



## 第3款 更正又は決定

### 法第24条 更正

**第24条** 税務署長は、納税申告書の提出があつた場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従つていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する。

※「納税申告書」=法2条6号、「課税標準等又は税額等」=法19条1項

#### 細目次

要旨	1501	③ 推計による更正	1541
沿革	1502	(2) 法人税法関係	1551
注釈	1524	① 清算中の事業年度の所得税額等の控除不足額の更正	1551
1 更正(決定)の意義及び性格	1524	② 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正の特例	1552
(1) 更正の意義	1524	③ 青色申告書等に係る更正	1553
(2) 更正・決定の法的性格	1525	④ 推計による更正	1553の2
(3) 仮装及び租税回避行為等の意義とその否認	1525の4	(3) 相続税法関係	1553の2
2 更正をする場合及び更正をする事項	1525の7	① 義務的修正申告書を提出しなかつた場合の更正	1553の2
(1) 更正をする場合	1525の7	② 後発的事由による更正の請求に基づく更正に伴う更正	1553の2
(2) 更正をする事項	1525の9	③ 相続税法の特則により新たに贈与税の申告書を提出すべき要件に該当することとなつた場合の更正	1553の3
3 更正(決定)のための調査	1526	(4) 地価税法関係	1553の3
(1) 調査の意義	1526	(5) 租税特別措置法関係	1553の3
(2) 調査の方法等	1527の2	(6) 輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律関係	1553の4
(3) 事前通知及び関与税理士の意見陳述	1531の4	(7) 租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律関係	1553の6
(4) 調査手続の不履行及び違法な調査手続	1531の17	5 違法な課税処分と国家賠償	1553の6
(5) 調査結果の通知	1539		
4 更正に関する特則	1539の3		
(1) 所得税法関係	1539の3		
① 更正をすべき事項に関する特例	1539の3		
② 青色申告書に係る更正	1540		

〔コメ通一四〕

#### 要旨

① この条は、納税義務者が申告した課税標準等又は税額等が税務署長の調査したところと異なるときに、税務署長がその調査したところにより課税標準等又は税額等を是正する処分、すなわち「更正」について、規定している。

② 申告納税方式による租税は、納税義務が成立すると、第一次的には納税義務者の申告により納付すべき税額が確定することを原則としているが、その申告に係る課税標準等又は税額等の計算が、法律の規定に従っていないときその他正当でないときは、課税の適正・充実を期

一五〇一

## § 24 沿革

する観点から、これを正当額に修正変更する権能を国において確保しておかなければならない。その権能の発動形式が、「更正」の処分である。

〔3〕 このように、更正は、納税義務者の申告した課税標準等又は税額等が税務官庁の調査したところと異なる場合に、税務官庁が第二次的に納付すべき税額等を確定する処分であつて、この更正により、既に納税義務者の申告によつて確定されていた税額等は、増加し、又は減少する。納付すべき税額を増加させる更正は「増額更正」と、納付すべき税額を減少させる更正は「減額更正」と呼ばれる。

〔4〕 更正は、次条に定める「決定」と並んで、申告納税方式の租税について、税務署長が行う税額等の確定手続であるが、決定は納税義務者が申告書を提出しなかつた場合に行われる処分であるのに対し、更正は、申告により一応納付すべき税額等が既に確定している場合に、税務署長がこれを修正する処分であるという点が、大きく異なっている。

〔5〕 税務署長は、更正又は決定をした後に、さらにその確定税額等を修正、変更する処分を行うことができるが、この処分を「再更正」といい、第26条において規定している。

〔6〕 なお、納税義務者は、更正の処分について不服があれば、不服審査及び訴訟の手続により争うことができる（第8章 不服審査及び訴訟を参照のこと。）。

## 沿革

〔1〕 更正に関する規定は、国税通則法の制定前においては、申告納税方式をとる国税ごとに、それぞれ個別税法において定められていたが、その内容は、現行の国税通則法の取扱いとは若干異なっていた。

例えば、損失（欠損）で納付すべき税額がない旨の申告書の提出があつた場合において、調査の結果所得金額及び納付すべき税額のあることが判明した場合に、その申告に係る事項を直し改める処分を、所得税法では申告の「更正」と呼び、法人税法では、課税標準及び税額の「決定」と呼んでいた。現行国税通則法においては、「更正」のなかに包含される。

また、国税通則法制定前の法人税法においては、欠損金額の更正は、欠損金の繰戻しによる還付の請求が行われた場合に限り行うこととされていたが、国税通則法では、そのような限定はせず、繰戻し還付請求がない場合でも行うこととしている。当時においても、所得税法では、損失申告書に記載されたその年の純損失の金額は、すべての場合に更正の対象となっていた。

〔2〕 このような更正又は決定の手続については、一に税務官庁がする手続であること及び税目のいかんによつて特に手続に差異がないところから、できる限り一括して国税通則法に規定を設けるのにふさわしいと考えられ（昭和36年7月「国税通則法の制定に関する答申」の説明58頁）、当時各税法にばらばらに置かれていた更正に関する規定が、国税通則法において、整備統合された。

なお、各税目による個別の事情から必要とされる特別の事項については、各税法において更正に関する特則が設けられている（後述）。

### 参考

- 所得税法（昭和22年法律第27号）（抄）
- ㊦ 国税通則法の制定直前の規定である。  
（確定申告に係る更正及び決定）

第44条 確定申告書、損失申告書、修正確定申告書又は修正損失申告書の提出があつた場合において、当該申告書に記載された第26条第3項第1号乃至第3号、第6号乃至第8号及び第10号

## 注釈

## 1 更正（決定）の意義及び性格

## (1) 更正の意義

① 申告納税方式をとる租税においては、課税標準等又は税額等は、第一次的には、納税義務者の提出する納税申告書によって確定するが（通則法16条1項1号）、この納税申告書に記載された税額に過不足がある等その内容が税務署長（輸入品に係る申告消費税等については、税関長）の調査したところと異なるときは、税務署長又は税関長は、その調査により、これを是正する処分を行う権限が与えられている（通則法16条1項1号）。

この処分を「更正」といい、課税標準等又は税額等を、税務署長等が二次的に確定させる手続である。

② なお、納税義務者が申告義務を怠り、納税申告書を提出しなかった場合には、税務署長等は、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を確定する処分を行う。この処分を「決定」という（通則法25条）。

③ 更正の処分は、納税申告書の提出があることを前提とする。更正には、「増額更正」と「減額更正」の二種類がある。

## ① 増額更正

「増額更正」とは、納付すべき税額を増加させ、又は純損失等の金額で課税期間に生じたもの若しくは還付金の額に相当する税額を減少させる更正をいう。いわば、課税標準等又は税額等を納税義務者にとって不利益に変更する処分である。

## ② 減額更正

「減額更正」とは、納付すべき税額を減少させ、又は純損失等の金額で課税期間に生じたもの若しくは還付金の額に相当する税額を増加させる更正（新たにこれらの額があるものとする更正を含む）をいう。いわば、課税標準等又は税額等を納税義務者にとって利益に変更する処分である。

なお、これらの更正は、その国税に係る法定申告期限が異なるものごとに行われる。

④ また、税務署長等は、更正又は決定をした後、その更正又は決定に係る課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知ったときは、その調査したところにより、当該更正又は決定に係る課税標準等又は税額等を更正する。この処分を「再更正」という（通則法26条）。

## 【判決要旨】

- (1) 原告は、被告職員が、既に確定申告を了していた原告の事務所に来所して、持参の修正申告書用紙に自らが欠損金額等を記入するなどした上、原告を強制して右修正申告書を提出させ、もって、原告に修正申告を行わせたことを目して被告による更正の存在を主張するが、国税通則法24条、28条によれば納税申告に対する更正は、税務署長が一定の必要事項を記載した更正通知書を送達して行うものとされ、それに関する行為主体及び形式が明定されているから、原告主張のような被告職員の行為についてこれを更正とみる余地は全くないものである。（昭和58年8月8日高知地判税務事例17巻9号59頁）
- (2) 通達改正に伴う減額再更正処分が遅延したため更正処分取消訴訟提起のための弁護士費用等の出捐を強いられたとして右費用等の損害賠償を求める納税者の請求が棄却された事例（昭和63年5月30日大分地判税務事例20巻10号71頁）
- ⑤ この更正は、新たに納税義務を課す処分ではなく、課税要件の充足によって既に成立している課税標準等又は税額等を数額的に確定させる処分であり、それは税額を増加又は減少さ

せる場合にのみ行うものであつて、税額算定の根拠事実（例えば、租税特別措置法の適用条文）が異なる場合に行うものではない。したがつて、更正処分の取消訴訟における実体上の審理の対象も、当該更正処分による課税標準等又は税額等の適否にあると解されるので、適用条文を誤つた更正処分であつても、当該更正処分による課税標準等又は税額等が納税者の選択した租税軽減措置に関する特例条文によつて計算した客観的な課税標準等又は税額等を上回るものでない限り、当該更正処分は取消原因たる瑕疵を有するものではない（平成8年1月31日名古屋高判税務事例28巻8号62頁）。

もつとも、宥恕規定の趣旨にかんがみると、特例適用条文欄の記載内容に明らかな誤記や疑義のある記載があつて、その記載自体の補正を求める必要があるときには、税務署長が、納税者の意思確認を行い、その補正結果に基づいて課税の処理（適用条文の判断等）を行うことは許容される（前出名古屋高判）。

〔6〕 本条は、課税庁たる税務署長の側において職権により課税標準等又は税額等を変更する権能を与えるものであつて、この条により納税者が更正処分を求める申請権を有すると解すべきではない（平成9年5月21日大阪地判税務事例31巻11号61頁）。

また、更正の請求期限を徒過した後に、納税者が税務署長に対して関係書類を提出し、職権による減額更正を求めた場合でも、常に更正処分を行うことが義務づけられると解することはできない。更正の請求について設けられた期間の制限を実質上無意義なものとするようになるからである（平成3年1月24日東京高判税務事例23巻9号22頁）（なお、法第23条の〔注釈〕Iの5参照）。

## (2) 更正・決定の法的性格

〔1〕 更正（再更正を含む。）及び決定は、税務署長等が行う行政処分であるが、その法的性格については、新たに納税義務を課す行為ではなく、税法に定める課税要件を充足している事実を把握し、既に成立している納税義務の内容を確定する、いわゆる準法律行為的行政行為としての確認行為であるとするのが通説である（田中二郎著・租税法（新版）196頁、金子 宏著・租税法（補正版）362頁他）。

すなわち、その処分の内容をなす課税標準等、納付すべき税額等が既に各税法上の規定により客観的、抽象的に定まっている以上、その処分の実体は、これらの事項の基礎となる要件事実を把握した上、これらの事項の「確認」を行うことを内容とする特殊な処分であると解されるというものである（精解230頁）。

したがつて、行政法上の行政行為の分類としては、準法律行為的行政行為としての「確認行為」であり、法律行為的行政行為としての「下命行為」ではないというものである。

① 「確認行為」とは、特定の事実又は法律関係に関して疑いや争いのある場合に、判断の表示として、公の權威をもつてその存否又は正否を確認する行為をいうものとされており、その効果は専ら法令の定めるところにより定まるものである。建築物の違法性の確認、恩給権の裁定等が、その例として挙げられている。

一方、「下命行為」とは、統治権に基づき、国民に対し特定の作為、不作為、給付又は受忍を命ずる行為をいうものとされており、行為者が一定の効果を欲して行うからその効果が生ずる行為である。

2 更正が2回以上にわたつて行われたときの相互の関係やその問題点については、法第29条の〔注釈〕を参照されたい。