

講演録

更正の請求について

東京大学名誉教授

金子 宏

◆INTRODUCTION◆

租税に関する知識及び税務行政に対する理解を深めることを目的として例年行われている税務大学校公開講座が、平成 17 年度も「税を考える週間」に合わせて、11 月 15 日(火)～11 月 17 日(木)に実施された。

本稿は、その公開講座初日に実施された金子宏東京大学名誉教授の「更正の請求について」と題する講演内容を取りまとめたものである。

税務大学校の顧問でもある金子教授が同講演において取り上げられたテーマは、納税者の権利救済制度の一つと説明されている「更正の請求」についてである。ここでは、初めて明らかにされる教授の見解なども含まれており、注目に値するものである。理論的にも実務的にも大変参考となる講演録である。

(税大ジャーナル編集局)

はじめに

ただいまご紹介いただきました金子でございます。皆様とお会いする機会を得まして、大変にうれしく存じております。今日は「更正の請求について」という題でお話をさせていただくことになりました。

「更正の請求について」という演題は、やや専門的な感じもいたします。今日ここにお見えの方は職業もいろいろでございますし、年齢もいろいろでございますから、中には税制について基本的な知識を得たいとお考えの方もおられると思いますし、中には税の専門家でいらっしゃる、専門的な話をしてもらいたいと思っておられる方もおられるかもしれません。恐らくおられると思います。そういたしますと、すべての人に 100%満足していただけるお話をするのは大変に難しいことでございます。そこで、更正の請求について基本的なことから出発して、やや専門的なことにまで及ぶということにさせていただきたいと思っております。そして、私が考えている若干の理論的な問題点について検討してみたいと考えております。いろいろな方がいらして、それぞれ出席しておられる目的が違うということにかんがみまして、お許しをいただきたいと思っております。それで、今日「更正の請求について」という演題を選びましたのは、長い間、私がこの問題について関心を持っておりまして、できれば論文を書きたいと思いつつながら、書けないうちに今日まで来てしまいました。しかしながら、お話をするテーマとしては適当なテーマではないかと考えたからであります。

どのような理由で私がこの問題について長い間関心を持ってきたかと申しますと、更正の請求は、最初は所得税法とか相続税法とか各個別の法律の中に規定されていたわけですが、昭和 36 年に国税通則法ができたときにそれらをまとめて国税通則法の中に入れたわけでありまして、国税通則法の制定については、その準備のために税制調査会の中に小委員会が設けられて、私も当時まだ若年で 20 代の後半でしたけれども、そのメンバーの一員になっていたわけです。ただ、年齢が若いから、まだ委員にはなれないということで、最初は研究員ということでその委員会に出席していろいろと発言をしていたわけです(途中で委員になりました)。国税通則法

が制定されたときに、更正の請求の期間が 2 月に延長されたわけです。それまで各個別の法律で規定されていたときは請求期間が 1 月だったのですが、それが 2 月に延長されました。

それから、今度は昭和 45 年に国税通則法が大幅な改正を受けました。これは主要な目的は、国税不服審判所をつくる、そして今まで国税局長が持っていた審査裁決権をそちらに移すという大きな改正でしたけれども、そのときに合わせて更正の請求制度についても見直しが行われて、後発的な理由による更正の請求、今までであった通常の更正の請求だけではなくて、後発的な理由による更正の請求が新たに設けられました。それから、通常の更正の請求について請求期間が 2 月から 1 年に延長されました。その時も私は改正の準備のための委員会に委員として入っておりました。更正の請求について長い間関心を持ってきたというのはそのような理由によるものであります。そして、論文を書きたいと思いつつながら、時間の関係で書けなかったわけですが、それについて今日皆様にお会いしてお話をする機会が得られたということは、私にとりましては大変にうれしい、ありがたいことであると思っている次第です。

1 更正の請求の意義と機能

更正の請求は、納税者が自己の権利・利益を守るために便利な手続であります。原則的な規定は国税通則法の 23 条で定められているわけですが、必要に応じて所得税法 152 条にも規定がありますし、それから相続税法にも規定があります。それから地方税法にももちろん規定があるわけであります。

そこで、まず第一に更正の請求の意義と機能というところから見てまいりますと、以下のようなこととございます。わが国は申告納税制度を採用しております。戦前は賦課課税方式を採用しておりましたけれども、第二次大戦後の昭和 22 年に直接国税の分野で全面的に申告納税制度が採用され、またやがて間接国税の分野についても申告納税制度が採用されて、今日ではすべての国税について申告納税制度が採用されています。それから、地方税についても、幾つかの地方税について申告納税制度が採用されているわけであります。申告納税制度のもとでは

納税者自らが課税標準と税額を計算して、それを申告し、納付するわけでありませう。そこで、税額、つまりどれだけの税金を国や地方公共団体に納付しなければならないのかという、その税額は納税者の行う申告によって確定するわけでありませう。しかし、納税者が計算間違いその他の誤りをしてしまうということは申告においてよくあることでありませう。そこで、税務署長は納税者が誤りをしているということに気づいたときはその誤りを正すために、更正処分と呼ばれる処分を行うわけでありませう。更正処分には増額の更正処分、つまり納税者が申告した税額が少な過ぎる、税額はもっと多いという更正処分がありませう。それからもう一つは減額の更正処分、つまり納税者が余計に申告し過ぎたから、税額を減少するという処分です。減額の更正処分もしばしば行われるわけでありませう。私の友人で減額の更正処分が行われてかなりの金額の税金が返ってきたという友達がおりませう。その友達はそれ以来税務署のことを非常に高く評価するようになりました。

このように税務署長の側にも二次的な確定の権限が認められているわけですが、納税者自らが自分のした申告について誤りがあったということに気づいたときはアクションを起こすことができるわけでありませう。自分の申告額が少な過ぎたと考える場合には修正申告を行います。それで税額を増加させませう。それから、自分のした申告額が過大であった、つまり多過ぎたという場合には更正の請求という手続をすることが認められているわけでありませう。これは、正確には減額の更正の請求ですが、法律は「更正の請求」という用語を使っているわけでありませう。そのように納税者の側でアクションを起こさせるわけでありませうが、そのことを規定しているのが国税通則法の23条の規定でありませう。

2 通常の更正の請求

(1) 期間制限と期間経過後の嘆願の性質

まず、23条1項の本文を見ていただきますと、「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、その申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等について更正をすべき旨の請求をすることができ

る」というわけでありませう。

それで、1号だけを差し当たり見てみますと、「その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その計算に誤りがあったことにより、その申告書の提出により納付すべき税額が」、括弧の中は省略いたします、「その申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとき」、このようなときは更正すべき旨の請求を税務署長に対してすることができるというわけでありませう。実はその誤って過大に申告した、つまり誤って余計に申告し過ぎたという中にはいろいろな場合があります。単純な計算ミスもありませうし、それから費用の一部の計上漏れというようなこともございませう。例えば譲渡所得があった場合には、譲渡した資産の取得に必要であった金額が計算上控除できるわけでありませうけれども、その取得価格の計上が少な過ぎたというような場合があります。あるいは、雑損控除をし忘れたということもあるかと思ひませう。この雑損控除の失念、これも更正の請求の理由になるのだらうと私は理解してございませう。

それから、さらにはもっと専門的になりませうと、法令の解釈に関して誤りを犯してしまった。つまり、通達ではこのようになっているのに、通達の規定に気づかないで、通達で定めていることよりも余計に収入金額を計算してしまったというようなこともあるわけでありませうし、それから中には、自分は通達の規定に前から疑問を持っていたので、通達の規定によると所得金額はこうなるけれども、しかし、自分が考えるように解釈をすれば所得はもうちょっと少なくなるといふように思っていたのだけれども、通達がこうなっているのだから、通達の規定どおりに申告しようと思ひながら申告したのだけれども、後で専門家に聞いてみると、いや、通達の規定には疑問があるから、あなたの解釈の方が正しいと思ひたいというようなことを仮に言われたとしますと、そうすると、そのような場合も更正の請求の理由になるわけでありませう。それは更正の請求の中でも非常に専門的な更正の請求の例であるということになるかと思ひませう。つまり、更正の請求の理由の中には単純なミスから通達の解釈が正しいかどうかというような非常に専門的な問題までいろいろあり得るといふことで

あります。そして、さっき申しましたように、これは納税者が自分の権利・利益を守るためにとても便利な制度であるということになります。

更正の請求が毎年どのくらい出てきているのかということは、ちょっと統計資料を調べてみたのですが、私が見た範囲では出てこなかったものですから、正確なところは分かりません。正確なところは分かりませんが、かなりの数に達しているのではないかと思います。というのは、国税不服審判所の裁決例や裁判所の判決の中には更正の請求に関する裁決や判決がかなりの数あるわけでありまして。そして、審判所や裁判所に更正の請求の問題が出てくるのは、更正の請求が税務署長によって認められなかった。あなたの言うことは理由がないということで認められなかった。そこで不服を申し立てたり争ったりしたケースであるはずでありますから、そのようなものがかなりの数に達しているということは、更正の請求が認められたケースというのでもかなりその背後にはあるのではないかと。その不服申立てや訴訟の対象になっている事件数に比べてずっと多くの更正の請求があるのではないかと。私には思われるわけでありまして。統計資料がございましたら、またその点は後から機会を見て補充をしたいと思っております。そして、更正の請求には、先ほど申しましたように通常の更正の請求、この23条1項の更正の請求を通常の更正の請求というように呼ぶことにいたしますが、そのほかに23条2項、それから所得税法とか相続税法などにある更正の請求も大体はそうなのでありますけれども、2項に定めている後発的な理由による更正の請求、この2種類がございますので、まず通常の更正の請求についてお話をした後で、後発的な理由による更正の請求についてお話ししたいと思います。

そこで、通常の更正の請求ですけれども、先ほど申しましたように更正の請求ができるのは、さっき読んだところですが、申告書を提出したのだけれども、その申告書、「当該申告書に係る」というように書いてありますが、大体において「当該」というのは口語的に表現しますと、「その」というように言えば、多くの場合はまず間違いではないというように思います。その申告書に係る、「係る」というのもこれは法律用語と

してしょっちゅう出てくる用語であります。「関する」という意味で使われることが多い。「関する」ということ以外の意味に使われることもありますけれども、ここでは「関する」という意味で使っていると考えると、その申告書に関する国税の法定申告期限から1年以内に限り、その申告に関する課税標準等又は税額等につき更正すべき旨の請求をすることができると思っております。1号に、「その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その計算に誤りがあったこと」、このような場合であります。1号で更正の請求が認められるのはそのような場合に限定されています。

なぜこのように限定されているのかということですが、この点については、国税通則法の制定の当時の大蔵省の担当課長の志場喜徳郎さんという人がおられます。その志場さんと、それから当時法制局にいて国税通則法の条文といいますか法案をチェックする役割を果たしていた荒井さんという方がおられます。それから大蔵省の主税局の、たしか第1課長が第2課長であったと思っておりますが、山下元利さんという方がおられますし、茂串さんという人は国税通則法の昭和45年の改正の時に法制局におられた方ですが、その4人の方、その中には既に物故された方もおられますけれども、その4人の方が編集された『国税通則法精解』という書物がありまして、その『精解』の中でこのように述べられております。「この制限は所得計算の特例や免税等の措置で一定事項の申告等を適用条件としているものである」ということは、自分はこの特例に従って税額を計算するとか、この免税措置を適用して税額を計算するということをきちんと申告書で断るとか、あるいは事前に申請をして、届出をしておくとか、そのようなこと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、つまり自分はこの特例を使うということの申告がなかったために、納付すべき税額がその申告等があった場合に比べて過大となっている場合において、更正の請求という形式で、その過大となっている部分を減額することを排除する趣旨のものである、そのような場合は更正の請求の対象から排除する趣旨のものであるということを言っています。

『精解』は、続けて「法人税の確定申告は確定した決算に基づいて行うべきこととなっている。そして、決算において調整すべき事項が多いわけであるけれども、この事項につき決算において確定したところと異なる納税申告をすることは許されない。したがって、これを更正の請求という形式で変更することも許されないのは当然である。例えば損金算入を認められる貸倒引当金勘定への算入額は決算において調整すべき事項であって、この繰入額を決算におけるよりも増額し、これにより所得及び納付すべき税額を減少させることを目的として更正の請求をすることはできないのである」ということを言っております。つまり限定していることの原因として、このようなことを言っているわけがあります。

この点は判例でも争いになっておりますが、納税者が特別措置の適用を選択して税額を計算して申告したわけですけれども、これは納税者としては特別措置を選択した方が必要経費が多くなり、したがって税額が少なくなると考えて、そちらを選択して申告をしたのですけれども、後で調べてみたら、それは勘違いで、実際に支出した必要経費で所得を計算した方が税額が少なくなるということに気づいたために更正の請求をしたという事例があるわけでありまして。最高裁判所はこのような場合には更正の請求をすることはできないと言って、更正の請求をはねた税務署長の行為は適法であったと言っているわけでありまして。もちろんこの判例については、賛成論、反対論いろいろありますけれども、いずれにしても通常の更正の請求についてよく出てくる解釈問題は、この1号にありますように、「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」、そのような限定がつけられています。そして、この語句のといひますか、この語句の解釈というのがいつも問題になるということでありまして。

次に、更正の請求の期間と手続のことですけれども、期間は、先ほど申しましたように、23条1項の本文で1年以内という期間制限が設けられているわけでありまして。それから、後発的な理由による更正の請求については、後でまたお話ししますが、もっと短い期間が設け

られておまして、通常は2月であります。場合によっては4月ということもございます。このように1年という期間が定められているわけですが、これは不変期間であります。変えることのできない期間、納税者が任意に変えることができない期間であります。ただ、国税通則法の中に11条という規定があるので、注意する必要があります。要するに、災害その他やむを得ない理由によって租税法上の申告とか申請とか請求とかいろいろな行為を期限までにすることができなかつたと認められる場合には、税務署長や国税庁長官、国税局長はその理由がやんだ日から2月以内に限り、その期限を延長することができるという規定しているわけでありまして。この規定は災害等による期限の延長というように呼ばれる規定であります。ですから、神戸の大地震とか、そのような災害が起こったという場合には延長が認められるのが例であると思えます。

それから、手続は23条の中に規定されているわけでありまして、3項を見ていただきますと、「更正の請求をしようとする者は、その請求に係る更正前の課税標準等又は税額等」、それから、「その更正後の課税標準等又は税額等」、「その更正後の」というのはつまり自分が請求しているとおりに減額更正が行われれば課税標準や税額はこうなるはずであるということですね。それから、「その更正の請求をする理由、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を記載した更正請求書を税務署長に提出しなければならない」というわけでありまして。

それから、4項を見ていただきますと、「税務署長は、更正の請求があった場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知する」ということになっています。それから、「更正の請求があった場合においても、税務署長は、その請求に係る納付すべき国税の徴収を猶予しない」。これは5項であります。徴収は原則としては猶予しないのだけれども、ただ、税務署長において相当の理由があると認めるときはその国税の全部又は一部の徴収を猶予することができるという規定が置かれております。ですから、4項に戻っていただきますと、更正の請求が認められれば、

事案はそこで落着くということになります。認められない場合、つまり税務署長がその更正の請求には理由がないと考えた場合には、税務署長は更正すべき理由がないということを、請求をした人に通知するという事になっていくわけであり、つまり、更正請求には理由がないという通知をするわけであり、そうすると、その通知に不服のある納税者は税務署長に異議を申し立てることが出来ます。そして、その異議が認められない場合には、国税不服審判所に審査請求をすることが出来ます。それでも自分の主張が認められない場合には、裁判所に取消しの訴え、つまり更正請求には理由がないという通知の取消しの訴えを起こすことが出来ます。つまり裁判所に審査してもらうことが出来ます。そして、恐らくはこの取消しの訴えには義務付け訴訟を併合することが認められることになるのではないかと思います。義務付け訴訟というのは、最近の行政事件訴訟法の改正で認められた新しい訴訟の形態であります。従来からも、解釈論としては認められるという説もあったのですが、明文でこのような訴訟が認められることになったわけであり、

行政事件訴訟法3条6項というところに義務付け訴訟が規定されております。この行政事件訴訟法3条6項を見ますと、この法律において義務付けの訴えとは、「次に掲げる場合において、行政庁がその処分又は裁決をすべき旨を命ずることを求める訴訟」、このような処分をするようにということを行政機関に命じてほしいという訴訟なのです。1号は「行政庁が一定の処分をすべきであるにもかかわらず、これがされないとき。ただし、2号に掲げる場合を除く」ということで、2号には「行政庁に対し一定の処分又は裁決を求める旨の法令に基づく申請又は審査請求がされた場合において、その行政庁がその処分又は裁決をすべきであるにもかかわらず、これがされないとき」。ですから、更正の請求に即して言えば、税務署長に対して更正の請求をしてほしいという請求をしたのだけれども、それを自分の主張するようにしてくれないという場合もこれに入ると思います。そうすると、先ほどの通知行為の取消しと併せて義務付けの訴えというのを起こすということになるわけであり、2号の義務付け訴訟は必ず取消訴訟と

か無効確認訴訟と併合して起こさなければならぬということになっておりますから、更正をすべき理由がないという通知の取消しを求めると同時に、税務署長に更正の請求どおりに更正をするようにという命令を発してもらいたいという意味での義務付け訴訟を併合することが出来るのではないかと考えられるわけであり、

それから、もう一つは請求の期間であります。1年に限定されているわけであり、この点については、このような主張がされること、しばしばあります。税務署長が自分のアクションで減額更正をする場合には5年間できる。これが減額更正の除斥期間です。処分ができる期間ですね。更正の請求期間が1年に限定されているのは、税務署長の減額更正には5年間の除斥期間が定められていることと平仄が合わないから、更正の請求についても3年とか5年というように期間を延長すべきではないかという主張がしばしばされるわけであり、この点については、先ほどお話しした志場さんほか3人の方の『国税通則法精解』という書物ではこのように書かれております。「修正申告の場合には、修正申告書の提出により、先の申告に係る税額等が自動的に変更されるが、更正の請求の場合にはその事項がその請求だけで自動的に変更されるのではなくて、税務官庁の更正の処分を待って初めて変更されることとしている。」「これは、右の事柄が納税者の特定の行為により自動的に変更される建前をとるとすれば、実質的に申告期限を延長したのと同様の結果を生ずることとなるが、税法が申告の準備に必要な期間を考慮して一定の申告期限を設け、その期限内に適正な期限内申告書を提出すべきことを義務づけ、納税者がその期限内に十分な検討をした後、申告を行うことを期待する建前をとっている点を勘案すると、右の実質的な申告期限の延長措置をとることは適当ではないという考え方を基礎とし、仮に納税者の行為による自動的な変更権を認めることとすると、悪質な納税者にとっては捕脱ないし滞納処分免脱のための手段として用いるおそれがあるという理由によるものである。ただ、修正申告の場合はいわゆる増額修正であって、既に行われた納付徴収手続等の効力に影響を及ぼすことはなく、手続の安定を害しないし、両当事者にとってかえって

便宜であることを考慮し、特に先の申告に係る税額等を自動的に変更する効力を認めたものである」。このように言っております。

それから、続けてこのように言っております。「このように請求の期限を限ったのは、税法が申告期限を定めて納税者がその期限内に十分な検討をした後、期限内申告を行うことを期待する建前をとっているのだから、その期限をいつまでもこのような請求を認めることは適当でないし、また法律関係の早期安定、税務行政の能率的な運営等の面からも問題があると認められるからである。さらにこの期間は、ここが割に重要な点かと思いますが、「さらにこの期間は権利救済のための期間であるから、異議申立て期間の2月とか出訴期間の3月等と対比されるべき性質のものである」、このように言っているわけであり、ここで言っていることは、私も妥当な見解であると思っております。

(2) 更正の請求の排他性とその例外

それならば問題として残るのは、期限経過後は一切の救済が認められないのかということであり、これはちょっと専門的な言葉になりますが、更正の請求の排他性ということが言われるわけであり、間違えて余計に申告をしてしまったという場合には、わざわざ法律が更正の請求という手続を設けているのであるから、更正の請求という手続で救済を求めなければならない。それ以外の方法で救済を求めることはできないという考え方ですね。これは、他を排除するという意味での排他性ですね。他の救済手続を排除するという意味での排他性ということが言われます。

私も原則的には更正の請求は排他性を持っている、それが制度の、法律の規定の趣旨だと思っておりますが、常にそのように考えるのは妥当ではないと思っております。つまり、過大に申告してしまったことが重大な誤りであって、そして、更正の請求以外に救済を認めなければ、納税者の利益が著しく害されてしまうと認められる特段の事情があるというような場合、つまり端的に言えばシリアス、納税者にとってはシリアスなことになってしまうということですね。そのような場合には、更正の請求以外の方法を認めてもいいのではないかと思います。例えば民法に

は、要素の錯誤による意思表示は無効であるという規定があるわけですから(95条)。申告に当たって過大に税額を申告したのは要素の錯誤によるものである。そして、その場合に更正の請求以外に救済を認めないと納税者の利益が著しく害されるような特段の事情があるというような場合には、1年を経過した後で誤りに気づいた場合には更正の請求とは別の救済を認めてもいいのではないかとということであり、この点については、最高裁判所の判決も実はそのような場合には更正の請求以外の救済が認められると言っているわけであり、ただ、結果的には納税者の主張を排斥したのですけれども、一般論としては、申告に重大かつ明白な誤りがあって、更正の請求以外に救済を認めなければ、納税者の利益が著しく害されるような特段の事情がある場合には申告行為は無効であったということを経験として、納付し過ぎた分、つまり過大な部分について還付の請求をすることができると言っているわけですから(最高裁判昭和39年10月22日判決、民集18巻8号1762頁)。

ただ、この事件の場合には、そのような事情はなかったということによって、納税者を敗訴させているわけですが、一般論としては無効であるから還付してほしいという請求ができるということも言っているわけであり、私もこのような考え方は妥当である、このような救済を認めることは妥当であると思っております。重大かつ明白な誤りがあってということも言っておりますが、しかし、明白な誤りがあって過大に申告してしまうなどということはありません。そのようなことは論理矛盾なわけですね。誤りが明白なら、最初から誤りは犯さないはずでありますから、重大な誤りがあればそれではないかと私としては考えたいと思っております。このような例外が認められますので、更正の請求の排他性というのは絶対的なものではなくて、更正の請求の原則的排他性と呼ぶのが正しいと考えまして、私も自分の書いた本の中で更正の請求の原則的排他性ということも言っているわけであり、

それからもう一つは、私がここで披露しようと思っております考え方でありまして、まだ他の方はどなたも言っておられませんので、皆さ

んが初めて聞かれるということになると思います。それはどのようなことかといいますと、税務署長の減額の更正についての除斥期間は5年です。そこで、更正の請求期間が経過しても、職権による更正の請求ということは当然できるわけですね。5年間は申告税額が過大であったということに税務署長が気づけば減額をすることができるということになります。そうすると、納税者としては正式の更正請求ではないけれども、税務署長の職権による更正を促す意味で、事実上の更正の請求をすることはできるのではないかと思います。現在はこのような場合には嘆願という形で、期間は過ぎてしまったけれども更正の請求をしてほしいということを行うことが多いわけですね。そして、実際にもそのような嘆願があると、税務署長は理由があると思うと減額更正をしている例があるのではないかと、正確かどうか分かりませんが、あるのではないかとと思われるような判例もあるわけです。つまり裁判例の中には、納税者が顧問税理士に対して損害賠償を請求したわけですが、その理由として、顧問税理士が、更正の請求の期間が過ぎてしまった後で、嘆願の手続をとらなかったためにその税額が減少しなかった、つまり税額が多くなってしまったのだから、損害賠償を支払ってもらいたいという請求をして、それが認められたという例もあるわけです（前橋地裁平成14年6月12日判決）。ということは、嘆願をすれば、場合によってはそれに応じて税務署長は、よほどの理由がある場合は更正の請求をすることもできるのかなということを推測させるような判例であるわけです。

そこで、さらに一步を進めることも可能ではないか、可能かどうかということ私としては考えているわけですが、私はかねて租税法主義の一つの内容として合法性の原則ということを書いてまいりました。これは、租税法の規定は強行法規であって、法律が定めたとおりに執行しなければならないという原則であります。そうすると、この強行性の原則、合法性の原則からいいますと、除斥期間が経過しない限りは、税務署長は申告が過大であることに気づいた場合、あるいは申告が過大であることを発見した場合には減額の更正をしなければならない拘束を受けるのではないかと、つまり合法性

の原則に反するような事態を放置するということはよくないのではないかと、このように考えることもできるのではないかとということでもあります。これはまだ仮説でありますから、私はよく考えてみたいと思っておりますけれども、合法性の原則ということ強調すればそのようなことになっていくのではないかとということでもあります。

3 後発的理由による更正の請求

(1) 国税通則法 23 条 2 項各号

ということで、ここまでが通常の更正の請求でありまして、次が後発的理由による更正の請求であります。条文を読んでみたいと思います。通則法 23 条の 2 項を見てもみますと、「納税申告書を提出した者又は決定を受けた者は、次の各号の一に該当する場合には」、同項というのは第 1 項のことです。「第 1 項の規定にかかわらず当該各号」、つまり 2 項の 1 号以下各号のことです、「当該各号に掲げる期間において、その該当することを理由として 1 項の規定による更正の請求をすることができる」。そして、1 号を見てもみますと「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したという場合には、その確定した日の翌日から起算して 2 月以内」に更正の請求をすることができる」と規定しているわけでありまして。

この規定の趣旨、あるいは後発的理由による更正の請求の趣旨について、先ほどの志場さんのご本も引用したいところでありますが、この点については大阪地裁の昭和 58 年 12 月 2 日の判決が非常に分かりやすいことを言っておりますので、その判決を紹介してみたいと思います。以下のとおりです。「国税通則法 23 条 2 項 1 号の規定の趣旨は、同条 1 項に定める一般の更正の請求、つまり通常の更正の請求の例外である後発的事由による更正の請求ができる場合の一つとして、例えば不動産の売買があったことに基づき譲渡所得の申告をしたところ、後日になって右売買の無効確認訴訟を提起され、判決や和解によって、右売買がなかったことが確定した事例のように、申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実関係について

私人間に紛争を生じ、判決や和解によってこれと異なる事実が明らかにされたため、申告等に係る課税標準等又は税額等が過大となった場合に更正の請求を認めようとするものである」ということであります。後発的理由による更正の請求趣旨は他の号を見ても分かります。例えば2号を見てみますと、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算に当たってその申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があったとき」、ということは何のようなことかといいますと、例えば夫婦がいて、夫の所得として申告をしました。ところが、税務署長は調査の結果、その所得は妻のものであるという認定をいたしまして、妻の所得として課税します。そうすると、帰属が夫から妻に変わったわけですが、今度は夫は、2月以内に最初にした申告は余計に申告し過ぎていたことになるから、減額の更正をしてもらいたいと言えるということになります。

ですから、後発的な理由による更正の請求が認められているのは、多くの場合は課税物件、つまり課税対象の一部が後発的に何らかの理由によって失われてしまった、欠落してしまったりとか、今言ったように課税物件の帰属に変動が生じたとか、要するに課税要件事実について後発的に変動が生じた場合です。ということは、行政法的な表現を使いますと、当初の申告、その申告に対してなされた更正処分、あるいは決定処分について、後発的に瑕疵が生じた一瑕疵というのは違法性のことですね、例えば最初の契約が無効であったということになると課税物件が欠落することになりますので、課税物件がないのに課税されたのと同じ結果が生じてきます。あるいはさっきの夫婦の場合の、夫の所得ではないものに対して夫の所得として課税されていたという場合も同じです。このように課税要件事実について後発的に変動が生じたということは、後発的な瑕疵が生じて、その効果が最初に遡るといえる場合が多いというわけであり、ます。

(2) 所得税法 63 条、64 条、152 条

このような後発的な理由による更正の請求

は国税通則法に定められておりますし、それから、所得税法にも定められています。それから、相続税法にも定められています。ところが、法人税法についてはごく例外的な場合について一つの規定があるだけでありまして、普通は法人税については後発的な理由による更正の請求は考えられていないわけです。

それはどうしてかといいますと、後発的に変動が生じた場合には、その年の年度の損失として計上すればそれでいいという考え方であり、これは費用収益対応の原則と申しますが、後発的に変動が生じた場合には、その年度の収益に対応するものとして損失ないし費用として計上すればよいという考え方がとられているわけであり、ます。所得税法でも同じような考え方が事業所得などについてはとられていることとなります。ただ、事業所得といっても事業を廃止してから、事業をしていた当時の必要経費が生ずるといえることがあるものですから、そのような場合には最後の事業年度、またはその前の事業年度の所得をもう一度計算し直すということにしておりますけれども、そのような変動が生ずる原因となった年度まで遡って修正を行うということはしないということに所得税法ではなっているわけであり、ます。事業所得等については、そのようなことになっているわけであり、ます。

それ以外の場合については、所得税法でも後発的理由による更正の請求というのがあるわけであり、まして、それが所得税法の152条の規定です。「確定申告書を提出し、又は決定を受けた居住者は、その申告書又は決定に係る年分の各種所得の金額につき、63条又は64条」、これは63条というのは事業を廃止した場合の必要経費の特例であります。そのその後ちょっと除きまして、その次は「64条（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）に規定する事実その他これに準ずる政令で定める事実が生じたことによって更正の請求の事由が生じたときは、2月以内に限って更正の請求をすることができる」ということであり、まして、「その他これに準ずる政令で定める事実」というのはどのような場合かといいますと、それは所得税法の施行令の274条で定められているのでありますけれども、このように規定しております。

「所得税法第152条に規定する政令で定める事実、次に掲げる事実とする。確定申告書を提出し、又は決定を受けた居住者の当該申告書又は決定に係る年分の各種所得の金額の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと」。例えば今日では所得税の解釈論としては横領による利得なども、横領した人の管理支配のもとにその利得が入っている場合には所得として課税できます。無効な利得であっても課税できるということになっているわけです。そこでそれが課税されたのだけれども、後で被害者からそれを返してほしいという請求があって返したような場合には、計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたということになるわけですから、この場合には更正の請求をして、その所得を計算し直してもらい、減額の更正をしてもらうということになります。

それから、2号を見てみますと「前号に掲げる者の当該年分の各種所得の金額の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消されたこと」、例えば詐欺による行為というのは無効ではなくて取り消し得るということになっております。そうすると、詐欺取引によって利得を得た人が、その相手方からあの取引は詐欺によるものであったから取り消すということで取消請求が認められたという場合には返すこととなります。返すと、そこで更正の請求をして所得税の金額を計算し直してもらいます。このような手続が定められているわけでありませう。

(3) 相続税法 32 条

それから、今度は相続税法の32条というのを見てみますと、1号は納税者、相続人の間に意見の相違があって、相続税の申告期限までに遺産の分割の協議が調わないという場合には、相続税法では一応法定相続分に従って申告をしなければならぬということになっております。そこで、一応法定相続分に従って申告をしておいたのですけれども、その後になって当事者間で話し合いがついて、長男は相続分を超えて相続

する。弟達や妹達はそれよりも少なく相続するという事になった場合には、その少なく相続した人達は前の申告内容を改めるために更正の請求をします。後発的な理由による更正の請求をして、前の仮の申告によって確定していた税額を直してもらおうということができるというのがこの1号の規定であります。ちなみに、長男は修正申告をして仮の申告で確定していた税額を増額します。その他いろいろな場合について規定がされております。相続税法の場合は、後発的な理由による更正の請求は32条本文で4月以内ということになっておりますので、所得税法や国税通則法の場合よりも長くなっています。相続にはいろいろと込み入った事情のある場合が多いことを考えると、これは理由のあることであるといつてよいと思います。

(4) 更正の請求の排他性と後発的無効の理論

このようにして2月とか4月というような期間制限が定められているわけですが、2月とか4月の期間を経過してしまった後で間違いに気づいたようなこともあり得るわけです。また、それ以外にも、その後発的な理由による更正の対象となっていないけれども救済を考えないと気の毒だという場合もあり得るわけです。そうすると、そのような場合にはどうしたらいいのだろうかということになります。これは、さっきの通常更正の請求で述べたところと同じように、やはりその後発的な理由による変動が非常に重要なものであって、更正の請求以外に救済を認めないと納税者の利益が著しく害されるような結果になるというような場合です。そのような場合には、例外的に後発的無効と申しますか、そのような理論を使って救済を認める余地があるのではないか、限定された範囲内ということにはなるとは思いますが、そのような後発的な無効の理論を使って救済を求めてもよい場合があり得ると考えることができるのではないかと思います。

後発的無効による還付請求の理論を、私はずっと前のことですが、最高裁判所の判例を評釈する際に述べたことがあります。これは、弁済期がきたけれども弁済を受けていない利息収入について、当然にといいませうか、当然に入ってくる収益であると、通常は当然に入ってくる

る収益ですので、課税対象に取り込んで申告をしていたところが、後になって貸倒れになってしまったという場合です。そうすると、しかし、その場合の救済手続というのが当初の所得税法の中には定められていなかったわけです。現在は規定が定められているわけですが、そうした場合には後発的無効による救済というのが認められていいのではないかとということでありまして、最高裁判所も後発的無効だということは、そのような言葉は使わなかったのですが、納税者に救済を与えたわけでありまして、それをもう少し理論的に説明すると後発的無効ということになるのではないかと私は考えるわけでありまして、そのような考え方によって救済を認めてもよい場合はいろいろとあり得るのではないのでしょうか。

最近の例ですと、このような事例がございます。父が亡くなって、妻と、それから子供が4人いて、そして父は財産を全部妻と下の子供2人に残してしまっただけです。もう2人の兄弟は、父の所有している土地を長い間自分のもののように使ってきたということがあるわけです。しかし、その部分も妻と下の2人の子供が父から遺贈されたものですから、妻と、それから2人の子供が遺産の全体について遺贈分に従って相続税を申告し、納付したわけです。ところが、その後しばらくして上の2人の兄弟が使ってきた土地について取得時効の期間が完了したわけです。そこで、2人の兄弟は自分が20年間にわたって使ってきた土地は時効によって自分達のものになったということで、裁判所に出訴して時効の援用をしたわけです。そして裁判所はそれを認めたわけです。民法144条では、「時効の効力は、その起算日にさかのぼる」としています。そうすると、時効による財産の取得の効果は占有を開始した時に遡って生ずるというわけですから、その兄弟は占有を開始した時から所有者であったということになるわけです。

そうすると、弟達が自分が相続によって取得したものだと思って申告・納付をした相続税額はどうなるのかという問題が起こります。放置しておいていいのか、それともいけないのか、その辺は大変に難しい問題なのですが、土地を失ってしまったのに、税金は納付していたという事態が生じてしまったわけです。しかし、他

方では、相続財産を取得して税金を納めた兄弟は、取得の時はまだ時効が完成していなかったわけですから、その進行を止めるような法的な手段をとることは幾らもできたわけです。それをしないで権利の上に眠っていて時効が完成してしまったということを重く見れば、それほど強く保護する必要はないのではないかとということも言えそうです。下2人の兄弟は、更正の請求をしましたが、認められなかったため、裁判所に出訴しました。どのように考えたらいいのだろうということですが、この場合にさっきの国税通則法23条2項1号の後発的理由の請求の範囲にこの場合が入るのかどうか。専門家になればなるほど、入らないと言う傾向があるわけです。大阪高裁も結局入らないということで、後発的理由による更正の請求は認められないという判断を示しました(平成14年7月25日判決、訟務月報49巻5号1617頁)。例えば、仮定の問題として子供達に財産を残してくれた父が亡くなって、時効の完成を食い止める暇がないぐらい非常に忙しい間に時効が完成してしまったというような非常に例外的な場合、そのような場合については救済を認めてもいいのではないのでしょうか。それが後発的無効による更正の請求です。つまり、後発的理由による更正の請求の期間はまだ過ぎていないけれども、そもそも後発的理由による更正の請求の対象とならないような場合、そのような場合についても、後発的無効の理論は働く余地があるのではないかとということも考えてみる必要があると思っ

ているわけです。時間が少し経過してしましまして大変に失礼いたしました。更正の請求という制度は大変に納税者の役に立つ制度であると同時に、いろいろと難しい解釈問題を含んだ制度でもあります。そのようなわけで、まだまだいろいろと考えてみなければならない問題が残されていると思うわけでありまして。皆様にもいろいろな問題について考えていただければ幸いです。それでは、私のお話はこれをもって終わりにしたいと思います。ご清聴どうもありがとうございました。