

「更正をすべき理由がない旨の通知処分」に対する  
不服申立ての審理等について

国税不服審判所平成六年一月二五日裁決

裁決事例集四八号一〇〇頁

池 本 征 男

(税務大学校研究部主任教授)

## はじめに

我が国の所得税法や法人税法は、納税義務の確定手続として、納税者自らが税法に従って所得や税額を計算して国に申告し、これを納付することを建前とする申告納税制度を採用している。この申告納税制度の下では、納税者のする申告により第一次的に納税義務が確定し、その申告が誤っている場合や申告がない場合については、税務署長のする更正又は決定により第二次的に納税義務が確定する（国税通則法一六条一項一号）。納税申告書に記載した課税標準等又は税額等が過少である場合には、納税者は修正申告をすることにより、その是正をすることができ、（国税通則法一九条一項）、その課税標準等又は税額等が過大である場合には、納税者自らは是正ができず、税務署長の職権発動を促す更正の請求制度が設けられており（国税通則法二三条一項）、更正の請求があった場合には、税務署長が課税標準等又は税額等を調査した上で、これを更正し又は更正をすべき理由のない旨を通知することとされている（同条四項）。この場合の「更正をすべき理由のない旨の通知処分」の法的性質については必ずしも明らかでない。

本件の裁決事例の主たる争点は、①売買契約を取り消し、不法行為に基づく損害賠償請求権を取得した場合の課税関係、及び、②資産の譲渡代金が回収不能と認められるか否かの事実認定に関するものであるが、裁決事例を詳細に検討すると、③更正の請求をした後に請求額を増額することは新たな更正の請求か又は理由の追加か、適法な更正の請求と不適法な更正の請求（請求期限の徒過等）とがある場合にされた「更正をすべき理由がない旨の通知処分」の性質とその処分に対する不服審査の審理の範囲及び違法性判断の基準時など、「更正をすべき理由がない

旨の通知処分」の不服審査における審理上の難しい問題が含まれている。

そこで本稿では、本件裁判事例を素材にして、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」の法的性質を論じた上、右処分に対して不服申立てがされた場合の審理上の問題を考察することとし、①及び②の実体法の問題については要点を述べるにとどめたい。

## 一 事案の概要

### 1 審査請求に至る経緯

審査請求人（以下「請求人」という。）は、会社員であるが、平成二年一〇月二六日に同人が所有する本件土地三七〇、二四平方メートルをAに譲渡したとして、平成二年分所得税の確定申告書を所轄税務署長に対し法定申告期限までに提出した。その後、請求人は、譲渡代金の回収不能を理由として、平成三年六月一二日に更正の請求（以下「第一次更正の請求」という。）をした後、本件土地に係る売買契約を詐欺を理由として取り消したとして、平成四年四月四日に更正の請求（以下「第二次更正の請求」という。）をした。

これに対し、所轄税務署長である原処分庁は、平成四年四月一六日付で第一次更正の請求と第二次更正の請求について、更正をすべき理由がない旨の通知をした。

そこで、請求人は、右処分を不服として、異議決定（原処分の一部取消し）を経た上で本件審査請求をした（確定申告書の提出から裁決に至るまでの経緯については、別表一を参照されたい）。

## 2 当事者の主張

## (一) 請求人の主張

原処分は、次の理由により違法であるので、その全部又は一部の取消しを求める。

- (1) 請求人は、平成二年三月一八日にAとの間で本件土地を一億七九二〇万円で購入する旨の売買契約（以下「本件売買契約」という。）を締結し、同日、Aから手付金として一七九二万円を受領した。その後、請求人とAは、平成二年一〇月二五日に代金を一億五〇〇〇万円に変更し、請求人は、翌日にAに所有権移転登記手続に必要な書類を交付したが、Aから残代金として支払われたB社（Aが代表取締役）振出しの白地小切手は不渡りとなった。そこで、請求人は、平成三年六月一八日到達の売買取消通告書で、Aの詐欺を理由に本件売買契約を取り消す旨の意思表示をした。したがって、本件売買契約は取り消されたものであるから、課税原因である本件の譲渡所得が生ずる余地はない。

- (2) 請求人は、本件売買契約を取り消し、現状回復を求めたが、本件土地は、既にAから第三者であるC社に転売され、取り戻すことができない状況となったため、平成三年二月四日にAを被告とする損害賠償等請求事件を提訴したところ、平成四年四月三〇日の判決により不法行為に基づく損害賠償として本件売買残代金相当額の損害賠償請求権（以下「本件損害賠償請求権」という。）が認められた。この本件損害賠償請求権は、本件土地に加えられた不法行為に基づく損害につき支払われる損害賠償金であるから、非課税所得に該当する（所得税法九条一項一六号）。

- (3) 仮に、右の(2)の主張が認められないとしても、本件損害賠償請求権を得たことによる所得は、その発生形

態が一時的・偶発的であり、資産の譲渡としての対価性を有しないものであるから、一時所得に該当する（所得税法三四条）。一時所得の収入すべき時期は、その支払を受けた日によるとされているところ（所得基本通達三六一一三）、本件損害賠償請求権はまだ弁済されていないから、平成二年分の総収入金額に算入すべき金額は、本件手付金一七九二万円のみであり、その一時所得の金額は八二六万二〇〇〇円となる。

(4) 仮に、(1)から(3)までの主張が認められないとしても、Aには強制執行をすべき資産はなく、詐欺罪で服役中であるから、本件の譲渡所得の金額の計算に当たっては、所得税法六四条一項の規定が適用されるべきであり、その譲渡所得の金額は九四二万円となる。

## (二) 原処分庁の主張

(1) 請求人は、本件土地の所有権を失ったが、譲渡代金の未回収相当部分についてはその代償として本件損害賠償請求権を取得したのだから、実質的に土地を有償譲渡した場合と同様である。したがって、譲渡所得が発生しなかったとはいえない。

(2) 所得税法九条一項一六号に規定する非課税所得に該当するのは、損害保険契約に基づき支払を受ける保険金及び損害賠償金（これらに類するものを含む。）で、心身に加えられた損害又は突発的な事故により資産に加えられた損害につき支払を受ける相当の見舞金等であるところ、本件損害賠償請求権の实质は、土地の譲渡対価と認められるから、非課税所得には該当しない。

(3) 本件損害賠償請求権は代金の未回収相当部分であり、資産の譲渡対価に相当するものであるから、譲渡所得に該当し、一時所得には該当しない。

(4) 所得税法において譲渡代金が回収不能であるというためには、債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その貸金等（未取譲渡代金）の弁済を受けることができないと認められる場合、債権者はその債務者に対し、債務の免除額を書面により通知することが要件の一つとされている（所得税基本通達五一―一、六四―一）ところ、請求人は、Aに対して譲渡残代金相当額の損害賠償債務を免除した事実がないことから、現在はおもかく将来にわたり回収する予定であるといわざるを得ない。

### 3 裁決

(一) 本件審査請求の争点は、①売買契約を取り消したことを理由に譲渡所得が生じないといえるか、②本件損害賠償請求権が非課税所得といえるか、③同請求権が一時所得に該当するか、④同請求権が回収不能といえるかである。

(二) 争点①から③までについて

(1) 請求人及び原処分庁の提出資料並びに当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

(イ) 請求人は、平成二年三月一八日にAとの間で本件売買契約を締結し、同日、Aから手付金を受領したこと

(ロ) その後、請求人は、売買代金を変更し、平成二年一〇月二六日に所有権移転登記手続に必要な登記

委任状及び印鑑証明書等をAに交付し、これと引き換えに残代金としてB社振出しの白地小切手を受領したこと

(ハ) Aは残代金を支払う意思も能力もなく、右小切手の決済ができないことを認識していたにもかかわらず、これを秘し請求人に誤信させたこと

(三) Aは本件土地の所有名義を平成二年一〇月二六日付でAに移転した上、同年二月二日付で本件土地をC社に売り渡し、所有名義も移転したこと

(ホ) 請求人は平成三年六月一八日到達の通告書により本件売買契約を取り消す旨の意思表示をしたこと

(ヘ) 請求人は、平成三年二月四日に損害賠償等請求事件を提訴した結果、平成四年四月三〇日に不法行為に基づく損害賠償について「Aは請求人に対し売買残代金相当額の一億三、二〇八万円を支払え」との判決を得、同判決が確定したこと

(2) 以上の事実を総合して判断すると、次のとおりである。

(イ) 請求人は本件売買契約を取り消したから譲渡所得は発生しないと主張するところ、右取消しにより形式的には本件売買はなかったことになる（民法九六条一項、一一二条）が、本件損害賠償請求権を取得したことにより、請求人はAから残代金を受領したと同様の経済的成果を挙げたということができ、同請求権の取得は、実質的には土地の譲渡の対価と評価するのが相当である。

(ロ) 請求人は、本件損害賠償請求権の取得は非課税所得であると主張するが、所得税法九条一項一六号が損害賠償金を非課税所得としている趣旨は、典型的な損害賠償が一旦失われた価値を再び補てんし

損害のない状態に戻すだけのものであり、形式的に価値の取得があってもそれを所得と観念することが酷であることにありと解され、したがって、損害賠償であっても得べかりし利益が賠償される場合には、本来得ようとした利益を取得したのと同じ状態となり、典型的な損害賠償のように所得と観念することが酷である場合とはいえないから、同条項に規定する「損害賠償金」に当たらないと解するのが相当である。本件損害賠償請求権は、残代金相当額の賠償を内容とし明らかに得べかりし利益の賠償であるから、非課税所得に該当しない。

(ハ) 請求人は、本件損害賠償請求権の取得は一時所得に該当すると主張するが、所得税法三四条は一時所得の要件として資産の譲渡の対価としての性質を有しないものであることを規定しているところ、本件損害賠償請求権は、資産の譲渡の対価に相当するものであるから、一時所得に該当しないことは明らかである。

### (三) 争点④について

(1) 請求人提出資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

(イ) Aは、詐欺罪で平成五年一月一二日に懲役三年の実刑判決を受け、服役中であること

(ロ) Aにはみるべき資産はなく、家財道具も同居していた女性のものと同別して差押えできるかどうか不明であること

(ハ) Aが代表取締役であったB社は、平成元年六月五日設立で以後二期分だけ申告があるが、繰越欠損金が約六二四六万五千円あって、平成三年一〇月以降、事務所を撤去し、実質的には解散状態になっ



ていること

(二) Aは、本件土地をC社に譲渡し、その代金一億六一七九万四八八〇円を平成二年一月八日及び同年一月二日C社から受領したが、そのうち一億円を借入金の返済に充てており、残金の行方は不明であること

(2) 資産の譲渡代金が回収不能であるというためには、法律上債権が消滅した場合がそれに当たることは当然であるが、所得税法が実質的な担税力に着目して課税要件を定めていることに照らせば、債務者の資産状態、支払能力等からみて債権の回収が事実上不可能である場合もこれに該当するといふべきである。

これを本件についてみると、請求人が本件損害賠償請求権を放棄していないことから、同請求権が法律上消滅したということとはできないが、(1)で認定した諸事情を総合すれば、Aには本件損害賠償請求権を弁済する能力はなく、同請求権の回収は事実上不可能と認めるのが相当である。

したがって、本件の所得計算においては、所得税法六四条一項を適用し、譲渡所得の計算上一億三二〇八万円はなかったものとみなした結果、同所得の金額は九四二万円となるので、原処分の一部を取り消すのが相当である。

## 二 研究

1 「更正をすべき理由がない旨の通知処分」に対して不服申立てがされた場合の審理上の問題

(一) 通常の場合の更正の請求と後発的事由の更正の請求

納税申告書に記載した課税標準等又は税額等が過大であった場合には、納税者自らがこれを是正することはできず、税務署長の減額更正という職権発動を促す更正の請求をすることにより、税務署長の処分を待つて減額されることになる（国税通則法二三条）。税務署長が調査した結果、更正の請求に理由がないと認められたときには、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」がされる（国税通則法二三条四項）。この更正の請求には、通常の場合の更正の請求と後発的事由の更正の請求とがある。

通常の場合の更正の請求ができるのは、納税申告書を提出した者（これらの相続人などの権利義務を包括して承継した者を含む。）について、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算が「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ったこと」により、①当該申告書の提出により納付すべき税額（更正があった場合には更正後の税額）が過大であるとき、②納税申告書に記載した純損失等の金額（当該金額に関し更正があった場合には更正後の金額）が過少であるとき又は当該申告書（当該申告書に関し更正があった場合には、更正通知書）にその金額の記載がなかったとき、③納税申告書に記載した還付金の額に相当する税額（当該税額に関し更正があった場合には更正後の税額）が過少であるとき又は当該申告書（当該申告書に関し更正があった場合には、更正通知書）にその税額の記載がなかったときに限られている。そして、この場合の更正の請求は国税の法定申告期限から一年以内にならなければならない（国税通則法二三条一項）。つまり、当初の申告自体に原始的（内在的）な瑕疵がある場合に、法定申告期限から一年以内に限って、納税者から申告の誤りの是正を求める制度が通常の場合の更正の請求といわれるものである。

これに対して、後発的事由に基づく更正の請求は、申告時点では申告に誤りがなかったが、申告時に予知し

得なかつた事態その他やむを得ない事由がその後を生じた場合、すなわち、当初の申告に内在的な瑕疵はなかつたが、その後の事情の変更により、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等が過大になったときに、その減額更正を求めるものである。後発的事由に基づく更正の請求ができる場合は、納税申告書を提出した者又は決定を受けた者（これらの相続人などの権利義務を包括して承継した者を含む。）について、法定申告期限後に次のような理由が生じたことにより、前記①から③までに該当することとなった場合である。後発的事由の更正の請求ができる期間は、それぞれ次に掲げるとおりである（国税通則法二三条二項）。

イ 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つ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等を含む。）により、その事実がその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二月以内（国税通則法二三条二項一號）。

ロ 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つて、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他の者に係る更正又は決定があつたとき、その更正又は決定があつた日の翌日から起算して二月以内（国税通則法二三条二項二號）。

ハ 次の理由が生じたとき、その理由が生じた日の翌日から起算して二月以内（国税通則法二三条二項三號、国税通則法施行令六条一項）。

(イ) 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つ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

(ロ) 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つた事実に係る契約が、解除権

の行使によつ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つて解除され又は取り消されたこと

(ハ) 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った場合に於いて、その後、当該事情が消滅したこと

(ニ) 租税条約に基づき我が国と相手方当事国との権限ある当局間の協議により、先の申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる合意が行われたこと

また、後発的事由の更正の請求には、国税通則法に定めるもののほか、各税法に所定の規定が設けられており、所得税法では、①事業廃止以後の年に必要経費に算入される金額が生じた場合（法六三条）、②資産の譲渡代金等の回収不能が生じた場合（法六四条一項）、③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が行使不能となった場合（法六四条二項）、④所得（事業等の所得を除く。）の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われ又は取消し得べき行為が取り消された場合（同法施行令二七四条）に基づく更正の請求の特例（法一五二条）のほか、⑤前年分の所得税額等の更正等に伴う更正の請求の特例（法一五三条）がある。この場合の更正の請求は当該事実が生じた日の翌日から起算して二月以内にしなければならない（同法一五二条、一五三条）。

更正の請求について請求期限を定めているのは、申告納税制度の下においては適正な期限内申告を期待して

いること、法律関係の早期安定、税務行政の能率的な運営等にあるとされており（注一）、かかる意味で、更正の請求期限は更正の請求の適法要件として重要である。

ところで、本件の第一次更正の請求は、所得税法六四条一項及び同法一五二条に基づく更正の請求であり、法定申告期限から一年以内になされているものであるが、法定申告期限から一年以内に後発的な事由が生じた場合には、通常の場合の更正の請求ができるものと解されている（東京高裁昭和六一年七月三〇日判決、訟務月報三三巻四号一〇二三頁）から、国税通則法二三条一項の規定により適法な期間内にされた更正の請求である。これに対し、本件の第二次更正の請求は、売買契約の取消しを理由としているから、国税通則法二三条一項、同法施行令六条一項二号に基づく後発的な事由の更正の請求と認められるが、法定申告期限から一年を経過しており、また、売買契約の取消しから二月を経過してされているから、更正の請求期限を徒過した不適法なものということが出来る。この点に関し、本件の判決では、「平成四年四月四日付の更正の請求は、期限徒過後にされたものであるから本来不適法なものであるが、原処分庁提出書類によれば、原処分庁及び異議審理庁は特に期限徒過の点は触れず、実体につき審理し判断したものと認められること、当審査請求における原処分の答弁書においても、上記更正の請求を平成三年六月一二日付更正の請求の理由の追加として扱い、実体的な理由で棄却を求めていることに照らせば、権利救済機関たる当審判所において、期限徒過を理由として平成四年四月四日付更正の請求を不適法とすることは相当でないと認めた。」とする。このことの当否については後に述べる。

## (二) 「更正をすべき理由がない旨の通知処分」の法的性質

更正の請求は、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等が過大である場合に税務署長の減額更正という職権発動を促すものであるから、更正の請求がされたからといって請求に係る課税標準等又は税額等が確定するものではない。この点は修正申告の場合と異なる。更正の請求がされた場合、税務署長は、その更正請求書に記載されたところに基づいて課税標準等又は税額等について調査し、その調査により課税標準等又は税額等の全部若しくは一部を更正（請求の全部又は一部を認容する減額更正）し、又はその更正をすべき理由がない旨（請求の拒否）を通知しなければならぬこととされており（国税通則法二三条四項）、この処分を待って税額等が確定する。相当の期間内に税務署長がこれらの措置を採らない場合には、不作為についての不服申立て又は不作為違法確認の訴えをすることができ（行政不服審査法七条、行政事件訴訟法三条五項）、また、更正の請求に基づき減額更正がされた場合の過誤納金については、更正の請求があった日の翌日から起算して三月を経過する日とその更正があった日の翌日から起算して一月を経過する日とのいずれか早い日から還付加算金が付されることになっている（国税通則法五八条一項二号）。更正の請求の一部を認容する更正（これには「更正をすべき理由がない旨の通知」が含まれている。）又は「更正をすべき理由がない旨の通知処分」に不服がある場合には、不服申立てができる（国税通則法七五条）。

以上が更正の請求に対する税務署長の行う処分の概要であるが、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」の法的性質については、必ずしも明らかでなく、更正処分類似のものとして解する見解（更正類似処分説）と請求拒否に当たるものと解する見解（請求拒否処分説）とがある。前者の見解は、更正の請求は税務署長の減額更

正という職権発動を促すものであって、更正の請求をしたということは、申告額が更正の請求額に置き代わる、つまり、更正の請求額を申告額と擬制し、税務署長がその更正の請求を認めないとしたことは増額更正をしたものと観念するのである。税務署長が更正の請求額の一部を認容し減額更正をした場合には、認容しない部分について増額更正をしたものと観念し、この増額更正相当額が「更正をすべき理由がない旨の通知処分」に当たるものと解するのである。これに対して、後者の見解は、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」を青色申告の承認申請の却下処分（所得税法一四五条）等と同様の性質のものとして理解し、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」は、税務署長が納税者の求めた更正の請求理由の存否を審理した上で、その理由が認められないと応答する性質のものにすぎなく、課税標準又は税額等を確認する性質は有していないと解するのである。更正類似処分説によれば、更正の請求を処理する税務署長は、納税申告書等に記載されている課税標準等又は税額等がトータルとして過大であるかどうかについて全面的に見直し、その課税標準等が更正の請求額を上回る限り、上回る部分の金額については「更正をすべき理由がない」として通知すると理解するのに対し、請求拒否処分説では、税務署長は納税者が更正の請求をした理由の存否のみを調査し、その理由が認められれば、そのトータルとしての課税標準等が更正の請求額を上回るかどうかにかかわらず減額更正をする、その理由が認められなければ「更正をすべき理由がない旨の通知処分」を行うものと理解するのである。両説は、更正の請求を処理するに当たって行う税務署長の調査及び審理の範囲等が異なっている点に相違がある（注二）。

申告納税制度の下での税額の確定方式には、納税者のする申告と税務署長の行う更正及び決定があるが（国

税通則法一六条一項一号)、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」も課税標準等を認定し、税額等を確定させる機能をもつものと理解できること(注三)、国税通則法二三條四項では、「税務署長は、更正の請求があった場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正をし、又は更正すべき理由がない旨をその請求をした者に通知する」旨規定しているところ、税務署長が調査するのは課税標準等又は税額等であつて、更正の請求理由の存否ではないこと、税務署長は、納税者の申告に誤りがある場合には、調査により確認した課税標準等又は税額等を更正をする(国税通則法二四條)が、国税通則法二三條四項にいう「更正」とは同法二四條に規定する「更正」と同義であること等に照らすと、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」は更正類似処分のもつと解するのが相当であらう。

ちなみに、大阪地裁平成七年一〇月一七日判決(判例時報一五六九号三九頁)では、「更正をすべき理由がない旨の処分は、更正の請求に対する単なる棄却処分ではなく、更正処分に準ずるものであり、その後当初申告額を増額する内容の更正処分がなされた場合、後の更正処分に吸収されて消滅するものと解されるから、更正をすべき理由がない旨の処分の取消を求める訴えは、訴えの利益を欠くものとして却下すべきである。」とする(注四)。また、東京高裁平成四年六月二九日判決(訟務月報三九卷五号九一三頁)は、「更正の理由がない旨の通知処分は、納税者の申告による税額等の減額を求める更正の請求に対し、右税額等の減額を拒否する処分であり、通知処分により、申告された税額等について減額を認めないことを確定させる効果を持つものである。右通知処分と増額更正処分とは、このように手続的には別個独立の処分であるけれども、同一の所得税の納税義務にかかわり、相互に密接な関連を持つものといえる。そして、以上のとおり、右両処分は所得税



の納税義務の確定にかかわる処分であるが、通知処分は、申告税額の減少のみにかかわるのに比し、増額更正処分は、納付すべき税額全体にかかわり、実質的には申告税額等を正当でないものと否定し、これに増額変更を加えて税額の総額を確定するものであるから、増額更正処分の内容は、減額更正をしない旨の通知処分の内容を包摂する関係にあるとい得るものである。」と判示する。東京高裁判決では、「更正の理由がない旨の通知処分」は減額を拒否する処分であるとするが、その後段で、右通知処分は所得税の納税義務に確定にかかわる処分であるとし、同一年分の所得税について「更正の理由がない旨の通知処分」と「増額更正処分」とがされた場合には、増額更正処分に吸収されると判示していることからみると、更正類似処分説に立っているものと理解することができよう。

もっとも、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」は、当該納税者の課税標準等又は税額等を全面的に見直し、納税申告書に記載された課税標準等又は税額等を減額する必要がない（又は一部の減額にとどめる）という意味での更正処分に類似するものであって、税務署長が課税標準等又は税額等を更正する場合の更正処分とはやや意味合いが異なっている。例えば、税務署長が更正の請求の処理に当たって調査審理を尽くした結果、納税申告書に記載された課税標準等又は税額等が正しいのか又は更正の請求に係るそれが正しいのか真偽不明の場合においても、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」をすることができるのであって、更正処分におけるように客観的な課税標準等又は税額等を把握することが要求されるものではない。申告納税制度は、納税者自らが正しい申告納税をするということを前提としているので、一旦申告した以上、その申告が誤ったとして更正の請求をするには、その正しい課税標準等を納税者自らが証明をすべきであり、更正の請求を受け

た税務署長が調査を尽くしたにもかかわらず、更正の請求額が正しいとの心証が得られない場合には減額更正をすることができず、この場合には「更正をすべき理由がない旨の通知処分」をすることになるのである（注五）。

(三) 「更正をすべき理由がない旨の通知処分」に対して不服申立てがされた場合の審理の範囲

「更正をすべき理由がない旨の通知処分」の法的性質に関しては、右に述べたように、更正類似処分説と請求拒否処分説の二つの考え方があがあるが、このいずれの説を採るかによって、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」に対して不服申立てがされた場合の審理の対象及び範囲も異なってくる。更正類似処分説によれば、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」は、納税申告書に記載されている課税標準等又は税額等が過大であるかどうかを全面的に見直し、結果として減額更正をする必要がない（又は一部の減額更正をし、更正の請求額の一部を認容しない）とする処分であるから、不服申立ての審理の対象も当該納税者のトータルとしての課税標準等又は税額等であり、下限を更正の請求額とし、上限を申告額（更正があった場合は更正後の金額）とするその間の課税標準等又は税額等が審理の範囲となる。したがって、異議審理庁又は裁決庁である国税不服審判所長において審理をした結果、仮に更正の請求理由の存在が認められたとしても、他に、課税標準等又は税額等の申告漏れが確認できれば、当該不服申立ては棄却されることになるのである。これに対し、請求拒否処分説によれば、当該納税者の個々の更正の請求事由の存否が不服申立ての審理の対象になるのであるから、異議審理庁又は裁決庁である国税不服審判所長において審理をした結果、更正の請求の理由が存在する

ことが確認されれば、その余を審理するまでも「更正をすべき理由がない旨の通知処分」は取り消すことになる。

「更正をすべき理由がない旨の通知処分」に対して不服申立てがされた場合の実務の取扱いは、異議審理庁又は国税不服審判所長の審理のいずれも、右通知処分を申告額に基づく課税標準等又は税額等を正當とする確認行為と位置づけており、更正の請求の全部又は一部を認める異議決定又は裁決をする場合には、異議決定書又は裁決書の本文において、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」の全部又は一部を取り消す旨を記載（別紙に「取消額等計算書」を添付）することとし、処分庁である税務署長にこれを差し戻し、改めて税務署長が処分をすることとしない。つまり、更正類似処分説に立っているものといえよう。

もつとも、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」には、税務署長が更正の請求に対し適法性の要件審査を行った結果、例えば、期限徒過等の手続的要件を欠くとして、実質審理（実体判断）をせずに処分（却下に相当する処分）を行う場合と、税務署長が実質審理を行った上で更正の請求の実体的要件が認められず更正の理由がないと判断して行う処分（棄却に相当する処分）とがあることに着目し、前者の処分が行われた場合に、その不服申立ての審理に当たった裁決庁が更正の請求は手続的に適法であり、実質審理をすべきであったと認めるときは、裁決庁自身は実質審理を行わずに右処分を取り消し、原処分庁が国税通則法一〇二条二項の規定に従い、再度、更正の請求に対する処分を行うべきであるとして、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」は請求拒否処分説による（ただし、原処分庁が実質審理をしている場合は更正類似処分説による）のが相当であると見る見解がある（注六）。国税通則法二三条四項は、課税標準等又は税額等を調査した上で「更正

をすべき理由がない旨の通知」をする旨規定しているが、これは適法な更正の請求を前提とした規定であるから、不適法な更正の請求に対しては、課税標準等又は税額等を調査するまでもなく、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」をすることが可能である（実務上は、不適法な更正の請求に対しても、嘆願書として扱い、課税標準等又は税額等を調査することとしている）。したがって、不適法な更正の請求に対して課税標準等又は税額等の実質審理を行わずに「更正をすべき理由がない旨の通知処分」がされた事例について、行政不服審査段階で適法な更正の請求と判断された場合には、請求拒否処分説が妥当とする右見解は、傾聴に値するものといえよう（行政不服審査の段階で差し戻し、改めて、処分庁が更正の請求理由が認められるか否かの実質的な審理をした上で、再度処分をするという差戻審に相当するような結論は、簡易迅速な権利救済という面から妥当かどうかという問題が残り、筆者は、この結論についてはにわか賛同しがたい）。

学説の中にも、「更正をすべき理由がない旨の通知処分の性質については疑問があるが、請求にかかる課税標準等又は税額等について調査した結果なされる処分であるから、単なる棄却処分ではなく、数额に関する一種の更正処分と解するのが相当であろう。なお、更正の請求が期限徒過等形式要件を欠く場合にも、実務上更正をすべき理由がない旨の通知を発しているが、実質的には却下処分の性質を有すると解するのが相当であろう。」とするものがあり（注七）、更正の請求が適法要件を備えていない場合にされた「更正をすべき理由がない旨の通知処分」については、更正類似処分説を取り得ないものと思われる。なお、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」を却下相当の場合と棄却相当の場合とに区別する見解については、「却下の場合には、取消判決によって処分のやり直しがなされるのに対し、棄却の場合には、既に行政の第一次的判

断権が行使されたものとみて、裁判所自体が判決主文において正しい課税標準等又は税額等を確定することができる」ということから、無名抗告訴訟としての義務づけ訴訟を肯定する場合に意味を持つものであるとしながらも、「通則法が明確に区別していないうえ、右通知が違法として取り消された場合には処分のやり直しがあるので、この二つの区別をする実益は少ないものといえる。」とした上で、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」を確定行為とすることに疑問があるとする見解もある（注八）。この見解は、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」の法的性質を請求拒否処分説により理解し、右処分の取消判決により更正の請求を復活させ、その判決の拘束力によって改めて税務署長が更正を行うことになるかと解するものであろう。

裁判例では、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」が取り消された事例は少なく、その一つである仙台高裁昭和五九年十一月二日判決（税務訴訟資料一四〇号二〇九頁）は、主文において「更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す」と掲げており、取り消すべき課税標準等又は税額等を明記していない。この事案は、確定申告において租税特別措置法二六条の規定（社会保険診療報酬の所得計算の特例）を適用して所得金額を算出した場合に、更正の請求において実額計算に変更することが許されるかどうか争われたものであり、更正の請求の適法要件に関するものと評価できるので、この判決は、却下相当の場合の「更正をすべき理由がない旨の通知処分」については、請求拒否処分説により理解しているものと解することができる（注九）。

## (四) 本件裁決事例における審理の範囲等

「更正をすべき理由がない旨の通知処分」の法的性質については、既に述べたように更正類似処分説と請求拒否処分説との二つの考え方があり、基本的には更正類似処分説によるべきものと解するが、更正の請求が不適法である場合にされた却下相当の「更正をすべき理由がない旨の通知処分」については、請求拒否処分説を採る有力な見解がある。

ところで、本件の裁決事例は、既に見たように、第一次更正の請求は適法なものであるが、第二次更正の請求は期間を徒過した不適法なものであるところ、原処分庁は、第一次更正の請求と第二次更正の請求とを併せたところで「更正をすべき理由がない旨の通知処分」をし、国税不服審判所長は、第二次更正の請求は期限徒過後にされた不適法なものであるとしながら、不適法とすることは相当でないとして第二次更正の請求に係る処分をも審理の対象としている。この点をどのように理解すべきかという問題がある。「更正をすべき理由がない旨の通知処分」に対して不服申立てがされた場合の審理の範囲は、更正類似処分説によれば、更正の請求額（適法な更正の請求額）が申告額に、申告額が更正額にそれぞれ置き代わると観念したうえで、下限を更正の請求額、上限を申告額との間の課税標準等又は税額等となるので、本件事例の場合の「分離課税の長期譲渡所得の金額」でみると、第一次更正の請求額である一三二万六五〇円と異議決定による減額後の金額一億四一五〇万円の間が審理の範囲といふべきであろう。仮に、更正の請求が不適法である場合にされた却下相当の「更正をすべき理由がない旨の通知処分」について請求拒否処分説を採ったとしても、本件事例の場合は、適法な第一次更正の請求と不適法な第二次更正の請求があり、これらの更正の請求に対して「更正をすべき理

由がない旨の通知処分」がされているので、不服申立ての審理の範囲は右の場合と異ならないものと考ええる。

本件裁決書によると、国税不服審判所長は、原処分庁が実体的な理由で棄却を求める答弁をしていることを根拠に、第二次更正の請求を不適法とすることは相当でないとするが、原処分庁が主文で「棄却」を求めたということは、減額更正をすべき理由がないとしたにすぎず、手続的適法要件の不備を問わないという趣旨でもなからうから、これを根拠に本来手続的に不適法な更正の請求を適法なものとする理由も見つけがたい（仮に、原処分庁が更正請求期間を徒過している点について看過したとしても、請求期間徒過の手続上の瑕疵が治ゆされるものではない。）。国税不服審判所長が権利救済機関であることを根拠とする理由付けも苦しい。国税不服審判所長の立場は、原処分庁が二つの更正の請求に対し、一つの「更正をすべき理由がない旨の通知処分」をしているから、その処分の適否を審理の対象とせざるを得ざる、この処分に却下相当のものと棄却相当のものが含まれているとして分割して判断するのは相当でないということにあるのではなからうか。「更正をすべき理由がない旨の通知処分」の性質を更正類似処分と理解するならば、更正の請求に係る理由を差し替えることも、追加することも許されるから、本件の第二次更正の請求は、原処分庁の主張するとおり、第一次更正の請求の理由の追加と理解することも可能（ただし、請求額を拡大することは、拡大部分について新たな更正の請求がされたものとみざるを得ない。）であって、その場合には、その請求理由の当否も判断するが、あくまでも審理の範囲は適法な更正の請求額（第一次更正の請求額）と申告額（異議決定により減額された後の金額）との間にあると解するのが相当であろう。つまり、本件事例に即していうならば、本件売買契約の取消しにより譲渡所得が消滅したかどうかは審理の対象とするが、仮に、譲渡所得の消滅が認められたとして

も、裁決による取消額は、第一次更正の請求額にとどまるとすべきである。かかる意味で、本件裁決が本件第一次更正の請求額を下回って取り消している結論には疑問がある。本件第一次更正の請求額を下回ることが判明した場合には、本来的には、税務署長が職権で減額更正することになるのである。

(五) 不服審査における違法性の判断基準時（後発的事由に基づく更正の請求に係る処分の場合）

本件の請求人は、資産の譲渡代金が回収不能であることを理由として第一次更正の請求をし、その後、本件売買契約の取消しを理由として第二次更正の請求をしたところ、裁決では、前記一の3の(三)のとおり、資産の譲渡代金が回収不能であることを理由として原処分の一部を取り消している。所得税法六四条一項では、事業所得を除く各種所得の金額の計算の基礎となる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等には、その回収することができないこととなった金額に対応する部分の金額は、その所得の金額の計算上なかったものとみなすこととされている。この場合に資産の譲渡代金が回収不能であるというためには、債権が法律上消滅した場合のほか、その債務者の資産状況、支払能力等からみてその回収が事実上不可能な場合をも含まれるから（名古屋地裁平成二年一月三〇日判決、行政事件裁判例集四一巻一一・一二号一九二二頁、なお、所得税基本通達五一―一二参照）、本件裁決が一般論として述べている回収不能の判断基準については異論がなからう。

本件の事例の場合、請求人は、更正の請求時点又は処分時点において損害賠償請求をしているから、債権が法律上消滅していないことは明らかであり、そうすると、その時点で債権が事実上回収不能であるか否かが争



点となる。本件は、資産の譲渡について詐欺にあった事案であり、結論として課税を維持することが相当でないという心証が得られたのであろうから、その結論の当否はともかく、前記一の(三)イに掲げる認定事実をもって本件損害賠償請求権が事実上回収不能であると判断するには、やや物足りなさを感じる。裁判の認定事実という詐欺罪で服役中という事実をどのようにとらえるかということになるが、この事実は、原処分段階では生じていない事実である(別表2の「事実関係等の経緯」参照)。後発的事由の更正の請求は、既に述べたように、法に定める更正の請求事由が生じた日の翌日から起算して二月以内にすべきものとされているから、本来的には、更正の請求時点で後発的事由が生じていなければならぬはずである。もっとも、税務署長が更正の請求を処理する際に、既に後発的事由が生じていれば、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」をすることなく、減額更正をすることは可能であろうが、その処分時点において後発的事由が生じてなく、「更正をすべき理由がない旨の通知処分」がされた後に後発的事由が生じたからといって、異議決定又は裁決で原処分を取り消すことには問題がある。所得税法六四条一項では、回収不能の金額は「所得の金額の計算上なかったものとみなす」旨を規定しているから、本件の事例のように譲渡代金が回収不能となった場合には、所得が遡及的に消滅したことになり(注一〇)、したがって、先にされた「更正をすべき理由のない旨の通知処分」も遡及的に違法となるという解釈(注一一)もできないわけではない(この点、所得税法六四条二項に規定する保証債務の履行に伴う求償権の行使不能の場合の譲渡所得の計算の特例については、同条三項で申告要件とされているから、右のような解釈は無理であろう)。このような理解に立てば、本件事例においても、裁判時点で回収不能の事実が生じているのであるから、所得が遡及的に消滅したことになり、したがって、原処

分は課税根拠を欠くとする結論が相当ということになるが、所得税法一五二条では、確定申告後に譲渡代金等の回収不能の事実が生じた場合には更正の請求をすることとしていることの観点、つまり、いわゆる更正の請求の排他性の問題（注一一）のほか、行政不服審査は行政庁の違法又は不当な処分に対する救済制度（行政不服審査法一条、国税通則法八〇条参照）であることにかんがみ、なお問題が残る。

ところで行政処分に対する抗告訴訟においては、処分がされた時から判決までの間に、処分の対象となった事実関係が変化したり、処分の根拠法規が改廃されたりした場合、いずれの時点の事実関係や法規を基準として当該処分の違法性を判断すべきかという「違法性の判断の基準時」の問題の議論があり、処分の行われた時点での事実関係又は法令を基準として判断すべきであるとする「処分時説」と、口頭弁論終結時のそれを基準とすべきであるとする「判決時説」との対立がある（注一三）。判例・通説は処分時説を採っているが、その論拠は、「行政訴訟は司法的事後審査であり、裁判所は行政処分が違法に行われたか否かを判断すべきものであって、弁論終結時に裁判所が行政庁の立場に立ち、いかなる処分をするのが正当であるかを判断するのは、行政庁の第一次的判断権を侵すこととなり許されない」ということにある（注一四）。

右のような行政訴訟における違法性判断の基準時に関する通説に従う限り、更正の請求に係る処分時において後発的な更正請求事由が生じていなければ、異議決定又は裁決時点でその事由が生じていたとしても、不服申立ては棄却されることになる（注一五）。本件の裁決は、裁判所の行う司法審査と異なり行政機関の審査であることから、必ずしも処分時説によらなくてもよいという考え方もあり得ようが、更正の請求は、本来的には、更正の請求時点で請求事由が生じていなければ成立しないはずであり、したがって、更正の請求に係る処

分の不服審査においては、異議決定又は裁決時点でその事由が生じておればよいとする結論も理論的でない。また、国税不服審判所は、権利救済機関ではあるが、執行機関から独立した争訟裁断に当たったの事後審査機関という点からすると、行政の第一次判断権の尊重という観点を無視し得ず、裁決時点で更正請求事由が生じていれば、原処分を取消し得るとする結論は、現行法の解釈からは難しいものと考ええる。

ちなみに、最高裁判所昭和五七年二月二三日判決（民集三六卷二号二一五頁）では、青色申告承認取消処分後に繰越欠損金の損金算入を否認した法人税の更正処分がされ、その後、右青色申告承認取消処分が取り消された場合に、右更正処分の無効確認訴訟において繰越欠損金の損金算入を無効事由として主張することができるとかにつき、このような場合には、被処分者である納税者としては、国税通則法二三条二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かと解するのが相当であり、納税者の救済は、専ら右更正の請求によって図られるべきであると判示している（注一六）。

本件における実務的な解決としては、不服申立てを棄却した上で、改めて税務署長に対し更正の請求書又は嘆願書（期限徒過の場合）を提出するような方法によることになろう。

## 2 本件事案のその他の問題 — 売買契約を取り消し、不法行為に基づく損害賠償請求権を取得した場合の課税関係

譲渡所得は所有資産が他に移転する機会にその値上り益について課税するものであり、所得税法三三条一項にいう「譲渡」とは、売買のほか、交換、代物弁済、物納、競売、公売、取用等による資産の移転を含む広い概念

である。そして、讓渡所得の金額は、当該所得に係る総収入金額から取得費及び讓渡費用等を控除して計算し（所得税法三三三条三項）、収入すべき金額には、金銭以外の物又は権利その他経済的利益を含むとされているから（所得税法三六一条一項）、讓渡所得は別段の定めがない限り、現実の収入金額や補償金等の経済的利益に基づいて算出される建前となっている。したがって、本件土地の売買契約は、取消しにより無効であるとしても、所有資産の移転に伴い損害賠償請求権という権利を得たのであるから、讓渡所得が生ずることは裁決のとおりである（注一七）。

請求人は、本件損害賠償請求権は、不法行為に基因して支払われたものであるから、非課税所得に該当すると主張するが、所得税法九条一項一六号、同法施行令三〇条にいう非課税とされる損害賠償金は、不法行為その他突発的な事故により資産そのものに加えられた損害、すなわち、資産の消滅や損壊等の資産の価値の減少が生じ、これを補填する金員としての性質をもつものをいう（注一八）のであるから、本件のように、売買契約が無効となり、その残代金相当額を補填する意味の損害賠償請求権がこれに当たらないことは明らかである。ちなみに、資産の消滅や価値の減少が生じた場合であっても、取用等の契約に基づく補償金等は、讓渡所得として課税されることになる（所得税法施行令九五条）。

なお、釧路地裁平成四年三月一七日判決（税務訴訟資料一八八号六六六頁）では、工場廃液による農地の汚染が生じたこと等から、その工場に農地を買い取らせた事案につき、原告は、受領した金額のうち、一定の金額が損害賠償金であり、非課税である旨主張したが、その汚染による資産価値の減少部分を客観的に算定することは困難であり、売買交渉の経緯を踏まえて当事者間で合意した金額が右農地の讓渡代金であると認定している。

(注一) 志場喜徳郎ほか「国税通則法精解」(平成八年改訂)三〇七頁

(注二) 更正をすべき理由のない旨の通知処分の法的性格について詳しく論じたものに、「訟務座談会(平成三年の回顧)」(訟務月報三八卷一號別冊所収)二〇九頁以下がある。

(注三) 更正の請求の一部を認容して減額更正をする場合には、その減額部分について税額等を確定させる機能をもつことは明らかであり、「更正をすべき理由がない旨の通知」をする場合には、申告に係る税額等を減額しないという意味で同様な機能を有しているということができよう。

(注四) 神戸地裁平成四年二月二五日判決(税務訴訟資料一九三号一一五五頁)も同旨

(注五) 京都地裁昭和四九年四月一九日判決(訟務月報二〇卷八号一〇九頁)では、更正の請求に対して税務署長が行う調査手続については、「申告内容が真実に反するものであることの主張立証がない限り、その納税者の提出した申告書に記載された所得金額等をそのまま正当なものとして、納付すべき税額をその申告どおり確定すれば足り、請求者に対する通知書にもこの旨を記載すれば足りるというべきである。すなわち、この場合には、税務署長は納税者の真実の所得金額等まで認定することを必要としないのであり、この点について、税務署長がその調査したところに従い納税者の所得金額等を具体的に認定して行う更正又は決定の場合と異なる。」旨判示している。同様に、広島地裁昭和六一年三月二〇日判決(判例タイムズ六二一号一〇二頁)及びその控訴審である広島高裁昭和六三年八月一〇日判決(シュトイエル三二八号一頁)では、更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消訴訟において、確定申告書の記載が真実と異なる旨の立証責任は納税

者にあるとする。

(注六) 竹内康尋「国税不服審査手続と主張・立証および閲覧請求の時期等について」(税理二七卷三号四一頁)

参照

(注七) 金子宏ほか編「租税法講座3(租税行政法)」五九頁(南博方執筆)。

(注八) 碓井光明「更正の請求についての若干の考察」(ジュリスト六七号六八頁)

(注九) 「更正をすべき理由がない旨の通知処分」を取り消した最近の判決に、東京高裁平成八年五月一三日判決

(平成六年行コ九二号、判例集未登載)があるが、この判決では、主文において「被控訴人が平成二年一月二八日付けでした控訴人の平成元年分の所得税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。」とした上で、「控訴人が平成二年六月二九日付けで被控訴人に対してした平成元年分所得税の修正申告の「申告し又は処分を受けた額」中、分離短期譲渡所得を一億二三五五万円に、課税される所得金額を一億二三五五万三〇〇〇円に、税額、申告納税額及び第三期分の税額をそれぞれ六二七二万九一〇〇円に更正する。」旨掲げている。更正類似処分説に近いものと理解できる。他方、那覇地裁平成六年一月四日判決(判例時報一五四一七二頁)では、主文において「昭和六十二年分所得税にかかる更正の請求について、平成元年四月五日付けでした更正をすべき旨の通知処分を取り消す。」としており、請求拒否処分説に立っているといえよう。この問題について判例の立場は必ずしも明らかでない。

(注一〇) 譲渡収入の帰属年度の経過後に所得発生の原因となった契約が合意解除された場合、その合意解除による所得の消滅の事実を所得税の確定申告に反映させることができるか否かが争われた事案につき、一審判決

(東京地裁昭和六〇年一〇月三日判決、訟務月報三三卷六号一三四二頁)は、法定申告期限までに合意解除をした場合には、その収入の不発生を前提とした確定申告をすることが許されるが、法定申告期限に生じた合意解除については、期限後申告に反映させることはできず、合意解除がやむを得ない事情による場合に限り、更正の請求の手續により期限後申告に係る税額等の減額を求めることができるにすぎないとしたが、その控訴審(東京高裁平成元年一〇月一六日判決、行政事件裁判例集四〇卷一〇号一四三七頁)及び上告審(最高裁判所平成二年五月一一日判決、訟務月報三七卷六号一〇八〇頁)は、納税者がその有する資産の譲渡による譲渡所得について所定の申告をしなかったとしても、当該譲渡行為が無効であり、その行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたときは、右所得は格別の手續を要せず遡及的に消滅することになるから、税務署長は、その後右所得の存在を前提として決定又は更正をすることができないと判示した(ただし、本件は、譲渡所得発生の基因となった譲渡契約の合意解除後、譲渡代金が課税処分時点までに返還されてなく、譲渡収入が現実に消滅していないとして、更正処分を適法としてゐる)。

なお、大阪平成八年七月二五日判決(税経通信五一卷一五号二二一頁)は、課税標準等又は税額等が確定した後、その計算の基礎となる取引行為に合意解除による変更があつたとしても、税法上の更正手續を採ることなく、当然にさかのぼって既に確定した課税標準等が是正されるものではないと解するのが相当であるとす。

(注二一) 村上敬一、最高裁判所判例解説(民事編、昭和五七年)一六三頁では、「処分後の一定の事実の発生によ

り、課税処分が前提とした法律状態が趣及的に変動し覆滅することはありうる（事実関係と違って、法律状態の趣及的変動は十分観念しうるのである。）のであって、本件はそのような例であり、課税標準等の計算の基礎となった私法上の契約等が詐欺、脅迫等を理由として取り消されたり解除された場合、右契約等が官公署の許可等にかかるときに右許可等が後に取り消された場合と同様に、このような場合には、当該課税処分は結果的に後発的事由によって趣及的に生じた法律状態には適合していないことになる」とする。ただし、結論は後記注一六のとおりである。

(注一二) 申告内容を自己の有利に是正する方式としては、もっぱら更正の請求によるべきであるとするのが「更正の請求の排他性」の問題である。

(注一三) 可部恒雄「違法判断の基準時」〔「実務民事訴訟法講座8 行政訴訟I」所収〕二二九九頁、河村吉晃「違法判断の基準時・判決の効力」〔裁判実務大系20 租税争訟法〕所収〕四三九頁参照

(注一四) 泉徳治・大藤敏・満田明彦「租税訴訟の審理について」一九〇頁

(注一五) 前掲の最高裁判所判決では、「課税処分時点」までに所得の消滅事由が生じていないことを理由として、課税処分の適法性を論じている。

(注一六) 前掲村上書では、「ある処分がされた後に当該処分が前提とした事実関係又は法律状態に変動があった場合に、それにもかかわらず当該処分の効力をそのまま維持することとすべきか又はそれを取り消し若しくは変更すべきかは、先ず行政庁において第一次的判断権を行使すべきことであって、司法権は、行政庁の判断の事後審査をするか、せいぜい行政庁が事実関係又は法律状態の変動に対応した措置を採らないことの不作



為の適合を問いうるにすぎないものとするのが現行法の行政救済制度の基本的仕組みであり」（一六七頁）、  
「一定の後発的事由が生じた場合には所定の期限内に一定の是正措置を求めうるといふ個別的な方途が講じ  
られた以上、それに該当する場合の救済は専らそれによるものとするのが法の趣旨であると解される」とす  
る。行政不服審査においても、同様に解すべきであろう。

（注一七）前掲の最高裁判所判決参照

（注一八）昭和三六年一二月「税制調査会答申及びその審議内容と経過の説明」五五八頁では、本来課税されるべき  
所得に代わる性質をもつ補償金及び損害賠償金等は課税所得を構成し、資産の損害に対する補償金等は、そ  
の損害がなかったならば、その評価益には課税されなかったはずであるから、非課税とするとする。

別表 1 「裁決に至るまでの経緯及び内容」

(単位 円)

申告・原処分等 区分	確定申告	第一次 更正の請求	第二次 更正の請求	更正をすべ き理由がな い旨の通知	異議申立て	異議決定	審査請求	裁 決
年 月 日	H3.3.15	H3.6.12	H4.4.4	H4.4.16	H4.6.1	H4.8.28	H4.9.25	H6.11.25
総 所 得 金 額	6,813,631	6,813,631	6,813,631	確定申告額 のとおり	6,813,631	6,813,631	6,813,631	6,813,631
分離課税の長期 譲渡所得の金額	144,350,000	13,126,500	0		0	141,500,000	0	9,420,000
納付すべき税額	34,339,700	2,877,400	209,700		209,700	33,627,200	209,700	

別表2 「事実関係等の経緯」

事実関係	課税処分関係
<p>H2.3.18. 本件土地の売買契約 (代金1億7920万円、手付金1792万円)</p> <p>H2.10.25 譲渡代金の変更(1億5000万円)</p> <p>H2.10.26 所有権移転登記関係書類の交付</p> <p>H2.12.12 買主Aは本件土地を転売 (代金1億6179万円余、1億円は借入金の返済、その余は不明)</p> <p>H3.6.18 売買契約の取消通知</p> <p>H3.12.4 損害賠償等請求事件を提訴</p> <p>H4.4.30 損害賠償等請求事件について判決</p> <p>H5.1.12 買主Aに実刑判決(詐欺罪で服役)</p>	<p>H3.3.15 譲渡所得について申告</p> <p>H3.6.12 譲渡代金の回収不能を理由として第一次更正の請求(通法23①の期間内)</p> <p>H4.4.4 売買契約の取消しを理由に第二次更正の請求(通法23①②の期間徒過後)</p> <p>H4.4.16 更正をすべき理由がない旨の通知(各更正の請求に對して)</p> <p>H4.6.1 異議申立て</p> <p>H4.8.28 異議決定(一部取消し)</p> <p>H4.9.25 審査請求</p> <p>H6.11.25 裁決(一部取消し)</p>