

2006.3.24

< M J S 判例研究会レジュメ >
更正の請求を巡る諸問題

大淵博義

1. 更正の請求と各税法における実体規定との関係

(1) 手続法と実体法との関係

- ・ 手続法による更正の請求 各税法実体法による減額更正の判断
- ・ 更正の請求が手続きとして適法 実体規定では更正の請求は認められないという場合がある。

大元密教事件の場合

(2) 契約が法定解除された場合で原状回復がなされていない場合に更正の請求は？

- ・ 無効に基因した場合の経済的成果との関連に留意

(3) 更正の請求と絶対的真實主義

- ・ 更正の請求のない場合の職権減額更正
- ・ 過大申告分の誤謬の減額をしないで増額更正することが許されるか？

(4) 後発的更正の請求と更正の期間制限の特例（通法 7 1）

通法 7 1 通令 3 0 通令 2 4 （通法 2 3 、各税法の後発的更正の事由）

2. 納税義務の成立と課税要件事実の消滅の関連

(1) 抽象的納税義務の成立

- ・ 所得税は暦年終了時、法人税は事業年度終了の時、また、相続税及び贈与税については相続又は贈与により財産を取得した時に納税義務が成立する。

(2) 具体的納税義務の確定

- ・ 申告納税方式を採用する前記各税にあつては、原則として納税者の申告により具体的納税義務として確定し、無申告又は申告書に記載された課税標準や税額が法律の規定に従っていなかった場合、その他その税額が税務署長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長の処分により確定することとされている（同法 16 ー）。

- ・抽象的納税義務の成立時(所得税では暦年終了時)又は確定申告期限までに発生した遡及効を有する事実(解除等)の場合には、確定申告に反映させる必要がある。
- ・確定申告後において課税要件事実が消滅した場合には更正の請求によるが、それが認められるかどうかは、国税通則法23 又は各税法の規定の解釈による。
- ・無申告の状態確定申告期限後に解除等により所得が消滅した場合のその後の課税処分の可否(未決着?)
 - 具体的納税義務が確定する前(申告又は更正等が行われる前)に遡及効を有する法的事実によって抽象的納税義務が消滅、変更された場合には、当該消滅・変更前の事実に基づいて申告することも、また、更正等の対象とすることもできない(私見、金子宏「租税法」・確定申告期限後において納税者は主張できない。)

3. 原則的更正の請求(通法23)

○原始的瑕疵・誤謬の是正 法定申告期限から1年間

4. 後発的事由の更正の請求

(1)継続事業と更正の請求

○法人事業 継続事業の原則不適用(法法22 の解釈)

・通法23 二の所得の帰属認定は別もの

○個人の事業所得等 所法51 所令141

(2)単発的所得と更正の請求

<国税通則法23条2項>

○課税標準の基礎となった事実に関する訴えについての判決等による変更(通法23 一)

○申告等の所得等の帰属が他の者に帰属するとする国税の更正等(同項二)

○法定申告期限後に生じたやむを得ない理由があるとき(同項三・通令6)

官公署の許可の取消し、 法定解除権・約定解除権の行使による解除、やむを

得ない事情による解除、取消し 押収帳簿の返還、 申告等と異なる租税条約の合意

「やむを得ない事情」に税法不知による契約の合意解除は入らないというのが判例理論。

< 所得税法 152 条 >

○事業所得・事業から生じた不動産所得等以外の所得に係る無効による経済的成果の返還・取り消しすべき行為が取り消された場合の更正の請求（所令 274）

< 相続税法 32 条 >

○未分割が分割・認知等

5. 通則法 23 との関係

(1) 2 項の後発的事由により 1 項の「国税に関する法律の規定に従っていないこと」に該当するというのが文理解釈

(2) 1 項の原則の法定期間内（1 年内）に 2 項の事由が発生しかつ 2 ヶ月の更正の請求期間が到来する場合

○2 項本文「かっこ書」...納税申告書を提出した者については、当該後発的事由の更正の請求の期間満了の日が「前項（同条 1 項）の期間満了の日後に到来する場合に限る。」と規定している。

○同 2 項の後発的事由の更正の請求期間の満了する日が、1 項の原則の更正の請求の期間である申告期限から 1 年以内に到来する場合、国税通則法 23 条 2 項の後発的事由の更正の請求によるのではなく、1 項の原則による更正の請求が適用され、その更正の請求期限は翌年の 3 月 15 日となる。

○この場合、かかる原則の更正の請求の規定が適用される「後発的事由」は、後発的事由の更正の請求に規定する「やむを得ない事情」による更正の請求に制限されるという説（制限説・請求二元説）と、その期間内であれば、後発的事由は「やむを得ない事情」に制限されるものではないという説（無制限説・一元説）の二つの解釈がある。

前者の制限説に立てば、「やむを得ない事情」に該当しないとされている「税法不知による契約の合意解除」は、例え、その解除の日から 2 ヶ月経過の日が、法定

申告期限から1年間という原則の更正の請求の期限前に到来する場合であっても、更正の請求は認められないということになる（今村隆・一杉直）。

一方、無制限説に立てば、「税法不知による契約の合意解除」であっても、その解除が仮装ではなく真実行われたものであれば、所得消滅の効果が否定できないから、同条1項の原則の更正の請求に規定する「法律の規定に従っていなかったこと」に該当して、同項の更正の請求ができることと解することになる。

いずれが妥当であろうか。それは無制限説によることが正解である。

昭和45年の国税通則法23条2項の後発的事由の更正の請求の創設以前は、法定の更正の請求の期間内（当時は2ヶ月以内）であれば、「やむを得ない事情」による後発的事由か否かにかかわらず、所得等の消滅する事実が発生すれば、原則としての同条1項の更正の請求が認められていたこと。

2項は独立的に更正の請求を認めた規定ではなく更正の請求期間の1年を超える期間延長を認める規定。税法不知による「合意解除」で遡及効がある以上、所得が消滅するので更正の請求は認められるべき。

法人税や事業所得等の税法不知による合意解除による是正は、前記損益修正損として、解除された年度（年分）における損金（必要経費）として処理されている。

6. 「税法不知による合意解除」により原状に復した場合の更正の請求不可による課税上の問題点

合意解除による原状回復（譲渡資産の取戻しと譲渡代金の返還）が行われた場合に更正の請求を認めない場合、その後には再譲渡した場合の取得費は、原始取得費か、当初の譲渡価額か。

再売買と認定されるのであればであるが、合意解除を再売買と認定するのは許されない。「税法不知による合意解除」は更正の請求が認められないという従前の多くの判例理論（その当否はともかく）は、「やむを得ない事情」の該当性を議論しているのであって、かかる合意解除を再売買と認定して更正の請求を認めないと認定した判例ではない（課税庁も同様）。

そうすると、理由の如何を問わず合意解除によって原状回復したものであるから、当初の取得費が再譲渡の取得費とならざるを得ない。

法の不備。この点の議論は従前一切なされていない。

・更正の請求が認められない場合には、再売買と同様の効果をもたらすべく、解除した売買価額を「みなし取得費」とする規定をおくべき。

7. 合意解除等に基因して経済的利得を返還した後に行われた更正処分の効力

(1) 従前の判例

○大阪地裁平成16年8月27日判決 大阪高裁平成17年5月31日判決

・贈与税評価額につき、配当還元方式が適用されるとして申告したが（注）その後の他の納税者の更正処分により総則6項が適用される可能性があるとして、合意解除（錯誤無効）により贈与財産を返還した後に行われた更正処分を適法とした。

（注）1口・100万円の出資で1万円を資本金・99万円を資本準備金に繰り入れ（原告49%所有・役員が51%所有・配当還元方式により5,000円（無配）で評価して申告 更正処分は預け金・100万円として評価して課税。

○大阪高裁平成8年7月25日判決（最高裁平成10年1月27日判決）

・税務調査において、土地の現物出資による会社設立により譲渡所得が発生することを指摘されて、出資を貸付債権に変更した後に当該譲渡所得の更正が行われた事例につき、現物出資による譲渡所得は適法とされた事例。

(2) 課税庁の主張

納税義務者が、納税義務の発生原因となる私法上の法律行為を行った場合に、法定申告期限を経過した時点で、当該行為をしたときに予定していたよりも重い納税義務が生ずることが判明したとしても、そのことを理由として、このような課税負担の錯誤により当該行為は無効であることを課税庁に主張することはできないと解すべきである。 合意解除も同様

**取引の動機が取引の相手方に表示されている場合のその錯誤は無効というのが民法の通説 無効に基因した利得の返還であれば税法不知かどうかの無効原因は問われず、所得税法では法152条・同令274条で更正の請求が可能。
相続税法の規定？ 通則法23 にも規定なし。**

贈与通達の問題点 法定解除権・法定取消権のみ更正の請求可

合意解除は不可？ 合意解除でも「やむを得ない合意解除」は更正の請求が認められるが、同通達は、「合意解除」という概念で括っているから、形式的には更正の請求は不可（通則法と矛盾） 贈与税課税

(3)合意解除後に解除前の状態による更正処分は許されるか？

「やむを得ない事情による合意解除」による原状回復後に行われた更正は「違法」となる。

「税法不知による合意解除」による原状回復後に行われた更正は「適法」となる。？

合意解除が再売買と認定できる場合は別論 この場合には「税法不知による解除」が「やむを得ない事情」による解除に該当するか否かの議論の埒外（更正の請求不可は当然）

○「税法不知による合意解除」が再売買と認定できるか？

- ・継続事業を前提とする法人税法では、解除時の損金算入（後述）
- ・事情変更による合意解除（更正の請求可）税法不知による合意解除により私法上の遡及効の法的効果が変わるはずもない。
私法とは離れて税法上、遡及効を認めないというのは、格別の税法上の規定が必要。

神田橋事件判決（売買と相殺による特定資産の買換え適用 実質は相殺であるとして特例適用を否定 東京高裁・処分違法更正取消し）

岩瀬事件判決（相互売買と代金相殺決済という法形式を補足金付交換契約に置き換えて時価を算定 東京高裁・処分違法更正取消し）

○東京地裁昭和 60 年 10 月 23 日判決は、「合意解除が租税回避の動機によったものであったとしても、合意解除が仮装のものでないならば、租税収入の減少を来たすからといって、法律上の根拠がないのに当該合意解除による収入消滅効果を否認することは許されないといわざるを得ない。」と判示している。合意解除が真実であれば、その理由のいかんを問わず、私法上、収入消滅の効果を否定することができないことは、租税法における解釈の基本である。

(4)合意解除後に解除前の状態により更正処分は許されない

○先例判決からの考察

「事例・納税者が居住用財産の譲渡の特別控除が認められるとの認識の下で同族会社に対して行った土地譲渡について、同族会社に対する居住用財産の譲渡は特別控除の適用はないことが判明したために、その翌年の申告期限には申告せず、法定申告期限後に当該土地売買の契約の一部について合意解除した事実を反映した期限後申告を提出した事例について、税務署長が、解除前の所得を認定して更正処分を行った是非

が争われた事件である。」

最高裁平成2年5月11日判決(訟務月報35巻1号1080頁)

「本件合意解除の問題は、その成立時期でなく、上告人(納税者)における本件土地持分価額相当の収入が、本件合意解除の結果、いつ、現実に消滅したかである。」(要旨、傍点・筆者)と判示し、合意解除の成立時期やその合意解除の理由は問題にせず、本件の場合、更正処分時には、納税者はその売買により得た売買代金を返還せず収入は消滅していないから、当該更正処分は適法であると判示した。

— 一審判決(前掲東京地裁昭和60年10月23日判決)は、合意解除前の譲渡所得を申告し、一方で、解除による所得消滅を理由として更正の請求を提出すべきであり、しかして、その合意解除は税法不知によるものであるから、国税通則法23条2項の「やむを得ない事情」に該当せず、当該更正の請求は認められないと判示し、結局、譲渡前の課税要件事実に基づいた更正処分を適法とした。

○法人税法上の取扱いとの関連からの検証

- ・現行法人税法の解釈は、売買契約が解除された場合には、その解除という法律行為は新たな法律行為であるから、当該解除の行われた事業年度の損失として認識され、当該事業年度の損金の額(前期損益修正損)に算入されると解されている(法基通2-2-16)。
- ・継続事業を前提とした所得税法上の事業所得や不動産所得等に関しても同様(所得税法施行令141条三号)。

○更正の請求の従前の議論からの検証

国税通則法の従前の議論は、同法23の「やむを得ない事情による合意解除」が同項の更正の請求に該当するかどうかという議論。その議論の前提は、遡及効により所得又は取得した財産という課税要件事実が消滅しているということが前提として議論されており、これを後発的事由として更正の請求が認められるかという点が議論の対象とされている。

(5) 結論

いかなる合意解除であろうとも、遡及効により原状回復されていれば、課税要件事実は消滅しているから、その後、税法の規定もなく、当該課税要件事実が存在しているものという前提(擬制・虚構)により課税することは許されない。