

## 更正と修正申告の關係

札幌高等裁判平成六年一月七日(平成四年(行ツ)第五号)

判例タイムズ八六(号)二九頁

本判決は、更正後に更正による額を上回る内容の修正申告をなした場合に、更正の取消を求める利益が失われるとしたものである。

原告・被控訴人Xは、自己所有の土地を売却し、その売却代金を保証債務の弁済にあてた。そして所得税法六四条二項の適用があるものとして所得税の申告をした(同項の適用に関してXが保証人であったか主たる債務者であったかという点も争点とされているがここでは省略する)。ところが、被告・控訴人Y(事務署長が所得税法六四条二項の適用を否定して更正(「本件更正」)および過少申告加算税の賦課決定をしたため、Xはこれを不服申立手続で争っていた)。

ところで、審査請求の手続中に、Xは、租税特別措置法三七条の二第二項にもとづき、本件更正による額を上回る課税標準と税額を記載した修正申告(「本件修正申告」)をした。同項は、特定の事業用資産の買換えの場合の譲渡所得の課税繰延べの要件をみたさなくなった場合に、修正申告書を提出し、かつ、納

付すべき税額を納付しなければならぬ旨定めている。この修正申告書の提出がないときは、同条第四項により、納税地の税務署長は更正をおこなうものとされている。法令で提出を義務づけているという意味で、右の修正申告を義務的修正申告とよぶことがある。控訴審で問題とされたのは、本件修正申告が更正の額を上回る額を内容としていたことから、Xにはもはや本件更正の取消を求める訴えの利益が失われるのではないかということである。

札幌高等裁判所は次のようにのべて本件更正の取消を求めるXの請求を却下した。

「申告納税方式をとる所得税においては、納税申告は、納付すべき税額を確定する効果をもつものであるが、このことは修正申告においても同じであり、本件のような租税特別措置法三七条の二第二項所定の修正申告においても異なることはない。そうすると、本件修正申告により、本件更正よりも増額された課税標準および納付すべき税額は、その額に確定し、本件更正は本件修正申告に吸収されて消滅したというべきである。」

ただし、修正申告の記載内容について次のような微妙な判示をしている点が、興味深い。間接的な表現ながら、更正を争いつつ修正申告をする方法を納税者に認めるための一つの方向を示唆しているからである。

「国税通則法一九条四項一号は、修正申告書には『その申告前の課税標準等及び税額等』を記載すべきものとしていない。本判決は、修正申告の提出が法令で義務づけられている場合の納税者の不服の合理的な処理という課題をうきまはりにしたものといえよう。事案の解決にむけては、延滞税との関係で訴えの利益を認めるとする裁判例(東京地裁平成三年四月二十六日行集四二巻四号六二二頁)、暫定的な処理として義務的修正申告の取消訴訟を認めるべきであるとの主張(山田・後掲)、過少申告加算税賦課決定の取消判決を機会として更正の請求をみとめるという解釈、等が参考になる。

上告審は原審の判断を正当として上告を棄却している(最高裁第三小法廷平成六年二月六日判決(行ツ)第一〇六号)。評釈として、山田二郎・ジュリスト一〇七三号三四三頁がある。

(増井良啓 東京大学)

ろ、現在の実務においては、修正申告書を提出する者が、その前になされた更正につき不服申し立て手続において争っている場合であっても、その者が争っている部分を除外して、その主張する額を記載することを許容しない解釈を前提とした取り扱いをしているように窺われる(但し、本件修正申告において、所轄担当者が右のような実務上の見解に基づいて指導、指摘をしたわけではない)。右解釈を正当なものとすれば(もつとも、国税通則法一九条四項一号をそのように解するべきかは疑問なしとしないが、被控訴人はこの点を問題としているわけではない)、たしかに更正を争いつつ修正申告をする方法は閉ざされることとなるが、法がそのような方法を認めていないこととなる以上、法の不備によるやむをえない結果といえるべきであるが、このことから、更正とその後修正申告の關係及びこの場合の修正申告の効果を前記と別意に解することは相当でない。

なお、本判決はさらに、延滞税は自動確定の租税であるから延滞税賦課決定取消の訴えは不合法である旨、本件修正申告により納付すべき税額が確定しても本件更正とは独立した処分である過少申告加算税の賦課決定に内在する違法は当然には治療されないから過少申告加算税の賦課決定の取消を求める利益は失われぬ旨を判示している。

更正と修正申告との關係については、現行法上わずかに国税通則法二〇条ががかりとなるだけで、十分な規整がなされて