

後発的事由による更正の請求

——課税負担の錯誤——

権 田 和 雄

2015年3月

九州国際大学法学会 法学論集 第21巻第1・2・3号 合併号 抜刷

後発的事由による更正の請求

—課税負担の錯誤—

権 田 和 雄

I はじめに

II 後発的事由による更正の請求

1. 更正の請求制度
2. 後発的事由による更正の請求
3. 課税負担の錯誤

III 課税負担の錯誤に関する二つの事例

1. 納税者の主張が認められなかった事例（A事案）
2. 納税者の主張が認められた事例（B事案）

IV 上記A B事案についての検討

1. A事案
2. B事案
3. A B事案で判断が分かれる理由

V おわりに

1. 民法95条の錯誤の認定と税法上の主張
2. 国税通則法改正に伴う更正の請求期間の延長

I はじめに

納税者が自己の申告内容の過大誤りに気付き是正を求める手段として、更正の請求(国税通則法23条)がある。この「誤り」は、単なる計算誤りから税法の解釈・適用に関する判断誤りまで広く、23条2項に規定する後発的事由(1項の「通常更正の請求」期限が経過しても認められる特別の事由)では本人の帰責ではない外部要因による課税計算の基礎となる事実の変更が想定されている。

「課税負担の錯誤」とは、当初申告において課税負担が軽減されると誤解して取引・申告を行った場合を言い、民法95条の錯誤に該当するとされる(動機の錯誤であるが外部に表示され要素の錯誤となる場合)。ただし、本人の判断に起因する申告誤りであり外部要因による事情変更とは言えない面もあることから、更正の請求が認められ難い傾向にあるようにも思える。他方で、「課税負担の錯誤」とされる事例で納税者の主張が認められた裁判例もあり、判断が分かれる基準は何か、2事例の比較から更正の請求の趣旨を踏まえ、問題点を考えてみたい。

II 後発的事由による更正の請求

今回取り上げる2事例は、「後発的事由による更正の請求」(23条2項)の1号事由「判決の確定」に「課税負担の錯誤」が関係するものである。事例の分析に入る前に前提として、「後発的事由による更正の請求」を中心に制度の概要と解釈上の問題点について触れておく。

1. 更正の請求制度

(1) 制度の趣旨・概要

更正の請求は国税通則法23条に規定される「納税者が誤って過大な申告をし

た場合に課税庁に是正を求める制度」であり、1項の「通常の更正の請求」と2項の「後発的事由による更正の請求」に分かれる¹。

制度趣旨は言うまでもなく納税者の正当な権利の保護（救済）にあるが、期限を設けることにより税額の早期確定（税務の円滑な運営）との調整を図る目的もある。また、法が更正の請求の手続きを設けた趣旨に鑑み、「原則として他の救済手段によることは許されない」という「更正の請求の原則的排他性」があるとされる（金子宏『租税法（第19版）』（弘文堂、2014年）791頁）。

1項の「通常の更正の請求」は「申告書に記載した課税標準等若しく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……により納付すべき税額が過大であるとき」に5年間（平成23年度改正前は1年間）の期間内であれば特段の事由に限定せず請求が可能であり、2項の「後発的事由による更正の請求」は「通常の更正の請求」期間が過ぎても可能であるが、反面で請求事由が「課税標準等若しくは税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」ほか各号に規定があるものに限定される。1項と2項の相違は、1項は請求事由に制限がないが申告期限からの期間制限があり（2項との適用関係で請求事由を区別する考えもある）、2項は通常の更正の請求の期間経過後であっても適用があるが請求事由に制限（1項の期間内に過誤を知り得ないような特別の事情）があることである。

1項の更正の請求は昭和37年に設けられ、2項の更正の請求は昭和45年に設けられた。昭和45年の国税通則法改正に係る「税制簡素化についての第三次答申（昭和43年7月）」では、「通常の更正の請求」の期限を2月から1年とするとともに、「このように期限を延長しても、なお、期限内に権利が主張できな

1 23条1項を「通常の更正の請求」2項を「後発的事由による更正の請求」とする区分が一般的であるが、谷口勢津夫『税法基本講義（3版）』（弘文堂、2012年）133頁は2項を「特別の更正の請求」と呼ぶ。これは、2項を事由にこだわらず1項の期間制限の適用の特例と解することの帰結と思われる。

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し、課税要件事実について、申告の基礎となったものと異なる判決があった場合その他これに類する場合を追加する」ことが提言され「後発的な事由による更正の請求」として改正に織り込まれている。

(2) 「通常の更正の請求」と「後発的な事由による更正の請求」の問題

イ 1項と2項の適用関係

1項の更正の請求と2項の更正の請求の関係については、通常の期間内であれば1項の適用があり、2項は期間を渡過した時であっても後発的な事由がある場合には認められる(2項は特別の救済条項)とするのが一般的な理解と思われるが、例えば後発的な事由がある場合は1項の期間内であっても2項の適用があり当該規定する事由によるとする見解もある²。

ロ 先発的な事由と後発的な事由

23条1項と2項の適用に関係して、先発的な事由と後発的な事由の問題がある(当初から過誤が存在する場合を「先発的な事由」、申告後に過誤が生じた場合を「後発的な事由」とここでは呼ぶ)。1項と2項の適用関係とも関係するが、1項は先発的な事由と2項は後発的な事由と結び付けて説明されることが多い。ただ、後発的な事由といっても、判決その他の事情によって当初の過誤が明らかになると考えれば、原因の発生は当初にあるということもできるので区別は難しい³。

2 これは、1項と2項の適用関係に係る「一元説(非制限説)」「二元説(制限説)」の見解の対立である。一元説は1項と2項では更正の請求をなし得る理由の内容・実質が異なる(よって後発的な事由でも1年以内なら1項の適用が可能)、二元説では理由の内容・実質が異なる(適用が分かれる)とする(末崎衛「遺産分割の錯誤無効と更正の請求」税法学561号(2009年)104~107頁など)。

3 末崎・前掲注2は後発的な事由を後発的な過誤と原始的過誤に区分して理解することは無意味、有害であるとする。高橋祐介「判例研究(最判平成15年4月25日)」税法学550号(2003年)145頁も後発的な事由について「原始的瑕疵か後発的な瑕疵かの議論はあまり意味がない」とする。

後述するように、先発的事由であれ後発的事由であれ、過誤に対する認識の有無が是正を妨げ、これに対して救済の正当性を与える基準となる。

2. 後発的事由による更正の請求

(1) 制度の概要

後発的事由による更正の請求は23条2項の1号から3号に規定されている。1項との関係については前述のとおりであり、1号は「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関する訴えについての判決（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。」であり、判決の確定等により法律関係（権利関係）が確定することで当初申告の是正を認めるものである。

2号は「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に当たってその申告をし、又は決定を受け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。」であり、当初より帰属が誤っており後に判明した場合である。これは過誤の判明が後に生じたが原因は当初にある「先発的事由」と言える。

3号は「その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき」であり、各号列記事由にないものを救済するためのバスケット条項のような位置付けになっている。しかし、委任政令（国税通則法施行令6条）を見ると事由は各号列記されており、包括的に「やむを得ない理由」を認めているのではないことが分かる。例えば令6条2項は「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、または取り消されたこと」となっており、「やむを得ない」という要件は救済を拡大するものではなく、政

令によって拡大された個別事由の適用を実質的に限定する役割を果たしている。

本件事例は上記1号の「判決の確定に伴う課税標準等又は税額等の計算の基礎の変更」を理由とする更正の請求であり、形式的には要件該当性が明確でありながら、実質的判断を加えることにより、適用が解釈上問題となるものである。

(2) 後発的事由による更正の請求の解釈基準

更正の請求は言うまでもなく納税者救済のための制度であるが、他方で税額の早期安定という要請もあり、23条1項及び2項各号に定める事由(1項では期間)に該当する場合にのみ更正の請求を認めることとされている。この場合に各号事由該当性を判断するに当たっての解釈基準をどう考えるべきなのか、特に後発的事由の一般的な例であり本件でも争われている2項1号の「判決の確定による更正の請求」の場合を検討する。

(判決の客観的・合理的根拠)

第一の要件は、「判決の客観性・合理性」というべきものである。判決が23条2項1号で後発的事由として規定されているのは、「判決」という国家が信頼性を保証した裁定によって課税当事者間(遺産分割における相続人間)の争いに決着が着くことにより、課税標準等又は税額等の計算の基礎が初めて確定するからである。後述の予測可能性と関係はあるが、ここでは判決の客観性・合理性自体が問題となる。東京高裁平成10年7月15日判決(訟月45巻4号774頁)は「当事者が専ら納税を免れる目的で、馴れ合いによってこれを得たものであるなど、争訟の確定判決として有する効力にかかわらず、その実質において客観的、合理的根拠を欠くものであるときには、国税通則法23条2項1号にいう判決には当たらない」としている。古くは仙台地裁昭和51年10月18日判決(訟月22巻12号2870頁)も同趣旨と見られ、「専ら当事者間で税金を逃れる目的のもとに馴れ合いでなされた和解など客観的合理的根拠を欠くものは右条

項（国税通則法23条2項1号）にいう「和解」には含まれない」としている。いずれの判決（又は和解）も「馴れ合い」であれば客観的合理的根拠を欠き要件該当性がないとする。要件を定める条文は「判決」としか規定していないことから判決（和解）自体の有効性に問題があるとする指摘とも読めるが、「私法上の解決手段としての判決（和解）としては有効であっても、税法上の評価としては当該条項に定める判決（和解）とは言えない」趣旨と解するのが自然である。なぜなら、「判決」「和解」とも、民事訴訟法の処分権主義、弁論主義の制約の中で民事訴訟を解決するために示された一面的な判断に過ぎず、それが全ての局面で真実の権利関係を表したものであるかどうか、あるいは税法上の評価として妥当なものであるかどうか断定はできないからである。よって、私法上の有効無効と税法上の評価が異なっても問題はないと考える。

山田二郎氏は、上記昭和51年仙台地裁判決について、本件の論旨は必ずしも明確でないがとしつつ、私法上の効力と離れて税法上の評価を下すことに消極的な立場のようである⁴。これに対して、松沢智氏は、仙台地裁と同旨の平成10年東京高裁判決について、「学説の対立を踏まえ、たとえ馴れ合い判決としても、当然無効であるとはせずに当該判決が実質において客観的合理的根拠を欠くときは税法上の更正の請求の「判決」に当たらないとして税法上の「実質主義」の理論を導入し学説の対立を避けた」ともの評価している。

このような議論が生じる原因として、「文言に忠実な解釈をすべきとの要請」と「制度の趣旨から妥当な解釈をすべきとの要請」を両立させようと無理をしたと考えることができるのではないか。端的に、判決の形式的成立および私法上の有効性は認めた上で、実質的に税法の評価として判断を行うべきと考える。なお、条文にない解釈を加える（判決として有効に成立しているにも拘ら

4 月刊税務事例 vol.10-1 (1978)32頁「その理由は、本件の起訴前の和解が、税金を免れる目的のもとに馴れ合いでされた無効な和解（通謀虚偽表示による無効な和解）としている趣旨か、それとも私法上においては有効であるが（あるいは私法上の効力の有無は別論として）、税法上の評価においては通則法23条2項にいう和解とはいえないとしているのか、その趣旨が必ずしも明らかである（筆者注：文脈から、「明らかでない」の誤りと思われる）」

ず要件該当性を否定する) ことについては、租税法律主義 (予見可能性) の観点から問題がないとは言えないと考える。

(後発的事由の有無)

第二の要件は「後発的事由の有無」である。23条2項1号は後発的事由の一つとして判決の確定を定めており、それに加えて後発的事由であることの要件を求めることは自己矛盾にも思えるが、同号の要件に該当するか否かの判断に当たっては、「やむを得ない理由」が必要との最高裁平成15年4月25日第二小法廷判決 (判時1822号51頁) がある。租税法律主義を厳格に解すれば、明文にない要件を付加することは問題ないとはいえない。例えば、山田二郎氏は慎重な立場を表明している。⁵

そこで、23条2項の後発的事由の適用に当たり、どのような要素 (衝突することもあり得る複数の) が判断基準となり得るのか検討する。最高裁平成15年4月25日判決に関する論評で、これまでの論者が「やむを得ない理由」について①「通常の更正の請求 (23条1項) の利用可能性の有無」②「2項で規定する事由の予測可能性」③「帰責性」の観点から分析してきたとする見方がある (岡村忠生「判例評論」551号判例時報1873号 (2005年) 172~178頁)。また、第一要件の判決の妥当性 (「馴れ合い判決」でないこと) を「真正判決要件」として要求するとともに、第二の要件として「善意無過失要件」を要求するとの見方もある (神山弘行「租税判例」研究382回ジュリスト1266号 (2004年) 209頁) が、後記神山氏分類の「善意無過失要件」は前記岡村氏指摘の三要件と重なり合うものと思われる。

「やむを得ない理由」という条文の文言にない曖昧な概念を判断に用いることの当否は置くとして、その内容を検討するに、上記解釈の三要件は重点の置き方は異なっても互いに関係し合っていると思われる。

5 山田・前掲注4-31頁は「条文の文言の上に現れていない要件を加重して解釈すべきかどうかは問題である。また、右要件を加重して解釈すべきことが立法趣旨や条理上から明らかなことであるといえるかどうか問題である」と述べている。

更正の請求は、納税者が申告に責任を持つ申告納税制度の例外的救済措置として設けられたものである。他方、正しい税額に是正すべきことは合法性の原則の要請でもある。課税庁側（一般納税者）からは『課税関係の早期安定』の要請があり、当該納税者からは『是正による救済』の要請がある。そして『正しい税額への是正』は当該納税者の救済という要請を超えた合法性の原則から求められる中立的・客観的要請でもある。この三つの要請がトライアングルのように緊張関係を保ちながら存在すると考えることができる。

このような点も踏まえ、第一要件も含めた実質的要件を再度整理すると、①「判決が「当事者が専ら納税を免れる目的で、馴れ合いによってこれを得たものであるなど、その確定判決として有する効力にかかわらず、その実質において客観的、合理的根拠を欠くもの」でないこと」、②「申告時に、当初の計算の基礎となった事実と異なる事実についての認識がないこと」、③「当該認識を欠いたことについて過失がないこと」、④「申告の基礎となる事実と異なる事実を作出することに積極的に関与したような非難すべき事実がないこと」、⑤「国税通則法23条1項の利用可能性がなかったこと」を挙げることができる。このうち①は第一要件（神山氏の「真正判決要件」）に相当する。②から⑤は第二要件（岡村氏の三要件、神山氏の「善意無過失要件」）に相当するが、更に区分すれば、②は予測可能性（認識）の問題であり、③から⑤は帰責（非難）の問題と考えられる。また、②の予測可能性があれば⑤の23条1項利用可能性はあったと考えられることから、最終的には②の予測可能性と帰責（程度により③の単純な過失であっても適用を認めないか④の故意・重過失の場合だけを排除するか）の有無に収束する。

②の予測可能性は、納税者救済の観点からは、消極的要件として不可欠である（反対に、予測可能性がない場合に必ず要件を充足するわけではなく、後述の課税負担の錯誤の例もある）。③④については、帰責ある者（予測可能性を欠いたことに過失ないし非難されるべき行為がある）を救済するのが適当かとの疑問もあるが、後発的事由による更正の請求が設けられた趣旨に鑑みれば、

極力広く更正の請求を認めるべきであり、「課税要件の基礎事実に誤りがあるとの認識があったかどうか」以上の要件は求めるべきではなく、③④の帰責性は要件として求めなくてよいと考える。例えば自ら虚偽の外観を作出したような場合は②の認識があり排除されると考えられるから、不当な結果にはならないであろう。

3. 課税負担の錯誤

課税負担の錯誤は「動機の錯誤」に当たり一定要件に該当するとき（動機が表示され要素の錯誤となるとき）は民法95条の無効として後発的事由による更正の請求（23条2項1号の「判決の確定」）と併せて主張されることがある。錯誤が生じたときは本来の課税についての正しい認識が失われており、是正の機会も奪われている。その意味では更正の請求により救済してもよい場合に思える。しかし1項の通常の更正の請求期間を経過した場合には、2項で該当する事由が直接には見当たらない。それでは民法95条の錯誤として主張できるかといえば、「更正の請求の原則的排他性」の要請もあり、判例は消極的である。この点については、本件の主たるテーマであり、事例の検討とともに見ていきたい。

III 課税負担の錯誤に関する二つの事例

ここで、「課税負担の錯誤」が根底にあり「後発的事由（判決の確定）による更正の請求」がなされた事案を検討する。A事案は更正の請求が認められなかったものであり、B事案は更正の請求が認められたものである。成否を分けた違いは何か（事実関係か、解釈か）、後発的事由による更正の請求の適用範囲はどうか、課税負担の錯誤の主張とどう関係付けるのかが問題となる。

1. 納税者の主張が認められなかった事例（A事案）

（平成22.1.22高知地裁判決 税資260号順号11362）

【事案の概要】

- ・余命幾ばくもない父親の意向を受け、審査請求人（以下「X 1」）は生前に事業を円滑に引継ぐため祖母が有する出資持分の譲渡を受けたが（平成9年）、その評価は父親が近隣の同業者を参考に計算したものであり、正しくは純資産価格方式によるもの（7倍の評価）であった（祖母は譲渡所得の申告を行っている）。
- ・この指摘は上記売買契約・申告（祖母の譲渡所得）の4年後（平成13年）の父親の相続税調査に関連してなされたものであり、X 1及び祖母は売買契約を無効とする確認書の作成、返金処理による原状回復及び更正の請求（祖母の譲渡所得は零とする）を行った。
- ・しかし、課税庁はX 1に対して贈与税の決定、祖母に対して更正の請求に理由がない旨の通知処分を行ったことから（平成14年）、X 1及び祖母（以下「X 2」）は処分の是正を求めるため、以下の多面的な争訟行為を重ねることになる。

【争訟の経緯】

[1] 売買契約、調査を契機とした原状回復及び祖母が行う更正の請求

H9.2.21 売買契約 祖母は譲渡所得の申告

H13.8.28 相続税調査

H13.12.25 X 2 更正の請求（譲渡所得を零）23条2項3号（錯誤は解除に類似）

H14.2.25 X 1に贈与税及び過少申告加算税の決定、X 2に請求理由がない通知

H14.4.8 異議申立

H14.7.26 審査請求 X 1 X 2

H15.6.20 棄却 X 2 分は公表裁決 (No.65) 契約の無効も23条 2 項 3 号の適用も否定

[2] 判決 (棄却) 中で認定された錯誤無効を国税通則法23条 2 項 1 号の事由 (判決) として更正の請求を行う。

H17.2.15 高知地裁判決 (税資255号順号9932) 棄却

H18.2.23 高松高裁判決 (税資256号順号10328) 棄却

H18.10.6 最高裁判決定 (税資256号順号10525) 上告棄却

・ 審査請求を経て最高裁まで争ったが、請求は棄却された (平成18.10.6最高裁決定)。なお、上記高松高裁判決 (平成18.2.23) は、「請求人らの誤信は意思表示の錯誤に当り重大な過失もない」とする一方、「無効であることを法定申告期限経過した時点で課税庁に主張することはできない」「上記主張が許されない以上、国税通則法23条 2 項 1 号及び 3 号に該当することを主張して更正の請求をすることはできない (1 号適用については判決が確定していないとも言っている)」とした。高知地裁と高松高裁はいずれも錯誤無効の主張を否定しているが、高知地裁は重過失を認定して錯誤無効の成立を否定したのに対し、高松高裁では重過失はないとして錯誤無効の成立を認定した点が異なる。

H18.12.2 無効確認訴訟を X 1 から X 2 に提起 (高知地裁)

H18.12.5 更正の請求 (23条 2 項 1 号 H18.2高松高裁判決の無効認定)

H19.2.7 請求に理由がない通知

H19.4.5 異議申立

H19.5.23 高知地裁 (18.12.2提起分) 無効確認判決

H19.5.29 異議申立に対する棄却決定（審査請求はされなかった）

[3] 確定判決を無効確認判決を更正の請求の事由（23条2項1号）とする

H19.7.20 **更正の請求** (23条2項1号の判決 H19.5.23高知地裁無効確認判決)

H19.9.20 請求に理由がない通知

H20.1.22 **審査請求** X 1 X 2

H20.8.4 棄却裁決（裁決事例No.76）

H22.1.22 高知地裁判決（税資260号順号11362）棄却（確定）

【審査請求における争点】

- ・ 請求人は国税通則法23条2項1号の要件は、「事実関係の変動（本件では錯誤無効）を裁判で確定させること」のみであるとし、原処分庁は、「判決により当時の権利関係と異なる事実関係が生じたこと」を求めている。
- ・ 売買契約に関する課税負担の錯誤が生じた時期が税務調査時の平成13年であることは請求人、原処分庁とも認めており、その認識発生と判決との関連についての更正の請求（23条2項1号の後発的事由）の解釈が分かれている。

【裁決】

「請求人らの間では平成13年当時において売買契約が無効という事実関係は形成されていたと認められ、訴訟においても売買契約が錯誤無効であるとの事実関係の外形自体に争いはないことから、本件判決によって初めて売買契約が無効と確認され更正の請求の要件を満たすこととなったわけではない」として棄却裁決をした。結果として原処分庁の解釈を支持したことになる。

【高知地裁判決（確定）】

請求人は更に高知地裁に提訴したが、棄却の判決で確定した（平成22.1.22）。

判決では、「形式的には国税通則法23条2項1号に定める「判決」に当たるようにも思われる」としながら、「申告納税制度の下では、納税義務の有無及び納税額等については、納税者自身が自己の責任において法定申告期間内に十分に検討した上で正確な申告を行うことが期待される」「原告は法定申告期限経過後にされた課税庁の税務調査の際の指摘を受けて錯誤に陥っていたことを認識し、(略)このような課税負担の錯誤及びそれに基づく減額更正の請求を認めた場合には、租税法関係を不安定にし、納税者が税額等についての十分な調査をした上で適正な申告を行うことによって租税法関係を効率的かつ合理的に確定するという申告納税制度の趣旨を没却する」と申告納税制度の趣旨を強調した上で、「納税申告時には予想し得なかった事由その他やむを得ない事由に基づき課税標準等又は税額等の基礎となった事実を変更するものということとはできない」として国税通則法23条2項1号の「判決」には当たらないとしている。

【論評】

適用条項が23条2項1号か3号かの差異はあるが、次の論評は更正の請求の適用を認めるべきとする。

○三木義一「契約の錯誤無効と更正の請求」税務事例VOL.37No.8 (2005) では、国税通則法71条1項2号の「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起因して失われたこと、当該事実のうちに含まれていた取消し得べき行為が取消された」場合に除斥期間経過後であっても当該理由が生じてから3年以内に減額更正ができる規定を引きながら、「当初の主張である23条2項3号(やむを得ない理由)」でもよいが、むしろ「23条2項1号(判決の確定)」に準じて適用すべきとする(平成18年高松高裁判決前の論評)。

○渋谷雅弘「贈与の錯誤無効と贈与税」税務事例研究VOL.108 (2009) では、「23

条2項3号、令6条2号の類推適用により、更正の請求が認められる」とする。また、限定的にはあるが重過失があっても共通錯誤として無効が成立し得る場合があるとする（平成18年高松高裁判決後の論評）。

2. 納税者の主張が認められた事例（B事案）

（東京地裁平成21.2. 27判決 税資259号順号11151）

【事案の概要】

- ・平成14年8月の被相続人の死亡に伴い遺産分割（第1次遺産分割）をして期限内の15年6月に申告した。相続財産には株式（取引相場のない株式で大会社に該当）が含まれるところ、相続人は配当還元方式の適用があるよう計算して相続人間で配分している。
- ・ところが、この配分のための計算において、本来は分母となる発行済株式総数から除くべき相互保有株式を含めたまま計算したことにより相続人である妻の持株割合が5%を超え類似業種比準価格方式が適用されることになった。
- ・そこで相続人は第1次遺産分割が錯誤により無効なものとして、相続人である妻の保有割合が5%未満となるよう再配分して15年10月に遺産分割の合意をした（第2次遺産分割）。
- ・相続人は、第2次遺産分割の分割内容を前提として15年11月に更正の請求（妻）及び修正申告（再分割により持分が増加した子）をしたが、課税庁は、第1次遺産分割の内容に従い類似価格比準方式により株式の評価をすべきとして、相続税の更正処分を行い更正の請求に対しては理由がない旨の通知処分をした。

【審査請求】

平成18.11.28裁決（未公表）において、第2次遺産分割を贈与とした原処分

庁の処分は取り消されており、残る相続に係る本件が訴訟へと移行した。

【東京地裁判決】

- ・本判決は、①国税通則法23条1項の更正の請求は遺産分割の数額の計算に誤りがある場合で錯誤無効には該当しない、②国税通則法23条2項3号の更正の請求は後発的事由を前提とするが錯誤無効は原始的事由で該当しないと、いずれの条項での適用も否定する。
- ・他方、本件については、①調査等で指摘されたものでなく自発的であること、②経済的成果が消失していること、③一回限りの是正であることから、分割内容自体の錯誤との権衡から租税法上の信義則に反しないとして、例外であることを強調しながらも結論的には主張を認めている。

【論評】

本件では納税者の主張が認められ救済の点では問題がないが、判決に対する評価はそれぞれ異なり、賛否以前に課税負担の錯誤と見るべき事案であったのかと疑問を呈する論評もある。

○末崎衛・前掲注2-130頁では、課税負担の錯誤無効について、「申告制度の趣旨、構造や税法上の信義則を理由として一般の錯誤と別に考えて原則として錯誤無効の主張を認めない解釈」に疑問を呈し、本来23条2項3号及び令6条で規定されるべき請求事由であるとして適用を認める。

○三木義一「遺産分割の錯誤無効と更正の請求」税務事例VOL.41No.5 (2009年) 6頁では、判決が原告を救済した結論には賛意を示しつつ、条件を付すことで1年以内の更正の請求の救済範囲を狭めた恐れがあるとする。

○増田英敏「判例評釈（東京地裁平成21年2月27日判決）」TKC税研情報

(2009.10) 12頁では、「課税負担の予測を誤ったという意味での錯誤ではない」として課税負担の錯誤ではないと整理している。

IV 上記AB事案についての検討

1. A事案

本件は、23条2項1号の判決確定を理由とする後発的事由による更正の請求に当てはまるケースではないと考える。錯誤は当初から生じており（この場合は税務調査を契機として顕在化）、判決によってはじめて認識したわけではない。

高松高裁判決は、「本判決により申告に係る税額等の計算の基礎となった事実に変動を生じたとはいえない」と言うのはその趣旨と思われるが、併せて「本判決は確定していないので要件の「確定した時」にも当たらない」と言うのは、「確定判決があれば要件を満たす」のではと無用な期待を与える言及であったように思われる。

それでは、本件ではどのような救済の方法があったのか。税務調査があった時点で1年の更正の請求期間は経過しており、この方法は採れない。そうすれば、①錯誤無効を直接主張する、②更正の請求23条2項3号（やむを得ない理由）の適用、③更正の請求23条2項1号（確定判決）の適用が選択肢となる。①は法理論的には分かりやすく正攻法であるが、課税変更への影響が大きいこと、内心の問題であり単なる合意解除との区別も難しいこと等から、判決にあるように原則認められない。②は自発的（自失）か他律的かの違いはあるが、濫用の恐れがなく他に取りべき方法がなかったという点では救済の必要性は認められるのではないかと。ただ、令6条は限定列举で錯誤は規定事由になく、趣旨としても主観的である錯誤は列举事由とは区別されるべきというのが判例の見解である。それでは③であるが、形式上は要件を満たしている。しかし後発的事由による更正の請求の趣旨は、申告時に認識し得ない事実をその後の事実

変更（自らの認識を含む）により後に知り得る状態になったことから例外的に是正を認めるものと考えられる。23条2項1号の要件である「判決」は客観的な基準であるという評価と共に、課税の前提事実が変更し予測可能性が覆されたという実質的理由が求められる。この観点からは、単に「判決」という形式だけを理由として更正の請求は認められないと考える。

2. B事案

判決は、「分割内容自体の錯誤」と区別して「課税負担の錯誤」の主張を制限している。他方で「課税負担又はその前提事実の錯誤」を一緒にして原則として錯誤無効の主張を制限しつつ、「分割内容自体の錯誤との権衡等にも照らし」として、①他からの指摘でない自発的認識、②経済的成果の消失、③一回限りの是正との条件を示した上で、本件を例外的に救済した。

「課税負担の錯誤」を「分割内容自体の錯誤」と区別しながら「前提事実の錯誤」とは同視しているように見えるが、そもそもこれらの錯誤を厳密に区別することは難しいのではないか。上記増田論評のように、本件を必ずしも「課税負担の錯誤」の事案と見ない考え方も成り立ち得る。

①から③の例外的認容のための条件をどう位置付けるのか。たとえ通常更正の請求期間内であっても条件を満たす必要があると判決は言っているとも読める。しかし、通常更正の請求にそのような縛りは必要なのだろうか。本件は期間内の請求であり、通常更正の請求として（課税負担の錯誤かどうかに関係なく）処理すれば足りる事案と思われる。課税負担の錯誤ということで過敏に反応して必要のない言及をしたようにも見える。判決の基準によれば、通常更正の請求期間内であっても上記条件の審査で認められないものはあると考えられるが、反対に通常更正の請求期間を経過しても①から③までの条件に合致して救済される場合というのはあるのだろうか。更正の請求の制度を離れて実質的に錯誤無効の判断基準と考えるということであるが、飽くまでも更正の請求の枠組みを前提とした判断・条件設定と考えるのが妥当であり、特別

の救済は難しいだろう。

3. AB事案で判断が分かれる理由

AとBの相違点として、①請求時点の相違（Bは申告期限から1年以内、Aは経過後）、②態様（Bは自発的認識、Aは調査の指摘）、③純粋な課税負担の錯誤か否か（Bは前提の錯誤、計算の錯誤の余地も考えられる）が考えられる。

しかし、②ではAも判決が示した他の特別救済条件「経済的効果の消失、一回限り」は充たしており、責任論につながる自発的認識にどこまで重点を置くべきか疑問である。また、③も判決は一般論として課税負担の錯誤を例外と位置付けながら具体的な判断とどのように結び付くのか理解し難いところがある。

そうすると、決定的に異なる要素は①の期間の問題であり、通常の変更の請求期間内の請求であることからBについては主張を認めやすかったのではないかと思われる。

V おわりに

上記2事案で共通するのは、後発的事由による更正の請求（23条2項1号の判決の確定に係るもの）であることに加え、課税負担の錯誤が問題とされる点である。後発的事由による更正の請求の考え方についてはIIで述べたので、ここでは付加された特異な要素である「課税負担の錯誤」の取り扱いを中心に考えることにする。

1. 民法95条の錯誤の認定と税法上の主張

（問題提起）

課税負担の錯誤についても要素の錯誤が成立すること（動機の表示があること、重大な過失のないことの確認はした上で）は判例も認めている（上記A

事案の高松高裁判決)。

しかし同時に、錯誤無効を法定申告期限経過後に主張することは、課税関係の安定性を阻害し、更正の請求という制度を設けた趣旨から出来ないとする。これは、民法95条の無効という法的効果を事実上認めないこととなる。民法において認めた効果を課税関係での主張として認めない法的構成をどう考えるのか、同じ無効で認められる場合とそうでない場合があるのか、が問題である。

(民法上の錯誤)

従来、錯誤は「表示上の錯誤」、「内容の錯誤」、「動機の錯誤」に分類され、動機の錯誤については、動機が表示されて意思表示の内容となった場合には法律行為の要素となり得るとされてきた。ただ、近時は「動機の錯誤も当然に意思表示の錯誤であり、錯誤による無効を制限する基準としては「要素」および「重大な過失」によるべきだという立場⁶が有力である。その理由として、①動機の錯誤と表示の錯誤は明確に区別できない、②錯誤による意思表示を無効とするか否かの判断に相手方の事情も考慮すべきとする。特に②は錯誤無効の趣旨を意思主義の立場から構成する伝統的解釈に対して取引の安全を前面に出す考え方である。「取消的無効」と言われるように、絶対的保護ではなく、表意者と取引の相手方との調整という視点が重視される。この点を推し進めれば、納税者の救済必要性と課税上の弊害、双方の帰責等の実質的衡量によって適用が認められる錯誤無効もありそうである(根拠は錯誤無効ではなくとも)。

6 川島武宜・平井宣雄編『新版注釈民法3』(有斐閣、2003年)410頁

7 内田貴『民法I(4版)』(東大出版会、2008年)71頁「伝統的錯誤理論は意思主義の立場から理論を組み立て、意思の欠缺した意思表示は無効とする。その一方で、実際上訴訟などで問題となる錯誤のほとんどを占める動機の錯誤を錯誤無効から排除し、結果的に意思表示が無効となる場合を非常に限定することによって、意思主義と取引の安全の調整を図っている。しかし、錯誤制度は、表示主義の立場から説明することも可能なように見える。すなわち、錯誤無効が狭く限定されるのは、表示に対する信頼を保護することによって取引の安全を図るためだと説明するのである。そのように考えるなら、錯誤無効の判断基準としては、動機の錯誤であるか否かよりも、相手方の善意悪意や過失を問題とすべきことになろう」

(税法との関係)

民法上の無効という効力を認めつつ、税法上の主張を制限することの必要性については、「申告納税制度の下での自己責任、他の納税者との公平、課税関係の早期確定の要請」とのバランスでは理解できるが、法的な整理は明確でない。

民法上の錯誤無効に対して、民法的なバランスの発想から表意者（納税者）と取引相手（課税庁、国民一般）との関係で主張の可否を判断するルールとすることは実質の衡量としては可能かもしれないが（例えば税務職員の誤指導により納税者が錯誤に陥った場合）、法概念の混乱が生じる。現実的には、上記三木、末崎論評のように更正の請求の制度内で23条2項3号（その他やむを得ない理由）の事由として整理・規定する方向を検討するのが、更正の請求制度の趣旨全体を鑑みて本来あるべき形のように思う。

そう考えた場合、錯誤無効といえども実質は国税通則法23条2項固有の要件として、「更正の請求の期間内に主張できなかった事に「やむを得ない理由」があり救済の必要性・合理性が認められる」との基準で判断しているように思われる。民法の錯誤無効の効力（ネガティブな）と税法上の早期確定等の要請を比較考量するよう見えながら、その具体的基準が明確には示されないのでは原告に訴訟上の防御を十分に与えないことにもなる。民法95条の錯誤無効と対比するよう見えながら、国税通則法23条2項の要件基準と考量しているのは（錯誤無効という民法上の効力ではなく）原告の実質的な事情と考える。

錯誤無効は、「主観的であり濫用の恐れがある」との指摘がある。これは、①外部から真実性を窺い得ない困難さがある事（真実性の問題）、②真実だとしても自由な主張を認める事の弊害（濫用の問題）がある。ABの事案とも経済的実体が失われている（原状回復）ことから、税法の基本原則である担税力に即した実体的真実に合致させるべき要請は租税法律主義の要請からも大きいはずである。その上で、錯誤それ自体の効力ではなく納税者の酌むべき事情（予測可能性の欠如による是正機会の喪失）があるかが問われる。

(実質基準としての「やむを得ない理由」)

「やむを得ない理由」の規定は23条2項3号で政令に委任する事由を限定する概念としてあるが、考え方は他の更正の請求の事由にも及んでいると思われる。1項の先発的事由か2項の後発的事由か、原因では自らの誤解に基づくものかコントロール不可能な外部的事情かなどのケースが種々あるが、いずれも当初申告の例外的是正という意味で「やむを得ない理由」の考え方が背景にある。

「やむを得ない」というのは広くて曖昧とも言える概念であり、従って、本来の救済趣旨が背景にあることは前提としつつ事由は限定的に規定されている(このため形式要件を満たさなければ勿論、形式上は要件を充足しながら実質要件を満たさないとして否認されることもあり得る)。条文にはない「やむを得ない理由」を付加的に要求することについては批判もある(高橋・前掲注3-149頁、山田・前掲注4-31頁)。

「やむを得ない」の具体的内容としては、前述のとおり「予測(認識)可能性」を中心に考えるべきと思われる。自発的なもの(錯誤を含む)であれ他律的なもの(判決で当事者の一方であっても結果は予測できない)であれ、課税要件事実の基礎となる認識の欠如により申告結果に対してコントロールできない(他行為可能性がない)是正の機会を与えることが適当と考えたものが更正の請求制度である。誤りの是正は納税者のみならず税制度上も本来の要請であるが、他方、租税法律関係の早期確定、申告納税制度における自己責任の趣旨を損なわないためには、規定の合理性と明確性を確保した上で、納税者救済とのバランス(均衡点)を踏まえた一定の基準は必要と考える。これは納税者救済という実態的判断は根底に置きつつも、ある意味形式的割り切りと考えざるを得ないものである。

2. 国税通則法改正に伴う更正の請求期間の延長

平成24年度改正で23条1項(通常更正の請求)の期間が1年から5年に延

長された。A事案の場合では、税務調査と言う契機が介在するが、23条1項の更正の請求として認められるケースとなるのではないと思われる（1項には本来制約がないとの見方が一般的である）。また期間の延長によって、これまで述べた更正の請求の構造（1項と2項の関係）が変わるものではない。

東京地裁平成21.2.27判決で示された①から③の条件に照らせば、A事案は①の条件（自ら気付いたこと）を充たさないという問題はあるが、「やむを得ない」の実質的内容を総合勘案すれば本来は（期間制限内であれば）認めてよい場合であると考ええる。

参考【国税通則法（平成24年度改正前）】

第23条 納税申告書を提出した者は、次の各号の一に該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内※に限り、税務署長に対し、その申告にかかる課税標準等又は税額等（当該課税標準等又は税額等に関し次条又は第26条（再更正）の規定による更正（以下この条において「更正」という）があった場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等）につき更正をすべき旨の請求をすることができる。

※「5年以内」に改正されている。

① 当該申告書に記載した課税標準等若しく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当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額（当該税額に関し更正があった場合には、当該更正後の税額）が過大であるとき。

② 納税申告書を提出した者又は第25条（決定）の規定による決定（以下この項において「決定」という）を受けた者は、次の各号の一に該当する場合（納税申告書を提出した者については、当該各号に掲げる期間の満了する日が前項に規定する機関の満了する日後に到来する場合に限る。）には、前項の規定に

かかわらず、当該各号に掲げる期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求（以下「更正の請求」という。）をすることができる。

1 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関する訴えについての判決（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。 その確定した日の翌日から起算して二月以内
(2号 略)

3 その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき。当該理由が生じた日の翌日から起算して二月以内

【国税通則法施行令】

第6条 法23条第2項第3号（更正の請求）に規定する政令で定めるやむを得ない理由は、次に掲げる理由とする。

2 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、または取り消されたこと。