

高松高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 通知処分取消請求控訴事件

国側当事者・国(南国税務署長)

平成23年3月4日棄却・上告受理申立て

(第一審・高知地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成22年1月22日判決、本資料260号-6・順号11362)

判 決

控訴人(1審原告)	甲
同	乙
上記兩名訴訟代理人弁護士	関戸 一考
上記兩名補佐人税理士	小谷 眞由美
被控訴人(1審被告)	国
同代表者法務大臣	江田 五月
処分行政庁	南国税務署長 岩崎 順三
上記指定代理人	高橋 和貴
同	山本 順昭
同	池見 融
同	多田 歳男
同	濱 孝幸
同	森岡 実

主 文

- 1 本件控訴をいずれも棄却する。
- 1 控訴費用は控訴人らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が、控訴人甲に対し、同人の平成9年分の贈与税の更正の請求について平成19年9月20日付けでした更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 3 処分行政庁は、控訴人甲の平成9年分の贈与税について、取得した財産の価額を零円にすべき旨の更正をせよ。
- 4 処分行政庁が、控訴人乙に対し、同人の平成9年分の所得税の更正の請求について平成19年9月20日付けでした更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 5 処分行政庁は、控訴人乙の平成9年分の所得税について、株式等譲渡所得の金額を零円にすべき旨の更正をせよ。
- 6 訴訟費用は、1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人乙（以下「控訴人乙」という。）の平成9年度の所得税の申告及び控訴人甲（以下「控訴人甲」という。）に対する平成9年度の贈与税の決定処分等に係る課税標準等の基礎となった控訴人乙と控訴人甲との間の有限会社Aの出資口の売買契約が、錯誤により無効であることが判決によって確認されたことを理由に、控訴人らがそれぞれ国税通則法（以下「通則法」といい、同法については特に必要がない限り、以下条項のみで表記する。）23条2項1号に基づく減額更正の請求をしたところ、いずれについても処分行政庁が更正をすべき理由がない旨の通知処分をしたため、控訴人らがこれらの通知処分は違法であると主張してその取消しを求めるとともに、上記売買契約が無効であることを前提とした控訴人らの主張額に基づく減額更正処分の義務付けを求めた事案である。

原審は、控訴人らの主張額に基づく減額更正処分の義務付けを求める請求に係る訴えをいずれも却下し、通知処分の取消請求をいずれも棄却したため、控訴人らが控訴し、前記第1のとおり判決を求めた。

- 2 本件における前提事実、争点及び争点に対する当事者の主張は、後記3のとおり当審における補足主張を付加するほか、原判決「事実及び理由」第2の2及び3のとおりであるから、これを引用する（略語については、原判決のそれに従う。）。

3 当審における補足主張

(1) 控訴人ら

次の最高裁判例からすれば、本件各更正の請求は理由があり、本件各処分は違法なものとして取り消されるべきである。

まず、最判平成元年9月14日（判例時報1336号93頁。以下「平成元年判例」という。）は、課税にかかわる錯誤によって法律行為が無効になることを認めている。なお、同判例の事案では、その後、当事者間において錯誤無効を明記した和解が成立し、同和解調書に基づいて更正処分がなされている。また、最判平成2年5月11日（訟務月報37巻6号1080頁。以下「平成2年判例」という。）は、「個人がその有する資産の譲渡による譲渡所得について所定の申告をしなかったとしても、当該譲渡行為が無効であり、その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ときは、右所得は、格別の手続を要せず遡及的に消滅することになるのであって、税務署長は、その後に右所得の存在を前提として決定又は更正をすることはできないものと解される。」旨判示し、法律行為が錯誤により無効であること、無効であることに起因して法律行為の経済的成果が課税処分までに失われたことの二つの要件を満たせば、その法律行為について課税することはできないとするとともに、納税者が錯誤に陥っていることを、法定申告期限の時点で知っていたか否か、知ることができたか否かを問題とせず、経済的成果の喪失が決定又は更正前であれば、法定申告期限の前後を問わないこととしている。本件売買契約は錯誤により無効であり、課税要件である「贈与による財産の取得」は、「格別の手続を要せず、遡及的に消滅」したことになり、これにつき課税することはできないことになる。また、本件確認判決は、23条2項1号の「判決」に該当する。

最判平成15年4月25日（判タ1121号110頁。以下「平成15年判例」という。）は、詐欺的な行為があった場合に、手続濫用論を利用して、減額更正ができないとしたものであるが、本件では、税理士や専門家に相談しなかったという過失による不作為が存在するだけであって、詐欺的な行為があったわけではない。そして、最判平成21年7月10日（民集6

3巻6号1092頁。以下「平成21年判例」という。)は、法定申告期限前に確定申告書記載事項の過ちは税理士など専門家に相談すれば容易に発見できた場合であって、その過ちを法定申告期限後に発見した場合であっても、その誤りを直した正しい主張を減額更正請求又は更正処分取消訴訟ですることができる、とするものであって、本件の場合の過ちも同質のものであるから、同様に更正の請求を行うことが可能であるというべきである。

(2) 被控訴人

控訴人らの主張は争う。

平成元年判例、平成2年判例及び平成21年判例は、本件とは事案や論点を異にしており、本件にその射程が及ぶものではないし、平成15年判例は、控訴人らの主張するように詐欺的な行為があった場合についてのみ減額更正ができないと判示したものではない。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)について

(1) 申告納税方式による納付すべき税額の確定は、第1次的には納税者の納税申告書の提出によりされるところであって、各税法においてその納税申告書の提出期限を定め、その期限までに適正な税額を計算して自己賦課することを求めているところ、この期限を経過しても、自由に減額等、殊に減額修正ができることとすれば、実質的に申告期限そのものの意味をなくしてしまうこととなり、申告期限内に適正な申告を期待している申告納税方式の趣旨に反し、適当でないこと等から、法は、減額修正の場合は、修正申告制度を設けることなく、代わりに更正請求の制度(23条)を設けたものである。そして、23条1項は、納税申告書を提出した者は、当該申告等に係る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って、納付すべき税額が過大である場合などには、当該申告に係る法定申告期限から1年以内に限り、減額更正請求ができるとし、これに加えて、法定申告期限から1年を経過した後においても、上記時点で更正請求することが期待できなかったような「やむを得ない事由」が生じることもあり得るところ、このような場合における納税者の救済の途を拡充するために、23条2項は、納税申告書の提出をした者又は25条による決定を受けた者は、同項各号所定の事由が生じた場合には、23条1項が定める更正請求ができる期間の経過後であっても、当該事由が生じた後一定期間、更正の請求ができる旨規定しているものであって、同条2項3号が法定申告期限後に生じた同項1号、2号に類する「やむを得ない理由」があるときには更正請求をすることができることと規定しているのも、このような制度趣旨を表したものに他ならない。

このように、納税者が同条1項所定の期間内に更正の請求をしなかったのもやむを得ないと認められる特段の事情がある場合には、期間経過後であっても、当該障害が解消してから一定期間は更正請求を認めることにより納税者の権利救済の途を拡充しようとした制度であることに鑑みると、同条2項1号の場合についても、同条1項所定の期間内に更正請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があると認められるような場合であることを当然の前提としているものというべきである。

(2) これを本件についてみると、前記引用に係る原判決の前提事実によれば、本件確認判決は、控訴人甲につき、本件売買契約によって贈与税が生じるにもかかわらず、これを認識していなかったという課税負担の錯誤があることを理由に同契約が無効であると判示しているものと解される(甲1)。そして、課税標準及び税額に関する事情に最も精通する納税者自身の申告

に基づき租税法律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することが期待される所、証拠（甲1、乙1、2、弁論の全趣旨）によれば、控訴人らは、本件売買契約によって、控訴人甲に贈与税が生じるか否かについて関心をもっていたにもかかわらず、本件出資口の適正な評価額は1口当たり10万2590円であるのに、その約7分の1のわずか1万5000円であるとして売買をしたもので、これによっても贈与税が生じないと轻信し、控訴人乙は平成9年分の確定申告において株式等譲渡所得について1口当たり1万5000円とする評価を前提にした申告を行い、控訴人甲は上記売買についての申告をしなかったものであって、これを十分に検討し、あるいは、税理士などの専門家に相談していれば、評価通達に従った本件出資口の適正価額が幾らで、控訴人甲に贈与税が生ずるか否かにつき、容易に認識できたものと認められる。

また、控訴人らは、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、控訴人ら間で確認書と題する書面（乙10）を作成の上、本件売買契約の錯誤無効を前提に、本件売買契約に基づく売買代金相当額を返還するとともに、売買の対象となっていた本件出資口の名義を戻す等の経済的成果の巻き戻しを行った上、控訴人乙において処分行政庁に対し、本件売買契約が錯誤により無効であるなどとして23条2項3号に基づく平成9年分の所得税の更正請求をしたが、処分行政庁は上記更正請求に対して更正すべき理由がない旨の通知処分をし、控訴人甲に対しては、納付すべき税額を5775万9700円とする前回決定処分をした。そこで、控訴人甲が前回決定処分の取消しを、控訴人乙が上記通知処分の取消しを求めて訴えを提起したが、前回地裁判決において控訴人らの請求がいずれも棄却され、前回高裁判決及び同判決に対する上告棄却等決定を経て、前回地裁判決が確定したため、控訴人甲が同乙に対して本件売買契約の無効を求める訴訟を提起し、本件確認判決を得て、今度は、23条2項1号に基づいて本件各更正請求に及んでいるところ、これらの事情に鑑みれば、本件においては、23条1項所定の期間内に、上記のような課税関係になることが分からなかったことにつきやむを得ない事情があったともいえないし、仮に錯誤無効とした場合に、その点について控訴人らの中で争いがあったわけでもない。

そうすると、上記期間経過後に判決の取得を目的として訴えを提起し、本件売買契約の無効確認判決を取得し、その判決が確定したとしても、既にみたように、控訴人らが23条1項所定の期間内に更正請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があったものとは認められない以上、本件各更正請求は、同条2項1号によって行うことが許されないものと解するのが相当であって、同請求につき、更正をすべき理由がないとした本件各処分はいずれも適法なものというべきである。

(3) 当審における補足主張に対する判断

控訴人らは、本件については、これまでの最高裁の判例の基準からしても、更正の請求を認めるべきである旨主張する。

まず、控訴人らの指摘に係る平成元年判例の事案は、協議離婚に伴い財産分与として不動産を分与した場合において、分与者側に所得税が課されることはないとの錯誤に陥っていた納税者が、法定申告期限前に錯誤に陥っていたことに気づき、自ら国税局の税務相談に赴いたものである上、そもそも分与者側と分与を受ける側との間において、当該財産分与契約が錯誤により無効であるかどうか争われ、提訴、判決に至ったものであって、課税にかかわる錯誤によ

って法律行為が無効になるという限りでは本件においても意味を有しないわけではないが、その余の点では、本件と事案を異にするものといえる。

次に、平成2年判例の事案は、不動産譲渡契約締結後、不動産の譲渡者において法定申告期限までに譲渡所得の申告をせず、課税庁において、上記不動産譲渡契約の合意解約を前提として行われた期限後申告を認めずに、分離短期譲渡所得にかかる更正処分及び無申告加算税の賦課決定処分を行ったことの適法性が問題となったものであって、23条1項ないし2項の適用が問題となったものではなく、「個人がその有する資産の譲渡による譲渡所得について所定の申告をしなかったとしても、当該譲渡行為が無効であり、その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ときは、右所得は、格別の手続を要せず遡及的に消滅することになるのであって、税務署長は、その後に右所得の存在を前提として決定又は更正をすることはできないものと解される」との判示部分も、上記更正処分及び無申告加算税の賦課決定処分を適法なものとした結論との関係からすれば、外觀や形式に従ってではなく、実体や実質に従って課税要件を判断し認定しなければならないという「実質課税の原則」を述べたものにすぎないというべきであり、23条1項の期間経過後の更正請求の可否について、直接、その射程が及ぶものとは考えられない。

また、平成21年判例についても、法人税の確定申告において、法人税法（平成15年法律第8号による改正前のもの）68条1項に基づき配当等に係る所得税額を控除するにあたり、計算を誤ったために控除を受けるべき金額を過少に記載したとしてされた更正の請求は、当該事案における事実関係のもとでは、同法68条3項の趣旨に反するということはできず、通則法23条1項1号所定の要件を満たすと判断されたものであって、同条1項の期間経過後の更正請求の可否の問題である本件とは、事案が異なるというべきである。

さらに、平成15年判例につき、控訴人らは、詐欺的な行為があった場合には減額更正ができないとしたものであって、詐欺的な行為があったわけではない本件には当てはまらない旨主張するが、平成15年判例について、詐欺的な行為があった場合に限定して理解する理由に乏しいというべきであり、この点の控訴人らの主張も採用できない。

以上のとおり、これらの判例に係る控訴人らの主張はいずれも採用することができない。

2 争点(2)について

上記判示のとおり、本件各処分は適法であり、取り消されるべきものではないから、本件訴えのうち、控訴人甲の平成9年分の贈与税について取得した財産の価額を零円にすべき旨の更正処分及び控訴人乙の平成9年分の所得税について株式等譲渡所得の金額を零円にすべき旨の更正処分の義務付けを求める訴えは、いずれも行政事件訴訟法37条の3第1項2号の訴訟要件を欠くものとして却下すべきである。

3 その他、控訴人らは、種々の主張をするが、その主張内容に鑑み、本件記録を精査しても、前記認定判断を左右するに足りる事情は見当たらない。

4 結論

以上のとおりであって、本件訴えのうち、控訴人らの主張額に基づく更正処分の義務付けを求める請求に係る訴えは訴訟要件を欠くから、いずれもこれを却下し、その余の訴えに係る控訴人らの請求は理由がないから、いずれもこれを棄却すべきところ、これと結論を同じくする原判決は、その結論において正当であって、本件各控訴は理由がないから、いずれもこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

(口頭弁論終結日 平成22年10月5日)

高松高等裁判所第4部

裁判長裁判官 小野 洋一

裁判官 釜元 修

裁判官 金澤 秀樹