

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

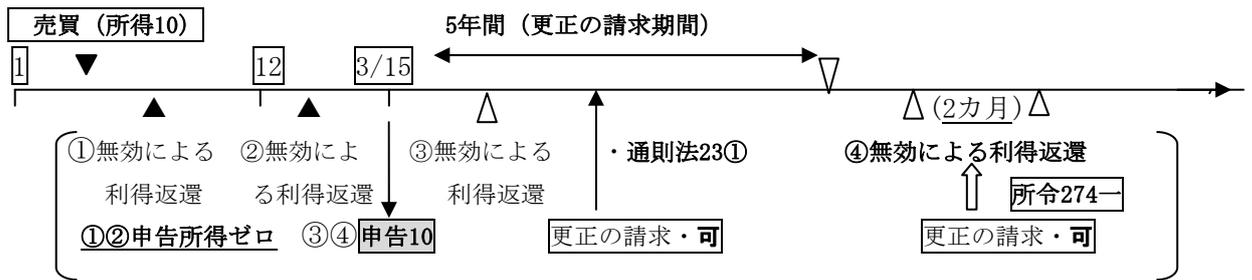
大 淵 博 義

I 更正の請求の条文の不整合性と矛盾

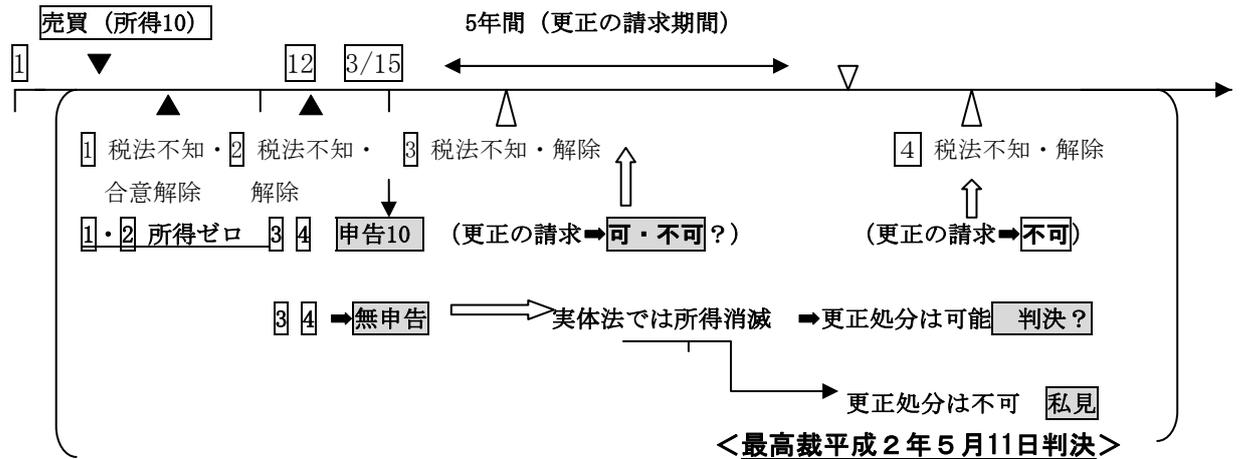
1. 無効の利得の返還・税法不知による契約の解除と更正の請求の関係

単発的所得の場合

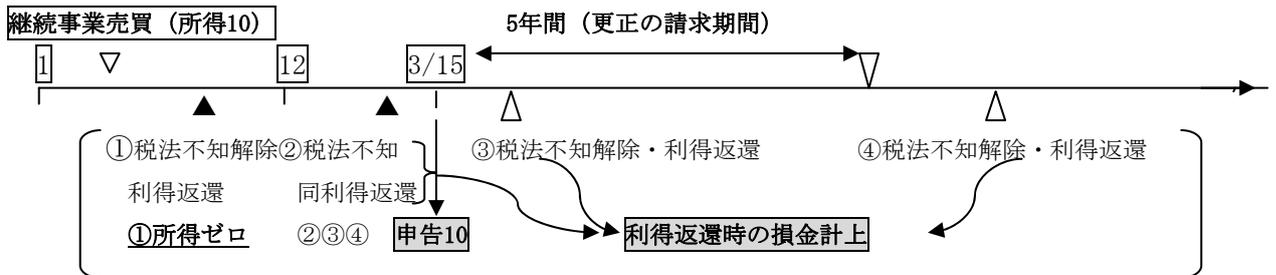
①無効に起因した経済的成果の返還の場合



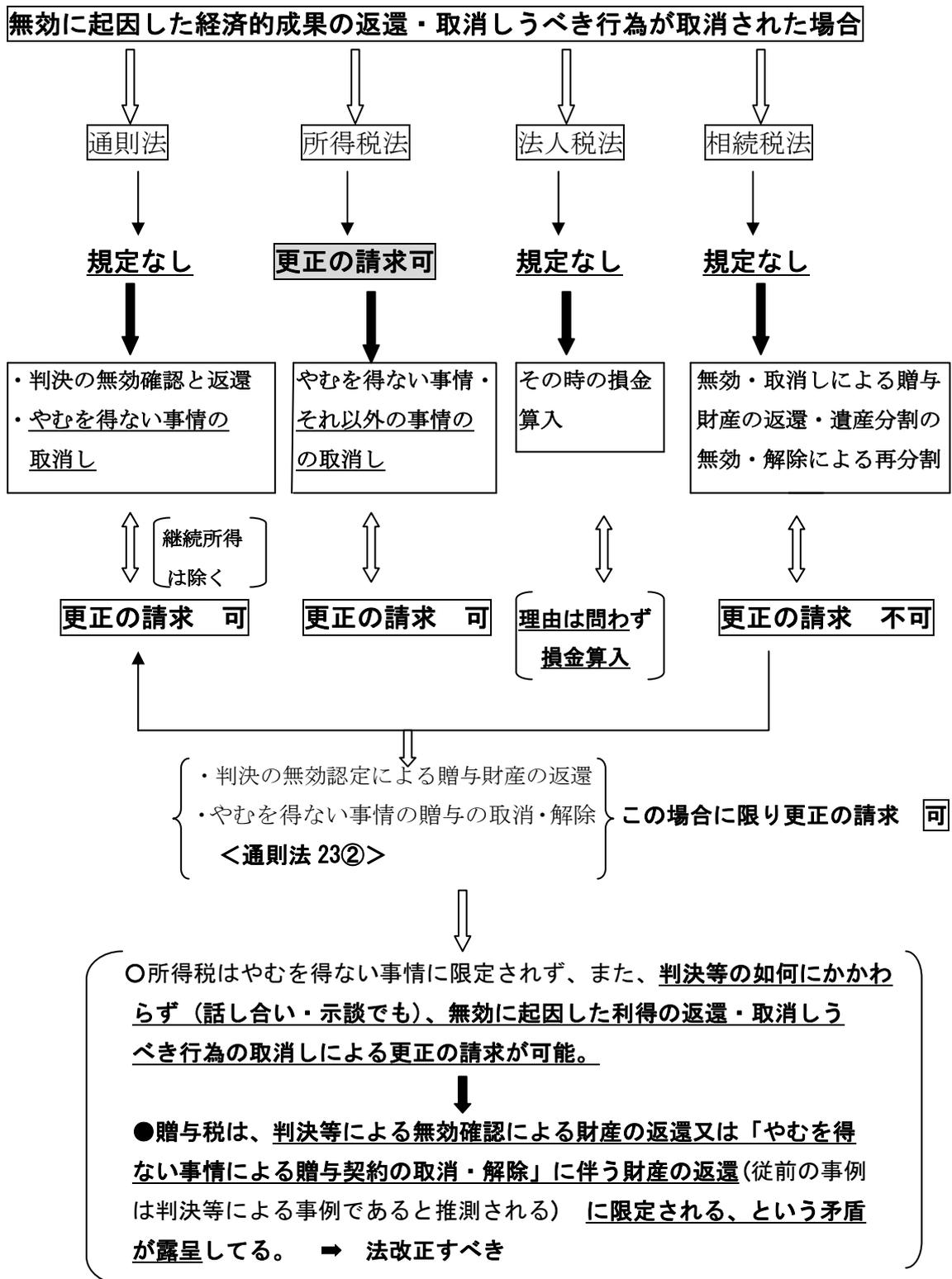
②税法不知による契約の解除の場合



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



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つて、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つて、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つ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るろう。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るろう。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)しているところ、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つても、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出来るから、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出来るから、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)。

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、更正の請求の手續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。）、審査請求手續の前置の点や、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、当該処分が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も、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举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きにも、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 1 1 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、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、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、「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、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。

・ところが、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、一步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っているのであり、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である。

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等の効力の有無等)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、二重課税ともいえる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續きの不履行）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續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、二重課税ともいふ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瀧ないから、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、その後の後発的事由により、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」という判示を讀解すると、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」が妥当であるといえることができる。



・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。