意がされたが、同各合意において定められたとおりの弁済はできなかった。そして、平成 20 年 12 月合意の締結に至ったものの、同合意時点には、合意に係る弁済の原資調達の目途は立っていなかった。D や亡丙が所有する物件（主に I 町所在のパチンコ店「J」）の売却又は同物件を担保とする融資を検討していたが、売却については、当時リーマン・ショックの直後であったため、売却先がなかなか見つからず、融資についても、当時の D が実質的に大幅な債務超過であり、常に資金繰りに奔走していた状態であったため、金融機関が難色を示していた。B が懸命に融資交渉を行った結果、平成 21 年 4 月によりやく B が代表者を務める H 社が、上記パチンコ店「J」を同社に売却するとの条件で L 信用金庫などから融資を得られることになったが、融資額は 6 億円にとどまり、融資時期も同年 5 月となることから、C 社に事情を説明して、弁済期日を 6 億円について同年 5 月 11 日に、残りの 7000 万円について同年 6 月 30 日に延期することについて了承を得た。しかし、同了承を得た時点では、上記 7000 万円の弁済原資の調達方法は決まっていなかった。その後、H 社が株式会社 M に上記パチンコ店を売却することにして、残りの 7000 万円の弁済資金を調達することができた。このような経緯に、平成 18 年の条件付き債務免除の合意における条件が成就したのは平成 21 年 7 月であり、3 年近く経過していることも考慮すれば、原判決が、本件相続開始の際、将来、本件債務者ら、とりわけ D が不動産を処分するなどして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とするのは経験則に反しており、事実誤認である。

(ウ) 相続債務が相続税法 14 条 1 項所定の「確実と認められる」債務かどうかについては、相続開始当時において判断すべきであるところ、上記 (イ) のとおり、本件相続開始当時、本件債務について債務免除の条件が成就する可能性が相当程度あったとは到底いえない。そうすると、原判決が示すような本件債務についての相続税法 14 条 1 項の解釈、適用は、条件が成就する将来の可能性の有無のみならず、その程度をも問題とするものであって、その認定は不安定なものとなり、納税者の予測可能性を害することは明らかである。納税者の予見可能性の確保及び法的安定性に鑑みれば、相続債務について条件付き債務免除の合意があったとしても、特段の事情のない限り、相続開始当時には相続税法 14 条 1 項の

「確実と認められる」債務と認め、その後において実際に免除を受けた場合に、その債務免除益について所得税が課されるとの解釈、適用がされるべきである。

(2) 本件修正申告について錯誤無効の主張が許されるかについて

原判決は、①本件債務が確実であることに相当の疑義があるため、仮に「確実と認められる」債務であったとしても、錯誤が客観的に明白であったとはいえない、②平成21年7月3日にC社に弁済された7000万円の原資が、亡丙が元所有し、控訴人を含む本件相続人らが相続した不動産の売却代金であっても、上記結論を左右しない、③本件修正申告は、大阪国税局の担当職員の態憑により更正の請求期間経過後にされたものであるところ、仮に上記態憑が誤ってなされたとしても、上記職員が故意に誤った内容の修正申告の態憑をしたと認めるに足りる証拠はない、④控訴人が税理士に相談の上、本件修正申告書を作成し、これを提出したと判示し、これらの事実を考慮すれば、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とするが、これは、次のとおり、不当である。

ア ①について

本件債務が相続税法14条1項の「確実と認められる」債務であれば、本件債務は相続税の計算にあたって債務として控除されるべきであるところ、本件修正申告では債務として控除されていなかった以上、その錯誤は明白である。明白性が要件とされるのは、法的安定性及び第三者の信頼保護であるところ、本件では、課税庁が本件債務につき債務控除できないことを控訴人に積極的に指導し、修正申告を態憑したのであるから、課税庁において気付きようのない事項でないことは明らかである。したがって、本件では、明白性の要件は不要とするか、又は明白性の要件は満たされているとすべきである。

イ ②について

平成21年7月3日にC社に弁済された7000万円の原資は、相続財産であるI町●●ほか2筆の土地及び建物をH社に売却した際の売得金であり、しかもこれらの不動産は元々C社のために担保権が設定されていた不動産である。控訴人を含む本件相続人らは、本件当初申告ではこれらの不動産を取得財産に計上するとともに本件債務を相続債務として計上していたのに対し、大阪国税局の担当職員からの修正申告の態憑は、本件債務を控除できないとするにとどまり、上記不動産は取得財産に計上したままである。これは、本件債務のうち弁済された7000万円については負債として計上しないが、資産としては計上するという態憑であり、相続税の計算の大原則に反するものである。原判決は、この点は、本件修正申告の錯誤がなかったという結論を左右しないと判示するが、その理由を明示していない。

ウ ③について

本件修正申告は、大阪国税局の担当職員が積極的に誤った指導をしたのであるから、職員が故意に誤った内容の修正申告を態憑したことの立証責任を納税者に負わせるのは酷であり、不公平であること、破産したBからの徴収困難を機に修正申告の態憑がされたこと、しかも上記指導が更正の請求期間経過後であったこと、本件修正申告前に控訴人が大阪国税局の職員に対してBなど他の相続人の資産状況等を質問したが、回答がされず、F税理士が「Bは修正申告の相続税を払うだけの資産はある」と話した際も、職員がそれに特に異議を述べなかったことによれば、職員の修正申告の態憑には少なくとも重大な過失が認められ、これによれば、錯誤無効を主張できる場合に該当すると判断すべきである。職員の故意が認めら

れないことにより錯誤無効を主張できないとすることは根拠がない。

エ ④について

税理士に相談していたにもかかわらず、本件債務が確実と認められるものであることについて錯誤に陥ったのであれば、なおさら納税者の救済が要請されるべきである。税理士に相談した以上その誤りを是正できないということであれば、納税者は税理士への相談を躊躇してしまうことになる。

オ 控訴人の窮状について

控訴人は、本件修正申告に基づく納税をするために控訴人固有の財産を売却せざるをえなくなり、同売却代金を本税、過少申告加算税及び延滞税の納付に充てたところ、同納税直後に課税庁から破産したBの相続税本税4025万5500円、過少申告加算税594万7000円（利子税、延滞税を含む。）についての連帯納付の通知を受け、現在、課税庁にその収支を把握され、家電製品の購入についても許可を得るよう指示されている状況にある。また、控訴人は、Dの役員のほかにフリーライターの仕事もしていたが、相続税納税のための不動産売却に時間をとられて取材に時間を割くことができず、また、上記連帯納付義務を負うことによって周囲に多額の税金の未納者として認識されて信用を失墜し、フリーライターとしての収入を得ることができなくなった。

カ 本件相続開始当時のDの支払不能について

原判決は、Dが、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の控訴人の主張につき、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などとして、控訴人の主張を認めなかった。

しかし、Dは、平成20年12月期の帳簿価額ベースで約12億円の債務超過であり、相続税評価ベースでは52億円の債務超過であって、著しい債務超過の状況にあった。Dは、本件相続開始当時、完全に事業を停止していたものではないが、既に多額の借入金を返済するための債務免除を含めた債務整理を継続する状態であった以上、主たる債務者としてその債務を弁済することができない状態であったことは明らかである。また、本件相続開始までにDの連帯保証人であった亡丙も自身の不動産を処分するなどして連帯保証債務を現に履行していたのであり、控訴人は、亡丙のN株式会社に対する19億2363万9227円の連帯保証債務の履行を求める訴訟を提起されている。原判決は、これらについて一切言及しておらず、事実誤認及び法令の解釈適用の誤りがある。

(3) 義務付けの訴えの適法性について

原判決は、義務付けの訴えの要件である「損害を避けるため他に適当な方法がない」（行政事件訴訟法37条の2第1項）につき、国税通則法23条1項1号及び2項規定の更正の請求が可能とされている期間を経過する前には、更正の請求をすることが損害を避けるための他の適当な方法であると考えられるとして、義務付けの訴えを提起することが許されないとし、さらに、これらの更正の請求期間経過後においても、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、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とする。

しかし、原判決を前提とすると、納税者は更正の請求期間であるわずか1年間を経過すれば、訴えをもってしても救済の途は完全に途絶えてしまい、納税者に極めて酷であるというべきである。

更正の請求期間経過後に修正申告の懲憑がされた場合には更正の請求の排他性の趣旨が妥当しないとの控訴人の主張に対し、原判決は、本件の主位的請求である錯誤無効の主張が許される場合も「他に適当な方法がない」に該当しないとして（錯誤無効の主張の訴えという手続を他の適当な方法の一つとして）、控訴人の主張を排斥するが、納税者からすれば、法定された手続で争えない以上、更正の請求の排他性は根拠とはならない。

この点につき、原判決は、行政事件訴訟法37条の2第1項の「他に適当な方法がない」を「他に適当な法令上の申請権がない」と読み替えるような解釈を示しているが、錯誤無効の主張の訴えは、「法令上の申請権」ではないから、錯誤無効の主張を他に適当な方法の一つとして挙げることは論理矛盾である。また、原判決は、錯誤無効の主張が許されない場合は義務付けの訴えも許されないというような解釈を示しているが、仮にそうであれば、錯誤無効の主張が許される場合を行政事件訴訟法第37条の2第1項の「他に適当な方法」の一つとして挙げる意味はない。

(4) 義務付けの訴えに係る請求に理由があるかについて

前記(1)及び(2)記載のとおり、本件債務は相続税法14条1項に規定する「確実と認められる」債務に該当し、修正申告の懲憑は誤りであるから、処分行政庁が控訴人の求める減額更正処分をすべきことは法令上の根拠から明らかである。

前記(2)記載のとおり、控訴人は、本件修正申告により極めて重大な損害を被っているから、処分行政庁が、控訴人の求める減額更正処分をしないことに理由はなく、少なくとも裁量権の範囲の逸脱又はその濫用に当たる。

5 当審における被控訴人の補充主張

(1) 本件債務が相続税法上債務控除できるか否かについて

控訴人は、債務承認弁済契約が締結されている以上、承認した債務の全額につき履行が義務付けられている旨主張するが、債務承認弁済契約が締結されたとしても、契約上、一定額を弁済すれば、残債務を免除することになっており、しかも一定額の弁済がされて条件が満たされることが確実である場合には、事実上、残債務については履行が義務付けられているとはいえないから、「確実と認められる」債務には当たらないというべきである。控訴人の主張は、債務が存在する以上、履行が義務付けられるから、相続税法14条1項の「確実と認められる」債務に該当するに等しく、同項が全ての債務を相続財産から控除せずに、「確実と認められる」債務に限って相続財産から控除する趣旨を没却するものである。

また、控訴人は、平成20年12月合意書作成までの経緯からすると、本件債務を含む本件各貸金債務が免除される可能性は相当程度あったとの原判決の認定は経験則に反する旨主張するが、平成20年12月合意書作成までのC社の対応、本件債務者らの弁済状況、同合意書作成時のDの資産状況、同合意書作成後の経緯等の客観的な事実関係に照らせば、本件相続開始時において、将来、本件債務者ら、とりわけDが処分可能な不動産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とした原判決の判示に誤りがないことは明らかであり、経験則に

反するとはいえない。

以上によれば、本件相続開始時において、本件債務は、免除されることが相当程度確実であったといえるから、本件相続開始時において、本件債務の履行が法的手段をもって義務付けられているとはいえず、また、それと同視できる程度に事實的、道義的に履行が義務付けられることが確実ともいえなかったと認められるから、本件債務は「確実と認められる」債務には当たらず、債務控除の対象にはならないというべきである。

(2) 本件修正申告について錯誤無効の主張が許されるかについて

ア 控訴人は、①本件債務が相続税法14条1項の「確実と認められる」債務であれば、本件債務は相続税の計算にあたって債務として控除されるべきであるところ、本件修正申告では債務として控除されていなかった以上、その錯誤は明白である、②明白性が要件とされる根拠は、法的安定性及び第三者の信頼保護であるところ、本件では、課税庁が本件債務につき債務控除できないことを控訴人に積極的に指導し、修正申告を慫慂したのであるから、課税庁において気付きようのない事項でないことは明らかであるから、本件においては、明白性の要件は不要であり、そうでないとしても明白性の要件は満たされている旨の主張をする。

しかし、相続税法及び国税通則法が申告納税制度を採用し、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規定を設けつつ、その請求期間及び要件を限定している趣旨は、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き、その過誤の是正は、期間制限を設けた上で、法律が特に規定した場合に限るという建前とすることによって、租税法律関係の速やかな確定及び法的安定という要請に応じる一方、納税義務者に対しても過当な不利益を強いることのないように配慮することにあるところ、仮に錯誤が「客観的に明白」でないにもかかわらず、錯誤無効を認めることとなると、錯誤の有無を判断する材料としては当事者の申立てしかなく、実際には錯誤があったかどうか疑わしい場合までむやみに無効とされるおそれがあり、租税法律関係の速やかな確定及び法的安定という要請を著しく損なうから、錯誤が客観的に明白であることを要する。

上記①の主張によれば、錯誤があれば常に明白性の要件を満たすことになりかねず、法的安定性に配慮して錯誤無効を主張するために明白性を要件とした趣旨を没却しかねない。

「客観的に明白」な錯誤とは、申告書に過誤があることが何人の目にも明らかな場合をいい、具体的には明白な誤記、誤算があるような場合をいうと解されるところ、仮に本件債務が「確実と認められる」債務に該当し、債務控除せずに修正申告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に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表れていない事柄に関するものであり、誤記、計算違いといった何人の目から見ても明らかな過誤ではないから、「客観的に明白」な錯誤に当たらない。

また、上記②については、課税庁の調査担当者の慫慂による修正申告について、その慫慂に誤りがあったかなども、修正申告書又はその添付書類に表れていない事柄に関するものであり、誤記、計算違いといった何人の目から見ても明らかな過誤ではないから、「客観的に明白」な錯誤に当たらない。

イ 控訴人は、前記(2)イのとおり主張をする。

しかし、Dは、平成21年7月3日にH社から7000万円を借り入れ、同日、C社に7

〇〇〇万円を弁済し、同月３０日、H社に７０００万円を弁済したとする経理処理を行っているところ、仮にDがC社に弁済した上記７０００万円の原資が、本件相続人らの相続財産をH社に売却した代金であれば、Dが同月３０日にH社に対して７０００万円を弁済する理由はない。したがって、DがC社に弁済した７０００万円の原資が相続財産をH社に売却した代金であるとは認められない。また、仮に上記原資が本件相続人らの相続財産の売却代金であるとしても、かかる事情は本件修正申告書の記載から明らかに分かる誤記、誤算といった事情ではない上、本件債務が「確実と認められる」債務であることが客観的に明白とはいえないという結論には何ら影響しない。

ウ 控訴人は、前記（２）ウないしオのと通りの主張をする。

そもそも錯誤が「客観的に明白」といえない場合には、それだけで錯誤無効の主張は認められないが、控訴人の上記主張は、次のとおり、理由がない。

（ア）前記（２）ウの主張について

本件債務は、本件相続開始時点で将来免除されることが相当程度確実であったと認められ、「確実と認められる」債務に該当せず、債務控除の対象には含まれないから、調査担当職員が本件債務について控除が認められない旨懲慥したことに誤りはない。また、仮に本件債務が「確実と認められる」債務に該当するとしても、平成２０年１２月合意書作成までのC社の対応、本件債務者らの弁済状況、同合意書作成時のDの資産状況、同合意書作成後の経緯等の客観的な事実関係から、本件相続開始時において、将来、本件債務が免除される可能性が相当程度確実であったと考えて、本件債務が控除の対象とならない旨修正申告を懲慥したとしてもやむを得ないといえるから、重大な過失は認められない。

なお、控訴人は、調査担当職員に重大な過失があった根拠として、Bからの徴収困難を機に修正申告の懲慥がされ、それが更正の請求期間経過後であったことを挙げるが、これらの事情は、修正申告の懲慥自体に重大な過失があったことを根拠づける事情とはいえない。また、控訴人は、本件修正申告書提出前の調査担当者の対応を根拠に、修正申告の懲慥に少なくとも重大な過失がある旨主張するが、仮に調査担当職員が控訴人主張のような対応をしたとしても、本件修正申告の懲慥に重大な過失があったことを裏付けることにはならない。また、税務職員は職務上知り得た秘密について守秘義務を負い、個人情報の提供に制限を受けるから、調査担当職員が控訴人に対し、亡丙の他の相続人の資産状況に関する回答をしなかったのは当然であって、重大な過失を根拠づける事情とはなり得ない。

（イ）前記（２）エの主張について

納税申告、修正申告の場合、納税義務者が自らの責任で税額を計算し、納付すべき税額を申告するのであり、仮に税務職員が重大な過失により誤った指導をしたとしても、納税義務者はその指導に従う必要はなく、自らの判断で正しいと考える税額を申告すれば足りるのであるから、税務職員が重大な過失によって誤った指導をしたというだけで錯誤無効の主張が認められるとは解されず、錯誤の明白性、重大性の程度に加えて、納税者が錯誤に陥ったことへの税務職員の関与の程度、納税義務者側の帰責事由の有無、税理士の関与の有無等を考慮して、租税法律関係の早期確定及び法的安定よりも納税義務者の救済を優先すべき特段の事情が認められる場合に限って錯誤無効の主張が認められるべきである。特に税理士が申告に関与している場合には、税理士に税法上の知識があり、事実関係等についても税理士が十分確認しているはずであり、納税義務者は税理士から事実関係等につ

いて十分な説明を受けるなどして自ら正しいと考える税額を申告したものといえるため、税法の定める救済方法以外の方法で救済をする必要があるとは認められず、原則として錯誤無効の主張は認められないというべきである。控訴人は、税理士に相談していた場合にはなおさら救済が要請されるなどと主張するが、税の専門家である税理士に相談し、十分検討の上で納税申告ないし修正申告をした者について、あえて法定の方法以外の方法により救済する必要性は乏しい。

本件で控訴人が主張する重大な過失の内容は判然としないが、仮に調査担当者が、本件債務が債務控除の対象である「確実と認められる」債務に該当するのに該当しないと判断したことが重大な過失であるとしても、控訴人の錯誤が明白とはいえず、調査担当者が修正申告書を下書きしたり、重要な金額欄を記載したりなどした事実は認められず、調査担当者の関与の程度は強いとはいえないし、控訴人は、調査担当者から本件修正申告の懲慚を受けた後、税理士と十分検討した上で税理士に修正申告書を作成させていることに照らすと、本件において錯誤無効という税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とはいえない。

(ウ) 前記(2)オの主張について

控訴人は、本件修正申告によって多額の相続税の納付義務を負ったことにより窮状にあることを理由に特段の事情に該当する旨主張するが、本件修正申告書の提出により控訴人が窮状に陥ったことは本件修正申告書の提出後に生じた事情にすぎず、本件修正申告書を記載した際の錯誤と関係しないため、控訴人の主張は失当である。

エ 本件相続開始当時のDの支払不能について

控訴人は、前記(2)カのとおり主張をする。

しかし、控訴人主張のDの52億円超の債務超過額の内訳には、C社に対する12億2022万2676円の借入金債務及びN株式会社に対する19億2368万9227円の借入金債務が含まれるところ、本件相続開始時点でC社に対する借入金債務は6億7000万円の弁済によって残債務が免除されることが相当程度確実であったから、実質的な債務額は6億7000万円とみるべきであり、N株式会社に対する借入金債務は、平成21年12月末日限り5万円を弁済すれば、残りの債務が免除されることになっていたことに照らすと、実質的な債務額は5万円であったとみるべきであるから、実質的な債務超過額は約26億円にとどまる。これに加えて、Dの本件相続開始日を含む過去3期の各事業年度の損益計算書及び貸借対照表によれば、Dは実質的に相当の利益を上げていること、本件相続開始後も事業を継続し、定期的に借入金の返済を行っていること、Dが破産手続を開始したのは本件相続開始から約1年7か月後であることなどに照らせば、本件相続開始の際、主たる債務者であるDが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とした原判決に事実誤認及び法令適用の誤りはない。

(3) 義務付けの訴えの適法性について

控訴人は、原判決が、①あたかも行政事件訴訟法37条の2第1項の「損害を避けるため他に適当な方法がない」との規定を「他に適当な法令上の申請権がない」と読み替えるような解

釈を示しているとした上、錯誤無効の主張による訴えが「法令上の申請権」でないことは明らかであるから、錯誤無効の主張を他に適当な方法の一つとして挙げることはできないはずであり、②錯誤無効の主張が許されない場合は義務付けの訴えも許されないというような解釈を示しているが、仮にそうであれば、錯誤無効の主張が許される場合を行政事件訴訟法第37条の2第1項の「他に適当な方法」の一つとして挙げる意味はない旨主張する。

上記①の主張は判然としないが、善解すると、法令上の申請権を有する者がその申請権を行使することができなくなった場合であっても、非申請型義務付けの訴えを提起することができることを前提とすると思われる。しかし、行政事件訴訟法上、申請型の義務付けの訴え（同法3条6項2号）は、義務付けに係る一定の処分について法令上の申請権が認められ、かつ、当該申請権が行使された場合を前提としているのに対し、非申請型の義務付けの訴え（同項1号）は、法令上の申請権が認められていない場合を前提としており、控訴人が法令上の申請権を有しているか否かが申請型と非申請型を区別する重要な基準となる。したがって、行政事件訴訟法は、法令上の申請権が認められている者が義務付けの訴えを提起する場合には、申請型義務付けの訴えを提起することのみを予定しているのであって、法令上の申請権を有する者が、適法に当該申請権を行使せず、その結果として、申請型義務付けの訴えを提起することができなくなったとしても、非申請型義務付けの訴えを提起することを予定していないというべきである。原判決は、かかる趣旨から「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」と判示したものと解され、その判示は正当である。

上記②については、納税義務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が、例外として、申告書の記載内容の錯誤が客観的に重大かつ明白であって、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限り、錯誤の主張が許される。そうすると、更正の請求をすることができず、かつ錯誤の主張も許されない場合には、もはや確定した租税法律関係を変更することは許されないから、その判断と相反する形で減額更正の義務付けを認める余地はなく、原判決が正当であることは明らかである。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の主位的請求は理由がなく、予備的請求に係る訴えは不適法であると判断する。その理由は、後記2に当審における控訴人の補充主張に対する判断を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」1及び2（原判決19頁19行目から30頁8行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 当審における控訴人の補充主張に対する判断

（1）本件債務が相続税法上債務控除できるか否かについて

ア 控訴人は、前記第2の4（1）ア記載のとおり、本件債務が「確実に認められるもの」かどうかは極めて重要な争点であり、原判決がこの点につき正面から明確な判断を避けたことは裁判所の責務を放棄するも同然である旨の主張をする。

しかし、原判決は、納税申告書ないし修正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ることが要件の一つであるとした上で、原判決認定の事

実に照らし本件債務が「確実と認められる」債務であることには相当の疑義があったことから、錯誤が明白性の要件を欠くと判示したものであって、結論に至るに必要な限度で判断を示したものであるから、違法不当な点は存せず、控訴人の上記主張は採用できない。

イ 控訴人は、前記第2の4（1）イ（ア）ないし（ウ）記載の事由を挙げて、本件債務が相続税法14条1項の「確実と認められる」債務に該当する旨の主張をする。

しかし、前記1において原判決を引用して説示するとおり、C社の平成18年12月の平成18年合意から平成21年5月の本件覚書作成に至るまでの対応、本件債務者らの平成20年12月合意までの弁済状況、同合意時点におけるD及び亡丙の資産状況、Dによる本件覚書による合意当日における不動産の売却並びに同売却代金を原資とする本件覚書による合意に基づく6億円の弁済及びその後の7000万円の弁済の経緯等によれば、本件相続開始時において、将来、本件債務者ら、とりわけDが処分可能な不動産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り、これに照らせば、債務者につきそ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うべきである。

控訴人は、前記第2の4（1）イ（ア）記載のとおり、債務承認弁済契約が締結されている以上、承認した債務の全額につき履行が義務付けられる旨の主張をするが、債務承認弁済契約が締結されたとしても、同契約において一定額を弁済すれば、残債務を免除する旨定められている場合には、債務承認弁済契約が締結されているからといって当然には債務の全額につき履行が義務付けられるとはいえないというべきである。

控訴人は、前記第2の4（1）イ（イ）記載のとおり、平成20年12月合意の時点では、合意に係る弁済の原資調達の見目は立っていなかったことや、条件付き債務免除の合意をしてから3年近く経過して条件が成就したことを理由として、本件相続開始の際、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と認定することは経験則に反すると主張するが、上記平成18年合意から本件覚書の作成を経て6億7000万円の弁済に至る一連の経緯に照らせば、前記1において原判決を引用して説示するとおり、C社は、本件相続開始の時点において、平成21年4月30日を一応の期限としながらも、それ以降であっても、本件債務者らから本件債務を含む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るのが相当であるから、本件相続開始の際、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との認定が経験則に反するとはいえない。

また、控訴人は、前記第2の4（1）イ（ウ）記載のとおり、原判決が示すような本件債務についての相続税法14条1項の解釈、適用は、条件が成就する将来の可能性の有無のみならず、その程度をも問題とするものであって、その認定は不安定なものとなり、納税者の予測可能性を害することは明らかであると主張するが、上記（1）アで説示したとおり、原判決は、本件修正申告が錯誤により無効かどうかの判断に必要な限度で相続税法14条1項の解釈を行ったものであるから、このような判断の仕方が納税者の予測可能性や法的安定性を害するものであるとはいえない。

したがって、控訴人の上記主張は採用できない。

（2）本件修正申告について錯誤無効の主張が許されるかについて

ア 控訴人は、前記第2の4（2）ア記載のとおり、①本件債務が相続税法14条1項の「確

実と認められる」債務であれば、本件債務は相続税の計算にあたって債務として控除されるべきであり、本件修正申告では債務として控除されていなかった以上、その錯誤は明白である、②明白性が要件とされるのは、法的安定性及び第三者の信頼保護であるところ、本件では、課税庁が本件債務につき債務控除できないことを控訴人に積極的に指導し、修正申告を懲通したのであるから、課税庁において気付きようのない事項でないことは明らかであるから、本件では明白性の要件は不要とするか、又は明白性の要件は満たされている旨の主張をする。

しかし、前記1において原判決を引用して説示するとおり、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、納税申告書ないし修正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ることを要するというべきであり、明白性の要件が不要であるとはいえない。控訴人は、昭和48年4月26日最高裁第一小法廷判決を引用して明白性の要件は不要であると主張するが、納税申告書の記載内容に過誤がある場合の是正の可否が問題となる本件とは事案を異にするというべきであるから、採用の限りではない。

そして、控訴人の上記①の主張については、前記1において原判決を引用して説示するとともに上記(1)において説示するとおり、本件相続開始時において、本件債務が債務者につきそ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るから、仮に本件修正申告書の記載内容において本件債務の計上についての錯誤があったとしても、その錯誤が客観的に明白であるとは認められないというべきである。控訴人の上記①の主張は、錯誤が「客観的に明白」であることを要しないとするに等しく、採用の限りではない。また、控訴人の上記②の主張事由は、本件債務についての控訴人の錯誤が「客観的に明白」な錯誤であることを根拠づける事由には当たらないから、同主張も採用できない。

イ 控訴人は、前記第2の4(2)イ記載のとおり、平成21年7月3日にC社に弁済された7000万円の原資が、相続財産であるI町●●ほか2筆の土地及び建物をH社に売却した際の売得金であり、しかもこれらの不動産は元々C社のために担保権が設定されていた不動産であったことから、控訴人を含む本件相続人らは本件当初申告においてこれらの不動産を取得財産に計上するとともに本件債務を相続債務として計上していたのに対し、大阪国税局の担当職員からの修正申告の懲通は、本件債務を控除できないとするにとどまり、上記不動産は取得財産に計上したままであったのであり、これは、相続税の計算の大原則に反するところ、原判決は、上記の点は、本件修正申告の錯誤がなかったという結論を左右しないと判示するが、その理由を明示していない旨の主張をする。

しかし、仮にDがC社に対して平成21年7月3日に弁済した7000万円の原資が、実質的に相続財産であるI町●●ほか2筆の土地及び建物の一部の本件相続人らの持分をH社に売却した際の売得金であったとしても、また、大阪国税局の担当職員からの修正申告の懲通が、上記のとおりであったとしても、前述したとおり、本件修正申告に客観的に明白な錯誤があったとは認められないから、控訴人は錯誤の主張をすることができないところ、原

判決は、同旨の判示をしているというべきである。したがって、控訴人の上記主張は採用できない。

ウ 控訴人は、前記第2の4（2）ウないしオ記載のとおり、本件修正申告について、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の主張をする。

しかし、本件修正申告について、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の立証責任は、錯誤を主張する控訴人にあると解されるところ、前記1において原判決を引用して説示するとおり、仮に大阪国税局の担当職員の態様が誤ってな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態様をしたと認めるに足る証拠はないし、本件債務が債務者につきそ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ことからすれば、上記職員に重大な過失があったとは認めるに足りないこと、また、控訴人が、税の専門家である税理士に相談の上、本件修正申告書を作成してこれを提出したこと、控訴人主張の控訴人の窮状は、主としてBの相続税についての連帯納付義務に伴うものであることが窺われることを考慮すれば、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は認められない。したがって、控訴人の上記主張は採用できない。

エ 控訴人は、前記第2の4（2）カ記載のとおり、Dが平成20年12月期の帳簿価額ベースで約12億円の債務超過であり、相続税評価ベースでは52億円の債務超過であったとして、著しい債務超過であり、本件相続開始当時に完全に事業を停止していたのではないが、既に多額の借入金を返済するための債務免除を含めた債務整理を継続していた状態であった以上、主たる債務者であるDがその債務を弁済することができない状態であったことは明らかであるなどとして、原判決に事実誤認及び法令の解釈適用の誤りがある旨の主張をする。

証拠（乙5の4、乙25の1～3、乙26～28）によれば、Dが平成20年12月期に大幅な債務超過の状態にあることは認められるが、事業は継続しており、平成18年12月期及び平成19年12月期には経常利益を計上し、平成20年12月期は経常損失を計上しているものの、減価償却費を控除しなければ利益を計上できているとも見得ること、本件相続開始後の平成21年12月期は、減価償却費を控除しないとしても多額の営業損失、経常損失を計上しているが、それでも営業活動は続けていて、減少傾向にあるとはいえ2億円余の売上があり、O、E等の債権者に対する返済を続けていたことが認められること、また、証拠（乙23、24の1・2）によれば、DはN株式会社に対し多額の債務を負っていたが、これについては、DとN株式会社との間の平成20年12月25日付け債務承認及び弁済契約証書において、Dが同日限り5億9670万円を弁済し、平成21年12月末日限り5万円を弁済すれば、残債務が免除されることが合意されているところ、Dは平成20年12月25日限り5億9670万円を弁済したことが認められること、前記1において原判決を引用して認定したとおり、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●日であったことが認められ、これらの事実を照らせば、引用に係る原判決説示のとおり、本件相続開始の際、Dが主たる債務者としてその債務を弁済することができないため、保証人である亡丙又は本件相続人らが保証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認めることはできないから、控訴人の上記主張は採用できない。

(3) 義務付けの訴えの適法性について

控訴人は、前記第2の4(3)記載のとおり、①原判決を前提とすると、納税者は更正の請求期間であるわずか1年間を経過すれば、訴えをもってしても救済の途は完全に途絶えてしまい、納税者に極めて酷であり、納税者からすれば、法定された手続で争えない以上、更正の請求の排他性は根拠とはならない、②原判決は、行政事件訴訟法37条の2第1項の「他に適当な方法がない」を「他に適当な法令上の申請権がない」と読み替えるような解釈を示しているが、錯誤無効の主張の訴えは、「法令上の申請権」でないから、錯誤無効の主張を他に適当な方法の一つとして挙げることは論理矛盾である、③原判決は、錯誤無効の主張が許されない場合は義務付けの訴えも許されないというような解釈を示しているが、仮にそうであれば、錯誤無効の主張が許される場合を行政事件訴訟法第37条の2第1項の「他に適当な方法」の一つとして挙げる意味はないなどの主張をする。

しかし、控訴人の上記①の主張については、前記1において原判決を引用して説示するとおり、国税通則法上、納付すべき税額の減額を求める場合には、更正の請求の手続をしなければならず、原則として、他の救済手続によることは許されていない上、租税法律関係の法的安定を図る趣旨から更正の請求期間を限定していることからすれば、更正の請求が請求期間を徒過してできなくなったとしても、また、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ことから、職権による減額更正を求める義務付けの訴えの提起も許されないとしてもやむを得ないというべきである。したがって、控訴人の上記①の主張は採用できない。

控訴人の上記②の主張は、必ずしも明確ではないが、原判決が、更正の請求についてその期間等を限定して租税法律関係の法的安定を図るという制度の趣旨や、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と判示したのは、法令上の申請権を有する者が義務付けの訴えを提起する場合には申請型の義務付け訴訟を提起することを予定しているのであって、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に、非申請型の義務付け訴訟を提起することは認められないということを述べたものであって、控訴人主張のような解釈をしているわけではないから、控訴人の上記②の主張も採用できない。

控訴人の上記③の主張については、前記1において原判決を引用して説示するとおり、控訴人は、損害を避けるための他の方法として、国税通則法56条1項に基づく誤納金返還請求に係る訴えを提起することができるのであり、同訴訟において、錯誤無効の主張が認められない場合には、更正の請求期間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し、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といわざるを得ない。したがって、控訴人の上記③の主張も採用できない。

3 結論

以上によれば、原判決は相当であり、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。

大阪高等裁判所第10民事部

裁判長裁判官 角 隆博

裁判官 坂倉 充信

裁判官 中川 正充