

最高裁判所（第一小法廷） 令和●●年（〇〇）第●●号 相続税更正処分等取消請求上告事件、  
同附带上告事件

国側当事者・国（江東東税務署長）

令和3年6月24日一部認容・棄却・確定

（控訴審・東京高等裁判所、平成●●年（〇〇）第●●号（第一事件）、令和●●年（〇〇）第●●号（第二事件）、令和元年12月4日判決、本資料269号-127・順号13350）

（第一審・東京地方裁判所、平成●●年（〇〇）第●●号、平成30年1月24日判決、本資料268号-11・順号13116）

## 判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の東京高等裁判所平成●●年（〇〇）第●●号、令和●●年（〇〇）第●●号相続税更正処分等取消請求控訴、同附帯控訴事件について、同裁判所が令和元年12月4日に言い渡した判決に対し、上告人から上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

## 主 文

1 原判決を次のとおり変更する。

第1審判決中、上告人敗訴部分を取り消し、同部分につき被上告人の請求を棄却する。

第1審判決中、被上告人の訴えを却下した部分についての上告人の控訴を棄却する。

被上告人の附帯控訴を棄却する。

2 訴訟の総費用は被上告人の負担とする。

## 理 由

上告代理人清野正彦ほかの上告受理申立て理由について

1 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。

(1) 被上告人は、平成16年12月27日、被上告人の母が同年2月●日に死亡したことにより開始した相続（以下「本件相続」という。）に係る相続税について、共同相続人であるきょうだい6人と共に申告（以下「本件申告」という。）をした。本件申告においては、遺産分割が未了であったため、相続税法（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）55条により法定相続分（各7分の1）に従って財産を取得したものとして課税価格の計算がされ、被上告人の課税価格は22億6374万4000円、納付すべき税額は10億7095万円とされた。

(2) 江東東税務署長は、平成19年2月13日、被上告人に対し、本件相続に係る遺産に含まれる第1審判決添付別表1の「銘柄」欄記載の株式（以下「本件各株式」という。）の一部の価額が過少であるなどとして増額更正処分をした。

被上告人は、平成21年1月21日、東京地方裁判所に対し、被上告人の異議申立てを受けて東京国税局長により一部が取り消された後の上記増額更正処分のうち納付すべき税

額が本件申告に係る納付すべき税額（10億7095万円）を超える部分の取消しを求める訴えを提起した。なお、江東東税務署長は、平成23年2月28日、被上告人に対し、課税価格を40億6089万円、納付すべき税額を19億7000万9300円として、上記の東京国税局長による一部取消し後の増額更正処分の一部を更に取り消す減額更正処分をした（以下、この減額更正処分により一部が取り消された後の上記増額更正処分を「前件更正処分」という。）。

- (3) 東京地方裁判所は、平成24年3月2日、前件更正処分のうち納付すべき税額が本件申告に係る納付すべき税額を超える部分を取り消す旨の判決を言い渡した。東京高等裁判所は、平成25年2月28日、上告人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（以下、この判決を「前件判決」という。）。

上記訴訟においては、本件各株式のうち、いわゆる取引相場のない株式である株式会社Aの株式（以下「A株式」という。）及びB株式会社の株式（以下「B株式」という。）の価額が争点となった。具体的には、①A株式については、Aが財産評価基本通達（昭和39年4月25日付け直資56、直審（資）17国税庁長官通達。以下「評価通達」という。）にいう大会社（その株式の原則的な評価方法は類似業種比準方式とされている。）であることを前提に、例外的に純資産価額方式等により評価すべきものとされている株式保有特定会社に当たるか否かが争われ、②B株式については、純資産価額方式で評価することを前提に、Bが保有しているA株式の価額を踏まえた価額が争われた。前件判決は、評価通達における株式保有特定会社に関する判定基準の一部について合理性を認めることはできず、そのことを前提とするとAが株式保有特定会社に当たるとは認められないから原則的な評価方法である類似業種比準方式により評価すべきものとした上で、A株式の価額を1株当たり4653円、B株式の価額を1株当たり3万1189円とそれぞれ認定した。これらの価額（ただし、B株式については、前件判決における説示を前提に正しく計算した場合の価額である1株当たり1万9132円）は、前件更正処分における価額（A株式につき1株当たり1万9002円、B株式につき1株当たり6万4908円）のみならず、本件申告における価額（A株式につき1株当たり1万1185円、B株式につき1株当たり2万1009円）をも下回るものであった。また、本件各株式のうちその他の株式については、前件更正処分における価額とすることに当事者間に争いが無いとして、前件判決においても当該価額を用いることとされ、その結果、被上告人の納付すべき税額は本件申告に係る税額を下回ることから、前件更正処分のうち本件申告に係る税額を超える部分が取り消された。

- (4) 国税庁長官は、前件判決を受けて、評価通達における株式保有特定会社に関する判定基準の一部を改正し、平成25年5月、これを公表した。
- (5) 本件相続に係る遺産分割申立事件について、平成26年1月16日、東京家庭裁判所において調停（以下「本件調停」という。）が成立し、被上告人は、本件各株式につき各銘柄の7分の6を取得した。
- (6) 被上告人のきょうだいのうち2名が、平成26年2月21日、本件調停の成立により取得した財産に係る課税価格が本件申告に係る課税価格と異なることを理由として相続税法32条1号の規定による更正の請求をしたところ、江東東税務署長は、同年6月20日、それぞれについて減額更正処分をした。

(7) 被上告人は、平成26年5月16日、江東東税務署長に対し、本件調停の成立を理由として、課税価格を9億6080万5000円、納付すべき税額を4億4199万0400円として、相続税法32条1号の規定による更正の請求をした。その際、被上告人は、本件各株式の価額を前件判決において認定された価額と同額（ただし、B株式については前記(3)のとおり前件判決における説示を前提に正しく計算した場合の価額）として、税額等の計算をした。

(8) 江東東税務署長は、平成26年11月12日、被上告人に対し、前記(7)の更正の請求のうち株式の価額の減額を求める部分は、本件申告における株式の価額に係る評価の誤りの是正を求めるものであり、相続税法32条1号の規定する事由に該当しないこと等を理由として、更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という。）をするとともに、前記(6)の各減額更正処分に伴い、被上告人の本件申告に係る課税価格及び相続税額が本件調停により遺産分割が行われたことを基礎として計算した場合における課税価格及び相続税額と異なることとなるとして、同法35条3項1号に基づき、課税価格を49億0410万9000円、納付すべき税額を23億2567万1800円とする増額更正処分（以下「本件更正処分」といい、本件通知処分と併せて「本件更正処分等」という。）をした。本件更正処分等においては、本件各株式の価額を本件申告における価額と同額として税額等の計算がされた。

2 本件は、被上告人が、上告人を相手に、本件更正処分等のうち、それぞれ納付すべき税額が4億4689万9300円を超える部分の取消しを求める事案であり、本件申告における本件各株式の価額を用いて税額等の計算をした本件更正処分等の適法性が争われている。

3 原審は、上記事実関係等の下において、要旨次のとおり判断して、本件通知処分に係る請求及び本件更正処分のうち本件申告に係る納付すべき税額を超える部分の取消請求を認容した。

前件判決は、遺産である本件各株式のうちA株式及びB株式の評価方法について判断し、それを用いるなどして算出した本件各株式の価額を基礎として課税価格及び納付すべき税額を計算して、前件更正処分のうち本件申告に係る納付すべき税額を超える部分が違法であるとの判断を導いたものであるから、本件各株式の評価方法ないし価額に係る前件判決の判断に行政事件訴訟法33条1項所定の拘束力が生ずる。したがって、課税庁は、相続税法32条1号の規定による更正の請求に対する処分及び同法35条3項1号の規定による更正をするに当たり、前件判決における本件各株式の評価方法ないし価額を基礎として遺産分割後の課税価格及び納付すべき税額を計算しなければならない。

4 しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

(1) 相続税額の計算は、①同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格（その者が当該相続等により取得した財産の価額の合計額）に相当する金額の合計額から基礎控除額を控除した金額を当該被相続人の民法所定の相続人が同法900条及び901条の規定による相続分に応じて取得したものとした場合における各取得金額に所定の税率を乗じて計算した金額の合計額である相続税の総額を算出した上で（相続税法16条）、②これに、各相続人等に係る課税価格が当該財産を取得した全ての者に係る課税価格の合計額のうち占める割合（以下「取得割合」という。）を乗ずることにより各相続人等に係る相続税額を算出するものとされている（同法17条）。

相続税の申告は、相続の開始があったことを知った日の翌日から10月以内に行わなけ

ればならないものとされているところ（相続税法27条1項）、遺産の全部又は一部が分割されていないときは、課税の遅滞を防止するなどの観点から、分割されていない財産については各共同相続人又は包括受遺者が民法の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って当該財産を取得したものとしてその課税価格を計算して申告をするものとされている（相続税法55条）。ただし、その後、当該財産の分割が行われ、当該分割により取得した財産に係る課税価格が民法の規定による相続分等に従って計算された課税価格と異なることとなったとの事由により上記申告に係る課税価格及び相続税額が過大となったときは、上記申告を行った者は、当該事由が生じたことを知った日の翌日から4月以内に限り、更正の請求をすることができるものとされている（相続税法32条1号）。さらに、税務署長は、同号等の規定による更正の請求に基づき更正をした場合において、当該請求をした者の被相続人から相続等により財産を取得した他の者の申告に係る課税価格又は相続税額が当該請求に基づく更正の基因となった事実を基礎として計算した場合におけるその者に係る課税価格又は相続税額と異なることとなるとの事由があるときは、当該事由に基づき、その者に係る課税価格又は相続税額の更正をするが、この更正は、当該請求があった日から1年を経過した日と国税通則法70条の規定により更正をすることができないこととなる日とのいずれか遅い日以後においてははすることができないものとされている（相続税法35条3項1号）。

- (2) このように、相続税法32条1号及び35条3項1号は、同法55条に基づく申告の後に遺産分割が行われて各相続人の取得財産が変動したという相続税特有の後発的事由が生じた場合において、更正の請求及び更正について規定する国税通則法23条1項及び24条の特則として、同法所定の期間制限にかかわらず、遺産分割後の一定の期間内に限り、上記後発的事由により上記申告に係る相続税額等が過大となったとして更正の請求をすること及び当該請求に基づき更正がされた場合には他の相続人の相続税額等に生じた上記後発的事由による変動の限度で更正をすることができることとしたものである。その趣旨は、相続税法55条に基づく申告等により法定相続分等に従って計算され一旦確定していた相続税額について、実際に行われた遺産分割の結果に従って再調整するための特別の手続を設け、もって相続人間の税負担の公平を図ることにあると解される。

以上によれば、相続税法32条1号の規定による更正の請求においては、上記後発的事由以外の事由を主張することはできないのであるから、上記のとおり一旦確定していた相続税額の算定基礎となった個々の財産の価額に係る評価の誤りを当該請求の理由とすることはできず、課税庁も、国税通則法所定の更正の除斥期間が経過した後は、当該請求に対する処分において上記の評価の誤りを是正することはできないものと解するのが相当である。また、課税庁は、相続税法35条3項1号の規定による更正においても、同様に、上記の評価の誤りを是正することはできず、上記の一旦確定していた相続税額の算定基礎となった価額を用いることになるものと解するのが相当である。

- (3) 処分を取り消す判決が確定した場合には、その拘束力（行政事件訴訟法33条1項）により、処分をした行政庁等は、その事件につき当該判決における主文が導き出されるのに必要な事実認定及び法律判断に従って行動すべき義務を負うこととなるが、上記拘束力によっても、行政庁が法令上の根拠を欠く行動を義務付けられ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ものと解される。

そして、相続税法 5 5 条に基づく申告の後にされた増額更正処分の取消訴訟において、個々の財産につき上記申告とは異なる価額を認定した上で、その結果算出される税額が上記申告に係る税額を下回るとの理由により当該処分のうち上記申告に係る税額を超える部分を取り消す旨の判決が確定した場合には、当該判決により増額更正処分の一部取消しがされた後の税額が上記申告における個々の財産の価額を基礎として算定されたものである以上、課税庁は、前記（2）において述べたところに照らして、国税通則法所定の更正の除斥期間が経過した後においては、当該判決に示された価額や評価方法を用いて相続税法 3 2 条 1 号の規定による更正の請求に対する処分及び同法 3 5 条 3 項 1 号の規定による更正をする法令上の権限を有していないものといわざるを得ない。

そうすると、上記の場合においては、当該判決の個々の財産の価額や評価方法に関する判断部分について拘束力が生ずるか否かを論ずるまでもなく、課税庁は、国税通則法所定の更正の除斥期間が経過した後相続税法 3 2 条 1 号の規定による更正の請求に対する処分及び同法 3 5 条 3 項 1 号の規定による更正をするに際し、当該判決の拘束力によって当該判決に示された個々の財産の価額や評価方法を用いて税額等を計算すべき義務を負うこととはしないものというべきである。

（4）以上説示したところによれば、本件更正処分がされた時点で国税通則法（平成 2 3 年法律第 1 1 4 号による改正前のもの）所定の更正の除斥期間が経過していた本件においては、江東東税務署長は、本件更正処分をするに際し、前件判決に示された本件各株式の価額や評価方法を用いて税額等の計算をすべきものとはいえ、本件申告における本件各株式の価額を基礎として課税価格及び相続税額を計算することとなるから、本件更正処分は適法である。なお、被上告人は、相続税の総額の計算においては本件申告における本件各株式の価額を用いるとしても、各相続人の取得割合の計算に当たっては前件判決に示された価額を用いるべきであるとも主張するが、前記（1）に述べたとおり、相続税法上、各相続人の取得割合の計算は、相続税の総額の計算と同様に課税価格に基づいてするものとされていること等からすれば、上記の主張は理由がない。

5 以上と異なる原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があり、論旨はこれと同旨をいうものとして理由がある。

また、相続税法 5 5 条に基づく申告の後に遺産分割が行われた場合における特定の相続人による同法 3 2 条 1 号の規定による更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分と当該相続人に対する同法 3 5 条 3 項 1 号の規定による増額更正は、前記 4（2）に述べたとおり、いずれも当該遺産分割による各相続人の取得財産の変動という相続税特有の後発的事由を基礎としてされた同一相続人に対する処分であり、上記増額更正は、一旦確定していた税額を当該遺産分割が行われたことを理由に増額させて確定する処分であるから、当該遺産分割に伴い税額を減額すべき理由はないという上記通知処分の内容を実質的に包摂するものということができる。加えて、上記更正の請求がされているため、当該相続人は、上記増額更正の取消訴訟において、上記更正の請求に係る税額を超える部分の取消しを求めることが可能であると解される。そうすると、本件通知処分については、その取消しを求める利益はなく、本件訴えのうち本件通知処分の取消しを求める部分は不合法であるから、却下すべきである。

したがって、原判決中上告人敗訴部分は破棄を免れず、以上説示したところに従い、原判決を主文第1項のとおり変更することとする。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第一小法廷

裁判長裁判官 深山 卓也

裁判官 池上 政幸

裁判官 小池 裕

裁判官 木澤 克之

裁判官 山口 厚

当事者目録

上告人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	江東東税務署長
	船木 英人
同指定代理人	武笠 圭志
	菊池 憲久
	小山 綾子
	諸岡 慎介
	田口 敏也
	川野 英彦
	江原 謙一
	淵 政博
	猪股 翔太
	大野 隆太
	永井 房子
	三原 翔
被上告人	甲
同訴訟代理人弁護士	長島 安治
	宰田 高志
同訴訟復代理人弁護士	石井 裕樹

令和●●年（〇〇）第●●号

上告受理申立て事件番号 東京高等裁判所令和●●年（〇〇）第●●号

申立人 国（処分行政庁：江東東税務署長）

相手方 甲

上告受理申立て理由書

令和2年2月10日

最高裁判所 御中

申立人指定代理人	清野 正彦
	間野 明
	俣木 泰治
	田口 敏也
	横田 美代子
	伊藤 健太郎
	大谷 和志
	赤羽 洋幸
	大野 隆太
	橋口 政憲
	佐野 孝明

申立人（一審被告、原審控訴人兼附帯被控訴人。以下同じ。）は、本書面において、上告受理申立ての理由を明らかにする。

略語等については、本書面で新たに定義するもののほかは、原判決及び原判決が引用する一審判決の例による。

## 第1 事案の概要等

### 1 事案の概要

相手方（一審原告、原審被控訴人兼附帯控訴人。以下同じ。）は、本件相続について、共同相続人間で遺産分割協議が成立していなかったことから、相続税法（平成16年法律第84号による改正前のもの。以下同じ。）55条に基づき、本件申告をしたところ、江東東税務署長から、遺産のうち本件各株式の一部の価額が過少であるとして前件更正処分を受けた。

これに対し、相手方は、前件更正処分の取消しを求めて前件訴訟を提起したところ、前件第1審判決は、本件各株式の価額を認定し、前件更正処分及び本件申告が基礎とした本件各株式の一部の価額が過大であったとして、前件更正処分のうち本件申告における相手方の納付すべき相続税額（以下「本件申告税額」という。）を超える部分を取り消す旨を判示した。申立人は同判決を不服として控訴したが、前件控訴審判決は、上記の判示を維持した上で、申立人の控訴を棄却する旨を判示し、同判決は確定した。

その後、相手方は、本件相続につき遺産分割協議が成立したとして、江東東税務署長に対し、相続税法32条1号に基づき、本件各株式の価額について、前件判決において認定された価額と同額（ただし、本件各株式のうちB株式については前件判決で認定されたA株式の価額を基に相手方において計算し直した価額）であることを前提に、本件更正請求をした。

これに対し、江東東税務署長は、前件更正処分のうち本件申告税額を超える部分を取り消す内容の前件判決の確定により、本件各株式の価額は、本件申告における本件各株式の価額と同額とすべきであり、これを前提とすると、本件申告税額が過少となるとして、本件更正請求について本件通知処分をするとともに、二女らから別途されていた同号に基づく更正の請求に対し減額更正処分をした上で、相手方に対し、本件更正処分をした。

本件は、相手方が、本件更正処分等が基礎とした本件各株式の価額を不服として、本件更正処分等のうち、納付すべき税額が4億4689万9300円を超える部分の取消しを求める事案である。

### 2 本件の争点及び原判決の判断の要旨

#### (1) 本件の争点

本件の争点は、①相続税法32条1号及び同法35条3項の解釈（本件更正請求において、遺産分割によって財産の取得状況が変化したこと以外の事由〔本件申告又は従前の更正処分において個々の財産の価額に誤りがあり、前件判決が判断した評価方法ないし価額を用いるべきこと〕を主張することができるか）、及び②前件判決の拘束力（前件判決の拘束力は本件更正処分等に及ぶか、前件判決のうちいかなる判断に拘束力が生じるか）である。

#### (2) 原判決の判断の要旨

原判決は、要旨以下のとおり、争点①について、本件各株式の評価方法及び価額に係る前件判決の判断を理由に、相続税法32条1号に基づいて更正の請求をすることはできず、

また、同法35条3項による増額更正処分が違法であると主張してその取消しを求めることはできないと正当に判示したが、争点②について、前件判決の拘束力（行政事件訴訟法〔以下「行訴法」という。〕33条1項）により、本件更正処分等は、前件判決における本件各株式の評価方法ないし評価額に拘束され、その結果、本件更正処分等は違法であると判示した。

ア 相続税法32条1号及び同法35条3項の解釈について（争点①）

（ア）相続税も含め、申告納税方式に係る国税について、税額の確定は第一次的には納税者の申告書の提出によりされることとしているのは、国家の財源である税収を迅速・確実に確保するためであり、申告書提出期限経過後も自由に増減額できるとすると、申告期限の意味を失わせ、申告納税方式の趣旨に反することになる。

申告の内容が適正でなかった場合、納税者の負担の公平を図るため、これを適正な税額に訂正する必要があるところ、国に権能において、その調査したところにより、申告によって確定している税額等を変更（更正）させるとされており（国税通則法24条）、また、納税者は、申告書提出当時内在していた誤りについては当時十分検討すれば当然発見できたものであるから、国税通則法は、権利救済の一環として、納税申告書を提出した者が、その申告に係る税額が過大であること等を知った場合には、法定申告期限から5年（申立人指定代理人注：平成23年法律第114号による国税通則法の改正前は1年である。）以内に限り税務署長に対してその税額等につき更正をすべきことを請求することができる（同法23条1項）、法定申告期限当時に内在していなかった減額要因（後発的事由）が後日発生した場合については、後発的事由が発生してから2か月（相続税法については4か月）以内に限り、特に更正の請求を認めることとした（同条2項）。

他方、相続税については、相続開始後（申立人指定代理人注：正確には、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、遺産分割が行われていなくても各相続人の法定相続分に応じて遺産を相続したものとして課税価格を計算して申告させ（相続税法55条）、後日これと異なる割合で遺産分割が行われた場合には、その分割された内容に従って課税価格の計算をやり直して、申告書の提出、更正の請求等を行うことができる（相続税法32条1号）。すなわち、相続税法32条1号は、国税通則法23条1項1号の特則であり、相続税に固有の後発的事由（遺産分割）を理由に、国税通則法の定める更正の請求の期限後においても特例的に更正の請求を認めたものである。

したがって、相続税法32条1号に基づく更正の請求においては、原則として、遺産分割によって財産の取得状況が変化したこと以外の事由、すなわち、申告又は従前の更正処分における個々の財産の価額の評価に誤りがあったこと等を主張することはできないものと解され、その結果として、同号に基づく更正の請求上、課税価格の算定の基礎となる個々の財産の価額は、まずは申告における価額とし、その後更正処分があった場合で、申告における価額のうち当該更正処分によって変更された価額があるときには、その価額を基礎にすべきであると解される。

また、同法35条3項は、更正の特則として、相続税について、一部の相続人からの同法32条1号の更正の請求に基づき減額更正処分がされた場合において、その余の相

続人について、当該減額更正処分の「基因となった事実を基礎として計算」した課税価格及び相続税額が申告又は従前の更正処分における金額と異なることとなったときには、当該相続人に対して更正処分をする旨を定めており、その規定振りからすれば、同項に基づく更正処分における課税価格の算定の基礎となる個々の財産の価額もまた上記と同様に解すべきである（原判決16ないし18ページ）。

(イ) そうすると、本件のような申告後に更正処分の取消訴訟において遺産の評価が改められたという事情は、本来、申告時に内在していた事情であって、相続税固有の後発的の事情とはいえ、相続税法32条各号にこれに当たるような事由は規定されていない。

したがって、本件各株式の評価方法及び価額に係る前件判決の判断を理由に、同条1号に基づいて更正の請求をすることはできないと解するのが相当である。

また、本件更正処分の根拠である同法35条3項も相続税特有の後発的の事由（遺産分割）を理由に増額更正することを認めたものと解されるから、同項による増額更正処分が違法であると主張してその取消しを求める場合も、同法32条1号に基づく更正請求についてと同様、相続に固有の後発的の事由を原因としない事情を違法の理由として主張することはできないと解される（原判決18及び19ページ）。

#### イ 前件判決の拘束力について（争点②）

(ア) 取消判決の拘束力は、主文を導くのに必要な事実認定及び法律判断（理由中の判断）について生じるものであるところ、取消訴訟の訴訟物は、行政処分の違法一般であると解されているから、当該取消訴訟の対象である処分について、その根拠法規が定める各適法要件についての該当性、すなわち当該処分が各適法要件を充足しているということは、訴訟物に含まれ、各適法要件該当性に係る判断を導くのに必要な理由中の事実認定及び法律判断について拘束力が生じるというべきである（原判決21ページ）。

(イ) 本件において、前件判決は、遺産である本件各株式の評価方法について判断し、それを用いて算出する価額に基づき、納付すべき税額を算出して、各相続人が納付すべき相続税額が本件申告において申告した納付すべき税額の範囲内であるから、前件更正処分は、本件申告に係る各納付すべき税額を超える部分が違法であるとの判断を導いたものであって、そうすると、前件判決において、前件更正処分が適法かどうかに係る主文の判断は、租税法規に従って客観的に算定した課税価格及び相続税額がいくらかによるが、これは適法要件に該当するかどうかの問題であり、この適法要件に該当するかどうかについての結論を導くのに必要な事実認定及び法律判断は、まずは税額の計算の基礎となった遺産の価額についてされるものであるところ、価額は評価方法に沿って計算すれば正しい数値が算出されるものであり、逆に計算を誤れば正しい数値が算出されないことからすれば、評価方法ないし価額に係る判断に拘束力が生じると解するのが相当である。

したがって、前件判決の判断のうち、争点となった個々の財産の評価方法ないし価額に係る判断並びにこれらを基礎として算定される課税価格及び相続税額に係る判断に拘束力が生じ、課税庁において、前件判決における評価方法ないし価額を基礎として課税価格を算定しなければならないというべきである。そうすると、相続税法32条1号の「共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格」については、個々の財産の価額につき、申告における価額に、従前の更正処分による変更に加え、

更に上記の判決による変更を加えた上での価額を基礎として、当該遺産分割後の課税価格を計算すべきであり、その結果、同号の「当該相続分又は包括遺贈の割合に従って計算された課税価格」及び同条柱書きの「更正に係る課税価格及び相続税額」に相当する上記の判決による一部取消し後の従前の更正処分に係る課税価格及び相続税額が過大となったときは、課税庁において、当該遺産分割後の課税価格及び相続税額に基づいて、同号の更正の請求に対する減額更正処分をすべきことになると解される。また、同法35条3項に基づく更正処分においても、同法32条1号の更正の請求に基づく減額更正処分の「基因となった事実を基礎として計算」する以上、同様に上記各変更後の個々の財産の価額を基礎として「その者に係る課税価格又は相続税額」を計算し、その結果として、「更正に係る課税価格又は相続税額」、すなわち、上記の判決による一部取消し後の従前の更正処分に係る課税価格又は相続税額がこれと異なることとなる場合に、それに応じた更正処分が可能になるものと解される（原判決22及び23ページ）。

(ウ) 本件では、遺産の評価方法ないし価額は国税通則法23条（申立人指定代理人注：国税通則法23条1項を指すと思料する。）の更正事由に該当するところ、前件判決が確定した時にはその更正決定の除斥期間（同法70条）が経過していたが、前件判決によって課税庁の課税標準等の算出における評価方法ないし価額に誤りがある旨判断され、いわば除斥期間内に課税庁の更正の権限が適正に行使されていなかったことが明らかといえるにもかかわらず、租税債権・債務の早期確定の観点から除斥期間等を理由に権限も義務もないとして上記前件判決の判断の拘束力に従った対応を拒むのは、先行する取消訴訟の実効性を確保して行政の適正を図ろうとする拘束力の趣旨に反する（原判決24及び25ページ）。

(エ) 以上によれば、本件更正処分等においては、本件各株式のうち、A株式について前件判決において認定された価額である1株当たり4653円、前件判決の判断に違算があるB株式については、評価方法ないし価額についても拘束力が生じると解されるから、前件判決におけるAの株式の評価方法ないし価額に係る説示を前提に正しく計算した結果である1株当たり1万9132円（この計算違いについては、民事訴訟法257条の更正決定の対象になり得るものといえる。）、その他の会社の株式の価額については、一審判決別表1の前件更正処分欄記載の各価額が前件判決でも維持されているものとして（以上はいずれも同表の本件更正請求欄記載の額と同額となる。）、相続税法32条1号及び同法35条3項の計算をするのが相当である（原判決25及び26ページ）。

## 第2 上告受理申立て理由の要旨

しかし、下記1及び2のとおり、原判決の前記第1の2(2)イ(争点②)の前件判決の拘束力に係る判断には、相続税法32条1号及び同法35条3項並びに行訴法33条1項の解釈適用について、結論に影響を及ぼす明らかな誤りがあり、本件は、法令解釈に関する重要な事項を含むものである。したがって、本件上告受理申立てを上告審として受理し、原判決を破棄し、更に相当の裁判をすることを求める。

- 1 前件判決の時点で既に、更正の請求の期間が経過しており、相手方が遺産の評価額の誤りを理由として適法に更正の請求をすることができなくなっていた以上、前件判決の拘束力により、課税庁がその是正を義務付けられることはないこと（後記第3の1）

本件において、相手方は、本件申告後に受けた前件更正処分の取消しを求めて前件訴訟を提

起したところ、前件更正処分及び本件申告が基礎とした本件各株式の一部の価額が過大であったとして、前件更正処分のうち本件申告税額を超える部分を取り消す旨の前件判決を受けたが、相手方は、この間、本件申告税額を超えない部分について更正の請求をすることなく、所定の期間が経過し、同部分について適法に減額更正を請求する地位を喪失したものである。なお、相手方はその後、本件相続につき遺産分割協議が成立したとして、本件更正請求をしたが、そもそも前件判決により遺産の評価が改められたという事情は、申告時に内在していた事情であって、相続税固有の後発的事情に当たらないから、相続税法32条1号に基づく是正を求め得る事情に当たらないことは、原判決が正当に判示するとおりである。

このように、相手方は、前件判決の時点で既に、本件申告税額を超えない部分について、遺産の評価が改められたという事情に基づき適法に減額更正を請求する地位を喪失していたのであるから、課税庁に対し前件判決の拘束力によって本件申告税額を超えない部分を変更することを義務付けることは、更正の請求の原則的排他性や更正の請求に期間制限が設けられた趣旨と矛盾し、許されないものと解される。

すなわち、行訴法33条1項所定の取消判決の拘束力（以下、単に「拘束力」ということがある。）は、行政救済の方式を法制度上限定する立法政策が採用されている場合に、その救済方式の範囲を超える職権発動を行政庁に義務付けるものではない。

租税法の制度上、申告納税方式による国税につき、確定申告時に存した過誤の是正（申告額を超えない部分の是正）の手段は、納税者が行う、国税通則法（平成16年法律第14号による改正前のもの。以下「通則法」という。）23条1項による更正の請求に対する更正（同条4項）及び同法24条による更正（以下、同法23条4項によらない同法24条のみによる更正を「職権更正」という。）の方法のみに限るとの法制度が採用されており、納税者から求め得る救済方式は更正の請求をすることに限られている。したがって、更正の請求がされていない場合に、課税庁が、行訴法33条1項の拘束力によって、申告額を超えない部分の是正を義務付けられると、更正の請求以外の救済方式を認めたのと同じ結果となり、立法政策により限定された救済方式の範囲を超えることから、そのような義務付けがされることはない。この点については、通則法の制定及び改正経過において、納税者の自発的申告を基礎とする申告納税方式が広く採用され、かつ、申告納税方式における行政救済の方法である更正の請求が順次拡充され、救済の方法としてふさわしい内容となるように整備されたこと、租税法における救済の制度上、更正の請求がされていない場合には、判決によっても、課税庁に対し、通則法24条の職権更正を義務付けることは許されない（義務付けの訴えの訴訟要件を欠いており、これは更正の請求をし得る法定期間の経過の前後で変わらない。）ことから根拠づけられる。以上の帰結として、法制度として限定された行政救済の方式に従った申立て（更正の請求）がなされなかった場合には、その救済方式の範囲を超えることはできないため、判決によってはもちろん、行訴法33条1項の拘束力によっても、課税庁に対し通則法24条の職権更正（減額更正）を義務付けられることはないことと解すべきこととなる。

したがって、原判決の判断には、相続税法32条1号及び同法35条3項並びに行訴法33条1項の解釈適用を誤る違法がある。

- 2 前件判決の時点で既に、更正の除斥期間が経過しており、課税庁側からも本件申告税額を超えない部分について更正することができなくなっていた以上、前件判決の拘束力により、課税庁がその是正を義務付けられることはないこと（後記第3の2）

加えて、本件においては、前件判決の時点で、適法な更正の請求がされていないだけでなく、既に職権更正の除斥期間が経過しており、課税庁の側からも、本件申告税額を超えない部分について減額更正する権限を有していなかったという事情が存在する。

租税法の体系上、租税実体法・手続法の規定によらないで、除斥期間の例外を認めることは許されず、適法な更正の請求をしなかった納税者は、申告額を超えない部分について、除斥期間経過後は、過大に納付税額が計算されている場合であっても、もはや法的に是正を求めることができないことは、法が予定するところである。

また、租税法は、税特有の特殊性、特異性に鑑み、司法判断による是正の場合も含む特別の法体系を成すものであるから、手続法である行訴法33条1項の拘束力もこれと整合する限度でのみ認められるべきことは当然である。さらに、前件判決の内容は、このような租税法の体系を無視して、本件申告税額を超えない部分について、除斥期間の経過後であるにもかかわらず、課税庁に通則法24条の職権更正という違法な権限行使を義務付ける趣旨であったとも考え難い。したがって、前件判決の時点で更正・決定の除斥期間が経過していた本件においては、行訴法33条1項の拘束力によって、課税庁が本件申告について通則法24条の職権更正を義務付けられることはない。

以上からすれば、課税庁が、通則法24条により、前件判決の理由中の判断に従って本件申告税額を超えない部分について更正することを義務付けられることはなく、原判決の判断は、この点においても相続税法32条1号及び同法35条3項並びに行訴法33条1項の解釈適用を誤る違法がある。

### 第3 原判決の判断は、相続税法32条1号及び同法35条3項並びに行訴法33条1項の解釈適用を誤るものであること

- 1 前件判決の時点で既に、更正の請求の期間が経過しており、相手方が遺産の評価額の誤りを理由として適法に更正の請求をすることができなくなっていた以上、前件判決の拘束力により、課税庁がその是正を義務付けられることはないこと

前記第2の1で述べたとおり、本件において、相手方は、前件判決の時点で既に、本件申告税額を超えない部分について適法に減額更正を請求する地位を喪失していたものである。したがって、課税庁に対し前件判決の拘束力によって本件申告税額を超えない部分を変更することを義務付けることは、更正の請求の原則的排他性や更正の請求に期間期限が設けられた趣旨と矛盾し、許されないものと解される。

以下、その理由を詳述し（下記（1）ないし（5））、併せて、前件判決の理由中、本件申告税額を超えない部分に対応する部分については拘束力が生じないことについて述べる（下記（6））。

- （1）行訴法33条1項の拘束力は、行政救済の方式を法制度上限定する立法政策が採用されている場合に、その救済方式の範囲を超える職権発動を行政庁に義務付けるものでないこと
  - ア 行訴法33条1項は、実体法上の法体系の下で認められない内容の権限行使をすべきことを行政庁に義務付けるものでないこと
    - （ア）行訴法33条1項所定の取消判決の拘束力については、「取消判決の実効性を保障するため、行政庁に対しその事件について判決の趣旨に従って行動すべきことを実体法上特に義務付けた特殊な効力」と解されていること、また、拘束力によって生じる実体法上の行為義務は、既判力や形成力のように判決自体によって生じる効力ではなく、行

訴法 33 条 1 項が、判決の趣旨に従って行動すべき実体法上の行為義務の発生を判決の特殊な効果として結びつけた結果生じるものと解されていること、拘束力により不整合の是正措置を講ずべき義務は、当該行政庁に、拘束力により求められるとする是正措置を行う実体法上の職務権限が存していることを前提としており、当該職務権限を行使し得る限度においてのみ、不整合の是正を行うことが許され、かつ、是正を行う義務が生じるものであることは、申立人が控訴理由書において主張したとおりである（控訴理由書 20 ないし 22 ページ）。

上記のとおり、拘束力の趣旨は、行政庁に判決の趣旨に従って行動すべき義務を負わせることによって、取消判決の実効性を保障しようとするものであるから、拘束力の効果として行政庁が負う実体法上の義務は、判決の内容に従った内容であると解される。そして、裁判所の判断は、個別の法律問題について、当該法律問題を規律する実体法の存在を前提に、当該実体法の体系の範囲内でこれを解釈適用するものであり、当該法体系の下で権限として行使できない内容を拘束力によって義務付けることは予定されていないというべきである。このことは、取消判決よりもより直截的に権利救済を実現する義務付けの訴えに係る判決でさえ、行政庁がその処分をすべきことがその処分の根拠となる法令の規定から明らかであると認められ又は行政庁がその処分をしないことが裁量権の範囲を超え若しくはその濫用となると認められるときに、裁判所が、行政庁がその処分をすべき旨を命ずる判決をすることとされ、処分の根拠が法令上あることが前提となっていること（行訴法 37 条の 2 第 5 項、同法 37 条の 3 第 5 項）からも明らかである。

(イ) また、行訴法は手続法であるところ、行訴法 33 条 1 項の文言に照らしても、判断対象である法律問題を規律する実体法の定めとは別に、当該実体法の規律する事項に関して新たな権限を創設して行政庁に行使させる趣旨は全く読み取れない。そうすると、同項を根拠に、実体法上の権限が創設されるとの解釈は相当でなく、ましてや、実体法上禁止されている権限行使が可能になるとの解釈はおよそ不可能というほかない。したがって、同項を根拠に、実体法上できない権限行使を行政庁に義務付けることはできない。

(ウ) さらに、仮に、行訴法 33 条 1 項を根拠に、実体法上認められない権限行使についてまで行政庁に義務付けることができるとの解釈をとれば、実体法上の根拠に基づかずに第三者がその権利を侵害されるとの事態が生じ得ることになり、このような不当な結果を生じる上記解釈が不合理であり、相当でないことは一層明らかである。

すなわち、ある実体法の下において、ある第三者一人だけが排他的な権利を認められ、これを剥奪する実体法上の根拠がない場合に、取消判決の拘束力によって不整合処分の取消義務が生じる結果、行政庁は、実体法によって第三者に適法に付与された権利を、当該実体法上の根拠によらずに消滅させる義務を負うという事態を生じかねないことになるが、これは、実体法の根拠なく、第三者の権利を侵害する結果を生じるものであって、法律による行政の原則に照らして不当な結果となることが明らかである。

この点、仙台高等裁判所昭和 36 年 6 月 28 日判決（行政事件裁判例集 12 巻 6 号 1172 ページ）は、「行政庁は法律関係を誤認し違法な行政処分を行つた場合でも、常に必ずしもその処分を取消することができるものではなく、本件のごとく農地の買収及び

売渡処分を終了した後においてこれを取消すことは、法律生活の安定を害し許されないものというべく、前示確定判決により関係行政庁を拘束するところと、さきに行政庁が行った処分とが矛盾低触を来す結果となつても、これがために本件農地の買収並びに売渡処分が当然に無効となるものと解すべきではないから控訴人の右買収並びに売渡処分が無効であるとの主張は理由がない。」旨判示し、農地委員会による賃借権設定裁決が判決で取り消された場合に、その裁決を前提とする農地買収処分及び売渡処分（後行処分）が終了した後は、これらの処分を取り消すことは法律生活の安定を害し許されないと判示した。

上記判決は、取消判決の拘束力によっても、第三者との関係で法律関係の安定を害する場合には、実体法上行政庁に権限が認められている違法な後行処分の取消しが許されない旨判断したものであって、拘束力については、第三者の権利や法律関係の安定という要請によって内容が制限されるものであり、このことからすれば、実体法上に根拠がない行為によって第三者の権利を侵害することは当然認められないと解される。

拘束力によって、実体法上の法体系の下において認められていない権限行使を行政庁に義務付けるのであれば、上記のような不合理を生じ得ることになることから、拘束力によりそのような義務付けはできないというべきである。

- (エ) 以上に述べたことからすれば、拘束力によって行政庁が負う実体法上の義務は、判断対象たる法律問題を規律する実体法の法体系の下において、行政庁に権限行使が認められる内容に限られ、ましてや、上記実体法上の法体系の下において認められていない権限行使を行政庁に義務付ける効果がないことは明らかである。
- イ 課税庁が、拘束力によって、相続税法 3 2 条 1 号及び同法 3 5 条 3 項で認められていない権限行使を義務付けられることはないこと

- (ア) 相続税法 3 2 条 1 号の更正の請求においては、遺産分割によって財産の取得状況が変化したこと以外の事由、すなわち、申告又は従前の更正処分における個々の財産の価額の評価に誤りがあったこと等を理由とすることはできず、また、同法 3 5 条 3 項による増額更正処分が違法であると主張してその取消しを求める場合も同様と解すべきこと及びその理由については、原判決が正当に判示するところである（原判決 1 6 ないし 1 9 ページ）。

そうすると、相続税法 3 2 条 1 号及び同法 3 5 条 3 項の適用において、当初の申告における財産の価額の評価誤りに係る過誤の是正は許されていないといえるため、課税庁には、相続税法 3 2 条 1 号及び同法 3 5 条 3 項に基づいて、当初の申告における財産の価額の評価誤りに係る過誤を是正するための権限も認められていないということになる。したがって、当初の申告における財産の価額の評価誤りに係る過誤の是正は、納税者が行う通則法 2 3 条 1 項に基づく更正の請求に対する税務署長による同条 4 項の更正処分又は税務署長による同法 2 4 条の更正処分以外には、許されないことになる。

- (イ) それにもかかわらず、前記第 1 の 2 ( 2 ) イ (イ) のとおり、原判決は、「前件判決の判断のうち、争点となった個々の財産の評価方法ないし価額に係る判断並びにこれらを基礎として算定される課税価格及び相続税額に係る判断に拘束力が生じ、課税庁において、前件判決における評価方法ないし価額を基礎として課税価格を算定しなければならないというべきである。」（ 2 2 及び 2 3 ページ）と判示している。

すなわち、原判決は、前件判決の拘束力により、結果として、相続税法 3 2 条 1 号及び同法 3 5 条 3 項に基づく処分においても、課税庁に対して、遺産分割によって財産の取得状況が変化したこと以外の事由による是正を義務付けているといえる。そうすると、原判決は、課税庁に対して、本来、相続税法 3 2 条 1 号及び同法 3 5 条 3 項で認められていない権限行使を義務付けていることになるのであるから、前記アで述べたとおり、拘束力によりこのような義務付けが認められることはない。

したがって、課税庁が、拘束力によって、相続税法 3 2 条 1 号及び同法 3 5 条 3 項で認められていない権限行使である上記の原判決の判示のような権限行使を義務付けられることはない。

(ウ) さらにいえば、前記 (イ) の原判決の判示は、原判決自身が判示するとおり (原判決 2 0 ページ)、本来、通則法 2 3 条 1 項による更正の請求に対する更正や同法 2 4 条による職権更正で行うべき内容なのであるから、結果的に課税庁に対して、本件申告について同法 2 4 条の職権更正 (減額更正) を行うことを義務付けているのと同じことである。

しかし、後に詳述するとおり、租税法の体系においては、申告納税方式を採用している相続税等について、納税者が更正の請求を行わず法定期間を徒過した場合には、裁判所の判断によって、課税庁に通則法 2 4 条の職権更正 (減額更正) を義務付けることが想定されておらず、むしろ、これを義務付けることは、行政救済の方式を限定した立法政策の趣旨に反しできないというべきである。

また、租税法の体系においては、更正の請求をしていない納税者が、減額更正処分を義務付ける判決を求めて訴訟を提起しても、行政法 3 条 6 項 1 号の非申請型の義務付けの訴えとして不適法であり (このことは、更正の請求をし得る法定期間の経過の前後で変わらない。)、その訴えは却下されることになる。

このように、判決主文でも義務付けることが不可能な内容の課税庁の権限行使を、取消判決の拘束力によって課税庁に義務付けられると解することはできない。なぜならば、上記のように解することは、租税法が、その体系の中核をなす通則法において行政救済の方式である更正の請求制度を設けつつ、その請求期間を限定し、行政救済の方式を限定する立法政策がとられているにもかかわらず、このような租税法の体系を否定する結果を招来することになるからである。

(エ) 原判決は、前記 (イ) で述べたところによれば、前記 (ア) のとおり、原判決自身も原則として認めていない、租税法の体系下において行政救済の範囲を超える相続税法 3 2 条 1 号及び同法 3 5 条 3 項に基づく職権行使を認めるものである。ひいては、相続税法 3 2 条 1 号及び同法 3 5 条 3 項に基づき課税庁に上記の権限行使を義務付けることは、結果的に通則法 2 4 条の職権更正 (減額更正) を、拘束力を理由に課税庁に義務付けるものであるというほかない。

これは、前記 (ウ) によれば、租税法の体系の下で認められていない権限行使の内容であって、かつ、判決主文によっても義務付けができない職権発動を、拘束力を理由に課税庁に義務付けるものであって、このような結果となる解釈は、およそ不可能なものであり、誤っているというほかない。

下記 (2) ないし (4) においては、以上のように解釈されるべきことを更にふえん

して説明する。

- (2) 租税法の体系上、申告納税方式の国税について、申告時に存した過誤の是正（申告を超えない部分の是正）の手段は、更正の請求に基づく更正及び職権更正の方法のみに限るとする趣旨であること

ア 通則法の定める申告納税方式は、救済制度を整備する反面、救済制度の利用に期限を設けることで、税収の迅速・確実な確保という国家的利益と、課税の適正という利益の調整を図る内容であること

(ア) 通則法及び相続税法が定める、申告納税方式による相続税申告手続の内容及び意義については、おおむね原判決が正当に判示するとおりである（原判決16ないし18ページ）。

(イ) すなわち、①我が国の租税法の下、相続税については、相続等による財産の取得の時に納税義務が成立し（通則法15条2項4号）、遺産分割が終わっていなくても、相続人は、所定の期限までに法定相続分に従って財産を取得したものとしてその課税価格を計算して申告すべきこととされ（相続税法55条）、納税者の申告に基づいて具体的な納税義務が確定すること、②通則法において、申告納税方式による国税は、第一次的に、納付すべき税額が原則として納税者の申告により確定し（通則法16条1項1号前段）、第二次的に、申告がない場合又は申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長の処分により納付すべき税額が確定するとされること（同号後段）、③他方で、申告納税方式において、納税者の申告によって第一次的に税額を確定させるのは、国家の財源である税収を迅速・確実に確保するためであり、申告書提出期限後も自由に増減額できるとすると、申告期限の意味を失わせ、申告納税方式の趣旨に反することになること、④納税者は、その申告に係る税額等が過大であること等を知った場合には、法定申告期限から5年以内（ただし、本件申告の当時は1年以内）に限りその税額等につき更正の請求をすることができ（通則法23条1項）、後発的事由が後日発生した場合については、その事由の発生から所定の期間内に限り、特に更正の請求を認めることとしたこと（同条2項）、⑤相続税法32条1号は、通則法23条1項1号の特則であり、相続税に固有の後発的事由（遺産分割）を理由に、通則法の定める更正の請求の期限後においても特例的に更正の請求を認めたものであること等、原判決が正当に判示するとおりである。

また、申告納税方式が採用された理由は、上記のほか、課税が適正かつ公平に行われるためには、その課税の前提となる事実を最もよく熟知している納税者の協力を得るのが適切であり、さらに、納税義務の履行を国民自ら進んで遂行すべき義務と観念し、その申告自体に納付すべき税額の確定の効果を与え、もって自主的にその納付を行うとする建前とすることが、民主主義国家における課税方式としてふさわしいと考えられたことにもよる（この点について、志場喜徳郎・国税通則法精解〔16版〕276及び277ページ。なお、昭和36年7月国税通則法の制定に関する答申〔税制調査会第二次答申、以下「昭和36年答申」という。〕及びその説明〔以下、同答申別冊・国税通則法の制定に関する答申の説明を「昭和36年答申説明」という。〕48ページ参照）。

(ウ) 以上からすれば、通則法は、国家的利益と納税者の利益とを調整するため、納税者

からの申告をもって租税債権を確定させる仕組みとしたが、租税法律関係の是正の仕組みとして、いわば、申告のやり直しの意思表示のような形で、一定期間内に限り、納税者から、その申告に係る税額等につき更正の請求を認め、これによって納税者側から租税法律関係の是正を認めるものとしたと考えられる。

すなわち、我が国の租税法は、税務行政の公正な運営を図り、もって国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資するとの目的（通則法1条）の下、その課税の前提となる事実を最もよく熟知している納税者による課税標準等の申告によって税額を確定させるが、課税の適正を確保するため、更正の請求等による救済制度を整備したこと、他方で、更正の請求等に期限を設けることで、法律関係を安定させ、国税の迅速、確実な確保を実現しようとし、上記国家的利益と納税者の利益との調整を図ったものと解される。

イ 申告納税方式に係る国税において、真実と異なる租税法律関係が確定する場合は、租税法の体系上、予定された内容であること

(ア) 前記アのとおり、申告納税方式に係る国税については、納税者の申告内容に従って租税法律関係が確定し、納税者がその誤りに気付いた場合、納税者から更正の請求によって租税法律関係の是正を求める仕組みとされている。他方、納税者が是正の仕組みを利用しない場合には、申告内容どおりの租税法律関係が確定することになる。

そうすると、申告内容が真実と異なる場合であっても、納税者が是正制度を適法に利用しなかったときは、真実と異なる申告内容のとおり租税法律関係が確定し、これについても納税者は是正を求めることができない結果となる。しかし、前記アの内容に照らせば、こうした結果も、租税法の体系上、租税者の自発的申告の尊重や法律関係の安定等の要請に応じるため、やむを得ないものとして予定されていることは法制度上明らかである。

(イ) 上記について、租税法が、納税者の自発的申告の尊重や法律関係の安定等の要請を、重要な要素と捉えていることは、通則法29条の内容及び立法経緯からも裏付けられる。

すなわち、同条は、既に確定した納付すべき税額を増加させる更正（増額更正）は、その更正の行われる前に申告、決定又は別の更正により確定している納付すべき税額に係る部分の国税についての納税義務に影響を及ぼさないこと（同条1項）、減額更正又は更正若しくは決定を取り消す処分若しくは判決により既に確定した納付すべき税額が減少しても、その減少部分以外の部分の国税についての納税義務に影響を及ぼさないこと（同条2項及び3項）を定めている。これは、増額更正及び減額更正並びに更正又は決定を取り消す処分又は判決が、既に納付すべき税額の確定した国税の納税義務ないしは前に行われた申告、更正又は決定にどのような影響を与えるかという問題について、一個の納税義務についてされた数個の更正及び決定の処分を統一的に審理すべきとの要請はあるが、他方で、後の更正等により、前の申告等はなかったことになるとすれば、前の申告等に基づいて納付や徴収処分が行われているときは、徴収処分が無効になるなどの不合理が生じるし、さらに、納税者の自発的な申告までもが、納税者の意思と無関係になかったことになることは妥当でないとの要請を考慮した結果、両者の長所を採用して規律が設けられたものである（志場・前掲国税通則法精解402ないし405ページ参照）。

(ウ) このように、租税法は、租税法律関係の早期安定等の要請についても重要な要素と

捉え、これらとの関係で、他の利益が後退する場合があることを認めているのであり、課税の適正の要請が一定程度後退する場合があっても、それは、租税法の体系上、当然に予定されていることといえる。

ウ 通則法の定める申告納税方式の是正の仕組み及びそれが合理的なものであること

(ア) 前記イのとおり、申告納税方式に係る国税については、所定の是正制度を適切に利用しなかった納税者につき、その申告内容に従った租税法律関係が確定し、これを納税者から変更できなくなることは、租税法の体系上、当然に予定されている。

そして、次のとおり、通則法は、申告納税方式において、申告内容に係る是正は、原則として租税法が定める更正の請求による必要があり、かつ、職権更正は補充的、二次的なものとする仕組みとしている。

(イ) すなわち、納税者の申告に対して、どのような納税者の権利保護・救済方法を設けるかは、立法政策に属する問題であるから、救済方法の内容が何であるかは租税法の解釈による。そして、更正の請求制度は、申告納税制度の導入と同時に採用され、基本的構成は、現在まで維持されており、前記アのとおり、納税申告書を提出した者（その相続人等を含む。）は、その申告に係る税額が過大であること等を知った場合には、原則としてその法定申告期限から5年以内に限り（ただし、本件申告の当時は1年以内）税務署長に対してその税額等につき更正をすべきことを請求することができることとし、その請求の手續、請求を受けた税務署長の執るべき措置等（更正の請求に理由がない旨の通知処分又は更正処分）について規定している。また、いわゆる後発的事由として、法定申告期限当時の内在していなかった減額要因が後日発生した場合には、上記とは別に特別な更正の請求制度が設けられている。

このように、申告納税方式において、通則法が是正手段として特に更正の手續を設けていることからすれば、申告によって確定した租税法律関係の是正については、原則として、更正の請求の手續によらなければならないが、他の方法によることは許されないと解すべきである（更正の請求の原則的排他性）。

(ウ) 更正の請求の原則的排他性については、最高裁判所昭和39年10月22日第一小法廷判決（民集18巻8号1762ページ。以下「最高裁昭和39年判決」という。）が、「確定申告書に記載した所得税額が適正に記算したときの所得税額に比し過大であることを知った場合には、確定申告書の提出期限後1ヶ月間を限り、当初の申告書に記載した内容の更正の請求をすることができる（括弧内省略）、と規定している。ところで、そもそも所得税法が右のごとく、申告納税制度を採用し、確定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所似は、所得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建前とすることが、租税債務を可及的速やかに確定せしむべき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虞れがないと認めたからにはほかならない。従つて、確定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且つ重大であつて、前記所得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、所論のように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、許されないものといわなければならない。」と判示し、前記（イ）の

とおり解すべきことを明らかにしており、その後、多数の下級審裁判例においても、これに沿った判断がされている〔宇都宮地裁昭和57年3月4日判決（税務訴訟資料122号478ページ、その控訴審である東京高裁昭和58年4月19日判決〔確定・税務訴訟資料130号57ページ〕）、東京地裁昭和54年3月15日判決（訟務月報25巻7号1969ページ、その控訴審である東京高裁昭和55年4月30日判決〔税務訴訟資料113号229ページ〕、その上告審である最高裁昭和56年1月22日第一小法廷判決〔税務訴訟資料116号4ページ〕）、東京高裁平成18年12月27日判決（訟務月報54巻3号760ページ、その上告審である最高裁平成20年5月30日第二小法廷決定〔税務訴訟資料258号順号10963〕）、名古屋地裁平成26年9月4日判決（訟務月報62巻11号1968ページ、その控訴審である名古屋高裁平成28年2月10日判決〔訟務月報62巻11号1943ページ〕）、大阪地裁平成21年1月30日判決（判例タイムズ1298号140ページ、その控訴審である大阪高裁平成21年10月16日判決〔判例タイムズ1319号79ページ〕、その上告審である最高裁平成23年4月28日第一小法廷決定〔税務訴訟資料261号順号11680〕）、札幌地裁平成21年1月29日判決（確定・税務訴訟資料259号順号11129）、京都地裁昭和47年4月28日判決（確定）・行政事件裁判例集23巻4号266ページ〕〕。

なお、上記の最高裁昭和39年判決は、申告に係る納税額の誤りが明白かつ重大であって、更正の請求以外の方法によって是正することを認めなければ納税者の利益を著しく害するような特段の事情がある場合を、更正の請求の原則的排他性の例外としているが、これは、裏返すと、納税者に救済手段があり、納税者がこれを利用することに格別の困難がないのであれば、更正の請求の原則的排他性の例外を認めるには足りないと判断していることを意味し、このような場合には、申告額を超えない納税額となる過誤の是正は更正の請求によらなければならない旨を判示しているといえる。

(エ) また、前記イ（ア）並びに前記（ア）及び（イ）で述べたとおり、租税法の体系上、申告納税方式の国税について、納税者自身の申告を前提に、申告時に存した過誤の是正（申告を超えない部分の是正）の方法（課税内容の適正確保の方法）として、通則法23条1項の更正の請求に基づく更正と同法24条による職権更正の仕組みを整備しているところ、これは、適正な課税による国民の権利の保護と、国税の迅速・確実な確保という双方の要請に応じるものであり、課税内容の適正確保の方法として合理的なものである。

なお、更正の請求ができる期間は、平成23年法律第114号による通則法の改正により、同改正以前に存していたいわゆる「嘆願」という実務慣行（課税庁の減額更正の除斥期間が5年とされていたことから、法定申告期限から1年を経過した後、納税者において法定外の手続により非公式に課税庁に対し減額更正の職権発動を求めるものである。）を解消し、納税者の救済を図るため、5年に延長された（志場・前掲国税通則法精解358及び359ページ）。

しかし、課税標準等については納税者が最も熟知しているところ、本件申告の当時における通則法23条1項の更正の請求に係る法定期間（1年間）が、納税者にとって更正の請求をするのに不当に短い期間とはいえない。また、上記改正によっても、更正の

請求に法定期間が存すること自体は維持されており、納税者から申告額の減額を求めるには、原則として法定期間内に更正の請求をすることが必要との立法趣旨が改正の前後を通じて一貫して存していることは明らかである。そうすると、更正の請求の法定期間が延長されたからといって、本件申告の当時、更正の請求の制度が合理的であったことは何ら左右されない。実際、相手方は、本件申告当時における通則法23条1項の更正の請求に係る法定期間が短期間に過ぎる旨の主張を何らしていないところ、本件について、更正の請求の原則的排他性の例外を認めるべき特段の事情がないことは明らかである。

そして、是正手段が合理的であることに照らし、申告納税方式の国税において、通則法の定める更正の請求をしなかった納税者が、真実と異なる租税債務を負担する結果となったとしても、それは公益との調和や自らの行動の結果によるものであり、やむ得ないことであって、何ら不当な結果とはいえないというべきである。

#### エ まとめ

以上のように、租税法の体系は、申告納税方式を採っている国税について、申告時に存した過誤の是正（申告を超えない部分の是正）の方法は、通則法23条1項の更正の請求に基づく更正及び同法24条による職権更正（なお、これを裁判所が判決により義務付けることができないことについては後述する。後記（3）ウ及びエ参照。）をもって、申告額を是正する排他的な手段としていると解され、例外的な場合を除き、その余の方法によることは許されていないというべきであり、かつ、本件について、そのような例外的な場合というべき事情がないことは明らかである。

（3）通則法の制定及び改正経緯のほか、裁判例等に照らしても、租税法の体系上、納税者から更正の請求がされていない場合に、課税庁に対し、申告納税方式の下で確定した部分の変更を判決で義務付けることができないことが明らかであること

ア 通則法の制定経緯に照らし、行政救済の場面につき、租税法の法分野の特殊性を踏まえて特別の救済方法が規定されたことが明らかであること

（ア）通則法は、昭和37年法律第66号をもって制定され、第8章の規定を除き、同年4月1日から施行されている（同法制定附則1条）が、通則法制定以前は、各税法に更正手続の規定があり、間接税諸法における規定振りは簡単なものであった（昭和36年答申10ページ）。

また、各税法が、各税ごとにそれぞれの課税実体上の必要から個別的、部分的に制定され、かつ、改正を経てきたために、各税に共通する事項でありながら、各税法を通じると相互に規定上の不備不統一の存することがかなり多く、このことは、税法解釈上の疑義を生み、また税法についての統一的な理解を困難にする結果となり、ひいては、我が国の税法が複雑難解であると非難される大きな理由となっていた。

そこで、各税法の構成を改め、各税法において、①租税債権の成立及び確定に関する通則的規定がないこと、②賦課及び徴収に関する期間制限の制度について、これら両者の性質上の区分が明らかにされていないこと、また、直接税と間接税との間において、賦課権の期間制限に不統一があること、③各課税方式の意義が明らかでないこと、また、これに関し、直接税と間接税との間に不統一があること、④申告、修正申告及び更正決定の相互間における法律効果の関係が明らかでないことから、通則法は、各税に共通す

る制度を統一し、整備して規定するというその性質に鑑み、それまでの税法の欠陥を是正し、これらの基本的な法律関係を明らかにした（以上につき、志場・前掲国税通則法精解20ないし23ページ）。

(イ) そして、通則法は、その制定において、申告納税方式における課税標準及び税額に関する申告及び修正申告並びに更正決定等の相互間の法律関係について規定を明確にし、各課税方式を整備し規定することを機として、間接税も原則として申告納税方式によることとし、直接税、間接税を通じて、最も民主的な納税方式である申告納税方式に統一している（志場・前掲国税通則法精解41ページ）。

なお、明治初期においては、地租及び酒税が国税の大宗をなし、その課税方式は賦課課税の方式であり、明治20年に所得税、明治32年に法人税、明治38年に相続税が創設されたが、いずれの税も賦課課税方式であった。その後、戦時下である昭和20年に申告納税方式が導入され、一部の法人に対し国家目的への自発的協力の要請の下、法人税等を自ら算定の上、申告納付させた。次いで、昭和21年に、財産税及び戦時補償特別税に申告納税制度が採用され、昭和22年に所得税、法人税及び相続税に申告納税方式が全面的に採用されている（昭和36年答申説明45及び46ページ）。

そして、制定された通則法における「申告納税方式による国税に係る税額等の確定手続」においては、第一次的な確定手続であるところの期限内申告、期限後申告及び修正申告並びにこれに関連する更正の請求について、おおむね通則法制定前の直接税の各税法に規定されていたところを踏襲し整備規定し、次いで、補助的、二次的な確定手続であるところの更正決定についても同様に、おおむね通則法制定前当時のとおりの内容で規定している（志場・前掲国税通則法精解65ページ参照）。

(ウ) 以上の通則法の創設経緯からすると、租税法の体系上、申告納税方式による国税にあっては、その納付すべき税額は、第一次的には納税者が行う申告により確定し、その申告がない場合又は申告に係る税額に過不足があると認められる場合に限り、税務署長の処分により確定する制度とされたことが明らかである。

(エ) そして、不服申立制度についていえば、通則法の創設前の規定は「再調査の請求又は審査の請求の目的となる処分に関する事件については、訴願法の規定は、これを適用しない。」とされていた。そして、昭和34年に訴願法を全面的に改める行政不服審査法案が出され、その内容は、行政不服審査手続に関する基本法として全ての行政不服申立制度を対象とするものであった。

しかしながら、税務不服申立制度には他の行政分野における不服審査手続にみられない特異なもの、例えば、賦課の処分が大量的集中的に行われ、しかも一定の期間において回帰的にそれがされること等はその特異性の著しい例であり、一般法たる行政不服審査法にどうしてもより難い部面については、規定を通則法に設けて一般法の例外となることを明記することとし（昭和36年答申説明117ページ）、通則法に行政不服審査法の特例規定が設けられた。

このような経緯からしても、通則法が、行政救済の場面においても租税の法分野の特異性を踏まえて、特別の救済方法を規定したことが明らかである。

イ 更正の請求に係る改正経緯に照らしても、前記アの趣旨が一層明らかであること

(ア) 前記(2)ウ(イ)のとおりに、更正の請求制度は、申告納税制度の導入と同時に採

用され、基本的構成は、現在まで維持されているところであるが、通則法の創設時には、「租税法が申告の準備に必要な期間を考慮のうえ一定の申告期限を設けて、その期限内に適正な確定申告書を提出すべきことを義務づけ、納税者がその期限内に十分な検討をした後申告を行なうことを期待する建前となつていことを考えれば、特に更正の請求の制度を設ける必要はないとの意見もあろうが、納税者による期限内申告に全く誤りがないとは保証し難いし、また現にこの制度の利用者が後を絶たない事情からも（括弧内省略）、この制度を維持することが適当であると考えられる。また、新たに設けられる間接税における申告納税制度においても同様にこれを設けることとすべきと考える」（昭和36年答申説明54ページ）との答申を受けて、昭和37年の通則法の制定時に、通則法23条で各税法に規定されていた更正の請求を一本化した更正の請求制度が設けられた。そして、当時の更正の請求は、その法定申告期限から1月以内に限りできることとされ、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求制度はなかった（以上につき、武田昌輔監修・DHCコンメンタール国税通則法1425ページ）。なお、上記答申においては「更正の請求ができる期間をどのように定めるかは、各税の事情によつて決すべきことである。しかし、一般的に、この更正の請求をすることができる期間を長期に定めることは、実質的にそれだけ申告期限の延長を認めることとなるので適当でないであろう。」（昭和36年答申説明54ページ）と述べられている。

(イ) そして、昭和43年7月の税制調査会の「税制簡素化についての第三次答申」において、更正の請求の期限につき「現行制度において、更正の請求の期限を定めているのは、期限内申告の適正化、法律関係の早期安定、税務行政の能率的運用等の諸般の要請を満たすため、権利として更正を請求できる期限を定める一方、当該期限内に請求がない場合においても、税務署長は、職権調査により申告税額が過大であると認めるときは、積極的に減額更正をすることにより、納税者の正当な権利は保護されるという趣旨に出たものであると認められる。したがって、この期限を安易に延長することは、必ずしも適当ではないが、現行の2か月（引用者注：昭和41年に1か月から2か月に改正された。）の期限は短きに過ぎるという主張にも無理からぬ点があるとともに、納税者が自ら誤りを発見するのは、通常は、次の申告期が到来するまでの間であるという事情をしんじやくすれば、この請求期限を次のように改めることが適当であろう。」として、更正の請求期限を法定申告期限から1年に延長している。

また、同答申は「このように期限を延長しても、なお、期限内に権利が主張できなかったことについて正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的事由により期限の特例が認められる場合を拡張し、課税要件事実について、申告の基礎となつたものと異なる判決があつた場合その他これらに類する場合を追加するものとする。」として、後発的事由による更正の請求制度の拡充が図られ、各税法に共通的に適用されるべき事由については通則法で規定することとされた（以上（イ）につき、武田・前掲DHCコンメンタール国税通則法1426及び1427ページ）。

(ウ) このような、更正の請求制度の改正経緯を見ても、租税の特殊性を踏まえ、法律関係の早期安定、税務行政の能率的運用等などの、諸般の要請を満たすため、更正の請求について期間制限を設ける点では一貫しつつ、更正の請求期限や判決等による後発的事由に基づく更正の請求の規定が整備されるなどしているものであり、前記アの趣旨（通則

法が、行政救済の場面においても租税の法分野の特殊性を踏まえて、特別の救済方法を規定したこと）が一層明らかになっているものである。

ウ 租税法の体系上、納税者から適法な更正の請求がされていない場合に、課税庁に対し、通則法24条の職権更正を判決で義務付けることはできないこと

(ア) 前記(2)アで述べた申告納税方式の趣旨及びこれが採用された経緯に照らせば、同方式による租税の納付すべき税額は、第一次的に納税者の申告により確定することを原則とするものであって、通則法24条に基づく職権更正は、例外的に、課税の適正・充実を期する観点から、これを正当額に修正変更する権能を国において確保する趣旨であると解すべきである(武田・前掲DHCコンメンタール国税通則法1502ページ、志場・前掲国税通則法精解379ページ)。また、同条の「税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又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とき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する。」との文言に照らしても、同条の規定による更正は、納税者の申告した課税標準等又は税額等が課税庁の調査したところと異なる場合に課税庁がする処分である趣旨が明らかである。

このように、通則法24条は、課税庁に対し、更正の請求の有無、調査の有無又は納税者にとっての有利・不利を問わず、納税者が行った全ての申告について、申告内容の適正確保に全責任を負うという意味での義務を負わせるものではなく、また、全ての申告について調査すべき義務を負わせるものでもなく、第一次的に納税者の申告により確定した課税標準等又は税額等の是正手段は、これを増額する場合は修正申告(通則法19条)、減額する場合には納税者による更正の請求(同法23条1項)によって課税庁の更正権限の発動が促されることを原則とし、同法24条に基づく職権更正は、課税庁が誤りを発見した場合に限り、課税の適正を図る趣旨に照らし、補充的、二次的に、職権で是正する権限があることを定めたものと解するのが相当である。

申告納税方式による国税にあっては、租税法律関係は、第一次的には納税者が行う申告により確定し、その申告に係る税額の減額更正等を請求する手段は、原則として通則法23条1項の更正の請求による必要がある。また、通則法24条の職権更正は、飽くまでも納税者の自発的な更正の請求によることを原則として、課税庁が誤りを発見した場合に、二次的、補充的な是正権限を行使するものであって、課税庁が課税の適正に全責任を負うというものではない。

(イ) 上記(ア)については、上記通則法の制定及び改正の経緯からも裏付けられる。すなわち、賦課課税方式ではなく、納税者の自発的申告を基礎とする申告納税方式を広く採用し、かつ、申告納税方式における行政救済の方法である更正の請求が順次拡充され、救済の方法としてふさわしい内容となるように整備されてきた経過に照らせば、通則法が定める申告納税方式における行政救済の方法は、飽くまで更正の請求が原則であって、職権更正による是正の仕組みは、補充的、二次的なものと位置づけられるべきことが一層明らかというべきである。そして、更正の請求と職権更正による是正の仕組みは、通則法の制定及び改正の経緯からも明らかなおおりに、租税の特殊性、特異性を踏まえた特別の行政救済の方法として整備され、行政救済の方式を限定する立法政策がとられてき

たものであり、かつ、裁判所によって税額が変更された場合についての規定が設けられているところ、通則法の申告納税方式は、司法判断がされる場合についても織り込んだ制度となっているのであって、通則法は、裁判所がかかる制度の範囲外の方式によって、確定した租税法律関係を変更することを予定しておらず、むしろ、これを否定していると解するのが相当である。

- (ウ) 以上の帰結として、行政救済の方式として通則法23条1項による更正の請求の制度を設け、飽くまで補充的、二次的なものとして職権更正の仕組みを設けている租税法の体系においては、損害を避けるための方法として職権更正よりも適当な方法があるといえるから、更正の請求をしていない場合、通則法24条による職権更正（減額更正）を義務付ける判決を求めて訴訟を提起しても、これは行訴法3条6項1号の非申請型の義務付けの訴えとして不適法であり、その訴えは却下されることになる。すなわち、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、行訴法37条の2第1項後段に規定する「損害を避けるため他に適当な方法がない」とはいえないとされており、更正の請求の期間経過前は、更正の請求をすることが上記「損害を避けるため他に適当な方法」に該当し、通則法24条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ず、当該訴えは不適法となる（前掲東京地裁昭和54年3月15日判決）。

以上のように、租税法の体系上、申告納税方式の国税においては、確定した税額を減額する是正は、通則法が定める更正の請求、又は課税庁による補充的、二次的な職権更正権限の行使によってのみ実現されることを予定していることが明らかであって、納税者が更正の請求をしていない場合、裁判所が、抗告訴訟の判決により、課税庁に対して職権更正を行うことを義務付けることは、租税法の体系に照らしてできず、法的に不可能というべきである。

この点は、適法に更正の請求がされないまま、更正の請求の期間が経過した場合であっても同様であって、更正の請求制度を設けつつ、そ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からは、義務付けの訴えにより通則法24条1項による減額更正を行うことを求めることはできず（広島地裁平成19年10月26日判決・訟務月報55巻7号2661ページ、その控訴審である広島高裁平成20年6月20日判決・訟務月報55巻7号2642ページ、その上告審である最高裁平成20年12月16日第三小法廷決定・税務訴訟資料258号順号11105、東京地裁平成24年2月28日判決〔確定〕・訟務月報58巻8号3020ページ）、当該訴えは不適法となる。

- (エ) このような理解は、平成16年法律第64号による行訴法改正における立法担当者の見解にも沿うものであり（小林久起・司法制度改革概説3行政事件訴訟法164ページ参照。なお、塩野宏・行政法Ⅱ〔第6版〕行政救済法251ページ参照）、また、更正の請求期間が経過した場合に、更正の請求をし、期間徒過を理由として更正をすべき理由がない旨の通知を受けた上で、その通知の取消しの訴えと税務署長が更正をすべき旨を命ずることを求める申請型の義務付けの訴えとを提起したときには、行政事件訴訟法37条の3第1項2号の「当該処分が取り消されるべきものであり、又は無効若しくは不存在であること」という訴訟要件を欠く結果、申請型の義務付けの訴えを不適法な

ものとして却下すべきこととなることとの間の権衡からしても正当というべきである。

なお、上記について、東京地方裁判所平成24年2月28日判決（税務訴訟資料262号順号11892）は、法定期間内に更正の請求をしなかった原告が、行訴法3条6項1号の非申請型の義務付けの訴えとして、法人税について更正をすべき旨を命じることを求めた訴えについて、申告納税制度の趣旨や申請型の義務付けの訴えが不適法であることとの均衡、前記最高裁昭和39年判決の判旨に照らして、補充性の要件を欠く不適法な訴えと判断しているところである。

したがって、更正の請求の法定期間の経過の前後を問わず、納税者が、更正の請求をしないまま、義務付けの訴えにより、課税庁に対して、通則法24条による職権更正の義務付けを求めても、不適法な訴えとなるから、このような行政救済を求めることはできず、裁判所も、判決によってこのような義務付けをすることはできないこととなる。

エ 租税法の体系上、通則法24条の職権更正は、課税庁が職務権限の行使として行うことのみが予定されており、判決によってこれを義務付けることはできないこと

前記ウのとおり、租税法の体系上、納税者から更正の請求がされていない場合には、裁判所が抗告訴訟の判決によって、更正処分をすることを義務付けることは、行政救済の在り方として予定されておらず、そのような行政救済を否定する立法政策が採られていると解されるため、租税法の体系上できないというべきである。そうすると、判決の拘束力によって、課税庁に更正を義務付けることについても同様に租税法の体系上できないというべきであって、判決の拘束力によって課税庁に減額更正を義務付けたのと同様の結果となることも、行政救済の方式を限定する立法政策が採られている趣旨に反することから、租税法の体系上できないというべきである。

もっとも、職権更正の除斥期間経過前の場合など、課税庁において、通則法24条に基づき減額更正を適法に行うことが可能な状況において、判決（判決で通則法24条の更正の義務付けはできないことから、これ以外の抗告訴訟の判決ということになる。）によって減額更正すべき事情の存在が明らかになったのであれば、合法性の原則により、課税庁は、当該事情に基づいた適正な税額に更正すべき義務が生じる場合もあり得る。

しかし、この場合は、上記のとおり、租税法の体系に照らし、課税庁は、抗告訴訟の判決の効力によって直接職権更正（減額更正）を義務付けられるのではないから、飽くまで同条の権限及び義務の範囲内で権限行使するものであって、判決は、同条の権限行使の契機・考慮事情の一つとなり得るという位置づけにとどまる。同条以外の権限ないし法的根拠によって職権更正を義務付けられているものではないのである。仮に、このように解するのでなければ、納税者が偽り又は不正の行為により、当該国税の全部又は一部の税額を免れていたとして、更正の期間が7年に延長された場合（現行の国税通則法70条4項参照）、当該納税者は、このような行為によらずに申告納税した納税者と比して、通則法24条の職権更正を裁判所に求め得る期間が延長されるという不都合な結果となることが明らかであって、このような見地からしても、上記のように解釈することの正当性が裏付けられるというべきである。

- (4) 以上の帰結として、適式な行政救済の申立て（更正の請求）がなされなかった場合に、拘束力によって、判決で課税庁に対し職権更正（減額更正）を義務付けることはできないこと以上のとおり、租税手続法の体系上、納税者において、通則法が定める是正手続である、

通則法 23 条 1 項の適式な更正の請求をしていない場合、更正の請求の法定期間の経過の前後を問わず、また、判決で命じるか、拘束力を理由とするかを問わず、判決に基因して課税庁に職権更正（減額更正）を義務付けることはできず、そのような結果となる法令解釈は、租税法が採る行政救済の方式を限定する立法政策の趣旨に反することになるから、租税法及び行訴法の解釈として誤っているというほかない。そして、前記（1）イ（イ）のとおり、原判決は行訴法 33 条 1 項、相続税法 32 条 1 号及び同法 35 条 3 項について、このような結果となる解釈を採ったのであるから、原判決がこれら法令の解釈適用を誤ったものであることは明らかである。

- (5) 本件において、相手方は、本件申告に関し更正の請求をする機会があり、かつ、それができなかったというべき事情（更正の請求の原則的排他性の例外に当たる事情）は存在しないこと

ア 原判決の基礎にある価値判断の内容について

原判決の法令解釈が誤っていることは、前記（4）のとおりであるが、これに関し、原判決は、本件における課税庁の職権による更正の権限の行使について、「前件判決が確定した時にはその更正決定の除斥期間（同法 70 条）が経過していたが、前件判決によって課税庁の課税標準等の算出における評価方法ないし価額に誤りがある旨判断され、いわば、上記除斥期間内に課税庁の更正の権限が適正に行使されていなかったことが明らかといえるにもかかわらず」（原判決 24 ページ）と判示している。

原判決の上記判示は、その文脈、内容に照らし、要するに、前件訴訟の係争中（更正の除斥期間の経過前であり、前件訴訟が提起された約 11 か月後の平成 21 年 12 月 28 日（更正可能な期限）までの間）に、申立人（処分行政庁）において、相手方の主張に沿う処分をしなかったことが、課税庁としての権限を適正に行使しなかったものであると評価するものであり、いわば、納税者の申告内容が真実と異なる場合、通則法 23 条 1 項の更正の請求がなくとも、課税庁は職権で適正な内容に更正すべきであり、これがされなかった以上、課税庁が職権による更正を行わなかったことは、課税庁に与えられた権限の不行使であって不適切であったことになるとの価値判断に立つものと考えられる。

そして、原判決が、相続税法 32 条 1 号及び同法 35 条 3 項の原則について適切に判示しながら、拘束力によって原則を修正すべきとの解釈に至ったのは、このような価値判断が基礎にあると考えられる。

しかし、後記イ以下に述べるとおり、申告納税方式、通則法 24 条に基づく職権更正の仕組み及び本件の事実関係に照らせば、上記価値判断がおよそ当を得ないものであることは明らかである。

なお、原判決の上記判示が、本件において、当初申告に対し、前件更正処分を行っていることから、その際に適切に権限行使して減額更正を行うべきであったということを指摘する趣旨であるとすれば、抗告訴訟によって課税処分が違法として後に判決で取り消されることがあり得ることは租税法の体系上も当然想定されている事柄であり、それゆえに租税法の体系上限定して認められた行政救済の方式の範囲内で救済が図られるべきで、後に判決で課税処分が取り消されたとの一事をもって、その立法政策が採られた趣旨に反してまで、その範囲外の行政救済を図るべき合理的な根拠はないから、原判決の

結論を支える理由とはなり得ないというべきである。

イ 課税庁は、申告内容の適正確保に全責任を負うものでなく、本件において相手方が真実と異なる租税債務を負担する結果となったことは不当でないこと

前記（３）ウのとおり、通則法２４条は、課税庁に対し、更正の請求の有無、調査の有無又は納税者にとっての有利・不利を問わず、納税者が行った全ての申告について、申告内容の適正確保に全責任を負うという意味での義務を負わせるものではない。すなわち、申告納税方式においては、申告内容に係る減額は正は、第一次的には納税者の通則法２３条１項の更正の請求が行われるのを原則とし、課税庁の是正権限は、課税庁が誤りを発見した場合に限り、補充的、二次的なものとして、職権で是正する権限があることを定めたものである。よって、納税者の不服申立によって納税者の申告内容の誤りが事後に判明したとしても、課税庁が、遡って申告当時から通則法２４条に基づく職権更正の権限を行使すべきであり、これを行使しなかったことが不適切であると評価することはできないというべきである。

なお、前件判決は、本件申告に関するもので、当時有効であった評価通達の一部について合理性を否定し（甲８）、これを受けて評価通達の一部が改められたものであるが（甲６）、かかる経過は、相手方が、前件訴訟の一审段階から、評価通達の不合理性を主張していること（乙２８・１１ページ）等に照らし、相手方において、法定期間内に本件申告について通則法２３条１項の更正の請求をすることができなかつた事情ともいえない。

このように、申告納税方式の国税において、自らの責任で申告をし、かつ、適式な減額是正の手続を執らなかつた者が、真実と異なる租税債務を負担する結果となることは、公益との調和や自らの行動の結果によるものであり、当初から適正な内容を申告し、又は通則法の定めに従って更正の請求をした者との間で結果が異なることは、法が予定しているところであるといわざるを得ない。

付言すれば、仮に相手方が前件訴訟において、前件更正処分のうち本件申告税額を超えない部分の取消しを求めていたとしても、当該部分については、そもそも通則法に定める不服申立てにおける審査の対象とさえなっていないのであるから、この部分について救済を求める相手方の訴えは不適法となって、裁判所の審判対象ですらなかつたのであり（不服申立て前置、通則法１１５条）、さらに、前件判決後、遺産分割による相続分の変動がなければ、前件判決のとおり、本件申告税額を超えない部分について租税債務を負うことになっていたものである。そうすると、これとの均衡に照らしても、原判決の価値判断が当を得ないことは明らかである。

ウ 小括

以上のとおり、本件において、相手方は、本件申告に関し通則法２３条１項の更正の請求をする機会があり、かつ、それができなかつたというべき事情はなく、その帰結として、同項の更正の請求をしなかつた相手方が、真実と異なる租税債務を負担する結果となったことは不当でなく、原判決の上記価値判断が当を得たものでないことは明らかである。

（６）前件判決が理由中で示した内容のうち、本件申告税額を超えない部分に対応する部分については拘束力が生じないこと

ア 前件判決の拘束力は、本件申告税額を超える部分についての判断にしか及ばないこと

原判決の法令解釈が誤っていることは前記（４）で述べたとおりであり、また、原判決の価値判断が当を得ないものであることは前記（５）で述べたとおりであるが、そもそも、前件判決において、本件申告税額を超えない部分は審判の対象となっておらず、いわば裁判所が判断していない部分であり、その部分については前件判決の拘束力が及ばないのであるから、前件判決の拘束力によって相続税法３２条１号及び同法３５条３項の適用範囲を超えて是正されるとする原判決の法令解釈は、この点からも誤っていると見える。

すなわち、判決の理由中の判断についての拘束力は、主文に含まれる判断を導くために不可欠な判示部分についてのみ生じると解すべきであることは、申立人が、控訴理由書において主張したとおりである（控訴理由書２５ページ）。また、仮に、更正処分取消訴訟において、その訴えの一部が却下され、当該却下部分以外の訴えに係る請求が認容された場合に、理由中の判断であっても主文を導き出すのに必要であるとして、課税標準の金額について拘束力が生ずるとすると、事実上訴え却下部分に対応する課税標準の金額についてまで拘束力が生ずることとなり、却下判決については拘束力が生じないこととの間で整合性を欠く結果となる。このこととの均衡という観点からも上記のように解するのが相当である。

前件判決では、前件更正処分のうち、本件申告における相手方の納付すべき税額（本件申告税額）を超える部分が違法である旨判示された上、主文において、前件更正処分のうち「納付すべき税額１０億７０９５万円（申立人指定代理人注：本件申告税額）を超える部分」が取り消されている（甲７・２及び６７ページ）。また、前件訴訟において、相手方は、本件申告税額を超えない部分の取消しを求めておらず、その部分は違法か適法であるかの審理・判断の対象になっていない。そうすると、前件判決が示した判断は、前件更正処分のうち「本件申告税額を超える部分」について取り消すべきか否かの結論を導くための判断であり、本件申告税額を超えない部分に関して述べた部分は、判決の結論を導くのに不可欠な判示ではない。

そうすると、前件判決のうち、本件申告税額を超えない部分に関する部分には拘束力が生じないと解するのが相当である。

イ 前件判決後の相続税法３２条１号に基づく更正の請求及び同法３５条３項に基づく更正の計算において、本件申告における本件各株式の価額を採用すべきこと

また、前記アの帰結として、前件判決後の相続税法３２条１号の基づく更正の請求及び同法３５条３項に基づく更正の計算においては、本件申告における本件各株式の価額を採用することになる。

すなわち、本件申告については、相手方から通則法２３条１項に基づく更正の請求が行われないうち当該請求の法定期間を経過したことにより、本件申告税額は確定しており、かつ、当該確定部分の納税義務は前件更正処分（増額更正処分）によって影響を受けないものであるから（通則法２９条１項）、相手方の本件相続に係る相続税は、本件申告における相手方の申告納税額と同額であることが確定しているところ、これにより、本件申告において相手方が申告の基礎とした相続財産の評価額についても確定したと考えるべきである。なぜなら、相続財産の評価額が変動すれば、相続税の納税額も必然的に

変動し得ることになるため、相続税の納税額が確定したというためには、その計算の前提となる相続財産の評価額も確定したと解する必要があるからである。この点については、原判決も同趣旨の判示をしている（原判決20ページ）。

ウ 前件判決の拘束力の範囲に係る原判決の判断が誤っていること

原判決は、「前件判決において、前件更正処分が適法かどうかに係る主文の判断は、租税法規に従って客観的に算定した課税価格及び相続税額がいくらかによるが、これは適法要件に該当するかどうかの問題であり、この適法要件に該当するかどうかについての結論を導くのに必要な事実認定及び法律判断は、まずは税額の計算の基礎となった遺産の価額についてされるものである」（原判決22ページ）として、評価方法ないし価額に係る判断に拘束力が生ずると判示する。

しかし、遺産の評価方法ないし価額に係る判断は、本件申告税額を超える部分と超えない部分の両方に関係するものではあるが、審判対象が本件申告税額という明確かつ一義的な基準で特定されており、審判対象とそうでない部分を明確に区分することができ、これらに重複がないことからすれば、本件申告税額を超えない部分が審判対象外である以上、この部分に関する限り、評価方法及び価額に関する前件判決の判断も傍論にすぎないというべきであって、前件判決のうち、上記部分に関する判断について、取消判決の拘束力が生じる余地はないというべきである。また、前記1（1）ア（ア）で述べたとおり、拘束力は、取消判決の実効性を担保するために、判決の趣旨に沿った行動を義務付けるものと考えられるところ、その拘束力の内容は、前件判決の趣旨の限度のみで生じるものと解すべきである。

そして、前件判決は、相手方が、前件更正処分のうち本件申告税額を超える部分の取消しを求める請求を認容したものであるから、申告額を超えない部分については是正を求める趣旨とは考え難く、本件申告税額を超えない部分について拘束力が生じないと解すべきことは明らかといえる。

（7）まとめ

以上のとおり、申告納税方式による国税の場合については、適法な更正の請求がされていなければ、判決主文をもってしても、判決の拘束力によっても、課税庁に減額更正を義務付けることはできず、課税庁が、判決により職権更正を義務付けられることはない。

本件においては、本件申告税額を超えない部分について、相手方から通則法23条1項の更正の請求がされていないのであるから、課税庁が、その部分について前件判決の拘束力により、前件判決の理由中の判断に従った更正義務を負うことはない。よって、原判決の法令解釈が誤っていることは明らかである。

そうすると、本件において、前件判決後は、判決の効力としてではなく、課税庁における、通則法24条の職権更正の権限を行使できるか否かだけが問題となる。判決は飽くまで通則法24条の職権更正の契機・考慮事情の一つにとどまるものであって、課税庁が判決によって通則法24条の職権更正を義務付けられるものではない。したがって、課税庁は、前件判決の内容等を契機として、通則法24条の職権更正ができるか否かを検討することになる。

すなわち、現行の租税法の体系上、申告額を超えない納税額となる過誤の是正は、納税者による通則法23条1項の更正の請求をすることが原則で、これをしなかった場合には、

抗告訴訟において申告額を超えない納税額になるよう行政救済を求めることはできず、更正の請求の法定期間を経過した後も同様であり、期間経過後はもはや行政救済を求めることができないという制度とされている。このことからすれば、納税者が更正の請求をしていない場合、課税庁において通則法24条による職権更正が義務付けられる形での行政救済は、租税法の体系上認められておらず、残るのは、課税庁が、通常に通則法24条の適用場面と同様に、職権更正の可否を検討し、その権限行使の結果、納税者が行政救済を得られる方式であり、行政救済の方式をこのように限定する立法政策が採られているのである（なお、本件において、通則法24条の職権更正の可否を検討しても、前件判決時には、既に更正処分に係る除斥期間を経過していることから、職権更正（減額更正）を行うことはできないものであったことについては後記2で述べる。）。

したがって、原判決の判断には、相続税法32条1号及び同法35条3項並びに行訴法33条1項の解釈適用を誤る違法がある。

2 前件判決の時点で既に、更正の除斥期間が経過しており、課税庁側からも本件申告税額を超えない部分について更正することができなくなっていた以上、前件判決の拘束力により、課税庁がその是正を義務付けられることはないこと

(1) 更正決定等に除斥期間が設けられた趣旨は、法律関係の安定、公平の確保等という要請を踏まえたものであること

ア 除斥期間の制定経緯

通則法70条2項1号は、減額更正をすることができる期間を法定申告期限後5年としている。このように、通則法が除斥期間を設けた趣旨は、「租税法上の法律関係をいつまでも不確定の状態にしておくことは好ましくないため」（金子宏・租税法〔第23版〕967ページ）であり、租税債権・債務の法律関係を安定させ公平を図るところにある。

一般に侵害処分の職権取消しに期間の制限はないと解し得るとしても、納税者間の公平を図り、統一的・安定的な税務行政の執行を確保すべき必要性が強いという課税の特殊性に配慮し、一定期間経過後は更正処分をすることができないとしたものである。

このことは、昭和36年答申において、①いつまでも減額更正をすることができるとした場合、減額すべき理由が資料によって証明されない限り減額更正することができず、5年を経過してしまうと多くの場合税務官庁は資料を破棄してしまうから、この減額を求め得る納税者は事実上その証明に必要な資料を保存している者に限られることになる。ところが、たまたまこのような資料を保存している者が保存していない者に比して有利な地位に立つことになり、公平に反する結果となること、②減額更正は税務官庁の職権により行われるものであるだけに、統一的な行政の執行を確保する必要があること、③ある程度永続した事実状態を法律的なものにまで高めてその安定を図る必要があることから、これらの諸点を勘案して、減額更正について一定の期間制限を設けることが適当であるとの考え方にに基づき、原則として、減額更正の除斥期間を5年と定めているとされていることから明らかである（昭和36年答申説明38及び39ページ）。

また、減額更正がいつまでできるかは、通則法制定以前は争いがあり、公法上の金銭債権についての絶対的な消滅時効をもたらす5年を経過した後も、なお減額更正をすることができるかどうかの点について積極・消極の2つの考え方があったが、昭和36年

答申は「減額更正の期間制限は、現行法上必ずしも明らかでない認められるが、原則として、5年の除斥期間に服するものとしてこれを定めるものとする。」（昭和36年答申8ページ）と述べ、立法によってこの問題を解決しているところである（以上アにつき、志場・前掲国税通則法精解854及び855ページ参照）。

イ 租税法上の根拠による場合を除き、申告額を超えない部分について除斥期間の例外を認めることは許されないこと

前記アのとおり、行政法規では、一般的には、被処分者に対して有利となる処分の取消し、撤回に期間制限が設けられていないが、通則法所定の除斥期間は、租税債権・債務の法律関係の安定、公平の確保等という税特有の公益的要請に鑑み、納税者にとって有利なもの不利なものを問わず、職権更正を制限するものとして特に定められたものであって、申告内容の過誤（申告した税額を超えない税額となる過誤）は、通則法23条1項による更正の請求に対する更正を除けば、飽くまでも除斥期間内に職権による更正で適正確保を図るべきものとして法体系が成り立っている。つまり、前記1（2）で述べたとおり、租税法は、上記のような税特有の公益的要請についても重要な要素と捉え、課税の適正との調和を図りつつ、申告時に存した過誤の是正（申告を超えない部分の是正）につき更正の請求を特別な行政救済の方式として定めた。除斥期間についてもこうした行政救済の方式の一環を成すものである。すなわち、除斥期間は、租税法の体系上、行政救済の方式を限定する立法政策の一部を形成するものであるから、租税法上の根拠がある場合を除き、その例外を認めることは許されないというべきである。

また、仮に、減額更正の期間制限がなければ、課税庁としては、将来の減額更正に備えて、納税義務のある国民・法人という極めて多人数の者について、毎年分の納税義務に関する資料を永久に保存しておかなければならなくなり、そのような事態はおよそ現実的ではなく不合理といえるところ、この点からも上記のように解すべきことが明らかである。

(2) 租税法は、司法判断があった場合の是正も含んだ法体系を成しており、手続法である行訴法の拘束力もこれと整合する限度でのみ認められるべきであること

前記1（1）ア（ア）のとおり、行訴法は租税法も含めた行政法規に関する手続法であって、行政庁に行政実体法上認められていない権限を創設する効力を有するものではない。

そして、前記（1）のとおり、除斥期間を含めた、申告納税方式の国税における更正の仕組みは、税特有の公益的要請（租税債権・債務の法律関係の安定、公平の確保等）に基づくものであって、租税法上の根拠によらずにその例外が認められるべきでないこと、租税法の体系上、判決があった場合についても特例の規定が設けられていること（通則法29条3項、71条1項）からすれば、租税法の体系は、税特有の特殊性・特異性に鑑み、司法判断があった場合の是正も含んだ特別な実体法・手続法の体系を成しており、手続法である行訴法の規定である拘束力についても、こうした租税法の規定と整合する限度でのみ認められるべきであり、租税法の除斥期間の定めと矛盾するような効力を生じさせる実体的効果を生じさせるものではないというべきである。

そうすると、前記1（1）イ（イ）及び（ウ）のとおり、本件申告の除斥期間経過後において、課税庁に通則法24条の職権更正（減額更正）を行うことを義務付けているのと同様の結果となる原判決の判断は、拘束力に租税法の除斥期間の定めと矛盾する効力を認

めるものであって、誤っていることが明らかである。

- (3) 前件判決は、租税法の体系に従って判断したものであり、租税法の体系を逸脱する違法な内容の処分を課税庁に義務付ける趣旨を含むものとは考えられないこと

前記(2)のとおり、租税法の体系は、税特有の特殊性、特異性に鑑み、司法判断があった場合の是正も含んだ特別な実体法・手続法の体系を成しているところ、その内容に照らし、こうした租税法の体系に従って判断したものであることが明らかな前件判決が、租税法の体系を逸脱する不可能な処分を課税庁に義務付ける趣旨であったとは考え難い。

また、前件判決の内容は、相続税法に従って株式の価額を評価し、本件申告税額を超える部分を取り消す内容であり、その取消しの判断に当たって、租税法以外の法令ないし法理を採用し、これに基づいて判断をしたものではない(甲8)。

そうすると、前件判決は、飽くまで実体法である租税法の存在を前提に、取消請求の当否を審理したものであって、租税法の体系上、課税庁に法的に違法となるような内容の権限行使まで求める趣旨を判示したものと考え難い。そして、本件申告については、前件訴訟の審理中に除斥期間が経過しているところ、そのことは前件判決も当然に前提としていたはずであり、前件判決が、本件申告税額を超えない部分について課税庁に対して職権による更正を命じる趣旨であったとはおよそ考え難い。

したがって、前記1(1)イ(イ)及び(ウ)のとおり、前件判決の拘束力を理由に、課税庁に、本件申告について通則法24条の職権更正(減額更正)を行うことを義務付けているのと同じ結果となる原判決の判断は、前件判決の趣旨に含まれていない、除斥期間が経過した後の違法な減額更正を、前件判決の拘束力を理由に課税庁に義務付けるものというほかなく、誤っていることが明らかである。

- (4) 本件において、除斥期間経過前に課税庁が職権更正(減額更正)の権限を行使しなかったことについて、何ら適正を欠く点はないこと

原判決の法令解釈が、租税法の定める除斥期間の経過後に課税庁に職権更正を義務付けるものであって、これが誤っていることは前記(2)及び(3)のとおりである。なお、原判決は、「租税債権・債務の早期確定の観点から除斥期間等を理由に権限も義務もないとして上記前件判決の判断の拘束力に従った対応を拒むのは、先行する取消訴訟の実効性を確保して行政の適正を図ろうとする拘束力の趣旨に反する。」と判示するので(原判決24及び25ページ)、このような判示が誤っていることについて次のとおり付言する。

ア すなわち、前記1(5)アで述べたとおり、原判決の上記判示は、納税者の申告内容が真実と異なる場合、更正の請求がなくとも、課税庁は職権で適正な内容に更正すべきであり、これがされなかった以上、課税庁の職権不行使は不適切であったことになるものの価値判断を基礎とするものと考えられるが、本件において、相手方が真実と異なる租税債務を負担する結果となったことは何ら不当なものでなく、原判決の前記価値判断が当を得ないものであることは、前記1(5)イ及びウにおいて述べたとおりである。

イ また、原判決の上記判示は、前件判決の実効性の確保をその理由の一つとするものと解されるが、前記(3)で述べたとおり、前件判決は、租税法の体系に反し、更正処分の除斥期間経過後において課税庁に更正処分を義務付ける趣旨のものではない。前件判決における相手方の請求は、飽くまで申告額を超える部分の取消しであるから、その実効性は十分確保されているのであり、前件判決の実効性の確保は、何ら原判決の結論を

支える理由とならない。したがって、前件判決の趣旨を理由の一つとしている点においても、原判決の判示が誤っていることは明らかである。

ウ 加えて、前記1（3）ウ及び1（5）イのとおり、通則法24条の職権更正は、課税庁が納税者の申告内容の適正確保に全責任を負うような趣旨のものでなく、納税者が提出した納税申告書に記載された税額等の計算が各税法の規定に従っていなかったとき、その他その税額等がその調査したところと異なるときに、税務署長が、第一次的に納税者自らの申告によって確定するものについて、補充的、二次的に更正処分をするものである（通則法24条）。納税者の申告に係る税額が誤りであるかどうかについては、課税標準等について熟知する納税者と、必ずしもそうでない課税庁とで意見が異なり得るところ、租税法は、納税者と課税庁が、原則として、対等な当事者として、取消訴訟を通じてその主張の当否が判断されることを前提に、判決がされた場合に課税庁が、当該判決の内容に従った措置を講じるものとしているのである。

すなわち、租税法上、更正の請求に対する課税庁の応答（更正の請求に理由がない旨の通知処分又は更正処分）の内容が、更正の請求における納税者の意見と異なった場合には、納税者は、上記通知処分又は更正処分について、適法な不服申立てを経た上で、その取消訴訟において各処分の適法性を争って救済を求め、判決によって納税者、課税庁いずれの見解が正当であるか判断が示され、これに従って課税庁が必要な措置を講じるという制度とされている。そうすると、課税庁が、適法な更正の請求がされず、申告によって確定した申告額を超えない部分について取消判決がされることが見込まれない状況であるのに、除斥期間の経過前にその主張と異なる対応（減額更正）をする義務を負っていたとするのは、租税法の体系に整合しないというべきである。

本件申告については、除斥期間経過前においてさえ、そもそも相手方から通則法23条1項の更正の請求がされず、申告額を超えない部分について取り消される見込みもない状況であり、したがって、本件申告の上記部分について職権更正がされるべき状況は全くなかったのであるから、原判決の前記判示が誤っていることは明らかである。

#### （5）まとめ

以上のとおり、租税法の体系上、除斥期間は、納税者にとって有利なもの不利なものを問わず、職権更正を制限するものであり、飽くまでも除斥期間内に職権更正で適正確保を図るものである。つまり、租税法は、納税者が、適法に更正の請求をしなかった場合、更正処分の除斥期間経過後は、真実と異なる内容であっても、租税債務は確定し、もはや変更できない結果となることを予定しているのである。

よって、本件申告についての除斥期間経過後は、本件各株式の評価額について、前件判決の判示によって、本件申告の内容が誤っていたと判断されたとしても、課税庁が通則法24条の職権更正を行うことは違法であり、その義務を負うことはないことが明らかである。

したがって、原判決の判断は、この点においても相続税法32条1号及び同法35条3項並びに行訴法33条1項の解釈適用を誤る違法がある。

### 3 小括

以上のとおり、原判決の判断は、前記1及び2のいずれかの観点からも、結論に影響を及ぼすべき法令解釈の誤りを含むものである。

#### 第4 本件は法令解釈に関する重要な事項を含むものであること

1 第3に述べたとおり、原判決の判断は、相続税法32条1号及び同法35条3項並びに行訴法33条1項の解釈適用を誤り、この誤りが判決に影響を及ぼすことは明らかである。加えて、原判決の法令解釈は、通則法を初めとして形成される租税法の体系に整合しない解釈であり、かつ、拘束力により、実体法上課税庁に権限がない違法な権限行使を課税庁に義務付ける点においても、行政の法適合性を侵し、租税法律主義にも反する解釈であるから、本件は、法令解釈に関する重要な事項を含むものというべきである。

2 なお、前記1のほか、ここでは特に、原判決の判断が、相続税法55条、同法32条1号及び同法35条3項の文理及び趣旨を正解しない解釈を前提に行われたものであり、このような解釈は結果として、納税者間の公平を害するものであり、課税実務に重大な影響を及ぼしかねないものであることについて付言する。

すなわち、原判決の判示によれば、通則法23条1項に規定された更正の請求の法定期間を徒過した後に遺産分割があった場合に、これを契機として相続税法32条1号の規定により税額の変動を来すときに限って、申告額を超えない部分の更正を求めることが認められることになるが、相続税法27条1項の申告期限までに遺産分割を了していた場合など、同法32条1号の適用の機会のない者（相続税特有の事由に基づく相続税の再調整を行うことのない者）との間に税負担の不公平が生ずる結果となる。

この点、原判決は、申立人が、遺産分割を了していた場合や単独相続であった場合などと比較しても公平を失する旨主張したことに対し、「そもそも単独相続は、申告前に申告をする者が取得する遺産が確定し、その権利変動が予定されない点で本件のように申告後に遺産分割がされた場合と状況を大きく異にする。また、本件のように遺産分割前に申告をした場合は、申告の際は全ての遺産について法定相続分に応じて取得したとみなされて税額が計算されるから、一部の遺産の評価に誤りがあるとしても、それにより共同相続人間に不公平は生じないのに対し、遺産分割後の更正の請求や更正処分にあつては、申告等の際誤って高額に評価された遺産を多く取得した相続人が正しく評価されていた場合に比べて過大な負担を負い、他の相続人はそれを免れるという不公平が生じ得るのであり、前件判決の拘束力を肯定することによってこれを是正する必要性は大きい。したがって、単独相続の場合や申告期限までに遺産分割を終えた場合と比較して公平を失するとの控訴人の主張は採用することはできない。」と判示する（原判決25ページ）。

しかしながら、相続税法55条は、国家財源を迅速・確実に確保するという国家的要請に基づき、遺産分割前であっても、一応民法の相続分に従って相続財産を分割したものとし、その取得した財産の価額によって相続税の課税価格及び納付すべき税額を算出し、同法27条1項に規定する申告期限までに申告と納付を行うよう義務付けたものであり（神戸地裁平成14年10月28日判決（確定）・税務訴訟資料252号順号9221。同旨の判決として、東京地裁平成9年10月23日判決（確定）・税務訴訟資料229号125ページ）、また、同法55条本文ただし書は「ただし、その後において当該財産の分割があり、当該共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従って計算された課税価格と異なることとなった場合においては、当該分割により取得した財産に係る課税価格を基礎として、納税義務者において申告書を提出し、若しくは第32条第1項（更正の請求の特則）に規定する更正の請求をし、又は税務署長において更正若しくは決定を

することを妨げない」と規定しており、これは、納税者において申告書（同法30条に規定する期限後申告書又は同法31条1項に規定する修正申告書）を提出し、若しくは更正の請求をし（同法32条1項）、又は税務署長において更正若しくは決定（同法35条3項）をすることを妨げないということであり、この相続税額の再調整をするかどうかは、納税者の選択によって行われるものである（武田昌輔監修・DHCコンメンタール相続税法3460及び3461ページ）。

そして、遺産分割の確定により実際の相続分が法定相続分を下回った相続人等から同法32条1号の更正の請求があり、課税庁がその更正の請求に基づき（減額）更正をした場合には、同法35条3項が必ず発動され、遺産分割の確定により実際の相続分が法定相続分を上回った相続人等に対し、反射的に（増額）更正又は決定しなければならないと規定されていることからすると、同法32条1号及び同法35条3項は、原則として、同法55条により確定した全ての共同相続人に係る相続税の合計額（相続税の総額）が確保されることを前提に、共同相続人間の負担の調整を図るための規定であることは明らかである。

つまり、同法55条、同法32条1号及び同法35条3項の規定は、国家財源を迅速・確実に確保するという国家的要請を担保することを重視した規定であることが、これらの規定の文理及び趣旨から明らかである。

それにもかかわらず、原判決は、同法55条、同法32条1号及び同法35条3項の規定が重視する国家財源を迅速・確実に確保するという国家的要請を軽視し、共同相続人間における負担の公平を図るという要請を殊更に重視し、前件判決の拘束力を理由に同法32条1号及び同法35条3項を解釈するものであり、原判決の前記判示が失当であることは明らかである。

また、申立人は、遺産分割に基づく相続税法32条1号の更正の請求の機会があった共同相続人と、その機会がなかった共同相続人の不公平、すなわち、ここに本来同号の更正の請求で認められない相続税の減額を認められるか否かという大きな不平等があることを問題としているのであるが、原判決の前記判示は、申立人が問題視した不平等があることを否定するものでも、正当化するものでもないことから、原判決は、こうした問題があることについては否定できないと判断しているものと思われる。

この点、原判決は、申告の際誤って高額に評価された遺産を多く取得した相続人が過大な負担を負う一方で、他の相続人はそれを免れるという不公平が生じ得るのであり、これを是正する必要性が大きいと判示するところ、要するに、申立人が主張する問題があることを認めつつ、原判決が前記判示する不公平の方がより重大である旨をいうものと思われる。

しかしながら、申立人が繰り返し述べてきたとおり、遺産について誤った評価額が確定するのは、制度上予定されていることであるから、各相続人がその確定した価額を前提に遺産分割協議をすべきこともまた制度上予定されていることといえる。そして、共同相続人間の遺産分割に当たっては、共同相続人らで納付する相続税の総額や申告した財産評価は明確になっているのであり、その財産評価を前提に、最終的に負担する相続税額も含めて相続割合を協議することが可能であることからすれば、誤って高額に評価された遺産を取得したことについては、諸般の事情を考慮した上、各相続人がその意思に基づいて決定したことであるといえる。そうすると、原判決がいうように、遺産の一部の評価の誤りによって、一部の相続人が他の相続人に比して高額の税負担を受ける事態が生じたとしても、それは制度上予定されていることであって、かつ、当該一部の相続人自身の意思に基づくものであるから、そもそも不公正が生じて

いるとはいえ、原判決も否定できない、申立人が主張する共同相続人間における不公平よりも重大な不公平が存在するということもできない。

このような点に照らせば、原判決の判断の誤りの不当性は一層明らかというべきである。

3 前記1及び2のとおり、本件は法令の解釈に関する重要な事項を含むものである。

#### 第5 結語

以上のとおり、原判決には、判決に影響を及ぼす明らかな法令の解釈適用の誤りがあり、本件は、法令の解釈に関する重要な事項を含むものである。

よって、本件上告受理申立てを受理した上、原判決を破棄し、更に相当の裁判をすることを求める。

以上

上告受理申立て理由書（目次） 省略