

# 実務研究

日本税務会計学会  
平成24年5月 月次研究会



守田 啓一 [上野]

## 国税通則法第23条第2項第1号による更正の請求 (後発的事由における判決の意義)

### はじめに

国税通則法(以下「国法」という)第23条第2項第1号における後発的事由による更正の請求は、納税者・税理士が考えているよりも遙かに適用範囲が限定されていると思われる。納税者・税理士の考える後発的事由における判決とは、判決全文に及ぶと考えるのに対して、課税庁は、「計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決」をその文言通り狭義に適用し、「判決には当たらない」という結論を導いている。

この様な解釈が、納税者の訴えを真摯に捉えているか、救済規定としての役割を果たしているか考える。

### 1. 判決に見る国税通則法第23条第2項第1号

国法第23条第2項第1号(以下「後発更正事由」という)については、幾つかの判決があるが、これから示すものは、いずれも納税者が結果的に敗訴している。なお、紙面の都合上、裁判所名、結果、TAIN Sコードのみで表示し、内容説明は私見である。

(1) 遺産分割に関する事件(配偶者に対する税額軽減の適用の有無)  
熊本地裁(全部取消し)(被告控訴)(納税者勝訴)コード24618614  
福岡高裁(原判決取消し)(被控訴人上告)コード250180078

「計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決」をその文言通り狭義に適用し、「判決には当たらない」という結論を導いている。この様な解釈が、納税者の訴えを真摯に捉えているか、救済規定としての役割を果たしているか考える。

計算の基礎と異なる事実

が後発的に発生したものであることを認定した判決であることなどの限定を加えてはならないものであることを考慮すると、当初の計算の基礎となった事実と異なる事実を認定する判決がなされたこと、それ自体を後発的事由と想定して規定したものと解するのが相当である。つまり、判決それ自体を「後発的事由」として、判令された内容そのものが「計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決」と解された。

しかし、福岡高裁は、遺産分割そのものを、相続人間の通謀による虚偽、偽装の合意を行ったものであつて、通謀虚偽表示により無効であると認められ、また、納税者は、本件申告時、本件協議が通謀虚偽表示により無効であることを知っていたものと認められるから、国法第23条第2項第1号に基づく更正の請求を行うことはできないとき、さらに、更正を請求するためには、当該訴訟が基礎事実の存否、効力等を直接、審判の対象とし、判決により基礎事実と異なることが確定されるときも、申告時、納税者が、基礎事実と異なることを知らなかったことが必要である。後に更正の請求を認めないとする、帰責性のない納税者に酷な結果となることがあるため、納税者に救済の途を認めたものと解される。

この判決により、後発更正事由に該当するためには次のような要件が必要と思われる。

① 申告時、納税者が、基礎事実と異なることを知らなかったこと。申告時には予知し得なかつた事態その他やむを得ない事由がその後において生じたこと。

② 基礎となった事実に関する訴えが必要なこと。判決において異なる事実が確定しても、その訴訟が、基礎事実の存否、効力等を直接、審判の対象とし、判決により基礎事実と異なることが確定される必要があること。

③ いわゆる「馴れ合い判決」に該当しないこと。

(2) 不動産の所有権の帰属  
松山地裁(棄却)(控訴)コード251180066

高松高裁(棄却)(確定)コード250219077

本件は、共同相続人であった原告らが、亡丙の所有していた土地は、丁が亡丙から贈与を受けていたものであり、これを認めた所有権確認等請求訴訟の判決が確定したとして、被告に對し、取得財産の価額を減額するよう相続税の更正請求を行ったにもかかわらず、被告が、原告らに対し、更正をすべき理由がない旨の通知処分(以下「本件通知処分」という)を行ったことから、これに不服があるとして、原告らが、本件通知処分を取り消しを求めた事案である。

この判決により、後発更正事由に次のような留意が必要である。即ち、私人間の紛争を解決した確定判決であつても、後発更正事由に当たらない場合がある。

(3) 借入金(相続時の借入金(相続時の借入金)の存在の有無)  
横浜地裁(棄却)(原告控訴)コード229180030

東京高裁(棄却)(確定)コード23718202

横浜地裁は、金銭借付証書は、被相続人の署名がなく、その作成日付後に作成されたものであることが明らかであるとしながらも、それだけで、直ちに、その記載に係る借入金(架空のもの)で、これらの書面がそれを裏付けるかのように装うために作成されたものであるとはいえない。として借入金そのものの存在は認められたもの、後発更正事由は、「その趣旨からすれば、申告後に、課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実について判決がされた場合であつても、その判決が、当事者がもつぱら税金を免れる目的で、馴れ合いによって得たものであるなど、客観的・合理的根拠を欠くものであるとき、判決」には当たらないと判示した。しかし、東京高裁は、借入金(相続時の借入金)の存在を認め、これを「真実存在したと認められる」と判示した。

以上の各判決により、納税者が実際に経済的損失を被る判決が確定したからと言って、後発更正事由が適用されるとは限らず、後発更正事由は極めて厳格に適用されると判示されている。法律を無制限に拡大解釈し、馴れ合いによる判決や擬制自由による判決まで、救済せよという主張はしないが、納税者が申告期限後に受けた経済的損失を税法において救済する。という趣旨からすれば、その適用範囲はあまりに狭いと言わざるを得ない。

条文の趣旨をもう少し柔軟に解釈するか、条文そのものを改正し、救済規定としての機能を充分に果たすようにすべきである。

たとえば、国法第23条第2項第1号を「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」から「訴えについての」という文言を削除するだけで、適用範囲を相当に拡大することができると考える。そして、後発更正事由の要件を

「馴れ合い」と解釈されたか、相続財産に含めた土地の所有権を判決により失っているのは事実であり、納税者にとっては非常に酷な結果となっている。

この判決は、擬制自由により確定したものであるのに、「馴れ合い」と解釈されたか、相続財産に含めた土地の所有権を判決により失っているのは事実であり、納税者にとっては非常に酷な結果となっている。

この判決は、擬制自由により確定したものであるのに、「馴れ合い」と解釈されたか、相続財産に含めた土地の所有権を判決により失っているのは事実であり、納税者にとっては非常に酷な結果となっている。

### 2. 国税通則法第23条第2項第1号による更正の請求の留意点

以上の各判決により、納税者が実際に経済的損失を被る判決が確定したからと言って、後発更正事由が適用されるとは限らず、後発更正事由は極めて厳格に適用されると判示されている。法律を無制限に拡大解釈し、馴れ合いによる判決や擬制自由による判決まで、救済せよという主張はしないが、納税者が申告期限後に受けた経済的損失を税法において救済する。という趣旨からすれば、その適用範囲はあまりに狭いと言わざるを得ない。

1つめの要件は、「当事者間に権利関係の争いがある」ことである。その訴訟の予備的請求についても適用範囲とし、納税者が直接、訴えたものでない場合であっても、当事者間の権利関係の争いすべてを適用範囲に含めるべきである。

2つめの要件は、当事者間に存在した権利関係の争い(その後、判決により申告等があつた当時の権利関係と異なる事実関係)となったことである。

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該当しない場合であつても、判決により、納税者の経済的損失が確定し、その事実を税額計算に反映させた場合には、税額が減少するのであるれば、その減少額は救済する必要がある。

3つめの要件は、申告期限において納税者が知り得た事実もその適用範囲に含まれることである。

益々狭められるのか、拡大されるのか不明であるが、納税者の救済規定という本来の趣旨に則り適用されることが望まれる。

益々狭められるのか、拡大されるのか不明であるが、納税者の救済規定という本来の趣旨に則り適用されることが望まれる。

益々狭められるのか、拡大されるのか不明であるが、納税者の救済規定という本来の趣旨に則り適用されることが望まれる。

益々狭められるのか、拡大されるのか不明であるが、納税者の救済規定という本来の趣旨に則り適用されることが望まれる。

### 最後に

国法第23条第1項は、その適用範囲が1年から原則5年(法人税で一定の場合には9年に拡大されている)のことにより、国法第23条第2項の適用範囲が