

実体的真実主義その2

— 近年の裁判例における「やむを得ない」理由の判断 —

戸 江 千 枝

目 次

1. はじめに（本稿の目的）
2. 裁判例
 - (1) 平成 21 年東京地方裁判所判決
 - (2) 平成 23 年広島地方裁判所判決
 - (3) 平成 26 年東京地方裁判所判決
3. やむを得ない理由を認定する基準
 - (1) 平成 21 年東京地判
 - (2) 平成 23 年広島地判
 - (3) 平成 26 年東京地判
 - (4) 「やむを得ない」理由の存在を要件とすることの正当性
4. 小括

1. はじめに（本稿の目的）

「租税債務の認識にあたって、課税要件事実が真実存在するか否かを出発点とする」¹という実体的真実主義の原則は、憲法を根拠とする租税法主義の当然の帰結であり、厳格な法解釈によって課税がなされるべきであるということを、いわば根本で支える原則であろうと考える。納税者の権利を守るために重要な前提となる。

申告納税制度を採用するわが国において、まずは法令の解釈を納税者がおこ

¹ 碓井光明「課税要件法と租税手続法との交錯」『租税法研究 11 号』（1983 年）21 頁参照。

なうわけであるが、法令そのものが大変複雑な現実にあつては、事後に課税の誤り（申告の誤り）が発見されることも多くある。その場合には、修正申告や更正の請求等の制度が、その誤りを修正し、租税法の定める課税要件に正しく沿った課税へと導くこととなっているのであるが、このような制度が設けられていることそれ自体、（当然のことながら）租税法が実体的真実にそつた課税を重要視していることの証である。

平成15年4月25日最高裁第二小法廷判決（判時1822号51頁・判タ1121号110頁、以下「平成15年最判」という。）は、国税通則法（以下「法」という。）23条2項に規定される後発の事由による更正の請求の適用においては、同条1項の更正の請求ができなかったことにつき、やむを得ない理由を必要とすると判断した。それでは、やむを得ない理由の判断の基準は何であろうか。平成15年最判は、別訴判決において遺産分割協議が通謀虚偽表示により無効と判断されたことに基づいてなされた更正の請求が認められなかった事例である。通謀虚偽表示による遺産分割の無効は、納税者の責めに帰すべきものであり、やむを得ない理由とはならないという考え方が根底にあるのであろうか。

しかし、租税（本税）は法令違反に対する料料や過料とは根本的に異なる性質のものである。租税とは、実体法に基づき、公平に判断された納税者の租税負担の能力に応じて課されるものであると考える。そうであるならば、たとえ、納税者にやむを得ない事情がなく、その責めに帰すべき事由があつたとしても、やむを得ない理由ありと認められた他者の同じ租税負担能力とは違った課税がなされることには、どうしても違和感がある。法律に明文の規定がない場合にも、「やむを得ない」という、あいまいなものを租税負担の判断の基準とすることにそもそも問題があるとも考えられる。

本稿では、平成15年最判からのちの裁判例のうち、法23条にかかわる「やむを得ない」理由を判断した裁判をいくつか検討してみることにする。申告納税制度を採用するわが国において、更正の請求の制度は、納税者救済にとって重要な位置づけがなされるものである。納税者の帰責性と課税とのかかわりから、実体的真実主義に沿つた更正の請求制度についてあらためて考えてみるた

めに、「やむを得ない」理由をめぐる裁判所の判断を検討する。

2. 裁判例

(1) 平成21年東京地方裁判所判決

一例目は、平成21年2月27日東京地方裁判所判決（税資第259号38順号11151、判タ1355号123頁、以下「平成21年東京地判」という。）を取り上げる。この事例は、相続税の申告及び納税の後に、相続財産のうち株式について、より低い価額での評価が可能ないように遺産分割をやりなおしておこなった更正の請求等を課税行政庁が認めなかったため、相続人等が訴訟を提起したところ、認容判決を得て、そのまま確定したものである。遺産分割のやり直しが、やむを得ない理由によると認められた事例として、検討の対象とする。

①事例の概要

被相続人某氏の相続（以下「本件相続」という。）に際し、妻X及び子3名の相続人ら（以下これらの相続人4名を「Xら」という。）並びに生命保険金等を取得した孫6名は、Xが取得する同族会社の株式の価額につき配当還元方式による評価を前提としてXらがした当初の遺産分割の合意（以下「第1次遺産分割」という。）に基づき、相続税の申告をした。

当該申告後、通達に従い同族会社の発行済株式数につき議決権のない株式数を除外して計算すると、株式の評価に際して配当還元方式の適用を受けられず、類似業種比準方式による高額の評価を前提として課税されることに気付き、配当還元方式の適用を受けられるように各相続人が取得する株式数を調整した上での新たな遺産分割の合意（以下「第2次遺産分割」という。）に基づき、法定申告期限後、更正請求期間内に更正の請求及び修正申告をおこなった。

処分行政庁は、上記株式の評価は第1次遺産分割の内容に従い類似業種比準方式によるべきであるとして、当初の各申告に係る各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をおこなった。

Xらは、異議決定及び審査裁決を経て、各処分の一部取消しを受けた後、各更正処分の一部及び過少申告加算税の各賦課決定処分の一部又は全部の取消しを求めて提訴した²。

②判決要旨

裁判所は、まず、Xらの課税負担の前提となる事実について、「配当還元方式による評価によることが、第1次遺産分割にあたっての重要な動機として明示的に表示され、「その評価方法についての動機の錯誤がなかったらならば、相続人らはその意思表示をしなかったであろうと認められるから」として、要素の錯誤があったとし、その誤信にかかる過失についても、税理士の誤った助言に起因することや、「事柄の内容も税務の専門家でない相続人らにとって同税理士の助言の誤りに直ちに気付くのが容易なものとはいえないと認められることからすれば、その誤信について、相続人らに過失があったことは否めないものの、過失の程度は通常要求される義務を著しく欠いているものとまでは認められず、相続人らに重大な過失があったということとはできない。」とし、第1次遺産分割のうち株式の配分にかかる部分は、要素の錯誤により無効であり、当該株式配分は第2次遺産分割により補充され、その効力も「相続開始時に遡及して生じているというべきである」とした。

続いて、上記第1次遺産分割における株式の配分の錯誤無効を前提とし、「更なる課税負担の軽減のみを目的とする課税負担の錯誤の主張を無制限に認め、当該遺産分割が無効であるとして納税義務を免れさせたのでは、租税法律関係が不安定となり、納税者間の公平を害し、申告納税制度の趣旨・構造に背馳することとなり…（中略）…法定申告期限後は、課税庁に対し、原則として、課税負担又はその前提事項の錯誤を理由として当該遺産分割が無効であることを主張することはできず」としたうえで、例外的にその主張が許される場合は、

² なお、第1次遺産分割に基づく課税価格は、38億6750万2000円、第2次遺産分割に基づく課税価格は、20億0351万5000円であり、その差額は、Xが取得する同族会社の株式の評価の差異から生じたものである。

「①申告者が、更正請求期間内に、かつ、課税庁の調査時の指摘、修正申告の勧奨、更正処分等を受ける前に、自ら誤信に気付いて、更正の請求をし、②更正請求期間内に、新たな遺産分割の合意による分割内容の変更をして、当初の遺産分割の経済的効果を完全に消失させており、かつ、③その分割内容の変更がやむを得ない事情により誤信の内容を是正する一回的なものであると認められる場合」であるとした。そして更正の請求において課税負担の前提事項の錯誤を理由とする遺産分割の無効の主張を認めても、前述のような弊害が生じる恐れはなく、「申告納税制度の趣旨・構造及び租税法上の信義則に反するとはいえないと認めるべき特段の事情がある場合」に本事例が該当すると判断して、納税者の請求を容認した。

(2) 平成 23 年広島地方裁判所判決

二例目は、広島地方裁判所平成 23 年 9 月 28 日判決（税資 261 号順号 11773、以下「平成 23 年広島地判」という。）の場合を検討する。この裁判例も、納税者（原告）の請求が認容され、そのまま確定した事例である。本事例は、相続税の申告期限前に被相続人の不動産売買契約を相続人等が解除したうえで、当該不動産を相続財産として納税申告をおこなったことに対し、課税行政庁は、相続財産は不動産の売却代金にかかる金銭債権の価額であるとして更正をおこなったというもので、直接に更正の請求にかかる事例ではない。しかし、国税通則法（以下「法」とする。）23 条及び「やむを得ない理由」についても言及されており、裁判所がどのような場合に「やむを得ない理由」を認めるのかを考察するために、本事例を検討の対象とする。

①事例の概要

被相続人である A は、平成 17 年 12 月 7 日に、B 社と、A 所有の土地及び建物（以下「本件不動産」という。）の売買契約（以下「本件売買契約」という。）を締結し、手付金を受け取った後、平成 18 年 3 月 10 日に死亡したため、相続（以下「本件相続」という。）が開始した。

Aの相続人であるC他3名（以下、「Cら」という。）は、B社に対して、平成18年4月6日付で、本件売買契約を解除する旨を通知したうえで、手付金の倍額相当額を支払い、同契約を解除した。

Cらは、平成19年1月5日、本件相続によって本件不動産を取得したものとし、当該不動産の評価額を課税価格として、相続税の申告をおこなった。

これに対し、処分行政庁（所轄税務署長）は、本件相続によって取得した財産は、本件売買契約に係る売買代金の残額（以下「本件代金債権」という。）であるとして、増額更正処分をおこなったため、Cらは、同処分の取消しを求めて異議申立て及び審査請求を経て処分の一部取消しを受けた後、本件訴えを提起した。

②判決要旨：本件契約解除と「やむを得ない理由」

以下、本件契約解除とやむを得ない理由に焦点を絞り、本事例における裁判所の判断を示す。

「相続税の課税財産（課税物件）は、『相続により取得した財産』である（相続税法2条）。『相続により取得した財産』の解釈にあたっては、相続に関する民法の規定に整合するように解釈すべきである。そうすると、ある財産が、相続開始後の解除の遡及効（民法545条1項参照）によって、民法上の相続財産に帰属しないとされた場合には、相続税法上の『相続により取得した財産』にも帰属しないことになる。」

「もっとも、納税申告後の解除については、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求制度（国税通則法23条2項）による手続的な制約があるので、当然に、民法上の解除の遡及効が課税関係に影響するわけではなく、『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。』（法施行令6条1項2号）といったやむを得ない理由（傍点筆者）がある場合に限り、更正の請求をすることができ（法23条2項3号）、課税関係に影響を及ぼすことになる。」

「また、納税申告前（又は法定申告期限前）の解除については、国税通則法上、明示的な規定はないが、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求においては、上記のとおり、解除権の行使による解除とそれ以外の解除が区別されて、後者についてはやむを得ない事情が要求されており、これは、恣意的な解除（合意解除など）による税負担の不当な軽減を防止する趣旨であると解されるところ、この趣旨は、納税申告前の解除についても妥当するものであるから、納税申告前（又は法定申告期限前）の解除についても、更正の請求の規定（法23条2項3号、法施行令6条1項2号）に準じて、当該契約が、①解除権の行使によって解除された場合、又は、②当該契約の成立後に生じたやむを得ない事情によって解除された場合に限り、課税関係に影響を及ぼすと解釈すべきである。」

「本件解除は、手付契約に基づく解除権の行使による解除であったから、『解除権の行使によって解除された』（国税通則法23条2項3号、法施行令6条1項2号参照）場合に該当するので、本件解除の遡及効（民法545条1項）は、本件における課税関係に影響を及ぼすことになる。すなわち、本件売買契約は、その成立時点（平成17年12月7日）に遡って消滅し、本件相続開始日（平成18年3月10日）において、本件売買契約は存在せず、本件売買代金債権も存在しなかったことになることから、本件売買契約に係る相続税の課税財産は、本件各土地建物であったというべきである。」

「なお、仮に、本件解除が、手付契約に基づく解除権の行使による解除であったと評価することができず、」Cらの「合意に基づく解除（合意解除）であったと評すべきであるとしても、」認定事実³によれば、この合意解除は国税通則法施行令6条1項2号の『当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によ』る解除に該当するというべきである。したがって、本件解除の遡及効（民法545条

³ 被相続人Aは、自分が亡くなった場合に相続税が高額になると考え、やむなく先祖代々受け継いできた本件各土地建物を売却しようと、B社との間で本件各土地建物に係る本件売買契約を締結し、履行に向けて手続を進めていたところ死亡し、共同相続人であるXらは、本件売買契約の履行をどうするかについて検討を進める中で、十分な納税資金の存在を知り、代々の不動産を売却するのではなく、できれば持っておきたいとの気持ちも出てきて、本件売買契約の合意解除に至ったとされる。

1項)は、やはり本件における課税関係に影響を及ぼすことになり、本件売買契約に係る相続税の課税財産は、本件各土地建物であったということになり、結論は変わらないということになる。」と判示した。

(3) 平成 26 年東京地方裁判所判決

三例目に取上げるのは、平成 26 年 2 月 18 日東京地方裁判所判決（以下「平成 26 年東京地判」という。）である。これは、相続した株式が、被相続人による生前の合意によって、評価通達に基づく相続財産の評価額を相当程度下回る金額で相続開始後に譲渡されたため、評価額と譲渡価額のいずれが相続財産の課税価格に含まれるのかが争われた事例である。相続人は、被相続人による譲渡に関する合意の存在を確認した別訴判決に基づき更正の請求をおこなったが、裁判所は法 23 条 1 項の更正の請求ができなかったことにつきやむを得ない理由がなかったとして、平成 15 年最判を引用し納税者の請求を棄却した。

①事例の概要

相続人甲は、平成 16 年 11 月 13 日、被相続人亡父乙より、非上場株式（以下「本件株式」という。）を相続したのち、平成 17 年 2 月 25 日、本件株式を、乙が生前に丙社関係者との間でなしたとされる合意にしたがい、1 株当たり 642 円で乙が代表取締役であった丙社へ譲渡（以下「本件譲渡」という。）した。

甲は平成 17 年 9 月 13 日、本件株式を、財産評価通達に従って、1 株当たり 1,083 円と評価し、相続税の申告・納付をおこなった結果、（仮に丙社への売却価額を評価額とした場合と比べ、）1 億 7000 万円余の相続税の差額が生じた。そこで甲は、法 23 条 1 項に基づき更正の請求をおこなったが、更正すべき理由がない旨の通知処分を受けたため、異議申立て及び審査請求をおこない、いずれについても請求を棄却された。

甲は、1 株当たりの評価額が 1,083 円であるのならば、低廉な価額による本件譲渡は丙社関係者に騙されておこなったことになると考え、丙社関係者に対して、主的に、不法行為による損害賠償請求を、予備的に本件譲渡が錯誤によ

り無効であるための不当利得返還請求を求める訴訟を提起したが、判決（以下「別訴判決」という。）は、乙が生前に丙社関係者との間で乙所有の本件株式を1株当たり642円で譲渡する旨の合意が成立していたことを認定し、甲の請求を棄却した。

そこで甲は、平成23年1月18日、別訴判決を理由として、法23条2項に基づく更正の請求をおこなったが、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたため、不服申立てを経たのち、当該処分の取消しを求め本件訴訟を提起した。

②判決要旨：別訴判決とやむを得ない理由

本件訴訟では、主として、別訴判決が法23条2項1号の「判決」に該当するか否かが争点となったものであるが、以下、本件判決のなかで、納税者の「やむを得ない理由」がどのように論じられているのかを中心に、判決の内容を要約して記述する。

裁判所は、まず、法23条2項の意義等として、「通則法23条2項は、申告等の時には予想し得なかった事態その他納税義務者が同条1項の更正の請求をしなかったのもやむを得ないと考えられる事由が後発的に生じたことにより、当該申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎に変動が生じた場合に、確定した租税法律関係を変動した状況に適合させるため、同条1項所定の更正の請求の期間経過後であっても更正の請求をすることを認めて、納税義務者の権利救済の途を拡充したものと解される。」

「本件更正の請求は、通則法23条1項所定の更正の請求の期間経過後に、別訴判決がされたことを理由に、同条2項1号に基づいてされたものであるところ、本件更正の請求が同号の要件を満たして適法なものであるといえるためには、別訴判決により『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（略）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』（同号）といえる必要があり、また、上記のような同項の制度趣旨からすれば、同条1項所定の更正の請求の期間経過後に当該理由に基づく更正の請求をすることにつきやむを得ない理由があるといえる必要があるものと解される

（最高裁平成13年（行ヒ）第230号同15年4月25日第二小法廷判決・裁判集民事209号689頁参照。）とした。

そして、別訴判決については、当該判決によって、本件株式が乙の相続財産に含まれないことを確定したものであるということとはできない、すなわち、別訴判決により、法23条2項1号にいう「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（略）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」ということはできないとした。

さらに、仮に、別訴判決によって、本件株式自体が相続財産であって、乙と丙社関係者との間に本件株式の売買予約が存在していたことが確定し、かつ、本件相続開始時における本件株式の価額（時価）が1株当たり642円であったこと（以下「事実Q」という。）が確定したとしても、それは、甲にとって、「予想し得なかった事態というよりも、むしろ第一次更正の請求に係る手続当時から自ら主張していた内容に沿うものであって、通則法23条1項所定の更正の請求に係る手続において事実Qを理由とする主張をすることも可能であったというべきであるから、同項所定の更正の請求の期間経過後に改めて当該理由に基づく更正の請求をすることにつき、やむを得ない理由があるということとはできないと解される。」と判断した。

3. やむを得ない理由を認定する基準

以上、3つの裁判例から、「やむを得ない」理由が認められる場合とはどのような場合なのかについて検討する。平成21年東京地判及び平成23年広島地判は、いずれも納税者に「やむを得ない」理由が認められた事例であり、平成26年東京地判は、「やむを得ない」理由がないとされた事例である。以下順に整理検討する。

(1) 平成21年東京地判

本件は、錯誤による遺産分割における株式の配分のやり直しに基づく更正の

請求が認められた事例である（確定）。

裁判所は、原則として、課税負担又はその前提事項の錯誤を理由として当該遺産分割が無効であることを主張することはできないとしながらも、例外的に、①更正の請求の期間内に自ら更正の請求をおこなうこと②当初の遺産分割の効果の消滅③遺産分割のやり直しが、やむを得ない事情による誤信の是正で一回的であること、のような要件を満たす場合には、課税負担等の錯誤による遺産分割の無効を主張することを認めてよいとしている。

判決文によれば、税務の専門家でない相続人らに対する税理士の誤った助言が、納税者の租税負担にかかる錯誤の原因であるという事実が、「やむを得ない」事情であると判断されている。すなわち、税理士の誤った助言が原因であるため、「相続人らに過失があったことは否めないものの、過失の程度は通常要求される義務を著しく欠いているものとまでは認められず、相続人らに重大な過失があったということはできない。」とし、その結果、「やむを得ない」事情による遺産分割のやり直しによって、「やむを得ない理由」による更正の請求が認められたわけである⁴。

もっとも、本事例は、法23条1項の期間内に更正の請求がなされたものであり、同2項の後発的事由による更正の請求のように、その理由が限定的に列挙されているものではない。同1項の要件は「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つたこと」のみであり、裁判所は、「第1次遺産分割のうち本件会社の株式の配分に係る部分の錯誤による無効を主張することができたものというべきであり、これにより当該株式の配分が無効とされる以上、課税の根拠となる相続財産である当該株式の取得を欠くことになるから、その錯誤による無効は、国税通則法23条1項1号にいう『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』との事由に該当するものと解される。」としている。

⁴ 金子宏『租税法第17版』（2012年）745頁参照。

そもそも同1項には、納税者の錯誤などの要件は規定されていない。そうであれば、遺産分割の錯誤をわざわざ認定するまでもなく、更正の請求が可能な期間中であれば、錯誤に基づくものであろうとなかろうと、何らかの事情により遺産分割をやり直したのであれば、更正の請求ができるという解釈は成立する⁵。つまり、分割をやり直した結果、現実に受け取る遺産額が減少すれば一すなわち、裁判所がいうところの当初の遺産分割の効果が消失すれば一更正の請求は当然に可能であるともいえる。しかし、裁判所は、同1項に基づく更正の請求にあっても、納税者の「やむを得ない」事情（理由）を要求したのである。

(2) 平成23年広島地判

本件は、被相続人が生前に行った不動産の売買契約を、相続開始後、法定申告期限内に解除したのち、相続財産は、売買代金債権ではなく、不動産であるとした相続税の申告が認められた事例である（確定）。

裁判所は、納税申告前の解除について、法令上の規定はないとしつつ、恣意的な解除（合意解除など）による税負担の不当な軽減を防止する趣旨であると解する後発的事由に基づく更正の請求の規定（法23条2項3号、法施行令6条1項2号）に準じて、当該契約の解除が、①解除権の行使による解除か、または②当該契約の成立後に生じた「やむを得ない」事情によって解除された場合に限り、課税関係に影響を及ぼすと解釈した。そして、本事例における売買契約の解除は、解除権の行使による解除であると認め、仮に前記①に該当しない恣意的な解除とされる合意解除であるとしても、同じく②の「やむを得ない」事情による解除に該当するというべきであるとした。

ここにおいて、裁判所は、「売買契約は被相続人が納税資金を考慮してやむなく行ったものであり、相続人らが先祖伝来の土地を手放さずに別の方法で活用するため」という事情を、「やむを得ない」事情（理由）としている。しかし、

⁵ 金子・前掲 116 - 117 頁参照。要素の錯誤のみならず、税負担の錯誤のような動機の錯誤についても更正・決定の無効を主張し得るとしている。

そういった事情なり理由が「やむを得ない」ものであるか否かは、相当程度主観的なものではないだろうか⁶という疑問がのこる。いずれにしても、裁判所は、本事例がそもそも更正の請求に関する事例ではないにもかかわらず、「やむを得ない」事情を判断の根拠としてとりいれたのである。

(3) 平成 26 年東京地判

本事例は、平成 15 年最判と同じく、通常の更正の請求期間経過後に生じた、いわゆる後発の事由に基づく更正の請求に関する裁判例である。本件では、相続により受け継いだ株式を、被相続人の生前の合意により、相続税評価額を下回る価額で譲渡したために、相続財産は当該株式の相続税法に基づく財産評価額ではなく、譲渡対価であるとしておこなった法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求が認められなかった。

裁判所は、同条文について、平成 15 年最判を参照し、その適用を受けるには、同条第 1 項の更正の請求ができなかったことについて「やむを得ない」理由を必要とすると解釈した。

裁判所は、まず、相続人等が当該更正の請求の根拠とした別訴判決については、当該裁判にかかる訴訟物を、「本件相続開始後にされた本件株式の本件各譲渡契約に関する虚偽の説明を理由とする不法行為に基づく損害賠償請求権（主位的請求）及び同契約の錯誤無効を理由とする同契約の売買代金に係る不当利得返還請求権（予備的請求）」であって、「本件相続開始時における本件株式の帰属自体ではなく、それと表裏一体の関係にあるといい得る権利関係でもない」とし、別訴判決における訴訟物に関する判断によって、本件相続開始時における本件株式の帰属が確定するものということとはできないとして、当該別訴判決

⁶ 納税資金を捻出するために、申告期限前に相続不動産を売却し、その売買代金を当該不動産の評価額とすることは、実務上必ずしも課税行政の認めるところではないとされる。特に財産評価通達に基づく評価額を下回る金額での売却は売り急ぎなどを指摘されることも聞く。本事例における売買契約の解除と、相続税納付のための相続財産の売却は、いずれも相続人の都合でなされるものであるが、納税資金準備のための売却の方が、むしろ、より「やむを得ない」事情であろう。

を、同条文が規定する判決に該当しないとした。

さらに、裁判所は、別訴判決によって、仮に本件株式の相続開始時の価額（時価）が、被相続人の合意に基づく金額（642円）であったことが確定したと解するとしても — つまりは、同条文の判決に該当すると仮定してもということであろうと思われるが — 「それは、原告にとって、予想し得なかった事態というよりも、むしろ第一次更正の請求に係る手続当時から自ら主張していた内容に沿うものであって、通則法23条1項所定の更正の請求に係る手続において②の事実を理由とする主張をすることも可能であったというべきであるから⁷、同項所定の更正の請求の期間経過後に改めて当該理由に基づく更正の請求をすることにつき、やむを得ない（傍点筆者）理由があるということとはできないと解される。」とした。

法23条2項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。」と、更正の請求の要件を定めている。同条文を素直に読めば、納税者は、本件株式を相続開始時に譲渡することが決まっていたとする当該別件判決は同条文にいう判決に該当するものと判断するであろうし、当該判決の内容にしたがえば、当然に相続財産およびその評価額は、当該譲渡代金および当該代金相当額と考えるに違いないと思うのであるが、本事例において、裁判所は、明文にない「やむを得ない」理由を要件とするということを、更正の請求の制度趣旨の帰結と解釈し、納税者の請求を退けたのである。

裁判所が、法23条2項の適用を受けるには同条1項による更正の請求ができなかったことにつき「やむを得ない」理由がなければならぬとした点においては、本事例で参照された平成15年最判の判断と一致する。しかし、平成15年最判は、大変簡潔な内容のものであるため、「やむを得ない」理由を要件とす

⁷ 第1次更正の請求において、原告は同内容の請求をおこなったと思われる。後発的事由とは予想し得ない事由をいうとの解釈であろうか。

ることを当該制度趣旨と位置づけたものであるのかは、必ずしも明確ではない。そうであれば、本事例における裁判所の判断は、「やむを得ない」理由の要件を制度趣旨とした点で、更正の請求（後発的事由に基づく更正の請求）が認められる範囲を、平成15年最判よりも、より限定的なものとしたことになる。

(4) 「やむを得ない」理由の存在を要件とすることの正当性

平成26年東京地判は、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求である。したがって法23条2項の適用の可否が審査されることとなるので、同条に列挙される要件が問題となる。しかし、他の2例のように、法23条1項の適用や、契約の解除の効果が問題となる事案においても、同条2項の趣旨が引き合いにだされ、「やむを得ない」事情（理由）の存在が検討されているのである。このような状況は、平成15年最判の影響と見ることもできよう。

今回取上げた3つの裁判例は、いずれも相続税に関する事例であり、平成21年東京地判と平成23年広島地判の場合は、相続開始時に現に存在した財産の状況について、相続人によって変更を加えられた結果が認められた事例、平成26年東京地判の場合は、逆に別訴判決によって認められたところの相続開始時に現に存在した財産の状況が認められなかった事例とみることもできる。前者のように相続人の都合による変更が「やむを得ない」と認められたのに対して、相続人にとっては、ほとんど為す術がなかったようにさえ見える後者に、「やむを得ない」理由がなかったとの判断は、公平を欠くように思う。後者における相続人の行為が注意不足であったことは否めないが、それであっても、「やむを得ない」事情を認め得ないほどの状況とは思われない。

検討したのはわずか3つの裁判例にすぎず、相続というある意味においては特殊な状況下であるとしても、「やむを得ない」理由は、更正の請求のみならず、なにかのかたちで相続開始時点での財産の状況に争いがある場合の判断基準とされている。「やむを得ない」とは、客観的に判断が可能な要件とは思われない。納税者に有利な判断のためには、なんとか「やむを得ない」理由を見つけ、逆に、「やむを得ない」理由の存在を否定することで、課税が正当化される

ような状況は、はたして租税法律主義に合致したものといえるのであろうか。

法23条2項3号には「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。」とあり、更正の請求に関する法23条の規定中、唯一「やむを得ない」という文言が登場する。この条文などを根拠に、やむを得ない理由を更正の請求の要件とする見解がある⁸。しかし、「前二号に類する…やむを得ない理由」という表現は、前二号に規定する内容がすでにやむを得ないものであるということを示していると読めなくもない。すなわち、判決等については、それが課税要件事実の変動を確定するようなものであれば、当然に更正の請求をおこなうについてのやむを得ない理由となるとの解釈が可能ではないだろうか。

納税者が更正の請求をおこなうということは、多かれ少なかれ「やむを得ない」事情が当然に存在するはずである。そうでなければ、そもそも更正の請求などする必要がない。納税者は、「やむを得ない」事情がある（あるいはあった）ために、更正の請求をおこなう。そういった納税者の事情を複数の事例において比較すると、今のところその基準（やむを得ないと認められるか否かの基準）が客観的であるとはいえない。更正の請求の可否判断において、その理由のやむを得なさを基準とすることは、実体的真実から離れた税負担につながり、納税者の権利救済を目的とする更正の請求制度に反するように思われるのである⁹。

4. 小括

本稿では、法23条2項の適用においてやむを得ない理由を必要とした初の最

⁸ いわゆる23条2項かっこ書きに関する「制限説」（一般に通説とされてきた）といわれる考え方が代表的である。

⁹ 更正の請求は、期間制限のみではほぼ事足りるのではないかと考える。（平成21年東京地判のように税負担の錯誤を理由に更正の請求が認められるのであれば、）また、請求期間が5年に延びた現在では、法23条1項の適用範囲が大幅に広がるであろうし、そうであればやむを得ない理由はたいていの場合不要となる。

高裁判決とされる平成15年最判後の裁判例において、更正の請求の可否等の判断に際して「やむを得ない」理由がどのような位置づけを与えられているかについて検討した。いずれにおいても、更正の請求が認められるには、その理由が「やむを得ない」ものである必要があると論じられている。つまり、納税者に帰責性が認められない場合あるいはその程度が軽い場合に限って更正の請求が認められることになる。

しかし、帰責性と課税とは本来わけて考えるべきであると考え¹⁰。繰り返すが、租税（本税）は罰金や過料とは次元の異なるものである。実体法的に同じ課税標準（課税価格）が計算される納税者間で、帰責性の有無によって租税負担が異なることには疑問がぬぐえない。実体的真実にそった課税のために、納税者の帰責性と租税負担についての考察を今後も進めていくこととしたい。

参考文献

- 碓井光明「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法研究第11号（1983年、租税法学会）
- 碓井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリスト No. 677（1978年、有斐閣）
- 碓井光明「租税法における実体的真実主義優先の動向」『納税者保護と法の支配』（山田二郎先生喜寿記念）（2007年、信山社）
- 岡村忠生「納税義務の成立について」税研165号（2012年、公益財団法人日本税務研究センター）
- 岡村忠生「自らの主導の下に通謀虚偽表示により遺産分割協議が成立した外形を作出し、相続税の申告をした相続人は、同協議の無効確認判決による特別の更正の請求をすることができないとされた事例」判例時報1873号（2004年）
- 金子 宏「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究』（1995年、有斐閣）
- 金子 宏「更正の請求について」『租税法理論の形成と解明下巻』（2010年、有斐閣）
- 初出 税大ジャーナル3号（2005年）
- 金子 宏『租税法（第17版）』（2012年、弘文堂）
- 清永敬次「更正の請求に関する若干の検討」『憲法裁判と行政訴訟』（園部逸夫先生古稀記念1999年、有斐閣）

¹⁰ 金子教授は不法利得に関するドイツの制度に言及して、「課税はモラルな観点からはニュートラルであるべきだ、という考え方を貫徹しようとするならば、わが国のように、利得が失われた場合には、利得者の善意・悪意を問わず更正の請求を認めるのが、首尾一貫している、といえよう。」とされている。金子宏「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究』（1995年）102頁。

- 品川芳宣「相続開始後に不動産売買契約を解除した場合の相続財産の種類と評価」
税研 163号（2012年、公益財団法人日本税務研究センター）
- 品川芳宣「相続申告に係る株式の評価額が誤りであったことを確認した判決に基づく
更正の請求の可否」税研 176号（2014年、公益財団法人日本税務研究センター）
- 高橋祐介「相続税申告の基礎となった遺産分割協議が通謀虚偽表示により無効である
ことを確認する判決が確定した場合、国税通則法 23 条 2 項 1 号による公正の請求
ができないとされた事例」税法学 550号（2003年、日本税法学会）
- 谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」『租税行政と権利』（1995年、ミネルバ書房）
- 森富義明「通謀虚偽表示により成立した遺産分割協議の無効を確認する判決が確定し
たことについて国税通則法 23 条 2 項 1 号により更正の請求をすることは許されな
いとされた事例」判例タイムズ No.1154（2004年）
- 渡辺徹也「遺産分割協議の無効判決に基づく更正の請求の当否」民商法雑誌 130 卷 1
号（2004年）