

**当初申告要件となっている課税方法の選択について  
錯誤を理由とする選択変更の可否**

澤 井 勝 美

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

## 要 約

### 1 研究の目的（問題の所在）

納税者自らが納税申告の過誤を是正する方法として、国税通則法は課税標準等又は税額等の過不足や納税申告が法令の規定に従っていないなど一定の要件の下に、修正申告又は更正の請求によることを規定しており、錯誤による納税申告の無効等の規定はない。

所得税の計算においては、医師の社会保険診療報酬に係る所得計算や配当所得の所得計算若しくは申告選択のように複数の課税方法があり、その選択が納税者の自由な選択に任せているものがある。この選択を意思表示と捉えると錯誤を認める余地があるところ、税法は納税申告の過誤の是正は法定の方法によるべきことを原則とし、例外として錯誤の援用を認めるというのが最高裁判例であり、裁判事例では錯誤を認容し納税申告の過誤の是正が行われるのは限定的である。

このように法定申告期限後の過誤の是正が制約的、限定的なものであるのに対し、法定申告期限内の過誤の是正については、所得税基本通達により事務に支障のない限り申告書の差替えや確定申告を要しない者から納付すべき金額の記載のある申告書について撤回を認めるなど法定申告期限後の手続きと比較すると手続上柔軟な取り扱いといえる。

申告書の差替えや撤回は租税法に明示の規定が存しないところであり、所得税基本通達が錯誤を念頭にしつつ、それ以上に課税方法の変更も含めて納税申告の差替えや撤回を認めていると考えられるので、民法上の錯誤の概念、租税法への錯誤の援用の考え方等を確認、整理するとともに、所得税基本通達の取り扱いについて法的な検討を試みることにしたい。

### 2 研究の概要

第 1 章では民法上の錯誤を確認し、税務手続きにおける錯誤の援用の考え方を確認した。民法上の錯誤は表示行為の錯誤と動機の錯誤に大別されてい

る。表示行為の錯誤とは、意思表示の構造からみると内心的効果意思と表示行為の不一致があり、それを表意者が認識していない場合をいい、動機の錯誤とは内心的効果意思と表示行為との不一致はなく、動機の段階に錯誤がある場合をいう。動機の錯誤はその動機が表示されていれば表示行為の錯誤と同様に扱われる。

錯誤により意思表示が無効とされ、ひいては法律行為が無効となるのは、その錯誤が要素の錯誤である必要があり、要素の錯誤とは「因果関係」と「重要性」の要件を備えたものと解されており、取引等の相手方を保護する側面がある。

納税申告は私人の公法行為であり課税要件が充足されていることを届け出る「観念の通知」行為であるが、準法律行為として民法の意思表示に関する規定が類推適用される。また、納税申告の作成段階では複数の課税方法から納税者の任意の選択が行われており、この選択を意思表示と捉えることもできるから、納税申告には錯誤の援用の余地があると考えられる。

第 2 章では納税申告の錯誤無効を主張した裁判事例から納税申告に対する錯誤の援用の要件を確認している。最高裁昭和 39 年 10 月 22 日第 1 小法廷判決は、納税申告の過誤の是正は法定の手続きである修正申告又は更正の請求によるべきことを原則とし、例外としてその錯誤が客観的に明白かつ重大であること及び法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税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に錯誤の援用が認められることを示した。

例外として錯誤の援用を認める要件の具体的判断基準については、最高裁が示していないことから、その後の裁判事例を整理していくと、「客観的に明白」とは申告の時点において職権で減額更正すべき事情が明らかであることであり、「重大」とは申告された金額と正しく計算された金額との齟齬が大きいこととする事例もあるが、齟齬が大きいという金額基準は主観的なものであるから不十分と考えられる。また、申告する金額等の意味内容を十分に理解している場合は「重大」の要件を満たさないとされる。

「特段の事情」については、課税庁職員の誤った指導が強く行われて錯誤に陥った場合が具体的基準として示され、この基準により錯誤の採用が認められた事例が数例ある。

第 3 章では、当初申告で選択した課税方法の錯誤無効により課税方法の変更の可否について、当初申告要件の緩和の概要及び課税方法の選択変更の裁判事例をみていく。

平成 23 年国税通則法改正は①インセンティブ措置及び②利用するかしないかで、有利にも不利にもなる操作可能な措置のいずれにも該当しない措置について、当初申告要件を廃止し、更正の請求の対象が拡大されたが、当初申告要件が廃止されていないものは当初申告において選択した課税方法に拘束される。

社会保険診療報酬に係る所得計算における当初申告の租税特別措置法による特例計算から実額計算への課税方法の変更をめぐる裁判事例を検討すると、更正の請求の事例では課税方法の選択を変更する結果、税負担が減少するようなことは更正の請求事由に当たらないとされ、修正申告の事例では、特例計算の計算方法に誤りを認め、課税標準等又は税額等が増加する修正申告の事由に該当する限り、課税方法の選択変更が認められると判断されている。修正申告の事例では、先の最高裁昭和 39 年 10 月 22 日判決は事例を異にすると仙台高裁判決では述べているが、最高裁判決では所得計算を誤った経緯を詳細に述べ、申告書に添付された書類からもその誤りは明らかとしているから、客観的に明白の要件に触れている。また、特段の事情が法的安定性と納税者の利益の保護性との比較考量と考えるならば、修正申告は当初申告の効果に影響を及ぼさないから特段の事情を考慮する必要がないとも考えられる。

第 4 章では、法定申告期限内の納税申告の過誤の是正が所得税基本通達の規定により取り扱われていることを検討した。申告書の差替えは課税方法の選択変更を含むものであるが、事務処理の支障がある場合には申告書の差替えが許されていない。事務処理に支障がある場合とは、先に提出した納税申

告に係る還付金の一部でも返納がある場合に、その返納が行われないと強制徴収手続き等がなく、事務処理上の問題となることから、これを回避するために申告書の差替えを許さず、法定申告期限内であっても修正申告の方法により是正が行われている。

撤回については、私人の公法行為は行政行為がなされる前であれば撤回ができると解されているところ、裁判事例においては法定申告期限後の撤回は許されないと判示されている。しかしながら、所得税基本通達は申告を要しない者から納付すべき金額が記載されている納税申告書が提出されている場合はいつでも書面による申し出があれば撤回できるとしていることから、法定申告期限後の撤回は見直すべきである。

### 3 結論

社会保険診療報酬に係る更正の請求事例は、選択した課税方法を変更することで負担すべき税額が減少することは更正の請求事由に当たらないとしたものと考えられることができるが、選択した特例計算の計算方法に誤りがあり、それにより錯誤に陥った場合までは判示していないように考えられ、錯誤の援用の余地を残すと考えられる。しかしながら、修正申告の事例では修正申告の要件に該当する限り課税方法の選択変更を認めるとしていることから、更正の請求では錯誤の援用を否定することも可能と考えられる。更正の請求期間の拡大によりこのような事例の増加も見込まれると思われることから、その後の事例の積み重ねが必要と考えられる。

所得税基本通達による納税申告の過誤の是正は、申告書の差替えは期限内申告の一つとして訂正申告の制度を設けて手続き上の整備を図るべきであり、申告を要しない者から提出された納税申告書の撤回については、法定申告期限後の撤回は認めず、法定申告期限内であれば、納付すべき金額以外の記載のある申告書についても認めるべきであると考えられる。

目 次

はじめに	89
第 1 章 錯誤	91
第 1 節 民法の錯誤	91
1 錯誤の意義	91
2 錯誤の態様（区分）	93
3 動機の錯誤をめぐる学説の対立	94
第 2 節 租税手続における錯誤の援用	97
1 納税申告の法的性格	98
2 納税申告における錯誤の援用	101
第 2 章 錯誤を主張した裁判事例	103
第 1 節 錯誤援用の要件	103
1 最高裁昭和 39 年 10 月 22 日第 1 小法廷判決 （民集 18 卷 8 号 1762 頁）	103
2 客観的に明白かつ重大の要件と特段の事情の要件	106
第 2 節 錯誤援用の要件の判断基準	108
1 「客観的に明白かつ重大」要件の判断基準	108
2 「特段の事情」要件の判断基準	120
3 小括	129
第 3 章 当初申告要件の課税方法の選択変更と錯誤	131
第 1 節 当初申告要件の緩和	131
1 当初申告要件の緩和の概要	131
2 宥恕規定との関係	132
第 2 節 更正の請求で錯誤を認めなかった裁判事例	134
1 最高裁昭和 62 年 11 月 10 日第 3 小法廷判決 （裁判集民 152 号 155 頁）	134
2 事例の検討	136

3 錯誤の援用の要件から本件事例の検討	139
第3節 修正申告で錯誤を認容した裁判事例	141
1 最高裁平成2年6月5日第三小法廷判決 (民集44巻4号612頁)	141
2 事例の検討	144
第4章 所得税基本通達による納税申告の過誤是正	149
第1節 通達の性質	149
第2節 通達による申告書の差替え等の存在意義	151
1 期限内申告手続の規定	151
2 申告書の過誤の是正に関する規定の検討	151
3 所得税法の確定申告に関する手続規定	153
第3節 通達の規定の検討	154
1 通達による申告書の差替え	154
2 通達による申告書の撤回	160
結びに代えて	167



## はじめに

納税者自らが納税申告の過誤を是正しようとする場合、国税通則法（以下、「通則法」という。）の定めにより修正申告の提出又は更正の請求に基づく減額更正を受ける必要がある。修正申告は先の納税申告書に記載した納付すべき金額に不足があるときや、純損失等の金額が過大であるとき、還付金の額に相当する税額が過大であるときなどが修正申告の要件である。これに対し、更正の請求は納税申告書に記載した納付すべき金額が過大であるときや、純損失等の金額が過少又は記載していなかったとき、還付金に相当する金額が過少又は記載がなかったときというように、修正申告とは反対の方向への要件であることに加えて、そのようになった理由として、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こと又は当該計算に誤りがあったこと（通則法 23 条 1 項 1 号）を更正の請求ができる前提要件として加えている。したがって、これらの要件を満たさない限り納税申告の過誤を是正することはできない。

所得税法とその特例等を定めた租税特別措置法（以下「措置法」という。）には、医師の事業所得の計算や配当所得の計算又は申告のように、複数の課税方法を定め、いずれの課税方法によるかは納税者の自由な選択に委ねているものがある。そしてその選択は当初申告において行われ、事後的に課税方法の選択は許されていない。平成 23 年 12 月通則法改正において、当初申告要件の緩和が図られているが、インセンティブ措置及び利用の有無により有利にも不利にも操作可能なものは緩和対象から除外されており、このような措置に該当するものは従来同様に当初申告要件に拘束されることとなることから、事後的に課税方法の選択は許されていないことが理解できると考えられる。

納税者の自由な選択とは、法的には納税者の意思表示と考えられるところ、私法上法律行為の要素に錯誤がある場合には、民法 95 条によりその意思表示は無効とされており、一般法である民法の錯誤を公法である租税法に援用することにより、租税法においても錯誤の問題は起こり得る。税務訴訟においても、

修正申告などの納税申告の錯誤無効を主張する事例が散見され、課税方法の選択変更に関しては、修正申告や更正の請求において、当初申告の課税方法の選択に錯誤があったとして、その無効を主張し、課税方法の選択を変更することにより租税負担の軽減を図ることが課税当局から認められず、訴訟提起されている事例もある。税務訴訟において錯誤の援用が認められた事例はごく少数であり、そのほとんどは錯誤の援用が否定されている。

他方、課税実務上、法定申告期限内に同一人から複数の申告書が提出された場合には、事務に支障がない限り、最後に提出された申告書を確定申告書として差し替えて認めている（所得税基本通達 120-4）ことや申告を要しない者から提出された確定申告書は申告義務のある又は還付を求める申告書とみなす（所得税基本通達 121-1）としながらも、第三期分に納付すべき税額の記載がある申告書に限っては、納税者から書面による撤回の申し出があれば、法定申告期限後であってもその撤回を認める（所得税基本通達 121-2）こととしている。

申告書の差替えや撤回は修正申告や更正の請求の要件、更には錯誤の援用をするための要件該当性の有無を問わず認めているものである。このような手続上の柔軟性は、法定申告期限後において、錯誤による課税方法の選択変更に係る認容の困難性を考えると対極的な位置にあると思われるし、いずれも租税法に明示の規定が存しないものである。

本稿においては私法上の錯誤を租税法に援用する場合の考え方を整理するとともに、申告書の差替えや撤回についても法的な整理を試みることにしたい。

# 第 1 章 錯誤

法定申告期限後において、錯誤を理由とする納税申告の無効を主張する事案が見受けられることから、本章では、私法上の錯誤についての考え方を概観、整理し公法関係即ち租税法への錯誤の援用が行われる場合の要件や考え方を確認する。

## 第 1 節 民法の錯誤

### 1 錯誤の意義

錯誤を規定した民法 95 条は「意思表示は、法律行為の要素に錯誤があったときは、無効とする。ただし、表意者に重大な過失があったときは、表意者は、自らその無効を主張することができない。」と錯誤があった場合の法的な効果を定めている。最初に錯誤とはどのようなものかを理解するために、法律行為と意思表示とは何かを確認しておく必要がある。

法律行為とは、「売買・賃貸などのように、行為者が一定の法律効果を生じさせようとして行為し、その欲した通りの効果を生じる行為」<sup>(1)</sup>であるとか、「売買契約など私法上の権利義務関係を発生させる法律上の行為」<sup>(2)</sup>であるなどと説明されている。

意思表示とは、「一定の法律効果を欲する意思を表示する行為」<sup>(3)</sup>、「法律上の効果を発生させようとする意思の表明」<sup>(4)</sup>などと説明されており、「意思表示は法律行為の不可欠の要素をなす法律事実である」<sup>(5)</sup>と理解されているから、意思表示が無効となれば法律行為の不可欠の要素が欠けるために法律

- 
- (1) 我妻栄ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—』203 頁（日本評論社、第 4 版、2016）。
  - (2) 藤岡康宏『民法講義 I 民法総論』223 頁（信山社、2015）。
  - (3) 我妻栄ほか・前掲注(1)204 頁。
  - (4) 藤岡康宏・前掲注(2)226 頁。
  - (5) 水本浩「第 4 章法律行為」遠藤浩ほか編『民法注解財産法第 1 巻民法総則』338・339 頁（青林書院、1989）、同旨藤岡康宏・前掲注(2)223 頁。

行為が無効になると考えられる。

また、意思表示には表意者からみて外部である相手方に意思表示するまでにいくつかの段階があるとされ、それは「意思表示の構造」<sup>(6)</sup>と呼ばれている。意思表示の構造は、①動機、②(内心的)効果意思、③表示意思、④表示行為の順に形成され、「一定の動機に基づいて効果意思が形成される。効果意思とは法律上の効果を発生させようとする意思のことである。効果意思は相手方に伝わらなければ意味がない。相手方に伝えたいという意欲のことを表示意思といい、その意思を相手方に伝える行為のことを表示行為という。」<sup>(7)</sup>と説明されている。

錯誤とは、表示行為から推測される意思(表示の内容)と表意者の真実の意思(内心の意思、内心的効果意思)とが不一致であることを表意者が知らない(気づいていない)ことをいうとされている。<sup>(8)</sup>民法 95 条が適用される錯誤とは法律行為の要素の錯誤が必要であり、「判例・通説によれば、要素の錯誤とは、『因果関係』と『重要性』という 2 つの要件を備えた錯誤であるとされる。因果関係とは、その錯誤がなければ表意者は意思表示をしなかったであろうということであり、重要性とは、錯誤がなければ意思表示をしないであろうことが、通常人の基準からいっても(一般取引の通念に照らして)もつともであるほどの、重要な部分についての錯誤であるということである。」<sup>(9)</sup>と説明されている。なぜこのような基準が必要かについては、「表意者の意思だけを標準とすると、どのような些細な事実に関する錯誤も意思表

(6) 藤岡康宏・前掲注(2)226 頁。なお、田山輝明教授は「意思表示の生成過程」として説明されている。田山輝明『民法総則第 4 版民法要義 1』177 頁(成文堂、2010)。

(7) 藤岡康宏・前掲(2)226 頁。

(8) 我妻栄ほか・前掲注(1)225 頁、内田貴『民法 I 第 4 版総則・物権総論』64 頁(東京大学出版会、2008)、田山輝明・前掲注(6)177・178 頁。なお田山教授は動機が当事者の契約の内容になっている場合、本文記載の定義は通用しないから「錯誤とは表意者の主観と現実との間に不一致が生じ、表意者がその不一致を意識していない意思表示のことをいう」というのが正しいことになる、と述べられている。

(9) 内田貴・前掲注(8)68 頁。同旨、田山輝明・前掲注(6)182 頁。なお、田山教授は「この判断は形式的・画一的な判断ではなく具体的・実質的なものと解されている。」と指摘されている。同旨として、我妻栄ほか・前掲注(1)226 頁。

示を無効にし、取引の安全を害するおそれがある」<sup>(10)</sup>とされているから、取引等の相手方を保護する側面があると考えられる。

## 2 錯誤の態様（区分）

伝統的に判例、かつての通説は、錯誤が意思表示のどの段階に存するかによって①動機の錯誤、②表示上の錯誤、③表示行為の意味に関する錯誤（内容の錯誤）に分類し、②と③を合わせて表示行為の錯誤と呼んでいる。<sup>(11)</sup>

動機の錯誤とは、「意思表示に対応する意思（効果意思）は存在していたが、意思表示の前段階に錯誤があったと考えられる場合である。すなわち、意思表示の形成過程において事実を反する観念をいただき、これに動機づけられて意思表示が行われる場合の錯誤である。」<sup>(12)</sup>と説明され、例えば、「受胎している良馬だと誤信して駄馬を買った場合」<sup>(13)</sup>や「道路が通って地価が上がるという噂を信じて辺鄙な土地を高額で買い受けたが、噂は事実無根であった場合」<sup>(14)</sup>などが挙げられている。動機の錯誤は原則として、要素の錯誤とはならないが、動機が表示されて意思表示の内容となった場合には、法律行為の要素となりうると解されている。<sup>(15)</sup>したがって、上の例でいえば、「受胎している馬であるから、この馬を買う」であるとか、「道路が通るからこの土地を買う」というように動機が表示されている場合は相手方にとっても表示

(10) 我妻栄ほか・前掲注(1)226 頁。

(11) 内田貴・前掲注(8)65・66 頁。

(12) 藤岡康宏・前掲注(2)254 頁、同旨のもととして石田喜久夫編『現代民法講義 I 民法総則』150 頁〔磯村保〕（法律文化社、1985）。

(13) 田山輝明・前掲注(6)179 頁、大判大正 6 年 2 月 24 日（民録 23 輯 284 頁）。

(14) 内田貴・前掲注(8)67 頁。

(15) 内田貴・前掲注(8)66 頁、大判大正 3 年 12 月 15 日（民録 20 輯 1101 頁）。同旨、我妻栄ほか・前掲注(1)225 頁、戦後の判例として最判昭和 29 年 11 月 26 日（民集 8 卷 11 号 2087 頁）は「意思表示をなすについての動機は表意者が当該意思表示の内容としてこれを相手方に表示した場合でない限り法律行為の要素とはならないものと解する」と判示したものや、最判昭和 45 年 5 月 29 日（判時 598 号 55 頁）は「一般に、錯誤が意思表示の要素に関するものであるというためには、その錯誤が動機の錯誤である場合には動機が明示されて意思表示の内容をなしていること及びその動機の錯誤がなかったならば通常当該意思表示をしなかったであろうと認められる程度の重要性が認められることを要するものと解すべき」と判示している。

行為として理解できるから、表示行為の錯誤となり得ると理解されるであろう。

表示上の錯誤とは、「10 ポンドと書くつもりで 10 ドルと書くというように、表示行為自体を誤るもの」をいい、表示行為の意味に関する錯誤（表示内容の錯誤）とは「10 ポンドと 10 ドルを同じと誤解して 10 ドルと書くように表示行為の意義を誤るもの」と説明されており、これらの錯誤が法律行為の無効となるか否かは法律行為の要素に関するかどうかで決まるとされている。<sup>(16)</sup>表示上の錯誤と表示行為の意味に関する錯誤の区別は、後者では、表意者は自分の選択した表示手段をそのまま使用しているが、その表示が有すべき意味について錯誤があり、表意者が選択した表示手段が正しく表示されている点で、そうではない前者の表示上の錯誤と区別されるのであり、意思表示が有すべき内容が表意者の表示しようとした内容と一致していないという点では共通性があり、表示行為の錯誤として一括して扱われるとされている。<sup>(17)</sup>

### 3 動機の錯誤をめぐる学説の対立

錯誤について、動機の錯誤と表示行為の錯誤に大別し、表示行為の錯誤は意思表示が有すべき内容が表意者の表示した内容と一致していないことから、これを錯誤無効とすることに学説上の対立はないが、動機の錯誤については、錯誤無効とすることに学説上の対立がある。主な学説は①二元的構成説（動機表示説）、②一元的構成説（認識可能性説）、③新二元的構成説（意思欠缺錯誤限定説ないし動機錯誤否定説）がある。<sup>(18)</sup>

#### (1) 二元的構成説（動機表示説）

上記 2 で記述したとおり、動機の錯誤は原則として、要素の錯誤とはならないが、動機が表示されて意思表示の内容となった場合には、法律行為

(16) 我妻栄ほか・前掲注(1)225 頁。

(17) 安井浩ほか（中田邦博）『プリメール民法 I 民法入門・総則 [第 2 版]』159・160 頁（法律文化社、2005）。

(18) 安井浩ほか（中田邦博）・前掲注(17)160・161 頁。

の要素となり錯誤無効を認めるものであり、判例や伝統的通説はこの立場を採る。

意思表示について、「意思表示とは、あくまで効果意思から出発して表示行為に至るまでを意味し、動機は意思表示の前段階のもとして明確に峻別する考えが基本的に存在する。すなわち、錯誤論の出発点を内心的効果意思に求めるものである。」<sup>(19)</sup>と考えているから、動機が意思表示の内容に入り込まない限り、錯誤無効の対象となり得ないと考えられているのであろう。

(2) 一元的構成説（認識可能性説）<sup>(20)</sup>

この説は、「錯誤とは、真意と表示との不一致であるとし、動機の錯誤と表示行為の錯誤との区別を否定する」<sup>(21)</sup>のものである。また、「動機はあくまでも効果意思の形成に大きな影響を与えるものであって、動機のない効果意思はありえないから、両者は一体となり、表意者の主観すなわち真意を決定するものである。したがって、錯誤論の出発点を表意者の真に意図するところに求めている。」<sup>(22)</sup>と基本的な考え方が説明されている。この説によれば、錯誤は動機の錯誤と表示行為の錯誤を合わせて両者を同一の要件で保護しようとするものである。

なお、この説には相手方が錯誤についての認識可能性がある場合に、錯誤無効を主張することを認める錯誤予見可能性説と表意者の錯誤に陥った事項（錯誤の成立する「重要な事項」）が表意者にとって重要であることを相手方が認識しうる場合には、表意者が錯誤無効を主張できるとする重要事項予見可能説がある。<sup>(23)</sup>

---

(19) 田山輝明・前掲注(6)180頁。

(20) 最近の通説（田山輝明・前掲注(6)180頁）、近時においてほとんど通則的地位を占める説（石田喜久夫編・前掲注(12)151頁）とするものがある。

(21) 安井浩ほか（中田邦博）・前掲注(17)160頁。

(22) 田山輝明・前掲注(6)180頁。

(23) 安井浩ほか（中田邦博）・前掲注(17)160・161頁。

(3) 新二元的構成説（意思欠缺錯誤限定説ないし動機錯誤否定説）

この説は、錯誤を判例の場合と同様に、意思欠缺がある場合と理解して、動機の錯誤は原則として錯誤に当たらないとし、動機が、両当事者により、条件、保障、前提、特約などの形で合意されて法律行為の内容になれば、「合意された動機」つまり契約内容の問題として処理するというものである。<sup>(24)</sup>この考え方は、いかなる動機に基づいて意思表示するかは表意者自身の問題であるにすぎない（自己決定）から、その動機が誤っていた場合であっても、その危険は動機錯誤者自身が負担すべきである（自己責任）が、その動機が両当事者により合意の内容になり、契約の内容となれば、契約法上の規律により保護されるとするものである。<sup>(25)</sup>

(4) 民法改正

平成 27 年 3 月 31 日に国会に提出され、平成 29 年 5 月 26 日に成立した改正民法 95 条 1 項 2 号及び同条 2 項によれば、表意者が法律行為の基礎とした事情についてのその認識が真実に反する錯誤で、その事情が法律行為の基礎とされていることが表示されていたときに限り、取消しすることができる<sup>(26)</sup>とされている。95 条 1 項 2 号は動機の錯誤のことであり、動機が表示されて法律行為の内容になっている場合などの要件の下で動機の錯誤に民法 95 条が適用されるという判例法理（最判昭和 29 年 11 月 26 日（民集 8 卷 11 号 2087 頁））を踏まえたもの<sup>(27)</sup>と解説されていることからみても、近時の有力説若しくは多数説の考え方はこの点において採用していない。

(24) 安井浩ほか（中田邦博）・前掲注(17)161 頁。

(25) 安井浩ほか（中田邦博）・前掲注(17)161 頁。

(26) 法務省 HP に掲載されている「民法の一部を改正する法律案新旧対象条文」の改正後 95 条 1 項 2 号及び同条 2 項を参照

（<http://www.moj.go.jp/content/001142671.pdf>）（平成 29 年 4 月 12 日最終閲覧）。

(27) 阿部＝井窪＝片山法律事務所編『民法（債権関係）改正法案逐条解説』8 頁（清文社、2015）、同旨、安達敏男ほか『実務への影響まるわかり！徹底解説民法改正＜債権関係＞』11 頁（日本加除出版、2016）。

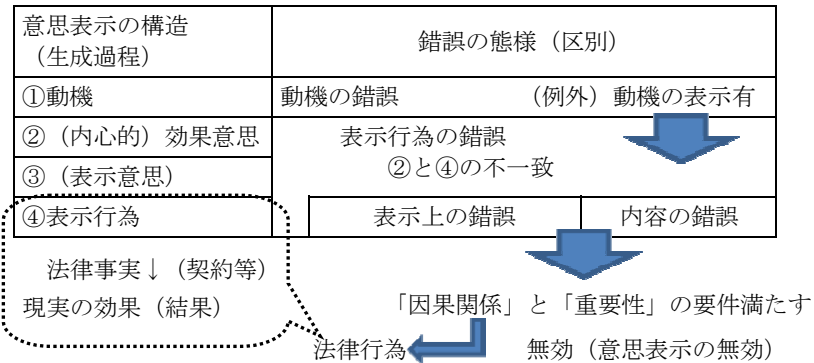


(5) 小括

意思表示の構造（生成過程）と錯誤の関係を今まで概観してきた内容を踏まえて整理すると図 1 「意思表示の構造（生成過程）と錯誤」のように整理することができる。

なお、錯誤を巡る学説の展開等は民法改正により収束していくのか、更なる展開があるのか興味深いところではあるが、本稿ではこれ以上立ち入らないこととし、錯誤に係る従来の判例・通説を基礎として民法が改正されたことを踏まえて、また、民法改正後は錯誤は意思表示の取消しであるが、本稿では民法改正前の租税訴訟の検討をしていることもあり、民法改正前の錯誤は意思表示の無効という従来の考え方で租税法における錯誤の援用を検討していくこととする。

図 1 意思表示の構造（生成過程）と錯誤



第 2 節 租税手続における錯誤の援用

「行政過程において私人の意思表示に瑕疵がある場合には、その効果がどうなるかについて、行政手続法には一般規定が置かれておらず、解釈に委ねられている。行政法関係においても、一般には意思表示に関する民法の規定が適用

されるが、行政法関係の特殊性に応じて、民法の原則が修正されることがあるので、具体の事例ごとに法律の趣旨に照らした解釈が必要になる。」<sup>(28)</sup>と説明されている。租税法においても、私人の意思表示に瑕疵がある場合、具体的には、私人の行為である納税申告書の提出について、錯誤があった場合の規定は存在しない。納税申告の提出は意思表示と捉えるのかを含め、本節では租税手続における錯誤の援用についての基本的な考え方をみておく。

## 1 納税申告の法的性格

金子教授は、「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り、納付すべき税額（場合によっては純損失ないし欠損金の額）を確定する効果をもつ（東京高裁昭和 40 年 9 月 30 日月法第 12 卷 2 号 275 頁）。申告には原則として民法の規定が準用される（筆者注：引用判例の記載省略）が、別段の定めがある場合、または明文の定めはないが申告の性質または租税法規の趣旨からしてそのように解すべき合理的理由がある場合は、その適用は排除されると解すべきであろう。」<sup>(29)</sup>と納税申告の法的性格を述べられている。

若干検討を加えると、納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定は国税通則法 15 条 1 項及び同条 2 項 1 号により、申告所得税の場合、歴年の終了の時に納税義務が成立し、所得税法 120 条等に定める確定申告の手続により、納付すべき税額が確定される。納税義務が成立するためには課税要件が充足される必要があるが、課税要件は各税法に規定されており、納税者は納税申告によって課税要件が充足されて納税義務がある事実を課税庁へ届け出ていると考えられ、納税申告書を提出することにより納付義務が確定するから、国税の債権債務関係が成立する法律効果が生まれる。このような行政過程は私人の行為による行政資源の獲得であるから、私人の公法行為と考えられる。

---

(28) 宇賀克也『行政法概説 I 行政法総論 [第 5 版]』75 頁（有斐閣、2013）。同旨、塩野宏『行政法 I [第 6 版] 行政法総論』405・406 頁（有斐閣、2015）。

(29) 金子宏『租税法（第 22 版）』866・867 頁（弘文堂、2017）。

民法では意思表示にはあたらないが、法律上の効果を発生させるに足る行為を、準法律行為といい、準法律行為を大別すると法律上の事実を通知する「観念の通知」と意思の表示であることを認めつつ、その意思内容が当該行為から生ずる法律効果以外のものに向けられている点で、意思表示とは異なる「意思の通知」があり、準法律行為には意思表示に関する規定が類推適用される。<sup>(30)</sup>

行政手続法 2 条 7 号の届出は「行政庁に対し一定の事項の通知をする行為（申請に該当するものを除く。）であって、法令により直接に当該通知が義務付けられているもの（自己の期待する一定の法律上の効果を発生させるためには当該通知をすべきこととされているものを含む。）をいう。」とされている。そうすると、納税申告は納税義務がある場合に納税申告書の提出が義務付けられており、課税庁には当該納税申告に諾否の応答が義務付けられてはいないから<sup>(31)</sup>、納税申告は申請ではなく、届出であると解される。<sup>(32)</sup>

民法の準法律行為の概念及び行政手続法の届出の定義から考えると、納税申告は「観念の通知」の性質を持つものであるが、納税申告が客観的に定まった法律上の事実である課税標準や税額を意図的に、若しくは法令を正当に解釈せず正しく申告していない場合も存在する<sup>(33)</sup>から、少なくともその場合に

(30) 藤岡康宏・前掲注(2)224 頁。

(31) 行政手続法 2 条 3 号は自己に対し何らかの利益を付与する処分を求める行為であって、行政庁の諾否の応答をすべきこととされている当該行為を「申請」と定義している。

(32) 申告納税方式は、「納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とし、申告がない場合または申告が不相当と認められる場合に限って、租税行政庁の更正または決定によって税額を確定する方式」（金子宏・前掲(29)856・857 頁）であるから、納税申告の提出に対して、課税庁の諾否の応答を要求しているわけではないと考えられる。

(33) 新井教授は、「事実と合致することを要する観念通知について、実定法が、その内容が事実と合致しないものであっても有効なものとしている場合がある。納税申告がその例である。この場合には、それゆえ、その私人の行為の効力に消長はないから、無効の問題は生ぜず、また、この性質上、取消の問題もなく、ただ訂正がありうるのみである。」と述べられており、客観的に定まった法律上の事実と相違しても納税申告が無効とならないことを指摘されている。新井隆一「錯誤による私人の公法行為」成田頼明編『ジュリスト増刊行政法の争点（新版）』48 頁（有斐閣、1990）。

は意思を伴う場合もあり得るという性質をも併せ持った<sup>(34)</sup>届出であると考えられる。

また、意思を伴う場合に注目すると、肉用牛の売却による農業所得の課税の特例（措置法 25 条）や社会保険診療報酬の所得計算の特例（措置法 26 条）などのようにその特例を受ける旨を申告書に記載する必要があり、その特例を受けないとした場合には、所得税法 37 条の必要経費の規定により計算し、申告書には特例を受ける旨の記載は当然不要となるから、特例を受けるか否かの選択の意思表示が申告書に記載されていると考えられる。<sup>(35)</sup>そうすると、納税申告の提出は観念の通知行為であり、準法律行為であって意思表示に当たらないとしても、申告書提出前の申告準備段階である申告書作成においては、課税方法の選択といった意思表示を観念することができ、意思表示の結果が申告書に表示されていると理解することが可能である。この点、谷口教授は「選択権の行使は、法律が許容する（適法な）法効果のなかから自己の

---

(34) 昭和 36 年 7 月の税制調査会の答申は申告の法律的性格について、「申告の主要な内容をなすものは課税標準と税額であるが、その課税標準と税額が租税法の規定により、既に客観的な存在として定まっている限り、納税者が申告するということは、これらの基礎となる要件事実を納税者が確認し、定められた方法で数額を確定してそれを政府に通知するにすぎない性質のもと考えられるから、これを一種の通知行為と解することが適当であろう。もとより、申告の性格をこのように解解するとしても、そのことは、刑事的な側面等から申告を眺めた場合に、過少申告に租税回避の意思を認め、脱税犯の構成要件としての詐欺その他不正の行為による租税回避の事実やほ脱の範囲を認めることを妨げるものではない。」（税制調査会昭和 36 年 7 月「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」の答申別冊「国税通則法の制定に関する答申の説明」52 頁。）と説明している。一種の通知行為としているが、説明内容から観念の通知であることが窺われるが、既に客観的な存在として定まっている課税標準等を過少に申告する場合などにおいて意思の存在を認め、その意思が申告に表示されていると捉えていると考えられる。

(35) 申告書に特例計算等を受けた旨の表示がある場合のみが意思を表示したとは限らない。例えば、確定申告不要制度の適用がある配当所得について、大阪地裁平成 22 年 10 月 21 日判決（税資 260 号順号 11537）では「確定申告不要制度を利用するとの選択をした場合、納税者は、対象となる配当所得を確定申告書に記載せずに申告すれば足り、それ以外に特段の手续をする必要はない。一方、確定申告不要制度を利用しない場合は、当該配当所得を総所得金額に含めて計算した上、確定申告書に計上する必要がある。」と判示しており、高裁もその判断を支持しており、上告審は不受理決定となっている。

意欲するものを選んでそれを招来しようとする意思の表示である。したがって、納税申告の法的性質について通知行為説をとる場合は勿論のこと、意思表示説や複合説をとる場合でも、選択権の行使と納税申告とは法的性質の点で区別することができよう。」<sup>(36)</sup>と述べられている。

したがって、課税選択と納税申告とを法的性質の点で区別したとしても、課税選択は意思表示として民法の意思表示に関する規定が適用され、納税申告は準法律行為として民法の意思表示に関する規定が準用されるから、いずれにしても錯誤の規定を援用する余地があると考えられる。

## 2 納税申告における錯誤の援用

租税法には納税申告における錯誤の規定は存しないが、納税申告に錯誤の規定を援用する余地があると考えたところであるが、金子教授は「別段の定めがある場合、または明文の定めはないが申告の性質または租税法規の趣旨からしてそのように解すべき合理的理由がある場合は、その適用は排除されると解すべき」と述べられていることや宇賀教授が「行政法関係の特殊性に応じて、民法の原則が修正されることがある。」と指摘されているように錯誤の援用が制限されたり、錯誤援用の要件が修正されることがある。宇賀教授は具体的な事例として「錯誤による無効の主張が制限された事例として、最判昭和 39 年 10 月 22 日民集 18 卷 8 号 1762 頁がある。」<sup>(37)</sup>と述べられて当該判例を引用されている。同様に塩野教授も「行政法関係においては、当該関係を規律している法律の仕組みに則して事案を処理していく必要があり、その際、行為者の内心の意思には必ずしも重きが置かれなければならない場合がある。」<sup>(38)</sup>と述べた上で宇賀教授と同じ判例を引用されている。

また、公法上の意思表示における瑕疵と民法の適用について、名古屋地裁平成 17 年 12 月 22 日判決（税資 255 号順号 10253）は、簡易課税制度選択

---

(36) 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)」税法学 491 号 18 頁。

(37) 宇賀克也・前掲注(28)76 頁。

(38) 塩野宏・前掲注(28)406 頁。

届出書の提出が錯誤により無効か否かが争われた事案において、「民法第 1 編第 4 章の諸規定は、本来、私法上の法律行為を適用対象とするものであり、これらが公法上の法律行為にも適用（ないし準用）されることを定めた法規は存在しない。しかしながら、そのこと故に、直ちに上記諸規定、とりわけ意思表示の瑕疵に関する諸規定が公法上の法律行為とは無関係なものであると断定すべきものではない。瑕疵ある意思表示をした表意者の利益を保護しつつ、行為の相手方の信頼との調整を図るという上記諸規定の趣旨は、公法関係においても、基本的に妥当すると考えられるからである。もっとも、公法上の法律関係は、私法上のそれと比較して、取引の安全保護の要請が弱い反面、多かれ少なかれ公益と関わる側面を有し、早期の確定が望まれること、大量かつ反復して行われることが少なくないため、画一的・効率的な処理の要請が強いことなどの特色があるから、表意者の保護の必要性の程度とこれらの要請の強弱とを比較考量しつつ、当該公法上の法律関係の基となる行政法規が表意者の個別的利益の保護よりも法律関係の早期安定等に重きを置いているかどうか、当該行政法規それ自体が瑕疵ある意思表示が行われた場合の救済方法を定めている場合には、それ以外の救済方法を認める趣旨か否かなどをも斟酌して、慎重にその（類推）適用の可否を決すべきである。」と判示しており、上述した学説の考えを裏付けるものであろう。

最高裁昭和 39 年 10 月 22 日第 1 小法廷判決（民集 18 卷 8 号 1762 頁）は租税法への錯誤の援用に係る要件を示した事例として、他の租税に関する裁判事例で多く引用されていることから、章を改めて考察していく。

## 第 2 章 錯誤を主張した裁判事例

本章では、納税申告の錯誤無効を主張した事例を考察することにより、私法上の錯誤を公法である租税法に援用するに当たって、どのような要件が追加的に必要であるのか、また、その考え方などをみていくこととする。

### 第 1 節 錯誤援用の要件

#### 1 最高裁昭和 39 年 10 月 22 日第 1 小法廷判決（民集 18 卷 8 号 1762 頁）

##### 【事案の概要】

上告人は亡父から山林を含む相続財産について、上告人を含む相続人 6 名で共同相続し、上告人の法定相続分は 6 分の 1 であった。上告人は相続財産の山林の立木を売却したが、上告人は共同相続の制度を知らず、旧民法当時の家督相続が依然行われているものと考え、長男である上告人が相続財産の全部を相続したと誤解し、立木売却に係る所得をすべて上告人のものとして確定申告を行った。上告人は納付すべき税額の一部を分納したが滞納となったため、税務署長は滞納処分として不動産の差押処分を行った。

上告人は、確定申告は自己に所得がないのに、所得があるものと誤解して申告したものであり、法律行為の要素に錯誤があるから納税申告は無効であると主張し、差押処分の無効確認を求めて訴を提起し、第 1 審及び控訴審ともに棄却されたことから、上告した事案である。

なお、立木の売却の売主及び売却代金の受領はいずれも上告人単独となっている。

##### 【判旨】

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当な不利益を強いる虞れがないと認めただからにはほかならない。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。

本件判決は公法関係への錯誤の援用について、申告行為における申告者の意思の重要性を強調することにより民法の錯誤の類推適用を認める肯定説<sup>(39)</sup>と納税関係のような行政上の分野においてはその行為の効果は単に当事者間にとどまることなく一般に影響を及ぼすことから民法の錯誤の適用を否定する否定説<sup>(40)</sup>とが学説・下級審において対立していた状況に終止符を

- 
- (39) 肯定説による裁判事案は名古屋地裁昭和 29 年 10 月 12 日判決(行集 5 巻 10 号 2315 頁) 所得税修正確定申告無効確認請求事件。裁判所は、「私人の公法行為である修正確定申告は公権力の発動たる行政処分におけるごとき特色は存せず私人が自己の意思の発動に基いてなす行為である。そして右申告について私人の意思の発動を認めているのは所得税法が申告納税制度を採り納税者に申告義務を負わしむると同時に常にその自発的かつ適正な申告を要請している建前からすれば私人の意思を尊重しその意思に基いて申告することの必要を認めた結果であるから、もしその意思が表示と一致しないときは、これに関して民法の分野における意思主義の原理がこの場合にも妥当し民法の錯誤の規定が類推適用あるものと解するを相当とする。」と一般論を述べて、結果としては錯誤の事実を認めず、原告の請求を棄却している。同旨の学説としては、田中教授は私人の公法行為に於ける意思の欠缺及び意思表示の瑕疵において、意思と表示との不一致の場合、私人の公法行為は個人の意思の発動を認めているのは、その意思を尊重し意思に基づいて行動することの必要性を認めた結果であるとし、要素に錯誤ある行為は原則として無効と解すべきとする。田中二郎『行政行為論』329 頁(有斐閣、1954)。
- (40) 否定説による裁判事案としては前掲注(39)の控訴審である名古屋高裁昭和 30 年 12 月 28 日判決(行集 6 巻 12 号 2896 頁)。裁判所は「所得税修正確定申告は私人のなす公法上の行為にして該行為に対しては民法第九十五条の規定の適用はないものと解するを相当とする蓋し納税関係のような行政上の分野においてはその行為の効果は単に当事者間に止ることなく一般に影響をおよぼす結果本件所得税修正確定申



打ったものとされている。(41)

本件判決は、「私人の公法行為に意思と表示の不一致がある場合に錯誤の主張が許されるかどうかは、窮極的には立法政策に属する問題であるから、法律に特別の規定のないときは格別、行為者の過誤に対する救済が法律で特別に規定されているときは、単に前叙のごとき基準のみによって事を決することは早計であって、よろしく当該救済手段の設けられている趣旨・目的を勘案した上でその成否及び限度を決定すべきである」との見解に立脚して判示されている。(42)この見解と判決要旨を併せて考えれば、租税法への錯誤の援用は原則として否定、例外としての要件が満たされる場合は肯定、すなわち納税申告に錯誤があったとしても、租税法上に更正の請求という納税者に有利な方へ是正する規定が設けられているのであるから、まずは更正の請求に該当するの否かを判断することを原則とし、それでも救済が図られない場合に客観的に明白且つ重大であって、更正の請求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錯誤の場合には、例外として錯誤を認める趣旨であると考えられる。このような制約は判決文にあるように、「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」であるから自己責任を重視しているということに求められようし、租税法律関係の早期安定の要請からも求められよう。

更正の請求期間が当時の申告期限後、1月から1年に延長された時期を経

---

告のような当事者の意思を基礎とするものであつても私法の分野におけるように意思主義を徹底することを得ず表示主義によりその外見によつて行為の効果を決すべく若しこれがため生ずる不当は別途に定められた救済手段(例えば所得税法第二十七条第六項)による外はないものと考えられる」と否定説に立つ見解を述べた上で、要素の錯誤を前提とした主張は失当とし、地裁判決の理由はともかく結論において同じであるとして控訴を棄却している。

(41) 渡部吉隆「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和39年度385頁以下(1969)、雄川一郎「判批」別冊ジュリスト17号158頁(1968)、清永敬次「判批」民商法雑誌52巻5号766頁以下(1965)、伊藤剛志「判批」別冊ジュリスト178号194頁(2005)、確井光明「判批」別冊ジュリスト181号262頁(2006)、新井隆一・前掲(33)48頁、酒井克彦「批判」別冊ジュリスト228号198頁(2016)。

(42) 渡部吉隆・前掲注(41)386頁。

て、所得税の場合は平成 23 年分の確定申告分から更正の請求期間が 5 年に延長されている。更正の請求期間延長は「課税庁の減額更正の期間制限が 5 年とされていたことから、法定申告期限から 1 年経過後は、納税者において法定外の手続により非公式に課税庁に対し減額更正の職権発動を求める、いわゆる『嘆願』という実務慣行が存在していた。平成 23 年 12 月の改正においては、こうした『嘆願』という実務慣行を解消し、納税者の救済を図る観点から、更正の請求ができる期間を 5 年に延長することとされた。」<sup>(43)</sup>と説明されているように、納税者の権利救済を主眼としているものであり、更正の請求をすることができる要件そのものの修正がないことも併せて考えれば、租税法律関係の早期安定性の要請が後退したわけでないと考えらるべきであろう。そうすると、錯誤の援用は更正の請求等の法定の方法以外の方法により課税関係を是正しようとするものであり、租税法律関係の早期安定の要請を後退させるものであるから、納税者の権利救済に主眼をおく更正の請求期間が延長されたことによっても、現行において錯誤の援用を緩やかに解すべき理由がないのであって、厳格な判断が求められるべきであろうと考えられる。

## 2 客観的に明白かつ重大の要件と特段の事情の要件

上記 1 の判決では、納税申告に錯誤が援用されるためには、その錯誤が客観的に明白且つ重大であること及び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こと（以下、後者を「特段の事情」という）が必要であるとしている。そうすると、納税申告が錯誤による無効となるためには、その錯誤が要素の錯誤であるだけでは足りず、すなわち、要素の錯誤の要件である「因果関係」と「重要性」の要件を備えることに加えて、「客観的に明白かつ重大」の要件と「特段の事情」の要件を必要としているから、民法の原則が修正されていると理解することができる。このように民法の原則が修正される点に

---

(43) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』347 頁（大蔵財務協会、15 版、2016）。

つについては、納税申告は私人の公法行為であり、「公法関係においては、法的安定や法律関係の明確性の要請が私法関係におけるよりも大であると考えられるから、公法行為は私法行為に比してより外観が重視され、またその取消・撤回等がより制限されることがあり得る」<sup>(44)</sup>ということであろう。

最高裁が示した追加の要件については、いくつかの見解がある。清永教授は、『誤記、誤算等の誤謬の存することは上告人の主張しないところ』というの、誤記、誤算等があれば、直ちにその錯誤が客観的に明白かつ重大で例外を認むべき特段の事情のある場合に該当するのではなく、その誤記、誤算についてさらにその錯誤の客観的明白性、重大性などが確認されてはじめて『特段の事情』のある場合に該当する趣旨であろう。<sup>(45)</sup>との見解を示されている。

金子教授は「明白の基準は必要でないとする」<sup>(46)</sup>との見解を示しており、酒井教授はこの点につき、「第三者の保護を考慮する必要がないことを考えると、納税者に不利益を甘受させることが著しく不当と認められるような事情のある場合にまで明白性を求める必要はないといえよう」<sup>(47)</sup>と述べられており、「著しく不当と認められるような事情」とは「特段の事情」を指すと考えられるから、「特段の事情」の有無を重視した判断をすべきとも考えられるし、その後の裁判例も「特段の事情」の有無が争われていることを指摘されている。<sup>(48)</sup>

---

(44) 雄川一郎・前掲注(41)159頁。

(45) 清永敬次・前掲注(41)770・771頁。

(46) 金子宏・前掲注(29)868頁。

(47) 酒井克彦・前掲(41)198頁。

(48) 確井教授は本件判決の評釈において、「錯誤が客観的に明白かつ重大であって、更正の請求の排他性を貫くならば、『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』には例外を許容する旨を示唆している。ここには、利益衡量の発想が示されているが、錯誤が客観的に明白かつ重大であることを要求している点については、あたかも行政行為の無効原因の基準を想起させるものであって、明白性までを要求することはないという議論も可能である。本判決以後は、『特段の事情』の有無が争われる方向に進むこととなった。」と述べられている。確井光明・前掲(41)263頁。また、田部井氏は「本判決以降の裁判例は、本判決の説示に従い、『特段の事情』の有無を論じている。」と述べている。田部井彩「批判」別冊ジュリスト

最高裁は錯誤援用の追加要件を示したが、その要件に該当する具体的な判断基準は述べられていないことから、その後の裁判事例から判断基準になり得るものをみていくこととする。

## 第 2 節 錯誤援用の要件の判断基準

### 1 「客観的に明白かつ重大」要件の判断基準

(1) 岡山地裁平成 10 年 12 月 2 日判決 (税資 239 号 218 頁)

#### 【事案の概要】

原告を含む 3 名の相続人が、原告の父から共同相続した資産について、遺産分割する協議をしたものの、現実にはそれを実行せず、原告が預って運用していた。有価証券の売買により得た所得について、原告は各自の出資金に応じて 3 分割すべきもの (以下「3 分割税」という。) であり、また、当時の税制では一人当たりの年間株式回数が 50 回以内であれば譲渡益に課税されないと考えていたので、3 人で年間株式売買回数が合計 150 回以内であれば問題ないと判断していた。その後、脱税事件として立件され、修正申告をしたが、本件修正申告は、3 分割税の主張を貫けば、保釈も認められず、実刑も免れないと誤信してなされたものであるから、修正申告は錯誤により無効であると主張した事例。

#### 【判旨】

最高裁判決にいう「客観的に明白」とは、税務署長にとって、申告の時点において、職権で減額更正すべき事情が客観的に明らかに認められるような場合をいうものと解されるが、本件については、原告主張の所得帰属に関する事実認定や法律解釈は、第一次一審と同二審で裁判所の判断も分かれ、弁護士、公認会計士、税理士ら専門家が原告に与えた助言も場面場面で異なるというように、非常に微妙な判断を要するところであって、原

告は、査察、捜査の段階においても自説（三分割説）を口頭で述べるのみで、これを裏付ける客観的資料を提出していなかったことをも勘案すると、必ずしも客観的に明白ということとはできない。<sup>(49)</sup>

#### <検討>

客観的に明白の判断基準として一般論として述べた部分は、「税務署長にとって、申告の時点において、職権で減額更正すべき事情が客観的に明らかに認められるような場合」と説示したところであるが、当てはめの部分において「裏付ける客観的資料を提出していなかったことをも勘案」とされていることから、判断の対象は申告書の記載事項に限らず、添付書類もその判断の対象となり得るといえるから、申告書及び添付書類から後述イ及びロの裁判事例を併せて考えると減額更正すべき事情というのは、錯誤に陥った事情と考えることができる。

同旨の事例としては、次のものがある。

イ 大阪地裁平成 11 年 3 月 25 日判決（税資 241 号 418 頁）

#### 【事案の概要】

法人税の修正申告について、原告は原告の経費となるべきものが計上されておらず、原告の収入でないものが原告の収入として計上されて重大な誤りがあり、これにより原告の所得は著しく過大な額が計上されて

---

(49) 控訴審である広島高裁岡山支部平成 12 年 7 月 6 日判決（税資 248 号 79 頁）では、本件の当てはめ部分を「本件においては、控訴人、丙及び乙の間の裏金分配合意は、各自の取得分の割合を決めただけで、裏金（簿外資産）が具体的にどのような形でいくら存在するか確認したり、今後の運用について話し合いがなされたりした形跡はなく、裏金（簿外資産）の管理運用は、すべて控訴人独自の才覚と裁量により行われており、外形的に見ると、控訴人が自己固有の資金を投資運用しているのと同じ様相を呈していたこと、したがって、裏金（簿外資産）の運用としてなされた有価証券の売買益及び配当所得が誰に帰属するか判断は微妙であって、裁判所も第一次一審と同二審とで判断が分かれ、弁護士、公認会計士、税理士ら専門家が控訴人に与えた助言も場面により異なっていたこと、控訴人も、必ずしも当初から一貫して三分割説を主張していたわけではなかったことを総合すると、本件修正申告に減額更正すべき事情があることが客観的に明白であったということとはできない。」と訂正しているが、申告書及び添付書類から外形的にこれらの事情が認識できるものではないと点の変更されているものではないと考えられる。

おり、これらは原告代表者の錯誤に基づきなされたものであるとして、修正申告の無効を主張した事例。

**【判旨】**

「仮に原告主張の錯誤があったとしても、その主張内容自体が、申告当時において職権で減額更正すべき事情が客観的に明らかに認められるようなものとは到底いえず」と判示した。

ロ 和歌山地裁平成 26 年 7 月 4 日判決（税資 264 号順号 12500）

**【事案の概要】**

原告は貸金業を営んでいた乙を相続し、その相続に係る相続税の申告をしたところ、本件申告において相続財産として計上した貸付金の一部が、借主の詐欺によって回収できないものであったが、国税通則法 23 条 1 項柱書の更正の請求期間を経過した後、和歌山税務署長が過大申告を理由とする更正の嘆願に応じなかったことから、回収できない貸付金は返済能力も返済意思もないにもかかわらず、これがあると誤信して貸し付けてしまったものであり、回収可能性がなかったのであるから、本件申告には錯誤があったこととなると主張した事例。

**【判旨】**

原告の主張する上記事情は、本件申告の申告書の記載それ自体から、外形上、客観的に明白であるものではなく、和歌山税務署長が本件申告の際に認識できる事情でもないことから、客観的に錯誤が明白であるということとはできない。」と判示した。

上記イ及びロのいずれの事案も申告の時点で課税庁が減額更正すべき事情を認識できるかという点を客観的に明白であることの判断基準に挙げている。

また、上記（１）の岡山地裁平成 10 年判決の裁判事例では株式売買に係る所得について、原告は 3 分割税を主張しており、このような主張に対して判決は、所得帰属に関する事実認定や法律解釈が、各裁判所の判断も

分かれ、各専門家が原告に与えた助言も異なっていることなどから微妙な判断を要するものであるとし、このようなことも客観的に明白とすることができない理由として挙げている。

このような理由を挙げている事例としては次のものがある。

ハ 名古屋地裁平成 16 年 12 月 22 日判決（税資 254 号順号 9875）

#### 【事案の概要】

ストックオプションに係る権利行使利益を給与所得に区分して納税申告した原告が、同利益は一時所得に区分されるべきであることを理由に、被告に対し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を受けたことから、その通知処分を求めた抗告訴訟と、上記納税申告は錯誤により無効であると主張して、被告国に対し一時所得に区分されることを前提として計算した税額と実際に納付した税額との差額等の支払を求めた実質的当事者訴訟とが併合提起された事例

#### 【判旨】

ストックオプションの権利行使利益が一時所得に区分されるべきか給与所得に区分されるべきかについては、本件修正申告等の当時においても、両方の見解の対立があり、一時所得説に立つ裁判例がある一方で、給与所得説に立つ裁判例も有力であるから、本件修正申告等が前提とした給与所得に区分されるという考え方が明らかに誤りであったとはいえず、仮に、今後、最高裁判所によって一時所得説が支持されたとしても、少なくとも、本件修正申告等の時点において、その錯誤が客観的に明白であったとはいえない。

ニ 大阪地裁平成 7 年 12 月 20 日判決（税資 214 号順号 981 頁）

#### 【事案の概要】

空気力輸送装置の設計及び製造等を目的とする株式会社である原告が、大蔵省国税局査察官の強制的で誤った指導により、空気力輸送装置の輸出取引（本件契約）に係る収益の計上時期について錯誤に陥り、これに基づき修正申告を行ったと主張して、被告（国）に対し、主位的には不

当利得返還請求権、予備的には国家賠償請求権に基づき、修正申告により新たに納付した法人税額に係る重加算税の一部等の支払を求めた事例

**【判旨】**

本件契約に係る収益の計上時期は、本件刑事事件における第一審判決と控訴審判決のこの点に関する判断が異なったことから明らかなように、税法解釈上相当困難な問題であって、本件契約の内容、履行状況等の諸事情を総合的に勘案して初めて明らかにできる事柄であるから、本件修正申告内容の錯誤が明白であるとは到底いい難い。

<検討>

このように税法解釈上の困難を伴うものや詳細な事実認定を行わなければ、課税関係が明らかにできないような場合には、客観的に明白の要件を満たさないと判断されており、申告の時点で税務署長が減額更正すべき事項が明らかに認識できることが客観的に明白であるという基準に照らしても、税務署長が減額更正すべき内容を容易に認識できないという点では同じであり妥当であろうと考えられる。

(2) 大阪高裁昭和 62 年 9 月 29 日判決（行集 38 卷 8・9 号 1038 頁）

**【事案の概要】**

相続した株式の評価について、相続財産に関する基本通達に基づき株式の評価を行い、相続税の申告を行ったが、申告後に会社の倒産等により株式が無価値化したことから、取得財産の評価に錯誤があり、申告が無効である旨の主張が排斥された事例。

**【判旨】**

申告についての錯誤が、同申告の内容となつている取得財産の評価額（結果的には税額にも影響することとなる）に関するときに、その錯誤が前記のように客観的に明白と解される場合というのは、右評価額が適正に算定された場合の評価額と相違していることが客観的にみて容易に判断しうる場合を指すものと解するのが相当である。



<検討>

本件では、当てはめの部分において、財産評価の基本通達に合理性があること詳述し、基本通達の評価基準に基づいて、本件各株式の評価をし、これに従って相続税を算定している本件申告ないし修正申告が、その時点において、株式評価ないし税額算定に関して、適正でないものと容易に判断しうる場合に当たらないとして錯誤無効の主張を排斥している。思うに本件は法令の規定ではなく通達内容に沿ったものであるか否かであるが、通達であったとしてもその通達内容に従って申告している場合には、評価が適正でないと課税当局が容易に判断できる場合に当たらないとした点に意義があると考えられる。

(3) 大阪地裁平成 6 年 10 月 26 日判決 (税資 206 号 66 頁)

**【事案の概要】**

原告が、被告(税務署長)に対して、所得税に係る更正の請求をすべき理由がない旨の通知処分を求めるとともに、被告(国)に対して、本件修正申告は錯誤により本件更正の請求に係る所得金額及び税額を超える部分については無効であると主張した事例。

**【判旨】**

税務申告の錯誤の明白性とは、錯誤が外形上、客観的に明白であって一見して明らかなことをいうのであり、また、税務申告の錯誤の重大性とは、申告に係る所得金額や税額について、正しく計算されたものとの金額的な齟齬が大きいことを指すと解せられる。

本件の査察調査の経過及び本件修正申告がなされるに至った経緯に、原告の主張する錯誤には明白性及び重大性の要件該当性についても問題があることをも併せ勘案すると、本件修正申告の過誤に関し、税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば原告の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとは到底いえず、原告の錯誤無効の主張は理由がない。

<検討>

最高裁昭和 39 年 10 月 22 日判決を引用後に、客観的に明白及び重大に

ついて、一般論としての具体的基準を示しており、客観的に明白については、「税務申告の錯誤の明白性とは、錯誤が外形上、客観的に明白であって一見して明らかなこと」となっており用語の意味ない説明に当該用語が入っており、分かりにくい説明であるものの、「錯誤が外形上、一見して明らかなこと」と理解すれば、他の事例と大きな相違はない。重大については、「申告に係る所得金額や税額について、正しく計算されたものとの金額的な齟齬が大きいこと」と示しているの、一般論としてそのようにいえるかについては、「金額的な齟齬が大きい」という部分が主観的でもあることから、重大性については他の裁判事例も検証する必要がある。

(4) 大阪地裁平成 22 年 10 月 21 日判決（税資 260 号順号 11537）

**【事案の概要】**

平成 18 年分の所得税の確定申告において、証券投資信託の償還差益を雑所得として計上していた原告が、同償還差益については、措置法 8 条の 5 第 1 項 3 号に定める申告不要制度の適用があるにもかかわらず誤って確定申告をしたなどとして更正の請求をしたところ、請求の一部に理由がないとされた事例において、仮に原告が本件確定申告において、確定申告不要制度を利用しないとの選択をしたとするならば、それは、本件償還差益を配当所得ではなく雑所得として認識していたのであり、この点に錯誤が認められると主張した事例。

**【判旨】**

確定申告に係る確定申告書には、雑所得として「償還差益」が記載されており、原告がこの「償還差益」を雑所得と認識した上で本件確定申告をしていることは客観的に明白といえる。しかし、所得区分を誤認したことそれ自体が重大な錯誤に該当するとはいえない。この点について、所得区分を誤ったことにより確定申告不要制度が適用可能な所得につき同制度の適用のない所得と誤認したというのであれば、当該錯誤は重大な錯誤とみる余地がないではない。しかし、確定申告書には「償還差益」と記載されているのみであり、この「償還差益」がどのような償還差益であるのか、

確定申告不要制度の適用要件を満たすものであるかについては明らかにされておらず、そうであるとすれば、仮に原告の錯誤が上記のようなものであったとした場合、当該錯誤が客観的に明白であるとはいえない。

また、そもそも、証券投資信託に係る償還差益が配当所得に該当することは法令上明らかであり（所得税法 24 条、同法施行令 59 条）、本件償還差益を雑所得と誤信することは容易には理解し難いところである。

#### <検討>

本件において、「償還差益」を雑所得として申告していることは客観的に明白といえるとしているが、錯誤の援用の要件として「客観的に明白」の要件に該当しているのではないであろう。判示は、その「償還差益」がどのような償還差益であるのか、確定申告不要制度の適用を満たすものか明らかにされていないと述べており、償還差益の文言からは容易に判断できないとするものであり、客観的に明白であるか否かの判断基準は適用を受けようとする内容が明示されているか否かということになると考えられる。

また、重大な錯誤とは所得区分を単に誤ったというだけでは足りず、その誤ったことにより申告不要制度の特例を受けられない所得と誤認した場合と誤認の内容に踏み込んで重大といえるかを判断しており、明白との相違はこの点にあると考えられる。

#### (5) 重大の要件に関する裁判事例

重大の要件の判断基準に関しては、大阪地裁平成 6 年 10 月 26 日判決が「申告に係る所得金額や税額について、正しく計算されたものとの金額的な齟齬が大きいこと」と判示し金額基準を挙げているが、大阪地裁平成 22 年 10 月 21 日判決は「誤ったことにより申告不要制度の特例を受けられない所得と誤認した場合」と判示して金額基準以外の基準を挙げている。若干前者の事例を検討すると、金額的な齟齬が大きいというのは、人によって大きいか否かの判断は異なり主観的なものと考えられるから、金額的な数字の大小というのは、抽象的もしくは相対的なものであって、判断の基準としては不十分のように思われる。

他の裁判事例は、次のとおり個々の事例に即して判断されているようである。

イ 大阪高裁平成 12 年 7 月 21 日判決（税資 248 号順号 397 頁）<sup>(50)</sup>

**【事案の概要】**

法人税の修正申告につき、原告代表者の甲が、刑事手続で身柄を拘束されている間に、体調不良により意思能力のない状態で、又は重大な錯誤により申告したものであるなどと主張して、当該修正申告に基づいて納付すべき租税債務が原告の認める一定額を超えて存在しないことの確認を求めた事例

**【判旨】**

原告が主張するとおり、本件修正申告のうち、課税土地譲渡利益金額にかかる税額は合計三億五八三四万一七〇〇円と多額であって、税額全体の四四・五パーセントを占めているから、仮に、この点に錯誤があったとすれば、重大な錯誤というべきであるが、反面、右の税額に関する記載は、本件修正申告書の記載のうちの相当部分を占めており、甲の原審本人尋問の結果によっても、甲は、本件修正申告書を署名をする際、課税土地譲渡利益金額が計上され、これに多額の課税がなされていることを十分認識していたことが認められるから、原告が主張するような重大な錯誤があったとは考え難いというべきである。

ロ 大阪地裁平成 23 年 3 月 24 日判決（税資 261 号順号 11653）

**【事案の概要】**

相続人である原告らが、被相続人の死亡によって開始した相続について、相続税の申告をした。その相続財産には被相続人が代表取締役を務めていた法人に対する貸付金が含まれていたが、実際には被相続人が法人の売上を被相続人の預金口座で管理し、法人に貸し付けるといって帳簿処理されていたにすぎず、本件貸付金員はもともと法人に所属する

---

(50) 前述の大阪地裁平成 11 年 3 月 25 日判決（税資 241 号 418 頁）の控訴審である。

ものであり、被相続人は法人に対する貸付金を有していないことを原告らは知っていたものの、税理士から決算書に記載されている以上は本件貸付金の不存在を主張する手段はないと説明されたため、その旨誤解して確定申告をしたことは、錯誤により無効であると主張した事例。

### 【判旨】

原告らは、本件貸付金の不存在を知りながら、これを是正する手段はないと誤信して本件各申告をしたというのであり、このような誤信は法の不知に起因するものであるから、更正の請求以外の是正を認めなければならぬほどの重大な錯誤とは言い難い。

### <検討>

上記イ及びロの事案は、申告内容を十分に認識した上で申告を行っていることがうかがえる。上記イは最終税額に対する割合という点では重大性を認めつつ、修正申告における増差税額という点では、錯誤を主張する税額が相当部分を占め、修正申告の際にその認識があったことが重大な錯誤ではないとされている。

上記ロは本件貸付金以外の要因で更正の請求を行い、その請求は全額認められていることからすると、更正の請求の制度は知っていたといえる。そうすると、貸付金の不存在が更正の請求理由にならないと誤信したものであって、このことを法の不知と言っていると読むことができる。貸付金の不存在を認識しているにもかかわらず、その貸付金が相続財産に含まれて申告することを消極的であったとしても認識ないし認容した上で申告をしているのであるから、上記イの事案と同様に重大な錯誤とは認めていないと考えられる。

このほかに、客観的に明白かつ重大の要件に該当しないと判示した次の事例がある。

ハ 新潟地裁平成 12 年 1 月 27 日判決（税資 246 号 259 号）

### 【事案の概要】

税務調査を行った国税局及び税務署の係官から薦められて修正申告を行った後、売上帳に基づいた原告の当初申告は正確であったなどと主張し、本件修正申告の錯誤無効を主張した事例。

**【判旨】**

原告は、本件税務調査において、注文伝票を抜き取る方法などにより飲食業に係る売上げを除外していたことを自認していたもので、・・・当初申告にかかる売上額が正確であったともいえないこと、原告は、本件税務調査において、右売上除外率の算定について、本件係官らから、製麺数から推定すること及びその算出根拠について説明を受け、これに対して具体的事実をもって反論し、また自己の窮状を訴えて、同係官らをして、三回もの減額計算をさせたうえ、本件修正申告をすることとしたものであること、・・・税理士において、本件係官の作成した修正申告書の計算違いまで指摘したうえ、本件修正申告書に署名押印していることに照らすと、本件修正申告において、原告が、売上除外の事実及びその算定額について、客観的に明白かつ重大な錯誤に陥っていたと認めることはできない。

二 横浜地裁平成 16 年 5 月 12 日判決（税資 254 号順号 9647 号）

**【事案の概要】**

原告は税務署で相談した上で所得税の確定申告書を提出したが、その内容に誤りがあるから錯誤により無効であると主張した事例。

**【判旨】**

原告は、本件確定申告において、厚木税務署の担当者に相談するなどした上、乙から受領した金銭について、原告自身の所得として、また、その金額を 1 億 4000 万円として、確定申告することとしたものであり、原告は、このような納税申告の意味と内容について認識した上で確定申告の手続を行ったというべきであるから、本件確定申告が、客観的に明白かつ重大な錯誤に基づいてされたものと認めることはできないといわざるを得ない。

### < 検討 >

上記ハ及びニの事案はいずれも客観的に明白かつ重大な錯誤に当たらないとしているが、両事案ともに申告内容を認識した上で申告をしているから、上記イ及びロと基本的に同様の事例と考えられ、判旨は客観的に明白かつ重大な錯誤に当たらないとしているが、重大の部分に重点があると考えられる。

ホ 神戸地裁平成 16 年 5 月 25 日判決（税資 254 号順号 9657）

#### 【事案の概要】

有限会社 A の出資口数 100 口を相続により取得した原告が、財産評価基本通達 186-2 に定める純資産価額方式に従い法人税額等相当額を控除して相続税の申告をしたところ、被告税務署長は本件では評価通達を適用すべきでない特別な事情があり法人税相当額を控除すべきでないとして更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったため、原告は本件出資が当然同通達の適用があると信じていたのに同通達の適用が認められなかったのであるから、原告の申告行為には錯誤があると主張した事例

#### 【判旨】

「原告が、本件相続に伴う相続税の負担を軽減するために、本件出資の評価に当たり、殊更に評価通達 186-2 を悪用し、著しく低廉な現物出資をすることによって、純資産価額計算上の評価差額を恣意的に作り出した事案である。本件のような場合には、画一的に評価通達 186-2 が適用されることなく、他の合理的な評価方法によって本件出資が評価されることは、原告においても認識することが可能というべきである。それゆえ、原告には、評価通達 186-2 が適用されないことに錯誤はなく」と判示し、仮に本件申告に錯誤があったとしても、「原告が本件出資の評価に当たって、法人税相当額を控除し、過少に申告したのは、相続税の負担を軽減することを目的として、評価通達 186-2 を適用すると本件出資の額が過小に評価されることになる取引を意図的に行ったためであ

る。それゆえ、本件において、その錯誤が客観的に明白かつ重大とはいえず、また、更正の請求等の法定の方法以外にその是正を許さなければ、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も認められないことが明らかである。」と判示した。

#### <検討>

本件事例は、通達が適用されないことが認識可能である状況の下において、敢えて、不当に租税負担の回避を意図して評価通達の適用があるかのような取引行動を行い、評価通達を悪用したのであって、結果としてその意図に沿う評価額を算定し、ひいては申告額を算出している。そうすると、申告の内容を理解し、それが否定されるかもしれないという可能性も認識した上での申告であるから、錯誤は表意者がその誤りに気付いていないということが本質であることを踏まえれば、判決がいうように錯誤には当たらないとしたことは妥当であろう。また、仮に錯誤があったと仮定して判断した部分でも、租税回避を意図して行動している、言い換えれば、目的のために自ら志向して行っている以上、そのことを理由として客観的に明白かつ重大な錯誤に当たらないとしたことは、当然の帰結であるように思われる。

## 2 「特段の事情」要件の判断基準

(1) 京都地裁昭和 45 年 4 月 1 日 (行集 21 巻 4 号 641 頁)

### 【事案の概要】

合併法人たる原告が本件確定申告書を提出したのは、被合併法人に清算所得がないにもかかわらず、国税局係官から利益配当金を合併交付として申告するように強く要求され、この誤った行政指導により錯誤に陥ったとして申告の錯誤無効を主張した事例。

### 【判旨】

本件のように、合併会社が、「被合併会社の株主に対する利益の配当として被合併会社の株主に交付する金銭は、法人の清算所得に含まれず、配当



所得として株主の段階で所得税を課されるべきものである。」という正当な見解の下に、右金銭を、利益配当に対する源泉所得税を控除の上、被合併会社の株主に支払い、右源泉徴収した所得税を税務署に納付し、合併会社の現代表者 A 個人も被合併会社の株主として支払を受けた右金銭を配当所得として、所得税確定申告をした後、「右金銭は法人の清算所得に含まれる。」という誤った見解に立つ国税局係官の強い申告指導があったため、合併会社（代表者 A）が、錯誤におちいり、右金銭を清算所得として記載した法人税確定申告書を提出した場合、確定申告書の記載内容の錯誤が客観的に明白且つ重大であって、法定の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に該当すると解するのが相当である。

#### < 検討 >

課税庁職員の誤った指導により錯誤の援用を認めた事例である。判示の内容をみると最高裁昭和 39 年 10 月 22 日第一小法廷判決を引用しつつ、「本件のように」と書き出して事例に則した記述がされており、事例判決のような内容になっているようにも思われるが、ここで重要なのは課税庁職員の誤った指導により錯誤に陥った場合、錯誤の援用が認められることを示したことである。課税庁職員の誤った指導が、「客観的に明白かつ重大」の要件に該当し、かつ納税者の責めに帰さない事由により誤った申告をしており、それが「特段の事情」の要件に該当するとされていると考えられる。

#### (2) 東京地裁昭和 56 年 4 月 27 日判決（行集 32 卷 4 号 661 頁）

##### 【事案の概要】

土地譲渡に係る所得が申告されていないとして税務調査を受けた原告が、税務署係官の誤った指導により修正申告を行ったものであり、修正申告の錯誤無効を主張した事例。

##### 【判旨】

土地譲渡の対価として原告の取得するものが本件新建物の一部と交換差

金だけであることが明らかであったにもかかわらず、それが借地権に相当する部分のみの対価であって底地に相当する部分の対価を含んでいないという誤った判断をした税務係官が、右判断を前提とした構成による修正申告書の下書きを作成してそれによる申告を強く指導したため、原告がその誤りに気付くことなく、右下書きを信頼して錯誤に陥ったものであり、右錯誤については原告の立場として無理からぬものがあつたというべく、その結果、収入金額において三〇二九万四〇〇〇円の過大申告をしているのである。このような事情の下においては、右修正申告書の記載内容の錯誤が客観的に明白かつ重大であつて、法定の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に該当すると解するのが相当であり、原告は、本訴において、本件修正申告のうち右過大申告部分について修正申告の無効を主張できるものというべきである。

#### <検討>

この事案も上記（1）のように、課税庁職員の誤った指導により錯誤に陥つた場合、錯誤の援用が認められることを示したものであるが、判示事項について、客観的に明白かつ重大の要件を重視するものと特段の事情を重視するものがある。<sup>(51)</sup>

錯誤の援用は客観的に明白かつ重大の要件と特段の事情の要件のいずれ

---

(51) この事案は裁判所ホームページでは判示事項として「借地権を有する土地の底地を取得した後右土地を譲渡した場合において、従前の底地に相当する部分を短期保有資産の譲渡とし、従前の借地権に相当する部分を長期保有資産の譲渡としてした譲渡所得に係る所得税修正申告において、従前の底地に相当する部分の価額を控除せずに土地の譲渡対価の全額をもって長期譲渡所得としたことが、税務係官の誤った指導による客観的に重大かつ明白な錯誤に基づくものであるとして、右修正申告のうち過大申告に相当する部分の無効を主張できるとした事例」として掲載されているが、判決本文やその他の裁判事例からみても、「客観的に重大かつ明白」の要件にのみ該当するとは思われない。TKC 提供の判例等データベースでは、本件裁判の判示事項として「税務署係官のご指導による過大申告につき錯誤を主張し得る特段の事情がある場合に該当するとされた事例」と掲載されている。

([http://www.courts.go.jp/app/hanrei\\_jp/detail?id=17292](http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail?id=17292)) (平成 29 年 6 月 14 日最終閲覧)。

かに多少の軽重の差があるとしても、両方の要件が必要であることに留意しておく必要があると思われる。

(3) 「特段の事情」の判断基準を示した裁判事例

上記(1)及び(2)の裁判事例は、課税庁職員の誤った指導により錯誤に陥ったもので、これが「特段の事情」の要件を充足したと判断されているが、他の裁判事例において、一般論として、「特段の事情」とはどのようなものをいうのか具体的な判断基準を明確に示した裁判事例には次のようなものがある。

イ 大阪地裁平成 11 年 3 月 25 日判決(税資 241 号 418 頁)

**【事案の概要】**

法人税の修正申告について、原告は原告の経費となるべきものが計上されておらず、原告の収入でないものが原告の収入として計上されている重大な誤りがあり、原告の所得は著しく過大な額が計上されており、これらは原告代表者の錯誤に基づきなされたもので、修正申告の無効を主張した事例。

**【判旨】**

特段の事情がある場合とは、課税要件事実についての見方や法律解釈につき誤った見解に立つ税務係官が強く指導するなどしたため納税者が錯誤に陥った場合等極めて例外的な場合に限られるものというべきである。

(中略)

原告代表者は、刑事事件において勾留された状態ではあったものの、係争各年度分の原告の法人税の修正申告であること、及び、その内容は国税局の調査の結果に基づくもので当初の申告額よりも税額が大幅に増加するものであることを十分に認識した上で、自らの自由意思に基づいて、本件修正申告をしたものであると認められ・・・特段の事情を認めるに足りない。

<検討>

判旨前段は「特段の事情」の具体的な判断基準を示しており、課税庁職員の誤った指導を挙げている。後段は、修正申告の内容を十分に認識し自らの自由意思に基づいて修正申告していることを認定し、課税庁職員の誤った指導によるものではないから「特段の事情」の要件に当たらないと判断したものである。

ロ 静岡地裁平成 12 年 1 月 31 日浜松支部判決（税資 246 号 349 頁）

#### 【事案の概要】

原告が亡父の遺産相続による相続税の申告手続を税理士に委任して相続税の申告をした後、税務調査を受け、税務職員による誤った修正申告のしょうようにより、任意の意思に基づかない間違った修正申告をさせられた結果、相続税の追加納付を余儀なくされ被害を被ったと主張した事例

#### 【判旨】

納税申告書の記載内容について、法定の方法によらないでその記載内容の過誤の是正を主張することができるのは、その過誤が客観的に明白かつ重大であり、国税通則法及び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（最高裁昭和三九年一〇月二二日判決・民集一八卷八号一七六二頁参照）において、税務職員の違法なしょうようにより納税者の任意の意思に基づかない納税申告がなされた場合等に限られると解すべきである。

（中略）

以上の諸事情を併せ考慮すると、本件修正申告書は、原告らがその記載内容を了知の上原告らの任意の意思に基づいて磐田税務署長宛に作成・提出されたものということができるのであって、磐田税務署の係官が、原告らに対し、金額等記入済みの申告書用紙の記載内容に従って修正申告することを強要ないし義務づけたとはいい難い。・・・原告は、自らの意思に基づき任意に本件修正申告を行って税額を確定させたも

のといふことができるから、A係官の税務調査、それに基づく処理、原告に対する修正申告のしようよといふA係官の行為と、原告が行った本件修正申告との間には直接の関連性はなく、両者の間に因果関係を認めることはできない。

#### <検討>

本件は、直接的には錯誤無効を主張しておらず、修正申告は原告の任意の意思に基づくものではなく、間違つた修正申告を提出させられたことによる納付金と精神的損害の賠償を求めた事案であるが、法定の方法以外の方法で修正申告を無効とし、納付義務がなかつたことのできるのかという観点から、錯誤を扱つた最高裁の判例を引用していると思われる。

「税務職員の違法なしようにより納税者の任意の意思に基づかない納税申告がなされた場合等に限られる」と一般論として具体的な判断基準を示した部分が、「客観的に明白かつ重大」と「特段の事情」のどちらを指しているのかが、明確ではないが、当てはめの部分において、記載内容を了知の上原告自らの任意の意思で修正申告をしたことが認定されていることからすると、「特段の事情」の要件を指していると考えられる。「重大」の要件の裁判事例にもあつたように、修正申告の記載内容を了知し、十分に認識した上で提出していることは「重大」の要件にも該当するともいえる。判示の中では原告らの任意の意思、自らの任意の意思という用語が数回用いられ、強調されていることを考えるとここでは「特段の事情」の具体的な判断基準の一つとしておきたい。

#### ハ 神戸地裁平成 25 年 3 月 29 日判決（税資 263 号順号 12190）

##### 【事案の概要】

かつて税理士業を営んでいた原告が、税務署長に対し、自身の本件各年分の所得税に係る本件修正申告は国税局査察部の国税査察官などから強要されたもので無効であり、また、原告の所得を正確に反映したものでないとして、本件各年分の所得税に係る更正の請求をしたところ、

税務署長からいずれも更正すべき理由がない旨の通知処分を受けたことから、被告に対し、主的に本件通知処分の取消し及び本件各年分の所得税について原告の主張する真実の所得に基づく税額による更正処分の義務付けを求め、予備的に本件修正申告及び原告がいう自主的修正申告は意思表示の欠缺により無効であると主張した事例。

### 【判旨】

①更正の請求という特別の制度を設けて納税者の利益保護と租税法律関係の早期安定の要請との調和を図った法の趣旨に照らすと、昭和 39 年判決（筆者注：最高裁昭和 39 年 10 月 22 日第 1 小法廷判決・民集 18 卷 8 号 1762 頁）がいう「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」が認められるというためには、当該納税義務者につき上記法的安定の要請を犠牲にしてもやむを得ないといえるほどの高度の要保護性が求められるというべきである。

②・・・原告が税務に関する専門的な知識を有する税理士であって本件修正申告の法的効果を熟知していたとみられることを併せみれば、このような原告を保護する必要性は極めて低いといわざるを得ない。また、本件修正申告書は、確かに刑事手続による身体拘束という特殊な状況下において査察官の下書きに基づき作成されたものであるが、・・・、その作成や提出に当たり担当査察官らの強要があったとは認められないことからすれば、かかる点をもって原告を保護すべき事情とみることもできない。

（中略）

③原告がいう自主的修正申告について検討するに、これが自由意思に基づいて行われたことは原告自身認めているところであって、同修正申告について「税額計算の誤り」が生じた理由は、原告自身の過誤に基づくことが明らかである。しかるに、原告は、税務に関する専門的な知識を有する税理士として自らの責任で本件各年分に係る所得税の申告をして

いた者であって、他にこのような過誤が生じたことにつきやむを得ないと認めるに足る的確な証拠もないことに照らせば、被告の推計による源泉所得額に基づく「税額計算の誤り」部分が約 2300 万円と多額に上ることを考慮してもなお、昭和 39 年判決がいう「特段の事情」があるとは認め難いというべきである。

原告は、このような運用は実務的にもよく行われており、丁査察官も平成 4 年判決（筆者注：最高裁平成 4 年 2 月 18 日第 3 小法廷判決・民集 46 卷 2 号 77 頁<sup>(52)</sup>）の存在を知らなかったとして、上記過誤をもたらした平成 4 年判決の不知について原告を責められないと主張する。しかし、丁査察官も知らないことをもって、長年にわたり所得税の税務申告に携わっていた原告が平成 4 年判決を知らないことを正当化できるものではないし、法律に基づかない実務的な運用なるもの（なお、原告自身、実務的な運用を確認したことはない旨供述する（略））を信用したにすぎない者を租税法律関係の早期安定の要請を犠牲にしてまで保護すべきであるとまではいえない。

#### <検討>

判旨①は「特段の事情」の具体的判断基準として、租税法律関係の早期安定性の要請を犠牲にしてもやむを得ないといえるほどの高度の要保護性が求められると提示したものであり、判旨②及び③は本件の当てはめの部分であるが、高度の要保護性とは何かを例示していると考えることができる。判旨②は原告が「所得計算の誤り」について心理留保による無効を主張したことに対し、心理留保は表意者自身が意思の欠缺を自ら認識しているから表意者を保護すべき必要性が低いとした上で、原

---

(52) 最高裁は、「所得税法 120 条 1 項 5 号にいう『源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額』とは、所得税法の源泉徴収の規定（第四編）に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額を意味するものであり、給与その他の所得についてその支払者がした所得税の源泉徴収に誤りがある場合に、その受給者が、右確定申告の手続において、支払者が誤って徴収した金額を算出所得税額から控除し又は右誤徴収額の全部若しくは一部の還付を受けることはできない」と判示した。

告が専門的知識を有する税理士であり、修正申告の法的効果を熟知しているのであるから原告を保護する必要性が低いと判断している。

また、原告が任意に修正申告していることで、原告を保護すべき事情もないとしている。

本件は納税者が税理士であり、修正申告の法的効果を熟知していることが認定されているが、税務に関する職業に従事していない一般の納税者の場合はどうであろうか。実務上、税務調査において、調査担当者が修正申告等をしようようする際には修正申告等の法的効果を納税者に教示することとしている。東京地裁平成 25 年 7 月 30 日判決（訟月 60 卷 5 号 1138 頁）は「修正申告書を提出すれば審査請求の利益が失われる旨の説明を受けていたのであるから、・・・、審査請求が却下されることは予想できたものである。・・・仮に原告らにおいて内心的効果意思と表示との間に不一致があったとしても、そもそもその過誤が客観的に明白かつ重大であると認めることはできない・・・原告らに錯誤が認められたとしても・・・その誤信について原告らには重大な過失があったものというべきであるから、仮に民法の規定が適用されるとしても、原告らは自ら錯誤無効を主張することはできない」と判示している。

この判示によれば、修正申告等の法的効果の教示により、客観的に明白かつ重大な錯誤ではないか、若しくは重大な過失により錯誤ではないとされて、錯誤の援用が否定されている。一般の納税者であっても修正申告等の教示の有無は、錯誤の援用を判断する材料の一つと考えられる。

また、判旨③は「税額の計算誤り」が錯誤に当たると主張したことに対して、判決は納税者自身の過誤に基づくものであることやほかにやむを得ないと認めるに足る証拠がないから「特段の事情」に当たらないと判示して、早期安定性の要請と納税者の要保護性の比較考量は諸事情を総合判断して決せられることを示していると考えられる。そうすると、修正申告等の法的効果の教示の有無は、錯誤の援用を判断する上で、総合判断をするための判断材料の一つであり、教示の失念が直ちに「特段



の事情」があることを容認するわけではないが、教示がある場合には納税者に法的効果を認識させることになるから、錯誤の援用を否定する方向に強く作用すると考えられる。

### 3 小括

最高裁昭和 39 年判決が示した公法関係である租税法への錯誤の援用の要件は、意思表示が無効となる要素の錯誤に必要な「因果関係」と「重要性」の要件に加え、「客観的に明白かつ重大」及び「特段の事情」の要件を追加して必要となることを示したものであり、裁判事例をみると、これら追加の要件を個別に見ているものもあれば、全体として判断しているものと見受けられるものもあった。

取り上げた事例から、「客観的に明白かつ重大」と「特段の事情」の要件の具体的な判断基準を整理すると、「客観的に明白」については、申告の時点において、納税者が提出した申告書及び添付書類から職権で減額更正すべき事情、即ち課税庁の職員が納税者の主張する事項を申告書等から容易に認識でき、法令や通達に照らして誤りがあることが必要と考えられる。そして、調査等により事実確認をしなければ判断ができないようなものは容易に認識できるとはいえないとされる。

「重大」については、申告額と正しく計算した金額の齟齬が大きいこととしたものや錯誤となった誤認の内容に踏み込んで、適用されるべきものが適用されないというようなことを重大といえるか判断したものがあるが、両者に類似性がなく、他の事例においても同様なものが見受けられないように思われる。それよりも、少なくとも申告する内容を十分認識した上で申告をしていた場合や修正申告等の法的効果を認識している場合は「重大」の要件が否定されている事例が複数見受けられるから、これを一つの判断基準にしていると考えられる。

「特段の事情」は、課税庁職員の誤った指導が強く行われて、錯誤に陥った場合などが具体的な判断基準として挙げられている。神戸地裁平成 25 年

3月29日判決がいう「法的安定の要請を犠牲にしてもやむを得ないといえるほどの高度の要保護性が求められる」という比較考量の基準は、職員の誤った指導が強く行われているということもこの基準に含まれるのは明らかであろうから、より一般的な基準として示したものと考えられるし、錯誤の援用が争われた他の裁判事例において判断されている「特段の事情」の有無もこの基準に沿うものと考えられる。上記2(1)及び2(2)のように錯誤の援用が認められた事例は、職員の誤った指導により錯誤に陥ったことが「客観的に明白かつ重大」及び「特段の事情」の要件を満たすものと判断されているところであるが、職員の誤った指導も事実認定の際に納税者の恣意的な回答などにより形成されることもありうると考えられる。職員が誤った指導を行ったことについて、そもそもの原因は納税者の恣意的な回答にあるのであるから、職員の誤った指導となった原因については納税者の責めに帰さない事由であることが必要であると思われる。

## 第 3 章 当初申告要件の課税方法の選択変更と錯誤

国税通則法平成 23 年 12 月改正は当初申告要件の緩和が行われ、具体的には更正の請求の範囲が拡大されているが、一定の措置に該当しないものという条件が付されている。したがって、一定の措置に該当するものは当初申告要件が緩和されていないのであり、錯誤の援用という問題は引き続きおこり得る。

本章では、当初申告要件の緩和について、概観した上で、当初申告要件の錯誤による選択変更が争われた事例を検討する。

### 第 1 節 当初申告要件の緩和

#### 1 当初申告要件の緩和の概要

当初申告要件とは、複数の課税方法があり、当初申告時に選択した場合に限り、その課税方法の適用が可能とされるものであり、当初申告時に選択がされていない場合はその適用がない。平成 23 年 12 月の国税通則法の改正は更正の請求の範囲の拡大による当初申告要件の緩和として①インセンティブ措置及び②利用するかしないかで、有利にも不利にもなる操作可能な措置のいずれにも該当しない措置について、当初申告要件を廃止し、事後的に更正の請求が認められることとなった。<sup>(53)</sup>

一定の措置に該当する場合を除外していることについて、上記①のインセンティブ措置は『設備投資に係る特別償却』のような、特定の政策誘導を図ることを目的とする『インセンティブ措置』について、更正の請求を含め実質的にその事後的な選択適用を認めることは、『税負担の軽減を通じ政策目的の達成を図る』との当該措置の趣旨そのものを没却するおそれがあること、また、上記②のようになる措置は、『各種引当金』のような、『納税者が利用

---

(53) 財務省・「平成 24 年度税制改正の解説」227 頁以下。(http://www.mof.nta.go.jp/tax\_policy/tax\_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p215\_242.pdf)平成 29 年 6 月 1 日最終閲覧)。

するかしないかで、有利にも不利にもなる措置』について更正の請求を認めることは、実質的に事後的な事情を踏まえて最も納税者有利とすることができる選択権を納税者自身に付与するものであり、課税の公平が確保できなくなることから、それぞれ更正の請求により事後的に適用を認めることは適当ではないと考えられたことによる。」と説明されている。<sup>(54)</sup>したがって、当初申告要件の緩和によっても上記①及び②のような一定の措置に該当するのは、当初申告要件の緩和がないのであるから、当初申告において選択した課税方法に拘束され、その後において変更することはできない。

## 2 宥恕規定との関係

当初申告要件が必要な制度であっても、宥恕規定により課税方法の選択変更が認められる場合がある。例えば、措置法 26 条 4 項のように、同条 1 項が定める社会保険診療報酬の所得計算の特例を選択した場合、その旨を申告書に記載する必要があるところ、その記載がなかったことについて、税務署長がやむを得ない事情があると認めるときは、その適用を認めるとするものである。宥恕規定がある場合は、法令が特に認めた場合であるから、宥恕規定の内容にしたがって課税方法の選択が可能となる。

社会保険診療報酬に係る特例計算の宥恕規定は、実額計算から特例計算への変更を認めるものであるが、この宥恕規定の創設を根拠に特例計算から実額計算への変更も可能とする見解がある。その理由として「当初実額方式を選択した者は概算方式への変更が認められないとしても、そのことが本来実額以上の税負担を強いられるものではないが、当初概算方式を選択した者が実額方式に変更が変更が認められないとすれば、実額以上の税負担を余儀なくされ、応能負担の原則に抵触する事態を招く」<sup>(55)</sup>ことを挙げている。

しかしながら、宥恕規定創設の趣旨をみると、社会保険診療報酬の額が 5000 万円を超える場合には特例計算が適用しないことに改正された際に、確

(54) 財務省・前掲注(53)227 頁。

(55) 塚澤良「批判」ジュリスト 978 号 169 頁 (1991)。

定申告の時点では社会保険診療報酬の額が 5000 万円を超えるために実額により所得金額を計算して申告した後に、既に支払を受けた社会保険診療報酬の額の計算に誤りがあることが判明し、当該金額を返還した結果、その年の社会保険診療報酬の額が 5000 万円以下となった場合であっても、当初の確定申告書に特例の適用を受ける旨の記載がないことを理由に、この特例を認めないこととするのは形式的にすぎると考えられたことから宥恕規定が創設されたことが分かる。<sup>(56)</sup>申告時には法令の規定により特例計算の選択ができなかったものが、社会保険診療報酬の減額により当該金額が 5000 万円以下となったような場合、本来、申告の時点において正しく社会保険診療報酬が計算されていれば、特例計算を選択することも可能であったというところに着目して、これをやむを得ない事情と捉えて、特例計算の選択により税負担が減少する場合は更正の請求が許されると考えるべきであろう。

また、実額計算との比較を怠って特例計算を選択した場合や売上除外、社会保険診療報酬の水増し請求などの不正計算の後で、実額計算が有利であるとして選択したが、不正計算を是正すれば特例計算が有利となるような場合など、特例計算を当初申告において選択しなかったことが納税者の責めに帰するような場合はやむを得ない事情があると認めることはできないであろう。<sup>(57)</sup>

そうすると、やむを得ない事情の要因は納税者の責めに帰することなく課税方法の選択時に既に存在していたものであり、これが申告後に明らかとなったものということができるから、税務署長が認めるやむを得ない事情というのは、実質的に事後的な事情とは言えないと思われる。このように考えると、納税者が利用するかしないかで有利にも不利にもなる措置が、当初申

---

(56) 国税庁「平成元年改正税法のすべて」50 頁。

(57) 社会保険診療報酬は、医業を営む者が社会保険診療対象の治療内容に応じて、社会保険診療報酬支払基金等に請求しているから、社会保険診療報酬の金額の誤りは厳密に言えば、請求者である医業を営む者の責任と考えられるが、「形式的にすぎると考えられた」ということから考えれば、社会保険診療報酬の誤りが意図しない単なる誤りなのか、それ以外のものかで切り分けることに妥当性があると思われる。

告要件の緩和から除外された理由として、このような措置に更正の請求を認めることは、実質的に事後的な事情を踏まえて最も納税者有利とすることができる選択権を納税者自身に付与するものであり、課税の公平が確保できなくなることから更正の請求により事後的に適用を認めることは妥当ではないと説明されていることとも整合的と考えられる。

したがって、特例計算を自らの意思で選択したものが、実額計算から特例計算へ変更できる宥恕規定を類推解釈して実額変更することは許されるものではないと考えるべきであろう。

## 第 2 節 更正の請求で錯誤を認めなかった裁判事例

### 1 最高裁昭和 62 年 11 月 10 日第 3 小法廷判決（裁判集民 152 号 155 頁）

#### 【事案の概要】

被上告人（原告）は耳鼻咽喉科を業とする者であり会計帳簿を備え、その取引を記録していたが、確定申告期限までに決算が終わらなかつたため、昭和 54 年分の社会保険診療報酬に係る事業所得の計算に当たり、措置法 26 条 1 項の規定を適用して所得税の申告をすれば過納することはないものと考え、確定申告書に当該規定を適用して計算した旨を記載の上、申告した。法定申告期限後において、被上告人は決算が終了し、社会保険診療報酬につき取引実績を基礎とする収支計算の方法によって計算すると、申告した総所得金額、税額が過大であるとして、更正の請求をしたところ、上告人は確定申告に際して選択した措置法 26 条 1 項の計算方法を後日他の計算方法に変更することは許されず、更正の請求ができる場合に当たらないとして、被上告人に対して更正すべき理由がない旨の通知処分をした事案である。

#### 【判旨】

①（措置法 26 条 1 項の特例計算（筆者注：判決文では概算控除の方法と述べられている）の経費が実額経費と比較して有利にも不利にもなること

を示した上で)、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することができるのであつて、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。

②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。

③納税者としては、法が予定しているとおり法定の申告期限までに収支決算を終了してさえいけば、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。

## 2 事例の検討

本件の第 1 審は本件処分に違法はないとして被上告人の請求を棄却した。原審（控訴審）は特例計算による必要経費が実額経費より過少で、税額が過大となる場合には国税通則法 23 条 1 項の「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ると判断して、第 1 審判決を取消し、被上告人の請求を認容していたが、最高裁は上記判旨のとおり判断し、原審判決を破棄自判した。

原告の主張は、収支計算による所得が客観的な存在としての所得であると前提を置いた上で、特例計算による所得が収支計算による所得を上回る場合には、単に計数上の所得に過ぎないのであって、措置法は所得のないところに課税することを目的としたものではなく、措置法 26 条 1 項は医師に対する税負担軽減のための制度であるから、所得のない部分に対して錯誤により所得があるものとして課税することは許されないとするものである。その反対に、特例計算による所得が収支計算による所得を下回る場合は、計算の方法は納税者の選択によって定まり、客観的所得が存在しており、換言すれば客観的所得の範囲内に特例計算による所得があるのであり、客観的所得の認識に錯誤はないから、錯誤を主張して有利な特例計算へ変更する更正の請求は許されないと自認している。

本件の判例評釈は多く出ているが<sup>(58)</sup>、猪狩俊郎氏は概要次のように評釈さ

---

(58) 第 1 審の判例評釈として高島良忠「判批」税務弘報 32 巻 4 号 153 頁（1984）、控訴審までの判例評釈として高梨克彦「判批」シュトイエル 282 号 1 頁（1985）高梨氏は 1 審反対 2 審賛成とし、「過大税額を納付する申告の如きはすべて錯誤に原因するものである。この錯誤の内容は、法律の解釈にあるか、その選択・適用にあるか、事実の誤認にあるか、計算違いにあるかのいずれかである。これらの間に、税額是正の必要性からみて軽重・強弱の質的差はあるまい。そうだとすると、更正の請求の要件を『税法律に従わない』『計算誤謬』に絞る必要はまったくくない。」と述べられ行政混乱の弊がある如きも理解し難いとする。他に、岩崎政明「判批」月刊税務事例 17 巻 5 号 2 頁（1985）、有本恒夫「判批」税理 28 巻 10 号 135 頁（1985）、最高裁までの評釈として、三木義一「判批」民商法雑誌 99 巻 2 号 227 頁、増井和夫「判批」ジュリスト 902 号 82 頁（1988）、木村弘之亮「判批」ジュリスト 927 号 107 頁（1989）、品川芳宣「判批」税研 3 巻 16 号 38 頁（1988）、などがある。



れている。<sup>(59)</sup>

(評釈の概要)

国税通則法 23 条 1 項の規定は、納税者に更正の請求を無制限に認めているのではなく、申告税額が過大であったことが「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」により生じた場合と請求事由を限定している。他方、措置法 26 条 3 項によれば、申告に際し、実額経費による計算方法を選択した者が更正の請求において特例計算経費による計算方法に変更することが許されないことは明らかだが、その逆の場合については直接の明文の規定がなく、文理上はこれを認める余地が全くないわけでもないことから、計算方法の選択の誤りが請求事由にあたるかが問題とされた。

第 1 の争点は、措置法 26 条の趣旨をどのように理解するのか相違、すなわち、措置法の目的を専ら租税の減免のための目的とためにあるとするのか、同条を納税者の記帳事務から解放し経理の簡素化、課税の簡便化を図る目的とする規定であると捉えて、いずれの計算方法によるかは納税者に自由な選択権が与えられているとするのかの相違が挙げられている。第 2 の争点は所得税法 37 条に基づく実額経費による計算と措置法の特例計算経費による計算経費の国税法上の位置付けを、納税者の担税力に応じた課税という点を強調して実額経費による計算を原則とし、特例計算経費による計算を例外とするのか、二つの計算方法を対等なものとするのかとするものである。

第 1 の争点については、措置法 26 条の趣旨は「措置法 1 条の目的は、単に税の軽減・免除にのみあるのではなく、そのほかに納税義務、課税標準、税額の計算等について特例を設けることをも目的としており」、「税負担を加重する規定等も存在するから、同法を単に税の減免を目的とする立法であると位置付けすることはできない」とされ、必要経費率の高さが不

---

(59) 猪狩俊郎「判批」行政判例研究会編『昭和 62 年行政関係判例解説』193 頁以下(1989)。

公平課税として社会の批判を受けた際も「長年、法定経費率による申告になじんだ社会保険医に厳密な記帳を要求することは無理な面もある」から法定経費率の制度を維持しつつ経費率の改定が行われた経緯からすると「社会保険診療報酬に係る経理の簡素化、課税の簡便性に主眼が置かれている。」と解説されている。

第 2 の争点については、「措置法における一般の租税の減免規定は、その特例の適用を受ける申告をしたとしても、課税庁は、手続要件のほかに手続要件を充足しているかどうかの審理をした上で、これに違背している場合にはたとえ手続要件を満たしていたとしても、その適用を否定することができる」が、措置法 26 条 1 項の規定は、「一般の税の減免規定と異なっており、同条項が所得税法 37 条 1 項等の一般規定と同等に置かれ、納税者の選択により、特例計算経費がそのまま必要経費として認められるという特別な規定のされ方をしている」から、「原則、例外の関係にあるのではなく、対等な関係にあると解すべきである。」とし、争点のいずれも最高裁判決を妥当と解説されている。

以上が評釈の概要であるが、他の判例評釈も基本的には上記の争点を中心に評釈されているようであり、錯誤の援用の要件からの評釈は多くはないように思われる。これは、本件事例が社会保険診療報酬に係る所得計算について特例計算の経費から実額経費へ変更することにより、税負担が減少することが更正の請求事由になりえるかが争われた、すなわち「計算方法の選択」の違いによる税負担の相違が、法令の規定に従っていないこと又は計算誤りがあったという更正の請求事由に当たるか否かが争われたことによるものと思われる。今日的にはこのような特例計算から単に計算方法を変更することで税負担が減少するようなことは、本件最高裁判決が更正の請求の請求事由に当たらないと判示したことや平成 23 年 12 月国税通則法改正の更正の請求に係る当初申告要件の緩和でもみたように納税者の選択により有利にも不利にもなる措置については、更正の請求の当初申告要件の緩和から除外されていることから、当初申告後において一旦選択した計算方法の変更は法令上の

解釈としても許されないと理解されていると考えられる。

それでは、本件事例が計算方法の選択の際の選択そのものの錯誤を主張して、申告の無効を主張した場合はどうであろうか。当初申告を無効にすると、無申告状態となるから、改めて提出する申告書は期限後申告となり、更正を予知したものではないとしても 5% の無申告加算税が賦課されるが、源泉徴収税額を控除することによって申告納税額が還付となる場合は加算税の問題が生じないこともあり得る。また、申告納税額の差額と無申告加算税の金額との比較によっては、無申告加算税を負担してもなお有利であることもあることを背景に当初申告を無効とする主張もあり得る。当初申告の錯誤無効を主張する場合は、最高裁昭和 39 年 10 月 22 日判決が示した、錯誤の援用の要件に基づいて、判断されると考えられるので、次項において若干検討をしてみたい。

### 3 錯誤の援用の要件から本件事例の検討

原告が措置法 26 条 1 項を適用して申告した理由は、申告期限までに決算が終了しないために、措置法を適用して申告をすれば所得税を過納することはないものと考えて、措置法を適用して申告したことが原告から示されている。措置法の特例計算は「経理の簡素化の要請に対応するものであるから、収支計算による税額と概算方法（筆者注：特例計算のこと）によるそれとを比較すること自体、措置法 26 条の予定しないところである。社会保険医の大部分は同条による計算方法を選択し、しかも必要経費の記帳はしていないはずである。」<sup>(60)</sup>ということもあるが、特例計算のいわゆる経費率が実態に近いように修正されていることを踏まえると、精緻な記帳はともかくとして、請求書や領収書などの原始記録を保管し、それらを合計して、特例計算とどちらが有利かを判断している者はいるであろう。本件の原告はこのようなこともせずに、事業所得に係る決算が申告期限後の 5 月に終了して、初めて実

---

(60) 木村弘之亮・前掲注(58) 109 頁。

額計算の方が有利であったことを認識したというのである。

特例計算を選択した理由は、決算が終了しないため措置法の特例計算をすれば所得税を過納することはないだろうと考えたことが示されているが、収支による実額計算にこだわり期限後申告となった場合には更正の予知しないものであったとしても無申告加算税や延滞税の問題が発生し得るのであるから、これを回避するために措置法 26 条 1 項を適用して法定申告期限内に申告書を提出することも目的であったとも考えられる。事案の概要にあるように会計帳簿を備え、その取引を記録していたのであれば、実額の収支決算書の作成に何故 5 か月もの月日を要するのか理解しがたいところであり、むしろ取引の記録、すなわち記帳は課税期間の終了後にまとめてしていたのではないかとさえ思える。

そうすると、納税者の真意は措置法 26 条を適用して法定申告期限内に申告書を提出することになるから、申告書の所得金額が措置法 26 条 1 項を適用して計算誤りなく記載されており、措置法 26 条 1 項の規定を受ける旨記載されていることからすると、内心的効果意思と表示行為の不一致はないのであるから、表示行為の錯誤には当たらない。収支による実額計算の所得が特例計算による所得を下回ることないだろうということについては、嵩島良忠氏は原告の措置法 26 条を適用した方が有利であると思っていたという誤信が、動機の錯誤か又は要素の錯誤かという問題もあるが、錯誤援用の要件に照らして、錯誤が客観的に明白であることに該当しないと評釈されているし、<sup>(61)</sup>さらに、木村教授は判例評釈の中で錯誤についても詳細に触れており、本件の錯誤は単なる見込み違いとしてせいぜい動機の錯誤を構成するに過ぎないとしつつ、原告の錯誤が申告自体を無効ならしめるほど重大かつ明白なものとはいえず、また納税義務者の利益を著しく害するに至るものではないことは明らかであると述べられている。<sup>(62)</sup>

判決では、納税者が措置法 26 条 1 項の規定に従って計算に誤りなく申告

---

(61) 嵩島良忠・前掲注(58)159 頁。

(62) 木村弘之亮・前掲注(58)109 頁以下。

していることが認定されており、申告時において課税庁が申告に誤りがあることは容易に認識できるものではないから、この点においても客観的に明白であるとはいえないと考えられる。

また、最高裁が法定の申告期限までに収支計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面の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と述べており、措置法を選択したことが課税庁職員の誤指導によるものでも当然ないから、特段の事情があるとは考えられないだろう。

本件は、結局、錯誤の援用により申告書の無効を主張したとしても、その主張が認められない事例であろうと考えられる。

### 第 3 節 修正申告で錯誤を認容した裁判事例

措置法 26 条 1 項の特例計算から収支計算による実額計算への変更について、更正の請求の事案においては、その変更が否定されたが、修正申告のケースでは認容された事例があり、判決の考え方や射程等について検討する。

#### 1 最高裁平成 2 年 6 月 5 日第三小法廷判決（民集 44 巻 4 号 612 頁）

##### 【事案の概要】

歯科医師が、所得税の確定申告において、租税特別措置法 26 条 1 項に基づく特例の計算方法により、いわゆる概算経費を用いて事業所得金額を計算していたが、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を誤り、自由診療収入分の必要経費を正しく計算した場合よりも多額に、社会保険診療報酬分の実額経費を正しく計算した場合よりも少額に算出したため、実額経費によるよりも概算経費の方が有利であると判断して概算経費を選択して確定申告を行った。その後、収入計上漏れに伴う修正申告の際に上記計算誤りが判明し、概算経費によるよりも実額

経費の方が有利であったことから、実額経費に変更して事業所得金額を算出し、修正申告を行った。

課税庁は事業所得金額の計算方法の変更は認められないとして、所得税の更正処分等を行ったところ、原告は更正処分等が違法であるとして取消を求め、第 1 審はその請求を認容し、控訴審において棄却されたため、原告が上告した事案である。

### 【判旨】

(最高裁昭和 62 年 11 月 10 日第三小法廷判決・裁判集民 152 号 155 頁の措置法 26 条 1 項の規定により事業所得金額を計算した旨の記載をしている場合には、同項が適用され、概算経費が事業所得金額の計算上控除されるべき社会保険診療報酬の必要経費となるなどを引用した上で)

しかしながら、歯科医師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は、自由診療収入の必要経費と社会保険診療報酬の必要経費との合計額であるところ、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、診療総収入に対する自由診療収入の割合を出し、これを診療経費総額に乗じて自由診療収入分の必要経費を算出し、これを診療経費総額から差し引いて社会保険診療報酬の実際の必要経費（実額経費）を算出すべきところ、誤って社会保険診療報酬に対する自由診療収入の割合を出し、これを診療経費総額に乗じて自由診療収入分の必要経費を算出し、これを診療経費総額から差し引いて実額経費を算出したため、自由診療収入分の必要経費を正しく計算した場合よりも多額に、実額経費を正しく計算した場合よりも少額に算出してしまい、その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表示をしたというのであるから（なお、本件記録によれば、右の誤りは本件確定申告書に添付された書類上明らかである。）、右概算経費選択の意思表示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ので、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、修正申告をすることができる場合に当たることになる。

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（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は）、確定申告における必要経費の計算の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表示を撤回し、所得税法三七条一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かと解するのが相当である。

【参考】課税処分経緯

		確定申告額	比較正当額	修正申告額	更正額
事業所得		9,679,250	(10,354,061) 11,817,020	10,918,591	12,157,830
内 訳	社会保険診療報酬	25,036,241	25,036,241	25,036,241	25,036,241
	自由診療等収入	10,061,000	10,061,000	10,792,000	10,792,000
	収入計	35,097,241	35,097,241	35,828,241	35,828,241
	自由診療分経費	7,515,552	5,377,782	5,601,502	5,601,502
	(社保分経費)	(17,350,738)	(19,488,508)	(19,264,788)	
	措置法経費	18,025,549	18,025,549		18,025,549
	経費計		(24,866,290)	(24,866,290)	
		25,541,101	23,403,331		23,627,051
	雑収入金額	223,110	223,110	56,640	56,640
	青色申告控除	100,000	100,000	100,000	100,000
(実額経費総額)	(24,866,290)	(24,866,290)	(24,866,290)		

※ 1 事業所得の比較正当額欄及び経費計の各欄の上段は実額計算によるものであり、下段は特例計算によるもので、正当な計算をしていれば実額収支計算の方が有利。

- ※ 2 確定申告額は比較正当額の実額計算、特例計算のいずれよりも事業所得金額が過少となっており、経費の計算を是正するだけでも修正申告の対象となる。

## 2 事例の検討

本件の争点は、「自由診療収入の必要経費は修正申告による額としながら、社会保険診療報酬の必要経費を確定申告による額、すなわち概算経費としたことの適否、換言すれば、X（筆者注：原告）が確定申告においては社会保険診療報酬の必要経費として概算控除（筆者注：特例計算による経費）を選択した後、修正申告においてこれを実額経費に変更することの許否である。」<sup>(63)</sup>とされている。

前節の更正の請求事例と本件の修正申告の事例は、特例計算の経費から実額経費へ変更を求めたという点では同一である。前者は法令の規定に従って誤りなく特例計算が行われており、計算方法の選択誤りによる税負担の減少は法令の規定に従っていない又は計算に誤りがあるという更正の請求事由に該当するものではなく、計算方法の選択誤りについても錯誤とは認められないものであった。後者は、修正申告の規定は税額等の増加以外に更正の請求のような制限がないこと及び「確定申告における必要経費の計算には誤り（錯誤）があったというべきである（厳密に分析していえば、自由診療収入分の必要経費については金額という要素の錯誤があり、社会保険診療報酬分の必要経費については、実額経費と概算経費との選択に関する動機の錯誤があって、後者の錯誤は前者の錯誤と密接に関連しており、右各錯誤は確定申告書の添付書類上明らかであるということになるか。）」<sup>(64)</sup>と述べられている。前者と後者の相違点は更正の請求と修正申告の制度上の制約の相違に加えて、特例計算の計算誤りの有無、計算方法の選択そのものの錯誤の有無にある。前者の判決の射程が後者の本件に及ぶのなら先に挙げた争点は修正申告でも

(63) 上田豊三「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成二年度 185 頁（法曹会、1992）。

(64) 上田豊三・前掲注(63)194 頁。



計算方法の選択変更はできないと解されると思われるが、「62 年判決案件（筆者注：前節で取り上げた更正の請求事例の判決）が右条項の選択当時『計算』が行われた結果に基づいてされたものではないのに対し、本件は、計算の結果選択したもので選択に錯誤があったことを意味している。この差異が両事件の結論部分を分ける結果につながったものと言える。」<sup>(65)</sup>ことや本件判決は、前者の判決が「更正の請求はできないということを明らかにしたにとどまり、その射程距離は本件に及ばないという立場に立っているものと思われる。」<sup>(66)</sup>と述べられているから、修正申告で計算方法の選択変更ができるのが改めて検討される必要がある。

この点について、上田氏は、計算方法の変更は許されないとする消極説と許されるとする積極説がありその論拠を詳細<sup>(67)</sup>に述べられているが、「本判決は、右に述べた消極説、積極説のいずれもそのまま受け入れたものではない。すなわち、本判決は、本件の確定申告には・・・必要経費についての計算誤り（錯誤）があり、その計算の誤り（錯誤）を是正するための修正申告において、修正申告の要件を充たす限りにおいては（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は）、右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表示を撤回し、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したものであり、確定申告において必要経費についての計算誤り（錯誤）がある場合に積極説を採ること、すなわち概算経費から実額経費への変更を認めたものである。したがって、右計算誤り（錯誤）がない場合については、触れていないと理解するのが相当であろう。」<sup>(68)</sup>と述べられているから、錯誤に陥る原因となった計算誤りが必要である。計算誤りといってもその範囲は広いと考えられる。本件のように自由診療収入分と社会保険診療報酬分の按分比率を誤ったものもあれば、収支項目の単なる集計誤り、収支項目のうっかり

---

(65) 堺澤良・前掲(55)169 頁。

(66) 上田豊三・前掲注(63)194 頁。

(67) 上田豊三・前掲注(63)196 頁以下参照。

(68) 上田豊三・前掲注(63)199・200 頁。

とした計上漏れ又は過大計上、収支項目の意図的な若しくは認識ある過少計上又は過大計上などがあり、これらに基づいて特例計算を法令に規定に従って計算したとしても、正当な結果が得られないのであれば計算誤りといえると考えられる。

収支項目の意図的な若しくは認識ある過少計上又は過大計上は正当な結果と異なることになることを認識しているから錯誤とはいえないであろうし、本件第 1 審判決も「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を伴っていても、先の申告時に不正があるとか、修正申告段階での計算方法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、修正申告としては是認しても、制度の趣旨に反するものでないと考えることができる。」<sup>(69)</sup>と述べているから、このような収支項目の意図的な若しくは認識ある計算誤りは、錯誤に該当する計算誤りとはいえない。

本件事例においても錯誤の援用の要件を提示した最高裁昭和 39 年 10 月 22 日判決は引用されていない。控訴審においては、被控訴人（原告）が錯誤に基づく場合に計算方法の変更が許されない場合に、当該判例を無視するものと主張したことに対し、高裁は事案を異にし、その判旨は本件に適切ではないと述べている。確かに、当該判例は法定の方法以外の方法で納税者を救済する場合を判示したものと考えられるから、修正申告の許否が争点となっている事例に適したものとはいえないとも考えられる。しかしながら、公法関係への錯誤の援用は、錯誤があればそのまま適用されるものではなく、行政法関係の特殊性に応じて、民法の原則が修正されることは既にみたとおりであり、本件最高裁判決も最高裁昭和 39 年 10 月 22 日判決を意識していると思受けられる部分がある。それは、特例計算の計算誤りと特例計算の正当な計算過程を詳細に述べて、錯誤を認定しているがその際に、「誤りは本件確定申告書に添付された書類上明らかである。」と述べて、錯誤の援用の要件の

---

(69) 本件最高裁判決の第 1 審である福島地裁昭和 60 年 9 月 24 日判決（民集 44 巻 4 号 645 頁）。

一つである客観的に明白の要件に該当することを示している。

また、第 1 審は「選択の変更は、修正申告という法定された手続き内のことであって、直ちに右法的安定性を損うといえず、通則法 20 条によれば、修正申告の場合、税額を増加させる内容の申告は、既に確定した税額に係る部分の納税義務に影響を及ぼさない旨定められている」<sup>(70)</sup>と述べている。この点について、錯誤の援用の要件の「特段の事情」が法的安定性と納税者利益の保護性の比較考量的問題であることを思い起こせば、修正申告の場合、既に申告されて、確定された税額に係る部分の納税義務に影響を及ぼさないのであれば法的安定性を損ねることにはならないと考えられるのであり、この点においても最高裁昭和 39 年 10 月 22 日判決を意識していると考えられる。

そうすると、修正申告の場合は特例計算から実額計算への変更が錯誤に陥った要因となった計算誤りがあると認められるのに対し、更正の請求の場合は更正前の税額に影響し法的安定性を害するのは明らかであるから錯誤の援用は認められないのではないかとすることも考えられないわけではない。しかしながら、最高裁昭和 39 年 10 月 22 日判決は錯誤によるものも含め計算誤りの是正は法定の方法でおこなうべきことが第 1 であり、錯誤の援用をして法定の方法以外の方法によることはその次とされているから、更正の請求であっても、錯誤に陥った要因となる計算誤りがある場合は計算方法の変更が認められる余地があると思われる。

このほかに、「錯誤に基づく概算経費選択の意思表示を撤回し」と判示されているが、錯誤の法効果は意思表示の無効である。<sup>(71)</sup> 錯誤は意思表示を示した時点、すなわち概算経費を選択した時点に遡って無効とされるのに対し、撤回の効果は撤回の意思表示をした時点から将来に向かって無効となるものであり、このような民法の原則と違和感<sup>(72)</sup>があるが、公法関係においては民

---

(70) 福島地裁・前掲注(69)。

(71) この点につき、谷口教授は「錯誤に基づく概算経費控除の選択はそもそも無効であると考えてよいように思われる」と述べている。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)」税法学 492 号 26 頁。

(72) 藤原教授は「判旨が、『概算経費が遡って無効』(＝実額控除の原則に戻る)とい

法の原則が修正されることがあることを踏まえて考える必要があるように思う。概算経費の選択を無効とした場合、計算方法の選択がされていない状態に戻ると考えられるから、事業所得の記載がないか若しくは 0 円とする状態若しくは無申告の状態を一旦創出させる必要があるところ、現実には既に修正申告がなされており、修正申告書の修正前の金額も当初申告の金額が記載されているから、実態にそぐわないものとなってしまう。このため、概算経費の選択時点で遡って無効とするのではなく、修正申告の時点から将来に向かって概算経費の選択を無効とする必要があり、このための法効果として考えられるのが撤回であるから、錯誤による無効ではなく、概算経費選択の意思表示の撤回としたのではないかと思われる。

---

わなないで『概算経費選択の意思表示を撤回』という点も、『錯誤→無効』という民事法とは違和感がある」と述べられており、錯誤の法効果について違和感を指摘されている。藤原淳一郎「判批」ジュリスト 178 号 197 頁。

## 第 4 章 所得税基本通達による納税申告の過誤是正

法定申告期限後における納税申告の過誤の是正は、修正申告や更正の請求によることが法定の方法であるが、裁判事例は法定の方法によるべきことを原則としつつ、例外として錯誤がある場合には一定の要件を充たすことを条件として納税申告の過誤の是正を認めている。そして、その例外は非常に限定的にしか認められていないことを確認した。

これに対し所得税基本通達は法定申告期限内の申告書の差替えや撤回を緩やかに認めており、これには当初申告の課税方法の選択変更を含むものであっても同様である。

このように法定申告期限内と法定申告期限後では納税申告の過誤の是正について、異なる取扱いをしている。通達の取扱いは法令解釈として合理的な理由が必要であると考えることから、法的な整理、検討を加え、必要に応じて改正すべき事項を提案してみたい。

### 第 1 節 通達の性質

「行政機関は行政規則を定立して、具体の場合の行動基準とすることがあ」<sup>(73)</sup>り、その一つに解釈基準がある。「解釈基準とは、ある処分をする場合に取扱いが区々になることを防ぎ、行政の統一性を確保するために、上級行政機関が下級行政機関に対して発する法令解釈の基準であって、通達という形式が用いられ」、「解釈基準としての通達は下級行政機関を拘束する。しかし、通達の効果はそれにとどまるのであって、対国民との関係で裁判所で基準として用いられることはない。その意味で外部的効果をもつものではない。」<sup>(74)</sup>とされており、通達に法源性がないことを示している。所得税基本通達はその前文において所得税に関する取扱通達であることを示しており、解釈基準としての

---

(73) 塩野宏・前掲注(28)114頁。

(74) 塩野宏・前掲注(28)114頁。

通達であることは明らかであるから法源性を有しない。

しかしながら、「通達の実際上の通用力によりこれを前提として私人が行動し、それが広範かつ継続的であると、通達を基礎とした秩序が形成されることがある。このような場合に、通達に反して私人に不利益な処分をすると予測可能性に反したり、法的安定性に欠く事態が生ずる。これが典型的にみられるのが、租税関係であり、税務「通達の公表により、法的安定性、予測可能性という保護利益が誕生する」<sup>(75)</sup>ことが指摘されている。<sup>(76)</sup>

この点に関して、品川教授は「税務官庁部内における厳格な通達遵守義務は」、「納税者側に税務通達に従った納税申告を間接強制させる（税務通達に従わない納税申告については、更正処分等を甘受せざるを得なくなる。）とともに、税務官庁側がよもや税務通達に反した（あるいはそれを無視した）課税処分を行うことはないであろうという信頼（確信）を納税者側に与えている」ことになり、「この信頼は」、「税務通達は、税務官庁部内における法的拘束力によって、納税者に対しても租税法律主義が保証している法的機能を発揮することになる」と述べられて、税務通達は実質的法規的性格を有するとされている。<sup>(77)</sup>

また、金子教授は「日々の租税行政は通達に依拠して行われており、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に則して解決されることになるから、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしている、といっても過言ではない」<sup>(78)</sup>と述べられて通達の機能の重要性を指摘されている。

(75) 塩野宏・前掲注(28)115頁。

(76) 酒井教授は「公表されることによって、行政庁による処分に対する国民の予測可能性を担保することができるという点がある。行政上の取扱いが公表されることは、それが外部拘束力を有しないものとの建前があるとしても、行政庁の処分を受ける可能性がある者にとって重要な情報となり得る。」と述べられて、通達の公表は予測可能性を担保することを挙げておられる。酒井克彦『アクセス税務通達の読み方』22・23頁（第一法規、初版、2016）。

(77) 品川芳宣『租税法律主義と税務通達』48頁～50頁（ぎょうせい、2003）。

(78) 金子宏・前掲注(29)110頁。

## 第 2 節 通達による申告書の差替え等の存在意義

### 1 期限内申告手続の規定

国税通則法 17 条（期限内申告）は、申告納税方式による国税の納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、納税申告書を法定申告期限までに税務署長に提出しなければならないと定めており、個人所得の具体的な申告手続は所得税法の規定に基づくことを示している。

所得税法の確定申告に関する規定は、所得税法 120 条から同法 127 条までに確定所得申告、確定申告を要しない場合、還付等を受けるための申告、確定損失申告などが規定されている。しかしながら、これらの規定中、申告書の差替えと撤回について明確に定めた規定はなく、その取扱いは所得税基本通達に規定されているから、法令の規定の趣旨、制度の背景などを踏まえて規定されているものと考えられる。

なお、所得税法 122 条に定める還付等を受けるための申告書は国税通則法 2 条 1 項 6 号により納税申告書に含むものとされるが、「提出期限がないからもとより期限内申告書に含まれず」<sup>(79)</sup>と説明されている。

### 2 申告書の過誤の是正に関する規定の検討

申告書の過誤の是正については、国税通則法に定めがあり、簡潔に言えば課税標準や税額等が増加する場合は修正申告、減少する場合は更正の請求による旨定められている。修正申告は国税通則法 19 条において更正があるまでは、修正申告をすることができるとされており、更正の期間制限は同法 70 条により法定申告期限から 5 年を経過した日以後はすることができないと定められているから、更正される前は修正申告ができるとの規定ぶりからすると法定申告期限内の修正申告は可能と考えられる。

これに対し、更正の請求は、同法 23 条により「当該申告書に係る法定申

---

(79) 志場喜徳郎・前掲注(43)288 頁。

告期限から5年以内に限り、税務署長に対し、・・・請求をすることができる。」という定め方をしている。この定め方は期間を定めたという解釈もできれば、期限を定めたという解釈も可能である。<sup>(80)</sup>期間を定めたと解釈する場合は更正の請求がいつから(始期)、いつまで(終期)することができるのかということになり、この場合の始期は法定申告期限であるから、法定申告期限内の更正の請求はできないことになる。<sup>(81)</sup>

他方、期限を定めたと解釈する場合は、始期に制約はないから、申告書提出後は更正の請求ができると考えられるので、法定申告期限内であっても更正の請求をすることができることになる。この場合、還付等を受けるための申告書は法定申告期限の概念がないため、所得税基本通達 122-1 は「当該申告書に係る国税の法定申告期限」を「当該申告書を提出した日」と読み替えて、更正の請求ができる期間が5年間であるのに対し、申告義務のある確定所得申告などは5年超の更正の請求期間があることになり、申告内容によって更正の請求の期間の長さが異なることになる。また、平成 23 年 12 月国税通則法改正時の税制改正の解説は「『更正の請求』について、請求をすることができる期間を5年(改正前1年)に延長する。」<sup>(82)</sup>と述べており、「期間」及び「5年」という点でも齟齬が生じると思われる。

法定申告期限内の過誤の是正について、国税通則法制定時の税制調査会資料をみると、「税務行政の実務は期限内における申告書の差換え又は訂正を認めておりまた理論的に考えても、納税者はもともと申告期限前に申告をすれば足りるのであって、その後に申告をする者との均衡をも考えるならば、特に上記の差換えや訂正を禁止する理由はないものと考えられる。」<sup>(83)</sup>と述べられているから、国税通則法は法定申告期限内の申告書の差替え又は訂正を

---

(80) 衆議院法制局法制執務研究会「法制執務用語解説第 20 回 『期日』『期限』『期間』」法学教室 362 号 56 頁以下(2010)。

(81) 国税通則法精解では更正の請求ができる「期間」として解説されている。志場喜徳郎ほか・前掲注(43)346 頁。

(82) 財務省・前掲(53)221 頁。

(83) 税制調査会・前掲注(34)53 頁。



禁止していないと考えられ、修正申告や更正の請求以外の手続きとして差替えや訂正を容認していると考えられる。<sup>(84)</sup>

法定申告期限後の納税申告書の過誤是正は、修正申告や更正の請求が法定の方法であることに疑念の余地はないから、申告書の差替え又は訂正が許されるとすれば、それは法定申告期限内の納税申告書に限定され、国税通則法が期限内申告手続を各国税の定めに委任していることからすると、個人所得の納税申告書の差替え又は訂正は所得税法の枠組みで考えることになるう。

### 3 所得税法の確定申告に関する手続規定

所得税法 120 条の確定所得申告及び同法 123 条の確定損失申告はいずれも確定申告の申告手続規定であり、納税申告書の提出は第三期（申告しようとする年分の翌年 2 月 16 日から 3 月 15 日までの期間）<sup>(85)</sup>までに法律に定める記載事項及び書類を添付して申告書を提出しなければならない（することができる）と定めている。

また、所得税法 122 条は申告義務のない者が還付を受けるための申告手続規定であり、所得税法 121 条は一定の条件に該当する場合に申告を要しないことを定めた規定である。

これらの確定申告に関する手続規定には、申告書の差替え又は撤回を認める明文の規定はないが、これを禁止する明文の規定もない。贈与税の事例ではあるが、所得税と同じ申告納税制度を採っていることから、参考になる事

---

(84) 国税通則法精解では申告内容の変更について場合を分けて検討する必要があるとし、①法定申告期限前における変更は、納税者はもともと法定申告期限までに申告すればよいのであって、当該期限ぎりぎりに申告する者との権衡を考へても申告書の差替え又は訂正を禁止する理由はない、②増額変更は①の場合を除き、修正申告又は増額更正、③減額変更は①の場合を除き、更正の請求又は減額更正と解説していることからしても、修正申告及び更正の請求は法定申告期限後の手続と考へているのは明らかであるが、法定申告期限内については、修正申告等の法定の方法以外である申告書の差替え又は訂正を容認していると考えられる。志場喜徳郎ほか・前掲注(43)277・278 頁。

同旨、武田昌輔監修「DHC コメンタール国税通則法」1232 頁（第一法規、1982）。

(85) 申告義務があつて還付を受けるための申告書の場合は、翌年 1 月 1 日から 3 月 15 日までの期間とする読み替えがある（所得税法 120 条 6 項）。

例として、静岡地裁昭和 55 年 3 月 28 日判決（税資 110 号 1058 頁）は、「税務署長に提出した税額零とする修正申告書が国税通則法 19 条の修正申告書、同法 23 条の更正の請求に該当しないことは明らかであるところ、右修正申告書が法定申告期限内に提出されているところから、当該修正申告書を当初申告に対する訂正申告とし、納付すべき税額を零とする期限内申告書の提出があつたもの、即ち当初申告と一体をなすものとして取り扱うことが可能であること、更に右修正申告書を当初申告の撤回と解するときは後に賦課決定がなされた場合無申告加算税が課されるのに対し、訂正申告と解するときは後に更正決定がなされた場合過少申告加算税が課されるに過ぎず納税義務者に有利となること、以上の二点を鑑みれば、右修正申告書をもつて当初申告に対する訂正申告と解することは適法というべきであり」と述べており、控訴審である東京高裁昭和 56 年 10 月 14 日判決（税資 121 号 64 頁）でも地裁の判断が維持されている。この判示は法定申告期限内の申告書の差替え、訂正を積極的に肯定するもので、所得税基本通達が申告書の差替えを認めていることの合理的な理由として挙げられると考えられる。

現状において、申告書の差替え等に係る実務上の処理は所得税基本通達に沿って行われていることから、次節では所得税基本通達の検討を行うこととする。

### 第 3 節 通達の規定の検討

#### 1 通達による申告書の差替え

##### (1) 通達の概要

所得税基本通達 120-4 は法定申告期限内に同一人から複数の申告書が提出された場合には、特段の申出がない限り、最後に提出された申告書をもって、所得税法 120 条（確定所得申告）、122 条（還付等を受けるための申告）、123 条（確定損失申告）のいずれかの規定により提出された申告書とする旨定め、注書きとして事務に支障がない限りこの取り扱いを認める趣

旨であることを付言しているから、簡潔に言えば法定申告期限内においては、事務に支障がない限り原因を問わず申告書の差替えを認めている。

本通達の趣旨は、「2以上の申告書のうち最後に提出された申告書を納税者の真意に基づく申告として取り扱い、当該最後に提出された申告書の提出前に提出された申告書は、当該最後に提出された申告書により撤回されたものとみて、じ後の課税関係を律することが実情に沿うものと考え、その点を明らかにしたもの」<sup>(86)</sup>と解説されている。納税者の真意に基づくという表現からは、錯誤を念頭に置くものと考えられるが、錯誤援用の要件を満たすなどの条件を付していないこと及び無効ではなく撤回としていることから考えると、錯誤による無効の概念だけではなく、申告書の無効とはいえない単なる計算誤りや所得控除の適用もれなど幅広く申告書の差替えを認めて、納税申告の過誤の是正を許容している点で、法定申告期限後の過誤の是正とはまったく異なる取扱いをしている。

なお、所得税法 122 条の還付等を受けるための申告には法定申告期限がないが、本通達では法定申告期限があるかのような構成をしている。当該還付等を受けるための申告をする者は納税義務がなく、源泉所得税の還付を受ける者が大半で、継続的に申告をする必要がない者であることから、確定申告になじみがなく軽微な誤りをしやすい者であるともいえる。このような者に対して、期限内の過誤の是正を修正申告や所得税基本通達 122-1 により読み替えられた更正の請求の期間を当てはめて、更正の請求をさせることは、所得税法 120 条に該当する確定所得申告による還付を受ける者との本質的な相違は納税義務の有無という点が大きく、継続的な申告を行っている者には差替えを認めて、継続的な申告を行う必要がない還付等を受けるための申告を行っている者には認めないというのはバランスを欠き、合理的な理由もないと考えられる。したがって、還付等を受けるための申告についても、第三期末である法定申告期限内については、申告

---

(86) 森谷義光ほか『平成 26 年版所得税基本通達逐条解説』855 頁(大蔵財務協会、2014)。

書の差替えを認めていると考えられる。

(2) 通達の制定経緯等

所得税基本通達 120・4 は昭和 45 年の所得税基本通達の全面改正時に創設されているが、昭和 36 年 7 月の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」の答申別冊には「税務行政の実務は期限内における申告書の差換え又は訂正を認めており」<sup>(87)</sup>と記載されていることからすると、所得税基本通達の全面改正前にも同通達と同様の取扱いがなされていたことがうかがわれ、指示された通達があったと思われるが公表はされていなかったのではないかと思われる。

(3) 「事務に支障がない限り」という制約条件

「事務に支障のない限り」という制約条件の例示として「先の申告書に還付金の記載があり、既に還付金の処理が行われていたような場合」を挙げている。実際に事務に支障があるのは、還付金の返納が生ずる場合である。このような場合に差替えを認めると、差替え後の申告書が当初申告であり、修正申告ではないから還付金の返納額を国税法上、納付させる根拠規定がないから、民法上の一般債権と同様に扱わざるを得なくなる。事務処理上、このような還付金の返納は国税収納金整理資金に関する法律による「国税収納命令官の調査決定に基づく納入の告知」によらなければならず、納付期限を過ぎた場合の強制執行等の徴収手続や遅延利息の規定もないから、還付金の返納がない場合には税務執行上の問題となり得る。

還付金の返納が生ずる場合には、法定申告期限内であったとしても申告書の差替えを認めず、修正申告により過誤の是正を図ったとしても、更正を予知した修正申告とはならないから過少申告加算税は賦課されず、期限内の修正申告であることから延滞税も発生することはないから、この点において納税者に不利になることはないと考えられる。また、課税庁側は修正申告書の提出により、還付金の返納は国税法上納付すべき税額となり、

---

(87) 税制調査会・前掲注(34)53頁。

納付がない場合に国税徴収法による強制徴収手続が担保されることになるため、事務執行上の支障を回避できる。したがって、「事務に支障がない限り」という制約条件は合理的な理由があるから、申告書の差替えを認めず、修正申告によることとなることは問題がないといえよう。

#### (4) 納税環境の整備による新たな問題点

納税環境の整備による納税者利便の向上の一環として電子申告の普及・促進が行われている。電子申告では、送信したデータに誤り（申告内容の誤り）があると訂正データを送信すればよいとされ、事務に支障がある場合を教示していない。<sup>(88)</sup>実務的にみても電子申告による還付申告は、書面による申告書と比較して早期に還付されることをインセンティブとしており、概ね2月前半位に送信された分の還付処理は2～3週間程度で還付されるから、還付金の処理が完結した後に訂正データが送信されるケースも発生しているのではないかと想定される。このようなケースにおいて、還付金の返納が生ずる場合に修正申告としてデータを送信させていないから、事務処理に支障があるケースが発生しているのではないかと危惧される。仮にこれを修正申告とみなして処理する場合には、修正申告の法定記載事項は修正前の課税標準等及び税額等を求めており、当該記載がない修正申告書となるから国税通則法上の問題もなしとはいえない。<sup>(89)</sup>

---

(88) 国税庁の e-Tax のホームページの「よくある質問」において、「当初、提出したデータに誤りがあり、訂正したいのですがどうすればいいですか。」の問いに対し「申告期限内であれば訂正後のデータを作成し、送信してください。特に、訂正したデータを送信した旨を税務署に連絡する必要はありません。」と回答を表示しており、事務に支障がある場合のケースを教示しておらず、法定申告期限内であれば常に訂正ができることと理解されかねない。還付申告の場合、電子申告は書面による申告よりも早く還付されることをインセンティブとしており、訂正データの送信による申告内容の是正もインセンティブとするならば、通達との整合性を検討する必要があるように思われる。

(http://www.e-tax.nta.go.jp/toiawase/qa/yokuaru05/02.htm) 最終閲覧平成 29 年 5 月 22 日。

(89) 書面による訂正申告の場合、通常訂正前の課税標準等及び税額等を記載（あるいは必要事項を部分的に記載）させているので、修正申告と取り扱うことの問題は少ないと思われるが、納税者にとってみればあくまで確定申告書の訂正であって修正申告書の提出ではないから、納税者の意思と申告手続の不一致は避けるべきと考えられる。

また、電子申告に限ったことではないが、そもそも所得税法や国税通則法には申告書の差替え又は訂正を許容していると考えられるとしても訂正申告書という概念がない。実務上差替えの申告書に訂正申告と表示させているだけである。所得税基本通達 120-4 は複数の申告書が提出されている場合に最後に提出されている申告書を差替え後の申告書とすることを示しているが、書面による申告書の場合は訂正前と訂正後の課税標準等及び税額等を記載するように実務上指導していることについては、明確な根拠規定はない。電子申告や書面申告でも税務署の指導を受けていないような場合には、訂正後の課税標準等及び税額等が記載されるのみであり、記載内容の統一がなされていないことも課題となりえると考えられる。

差替え後の申告書を訂正申告書と呼ぶようになったのは、実務上、申告書の差替えということが容易に認識できるように、確定申告書上に訂正申告と記載させていることが原因と思われるが、手続規定を整備する必要があるのではないかと考えられる。

#### (5) 改正私案の検討

昭和 36 年の税制調査会は、申告書の差替え又は訂正といった「申告の変更が許されるものとすれば期限内にされた前の申告のもつ租税債務を確定させるという効果をどのように考えるか」という点である。申告書提出と同時にされた納付を有効なものとするためには、後の変更によって前の申告書が取り消され又はさかのぼって無効に帰するとすることはできないであろう。そこで、この場合の理論的な考え方としては、・・・、後の申告が前の申告を吸収していくと考えることが合理的である。」<sup>(90)</sup>としており、

---

(90) 税制調査会・前掲注(34)53 頁。同旨として国税通則法精解は「納税申告の差換え又は訂正があった場合に、前の申告のもつ納税義務の内容を具体的に確定させるという効果をどのように考えるか、という問題が生ずる。この問題は、前の申告に基づいてされた納付そのものが有効かどうか、という問題にもつながっているが、これについては、その差換え又は訂正によって前の申告が取り消され又は無効に帰すると解すべきではなく、修正申告の場合と同様、後の申告に吸収されるという見解に立てば、問題はおのずから解決すると思われる。」と解説している。志場喜徳郎ほか・前掲注(43)299 頁。

差替え前と差替え後の申告書の法効果をどのように考えるのかという重要な示唆が含まれていると考えられる。

所得税基本通達の申告書の差替えは差替え後の申告書の提出により、差替え前の申告書の撤回があったものとみなして処理しているから、還付申告後に還付金が減少する或いは納付すべき税額がある申告書が差替えとして提出されると、差替え前の申告書にかかる還付金の支払の原因事由が存在しなくなるため、還付金の返還は私法上の不当利得の返還請求に拠らざるをえないことが問題の本質である。そして、このような事態を回避するために法定申告期限内であっても修正申告の提出を求め、還付金の返還を修正申告により納付すべき税額とすることで、還付金の返納が行われない場合に国税徴収法上の強制徴収手続を担保しているのである。

税制調査会の考え方は現状の修正申告や更正と同じ考え方に立ち、訂正前と訂正後の申告行為は併存するが、申告書の効力は訂正後の申告書に吸収されるとするものであるから、法定申告期限内の過誤の是正については訂正申告という制度を設けて期限内申告として扱うことが望ましいと考えられる。還付金の処理が終わった後の過誤の是正にかかる修正申告を期限内申告の形式をとった訂正申告に置き換えることで、還付金の返納も訂正申告により納付すべき税額に置き換わるから返納にかかる問題も修正申告という方法を用いる必要がなく、また、国税徴収法上の強制徴収手続も担保できであろうから、期限内申告書で納付すべき税額がある場合と同様になり、同じ期限内申告という枠組みで処理できると考えられる。

現状の事務処理においては、差替えの申告書には訂正申告と記載させており、部内的な処理としては、必要に応じて訂正処理又は差替え前の申告書の撤回処理を行った上で差替え後の申告書を当初申告として管理しているところであるが、訂正申告の制度を導入することで、撤回処理をする必要がなくなり、事務の効率化にも資すると考えられる。

所得税基本通達の法定申告期限内の申告書の差替えは法解釈として存在すると整理することができるが、錯誤の裁判事例でもみたように納税申告

書の過誤の是正は法定の方法が最優先であることを踏まえれば、期限内申告の範囲内のものとして訂正申告制度を法定化し、訂正前後の申告の効果を更正の場合と同様に定めることが望ましいと考えられ、修正申告の様式に準じた様式を提供すること<sup>(91)</sup>も必要と考えられる。

また、訂正申告書の様式を使用していない場合、確定申告の二重申告なのか訂正申告なのかという問題も生じることが考えられるし、所得税基本通達が差替えを認めていることには、大量かつ反復的に提出される申告書を速やかに処理するという要請にも対応していると考えれば、法定申告期限内に訂正申告書の様式を使わず、複数の申告書が提出されている場合には、当初申告以降に提出された申告書は訂正申告とみなす法規定も必要であると考えているが、訂正申告書の様式が広く周知されていけば、訂正申告とみなされる申告書の数も減少していくものと思われる。

## 2 通達による申告書の撤回

申告書の撤回は申告書の差替えと同様に法令の明文規定はなく、撤回を認める考え方としては、納税申告が私人の行政行為であり、「行政法関係においては、行政行為がなされる前には、私人の行為が適法に相手方に到達しても撤回できると解されている・・・。これとは逆に、私人の行為を前提として処分がなされたあとは、既に法律関係が完成しているので、撤回することを得ない。」<sup>(92)</sup>とされているから、この考え方を踏まえて申告書の撤回を認める余地はあると考えられる。

---

(91) 所得税の場合、申告書の様式は法定化されておらず、記載事項が法定化されているのみであり、申告書の様式は法改正に沿って国税庁から提供ないし様式が示されているから、訂正申告書も同様であると考えられる。記載の簡便化を図る見地から、訂正前の記載事項は訂正のある項目のみ記載するなどの工夫も修正申告よりも簡便な手続きとするためには必要ではないかと思料される。

(92) 塩野宏・前掲注(28)409頁。なお塩野教授は撤回を認めた事例として最高裁昭和34年6月26日判決(民集13巻6号846頁)の公務員の退職願の撤回の事例を挙げる。



## (1) 通達の概要

所得税基本通達 121-2 は所得税法 121 条に該当する申告を要しない者<sup>(93)</sup>が第三期分に納付すべき税額を記載した申告書を提出していた場合、書面による撤回の申出をすることにより、法定申告期限を問わず申告書の撤回を認めている。

## (2) 通達の制定経緯等

この規定は昭和 34 年 9 月 23 日直所 1-59 徴管 2-141「所得税法第 26 条第 1 項但書に該当する場合の確定申告の取扱について」という個別通達に始まり、昭和 39 年 3 月に所得税関係通達集として整備された際に整理番号 4003 として存続し、昭和 45 年 7 月の所得税基本通達の制定による全面改定時に 121-2（確定所得申告を要しない給与所得者から提出された確定申告書の撤回）として引き継がれたものであり、昭和 40 年所得税法の全面改正による条文変更や平成 23 年の公的年金収入にかかる申告を要しない場合の追加といった変更はあったものの、確定所得申告を要しない者から第三期分に納付すべき税額の記載がある申告書の提出があった場合において、書面による撤回の申出があった場合はその撤回を認めるという基本的な部分の変更はない。<sup>(94)</sup>

所得税法 121 条の趣旨は「給与所得者の申告手続の手数を省き、かつ、税務行政の簡素化を図ろうとする見地から設けられている制度」<sup>(95)</sup>であり、少額の所得を非課税としたものではないが、所得税基本通達 121-2 に引き継がれている撤回の制度趣旨としては「本来、確定申告書を要しない給与所得者が誤って確定申告書を提出したような場合にまで、その確定申告書の提出により納付すべき税額が生じたからとして、その納付を求めること

---

(93) 所得税法 121 条は年末調整済みの給与所得又は源泉徴収の規定が適用される公的年金収入が 400 万円以下の雑所得を有する者が、それぞれそれ以外の所得が 20 万円以下である場合には申告を要しない旨規定している。

(94) 昭和 39 年 3 月国税庁所得税関係通達集 (1964)、「所得税個別通達集 既往通達の存廃一覧表<税務弘報 12 月号別冊付録>89 頁 (中央経済社、1970) 参照。

(95) 森谷義光ほか・前掲注(86)858 頁。

は、必ずしも適当ではない」<sup>(96)</sup>ため、確定申告書の撤回を認めることとするものである。

### (3) 現行通達の問題点

納税申告書の撤回については、鳥取地裁昭和 44 年 6 月 19 日判決（税資 57 号 27 頁）は「申告納税制度の趣旨に徴し、確定申告書の是正は法律で定められた方法によるべきであつて、確定申告書の撤回は許されない」と判示している。<sup>(97)</sup>

また、修正申告に関する事例ではあるが、富山地裁平成 19 年 3 月 14 日判決（税資 257 号順号 10655）は「修正申告とは、納税申告を提出した者及び更正又は決定を受けた者がその申告又は更正若しくは決定に係る税額が過少であることを理由として当該税額を修正するためにする納税申告であり、これにより既に確定された具体的な納税義務を変更する効果を有する私人の公法行為であるから、一旦なされた以上、これを自ら自由に取消し、撤回することは許されないと解すべきである。」と判示している。

以上の裁判事例からすれば、確定申告についても観念的な納税義務を納付すべき税額として自ら確定する効果を有する私人の公法行為であるから、一旦なされた以上、確定申告の過誤の是正については法定手続である修正申告または更正の請求により行うべきであつて、これを自ら自由に取消し、撤回することはできないと考えることもできる。<sup>(98)</sup>

そうすると、私人の行政行為は、行政庁の行政行為がなされる前であれ

(96) 森谷義光ほか・前掲注(86)858 頁。

(97) 本件においては当初申告の錯誤も主張されているが、「仮に原告の主張する過誤があったとしても、右主張事実のみでは、法定の是正方法によらないでその無効を主張し得べき特段の事情のある場合に該当するものとはいえず、右確定申告が無効となるいわれはない。」と判示し、納税者の主張が排斥されている。

(98) この点、品川教授は「間違っただ申告はいつでも撤回を認めることができるかどうかということになりますので、期限内であろうが期限後であろうが、1 度撤回を認めてしまったら歯止めがなくなる恐れがある」こと、「納税申告の法的性格からいけば、やはり撤回を認めた場合には、申告納税方式における税額確定が、瓦解することになりかねない」ことを指摘されている。品川芳宣『国税通則法講義—国税手続・争訟の法理と実務問題を解説—』41 頁（日本租税研究協会、2015）。

ば撤回できると考えられていることと上記の裁判事例が整合的になるように所得税基本通達 121-2 が申告書の撤回を認めていることを理解する必要があるように思われる。

また、所得税基本通達 121-2 は納付すべき税額が記載されている申告書に限り撤回を認めているところ、申告書に記載されたところでは還付金のある申告書でも年金収入の控除額に誤りなどがあり、正当に計算すると納付すべき税額が生じる場合などは撤回を認めていない。このような者の申告の訂正は申告書の差替えではなく、撤回以外に方法がない。法定申告期限内の差替えは事務上支障がない限り認められていることを踏まえれば、所得税法 121 条に該当する申告を要しない者が提出した申告書について、正当に計算すれば納付すべき税額があるにもかかわらず、還付税額が記載されているという理由のみで事務上の支障といったことも考慮せず撤回が許されていないことは、バランスを欠くようにも思われる。申告を要しない者に該当する場合、正当に計算すれば納付すべき税額がある場合には、申告書を提出しなかったであろうし、法定申告期限内の訂正申告が許容されていることからすれば、このような者の訂正は撤回以外にないが、まだ還付金の支払を受けていない者まで撤回ができないことに疑問がありえよう。

#### (4) 改正私案の検討

鳥取地裁の事例は、納税申告を提出し法定申告期限後、更に更正の請求期間も経過した後、納税申告を提出した年分に対して損失申告書を提出し、損失申告書の提出により先に提出した納税申告が撤回され、新たに同年分の所得税に関し損失申告書のみが提出されたことになるというのが納税者の主張であった。時系列的にいえば、撤回の主張は法定申告期限後に期限内申告についてなされたものといえ、それは許されないと判示したものであると考えることができる。修正申告の裁判事例の撤回の主張も法定申告期限後のものであることに変わりはない。

そうすると、法定申告期限後の撤回は認められないとしても、法定申告

期限内の差替え又は訂正が許されていることとの権衡及び行政庁の行政行為がなされる前の撤回が許されると考えられていることを考えるならば、申告書の差替え又は訂正の場合と同様に、本来申告を要しない者が早期に誤って申告書を提出し、法定申告期限までにそれに気づいた場合には、行政庁の行政行為がなされる前であれば、法定申告期限までの撤回は認めていいのではないかと考えられる。この場合の行政庁の行政行為として明示的に納税者が認識できるものは還付金の支払であるから、還付金の記載がある申告書の場合は還付金の支払が行われる前と制限することができる。

還付金の支払の有無を制限事項にすることは、行政庁の行政行為の前ということ理由であることは述べてきたとおりであるが、もう一つの理由としては、還付金の返納がある場合について、申告書の差替えの場合と同様に事務処理上の支障が生じるからである。

仮に還付金の記載のある申告書の撤回を認めると、還付金の支払事由が消滅するため、納税者に支払われた還付金は民法の不当利得返還請求（民法 703 条）により歳入金として返納の請求を行うこととなる。この場合、国は「歳入徴収官の調査決定に基づく納入の告知」を行い、納付期限までに納付されないときには、国の債権の管理等に関する法律に基づき、徴収手続や遅延利息に関する規定によって処理していくことになるが、この手続には訴訟を提起する必要があるなど国税に自己完結する権限がなく、事務処理に大きな支障があると言わざるを得ないからである。

したがって、還付金の支払がなされていない場合は返納の問題が生じないこと及び還付を受けるための申告であっても還付金の支払がなされていない場合には申告書の差替えが可能であり、差替え後の申告は修正申告ではなく確定申告であるから、差替え後の申告書に納付すべき金額が記載されていれば、現行通達でも申告書の撤回が可能であるから、一律に第三期分に納付すべき金額以外の記載がある申告書は撤回できないとすることには理由がないと考えられる。また、納税者利便や事務処理の効率性を考えた場合、申告書の差替えをさせてから撤回させるというのは望ましいとは

いえないから、差替えを省略して、申告書の撤回を認めていいように考えられる。

現行通達は確定申告を要しない者から提出された納付すべき税額がある申告書を法定申告期限後においても撤回を認めているが、①提出された申告書は所得税法 120 条の確定所得申告とみなすこととしており（基本通達 121-1）、確定所得申告の法定申告期限後の過誤の是正は法定の方法によるべきことが原則であること、②申告書の差替えは事務に支障のない限りという制限を付した上で法定申告期限内に限られていること、③鳥取地裁昭和 44 年 6 月 19 日判決及び富山地裁平成 19 年 3 月 14 日判決の裁判事例でも法定申告期限後の撤回は否定されていること、④錯誤の援用に係る裁判事例からも明らかなように、錯誤の援用は非常に制限されているのであって、撤回という法定の方法以外の方法は制限されるべきものであることから考えても、法定申告期限後の撤回の取り扱い規定は今日的には問題なしとはいえないと考えられる。

以上の検討から、改正私案としては、法 121 条に該当する申告書を要しない者から提出された申告書は、納付すべき税額の記載がある場合の撤回は法定申告期限内に限り撤回を認めるように改正すべきであり、還付金の記載のある申告書については、還付金の支払がされていないという条件の下で、法定申告期限の概念はないが、申告書の差替えと同様に、納税義務のある申告書の法定申告期限までに撤回の申出があれば撤回できるように改正してはどうかと考える。

以上の点について、「納税申告にあっては、これを申告期限内と申告期限後とに分け、申告期限内にあっては、その申告に基づく還付や繰上請求等の行政行為がされるまでは撤回が許されると解すべきであり、申告期限後にあっては、その性格及び大量性、回帰性等の特殊性から考え、一般的に否定すべきである」と考える（筆者注：引用判例記載省略）。けだし、そのよ

うに解さなければ、申告期限内における申告内容の変更を許容する考え方と整合性が保たれないこととなるからである。」<sup>(99)</sup>とする学説もあるところであり、その考えるところは同じであるように思う。

撤回の通達が公表後 50 年以上経過していることを踏まえれば、行政先例法に当たるかはともかく、通達の改正ではなく、所得税法 121 条の改正を行うべきと考える。

---

(99) 武田昌輔監修・前掲注(84)1237 頁。

## 結びに代えて

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 日第三小法廷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 日第三小法廷判決を手掛かりに検討した方がよいと考えられる。

更正の請求は、更正をすることにより更正前の課税標準等及び税額等を減少させるものであり、減少させる分について更正前の申告の法的効果に影響を与える。そうすると、特段の事情が納税者利益の保護の要請と法的安定性の比較考量であると考えた場合には、更正の請求による更正は法的安定性を犠牲にしているものであるから、更正の請求事由に当たる限り、特段の事情を考慮する必要性は少なくなるものとも考えられる。したがって、修正申告と同様に錯誤

があつて、その錯誤が客観的に明白である限り当初申告要件の変更は認められる余地があるようにも考えられるが、最高裁は修正申告の要件を満たす限りにおいてと言及しておりこのような場合に当初申告要件の課税選択の変更を認めた限定的なものとするれば、更正の請求は排斥されるようにも思える。

このような点については、更正の請求期間の延長後間もなく、事例の集積がないこともあつて、自分なりの結論を提示するまでに至っていない。機会があれば、再考してみたいとも考えている。

所得税基本通達による申告書の差替えや撤回は当初申告要件の変更を含めて、錯誤の考え方に配慮しつつ、それよりももっと広く認めているように考えられるが、差替えや撤回の規定が制定されてから相当な年数を経過しており、見直すべき時期にきていると感じており、税制改正の私案を提案したものであるが、他にも現状維持も含めていろいろな意見があるように思うので、議論のきっかけになれば幸いである。