

平成 22 年 5 月 31 日現在

研究種目：基盤研究（C）

研究期間：2007～2009

課題番号：19530026

研究課題名（和文） 権利救済手続としての更正の請求

研究課題名（英文） Request for Correction on the Remedy Procedure of Right

研究代表者

山崎 広道（YAMAZAKI KODO）

熊本大学・法学部・教授

研究者番号：50200655

研究成果の概要（和文）：更正の請求は、納税者の権利保護及び税務の円滑な運営の観点から導入された制度であり、納税者の権利救済に資するために制度上は適用範囲が拡大されてきた。このような趣旨・目的からすれば、計算誤りは、税額の計算過程全体における誤りと広く捉えることが適正かつ公正な同制度の運用になることを明らかにした。

研究成果の概要（英文）：The Request for Correction has been introduced to purposes of taxpayer's right protection and smoothly management on tax administration, it had been expanded application range into a remedy of taxpayer's right. According to these means and object, it should be interpreted that miscalculation is a mistake on tax calculation process as a whole. This interpretation is possible for taxpayer to make good use of The Request for Correction.

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2007 年度	800,000	240,000	1,040,000
2008 年度	700,000	210,000	910,000
2009 年度	900,000	270,000	1,170,000
年度			
年度			
総計	2,400,000	720,000	3,120,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：法学・公法学

キーワード：通常の更正の請求・税額の過大・計算誤り・選択誤り・権利救済手続

1. 研究開始当初の背景

(1) 更正の請求（国税通則法 23 条）は、申告等によっていったん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ことをいい、それによって納税者の権利保護や権利救済に資するために設けられた制度である。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

等の計算が法律の規定に従っていなかったこと又はその計算に誤りがあったことにより、納付すべき税額が過大となったときなどに是正を求めることができる通常の更正の請求、さらに判決や和解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を生じたことなど、後発的理由により是正を求めることができる後発的事由による更正の請

求とがある。本研究が対象としたのは、主に通常の更正の請求である。

(2) これまで、裁判例では、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、計算方法の選択誤りを理由に更正の請求をしたが認められなかった事例(最判昭和62年11月10日)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の方が税額が少なくなることから選択の誤りを理由として更正の請求をしたが認められなかった事例(福岡地判平成9年5月27日)などがあり、選択誤りを理由とする更正の請求は認められていない状況にあった。さらに、法人税法68条「所得税額の控除」と法人税法69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、更正の請求が認められるか否かについて下級審判決で判断が異なる状況が生じていた(所得税額控除について、熊本地判平成18年1月26日は更正の請求を認め、控訴審福岡地判平成18年10月24日は更正の請求を認めなかった。また、外国税額控除について、大分地判平成18年2月13日は更正の請求を認めなかった。いずれも上訴中であった。)

(3) 通常の更正の請求については、上記のように申告時における選択誤りを理由とした更正の請求は認めないとするのが判例上確立されていたようにも思われるが、記載誤りについても更正の請求を認めないとする裁判所の判断が示されたことから、更正の請求制度の運用について大きな問題を生じていた。

2. 研究の目的

(1) 上記のような問題が生じていた現状において、納税者にとっての権利保護や権利救済と位置づけられている更正の請求制度が、果たして本来の趣旨・目的に適った運用がなされているか否かを究明することを目的とした。

(2) 更正の請求制度は、当初、所得税法や相続税法などの個別租税法律の中に規定されていたものであるが、昭和37年の国税通則法の制定に伴って同法に規定され、その後昭和45年の国税通則法の大幅な改正に際して後発的事由による更正の請求が新たに設けられた。これらの改正の経緯を分析することにより、更正の請求制度の趣旨・目的を明らかにする。

(3) 国税通則法23条1項1号は、更正の請求の要件について、「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。」と定めているが、このような規定内容になった理由及び「計算に誤りがあつたこと」の射程を明らかにする。

(4) 当初の申告における課税標準額又は税額が過大であったことを発見し、後日、納税義務者からその是正を求める手段として更正の請求に限られている現行制度(更正の請求の排他性)のもとにおいて、当該制度の趣旨・目的を明確にし、かつ通常の更正の請求の要件とされている「当該計算に誤りがあつたこと」についての意義及びその射程を明らかにすることにより、納税者の権利保護の観点及び租税確定手続における権利救済手続としての更正の請求の位置づけを明確にし、適正かつ公正な当該制度の運用が可能となる方策を提示する。

3. 研究の方法

(1) 更正の請求制度の趣旨・目的を明らかにするため、当該制度の導入時から現行制度に至るまでの改正の経緯に関する文献を収集し、改正の趣旨・目的を分析する。

(2) 更正の請求に関する裁判例を収集し、当該制度において争点となった部分を類型化するとともに、問題点を分析する。

(3) 収集した裁判例の中から「計算に誤りがあつたこと」に関する事例を抽出し、判決で示された計算誤りの意味を分析する。

(4) 納税者の権利保護及び納税者にとっての権利救済手続として位置づけられる更正の請求制度の適正かつ公正な運用方策を考察する。

4. 研究成果

(1) 更正の請求制度の趣旨・目的

更正の請求制度は、昭和21年の戦時補償特別税法と財産税法に採用され、納税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1ヶ月を限って課税価格の更正を請求し得るとされていた。その後、昭和22年に所得税法、同25年に相続税法及び富裕税法に、同34年には法人税にそれぞれ導入されていった。その趣旨は、更正の請求をする制度を認めることが納税者の権利保護のため、さらには税務の円滑な運営のためにも適当であるあると考えられたためである。

その後、更正の請求制度は、昭和37年の国税通則法の制定に際して、各個別租税法律に採用されていたものを一本化して同法で採用された。その目的は、納税者の権利保護と税務の円滑な運営を図るためであった。

昭和 41 年には、所得税法及び法人税法において更正の請求の期間制限が 1 月から 2 月に延長された。

昭和 45 年には、更正の請求期限が 1 年間に延長され、さらに後発的事由による更正の請求制度を新設した。

このように制度上は、納税者による期限内申告に全く誤りがない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、さらには納税者の権利保護及び税務の円滑な運営の観点から、期間制限の延長及び後発的事由による更正の請求の採用等、納税者の権利救済の途が拡大されてきたことが明らかとなった。

また、裁判例においても、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、是正のために必要な手段をと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、と判示されている。

このように、更正の請求制度の趣旨・目的は、納税者が過大な申告をした場合に、自己に有利に変更・是正を求めることができる権利保護及び権利救済の手続である。

(2) 更正の請求に関する裁判例の類型化

通常更正の請求に関する裁判例は、期間制限に関するもの、制度全体に関するもの、選択誤り及び計算誤りに関するものの三類型に分類することができる。

期間制限に関しては、期間制限が法律関係の早期安定や税務行政の能率的運営等を目的として設けられたことから、期間を徒過した後の更正の請求は一切認められず、また更正の請求以外の方法による自己に有利な是正も認められていない。しかし、納税者に有利な是正方法に期間制限することのみで法律関係の早期安定や税務行政の能率的運営に資することになるのかという点で疑問が残り、また課税要件に関する法令が複雑化していく中で、納税者自らが自己に有利に是正を求める手段が更正の請求に限られていることからすると、更正の請求期間と職権による更正の期間については、同じ期間設定にすべき時期にきているといえる。

制度全体に関しては、通常更正の請求によらず更正の請求の特例による場合は、更正請求の理由やその請求をするに至った事情の詳細その他参考となるべき事項など特段の事由を記載することが必要であり、より厳格な要件充足性が求められている。更正の請求と主張・立証の関係については、更正の請求制度が申告内容の過誤から生じる納税者の不利益を救済するため租税行政の法的安定性の要請を一定の要件の下に制限する趣旨であるとして、更正の請求をする納税者側に申告内容が真実に反していることを主

張・立証する責任があり、他方、課税庁は当初の申告内容が適法であることを主張・立証すればよいとされている。更正の請求書に記載すべき理由については、「更正の請求の特例」の場合とは異なり、その記載すべき理由の程度は詳細なものが求められていない。また、理由がない旨の通知書に理由を付すことについて、明文の根拠がないからという理由で斥けてしまう点については、更正の請求に理由がない旨の通知処分が納税者にとって不利益な処分といえることから、理由を付すべき制度に改められるべきである。更正の請求に係る理由がない旨の通知処分と増額更正処分との関係については、両処分は手続的には別個の処分であるが、同一の納税義務に関わり、いずれも納税者の客観的な税額を確定させるためのものであり、処分内容において相互に密接な関連をもつことから、両処分がなされた場合は、通知処分の取消を求める訴えは不適法であり、増額更正処分に対する取消訴訟を争えば足りるという考え方が確立している。

選択誤り又は計算誤りに関しては、計算方式の選択誤りや申告を要件とした特例の適用については、選択誤りをしたことや申告をしなかったことが「法律の規定に従っていないこと又は計算に誤りがあったこと」にはならないとして更正の請求が認められていない。しかし、各種計算において複数の方式があり、いずれの方式とるかには納税者の自由な選択に委ねられているとしても、いったん選択したらその変更が後日の更正の請求により認められないことや特例の適用を申告に際して失念していたような場合に後日の更正の請求により認められないとすることは、申告納税制度の性格に照らして適当ではないとしても、複雑化している税額計算の方式、選択や特例適用に際しての誤解及び更正の請求の期間制限などを考慮すると、納税者の権利救済を目指して拡充されてきた更正の請求制度がその運用の面で制限されているともいえる。また、申告に際して選択した方式や選択の範囲を変更するのではなく、その方式と範囲内における計算過程において誤りがあった場合には更正の請求が認められるとする傾向が確立されつつあるといえる。

(3) 選択誤り及び計算誤りと更正の請求の関係

通常更正の請求について定める国税通則法 23 条 1 項 1 号の解釈適用上問題となるのは、「計算に誤りがあったこと」の意義及びその射程である。この点について、裁判例においては、二つの類型、すなわち、計算方式の変更(選択誤り)と計算誤りとに分類できる。それぞれについて代表的な裁判例を分析した結果、以下のような結論を得た。

計算方式の変更（選択誤り）

最判昭和 62 年 11 月 10 日の事案は、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 26 条 1 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、更正の請求をしたところ、更正すべき理由がない旨の通知処分を受けたことから、その通知処分の取消を求めたものである。千葉地判昭和 62 年 12 月 18 日の事案は、確定申告に際して優良住宅地の特例を受ける旨の申告をせず、後にその特例を適用して所得税額が減額されるべきであった更正の請求が認められるか否かが争われたものである。福岡地判平成 9 年 5 月 27 日の事案は、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後、個別対応方式による計算により更正の請求をすることができるか否かが争われたものである。

裁判所は各事案について、いずれも確定申告時に選択した計算方式による納税の申告又は一定の事項の申告等を付さないでした納税の申告は、「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」に当たらないとして、更正の請求を認めていない。これらのことから、計算方式の選択誤りや申告を要件とした特例の適用については、更正の請求の対象にならないことが判例上は確立されたともいえる。しかし、上記最判昭和 62 年 11 月 10 日の原審である仙台高判昭和 59 年 11 月 12 日は、「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、「このような場合のためにこそ、通則法 23 条は、更正の請求の手続による減額更正を認めたものというべきであり、昭和 45 年法律第 8 号による改正前の通則法 23 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 2 月に限るとしていたものを 1 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れはない。」と判示するように、「計算に誤りがあったこと」の意味は、計算過程全体を射程とし、その過程を通しての誤りと解すべきであり、選択や特例の適用に際しての誤りも含めて認定することが、更正の請求制度の沿革及びその趣旨からも妥当するものといえる。

計算誤り

東京地判平成 18 年 12 月 8 日の事案は、消費税の確定申告において積上計算方式を選択していたにもかかわらず、コンピュータが

介在することにより、誤って総額計算方式で算定された消費税額になってしまった場合に更正の請求が認められるか否かが争われたものである。福岡高判平成 19 年 5 月 9 日の事案は、外国税額控除の計算に際して転記誤りをし、納付すべき税額が過大となった場合に更正の請求が認められるか否かが争われたものである。最判平成 21 年 7 月 10 日の事案は、所得税額控除の計算に際して株式の所有元本数を誤って記載して計算したため、納付すべき法人税額が過大になったとして更正の請求をしたのに対して、被上告人が更正すべき理由がない旨の通知をしたところ、上告人が、本件通知処分の取消を請求し、その後、被上告人が、本件更正請求に係る部分は是正しないまま、これとは別個の理由で、法人税についての更正処分を行ったことから、上告人が、請求の趣旨を本件更正処分の一部取消を求める請求に変更したものである。

これらの裁判例は、上記選択誤り(計算方式の変更)に関する裁判例とは異なり、a コンピュータが介在することによって、たまたま誤って当該店舗の本体価格と当該取引で受領した消費税相当額の合計額から総額計算方式で算出された消費税額を逆算するのと同様の計算をしてしまったこと、b 当初申告において控除対象に選択して申告記載した事項について、たまたまその記載金額又は計算に誤りがあったために、結果的に申告記載した控除金額が過少になったこと、c 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すべきところ、誤って本事業年度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こと、が「計算に誤りがあった」ことに該当するとしたものである。このような裁判所の判断理由から、申告に際して選択した方式や選択の範囲を変更するのではなく、その方式と範囲内における計算過程において何らかの誤りがあった場合には更正の請求が認められるものとの結論が導かれる。

(4) 更正の請求制度の適正かつ公正な運用

納税申告額の過大を納税者が自己の有利に是正するには、専ら更正の請求によらなければならいとする現行制度のもとで、それを可能にする要件として、申告期限から 1 年以内であることと過大となった原因が「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」の二つがあげられるが、その範囲及び事例への適用関係をみると、上記裁判例からも明らかなように、選択誤り(計算方式の変更)には更正の請求が認められず、申告に際して選択した方式や選択の範囲を変更するのではなく、その方式と範囲内における計算過程において何らかの誤りがあった場合には更正の請求が認められると

いう状況になっている。このことは、「計算誤りがあったこと」の認定について、かなり限定的になされているといえる。課税庁の立場からすれば、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ない。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いえば、1年間という期間制限の中で更正の請求を広く認めたとして租税法律関係の早期安定をどれほど侵害するものなのか、また、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1年間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こうとする納税者が果たしてどの程度いるのか明らかではないし、納税者の立場としては、1度の申告で終えておきたいと考えるのが一般的であろう。

また、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って、納税申告書に誤りがあると認識したときは、その誤りが過大であるかと過少であるかと、更正の請求、修正申告及び更正などの手続によって真実の税額に是正されるべきである。税法が財産権の侵害という性質を有するものである以上、納税者は法律の定める範囲内での税負担を求めるのは当然のことであり、また、現在のように租税法規が複雑かつ専門化している状況においては、申告に際して誤った判断をすることもないとはいえない。その誤りを是正して納税者の権利救済に資するのが更正請求の制度であることからすれば、「計算に誤りがあったこと」の認定は選択誤りも含めて広く捉えるべきであるという結論に達した。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

〔雑誌論文〕(計4件)

山崎広道、更正の請求の要件 - 計算誤りの認定について -、税法学、査読有、563号、2010、373 - 392 1

山崎広道、更正の請求に関する裁判例の変容 - 通常更正の請求を中心に -、山崎広道編著『法と政策をめぐる現代的変容』熊本大学法学部創立30周年記念、査読無、2010、155 - 180 1

山崎広道、税法における裁判外の権利救済手続 - 行政不服審査法改正に伴う国税不服審査制度の改正に向けて -、吉田勇編著『紛争解決システムの新展開』熊本大学法学会叢書9、査読無、2009、165 - 198

山崎広道、更正の請求制度とその運用上の問題、熊本法学、査読有、113号、2008、37 - 67

〔学会発表〕(計5件)

山崎広道、更正の請求の要件 - 計算誤りの認定について -、日本税法学会九州地区研究会、2010.4.3 九州北部税理士会館(福岡市)

山崎広道、更正の請求に関する裁判例の変容、日本税法学会九州地区研究会、2009.10.3、ひまわり荘(宮崎市)日本税法学会中部地区研究会、2009.10.10

山崎広道、租税法律不遡及の原則と最近の裁判例、日本税法学会九州地区研究会、2009.1.10 九州北部税理士会館(福岡市)

山崎広道、更正の請求制度とその運用 - 最高裁昭和62年11月10日判決を手掛かりとして -、日本税法学会九州地区研究会、2007.10.6、ホテルセントヒル長崎(長崎市)日本税法学会中部地区研究会、2008.4.12

山崎広道、控除税額の計算誤りと更正の請求 - 福岡高裁平成18年10月24日判決を素材として -、日本税法学会九州地区研究会、2007.4.7、九州北部税理士会館(福岡市)日本税法学会中部地区研究会、2007.4.14

6. 研究組織

(1) 研究代表者

山崎 広道 (YAMAZAKI KODO)

熊本大学・法学部・教授

研究者番号：50200655