

〔論 説〕

## 納税者の権利確認 —最近の税務訴訟から—

税理士  
山 田 俊 一

はじめに

税務訴訟のデータ分析

税務争訟の手續

- 1 行政段階の救済
- 2 司法における納税者の権利救済

補佐人制度の創設

- 1 平成 13 年税理士法改正以前の実情
- 2 補佐人就任を認めなかった例
- 3 税理士法の改正による補佐人制度

税理士と弁護士との協働事例

- 1 事実の概要
- 2 訴訟の提起
- 3 争 点
- 4 争点に関する当事者の主張
- 5 原告が行った立証の方法
- 6 判決の概要
- 7 検 討
- 8 本判決の意義

むすび

## はじめに

我が国は租税国家である。財産権の保障の一方で国民に納税義務が課せられ、経済取引には必ずといって良いほど、また、家計にも租税が密接に関係する。しかし、法に定められた以上に、租税を負担することはない。課税実務では、取引や事実を法に当てはめて解釈し、負担すべき税額を決定することとなり、この解釈の如何によって負担する税額は増減する。最近の例では、ストックオプションが給与所得か、一時所得のいずれに該当するかが争われ、各地の裁判所では判断が分かれたが、結局、最高裁で給与所得と判断されている<sup>1)</sup>。給与所得であれば一時所得の約2倍の所得税負担をしなければならない<sup>2)</sup>。1つの事実の解釈により、少なからず租税負担が変わるのである。

筆者は2007年1月より早稲田大学大学院法務研究科の租税法のアカデミック・アドバイザーとして、ゼミを開講している。過日の2001年には税務訴訟において税理士と弁護士が協働する補佐人制度の導入に際して、日本税理士会連合会の担当者として法改正に携わり、2006年12月には自ら補佐人を務めた訴訟にて、幸運にも勝訴(確定)した経験を有する者である。これらを背景として、税理士と弁護士の協働によって、勝てない裁判の代表ともいわれた税務訴訟がどのように変わってきたのか、最近の納税者と課税庁との法的紛争の変化を紹介したい。

## 税務訴訟のデータ分析

それでは最近の税務訴訟のデータを見てみよう。

---

1) 最判平成17年1月25日民集59巻1号64頁。

2) 一時所得では所得の2分の1のみを総所得金額に合算するためである(所得税法22条2項2号)。金子宏『租税法(第12版)』(弘文堂, 2007年)167頁, 216頁参照。

図表 1<sup>3)</sup>

平成 年度	訴訟終結 件 数	国敗訴 件 数	納税者 勝訴率
10	445	25	5.6%
11	430	26	6.0%
12	397	22	5.5%
13	404	33	8.2%
14	346	33	9.5%
15	473	53	11.2%
16	478	57	11.9%
17	559	52	9.3%
18	447	80	17.9%

以上を踏まえると、最近の税務訴訟の概要は、次のとおりである。

訴訟の発生件数は年間 400 件程度

平成 12 年以前の納税者勝訴率（国の敗訴率）は 5% 前後

最近では次第に上昇し、波があるものの平成 18 年では 17.9%

弁護士と税理士が協働した事件の、納税者勝訴率は 45%<sup>4)</sup>

このような状況については、以下のように色々な見方があり得る。すなわち、納税者の主張が裁判所で認められる割合が、高くなったもののまだ低いという見方や、反対に、課税庁の処分は公平かつ適正でなければならないのに、高い敗訴率は異常で課税庁の処分は安定性を欠いているという見方、また、裁判所が納税者の主張に耳を傾けるようになり、これが本来の姿である

3) 平成 10 年度から平成 17 年度分につき、国税庁編『第 129 回国税庁統計年報書』（大蔵財務協会，2003 年）24 頁，『第 131 回国税庁統計年報書』（大蔵財務協会，2005 年）26 頁，平成 18 年度分につき、国税庁ホームページ<<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm>>（2008 年 3 月 3 日最終アクセス）参照。

4) 税理士の全国組織である「TAINS」の業務に携わっておられる朝倉洋子税理士は、TAINS のデータベースにて「補佐人税理士」を検索すると、収録判決は 102 件（2007 年 7 月 30 日現在）あり、納税者の勝訴率は 45% であると述べられている。ただし、勝訴した関係者が提供した事例が多いということも考慮される。〔朝倉洋子発言〕「租税争訟の課題と展望」税理 50 巻 13 号 115 頁（2007 年）。

という見方などである。以下ではこのような税務訴訟の仕組みと、環境の変化を観察してみよう。

## 税務争訟の手續

行政の仕事は国民生活の多くに係わりその範囲は広いが、行政を支える費用を調達する租税の課税と徴収の仕事は、毎年大量に発生する<sup>5)</sup>のが大きな特色である。そして課税とその徴収は公平を期さなければならない。そのため税務署は税務調査を行い各種の課税処分をする業務を行っている。いうまでもなく税務署は租税行政組織であり、法律の定めに従った処分をすることが求められる。そこでは経済的取引や家庭内の出来事の実を、租税法規に当てはめて解釈を行い、課税の有無や税額が決定される。しかし、変化の激しい社会の出来事を、法律に当てはめることは容易ではない。また、法律の解釈自体に色々な見解があることや、最も少ない納税を願う納税者と、徴収側の課税庁との立場の違いがあることから、常に適切な処分が行われるとは言い難いのが実情である。このため、課税庁の処分に対する納税者の不服もかなりの数に上る<sup>6)</sup>。そしてその最終的な解決は裁判所による司法判断であるが、一般の行政を相手とした救済手續の原則的な仕組みとは相当に異なることに注意する必要がある。すなわち、行政に対する不満があるとき、国民は、原則としては、行政を相手とした不服申立てをすることも、直ちに取消訴訟をすることもできる(自由選択主義、行政事件訴訟法8条1項)のであるが、税務においては、処分の取消しを求める訴訟は原則として、不服申立てを経た後でなければ提起することができないという、特別な紛争解決の方法を採用しているのである(不服申立て前置主義、国税通則法115条1項、地方税

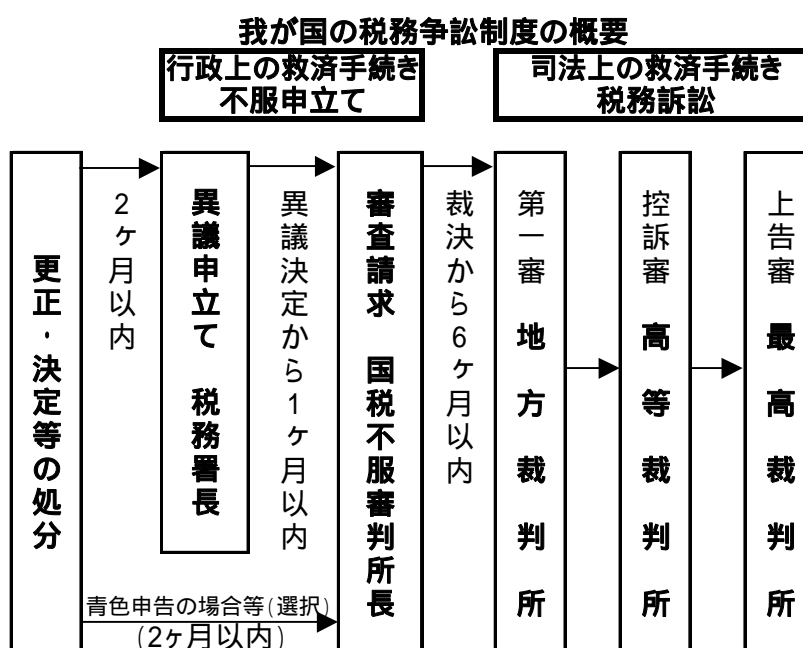
---

5) 所得税の申告書提出者数2,349万4,000人、申告納税者(納税人員)823万3,000人(2006年度)、法人税は普通法人だけで283万社(2005年度)、相続税4万5,152件(2005年度)。国税庁ホームページ・前掲注3)参照。

6) 2006年度の「異議申立て」処理件数は4,027件で、請求の認容件数は10.2%の411件、「審査請求」の処理件数は2,945件で、認容件数は12.3%の361件であった。納税者の課税庁に対する不服申立ては結構多く、また、救済件数も772件とその割合も高いのが特徴である。国税庁ホームページ・前掲注3)参照。

法 19 条の 12，関税法 93 条）。さらに，原則として異議申立て・審査請求という 2 段階の手続を前置することとしている（国税通則法 115 条，75 条 3 項・4 項 1 号）。税務が相当に技術的，専門的であることが，その理由として挙げられている。以上をまとめると，税務争訟の手続きは下図のようになる。

図表 2



## 1 行政段階の救済

### (1) 異議申立て

最初の手続きである異議申立ては，原処分庁の税務署長に対し，異議申立書を提出して行う（国税通則法 75 条 1 項 1 号，81 条 1 項）。税務署では，担当者を交替させて審理が行われる。毎年の発生数は約 4,000 件で，その救済率は 10%<sup>7)</sup>である。処分を行った課税庁に異議を申立てるのであるから，自ら下した処分を違法とする異議決定が出にくいのは事実であり，このような救済率に止まるのであろう。筆者は 2007 年 9 月に法人税の異議申立てをしたが，その処理に当たるのは連絡調整官という職責にある者で，申立て後に筆者と面会して納税者の主張を確認し，個人的にはその申立ての趣旨と主

7) 前掲注 6) 参照。

張を理解するが、課税庁の立場からは認めるわけにいかないとのことであった。結局、棄却の通知を受け取ることとなった。更正処分を受ける際に課税庁の担当者からも、異議申立ては認められないとの示唆を受けていたので、棄却は予想の範囲内であった。この他にも同じような例を経験していたため、行政内部での審理を行う仕組みに限界を感じたものである。これらについて考えられる原因は次の2点である。

審理は納税者に対して更正処分を行った税務署内で行われ、処分を行った者以外の職員が担当するが同じ署内の職員である。このため、中立な立場で、公正かつ客観的な判断が下せるとは言い難い。

審理を行う税務署は、国税不服審判所長のように税務通達と異なる解釈により異議決定をすることが、原則として認められない(国税通則法 99条1項参照)。よって、納税者が通達の内容を争う場合には、次の段階である審査請求に進まざるを得ない。

以上により異議申立てには、もともとの更正処分を追認するような結果に陥りやすいという、大きな限界があると言えよう。

## (2) 審査請求

国税不服審判所は国税庁が設置する特別の機関である。国税庁長官の持つ権限のうちから、租税法規に基づく処分についての審査請求に関する裁決権を分離し、その裁決権を国税不服審判所長に与え、執行機関の国税局や税務署から独立した第三者的立場を有しているのが特色である(国税通則法 78条)。審査請求人の正当な権利利益の救済を図るとともに、併せて税務行政の適正な運営を確保するのがその目的とされている。

審査請求の審理は職権主義で、担当審判官1名と参加審判官2名以上により実施され、審理が終わると審判官の合議により議決(過半数の意見)し、国税不服審判所長はこの議決に基づいて裁決を行い、請求人と原処分庁に裁決書の謄本が送達される。この判断は行政内部の最終判断であり、主な内容は次のとおりである。

裁決に不服がある納税者は、訴訟によりさらに争うことができる。

原処分庁は、裁決に不服があっても訴訟の提起はできない。

原処分を取り消し、一部変更する裁決に反して、原処分庁は、以後、同一事情のもとで同じ理由に基づき、取り消された原処分と同じ処分を

することができない（国税通則法 102 条）。

裁決では、審査請求に理由がないときは棄却し、理由があるときは原処分の一部、全部を取消、又は変更するが、請求人に不利益となる変更はできない（国税通則法 98 条 2 項）。なお、従来、国税審判官は国税庁に属する税務官僚がその殆どを占めていたので、その判断につき独立性に問題があるとして批判があった。これに対する措置<sup>8)</sup>として 2007 年 2 月に税理士・弁護士・大学教授などを対象として審判官 10 名の公募が行われた。応募者 39 名の中から税理士 4 名が採用されている<sup>9)</sup>。民間の税務専門家が加わることで、公平な立場での審理が行われ、審判所の独立性が高まることが期待されている。

## 2 司法における納税者の権利救済

行政段階における納税者と課税庁との紛争が解決されず、なお納税者が課税庁の主張による租税負担に不服がある場合は、訴訟を提起することとなる。我が国では米国やドイツにあるような、租税事件を専門に審理する租税裁判所は設けられていないので<sup>10)</sup>、税務訴訟も一般の司法裁判所に提起される。

8) 国税不服審判所が改革に着手した背景には、自由民主党の司法制度調査会における議論があった。同調査会には 5 つの小委員会が設けられ、その 1 つである「経済活動を支える民事・刑事の基本法制の整備に関する小委員会」（棚橋泰文小委員長）において、準司法手続の改革について議論され、国税不服審判所も、行政不服審査型の準司法手続の 1 つであることから検討の対象とされている。2006 年 11 月 5 日の司法制度調査会分科会において、税理士会と国税不服審判所が意見を陳述している。税理士会は「国税不服審判所が納税者にとって有用な機関である」ので、「時代に適合するための改革」が必要であり、それには「国税不服審判所の基本理念及び公正手続確保の観点から、執行機関と裁決機関との分離を明確化」すべきであり、具体的には「執行機関（国税局・税務署）の職員からのローテーション人事の是正」、「税理士を審判官に任用すること」を述べている。

審判所側からは、「審判官の実務は法解釈だけでなく事実認定を行わなければならないので、民間専門家を任用することは難しい」、あるいは「人事ローテーションの話があったが、職員はそれぞれの立場を踏まえて仕事をしているので問題ない」等の反論が述べられた。

議員の反応では、「国税不服審判所が第三者性をもつべきであるという意見は重要であり、この点について人事・権限・審判官任用の面から述べられた意見は当然の主張」（早川忠孝議員）、「事実認定の実務は役人しか出来ないというのはおかしい。必要なら弁護士を任用してもよい」（柴山昌彦議員）などの意見が示された。自民党における議論が契機となり、国税不服審判所に改革の兆しが見えてきたと思う。日本税理士政治連盟会報「日本税政連」428 号 3 頁（2007 年）。

9) 速報税理 26 巻 22 号 4 頁（2007 年）。

10) 諸外国の税務訴訟制度については、水野忠恒『租税法（第 3 版）』（有斐閣、2007 年）

そして、この税務訴訟は、長い間、勝てない裁判の代表ともいわれていた。しかし冒頭に紹介したように現在では、案件の増加とともに内容も、国と対等に勝負ができるまでになって、その様子が変わっているのである。ここにいたる理由は何であろうか、以下にその理由を挙げてみよう。

今まで不問にしてきたことを、課税庁が積極的に課税してきたこと。

すなわち従来はグレーゾーンのケースで、「疑わしきは課税」しなかったが、疑わしきは課税する方向<sup>11)</sup>に税務当局の方針が変化したこと。

企業にとって争わざるを得ないケースが増えてきたこと。

法的な根拠が十分でないまま更正され、これをそのまま受け入れると取締役が株主代表訴訟で損害賠償請求を受けることになりかねない<sup>12)</sup>。

税務訴訟のサポート体制が整ってきたこと。

租税に詳しい弁護士が増えるとともに、税理士が裁判所の許可なしに補佐人に就任できるようになり、税理士と弁護士の協働が可能となったこと、また、納税者の立場からの学者の鑑定意見が出るようになったこと。

租税紛争解決のインフラ整備が進んだこと。

行政事件訴訟法の改正により、住所が東京、大阪以外の納税者であっても租税事件を多く扱う東京、大阪地裁で審理を行うことができるようになったこと(行政事件訴訟法12条4項)。これにより、必ずしも租税に詳しくない地方の裁判所を避け、専門的なスタッフが揃う両地裁にて審理が可

---

95 頁参照。

11) 例えば武富士事件(東京地判平成19年5月23日 Lexis 判例速報21号118頁)がそうである。消費者金融会社「武富士」の元会長と妻が、1999年12月に長男に贈与した外国法人の株(会長夫妻がオランダに設立した武富士株の保有会社の株式)に対する約1,330億円の追徴課税処分をめぐり、長男が処分取消しを求めた訴訟である。長男が贈与を受けた1999年当時の税法では、国内に住所がない場合は、国外財産の贈与には課税されないと規定(2000年1月より改正法が施行され、課税の対象)されていた。当時、長男の住所は香港にあったが、国は「贈与税回避目的で外形的に香港にいただけで、生活実態の伴う住所は国内にあった」と主張。法廷では長男の事実上の「住所」が国内にあったかが争点となった。裁判所は、長男は贈与前後の3年半の間で、約65%を香港で生活しており、国内には26%程度しかいなかったことを認定した。その上で長男は香港にいれば贈与税が課税されないことを認識していたと認められると、香港居住が課税回避目的だった可能性を指摘する一方、居住目的は事実上の住所を決めることに関して決定的な影響を与えないと判断して、長男の請求を認容した。

12) 国税ではないが東京都銀行税訴訟(東京高判平成15年1月30日判時1814号44頁)がその例である。〔小畑良晴発言〕特別座談会「租税争訟における問題点を探る」税経通信886号65頁。



能となった。

以上が環境変化の主な理由で、税務の現場は以前とは相当に異なっているのである。

「疑わしきは課税」とする課税処分は、法律の根拠が十分でなく法的安定性に欠け、これを甘んじて受け入れることは、税務損失として財産が流出することとなる。従来とは異なり今後は、株主利益の面からも許されなくなるだろう。そうするとこれを最終的に解決するには、課税庁の決定が違法である旨を主張し、処分を取り消す旨の判決を得なければならない。租税争訟は極めて専門的であり、また技術的であるから、納税者自らがこれを行うことは極めて困難であり、ここに、訴訟手続は弁護士、事実関係の整理は税理士が、事実の法律への当てはめは、弁護士と税理士が共に行うという協働の形が現れてきたのである。

## 補佐人制度の創設

### 1 平成 13 年税理士法改正以前の実情

ここで補佐人について、平成 13 年以前の状況を振り返って眺めておこう。課税庁の手厚い訴訟体制<sup>13)</sup>に対して、原告である納税者をサポートする体制は十分なものとはいえなかった。その第一は訴訟法上の代理人は弁護士のみであり、税理士は訴訟に参加することが困難であったことである（弁護士代理の原則、民事訴訟法 54 条 1 項）。税理士が税務訴訟で納税者に関与して出廷および陳述をするためには、民事訴訟上の補佐人になるより方法はなかった。「補佐人」とは、当事者、法定代理人、または訴訟代理人とともに裁判期日に出頭し、これらの者の陳述を補足する者<sup>14)</sup>、専門的知識が必要な陳述

---

13) 訟務官という職があり、平成 12 年当時の資料では、全国の国税局に訟務官室が置かれ、被告である国の指定代理人として事務官を含めて約 250 名が税務訴訟に従事していた。国の利害に関係のある訴訟についての法務大臣の権限等に関する法律により、職員が訴訟に参加することが可能であり、多くの場合は 5 名程度が指定され、法廷において活躍している。筆者は当時、課税庁の訟務体制について、「日本一の税務訴訟に関する法律事務所」と呼んだことを記憶している。

14) 伊藤真『民事訴訟法（第三版再訂版）』（有斐閣、2006 年）128 頁参照。

を補足するために認められている。

しかし、この民事訴訟法上の補佐人に関しては、裁判所の認可が必要であり(民事訴訟法60条1項,2項),申請してもその就任が必ずしも認められるものではない。また、課税庁もその就任に反対していたのである。

## 2 補佐人就任を認めなかった例

補佐人就任を認めなかった裁判例<sup>15)</sup>として、消費税の仕入れ控除否認処分の取消訴訟がある。税理士を補佐人とする許可申請について、裁判所の決定の大要は次のとおりである。

「本件訴訟の争点は、主に消費税法解釈の法律問題であって、……そもそも、法律の専門家である弁護士を訴訟代理人として選任することによって行うものであり、本件訴訟においては……当事者平等原則保障のため、訴訟代理人を選任している原告に対し、さらに税理士たる補佐人を許可すべきであるとする事情は、これを認めることはできない」。

すなわち、租税法の解釈は法律の専門家である弁護士が行えば事足りるもので、税理士の専門能力は必要がないとの立場であった。

## 3 税理士法の改正による補佐人制度

平成13年法律第38号により、税理士法2条の2<sup>16)</sup>が新設された。これにより、税理士が補佐人として税務訴訟に出廷することができることとなった。

ここでは、改正に至った経緯について確認しておきたい。弁護士など業務を独占する資格業についても規制改革の対象とし、特に司法制度改革が検討されていた、1999年11月9日に開催された政府の「規制改革委員会」による公開討論<sup>17)</sup>の記録が、筆者の手元に保管されている。テーマは「司法書士、

---

15) 京都地決平成7年8月18日税務訴訟資料213号419頁。消費税の仕入れ控除否認処分の取消訴訟(京都地判平成13年3月30日判タ1061号119頁)における補佐人就任の申請を却下した決定である。

16) 税理士法2条の2

第1項 税理士は、租税に関する事項について、裁判所において、補佐人として、弁護士である訴訟代理人とともに出頭し、陳述をすることができる。

第2項 前項の陳述は、当事者又は訴訟代理人が自らしたものとみなす。ただし、当事者又は訴訟代理人が同項の陳述を直ちに取り消し、又は更正したときは、この限りでない。

17) 第14回規制改革委員会議事概要(1999年11月9日)首相官邸ホームページ<

<http://www.kantei.go.jp/jp/gyokaku-suishin/dai14/0120gaiyou.html>>(2008年3月3

弁理士，税理士の訴訟代理等について」であり，国民が司法を容易に利用できるよとの観点から議論が行われた結果，税理士法の改正がなされた。そこで，その際の議論の様子を簡単に紹介したい。

### （１） 基調報告

規制改革委員会では，業務独占資格全般について見直しの作業を行っている。今日の公開討論会で取り上げた司法書士，弁理士，税理士の訴訟代理等についての問題はその中でも特に重要な課題であると認識している。……（弁護士の）隣接職種については，双方参入が可能なように閣議決定を４回繰り返している。……この独占という弊害を資格の分野においても見直すことが今日の議論の焦点である。……弁護士と隣接する職種として，司法書士，税理士，弁理士の３資格を取り上げ，これらの資格者の資質・能力をどう活用していくかを検討する。

### （２） 出席者による意見陳述

#### 主婦連合会副会長

弁護士の隣接資格である他の資格の訴訟代理等について，利用者の立場から意見を述べたい。……税理士の出廷陳述権については，裁判官は租税の専門教育を受けているわけではないので，一定の範囲で陳述権を認めてもよい。課税者側では国税庁職員が代理人として出廷することが許されているが，消費者側は弁護士しか代理人として出廷できない。税理士の出廷陳述権を認め，課税者側と消費者側の裁判における不均衡を是正すべきである。

#### 日本税理士会連合会

税理士も裁判所の許可を得ることなく，出廷し意見を述べることができるようにすべきである。税に関する訴訟は，国と民との間での訴訟であり，和解はなく判決で白黒を明確につけなければならない。……原告と被告は訴訟上対等であるところ，国側には税務執行官が裁判所を補佐する裁判所調査官制度や，国を代理する指定代理人制度があるが，納税者には，納税者の立場を主張できる弁護士は数が少なく，税務に精通しているものはさらに少ない。これでは国側と民側で対等となっているとは

言えない。その結果として国側の勝訴率は95%にもなっている。

税理士に出廷陳述権が与えられれば、

ア) 税務を熟知している専門家の協力により、迅速な裁判進行が可能になる。

イ) 弁護士と協力し訴訟に参加することにより法廷での不平等が改善される。

日本弁護士連合会

弁護士は、高度な知識と素養をテストする司法試験に合格して所定の司法修習を修了した上で弁護士登録をして、その上で厳格な職業倫理を課している弁護士法の下に規律され、また、自治権を背景として、職務の独立性が完全に保障されている。この厳格な資格とか規律の維持は、国民の権利保護の観点から不可欠であり、こうした制度的な担保がないままに隣接資格者に訴訟代理権を付与することは、かなり困難なことではないか。

法務大臣官房司法法制調査部長

訴訟に関与する者は訴訟法の知識と、高いモラルを持っている者に限る必要がある。それぞれの専門資格制度はその専門性を十分に果たすべく整備されており、現在の資格制度を前提とした慎重な検討が必要になる。各士業の方々が努力し、能力がある者が多いのもまた事実ではあるが、制度的に担保されていないままに、国民の権利義務を左右する訴訟代理を認めるわけにはいかない。

以上のような議論を経て、税理士法が改正された。その後の納税者勝訴率の推移は冒頭に述べたところである。

## 税理士と弁護士との協働事例

それでは、弁護士と税理士が協働して成果をおさめた事例として、実際に筆者が補佐人を務めたケースを紹介しよう。

消費税更正請求を否とする通知処分取消訴訟であり、2006年12月8日

に納税者勝訴の判決が下され、そのまま国側が控訴せずに確定した事件<sup>18)</sup>である。筆者は原告会社の税務を受任していた友人税理士に代わって、異議申立て、審査請求、訴訟の補佐人を務めた。異議申立て、審査請求までは筆者と筆者事務所スタッフの税理士が担当し、訴訟にあっては弁護士2名が訴訟代理人、前述税理士2名が補佐人を務めた。事件の内容は消費税の確定申告において計算の誤りの有無が争われたもので、納税者自身が自己の計算に誤りがあると主張したのに対し、課税庁がその計算に誤りはないと主張した。課税庁が計算の誤りを指摘する通常の訴訟と異なる珍しい事件でもある。

## 1 事実の概要

### (1) 事実経過

イ 原告 X は首都圏において 20 数店のスーパーマーケットを営む会社である。

ロ 平成 16 年 4 月 1 日から施行された「総額表示」以前で、商品価格の表示は税抜き価格であった時のことである。X のそれぞれの店では商品販売代金受領時には

レジにて税抜きの商品価格を合計し、  
この合計額に消費税率 5% を乗じ、  
その際、1 円未満の端数はこれを切り捨て、  
これを消費税として商品代金に加算して合計額を表示、  
顧客から合計額を受領する。

以上のシステムを全店において採用していた。

レシートの例	野菜	298	
	飲料	358	
	総菜	895	
	新鮮魚介類	258	
	合計	1,809	
(0.45 円を切捨)	消費税	90	代金総額 1,899 円

18) 東京地判平成 18 年 12 月 8 日判タ 1248 号 162 頁。筆者が税務事例 39 巻 4 号 33 頁(2007 年)に寄稿したものを引用している。

ハ X に関与する A 税理士は、消費税導入時から X の税額の収受方式に適合している消費税法施行規則 22 条 1 項（積上げ計算方式。平成 15 年改正前のもの。）を選択した。

ニ X は、各店舗の日々の売上と収受した消費税額を区分して A 税理士に報告し、A 税理士は 1 円未満を切り捨てた消費税額の合計を集計し、これを基礎とする課税標準額、納付すべき消費税額、ならびに参考事項欄に規則 22 条を適用する○印を記載した消費税の確定申告書を作成し、申告していた。

ホ X の店舗数は業務の拡大に伴って増加したが、各店舗において商品および収受した消費税額をそれぞれ区分した記録を保管していた。

ヘ X 各店舗は、1 日の入金額を各店舗ごとの預金口座に入金していた。規模の大きい本店のみ、商品代金と消費税をそれぞれ別の口座に入金、他の店舗は商品代金と消費税の合計額を 1 つの口座に入金していた。

ト A 税理士の担当事務員は、以下のように入力した。

本店については

預金 / 売上（税抜き）  
/ 仮受消費税

他の店舗については

預金 / 売上（税込み）

すなわち、上記ハの選択により他の店舗についても本店と同様の区分をして入力をしなければならぬところ、税込み金額にて入力されてしまった。一方、各店舗には日々の商品代金と預かった消費税の金額の明細は保管されていた。

チ A 税理士が使用する会計ソフトは財務と消費税の処理が連動する方式で、消費税の計算については総額計算方式と積上げ計算方式の選択が可能であり、事務担当者も積上げ計算方式を選択するため、該当欄にチェック印をしていた。そしてこの選択により、ソフトが自動的に積上げ計算方式による集計を行うものと誤信していた。

リ 会計ソフトにより消費税申告書を作成、本来はすべての店舗について積上げ計算方式に拠るべきところが、本店については積上げ計算、他の店舗では総額計算という 2 つの方式が混在する内容となってしまった。

又 税務調査が実施され、選択している規則 22 条と異なる計算方式であることが指摘される。

ル すべての店舗について規則 22 条により計算すると、年 200 万円程度の過大申告となった<sup>19)</sup>。

ヲ 平成 15 年 7 月期については「計算に誤り」があるので過大となった部分の金額の減額を求めて更正の請求（国税通則法 23 条 1 項）を、それ以前の 4 課税期間分は更正の請求が可能期間をすでに経過しているので、いわゆる「嘆願書」による還付請求（国税通則法 56 条 1 項、地方税法 17 条）を行った。

ワ 所轄の T 税務署長は更正請求を棄却。その理由は、法令で認められている積上げおよび総額計算方式により計算されているので、いずれも適法であり、計算の誤りに該当しないとのことであった。

## （2）不服申立て

カ X はこれを不服として、異議申立て書を原処分庁の T 署長に提出。しかし、上記ワの理由により棄却。

コ 舞台は国税不服審判所に移り、審査請求書を提出。独立性のある審判所の法的判断を期待したが、残念ながら請求は棄却された。裁決における判断の骨子は以下のとおりである。上記ワの理由のほかに、納税者の消費税にかかる申告が、規則 22 条による積上げ計算規定に基づいたものであると認めるには、

商品代価と、これに課されるべき消費税相当額とに区分して領収する場合に、

その消費税額に相当する 1 円未満の端数につき、切り捨て、切り上げ、四捨五入の処理をし、

19) イメージは次のとおり。

10 円の商品を 10 個買うに当たり、

1 個ずつレジにて精算し 10 回に分けて購入すると、各精算時の消費税額は  $10 \text{ 円} \times 5 = 5 \text{ 銭}$  1 円未満切り捨てにより 0 円。10 回あわせても 0 円である。

10 個まとめて買うと  $100 \text{ 円} \times 5\% = 5 \text{ 円}$  となる。

各レジでは の積上げ計算のシステムに拠っているため、消費税を 0 円とするところ、により  $105 \text{ 円} \times 100 / 105 \times 5\% = 5 \text{ 円}$  として、申告・納付したこととなる。

このような計算方式の違いにより、過大納付となった。

その端数処理をした後の消費税額に相当する額を基礎として課税標準額に対する消費税額を計算した申告書を税務署長に提出することが必要である。

「申告書参考事項欄」への規則 22 条適用ありとの表示により、その事業者の全店舗について積上げ計算規定を適用して計算する旨の法令の規定はない。

とは当然である。見過ごすことができないのは、である。すなわち、規則 22 条を適用するには、端数処理を行い、正確に計算を行ったところの金額を記載しなければならないとし、これをしない場合は総額計算方式を選択したものとみなすと結論づけていることである。つまり、審判所は、完璧な計算を行い、誤りのない数値を記載しないと規則 22 条の適用は認められないと言うのであるが、これは現実的ではない。そのために誤りの是正措置が設けられているのであって、更正の請求はまさにその例である。については、納税者の申告書における意思表示を全く無視するもので、承服することのできない見解である。

なお、審判所は、請求人の訴えとこれに対する原処分庁の反論を簡潔に整理し、一覧表にまとめるなど大変親切であった。しかし、前述の ~ の適用要件を創設するなど、その棄却とする理由については到底、納得できるものではなかった。これらのことはおおよそ予想していたことであったが、いざ、目の前に判決書が送付されてくると、行政内部の権利救済手段では、やはり駄目であったか、結局は裁判所にて決着をつけねばならないのか、租税行政庁に対して第三者的要素を持つと言われている審判所への期待は、限界があるとの思いが湧いてきたのを記憶している。

そして納税者の理解を得て出訴することを決意し、筆者の事務所のパートナーである弁護士とチームを組んで訴訟手続を進めることとなった。

## 2 訴訟の提起

さて、何処の裁判所に訴状を提出するかである。原告を所轄する税務署は神奈川県 T 署であり、本来の管轄裁判所は横浜地裁である。一方、行政事件訴訟法が改正され、東京地裁に提訴することも可能であった（行政



事件訴訟法 12 条 4 項）。検討の結果，租税事件の扱いが多い東京地裁に訴状を提出することとなった。

筆者には東京大学名誉教授である金子宏教授から戴いた言葉がある。冒頭に述べたように筆者は日税連において，税務訴訟の補佐人制度導入に関する業務を行った経験を有するが，運動の結果，補佐人制度が導入されることになったとき，教授から「良い弁論をするように」との指導を受けたのである。裁判は弁論主義であり，主張は明快な論理と筋道を正しく立て，争点を明確にしなければならないと理解したものであった。そしていよいよ実践の時である。加えて自らの主張を証拠によって裏付けるといふ地道な作業が始まった。

#### （1） 訴状の作成

弁護士 2 名と税理士 2 名の 4 人のチームを組んで，訴訟の提起である。

まず税理士より消費税の申告に当たっての「計算の誤り」に関して，当初の申告内容，課税庁の処分などのこれまでの事実関係と，行政段階における不服申立てに関する納税者の主張，その裏付けとなる判例，これに対する原処分庁および国税不服審判所の判断の内容，その棄却にいたる理由を詳細に開示した。

弁護士はこれら事実関係に目を通した後に，「計算の誤り」のそもそもの原因はいかなるものか，まずこれを明らかにする必要があるとの意見を表明。

により，原告の申告書を作成した関与税理士に対して，改めて以下の事実の確認作業を行った。

会社が選択した積上げ計算方式による消費税計算方法を行う各店舗のレジスター，および税理士事務所使用の会計ソフトの機能

税理士事務所事務担当者の会計ソフトの機能に関する理解の程度，操作の実際

この結果，会社の選択に基づいた消費税額の計算（積上げ計算方式）を税理士事務所の担当者が行うとするも，会計ソフトの機能に対する理解不足と，誤認による操作により，本来の計算とは異なる税額が算出された経緯が明確になり，これを主張の大きな裏付けとすることとなった。すなわち人為的なミスが存在に，光を当てたのである。

次なる検討点として、当初の申告は消費税の計算方法について、要素の錯誤による無効の主張が可能かどうかを議論。結果、これも主張として記載することに決定。

～ に基づいて「更正すべき理由のない旨の通知処分」の取消を求める訴状が弁護士により作成された。加えて原処分庁の異議決定、国税不服審判所の裁決で用いられた論旨につき、租税法での解釈が妥当でない旨の意見書を税理士が作成し、訴状に添付して2005年12月15日に東京地方裁判所に提出。

## (2) 被告の反論(準備書面(1))

2006年3月23日に被告より準備書面が提出され、請求の原因への認否と、原処分庁の通知処分は適法である旨の主張がされた。主な適法性に関する内容は次の3点であった。

積上げ計算方式と、総額計算方式のいずれも選択可能であり、原告は自らの選択によって店舗ごとに計算方法を選択しているため、国税通則法23条1項1号の「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」、または、「当該計算に誤りがあったこと」のいずれにも該当しない。

原告が確定申告書の「参考事項」欄に、積上げ計算方式の適用がある旨を記載しているが、この記載は原告主張のように、確定申告が積上げ計算方式の適用を選択した旨の申告内容を示すものでなく、行政庁の事務処理上の便宜のために設けられたものに止まる。

積上げ計算方式の適用を受けるべく経理処理をしながら、総額計算方式により確定申告を行ったことは、客観的に明白かつ重大な錯誤とはいえない。

## 3 争点

以上の訴状と答弁書により、争点が以下のとおり明らかとなった。

原告が、課税標準額に対する消費税額を、確定申告書に規則22条の適用ありと記載しつつ、一部の店舗(規模の大きい本店)につき積上げ計算、他の店舗については総額計算方式により計算して申告した。その場合に、全部の店舗について積上げ計算方式によって計算することが正しいとして、計算に誤りがあること、記載された課税標準や税額が法令に従っていないことを理

由にして、更正の請求が認められるか否か。

#### 4 争点に関する当事者の主張

##### (1) 第一準備書面の作成

さて、被告の準備書面(1)に対する反論である。この段階になると4人のチームメートの事件に対する意識が揃い、全員によるスムーズな議論が可能となった。被告主張の各項目について整理を行い、反論および原告主張の論旨の強化を行った。主な内容は次の5点であり、5月24日に裁判所へ提出。

前述2の被告の主張は、原告納税者の顧客との取引、当該申告と申告書の記載上も積上げ計算方式を選択していることを無視したもので、論理を飛躍させて結論に結びつけている(弁護士)。

被告の論理に従うと、積上げ計算方式において「足し算」や「引き算」を誤った場合は「計算の誤り」となるが、足し算をするところを誤って「かけ算」をしてしまった場合は、たまたま総額計算方式の結果と適合することを理由に、すべからく「かけ算」を選択したこととなり、「計算の誤り」となり得ないこととなる(弁護士)。

前項の前者も後者もパソコンのインプットミスに変わりがなく、前者の場合には更正の請求が認められ、後者の場合は更正の請求を認めないのは、甚だ不合理である(全員)。

被告は消費税の計算方式に積上げ計算、総額計算方式があり、その選択は事業者任せられているというが、その選択は確定申告書の「参考事項欄」に、積上げ計算方式の適用「有り」に○印をつけて意思表示を行うしか途はなく、申告内容そのものであり、決して行政の便宜ではない(税理士)。

原告は顧客との取引、レジスターにおける1円未満の端数の税額未満切り捨てとするシステムを採用し、当初から一貫して積上げ計算方式を採用しており、総額計算方式を選択していない。原告の依頼を受けた税理士事務所担当者のインプットの誤りにすぎず、総額計算方式を採用する意向はなく、結果的に総額計算方式を採用しているという被告の主張は、到底認めることはできない(税理士)。

##### (2) 被告の再反論(準備書面(2))7月19日

被告の代理人が全員交代し、原告の第一準備書面に対する反論がなされた。

27 頁にもおよぶ長文であるが、従来の主張を敷衍・補足したものであった。その主な内容は、更正の請求の要件充足性が大きな争点であるとし、本件は更正の請求の要件を満たさない<sup>20)</sup>とするものであった。

消費税額の計算は総額計算方式が原則的な方法で、積上げ計算方式を例外的な計算方式とし、両方式を許容している。その方式を適用して計算しているのであれば「法律の規定に従っ」たもので、計算に誤りがない。

その計算が原告の選択と異なったとしても、計算の結果、あるいは確定申告書における「参考事項欄」の記載によって、その事実を通知する、いわゆる観念の通知であり、納税者の意思表示と見ることはできない。

積上げ計算方式を採用する要件を備えていれば、申告に際して意思表示する必要もなく、申告において消費税額の計算方式に関する意思表示が存在するという原告の主張は失当である。

以上により、選択の錯誤無効という議論を挟む余地はなく、「計算に誤り」がなく、更正の請求の要件を満たすものでない。

### (3) 第二準備書面の作成

被告準備書面(2)に対する原告側の反論である。被告の反論には新しい主張はなく、これまでの補足であったが、その論旨は原告にとって到底採用できるものでないので、きちんと反論を行う必要があった。主な内容は次のとおりであり、2006年10月4日に裁判所に提出した。

上記4については、積上げ計算方式は消費税法の委任を受けた施行規則に定めがあり、本則上の制度である。被告主張にある原則・例外関係は存在しない(税理士)。

消費税額の計算方式の選択は、表意者が積上げ計算方式の適用を受ける目的(意欲して)でなされるものであり、意思表示である。観念の通知であり錯誤無効という議論を含む余地がないとする被告の主張は失当である(弁護士)。

原告は一部の店舗について積上げ計算方式、その他の店舗については総額計算方式を選択したのではなく、その他の店舗についても積上げ計算方

---

20) 最判昭和62年11月10日判時1261号54頁を引用している。後掲注26)も参照。その後、錯誤を認めるのは最判平成2年6月5日民集44巻4号612頁。後掲注27)も参照。

式により消費税額を計算しようとしたところ、税務会計ソフトの誤った操作により、総額計算方式と同じ結果を表示するに至ったもので、「総額計算方式に基づいて消費税額を計算」したものでない（弁護士）。

被告が引用する最高裁昭和 62 年判決の事件は、納税者に確定申告時において選択の機会が与えられ、一旦選択した方法を後にその選択内容を覆したというものであり、本件のように積上げ計算方式を行うために、各店舗においてposシステムとレジスターを準備し、顧客から消費税の収受に際して積上げ計算方式を採用している場合に、当てはまるものではない（税理士）。

以上が 4 人の専門家の仕事ぶりであった。この後、被告より準備書面（3）が提出され、双方の主張が出そろったので結審となり、12 月の判決を待つこととなった。

訴状や準備書面作成の各場面において、4 人と原告関与税理士を含めて会議を持ち、夕刻より始めて 21 時、22 時になることもしばしばであった。そうして弁論の趣旨が整うと、実際の文書作成は弁護士が担当し、その案を全体にて確認するという作業を行った。

面白かったのは判決の検索方法の違いであり、それぞれが利用可能なデータベースを用いて実施したことである。原告被告共々相当数の判決を引用し、その解釈についての丁々発止のやりとりが行われている。関連する判決を探すことはデータベースのおかげで大変楽であるが、これを読み込み、論点を見つけて本件に当てはまるかどうかの検討は、根気の要る作業であった。チームを組まないと適切かつ有効な論旨の展開、すなわち良い弁論はできなかったのではないかと思う。

## 5 原告が行った立証の方法

さて、一旦申告した確定申告書に計算の誤りがあるとの主張には、証拠が無ければならない。そしてこれは X 自身が行う必要がある。異議申立ての段階から、訴訟を起こさざるを得ないものと考えていたので、入念に準備を行い以下の証拠となる現物を用意することとなった。規則 22 条による計算方法を選択していること、この方法によらない計算は誤りであることの立証がポイントである。

### 全店舗における顧客へ発行したレシート

各年におけるレシートの現物を収集し、そこには商品対価の合計に5%を乗じて1円未満を切り捨てていることを提出(審査請求のときに提出、審判所も確認、法廷でも争いが無かった)。すなわち、原告は規則22条による消費税計算を前提とした会計設備を設置し、これを選択したことを明らかにした。

上記の計算方式と消費税の受領が適法であることを確認する裁判例

幸いなことに同様の事件が存在した。「スーパーマーケットOK」事件<sup>21)</sup>であり、レジにおける代金決済時に、商品の単品ごとに消費税率を乗じ、1円未満を切り捨てた方式が、適法かどうか争われた例である。判旨が「小売業者等において、販売する複数商品の一括代金決済において、本体価格分の合計額とこれに対する消費税相当分とを区分して領収し、消費税相当額の1円未満の端数処理をした時は、その取引の実体に即して右規則22条1項の適用があり、右の複数商品の一括代金決済において、観念的に単品ごとに本体価格と消費税相当額を区分し、単品ごとに消費税相当額の1円未満の端数処理を行うことを認める趣旨のものでないことは明らかである」としているのを引用し、の計算方法の適法性を裏付けた。

### 消費税確定申告書

Xは消費税の課税方法の選択に付き、規則22条を適用する旨の記載をしていることの証拠を提出。

### 会計ソフトの積上げ計算方式選択に関する画面

#### A 税理士の申述書

どのように原告の売上が帳簿に記載したか、消費税の集計をどのように具体的に行ったか、会計ソフトへのインプットにより、自動的に規則22条に従った計算が可能であるとの思いこみなどを記載し、計算方法の選択誤りが有ったことを申述した。

以上のようなやりとりを踏まえ、2006年12月8日に判決が下されることとなった。

---

21) 東京高判平成12年3月30日判時1715号3頁。

## 6 判決の概要

期待と敗訴の心配が入り交じった時が過ぎ、判決が下された。判示事項の概要は次のとおりである。

原告は、本件課税期間において全店舗で本体価格の合計額と消費税額とを別個に表示して受領している。また、各取引時の本体価格の合計額から算出された消費税額等の端数処理を行い、その金額をレシートに表示するレジスターを採用していた。これらの事実からすれば、原告は積上げ計算要件を満たすように事務処理の対応をしていたものと認められる。

積上げ計算方式を選択した場合には、総額計算方式を選択した場合と比較して取引数の増加に対応して消費税額は低くなる。原告は魚介類販売を業とし、経営する複数の小売店舗において販売を行っていたものであり、小口取引を極めて多量に行う企業であることからすれば、あえて積上げ計算要件を満たす処理を行っていた原告において、総額計算方式を選択して確定申告をする合理性は見だし難い。

原告は、消費税の確定申告書の「規則 22 条 1 項の適用」欄の記載につき、「有」欄に○印を記載しており、本件確定申告時に少なくとも一部の店舗については積上げ計算方式を利用する意思が明確にされていたことが認められる。

消費税法施行規則 22 条 1 項においては、同条項による計算方式の選択に当たり、積上げ計算要件のほか特段の要件を定めていない。また、被告が主張するように、正しく計算された消費税額相当額を確定申告書に記載して提出しなければ、その適用が制限されることを明文で定めた法規もない。これにより、本件確定申告において算出された消費税額の記載ではなかったとしても、そのことから、直ちに納税者が本件確定申告において積上げ計算方式を選択しなかったものとはいえず、被告の主張は採用できない。

以上によれば本件確定申告は、原告の経営する全店舗の消費税額につき、消費税法施行規則 22 条 1 項所定の積上げ計算方式を選択して申告し、本来であれば、「端数を処理した後の消費税額等を基礎として」計算すべきであったにもかかわらず、コンピュータが介在することによって、たまたま誤って当該店舗の本体価格と、当該取引で受領した消費税等相当額の合計額

から総額計算方式で算定された消費税額を逆算するのと、同様の計算をしてしまったものであるから、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等の「計算に誤りがあったこと」に該当するといえる。

被告は、原告が本件確定申告において本店に際しては積上げ計算方式、その他の店舗については総額計算方式によって、それぞれ各規定に従った計算を行っており、計算過程に誤りもないとして、「計算に誤りがあったこと」に当たらない旨主張する。しかしながら、消費税額の算出においては納税者に計算方式の選択が委ねられていることからすれば、その納税者の選択の自由を無視して、納税者がその選択した方式とは別個の法律に規定された計算方式により計算された数額と結果においてたまたま一致したことを理由に、国税通則法 23 条 1 項 1 号の「計算に誤りがあったこと」の要件に該当しないと判断することはできないというべきであり、被告の上記主張も採用できない。

## 7 検 討

「計算に誤りがあること」とはどのようなことを指すのであろうか。申告書に記載される課税標準額は、事業年度における数多くの取引の総計であり、本来的にはこれらの数値について、違算や記録違いがあった場合には、当然にこれらは「誤り」となり、国税通則法 23 条にいうところの「誤り」に該当するという考え方もあり得ることとなる。

一方、法人は継続体であり、このような「誤り」は事後の事業年度において修正計算されることにより是正されるので、あえて更正の請求をして是正する必要もないという立場も存在する。

これをどのように扱うかであるが、継続する事業を対象とする個人の事業所得や法人税については、事後の是正措置に委ねるのが、国税の安定性や手続きの簡素化の立場から望ましいとするのが自然であろう。そうすると、申告書における税額計算過程における書き間違いや違算、ならびに、選択された会計処理の方法や租税法上の処理方法に基づかない計算については、事後の修正計算の可能性は無いので、税額が過小の場合は増額の修正申告、税額が過大となった場合は更正の請求により、修正する必要が生じることとなる。

この問題について考察を深めるため、裁判例をいくつか検討する。



（1） 外国税額控除の違算事件<sup>22)</sup>

事件の大意は、次のとおりである。

経理担当者が法人税の確定申告において、外国税額控除制度の適用を受けるに当たり、配当金明細書にタイ語で記載されていた文言の意味を誤認又は誤読し、そのうちの一部である課税対象部分のみを受取配当金額として別表六（五）<sup>23)</sup>に転記し、その金額を基礎として控除税額計算を行った結果、外国税額控除が正当金額より少なくなり、納付すべき法人税額が過大となったとして、更正の請求をすることができるか否かを争点とする事件。

裁判所の判断は、以下のとおりである。

外国税額控除制度の趣旨に照らせば、別表六（五）に記載された控除限度額を限度とする控除対象外国法人税の額に拘束力を認め、その算出過程における国税通則法 23 条 1 号事由に起因する更正の請求を許容しないとすることも、合理的な解釈であるというべきである。

他方、控除対象法人税額を算出した後の加減乗除の誤りや転記誤りは更正の請求によって是正し得るのであるから、上記解釈が明らかに不当な結果を招くものであるとまではいえず、法 69 条 13 項後段は、確定申告書別表に記載された控除対象外国法人税額に拘束力を認めて、事後的にこれを増額することを禁じたものと解さざるを得ないから、その限度で更正の請求をなし得る範囲が制約されたとしてもやむを得ないというべきである。

つまり、申告書における加減乗除や転記誤りは更正の請求の対象となるが、外国税額控除は、別表六（五）に記載された金額を限度として控除されるため、これを誤ったとしても、事後にはこれを救済することはできないと判示したのであって、言い換えれば申告書上において明白に計算違いと転記誤りがあるときは、更正の請求の対象となるとの判断である。したがって申告書の背景にある基礎的な判断や、違算はその対象には含まれないとの考え方で、かなり限定した捉え方である。

---

22) 大分地判平成 18 年 2 月 13 日 Lexis 判例速報 8 号 142 頁。

23) 「控除対象外国法人税額等の計算に関する証明書」のことをいう。

(2) 仕入れ税額控除方式の選択を変更することの可否事件<sup>24)</sup>

事件の概要は、次のとおりである。

原告は土地付き建物分譲を営む事業者であり、非課税売り上げである土地と課税売り上げである建物分譲の双方を有していた。このような場合、仕入れ税額控除については、課税資産の譲渡のみにかかるもの、非課税資産の譲渡にかかるもの、両者に共通するものの三者に区分し、それぞれの区分に対応させて控除を行う個別対応方式(以下、「個別法」という)が有利となる。しかし、これをせず一括比例配分方式(以下、「比例配分法」という)により仕入れ税額控除税額を計算して確定申告を行った上で、この計算方法は誤りで納付すべき消費税額が過大であるとして更正の請求をしたが、税務署長はこれを認めなかったため、出訴に及んだ事件である。

争点<sup>25)</sup>は個別法と比例配分法とで、納付すべき消費税額に多額の差異が生じた場合に、更正の請求が認められるかどうかである。

裁判所の判断は、以下のとおりである。

個別法では全額控除されるべき課税資産の譲渡等にだけ要する課税仕入等についても、比例配分法ではその課税割合分しか控除されないことから、この点だけをみれば、右の個別法に比べて不利な結果となることは避けられない。

全体の控除額は、比例配分法の控除額を2億円近く上回り、したがって納付すべき消費税額にも2億円近くの差異が生じることとなる。

区分経理を行っている事業者は、確定申告の時点で両方式によって納付すべき消費税額がそれぞれいくらになるかを計算し得るのであって、右のような顕著な差異が生じる場合、納税者がより負担の低い個別法を選択することには何らの制限がない。

他方、比例配分法には、個別法に比してより計算が簡便であるという利

---

24) 福岡地判平成9年5月27日行政裁判例集48巻5=6号456頁。なお、堺澤良「判批」ジュリ1145号121頁(1998年)。

25) 本件では上記記載の争点のほか、原告の係争課税期間における消費税の仕入れ税額控除税額の計算方法として、一括比例配分方式を適用できるかが争われたが、裁判所は「一括比例配分方式の適用は、その事業形態によって適用が許されたり許されなかったりするという性質のものではない」と判示して、原告のような土地付き建物分譲業者についても、適用が可能としている。

点があるのであるから、両方式の長所・短所を勘案した上で、そのいずれを選択するかを当該事業者の判断に委ねるとすることに何ら問題はない。

比例配分法による税負担額が個別方式による場合に比べて大きくなる場合であっても、両方式の選択が納税者の任意に委ねられている以上、その不利益を甘受するものとして同方式を選択したとみるほかはない。

筆者は原告が2億円という多額の不利益を甘受して、比例配分法を選択したとはとても思うことができない。しかし裁判所の判断<sup>26)</sup>は、選択が任意であり、納税者が一旦、選択した方法は事後に変更することはできないとしている。更正の請求による納税者の救済については、極めて消極的であり、納税者の権利を救済する国税通則法 23 条の趣旨に、適合するものでないとみるほかはない。

(3) 措置法 26 条の概算経費控除選択を取り消し、実額計算による修正申告が認められるかどうか争われた事件<sup>27)</sup>

この事件は従来判断を変更した事件である。その大要は医師の社会保険診療報酬にかかる事業所得の金額の計算において、措置法 26 条の概算経費控除を選択して申告したが、後日に自由診療報酬に計算の誤りと申告漏れがあったことにより、修正申告を行ったが、その際に当初の概算経費控除方式を取りやめ、実額収支計算にて事業所得を求めたところ、課税庁はその撤回を認めずに更正処分をしたので、この処分の取消しを求めて争われたものである。

第一審の福岡地裁<sup>28)</sup>は、修正申告を機会として、経費の算定方法を変更して経費を増加させても、国税通則法 19 条 1 項の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是認できるとして、原告の主張を

26) この判断の先例として最判昭和 62 年 11 月 10 日判時 1261 号 54 頁がある。社会保険診療報酬概算経費控除（租税特別措置法 26 条）を選択して申告した医師が、後日に実額収支計算の結果、概算経費額が実額に比べて少なく、申告所得税額が過大であるとして更正の請求をしたところ、措置法の適用について「概算によるか実額によるかは、納税者の選択に委ねられており」、措置法 26 条の「規定に従い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が概算による控除額を超えているとしても、そのことは法律の規定に従っていないことが、又は計算に誤りがあったことのいずれにも該当しない」と判示している。

27) 最判平成 2 年 6 月 5 日民集 44 卷 4 号 612 頁。前掲注 20) も参照。

28) 福岡地判昭和 60 年 9 月 24 日訟月 32 卷 6 号 1295 頁（被告控訴）。

認めた。

控訴審の福岡高裁<sup>29)</sup>は、課税庁の主張を受け入れ、原告が確定申告において概算経理を選択した以上、その後の修正申告において実額経費に変更することを許容すべき根拠はない等として、本件処分を取り消した第一審判決を取り消した。

上告審では

「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37条1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」と解するのが相当である。」……「税額を増加させるものであり、修正申告の要件を充たし、概算経費選択の意思表示の撤回が有効になされたものとして、本件修正申告は適法というべきである」と判示して、原審の判決を破棄した。

税額を増額させる修正申告の場合においてではあるが、当初の納税者が行った選択を撤回し、計算の誤り(錯誤)を是正する途を開いて、課税庁の処分を違法と判断したのである。

以上のように、判決における計算の誤りの是正の是非の考え方をみてきたが、納税者の選択に委ねられている事項については、事後の変更は原則として認めず、税額が増加する修正申告に限定してこれを認め、納税者の利益となる減額更正の場合においては、申告書に明白な違算や転記違いがある場合はこれを計算の誤りとして是正を認め、これ以外の場合は是正を認めないとの、極めて限定した扱いがなされているようである。

## 8 本判決の意義

本判決における新鮮な判断は次の点であると考えている。

第一は原告の計算方法の選択の認定である。

規則22条の積上げ計算方式を選択した場合には、総額計算方式を選択し

---

29) 福岡高判昭和63年6月29日訟月35巻3号535頁(被控訴人上告)。

た場合と比較して取引数の増加に対応して消費税額は低くなる。原告は魚介類販売を業とし、経営する複数の小売店舗において販売を行っていたものであり、小口取引を極めて多量に行う企業であることからすれば、あえて積上げ計算要件を満たす処理を行っていた原告において、総額計算方式を選択して確定申告をする合理性は見出し難いと認定している。

これは納税者の立場に立てば当然のことであり、積上げ計算方法の要件を満たすレジシステムを採用し、商品の代価と収受した消費税額を明確に記録していた原告が、税額を増額させる総額計算方式を採用することはあり得ないことを受け止め、理解された結果の判断であり、不利益を甘受すべきとした福岡地裁平成9年判決と大きく異なる点である。

#### 確定申告書に記載した納税者の意思表示の効果

第二の点は、申告書における規則22条の適用の有無の表示欄に、「有」として○印を記載した意思表示の効力を認めていることである。複数の税務処理が認められている場合に、そのいずれを選択するかは納税者の任意であるが、選択の意思表示がなされると、その選択した方法による計算が法令に基づいた計算となるのであって、他の方法による計算がなされたときは、その計算は誤りとなる。判決では「原告は、消費税の確定申告書の「規則22条1項の適用」欄の記載につき、「有」欄に○印を記載しており、本件確定申告時に少なくとも一部の店舗については積上げ計算方式を利用する意思が明確にされていたことが認められる」と述べ、原告の選択の意向は明確であったと認定している。消費税の確定申告書記載事項の効力を判断したものとして、最初のものではないかと思う。なお、この点に関する課税庁の主張は、当該○印は行政上の便宜であって参考事項に止まり、○印があるからといって、すべての店舗について積上げ計算方式を選択したものではないというものであった。

以上のほか、課税要件明確主義の立場から、積上げ計算方式は被告が主張するように、正しく計算された消費税額相当額を確定申告書に記載して提出しなければ、その適用が制限されるとの主張について、明文で定めた法規もないとして退けている点も評価される点であろう。

## むすび

国を相手とする争いは、結構大変である。被告の代理人には訟務検事をはじめとして、現職の税務官僚である5名程度の訟務官が付き、被告を勝たせよう、あるいは負けさせないと大いなる努力が払われるのである。このような強力な相手方を向こうに回して対等に勝負するのは、骨の折れる仕事である。できれば争いを避けて通りたいところである。しかし、納税の義務とその履行は当然であるが、課税庁の処分につき、これはおかしい、納税者として納得できないと感じたときは、信念を持って主張を貫かなければならない。我が国は法治国家であり、租税の争いは最終的には司法の場で解決されるが、その結果の帰趨如何を怖れずに、譲れないと思ったときは行動を起こすべきであると思う。租税法の解釈は時代と共に変化を見せ、租税行政は後追いにならざるを得ない宿命にあり、また、行政にも誤りがあることは否定できない。これを是正するのは司法の役割なのである。

筆者は現在、国税不服審判所にて審理中の法人税の事件を抱えている。棄却の判決が出た場合は提訴することを予定している。経験を生かしてチームワーク良く、事件に対処していきたいと考えている。

で紹介した事件は幸いにも納税者の勝利となり、国は控訴せずに勝訴が確定した。その原動力は納税者の固い信念は当然のこととして、弁護士と税理士の隣接する職種である専門家同士の連携も大きな要素であったと思う。

なお、本事件は判決が確定したのでその効力により、係争年度といわゆる嘆願書により還付を求めた4課税期間のうち、係争年度と前年の課税期間の2年分の過大となった消費税額が還付された。その前の3課税期間分は除斥期間<sup>30)</sup>により、還付されなかった。

---

30) 租税法律関係の早期確定のため、更正・決定・賦課決定等をなしうる期間が制限されている。金子・前掲注2) 641頁参照。