

更正の請求～やむを得ない事情の有無

平成16年7月9日判決 裁決事例集 68 23頁

税理士 板垣 力

はじめに

本件は、分離長期譲渡所得について、保証債務の履行のための譲渡に関する課税の特例を適用すべきであるとしてなされた更正の請求に対し、確定申告書にその旨の記載がなく、また、その旨の記載がなかったことについてやむを得ない事情があるとは認められないとして、当該特例を適用することはできないと判断された事案である。

事案の概要

請求人は株式会社D（以下「D社」という）の代表取締役であり、同社は、法人税法第2条《定義》第10号に規定する同族会社である。

請求人は、所有する宅地2筆を、平成13年7月31日にE株式会社に100,000,000円で譲渡した。

なお、譲渡代金は、平成13年7月31日にE社からF銀行本店営業部（以下「F銀行本店」という。）の請求人名義の普通預金口座（以下「本件甲預金」という。）に振り込まれている。

また、請求人は、所有する立木を、平成13年中にG森林組合他3者に11,897,240円にて譲渡し、当該譲渡代金は、それぞれ本件甲預金に振り込まれている。

請求人は、平成13年5月1日に15,000,000円、同年7月31日に100,000,000円及び同年11月30日に5,000,000円を本件甲預金から払い出し、それぞれ同日付でF銀行本店のD社名義の当座預金口座（以下「本件乙預金」という。）に振り込んでいる。また、請求人は、F銀行本店の請求人名義の普通預金口座から平成13年6月5日に8,500,000円及び同年11月30日に5,000,000円を払い出し、それぞれ同日付で本件乙預金に振り込んでいる。

D社は、上記の金額をそれぞれ同日付で請求人からの仮受金として記帳しており、同社の事業年度末である平成14年2月28日に、当該仮受金残高133,500,000円を含む307,062,179円を、請求人からの受贈益として特別利益に計上し、益金の額に算入している。

請求人は、平成13年分の所得税について、青色の確定申告書（以下「本件申告書」という。）を法定期限内に申告したが、その際、本件申告書の「特例適用条文」の欄に、本件特例の適用を受ける旨及びその他財務省令に定める事

項の記載をしていなかった。

その後、請求人は、平成15年3月17日、分離長期譲渡所得について所得税法64条第2項に規定する保証債務の履行のための譲渡に関する課税の特例を適用すべき旨の更正の請求書（以下「本件更正の請求」という。）を提出した。本件更正の請求にあたり、「保証債務の履行のための資産の譲渡に関する計算明細書」（以下「本件計算明細書」という。）が添付されており、次のとおり記載されている。

(イ) 主たる債務者	D社
(ロ) 債権者	F銀行他
(ハ) 保証債務の内容	
A 債務を保証した年月日	記載なし
B 保証債務の種類	連帯保証債務
C 保証した債務の金額	112,617,640円
(ニ) 保証債務の履行に関する事項	
A 保証債務を履行した年月日	平成13年7月31日
B 保証債務を履行した金額	112,617,640円
C 求償権の額	112,617,640円
(ホ) 求償権の行使に関する事項	
A 求償権の行使不能となった年月日	平成14年2月28日
B 求償権の行使不能額	112,617,640円
C 求償権の額のうち既に支払を受けた金額	零円

請求人の主張

請求人は、D社とその仕入先との取引にあたり、本件特例が制定される以前から個人保証をすることを口頭・書面で実行してきており、それによりD社が成り立ってきた歴史的な経緯があり、このような請求人とD社及び仕入先との実態を無視し、単に債務保証契約書の存在がないことのみを挙証して債務保証の事実がないとして行った原処分には明白な誤りがある。

本件譲渡以前から、請求人に対してD社の取引金融機関であるF銀行本店からの「経営改善に係る具体策の提出方お願い」や「経営改善要請書」と題する文書等で、同社の債務を弁済するように催告があり、かつ、請求人の個人資産の処分代金による代位弁済を求める督促があった。債権者らは、D社がもはや債務超過で、債務弁済の資金調達が不可能であるとの判断に至っており、上記文書では、連帯保証人である請求人が資産を売却して弁済資金を調達し、直ちに弁済することを求めているものである。

請求人は、歴代の代表者が盤石の連帯保証人たる立場で、仕入先や金融機関等との取引を成していることを承継していることから、自己の資産を売却して債権者らに代位弁済を実行したものである。

D社では、請求人から受けた金員を、その用途を明確にして返済の事実を記録するために仮受金科目を使用し、当座預金を通じて入金後速やかに弁済していることから、同社の資金として運用されたものではない。請求人がD社に対して有していた求償権は、同社が多額の借入金を抱えて債務超過の状態ですぐに返済できる状態になく、その後も業績が改善される兆しがないことから、やむなく放棄せざるを得なかったものであり、求償権の行使は不可能である。また、請求人は、平成2年分の所得税について本件特例を適用して申告したが、当時の税務調査において是正を求められなかった事実があるから、今回も本件特例の適用は認められるべきである。

原処分庁の主張

D社は、請求人から仮受金として受け入れた金額のうち100,000,000円を平成13年7月31日に支払手形の決済23件、仕入代金の支払62件、証書借入金の返済1件及び手形借入金の返済1件の合計金額121,027,610円（以下「本件金員」という。）の支払の一部に充てている。なお、本件金員の支払先の中にF銀行本店は含まれていない。本件金員の支払のうち手形借入金の返済1件は、D社が平成13年5月30日にK信用金庫本店営業部（以下「K信金本店」という。）から返済期限を同年8月31日として借り入れた30,000,000円の一部10,000,000円を返済期限前に返済したものである。

請求人は、K信金本店を除き、本件金員の支払先について法的な債務保証をしている事実はなく、本件金員の支払先から支払の催告をされた事実はない。

本件特例は、「保証債務を履行するため資産の譲渡があった場合」において、その履行に伴う求償権の全部又は一部を行使することができないこととなったときは、その行使することができないこととなった金額を譲渡所得の金額又は山林所得の計算上なかったものとみなすものであり、この「保証債務を履行するため資産の譲渡があった場合」とは、保証債務を履行するために資産を譲渡し、社会通念上相当な期間内にその譲渡代金で保証債務を履行した場合又は保証債務を代物弁済した場合における資産の譲渡をいうものとされており、資産の譲渡と保証債務の履行の間に因果関係が必要である。すなわち、本件特例適用の実体的要件としては、資産の譲渡時に保証債務契約が存在していること、

債権者から保証債務の履行の催告があること、資産を譲渡し、その保証債務を履行したこと及び主たる債務者等に対して、その保証債務の履行に伴う求償権の全部又は一部を行使することができないことの要件すべてを充たして

いることが必要である。

これを本件についてみると、本件計算明細書には「求償権の行使不能となった年月日」は「平成14年2月28日」と記載されておりそれに対して本件更正の請求は平成15年3月17日にされていることから、本件更正の請求は、当該事実が生じた日の翌日から2月徒過していることになる。そうすると、本件に所得税法第152条の適用の余地はなく、また、本件特例を受けるためには、同法64条3項に規定する要件が必要とされるところ、本件申告書には本件特例の適用を受ける旨の記載がなく、かつ、その記載がなかったことについて同上第4項に規定するやむを得ない事情があったとは認められないことから、本件特例の手続的要件を欠くことは明らかである。以上のとおり、請求人の本件譲渡所得等の金額の計算上本件特例を適用することはできない。

判決の要旨

所得税法第64条第3項及び第4項によれば、同法第152条の規定による更生の請求をする場合を除き、確定申告書に保証債務の特例の適用を受ける旨の記載がある場合に限り本件特例の適用があり、確定申告書にその旨の記載がない場合にも、その旨の記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認められるときは、本件特例を適用することができる。これを本件についてみると、本件申告書に本件特例の適用を受ける旨の記載がなく、また、その旨の記載がなかったことについてやむを得ない事情があるとは認められないから、本件特例を適用することはできない。

そうすると、債務保証の事実、求償権行使不能の事実等の本件特例の適用を受けるための実体的要件の有無を判断するまでもなく、本件申告書に記載された課税標準等若しくは税額等の計算は、国税通則法第23条第1項第1号に規定する「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ったこと」のいずれにも該当しないから、本件更正の請求には理由がない。

研究～文理解釈上、判決の結果やむなしだが、立法論として今後通則法23条による救済はできないか？

1. 所得税法第64条2項の立法趣旨

現行所得税法第64条2項の規定は、旧所得税法（昭和40年法律33号による全部改正前のもの）第10条の6第2項の規定を承継した規定である。したがって、この旧所得税法の立法趣旨を確認する必要があるが、まず、同法1項の回収不能となった譲渡代金債権の取り扱いに関する規定の立法趣旨につい

てふれておく。

旧所得税法第10条の6第1項(64条1項)の規定は昭和37年に新設された規定である。所得税法では従来から課税所得の計算にあたっては「権利確定主義」よって収入を把握し、資産の売却代金等の請求権が確定した時点で、所得の実現があったものとして課税所得を認識する方法がとられている。(旧法10条1項、現行法36条1項)したがって、後日その売却売却債権等が回収不能となった場合の取り扱いが問題となる。この旧法第10条の6第1項が新設されるまでは、その債権が事業上のものである場合には、その回収不能分は、事業遂行上不可避的に発生する損失であるとの見地からその貸し倒れの事実が生じた年の必要経費に計上することを認めていたが、一方でその債権が事業上のものでない場合にはその回収不能分は、その回収不能となった年の収入とは無関係の損失であるという見地からその年の必要経費等への計上を否定し課税所得の計算上無視する取り扱いがなされていた。しかし、事業上のものではない資産の譲渡代金債権等の回収不能分であっても、その債権者の担税力の減少という観点からすればこれをその者の課税所得の計算上まったく考慮しないとするは必ずしも適当ではないという見地から昭和37年所得税法改正の際に、事業用のものではない資産の譲渡代金債権等が回収不能となった場合には、その回収不能分に対応する所得相当額はなかったものとみなすこととし、その譲渡代金債権等を所得に計上した年にさかのぼって課税所得金額を修正することができる規定(旧法第27条の2、現行法第152条)が設けられるに至った。

そして、この規定との関連により、保証人が保証債務を履行するために資産を譲渡した場合において、その履行に伴う求償権の全部又は一部の行使が不能となった場合には、その求償権行使不能分は資産の譲渡譲渡代金債権自体の貸し倒れではないが保証債務履行のために提供されたものであり、しかも、その履行に伴う求償権の行使が不能となることによって、結果的には、資産の譲渡による所得を現実に享受し得ないことになるものであり、それは、保証人の側から見ればあたかも譲渡債権等自体の貸し倒れと結果的に同じことになるものであるその両者の取り扱いを同じようにしようとの趣旨であり、保証債務の履行に伴う求償権の行使が不能である場合にも、なおかつ譲渡所得課税を行うことはいわゆる応能負担の原則に反することになるので、その不合理を避けるための措置として必要である、ということとなる。(注1)

2. 更正の請求

更正の請求には、通常の場合の更正の請求(国税通則法23条1項)と後発的
事由に基づく更正の請求(国税通則法23条2項、所得税法152条、法人税

法 8 2 条等)がある。 通常の場合の更正の請求は、申告の内容に誤りがある場合に常に認められるわけではなく、これが認められる場合は国税通則法 2 3 条 1 項 1 ないし 3 号に列挙されている。

すなわち、 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又は当該計算に誤りがあったことにより、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 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に純損失等の金額の記載がなかったとき 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に還付金の額に相当する税額の記載がなかったとき、とされている。

後発的事由に基づく更正の請求

の更正の請求の事由は申告書提出時・法定申告期限の時に存在しているので、1 年という一定の期限を設けているが、納税申告書の提出時にはそのような事由は存在せず、後日、発生する場合がある。このような後発的な減額事由が発生した場合には、 の更正の請求のように、法定申告期限から 1 年以内に更正の請求をすることを求めるのでは実状にそぐわないので、そのような事由が発生してから原則として 2 カ月以内に限り、更正の請求を認めることとしている。

これを、本件についてみると、本件計算明細書には「求償権の行使不能となった年月日」は「平成 1 4 年 2 月 2 8 日」と記載されており、それに対しての更正の請求は平成 1 5 年 3 月 1 7 日にされていることから本件更正の請求は、所得税法第 1 5 2 条に基づくものではなく、請求人の意図としては通則法第 2 3 条に基づく更正の請求であったと考えられる。しかしながら、所得税法第 6 4 条 1 項（収入金額の全部又は一部を回収することができないこととなった場合）第 2 項（保証債務をの履行するための資産の譲渡があった場合でその履行に伴う求償権の全部又は一部を行使することができないこととなった場合）に係わる更正の請求は、所得税法第 1 5 2 条に規定する上記 に基づく更正の請求に限られ、すでに更正の請求期間である 2 カ月が経過しており本件更正の請求は当然に認められないこととなる。となると本件において、請求人の主張が認められるためには、所得税第 6 4 条第 4 項に規定する宥恕規定に該当するかがポイントとなる。

3 . 宥恕規定について

所得税法第 6 4 条 3 項では、保証債務の履行に伴う課税の特例の適用を受けるためには「確定申告書に同項の規定の適用を受ける旨その他財務省令で定める事項の記載がある場合に限り、適用する」と規定されているが、同 4 項にて

「確定申告書の提出がなかった場合又は前項の記載がない確定申告書の提出があった場合においても、その提出がなかったこと又はその記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、第2項の規定を適用することができる」旨規定されている。では、どのような場合が「やむを得ない事情」に該当するかについて検討したい。

これについて、平成元年4月13日最高裁判決（月刊税務事例21巻10号24頁）は、これまで税務申告手続きについて、永年農民協議会の税務担当者の指導を仰いできており、事件となった確定申告書の作成についても農民協議会の職員の指導に全幅の信頼を置いていたので、職員らの書類作成に疑念を抱かず、職員らの指示どおり従いながら、結果的には確定申告書に措置法の適用条文を失念したまま申告書を提出した事案において、当該事実を「やむを得ない事情」には該当しないと判断している。

また、平成13年6月27日判決（61巻427頁）も、同族会社である審査請求人が、収用に伴う土地の譲渡収入金額及び移転に伴う補償金につき、当初申告において租税特別措置法第65条の2（収用換地等の場合の所得の特別控除）の適用を失念し、その後提出した修正申告において同上5項のいわゆる宥恕規定の適用を求めてきた事案に対し、「本件宥恕規定は、申告の記載又は明細書若しくは書類の添付がない確定申告書等の提出があった場合においても、税務署長がその記載又は添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、当該記載をした書類並びに明細書及び書類の提出があった場合に限り、適用することができる旨の規定であり、ここでいうやむを得ない事情とは、自然的災害等の客観的に見て本人の責めに帰すことのできない事情をいい、個人的な事情はこれに該当しないと解されている。～経理担当者が入院したことなどから本件補償金に係わる収入が会計帳簿に計上されなかったこと、市役所から本件補償金は非課税であると聞いたため関与税理士に連絡しなかったこと、収用等の特別控除の適用に手続きが必要であることをしらなかったこと、これらの事情は、いずれも請求人の主観的あるいは個人的事情に過ぎず、また、本件確定申告書の提出にあたって、請求人に、自然的災害等の客観的にみて本人の責めに帰すことのできない事情があったと認めることはできない。本件宥恕規定のやむを得ない事情とは、例えば、自然的災害等により公共事業施工者から書類の交付を受けることができず確定申告書等に書類の添付をすることができない場合などをいう。」と述べ、請求を棄却している。

一方で事案は多少異なるが、国税通則法第65条4項において、過少申告加算税について、「正当な理由」がある場合には非課税となる旨規定されているが、ここでいう「正当な理由」について、昭和50年6月24日札幌地判（地判税資82号238頁）は、執行官の職にある者が当初の申告に際し、その年

に支給された旅費、宿泊料が記載されている帳簿、資料を提示して税務職員の助言を受け、これらの旅費、宿泊料を事業所得の収入金額としなかったところ、その後これらを収入金額とする更正がなれた例において、「正当な理由」と認めている。しかしながら、この事案もその後の札幌高裁判決（注2）及び最高裁判決（注3）においては、「正当な理由」は存しない、と判断されている。

そうであれば、宥恕規定にいう、「税務署長がやむを得ない事情」の定義について上記裁判例、裁決事例のいうとおりであれば、阪神大震災や新潟地震のような天災により、申告要件を満たすことのできない場合にのみ限られることとなり、税務知識に疎く経験に乏しい納税者は「やむを得ない事情」の条項の適用を受けることは殆ど不可能に近く、この条文は死文等しいものといわざるを得ない。もちろん無制限に認めることはできないが法令を誤って解釈した納税者を救済するために柔軟な解釈はできないものであろうか。

おわりに

本裁決事例では、「保証債務の履行のための譲渡に関する課税の特例」の適用を求める「更正の請求」が行われたが、特例の適用を受けるための実体的要件判断するまでもなく、所得税法第64条3項・4項が規定する手続き要件の不備 確定申告書に特例の適用を受ける旨の記載がないこと その旨の記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認められないこと、を理由として更正をすべき理由がない旨の通知処分を容認した。審判所の判断としては当然といわざるを得ないが、前述の所得税法第64条の立法趣旨に鑑み、国税通則法第23条に基づく更正の請求を認める考え方はできないものであろうか。ましてや、給与所得者が保証債務に伴う履行を求められ給与や退職金を差し押さえられて保証債務の履行に充てられその求償権の行使が不可能となった場合、全く同じ条件でありながら本条のような規定は存在しない。課税の公平を考慮するのであれば本条の規定を給与所得や退職所得にも適用できるようにすることが立法論として妥当とされる。（注4）

本条項の規定が応能負担の原則を前提としている以上、「本条項の立法趣旨が最大限にいかされるような解釈・適用が望ましい。」（注5）とする見解に賛同したい。

また、宥恕規定については、前述のとおり、裁判例において「自然災害等本人の責めに帰すべき事由がない場合」に限定しており、「個人的な事情はこれに該当しない」と判断されている以上、宥恕規定により救済されるケースは殆ど考えられないとみてよいであろう。現行法では、租税特別措置法に規定する課税の特例は、国税通則法152条における更正の請求によっても一切認められない立場がとられている。本件の所得税法第64条の事案と同じく、申告

書作成相談会場などで誤った指導を受けた善意の納税者を救済できるような立法が望ましいのではないであろうか。一方で、実務上も、課税の特例を選択せずにいったん確定申告書を提出しておいて、後に更正の請求にて救済を図ろうと検討することがあるであろうが、宥恕規定を過信することは禁物であり「やむを得ない事情」を楽観的に判断することのないよう警鐘をならす事案である。

(注1) 吉良実 「保証債務をめぐる税務の問題点」 税理Vol.22 58頁

(注2) 札幌高判 昭和51年10月19日 税資90号227頁

(注3) 最高判 昭和52年6月14日 税資94号687頁

(注4) 相場慎一 「農業協同組合の組合長が員外貸付をしその損害賠償を譲渡収入金額で弁済しても所得税法64条2項(譲渡計算の保証特例)の適用はないとされた事案」 税研2003.7 86頁

(注5) 吉良実 前掲9頁

参考文献

注として引用の他

深山里江 「所得税法64条2項の適用の有無」 税務事例Vol.34 334頁

藤田良一 「所得税法上の資産損失制度に関する一考察」 税務大学校論叢Vol.13 212頁