

事例

売買代金の不払を理由とする売買契約の解除は国税通則法の手続上適法であるが、法人の所得計算は事業年度毎に行ない、本件解除による損金はそのときの事業年度に計上すべきであり、既往の事業年度には遡って処理をしないとした事例。

- 最高裁昭和62年7月10日上告審判決（税務訴訟資料159号65頁）
- 東京高裁昭和61年11月11日控訴審判決（税務訴訟資料154号524頁）
- 横浜地裁昭和60年7月3日判決（税務訴訟資料146号12頁，判例時報1173号51頁）

事案の概要

宗教法人の原告（控訴人，上告人）は昭和47年11月A社に本件山林土地を11億7041万円で売渡したが、内金2000万円の支払を受けただけで、一部買戻しをした残代金11億592万2000円の支払がなかったため、昭和52年10月本件売買契約を解除した。昭和53年2月22日原告の提起した訴えの所有権移転登記抹消登記手続請求を認容する判決がなされ、これが確定した。原告は本件売買代金とその利息を益金として算入し、昭和48年3月期所得金額11億5391万余円税額2億6540万余円の、昭和50年3月期末払代金の利息金額につきその税額の、法人税の申告をした。原告は、昭和48年度、50年度の申告につき、昭和53年5月22日売買契約解除を理由とする国税通則法23条2項3号による更正の請求（48年3月期，所得金額4億1620万余円税額9572万余円）を、53年7月10日判決を理由に通則法23条2項1号による更正の請求をした。課税庁は更正すべき理由のない旨の通知処分をした。

1 審判決の要旨

本件解除は、解除権の行使により解除され、やむをえない事由にあたり、国税通則法23条2項3号の更正

の請求をすることはできるが、本件請求は解除の日の翌日から2か月を経過しているため不適法である。本件判決は通則法23条2項1号の計算の基礎となった事実に関する訴えにあたり、これによる更正の請求は判決確定の日の翌日から2か月以内になされ適法である。

税額の過大等の実体的な要件は所得税、法人税等の租税実体法の定めるところによる。租税実体法に照らし、課税標準、税額等に変動のない場合には更正の請求は認められない。原告は宗教法人であって収益事業を行っており、法人税法が適用される。法人税法上、後の事業年度において売買契約が解除されたような場合において、それによって金額が遡って変動することになるかどうかについて直接定めることはなく、これを公正処理基準に従うものとした。法人の所得の計算については、当期において生じた損失は、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金として処理はしないというのが、一般的な会計処理である。法人の所得の計算につき、法人税法22条4項は法人の当該事業年度の収益の額及び費用、損失の額についていわゆる権利確定主義を採っており、それが公正処理基準であるといえる。本件解除によって本件売買契約に基づく代金債権及びこれに付随する利息債権が消滅しても、それは本件解除をした事業年度の損金に計上すべきものであり、本件売買契約の譲渡益を計上した昭和48年3月期並びに同売買代金に対する利息を益金として計上した両事業年度の経理処理及び納税義務には何ら影響を及ぼさないから、本件請求は通則法所定の税額の過大等の実体的要件を欠いている。

第2審，上告審の判決は1審と同旨。

コメント

- 1 法人が売買契約を解除したとき、損金は契約時に遡って計上できるのか、その解除をした年度に計上

するかの問題である。この判例はこの問題を正面から取り上げたケースであり、実務上注意すべき問題である。また、契約解除、判決に基づく更正請求の手續についても明らかにしたケースである。

2 更正の請求手續について

民法上、売買契約を解除したときは原状に回復し、その代金等の権利関係は当初からなかった効果が発生する。このような場合、個人は、税務上、国税通則法23条2項3号が「政令で定めるやむをえない理由があるときに更正請求ができる」旨定め、政令6条1項2号が、「申告等の基礎となった契約が、解除権の行使により解除された場合と、やむをえない事情によって解除又は取消された場合、その翌日から2か月以内に更正の請求ができる」旨定めており、この更正の請求をして、申告した税金の還付を受けることができる。そして、契約の解除が判決によって実現したときは、通則法23条2項1号が、「申告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なったところと異なることが確定したときは、確定の日の翌日より2か月以内に更正の請求ができる」旨定めており、この更正の請求による。

本事例の原告はこの2つの更正請求を行なったのに対し、本判決は、前者の契約解除による更正の請求は2か月を経過しているから不適法とし、判決による更正の請求は、本件解除によって計算の基礎となった本件売買契約が遡ってその効力を失うことになるから、本件解除を原因とする本件売買契約に基づく所有権移転登記の抹消登記の訴えも通則法23条2項1号の計算の基礎となった事実の訴えにあたり、2か月の期間内になされ適法としている。

3 更正請求の実体要件について

しかし、法人の場合には、更正請求の手續は上記のとおりであるが、税額が過大である等更正の実体要件はこれとは別に考慮される。法人の場合、税額の過大等の実体要件につき法人税法が適用され、法人税法22条4項は法人の当該事業年度の収益の額及び費用、損失の額についていわゆる権利確定主義を採っており、それが公正処理基準であると解釈され、この判例はこれを明言したものである。これによると、当期において生じた損失は、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金として処理はしないというのが、一般的な会計処理であるとする。

本件の事例を簡略にいうと、土地を高値で売却をし、代金の大部分の支払を受けなかったが、代金の全部について譲渡所得の申告をし、その後代金が支払われなかったので、解除をし、この解除を認めた判決に基づき、申告をした年度の譲渡所得につき代金未払分の更正の請求をしたが、これが認められなかったものである。法人にとっては解除時未払分の損金に見合う所得がある場合はよいとしても所得のない場合の損金の処理には何の価値もないことになる。本件では原告は、宗教法人として通常の年度においては事業等の所得はなく、本件土地も税額以上に売れる可能性はなく、11億円の損失を埋め合わせる機会永久にない等の主張をしていたが、本件判決は、このような救済をうけられないことにつき法人税法がいわゆる権利確定主義を採っていることによるものであり、救済されない結果になるとしてもやむをえない旨ふれている。

新会社法では、431条において、会計は一般公正妥当な企業会計の慣行に従うと明文化しており、会社法の解釈ともあいまって、この扱いは促進されることになる。

- 4 合意による契約解除の場合もこれと同じく、通則法23条2項3号の要件に法人税法が適用され、解除による損金はそのときの事業年度に計上すべきであり、既往の事業年度には遡って処理できないことになる。
- 5 錯誤等無効を原因とする原状回復についても考え方は同じになる。
- 6 本件は法人について適用されるが、個人でも事業所得、事業としての不動産所得について、これと同じ考え方で通則法23条2項の適用には法人税法と同じ一般公正妥当な企業会計の慣行に従うべきものとされ、契約解除による損金はそのときの事業年度に計上すべきであり、既往の事業年度には遡って処理できないことになる。

(税務特別委員会委員 関戸 勉)