更正の請求制度の問題点と判決の検証

第 52 回 2013 年（平成 25 年）10 月 4 日
租税判例研究会座長、中央大学教授
大淵 博義

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。
※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

＜MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ＞
http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/

2013.10.4

＜ＭＪＳ　租税判例研究会＞

更正の請求制度の問題点と判決の検証

第１　更正の請求の条文の不整合性と矛盾
Ⅰ　無効の利得の返還・税法不知による契約の解除と更正の請求の関係（1頁）
Ⅱ　無効に起因した経済的成果の返還・取消しうべき行為が取消された場合の各税法規定との関連(2頁)

第２　更正の請求の判決事例等の検証
１．更正の請求の請求事由の範囲（3 頁）
２．継続事業における契約解除と更正の請求の関係（4 頁）
３．手続規定の更正の請求と実体法上の関係（7 頁）
４．通則法２３条２項の「判決」の意義（9 頁）
５．遺産分割と更正の請求の是非（18 頁）
６．合併無効判決の不遡及と更正の請求の是非（25 頁）
７．取得時効と更正の請求の関係(27 頁)
８．国税通則法２３条２項と１項の関連（30 頁）

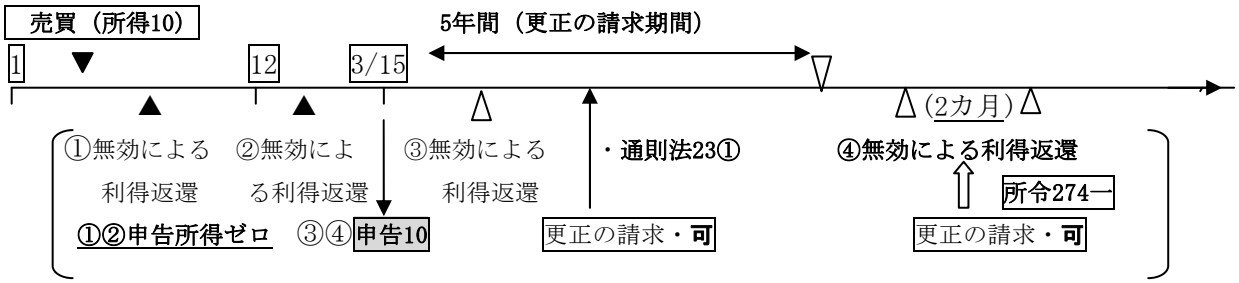
中央大学商学部教授
MJS 租税判例研究会座長
大　淵　博　義

Ⅰ　更正の請求の条文の不整合性と矛盾

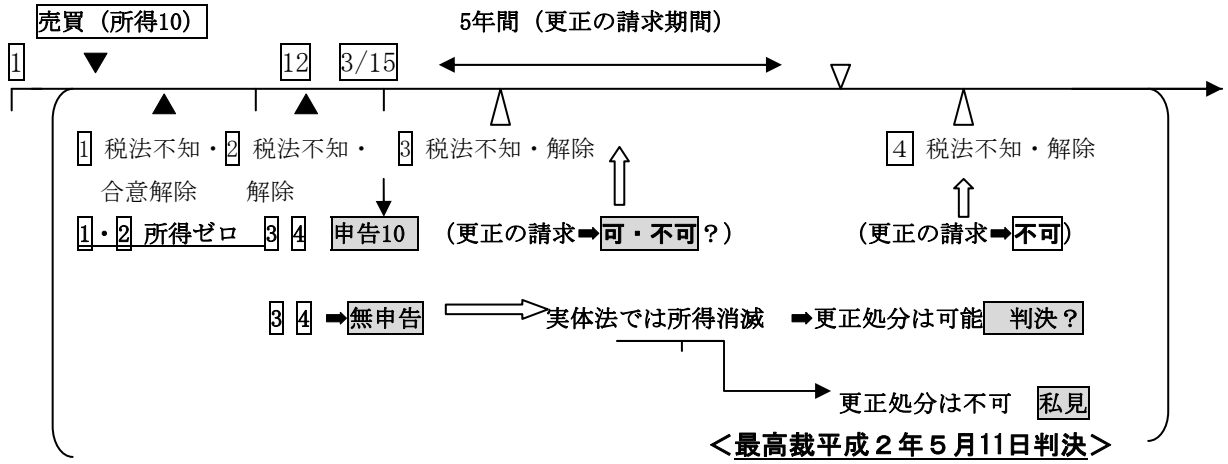
１．無効の利得の返還・税法不知による契約の解除と更正の請求の関係

単発的所得の場合

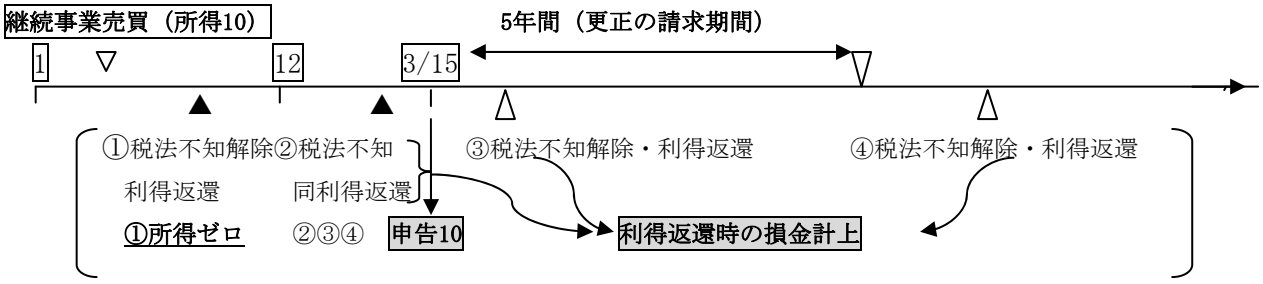
①無効に起因した経済的成果の返還の場合



②税法不知による契約の解除の場合



継続事業の所得の場合



２．無効に起因した経済的成果の返還・取消しうべき行為が取消された場合の各税法規定との関連

無効に起因した経済的成果の返還・取消しうべき行為が取消された場合

通則法	所得税法	法人税法	相続税法
規定なし	**更正の請求可**	**規定なし**	**規定なし**
・判決の無効確認と返還 ・やむを得ない事情の取消し	やむを得ない事情・それ以外の事情のの取消し	その時の損金算入	無効・取消しによる贈与財産の返還・遺産分割の無効・解除による再分割
継続所得は除く **更正の請求　可**	**更正の請求　可**	**理由は問わず損金算入**	**更正の請求　不可**

・判決の無効認定による贈与財産の返還
・やむを得ない事情の贈与の取消・解除
＜通則法 23②＞
この場合に限り更正の請求　可

○所得税はやむを得ない事情に限定されず、また、**判決等の如何にかかわらず（話し合い・示談でも）、無効に起因した利得の返還・取消しうべき行為の取消しによる更正の請求が可能。**

●贈与税は、判決等による無効確認による財産の返還又は「やむを得ない事情による贈与契約の取消・解除」に伴う財産の返還（従前の事例は判決等による事例であると推測される）　**に限定される、という矛盾が露呈してる。　➡　法改正すべき**

Ⅱ　更正の請求の判決事例等の検証

１．更正の請求事由の範囲

判例１　**青色申告承認取消判決と繰越欠損金控除の更正の請求**

（最高裁昭和５７年２月２３日判決言・株式会社ササヅ）

本件更正処分等の後にされた青色申告の承認の取消処分の取消によって、訴外会社は遡及的に青色申告法人としての地位を回復し、青色申告書以外の申告書によるものとみなされた本件事業年度についての確定申告も青色申告書による申告であったことになるから、青色申告書以外の申告書による確定申告に対するものとして繰越欠損金の損金算入を否認してされた本件更正処分は、その限度において課税標準額及び税額を過大に算定したこととなって、青色申告の承認の取消処分の取消によって後発的、遡及的に生じた法律関係には適合しないことになる。しかしながら、このような場合、課税庁としては、青色申告の承認の取消処分を取り消した以上、改めて課税標準額及び税額を算定し、先にした課税処分の全部又は一部を取り消すなどして、青色申告の承認の取消処分の取消によって生じた法律関係に適合するように是正する措置をとるべきであるが、被処分者である納税者としては、国税通則法２３条２項の規定により所定の期間内に限り減額更正の請求ができると解するのが相当である。そして、このような場合における納税者の救済はもっぱら右更正の請求によって図られるべきであって、課税処分についての抗告訴訟において右のような事由を無効又は取消原因として主張することはできないものというほかはない。

コメント

・この判決は、通法２３条２項の後発的事由に該当するか。文理上は困難であるが、目的論的解釈（論理解釈）としては、同令６条の「課税標準等の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと、に該当すると拡大解釈するか、また、類推解釈を行うと理解と、同２３条２項の後発的事由の更正の請求的事由は例示と理解して、青色申告承認取消処分の取消しも、当該事由に該当すると理解する事が考えられる。

・青色欠損金についての控除による減額の更正の請求を容認すると理解することになろう。青色専従者給与・青色申告の特典利用による減額の更正の請求が認められるかは議論されていない。消極に解することになろう。この場合、納税者は、青色申告としてかかる制度を利用して申告し、更正された場合には争訟を提起して、その利用を担保することができる。

２．継続事業における契約解除と更正の請求の関係

判例２　法人税法における契約解除と更正の請求の可否
（横浜地裁昭和６０年７月３日判決）

（１）　売買代金の未払を理由とした納税者の本件不動産売買契約の解除は、国税通則法施行令６条１項２号（更正の請求）の「解除権の行使によって解除されたこと」に当たるから、国税通則法２３条２項３号（更正の請求）の「やむを得ない事由があるとき」に該当するとされた事例

（２）　国税通則法２３条２項３号（更正の請求）を根拠とした納税者の更正の請求が、契約解除の日の翌日から起算して２か月を経過した後になされたものであるから手続上不適法であるとされた事例

（３）本件解除によって右計算の基礎となった本件売買契約が遡ってその効力を失うことになるから、本件解除を原因とする本件売買契約に基づく所有権移転登記の抹消登記の訴えもまた、国税通則法２３条２項１号の計算の基礎となった事実に関する訴えに当たるものと解するのが相当である。

（４）　国税通則法２３条２項１号（更正の請求）を根拠とした納税者の更正の請求は、手続上適法であるとされた事例

（５）手続上適法な更正の請求と更正の請求が認められる実体的要件との関係

通則法は、「国税についての基本的な事項及び共通的な事項」を定め（同法１条）ているところ、これを更正の請求についていえば、税法の基本的な手続に関して定めているにとどまり、課税の実体的要件である納税義務者、課税物件、帰属、課税標準、税率等については、所得税法（１条）、法人税法（１条）などの各租税実体法がこれを定めているのであつて、通則法の関知するところではないから、通則法２３条１項各号に掲げる税額の過大等の実体的要件が満たされているか否かということについても、右租税実体法の定めるところによるものと解さざるを得ない。したがつて、更正の請求が手続上適法になされ、租税実体法の規定に照らし、税額が過大であるなどという場合には更正の請求が認められることになるが、課税標準、税額等に変動のない場合には、更正の請求も認められないことになる。

（６）　国税通則法２３条２項（更正の請求）所定のいわゆる後発的事由が満たされた場合には、当然に更正の請求が許される旨の納税者の主張が排斥された事例

（７）　後の事業年度において売買契約が解除されたような場合において、それによって所得金額が遡って変動することになるかどうかについては、法人税法上は直接の規定はないが、これを公正処理基準に従うべきものである。

（８）　後の事業年度において売買契約が解除された場合、これによって所得金額が遡って変動することになるかどうかという点については、法人の所得の計算は、当期において

生じた損失は、その発生事由を問わず、当期に生じた益金と対応させて当期において経理処理をすべきものであつて、その発生事由が既往の事業年度の益金に対応するものであっても、その事業年度に遡って損金としての処理はしないというのが、一般的な会計の処理であるということができるから、本件解除に伴う通則法２３条２項１号（更正の請求）に基づく納税者の更正の請求は、同条１項所定の税額の過大等の実体的要件を欠くものであり、更正の請求には理由がない。

参考

最高裁昭和６２年７月１０日判決（税資１５９号順号５９４４）

「法人の所得の計算については、当期において生じた損失は、その発生事由を問わず、当期に生じた益金と対応させて当期において経理処理をすべきものであって、その発生事由が既往の事業年度の益金に対応するものであつても、その事業年度に遡って損金として処理はしないというのが、一般的な会計の処理であるということができるから、後の事業年度において売買契約が解除されたことを理由とする国税通則法２３条２項に基づく更正の請求は、同条１項所定の税額の過大等の実体的要件を欠くものである。」

コメント

・手続規定の更正の請求が適法に認められるとしても、法人税法における実体規定において遡及是正が認められない場合には、その更正の請求は理由がないことになる。

判例３　不動産所得の権利金授受の変更と更正の請求・１項と２項の関係（横浜地裁昭和６０年９月１８日判決）

(1)通則法は、「国税についての基本的な事項及び共通的な事項」を定め（同法１条）ているにすぎないから、これを更正の請求についてみても、税法の基本的な手続に関して定めているにとどまり、課税の実体的要件である納税義務者、帰属、課税標準、税率等については、所得税法（１条）などの各租税実体法がこれを定めているのであって、通則法の関知するところではないから、通則法２３条１項１号に掲げる税額が過大であるという実体的要件が満たされているか否かということについても、右租税実体法の定めるところによるものと解さざるを得ない。したがって、**更正の請求が手続法上適法になされ、租税実体法の規定に照らし、税額が過大である場合には更正の請求が認められることになるが、課税標準、税額等に変動のない場合には、更正の請求も認められないことになる。**原告は、不動産貸付業を営む者であり、本件権利金３０００万円は、原告の事業から生じた昭和５４年中の不動産所得に係るものであることは前記のとおりであるから、原告には所得税法が適用されることになる（同法５条１項、７条１項１号）。

そこで、仮に、原契約が錯誤によって無効であり、そのために、原告が横浜銀行に対し、同５５年７月１０日に本件権利金のうち２０００万円（本件返還金）を返還したとしても、そのことによって原契約がなされた同５４年度における課税標準、税額が過大となるか否かは所得税法の定めるところによることになるところ、同法５１条２項では、「居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業について、その事業の遂行上生じた売掛金、貸付金、前渡金その他これらに準ずる債務の貸倒れその他政令で定める事由により生じた損失の金額は、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入する。」と定め、同法施行令１４１条３号は、右「政令で定める事由」として、「不動産所得事業所得又は山林所得を生ずべき事業の遂行上生じたもので、同所得の計算の基礎となった事実に含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと」と定めている。すなわち、所得税法上は、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたときは、これによつて生じた損失の金額は、その損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべきものとされているのであるから、右のような損失額は、無効な行為がなされた日の属する年分における課税標準、税額には何らの変動をも及ぼさないことになるのである。

(2) 通則法２３条２項本文によると、右理由により更正の請求が許されるのは、「納税申告書を提出した者については、同項各号に掲げる期間の満了する日が同条１項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。」旨定められている（同項本文括弧書）から、同条２項３号による更正の請求が許されるのは、同号の期間の満了する日が当該申告書に係る国税の法定申告期限から１年後に到来する場合に限られていることが明らかである。

原告の主張によれば、**合意解除がなされたのは、昭和５５年７月１０日であるから、通則法２３条２項３号に規定する期間の満了する日は、同年９月１０日ということになり、同条１項に規定する日である原告の昭和５４年分の所得税の法定申告期限である同５５年３月１５日から１年を経過した同５６年３月１５日よりも前に到来するものであるから、通則法２３条２項３号の適用はなく、同号を理由とする更正の請求としては不適法であり、許されないものといわざるを得ない。**

コメント

・所得税法の所得区分のうち、継続的事業から生ずる事業所得等については、前記法人税の判例と同様に、無効に基因して経済的成果が喪失された場合には、遡及するのではなく、その喪失時の年分の必要経費とされるという実体規定が機能することになる。手続きとしての更正の請求は適法であるが、減額更正すべき実体的に理由はないという論

理となる。

・しかし、かかる前提の継続事業が崩壊している場合（事業停止等）には、事業廃止後後における当該事業に伴う必要経費の支出に伴う更正の請求の制度を適用又は準用して救済を図るべきである。

➡　法人税法にはこのような制度は存しないから、ゴーイング・コンサーンの前提が崩壊し、期間損益課税が馴染まない事例の場合には、その返還金については不当利得返還請求制度を準用して救済を図るべきである。（同旨・金子宏、堺澤良）

★後発的事由発生の日から２か月経過の日が、通則法 23 条１項の通常の更正の請求期間内（現 5 年内）に到来する場合には、後発的事由の更正の請求に該当しないから不適法とするのは誤りである。この場合には、通則法２３条１項の通常の更正の請求が適用され、請求期限は法定申告期限から 5 年（１年）間まで延長される。後発的事由の更正の請求の事由は、１項の法律の規定に従っていなかったこと（過大申告）に該当するということを失念している。

３．手続規定の更正の請求と実体法上の関係

判例４　売買契約の合意解除と更正の請求の要件

（さいたま地裁平成１６年１月２８日判決・税資２５４号２３頁）

（１）土地売買契約には錯誤無効があるから、課税庁の更正すべき理由がない旨の通知処分は違法であるとの納税者の主張が、一般に、私的自治の尊重から、契約当事者間ではたやすく錯誤無効を認めても差し支えないとしても、**納税義務の発生の原因となる私法上の法律行為に瑕疵があったとして無効・取消し等があった場合、納税義務者が租税行政庁に対して、どの範囲でその効果を主張し得るかはまた別個の問題であり、本件において、仮に売買契約に錯誤による無効原因があったとしても、課税庁の更正すべき理由がない旨の通知処分までに当該売買契約により生じた経済的成果が失われたとはいえないから、当該通知処分に違法はない**として排斥された事例

（２）所得税法１５２条（各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例）、同法施行令２７４条（更正の請求の特例の対象となる事実）による錯誤無効を理由として更正の請求が有効となるためには、更正または更正の請求が理由がない旨の通知をするまでに経済的成果の除去をしておかなければならないと解せられる。なぜなら、経済的成果が発生しそのまま存続している場合などにおいては、課税は実質的負担力に着目して行われるものであるから、それに対しても課税が行われるべきであり、錯誤無効とされる結果、利得者には法律上利得の原状回復義務が生じるが、右義務が生じたというだけ

では税法上所得が消滅したものと評価することはできず、現実に原状回復義務が履行されて経済的成果が失われたときに初めて減額更正の基礎となるべき所得の消滅を認定しうると考えられるのであり、このことを所得税法１５２条、同法施行令２７４条は明記したものである。

（３）納税者は、土地売買契約の合意解除の当事者であるＡ社に対して、本件通知処分までに返還すべき売買代金の４割に満たない金員を返還しているに過ぎないから、仮に土地売買契約に錯誤無効があったとしても、納税者について所得税法１５２条（各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例）、同施行令２７４条（更正の請求の特例の対象となる事実）に定める「経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたとき」に当たらない。

（４）土地売買契約の合意解除について国税通則法２３条２項３号（更正の請求）、同法施行令６条１項２号（更正の請求）の「やむを得ない事情」が存する場合にあたるかどうかはともかく、課税庁の更正すべき理由がない旨の通知処分までに当該合意解除により生じた経済的成果が失われたとはいえないから、当該通知処分に違法性はないとされた事例

（５）＜**契約の合意解除を原因とした国税通則法２３条２項３号（更正の請求）、同法施行令６条１項２号（更正の請求）に基づく更正の請求が有効となるための要件**＞

私法上の行為により代金受領等の経済的成果が発生している場合には、合意解除の結果、利得者には法律上利得の原状回復義務が生じるが、右義務が生じたというだけでは税法上所得が消滅したものと評価することはできず、現実に原状回復義務が履行されて経済的成果が失われたときに初めて減額更正の基礎となるべき所得の消滅を認定しうると考えられる。そこで、契約の合意解除を原因とした国税通則法２３条２項３号（更正の請求）、同法施行令６条１項２号（更正の請求）に基づく更正の請求が有効となるためには、特段の事由がない限り、おそくとも更正又は更正の請求が理由がない旨の通知をするまでに当該経済的効果の除去（代金の返還等）をしておかなければならないと解するのが相当である（最高裁判所平成２年５月１１日第二小法廷判決、訟務月報３７巻６号１０８０頁参照）

（６）土地売買契約の合意解除は、合意解除に伴う代金返還が実行できないことから、再度、Ａ社に同土地を売却しているが、このことは、全体としてみると、当該合意解除の撤回と同視できるものであって、当該合意解除は単に納税者の納税負担の解消のため、形式的、便宜的に行われたものに過ぎないと評価されてもやむを得ない。

コメント

・無効による利得はそれを返還して初めて更正の請求が可能。取消しうべき行為が取り消された場合には、手続きとして、適法に更正の請求ができるが、その行為により得ている経済的成果を返還していない場合には、「無効状態での経済的成果の支配管理」であるか

ら、実体法上はその返還までは減額更正すべき理由はないことになる。

・解除権の行使、やむを得ない事情による合意解除の場合にも、その解除から２か月以内の更正の請求は適法であるが､その解除前の行為により得ている経済的成果が返還されていない場合（原状未回復）の場合には､解除による無効状態での経済的成果の支配管理であるから、租税実体法上は、所得等の消滅原因にはならないとして、更正の請求は理由がないということになる。

・「やむを得ない事情ではない合意解除（税法不知による合意解除）」の場合には、更正の請求自体が不適法とされるが、当該合意解除によって得た利得（経済的成果）を返還する等（原状回復）していれば、更正の請求の手続きは否定されるものの、租税実体法上は、所得等の消滅が発生していると解すべきであるから、職権減額更正は可能である。

また、かかる解除による原状回復がなされ後の更正処分は、所得なきところに課税するということであり許されないと解すべきであるが、現実には、その原状回復後の更正処分が行われ、判決により支持されている。この点は、次回に詳細に検証する。

４．通則法２３条２項の「判決」の意義

判例５　査察刑事判決の適合性

（最高裁昭和６０年５月１７日判決）

脱税事件に係る刑事判決も国税通則法２３条２項１号（更正の請求）にいう「判決」に含まれるとしてなされた更正の請求には、更正すべき理由がないとした通知処分に違法はない。

コメント

・課税標準等の基礎となった事実に関する訴えとは異なるものであり、更正の請求事由としての通則法２３②の「判決」には該当しない。

判例６　国税通則法２３条２項１号にいう「判決と同一の効力を有する和解」の意義

（仙台地裁昭和５１年１０月１８日判決・税資９０号　順号３８８１・丸貿産商事件）

（１）**国税通則法２３条２項１号の規定の趣旨**

国税通則法２３条２項１号の規定は、申告時には予知し得なかった事態その他やむ

を得ない事由がその後において生じたことにより、さかのぼって税額の減額等をなすべきこととなった場合に、これを税務署側の一方的な更正の処分に委ねることなく、納税者側からもその更正を請求し得ることとして、納税者の権利救済の途を拡充したものである。

（２）**国税通則法２３条２項１号にいう「判決と同一の効力を有する和解」の意義**

国税通則法２３条２項１号にいう「判決と同一の効力を有する和解」には、起訴前の和解も原則として含まれるが、右の「和解」とは、立法の趣旨に照して、当事者間に権利関係についての争いがあり、確定申告当時その権利関係の帰属が明確となっていなかった場合に、その後当事者間の互譲の結果権利関係が明確となり、確定申告当時と異なった権利関係が生じたような場合になされた場合の和解をいい、**専ら当事者間で税金を免れる目的のもとに馴れ合いでなされた和解など客観的・合理的根拠を欠くものは右条項にいう「和解」には含まれない。**

（３）（借地権設定の権利金の認定課税を受けた）本件建物（ビル）の所有権の帰属については、　イ）ビルの工事請負契約並びに建築確認申請及び完了申請を会社名義でしていること、　ロ）建築資金を銀行から借り入れるに際し、会社名義を用い、返済も会社がしていること、　ハ）ビルの敷地につき敷地所有者（会社代表者）との間で賃貸借契約が締結されたこと、　ニ）会社の決算報告書及び法人税確定申告書の上でもビルは会社所有とされていること、ホ）ビル入居予定者からの入居保証金を会社が取得していること、　ヘ）ビルの所有権保存登記が会社名義でされていることなどの事実が認められ、たとえ、ト）敷地所有者が建築資金の一部を出費し、その所有不動産を銀行借入れの担保に供しているとしても、ビルの所有権は当初から経済的・実質的にも会社にあったものと認めるのが相当である。

（４）　建物（ビル）の所有権が会社にではなく会社代表者である敷地所有者に帰属するものであることを確認する旨の起訴前の和解は、税を免れるため、馴れあいでなされたものであると認定された事例

コメント

・通則法２３条２項１号の「判決」について、本判決は、「申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由がその後において生じたこと」という要件を付加しているが、同項１号は、「税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」としているにすぎない。当該判決により事実関係に変動を来したことが事実である場合（実体規定に当て嵌めれば課税関係が減少する場合）であるにもかかわらず、その判決が「申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由がその後において生じたこと」によるものではないとして、同項１号の「判決」には該当しないという要件を措

定して解釈することは、同項１号の文理解釈では困難である。

・通則法２３条２項に「やむを得ない事情」が要求されているのは、同３号の場合であり、それを受けた同施行令６条に規定する事実である。そこで規定する「解除権の行使」の事実は、それ自体が「やむを得ない事情」であり、それ以上に、その解除が更正の請求者の帰責事由にない場合に限り更正の請求を認めるという条文ではないことに照らしても明白である。＜売主（更正の請求者）が譲渡資産の一部引渡未了の帰責事由に起因した法定解除を考えよ。＞

・つまり、これと同様に、通則法２３条２項１号の「判決」は、それ自体が、「やむを得ない事情」による事実関係の変動（所得の減少）であるということであり、それ以上でも以下でもない。

・この点に関して、所得税法２７４条の無効による利得の返還や取消しうべき行為が取り消された場合には、「やむを得ない事情」は要求されていないことを参照。

★山田二郎先生の「本判決の判例研究」税務事例 10-1（1978 年）32 頁は、このことを指摘され、通則法２３条２項１号２号に「やむを得ない事情」という要件を加重することは正しくないとされている。

・**「専ら当事者間で税金を免れる目的のもとに馴れ合いでなされた和解など客観的・合理的根拠を欠くものは右条項にいう「和解」には含まれない。」**とする本判決の「馴れ合いでなされた和解」は「客観的・合理的根拠を欠く」としているが、その意味が、「馴れ合いによる和解・判決であり、その内容は真実の法的、経済的事実関係とは異なっているから、所得の減少は生じていないから、更正の請求を認められない」というのであれば、正論である。

　しかし、本和解が真実の事実関係と合致しているにもかかわらず、「当事者がいわゆる出来レースで仕組まれた和解・判決」であるから、その真に顕現されている事実関係の如何を問わず、同項１号の「和解・判決」には該当せず更正の請求は認められないというのであれば疑問である。

・　本件起訴前和解は、当事者で租税を免れる目的の下でなされたもので、当該和解は、建物の所有権は法人ではなく代表取締役（地主）に帰属する、という内容であるにもかかわらず、そのような事実は存しないから、同号の「判決」に該当するとしても、実体的事由としてはかかる事実は実現されていないから、更正の請求は認められないという理解が可能となる。

・ この点が、その後に続く、「馴れ合い判決等」は同号の「判決」には該当しないという判決の中でも不分明である。次の判例６参照

・ **その意味では、「馴れ合い判決等」の場合には、①同号の「判決」には該当しないから更正の請求は認められない、という論理よりも、②同号の「判決」に該当するとしても、その判決や和解等の内容が現実の法的、経済的実体とは異なっており、所得等の減少の課税要件事実を充たしていないとして、実体的事由から、その後発的更正の請求を否定することが、合理的であると考える。**

判例７　「馴れ合い和解」の意義と実体的効力の関係

（名古屋地裁平成２年２月２８日判決・税資１７５号９２１頁・控訴審も同旨）

（１）　国税通則法２３条（更正の請求）２項の規定は、納税申告時には予想し得なかつた事由が後発的に生じ、これにより課税標準等又は税額等の計算の基礎に変更を生じ税額の減額をすべき場合にも更正の請求を認めないとすると、帰責事由のない納税者に酷な結果が生じる場合等があると考えられることから、例外的に、一定の場合に更正の請求を認めることによって、保護されるべき納税者の救済の途を拡充したものであると解される。

（２）　裁判上の和解は判決と同一の効力を有するものであるから、当該和解によつて課税標準等又は税額等の基礎となった事実を変更した場合には、当該納税申告者は、国税通則法２３条（更正の請求）２項１号の規定に基づき更正の請求をすることができるのであるが、たとえ裁判上の和解の条項中に納税申告者の権利関係等を変更する旨の記載がされていたとしても、それが、専ら租税負担を回避する目的で実体とは異なる内容を記載したものであり、真実は権利関係等の変動がないような場合には、右規定の趣旨に照らし、当該更正の請求は更正をすべき理由がないとして棄却されるべきものと解するのが相当である。

（３）　「本件売買契約を解約する」旨の和解条項は、専ら所得税等の負担を免れるために記載された実体に反するものと認められるものであり、右和解に基づく更正の請求（国税通則法２３条２項１号）に対してなされた更正すべき理由がない旨の通知処分は適法である。

コメント

・この判決は、当該和解条項は、**「専ら所得税等の負担を免れるために記載された実体に反するもの」**と認定し、申告内容を構成する実体的権利関係等の事実関係には変動はないとしたものである。このような和解又は判決の内容と実体とが齟齬を来している場合、つまり、申告の前提とされている法的、経済的実体関係とに異動が認められないにもかかわ

らず、その実体とは異なる事実関係を和解等の内容とする場合が、本来の「馴れ合い判決等」であり、このような場合には、更正の請求により減額する理由はないと明確に判示した点で意味のある判決である。

・前記及び後記の判決にいう「馴れ合い判決等」の意味内容は、不分明であるものがあるが、その意味内容が、**権利関係を変動させることについて当事者が同意し争いがない場合**には、その判決や和解等は本来不要であるが、現行通則法が、判決や和解がなされたことによる権利関係の変動に限定して更正の請求事由としていることから、起訴前和解や判決による認諾等の手続きを履践せざるを得ないということができる。

・問題は、当事者が申告内容の事実関係（権利関係等）を変動させる場合（税法解釈に誤解がある場合等の是正）における合意解除や公正証書による同意内容に基づく権利関係の変動につき、すべて更正の請求を否定しているところから、次善の策として、当事者に権利関係の変更に同意している場合でも、それを法的手続きにより明確に確認する手段として（そして、更正の請求手続きにのせるために）、起訴前和解や形式的には訴訟提起の手続きを採用して裁判上の和解や判決を得て、少なくとも、更正の請求の手続きを合法的なものにするというのが、現状の税務の実践である。

・所得税法令２７４条が、「無効による経済的成果の喪失」、「取消しうべき法律行為が取り消された場合」の更正の請求を許容し、格別、その納税者の帰責事由や「やむを得ない事情」を要件としていないことに思いを致すべきであろう。「税法不知による錯誤無効」も民事判決で認定されていることとのバランスも考慮する必要があるであろう。

・例えば、次のような場合、どのように解すべきか。

①約定解除権につき、契約に、税法規定により課税される場合にはね契約を解除するという約定がなされている場合、その課税がなされた後に、約定解除権を行使して契約解除した場合、更正の請求が認められるか、

②税法不知のために、売買契約の未払金を資力があるにもかかわらず、その支払の履行遅滞等として法定解除権を行使して解除して、原状に復した場合、

③税法不知による合意解除に代えて、訴訟提起をして和解等により合意解除して原状に復した場合、

このような事例は、法を潜脱するものであり、許されないというのが、従前の税務判決の内容、すなわち、「やむを得ない事由でない事由」、「帰責事由がある納税者」、「真に争いがある場合」等を要件として措定しているとも取れる現在の税務判決からすると、後発的

事由の更正の請求は認めないというのであろう。

・しかし、現実には、当該和解等の私法上の権利関係・事実関係に変動を来している以上、一定の期間、すなわち、法定の更正の請求の期間である５年間における申告内容の事実関係の是正行為は、広く容認すべきであろう。ただ、問題は脱税等の不正行為の発覚を機に是正して更正の請求を行うことを規制する必要性がある。この点についての法改正等を含めた検討が必要である。しかし、税法解釈の相違による是正等（合意解除等による原状回復）については、広く、容認すべきではないかと考える。

判例８　更正の請求の対象となる「判決」の内容

（広島地裁平成１４年２月２７日判決・税資第２５２号　順号９０７８）

(1)　国税通則法２３条２項１号の意義

国税通則法２３条２項１号は、税額等の計算の基礎となった事実等が、判決等により当該計算の基礎としたところと異なることが確定したときは、同条１項の期限を超えて更正の請求ができると規定する。これは、課税計算の前提となる事実は多種に及び、中には課税当事者間では確定しがたい事実もあることから、このような事実については、相当な手続等によりその事実を確定した上で課税の是正を図るのが妥当であり、納税者が課税当時もしくは同条１項の期間内に適切な権利主張ができなかった理由により当初の課税が実体的に不当となった場合に、法定期限の経過を理由に更正の請求を認めないとすると、帰責事由のない納税者に酷な結果となることから、例外的に納税者からその是正を請求できる途を認め、納税者の保護を拡充したものと解すべきである。

(2)　同条２項１号の適用範囲

同条２項１号が適用されるのは、課税計算の基礎事実が後に判決等で異なる内容として確定した場合で、しかも課税当時及び確定までの間に、納税者において、課税庁との間で上記事実を適切に争い、かつ確定することができないような場合に限られるというべきであり、また、当該判決が、当事者が専ら納税を免れる目的で馴れ合いによってこれを得たなど、確定判決としての効力は有するものの、その実質において客観的合理的根拠を欠くものであるときは、同号にいう「判決」にはあたらないと解するのが相当である。

丁としては、本件期限後申告書を提出する時点で、東側部分の贈与を受けたものではないと主張して、被告西条税務署長との間で東側部分の所有権の所在につき適切に争い確定することができたというべきであり、それを妨げるような事情は認められない。また、上記認定事実によれば、別件判決は、Ａが戊に西側部分を財産分与するにあたり東側部分に相当する部分まで移転登記をした点に過失を認め、丁が東側部分の取得について贈与税を

負担する結果となったことに対し、Ａに損害賠償責任がある旨判示したものであり、その請求原因からして、本来、Ａが損害賠償責任を認めて争わないことがおよそ想定しがたいものであるのに、Ａが口頭弁論期日に欠席し、判決に至ったこと、原告らがＡに対し、当該事件の口頭弁論期日に欠席することまで依頼してはいないものの、贈与税の更正を求めるために判決を得る必要があるから損害賠償請求訴訟を提起するが、認容判決を得てもこれをもってＡに対し執行するつもりはない旨を告げていることが認められ、これらの事情を総合考慮すれば、別件判決は、同法２３条２項１号の「判決」を作出する目的をもって原告らがＡと意を通じて得たものと認めるのが相当である。

コメント

・この判決は、前記判例７の判決と同様に、判決内容を履行しないことを約束していることを認定して、更正の請求を認めていない。そうであれば、原告の請求を認容する本判決に従って、その権利関係、事実関係を変動させた結果、申告内容のそれと異動することになった場合には、更正の請求が容認されるという判決である。

・そこで、次の問題が生ずる。すなわち、例えば、税法不知のために、申告した所得金額又は評価額が過大であることが判明したために、判決等を得るために訴訟提起して和解等を行ない原状に回復した場合、更正の請求が認められ、一方、其のことを当事者が確認して合意解除した場合には、更正の請求が否定されるという矛盾が生ずる。本来、私法上の権利関係の確定においては不要な訴訟提起であるが、更正の請求のために、敢えて訴訟提起等を行うということは、実体上の権利関係とその結果に実質的な相違が認められない上記二つのケースの取り扱いに齟齬が生ずるというのは疑問である。

・このような問題は、更正の請求関係の条文に私法上の用語が借用されている結果であるともいえよう。そこで、私法上の概念とは異なる意味合いを持たせて税法上の概念を解釈しようという傾向があるのが現状である。何らかの法的手当てにより規制を加えるということも検討されてよい。

・ところで、税法不知により、申告の前提である私法上の事実関係によれば、申告した所得金額又は財産の評価額以上の更正処分が行われる可能性を回避する為に、合意解除契約書（例えば、公正証書による）を締結して解除し原状に復した場合、申告額の更正の請求は不可能であるが、その解除し原状に復した事項に関して、評価等の誤りがあるとして、更正処分を行うことは、「所得・財産なきところに課税なし」の原則に違背するから違法であると解される。しかしながら、最近の判決の中には、このような場合、納税者の現状に復したという事実を主張できないという主張制限の判決かなされており、学説も支持しており、広がりはじめている。

この問題点については、次回詳細に検証する。

判例９　国税通則法２３条（更正の請求）２項１号の「判決」を更正の請求事由とした意義　（福井地裁平成１８年１月２５日判決・税務訴訟資料　第２５６号２１頁）

（１）　所得税法１５２条、同法施行令２７４条１号が適用されるためには、課税の原因となった法律行為が無効であるだけでなく、無効な行為により既に生じていた経済的成果が、その行為の無効であることに基因して失われたことが必要である。

（２）　土地の譲渡代金は、土地所有者の子の借入金の返済に充当されており、当初から土地所有者には土地売買契約による経済的成果が発生していなかったから、土地売買契約の無効を原因として原状に復すべき経済的成果がなかったとの納税者の主張が、所得税法１２条（実質所得者課税の原則）は、少なくとも資産から生ずる所得については、法律上の真実の権利者が経済的・実質的にも収益の帰属者であるという考え方に立つものと解するのが相当であり、資産から生ずる収益を享受する者が誰であるかは、その収益の基因となる資産の真実の権利者が誰であるかにより判定すべきと解されるところ（所得税基本通達１２－１）、同契約を原因として現実に金銭の授受が行われているから、経済的成果が生じているところ、仮にその売買代金が子の債務の弁済として費消されたとしても、同契約による経済的成果は、契約締結時における土地の法律上の真実の権利者に帰属していたというべきであるとして排斥された事例

（３）　国税通則法２３条２項は、納税者において、納税申告時には予想し得なかった事態その他やむを得ない事由が後発的に生じ、**これにより課税の前提となった経済的成果の基因たる私法上の事実関係が変動し、課税標準等又は税額等の計算の基礎に変更を生じ税額の減額をすべき場合に更正の請求を認めないとすると、帰責事由のない納税者に苛酷な結果を生じる場合があるから、例外的に、保護されるべき納税者の救済の途を拡充したものと解される。**

（４）　国税通則法２３条２項１号にいう**「判決」とは、当事者間に権利関係の争いがあり、その後、判決により申告等があった当時の権利関係と異なる事実関係が生じた場合の判決を指す**と解するのが相当である。

（５）　国税通則法２３条２項１号は、後発的事由による課税根拠事実の基礎を喪失したことが、**判決により確認された場合には、これが実体的な権利関係・法律関係を反映する蓋然性が高いことにかんがみて、更正の請求を認める一事由として許容したものと解される**から、同号の「判決」は、当該事実関係に関する当事者間ないしこれに準ずる関係にある者との間において、手続的保障がされ、十分な攻撃防御が尽くされたものでなければならず、また「判決により‥確定された」というためには、判決主文又は判決理由中の判断において確認されたことが必要であると解される

（６）　土地譲渡の有効性については、売買契約の当事者間で争いがあり、この争いについては、和解の成立によって既に解決が図られており、納税者らが承継した滞納国税の差

押え処分の取消しを求める訴訟における別件判決が、その理由中において、売買契約が無権代理によるもので無効であると判断していることによって、土地の譲渡の当事者間の権利関係に何らかの影響を及ぼしているとは認められず、また、別件判決は、売買契約は無効であるとしながら、結局、本件差押処分は有効である旨判断して、納税者の請求を棄却しているから、売買契約が無権代理により無効であることは、別件判決の主文を導く上で必要不可欠であったとはいえないから、別件判決は、国税通則法２３条２項１号の「判決」に該当するとはいえないとされた事例

（７）　「無効」と「解除・取消し」は、法律行為の効果を無に帰するという点では同様の法的意味合いを有しており、特に無権代理の場合には、追認により有効となる側面を有し、取消しと極めて近接した性質を有するから、本件について、国税通則法２３条２項３号、同施行令６条１項２号を準用又は類推適用すべきとの納税者の主張が、「解除・取消し」と「無効」の法的意味合いは異なるとみるほかなく、無権代理であっても、やはり「解除・取消し」とは法的意味合いが異なるといわざるを得ない上、前記各規定が、後発的事由に基づく更正の請求として規定されており、当該理由が生じた日の翌日から起算して２か月以内に更正の請求をすることができると規定していることを考慮すると、「無効」と「解除・取消し」との違いは看過できず、本件について国税通則法２３条２項３号、同法施行令６条１項２号を準用又は類推適用することはできないとして排斥された事例　　。

（６）・（７）　省　　略

コメント

・更正の請求を行う納税者に、**帰責事由がないことを要件としているように解釈しているが**、それが更正の請求を行う納税者の典型的なものであるとしても、**納税者に帰責事由がある場合には、更正の請求はできないと解することは困難と考える。**

・なぜならば、「税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」としているにすぎず、判決により事実関係に変動を来している場合（実体規定に当て嵌めれば課税関係が減少する場合）、納税者に帰責事由があれば、所得等の課税標準が減少しているにもかかわらず、更正の請求を否定するということは、不合理であろう。

・しかし、ここでの判決のように、後発的事由の更正の請求の事由は、納税者の帰責事由があれば当該更正の請求はできないという解釈が、判決により支持されているのも現実である。

・その結果、その判決等により実体法上の権利関係が法的、経済的実体において、申告内容とは異なっているにもかかわらず、「やむを得ない事情」又は「帰責事由」の存在を理

由に、更正の請求の手続自体を否定することにより、その後の課税関係に深刻な事態が招来するという問題点が看過されている。

①売買契約が合意解除され原状に復しているにもかかわらず、税法不知による解除であることを理由に更正の請求が認められないことから、その返還された資産を再譲渡した場合の取得費の問題？

②現行法は、取得費は原始取得費であるから、解除された譲渡所得と再譲渡の譲渡所得の二重課税が行われるという弊害

５．遺産分割と更正の請求の是非

判例１０　遺産分割協議の無効判決と更正の請求

①熊本地裁平成１２年３月２２日判決（税資第２４６号１３３３頁）

（１）　無効確認訴訟と取消訴訟は、行政事件訴訟法上（以下「行訴法」という。）、審査請求手続の前置の点や、出訴期間に差異があり、また、取消訴訟においては行訴法１０条１項により自己の法律上の利益に関係のない違法の主張が制限されるのに対し、無効確認訴訟においてはこの制限はなく主張しうる違法事由の範囲が広いこと、さらに、取消訴訟においては事情判決の制度（行訴法３１条１項）があり、当該処分に瑕疵が認められても請求が棄却されることがあり得るのに対し、無効確認訴訟においては事情判決がされることはない（以上、行訴法３８条１項参照）というように、無効確認訴訟は取消訴訟に完全に包含される関係にあるものではないから、無効確認訴訟が取消訴訟を提起しえない場合の補充的な訴訟類型であるとはいえない。したがって、取消訴訟が適法に提起されていることを理由として、無効確認訴訟の訴えの利益がないということはできない。

（２）　国税通則法２３条２項（更正の請求）は、納税者が申告当時に予想できなかった事由が後発的に生じた場合に帰責性のない納税者の救済を定めたものであるが、**本件条項の規定は、単に「計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決により、その事実が当該計算の基礎としたところに異なることが確定したとき」と定めているのみで、計算の基礎と異なる事実が後発的に発生したものであることを認定した判決であることなどの限定を加えてはいないもの**であることを考慮すると、当初の計算の基礎となった事実と異なる事実を認定する判決がなされたこと、それ自体を後発的事由と想定して規定したものと解するのが相当である。

（３）　国税通則法２３条２項（更正の請求）にいう「判決」は、計算の基礎となる事実に関する訴えについての判決であっても、当事者が専ら納税を免れる目的で、馴れ合いによって得たなど、その確定判決として有する効力にかかわらず、その実質において客観的、

合理的根拠を欠くものであるときには、右「判決」には当たらないと解すべきであるが（かく解さないと不当な租税回避を容認しかねない。）、**このような客観的合理的根拠を欠如しているといえない判決であれば、同条項にいう「判決」に当たるというべきであって**、計算の基礎となった事実についての事実変動につき納税者側に**帰責事由があるか否かは、右判断を左右しないと解する**のが相当である。これを本件につきみてみると、本件確定判決は、本件協議が虚偽表示であり無効であることを確認しているから、本件申告の計算の基礎となっている事実（本件協議）と異なる事実を確定していることとなり、また、前記前提事実３の別件訴訟の経緯によれば、同訴訟において、原告と他の相続人らが、専ら納税を免れ目的で、馴れ合いによって本件確定判決を得たと認めることはできない。

（４）課税庁は、国税通則法２３条２項（更正の請求）の趣旨から、虚偽表示による無効の場合は、いわば原始的瑕疵であり後発的事由ではないから、右条項の「判決」には、虚偽表示による無効を宣言した判決は含まれないと主張するが、右条項において後発的事由と想定されるのは、計算の基礎とされた事実ではないから（筆者注・その事由は「判決」である。）失当である。また、被告が主張するように、**本件条項による更正の請求の当否につき、納税者側の帰責事由の有無をも考慮することになれば、税務署長に不明確な裁量を与えることにもなりかねず、相当でない（その論旨によれば、本件条項の適用外となるのは、虚偽表示による無効を宣言する判決に限られないこととなる。）。**

（５）遺産分割協議が虚偽表示により無効であるとの判決によって、後発的な事由による更正の請求を認めると、配偶者に対する相続税額軽減規定の適用を是正することができず不合理な結果になるとの課税庁の主張が、配偶者に対する相続税額軽減規定の適用を否定することによる課税関係の是正の必要性は納税者ではなく、被相続人の妻にあること、また、相続税の納税義務者は個々人であり、また、課税物件となるのも、相続または遺贈によって取得した財産であるから、更正の請求の拒否とは無関係であるとして排斥された事例

②控訴審・福岡高裁平成１３年４月１２日判決（税資第２５０号　順号８８７８）

（１）国税通則法２３条２項（更正の請求）１号に定める「判決」の意義

通則法２３条２項（更正の請求）の規定の趣旨と各号の列挙事由の内容に照らすと、同項１号の「判決」に基づいて更正の請求をするためには、**当該訴訟が基礎事実の存否、効力等を直接、審判の対象とし、判決により基礎事実と異なることが確定されるとともに、申告時、納税者が、基礎事実と異なることを知らなかったことが必要であると解される。**けだし、納税者が、申告時に基礎事実と異なることを知っていたならば、当該認識に従って、申告を行うことは可能であったのであるし、かえって認識に反して申告を行うことは、虚偽の申告を行ったことにもなるから、後に基礎事実と異なることが判決

で確定されたからといって、申告期限後において、なおその権利を救済する必要はないといわざるを得ないからである。

（２）　本件遺産分割協議は、配偶者の税額軽減規定の適用を受けることを目的として、相続人間の通謀による虚偽、仮装の合意を行ったものであって、通謀虚偽表示により無効であると認められ、また、納税者は、本件申告時、本件協議が通謀虚偽表示により無効であることを知っていたものと認められるから、通則法２３条２項１号に基づく更正の請求を行うことはできない。

（３）遺産分割協議の無効確認を求めた別件訴訟は、１審と２審とで判断が分かれ、結論を異にする微妙な事案であるから、納税者は、通常の更正の請求を法定期間内に行うことは不可能であったとの納税者の主張が、相続人らが仮装の分割協議書を作成しながら、その事実を客観的に示す念書等の証憑がなかったため、別件訴訟は結論を異にすることになったのであり、その判断が困難であることと、虚偽表示をした当事者自身の認識とは全く異なる問題であるとして排斥された事例

（４）通謀虚偽表示は、別件の遺産分割協議の無効確認訴訟が確定しなければ分からないものであり、通常の更正の請求を行うことは不可能であったとの納税者の主張が、別件訴訟は過去の事実の確認を求めるものであり、新たに事実関係を形成するものではなく、当該協議を無効ならしめる事由自体は協議の時点から原始的に存在し、本件では、当事者も当初からこれを知っていたのであるとして排斥された事例

③最高裁平成１５年４月２５日決定（税資２５３号　順号９３３３）

上告人は、自らの主導の下に、通謀虚偽表示により遺産分割協議が成立した外形を作出し、これに基づいて相続税の申告を行った後、遺産分割協議の無効を確認する判決が確定したとして更正の請求を行っており、国税通則法２３条１項所定の期間内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があるとはいえず、また、同条２項１号により更正の請求をすることは許されないと解するのが相当であるとして棄却された事例

コメント

・一審判決が、「計算の基礎と異なる事実が後発的に発生したものであることを認定した判決であることなどの限定を加えてはいない」として、「事実と異なる判決の言い渡し」が後発的事由としたのは、文理解釈によるもの。

・一審判決は、本件条項による更正の請求の当否につき、納税者側の帰責事由の有無をも考慮することになれば、税務署長に不明確な裁量を与えることにもなりかねず、相当でない、としているが、この点は、すでに述べた知ように、正鵠を射た指摘である。それよりも、判決等についてはね

・これに対して、控訴審判決が、「当該協議を無効ならしめる事由自体は協議の時点から原始的に存在し、本件では、当事者も当初からこれを知っていたのであるから通則法２３時用１項の更正の請求は認められないとした」のは、後発的事由の制度趣旨からの目的論的解釈というべきである。

・**しかし、本件遺産分割が無効であることを申告当時から承知していたという「原始的瑕疵」であるとすれば、その更正の請求は、後発的事由の更正の請求ではなく、原則の更正の請求ということになる。しかして、その原則的な更正の請求が、法定申告期限から５年内であれば、その更正の請求は容認されることになる。**

判例１１　評価額の誤謬を前提として行われた遺産分割のやり直しと更正の請求の可否

（東京地裁平成 21 年 2 月 27 日判決・判例タイムズ１３５５号１２３頁）

１．事案の概要

相続税の申告に当たり、税理士の指導の下で、株式の評価が配当還元価額により評価されると誤信して、これを基礎として相続財産の第 1 次遺産分割協議を行って申告したところ、その後に、評価通達に従って、当該株式は、同族会社の発行済株式数につき議決権のない株式数を除外して計算すると配当還元方式の適用を受けられず、類似業種比準方式による高額な評価額により課税されることが判明したために、配当還元方式の適用を受けられるように、各相続人が取得する株式数を調整した上で、新たな遺産分割の合意（以下「第２次遺産分割」という。）に基づき、各相続人は、法定申告期限から１年内の原則的な更正の請求の期間内に更正の請求又は修正申告を行った。ところが、処分行政庁から、上記株式の評価は第１次遺産分割の内容に従い類似業種比準方式によるべきであるとして、当初の各申告に係る各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けたため、その取消を求めて争われた事案である。なお、第１次遺産分割に基づく課税価格と第 2 次分割協議に基づく課税価格の差額は 18 億円余であり、それは、本件株式の評価額の相違から生ずるものである。

この事案について、処分行政庁は、本件会社の株式の評価は第１次遺産分割の内容に従い類似業種比準方式によるべきであるとして、原告らに対し各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をするとともに、原告らの一部に対して更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。ちなみに、処分行政庁は、第２次遺産分割は、遺産の分割ではなく、新たな取引行為であり、これによる原告甲及び原告丙の株式の取得は原告乙からの贈与であるとして、原告甲及び原告丙に対し、同年１２月１５日付けで平成１５年分の贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分をしたが、平成１８年１１月２８日、国税不服審判所の裁決において、**第１次遺産分割は要素の錯誤により無効であり、第２次遺産**

分割における原告甲及び原告丙の株式の取得は贈与ではなく遺産の分割によるものであるとして、上記贈与税の決定及び無申告加算税の賦課決定はいずれも取り消された。

２　判決の要旨

(1)　原告乙が遺産分割により取得する株式について、配当還元方式による評価によることが、第１次遺産分割に当たっての重要な動機として明示的に表示され、かつ、その評価方法についての動機の錯誤がなかったならば相続人らはその意思表示をしなかったであろうと認められるから、第１次遺産分割のうち株式の配分に係る部分は要素の錯誤があったと認めるのが相当である。

(2)　分割内容自体の錯誤と異なり、課税負担の錯誤に関しては、それが要素の錯誤に該当する場合であっても、申告納税制度の趣旨・構造及び税法上の信義則に照らすと、申告者は、法定申告期限後は、課税庁に対し、原則として、課税負担またはその前提事項の錯誤を理由として当該遺産分割が無効であることを主張することはできず、例外的にその主張が許されるのは、分割内容自体の錯誤との権衡等にも照らし、①申告者が、更正請求期間内に、かつ、課税庁の調査時の指摘、修正申告の勧奨、更正処分等を受ける前に、自ら誤信に気付いて、更正の請求をし、②更正請求期間内に、新たな遺産分割の合意による分割内容の変更をして、当初の遺産分割の経済的成果を完全に消失させており、かつ、③その分割内容の変更がやむを得ない事情により誤信の内容を是正する一回的なものであると認められる場合のように、更正請求期間内にされた更正の請求においてその主張を認めても弊害が生ずるおそれがなく、申告納税制度の趣旨・構造及び租税法上の信義則に反するとはいえないと認めるべき特段の事情がある場合に限られるものと解するのが相当である。

(3)　認定事実によれば、本件会社の株式の評価に係る配当還元方式の適用は、その適用の有無により評価額に合計約１９億円の差異が生じることから、遺産分割における重要な条件として当初から相続人らの間で明示的に協議されていた事項であり、相続人らが当該株式の評価方法を誤信して第１次遺産分割の合意に至ったのは、本件税理士の誤った助言に起因するものであり、事柄の内容も税務の専門家でない相続人らにとって同税理士の助言の誤りに直ちに気付くのが容易なものとはいえないことであったこと、遺産分割の協議に際して、相続人らは、第１次遺産分割に基づく当初の申告を経て、自らその誤信に気付いた後、速やかに、配当還元方式の適用を受けられる内容に当該株式の配分方法を変更した第２次遺産分割の合意に至っていることが認められ、これらの経緯に照らすと、第１次遺産分割から第２次遺産分割への分割内容の変更は、やむを得ない事情により誤信の内容を是正する一回的なものであったと認められる。

(4)　認定の事実関係の下では、本件は、上記(３)①ないし③のいずれにも該当し、更正の請求において課税負担の前提事項の錯誤を理由とする遺産分割の無効の主張を認

めても弊害が生ずるおそれがなく、申告納税制度の趣旨・構造及び租税法上の信義則に反するとはいえないと認めるべき特段の事情がある場合に該当するものというべきである。

(5)　原告乙が更正請求期間内にした**国税通則法２３条１項１号の規定による更正の請求により、**処分行政庁は、第１次遺産分割のうち本件会社の株式の配分に係る部分が無効であり、当該株式の配分については第２次遺産分割の内容に従って計算がされるべきことを前提として相続税額の減額更正に応ずべき義務を負うに至ったものと解するのが相当である。

コメント

・一般に、税法不知を前提としてなされた法律行為は、その税法不知という動機の錯誤が取引の相手方も了知して行われた取引であれば、当該取引の要素の錯誤として無効と解されているのが通説である。本判決もその無効性を認めている。

・ところが、かかる税法不知による取引に起因して、法律行為が解除されたことによって、原状に復したことを理由とする国税通則法２３条２項の「後発的事由の更正の請求」は認められないというのが、現在の課税実務及び判例の解釈である。しかしながら、この点については、税法不知の動機の錯誤が相手方に了知され錯誤無効になる場合と、動機の錯誤が了知されていない場合の錯誤無効にならない行為との間で相違があるのかどうか、つまり、錯誤無効になる場合には更正の請求が認められ、錯誤無効に当たらない場合には、更正の請求は認められないかどうかという点も、明確に整理された議論が行われているわけではない。例えば、つぎのような問題点を指摘することができる。

・所得税法の後発的事由の更正の請求を規定する所法 152 条 1 項、これを受けた所令 274 条においては、無効に起因して経済的成果が失われた場合には、更正の請求が認められるのであり、**当該規定において、国税通則法 23 条 2 項のように、「やむを得ない理由」という要件は付されていないし、また、税法不知による錯誤無効を除くという制限規定はない。**つまり、所得税法の場合の無効の法律行為による経済的成果の返還による更正の請求の許否は、その理由を格別問うているわけではなく、更正の請求が認められる当該条文の要件事実は、「無効に起因して経済的成果が喪失した」ということであり、それ以上の要件事実は予定されているものではないから、私法上の法律行為が無効であると認定され利得が返還されたのであれば、納税者は、更正の請求が可能であることを示しているということである。

➡この点では、本判決が錯誤無効と認定しながら、「**原則として、課税負担またはその前提事項の錯誤を理由として当該遺産分割が無効であることを主張することはでき**

ない」と判示したのは、所得税法の規定と矛盾する都いう疑問がある。

・法人税法や所得税法上の事業所得等は継続事業であるために、無効により経済的成果が返還された場合のその日を含む事業年度の損金又は必要経費に算入されることとされる。このことは、税法不知による錯誤であるか否かという事由とは無関係に、現実に利得が返還されて原状に復して入れば、それが再売買による新たな法律行為でなければ損金控除を否定することは許されないということである。

➡継続事業は租税負担軽減等の事由とは無関係に損金・必要経費算入、一方、非継続的所得は、「やむを得ない事情」又は「帰責事由」等により、是正が制限されるという不公平の合理的根拠は説明不可。

➡可能な限り、又は余程の弊害がない限り、原状に復した事実を課税関係に広く取りいれて是正を図るべきことが論理的帰結となる。

・以上の法人税法や所得税法の取扱いに鑑みても、税法不知が当事者間において前提とされて、法律行為が行われたというのであれば、本判決のように、私法上、錯誤無効となると解されるであろうから、そのことに起因して喪失された経済的成果についての課税関係が是正されることは、真実の法的、実質主義による税法上の課税原則に照らしても当然のことである。

・この点の論理は実体法上の議論の問題であり、すでに過大申告として確定した課税関係を是正するための更正の請求の手続きについては、手続き上の規制、つまり、「やむを得ない理由」に該当しない場合には、その更正の請求は違法となり、是正は許されないという奇妙な事態を招来するのが、現行法である。つまり、手続き上の規制と実体法上の経済的実体に齟齬が生ずることについて何らの考慮が払われていないということである。

この点の問題は複雑であり、その詳細な検討を要するが、ここで強調しておきたいのは、少なくとも、本件の場合、配当還元価額により申告した後に、株主の取得する株数を配当還元方式が適用されるように遺産の再分割をしたということであるから、かかる再分割が遺産分割ではなく「贈与」、であると認定されない以上、その後に、類似業種比準方式を適用して、申告による評価額を更正することは許されないということである。加えて、本判決が錯誤無効を認定し、再分割が５年内）の法定の更正の請求の期間内に行われた以上、その利得の返還（株式の再分割による移転）については、無条件に更正の請求が認められるべきである。

・ころが、この点については、法定申告期限後におけるかかる原状回復について、納

税者から主張することは許されないという論理により、更正される事例が発生し、判決や学説（金子宏『租税法』）も支持している。（次回検討予定）

本件においても、事実と異なる株数に基づいて（申告に基づいて）、配当還元価額以外の評価額により更正されているところであるが、本判決は、１年の法定の更正の請求期間内の分割の遣り直しについて、一定の条件を付してはいるが、結果として、更正処分が取り消され、更正の請求が認められていることは、一歩前進した判決と評価することができる。

・特に、この判決では、その再分割を贈与とは認定していないのであり、このことは、１年経過後の遺産の再分割が、安易に贈与と認定することは許されないということを示したものともいえよう。

本件は、多くの問題点に示唆を与えるものである。

６．合併無効判決の不遡及と更正の請求の是非

判決１２　合併無効判決と更正の請求の可否

（大阪高裁平成１４年１２月２６日判決・税資第２５２号順号９２５４）

（１）　商法１１０条（合併無効判決の効果の不遡及）の規定の趣旨

法人の合併が行われると合併が有効になされたことを前提に多数の法律関係が積み重ねられることから、民法の一般原則のとおり無効な合併については当然に法律効果が発生しないとするならば、いたずらに法律関係の混乱を招くおそれがあり、ひいては取引の安全性を害することになるから、商法１１０条は、法律関係の錯雑化を防止するとともに、取引の安全を保護するため、合併無効判決が確定しても従前の権利義務には影響がないとして、合併無効判決の遡及効を制限しているのである。

（２）　合併後の取引行為が介在した場合についてのみ商法１１０条（合併無効判決の効果の不遡及）の規定が適用され、合併後の取引行為が介在しない場合には合併無効判決の遡及効を制限する必要はないから同条が適用されないとの控訴人会社らの主張が、商法１１０条は、取引行為が介在する否かを問わず、合併をめぐる多数の法律関係一般について画一的に合併無効判決の遡及効を否定することによって法律関係の錯雑化を防止する趣旨であると解すべきであるとして排斥された事例

（３）　控訴人会社らは、合併無効判決に伴う控訴人会社らの更正請求が認められなければ、合併決議がないにもかかわらず合併が行われた会社の株主の保護に著しく欠けると主張するが、商法１１０条（合併無効判決の効果の不遡及）が民法一般原則によらず、取引の安全及び法律関係の錯雑化の防止という目的を達成するために遡及効を認めなかったこ

とは、合併を前提とする法律行為を無効とすることによって株主等を保護することよりも、取引の安全及び法律関係の錯雑化を防止することを商法自体が優先することを認めているといいうるのであり、この点につき合併に基づく租税関係についてのみ異なる扱いをすべき理由はない。

（４）　無効な合併に基づき株主にかかるみなし配当課税が行われるならば、将来、当該会社の清算などにより、再び、みなし配当課税がなされるおそれがあり、二重課税が生じ株主に酷な結果となるとの納税者の主張が、合併無効判決の確定によって存続会社が「分割」された場合でも評価された金額を基に清算所得を計算することにより、二重課税にはならず、また、当該有価証券を売却する際にも、評価増しした金額が譲渡原価となると解すべきであることから、いずれも二重課税は生じないとして排斥された事例

（５）　所得が生じたかどうかは経済的成果が生じたかどうかによって判断されるべきところ、合併無効判決に遡及効が認められると否とにかかわらず、本件合併無効判決が確定したことにより、控訴人会社らには現実の経済的成果は何ら生じていないのであり、かかる場合に更正の請求を認めないのは違法であるとの控訴人会社らの主張が、合併無効判決に遡及効は認められないのであるから、合併により一旦生じた清算所得及びみなし配当所得は遡って生じなかったことにはならず、控訴人会社らに経済的成果が生じなかったということはできないとして排斥された事例

（６）　商法１１０条は、いったん合併が行われると、合併が有効にされたことを前提に多数の法律関係が積み重ねられるものであり、民法の一般原則のとおり遡及効を認めると、取引の安全を害し、いたずらに法律関係の混乱を招くおそれがあることから、取引行為が介在するか否かにかかわらず、合併をめぐる多数の法律関係一般について画一的に合併無効判決の遡及効を否定したものと解することができるとされた事例

（７）　租税法上、課税関係における合併無効判決の効力に関する規定はないが、私法上の効力と別異に解すべき理由はなく、課税関係においても、合併無効判決の効力は遡及しないと解するのが相当であるとされた事例

（８）合併無効判決が確定したことによって、控訴人会社らの申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実がさかのぼって消滅したということはできないから、控訴人会社らの本件各更正の請求はいずれも理由がなく、本件各通知処分が違法であると認めることはできないとされた事例

コメント

・私法上の不遡及の趣旨とは別に、課税関係は如何にあるべきかという視座から、論理的に解釈すべきであり、それが、実質課税の原則に適合するものと思料する。また、次の判例１３と同様に、税法固有の視座から解釈すべきであろう。

・判決は、その後の課税関係に二重課税はないとしているが、合併が無効となり、私法上、合併前の状態に回帰したものであるから、それに即して合併に係る課税関係を消滅するための更正の請求を容認すべきである。（同旨・金子宏「租税法」）

・現行の組織再編成の下での不適格合併の場合には、資産の移転について譲渡損益課税がなされているのであり、それが、原状に復した以上、その実態に適合した状態、つまり、合併前の実体に是正すべきである。すでにみたように、更正の請求を認めないことによる弊害（売買解除により返還された資産を再譲渡した場合の損益計算等）は、この合併無効の場合も同様である。本判決のように、合併無効判決による更正の請求をみとめないといのであれば、返還された資産の取得価額の規定等のその原状回復に伴う個別規定を整備すべきてある。

７．取得時効と更正の請求の関係

判例１３　**判決の意義と取得時効により相続財産を喪失した場合の更正の請求**

（神戸地裁平成１４年２月２１日判決・税務訴訟資料　第２５２号　順号９０７２）

（大阪高裁平成 14 年 7 月 25 日判決・原審判決引用・同旨）

（１）　国税通則法２３条（更正の請求）２項の規定の趣旨

国税通則法２３条２項において、同項各号所定の事由が生じた場合には更正の請求期間の延長を認めているのは、納税申告時には予想し得なかった事由が後発的に発生し、これにより課税標準等又は税額等の計算の基礎に変更が生じ税額の減額をすべき場合にも更正の請求を認めないとすると、帰責事由のない納税者に過酷な結果が生じる場合があると考えられることから、例外的に、一定の場合に更正の請求を認めることによって、保護されるべき納税者の救済の途を拡充したものである。

（２）　国税通則法２３条２項１号にいう「判決」の意義

国税通則法２３条２項１号にいう「判決」とは、申告に係る課税標準又は税額等の計算の基礎となった事実（例えば契約の成否、相続による財産取得の有無、特定の債権債務を発生させる行政処分の効力の有無等）を訴えの対象とする民事事件の判決をいうものと解するのが相当であり、これに該当する例としては、不動産の売買があったことに基づき譲渡所得の申告をしたところ、後日になって、売買の無効確認訴訟を提起され、判決によって売買がなかったことが確定した場合のように、申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実関係について私人間に紛争を生じ、判決によってこれと異なる事実が明らかにされた場合などであって、

申告時には予想し得なかった事態その他やむを得ない事由がその後において生じたことにより、その申告の課税標準等の計算の基礎となった事実に関する訴えに係る判決によって、事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したときであると解することができる。

（３）　時効取得による権利の得喪の場合の課税上の取扱い

裁判例及び確立した課税実務の取扱い上、時効により不動産を取得、喪失した場合に、私法上の時効の遡及効にかかわらず、租税法上、時効の援用の時に所得が発生し、あるいは損失が生じるものと解されており、本件のように占有者に時効取得されたことにより権利者が所有権を喪失する場合においても、これらの取扱いと整合的に解釈すべきであり、そうでなければ、二重課税又は二重に控除を認めるなどの不都合な結果が生じるおそれがある。

（４）　納税者らは、時効による権利の取得者に対する課税の時期を援用時とすることと、権利の取得時期を起算日に遡らせることとは、権利の取得者に対する課税方法の問題にすぎないが、権利の喪失者に対する課税は、実体法上起算日に遡って権利を有しなくなる者への課税であり、実質課税の原則に違反し、単なる課税方法の問題ではないとの主張するが、権利の取得者の側から考察すると、例えば、土地の占有者が時効完成前に死亡したが、その後も占有を継続した相続人が時効を援用した場合を考えてみると、納税者らの主張によると、民法１４４条により時効の効力が占有開始時まで遡及することから、占有者は所有権を占有開始時に取得したこととなり、占有者の相続開始時点における相続財産を構成するため、相続人に相続税が課税され、それと同時に、相続人には時効の援用の結果として一時所得が課税されることとなり、**相続によって取得した土地に対して一時所得が課税されるという理論の矛盾を**招来し、二重課税ともいうべき不都合な結果となるから採用できない。

（５）　時効の完成も援用も本件相続開始後である本件において、納税者らは著しい不注意によって時効中断の措置を執らなかったのであるから、相続税の更正の請求が認められないとしても、**それは納税者らに帰責事由があったことによるもの**であり、国税通則法２３条２項の趣旨に照らし、やむを得ないものであるというほかない。

（６）　民法１４４条に規定する時効の遡及効により、時効取得者は占有開始時に遡って本件各土地の所有権を取得したことになり、よって、本件各土地についての遺贈又は相続は無効となるのであるから、取得時効の援用を認めて占有者らへの所有権移転登記を命じた別件判決は国税通則法２３条２項１号にいう「判決」に該当するとの納税者らの主張が、本件での問題は、本件各土地が相続得税法２条１項の「相続又は遺贈に因り取得した財産」に該当するか否かであって、私法の解釈そのものが問題となっているわけではなく、課税は、私法ではなく税法に基づき行われ

るのであって、税法に基づき課税するに当たって、私法上の法律関係が前提とされることが多いのは、税法がその私法上の法律関係を課税要件の中に読み込んでいると解される場合が多いことによるもので、税法の解釈を離れて私法が適用されるものではないとして排斥された事例

コメント

・この判決は、相続人の「帰責事由」（相続開始後の時効中断の手続きの不履行）にもとづいて判断しているが、被相続人の信頼のおける親戚又は知人に占有させていたという場合もありうるであり、そのことは、相続人が時効中断手続きを履践していないことに「やむを得ない事情」も認められるという理解も可能である。

・相続人の「帰責事由」を問題にするのであれば、相続開始後の直近に時効が完成する場合は、更正の請求により救済を図るべきということもいえよう（これを指摘するものに、金子宏『租税法』参照）。

・占有者の被相続人の相続開始後に、相続人が時効援用して占有資産を取得した場合に、遡及効によれば、被相続人の所有財産として相続財産を構成し相続税が課税されるとともに、相続人の時効援用の結果によりその取得した財産につき一時所得が課税されるという、相続によって取得した土地に対して一時所得が課税されるという理論の矛盾を招来し、二重課税ともいうべき不都合な結果となると判示しているが、遡及効を認めるのであれば、その占有資産の取得は相続財産として課税されるにすぎず、一時所得課税は称し瀬ないから、この判示は不適切である。

・原告の被相続人が提起した所得税更正処分取消訴訟が、原告の死亡後の勝訴判決により相続人が取得した還付請求権が相続財産を構成するか、相続人の一時所得を構成するかという事案について、判決は、取消訴訟の遡及効により税金納付時に、当該本件還付請求権を取得した判示しているが、上記の取得時効の判決との不整合性はどのように理解するのであろうか。

８．国税通則法２３条２項と１項の関連

判例１４　**国税通則法２３条２項の趣旨と更正請求事由（同条１項との関　　係）**

（横浜地裁　平成８年３月２５日判決・税務訴訟資料第２１５号１０３６頁）

(1)国税通則法２３条２項は、納税者が課税当時若しくはその後の同条１項の期間内にも適切な権利の主張ができなかったような後発的事由により、当初の課税が実体的に不当となった場合に、納税者からその是正を請求できる道を認めたものであり、いったん適法に成立した課税関係について、その後の後発的事情により、その課税の前提となった経済的成果の基となる私法上の事実関係に変動が生じた場合、納税者を救済するために、**変動後の事実関係に適合させるために納税者からの更正請求を認めた制度である**から、同条２項は、同条１項各号の更正請求ができる事由に該当する事由のうち、特定の事由について、原則１年という更正請求の期限について、特例を設けたものであり、その前提として、同条１項各号の更正請求ができる事由に該当する事由が存在しなければならない。

(2)国税通則法２３条（更正の請求）２項１号に規定する「判決又は和解」とは、申告等に係る課税標準等の計算の基礎たる事実についての私法行為又は行政行為に関する紛争の解決を目的とする民事事件の判決又は和解をいうとされた事例

コメント

・上記(1)の「同条１項各号の更正請求ができる事由に該当する事由のうち、特定の事由について、原則１年という更正請求の期限について、特例を設けたもの」という判示を読解すると、後発的事由の更正の請求事由（特定の事由）以外の事由が、「１項の通常の更正の請求ができる事由に該当する」のであれば、いわゆる「無制限説」が妥当であるということができる。

⇩

・後発的事由以外の事由であるとしても、合意解除により売買代金の返還により所得の減少が発生し、また、贈与により取得した財産が贈与契約の解除により返還されて原状回復がなされていれば、贈与事実（課税要件事実）は消失しているのであるから、「同条１項の過大申告」に該当することになるから、無制限説を判示していると解釈することができる。