

講義中配付

事 例 研 究
(解 説)

〔科 目〕 裁決書の概要・事例研究
〔講義日時〕 令和元年8月2日(金)
自 8:30 至 13:50
〔講 師〕 国税不服審判所
国税審判官 石井 邦明

事例研究《解説》

【研究1】争点の捉え方は妥当か。併せて、資料1から6に基づき主張整理及び争点整理を行う。

本件は、通則法第23条第2項第1号の後発的事由に基づく更正の請求が認められるか否かが問題となっている事件であるが、争点を明確にするためには、この更正の請求に係る課税要件のどの部分について当事者の主張が相違しているのかを整理する必要がある。

課税要件	請求人らの主張	原処分庁の主張
<p>(手続的要件)</p> <p>① 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。）であること</p>	<p>請求人らは、相続税の課税価格の計算上、計算の基礎としていなかった本件保証債務の履行に伴う求償権の行使について、平成22年8月22日に債務者及び他の連帯保証人に対しY地方裁判所に訴訟提起し、同年12月11日に仮執行宣言付の勝訴判決を受け、本件執行文を得た。</p> <p>しかしながら、本件執行文に基づき強制執行した結果、請求人らは本件各執行不能調書により、執行（回収）不能の通知を受けた。</p> <p>この本件各執行不能調書は、「本件保証債務の求償権の行使による回収不能が確定した」ことを明らかとしたものであり、通則法23条2項1号に規定する「判決」に該当するものである。</p>	<p>(主張なし)</p>
<p>② 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こと</p>	<p>本件各執行不能調書により、当該事実が異なることとなった場合に当たる。</p> <p>注：なお、秋明陳述録取書（資料6）を読んでもはっきりと主張しているかどうかは不明である。</p>	<p>相続開始の際、現に存する保証債務を履行したことによる求償権の行使がその相続開始後において不能となったとしても、このことにより、相続開始時点における現況が異なることとならないことからすれば、本件各更正の請求は、その請求の時期に関係なく、本件規定の「申告に係る課税標準等または税額等の計算の基礎となった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」ことに基因する請求であるとは認められない。</p>
<p>③ その確定した日の翌日から起算して2月以内に更正の請求がなされていること</p>	<p>本件各更正の請求は、当該執行不能が確定した日である平成23年7月10日及び同月24日の翌日から起算して2月以内の同年8月12日に行われている。</p>	<p>要件②を充足しないから、請求の時期は関係ない。</p>
<p>(実体的要件)</p> <p>④ 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いこと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こと</p>	<p>(主張なし)</p>	<p>(主張なし)</p>

⇒検討内容 上記表の当事者の主張の整理を基に、裁決を検討すると次のとおりである。

- (1) 裁決書は、「国税通則法第 23 条第 2 項第 1 号により行われた更正の請求が適法な請求であるか否か」が争われているとしているが、具体的に何が争点となっているのか明確にする必要がある。
- (2) 課税要件に係る当事者の主張をみると、請求人らは、課税要件①を充足する旨主張し、原処分庁は、課税要件②を充足しない旨主張している。課税要件①から④は、いわゆる重疊的課税要件（複数の課税要件のすべてを満たす必要があるもの）であるから、仮に、課税要件①を満たさなければ、課税要件②を検討するまでもなく更正の請求は理由がないことになり、同様に、課税要件②を満たさないことが明らかであれば、課税要件①を検討するまでもなく更正の請求は理由がないことになる。したがって、争点は課税要件①にあるのか、課税要件②にあるのか、そのいずれにもあるのかについて、もっとはっきりさせる必要がある。そして裁決書の判断をみると、この争点をはっきりと捉えていないことにより、課税要件①によりつつも、課税要件②を問題とする原処分庁の主張に引きずられた記載部分がある（3 判断の(3)の口の「また、本件各執行不能調書に記載されている内容は、本件債務者等に対する平成 23 年 7 月 10 日及び同月 24 日における強制執行の結果であり、申告等に係る課税標準等の基礎となる事実、すなわち、本件相続開始日における現況には変更がないのであるから、」部分）。

なお、更正の請求に理由がない旨の通知処分の取消しを求める場合は、請求人が申告書の記載が真実と異なることにつき立証責任を負うとされている（「裁決書起案の手引」第 1 編理論 17 ページ参照）。これを本件についてみると、請求人らは課税要件①に重点を置いて主張しているが、原処分庁は課税要件②を充足しない旨を主張しているのであるから、仮に、課税要件②を主要な争点とするのであれば、この点についての請求人らの反論を求める必要がある。また、課税要件①を主要な争点とするのであれば、本件各執行不能調書の性格について、裁決書 3(3)口の記載よりも詳しく審理を展開（請求人に対する求釈明の必要やこれに対する原処分庁の主張を徴するなど）し、「判決と同一の効力を有する・・・その他の行為」に該当しないことを明確にする必要がある。そうすると、本件では、課税要件②を主要な争点として扱う方が簡潔になると思われる。

- (3) 本件では課税要件④は争点となっていない。そこで、仮に、課税要件④のみの判断で結論を出そうとする場合には、請求人らにとって不意打ちの判断とならないように、課税要件④についても争点とする旨告知し、主張立証を促す必要がある。

（参考）どの要件を主要な争点とするかについては、主張や証拠の状況などから事件によって異なるが、判断の容易性によって決すればよい。なお、後発的事由に基づく更正の請求が認められるか否かを判断する場合に手続的要件と実体的要件のどちらを先に判断すべきか等について、別添「通則法 23 条 2 項 1 号に規定する後発的事由に関する裁決における留意点」参照

【研究 2】争点の判断に必要な関係法令を適切に記載しているか。

- (1) 法令について、適用がいつの時点のものを明示しており適切である。
- (2) 争点の捉え方については【研究 1】のとおりであるが、判断に必要な関係法令は記載されている。

【研究 3】本件で、当事者の主張の整理及び判断の記載を容易にする上で有益な「事実」とは何か。具体的には、求償権の①発生原因、②発生事由、③行使、④行使不能について、事実上の争点以外のもの及び争点を理解する上で前提となる事実を記載しているか。

- (1) 請求人らが執行不能調書を得るに至るまでの事実関係が記載されているかがポイントとなる。具体的には、求償権の①発生原因、②発生事由、③行使、④行使不能について、事実上の争点以外のもの及び争点を理解する上で前提となる事実を記載しているかどうかを検討することになり、本裁決書はこれらについて適切に記載している。
- (2) 保証債務について、請求人らが被相続人から承継したことの記載がない。この点については、「審査請求に至る経緯」欄に、請求人らは包括受遺者である旨を記載しているので、これをもって足りると理解することもできるが、できれば請求人らが承継した事実を明記した方が分かりやすい（注：釈明陳述録取書（資料 6 の(3)）には記載がある。）。
- (3) 判断で課税要件④（実体的要件）の充足性を問題として取り上げているのであるから、K に係る営業の実体について記載すべき事項がないかどうかの検討を要する。

なお、本裁決書の「認定事実」欄に記載している事項は、いずれも容易に認定できる事実であるから「基礎事実」欄に記載した方がよい。

《参 考》「審査請求に至る経緯」の記載事項は足りているか。

「審査請求に至る経緯」欄には、次の３点を記載する必要がある。本裁決書は、そのすべてを記載しており、適切な内容となっている。

- (1) 原処分的前提となっている事実 ⇒ 相続の発生及び相続税の申告の状況、更正の請求の状況
- (2) 原処分の概要を示す事実 ⇒ 原処分庁の表示、処分年月日、原処分の内容
- (3) 審査請求の適法性に係る事実 ⇒ 異議申立ての事実、異議決定の年月日、審査請求の年月日

(異議決定の年月日から期間制限の形式要件を満たすことが明らかとならない場合には異議決定書謄本の送達日を記載する必要がある。)

【研究４】請求人の主張の中で、争点に係る部分はどれか。

争点に係る主張としては「ロ」の部分のみで十分である。

「イ」の部分は求償権を行使するに至った背景や基礎事実において記載されている事項であり、課税要件的に整理された主張の観点からは削除してもよい（もっとも、審査請求人らが固執している場合は本件のように記載することが望ましい場合もある。）。

【研究５】１ 「認定事実」欄記載の認定事実は、いかなる争点に係るものか。

認定事実は、課税要件④（実体的要件）に係るものである。

課税要件④は争点として当事者の主張に表れていないものであり、唐突感を否めない。

【研究５】２ 記載の認定事実は、争点に係る課税要件充足の有無を判断するのに十分なものとなっているか。

相続開始の時に、主たる債務者等に対する求償権の回収が事実上できない状況にあることが客観的に認められるか否かについては、法令解釈イの後段に記載のとおりである。

したがって、本裁決が、主たる判断を実体的要件充足性に求めるのであれば、相続開始時におけるＫの資力や弁済能力等について審査請求人らに立証させるなどにより、さらに事実認定をする必要がある。

【研究６】「(3) 本件各通知処分について」のイは、争点に即したものとなっているか。 (【研究１】参照)

【研究７】「(3) 本件各通知処分について」のロは、法令解釈との齟齬はないか。 (【研究１】参照)

別添

通則法 23 条 2 項 1 号に規定する後発的事由に関する裁決における留意点

【事例の概要】 別紙のとおり

【本部検討事項等】

1 後発的事由に基づく更正の請求が認められるための要件

《検討要旨》

通則法 23 条 2 項 1 号に規定する後発的事由に基づく更正の請求が認められるためには、手続的要件（同号所定の後発的事由の発生、期限内の更正の請求）と実体的要件（同条 1 項各号に掲げる税額の過大等）の双方が満たされていることが必要である（別紙・検討事項 1(1)）。

そして、注意すべきことは、後発的事由の多くの部分が法人税並びに事業所得及び事業に係る不動産所得・山林所得に係る所得税には適用されないことである。

2 更正の請求が認められるか否かを判断する場合に、手続的要件と実体的要件のどちらを先に判断すべきか（別紙・検討事項 2(2)）。

3 本件のように、実体的要件を欠く場合でも、当事者が手続的要件を争っている場合、その点の判断をする必要があるか否か（別紙・検討事項 2(4)）。

別紙

【事例の概要】 (抜粋)

(事実関係)

- 1 請求人は、平14年3月期～平15年3月期（以下「各事業年度」という。）の法人税について、法定申告期限までに申告した。
- 2 平16. 3. 3 上記法人税の修正申告（請求人がM社に賃貸していた機械（以下「本件機械」という。）の賃貸料収入の計上漏れ等）をした。
- 3 平18. 9. 3 訴訟上の和解（以下「本件和解」という。）が成立（和解期日における本件機械の所有権がM社にあることを確認）した。
- 4 平18.10.9 更正の請求（上記賃貸料収入として計上した金額の減額を求めるもの）
- 5 平18.12.21 更正をすべき理由がない旨の通知処分
- 6 平19. 2. 7 審査請求

(争 点)

請求人を利害関係人とする訴訟上の和解が通則法23条2項1号に規定する「判決」に該当するか。

(審判所の判断)

- 1 請求人は、本件和解が通則法23条2項1号に規定する「判決」に該当する根拠として、要するに、本件和解により、初めて本件機械の所有権が請求人に移転したのであり、その結果として、本件和解成立以前の請求人とM社との本件賃貸借取引は無効となったことを主張している。
- 2 ところで、通則法23条2項1号の趣旨は、納税申告後の判決又は和解により、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さかのぼって異動を来することが確定し、その結果税額を減額すべき場合において、納税者に更正の請求を認めることにより、納税者の救済の途を拡充したものと解される。
- 3 また、訴訟上の和解は、民事訴訟法267条により、和解関与者の間で和解調書において確定された和解の内容が拘束力を生じることとなる。なお、和解関与者には、和解調書の当事者の表示に記載されている利害関係人も含まれる。
- 4 そして、訴訟上の和解により、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さかのぼって異動を来することが確定した場合には、納税者は、通則法23条2項1号の規定により更正の請求をすることができることになるが、当該和解の内容が従前の権利関係等にさかのぼって異動を来すものでないと認められるときは、通則法23条2項1号の規定にいう「和解」には該当せず、これに基づく更正の請求は理由がないと解される。
- 5 本件和解について検討すると次のとおりである。
 - (1) 本件機械に関する本件和解の内容は、和解期日における本件機械の所有権がM社にあることを確認することとどまり、本件和解以前における本件機械の所有権の帰属及び本件賃貸借取引の有効性等について何ら確認するものではないことから、本件和解は、従前の権利関係等にさかのぼって異動を来すものではないと認められる。
したがって、本件和解は、通則法23条2項1号に規定する「判決」には該当しない。
 - (2) (以下、記載省略)
- 6 以上のとおり、請求人の主張にはいずれも理由がないから、本件通知処分は、いずれも適法である。

【検討事項】

1 更正の請求の要件

- (1) 通則法 23 条 2 項 1 号に規定する後発的事由に基づく更正の請求が認められるためには、手続的要件（期限内の更正の請求等）を満たすだけでは足りず、実体的要件（同法 1 項各号に掲げる税額の過大等）が満たされていることが必要である。

したがって、上記の手続的要件と実体的要件の双方が満たされる場合に更正の請求が認められ、要件のうちの一つでも欠けていれば、更正の請求は認められないことになる。

- (2) ところで、通則法は、各税法に共通する基本的な手続に関して定めているにとどまり、実体的要件は法人税法等の実体法が定めているから、実体的要件については、実体法によって税額を計算した結果、申告税額が過大であることなどが必要である。

そして、法人税については、「法人の所得の計算については、当期において生じた損金は、その発生事由を問わず、当期に生じた益金と対応させて当期において経理処理をすべきものであって、その発生事由が既往の事業年度の益金に対応するものであっても、その事業年度に遡って損益として処理はしないというのが、一般的な会計の処理であるということができるから、後の事業年度において売買契約が解除されたことを理由とする通則法 23 条 2 項に基づく更正の請求は同条 1 項所定の税額の過大等の実体的要件を欠くものである。」（東京高判昭 61. 11. 11 税資 154—524、最高裁判昭 62. 7. 10 税資 159—65）と解されている。

したがって、通則法 23 条 2 項の規定は、法人税にあっては、いわゆる期間損益課税になじまないところの所得帰属者の誤り（同項 2 号）、押収等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に基づいてその計算ができなかったとき（同法施行令 6 条 1 項 3 号）等にその適用が考えられよう（通則法コンメンタール 1454 ページ）。

2 本件更正の請求

- (1) 本件は、法人税に係る更正の請求であるので、上記 1(2)の考え方が妥当する事案である。

すなわち、仮に、本件和解が通則法 23 条 2 項 1 号に規定する「判決」に該当する（本件和解により従前の事実関係に異動を来すことが確定→本件賃貸借取引の無効が確定）としても、本件賃借料の返金という損失は本件和解がなされた事業年度の損金として処理すべきであり、上記 1(2)のとおり税額が過大であるとの実体的要件を欠くことになる。

したがって、本件では、本件和解が「判決」に該当するか否かにかかわらず、通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求は認められないことになる。

- (2) ところで、更正の請求が認められるか否かを判断する場合に、手続的要件と実体的要件のどちらを先に判断すべきかであるが、要件の欠缺を理由に更正の請求が認められないと判断する場合には、手続的要件でも実体的要件でもその欠缺が容易に判断できるものを先に判断すればよいといえる。例えば、期限徒過の更正の請求の場合には、後発的事由や実体的要件の有無の判断をせずに、期限徒過を理由に更正の請求は認められないと判断することができる。

本件判決は、後発的事由の発生の有無を検討し、本件和解が「判決」に該当しないと判断しているが、本件については、仮に本件和解が「判決」に該当するとしても、通則法 23 条 1 項に規定する実体的要件を欠くという理由で、同条 2 項 1 号に基づく更正の請求は認められないと判断することもできた事案である。

- (3) なお、審判所の判断 4 の「訴訟上の和解により、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さかのぼって異動を来すことが確定した場合には、納税者は、通則法 23 条 2 項 1 号の規定により更正の請求をすることができることになる」との記載は、手続的要件が満たされるだけで更正の請求が認められるとの誤解を与えるおそれがあり、適切でない。

「異動を来すことが確定した場合には、通則法 23 条 2 項 1 号に規定する『判決』に該当する」とするか、「異動を来すことが確定し、その結果税額が過大となった場合には、通則法 23 条 2 項 1 号の規定に基づく更正の請求が認められる」とした方がよい。

- (4) 本件のように、実体的要件を欠く場合でも、当事者が手続的要件（「判決」に該当するか否か）を争っている場合、その点の判断をする必要があるか否かであるが、実体的要件を満たさない以上更正の請求は認められないから、当事者が争点としていても判断する必要はないといえる。ただし、当事者に求釈明し、実体的要件についての主張をさせた上で実体的要件を欠く旨を判断した方がよいのではないか。

なお、当事者が争点としている手続的要件（「判決」に該当するか否か）について判断を示す場合には、上記(3)のように、「判決」に該当するだけで更正の請求が認められると誤解されるような記載をしないように注意する必要がある。

(参考メモ)

【時系列】

年月日	内 容
平成 12 年 3 月 19 日	(有)K の(株)S 銀行からの借入に際し、C、D、(有)M 及び被相続人が連帯保証
4 月 2 日	同上
17 年 1 月 31 日	(有)K の(株)S 銀行への返済が滞り、被相続人が債務の一部を代位弁済
5 月 8 日	被相続人は、(株)S 銀行、(有)K、C 及び D に対し、(有)M 所有建物の根抵当権の抹消調停申立て
10 月 3 日	被相続人は、調停不調により申立て取下げ
12 月 13 日	相続開始
18 年 9 月 2 日	(有)K 事業内容の変更
21 年 11 月 29 日	請求人ら及び(有)M が(株)S 銀行に 61,876,490 円支払い、保証債務を履行
22 年 8 月 22 日	請求人ら及び(有)M は、(有)K、C 及び D に対し求償金請求の訴訟提起
12 月 11 日	(有)K、C 及び D に対し支払いを命じる旨の仮執行宣言付判決
12 月 24 日	(有)K、C 及び D に対し強制執行ができる旨の執行文が付与
23 年 5 月 2 日	(有)K 解散
7 月 10 日	(有)K、C 及び D に対し強制執行
7 月 24 日	(有)K、C 及び D に対し強制執行
	(執行不能調書作成)
8 月 12 日	請求人ら更正の請求
10 月 1 日	原処分庁更正をすべき理由のない旨の通知処分
10 月 31 日	請求人ら異議申立
24 年 1 月 28 日	原処分庁異議決定 (棄却)
2 月 20 日	請求人ら審査請求