

課税所得計算調整制度の史的研究

倉見智亮

目次

- I はじめに
- II 現行法における課税所得計算の調整方法
 - 1 国税通則法における課税所得計算の調整方法
 - 2 所得税法における課税所得計算の調整方法
 - 3 法人税法における課税所得計算の調整方法
 - 3-1 継続企業の公準
 - 3-2 企業会計準拠主義
 - 3-3 確定決算主義
- III 課税所得計算調整規定の沿革
 - 1 昭和22年度改正—所得税法における更正の請求制度の創設
 - 2 昭和34年度改正—法人税法における更正の請求制度の導入
 - 3 国税通則法の制定論議
 - 3-1 国税通則法制定論議の始動
 - 3-2 国税通則法小委員会における課税所得計算調整論
 - 3-3 国税通則法の制定に関する答申
 - 4 昭和37年度改正—課税所得計算調整規定の整備
 - 4-1 所得税法における課税所得計算調整規定の整備
 - 4-2 国税通則法上の更正の請求制度の整備
 - 5 昭和40年度改正—課税所得計算調整規定の拡充
 - 5-1 資産損失規定の拡充による現年度調整の導入
 - 5-2 事業廃止後の必要経費に関する規定の改正

- 5-3 事業外収入の返還に関する取扱いの明確化
 - 5-4 更正の請求に関する特則の改正
 - 5-5 前年分の税額異動に伴う更正の請求に関する特例の創設
 - 6 昭和41年度改正及び昭和45年度改正—更正の請求制度の拡充
 - 6-1 更正の請求期間の延長
 - 6-2 後発的理由による更正の請求に関する規定の創設
 - 6-3 還付加算金の起算日の改正
 - 7 昭和55年における法人税基本通達2-2-16の発遣
 - 8 平成18年度改正及び平成23年12月改正—更正の請求制度の精緻化
 - 8-1 平成18年度改正
 - 8-2 平成23年12月改正
- IV おわりに

I はじめに

本稿は、収入ないし収益の事後的な喪失や税額計算上の誤りの是正などに基因して納付すべき税額が減少することとなる局面における課税所得計算の調整方法を規律する規定について史的研究を行うものである。こうした歴史的視点は、税法における伝統的な解釈方法との関係において重要となる。すなわち、文理解釈によっても法令の意味内容を明らかにすることができない場合に補完的に目的論的解釈が採用されること¹⁾を踏まえれば、法解釈の帰趨を左右する要素となりうる法令の趣旨を精確に把握する作業が不可欠となる²⁾。先行研究においても課税所得計算調整規定の変遷を跡付ける作業はなされてきたものの、改正経緯及び立案趣旨が完全に明らかに

-
- 1) 金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂, 2019年)123-124頁。これに対して、占部裕典「租税法における文理解釈の意義と内容」税法学563号75頁(2010年)は、法令の趣旨目的に照らした解釈こそ文理解釈に位置づけられるべき旨論じる。同旨として、田中二郎『租税法(第3版)』(有斐閣, 1990年)125頁参照。
 - 2) 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学563号215頁(2010年)、田中治「租税訴訟において法の趣旨目的を確定する意義と手法」伊藤滋夫編『租税法の要件事実』(日本評論社, 2011年)127頁。

されたとはいいがたい。

以上の問題意識の下、本稿においては、先行研究において参照されてこなかった重要な立法資料の参照を通じて、課税所得計算調整規定の改正経緯及び立案趣旨の解明を試みる。以下においては、課税所得計算調整制度の全体像を把握するために現行法における課税所得計算の調整方法を概観した上で（Ⅱ）、そこで採り上げた課税所得計算調整規定に絞って規定の沿革を丹念に辿ることとする（Ⅲ）。

Ⅱ 現行法における課税所得計算の調整方法

わが国における課税所得計算の調整方法は、遡及的調整と現年度調整とに大別される。ここに遡及的調整とは、過年度の課税所得計算に投入され、又は現年度の課税所得計算に投入されるべき収入が失われた場合について、まるで当該収入が生じなかったかのように課税所得計算を調整する方法をいう。これに対して、現年度調整とは、収入した金額又は収入すべき金額が失われた年度において課税所得計算の帳尻合わせを行う調整方法をいう。現行法は、両調整方法の存在を前提として、国税通則法に通則的な課税所得計算調整規定を置くとともに、当該規定の内容とは異なる調整方法を定めた個別規定を所得税法及び法人税法に配置している。

1 国税通則法における課税所得計算の調整方法

国税(税通2条1号)の全税目に共通する納税義務の減額修正手続として、国税通則法23条に定められた更正の請求がある³⁾。更正の請求は、所得課税(所得税及び法人税)との関係においては、課税当局による減額更正を通じて課税所得計算の遡及的調整を実現するための制度として位置づけられる。

同制度において、納税申告書の提出者は、当該申告に係る課税標準等若

3) 更正の請求制度の全体像について、金子宏「更正の請求について」税大ジャーナル3号1頁(2005年)参照。

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」(以下「実体的違法」という)又は「当該計算に誤りがあったこと」(以下「計算誤り」という)により納付すべき税額が過大である場合について、原則として法定申告期限から5年以内に限り、税務署長に対して更正の請求を行うことができる(税通23条1項)。当該期間制限に対する特例として、納税申告書を提出し、又は決定処分を受けた居住者は、一定の後発的理由に基因して納付すべき税額が過大となった場合、その発生日の翌日から2か月以内に限り⁴⁾、更正の請求を行うことができる(税通23条2項)⁵⁾。ここにいう後発的理由として、判決等による計算の基礎となった事実の変動(同項1号)及び課税物件の帰属者の変更(同項2号)の他、両事由に類する政令で定めるやむを得ない理由(同項3号)として、計算の基礎となった事実に関する官公署の処分の取消し(税通令6条1項1号)、解除権の行使による契約解除又はやむを得ない事情による契約の解除若しくは取消し(同項2号)⁶⁾、帳簿書類の押収その他記録に基づく適正な計算を不能にさせるやむを得ない事情の消滅(同項3号)、租税条約に規定する権限ある当局間における申告等と異なる内容の合意の締結(同項4号)及び国税庁長官によ

-
- 4) 納税者の目前に課税処分が提示されるため、課税処分の取消しを求めるか否かの判断が比較的容易であるのに対して、更正の請求を行うか否かの判断には、その前段階として後発的理由と税額との関連性を納税者自ら認識する必要があるため、課税処分に対する不服申立期間(2か月)と同一の期間において更正の請求を行うことが求められていることは納税者にとって酷であるとの指摘がある。植田卓=渋谷雅弘「誌上税務審議 更正の請求期間」税研78号91頁〔渋谷雅弘〕(1998年)参照。
- 5) 納税申告書の提出者について国税通則法23条2項の適用が認められるのは、後発的理由発生日の翌日から2か月経過した日が法定申告期限から5年経過後に生じた場合のみである(税通23条2項柱書括弧書)。換言すれば、法定申告期限から4年10か月以内に後発的理由が生じた場合、同条2項の適用は排除され、同条1項が適用される。なお、同条2項の適用対象者たる決定処分を受けた者は、同条1項の適用対象者とされていないため、同条2項の適用に際して当該制限に服さない。
- 6) 契約の無効が掲げられていない理由について、武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法』(第一法規、加除式)1431の3頁は、契約の無効が後発的理由ではなく、原始的過誤に該当することを挙げる。もっとも、減額更正に係る期間制限の特例においては、「無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと」(税通71条1項2号)が掲げられており、国税通則法23条2項の後発的理由に該当することが前提とされているように窺われる。田中治「過払金の返還による後発的違法とその是正方法」税研160号23-24頁(2011年)。

る法令解釈の変更（同項5号）が列挙されている⁷⁾。

以上の更正の請求を行うに当たり、請求者は、更正前後における課税標準等又は税額等、請求理由、請求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（税通23条3項）。その際、事実を証明する書類を更正請求書に添付することが求められる（税通令6条2項⁸⁾）。納税者による請求手続に瑕疵がある場合であっても、税務署長等は、そのことのみを理由として更正の請求を却下すべきではなく、証明書類の提出を求めるなど、調査義務（税通23条4項）を尽くす必要がある⁹⁾。

更正の請求が認められた場合、減額更正がなされる（税通23条4項）。減額更正は、更正の請求期間と平仄を合わせるように、法定申告期限から5年間認められている（税通70条1項1号）。もっとも、当該期間到来前6か月以内になされた更正の請求に関しては、請求日から6か月経過するまでは減額更正が認められる（税通70条3項）。さらに、上記の後発的理由（課税物件の帰属者の変更及び法令解釈の変更を除く）に基づく更正の請求に関しては、法定申告期限から5年を超えて、当該事由発生日から3

- 7) 後発的理由による更正の請求の趣旨を個別的権利救済手段と捉えた場合には、これらの請求事由を限定列挙と解する必要がないとの理解として、谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）79-80頁参照。
- 8) 杉村章三郎ほか編『コンメンタール国税通則法』（三晃社、加除式）E377頁〔中川一郎〕は、法定記載事項の欠缺又は瑕疵のうち、更正の請求主体又は請求趣旨が明らかでない場合には更正の請求が却下されるべきであり、軽微なものについては請求可否を判断しうる程度にまで納税者に補正を求めるべき旨論じる。
- 9) 大阪地判昭和52年8月2日行集28巻8号808頁、大阪地判平成18年2月3日税資256号順号10300、福家俊朗「判批」ジュリスト671号150-151頁（1978年）、品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、2017年）89-90頁。さらに、更正の請求を拒否するに当たっては更正を認めるべきでない実体的理由の通知が必要とされている（税通23条4項）ことから、平成23年12月改正により申請拒否処分についても求められることとなった処分理由の提示（税通74条の14第1項、行政手続法8条）との関係においても、証明書類の添付がない場合であっても、請求を拒否するに足る実体的理由を提示するため、調査義務を尽くす必要性が生じてこよう。課税実務としても、添付書類漏れがあった場合について、「行政指導として納税者に相当の期間を定めてその提出を求める」こととされている。国税庁個人課税課「個人課税事務提要（事務手続編）事務運営指針【差替用】」（平成25年6月）第4章第2節2(3)イ参照。

年間減額更正が認められる(税通71条1項2号, 税通令30条, 24条4項)。他方, 更正の請求に理由がないと判断された場合, その旨の通知が請求者に対してなされる(税通23条4項)。

なお, 国税通則法には, 同法に規定する事項について他の国税に関する法律に別段の定めがある場合, 別段の定めが優先して適用される旨の規定(税通4条)が存する。それゆえ, 国税通則法23条に基づく更正の請求が認められるためには, 同規定の内容とは異なる課税所得計算の調整方法を定めた規定が所得税法及び法人税法に存在しないことが前提となる¹⁰⁾。

2 所得税法における課税所得計算の調整方法

所得分類制度を採用する所得税法においては, 課税所得計算の調整対象となっている所得の性質, より厳密には所得発生の経常性を基準として¹¹⁾, 遡及的調整と現年度調整との使い分けがなされている。

一方で, 所得の経常的発生が見込まれる事業所得並びに事業から生じた不動産所得及び山林所得については, 例外的な場面を除き, 現年度調整が採用されている。敷衍すれば, 法律行為の無効に基因する経済的成果の喪失又は法律行為の取消しにより生じた損失については, 損失発生年度の必要経費への算入が求められる(所税51条2項, 所税令141条3号)¹²⁾。同じく, 解除権の行使や合意解除に基因する経済的成果の喪失により生じた損失についても, 販売した商品の返戻又は値引き(これらに類する行為を含む)に基因する収入金額の減少により生じた損失(所税令141条1号)として, 損失発生年度の必要経費に算入されることになるものと解されている¹³⁾。こ

10) 岩田好二「判批」税務弘報36巻3号156-157頁(1988年), 京都地判昭和58年4月22日行集34巻4号596頁。

11) 渡辺伸平『税法上の所得をめぐる諸問題(司法研究報告書19輯1号)』(司法研究所, 1967年)49-50頁, 増井良啓「〔所得税8〕費用控除(3)」法学教室365号129-130頁(2011年)。

12) 資産損失規定については, 三木義一「資産損失」北野弘久編『判例研究 日本税法体系3』(学陽書房, 1980年)38頁, 田中治「資産損失」日税研論集31号71頁(1996年)参照。

13) 田川博「判批」税経通信41巻3号243頁(1986年), 高橋祐介「フリーはつらいよ」佐藤英明編著『租税法演習ノート(第3版)』(弘文堂, 2013年)139頁参照。

れに対して、上記の各損失が事業廃止後に生じた場合、当該損失は事業廃止年分（同年に総収入金額がない場合には総収入金額があった最近の年分）又はその前年分の必要経費に算入される（所税 63 条）。当該規定に基づき過年度分の必要経費とされることにより、更正の請求事由（税通 23 条 1 項）が生じたものとして、損失発生日の翌日から 2 か月以内に限り、更正の請求が認められる（所税 152 条）。

他方で、所得の経常的発生が見込まれない所得、すなわち事業関連所得以外の所得については、現年度調整による帳尻合わせが期待しえないため、遡及的調整が採用されている¹⁴⁾。第 1 に、退職手当の返納処分を受けたことその他これに類する事由により事業外収入を返還すべきこととなった場合、各種所得の金額の合計額のうち返還すべきこととなった金額に対応する部分の金額はなかったものとみなされる（所税 64 条 1 項、所税令 180 条 1 項）。当該規定に基づき過年度分の所得金額がなかったものとみなされたことにより、更正の請求事由（税通 23 条 1 項）が生じたものとして、収入返還日の翌日から 2 か月以内に限り、更正の請求が認められる（所税 152 条）。第 2 に、過年度の法律行為が無効であることにより経済的成果が失われ、又は取り消された場合、所得が遡及的に消滅することで¹⁵⁾、更正の請求事由（税通 23 条 1 項 1 号）が生じたものとして、当該事由発生日の翌日から 2 か月以内に限り、更正の請求が認められる（所税 152 条、所税令 274 条¹⁶⁾）。第

14) 損失に対する負の課税（還付）が存在せず、純損失の繰越し及び繰戻しが制限されていることなどから、遡及的調整が必要であるとされる。大島隆夫＝西野襄一『所得税法の考え方・読み方』（税務経理協会、1986年）261頁、岩崎政明「納税義務の成立後の事情変更と確定申告」山田二郎先生古稀記念『税法の課題と超克』（信山社、2000年）235頁、岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と連接」法学論叢166巻6号101頁（2010年）。特に、累進税率を採用する所得税においては、遡及的調整が認められることの意義は大きい。吉国二郎＝武田昌輔『法人税法〔理論篇〕（増補新訂版）』（財經詳報社、1978年）235頁〔武田昌輔〕、田中治「税法における所得の年度帰属－権利確定主義の論理と機能」大阪府立大学経済研究32巻2号174-175頁（1987年）。

15) 佐藤英明『スタンダード所得税法（第2版補正2版）』（弘文堂、2020年）220-223頁は、経済的成果の喪失により生じた損失を当該経済的成果の稼得年度に係る損失と捉えた上で、当該損失額と当初の所得計上額とを相殺すること（損失の遡及的計上）で遡及的調整が実現される旨論じる。

16) 田中・前掲注6) 24頁は、所得税法施行令274条においては事業所得等が適用対象か

3に、解除権の行使又は合意解除による契約の解除(税通23条2項3号、税通令6条1項2号)に基因する経済的成果の喪失についても、所得の過渡的消滅により更正の請求事由(税通23条1項1号)が生じることで、国税通則法23条に基づき更正の請求が可能になる¹⁷⁾、と一般に解されている。

3 法人税法における課税所得計算の調整方法

所得税法とは対照的に、法人税法においては、前事業年度の法人税額等の更正等に伴う更正の請求の特例(法税80条の2,82条及び145条)を除き、課税所得計算の基本的な調整方法を直截に定めた規定は存在しない。それにもかかわらず、法人税法の領域においては、およそ次の三つの論拠から、更正の請求を通じた過渡的調整は基本的に認められず、現年度調整が妥当するものと解されてきた。課税実務においても同様に、契約の解除や取消し、商品の値引きや返戻などの事実が生じた場合について、損失控除を通じた現年度調整が要請されている(法基通2-2-16)。

3-1 継続企業の公準

過渡的調整排除論の論拠の一つとして挙げられてきたのが、継続企業の公準(going concern postulate)である¹⁸⁾。伝統的に会計理論の基礎的前提とされてきた継続企業の公準は、単に企業が倒産に陥らず半永久的に存続することを仮定するものではない¹⁹⁾。永続的な企業活動を前提とする限り、投

ら排除されているが、委任元である所得税法152条においてはそのような排除がなされていないことから、委任立法としての妥当性を問題視する。この点については、事業所得等のみを適用対象とする同法63条に規定する事実と事業所得等を適用対象から除外する同法64条に規定する事実の双方を更正の請求事由としているがために、同法152条において事業所得等を一律に排除するような規定振りを採用しえなかったものと思われる。

- 17) 高橋・前掲注13)136-140頁、今村隆「私法行為の無効・取消し・解除と更正の請求」小川英明ほか編『租税争訟(改訂版)』(青林書院,2009年)109頁。
- 18) 品川芳宣『課税所得と企業利益』(税務研究会出版局,1982年)178頁、岸田貞夫『現代税法解釈—手続法・実体法・争訟法における課題と考察—』(ぎょうせい,1992年)110頁、山田二郎『税法講義(第2版)』(信山社,2001年)74頁など参照。
- 19) もっとも、継続企業の公準の意義は、近時変容しつつある。すなわち、平成15年3

資家の保護を目的とした経営成績の把握及び報告を履践するためには、経営成績の測定期間を人為的に設定することが不可避となる。つまるところ、同公準の要諦は、半永久的な企業の存続を前提とすることで、会計期間の人為的設定に基づく期間損益計算の実施に対して理論的正当性を与えるところにある²⁰⁾。こうして導かれる毎会計期間の利益計算においては、発生主義及びそれを補完する費用収益対応の原則に基づき、損益の適正な期間配分が志向されることになる。

このような意味での継続企業の公準は、法人税法上の課税所得計算においても当然のごとく妥当するものとされてきた。もっとも、同公準の妥当性は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(以下、「公正処理基準」という)に従って課税所得計算をなすべきこと(以下、「企業会計準拠主義」という)を定めた法人税法22条4項を媒介として初めて導かれうるものではない。むしろ、同公準に基づく期間損益計算は、昭和42年に企業会計準拠主義が明文化される以前から、より正確には、法人所得に対する課税制度が創設された当初から²¹⁾、当然のごとく課税所得計算の基礎的前提とされてきたのである²²⁾。したがって、継続企業の公準は、後述する企業会計準拠主義とは独立して適及的調整の排除を導く論拠として位置づけられる。

月1日以降に終了する事業年度に係る財務諸表等の作成において注記が求められる「継続企業の前提に関する重要な不確実性」(財務諸表等規則8条の27)は、企業の倒産リスクそのものを問うものである。八田進二編『ゴーイング・コンサーン情報の開示と監査』(中央経済社, 2001年) v 頁, 日本公認会計士協会「継続企業の前提に関する開示について(監査・保証実務委員会報告第74号)」(平成21年4月21日改正), 神森智『財務会計と財務諸表監査—その存在論的考察と当為論的考察—』(同文館出版, 2011年) 155頁参照。

- 20) 神森・同上・155-157頁, 長久保如玄「『継続企業の公準』と会社法」會計156巻4号496-500頁(1999年)。
- 21) 明治32年の所得税法改正により法人所得に対する賦課課税が始動し、同時に施行された所得税法施行規則において、通常総会によって確定された損益計算書の提出が法人に義務づけられていた。このような損益計算書に基づく課税は、法人所得課税への企業会計の受容を示しているとともに、確定決算主義の萌芽としても認識されている。岸田貞夫「企業会計における税法の機能的考察(1)」神戸法学雑誌35巻1号5頁以下(1985年)。
- 22) 平田敬一郎『新税法』(時事通信社, 1950年) 296頁, 黒澤清=湊良之助『企業会計と法人税—調整実務から損益計算まで—』(日本税経研究会, 1955年) 10頁以下。

こうして法人税法に受容された継続企業の公準は、法人が採用する会計期間に対応した事業年度(法税13条, 税通15条2項3号)の人為的設定²³⁾及び各事業年度の独立性を前提とした期間計算主義(法税22条1項)として具体化されている。課税年度独立の原則に忠実に従えば、ある事業年度に発生した事象は、既往の事業年度に係る課税所得計算に影響を及ぼさず²⁴⁾、当該事象の発生年度に係る課税所得計算に反映されるべきことになる²⁵⁾。このような論理から、法律行為の無効などに基因して収益が失われた場合についても、収益喪失年度における損失控除(法税22条3項3号)が導かれうる²⁶⁾。

3-2 企業会計準拠主義

適及的調整排除論の中核的論拠とされてきたのが、企業会計準拠主義である。企業会計準拠主義を定めた法人税法22条4項は、課税所得計算の調整方法について直截には定めていない。もっとも、同規定が公正処理基準に従った課税所得計算を要請していることから、収益が失われた場合における課税所得計算の調整方法についても、公正処理基準を構成する企業会計原則や会計慣行などを参照して決定されることになる。この点につき、企業会計においては、収益が失われた会計期間において、売上勘定への借

23) 法人税法上の事業年度は、一定期間における経営成績の把握及び報告を目的として設けられている会計期間とは異なり、納税資金に関する納税者への配慮及び単年度主義を採用する予算(憲法86条, 財政法11条)を背景とした定期的な租税歳入の確保を目的として設定されている、と解されている。渡辺淑夫=山本守之『法人税法の考え方・読み方』(税務経理協会, 1983年)47頁〔渡辺発言部分〕。

24) 占部裕典「私法上の『適及効』と課税」北野弘久先生古稀記念『納税者権利論の展開』(勁草書房, 2001年)280頁。

25) 武田隆二『法人税法精説(平成17年版)』(森山書店, 2005年)180-181頁。吉田=武田・前掲注14)235頁〔武田〕は、法人税の場合には比例税率であるため、時点決済的な処理をしている旨と論じ、当該処理を税務の執行面を考慮した便宜的方法と評価する。

26) 小松芳明『法人税法概説(5訂版)』(有斐閣, 1993年)193頁は、損金の計上基準として債務確定基準が採用されていることを根拠として適及的調整が認められない旨論じる。もっとも、債務の確定が求められるのは償却費以外の費用であり(法税22条3項2号)、損失について債務の確定は要件とされていない(法税22条3項3号)。

記又は戻り品勘定によって処理するか²⁷⁾、あるいは前期損益修正損又は異常な損失として特別損失を計上すること（企業会計原則第二・六、企業会計原則注解12）とされてきた。このように公正処理基準において過去の会計処理を遡って修正することとされていないことから、法人税法においても遡及的調整は容認されない、との解釈が一般に採用されてきた²⁸⁾。

その後、平成21年12月に公表された過年度遡及会計基準²⁹⁾は、過去の財務諸表に誤謬が存在する場合、前期損益修正によるのではなく、誤謬のあった会計期間に遡って財務諸表を修正再表示することを要請している（4項(11)、21項及び65項）。同会計基準によれば、修正再表示の対象となる誤謬とは、原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる誤りをいう（4項(8)）。この定義を前提として、国税庁は、過年度における売上計上漏れや売上の架空計上などのように、過年度の確定申告において誤った課税所得計算がなされている場合に遡及的調整が許容されうることを明らかにしている³⁰⁾。他方、契約の解除などの後発的事由に基因して収益が失われた場合、当初の収益計上に誤りがあるとはいえないことから、当該事象は修正再表示の対象となる誤謬には該当せず³¹⁾、同会計基準公表後においても特別損失の計上を要請する企業会計原則及び法人税基本通達2-2-16が未だに妥当しうる³²⁾。

27) 志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解（平成31年改訂）』（大蔵財務協会、2019年）362頁。

28) 品川・前掲注18)178頁、岸田・前掲注18)110頁、堺澤良『国税関係 課税・救済手続法精説』（財経詳報社、1999年）115頁。

29) 企業会計基準委員会「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準（企業会計基準第24号）」（平成21年12月4日）。

30) 国税庁「法人が『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』を適用した場合の税務処理について」（平成23年10月）2頁、嵐研一「法人が『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』を適用した場合の税務処理について」租税研究750号205-206頁（2012年）。

31) 上松公雄「過年度遡及会計基準の導入に伴う税務上の問題点」税務事例研究125号25頁（2012年）、成松洋一「過年度遡及会計基準と法人税をめぐる諸問題」租税研究751号174頁（2012年）、鈴木一水「契約の無効による収益修正額の損金算入時期」税務事例研究175号12-13頁（2020年）。

32) 成松・同上・174頁。

3-3 確定決算主義

遡及的調整排除論の論拠として、しばしば確定決算主義が提示される³³⁾。広義の意味における確定決算主義は、確定した決算に基づく確定申告書の提出を求める(法税74条)ことで、利益計算と課税所得計算の二度手間を解消し、公正処理基準に従った課税所得計算を実現することなどを目的とする³⁴⁾。具体的には、法人税の確定申告を行う場合、会社法上の適正な手続に基づき確定した決算書上の当期利益を基点として、法人税法上調整が必要な項目について、別段の定めに従って当期利益の額に加算又は減算することで(法税規別表4記載要領)、課税所得が導出されることになる³⁵⁾。確定決算の遡及修正が会社法上予定されていないことから、確定決算主義を採用する法人税法において遡及的調整は認められないものと解されてきた³⁶⁾。

すなわち、過年度の計算書類に重大な誤謬があり、当該計算書類の承認決議が無効と扱われる例外的な場面を除き、確定決算の遡及修正は予定されていない³⁷⁾。これは、株主総会において承認された財務諸表が配当制限³⁸⁾

33) 山田・前掲注18)44頁, 岩崎・前掲注14)234頁。

34) 吉牟田勲『新版 法人税法詳説—立法趣旨と解釈—(平成10年度版)』(中央経済社, 1998年)38-39頁。なお、狭義の意味における確定決算主義(損金経理要件)について詳しくは、渡辺徹也「確定決算主義の再考」蓮井良憲・今井弘先生古稀記念『企業監査とリスク管理の法構造』(法律文化社, 1994年)591頁参照。

35) 学説においては、課税要件について定めた実体的規定である法人税法22条4項があくまで確定決算主義的なものを定めており、法人税法74条1項はその手続的細目を定めているに過ぎない、との解釈論が展開されている。中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(4)」法学協会雑誌100巻7号1556-1557頁(1983年)、清水治「確定決算主義について」租税研究524号56頁(1993年)参照。

36) 決算調整事項を遡及的調整によって変更することは、確定決算からの乖離を招くため認められない、との見解もみられる。磯邊律男『研修国税通則法』(新都心文化センター, 1984年)107頁, 日本税理士会連合会編『新版 租税救済—適用要件と手続—』(新日本法規, 1997年)48頁参照。

37) 弥永真生「過年度遡及修正」法学セミナー642号108頁以下(2008年)。

38) 平成17年改正前商法の下における学説の議論とは異なり、現行会社法の下では、違法な内容を含むために無効と扱われる計算書類の承認決議に基づく剰余金の配当等が直ちに分配可能額規制違反に結びつくわけではないことが指摘されている。久保大作「不正な内容を含む計算書類の承認と分配可能額算定の関係についての覚書—『最終事業年度』定義規定の解釈に関連して」江頭憲治郎先生古稀記念『企業法の進路』(有斐閣, 2017年)383頁, 大島一輝「計算書類の内容の違法と分配可能

その他の規制や契約条件の遵守の確認並びに課税所得計算にも利用されているため、利益計算の遡及修正により利害調整の基盤が揺らぐことが懸念されたためであるといわれる³⁹⁾。そこで、会社法会計においては、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従い（会社法 431 条）、前期損益修正項目が判明し、又は収益の喪失といった後発事象が生じた会計期間において特別損失を計上することとされてきた（会社計算規則 88 条）。過年度遡及会計基準の導入により過去の誤謬の訂正として修正再表示が企業会計上行われた場合であっても、適法に確定した過年度の計算関係書類の内容及び配当の効力に影響はなく、当期の計算関係書類の期首の残高に遡及処理による累積的影響額が反映されるに過ぎない（会社計算規則 2 条 3 項 64 号、96 条 7 項及び 102 条の 5）⁴⁰⁾。

Ⅲ 課税所得計算調整規定の沿革

本章においては、法令立案担当者の手による改正税法の解説資料などの立法資料を基にして、課税所得計算調整規定の改正経緯及び立案趣旨を紐解くことにする。本章における制度変遷の跡付けは、学説、裁判例及び課税実務における法解釈の妥当性を制度趣旨の観点から評価する上で重要な作業となる。以下、前章において概観した課税所得計算調整規定を中心と

額」法学政治学論究119号346頁（2018年）参照。

39) 桜井久勝『財務会計講義（第21版）』（中央経済社、2020年）319頁、川端康之「法人税法における収益の計上時期—権利確定主義に関する二つの最高裁判例」判例評論432号35頁（1995年）参照。

40) 小松岳志ほか「会社法における過年度事項の修正に関する若干の整理」商事法務1866号20頁以下（2009年）、高木弘明＝新井吐夢「過年度遡及処理に関する会社計算規則の一部を改正する省令の解説—平成23年法務省令第6号」商事法務1930号4-5頁（2011年）、岩作紳作ほか『金融商品取引法セミナー—開示制度・不正取引・業規制編』（有斐閣、2011年）184-186頁。この取扱いに関連して、臨時株主総会において承認された過年度遡及会計基準に基づく修正決算書について法人税法上の確定決算該当性を否定した裁判事例として、国税不服審判所裁決平成26年6月4日裁決事例集未搭載がある。当該裁判事例については、無署名「過年度遡及会計基準による修正は確定決算に該当せず」T&A Master 584号28頁（2015年）参照。

して、その沿革を辿ることにする。

1 昭和22年度改正一所得税法における更正の請求制度の創設

課税所得計算調整規定の嚆矢は、申告納税制度が導入された昭和22年にまで遡る。昭和22年度の所得税法改正（昭和22年法律第27号）により、所得税の確定申告に対する更正の請求制度が創設された。具体的には、所得額を基礎に算出された所得税額から源泉徴収税額と予定申告等に係る見積税額との合計額を差し引いた額の過不足につき、不足額が過大であること又は超過額が過少であることが発見された場合、確定申告書の提出後1か月に限り更正の請求を行うことが認められた（旧所税27条2項）。このように制度創設当初は、更正の請求事由となる納付すべき税額の過不足が、現行法のように実体的違法や計算誤りに基因するものに限定されていなかった。なお、更正の請求がなされたとしても、やむをえない事由がない限り、租税の徴収猶予は認められないこととされた（旧所税27条4項）。

更正の請求に理由がない場合に課税当局からその旨の通知がなされる（旧所税27条3項）ことから明らかなように、更正の請求は課税当局による減額更正を促す「誤謬訂正申請の性質を有する請求」⁴¹⁾として位置づけられる。以上のように請求期間や徴収猶予の停止に制限を付すような制度設計がなされているのは、更正の請求が一旦確定された申告税額の減少を求めるものであり、みだりにこれを許容すれば弊害が生じることが懸念されたためである⁴²⁾。もっとも、いかなる弊害が生じるかについては、この当時は明らかにされなかった。なお、確定申告に対して更正又は決定がなされた後には更正の請求は認められず、当該処分に係る税額に誤りがある場合には、当該処分を対象とした再調査の請求又は審査の請求をなすべきこととされていた⁴³⁾。

41) 原口好松=酒依豊人『改正所得税法解説』（白揚社、1948年）43頁。

42) 田口卯一『最新所得税法詳解』（双珠社、1948年）168頁。

43) 小松崎亮也「確定申告後の税務—申告の是正手続」財政24巻3号32頁（1959年）。

2 昭和34年度改正—法人税法における更正の請求制度の導入

所得税法において更正の請求制度が創設されたにもかかわらず、次に挙げるような事情から、申告期限後1か月に限って更正の請求を認めることにさしたる実益がないとして、長らく法人税法に更正の請求制度に関する規定は設けられなかった⁴⁴⁾。第1に、法人が十分な経理能力を有し、かつ株主総会等の承認を含めた組織的な決算手続が確立されているため、個人に比して過大申告の事例が稀であった。第2に、過大申告が生じた場合であっても、納税者から嘆願書や陳述書による事実の申出があれば自発的に減額更正が行われており、また当該申立がない場合にも、税務調査により計算誤りなどが発見されれば自発的な減額更正が行われることで、納税者に格別の不利益が生じてこなかった。第3に、法人税の申告項目の大部分が決算整理事項となっており、決算整理事項を修正すること自体に弊害があった。

しかし、課税所得計算の複雑化により計算誤りが増加し、さらには法人の零細化による法人数の増加を背景として法人税の調査省略が増加したことで、課税当局による自発的な減額更正の機会が減少しつつあったことを受け、納税者自身に過大申告の是正を認める機会を与えることが納税者の権利保護に繋がるばかりでなく、税制の円滑な運営を可能にするとの問題意識が高まった⁴⁵⁾。こうした趣旨から昭和34年の法人税法改正(昭和34年法律第80号)により導入された更正の請求制度は、所得税法における更正の請求制度と基本構造(請求期限⁴⁶⁾、更正の請求の法的性格及び徴収猶予の

44) 久保田一信「法人税法関係の改正について」税経通信14巻6号129頁(1959年)、武田昌輔「改正法人税法及び改正法人税法施行規則の解説」財経詳報233号453頁(1959年)、市丸吉左エ門「改正法人税法解説」財政24巻5号74頁(1959年)、佐藤春玄「法人税関係法令改正詳解」税務弘報7巻5号688頁(1959年)、第31回国会参議院大蔵委員会会議録第21号(昭和34年3月26日)4頁〔塩崎潤発言〕、川端健司「更正の請求」財政24巻11号50頁(1959年)。

45) 久保田・前掲注44) 129-130頁、武田・前掲注44) 453頁、市丸・前掲注44) 74頁、佐藤・前掲注44) 688頁、武田昌輔『会社税務精説』(森山書店、1962年)905頁、吉国二郎監修『戦後法人税制史』(税務研究会、1989年)289頁、武田昌輔編『DHC会社税務積義』(第一法規、加除式)4588-4589頁、第31回国会衆議院大蔵委員会会議録第16号(昭和34年3月4日)9頁〔原純夫発言〕。

46) 法人税法における更正の請求期限は、所得税法における更正の請求期限に倣って1

制限)を同じくしつつも、次のような特徴を有するものであった。

第1に、更正の請求を無制限に認めれば政府の財政が不安定になり、税務行政の確実性が保証されないことになることから⁴⁷⁾、更正の請求事由が「所得金額若しくは法人税額の計算が法人税に関する法令の規定に従っていなかったこと」又は「当該計算に誤があったこと」に限定された(旧法第24条の2第1項)。ここに「法令の規定に従っていなかったこと」とは、法人の意図の働く余地のない決算事項及び申告調整事項に関してなされた事実と反する処理(架空の売上計上⁴⁸⁾や費用の未計上など)及び法令に反する計算(繰越欠損金の未控除や罰金の損金算入など)をいい、法人の意思決定に委ねられている決算事項(減価償却費の計上や準備金勘定の繰入れなど)及び申告調整項目(受取配当金の益金不算入や所得税額の控除など)を含まない⁴⁹⁾、と説明される。なお、更正の請求原因が故意に基づくものであるか、錯誤に基づくものであるかは問われない⁵⁰⁾。他方、今一つの請求事由である計算誤りは、会社の利益から課税所得を算出する過程における計算上の誤謬と記載上の誤謬の双方を含む単純な誤謬を指し⁵¹⁾、上述した法人の意図の働く余地のない項目に係るものに限られる⁵²⁾、と説明される。

第2に、更正の請求の対象に関して、修正申告に対する更正の請求は認められていない。これは、修正申告を行うことで更正の請求の権利が発生することになれば、更正の請求期限を徒過した法人との不公平が生じることが懸念されたためである⁵³⁾。くわえて、更正の請求の対象は各事業年度の

か月に設定されたものであり、再調査の請求及び審査の請求の期限と関連を持たせたものではないとされる。市丸・同上・75頁、佐藤・前掲注44)690頁。

47) 川端・前掲注44)50頁。

48) 従業員に対する賞与支給の回避策として会社決算の操作及び架空の売上計上を行った後に更正の請求を通じて過納税額を取り戻す実情が、更正の請求期間が法定申告期限から1か月に限定される背景にあったといわれている。第48回国会衆議院大蔵委員会会議録第25号(昭和40年3月25日)12頁〔泉美之松発言〕。

49) 久保田・前掲注44)130-131頁、武田・前掲注44)454頁、佐藤・前掲注44)689頁。

50) 市丸・前掲注44)76頁。

51) 久保田・前掲注44)131頁、武田・前掲注44)454頁、佐藤・前掲注44)689頁。

52) 市丸・前掲注44)76頁。

53) 武田・前掲注44)454頁。

確定申告に係る所得金額又は法人税額に限定されており、欠損金額には及ばない。これは、欠損金額の一部のみを繰り戻して還付を受けることも可能であり、繰り戻されなかった欠損金額は自動的に繰越控除の対象となることを踏まえ、確定申告に係る欠損金額が過少であっても、特に更正の請求を認める必要がないと考えられたためである⁵⁴⁾。

第3に、前事業年度以前の所得金額又は法人税額について修正申告又は更正決定がなされたことで、その後の事業年度の所得金額又は法人税額に異動が生じた場合についても、更正の請求が認められた(旧法税24条の2第2項)。従来、当該異動についても課税当局が自発的に減額更正を行うこととされてきたが、その異動額の調整時期に若干の差異が生じうるため、納税者自身による更正の請求の途が開かれた⁵⁵⁾。このような所得税について認められていない更正の請求が法人税について認められたのは、納税者の財政状態を継続的に把握した上で厳密な期間計算を履践する法人税法においては、前後の事業年度の所得金額に影響を与える計算事項も多く、ある事業年度において生じた否認を爾後の事業年度において認容することとしていることによるものである⁵⁶⁾。なお、修正申告又は更正決定の対象となった事業年度以前の事業年度に係る所得金額又は法人税額の異動が対象とされていないのは、修正申告又は更正決定が行われる以上、それ以前の事業年度についても当然に計算をやり直すはずであり、修正申告又は更正決定はそれ以後の事業年度についてのみ影響が生じる⁵⁷⁾、と考えられたためである。

3 国税通則法の制定論議

3-1 国税通則法制定論議の始動

各税法に分散した租税の共通規定を整理統合した国税通則法を制定する必要性は、昭和33年12月に公表された租税徴収制度調査会の答申におい

54) 市丸・前掲注44) 75頁。

55) 佐藤・前掲注44) 689-690頁。

56) 久保田・前掲注44) 131頁、佐藤・前掲注44) 690頁。

57) 佐藤・前掲注44) 690頁。

て指摘された⁵⁸⁾。その後、昭和34年5月に発足した税制調査会の税制一般部会は、総理府の諮問を受けて国税通則法の整備に取り掛かり⁵⁹⁾、昭和34年11月には検討事項の洗出しを行っている⁶⁰⁾。もっとも、これらの検討事項が精密な検討を要する専門的かつ技術的な問題であったことから、調査審議の場が税制調査会の税制一般部会から昭和35年に設置された国税通則法小委員会へと移された⁶¹⁾。

3-2 国税通則法小委員会における課税所得計算調整論

国税通則法小委員会においては、昭和35年1月29日に第1回総会が開催されて以来、昭和36年5月27日まで26回に亘る審議が重ねられた⁶²⁾。多岐に亘る論点が審議された中、更正の請求、法律行為の無効確認又は取消しに基因する経済的成果返還の取扱い及び訂正申告といった課税所得計算の調整方法を巡る問題についても議論が交わされた。

3-2-1 更正の請求制度の理論と運用実態

国税通則法小委員会においては、制度創設当初には明らかにされなかった更正の請求期間の制限理由について、1か月という請求期間が申告内容を見直すための期間であり⁶³⁾、実質的に申告期限の延長に繋がることが指摘された⁶⁴⁾。当該指摘は、事後的な修正を念頭に置いて申告段階で念査することなく申告を行うことを問題視したものである⁶⁵⁾、と推察される。このよう

58) 租税徴収制度調査会「租税徴収制度調査会答申」(昭和33年12月)3-4頁。

59) 税制調査会「税制調査会諮問事項補足説明要目」第五・1(一)。

60) 税制調査会税制一般部会「国税通則法に関する問題点」(昭和34年11月6日)1頁以下。

61) 大蔵省主税局「国税通則法資料(Ⅰ)」(税制調査会税制一般部会=国税通則法小委員会、昭和35年1月)はしがき。

62) 松宮隆「国税通則法について」日本租税研究協会編『第13回租税研究協会大会記録』(日本租税研究協会、1961年)90頁。

63) 大蔵省主税局「国税通則法小委員会第12回総会議事速記録」(国税通則法小委員会資料、昭和35年6月18日)87頁〔荒井勇発言〕。

64) 大蔵省主税局「国税通則法小委員会第4回総会議事速記録」(国税通則法小委員会資料、昭和35年2月27日)73頁〔村山達雄発言〕。

65) 大蔵省主税局・前掲注63)89頁〔志場喜徳郎発言〕参照。

な問題意識にもかかわらず、請求期限を徒過した後における納税者の苦情相談に対して減額更正を寛容に認める制度運用実態があったとされる⁶⁶⁾。他方、課税所得計算の基礎となった事実が事後的に変動した場合において、1か月という請求期間では不十分である⁶⁷⁾、との指摘もなされた。

3-2-2 法律行為の無効確認又は取消しに基因する経済的成果返還の取扱い

国税通則法小委員会においては、従来論じられることの少なかった無効な法律行為又は取り消しうべき法律行為の課税上の取扱いについても議論の俎上に載せられた⁶⁸⁾。具体的には、こうした法律行為から得られた所得について表見上の行為を前提に課税を行った後、当該法律行為の無効確認又は取消しがなされた場合について、それに従って課税所得計算の調整をなすべきか否かが問題とされた⁶⁹⁾。

この問題の審議に当たり、ドイツ租税調整法が参照されたことは注目に値する。ドイツ租税調整法5条5項は、「無効の法律行為により発生した経済的結果が後になって再び除去され、又は……取り消しうべき法律行為が有効に取り消された時は、当該無効又は取り消しうべき法律行為に基き行われた税額の決定又は確定を、取り消し、又は変更し、且つ、納付された税額を還付しなければならない。経済的結果が除去され、又は有効な取消が行われた年の翌年を経過したときは、納税義務者は、税額決定又は確定の取消及び還付を請求することができない」旨規定していた⁷⁰⁾。日本法にド

66) 大蔵省主税局・前掲注64) 74-75頁〔亀徳正之発言〕。

67) 大蔵省主税局・前掲注63) 89頁〔志場喜徳郎発言〕。

68) 横山義男「国税通則法の審議経過と問題点」税と財17巻7号18-11頁（1960年）。

69) 大蔵省主税局「国税通則法小委員会第6回総会議事速記録」（国税通則法小委員会資料、昭和35年3月26日）22頁。

70) 同規定の邦訳は、同上・22-23頁から引用した。この他、ドイツ法の参照を根拠づける資料として、大蔵省主税局「オットマール・ビューラー 租税法総論 抄訳—税法の解釈・適用の原則—」（国税通則法小委員会資料404、昭和35年3月）23-32頁、大蔵省主税局「ドイツ及びアメリカにおける税法の解釈・適用の原則について」（国税通則法小委員会資料405、昭和35年3月）2-3頁がある。なお、ドイツ租税調整法5条に関する注釈として、大蔵省主税局「ドイツ租税調整法」（租税徴収制度調査会資料、昭和31年5月）8-10頁も参照。

イツ租税調整法5条5項に相当する規定は存在しないものの、課税実務上同様の取扱いがなされていたことから、所得税基本通達の解釈⁷¹⁾を確認する意味でも同様の規定を設けるべきである⁷²⁾、との主張がなされた⁷³⁾。

当該主張を受け、具体的審議においては、立法化を前提として、ドイツ租税調整法5条5項後段のように課税所得計算の調整期間に制限を設けるべきか否かが中心的な審議事項とされた。この問題に関して、期間制限を設けることで、例えば農地の移転に関する許可が行政庁の誤りに基因して爾後の年度に取り消された際に期間制限を理由に課税所得計算の調整が認められなければ、行政庁の誤りが私人に転嫁されるおそれがある⁷⁴⁾、との懸念が示された⁷⁵⁾。さらに、法律行為の無効確認又は取消しが相当の年数を経過した後になされた場合、たとえ過去の申告書が残されていたとしても、所得項目に関する明細が存在しない限り、課税所得計算の調整対象となる所得が既往の課税年度において適正に申告されていたか否かを確認し、又は訴訟において立証することが現実的に困難である⁷⁶⁾、との問題意識の共有もなされた。

他方、法律行為の無効確認又は取消しがあった場合において遡及的調整と現年度調整のいずれによるべきかについても遣り取りがなされた。具体

71) 所得税基本通達(昭和26年1月1日直所1-1)148(二)は、一応所有権が移転する詐欺又は脅迫による財物の取得について所得課税がなされた後、裁判又は契約の解除により当該財物が被害者に復帰した場合に更正すべき旨定める。同通達については、弘進社編『改正税法に伴う所得税基本通達集』(弘進社、1951年)30頁、国税庁所得税課編『所得税の法令と取扱通達』(大蔵財務協会、1951年)26頁参照。なお、中野保興『税の救済—その根拠と実務』(大同書院出版、1956年)86頁も参照。

72) 大蔵省主税局「国税通則法小委員会第7回総会議事速記録」(国税通則法小委員会資料、昭和35年4月9日)85-86頁〔志場喜徳郎発言〕。

73) 小委員会内では当該見解に対する異論は示されず、最終的に意見の一致がみられた。大蔵省主税局「国税通則法小委員会第15回総会議事速記録」(国税通則法小委員会資料、昭和35年10月1日)102頁〔松宮隆発言及び田中二郎発言〕、大蔵省主税局「国税通則法小委員会第22回総会議事速記録」(国税通則法小委員会資料、昭和36年1月28日)12頁〔松宮隆発言〕。

74) 大蔵省主税局・前掲注72)86頁〔金子宏発言〕。

75) 最終的に、ドイツ租税調整法5条5項後段と同期間の期間制限を設けることで意見の一致がみられた。大蔵省主税局・前掲注73)102-104頁。

76) 大蔵省主税局・前掲注72)89-97頁。

的には、当初の所得課税が必ずしも誤りであるとはいえないとして現年度調整によることも不適当な処理方法とはいえない、との考えが示される一方⁷⁷⁾、適用税率との関係からは遡及的調整を採用する必要がある⁷⁸⁾、との考えも示された。

3-2-3 訂正申告の効果

国税通則法小委員会においては、申告期限内における訂正申告が認められることを確認した上で、訂正申告の効果、とりわけ当初申告との法的関係性を巡り、二つのありうる考え方が提示された。一方で、当初申告が爾後の補充又は訂正を念頭に置いた条件付行為であるとするならば、訂正申告の効果は当初申告に遡るという考え方が成り立ちうる⁷⁹⁾。他方で、直近に表示された意思が納税者の最も正しい意思であるとするならば、当初申告が訂正申告に吸収的に置き換えられるという考えも成り立ちうる⁸⁰⁾。このうち後者の考えが意味するところについては、例えば100万円の当初申告が70万円に減額訂正された場合、当初申告により納税義務が発生した70万円部分については、当初申告の効果が訂正申告に取り込まれる際にも維持される⁸¹⁾、との補足説明がなされている。

3-3 国税通則法の制定に関する答申

税制調査会は、国税通則法小委員会の議論を踏まえ、昭和36年7月に「国税通則法の制定に関する答申」⁸²⁾を公表した。訂正申告に関しては、申告期限が到来する直前に申告する者との均衡の観点から、申告期限内における訂正申告を禁止する合理的理由がないことが確認された⁸³⁾。その上で、当初

77) 同上・90頁〔荒井勇発言〕。

78) 大蔵省主税局・前掲注63) 87-88頁〔荒井勇発言〕。

79) 同上・70頁〔荒井勇発言〕。

80) 同上。

81) 同上・71頁〔志場喜徳郎発言〕。

82) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」（昭和36年7月）。

83) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」（昭和36年7

申告時における税額の納付を有効なものとして扱うべく、当初申告の効果
が訂正申告に吸収されるという考えを採用すべきである⁸⁴⁾、との立場が示さ
れた。これに関連して、当初納付時が還付加算金の起算日となる当時の国
税徴収法の下では、期限内に訂正申告が複数回なされて申告額が当初申告
額と一致した場合にも還付加算金が生じるおそれがあるため、還付加算金
の計算の始期を法定納期限の翌日とすべきことも答申されている⁸⁵⁾。

他方、税法の解釈適用に関する基本原則たる実質課税の原則に関連して、
無効な法律行為又は取り消しすべき法律行為に伴い経済的成果が生じてい
る限り課税を行うべきであり、当該法律行為の無効が確認されて経済的成
果が除去された場合又は当該法律行為の取消しがなされた場合には、課税
の取消し又は変更を行うべき旨を明らかにすることが答申された⁸⁶⁾。当該答
申は、国税通則法小委員会においても示されていたように、ドイツ租税調
整法5条5項の趣旨を取り入れつつ⁸⁷⁾、わが国の課税実務における取扱いを
明文化することを目的としたものである⁸⁸⁾。この問題に関連して、法律行為
の無効確認又は取消しがなされた場合について、通常の1か月を請求期間
とする更正の請求の期限を同事由発生日から3か月以内とする特例を設け
ることも併せて答申された⁸⁹⁾。

課税所得計算の具体的な調整方法に関しては、遡及的調整が原則的な調
整方法に位置づけられている⁹⁰⁾。すなわち、法律行為の無効確認又は取消し
が申告期限前になされた場合には収入の不発生を前提とした申告又は訂正

月) 53頁。

84) 同上。

85) 同上。

86) 税制調査会・前掲注82) 5-6頁。

87) 松宮隆「国税通則法に関する諸問題」租税研究127号15頁(1960年)、田中勝次
郎「国税通則法に関する税制調査会の答申案を讀みて」税経通信16巻11号7-8頁
(1961年)。

88) 志場喜徳郎「国税通則法の制定に関する答申について」租税研究136号8頁(1961
年)。

89) 税制調査会・前掲注82) 9頁。

90) 税制調査会・前掲注83) 23頁。

申告によるべきことが説かれる一方で⁹¹⁾、申告期限後になされた場合については、当該事由が生じた日から3か月以内であれば更正の請求を認める規定を整備する必要性があることが説かれている⁹²⁾。このような後発的理由に基づく更正の請求制度の執行に関連して、課税当局における当初の課税に関する書類の長期保存を確保するため、申告期限から5年経過後に法律行為の無効確認又は取消しがなされることが予想される場合について、その旨の予告を納税者から課税当局に対して行う制度の創設が提案されていた⁹³⁾。

これに対して、事業所得者や法人のように収益及び費用が期間的に対応するものされているものについては、例外的に現年度調整によるべきことが示されている⁹⁴⁾。このような調整方法は、売買が取り消された場合、前年度の売上利益に相当する金額は当期において売上勘定に借記され、又は戻り品勘定により処理する慣行が存在し、さらに確定した決算を修正する必要がないために、納税者と課税当局の双方にとって望ましい処理方法である⁹⁵⁾、との認識に基づくものである。

4 昭和37年度改正一課税所得計算調整規定の整備

4-1 所得税法における課税所得計算調整規定の整備

国税通則法の制定に先立ち行われた所得税法の昭和37年度改正（昭和37年法律第44号及び昭和37年法律第67号）により、課税所得計算調整規定として、事業外の貸倒損失及び事業廃止時の必要経費に関する規定並びに更正の請求に関する特則が整備された。

4-1-1 事業外の貸倒損失に関する規定の整備

所得税法においては、権利確定主義に基づき、資産の譲渡代金等の請求

91) 同上・54頁。

92) 同上・54-55頁。

93) 同上・55頁。

94) 同上・23頁。

95) 同上。

権が確定した時点で所得が実現したものとして課税がなされる。当該代金が後日回収不能となった場合、事業上の貸倒損失に該当すれば、事業遂行上不可避的な損失として必要経費控除が認められる一方で、事業外の貸倒損失に該当すれば、収入と無関係な損失であり、必要経費の概念に相容れないものとして課税上無視されてきた。しかし、担税力の減殺という見地からは事業外の貸倒損失(譲渡代金の貸倒れ、未収利息の貸倒れ、給与の不払、金融機関の倒産による損失など)についても何らかの措置が必要である⁹⁶⁾、との問題意識の下、事業外の所得が継続的に発生しないことをも考慮して、回収不能部分に対応する所得額がなかったものとみなして、所得計上年度に遡って課税所得計算を修正することとされた(旧所税10条の6第1項)⁹⁷⁾。

4-1-2 事業廃止後の必要経費に関する規定の整備

事業廃止後に事業上の売上債権の貸倒れ、販売した商品の返戻や値引きなどの収入金額減少事由が生じた場合において、当該事由が生じた年度に必要な経費又は収入減額項目として処理するとしても、廃業年度前後は収入の発生期間が短く、控除対象となる所得も少ないことが通例であるため、損益通算される他の所得がない限り、その損失が考慮されない結果となる。そこで、上記のように事業外の貸倒損失について遡及的調整が認められたこととの均衡を図るため⁹⁸⁾、廃業年度以後に生じた必要経費等は廃業年度の直前で収入のある年度の必要経費とし、控除しきれない場合にはさらにその前年分の必要経費として控除することとされた(旧所税10条の6第3項)。

96) 税法整備小委員会「資産損失に対する税制上の取扱試案」税制調査会『税制調査会答申関係資料集(第2分冊)』(昭和37年3月)971頁、税制調査会「答申の審議の内容及び経過の説明(答申別冊)」(昭和36年12月)552-554頁、大蔵省主税局「税制調査会における資産損失及び借地権に関する税制整備の審議経過」(昭和37年1月)20頁。

97) 柿谷昭男「所得税制の整備に関する改正について」税経通信17巻6号56頁(1962年)、村山達雄ほか『改正税法総解(昭和37年4月)』(大蔵財務協会、国税速報1513号所収、1962年)54頁〔後藤正〕、渡部周治「所得税法の一部改正について」財経詳報433号8-9頁(1962年)。

98) 柿谷・同上・57頁、村山ほか・同上・54頁〔後藤〕。

4-1-3 更正の請求に関する特則の整備

法定申告期限から1か月以内を請求期間とする従来の更正の請求制度の下では、上記二つの規定（旧所税10条の6第1項及び第3項）に基づく逡及的調整を実現することはできず、課税当局による自発的な減額更正を通じて救済を図るより他なかった。しかし、貸倒れなどの事実を最も適確かつ速やかに把握できるのは納税者自身であることから、納税者に特別の更正の請求を認めることで、納税者の利益を保護するとともに、税務行政の円滑化を図ることが適当である⁹⁹⁾、と考えられた。

このような趣旨から、後述する国税通則法上の更正の請求に対する特則（後発的理由に基づく請求期間の特例）が所得税法に設けられた。すなわち、確定申告書の提出者及び決定処分を受けた者（これらの者の相続人を含む）は、上記二つの規定（事業外の貸倒損失及び事業廃止後の必要経費に関する規定）の適用を受けた場合に加え、無効な行為により生じた経済的成果がその無効であることに基因して失われ、又は取り消しうべき行為が取り消された場合についても、各事由が生じた日から1か月以内に限り更正の請求を行うことができることとされた（旧所税27条の2）。なお、法人税法には、同様の特則が設けられなかった。このような事実からは、法人税については法律行為の無効確認又は取消しがなされたとしても逡及的調整を認めない、という立法姿勢が窺われる。

4-2 国税通則法上の更正の請求制度の整備

昭和37年に制定された国税通則法（昭和37年法律第66号）及び国税通則法施行令（昭和37年政令第135号）においては、申告納税方式による全ての税目に跨がる統一的規定として更正の請求に関する規定が設けられた。これを受けて、所得税法及び法人税法に置かれていた更正の請求に関する規定は削除された。もっとも、上述の通り、特殊な場合の更正の請求期間の特例その他各税目に特有な事項については、各税法に委ねられた¹⁰⁰⁾。

99) 柿谷・同上・58頁、渡部・前掲注97)9頁。

100) 平尾照夫「逐条解説 国税通則法」時の法令423号13頁（1962年）。

国税通則法においては、申告書における課税標準等又は税額等の計算に実体的違法又は計算誤りがあったことにより納付税額が過大である場合などについて、法定申告期限から1月以内¹⁰¹⁾に限り更正の請求が認められた(旧税通23条1項)。同条の請求事由は国税通則法制定前における法人税法上の更正の請求事由を引き継いだものであり、「法律の規定に従っていないこと」及び「計算に誤りがあったこと」という文言の解釈について変更は意図されていない¹⁰²⁾。なお、減額更正が法定申告期限から5年間認められる(旧税通70条2項1号¹⁰³⁾)にもかかわらず、更正の請求期間は1か月に制限された。

手続面では、更正前後の課税標準等又は税額等、更正の請求を行う理由、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の提出が要件とされた(同条2項)。当該要件は、更正の請求を受けた後に調査を行うまで申告書上の誤りは納税者のみが把握しているため、更正請求書の提出を求めることで調査の効率化を図ることを目的としたものである¹⁰⁴⁾。これに併せて、一定期間の取引記録等に基づいて請求理由の基礎となる事実を証明する書類を更正請求書に添付するものとされた(旧税通令6条)。

他方、所得税法における更正の請求に関する上記特則への対応として、減額更正の除斥期間の特例が設けられた。すなわち、法律行為の無効確認

101) 請求期間が1か月に限定された理由については、国税通則法小委員会でも指摘されていたように、更正の請求が申告期限を延長する側面を有しており、実際にも申告税額が過大であることが稀であることが挙げられている。須貝脩一「国税通則法批判」日本租税研究協会編『第14回租税研究協会大会記録』(日本租税研究協会、1962年)336頁〔福田光一発言〕。

102) 泉美之松「国税通則法と法人税法との関連(その4)」税経セミナー8巻13号18頁(1963年)。

103) 減額更正に係る除斥期間は、税務官庁における書類保存年限が通常5年とされており、5年経過後に資料が残存する納税者のみが救済されるという不公平な事態を予防すべく、租税法関係者を早期に安定させて公平を図る趣旨から、公法上の金銭債権債務について5年の消滅時効を定める会計法をも勘案して設けられたものである。税制調査会・前掲注83)38-39頁。

104) 第40回国会参議院大蔵委員会会議録第23号(昭和37年4月2日)7頁〔村山達雄発言〕。

に基因して経済的成果が失われたこと、法律行為が取り消されたこと又はこれらに準ずる政令で定める理由¹⁰⁵⁾に基づいて行う減額更正について、各事由が生じた日から3年間行いうることとされた(旧税通71条2号)。このように裁決等による税額等の異動に基因する更正等の除斥期間(旧税通71条1号に基づき裁決等があった日から6か月¹⁰⁶⁾)に比して長期の除斥期間が設定されたのは、契約の無効確認又は取消しなどが課税当局によって通常把握されない事象であるからである¹⁰⁷⁾。当該法整備の結果、契約の無効確認又は取消しなどに基因する減額更正の除斥期間と所得税法上の更正の請求期間(各事由発生日から1か月)との間に不一致が生じることとなった。

5 昭和40年度改正一課税所得計算調整規定の拡充

昭和40年に全文改正された所得税法(昭和40年法律第33号)及び同法施行令(昭和40年政令第96号)において、昭和37年度改正により整備された課税所得計算調整規定の改正が行われるとともに、新たな課税所得計算調整規定が設けられた。

5-1 資産損失規定の拡充による現年度調整の導入

昭和37年度改正において創設された更正の請求に関する特則(旧所税27条の2)は、法律行為の無効確認又は取消しなどにより生じた損失について、すべて当該法律行為が行われた年度に遡って課税所得計算を調整することとしていた。しかし、昭和40年度改正により、所得税法全体における資産損失の取扱いについて調整を図る観点から、事業継続中に生じた当該損失は、事業廃止後に生じたものを除いて、損失発生年度に係る資産損

105) ここに政令で定める理由とは、旧所得税法10条の6第1項に規定する収入金額の全部又は一部を回収することができないこととなったことその他当該期間満了後に生じた理由をいう(旧税通令30条、同24条)。

106) 比較的長期の除斥期間が設定されているのは、裁決があった日から裁決が確定するまでの期間は更正等をなすことができないことを考慮したためではないか、と推察されている。杉村章三郎ほか編『コンメンタール国税通則法』(三晃社、扣除式)J114-115頁〔中川一郎〕。

107) 第40回国会参議院大蔵委員会会議録第16号(昭和37年3月20日)8頁〔村山達雄発言〕。

失として必要経費に算入されることとされた(旧所税51条2項)¹⁰⁸⁾。同規定の対象となる課税所得計算の調整事由として、販売した商品の返戻又は値引き(これらに類する行為を含む)による収入金額の減少(所税令141条1号)に加え、法律行為の無効に基因する経済的成果の喪失又は法律行為の取消し(同条3号)が列挙された。

当該改正により、事業関連所得について現年度調整によるべきことを提案した国税通則法の制定に関する答申が具体化されるに至った。これに対して、法人税法においては資産損失規定のように遡及的調整を排除する規定は設けられなかった。その理由として、法人所得はすべて事業に関連する所得であり、所得税法上の事業関連所得と同様に現年度調整によるべきことは明文規定を待つまでもなく当然であり、法人の所得について遡及的調整を認めるならば、所得税法上の取扱いと理由なく整合性を欠くことになることが挙げられている¹⁰⁹⁾。

5-2 事業廃止後の必要経費に関する規定の改正

昭和37年度改正により設けられた事業廃止時の所得計算の特例(旧所税10条の6第3項)において事業廃止年分又は事業に係る総収入金額のあった最近の年分及びその前年分の必要経費に算入される金額は、不動産所得、事業所得又は山林所得の所得金額(当該特例を適用する前の金額)を限度とすることとされていた。しかし、これらの年分の必要経費とすることにより、損益通算後に損失額が生じ、又はその損失額が増大することになるところ、当該損失額の処理方法については法令上明らかにされていなかった¹¹⁰⁾。そこで、昭和40年度改正においては、当該損失額が発生しないよう、

108) 柿谷昭男「所得税法の全文改正について—源泉徴収並びに非居住者関係を除く—」税経通信20巻7号46頁(1965年)、大山孝夫「所得税法の全文改正について(下)—居住者関係—」財経詳報596号9頁(1965年)。なお、資産損失規定の沿革については、藤田良一「所得税法上の資産損失制度に関する一考察」税大論叢13号121-158頁(1979年)に詳しい。

109) 四元俊明『行間の税法解釈学—判例・裁決例から見た不条理の世界—』(ぎょうせい, 1988年)385頁。

110) 柿谷・前掲注108)54頁。

各年分の事業所得等の金額又は合計所得金額を限度として必要経費に算入されることとなった（旧所税 63 条，旧所税令 179 条）。

なお，上記特例の対象となる事業廃止後の必要経費には，事業継続時に必要経費となるものが全て含まれることから，事業廃止後における法律行為の無効確認又は取消しに基因する経済的成果の喪失による損失も含まれることになる。当該特例により，事業廃止後における法律行為の無効確認又は取消しに基因する経済的成果の喪失があった場合，従来のように当該法律行為により生じた経済的成果に対して課税がなされた年度に遡って課税所得計算の調整がなされるのではなく，事業廃止年度の前年以前に遡って課税所得計算の調整がなされることになる¹¹¹⁾。

5-3 事業外収入の返還に関する取扱いの明確化

昭和 37 年度改正により設けられた事業外の貸倒損失に関する規定（旧所税 10 条の 6 第 1 項）は，事業外の債権の貸倒れがあった場合における課税所得計算の遡及的調整を要請していた。他方，すでに収入された金額の返還については，通常贈与と考えられることから，同規定に基づく所得の遡及的修正は認められていなかった¹¹²⁾。昭和 40 年度改正においては，同規定の適用範囲を拡大し，政令で定める事由により収入金額の全部又は一部を返還すべきこととなった場合にも，課税所得計算の遡及的調整が認められることとなった（旧所税 64 条）。ここにいう政令で定める事由として，電話設備の拡充に係る電話交換方式の自動化の実施に伴い退職する者に対する特別措置に関する法律に基づき支給があった特別の給付金が受給者の再就職により返還された場合その他これに類する事由が掲げられた（旧所税令 180 条 1 項）¹¹³⁾。

111) 同上・55頁。

112) 大山・前掲注108) 11頁，橋本守次「所得計算関係の改正」税務弘報13巻6号40頁（1965年）。

113) 柿谷・前掲注108) 55頁，国税庁編『改正税法のすべて（昭和40年5月）』（大蔵財務協会，国税速報1813号所収，1965年）36頁〔掃部実〕。その後，政令で定める事由は，「国有林野事業の改革のための特別措置法（平成10年法律第134号）第12条第2項（特別給付金の支給）の規定による特別の給付金の支給を受けた者が

5-4 更正の請求に関する特則の改正

所得税法においては、更正の請求に関する特則(旧所税27条の2)が、確定申告と同一の節に配置されていた。これに対して、国税通則法においては、後発的理由に基づく更正の請求が国税通則法の更正の請求の特則として認められるものであることから、納税申告とは別の款に更正の請求に関する規定が置かれていた。このような条文配置に倣い、所得税法の全文改正を機に、更正の請求に関する特則は、納税申告に関する章とは別の章に配置されることとなった¹¹⁴⁾。

同特則の適用対象に関して、昭和40年度改正により法律行為の無効確認又は取消しに基因する事業上の損失(事業廃止後に生じたものを除く)が損失発生年度の必要経費とされたことへの対応として、当該損失が当該特則の対象から除外された(旧所税152条, 所税令274条1号括弧書)¹¹⁵⁾。他方、昭和40年度改正により事業廃止後に生じた法律行為の無効又は取消しにより生じた損失が事業廃止年度以前の必要経費とされたことに伴い、当該損失に関しては事業廃止年度以前の所得金額が更正の請求の対象となった¹¹⁶⁾。

5-5 前年分の税額異動に伴う更正の請求に関する特例の創設

昭和34年度改正により法人税法において創設された前年分の税額異動に伴う更正の請求の特例(旧法税24条の2第2項)は、所得税法には存在しなかった。これは更正の請求がなくとも税務署長が当然に更正すべきものと考えられていたためであると推察しうるが、法人税法と異なる取扱いをすべき別段の理由もないことから、修正申告書を提出した日又は更正決定

同法第14条第1項(特別給付金の返還等)の規定に該当することとなつたことその他これに類する事由」と変更された後、平成25年度改正において「国家公務員退職手当法(昭和28年法律第182号)第2条の3第2項(退職手当の支払)に規定する一般の退職手当の支払を受けた者が同法第15条第1項(退職をした者の退職手当の返納)の規定による処分を受けたことその他これに類する事由」と変更された。吉沢浩二郎ほか『改正税法のすべて(平成25年版)』(大蔵財務協会, 2015年)82-83頁〔後藤善行〕。

114) 国税庁編・前掲注113)58頁〔西野襄一〕。

115) 柿谷・前掲注108)81頁。

116) 同上・81-82頁。

の通知を受けた日の翌日から1か月以内に限り更正の請求を行うことが認められた(旧所税135条)¹¹⁷⁾。他方、法人税法の全文改正(昭和40年法律第34号)に伴い、法人税法における更正の請求の特例については、更正の請求が認められる申告書に中間申告書や合併確定申告書などが含まれた(旧法税82条1項)¹¹⁸⁾。

6 昭和41年度改正及び昭和45年度改正一更正の請求制度の拡充

6-1 更正の請求期間の延長

更正の請求制度創設後、一定期間の損益計算を基礎として課税所得計算が行われる所得税及び法人税においては、税制の複雑化及び企業組織の複雑化により課税所得計算に手数を要するばかりではなく、申告書に実体的違法や計算誤りが存在するか否かを1か月以内に見直すことが実情に即していない、との問題状況が指摘されていた¹¹⁹⁾。そこで、納税者の便宜に資するため、昭和41年の所得税法及び法人税法の改正(昭和41年法律第31号附則14条及び昭和41年法律第32号附則7条)により、所得税と法人税についてのみ国税通則法上の更正の請求期間が1か月から2か月¹²⁰⁾に延長さ

117) 同上・82頁, 大山・前掲注108) 14頁, 橋本・前掲注112) 64頁, 国税庁編・前掲注113) 58頁〔西野〕。

118) 国税庁編・前掲注113) 159頁〔久保田一信〕, 清水延晏「法人税法の全文改正(手続関係)について」税経通信20巻7号191頁(1965年), 村上泰治「申告手続・退職年金積立金・清算所得等の改正」税務弘報13巻6号169頁(1965年)。

119) 国税庁編『改正税法のすべて(昭和41年版)』(大蔵財務協会, 国税速報1907号所収, 1966年) 28頁〔掃部実〕及び154-155頁〔福田光一〕, 国税庁直税部審理課「改正税法関係重要事項説明」(昭和41年4月) 12頁, 塩崎潤『税制改正の解説(昭和41年度)』(財経詳報社, 1966年) 68頁, 矢ヶ崎一好「国税通則法等改正の概要について」税経通信21巻6号26頁(1966年), 金親良吉「所得税法の一部改正について」財経詳報641号5頁(1966年), 伊藤弘邦「所得税法の一部改正について」税経通信21巻6号60頁(1966年), 遠藤新治「所得税法の一部改正」税務弘報14巻6号25頁(1966年), 原一郎「法人税法の一部改正について」税経通信21巻6号137頁(1966年), 清水延晏「法人税法の一部改正」税務弘報14巻6号76頁(1966年)。

120) 2か月という期間については、異議申立期間や出訴期間とも関連づけて検討する必要があることから、割り切って設定した側面もあるとされる。第55回国会衆議院大蔵委員会及び税の執行に関する小委員会会議録第2号(昭和42年7月6日) 9頁〔中橋敬次郎発言〕。

れた(旧税通23条1項)。当該改正と平仄を合わせるため、所得税法152条、同法153条及び法人税法82条1項における更正の請求期間も2か月に延長された。

昭和41年度改正においては、既に確定した税額の減額変更を修正申告によらず更正の請求によるべきこととされている具体的理由が初めて明らかにされた。従来においても、減額修正申告を認めた場合に法律関係がいつまでも確定せず、税務手続が安定しないことになる、との漠然とした指摘はなされていた¹²¹⁾。当該指摘は、課税当局による増額更正と納税者による減額修正申告とが交互に繰り返されることを念頭に置いたものであるとされる¹²²⁾。この点に加えて、昭和41年度改正に際しては、悪質な納税者が滞納処分による財産差押を回避又は失効させるために減額修正申告を行うおそれがあることを踏まえ、税額を確定させた納税者自身に反省の機会を与え、減額変更の早期化かつ適正化を図るために更正の請求制度が採用されたことが明らかにされている¹²³⁾。

これに関連して、更正の請求期間が従来短く設定されてきたのは、更正の請求が申告期限の遵守という重要な要請¹²⁴⁾に対する大きな例外であることを前提として、法律関係の早期安定、税務行政の能率的運営、国の歳入の安定といった諸般の要請を満たすためであり¹²⁵⁾、仮に請求期間経過後に過大な申告が発見されたとしても税務署長が職権により減額更正することで

121) 第40回国会衆議院大蔵委員会会議録第27号(昭和37年3月26日)29-30頁〔村山達雄発言〕、大蔵省主税局税制第二課編『国税通則法の解説』(大蔵財務協会、1962年)19頁。なお、納税証明書の発行との関係において、租税法関係の早期確定が重要になるとの指摘もなされている。第63回国会参議院大蔵委員会会議録第6号(昭和45年3月10日)12頁〔細見卓発言〕。

122) 武田監修・前掲注6)1423-1424頁。

123) 国税庁編・前掲注119)154頁〔福田〕。

124) この他、源泉徴収により確実な期限内納付がなされる給与所得者との均衡も念頭に置かれていた。第63回国会衆議院大蔵委員会会議録第5号(昭和45年2月25日)22-23頁〔細見卓発言〕。

125) 国税庁編『改正税法のすべて(昭和45年版)』(大蔵財務協会、国税速報2307号所収、1970年)149頁〔中山幸一〕、税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」(昭和43年7月)53頁、高木文雄「国税通則法の改正について」自治研究46巻6号61頁(1970年)。

納税者の権利を保護しようと考えられたためである¹²⁶⁾。しかし、納税者が自ら申告誤りを発見するのは通常次の申告期が到来するときまでであることを踏まえた上で、納税者の正当な権利を救済する必要があるとして¹²⁷⁾、昭和45年の国税通則法改正（昭和45年法律第8号¹²⁸⁾）によって、更正の請求期間が2か月から1年に延長されることとなった（旧税通23条1項）。

当該改正により、更正の請求制度は、税務行政の能率的運営を優先した制度から納税者の権利保護を重視した制度へと舵を切った、と評価しうる。なお、1年間更正の請求が認められるようになると、その間に更正がなされることも予想され、当該更正が申告の誤りを是正せず、他の不足部分を加算したものであるときは、当該更正に対する不服申立期間経過後においてもなお、法定申告期限から1年間であれば更正の請求を認める法的手段でもなされている（旧税通23条1項）¹²⁹⁾。

6-2 後発的理由による更正の請求に関する規定の創設

所得税法及び法人税法に更正の請求の対象として規定された後発的理由が必ずしも網羅的でなかったことから¹³⁰⁾、国税通則法及び国税通則法施行令の改正（昭和45年政令第51号）により、法定申告期限から1年を経過した場合であっても、後発的理由が生じた日の翌日から起算して2か月以内であれば更正の請求が認められることとなった（税通23条2項）。当該改正は、更正の請求期間を1年間に延長してもなお、期限内に権利が主張できなかったことについて正当な理由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的理由に関して「期限の特例」が認められる場合

126) 島中杉夫「国税通則法の一部改正について」税務通信1117号22頁（1970年）。

127) 国税庁編・前掲注125) 149-150頁〔中山〕、税制調査会・前掲注125) 53-54頁、高木・前掲注125) 61-62頁。

128) 納税者の権利救済制度の改善を目的とした国税通則法の一部改正法案は、昭和44年度の第61回通常国会において不成立になったという経緯を有する。国立国会図書館調査立法考査局「わが国の所得税の変遷—自昭和二十四年シャープ税制勧告至昭和四十六年度—」（調査資料71-3、昭和47年2月）125頁〔鈴木憲三〕。

129) 国税庁編・前掲注125) 150頁〔中山〕、第61回国会参議院大蔵委員会会議録第31号（昭和44年7月17日）24頁〔吉国二郎発言〕。

130) 国税庁編・前掲注125) 150頁〔中山〕。

を拡張する趣旨によるものであった¹³¹⁾。当該特例の対象となる後発的理由として、判決等による計算の基礎となった事実の変動(税通23条2項1号)及び課税物件の帰属者の変更(同項2号)に加えて、両事由に類する政令で定めるやむを得ない理由(同項3号)として、計算の基礎となった事実に関する官公署の処分取消し(税通令6条1項1号)、解除権の行使による契約解除又はやむを得ない事情による契約の解除若しくは取消し(同項2号)¹³²⁾、帳簿書類その他の記録に基づく適正な計算を不能にする事情の消滅(同項3号)及び租税条約に規定する権限ある当局間における申告等と異なる内容の合意の締結(同項4号)が列挙された¹³³⁾。

これらの後発的理由は無申告のため決定処分を受けた納税者についても生じうるため¹³⁴⁾、納税申告書の提出者のみならず、決定処分を受けた者も、適格な更正の請求主体とされた(税通23条2項)。なお、納税申告書の提出者については、後発的理由発生日の翌日から2か月経過した日が法定申告期限から1年以内に生じた場合、国税通則法23条1項に定める請求期間(法定申告期限から1年間)によることとされた(税通23条2項柱書括弧書)。さらに、後発的理由による更正の請求への対応として、減額更正の除斥期間経過後に後発的理由が生じる可能性があることを踏まえ¹³⁵⁾、上記の後発的理由(課税物件の帰属者の変更を除く)に基づく減額更正が期間制限の特例(旧税通71条2号)の対象に含められた(旧税通令30条、同24条5項)¹³⁶⁾。

131) 税制調査会・前掲注125)54頁、第61回国会参議院大蔵委員会第31号(昭和44年7月17日)24頁〔早田肇発言〕参照。

132) 契約の無効がここに掲げられていない理由につき、脚注6)参照。なお、契約の無効については、所得税法において手当てされている。

133) 中山幸一「国税通則法施行令の一部改正(不服審査関係を除く)」ファイナンス6巻3号45-46頁(1970年)も参照。

134) 武田監修・前掲注6)1427頁。

135) 同上。

136) 課税物件の帰属者の変更が当該特例の対象から除外されたのは、これが法定申告期限後に生じた純粹な意味での後発的理由ではなく、原始的誤りの事後的判明に過ぎないため、納税者が申告段階で課税物件の帰属者の誤りに気付く可能性があるほか、更正や決定を受けた場合にも真の帰属者に課税処分がなされる前に帰属誤りに気付いて処分の違法性を争うことで権利救済を図ることができるとの理由

6-3 還付加算金の起算日の改正

一般の不当利得の法理によれば、善意の利得者は元に有する利益を返還すれば足りる一方で、悪意の利得者は利息を付して返還する必要がある。それにもかかわらず、国の不当利得を意味する過誤納金に係る還付加算金を一律に納付の日の翌日から付すこととしていたのは、更正の請求期間が1か月や2か月などと短期に設定されていたことを背景とするものであった¹³⁷⁾。しかし、更正の請求期間が1年に延長されたことから、更正の請求がなされてから3か月経過した日と減額更正があつてから1か月経過日とのいずれか早い日の翌日から還付加算金を付すこととされた。更正の請求をした日から3か月間を経過した日をもって還付加算金の始期としているのは、更正の請求に関する事実関係を調査する期間だけは利息を付さないこととしても差し支えない¹³⁸⁾、との判断によるものである。

7 昭和55年における法人税基本通達2-2-16の発遣

昭和40年度改正により確立された所得税法上の課税所得計算の調整方法は、事業関連所得については現年度調整が要請される一方、それ以外の所得については遡及的調整が認められる、というものであった。このように所得税法が遡及的調整と現年度調整とを使い分ける中、法人税に係る個別事案の処理を巡って税務部内でも課税所得計算の調整方法が統一されていなかったとされる¹³⁹⁾。さらに当時、狂乱物価時代における土地取引による巨額な収益の脱漏を摘発された地上げ屋などの不動産業者が、その後地価と土地取引が沈静化する中で、課税の繰延べと脱税責任の酌量の目的から、契約解除を仮装する事例が散見されたともいわれている¹⁴⁰⁾。

によるものである。と推察されている。谷口勢津夫『税法基本講義（第6版）』（弘文堂、2018年）143-144頁。

137) 国税庁編・前掲注125) 150-151頁〔中山幸一〕、畠中・前掲注126) 22頁。

138) 第63回国会参議院大蔵委員会会議録第6号（昭和45年3月31日）3頁〔吉国二郎発言〕。

139) 渡辺淑夫「税法上における前期損益修正をめぐる若干の考察」経理知識67号40頁（1988年）。

140) 四元俊明『行間の税法解釈学—判例・裁決例から見た不条理の世界—』（ぎょうせい、1988年）370頁。

そこで、昭和54年秋から実施されていた法人税関係通達の総点検作業の一環として¹⁴¹⁾、課税当局としての解釈姿勢を明示して留意を喚起し、税務執行上の無用な争いを未然に防止することを目的¹⁴²⁾として、法人税基本通達の昭和55年5月改正¹⁴³⁾により法人税基本通達2-2-16が発遣された。同通達は、契約の解除又は取消し、商品の値引きや返戻などの事実が生じた場合であっても、それにより生じた損失の額を当該事実が発生した年度の損金の額に算入すべき旨定める。同通達の趣旨につき、立案担当者は、次のように説明する¹⁴⁴⁾。すなわち、法人税法上の課税所得計算は、継続企業の原則に従い、ある年度に生じた損益を、その発生原因にかかわらず、全て同年度に属する損益として認識する建前を採用している。それゆえ、契約解除などは、その民事法上の効果にかかわらず、当該事実が生じた年度において過年度の収益の喪失による損失を発生させる原因に過ぎない。

しかし、このような理解に立っても、契約の解除を理由とする更正の請求を認める国税通則法23条2項の適用可能性について未だ疑義が残る。この点につき、立案担当者は、次のような解釈を展開する¹⁴⁵⁾。すなわち、同規定は国税一般についての更正の請求の手続を包括的に定めたものに過ぎず、現実当該請求を認めて減額更正を行うか否かは、個々の税法の規定ないしは解釈に左右されることになる。既述の通り、契約解除などに基因して経済的成果が喪失された場合に現年度調整を求める計算原理が法人税法においては採用されており、その限りにおいて国税通則法23条2項の適用は遮断される。ただし、課税物件が本来帰属する納税者への課税替えや帳簿書類の押収などによる認定課税がなされた場合における更正の請求については、法人税についても当然に認められるべきである。

141) 渡辺淑夫『法人税解釈の実際—重要項目と基本通達—』(中央経済社、1989年)195頁。

142) 戸島利夫「費用及び損失の計算に関する通則」税経通信35巻11号69頁(1980年)。

143) 昭和55年5月15日付直法2-8「法人税基本通達等の一部改正について」。

144) 戸島・前掲注142)68-69頁、戸島利夫「法人税基本通達等の一部改正について(その一)」税協37巻7号25頁(1980年)、渡辺淑夫『逐条解説 法人税基本通達等の一部改正について』(大蔵財務協会、1980年)53-54頁。

145) 戸島・同上・69頁、渡辺・同上・54頁。

以上のような課税当局の解釈姿勢は、上記通達によって新たに提示されたものではなく、国税通則法の制定に関する答申が公表された頃から採用されてきたものであるといえる。さらに、当該通達の標題に「前期損益修正」と付されていたことから推察するに、当該通達の立案過程において、企業会計原則が参照されていたことが窺われる。当該通達が企業会計原則を参照して法人税法における課税所得計算を決定した背景には、税制簡素化の一環として昭和42年に創設された企業会計準拠主義（法税22条4項）の存在が関係しているものと解される。とはいえ、企業会計準拠主義の創設は、あくまで税制簡素化の一環として¹⁴⁶⁾、可能な限り課税所得計算を企業の自主的判断に基づく適正な会計処理に委ねるという見地から行われたものであって¹⁴⁷⁾、課税所得計算の調整方法に影響を与えることを意図していなかったことには留意が必要である。

8 平成18年度改正及び平成23年12月改正一更正の請求制度の精緻化

8-1 平成18年度改正

国税庁は、ゴルフ会員権の贈与に伴い負担した名義書換料の取得費該当性を肯定した最高裁判決¹⁴⁸⁾を受けて、争訟を提起した納税者のみが救済され、同様の法解釈に基づき課税を受けた他の納税者が救済されないのは公平ではないとして¹⁴⁹⁾、過去5年分遡って減額更正により所得税の還付を行う（納税者に対しては、申告期限1年以内であれば更正の請求を求め、申告期限から1年を超えていれば職権による減額更正の嘆願を慫慂する）対応¹⁵⁰⁾

146) 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」（昭和41年12月）42-44頁、塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信22巻5号2-5頁（1967年）、藤掛一雄「法人税法の改正」国税庁『改正税法のすべて（昭和42年度版）』（日本税務協会、1967年）75-76頁、清水延晏「法人税法の一部改正について」税経通信22巻8号99頁（1967年）、西原宏一「法人税法の一部改正」税務弘報15巻8号74-75頁（1967年）。

147) 大蔵省企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和41年10月）総論一・二。

148) 最判平成17年2月1日集民216号279頁。

149) 武田監修・前掲注6) 1431頁。

150) 国税庁「相続・贈与により取得した資産を譲渡した場合の譲渡所得の取得費について」（平成17年2月）。同資料については、右山昌一郎「受贈財産の譲渡にお

を図った後、所得税基本通達60-2の新設を通じて従来の取扱いを変更した¹⁵¹⁾。

当該対応を契機として、平成18年度改正(平成18年政令第132号)により、国税庁長官による法令解釈が更正又は決定に係る審査請求若しくは訴えについての裁決若しくは判決に伴って変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公表されたことにより、当該課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知ったことが更正の請求に係る後発的理由に加えられることとなった(税通令6条1項5号)¹⁵²⁾。なお、当該理由に基づく更正の請求に対する減額更正は、課税物件の帰属者の変更と同様、除斥期間の特例の適用対象外とされた(税通令24条4項)¹⁵³⁾。そのため、両事由を理由とする更正の請求については、更正の請求期間と減額更正に係る特別の期間制限との不一致が残存することとなった。

8-2 平成23年12月改正

国税通則法制定当時から更正の請求期間と減額更正の除斥期間との間に不一致が存在していたため、いわゆる嘆願という非公式の手続を通じて課税当局に減額更正を求める実務慣行が長らく存在していた。平成23年12

ける取得費の範囲～ゴルフ会員権の名義書換料に係る最高裁勝訴判決を基として～」税理48巻6号42-43頁(2005年)参照。

- 151) 平成17年6月27日付課資3-7ほか2課共同「『租税特別措置法(株式等に係る譲渡所得等関係)の取扱いについて』等の一部改正について」。
- 152) 青木孝徳ほか『改正税法のすべて(平成18年版)』(大蔵財務協会, 2006年)679頁〔松崎啓介〕。裁決若しくは判決に伴う法令解釈の変更として更正の請求が認められる範囲を巡る議論については、碓井光明「租税法における実体的真実主義優先の動向—更正の請求の拡充及び固定資産税課税誤りの救済—」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』(信山社, 2007年)23-25頁参照。
- 153) 法令解釈の変更が適用対象外とされた理由について、武田監修・前掲注6)3797頁は、「無制限に遡及して減額更正をすることとすれば、数十年も遡及しなければならぬ場合もあり得ることから、国と納税者との間の権利関係の早期安定に反すると考えたからであろうか」と推論する。他方、課税物件の帰属者の変更が適用対象外とされた理由(Ⅲ6-2)と同一の理由によるものであると理解するものとして、谷口・前掲注136)143-144頁、大阪地判平成28年8月26日判時2329号30頁、大阪高判平成29年3月17日税資267号順号12997がある。

月改正（平成23年法律第114号及び平成23年政令第382号¹⁵⁴⁾）においては、こうした不透明な実務慣行を解消し、納税者の救済及び制度の簡素化を図る観点から¹⁵⁵⁾、更正の請求期間が1年から5年に延長され（旧税通23条1項）、減額更正の除斥期間との不一致が解消されることとなった。当該改正趣旨を踏まえ、過年度分についても更正の除斥期間内であれば更正の請求を受容するため、更正請求書と基本的に同様の様式による「更正の申出」という運用手続が設けられた¹⁵⁶⁾。

上記期間延長に伴い、適正かつ効率的な税務執行を確保するための法整備がなされた¹⁵⁷⁾。第1に、更正の請求期間と減額更正期間が一致したことを受け、減額更正の除斥期間終了間際になされた更正の請求への適切な対応を可能にすべく¹⁵⁸⁾、除斥期間終了日前6か月以内になされた更正の請求について、更正の請求日から6月を経過するまで更正することができることと

154) 平成23年12月改正の経緯については、青木丈「国税通則法抜本改正（平成23～27年）の経緯」青山ビジネスロー・レビュー5巻2号1頁（2016年）も参照。

155) 納税環境整備PT「納税環境整備PT 報告書」（平成22年11月25日）8頁、吉沢浩二郎ほか『改正税法のすべて（平成24年版）』（大蔵財務協会，2012年）221頁〔大柳久幸=金澤節男〕。また、政府税制調査会納税環境整備小委員会座長の手による解説資料として、月刊「税理」編集局編『納税者権利憲章で税制が変わる！』（ぎょうせい，2011年）35-40頁、三木義一「《資料》国税通則法改正関係」青山法学論集54巻4号89-92頁（2013年）も参照。

156) 税制調査会「平成23年度税制改正大綱」（平成22年12月16日閣議決定）34頁。「更正の申出に対する更正をする理由がない旨のお知らせ」は、審査請求ないし取消訴訟の対象となる「処分」（税通75条1項，行訴法3条2項）への該当性を否定されている。国税不服審判所裁決平成25年1月17日裁決事例集90集28頁，国税不服審判所裁決平成25年11月27日裁決事例集93集355頁，東京地裁平成30年3月13日訟月65巻8号1228頁，国税不服審判所裁決平成30年5月10日裁決事例集111集129頁参照。さらに進んで、更正の申出を受けてなされた減額更正処分について、それが請求人による減額申出額の一部のみを認めるものであったとしても、当該処分の取消しを求める利益が存しない、との判断がなされている。国税不服審判所裁決平成25年12月19日裁決事例集93集29頁参照。国税庁の内部資料によれば、上記お知らせには処分性がないため、不服申立てに係る教示文の添付がなされないこととされている。なお、更正の申出ができる期間を経過した場合であっても、申出事項が当然に課税標準等又は税額等を減額すべきものであるときは、更正の処理を行うこととされている。国税庁個人課税課・前掲注9) 第4章第2節3(2)(イ)参照。

157) 吉沢ほか・前掲注155) 222頁及び225頁〔大柳=金澤〕。

158) 同上・225頁〔大柳=金澤〕。

された(税通70条3項)。第2に、更正の請求に係る証明書類の添付に関して、昭和37年度改正において「添付するものとする」と規定されていたものを「添付しなければならない」と改正することで、添付義務の明確化がなされた(税通令6条2項)。当該改正の背景には、「添付するものとする」との規定振りを根拠に証明書類の添付のない更正の請求を却下しえない旨判示した裁判例¹⁵⁹⁾の存在や、更正の請求の処理が遅延する原因の大半が証明書類の不備であるという事務運営の現状¹⁶⁰⁾があったことが窺われる¹⁶¹⁾。第3に、更正の請求手続を利用した悪質な不正還付請求を未然に防止すべく¹⁶²⁾、故意に偽りの記載をした更正請求書を提出する行為について、処罰規定(1年以下の懲役又は50万円以下の罰金)が設けられた(旧税通127条1号)。

他方、更正の請求範囲を拡大する重要な改正が各税法においてなされている。従来、当初申告時に選択した場合に限り適用が認められる措置に関して当初申告時に選択がなされていない場合、実体的違法又は計算誤りに該当せず、更正の請求は認められないこととされてきた。しかし、そうした措置の中には、同措置の目的及び効果や課税の公平の観点から事後選択を認めても問題がない措置も含まれているとして、一定の措置について当初申告要件を廃止し、修正申告又は更正の請求を通じた事後選択が認められた¹⁶³⁾。ただし、事後選択を認めることで、税負担の軽減を通じた政策目的の達成を図るという趣旨を没却するおそれがあるインセンティブ措置(設備投資に係る特別償却など)に加え、課税の公平を確保しえなくなるよう

159) 大阪地判昭和52年8月2日行集28巻8号808頁。

160) 更正の請求に関する事務については、請求から3か月以内に処理することが目標とされてきた。当該標準処理期間を超えて処理されたものの多くは、添付書類の不備により、その補正に時間を要したものであるとされる。財務省「令和元事務年度国税庁実績評価書」(令和2年10月)20頁参照。

161) 吉沢ほか・前掲注155)222頁〔大柳=金澤〕。

162) 同上。

163) 同上・227頁〔大柳=金澤〕。当初申告要件が廃止された措置について所要の事項の記載又は所要の書類の添付を一切不要とすると、課税当局側に金額の立証責任が転換するところ、要件を充足しているか否かの確認ができない場合も想定されることから、一部の措置を除き、これらの手続が履践されている場合に限り適用が認められることとされた。同上・89頁〔櫻井淳〕及び163頁〔椎谷晃ほか〕。

な後知恵による有利な選択を可能とする措置(各種引当金など)については、当初申告要件が維持された¹⁶⁴⁾。

さらに、控除等の金額が当初申告の際に記載された金額に限定される旨の定めがある措置について、当初申告時に計算誤りなどがある場合であっても、当該定めに基づき、更正の請求による控除額の事後的増額は認められていなかった。しかし、単純な記載誤りに基因する過少な所得税額控除について更正の請求を通じた事後的増額を認めた最高裁判決¹⁶⁵⁾を背景として、修正申告又は更正の請求により適正に計算された正当額まで当初申告時の控除額を増額することが認められた¹⁶⁶⁾。他方、当初申告要件が維持された租税特別措置のうち、適用金額を法人税額の一定額を上限とする一定の税額控除制度についても、控除額の制限が部分的に緩和された。改正前においては、確定申告書等(租特2条2項27号)に記載された全ての事項を基礎として計算された正当額が控除限度額とされていたため、法人税額が増加しても適用額の増額は認められていなかった。改正後は、正当額の計算基礎となる事項が確定申告書等の添付書類に記載された特定の事項とされたため、それ以外の事項の金額に変更があった場合には、修正申告又は更正の請求を通じた適用額の増加が認められることとなった¹⁶⁷⁾。

164) 同上。両措置について当初申告要件を維持した理由が説得力に欠けている点を具体的に指摘しつつ、当初申告要件を維持した真の理由が税務執行の効率性確保にある可能性を指摘するものとして、藤岡祐治「判批」法学協会雑誌130巻9号2105-2106頁(2013年)参照。なお、これらの措置に一見該当する租税特別措置法上の投資税額控除が当初申告要件の廃止対象となっていることにつき、損金経理要件の有無が黙示的に線引きの基準とされている可能性が指摘されている。多田雄司「更正の請求、更正期間の改正を巡る実務処理」租税研究763号133頁(2013年)参照。これに対して、三木義一「租税手続法の大改革—平成23年度税制改正における国税通則法の改正」自由と正義63巻4号39頁(2012年)は、租税特別措置については当初申告要件が一律に維持されたことを明らかにする。

165) 最判平成21年7月10日民集63巻6号1092頁。

166) 吉沢ほか・前掲注155) 227頁〔大柳=金澤〕、志場ほか編・前掲注27) 367頁。

167) 同上・171-172頁〔松代孝廣ほか〕。

Ⅳ おわりに

以上、日本の課税所得計算調整制度の変遷を克明に描き出すことにより、従来の解釈論において看過されてきた課税所得計算調整規定の改正経緯及び立案趣旨が明らかにされた。

第1に、決算調整事項を遡及的調整によって変更することが確定決算からの乖離を招くため認められないとの学説は、昭和34年に法人税法に更正の請求制度が導入された際、納税者自身に過大申告の是正を認める機会を与えることが納税者の権利保護に繋がるとの趣旨の下、特定の決算調整事項についても更正の請求の対象とされたことで、部分的に放棄されたといえる。

第2に、更正の請求事由たる「法律の規定に従っていなかったこと」が納税者の意図が働く余地のない項目に関してなされた事実と反する処理及び法令に反する計算に限定され、「計算誤り」も納税者の意図が働く余地のない項目に係る計算上の誤謬と記載上の誤謬に限定されることが明らかになった。このような更正の請求事由を相当に限定する条文理解は、昭和34年度改正において法人税法に更正の請求制度が導入された際に採用され、その後昭和37年度改正により個別法上の更正の請求制度が国税通則法に集約された際にも引き継がれた。

第3に、法律行為の無効確認又は取消しに関する所得税法上の課税所得計算調整規定において法律行為の無効確認については経済的成果の返還が調整要件とされながら、法律行為の取消しについては経済的成果の返還が明文上要件とされていないことについて特別な意図はなく、このような調整要件の差異が法律行為の無効確認についてのみ経済的成果の喪失を明文上の要件としていたドイツ租税調整法5条5項に倣って上記規定が立案されたことに端を発することが明らかになった。

今後の解釈論においては、以上の諸点を含め、本稿において明らかにされた課税所得計算調整規定の立案趣旨及び改正経緯を踏まえた議論が求められよう。学説及び裁判例における課税所得計算調整論の動向については、

課税所得計算調整規定の立案趣旨及び改正経緯を踏まえた検討を別稿にて
予定している。