

博 士 学 位 論 文

申告納税制度における更正の請求の射程

2020年度

渡辺 崇志

熊本学園大学大学院

2020 年度
博士学位論文

指導教員 末永 英男

申告納税制度における更正の請求の射程

熊本学園大学大学院

商学研究科商学専攻

学籍番号 21117104

氏名 渡 辺 崇 志

論文要旨

更正の請求制度は、申告納税制度とともに導入され、納税申告書を提出した納税義務者が申告によって確定した課税標準等または税額等を自己に有利に変更すべきことを税務署長に求めることと定義されている。そのため、納税者の権利保護の観点からは、更正の請求制度は重要な手続きとして位置づけられている。

更正の請求には、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等に誤りがあるために行う通常の更正の請求と、後発的事由により課税標準等又は税額等の計算基礎に変動が生じたために行う後発的事由による更正の請求とがある。

更正の請求が認められ得るのは、国税通則法（以下、「通則法」という。）23条1項ないし、2項に該当する場合であるが、その要件に該当するかという判断に際し、当該規定の解釈・適用が限定的に捉えられているがために、更正の請求が認められないケースも少なくない。

本論文は、納税者の権利保護や納税者にとっての権利救済手続と位置づけられる更正の請求制度の沿革および制度趣旨を理解した上で、近時の判例をもとに、通則法23条1項の通常の更正の請求および同条2項の後発的事由による更正の請求における適用範囲について究明を試みた。

まず、第1章及び第2章では、本論文で採り上げる問題の所在を明らかにする目的から、更正の請求制度の沿革を概観し、平成23年度税制改正以後の現行の更正の請求制度の制度趣旨とその問題点について確認した。

昭和21年の戦時補償特別税と財産税法において、過大な税額を減額する手段として創設された更正の請求であるが、更正の請求の期限が厳しく制限され、租税の法律関係の早期安定化（租税収入の確保）が優先されてきた。しかし、経済の発展に伴い、納税者ひいては法人における税額計算は複雑化一途を辿る一方で、「納税者自らが更正の請求をする制度を認めることが納税者の権利の保護のため、更には税務の遠隔な運営のためにも適当である」として、納税者の権利保護と税務の円滑な運営を図るために国税通則法の制定時に国税通則法に定められるようになった。

また、更正の請求制度は、申告納税制度の導入期と時を同じくして制度化されたものであることから、申告納税制度とも深い関係にある。その申告納税制度の理念から導き出される更正の請求制度の制度趣旨とは、納税者による税額等の自主計算・自主申告を基礎として納税する上で、複雑な税額計算や法令解釈の誤りのみならず、納税申告後に生じた後発的事由から納税者の権利を保護することに資するという更正の請求の本質を確認できた。換言すれば、納税者が行う税額等の計算に誤りが存在することを暗に容認しており、納税者にとって複雑な税額計算の補完的な役割を担うものとも考えられる。これは、納税者による、自主計算・自主申告によるという申告納税制度の大前提の下での更正の請求の位置づけを明確にしているものと思われる。

しかしながら、納税者の権利救済を主目的としながらも、要件規定の不明確さや、更正の請求の排他性の原則、制度趣旨とは乖離した実情であることにも触れた。特に、期間制限の問題に着目すれば、平成 23 年度税制改正により通常更正の請求における請求期間は 5 年にまで拡大し、その請求期間内に生じた請求事由の取扱いが問題となる。すなわち、その 5 年という期間の中で、後発的事由が生じた場合、通常更正の請求をすべきか、後発的事由による更正の請求によるものかの整理をする必要があり、規定の立法的解決が求められる。

平成 23 年度税制改正において、更正の請求の期間制限は 5 年に延長し、増額更正や修正申告と等しい除斥期間が設けられたことにより、納税者の権利保護の拡充が図られた。しかし、その期間制限の拡充の副産物として、税務行政の運用上の問題や、通則法 23 条 1 項および 2 項の適用関係が不明確になったことも言及できた。他にも、更正の請求制度の問題点は多々存在する。更正の請求制度が申告納税方式の下で、税額が過大であった場合の是正手続は更正の請求によってのみ認められるものであること、いわゆる更正の請求の排他性の原則により、時にはその作用が納税者に不利に働く場合が生じ得ることもあるのである。

また、その請求には期間制限が設けられている制約の中で、その適用要件が厳格に解釈されることにより、更正の請求が認められないケースを第 3 章から第 7 章までの判例研究を通じて検討を行った。特に、後発的事由による更正の請求の規定の解釈は、納税者にとって、あまりにも不明確であり、納税者の権利を害する事例も少なくない。例えば通則法 23 条 2 項 3 号のいう「やむを得ない事情」の解釈などは、過去の判例においても、明瞭な基準となるものは散見できないものである。しかし、一定の条件として納税者の帰責性の有無の判断が、その請求理由に大きく影響することが明らかになった¹。その反面、その帰責性を各個別の納税者に当てはめるときの一定の基準までは見出されない。つまり、帰責性の程度が具体的に明らかにされない以上、事例ごとにその判断がなされるために理論的なアプローチを困難にさせているものともいえる。つまり、その帰責性の判断を踏まえ課税行政庁の裁量的判断は介在するものと考えられる。そこで、次章以降にわたり、更正の請求の事例を研究・その規定解釈を分析し、解釈上の問題を明らかにすることとした。

まず、第 3 章においては、通則法 23 条 1 項 1 号のいう「当該計算に誤りがあったこと」の解釈を中心に、通常更正の請求の適用可否を巡る判例研究を通じ、その射程を検討した。具体的には、社会保険診療報酬の必要経費の控除額の算定方式につき、確定申告後の選択変更の許否について検討した。選択の変更について、社会保険診療報酬の必要経費につき概算経費控除を選択したという意思表示を重視する選択手続重視説を採ること

¹ 熊本地裁平成 12 年 3 月 22 日判決（平成 11 年（行ウ）第 6 号）LEX/DB:28060996 参照。

「法 23 条 2 項は、納税申告時には予想し得なかった事由が後発的に生じたため、課税標準又は税額等の計算の基礎に変更をきたし、税額の減額をすべき場合に、法定申告期限から 1 年を経過していることを理由に更正の請求を認めないとすると、帰責性のない納税者に酷な結果となることがあるため、納税者に救済の途を認めたものと解される。（下線一筆者。）」。

で、納税者が確定申告において、計算方式の選択を納税者の自由な選択に委ねられている以上、いったん選択した計算方式を後になって変更することは許されないという論拠が最高裁により示されたことで、税額が適正に算定された場合における選択の変更は認められず、更正の請求ができないケースとして位置づけられた。

加えて、税額控除規定における計算誤りが更正の請求によって認められるか否かについて事例をもとに、選択した上での計算誤りが更正の請求の要件を満たし得るか検討した。判旨においても、税額控除規定を適用するか、損金算入を適用するかを選択を行った後の選択変更については、選択した上での転記ミス、記載ミスなどを原因とする計算誤りは更正の請求の要件を満たすものとして、納税者が救済された事例であり、申告書における選択そのものの範囲内であれば更正の請求は可能であることを示した点において意義のあるものと評価した。

特に、平成 23 年度税制改正以前においては、その期間制限の問題に着目すれば、更正の請求の排他性により、税額の減額更正を行う手段は更正の請求によってしか認められていない中で、更正の請求ができる期間は 1 年以内という制限された期間であり、増額更正や修正申告に比べ、非常に限定されていた。本章において、通常更正の請求における適用範囲というものが平成 23 年度税制改正による更正の請求の拡充にまで関連したということは、納税者の権利保護を主眼とする更正の請求制度において重要なターニングポイントとなったことは言うまでもない。そのため、本章において今一度 23 年度税制改正前の判例を研究するには十分な意義が認められた。

続いて、第 4 章から第 7 章においては後発的事由による更正の請求の規定解釈の問題を明らかにするため、更正の請求の条文解釈上の不確定概念の検証をすることとし、とりわけ、後発的事由による更正の請求の可否について争われた判例を分析し、その不確定概念の判断基準を明らかにするとともに、納税者の予測可能性の観点から検討した。

第 4 章では、後発的事由による更正の請求を規定する通則法 23 条 2 項 1 号の「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等」の射程として、その解釈論を中心として条文を考察した。ここにいう「判決」の意義を明らかにすることを主眼として、「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等」の条文を細分化して分析を行った。

その結果としては、基本的には納税者が租税を免れる目的によって得た裁判例等の判決等については「納税者の帰責性」の観点から、同号の「判決」には該当しないとされる。そして、上記に掲げた場合以外で、更正の請求によって救済が図れなかった場合については、その理由ごとに分析した。これらの事例は、更正の請求の制度趣旨からして、申告時に納税者において課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に変更を帰すことを予測し得なかった場合が前提となることも確認できた。しかし、前述したとおり、その帰責性の判断には、個別具体的な判定のみが事例により示されるにとどまり、理論的にその基準を示すことの困難さが浮き彫りになった。

そして第5章において、その「判決」についてより具体的な事例を用いて研究を深めていくこととした。ここでは、相続財産に係る「時効援用判決」の該当性について争われた事例（大阪高裁平成14年7月25日判決）相続財産に係る「取消判決」の遡及効について争われた事例（最高裁平成22年10月15日判決）を検討し、その射程について考察した。具体的には、通則法23条2項1号の「判決」について、「時効」と「取消判決」の遡及効が租税法上対照的な判断がなされた事例を題材として、遡及効の影響により、相続財産とその帰属が事後的に変動した場合の更正の請求による救済が図られるかについて検討した。

この判例研究の結果、時効の遡及効を争点として、後発的事由による更正の請求が認められないとする課税庁と裁判所の判断は、時効に係る当事者双方の意思を課税要件事実の認定に反映させるとする理論を根拠としていることが明らかとなった。しかし、相続財産をめぐる相続人間の争いの結果、時効を認める判決により、相続財産を喪失した相続人に、更正の請求による救済が認められないということは、酷な結果ではないだろうか。このような事実を課税の基礎とする場合は、因果関係のある当事者間および手続によってその事実の確定を行い、その確定を行った段階で、課税の適切な是正を計ることが適当ではないだろうか。つまり、「同条2項1号課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」を、後発的に変動した事実にまで広げて解釈し、後発的事由による更正の請求による納税者の救済の可能性を見出すべきという結論に至った。

第6章では、後発的事由による更正の請求要件規定に関するその解釈について検討した。具体的には、通則法23条2項3号の「その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき」という規定の「やむを得ない理由」の解釈を主な検討課題に位置付けた。いわゆる、やむを得ないという文言からも分かる通り、その解釈が不明確であるというところの不確定概念の解釈を、事例分析を通じて明らかにしようと試みた。

ここでは、納税者が法定申告期限から1年を経過した後に、売買契約が錯誤による無効であると主張して、当該年度における更正の請求を行ったが、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたため、当該通知処分の取消しを求めた事例（高松高裁平成18年2月23日判決）を題材として、売買契約の「錯誤による無効」が通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」について検討した。

その結果、通則法施行令6条1項2号のいう「やむを得ない事情」については前章同様に納税者の帰責事由の有無が、その請求の判断に大きく依存していることが明らかになった。加えて、これまでの事例の分析から、裁判所等は「予測し得なかったこと」に対して帰責事由を該当要件にしているのみではなく、「後発的事由による更正の請求理由」自体に帰責事由がないことを要件にしていることも明らかにした。

つまり、①申告時に後発的事由が予測し得なかったことに納税者の責めに帰さないこと及び②当該後発的事由自体に対しても納税者に責めがないことを要件としていることが理

解できた。そして、帰責性は更正の請求理由に納税者の責めに帰すかという判断に基づいて後発的事由に該当するかが判断されていることが明らかとなった。

しかし、この点については前述したとおり、「帰責性」が不明確かつ厳格なものであり、納税者の権利救済が図られていない。従って、納税者保護の観点から、「帰責性」を明確に示し、さらに、「帰責性」の拡充を図るべきであるとの結論に至った。

第7章では、「取消判決」の判例に関連し、法人税法における前期損益修正による修正処理と更正の請求による修正処理との妥当性について2つの事例を題材として、不当利得返還請求の側面から更正の請求による納税者救済の必要性について検討した。すなわち、取消判決により無効となった収益について、過年度の課税所得計算において益金の額に算入されていた部分につき、更正の請求によって返還され得るのか検討したものである。

その結果、課税要件事実即した課税を行うべきとする課税要件法定主義を重視して課税がなされなければならないとする租税法律主義の理念的な側面から課税要件事実が事後的に変動した場合における是正手続の必要性を確認できた。

これまでの判例研究を通じて浮き彫りになった更正の請求の運用上の問題は、主として、後発的事由による更正の請求において、規定条文の不明確さについては事例研究により一定の成果は認められるが、納税者の予測可能性や帰責性については明確な基準が示せないままに、課税行政庁や裁判所等の判断には裁量的な判断にならざるを得ないことも確認できた。そこには、ある意味で納税者に有利になる減額更正としての更正の請求の限界を見出すこともできた。

そして、第8章では、更正の請求制度による減額更正のあり方として、納税者と税務官庁との関係から違法な課税状態を是正するプロセスとしての更正の請求の意義について考察した。具体的には、不当利得返還請求としての更正の請求の性質から、違法な課税状態の是正措置として更正の請求の射程について検討した。更正の請求の性質を、租税法律関係、実体的真実主義、合法性の原則という3つの側面から考察し、違法な課税状態をいかにして真実の課税に近づけていくかという課税適状化を、申告納税制度の下で実現するための一つの手段として更正の請求を位置付けることが重要であると考えた。

また、合法性の原則の要請する「課税要件が充足されている限りは、租税行政庁には減免の自由はなく、租税を徴収しない事由もなく、また法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない」という理論上の原則を貫徹しようとするれば、課税庁の効果裁量の余地も要件裁量の余地も認められない。つまり、「やむを得ない」という不確定概念の解釈に関し、要件裁量の余地すら認めないとすると、恣意的な課税の余地が法理論上は排除され、租税法律主義が貫徹されることとなる。

しかしながら、その不確定概念については、租税法規の中で、ある程度の合理性が認められる可能性もあり得る。そう考えると、合法性の原則により守られるべき法益は、租税公平主義であろうと思われる。

いずれにしても、本論文において、申告納税制度の下での更正の請求による救済の射程

について研究を進めてきたが、その射程は、申告納税制度については租税法律主義から導き出せる合法性の原則に基づき納税者の権利保護と租税公平主義の双方の側面から、真実の課税要件事実に沿った課税がなされるべきとする租税法の基本原則から導き出されるべきであることを本論文の結論とした。

博士論文目次

はじめに.....	1
第 1 章 更正の請求制度の沿革及び概要.....	6
第 1 節 更正の請求制度の概要	
第 2 節 更正の請求の沿革	
第 3 節 更正の請求の制度趣旨	
第 2 章 更正の請求の問題点.....	20
第 1 節 申告納税制度との関係	
第 2 節 更正の請求の法的性格	
第 3 節 更正の請求の排他性の論理	
第 4 節 通則法 23 条 1 項と 2 項との関係	
第 3 章 通則法 23 条 1 項の適用要件の検討.....	32
第 1 節 判例研究 I：選択権行使の変更と更正の請求	
第 2 節 判例研究 II：税額控除規定に係る計算誤りと更正の請求	
第 3 節 小括	
第 4 章 後発的事由の該当要件の検討（1）一通則法 23 条 2 項 1 号の「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等」の射程一.....	52
第 1 節 通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」の解釈	
第 2 節 「課税標準等又は税額等の基礎となった事実」についての考察	
第 3 節 「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」についての考察	
第 4 節 「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」についての考察	
第 5 章 後発的事由の該当要件の検討（2）一通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当するかについての検討.....	62
第 1 節 相続財産に対する「時効援用判決」の該当性（大阪高裁平成 14 年 7 月 25 日判決）	
第 2 節 相続財産に対する「取消判決」の遡及効（最高裁平成 22 年 10 月 15 日第二小法廷判決）	
第 3 節 後発的事由による更正の請求の検討	

第 6 章	後発的事由の該当要件の検討 (3) — 錯誤無効が通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「やむを得ない事情」に該当するかが争いとなった裁判事例についての検討—	72
第 1 節	通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「やむを得ない事情」の射程範囲	
第 2 節	錯誤無効が通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「やむを得ない事情」に該当するかが争いとなった裁判事例についての検討 (高松高裁平成 18 年 2 月 23 日判決)	
第 3 節	後発的事由の該当要件の検討	
第 4 節	小括	
第 7 章	法人税法における前期損益修正と更正の請求	83
第 1 節	前期損益修正の意義	
第 2 節	TFK 事件とクラヴィス事件の比較検討	
第 3 節	前期損益修正と公正処理基準	
第 4 節	不当利得返還請求としての更正の請求の必要性	
第 8 章	更正の請求制度による減額更正のあり方—違法是正のプロセスの位置づけとしての合法性の原則の機能—	97
第 1 節	租税法律関係からみる更正の請求の意義	
第 2 節	実体的真実主義と更正の請求の関係	
第 3 節	合法性の原則と更正の請求との関係	
おわりに		108
【参考文献等】		113

はじめに

更正の請求制度は、申告納税制度とともに導入され、納税申告書を提出した納税義務者が申告によって確定した課税標準等または税額等を自己に有利に変更すべきことを税務署長に求めることと定義されている¹。そのため、納税者の権利保護の観点からは、更正の請求制度は重要な手続きとして位置づけられている²。

更正の請求には、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等に誤りがあるために行う通常の更正の請求と、後発的事由により課税標準等又は税額等の計算基礎に変動が生じたために行う後発的事由による更正の請求とがある。

通常の更正の請求を規定する国税通則法 23 条 1 項において、「納税申告書を提出した者は、次の各号の一に該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から 5 年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等（当該課税標準等又は税額等に関し次条又は第 26 条（再更正）の規定による更正あった場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等）につき更正をすべき旨の請求をすることができる。」と定められている。また、後発的事由による更正の請求を規定する国税通則法 23 条 2 項においては、「納税申告書を提出した者又は第 25 条（決定）の規定による決定を受けた者は、次の各号の一に該当する場合（納税申告書を提出した者については、当該各号に掲げる期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。）には、同項の規定にかかわらず、当該各号に掲げる期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求（以下「更正の請求」という。）をすることができる。」と定められている。加えて同項各号には以下のように定められている。

1. 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。その確定した日の翌日から起算して 2 月以内（下線一筆者。）。
2. 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当該他の者に係る国税の更正又は決定があつたとき。当該更正又は決定があつた日の翌日から起算して 2 月以内。
3. その他当該国税の法定申告期限後に生じた前 2 号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき。（下線一筆者。）当該理由が生じた日の翌日から起算して 2 月以内。

しかしながら、更正の請求制度があるからといって、現状では納税者に有利に変更するすべての場合に適用されているわけではない。更正の請求が認められ得るのは、国税通則法（以下、「通則法」という。）23 条 1 項ないし、2 項に該当する場合であるが、例えば、

¹ 金子 宏『租税法[第 23 版]』（弘文堂、2019）944 頁参照。

² 増田英敏「更正の請求と納税者の権利救済」『税法学』第 563 号 301 頁。

通則法 23 条 1 項 1 号のいう、「当該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かつたこと又は当該計算に誤りがあつたことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額（当該税額に関し更正があつた場合には、当該更正後の税額）が過大であるとき。」という要件を満たす場合をいう。しかしながら、その要件に該当するかという判断に際し、当該規定の解釈・適用が限定的に捉えられているがために、更正の請求が認められないケースも少なくない。

本論文は、納税者の権利保護や納税者にとっての権利救済手続と位置づけられる更正の請求制度の沿革および制度趣旨を理解した上で、近時の判例をもとに、通則法 23 条 1 項の通常の更正の請求および同上 2 項の後発的事由による更正の請求における適用範囲について研究するものである。

第 1 章では、更正の請求制度の沿革および制度趣旨を中心に概観する。更正の請求制度創設時から現在までの沿革をみることを通して、申告納税制度の中での更正の請求が担っている機能に加え、更正の請求の本質に触れていく。とりわけ、更正の請求制度は、申告納税制度の導入期と時を同じくして制度化されたものであることから、申告納税制度との深い関係にある。それは、納税者による自主計算・自主申告によるという申告納税制度の大前提の下での更正の請求の位置づけを明確にしているものと思われる。

つまり、その前提には、納税者が行う税額等の計算に誤りが存在することを暗に容認しており、納税者にとって複雑な税額計算の補完的な役割を担うもうものとも考えられる。また、更正の請求制度が申告納税方式の下で、納税者の納めるべき税額が過大であった場合に適正な税額まで減額する唯一の手続きであることと、その請求には期間制限が設けられている制約の中で、その適用要件を厳格に解釈されることにより、更正の請求が認められないケースもあり得ることに言及する。

第 2 章では、前章を踏まえ、更正の請求制度の問題点についてさらに検証する。まず、更正の請求の排他性について検証する。更正の請求の排他性の意味するところは、減額更正の是正手続の手段として、更正の請求によってのみ納税者に認められるものと解されるが、その他の手段により減額更正の手続を認めることになれば、国家財政の不安定化を招く恐れも生じ得る。この納税者と税務行政との租税債務関係の中で更正の請求制度がどのような役割を担うのかを浮き彫りにしたうえで、その運用上の問題点を改めて考察したい。さらに、納税者の権利保護という側面との対峙は今後も検討を行わなければならない点であり、租税法律主義の手続的側面であるところの合法性の原則からも議論の余地が生じる点であろう。

また、通則法 23 条 1 項及び 2 項の関係についても平成 23 年度税制改正により更正の請求制度の請求期間が延長され、その境界というものが大きく変化した。このことを踏えたうえで、学説を中心に検証をすすめて、現在において両者の関係を改めて検討していくものとする。さらに言えば、更正の請求の適用要件の解釈について議論が後を絶たない条文解釈上の不確定概念についてもその大きな問題と言えよう。

そこで第3章では、まず、通常の更正の請求における判例研究を行う。具体的には、錯誤により税額が納税者の予定するところとは異なった場合において、そのことを理由に更正の請求ができるか否かについて争われた事例と、税額控除規定に係る計算誤り及び錯誤と更正の請求として、これに関連する事例をもとに判例研究を行うこととする。ここでは、主として通則法23条1項にいう「当該計算に誤りがあったこと」の解釈について考察する。

また、納税者が税額の算定を行うに場面において、税額控除及び租税特別措置の選択権の行使を行い、申告後に他の選択をした方が納めるべき税額が少額と判明した場合、いったん適用した選択権の拘束力について検討していくことにより、通則法23条1項1号の射程を明らかにする。本章において、通常の更正の請求における適用範囲というものが平成23年度税制改正による更正の請求の拡充にまで関連したということは、納税者の権利保護を主眼とする更正の請求制度において重要なターニングポイントとなったことは言うまでもない。そのため、本章において今一度23年度税制改正前の判例を研究するには十分な意義が認められる。

第4章から第7章において、前章において検討した通常の更正の請求ではなく、後発的事由による更正の請求について理解を深めていくことにする。そこで、更正の請求の条文解釈上の不確定概念の検証をすることとし、とりわけ後発的事由による更正の請求の可否について争われた事例をもとにその不確定概念を検討していくものである。

まず、第4章において、後発的事由による更正の請求を規定する通則法23条2項1号の「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等」の射程として、その解釈論を中心として条文を考察していく。ここでは、過去の事例に基づいて、どのような判決が該当するのか検討をしていくことで「判決」の射程について明らかにするものである。具体的には、同項1号の「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」の解釈につき、その文言を細分化して分析していくことになる。特に、前述したとおり「判決」の該当性について着目してその射程について検討を行う。これは、次章以降においても、その検討材料として「判決」に該当するが、それでもなお更正の請求が認められないケースについて事例研究を重ねるためにも、本章において「判決」について検討を加えるものである。

そして第5章において、その「判決」についてより具体的な事例を用いて研究を深めていく。本章では相続財産に係る「取消判決」の遡及効について争われた事例（最高裁平成22年10月15日判決）と、相続財産に係る「時効援用判決」の該当性について争われた事例（大阪高裁平成14年7月25日判決）を検討し、その射程について考察していく。

特に、最高裁平成22年10月15日判決（上野事件）について、取消判決が当該「判決」に該当することを前提として、これに基づいて更正の請求を納税者がしたものである。しかしながら、その取消判決により生じた還付請求権の取扱いが主な争点となったものである。この2つの事例を通じて、納税者の予測可能性の観点から「判決」の射程を見

ることにより、更正の請求の適用範囲について言及していく。つまり、「時効」と「取消判決」の遡及効によって事後的に変動した相続財産とその帰属が、課税要件として事実認定されているのか検討を行うことを通じて、後発的事由による更正の請求が認められるか否かを検討するものである。

第6章では、後発的事由による更正の請求要件規定に関するその解釈について検討する。具体的には、通則法23条2項3号の「その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき」という規定の「やむを得ない理由」の解釈が主な検討課題に位置付けるものである。いわゆる、やむを得ないという文言からも分かる通り、その解釈が不明確であるというところの不確定概念の検討を主軸に事例研究をすすめるものである。ここでは、納税者の錯誤無効が通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」に該当するかが争いとなった事例（高松高裁平成18年2月23日判決）についての検討を行う。

これらの事例から、現行制度上、後発的事由における不確定概念の解釈と租税債務の早期確定の要請等により、後発的事由の拡大解釈・類推適用に関しては否定的な姿勢をとっていることが浮き彫りにしていく。つまり、過年度に課税された課税事実が後の年度に消滅し、後発的事由による更正の請求をしたにもかかわらず、後発的事由に該当せず権利救済が図られていないという問題が生じているように思われる。この原因としては、通則法23条2項各号および通則法施行令6条1項2号を含む各号に列挙されている後発的事由が極めて限定的かつ範囲が不明瞭であるためと考えられる。

さらに、法人税法において後発的事由により損失が生じ、これに伴い課税庁は減額更正を認めるべきであるが、過年度に遡っての申告内容を是正することができないとする減額更正年度の問題もある。法人税法においては、後発的事由による損失の計上時期についての明文の規定が存在しないことから、その取扱いは法人税法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」に基づき前期損益修正として処理することになる。すなわち、当該後発的事由による損失は過年度の遡及修正による処理が認められず、このような場合に、納税者に不利益が生ずることがあり得る。

そこで、第7章では、共に消費者金融業であった更生会社であるTFK法人と破産会社であるクラヴィスの破産管財人が、制限超過利息につき既に納付した税の還付を巡り争われた2つの事例をもとに、更生会社または破産会社の過払金債権の返還により過払金債権者を救済すべきであるという立場から検討する。いわゆる最高裁平成18年1月13日判決（以下、「平成18年判決」という。）により、貸金業における利息制限法所定の制限利率を超える利息および遅延損害金に係る収入（収益）が無効となったことにより、その無効となった収益が過年度の課税所得計算において益金の額に算入されていた部分の処理を巡って争われたものである。

この2つの事例は、過払金債権者からの過払金返還請求や損害遅延金等の債務により破産しているという特殊な状況下で、国に対する過年度における過納金がどのように返還さ

れるべきかという点に集約されるものとする。国の理解では法人税法上の取扱いとして前期損益修正の手続を経て損金計上を行い、欠損金として将来の益金の額と相殺することによって調整されるべきであるとする。一方の納税者は、破産会社または更生会社において通常の法人税法の予定しているゴーイング・コンサーンが機能しない中で前期損益修正を行うことは不合理であるため、通則法 23 条のいう更正の請求の申立をし、その申請に基づき無効となった過年度の収益部分につき返還すべきであるという理解である。

結果として、前期損益修正の処理を巡り両者の主張が食い違うが、TFK 事件においては国の主張が認められ、クラヴィス事件においては納税者の主張が認められることになった。この両判決を踏まえ、租税法律関係の側面から、不当利得返還請求としての更正の請求の適用可否について考察する。

そして、第 8 章では、本論文のまとめの章として、更正の請求の拡充と減額更正のあり方として、納税者と税務官庁との関係から違法な課税状態を是正するプロセスとしての更正の請求の意義をより明確にしていく。すなわち、前章までの事例研究の総括として、更正の請求の可否を巡る一つの側面として、課税要件事実の変化が生じた場面における納税者に残された救済手段としての更正の請求があり、その適用可否について租税法律関係の観点からその課税要件事実の変更をどのようにとらえるべきであるかという点について、租税法律主義の要請する合法性の原則との関係から考察していきたい。

この 2 つの視点から更正の請求の適用可否との関係を明らかにすることで、更正の請求による納税者の権利救済の途を拡充し、違法是正のプロセスとしての更正の請求制度がより機能する可能性を検討する。具体的には、課税要件事実を重視し実体的真実に沿った課税がなされるべきであるとする実体的真実主義の考え方を考察し、その実体的真実主義の中での更正の請求の位置づけを検討していく。加えて、税務行政の側面から合法性の原則を考察し、行政裁量と条文上の不確定概念の判断余地について考察し、手続的統制が図られる上で更正の請求がどのように機能すべきか検討したい。

本論文は、納税者の権利救済のための更正の請求制度のあり方について検討を行うものであるが、納税者と税務行政との租税法律関係下でのバランスを考慮した、いわば租税法律主義と租税公平主義とが相剋する場面の一つの是正手続として更正の請求が位置付けられていることを踏まえ、述べていくものである。

第1章 更正の請求制度の沿革及び概要

本章においては、更正の請求制度の意義、概要および目的を考察し、我が国の更正の請求制度の問題点を指摘していくことを目的とする。まず、更正の請求制度創設の趣旨を主眼とした上で、申告納税制度との関係について考察していきたい。

第1節 更正の請求制度の概要

更正の請求とは、申告等によりいったん確定した課税標準等または税額等を自己に有利に変更すべきことを税務署長に請求する手続きのことをいう¹。更正の請求には、納税申告書に記載した課税標準または税額等に誤りがあるために行う更正の請求と、後発的事由により課税標準等または税額等の計算の基礎に変動が生じたためにこれに基づいて行う更正の請求とがある。前者を通常更正の請求、後者を後発的事由による更正の請求として、通常更正の請求は国税通則法（以下、「通則法」という。）23条1項に、後発的事由による更正の請求は同条2項に規定されている。例えば、法人税における課税所得計算にあてはめると、法人税の納税申告書に記載した法人税額が過大であること、または繰越控除の対象となる欠損金額もしくは還付を受けるべき金額が過少であることが判明した場合において、その理由がその申告に係る課税標準等または税額等の計算が法人税法その他の法令の規定に従っていなかったときに税務署長に対し、納付すべき税額等の減額手続きを請求するものであるということが出来る²。

また、更正の請求を行う者は、更正の請求に係る更正前及び更正後の課税標準等または税額等、その更正の請求をする理由、請求をするに至る事情の詳細その他参考となるべき事項を記載した更正請求書を提出する必要がある（通則法23条3項）。この請求に基づいて税務署長は、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または税額について調査を行い、理由があれば減額更正を行い、理由がなければその旨を通知することとされている（通則法23条4項）。この更正の請求は原則として、その申告に係る法定申告期限から5年以内に限り行うことができるが、いわゆる後発的事由による更正の請求については、法定申告期限当時に内在し得なかった減額要因が後日発生した場合に、その事由が発生してから2ヶ月以内に更正の請求をすることができる（通則法23条1項、2項）。

以後、通常の場合の更正の請求および後発的事由による更正の請求について考察する。

1. 通常の場合の更正の請求

通則法23条1項では、「納税申告書を提出した者は、次の各号の一に該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から5年以内に限り、税務署長に対し、その申告に

¹ 金子 宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2017）944頁。

² 武田昌輔『DHC 会社税務積義（加除式） 第8巻』（第一法規、2009）4587頁参照。

係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる。」³と定めている。通常の場合の更正の請求とは、申告内容に誤りがある場合のすべてについて認められるわけではなく、納付すべき税額を過少に申告した場合等、特定の場合には修正申告によって処理すべきこととされているほか、課税標準額が過大であってもその理由のみでは更正の請求は認められず、納付すべき税額が一定の理由に基づき過大であってもはじめて更正の請求が認められるものであり、たとえ課税標準が過大であっても納付すべき税額が過小であれば修正申告を行い、課税標準額が過小であっても納付すべき税額が過大であるときは修正申告をすることはできず、更正の請求によるところとなる⁴。

通常の場合の更正の請求が認められる場合は、納税申告書に記載した「課税標準も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かったことまたは当該計算に誤りがあったこと」に基づいた場合に加え、納税者が提出した申告書に係る国税の法定申告期限から 5 年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準または税額等については是正すべき旨の請求が行われるものである⁵。

2. 後発的事由による更正の請求

通常の場合の更正の請求とは別に、通則法 23 条 2 項は、後発的事由により、申告に係る税額等の計算の基礎となった事実に変動が生じたこと、申告等の際、その者に帰属するものとされていた所得その他の課税物件について、その後他の者に帰属するものとする当該他の者に対する更正決定があったことその他特定の事由が生じたことにより、申告に係る税額等が過大となった場合においては、当該事由が生じた日の翌日から 2 ヶ月以内に限り更正の請求を認める旨定めている。

その趣旨は、申告等に係る課税標準または税額等の計算基礎となった事実関係について、後発的事由により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または税額等が過大となった場合に、更正の請求を求めようとするものであることから、後発的事由による更正の請求が認められるのは、すなわち課税要件事実について後発的に変動が生じた場合であるといえる。

また、後発的事由による更正の請求の場合、何につき更正を求めることができるのか、具体的に定めていないが、通則法 23 条 2 項は、通則法 23 条 1 項の規定による更正の請求をすることができる旨規定している。従って、納税申告書を提出した者については、通常の場合の更正の請求と同様に、「申告に係る課税標準等又は税額等」、および納税申告後に更正処分があった場合は「当該更正後の課税標準等又は税額等」につき更正の請求ができるものと解され

³ 同項はまた、当該課税標準等又は税額等に関し次条又は第 26 条（再更正）の規定による更正（以下、この条において「更正」という。）があった場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等においても更正の請求ができる旨定めている。

⁴ 荒井 勇・志場喜徳郎他編『国税通則法精解』（大蔵財務協会、2019）321、357 頁参照。

⁵ 荒井・同上、358 頁参照。

る⁶。

第2節 更正の請求の沿革

1. 昭和21年 更正の請求制度の創設時

更正の請求制度は、我が国において申告納税制度の採用と共に導入され、我が国が、申告納税制度を採用した昭和21年の戦時補償特別税と財産税法において、過大な税額を減額する手段として採用されている。例えば、財産税法48条において、申告書を提出した者等が、課税価格が過大であったことを発見したときは、申告期限等の後1月に限り、課税価格の更正を請求しうるものとしている⁷。次いで、同法49条において、政府は、この請求があった場合に、その請求を理由なしと認めるときは、請求をした者に対してその旨を通知することと規定している⁸。このことから、現在の更正の請求制度とは本質的に変容することなく現在までこの基本的構成は維持されていることになる。

その後、昭和22年には所得税に、昭和25年に相続税、同年5月に富裕税法についても適用された⁹。

2. 昭和34年 法人税法税制改正

昭和34年当時の法人税法において、課税標準となる所得税額は決算手続を経て計算され、株主総会その他これに準ずるものの承認を受けていること、および法人の経理能力が機能していた等のことから、納めるべき税額が過大となる事例も少なく、また、過大申告の場合には法人の申出により減額更正処分が実質的に行われていたこと等の理由から更正の請求制度は採用されていなかった¹⁰。

⁶ 清永敬次「更正の請求に関する若干の検討」佐藤幸治、清永敬次『憲法裁判と行政訴訟 園部逸夫先生古希記念』（有斐閣、1999）439頁。

⁷ 財産税法48条参照。

「第三七條第一項若しくは第三八條第一項の規定による申告書を提出した者、第三九條第一項若しくは同條第三項の規定により申告書を修正した者又は同條第四項若しくは同條第五項の規定により課税価格を修正した者が、その課税価格が過大であったことを発見したときは、第三七條の申告期限後若しくは第三八條の申告期限後、第三九條第一項の修正期限後若しくは同條第三項の規定による申告書の修正後又は同條第四項若しくは同條第五項の規定による課税価格の修正後一箇月間を限り、政府に對し、その課税価格の更正を請求することができる。

前項の請求があった場合においても政府は、税金の徴収を猶豫しない。」（下線部一筆者。）

⁸ 財産税法49条参照。

「政府は、第四六條の規定により、課税価格を更正し又は決定したときは、これを納税義務者に通知する。政府は、前條第一項の請求があった場合において、その請求を理由なしと認めるときは、その請求をなした者に、その旨を通知する。

この法律の施行に住所及び居所を有しない個人が、第七三條に規定する納税管理人の申告をしていないときは、前二項の通知に代へて公告をすることができる。この場合において、公告の初日から七日を経過したときは、その通知があつたものとみなす。」

⁹ 武田昌輔『DHC コメンタール国税通則法1（加除式）』（第一法規、2010）1424頁参照。

¹⁰ 「法人税法においてこのような制度がそれまで存しなかったのは、法人については法人の決算手続の確立、法人の経理能力等からみて過大申告の事例も少なく、また、仮に過大申告がなされた場合においても税務署長が自発的に減額の更正処分を行うことによつて処理されてきたからである。（武田・同

また、「最近（昭和 34 年当時）における所得計算の複雑化、法人税調査における調査省略の状況からみて、法人の過大申告についても納税者自らが更正の請求をする制度を認めることが納税者の権利の保護のため、更には税務の遠隔な運営のためにも適当であると考えられた。」¹¹として、法人の過大申告についても、更正の請求をする制度を認めることにより、納税者権利保護のため、加えて、税務行政の円滑な運営のためにも適当であると考えた結果、昭和 34 年 3 月の税制改正において、法人税についても更正の請求を設けた¹²。その昭和 34 年 3 月の税制改正は以下のようである。

第二十四条第一項及び第二項中「所得金額」の下に「若しくは清算所得金額」を加え、同条の次に次の一条を加える。

（更正の請求）第二十四条の二

「第十八条又は第二十一条の規定による申告書（これらの申告書の提出期限から一箇月以内に提出された第二十三条の規定による申告書でこれらの申告書に記載すべき事項を記載したものを含む。）を提出した法人は、当該申告書に記載した所得金額若しくは法人税額の計算が法人税に関する法令の規定に従っていないかつたこと又は当該計算に誤があつたことに因り、当該所得金額又は法人税額が過大である場合においては、当該申告書に係る第十八条又は第二十一条の規定による申告書の提出期限から一箇月以内に限り、命令の定めるところにより、政府に対し、当該所得金額又は法人税額につき第二十九条第一項の規定による更正をなすべき旨の請求をなすことができる。」（下線部一筆者。）

このように、沿革的には、申告の過誤の是正には必ずしも更正の請求を要するものとはされてはいなかったのであるが、納税者の権利保護と税務の円滑な運営を図るため、昭和 37 年の国税通則法の制定に際し一般的に更正の請求制度が採用されたのである¹³。

3. 昭和 37 年国税通則法制定時

法人税において、確定決算主義を採っていることに鑑み、所得税と同様に所得税額を申告後において減額修正を行うことにつき疑義が生じることや、実際に法人の申告のみで減額修正を行うことは実務上困難ではないかという主張もあり、昭和 34 年の税制改正までは採用されなかった。しかし、税法と企業会計原則や商法、これらがそれぞれ基本的な目的を若干ではあるが異なる関係上、所得計算の上でギャップが生じるものと考えられた¹⁴。当然に、法人税においても申告調整の誤りというものは当然にあり得るわけで、その意味で所得税

上、1424 頁。)]。

¹¹ 武田昌輔『会社税務精説』（森山書店、1962）905 頁以下参照。

¹² 武田・同上、905 頁。

¹³ 武田・前掲注 9、1425 頁。

¹⁴ 吉国二郎「昭和三四年度税制改正（合政令改正）ならびに改正国税徴収法について」『租税研究』第 110 号（日本租税研究協会、1959）31 頁参照。

と同様に申告期限以内に限り、その申告した税額が、法人税の所得の計算についての規定に従っていなかった、あるいは計算に誤謬があったということ¹⁵を理由にして更正の請求を提出することにするということにしたものである¹⁵（下線部一筆者）。

また、この制定の内容をみれば、通則法 23 条第 1 号の「当該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かった又は当該計算に誤りがあったときにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとき」という文言は、昭和 34 年の改正において新たに導入された旧法人税法における更正の請求の要件を踏襲したものといえよう¹⁶。

創設時の更正の請求は、中間申告書、清算中の各事業年度の申告書及び清算申告書については認められておらず、また、その請求書の提出期限が、申告書の法定提出期限から 1 ヶ月以内に制限されており、その請求は容易にはなかったというのがものといえる¹⁷。

ここで、昭和 36 年の税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」¹⁸に対して、同答申の説明では、「租税法が申告の準備に必要な期間を考慮のうえ一定の申告期限を設けて、その期間内に適正な確定申告書を提出すべきことを義務付け、納税者がその期間内に十分な検討をした後申告を行うことを期待する建前となっていることを考えれば、特に更正の請求制度を設ける必要はないという意見もあろうが、納税者による期限内申告に全く誤りがないとは保障し難いし、また現にこの制度の利用者が後を絶たない事情からも・・・（中略）この制度を維持することが適当であると考えられる。」¹⁹これにより、全ての申告書における課税標準、法人税額、繰越控除の欠損金額及び還付税額についても更正の請求が可能となったことに加え、現在に至るまで、更正の請求の拡充が進められた。

また、更正の請求の請求期限もこれらの税制改正に伴い延長された。昭和 41 年において、更正の請求書の提出期限が 2 カ月になったことに始まり、昭和 45 年において、通常の更正の請求はその提出期限が法定申告期限後 1 年にまで延長された。

しかし、創設時から通則法制定時における更正の請求までを振り返れば、創設時には、申告期限から 1 月以内に限られたものが、昭和 37 年に更正の請求が国税通則法の制定により統一された際にも引き継がれた。しかし、後の昭和 41 年の税制改正において、「1 月」では短すぎるということで、「法定申告期限から 2 月以内」に延長された。

¹⁵ 吉国・同上、31 頁参照。

¹⁶ 堺澤 良『国税関係 課税・救済手続法精説』（財経詳報社、1999）119 頁。

¹⁷ 武田、前掲注 2、4589 頁。

¹⁸ 税制調査会『国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二答申）及びその説明』（1961）9 頁。

ここでは、「(1) 申告期限後 1 ヶ月以内の更正の請求を申告納税方式のすべての税目について認めるものとする。(2) いったん確定された国税の課税標準の基礎となった行為が取り消された又は無効が確認された場合には、その日から三月以内に、申告額等減少のときは更正の請求がなしうるものとし、逆に増加すべきときは修正申告しなければならないものとする。(3) 申告期限内における申告書の差し換え又は内容の簡易な訂正は差し支えないが、還付加算金計算の始期は法廷納期限の翌日とすること。」と述べている。

¹⁹ 税制調査会『国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二答申）及びその説明（答申別冊）』（1961）54 頁。

このように、更正の請求の創設時には、更正の請求の期限が厳しく制限され、租税の法律関係の早期安定化（租税収入の確保）が優先されてきたといえる。

4. 昭和 45 年改正時

(1) 更正の請求の請求期限の延長

昭和 45 年の税制改正において、更正の請求の期限が、「法定申告期限から 1 年以内」に延長された。この延長は、昭和 43 年 7 月の税制調査会の「税制簡素化についての第三次答申」に起因するが、同答申は、次のように述べている。

「現行制度において、更正の請求の期限を定めているのは、期限内申告の適正化、法律関係の早期安定、税務行政の能率的運用等の諸般の要請を満たすため、権利として更正の請求できる期限を定める一方、当該期限内に請求がない場合においても、税務署長は、職権調査により申告税額が過大であると認めるときは、積極的に減額更正をすることにより、納税者の正当な権利は保護されるという趣旨に出たものであると認められる。したがって、この期限を安易に延長することは、必ずしも適当でないが、現行の 2 か月の期限は短きに過ぎるという主張にも無理からぬ点があるとともに、納税者が自ら誤りを発見するのは、通常は、次の申告期限が到来するまでの間であるという事情をしんしゃくすれば、この請求期限を次のように改めることが適当であろう。更正の請求の期限は、原則として申告期限から 1 年とする。」²⁰

このように、昭和 45 年の改正の趣旨は、更正の請求の期限について、法律関係の早期安定等の見地から安易に延長することは適当ではないが、従前の 2 月の期限は短きに過ぎるという主張を容認し、納税申告の誤りを自ら発見するのは通常次の申告期であること等を考慮し、「法定申告期限から 1 年以内」に延期することにしたものである。

(2) 後発的事由に基づく更正の請求の創設

また、昭和 45 年の税制改正では、後発的事由に基づく更正の請求を国税通則法の中で整備することにした。従前、後発的事由による更正の請求は、各個別税法において当該税目の事情に基づいて個々に定められていたが、各個別税法に共通的に適用されるべき事由について国税通則法の中でとりまとめることとし、その事由の拡充を図った。

なお、この後発的事由に基づく更正の請求については、納税申告書を提出せず決定を受けた者に対しても適用できることとした。このような措置は、昭和 43 年 7 月の税制調査会の「税制簡素化についての第 3 次答申」に基づくものであるが、同答申は次のように提言している。

「このように期限を延長しても、なお、期限内に権利が主張できなかつたことについての正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張し、課税要件事実について、申告の基礎となつたものと

²⁰ 昭和 43 年 7 月の税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」

異なる判決があつた場合これらに類する場合を追加するものとする。」。

5. 平成 18 年改正

(1) 通達否定判決への当初の対応

前述のように、昭和 45 年の税制改正により、通常の変更の請求の期限が「法定申告期限から 1 年以内」に延長されるとともに、国税通則法において、各税法共通の後発の事由に基づく変更の請求が整備拡充された。この結果、国税通則法 23 条 2 項 1 号から 3 号までに、変更の請求ができる後発の事由が掲げられ、同 3 号の委任を受けて、国税通則法施行令 6 条 1 項の 1 号から 4 号までの 4 項目の後発の事由を制限的に定めることとした。このように、拡充・整備された変更の請求制度は 35 年続いた。

しかし、後発の事由に関しては、それが制限的に限定されているため、その拡充を求める要請も強かった。それが最初に法的に問題となったのは、東京高裁昭和 54 年 6 月 26 日判決²¹が、借入金で所得した土地を譲渡した場合の譲渡所得の金額の計算上、当該借入金利子を取得費と認め得るとして当該課税処分を取り消し、国税庁がその取扱いを変更した時である²²。

当時、このような借入資本利子の取得費算入に関する事案が多かったため、当該東京高裁判決又は国税庁の通達変更を事由に、後発の事由に基づく変更の請求または不当利得返還請求権等を求める争訟事件が多発した。しかし、変更の請求に関し、京都地裁昭和 56 年 11 月 20 日判決²³では、前掲東京高裁昭和 54 年 6 月 26 日判決²⁴は国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう「判決」に該当しないから、変更の請求は認められないとした²⁵。また、宮崎地裁昭和 56 年 3 月 30 日判決²⁶は、同様の理由により変更の請求は認められず、かつ、当該課税処分が無効となるものではないから、不当利得の返還も認められない旨判示した。さらに、名

²¹ 東京地裁昭和 52 年 8 月 10 日判決（昭和 49 年（行ウ）第 84 号）LEX/DB:21059050、東京高裁平成 26 年 10 月 30 日判決（平成 26 年（行コ）第 99 号）LEX/DB:25447137

²² 変更後の現行所得税基本通達 38-8 は、「固定資産の取得のために借り入れた資金の利子（中略）のうち、その資金の借入れの日から当該固定資産の使用開始の日（中略）までの期間に対応する部分の金額は、業務の用に供される資産に係るもので、37-27 又は 37-28 により当該業務に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されたものを除き、当該固定資産の所得費又は所得価額に算入する。」と定めている。

²³ 京都地裁昭和 56 年 11 月 20 日判決（昭和 56 年（行ウ）第 14 号）LEX/DB:21075300。

²⁴ 東京高裁平成 26 年 10 月 30 日判決（平成 26 年（行コ）第 99 号）LEX/DB:25447137。

²⁵ 京都地裁・前掲注 23 参照。

「法定申告期限から一年を経過した後であっても、申告、更正又は決定における計算の基礎となった事実と異なる事実が判決で確定したとき、所得等の課税物件が他の者に帰属するとして他の者に更正又は決定があったとき、その他の後発の事由（国税通則法施行令六条参照）が生じた場合・・・（中略）、一定の場合に限り更正の請求が許されている。

本件更正の請求は、先に述べたとおり、譲渡所得金額の計算上、借入金について支払った利子を取得費に算入すべきであるとするものであるが、これが右に述べた後発の事由に該当しないことは明らかである。原告は、東京高等裁判所昭和 54 年 6 月 26 日判決及び本件通達の内容をもって本件更正の請求の根拠とするが、このように法令の解釈について判例により新判断が示された場合又は通達の改正があった場合を右後発の事由ということとはできない。（下線一筆者。）。

²⁶ 宮崎地裁昭和 56 年 3 月 30 日判決（昭和 55 年（ワ）第 183 号）LEX/DB: 21072920。

古屋地裁昭和 57 年 8 月 27 日判決は、前掲東京高裁昭和 54 年 6 月 26 日判決後の取扱通達の変更があったとしても、当該通達を遡及適用して減額更正をしなくとも、信義則違反を問われることはない旨判示している²⁷。

かくして、昭和 54 年の前掲東京高裁判決と取扱通達の変更については、いわゆる「眠れる権利者は保護されず」というように、当該判決を勝ち取った者のみが救済されることになった。

(2) 通達否定判決への対応の変更

しかしながら、最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決では、親から贈与を受けたゴルフ会員権を譲渡して譲渡所得の金額を計算する場合に、その名義書換料が取得費に算入し得るか否かが争われた事例（当該名義書換料の取得費算入を否認した課税処分²⁸の適否）について、当該取得費算入を容認して上告人の請求を容認したところ、国税庁は、前掲東京高裁昭和 54 年 6 月 26 日判決の時とは異なって、何ら法的根拠を示さず、窓口対応で（非公式に）、同様の事案を有している者が申し出れば減額更正に応じることとした²⁸。

このような国税庁の対応は、一見、納税者の権利救済を図ったように見えるが、かえって、租税法律主義における合法性の原則に反し、その機能たる予測可能性と法的安定性を害することになる。そのことを考慮してか、平成 18 年の税制改正では、国税庁の取扱いが裁決や判決で否定され、当該取扱いを変更した時には、それを後発的事由として更正の請求を認めることとした。これが現行の国税通則法施行令 6 条 1 項 5 号の規定である²⁹。その規定の内容と問題点についても検討を要するため次章において考察することとする。

6. 平成 23 年改正

(1) 更正の請求の請求期限の延長

前述したように、昭和 45 年税制改正によって、通常の変更の請求の期限が、法定申告期限から 2 月以内が 1 年に延長された。これは、更正の請求における納税者の権利救済と租税法律主義の早期安定化（租税収入の確保）のバランスを図ったものとして評価されてきており、40 年あまり継続することになった。

しかしながら、課税の実務においては、法定申告期限から 1 年を経過した後にも過大納付が発覚することがまま生じることがある。この場合、納税者（その代理たる税理士）側では、税務署長には法定申告期限から 5 年間は減額更正をする権限が与えられている（平成 23 年改正前の国税通則法 70 条 2 項参照。）ことから、「嘆願」という方法によって税務署長

²⁷ 名古屋地裁昭和 57 年 8 月 27 日判決（昭和 55 年（行ウ）第 27 号）LEX/DB:21076900。

²⁸ 最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決（平成 13 年（行ヒ）第 276 号）LEX/DB:28100311 参照。

また、一審の東京地裁平成 12 年 12 月 21 日判決（平成 12 年（行ウ）第 57 号）LEX/DB:28062223 及び控訴審の東京高裁平成 13 年 6 月 23 日判決（平成 13 年（行コ）第 12 号）LEX/DB:28082545 では、当該課税処分を適法としている。

²⁹ 国税通則法施行令 6 条 1 項 5 号参照。

に対して減額更正を求めるようになった。しかし、この嘆願については税務署長に対する法的拘束力がないため、税務署長側の裁量（判断）に依存せざるを得ない状態が続いた。これでは、租税の専門家である税理士としても、税務署に対し従属的な地位に服さざるを得ず、時には、屈辱的にならざるを得ないことにもなるといわれてきた。

他方、近年の更正の請求をめぐる裁判例においても、租税法律関係の安定よりも、納税者の権利救済を重視する判決が見られるようになった。例えば、東京地裁平成 21 年 2 月 27 日判決³⁰において、法定申告期限後の当事者の合意による契約解除は成立した納税義務に影響を及ぼさない（当該契約を事由に更正の請求はできない）と解されていたところ³¹、相続税の法定申告期限経過後の遺産分割の再分配（合意解除）を事由意図する更正の請求を適法であると判示している。

この判決は、法定申告期限後の合意解除による更正の請求については、①通常の変更の請求期限以内であること、②税務調査が開始される前であること、③やむを得ない事情が存すると認められること等の特段の事情があれば、これを認めるべきである旨判示している。

また、最高裁平成 21 年 7 月 10 日判決は、平成 23 年改正前の法人税法 68 条 3 項が、所得税額控除について、「第 1 項の規定は、確定申告書に同行の規定による控除を受けるべき金額及びその計算に関する誤納の記載がある場合に限り、適用する。この場合において、同項の規定による控除をされるべき金額は、当該金額として記載された金額を限度とする。」と定めていたところ、当初の確定申告書に記載した所得税額控除額が計算誤り等によって過少に記載した場合には、当該控除額について正当な計算による金額に基づいて更正の請求を認めるべきである旨判示した³²。このような判決は、更正の請求の事由を拡充することに大きな影響を及ぼしたものと考えられる³³。

かくして、平成 23 年税制改正では、当時の政権が租税法律関係の安定（租税収入の確保）よりも、納税者の権利救済を重視したこともあって国税通則法上の更正の請求について、次のような改正を行った。

- ① 通常の変更の請求期限を法定申告期限から 5 年以内に延期する。なお、贈与税については 6 年とし、法人税の純損失等の金額にかかるものについては 9 年とする。
- ② 更正の請求の基礎となる「事実を証明する書類」の添付を義務化する。
- ③ 「偽り」の更正の請求書を提示した場合に、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金を科す。

³⁰ 東京地裁平成 21 年 2 月 27 日判決（平成 19 年（行ウ）第 322 号）LEX/DB:25441097 参照。

³¹ 大阪地裁平成 12 年 2 月 23 日（平成 10 年（行ウ）第 22 号）LEX/DB: 28082934、大阪高裁平成 12 年 11 月 2 日（平成 12 年（行コ）第 33 号）LEX/DB: 28091498 等参照。

³² 熊本地裁平成 18 年 1 月 26 日判決（平成 16 年（行ウ）第 3 号）LEX/DB:28111180、福岡高裁平成 18 年 10 月 24 日判決（平成 18 年（行コ）第 7 号）LEX/DB:28131807、最高裁平成 21 年 7 月 10 日判決（平成 19 年（行ヒ）第 28 号）LEX/DB:25440919 参照。

熊本地裁平成 18 年 1 月 26 日判決及び福岡高裁平成 18 年 10 月 24 日判決は、当該所得税額控除を否認した課税処分を適法としていた。

³³ 品川芳宣『現代税制の現状と課題（租税手続編）』（新日本法規出版、2017）74 頁参照。

(2) 更正の請求事由の拡大

次に、更正の請求事由の拡大を図るべく、関係税法において以下のような改正が行われ、更正の請求が認められる範囲が拡大することになったが、具体的に対象となる措置は以下の通りである。

[当初申告要件を廃止する措置]

- ① 給与所得者の特定支出（所得税法 57 条の 2）
- ② 資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例（所得税法 64 条）
- ③ 純損失の繰越控除（所得税法 70 条）
- ④ 純損失の繰越控除（所得税法 71 条）
- ⑤ 変動所得及び臨時所得（所得税法 90 条）
- ⑥ 資産に係る控除対象外消費税法等の益金不算入（所得税法施行令 182 の 2）
- ⑦ 受取配当等の益金不算入（法人税法 60 条の 2）
- ⑧ 外国子会社から受ける配当等の益金不算入（法人税法 23 条の 2）
- ⑨ 国等に対する寄付金、指定寄付金及び特定公益増進法人に対する寄付金の損金算入（法人税法 37 条、81 条の 6）
- ⑩ 会社更生等による債務免除等があった場合の欠損品の損金算入（法人税法 59 条）
- ⑪ 協同組合等の事業分量配当等の益金不算入（法人税法 60 条の 2）
- ⑫ 所得税額控除（法人税法 68 条、81 条の 14）
- ⑬ 外国税額控除（法人税法 69 条、81 条の 15、所得税法 95 条）
- ⑭ 公益社団法人又は公益財団法人の寄付金の損金算入限度額の特例（法人税法施行令 73 条の 2）
- ⑮ 引継対象外未処理欠損金損金額の計算に係る特例（法人税法施行令 113 条）
- ⑯ 特例株主等によって支配された欠損金等の法人の欠損金の制限の 5 倍要件の判定の特例（法人税法 113 条の 2^⑬）
- ⑰ 特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入の対象外となる資産の特例（法人税法施行令 123 条の 8^{③五}）
- ⑱ 特定資産に係る譲渡等損失額の計算の特例（法人税法施行令 123 条の 9）
- ⑲ 配偶者に対する相続税額の軽減（相続税法 19 条の 2）
- ⑳ 贈与税の配偶者控除（相続税法 21 条 6）
- ㉑ 相続税額から控除する贈与税額相当額（相続税法施行令 4 条）

[控除額の制限を見直す措置]

- ① 受取配当等の益金不算入（法人税法 23 条、81 条の 4）
- ② 外国子会社から受ける配当等の益金不算入（法人税法 23 条の 2）
- ③ 国等に対する寄付金指定寄付金及び特定公益増進法人に対する寄付金の損金算入（法人

税法 37 条、81 条の 6)

- ④ 所得税額控除（法人税法 68 条、81 条の 14）
- ⑤ 外国税額控除（法人税法 69 条、81 条の 5、所得税法 95 条）
- ⑥ 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除（租税特別措置法 10 条、42 条の 4、68 条の 9）
- ⑦ 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除の特例（租税特別措置法 10 条の 2、42 条の 4 の 2、68 条 9 の 2）
- ⑧ 中小企業者等の機械等を取得した場合の特別控除の特例（租税特別措置法 10 条の 5、42 条の 6、68 条の 11）
- ⑨ 沖縄の特定中小企業者が経営革新設備等を取得した場合の特別控除または法人税額の特別控除（租税特別措置法 10 条の 5、42 条の 10、68 条の 14）
- ⑩ 法人税の額から控除される特別控除額の特例（租税特別措置法 10 条の 6、42 条の 11、68 条の 15）
- ⑪ 青色申告特別控除：65 万円（租税特別措置法 25 条の 2）
- ⑫ 電子証明書を有する個人の電子情報処理組織による申告に係る所得税額の特別控除（租税特別措置法 41 条 19 の 5）
- ⑬ 沖縄の特定地域において工場用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除（租税特別措置法 42 条の 9、68 条の 13）

第 3 節 更正の請求の制度趣旨

1. 不当利得の返還

前述したように、更正の請求制度は、申告納税方式の導入と同時に設立されたものであるが、それは、納税者が行う税額確定手続において誤りがあって税額を多額に納付等した場合にその是正手続を認めるものといえる。

すなわち、更正の請求は、税額の計算等において、法律の規定に従っていなかったこと、または当該計算に誤りがあったことによって、納付した税額が過大となったこと、還付を受けた税額が過少になったこと等があった場合に、その是正を求めるものである。また、このような過大納付等を放置することは、当該租税の債権者たる国において、不当利得が生じることを意味する。さらに、このような不当利得は、申告当時は法律の規定に従って税額計算が行われた場合であっても、当該税額計算の基礎となった契約が解除されたり、売上げの未収代金（売掛金等）が後日貸倒れ等によって回収できなかった場合等の場合に生じることがある。かくして、このような国側に生じた不当利得を納税者にどのような形で返還すべきかが問題となる。その返還手続が更正の請求制度にほかならないが、その返還等の根底にある考え方について、最高裁昭和 49 年 3 月 8 日第二小法廷判決³⁴は、所得税の雑所得として課

³⁴ 最高裁昭和 49 年 3 月 8 日判決（昭和 43 年（オ）第 314 号）LEX/DB:210455520。また、評釈とし

税された利息損害金債権が後日貸倒れにより回収不能となった場合の不当利得の返還に関し、次のように判示している。

「・・・(中略) 課税庁自身による前記の是正措置が講ぜられないかぎり納税者が先の課税処分に基づく租税の収納を甘受しなければならないとするは、著しく不当であつて、正義公平の原則にもとるものというべきである。それゆえ、このような場合には、課税庁による是正措置がなくても、課税庁又は国は、納税者に対し、その貸倒れにかかる金額の限度においてもはや当該課税処分の効力を主張することができないものとなり、したがつて、右課税処分に基づいて租税を徴収しえないことはもちろん、既に徴収したものは、法律上の原因を欠く利得としてこれを納税者に返還すべきものと解するのが相当である。」³⁵

この最高裁判決は、納税者が申告等によって過大に納付した税額については、国の不当利得として返還すべきことを明確にしたが、当該返還と更正の請求制度との関係(更正の請求を行わなかった場合の返還の要否)については明確にはしなかった。

2. 租税法律関係の安定と返還との交錯

しかしながら、最高裁昭和49年3月8日判決が判示した不当利得の返還に関しては、その後の裁判例において、当該返還の具体的手続きとして更正の請求制度が認められている以上、更正の請求を経ずに民法上の不当利得の返還を求めることはできないとする考え方が大勢を占めるに至った。その代表的な例として、名古屋高裁昭和52年6月28日判決では、次のように判示している³⁶。

「・・・(中略) このように特別法である同法に実質的に不当利得返還の方途を講じているのに、これによらず直ちに一般法である民法上一般の不当利得返還の請求を許すとすれば右規定は空文化するのみならず、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいし、被控訴人主張のごとく現行税法に準拠した実務処理との間に権衡を失わせるなどの弊害をもたらす現行税法体系を崩すおそれがあるからである。したがつて、控訴人らとしては先ずもつ

て、芝池義一『租税判例百選〔第2版〕』(別冊ジュリスト No.79) 148頁、加藤雅信『租税判例百選〔第3版〕』(別冊ジュリスト No.120) 144頁等がある。

原告の確定申告に対して、税務署長のした更正処分による滞納徴収を不服として、不当利得返還請求をした事案である。原告が課税年度経過後に本件更正処分の基礎となった利息および損金債権金につき、原告の責めに帰すとは認めることができない事由により、貸倒れとして処理したものと認められる場合に、税務署長は、これに基づき原告に返還されるべき納付税額相当額を正当な理由なく利得しており、これを原告に返還すべき義務を負うことは明らかであるとして、請求を認容した事例である。

「所得税法は、具体的な租税債権及びその数額が法規の定める課税要件の充足と税額計算方法によって自動的に確定するものとはしないで、課税所得及び税額の決定ないし是正を課税庁の認定判断にかからしめているのであるから、かような制度のもとでは、債権の後発的貸倒れの場合にも、貸倒れの存否及び数額についてまず課税庁が判断し、その債権確定時の属する年度における実所得が貸倒れにより回収不能となった額だけ存在しなかつたものとして改めて課税所得及び税額を算定し、それに応じて先の課税処分の全部又は一部を取消したうえ、既に徴収後であればその部分の税額相当額を納税者に返還するという措置をとることが最も事理に即した是正の方法というべく・・・(中略)、課税庁としては、貸倒れの実事が判明した以上、かかる是正措置をとるべきことが法律上期待され、かつ、要請されているものといわなければならない。」

³⁵ 最高裁昭和49年3月8日判決(昭和43年(オ)第314号) LEX/DB:21045520。

³⁶ 同旨最判(一小)昭和53年3月16日(訟月24・4・840)。

て右是正方法を先行させるべきものであり、このことはその部分の存否、範囲につき課税庁の認定判断を留保させるなど右是正措置の設けられた趣旨からして当然のことと考えられる。そして右是正措置請求が可能であるのにこれをしなかつたために税法上の救済が受けられないことになった者は原則としてさらに不当利得等による別途の請求もなしえないと解するのが相当である。」。

このように、納税者が税額を過大納付等した場合の不当利得の返還には、税法上の更正の請求に限定して行われるべきとする考え方が確立されてきたと考えられるが、その場合にも、平成 23 年改正前国税通則法が、その請求期限を法定申告期限から 1 年以内に制限していたため、その当否が問題とされてきた。

しかし、このような期間制限の制限については、納税者の権利救済と租税法律関係の早期安定とのバランスを図るという点で、多くの裁判例において支持されてきた³⁷。その代表的な判示として、盛岡地裁平成 5 年 3 月 26 日では、次のように判示している³⁸。

「・・・(中略) 法人税等の国税の税額の確定について、申告納税方式を採用するとともに、納税申告書の記載内容の過誤の是正について特別の規定を設けた趣旨は、これらの国税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は、法律が特に定めた場合に限る建前とすることが、租税債務をできるだけ速やかに確定させる国家財政上の要請にかなうとともに、納税義務者に対しても過大な不利益を強いるおそれがないことを認めたというところにある・・・(中略)。」

以上のように、更正の請求制度の本質とは、納税者の税額の過大納付に係る国の不当利得の返還にあるもいえるが、その返還は、更正の請求という手続のみに限定されている³⁹。

³⁷ 東京地裁昭和 42 年 5 月 30 日判決 (昭和 38 (行) 第 23 号) LEX/DB: 21025830、東京高裁昭和 43 年 3 月 22 日判決 (昭和 42 年 (行コ) 第 23 号) LEX/DB: 21027470、仙台高裁昭和 59 年 11 月 12 日判決 (昭和 58 年 (行コ) 第 16 号) LEX/DB: 22000080、最高裁昭和 62 年 11 月 10 日判決 (昭和 60 年 (行ツ) 第 81 号) LEX/DB: 22002007、東京地裁平成 5 年 10 月 15 日判決 (平成 4 年 (行ウ) 第 142 号) LEX/DB: 22007875、東京高裁平成 6 年 8 月 30 日判決 (平成 5 年 (行コ) 第 192 号) LEX/DB: 28011199 などがある。

³⁸ 盛岡地裁平成 5 年 3 月 26 日判決 (昭和 63 年 (行ウ) 第 3 号) LEX/DB:22006411。

「申告納税方式に係る国税については、納税申告書を提出した者は、当該納税申告書の提出により納付すべきものとしてこれに記載した税額に不足額があるとき等には、更正があるまでは、その申告に係る課税標準等又は税額等を自己に不利益に修正する納税申告書を提出することができ (同法 19 条 1 項)、又、納税申告書を提出した者は、当該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したが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、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大である場合など、申告の内容が誤って自己に不利益になっていた場合には、原則として法定申告期限から 1 年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正すべき旨の請求をすることができる旨 (同法 23 条) 定められている」

³⁹ 更正の請求の排他性につき、最高裁昭和 39 年 10 月 22 日判決 (昭和 38 年 (オ) 第 499 号) LEX/DB:21019940 参照。

「そもそも所得税法が右のごとく、申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の是正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速やかに確定せしむべき国家財政上の要請に應ずるものであり、納税義務者に対しても過大な不利益を強いる虞れがないと認められたからにほかならない。・・・(中略) (下線一筆者。)」と判示がなされ、この判示によって更正の請求の排他性が認められることとなった。更正の

そして、更正の請求は、無制限に認められているわけではなく、請求期限と請求事由が制限されている。この請求期限については、通常更正の請求の期限が、約 40 年余の間、法定申告期限から 1 年以内と定められてきたが、この制限は、判例においても、納税者の権利救済と租税法律関係の早期安定（租税収入の確保）とのバランスを図る上で適正なものであると容認されてきた。

その後、平成 23 年税制改正では、納税者の権利救済の更なる拡充を図ることを目的として、通常更正の請求の期限を法定申告期限から 5 年以内に大幅な延長に加え、更正の請求事由も大幅に拡充された。しかし、この改正により、納税者の権利救済と租税法律関係（早期安定）のバランスを大きく崩す恐れがあるという意見も伺われる。このような制度改正は、租税政策としての是非が問われることになろう⁴⁰。この点について、次章において現行法の内容と解釈上の問題点として検討する。

請求についての若干の考察』『ジュリスト』第 677 卷（1978）66 頁参照。

⁴⁰ 通常更正の請求の期限が「法定申告期限から 1 年以内」が短か過ぎ、「嘆願」では権利救済ができないというのであれば、その期限を 2～3 年以内としたり、国税通則法施行令 6 条 1 項に「6 号」を加え、「その他国税の法定申告期限後に生じた前 5 号に類するやむを得ない事情が判明したこと」等と定め、納税者の権利を法的に救済する方法もあったはずである。

第2章 更正の請求の問題点

本章では、前章において概観した更正の請求の沿革、制度趣旨を踏まえ、その運用上の問題点に触れていきたい。そこで、まず、申告納税制度と更正の請求制度との関係を明らかにした上で更正の請求制度に内在する問題点について掘り下げていく。

第1節 申告納税制度との関係

我が国の申告納税制度は、昭和22年の税制改正において所得税・法人税・相続税等の直接国税の分野で、全面的に申告納税制度が採用されたことに起因する¹。

申告納税制度は、自主計算、自己賦課という言葉が示すように、課税要件事実の充足の有無の判断を納税者に与え、かつ、申告という税務手続の重要な過程を経て、初めて具体的な租税法律関係を形成させる制度であり、換言すれば、課税手続に国民たる納税者を参加させることにより、国の恣意的な課税を排除する性質を有する納税制度といえる。これは、課税権力抑制という自由主義的理念と課税手続における国民参加という民主主義的理念が結合した点に本質的意義を有するものともいえよう²。

更正の請求においても、この申告納税制度の理念を重視すべきであることはいうまでもない。また、申告納税方式は、租税法律主義の機能である納税者の予測可能性と法的安定性の確保が申告納税制度の前提としてあり、申告納税制度の本質を示していると考えられる³。すなわち、租税法律主義と申告納税方式はセットとして捉えることにより、租税法律主義のいう予測可能性と法的安定性の確保を申告納税方式によって貫徹すべきものであるといえる。そして、その目的の下で、更正の請求制度は機能する一つの是正手続であると捉えられる。

また、申告納税制度における納付すべき税額の確定は、納税者の納税申告書の提出によりなされるが、その納税申告書の内容が、適切でなかった場合には、納税者間の課税の公平の観点から、これを適正な税額に訂正する必要がある。現在では、その申告が過少である場合には、納税者は修正申告書の提出という手段があり、課税庁側からは更正処分という手段がある。しかし、過大であった場合には、納税者自らがその税額を訂正する手段はなく、課税庁側に減額の更正処分というものがあるのみであり、納税者にはこの課税庁側の減額更正処分を促す手段である更正の請求のみ与えられている⁴。

すなわち、申告納税制度は、各税法において、その納税申告書の提出期限を定め、期限までに適正な税額を算定し自己に賦課することを求めているものといえる。また、申告期限を考慮せずに、自由に増額・減額が行われれば、それは実質的に申告納税の意味を無くしてしまうこととなり、申告期限内に適正な税額を納めることを要請している申告納税制度の趣

¹ 金子 宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019）52頁。

² 香川公一「申告納税制度の理念とその健全な発展」『法と民主主義』第188号 31頁。

³ 増田英敏「更正の請求と納税者の権利救済」『税法学』第563号 303頁。

⁴ 武田昌輔『DHC コメントール国税通則法1（加除式）』（第一法規、2010）1425頁。

旨に反することになると考えられる⁵。第 1 章で述べたように、更正の請求は昭和 21 年の申告納税制度導入と共に創設されたものであるが、その目的は申告納税制度の下での納税者権利の保護にある。よって、国税通則法 24 条では、納税者が提出した納税申告書に記載した税額等の計算が各税法の規定に従っていなかったとき、その他その税額等が調査したところと異なる場合には、過大・過小のいずれであっても、課税庁側の義務として、これを是正する更正処分を行わなければならないと規定している。

ゆえに、課税庁側としては、納税申告書に記載された税額が過大であるかどうか調査したところ、その税額が異なる場合は、適正な税額に是正する義務があるのである。それは、更正の請求の有無あるいは更正の請求期限の徒過などは関係なく、納税者間の課税の公平を図るといふ観点からその義務を履行すべきであると考ええる。そして、更正の請求制度は、納税申告書に記載された税額が過大であるかどうかについて、その解釈を巡って納税者と課税庁との意見が一致しなかった場合には、司法機関の判断を求める途を開いたものであるといわれている⁶。

1. 納税義務の成立とその内容の確定

国税の納税義務については、各税法に定める課税要件が充足すると抽象的に発生し、特別のものを除いては、その後所定の確定のための手続を経てはじめて具体化されるという構成がとられている。納税義務の内容は、まず課税要件たる事実を把握し、次いでこれに関係法令の規定を当てはめて課税標準及び税額の計算を行うことにより、はじめて判明し、納税者又は課税庁においてこれを具体的に確定するための特定の手続をとることにより、はじめて抽象的な債権債務が具体化され、履行過程に進みうる建前がとられている。そして、債権債務の発生が「成立」であり、特定の確認手続による債権債務の具体化が「確定」とされる⁷。

確定のための行為としては、申告納税方式による国税については、納税者による申告及びこれを補正するための税務官庁による更正又は決定の処分があり、賦課課税方式による国税については、税務官庁の賦課決定がある。なお、これらの申告又は処分は、1 回限りではなく、重疊的に行うことができる。

2. 申告納税方式による国税に係る税額等の確定手続

申告納税方式による税額確定方式について、通則法 16 条 1 項 1 号は次のように規定している。

「納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合そ

⁵ 武田・同上、1423 頁。

⁶ 武田・同上、1424 頁。

⁷ 志馬喜徳郎・荒井 勇他共編『国税通則法精解（平成 31 年改訂）』（大蔵財務協会、2019）254 頁参照。

の他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。」

すなわち、この確定方式では、「原則として納税者の申告により確定し」、政府の処分があくまでも第二義的、補助的な地位に置かれているわけである。なお、政府の処分のうち、申告がない場合に行われるものが決定（通則法 25 条）であり、申告に係る税額が税務署長又は税関長（以下、「税務署長等」という。）の調査したところと異なる場合に行われるものが更正（通則法 24 条）である。この更正には、税額を増加させる増額更正と税額を減少させる減額更正とがあり、前者の場合には不足額の納付又は徴収の問題が伴い、後者の場合には過納額の還付の問題が生ずる。また、更正又は決定の処分があった場合において、その更正又は決定後の税額がすでに成立している抽象的納税義務の内容たる納付すべき税額と異なることが判明したときは、重ねて更正（再更正）の処分をすることができる（通則法 26 条）。

申告納税制度が採用された理由については、「申告納税の特色としては、最も民主的な課税方式であるという点があげられる。すなわち、課税が適正かつ公平に行われるためには、その課税の前提となる事実を最も熟知している納税義務者の協力を得るのが適切であり、納税義務者による課税標準等の申告が要請されるのは当然であるといえるが、さらに納税義務の履行を国民自ら進んで遂行すべき義務と観念し、その申告自体に納付すべき税額の確定効果を与え、もって自主的にその納付を行う建前とすることが、民主主義国家における課税方式としてふさわしいものといえることができるからである。」⁸とされている。

申告納税方式による国税は、その納付すべき税額が第一義的には納税者のする申告により確定し、その申告がない場合又は申告に係る税額に過不足があると認められる場合に限り、税務署長等の処分により確定するものとされる。すなわち、国税に係る税額の確定手続としては、納税者の申告（いわゆる納税申告）及び税務署長等の処分（更正及び決定）が存在するなかで、納税者がその申告に係る税額の減額更正等を請求しうる制度として更正の請求制度が位置付けられることになる⁹。

3. 納税申告の法的性格

申告納税制度における課税標準、税額等の申告は、納税者たる私人のする行為であるが、これに対しては、納付すべき税額の確定等公法上の法律効果が付与されている¹⁰。納税申告は、行政法学者のいう私人の公法行為の一種であると考えられている¹¹。

4. 更正又は決定の法的性格

更正（再更正を含む。）又は決定の法的性格については、税務署長等の行う行政処分たる性格を有していることは疑問がないが、その処分の内容をなす課税標準、納付すべき税額等がすでに各税法の規定により客観的、抽象的に定まっている以上、その処分の実態は、これ

⁸ 志馬・荒井・同上、259 頁。

⁹ 志馬・荒井・同上、266 頁。

¹⁰ 志馬・荒井・同上、267 頁。

¹¹ 志馬・荒井・同上、685 頁。

らの事項の基礎となる要件事実を把握した上でこれらの事項の「確認」を行うことを内容とする特殊な処分であると解されている¹²。

そして、通則法 26 条に規定されているとおり、これらの処分は重疊的に行うことができるとされている。すなわち、課税庁においては、新たな課税要件事実が明らかになった場合には、より正しい税額に近づける義務があることになる。

第 2 節 更正の請求の法的性格

1. 税額等の確定手続の概要とその趣旨

申告納税制度の下において、納税義務としての税額等は、原則として納税者のする申告によって確定するが（通則法 15 条 1 項、16 条 1 項 1 号）、申告すべき義務があるにもかかわらず、申告がなかった場合や納税者がした申告に係る課税標準等又は税額等の計算が税法の規定に従っていないなどその内容に誤りがあると認められる場合には、課税庁が行う決定又は更正（以下、通則法 26 条の再更正を含め「更正等」という。）によって二次的にその税額等が確定する（通則法 24 ないし 26 条）。具体的にいえば、これは現行法における納税義務は、税法の定める課税要件を充足する事実があれば、抽象的には暦年の終了あるいは事業年度の終了等に伴い当然に成立する。しかしながら、その段階では、納税義務は明確ではなく、課税標準等又は税額等を記載した納税申告書を法定申告期限までに課税庁に提出することにより明確に確定するものといえよう。

我が国の税額等の確定手続は、申告の基礎となる事実については納税者が最もよく知っていることから、その納税者に課税標準等とそれをもとに算定される税額等を決定させた方が、民主主義の原則からも、課税・徴税コストの面からも妥当と考えられたからであり¹³、納税者が申告すべき義務があるにもかかわらず申告をしない場合又は納税者のした申告に係る課税標準等又は税額等の計算が税法の規定に照らして正当でないと認められるなどの場合には、当該納税者に適正な租税負担を求める必要があるため、調査という手段（権限）を課税庁に与えて課税の適正・充実を図りその制度を担保する措置を設けている。

2. 納税者がする申告等の是正方法とその法的効果等

納税者がする申告行為は、行政法上、公法関係において私人がなす行為で、公的効果を生じるもので「私人の公法行為」といわれ¹⁴、この「私人の公法行為」としての申告行為について、その申告という行為に納税義務としての税額等の確定という公法上の法律効果が付与されるものであることに変わりはない。しかし、納税者がしたこのような申告に、その法定申告期限後に誤りが発見される場合が少なくない。

¹² 志馬・荒井・同上、274 頁。

¹³ 最高裁昭和 39 年 10 月 22 日判決（昭和 38 年（オ）第 499 号）LEX/DB:21019940 参照。

¹⁴ 田中二郎『新版・行政法・上巻（全訂第二版）』（弘文堂、1980）110 頁。

このような場合に、課税庁が更正によってその誤りを是正する（通則法 24 条、26 条）ほか、課税庁による更正があるまで、納税者がその誤りを是正するために課税庁に対して自ら働きかけ得る方法としては、現行法上、修正申告（同 19 条）と更正の請求（同 23 条 1 項）が認められているが、その適用場面は異なるものになる。すなわち、修正申告は、申告をした者又は更正等の処分を受けた者が、その申告又は更正等に係る税額が過少であること等を理由として、その税額等を自己の不利益に変更するためにするものであり、これによって納税者は既に確定した税額等を自ら追加的に変更することができる。一方、先にした申告等に係る税額が過大であることを発見した場合、納税者は修正申告のようにその内容を自ら変更することはできず、更正の請求という手続によって一定の要件のもと、いったん確定した税額等を自己に有利に変更すべきことを課税庁に請求するにとどまる。

このように修正申告と更正の請求とで税額等の確定の手続及びその効果を異なることとしたのは、先の申告が「納税者の特定の行為により自動的に変更される建前をとるとすれば、実質的に申告期限を延長したのと同様の結果を生ずること」となり、「税法が申告の準備に必要な期間を考慮して一定の申告期限を設け、その期限内に適正な期限内申告書を提出すべきことを義務づけ、納税者がその期限内に十分な検討をした後申告を行うことを期待する建前をとっている」ことからすると適当ではない、という考え方による¹⁵。

税額等を自己に有利に変更すべきことを求める更正の請求の場合は、納税者が「いつでも、何回でも減額の修正申告ができることとなれば、…（中略）、極端なケースでは、課税庁側の増額の更正処分と納税者による減額の修正申告とが交互にくり返され、決着がつかないおそれがあり、仮に、納税者の行為による自動的な変更権を認めることとすると、悪質な納税者にあっては遁脱ないし滞納処分免脱のための手段として用いられるおそれがあるためである。」¹⁶と整理できる。

3. 更正の請求の要件該当性の厳格解釈

更正の請求をすることができるのは、「納税申告書に記載された課税標準又は税額等の計算が、国税に関する法律に従っていなかったこと又はその計算に誤りがあつたこと」により、納付すべき税額が過大であるとき（通則法 23 条 1 項 1 号）、純損失額の金額が過小であるとき、又は当該申告書に純損失等の金額の記載がなかったとき（同項 2 号）、還付金の額に相当する税額が過小であるとき、又は記載がなかったとき（同項 3 号）と規定されている。すなわち、更正の請求は、課税標準又は税額等の計算が、国税に関する法律に従っていなかったこと又はその計算に誤りがあつたことを適用要件としているが、この要件は納付すべき税額が過大になったという結果に対する原因を明示しているといえる¹⁷。

しかし、ここにいう、「国税に関する法律に従っていなかったこと又はその計算に誤りが

¹⁵ 志馬・荒井・前掲注 7、333、356 頁参照。

¹⁶ 武田・前掲注 4、1423 頁、志馬・荒井・前掲注 7、364 頁参照。

¹⁷ 増田英敏「国税通則法 23 条 1 項 1 号の『更正の請求』要件規定の射程—申告書記載ミスが『更正の請求』の要件を充足しないとされた事例—」『税法学』第 559 号 243 頁。

あつたこと」により税額が過大となった原因であったとしても、具体的にどのような場合をいうのか、また、その射程範囲はどこまで及ぶのかが明確でない¹⁸。つまり、課税庁側に対し、この更正の請求の要件規定の解釈の裁量権を与え、課税庁がこれを限定的に解釈することにより更正の請求が認められないケースが少なくないのが現状である。

加えて、前述した更正の請求の排他性の原則により、申告額が過大である場合に用意されている減額手続きとして、原則として更正の請求手続により救済されるべきであり、他の手続による救済手段を用いることは許されないのである。納税者にとって、申告額の減額更正を求める唯一の手段である更正の請求による権利救済は、十分にその機能を果たしているのか疑問が残るところである。

以上のことから、申告納税制度の下で、納税者の権利保護を目的とする更正の請求の本来の趣旨が、更正の請求の排他性の働きによって、課税庁側に多くの裁量権を与えてしまっていることになる。

次章以降では、更正の請求の可否について争われた事案の中で、選択変更につき更正の請求が認められるか争われた事例、選択した上での計算誤りが更正の請求により認められるかによって争われた事例を中心として、これらの問題に主眼をおきながら、判例研究を行い、判決および判旨から、更正の請求の問題点、加えて、更正の請求を規定する国税通則法 23 条の解釈について考察し、この問題点をさらに掘り下げていきたい。

第 3 節 更正の請求の排他性の論理

更正の請求は、課税標準等およびその税額等を自己の利益になるよう変更するための手続きである。これに対し、自己の不利益に変更する場合の手続きとしては、修正申告がある。法がわざわざ更正の請求の手続を設けた趣旨に鑑みると、申告が過大である場合には、原則として、他の救済手段によることは許されず、更正の請求の手続によらなければならないと解すべきであろう¹⁹。これを「更正の請求の原則的排他性」という。

そこで、このような場合には原則として、更正の請求以外の他の救済手段によることは許されず、更正の請求の手続きによらなければならないと解されている。すなわち、この考えを「抗告訴訟の排他性」に習い、一般的には「更正の請求の原則的排他性」という²⁰。

更正の請求の原則的排他性を肯定したもの、換言すれば、国税通則法等が更正の請求の手続を置いていることから、それら規定によるのでなければ申告内容の減額修正は認められ

¹⁸ 増田、同上、243 頁。

増田教授は、このことについて、「税額の過大とは、何らかの税額算定プロセスに限りが介在することにより、申告税額が、適法かつ適正な方法により計算された真実の税額を超過した場合をいう。」とした上で、「過大でもなく過少でもない適正な課税標準若しくは税額は、客観的な証拠に基づいて認定された課税要件事実、適正に解釈された税法を当てはめることにより客観的に算出される」と述べられている。

¹⁹ 金子・前掲注 1、946 頁。

²⁰ 金子・同上、946 頁。

ないと考えられる裁判例として、最高裁昭和 39 年 10 月 22 日第一小法廷判決がある²¹。本件は、長男である X が財産全部を相続したものと誤解し、不動産の譲渡代金をすべて X の所得であるとして確定申告をしたが、右確定申告は、自己に所得がないのに所得あるものと誤解したものであって、法律行為の要素に錯誤があり無効であると主張した事案である。

「・・・(中略)、所得税法は、いわゆる申告納税制度を採用し(23 条、26 条参照)、且つ、納税義務者が確定申告書を提出した後において、申告書に記載した所得税額が適正に計算したときの所得税額に比し過少であることを知った場合には、更正の通知があるまで、当初の申告書に記載した内容を修正する旨の申告書を提出することができ(二七条一項参照)、また確定申告書に記載した所得税額が適正に計算したときの所得税額に比し過大であることを知った場合には、確定申告書の提出期限後一ヶ月間を限り、当初の申告書に記載した内容の更正の請求をすることができる(同条六項参照)、と規定している。そもそも所得税法が右のごとく、申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速かに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過大な不利益を強いる虞れがないと認めたからにほかならない。従って、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であって、前記所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されないものといわなければならない。」(下線部一筆者)。

所得税法が申告納税制度を採用し、また、確定申告における過誤の是正に関し特別に更正の請求を設けた理由は、課税標準等の課税要件事実を最もよく理解しているのは、納税義務者自身であるとしている。そして、確定申告における過誤の是正を、更正の請求の規定に限ることを基本とすることにより、租税債務を早期に確定させようとする国家財政上の要請に合致し、納税義務者に対しても適正な限度を超えた不利益を強いる恐れがないと認めただからである。

しかし、最高裁では、更正の請求の原則的排他性を肯定する一方で、確定申告の過誤の是正に関して明白かつ重大な過誤がある場合については、更正の請求によらない是正も、許されることがあるのではないという見解を述べているのである²²。そこで、この更正の請求の原則的排他性が今日の申告納税制度の下、どのように機能を果たし、影響を与えているものであるか考察していく。

²¹ 昭和 38 年(オ)第 499 号 LEX/DB :21019940。本判決の評釈として、碓井光明「更正の請求についての若干の考察」『ジュリスト』677 号 65 頁。

²² 金子宏教授は、明白な誤りがあつて過大に申告してしまうなどということはありません、誤りが明白なら、最初から誤りは犯さないはずであるから、重大な誤りがあればそれでいいのではないかと述べておられる(金子 宏「更正の請求について」『税大ジャーナル』3 号 7 頁)。

通則法 23 条に基づく更正の請求は、更正の請求の要件あるいは手続きを巡っての議論はこれまで展開されてきたが、更正の請求の排他性については、その理論的な解明は充分になされていない²³。裁判例では、国税通則法等が更正の請求の手続きをおいていることから、それらの規定によるものでなければ申告内容の減額修正は認められない旨を一貫して判示しており²⁴、申告の効力は更正の請求の排他的管轄の範囲に含まれるものと解され、これが広く行政行為の「取消訴訟の排他的管轄権」と同様に捉えられる傾向にある²⁵。

しかし、今日の申告納税制度の下では、納税者は申告を行えば、更正の請求の手段を介してでしか、申告内容の変更は許されないという厳格な更正の請求の排他性により、更正の請求の期間を徒過すると、納税者においては減額修正の途が閉ざされ、減額更正処分が課税庁の自由裁量によってなされているのが実情として存在する²⁶。さらに、更正の請求期間徒過後は嘆願書、陳情書などの非公式な救済が便宜的に行われれば、非公式な救済がなされなかった納税者との不公平が生じることになろう。

第 4 節 通則法 23 条 1 項と 2 項との関係

後発的事由による更正の請求を定めている通則法 23 条 2 項の柱書は「納税申告書を提出した者又は第 25 条（決定）の規定による決定（中略）を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する場合（納税申告書を提出した者については、当該各号に定める期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。）には、同項の規定にかかわらず、当該各号に定める期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求（中略）をすることができる。」と定めている。この文言に従えば、通則法 23 条 1 項のいう通常の更正の請求の請求期間内（5 年）に、後発的事由が生じた場合にどのように整理されるのか。

ここでは、その請求期間について学説から整理していく。

1. 学説上の整理²⁷

(1) 制限説（請求二元説）

制限説を唱える高梨勝彦氏によれば、「法定申告期限から 10 か月以内²⁸に後発的事由が

²³ 占部裕典『租税債務確定手続』（信山社、1998）43 頁。

²⁴ 占部・同上、43 頁。最高裁昭和 39 年 10 月 22 日判決、神戸地裁昭和 37 年 3 月 23 日判決、京都地裁昭和 47 年 4 月 28 日判決、神戸地裁昭和 54 年 11 月 9 日判決が例示されている。

²⁵ 占部・同上、43 頁。

²⁶ 占部裕典「租税訴訟における『更正の請求の排他性』の機能と限界」『税法学』第 519 号 37 頁。

²⁷ 谷口勢津夫「通常の更正の請求と特別の更正の請求との関係」『シュトイエル第 328 号』（税法研究所、1989）7 頁参照。

²⁸ 平成 23 年度税制改正前において、通常の更正の請求の請求期間は 1 年（12 か月）であった。つまり、この通常の更正の請求期間内（12 か月）の 2 ヶ月間に後発的事由が生じたケースを考察するものである。

発生した場合に更正の請求をし得るか、どうか、については、明文規定はなく、まさに法の空白、欠如といわれる場合である。条理上この場合はなおさら更正の請求を許されなくてはならないから（2項の要件の発生時点より早期に同様の事情変更が生じている）、勿論解釈でこの空白個所を埋めるべきである。それは法体系の論理的統一性を前提とした妥当な法解釈である。1項と2項を対比すると、1項は『申告税額の過大の原因を問わず』とは到底考えられず、原始的事由により誤って法律を適用したり、計算違いがあったり、という申告瑕疵存在の時的制限があることが『申告書に記載した税額の計算が法律に従っていなかったこと又は計算に誤りがあったことにより・・・(中略)』との文章を自然に読めば窺えるであろう。そうすると、言語の庶民感覚を歪ませてまで無理やり既成条文の中に取込むよりも、寧ろ法の欠如を素直に自任して、そのうえで論理と条理とでこれを埋めるこそ法解釈の醍醐味として選択したい申告時点に誤謬があった、との表現の中に、申告時には誤謬がないがその後事情変更により税金の不当利益状態を生じたことまで併せて読みとろうと努力することは、言語の自然さ、素直さからうける感受性を作為的に巾があるものとして好ましくない。・・・(中略)、租税法律主義といえども、納税者救済の方向にあっては、条理に基づく勿論解釈を排斥するほど、無粋でも硬直でもないであろう。」²⁹と述べられている。

すなわち、制限説の下では、通常更正の請求と後発的事由に基づく更正の請求との間で請求理由の発生時点だけでなく、請求理由の内容・実質も異なるという考えに立脚する。

しかし、これと同時に通則法23条の規定中、唯一「やむを得ない」という文言がある通則法23条2項3号のいう「その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき。」という条文等を根拠として「やむを得ない理由」というあいまいな判定基準を以って、更正の請求の要件を構成するものとも解することもできる³⁰。

(2) 無制限説（請求一元説）

後発的事由に基づく更正の請求が規定される場合においても、同条23条1項1号の通常更正の請求が規定される場合に含まれるとする考え方。すなわち、通則法23条2項の後発的事由により同条1項の「国税に関する法律の規定に従っていないこと」に該当するという解釈がなされる。国税通則法23条1項の原則の法定期間内（現行5年内）に国税通則法23条2項の事由が発生しかつ2ヶ月の更正の請求期間が到来する場合、国税通則法23条2項の後発的事由に基づく更正の請求によるのではなく、1項の原則による通常更正の請求が適用されることになり、その期間内であれば、後発的事由は「やむを得ない事情」

²⁹ 高梨克彦「法定申告期限から10か月以内の合意解除には、更正の請求の要件『やむを得ない理由』（国税通則法23条2項3号、同条施行令6条1項2号）を要することとし、この解除が専ら租税回避のためにされた場合には、この要件を充足しない、判示した事例『シュトイエル』337号（税法研究所、1990）」

³⁰ 戸江千枝「実体的真実主義(その1)学説の概観」『西南学院大学大学院法学研究論集第29巻』（西南学院大学大学院、2014）16頁参照。

に制限されるものではないと解す考え方である。

	制限説（請求二元説）	無制限説（請求一元説）
根 拠	1 項：申告時に既に内在していた理由（原始的事由）	1 項：期間が 5 年に限定されるが理由を問わず更正の請求が可能
	2 項：後発的事由	2 項：期間が 5 年を経過しても可能であるが、「やむを得ない理由」が必要
	制度目的を区別して規定している。	請求事由が原始的か後発的かを問わず、期間のみを区別して規定している。
申告期限から 5 年以内の後発的事由による更正の請求の取り扱い	2 項を文理解釈すると更正の請求はできないが、勿論解釈により更正の請求ができるものと考え、1 項により 5 年に延長されるものとする。	後発的事由について、申告期限後 5 年以内は、1 項に基づく通常の更正の請求ができると考える。
2 項のかつこ書き ³¹ の意味	2 項の理由による請求期間が申告期限から 5 年以内に到来する場合、請求期間を 5 年に延長すると捉える。	申告期限から 5 年以内の更正の請求であれば、後発的事由を要しないと捉える。
後発的事由による更正の請求に対するやむを得ない理由の要否	1 項と 2 項で請求事由を区別しているため、後発的事由による更正の請求には「やむを得ない理由」が必要という立場。	申告期限から 5 年以内であれば、1 項による通常の更正の請求となるため、「やむを得ない理由」は要しないという立場。

このような問題に関し、東京高裁昭和 61 年 7 月 3 日判決では、1 項の請求期間内に 2 項

³¹ 国税通則法 23 条 2 項

納税申告書を提出した者又は第二十五条（決定）の規定による決定（以下この項において「決定」という。）を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する場合（納税申告書を提出した者については、当該各号に定める期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。）（下線一筆者。）には、同項の規定にかかわらず、当該各号に定める期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求（以下「更正の請求」という。）をすることができる。・・・（以下、省略。）

の定める事由が生じた場合には、1項の通常の更正の請求ができるべきとしている³²。

「同条二項において、前記のように、同項による更正請求のできる期間の満了する日が同条1項の更正請求のできる期間の満了する日より後でなければ二項による更正の請求を認めないとした趣旨は、同条1項の期間内であれば1項による更正の請求が認められることによるものと解するのが相当であるから、同条1項に規定する更正の請求の要件のうち一号の『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かつたこと又は当該計算に誤りがあつたことによつて、税額が過大となった場合』のうちには同条2項が規定する場合も含まれていると解するのが相当である。そこで、控訴人の本件更正の請求が通則法23条2項三号の要件に合致するか否かについて判断するに、同法施行令六条一項二号は同法23条2項三号の『その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由』として『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』と規定していることからすると、契約が申告期限後に合意解除された場合には、右合意解除が、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされた場合にのみ、これを理由とする更正の請求が認められるものと解するのが相当である。(下線一筆者。)」。

しかしながら、このような考え方によれば、通則法23条2項は同項各号に定める事由が生じた場合には、それを理由に1項の通常の更正の請求をすることもできるのであるから、2項のかっこ書の「当該各号に定める期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る」という制限をどの場面において見出すことができるのか。

さらに言えば、平成23年度税制改正以降、法定申告期限から5年以内に延長されると、2項各号に定める後発的事由のほとんどが、法定申告期限以内に生じるケースが見込まれるから、2項かっこ書きの制限はその意義を失うことになる。

その1項と2項の関係において、1項の更正の請求ができる者が「納税申告書を提出した者」に制限されているが、2項においては「納税申告書を提出した者」の他に「決定を受けた者」も含まれている。そのため、1項と2項の垣根を取り払うことのみでは解決されず、そこに「請求ができる者」の整理も必要となるのである。つまり、1項と2項の関係は請求事由の統合を行うなど立法的解決が図られるべきである³³。

また、更正の請求の適否を巡る判例が散見されるが、その多くが、通常の更正の請求及び後発的事由に基づく更正の請求の規定の解釈を巡るものである。これは、更正の請求の範囲の拡大を謳った平成23年度改正以前にも以後にも重要な判決が下されることから分かるように、未だに更正の請求の適否についてなんら解決がなされていないことがわかる。

³² 最高裁昭和61年7月3日判決(昭和60年(行コ)第82号)LEX/DB:22002027参照。後述するが、いわゆる学説上の「無制限説(請求一元説)」を採用しているものと考えられる。

³³ 品川芳宣『現代税制の現状と課題(租税手続編)』(新日本法規出版、2017)82頁参照。

次章以降においては、その規定解釈について争われた判例研究を行い、更正の請求による問題点をさらに掘り下げていきたい。

第3章 通則法 23 条 1 項の適用要件の検討

本章においては、申告納税方式の下で、納税者が税額の算定を行うにあたり、税額控除及び租税特別措置の選択権の行使を行い、申告後に他の選択をした方が納めるべき税額が少額と判明した場合、いったん適用した選択権の拘束力について検討していく。

第1節 判例研究 I：選択権行使の変更と更正の請求

1. 最高裁昭和 62 年 11 月 10 日判決¹（以下、「昭和 62 年判決」という。）

本件は、耳鼻科医を営む X（原告、被控訴人、上告人）が昭和 54 年分の所得税について、事業所得金額算定にあたり、社会保険診療報酬のうち必要経費において、租税特別措置法 26 条 1 項（昭和 63 年法律第 109 号による改正前のもの。以下、「措置法 26 条 1 項」という。）を適用し確定申告を行った。その後、X は社会保険診療報酬につき、実額による収支計算の方法によって計算した場合、必要経費の額が概算経費の額より多額となることから、結果として、総所得金額が確定申告による金額よりも減少することになるため、これを理由に Y 税務署長に対し更正の請求をした。

これに対し、Y 税務署長は、確定申告に際して選択適用した措置法 26 条 1 項の計算方法を後になって他の手段に変更することは許されないとして、本件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をし、X はこれに対して提起したものである。

X は、本件更正の請求は通則法 23 条 1 項 1 号の「当該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かつたこと又は当該計算に誤りがあつたこと」にあたるとしてその取消しを求めた。

第 1 審では、本件処分に違法性はないとして X の請求を棄却した。控訴審においては措置法 26 条 1 項の規定に基づき必要経費を算定し確定申告を行ったところ、これが X の予測するものではなく、現実の実額で算定された必要経費より少額であったため、措置法の規定に基づいて算定された税額が所得税の収支計算の方法により算定した税額の方が過大となった場合において、通則法 23 条 1 項 1 号規定の「当該計算に誤りがあつた」ものとして、第 1 審の判決を取消し、X の更正の請求を容認するものとなった。

控訴審の判決に対し、Y 税務署長が上告を行い、最高裁判決は、Y 税務署長の上告を容認し、控訴審判決を破棄して X の控訴を棄却し、本件更正の請求を否認する結果となった。

最高裁では、「納税者が措置法 26 条 1 項の適用を選択して事業所得の金額を計算し確定申告をした場合には、たとえ実額経費の金額が概算経費の金額を超えるため、右規定を選択しなかった場合に比べ納付すべき税額が過大となったとしても、そのことを理由として通則法 23 条 1 項 1 号による更正の請求をすることはできない」と判示している。

¹ 最高裁昭和 62 年 11 月 10 日判決（昭和 60 年（行ツ）第 81 号）LEX/DB: 22002007。

本判決は、確定申告時に概算控除の方法を選択した以上、後日、概算経費が実額経費に比べ少額であり、結果として所得税額が過大となった事実が判明し、それを理由として通則法 23 条 1 項 1 号の更正の請求は認められないというものであるが、その理由について山田二郎氏は、「措置法 26 条 1 項を選択した旨を記載して申告している場合は、概算経費をもって所得計算上控除されるべき必要経費としている。つまり、概算経費を選択した以上、概算経費で所得が確定するとしているのであり、この確定申告時の選択の意味をどのように理解するかが、この判決の射程範囲を決めることとなる。」²と指摘しておられる。

また、措置法 26 条の選択誤りについて、「措置法 26 条 1 項は、医師の社会保険診療報酬に係る必要経費の計算方法について、実額計算によることなく一定の標準率に基づく概算による経費控除の方法を定めたものであり、納税者にとっては、実際に要した経費の額が右概算による控除額に満たない場合には、その分だけ税負担の恩恵を受けることになり有利であるが、反対に実際に要した経費の額が右概算による控除額を超える場合には、税負担の面からみる限り右規定の方法によることは不利であることになる。」とした上で、「概算による経費控除の方法によって所得を計算するか、あるいは同条項の規定を適用せずに実額計算の方法によるかは、専ら確定申告時における納税者の自由な選択に委ねられているといえるのであつて、納税者が措置法の右規定の適用を選択して確定申告をした場合には、たとえ実際に要した経費の額が右概算による控除額を超えるため、右規定を選択しなかつた場合に比して納付すべき税額が多額になつたとしても、納税者としては、そのことを理由に通則法 23 条 1 項 1 号に基づく更正の請求をすることはできないと解すべきである。」と判示し、措置法 26 条を選択し、当該控除額の算定過程において適切に算定された場合には、たとえ実額控除を選択した方が納税者にとって有利であることが判明したとしても、このことを理由に更正の請求による選択の変更は許されないとした。

さらに、更正の請求の要件該当性について、「通則法 23 条 1 項 1 号は、更正の請求が認められる事由として、『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つていなかつたこと又は当該計算に誤りがあつたこと』を定めているが、措置法 26 条 1 項の規定により事業所得の金額を計算した旨を記載して確定申告をしている場合には、所得税法の規定にかかわらず、同項所定の率により算定された金額をもつて所得計算上控除されるべき必要経費とされるのであり、同規定が適用される限りは、もはや実際に要した経費の額がどうであるかを問題とする余地はないのであつて、納税者が措置法の右規定に従つて計算に誤りなく申告している以上、仮に実際に要した経費の額が右概算による控除額を超えているとしても、そのことは、右にいう『国税に関する法律の規定に従つていなかつたこと』又は『当該計算に誤りがあつたこと』のいずれにも該当しないといふべきだからである。」としており、計算方式の選択誤りは通則法 23 項 1 項のいう更正の請求の要件には当てはまらないものと解した。

² 山田二郎「確定申告で社会保険診療報酬に関する措置法 26 条の概算経費を選択した後修正申告で実額経費に変更することができるとされた事例」『税経通信』第 625 号 198 頁。

そして、「このように解しても、納税者としては、法が予定しているとおりの法定の申告期限までに収支決算を終了してさえいれば、措置法 26 条 1 項所定の概算による経費控除の方法と実額計算の方法とのいずれを選択するのが税負担の面で有利であるかは容易に判明することであるから、必ずしも納税者に酷であるということとはできないし、かえつて右のように所得計算の方法について納税者の選択が認められている場合において、その選択の誤りを理由とする更正の請求を認めることは、いわば納税者の意思によつて税の確定が左右されることにもなり妥当でないというべきである。」として、租税債権の早期安定化、法的安定性という観点からも選択誤りを更正の請求の要件に含めない旨判示した。

本判決は、申告納税方式が採用されている我が国において、納税者が申告期限までに申告に必要な計算を怠っていた事実にも言及し、そのような納税者を救済する必要がないことを示した事例といえる³。また、通則法 23 条 1 項 1 号の「計算に誤りがあったこと」の解釈において、通常の更正の請求の制度趣旨・果たすべき機能という側面よりも、形式的・表面的いわば文理解釈を重視し判示がなされたものである⁴。

これに類似した事例として、消費税における仕入税額控除の算定にあたり、当初は一括比例配分方式を採用して確定申告をした後に、他の算定方法を用いた方が、税額が少額である事実を知り、これに伴い計算方法の誤りを理由として個別対応方式により税額を計算し直したという事例がある。この事例においても、「両方式の選択が納税者の任意に委ねられている以上、その不利益を甘受するものとして同方式を選択したものと見る他はない。そして、右の点は、両方式による納税額の格差が顕著となるからといって別異に解すべきでなく、この場合に一括比例配分方式の適用が税負担の公平に反するということにはならないというべきである」⁵として、選択誤りが計算誤りの直接的な要因とは認めないとする旨述べている。他にも、千葉地裁昭和 62 年 12 月 18 日判決⁶などの事案も同様の判断を下している。

2. 最高裁平成 2 年 6 月 5 日判決⁷（以下、「平成 2 年判決」という。）

³ 谷口勢津夫「錯誤に基づく選択権行使の拘束力に関する一考察 —1—（日本税法学会創立 40 周年記念論文）」『税法学』第 491 号 11 頁。

谷口教授は本論文において、「そもそも概算経費控除が記帳事務からの解放を目的とするならば、実額による計算を申告期限までに終えていないことは至極当然である。」と述べられており、制度趣旨から、そもそも申告期限内に計算を終えていなかったことに言及することは矛盾するという意見もみられる。

⁴ 山崎広道「更正の請求制度とその運用上の問題」『熊本法学』第 133 号（熊本大学法学会、2008） 67 頁。

⁵ 福岡地裁平成 9 年 5 月 27 日判決（平成 8 年（行ウ）第 4 号）LEX/DB:28030657

⁶ 千葉地裁昭和 62 年 12 月 18 日判決（昭和 60 年（行ウ）第 6 号）LEX/DB:22002343

本件は、土地の譲渡所得につき長期譲渡所得の課税の特例を適用しないで確定申告をした後に、当該土地について特例の適用を求めて更正の請求を行った事案であるが、「更正の請求は、納税申告書の提出により確定している納付すべき税額が納税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かったこと又は当該計算に誤りがあつたことにより過大であるときにはじめてこれをなし得るものである。従って、所得計算の特例、免税等の措置で一定事項の申告等を適用条件としているものについてその申告等がなかつたため、納付すべき税額がその申告等があつた場合に比して多くなっている場合は、更正の請求ができる場合には該当しない」と判示し、納税者の訴えを退けた。

⁷ 最高裁平成 2 年 6 月 5 日判決（昭和 63 年（行ツ）第 152 号）LEX/DB: 22003751。

本事案は前節と似た事例であるが、その判決結果は異なり社会保険診療報酬における必要経費を概算経費により計算を行った場合でも修正申告で実額経費への変更が認められた事例がある。ここでは、最高裁平成 2 年 6 月 5 日判決と前節の事例とを比較し、事実の相違に基づき、選択権の変更に関する判断の違いを考察する。

事実の概要として、歯科医を営む X（原告、被控訴人、上告人）は、昭和 54 年分の所得税につき Y 税務署長（被告、控訴人、被上告人）に対し、確定申告を行った。この確定申告において、X は歯科医業に係る事業所得金額の算定時に、社会保険診療報酬とその必要経費に関し措置法 26 条 1 項（昭和 63 年法律第 109 号による改正前のもの。）の規定を適用してその必要経費の計算を行った。

X が社会保険診療報酬の必要経費について措置法 26 条 1 項 1 号を適用した理由は、確定申告を行うかの判断につき、社会保険診療報酬を得るための実額経費と措置法 26 条 1 項 1 号規定の概算経費とを算定し、比較したものであるが、実額経費の算定過程において、診療経費総額の自由診療収入分と社会保険診療報酬分に振り分ける時点で、診療収入に係る自由診療収入の割合に基づき診療経費総額に乗じて算定し、これを診療経費総額から控除した実額経費を算出すべきところ、誤って自由診療収入に係る実額経費を、社会保険診療報酬の割合で以って診療経費総額に乗じて算出したため、自由診療報酬分の必要経費を正しく計算されたものより多額に、換言すれば、実額経費を正しく計算した場合よりも少額に算出した上で、概算経費を比較した結果、概算経費を選択適用した方が有利と判断したため、社会保険診療報酬の必要経費として措置法 26 条 1 項 1 号の規定を適用し確定申告を行った⁸。

その後、X は右確定申告に自由診療収入の計上漏れを指摘され修正申告を行ったが、指摘された自由診療収入を加算するとともに、自由診療収入の必要経費についての計算誤りを修正した結果、社会保険診療報酬の必要経費につき実額経費が概算経費を上回ったので、実額経費を計上した。

これに対し Y 税務署長が、当該修正申告における社会保険診療報酬の必要経費を実額経費から、当初適用していた概算経費に改める更正処分をしたため、X がこれの取消しを求めて出訴したものである。

第 1 審では、「措置法 26 条 1 項は、その特例適用についての選択させる意味で、敢えて『選択』という用語を用いるとか、納税者に特別な意思表示を求めるとしかしているものではないと考えられる。そして、確定申告で措置法 26 条 1 項の規定の適用を選択した場合・・・（中略）、その後の修正申告で、右選択を変更し、収支計算の方法によることができない旨の明文の定めがないことや、右規定が本来社会保険診療報酬に対する課税軽減のための特例であって・・・（中略）、納税者が右特別措置を受けるための要件として、確定申告書に前記のような記載を求めていると解されること等を考慮するならば、右措置法の規定が、その特例措置の内容及び適用のための要件を定めたものである以上に、確定申告後いかなる場

⁸ 山田、前掲注 2、193 頁。

合も右選択の変更を認めない趣旨を含むとするには疑問の余地がある。」⁹として、措置法 26 条の選択の拘束力について、いかなる場合においても拘束されるべきであるという解釈を否定した。

また、「修正申告の機会に経費算定方法で経費を増加させる方向への変更に不当な動機があるとかの事情がない場合、税額等が増加されるという要件を充足する限り、修正申告として是認しても、制度の趣旨に反するものではないと考えることができる。」として、納税者の請求を容認した。

これに対し、第 2 審では、「措置法 26 条の規定を適用して概算による経費控除の方法によって所得の計算をするか、あるいは同条項の規定を適用せず実額経費の方法によるかは、専ら確定申告時における納税者の自由な選択に委ねられているといえることができる。・・・(中略)、同条 1 項の規定が適用できる限りは、もはや実際に要した経費の額がどうであるかを問題にする余地はないし、納税者が措置法の右規定に従って計算に誤りなく申告している以上、仮に実際に要した経費の額が右概算による控除額を上回っているとしても、そのことを理由として、一旦確定された概算による控除額をその後修正申告において、実額計算の方法による額に変更することを許容すべき根拠はない。」¹⁰と判示し、前節の事例における判旨と同様の論理を用いて、選択権の拘束力を認めるべきとする考えの下で、納税者が一旦選択した計算方式を、修正申告という税額の是正機会に、税額が少額となるからといって他の方法を適用することは許されないとした。

また、「措置法 26 条 1 項が社会保険医に対する負担の軽減という目的を有することは否定できないが、必ずしもそればかりでなく、所得計算の簡便化、記帳事務からの解放に資する一面もあり、同条項の規定を選択した結果実際に税負担上有利になったかどうかは同規定の適用を左右するものではなく、納税者が制度の利用を誤ったからといって、その是正を認めなければ制度の目的に反するという事にもならないといえるべきである。」として第 1 審判決を取り消した。

最高裁判決¹¹は、「納税者である医師又は歯科医師が確定申告書において同項の規定により事業所得の金額を計算した旨を記載している場合には、・・・(中略) 実額経費の金額が概算経費の金額を上回っているかそれとも下回っているかということは、同項の適用を左右するものではなく、仮に実額経費の金額が概算経費の金額を上回っている場合でも、右概算経費が国税に関する法律の規定に基づく社会保険診療報酬の必要経費となるのである。」と第 1 審判決を引用し、「しかしながら、・・・(中略)、本件においては、診療経費総額を自由診療収入分と社会保険診療報酬分に振り分ける計算過程において、・・・(中略)、前記事実の概要において述べたように計算を誤ったため右実額経費よりも概算経費の方が有利であると判断して概算経費選択の意思決定をしたというのであるから、右概算経費選択の意思

⁹ 福岡地裁昭和 60 年 9 月 24 日判決 (昭和 58 年 (行ウ) 第 3 号) LEX/DB: 22000620。

¹⁰ 福岡高裁昭和 63 年 6 月 29 日判決 (昭和 60 年 (行コ) 第 17 号) LEX/DB: 22002925。

¹¹ 最高裁平成 2 年 6 月 5 日判決 (昭和 63 年 (行ツ) 第 152 号) LEX/DB: 22003751。

決定は錯誤に基づくものであり、上告人の事業所得金額の計算上その診療総収入から控除されるべき必要経費の計算には誤りがあったというべきである。」として、社会保険診療報酬の必要経費の算定方法の選択判断を行う時点において錯誤があったのであるから、その選択の拘束力を否定している。

加えて、「ところで、国税通則法 19 条 1 項 1 号によれば、確定申告に係る税額に不足額があるときは修正申告をすることができる場所、本件においては、確定申告に係る自由診療収入の必要経費の計算誤りを正せば、必然的に事業所得金額が増加し、確定申告に係る税額に不足額が生ずることになるため、修正申告をすることができる場合にあたることになる、そして、右修正申告をするに当たり、修正申告の要件を充たす限りにおいては、確定申告における必要経費の計算誤りを是正する一環として、錯誤に基づく概算経費選択の意思決定を撤回し、所得税法 37 条 1 項等に基づき実額経費を社会保険診療報酬の必要経費として計上することができる」と解するのが相当である。」と判示し、原判決を取り消した。

3. 比較検討

措置法 26 条の選択の変更の許否について、昭和 62 年判決と平成 2 年判決とは異なる判決結果となったわけであるが、その要因として事実関係が異なることが考えられる。1 つは昭和 62 年判決においては更正の請求（減額更正）を行った事例であるのに対し、平成 2 年判決は修正申告（増額更正）が行われた事案である点に加え、確定申告段階において、昭和 62 年判決は所得計算に誤りがなかったのに対し、平成 2 年判決はその所得金額について記帳漏れを指摘されていることから誤りがあったといえる点で異なる。

ここでは、両事例の事実の相違点である、確定申告時の所得計算の誤りの有無における判決に与える影響について考察する。

昭和 62 年判決は、確定申告において所得金額および社会保険診療報酬に係る必要経費の算出方法につき措置法 26 条 1 項を選択適用したものであり、これらに関し計算誤りは確認されない。よって、確定申告後に社会保険診療報酬に係る必要経費の算出方法につき実額経費を適用した方が有利になることが判明し、これを理由に更正の請求をした事例であるが、措置法 26 条の適用か実額によるかは確定申告時における納税者の自由な選択に委ねられているのであるから、いったん選択したのであるから、他の方法の方が有利になるからといって選択の変更を認めることは許されない旨判示された。

一方の平成 2 年判決は、自由診療収入の必要経費の計算の誤りを正せば、必然的に事業所得金額が増加し、確定申告に係る税額に不足額が生ずることになるため修正申告の要件を満たすところ、すなわち、確定申告に係る税額を増加させる限りにおいて、確定申告における必要経費の計算の誤りを是正すべく、錯誤に基づく概算経費選択の意思表示を撤回し、改めて必要経費として計上することができる旨判示している。

両事例を比較した場合、錯誤に基づく概算経費の選択適用をもとに確定申告が行われ、昭

和 62 年判決では更正の請求により変更を求め、平成 2 年判決では修正申告によりこれを求めているが、この場合における更正の請求および修正申告といった修正計算手続が認められるかの判断基準は、ここにいう概算経費控除の選択の拘束力を否認することができるか否かによると考えられる¹²。

選択の変更の許否について谷口教授は、措置法 26 条 1 項を選択適用する目的、すなわち、税負担の軽減、事務作業の簡便化を重視する解釈を実体的目的重視説といい、措置法 26 条 3 項のいう社会保険診療報酬の必要経費の算定に当たり概算経費控除の方法によるか実額経費控除の方法によるかを納税者の自由な選択に委ねており、納税者が選択適用したという選択の手続を重視する解釈を選択手続重視説と定義付けられている¹³。

(1) 実体的目的重視説

平成 2 年判決において、実額控除によるか概算経費控除によるかの判断につき、概算経費控除を選択したのは、税負担の軽減、事務作業の簡素化という目的を果たすべく措置法 26 条 1 項を選択したのであり、仮にこれらの目的が果たせないのであれば、措置法 26 条 1 項の税負担軽減目的と「所得なきところに課税なし」という所得課税の基本原則を根拠として、概算経費控除の選択変更を認める法創造を行ったものといえる¹⁴。

このように捉えた場合、昭和 62 年判決においては、納税者は概算経費控除の選択に当たり、確定申告時に実額経費に基づく計算結果と比較検討がなされていないため、選択の変更は許容されないことになる。これに対し、平成 2 年判決では実額経費と概算経費との計算結果における比較がなされている点からも選択の変更が認められるといえ、措置法 26 条 3 項¹⁵の規定の解釈からも選択の変更の法的根拠を見出し、選択変更の理由としての瑕疵の意味を確定するための具体的利益衡量を通じ、錯誤に基づく選択の変更の拘束力を捉えるものであると考えられる¹⁶。

(2) 選択手続重視説

選択手続重視説の下で選択の変更が認められるかの判断基準は、選択の変更の許否は選択に係る納税者の錯誤がどのようなものか、あるいはそれを選択の変更理由たり得るものと認められるか否かによって判断がなされる¹⁷。つまり、選択手続重視説において、納税者が錯誤に基づき選択を行った場合、換言すれば、選択そのものが納税者の真の真意と一致し

¹² 谷口勢津夫「錯誤に基づく選択権行使の拘束力に関する一考察 -2- (日本税法学会創立 40 周年記念論文)」『税法学』第 492 号 7 頁。

堺澤 良「租税特別措置法 26 条に基づく概算方式を選択した後実額方式に変更した修正申告の可否」『ジュリスト』第 978 号 169 頁。

¹³ 谷口、同上、9 頁。以下、学説について引用している。

¹⁴ 同上、23 頁。

¹⁵ 租税特別措置法第 26 条 3 項は、「第一項の規定は、確定申告書に同項の規定により事業所得の金額を計算した旨の記載がない場合には、適用しない。」旨定めている。

¹⁶ 谷口、前掲注 12、23 頁。

¹⁷ 同上、18 頁。

ない場合は、選択手続に瑕疵があったものとして選択の変更が認められると考えられる。

よって、選択手続重視説の立場を採るならば、昭和 62 年判決では、確定申告時において、実額控除か概算控除かを選択する時点で、納税者の意思表示を行う上での要素の錯誤と認められる事実は認められず、納税者概算経費控除を選択するのか、実額控除を選択するのかは確定申告時における納税者の自由な選択に委ねられているという解釈を根本に置いて、仮に確定申告後に選択しなかった方を採用した方が納税者にとって有利となることが判明したとしても、それは見込み違いに過ぎないと解される。

平成 2 年判決をこの説で捉えた場合、概算経費控除の変更という課税標準の内容に係る租税実体法上の問題について、選択行為という手続法要素を重視し、その法的性質の解釈から選択の許容性を判断している¹⁸。しかしながら、租税実体法のなかに併存する手続法である選択権規定（措置法 26 条 3 項）は、それ以外の租税実体法（同条 1 項）に対して、目的従属関係にたつと考えられるが、平成 2 年判決においては、措置法 26 条 1 項の税負担軽減目的に反する訳ではなく、すなわち、実体的目的重視説を否定するものではなく、結論の点では、実体法目的重視説と矛盾するわけではないといえ、換言すれば、選択手続重視説は手続法的観点から実体目的重視悦に制約を加えたものと位置づけることもできる¹⁹。

以上のことから、選択の拘束力について両事例を題材として学説を用いて検討したが、概算経費控除の選択をしたという意思表示、すなわち、選択手続結果を重視する選択手続重視説を採りながらも、措置法 26 条 1 項の趣旨・目的を踏まえた解釈が妥当であるように思われる²⁰。

すなわち、ここで検討した選択の拘束力の許否は、納税者が選択適用した特別措置等の制度趣旨・目的を勘案すべきである反面、いったん選択した課税方式は、その算定過程において単純な誤りや動機の錯誤などが存在しなかったときは、その選択こそ納税者の意思表示であると捉え、確定申告時に、特別措置等の選択する手続を経て税額を算定したのであるから、この手続・意思表示を重視すべきものであり、後になってこの意思表示を変更することはできないものであると解される。そうであるならば、納税者が確定申告において、選択し意思表示を行う時点での錯誤があったと認められるかの判定に当たっては、納税者がその選択を行うに至る目的を把握した上で許容性を検討すべきである²¹。私見としては、税額の算定に当たり、特別措置等の選択に際して納税者が選択誤りを犯してしまうことは十分に考えられるものであり、このような選択の誤りをも含めて納税者に有利に働きかける手続

¹⁸ 同上、24 頁。

¹⁹ 同上、24 頁。

²⁰ 渋谷雅弘「更正の請求をめぐる今日の論点」『租税法研究』第 37 号 92 頁。

²¹ 同上、95 頁。

山田、前掲注 2、200 頁。

山田氏は、これらの事例に基づく選択の拘束力について、「納税者の選択は一種の所得の擬制を導入しているものであり、確定申告時の選択により原則として概算経費が社会保険診療報酬の必要経費として確定するという解釈が明確である。」と述べられており、ここにいう選択手続重視説と同様の見解を示し、税務調査の負担、租税債権の早期確保、法的安定性を重視すべきと指摘しておられる。

手段として更正の請求は機能すべきであるようにも思える。

平成 23 年 12 月の国税通則法の改正により、更正の請求期間が 5 年に延長され、当初申告要件の緩和が行われた。法定の方法以外の方法である錯誤の援用は、更正の請求期間後に争われたものであり、更正の請求期間の延長により、このような事例は減少すると思われるが、その反面、錯誤により当初申告要件の変更を求める更正の請求事案は増えるようにも思われる。最高裁平成 2 年 6 月 5 日第判決は錯誤を認定し、修正申告の要件を満たす限り当初申告要件を変更することができるとしたものであるが、錯誤を認定する際に客観的に明白であることも指摘していたと考えられるから、民法上の意思表示の錯誤があるという理由のみでは、修正申告要件を満たしていたとしても当初申告要件の変更は許されないと解すべきであると考えている。修正申告は当初申告の法効果に影響を与えないことから、特段の事情について最高裁は判断していないとも考えられるところ、当該最高裁判決の事例が仮に当初申告の課税標準等や税額等を減少させるものであったとした場合に当初申告要件の変更が認められるのかという問題がある。

最高裁昭和 62 年 11 月 10 日第三小法廷判決の事例は当初申告要件の選択は単なる見込み違いであって錯誤とは認めず、課税の計算方法の選択を変更しただけで課税標準等及び税額等が減少することは更正の請求には当たらないことを判示したものであって、計算方法に誤りがありそれによって錯誤に陥り、課税標準等及び税額等が減少することになった場合には射程が及ばないように思われる。むしろ最高裁平成 2 年 6 月 5 日判決を手掛かりに検討した方がよいと考えられる。

次節の判例研究では、税額控除規定の適用した上での転記誤り、計算誤りが更正の請求の要件に該当し、税額控除額に制限がある場合において、その限度額を更正の請求によって是正し得るか否かについて争われた 2 つの事例を中心に、更正の請求の要件該当性および適用範囲について考察していく。

第 2 節 判例研究Ⅱ：税額控除規定に係る計算誤りと更正の請求

ここでは、税額控除規定の選択適用をめぐる判例を用いて、更正の請求の適用要件と解釈を明確にしていく。そこで、納税者が税額控除規定を選択した場合における計算誤りについて更正の請求が認められるか否かについて争われた事例について考察し、国税通則法（以下、「通則法」という。）23 条 1 項の適用範囲を明らかにしていく。

1. 最高裁平成 21 年 3 月 23 日決定²²

本件は、医療機器の製造販売等を行う株式会社である X（原告、控訴人）が平成 13 年度

²² 最高裁平成 21 年 3 月 23 日決定（同 19 年（行ヒ）第 235 号）。

分の法人税の確定申告において、外国税額控除制度²³を適用するに当たり、タイ所在の子会社からの受け取った配当金額の記載に関し、Xの経理担当者が、子会社の配当金明細書にタイ語で記載されていた文言の意味を誤認し、受取配当金額のうちの一部のみを「受取配当金額」として、「間接納付した控除対象外国法人税額控除の計算に関する明細書」に転記したことから、結果として、本来算出される外国税額控除額よりも少額に記載し確定申告を行ったのに対し、Xは申告書に記載した税額等の計算が「国税に関する法律の規定に従っていないこと」に該当し、納付すべき法人税額が過大となったとしてY（被告、被控訴人）に更正の請求を行ったが、Yはこれを更正すべき理由がない旨の通知処分を受けたため、Xがその取消しを求め出訴したものである。

本件の主要な争点は、外国税額控除の適用を受けるに当たり、受取配当金額を転記する際の添付資料内容の誤認、誤読により誤った金額を記載し、その金額に基づき控除税額が算出されたため、控除税額が適正に計算された場合よりも過少となり、納付すべき法人税額が過大となった場合に、これが通則法 23 条 1 項 1 号の更正の請求の要件規定に該当するか否かである。さらに言及すれば、外国税額控除における外国税額控除限度額を規定している法人税法 69 条 13 項（以下、「法 69 条 13 項」という。）後段の「同項（法人税法 69 条 1 項（一筆者注。)) の規定による控除されるべき金額は、当該金額として記載された金額を限度とする」の規定をいかに解釈するかにより判決が異なるものとなった。

課税庁の論理は、外国税額控除限度額の規定に関し、文言通り「当該金額として記載された金額を限度とする」ものであり、確定申告時において記載された金額を以って控除額とする形式的解釈、いわば文理解釈を適用すべきである旨主張している。一方のXは、法 69 条 13 項の限度規定は文理解釈すべきではなく、「当該金額として記載された金額」とは、確定申告時において具体的に示された金額のみをいうのではなく、外国税額控除を適用することを選択した範囲内において、法令に基づき誤りを是正した上で正当に算定された金額を限度とする趣旨と解釈すべき旨主張している。

第 2 審判決²⁴では、Xの主張を容認し、原判決を取り消した。また、課税庁側Yはこの判決を不服として上告したが、最高裁は上告不受理を決定し納税者勝訴が確定した。

法 69 条 13 項後段の解釈、および通則法 23 条 1 項 1 号の更正の請求の要件規定の解釈に関しても第 2 審判決は、第 1 審²⁵のそれと異なり、最高裁の決定により第 2 審の判決が確定したものである。

²³ 最高裁平成 17 年 12 月 19 日判決（平成 15 年（行ヒ）第 215 号）LEX/DB: 28110085。

この事例は、外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例であり、最高裁平成 17 年 12 月 19 日判決において、外国税額控除制度の制度趣旨について、「法人税法 69 条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度である。これは、同一の所得に対する国際的三重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。」と判示している。

²⁴ 福岡高裁平成 19 年 5 月 9 日判決（平成 18 年（行コ）第 12 号）LEX/DB:28140946。

²⁵ 大分地裁平成 18 年 2 月 13 日判決（平成 16 年（行ウ）第 7 号）LEX/DB:25420729。

第2審は、本件における間接税額控除制度について触れた上で²⁶、「従って、内国法人が外国子会社から受け取った配当等の全額について控除対象法人税の額の計算の基礎とできる場合に、誤ってその一部のみを上記計算の基礎とし、その結果、控除税額が過少となり、支払うべき法人税の額が過大となったときは、『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』に該当するものというべきである。」として、通則法23条1項1号規定の更正の請求の要件該当性を肯定した。

また、法69条13項後段の解釈について、厳格に解釈すべきとのYの主張に対し、「確かに、租税法規は、法的安定性の要請から文理解釈を原則とすべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことが許されないのは当然である。しかし、法69条13項前段は、外国法人税額控除制度の適用を受けるための要件を定めているのであるから、これを受けた同項後段は、同要件が具備されていることを前提として・・・(中略)、控除をされるべき金額の上限を画すべく、『当該金額として記載された金額を限度とする。』としていることは明らかである。これを素直に理解するならば、法は、外国法人税額控除制度の適用を受けるか否か、受けるとすればどの範囲かを決めるのは内国法人であることを踏まえ、内国法人に対し、当初の確定申告の段階で、それらの点に関する態度の確定を迫ったものと解するのが相当であり、法69条13項後段が、更正の請求の成否の範囲を被控訴人の主張のとおり画する趣旨の規定だと解することはできない。」とし、法69条13項を文理解釈すれば、記載した金額を間違えた以上、更正の余地が無くなり、通則法の規定との統一性、整合性を全く欠くことになる」と批判的に判示した。

2. 最高裁平成21年7月10日判決²⁷

本件は、X(原告、被控訴人、上告人)は、清涼飲料等の製造及び販売業を営む株式会社であるが、平成13年1月1日から同年12月31日までの事業年度(以下、「本件事業年度」という。)における法人税の確定申告において、法人税法68条に記載する所得税額控除の算定に際し、「所得税額の控除に関する明細書」の欄に一部の銘柄につき、計算を誤り、その結果として、控除を受ける所得税額を過少に記載したため、法人税額を過大に申告したと

²⁶ 第2審判旨では、間接税額控除制度について、「内国法人は外国子会社から配当等の額がある場合にはその外国子会社の所得に対して課された外国法人税の額のうちその配当等の額に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額をその内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなして法69条1項から3項までの規定を適用するものとされ、同条1項は、内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、その外国法人税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除するものとしているのであるから、法は、内国法人が外国税額控除制度の適用を受けることを選択する限り、政令によって計算される控除対象法人税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から当然控除すべきものとしていることは明らかである。」と判示しており、外国税額控除限度額について、限度規定に関する解釈について当該控除額を選択した上での計算誤り等は許容すべき旨述べられており、限度規定の文理解釈を否定する論理として位置づけられる。

²⁷ 最高裁平成21年7月10日判決(平成19年(行ヒ)第28号)LEX/DB:25440919。

して、これを理由に通則法 23 条 1 項 1 号所定の更正の請求を行ったものである。

これに対し、Y（被告、控訴人、被上告人）は、所得税額控除は確定申告書に記載された金額を控除の限度とするとして、更正をすべき理由がない旨の通知（以下、「本件通知処分」という）をしたので、X が本件通知処分の取消を求めて提訴したものである²⁸。

本件における争点は、各税額控除についての適法性であるが、法人税法 68 条 3 項（以下、「法 68 条 3 項」という。）規定の「当該金額として記載された金額を限度とする」の解釈と、通則法 23 条 1 項 1 号解釈誤りないし計算の誤りの有無について両者の主張と言及することとする。

X は法 68 条 3 項について、法 68 条 3 項の文理解釈に固執せず、その制度趣旨²⁹に照らした解釈をすべきであり、法 68 条 3 項は納税者である法人の自由な選択に委ねられている所得税額の控除の適用を受けるか否かや、受けるとしてその金額や方法をどのようにするかについて、その選択を早期に確定させるとともに、後になってその選択を覆すことを禁ずることによって、租税債権の早期安定を図ることを目的としているのであれば、納税者がいったんこれを選択した以上は、それを変更するために通則法 23 条 1 項に基づく更正の請求をすることは許されないが³⁰、更正の請求の要件を法律適用の誤りや計算の誤りによって所得税額の控除額が異なる結果に至った場合に、納税者が「法人税から控除を受けるべき所得税額」として選択した範囲内であれば、更正の請求により、その誤りを是正することができると解すべきであると主張した。

また、確定申告書に記載された金額が法律に基づかない誤った金額にもかかわらず、その金額に拘束され、それを更正の請求に基づいて適正な税額に是正することができないとすれば、納税者への権利救済の途を閉ざし、本来負担させるべきでない負担を強制させる結果となり、租税法の公平・公正の理念にも反すると主張し、更正の請求の制度趣旨からも反していると述べている。

さらに、「法人税法 68 条 4 項³¹は、納税者が控除されるべき金額の全部または一部を記載することを失念した場合の宥恕規定であるところ、法 68 条 3 項の解釈において、仮に、い

²⁸ 本件は所得税額控除の金額に加え、外国税額控除の金額についても更正の請求を求めているが、外国税額控除に関しては、本件の大きな争点である税額控除を選択した上での記載誤りが、通則法 23 条 1 項 1 号に当たるかを検討するものではないため、ここでは割愛する。

²⁹ 熊本地裁平成 18 年 1 月 26 日判決（平成 16 年（行ウ）第 3 号）LEX/DB:28111180。

所得税額控除制度について、法人税法 68 条 3 項は、「・・・同項の規定による控除をされるべき金額は、当該金額として記載された金額を限度とする。」と規定している。これは、納税者たる法人が既に納付済みの所得税額について、所得税額控除の適用を受けるのか、又は租税公課として損金の額に算入するのか、及び、控除金額の計算方法として、施行令 140 条 2 の規定する個別法と簡便法のいずれの計算方法を採用するかは、専ら確定申告時において納税者の自由な選択に委ねられているのであるから、その選択を早期に確定させるとともに、後になってその選択を覆すことを禁ずることによって、租税債権の早期安定を図る必要がある。」と示されている。

³⁰ 最高裁昭和 62 年 11 月 10 日判決（昭和 60 年（行ツ）第 81 号）LEX/DB:22002007。

³¹ 法人税法 68 条 4 項は、「税務署長は、第 1 項に規定する所得税の額の全部又は一部につき前項の記載がない確定申告書の提出があつた場合においても、その記載がなかつたことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その記載がなかつた金額につき第 1 項の規定を適用することができる。」と規定している。

ったん確定申告書に記載した以上絶対に変更できない旨厳格に解釈するとすれば、法 68 条 4 項の規定は、不要又は無意味なものにならざるを得ないからである。そうであれば、同項が設けられている趣旨からしても、法 68 条 3 項の『限度』の解釈は柔軟であるべきであって、法令の読み方の誤りや、計算誤りがあった場合には、更正請求書に記載された金額を限度として更正を認めるべきである。」として法 68 条 3 項の所得税額控除に係る限度規定について柔軟に解釈すべきである旨主張した。

加えて、本件における通則法 23 条 1 項規定の更正の請求の要件該当性について、「本件は本件更正処分の取消訴訟であり、・・・(中略)、本件更正処分の理由自体には争っておらず、争点はあくまで本件通知処分に対する不服、本件更正請求に理由があるか否かである。また、法解釈にあたっては、すべての関係法令に配慮すべきであることからすれば、通則法 23 条 1 項 1 号規定の存在を前提にすることも当然である。そのことによる不都合はないし、逆に更正の請求を認めないことこそ整合性を欠く。」としており、本件更正処分に対して、X にとって不利な課税処分を取り消すための減額更正手続である更正の請求を行うことは、当然に認められるべきであると主張した。

これに対し、Y 税務署長は、法 68 条 3 項の解釈について、「・・・(中略)、これは、所得税額控除の適用を受けるか否か、及びいかなる範囲で適用を受けるかを、確定申告書に記載する方式により、納税者である法人自身の選択に委ねたものである。『当該金額として記載された金額』とは、確定申告書の所定欄・・・(中略)に具体的に記載された金額をいうことが明らかである。」として、租税法律主義に基づく文理解釈をすべきであり、租税債権の早期安定化、法的安定性の観点から、納税者がいったん選択した上での記載誤りを理由とする更正の請求は認めるべきではないと主張した。

また、本件における更正の請求の要件該当性に対して、「本件は本件更正処分の取消訴訟であり、従つて、そこにおける審理の対象は、本件更正処分によって確定された税額が処分時に客観的に存在した税額を上回るか否かであり、・・・(中略) 通則法 23 条 1 項各号の税額の過大等の実体的要件が満たされるか否かは、租税実体法が定めるところによる。そして、租税実体法である法人税法 68 条 3 項は、所得税額控除の限度額を、『当該金額に記載された金額』と定めているのであるから、一旦確定申告書に当該金額が記載された以上は、通則法 23 条 1 項に基づく更正の請求が認められる余地はない。」と主張し、ここでも文理解釈を以って法 68 条 3 項を解釈するとともに、納税者の記載誤りによって算定された場合であっても、確定申告書に記載された所得税額控除額をその限度額とする以上、後になって転記誤りを理由として更正の請求を行うことには理由がないものといえ、更正の請求は認めるべきではないとしている。

これに対し、最高裁判決は、法 68 条 3 項の解釈について、X の主張および第 1 審の判断を採用し、Y の主張および第 2 審の判断を退けた結果、X の更正の請求が認められた。

最高裁判決において、法 68 条 3 項について、「納税者である法人が、確定申告において、当該事業年度中に支払を受けた配当等に係る所得税額の全部又は一部につき、所得税額控

除制度の適用を受けることを選択しなかった以上、後になってこれを覆し、同制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張する趣旨で更正の請求をすることは許されないことと解される。」として上で、「・・・(中略)、本来ならば配当等の計算の基礎となった期間の期末及び期首の各時点における所有株式数を記載したため、一部の銘柄につき、銘柄別簡便法の計算を誤り、その結果、控除を受ける所得税額を過少に記載したというのである。その計算誤りは、・・・(中略)単純な誤りであるということができ、・・・(中略) そうであるとすると、上告人が本件確定申告において、その所有する株式の全銘柄に係る所得税額の全部を対象として、法令に基づき正当に計算される金額につき、所得税額控除制度の適用を受けることを選択する意思であったことは、本件確定申告書の記載から見て取れるところであり、上記のように誤って過少に記載した金額に限って同制度の適用を受ける意思であったとは解されないところである。・・・(中略) 以上のような事情の下では、本件更正の請求は、所得税額控除制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張する趣旨のものではないから、これが法人税法 68 条 3 項の趣旨に反するということはできず・・・」と判示し、X の更正の請求について、所得税額控除の適用範囲を拡充するものでなく、確定申告時に選択した範囲内における記載誤りを正しく是正するものであると解し、更正の請求の要件規定を満たすものと解した。

3. 比較検討

この 2 つの事例は、外国税額控除（以下、「第 1 事件」という。）と所得税額控除（以下、「第 2 事件」という。）における控除金額の算定過程に転記誤りおよび記載誤りにより、控除税額が適正に算定された額より少額となったことで、納める税額が過大となったために、納税者が更正の請求を行った点、および控除する金額につき控除限度額の規定の解釈において、文理解釈を行うか、それとも柔軟に解釈し、その限度額を選択適用した範囲内において適正に算定された金額を含めるか否かが主要な争点となっている点で類似した事例である³²。ここでは、両事例の判旨に基づき、通則法 23 条 1 項のいう更正の請求の要件に該当するか否か、すなわち更正の請求の要件該当性を中心に考察する。

両事例ともに、税額控除額の算定過程に転記誤り若しくは記載誤りを犯した結果、本来控除されるべき控除税額よりも過少であったため、結果として、納めるべき法人税額が過大となった事例である。通則法 23 条 1 項規定の要件は、「法律に従っていなかったこと」や「計算に誤りがあったこと」を納税者自らがそのことに気付いた場合に更正の請求ができるも

³² 昭和 62 年判決は、社会保険診療報酬に係る必要経費の算定において、実額控除か概算控除かの選択を行った上で、確定申告後に選択の変更を更正の請求により求めたものであるが、納税者がどちらの計算方式を選択するかは、納税者の自由な選択に委ねられているものであり、後になってそれを変更することは許されないとし、通則法 23 条 1 項 1 号にいう更正の請求の要件に当てはまらないと判示されたものである。すなわち、ここで検討する第 1 事件、第 2 事件とも、税額控除制度の適用を選択した税額控除の規定内での記載誤りを争点としている点で共通しており、前章の事例（昭和 62 年判決）と明確に異なる点として認識する必要がある。

のである。また、税額が過大であるかは、適正に計算された申告税額をその根拠とし、自己の申告納税額との比較によって判別される³³。従って、税額の過大とは、何らかの税額算定プロセスに誤りが介在することにより、申告税額が、適法かつ適正な方法により計算された真実の税額を超過した場合をいうものと考えられる³⁴。

すなわち、適正な課税標準もしくは税額は、客観的な証拠に基づき認容された課税要件事実に適正に解釈された税法を当てはめることにより客観的に算出されるのである³⁵。

適正な税額の算定方法について増田教授は、「適正な税額とは、①課税要件事実の認定、②私法上の法律構成（契約解釈）、③税法の発見・選択・課税要件の解釈、④適用（税法の課税要件事実への当てはめ）、⑤申告・納税、のプロセスを経ることにより算定されるものであり、プロセスのいずれの段階においても誤りがないことが担保されることにより、はじめて適正な税額は自動的に算出される。」³⁶と述べておられる。加えて、この算定過程において、各プロセスの経る段階別に細分化されることにより、どの段階で誤りが生じたのか提示することが可能であると考え³⁷。

これらの算定過程における誤りを通則法 23 条 1 項の要件に当てはめると、税額が過大となる原因の全てが「税法に従っていない場合」もしくは「計算に誤りがある場合」に包摂されることになる³⁸。従って、単純なミスによる申告書への転記誤りや記載誤りは通則法 23 条 1 項の要件を満たすものといえる。

次に、税額控除制度の制度趣旨に着眼点を置くと、外国税額控除制度においては、法人税と外国税との二重課税を排除することがその目的であり、仮に外国税額控除を選択しなかった場合においても、法人税額の算定過程で損金として算入することになる。所得税額控除制度においても、法人からの受取配当金等について、源泉徴収制度により既に所得税から源泉徴収されているため、法人税と所得税における源泉徴収との二重課税を回避すべく源泉徴収税額を法人税額から控除する目的で制度化されたものである³⁹。

両事例の争点である、税額控除の限度規定の解釈について、課税庁側は第 1 事件では、「外国税額控除を選択してさえいれば、常に控除対象外国税額の満額まで変更が許されることとなるのであり、明らかに文理に反する」と述べ、第 2 事件においても「確定申告書の

³³ 増田英敏「国税通則法 23 条 1 項 1 号の『更正の請求』要件規定の射程—申告書記載ミスが『更正の請求』の要件を充足しないとされた事例—」『税法学』第 559 号 243 頁。

³⁴ 同上、243 頁。

³⁵ 同上、243 頁。

³⁶ 増田英敏『リーガルマインド租税法【第 1 版】』（成文堂、2008）48 頁以下、「更正の請求の発動要件としての『計算に誤りがあったこと』意義」『TKC 税研情報』第 16 卷 5 号 9 頁参照。

³⁷ 増田英敏「更正の請求と納税者の権利救済」『税法学』第 563 号 318 頁。

³⁸ 増田、同上、318 頁。

増田教授は、税額の算定過程における誤りについて、①課税要件事実の認定、②私法上の法律構成（契約解釈）、③税法の発見・選択・課税要件の解釈、④適用（税法の課税要件事実への当てはめ）、⑤申告・納税のいずれの算定段階において誤りが生じても、「税法に従っていない場合」、通則法 23 条 1 項の「計算に誤りがある場合」に該当すると述べられておられる。

³⁹ 山本洋一郎「更正の請求と税額控除規定の再論—最高裁が下級審判決の対立に終止符—」『税法学』第 563 号 424 頁参照。

所定欄に具体的に記載された金額をいうことは明らか」として厳格な解釈、すなわち、租税法主義のいう文理解釈を行うべきとしている。しかしながら、結果として両事案の判旨は税額控除規定の二重課税の排除という制度趣旨に鑑みて、文理による厳格な解釈をすべきでない旨判示している。

本来ならば、租税法は原則として、租税法主義を主軸に文理解釈を行うべきであり、文理解釈を行うことが困難な場合にのみ趣旨解釈、目的論的解釈を行うべきところであるが、両事例では後者の解釈を適用し判示されている。

このような判示がなされた一つの要因として、第 2 事件における、納税者の主張のように、所得税額控除限度額についての宥恕規定⁴⁰との整合性を図り、経済合理性を勘案した判断がなされたものであると考える。確かに、第 2 事件において、所得税額控除金額の算定に当たり、納税者は税理士等の専門家の関与を求めなかったことから、やむを得ない事情にあたるかは疑問である。しかしながら、本件事例の記載誤りは単純な誤りであり、納税者の行った申告行為に誤りは容易に想定し得る事態である。このような単純な誤りを納税者自らが合理的に立証できるのであれば広く救済すべきと考えられ、更正の請求の制度趣旨にも合致したものといえる⁴¹。

加えて、納税者が税額控除の方法を選択しなかった場合には、選択した場合の税額控除額に相当する金額を法人税における損金に算入させることを選択したことになり、満額の控除が受けられるのに対し、所得税額控除を選択適用したにも関わらず、その控除税額の算定過程で単純な誤りを犯してしまった結果、控除される金額が損金算入を選択した納税者と比べ過少となった時、更正の請求による是正が認められなければ、納税者間に不公平が生じることになる。

さらに、税額控除規定の立法論として、これら税額控除制度の控除金額の記載誤りがあった場合に、いかなる理由に基づくものであったとしても、全て適法に更正の請求ができるように税額控除限度額の規定自体を削除した方が、二重課税の排除という制度趣旨、納税者の権利保護の観点から有用であるように思える⁴²。

よって、両事例における税額控除限規定の解釈は、二重課税の排除を主たる目的としている以上、納税者が当該規定を選択適用した場合でも、納税者にとって有利に機能することを予定して選択したのであるから、選択した上での転記誤り等により納税者が不利となることは許されず、いかなる原因であっても控除金額は満額、すなわち限度額まで控除することが妥当である。ゆえに、税額控除限度額の規定のいう「当該金額として記載された金額」とは、確定申告によって記載された金額（すなわち、文理解釈を行う）をいうのではなく、税額控除の趣旨目的を勘案し、法令に基づき正當に計算された金額と解することが妥当である

⁴⁰ 法人税法 68 条 4 項、69 条 15 項は、確定申告書に控除を受けるべき金額の記載がなかった場合、やむを得ない事情がある場合において控除を受けるべき金額を適用する旨定めている。

⁴¹ 増田、前掲注 16、320 頁。

⁴² 伊藤義一「所得税額控除の記載額限度要件と更正の請求の是非」『TKC 税研情報』第 19 卷 3 号 59 頁。

と考える⁴³。両事例においても、税額控除額の算定に当たり、その過程で記載誤りを犯してしまったために、税額控除限度額を法令に基づき正当に計算された金額へと是正することを理由とする更正の請求は認められて然るべきである。

第3節 小括

本章では、平成23年税制改正の橋掛けとなる重要な事例をもとに更正の請求制度の適用範囲について考察してきた。申告納税制度の下での更正の請求の果たすべき役割とは、納税申告を行った納税者が、申告により確定させた税額が過大であることなどを法定申告期限内に気付いた場合に、納税者自らがその変更、是正のための必要な手段をとることを可能ならしめ、納税者の権利救済措置として機能することである⁴⁴。しかしながら、納税者の権利救済を主目的としながらも、要件規定の不明確さや更正の請求の排他性の原則、期間制限などにより、制度趣旨とは乖離した実情であることにも触れることができた。特に、平成23年度税制改正以前においては、その期間制限の問題に着目すれば、更正の請求の排他性により、税額の減額更正を行う手段は更正の請求によってしか認められていない中で、更正の請求ができる期間は1年以内という制限された期間であり、増額更正や修正申告に比べ、非常に限定されたものである。他にも、更正の請求制度の問題点は多々存在するが、今一度更正の請求制度の趣旨を確認し、見直しを図るべきであると考え⁴⁵。

第1節では、社会保険診療報酬の必要経費につき実額控除を適用するか概算経費を適用するか選択に伴い、確定申告後にその選択変更が更正の請求の要件に該当するかを判断すべく、選択変更の許否について検討した。選択の変更について、社会保険診療報酬の必要経費につき概算経費控除を選択したという意思表示を重視すること、すなわち、選択手続重視説をとることで、納税者が確定申告において、計算方式の選択を納税者の自由な選択に委ねられている以上、いったん選択した計算方式を後になって変更することは許されないとこの論拠が最高裁により示されたことで、税額が適正に算定された場合における選択の変更

⁴³ 伊藤、同上、57頁。

また、同様の評釈として、山本洋一郎「更正の請求と税額控除規定—最高裁平成21年3月23日決定を踏まえて—」『税務事例』第41巻7号8頁、「更正の請求と税額控除規定の再論—最高裁が下級審判決の対立に終止符—」『税法学』第563号425頁、渡辺徹也「法人税法68条に基づく所得税額控除と更正の請求」『税研』第148号212頁、三木義一「法人税外国税額控除と更正の請求—更正の請求制度の機能回復をめざして（その2）—」『税務事例』第37巻9号17頁参照。

⁴⁴ 荒井 勇、志場喜徳郎他編『国税通則法精解』（大蔵財務協会、2010）335頁、碓井光明「更正の請求についての若干の考察」『ジュリスト』第677号64頁。

⁴⁵ 清永敬次「更正の請求に関する若干の検討」『憲法裁判と行政訴訟 園部逸夫先生古希記念』（有斐閣、1999）457頁、益子良一「更正の請求の要件の明確化と実務上の問題点」『税理』第41巻8号89頁参照。

清永教授は、更正の請求の請求期間について、「更正の請求期間については、納税者および課税庁双方の事情をよく考慮して政策的に決定すべきもので、法的申告期限から1年を超えてはならないという絶対的な理論的根拠があるわけではなく、また課税権の行使期間と同じでなければならないとする法的理由も存しないように思われる。納税者側の救済の必要性と課税庁側の処理能力等を考えて決定すべき問題であろう。」と述べられている。

は認められず、更正の請求ができないケースとして位置づけられた⁴⁶。

第 2 節では、税額控除規定における計算誤りが更正の請求によって認められるか否かについて事例をもとに、選択した上での計算誤りが更正の請求の要件を満たし得るか検討した。判旨においても、税額控除規定を適用するか、損金算入を適用するかの選択を行った後の選択変更については、前節の判旨が用いられたが、選択した上での転記ミス、記載ミスなどを原因とする計算誤りは更正の請求の要件を満たすものとして、納税者が救済された事例であり、申告書における選択そのものの範囲内であれば更正の請求は可能であることを示した点において意義のある事例であったと評価できる。すなわち、現時点における更正の請求の適用範囲は、選択誤りを理由とする更正の請求は認めないが、選択の範囲内の計算誤りについては更正の請求を認めているものと推測できる。

しかしながら、納税者の権利救済に資することを目的とし、納税者に有利に変更するための手段としての更正の請求が、これらの判示により更正の請求ができるケースもしくはできないケースに分別されること自体に疑問が残る。要するに、更正の請求ができるか否かが、事例毎に判断され、かえって更正の請求の適用範囲の幅を狭めているのではなかろうか。

更正の請求制度の意義に立ち返って考えると、納税者が確定申告時に気付かなかった誤りや錯誤を、その後一定期間内に気付いた場合、それを自己に有利に是正するように請求することが更正の請求の役割であるならば、如何なる誤りであっても請求のできる期間内であれば、その請求を広く容認することが妥当であるように思える。

そこで、平成 23 年税制改正では、更正の請求について、①更正の請求の請求期間の延長、②更正の請求の範囲の拡大が盛り込まれている⁴⁷。これに伴い、納税環境整備プロジェクトチームによる「納税環境整備 PT 報告書」によると、①更正の請求の期間制限の延長について、「更正の請求期間（1 年）のあり方については、・・・（中略）現行の 1 年間の期間制限を延長し、嘆願という不透明な実務を解消する観点から、基本的に増額更正・減額更正の期間と一致させる方向で見直しを図る。」⁴⁸としており、更正の請求の除斥期間を現行の 1 年から 5 年に延長すると共に、増額更正も現行の 3 年から 5 年へと延長を図ることで、修正申告の期間制限と一致させる旨要請している。

さらに、②更正の請求の範囲の拡大についても、「当初申告時に選択した場合に限り適用が可能な『当該申告要件が設けられている措置』については、当初申告時に選択がなされて

⁴⁶ 山崎広道「更正の請求制度とその運用上の問題」『熊本法学』第 133 号 63 頁。

山崎氏は、選択誤りによる更正の請求が認められないことについて、「しかし、・・・（中略）、また毎年改正される租税法令が複雑多岐化している現実に照らして、選択誤りやその他の処理の間違いが全くないとはいえないのが現状であろう。そのような状況において、更正の請求の要件を限定的に解釈して当該制度の運用をしていくことはその趣旨・目的に反するのみならず、権利救済の途を狭めることにつながっていくことが懸念される。」と指摘しておられる。また、同様の評釈として、塚澤 良「更正の請求手続と税務判例」『税法の課題と超克 山田二郎先生古希記念論文集』（信山社、2000） 333 頁参照。

⁴⁷ 税制調査会「平成 23 年度税制改正大綱」（2010） 33、34 頁参照。

⁴⁸ 納税環境整備プロジェクトチーム「納税環境整備 PT 報告書」（2010） 8 頁以下参照。

いない場合、更正の請求によって、事後的に当初申告時に遡って当該措置を適用することは認められていない。しかしながら、『当該申告要件』がある措置の中には、当該措置の目的・効果や課税の公平の観点からみて、事後的な適用を認めても問題ないものも含まれている。こうしたことを踏まえ、『当該申告要件』を求める必要性がない措置については、『当初申告要件』を廃止し、更正の請求を認める範囲を拡大する。」⁴⁹として、特別措置等の目的・効果を重視した考えの下で、事後的にその適用を更正の請求によって容認することを要請している。すなわち、本論文においても検討した特別措置等の適用の選択誤りをも更正の請求の要件に含め、選択の許容性を容認するものともいえよう⁵⁰。

加えて、税額控除等の控除金額についても、「当初申告の際に記載された金額に限定される『控除額の制限』がある措置については、更正の請求により、適正に計算された正当額まで当該申告時の控除額を増額させることを可能とする。」⁵¹としており、税額控除等に係る限度規定の解釈についても、その限度額は正当に計算された金額のことを指し、当該金額まで是正することを更正の請求によって容認することを要請している。

以上のことから、平成23年度税制改正大綱では、今後の更正の請求の適用範囲について、①期間制限を修正申告の同様に5年に統一すること、②適用範囲の拡充を図るべく、特別措置等の選択誤りや税額控除等の計算誤りといった救済されるべきと認められるものについては広く適用することの必要性を提起している⁵²。

前述の通り、更正の請求の制度趣旨を主眼とすれば、更正の請求期間制限は現行の1年というのはあまりに短く、これを修正申告と同様の5年に統一することに加え、適用範囲についても、特別措置や税額控除の選択適上の選択誤りや計算誤りは、納税者が選択適用した目的・納税者の意図を考慮し、請求期間内であれば更正の請求を認めていくことが納税者の権利救済の観点からも有用であることは言うまでもない。

しかしながら、更正の請求の期間制限および適用範囲の拡充を行うには様々な問題を検討し解決しなければならないのであり、特に更正の請求期間の延長がなされた場合に、実務上大きな影響が生じる可能性があり、課税庁側からすれば実務負担の比重が増し、租税債権の早期安定化、法的安定性を害する事態も想定される⁵³。これらの更正の請求の適用範囲の

⁴⁹ 同上、9頁。

⁵⁰ ここにいう、「当初申告要件を廃止する主な措置」とは、1.給与所得者の特定支出控除、2.法人税の所得税額控除、などが例として挙げられている。

⁵¹ 同上、9頁。

⁵² 税制調査会 専門委員会「納税環境整備に関する論点整理」（2010）11頁以下、前掲注5、8頁以下参照。

「納税環境整備に関する論点整理」では、更正の請求の適用に当たり、その期間は、納税者の救済という見地に加え、嘆願をしなければ減額修正を認めないという機会をなくすという観点から、更正の請求の請求を延長すべきという指摘がある。加えて、適用範囲について、納税者の権利救済を目的として、救済してもよいと認められる場合は原則として適用されるべきという意見も見られる。また、特別措置の適用は、原則として申告時における納税者の選択の意思表示が必要であり、更正の請求は認めるべきではなく、個別の措置法毎に例外措置を検討することが必要であるという指摘がなされている。

⁵³ 税制調査会・同上、13頁参照。

この他にも、「更正の請求期間の延長に伴い租税回避行為や粉飾といったモラルハザードが生じる可能性もあり、こうした点について個別の対応を検討する必要。」などの問題点が指摘されている。

拡充に伴う問題点を解決すべく、さらなる議論が必要である。

現在の我が国において、租税法令は複雑化の一途を辿る中で、納税者が申告を行う際、その税額を算定する時に、誤りを犯してしまうことは当然に想定されるべきものである。このような納税者の誤りを是正し、納税者の権利を救済することこそ、更正の請求の意義および減額更正の必要性を見出すことができるのであって、更正の請求による減額更正は広く適用されて然るべきと考える。

また、租税法律主義における合法性の原則という観点から減額更正を捉えれば、租税法は強行法規であり、法律に従って執行されなければならない、更正の請求の除斥期間が経過しない限りにおいては、課税庁は申告した税額の過大に気付いた場合、あるいはそれを納税者自らが発見した場合には減額更正をしなければならないものと解することもできる⁵⁴。そして、更正の請求という手続のみでしか減額更正の手段は認められないとする更正の請求の排他性の原則についても、それを厳格に解すべきではなく、他の手段による還付の方法が許されて然るべきものとする⁵⁵。

次章においては、後発的事由による更正の請求の規定解釈を巡る判例を題材として、その射程について検討していきたい。

⁵⁴ 金子 宏「更正の請求について（講義録）」『税大ジャーナル』第3号（税務大学校、2005）8頁、『租税法〔第14版〕』（弘文堂、2009）73頁参照。

⁵⁵ 同上、7頁。

金子教授は、更正の請求の排他性を原則的に認めながらも、「過大に申告してしまったことが重大な誤りであって、そして、更正の請求以外に救済を認めなければ、納税者の利益が著しく害されてしまうと認められる事情があるというような場合・・・（中略）には、更正の請求以外の方法を認めてもいいのではないかと思います。」と述べられており、更正の請求以外の手段による救済の許容性を認めている。

第4章 後発的事由の該当要件の検討（1）—通則法23条2項1号の「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等」の射程—

本章では、前章において検討した通常の変更の請求ではなく、後発的事由による変更の請求について理解を深めていくことにする。そこで、まず、本章では、後発的事由による変更の請求を規定する通則法23条2項1号の「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等」の射程として、その解釈論を中心として条文を考察していく。具体的には、同項1号の「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」について、その文言を細分化して分析していくことで「判決」の該当性について着目してその射程について検討していきたい。

第1節 通則法23条2項1号の「判決」の解釈

通則法23条2項1号の「判決」に基づいた変更の請求が認められるためには、判決を得るための訴訟が申告等に係る課税標準等又は税額等の基礎となった事実の存否、効力等を直接審判の対象とし、判決により課税標準等の基礎となった事実と異なることが確定されるとともに、納税者が申告時において、課税標準等の基礎となった事実と異なることを知らなかったことが必要であると解している¹。

また、本規定はその救済すべき場合の1つとして、判決により申告時に基礎とした事実と異なる事実が確定した場合を挙げている²。これは、課税計算の前提となる事実は広範囲かつ多岐にわたっており、その中には、納税義務が成立する時点で必ずしも権利関係等が明確でなく、当事者間では最終的に確定し難い事実も多く、このような事実を課税の基礎とせざるを得ない場合があるためである。そのような事実を課税の基礎とするときには、判決等による事実関係の確定を得て、その段階で課税の適切な是正を図るべきものである。

すなわち、申告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私人間に紛争を生じ、判決によってこれと異なる事実が明らかにされた場合等が同号にいう「判決」に該当するとして極めて抽象的に解していることになる³。

通則法23条2項1号に規定する後発的事由においては、「申告等に係る(1)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(3)判決((2)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」である。

同号の条文を上記のように(1)、(2)、(3)に細分化し、裁判例等の判断を基礎として、

¹ 国税不服審判所平成19年11月1日裁決(裁決事例集74巻1頁)、国税不服審判所平成19年1月23日裁決(裁決事例集73巻16頁)参照。

² 東京高裁平成26年10月30日判決(平成26年(行コ)第99号)LEX/DB:25447137。

³ 神戸地裁平成14年2月21日判決(税務訴訟資料252号順号9072)参照。

その範囲について検討していく。

第2節「課税標準等又は税額等の基礎となった事実」についての考察

まず、「課税標準等又は税額等の基礎となった事実」と規定されているが、文理上は「事実」に限定されていると考えられる。つまり、この「事実」が課税要件事実に限られるのか(課税要件事実説⁴)、または、課税要件事実に関連する事実も含まれるのか(課税標準関連説⁵)については以下の解釈がとられている。

例えば、青色申告承認の取消処分が判決によりなされた場合には、「計算の基礎となった事実とは、・・・青色申告の承認を受けておれば、他の要件の充足と相まって、法人税法や租税特別措置法に規定する各種の税負担の軽減をもたらす特典を享受することができ、課税標準等又は税額等の決定の基礎となることは明らかであるから、同号にいう『当該計算の基礎となった事実』に該当すると解するのが相当である」と判示し、課税標準関連説を支持する判決がなされている⁶。

また、最高裁においても、「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ものと解するのが相当である」とし、当該条文のどの号に該当するのかを明示しないで判示されているが、課税標準関連説を支持していると考えられる⁷。これについては、同項の「事実」には課税要件事実説から一步ふみ出し、明白に課税標準関連説の立場をとっているといえるとの有力な見解がある⁸。これらにより「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」には、裁判例等及び学説においても、課税標準関連説が支持されており、同号にいう「事実」についてはかなりゆるやかな解釈をとるものと考えられる⁹。

第3節「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」についての検討

⁴ 金子 宏「青色申告の承認の取消処分と納税者の救済の方法」『ジュリスト』第 807 号(1984) 111 頁参照。

⁵ 「課税標準関連説をとると、課税要件事実のみでなく課税標準の算定に関連を有する事実について後発的に変動が生じた場合に広く同号の更正の請求が認められることになる。」同上、111 頁参照。

⁶ 『「事実」は、必ずしも『私法上の事実』に限らず、広く課税計算の基礎もしくは前提となって、その事実により特定の課税計算の内容を明確に左右するようなものであれば、これら諸事実をすべて含むものと解される」と判示し、課税標準関連説を支持している。広島地裁昭和 56 年 2 月 26 日判決(昭和 53 年(行ウ)第 5 号) LEX/DB:21072490、岡山地裁昭和 55 年 3 月 31 日判決(昭和 52 年(行ウ)第 2 号) LEX/DB:21069120 参照。

⁷ 最高裁昭和 57 年 2 月 23 日判決(昭和 51 年(行ツ)第 98 号) LEX/DB21075830 参照。

⁸ 課税標準関連説をとる理由としては、「(1)租税確定処分の後発的瑕疵は、課税要件事実について変動が生じた場合のみでなく課税標準の算定に関連を有する事実について変動が生じた場合にもおこりうること、(2)課税要件事実説についてのみ救済を認め、課税標準関連説の場合について救済を否定することは公平を失する」と述べられている。金子・前掲注 4、111 頁。

⁹ 青色申告承認の取消処分に係る裁判例として、【長野地方裁判所昭和 57 年 4 月 15 日判決(税務訴訟資料 123 号 57 頁)、東京高等裁判所昭和 58 年 5 月 31 日判決(税務訴訟資料 130 号 632 頁)、東京高等裁判所昭和 58 年 8 月 18 日上告却下(税務訴訟資料 133 号 489 頁)】等がある。

「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」については、その範囲について明文の規定は存在していないが、少なくとも「判決と同一の効力を有する」ものであることが必要と解されている¹⁰。まず、他の法律によって「判決と同一の効力」が明文をもって規定されているものとして、裁判上の和解並びに請求の放棄及び認諾¹¹、調停及び調停に代わる決定・審判等¹²が掲げられており、判決と同一の効力を有するものとされている。これに加えて、財務省設置法¹³に基づき国税庁に設置される国税不服審判所の裁決も同号の「判決と同一の効力」に含まれるものとされている。

これに対し、これらに類似するものとして、訴訟において強い証拠力をもつ公正証書による和解は含まれないとされている¹⁴。公正証書とは、法律行為や私法上の権利に関する事実について公証人が正規の方式で作成する証書¹⁵であり、訴訟において強い証拠力を持ち、真正な公文書としての推定を受ける¹⁶とされるが、同号の「判決と同一の効力」には該当しないとされている。その理由としては「1 公正証書については、判決と同一の効力を有するとする明文の規定はないこと、2 判決の効力として、訴訟終了効、既判力、形成力及び執行力が挙げられるところ、公正証書については前三者の効力は認められない」と解されるためである¹⁷。また、学者の見解も裁判例等の見解と同様に公正証書は含まれないとされ、これらが通説となっている¹⁸。

加えて、執行不能調書¹⁹による和解も、民事訴訟に係る判決ではなく、判決と同一の効力を有する旨の規定がなされていないことから、同号にいう「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」には、含まれない²⁰と解されている。

次に、和解の範囲には、起訴前の和解も原則として含まれるべきであるとされている²¹。つまり同号にいう「和解」とは、当事者間に権利関係についての争いがあり、確定申告当時その権利関係の帰属が明確となっていなかった場合に、その後当事者間の互譲の結果権利関係が明確となり、確定申告当時の権利関係と異なった権利関係が生じたような場合になされた和解を指すと解すべきであるとされているのである。従って、起訴前の和解の場合にも、判決と同一の効力を有する和解と同様に解するのが相当であるとされている²²。

¹⁰ 【札幌地方裁判所平成 16 年 3 月 9 日判決(税務訴訟資料 254 号順号 9590)、札幌高等裁判所平成 16 年 8 月 25 日判決(税務訴訟資料 254 号順号 9722)、最高裁判所第一小法廷平成 17 年 2 月 3 日不受理(税務訴訟資料 255 号順号 9923)】参照。

¹¹ 民事訴訟法 267 条。

¹² 民事調停法 16 条、同法 18 条 3 項、家事審判法 21 条、同法 25 条 3 項。

¹³ 財務省設置法 22 条。

¹⁴ 札幌地裁平成 16 年 3 月 9 日判決(平成 15 年(行ウ)第 8 号)LEX/DB:28091148。

¹⁵ 公証人法 1 条。

¹⁶ 民事訴訟法 228 条。

¹⁷ 前掲注 16 参照。

¹⁸ 荻野豊「公正証書による合意に基づく更正の請求が後発的事由による更正の請求とは認められなかった事例」『TKC 税研情報』第 13 卷 4 号(2004)58 頁。

¹⁹ 民事執行規則 13 条 1 項 7 号、執行官規則 17 条。

²⁰ 国税不服審判所平成 16 年 11 月 10 日裁決(裁決事例集 68 卷 15 頁)。

²¹ 仙台地裁平成 51 年 10 月 18 日判決(税務訴訟資料 90 号 200 頁)。

²² 同上、参照。

一方で、裁判外の当事者間の合意によってなされたものについては、当該事由は外部的事由であって、客観的事由に該当しないとされている²³。このように、同号の「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」については、客観的事由が該当要件とされ、裁判所の関与のないものについては、該当しないこととなる。

以上のことから、同号に該当する後発的事由の該当要件を形式的に明らかにした上で、続いて、その「判決」の内容についての該当要件を明らかにしていく。

第4節 「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」 についての検討

この部分は通則法23条2項1号において、最も不明確といえる部分であり、裁判所の判断が拡大解釈をしているのか、限定解釈をしているのかが曖昧になっている部分であると考える。この点につき、過去の裁判例等から整理・分析し、その範囲及び同号の解釈を明確にしていく。

1. 「事実に関する訴え」についての検討

ここでは、まず、「事実に関する訴え」について検討する。ここにいう「事実に関する訴え」には、「行為に関する訴え」は含まれないのかという問題が生ずる。換言すれば、同号の「事実に関する訴え」によって、課税標準等又は税額等が変動した場合には後発的事由に該当し、「行為に関する訴え」によって課税標準等又は税額等が変動した場合には後発的事由に該当しないのかということになる。訴えとは、ある者が裁判所に対し、ある他人との関係で、自分の請求が法律的に正しいものであるかどうかについて審判を求める行為であり、この訴えにより裁判所の第一審の手続が開始されることになる。そして、一般的には「事実に関する訴え」は民事訴訟を意味し、「行為に関する訴え」は刑事訴訟を意味する。

また、これに関連して裁判には、民事裁判と刑事裁判に分けられている。このうち民事裁判とは、私人間の生活関係に関する利害の衝突・紛争を国家の裁判権によって法律的・強制的に解決・調整するための一連の手続であり、刑事裁判とは、検察官が処罰を要求した事実が、果たして証拠によって証明されたかどうかを裁判所が判断する過程である。

これらは、どちらも「訴え」について起こりうるものである(本論文では、刑事事件については、傷害事件等の刑事事件等ではなく、租税に関する裁判である法人税法違反裁判等など租税に係る刑事事件を指す)。

2. 「訴えについての判決」の射程

²³ 東京地裁平成15年9月12日判決(税務訴訟資料253頁順号9433)、東京高裁16年2月18日判決(税務訴訟資料254号順号9564)、最高裁平成16年7月8日判決(税務訴訟資料254号順号9693)、国税不服審判所平成3年8月1日裁決(裁決事例集42巻1頁)参照。

しかしながら、最高裁昭和 60 年 5 月 17 日判決²⁴によって同号にいう「訴えについての判決」については、刑事事件判決は含まれず、民事事件判決に限るとの判断を下している²⁵。その理由としては、以下の点を掲げている。

- (1) 民事裁判における課税手続においては、適正かつ公正な課税を行うために課税所得金額を確定するのに対し、刑事裁判手続においては、遁脱罪の成立の判断及び適正な処罰を行う前提としていわゆる犯則所得金額を確定するものであって、両者はその目的を異にしていること。
- (2) 確定のための手続も別個に定められているのみならず、刑事事件の判決で認定される犯則所得金額は、被告人が偽りその他不正の行為により、故意犯として免れた租税に関する所得金額に限られること。
- (3) 刑事裁判の判決によって認定された犯則所得金額と、課税手続上確定された課税所得金額とが異なることがあっても、両者はその目的と手続を異にする以上やむを得ないものといわなければならない²⁶、わが法制の下においては、遁脱罪に対する刑事判決があった場合、課税手続上確定している課税標準額が刑事判決によって認定された事実によって拘束かつ修正されるという制度は採用されていないこと²⁷。

以上により、刑事事件判決は含まれないことを明らかにしている。これに対する見解としても、通則法 23 条 2 項 1 号の「訴えについての判決」には、刑事事件の判決は含まれないとする見解が通説となっている²⁸。

例えば、同号 1 号には、判決の「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」の規定ぶりは、「計算の基礎となった事実に関する判決」とも、また、「当該計算の基礎とした事実と異なる判決があり、それが確定したとき」とも規定されていない。

つまり、「事実に関する訴えについての判決」には該当しないこれらに関して、犯則所得金額と課税所得金額がそれぞれ別個に計算される場合には、両者の金額が異なるとしても、両者は本来別個に計算されるものであって、理論的には相互に影響を及ぼすものではない

²⁴ 大阪地裁昭和 58 年 12 月 2 日判決(税務訴訟資料 134 号 301 頁)、大阪高裁昭和 59 年 8 月 31 日判決(税務訴訟資料 139 号 486 頁)、最高裁昭和 60 年 5 月 17 日判決(税務訴訟資料 145 号 463 頁)。

²⁵ この事例は刑事事件(法人税法違反)の事実認定は通則法 23 条 2 項 1 号の「訴えについての判決」に含まれるか否かが争われた事案であり、刑事事件の判決は国税通則法 23 条 2 項 1 号の判決には含まれないとされている。国税不服審判所平成 3 年 8 月 1 日裁決(裁決事例集第 42 卷 1 頁)参照。

「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私人間に紛争が生じ、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となった場合に、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、和解は、国家機関としての裁判所がする私人間の紛争の法的解決のための民事訴訟手続等におけるそれらを意味し、かつ、それらに限定されているものと解されている(下線一筆者。)」として、同号にいう「判決等」は民事事件判決に限るものとされている。

²⁶ 最高裁昭和 33 年 4 月 30 日判決(税務訴訟資料 26 号 339 頁)。

²⁷ 最高裁昭和 33 年 8 月 28 日判決(税務訴訟資料 26 号 815 頁)。

²⁸ 武田昌輔『DHC コメントール国税通則法〔加除式〕』1444 頁、品川芳宣「修正申告に対する更正の請求と無効主張の可否(大阪地裁判決平成 6.10.26)」『税研』第 12 卷 69 号(1996) 70 頁、塚澤良「国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう『判決』の意義」『ジュリスト』第 844 号(1985)131 頁、占部裕典「租税手続法と租税争訟法の交錯(二)―改正行政事件訴訟法下における税務争訟への新しい道―」『同志社法学』第 59 卷 6 号(同志社法学会、2008) 271 頁参照。

と考えられる²⁹。

具体的には、法人税における脱税事件について租税法違反事件として公訴が提起され、一方、それと同一事実につき行政処分としての更正処分を受けた場合には、刑事判決と課税処分とは両者個別の法体系に属するので、刑事判決と異なる納税義務の判断をしても差支えないとしている³⁰。

そして「わが法制の下においては、脱税事件に対する裁判があった場合にも、更正又は決定に係る法人税の課税標準がその裁判によって確定した事実によって拘束かつ決定されるという制度は採用していない」³¹との考えのもとで、刑事判決は課税処分に対して影響を与えないとしている。

また、犯則調査によって収集された資料を通常調査の課税資料として、課税処分の認定のため利用することは妨げないとして、刑事事件と民事事件で同一の資料で事実認定を導き出すのであれば、現行の解釈である刑事事件と民事事件では目的が相違しているという理由³²で、刑事事件において確定した課税所得を民事事件に適用することができないような場合に限られるというべきであるとされている³³。

3. 「判決」の該当性についての検討

また、広島地裁平成 14 年 2 月 27 日判決において、以下のように判示し、「判決」該当するか否かの一つの基準が示された。「確定判決としては効力を有するものの、その実質において客観的・合理的根拠を欠くものであるときは、同号にいう『判決』にはあたらないと解するのが相当である（下線一筆者。）」³⁴。すなわち「判決」において、客観性・合理性を欠くものは同号の「判決」に該当しないことになる。この客観性・合理性の判断基準としては、訴訟当事者の対応に関するものと訴訟当事者が裁判で求めようとする事実に関するものが

²⁹ 品川・同上、70 頁参照。

³⁰ 最高裁昭和 33 年 4 月 30 日判決（税務訴訟資料 26 号 339 頁）。

³¹ 最高裁昭和 33 年 8 月 28 日判決（税務訴訟資料 26 号 815 頁）。

³² この目的の相違として、「具体的には証拠能力が挙げられ、刑事訴訟上は、証拠能力の存否が極めて厳格に吟味されその能力を欠くものについては証拠として法廷に顕出することが許されないが、他方、課税権の行使に当たっては、各種の課税資料について証拠能力を云々する建前はとられていない」堺澤・前掲注(96)131 頁、とされているが、前掲注(104)のように課税資料に必要な資料が押収できない場合には、刑事事件のための資料を用いて更正処分手続がとられるケースが通説とされている。

³³ 東京地裁昭和 40 年 6 月 30 日判決(訟務月報 11 卷 9 号 1299 頁)。

これに関する見解として「犯則事件の調査検査の権限を有する収税官吏が、その権限を行使することにより遁脱の事実を確認し、検察庁に対して告発に踏み切るわけであるが、通常十分な犯則の裏付けのある部分、ほぼ犯則行為によったと認められる部分、及び脱漏しているが犯則行為によったと認めうる材料がない部分の三つに分けられ、このうち、前二者の部分告発の対象とし、他はそれから除外することとなる。この範囲内において起訴されたものが刑事訴訟の俎上にのぼることになる。他方、右犯則調査の結果は、告発されない部分も含めて恐らくは課税資料となり、課税標準の調査、検査の権限を有する当該職員の調査を経て、修正申告の勸しとなり更正処分手続がとられるのが通例であろう」堺澤・前掲注 29、131 頁参照。

³⁴ 広島地裁平成 14 年 2 月 27 日判決(税務訴訟資料 252 号順号 9078)、広島高裁平成 14 年 10 月 23 日判決(税務訴訟資料 252 号順号 9215)、横浜地裁平成 9 年 11 月 19 日判決(税務訴訟資料 229 号 663 頁)、東京高裁平成 10 年 7 月 15 日判決(税務訴訟資料 237 号 142 頁)参照。

あるとの見解がある³⁵。

このうち、訴訟当事者の対応に関するものとしては、口頭弁論期日に出頭しない場合又は出頭しても弁論をしないで退任する場合であるとされる。これらの場合に関しては、「裁判所は、審理の現状及び当事者の訴訟追行の状況を考慮して相当と認めるときは、終局判決をすることができる」³⁶とされているが、このような訴訟に対して不熱心な対応によって得た判決を課税関係に影響を及ぼさせることは妥当ではないといえよう³⁷。

一方で、訴訟当事者が裁判で求めようとする事実に関するものとしては、当該訴訟において、訴訟物とされている事実が、納税額の負担を免れるために得た判決により形式的に作出された実体に反するものである場合とされる³⁸。これらのことから、判決の客観性・合理性を判断するに際しては、通則法 23 条 2 項 1 号の制度趣旨に照らし判断がなされることが適当であると考え³⁹。口頭弁論の期日に出頭しないなどの当該訴訟の対応で判断することも可能であると考えられるが、そのみで判断するのではなく⁴⁰、当該訴訟の当事者の関係、当該訴訟がどのような目的で提起されたのか、当該訴訟における訴訟物が納税額の負担を免れるために作出されたものであるのかなどの観点からも検討する必要があると⁴¹。

以上より、これらの要素を考慮して、裁判所等によって客観性・合理性を欠くものと判断されたのであれば、通則法 23 条 2 項 1 号に該当しないと考えられる。

4. 客観性・合理性を欠く「判決」の具体例

客観性・合理性を欠くものとされた、裁判例等としては以下のようなものがある。

(1) 馴れ合い判決等

例えば「共同相続人の一人である原告が、専ら相続税の軽減を図る目的で、第三者との間で、相続税から控除すべき債務として存在しない借入金を架空の金銭借用証書等を作成し、これが実在するかのようになり、その支払を命ずる判決を得たものであり、当該訴えが当初から予定した判決を得るために提起された馴れ合い訴訟」のような場合⁴²の事案をいう。これに反して「共同相続人間で死因贈与契約公正証書が有効であるかが争われた事案⁴³のように、当該公正証書が有効であるか否かによって、相続財産が被相続人の遺産であるかどうか争われるような、被相続人の遺産の帰属について共同相続人の間で争いがあったと認め

³⁵ 関野和宏「国税通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求と判決の既判力との関係」『税大論叢』第 53 号、397 頁。

³⁶ 民事訴訟法 244 条。

³⁷ 関野・前掲注 36、397 頁

³⁸ 関野・同上、397 頁。

³⁹ 関野・同上、397 頁。

⁴⁰ 佐藤孝一『最新判例による国税通則の法解釈と実務(増補改訂版)』258 頁(大蔵財務協会、2003)。

⁴¹ 関野・前掲注 34、398 頁参照。

⁴² 横浜地裁昭和 60 年 9 月 18 日判決(昭和 58 年(行ウ)第 11 号)LEX/DB:22000840、東京高裁昭和 61 年 7 月 3 日判決(昭和 60 年(行コ)第 82 号)LEX/DB:22002027 参照。

⁴³ 国税不服審判所平成 20 年 4 月 25 日裁決(裁決事例集 75 巻、1 頁)。

られる」場合については同号にいう「判決」に該当するとされる。

(2) 租税回避のための判決等

例えば「売買契約を一旦解除して直ちに再度売渡すという法形式がとられているが、これは、当該売買契約が短期譲渡所得にあたるとして高い税率が適用されたのに対し、当該契約の売買をやり直すことにすれば、和解期日における売買については、長期譲渡所得として低い税率が適用されることになり当事者間で、あえてこのような条項を定めたもの」のような場合の事案をいう⁴⁴。

(3) 通謀虚偽表示による判決等

例えば「原告が共同相続人間での遺産分割協議に基づき、課税庁に相続税の申告をした後、原告以外の相続人が原告を被告として提起した同協議無効確認の訴えにおいて、同協議が相続人間の通謀虚偽表示により無効である旨の確認判決が確定したため、更正の請求をしたが、原告は本件申告時に、本件協議が通謀虚偽表示により無効であることを知っていた」ような場合⁴⁵の事案をいう。これに反して「相続人は被相続人が死亡するまで、被相続人の経営に全く関与しておらず、虚偽表示による本件売買契約にも全く関与していなかったと認められ、また、本件売買契約が仮装取引であることも知らずに当該債権を相続財産に含めたものであると認められる」ような場合⁴⁶については、後発的事由に該当するとされる。

(4) 税負担を軽減するための判決等

例えば「贈与税について、当初予定していた額より多額の税金がかかるとして、贈与契約は錯誤による無効として贈与契約を解除し、錯誤による無効が動機の錯誤であり、要素の錯誤ではないとされた」ような場合をいう⁴⁷。

(5) 客観的事実と異なる判決等

例えば「本件和解調書が作成されているが、本件分割協議により相続した本件土地を売却して自己の債務の返済等に充てているにもかかわらず、本件和解によれば、他の相続人の相続財産にした等、本件調書の内容と符合しない事実が認められる」ような事案をいう⁴⁸。

⁴⁴ 名古屋地裁平成2年2月28日判決(税務訴訟資料175号921頁)、名古屋高裁平成2年7月18日判決(税務訴訟資料180号85頁)、最高裁平成2年12月13日判決(税務訴訟資料181号911頁)。

⁴⁵ 熊本地裁平成12年3月22日判決(平成11年(行ウ)第6号)LEX/DB:28060996、福岡高裁平成13年4月12日判決(平成12年(行コ)第12号)LEX/DB:28082560。

また、通謀虚偽表示によるものではないが、「真実の権利変動の裏付けが存しない判決 (筆者一下線。)」も同号にいう判決等に該当しない。類似の事例として、松山地裁平成13年10月5日判決(税務訴訟資料251号順号8996)、高松高裁平成14年2月26日判決(税務訴訟資料252号順号9077)参照。

⁴⁶ 前掲注(24)国税不服審判所19・1・23。同様の事案として、【大阪地方裁判所昭和62年1月27日判決(税務訴訟資料157号246頁)、大阪高等裁判所昭和63年6月30日判決(税務訴訟資料164号1055頁)、最高裁判所第三小法廷平成元年2月21日判決(税務訴訟資料169号321頁)】がある。

⁴⁷ 【大阪地方裁判所平成16年8月27日判決(税務訴訟資料254号順号9726)、大阪高等裁判所平成17年5月31日判決(税務訴訟資料255号順号10042)、最高裁判所第二小法廷平成18年7月14日判決(税務訴訟資料256号順号10452)】。錯誤による無効は、本章第2節第3款において検討する。同様の事案として【前掲注(106)広島地判14・2・27、前掲注(106)広島高判14・10・23】等がある。

⁴⁸ 国税不服審判所平成8年4月24日裁決(裁決事例集51巻489頁)。同様の事案として、【東京地方裁判所平成元年11月14日判決(税務訴訟資料174号600頁)、東京高等裁判所平成3年2月6日判決(税務訴訟資料182号297頁)】等がある。

以上のように、基本的には納税者が租税を免れる目的によって得た裁判例等の判決等については「納税者の帰責性」の観点から、同号の「判決」には該当しないとされる。そして、上記に掲げた場合以外で、更正の請求によって救済が図れなかった場合については、その理由ごとに以下に分類することができる。これらについては、更正の請求の趣旨からして、申告時に納税者において課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に変更をきすことを予測し得なかった場合が前提となる⁴⁹。ここにいう①「納税者の帰責性（その予測できなかったことについて帰責事由がないこと）」と②納税者の予測可能性（申告時に予測し得なかった事由が生じたこと）の2つの要件を満たすことによって後発的事由による更正の請求の請求理由が認められるため、「帰責性」の判断は極めて重要な要素であると考えられる⁵⁰。

また、新たな権利関係を生じさせる判決等としては、以下のようなものがある。

(6) 合併無効判決等

例えば「合併法人が被合併法人の清算所得等及びみなし配当所得等が生じたとして確定申告を行った後に、当該合併に係る合併無効判決が確定した」ような場合の事案をいう⁵¹。

(7) 和解の内容が新たな権利関係を創設する判決等

例えば「土地賃貸借契約において、将来借地人が無償で借地を返還することを約して、税務署に無償返還届出書が提出されている場合、当該貸借地は自用地価額の80%相当額と評価した相続税の申告に誤りはなく、和解によって新たな権利関係を創設するもの」のような場合の事案をいう⁵²。

(8) 和解の内容が新たな債務を発生させる判決等

例えば「原告が訴外会社に株式を譲渡しようとしたが、当該株式が引き渡せなくなり、訴外会社から売買代金返還訴訟を提起された結果、本件株式分相当の売買代金を返還し、その分の遅延損害金も支払うという和解が成立し、当該遅延損害金については、和解によって新たに発生した債務」のような場合の事案をいう⁵³。

(9) 売主側が提起した更正処分の取消判決等

例えば「株式の売買代金が時価相当額より低額であるとして、売主に対して所得税更正処分等、買主に対して法人税更正処分等がそれぞれなされた場合において、売主側が提起

⁴⁹ 国税不服審判所平成12年4月26日裁決(裁決事例集59巻1頁)。

⁵⁰ 熊本地裁平成12年3月22日判決(平成11年(行ウ)第6号)LEX/DB:28060996。

「法23条2項は、納税申告時には予想し得なかった事由が後発的に生じたため、課税標準又は税額等の計算の基礎に変更をきたし、税額の減額をすべき場合に、法定申告期限から一年を経過していることを理由に更正の請求を認めないとすると、帰責性のない納税者に酷な結果となることがあるため、納税者に救済の途を認めたものと解される。(下線一筆者。)」。

⁵¹ 【大阪地方裁判所平成14年5月31日判決(税務訴訟資料252号順号9127)、大阪高等裁判所平成14年12月26日判決(税務訴訟資料252号順号9254)、最高裁判所第一小法廷平成17年6月2日不受理(税務訴訟資料252号順号10046)】。

⁵² 大阪地方裁判所平成11年1月29日判決(税務訴訟資料240号522頁)。同様の事案として、国税不服審判所平成18年7月6日裁決(裁決事例集72巻1頁)がある。

⁵³ 横浜地方裁判所平成8年3月25日判決(税務訴訟資料215号1036頁)。

した所得税更正処分等取消訴訟において、当該処分等の取消判決が確定しても、買主側の更正の請求は認められない」ような場合の事案をいう⁵⁴。

(10) 課税標準等又は税額等の基礎となった事実以外の確定判決等

例えば「納税者が指導を受けた税理士に対して、不信感を抱き当該税理士に対して損害賠償を求めするために提起し、当該判決において特例規定により申告額が過大となり、更正の請求をしたが、当該判決は申告の基礎となった事実そのものに関する訴えではない」とされたような場合の事案をいう⁵⁵。

(11) 判決の理由中において認定された事実に基づくもの

例えば「別件判決の理由中において、過去に解決が図られた、土地譲渡の契約無効が確認されたことにより、被相続人に生じたとされていた経済的成果は失われた」ような場合をいう⁵⁶。

第5節 小括

本章では、列挙されている後発的事由のうち、解釈上問題とされている通則法 23 条 2 項 1 号の「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)」については、当該規定を 3 つに細分化して検討を行った。そのうえで「事実」には、課税要件事実のみならず課税要件事実に関連する事実の変動も同号に含まれる点、「判決と同一の効力」には、法律の規定をもって判決と同一の効力を有するとされている点から、裁判上の和解、起訴前の和解、民事調停、調停等が同号に該当するとの整理を行った。このうち「判決」について、刑事事件判決は同号に該当せず、民事事件判決に限るものとされている点を確認した。さらに民事事件判決による場合でも、客観性・合理性を欠く判決(納税者による馴れ合い判決、租税回避のための判決、租税負担を軽減させるための判決、通謀虚偽表示による判決、客観的事実と異なる判決)は含まれないものとされている。また、客観性・合理性のある判決でも、新たな権利関係等を生じさせる判決、課税標準等又は税額等の基礎となった事実に変更をきたすものではない判決については同号にいう判決等に該当しないものと考えられる。

⁵⁴ 国税不服審判所平成 15 年 9 月 5 日裁決(裁決事例集 66 巻 9 頁)。同様の事案として、国税不服審判所平成 11 年 1 月 28 日裁決(裁決事例集 57 巻 11 頁)がある。

⁵⁵ 東京地裁平成 5 年 2 月 26 日判決(税務訴訟資料 194 号 546 頁)、東京高裁平成 5 年 12 月 22 日判決(税務訴訟資料 199 号 1361 頁)、国税不服審判所平成 6 年 2 月 21 日裁決(裁決事例集 47 巻 1 頁)参照。

⁵⁶ 国税不服審判所平成 16 年 10 月 29 日裁決(裁決事例集 68 巻 1 頁)。

第 5 章 後発的事由の該当要件の検討 (2) 一通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当するかについての検討

本章では、前章までで検討した「判決」について、具体的な事例を用いて研究を深めていく。ここでは、相続財産に係る「取消判決」の遡及効について争われた事例（最高裁平成 22 年 10 月 15 日判決）と、相続財産に係る「時効援用判決」の該当性について争われた事例（大阪高裁平成 14 年 7 月 25 日判決）を検討し、その射程について考察していく。

第 1 節 相続財産に対する「時効援用判決」の該当性（大阪高裁平成 14 年 7 月 25 日判決¹⁾

ここで取り扱う事例は、時効の遡及効の解釈が問題となった事案（以下、「事例 I」とする。）である。租税法には、「時効」による財産の得喪に関する規定は置かれていない。そこで、民法 144 条「時効の効力は、その起算日に遡る」を、租税法においても同様に解釈すべきか否かが争われたものである。

わが国における借用概念の解釈は、租税法律主義＝法的安定性の要請から、租税法においても他の法分野と同様に解する統一説が通説とされている。しかし、課税財産の範囲を、相続税法 2 条で「相続又は遺贈により取得した財産」と定める租税法において、相続財産とその帰属を事後的に変動させる「時効の遡及効」を私法と同様に解することは、法的安定性の要請に合致することになるであろうか。そして、更正の請求の請求によりどのように救済すべきであるか考察していく。

つまり、事例 I から、「時効の遡及効」がどのように解釈し、そしてこれにより変動した事実を通則法 23 条 2 項の規定に基づいてどのように解釈すべきかみていくこととする。

1. 事実の概要

X1、X2 及び X3（以下、「X ら」という。）は、被相続人甲から遺贈及び相続により本件各土地を取得、所有権移転登記を行い、法定申告期限内に相続税の申告を所轄税務署長 Y に行った。

その後、甲の次男 B および三男 C（以下、「B ら」という。）は、X らを被告として、本件各土地につき別件民事訴訟を提起。同訴訟において、本件各土地について B らの取得時効が完成していることを理由に、X らに B らへの所有権移転登記を命ずる判決（以下「別件

¹⁾ 神戸地裁平成 14 年 2 月 21 日判決（平成 12 年（行ウ）第 51 号）LEX/DB: 28071017、大阪高裁平成 14 年 7 月 25 日判決（平成 14 年（行コ）第 21 号）LEX/DB: 28072342、『判例タイムズ』No.1106 97 頁。本判決の評釈として、田島秀則「判批」水野忠恒ほか編『租税判例百選（第 4 版）』32 頁（2005）、橋本浩史「判批」水野忠恒ほか編『租税判例百選（第 5 版）』192 頁（2011）、宮塚久「判批」中里実ほか編『租税判例百選（第 6 版）』205 頁（2016）、品川芳宣「判批」『TKC 税研情報』第 12 巻 1 号 27 頁。

判決」という)が確定した。

この別件判決を理由として X らは、本件各土地は、占有開始日から B らがそれぞれ所有権を有していたから、これを相続財産から除外すべきであるとして、国税通則法 23 条 2 項 1 号の理由により、Y に対し相続税の更正の請求をしたが、Y が更正の請求に理由がない旨の通知処分をしたことから、X らは異議申立て、審査請求を経て、同通知処分の取消しを求めて出訴した。第一審²は、X らの請求を棄却。これに対して、X らが控訴した。

争点は、相続開始後の取得時効が完成し、援用を理由とする「判決」が、国税通則法 23 条 2 項 1 号に規定する「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」に該当するかどうかである。なお、争点の前提とされたのは、X らが「相続又は遺贈に因り取得した財産」(相続税法 2 条)である本件各土地が、租税法上も時効の遡及効を同様に解することにより、占有開始時から B らの帰属であったことになるか否かである。

2. 判旨

本判決は、次のとおり X らの控訴を棄却した。

「時効による所有権取得による効力は、時効期間の経過とともに確定的に生ずるものではなく、時効により利益を受ける者が時効を援用することによって始めて確定的に生ずるものであり、逆に、占有者に時効取得されたことにより所有権を喪失する者は、占有者により時効が援用された時に始めて確定的に所有権を失うものである。そうすると、民法 144 条により時効の効力は起算日に遡るとされているが、時効により所有権を取得する者は、時効を援用するまではその物に対する権利を取得しておらず、占有者の時効取得により権利を失う者は、占有者が時効を援用するまではその物に対する権利を有していたことができる。したがって、本件においては、本件相続開始(被相続人甲死亡)時においては、本件各土地について B らによる時効の援用がなかったことはもちろん、時効も完成していなかったのであるから、その時点では、控訴人らが本件各土地につき所有権を有していたものである(下線一筆者)。国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう『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』とは、例えば、不動産の売買があったことに基づき譲渡所得の申告をしたが、後日、売買の効力を争う訴訟が提起され、判決によって売買がなかったことが確定した場合のように、税務申告の前提とした事実関係が後日異なるものであることが判決により確定した場合をいうと解されるところ、本件においては、前記のとおり、本件相続開始時には、X らは本件各土地につき所有権を有していたのであり、その点で食い違いはなく、別件判決は、同条 23 条 2 項 1 号にいう『判

² 神戸地裁平成 14 年 2 月 21 日判決(平成 12 年(行ウ)第 51 号)LEX/DB:28071017。

第一審判決に係る評釈として、小林幹雄「裁判例にみる時効をめぐる課税上の争点等」『税大論叢』第 41 号、265 頁、首藤重幸「時効と相続税」『税務事例研究』第 73 巻 51 頁参照。

決』には該当しないと解される（下線一筆者）。

課税実務上、時効により権利を取得した者に対する課税上の取扱いにつき、時効の援用時に一時所得に係る収入金額が発生したものとし、時効により権利を喪失した者については、それが法人である場合は、時効が援用された時点を基準に時効取得により生じた損失を損金算入する扱いがされているが、正当な取扱いとして是認することができる。

控訴人らは、時効の効力が起算日まで遡る以上、租税法の解釈としても同様に解すべきであり、遡及効という法的効果は無視することは許されない旨を主張する。しかし、時効制度は、その期間継続した事実関係をそのまま保護するために私法上その効力を起算日まで遡及させたものであり、他方、租税法においては、所得、取得等の概念について経済活動の観点からの検討も必要であって、これを同様に解さなければならない必然性があるものとはいえない。

以上のとおり、別件判決は、通則法 23 条 2 項 1 号にいう『判決』に該当せず、被控訴人が控訴人らの第 2 次更正の請求に対して更正すべき理由がない旨の通知（本件処分）は、いずれも適法なものといえることができる」（下線部一筆者）。

3. 通則法 23 条 2 項 1 号に規定する「判決」の意義

本件は、甲から相続または遺贈により X らが取得した本件各土地が、他の相続人である B らによって占有されていた事案であり、B らが主位的に贈与を、予備的に時効取得を主張して、所有権移転登記を求めた別件民事訴訟を提起し、B らの取得時効が完成していることを理由に、X らに B らへの所有権移転登記を命ずる別件判決が確定した。この別件判決が、同条 2 項 1 号に規定する「判決」に該当するか否かが争われたものである。

第一審では、同条 2 項 1 号に規定する「判決」について、「申告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私人間に紛争を生じ、判決によってこれと異なる事実が明らかにされた場合などであって、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由がその後において生じたことにより、その申告の課税標準等の計算の基礎となった事実に関する訴えに係る判決によって、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であると解することができる。」とした。

そして、B らの取得時効を認める別件判決は、「本件相続開始時において、本件各土地についての B らの各時効取得は、いずれも時効が援用されていなかったばかりか、いずれも時効が完成していなかった。・・・(中略) 第 1 土地について本件相続開始から約 2 年後、第 2 土地について本件相続開始から約 7 か月後に時効が完成したものであるところ、各時効完成までの間に、X らは、B ら（占有者）が本件各土地をそれぞれ占有しているのを当然知っていたのであるから、B らに対し、本件各土地の明渡しを請求するなどして、時効中断の措置をとることができたものである。とりわけ、第 1 土地については、B から別件訴訟が提起された時点においてさえ時効が完成しておらず、原告らは極めて容易に反訴を提起して、時効中断の措置をとることができたのである。

これらの点からすれば、時効の完成も援用も本件相続開始後である本件において、原告らは著しい不注意によって時効中断の措置を執らなかったのであるから、相続税の更正の請求が認められないとしても、それは原告らに帰責事由があったことによるものであり、国税通則法 23 条 2 項の趣旨に照らし、やむを得ないものであるというほかない。(下線—筆者。)」と判示している。

続いて控訴審においても、「著しい不注意」と「それは原告らに帰責事由があったことによるものであり」を削除しているが、原審の判示を支持している。上記判示から、同条 2 項 1 号に規定する「判決」とは、その事実自体が契約解除等の場合のように、原始的な過誤であったとされる判決をいうのであると理解できる。そうであるために、X らは本件において、時効の遡及効を主張することで、更正の請求による行政救済を求めたのであろう。

しかし、別件判決は、B らの時効取得を認めたものであり、租税法においては時効の遡及効は否定されるべきであるから、本件において同条 2 項 1 号による後発的事由による更正の請求が認められないのは適当であると考ええる。

ここでの問題は、後発的事由による更正の請求の適用可否が、通則法 23 条 2 項の規定上の「やむを得ない理由」という納税者の帰責事由を根拠に判断される点にある。すなわち、ここにいう 23 条 2 項 1 号の「判決」の該当性に加えて、同条同項 3 号の「やむを得ない理由」(帰責事由の判断)が組み込まれることにより、納税者の救済が図られない一つの要因があるものと考えられるのである。この「やむを得ない理由」については政令において制限的に列挙されているために生ずる問題であると考ええる。この制限的に定められた「やむを得ない理由」の範囲を広げる立法措置により、納税者の権利保護の途を拡充する必要があるのではないだろうか³。

第 2 節 相続財産に対する「取消判決」の遡及効（最高裁平成 22 年 10 月 15 日第二小法廷判決）

1. 最高裁平成 22 年 10 月 15 日第二小法廷判決⁴

題材とする二つ目の事例は、「取消判決」の遡及効が争われたものである（以下、「事例Ⅱ」とする。）。第一審は、「相続又は遺贈により取得した財産」の意義と、相続財産と一時所得の相違を説明することにより、遡及効を肯定し本件過納金の還付請求権を母 A の相続

³ 金子宏名誉教授は、本件における納税者の救済について、時効の中断措置を執らず権利の上に眠っていたために時効が完成したことを重く見れば、それほど強く保護する必要はないのではないかと指摘されている。しかしその上で、もし時効の完成を食い止める暇がないぐらい非常に忙しい間に時効が完成してしまったというような非常に例外的な場合、そのような場合については後発的無効による更正の請求を認めてもいいのではないかと述べておられる。(金子 宏「更正の請求について」『税大ジャーナル』3 号 11 頁。)

⁴ 大分地裁平成 20 年 2 月 4 日判決（平成 17 年（行ウ）第 13 号）LEX/DB:28140556、福岡高裁平成 20 年 11 月 27 日判決（平成 20 年（行コ）第 9 号）LEX/DB:25450017、最高裁平成 22 年 10 月 15 日判決（平成 21 年（行ヒ）第 65 号）LEX/DB:25501182。

財産とする課税庁の主張を斥けた。しかし、続く控訴審と上告審においては、処分取消判決が確定した場合には、処分時に遡ってその効力を失うから、過納金の還付請求権は、納付の時点において既に発生していたことになるとして、「取消判決」の遡及効は肯定され、過納金の還付請求権は、相続税の課税財産であると認定された事案である。

(1) 事実の概要

本件は、X（原告・被控訴人・上告人）が、その母であるAの死亡により相続した財産に係る相続税の申告後、Aが生前に提起してXがその地位を承継していた、所得税更正処分等の取消訴訟において同処分等の取消判決が確定したことから、Aが同処分等に基づき納付していた所得税額、過少申告加算税額及び延滞税額（以下、「本件過納金」という。）及び還付加算金がXに還付された。Xは、これらを一時所得として所得税の確定申告を行ったところ、所轄税務署長Yから本件過納金の還付請求権はAの相続財産を構成するとして、上記相続税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けた。これに対し、Xは、異議申立てを行い、国税不服審判所は、更正処分については棄却決裁、過少申告加算税賦課決定処分については、国税通則法65条4項の「正当な理由があると認められる場合」に該当するとして、これを取り消す旨の裁決を下した⁵。そこで、Xが、本件過納金の還付請求権は相続開始後に発生した権利であるから、相続財産を構成しないと主張して、上記相続税の更正処分取消を求めた事案である。

争点は、相続開始時点では、係属中であつた所得税更正処分等の取消訴訟の取消判決の確定が遡及効を有し、本件過納金の還付請求権が、Aの相続財産を構成するか否かである。

第一審は、相続税法の課税財産の範囲について説明した上で、「確かに本件過納金の原資はAが拠出した納付金ではあるが、Aの死亡時すなわち相続開始時には、別件所得税更正処分取消訴訟が係属中であり、未だ本件過納金の還付請求権が発生していなかったことは明らかである。そうすると、相続開始の時点で存在することが前提となる相続財産の中に、本件過納金の還付請求権が含まれると解する余地はないといわざるを得ない。」⁶と述べ、Xの請求を容認した。

続く控訴審は、「取消訴訟の確定判決によって取り消された行政処分の効果は、特段の規定のない限り、遡及して否定され、当該行政処分は、当初からなかった状態が回復される。」とし、「別件所得税更正処分の取消判決が確定したことにより、Aが別件所得税更正処分に従い納税した日に遡って本件過納金の還付請求権が発生していたことになる。別件所得税更正処分の取消判決の遡及効を制限する特段の規定も存在しない。」⁷と述べ、第一審判決を取り消し、本件過納金の還付請求権はAの相続財産を構成するとし、Xの請求を棄却した。Xが上告した。（下線部一筆者）

⁵ 国税不服審判所裁決平成17年6月20日裁決事例集69集217頁。

⁶ 本判決の評釈として、橋本守次「判批」『税務弘報』56巻7号123頁。林仲宣「判批」『法律のひろば』64巻2号62頁、増田英敏「判批」『税務事例』40巻8号1頁がある。

⁷ 本判決の評釈として、三木義一「判批」『ジュリスト』2010.6.15号154頁。西本靖宏「判批」『税研』2009.11号151頁。橋本守次「判批」『税務弘報』2009.5号43頁がある。

(2) 判旨

上告棄却。

「所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分の取消判決が確定した場合には、上記処分は、処分時に遡ってその効力を失うから、上記各処分に基づいて納付された所得税、過少申告加算税及び延滞税は、納付の時点から法律上の原因を欠いていたこととなり、上記所得税に係る過納金の還付請求権は、納付の時点において既に発生していたこととなる。このことからすると、被相続人が所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分に基づき所得税、過少申告加算税及び延滞税を納付するとともに上記各処分の取消訴訟を提起していたところ、その係属中に被相続人が死亡したため相続人が同訴訟を承継し、上記各処分の取消判決が確定するに至ったときは、上記所得税等に係る過納金の還付請求権は、被相続人の相続財産を構成し、相続税の課税財産となると解するのが相当である。（下線部一筆者。）」。

2. 法の意義と効果からの検討

(1) 取消判決の効果

取消訴訟において処分が違法として取り消された場合、その処分の効力は処分当時に遡って形式的に消滅する⁸。取消判決には処分が最初からなかったのと同じ法的状態を回復させる効力（原状回復機能）があり、これを取消判決の形成力と呼ぶ⁹。

「過納金」は、租税手続法的に見て、納付または徴収の時には法律上の原因があったが、後に法律上の原因を欠くに至った税額のことである。これに対し、「誤納金」というのは、実体法的にも手続法的にも、納付または徴収の時点からすでに法律上の原因を欠いていた税額のことである¹⁰。したがって、課税庁の更正処分等に基づき納付された税額は、取消訴訟において更正処分等が違法として取り消された結果、過納金として請求が可能になるのである。そして、過納金は不当利得として、民法 703 条「法律上の原因なく他人の財産又は労務によって利益を受け、そのために他人に損失を及ぼした者は、その利益の存する限度において、これを返還する義務を負う。」の規定が適用されることとなり、納税者に還付されるのである。福岡高裁・最高裁においては、この形成力に基づいて本件還付請求権は、相続財産を構成するものとしたのである。

換言すれば、納税者のした申告納税（修正申告）に基づく（納税義務の）「確定」が取消判決の形成力により否定され、納税者の予測し得ない課税要件事実の変動をいかに考えるべきかという問題に差し当たるのである。

(2) 取消判決の予測可能性の検討

⁸ 櫻井敬子・橋本博之『行政法（第 5 版）』（弘文堂、2016）、311 頁。

⁹ 櫻井、橋本・同上、311 頁。

¹⁰ 金子 宏『租税法（第 21 版）』（弘文堂、2016）796 頁。

第一審および控訴審ともに相続税法における課税財産の範囲を説明し、その範囲には、財産上の法的地位が含まれることを確認している。続けて、第一審は、「相続税法上の相続財産は、相続開始時（被相続人死亡時）に相続人に承継された金銭に見積もることができる経済的価値のあるものすべてであり、かつ、それを限度とするものである」と述べ、相続税法における課税財産の範囲を、相続開始時に財産として存在し、金銭で評価できるものに限ると解釈した。

その上で、「A の死亡時すなわち相続開始時には、別件所得税更正処分取消訴訟が係属中であり、未だ本件過納金の還付請求権が発生していなかったことは明らかである。そうすると、相続開始の時点で存在することが前提となる相続財産の中に、本件過納金の還付請求権が含まれると解する余地はないといわざるを得ない。」と述べ、本件過納金の還付請求権は、相続開始時に存在していないのであるから、相続税法における課税財産ではないと説明している。

また第一審は、本件過納金は原告 X に還付されたのであるから、本件過納金の還付請求権が相続財産を構成することを裏付けている旨主張する課税庁に対し、「本件過納金が原告に還付されたのは、原告が A を包括承継したことにより、別件所得税更正処分に係る納税者の地位を承継しているからであり、このことをもって、取消判決確定によって初めて発生した還付請求権を相続により取得したと解するのは、論理に飛躍があるといわざるを得ない」と述べ、X が相続により包括承継した A の納税者の地位と、取消判決確定によって初めて発生した還付請求権を同様に解すべきではないと判示した。これは、相続税法における課税財産の解釈を、公法における取消判決の遡及効（形成力）より優先させることで、納税者の予測可能性と法的安定性を確保した妥当な判断と考えられる。

これに対し控訴審は、「相続税の納税義務の成立時点は、『相続又は遺贈による財産の取得の時』（通則法 15 条 2 項 4 号）であるところ、相続人は相続開始の時から被相続人の財産を包括承継するものであり（民法 896 条）、かつ、相続は死亡によって開始する（民法 882 条）から、納税義務の成立時点は、原則として、相続開始時すなわち被相続人死亡時である。」と述べるのみで、第一審のように、相続税法における課税財産性についての解釈を行っていない。そして、「本件過納金の原資は A が拠出した納付金である。A が生前別件所得税更正処分取消訴訟を提起し、A の死亡後、被控訴人がその訴訟上の地位を相続により承継したところ、別件所得税更正処分の取消判決が確定し、本件過納金が被控訴人に還付されたものである。取消訴訟の確定判決によって取り消された行政処分の効果は、特段の規定のない限り、遡及して否定され、当該行政処分は、当初からなかった状態が回復される。・・・（中略）。すなわち、別件所得税更正処分の取消判決が確定したことにより、A が別件所得税更正処分に従い納税した日に遡って本件過納金の還付請求権が発生していたことになる。別件所得税更正処分の取消判決の遡及効を制限する特段の規定も存在しない。」と述べ、X が相続により包括承継した A の訴訟上の地位を、取消判決の遡及効を肯定することで、過納金の還付請求権として A の相続財産であると判示したのである。これは、公法における取消判決

の遡及効理論のみから本件過納金を説明したものであり、相続税法の条文に根拠を置かない租税法律主義に反するものとする。

また、「取消判決の確定時に A が存命であれば、当然本件過納金は相続財産となったにもかかわらず、訴訟係属中に A が死亡したという偶然のできごとによって、同じ本件過納金が相続財産とならなくなる。しかし、このように偶然のできごとによって相続財産性が左右されるのは相当ではない。」と判示している。しかし、A が訴訟係属中に死亡するのか、あるいは取消判決確定後に死亡するのかが偶然である。そして、偶然に左右される人の死亡によって承継される財産について、相続税法が課税財産の範囲を相続開始時に財産として存在し、金銭で評価できるものに限定することで、納税者の予測可能性と法的安定性が確保されているのである。

以上のことから、取消判決の遡及効を肯定し、本件過納金の還付請求権を A の相続財産とする控訴審判決は、納税者の予測可能性と法的安定性を害するものと考えられる。

第 3 節 後発的事由による更正の請求の検討

(1) 課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実の検討

相続税法において、事例 I と同様、相続開始後の時効完成・援用による所有権の喪失という事実が生じた場合、更正の請求による救済が認められるべきか改めて議論されるべきではないだろうか。広島地裁昭和 56 年 2 月 26 日判決において通則法 23 条 2 項 1 号に規定する「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」について、次のように判示している。

「法 23 条 2 項のその余の規定と対比して全体的に見た場合、同 2 項 1 号は、課税計算の基礎となった事実が、後に判決等で異なる内容のものとして確定した場合で、しかも、課税当時及び右確定に至るまでは、納税者において課税庁の間で、右異なる事実及び権利を主張して右事実を適切に争いかつ確定することができないような場合に限られるものと解される。課税計算の前提となる諸事実は広汎多様に及び、その中には、課税当事者間では適切もしくは最終的に確定しがたい事実も多いから、このような事実を課税の基礎とする場合は、相当な当事者間及び手続によってその事実の確定を得て、その段階で、課税の適切な是正を計るべきものとするのが妥当であり、・・・(中略)。(下線一筆者。)」¹¹。

このように広島地裁は、同条 2 項 1 号に規定する課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実を、課税要件事実は広汎多様であり、その中には当事者間で、課税当時において適切に確定するのが難しい事実も多い。よって、このような事実を基礎とする場合は、因果関係のある当事者間および手続によってその事実の確定を行い、その確定を行った段階で、課税の適切な是正を計ることが妥当であり、同条 2 項 1 号もこのような趣旨に基づくものと考えられると述べている。これは、同条 2 項 1 号課税標準等又は税額等の計算の基礎と

¹¹ 広島地裁昭和 56 年 2 月 26 日判決（昭和 53 年（行ウ）第 5 号）LEX/DB:21072490。

なった事実を、後発的に変動した事実まで広げて解釈し、後発的事由による更正の請求による納税者の救済の可能性を述べたものと考えられる。

平成 23 年 12 月改正により、納税申告書を提出した者に対して、その申告において課税標準等の計算誤りがあった場合等に、更正の請求をなしうる期間が 1 年から 5 年に延長されたことにより、納税者の権利の救済の機会が拡大された。

しかし、その請求期間の延長では、申告納税方式を採用する相続税において、事例Ⅰのような相続開始後の時効完成、援用により相続財産を喪失した相続人の権利保護は図られないのである。本件における納税者が救済されるためには、最高裁昭和 39 年 10 月 22 日判決¹²のように、確定申告において重大な過誤がある場合については、更正の請求によらない相続税の還付請求も認められるべきではないだろうか¹³。

もしくは、本件のような相続人に関しては、上記、広島地裁判決が述べるように、通則法 23 条 2 項 1 号に規定する課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実を、後発的に変動した事実まで広げて解釈するような立法措置が必要なのではないだろうか。

(2) 課税標準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の検討

申告納税制度を前提として規定される更正の請求による納税者の救済について検討したい。前述のように、事例Ⅰにおいて、相続開始後の取得時効完成、援用を理由とする別件判決が、通則法 23 条 2 項 1 号に規定する「判決」に該当しないと判示された。

第一審は、同条 2 項 1 号に規定する「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」の意義について次のように述べた。

「不動産の売買があったことに基づき譲渡所得の申告をしたところ、後日になって、売買の無効確認訴訟を提起され、判決によって売買がなかったことが確定した場合のように、申告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私人間に紛争を生じ、判決によってこれと異なる事実が明らかにされた場合などであって、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由がその後において生じたことにより、その申告の課税標準等の計算の基礎となった事実に関する訴えに係る判決によって、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であると解することができる（下線部一筆者）。」

このことから、納税者の予測可能性の余地と「やむを得ない理由」という帰責事由の有無によってその請求の妥当性が判断されることがわかる。前述したが、そこで問題なのは、「判決」の該当性に加えて帰責性の判断が、その請求の適用可否に委ねられている点にあるものと考えられる。事例Ⅱにおいても、取消判決により生じた還付請求権の相続財産性をどのように納税者は予測し得ただろうか。更正の請求の適用可否が争われた事例Ⅰとは異なるが、納税者の予測可能性の観点から納税者のした申告行為を形成力により否定し、それに基づ

¹² 最高裁昭和 39 年 10 月 22 日判決（昭和 38 年（オ）第 499 号）LEX/DB:21019940。

¹³ 金子・前掲注 3、11 頁参照。

き課税処分を下すというのはあまりにも酷であり、納税者の権利を著しく侵害しているものとする。その納税者の権利保護という側面から浮かび上がるのは、納税者の予測可能性が及ばない場合にどのように納税者を救済するべきであるかという根本的な立ち位置を改めて再考する必要があるということである。本章では、それを更正の請求により救済すべきものであるとしたが、事例研究において見えてきたのが、納税者の予測可能性と帰責性という申告納税制度の本質的なスタンスをどのように捉えるかという問題に帰着するように思える。

第6章 後発的事由の該当要件の検討(3) —錯誤無効が通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」に該当するかが争いとなった裁判事例についての検討—

本章では、前章までの通則法23条2項1号の解釈ではなく、同条同項3号の「その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき」という規定の「やむを得ない理由」の解釈について考察する。そしてこの「やむを得ない理由」の判断にあたり、通則法施行令6条1項において列挙されている後発的事由の解釈について検討するものである。

第1節 通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」の射程範囲

通則法23条2項3号の「やむを得ない理由」について通則法施行令6条1項各号の列挙事由のうち1号、3号、4号は、いずれも納税者の意思に関わらない第三者の一方的行為である。この点につき、同項2号に関してもその解釈と整合的に理解すべきである。同項2号の「やむを得ない事情」とは、例えば契約の相手方が完全な履行をしないなどの客観的事由に限定すべきであると解している¹。

また、通則法23条2項による後発的事由に基づく更正の請求について、外形を伴わず外部から認識することができない主観的な事情に基づくものを認めると、当該事情の存否の判別が困難であるうえ、不誠実な納税者により、滞納処分を免れる手段として後発的事由による更正の請求の制度が悪用されるおそれもあると解している²。

通則法施行令6条1項2号に規定する後発的事由に類するやむを得ない理由は、「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に係る契約が、(1)解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の(2)成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は(3)取り消されたこと」である。

1. 「解除権の行使によって解除」について

解除とは、いったん有効に成立した契約を、遡って解消させてしまう一方的な意思表示(単独行為)であり、このような意思表示をなす権利を解除権という³。解除をするには、①債務者が債務不履行に陥ること、②債務不履行が債務者の責に帰すべき事由によること、③相当の期間を定めて履行の催告を行うことの3要件が必要とされる⁴。このことから、契約の解除とは、契約が締結された後に、その一方の当事者の意思表示によって、有効に成立している契約の効力を遡及的に消滅させ、契約がはじめから存在しなかったと同様の状態に戻

¹ 高知地裁平成17年2月15日判決(税務訴訟資料255号順号9932)。

² 同上、参照。

³ 内田 貴『民法II 債権各論』(東京大学出版会、2005)、82頁。

⁴ 内田・同上、82頁。

すということになる⁵。

契約の解除には法律の規定に基づき行われる法定解除と、契約において予め解除できる場合として当事者間で合意されている事由に基づき行われる約定解除とがある。その他、解除に類似する制度としては、解除条件・合意解除(以下「合意解除」という)がある。これは、解除権の有無を問わず、契約当事者がすでに有効に成立している契約を解消して契約がなかったのと同じ状態を作ることを行なう新たな合意(契約)であるとされていることから、合意解除によってはじめて、課税関係が生ずるものと考えられる⁶。

まず、「解除権の行使によって解除」については、法定の解除事由に限定されると考えられる。事情の変更等により契約の効力を維持するのが困難な場合を除く合意解除については、解除という形式を採った新たな契約と考えられ、後発的事由に該当しない。

2. 「取消し」について

取消しは、契約の有効性の問題として瑕疵ある意思表示をした者、制限能力者を保護する制度であるのに対し、解除は契約が有効に成立していることを前提に、債権者を保護するための制度であるとされている⁷。主な取消原因には、詐欺・脅迫による行為、未成年者・成年被後見人の行為、被保佐人・被補助人の一定の行為、無権代理(取引の相手方に取消権あり)等⁸があり、いずれも納税者の責めに帰さないことが要件となる。解除権の行使による解除及び取消しは、通則法施行令 6 条 1 項 2 号に規定されているため後発的事由による更正の請求ができるものと解されている⁹。しかし、解除に類似したものである合意解除の場合には、解除権の有無にかかわらず当事者間の契約の新たな契約として解され、同号には該当しないと解されている¹⁰。「取消し」については、解除と同様に法律によって定められている法律行為の取消しに限定されると考えられる。

3. 「契約の成立後生じたやむを得ない事情」について

同号にいう、「やむを得ない事情」という不確定概念は何を指すのかについては、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合(契約内容に

⁵ 菅原万里子「契約締結における計上時期と解除に伴う損益修正」『税務弘報』第 51 巻 9 号 (2003) 110 頁参照。

⁶ 菅原・同上、110 頁。

また、後発的事由に該当しない合意解除に係る裁判例等として、神戸地裁平成 7 年 4 月 24 日判決(平成 5 年(行ウ)第 14 号)LEX/DB: 28020302、大阪高裁平成 8 年 7 月 25 日判決(平成 7 年(行コ)第 28 号)LEX/DB: 28032044、最高裁平成 10 年 1 月 27 日判決(平成 8 年(行ツ)第 240 号)LEX/DB: 28020302 参照。

⁷ 田島秀則「国税通則法 23 条 2 項による更正の請求と解除及び取得時効における遡及効について」『税務事例』第 36 巻 8 号 (2004) 54 頁。

⁸ 伊藤義一・須飼剛朗「租税負担の錯誤無効を理由とする贈与税決定処分取消請求等の可否」『TKC 税研情報』第 16 巻 6 号 (2007) 38 頁。

⁹ これに関して、解除や取消しだけでは直ちに請求理由に該当せず、「例えば、売主において譲渡の目的物の返還を受けあるいは受領対価の返還が現実に行われて初めて売主の経済的利益が消滅し、更正の請求は理由あるものとなる」との見解がある。清永敬次「更正の請求に関する若干の検討」『園部逸夫先生古稀記念 憲法裁判と行政訴訟』(有斐閣、1999)446 頁。

¹⁰ 横浜地裁昭和 60 年 9 月 18 日判決(昭和 58 年(行ウ)第 11 号)LEX/DB:22000840、東京高裁昭和 61 年 7 月 3 日判決(昭和 60 年(行コ)第 82 号)LEX/DB:22002027 参照。

拘束力を認めるのが不当な場合)、その他これに類する客観的理由がある場合を指すものと解するのが相当であるとされている¹¹。「成立後生じたやむを得ない事情」については、契約の無効が問題となるであろう。ここに、契約を遡及して効果を消滅させる「無効」については含まれていない。つまり、解除及び取消しは更正の請求理由とされているが、「無効」は請求理由に含めていないのである。この点に関し、無効のような場合には既往の経済的成果が失われることとなり、無効によって生ずる効果は、契約の解除と何ら異なることはないことから、その意味において通則法上規定がないことを理由として無効の場合を排除しているものとはいえないとの見解もあり同号において問題といえよう¹²。契約等が無効とされる場合としては、公序良俗、心裡留保、虚偽表示、錯誤等が想定されるが、公序良俗、心裡留保、虚偽表示に関しては、納税者の帰責性の観点から後発的事由に該当しないと考えられる。一方で「錯誤」については、前者と異なり多くの問題が内在していると考えられるため、以下「錯誤」について検討の余地がある。

錯誤があった場合には、民法では「意思表示は法律行為の要素に錯誤がある場合は無効とする」と定めている民法 95 条の適用が問題となる。内心の効果意思と表示が異なってしまった場合に、表示を尊重し、意思表示の効力を認めるという法制度も可能だが、民法は、錯誤がある場合は、意思表示を無効にするという法制度を採用している¹³。ただし、錯誤がある場合のすべてについて意思表示を無効にしたのでは取引の安全が図れないため、1 法律の要素に錯誤(「その錯誤がなければ表意者がその意思表示をしなかった」と認められるような契約の基本となる事項)があり、2 表意者に重大な過失がない場合(表意者に重大な過失がある場合は意思表示の無効を主張することはできない制限を採っている)に限って意思表示を無効にすることにしている¹⁴。

しかし、契約の要素に錯誤があり、そのことを当事者双方が認識し、契約自体を無効としてその経済的効果を消滅させたが、双方が認識しているため訴訟で争う必要もない場合に更正の請求は可能なのかという問題が生じる¹⁵。そこで、以下から錯誤に関する裁判例の検討を行っていく。

¹¹ 国税不服審判所平成 8 年 10 月 31 日裁決(裁決事例集 52 巻 1 頁)。

¹² 堺澤 良「法人税法上売買契約に基づく譲渡益等を計上した事業年度より後の事業年度における売買契約の解除によりその代金債権等が消滅した場合の課税の是正措置」『TKC 税研時報』第 1 巻 1 号(1986) 63 頁参照。

¹³ 三木義一ほか『実務家のための税務相談 民法編』(有斐閣、2003) 20 頁、国税不服審判所平成 12 年 7 月 31 日裁決(裁決事例集 60 巻 15 頁)参照。

「法律行為を行うに際して、当該法律行為の動機に錯誤があり、その動機が明示的又は黙示的に表示され、法律行為の要素となっている場合には、表意者に重大な過失が存在しない限り、民法 95 条の規定により当該法律行為は無効になると解されている(国税不服審判所平成 12 年 7 月 31 日裁決(裁決事例集 60 巻 15 頁)。)」と判示している。

¹⁴ 三木・同上、20 頁。

¹⁵ 三木義一「契約の錯誤無効と更正の請求—更正の請求制度の機能回復をめざして(その 1)—」『税務事例』第 37 巻 8 号(2005) 1 頁。

第2節 錯誤無効が通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」に該当するかが争いとなった裁判事例についての検討（高松高裁平成18年2月23日判決¹⁶）

本事案は、納税者(原告)が法定申告期限から1年を経過した後に、売買契約が錯誤による無効であると主張して、当該年度における更正の請求を行ったが、税務署長(被告)によって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受けたため、当該通知処分の取消しを求めた事案である。本事案については、売買契約の「錯誤による無効」が通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」に該当するのかが問題とされた。

1. 事実の概要

① X1は平成9年1月頃大学生であったが、父Bが白血病を宣告され、余命もないことが判明したため、大学を中退し、A鉄工所の後継者として働くこととした。そしてBは自分が元気なうちにA鉄工所の出資口を可能な限りX1に取得させようと考え、X2(X1の祖母)に対し、その所有していた出資口をX1に売却するように頼んだ。X2はこれを了解した。その際、X2はX1が贈与税を課されるのではないかと心配したが、Bから贈与税の課されない適正な価格を調べると言われたため、売買代金額をBに一任することとした。

また、X1は、Bが自分を後継者として体制を固めるために奔走しているのを見て、可能な限りBの意向に従いたいと思い、購入可能な金額であれば本件出資口を購入したいと考えた。

② Bは、A鉄工所には顧問税理士がいなかったため、同業種の上場企業等について、その株式の時価を調査し、それらを参考にして本件出資口の売買代金額を1口当たり1万5,000円(総額1,687万5,000円)と決定し、税務署に赴いてその売買代金額を説明し了解を得た。X1及びX2らは、本件売買契約締結の前にBから本件出資口の売買代金額が適正な金額であり、税務署の了解を得た旨を聞かされていたため、X1が贈与税を課されることは心配ないと認識していた。そして、X1は当時所有していた約1,000万円の預金に加えて借入金約700万円によって、本件売買契約を締結した。

③ ところが、Bの死亡した後の相続税の税務調査において、本件売買契約当時の本件出資口の評価額は、類似業種比準価額方式によると1口当たり12万7,268円、純資産価額方式によると1口当たり10万2,590円であることが判明し、少なくとも本件売買契約当時の金額1口当たり1万5,000円との差額はX2からX1への低額譲渡に当たるとして、贈与税5,775万9,700円を課される旨の指摘を受けた。そして、売買代金の実際の評価額の重大な錯誤があったとして、要素の錯誤による本件売買契約の無効を理由として更正の請求を行った。X2も要素の錯誤による本件売買契約の無効を理由として、平

¹⁶ 高知地裁平成17年2月15日判決（平成15年（行ウ）第20号）LEX/DB:28130856、高松高裁平成18年2月23日判決（平成15年（行ウ）第20号）LEX/DB:28130856。

成 9 年分の所得税の更正の請求を行った。これに対し税務署長は、これらにつき更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

2. 納税者の主張

錯誤によって何らかの契約を締結した者が、錯誤に気付かないうちに法定申告期限を過ぎてしまった場合に、課税庁に対して、当該契約の錯誤無効を主張し得ないとすれば、民法 95 条が錯誤無効により表意者を保護しようとした趣旨が没却されることになり不合理であるから、そのような場合には、租税法律関係の安定の要請よりも表意者保護を優先すべきである。

3. 判旨

裁判所は、以下のとおり判示して、納税者の各取消請求等を棄却した。

- ① B と原告らの間では、本件売買契約の動機に関わる、X1 が多額の贈与税を課されないとの認識が、少なくとも黙示的に表示されているといえる。以上によれば、原告らの誤信は、本件売買契約の意思表示についての錯誤に当たるといえる。
- ② 原告らは、税理士等の専門家に相談等をすれば、その売買代金額は容易に認識できたにもかかわらずそれをしなかったのであり、安易に B の言い分を信用して、その売買代金額が実際の価値に見合った適正な金額であり、その誤信について重大な過失があることは明らかである。さらに、高知地裁の控訴審である高松高裁平成 18 年 2 月 23 日判決においては、当該誤信及び否認理由について次のように判示している。
- ③ 控訴人らが税理士等の専門家に相談するなどしなかったのは、白血病に冒され、余命幾ばくもない B が自分なりに調査をし、税務署に相談に行って了解を得た旨の話をしたことなどから、一応の調査、検討はしているのであるから、当時の控訴人らの置かれていた立場や年齢を考慮すると、控訴人らの懈怠が著しく不注意であって重大な過失であると認めることはできない。
- ④ 我が国は、申告納税方式を採用し、申告義務の違反や脱税に対しては加算税等を課している結果、安易に納税義務の発生の原因となる法律行為の錯誤無効を認めて納税義務を免れさせたのでは、納税者間の公平を害し、租税法律関係が不安定となり、ひいては申告納税方式の破壊につながるのである。従って、納税義務者は、納税義務の発生の原因となる私法上の法律行為を行った場合、当該法律行為の際に予定していなかった納税義務が生じたり、当該法律行為の際に予定していたものよりも重い納税義務が生じることが判明した結果、この課税負担の錯誤が当該法律行為の要素の錯誤にあたるとして、当該法律行為が無効であることを法定申告期間を経過した時点で主張することはできないと解するのが相当である。

4. 通則法施行令 6 条 1 項 2 号の解釈

通則法施行令 6 条 1 項 2 号は、少なくとも明文上は解除と取消権が行使された場合であり、法定解除及び「やむを得ない事情」がある場合の合意解除、さらには取消権が行使された場合の調整措置であり、無効は直接的には規定していない。取消では、更正の請求になるのに対し、無効の場合は該当しないというのは違和感があるものといえる¹⁷。この点につき、所得税法等の個別税法の規定において救済されることを前提にしていたとも考えられるとの見解がある¹⁸。また、平均的経済人の立場からみてそれが合理的であると認められる場合には、税負担に関する錯誤を、意思表示の無効原因と考えてよい場合がありうると考えられている¹⁹。

課税庁が判決等以外の方法での錯誤無効を認めようとししないのは、それが当事者間の合意解除と区別しにくいからであると考えられ、契約の錯誤無効の場合、合意解除と区別しにくいことや租税回避目的の契約錯誤も含まれるために、課税庁はネガティブに解釈するものとされている²⁰。錯誤による更正の請求は、国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号にいう「やむを得ない事情」という抽象的な要件に含めて救済する余地もあり得ると思われるが、それ以上に国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」が、訴訟を通じて生じたと解して更正の請求を認めるべきとする見解がある²¹。

また、法定申告期限後の錯誤の主張が認められるか否かについては、一律の考え方はなく、ケースバイケースで、正義と公平に照らして判断すべきであろうとの見解もある²²。以上により学者の見解においても、租税回避目的等の錯誤無効においては否定的であるといえる。

5. 検討

¹⁷ また、「相続税法には、多様な救済規定を設けている趣旨からすると、より救済の必要性の高い無効の場合を意識的に排除していると解するのはあまりにも不自然であり、むしろ国税通則法の共通規定で十分に救済されることが前提になっていると理解するのが自然であろう」との見解がある。三木・前掲注(15) 6 頁。

¹⁸ 三木・前掲注 15、7 頁。

¹⁹ 「ただし、このように解した場合にも、民事訴訟または相手方との合意によって行為や取引の無効の確認と原状回復をしようえでなければ、更正・決定の無効を主張することはできないと解すべきであろう。(金子 宏『租税法 [14 版]』(弘文堂、2009) 109 頁)」。

また、「一般的には後に原因たる行為の瑕疵を理由として経済的成果が失われた場合には、更正がなされなければならない」との見解もある。岩田好二「契約の無効又は合意解除と更正の請求」『税務弘報』第 36 卷 3 号 (1988) 156 頁参照。

²⁰ 三木・前掲注 15、7 頁。

²¹ 三木・同上、8 頁。

また、「税負担の錯誤といっても、租税回避目的の契約について、租税回避ができないことを理由に錯誤無効を主張するのは課税との関係で規制されるべきであろうし、私法上も重大な過失の存在(民法 95 条)により無効とはならないものと解す余地も大きいと思われる。しかし、それ以外の場合には、課税の前提となる契約が税負担の錯誤により無効となる場合は、解除権の行使と同様に更正の請求の対象になることを紛争予防のために明記すべきである (三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」『租税法研究』第 37 号 (2009) 15 頁)」との見解もある。

²² 伊藤義一・須飼剛郎「租税負担の錯誤無効を理由とする贈与税決定処分取消請求等の可否」『TKC 税研情報』第 16 卷 6 号 (2004) 35 頁。

通則法施行令 6 条 1 項 2 号の規定には、上述のとおり、「解除」及び「取消し」があった場合には、更正の請求事由に該当するものの、「無効」は含まれていない。しかし、無効の場合においても、更正の請求が認められるべき場合があると考えられる。

まず、錯誤の有無について当事者で争いがあり、その契約が無効であることが判決等で確定されれば、通則法 23 条 2 項 1 号に該当し、更正の請求事由に該当することは明らかである²³。

一方で、これが当事者間において、訴訟をするまでもなく互いに確認できるような場合には、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に含まれないため、後発的事由に該当しないことになる。民法上は、遡及的に契約が消滅し、はじめから無かった状態となる。これに対して、税務上の取扱いは上述したとおり、契約の要素の錯誤によって更正の請求を主張する場合において、判決等により錯誤の無効が認められたようなときには、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当するために更正の請求が認められることとなる。しかしながら、上記のような場合、つまり、契約の双方に錯誤があったことを認識しており、わざわざ訴訟で争う必要もない場合には、「判決」には該当しない。

この点につき、所得税法施行令 274 条においては、無効な行為についても、経済的成果が当該無効な行為に基因して失われたことを要件として更正の請求の対象としている²⁴。これに関して通則法 71 条においては、「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た」場合には更正決定の除斥期間経過後であって 3 年以内であれば減額更正ができる旨の規定がなされている。つまり、無効により経済的成果が消滅した場合には、所得税法に関しては納税者から更正の請求をすることができ、通則法の場合には、課税庁の職権による更正決定をすることができる規定が存在しているのに対して、施行令 6 条 1 項 2 号及び相続税法において当該規定は存在していない。上記裁判例においても、X2 の所得税の減額更正が認められなかったように、裁判所等は錯誤無効について消極的に解しているといえよう²⁵。

しかし、最高裁判所平成元年 9 月 14 日判決において、税負担の錯誤を要素の錯誤であると認める判決がなされている²⁶。この裁判例以前は、税負担の錯誤は法律の錯誤であり、要

²³ 三木・前掲注 15、8 頁。

²⁴ 所得税法施行令 274 条（更正の請求の特例の対象となる事実）

「法第百五十二条（各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例）に規定する政令で定める事実は、次に掲げる事実とする。

一 確定申告書を提出し、又は決定を受けた居住者の当該申告書又は決定に係る年分の各種所得の金額（事業所得の金額並びに事業から生じた不動産所得の金額及び山林所得の金額を除く。次号において同じ。）の計算の基礎となつ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たこと。

二 前号に掲げる者の当該年分の各種所得の金額の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消されたこと。（下線一筆者。）

²⁵ その理由として、「合意解除や租税回避のために無効を主張するおそれがある」ことが挙げられる。三木義一「契約の錯誤無効による更正の請求等が否定された事例」『Lexis 判例速報』第 2 巻 6 号（2006）119 頁参照。

²⁶ 協議離婚に伴う財産分与者の課税に関する錯誤が要素の錯誤と認められた事案において、錯誤について「意思表示の動機の錯誤が法律行為の要素の錯誤としてその無効をきたすためには、その動機が相手

素の錯誤ではないとされていたが、この裁判例によって税負担の錯誤も相手方に表示されることで税負担の錯誤自体が法律行為の内容となっている場合には、要素の錯誤に該当し法律行為を無効にすることができることとなった。本件においては、錯誤の無効が更正の請求理由に当たらないとの理由によって更正の請求を否定したのではないため、錯誤無効が後発的事由に該当するかどうかは不明となっている。

これに対し、契約の解除・取消しとの整合性の観点から錯誤無効においても、要素の錯誤に限っては、錯誤が明示的・黙示的に表示されており、納税者に重大な過失がない場合に限って、税法の不知によった場合であっても通則法施行令 6 条 1 項 2 号のやむを得ない事情に含まれてもいいのではないかと考える。

第 3 節 後発的事由の該当要件の検討

後発的事由の該当要件として、基本的には、後発的事由による更正の請求の趣旨である「納税者の予測可能性」及び「納税者の帰責性」に基づいて後発的事由の認識をしているとの整理してきた。これに基づき、後発的事由に該当するには、まず、納税者が課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実が後発的事由によって変動をきたすことが必要である。これを前提に、「予測可能性(申告時に予測し得なかった事由が生じたこと)」が要件となろう。しかしながら、この要件については、納税者が後に課税標準額等又は税額等が減少することを知り得ながら、申告時にわざわざ過大な申告をすることは考えにくい。

よって、裁判所等が後発的事由の該当性の要件として判断基準としているのは「納税者の帰責性(予測し得なかったことに帰責事由がないこと)」といえる。この点につき、列挙されている後発的事由に当てはめてみると、通則法 23 条 2 項各号及び通則法施行令 6 条 1 項各号の規定(通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号以外)については、納税者の意思が介入する余地がない。

1. 「帰責性」の判断についての検討

次に、裁判例等の整理・分析をもとに、通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号について「帰責性」に焦点をあて、その該当性を検討していく。

この点については、「帰責性」とされているが、これまでの裁判例等の整理・分析によれば、裁判所等は「予測し得なかったこと」に対して、帰責事由を該当要件にしているのみではなく、「後発的事由による更正の請求理由」自体に帰責事由がないことを要件にしていると考えられる。

つまり、申告時に後発的事由が予測し得なかったことに納税者の責めに帰さないこと、お

方に表示されて法律行為の内容となり、もし錯誤がなかったならば表意者がその意思表示をしなかったであろうと認められる場合であることを要する。」(東京地裁平成 7 年 12 月 26 日判決(平成 5 年(ワ)第 24 号)LEX/DB: 28011338)とし、動機の表示と錯誤の重要性を要件としている。

よび、当該後発的事由自体に対しても納税者に責めがないことを要件としている。そして裁判所等は後者を重視しているように考える。つまり、「帰責性」は更正の請求理由に納税者の責めに帰すかという解釈をとることができる。

2. 客観性・合理性の欠く判決等における救済の範囲

例えば、客観性・合理性を欠く判決等については、いずれも納税者が租税を減らすことを目的として提訴しているという点で共通している。さらに、これらは、税負担を軽減するための判決等とそれ以外に分類することができる。このうち後者については、いわば悪意を持つ納税者として、権利救済を図るべきではない²⁷。

その一方で、税負担を軽減するための判決等を一律に悪質な納税者と同類に扱うのは妥当ではないものとする。税法の不知によって多額の租税がかかるとした場合など、後発的事由による更正の請求に至る経緯などから、裁判所の判断によって悪質な納税者ではないとされた場合については、納税者の重大な「帰責性」はないと考えられることから、権利救済が図られてもいいのではないかとはいえる。

続いて、客観性・合理性を欠く判決等以外として、以下に分類することができる。

- (1) 新たな権利関係等を生じさせる判決等
- (2) 課税標準等又は税額等の基礎となった事実に変動をきたすものではない判決等

まず、(1) 新たな権利関係等を生じさせる判決等については、その判決等によって課税要件事実が変動するものではなく、新たな課税要件事実を発生させるものであるため、後発的事由には該当しないと解されている。(2) 課税標準等又は税額等の基礎となった事実に変動をきたすものではない判決等についても、これと同様に、「納税者の帰責性」の有無にかかわらず、判決等によって新たな課税関係が生じることとなるため後発的事由には該当しないものと考えられよう。しかし、現行法において、後発的事由による更正の請求については、更正の請求を受けようとする納税者が直接、更正の請求を受けようとする課税要件事実等について「判決」等を得なければならないとされている点は是正されてもよいのではなかろうか。これらについては、他の者が受けた判決等によって計算の基礎となった事実と異なることが確定した場合には、当該納税者に「帰責性」がないことを条件として、後発的事由に該当するべきであるとする。それは、これまでの裁判例からも見て取れるように、納税者の帰責性が第一要因として後発的事由による更正の請求の適用判断に影響されている以上、逆説的に帰責性が無いことが明らかであれば、「判決」の該当性が副次的な意味において、課税要件事実の変動に関与していなければ、納税者の救済に制約をもたらすことになると考えられるからである。

通則法施行令 6 条 1 項 2 号については、解除・取消しといった、法定の解除・取消事由がある場合については、当該事由に「帰責性」はないことから後発的事由に該当し、合意解

²⁷ 税負担を減少させる行為をする納税者としては、前者と共通するが、後者においては、税負担を減少させるために虚偽表示など裁判所及び課税庁を欺く行為をしている点が相違する。

除については、上記の新たな権利関係等を生じさせるものと同類であると考えられる。

解除・取消しに類する取引効果をもつ無効については、現行の後発的事由に該当しないと解されている。しかしながら、これについても一律に後発的事由から外されるのではなく「帰責性」から判断すべきであろう。

以上のように、後発的事由の該当性の判断は「帰責性」によってなされると考える。現行制度においては、「帰責性」の解釈が不明確であるといえよう。納税者の予測可能性の観点から、何をもって「納税者の責めに帰す」というべきかを明確に示すべきであると考えられる。裁判例の検討においては、納税者の「帰責性」がないものとすべきである「時効援用判決」及び「錯誤無効」を取り上げた。これらについてはいずれも、裁判所等が課税の安定性等を厳格に示した判決であると考えられるが、納税者の「帰責性」の観点から、権利救済が図られるものである。従って、限定的に捉えられている後発的事由の該当要件である帰責性の拡充を図るべきであると考えられる。

第 4 節 小括

本章では、通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「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係る契約が、解除権の行使によって解除され、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って解除され、又は取り消されたこと」について検討を行った。「解除」には、法定の解除事由がある場合のみが同号に該当し、合意解除等については該当しないとされる。これに関連して、取消しについても同様の解釈がなされている。本章で取り上げた事例を含め、後発的事由の判断基準は「納税者の帰責性」をもとに行っているといえる。この点については、「帰責性」が不明確かつ厳格なものであり、納税者の権利救済が図られていない。従って、納税者保護の観点から、「帰責性」が明確に示され、さらに、「帰責性」の拡充を図るべきであるとの結論に至る。

以上、後発的事由による更正の請求の適用範囲について、その規定解釈にはじまり、裁判例を通じて要件該当性について検討してきたが、これらの後発的事由について該当すれば、更正の請求が認められ、過年度に遡って申告内容を是正することができることとされる。

しかしながら、実体法的側面から更正の請求による救済について言及すれば、法人税及び所得税に係る事業所得等に対しては、その大部分が適用されないこととなる。とりわけ、法人税法については、その所得計算が期間計算で行われているため、過年度に遡って申告内容を是正しなくても、その後発的事由が生じた年度の損失として処理すれば、問題はないとされているためである。いわゆる、前期損益修正により是正がなされることになる。これに関連して、次章においては、法人税法における減額更正年度について考察し、その前期損益修正の適用可否について争われた事例を研究していく。

そこでは、過年度に遡及して課税要件事実の変動を認めるか否かという場面において、前期損益修正による処理を行うことで認識時点において損金として計上するか、それとも、遡

及してその変動に基づいて修正処理をすべきかという問題が生じるのである。次章で研究する事例では、その点に着目し、過年度に計上された収益について無効判決が下された場合の処理につき、この議論が納税者に大きな影響を与えているものである。つまり、これまでに検討してきた、後発的事由により課税要件事実が変動した場合の納税者の救済措置としての更正の請求の意義を、法人税法の領域にどのように落とし込めるか検討を加えるものである。具体的には、この「無効判決」が、納税者の予測し得たものでもなく、そこには帰責性は無いものと考えられる以上、その変動事実に基づいて納税者は救済されるべきであるという理解の下で、法人税法の前期損益修正の処理によりその途が閉ざされたという特殊な事例を研究し、実体法という別の視点から見えてくる更正の請求の意義について考察していく。

第7章 法人税法における前期損益修正と更正の請求

本章では、共に消費者金融業であった更生会社である TFK 法人と破産会社であるクラヴィスの破産管財人が、制限超過利息につき既に納付した税の還付を巡り争われた 2 つの事例をもとに、更生会社または破産会社の過払金債権の返還により過払金債権者を救済すべきであるという立場から検討するものである。いわゆる最高裁平成 18 年 1 月 13 日判決¹（以下、「平成 18 年判決」という。）により、貸金業における利息制限法所定の制限利率を超える利息および遅延損害金に係る収入（収益）が無効となったことにより、その無効となった収益が過年度の課税所得計算において益金の額に算入されていた部分の処理を巡って争われたものである。

この 2 つの事例は、過払金債権者からの過払金返還請求や損害遅延金等の債務により破産しているという特殊な状況下で、国に対する過年度における加納金をどのように返還されるべきかという点に集約されるものとする²。国の理解では法人税法上の取扱いとして前期損益修正の手続を経て損金計上を行い、欠損金として将来の益金の額と相殺することによって調整されるべきであるとする。一方の納税者は、破産会社または更生会社において通常の法人税法の予定しているゴーイング・コンサーンが機能しない中で前期損益修正を行うことは不合理であるため、通則法 23 条のいう更正の請求の申立をし、その申請に基づき無効となった過年度の収益部分につき返還すべきであるという理解である。

結果として、前期損益修正の処理を巡り両者の主張が食い違うが、TFK 事件においては国の主張が認められ、クラヴィス事件においては納税者の主張が認められることになった。

そこで、本稿は両判決を踏まえ、租税法律関係の側面から、不当利得返還請求としての更正の請求の適用可否について考察するものである。まず、両判決の争点の一つである前期損益修正について概観した上で両判決における更正の請求の妥当性について検討していく。そして、その判決をもとに実体的真実主義の側面から更正の請求の適用可否について検討していくものとする。

¹ 最高裁平成 18 年 1 月 13 日判決（平成 16 年（受）第 1518 号）LEX/DB:28110244。

² 本章においては、無効となった益金部分に対して破産管財人が更正の請求を行い、国からの還付を請求したという点に着目し、不当利得返還請求の側面から本件両事案を考察することとするが、前期損益修正の処理が法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準に該当するののかという大きな論点もある。この点については別稿に譲ることとする。

第1節 前期損益修正の意義

前期損益修正は「企業会計原則」第二の6³及び同注解12(2)⁴において規定されているが、法人税法において前期損益修正の本法の規定はない。しかし、法人税基本通達2-2-16において次のように定められている。

「当該事業年度前の各事業年度（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度）においてその収益の額を益金の額に算入した資産の販売又は譲渡、役務の提供その他の取引について当該事業年度において契約の解除又は取消し、値引き、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する。」

この法人税基本通達2-2-16は、昭和55年5月の法人税基本通達の第2改正の際に新設された。その新設時において改正に携わった東京国税局調査審理課長渡辺淑夫氏によると、「解除権の行使や無効判決があった場合の取扱いについては特に所得税法上の取扱いとの関連もあって、必ずしも税務部内における解釈が統一されていたとは言えない面があり、個別の事案の処理をめぐって一部に混乱もみられたので、昭和54年秋から実施されていた法人税関係通達の総点検作業の一環としてあらためてその取扱いが検討された。」⁵としてその解釈の統一が図られることになった。

それ以前にも、伝統的に概ね同じような考え方で取り扱われてきたと解してよいが、解除権の行使や無効判決があった場合等の取扱については、必ずしも税務部内における解釈が統一されていたわけではなく、個別事案の処理を巡って混乱もみられたので、昭和55年の法人税法基本通達の総点検作業の一環として、本通達が創立され解釈の統一が図られた。特に、事業年度後に生じた解除権の行使や無効判決を起因とする課税関係の変動が後発的に生じた場合の統一的な見解を通達に求めたものと整理できる。

法人税法において課税所得計算上、当該事業年度において生じた益金の額と損金の額とを対応させ、その差額概念を所得として認識することになる⁶。しかし、過去の課税所得計算上算定された収益・費用または損失について、その変動事実が生じたために、既に計上し

³ 企業会計原則第二の6（特別損益）

「特別損益は、前期損益修正益、固定資産売却益等の特別利益と前期損益修正損、固定資産売却損、災害による損失等の特別損失とに区分して表示する。」

⁴ 企業会計原則第二の6注解12(2)参照。

特別損益に属する項目としては、次のようなものがある。

(2) 前期損益修正

イ 過年度における引当金の過不足修正額
ロ 過年度における減価償却の過不足修正額
ハ 過年度におけるたな卸資産評価の訂正額
ニ 過年度償却済債権の取立額

なお、特別損益に属する項目であっても、金額の僅少なものは毎期経常的に発生するものは、経常損益計算に含めることができる。

⁵ 渡辺淑夫「前期損益修正」『税務弘報』第35巻13号（1987）253頁。

⁶ 法人税法22条1項～3項参照。

たものにつき減額または増額修正をしなければならない事態が生じ得る。この場合に、前期損益修正の処理により、「前期損益修正」等として当期の損失に計上することにより解決するというのが企業会計原則に従った一般的な処理である⁷。

税法上も同様に、適正に課税所得に算入された売上等について、その後の事業年度において契約の解除、取消等の事実が生じた場合には、既往に遡って課税を訂正し、還付をすることはせず、その解除、取消等による損失は、その解除、取消等の事実が生じた事業年度の損金に算入することにより調整することになる。

また、収益や費用の計上が当初から誤って過大又は過少であったという場合の修正も企業会計上は前期損益修正の処理を行うことになるが、税法上は、このような場合には既往に遡って再計算を行い、課税を訂正するのが建前である。そのため、後発的事由による修正処理とは区別される。要するに、法人税の所得計算における損益の認識は、民事上の契約関係その他の法的基準のみに依拠するものではなく、むしろ経済的観測に重点を置いて当期で発生した損益の測定を行うことになるのである。このような考え方からすれば、契約解除等に伴う損失を当期の損失として処理することはむしろ当然のことであり、既往の課税関係を修正していないという考え方の論拠もその点に尽きるものといえよう⁸。

すなわち、前期損益修正が行われる場面は、当初の課税所得計算に算入された益金もしくは損金の誤りに起因する是正手段としてではなく、当初申告の後、後発的事由に起因する過年度の課税所得の変動が生じた場面において、その変動の事実が認識された事業年度における課税所得計算の是正処置として行われる手続の意味合いをもつものと理解できる。

第2節 TFK 事件とクラヴィス事件の比較検討

1. 事実の概要と争点

TFK 事件及びクラヴィス事件を概観するに、ともに消費者金融業であった両者は最高裁平成 18 年 1 月 13 日判決により、利息制限法所定の制限を超過する利息を享受すること否定されたことに伴い、貸金業である法人に対して、過去 10 年分にわたり多額の過払金の返

⁷ 民法上は契約の解除や取消等があった場合に、当初に遡ってその契約が効力を失うことになるが、企業会計上はいわゆる「継続企業の原則」に基づき、(筆者下線一。)このような後発的な理由によって生じた修正損失については、過去の決算を遡って修正することはせず、その解除、取消等の事実が生じた事業年度に、その生じた損失を認識するものである(渡辺・前掲注 5、252 頁参照)。

民法 121 条(取消しの効果)、545 条(解除の効果)等参照。

民法 121 条(取消しの効果)

「取り消された行為は、初めから無効であったものとみなす。ただし、制限行為能力者は、その行為によって現に利益を受けている限度において、返還の義務を負う。」

民法 545 条(解除の効果)※改正後

「1. 当事者の一方がその解除権を行使したときは、各当事者は、その相手方を原状に復させる義務を負う。ただし、第三者の権利を害することはできない。

2. 前項本文の場合において、金銭を返還するときは、その受領の時から利息を付さなければならない。

3. 解除権の行使は、損害賠償の請求を妨げない。」

⁸ 森 文人『法人税基本通達逐条解説〔六訂版〕』(税務研究会出版局、平成 23 年) 222 頁参照。

還請求権の請求が急増し資金繰りが悪化、その後更生開始の手続を開始した背景がある。そこで、その過払金部分を含め過年度にわたり益金の額に算入し確定申告を行ってきたところ当該部分の無効判決を理由として更正の請求を行ったものである。主な争点として、この無効判決を起因として生じた過年度の益金であるのうちの制限超過利息分の修正処理としての前期損益修正の可否であった。

2. TFK 事件（地裁を含む。）⁹

(1) 事実の概要

消費者金融業を目的とする株式会社が、平成 22 年 10 月 31 日に更生手続開始の決定を受けた後、平成 24 年 3 月 1 日に吸収分割をすることにより消費者金融業に関して有する権利義務を他の株式会社に承継させた本件更生会社は、本件各事業年度（平成 10 年～平成 22 年）において、利息制限法 1 条に規定する利率（制限利率）を超える利息の定めを含む金銭消費貸借契約に基づき利息および遅延損害金（約定利息）の支払を受け、これに係る収益の額を益金の額に算入して法人税の確定申告をしたところ、本件更生会社についての更生手続において総額約 1 兆 3800 億円の過払金返還請求権としての判決が確定したところ、本件更生会社の管財人である原告（控訴人）は、本件各事業年度において益金の額に算入された金額のうち当該更生債権に対応する利息制限法所定の制限を超える利息および遅延損害金に係る部分は過大であるとして、同部分を益金の額から差し引いて法人税の額を計算し、本件更生会社の法人税に係る課税標準または税額等につき更正をすべき旨の請求（本件更正の請求）をしたことに対し、更正をすべき理由がないとして本件各通知処分をおこなった。

仮に本件各通知処分が適法であるとしても、本件過払金債権に対応する法人税相当額を法律上の原因なく利得としているので民法 703 条¹⁰に基づき 5 億円及び年 5 分の遅延損害金の支払を求めた。

(2) 判旨に対する検討

本件更生会社は、各事業年度において収受した制限超過利息について、みずから税務申告し、適法に法人税額が確定されているものである。したがって、本件各事業年度に係る申告又は更正処分における課税標準の計算には、同号に規定する国税に関する法律規定に従っていなかったことも当該計算に誤りがあったこともなく、後の事業年度で過払金返還請求権が発生し、それにより損失が発生したとしても、本件各事業年度に遡って更正の請求の要件該当性が認められるものではない（下線筆者）として、原告が更正の請求をすることの理由を否定している¹¹。さらに、本件更生会社自体は継続的に所得を計上する法人とはせずに

⁹ 東京地裁平成 25 年 10 月 30 日判決（平成 24 年（行ウ）第 212 号）LEX/DB:22002466、東京高裁平成 26 年 4 月 23 日判決（平成 25 年（行コ）第 399 号）LEX/DB: 25446696、最高裁平成 27 年 4 月 14 日第三小法廷決定 LEX/DB: 25546590。

¹⁰ 民法 703 条（不当利得の返還義務）参照。

「法律上の原因なく他人の財産又は労務によって利益を受け、そのために他人に損失を及ぼした者は、その利益の存する限度において、これを返還する義務を負う。」

¹¹ 国税通則法 23 条 1 項 1 号参照。

清算業務を行い、解散することとしたものであり、その結果、前期損益修正による税務処理によって課税関係の調整を受ける余地がなくなったが、これは、本件更生会社が上記のような更生計画を立てたことによる結果であるから、本件更生会社について、更生会社一般において特段の手当てがなされていない以上、前期損益修正との処理と異なる処理を行うべき理由は見出しがたいし、本件更生会社により、納付された法人税を被控訴人（国）が保持し続けることが著しく公平に反し、不当利得としてその返還請求を認めるべきとすることはできない（下線筆者）として、無効となった過年度の益金を構成している制限超過利息部分における国の不当利得について「著しい公平」に反していないという判断の下で国の不当利得を否定している。

加えて、通則法 23 条 2 項による後発的事由による更正の請求の可否について、通則法 23 条 2 項は納税申告書を提出した者が同項各号に定める納税申告書提出後又は法定期限後の後発的事由が生じた場合に、同条 1 項による更正の請求の期間制限について特例として設けられたものと解されるから、納税申告書を提出した者が、同条 2 項により更正の請求をする場合にも、同 1 項各号のいずれかの事由に該当することが必要となるべきであるとして、同条 1 項 1 号所定の事由に該当しないのであれば、他に同項各号所定の事由があることを認めるに足りないから、その余の点について判断するまでもなく、本件各更正の請求について更正すべき理由がないとしてなされた本件各通知処分は適法であるとしている¹²。

また、TFK 事件においては、前期損益修正が法人税法 22 条 4 項の公正処理基準に該当するの点について、以下の点をもって公正処理基準妥当性を示している。

- ① 前期損益修正が通達に定められており、それが慣行となっている
- ② 会社法上、株主総会等により確定した計算書類につき事後的な修正を行うことが適当といえない
- ③ 欠損金の繰戻し還付（法人税法 80 条）等、法人税法上期間をまたぐ課税関係の調整が規定されている
- ④ 所得税法における資産損失の必要経費算入（所得税法 51 条 2 項）との前期損益修正の取扱いが類似している

「納税申告書を提出した者は、次の各号のいずれかに該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から五年（第二号に掲げる場合のうち法人税に係る場合については、十年）以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等（当該課税標準等又は税額等に関し次条又は第二十六条（再更正）の規定による更正（以下この条において「更正」という。）があつた場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等）につき更正をすべき旨の請求をすることができる。

一 当該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かったこと又は当該計算に誤りがあつたことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額（当該税額に関し更正があつた場合には、当該更正後の税額）が過大であるとき。」

¹² この点につき、通則法 23 条 1 項 1 号にいう「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かったこと又は当該計算に誤りがあつたこと」に該当しないために後発的事由による更正の請求を認める理由はないという判断をしたことになるが、本来、後発的事由による更正の請求を行うに至るには、後発的事由が申告により確定した後に生じるのであるから、その後発的事由により課税標準等若しくは税額等の計算が法律の規定に従っていない状態となったために納税者がその請求をするのである。よって、この通則法 23 条 1 項に該当しないために同条 2 項の請求事由に該当しないと判断するには疑問が残る。

上記①～④に関連して、納税者のした更正の請求（遡及処理）の妥当性について、法人税法は、過年度に生じた損益の修正については、前期損益修正という処理をすることとしていること、および平成 22 年の税制改正により、解散した法人と解散していない法人との間で課税上の取扱いを別異により調整する措置をなんら定めていないので、解散した法人について（過年度に遡及して）所得を計算することは、「法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする法人税法の公平な所得計算という要請」¹³に反するものであるとしている。また、法人が解散しているか否かを問わず（下線筆者）、過年度に遡及して益金を減算せずに、前期損益修正を行うという所得の計算方法は、法人税法 22 条 4 項所定の「公正処理基準」に該当するとしている¹⁴。加えて、遡及処理の妥当性の判断について、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬に関する会計基準」（以下、「過年度遡及会計基準」という。）は過去の誤謬の訂正などによる累積的影響を当期の資産、負債の期首残高に反映させ、期首の繰越利益剰余金を増減させ改めて再表示をすることを認める一方で、過去の誤謬が発見された場合において、過年度の確定した決算自体を遡及的に変更するものではないから、過年度遡及会計基準をもって、過年度に遡って益金修正の決算を行うことが公正処理基準に該当しないとしている¹⁵。

3. クラヴィス事件¹⁶

(1) 事実の概要

本件破産会社の破産管財人（原告）が、主的に平成 7 年から 17 年まで（11 年を除く）に各事業年度に係る法人税の確定申告について、控訴人が平成 27 年 6 月 19 日付けでした更正の請求（本件各更正の請求）に対して、税務署長が同年 9 月 14 日付けで行った更正すべき理由がない旨の各通知処分について、本件更生会社の破産手続において一般調査期間の経過をもって総額 555 億 3373 万 9096 円の過払金返還請求権が破産債権者表に記載されることにより破産債権として確定したことが、通則法 23 条 1 項 1 号及び 23 条 2 項 1 号に

¹³ 最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決（平成 4 年（行ツ）第 45 号）LEX/DB:22006451 参照。
（大竹貿易事件）

船荷証券が発行されている商品の輸出取引による収益を取引銀行による荷為替手形の買取の時点で計上して所得金額を計算し、法人税の申告を行った上告人会社が、船積日基準に従い被上告人税務署長のなした法人税更正処分等の取消しを求めた事案であり、収益の計上時期をめぐって法人税法 22 条 1 項および 2 項、法人税法 22 条 4 項のいう公正処理基準の解釈について大きな議論となった事例である。

¹⁴ TFK 事件の大きな争点として、ゴーイング・コンサーンの機能していない状況下においても、前期損益修正による処理の妥当性が議論されている。この問題は、前述した前期損益修正の趣旨で確認したように「継続企業の原則」（継続企業の公準）を前提とした取扱いであるという点と本件の事例との当てはめ方につき、論理的な判示がなされていないためであると考えられる。この点についても研究を進め、改めて別稿に譲ることとする。

¹⁵ 過年度遡及会計基準 21 号参照。

「(1) 表示期間より前の期間に関する修正再表示による累積的影響額は、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する。

(2) 表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映する。」

¹⁶ 大阪地裁平成 30 年 1 月 15 日判決（平成 28 年（行ウ）第 68 号）LEX/DB/25549745、大阪高裁平成 30 年 10 月 19 日判決（平成 30 年（行コ）第 21 号）25561443、最高裁令和 2 年 7 月 2 日判決（平成 31 年（行ヒ）第 61 号）LEX/DB/25570928 参照。

該当するから、これに対応する法人税額が減額更正されるべきであるのに、これを認めない本件各通知処分は違法であるものとして、本件各通知処分のうち法人税額 5 億円の範囲での一部取り消し（一部請求）を求めると共に過払金返還請求権の不当利得返還請求に基づき支払いを求めた。

(2) 判旨に対する検討

地裁判決では、本件破産会社が本件各事業年において、超過制限利息を収受し、当該利息を益金の額に算入して本件申告を行ったものの、その後の本件破産手続において、当該利息が税法上は無効な契約に係るものであることにより、当該利息およびこれに対する過払利息として本件過払い金返還債権者表のとおり不当利得返還義務を負うことが確定したという事情があったとしても、当該事情による破産会社の所得計算は前期損益修正により、前記義務に係る損失が生じた日の属する事業年度において、当該損失を損金の額に算入する方法により処理させるものと解するのが相当であって、本件申告に係る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（通則法 23 条 1 項 1 号）」になるとはいえず、「当該計算に誤りがあったこと（同号）」に該当するということができないとして納税者の請求は棄却された¹⁷。

しかし、東京高裁判決においては、本件更正の請求が通則法 23 条 2 項 1 号の要件該当性を満たすものとしてその請求が認められた。本件更正の請求の申立は、結果的に、本件申告に係る納税申告書に記載した課税標準等も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おらず、納税申告書の提出により、納付すべき税額が過大になったことにより、通則法 23 条 1 項 1 号に該当するところ、本件破産手続において、本件破産会社が本件過払金債権に係る不当利得返還義務を負うことが確定判決と同一の効力を有する破産債権者表の記載により確定し、その結果、破産会社に生じていた経済的成果が失われたか又はこれと同視できる状態に至ったと解されることにより、本件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と異なることから確定したというべきであるから、同確定の日から 2 ヶ月以内にされた本件更正の請求には理由があり、これに理由がないとした本件各通知処分は違法であると判示した¹⁸。

¹⁷ 大阪地裁平成 30 年 1 月 15 日判決（平成 30 年（行コ）第 68 号）LEX/DB:25549745。

¹⁸ 大阪高裁平成 30 年 10 月 19 日判決（平成 30 年（行コ）第 21 号）LEX/DB:25561443 参照。

また、前期損益修正の公正処理基準妥当性についても、以下のように判示し、前期損益修正を否定する根拠を示すというよりも、前期損益修正以外他の修正方法による納税者救済の観点から本件更正の請求を肯定するものとして判断がなされたものとする。

- ① 前期損益修正の処理と過年度遡及適用はいずれも「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（会社法 431 条）に当たるものであるとしているので、いずれか一方のみが公正処理基準に合致する唯一の会計処理としなければならないと解するのは相当でない。
- ② 本件破産会社は、破産手続による清算の目的の範囲内において破産手続が終了するまで継続するに過ぎないから、継続企業の公準（会計公準）は該当しないので、前期損益修正が法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準に合致するとしても、当然にこれが破産会社に適用される唯一の会計基準であるとする必然性はない。
- ③ 破産会社には、前期損益修正の処理等に係る会社法の規定がないので、それを前提とした会社計算書類関係規定は、破産会社には適用されないと解するのが相当である。このことは、本件破産会社について、本件計算書類関係規定に依拠する前期損益修正の処理や遡及会計基準に係る遡及処理

また、破産会社において過年度に計上した収益の額を修正する必要がある場合の処理として、破産管財人において過年度の確定決算自体を修正したとしても（遡及処理）、そのことにより、株主等の利害関係人や債権者との利害調整の基盤が揺らぐとも考え難い。このことは租税法律関係の処理についても同様に、破産管財人が過年度の確定決算を修正することが、収益等の発生時期を恣意的に操作するものであるとはいえないし、「法人税の企図する公平な所得計算という要請」に反するとはいえない。そして、本件破産会社の破産管財人が国に対し、納付済みの法人税の還付を求めるために必要な会計処理を行ったうえで、更正の請求等を行い、その結果得られた還付金を原資に破産債権者に配当・返還を行うことで、適正かつ公平な清算を図ろうとすることは、破産手続の目的に照らして合理的であり、本件会計処理が公正処理基準に該当しないとすると、破産状態である特別な場合において本件更正の請求が認められないこととなり、租税法律関係からも不合理であるとしている。

ここで問題となるのは、TFK 事件において示された前期損益修正の公正処理基準妥当性の判断であるが、クラヴィス事件においては、前期損益修正による修正処理のみが公正処理基準に該当するとは認めず、他の修正処理も公正処理基準に該当する可能性を示している。しかしながら、その事実関係を踏まえた上で当該遡及処理の合理性を認めているものの、その処理が公正処理基準妥当性の根拠とはなり得るかの点につき検討の余地がある。

では、この 2 つの事例において本質的な問題は前期損益修正の公正処理基準該当性なのであろうか。あくまでも、前期損益修正または遡及処理が公正処理基準に該当するか否かという判断は、公正処理基準を満たした処理を適用することにより「法人税法の企図する公平な所得計算」という法人税法の要請を満たすものであるかという点に集約されるが、他方、納税者と国との租税法律関係をみると、租税債権者たる国が、無効となった所得（過年度計上済制限超過収益）を不当に利得しているという構図はどのように判断すべきなのであろうか。この 2 つ事例においては、ゴーイング・コンサーンが機能しないという特殊なケースであるがゆえに、租税法律関係に着目して判断がなされるべきであり、過年度の無効となった収益の修正処理の公正処理基準妥当性よりもこの国の不当利得の返還の是非こそが本質的な問題であるものとする。そして、その不当利得を、どのように返還すべきかという点において、納税者から請求できる唯一の手段が更正の請求の申請であることから、本件更正の請求の可否という争点は重要度を増すのである。次節において、争点ともなった後発的事由による更正の請求の適用可否について検討したい。

第 3 節 前期損益修正と公正処理基準

前期損益修正が公正処理基準に該当するか否かという判断の裏には、遡及修正処理の公正処理基準該当性が認められるかという判断も伴うものであるが、その過去の財務諸表に

が唯一の公正処理基準とは言えないことの裏付けとなる。

つき遡及して修正することについてビッグカメラ事件では否定されている¹⁹。「過去の財務諸表を遡って修正処理することになれば、利害調整の基盤から揺らぐことになるという企業会計固有の問題に基づくもの」として、法人税法独自の観点（法人税法の企図する公平な課税所得計算の要請）から、企業会計上の前期損益修正の取扱いとを別個の観点から検討すべきとしている²⁰。

また、TFK 事件およびクラヴィス事件の他にも、前期損益修正の適用可否を巡る事例もある。

(1) 横浜地裁昭和 60 年 7 月 3 日判決²¹

本件は収益事業（不動産販売業、出版業）を営む原告法人（宗教法人）が、昭和 47 年 11 月に販売した土地の売買代金の支払がないことを事由に当該売買契約を解除し、当該解除を原因とする所有権移転登記の抹消登記手続を求める訴えを提起してその旨の判決を得て、当該判決を事由に国税通則法 23 条 2 項 1 号による更正の請求をしたところ²²、被告税務署長が更正をすべき理由がない旨の通知処分をしたため、当該通知処分の違法性が争われた。

当該判決は、当該抹消登記の判決が通則法 23 条 2 項 1 号にいう「判決」に該当するとしても、次の理由により、当該通知処分は適法であるとして、原告法人の請求を棄却した。

「以上の事実によれば、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の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える。右のような処理は、継続的に（下線一筆者。）多種多様な益金、損金が発生していく企業の実態に即しており、また、所得税法においては、事業所得者の場合には、例えば、事業所得を生ずべき事業の遂行上生じた売掛金、貸付金、前渡金その他これらに準ずる債権の貸倒れ、商品の返戻又は値引き、あるいは、事業所得の金額の計算の基礎となった事実に含まれていた行為が無効であるか取り消されたことによって生じた損失は、その事由の生じた年分の損失として必要経費に算入するものとされている（同法五一条二項、同法施行令一四一条）ことに鑑みても、公正処理基準に適ったものであるといえることができる。

そうすると、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

¹⁹ 「ある事業年度に損金として算入すべきであったのにそれを失念し、それを後の事業年度に発見したという単なる計上漏れのような場合において、企業会計上行われている前期損益修正の処理を法人税法上も是認し、後の事業年度で計上することを認めると、本来計上すべきであった事業年度で計上することができるほか、計上漏れを発見した事業年度においても計上することが可能となり、同一の費用や損失を複数の事業年度において計上することができることになる。こうした事態は、恣意の介在する余地が生じることとなり、事実即して合理的に計算されているともいえず、公平な所得計算を行うべきであるという法人税法上の要請に反するものといわざるを得ないのであって、法人税法がそのような事態を容認しているとは解されない。」（東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決（平成 25 年（行コ）第 117 号）LEX/DB: 25502562。）。

²⁰ 渡辺徹也『スタンダード法人税法 〔第 2 版〕』（弘文堂、2019）47 頁参照。

²¹ 横浜地裁昭和 60 年 7 月 3 日判決（昭和 56 年（行ウ）第 23 号）LEX/DB:22000570。

²² 当該事案においては、原告法人は、当該契約解除を事由に更正の請求をしているが当該請求は請求期限を徒過した不適法なものとされた。

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ものといえることができる²³。

「以上の次第であるから、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附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の影響を及ぼさないことになるから、本件各更正の請求は通則法23条1項所定の税額の過大等の実体的要件を欠くものといわざるを得ない。」²⁴。

この判決の考え方は、上訴審の東京高裁昭和61年11月11日判決²⁵及び最高裁昭和62年7月10日第二小法廷判決²⁶においても支持され、当該更正の請求は不適法なものとしてされた。さらに、東京地裁平成25年10月30日判決²⁷及び東京高裁平成26年4月23日判決²⁸（TFK事件）においても、それが踏襲されている。

しかしながら、東京地裁平成27年9月25日判決²⁹及び東京高裁平成28年3月23日判決³⁰は、過年度に計上漏れとなっていた費用を当期の損失の額に算入したことにつき、それが企業会計上容認されているとしても、法人税法22条4項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当しないから、損金算入は認められない旨判示している。

(2) 検討事項

法人税において前期損益の修正事由が生じたとしても、これを更正の請求によって救済

²³ 横浜地裁昭和60年7月3日判決（昭和56年（行ウ）第23号）LEX/DB:2200057。

²⁴ 同上・前掲注23参照。

²⁵ 東京高裁昭和61年11月11日判決（昭和60年（行コ）第59号）LEX/DB:22002093。

²⁶ 最高裁昭和62年7月10日第二小法廷判決（昭和62年（行ツ）第18号）LEX/DB:22002466。

²⁷ 東京地裁平成25年10月30日判決（平成24年（行ウ）第212号）LEX/DB:22002466。

²⁸ 東京高裁平成26年4月23日判決（平成25年（行コ）第399号）LEX/DB:25446696、最高裁平成27年4月14日第三小法廷判決 決定 LEX/DB:25546590 参照。

²⁹ 本件は、自動車運送事業を営む有限会社である原告が、過年分の外注費を損金の額に算入して確定申告を行ったところ、所轄税務署長から法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたため、被告（国）に対し、処分の取消しを請求した事案において、請求を棄却した事例である。

「公正処理基準とは、客観的に規範性を持つ公正かつ妥当と認められる基準という意味であり、確立した会計慣行を広く含むと解されているが、企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ずしも公正処理基準となるとは限らない。（下線一筆者。）

会計慣行を含む企業会計は、ゴーイング・コンサーンとしての企業の成果、収益力、将来性等を予測させる情報の提供を目的とするのに対して、法人税法の目的は、歳入の公平な徴収、つまり負担の公平な配分であると同時に、国庫の歳入を保障することにあり、両者は目的を異にしている。したがって、公正処理基準は、客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準であると認められる方式に基づいて所得計算がされている限り認めようとするものと解され、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するもの、あるいは適正公平な税収の確保という観点から弊害がある会計処理方式は公正処理基準に該当せず、（下線一筆者。）法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準が公正処理基準に該当するといえるか否かについては、法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする法人税法独自の観点から判断されるものと解するのが相当である。（東京地裁平成27年9月25日判決（平成25年（行ウ）第676号）LEX/DB:25531077。）。

³⁰ 前掲注27参照。東京高裁平成26年4月23日判決（平成25年（行コ）第399号）LEX/DB:25446696

することは、法人税法上明文規定があるわけではなく、かえって、国税庁の通達の取扱いによって当該救済が否定され当該取扱いについて前掲各判決を容認しているところにある。

しかし、このような取扱いや前掲各判決の判示について、法人税基本通達 2—2—16 の取扱いの論拠が、法人税における課税所得の計算が「継続企業の原則」に依拠するものである点につき問題であると考ええる。継続企業原則の前提が崩壊している事例についても結局のところ、継続企業原則が認められるケースと同じ土台で議論せざるを得ないためである。

確かに、法人税法の課税所得の計算の基礎となる企業会計上の利益計算は、「ゴーイング・コンサーン」を前提としている。しかし、「ゴーイング・コンサーン」は会計学上の一種の概念に過ぎず、企業が、経営上の行き詰まり等から、倒産・解散をすることはよくあることである。現に、前掲横浜地裁昭和 60 年 7 月 3 日判決等の事案においても、当該原告法人は、当該契約解除によって収益事業である不動産販売業の廃止に追い込まれている。また、TFK 事件やクラヴィス事件においても同様に、ゴーイング・コンサーンは完全に崩壊している事案である。そうであれば、ゴーイング・コンサーンが崩壊した場合には、国税通則法の本則に戻って更正の請求を認めるべきであると考えられる。

このような考え方については、課税庁も別の取り扱いの中で採用している。すなわち、租税特別措置法 63 条に規定する短期所有に係る土地の譲渡等がある場合の特別税率（土地重課税）の適用（執行）においては、当該特別税率が適用された土地等の譲渡について契約解除があった場合には、当該契約解除を理由に国税通則法 23 条 2 項に基づく更正の請求を認めることとしている³¹。また、前掲横浜地裁判決は、当該事案に更正の請求を認めない論拠として、当時の企業会計原則、財務諸表等規則又は計算書類規則が、前記以前の売上げに係る臨時的異常な損失も、前期損益修正項目等としてそれが生じた年度の特別損益に計上すべきことを定めていることを挙げている。

ところが、前掲東京地裁平成 27 年 9 月 25 日判決等では、前期損失を当期に修正損として損金算入した処理は企業会計上容認されるとしても、当該会計処理は法人税法 22 条 4 項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理」に該当しないということで損金算入が否認されている。前述のとおりそこには「法人税法の企図する公平な課税所得計算の要請」に適用するか否かという判断がなされている。

以上のように、法人税における前期損益修正の公正処理基準該当性については、その適応に際し、法人税法の独自の観点、すなわち、法人税法の企図する公平な課税所得計算を行い国税収入の確保が脅かされるものであるかないかの判断で、その処理方法が妥当であるか否かが判断されているともとれるのである。この点は整合的に検討されるべきであり、特に、

³¹ 租税特別措置法基本通達 63 (6) —5 参照。

(契約の解除があった場合の更正の請求)

「譲渡利益金額につき特別税率が適用された土地等の譲渡について、その後の事業年度において契約が解除された場合（再売買と認められる場合を除く。）には、譲渡事業年度の当該譲渡に係る土地譲渡利益金額に対する税額について、通則法第 23 条第 2 項の規定による更正の請求をすることができる。（昭 51 年直法 2—6、平 15 年課法 2—7「五十九」により改正。）」

法人が解散・倒産等によってゴーイング・コンサーンが崩壊していると認められるケース、換言すれば、前期損益修正の趣旨である、過年度の損益を認識した時点において、その認識時点で収益または費用・損失とを対応させることにより、将来にわたりその影響を反映させることが、実質的に不可能である場合にはどのようにして納税者が救済されるべきであるか今一度検討すべきである。その一つが、国の不当利得を返還させるという更正の請求制度であり、本旨に則って、同制度による救済を再検討すべきものと考えられる。

第4節 不当利得返還請求としての更正の請求の必要性

2つの事例ともに、ゴーイング・コンサーンの前提が認められない中での、当該前期損益修正及び遡及処理の公正処理基準妥当性を検討することとは別に、他の側面からこの2つの事例を検討すると、国と納税者（原告）との租税法律関係の構図に立ち返れば、国に対する過納金の返還の適否という争点に集約される。換言すれば、国に対する不当利得返還請求の可否ということになり、このような国側に生じた不当利得を納税者にどのような形で返還すべきかが問題となる³²。その返還手続きこそが更正の請求制度に他ならないが、その返還等の根底にある考え方について、最高裁昭和49年3月8日判決において、所得税の雑所得として課税された利息損害金債権が後日貸倒れにより回収不能となった場合の不当利得の返還に関し、次のように判示している。

「・・・課税庁自身による前記の是正措置が講ぜられないかぎり納税者が先の課税処分に基づく租税の収納を甘受しなければならないとすることは、著しく不当であつて、正義公平の原則にもとるものというべきである。それゆえ、このような場合には、課税庁による是正措置がなくても、課税庁又は国は、納税者に対し、その貸倒れにかかる金額の限度においてもはや当該課税処分の効力を主張することができないものとなり、したがつて、右課税処分に基つて租税を徴収しえないことはもちろん、既に徴収したものは、法律上の原因を欠く利得としてこれを納税者に返還すべきものと解するのが相当である。」³³

この最高裁判決により、納税者が申告等によって過大に納付した税額については、国の不当利得として返還すべきことを示した一方で、当該不当利得返還と更正の請求制度との関係（更正の請求を行わなかった場合の返還の要否）については明確にされることはなかったが、不当利得の返還に関して、その後の裁判例において、その返還の具体的手続きとして更正の請求制度が認められている以上、更正の請求を経ずに民法上の不当利得の返還を求め

³² この不当利得返還の論理では、租税法律関係において、国を租税債権者として位置づけ、納税者を租税債務者と位置付ける関係（租税債務関係説）を前提としており、租税法律に明示的な定めが存在しない場合、一般法である私法に戻って考えるべきであるとしている。（中里 実「過払税額に関する不当利得返還請求」『New Business Law』第985号（2012）22頁参照。）

なお、租税債権債務関係説とは、租税法律関係を国家が納税者に対して租税債務の履行を請求する関係としてとらえ、国家と納税者とが法律のもとにおいて債権者・債務者として対立し合う公法上の債務関係として性質づける考え方である。（金子 宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019）28頁。）

³³ 最高裁昭和49年3月8日判決（昭和43年（オ）第314号）LEX/DB:21045520。

することはできないとする考え方が主流となった³⁴。その背景には、更正の請求の排他性の側面と納税者の権利救済という制度趣旨からなる更正の請求の本質を踏まえた上で、納税者が租税債権者たる国に対する不当利得返還を更正の請求を唯一の手段として位置づけたようにも思える³⁵。

2つの事例において、平成18年判決により制限超過利息部分は過年度から益金の額に算入され課税所得を構成していたことに着目すると、その制限超過部分が無効となり国がその部分に係る所得を留保し続ける状態であるならば、それは納税者と国との法律関係において、国が不当利得を得ている関係にあるといえる。本件更正の請求を認めたクラヴィス事件は、納税者が行った遡及処理の公正処理基準該当性を認め、その上で本件更正の請求を認めたという判断がなされているが、公正処理基準該当性という判断以前に、不当利得返還請求権に基づき更正の請求を認めるべきであると考えられる。

つまり、当該制限超過利息部分の返還義務は判決により確定しており、経済的成果の喪失が生じた事実であることに変わりなく、国がその利得を留保する理由が存しないこと、すなわち国の不当利得であるから、納税者（原告）が通則法に基づきその返還を請求する理由が正当なものであるかということになる。しかしながら、その不当利得返還請求は、更正の請求の可否のみならず、更正の請求の排他性により納税者の権利救済が機能しない場合には一般法である民法に立ち返り、その返還請求が認められるべきである³⁶。

換言すれば、申告納税制度の下で、必然的に生じる過大納付において国に生じる不当利得を納税者に返還するという民法上の不当利得返還の法理を税法において具現化したものが更正の請求制度であると位置づけることもできるが、そこには、前述のとおり納税者の権利

³⁴ 例えば、名古屋高裁昭和52年6月28日判決において、「このように特別法である同法に実質的に不当利得返還の方途を講じているのに、これによらず直ちに一般法である民法上一般の不当利得返還の請求を許すとすれば右規定は空文化するのみならず、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいし、被控訴人主張のごとく現行税法に準拠した実務処理との間に権衡を失わせるなどの弊害をもたらす現行税法体系を崩すおそれがあるからである。したがって、控訴人らとしては先ずもつて右是正方法（所得税法上の救済措置）を先行させるべきものであり、このことはその部分の存否、範囲につき課税庁の認定判断を留保させるなど右是正措置の設けられた趣旨からして当然のことと考えられる。そして右是正措置請求が可能であるのにこれをしなかつたために税法上の救済が受けられないことになった者は原則としてさらに不当利得等による別途の請求もなしえないと解するのが相当である。」（最高裁昭和53年3月16日判決（昭和52年（オ）第987号）LEX/DB:21061280。）。

³⁵ 更正の請求の排他性につき、最高裁昭和39年10月22日判決（昭和38年（オ）第499号）LEX/DB:21019940参照。

「そもそも所得税法が右のごとく、申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の是正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速やかに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いる虞れがないと認められたからにほかならない。・・・（中略）。」と判示がなされ、この判示によって更正の請求の排他性が認められることとなった。

しかしながら、租税債務関係説の視点からいえば、本来、民法的救済こそが本筋であり、更正の請求等の手続規定その他の租税法律の定める救済手続が機能しない場合は、一般法である民法に戻って、実体法的に不当利得返還請求が認められるべきであり、更正の請求の排他性により不当利得返還請求権が侵害されるのは不合理であるという見方もできる。（中里・前掲注19、22頁参照。）

³⁶ 渡辺徹也「貸貸業者の過払金返還債務と法人税の還付一過払金債権者救済の観点から一」『法政研究』第82巻2・3号（2015）802頁参照。中里・前掲注32、23頁参照。

救済手段が更正の請求によってのみ認められるべきとする排他性の問題が生じうるのである³⁷。その更正の請求の排他性により納税者の権利が著しく損なわれる場合には、民法における債権者と債務者との関係に立ち返り不当利得を返還すべきか否かを判断すべきであるといえよう。

そして、上記過大納付は、契約の解除等によって事後的に生じものであり、このような後発的事由のような事態を考慮してそれを救済しようと定めたのが通則法 23 条 2 項等の趣旨である。そして、このような後発的事由による更正の請求は各税目の特質に応じて各個別税法に特例として規定されている。法人税法上は、本件通達のような取扱いにより整理されているわけであるが、それは、あくまで各法人に継続企業の原則が成立している場合にのみ限られるものであって、その原則が破綻状態にある場合には、後発的事由による更正の請求の手段のみならず、民法における不当利得返還請求により納税者の権利を救済すべきであると考え³⁸。

³⁷ 品川芳宜「破産会社の過年度修正損に対する更正の請求の可否」『税研』第 206 号（2019）93 頁

³⁸ 品川・同上、93 頁。品川芳宜「更生会社の過年度損失に係る更正の請求の可否」『税研』第 180 号（2015）97 頁参照。田中 治「過払金の返還による後発的違法とその是正方法」『税研』第 160 号（2011）26 頁参照。

第8章 更正の請求制度による減額更正のあり方 — 違法是正のプロセスの位置づけとして —

納税者が提出した納税申告書に記載された税額等の計算が、各税法の規定に従っていなかったとき、その他その税額等がその調査したところと異なる場合は、過小・過大いずれであっても、課税庁側の義務としてこれを是正する処分を行わなければならないのである（通則法 24 条）。ところが、その納税申告書に記載されていた税額が過大であるかどうかについては、納税者と課税庁の認識が異なる場合もある。そのような場合にいずれの主張が真実であるかということについて、司法機関による判断を仰ぐことができるように設けられたのが更正の請求制度である。このことから、真実の課税を納税者と課税庁から双方のアプローチにより実現していくことこそが、申告納税制度の本質であると考え¹。

ところで、その「真実」とはなにを指すのかということ、本論文においても考察してきた。本論文においては、それを真実の課税関係として位置づけ、第7章において実体的真実主義という考え方をもとに、申告納税制度における更正の請求制度の役割に考察した。いうまでもなく、そこには租税法律主義の手続法的側面を意味する合法性の原則の要請が大きく関係するのである。

そこで、本章において、合法性の原則について考察を深めていき、その本質を理解したうえで、更正の請求制度の在り方について検討していきたい。加えて、実体的真実による適正な課税がなされるためには、納税者と課税庁の双方のアプローチにより実現を図られるべきであり、その大きな指標となるのが納税者の担税力の測定である。そして、その担税力を見るには、その課税要件事実をどのように認識するかを集約することができる。すなわち、課税要件事実の認定段階における租税関係、つまり、租税法律関係からみた納税者の権利救済として更正の請求制度を位置づけることができるのである。そのため、本章においても、租税法律関係の側面から更正の請求制度について考察し、更正の請求制度による納税者の権利救済の射程について言及したい。

第1節 租税法律関係からみる更正の請求の意義

1. 租税法律関係の概要

租税法律主義において、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づかなければならず、国民は法律の根拠に基づいてのみ、その義務を負担する。したがって、今日では、国家と国民（納税者）との間の租税をめぐる関係は、かつてのように生の権力関係ではなく、法律上の関係、すなわち法律関係である。この関係を、通常、租税法律関係（Steuerrechtsverhältnis）という。租税法律関係の性質については、かねてより、それが権力関係（Gewaltverhältnis）

¹ 伊藤義一「更正の請求制度について」『会計ジャーナル』第14巻1号（日本公認会計士協会、1982）126頁参照。

であるか、それとも債務関係（Schuldverhältnis）であるかをめぐって争いがある²。この点をどう考えるかは、租税法の意義や体系と密接に関連する。

(1) 権力関係説

これは、オットー・マイヤー（Otto Mayer）を中心とする伝統的学説であり、租税法律関係を、国民が国家の課税権（Finanzgewalt, Steuerhoheit）に服従する関係として位置付け、国家が優越的・権力的意思の主体として現われることを理由に、それを権力関係の一例としてみる考え方である³。オットー・マイヤーによれば、租税の賦課は、原則として査定処分（Veranlagung）と呼ばれる行政行為を通じて納税義務を創設するものとする。これは単にその内容を確定する行為ではなく、その意味で、査定処分は刑事判決とその性質を同じくする。すなわち、刑法において、構成要件に該当する行為があった場合に、ただちに刑罰権が発動されるのではなく、裁判を通じて刑罰が科されるのであるが、租税法においても、法律の定める抽象的要件（課税要件）が充足されても直ちに納税義務が発生するのではなく、査定処分という行政行為を通じて発生する点において同質のものとして捉えられる。

このような発想は、ドイツの行政法学者の間に伝統的に見られ、それは、警察の領域において、法律——行政処分——執行処分——警察罰則という形で警察権が行使されるのと同様に、租税の領域においても、租税法規——課税処分——滞納処分——租税罰則という形で課税権が行使されるものとするのである⁴。

この考え方によれば、租税法律関係は、課税処分を中心として構成される権力服従の関係として捉えられるに過ぎず、租税法においては、他の行政法の諸分野と異なる性質をもたないこととなり、したがって、それを特別行政法の1つとして構成することは可能であるとしても、独立の法分野として構成する論理的必然性は存在しないことになる。

(2) 債務関係説

この説は、租税法律関係を国家が納税者に対して、租税債務の履行を請求する関係として捉え、国家と納税者とが法律のもとに、債権者と債務者という対立し合う公法上の債務関係として位置付ける考え方である⁵。この債務関係説は、権力関係説が租税法律関係を重視して租税法を行政法の特別法の一つであると位置づけようとしたのに対し、課税要件等の観念を用いて租税債務の関係を租税法の中心に据えることによって、租税法を行政法とは独

² 須貝脩一『租税債務関係の理論とその展開』（三晃社、昭和36年）、塩野 宏『オットー・マイヤー行政法学の構造』（有斐閣、1962）、村井 正「租税法律関係の性質」『租税法講座（1）』参照。

³ Otto Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*, Bb. I, 3. Aufl, S. 62

⁴ 金子 宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019）28頁。

⁵ 租税債務関係説について、他にも須貝脩一『税法総論I』（有信堂高文社、1978）41頁以下参照。村井義弘『行政法および行政行為の本質』『大阪府立大学経済研究叢書』第15号（1964）92頁、清永敬次「租税法律関係の性質」『別冊ジュリスト・続学説展望』第4号（1965）54頁、金子 宏ほか編『租税法講座1—第1巻 租税法基礎理論—』（ぎょうせい、1974）170頁。三木義一「ヘンゼル税法の構造（一）」『民商法雑誌』第72巻4号（1975）70頁以下参照。Albert Hensel『Steuerrecht』（1933）

立した法分野であることを可能にするともいわれている⁶。

これは、1919年のドイツ租税基本法(Reichsabgabenordnung(以下、「A.O.」という。))の制定を機縁として、アルバート・ヘンゼル(Albert Hensel)によって体系的に主張されるようになった学説である。これによると、租税法律関係を、国家が納税者に対して租税債務の履行を請求する関係⁷として捉えることにより、課税権は法規範の枠の内にあり、租税法律関係において権力的要素は背後に退いている(あるいは退くべきである)という認識を背景に、実定法上の根拠として、A.O.が、納税義務は賦課処分によって成立するという考え方を排し、課税要件が充足されると同時に成立する旨を規定したことを、その有力な拠りどころとしている⁸。

この見解の対立は、1926年3月にミュンスターで開催されたドイツ国法学者教会において、「公法の概念後世に対する租税法の影響」というテーマのもとに、アルバート・ヘンゼルが債務関係説を展開し、オトマール・ビューラーが権力関係説を展開したときに、はじめた明確な形をとるに至った。

(3) 租税法律関係の特徴

上の見解の相違は、ビューラーが主として租税の賦課・徴収の手続を念頭において問題を論じたのに対し、ヘンゼルが主として納税者の国家に対する租税債務を念頭において問題を論じたことによるもの、その意味で、力点のおき方の相違によるものと見ることもできる⁹。しかし、租税法律関係も基本的な内容は、国家が納税者に対して租税と呼ばれる金銭給付を請求する関係、すなわち納税者が対して租税と呼ばれる金銭給付を行う関係であるから、これを基本的・原理的に債務関係として把握することには、十分な理由がある¹⁰。そのみでなく、債務関係説は、租税法をいかに体系化するかについても、重要な示唆を与えている。

すなわち、債務関係説は、それまでの法律学においてネグレクト(=無視)されてきた「公法上の債務」という法領域に光をあて、租税債務について、課税要件の観念を用いて理論的究明と体系化を行おうとするものであり、租税法に全く新しい位置づけと体系とを与えることを可能にした。すなわち、租税法律関係を権力関係としてとらえた場合には、租税法は独立の法分野ではなく、特別行政法の種類に過ぎないことになるが、租税債務の観念を租税

⁶ 金子・前掲注4、28頁。

⁷ 杉村章三郎『独逸租税法論』(有斐閣、1931)では、アルバート・ヘンゼルの租税債務関係説を基礎とする体系書である『租税法』の翻訳である(Albert Hensel『Steuerrecht』(1933))。なお、ヘンゼルの租税法理論について、三木義一「ヘンゼル税法学の構造(一)―伝統的行政法学批判のための一素材として」『民商法雑誌』(1975)648頁以下参照。

⁸ ヘンゼルが税法の体系的叙述を試みるにあたり重視していたことは、個々の税法に規範化されている特例を考慮に入れながら、1919年に制定されたA.O.に含まれている一般命題を体系的に研究し、そのことによって「課税要件と課税手続の構造」を明らかにすることにあつた(三木・同上、662頁参照)。

⁹ 金子・前掲注4、27頁参照。

¹⁰ 今日では、学説上も実定法上も、オットー・マイヤーの主張したところとは異なり、租税債務は賦課処分によってではなく、課税要件の充足によって成立するとされている。現行ドイツ租税通則法38条、国税通則法15条2項参照。

法の中心に据えることによって、租税法を行政法とは独立の法の一部門として構成することが可能になるのである。

しかし、実際の実体租税法を考察した場合には、その中には種々の法律関係があり、租税法律関係を一元的に権力関係又は債務関係によって割り切ることは困難である。たとえば、更正・決定や滞納処分の関係等は、法技術的に見る限り、権力関係として構成するほかはない。その意味では、租税法律関係を一元的に性質づけることは適当でなく、むしろ、性質の異なる種々の法律関係の束として理解するのが、実定租税法の認識としては正しいといえよう¹¹。

しかし、更正・決定権や自力執行権が租税債務者である国家の手に留保されているのは、租税の公平・確実かつ迅速な徴収を図るための措置であって、租税法律関係の基本的・中心的な関係が債務関係にあることは否定できず、租税法律関係は、原則的には、債務関係として構成することができる。その意味で、学問としての租税法は「租税債務」観念を中心として体系化するのが適当であろう¹²。また、現行の租税法に定める納税義務の成立・確定とその履行関係を考察した場合には、むしろ債務関係説がおおむね適合するようにも考えられるが、例えば、更正・決定・賦課決定や差押え等の徴収処分を考慮した場合には、法技術面には権力関係として位置付けられることになる。

したがって、租税法律間については、私法上の債務関係に比し、次のような特色がある¹³。

- ① 租税債務は、法的債務であるから、私法上の債務のような当事者の合意によってその内容が定まるものではない。
- ② 現行法の租税債務の履行等は公法上の法律関係であるから、それをめぐる法律上の争訟は、行政事件としても行政不服審査法若しくは行政事件訴訟法又はそれらの特別法である国税通則法の適用を受けることになる。
- ③ 租税が公共サービスの資金調達として強い公益性を有しており、その課税（確定）徴収が公平、確実かつ迅速に行わなければならないから、租税債権者である国家の手に、私法上の債権者には見られない種々の特権が留保されている。

すなわち、租税法律関係については、その性質面については複合的なものと理解でき、そこから派生するその特徴においても、私法上の債務関係と異なったものと認識できる。そして、そのような租税法律関係の性質や特徴が、納税義務の成立・税額の確定手続に加え、確定した税額の是正手続に種々の影響を及ぼすのである。

¹¹ 金子・前掲注4、29頁参照。

¹² もっとも、租税法律関係をめぐる解釈論上の諸問題については、原則的には債務関係に関する法理や規定が適用ないし準用されるとしても、実定租税法上、租税法律関係には種々の関係が含まれることにかんがみると、租税法律関係の性質論から演繹的に具体的な解釈問題の解決を導き出すことはできないと思われる。

租税債権に関する原理的考察として、佐藤英明『『租税債権』論素描』『租税法の発展』（有斐閣、2010）3頁参照。救済のありかたとの関係で、中里 実「金銭債権としての租税債権と私法的な納税者の救済」『税研』第161号（2012）14頁参照。

¹³ 金子・前掲注4、28頁参照。

2. 債権債務関係説からみる申告納税制度の本質

通則法 15 条 1 項は、納税義務が成立した場合に税額確定の手続きがとられるべきことを定めている。この規定を受けて、納税義務の確定については、法律の定める課税要件の充足により成立した納税義務の内容を、納税者または税務官庁が確認する行為であるというのが一般的な理解である。これは租税法律関係の性質に関する租税債務関係説に基づくものと考えられる。

租税債務関係説は、法律の定める課税要件の充足によって納税義務が成立するものとし、課税要件法を、国と国民との間の租税債権債務関係における実体法として性格づける考え方である。租税権力関係説と比較すると、納税義務の成立について、課税庁の創設的な行為を介入させる余地を認めない点が特徴的である。また、租税手続法は課税要件法に対して、目的従属的關係に立つものである¹⁴との理解によれば、このような租税債務関係説の考え方において納税義務の確定は、課税要件の充足によって成立した課税要件事実を認定するための納税義務の内容の確認手続ということになる¹⁵。

それは、納税者による選択が納税義務の確定のための納税申告や課税処分に時間的に先行する場合は言うまでもないが、納税者による選択が、確定申告書への記載という形で納税申告と同時にされる場合であっても、選択と納税申告の間には、選択によって課税要件が最終的に充足され、その時点において納税義務が成立し、この成立した納税義務の内容を納税申告で確認できることから明らかである¹⁶。したがって、この納税申告の基本的な内容は、形式的には、課税要件の事実の存在の確認であり、実質的には実在する課税要件事実の金銭的評価の認定である。その法的性格としては、このような確認と認定との納税義務者による認識の表示であり、準法律行為として捉えることができる¹⁷。

すなわち、納税義務者による選択は、課税要件の充足という意味で、納税義務の成立までの段階を規律する実体法の領域から、納税申告に伴う納税義務の確定によって、課税要件の充足した納税義務の内容を確認する手続法上の行為となることと、表裏一体の關係でその納税申告の認識を表示する（準法律行為）ことになる。それは当然に、両者の税法における

¹⁴ 金子・前掲注 4、31 頁。

¹⁵ 須貝脩一「課税処分 of 性質に関する論争または租税債務関係理論のその後の発展」『行政行為と憲法（柳瀬博士東北大学退職記念）』有斐閣、1972）45 頁参照。

須貝教授は、アルベルト・ヘンゼルが実体法の領域で唱えた租税債務関係説を授權法・手続法の領域にまで展開し、租税債務関係説の立場から課税処分の性質を明らかにしたウェルナー・フルーメの所説を紹介・検討し、「要するにフルーメ理論はヘンゼルの考え方を手続法、行政機関の両側面を含む税務行政について発展させ、税務行政によって代表される国家の税法上の地位を明らかにした点において、ヘンゼル理論の特色が税法の実体法の範囲にだけにとどまっていたのと著しい対照をなすものといえよう。そして実体法、手続法の接点に位するものとして、課税処分の法的性質がフルーメによってヘンゼル説の帰結として詳しく論じられた。こういう意味では、両者は統一的に理解されるべきものだろう。」と述べられている。（須貝・同上、98 頁以下参照。）谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利』（ミネルヴァ書房、1995）68 頁参照。

¹⁶ 谷口勢津夫「錯誤に基づく選択権行使の拘束力に関する一考察」『税法学』491 号 17 頁参照。

¹⁷ 新井隆一「租税賦課行為の理論の再構成序説」『税法学』第 200 号記念号（1967）151 頁参照。なお、新井教授のいう「租税要件事実」は「課税要件事実」と同義であると理解している。

体系上位置づけられる法領域は異なるものと考えられる¹⁸。よって、課税要件の充足による納税義務の成立を前提として課税要件事実を認定する手続として性格づける租税債務関係説は、現行国税通則法においても採用されているものといえる¹⁹。

しかしながら、納税者の認識している課税要件事実の内容はあくまでも納税者の主観にすぎず、そこには客観性が認められないのも確かである。そこで、納税者主権の申告納税制度の運用を補完する働きが更正・決定に求められるのである。課税要件事実の具体的な認定にあたり、通常の納税申告と更正・決定における認識は、納税と徴税という利害の対立の中で行われるものであるから、当然にそのギャップは生じるものと思われる。このギャップを真実に合致させることができるかが重要である。例えば、修正申告は納税者自身の修正行為になるため、課税要件事実の認定が真実でないことを自ら認めることに他ならないが、更正は他人（課税庁）の認識による修正行為になる。このようにみれば、納税申告と更正とは、客観的には真実の課税要件事実を発見しようとして行われる納税者と課税庁との努力の競合的対立ということができる²⁰。これは理想的には、絶対的真実の発見を目的とする相対的真実の発見の過程であるともいえる。

第2節 実体的真実主義と更正の請求の関係

租税にあつては課税要件事実、すなわち、租税法律主義の要請する課税要件法定主義²¹を重視するよう要請するとする実体的真実主義という考え方がある。そこで、この考え方を一つのアプローチとして更正の請求による救済について考察したい。ここでは、後発的事由による更正の請求を主な検討対象としたい。

(1) 実体的真実主義とは

本来、税の負担は、担税力を中心に考えるべきであり、その担税力、すなわち、租税実体法に基づく真実の課税を測る指標となり得るのが実体的真実主義といわれる考え方である。実体的真実主義の定義付けは多数の研究者によってなされているが、参考として、ここでは碓井教授と谷口教授によるものを挙げておく。

碓井教授によると「租税法律主義のコロラリーとして、租税債務の認識にあたっては、課税要件事実が真実存在するか否かということが、出発点とされるべきである。このような考え方を筆者は『実体的真実主義』と呼んでいる。」²²と定義されておられ、谷口教授による

¹⁸ 谷口・前掲注 15、68 頁。

¹⁹ 金子 宏ほか編『租税法講座 一第 2 巻 租税実体法一』（ぎょうせい、1973）274 頁参照、北野弘久『租税法原論（第 2 版）』（青林書店、1988）151 頁参照。

²⁰ 新井・前掲注 17、152 頁参照。

²¹ 「『課税要件法定主義』とは、課税が国民の財産権の侵害であるために、課税要件と税の賦課・徴収の手続は法律によらなければならないという原則である。」（金子 宏『租税法〔第 22 版〕』（弘文堂、2017）82、83 頁）。

²² 碓井光明「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法学会編『租税法研究』第 11 号（有斐閣、1983）21 頁）参照。

と、「課税要件の充足によって客観的にまたは法律上当然に成立している納税義務の内容どおりに『正しく』課税要件事実が認定されなければならないという要請が、もっとも尊重されなければならないであろう。この要請は、租税債務関係説的構成による納税義務の確定の場面における、合法性の原則（租税法律主義から導き出される執行上の原則）の発現形態である。右要請を『実体的真実主義』と呼ぶことにする。」とされておられる²³。

両教授の共通する認識として、実体的真実主義とは、租税法律主義の要請するところの課税要件事実に沿った適切な課税を租税債務の認識の場面において機能させるべきという考え方であると理解できよう。端的に言えば、租税にあつては課税要件事実、すなわち、租税法律主義の要請する課税要件法定主義を重視すべきという考え方である。

(2) 実体的真実主義と後発的事由による更正の請求との関係

実体的真実主義と後発的事由による更正の請求との関係については、租税実体法と租税手続法との関係とした場合、前者の実体法の要請する課税要件事実と後者の手続法の要請する納税者が行う申告手続（確定）と捉えることができ、納税者の申告後、後発的事由によって課税要件事実の変動が生じたならば、この事実に基づいて更正の請求という是正手続を申請する局面に落とし込むことができる。

実体的真実主義からみた課税要件事実と、これに伴い納税者が行う後発的事由による更正の請求の位置づけについて谷口教授は、「特別の更正の請求（「後発的事由による更正の請求」と同じ意味―筆者注）は、課税期間または課税物件発生時点の経過後に生じた事実を納税義務の確定手続に反映させることを認める制度である・・・（中略）、特別の更正の請求は少なくとも形式的には実体的真実主義の例外ということができよう。」²⁴と述べておられ、また、その趣旨について、「不合理な結果(不当な税負担)について、個別的に納税者を救済するために、特別の更正の請求を認めていると解し・・・（中略）、納税義務者にとってやむを得ない事情によって、このような事実が形成された場合に限定して、これを理解すべきであるように思われる（下線部―筆者）。」²⁵と述べており、実体的真実主義の下での後発的事由による更正の請求の位置づけとして、後発的事由による更正の請求制度の納税者の権利救済という制度趣旨からも、例外的に認められた救済措置として認められるべきであるものと考えられる。

以上のことから、実体的真実主義により納税者の担税力に沿った課税を行う場合に、まず、納税者が申告により確定した課税要件事実をもって担税力をみることになる。これは、合法性の原則に従って納税者自らが確定させた納税者自身の担税力であると考えることができ、

²³ 谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利』（ミネルヴァ書房、1995）66頁）。

さらに、「現行税法上の表現を借りれば、課税要件事実すなわち実体的真実とは『課税要件等又は税額等の計算の基礎となった事実』（通則法23条2項1号）といってもよかろう。」（同上、66頁）と実体的真実についても言及している。

²⁴ 谷口・同上、79頁。

²⁵ 谷口・同上、79頁。

ここには確定という手続によって公定力が生じるものと理解できる。

次に、申告により確定した課税要件事実の後発的事由が生じ、その課税要件事実の変動に伴い、申告時よりも担税力が落ちた場合に、その事実の変動後の担税力に即した課税がなされるべきであるが、確定により形成力がはたらくため、是正手続を経なければそれがなされないという問題が生じ得るのである。この問題を解消すべく、確定された課税要件事実であるとしても、その変動により担税力が真実に落ちているのであれば、その変動後の担税力に即して課税がなされるべきとする是正措置として後発的事由による更正の請求が例外的に認められるものと理解でき、また、更正の請求制度の制度趣旨からも合致するものといえる。

このように、実体的真実主義は納税者の権利救済のために重要な考え方であるが、租税法はそれを制約する規定も定めている。更正の請求制度に関していえば、納税者が確定した租税債務を自己の有利に是正する場合、納税者自身では確定行為は行えず、更正の請求または取消訴訟のみによらなければならないとする更正の請求の排他性や取消訴訟の排他性がはたらくことになる。この制約の下で、後発的事由による更正の請求の射程は現状では狭いものとなっている。

つまり、実体的真実主義の例外として、後発的事由による更正の請求の適否の場面において、この問題が解消できなければ、実体的真実に沿った適正な課税の実現がなされない恐れがあるのである。

第3節 合法性の原則と更正の請求との関係

1. 合法性の原則の意義

行政、とりわけ行政処分に関する立法規定は、確かに、いったん処分がなされ、それに対して取消訴訟が提起された場合には、その裁判の基準となるものであるが、これらの立法趣旨を実現することにつき、行政庁自身が個々の事案についてそれらの立法を誠実に執行し、その趣旨を的確に実現すべき任務を負っているものと考えられる。

租税法における立法趣旨を考える場合には、租税法の全体を支配する基本原則である租税法律主義と租税公平主義の二つを基準に考えるべきである。租税法律主義は、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはないという原則をいい、憲法 30 条、84 条に規定され、国民の「自由と財産」を保障する憲法原理であるとされる。

租税法律主義の内容としては、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」、「手続的保障原則」、「遡及立法の禁止」、「納税者の権利保護」の六つが挙げられる²⁶。この内、「合法性の原則」とは、租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また、租税を徴収しない自由もなく、法律で

²⁶ 金子・前掲注 4、81 頁。

定められたとおりの税額を徴収しなければならないことをいう²⁷。この原則は、租税法律主義の手続法的側面であり、その根拠は、租税法の執行にあたって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によって取扱いがまちまちになり、税負担の公平が維持できなくなる、ということにある²⁸。その意味で、合法性の原則の結果として、課税庁と納税者の間では和解をすることもできないケースも出てくることになる。この点につき、アメリカではコンプライマイズという制度があり、納税者は課税庁と税額について和解することや、あるいは少額の場合には免除することが認められるケースもある。しかしながら、我が国の現行租税法上において、解釈上は極めて困難であり、もし仮にこれらを認めると、結果的には税務行政が混乱し、税務行政の信頼を失うことに加え、納税者間の公平が保てなくなる恐れがあると考えられる。いわば、合法性の原則には、租税公平主義を手続的な側面から補完する役割を担っているものともいえる²⁹。

2. 合法性の原則の位置づけ

金子教授は合法性の原則のについて次のように述べられている。「この実質的な根拠は、このように解さなければ、租税法の執行にあたって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によって取扱いが区々になり、税負担の公平が維持できなくなるということに求めることができる。」³⁰。すなわち、合法性の原則は課税要件法定主義から導き出される考え方というよりは、むしろ租税公平主義によって導き出されるものとも取れる³¹。

しかし、租税法理主義の萌芽は、マグナ・カルタ（1215年）にあり、「ルール・オブ・ロー」の原則である。このルール・オブ・ローの原則において、統治する者もまた法律に従うべきとする原理があり³²、そのルール・オブ・ローの原則に基づけば、租税法律主義の最も重視する理念は、納税者は法律の根拠に基づくことなしに、租税の納付を要求されることはないという、いわゆる「代表なければ課税なし」の精神であると考えられる。すなわち、租税法律主義は、財産権の収奪である課税に関し、国民の同意を要するという民主主義的要請によ

²⁷ 金子・前掲注4、87頁。金子 宏「更正の請求について」『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010）609頁参照。

²⁸ 金子・前掲注4、75頁参照。

²⁹ 金子 宏『所得税・法人税の理論と課題』（日本租税研究協会、2010）10頁参照。

³⁰ 金子 宏『租税法講座—第1巻 租税法基礎理論—』（ぎょうせい、1974）231頁、金子 宏『所得税・法人税の理論と課題』（日本租税研究協会、2010）9頁参照。

³¹ 佐藤英明教授は「この説明からも明らかなおお、実質的な面での合法性の原則の『出自』は租税公平主義にある。それとともに、課税要件法定主義と予測可能性原則とに2層化された租税法律主義の中では合法性の原則の位置づけは困難になる。

税務行政庁は法律の規定によらずして租税を減免することはできないという準則自体が放棄されるわけではない。・・・（中略）。ただ、それは、法による行政の原理を厳格化した租税法律主義の内容に含まれるとは考えるべきではなく、したがって、課税要件法定主義や予測可能性原則の内容を成す法準則との関係では劣後すると考えるべきだと思われる。（佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子 宏『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）68頁参照。）と述べられており、合法性の原則の原則の位置づけを課税要件法定主義や予測可能性原則に劣後し、準用規則としている。

³² 戒能通厚『現代イギリス法辞典』（新世社、2004）、8頁以下参照、田島 裕『イギリス法入門（第2版）』（信山社、2009）1頁。

るものであったが、それは恣意的課税から納税者を保護するという自由主義的要請を求めらるるものであると考えられる³³。そして、そのルール・オブ・ロー原則に基づけば、当然に合法性の原則は租税法律主義の手続的側面から見出すことはできる。しかし、合法性の原則が、課税の公平を保障するものとなるのが、租税法律主義において異質なものと考えるのは適当ではない。

つまり、租税法理主義の下で、民主主義的要請および自由主義的要請により納税者の財産権が保護されるためには予測可能性と法的安定性がその基礎となることは言うまでもなく、その中でも予測可能原則を担保するために、合法性の原則はその手続的側面および申告納税制度の裏側から支えるものとして位置付けるのが適当であると考えられる³⁴。

3. 予測可能性原則と更正の請求の関係

現代において経済活動の複雑化がより進む中で、その経済の発展に伴い税効果も増大、複雑化の一途を辿るが、その一方で納税者の経済活動の意思決定にも課税の予測可能性が求められる³⁵。この意味で、予測可能性とは、納税者の意思決定の前の段階において、その税効果を事前に予測できるものであるかということが重要な一つの要素となる。そして、租税法理主義の下で、自由主義的要請と予測可能性原則を担保するため、租税法領域に特有の厳格な規律をもたらしているのである。すなわち、合法性の原則は租税法律主義から導き出される法原則であり、法律による行政手続を租税法的に規律するものであると理解できる³⁶。

では、合法性の原則がはたらく現在の租税法領域の中で、更正の請求制度とはどのような関係に位置するのであろうか。それは、前述したとおり、納税者の予測可能性が担保されることが重要な要素であることから、申告納税制度の下での納税者の予測可能性をどのように解釈するかという点に集約されるものと考えられる。すなわち、納税者の予測可能性とは、納税者自らが認識し得た経済活動の結果として生じた課税要件事実の存在の確認と実在する課税要件事実の金銭的評価の認定を、申告という手続により確定したものが、その者の予測可能性の基準となるのではないかと考える。つまり、納税者の行う更正の請求とは、端的に言えば、自己の予測可能性から外れた課税要件事実により生じた金銭的評価の認定を受けた結果、税額が過大になったことに起因する是正手続であると考えられる。そして、その是正手続によって納税者のみならず、課税庁においても真実の課税要件事実に沿うよう努めなければならないのである。それが、侵害規範である租税法の下での納税者の権利保護と租税法律主義の理念にも通ずるアプローチであると考えられる。

合法性の原則という観点から減額更正を捉えれば、租税法は強行法規であり、法律に従って執行されなければならないが、更正の請求の除斥期間が経過しない限りにおいては、課税庁は

³³ 田中 治「租税法律主義の現代的意義」『税法学』第 566 号 (2011) 243 頁参照。

³⁴ 馬場 陽「租税訴訟における和解—『合法性の原則』の行政法学的意義とその限界についての一考察—」『税法学』第 574 号 180 頁参照。

³⁵ 馬場・同上、180 頁。

³⁶ 金子 宏『租税法理論の形成と解明 (上)』(有斐閣、2010) 43 頁参照。

申告した税額の過大に気付いた場合、あるいはそれを納税者自らが発見した場合には減額更正をしなければならないものと解すこともできる³⁷。そして、更正の請求の手段のみでしか減額更正の手段は認められないとする更正の請求の排他性の原則についても、それを厳格に解すべきではなく、他の手段による還付の方法が許されて然るべきものとする³⁸。

³⁷ 金子 宏「更正の請求について（講義録）」『税大ジャーナル』第3号（税務大学校、2005）8頁、『租税法〔第14版〕』（弘文堂、2009）73頁参照。

³⁸ 同上、7頁。

金子教授は、更正の請求の排他性を原則的に認めながらも、「過大に申告してしまったことが重大な誤りであって、そして、更正の請求以外に救済を認めなければ、納税者の利益が著しく害されてしまうと認められる事情があるというような場合・・・（中略）には、更正の請求以外の方法を認めてもいいのではないかと思います。」と述べられており、更正の請求以外の手段による救済の許容性を認めている。

おわりに — 合法性の原則の限界と違法是正手続のあり方 —

本論文では、近時に出された事例をもとに納税者の権利保護や納税者にとっての権利救済手続と位置づけられる更正の請求制度の沿革および制度趣旨を理解した上で、判例をもとに、通則法 23 条 1 項の通常の更正の請求および同条 2 項の後発的事由による更正の請求における適用範囲について研究した。

第 1 章及び第 2 章では、更正の請求制度の沿革を概観し、平成 23 年度税制改正以後の現行の更正の請求制度の制度趣旨とその問題点を確認した。更正の請求制度創設時から現在までの沿革をみることで、申告納税制度とは深い関係にあることや、その申告納税制度の理念から導き出される更正の請求制度の制度趣旨を改めて確認できた。つまり、納税者による税額等の自主計算・自主申告を基礎として納税する上で、複雑な税額計算や法令解釈の誤りのみならず、納税申告後に生じた後発的事由から納税者の権利を保護することに資するという更正の請求の位置づけを確認できた。換言すれば、納税者が行う税額等の計算に誤りが存在することを暗に容認しており、納税者にとって複雑な税額計算の補完的な役割を担うもうものとも考えられる。

申告納税制度の下での更正の請求の果たすべき役割とは、納税申告を行った納税者が、申告により確定させた税額が過大であることなどを法定申告期限後に気付いた場合に、納税者自らがその変更、是正のための必要な手続手段をとることを可能ならしめ、納税者の権利救済措置として機能することである¹。しかしながら、納税者の権利救済を主目的としながらも、要件規定の不明確さや、更正の請求の排他性の原則、制度趣旨とは乖離した実情であることにも触れることができた。特に、期間制限の問題に着目すれば、平成 23 年度税制改正により通常の更正の請求における請求期間は 5 年にまで拡大し、その運用上の問題が新たに生じたというよりも、むしろ、その 5 年という請求期間内における更正の請求の請求事由が通常の更正の請求によるものであるか、後発的事由によるものであるかという、通則法 23 条 1 項及び 2 項の関係についても言及することができた。

平成 23 年度税制改正において、更正の請求の期間制限は 5 年に延長し、増額更正や修正申告と等しい宥恕期間が設けられたことにより納税者の権利保護の拡充が図られた。しかし、その副産物として、税務行政の運用上の問題や前述した 1 項および 2 項の適用関係が不明確になったことも分かる。他にも、更正の請求制度の問題点は多々存在する。更正の請求制度が申告納税方式の下で、税額が過大であった場合の是正手続は更正の請求によってのみ認められるものであること、いわゆる更正の請求の排他性の原則により、時にはその作用が納税者に不利に働く場合が生じ得ることもあるのである。

また、その請求には期間制限が設けられている制約の中で、その適用要件を厳格に解釈されることにより、更正の請求が認められないケースを第 3 章から第 7 章までの判例研究を

¹ 荒井 勇、志場喜徳郎他編『国税通則法精解』（大蔵財務協会、2010） 335 頁、碓井光明「更正の請求についての若干の考察」『ジュリスト』第 677 号 64 頁。

通じて検討を行った。特に、後発的事由による更正の請求の規定の解釈は、納税者にとってはあまりにも不明確であり、納税者の権利を害する事例も少なくない。例えば通則法 23 条 2 項 3 号のいう「やむを得ない事情」の解釈などは、過去の判例においても、明瞭な基準となるものは散見できないものである。しかし、一定の条件として納税者の帰責性の有無の判断が、その請求理由に大きく影響することは明らかになった。しかしながら、その帰責性を各個別の納税者に当てはめるときの一定の基準までは見出されない。つまり、帰責性の程度が具体的に明らかにされない以上、事例ごとにその判断がなされるために理論的なアプローチを困難にさせているものともいえる。つまり、その帰責性の判断を踏まえ課税行政庁の裁量的判断は厳密な意味において介在するのである。その点においても、今一度更正の請求制度の趣旨を確認し、見直しを図るべきであると考ええる。

第 3 章では、平成 23 年税制改正の橋掛けとなる重要な事例をもとに更正の請求制度の適用範囲について考察してきた。ここでは、主として通則法 23 条 1 項の通常更正の請求の適用可否に着目して判例研究を行った。特に、平成 23 年度税制改正以前においては、その期間制限の問題に着目すれば、更正の請求の排他性により、税額の減額更正を行う手段は更正の請求によってしか認められていない中で、更正の請求ができる期間は 1 年以内という制限された期間であり、増額更正や修正申告に比べ、非常に限定されたものである。

まず、社会保険診療報酬の必要経費につき実額控除を適用するか概算経費を適用するかの選択に伴い、確定申告後にその選択変更が更正の請求の要件に該当するかを判断すべく、選択変更の可否について検討した。選択の変更について、社会保険診療報酬の必要経費につき概算経費控除を選択したという意思表示を重視すること、すなわち、選択手続重視説をとることで、納税者が確定申告において、計算方式の選択を納税者の自由な選択に委ねられている以上、いったん選択した計算方式を後になって変更することは許されないという論拠が最高裁により示されたことで、税額が適正に算定された場合における選択の変更は認められず、更正の請求ができないケースとして位置づけられた。

加えて、税額控除規定における計算誤りが更正の請求によって認められるか否かについて事例をもとに、選択した上での計算誤りが更正の請求の要件を満たし得るか検討した。判旨においても、税額控除規定を適用するか、損金算入を適用するかの選択を行った後の選択変更については、選択した上での転記ミス、記載ミスなどを原因とする計算誤りは更正の請求の要件を満たすものとして、納税者が救済された事例であり、申告書における選択そのものの範囲内であれば更正の請求は可能であることを示した点において意義のある事例であったと評価できる。

第 4 章では、前章とは異なり、後発的事由による更正の請求に着目する。後発的事由の該当要件の検討として、通則法 23 条 2 項 1 号の「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等」の解釈を中心としてその検討を行った。基本的には納税者が租税を免れる目的によって得た裁判例等の判決等については「納税者の帰責性」の

観点から、同号の「判決」には該当しないとされる。

そして、上記に掲げた場合以外で、更正の請求によって救済が図れなかった場合については、その理由ごとに分類することができた。これらの事例については、更正の請求の制度趣旨からして、申告時に納税者において課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に変更をきすことを予測し得なかった場合が前提となることも確認できた。

しかし、前述したとおり、その帰責性の判断には個別具体的な判定のみが事例により示されるにとどまり、理論的にその基準を示すことの困難さが浮き彫りになった。

そして、第5章において、その「判決」についてより具体的な事例を用いて研究を深めていくこととした。ここでは、相続財産に係る「時効援用判決」の該当性について争われた事例（大阪高裁平成14年7月25日判決）と相続財産に係る「取消判決」の遡及効について争われた事例（最高裁平成22年10月15日判決）とを検討し、その射程について考察した。具体的には、通則法23条2項1号の「判決」について、「時効」と「取消判決」の遡及効が租税法上対照的な判断がなされた事例を題材として、遡及効の影響により、相続財産とその帰属が事後的に変動した場合の更正の請求による救済が図られるかについて検討した。

時効の援用により変動した課税要件事実を、通則法23条2項1号の「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」にすべきか検討したが、相続開始時から時効完成までの間、時効中断を食い止めることができなかった場合を、「納税者の責めに帰す」という納税者の帰責性の判断が絡み、その請求が認められないという判断がなされている点からも、時効援用判決における「判決」に該当するか否かという判断とそれに加えて、後発的事由に更正の請求には帰責性の有無が重大な要素として捉えられていることが明らかになった。

また、「取消判決」の遡及効が争われた事例では、係属中であった所得税更正処分等の取消訴訟の取消判決の確定が遡及効を有し、その更正処分により生じた過納金の還付請求権が相続財産を構成するか否かが争われた。そこでは、「取消訴訟の確定判決によって取り消された行政処分の効果は、特段の規定のない限り、遡及して否定され、当該行政処分は、当初からなかった状態が回復される。」という、いわゆる取消判決の形成力が認められることで、還付請求権も相続財産を構成すると判示された。すなわち、納税者の行った申告納税による納税義務の「確定」が取消判決の形成力により否定され、納税者の予測し得ない課税要件事実の変動をいかに考えるべきかという問題に差し当たるのである。そして、その課税要件事実の変動を納税者の予測可能性の観点から検討していくこととした。

本件においては、この公法における取消判決の遡及効理論（形成力による納税者の申告行為の効力の否定）のみから本件過納金還付請求権を解釈したものであり、相続税法の条文に根拠を置かない租税法主義に反するものと考えたうえで、納税者の予測可能性の観点から、この形成力よりも納税者の申告行為（修正申告）を優先すべきであると考えた。

このような事実を課税の基礎とする場合は、因果関係のある当事者間および手続によっ

てその事実の「確定」を行い、その確定を行った段階で、課税の適切な是正を計ることが適当ではないだろうか。

これは本来の後発的事由による更正の請求の制度趣旨にも合致するものといえる。つまり、「同条 2 項 1 号課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」を、後発的に変動した事実にまで広げて解釈することで、「時効援用判決」や「取消判決の遡及効」という納税者の予測し得ない事由によっても、後発的事由による更正の請求による救済の可能性を見出すべきであると考ええる。

第 6 章では、錯誤無効が通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「やむを得ない事情」に該当するかが争いとなった裁判事例についての検討を行った。通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「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係る契約が、解除権の行使によって解除され、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って解除され、又は取り消されたこと」については、「解除」には、法定の解除事由がある場合のみが同号に該当し、合意解除等については該当しないとされる。これに関連して、取消しについても同様の解釈がなされている。以上のことから、後発的事由の判断基準は「納税者の帰責性」をもとに行っているといえる。しかし、この点については前述したとおり、「帰責性」が不明確であり厳格に判断されるがために、納税者の権利救済が図られていない。従って、納税者保護の観点から、「帰責性」を明確に示し、さらに、「帰責性」の拡充を図るべきであるとの結論に至った。

第 5 章から第 6 章にかけて、「時効援用判決」及び「錯誤無効」を取り上げた。これらについてはいずれも、裁判所等が課税の安定性（租税債権の早期確定）を厳格に示した判決であると考えられるが、納税者の「帰責性」の観点から、権利救済が図られるべきものである。

従って、限定的に捉えられている後発的事由の該当要件である「帰責性」の拡充を図るべきであると考える一方で、帰責性の判断は結局のところ個別の事例の領域にとどまるものと考えられるため、その解釈には限界を感じる。つまり、帰責性の判断のみではなく、課税要件事実即ち担税力による課税がなされるべきとする租税法律主義の本来の理念的なアプローチをより強めていくほかに、更正の請求による救済は図れないものとするに至った。

第 7 章では、「取消判決」の判例に関連し、法人税法における前期損益修正による修正処理と更正の請求による修正処理との妥当性を検討したものである。すなわち、取消判決により無効となった収益について、過年度の課税所得計算において益金の額に算入されていた部分の処理を巡って争われたものである。法人税法上の取扱いとして前期損益修正の手続を経て損金計上を行い、欠損金として将来の益金の額と相殺することによって調整されるべきであるが、ゴーイング・コンサーンが機能しない中で前期損益修正を行うことは不合理であるため、更正の請求の申立をし、その無効となった過年度の収益部分の返還の可否について検討した。そこで見えてくる一つの側面として、不当利得返還請求としての更正の請求の意義を再考することができた。すなわち、課税要件事実即ち課税を行うべきとする課

税要件法定主義を重視したうえで、課税がなされなければならないとする租税法律主義のもつ理念的側面から課税要件事実が事後的に変動した場合における是正手続の必要性を確認できた。

そして、第8章において、前章に関連して、不当利得返還請求としての更正の請求の性質から、違法な課税状態の是正措置として更正の請求の射程について検討した。具体的には、更正の請求の性質を、租税法律関係、実体的真実主義、合法性の原則という3つの側面から考察し、違法な課税状態をいかにして真実の課税に近づけていくかという課税適状化を、申告納税制度の下で実現するための一つの手段として更正の請求を位置付けることが重要であると考えた。換言すれば、課税適状化のプロセスとして更正の請求を位置付け、積極的に運用することで、担税力に即した課税の実現を果たすべきであると考えた。

しかし、前章までの判例研究を通じて浮き彫りとなった更正の請求の運用上の問題は、主として、後発的事由による更正の請求においては、その規定条文の不明確さに集約された。この点については、事例研究により一定の成果は認められるが、納税者の予測可能性や帰責性については明確な基準が示せないままに、課税行政庁や裁判所等の判断には裁量的な判断にならざるを得ないことも確認できた。そこには、ある意味で納税者に有利になる減額更正としての更正の請求の限界を見出すことができるのである。

また、合法性の原則の要請する「課税要件が充足されている限りは、租税行政庁には減免の自由はなく、租税を徴収しない事由もなく、また法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない」という理論上の原則を貫徹しようとするれば、課税庁の効果裁量の余地も要件裁量の余地も認められない。つまり、「やむを得ない」という不確定概念の解釈に関し、要件裁量の余地すら認めないとすると、恣意的な課税の余地が法理論上は排除され、租税法律主義が貫徹されることとなる。

しかしながら、その不確定概念については、租税法規の中で、ある程度の合理性が認められる可能性もあり得る。そう考えると、合法性の原則により守られるべき法益は、租税公平主義であろうと思われる。

いずれにしても、本論文において、申告納税制度の下での更正の請求による救済の射程について研究を進めてきたが、その射程は、申告納税制度ひいては租税法律主義から導き出せる合法性の原則に基づき納税者の権利保護と租税公平主義の双方の側面から、真実の課税要件事実に沿った課税がなされるべきとする租税法の基本原則から導き出されるべきであることを本研究の一つの結論としたい。更正の請求における不確定概念の解釈上の問題や、課税行政庁側の立法的裁量判断の余地の許容性など、更正の請求制度のみならず、租税争訟にまで視点を広げれば未だに検討すべき問題は大きいにある。これらの点については今後の検討課題としたい。

参考文献等

【著書】

- ・荒井 勇・志場喜徳郎他編『国税通則法精解』（大蔵財務協会、2019）
- ・新井隆一『税法の原理と解釈』（早稲田大学出版部、1967）
- ・———『課税権力の本質』（成文堂、1972）
- ・———『租税法講義』（青林書院、1972）
- ・宇賀克也『行政手続法の理論』（東京大学出版会、1995）
- ・———『行政手続法の解説』（学陽書房、1994/5）
- ・———『行政手続・情報公開（行政法研究双書）』
- ・———『行政救済法、第2版（行政法概説）』（有斐閣、2009/6）
- ・占部裕典『租税債務確定手続』（信山社、1998）
- ・海老沢俊郎『行政手続法の研究（熊本大学法学会叢書）』（成文堂、1992/10）
- ・行政管理研究センター編集『逐条解説行政手続法, 27年改訂版』（ぎょうせい、2015/4）
- ・金子 宏『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣、2010）
- ・———『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010）
- ・———『租税法[第22版]』（弘文堂、2017）
- ・北野弘久『税法解釈の個別的研究Ⅰ』（学陽書房、昭和54年）
- ・清永敬次『税法 [新装版]』（ミネルヴァ書房、2013）
- ・後藤光男編『人権保障と行政救済法』（成文堂、2010/1）
- ・酒井克彦『「正当な理由」をめぐる認定判断と税務解釈—判定に迷う《加算税免除規定》の解釈』（清文社、2015）
- ・———『新しい加算税の実務～税務調査と資料情報への対応～』（ぎょうせい、2016）
- ・酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論 第3版—要件事実と主張・立証責任を理解する—』（財経詳報社、2013）
- ・酒井克彦『クローズアップ租税行政法 第2版 —税務調査・税務手続を理解する—』（財形詳報社、2016）
- ・佐藤孝一『資産税の法解釈と実務』（大蔵財務協会、2004）
- ・塩野 宏『オットー・マイヤー行政法学の構造』（有斐閣、昭和37年）
- ・塩野宏、高木光『条解行政手続法』（弘文堂、2000）
- ・品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、2017）
- ・———『現代税制の現状と課題（租税手続編）』（新日本法規出版、2017）
- ・島津一郎ほか「基本法コンメンタール相続 [第5版]」（日本評論社、2007）
- ・白崎浅吉ほか『相続税法解説』（税務研究会、昭和61年）
- ・須貝脩一『税法講義1』（有信堂、1953）
- ・———「租税債務関係の理論」（三晃社、1961）

- ・ 関子善信『租税法律関係論—税法の構造—』（成文堂、2004）
- ・ 杉村章三郎『独逸租税法論』（有斐閣、1931）
- ・ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』（第一法規、1982）
- ・ 田中二郎『租税法（新版）』（有斐閣、）
- ・ 中川善之助ほか『注解相続法』（法文社、1951）
- ・ 中川一郎『税法の解釈及び適用』（三晃社、1961）
- ・ 畠山武道『租税法』（青林書院新社、1979）
- ・ 林 修三『法令用語の常識〔第3版〕』（日本評論社、2005）
- ・ 松尾 弘、益子良一編著『新訂 民法と税法の接点 基本法から見直す租税実務』（ぎょうせい、2007）
- ・ 松沢 智『租税法の基本原理』（中央経済社、1983）
- ・ 水野忠恒『租税法〔第5版〕』（有斐閣、2011）
- ・ 村井 正『租税法—理論と政策—〔改訂版〕』（青林書院、1993）
- ・ 山下和博編著『平成30年度版国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説』（大蔵財務協会、2017）
- ・ 山本守之・守之会『新版 検証税法上の不確定概念』（中央経済社、2015）
- ・ 吉野夏己『紛争類型別行政救済法、第3版』（成文堂、2012）
- ・ 我妻 栄編『判例コンメンタールⅦ相続法』（日本評論社、1967）
- ・ 渡邊定義、平岡 良、山野修敬編著『相続税 更正の請求—Q&A と事例解説—』（新日本法規出版株式会社、2019）

【論文】

- ・ 伊藤信彦「更正の請求に係る諸問題」『税務事例研究 CD-ROM 第7号』『税務事例研究』第156巻（日本税務研究センター、2016、2017）
- ・ 伊藤義一「更正の請求制度について」『会計ジャーナル』第14巻1号（日本公認会計士協会、1982）
- ・ 岩垣陽一「立法趣旨から探る税務のポイント(第22回)課税負担の錯誤と更正の請求[東京地裁平成21.2.27判決]」『税理』第60巻7号（ぎょうせい、2017）
- ・ 碓井光明「課税要件法と租税手続法との交錯（租税法の基礎理論）」『租税法研究』第11巻（有斐閣、1983）
- ・ ———「租税法における実体的真実主義優先の動向—更正の請求及び固定資産税課税誤りの救済—」『納税者保護と法の支配 山田二郎先生喜寿記念』（信山社、2007）
- ・ ———「更正の請求についての若干の考察」『ジュリスト』第677号（有斐閣、1978）
- ・ 占部裕典「時効が課税関係に及ぼす影響 相続税法における時効取得と特別の更正の請求の可否を中心に」『麻田貞雄教授退職記念論集』同志社法學』第58巻4号（同志社法学会、2006）

- ・————「青色申告の理由差替えと主張制限—租税確定・租税訴訟手続の基本構造との関係において—」『租税行政と納税者の救済 松沢智先生古希記念論文集』（中央経済社、1997）
- ・————「心裡留保の有無に基づく修正申告の効力及び更正の請求の可否」『税研』第178巻（日本税務研究センター、2014）
- ・大淵博義「更正の請求制度とその周辺の課税上の諸問題(第1～3回)更正の請求制度の条文構成上の問題点と条文解釈をめぐる論点の考察」『租税研究』第769、770、771号（日本租税研究協会、2013、2014）
- ・————「課税処分取消判決による所得税還付請求権の相続財産性（1）、（2）」『月刊税務事例』第41巻11、12号
- ・岡 正晶「加算税が課されなくなる要件（正当な理由）」『税務事例研究 CD-ROM 第4号』『税務事例研究』第136号（日本税務研究センター、2013、2014）
- ・小田修司「後発的事由による更正の請求」『税務事例研究 CD-ROM 第4号』『税務事例研究』第133巻（日本税務研究センター、2013、2014）
- ・乙部哲郎「論説租税法と信義則（一）判例を中心に」『神戸学院法学』第27巻4号（神戸学院法学、1998）
- ・片山直子「立法趣旨から探る税務のポイント(第13回)所得税額控除の計算誤りを理由とする更正の請求の可否[最高裁第二小法廷平成21.7.10判決]」『税理』第59巻11号（ぎょうせい、2016）
- ・金子 宏「更正の請求について」『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010）（初出『税大ジャーナル3号』、2005）
- ・岸田貞夫「後発的事由による更正の請求についての一考察」『納税者保護と法の支配 山田二郎先生喜寿記念』（信山社、2007）
- ・木村弘之亮、後藤正幸「更正の請求に対する一部減額更正処分と再更正処分」『租税行政と納税者の救済 松沢智先生古希記念論文集』（中央経済社、1997）
- ・清田幸弘「特集 減額要因が含まれる土地の相続税評価の実務ポイント 後発的減額要因による更正の請求等」『税理』第60巻14号（ぎょうせい、2017）
- ・清永敬次「更正の請求に関する若干の検討」『憲法裁判と行政訴訟 園部逸夫先生古希記念』（有斐閣、1999）
- ・藏重有紀「判決を後発的理由とする更正の請求の要件」『山田二郎先生喜寿記念 納税者保護と法の支配』（信山社、2007）
- ・小池正明「再転相続における相続税課税の諸問題」『税務事例研究 CD-ROM 第4号』『税務事例研究』第135号（日本税務研究センター、2013、2014）
- ・権田和雄「後藤勝喜教授退職記念号 後発的事由による更正の請求：課税負担の錯誤」『九州国際大学法学論集第21巻1・2・3合併号』（九州国際大学法学会、2015）
- ・酒井克彦「更正の予知なき加算税免除制度の改正」『中央ロー・ジャーナル』第13巻2号

- ・佐藤孝一「租税判例研究 共同相続人の一人が全財産を取得し,他の相続人に代償金を支払う遺産分割協議に基づいて相続税の申告をした他の相続人が,代償債務の不履行を理由に上記協議を解除し,再遺産分割協議では財産を取得しなかったとして行った更正の請求の適否[大阪高裁平成 27.3.6 判決]『月刊税務事例』第 48 卷 10 号 (財経詳報社、2016)
- ・塩入みほも「租税法関係と行政行為」『租税正義と国税通則法総則』(信山社、2018)
- ・品川芳宣「税務官庁の対応に起因する『正当な理由』と最近の最高裁判決の問題点」『納税者保護と法の支配 山田二郎先生喜寿記念』(信山社、2007)
- ・渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」『税研』第 139 号 (財経詳報社、2008)
- ・———「遺産分割協議の詐害行為取消と課税関係」『税務事例研究 CD-ROM 第 4 号』『税務事例研究』第 138 号 (日本税務研究センター、2013、2014)
- ・杉沢史郎「通則法実務 『判決』に基づく更正の請求をめぐる問題(上)」『税理』第 59 卷 14 号 (ぎょうせい、2016)
- ・関野和宏「国税通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求と判決の既判力との関係」『税大論叢』第 53 号
- ・背戸柳良辰「相続税法における更正の請求の特則とその適用について」『青山ビジネスロー』第 1 卷 1 号 (2012)
- ・高梨克彦「更正の請求における『やむを得ざる事情』と『税法の誤解』考 (1)、(2)」『税法学』第 442、443 号 (税法研究所、1987)
- ・———「法定申告期限から 10 か月以内の合意解除には、更正の請求の要件『やむを得ない理由』(国税通則法 23 条 2 項 3 号、同条施行令 6 条 1 項 2 号)を要することとし、この解除が専ら租税回避のためにされた場合には、この要件を充足しない、判示した事例」『シュトイエル』第 337 号 (税法研究所、1990)
- ・高橋 靖「課税要件論と中国租税法」『行政法と租税法の課題と展望 新井隆一先生古希記念』(成文堂、2000)
- ・高野幸大「相続財産の評価と納税」『租税法研究』第 23 号 (租税法学会、1995)
- ・竹下重人「特別の更正の請求の諸問題 (未定稿)」『税法学』第 417 卷 (税法研究所、1985)
- ・田中 治「租税法主義の現代的意義」『税法学』第 566 卷 (日本税法学会)
- ・谷口勢津夫「通常の更正の請求と特別の更正の請求との関係」『シュトイエル』第 328 卷 (税法研究所、1989)
- ・谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利』(ミネルヴァ書房、1995)
- ・———「登録免許税の法的構造と権利救済—納税義務の自動確定に関する一考察—」『行政法と租税法の課題と展望 新井隆一先生古希記念』(成文堂、2000)
- ・———「課税処分取消訴訟に係る訴えの利益と更正の請求の排他性」『税法学』第 575 卷 (日本税法学会、2016)

- ・————「過大納付税額の不当利得返還請求の許容性」『行政法理論の探求：芝池義一先生古稀記念』（有斐閣、2016）
- ・戸江千枝「実体的真実主義(その2)近年の裁判例における「やむを得ない」理由の判断」『西南学院大学大学院法学研究論集第30巻』（西南学院大学大学院、2015）
- ・————「実体的真実主義(その1)学説の概観」『西南学院大学大学院法学研究論集』第29巻（西南学院大学大学院、2014）
- ・————「後発的事由に基づく更正の請求における実体的真実主義と納税者の帰責性」（九州法学会会報、2013）
- ・中里 実「戦後日本における租税法の成立と発展—金子租税法学を中心に」『租税法の発展』
- ・長戸貴之「相続税法と遡及効：裁判例・裁決例の分析から」『東京大学法科大学院ローレビュー』第7巻
- ・原田尚彦『行政法要論（改訂増補版）』（学陽書房、1981）
- ・細川和憲「更正の請求期間を経過した減額更正の請求」『現代法学』第20巻（東京経済大学現代法学会）
- ・増田英敏「租税法律主義と租税法律主義の衝突」『税法学』第566巻（日本税法学会、2011）
- ・水野武夫「誤った課税の是正方法のあり方」『税法学』第566巻（日本税法学会、2011）
- ・水野武夫「租税訴訟制度の再検討」『税法学』第568巻（日本税法学会、2012）
- ・山崎広道「処分理由の付記と理由の差替え」『税法学』第569巻（日本税法学会、2013）
- ・————「処分理由として求められる付記理由の内容」『税法学』第576巻（日本税法学会）
- ・山本守之「特集 悩める税務判断を徹底検証！ 法人税+更正の請求 税務調査手続の不確定概念『不確定概念』とは何か」『税務弘報』第61巻2号（中央経済社、2013）
- ・山本洋一郎「納税申告の誤りの是正をめぐる問題」『税法学』第569巻（日本税法学会、2013）
- ・和田正明「国税通則法二三条の解釈」『ジュリスト』第1010巻（有斐閣、1992）

【参考資料】

- ・租税訴訟学会編『租税訴訟 第3号—租税手続における納税者の権利保障—』（財経詳報社、2010）

【判例等】

- ・和歌山地裁昭和37年4月28日判決（昭和33年（行）第7号）LEX/DB:21016080
- ・大阪高裁昭和38年1月22日判決（昭和37年（ネ）第666号）LEX/DB:21017010
- ・最高裁昭和39年10月22日判決（昭和38年（オ）第499号）LEX/DB:21019940
- ・東京地裁昭和41年6月30日判決（昭和38年（ワ）第5054号）LEX/DB:21023840

- ・東京高裁昭和 42 年 12 月 26 日判決（昭和 41 年（ネ）第 1735 号）LEX/DB:21026980
- ・最高裁昭和 49 年 3 月 8 日判決（昭和 43 年（オ）第 314 号）LEX/DB:21045520
- ・東京地裁昭和 50 年 5 月 6 日判決（昭和 44 年（行ウ）第 198 号）LEX/DB:21050300
- ・東京高裁昭和 51 年 7 月 19 日判決（昭和 50 年（行コ）第 33 号）LEX/DB:21055020
- ・最高裁昭和 57 年 2 月 23 日判決（昭和 51 年（行ツ）第 98 号）LEX/DB:21075830
- ・東京地裁昭和 52 年 8 月 10 日判決（昭和 49 年（行ウ）第 84 号）LEX/DB:21059050
- ・東京高裁昭和 54 年 6 月 26 日判決（昭和 52 年（行コ）第 56 号）LEX/DB:21066420
- ・東京地裁昭和 54 年 3 月 15 日判決（昭和 52 年（行ウ）第 289 号）LEX/DB:21065060
- ・東京高裁昭和 55 年 4 月 30 日判決（昭和 54 年（行コ）第 29 号）LEX/DB:21069370
- ・最高裁昭和 56 年 1 月 22 日第一小法廷判決（昭和 55 年（行ツ）第 102 号）LEX/DB:21072060
- ・名古屋地裁昭和 51 年 9 月 24 日判決（昭和 48 年（ワ）第 2737 号）LEX/DB:21055430
- ・名古屋高裁昭和 52 年 6 月 28 日判決（昭和 51 年（ネ）第 448 号）LEX/DB:21058390
- ・最高裁昭和 53 年 3 月 16 日判決（昭和 52 年（オ）第 987 号）LEX/DB:21061280
- ・岡山地裁昭和 55 年 3 月 31 日判決（昭和 52 年（行ウ）第 2 号）LEX/DB:21069120
- ・広島地裁昭和 56 年 2 月 26 日判決（昭和 53 年（行ウ）第 5 号）LEX/DB:21072490
- ・宮崎地裁昭和 56 年 3 月 30 日判決（昭和 55 年（ワ）第 183 号）LEX/DB:21072920
- ・福岡高裁昭和 57 年 2 月 26 日判決（昭和 56 年（ネ）第 58 号）LEX/DB:21075890
- ・京都地裁昭和 56 年 11 月 20 日判決（昭和 56 年（行ウ）第 14 号）LEX/DB:21075300
- ・名古屋地裁昭和 57 年 8 月 27 日判決（昭和 55 年（行ウ）第 27 号）LEX/DB:21076900
- ・横浜地裁昭和 60 年 7 月 3 日判決（昭和 56 年（行ウ）第 23 号）LEX/DB:22000570
- ・東京高裁昭和 61 年 11 月 11 日判決（昭和 60 年（行コ）第 59 号）LEX/DB:22002093
- ・最高裁昭和 62 年 7 月 10 日第二小法廷判決（昭和 62 年（行ツ）第 18 号）LEX/DB:22002466
- ・横浜地裁昭和 60 年 9 月 18 日判決（昭和 58 年（行ウ）第 11 号）LEX/DB:22000840
- ・東京高裁昭和 61 年 7 月 3 日判決（昭和 60 年（行コ）第 82 号）LEX/DB:22002027
- ・福岡地裁昭和 60 年 9 月 24 日判決（昭和 58 年（行ウ）第 3 号）LEX/DB:22000620
- ・福岡高裁昭和 63 年 6 月 29 日判決（昭和 60 年（行コ）第 17 号）LEX/DB:22002925
- ・最高裁平成 2 年 6 月 5 日判決（昭和 63 年（行ツ）第 152 号）LEX/DB:22003751
- ・盛岡地裁平成 5 年 3 月 26 日判決（昭和 63 年（行ウ）第 3 号）LEX/DB:22006411
- ・横浜地裁平成 9 年 11 月 9 日判決（平成 8 年（行ウ）第 9 号）LEX/DB:28041106
- ・東京高裁平成 10 年 7 月 15 日判決（平成 9 年（行コ）第 193 号）LEX/DB:28041105
- ・熊本地裁平成 12 年 3 月 22 日判決（平成 11 年（行ウ）第 6 号）LEX/DB:28060996
- ・福岡高裁平成 13 年 4 月 12 日判決（平成 12 年（行コ）第 12 号）LEX/DB:28082560
- ・神戸地裁平成 14 年 2 月 21 日判決（平成 12 年（行ウ）第 51 号）LEX/DB:28071017
- ・大阪高裁平成 14 年 7 月 25 日判決（平成 14 年（行コ）第 21 号）LEX/DB:28072342
- ・最高裁平成 15 年 4 月 15 日決定（平成 13 年（行ツ）第 245 号）LEX/DB:28130611
- ・最高裁平成 15 年 4 月 25 日判決（平成 13 年（行ヒ）第 230 号）LEX/DB:28081214

- ・熊本地裁平成 18 年 1 月 26 日判決（平成 16 年（行ウ）第 3 号）LEX/DB:28111180
- ・福岡高裁平成 18 年 10 月 24 日判決（平成 18 年（行コ）第 7 号）LEX/DB:28131807
- ・最高裁平成 21 年 7 月 10 日判決（平成 19 年（行ヒ）第 28 号）LEX/DB:25440919
- ・長崎地裁平成 18 年 11 月 7 日判決（平成 17 年（行ウ）第 6 号）LEX/DB:281303743
- ・福岡高裁平成 19 年 10 月 25 日判決（平成 18 年（行コ）第 38 号）LEX/DB:25400382
- ・最高裁平成 22 年 7 月 6 日判決（平成 20 年（行ヒ）第 16 号）LEX/DB:25442386
- ・東京地裁平成 21 年 2 月 27 日判決（平成 19 年（行ウ）第 322 号）LEX/DB:25441097
- ・高知地裁平成 22 年 1 月 22 日判決（平成 21 年（行ウ）第 3 号）LEX/DB:25482740
- ・高松高裁平成 23 年 3 月 4 日判決（平成 22 年（行コ）第 8 号）LEX/DB:25482741
- ・広島地裁平成 23 年 9 月 28 日判決（平成 22 年（行ウ）第 4 号）LEX/DB:25480115
- ・東京地裁平成 25 年 10 月 30 日判決（平成 24 年（行ウ）第 212 号）LEX/DB:22002466
- ・東京高裁平成 26 年 4 月 23 日判決（平成 25 年（行コ）第 399 号）LEX/DB: 25446696
- ・東京地裁平成 26 年 2 月 18 日判決（平成 24 年（行ウ）第 854 号）LEX/DB:25518092
- ・東京高裁平成 26 年 10 月 30 日判決（平成 26 年（行コ）第 99 号）LEX/DB:25447137
- ・東京地裁平成 27 年 9 月 25 日判決（平成 25 年（行ウ）第 676 号）LEX/DB:25531077
- ・東京高裁平成 26 年 4 月 23 日判決（平成 25 年（行コ）第 399 号）LEX/DB: 25446696

