

## 除斥期間と課税処分

野一色 直人

### I はじめに

令和3年6月24日、最高裁は「相続税法32条1号の規定による更正の請求においては、上記後発的事由以外の事由を主張することはできないのであるから、上記のとおり一旦確定していた相続税額の算定基礎となった個々の財産の価額に係る評価の誤りを当該請求の理由とすることはできず、課税庁も、国税通則法所定の更正の除斥期間が経過した後は、当該請求に対する処分において上記の評価の誤りを是正することはできないものと解するのが相当である。」「課税庁は、前記(2)において述べたところに照らして、国税通則法所定の更正の除斥期間が経過した後においては、当該判決に示された価額や評価方法を用いて相続税法32条1号の規定による更正の請求に対する処分及び同法35条3項1号の規定による更正をする法令上の権限を有していないものといわざるを得ない。」「上記の場合においては、当該判決の個々の財産の価額や評価方法に関する判断部分について拘束力が生ずるか否かを論ずるまでもなく、課税庁は、国税通則法所定の更正の除斥期間が経過した後に相続税法32条1号の規定による更正の請求に対する処分及び同法35条3項1号の規定による更正をするに際し、当該判決の拘束力によって当該判決に示された個々の財産の価額や評価方法を用いて税額等を計算すべき義務を負うことはないものというべきである。」として、法令上、除斥期間の経過後、課税庁は更正処分をすることができない点を強調する形で、結論として、納税者からの更正の請求を認めないとする課税庁の判断を妥当なものであるという判決（以下、「令和3年6月最高裁判決」という<sup>(1)</sup>）を示した。令和3年6月最高裁判決に対し

---

(1) 最判令和3年6月24日民集75巻7号3214頁。

て、拘束力との関係や更正の請求による救済の余地がないこと等の種々の点から批判や疑問が示されている<sup>(2)</sup>。

ただ、いくつかの下級審は、除斥期間後であっても課税庁による減額更正は違法ではないとする判断を示しており、令和3年6月最高裁判決とこのような下級審の判断との関係について、どのように整理するべきかという疑問が生じる。そこで、本稿において、現行法上の除斥期間に係る規定や関連する裁判例等を踏まえ、除斥期間後の減額更正等の課税処分が認められるのか、仮に、認められると解される場合、どのような事情等を考慮すべきであるかという点等について、検討を試みる。

## II 国税通則法等における除斥期間の概要等

### 1 除斥期間の意義等

まず、除斥期間の一般的な意味として、例えば、「一定の期間内に権利を行使しないとその期間の経過によって権利が当然に消滅する場合のその期間をいう。」<sup>(3)</sup>や「権利の存続期間を限定するものであって、この期間を経過した後の権利行使を排除（排除するの意）という意味の制度である。この期間内にその権利を行使しなければ権利は当然に消滅し、時効のように『時効の中断』ということもなく、また、当事者の援用を必要としない（ただし、停止に関する規定、§§ 158・161などは類推適用するという説が多い<sup>(4)</sup>。）」とされている。

また、更正決定等の課税処分の期間制限である除斥期間については、「中断及び当事者の援用になじまないものであるから、時効ではなく、除

---

(2) 首藤重幸「判批」新・判例解説 Watch 租税法 No.164 (2021年10月29日掲載) 1頁、木山泰嗣「判批」税経通信 76巻12号(2021年)180頁、平川英子「租税判例速報」ジュリスト 1565号(2021年)10頁。

(3) 高橋和之ほか編『法律学小辞典 第5版』(有斐閣、2017年)700頁。

(4) 我妻栄ほか『第6版 我妻・有泉コンメンタール民法——総則・物権・債権——』(日本評論社、2019年)287頁。

斥期間として定めるものとする。」<sup>(5)</sup>と説明されているように、国税通則法における現行の除斥期間制度の創設当初から、税法上、時効と除斥期間は明確に区別されているという特色を有する。<sup>(6)</sup>

このような税法上の除斥期間の趣旨や特色については、「租税債務者の地位の安定に資すること」<sup>(7)</sup>、「租税法上の法律関係をいつまでも不確定の状態にしておくことは好ましくないため、更正・決定・賦課決定等をなすうる期間には制限がある」<sup>(8)</sup>、国税の法律関係において国の行使する権利を無制限に認めることは、納税義務者の地位をいつまでも不安定な状態に置くこととなること、<sup>(9)</sup>あるいは、「租税法上の法律関係をいつまでも不確定の状態にしておくことと人々の予測可能性を害するため、更正・決定・賦課決定等をなすうる期間に制限が設けられている」といったように納税者の税負担に係る予測可能性を確保する点から除斥期間の意義等が説明されること<sup>(11)</sup>がある。

また、「賦課権（確定権）のような確認行為について時効の進行を中断するという作用が考えられない場合の定めである」<sup>(12)</sup>や「消滅時効とは異なり、完成猶予や更新が問題とならない」として、<sup>(13)</sup><sup>(14)</sup>法的性質について、時効

(5) 「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」（昭和36年7月）6頁。

(6) 必ずしも明らかではなかった減額更正の除斥期間については、原則として、5年とされたという説明（同上・8頁）。

(7) 田中二郎『租税法 新版』（有斐閣、1981年）238頁。減額更正についても期間制限を設けるべき理由の一つとして、「ある程度永続した事実状態を法的なものまで高めてその安定を図る必要もある」（「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」（昭和36年7月）（以下、「昭和36年答申別冊」という）39頁）と説明されている。

(8) 金子宏『租税法 第24版』（弘文堂、2021年）990頁。

(9) 清永敬次『税法 新装版』（ミネルヴァ書房、2013年）257頁。

(10) 金子宏監修『租税法辞典』（中央経済社、2001年）123頁【増井良啓執筆】。

(11) 法的関係の安定（法秩序の安定）の基礎とされたとされるシャープ勧告の考え方は「租税負担が重いこと及びそれが回帰的に納税者の負担となることを重視していたことがうかがわれる。当時は、租税負担がかなり重く、納税秩序も相当混乱していたのであって、そのような事情が勧告の背景となっていたことは否定できないであろう。」と説明されている（昭和36年答申別冊・前掲注（7）35頁）。

(12) 水野忠恒『大系租税法 第3版』（中央経済社、2021年）53頁。

(13) 谷口勢津夫『税法基本講義 第7版』（弘文堂、2021年）【144】。

(14) 停止（時効の完成猶予）については、国税通則法において、特に明文の規定がないこと

との違いが強調されることがある。

なお、除斥期間において、中断（時効の更新）が認められるかという点に関しては、「税務官庁において未確認の増差税額についてまで時効の更新を認めることとなるが、このような制度は、理論的に妥当なものとして支持することはできないであろう。かくて、更新の観念がなく、ある権利について法律上定められた存続期間を意味する除斥期間が、賦課権に親しむこととなる<sup>(15)</sup>。」として、また、裁判例においても、「消滅時効の場合とは異なり中断事由を認める余地はなく」（新潟地判昭和 62 年 6 月 25 日税資 158 号 706 頁）とされている。このような考え方は、除斥期間の適用の対象となる賦課権が税額を確定するという性質を有することから、時効が対象とする民事債権と類似の性質を有する徴収権との違いを踏まえたものではないかと解される。

このような上記の論者の見解等から、税法上、更正等の賦課権の行使を制限する除斥期間の枠組みにおいて、納税者と課税庁との関係を一定の時間の経過後において、法的に安定的な関係とすること、つまり、課税庁が更正等の課税処分を行うことができない状態とすることにより、納税者における税負担が変動しない状態とすることが重視されているのでないかと考えられる。

次に、国税通則法等の税法上の除斥期間に係る制度を概観する。

## 2 国税通則法等の規定の概要

国税通則法（以下、「税通」又は「国税通則法」という）等の税法上、更正や決定等の課税処分を行うことができる法律上の権限である賦課権の<sup>(17)</sup>

---

ゝから、消極的に解すべきという見解（志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解 令和 4 年改訂』（大蔵財務協会、2022 年）869 頁）。

(15) 同上・851 頁

(16) 昭和 36 年答申別冊・前掲注（7）39 頁。

(17) 「税務官庁がする租税債権の確定に係る処分すなわち更正若しくは決定又は賦課決定をすることができる権利」や「既に成立した租税債権の額を確定するもの」という説明（志場・前掲注（14）850 頁）。

行使は、原則として法定申告期限から5年を経過した日以後、認められていない（税通70条1項）。ただ、国税通則法等において、期間制限の例外を定める特例規定が設けられていることから、以下、更正等を行う側の課税庁の観点のみならず、申告書を提出する納税者の観点、つまり、申告により確定した税額の訂正（減額）を求める更正の請求との関係からも現行法上の除斥期間の概要と除斥期間の特色を整理する。

なお、源泉所得税等の自動確定の国税（税通15）は、制度上、課税庁による税額の確定を必要としないため、徴収権の時効（税通74）と関係するが、除斥期間とは関係しない<sup>(18)</sup>。

#### (1) 通常除斥期間（除斥期間の原則）

上述のように、更正等の除斥期間の一般的な規定である国税通則法70条は、原則として法定申告期限から5年とする除斥期間を規定している（税通70条1項<sup>(19)</sup>）。

ただ、以下のような特定の税目や特定の状況に係る税額を確定する場合については、これらの種類の種々の状況を踏まえ、通常除斥期間（5年）とは異なる除斥期間が規定されていることから、次に、これらの除斥期間の概要を確認する。

#### (2) 通常除斥期間とは異なる類型の除斥期間

第1の類型として、法人税の純損失等の金額に係る更正の場合、法人税の欠損金の繰越期間（10年（法人税法57条等））と同様、法定申告期限

---

(18) 税務大学校『国税通則法（基礎編）令和3年版』93頁（国税庁HP（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kohon/tuusoku/pdf/all.pdf> [最終確認日：2022年1月30日]））。

(19) なお、課税標準申告書の提出を要するものは3年と規定されている（税通70条1項柱書、同項2号）。例えば、賦課課税方式が適用される課税貨物を保税地域から引き取る場合に課される消費税（消法47条2項、税通31条、志場・前掲注（14）412頁参照）が該当する。また、国税通則法70条1項柱書の括弧書において、3年とされている賦課決定から「納付すべき税額を減少されるものを除く」と規定されていることから、減額の賦課決定の除斥期間は5年となる。このような制度が採用された理由については、課税標準申告書の提出を要する国税には、更正の請求という制度がないため、増額更正と更正の請求の各手続の平仄をとる必要がないためという説明がされている（『DHC コメンタール国税通則法 §§34～74の14』（加除式）（以下、「DHC 国税通則法」という）3747頁）。

から10年を経過する日までにおいて生じた法人税の純損失等の金額を更正することができる(税通70条2項<sup>(20)</sup>)。

第2の類型として、国税通則法70条1項の除斥期間の規定により更正をすることができないこととなる日前6月以内になされた更正の請求に係る更正等に関して、課税庁が、時間切れとなって減額更正できない可能性があることから、当該更正の請求に適切に対応できるようにするために、当該更正の請求があった日から6月を経過する日まで更正できること(税通70条3項<sup>(21)</sup>)が規定されている。この規定により、更正の請求に係る更正についての除斥期間は、実質的に最長5年6月に延長されると説明されることがある<sup>(22)</sup>。

第3の類型として、「偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税」等に係る更正決定等は、7年を経過する日まですることができるとして、いわゆる脱税に係る除斥期間は7年とされている(税通70条5項1号・2号<sup>(23)</sup>)。ここでの「偽りその他不正の行為」に係る7年の除斥期間に関しては、昭和56年度税制改正において、「税務執行面における実質的負担の公平を確保するため」という納税者間の公平という点を重視し、5年から7年に延長された<sup>(24)</sup>。

なお、裁判例において、「偽りその他不正の行為」によって免れた税額に相当する部分のみに適用範囲が限定されないこと、つまり、当該納税者の全体の税額に対する更正決定等の除斥期間は、通常の5年よりも長い7年であるとされている<sup>(25)</sup>。さらに、「偽りその他不正の行為により税額を免

---

(20) 法人税に係る純損失等の金額の増減に係る更正処分のみ適用されるという説明(同上・3755の2頁)。

(21) 志場・前掲注(14)881頁、DHC国税通則法・前掲注(19)3757頁。

(22) 品川芳宣『国税通則法講義——国税手続・争訟の法理と実務問題を解説——』(公益社団法人 日本租税研究協会、2015年)185頁。

(23) 贈与税に係る偽りその他不正の行為については、7年とする根拠が相続税法36条4項であるという説明(DHC国税通則法・前掲注(19)3759頁)。

(24) 税制調査会「昭和56年度の税制改正に関する答申 昭和55年12月」8頁。

(25) 最判昭和51年11月30日訟月22巻13号3044頁。

れた場合」に該当する増額更正が行われた後、当該増額更正の範囲内である減額更正に係る除斥期間も7年であるとされている<sup>(26)</sup>。

第4の類型として、国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合（所得税法60条の2等）に係る更正決定等の除斥期間は、脱税の場合と同様7年とされている（税通70条5項3号）。7年に延長される理由として、国外転出の事実の把握が困難であること等が挙げられている<sup>(27)</sup>。

### (3) 各税法において除斥期間が延長される類型

さらに、国税通則法以外の各税法において、除斥期間が延長されることがある。贈与税に係る更正決定等の除斥期間は6年とする特例（相続税法36条<sup>(28)</sup>）が規定されている。また、移転価格税制に係る法人税の更正決定等の期間制限に関しても、取引内容、取引条件等の分析に多大な時間を要する等の事情から除斥期間が6年とされていた<sup>(29)</sup>が、令和元年度税制改正により、移転価格調査の更なる困難化等を理由として除斥期間が7年に延長

(26) 東京高判平成29年8月30日税資267号順号13044（第一審：東京地判平成29年3月9日税資267号順号12992）。

(27) 自治体に国外転出届を提出せずに国外転出をした者については国外転出の事実の把握が困難であることや執行管轄権の制約から困難であることが延長の理由とされている（「平成27年度 税制改正の解説」916頁（国立国会図書館HP（[https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0887\\_0923.pdf](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0887_0923.pdf) [最終確認日：2022年1月30日]））。

ただ、納税管理人（税通117条）の届出及び税務代理権限証書の届出のある等の場合（税通70条4項3号括弧書、税通令29条2項1号等）、納税者本人が国内にいる場合とほぼ同程度の権能が認められ国内における税務調査権限が確保されると考えられることから、7年の除斥期間は適用されず、通常の5年の除斥期間（税通70条1項）が適用される（同上）。

(28) 従来からの贈与税と相続時精算課税制度に係る贈与税とが併存することにより、従来からの除斥期間では賄いきれない事態の発生が予測されたため、除斥期間が6年に延長されたという説明（金子・前掲注（8）991頁）。また、贈与税の課税原因である贈与は、所得税等が対象とする対外取引ではなく、身内の資産の移転であり、対外的に明らかになりにくい性質を有するため、贈与税については、申告されない贈与が多いこと、日々の記帳漏れが生じる所得税等とは異なり、単純な事務的なミスによる申告漏れとは言い難い等といった特殊な事情があることから、通常の除斥期間では短いと考えられたため、通常よりも長い除斥期間が設けられたという説明（武田昌輔監修『DHC コメントータル相続税法 §§22～71』（加除式）2853頁）。

(29) 志場・前掲注（14）891頁。

された（租税特別措置法 66 の 4 第 27 項<sup>(30)(31)</sup>）。

次に、通常の除斥期間後、税額の基礎とした事実関係が変動した場合等に対応するために設けられた期間制限の特例（特例の除斥期間）の概要を確認する。

#### (4) 特例の除斥期間

まず、更正処分等に係る争訟に関して、通常の除斥期間後である法定申告期限等から 5 年後、更正等の取消判決等が確定した場合、更正等の処分の効力は遡って失われること<sup>(32)</sup>から、課税庁は、当初の更正等の取消し等の処分を行う必要がないため、当該更正等の課税処分に係る除斥期間を延長する<sup>(33)</sup>必要はない。

ただ、次のような場合、通常の除斥期間後、減額更正等が必要とされることから、国税通則法上、通常の除斥期間とは異なる特例の除斥期間が規定<sup>(34)</sup>されている。

##### (i) 判決等による処分の取消しに関係する特例

第 1 に、特定の課税処分に係る取消判決等により、課税標準又は税額に影響を及ぼす事由が生じる等の一定の場合、更正決定等の期間制限の延長の<sup>(35)</sup>必要があることから、通常の除斥期間経過後であっても、課税庁は課税処分等を行うことができるよう特例の除斥期間が設けられている。具体的には、判決等による課税処分の取消し等があった場合、当該取消しに伴い、課税処分が取り消された年分（事業年度）以外の年分について更正すべき

---

(30) 「令和元年度 税制改正の解説」600 頁（国立国会図書館 HP（[https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2019/explanation/pdf/p0563-0711.pdf](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/explanation/pdf/p0563-0711.pdf) [最終確認日：2022 年 1 月 30 日]））。

(31) 税通 70 条 3 項と同様、除斥期間終了間際にされた贈与税及び移転価格税制に係る更正の請求に伴う減額更正の除斥期間は 6 月間延長される（相続税法 36 条 2 項、租税特別措置法 66 条の 4 第 27 項）。

(32) 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について（第 3 版）』（法曹会、2018 年）245 頁。

(33) 志場・前掲注（14）899 頁、DHC 国税通則法・前掲注（19）3787 頁。

(34) 「新たな事由が生じ、そのために改めて課税処分をなす必要があるときは、なお課税処分をすることができる余地を設けることが適当である。」（清永・前掲注（9）259 頁）。

(35) 志場・前掲注（14）899 頁。



必要がある場合、当該判決等があった日から6月間、更正等の処分ができる（税通71条1項1号<sup>(36)</sup>）。

なお、納税者から課税庁に対して減額更正を求める更正の請求の中のいわゆる通常の更正の請求は、原則、法定申告期限から5年以内に限り行うことができる（税通23条1項）。

したがって、通常の除斥期間（原則5年）（税通70条）と通常の更正の請求を求めることのできる期間（原則5年）（税通23条）は同じであることから、当該更正の請求が認められることにより行われる減額更正に伴い異動する年分等とは、通常、当該減額更正の対象とする年分等の翌年分等であることから、通常の除斥期間内での対応が可能であり、特例の除斥期間を設ける必要はないとされている<sup>(37)</sup>。

ただ、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求（税通23条2項）等については、制度上、除斥期間後に当該更正の請求がされることも想定されることから、通常の除斥期間後においても、当該更正の請求に基づき、減額更正を行うこと、当該減額更正に伴い、当該減額更正が対象としなかった年分等の税額に関して、除斥期間後であっても課税庁が更正等を行えるよう、税通71条1項1号に「更正の請求に基づく更正に伴って」を含める形で、除斥期間を延長するという制度上の手当がされている<sup>(38)</sup>。

## （ii）後発的事由に係る特例

第2に、課税標準の計算の基礎となった事実のうち「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基因して失われたこと」といった経済的成果の消失等に伴う場合<sup>(39)</sup>、経済的成果の消失等が生じた日から3年間、担税力に応じた適正な課税を行うため<sup>(40)</sup>、減額更正等を行うこ

(36) 修繕費支出を資本的支出とした更正処分が取り消されたことに伴い、翌期以後の減価償却費が変動する場合等が例示されている（志場・前掲注（14）900頁）。

(37) DHC 国税通則法・前掲注（19）3794頁、志場・前掲注（14）901頁-902頁。

(38) DHC 国税通則法・前掲注（19）3794頁-3795頁、志場・前掲注（14）902頁。

(39) DHC 国税通則法・前掲注（19）3795頁。

(40) 「実質的担税力に応じて課税されるべき」（同上）や「課税の適正を期するため」（同上・3796頁）という説明。

とができる（税通 71 条 1 項 2 号<sup>(41)</sup>）。

また、税通 71 条 1 項 2 号（「その他これらに準ずる政令で定める理由に基づいてする更正」）の政令とは、国税通則法施行令 30 条である。ただ、同条は「国税通則法施行令 24 条 4 項に規定する理由」と規定している。さらに、国税通則法施行令 24 条 4 項は、①国税通則法 23 条 2 項 1 号及び 3 号の理由（国税通則法施行令 6 条 1 項 5 号に掲げる理由を除く）、②所得税法等の各税法の規定により「更正の請求の基因とされている理由（修正申告書の提出又は更正若しくは決定があつたことを理由とするものを除く。）<sup>(42)</sup>」と規定していることから、ここでの具体的な理由として、以下のものが該当する。

まず、前者（①）の類型における第 1 の理由として、申告等に係る課税標準等の基礎となった事実に関する訴えの判決により、その事実と異なることが確定したとき（税通 23 条 2 項 1 号）である。第 2 の理由として、「官公署の許可等の処分取消しの場合」（税通令 6 条 1 項 1 号）、「やむを得ない事情による契約の解除等の場合」（同 2 号）、第 3 の理由として、「帳簿書類の押収その他やむを得ない事情」（同 3 号）、第 4 の理由として、「相互協議による合意」（同 4 号）が該当する。

ただ、いわゆる通達の変更である「国税庁長官の法令の解釈の変更」（税通 6 条 1 項 5 号）は、税通 71 条 1 項 2 号の「政令で定める理由」から除外されている。つまり、特定の通達の変更（公表）の時期が法定申告期限から 5 年を経過している場合、制度上、通達の変更を理由として、納税者は更正の請求自体を行うことはできるが、当該請求の時点において、国

---

(41) 「極めて特殊な例として増額更正をしなければならない場合もあるが、本条は、特に減額更正のみについて規定している。」（志場・前掲注（14）904 頁）。

(42) 各税法の規定で国税通則法の規定との関係で、更正の請求（税通 23 条）に関して、特別な規定に該当するものについては、所得税法 152 条、租税特別措置法 33 条の 5 第 4 項等が該当する（DHC 国税通則法・前掲注（19）695 頁）。ただ、例えば、前年分の所得税額等の更正等に伴う更正の請求の特例である所得税法 153 条、同種の法人税法 82 条及び消費税法 56 条については、修正申告書の提出等に伴うものであり、本来の意味での後発的な事由によるものではないとされている（志場・前掲注（14）690 頁）。

税通則法 70 条の通常の除斥期間（5 年）を経過していることから、当該通達の変更を理由として、課税庁は減額更正を行うことはできないこととなる。<sup>(43)</sup>

このような現行法の枠組みに関して、大阪地裁は「施行令 6 条 1 項 5 号の理由は、国税庁長官の発した通達に示されている法令の解釈その他の国税庁長官の法令の解釈が変更されたことにより課税標準等又は税額等が異なることとなったというものであり、課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に変動が生じておらず、単に申告等の課税標準等又は税額等が正当な法令解釈を前提にした場合とは異なるものであったことが国税庁長官の法令解釈の変更を契機として明らかになったものにすぎない。そして、このような場合には、法定申告期限後に課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に変動が生じた場合と異なり、納税者は、自ら正しいと考える申告をし、課税庁から増額の更正処分を受けた場合にはこれに対する取消訴訟を提起して自らの権利保護を求めることができるのであり、課税の適正を図る必要性において法 71 条 1 項 2 号が予定する場合とは異なるというべきである。」<sup>(44)</sup>として、課税標準の計算の基礎となった事実関係が変動することと国税庁長官が法令の解釈である通達を変更することとは、税額の計算上、それらの取扱いは異なるものであることを示した。

上記の大阪地判は、通達の変更と除斥期間との関係に関しては、通達と異なる解釈に基づき、納税者は確定申告を行った上で、当該通達に基づく更正処分を争うことができること、つまり、主体的に納税者が自身の行動を選択できることを踏まえた上で、現行法上、課税庁が職権で減額更正を行うために特例の除斥期間を設けることは必要とされない枠組みについて、一定の合理性があるものと判断したのではないかと考えられる。<sup>(45)</sup>

(43) 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、2017 年）335 頁。

(44) 大阪地判平成 28 年 8 月 26 日判タ 1434 号 192 頁、199 頁。

(45) 当初から納税者が正しい申告を行うことが可能であったことや租税法関係の早期安定からやむを得ないという見解（今本啓介「判批」ジュリスト 1529 号（2018 年）149 頁）。

ただ、当該裁判例と除斥期間との関係に関して、例えば、「更正の期間制限が特別の更正の請求に係る更正にも適用があることを明示した。」という整理を示した上で「しかしながら、更正の期間制限の特例の適用範囲が限定的である点の議論が不十分であり判旨に疑問が残る（本号だけではなく、法 23 条 2 項 2 号も特例が適用されないことに留意する必要がある<sup>(46)</sup>）」という疑問が示されている。

また、後者（②）の類型として、次のような理由（事由）が所得税法等の各税法において規定されている<sup>(47)</sup>。

具体的には、不動産所得の計算上、回収できない金額があった場合や保証債務を履行するため資産の譲渡等があった場合で履行に伴う求償権の全部が行使できなかった場合等（所得税法 63 条 1 項、64 条 1・2 項等）、未分割遺産（相続税法 55 条）に関して分割が行われた場合（同 32 条等）、<sup>(48)</sup> 収用等に伴い取得した代替資産の価額が取得価額の見積額に対して過大となったとき（租税特別措置法 33 条の 5 第 4 項等）等が規定されている。

したがって、通常の除斥期間後であっても、これらのいわゆる後発的とされる事由（理由）が生じた場合、<sup>(49)</sup> 課税庁は職権で減額更正ができる。

### （iii）災害等による期限の延長に関する特例

また、災害等による期限の特例等への対応として、以下のような特例が規定されている。

具体的には、災害等により期限延長等がされる更正の請求に係る更正<sup>(50)</sup>に関して、国税通則法 10 条 2 項（期間の計算及び期限の特例）又は 11 条（災害等による期限の延長）の規定によって更正の請求の期限が延長された場合、当該期限の延長に対応するために、当該更正の請求に係る更正（減額更正）や当該更正に伴って行われる加算税の賦課決定については、

(46) 田中晶国「判批」税研 208 号（2019 年）284 頁。

(47) 志場・前掲注（14）906 頁以下。

(48) なお、これらの事由が生じた場合、納税者は、所得税法 152 条、153 条の 2 等に基づき、更正の請求を行うことができる（金子・前掲注（8）993 頁参照）。

(49) 品川・前掲注（43）335 頁。

(50) 志場・前掲注（14）910 頁以下。

当該更正の請求の日から6月間、行うことができる（税通71条1項3号<sup>(51)</sup>）。

(iv) 租税条約に基づく情報交換により得られた情報に基づく更正に係る特例

さらに、移転価格税制に係る課税処分の特例の除斥期間と同様に、国外取引や国外財産に関する書類の提示等を求めた場合において、当該職員が指定する日までに提示等がなかった場合（税通71条1項4号イ）で、当該国外取引等に関する情報を租税条約等に基づき要請した場合において（同号口前半部分）、提供された情報に照らして非違があると認められる（同号口後半部分<sup>(52)</sup>）という事由に基づいてする更正決定等については、租税条約の相手国等に対して要請に係る書面が発せられた日から3年間（同号柱書）、行うことができる。

このような国外取引に係る除斥期間の特例については、「特に国外において行われた取引等に係る情報については、執行管轄権の制約上、税務当局が直接現地に赴いて事実関係を確認することが困難であることから、納税者に一定の説明責任を求めるなど、適正な情報開示を促すための仕組み等について検討する必要がある。」や「経済取引の複雑化に伴い、税務に関する不正の手口もますます巧妙化していく中、違法・不当な行為を抑止し、その的確な是正を図る観点から、加算税や延滞税、更正の期間制限といった基本的な枠組みについても、総合的に検討を行っていく必要がある<sup>(53)</sup>。」とする政府税制調査会の報告（意見）を踏まえ、移転価格税制の対象となる国外子会社との取引と同種と言える国外取引に関して、当該取引

(51) 同上・911頁。

(52) 当該文言の解釈として、「相手国等から提供があった情報から非違があると直接的に認められる場合のみならず、その情報が直接的に非違に結びつかない場合であっても、その情報とそれ以外の情報とを総合勘案した結果として非違があると合理的に推認される場合も含まれることに留意する。」（平成24年9月12日（改正 令和3年6月24日等）課総5-9ほか「国税通則法第7章の2（国税の調査）等関係通達の制定について（法令解釈通達）」第5章 法第71条関係（国税の更正、決定等の期間制限の特例）9-2（「相手国等から提供があった情報に照らし非違があると認められること」の範囲））。

(53) 政府税制調査会「令和元年 経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」23頁。

の事実関係を把握することの困難性、あるいは、納税者から課税庁へ情報の提供を促進するためのインセンティブ措置<sup>(54)</sup>として、令和2年度税制改正により創設されたものであるとされている。

なお、移転価格税制に係る除斥期間の延長と上記の情報交換に係る除斥期間の延長といった両者の関係に関して、国税通則法等は何らかの調整を行うことを規定していないことから、除斥期間に係る両規定（租税特別措置法66条の4と国税通則法71条）が適用される場合があると考えられ、納税者の対応等によっては、除斥期間が10年近くとなることがあるのではないかと考えられる。

また、国税通則法上、分割等及び連結申告の場合の更正等の期間制限の特例（税通71条2項）が設けられている。

### 3 小括

上記で概観したように、除斥期間は、原則、5年と規定されている（税通70条）が、一定の類型に関して、あるいは、通常の除斥期間後の種々の状況の変化に対応するため、国税通則法等において、5年（原則）とは異なるいくつかの特例の除斥期間が規定されている。

このような通常の除斥期間である5年よりも長い期間である7年等の期間が設けられている理由としては、以下のような点を挙げることができる。

第1の理由として、事実の仮装隠蔽に基づく申告や移転価格税制が適用されるといった国外との取引事案への対応の必要性からといった、いわゆる適正な課税や公正（公平）な課税の実現に資するために、当該申告に係る税額の確定のための税務調査の時間等を通常よりも確保する必要があること<sup>(55)</sup>から、通常よりも長い除斥期間が設けられていると考えられる。

---

(54) DHC 国税通則法・前掲注(19) 3801頁。税務調査対応への負担を軽減するというインセンティブを付与することにより、適正な申告を促す取組との一例として、国税庁調査課「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組について 令和3年6月」（国税庁HP（[https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/shinkoku/hojin/sanko/pdf/160701\\_01.pdf](https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/shinkoku/hojin/sanko/pdf/160701_01.pdf)【最終確認日：2022年1月30日】））。

(55) 例えば、「処分をなすための調査の難易の程度等を考慮して」という説明（清永・前掲ノ

また、通常よりも長い除斥期間が規定され、税務調査を行うことのできる期間が長くなることは、言い換えれば、納税者にとって負担が増大する可能性が高まることを意味する。このような負担を納税者に課すことにより、納税者から課税庁へ情報を提供することを促すといった枠組みであると解されることから、課税庁側の必要性から通常よりも長い除斥期間が設けられていると考えられる。

第2の理由として、通常の除斥期間後に生じる一定の事由である取消判決等といった納税者の税額計算の基礎となった事実関係の変更等に対応するため、つまり、課税庁が法律上、保有すべき理由がない納付税額を適切に還付するためといった納税者の権利利益の保護を実現するといった点から通常よりも長い除斥期間が設けられているものと考えられる。

また、第1及び第2の理由である課税庁側の必要性や納税者側の権利利益の保護といった2つの点を考慮したものとして、例えば、通常の除斥期間よりも長い除斥期間内に行われた増額更正に関しては、仮に、当該増額更正に誤りがあった場合<sup>(56)</sup>、当該増額更正を適切に修正する必要があることから、増額更正と同様の期間内である通常よりも長い除斥期間において、減額更正を行うことができると解する場合は該当するのではないかと考えられる。

上記のような更正等に係る除斥期間が例外的に延長される事由等が国税通則法等の税法上明確であることを踏まえ、除斥期間に関しては、「5年或いは3年という要件に当てはまらない限りは、いかなる事由があっても延びることはないと考えられます<sup>(57)</sup>。」という見解が示されている。

ただ、更正処分等に係る取消訴訟の係属中において除斥期間後の減額更正に関しては、当該減額更正を容認し、除斥期間が実質的に延長することができる旨を示した裁判例がある。

また、このような裁判例を踏まえ、例えば、「期間制限を超えた減額更

---

、注(9)257頁)。

(56) 前掲注(26)(東京地判平成29年3月9日税資267号順号12992)参照。

(57) 品川・前掲注(22)182頁。

正の適法性（逆に減額更正をしなかったことの違法性）は、今後とも期間制限をめぐる紛争の種になることが考えられる<sup>(58)</sup>という指摘がされていることから、次に、いくつかの裁判例を概観することを通じて、除斥期間の意義等を再確認しつつ、明文上規定されていない場合であっても除斥期間後の減額更正等の課税処分は可能か、仮に、除斥期間後の課税処分、つまり、除斥期間の延長が可能と解することができる場合、どのような事情を考慮すべきか、という点に係る整理を試みる。

### Ⅲ 除斥期間後の課税処分を巡る裁判例の概要

#### 1 除斥期間後の課税処分は原則認められないとした裁判例

まず、国税通則法等の税法が定める除斥期間の意義や性質に関して、例えば、「国税通則法70条2項2号の立法趣旨を検討するに、同号は租税法関係の早期安定をはかるために減額更正を5年間の除斥期間に服するものとしたものであると解される。このように同号は除斥期間を定めたものであるから、消滅時効の場合とは異なり中断事由を認める余地はなく」（新潟地判昭和62年6月25日税資158号706頁）として、当該裁判例において、税法上の除斥期間と消滅時効を明確に区別し、大原則として、除斥期間が延長されないことが確認されている。このような除斥期間に係る裁判所の捉え方は、上記の学説上の一般的な理解と共通するものと思われる。

ただ、上記の裁判例（新潟地判）において、「次に、本件において右除斥期間の規定の適用が許されないと解すべき特別の事情が存するか否かを検討する。」として、除斥期間の規定の適用に関して、問題となった事案における特別な事情の有無に係る検討が行われることがあることから、次に、別の裁判例を通じて、どのような特別な事情等が考慮された上で、除斥期間後の課税処分が認められるという結論が導き出されるかという点に関

---

(58) 品川芳宣『現代税制の現状と課題 租税手続編』（新日本法規、2017年）266頁-267頁。



して、整理を試みる。

## 2 除斥期間後の課税処分（減額更正）を認めた裁判例

除斥期間後の課税処分（減額更正）を認めた最初の裁判例とは以下のよう<sup>(59)</sup>なものである。

納税者（原告）の確定申告（昭和 38 年分・昭和 39 年分）に対する更正処分（昭和 40 年 9 月 15 日付）に関して、審査請求の棄却（昭和 42 年 8 月 25 日付）後、納税者は当該更正処分の取消しを求め、出訴した。ただ、当該処分に係る除斥期間後である当該処分の取消訴訟の係争中の時点において、被告である原処分庁（税務署長）が当該処分を全部取消す旨の減額再更正処分（昭和 51 年 5 月 26 日付）を行った上で、当該処分に係る訴えを却下すべきと主張した。裁判所（京都地裁と大阪高裁）<sup>(60)</sup>（以下、「昭和 51 年裁判例」という）は、「減額の再更正は実質上更正処分の取消であって、納税者にとって有利な処分であるから、その行使について期間制限を設けることは納税者にとってむしろ不利益になる。」とした上で、「税法法律関係の早期安定と税負担の適正公平とをどのように調和させるかは一つの問題であるが、右国税通則法 70 条 2 項 1 号は、このような二つの要請を調整するため、納税者が、過大な課税処分を受けたとしても、これについて争わないままある程度の期間を徒過した場合には、かかる納税者の態度に鑑み、税負担の適正公平を図ることよりむしろ租税法律関係の早期安定を図る要請を優先させ、右のとおり争いのないままある程度永続した事実状態を確定的なものにまで高めて課税処分の安定を図ることとし、税務官庁における資料の保存期間が通常 5 年であることも考慮して、減額の再更正については法定申告期限から 5 年の除斥期間に服するものと解するのが相当である。」として、納税者にとって一般的に有利となる減額更正につ

(59) 課税庁が減額再更正をすることについてまで、期間制限を設けたものとは解することはできないとする最初の判断という説明（判タ 351 号 335 頁）。

(60) 大阪高判昭和 54 年 6 月 28 日税資 105 号 942 頁（第一審：京都地判昭和 51 年 9 月 10 日裁判所ウェブサイト）。

いて除斥期間を設けることは不利益であることを示しつつも、減額更正が通常の除斥期間に服すことを確認した。

ただ、「更正処分について被処分者がこれを争い、適正な処分を求めるべく更正処分の取消訴訟を提起しているときは、租税法律関係の早期安定を図る要請は後退し、適正な処分を求める利益が優先すると解するのが相当」として、課税庁において、争訟の対象となった課税処分に係る資料が保存されていることにも着目しつつ、「国税通則法 70 条 2 項 1 号の規定は、同規定の趣旨に照らし、右のような場合に課税庁が課税処分の一部取消（減額再更正）をすることについてまで期間制限を設けたものと解することはできない。」とする除斥期間と減額更正との関係に係る解釈を示した。

さらに、「課税庁が訴訟係属中に原処分の誤りに気づきこれを減額再更正を必要だと判断するに至った場合にも、右例外規定に該当しないとの一事によって、除斥期間経過後は再更正を許さず、判決により原処分が取消されるまで待たなければならないとすることは、あまりにも硬直した法解釈であるとの譏りを免れまい。」として、結論として、当該更正処分に係る取消訴訟が係属中に行われた減額更正処分は、国税通則法 70 条 2 項 1 号の規定に違反した違法無効なものであるということとはできない旨の判断を示した。<sup>(61)</sup>

上記の昭和 51 年裁判例に対して、例えば、「更正・決定等の取消を求める訴えが係属している場合には、税務署長は、上の除斥期間の経過後においても、納税者が取消を求めている税額の範囲内において、これを取り消すことができる<sup>(62)</sup>と解すべきであろう」、あるいは、「条件付での減額再更正<sup>(63)</sup>を認めたことに、いささか不満が残るが判示そのものには賛成である」と

---

(61) なお、形式上違法な減額更正を行うことが問題であるとしつつも、その必要性について、裁判官から和解を求められた事件に関して、事実上の和解として税務署長が減額更正したことにより解決したという論者の経験と思われる例を示し、訴訟上の解決を図るため必要であるという説明がされることがある（品川・前掲注（22）184頁）。

(62) 金子・前掲注（8）992頁。

(63) 大橋為宣「更正期間経過後の減額再更正（積極）について」シュトイエル 188 号（1977 年）7頁。

いう肯定的な見解が示されている。<sup>(64)</sup> 他方、昭和 51 年裁判例の結論に対して、法文の根拠がないこと、更正等の処分に誤りがあれば判決で取り消すべきであること、例外を認めると、減額、増額を問わず際限なく広げられるといった点から疑問を示す見解も示されている。<sup>(65)</sup>

また、昭和 51 年裁判例以外にも、確定申告、増額更正処分、当該処分の取消訴訟係属中の減額更正処分に関して、例外的に、法的安定性よりも納税者の利益や納税者が争っていることを重視し、除斥期間後の減額更正処分を適法と判断している複数の裁判例（広島地判昭和 59 年 3 月 23 日、<sup>(66)</sup> 京都地判昭和 52 年 4 月 15 日、<sup>(67)</sup> 東京地判平成 20 年 11 月 28 日）<sup>(68)</sup> が公表さ

(64) 減額更正に関して、①行政処分の取消しの一態様であり、この取消権の行使については、特殊の期間制限は一般的に設けられていないこと、②当該処分は、実質的に還付請求権を発生させるための処分とも解されることから、特に期間制限を設けるべきではないという考え方もあるという説明がされることがある（田中・前掲注（7）240 頁）。

(65) DHC 国税通則法・前掲注（19）3753 頁。疑問とする見解（志場・前掲注（14）877 頁）。

(66) 広島地判昭和 59 年 3 月 23 日税資 135 号 359 頁。また、控訴審等において、除斥期間後の減額更正処分は違法という納税者の主張は認められていない（広島高判昭和 63 年 3 月 30 日税資 163 号 1047 頁、最決平成 2 年 4 月 17 日税資 176 号 595 頁）。なお、昭和 59 年の広島地裁判決において「一方、課税庁としては、相手方の訴訟活動によってはじめて処分の誤りを発見する場合もあり得るであろうが、それが過大な課税処分であるときは、進んで適切な減額更正を行うことが、むしろ課税庁の職責というべきである。」という点が言及されている。ここでの減額更正の行使は除斥期間を過ぎたものであると思われるが、なぜ、法律上の根拠を有しないと思われる権限の行使が認められるのかという点は明記されていない。

(67) 京都地判昭和 52 年 4 月 15 日税資 94 号 60 頁。なお、「本件再更正処分は、いわゆる減額の再更正であり、かつ、原告が提起した本件各更正処分の取消訴訟の係属中になされたものであるから、国税通則法 70 条 2 項に定められた除斥期間（5 年）の経過後においても有効にこれをなしうるものと解するのが相当である。」として、除斥期間経過後の減額更正が容認される理由は明記されていない。

(68) 東京地判平成 20 年 11 月 28 日税資 258 号 11091 順号（「国税通則法 70 条 2 項 1 号は、納税者が過大な課税処分を受けたとしても、これについて所定の手続を執って争わないまま一定の期間を経過した場合には、このような納税者の対応にかんがみ、税負担の適正を図る要請よりも租税法関係の早期安定を図る要請を優先させ、争いのないまま継続した事実状態を確定的なものに高めて課税処分の安定を図る趣旨で、減額の更正及び変更決定に期間制限を設けたものと解され、このような規定の趣旨からすると、増額の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分について納税者がこれらを争い、所定の不服審査手続を前置して出訴期間内に当該各処分の取消訴訟を提起している場合には、租税法関係の早

れている。

さらに、納税者が更正等の課税処分を争うことと除斥期間の趣旨である租税法律関係の安定との関係に関して、上記のような納税者の申告に対する更正等の課税処分のみならず、納税者からの更正の請求に対する理由がない旨の通知に対する取消訴訟が提起された場合、課税の適正化を図るべきであることから、当該取消訴訟において、「更正の請求に理由がない旨の通知処分が取り消されるべきものであるときは、同号の除斥期間にかかわらず、判決自体又は判決を受けた税務署長の更正によって課税標準等又は税額等が変更されることになると解される<sup>(69)</sup>」という判断を示す裁判例もある。

次に、このような裁判例の内容等を整理した上で、関連すると解される紛争解決の枠組みの特色や除斥期間後の課税処分等に関連すると思われる判例等を踏まえ、除斥期間後の減額更正等の課税処分の妥当性等を更に検討する。

## IV 除斥期間後の減額更正等の課税処分の妥当性に係る検討

### 1 昭和 51 年裁判例からの検討

まず、上記で整理したように、除斥期間後の減額更正等の課税処分は、国税通則法等の税法上の根拠規定がなく、文理解釈によれば、国税通則法等の根拠を有しないことから、法律に反する課税庁の権限の行使であると考えられる。

ただ、このように除斥期間後の課税処分が認められないものとして、課税庁や納税者において、どのような事情があっても減額更正等の課税処分により税額の確定や確定された税額を一切変更ができないと解することは、

---

、期安定を図る要請は後退し、税負担の適正を図る要請が優先すると考えられるので、上記取消訴訟の係属中に課税庁が減額の再更正及び変更決定をすることについては、同法 70 条 2 項 1 号の期間制限を受けるものではないと解するのが相当である」。

(69) 大阪地判平成 28 年 8 月 26 日判タ 1434 号 192 頁。

硬直な姿勢であるという批判が考えられる。<sup>(70)</sup>

また、正義公平の原則から法律上の規定がない場合であっても税額を還付すべきとした判例<sup>(71)</sup>も踏まえると除斥期間後の課税庁による減額更正等の課税処分が、法令上の根拠がないことのみを理由として、違法であるとは常に言い難いこともあるのではないかと考えられる。

さらに、上記のように昭和 51 年裁判例に対して肯定的な論者の見解は、法律に定める以上の税負担を納税者に求めるべきはないといった納税者の権利救済の実効性を確保することを重視するものではないかと考えられる。

ただ、どのような場合、あるいは、どのような事情が存すれば、国税通則法等が規定しない除斥期間後の減額更正等の課税処分が違法とは言えないのかという点については、昭和 51 年裁判例での判示内容、あるいは、関連する裁判例からは、必ずしも基準等が明確にされているとはいえないかと思われる。

確かに、昭和 51 年裁判例等において、「適正な処分を求める」や「適正な処分を求める利益」として納税者からの特定の課税処分に係る取消訴訟の提起といった具体的な納税者の行動、あるいは、考慮すべきと思われる一定の事情、例えば、当初更正等の課税処分から減額更正処分までの期間が長期間であるといった事情が除斥期間後の減額更正が違法ではないと解するために必要とされる事情や考慮すべき要素であることが言及されているものと捉えることができるかもしれない。ただ、少なくとも、昭和 51 年裁判例やその後の裁判例において、納税者のどのような行為や納税者からのどのような主張、あるいは、どのような事情等が必要とされるのかという基準に関して、明確に提示され、整理されているとはいえないと考えられる。

さらに、特定の更正処分の経緯や当該処分の争訟における当事者の主張の内容によっては、特定の更正処分の取消判決を通じて、事案（紛争）の

---

(70) 後述する民法 724 条の除斥期間に係る議論（吉村良一「判批」法学教室 219 号（1998 年）74 頁）を参照。

(71) 最判昭和 49 年 3 月 8 日民集 28 卷 2 号 186 頁。

最終的な解決を欲する原告である納税者にとっては、納税者の選択等を考慮することなく、課税庁が一方的に当該処分を取消すといった昭和 51 年裁判例の終結の形（却下という結論）が納税者の権利保護に資すると言えるかについては疑問が残る。<sup>(72)</sup>

## 2 事実上の和解との比較を通じての検討

除斥期間後の減額更正等の課税処分が納税者と課税庁との間の紛争の解決に寄与する面があることに着目すると、当該減額更正が両者の間の租税法関係の安定という結果をもたらすものであることから、法律上の明確な根拠を有しない除斥期間後の課税庁による減額更正は、いわゆる事実上の和解と実質的に同じ意味や機能を有するものであると捉えることができるのではないかと考えられる。また、このような整理を踏まえ、当該減額更正を容認（肯定）する旨の見方が示されるのではないかと考えられる。ただ、除斥期間後の減額更正等の課税処分と租税法上の和解に係るこれまでの議論<sup>(73)</sup>との関係をどのように整理するのかという点について新たな疑問が生じる。

確かに、課税処分に係る取消訴訟におけるいわゆる事実上の和解に関して、例えば、裁判所からの取消しの可能性があるという説明、課税庁側において取消判決を欲しないこと、取消判決ではなく課税庁による課税処分の取消しに納税者が納得（満足）するといった一定の状況が整う場合に活

---

(72) 「納税者の権利保護」や「納税者の利益」等の言葉については、多義的な意味を有するのではないと思われる。例えば、課税処分の取消しが納税者の正当な権利を救済すると捉える場合、裁判所の判決、あるいは、課税庁の職権のいずれの場合でも減額更正という点では同じ意味であると言えるかもしれない。

ただ、納税者自身の見解（解釈）の妥当性が、課税庁とは異なる公的な機関である裁判所によって肯定されたという結果を欲する納税者にとって、一方的な職権による更正処分の取消し、却下という結論が「納税者の権利保護」や「納税者の利益」であるとは言い難いのではないと思われる。

(73) 例えば、租税法において、和解は認められない旨の見解として、「法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない」（金子・前掲注（8）87頁）。

用される旨の説明が<sup>(74)</sup>されている。このような形で課税処分に係る取消訴訟（抗告訴訟）が少なからず解決されている状況<sup>(75)</sup>を踏まえると、このような紛争解決方法を直ちには否定できないと思われる。また、事実上の和解が納税義務の確定を協議により行われるという面を有することに着目すると、納税者の関与という点から類似するとも解される除斥期間後の減額更正等の課税処分についても一定の場合、容認され得るのではないかと考えられる。

ただ、上記で概観したように、事実上の和解において、裁判所の関与とといった一定の手順やルールに沿ったものであることを踏まえると、仮に、除斥期間後の課税処分を肯定する場合、当該処分を是とする上では、基礎となる何らかの考え方や考慮すべき要素に係る検討が必要であると考えられる。

### 3 国家賠償請求における除斥期間の適用が制限される場合があるとした判例を踏まえた検討

他の法分野において、例えば、国家賠償法に基づく損害賠償請求に関して、除斥期間後であっても損害賠償請求が認められる場合があることに言及した平成10年6月12日の最高裁判決（以下、「平成10年最高裁判決」という<sup>(77)</sup>）が示されている、最高裁は「右規定（筆者注：民法724条後段の規定）を字義どおりに解すれば、不法行為の被害者が不法行為の時から

(74) 塩野宏ほか「研究会・現代行政訴訟の検討課題Ⅴ 行政事件訴訟施行二五年をふりかえって」ジュリスト925号（1989年）88頁〔鈴木康之発言〕。ただ、同頁において、鈴木判事は、行政庁が合意なしに取消すことはまずはないと思うと発言しつつ、「稀に課税訴訟で減額更正がされたと聞いたことがあります。」という発言をしている。

(75) 「事実上の和解は、事件の類型としては租税事件で最も頻繁に行われている」（司法研修所編『改訂 行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究』（法曹会、2000年）235頁）。具体的な事例の分析について、藤本哲也「東京都銀行条例訴訟における和解の位置づけについて」中央ロー・ジャーナル3巻1号（2006年）48頁以下。

(76) 首藤重幸「第1章『税務行政におけるネゴシエーション』の研究」日税研論集65号（2014年）3頁。租税法における和解に関する検討として、渡辺裕泰「租税法における和解」中里実編『政府規制とソフトロー』（有斐閣、2008年）209頁以下。

(77) 最判平成10年6月12日民集52巻4号1087頁。

20年を経過する前6箇月内において心神喪失の常況にあるのに後見人を有しない場合には、右20年を経過する前に右不法行為による損害賠償請求権を行使することができないまま、右請求権が消滅することとなる。しかし、これによれば、その心神喪失の常況が当該不法行為に起因する場合であっても、被害者は、およそ権利行使が不可能であるのに、単に20年を経過したということのみをもって一切の権利行使が許されないこととなる反面、心神喪失の原因を与えた加害者は、20年の経過によって損害賠償義務を免れる結果となり、著しく正義・公平の理念に反するものといわざるを得ない。そうすると、少なくとも右のような場合にあっては、当該被害者を保護する必要があることは、前記時効の場合と同様であり、その限度で民法724条後段の効果を制限することは条理にもかなうというべきである。<sup>(78)</sup>、「不法行為の被害者が不法行為の時から20年を経過する前6箇月内において右不法行為を原因として心神喪失の常況にあるのに法定代理人を有しなかった場合において、その後当該被害者が禁治産宣告を受け、後見人に就職した者がその時から6箇月内に右損害賠償請求権を行使したなど特段の事情があるときは、民法158条の法意に照らし、同法724条後段の効果は生じないものと解するのが相当である。<sup>(79)</sup>」としており、このような判令を踏まえ、特段の事情がある場合、除斥期間の適用の効果が生じるとは言えず、除斥期間後の課税庁による減額更正等の課税処分は首肯できるものとする見解が示されるのではないと思われる。

ただ、上記の平成10年最高裁判決に関して、被害者保護の必要性から期間経過の法的効果を制限することは条理にかなうとするもの<sup>(80)</sup>、あるいは、例外の判断基準は定立されていないことといった見解が示されている。<sup>(81)</sup>

また、例えば、「本判決の射程は、極めて狭いものと思われる。」<sup>(82)</sup>という

(78) 最判平成10年6月12日民集52巻4号1091頁。

(79) 最判平成10年6月12日民集52巻4号1092頁。

(80) 松村弓彦「判批」NBL674号(1999年)71頁。

(81) 同上・69頁。

(82) 法曹会編『最高裁判所判例解説 民事編 平成10年版』(法曹会、2001年)576頁【春日通良執筆】、例外を広く認めるべきではないという見解(松村・前掲注(80)71頁)や



見解、さらに、当該見解を踏まえ、平成10年最高裁判決の整理として、①除斥期間内に権利行使しなかったことを是認することが正義・公平の理念に反すること、②時効の停止等その根拠となるものが必要とされているとの2つの要素が必要ではないかという見解が示されている<sup>(83)(84)</sup>。

このような見解等を参考にしつつ、更に検討を試みると、除斥期間後の減額更正等の課税処分が容認されるか否かを判断する上で、上記の①の要素に関して、国税通則法等の税法上、減額更正等の課税処分の権限の行使の主体が課税庁であることから、まず、除斥期間内に課税庁が減額更正等を行わなかったことが正義・公平の理念に反するか否かの検討が求められるのではないかとと思われる。

ただ、同時に、平成10年最高裁判決における国家賠償法に基づく損害賠償請求権を行使する主体である被害者を租税法律関係や課税関係に投影して考察すると、判例上、国家賠償法に基づき納付税額等に係る損害賠償を請求できる<sup>(85)</sup>主体となり得る立場であり、また、国税通則法等が定める手続を通じて、税額の減額（納付税額の還付）を求めることのできる納税者に着目することも必要ではないかとと思われる。納税者の権利行使という側面に着目しつつ、除斥期間内に減額更正等の課税処分が行われなかったことと正義・公平の理念との関係を検討する場合、例えば、減額更正の前提とされる納税者の一定の行動が課税庁等に対して行われなかったものと捉えることが正義・公平の理念に反するか否かに係る検討が求められるので

㍷ 適用範囲は限定されるという見解（河本晶子「判批」判タ1005号（1999年）101頁）。

(83) 目黒大輔「国を当事者とする訴訟における法律問題③ 国家賠償請求訴訟における消滅時効と除斥期間」判タ1357号（2011年）16頁。短期の除斥期間について、天災地変、権利者の無能力等の場合に時効の停止を認める必要性が高いと考えられるが、長期の除斥期間の場合には時効停止規定の準用を認める必要性は高くはないとする見解（半田吉信「判批」判評481号（1999年）30頁）。

(84) 正義・公平の内容は明確ではなく、被害者を救済することが正義・公平に合致するという考え方では損害賠償請求権について除斥期間を設けたこと自体が不当であることになってしまった上で、正義・公平といった抽象的な概念で安易に除斥期間制度の例外を認めるべきではなく、第2の要件（民法158条の法意に照らすこと）を重視されるべきという見解（行政判例研究会編『平成10年 行政関係判例解説』（ぎょうせい、2000年）293頁【齊木敏木執筆】）。

(85) 最判平成22年6月3日民集64巻4号1010頁。

はないかと思われる。

さらに、上記の①の要素に係る検討に加えて、②の要素に関して、国税通則法上の除斥期間が時効とは明確に区別される形での議論を経て、創設された経緯を踏まえると、通常除斥期間よりも長い期間を規定する特例の除斥期間等の趣旨や法意に沿った状況であると解される場合、国税通則法上の除斥期間の適用が制限されること、つまり、除斥期間の効果が生じず、除斥期間後の減額更正等の課税処分が認められると判断されるのではないかと思われる。

ただ、①の要素として言及された正義・公平の理念との関係に関して、正義や公平という概念は漠然としたものであり、仮に、正義に関して、所得なきところの課税（税負担）を避けるという点を重視する場合、判決等による税額計算の基礎となった事由の変更に対応するための更正（税通71条）については、また、仮に、公平に関して、納税者間の税負担の公平という点を重視する場合<sup>(86)</sup>、「偽りその他の不正」の申告等に対する更正（税通70条）については、現行法上、特例の除斥期間が規定されている。

また、②の要素として言及された事情に関して、現行法上、災害関係に係る除斥期間の延長に関連する特例の除斥期間（税通71条1項3号）が設けられている。

これらの除斥期間に係る現行法上の制度等を考慮すると、上記のような2つの要素が充足される場合とは、天災等のやむを得ない事由に類似する事由や除斥期間終了間際の更正の請求に類似する事由等といった通常除斥期間以外に係る規定が対象とする事由に類する事由（事情）が存すると

---

(86) 谷口勢津夫ほか『基礎から学べる租税法 第2版』（弘文堂、2019年）131頁【谷口勢津夫執筆】。

(87) 不誠実な納税者に対する措置であるという観点からは、脱税に係る除斥期間の延長は、正義に係る措置と位置付けることも可能ではないかと考えられる。

(88) 除斥期間経過後の納税者の税負担を軽減する減額更正の妥当性を検討する上で、本文中の除斥期間の特例のみならず、不服申立期間の延長（税通77条）、誤った教示をした場合の救済（税通112条）、不服申立前置主義における「正当な理由」の有無（税通115条）等の不服申立人に対する救済制度の趣旨等も考慮される場合があるのではないかと考えられる。

認められ、減額更正等の課税処分を行わないことが正義・公平の理念等から認め難いといった場合<sup>(89)</sup>に限定されるのではないかと解される。

上記における整理や検討から、課税処分に係る取消訴訟が提起されたことのみを理由として、法律上の根拠がない除斥期間後の減額更正等の課税処分を肯定できるとは言い難いのではないかと考えられる。

ただ、平成10年最高裁判決や関連する整理等を踏まえると、除斥期間後の減額更正等の課税処分が肯定される場合もあるのではないかと解されるが、非常に限定されるものと考えられる。具体的には、除斥期間の趣旨である租税法律関係の安定に反する事情や納税者の予測可能性を害する事情である正義・公平の理念に反する事情が必要とされること、あわせて、国税通則法等の特例の除斥期間の趣旨や法意に照らしても妥当とされる事

---

(89) 例えば、国税不服審判所において、修正申告に関して、仮名預金を算入する旨の課税処分全部を取消す旨の裁決までに事務処理に非常に時間を要し、結果として、職権による減額更正期限を2日経過した日に送達されたため、当該裁決の理由（土地の評価額が申告額の2分の1であること）を踏まえた上で、当該修正申告に関して、原処分庁が減額更正をすることができなかったことから、国に対して納税者が国家賠償法に基づき損害賠償を求めた事例（棄却事例）（名古屋地判昭和58年9月28日判タ525号171頁）が参考になると思われる。当該事例において、「裁決庁が審理の結果、原処分庁と判断を異にし、借地権の存在を認めて原処分を取消すときは、国税通則法71条のような除斥期間の延長に関する特別規定がないのであるから、課税の公平を期し、納税上の過誤を早期に是正するため、原処分庁において、裁決書謄本の送付を受けた後、その理由を検討のうえ職権で税額を更正しうる余地を残して裁決するのが妥当である。してみると、本件は、除斥期間を2日経過したことにより、結果的に原処分庁の更正の途を閉ざし、納税者のため誤った税務行政を匡す機会を逸したことになり、この点において行政上の配慮を欠くものとして非難のそしりを免れないが、未だ違法であるとははいえない。」（同上174頁）と判示されている。このような事例を素材として検討を試みると、①の要素に関して、正義・公平の理念に関して、制度上、当該納税者は、更正の請求や裁判所に原処分の取消訴訟を提起するといった税額の変更を求める機会が失われ、この事例において、一方的に法律が規定する以上の税負担を納税者が求められるといった正義・公平の理念に反すると思われる状況が生じていると思われる。また、②の要素に関して、適法な審査請求が行われた上で、国税不服審判所内部の手續上、裁決の内容が正式に決定されていることから、原処分の異動（変動）に伴って生じる裁決の対象となった年分以外の年分についての更正が必要とされる場合に類似する状況が存すると思われること、さらに、国税不服審判所内部の事務処理の結果という納税者が関与できない要因（障害）によって、減額更正期限が経過したといった、災害等による期限延長に類似すると思われる事情が存することも踏まえると、このような場合、除斥期間後の減額更正は認められるものと解することができるのではないかと考えられる。

情が存することが必要とされるのではないと思われる。

## V おわりに

不法行為に基づく損害賠償請求権に係る除斥期間の適用制限に関して、上記の国家賠償請求に係る平成10年最高裁判決を踏まえ、その制度の趣旨や理念から除斥期間の適用制限がなされるべき場合が少なくない旨の見解が示されている。<sup>(90)</sup> 税法上の除斥期間後の課税処分に関して、除斥期間の趣旨である法的安定性の確保や予測可能性の確保に照らして、明確な根拠規定がない場合であっても正義・公平の理念等から事案の解決を図ること自体を直ちに否定することはできないと思われる。

他方、除斥期間の概要や税法上の原則の一つである合法性の原則、<sup>(91)</sup>あるいは、税法上の除斥期間は、時効とは明確に区別される形で創設された経緯を踏まえると、令和3年6月最高裁判決において、法令上の根拠を有しない除斥期間後の減額更正は認められないという判断自体は、除斥期間の趣旨である法的安定性や予測可能性の確保に沿っているものと評価できるのでないかとも考えられる。

ただ、令和3年6月最高裁判決においては、問題となった更正の請求の前に示された判決において、言及された価格による株式の評価が認められるべき、言い換えれば、申告後の納税者を巡る状況が大きく変化したものと考え得るという旨の納税者の疑問や主張に耳を傾ける必要があるのではないかとも思われることから、減額更正を可能とする相続税法上の更正の請求の対象やその範囲といった相続税の確定手続に係る法的課題については、別途検討していきたい。<sup>(92)</sup>

---

(90) 西埜章『国家賠償法コンメンタール』（勁草書房、2014年）1179頁-1180頁。

(91) 金子・前掲注（8）86頁。

(92) 本文や注で整理した事情等が存する場合、除斥期間後の課税処分を納税者から課税庁に求める上での法的課題（減額更正等の課税処分の義務付け訴訟等）については、別途検討を試みたい。