

# 更正の請求制度とその運用上の問題

## 目次

はじめに

### I、更正の請求制度の沿革

- 1、昭和三六年七月税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」
  - 2、制定当初の規定内容
  - 3、その後の改正内容及び昭和四三年税制調査会「第三次答申」
  - 4、昭和四五年改正
- ### II、更正の請求の要件
- 1、更正の請求の主体と期間制限
  - 2、更正の請求の要件と増額変更手続

山  
崎  
広  
道

3、更正の請求の要件該当性

Ⅲ、最高裁昭和六二年一月一〇日判決

1、事案の概要

2、争点

3、福島地裁昭和五八年二月二日判決

4、仙台高裁昭和五九年一月二二日判決

5、最高裁昭和六二年一月一〇日判決

おわりに

## はじめに

更正の請求は、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又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制度である。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する更正の請求（国税通則法二三条一項、通常の更正の請求）と後発的理由によって課税標準等又は税額等の計算の基礎に變動を生じたためにする更正の請求（同条二項、後発的理由による更正の請求）とがある。前者は、納税義務者が、課税標準等又は税額等の計算が法律の規定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、税額を過大に申告した場合等には、法定申告期限から一年以内に限り、税務署長に対し、課税標準等又は税額等につき更正をすべきことを請求することができるものとして、申告期限を定めた趣旨が失われることのないように更正の請求をすることが出来る期限を限定しているとされている。これに対し、後者は、後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、確定した租税法関係を変動した状況に適合させるために認められた救済手続きであるとされている。<sup>52</sup>

しかしながら、更正の請求制度があるからといって、納税者の有利に変更するすべての場合に適用されるわけではなく、更正の請求は「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ったこと」に限られるとして、所得計算の特例、免税等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がなかったため税額の過大を招いた場合には、更正の請求を排除すると説明されている。<sup>53</sup> 例えば、概算経費控除方法を選択して申告したが、後日実額による収支計算方法による方が税額が少なくなるために更正の請求をしたが認められなかった事例<sup>54</sup>、課税仕入れに係る消費税額を一括比例配分方式により計算して申告したが、後日個別対応方式による計算により更正の請求をしたが認められなかった事例<sup>55</sup>、さらに最近では、法人税法六八条「所得税額の控除」と同法六九条「外国税額の控除」に関して、控除税額の計算誤り（具体的には、控除税額を計算する基礎となる数値の記載誤り）によって控除税額が過少となり、その結果として納付法人税額が過大となった場合に、更正の請求を認めないとする判決が相次いで出されている。<sup>56</sup>

本稿は、納税者の権利保護や納税者にとつての権利救済手続として位置づけられている更正の請求制度の中の「通常の更正の請求」について、本来の趣旨・目的に適った運用がなされているのかどうかという点に焦点を当て、当該制度の沿革をたどり、その趣旨・目的を明らかにするとともに、医師の社会保険診療報酬に係る必要経費の控

除について、申告時点では概算経費控除方法を選択したが、後日、実額による収支計算方法の方が必要経費額が多くなり、結果的に税額が少なくなることから更正の請求をしたところ、概算経費控除方法と実額の収支計算方法との選択誤りは、更正の請求の対象にならないとした昭和六二年の最高裁判決を素材として、更正の請求制度の運用上の問題点を検証するものである。<sup>(7)</sup>

## I、更正の請求制度の沿革

更正の請求制度は、申告納税制度の導入と同時に採用されたものであり、わが国において初めて申告納税制度が採用されたのは、昭和二一年の戦時補償特別税法と財産税法であるとされているが、例えば、当時の財産税法第四八条は、申告書の提出者等について、その者が課税価格が過大であったことを発見したときは、申告期限等の後一か月を限って、課税価格の更正を請求し得るものとし、同法四九条は、政府は、この請求があつた場合に、その請求を理由なしと認めるときは、請求をした者にその旨を通知すると規定していた。<sup>(8)</sup> この制度が、わが国の更正の請求制度の嚆矢といえるものであつて、ここで採用された基本的構成は、現在まで維持されているといえる。

このような更正の請求制度は、その後、昭和二二年三月に旧所得税法に、さらに昭和二五年三月に相続税法に、そして昭和二五年五月に富裕税法にそれぞれ導入され、個別租税法の段階ではあるが制度の導入が拡大していったことが見てとれる。<sup>(9)</sup>

しかし、旧法人税法に更正の請求制度が導入されたのは昭和三四年であり、このことから、申告納税制度において必然的に更正の請求制度の採用を必要としたかどうかについては疑問があるとする見解もある。すなわち、同法は、旧所得税法と同時に成立した法律であり、同じく申告納税方式を採用していたにもかかわらず、更正の請求制度がなかったのである。この所得税法と法人税法との間に差が生じたのは必ずしも明らかではないが、昭和三四年の法人税法の改正に当たっては、「法人税法においてこのような制度がそれまで存在しなかったのは、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」と説明され、さらに、「最近（昭和三四年当時）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等からみて、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、更には税務の円滑な運営のためにも適當であると考えられた」と説明されている。<sup>10)</sup>

法人税法に更正の請求制度が採用されるまでは、税務署長の職権による減額更正処分の発動を促すために、嘆願書や陳情書などの任意の書面が用いられていた。また、相続税法及び富裕税法においては更正の請求制度が採用され、その請求期限が一月とされていたにもかかわらず、これを取扱通達で一月を経過した後の更正の請求にあつても内容を調査の上減額更正をすることとしていた（旧相続税法取扱通達一二五及び富裕税法取扱通達六一）。

このように、沿革的には、申告の過誤の是正には必ず更正の請求を要するとはされていなかったのであるが、納税者の権利の保護と税務の円滑な運営を図るため、昭和三七年の国税通則法の制定に際して一般的に更正の請求制度が採用されるに至つたとされている。<sup>11)</sup>

1、昭和三十六年七月税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」<sup>12)</sup>

昭和三十七年の国税通則法の制定に際して採用された更正の請求制度について、税制調査会では以下のような答申を行っていた。

(1) 申告期限後一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こと

(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をなしうるものとし、逆に増加すべきときは修正申告を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替え又は内容の簡易な訂正はさしつかえないが、還付加算金計算の始期は法定納期限の翌日とすること

このような答申の内容になった理由については、「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、その期限内に適正な確定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となっていることを考えれば、特に更正の請求の制度を設ける必要はないとの意見もあろうが、納税者による期限内申告に全く誤りがないとは保証し難いし、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。」と同答申の説明で述べられている。<sup>13)</sup>

前述のように、更正の請求制度は、納税者の申告内容に誤りがないとはいえないこと、この制度の利用者が後を絶たなかったことなどの理由から、この制度を維持することが適当であると考えられたことにより、昭和三十七年の国税通則法制定に際して、この答申を受けて同法二三条で各租税法に規定されていた更正の請求を一本化した更

正の請求制度が設けられた。当時の更正の請求は、その法定申告期限から一月以内に限りできるとされ、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求制度はまだ設けられなかった。

## 2、制定当初の規定内容

国税通則法制定当初の条文は以下のようなものであった。

### 〔更正の請求〕

第二三条 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（法人税法第一八条第一項ただし書又は第二一条第一項ただし書（決算が遅延した場合の申告期限の延長）の規定による納税申告書については、その提出期限）から一月以内に限り、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次条の規定による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いかつ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とき。

二 前号に規定する理由により、当該申告書に記載した純損失等の金額が過少であるとき、又は当該申告書に純損失等の金額を記載しなかつたとき。

三 第一号に規定する理由により、当該申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過少であるとき、又は当該申告書に還付金の額に相当する税額を記載しなかつたとき。

（第二項以下略）<sup>19</sup>

このような規定内容（とりわけ、第一号の「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つていな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が過大であるとき。」になつた理由は明らかではないが、昭和三七年の国税通則法制定の際は、昭和三四年の改正において新たに挿入された法人税法における更正の請求の要件を、そのまま踏襲した規定であるとされている。<sup>15)</sup>

そうであるとすれば、当時の法人税法における更正の請求の要件をそのまま国税通則法の規定内容としたとしても、その他の租税法に定められていた更正の請求の要件である課税価格の過大を骨子としたことに変更があつたと理解することはできず、このことは、国税関係法令から手続関係を抽出して国税通則法を創設した際、国税通則法の制定によつて納税者の権利保護及び権利救済の途を狭めることを意図したものではないと思われる。

### 3、その後の改正内容及び昭和四三年税制調査会「第三次答申」

その後、昭和四一年の所得税法一部改正法附則及び法人税法一部改正附則により、それまでの更正の請求制限であつた「法定申告期限から一月以内」が「当該国税が所得税又は法人税である場合には、二月以内」とされた。これは、所得税及び法人税にあつては、納税申告書の作成に二ヶ月ないし二ヶ月半も必要であるのであるから、その申告が適正であつたかどうかの見直しも相当の日時を要するという理由に基づくものであつたとされている。<sup>16)</sup>

さらに、昭和四三年七月税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」では、「第三、権利救済制度改善のための具体的措置」において、次のような提言が行われた。

「現行の更正の請求制度について、請求期間が短すぎる等の問題があるので、この際、次のような改善措置を講ずるものとする。



(1) 更正の請求の期限

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、権利として更正を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、必ずしも適当ではないが、現行の二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、次の申告期が到来するまでの間であるという事情を斟酌すれば、この請求期限を次のように改めることが適当であろう。

① 更正の請求の期限は、原則として申告期限から一年とする。

② 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ったことについて正当な事由があると思わ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、申告の基礎となったものと異なる判決があつた場合その他これらに類する場合を追加するものとする。

(2) 更正の請求の方式

更正の請求については、その適正、迅速な処理に資するため、納税者は、請求する金額のほか、請求の理由を更正請求書に記載すべきものとし、あわせて収支計算書その他の計数資料等により、その根拠を明確にすることを要するものとする。

## (3) 還付加算金との関係

更正の請求に基づく減額更正の結果還付することとなった過誤納金については、現在、税金納付の日の翌日から還付のための支払決定又は充当の日までの期間日歩二銭の割合で還付加算金が附されている。

一般の不法利得の法理によれば、善意の受益者は、利益の存する限度において利得を返還すれば足り、利息を附する必要はないものとされているが、現行制度が上述のようになっていのは、更正の請求の期限が短期に限定されていることにも由来するのであろう。

しかし、上述のように更正の請求の期限を改訂する場合には、今後は税金納付の日からかなり遅れて更正の請求がされることも十分予想されるので、還付加算金は、更正の請求後三ヶ月を経過した日以後の期間について付するよう改めることが適当であろう。<sup>97)</sup>

## 4、昭和四五年改正

前記のような昭和四三年税制調査会の答申を受けて、昭和四五年に更正の請求制度は以下のように大幅な改正が施された。その概要を示すと次のとおりである。

## (1) 更正の請求期間の延長

答申に述べられていたような理由に基づき、更正の請求期限が法定申告期限から一年に延長された。これに伴い、この一年の間に税務署長が更正や再更正をする場合もあることが予想されるところから、このような更正等がされた場合にも、当初の申告の誤りを理由として、更正後の税額について更正の請求をすることができるように手当てされた。

(2) 後発的事由による更正の請求制度の拡充

従前は、後発的事由による更正の請求制度は、各税法のそれぞれの特有の事情に基づき、各税法で規定されていたに過ぎなかったが、答申に述べられていたような理由に基づき、各税法に共通的に適用されるべき事由については本法で規定することとされ、その内容の拡充整備が図られた。なお、後発的事由に基づく更正の請求は、通常の場合の更正の請求と異なり、無申告のため決定を受けた納税者についても生ずる可能性があるもので、それに伴う整備がされた。

(3) 賦課権の除斥期間との関係

通常の場合の更正の請求は、そもそも申告時に内蔵されていた瑕疵を事由とするのであるから、その除斥期間内に更正の請求がされ、それに基づく減額更正もされて然るべきである。しかし、後発的事由に基づく更正の請求にあつては、除斥期間内にその事由が発生するかどうかという保障はなく、また、それに基づく減額更正も除斥期間内に行うことができない場合が多いことが予想される。そこで、後発的事由にあつては、除斥期間経過後に生じたものであつても更正の請求をすることができるとし、税務署長もそれに基づく減額更正をすることができるとされた。<sup>68)</sup>

更正の請求制度は、前述したような沿革をたどつて現行制度となつていゝるわけであるが、導入当初は「課税価格が過大であつたことを発見したとき」にその過大な部分の是正を求めることができるというものである。また、その後の当該制度の展開を見ても、各租税法に定められていた更正の請求制度が、国税通則法の制定に伴つて一本化された当時の税制調査会の答申の説明にもあるように、納税者による期限内申告に全く誤りがあるとはいえないことや当該制度の利用者が後を絶たないという事情から維持されたこと、さらには、更正の請求期限が当初の一ヶ

月から二ヶ月に、昭和四五年の改正では一年に延長され、加えて後発的理由による更正の請求という制度も導入されてきた経緯に鑑みれば、納税者の権利保護及び権利救済の途を拡大してきているものといえる。

## II、更正の請求の要件

前述したように更正の請求制度は、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又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制度であり、当該制度は、納税者の権利救済に資するため制度上はその適用の範囲が拡大されてきたともいえる。しかしながら、国税通則法二三条一項一号の規定内容が「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」とされていることにより、「法律の規定に従っていなかつた」又は「計算に誤りがあつた」という要件を嚴格に解し、更正の請求に理由がないとする事案が散見されることから、ここでは、「通常の更正の請求」の要件について検討することとする。

### 1、更正の請求の主体と期間制限

更正の請求をすることができる者は、納税申告書を提出した者及びその相続人その他その提出した者の財産に属

する権利義務を包括して承継したものである。

更正の請求は、納税申告書に係る国税の法定申告期限から一年以内に限ることができる（国税通則法二三条一項）。更正の請求ができる期間を一年に限ったのは、前述したように当初は一ヶ月であったものが、納税申告書の作成には二ヶ月から二ヶ月半も必要であるからという理由で二ヶ月に延長され、さらに納税者が自ら誤りを発見するのは、次の申告期が到来するまでの間であるのが通例である事情を斟酌して設定されたものである。また、国税通則法七〇条で定める「国税の更正、決定等の期間制限」<sup>19</sup>より短い期間であることの理由については、納税申告の過誤の是正方法についての租税法律関係の安定性の面からの合理的な制約の結果であることから、やむを得ないところとする裁判例がある。<sup>20</sup>

## 2、更正の請求の要件と増額変更手続

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事項又は更正通知書に記載された事項のいずれの場合にあつても、課税標準等若しく税額等の計算が、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その計算に誤りがあつたことにより、①納付すべき税額が過大であるとき、②純損失等の金額が過少であるとき又はその記載がなかつたとき、③還付金の額に相当する税額が過少であるとき又はその記載がなかつたとき、とされている（国税通則法二三条一項各号）。

このように更正の請求は、「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」を成立要件に掲げている。これらの要件は、納付すべき税額が過大になつたという結果に対する原因関係を構成するものと考えられ、更正の請求制度の趣旨からすれば、納税申告時の課税標

準額や税額が過大となった場合には、その過大となった部分を適正な額に是正することを求めることができる要件といえる。ここでいう適正な額とは、個別租税法で定める課税要件を充足する真実納税者が負担すべき税額と考えられる。

他方、納税者が行う増額変更手続としての修正申告において、その要件は「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」（国税通則法一九条一項一号）とされており、また、課税庁が行う更正において、その要件は「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いかつたとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるとき」（国税通則法二四条）とされている。

このように、「更正の請求」、「修正申告」、「更正」という納税申告を是正する手続においては、是正手続の主体及び税額等の過少ないし過大の場合に応じて要件に係る規定の文言に若干の相違がみられるが、納税者が負担すべき適正な税額、すなわち、客観的な真実として適正な納税義務の範囲の確定を追究する手続関係を形成するという基本的姿勢において差異はないものと思われる。

しかし、一般的には、前記更正の請求の「法律の規定に従っていないかつた」又は「計算に誤りがあつた」という二つの要件を限定的に捉えるべきとの理解のもとに、所得計算の特例、免税等で申告を適用条件としているものにつき、申告がなかつたため税額の過大を招いた場合に、更正の請求を排除する趣旨であると説明されているが、更正の請求制度の導入の趣旨及びその後の展開からすると疑問が残る。<sup>21)</sup>

### 3、更正の請求の要件の該当性

#### (一) 手続要件の位置づけ

租税確定手続において、納税者と課税庁とは、納税義務に係る確定手続の一方の主体となり、互いに納税申告と課税処分という確定手続を形成する地位にあるといえる。そして、租税法関係は、租税法主義という基本原則に基づいて律せられる関係であることからすると、個別租税法に定められた課税要件を充足する事実、すなわち、課税要件事実は実体的真実を示すことにこそ重要な意味があるものと考えられる。そして、課税要件事実の真实性の究明は、納税者と課税庁の両当事者が共通して責任を負うべきものと結論づけることもできよう。そうであれば、更正の請求は、納税者の主導のもと、課税庁がこれに共働する形で進められるべき実体的真実の追究といえることができる。

通常の更正の請求は、課税標準等若しくは税額等の過大の理由が、①計算が法律の規定に従っていなかったこと、②計算に誤りがあったこと、の二つの点とされている。法律の規定に従っていなかったことは、課税要件事実に対して適用すべき法律を適用していなかったことをいい、また、計算に誤りがあったことは、単に演算上の誤りのみをいうのではなく計算過程に誤りがあったこといい、その結果として税額等が過大となり実体的真実を示していないことをいうものと考えられる。この点を他の是正手続についてみると、修正申告にあっては、納付すべき税額に不足額があるときとしているが、その内容は課税標準額等又は税額等の計算が法律の規定に従っていなかった又は計算に誤りがあったことにより不足額が生じていることから、実体的真実を示していないものと考えられる。また、更正にあっては、計算が法律の規定に従っていなかったとき、その他調査したところと異なるるときとされているが、その内容は実質的にみて、更正の請求における理由（要件）や修正申告の事件と異なるところはなく、実

体的真実追究のための手続と考えられる。<sup>22)</sup>

このように、更正の請求、修正申告及び更正の手続には、それぞれ手続要件が定められているが、その目的とするところは実体的真実の追究ということができ、更正の請求にのみ前記二つの要件を課し、それを厳格に解して更正の請求にのみ制限を加えることには問題があるように思われる。このことは、前述した更正の請求制度の導入時に、申告税額の過大が掲げられており、さらに昭和三七年の国税通則法制定の際は、昭和三四年の改正において新たに挿入された法人税法における更正の請求の要件をそのまま踏襲した規定とされ、他の税目の場合と同様に申告税額の過大を骨子としたことに変更があったとは理解されていないこと、国税関係法令から手続関係を抽出して国税通則法を創設した際、同法制定によって納税者の権利救済の途を狭めるものではないこと、また、その後の改正の経緯から見ても理解できよう。

## (2) 要件の認定及び範囲

前述したように、更正の請求の要件とされる「法律の規定に従っていないかつたこと」又は「計算に誤りがあつたこと」の二つの理由は、申告税額の過大に対応するいわば原因関係を形成するものである。その内容は、一義的に明確なものではないから、事案への適用に当たっては、慎重かつ十分に検討する必要があると思われる。以下で取り上げる最高裁昭和六二年一月一〇日判決は、社会保険診療報酬に係る経費をめぐり租税特別措置法二六条（社会保険診療報酬の所得計算の特例）を適用して確定申告した後、実額計算による経費が概算による控除額を超えることから、納付税額が過大であるとして行った更正の請求を認めないとしたものである。最高裁は、実際に要した経費の額が右計算による控除額を超えたとしても、そのことは、更正の請求の要件とされる法律の規定に従ってい



なかったこと又は計算に誤りがあったことのいずれにも該当しないことを根拠としている。

しかしながら、納税者が法令で定められた租税優遇措置を受けようとして、その適用を選択して申告に及んだことが、逆に本来の収支計算の方法による場合よりも税額を過大ならしめたとすれば、そこには選択上の錯誤があり、ひいては計算過程において誤りがあったとすることができ、結果的に課税標準額等又は税額等の計算に誤りがあったことになるから、更正の請求を許さないと解すべき理由はないようにも思われる。現に、当該判例の事案と実体的には同様の事案につき、その後最高裁判所は、租税特別措置法二六条による選択が錯誤に基づくものとして、その選択の撤回を認める判断をしているのである。<sup>53</sup>

### Ⅲ、最高裁昭和六二年一月一〇日判決

本件は、概算経費控除方法を選択して申告した納税者が、後日、実額による収支計算方法による方が税額が少なくなる事が明らかとなったことにより、更正の請求をしたが認められなかった事例であるが、その後の更正の請求制度の運用上、最高裁の示した判断が大きく影響しているところが少なくないと思われる。また、下級審である第一審と第二審で判断が異なるなど更正の請求制度の運用上の問題を少なからず含んでいると思われることから、ここで取り上げることとする。

## 1、事案の概要

本件は、耳鼻咽喉科医を営むXが、昭和五四年分の所得税につき、社会保険診療報酬の所得計算の特例を定めた租税特別措置法（以下「措置法」という。）二六条一項を適用して確定申告をしたが、その後、収支計算を行った結果、所得が前記特例を適用した申告所得額を下回ることが判明したため、Y（いわき税務署長）に対し国税通則法二三条一項一号による更正の請求をしたところ、Yから「更正すべき理由がない」旨の通知処分を受けた。Xはこれを不服として当該通知処分の取消しを求めて不服申立をしたが棄却されたため、本件訴訟を提起した。

## 2、争点

本件の争点は、措置法二六条一項を選択して計算した確定申告額が収支計算の方法による額よりも過大であることを理由に、国税通則法二三条一項一号による更正の請求ができるか否かである。

3、福島地裁昭和五八年二月二二日判決<sup>23</sup>

第一審福島地裁は、Y側の主張をほぼ全面的に採用し、「総所得金額から所得税法三七条一項による必要経費を控除した金額も、措置法二六条一項による必要経費率を乗じて得た金額も、いずれも国税法上の課税標準であるから、後者が前者より過大であったとしても、国税通則法二三条一項一号にいう『国税に関する法律の規定に従っていないかつた』とはいえず、また『当該計算に誤りがあつた』ともいえないので、更正の請求の要件に該当しない。」旨判示してXの請求を棄却した。

以下においては、福島地裁で示された判断の項目ごとに更正の請求制度の運用における妥当性について若干の検

討を試みることにする。

(1) 国税通則法二三条一項一号の趣旨

地裁判決は、更正の請求制度について、「国税通則法二三条に規定された更正の請求の制度は、納税者が自らの申告により確定させた税額が過大であることを法定申告期限後に気づいた場合に納税者の側からその変更、是正のため必要な手段を取ることを可能ならしめてその権利救済に資することを狙いとしたものである」と述べ、納税申告後に税額が過大であることに気づいた納税者がその是正を求めるための手段を認めることにより権利救済に資するものであるとしている。このような考え方は更正の請求制度の趣旨として妥当なものといえる。しかし、国税通則法二三条一項一号の規定内容から当該制度の運用に一定の制限があることについて言及する。すなわち、「更正の請求は申告の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、同法二三条一項一号の規定によると、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ときに更正の請求ができるものと規定されており、右規定の趣旨は、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過大であることのみでは更正の請求ができる事由とはならず、当該過大であることが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、又は当該計算自体に誤りがあったことに基づいていなければならぬ」として、更正の請求ができるのは提出された申告書に「法律の規定に従っていなかったこと」又は「計算に誤りがあったこと」のいずれかの理由（要件）がなければならぬとの立場に立っている。そして更正の請求が認められない場合として、「たとえば、所得計算の特例、免税等の措置で一定の事項の申告等をその適用の要件と

している場合に、その申告がなかったために、その申告があった場合に比して税額が過大になったとしても、更正の請求の対象とはならず、その過大となつてゐる部分を更正の請求という形式で減額することはできないものと解すべきである。」と述べてゐる。

確かに、国税通則法二三条一項一号の規定内容からすれば、納税申告が「法律の規定に従つていなかったこと」又は「計算に誤りがあったこと」により税額が過大になつた場合に更正の請求ができるものではあるが、先に見たように当該規定は国税通則法の制定に際して、当時の法人税法に規定されていた文言をそのまま踏襲したものとされておき、その趣旨は、申告後に税額の過大を発見したときにはその是正を求めることができるといふものであつたはずである。地裁判決がいうような一定の制限を加える趣旨にでたものであるとか、さらには申告等を要件としているものにもその申告がなかつた場合には対象にならないといふようなことが、導入当初から意図されていたように解されていることには疑問が残る。

## (2) 更正の請求の要件該当性

次に、地裁判決は、社会保険診療報酬に係る所得について所得税法上の課税標準と租税特別措置法二六条により計算して得られた金額との関係について、その算出方法の前提を述べた後、「右各法規の規定からすると、措置法二六条一項は、総所得金額から必要経費を控除する課税標準の算出につき、そのうち必要経費の計算方法についての特例を定めたものであつて、総所得金額から所得税法三七条一項により必要経費を算出して得た金額も、措置法二六条一項により一定の必要経費率を乗じて得た金額も、いずれもこれにより導かれた金額は国税法上の課税標準であるといわざるを得ず、原告の、所得税法による収支計算により得た金額のみが客観的課税標準であつて、措置

法により計算して得られた金額がこれを上回れば、その過大な部分は客観的課税標準を超えた客観的に存在しない所得に課税したこととなるとの主張は、にわかに採用し難く、これに基づく錯誤の主張はその前提を欠き理由がない。」と結論づけている。そして、「原告の措置法を選択してなした確定申告の課税標準額が、仮に収支計算によるものよりも多額であったとしても、これをもって国税通則法二三条一項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との更正の請求の要件に該当するものとはいえないことは明らかであり、また、右措置法の規定による計算自体に誤りがあつたとの主張もないので、原告の更正の請求に対し更正すべき理由がないとした被告の通知処分には取消すべき違法があつたものといふことはできない。」と判断している。

実額による収支計算の方法によつて算出された金額も概算経費控除の方法によつて算出された金額もいずれも客観的課税標準であることには異論はない。しかしながら、いずれかの方法を選択することが納税者に認められており、その選択を誤つた結果として税額が過大となつた場合において、「法律の規定に従っていないかつたこと」という要件に該当しないことは理解できるが、「計算自体に誤りがあつたとの主張もない」から、更正の請求の要件に該当しないと判断には首肯しかねるものがある。必要経費の算出方法の選択に誤りがあつたことが何故計算に誤りがあつたことにならないのか、計算自体に誤りがなかつたとしても、その過程で誤りがあつたことについてより慎重に検討すべき余地があるのではないかと思われる。

#### 4、仙台高裁昭和五九年一月二日判決<sup>28)</sup>

本件の控訴審である仙台高裁は、本件のような場合に更正の請求を認めないと税負担の軽減という措置法二六条の目的に反することおよび実質的に所得なきものに課税する結果となることを理由に国税通則法二三条一項一号に

説  
いう「当該計算に誤りがあった」ことに当たるとして更正の請求が許されると判断した。

論  
(一) 国税通則法二三条一項一号の趣旨

控訴審仙台高裁は、国税通則法二三条一項一号の趣旨について、「その趣旨とするところは、納税者が自らの申告により確定させた税額が過大であることを法定申告期限後に気づいた場合に、申告者にこれを是正する機会を与えてその権利救済に資するのである。申告納税方式における納税義務者は、申告行為によって具体的な租税債務を負担するに至るのであるが、納税者が申告をしたのち、その申告内容に変更を加える必要の生ずる場合があることは否定できないのであり、このような場合にはその修正を認めるべきである。」としている。ここまでの内容は第一審判決とほぼ同じである。しかし、更正の請求について一定の制限が加えられることについては、「あらゆる場合に自由にこれを認めることは、申告の前述のような性格に照らして適当といえないのみならず、納税義務の具体的内容を不安定ならしめ、行政を混乱に陥れる弊害もあるので、これに一定の制限を加え、一定の期間内に限り、特定の手続きによってのみ是正しうるものとしたのである。したがって、右手続きによらず民法九五条の錯誤の規定のみを根拠に、申告行為の無効を主張することは許されないことになる。そしてまた、一定事項の申告等を条件に所得額、税額の減免をすべきものとされているものについて、その申告をしなかった者が後日その特例の適用を求めるために更正の請求をすることも許されないと解される。」としている。ここでは、制限の理由として「納税義務の具体的内容を不安定」にすること、及び「行政を混乱に陥れる弊害」が挙げられているが、その点を除けば第一審判決と大きく異なるところはない。

(2) 本件における更正の請求の可否

まず、措置法二六条の趣旨について、「措置法は、所得税等の租税を軽減、免除することによって特定の政策目的を達成することを目的とするものであり(同法一条)、同法二六条の社会保険診療報酬の所得計算の特例に関する規定の趣旨も、社会保険診療にあたる医師又は歯科医師に対する税負担を軽減することにより医療制度の安定と円滑な運用に資することを目的としたものである。」と述べ、その目的を明らかにしている。

さらに、措置法二六条に基づく所得計算の結果、申告税額が実額計算による税額より過大となった場合における更正の請求の可否については、「収支計算の方法により確定申告をした医師が、後日、措置法二六条の規定の適用による税額の減額を求めることは通則法二三条一項一号の趣旨に反するものとして許されないといふべきであるが、措置法二六条の規定に基づき必要経費を算入して確定申告をしたところ、これが現実の必要経費よりも過少で、そのため措置法に基づいて算出した税額が所得税法の原則たる収支計算の方法により算出した税額より過大となった場合には、そのような課税は、措置法の制定目的に反するものであるのみならず、実質上、所得なき者に課税する結果となるから、この場合には当該計算に誤りがあったものとして更正の請求が許されて然るべきである。そして通則法二三条一項一号はこのような場合の更正の請求を排除する趣旨とは到底解されないから、右のような趣旨の更正請求がなされた場合には、所轄税務署長としては、その収支計算の当否について審査したうえ更正すべきか否かを決すべきである。」としている。

収支計算の方法により確定申告をした医師が、後日、措置法二六条の規定の適用による税額の減額を求めることは通則法二三条一項一号の趣旨に反するものとして許されないとする理由は明らかではないが、その背景には措置法二六条を適用する場合には申告が条件となっていることから、このような考え方を示しているものと思われる。

また、本件のような場合には、「措置法の制定目的に反する」ことと「実質上、所得なき者に課税する結果となる」という観点から更正の請求が認められるべきことを示唆している。

### (3) 更正の請求の要件該当性

本件が更正の請求の要件に該当するか否かについては、「本件において控訴人自らがその責任と判断において措置法による所得計算の特例を選択して申告したとしても、同条による租税優遇措置を受けようとしてこれを選択したことが、逆に本来の収支計算の方法による場合よりも税額を過大ならしめたとすれば、そこに錯誤の存することは明らかであり、当該計算に誤りがあったことになる。」として、措置法二六条を選択して計算した結果、税額が過大となったことは、その選択において錯誤があり、この錯誤は「計算に誤りがあったこと」の要件に該当すると判断している。

さらに、「このような場合のためにこそ、通則法二三条は、更正の請求の手続きによる減額更正を認めたものというべきであり、昭和四五年法律八号による改正前の通則法二三条が所得税における減額更正の請求を法定申告期限から二月以内に限るものとしていたのを一年以内としたことも、救済を広く認める方策を明らかにしたものと解される。したがって、計算方法の変更を認めた規定がないからといって本件の事案につき更正の請求を許さないと解すべきいわけではない。」として、更正の請求の期限が延長されてきた経緯との関係で、納税者の権利救済の拡大という観点から国税通則法二三条一項一号の要件を当該制度の趣旨・目的から解釈しているものと思われる。



5、最高裁昭和六二年一月一〇日判決<sup>26</sup>

最高裁は、納税者が措置法二六条一項の規定により事業所得の金額を計算し確定申告をした場合には、たとえ実際に要した必要経費の金額が右規定による必要経費の金額を超えるため納付すべき税額が多くなったとしても、納税者として、そのことを理由として国税通則法二三条一項一号による更正の請求をすることはできない旨を判示して、原判決を破棄してXの控訴を棄却した。

(一) 本件における更正の請求の可否

最高裁は、本件のような場合に更正の請求が認められるか否かについて、以下のように結論づける。すなわち、「措置法二六条一項は、医師の社会保険診療に係る必要経費の計算について、実際に要した個々の経費の積上げに基づく実額計算の方法によることなく、一定の標準率に基づく概算による経費控除の方法を認めたものであり、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、その分だけ税負担軽減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(ただし、税負担の面以外では、記帳事務からの解放などの利点があることはいうまでもない)。もつとも、措置法の右規定は、確定申告書に同条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、適用しないとされているから(措置法二六条三項)、同条項の規定を適用して概算による経費控除の方法によつて所得を計算するか、あるいは同条項の規定を適用せず実額計算の方法によるかは、もっぱ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のであって、納税者が措置法の右規定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

説  
よる控除額を超えるため、右規定を選択しなかった場合に比して納付すべき税額が多額になったとしても、納税者としては、そのことを理由に通則法二三条一項一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。」  
論  
としている。

## (2) 更正の請求の要件該当性

更正の請求が認められない理由については、「通則法二三条一項一号は、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』を定めているが、措置法二六条一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っ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って、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』のいずれにも該当しないというべきだからである。」と述べている。

このような判断は、第一審判決と同様の立場に立って、国税通則法二三条一項一号で定める「法律の規定に従っていないかつたこと」又は「計算に誤りがあつたこと」という文言を極めて限定的に解釈し、あえていえば縮小解釈をして更正の請求の要件に該当するか否かを審査したものと考えられ、さらに「計算に誤りがあつたこと」が単なる演算誤りなのか又は計算過程における誤りを含むのかという点について明らかにしないまま判断したものと

であり、同条項の趣旨・目的を考慮しない表面的・形式的な解釈によるものということができよう。

(3) 選択誤りと更正の請求

第二審判決では、納税者の選択誤りは、計算に誤りがあったことになるとしていたが、最高裁は、「このように解しても、納税者としては、法が予定している通り法定の申告期限までに収支決算を終了してさえいれば、措置法二六条一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、かえっ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って税の確定が左右されることにもなり妥当でないといふべきである。」として、選択誤りは更正の請求の対象にならないとしている。

その背景には、暦年終了後申告期限までには相当の期間があり、その間に所定の収支計算を行っていれば、いずれを選択した方が納税者にとって有利になるかは明らかでないことであり、そのような計算をしなかった納税者に責任があるから、選択の誤りは更正の請求の対象となり得ないと考えられているようである。

しかし、申告期限まで相当の期間があるとしても納税者にとって日常の業務の他に納税申告の準備を行わねばならないこと、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を照らして、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。

## おわりに

納税申告額の過大を納税者が自己の利益に是正するには、専ら更正の請求によらなければならぬとする現行制度の下で、それを可能にする要件として、「法律の規定に従っていないかつたこと」又は「計算に誤りがあったこと」の二つがあげられるが、その範囲ないし事例への適用関係をみると、上記最高裁判例からも理解できるようにかなり厳格なものが求められ、限定的であつたことは明らかである。確かに課税庁の立場からは、租税法律関係の早期安定の要請と納税申告手続における納税者の恣意性の排除の要請から、やむを得ない面があることは認めなければならぬ。しかしながら、租税法律関係の早期安定の要請という点では、平成一五年の改正で贈与税の更正の期間制限は原則三年から六年に、また、平成一六年の改正で法人税についても原則三年から五年に延長されているにもかかわらず、更正の請求の原則的期間制限は一年のままである。さらに、納税申告手続における納税者の恣意性の排除の要請という点でも、更正の請求期間が一年あるから納税申告期限までの申告について恣意的に計算しておくとする納税者がはたしてどの程度いるのか明らかではない。

納税申告書に誤りがある場合、納税者も税務署長もその誤りを是正するために実体的真実を追究すべきであつて、納税申告書が誤りであると認識したときは、その誤りが過大であろうと過少であろうと、真実の税額に是正する手段（更正の請求、修正申告及び更正）を認めることを可能とすべきであろう。そのために、「更正の請求」、「修正申告」、「更正」という納税申告の是正手続が定められているのであり、とりわけ、更正の請求制度は、納税者が自

らの申告により確定させた税額が過大であることを確定申告期限後に気づいた場合に、申告者にこれを是正する機会を与えてその権利救済に資することを趣旨としているのであるから、「更正の請求」の要件とされている「法律の規定に従っていないかつたこと」又は「計算に誤りがあつたこと」の解釈においては、当該制度の趣旨・目的を勘案して解釈すべきであろう。このことは、納税者が自己に有利に是正しようとする場合は、その期間制限が課税庁のそれに比して短く設定されていることから、妥当な解釈方法はないかと思われる。いかなる場合であつても適正に算出された所得に対して課税すべきことは、税法を適用する上での基本でなければならず、それが侵害されたときは何らかの救済の途が開かれていなければならない。手続上の規制の名の下に、この税法の基本原則が否定されることがあつてはならないと考える。<sup>27)</sup>

(1) 金子宏『租税法 第十二版』弘文堂、平成一九年、六三二頁。

(2) 志場喜徳郎他編『国税通則法精解』大蔵財務協会、平成一六年、三三〇頁。武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法1』第一法規、一四二四頁。

(3) 武田監修『前掲書』一四二九頁。

(4) 最高裁昭和六二年一月一〇日判決、判例時報二二六一号五四頁。

(5) 福岡地裁平成九年五月二七日判決、判例時報一六四八号六〇頁。

(6) 所得税額控除については福岡高裁平成一八年一〇月二四日判決、LEX/DB TKC法律情報データベース(文献番号)28131807、外国税額控除については大分地判平成一八年二月一三日、判例集等未搭載。

(7) 更正の請求制度について検討したものとしては、清水敬次「更正の請求に関する若干の考察」『園部逸夫先生古稀記念論

文集』平成二一年、四三三頁。碓井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリスト六七七号六四頁。堺澤良「更正の請求手続と税務判例」『税法の課題と超克 山田二郎先生古稀記念論文集』信山社、平成二二年、三〇一頁。

- (8) 武田監修『前掲書』、一四二四頁。
- (9) 武田監修『前掲書』一四二四頁。
- (10) 武田昌輔『会社税務精説』九〇五頁。
- (11) 武田監修『前掲書』、一四二五頁。
- (12) 税制調査会昭和三六年七月答申九〜一〇頁。
- (13) 同答申の説明(答申別冊) 五四頁。
- (14) 武田監修『前掲書』、一四二五頁。
- (15) 堺澤良『国税関係 課税・救済手続法精説』財形詳報社、平成二一年、一一九頁。
- (16) 武田監修『前掲書』、一四二六頁。
- (17) 武田監修『前掲書』、一四二六頁〜一四二七頁。
- (18) 武田監修『前掲書』、一四二七頁。ほかに更正の請求制度の沿革について触れたものとして、碓井、前掲論文、六四頁〜六五頁。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(その一) —」『税務事例三 七巻八号三頁〜四頁。
- (19) 国税通則法七〇条一項は、「次の各号に掲げる更正又は賦課決定は、当該各号に定める期限又は日から三年を経過した日(同日前に期限後申告書の提出があった場合には、同日とその提出があった日から二年を経過した日とのいずれか遅い日)以後(法人税に係る更正については、第一号に定める期限又は日から五年を経過した日以後)においてはすることができ

ない。」と定め、また同条二項では「前項各号に掲げる更正又は賦課決定で次に掲げるものは、同項の規定にかかわらず、同項各号に定める期限又は日から五年を経過する日（第二号及び第三号に掲げる更正（純損失等の金額に係るものに限る。）のうち法人税に係るものについては、同項第一号に定める期限又は日から七年を経過する日）まで、することができる。」と定めている。

- (20) 東京地裁昭和五四年三月二五日判決、訟務月報二五卷七号一九六九頁。
- (21) 堺澤『前掲書』、一一〇頁。
- (22) 堺澤『前掲書』、一一九頁。
- (23) 最高裁平成二年六月五日判決、判例時報一三五五号二五頁。本判決の評釈として、山田二郎『税経通信』六二五号一九二頁、堺澤良『ジュリスト』九七八号一六七頁、藤原淳一郎『租税判例百選（第四版）』一九六頁。
- (24) LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース、（文献番号）21080060。
- (25) LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース、（文献番号）22000080。
- (26) 最高裁昭和六二年一月一〇日判決、判例時報二二六一号五四頁。本判決の評釈として、木村弘之亮『ジュリスト』九七二号一〇七頁、三木義一『民商法雑誌』九九卷二二七頁、大洞博義『税経通信』四三卷三二五三頁。
- (27) 堺澤良『前掲書』、一二五頁。

（本論文は平成一九年度科学研究費補助金による研究成果の一部である。）