

遡及効を巡る税務上の諸問題

第 28 回 2009 年（平成 21 年）8 月 21 日

租税判例研究会座長、中央大学教授

大淵 博義

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

<2009.8 MJS租税判例研究会>

遡及効を巡る税務上の諸問題

中央大学教授

大 淵 博 義

1. 遺産分割と遡及効を巡る現状

(1) 遺産分割のやり直し（再分割）と課税関係

- ・相基通19の2-8但し書き…贈与又は交換として贈与税又は所得税課税

(2) 遺産分割の再分割の私法上の議論

- ① 債務不履行による遺産分割協議の解除を否定する考え方（最判平元. 2. 9）
- ② 遺産分割協議の解除と再分割を認めた事例（最判平2. 9. 27）

(3) 税法上、遺産分割の再分割による更正の請求を認めた事例

○従前は否定的である。

⇒納税義務の確定が不安定という懸念？

- ・平成21年2月27日判決（横山先生発表事例）により、法定の期間内の遺産分割の再分割による更正の請求が初めて認められた。

2. 遡及効に伴う課税上の議論すべき論点

(1) 遺産分割の解除と再分割が行われ、それが、私法上、真実であれば、これを無視して捨象することは許されないのではないか。

☆実体的真実主義の重視 → 私法上、確定した事実を前提とした課税要件規定への当て嵌めという税法の解釈適用のプロセスを注視すべき。

- ・これを無視することは、真実の事実関係とかけ離れた課税関係が形成されるという弊害 → 実質課税の原則の崩壊による課税の不公平を招来

(2) 法定申告期限後には解除、無効を主張することができないという最近の判例理論が正当か。

☆高松高裁判決平成18年2月23日（高松地裁平成17年2月15日、最高裁平成18年10月6日上告棄却）¹の下記判示が合理的であるといえるか。

・高松高裁は課税庁に対し錯誤無効を主張し得ない理由として「…法定申告期限を経過した後に、当事者の予期に反して、課税当局から、当事者が予定していなかった納税義務が生じるとか、予定していたものよりも重い納税義務が生じることを理由に、更正処分がなされた場合に、この課税負担の錯誤が当該法律行為の要素の錯誤に当たるとして、当該法律行為の錯誤による無効を認め、一旦発生した納税義務の負担を免れることを是認すれば、そのような錯誤の主張を思いつかない一般的な大多数の納税者との間で著しく公平を害し、租税法律関係が不安定となり、ひいては一般国民の素朴な正義感に反することになる。それゆえ、当該法律行為が錯誤により無効であることを法定申告期間を経過した時点で主張することを許さず、既に確定している納税義務の負担を免れないと解するのが相当である。」

※金子「租税法（第14版）」109頁は「…私的自治の尊重、納税者間の公平の確保、および租税法律関係の安定の維持の3つの要請の合理的調整の必要性にかんがみると、法定申告期限までになした取消・解除に限り、その効果を主張しようと解すべきであろう。」と述べる。

○この解釈は矛盾している

- ・ 法定申告期限後において、無効に起因して利得が返還された場合又は取消すべき行為が取り消された場合には、更正の請求を認めていること（所法152、所令274）。
- ・ 更正の期間制限の特例においても、無効に起因して利得が返還された場合又は取り消すべき行為が取り消された場合には、その時から3年間の更正期間を認めていること。
- ・ 継続した所得の場合には、いつでも、いかなる理由であるとしても、再売買等と認定されなければ、当該解除等にり現状に復すれば、その時の損金又は必要経費として損金算入されて、解除等に即した課税上の是正が図られる。これを完全に無視しているが、継続所得との間の課税上の不公平は明らかである。
- ・ ここでの主張制限とは、いかなる場面での主張制限であるのか。訴訟で主張出来ないというのであれば、訴訟上の主張制限にとどまり、租税実体法の場面で

¹ TAINS 判決年月日 H18-02-23 (H17-02-15) 国税庁資料 Z888-1239 (Z255-09932)、金子「租税法（第14版）」109頁注14の参照判例。金子「租税法（第14版）」109頁は「…私的自治の尊重、納税者間の公平の確保、および租税法律関係の安定の維持の3つの要請の合理的調整の必要性にかんがみると、法定申告期限までになした取消・解除に限り、その効果を主張しようと解すべきであろう。」と述べる。

の所得又は財産の消滅は有効に成立しているのであるから、例えば、贈与契約解除による原状回復後に贈与財産の評価を増額する更正は不可であるはずである。

★かかる判例と学説の解釈論は、不十分な解釈論であり、課税実務及び裁判実務を混乱させていることを反省する必要がある。

(3) 通則法 23 ①と②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。

①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。

②2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。

③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。

3)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、更正処分時においては、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。

4) 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)。

☆この場合、税法不知であるか否かは関係なく損金に算入される。

- ・ 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23②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

- 確定申告期限前後とは関係なく、いかなる理由による合意解除であろうとも、課税要件(例えば、合意解除による贈与により取得した財産)が消滅(当該贈与財産の返還)している以上、法に特別の規定がない以上、その所得又は財産が存在しているものとして(財産等の存在をフィクションして)課税することは許されない。

☆合意解除により贈与財産を返還した後に、当該贈与財産の評価額の誤謬につき増額更正することが許されるのであれば、滞納の場合に当該財産を差し押さえて公売に付することが可能なはずである。

⇒ 私法上、合意解除が無効ではない以上、当該贈与財産は贈与者に返還され、その所有権は贈与者に帰属しているのであるから、これを差し押さえて

ることは不可能である。

○すなわち、所得や財産が消滅している以上、それが存在しているとする納税申告書は、法律の規定に従っていないことになる。通法23①の適用を排除する規定ではない。

○やむを得ない事情ではない合意解除等が規制を受けるのは、1年の法定期間経過後に更正の請求の請求期間が到来する場合に限定されるのであり、それも、更正の請求という手続き規制に過ぎない。

実体的真実主義の下では、真実の所得又は財産に課税すべきものである。