

税法入門

第37回 課税処分の当然無効

税務特別委員会委員長
脇谷 英夫 (51期)

事 案

Y税務署長は、X1に対してA土地及びB土地の譲渡について、X2についてはC建物の譲渡について、それぞれ譲渡所得が生じたものとしてそれぞれに所得税決定処分を行った。

しかし、本件の各不動産はX1X2の所有物ではなく、X2の姉の内縁の夫Zの所有物で、ZがX1X2に全く無断で虚偽の登記をしていたものであった。

その後、Zが、X1X2名義の印章を無断購入して印鑑届けをした上で、X1X2名義の売買契約書等を偽造して土地を売却したものであった。

そのため、X1X2は本件の課税処分の無効確認を求めて提訴した。

第一審は本件課税処分には重大な瑕疵があるが、外形上客観的に明白であったとはいえないとして、請求を棄却した。控訴審も同様に控訴を棄却した。

判 旨

●最高裁昭和48年4月26日第一小法廷判決

(判時759.32)

1. 結論

原判決破棄。本件を東京高裁に差し戻す。

2. 理由

- (1) 課税処分についても、当然にこれを無効とすべき場合がありうる。
- (2) 課税処分につき当然無効の場合を認めるとしても、このような処分については、(中略) 出訴期間の制限を受けることなく、何時までも争うことができることとなるわけであるから、更正についての期間の制限等を考慮すれば、かか

る例外の場合を肯定するについて慎重でなければならないことは当然であるが、一般に課税処分が課税庁と被課税者との間にのみ存するもので、処分の存在を信頼する第三者の保護を考慮する必要のないこと等を勘案すれば、当該処分における内容上の過誤が課税要件の根幹についてのそれであって、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の途過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に右処分による不利益を甘受させることができ、著しく不当と認められるような例外的な事情がある場合には、(中略) 過誤による瑕疵は、当該処分を当然無効ならしめるものと解するのが相当である。

- (3) 原判決が、上記に指摘した諸点を考慮することなく、本件課税処分は課税要件のないところに課税したもので、その瑕疵は重大であるが、なお明白であるとはいえないとして、これを無効でないと即断したのは、課税処分の無効に関する法の解釈適用を誤ったか、または審理不尽、理由不備の違法があるというべきである。

コメント

1. 一般に、行政行為の無効原因となる瑕疵は「重大かつ明白な瑕疵」であると言われ（最判昭31・7・18民集10・7・890），その明白性とは「処分の外見上（中略）誤認が一見看取し得るものであるかにより決すべきもの」と解されている（最判昭36・3・7民集15・3・381）。

本判決は、課税処分の無効原因となる瑕疵について、「重大かつ明白な瑕疵」基準によらず、利

益較量的基準を採用したところに特徴がある。

同じ昭和48年10月2日の第三小法廷判決、同月5日の第二小法廷判決はいずれも「課税処分が当然無効であるというためには、処分に重大かつ明白な瑕疵が存することを要する」と解しており、第一小法廷の判断と異なった判断をしている。そのため最高裁の内部でも意見が分かれた状況であった。

その後、最高裁は、平成9年11月11日判決(判時1624・74)、さらに、平成16年7月13日判決(いわゆる熊本ねずみ講事件 判時1874・58)において、本判決が定立した「当該処分における内容上の過誤が課税要件の根幹についてのそれであって、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の途過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に右処分による不利益を甘受させることができ、著しく不当と認められるような例外的な事情がある場合」の有無を検討して課税処分の効力を判断している(平成16年判決は、違法の客観的明白性の基準とは別に昭和48年判決の定立した基準を検討している)。

この点からすれば、本判決は、その後の第二・第三小法廷の各判決が存在しているにもかかわらず、現在でもなお先例としての意味を持ち続いていることができるであろう。

2. 本件判決は、譲渡所得は本来はZに帰属し、X1に発生していないのであるから、本件課税処分が譲渡所得の全くないところにこれがあるものとしてなされた点を捉えて「課税要件の根幹についての重大な過誤をおかした瑕疵」があるとしている。

そして、登記がX1らと無関係になされたことや、事情判明後に真実の譲渡所得の帰属者に課税

する余地があったことから表見上の効力を覆滅することによって徴税行政上格別の支障・障害をもたらすとも言いがたいとして、X1らに処分による不利益を甘受させることができ、著しく不当と認められるような例外的な事情がある場合に該当すると判断した。

ちなみに、上記の熊本ねずみ講事件の法人税更正処分等取消請求事件について、最高裁判決では、人格なき社団に対する課税について、代表者が、税務対策等の観点から講事業の社団化を図り、自ら団体の定款の作成にかかり、発起人会、会員総会及び理事会を開催し、団体名で事業活動を開拓するとともに、団体に所得が帰属するとして法人税等を申告・納付して高額の所得税を免れた場合には、処分による不利益を甘受させることができ、著しく不当と認められるような例外的な事情がある場合に該当しないと判断した。

3. 今後の問題としては、①いかなる過誤が「課税要件の根幹に」係わるのか、そして、②どういう事情が「徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の途過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に処分による不利益を甘受させることができ著しく不当と認められるような例外的な事情」と評価されることになるのかが問題になると思われる。

参考文献

- 横山茂晴 租税判例研究(ジュリスト543・150)
- 小早川光郎 判例評論(194・25)
- 波多野弘 課税処分を無効とする瑕疵について(1)(2)(税法学276・16, 同277・8)