

後発的事由による更正の請求についての考察

—後発的事由の該当性及び減額更正年度を中心として—

根本 昌幸

後発的事由による更正の請求についての考察

—後発的事由の該当性及び減額更正年度を中心として—

納税者が、過年度の申告内容を自己の有利に是正する方法として、更正の請求制度が存在する。これは納税申告等をした者等がその申告内容を自己の有利に是正することを求めて税務行政庁に減額更正を促す行為であり、納税者の権利救済制度といえることができる。

本論文においては、後発的事由による更正の請求について考察を行った。ここにいう後発的事由とは、申告後に発生した事実に基づき過年度の申告内容を是正しなければならないような事由をいい、国税通則法 23 条 2 項各号及び国税通則法施行令 6 条 1 項各号に列挙されているものとなる。

この更正の請求制度は、納税者の権利救済制度ということに関連して、現在もなお議論が絶えない制度となっており、また、解釈上問題の多い規定であるとされている。

これに対しては、これまでの裁判例及び裁決例をみるに、後発的事由の不明瞭な解釈及び課税の安定性の維持等の理由から、後発的事由の拡大解釈・類推適用に関しては極めて否定的な姿勢をとっている。

これにより、過年度に課税された課税事実が後の年度に消滅し、後発的事由による更正の請求をしたにもかかわらず、後発的事由に該当せず権利救済が図られていないという問題が生じているように思われる。

さらに、もう一つの問題として、当該後発的事由に該当し減額更正が認められたが、過年度に遡っての申告内容を是正することができないとする減額更正年度の問題があげられる。これは、法人税法上、後発的事由による損失の計上時期についての明文の規定が存在しないことから、その取扱いが法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に依拠されることになる。そうした場合、過年度の遡及修正は否定され、納税者に不利益が生ずることがあり得るという問題である。

以上より、本論文においては、納税者の予測可能性を確保するため、後発的事由の該当性を明らかにし、減額更正年度について新たな提言をすることで課税の公平性を検討することを研究目的とし、本論文の意義が存在する。

本論文はこれらの研究目的の下に、以下の構成により論じていくこととする。

第 1 章では、更正の請求の制度概要及び立法趣旨を述べた上で、現行制度における後発的事由を裁判例等を通して条文に沿ってはじめに説明をしている。これを受けて、現状に

における極めて限定的かつ、その範囲が不明確である後発的事由の該当性についての問題及び減額更正が認められた場合は是正年度についての減額更正年度の問題について述べた。

第 2 章では、後発的事由の規定の中でも、納税者の意思が介入するという理由から、その範囲が不明確とされている通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号を中心に、現行における後発的事由による更正の請求に係る裁判例等の整理・分析を通じて、その該当性を検討した。その結果、裁判所等の判断基準は「納税者の予測可能性（申告時に予測し得なかった事由が生じたこと）」「納税者の帰責性（その予測できなかったことについて帰責事由がないこと）」であるとして整理できた。そして、納税者保護の観点から、「帰責性」についての明確化及びその拡充が必要であるとの結論に至った。

第 3 章では、減額更正年度についての問題の検討を行った。減額更正の方法には、後発的事由による損失が発生した年度の損失とする当期一括処理方式と、過年度に遡って申告内容を是正する過年度遡及修正方式について、それぞれ分析を加えている。その結果、現行制度では、課税の公平性の観点から問題があると考えられることから、実行可能性の面を考慮し、法人税法においても、非経常的な所得に限り 5 年間という期間制限を付したうえで、過年度に遡っての申告内容を是正することができる旨の提言を行った。

第 4 章では、更正の請求によって減額更正が認められなかった場合、他の救済方法を用いて納税者の権利保護を図ることができるかということについて検討を行った。更正の請求以外の方法としては、嘆願書による減額更正や不当利得の返還請求等が考えられるが、いずれも更正の請求が認められなかった後の救済は困難であり、さらに課税庁の減額更正の除斥期間である 5 年を超えてからの、救済方法はより難しいものであるとの結論に至った。

今後の課題としては、納税者保護の観点から、納税者が後発的事由による更正の請求によって権利救済を図ることができなかった場合の救済措置として、更正の請求以外の是正措置が難しいものとして詳細に検討することができなかった点があげられよう。そのような場合においても納税者から課税庁に対して権利救済を図る手段が考えられるかもしれないため、この点については研究の限界とし今後の課題としたい。

—目次—

序章	1
第 1 章 更正の請求制度とその後発的事由に関する問題	3
第 1 節 更正の請求制度の概要	3
第 1 款 更正の請求制度とは	3
第 2 款 後発的事由による更正の請求制度と立法趣旨	7
第 3 款 現行制度における後発的事由及び後発的事由に類するやむを得ない理由	8
(1) 後発的事由	9
(2) 後発的事由に類するやむを得ない理由	11
第 2 節 現行制度における後発的事由による更正の請求の問題	14
第 1 款 後発的事由の該当性をめぐる問題	14
第 2 款 減額更正年度についての問題	15
第 3 節 小括	17
第 2 章 後発的事由の該当要件の検討	18
第 1 節 通則法 23 条 2 項 1 号の「課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等」の射程範囲	20
第 1 款 課税庁の解釈	20
第 2 款 現行制度（裁判例等の判断）からの整理・検討	21
(1) 「課税標準等又は税額等の基礎となった事実」について	21
(2) 「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」について	22
(3) 「課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」について	24
第 3 款 相続財産に対する時効援用判決は通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当する かが争いとなった裁判事例についての検討	39
(1) 事実概要	40
(2) 納税者の主張	40
(3) 判決内容	40

(4) 本事案に係る学者の見解	41
(5) 本事案の検討	43
第2節 通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」の射程範囲	46
第1款 課税庁の解釈	46
第2款 現行制度（裁判例等の判断）からの整理・検討	47
(1) 「解除権の行使によって解除」について	47
(2) 「契約の成立後生じたやむを得ない事情」について	48
(3) 「取消し」について	48
第3款 錯誤無効が通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」に該当するか が争いとなった裁判事例についての検討	52
(1) 事実概要	52
(2) 納税者の主張	53
(3) 判決内容	53
(4) 本事案に係る学者の見解	54
(5) 本事案の検討	55
第3節 後発的事由の該当要件	57
第4節 小括	60
第3章 減額更正年度について（当期一括処理方式か過年度遡及修正方式か）	62
第1節 課税庁の解釈	63
第2節 減額更正が認められた場合に減額更正年度（当期一括処理方式か過年度遡及修 正方式か）が争いとなった裁判事例についての検討	66
第1款 事実概要	66
第2款 判決内容	67
第3款 本事案の検討	68
第3節 減額更正年度に係る学者の見解	70
第1款 当期一括処理方式説	71
第2款 過年度遡及修正方式説	72
第3款 折衷説	72
(1) 立法論説	73

(2) 選択権説（当期一括処理方式又は過年度遡及修正方式）	74
第4節 減額更正が認められた場合の是正措置に対する検討	74
第1款 当期一括処理方式	74
(1) メリット（課税実務の簡便化）	74
(2) デメリット（国の不当利得）	75
第2款 過年度遡及修正方式	75
(1) メリット（過年度の課税要件事実との整合性）	75
(2) デメリット（別表調整の問題等）	75
第3款 折衷説による立法化への検討	76
第5節 小括	78
第4章 後発的事由による更正の請求のあり方について	80
第1節 更正の請求以外の救済方法についての検討	80
第1款 更正の請求の排他性	80
第2款 嘆願書による減額更正	82
第3款 その他の方法	83
(1) 民法95条による錯誤に基づく納税申告の無効確認	83
(2) 不当利得の返還請求	83
(3) 不作為違法確認請求	84
第2節 後発的事由による更正の請求の拡充の提言	84
終章	89
参考文献等	92

序章

更正の請求とは、納税申告等をした者等が、その申告内容を自己の有利に是正することを求めて税務行政庁に減額更正を促す行為である。

この更正の請求には、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等に誤りがあるためになす更正の請求（通常の更正の請求）と、後発的事由によって課税標準等又は税額等の計算の基礎に変動が生じたためになす更正の請求（後発的事由による更正の請求）がある。本論文においては、後発的事由による更正の請求について考察していく。

ここにいう後発的事由とは、申告後に発生した事実に基づき過年度の申告内容を是正しなければならないような事由をいい、国税通則法 23 条 2 項各号及び国税通則法施行令 6 条 1 項各号に列挙されている。

これまでの裁判例及び裁決例をみるに、現行における裁判所及び国税不服審判所においては、後発的事由の不明瞭な解釈及び課税の安定性の維持等の理由から、後発的事由の拡大解釈・類推適用に関しては極めて否定的な姿勢をとっている。

つまり、過年度に課税された課税事実が後の年度に消滅し、後発的事由による更正の請求をしたにもかかわらず、後発的事由に該当せず権利救済が図られていないという問題が生じているように思われる。この原因としては、通則法 23 条 2 項各号及び通則法施行令 6 条 1 項各号に列挙されている後発的事由が極めて限定的かつ範囲が不明瞭であるためと考えられる。

さらに、法人税法において当該後発的事由に該当し減額更正が認められたが、過年度に遡っての申告内容を是正することができないとする、減額更正年度の問題がある。これは、法人税法上、後発的事由による損失の計上時期についての明文の規定が存在しないことから、その取扱いが法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に依拠される。そして、後発的事由による損失は過年度の遡及修正を否定されることになり、この場合に納税者に不利益が生ずることがあり得るという問題である。

従って、本論文においては、納税者の予測可能性を確保するため、後発的事由の該当性を明らかにし、減額更正年度について新たな提言を行い、課税の公平性を検討することを研究目的とすることで、本論文の意義が存在する。

本論文は以上の研究目的の下に、以下の構成により論じていくこととする。

第 1 章では、更正の請求の制度概要及び立法趣旨を述べたうえで、現行制度における後発的事由を裁判例等を通して条文に沿って説明し、現状における後発的事由の該当性についての問題及び減額更正年度についての問題を述べる。

第 2 章では、後発的事由の該当性をめぐる問題について、後発的事由による更正の請求に係る裁判例等の整理・分析をし、課税庁及び裁判所等の解釈を通じて、後発的事由の該当性を明らかにする。そして、現行の後発的事由について欠落していると思われる部分について、検討を行い提言を行っていく。

第 3 章では、減額更正年度の問題について、減額更正が認められたにもかかわらず、過年度に遡っての申告内容を是正することができないという問題の検討を行っていく。減額更正の方法には、後発的事由による損失が発生した年度の損失とする当期一括処理方式と、過年度に遡って申告内容を是正する過年度遡及修正方式とがあるため、これらをそれぞれ分析し、納税者にとって著しく不利益とならないような提言を行っていく。

第 4 章では、更正の請求によって減額更正が認められなかった場合、他の救済方法によって納税者の権利保護を図ることができるかということについて検討を行っていく。

本論文は、納税者の権利救済のための後発的事由による更正の請求制度のあり方について検討を行っていくものであるが、納税者及び課税庁双方のバランスを考慮した課税の公平性の観点から、述べていくものである。

第1章 更正の請求制度とその後発的事由に関する問題

第1節 更正の請求制度の概要

第1款 更正の請求制度とは

更正の請求制度とは、申告納税方式¹等²により納税申告をした者等³が過年度の申告内容（課税標準等又は税額等）を自己の有利に是正することを求めて税務行政庁（以下「課税庁」という）の減額更正を促す行為⁴である。

更正の請求制度には、国税通則法 23 条 1 項（以下「通則法 23 条 1 項」という）に規定する「納税申告書に記載した課税標準等又は税額等に誤り」があるためになす更正の請求（以下「通常の更正の請求」という）と、通則法 23 条 2 項に規定する「後発的事由によって課税標準等又は税額等の計算の基礎に変動」が生じたためになす更正の請求（以下「後発的事由による更正の請求」という）がある。

通常の更正の請求においては、納税義務者が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こと又は計算に誤りがあったことにより、課税標準等又は税額等を過大に申告した場合等⁵に減額更正をすべきことを課税庁に請求するものであり、その請求期限は国税の法定申告期限から 1 年以内⁶とされている。これには、納税申告時に単なる計算ミスや処理の勘違い（原始的な瑕疵）により過大に税額を申告してしまった場合となり、納税申告書提出時に既に減額更正すべき事由は内在していたといえるものが該

¹ 申告納税方式は、納税者がその稼得した所得等を自ら進んで算定して課税庁に納税申告を行い、これに対応する税額を自主的に国に納付することをいう。国税通則法 16 条 1 項 1 号。

² 「後発的減額事由は、税務署長から更正決定処分を受けた場合にも生ずるため、更正決定税額についての更正の請求をすることができるとされている」伊藤義一「更正の請求ができる『後発的事由』とは」税務 QA75 号 33 頁（税務研究会、2008）。

³ この中にはその相続人その他その提出した者の財産に属する権利義務を包括して継承した者を含む。

⁴ 更正の請求の手段としては、更正の請求をしようとする者は、その申告（又は更正）に係る課税標準等又は税額等、請求理由、請求するに至った事情の詳細、その他参考になるべき事項を記載した更正請求書を所轄税務署長に提出することとなる。国税通則法 23 条 3 項。

⁵ 国税通則法 23 条 1 項 1 号には「納付すべき税額が過大であるとき」、同項 2 号には「純損失等の金額が過少であるとき又は純損失等の金額の記載がなかったとき」、同項 3 号には「還付金の額に相当する税額が過少であるとき又は還付金の額に相当する税額の記載がなかったとき」が更正の請求をする事由として掲げられている。

⁶ ただし、税務署長等が認める災害その他やむを得ない理由のあるときは、当該期間を延長することができる。国税通則法 11 条。

当する。これが更正の請求の原則的な取扱いとなる。

これに対し、後発的事由による更正の請求は、通常の更正の請求期限後において過年度の申告内容を是正しなければならないような事由（以下「後発的事由」という）が生じた場合において、減額更正をすべきことを課税庁に請求することができるものである。これは通常の更正の請求と異なり、納税申告書提出時には課税標準等又は税額等が過大となる要因は内在せずに法定申告期限から 1 年を経過した後に更正の請求の要因となる事実が生じた場合に更正の請求をすることができるとされている。

なお、この更正の請求の他に過年度の申告に係る課税標準等又は税額等を是正するために納税者側が採用できる方式としては、自己の不利益に是正（増額更正）するための方法として修正申告書⁷の提出がある。

更正の請求は以上のとおり、過年度の申告内容を自己の有利に是正することを求めて課税庁に減額更正の発動を促す行為であり、納税者が更正の請求という手続をして課税庁側が是正することを認めて⁸はじめて減額更正がなされる。これに対し、修正申告は修正申告書の提出により申告に係る税額等が自動的に変更（増額更正）されることとなる。従って、納付すべき税額が過少な場合には納税者側から修正申告により是正することができることになるが、一方納付すべき税額が過大な場合には、更正の請求について課税庁側が認めることにより是正されることになるのである。減額更正についての修正申告は認められていない。

このような使い分けがされるのは、更正の請求によって修正申告と同様に税額等が自動的に減少されるのであれば、これは申告期限を延長したのと同様の効果を有することとなるからである。すなわち、これは税法が申告の準備に必要な時間を考慮して一定の申告期限を設け、その期限内に適正な期限内申告書を提出すべきことを義務付け、納税者がその期限内に十分な検討をした後申告を行うことを期待する建前をとっている点を勘案すると、更正の請求により自動的に税額等が変更されるのは適当ではないという考え方⁹に基づくものとなる。これらより、修正申告は自己の不利益に是正（増額更正）するためになす手続として、更正の請求はあくまで自己の有利に是正（減額更正）することを要請するために

⁷ 国税通則法 19 条。

⁸ 税務署長は、更正の請求があった場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、その調査に従って減額更正をし、又は減額更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知する。国税通則法 23 条 4 項。

⁹ 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解〔平成 19 年改訂〕』325 頁（大蔵財務協会、2007）。

なす手続として捉えることができる。このような相違はあるが、両者の本質はあくまでも適正な所得金額、適正な税額への訂正を求める納税者の行為として理解することが、申告納税制度の趣旨に合致する考え方である¹⁰とされている。

現在のわが国における国税の税額確定方式としては、申告納税方式を主流としている。この申告納税方式は、「課税関係に関する事実を最も熟知している納税者の協力を得て納付すべき税額を確定させる方式であることから、民主的かつ政府の介入が最小限で済む最良の方式である¹¹」という趣旨から成り立っている。従って、納税者による申告は、法令に従い適正になされなければならない。しかし、現実においては納税者と課税庁と間での法令の解釈の相違等から、納税者からの申告のすべてが法令に従った完璧な内容であるとは限らないため、国税通則法は課税庁側に対し、調査に基づいていることを要件として、更正処分を行う権限を与えている¹²。それと同時に課税庁側は、申告書に誤り等を発見した場合には、納税者からの修正申告や更正の請求等のアクションがなくとも、増額更正の場合には法定申告期限から3年以内¹³に、減額更正の場合には法定申告期限から5年以内¹⁴に自ら進んで更正を行わなければならない義務¹⁵を負っている。他方、租税法律主義¹⁶の要請する合法性の原則¹⁷により、税負担の公平化を図るため納税者からの申告が過大であった場合には、適正な課税標準等又は税額等に是正するために更正の請求制度が設けられている。

更正の請求の沿革について触れておくと、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たものである。わが国において申告納税制度が採用されたのは、昭和21年の戦時補償特別税法と財産税法であり、財産税法48条には、「申告書を提出した者等については、その者が課税価格が過大であったことを発見したときは、申告期限等の後1か月を

¹⁰ 加藤時子「更正の請求に関する諸問題」税法学 440 号 2 項（日本税法学会 清文社、1987）。

¹¹ 武田昌輔監修『DHC コメンタール国税通則法』1423 頁（第一法規、1982）。

¹² 国税通則法 24 条。これは、「税務官庁の更正又は決定それ自体の権限の行使は、納税者の申告行為をまつて発動されるという観点からすると、あくまで第二次的、補充的なものと評価するのが相当である」とされている。堺澤良「更正処分と不服申立等納税者救済制度」税経通信 39 巻 12 号 25 頁（税務経理協会、1984）。

¹³ 国税通則法 70 条 1 項。

¹⁴ 国税通則法 70 条 2 項。

¹⁵ 武田・前掲注（11）1424 頁。

¹⁶ 「法律の根拠に基づくものなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」金子宏『租税法〔第14版〕』66 頁（弘文堂、2009）、また、その趣旨として「租税の種類及び根拠はいうに及ばず、納税義務者、課税物件、課税標準、税率等の課税要件と徴収手続を、すべて法律によって定めることを要求するものである」堺澤良「判例からみた租税法律関係と私法との交錯」税務大学校論叢 11 号 62 頁（税務大学校、1977）。

¹⁷ 「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない」金子・前掲注（16）73 頁。

限って、課税価格の更正を請求しうる」と規定されており、これがわが国の更正の請求制度のはじまりであって、基本的な仕組みは今日においても維持されている¹⁸とあってよい。これに続き昭和 22 年に旧所得税法、昭和 25 年に相続税法、富裕税法に更正の請求制度が導入されている。これに対し、旧法人税法に更正の請求制度が導入されたのは昭和 34 年であった。旧所得税法と旧法人税法は、両方申告納税制度を採用したにもかかわらず旧法人税法は、旧所得税法に更正の請求制度が制定された時には更正の請求制度は導入されなかったのである。この点については、「法人税法においてこのような制度がそれまで存しなかったのは、法人については法人の決算手続の確立、法人の経理能力等からみて過大申告の事例も少なく、また仮に過大申告がなされた場合においても税務署長が自発的に減額の更正処分を行うことによって処理されてきていたからである¹⁹」と説明されている。従って、旧法人税法においては、更正の請求の代わりに税務署長に減額更正を促すために、嘆願書又は陳情書と呼ばれる任意の書面が用いられていた²⁰とされている。

その後、昭和 36 年 7 月の税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申」を受けて、昭和 37 年に国税通則法が制定され、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。当時の更正の請求制度には、後発的事由による更正の請求は存在しておらず、通常の更正の請求にあっても、その請求期限は法定申告期限から 1 月以内とされていたが、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、「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実をしんしゃくすれば、この請求期限を延長することが必要」、「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、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張することが必要」との答申を受け、昭和 45 年の改正により、更正の請求期限が法定申告期限から 1 年以内に延長され、さらに後発的事由による更正の請求が規定され、更正の請求制度は大幅な改正が施された。その後更正の請求制度は現在に至るまで、大きな改正はなされていない²¹が、納税者の権利救済制度ということもあり、納税者保護の観点から現在もなお議論が絶えない制度であり、解釈上問題の多い規定であるとされている。

¹⁸ 武田・前掲注 (11) 1424 頁。

¹⁹ 武田昌輔『会社税務精説』905 頁 (森山書店、1962)。

²⁰ 武田・前掲注 (11) 1425 頁。

²¹ 平成 18 年度に国税通則法施行令 6 条 1 項 5 号に後発的事由に類するやむを得ない理由が付け加えられた。

第2款 後発的事由による更正の請求制度と立法趣旨

後発的事由による更正の請求は、通常の更正の請求期限後に後発的事由が生じた場合において過年度の申告内容を是正する必要がある場合には、国税の法定申告期限から1年を経過した後においても更正の請求をすることができるとされている。従って、後発的事由による更正の請求は更正の請求の特例規定とされている。

後発的事由による更正の請求は、前述したとおり、納税申告書提出時にはその納税申告書の瑕疵ないしは減額更正すべき事由は内在せず原始的な瑕疵はなかったが、後日そのような事由が発生した場合になされるものである。そのような場合には、通常の更正の請求期限内（国税の法定申告期限から1年以内）に更正の請求をすることは困難であるため、後発的事由が生じた日の翌日から起算して2月以内（相続税法及び租税特別措置法については4月以内）に限り更正の請求をすることができるとされている。

従って、後発的事由による更正の請求は、「後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、確定済みの租税法律関係を変動した状況に適合させるために認められた救済手続²²」として、通常の更正の請求期限後に権利救済を図ることができない納税者を救済する役割を持っているといえる。

現行法における後発的事由による更正の請求については、租税債務を可及的速やかに確定させるといふ国家財政上の要請から更正の請求をすることができる期間を限定するとともに、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後発的に発生したことにより、本来納付すべき税額が申告に係る税額を下回ることとなった場合にまで、同条1項による納税義務の早期確定の要請を貫くことは不当と考えられたため、同項の期間（国税の法定申告期限から1年以内）を経過した後であっても、納税者側から減額更正を請求し得る途を開いたものである²³とされている。さらに、租税債務の可及的速やかな確定という国家財政上の要請を犠牲にしてもなお、帰責事由のない納税者に酷な結果とならないよう例外的に更正の請求を認めて納税者の保護を拡充する²⁴ことにその趣旨があると考えら

²² 金子・前掲注（16）669頁。

²³ 広島地方裁判所昭和56年2月26日判決（税務訴訟資料116号388頁）、仙台地方裁判所昭和51年10月18日判決（税務訴訟資料90号200頁）。

※以下、多くの裁判例等を紹介していくため、一つの事案について地裁・高裁・最高裁のように複数ある場合には、【】でくくることとする。

²⁴ 大阪地方裁判所平成20年9月19日判決（判例集未登載）、名古屋地方裁判所平成16年12月22日判

れている。

第3款 現行制度における後発的事由及び後発的事由に類するやむを得ない理由

後発的事由については、通則法 23 条 2 項各号に後発的事由、通則法施行令 6 条 1 項各号に後発的事由に類するやむを得ない理由（以下まとめて「後発的事由」とする）が列挙されている。従って、後発的事由による更正の請求の減額更正は、通則法 23 条 2 項各号及び通則法施行令 6 条 1 項各号に規定されている後発的事由に該当すれば、それは認められることとなる。

この後発的事由による更正の請求について解釈による適用の余地があるかについては、裁判例等によると、後発的事由による更正の請求が認められる要件として「①納税者の予測可能性（申告時に予測し得なかった事由が生じたこと）、②帰責性（その予測できなかったことについて帰責事由がないこと）」を満たすこと²⁵が挙げられている。さらに「後発的事由による更正の請求が、通則法 23 条 1 項の原則に対する例外として認められたものであることからすれば、後発的事由として認められる場合を定めた通則法 23 条 2 項及び同法施行令 6 条 1 項の各規定の趣旨はその文言どおりに解されるべきであり、安易にその準用ないし類推解釈を行うことは許されないというべきである²⁶」として、極めて限定的かつ狭義な解釈を採っており、安易には認められていないのが現状である。

通則法 23 条 2 項各号及び通則法施行令 6 条 1 項各号は厳密な文理解釈が必要な条文であると考えられるため、条文についての詳細な分析が検討の前提になるものと思われる。以下に更正の請求が認められることとなる後発的事由について、条文に沿って確認していく。

通則法 23 条 2 項各号には後発的事由として、①課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等により、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²⁷、②申告等をした者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があったと

決（税務訴訟資料 254 号順号 9875）、神戸地方裁判所平成 14 年 2 月 21 日判決（税務訴訟資料 252 号順号 9072）、熊本地方裁判所平成 12 年 3 月 22 日判決（税務訴訟資料 246 号 1333 頁）、千葉地方裁判所平成 10 年 7 月 31 日判決（税務訴訟資料 237 号 937 頁）、国税不服審判所平成 19 年 1 月 23 日裁決（裁決事例集 73 巻 16 頁）ほか。

²⁵ 前掲注（24）熊本地判 12・3・22。

²⁶ 東京地方裁判所平成 13 年 1 月 26 日判決（税務訴訟資料 250 号順号 8821）。

²⁷ 国税通則法 23 条 2 項 1 号。

き²⁸、③上記に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき²⁹の3つが列挙されている。

これを受けて通則法施行令6条1項各号には、後発的事由に類するやむを得ない理由として、①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³⁰、②契約がやむを得ない事情等によって解除され又は取り消されたこと³¹、③帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等を計算することができなかった場合において、当該事情が消滅したこと³²、④租税条約等の権限のある当局間の協議により異なる合意が行われたこと³³、⑤通達に示されている法令の解釈が裁判等に伴って変更され、これまでと異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知ったこと³⁴の5つが列挙されている。

ここで、これら後発的事由及び後発的事由に類するやむを得ない理由についての解釈について、以下でそれぞれみることにする。

(1) 後発的事由

① 課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等により、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

当該規定の「判決等」に基づいた更正の請求が認められるためには、判決を得るための訴訟が申告等に係る課税標準等又は税額等の基礎となった事実の存否、効力等を直接審判の対象³⁵とし、判決により課税標準等の基礎となった事実と異なることが確定されるとともに、納税者が申告時において、課税標準等の基礎となった事実と異なることを知らなかったことが必要である³⁶と解されている。

また、本規定が、その救済すべき場合の1つとして、「判決により申告時に基礎とした事

²⁸ 国税通則法23条2項2号。

²⁹ 国税通則法23条2項3号。

³⁰ 国税通則法施行令6条1項1号。

³¹ 国税通則法施行令6条1項2号。

³² 国税通則法施行令6条1項3号。

³³ 国税通則法施行令6条1項4号。

³⁴ 国税通則法施行令6条1項5号。

³⁵ 前掲注(24)名古屋地判16・12・22では、同号にいう判決とは「申告に係る課税標準等または税額等の計算の基礎となった当該事実の存否や効力について判断が示されたものを指し、法令の解釈や課税客体の性質に関する評価など、同種の争点についての判断が示された判決を含むものではないと解するのが相当である」と判示している。

³⁶ 国税不服審判所平成19年11月1日裁決(裁決事例集74巻1頁)、前掲注(24)国税不服審判所19・1・23。

実と異なる事実が確定した場合を挙げているのは、課税計算の前提となる諸事実は広範囲かつ多岐にわたっており、その中には、納税義務が成立する時点で必ずしも権利関係等が明確でなく、当事者間では最終的に確定し難い事実も多く、このような事実を課税の基礎とせざるを得ない場合もあり、そのような事実を課税の基礎とするときには、判決等による事実関係の確定を得て、その段階で課税の適切な是正を図るべきものとするのが妥当であるという趣旨に基づくもの³⁷⁾とも解されている。

例えば、「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等が同号にいう『判決』に該当する³⁸⁾」と解される。

② 申告等をした者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があったとき

当該規定は、他の者の所得を申告してしまった場合であり、例えば妻の所得であるとして申告されていた配当所得が、真実は夫の所得であるとして夫に対して更正処分がされた場合³⁹⁾などが同号に該当する。

申告の際に、その者に帰属するものとされていた所得が、その後において、他の者に帰属するものとなったために他の者の所得についての更正がなされた場合には、これをそのまま放置すると、その者と他の者との両方に課税することとなり二重課税となる。これを防止するため、その者の所得について、他の者の所得の更正内容と整合させるためにその者からの更正の請求を認めたもの⁴⁰⁾とされている。

③ 上記に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき

上記①、②に類するやむを得ない理由があるときとされており、同条 1 項（通常の更正

³⁷⁾ 前掲注(36) 国税不服審判所 19・11・1。

³⁸⁾ 前掲注(24) 神戸地判 14・2・21。

³⁹⁾ 武田・前掲注(11) 1445 頁。

⁴⁰⁾ 前掲注(24) 千葉地判 10・7・31。

の請求)の趣旨に照らせば、その特例規定となる同条2項(後発的事由による更正の請求)各号の掲記の事由を、類推ないし拡張して解釈すべきではない⁴¹とされている。

(2) 後発的事由に類するやむを得ない理由

① 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

当該規定は、行為の効力に係る官公署の許可等の処分に基づいて課税の基礎となる事実が構成され、更にその事実に基づいて確定申告がなされた場合において、その後その官公署の許可等の処分が取消され、その取消し後の事実に基づいて計算すると税額が申告額より過大となったときに適用される。この場合には、その課税の基礎となる事実そのものが存在しなくなって、結果として納付すべき税額が過大であったということになるため、当初の課税が実体的に不当となり遡って税額の減額等をなすべきこととなるから、同条2項各号所定の期間において更正の請求を認めようというもの⁴²である。

例えば、農地の売買に関する都道府県知事の許可処分が取消された場合などについては、法的利益は当事者の意向如何に拘わらず白紙に戻らざるを得ないため、当事者の選択の働く余地のない所得喪失の結果となるため更正の請求が認められる⁴³とされる。

② 契約がやむを得ない事情等によって解除され又は取り消されたこと

「契約の成立後生じたやむを得ない事情」とは、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当の場合(契約内容に拘束力を認めるのが不当な場合)、その他これに類する客観的理由がある場合を指すものと解するのが相当である⁴⁴とされている。

例えば、不動産の売買契約がやむを得ない事情によって解除された場合など、その申告等に係る課税標準等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除

⁴¹ 前掲注(24)名古屋地判16・12・22。

⁴² 千葉地方裁判所昭和62年12月18日判決(税務訴訟資料160号1372頁)。

⁴³ 高梨克彦「更正の請求における『やむを得ざる事情』と『税法の誤解』考」税法学442号34頁(日本税法学会 清文社、1987)。

⁴⁴ 東京地方裁判所昭和60年10月23日判決(訟務月報32巻6号1342頁)、国税不服審判所平成8年10月31日裁決(裁決事例集52巻1頁)。

され、もしくはその契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、または取消されたとき⁴⁵など、法定の解除事由が存在すること等の「やむを得ない事情」が条件となる。

③ 帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等を計算することができなかった場合において、当該事情が消滅したこと

当該規定は、他の後発的事由の申告等の所得喪失、消滅という事項と全く性質を異にする計算資料収集の可能性の回復という事実⁴⁶であり、納税申告書提出前に帳簿書類の押収等の事情が生じていたことによって、納税申告書作成において閲覧もできなかった場合など、帳簿その他の記録に基づいて計算することができなかった場合を前提としている。そして、その後（通則法 23 条 1 項所定の期間経過後）において押収されていた当該帳簿書類が還付等されたことに伴い、その帳簿書類等に基づいて課税標準等又は税額等を再計算することによって、帳簿書類に基づく計算をすることができなかった当初の申告に係る納付すべき税額が過大であったこと等がはじめて判明した場合に、更正の請求をすることを認めた⁴⁷ものである。

当然のことながら、「帳簿書類の押収その他やむを得ない事情」が国税の法定申告期限後に生じていた場合には、たとえそれがその後になされた修正申告前に生じていた事由であったとしても、もはや同号には該当しない⁴⁸とされている。

④ 租税条約等の権限のある当局間の協議により異なる合意が行われたこと

国税庁と外国の歳入担当官庁との間の合意により、二重課税防止条約の適用に関し、納税者のした申告等と異なる内容の合意が行われたとき⁴⁹等が同号に該当する。

例えば、内国法人と外国子会社との間の移転価格が問題となり、その外国子会社が追徴を受けたときは、内国法人は日本において結果的に法人税額を過大納付したことになるが、

⁴⁵ 伊藤義一「更正の請求制度について」会計ジャーナル 14 巻 1 号 128 頁（第一法規、1882）。

⁴⁶ 高梨・前掲注（43）34 頁。

⁴⁷ 大阪地方裁判所平成 3 年 12 月 18 日判決（税務訴訟資料 187 号 365 頁）、【東京地方裁判所平成 2 年 3 月 20 日判決（税務訴訟資料 175 号 1259 頁）、東京高等裁判所平成 3 年 1 月 17 日判決（税務訴訟資料 182 号 1 頁）】、国税不服審判所平成 9 年 5 月 15 日裁決（裁決事例集 53 巻 78 頁）。

⁴⁸ 千葉地方裁判所平成 11 年 1 月 29 日判決（税務訴訟資料 240 号 436 頁）。

⁴⁹ 伊藤・前掲注（45）128 頁。

両国間に租税条約が締結されている場合には、相互協議（両国の権限ある当局間における協議）の申立てを行うことになる。この協議は、合意に至るまでに相当の時間を要することが多いため、その合意が行われた日の翌日から起算して 2 月以内に更正の請求をすることが認められている⁵⁰。さらに、諸外国には、更正の除斥期間が無制限とされている国も多いので、この更正の請求も、5 年ないし 7 年の除斥期間とは無関係に行うことができる⁵¹とされている。当然のことながら、この条約に基づく当局間の協議決定が法定申告期限後に発生していること⁵²を要する。

⑤ 通達に示されている法令の解釈が裁判等に伴って変更され、これまでと異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知ったこと

当該規定は、平成 18 年度に追加規定されたものであり、課税庁による取扱通達が改正された結果、従前の通達に基づいて計算して申告した税額が、改正後の取扱通達により再計算を行うことによって税額が過大となるような場合には、後発的事由による更正の請求をすることができるものとされている。

つまり、従来の課税庁側の解釈が取扱通達等を通じて示されているが、その解釈が裁判例等によって変更され、その変更後の解釈が基本通達を通じて公表されたことにより、自己の申告額が過大となるような場合がこれに該当する。従来においては、取扱通達等の変更によって自己の有利に変更された場合においても、後発的事由に該当しなかった⁵³が、平成 18 年度改正により、取扱通達が納税者の有利に変更された場合には、後発的事由に該当することとなったため、上記の問題はいわば立法的に解決された⁵⁴と解される。

これらの後発的事由に該当すれば、後発的事由による更正の請求として国税の法定申告

⁵⁰ 武田・前掲注（11）1447 頁。

⁵¹ 武田・前掲注（11）1447 頁。

⁵² 高梨・前掲注（43）34 頁。

⁵³ 名古屋地方裁判所昭和 57 年 8 月 27 日判決（税務訴訟資料 127 号 649 頁）、京都地方裁判所昭和 56 年 11 月 20 日判決（税務訴訟資料 121 号 374 頁）、【宮崎地方裁判所昭和 56 年 3 月 30 日判決（税務訴訟資料 116 号 966 頁）、福岡高等裁判所昭和 57 年 2 月 26 日判決（税務訴訟資料 122 号 396 頁）、福岡高等裁判所昭和 57 年 5 月 13 日上告棄却（税務訴訟資料 123 号 325 頁）】、国税不服審判所昭和 56 年 3 月 3 日裁決（裁決事例集 21 卷 1 頁）。

⁵⁴ 金子・前掲注（16）672 頁。反対意見として、「国税庁長官が自発的に過去の法令解釈による処理が違法であると判断して、その法令解釈を変更する見解を公表するに至った場合には、更正の請求をなすことができないこと」等の指摘がある。碓井光明「租税法における実体的真実主義優先の動向—更正の請求の拡充及び固定資産税課税誤りの救済—」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』23 頁（信山社、2007）。

期限から 1 年を経過した場合においても税務署長に減額更正の発動を促すことを請求することができ、減額更正が認められることになる。

以上が現行法における、後発的事由及び後発的事由に類するやむを得ない理由である。

第 2 節 現行制度における後発的事由による更正の請求の問題

これまでに整理したように、更正の請求制度は納税者の権利救済制度ということができる。しかしながら、納税者がこの更正の請求を用いて権利救済を実現するについていくつかの問題があるとされている。

第 1 款 後発的事由の該当性をめぐる問題

まず、何が後発的事由に該当するのかという問題である。この後発的事由については、前述のとおり、通則法 23 条 2 項各号及びこれを受けた通則法施行令 6 条 1 項各号に列举されている。

しかし、問題となるのは、後発的事由に該当するとして、当該後発的事由による更正の請求をしたにもかかわらず、過去の申告内容を是正することが認められなかった場合である。例えば、ある者の所得として課税された後に、後発的事由が生じ課税要件事実が消滅したにもかかわらず、更正の請求による減額更正が認められず権利救済が図られなかったような場合が見受けられる。

この問題はいわば所得のないところに課税するものであり、課税の公平の面からも許されるべきではないと考えるところである。しかし、これまでの裁判例等をみても後発的事由に該当すると思われるにもかかわらず更正の請求が認められない事案が多く存在する。この原因は、通則法 23 条 2 項各号に後発的事由が掲げられているものの、その 3 号には「やむを得ない理由」が規定されており、この後発的事由の「やむを得ない理由」については通則法施行令 6 条 1 項各号に列举という形で規定がなされていることにある。

現行の法令では、「後発的事由及び後発的事由に類するやむを得ない理由」がここに列举されている理由に限定されるため、これら以外に真に納税者を救済しなければならない理由が生じたとしても、当該列举された理由に該当しないがために、救済を受けることがで

きないという問題が生じている。

これに対する現行の裁判所及び国税不服審判所の対応は、課税関係の安定性の問題等の理由を掲げ、この後発的事由の拡大解釈による更正の請求について極めて消極的な姿勢をとっている。しかし、権利保護すべき後発的事由は限定列举された場合以外にも存在すると思われ、実際にこのような場合に更正の請求が認められなかったものがあることから、それらに係る裁判例等については検討する余地があると考ええる。

このように、後発的事由の解釈を拡大し、本来の更正の請求の趣旨である納税者の権利救済について検討すべきである。また、課税庁及び裁判所等の後発的事由の判断基準を類型化することで、その該当性を明確にすることができるのであれば、納税者の予測可能性がより一層図られることになり、今以上の納税者の権利保護が確保されるのではないかと考える。さらに、納税者の責めに帰さない場合に更正の請求が認められなかったケースについては、当然の如く救済がなされるべきものであり、この場合には他の救済手段がないか考察を行う必要がある。

第2款 減額更正年度についての問題

もう1つの問題として、減額更正年度の問題を取り上げる。これは、法人税及び所得税における事業所得等については、期間計算によって所得が計算されるため、納税者が後発的事由による更正の請求をし、減額更正が認められたにもかかわらず、過年度に遡って申告内容を是正することができないときに納税者に不利益が生ずることがあり得るという問題である。

例えば、通則法施行令6条1項2号⁵⁵においては、過年度に売買契約により譲渡益等を計上した年度より後の年度において、売買契約の解除によりその代金債権等が消滅した場合が後発的事由として定められているが、これについては、過年度に遡って申告内容を是正するのか、それとも解除をした年度において新たに発生した損失として前期損益修正として処理するのかという争いが生じている。

企業会計原則の考え方によれば、配当可能利益の算定を目的としているため過年度に遡っての財務諸表の修正は通常行われぬ。その一方で、民法上の考え方によれば、契約の

⁵⁵ 国税通則法施行令6条1項2号は、後発的事由として「その申告、更正又は決定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に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと」を規定している。

解除等があった場合には、過年度に遡ってその効力が失われる⁵⁶ことになる。

この点につき税法の視点からみた場合には、所得税法上、事業所得等については、後発的事由が生じた年度に新たに発生した損失として処理する取扱いの旨の規定が存在するのに対し、法人税法上、この後発的事由による損失の計上時期について明文の規定が存在していない。そのため、後発的事由による損失の計上時期については、法人税法 22 条 4 項の解釈によるものとされている。課税庁及び裁判所等の解釈として法人税法の後発的事由による損失の計上時期は、売買契約をした年度に遡って是正するのではなく、売買契約を解除した年度に新たに発生した損失として処理する、いわゆる「一般に公正妥当と認められる会計処理」にその取扱いを合わせ、過年度に遡って是正しないこととされている。

この場合、解除をした年度に新たに発生した損失として計上することとなるため、過年度の課税要件事実が消滅しているにもかかわらず是正することを許されないという不利益が生じていると考える。この問題については、過年度に遡って申告内容を是正する方法を採った場合には、過年度に消滅した課税要件事実との整合性は保たれるものの、別表調整等の課税実務上の問題が生じると思われる。

これに対して、解除をした年度の損失として処理する方法を採った場合には、課税関係の安定性等は保たれる。しかし、その解除をした年度（損失を計上した年度）にその損失に見合うだけの収益がない場合には、繰越欠損等の救済がされるものの、赤字続きの納税者にとっては繰越欠損等の期限切れが生じることが考えられ、その場合には国の不当利得にもなりかねない問題が生じるとも考えられる。

法人税法では、22 条 4 項において「一般に公正妥当と認められる会計処理基準」に依拠することとしているため、過年度に遡って財務諸表を修正しない企業会計にならえば、過年度に遡って申告内容を是正することができないこととなる。しかし、法人税法は課税の公平を重視するものであることを考慮するならば、納税者に不利益が生ずる場合においても過年度に遡って是正しないこととするのは、適切ではないと考える。

従って、この問題については両者の妥当性を考察していき、これについても救済ができないものか検討したいものと考えている。

上記の問題点を掲げ、個別限定列举されている後発的事由の範囲を明らかにするため、通則法 23 条 2 項各号及び通則法施行令 6 条 1 項各号に掲げられている規定の一般論、学者

⁵⁶ 民法 545 条。

の見解等を整理していくこととし、納税者にとって酷な後発的事由が生じ、救済が図られない場合においては、当該後発的事由の拡大解釈又は類推適用の可能性を検討していく。

第3節 小括

以上のように、更正の請求制度は納税者の権利救済制度であり、さらに後発的事由による更正の請求は、更正の請求期限内（1年以内）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を保護するための制度である。しかしながら裁判所等は課税の安定性等の理由を掲げ、後発的事由による更正の請求は極めて否定的な姿勢をとっているといえる。

その原因としては、後発的事由及び後発的事由に類するやむを得ない理由が限定的に列挙されていることに求めることができると考えられる。裁判例等においては、この点につき後発的事由を拡大解釈して捉えているものもあれば、限定的に判断しているものもあり、納税者の予測可能性が図られていないのではないかと考えられる。これに加えて、後発的事由に該当し、減額更正が認められたにもかかわらず、過年度に遡って申告内容を是正することができない場合に、納税者に不利益が生ずることがあり得るという減額更正年度についても、問題を提起した。

そして、本論文においては、後発的事由の該当性を明らかにすることによって納税者の予測可能性を確保し、減額更正年度について納税者にとって不利益が生じないような新たな提言を行っていく。これらにより課税の公平性を検討することを本論文の研究目的・意義としている。

そこで、次章では、まず後発的事由の該当性を明らかにするため、過去の裁判例等を基礎として、後発的事由の該当性を明らかにし、納税者の権利救済制度として現行において列挙されている後発的事由の欠落部分について検討を行っていく。

第2章 後発的事由の該当要件の検討

第1章の問題点で述べたとおり、後発的事由に該当すると思われるような場合において後発的事由による更正の請求をしたにもかかわらず、減額更正が認められなかった事案が多く存在し、何が後発的事由の法令に照らして妥当か納税者の予測可能性が図られていないと考えられる。これに関連して、前述したように後発的事由は個別列挙されているが、この点についての批判⁵⁷も多くみられる。すなわち、このような個別列挙の形をとることは、納税者の権利救済の趣旨でもって通則法23条2項が創設されているのに反し、権利救済に制限的という結果をもたらしているという批判である。具体的には、この規定の仕方、内容に問題があるとする見解⁵⁸、あるいは、その解釈、運用に問題があるとする見解⁵⁹などが見受けられる。租税法律主義を根拠とする租税法にとっては、法の予定する税額を超えて租税を賦課することは許されない⁶⁰ため、課税要件事実在即した課税徴収がなされるべきであり、その妥当性について検討していく必要があると考えられよう。

しかしながら、後発的事由による更正の請求に対する裁判所等の対応は、裁判例等からみても極めて限定的に解釈されているようである。その理由としては、後発的事由による更正の請求は、納税者の権利救済の途を拡充したものであり、むやみに更正の請求期限後（1年）において、後発的事由による更正の請求を認めることは、申告納税制度の崩壊につながる事等が挙げられよう。その根底には、後発的事由による更正の請求の趣旨である

⁵⁷ 「納税者の責めに帰すべからざる事由をすべて列挙することは不可能であり、法人税法第22条第4項のような一般に公正妥当と認められる会計処理の基準のような表現をすべきではなかったか」塚本誠太郎「更正の請求の本質」税務弘報44巻5号65頁（中央経済社、1996）、「本来、一義確定的文言では表現できない後発的事実変動を、個別的に列挙して限定しようと意図したから、無理が破綻を招いた」高梨克彦「更正の請求再考」法学博士中川一郎生誕80年記念税法論文集37頁（税法研究所、1989）。

また、「所得なきところに課税なしとする、公平を理由に、後発的事由は限定ではなく例示的なものと捉えているとみるのが相当である」堀澤良「法人税法上売買契約に基づく譲渡益等を計上した事業年度より後の事業年度における売買契約の解除によりその代金債権等が消滅した場合の課税の是正措置」TKC税研時報1巻1号63頁（TKC税務研究所、1986）、「本制度が単に自立自体を認める手続規定であると理解するならば、これらの規定上の理由は例示的であって、限定的である必要はない」岸田貞夫「後発的事由による更正の請求についての一考察」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』250頁（信山社、2007）、「国税通則法23条2項の後発的事由については、その設けた趣旨からしても、限定列挙と解するのではなく例示規定と解する必要があるだろう」との見解もある。益子良一「更正の請求の要件の明確化と実務上の問題点」税理41巻8号189頁（ぎょうせい、1998）。

⁵⁸ 碓井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリスト677号66頁（有斐閣、1978）、加瀬昇一「所得税における後発的事由に基づく更正の請求」税務弘報49巻5号102頁（中央経済社、2001）。

⁵⁹ 岸田・前掲注（57）244頁。

⁶⁰ 日本税理士会連合会税制審議会「納税者からみた税務行政の今日の問題点について」—平成17年度諮問に対する答申—

http://www.nichizeiren.or.jp/opinion/zeishin/toushin_H17.pdf.

「納税者の予測可能性（申告時に予測し得なかった事由が生じたこと）」と「納税者の帰責性（予測できなかったことについて帰責事由がないこと）」がある⁶¹。さらに、納税者の主観的な事由をもって後発的事由に該当するとする解釈は否定的に捉えていると考えられる。このように裁判所側は、後発的事由による更正の請求の趣旨を基礎として、真にやむを得ない場合に制限しようとするものであり、一般的に後発的事由すべてに適用すべきでない⁶²との判断によって限定解釈しているものと考えられる。

これを受けて、上記に掲げた「納税者の予測可能性」と「納税者の帰責性」という 2 点の観点から、後発的事由の該当性を考察していく。

列挙されている後発的事由のうち、所得の帰属の誤り（通則法 23 条 2 項 2 号）、官公署の許可が取り消された場合（通則法施行令 6 条 1 項 1 号）、帳簿書類の押収等（通則法施行令 6 条 1 項 3 号）、租税条約により申告内容の変更が行われた場合（通則法施行令 6 条 1 項 4 号）、通達の変更等（通則法施行令 6 条 1 項 5 号）については、いずれも納税者の意思の如何にかかわらない第三者の一方的な行為によるものと考えられる⁶³ものである。これらの事由についての更正の請求を認めないとすれば納税者にとって不当な納税負担を負わすこととなり後発的事由による更正の請求自体存在意義がなくなってしまう。またこれらは、上記 2 点に掲げた要件も満たすといえよう。実際に、これらについての裁判例等も少ないことから、問題は少ないものと思われる。

これに対し、通則法 23 条 2 項 1 号については、納税者の提訴によって訴訟が行われ、通則法施行令 6 条 1 項 2 号についても、納税者間の契約の解除等となり、いずれも納税者の意思が介入することから、多くの問題が潜在しているものと考えられる。

通則法 23 条 2 項 1 号にいう「課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等」の「判決等」については、「判決」のすべて又は判断された内容のすべて（判決の理由中の判断も含む）を対象として、更正の請求を認めるのかが問題となる。さらに、既判力などの判決の効力により更正の請求が認められる範囲は制限されるのかについては法文上明らかではない⁶⁴ことから、その判断基準について整理・検討を行う必

⁶¹ 「これらはあくまでも立法趣旨であり、それを広く実務に当てはめることには疑問であり、国税通則法施行令 6 条 1 項の『やむを得ない理由』については、相当に厳格に解釈する必要があると思われる」との見解もある。上西左大信「後発的事由に基づく更正の請求と実務上の留意点」税理 52 巻 8 号 44 頁（ぎょうせい、2009）。

⁶² 反対に、「後発の理由について、事後に課税標準等の減額が生じた場合には、原則的に認めるべきであろう」岸田・前掲注（57）253 頁。

⁶³ 高松高等裁判所平成 18 年 2 月 23 日判決（訟務月報 52 巻 12 号 3672 頁）。

⁶⁴ 関野和宏「国税通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求と判決の既判力との関係」税務大学校論叢 53 号

要があると考ええる。

また、通則法施行令 6 条 1 項 2 号にいう「契約等がやむを得ない事情によって解除又は取り消されたとき」については、解除及び取消しに限定されるのかが問題となろう。さらに、「やむを得ない事情」についても不確定概念であり、その射程範囲を明らかにする必要があると考える。

従って、以下、通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号に関する課税庁の解釈、裁判例等の判断及び学説を通じて、その射程範囲を明らかにし、納税者保護の観点からの提言を行う。

第 1 節 通則法 23 条 2 項 1 号の「課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等」の射程範囲

第 1 款 課税庁の解釈

課税庁の解釈としては、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に基づいた更正の請求が認められるためには、判決を得るための訴訟が申告等に係る課税標準等又は税額等の基礎となった事実の存否、効力等を直接審判の対象とし、判決により課税標準等の基礎となった事実と異なることが確定されるとともに、納税者が申告時において、課税標準等の基礎となった事実と異なることを知らなかったことが必要である⁶⁵と解している。

また、本規定はその救済すべき場合の 1 つとして、判決により申告時に基礎とした事実と異なる事実が確定した場合を挙げている。これは、課税計算の前提となる諸事実は広範囲かつ多岐にわたっており、その中には、納税義務が成立する時点で必ずしも権利関係等が明確でなく、当事者間では最終的に確定し難い事実も多く、このような事実を課税の基礎とせざるを得ない場合があるためとなる。そのような事実を課税の基礎とするときには、判決等による事実関係の確定を得て、その段階で課税の適切な是正を図るべきものとするのが妥当である⁶⁶との考えがなされている。すなわち、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

366 頁（税務大学校、2007）。

⁶⁵ 前掲注（36）国税不服審判所 19・11・1、前掲注（24）国税不服審判所 19・1・23。

⁶⁶ 前掲注（36）国税不服審判所 19・11・1。

実が明らかにされた場合等が同号にいう「判決」に該当する⁶⁷として極めて抽象的に解していることになる。

第2款 現行制度（裁判例等の判断）からの整理・検討

通則法 23 条 2 項 1 号に規定する後発的事由は、「申告等に係る（1）課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（3）判決（2）判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む）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」である。

同号の条文を、以上のように（1）から（3）に細分化し、裁判例等の判断を基礎として、その範囲の明確化を検討していく。

（1）「課税標準等又は税額等の基礎となった事実」について

まず、「課税標準等又は税額等の基礎となった事実」と規定されているが、文理上は「事実」に限定されていると考えられる。

つまり、この「事実」が課税要件事実に限られるのか（課税要件事実説⁶⁸）、または、課税要件事実に関連する事実も含まれるのか（課税標準関連説⁶⁹）については以下の解釈がとられている。

例えば、青色申告承認の取消処分が判決によりなされた場合には、「計算の基礎となった事実とは、・・・青色申告の承認を受けておれば、他の要件の充足と相まって、法人税法や租税特別措置法に規定する各種の税負担の軽減をもたらす特典を享受することができ、課税標準等又は税額等の決定の基礎となることは明らかであるから、同号にいう『当該計算の基礎となった事実』に該当すると解するのが相当である」と判示し、課税標準関連説を支持する判決⁷⁰がなされている⁷¹。

⁶⁷ 前掲注（24）神戸地判 14・2・21。

⁶⁸ 「課税要件事実説をとると、課税要件事実について後発的な変動が生じた場合にのみ、通則法 23 条 2 項 1 号の更正の請求が認められることになる」関野・前掲注（64）389 頁。

⁶⁹ 「課税標準関連説をとると、課税要件事実のみでなく課税標準の算定に関連を有する事実について後発的に変動が生じた場合に広く同号の更正の請求が認められることになる」金子宏「青色申告の承認取消処分の取消と納税者の救済方法」ジュリスト 807 号 111 頁（有斐閣、1984）。

⁷⁰ 岡山地方裁判所昭和 55 年 3 月 31 日判決（税務訴訟資料 110 号 1145 頁）。

⁷¹ 前掲注（23）広島地判 56・2・26 においても、『事実』は、必ずしも『私法上の事実』に限らず、広く

また、最高裁⁷²においても、「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ものと解するのが相当である」とし、当該条文のどの号に該当するのかを明示しないで判示されているが、これも課税標準関連説を支持していると考えられる。これについては、同項の「事実」には課税要件事実説から一步ふみ出し、明白に課税標準関連説の立場をとっているといえる⁷³との有力な見解⁷⁴も見受けられる。これらにより「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」には、裁判例等及び学説においても、課税標準関連説が支持⁷⁵されており、同号にいう「事実」についてはかなりゆるやかな解釈をとっている⁷⁶といえる。

続いて、(3) の「課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」についてであるが、これは本款のメインとなる論点であるため、先に (2) の「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」について、その該当性を明らかにしていくこととする。

(2) 「判決と同一の効力を有する和解⁷⁷その他の行為」について

「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」については、その範囲について明文の規定は存在していないが、少なくとも「判決と同一の効力を有する」ものであることが必要⁷⁸と解されている。まず、他の法律によって「判決と同一の効力」が明文をもって規定されているものとして、裁判上の和解並びに請求の放棄及び認諾⁷⁹、調停及び調停に代わる決

課税計算の基礎もしくは前提となって、その事実により特定の課税計算の内容を明確に左右するようなものであれば、これら諸事実をすべて含むものと解される」と判示し、課税標準関連説を支持している。

⁷² 最高裁判所第三小法廷昭和 57 年 2 月 23 日判決（税務訴訟資料 122 号 345 頁）。

⁷³ 金子・前掲注（69）111 頁。

⁷⁴ 課税標準関連説をとる理由としては、「(1) 租税確定処分の後発的瑕疵は、課税要件事実について変動が生じた場合のみでなく課税標準の算定に関連を有する事実について変動が生じた場合にもおこりうること、(2) 課税要件事実説についてのみ救済を認め、課税標準関連説の場合について救済を否定することは公平を失する」と述べられている。金子・前掲注（69）111 頁。

⁷⁵ 青色申告承認の取消処分に係る裁判例として、【長野地方裁判所昭和 57 年 4 月 15 日判決（税務訴訟資料 123 号 57 頁）、東京高等裁判所昭和 58 年 5 月 31 日判決（税務訴訟資料 130 号 632 頁）、東京高等裁判所昭和 58 年 8 月 18 日上告却下（税務訴訟資料 133 号 489 頁）】等がある。

⁷⁶ 金子・前掲注（16）670 頁。

⁷⁷ 民法 695 条。

⁷⁸ 【札幌地方裁判所平成 16 年 3 月 9 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9590）、札幌高等裁判所平成 16 年 8 月 25 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9722）、最高裁判所第一小法廷平成 17 年 2 月 3 日不受理（税務訴訟資料 255 号順号 9923）】。

⁷⁹ 民事訴訟法 267 条。

定・審判等⁸⁰が掲げられており、判決と同一の効力を有するものとされている。これに加えて、財務省設置法⁸¹に基づき国税庁に設置される国税不服審判所の裁決も同号の「判決と同一の効力」に含まれるものとされている。

これに対し、これらに類似するものとして、訴訟において強い証拠力をもつ公正証書による和解は含まれない⁸²とされている。公正証書とは、法律行為や私法上の権利に関する事実について公証人が正規の方式で作成する証書⁸³であり、訴訟において強い証拠力を持ち、真正な公文書としての推定を受ける⁸⁴とされるが、同号の「判決と同一の効力」には該当しないとされている。

その理由としては「①公正証書については、判決と同一の効力を有するとする明文の規定はないこと、②判決の効力として、訴訟終了効、既判力、形成力及び執行力が挙げられるところ、公正証書については前三者の効力は認められない⁸⁵」と解され、学者の見解も裁判例等の見解と同様に公正証書は含まれない⁸⁶とされ、これらが通説となっている。また、執行不能調書⁸⁷による和解も、民事訴訟に係る判決ではなく、判決と同一の効力を有する旨の規定がなされていないことから、同号にいう「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」には、含まれない⁸⁸と解されている。

和解の範囲には、起訴前の和解も原則として含まれるべきである⁸⁹とされている。つまり同号にいう「和解」とは、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、確定申告当時の権利関係と異なった権利関係が生じたような場合になされた和解を指すと解すべきであるとされているのである。従って、起訴前の和解の場合にも、判決と同一の効力を有する和解と同様に解するのが相当である⁹⁰とされている。

一方で、裁判外の当事者間の合意によってなされたものについては、当該事由は外部的

⁸⁰ 民事調停法 16 条、同法 18 条 3 項、家事審判法 21 条、同法 25 条 3 項。

⁸¹ 財務省設置法 22 条。

⁸² 【前掲注 (78) 札幌地判 16・3・9、前掲注 (78) 札幌高判 16・8・25、前掲注 (78) 最高裁 17・2・3】。

⁸³ 公証人法 1 条。

⁸⁴ 民事訴訟法 228 条。

⁸⁵ 【前掲注 (78) 札幌地判 16・3・9、前掲注 (78) 札幌高判 16・8・25、前掲注 (78) 最高裁 17・2・3】。

⁸⁶ 荻野豊「公正証書による合意に基づく更正の請求が後発的事由による更正の請求とは認められなかった事例」TKC 税研情報 13 巻 4 号 58 頁 (TKC 税務研究所、2004)。

⁸⁷ 民事執行規則 13 条 1 項 7 号、執行官規則 17 条。

⁸⁸ 国税不服審判所平成 16 年 11 月 10 日裁決 (裁決事例集 68 巻 15 頁)。

⁸⁹ 前掲注 (23) 仙台地判 51・10・18。

⁹⁰ 前掲注 (23) 仙台地判 51・10・18。

事由であって、客観的事由に該当しない⁹¹とされている。このように、同号の「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」については、客観的事由が該当要件とされ、裁判所の関与のないものについては、該当しないこととなる。

以上のことから、同号に該当する後発的事由の該当要件を形式的に明らかにした上で、続いて、その「判決」の内容についての該当要件を明らかにしていく。

(3) 「課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」について

この部分は通則法 23 条 2 項 1 号において、最も不明確といえる部分であり、裁判所の判断が拡大解釈をしているのか、限定解釈をしているのかが曖昧であると考ええる。この点につき、過去の裁判例等から整理・分析し、その範囲及び同号の解釈を明確にしていく。

① 「事実に関する訴え」と「行為に関する訴え」

まず、「事実に関する訴え」についてである。これに関しては「事実に関する訴え」とされているが、ここに「行為に関する訴え」は含まれないのかという問題が生ずる。すなわち、同号の「事実に関する訴え」によって課税標準等又は税額等が変動した場合には後発的事由に該当し、「行為に関する訴え」によって課税標準等又は税額等が変動した場合には後発的事由に該当しないのかということである。訴えとは、ある者が裁判所に対し、ある他人との関係で、自分の請求が法律的に正しいものであるかどうかについて審判を求める行為であり、この訴えにより裁判所の第一審の手続が開始されることになる。

そして、一般的には「事実に関する訴え」は民事訴訟を意味し、「行為に関する訴え」は刑事訴訟を意味する。

また、これに関連して裁判には、民事裁判と刑事裁判に分けられている。このうち民事裁判とは、私人間の生活関係に関する利害の衝突・紛争を国家の裁判権によって法律的・強制的に解決・調整するための一連の手続であり、刑事裁判とは、検察官が処罰を要求した事実が、果たして証拠によって証明されたかどうかを裁判所が判断する過程である。こ

⁹¹ 【東京地方裁判所平成 15 年 9 月 12 日判決（税務訴訟資料 253 頁順号 9433）、東京高等裁判所平成 16 年 2 月 18 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9564）、最高裁判所第一小法廷平成 16 年 7 月 8 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9693）】、国税不服審判所平成 3 年 8 月 1 日裁決（裁決事例集 42 巻 1 頁）。

れらは、どちらも「訴え」について起こりうるものである（本論文では、刑事事件については、傷害事件等の刑事事件等ではなく、租税に関する裁判である法人税法違反裁判等など租税に係る刑事事件を指す）。しかしながら最高裁⁹²によって同号にいう「訴えについての判決」については、刑事事件判決は含まれず、民事事件判決に限る⁹³との判断を下している。

その理由としては、以下の点を掲げている。

（イ）民事裁判における課税手続においては、適正かつ公正な課税を行うために課税所得金額を確定するのに対し、刑事裁判手続においては、遁脱罪の成立の判断及び適正な処罰を行う前提としていわゆる犯則所得金額を確定するものであって、両者はその目的を異にしていること。

（ロ）確定のための手続も別個に定められているのみならず、刑事事件の判決で認定される犯則所得金額は、被告人が偽りその他不正の行為により、故意犯として免れた租税に関する所得金額に限られること。

（ハ）刑事裁判の判決によって認定された犯則所得金額と、課税手続上確定された課税所得金額とが異なることがあっても、両者はその目的と手続を異にする以上やむを得ないものといわなければならない⁹⁴、わが法制の下においては、遁脱罪に対する刑事判決があった場合、課税手続上確定している課税標準額が刑事判決によって認定された事実によって拘束

⁹² 【大阪地方裁判所昭和 58 年 12 月 2 日判決（税務訴訟資料 134 号 301 頁）、大阪高等裁判所昭和 59 年 8 月 31 日判決（税務訴訟資料 139 号 486 頁）、最高裁判所第二小法廷昭和 60 年 5 月 17 日判決（税務訴訟資料 145 号 463 頁）】。当該事案は、刑事事件（法人税法違反）の事実認定は通則法 23 条 2 項 1 号の「訴えについての判決」に含まれるか否かが争われた事案であり、他に同様の事案として、【津地方裁判所平成 16 年 11 月 4 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9807）、名古屋高等裁判所平成 17 年 5 月 18 日判決（税務訴訟資料 255 号順号 10035）、最高裁判所第二小法廷平成 18 年 2 月 17 日判決（税務訴訟資料 256 号順号 10320）】、岡山地方裁判所平成 13 年 10 月 17 日判決（税務訴訟資料 251 号順号 9005）、那覇地方裁判所平成 11 年 3 月 16 日判決（税務訴訟資料 241 号 91 頁）、大阪地方裁判所平成 6 年 10 月 26 日判決（税務訴訟資料 206 号 66 頁）、国税不服審判所平成 15 年 7 月 18 日裁決（裁決事例集 66 卷 19 頁）、国税不服審判所平成 3 年 11 月 1 日裁決（裁決事例集 42 卷 7 頁）、国税不服審判所昭和 57 年 7 月 21 日裁決（裁決事例集 24 卷 1 頁）があり、いずれも刑事事件の判決は国税通則法 23 条 2 項 1 号の判決には含まれないとされている。

⁹³ 前掲注（91）国税不服審判所 3・8・1 においては、「申告等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が生じ、判決や和解によってこれと異なる事実が明らかにされたため、申告等に係る課税標準等又は税額等が過大となった場合に、更正の請求を認めようとするものであり、ここにいう判決、和解は、国家機関としての裁判所がする私人間の紛争の法的解決のための民事訴訟手続等におけるそれらを意味し、かつ、それらに限定されているものと解されている」として、同号にいう「判決等」は民事事件判決に限るものとされている。

⁹⁴ 最高裁判所大法廷昭和 33 年 4 月 30 日判決（税務訴訟資料 26 号 339 頁）。

かつ修正されるという制度は採用されていない⁹⁵こと。

以上の判示によって、刑事事件判決は含まれないことを明らかにしている。これに対する学者の見解としても、通則法 23 条 2 項 1 号の「訴えについての判決」には、刑事事件の判決は含まれないとする見解⁹⁶が通説となっている。

例えば、同号 1 号には、判決の「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」と規定されたのであって、「計算の基礎となった事実に関する判決」とも、また、「当該計算の基礎とした事実と異なる判決があり、それが確定したとき」とも規定されなかったのであるから、「事実に関する訴えについての判決」には該当しない。そして、当該計算の基礎としたところの私法上の事実と異なることに確定させる効力もない刑事判決が同号の「判決」に当たらないことは、その文言から明らかであると言わなければならない⁹⁷との解釈がある。これに関して、犯則所得金額と課税所得金額がそれぞれ別個に計算される場合には、両者の金額が異なるとしても、両者は本来別個に計算されるものであって、理論的には相互に影響を及ぼすものではない⁹⁸とされる。

これに対する反対意見も見受けられる。同じ刑事事件にあっても、法人税法違反裁判と通常の刑事裁判が考えられる。この点につき、租税遁脱犯（法人税法違反裁判）に係る刑事事件の争点は、犯罪事実の存否と犯則所得金額である。このうち犯則所得金額については、まさに「計算の基礎となった事実」に関する争いであることを否定できないとし、その点からしても、刑事事件の判決が更正の請求事由とならないとする考え方には疑問が残り、「判決」の解釈をそのように狭義に解しなくてもよいのではないだろうか⁹⁹という見解である。

これらをふまえ、筆者は以下のように考える。

法人税法違反事件について、例えば脱税事件について租税法違反事件として公訴が提起

⁹⁵ 最高裁判所第一小法廷昭和 33 年 8 月 28 日判決（税務訴訟資料 26 号 815 頁）。

⁹⁶ 武田・前掲注（11）1444 頁、金子・前掲注（16）670 頁、品川芳宣「修正申告に対する更正の請求と無効主張の可否（大阪地裁判決平成 6.10.26）」税研 12 巻 69 号 70 頁（日本税務研究センター、1996）、堺澤良「国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう『判決』の意義」ジュリスト 844 号 131 頁（有斐閣、1985）、占部裕典「租税手続法と租税争訟法の交錯（二）—改正行政事件訴訟法下における税務争訟への新しい道—」同志社法学 59 巻 6 号 271 頁（同志社法学会、2008）ほか。

⁹⁷ 布村重成「法人税法違反事件の判決は、国税通則法 23 条 2 項 1 号の『判決』には該当しない」税務弘報 32 巻 8 号 153 頁（中央経済社、1984）。

⁹⁸ 品川・前掲注（96）70 頁。

⁹⁹ 加藤・前掲注（10）7 頁。

され、一方、それと同一事実につき行政処分としての更正処分を受けた場合を取り上げる。これに対しては、その処分取消しの抗告訴訟が民事裁判所に係属中に、その刑事事件について無罪が確定したときに更正処分にどのような影響が生ずるか¹⁰⁰という問題や、盗難事件（被害者）により後の年度において刑事判決が確定された場合¹⁰¹などには、どのような更正処分が行われるのかという問題があろう。これらは、現行制度において考慮されていないのではないかと考える。

現行の解釈においては、刑事判決と課税処分とは両者個別の法体系に属するので、刑事判決と異なる納税義務の判断をしても差支えない¹⁰²としている。そして「わが法制の下においては、脱税事件に対する裁判があった場合にも、更正又は決定に係る法人税の課税標準がその裁判によって確定した事実によって拘束かつ決定されるという制度は採用していない¹⁰³」との考えの下、刑事判決は課税処分に対して影響を与えないとしている。しかしながら、刑事事件と民事事件との関係において、例えば損害賠償請求訴訟においては、故意または過失により損害を与えた場合であることから、刑事事件と民事事件との要件の共通性がみられるという特殊性はあるものの、刑事事件によって事実認定された事実をもとに当該損害賠償額を確定することも考えられ、そうであるとすれば刑事事件の事実認定を課税処分にも引用することも考えられよう。

また、犯則調査によって収集された資料を通常調査の課税資料として、課税処分の認定のため利用することは妨げない¹⁰⁴とされており、刑事事件と民事事件で同一の資料で事実認定を導き出すのであれば、現行の解釈である刑事事件と民事事件では目的が相違しているという理由¹⁰⁵で、刑事事件において確定した課税所得を民事事件に適用することができ

¹⁰⁰ 武田・前掲注（11）1465頁。

¹⁰¹ 前掲注（92）那覇地判11・3・16では、「盗難の被害があったとして、刑事事件が確定していなかったため雑損控除欄を空欄にして申告を行い、後日刑事事件判決が確定し更正の請求を行った」ものであり、当該裁判においては、雑損控除額を把握することのできないやむを得ない理由はなかったとして、更正の請求は棄却された。

¹⁰² 前掲注（94）最高裁33・4・30。

¹⁰³ 前掲注（95）最高裁33・8・28。

¹⁰⁴ 東京地方裁判所昭和40年6月30日判決（訟務月報11巻9号1299頁）。これに関する見解として「犯則事件の調査検査の権限を有する収税官吏が、その権限を行使することにより遁脱の事実を確認し、検察庁に対して告発に踏み切るわけであるが、通常十分な犯則の裏付けのある部分、ほぼ犯則行為によったと認められる部分、及び脱漏しているが犯則行為によったと認めうる材料がない部分の三つに分けられ、このうち、前二者の部分告発の対象とし、他はそれから除外することとなる。この範囲内において起訴されたものが刑事訴訟の俎上にのぼることになる。他方、右犯則調査の結果は、告発されない部分も含めて恐らくは課税資料となり、課税標準の調査、検査の権限を有する当該職員の調査を経て、修正申告の勧奨となり更正処分手続がとられるのが通例であろう」堺澤・前掲注（96）131頁。

¹⁰⁵ この目的の相違として、「具体的には証拠能力が挙げられ、刑事訴訟上は、証拠能力の存否が極めて厳格に吟味されその能力を欠くものについては証拠として法廷に顕出することが許されないが、他方、課税

ないとするは不合理といわざるを得ないとする。

さらに、刑事事件による事実認定でも減額更正の理由として認められるものは、刑事事件の事実認定だから門前払いにするということはず、その内容を鑑みたうえで判断すべきではないかと考える。ただし、納税者の故意により税を免れた（脱税等）の場合には救済しないということは、その解釈からいって、納税者の故意によるものであるため救済すべきではないから認めないとする考えと整合する。しかし、その他の故意の場合等（例えば、那覇地判 11・3・6 の事案のような、盗難によって刑事事件判決が係争中で、雑損控除額が確定していないため空欄にしていたために更正の請求をする場合等）は除いて、納税者の故意（脱税の意思）として申告書上にあえて反映させてこなかったものについて（脱税で告発されない場合（刑事事件とならない場合）のような悪質な納税者も含めて）は、救済する必要がない旨を法令上（法律・政令）で明記して認めないとするのが、租税法律主義の観点からも望ましいものではないかと考える。

刑事事件によって、課税標準額等が減少する事実認定がなされた場合においては、納税者は刑事事件とは別に、更正処分取消の民事訴訟を行わなければ後発的事由による更正の請求をすることができないこととなっているが、これらについては改善する余地があるのではないかと考える。

②「判決」の客観性・合理性について

上記のように、同号にいう「判決」が、民事事件判決に限るとすることに対しては、若干の疑問があるが、この点につき現行制度において「課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」については、民事事件判決によって確定したものに限定されたものであることを前提としたうえで、次に、民事事件判決によって課税標準等又は税額等に変動をきたすものであれば、当該判決すべてが同号に適用されるのかという点に論点を移し、検討をしていく。

同条 2 項 1 号が適用されるのは、たとえ民事事件による判決であっても、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

権の行使に当たっては、各種の課税資料について証拠能力を云々する建前はとられていない」堺澤・前掲注 (96) 131 頁、とされているが、前掲注 (104) のように課税資料に必要な資料が押収できない場合には、刑事事件のための資料を用いて更正処分手続がとられるケースが通説とされている。

いような場合に限られるというべきであるとされている。

また、当該判決が、「確定判決としては効力を有するものの、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¹⁰⁶」とされ、客観性・合理性を欠くものは、同号の「判決」に該当しないとされている。

この客観性・合理性の判断基準としては、訴訟当事者の対応に関するものと訴訟当事者が裁判で求めようとする事実に関するものがあるとの見解¹⁰⁷がある。

このうち訴訟当事者の対応に関するものとしては、口頭弁論期日に出頭しない場合又は出頭しても弁論をしないで退任する場合であるとされる。これらの場合に関しては、「裁判所は、審理の現状及び当事者の訴訟追行の状況を考慮して相当と認めるときは、終局判決をすることができる¹⁰⁸」とされているが、このような訴訟に対して不熱心な対応によって得た判決を課税関係に影響を及ぼさせることは妥当ではない¹⁰⁹といえよう。

一方で、訴訟当事者が裁判で求めようとする事実に関するものとしては、当該訴訟において、訴訟物とされている事実が、納税額の負担を免れるために得た判決により形式的に作出された実体に反するものである場合とされる¹¹⁰。

これらのことから、判決の客観性・合理性を判断するに際しては、通則法 23 条 2 項 1 号の趣旨・目的に照らして判断すべき¹¹¹といえよう。口頭弁論の期日に出頭しないなどの当該訴訟の対応で判断することも可能であると考えられるが、そのみで判断するのではなく¹¹²、当該訴訟の当事者の関係、当該訴訟がどのような目的で提起されたのか、当該訴訟における訴訟物が納税額の負担を免れるために作出されたものであるのかなどの観点からも検討する必要がある¹¹³とされている。以上よりこれらの要素を考慮して、裁判所等によって客観性・合理性を欠くものと判断されたのであれば、通則法 23 条 2 項 1 号に該当しないと思われる。

¹⁰⁶ 【広島地方裁判所平成 14 年 2 月 27 日判決（税務訴訟資料 252 号順号 9078）、広島高等裁判所平成 14 年 10 月 23 日判決（税務訴訟資料 252 号順号 9215）】、【横浜地方裁判所平成 9 年 11 月 19 日判決（税務訴訟資料 229 号 663 頁）、東京高等裁判所平成 10 年 7 月 15 日判決（税務訴訟資料 237 号 142 頁）】、前掲注（23）仙台地判 51・10・18、国税不服審判所平成 20 年 4 月 25 日裁決（裁決事例集 75 巻 1 頁）、国税不服審判所平成 12 年 7 月 31 日裁決（裁決事例集 60 巻 15 頁）。

¹⁰⁷ 関野・前掲注（64）397 頁。

¹⁰⁸ 民事訴訟法 244 条。

¹⁰⁹ 関野・前掲注（64）397 頁。

¹¹⁰ 関野・前掲注（64）397 頁。

¹¹¹ 関野・前掲注（64）397 頁。

¹¹² 佐藤孝一『最新判例による国税通則の法解釈と実務（増補改訂版）』258 頁（大蔵財務協会、2003）。

¹¹³ 関野・前掲注（64）398 頁。

・客観性・合理性を欠くものとされた、裁判例等としては以下のようなものがある。

(馴れ合い判決等)

例えば「共同相続人の一人である原告が、専ら相続税の軽減を図る目的で、第三者との間で、相続税から控除すべき債務として存在しない借入金を架空の金銭借用証書等を作成し、これが実在するかのように装い、その支払を命ずる判決を得たものであり、当該訴えが当初から予定した判決を得るために提起された馴れ合い訴訟」のような場合¹¹⁴の事案をいう。これに反して「共同相続人間で死因贈与契約公正証書が有効であるかが争われた事案¹¹⁵のように、当該公正証書が有効であるか否かによって、相続財産が被相続人の遺産であるかどうか争われるような、被相続人の遺産の帰属について共同相続人の間で争いがあつたと認められる」場合については同号にいう「判決」に該当するとされる。

(租税回避のための判決等)

例えば「売買契約を一旦解除して直ちに再度売渡すという法形式がとられているが、これは、当該売買契約が短期譲渡所得にあたるとして高い税率が適用されたのに対し、当該契約の売買をやり直すことにすれば、和解期日における売買については、長期譲渡所得として低い税率が適用されることになり当事者間で、あえてこのような条項を定めたもの」のような場合¹¹⁶の事案をいう。

(通謀虚偽表示による判決等)

例えば「原告が共同相続人間での遺産分割協議に基づき、課税庁に相続税の申告をした後、原告以外の相続人が原告を被告として提起した同協議無効確認の訴えにおいて、同協議が相続人間の通謀虚偽表示により無効である旨の確認判決が確定したため、更正の請求

¹¹⁴ 【前掲注(106) 横浜地判 9・11・19、前掲注(106) 東京高判 10・7・15】。同様の事案として、【大阪地方裁判所平成 16 年 6 月 3 日判決(税務訴訟資料 254 号順号 9662)、大阪高等裁判所平成 16 年 12 月 17 日判決(税務訴訟資料 254 号順号 9866)】、【甲府地方裁判所平成 16 年 3 月 9 日判決(税務訴訟資料 254 号順号 9591)、東京高等裁判所平成 16 年 9 月 13 日判決(税務訴訟資料 254 号順号 9742)、最高裁判所第一小法廷平成 17 年 9 月 20 日不受理(税務訴訟資料 255 号順号 10137)】、【水戸地方裁判所平成 15 年 5 月 27 日判決(税務訴訟資料 253 号順号 9352)、東京高等裁判所平成 16 年 4 月 22 日判決(税務訴訟資料 254 号順号 9637)、最高裁判所第三小法廷平成 16 年 10 月 26 日不受理(税務訴訟資料 254 号順号 9791)】がある。

¹¹⁵ 前掲注(106) 国税不服審判所 20・4・25。

¹¹⁶ 【名古屋地方裁判所平成 2 年 2 月 28 日判決(税務訴訟資料 175 号 921 頁)、名古屋高等裁判所平成 2 年 7 月 18 日判決(税務訴訟資料 180 号 85 頁)、最高裁判所第一小法廷平成 2 年 12 月 13 日判決(税務訴訟資料 181 号 911 頁)】。

をしたが、原告は本件申告時に、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」ような場合¹¹⁷の事案をいう。これに反して「相続人は被相続人が死亡するまで、被相続人の経営に全く関与しておらず、虚偽表示による本件売買契約にも全く関与していなかったと認められ、また、本件売買契約が仮装取引であることも知らずに当該債権を相続財産に含めたものであると認められる」ような場合¹¹⁸については、後発的事由に該当するとされる。

(税負担を軽減するための判決等)

例えば「贈与税について、当初予定していた額より多額の税金がかかるとして、贈与契約は錯誤による無効として贈与契約を解除し、錯誤による無効が動機の錯誤であり、要素の錯誤ではないとされた」ような場合¹¹⁹をいう。

(客観的事実と異なる判決等)

例えば「本件和解調書が作成されているが、本件分割協議により相続した本件土地を売却して自己の債務の返済等に充てているにもかかわらず、本件和解によれば、他の相続人の相続財産にした等、本件調書の内容と符合しない事実が認められる」ような事案¹²⁰をいう。

以上のように、基本的には納税者が租税を免れる目的によって得た裁判例等の判決等については「納税者の帰責性」の観点から、同号の「判決」には該当しないとされる。

そして、上記に掲げた場合以外で、更正の請求によって救済が図れなかった場合につい

¹¹⁷ 【前掲注(24) 熊本地判 12・3・22、福岡高等裁判所平成 13 年 4 月 12 日判決(税務訴訟資料 250 号順号 8878)、最高裁判所第二小法廷平成 15 年 4 月 15 日判決(税務訴訟資料 253 号順号 9322)】。また、通謀虚偽表示によるものではないが、「真実の権利変動の裏付けが存しない判決」も同号にいう判決等に該当しない。同様の事案として、【松山地方裁判所平成 13 年 10 月 5 日判決(税務訴訟資料 251 号順号 8996)、高松高等裁判所平成 14 年 2 月 26 日判決(税務訴訟資料 252 号順号 9077)】がある。

¹¹⁸ 前掲注(24) 国税不服審判所 19・1・23。同様の事案として、【大阪地方裁判所昭和 62 年 1 月 27 日判決(税務訴訟資料 157 号 246 頁)、大阪高等裁判所昭和 63 年 6 月 30 日判決(税務訴訟資料 164 号 1055 頁)、最高裁判所第三小法廷平成元年 2 月 21 日判決(税務訴訟資料 169 号 321 頁)】がある。

¹¹⁹ 【大阪地方裁判所平成 16 年 8 月 27 日判決(税務訴訟資料 254 号順号 9726)、大阪高等裁判所平成 17 年 5 月 31 日判決(税務訴訟資料 255 号順号 10042)、最高裁判所第二小法廷平成 18 年 7 月 14 日判決(税務訴訟資料 256 号順号 10452)】。錯誤による無効は、本章第 2 節第 3 款において検討する。同様の事案として【前掲注(106) 広島地判 14・2・27、前掲注(106) 広島高判 14・10・23】等がある。

¹²⁰ 国税不服審判所平成 8 年 4 月 24 日裁決(裁決事例集 51 巻 489 頁)。同様の事案として、【東京地方裁判所平成元年 11 月 14 日判決(税務訴訟資料 174 号 600 頁)、東京高等裁判所平成 3 年 2 月 6 日判決(税務訴訟資料 182 号 297 頁)】等がある。

ては、その理由ごとに以下に分類することができる。これらについては、更正の請求の趣旨からして、申告時に納税者において課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に変更をきすことを予測し得なかった場合¹²¹が前提となる。

・新たな権利関係を生じさせる判決等としては、以下のようなものがある。

（合併無効判決等）

例えば「合併法人が被合併法人の清算所得等及びみなし配当所得等が生じたとして確定申告を行った後に、当該合併に係る合併無効判決が確定した」ような場合¹²²の事案をいう。

（和解の内容が新たな権利関係を創設する判決等）

例えば「土地賃貸借契約において、将来借地人が無償で借地を返還することを約して、税務署に無償返還届出書が提出されている場合、当該貸借地は自用地価額の 80%相当額と評価した相続税の申告に誤りはなく、和解によって新たな権利関係を創設するもの」のような場合¹²³の事案をいう。

（和解の内容が新たな債務を発生させる判決等）

例えば「原告が訴外会社に株式を譲渡しようとしたが、当該株式が引き渡せなくなり、訴外会社から売買代金返還訴訟を提起された結果、本件株式分相当の売買代金を返還し、その分の遅延損害金も支払うという和解が成立し、当該遅延損害金については、和解によって新たに発生した債務」のような場合¹²⁴の事案をいう。

¹²¹ 国税不服審判所平成 12 年 4 月 26 日裁決（裁決事例集 59 巻 1 頁）。

¹²² 【大阪地方裁判所平成 14 年 5 月 31 日判決（税務訴訟資料 252 号順号 9127）、大阪高等裁判所平成 14 年 12 月 26 日判決（税務訴訟資料 252 号順号 9254）、最高裁判所第一小法廷平成 17 年 6 月 2 日不受理（税務訴訟資料 252 号順号 10046）】。

¹²³ 大阪地方裁判所平成 11 年 1 月 29 日判決（税務訴訟資料 240 号 522 頁）。同様の事案として、国税不服審判所平成 18 年 7 月 6 日裁決（裁決事例集 72 巻 1 頁）がある。

¹²⁴ 横浜地方裁判所平成 8 年 3 月 25 日判決（税務訴訟資料 215 号 1036 頁）。

・課税標準等又は税額等の基礎となった事実に変動をきたすものではない判決等としては、以下のようなものがある。

(売主側が提起した更正処分の取消判決等)

例えば「株式の売買代金が時価相当額より低額であるとして、売主に対して所得税更正処分等、買主に対して法人税更正処分等がそれぞれなされた場合において、売主側が提起した所得税更正処分等取消訴訟において、当該処分等の取消判決が確定しても、買主側の更正の請求は認められない」ような場合¹²⁵の事案をいう。

(課税標準等又は税額等の基礎となった事実以外の確定判決等)

例えば「納税者が指導を受けた税理士に対して、不信感を抱き当該税理士に対して損害賠償を求めるために提起し、当該判決において特例規定により申告額が過大となり、更正の請求をしたが、当該判決は申告の基礎となった事実そのものに関する訴えではない」とされたような場合¹²⁶の事案をいう。

(判決の理由中において認定された事実に基づくもの)

例えば「別件判決の理由中において、過去に解決が図られた、土地譲渡の契約無効が確認されたことにより、被相続人に生じたとされていた経済的成果は失われた」ような場合¹²⁷の事案をいう。

¹²⁵ 国税不服審判所平成 15 年 9 月 5 日裁決（裁決事例集 66 巻 9 頁）。同様の事案として、国税不服審判所平成 11 年 1 月 28 日裁決（裁決事例集 57 巻 11 頁）がある。

¹²⁶ 国税不服審判所平成 6 年 2 月 21 日裁決（裁決事例集 47 巻 1 頁）。同様の事案として、【大分地方裁判所平成 20 年 2 月 4 日判決（判例集未登載）、福岡高等裁判所平成 20 年 11 月 27 日判決（判例集未登載）】、【東京地方裁判所平成 17 年 7 月 7 日判決（税務訴訟資料 255 号順号 10072）、東京高等裁判所平成 18 年 7 月 27 日判決（税務訴訟資料 256 号順号 10483）】、広島地方裁判所平成 16 年 11 月 16 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9818）、【長野地方裁判所平成 16 年 9 月 29 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9763）、東京高等裁判所平成 17 年 3 月 9 日判決（税務訴訟資料 255 号順号 9953）】、神戸地方裁判所平成 14 年 10 月 28 日判決（税務訴訟資料 252 号順号 9221）、【東京地方裁判所平成 5 年 2 月 26 日判決（税務訴訟資料 194 号 546 頁）、東京高等裁判所平成 5 年 12 月 22 日判決（税務訴訟資料 199 号 1361 頁）、最高裁判所第三小法廷平成 6 年 7 月 5 日判決（税務訴訟資料 205 号 29 頁）】、国税不服審判所平成 13 年 3 月 30 日裁決（裁決事例集 61 巻 550 頁）、国税不服審判所平成 4 年 11 月 10 日判決（裁決事例集 44 巻 12 頁）、国税不服審判所昭和 62 年 6 月 16 日裁決（裁決事例集 33 巻 9 頁）がある。

¹²⁷ 国税不服審判所平成 16 年 10 月 29 日裁決（裁決事例集 68 巻 1 頁）。

- ・法人税法及び所得税法における事業所得等に係る後発的事由に係る判決等

法人税法及び所得税法における事業所得等については、その所得計算が期間計算によって算定されるため、後発的事由が生じた場合について、更正の請求が認められない場合が多い。逆に、所得税法における事業所得以外及び、相続税・贈与税については、更正の請求が認められる（租税回避や判決によって新たな権利関係等を発生するものを除く）。これらについては、第3章で検討していく。

以上、現行の通則法 23 条 2 項 1 号の後発的事由に係る裁判例等を整理した結果、次の表のようにまとめることができる。

通則法 23 条 2 項 1 号

「申告等に係る（1）課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（3）判決（（2）判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む）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」

- （1）課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実〔図 1〕
- （2）判決と同一の効力を有する和解その他の行為〔図 2〕
- （3）判決〔図 3〕

※ ○は後発的事由に該当し×は後発的事由に該当しないものとなる。

△については、現行の後発的事由の該当性について検討が必要であると考えられる部分である。

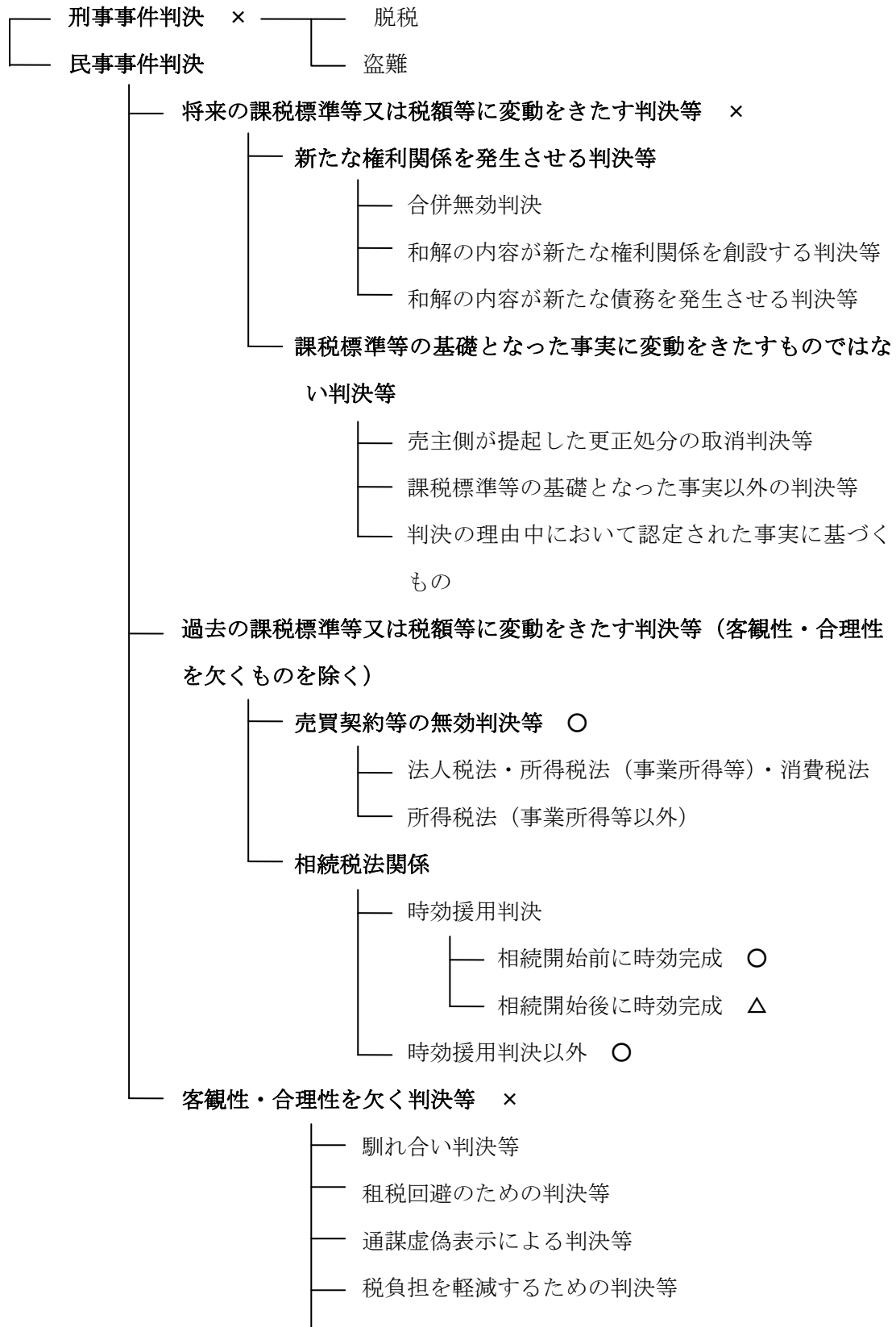
〔図 1〕 課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実

- 課税要件事実説 ×
- 課税標準関連説 ○ （青色申告承認取消処分 of 取消し等）

〔図 2〕 判決と同一の効力を有する和解その他の行為

- 判決と同一の効力 ○ ———— 裁判上の和解・請求の放棄及び認諾・
起訴前の和解
- その他の行為 ○ ———— 民事調停・調停
- 国税不服審判所の裁決 ○
- 裁判所の関与なくされたもの ×
 - 当事者間の合意
 - 公正証書による和解
 - 執行証書による和解

〔図 3〕 判決



— 客観的事実と異なる判決等

以上の表に基づき、まず〔図 1〕の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」についてである。これについては、課税事実のみならず課税標準に変動をきたすことに関連するものも含まれると考えられ、裁判所の判断はこの部分に限っては厳格な解釈はとっていないものといえよう。従って、〔図 1〕で形式上の分類は行っているものの、明確な区分はできないものとする。

続いて〔図 2〕の「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」についてであるが、これはいずれも法律によって判決と同一の効力を有する旨の明文の規定が明記されているものに限定されている。一方で、「裁判所の関与なくされたもの」に関しては、後発的事由に該当しないものと考えられる。また、「その他の行為」に該当される民事調停・調停についても判決と同一の効力を有するとされる。従って、「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」に該当するには、法律によって明記されているなどの客観性が必要であると考えられる。

最後に〔図 3〕の「判決」については、まずは前提として後発的事由による更正の請求をすることができる判決とは、裁判の目的等の相違から刑事事件判決は含まれず、民事事件に限るものとされる。

このうち、民事事件判決においても客観性・合理性を欠く判決は後発的事由に該当しないとされる。これらの判決については、後発的事由による更正の請求の趣旨に反するとの理由から否定されているという共通点を見出すことができよう。これにより、税負担を不当に減少するための判決は、確定判決としての効力は認められるものの、後発的事由としては認められないことになる。これらは自ら税負担を減少させるために当事者間でなされた判決といえるものであり、利害が対立する当事者間において実質的な審理がなされた結果による判決とは相違する。例えば、和解等の条項中に納税者の権利関係等を変更する旨の記載がなされていた場合においても、それが租税負担を回避する目的で実体と異なる内容を記載したものであり、真実は権利関係等に変動がないような場合などが挙げられる。

この場合の判決は、納税者が判決等を恣意的に得ることを目的としたものであり、当初から、判決等の結果が申告内容と異なることを予想し得たものといえる。実際にそのような認識に従って申告を行うことは可能であろう。しかし、そのような虚像の申告に基づく

判決等は客観性・合理性がある判決等とはいえない。このように、これら客観性・合理性を欠く判決についてまで「判決等」に含めることは、不当な租税回避を認める結果となるため後発的事由に該当しないとされる。

続いて、将来の課税標準等又は税額等に変動をきたす判決等についてである。上記のような客観性・合理性を欠くとの理由の他にも、この場合には後発的事由の該当性が否認されている。この場合に該当するもののうち、新たな権利関係を発生させる判決等が否認される理由は、同号にいう「計算の基礎としたところと異なることが確定」との部分に求められる。同号はあくまで「計算の基礎」としたことを要件とするものであり、判決等によって新たな課税関係が発生したものとして後発的事由に該当しないとされる。この点につき、和解条項等に従前の課税関係等に異動をきすかのような文言が含まれていたとしても、形式的ではなく、実質で判断されることになる。また、課税標準等又は税額等の基礎となった事実に変動をきたすものではない判決等についても、後発的事由に該当しないとされる。更正の請求の適用を受けようとする場合には、納税者が自ら、当該当事者となって判決等を受けなければならない。従って、売主側が提起した更正処分の取消判決等など、納税者自身が当事者となっていない判決等は、これに該当しないこととなる。このように他の判決によって、課税標準等又は税額等計算の基礎となる事実が異なることになっても、当該事実そのものを裁判等で争わなければならない。同様に、判決の理由中に過去に既に解決が図られている事実については、当事者間の法律関係に何ら影響を及ぼさないことが挙げられる。

以上の整理・分類から、客観性・合理性を欠くようなものではなく、当事者間において利害関係を適切に争ってなされた判決等（過去の課税標準等又は税額等に変動をきたす判決等）であれば、後発的事由に該当することが考えられる。次に、現行法による後発的事由についての欠落部分を次款において、裁判例を通じて検討していく。

第3款 相続財産に対する時効援用判決は通則法23条2項1号の「判決」に該当するかが 争いとなった裁判事例についての検討

現行法における「判決」については、客観性・合理性を該当要件としている解釈がとられていることから、反対解釈として、当該要件を満たしていれば同号の「判決」に該当するのかについて、相続によって取得した財産が時効取得によって課税要件事実が消滅した場合の事案から検証する。

大阪高裁平成14年7月25日判決¹²⁸で示された裁判所の見解（これに対する判例評釈も含む）

他人の動産・不動産¹²⁹を20年間（所有の意思をもって、平穩に、かつ、公然と他人の物を占有した場合¹³⁰）又は10年間（所有の意思をもって、平穩に、かつ、公然と他人の物を占有し、その占有開始時に、善意であり、かつ、過失がなかった場合¹³¹）、自主占有（所有者として占有する意思であって、この意思をもってする占有¹³²）を継続した者は、当該動産・不動産の所有権の時効取得¹³³を主張することができる。その場合、時間の経過により、本来の所有者でない者が当該動産・不動産を取得するという権利変動があったものとして課税関係の処理が行われるが、民法では時効の効果が遡及する（時効の効力は、その起算日に遡る¹³⁴）とされることから、所有権の喪失時期をめぐり、税法との関係で問題が生じる。

本事案は、相続開始後において、被相続人の遺言により取得した相続財産の一部がその

¹²⁸ 【前掲注（24）神戸地判14・2・21、大阪高等裁判所平成14年7月25日判決（税務訴訟資料252号順号9167）】。

¹²⁹ 取得時効の対象としては、所有権及びそれ以外の財産権（占有を伴う地上権、永小作権利、質権と要件を満たす地役権のほか、著作権、特許権等の知的財産権、不動産賃借権）などがある。

¹³⁰ 民法162条1項。

¹³¹ 民法162条2項。

¹³² 民法185条。

¹³³ 時効制度の存在理由としては「①永続した事実状態を尊重し、その上に構築された社会秩序や法律関係の安定を図るために必要であること、②古い事実の証明の困難を救済するために必要であること、③権利の上に眠れる者は保護に値しないこと」の3点が通説となっている。我妻榮編著『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—』264頁（日本評論社、2005）。

¹³⁴ 民法144条。

財産を占有していた者の時効援用¹³⁵による移転があった場合における、「時効援用判決」が通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当するか否かが争われた事案である。

(1) 事実概要

- ① 被相続人甲は、第 1 土地及び第 2 土地並びに別件土地について各 3 分の 1 の共有持分権を亡長男乙の妻 X₁に遺贈し、乙と X₁の子である X₂及び同 X₃に相続させる旨の公正証書遺言をし、甲は平成 4 年 3 月 13 日に死亡し、X₁らは本件各土地等を相続等した。
- ② 甲の次男丙及び同三男丁は、平成 5 年 8 月 23 日、X₁らを被告として、丙は第 1 土地につき、主位的に昭和 45 年頃贈与を、予備的に昭和 49 年 3 月 25 日時効取得（同日占有開始、平成 6 年 3 月 25 日時効完成）を主張し、丁は第 2 土地につき、主位的に昭和 45 年頃贈与を、予備的に昭和 47 年 10 月 1 日時効取得（同日占有開始、平成 4 年 10 月 1 日時効完成）を主張し、それぞれ X₁らの各登記の抹消登記及び丙らの所有権移転登記を求める訴訟を提起し、本件各土地の各時効取得を原因とする所有権移転登記を命ずる判決を言い渡された。
- ③ X₁らは、時効援用判決を理由に更正の請求をした。これに対し、税務署長は更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

(2) 納税者の主張

本件のような場合に課税上民法 144 条に規定する時効の遡及効を否定するのであれば、明確な規定が必要であるところ、そのような規定がないばかりか、的確な判例もない。このような場合は、疑わしきは課税せずとの法理が適用されるべきである。

実体法上、遡って権利を有しなかったことになる時効取得の相手方（権利喪失者）に対する課税は、実体的に有しない権利に対する課税となるから、本件処分の課税は実質に即して行われなければならないという実質課税の原則にも違反する。

(3) 判決内容

上記裁判例は、次のとおり判示して納税者の各取消請求等を棄却した。

- ① 時効取得による権利の得喪の場合の課税について、租税法上、次のような取扱いがさ

¹³⁵ 時効が完成し、時効の利益を受ける者が、現権利者に対し、時効の利益を主張するという行為である「援用」をしなければ裁判所も裁判はできない。民法 145 条。従って、所有権を取得するためには、時効完成のみならず援用という意思表示が必要である。

れている。まず、時効により不動産を取得した者に対する課税上の取扱いについていうと、課税実務上及び裁判例上、時効の援用の時に、一時所得に係る収入金額が発生したものと解されている¹³⁶。次に、時効により権利を喪失した者に対する課税上の取扱いについてみると、法人である場合は、時効が援用された時点を基準に時効取得により生じた損失が損金算入される。

② 本件相続開始時において、いずれも時効が援用されていなかったばかりか、いずれも時効が完成していなかった。各時効完成までの間に、原告らは、丙らが本件各土地をそれぞれ占有しているのを当然知っていたのであるから、丙らに対し、本件各土地の明渡しを請求するなどして、時効中断の措置をとることができたものである。それは原告らに帰責事由があったことによるものである。

③ 本件事案での問題は、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い。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あたって、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のである。

(4) 本事案に係る学者の見解

本件においては、本件相続開始時には時効も完成しておらず、原告らが時効中断の措置をとらなかったのは原告らに帰責事由があったともいえる。しかしながら、仮に本件において、本件相続開始時に既に時効が完成していたり、その完成が極めて切迫していたりすると、更正の請求ができないことについて原告らに帰責事由があったとも言い難いこととなる¹³⁷。このような場合には、時効が完成している場合に限って更正の請求を認めるべきとする見解¹³⁸も成立し得るかも知れないが、国税通則法 23 条 2 項にいう「・・・基礎となった事実」を時効の「完成」とみたり、「援用」とみたりすることに不合理性が残り、援用時に課税関係が生じるとする所得税や法人税の取扱いとの整合性も維持できなくなる。これ

¹³⁶ 静岡地方裁判所平成 8 年 7 月 18 日判決（税務訴訟資料 220 号 181 頁）、東京地方裁判所平成 4 年 3 月 10 日判決（税務訴訟資料 188 号 573 頁）。

¹³⁷ 品川芳宣「国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう『判決』の意義」税研 18 巻 4 号 93 頁（日本税務研究センター、2003）。

¹³⁸ 八ツ尾順一「相続財産と時効」税務事例 25 巻 1 号 43 頁（財経詳報社、1993）。

らの問題を解決するためには、国税通則法 23 条 2 項 3 号を受けた同法施行令 6 条に掲げている限定的事由を拡大（例示規定とすること等）する方向で検討する必要があるものと考えられる。これらより本件各判決は、実務における対処方法に大きな警鐘を与えている¹³⁹として、実務上の対処方法に影響を与えるものになるのではないかと。また、本件事案の判示③下線部に対して、「私法と租税法の分裂」を意味し、それは、租税法におけるルール・オブ・ローの発展にとって重大な問題であるといえる¹⁴⁰との有力な見解もみられる。

取得時効の課税の問題については、時効の効力を税法上どの時点で捉えるべきかという観点から 3 つの見解が考えられる¹⁴¹とされている。

① 占有開始時説

取得時効の効力は占有開始時に遡って効力を生じ、占有開始が相続開始前であれば、時効取得された財産は、遡って相続財産でなかったことになるから、時効取得を認める判決は通則法 23 条 2 項 1 号にいう「判決」に該当するとする見解¹⁴²である。

この見解は、いうまでもなく時効の私法上の遡及効を重視する立場であり、この見解からは、「相続開始当時、被相続人が各土地を所有していたこと」をもって、通則法 23 条 2 項 1 号の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」であると捉え、相続開始後の時効の完成、援用を待って、時効の遡及効により、この事実が覆されるものであると説明されると思われる。

② 完成時説

相続後に時効の援用がされ、かつ、相続時に既に時効が完成していることを条件として、通則法 23 条 2 項 1 号の更正の請求が認められるとする見解¹⁴³である。その根拠は、判例が永年、確定効果説（時効完成時を取得時効の時期）をとっており、法的安定性の観点からそれに従うべきであり、また時効の援用をする時期は、利害関係人との紛争の発生時期や訴訟上のテクニックによって、大きく左右される¹⁴⁴からである。

¹³⁹ 品川・前掲注（137）93 頁。

¹⁴⁰ 金子宏「最近 10 年の租税判例の動向—基礎理論を中心として—」税研 18 卷 3 号 16 頁（日本税務研究センター、2002）、その他にも「民法から離れて、課税独自論を展開するのは、租税法律主義に反したものとして戒められるべきである」とする見解もある。松尾弘、益子良一『新訂 民法と税法の接点—基本法から見直す租税実務—』鶴藤俊英執筆部分 258 頁（ぎょうせい、2007）。

¹⁴¹ 増田隆久「相続開始後に時効により相続財産の所有権を失った旨の判決がなされた場合の更正の請求の可否」税理 46 卷 6 号 219 頁（ぎょうせい、2003）。

¹⁴² 北武雄編『事例租税法』島村芳見執筆部分 132 頁（第一法規、1982）。

¹⁴³ ハツ尾・前掲注（138）43 頁、竹下重人「時効と税」自由と正義 28 卷 6 号 26 頁（日本弁護士連合会、1977）。

¹⁴⁴ 北・前掲注（142）132 頁。

これは、相続開始時において、時効の中断が可能かどうかを基準とするものと思われ、実質的な利益考量の結果を重視する見解である¹⁴⁵と考えられる。

③ 援用時説

時効による所有権取得・喪失の効果は、時効が援用されたときに初めて確定的に生ずるものであり、相続開始時点では時効の完成も援用もなかった以上、被相続人は所有権を喪失していなかったのであるから、通則法 23 条 2 項 1 号に該当しないとする見解¹⁴⁶である。

これは時効期間の経過と援用という、所有権喪失の要件事実が備わっていないのであれば、相続開始時に既に存在していた事実のみによって課税標準等が変更されるものではないとするものである。

(5) 本事案の検討

まず、民法上の取扱いから確認する。民法上の時効制度においては、時効の効力はその起算日に遡り（民法 144 条）、時効の援用とともに法律上始めから所有者であったとして原始取得される¹⁴⁷。

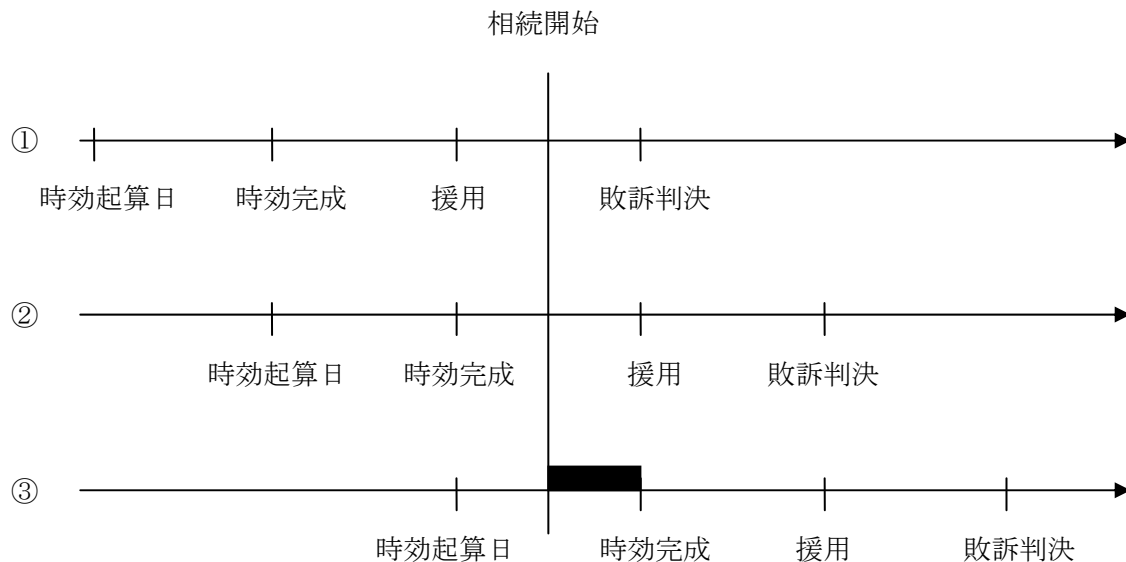
そして、税務上の取扱いは、相続開始時点と「時効完成」、「援用」及び「敗訴判決」の時期との関係で、以下の 3 パターンに区分され、これらのパターンごとの喪失者について後発的事由に該当するか否かについては、次のようになる。

¹⁴⁵ 増田・前掲注 (141) 219 頁。

¹⁴⁶ 占部裕典「時効が課税関係に及ぼす影響—相続税法における時効取得と特別の更正の請求の可否を中心に—」同志社法学 58 卷 4 号 96 頁（同志社法学会、2006）、増田・前掲注 (141) 220 頁、北・前掲注 (142) 134 頁。

¹⁴⁷ その理由として「たとえば、他人の物を占有していて取得時効が完成したが、その時効期間中にその物から果実が生じた場合、もし遡及効を認めないと、時効が完成するまでその物（元物）は本来の所有者に属していたことになるから、その果実も本来の権利者に帰属するため、元物は時効で取得しても果実は返さなければならないという事態が起こりうる等の問題が起きないようにしたのである」と述べられている。我妻・前掲注 (133) 266 頁。

《時効援用判決と後発的事由の関係図¹⁴⁸》



① 相続開始が「援用」と「敗訴判決」の間の場合

相続開始前に時効完成し、援用もされており、時効援用判決で所有権を喪失した場合には、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当し、後発的事由となる。

② 相続開始が「時効完成」と「援用」の間の場合

相続開始前に時効完成し、相続開始後に時効援用判決で所有権を喪失した場合には①同様、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当し、後発的事由となる。当該相続財産は、相続人の意思にかかわらず、占有者の時効の援用があれば、一方的に所有権を失う状態にあり、相続人らに所有権を確保すべき方法がないためである。

③ 相続開始が「時効完成」前の場合

相続開始後に時効完成及び援用という事実により、時効援用判決で所有権を喪失した場合には、瑕疵のある所有権を相続したのではないのであるから、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当せず後発的事由とはならない。時効の効力はその起算日に遡るとされているが、所有権取得の効力は、援用によってはじめて確定的に生ずるのである。そして取得者と整

¹⁴⁸ 武田・前掲注 (11) 1442 頁。

合性を保つため、喪失者の喪失時期は時効援用判決確定時となる。

筆者は以下のように考える。

民法上は、その時効援用判決時において原始取得されたものではなく、民法 144 条の規定により、取得時効された財産はその起算日まで遡って取得することとなる。つまり、課税要件事実が変動したことになり、文理解釈上、同号の「課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」そのものであると考える。

ここで、平成 19 年 11 月 1 日判決¹⁴⁹をみると、当該判決は、上記裁判例と違い相続開始前に時効が完成していて、その時効援用判決が相続開始後に行われたという上記図の②のケースにあたる。従って、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」を理由に更正の請求ができることとなる。しかし、当該国税不服審判所の判断理由は、「相手方に時効を援用されれば所有権の喪失を甘受せざるを得ない状態の土地であるとして、その財産の価額は零円になる」との請求人の主張を肯定して、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」の規定を根拠にしたのではなく、相続財産の評価の問題を理由として、減額更正を行った¹⁵⁰。つまり、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当するとしても、その判断理由は通則法 23 条 2 項 1 号ではなく、財産評価の問題として相続税法の観点から、相続税法 22 条を受けて、判断が下されている¹⁵¹のである。これでは、通則法 23 条 2 項 1 号の存在理由を薄めてしまうのではないかと考える。

また、上記図③については、通則法 23 条 2 項 1 号に該当しないために減額更正が認められないとする判断が下されることに対して、矛盾点を感じる。いずれの場合があっても一旦相続等をした財産を失うことに変わりはない。

時効によって取得者が一時課税とされ、喪失者は遡っての是正という整合性はとれないかもしれないが、時効取得者に課税され、相続財産喪失者には更正の請求が認められないのでは、まさしく二重課税が発生するといわざるを得ない。相続税について、一時点の財産に対する課税であることから、所得税法、法人税法とは異なり、民法上の遡及効を相続税については認めるべきではないかとの見解¹⁵²を支持することができる。更正の請求が認

¹⁴⁹ 前掲注 (36) 国税不服審判所 19・11・1。

¹⁵⁰ 「相続開始日にはその所有権を失っている場合は、相続財産には含まれないとして通則法 23 条 2 項の更正の請求を認めることも可能ではなかろうか」との見解がある。有賀武夫「国税通則法 23 条 2 項 1 号の更正の請求要件としての『基礎となった事実に関する訴えについての判決』の意義」税務弘報 57 巻 8 号 144 頁（中央経済社、2009）。

¹⁵¹ また、国税不服審判所平成 14 年 10 月 2 日判決においても、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当するものの、相続財産の評価の問題として更正の請求を認めた。

¹⁵² 小島俊朗「相続財産につき取得時効の援用があった場合の更正の請求について」明治学院大学法科大学

められなければ、相続時に課税された租税に対しては、その後時効援用者に対して当該相続財産に係る相続税についての損害賠償請求の訴訟を起こすことが考えられよう。しかし、その時間と費用等の問題を考慮するならば、納税者の権利救済措置としての意義をもつ、更正の請求の趣旨に従って救済がなされるべきではなかろうか。さらにいえば、相続開始時から時効完成まで忙しく、切羽詰まった状態かつ、相続という難しい心情の状況の中、時効中断を食い止めることができなかった場合においても、「納税者の責めに帰す」といえるのであろうか。民法の時効取得については、その趣旨として、権利の上に眠れる者は保護に値しないこととされているが、権利の上に眠っていたのは被相続人であって、相続人ではないとの見解¹⁵³もあり、納税者自身の帰責事由は重大といえないのではないかと考える。

これら民法との整合性の観点、また相続税法が一時点において課税されるという観点から、相続開始時において時効が完成していない場合において、後に時効援用判決がなされたようなときにも、更正の請求は認めるべきであると考ええる。

第2節 通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」の射程範囲

第1款 課税庁の解釈

通則法23条2項3号の「やむを得ない理由」を具体化する通則法施行令6条1項各号の列举事由のうち1号、3号、4号¹⁵⁴は、いずれも納税者の意思にかかわらない第三者の一方的行為と解釈される。この点につき、同項2号に関してもその解釈と整合的に理解すべきである。同項2号の「やむを得ない事情」とは、例えば契約の相手方が完全な履行をしないなどの客観的事由に限定すべき¹⁵⁵であると解している。

また、通則法23条2項による後発的事由に基づく更正の請求について、外形を伴わず外部から認識することができない主観的な事情に基づくものを認めると、当該事情の存否の

院ローレビュー9号46頁（明治学院大学法科大学院、2008）。

¹⁵³ 小島・前掲注（152）45頁。

¹⁵⁴ 平成18年度改正で加えられた国税通則法施行令6条1項5号が規定される前に示された解釈であるため触れられていないが、同号も課税庁の通達の変更であるため当然に含まれるものと解される。

¹⁵⁵ 高知地方裁判所平成17年2月15日判決（税務訴訟資料255号順号9932）。

判別が困難であるうえ、不誠実な納税者により、滞納処分を免れる手段として後発的事由による更正の請求の制度が悪用されるおそれもある¹⁵⁶と解している。

第2款 現行制度（裁判例等の判断）からの整理・検討

通則法施行令6条1項2号に規定する後発的事由に類するやむを得ない理由は、「申告等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に係る契約が、(1) 解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の(2) 成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は(3) 取り消されたこと」である。

(1)「解除権の行使によって解除」について

解除とはいったん有効に成立した契約を、遡って解消させてしまう一方的な意思表示¹⁵⁷（単独行為）であり、このような意思表示をなす権利を解除権という¹⁵⁸。

解除をするには、①債務者が債務不履行に陥ること、②債務不履行が債務者の責に帰すべき事由によること、③相当の期間を定めて履行の催告を行うこと、の3要件が必要とされる¹⁵⁹。

これに関し、契約の解除とは、契約が締結された後に、その一方の当事者の意思表示によって、有効に成立している契約の効力を遡及的に消滅させ、契約がはじめから存在しなかったと同様の状態に戻す制度をいう¹⁶⁰。契約の解除には法律の規定に基づき行われる法定解除¹⁶¹と、契約において予め解除できる場合として当事者間で合意されている事由に基づき行われる約定解除とがある。その他、解除に類似する制度としては、解除条件・合意解除（以下「合意解除」という）がある。これは、解除権の有無を問わず、契約当事者がすでに有効に成立している契約を解消して契約がなかったのと同じ状態を作ることの内容として行う新たな合意（契約）であるとされている¹⁶²ことから、合意解除によってはじめ

¹⁵⁶ 前掲注（155）高知地判17・2・15。

¹⁵⁷ 解除権が行使されると遡及的に契約の効力が失われる。

¹⁵⁸ 内田貴『民法Ⅱ 債権各論』82頁（東京大学出版会、2005）。

¹⁵⁹ 内田・前掲注（158）82頁。

¹⁶⁰ 菅原万里子「契約締結における計上時期と解除に伴う損益修正」税務弘報51巻9号110頁（中央経済社、2003）。

¹⁶¹ 民法540条、同法545条。

¹⁶² 菅原・前掲注（160）110頁。

て、課税関係が生ずるもの¹⁶³と考えられる。

(2)「契約の成立後生じたやむを得ない事情」について

同号にいう、「やむを得ない事情」という不確定概念は何を指すのかについては、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合（契約内容に拘束力を認めるのが不当な場合）、その他これに類する客観的理由がある場合を指すものと解するのが相当である¹⁶⁴とされている。

(3)「取消し」について

取消しは、契約の有効性の問題として瑕疵ある意思表示をした者、制限能力者を保護する制度であるのに対し、解除は契約が有効に成立していることを前提に、債権者を保護するための制度である¹⁶⁵とされている。主な取消原因には、詐欺・脅迫による行為、未成年者・成年被後見人の行為、被保佐人・被補助人の一定の行為、無権代理（取引の相手方に取消権あり）等¹⁶⁶があり、いずれも納税者に責めに帰さないことが要件となる。

解除権の行使による解除及び取消しは、通則法施行令 6 条 1 項 2 号に規定されているため後発的事由による更正の請求ができるもの¹⁶⁷と解されている。しかし、解除に類似したものである合意解除の場合には、解除権の有無にかかわらず当事者間の契約の新たな契約

¹⁶³ 後発的事由に該当しない合意解除に係る裁判例等として、【神戸地方裁判所平成 7 年 4 月 24 日（税務訴訟資料 209 号 222 頁）、大阪高等裁判所平成 8 年 7 月 25 日判決（税務訴訟資料 220 号 272 頁）、最高裁判所第三小法廷平成 10 年 1 月 27 日判決（税務訴訟資料 230 号 152 頁）】、津地方裁判所昭和 63 年 4 月 21 日判決（税務訴訟資料 164 号 125 頁）、【前掲注（44）東京地判 60・10・23、東京高等裁判所平成元年 10 月 16 日判決（税務訴訟資料 174 号 78 頁）、最高裁判所第二小法廷平成 2 年 5 月 11 日判決（税務訴訟資料 176 号 769 頁）】、前掲注（106）国税不服審判所 12・7・31 がある。

¹⁶⁴ 前掲注（44）国税不服審判所 8・10・31。

¹⁶⁵ 田島秀則「国税通則法 23 条 2 項による更正の請求と解除及び取得時効における遡及効について」税務事例 36 巻 8 号 54 頁（財経詳報社、2004）。

¹⁶⁶ 伊藤義一・須飼剛朗「租税負担の錯誤無効を理由とする贈与税決定処分の取消請求等の可否」TKC 税研情報 16 巻 6 号 38 頁（TKC 税務研究所、2007）。

¹⁶⁷ これに関して、解除や取消しだけでは直ちに請求理由に該当せず、「例えば、売主において譲渡の目的物の返還を受けあるいは受領対価の返還が現実に行われて初めて売主の経済的利益が消滅し、更正の請求は理由あるものとなる」との見解がある。清永敬次「更正の請求に関する若干の検討」園部逸夫先生古稀記念『憲法裁判と行政訴訟』446 頁（有斐閣、1999）。

として解され、同号には該当しない¹⁶⁸と解されている。

¹⁶⁸ 【横浜地方裁判所昭和 60 年 9 月 18 日判決（税務訴訟資料 146 号 614 頁）、東京高等裁判所昭和 61 年 7 月 3 日判決（税務訴訟資料 153 号 9 頁）】、【前掲注（44）東京地判 60・10・23、前掲注（163）東京高判 1・10・16、前掲注（163）最高裁 2・5・11】等がある。

以上の事から通則法施行令6条1項2号について次の表のようにまとめることができる。

通則法施行令6条1項2号

「申告等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に係る契約が、(1) 解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の(2) 成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は(3) 取り消されたこと」

- └─ 解除権の行使によって解除〔図1〕
- └─ 成立後生じたやむを得ない事情〔図2〕
- └─ 取消し〔図3〕

〔図1〕 解除権の行使によって解除

- └─ 法定解除・約定解除
 - └─ 法人税法・所得税法（事業所得等）・消費税法 ○
 - └─ 所得税法（事業所得等以外）・相続税法 ○
- └─ 合意解除
 - └─ 事情の変更により契約の効力を維持するのが困難な場合 ○
 - └─ 馴れ合い・租税回避に係るもの ×

〔図2〕 成立後生じたやむを得ない事情

無効

- └─ 公序良俗 ×
- └─ 心裡留保 ×
- └─ 虚偽表示 ×
- └─ 錯誤
 - └─ 動機の錯誤 ×
 - └─ 要素の錯誤 △

〔図3〕 取消し

- └─ 詐欺・脅迫による行為 ○
- └─ 未成年者・成年被後見人の行為 ○
- └─ 被保佐人・被補助人の一定の行為 ○
- └─ 無権代理 ○

以上の表により、まず〔図 1〕の「**解除権の行使によって解除**」については、法定の解除事由に限定されると考えられる。事情の変更等により契約の効力を維持するのが困難な場合を除く合意解除については、解除という形式を採った新たな契約と考えられ後発的事由に該当しない。

続いて〔図 2〕の前に〔図 3〕から整理すると、「**取消し**」については、解除と同様に法律によって定められている法律行為の取消しに限定されると考えられる。

最後に〔図 2〕の「**成立後生じたやむを得ない事情**」については、契約の無効が問題となるであろう。ここに、契約を遡及して効果を消滅させる「無効」については含まれていない。つまり、解除及び取消しは更正の請求理由とされているが、「無効」は請求理由に含めていないのである。この点に関し、無効のような場合には既往の経済的成果が失われることとなり、無効によって生ずる効果は、契約の解除と何ら異なるところはないことから、その意味において通則法上規定がないことを理由として無効の場合を排除しているものとはいえないとの見解¹⁶⁹もあり、同号においては、問題となっているといえよう。

契約等が無効とされる場合としては、公序良俗¹⁷⁰、心裡留保¹⁷¹、虚偽表示¹⁷²、錯誤¹⁷³等が想定されるが、公序良俗、心裡留保、虚偽表示に関しては、納税者の帰責性の観点から後発的事由に該当しないと考えられる。一方で「錯誤」については、前者と異なり多くの問題が内在していると考えられるため、以下「錯誤」について検討を行う必要がある。

錯誤があった場合には、民法では「意思表示は法律行為の要素に錯誤がある場合は無効とする」と定めている民法 95 条の適用が問題となる。内心の効果意思と表示が異なってしまった場合に、表示を尊重し、意思表示の効力を認めるという法制度も可能だが、民法は、錯誤（意思の欠けつ）がある場合は意思表示を無効にするという法制度を採用している¹⁷⁴。ただし、錯誤がある場合のすべてについて意思表示を無効にしたのでは取引の安全が図れ

¹⁶⁹ 堺澤・前掲注（57）63 頁。

¹⁷⁰ 民法 90 条。

¹⁷¹ 民法 93 条。

¹⁷² 民法 94 条。

¹⁷³ 民法 95 条。

¹⁷⁴ 三木義一ほか『実務家のための税務相談 民法編』20 頁（有斐閣、2003）、前掲注（106）国税不服審判所 12・7・31 においても、「法律行為を行うに際して、当該法律行為の動機に錯誤があり、その動機が明示的又は黙示的に表示され、法律行為の要素となっている場合には、表意者に重大な過失が存在しない限り、民法 95 条の規定により当該法律行為は無効になると解されている」と判示している。

ないため、①法律の要素に錯誤（「その錯誤がなければ表意者がその意思表示をしなかった」と認められるような契約の基本となる事項）があり、②表意者に重大な過失がない場合（表意者に重大な過失がある場合は意思表示の無効を主張することはできない制限を採っている）に限って意思表示を無効にすることになっている¹⁷⁵。

しかし、契約の要素に錯誤があり、そのことを当事者双方が認識し、契約自体を無効としてその経済的効果を消滅させたが、双方が認識しているため訴訟で争う必要もない場合に更正の請求は可能なのか¹⁷⁶という問題が生じると思われる。そこで、以下から錯誤に関する裁判例の検討を行っていく。

第3款 錯誤無効が通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」に該当するかが争いとなった裁判事例についての検討

高松高裁平成18年2月23日判決¹⁷⁷で示された裁判所の見解

本事案は、納税者（原告）が法定申告期限から1年を経過した後に、売買契約が錯誤による無効であると主張して、当該年度における更正の請求を行ったが、税務署長（被告）によって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を受けたため、当該通知処分の取消しを求めた事案である。

本事案については、売買契約の「錯誤による無効」が通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」に該当するのかが問題とされた。

（1）事実概要

① X₁は平成9年1月頃大学生であったが、父Bが白血病を宣告され、余命幾ばくもないことが判明したため、大学を中退し、A鉄工所の後継者として働くこととした。そしてBは自分が元気なうちにA鉄工所の出資口を可能な限りX₁に取得させようと考え、X₂（X₁の祖母）に対し、その所有していた出資口をX₁に売却するように頼んだ。X₂は、これを了解した。その際、X₂はX₁が贈与税を課されるのではないかと心配したが、Bから贈与税

¹⁷⁵ 三木・前掲注（174）20頁。

¹⁷⁶ 三木義一「契約の錯誤無効と更正の請求—更正の請求制度の機能回復をめざして（その1）—」税務事例37巻8号1頁（財経詳報社、2005）。

¹⁷⁷ 【前掲注（155）高知地判17・2・15、前掲注（63）高松高判18・2・23、最高裁判所第二小法廷平成18年10月6日不受理（訟務月報52巻12号3672頁）】。

の課されない適正な価格を調べると言われたため、売買代金額をBに一任することとした。また、X₁は、Bが自分を後継者として体制を固めるために奔走しているのを見て、可能な限りBの意向に従いたいと思い、購入可能な金額であれば本件出資口を購入したいと考えた。

② Bは、A鉄工所には顧問税理士がいなかったため、同業種の上場企業等について、その株式の時価を調査し、それらを参考にして本件出資口の売買代金額を1口当たり1万5,000円（総額1,687万5,000円）と決定し、税務署に赴いてその売買代金額を説明し了解を得た。X₁及びX₂らは、本件売買契約締結の前にBから本件出資口の売買代金額が適正な金額であり、税務署の了解を得た旨を聞かされていたため、X₁が贈与税を課されることは心配ないと認識していた。そして、X₁は当時所有していた約1,000万円の預金に加えて借入金約700万円によって、本件売買契約を締結した。

③ ところが、Bの死亡した後の相続税の税務調査において、本件売買契約当時の本件出資口の評価額は、類似業種比準価額方式によると1口当たり12万7,268円、純資産価額方式によると1口当たり10万2,590円であることが判明し、少なくとも本件売買契約当時の金額1口当たり1万5,000円との差額はX₂からX₁への低額譲渡に当たるとして、贈与税5,775万9,700円を課される旨の指摘を受けた。そして、売買代金の実際的评价額の重大な錯誤があったとして、要素の錯誤による本件売買契約の無効を理由として更正の請求を行った。X₂も要素の錯誤による本件売買契約の無効を理由として、平成9年分の所得税の更正の請求を行った。これに対し税務署長は、これらにつき更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

(2) 納税者の主張

錯誤によって何らかの契約を締結した者が、錯誤に気付かないうちに法定申告期限を過ぎてしまった場合に、課税庁に対して、当該契約の錯誤無効を主張し得ないとすれば、民法95条が錯誤無効により表意者を保護しようとした趣旨が没却されることになり不合理であるから、そのような場合には、租税法律関係の安定の要請よりも表意者保護を優先すべきである。

(3) 判決内容

上記裁判所は、次のとおり判示して、納税者の各取消請求等を棄却した。

高知地裁平成 17 年 2 月 15 日判決は以下のように判示した。

① B と原告らの間では、本件売買契約の動機に関わる、X₁ が多額の贈与税を課されないとの認識が、少なくとも黙示的に表示されているといえる。以上によれば、原告らの誤信は、本件売買契約の意思表示についての錯誤に当たるといえる。

② 原告らは、税理士等の専門家に相談等をすれば、その売買代金額は容易に認識できたにもかかわらずそれをしなかったものであり、安易に B の言い分を信用して、その売買代金額が実際の価値に見合った適正な金額であり、その誤信について重大な過失があることは明らかである。

さらに、高知地裁の控訴審である高松高裁平成 18 年 2 月 23 日判決においては、当該誤信及び否認理由について次のように判示している。

③ 控訴人らが税理士等の専門家に相談するなどしなかったのは、白血病に冒され、余命幾ばくもない B が自分なりに調査をし、税務署に相談に行つて了解を得た旨の話をしたことなどから、一応の調査、検討はしているのであるから、当時の控訴人らの置かれていた立場や年齢を考慮すると、控訴人らの懈怠が著しく不注意であつて重大な過失であると認めることはできない。

④ 我が国は、申告納税方式を採用し、申告義務の違反や脱税に対しては加算税等を課している結果、安易に納税義務の発生の原因となる法律行為の錯誤無効を認めて納税義務を免れさせたのでは、納税者間の公平を害し、租税法律関係が不安定となり、ひいては申告納税方式の破壊につながるのである。

従つて、納税義務者は、納税義務の発生の原因となる私法上の法律行為を行った場合、当該法律行為の際に予定していなかった納税義務が生じたり、当該法律行為の際に予定していたものよりも重い納税義務が生じることが判明した結果、この課税負担の錯誤が当該法律行為の要素の錯誤にあたるとして、当該法律行為が無効であることを法定申告期間を経過した時点で主張することはできないと解するのが相当である。

(4) 本事案に係る学者の見解

通則法施行令 6 条 1 項 2 号は、少なくとも明文上は解除と取消権が行使された場合であり、法定解除及び「やむを得ない事情」がある場合の合意解除、さらには取消権が行使された場合の調整措置であり、無効は直接的には規定していない。取消では更正の請求にな

るのに対し、無効の場合にならないというのはきわめて不自然な解釈¹⁷⁸である。この点につき、国税通則法制定者は無効な場合は判決等で確認されるのが通常と考えていたか、あるいは、所得税法等の個別税法の規定で救済されていることを前提にしていたとも考えられる¹⁷⁹との見解があり、また、平均的経済人の立場からみてそれが合理的であると認められる場合には、税負担に関する錯誤を意思表示の無効原因と考えてよい場合がありうる¹⁸⁰と考えられている。

課税庁が判決等以外の方法での錯誤無効を認めようとししないのは、それが当事者間の合意解除と区別しにくいからであると考えられ、契約の錯誤無効の場合、合意解除と区別しにくいことや租税回避目的の契約錯誤も含まれるために、課税庁は慎重になりがちである¹⁸¹とされている。錯誤による更正の請求は、国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号にいう「やむを得ない事情」という抽象的要件に含めて救済する余地もあり得ると思われるが、それ以上に国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」が訴訟を通じて生じたと解して更正の請求を認めるべき¹⁸²とする見解がある。また、法定申告期限後の錯誤の主張が認められるか否かについては、一律の考え方はなく、ケースバイケースにより、正義と公平に照らして判断すべきであろう¹⁸³との見解がある。以上により学者の見解においても、租税回避目的等の錯誤無効においては否定的であるといえる。

(5) 本事案の検討

通則法施行令 6 条 1 項 2 号の規定には、上述のとおり、「解除」及び「取消し」があった場合には、更正の請求事由に該当するものの、ここに「無効」は含まれていない。しかし、

¹⁷⁸ また、「相続税法には、多様な救済規定を設けている趣旨からすると、より救済の必要性の高い無効の場合を意識的に排除していると解するのはあまりにも不自然であり、むしろ国税通則法の共通規定で十分に救済されることが前提になっていると理解するのが自然であろう」との見解がある。三木・前掲注（176）6 頁。

¹⁷⁹ 三木・前掲注（176）7 頁。

¹⁸⁰ 「ただし、このように解した場合にも、民事訴訟または相手方との合意によって行為や取引の無効の確認と原状回復をしたうえでなければ、更正・決定の無効を主張することはできないと解すべきであろう」金子・前掲注（16）109 頁、また「一般的には後に原因たる行為の瑕疵を理由として経済的成果が失われた場合には、更正がなされなければならない」との見解もある。岩田好二「契約の無効又は合意解除と更正の請求」税務弘報 36 卷 3 号 156 頁（中央経済社、1988）。

¹⁸¹ 三木・前掲注（176）7 頁。

¹⁸² 三木・前掲注（176）8 頁、また、「税負担の錯誤といっても、租税回避目的の契約について、租税回避ができないことを理由に錯誤無効を主張するのは課税との関係で規制されるべきであろうし、私法上も重大な過失の存在（民法 95 条）により無効とはならないものと解す余地も大きいと思われる。しかし、それ以外の場合には、課税の前提となる契約が税負担の錯誤により無効となる場合は、解除権の行使と同様に更正の請求の対象になることを紛争予防のために明記すべきである」との見解もある。三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」租税法研究 37 号 15 頁（租税法学会、2009）。

¹⁸³ 伊藤・前掲注（166）35 頁。

無効の場合においても、更正の請求が認められるべき場合があると考えられるため検討を加える。

まず、錯誤の有無について当事者で争いがあり、その契約が無効であることが判決等で確定されれば通則法 23 条 2 項 1 号に該当し、更正の請求事由になることは明らか¹⁸⁴である。

一方で、これが当事者間において、訴訟をするまでもなく互いに確認できるような場合には、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に含まれないため、後発的事由に該当しないことになる。民法上は、遡及的に契約が消滅し、はじめからなかった状態となる。これに対して、税務上の取扱いとは上述したとおり、契約の要素の錯誤によって更正の請求を主張する場合において、判決等により錯誤の無効が認められたようなときには、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当するために更正の請求が認められることとなる。しかしながら、上記のような場合、つまり契約の双方が錯誤があったことを認識しておりわざわざ訴訟で争う必要もない場合には、「判決」には該当しない。この場合には通則法施行令 6 条 1 項 2 号に依拠することが考えられるが、解除にも取消しにも該当しないため、現行法では更正の請求に該当せず救済されないこととなる。

この点につき、所得税法施行令 274 条においては、無効な行為についても、経済的成果が当該無効な行為に基因して失われたことを要件として更正の請求の対象としている。これに関して通則法 71 条においては、「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」場合には更正決定の除斥期間経過後であっても 3 年以内であれば減額更正ができる旨の規定がなされている。

つまり、無効により経済的成果が消滅した場合には、所得税法に関しては納税者から更正の請求をすることができ、通則法の場合には、課税庁の職権による更正決定をすることができる規定が存在しているのに対して、施行令 6 条 1 項 2 号及び相続税法において当該規定は存在していない。上記裁判例においても X₂ の所得税の減額更正が認められなかったように、裁判所等は錯誤無効について消極的に解している¹⁸⁵といえよう。

しかし、最高裁判所平成元年 9 月 14 日判決において、税負担の錯誤を要素の錯誤である

¹⁸⁴ 三木・前掲注 (176) 8 頁。

¹⁸⁵ その理由として、「合意解除や租税回避のために無効を主張するおそれがある」ことが挙げられる。三木義一「契約の錯誤無効による更正の請求等が否定された事例」Lexis 判例速報 2 巻 6 号 119 頁 (雄松堂出版、2006)。

と認める判決¹⁸⁶がなされている¹⁸⁷。この裁判例以前は、税負担の錯誤は法律の錯誤であり、要素の錯誤ではないとされていたが、この裁判例によって税負担の錯誤も相手方に表示されることで税負担の錯誤自体が法律行為の内容となっている場合には、要素の錯誤に該当し法律行為を無効にすることができることとなった。本判示においては、錯誤の無効が更正の請求理由に当たらないとの理由によって更正の請求を否定したのではないため、錯誤無効が後発的事由に該当するかどうかは不明となっている。

これに対し筆者は、契約の解除・取消しとの整合性の観点から錯誤無効においても、要素の錯誤に限っては、錯誤が明示的・黙示的に表示されており、納税者に重大な過失がない場合に限って、税法の不知によった場合であっても通則法施行令 6 条 1 項 2 号のやむを得ない事情に含まれてもいいのではないかと考える。

第 3 節 後発的事由の該当要件

裁判所等は、後発的事由の該当要件として、基本的には後発的事由による更正の請求の趣旨である「納税者の予測可能性」及び「納税者の帰責性」に基づいて後発的事由の認識をしているとの整理を行った。

これに基づき、後発的事由に該当するには、まず納税者が課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実が後発的事由によって変動をきたすことが必要である。これを前提として、上記趣旨である「予測可能性（申告時に予測し得なかった事由が生じたこと）」が要件となろう。しかしながら当該要件については、納税者が後に課税標準額等又は税額等が減少することを知り得ながら、申告時にわざわざ過大な申告をすることは考えられない。従って、この要件は趣旨からの形式的な要件になると考える。

従って、裁判所等が後発的事由の該当性の要件として重要な判断基準としているのは「納税者の帰責性（予測し得なかったことに帰責事由がないこと）」といえる。この点につき、列挙されている後発的事由に当てはめてみると、通則法 23 条 2 項各号及び通則法施行令 6

¹⁸⁶ 協議離婚に伴う財産分与者の課税に関する錯誤が要素の錯誤と認められた事案である。錯誤について「意思表示の動機の錯誤が法律行為の要素の錯誤としてその無効をきたすためには、その動機が相手方に表示されて法律行為の内容となり、もし錯誤がなかったならば表意者がその意思表示をしなかったであろうと認められる場合であることを要する」とし、動機の表示と錯誤の重要性を要件としている。

¹⁸⁷ この他に東京地方裁判所平成 7 年 12 月 26 日判決（判例時報 1576 号 51 頁）においても、錯誤により無効としたものがある。

条 1 項各号の規定¹⁸⁸（通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号以外）については、納税者の意思が介入する余地がない。従って、「帰責性」の面からみても、当該事由に該当した場合には、納税者の帰責性はなく後発的事由に該当するという点で整合すると考える。

次に、前節において行った裁判例等の整理・分析をもとに、通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号について「帰責性」に焦点をあて、その該当性を検討していく。この点については、「帰責性」とされているが、これまでの裁判例等の整理・分析によれば、裁判所等は「予測し得なかったこと」に対して帰責事由を該当要件にしているのみではなく、「後発的事由による更正の請求理由」自体に帰責事由がないことを要件にしていると考えられる。つまり、申告時に後発的事由が予測し得なかったことに納税者の責めに帰さないこと及び当該後発的事由自体に対しても納税者に責めがないことを要件としている。そして裁判所等は後者を重視しているように考える。その理由は、前節においての分類とそれに対する否認理由をみても明らかである。これらより、「帰責性」は更正の請求理由に納税者の責めに帰すかという解釈をとることができる。

以下に掲げるものについては、いずれも後発的事由に該当しないものであるが、筆者は次のように考える。

客観性・合理性を欠く判決等については、いずれも納税者が租税を減らすことを目的として提訴しているという点で共通している。さらに、これらは、税負担を軽減するための判決等とそれ以外に分類することができる。このうち後者については、いわば悪質な納税者（税負担を減少させる行為をする納税者としては、前者と共通するが、後者においては税負担を減少させるために虚偽表示など裁判所及び課税庁を欺く行為をしている点が相違する）として、権利救済を図るべきではない。その一方で、税負担を軽減するための判決等を一律に悪質な納税者と同類に扱うのは妥当ではないと考える。税法の不知によって多額の租税がかかるとした場合など、後発的事由による更正の請求に至る経緯などから、裁判所の判断によって悪質な納税者ではないとされた場合については、納税者の重大な「帰責性」はないと考えられることから、権利救済が図られてもいいのではないかとはいえよう。

続いて、客観性・合理性を欠く判決等以外として、以下に分類することができる。

・新たな権利関係等を生じさせる判決等

¹⁸⁸ 第 1 章第 1 節第 3 款参照。

- ・課税標準等又は税額等の基礎となった事実に変動をきたすものではない判決等
- ・法人税法及び所得税法における事業所得等に係る判決等

まず、新たな権利関係等を生じさせる判決等については、その判決等によって課税要件事実が変動するものではなく、新たな課税要件事実を発生させるものであるため、後発的事由には該当しないと解されている。課税標準等又は税額等の基礎となった事実に変動をきたすものではない判決等についても、これと同様に、「納税者の帰責性」の有無にかかわらず、判決等によって新たな課税関係が生じることとなるため後発的事由には該当しないものと考えられよう。しかし、現行法において、後発的事由による更正の請求については、更正の請求を受けようとする納税者が直接、更正の請求を受けようとする課税要件事実等について判決等を得なければならないとされている点は是正されてもよいのではなかろうか。これらについては、他の者が受けた判決等によって計算の基礎となった事実と異なることが確定した場合には、当該納税者に「帰責性」がないことを条件として、後発的事由に該当するべきであると考ええる。

これに関連して、3つ目の分類として法人税法及び所得税法における事業所得等に係る判決等を掲げた。これについては、第3章において考察する。

一方で、通則法施行令6条1項2号については、解除・取消しといった、法定の解除・取消事由がある場合については、当該事由に「帰責性」はないことから後発的事由に該当し、合意解除については、上記の新たな権利関係等を生じさせるものと同類であると考えられる。

解除・取消しに類する取引効果をもつ無効については、現行の後発的事由に該当しないと解されている。しかしながら、これについても一律に後発的事由から外されるのではなく「帰責性」から判断すべきであろう。

以上のように、後発的事由の該当性の判断は「帰責性」によってなされようとする。現行制度においては、「帰責性」の解釈が不明確であるといえよう。納税者の予測可能性の観点から、何を以て「納税者の責めに帰す」というべきかを明確に示すべきであると考えられる。

裁判例検討においては、納税者の「帰責性」がないものとすべきである「時効援用判決」及び「錯誤無効」を取り上げた。これらについてはいずれも、裁判所等が課税の安定性等

を厳格に示した判決であると考えられるが、納税者の「帰責性」の観点から、権利救済が図られるものである。従って、限定的に捉えられている後発的事由の該当要件である「帰責性」の拡充を図るべきであるとする。

第4節 小括

本章では、後発的事由の該当性を明らかにした。

列挙されている後発的事由のうち、解釈上問題とされている通則法 23 条 2 項 1 号の「課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（判決同一の効力を有する和解その他の行為を含む）」については、当該規定を 3 つに細分化して検討を行った。そのうえで「事実」には、課税要件事実のみならず課税要件事実に関連する事実の変動も同号に含まれる点、「判決と同一の効力」には、法律の規定をもって判決と同一の効力を有するとされている点から、裁判上の和解、起訴前の和解、民事調停、調停等が同号に該当するとの整理を行った。このうち 3 つ目の「判決」については、刑事事件判決は同号に該当せず、民事事件判決に限るものとされている点を確認した。さらに民事事件判決による場合でも、客観性・合理性を欠く判決（納税者による馴れ合い判決、租税回避のための判決、租税負担を軽減させるための判決、通謀虚偽表示による判決、客観的事実と異なる判決）は含まれないものとされている。また、客観性・合理性のある判決でも、新たな権利関係等を生じさせる判決、課税標準等又は税額等の基礎となった事実に変更をきたすものではない判決については同号にいう判決等に該当しない。

また、通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「申告等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に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと」については、「解除」には、法定の解除事由がある場合のみが同号に該当し、合意解除等については該当しないとされる。これに関連して、取消しについても同様の解釈がなされている。

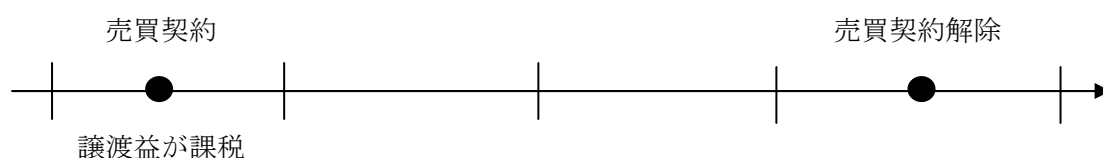
以上の整理から、裁判所等の後発的事由の判断基準は「納税者の帰責性」をもとに行っているといえる。しかし、この点については、「帰責性」が不明確かつ厳格なものであり、納税者の権利救済が図られていない。従って、納税者保護の観点から、「帰責性」を明確に示し、さらに、「帰責性」の拡充を図るべきであるとの結論に至った。

以上、後発的事由の該当性について検討してきたが、これらの後発的事由について該当すれば、更正の請求が認められ、過年度に遡って申告内容を是正することができることとされるが、法人税及び所得税に係る事業所得等に対しては、その大部分が適用されないこととなる。なぜならば、法人税及び所得税の事業所得等については、その所得計算が期間計算で行われているため、過年度に遡って申告内容を是正しなくても、その後発的事由が生じた年度の損失として処理すれば、問題はないとされているためである。これに関連して次章においては、減額更正年度について考察していく。

第3章 減額更正年度について（当期一括処理方式か過年度遡及修正方式か）

法人税法においては、後発的事由によって減額更正が認められた場合であっても、過年度に遡って申告内容を是正することが認められず、納税者に不利益が生ずるという問題が考えられる。第3章では、この減額更正年度の問題について検討していく。

例えば、過年度に売買契約により資産を譲渡し、後の年度において売買契約が解除された場合には以下の2つの処理方法が考えられるが、両者の方式のメリット・デメリットの比較等により、望ましいあり方について検討を行っていくこととする。



未収金	×××	譲渡資産	×××
		譲渡益	×××

〔当期一括処理方式〕
(新たに発生した損失として処理)

譲渡資産	×××	未収金	×××
前期損益修正損	×××		

〔過年度遡及修正方式〕

(過年度の課税分を更正の請求)

※（前提条件）

売買契約¹⁸⁹の年度において、信用取引等によりなされた場合について当該年度に譲渡益に担税力がないにもかかわらず課税される。従って、売買契約による譲渡が現金取引である場合には、担税力の面からも問題は少ないと考えられることから、譲渡資産による対価が金銭債権とされる信用取引等により行われた場合を前提として検討していく。また、売買契約がなされた年度において課税された租税に対しての是正措置を検討していくため、

¹⁸⁹ 当該減額更正年度の問題は、資産の売買契約等に限らず、請負契約等においても同様の問題が発生すると考えられる。

売買契約の年度については譲渡益が発生したことを前提とする。

第1節 課税庁の解釈

課税庁においては、法人税及び所得税における不動産所得、事業所得又は山林所得（以下「事業所得等」という）における後発的事由が生じた場合の損失については、過年度に遡っての是正を認めない解釈を採っている¹⁹⁰。

所得税法においては、「事業所得等を生ずべき事業の遂行上生じた売掛金及び貸付金の全部又は一部が回収不能となった場合には、その回収不能の事実が生じた日の属する年分の事業による所得の金額の計算上必要経費に算入する¹⁹¹」という明文の規定に基づき事業所得等に係る後発的事由による損失はその損失の生じた日の属する年分の必要経費に算入する取扱いとしている。

これに対して、法人税法においては、後発的事由による損失の計上時期について明文の規定は存在していない。従って、法人税法上の益金の額と損金の額は、原則的には別段の定めのあるものを除き、企業会計上の収益と費用に基づくべきこと及び益金と損金の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下「公正処理基準」という）とによって算定されなければならない旨を規定¹⁹²している。

そして「企業会計における公正処理基準¹⁹³」は、後発的事由による損失について、企業会計上既往の決算を遡及して修正することは困難を強いられることになるため、通常の当期の業績により生じる損益と区別する意味で当該発生日の特別損益の一部を成す項目である前期損益修正項目等として特別損益に計上するものとしており、原則的には、過去の財務諸表を修正する方法は採用していない¹⁹⁴。これに伴い法人税の算定にあつては、別段

¹⁹⁰ 「法人税及び事業所得等に係る所得税にあつては、いわゆる期間損益課税になじまないところの所得帰属者の誤り（通則法 23 条 2 項 2 号）、押収等により課税標準等又は税額との計算の基礎となるべき帳簿書類に基づいてその計算ができなかったとき（通則法施行令 6 条 1 項 3 号）等にその適用があると考えられている」武田・前掲注（11）1454 頁。

¹⁹¹ 所得税法 51 条 2 項、同法 64 条、同法施行令 141 条 3 項。

¹⁹² 法人税法 22 条 4 項。

¹⁹³ 前期以前において売上高等として収益に計上したものについて、当期の契約の解除又は、取消し、値引き、返品等の事実が生じた場合、企業会計では、前期損益修正項目であるが、その事業の性質上毎期経常的に発生するものは発生期の売上高の修正項目として取り扱い、その金額が相当額以上の異常性をもつものだけを特別損失として経理する方式がとられている（企業会計原則注解 12）。この企業会計上の取扱いをする理由としては、①過去に確定した決算の修正のために臨時株主総会を開催するのは困難であること、②過去に株主に利益分配により配当したものを取り戻すのは困難であることが考えられる。

¹⁹⁴ 「但し、わが国においても、財務諸表に重要な影響を及ぼすような過去の誤謬が発見され、それが金商法上の訂正報告書の提出事由に該当するときには、有価証券報告書等に記載される財務諸表について修正再表示を行うことになる」弥永真生編著『過年度決算訂正の法務』33 頁（中央経済社、2009）。

の定めがあるものを除き、法人税法 22 条 4 項の規定により当該公正処理基準に従った会計慣行¹⁹⁵が定着していることから、これが法人税法における後発的事由による損失の計上時期についての取扱い¹⁹⁶となっている。そして、前述のように法人税法上、後発的事由による損失の計上時期についての明文の規定は存在していないものの、課税庁は法人税基本通達¹⁹⁷において、後発的事由による損失の計上時期は、その損失の発生した事業年度の損金の額に算入する取扱いである旨を明ら¹⁹⁸にしている。

他方、消費税法においては、課税売上につき返品、値引き、割戻を受けた場合又は貸倒れがあった場合、それに係る消費税額を返還等をした日の属する又は貸倒れとなった日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除する旨の明文の規定¹⁹⁹が存在することから、所得税法の事業所得等と同様の取扱いがなされる。

所得税法上、事業所得等については、所得が一定の事業により継続的に発生する点にあるものと解されるところに過年度に遡って申告内容を是正せずに、その回収不能の事実が生じた年の必要経費に算入することに根拠がある。従って、継続事業ではない臨時的な所得である譲渡所得や雑所得の基因となった売買契約が解除されたような場合については、所得税法上において過年度に遡って申告内容を是正することができる旨の規定²⁰⁰がなされ

¹⁹⁵ 「所得の計算に当たっては、いわゆる収益と費用とが期間対応し、既往年分の所得の基因となった売買等が取り消されたり、戻り品があったとしても、その既往年分の所得を計算し直すということはず、その戻り品等があった年分の費用として処理される慣行が確立されている」武田・前掲注(11) 1453 頁。

「返品、売上値引き等は日常茶飯事に起こることであり、これをもとに更正の請求が行われたのでは、大量処理しなければならない税務署は混乱するであろうし、解除の時期をずらすことにより期間の利益が操作されかねないからであるとされている」黒田宣夫「申告納税の是正方法について」税経通信 54 巻 4 号 184 頁（税務経理協会、1999）。

¹⁹⁶ また、「税法は企業会計に依存しており、税法自体で所得を算定することはできない。この企業利益を税法独自の考え方で修正することになる。だから多少の乖離があっても、別に大した問題ではない」との見解がある。武田昌輔「税法は会計に対する独自性を主張すべきか」税務弘報 53 巻 1 号 2 頁（中央経済社、2005）。

¹⁹⁷ 法人税基本通達 2-2-16（前期損益修正）「当該事業年度前の各事業年度（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度）においてその収益の額を益金の額に算入した資産の販売又は譲渡、役務の提供その他の取引について当該事業年度において契約の解除又は取消し、値引き、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する」。

¹⁹⁸ 「同項（通則法 23 条 2 項）に規定する更正の請求理由のうちに他の納税者に課税替えが行われた場合や帳簿書類の押収等により認定課税が行われたような場合についての更正の請求が定められているが、これらは明らかに法人税についても当然適用されるべきものであろう。これに対し、少なくとも契約解除等については、前述のごとく遡及して課税を修正しないというのが法人税における基本的な考え方であり、このような意味において、同項の規定は、法人税についてはその適用のない場面が少なくないのである。この点、同項の解釈をめぐる若干の混乱が生じている向きもあるので、本通達は、これらのことをも踏まえて、執行上無用のトラブルが生じないようにとの配慮の下に制定されたものである」とされている。窪田悟嗣編者『法人税基本通達逐条解説〔五訂版〕』205 頁（税務研究会出版局、2008）。

¹⁹⁹ 消費税法 38 条、同法 39 条。

²⁰⁰ 所得税法 152 条、同法施行令 274 条。

ている。

これに伴い、法人税法においても、所得税法における事業所得等と同様に法人そのものが一定の事業を行う継続企業を前提としているため、その所得も継続的に発生するものである。これは、法人における事業活動（営利活動）そのものを継続的な所得とする考えを基礎にしていると考えられる。この点につき、法人の所得そのものを事業所得等と捉えた場合には、所得税法上の事業所得等となんら変わることがないことから、法人税基本通達によりその取扱いを示して、所得税法と足並みを揃えたものとなっている。このように後発的事由による損失は過年度に遡って申告内容を是正するものではなく、その事由が生じた事業年度に新たに発生した損失とする解釈を採っている。

これに加えて、法人税法における所得であっても過年度の申告内容を是正することができるものとして、土地譲渡益重課税制度（短期所有土地に係る土地の譲渡等がある場合の特別税率²⁰¹）の契約の解除があった場合の更正の請求があり、その取扱いについては上記の法人税基本通達と異にしており、過年度に特別税率が適用される土地の売買契約を締結し、その後の年度において契約が解除されたような場合においては、後発的事由による更正の請求をすることができる解釈が採られている²⁰²。しかし当該規定については、土地の投機的取引を抑制するために設けられたもの²⁰³であり、実質の意味での継続性を否定した見解にたったものと評価されるべきとされており、継続性という観点から事業所得等とは異なっていることから、過年度に遡っての申告内容を是正することができるものと考えられる。以上のことから課税庁は、継続企業の観点を重視し、かつ、このような前期損益修正項目を時点決済的に処理しようとする行政上の要請を重視した解釈をとっている²⁰⁴と考えられる。

²⁰¹ 租税特別措置法 63 条。

²⁰² 租税特別措置法関係通達（法人税編）63-6・5において「譲渡利益金額につき特別税率が適用された土地等の譲渡について、その後の事業年度において契約が解除された場合（再売買と認められる場合を除く）には、譲渡事業年度の当該譲渡に係る土地譲渡利益金額に対する税額について通則法 23 条 2 項の規定による更正の請求をすることができる」とされている。

²⁰³ 土地譲渡益重課税制度は、平成 10 年 1 月 1 日から平成 25 年 12 月 31 日までの間にした短期所有に係る土地の譲渡等については適用休止となっているため、当該通達においてもその取扱いは制限のかかったものとなっている。

²⁰⁴ 武田隆二『法人税法精説〔平成 17 年度版〕』180 頁（森山書店、2005）。

第2節 減額更正が認められた場合に減額更正年度（当期一括処理方式か過年度遡及修正方式か）が争いとなった裁判事例についての検討

最高裁昭和62年7月10日判決²⁰⁵で示された裁判所の見解

本事案は、後発的事由によって減額更正は認められるものの、過年度に遡っての申告内容を是正することは認められず、後発的事由の生じた年度に新たに発生した損失として処理する旨の判決²⁰⁶がなされた事案であり、当該事例検討によって裁判所の判断を明らかにする。

第1款 事実概要

(1) 原告は収益事業を営む宗教法人²⁰⁷であるが、自己所有の山林を訴外会社に移譲し²⁰⁸、代金の一部の支払を受け、原告は、この譲渡による収益の額及び残代金に係る約定利息の額を益金に算入して納税申告をした。

(2) 訴外会社は原告に対して支払うべき残代金を支払わないので、原告は訴外会社に対し

²⁰⁵ 【横浜地方裁判所昭和60年7月3日判決（税務訴訟資料146号12頁）、東京高等裁判所昭和61年11月11日判決（税務訴訟資料154号524頁）、最高裁判所第二小法廷昭和62年7月10日判決（税務訴訟資料159号65頁）】。

²⁰⁶ 過年度に遡って是正するか否かが争われた裁判例等として次のものが挙げられるが、いずれも過年度に遡っての申告内容を是正することが認められなかったものである。

・法人税における経常所得に係る裁判例等

【東京地方裁判所平成2年2月23日判決（税務訴訟資料175号659頁）、東京高等裁判所平成3年2月28日判決（税務訴訟資料182号547頁）】、

【長崎地方裁判所昭和58年2月18日判決（税務訴訟資料129号185頁）、福岡高等裁判所昭和60年4月24日判決（税務訴訟資料145号193頁）、最高裁判所第一小法廷昭和61年10月9日判決（税務訴訟資料154号8頁）】、

国税不服審判所平成11年2月26日裁決（裁決事例集57巻1頁）、

国税不服審判所平成9年11月6日裁決（裁決事例集54巻46頁）、

国税不服審判所平成5年12月10日裁決（裁決事例集46巻6頁）、

国税不服審判所昭和56年4月17日裁決（裁決事例集22巻1頁）、

・所得税における事業所得等に係る裁判例等

【横浜地方裁判所川崎支部平成15年6月23日判決（税務訴訟資料253号順号9369）、東京高等裁判所平成15年11月12日判決（税務訴訟資料253号順号9466）、最高裁判所第二小法廷平成16年4月9日不受理（税務訴訟資料254号順号9621）】、

【前掲注（168）横浜地判60・9・18、前掲注（168）東京高判61・7・3】、

【京都地方裁判所昭和58年4月22日判決（税務訴訟資料130号89頁）、大阪高等裁判所昭和60年5月29日判決（税務訴訟資料145号563頁）、最高裁判所第一小法廷平成元年2月23日判決（税務訴訟資料169号360頁）】、

国税不服審判所平成11年3月5日裁決（裁決事例集57巻181頁）。

²⁰⁷ 法人税法2条6号、同法4条1項ただし書きによる法人税の納税義務者である。

²⁰⁸ 当該宗教法人は、主な収益事業は信者対象の出版業を行っているのみであり、それも累年赤字であり、本事案における山林の売買は、一億不動産屋といわれた時代にたまたま取得したものである。

同残代金を支払うよう催告するとともに、支払わないときは同山林の売買契約を解除する旨の意思表示をした。そして、訴外会社は原告に対し同残代金の支払いをしなかったので、同催告期日の満了により同売買契約は解除された。

(3) 原告は訴外会社に対し、同山林の売買契約を原因とする所有権移転登記について解除を原因とする抹消登記手続を求める訴えを提起し、請求認容の判決がなされた。

(4) 原告は被告（税務署長）に対し、通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号に該当するものとして更正の請求をした。被告は更正すべき理由がない旨の通知処分をした。

第 2 款 判決内容

上記裁判例は、次のとおり判示²⁰⁹して、納税者の各取消請求等を棄却した。

(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きに関して定めているにとどまり、①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、法人税法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。

(2) 法人における会計処理及び法人税の算定について以下のとおり、判示している。

・法人は継続的な企業として永続的な存在であるのが原則（いわゆる継続事業の原則）であるから、その損益計算もまた、その永続的な経済活動を区切り、一定の期間を単位として、その期間毎の損益を計算し（いわゆる期間損益の計算）、それらによって算出された企業の利益を配当等として分配することになる。

・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、②当期に生じた益金と対応させて当期において経理処理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。

(3) 契約の解除等がなされた事業年度においては十分な益金がないために、当該事業年度に損金処理をしたのでは納税者の救済にならないというような場合には、法人税法は当該納税者が青色申告者であれば、欠損金の繰越算入をすることができる旨を定め、その救済

²⁰⁹ 過年度に遡って申告内容を是正することができない旨の判示を中心に抜粋していく。

を図っている。他に特段の定めがない以上、救済されない結果になるとしてもやむを得ないものといわざるを得ない。

第3款 本事案の検討

本事案は、原告は宗教法人であり、本件土地を購入し売却したことは宗教法人としては経常的な事業ではないこと、原告は契約解除事業年度での課税修正では欠損金の繰越控除制度等の救済を図ることができないこと等から特殊なケースといえる。

本判決における下線から読み取れる裁判所の判断基準は以下のとおりである。

①更正の請求は各租税実体法に依拠していること

本事案の判示しているとおり、通則法 1 条は「国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定めることを目的」としている。さらに、同法 4 条は「他の国税に関する法律に別段の定めがあるものは、その定めるところによる」としている。これらから、当該文言のとおり、他の税法について別段の定めがある場合には、その定めるところによるものと規定しているといえる。そして、法人税法については、後発的事由による損失の計上時期について明文の規定が存在しないことから、法人税法 22 条 4 項の「公正処理基準」にその取扱いを求め、過年度に遡って申告内容を是正することが否定²¹⁰されている。

以上のとおり、判示においても、通則法の規定（通則法 23 条 2 項の規定の過年度に遡って申告内容を是正）によらず、各租税実体法（法人税法 22 条 4 項の規定の後発的事由による損失が発生した年度の損失）によることとする旨の判断をしているが、上記の通則法 4 条からすると、別段の定めがある場合は、別段の定めを優先させるという解釈がとれる。つまり、法人税法 22 条 4 項の「公正処理基準」は別段の定めではなく、別段の定めがないものについては、当該「公正処理基準」により計算されるものではなかろうか。反対解釈からすると、「公正処理基準」は別段の定めではないと考えられることから、通則法 4 条の各個別法が優先される²¹¹ということに関して疑問が生ずるといえよう。

②法人税における所得計算は公正処理基準に基づいていること

²¹⁰ 「法律に明示されていないのに、法人税について 23 条 2 項による更正の請求はできないとする解釈は妥当なのか」との見解がある。和田正明「国税通則法 23 条の解釈」ジュリスト 1010 号 116 頁（有斐閣、1992）。

²¹¹ この各個別法が優先される現行制度に対しては、「税目ごとに個別の規定をおくのではなく、国税通則法に包括的规定をおくことが望ましい。現行法の解釈としては、個別規定をできるだけゆるやかに解して更正の請求を広く認めるべきである」との見解がある。渋谷雅弘「更正の請求をめぐる今日の論点」租税法研究 37 号 97 頁（有斐閣、2009）。

現行の裁判例においては、法人税法における後発的事由による損失の計上時期について、経常的・非経常的にかかわらず、その損失の生じた事業年度の損失とする取扱いとされている。これは、上述したとおり、法人は継続的な企業として永続的な存在であるのが原則であるとするを根拠にしている。本事案に対して、贈与税における贈与契約が解除されたことから問題が生じた本事案に類似する事案²¹²においては、通則法施行令 6 条 1 項 2 号を根拠に後発的事由に該当するとして、更正の請求が認められている²¹³。相続税については、継続的に発生するものではなく、更正の請求が認められないと相続人（当該事案は受贈者）は、過年度に納付した税金を取戻す機会は永久になくなることから、更正の請求が認められことになると考える。従って、現行制度の減額更正年度についての判断基準はその所得計算の算定方法が期間計算・時点計算を基準としてなされていると思われる。

しかし、納税者感情的には、原告は宗教法人であって不動産業も営むものではなく、一億不動産屋といわれた時代にたまたま本件土地を買い入れ、訴外会社に売却したものであり、その後不動産取引は行っておらず、収益事業としては主として信者対象の出版業を行っているのみであり、それも累年赤字である。原告は本件土地を処分する以外に本件の税を支払う資力はなく、本件土地を処分しようにも現在の経済情勢では買手も見つからないうえ、本事案に係る税額以上に売れる可能性も少ない原告にとっては、本件更正の請求を受けなければ、本件解除による 11 億円の特別損失を埋め合わせ機会は永久にないものと予想される。

従って、「当該損失を回復する機会がなかったとしても、法人税法が権利確定主義を採っているため、他に特段の定めがない以上、救済されない結果になるとしてもやむを得ないといわざるを得ない」とする本判決については、納税者の権利救済の趣旨をもって設けられた更正の請求に反するものと思われるため賛成することができないと考える。

²¹² 国税不服審判所昭和 61 年 2 月 27 日裁決（裁決事例集 31 巻 1 頁）。

²¹³ 「継続事業を前提とする法人税や所得税の事業所得等に該当する資産の譲渡や贈与が税法不知により合意解除された場合には、その解除による原状回復がなされた時の損金又は必要経費に算入されるのであるのに対して、非継続的、単発的な譲渡所得税や贈与税については、存在しない財産に関して増額更正により課税されるということの不整合は説明不可」との指摘がある。大淵博義「更正の請求等を巡る諸問題」MJS 租税判例研究会

<http://www.mjs.co.jp/kenkyukai/pdf/06032402.pdf>。

第3節 減額更正年度に係る学者の見解

所得税法においては、10種類の所得のうち、その性質が継続的といえる事業所得等に対し後発的事由による損失の計上時期について明確な規定が存在している。従って、これら継続的所得については、その損失が発生した年度の必要経費に算入される取扱いとなり、それら事業所得等以外の所得については、更正の請求が認められる旨の規定がなされていることから、所得税法における後発的事由による損失の計上時期については立法上、解釈上ともに解決されていると考えることができるとの見解²¹⁴がある。

これに対して、法人税法においては、所得税法のように後発的事由による損失の計上時期についての明文の規定が存在しておらず、かつ、通則法においても、特に法人税法を除く旨の規定がないことから、法人における後発的事由による損失の計上時期については疑義が生じているといえる²¹⁵。後発的事由による損失の計上時期について第1款以下に掲げる3つの見解が考えられる。

また、法人税における遡及的訂正は、たとえば納税者の意思表示と関係ない原始的な計算上の誤謬、附合契約に基づく過年度の所得の修正、課税標準の計算の基礎となった私法上の契約が詐欺・脅迫等を起因として取り消された場合、農地売買のように行政許可が売買の条件となる場合、更に不動産の取得自体を課税対象とする不動産取得税の場合には、取引事実の存在自体が納税要件に影響するものであり、これらに限り適用される²¹⁶ものと解されている。従って、納税者が確定した決算において自己の意思として収益に計上したもののについて、その計上時期の見解が分かれているといえる。

²¹⁴ 加藤・前掲注(10) 4頁。

²¹⁵ 加藤・前掲注(10) 4頁。また、「ゴーイング・コンサーンを前提とした所得計算の考え方によるものであるとすれば、その前提が消滅した場合（例えば、会社倒産等）に、現行の法人税基本通達2-2-16の取扱いが適法かどうか疑問が生ずる」との見解もある。鈴木雅博「合意解除を理由とした更正の請求とその可能性（下）」税理 50巻6号 66頁（ぎょうせい、2007）。

²¹⁶ 松沢智『租税実体法の解釈と適用・2—税法は争えば解釈が発展する—』118頁（中央経済社、2000）、林仲宣「通則法実務 後発的事由による更正の請求手続の留意事項」税理 44巻8号 116頁（ぎょうせい、2001）ほか。

第1款 当期一括処理方式説

後発的事由が生じた場合において、たとえ納税者の救済手当がなくとも、後発的事由による損失をその発生した年度の損失として処理するとする見解

後発的事由による損失については「法人税の所得計算は、法人における経理、すなわち確定した決算を基礎とすることとされているので、後発的理由が生じた場合でも、その事実に関する所得の増減がその後発的理由が生じた事業年度において、その法人の経理として処理されるような場合は、その経理を行った事業年度で是正されるので、それについて更正の請求が生ずる余地はないと考えられる²¹⁷⁾」との見解がある。

すなわち、法人税法では、所得税法のような後発的事由による更正の請求についての明文の規定が存在しないことから法人税法 22 条 4 項の公正処理基準に依拠することとし、課税庁側と同一の解釈に基づいて、発生した損失（既往の経済的成果の消失）はその生じた年度の損金の額に算入され、当該年度の所得計算で是正が図られている。そのうえで、その損失を計上した年度に当該損失に見合うだけの収益がないときは、青色申告法人であれば欠損金の繰越控除制度²¹⁸⁾、あるいは、欠損金の繰戻しによる還付²¹⁹⁾等の制度によって救済が図られているのであるため、それでもなお救済が図れない場合においても現行法の解釈上は己むを得ないものである²²⁰⁾とし、現行制度の取扱いを支持している見解と考えられる。

²¹⁷⁾ 武田昌輔監修『DHC コメント法人税法（加除式）』4719 頁（第一法規、1979）。

²¹⁸⁾ 法人税法 57 条。

²¹⁹⁾ 法人税法 80 条。

²²⁰⁾ 島村芳見「法人税法における国税通則法 23 条 2 項の適用範囲」税務事例 18 巻 3 号 6 頁（財経詳報社、1986）。

第2款 過年度遡及修正方式説

後発的事由による損失は、通則法 23 条 2 項ないし通則法施行令 6 条 1 項に該当すれば後発的事由による更正の請求の要件を満たすため、後発的事由による損失については全て過年度に遡って処理するとする見解

「代金額の相違、減額、放棄等が判決またはこれと同一の効力を有する行為によって確定されたとき、または代金請求権等の発生の原因である契約それ自体が消滅したときを理由とするものであるから、これらの事由による場合には所得税および法人税の遡及的更正について、国税通則法が適用されるものと解すべきである²²¹」とする見解がある。これは課税事実との整合性の面から過去に課税された事実が消滅したのであるから後の年度に当該事実が消滅した場合には、当然その是正が図られるべきとするものである。

この説については、非経常的な所得のみならず、経常的な所得までも過年度に遡って是正するものと考えられる。また、後発的事由による損失の計上時期について明文の規定が存在しない法人税法のみならず、明文の規定が存在している所得税法においても、遡及修正をすべきものとしている見解である。これを民法の視点からみた場合には、民法上では契約が解除された場合等には債権債務関係を契約成立前の状態に回復する制度²²²との整合性を重視した見解と考えられる。

第3款 折衷説

後発的事由による損失について、経常的に発生するものについてはその発生した年度の損失とし、それ以外のものについても現行制度で救済が図れない場合に限ってのみ過年度に遡って申告内容を是正するとする見解

これは基本的には、発生主義ないし権利確定主義を建前とする企業会計原則や一般的な会計処理に照らし、継続的・非継続的な所得を法人税法 22 条 4 項による「公正処理基準」に従うとする見解である。これは、後発的事由による損失が生じた年度に新たに発生した

²²¹ 日本税理士会連合会『民・商法と税務判断〔改訂第7版〕』竹下重人執筆部分 230 頁（六法出版社、1987）。

²²² 民法 540 条。

損失として計上する。しかし、当該方法によって課税修正ができない場合、つまり行政の枠内において課税修正をなしうる手続がないケースにあってのみ、例外的に更正請求手続を認め既往の事業年度に遡って課税修正を行うべきであるとする見解であり多くの学者が支持²²³している。当該見解においては、原則は現行法による取扱いを重視し、一方、更正の請求の趣旨である権利救済の面からも重視した見解と考えられる。

しかし、この場合、どの程度の是正が図れば遡及是正を図ることとするかという点について困難な判断を迫られるとの指摘²²⁴がある。さらに、白色申告法人の場合には、契約解除時における損失計上により欠損金が生じたとしても、同法人には繰越欠損控除等の適用がないため、実質的には是正が図れないが、このような場合にも、遡及是正を認めるべきかどうかが問題となる。また、一部の是正が見込まれるという場合をどのように考えるかという限界の問題があり、その処理によって新たな不公平をもたらすということが考えられる²²⁵ため、実務執行上の面から懸念があるものといえる。これに関連して、当該折衷説においては、現行制度では救済が図れない場合に限って、過年度に遡って申告内容を是正するとの見解を多くの学者が支持しているものの、具体的な範囲・方法等については示されていない。

さらに、折衷説として、以下の2点に分けられる。

(1) 立法論説

後発的事由による損失の計上時期について明文の規定を設けるべきとする見解²²⁶である。当該見解は、現行の救済規定である繰越欠損控除等によった場合においても納税者の救済が図ることができないという問題について、継続事業を前提とする法人の所得計算において、後発的事由による損失をその発生時の損失として是正するという実体規定の1つの歪みとして捉えており、立法論としては考慮する余地があるという考え²²⁷に基づいている。この歪みは、法人税法が継続企業を前提とした企業会計に依存した所得計算構造を採用した結果であり、現行法の所得計算構造の中で過年度に遡って遡及することは解釈論として

²²³ 堺澤・前掲注(57) 65頁、三木義一＝橋本清治「前期損益修正と更正の請求」三木義一編『[租税]判例分析ファイルⅡ法人税編』140頁(税務経理協会、2006)、品川芳宣「法人税における後発的事由に基づく更正の請求」税研3巻18号43頁(日本税務研究センター、1988)、黒田・前掲注(195) 186頁、武田・前掲注(217) 4719頁。

²²⁴ 大淵博義『最新判例による法人税法の解釈と実務』746頁(大蔵財務協会、1993)。

²²⁵ 大淵・前掲注(224) 746頁。

²²⁶ 高橋勇「法人税における後発的事由に基づく更正の請求」税務弘報47巻14号125頁(中央経済社、1999)、大淵・前掲注(224) 746頁。

²²⁷ 大淵・前掲注(224) 746頁。

困難ではないか²²⁸と考えられている。

(2) 選択権説（当期一括処理方式又は過年度遡及修正方式）

国税通則法の規定に基づく後発的事由による更正の請求と現行の取扱いとの選択を認めることとするのが適当であるとの見解²²⁹である。この見解は、更正の請求自体が納税者からの減額更正を促すための行為であり、修正申告（増額更正）のような強制規定ではないため、その任意性の延長線上の考えに基づいた見解と考えられる。

第4節 減額更正が認められた場合の是正措置に対する検討

ここまで、減額更正年度について、現行制度及び学者の見解を整理してきたが、当期一括処理方式及び過年度遡及修正方式について、メリット・デメリットを考察し、筆者は折衷説を支持するものとして納税者に不利益が生じないような提言をしていく。

第1款 当期一括処理方式

(1) メリット（課税実務の簡便化）

当期一括処理方式は法人税法 22 条 4 項に規定する「公正処理基準」に基づくとされる取扱いであり、過年度遡及修正方式のデメリットにも通ずるが、過年度による損失においてもその発生した年度において新たに発生した損失として計上することは、過年度の別表等を調整する必要がないために実務上の簡便化が挙げられる。そして、次のように企業会計との整合性も保たれる。企業会計では、配当可能利益計算のため財務諸表を作成し、株主総会によってその承認を得ることになる。これに関し、後発的事由による損失によって過去の財務諸表を修正すれば、過去の利益も変動し、過去に支払った配当等の修正も必要になるため、後発的事由が生じた年度に新たに発生した損失とした場合には、財務諸表を作成し直す必要がなくなり、当該後発的事由が生じた年度の修正のみで一連の取引は終了する。また、税務上の別表等は、その企業会計によって作成された財務諸表をもとになされるため、企業会計と税務会計との整合性が保たれることは、実務上の混乱を防ぐことにも繋がると思われる。

²²⁸ 大淵・前掲注（224）746 頁。

²²⁹ 日本税理士会連合会税制審議会・前掲注（60）。

(2) デメリット（国の不当利得）

後発的事由による損失を当期に一括して処理する方法では、その損失に見合うだけの所得が存在していれば問題はない。しかし、その損失に見合う所得がなければ、税法上の青色申告の特典として繰越欠損控除等によって救済されることになる。ただし、これはたな卸資産の返品、値引きのように経常的な所得に係る後発的事由による損失で比較的金額も僅少なものであれば問題がないといえようが、固定資産売買のような非経常的かつ後発的事由による損失額も多額なものであれば、每期利益を生み出せないような納税者にとっては、その年度の所得だけでは相殺できないにとどまらない。そうした場合、繰越欠損控除制度の期限切れ（7年間）が生じ、過年度に納付した税金は国の不当利得になりかねないという問題が生じ、納税者の権利救済制度である更正の請求制度の存在意義が薄れてしまうのではないかと考えられる。

第2款 過年度遡及修正方式

(1) メリット（過年度の課税要件事実との整合性）

過年度に課税された課税要件事実が消滅し、その事実在即して申告書等の是正がされるのは、後発的事由による更正の請求の趣旨にも即しており、理にかなった方法といえる。また、当期一括処理方式の国の不当利得になりうるという問題点も、過年度遡及修正方式によれば過年度に納付した税金が返還されることで、当該問題も解消される。当該方法は、契約が解除された場合に、民法上ではその契約はなかったものとされる遡及効を重視した立場であると考えられ、民法との整合性を保ち、税法と民法の乖離を生じさせない方法であると考えられる。

(2) デメリット（別表調整の問題等）

過年度に遡って申告内容を是正した場合には、その収益が生じた（売買契約等がなされた）年度だけの申告内容は是正のみならず、その収益が生じた年度からその後発的事由が生じた（売買契約等が解除等された）年度までのすべての別表調整が必要となる。従って、実務上の問題が生じるものと考えられる。また、後発的事由が生じたとして頻繁に申告内容を是正した場合には、課税関係の安定性等の問題も生じうる。また、過年度の申告内容を是正するということは、その納税者の信頼性等が損なわれるという問題も生じると考えられる。

第3款 折衷説による立法化への検討

当期一括処理方式と過年度遡及修正方式の長短を整理した結果、所得税法については、事業所得以外の所得、つまり非経常的な所得については、更正の請求が認められる明文の規定が存在することをふまえ、筆者としては、納税者にとって著しく不利益とならないようにするために、両者の折衷説について合理性があると考え、法人税法に関しての立法化を提言することとしたい。

現行制度における過年度に遡って申告内容を是正することができない問題については、後発的事由が生じた場合において、無制限に過年度に遡って申告内容を是正するのではなく、現行制度における繰越欠損等などにより救済を図ることができない場合に限って過年度遡及修正方式を適用すべきであると考え。この点に関し、救済できない場合とは、現行制度における繰越欠損制度については、7年間の繰越欠損の適用期限が経過してしまうことであり、繰戻し還付制度については、近年の改正により不適用措置の解除がなされた制度であるが、当該制度については、その適用対象者が中小法人に限定されている。従って、繰戻し還付制度については、当該制度について救済を受けることができるか否かの判断は容易であるが、繰越欠損制度については当該適用期間を経過しなければ、当該方法により救済が図れるか否かの判断が困難であり、当該期間が経過しない間は課税関係が確定せず、課税の安定性等の面からも望ましくないと考える。従って、これらに関しては、本来であれば繰越欠損適用期間経過後に救済を図ることができないことが確定して、はじめて過年度遡及修正方式を適用すべきであるが、上述した課税の安定性等の理由から、当該適用期間経過後以外の「救済できない場合」について判断基準を明確にすることが必要であると考え。

後発的事由が生じた年度において、翌年度以後7年間に於いて当該損失額に見合う所得の発生は、予想し得ることが困難であるため、過去の実績によって判断すべきであると考え。具体的には、売買契約等をした年度の翌年度から当該売買契約等を解除等した年度までの間の損失累計額が売買契約等により得た所得を上回っていることをもって「救済できない場合」とみなす方法である。これについては、実際（契約解除等後の年度からの7年間）の所得計算ではないことから、あくまで「みなし」となるが、課税の安定性等の問題を考慮するとやむを得ないと考える。

後発的事由が生じた場合において、過年度に遡って申告内容を是正する手続については、

強制的に過年度遡及修正方式を適用するのではなく、当期一括処理方式との選択適用とすべきであろう。これは、更正の請求自体が任意適用であり、当該減額更正年度の是正方法についても納税者の判断に委ねることによって権利を重視すべきと考えるためである。さらに、その適用を受ける法人については、更正の請求をすることができる者が申告納税方式をした者等とされており、このことから更正の請求との整合性を保つため青色申告法人のみならず、白色申告法人においても適用対象に含めるべきであると考ええる。

そして、問題となるとされるのは、法人における非経常的な所得であるといえよう。経常的な所得、つまり、たな卸資産の売買による所得²³⁰のように每期発生するような所得については、所得税法における事業所得と同様と考えられ、返品等が生じて、その生じた年度の損失として問題はないと考える。また、経常的な所得をその都度是正することは、課税庁の負担も増大し、課税庁の課税権の正確性が失われることも考えられよう。

これらを受けて、まず、その適用範囲についてである。土地譲渡益重課税制度については、売買契約をした後の年度において、契約を解除等した場合には後発的事由による更正の請求をすることができるとされ、継続性が否定されているため更正の請求が認められている。従って、この継続性の観点から、法人における非経常的な所得に係る後発的事由による損失にのみ、更正の請求を認めるべきではなかろうか。

具体的には、企業会計原則注解 12²³¹に記載されている特別損益項目に限定すべきものとする。さらに、これらについては、金額の僅少なものと又は每期経常的に発生するものは経常損益とすることができるとされることから、納税者が自ら財務諸表の特別損益項目に表示したものに限定すべきであろう。この点に関し、火災等によって保険金額が確定した後、何らかのやむを得ない事情によって、当該保険金が支払われない場合等も想定されることから、固定資産等の売買契約等の解除等による固定資産取引に限定せずに、非経常的な所得である、特別損益項目を過年度遡及修正方式の適用対象とすべきではないかと考える。企業会計における営業外損益については、その継続性も臨時的とはいえない面もあるため、当該適用範囲からは除外すべきであろう。

次に実行可能性の観点から検討をすると、適用期間の問題が挙げられる。売買契約から、

²³⁰ 固定資産の売買を目的とする不動産業者等における販売用資産については、固定資産ではなくたな卸資産となる。

²³¹ 企業会計原則注解 12 には、特別損益項目として (1) 臨時損益として、①固定資産売却損益②転売以外の目的で取得した有価証券の売却損益③災害による損失、(2) 前期損益修正として、①過年度における引当金の過不足修正額②過年度における減価償却の過不足修正額③過年度におけるたな卸資産評価の訂正額④過年度償却済債権取立額が挙げられている。

その契約の解除等により無制限に後発的事由による更正の請求を認めてしまうと、上述のとおり、過年度に遡った場合の別表調整が困難となる。例えば、10年前に売買契約を締結し、その事業年度に課税され、当期（10年後）に売買契約を解除し減額更正が認められた場合には、当期から10年前の分の別表調整をしたのでは、納税者及び課税庁にとっても実務上負担になる。これに関して、具体的な適用期間が問題となるが、課税庁において減額更正の除斥期間が通常5年であることとの整合性を考慮するならば、その適用期間は、売買契約等の締結の事業年度から5年間に限り適用可能とすべきではなかろうか。当該適用期間を5年とすることにより、納税者の実務上の負担もそれほど過大なものではなく、課税庁側も本来の職権による減額更正期間であれば課税資料も保存されているはずである。これにより、法人税法においても納税者の権利救済のため、折衷説による更正の請求制度を実行可能なものとして、立法化することができると考える。

第5節 小括

本章では、後発的事由に該当し、更正の請求をしたにもかかわらず、過年度に遡って申告内容を是正することができないときに、納税者に不利益が生ずる可能性があるという減額更正年度の問題について検討した。

相続税等については資産の移転によって時点に課税されるため、法人税や所得税における事業所得等と同様の取引形態であったとしても、その取扱いは相反する。また、所得税法については、事業所得等であればその損失が発生した年度の必要経費に算入され、それ以外の所得に係るものであれば、過年度に遡って申告内容を是正することが法文上認められている。これに対して法人税法については、後発的事由による損失の計上時期について明文の規定が存在していないため問題とされていた。

そこで、当期一括処理方式及び過年度遡及修正方式のメリット・デメリットを検討し、納税者にとって不利益とならないよう、法人税法については、非経常的な所得かつ、売買契約時期から5年という期間制限を付して、過年度に遡って申告内容を是正することができるという提言をした。5年という期間であれば、納税者にとっても実務上負担も少なく、課税庁にとって、課税の安定性等は維持できるものではないかと考えられる。

次章では、納税者が更正の請求をし、当該請求が認められなかった場合の他の救済方法

について、若干の検討をしていきたいと考える。

第4章 後発的事由による更正の請求のあり方について

本章においては、これまでの整理・検討をしてきた更正の請求による権利救済を図ることができなかった場合について、その後の更正の請求以外の救済措置について若干の整理を加えて、今後の後発的事由による更正の請求のあり方について検討し、本論文の研究を終えることとしたい。

第1節 更正の請求以外の救済方法についての検討

通則法 23 条においては、更正の請求期間が限定されていることから、更正の請求期間を経過すると納税者としては減額の途が原則的には閉ざされることになる²³²。また、更正の請求によって減額更正が認められなかった場合には、税法上納税者は救済されない。そこで、先行研究において述べられている税制上の救済措置以外の救済方法について、納税者保護の観点から検討を行う。この検討は、第 2 章において後発的事由の該当性について考察を行った後発的事由のうち、悪質な納税者等による客観性・合理性を欠く判決等のような事由を対象とするものではなく、他の者によって課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実が異なることとなったような場合など、納税者の「帰責性」が重大とはいえない、筆者が後発的事由に該当すべきであると考える事由について検討していく。

第1款 更正の請求の排他性

更正の請求の排他性とは、法がわざわざ更正の請求の手続きを設けた趣旨に鑑みると、申告が過大である場合には、原則として他の救済手段によることは許されず、更正の請求の手続きによらなければならないと解されている²³³ものである。これによれば、申告が過大であったことを理由として減額の更正を求める訴えは許されないと解すべきである²³⁴と

²³² 占部裕典『租税債務確定手続 更正の請求の理論と実際』67 頁（信山社、1998）。

²³³ 金子・前掲注（16）668 頁、碓井・前掲注（58）65 頁、占部・前掲注（232）41 頁ほか。

²³⁴ 【東京地方裁判所昭和 54 年 3 月 15 日判決（税務訴訟資料 104 号 655 頁）、東京高等裁判所昭和 55 年 4 月 30 日判決（税務訴訟資料 113 号 229 頁）、最高裁判所第一小法廷昭和 56 年 1 月 22 日判決（税務訴訟資

されており、基本的には、納税者は過年度の申告内容を自己の有利に是正する方法としては更正の請求以外の方法によることは許されないことになる。

しかし、最高裁判決²³⁵において、例外的に「錯誤が客観的に明白且つ重大であって、更正の請求の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特段の事情がある場合には、更正の請求とは別の救済を認める」と判示している。これは、申告に重大且つ明白な誤りがあって、更正の請求以外に救済を認めなければ、納税者の利益が著しく害されるような特段の事情がある場合には、申告行為は無効であったということを前提として、過大な部分については還付の請求をすることができることを示している。申告無効による救済方法としては、民法 95 条による錯誤に基づく納税申告の無効確認を求める請求があり、この種の事案は少なからず存在しているが、納税申告を無効とした判決は以下の 3 件にとどまっている。

- ・札幌地方裁判所昭和 63 年 12 月 8 日（税務訴訟資料 166 号 669 頁）
- ・東京地方裁判所昭和 56 年 4 月 27 日（税務訴訟資料 117 号 331 頁）
- ・京都地方裁判所昭和 45 年 4 月 1 日（税務訴訟資料 59 号 571 頁）

その 3 件は、いずれも納税申告において誤った見解に立つ国税局係官、税務署事務官などの強い指導により納税者が錯誤に陥ったとして、錯誤が客観的に明白且つ重大であって、納税義務者の利益を著しく害する特段の事情がある場合として錯誤に基づく納税申告の無効確認を認めたものである。

これらは更正の請求の排他性の例外として認められたものであり、これら 3 つの判決は、上記最高裁における納税者の利益を著しく害する「特段の事情」がある場合には、更正の請求以外の救済方法が認められるという判示を根拠としたものといえる。

この特段の事情とは、(1) 申告書に外部的明白な誤りがあって、租税の納付や徴収の合理的基礎が足りない場合、(2) まったくの申告意思を欠いている場合、(3) 権限のない他人がした申告の場合²³⁶が該当し、極めて限定された範囲にとどまるものと考えられる。これに関し、以下更正の請求以外の救済方法について、若干の検討を行っていく。

料 116 号 4 頁)】。

²³⁵ 最高裁判所第一小法廷昭和 39 年 10 月 22 日判決（税務訴訟資料 38 号 743 頁）。この判決においては、特段の事情はなかったものとして、更正の請求以外の救済方法は認められなかった。

²³⁶ 堺澤・前掲注（57）63 頁。

第2款 嘆願書による減額更正

嘆願書とは、「嘆願」、つまりお願いをする内容が書き記された文書である。嘆願書による減額更正は、税務署長の職権の除斥期間の5年間という期間の関係において、通常の更正の請求の期限である1年以内に更正の請求をすることができなかった場合には、この嘆願書の提出により、税務署長に対して減額更正を求めることに関しては有効であり、実務においてもこの方法により行われている²³⁷とされている。

つまり更正の請求期限後に嘆願書の提出によって、通則法24条の更正による減額更正処分を求める方法である。

嘆願書の法的な位置づけとしては、「嘆願書はいわば納税者の税務署長に対する単なる要望ないしは陳情を述べた書面というべきものにすぎず、更正請求の法定期限経過後においても税務署長が嘆願書の内容のとりの更正処分をしたり、あるいは更正処分のための審査を行うべき義務を負うものでないことはもちろん、嘆願書に対する応答の義務もないものというべきである²³⁸」と解されている。これに対しては、合法性の原則のもと、除斥期間が経過しない限りは、税務署長は申告が過大であることに気づいた場合、あるいは申告が過大であることを発見した場合には減額更正をしなければならない拘束を受けるのではないかとの見解²³⁹がある。

嘆願書による減額更正は、制度的な裏付けのないものであり、また、納税者の権利として請求するのではなく、納税者の嘆願に応じるか否かは税務署長の裁量に属する²⁴⁰と解されている。嘆願書の提出を法的に禁止している規定及び根拠も存在しないことから、納税者が提出する嘆願書の受取りを課税庁は拒むことはできない²⁴¹とされるが、後発的事由による更正の請求が認められなかった後にこの嘆願書による減額更正を求めても、その是正は難しいものであると思われる。しかし、課税の公平の観点からも、税務調査を行い真実の事実に基づいた更正を行うことが望まれる。問題となるのは、税務署長の減額更正の除斥期間である5年を経過した後の嘆願である。当然の如く、減額更正の除斥期間経過後の

²³⁷ 日本税理士会連合会・前掲注(60)、加瀬・前掲注(58)98頁、光田周史・則貞幸太「嘆願書の作成・提出とその実務勘どころ」税理52巻8号70頁(ぎょうせい、2009)。

²³⁸ 神戸地方裁判所昭和62年11月30日判決(税務訴訟資料160号760頁)。

²³⁹ 金子宏「講演録 更正の請求について」税大ジャーナル3号8頁(税務大学校、2005)。

²⁴⁰ 藤井茂男「更正の請求期限を徒過した過年度損益の処理」税理46巻13号165頁(ぎょうせい、2003)。

²⁴¹ 佐藤謙一「減額更正等の期間制限を巡る諸問題—更正の請求期間を経過した後などに提出される『嘆願書』の取扱いを中心として—」税務大学校論叢57号214頁(税務大学校、2008)。

嘆願書については意味をなさなくなる。従って、5 年を超えての嘆願書による減額更正は、納税者の権利救済の途が閉ざされたものと考えられる。

第 3 款 その他の方法

(1) 民法 95 条による錯誤に基づく納税申告の無効確認

民法 95 条による錯誤無効とは、法律行為に要素に錯誤があったときは、契約等の時期に遡って、契約を無効にする制度である。これに関して、「申告には原則として民法の規定が準用されるが、別段の定めがある場合、または明文の定めはないが申告の性質または租税法規の趣旨からしてそのように解すべき合理的理由がある場合は、その適用は排除されると解すべきであろう²⁴²」との見解があるが、この考え方からすると、税法において明文の規定がない場合、かつ、合理的理由のない場合には、民法 95 条の規定により救済を図ることができるのではないかと解することができる。

しかし、当該規定については、錯誤、まさしく勘違い等によって誤って過大な申告をしてしまった場合の更正の請求以外の是正措置が「民法 95 条による錯誤に基づく納税申告の無効確認」にあたる。つまり、当該方法は通常の更正の請求期限後の更正の請求以外の救済措置と考えられる。従って、後発的事由のように申告時には原始的な瑕疵はなかったものについても、この民法 95 条を適用することができるかと考えた場合に、難しいものではないかと考えられる。

(2) 不当利得²⁴³の返還請求

不当利得制度とは、法律の形式的適用において生じる当事者間の利得の変動を公平の理念に基づいて調整しようとする制度²⁴⁴である。後発的事由は限定列举であるとして、更正の請求の間口を狭めることは、納税者をして、おそらくは他の救済方法としての不当利得返還請求へのみちを歩ませることとなろう²⁴⁵との見解がある。しかし、納税申告又は更正

²⁴² 金子・前掲注 (16) 657 頁。

²⁴³ 民法 703 条。

²⁴⁴ 我妻・前掲注 (133) 1211 頁。

²⁴⁵ 堺澤・前掲注 (57) 64 頁。

決定等の納税義務の確定行為が有効に存在する以上、たとえ実質的には理由のない利得であっても、法律上の原因なき利得とはなり得ないとする見解²⁴⁶が確立されている。さらに更正の請求の原則排他性を受けて、更正の請求という方法によって減額更正が認められなかったものに対し、再度、不当利得の返還請求という方法によって、是正されるとは考えられないと思われることから、当該方法は困難であるとする。

(3) 不作為違法確認請求

不作為違法確認請求とは、行政庁が法令に基づく申請に対し、相当の期間内に何らかの処分または裁決をすべきにもかかわらず、これをしないことについての違法の確認を求めるものである。納税申告の過大につき課税庁には、職権をもってその是正を図る義務があることを前提とするとしても、現行法制の下では、納税者からの申請に対して課税庁が認容又は拒絶のいずれかの措置を講ずれば、不作為状態は解消する仕組みとなっている。これらより、この方法は意味をなさないものといえる²⁴⁷ため、不作為違法確認請求についても困難であるとする。

以上による後発的事由による更正の請求以外の救済方法についての整理・検討の結果、更正の請求以外の方法による救済については、その実行は難しいものであるといえる。従って、納税者の権利救済を図るためには、やはり現行における後発的事由による更正の請求の拡充が必要であるとする。

第2節 後発的事由による更正の請求の拡充の提言

後発的事由による更正の請求によって権利救済が認められなかった後の救済方法については、本章第1節で確認したとおり、その救済は困難であるものといえてよい。従って、納税者の権利救済の観点から後発的事由による更正の請求の拡充が必要であるとする。

後発的事由による更正の請求に関しては、現状における裁判所等の適用は極めて消極的

²⁴⁶ 堺澤良「更正の請求手続と税務判断」山田二郎先生古稀記念『税法の課題と超克』322頁(信山社、2000)。

²⁴⁷ 堺澤・前掲注(246)322頁。

であり、その範囲が限定的かつ不明確であるために後発的事由による更正の請求によって減額更正が認められた事案は少ない。しかし、その否認された中には権利救済が認められなければ納税者にとって酷となる場合もあり、課税の公平性から問題があるといえよう。これを受けて、第 2 章において現行法列挙されている後発的事由が納税者の権利救済という観点から法令に照らし妥当であるかを検討し、また、解釈上問題とされている通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号についての該当性を明らかにした。ここから、明らかにした内容について再度確認し現行上必要と思われる部分についての筆者の提言をまとめることとしたい。

まず、上記 2 つの規定以外のものについては、納税者の意思が介入する余地がないことから、後発的事由に該当し権利救済が図られている現行法は妥当であると考ええる。一方で、上記 2 つの規定について法解釈の観点からは、いずれも納税者間の意思が介入する余地があるという点で問題になるものと考えられる。このうち客観性・合理性の欠くもの（馴れ合い判決等による悪質な納税者）については、後発的事由による更正の請求の趣旨に鑑みて、権利救済がなされなくともやむを得ないと考えられ現行における裁判所等の判断は妥当であるといえよう。この点に関しては、通則法施行令 6 条 1 項 2 号において、法定の解除事由・取消しについては、客観性・合理性を欠くものについては含まれていないこととも整合しており、問題はないといえよう。

これに対して客観性・合理性を欠くもの以外については、検討が必要であると考ええる。これは、第 2 章で行った裁判例等の整理・分析で示したように、客観性・合理性の欠くもの以外については「納税者の帰責性」が重大ではないと考えられるためである。裁判所等の判断については、後発的事由による更正の請求が認められるか否かは、更正の請求の趣旨からこの「納税者の帰責性」がメルクマールになっているものと考えられる。しかし、当該「帰責性」は、条文に詳細に規定されているものではない。従って、当該「帰責性」を条文等において明確に記載し、より後発的事由の該当性を明らかにすることで、納税者の予測可能性を図る必要があると考ええる。

この点につき、第 2 章で裁判例等の整理・分析を行った結果、現行における裁判所等は法的安定性等の理由から、納税者の「帰責性」についても極めて厳格に捉えていることが確認された。しかし、筆者の考えとしては、納税者の権利救済の趣旨をもって創設された更正の請求によって本来認められるべきであろう事案についても、救済が図られていないのが現状であり、これにより後発的事由による更正の請求の存在意義が薄れていると思わ

れる。これらより当該「帰責性」の解釈を拡大することが必要であるということができ、同時に当該「帰責性」を明示・拡充すべきであると考ええる。

そうした場合に、当該「帰責性」の拡充にあたってのメルクマールとして、「重大な過失²⁴⁸」の有無を掲げることができると考える。事実概要に照らし裁判所等の判断によって、当該更正の請求理由に重大な過失がないと認められた場合については更正の請求が認められるべきであろう。

さらに、「納税者の帰責性」の拡充以外においても、改善する余地は考えられよう。例えば、契約の相手方が提訴した訴訟によって課税標準等又は税額等が変動した場合や、課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実以外の判決等によって当該基礎としたところと異なることが確定したときにおいても後発的事由に含めるべきである。このように、後発的事由による更正の請求については、現行法上、更正の請求の適用を受けようとする納税者自らが、当該計算の基礎とした課税要件事実を対象とした訴訟として判決を得なければならないとされているが、間接的に課税標準等又は税額等が変動した場合等は更正の請求が認められるべきであるとする見直しが必要であろう。

以上の検討を受けて、後発的事由による更正の請求に対し厳格な判断が下されている現状において、救済が図られていない納税者をより多く救うために以下の提言を行う。

- ① 通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号の規定に、当該後発的事由による更正の請求理由として「重大な過失がなかった場合」には、更正の請求による権利救済を認める旨の文言を加えること。
- ② 通則法施行令 6 条 1 項 2 号の規定に、解除及び取消しに関して「要素の錯誤」の文言を加えること。
- ③ 通則法施行令 6 条 1 項各号に列挙されている規定に加えて、通則法施行令 6 条 1 項 6 号に「その他これらに類する後発的事由で納税者の重大な過失がない場合」の準ずる規定を加えること。

これら提言について若干の説明を加える。

²⁴⁸ 最高裁判所第三小法廷昭和 32 年 7 月 9 日判決(最高裁判所民事判例集 11 卷 7 号 1203 頁)においては、重過失について、「重過失とは、通常人に要求される程度の相当な注意をしないでも、わずかの注意さえすれば、たやすく違法有害な結果を予見することができた場合であるのに、漫然これを見すごすような、ほとんど故意に近い著しい注意欠如の状態を指すものと解するのが相当である」と判示している。

①については「重大な過失がなかった場合」を加えることによって、第 2 章第 1 節第 3 款で検討した「相続時効援用判決」のような納税者の「帰責性」が重大なものとは言えないような事案についても対応できるようになると考える。

②については「要素の錯誤」を加えることによって、解除・取消しと同様な取引効果をもつ第 2 章第 2 節第 3 款で検討した錯誤無効についても救済が図られることになろう。ここでは、「要素の錯誤」に限定しているが、これに対して民法上錯誤無効が適用されない「動機の錯誤」及び租税回避を装った錯誤無効については、従来の更正の請求の否認理由によって認められないことになる。よって、当該規定を加えることによって生じうる新たな問題は防げることになろう。

③については、現行の後発的事由は通則法 23 条 2 項各号及び通則法施行令 6 条 1 号各号の限定列举とされている部分に関する提言となる。これに関し、上記提言との関係から「類する後発的事由」かつ「重大な過失がない場合」を加えることによって、現行の限定列举という形では対応しきれなかった事案においてもより多くの後発的事由を網羅できることになると思う。

以上の提言によって、より多くの納税者が救済され後発的事由の拡充にもつながり、本来の納税者の権利救済制度としてのあり方としても望ましいと考える。

これに加えて第 3 章で触れた減額更正年度の問題についてである。減額更正が認められたにもかかわらず、過年度に遡って申告内容を是正できない結果に納税者に不利益が生じている問題に関しては、現行法には繰越欠損等の救済措置が規定されているが、当該措置によっても救済されない納税者がいることも考えられるため、これに関して立法化が必要であると思う。具体的には、第 3 章において述べたように、後発的事由による損失の計上時期について明文の規定の存在しない法人税法において、現行制度の措置等においても救済を図ることができない場合には、臨時的な所得に限り課税要件事実が生じた事業年度から 5 年間の適用期間を付して、過年度に遡って申告内容を是正することである。

以上、納税者保護の観点から後発的事由による更正の請求について論じてきたが、現行法における後発的事由による更正の請求制度においては、概ね妥当な制度であると思う。しかし、現行における厳格な解釈ではなく、権利救済を拡大する方向で「納税者の帰責性」を明示し、さらにその拡充をすることによって、納税者の予測可能性が図ることができ

ばより多くの納税者を今以上に救済することができるといえよう。

終章

本論文で検討した、後発的事由による更正の請求について、現行における裁判所等においては、課税の安定性等の理由を掲げ、極めて限定的に解釈されている。裁判例等をみると、納税者が後発的事由に該当すると思われ、更正の請求をしたにもかかわらず列举されている後発的事由に該当しないとして、権利救済が図られていないのが現状である。その原因としては、列举されている後発的事由の範囲が不明確であると考えられる。

そこで、通則法 23 条 2 項各号及び通則法施行令 6 条 1 項各号に列举されている後発的事由の該当性について後発的事由に係る裁判例等の整理・分析を行い、裁判所等における後発的事由の該当性の判断基準を明らかにするとともに、納税者の権利救済のあり方についての考察を研究目的とした。

列举されている後発的事由の中でも、納税者の意思が介入し、解釈上問題とされる通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号に焦点をあて裁判例等の検討を行った結果、裁判例等の最終的な判断基準は、納税者の「予測可能性（申告時に予測し得えなかった事由が生じたこと）」「帰責性（その予測できなかったことについて帰責事由がないこと）」が該当要件となり、「帰責性」については、予測できなかったことについて帰責事由がないことではなく、更正の請求理由に帰責事由がないことが該当性の判断であるとする。そして、納税者保護の観点から「帰責性」の明示・拡充をすることが必要であるとの結論に至った。

そこで、納税者の権利救済のため、以下の 3 つの提言を行った。

- ①通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号の規定に「重大な過失がない場合」を加えること。
- ②通則法施行令 6 条 1 項 2 号に「要素の錯誤」を加えること。
- ③通則法施行令 6 条 1 項 6 号に「後発的事由に類する事由」として準ずる規定を加えること。

以上の提言により、後発的事由による更正の請求によってより多くの納税者の権利救済が確保できるであろう。

さらに、後発的事由に該当するとして、減額更正が認められたにもかかわらず、過年度に遡って申告内容を是正することができないという減額更正年度の問題についても検討を行った。

この問題については、法人税法上、後発的事由による損失の計上時期について明文の規定が存在しないことから、その取扱いは法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理基準」に依拠されるため、過年度の申告内容を是正せずにその損失が発生した年度の損失とする処理がなされている。しかし、その場合に多額の損失が計上され、繰越欠損等の救済措置では、権利救済が図られず、国の不当利得になり得ることも考えられ、以下の制限を設けることで過年度に遡って申告内容を是正することができる旨の提言を行った。

①納税者が特別損益に計上した臨時損失のみに適用。

②売買契約等の年度から 5 年以内に適用。

この提言によって、法人税法について従来一律に過年度に遡って申告内容を是正することができず、権利救済を図ることができなかった納税者についても救われるであろう。

後発的事由による更正の請求についての論文は多数存在するが、後発的事由の該当性を明らかにするために、現行における裁判例等を幅広く整理・分析をしたものはこれまでに行われておらず、また、減額更正年度について、現行制度では権利救済が図ることのできない場合について、過年度に遡って申告内容を是正すべきとする見解が多数みられるが、その具体的方法等を検討したものはなかったことから、納税者・課税庁、双方にとって課税実務において、実行可能性のある提言ができたのではないかと考える。

また、「平成 22 年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」においても、納税者権利憲章（仮称）の制定と題して課税庁の更正期間と納税者の更正の請求期間との整合性が保たれていない旨の指摘があるように、納税者の権利救済が見直されている。従って、納税者救済の観点からも、後発的事由の拡充及び減額更正年度については法人税法における過年度遡及修正方式が導入され、納税者の権利保護が積極的に実現されるよう期待したいところである。

今後の課題としては、納税者保護の観点から、納税者が更正の請求をしたにもかかわらず、権利救済を図ることができなかった場合の救済措置として、嘆願書による減額更正の

請求や不当利得の返還請求が考えられるが、どの方法においても、課税庁の減額更正の除斥期間である 5 年を経過した場合については、後発的事由による更正の請求以外の是正措置が難しいものとして、検討することができなかった。この点に関し、そのような場合においても、納税者から課税庁に対して権利救済を図る手段が考えられるかもしれないが、それについては研究の限界とし今後の課題としたい。

参考文献等

〈図書〉

- ・ 今田繁雄編『図解所得税』（大蔵財務協会、2009）。
- ・ 植松香一『法人税調査事例からみる修正申告（更正）の基礎知識』（大蔵財務協会、2009）。
- ・ 内田貴『民法Ⅱ 債権各論』（東京大学出版会、2005）。
- ・ 占部裕典『租税債務確定手続 更正の請求の理論と実際』（信山社、1998）。
- ・ 太田隆良監修『〔改訂増補版〕民法・商法と税務の接点』（税務研究会出版局、2005）。
- ・ 大淵博義『最新判例による法人税法の解釈と実務』（大蔵財務協会、1993）。
- ・ 荻野豊『実務国税通則法〔平成 17 年版〕』（大蔵財務協会、2005）。
- ・ 金子宏『租税法〔第 14 版〕』（弘文堂、2009）。
- ・ 北武雄編『事例租税法』（第一法規、1982）。
- ・ 窪田悟嗣編『法人税基本通達逐条解説〔五訂版〕』（税務研究会出版局、2008）。
- ・ 黒坂昭一編『図解国税通則法』（大蔵財務協会、2007）。
- ・ 小林幸夫編『図解消費税』（大蔵財務協会、2009）。
- ・ 小山真輝編著『法人税関係措置法通達逐条解説』（財經詳報社、2008）。
- ・ 佐藤孝一『最新判例による国税通則の法解釈と実務〔増補改訂版〕』（大蔵財務協会、2003）。
- ・ 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解〔平成 19 年改訂〕』（大蔵財務協会、2007）。
- ・ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール消費税法（加除式）』（第一法規、1989）。
- ・ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法（加除式）』（第一法規、1983）。
- ・ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法（加除式）』（第一法規、1982）。
- ・ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法（加除式）』（第一法規、1981）。
- ・ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法（加除式）』（第一法規、1979）。
- ・ 武田隆二『法人税法精説〔平成 17 年度版〕』（森山書店、2005）。
- ・ 注解所得税法研究会『注解所得税法〔四訂版〕』（大蔵財務協会、2005）。
- ・ 土橋令編『図解譲渡所得』（大蔵財務協会、2009）。
- ・ 土橋令編『図解相続税・贈与税』（大蔵財務協会、2009）。
- ・ 日本税理士会連合会『民・商法と税務判断〔改訂第 7 版〕』（六法出版社、1987）。
- ・ 松尾弘、益子良一『新訂 民法と税法の接点—基本法から見直す租税実務—』（ぎょうせい、2007）。

- ・松沢智『租税実体法の解釈と適用・2—税法は争えば解釈が発展する—』(中央経済社、2000)。
- ・松沢智『新版租税実体法—法人税法解釈の基本原則—〔補正版〕』(中央経済社、1999)。
- ・三木義一ほか『実務家のための税務相談 民法編』(有斐閣、2003)。
- ・森秀文編『図解法人税』(大蔵財務協会、2009)。
- ・弥永真生編著『過年度決算訂正の法務』(中央経済社、2009)。
- ・我妻榮編著『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—』(日本評論社、2005)。
- ・我妻榮編著『民法①総則・物権法〔第5版〕』(一粒社、2000)。
- ・渡辺淑夫『法人税基本通達の疑問点〔四訂版〕』(ぎょうせい、2009)。

〈論文・雑誌〉

- ・有賀武夫「国税通則法 23 条 2 項 1 号の更正の請求要件としての『基礎となった事実に関する訴えについての判決』の意義」税務弘報 57 巻 8 号 135 頁～145 頁(中央経済社、2009)。
- ・池本征男「所得税法 152 条にいう『当該事実が生じた日』の意義と資産の譲渡代金の回収不能を理由とする更正の請求の適否」税務事例 33 巻 7 号 21 頁～24 頁(財經詳報社、2001)。
- ・伊藤義一「更正の請求ができる『後発的事由』とは」税務 QA75 号 32 頁～35 頁(税務研究会、2008)。
- ・伊藤義一・須飼剛朗「租税負担の錯誤無効を理由とする贈与税決定処分取消請求等の可否」TKC 税研情報 16 巻 6 号 18 頁～41 頁(TKC 税務研究所、2007)。
- ・伊藤義一「更正の請求制度について」会計ジャーナル 14 巻 1 号 125 頁～132 頁(第一法規、1882)。
- ・今村隆「錯誤又は合意解除による無効主張の可否」税理 42 巻 6 号 191 頁～197 頁(ぎょうせい、1999)。
- ・岩崎政明「課税期間終了後における契約の合意解除と課税標準又は税額の是正方法」判例時報 1194 号 190 頁～193 頁(判例時報社、1986)。
- ・岩田好二「契約の無効又は合意解除と更正の請求」税務弘報 36 巻 3 号 152 頁～159 頁(中央経済社、1988)。
- ・上田輝夫「嘆願書の提出と減額更正」税理 51 巻 1 号 148 頁～155 頁(ぎょうせい、2008)。
- ・上西左大信「後発的事由に基づく更正の請求と実務上の留意点」税理 52 巻 8 号 40 頁～46 頁(ぎょうせい、2009)。

- ・ 碓井光明「租税法における実体的真実主義優先の動向—更正の請求の拡充及び固定資産税課税誤りの救済—」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』19 頁～48 頁(信山社、2007)。
- ・ 碓井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリスト 677 号 64 頁～69 頁 (有斐閣、1978)。
- ・ 占部裕典「租税手続法と租税争訟法の交錯(二)—改正行政事件訴訟法下における税務争訟への新しい道—」同志社法学 59 卷 6 号 213 頁～303 頁 (同志社法学会、2008)。
- ・ 占部裕典「時効が課税関係に及ぼす影響—相続税法における時効取得と特別の更正の請求の可否を中心に—」同志社法学 58 卷 4 号 61 頁～99 頁 (同志社法学会、2006)。
- ・ 占部裕典・喜多綾子「相続税における時効取得と特別の更正の請求」税経通信 60 卷 15 号 213 頁～216 頁 (税務経理協会、2005)。
- ・ 占部裕典＝中野和子「過年度遡及修正か前期損益修正か」三木義一編『〔租税〕判例分析ファイルⅡ法人税編』143 頁～169 頁 (税務経理協会、2006)。
- ・ 荻野豊「公正証書による合意に基づく更正の請求が後発的事由による更正の請求とは認められなかった事例」TKC 税研情報 13 卷 4 号 57 頁～62 頁 (TKC 税務研究所、2004)。
- ・ 加瀬昇一「所得税における後発的事由に基づく更正の請求」税務弘報 49 卷 5 号 97 頁～103 頁 (中央経済社、2001)。
- ・ 加藤時子「更正の請求に関する諸問題」税法学 440 号 1 頁～15 頁(日本税法学会 清文社、1987)。
- ・ 加藤弘「申告期限後の錯誤無効又は合意解除の主張は認められるか」税経新報 555 号 14 頁～19 頁 (税経新人会全国協議会、2008)。
- ・ 金井恵美子「修正申告・更正の請求と隣接税目への影響」税理 52 卷 8 号 61 頁～68 頁 (ぎょうせい、2009)。
- ・ 金子宏「講演録 更正の請求について」税大ジャーナル 3 号 1 頁～11 頁 (税務大学校、2005)。
- ・ 金子宏「最近 10 年の租税判例の動向—基礎理論を中心として—」税研 18 卷 3 号 8 頁～19 頁 (日本税務研究センター、2002)。
- ・ 金子宏「青色申告の承認取消処分の取消と納税者の救済方法」ジュリスト 807 号 109 頁～111 頁 (有斐閣、1984)。
- ・ 岸田貞夫「後発的事由による更正の請求についての一考察」山田二郎先生喜寿記念『納

税者保護と法の支配』243 頁～253 頁（信山社、2007）。

- ・ 清永敬次「更正の請求に関する若干の検討」園部逸夫先生古稀記念『憲法裁判と行政訴訟』435 頁～457 頁（有斐閣、1999）。
- ・ 藏重有紀「判決を後発的事由とする更正の請求の要件」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』193 頁～220 頁（信山社、2007）。
- ・ 黒田宣夫「納税申告の是正方法について（1）」税経通信 54 巻 4 号 181 頁～186 頁（税務経理協会、1999）。
- ・ 光田周史・則貞幸太「嘆願書の作成・提出とその実務勘どころ」税理 52 巻 8 号 69 頁～76 頁（ぎょうせい、2009）。
- ・ 小島俊朗「相続財産につき取得時効の援用があった場合の更正の請求について」明治学院大学法科大学院ローレビュー 9 号 37 頁～47 頁（明治学院大学法科大学院、2008）。
- ・ 小林俊道「修正申告のパターンと加算税の賦課」税理 52 巻 8 号 8 頁～15 頁（ぎょうせい、2009）。
- ・ 小林磨寿美「『更正を予知した修正申告』の認定と反証策」税理 52 巻 8 号 16 頁～23 頁（ぎょうせい、2009）。
- ・ 小林幹雄「裁判例にみる時効をめぐる課税上の争点等」税務大学校論叢 41 号（税務大学校、2003）。
- ・ 斎藤淑人「通則法 23 条 2 項 1 号にいう『判決』には当たらないとされた事例」税務事例 41 巻 6 号 17 頁～21 頁（財経詳報社、2009）。
- ・ 堺澤良「更正の請求手続と税務判断」山田二郎先生古稀記念『税法の課題と超克』303 頁～327 頁（信山社、2000）。
- ・ 堺澤良「法人税法上売買契約に基づく譲渡益等を計上した事業年度より後の事業年度における売買契約の解除によりその代金債権等が消滅した場合の課税の是正措置」TKC 税研時報 1 巻 1 号 55 頁～67 頁（TKC 税務研究所、1986）。
- ・ 堺澤良「国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう『判決』の意義」ジュリスト 844 号 129 頁～131 頁（有斐閣、1985）。
- ・ 堺澤良「更正処分と不服申立等納税者救済制度」税経通信 39 巻 12 号 24 頁～34 頁（税務経理協会、1984）。
- ・ 堺澤良「判例からみた租税法律関係と私法との交錯」税務大学校論叢 11 号（税務大学校、1977）。

- ・佐藤謙一「減額更正等の期間制限を巡る諸問題－更正の請求期間を経過した後などに提出される『嘆願書』の取扱いを中心として－」税務大学校論叢 57 号（税務大学校、2008）。
- ・佐藤孝一「税務専門家への相談を欠いた出資口譲渡に係る贈与税課税と譲渡価額及び課税についての錯誤の重大性（錯誤無効と租税法律関係）」TKC 税研情報 17 巻 2 号 67 頁～83 頁（TKC 税務研究所、2008）。
- ・品川芳宣「後発的事由に基づく更正の請求ができる場合の『判決』の意義・範囲」TKC 税研情報 12 巻 1 号 27 頁～36 頁（TKC 税務研究所、2003）。
- ・品川芳宣「国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう『判決』の意義」税研 18 巻 4 号 90 頁～93 頁（日本税務研究センター、2003）。
- ・品川芳宣「修正申告に対する更正の請求と無効主張の可否（大阪地裁判決平成 6.10.26）」税研 12 巻 69 号 68 頁～71 頁（日本税務研究センター、1996）。
- ・品川芳宣「法人税における後発的事由に基づく更正の請求」税研 3 巻 18 号 40 頁～44 頁（日本税務研究センター、1988）。
- ・渋谷雅弘「更正の請求をめぐる今日の論点」租税法研究 37 号 89 頁～103 頁（有斐閣、2009）。
- ・嶋協「刑事事件となった盗難損失と通則法 23 条 2 項 1、3 号の更正の請求」税務事例 35 巻 9 号 19 頁～22 頁（財経詳報社、2003）。
- ・島村芳見「売上代金の返還が後日確定したことを理由とする更正の請求の可否」税務事例 33 巻 7 号 16 頁～20 頁（財経詳報社、2001）。
- ・島村芳見「法人税法における国税通則法 23 条 2 項の適用範囲」税務事例 18 巻 3 号 2 頁～6 頁（財経詳報社、1986）。
- ・菅原万里子「契約締結における計上時期と解除に伴う損益修正」税務弘報 51 巻 9 号 106 頁～113 頁（中央経済社、2003）。
- ・杉岡映二「通則法施行令 6 条 1 項 2 号にいう『やむを得ない事情』には当たらないとされた事例」税務事例 41 巻 6 号 22 頁～25 頁（財経詳報社、2009）。
- ・鈴木雅博「合意解除を理由とした更正の請求とその可能性（上）」税理 50 巻 4 号 121 頁～124 頁（ぎょうせい、2007）。
- ・鈴木雅博「合意解除を理由とした更正の請求とその可能性（下）」税理 50 巻 6 号 65 頁～68 頁（ぎょうせい、2007）。
- ・関野和宏「国税通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求と判決の既判力との関係」税務大

- 学校論叢 53 (税務大学校、2007)。
- ・ 高岸直樹「義務的修正申告の要否とその対応」税理 52 巻 8 号 24 頁～31 頁 (ぎょうせい、2009)。
 - ・ 高橋勇「法人税における後発的事由に基づく更正の請求」税務弘報 47 巻 14 号 118 頁～127 頁 (中央経済社、1999)。
 - ・ 高梨克彦「法定申告期限から 10 か月以内の合意解除には、更正の請求の要件『やむを得ない理由』(国税通則法 23 条 2 項 3 号、同法施行令 6 条 1 項 2 号)を要することとし、この解除が専ら租税回避のためにされた場合には、この要件を充足しない、と判示した事例」シュトイエル 337 号 1 頁～6 頁 (税法研究所、1990)。
 - ・ 高梨克彦「更正の請求再考」法学博士中川一郎生誕 80 年記念税法学論文集 3 頁～40 頁 (税法研究所、1989)。
 - ・ 高梨克彦「更正の請求における『やむを得ざる事情』と『税法の誤解』考」税法学 442 号 26 頁～38 頁 (日本税法学会 清文社、1987)。
 - ・ 高梨克彦「更正の請求における『やむを得ざる事情』と『税法の誤解』考(2)」税法学 443 号 1 頁～5 頁 (日本税法学会 清文社、1987)。
 - ・ 高野幸大「法定申告期限後に租税負担の錯誤による契約の無効を後発的事由として更正の請求を行うことの可否」旬刊速報税理 28 巻 19 号 26 頁～27 頁 (ぎょうせい、2009)。
 - ・ 滝澤多佳子「低廉譲渡による贈与税の決定と錯誤」税務弘報 56 巻 9 号 162 頁～163 頁 (中央経済社、2008)。
 - ・ 竹下重人「時効と税」自由と正義 28 巻 6 号 23 頁～27 頁 (日本弁護士連合会、1977)。
 - ・ 武田昌輔「税法は会計に対する独自性を主張すべきか」税務弘報 53 巻 1 号 2 頁～3 頁 (中央経済社、2005)。
 - ・ 田島秀則「土地の取得時効と相続税」別冊ジュリスト 178 号租税判例百選〔第 4 版〕32 頁～33 頁 (有斐閣、2005)。
 - ・ 田島秀則「国税通則法 23 条 2 項による更正の請求と解除及び取得時効における遡及効について」税務事例 36 巻 8 号 54 頁～58 頁 (財經詳報社、2004)。
 - ・ 谷口勢津夫「通常の更正の請求と特別の更正の請求との関係」シュトイエル 328 号 1 頁～11 頁 (税法研究所、1989)。
 - ・ 塚本誠太郎「更正の請求の本質」税務弘報 44 巻 5 号 60 頁～68 頁 (中央経済社、1996)。
 - ・ 中村雅紀「仮装経理に基づく過大申告の更正と留意点」税理 52 巻 8 号 47 頁～54 頁 (ぎょ

- うせい、2009)。
- ・ 布村重成「法人税法違反事件の判決は、国税通則法 23 条 2 項 1 号の『判決』には該当しない」税務弘報 32 巻 8 号 149 頁～155 頁（中央経済社、1984）。
 - ・ 畠山武道「収入を遡って消滅させることになる事由の発生した場合と所得税法上の是正方法」自治研究 63 巻 10 号 131 頁～141 頁（第一法規、1987）。
 - ・ 林仲宣「更正の請求の可否が争われたケース」税理 52 巻 8 号 32 頁～39 頁（ぎょうせい、2009）。
 - ・ 林仲宣「通則法実務 後発的事由による更正の請求手続の留意事項」税理 44 巻 8 号 113 頁～119 頁（ぎょうせい、2001）。
 - ・ 林隆一「確定判決を理由にした更正の請求の可否判断のポイント」税理 48 巻 10 号 132 頁～136 頁（ぎょうせい、2005）。
 - ・ 樋野口猛「後発的事由等に伴う前期損益修正パターンと留意点」税理 52 巻 5 号 202 頁～206 頁（ぎょうせい、2009）。
 - ・ 一杉直「国税通則法 23 条 2 号 1 項にいう『判決』の意義と相続開始後になされた『時効取得を原因とする所有権移転登記を命ずる判決』に基づく更正の請求の許否」税務事例 34 巻 7 号 1 頁～10 頁（財経詳報社、2002）。
 - ・ 一杉直「譲渡契約の合意解除と確定申告」税経通信 41 巻 14 号 209 頁～224 頁（税務経理協会、1986）。
 - ・ 藤井茂男「更正の請求期限を徒過した過年度損益の処理」税理 46 巻 13 号 161 頁～166 頁（ぎょうせい、2003）。
 - ・ 藤原淳一郎「国税通則法 23 条 2 項 1 号括弧書きにいう『和解』の意義」ジュリスト 656 号 149 頁～151 頁（有斐閣、1978）。
 - ・ 堀口和哉「通則法 23 条 2 項にいう『和解』には当たらないとされた事例」税務事例 41 巻 6 号 12 頁～16 頁（財経詳報社、2009）。
 - ・ 益子良一「通則法実務 更正の請求が認められる場合と認められない場合の接点」税理 43 巻 2 号 92 頁～96 頁（ぎょうせい、2000）。
 - ・ 益子良一「更正の請求の要件の明確化と実務上の問題点」税理 41 巻 8 号 185 頁～189 頁（ぎょうせい、1998）。
 - ・ 増田隆久「相続開始後に時効により相続財産の所有権を失った旨の判決がなされた場合の更正の請求の可否」税理 46 巻 6 号 215 頁～221 頁（ぎょうせい、2003）。

- ・松澤智「更正の請求における後発的事由としての馴れ合い判決の効力」ジュリスト 1167 号 134 頁～136 頁（有斐閣、1999）。
- ・三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」租税法研究 37 号 1 頁～22 頁（租税法学会、2009）。
- ・三木義一「租税特別措置と更正の請求」税理 50 卷 13 号 66 頁～71 頁（ぎょうせい、2007）。
- ・三木義一「契約の錯誤無効による更正の請求等が否定された事例」Lexis 判例速報 2 卷 6 号 117 頁～120 頁（雄松堂出版、2006）。
- ・三木義一＝橋本清治「前期損益修正と更正の請求」三木義一編『〔租税〕判例分析ファイルⅡ法人税編』132 頁～142 頁（税務経理協会、2006）。
- ・三木義一「契約の錯誤無効と更正の請求－更正の請求制度の機能回復をめざして（その 1）－」税務事例 37 卷 8 号 1 頁～9 頁（財経詳報社、2005）。
- ・森部章「相続税の更正の請求に係るトラブルパターンとチェックポイント」税理 49 卷 14 号 198 頁～203 頁（ぎょうせい、2006）。
- ・安田京子「更正の請求期間を徒過した場合の租税救済について」税研 19 卷 6 号 98 頁～108 頁（税務研究所、2004）。
- ・八ツ尾順一「相続財産と時効」税務事例 25 卷 1 号 43 頁（財経詳報社、1993）。
- ・山崎広道「更正の請求制度とその運用上の問題」熊本法学 113 号 37 頁～67 頁（熊本大学法学会、2008）。
- ・吉田恵子「欠損の場合の修正申告・更正の請求と留意点」税理 52 卷 8 号 55 頁～60 頁（ぎょうせい、2009）。
- ・和田正明「国税通則法 23 条の解釈」ジュリスト 1010 号 115 頁～117 頁（有斐閣、1992）。
- ・大淵博義「更正の請求等を巡る諸問題」MJS 租税判例研究会
<http://www.mjs.co.jp/kenkyukai/pdf/06032402.pdf>。
- ・日本税理士会連合会税制審議会
「納税者からみた税務行政の今日的課題点について－平成 17 年度諮問に対する答申－」
http://www.nichizeiren.or.jp/opinion/zeishin/toushin_H17.pdf。
- ・安田京子「課税庁の評価額が申告の評価額を大幅に上回ることに基因して贈与契約を合意解除した後に行われた更正処分の効力」MJS 租税判例研究会
<http://www.mjs.co.jp/kenkyukai/pdf/06032401.pdf>。