

速報重要判例解説

【No.2004-014】

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

【文献番号】	(付番中)
【文献種別】	判決 / 札幌地方裁判所 (第一審)
【判決年月日】	平成16年 3月 9日
【事件番号】	平成15年(行ウ)第8号
【事件名】	法人税に関する処分取消等請求事件
【裁判結果】	一部却下・一部棄却
【裁判官】	奥田正昭 鈴木秀行 徳井真
【参照法令】	国税通則法23条2項1号

《本件判決についての解説》

1. 事実の概要

(1) 原告X会社は、昭和53年12月2日に設立された、医療関連サービス業を営む、Aを主たる株主とする同族会社である。

本件は、法人税額算定の基礎とされた保険金収入は原告に帰属するものではないなどとして、原告が被告Y税務署長に対して、国税通則法23条2項1号に基づいて法人税の更正請求をしたところ、被告が、原告に対し、同更正請求については更正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。)をしたため、原告が、被告に対し、同処分の取消し及び職権による減額更正を求めた事案である。

(2) 通知処分に至る経緯

- () 原告は、平成10年12月1日から同11年11月30日までの事業年度の法人税の確定申告手続において、B生命保険相互会社から平成11年8月5日に原告に支払われた高度障害保険金5億0740万円余を雑収入として計上し、所得金額欄に450万円余、納税すべき税額欄に112万円余と記載した青色の確定申告書を法定の申告期限である平成12年1月31日に被告に提出した。
- 被告は、国税査察官の調査の結果に基づき、原告に対し、平成13年6月26日付けで、所得金額を3億8362万円余、納付すべき法人税額を1億4367万円余、重加算税の額を4988万円余とする法人税額等の更正処分及び重加算税の賦課決定処分をし、同決定通知書は、同月27日、原告に送達された。
- () 原告は、平成13年11月9日、Aとともに、札幌法務局所属公証人Cに対し、本件保険金の真正な受取人は原告ではなくAであること、同保険金は同人に帰属し、同人のために原告が預かり保管していたに過ぎないことなどを内容とする、保険金の帰属に関する契約公正証書の作成を依頼し、同日、同公正証書が作成された。
- () 原告は、平成13年11月20日、本件事業年度の確定申告において雑収入として計上した本件保険金は原告に帰属するものではないなどとして、被告に対し、欠損金額を1億2322万円余、還付されるべき税額を1955円とする本件更正請求をしたところ、被告は、平成13年12月21日付けで、本件更正請求は国税通則法23条1項及び平成14年法律第79号による改正前の法人税法82条所定の提出期限までに提出されておらず、国税通則法23条2項に該当する事実が認められないとして、更正をすべき理由がない旨の本件通知処分をし、同通知書は、同月22日、原告に送達された。
- () 原告は、不服申立てを経た上、本件通知処分の取消し及び職権による減額更正を求めた。

2. 判決の要旨

- (1) 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」については、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と解するのが相当である。公正証書は「判決と同一の効力を有する」ものとはいえないから、公正

証書は国税通則法 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」には含まれないと解するのが相当である。本件更正請求につき同号が適用される余地はなく、本件更正請求は同条 1 項に定められた請求期間を徒過した不適法なものといわざるを得ないから、本件通知処分は適法である。

- (2) 減額更正を求める訴えは、行政庁である被告に対して作為を求めるいわゆる義務づけ訴訟に該当するところ、憲法の定める三権分立の原則の下、行政処分の第一次判断権は行政庁に付与されていると解されるから、裁判所としては、このような行政庁の第一次判断権を害しない限りにおいて司法判断をなし得るものと解するのが相当である。そして、本件事業年度の法人税について、更正請求をなし得る期間が既に経過したこと及び同期間経過後において原告の更正請求を認めるべき事由が存在しないことは前記(1)で説示したとおりであるところ、このような場合には、被告において、国税通則法 70 条 2 項 1 号により法定申告期限から 5 年間は減額更正をなし得るとしても、減額更正をするか否かは、被告の第一次判断権に属するものであり、裁判所としてはこれを尊重しなければならない、これに介入することは許されないものというべきである。よって、原告の上記訴えは不適法である。

- 一部却下・一部棄却 -

3. 本件判決についてのコメント

(1) 更正の請求制度の目的

更正の請求制度は、納税者の申告による過誤（過大納付）を是正する制度である。

申告納税制度における納税の申告は、私人たる納税義務者の行為であるから、私法上の法律行為に関する錯誤（民法 95 条）等の法理を適用する余地が全くないとはいえないが、制度としては、租税債務を確立させ、これに基づいて租税法律関係が生成、発展するものであるから、右法理の適用によりその効力が左右されたのでは、大量回帰的に発生する国家の租税債権を速かに確定、実現することが不可能に帰するので、国税通則法は、申告の過誤の是正について修正申告と更正の請求という特別の方法を定めた。

したがって、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であって、税法の定めた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と認められる特段の事情がある場合でなければ、法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されない（最高裁判所昭和 39 年 10 月 22 日第一小法廷判決・民集 18 巻 8 号 1762 頁参照）。

更正の請求は、納税者のした納税申告による税額を減額することを求める手続であって、それ自体には税額確定の効力がない。税務官署に対して職権の発動を促すことを内容とする手続的権利を請求期限を限定して納税者に保障したものである。

また、国税通則法 23 条 2 項では、既に確定した税額が後発的な事由によって過大となる特別の事由がある場合には、その事実が生じ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できるとする期限の特例を設けている。

すなわち、同条 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つ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」は、「その確定し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できることを規定している。

(2) 後発的事由による更正の請求制度の趣旨

本件判決は、後発的事由による更正の請求制度の趣旨について、

「国税通則法 23 条 1 項は、法律関係の早期安定及び税務行政の能率的運営等の観点から更正の請求をなし得る期間を原則として法定申告期限から 1 年以内に限定しているのであるが、同条 2 項において、同条 1 項の期間経過後であっても同項各号の事由が存在する場合には更正の請求をなし得るものとしているところである。これは、昭和 43 年 7 月になされた税制調査会による『税制簡素化についての第三次答申』において、当時の更正の請求の期限を 2 か月から 1 年に延長すること及び期限を延長してもなお期限内に権利主張ができなかったことにつき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などの所要の措置を講ずることを適当とするとの答申がなされたことに基づき、昭和 45 年、後発的事由に基づく更正の請求として同条 2 項各号の規定が設けられたものである。」と判示した。

また、原告の主張に対し、本件判決は、

「原告は、国税通則法 23 条 2 項が納税者を救済する規定であり、課税実質主義の点

からも本件は減額更正請求により救済されるべき事案であると主張するが、法律関係の早期安定及び税務行政の能率的運営等の要請に照らすと、納税者の救済の必要性や、課税実質主義の観点を過度に強調することは相当ではない。よって、この点に関する原告の主張は、いずれも採用することができない。」と判示した。

(3) 公正証書の性質

公正証書の性質について、本件判決は、

「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。また、一般に、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ず、ただ、公正証書のうち、金銭の一定の額の支払又はその他の代替物若しくは有価証券の一定の数量の給付を目的とする請求について公証人が作成したもので、債務者が直ちに強制執行に服する旨の陳述が記載されたもの（いわゆる執行証書）については、債務名義として執行力が認められるものの、それは、債務者が公証人に対し直ちに強制執行に服する旨を陳述したことに基づくものと解されているのであって、判決等が執行力を有することとはその正当性の根拠を明らかに異にするものである（なお、本件公正証書には執行受諾文言の記載がないから、本件公正証書が執行証書にも該当しないことは明らかである。）。これらの相違点に照らすと、公正証書は国税通則法 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』には含まれないと解するのが相当である。

原告は、同号の『判決と同一の効力を有する和解その他の行為』との文言は、裁判によれば時間や費用がかかるなどの理由から納税者の権利救済のため追加補充されたものであるなどと主張するが、法改正の趣旨は前記のとおりであって、原告の主張はその前提を欠くから理由がない。また、原告は、公正証書が紛争予防機能と紛争解決機能を有するとされる点で判決と同一の機能を有することや、公証人により厳正な方式に従って作成されることから、裁判上の和解や調停と区別する根拠はないと主張するが、原告の主張する公正証書の上記各機能は事実上のものに過ぎないのであり、公正証書に『判決と同一の効力』が認められない以上、公正証書と和解調書、調停調書を同視することはできない。」と判示した。

公正証書の性質については、判旨をもって十分である。

(4) 本件公正証書の狙い

原告と A との間において、本件公正証書の内容が合意されたのは、次の事情によるものと推測される。すなわち、原告は、B 生命保険会社との間で、A を被保険者とし、高度障害特約付きの生命保険契約を締結していたところ、A に高度障害の保険事故が発生して、受取人である原告に保険金が支払われた。これにより、原告 X 会社に収益が発生することは当然である。

しかるに、仮に、A が保険契約上の受取人であったとすれば、A が受け取る保険金は、心身に加えられた損害に基因して取得する保険金（所法 9 条 十六、所令 30 一）として、所得税法上非課税所得とされる。原告と A は、これを理由として、保険金の帰属者の変更を画策したのが本件公正証書の狙いであろう。

もっとも、原告主張のように、保険契約者及び保険金受取人が被保険者 A（本件の場合 X 会社代表者）である場合には、その保険料は A が負担すべきものであり、A が加入した保険の保険料を会社が肩代わりしたものとすれば、A に対する給与（報酬又は賞与）として所得税の源泉徴収を必要とする。原告は、この所得税負担を回避するため受取人を原告 X 会社としていたのである。

ところで、保険金は、保険契約によって生ずる収益であり、A との間の合意によってその性質を変更することはできない。本訴において、原告は、本件保険契約が錯誤によるもので無効であるかのごとき主張をしているが、このことを B 生命保険会社に対して主張するのではなく、X 会社と A との間で合意したとして、課税庁に対して主張しているところに、本件の特異性がある。

さらに、原告主張によれば、本件課税は、国税査察官の調査によるとのことであるが、本件公正証書の作成は、犯則事件の立件に対する牽制の意図をもっていたかも知れない。しかし、既遂に至った犯罪が事後的な事情で不成立になるものではない。

(5) 馴れ合い訴訟の判決等

なお、本件判決は、国税通則法 23 条 2 項 1 号の「判決と同一の効力を有する行為」の意義について、

「この観点からすると、調書に記載されることにより確定判決と同一の効力を有する旨が明文を持って定められている裁判上の和解、請求の放棄又は認諾、調停等（民事訴

訟法267条、民事調停法16条等)がこれに該当するものというべきことになる。」としている。

しかし、判旨の射程距離については、疑義がある。上記のように、X会社とAとの間に利害の対立のない本件において、X会社とAとの間で、訴訟の提起をし、馴れ合いによる裁判上の和解、請求の放棄若しくは認諾又は判決を得たとしても、真実を反映したものではないから、これをもって、後発的更正の請求の事由とすることは許されない。この点については、多くの先例がある(注1)。

(6) 継続企業(ゴーイング・コンサーン)の原則

企業会計においては、継続企業(ゴーイング・コンサーン)の原則が採られており、既に適法に決算が確定した場合において、事後的に取引が解除され又は取り消されたとしても、既往年度に遡って決算を訂正するという考え方は執られていない。したがって、その解除又は取消しが行われた事業年度に新たな取引があったものとして補正する仕訳が行われるのである。このため、個人の事業所得や法人税について、既往年度に遡る更正の請求ができないものと解されている。このことは、所得税法152条の更正の請求の特例を承けた同法施行令274条1号の「事業所得の金額、並びに事業から生じた不動産所得の金額及び山林所得」が同条1号及び2号の更正の請求の対象範囲から除外されていることによって明らかである。本件は、継続企業たる法人に関する問題であるから、この点からも本件更正の請求は不適法ということになる。

(7) 義務づけ訴訟の可否

次に、本件判決は、原告の減額更正を求める訴えは義務づけ訴訟であって不適法であるとした。行政事件訴訟法3条1項は、「この法律において『抗告訴訟』とは、行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟をいう。」と規定し、2項ないし5項において、「処分の取消しの訴え」、「裁決の取消しの訴え」、「無効等確認の訴え」及び「不作為の違法確認の訴え」の意義が規定されている。

抗告訴訟につき、法定されたもののほかに、どのような訴訟類型が、どのような条件の下で許されるか、また、現行訴訟法のうちの規定が適用されるかについては、学説上多くの議論がある。これが無名抗告訴訟の問題であり、本件のような作為命令訴訟(給付訴訟)は、その一つの例である。

行政事件訴訟法の制定当時における法務省立案担当者の解説によれば、「無名抗告訴訟は、各種の行政法規に特別の規定のある場合を除いては、従来、一般に、果たして許されるものであるかどうかについて判例学説上極めて疑義が多いものであり、これを取り上げてそれぞれ個々に適用又は準用される規定の範囲を明らかにすることが困難であるので、本法は、ただ、これらの訴訟が抗告訴訟として取り扱われるべきものであること並びにその包括的な準用規定を示すにとどめ、それが許されるべきものであるか否かは、なお判例学説の委ねることとしたのである。」とされている(注3)。このほか、無名抗告訴訟一般の解説は、他の文献(注4)に譲ることとする。

なお、現在第159回国会において審議中の「行政事件訴訟法の一部を改正する法律案」(注5)においては、抗告訴訟の一種として、新たに「義務付けの訴え」及び「差止め等の訴え」を追加することとされている。このうち、「義務付けの訴え」とは、「行政庁が一定の処分をすべきであるにもかかわらずこれがされないとき(に掲げる場合を除く。)、又は行政庁に対し一定の処分又は裁決を求める旨の法令に基づく申請又は審査請求がされた場合において、当該行政庁がその処分又は裁決をすべきであるにもかかわらずこれがされないときにおいて、行政庁がその処分又は裁決をすべき旨を命ずることを求める訴訟をいうと定義されている。

また、「義務付けの訴え」の要件等については、義務付けの訴えは、一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、かつ、その損害を避けるため他に適当な方法がないときに限り、提起することができる。裁判所は、重大な損害を生ずるか否かを判断するに当たっては、損害の回復の困難の程度を考慮するものとし、損害の性質及び程度並びに処分内容及び性質をも勘案するものとする。

義務付けの訴えは、行政庁が一定の処分をすべき旨を命ずることを求めるにつき法律上の利益を有する者に限り、提起することができる。裁判所は、処分又は裁決の相手方以外の者についてその法律上の利益の有無を判断するに当たっては、当該処分又は裁決の根拠となる法令の規定の文言のみによることなく、当該法令の趣旨及び目的並びに当該処分において考慮されるべき利益の内容及び性質を考慮するものとする。この場合において、当該法令の趣旨及び目的を考慮するに当たっては、当該法令と目的を共通にする関係法令があるときはその趣旨及び目的をも参酌するものとし、当該利益の内容及び性質を考慮するに当たっては、当該処分又は裁決がその根拠となる法令に違反してされ

た場合に害されることとなる利益の内容及び性質並びにこれが害される態様及び程度をも勘案するものとする。

義務付けの訴えが、これらの要件に該当する場合において、その義務付けの訴えに係る処分につき、行政庁がその処分をすべきであることがその処分の根拠となる法令の規定から明らかであると認められ又は行政庁がその処分をしないことがその裁量権の範囲を超え若しくはその濫用となると認められるときは、裁判所は、行政庁がその処分をすべき旨を命ずる判決をする。

なお、「義務付けの訴え」の類型のうち上記のものについては、イ) 法令に基づく申請又は審査請求に対し相当の期間内に何らかの処分又は裁決がされないこと、又はロ) 法令に基づく申請又は審査請求を却下し又は棄却する旨の処分又は裁決がされた場合において、当該処分又は裁決が取り消されるべきものであり、又は無効若しくは不存在であることを要件とし、当該法令に基づく申請又は審査請求をした者に限り、原告適格が認められる。そして、上記イ) の場合は、不作為違法確認の訴え、ロ) の場合は、当該処分又は裁決に係る取消訴訟又は無効等確認の訴えに併合して提起しなければならない。この訴えを認容する判決をするには、上記の類型のものと同様な制限が付されている。

次に、「差止めの訴え」とは、行政庁が一定の処分をすべきでないにかかわらずこれがされようとしている場合において、行政庁がその処分又は裁決をしてはならない旨を命ずることを求める訴訟をいうと定義されている。差止めの訴えについても、上記「義務付けの訴え」と同様な要件等が定められている。

ひるがえって、本件判旨の当否についていえば、本件減額更正を求める訴えを許すものとするれば、税法が更正の請求制度を定め、これに対する通知処分の取消訴訟制度を認めた趣旨を没却することになるのは明らかであり、本訴は不適法というべきであり、原告の主位的請求につき理由のない本件において、重ねて本訴を認めるべき根拠はないといえよう。

- (注1) 訴訟における馴れ合いによる和解が更正の請求事由に当たらないことにつき、
 仙台地裁昭和51年10月18日判決・訟月22巻12号2870頁、
 名古屋地裁平成2年2月28日判決・税資175号921頁、
 名古屋高裁平成2年7月18日判決・税資180号85頁、
 東京高裁平成3年2月6日判決・税資182号297頁参照。
 馴れ合い訴訟の判決が更正の請求事由に当たらないことにつき、
 横浜地裁平成9年11月19日判決・税資229号663頁、
 東京高裁平成10年7月15日判決・税資237号142頁、
 熊本地裁平成12年3月22日判決・税資246号1333頁参照。
- (注2) 個人の事業所得や法人税について、既往年度に遡る更正の請求ができないことにつき、
 京都地裁昭和58年4月22日判決・行集34巻4号596頁、
 最高裁昭和62年7月10日判決・税資159号65頁、
 東京地裁平成2年2月23日判決・税資175号659頁、
 東京高裁平成3年2月28日判決・税資182号547頁参照。
- (注3) 杉本良吉・行政事件訴訟法の解説10頁(法曹会)。
- (注4) 無名抗告訴訟についてのまとめた文献として、
 南博方編・注釈行政事件訴訟法54頁以下(山村恒年執筆・昭和47年2月)、
 南博方編・条解行政事件訴訟法118頁以下(大島崇志執筆・昭和62年4月)参照。
- (注5) 「行政事件訴訟法の一部を改正する法律案」については、首相官邸ホームページ
 (<http://www.kantei.go.jp/>) から「司法制度改革関連法案」を選択して閲読できる。

2004年5月31日

著者： 税理士 荻野 豊