



更正の請求制度を巡る諸問題
～更正の請求制度改正に関連して～

第 46 回 2012 年（平成 24 年）10 月 5 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/>

2012.10

MJS租税判例研究会・特別講演
更正の請求制度を巡る諸問題
～更正の請求制度改正に関連して～

MJS税経システム研究所
租税判例研究会座長
大 淵 博 義

I 更正の請求の期間延長とその問題点等

「別紙」参照

II 更正の請求制度の内容

更正の請求は、申告納税方式による租税について納税申告書を提出した者が、納税申告によっていったん確定した課税標準等または税額等を減額更正することを求めて税務署長（又は税関長）に対し請求することができる手続きである。その税法規定の概要は次のとおり。

1. 国税通則法

(1) 通常の更正の請求

国税通則法（以下「通則法」という）第23条が、一般的な各税共通の更正の請求制度であり、その第1項は、通常の更正の請求といわれるものである。

ここでは、納税申告書を提出した者は、次の一に該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から5年以内に限り³⁾、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等（当該申告に更正がなされた場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等、以下同じ）につき更正をすべき旨の請求をすることができることとされている。

①当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあつたことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとき。

②前号に規定する理由により、当該申告書に記載した純損失等の金額が過少であるとき、又は当該申告書（又は更正通知書）に純損失等の金額の記載がなかつたとき。

③第1号に規定する理由により、当該申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過少であるとき、又は当該申告書（又は更正通知書）に還付金の額に相当する税額の記載がなかつたとき。

(2) 後発的事由の更正の請求

通常の更正の請求に対して、法定申告期限後に発生したやむを得ない事情により、法定の請求期間を経過した後の一定期間の更正の請求を認める後発的事由の更正の請求制度（通則法23②）がある。この制度は、納税申告書を提出した者又は決定を受けた者は、次

³⁾ 平成23年12月2日、以降に到来する場合

の一に該当する場合（納税申告書を提出した者については、当該各号に掲げる期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。）には、同項の規定にかかわらず、各定める当該期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求をすることができる、こととされている。

①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っ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…その確定した日の翌日から起算して2月以内

②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に当たってその申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があつたとき…当該更正又は決定があつた日の翌日から起算して2月以内

③その他当該国税の法定申告期限後に生じた前2号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき…当該理由が生じた日の翌日から起算して2月以内

そして、この場合の「政令で定めるやむを得ない理由があるとき」とは、国税通則法施行令（以下「通則令」という）6条において、次のとおり規定している。

①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った事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと。

②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った事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと。

③帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき帳簿書類その他の記録に基づいて国税の課税標準等又は税額等を計算することができなかつた場合において、その後、当該事情が消滅したこと。

④相互協議により、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行なわれたこと。

⑤国税庁長官の法令の解釈が変更され公表されたことにより、当該課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知ったこと。

2. 所得税法

通則法の更正の請求は各税に共通して適用されるものであるが、所得税法では、その特異性から、「各種所得の金額に移動が生じた場合の更正の請求の特例」（所法 152）として、次の事由が生じた場合には、その生じた日の翌日から2か月以内に更正の請求が認められている。

①事業廃止した場合以後に必要な経費が発生した場合（所法 63）

②譲渡代金の未収金等が回収不能となった場合（所法 64）

③事業所得の金額並びに事業から生じた不動産所得及び山林所得以外の単発的所得である譲渡所得、雑所得等の所得の金額の計算上含まれていた無効な行使により生じた経済的成果が無効に基因して失われた場合

④前記の当該各種所得の金額の計算の基礎となった事実の内に含まれていたに取り消すことのできる行為が取り消されたこと

○所得税法153条では、当該年分の更正処分等又は修正申告により、翌年分以降の年分の所得金額等が過大となった場合には、当該更正を受けた日等から2か月以内に更正の請求ができることとされている。

○同法では更正の請求とは別に、前記の事業所得等の継続事業において発生した商品の返戻等による収入金額の減少、前記③又は④により所得が減少した場合には、その生じた年分の必要経費に算入することが明文化されている。ここでの商品等の返戻は、契約の解除等に伴う損失であり、また、無効に起因した経済的成果の喪失等と同様に、継続事業から生じた費用又は損失として処理されることとされている。

3. 法人税法

○前記事業所得等と同様に、解除等により発生した損金は、その発生した日の事業年度の損金とする前期損益修正損益として処理される（法人税基本通達2-2-16）。なお、前記通則法23条2項一号（前記通則法①）、同二号（同②）及び通則法施行令6条の三号（同③）、四号（同④）、五号（同⑤）は、当該既往事業年度における事実等の誤謬であるから、遡及して是正が図られるものと考えられる。

- ・このように継続事業に係る経過事業年度における是正の可否は困難を伴う場合があるが、基本的には、税務処理した事業年度において、当初から誤謬であったことが、その後の事業年度における判決等で明確にされた場合、つまり、当初から真実か否かが判断の基準となると考えられる。

○ちなみに、現在は凍結されているが、土地重課税における契約解除の場合には、その土地の譲渡等の取引毎に課税されるから、それが契約解除がなされた場合には、通則法23条2項による更正の請求が認められている（措置法通達63(6)-5）。その税制の特質による合理的な権利救済規定といえよう。

4. 相続税法

相続税法32条はその特異性から、個別の更正の請求の特例が創設されている。

先ず、①未分割遺産が分割された場合に、申告等により確定している課税価格が減少することとなった場合、②認知等により相続人に移動が生じたこと、③遺留分減殺請求により

弁済すべき金額等が確定したこと（以下、省略）に関する更正の請求がある。また、政令で定めるもので、遡及効に関連する更正の請求として、④相続等又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があったこと、⑤条件付の遺贈について、条件が成就したこと、が規定されている。

なお、相続税法に規定する更正の請求は、相続税は一般の更正の請求期間の5年であるが、贈与税の更正の請求は、更正の期間制限に併せての6年とする読替規定が措かれている（相法32②）。

Ⅲ 遡及効等により所得（財産）の消滅又は所得（財産）の増加をもたらす法律行為

本論文で取り上げる法律行為の遡及効により既存の発生している所得（収入金額）又は財産に変動を来し、税務上、問題となる場合として、次のようなものが考えられる。

①遡及効により所得・財産が減少する場合

- ・私法上の法律行為が要素錯誤等の無効に基因して経済的成果が消失した場合
- ・詐欺・脅迫等による意思の欠缺がある取消すことのできる行為が取り消された場合
- ・法定解除権・約定解除権の行使により解除された場合
- ・合意解除により解除された場合
- ・遺産分割協議により遺産が分割された場合
- ・遺産分割に瑕疵があり再分割された場合
- ・相続税申告において相続財産として申告していた財産が取得時効により占有者に移転した場合

②遡及効により過去の所得・財産等が増加する場合

- ・税務の更正処分取消訴訟の継続中に相続が発生し相続人が訴訟承継後に確定した勝訴判決により還付請求権を取得する場合
- ・相続より承継した債務が時効により消滅した場合
- ・相続人が相続財産に含まれていない財産を取得時効により取得した場合
- ・取得時効により取得した財産が占有時に遡及して占有者に帰属することとされた場合

Ⅳ 課税要件事実の消滅と私法上の遡及効の課税関係への影響

1. 通則法23条2項の後発的事由以外の事由による同1項の更正の請求の是非

～制限説と無制限説の合理性の検証～

○通則法23条2項（後発的事由の更正の請求）は、すでに述べたように、その後発的事由発生の日から2か月以内の期間満了の日が通常更正の請求期間（5年内）の満了の日後に到来する場合に限り可能であるとされている

➡その反対解釈は、同2項の2か月以内の期間満了の日が同1項の5年内であれば、同1項が適用されて、その後発的事由の発生の日から5年以内の通常更正の請求期間によることは論ずるまでもないことである。

○通則法 23 条 2 項の間後発的事由の更正の請求が認められない事由（例えば、税法不知による合意解除）が、通則法 23 条 1 項の更正の請求の期間内（5 年以内）に発生した場合には、同項による更正の請求の是非を巡り無制限説と制限説の見解の相違がある議論されている。

- ・制限説（二元説）は、通則法 23 条 1 項の通常更正の請求期間内に通則法 23 条 2 項の更正の請求期間の満了する場合であっても、通常更正の請求が認められるのは同 2 項の後発的事由に該当する場合に限定されるというものである。

- ・無制限説（一元説）は、後発的事由はもとより、それ以外の事由で所得等の課税要件事実が消滅した事実が認められる場合には、その事実の発生の日から 2 か月の経過した日が通常更正の請求期間内（5 年以内）であれば、通則法 23 条 1 項の更正の請求が認められるというものである（武田昌輔監修（加除式）、谷口（1989 年）、伊藤（1999 年）、関根（1986 年））。

➡その根拠は、通則法 23 条 2 項の本文「カッコ書き」が後発的事由の更正の請求は、通則法 23 条 1 項の更正の請求期間満了の日以後に限定されることから、その反対解釈は通則法 23 条 1 項の更正の請求の期間内であれば、所得の消滅や贈与財産の返還等の事実により課税要件事実が消滅した場合には、同項の期間内であれば、法的安定性を損なわないという制度的前提が導かれることによる。かかる解釈は、当然の目的論的解釈というべきであるし、制限説を採用する論拠の一つとして、本文「かつこ書き」を「そこまで深読みするのは無理がある」（今村（1999 年）196 頁）という批判は当を得ないものである。

○制限説の合理性が支持されうるためには、「やむを得ない事情の合意解除」等に基づいて契約等が原状に復した場合には、租税実体法上、課税要件事実（所得）が消滅して納税申告により確定した税額が過大となり、事後的な更正の請求（通則法 23 条 1 項及び 2 項）が認められるが、判例等が「やむを得ない事情」に当たらないとされている税法不知による合意解除等の場合には、租税実体法上、所得等の課税要件事実の消滅はなく、したがって、納税申告により確定した税額には変動を来さなないという論理が合理的に証明された場合である。

➡しかし、合意解除の事由如何によって、租税実体法上の法的効果が異なるという理由はない。

2. 錯誤無効・合意解除による原状回復後の更正処分の効力

(1) 納税義務の成立とその後における所得消滅の法的関連

通則法第 15 条は、納税者の納税義務の成立につき、所得税は歴年終了時、法人税は事業年度終了の時、また、相続税およ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とし、この納税義務の成立は「抽象的納税義務の成立」といわれている。

この抽象的納税義務は、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 条）。この確定申告は、抽象的納税義務の成立時に発生している具体的事実に基づいて適用して行われるものであり、したがって、通則法第 15 条の「納税義務の成立する時」（以下「抽象的納税義務の成立時」という。）に発生していない事実は、当該申告に反映することはできないし、また、抽象的納税義務の成立時以後、確定申告前に発生した事実であっても、その発生した事実の効果が抽象的納税義務の成立時前に遡及する効力を有しない場合には、抽象的納税義務に影響を与えないから、確定申告に反映させることはできない。

このことは、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、かかる遡及的効果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、当該消滅前の存在しない事実を基礎として、申告又は更正等の対象として具体的納税義務を確定することはできないということである。

(2) 主張制限の学説と判例の論理的矛盾

○金子（2012 年）は、「当初予定していたものよりも重い納税義務が生ずることに気づき、相手方の同意の下で取消し又は解除した場合には、私的自治の尊重、納税者間の公平の確保、および租税法関係の安定の維持の 3 つの合理的調整の必要性にかんがみると、法定申告期限が経過するまでの間になした取消・解除にかぎり、その効果を主張しようと解すべきであろう」、と述べている。

○大阪地裁平成 16 年 8 月 27 日判決（株式評価額の錯誤による贈与契約の錯誤無効に基因し又は合意解除による原状回復後に行われた当該株式の評価額の増額更正は、上記主張制限により適法とした。

・ 同旨・高松高裁平成18年2月23日判決（訟務月報52巻12号3672頁）東京高裁昭和61年7月3日判決（訟務月報33巻4号1023頁）及び大阪高裁平成8年7月25日判決（訟務月報44巻12号2201頁）も同様の論旨である。

○このうち、東京高裁昭和61年7月3日判決は、その最高裁平成2年5月11日判決（訟務月報37巻6号1080頁）において、合意解除又は利得返還の時期が、法定申告期限前であるかどうかの時期の問題ではなく、更正処分時において、無効又は合意解除等による利得の返還がなされていたかどうかの問題であり、本件は、課税処分時には、その当初の売買契約に係る経済的成果は返還されておらず、課税要件事実は消滅していないから、本件更正処分は

適法であるとしたものである。

したがって、この事案において、合意解除後、更正処分前に得ていた経済的成果を返還していれば、当該更正処分はなされなかったのではないかと思われる（岩崎）。この最高裁判決の論理であれば、経済的成果返還の原状回復後に、原状回復前の状態に基づいて更正処分を行えば、違法として取り消されたものと思われる。当該最高裁判決においては、課税の公平論や申告納税制度の破壊論等、前記判決及び論者が危惧する要素は、全く問題にしていない。

（３）本判決の論理展開の矛盾と誤解

本判決の論旨の基礎的な誤解は、租税実体領域と租税手続領域を混同しているということである。すなわち、本件贈与の申告が、税法不知による錯誤により、当該株式の評価額を過大に評価して申告したことから、贈与は錯誤無効であるとして、贈与株式を返還して原状に復したことを根拠として、更正の請求を行った場合には、税法不知による無効主張は認められないという論理は議論のあるところであるし、特に、合意解除の場合には、「やむを得ない事情」による合意解除以外は、後発的事由の更正の請求は認められないと解されていることから、上記の更正の請求は不適法という解釈が通説的な理解である。

ところが、本判決の事例は、受贈者は贈与により取得した株式の評価額は配当還元価額という認識に基づいて贈与税の申告をしたものであり、その後、純資産価額による更正の恐れがあることから、株式評価の錯誤により贈与契約を錯誤無効とし、また、合意解除により贈与により取得した本件株式を贈与者に返還したものである。つまり、受贈者は、少額な配当還元価額を贈与株式の評価額とした課税標準及び贈与税額を算定して贈与税の申告を行い、具体的納税義務が確定していたというものである。その上で、本件納税者は、その配当還元価額による贈与税申告の減額を求める更正の請求を行っているわけではないから、更正の請求に対する前記理論を持ち出して、「やむを得ない事情による場合の合意解除等」による株式の返還は、認められないということは不当である。要するに、税法不知による錯誤無効が採用されないとしても、また、「やむを得ない事情以外の事情による合意解除」により、申告により具体的納税義務として確定している配当還元価額による贈与税額の減額の更正の請求は認められないとしても、贈与者に返還され受贈者の所有ではない本件株式につき、その評価額を増額修正する更正処分は、贈与により取得した本件株式が無効又は合意解除により返還され受贈者の所有財産で無くなったこと、つまり、租税実体法上、贈与税の納税義務は遡及的に喪失したのであるから、その後、受贈者に対して、贈与者に返還された本件株式の評価額を是正して増額する更正処分を行うことは許されない。

※現状では、判決の影響もあつ金子宏(2012)の影響が大であり、納税者の主張制限を根拠として、実体法の領域に入り込んで納税者が敗訴しているのが現状である。

引用文献

- 伊藤義一 (1999年) 「現物出資に係る錯誤・合意解除による『無効の効果の遡及の有無』と『国税通則法第23条第2項 かつこ書の適用がある更正の請求にやむを得ない事情が必要か』について」『TKC税研情報』
- 岩崎政明 「課税期間終了後における契約の合意解除と課税標準又は税額の是正方法」『判例時報 1194号』
- 今村隆 (1999年) 「錯誤又は合意解除による無効主張の可否」『税理』42巻6号
- 金子宏 『(2012年) 租税法・第17版』有斐閣
- 谷口勢津夫 (1989年) 「通常の更正の請求と特別の更正の請求との関係」シュトイエル 328号
- 一杉直 (1986年) 「譲渡契約の合意解除と確定申告」『税経通信』41巻14号
- 関根稔 (1986年) 「所得年度終了後に行われた合意解除の事実を申告に反映させることの可否」税務事例 18巻6号2頁、
- 武田昌輔監修 (加除式) 『DHCコンメンタール国税通則法第1巻』第一法規、