

売り主側の確定判決と更正の請求

はじめに

本件は、ビル管理業及び損害保険代理業を営む審査請求人（侑明昌、以下「請求人」という。）がした更正の請求について、国税通則法（以下「通則法」という。）第23条《更正の請求》第2項第1号の規定の適用があるか否かを争点とする事案である。

事案の概要

1. 事実

- (1) 株式会社大分トヨパット(代表者C D)の株式を、株主Cから請求人(侑明昌)へ譲渡
- (2) 譲渡価額は、配当還元価額に基づく@ 2,500円である。
- (3) 税務署は、類似業種比準価額に基づく@ 14,742円に更正した。
- (4) 請求人はこの更正処分を不服として異議申立てを経て審査請求に及んだものである。

2. 審査請求までの時系列的経緯

請求人（有限会社G）		F（株主Cの相続人）	
	管轄A税務署長		
8. 2.27	更正処分	8.2.27	税務署長の更正処分
4.23	審査請求		
12.27	裁決		
		9.4.11	所得税更正処分取消訴訟
13. 5.2	本店移転P市 R市へ	13.9.	更正処分取消判決確定
	管轄B税務署長		
13.11.20	更正の請求		
14. 3.20	理由がない旨の通知		
5.17	異議申し立て		
8.12	棄却		
9.10	審査請求		

3. 請求人の主張

(1) Cに係る判決により、C及びその同族関係者が請求人の支配権を有していないことから、類似業種比準価額方式による株価の計算方法が否定され、その株価に基づいたCの相続人であるFに対するCに係る更正処分等は適法ではないことが確定した。

(2) 本件判決は、通則法第23条第2項1号に規定している「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。」に該当する。

4. 原処分庁の主張

(1) 本件判決によって取り消されたCの相続人であるFに対するCに係る更正処分等は、Cが請求人に1株2,500円で本件株式を譲渡した取引事実を基礎として、B税務署長が本件株式の時価相当額すなわち適正価額を認定し、取引価額が時価の2分の1未満であることを理由に、所得税法第59条第1項第2号及び所得税法施行令第169条を適用して、みなし譲渡課税を行ったものであり、本件判決は、所得税法第59条第1項第2号の適用に当たっての本件株式の時価相当額すなわち適正価額に係るB税務署長の認定を否定したものである。

(2) そうすると、本件判決は、請求人に1株2,500円で本件株式を譲渡した取引事実自体について何ら変更をもたらすものでなく、本件判決によって、請求人が1株2,500円で本件株式を取得した事実が否定され変更されたものではないから、通則法第23条第2項第1号に該当しない。

判決の要旨

(請求棄却 平成15年9月5日裁判・裁判事例集第66集9頁)

1. 通則法第23条第2項第1号の趣旨は、申告等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関係について民事上紛争を生じ、判決や和解によってこれと異なる事実が明らかにされたため、申告等に係る課税標準等又は税額等が過大になった場合において、更正の請求を認めようとするものであり、ここにいう判決とは、申告等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得喪変更に関する訴訟に係る判決を意味するものと解される。

2. 本件判決は、Fの相続人が提起した所得税更正処分等取消請求事件についてなされた判決であり、本件判決によって、請求人に対する本件更正処分等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そのものを左右するものではないから、同項の規定による更正の請求をすることはできない。

研究

1. 売主側の提起した所得税更正処分取消訴訟の内容と判決要旨

(1) ㈱大分トコットの代表者が所有する株式を、自らが代表者である(有)明昌へ譲渡した。

(2) (有)明昌は、㈱大分トコットの元役員等で構成する非同族会社である。

(3) この譲渡の結果、(有)明昌の㈱大分トコットの持株比率は22%強となった。

(4) 譲渡価額は、@ 2,500円である。取得資金は㈱大分トコットからの借入金に拠った。

(5) 非同族会社株式の時価は、大別 相続等の場合の静態的評価、 売買等の場合の動態的評価に区分され、具体的には次の方法がある。

株式発行会社の純資産価額に基づき評価する。

発行会社の将来の収益に着目して資本還元し、株式の現在価値を求めるもので収益還元方式と配当還元方式がある。

類似業種ないし類似業種の取引価額に批准する方法であり、類似会社比準方式と類似業種比準方式がある。

(6) 同族株主のいる会社における非同族会社の少数株主となる者が買受人となる場合には、その者は会社の支配権を有するものではなく、配当期待権を有するのみであるから、配当状況に着目した配当還元方式によることが合理的である。

(7) 本判決の意義は、株式を譲渡等をした場合の価額につき所得税基本通達 59 - 6「原則として株式等を譲渡等をした個人の当該譲渡直前の保有株式数により判定する。」を否定したことにある。本判決は国側が控訴せず確定している。又(有)明昌は審査請求で棄却され確定している。

2. 本更正処分について

(1) F に対する更正処分は、所得税法 59 条のみなし譲渡規定を根拠としている。又請求人に対するそれは、法人税法 22 条 2 項の低額による資産の譲受けに係る収益の額を認定したものである。

(2) 所得税法 59 条のみなし譲渡課税の規定は、個人の資産が贈与、相続等による移転があった場合に、それが法人に対するもの等一定の場合には、時価による譲渡があったものとみなして、それまでに生じている保有資産の価値の増加益に相当する所得が実現したとして課税するものである。

(3) この場合の「みなす」という意味は、異なった事物を法律関係では同一なものとしてみるということであり、反証を許さないのである。(注)

(注) 民法 886-1 胎児は、相続については、既に生まれたものとみなす。

(4) 一方法人税法 22 条 2 項は、当該事業年度の益金の額の内容として無償による資産の譲受けにかかる収益の額を例示している。この規定のうち固定資産に係るものの本質はそれまでに生じている保有資産の価値の増加益に相当する所得が実現したとして課税するものである。無償若しくは低廉な価額で譲渡された場合においても収益を構成することについては「固定資産の譲渡益に対する課税は法人の資産が売買・交換・贈与等により所有者たる法人の支配を離脱する際に、資産の値上がりという形ですでに発生している資産利益を清算、課税することを本質とするものであるから、いやしくも資産が第三者に譲渡された場合には、たとえ右譲渡が無償又は時価よりも低廉な価額でなされたときでも当該資産の取得価額と時価との差額たる資産利益に相当する益金が顕現するのである。」(注)

(注) 東京高裁 43.5.31 判決 税訴資 52.1020

(5) 租税法における実質主義のうち税法解釈における実質主義は、経済的評価を問題とする。「私法上の取引を認めた上で、経済社会の取引観念が、私法上の効果とは別個に経済的な価値が観念されて、それが一般人の認識として定着している場合に限りて検討される」(注)のであり、経済的利益が顕在化した以上は当該代金が無償であれ低額であれ資産の値上がり益がその資産の所有者に帰属する増加益を所得として益金を構成することになるのである。

(注) 松沢智編著「租税実体法の解釈と適用2」12頁

(6) そうすると、所得税法59条の場合も、法人税法22条2項の場合も、請求人が当初申告に際しその計算の基礎とした価格が、原処分庁の更正処分により類似業種比準価額が時価であるとした以上、「その申告、更正又は決定に係わる課税標準又は税額の計算の基礎となった事実」は、みなされた価格であり、経済的に評価された価額なのである。本判決では、「請求人に対する本件更正処分等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そのものを左右するものではない」としているが、課税標準の基礎となった当該株式の取引価額という取引事実の変動であり、更正の請求の要件に合致するものである。(注)

(注) 租税法における実質主義は、私人間で選択した法形式に捉われないことについて
東京高裁平成10年7月15日判決

2. 国税通則法23条2項第1号について

(1) 本判決は、通則法第23条第2項第1号の趣旨について、「申告等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関係について民事上紛争を生じ、判決や和解によってこれと異なる事実が明らかにされたため、申告等に係る課税標準等又は税額等が過大になった場合において、更正の請求を認めようとするものであり、ここにいう判決とは、申告等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得喪変更に関する訴訟に係る判決を意味するものと解される。」としている。

(2) 23条1項は、その申告等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は更正の請求をすることができるとしている。「その他の」という法令用語について、本件に即して解すれば、判決より広い意味を有するその他の事実が、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は更正の請求をすることができるべきである。本判決では、判決は「Fの提起した所得税更正処分取消請求事件についてなされた判決であり、請求人の課税標準等の計算の基礎となった事実そのものを左右するものではない。」としている。売買とは当事者の一方が財産権の移転を約し、相手方がこれに対し代金を支払うことを約す契約である。(注)

(注) 法律学小辞典 平井宣雄他編著 有斐閣

一の売買について、売主と買主で異なる金額であれば契約は成立しない。例えそれが私法上の契約ではなく、税務においてみなした金額或いは税法解釈における実質主義に基づき

経済的評価をした金額は、税法上の取引金額であるから、売買一個の金額でなければならない。

3. 通則法 23条 2項の規定は限定列举か

(1) 通則法 23条 2項の規定は次のとおりである。

納税申告書を提出した者等は次の各号の一に該当する場合には、更正の請求をすることができる。

一 その申告等に係る課税標準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。

二 その申告等に係る課税標準又は税額等の計算に当たってその申告等をし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等があったとき。

三 その他政令で定めるやむを得ない理由があるとき。

その申告等に係る課税標準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等の処分が取り消されたこと。

その申告等に係る課税標準又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使により解除され、又は取り消されたこと。

帳簿書類の押収等の事情により、により課税標準又は税額等の計算の基礎となるべき帳簿書類等に基づいて課税標準又は税額等の計算をすることができなかつた場合。

わが国が締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避又は脱税の防止のための条約に規定する権限のある当局間の協議により、その申告等に係る課税標準又は税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行われたこと。

(2) 後発的事由に基づく更正の請求の趣旨は、「一旦適法に成立した課税関係がその後発的事情によってその課税の前提となった経済的成果の基因たる私法上の事実関係に変動が生じた場合に、変動後の事実関係に適合せしめるための納税者の救済措置である。」

(注) 国税通則法コメンタール 1441 頁

そして後発的事由の要件を本法のみならず政令委任の形で規定していることは、列举された事由以外に、真にやむを得ない後発的事由を想定している法形式でないか。

(3) 納税者の救済措置であるとしながら、政令を含め六つの事由に限定されていることについては次のような批判的意見がある。

「納税者の責に帰すべからざる事由をすべて列举することは不可能であり、例えば、法人税法 22条 4項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の如き表現とすべきではなかつたか」(塚本誠太郎「更正の請求の範囲の本質」税務弘報 44巻 5号 60頁)

「更正の請求についての原因は、具体化、特定化が不可能であるのに、これを可能であると誤解し、一義的に確定し網羅して条文化した処に」問題があり、「申告後に、これの前提とした事実又は法律関係が変動して、所得なくして課税なしの原則が支配する租税秩序に違反し、収受租税を還付するのが適切である事情が生じたとき」とすべきである。

(高梨克彦「更正の請求再考」中川一郎生誕80周年記念税法学論文集37頁)

「政令の理解としては第5号で『前各号に類する事実があったこと』という規定があるものと補って考えるべきである。

(四元俊明「行間の税法解釈学」367頁)

4. 納税者の権利救済の側面

(1) 本事案のように更正の請求期限徒過であり、後発的事由に基づく要件にも該当しない場合、如何にして納税者の権利救済が図られるか。本事案で何よりも看過されてはならないことは、納税者には何らの帰責事由がないことである。

(2) 通則法24条では、その他の課税標準等又は税額等が調査したところと異なるときは、その調査により税額等を更正する、と規定している。そして通常は更正の請求制度との関係で、更正の請求がない限り、積極的に減額事由を調査しない、即ち減額更正はしないという取り扱いがされている。しかし税務署において減額事由が明らかなきは、特にその調査をしなくても、その調査したところと異なるときに該当するとして減額更正することが通例である。本事案の争点とされる株式の価額について、確定した判決により明白な事実となっている。納税者を救うのが正義公平に合致するものとする。

(3) 右山判決

最高裁平成17年2月1日判決を受け国税庁は「相続・贈与により取得した資産を譲渡した場合の譲渡所得の取得費について」により税務行政の変更がなされた。そこでは税務署に更正の請求などの手続により所得税は還付され、申告期限から5年を経過している年分については、法令上、還付できないこととされているので税務署に尋ねて貰いたい旨が国税庁ホームページ上で公表された。

(4) 一般に後発的事由に基づく更正の請求の範囲を限定していることは、租税債務を可及的速やかに確定することが財政収入の安定・確保する国家的要請であるとされている。更正の請求制度により、不当利得返還請求等の認められる余地は減少するという、排他的性格は一方で財政収入の安定化のためであるが、他方で納税者にとっての実体的真実性や権利保護が犠牲になるという側面をもつ。後発的、遡及的に法律不適合の状態が生じた場合の是正措置について「納税者としては通則法23条2項の規定により、所定の期間内に限り減額更正の請求ができると解するのが相当である。そしてこのような場合における納税者の救済は、もっぱら右更正の請求によって図られるべきであって、課税処分についての抗告訴訟において右のような事由を無効又は取消原因として主張することはできない」(最高裁平成57年2月23日判決)とし、納税者の救済方法として更正の請求のみに限定している。

(5) 更正の請求の立法趣旨及び現代的意義について松沢教授は次のとうり言われる。「申

告期限の実質的な延長措置の制限という性質をもち、申告の撤回・補正の事由の制限と解すべきであり」「納税者において申告した以上は、申告によって一応適法性の推定が働くので、申告期限後は税務官庁もこれを尊重し、租税債権を取得するため、その形成的な効果を本人の意思のみに委ねず、更正の請求という行政手続きによって税務官庁の調査に委ねて一定の処分をさせ確定させるところに、申告納税方式の本質と符節することになる。」

(注)

(注) 松沢智「租税手続法」120頁

修正申告については期限後等の制約は一切なく、更正の請求についてのみ厳格な要件を課していることは、申告納税制度の本旨からは齟齬を来すものである。

おわりに

(1) 不服申立前置主義は、権利・利益を侵害された納税者が、その回復を求める場合、行政処分の取消を求めて、司法審査以前に処分庁等に行政不服申立を行い、行政庁の処分見直しを経由しなければならない。この意義については税務に関する処分が大量に行われものであること、裁決等により税務行政の統一的運用が図られること、租税が専門的技術的な性質があること等々が挙げられている。しかしこれらは概ね税務行政の効率化或いは統一的運用に資することの側面からのものであり、納税者の権利救済の側面が看過されているように思われる。「不服申立の段階では、何らかの理由でも、かかる場合の請求の利益を認める方向にいくべきであり、それが納税者の権利救済に資する。」(注) ような運営が望ましいことに異論はないであろう。

(注) 岸田貞夫「国税不服審査請求における納税者の保護」松沢智先生古希記念論文集「租税行政と納税者の救済」所収 8頁

(2) この審査請求手続と司法審査の関係について、巷間行政不服審査は、司法審査の前審的な役割であると説明されているが、判示するところ「行政処分の審査請求手続と行政処分の取消訴訟手続とは全く別個の手続であって、たとえ本件各処分のように審査請求前置が定められ、これに従って原告が本件各処分の審査裁決を得た上で本訴提起に至った場合においても、審査裁決の認定を受訴裁判所がそのまま是認しなければならないものではなく、受訴裁判所は、本訴において提出された証拠のみに基づき、審査裁決とは別個独自にこれを認定すべきである。」(岡山地裁 昭和62年9月3日 シュイニル313号7頁) としている。仮に審査請求を経て、訴訟になったとき履審的審理を要求されるのでは納税者にとり過重な負担であり、納税者にとって審査請求前置の意義は希薄なものとなる。租税に関する不服申立前置の制度が、国民の権利保護の要請に応えるものであること、審査が真に行政処分庁から独立した機関で行われることなどが、有効な制度としての担保となるものである。