

論 説

租税争訟法の現状と課題

—更正の請求期間経過後の減額更正の義務付け訴訟の是非—

名古屋国税不服審判所次席国税審判官

青 柳 達 朗

◆SUMMARY◆

租税法の体系は金子宏教授の分類に従えば、租税実体法、租税手続法、租税争訟法及び租税処罰法から成る。この中で租税争訟法は、租税法律関係において発生する法的な紛争（租税争訟）に関する法規の総称であり、租税争訟を規律する法律としては、国税通則法、行政不服審査法、行政事件訴訟法等がある。そして平成 11 年以来行われている司法制度改革の一環として行政事件訴訟法が平成 16 年にほぼ 42 年ぶりに全面改正され、新たな訴訟類型の導入や原告適格の拡大等が盛り込まれた。租税不服申立の分野においても、行政不服審査法の改正案（国税通則法の改正案を含む）が第 169 回国会に提出され、第 171 回国会において審議が継続されている。

本稿は、上記の制度改正により、租税争訟法の分野で新たに直面することとなった諸問題のうち、①平成 16 年改正において導入された新類型の抗告訴訟である義務付け訴訟（行政事件訴訟法 3 条 6 項、37 条の 2、37 条の 3）と更正の請求との関係、②更正の請求の期間経過後に減額更正を義務付ける訴えが提起できるかという問題にスポットを当て、多数の判例学説の紹介を交えながら詳細に検討を行ったものである。なお、租税不服申立の分野における問題点については、行政不服審査法等の改正案の成立後に改めて検討することが予定されている。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

I はじめに	114
II 行政事件訴訟法の改正	115
1. 改正の経緯	115
2. 義務付け訴訟の法定	118
3. 義務付け訴訟の訴訟要件の連続	120
4. 補充性の説明	123
III 改正前行訴法における裁判例	126
1. 減額更正を求める義務付け訴訟	126
2. 延滞税免除の義務付け訴訟	131
3. 予防的不作為訴訟	131
IV 減額更正の義務付け訴訟の是非	132
1. 減額更正を求める義務付け訴訟を許容する説	132
2. 減額更正を求める義務付け訴訟を否定する説	134
3. 裁判例	136
4. 一応のまとめ	140
V 更正の請求の原則的排他性	140
1. 更正の請求制度の沿革	140
2. 原則的排他性に関する判例学説	142
3. 実体的真実主義と租税法律関係の早期安定化の要請	144
4. 実体的真実主義の制約	146
5. 小括	150
VI おわりに	150

I はじめに

租税争訟法は、租税法律関係において発生する法的な紛争（租税争訟）に関する法であり、行政庁への不服申立から訴訟への手続の流れを規律している。この争いの段階、具体的には、処分に対する不服申立を経て訴訟に至る一連の過程を、租税争訟と呼んでいる。実体法としては、国税通則法、行政不服審査法、行政事件訴訟法が規律する分野である。

行政事件訴訟法は、昭和 37 年に制定されたが、司法制度改革の一環として、ほぼ 42 年振りに全面改正が行われ、新たな訴訟類型

の導入や原告適格の拡大等が盛り込まれた。

また、行政不服審査法は、行政事件訴訟法と同日に施行されたが、平成 20 年には、同法及び国税通則法の改正案が第 169 回国会に提出され、平成 21 年 2 月末現在、審議が継続中である（実質審議には未だ入っていない）。

こうした制度改正により、租税争訟法の分野でも新たな問題に直面することとなった。特に、先行して改正された租税訴訟の分野では解決を迫られている問題も多い。本稿では、新たに導入された義務付け訴訟（行政事件訴訟法 3 条 6 項、37 条の 2、37 条の 3）と更正の請求との関係、更正の請求期間経過後に義務

付け訴訟（直接型、非申請型）が提起できるかという問題について検討するものである。租税不服申立の分野については、行政不服審査法等の改正案が成立した段階で、制度の基本から問題点を検討することが必要であると考えている。

納税義務は法律の定める課税要件の充足によって成立するが（国税通則法（以下「通則法」という。）15条2項）、その段階では抽象的な存在であり（自動確定の税を除く）、納税義務者が、国税に関する法律の定めに従って、課税標準等及び税額等を記載した納税申告書を税務署長に提出することにより、納税義務は具体的に確定する（通則法15条、17条、所得税法120条、法人税法74条等）。

納税申告書を提出した者は、後日その申告税額が過少であること等が判明した場合には、課税標準等又は税額等を修正する納税申告書（修正申告書）を税務署長に提出することができる（通則法19条）。納税申告等により確定した税額等が過大である場合には、納税者は自ら課税標準等又は税額等を修正・変更することはできず、更正の請求により税務署長による減額更正の発動を促すことになる（通則法23条）。

これに対し、税務署長は、納税者が提出した納税申告書の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っていなかったとき、その他その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（通則法24条）。また、納税申告書を提出する義務がある者が当該申告書を提出しないときは、調査により課税標準等及び税額等を決定する（通則法25条）。

納税者が確定した租税を納期限までに完納しない場合には、税務署長は督促状を發し、その履行を催告する（通則法37条1項）。督促を行っても租税が完納されないときは、滞納処分手続に移行し、租税債務の強制的満足

を図ることになる。

このような納税義務の成立、確定から納付により消滅するまでの過程において、納税者と税務署長との間に発生する法的紛争（その多くは課税標準等の存否等についての争いであるが、徴収処分に対するものもある）は、原則的には、更正決定等の処分に対する異議申立と審査請求の2段階の不服申立手続を経て（青色申告に対する更正の場合を除く）処分の取消訴訟が提起されることとされている（通則法115条1項・75条3項・4項1号）。

行政事件訴訟法は、行政処分の取消を求める訴訟につき、原則として、いわゆる不服申立前置主義等を廃止し、訴訟と不服申立の手続について、選択することを認めている（行政事件訴訟法（以下「行訴法」という）8条1項）。また、行政不服申立に関する一般法である行政不服審査法は、審査請求中心の体系となっているが、国税に関する処分については異議申立と審査請求の2段階が原則とされている。このことが租税争訟一般の行政争訟に対する特殊性となっている。

租税争訟が、こうした制度を採用しているのは、租税に関する処分が毎年大量かつ回帰的に発生し、内容的にも複雑な課税標準についての事実認定に関するものが多く、専門的技術的な性格のものであること、の2つの理由によるものと説明されている。

更正の請求の期間経過後に減額更正を義務付ける訴えが提起できるかという問題も、行訴法と租税法の複合領域において、租税法の特質をどのように理解し行政事件訴訟法の規定と整合性のある解釈ができるかという問題である。

## II 行政事件訴訟法の改正

### 1. 改正の経緯

行政事件訴訟法の改正は、司法制度改革の一環として行われた。司法制度改革を検討するために、平成11年7月内閣に司法制度改

革審議会が設置され、平成13年6月12日に内閣に提出された意見書において、「Ⅱ 国民の期待に応える司法制度」のうち「第1 民事司法制度の改革」の「9. 司法の行政に対するチェック機能の強化」の項において「行政事件訴訟法の見直しを含めた行政に対する司法審査の在り方に関して、「法の支配」の基本理念の下に、司法及び行政の役割を見据えた総合的多角的な検討を行う必要がある。政府において、本格的な検討を早急に開始すべきである。」と提言がなされた。司法制度改革を総合的かつ集中的に推進するために内閣に司法制度改革推進本部が設置され、同本部の事務局において行政訴訟検討会（座長 塩野宏東京大学名誉教授）が開催され、行政訴訟制度の見直しの検討を進めた。行政訴訟検討会では、平成14年2月18日の第1回会合以来、16年10月29日まで31回の会合を開催して検討を行った。平成15年4月25日の第16回会合において、「行政訴訟制度の見直しについて検討の方向性が概ね一致していると思われる事項」について確認した。その上でさらに検討を進め、平成15年7月4日の第19回会合において、「行政訴訟検討会における主な検討事項」（以下「検討事項」という）をとりまとめ、官庁のヒアリング及びパブリックコメントの参考資料として発表した。

「検討事項」における義務付け訴訟の要件に関する部分は以下のとおりである。

「ウ 行政に対して作為の給付を命ずる為の要件についての考え方

A案 (ア)行政庁が特定の処分をすべきことが法律上羈束されており、行政庁に裁量の余地が全く残されていないなど、第一次判断権を行政庁に留保することが必ずしも重要でないこと（一義性の要件）、(イ)裁判所による事前審査を認めないことによる損害が大きく、事前救済の必要が顕著であること（緊急性の要件）、(ウ)他に適当な救済方法がないこと（補充性の要件）の3つが充たされることが必要

であるとする考え方

B案 固有の要件としては、一義性の要件を満たす必要があるが、その他には一般的な訴えの利益があれば足り、緊急性の要件及び補充性の要件は不要であるとする考え方

C案 行政の作為の給付を求める訴えとして、特定の作為のみならず、抽象的な作為を求めることも認め、行政庁が特定の処分をすべきことが一義的に明白であることを必ずしも要件とする必要はなく、緊急性の要件及び補充性の要件についてもB案と同様に不要であるとする考え方

そして、平成15年10月24日の第24回会合において、座長と事務局が協議しながら作成した「行政訴訟制度の見直しのための考え方と問題点の整理（今後の検討のためのたたき台）」（以下「問題点の整理」という）を示し、検討を進めた。「問題点の整理」における義務付け訴訟に関する部分は以下のとおりである。

「① 義務付け訴訟の法定

行政庁に処分又は裁決をすることを義務付けることにより実効的な救済を図る必要性のある場合で、行政庁がその処分又は裁決をすべきことが明らかなきときは、その処分又は裁決をすべきことを義務付ける判決を求めることができることを明示する。

(注1)行政庁に対し処分又は裁決をすべきことを義務付ける判決がされるためには、本案の要件として、行政庁がその処分又は裁決をすべきことが一義的に明らかであることが必要ではないか。また、義務付け訴訟による救済の必要性に関する要件についてどのように考えるか、例えば、処分又は裁決を求める申請権が認められる場合か否かで要件を異にするべきか否か、このほかに義務付け訴訟の要件としてどのようなものが必要かなどの問題点については、処分又は裁決がされないことによる原告の不利益の程度、他の訴訟による救済など他に適切な救済方法があるかどうかなどの点をどの程度考慮すべきかも含め検討す

る必要があるのではないか。

(注 2)処分の相手方となる者以外の第三者が処分の義務付けを求めることもあり得ることから、義務付け訴訟の原告適格について検討する必要があるのではないか。」

その結果、平成 15 年 12 月 2 日の第 27 回会合までの検討結果を踏まえ、行政訴訟検討会が平成 16 年 1 月 6 日に「行政訴訟制度の見直しのための考え方」(以下「考え方」という)を発表した。この「考え方」を基礎として行訴法の改正作業が進められた<sup>(1)</sup>。

「考え方」では、現行制度の枠組みを基本的に維持しつつ、訴訟類型の見直しが図られ、抗告訴訟、当事者訴訟、民衆訴訟、機関訴訟の 4 類型は存続させ、抗告訴訟に義務付け訴訟と差止め訴訟を加え、当事者訴訟については確認訴訟を活用することが提唱されていた<sup>(2)</sup>。

「考え方」のうち義務付け訴訟に関する部分は以下のとおりである。

「行政訴訟制度の見直しのための考え方

## 第 2 具体的な見直しの考え方

### (2) 義務付け訴訟の法定(救済方法の多様化—その 1)

#### (見直しの考え方)

給付行政など国民の行政に対する権利が拡充し、国民の権利利益の保護に行政が果たすべき役割も増大している現代行政に対応して司法による救済の実効性を高めるため、行政庁が処分をすべきことが一義的に定まる場合に、一定の要件の下で行政庁が処分をすべきことを義務付ける訴訟類型として義務付け訴訟を新たに法定する。

#### (見直しの概要)

#### 第 1 類型(申請に対する処分を求める義務付け訴訟)

法令に基づく申請をした者がその申請に対する一定の処分を行政庁がすべきことを義務付けることを求める義務付け訴訟について、次のような要件で訴えを提起することができ

ることとする。

#### 1) 原告適格に関する要件

法令に基づく申請をした者であること

#### 2) 本案に関する要件(一義性)

行政庁が一定の処分をすべきことが一義的に定まること

#### 3) 救済の必要性に関する要件

(i) 当該申請を拒否する処分がされた場合において、当該拒否処分が無効であり、若しくは取り消すべきものであるとき、又は、(ii) 行政庁が当該申請に対し、相当の期間内に処分をすべきであるにもかかわらず、これをしないときであること

#### 4) 取消訴訟等との関係

申請に対する処分を求める義務付け訴訟は、申請拒否処分の取消訴訟等とともに提起しなければならないこととし、弁論及び裁判は、両者を一体としてすることを原則とする。ただし、審理の状況等を考慮してより迅速な争訟の解決に資すると認めるときは、裁判所は、申請拒否処分の取消訴訟等についてのみ判決をすることができることとし、この場合における義務付け訴訟の中止に関する規定を設ける。

#### 第 2 類型(その他の義務付け訴訟)

義務付け訴訟の第 1 類型に当たらない場合でも、次のような要件で、行政庁が一定の処分をすべきことを義務付けることを求める義務付け訴訟を提起することができることとする。

#### 1) 原告適格に関する要件

処分の義務付けを求めるにつき法律上の利益を有する者であること

#### 2) 本案に関する要件(一義性)

行政庁が一定の処分をすべきことが一義的に定まること

### 3) 救済の必要性に関する要件

処分が行われないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、かつ、その重大な損害を避けるために他に適切な方法がないこと」

「考え方」に対しては、以下のような福井秀夫委員と水野武夫委員の補足意見が付されている。

「福井秀夫委員の意見」のうち義務付け訴訟に関する部分は以下のとおりである。

「(義務付け訴訟について)

義務付け訴訟については、これまでのいわゆる制限的肯定説は、取消訴訟原則主義のもとでの例外的な解釈方法によるものであり、訴訟類型の多様化を図る今時の改正においては、本案要件は行政庁が一定の処分をすべきことが一義的に定まることで足り、重大な損害がある場合や、取消訴訟や民事訴訟による救済方法が機能しない場合に限定しなければならないという本質的な理由は見当たらない。

また、義務付け訴訟は審理の結果、特定の処分をすべきところまでは判断に熟するに至らなくても、処分をしないという判断の過程に看過すべからざる過誤がある場合には、第二類型においても、選択の余地のある一定の効果をもつ処分の発動を命じる義務付け判決も許容すべきである。」

「水野武夫委員の意見」のうち義務付け訴訟に関する部分は以下のとおりである。

「2. 義務付け・差止訴訟(第2-1(2)・(3))

(1) 「一義性」の意味を巡って、いわゆる抽象的義務付けないし指令判決及び申請権のない者の不作為の違法確認判決が可能であることは、検討会で度々確認されているところである。法制化に当たっては、その趣旨が明確になるよう十分配慮すべきである。

(2) 「救済の必要性」などの厳格な本案判決要件を設けることは、その利用が制約されることになりかねない。審理の結果、処分をすべきこと(義務付け)、してはならないこと(差

止め)が明らかになった場合には、その旨の判決を下すことができることで十分なのであり、法制化に当たっては、その要件が不当に厳格なものとならないようにすべきである。」

「考え方」に基づいて、司法制度改革推進本部で法案の作成作業が行われ、閣議決定を経て、行政事件訴訟法の一部を改正する法律案として第159回国会に提出され、衆参両議院でそれぞれ審議、可決され、平成16年6月9日に公布された。

改正は、主に、次の4つの観点(①~④)を柱として行われた。すなわち、①救済範囲の拡大として、取消訴訟の原告適格の拡大(行訴法9条2項)、義務付け訴訟・差止訴訟の法定化(同法3条6項、7項、37条の2~4)、当事者訴訟としての確認訴訟の明示(同法4条)、②審理の充実・促進として、処分の理由を明らかにする資料提出制度の新設、釈明処分の特則の制定(同法23条の2)、③行政訴訟をより利用しやすく、分かりやすくするための仕組みとして、抗告訴訟の被告適格の明確化(同法11条)、抗告訴訟の管轄裁判所の拡大(同法12条)、取消訴訟の出訴期間の延長(同法14条)、④本案判決前における仮の義務付け・仮の差止の制度の創設(同法37条の5)などのほか、執行停止要件の緩和(同法25条)などの所要の措置も図られた。

## 2. 義務付け訴訟の法定

### (1) 無名抗告訴訟から法定訴訟に

義務付け訴訟は、改正前の行政事件訴訟法の下では、正面から規定されず、法定外抗告訴訟(無名抗告訴訟)として、判例・学説に委ねられていた<sup>③</sup>。

学説は、全面否定説(例外説)、制限的肯定説(補充説)、全面的肯定説(独立説)の三つの立場が主張されていた<sup>④</sup>。

近時の下級審判例は、制限的肯定説に立っていると理解されている。例えば、東京地裁平成13年12月4日判決(判例時報1791号

3 頁)では、一義的明白性、緊急性、補充性の三つの要件を提示している。

このような、従前の学説・判例の考え方が、改正により導入された義務付け訴訟の要件解釈等に影響を与えているのか否か、言い換えれば、改正前と改正後において義務付け訴訟についての考え方の連続性が有るのか否かという点が問題になる。

義務付け訴訟を抗告訴訟の新たな類型として定めたという点を重視すれば、これまでの要件論は大幅に変更されたことになる。これに対して、従来の議論の成果が明文化されたものと理解するならば、変化は漸進的なものに止まることになる。

この問題についての詳細な検討は、後記 3. で行うが、結論としては、酒井教授の言われるように、これまでの通説・判例の考え方を基礎とした解釈は依然として尊重されるべきと考える<sup>5)</sup>。

## (2) 義務付け訴訟の種類

平成 16 年改正において法定された義務付け訴訟は、「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」(行訴法 3 条 6 項)であり、次の二つの類型に分けられ、要件等についてはそれぞれ別に規定されている。

第一の場合は、「行政庁が一定の処分をすべきであるにかかわらずこれがされないとき(ただし第二の場合を除く。)」(行訴法 3 条 6 項 1 号)に提起するものであり、これは、直接型義務付け訴訟あるいは非申請型義務付け訴訟と呼ばれている<sup>6)</sup>。

直接型義務付け訴訟について、橋本博之教授は「直接型義務付け訴訟は、当該処分につき申請権を有しない国民(周辺住民など)が、環境に悪影響を及ぼしている事業者に対する行政規制権限の発動(一定の処分をすること)を求めるというパターンを典型とする訴訟である。このパターンの場合、取消訴訟をはじめとする昭和 37 年法の法定抗告訴訟は基本

的に機能しない。従前は無名抗告訴訟の 1 類型として解釈論上議論されてきた訴訟類型について、今回の法改正により、明文化して具体的な手続的ルールを定めたということになる。

直接型義務付け訴訟の具体的なイメージとしては、原子力発電所の周辺住民が、行政庁が電力会社に対して、最新の科学的知見に基づく施設の改善命令を出すように求める義務付け訴訟や、違法な高層マンションにより日照等を阻害されている周辺住民が、行政庁が建築主に対して、マンションの違法部分の是正命令を出すように求める義務付け訴訟などが想定される。<sup>7)</sup>と、その意義を説明している。

第二の場合は、「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当該行政庁がその処分又は裁決をすべきであるにかかわらずこれがされないとき」(行訴法 3 条 6 項 2 号)に提起されるものであり、申請満足型義務付け訴訟あるいは申請型義務付け訴訟と呼ばれている。

申請満足型義務付け訴訟は、行政庁が処分をしない場合の処分不作為型と行政庁が処分を拒否した場合の処分拒否型とに区分して規定されている。

## (3) 直接型義務付け訴訟の要件

訴訟要件としては、行訴法 37 条の 2 第 1 項及び第 3 項によれば、①一定の処分がされていないことにより重大な損害を生ずるおそれがあること(損害の重大性)、②その損害を避けるために他に適当な方法がないとき(補充性)に限り提起できるとされ、かつ、③行政庁が一定の処分をすべき旨を命ずることを求めるにつき法律上の利益を有する者に限り認められることとされている(法律上の利益)。

本案勝訴要件として、行政庁がその処分をすべきであることがその処分の根拠となる法令の規定から明らかであると認められるとき、又は行政庁がその処分をしないことがその裁

量権の範囲を越え若しくはその濫用となると認められるとき、のいずれかに該当するときとされている（行訴法 37 条の 2 第 5 項）。

**(4) 申請満足型義務付け訴訟の要件**

処分不作為型の訴訟要件は、当該法令に基づく申請又は審査請求に対し何らかの処分又は裁決がなされないこと（行訴法 37 条の 3 第 1 項 1 号）であり、処分拒否型の場合は、当該法令に基づく申請又は審査請求を却下し又は棄却する旨の処分又は裁決がされた場合において、当該処分又は裁決が取消されるべきものであり、又は無効又は不存在であることと（同項 2 号）されている。

さらに、処分不作為型の場合には、当該処分又は裁決に係る不作為の違法確認の訴え、処分拒否型の場合には当該処分又は裁決に係る取消訴訟又は無効確認訴訟を、それぞれ併合して提起しなければならないとされている（行訴法 37 条の 3 第 3 項）。

本案勝訴要件としては、①訴えに係る請求に理由があると認められ、②行政庁がその処分若しくは裁決をすべきであることがその処分若しくは裁決の根拠となる法令の規定から明らかであると認められるか、又は行政庁がその処分若しくは裁決をしないことがその裁量権の範囲を越え若しくはその濫用となると認められるときのいずれかに該当するときとされている（行訴法 37 条の 3 第 5 項）。

**(5) 仮の義務付け**

改正行訴法は、義務付け訴訟を法定するとともに、仮の救済制度として「仮の義務付け」の制度を設けている。

仮の義務付けの積極要件として次のことが定められており（行訴法 37 条の 5 第 1 項）、①本案訴訟（義務付け訴訟）の提起、②償うことのできない損害を避けるため緊急の必要があること、③本案について理由があるとみえること、の 3 つである。

消極要件は、公共の福祉に重大な影響を及ぼすおそれがあるときは、することができな

い、と定めている（行訴法 37 条の 5 第 3 項）。

**3. 義務付け訴訟の訴訟要件の連続**

**(1) 改正前行訴法の下での判例理論**

改正前行訴法の下での判例は、厳格な要件を付したうえで、義務付け訴訟を許容するという立場をとっていた。

最高裁事務総局編「続々行政事件訴訟 十年史」（41 頁）は、判例の動向について

「(1) 行政庁が当該行政処分をなすべきこと又はなすべからざることについて法律上羈束されており、行政庁に自由裁量の余地が全く残されていないために第一次的な判断権を行政庁に留保することが必ずしも重要ではないと認められ、しかも(2) 事前審査を認めないことによる損害が大きく、事前の救済の必要が顕著であり、あるいは更にこれに加えて、(3) 他に適切な救済方法がない、という各要件がみたされる場合に限り、この種の訴訟は許されるとするものが大勢を占めている。」と分析している。

司法研修所編「行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究」（134 頁）においては、

「このような立場からは、①行政庁が処分をなすべきこと又はなすべからざることについて法律上羈束されており、行政庁に自由裁量の余地が全く残されていないなど、第一次判断権を行政庁に留保することが必ずしも重要ではないこと（明白性の要件）、②事前審査を認めないことによる損害が大きく、事前救済の必要性が顕著であること（緊急性の要件）、③他に適切な救済方法がないこと（補充性の要件）が、無名抗告訴訟の適法要件として一般に指摘されている。」と述べている。

**(2) 改正行訴法の訴訟要件への継続性**

改正行訴法では、条文の構成からは、一義的明白性の要件は本案勝訴要件となり、緊急性の要件は損害の重大性の要件に緩和され、補充性の要件は残された、という理解が可能である。

なお、改正前行訴法の下での議論であるが、原田教授は明白性の要件については「義務付けの判決等の可能性の問題であるから本案の要件と解すべきだ」という見解を明らかにしていた<sup>6)</sup>。

直接型義務付け訴訟の要件である「損害の重大性」と「補充性」について「考え方」の段階であるが、交告教授は、

「考え方」では、義務付け訴訟は第1類型と第2類型に分けられている。まず第1類型は、申請に対する処分を求める義務付け訴訟である。申請に対して相当の期間内に応答がない場合だけでなく、申請を拒否する処分がなされた場合にも義務付け訴訟が提起できるとされている。」

「救済の必要性に関して、「原告に回復し難い損害が生ずるおそれがあること」とか、「その損害を避けるために他に法的な手段がないこと」といった要件は設けられていない。これは下級審裁判例において支配的であった制限的肯定説との訣別を意味するものとして注目されよう。」

「では次に第2類型に移ろう。これは「その他の義務付け訴訟」として一括されているが、国民が行政庁の規制権限の発動を求めるような局面が想定されているものと思われる。」

「また、救済の必要性に関して、「重大な損害を生ずるおそれの存在」と「それを回避する他の方法がないこと」が求められたことには大きな不満が残る。」<sup>9)</sup>と述べており、直接型義務付け訴訟においては、従前の判例の立場であるとされた制限的肯定説からの連続性を認めている。

久保教授は、「もともと義務付け訴訟と差止訴訟が法定されたことは、当然に訴訟要件が緩やかになったことを意味しない。問題となるのは、非申請型義務付け訴訟と差止訴訟である。改正行訴法では、これら二つの訴訟は、「重大な損害を生ずるおそれがあるとき」か

つ「その損害を避けるため他に適当な方法がないとき」にかぎり提起できるものとされているからである（37条の2第1項、37条の4第1項）。訴訟要件の加重根拠が問われてこよう。」

「なお、上記の加重要件は、文言のうえでは、いわゆる下級審三要件のうち緊急性、補充性の二要件に類似するところがあるから（一義性の要件は本案要件とされている）改正行訴法では行政庁の第一次判断権がもはや前提とされない点で、従来判例理論とは立論の基礎を異にするものと考えられる。」<sup>10)</sup>と述べており、訴訟要件が大幅に緩和されたとは理解していない。

行政訴訟検討会の委員であった、芝池教授は、行政事件訴訟法の一部を改正する法律案が国会に提出された時点における法律案の概要説明においては、「問題は、これら三種の義務付け訴訟をどのような場合に起こすことができるか、ということである。行政事件訴訟法のもとでは義務付け訴訟はきわめて限定された場合にだけ認められている。この点は、新行政事件訴訟法においてもそう大きくは変わっていない。」<sup>11)</sup>と述べている。

芝池教授は、改正の後、改訂した著書において、

「2004年改正は義務付け訴訟を法定した点において大きな意味を持っているし、非申請型義務付け訴訟と申請型義務付け訴訟に分けることによって、実質的訴訟要件についても整理を行っている。しかし、非申請型義務付け訴訟の実質的訴訟要件についてはそう大きな変化をもたらしていない。」

「改正前の学説・裁判例では、①なすべき行政処分についての一義的明白性、②回復しがたい損害（または重大な損害）、③他に法的手段のないことが挙げられていた（この他、こうした制限を加えない全面的肯定説などもあった）。

行政事件訴訟法は、②については「重大な

損害」で足りるとし、③は受け入れている。これに対し、①については別の観念（「一定の処分」）を提示している。<sup>(12)</sup>と改正法の要件を説明している。

南・高橋編条解（3版）（人見剛執筆）は、「新法による義務付け訴訟と差止め訴訟の法定化は、従前の無名抗告訴訟のままではそれらの訴訟が活用されないことからなされたものであり（小林・行訴法 6頁）、後述する旧法の解説で紹介する通説・判例の訴訟要件を緩和するものである。すなわち、従前、上記のようないわゆる事前訴訟を認めるには、①明白性、②緊急性、③補充性の3要件を充足することが必要であるとするのが通説・判例であったが、新法では、まず、一定の行政処分をすべきことまたはすべきでないことが一義的明白であることを意味する明白性の要件は訴訟要件とされず、請求認容判決の要件とされた（37の2⑤、37の3⑤、37の4⑤）。さらに、請求認容判決の要件としても、「一定の」処分・裁決をなす・なさないことの判決であることから厳格な一義性も要求されず、抽象的義務付け判決が可能と解されている（橋本・解説行訴 67頁以下、小早川＝高橋・詳解行訴 52頁以下[橋本]、宇賀・改正行訴 149頁）。次に、緊急性の要件では、事前救済を認めないと「回復困難な損害」が生ずるおそれがあることまでを要求する向きもあったが（例えば、最判昭47・11・30民集26・9・1746、最判平元7・4判時1336・86）、新法では、申請満足型義務付け訴訟についてはこの要件をそもそも定めず（37の3）、直接型（非申請型）義務付け訴訟と差止め訴訟については「重大な損害を生ずるおそれ」を定めるにとどまった（37の2①、37の4①）。最後に、補充性の要件については、直接型（非申請型）義務付け訴訟と差止め訴訟については要求されているものの（37の2①、37の4①ただし書）、申請満足型義務付け訴訟については、拒否処分取消訴訟や不作為の違法確認

訴訟と併合提起されることもあり、もはや定められていない（37の3）。<sup>(13)</sup>と説明している。

また、同書の37条の2の解説（間史恵執筆）においては、

「改正前行訴法下では、一般に、前記(1)(ア)の①一義的明白性、②緊急性、③補充性の3要件をいずれも訴訟要件としていたが、改正法において、上記②および③にはほぼ相当する要件を訴訟要件として1項に規定し、上記①に相当する要件を本案要件として5項に規定したものと解される。」<sup>(14)</sup>と説明している。

これらの見解を整理すると、申請満足型義務付け訴訟においては、訴訟要件は大幅に緩和されたが、直接型義務付け訴訟においては、従前の判例の立場より緩和されているが、損害の重大性と補充性という二つの要件は、残されており、改正前行訴法において示された判例の考え方を変更するものではないと考えるのが妥当である<sup>(15)</sup>。

検討会の公表資料から審議の状況を見ても、「検討事項」においては、判例学説の制限的肯定説に基づく3要件が必要とのA案と、一義性のみで他の要件は不要とするB案、C案が提示され検討されたが、「問題点の整理」では、一義的明白性は本案要件となり、訴訟要件として原告の不利益の程度、他に適切な救済方法の存在等について考慮する必要があるとされ、「考え方」においては、現行法と同じ修正された3要件（損害の重大性、補充性、法律上の利益）となり、その案に忠実に法案化がされたという立法の経緯からも、このことは看取される場所である。

そもそも、改正法は「理論」よりも着実な「一歩前進」を狙い、義務付け訴訟を活用可能なものにするためには、新しい抗告訴訟法として類型化することがさしあたり必要という立法者意思が反映されたもので<sup>(16)</sup>、従前の判例学説の蓄積は重視されなければならないと考える。

したがって、直接型義務付け訴訟と減額更正の関係についても、過去の判例は重視されなければならないことは、当然であると考えられる。

#### 4. 補充性の説明

直接型義務付け訴訟においては、「損害を避けるために他に適当な方法がないとき」と言う要件（補充性の要件）が定められており、過去の判例理論からの連続性もあり、立案担当者等の説明が注目される。

##### (1) 補充性の意義

検討会委員であった深山審議官は、以下のように発言している。

「深山◆「他に適当な方法がないときに限り」という要件は、検討会における議論でも、それほど重い要件であるとは受け止められておらず、例えば、更正の請求という制度がある以上は、減額更正処分の義務付けを認める必要はないという例が出されていました。そのように原告の場合に立って、権利救済のための特別なルートがあるようなときに、論理的に義務付けが可能だからといって、何でもかんでも義務付け訴訟に来るとするのは、さすがに制度の在り方として合理性はないですねという程度の意味で、民事訴訟をここで想定して、民訴で請求できそうな場合は全部駄目だなんていうことを言った人はだれもいなかったと思います。」<sup>(17)</sup>

司法制度改革推進本部事務局企画官であった村田齊志判事は、以下のように発言している。

「村田 この要件を定めているのは、一定の処分がされないことによって重大な損害を生ずるおそれ自体はあるとしても、その損害を避けるために他に適当な方法があるのなら、行政実体法が権利救済の方法として法令上の申請権を認めていないにもかかわらず、あえて訴訟による救済の道筋として、義務付けの訴えを認めるべき必要性はないと考えられるの

ではないかという趣旨です。したがって、どのような場合に損害を避けるために他に適当な方法がないと言えるかというのは、救済の必要性という観点から個別の事案ごとに考えることになろうと思います。」<sup>(18)</sup>

司法制度改革推進本部事務局参事官であった小林久起判事は、

「他方で、一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあるとしても、その損害を避けるために他に適当な方法があるのであれば、行政実体法において権利救済の方法となり得る法令上の申請権が認められていないにもかかわらず、あえて訴訟上の救済として義務付けの訴えを認めるべき救済の必要性はないと考えられます。そこで、この場合の義務付けの訴えについては、救済の必要性に関する要件として、一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、「かつ、その損害を避けるために他に適当な方法がないときに限り」、提起することができる、と定められています。」<sup>(19)</sup>と説明している。

検討会の座長であった塩野教授は、

「② 補充性の要件も、訴訟要件として定められているが、これは救済の必要性という観点から定められたものである。これを一律に定めることの立法論上の適否の問題は残されているが、補充性の要件の具体的当てはめが運用上の課題となる。その一例として、民事訴訟の可能性との関係がある。

この点について触れておくと、もともと、第三者に対する処分を求めるようなこの種の紛争の根源は、私人間の紛争にあるわけであるが、そのような紛争を未然に防止すべく、法律が行政庁に一定の権限行使を認め、その権限行使を求める請求権があることを前提にこの訴訟が構成されている。したがって、私人間に想定される訴訟と、本訴訟とは法制度上主従の関係にあるものではない。このような場合に、どちらかの方法により自己の利益

を守るかは私人の選択に委ねられているのが原則である（無効確認訴訟と民事訴訟も平行的訴訟が可能であることについては、前出200頁）。法政策的見地から、民事訴訟との間に交通整理をすることも可能であると思われるが、それにはより明確な立法者の指示が要求されよう。仮に、第三者に対する民事上の訴えをもって要件とするならば、およそすべての直接型義務付け訴訟はこの点で排斥されることとなる。

したがって、本項でいう「他に適当な方法がないとき」の典型事例は、第三者に対する裁判を求めるような場合ではなく、行政過程で特別の救済ルートを定めている場合、たとえば、過大な納税申告の是正を求めるには、減額更正の義務付け訴訟ではなく、更正の請求の制度（国税通則法23条）によるべしというような場合であると解される（立案関係者の理解である。参照、小林・行訴法162頁以下）。<sup>(20)</sup>と述べている。

検討会にオブザーバー参加していた橋本博之教授は、

「その損害を避けるため他に適当な方法がないとき」という要件は、法律上別の救済手段・救済手続が仕組まれている場合に、あえて義務付け訴訟を提起するというルートを塞いでおくものであり、補充性の点から手続き上の交通整理を行う趣旨と解される。この要件について、たとえば第三者に対する民事上の請求が可能であるといった理由で適用されてしまうと、直接型義務付け訴訟のルートが著しく使いにくいものになるおそれがある。この要件は、義務付けの請求に代替する救済手続が特に法定されているような場合にのみ適用されるべきであり、今回の法改正によって直接型義務付け訴訟を法定し、国民の権利救済のために必要な場合に活用するという立法者意思を正しく反映した解釈が要請される。」<sup>(21)</sup>と述べている。

## (2) 補充性の適用対象

補充性の要件の具体的な適用については、以下のような国会答弁が存在する。

山崎潮政府参考人答弁（衆議院法務委員会・平成16年5月12日、第159回衆議院法務委員会議録24号）。

「これは、他の法律で争う手段を決めているものがあります。そういうものについてはその手段を使ってもらいたい、こういう趣旨でございまして、それが無いものについては要件さえ合致すれば起こすことができることとなります。

例えば、ちょっと例を一つ挙げさせていただきましても、税金申告の関係でございしますが、過大な申請（マ）をした場合に、その税額の減額をする更正の請求の制度があるわけでもございしますが、こういうような場合に損害を避けるための方策が個別法の中で特別に法定されている、こういうような場合には、減額更正処分の義務付けを求めるというようなことは、他に適当な方法があるものですから、こういうものについては損害を避けるため他の適当な方法がないとは言えないということから、そちらをご利用いただきたいという趣旨でございまして、こういうものがない限りは起こすことは可能であるということになります。」

「なお、一点だけ申し上げますと、他に適当な方法があるかどうかという点については、第三者に対して直接民事上の請求、こういうことが可能であるからといって、直ちに他に適当な方法があるとして義務付けや差し止めができないということにはならないということだけは御理解を賜りたいと思います。」

<sup>(22)(23)</sup>

橋本博之教授は、「直接型義務付け訴訟は、原告による申請権の有無をメルクマールとするものであり、自己に対する処分の義務付けを求めるというパターンも排除されない。しかし、この場合には、当該処分を別の抗告訴

訟で争うルートとの交通整理が必要になるのであり、「その損害を避けるため他に適当な方法がないとき」という訴訟要件をクリアしなければならぬ。たとえば、課税処分について一部取消しを請求する取消訴訟で足りるところ、全く同じ目的で義務付け訴訟を提起するとか、行政処分の取消訴訟の出訴期間の経過後に、処分の違法を理由として職権取消しの義務付けを求める義務付け訴訟を提起する、といったケースがある。これらは、本来、取消訴訟のルートによって争うべきであり、義務付け訴訟については、「その損害を避けるため他に適当な方法がないとき」という補充性要件に抵触する可能性がある。」<sup>(24)</sup>と解説している。

村田斉志判事は、補充性要件の具体例について以下のように発言している。

「自己に対する処分の撤回等を求める場合  
村田 ただ、典型的に考えているのは、課税処分のように受ける者に対して不利益を課す処分については、処分を受けた者がその処分の変更や撤回を求めたいと考えるような場合には、例えば、過大な申告をしてしまってその税額の減額を求めるという場合であれば、更正の請求の制度が国税通則法 23 条にありますので、このように損害を避けるための方法が個別法で特別に法定されている場合は、まさに他に適当な方法があると考えられますから、そちらでどうぞということになると思います。」<sup>(25)</sup>と説明している。

小林久起判事は、更正の請求の制度と補充性要件について、

「第 3 条第 6 項第 1 号の場合の義務付けの訴え(非申請型の処分の義務付けの訴え)は、救済の必要性に関する要件として、一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、かつ、その損害を避けるため他に適当な方法がないときに限り、提起することができる、と定められています(第 37 条の 2 第 1 項。Q11 参照)。どのような場合

に「損害を避けるため他に適当な方法がない」と判断されるかどうかについては、このような救済の必要性の観点から、個別の事案に応じて裁判所において判断されることとなります。

処分を受ける者に対して不利益を課す処分の変更や撤回を求める場合、例えば、(a)過大な申告をした場合にその税額の減額を求める更正の請求の制度(国税通則法第 23 条、地方税法第 20 条の 9 の 3 など)がある場合のように、損害を避けるための方法が個別法の中で特別に法定されているような場合や、(b)課税処分の一部に不服がある場合のように、既にされた不利益処分が可分で、新たな処分を求めるまでもなく、その不利益処分自体の一部取消しを求めることによってより適切に損害を避けることができる場合などにおいては、「損害を避けるため他に適当な方法がない」とはいえないものと考えられます。」<sup>(26)</sup>と説明している。

高橋滋教授は、

「(2) 法令上特別に定められた救済手段

例えば、過大に申告した場合において税法上認められている減額更正の請求の制度(税通23条、地稅20条の9の3等)がこれに該当するものと考えられる(福井ほか・行訴140頁〔村田斉志〕、同旨、橋本・行訴64頁)。」<sup>(27)</sup>と述べている。

山本隆司教授は、

「更正の請求の制度がなお存在せず、新行訴法が適用されるものと仮定すれば、37 条の 2 による更正処分の撤回の義務付けと関連請求である不当利得返還を併合して訴えることになろう。」「最後に、「損害を避けるため他に適当な方法がない」という訴えの許容要件はどうか(37 条の 2 第 1 項)。「他に適当な方法」としてはまず、更正の請求など、特別に法定された行政(訴訟)手続が考えられる。」<sup>(28)</sup>と述べている。

日弁連で改正作業に参加していた越智弁護

士は、

「補充性の要件については、例えば、過大な税務申告をした場合、現行法上、税額の減額を求める更正の請求の制度があるところ、この制度を利用せずに直接に減額更正処分の義務付けを裁判所に求めるというような例外的な場合を想定したものである。」<sup>(29)</sup>と述べている。

南・高橋編条解(3版)(間史恵執筆)は、「①過大な申告をした場合にその税額の減額を求める更正の請求の制度(国税通則23、地方税20の9の3等)がある場合に更正の請求をしないで(職権による)更正処分の義務付けを求める場合のように、損害を避ける方策が個別法で特別に法定されている場合に、当該方策を採らずに義務付けを求める場合、②課税処分の一部に不服がある場合にその一部取消訴訟を提起しないで減額更正処分の義務付けを求める場合のように、既にされた不利益処分が可分で、その不利益処分自体の一部取消しを求めることによって適切に損害を避けることができるのに、新たな処分を求める場合、③法令において、一定の処分を求めるための申請権が与えられている場合に、その申請をしないでその処分を求める義務付けの訴えを提起する場合などは、この補充性の要件を欠くと考えられる。」<sup>(30)</sup>と解説している。

### Ⅲ 改正前行訴法における裁判例

#### 1. 減額更正を求める義務付け訴訟

##### (1) 行政事件訴訟特例法下の裁判例

名古屋地裁昭和35年4月1日判決・行集11巻4号991頁・税資33号509頁は、

「(原告は)本訴において当裁判所が原告の係争事業年度における所得を金47万2千円と定める旨の請求をなしているが、およそ租税の具体的賦課徴収手続は法律の定めるところに従って行政庁がなすべき行政権の行使としての行政処分であって、一定の事業年度に

おける法人の所得額について争いが生じたときこれを決定するのは行政庁の行政処分によるのである。従ってかかる行政庁の権限に属すべきものを行政庁に代ってその権限を行使するに等しい効果を生ずる裁判をなすことは司法権の限界を超えるものであって、特に法律に明文の存しない限り許されないものである。この理はたとえある更正処分について争われた事案の裁判の理由中に、裁判所が更正処分のどの範囲が違法であり、従ってどの範囲の所得の認定が正当であるとの見解が示されていたとしても、それは決して裁判所が裁判をもって所得額を決定したのではなく、あくまで行政庁の決定した所得額中違法な部分を指摘して取り消すに止まるものと解すべきである。従って原告の右訴えは不適法として却下を免れない。」と判示して、行政庁の第一次判断権が重視されるべきであるとしている。

#### (2) 行政事件訴訟法の制定後の裁判例

##### ① 東京高裁昭和50年2月27日判決・税資80号355頁

「なお、控訴会社の本訴請求の趣旨が、被控訴人において職権をもって控訴会社の本事業年度における課税所得金額及び法人税額のうち、右未払退職金24万4000円に相当する額の減額処分を行うべきものである、というのであるとしても、右の如く新たな行政処分を求める訴は、行政訴訟の対象となるものではないから、不適法な訴たることにはかわりはない。」

##### ② 東京高裁昭和51年7月19日判決・行集27巻7号1053頁・税資89号300頁

「被控訴人は減額更正の請求をしている。しかし、かかる請求は税務署長に対してなすべきであって、直接裁判所に対して求めることはできない。」

上記①及び②は、いずれも控訴審において新たに主張を追加したもので、裁判所も簡単に主張を排斥している。

③ 東京地裁昭和 54 年 3 月 15 日判決訟務月報 25 巻 7 号 1969 頁・税資 104 号 655 頁  
 「右訴えは、被告のした 45 ないし 48 事業年度の更正すべき理由がない旨の各処分を不服として、同事業年度の所得金額を原告主張額とする各更正をすることを被告に対して求めるものであり、いわゆる義務付け訴訟と認められるが、現行の行政事件訴訟法のもとにおいては、仮に義務付け訴訟のようないわゆる無名抗告訴訟が許容されるとしても、それは同法所定の四類型の抗告訴訟によっては行政庁の違法な公権力の行使による国民の権利又は法律上の利益の侵害を救済することができない場合において、一定の要件の下に例外的にのみ許容されるものと解されるものである。

ところで、申告に係る所得金額が過大である場合にその過誤を是正するためには、当該申告者は、まず税務署長に対して更正の請求をし、これがいれられない場合には税務署長がした更正すべき理由がない旨の処分の取消しの訴えを提起し、当該訴訟で所得金額の過大認定を理由とする取消判決を得れば、その拘束力により税務署長は右判決の趣旨に従った更正をしなければならなくなる（行政事件訴訟法第 33 条第 2 項）から、その目的を達することができるものである。

したがって、被告が更正すべき理由がない旨の処分の取消しの訴えとは別に、被告に対して更正をすることを求める訴えを提起することは許されないというべきである（なお、45 ないし 47 事業年度については、後記三のとおり原告がした更正の請求が期間経過後の不適法なものであるため、更正すべき理由がない旨の処分の取消しの訴えにおいて所得金額の過大認定を違法理由として主張することができず、したがって、それを理由とする取消判決を得ることができないため原告の所期の目的を達することができないが、これは、更正の請求という申告の過誤の是正方法につ

いての租税法律関係の法的安定性の面からの合理的な制約(期間制限)の結果であるから、やむを得ないものである。)」

④ 東京高裁昭和 55 年 4 月 30 日判決・税資 113 号 229 頁 (③の控訴審、原判決引用)

⑤ 京都地裁昭和 56 年 11 月 20 日判決・訟務月報 28 巻 4 号 860 頁・税資 121 号 374 頁

「原告は、本件訴えにおいて被告に対し、原告の昭和 51 年分所得税について職権で減額更正するよう求めているが、前述したとおり、原告の本件更正の請求が期限を徒過したものである限り、被告において通則法 70 条 2 項により法定申告期限から 5 年間は減額更正をすることができるとしても、原告の右請求は、行政機関である被告に対し作為を求めるものであって、かかる請求は三権分立の建前上行政機関の第一次的判断権を害しない限りにおいて司法裁判所の判断の対象たりうるものというべきところ、被告が、更正の請求の期限を経過した場合に、これを職権で減額更正をするかどうかは、被告の第一次判断権に属するものであり、司法裁判所としてはこれを尊重しなければならず、これに介入することは許されないものというべきである。原告の右請求に関する訴えは不適法たるを免れない。

⑥ 釧路地裁昭和 58 年 11 月 29 日判決行集 34 巻 11 号 2067 頁・税資 134 号 227 頁

「(義務付け訴訟は)いわゆる三権分立主義の建前からいって、行政庁が当該行政処分をなすべきことを法律上羈束されていて、行政庁の第一次的判断権を留保する必要がなく、しかも、行政庁により当該行政処分がなされるのを待っていたのでは国民が回復し難い損害を被り又は被る危険が切迫しているというような緊急やむを得ない事情がある場合に限り許されるものと解すべきである。しかるところ、原告が第三位的請求 2 の(一)及び(二)によって被告らに対し発動を求める更正処分

及び充当処分が法律上の羈束処分に該当しないことは明らかであり、しかも、原告に前記のような緊急やむを得ない事情があると認めらるに足る証拠もない。」

⑦ 札幌高裁昭和 60 年 11 月 26 日判決・行  
集 36 卷 11・12 号 1905 頁・税資 147 号 227  
頁 (⑥の控訴審) も原判決を引用し不適法  
却下。

⑧ 那覇地裁昭和 61 年 7 月 15 日判決・税資  
153 号 113 頁

「ところで、一般に納税申告を行った者が、その申告に係る税額が過大であることを理由に税務(マ)の減額を求める場合には、税務署長に対し、所定の期間内に更正の請求をすることが可能であり(国税通則法 23 条)、更に、右申告書の記載内容に客観的に明白かつ重大な錯誤があり国税通則法等の定める方法以外にその是正を許さないならば納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合には、所定の期間を経過した後においても、申告者は更に更正の請求という手段を経ないで申告の無効を主張できると解すべきであることを考慮すると、本件のような場合に、義務付け訴訟を許容すべき必要性があるものとはいえない。」と判示し、救済方法の存在(更正の請求)を理由に義務付け訴訟を不適法とした。

⑨ 岡山地裁平成 7 年 11 月 21 日判決・税資  
214 号 464 頁

「義務付け訴訟は、行政庁が当該行政処分をすべきこと又はすべきでないことについて法律上羈束され、行政庁に自由裁量の余地がまったく残されていないために第一次的な判断権を行政庁に留保することが必ずしも重要ではないと認められ、義務付けしなければ回復し難い損害が生じるなど救済の必要が顕著で、司法権の行使による以外法律上他に適切な救済方法がないなどの例外的な場合にのみ許されるものと解すべきである。

ところで、修正申告が過大であるとしてそ

の過誤を是正するには、法律上、原告は被告に対して更正の請求をし、被告が更正すべき理由がない旨の通知処分をした場合には、最終的に右通知処分の取消を求める訴えを提起し、勝訴すれば是正されるという救済手段が用意されている(現に、本件各修正申告については、本件各更正請求がなされ、本件各通知処分が出され、その取消を求める本訴が係属中である)から、請求の趣旨 2 後段の訴えは、義務付け訴訟の許される例外的な場合に当たらないものというべきである。」

⑩ 広島地裁平成 8 年 10 月 23 日判決・税資  
221 号 170 頁

「義務付け訴訟は、司法権によって行政機関に一定の作為または不作為をなすことを義務付けるものであるから、三権分立制度との調和との観点から、行政機関の第一次的判断権を害しないような場合のみ許されると解すべきであり、具体的には、行政庁が当該行政処分をなすべきこと又はなすべからざることについて法律上羈束されており、行政庁に自由裁量の余地がまったく残されていないために第一次的な判断権を行政庁に留保することが必ずしも重要でないと認められ、しかも、事前審査を認めないことによる損害が大きく、事前の救済の必要が顕著であり、さらに、司法権の行使による以外法律上他に適切な救済方法がないなどの例外的な場合にのみ許されるものと解される。

本件では、申告にかかる所得金額が過大である場合にその過誤を是正するためには、申告者である原告は、まず税務署長に対して更正の請求をし(国税通則法 23 条 1 項 1 号)、これに不服があれば、税務署長がなした更正をすべき理由がない旨の処分に対し、その取消を求める訴えを提起し(同法 114 条、行政事件訴訟法 3 条 2 項)、その認容判決を得るという救済方法が法律上認められているのであるから、さらに更正請求を求めるという義務付け訴訟を許容しなければならない場合に

は当たらないといえる（東京地方裁判所昭和54年3月15日判決・訟務月報25巻7号1969頁、京都地方裁判所昭和56年11月20日判決・同28巻4号860頁参照。）」

⑪ 広島高裁平成9年6月19日判決・税資223号1040頁（⑩広島地裁平成8年10月23日判決の控訴審）も原判決を引用している。

⑫ 広島地裁平成11年9月28日判決・税資244号818頁は、更正の請求制度の存在を理由として義務付け訴訟を認めなかった。

⑬ 札幌高裁平成11年11月16日判決・税資245号320頁

「控訴人が当審で追加した訴えは、行政庁に対して公権力の行使を求めるいわゆる無名抗告訴訟としての義務付け訴訟と解されるところ、四類型の抗告訴訟を定める行政事件訴訟において、いわゆる義務付け訴訟が許容される場合があるとしても、それは、処分をすることについて行政庁に自由裁量の余地がないこと、同法所定の右抗告訴訟によっては行政庁の違法な公権力の行使による国民の権利又は法律上の利益の侵害を救済できないこと等、一定の要件の下に例外的にのみ許されるものと解される。

ところで、控訴人が主張するように過誤納金がある場合には、控訴人は、まず税務署長に対し更正の請求をし（国税通則法23条1項）、これが認められない場合には税務署長がした「更正をすべき理由がない旨」の処分（同条4項）の取消しを求める訴えを提起する方法によって右過誤是正の目的を達することができるのであるから、更正をすることを求める訴えは許されないものというべきものである。」

⑭ 広島高裁平成13年8月30日判決・税資251号順号8966（前記⑫広島地裁平成11年9月28日判決の控訴審）

「行政に関する行政庁の第一次的判断権は行政権のために留保されなければならない、行

政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟（抗告訴訟）は、法律（行政事件訴訟法）の定める場合に許されるのが原則であり、上記のような無名抗告訴訟としての義務付け訴訟は、①申請に応じた処分をなすべき行政庁の作為義務の存在が一義的に明白で、第一次的判断権を行政庁に留保することが必ずしも重要でないと認められ、②当該行政処分を義務付けなければ回復し難い損害が生じるなど救済の必要性が顕著で、かつ、③司法権の行使による以外法律上他に適切な救済方法がない、という例外的な場合にのみ許されるものと解される。

しかるところ、申告に係る所得金額が過大であるとしてその過誤を是正するには、法律上当該申告者はまず税務署長に対して更正の請求（国税通則法23条、所得税法152条）をし、これが認められない場合には税務署長がなした更正をすべき理由がない旨の処分に対しその取消を求める訴えを提起することができ、それに勝訴すればその過誤が是正されるという救済手段が用意されているのであるから（国税通則法114条、115条）、控訴の趣旨第3項は、前記義務付け訴訟の許される例外的な場合には当たらないものというべきである。」

⑮ 札幌地裁平成16年3月9日判決・税資254号順号9590

「減額更正を求める訴えは、行政庁である被告に対して作為を求めるいわゆる義務付け訴訟に該当するところ、憲法の定める三権分立の原則の下、行政処分の第一次判断権は行政庁に付与されていると解されるから、裁判所としては、このような行政庁の第一次判断権を害しない限りにおいて司法判断をなし得るものと解するのが相当である。そして、本件事業年度の法人税について、更正請求をなし得る期間が既に経過したこと及び同期間経過後において原告の更正請求を認めるべき事由が存在しないことは前記1で説示したとお

りであるところ、このような場合には、被告において、国税通則法 70 条 2 項 1 号により法定申告期限から 5 年間は減額更正をなし得るとしても、減額更正をするか否かは、被告の第一次判断権に属するものであり、裁判所としてはこれを尊重しなければならず、これに介入することは許されないものというべきである。よって、原告の上記訴えは不適法であるといわざるを得ない。」と判示しており、行政庁の第一次判断権を根拠として、職権での減額更正を求める義務付け訴訟を不適法としている。

⑯ 東京地裁平成 7 年 6 月 29 日判決・税資 209 号 1231 頁

「行政事件訴訟法が抗告訴訟の種類を法定している趣旨に照らせば、かかる義務付け訴訟は、少なくとも、他に適切な救済方法がない場合に限り許されるものと解すべきところ、所得税の更正処分につき不服があるのであれば、原告の主張によれば、原告の平成元年分の所得税については、みなし法人損失額の繰越をしない扱いの更正がされたというのであり、これにつき不服があるのであれば右更正の取消訴訟等を提起し得るのであるから、他に適切な救済方法がない場合に当たらないことは明らかである」

⑰ 東京高裁平成 7 年 12 月 27 日判決・税資 214 号 1065 頁（⑨東京地裁平成 7 年 6 月 29 日判決の控訴審）も原判決を引用。

⑱ 岡山地裁平成 16 年 5 月 25 日判決・税資 254 号順号 9656（措置法適用認定請求事件）

「（開業出張麻酔による収入は事業所得による収入であり、租税特別措置法 26 条を適用して課税額を算出せよ、という訴えに対して）このように、その納付すべき税額を不服とする原告は、取消訴訟によって救済を受けることが可能であって、法定の抗告訴訟によっては救済を得ることができない事情は存しない。したがって、いわゆる義務付け訴訟である本

件訴えは、不適法なものというべきである。」

⑲ 東京地裁平成 16 年 7 月 23 日判決・税資 254 号順号 9705

「（農地等についての相続税の納税猶予が適用されることを前提に、原告主張の納付額とする徴税手続をとることを求める訴えに対して）このような場合、原告としては、本件相続税の申告について上記納税猶予が適用されるべきであるから、申告期限までに納付すべき税額に滞納はない旨主張して、本件督促処分に対して、通則法の定める不服申立てやこれらの処分の取消訴訟を提起することができるものであり、これらの手続において上記納税猶予が適用されるか否かが審理されて、原告の救済が図られることとなっている。」「そうであるとすれば、本件相続税の申告につき、農地等についての相続税の納税猶予の適用があると主張する原告としては、上記イ記載の救済方法によってその目的を達することができるのであるから、本訴請求のような義務付けを求める訴えを提起することは、許容されていないというべきである。」「本訴請求のような義務付けを求める訴えを提起することは許容されていない」

上記の各判例を概観すると、政府庁の第一次判断権を根拠として明白性の要件を充足しないと不適法としたものが、⑤京都地裁昭和 56 年 11 月 20 日判決及び⑬札幌地裁平成 16 年 3 月 9 日判決であり、明白性と緊急性の二つの要件を欠くとしたものが⑥釧路地裁昭和 58 年 11 月 29 日判決及びその控訴審の⑦札幌高裁昭和 60 年 11 月 26 日判決である。⑯東京地裁平成 7 年 6 月 29 日判決から⑲東京地裁平成 16 年 7 月 23 日判決の各判決は、取消訴訟による救済が可能であることから、補充性の要件を不充足としたものである。その他の判決は、③東京地裁昭和 54 年 3 月 15 日判決とほぼ同一の理由で、更正の請求という救済方法が存在することから、補充性の要件を充足しないと、減額更正の義務付

け訴訟を不適法としてきた。

このように、東京地裁昭和54年3月15日判決以来多くの判決が、更正の請求の制度の存在による補充性の要件の不充足を理由として、減額更正を求める義務付け訴訟を不適法としてきており、判例理論として確立していたと評価できる。

## 2. 延滞税免除の義務付け訴訟

名古屋地裁平成15年4月18日判決・税資253号順号9328は、税務署長に対し延滞税を免除するとの公法上の意思表示をなすことを求める訴えについて、

「しかるところ、原告が、延滞税免除の根拠規定として主張する国税通則法63条3項は、納税の猶予又は換価の猶予をした場合において、納税者の事業又は生活の状況によりその延滞税の納付を困難とするやむを得ない理由があると認められるときに、猶予した期間に対応する部分の金額でその納付が困難と認められるものを限度として、免除できる旨規定しており、各号に該当するか否か、どの範囲で免除するかについては、税務行政の公正運営、納税義務の適正（納税義務者の生活保護の観点も含まれる。）かつ円滑な履行確保の観点から、専門性に基づいた税務署長の裁量判断が予定されているというべきである。

そうすると、本件においては、平成10年分所得税について納税の猶予等がなされたことの主張立証を欠くことをさておいても、延滞税の免除については、被告の裁量判断が認められているのであるから、義務付け訴訟が許容されるための要件である行政庁が一定の行為をなすべきことが法律上羈束されている場合には当たらないことが明らかである。」と述べ、一義性の要件を欠くと判示している。

## 3. 予防的不作為訴訟

東京地裁昭和42年4月11日判決・行集18巻4号452頁・税資47号571頁は、被告

（課税庁）が原告らに対し法人税を課税する権限を有しないことの確認を求める訴え（無名抗告訴訟）について、

「したがって、国民の権利、利益を救済するために必要不可欠と認められるかぎり、行政庁により行政処分がなされる以前においても、裁判所は行政庁の処分権限の存否について判断する権限を有しているものというべきであろう。しかしながら、さきにも述べたように現行法の下においては裁判所は行政処分がなされた後に行政庁の処分権限行使の適否を判断することが原則的な建前とされているのであり、右のように行政処分のなされる以前に裁判所が行政庁の処分権限の存否について判断することが許されるのはきわめて例外的な場合なのであるから、裁判所が行政処分のなされる以前に行政庁の処分権限の存否について判断するためには、行政庁が一定の行為をなしたまたはなすべからざることが法律上き束されていて、係争の処分権限を行使すべきか否かが行政庁の第一次的判断を重視する必要がない程度に明白であり、かつ、行政庁の行政処分がなされるのをまって取消訴訟等を提起したのでは国民の権利、利益の救済をなし得ず回復しがたい損害を生ずるというような緊急の必要性があると認められることを要するものと解すべきである。

そこで、本件訴えが右の要件を具備するものであるかどうかについてみると、旧法人税法第1条第2項および新法人税法第2条第8号、第3条、第4条は法人でない社団または財団で代表者または管理人の定めがあり、かつ、収益事業を営むものは法人税の納税義務があると規定しているが、ある社会的な存在としての団体が人格なき社団で代表者または管理人の定めがあるものといえる程度の組織ないし実体を備えたものと認めうるかどうか、また、その営む事業が収益事業に該当するものといえるかどうかについては税務官庁の専門技術的見地からする認定の余地がないとは

いえず、この点につき常に税務官庁の第一次的判断を重視する必要がない程度に結論が明白であるとはいいたい。もっとも、本件の場合、各所轄税務署長が原告らに対しその主張のような報告事項の報告および書類の提出を求め、かつ、原告らのうちの一部のものに対しては原告ら主張のような「お知らせ」と題する文書を送付したことは当事者間に争いのないところであるが、右は、昭和32年3月31日法律第28号により旧法人税法に第1条第2項が付加され人格なき社団で代表者又は管理人の定めがあり、かつ、収益事業を営むものにも法人税の納税義務が課せられることになった際に、被告が各所轄税務署長を通じて原告らに対し被告側の一応の見解を示し、合わせて法人税法上の義務の履行を求めたものにすぎず、いわゆる行政指導といわれるものの一種であって、公権力の行使としてなされたものではないと解せられるから、右のような事情があるからといって、もはや納税官庁の第一次的判断権を尊重する必要がないということとはできない。のみならず、本訴においては、各所轄税務署長の課税処分をまってこれに対して取消訴訟を提起したのでは、原告らの権利、利益の救済が得られず、回復しがたい損害が生ずるといような緊急の必要性があるものとも認められない。もっとも、法人税法は法人税の納税義務の不履行に対して、前記のように、延滞税等を課しあるいは刑罰を課することとしているが、これは法人税の納税義務の法定の期限内における適正な実現を担保し、合わせて、法定の期限内における適法な納税者との権衡を図るために設けられた附随的な制度であるばかりでなく、かかる不利益はそれ自体必ずしも回復しがたい損害を生ずるものではなく、特に原告らがもしその主張のように法人税の納税義務を負うものではないとすれば、原告らは、将来税務署長から課税処分を受け、または、刑罰の制裁を科せられた段階において、納税義務の存

否を争ってその権利、利益の救済を受けることができるのであるから、右のような不利益をこうむるおそれがあるとしても、各所轄税務署長の課税処分のなされるのをまてないほど緊急の必要性があるものとは認められない。」と判示して、訴えを不適法却下した。

#### IV 減額更正の義務付け訴訟の是非

##### 1. 減額更正を求める義務付け訴訟を許容する説

行政訴訟検討会の委員であった水野武夫弁護士は、義務付け訴訟肯定論を唱える。

「さらに、期間途過等により更正の請求ができない場合の減額更正についても、従来は職権の発動を促すことしかできず、減額更正処分を求める義務付け訴訟はできないものと解されてきた(京都地判昭56・11・20 訟月28・4・860)。しかし、改正後は、改正法案37条の2による義務付け訴訟が可能になると解される。この場合、更正処分が可能な期間内であれば税務署長は減額更正処分をするべきであるから改正法案3条6項1号の要件を満たすし、同37条の2の要件も満たすことになるから、本条の義務付け訴訟を提起することが可能だと考えられるのである。」<sup>(31)</sup>

浅沼潤三郎教授も以下のように詳細に肯定説を述べている。

「私見の骨子のみを記せば、それは、租税法主義並びに公務員の法令遵守義務及び国通法の規定(24条、25条、70条②)をもって構築されるべきであり、両者を併せて考察するとき、事態の推移をそのままにしておけば、納税者が法律の要求を超える税負担を負うことになるが、税務署長は自己の職権を適正に発動して過剰税負担を是正できるのであるから、法令遵守の一般的義務を負う税務署長は、納税者の過剰負担を知るならば、当然にその職権を行使し義務を負う、ということになる。

なお、この主張の根底にある事由には、形式的事由と実質的事由がある。前者は、条文

の文言解釈に基づくもので、国通法 70 条②項には、税務署長の職権として認められた減額更正の期限は、「(5 年経過する日まで減額) ……できる」とあり、一見自由裁量のごとくみえるが、実は、自由裁量ではなく、羈束裁量と解すべきであること。後者は、納税義務の本質に基づくもので、納税義務は法定の課税要件によって定まり、法の要求を超えて税を負担している者の税額を軽減する・しないの選択の自由は、税務署長にはなく、税務署長が、納税者の過大税負担の事実を知れば、必ず減額更正すべきであること。ただ、従前の法制度上、税務署長は、この期間中は、申告書再精査の義務の履行を強制されず、その不履行の責任を追及されないだけ（自然債務的権限）であったが、この自然的債務権限の穴をうめるのが新訴訟類型「義務付け訴訟」である。

したがって、従前のような、嘆願・嘆願への応諾という納税者と税務署長との間の不透明・不確実な直接取引によるのではなく、第三者たる裁判所を介して、一般的かつ客観的に、過剰税負担を解消することこそが、国民の権利利益の実効的救済の確保という今回の法改正の理念によりよく合致するのであり、「義務付け訴訟」の法定がそのための手段の一つを新たに提供したと考えるべきで、積極説が妥当である。」<sup>(32)(33)</sup>

山下清兵衛弁護士も肯定説を唱えている。「租税の過誤納付があれば、合理性原則により、更正処分が可能な期間内であれば税務署長は減額更正処分をすべきであるから、行政事件訴訟法 3 条 6 項 1 号の要件を満たすし、同法 37 条の 2 の要件も満たすことになるから、非申請型義務付け訴訟を提起することが可能であろう。これには、更正の請求の排他性を害することを懸念する反対説がある。

しかし、行政訴訟は、違法な行政活動の是正をなすべきとする目的があり、原告が更正の請求をなすうる地位にあるかどうかとは関

係なしに、行政活動の適法性確保を実現する必要がある。違法課税が存する場合、職権による更正は、憲法及び税法上の法的義務である。」<sup>(34)</sup>

占部教授は、更正の請求制度の趣旨等を考慮しても、期間経過後も義務付け訴訟の提起は認められるべきとの議論を展開されている。

「①通常の更正の請求は、納税者から、原則としてその原因の如何を問わず（すなわち、納税者自身の過ちによるもの、さらには税務調査に基づき課税庁からの勧奨による修正申告に応じたものの、課税庁の見解に過ちがあった場合なども含む。）減額更正の請求を行うものであり、更正の請求規定が期間徒過により利用できないことと、課税処分について権限を有している課税庁に減額を訴訟において義務付けることとの問題は次元の異なる問題であり、リンクする問題ではない。

②更正の請求制度の趣旨は、納税者の権利救済を簡易な行政手続を通じて図ろうとするものであるとともに、行政上の法律関係の早期安定、税務行政の効率化などを図ろうとするものである。更正の請求は、原則として法定申告期限から一年を経過すると行うことができないが、納税者には申告額に係る納税者の修正申告、さらには課税庁の増額・減額更正処分、さらには決定処分が法定申告期限から一年を経過した後にも認められていることとのバランスを考慮すると、更正の請求制度の趣旨等を考慮しても、更正の請求の制度の存在が、課税庁に減額更正義務があるにもかかわらず、義務付け訴訟の提起をも許さないとの法的な効果を有するものであるとは解されない。まさにこのような場合にこそ、非申請型の義務付け訴訟の訴訟要件である「補充性要件」を充足するものであるといえ、義務付け訴訟の提起が認められる。」<sup>(35)(36)</sup>

日本弁護士会連合会行政訴訟センター編「実務解説行政事件訴訟法」（167 頁～168 頁）も「義務付け訴訟の法定は、今回の改正

の目玉の一つであり、従来、ほとんど認められてこなかった義務付け訴訟が認められることとなった意味は大きい。とりわけ、申請権等がない場合の義務付け訴訟が認められたことは重要である。従来、更正の請求に対する不服の訴訟は、更正の請求に対する棄却処分取消訴訟のみが認められてきた。しかし、今後は、減額更正処分をせよという義務付け訴訟が認められることになる。この場合、37条の3第1項の要件を満たすことは明らかであるし、原告の請求に理由があるときは同条5項の要件を満たすことになるから、従来のような、更正の請求に対する棄却処分取消訴訟といった迂遠な方法によらなくてもよいことになる。さらに、期間途過等により更正の請求ができない場合の減額更正についても、従来は、職権の発動による減額更正処分を促すことしかできず、減額更正処分を求める義務付け訴訟はできないものと解されてきた（京都地判昭56・11・20 訟務月報28巻4号860頁）。しかし、今後は、37条の2による義務付け訴訟が可能になると解すべきである。この場合、更正処分が可能な期間内であれば税務署長は減額更正処分をするべきであるから3条6項1号の要件を満たすし、37条の2の要件も満たすことになるから、本条の義務付け訴訟を提起することが可能だと考えられるのである。」と述べている（なお、同書の執筆者には、前述の水野武夫弁護士や山下清兵衛弁護士も名前を連ねている）。

## 2. 減額更正を求める義務付け訴訟を否定する説

立案担当者であった小林久起判事は、減額更正を求める義務付け訴訟について否定的な見解を述べている。

「更正の請求の期間（国税通則法第70条、地方税法第17条の5など）の経過前は、更正の請求をすることが損害を避けるための適

当な方法と考えられますので、行政庁が職権で減額更正処分をすることを求めるような義務付けの訴えを提起することはできないと考えられます。また、更正の請求の期間が経過した後でも、更正の請求の制度を設けつつその請求期間を限定して租税法関係の法的安定を図った制度の趣旨からは、義務付けの訴えにより職権による減額更正処分を求めることはできず、その訴えは不適法なものと考えられます（同様の判断をしたものとして、東京地判昭和54年3月15日訟務月報25巻7号1969項参照）。」<sup>(37)</sup>

同じく、立案担当者であった村田斉志判事も、同様の見解を述べている。

「更正の請求の期間（税通70、地稅17の5など）の経過前は、更正の請求をすることが損害を避けるための適当な方法と考えられますので、行政庁が職権で減額更正処分をすることを求めるような義務付けの訴えを提起することはできないと考えられます。また、更正の請求の期間が経過した後でも、更正の請求の制度を設けつつその請求期間を限定して租税法関係の法的安定を図った制度の趣旨からは、義務付けの訴えにより職権による減額更正処分を求めることはできず、その訴えは不適法なものと考えられます（同様の判断をしたものとして、東京地裁1979（昭和54）年3月15日判決（訟月25・7・1969）参照）」<sup>(38)</sup>

酒井克彦教授は、行政事件訴訟法の改正の経緯や改正前行訴法下の判例等を検討し否定説が妥当だと述べている。

「このように更正の請求の期限が設けられていることに合理性が認められる限り、かかる期間内に行うべき更正の請求を行わなかったことが、義務付け訴訟の補充性要件を充足するとはいえないと理解すべきであろう。

救済措置が制度上廃止されてしまっているのであれば格別、更正の請求という制度は未だに用意されており、不合理な制限によって

特別活用の途を閉ざしているわけではなく、単に同手続に期間要件が設定されているだけである。また、更正の請求の期限を途過した後は義務付け訴訟を提起し得るとするのであれば、先にみた理由により法がわざわざ更正の請求という制度を設け、その期限内に請求されたものを救済する制度を設けていることが全く空文化し、実質的に更正の請求の期限を延長したのと同様の結果を招来することになる。国家財政需要の安定という要求や可及的速やかに租税の債務関係を確定しその法的安定を図る必要からかかる更正の請求に期限が設けられている趣旨を没却することは相当ではないと思われる。」<sup>(39)</sup>

中尾検事は、否定説を以下のように述べている。

「過大な申告をした納税者が、更正の請求の制度(通則法 23 条)があるのに、更正の請求をしないで、職権による減額更正処分の義務付けを求める場合は、まさに、損害を避ける方策が個別法で特別に法定されているのに、当該方策を採らずに義務付けを求めるものだから、このような場合は、「損害を避けるために他に適当な方法がないとき」(行訴法 37 条の 2 第 1 項)とはいえないでしょう(南=高橋「条解行訴法」615 頁。小林「行訴法」162 頁、163 頁も同旨。)そして、このことは、更正の請求の期間が経過する前のみならず、更正の請求の期間が経過し、もはや更正の請求を行い得なくなった後においても何ら異なるところはなく、更正の請求制度を設けつつその請求期間を限定して租税法律関係の安定を図った制度の趣旨からすると、義務付けの訴えにより職権による減額更正を求めることはできず、その訴えは不適法なものと考えられています(小林「行訴法」164 頁の(注 1)、広島地判平成 19 年 10 月 26 日(公刊物未登載)も同旨)。

また、更正の請求の制度(通則法 23 条)があるにもかかわらず、更正の請求をしなかった

納税者に生ずる損害は、「処分がされないこと」による損害ではなく、自ら更正の請求をしなかったことによる損害にほかならないものですから、このような損害が「重大な損害」(行訴法 37 条の 2 第 1 項、2 項参照)に当たらないでしょう。」<sup>(40)</sup>

税務大学の佐藤謙一教授は、更正の請求制度と期間経過後の納税者と課税庁との法律関係を検討し、更正の請求期間経過後の減額更正の義務付けの訴えについて否定説を述べる。

「更正の請求制度は、「元来、納税者が自らの申告により確定させた税額が過大であ…ることなどを法定申告期限後に気づいた場合に、納税者の側からその変更、是正のため必要な手段をとることを可能ならしめて、その権利救済に資することを狙いとしているのである。」から、このような権利を自ら放棄して、その後、法的にも権利行使ができない期間になったときに改めてそれを行行使するということは、更正の請求制度の趣旨に反するばかりか申告納税制度の本来の趣旨にも反すると思われる。また、不服申立てを選ぶか直接出訴するかの違いにすぎない点についても、そもそも課税訴訟を提起するためには原則として不服申立前置が求められることからすると、上記考えはなかなか採りえないように思われる。

このように、減額更正を求める義務付けの訴えを提起する場合には、更正の請求制度との関係が問題となるところ、更正の請求期間を経過する前であれば、更正の請求をすることが損害を避けるための適当な方法と考えられるから、職権による減額更正を求める義務付け訴訟を提起することはできないであろう。また、更正の請求期間を経過した後であっても、更正の請求制度を設けつつその請求期間を限定して租税法律関係の法的安定性を図った制度の趣旨からは、義務付けの訴えによって職権による減額更正を求めることはできず、

その訴えは不適法となると考えられよう。

このことは、更正の請求の制度があるにもかかわらず、更正の請求をしなかった納税者に生ずる損害は、「処分されないこと」による損害ではなく、自ら更正の請求をしなかったことによる損害にほかならないから、行訴法 37 条の 2 第 2 項にいう「重大な損害」に当たるといえることはできないともいえよう。<sup>(41)</sup>

伊藤義一教授は、更正の請求制度の趣旨から義務付け訴訟の否定説を述べている。

「本判決は、更正の請求制度の趣旨が納税申告書を提出した者の権利利益を図りつつ、更正の請求をすることができる期間を限定することによりその申告に係る税額等を巡った租税法律関係の早期安定を図るところにあることを理由として、減額更正の義務付けを求める訴えは、不適法であるとした。上記 2 の (1) の東京地判と同一の考え方である。」

「既述のように権利の上に眠っていたのであって、それにもかかわらず、減額更正の義務付けの訴えをすることができることは、抵抗があるところであり、本判決の結論は、やむを得ないと考える。」

「本判決から考えられる減額更正を求める義務付けの訴えに関する一応の結論を纏めてみれば、次のようになる。」

- (1) 更正の請求期間経過後の義務付けの訴えは、不適法である。
- (2) 更正を請求したが、これに対する処分を争わないまま提起した義務付けの訴えは、不適法である。
- (3) 更正の請求に対する理由がない旨の通知処分の取消訴訟と併せて提起する義務付けの訴えは、適法か否かは不明であるが、これを排除する必要はないのではないかと考える。
- (4) 更正の請求に対する理由がない旨の通知と同時に増額更正処分がされた場合は、理由がない旨の通知処分及び増額更正処分の取消訴訟と併せて提起する義務付けの訴

えは、適法か否かは不明であるが、これを排除する必要はないのではないかと考える。」<sup>(42)</sup>

また、伊藤義一教授は、「国税通則法第 24 条 (更正) の規定による減額更正を求める訴えをこの義務付けの訴えとして提起することができるか否かという問題があるが、同条は、「……調査したところと異なるときは、その調査により、……更正する。」と規定し、まず調査があつて税務署長に非違の認識があれば増減を問わず更正すべきことを義務付けているのであり、したがって、税務署長がすでに調査を経て非違を認識していない限り (例えば、前期否認後期認容の場合には、後期について減額すべきことを認識している)、この義務付けの訴えには馴染まないと解されている」とも述べている<sup>(43)</sup>。

金子宏教授も「法がわざわざ更正の請求の手続を設けた趣旨にかんがみると、申告が過大である場合には、原則として、他の救済手段によることは許されず、更正の請求の手続によらなければならないと解すべきであろう。抗告訴訟の排他性の観念にならって、これを「更正の請求の原則的排他性」と呼ぶことができる。したがって、要素の錯誤によって過大に申告した場合にも、原則として更正の請求の手続によってその是正を図るべきであり (ただし、必要に応じて例外をみとめるべきである。)、また、申告が過大であったことを理由として減額の更正を求める訴えは許されないと解すべきである (東京地判昭和 54 年 3 月 15 日月報 25 卷 7 号 1969 頁)」と述べている<sup>(44)(45)</sup>。

### 3. 裁判例

#### (1) 広島地裁 平成 19 年 10 月 26 日判決 (裁判所ホームページ所収)

「国税通則法 23 条 1 項 1 号は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した税額等の計算が国税に関する法律の規定に従つ

ていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大である場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内限り、税務署長に対し、その申告に係る税額等につき更正をすべき旨を請求することができることを定めている。この規定は、納税申告書を提出した者の権利利益の救済を図りつつ、更正の請求をすることができる期間を限定し、その申告に係る税額等をめぐった租税法律関係の早期安定を図る趣旨のものであるところ、このような趣旨にかんがみれば、この期間を経過した後は、同条2項各号所定の事由に当たらない限り、納税申告書を提出した者の側から課税処分を争うことを許されないものと解すべきである。また、更正の請求並びにそれに続く審査請求及び取消訴訟には相当の時間、費用、労力等を要するが、課税処分等に沿った納税をする一方でこれらの手続を継続することもできる上、前件取消等請求訴訟が提起されていた本件においては、なおさら、これらの手続を採ることが十分に期待できたものである。

そして、原告の平成6年ないし平成8年の各課税期間の消費税(法定申告期限はそれぞれ平成7年、平成8年及び平成9年の各3月31日・消費税法45条1項)については、更正の請求をすることができる期間を既に経過しているところ、本件義務付けの訴えのうち各消費税に係る減額更正処分の義務付けを求めるところを内容とする部分は、国税通則法23条1項1号の上記趣旨にかんがみ許されるものではない。ましてや、平成8年分の所得税については、更正の請求及び審査請求までなされており、それらの手続においてないしその後取消訴訟を提起して、前件取消等請求訴訟と同様の主張をする機会もあったところ、結局はそれをしなかったというのであるから、これを今さら争い得ないことは明らかである。したがって、本件義務付けの訴えは、その余の

点を判断するまでもなく、不適法である。

原告は、本件義務付けの訴えに係る所得税及び各消費税につき、国税通則法23条1項1号の更正の請求の対象ではなかったと主張しているが、これらについて同条1項1号の更正の請求ができたことに変わりはないから、この点は上記判断に影響を及ぼすものではない。」

(2) 広島高裁平成20年6月20日判決(平成19年(行コ)第29号更正処分の義務付等請求控訴事件、広島地裁平成19年10月26日判決の控訴審、判決集未登載)は原判決を引用し、以下の部分を付加した。

「(2) 本件違法確認の訴え及び本件義務付けの訴えの適法性について

ア 控訴人は、本件においては、課税庁が、国税通則法71条1項1号の適用場面として、同法24条に基づき、職権で減額更正をなすべき義務を負っており、その職権発動を促すことも行政事件訴訟法3条5項にいう「法令に基づく申請権」に含まれると主張する。

国税通則法71条1項1号は、判決等によってある年度の税額が変動したため、それとの関連で他の年度の同一税目に変動を生ずるといような場合に、他の年度の租税について更正・決定等を行うことを認めるものである。そして、本件がこれに該当するというためには、判決によって本件更正等の処分に係る各年分の課税標準や税額が変動したため、それとの関連で本件修正申告等に係る各年分の租税に変動が生じるものでなければならない。ところが、本件において、判決の理由に沿って本件修正申告等の課税額を算定すれば、更正すべきことになるというにすぎない。したがって、控訴人の主張は、その前提を欠き、採用できない。

#### イ 被控訴人の職権更正義務

控訴人は、控訴人が平成8年分の所得税の申告について修正申告したのは、平成5、6、7年分に対する被控訴人の違法な課税処分に基

づくものであり、かつ、被控訴人に問い合わせたものの、明確な回答を得られず、むしろ平成8年分について従前通りに処理した場合には税務調査もあり得る旨示唆を受けたため、重加算税、過少申告加算税などが賦課されるのを免れるためであったのであるから、被控訴人は、国税通則法 24 条によって、控訴人の平成8年分の申告については、職権によって更正すべきであると主張する。

しかしながら、まず、前記アにおいて判断したとおり、本件は、同法 71 条 1 項 1 号に定める場合ではないから、仮に、課税庁が職権で更正すべきであったとしても、同法 70 条 1 項によりその更正できる期間を経過している。また、平成8年分の所得税の修正申告が控訴人の意に添わないものであれば、これに対する更正の請求及びそれに続く取消訴訟の手续を取ることができ、そのような手続を採れば控訴人が主張するリスクを軽減しつつ平成8年分所得税に関する被控訴人又は広島西税務署長の主張を争うことができたと考えられる。

よって、控訴人の平成8年分所得税については、いずれにせよ被控訴人又は広島西税務署長が、職権により更正すべき場合には当たらないというべきである。」

### (3) 本件判決についての若干のコメント

上記2つの判決については、反対ないし疑問だとする見解も存在する。減額更正の義務付け訴訟の肯定説に立つ論者による批判であるが、その理由として、本件においては、先行年分の更正処分の取消判決が、通則法 71 条 1 項 1 号の「判決による原処分の異動に伴って」更正をすべき場合に該当するという見解を述べている<sup>(46)</sup>。しかしながら、原処分の異動に伴い課税標準等に異動が生ずる場合とは、法令上、その年分の課税標準等又は税額等が他の年分の課税標準等の計算の基礎とされており、それと異なる計算が許されないような関係にある場合をいうのであり、本件の

ように取消判決の理由に沿って計算すれば更正をすべきことになるというような場合は含まれないと解されている。先行年分の更正処分の処分理由に沿って修正申告したのは、原告の判断によるものであり、法令上それと異なる計算が許されない訳ではないので、通則法 71 条 1 項 1 号には該当しない<sup>(47)(48)</sup>。本件判決の判断理由は妥当なものである。

本件判決は、更正の請求の期間経過後には、更正の請求の制度趣旨から減額更正を求める義務付け訴訟を提起することはできないと判示しており、東京地裁昭和54年3月15日判決を初めとする一連の判決と同一線上にあるとの評価が可能である。

本件の広島地裁判決の解説において、渡辺拓弁護士は「新行訴法で義務付け訴訟が法定されたとはいえ、一定の行為の義務付け請求が許容されるのは、当該一定の行為をなすことが関係法規に照らし是認される場合に限られるという点は、旧法下と変わるものではない。その意味で、新行訴法において義務付け訴訟が法定されたことが直ちに救済範囲の拡大に結びつくものではない。本判決はこのことを端的に示したものであるといえよう。」<sup>(49)</sup>と述べており、行訴法が改正されても、減額更正を求める義務付け訴訟が直ちに許容されるということにはならない、という見解を提示している。

改正前行訴法下の判例理論と新行訴法の訴訟要件の連続性や、更正の請求の制度趣旨にかんがみれば、減額更正を求める義務付け訴訟は不適法であるという見解（立案担当者の見解でもある）を採用した本件判決の判断は、極めて妥当なものである。

### (4) 参考裁判例(仮の差止め)

東京地裁平成17年12月20日決定・税資255号順号10246は、更正処分の仮の差止めを求める申立を認めなかった事例である。

「行政事件訴訟法 37 条の 5 第 2 項は、仮の差し止めの要件として、「償うことのできない

損害を避けるため緊急の必要」があることを定めている。

これは、本案事件における差止判決を待っていたのでは「償うことのできない損害」を生ずるおそれがある、これを避けるために緊急の必要があることを要件とするものであるから、「償うことのできない損害」とは、差止訴訟の要件である「一定の処分又は裁決がされることにより重大な損害を生ずるおそれがある場合」（同法 37 条の 4 第 1 項）よりも損害の回復の困難の程度が著しい場合をいうものと解すべきであり、金銭賠償が不可能な損害が発生する場合のほか、社会通念に照らして金銭賠償のみによることが著しく不相当と認められるような場合を指すものと解される。」

「(①更正処分が行われると情報がリークされ新聞報道によって、申立人のブランドへの消費者の忠誠といった無形の財産が侵害され、イメージの低下、ブランドに対する信用の失墜といった回復不能な損害を被ることになること、②本件更正処分は、国税と地方税、本税と付帯税を併せて 36 億円に上ることが予想され、高率の延滞税を回避するためには、事業以外の目的で多額の資金調達を迫られることになり、財務状況に深刻な悪影響を受けることになるところが、「償うことのできない損害」(行訴法 37 条の 5 第 2 項)に該当する旨の申立人の主張に対して) ①については、業務停止等の命令などとは異なり、更正処分が行われた場合に、税務職員が当該事実を新聞各紙に公表する旨の規定は存しない。むしろ、税務職員には、守秘義務が課されている(法人税法(昭和 40 年法律第 34 号)163 条)のであるから、本件更正処分の効力として(最高裁判所平成 15 年 3 月 11 日第三小法廷決定・判例タイムズ 1119 号 156 頁参照)当該事実を公表することはなく、また、守秘義務に違反して公表することが常態となっているとの疎明もない。したがって、新聞報道によって、

仮に申立人の信用が失墜すると仮定したとしても、当該損害は本件更正処分による損害といえないものといわざるを得ない。

また、②についても、更正処分に不服がある場合には、事後の争訟においてその取消しを求めることによって救済を受けることができ、その場合には当然、申立人が延滞税を負担することもなく、仮に更正処分に従って所定の税額を納付した後、事後の争訟において更正処分が取り消されれば当該税額は、還付加算金と共に申立人に還付されることになるのである。その納税資金の調達による損害は、このような還付制度による回復をもって満足することが当然に予定されているものというべきであり、また、たとえこれを納付しなくとも、所定の要件さえ満たせば執行停止制度を活用することもできる。更に付言すれば、原告は、延滞税の発生を阻止する為に事実上所定の税額を納付せざるを得なくなる旨も主張するようであるが、延滞税は更正処分において納付すべき税額があるときに、法定納期限の翌日から完納する日まで所定の利率において当然に発生するものである。本案事件の敗訴の可能性を考慮して所定の税額をあらかじめ納付することは申立人の自由であって、これを仮の差止めにおいて保護されるべき対象であるということとはできず、申立人の主張は、相応の敗訴の可能性を前提とする点において、「本案について理由があるとみえるとき」との要件と矛盾するような行動を是認した上で、延滞税の発生を阻止するために、仮の差止めの制度を用いることにほかならないのであって許されないものというべきである。」

税務調査の際に修正申告のしょうようなどを受け、これを契機として更正処分の差止めの訴えないし仮の差止めの訴えを提起できるか否かという問題については一部に肯定説もあるが(私見は否定説が妥当と考える)<sup>(50)</sup>、本件では、「償うことのできない損害」(行訴

法 37 条の 5 第 2 項)には該当しないとして訴えを却下したものであり、妥当な判断である。なお、改正前行訴法の下において、差止訴訟(予防的不作為訴訟)を明白性、緊急性の要件を欠くとして不適法却下したのものとして、前記Ⅲの 3 の東京地裁昭和 42 年 4 月 11 日判決がある。

#### 4. 一応のまとめ

更正の請求期間を限定して租税法律関係の法的安定を図った制度の趣旨からは、期間内に行うべき更正の請求を経由しないで、義務付けの訴えにより職権による減額更正処分を求めることは、義務付け訴訟の補充性要件を充足せず不適法な訴えとして却下されると理解すべきであり、上記の広島地裁及び高裁の判断は正当である。直接型義務付け訴訟が、本来、想定しているのは、当該処分につき申請権を有しない周辺住民が、環境に悪影響を及ぼしている事業者に対する行政規制権限(一定の処分をすること)を求めるというパターンを典型とする訴訟である。これに対し、納税者は、自己の責任において所得を計算して納税申告を行い、過誤の是正については、更正の請求という特別の救済ルートを有しており、それを行使することにより、損害を避けることが可能な立場にあるのであり、直接型義務付け訴訟の提起を認めなければならないという特段の事情等も通常では考えられない(特段の事情が存在する場合には、不当利得の返還請求が可能なことは、判例学説も認めている)。更正の請求の期間経過後に、直接型義務付け訴訟の提起を認めるとするならば、更正の請求の期間制限を無意義にすることとなり、更正の請求の制度を設けた趣旨からも否定説が妥当と解される。

#### V 更正の請求の原則的排他性

更正の請求の期間経過後の減額更正の義務付け訴訟について、論者により見解が異なる

のは、「更正の請求の原則的排他性」に対する理解に差があるためだと考えられる。租税法関係の早期安定という制度趣旨を重視するのか、客観的に成立している納税義務の内容どおりに租税債権が実現されるべきだという「実体的真実主義」重視の対立である。

#### 1. 更正の請求制度の沿革

##### (1) 更正の請求制度の導入

更正の請求制度は、申告納税制度の導入と同時に採用された。昭和 21 年の戦時補償特別税法と財産税法においてである。次いで、昭和 22 年 3 月に旧所得税法に、さらに、昭和 25 年 3 月に相続税法に、昭和 25 年 5 月に富裕税法にそれぞれ更正の請求制度が導入された。しかし旧法人税法に更正の請求制度が導入されたのは昭和 34 年のことである。導入の際には以下のように説明されている。

「従来、法人税については、法人の経理は個人の場合と異なりかなり確実なものであり、また、法人税の申告も、したがって誤って行われるというようなことは考えられなかった。所得税や相続税にあるような更正の請求の制度はなかった。

ところが、最近のように税法が難かしくなり、また、前事業年度の税務計算上の問題が次期以降の事業年度の法人税に影響するようになること、法人の場合にも、申告の誤りということもでてくるのが予想されるので、法人税についても、所得税、相続税の場合と同様な、新たに更正の請求の制度を設け、法人が過大申告をした場合にその減額につき、税務署長に対する請求をすることができる制度を設けることとしたものである。

もともと、従来といえども、法人が誤って過大な申告をした場合に、それを是正しえなかったというのではなく、従来も税務署長が積極的に更正して是正したのであって、いわば今回の改正は、そのような税務署長の積極的な更正手段を請求することを納税者の権利

として認めた制度であるといえる。」「(改正税法の解説)(山内一夫監修 昭和34年版 改正税法総覧)13頁~14頁)

## (2) 国税通則法の制定

昭和37年の国税通則法の制定に際して、一般的に更正の請求制度が導入されるに至った。「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)」は第四、課税方式及び申告賦課の手續等の二、申告手續において、以下のように述べている。

### 「1 申告内容の変更

(1) 現在、所得税及び法人税については、申告に係る課税標準又は税額が過大である場合には、これを減額するため、申告期限後1月以内に限り、更正の請求をすることができるものとされているが、これを申告納税に係るすべての税目について認めるものとする。」

さらに、「国税通則法の制定に関する答申の説明(答申別冊)」では第4章、課税方式及び申告賦課の手續等に関する問題、第2節、申告手續、2・2 検討と結論の2 申告内容の変更において、次のように説明している。

### 「(2) 更正の請求

上記(1)の申告内容の簡易変更手續を、期限後においても同様に許すこととすべきか。現行申告納税制度の下においては、これを税額の減額変更と増額変更とに分け、前者については納税者の申告による訂正ないし差換えを認めないが、後者については「修正申告」として追加的な申告を許している。もっとも、前者についても減額の変更を全く認めないわけではなく、一定期間内に納税者から請求せしめることによって税務官庁に減額更正させることとしている。これが更正の請求と呼ばれる手續である。たとえば、現行所得税法によれば納税者の確定申告に係る課税標準又は税額が真実のそれよりも過大である場合には、確定申告書の提出期限後1月間に限り、政府に対し、それらの数額を減額更正すべき旨を請求することができることとされ、この更正

の請求があった場合には、政府は、調査を行ない、請求を正当と認めるときには、申告額を減額更正し、そうでないときは、これを却下すべきものとしている。

租税法が申告の準備に必要な期間を考慮のうえ一定の申告期限を設けて、その期限内に適正な確定申告書を提出すべきことを義務付け、納税者がその期限内に十分な検討をした後申告を行なうことを期待する建前となっていることを考えれば、特に更正の請求の制度を設ける必要はないとの意見もあろうが、納税者による期限内申告に全く誤りがないとは保証し難いし、また現にこの制度の利用者が後を絶たない事情からも、この制度を維持することが適当であると考えられる。また新たに設けられる間接税における申告納税制度においても同様にこれを設けることとすべきであると考えるが、この場合、更正の請求ができる期間をどのように定めるかは、各税の事情によって決すべきことである。しかし、一般的に、この更正の請求をすることができる期間を長期に定めることは、実質的にそれだけ申告期限の延長を認めることとなるので適当ではないであろう。」

### (3) 更正の請求の期間の延長

昭和41年に、所得税法の一部を改正する法律(同年法律31号)及び法人税法の一部を改正する法律(同年法律32号)による改正で、所得税及び法人税の更正の請求期間が2月に延長された。

昭和43年7月「税制簡素化についての第三次答申」は、第3権利救済制度改善のための具体的措置、6の更正の請求の(1)更正の請求の期限において、以下のように述べており、この答申を受けて更正の請求期間が1年に延長される等の改正が行われた。

「現行制度において、更正の請求の期限を定めているのは、期限内申告の適正化、法律関係の早期安定、税務行政の能率的運用等の諸般の要請を満たすため、権利として更正を

請求できる期限を定める一方、当該期限内に請求がない場合においても、税務署長は、職権調査により申告税額が過大であると認めるときは、積極的に減額更正をすることにより、納税者の正当な権利は保護されるという趣旨に出たものであると認められる。したがって、この期限を安易に延長することは、必ずしも適当ではないが、現行の2か月の期限は短きに過ぎると主張にも無理からぬ点があるとともに、納税者が自ら誤りを発見するのは、通常は、次の申告期が到来するまでの間であるという事情をしんしゃくすれば、この請求期限を次のように改めることが適当であろう。

- ① 更正の請求の期限は、原則として申告期限から1年とする。
- ② このように期限を延長しても、なお、期限内に権利が主張できなかつたことについて正当な事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、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張し、課税要件事実について、申告の基礎となつたものと異なる判決があつた場合その他これらに類する場合を追加するものとする。」

平成18年3月、国税通則法施行令6条1項に5号が追加され、法令解釈の変更が公表された場合に後発的事由による更正の請求が可能となった。

#### (4) 制度の趣旨

制度の導入や改正時の税調の答申等によれば、更正の請求の制度の意義は以下のとおりである。

申告納税制度の下では、納税者は自己の所得金額等については、十分に検討した後に申告書を提出するものであり、申告に誤りがあることは多くはないと考えられるので、誤りを是正する期間を長く設定することは実質的に申告期限を延長することになり適当ではないが、全く誤りが無いとは保証し難いので、更正の請求制度を設けて納税者からの請求に

対応することとする。請求期間を一年としたのは納税者が自ら誤りを発見するのは次の申告期が到来するまでの間であるという事情を斟酌したものである。

## 2. 原則的排他性に関する判例学説

### (1) 判例

最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁・税資38号743頁は「所得税法は、いわゆる申告納税制度を採用し(23条、26条参照)、且つ、納税義務者が確定申告書を提出した後において、申告書に記載した所得税額が適正に計算したときの所得税額に比し過少であることを知った場合には、更正の通知があるまで、当初の申告書に記載した内容を修正する旨の申告書を提出することができ(27条1項参照)、また確定申告書に記載した所得税額が適正に計算したときの所得税額に比し過大であることを知った場合には、確定申告書の提出期限後1ヶ月間を限り、当初の申告書に記載した内容の更正の請求をすることができる(同条6項参照)と規定している。ところで、そもそも所得税法が右のごとく、申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤の訂正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速やかに確定せしむべき国家財政上の要請に必ずるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いる虞れがないと認めただからにほかならない。従って、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であつて、前記所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯

誤を主張することは、許されないものといわなければならない。」と判示しており、更正の請求の原則的排他性を承認したと理解されている。

同じく東京地裁昭和 39 年 11 月 28 日判決・行集 15 卷 11 号 2128 頁・税資 38 号 877 頁は、「これらの規定の趣旨は、申告納税制度が、本来民主的かつ能率的な租税行政の運営のため、自己の所得等を最もよく知る納税者の自主的申告に、租税債務確定の効果を認め、これに基づき爾後の納付、徴収の手続を進めることを予定した制度であるところから、申告後相当期間を経過した後に、申告の効力が争われ、その効果が否定されることとなると、申告に基づいて行われた爾後の手続もすべて覆えることとなって、毎年大量の事務を迅速に処理すべきことが要請されている税務行政の円滑な運営を著るしく阻害することとなり、ひいては申告納税制度の根幹をゆるがす結果となるところから、一般に行政処分について不服申立期間ないし出訴期間を法定し、右期間経過後原則として当該処分の効力を争えないものとするのと同様に、申告についても、一定期間、特定の手続に従ってのみ是正し得るものとするにそのねらいがあるものと解するのが相当である。従っていったんなされた申告は、原則として租税法規に定められた手続に従ってのみこれを是正することが許され、右手続によらず、民法 95 条の錯誤の規定のみを根拠に、その無効を主張することは許されないものといわねばならない。」と判示して、更正の請求の制度の趣旨等から排他性の理由を明らかにしている。

### (2) 更正の請求の排他性①

更正の請求の排他性については、数多くの研究がなされているが、基本的には、能率的税務行政の運営のために実体的真実主義が犠牲になる場合のあることを認めている。

小早川教授は、更正の請求の制度により、私人の権利保護が犠牲になる場合が予定され

ているが、これは申告納税の原則から必然的に導かれているものだと述べている。

「更正の請求の制度の目的は、最高裁判決も触れているように、過大申告の是正を求める申告者からの要求を申告・調査・更正という通常の納税義務確定手続の枠内に取りこんで能率的かつ円滑に処理するとともに、他方でその主張をなしうる期間を制限することによって、大量反復性を有する税務行政の迅速な運営を可能にすることに存する。もとより租税債務は実体法上の課税要件とそれを充足する事実の発生にもとづいて真実に符合するように確定・実現されるべきものではあるが、実体的真実の追求に技術的な限界がある以上、行政の能率的運営の要請のまにに実体法上の法適合性を…したがって同時に私人の権利保護をも…ある程度犠牲にすることもやむをえない、とされているのである。」

「要するに現在の制度では租税法律主義…合法性の原則…の手続的保障の十分でない点があるが、これは、申告納税制度のもとで納税義務の確定について納税者の側に第一次的責務が課せられているという建前に対応するものであり、したがってこの状態を立法および解釈上改善しようとしても限度があると思われる。その意味では申告納税の原則自体にも検討されるべき問題点が含まれているということができよう。」<sup>(51)</sup>

### (3) 更正の請求の排他性②

碓井教授は、更正の請求の排他性について以下のように述べている。

「更正の請求の排他性の論拠は、右判決に従えば、「租税債務を可及的速やかに確定せしむべき国家財政上の要請」ということになるが、主として、毎年大量の事務を処理しなければならない税務行政の特質に根ざすものであろう。しかも、このような要請は、更正の請求に期間制限を置くことによって、実質的に担保されている。その結果、納税申告と更正の請求期間の関係は、行政処分と不服申立

期間ないし出訴期間の關係に類似したものとなる。」

「右のような排他性を肯定する場合には、課税要件法定主義から導かれるところの実体的眞実主義が犠牲にされていることは明らかである。」

「納税者が自ら誤りを発見するのは、通常は、次の申告期が到来するまでの間であるという事情を考慮するならば、現行の1年は、一応合理的と考えられる。」

「更正の請求自体は、税務署長の確定権の発動を促す行為にすぎず、確定の効果を生ずるわけではないにもかかわらず、租税法律關係が不安定な状態におかれることは否定できない。」<sup>(52)</sup>

#### (4) 手続法と実体的眞実主義

碓井教授は、更正の請求の制度と実体的眞実主義の關係については、以下のように説明している。

「(イ)実体的眞実主義 租税法律主義のコロラリーとして、租税債務の認識にあたっては、課税要件事実が眞実存在するか否かということが、出発点とされるべきである。このような考え方を筆者は「実体的眞実主義」と呼んでいる。実体的眞実主義によれば、租税債務が存在しないにもかかわらず、履行を強制することは許されないはずである。これは、実体的眞実主義の消極面であり、積極面としては、租税債務が成立している以上、賦課徴収されなければならないことを意味する。

しかし、租税手続法によって、実体的眞実主義は、いくつかの側面で修正を受けている。

第一に、更正の請求に関する期間制限によって、申告に過誤があつて過大な税額で確定されている場合に、右期間の経過後においては、更正の請求を認めないとする制度がとられている。このことは、更正の請求という制度によって実体的眞実主義が部分的に犠牲にされていることを示すものである。

第二に、課税処分についても、それが無効

である場合を除いては、不服申立期間及び出訴期間の経過により、納税者は、課税要件法の定めるところ以上の負担を受忍しなければならない。

第三に、課税処分の権限の発動も、除斥期間制度によって制限されている。

第四に、課税要件自体についても、厳格な意味における実体的眞実への接近を断念する場合がある。推計課税や同族会社の行為計算否認などをあげることができる。

これらのうち、第一ないし第三のものは、法律關係の早期安定化、行政上の便宜などの要請によるものであり、第四のものは、租税の負担の適正化の要請による例外的なものである。」<sup>(53)</sup>

### 3. 実体的眞実主義と租税法律關係の早期安定化の要請

#### (1) 実体的眞実主義と早期安定化の比較衡量

谷口教授は、実体的眞実主義について以下のように説明しているが、実体的眞実主義が常に優先されるべきということではなく、制約を受ける場合があることを認めている。

「租税法律主義(課税要件法に基づく課税)の実現という観点からすれば、租税債務關係説的構成による納税義務の確定においては、次のような要請、すなわち、課税要件の充足によって客觀的に又は法律上当然に成立している納税義務の内容どおりに(正しく)課税要件事実が認定されなければならないという要請が、最も尊重されなければならないであろう。この要請は、租税債務關係説的構成による納税義務の確定の場合における、合法性の原則(租税法律主義から導き出される執行上の原則)の発現形態である。

本稿では、この要請を「実体的眞実主義」と呼ぶことにする。ここでいう「実体的眞実」とは、当然のことながら、課税要件法を離れて存在する「眞実」ではなく、課税要件法上

の「真実」すなわち課税要件事実を意味するものである。課税要件事実の語は人によって必ずしも同じ意味で用いられているとは限らないように思われるが、本稿では、課税要件事実の語を税法の適用が問題になる以前に既に客観的に存在している個々の取引事実等の具体的事実というような意味で理解しておくことにする。現行税法上の表現を借りれば、課税要件事実すなわち実体的真実とは「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」(国税通則法 23 条 2 項 1 号等)といってもよからう。」

「勿論、実定税法上の手段として納税義務の確定手続を定めるに当たっては、実体的真実主義の実現という目的そのものが、他の要請、特に租税法律関係の早期安定の要請との比較衡量によって、制約を受ける場合があることは認めなければならないであろう。また、実体的真実主義の実現という目的とそれを担保する手続的措置との関係について、比例原則が妥当すべきであるとも考えられる。」<sup>(54)</sup>

## (2) 税務行政の特殊性からの影響

佐藤英明教授も、実体的真実主義を重視しているが、税務行政の大量性・回帰性から、それが犠牲になる場合のあることを認めている。

「税務行政の特殊性がその処理すべき事案の大量性・回帰性にあると考える場合には、それが税務行政の制度に与える影響について簡単に検討しておく必要がある。」

「第二に、いわゆる課税における「実体的真実(発見)主義」が犠牲とされる場合もある。たとえば、更正処分等の課税権の発動には比較的短期の除斥期間が設けられており、このため、真実は課税要件が充足されているのに納税義務を負わなかったり、逆に真実は課税要件が充足されていないのに納税義務を負ったりした状態を修正できなくなってしまうことがありうる。無論、このような規定は租税法律関係を長期間浮動状態にすることが望ましくないから設けられていると解するの

が普通であり、そのような理解に異を唱えるつもりはないが、ここに税務行政の大量性が影響を与えていないとは言えないように思われる。」<sup>(55)</sup>

## (3) 租税法律関係の段階的な安定化

渋谷教授は、更正の請求の期間経過前と経過後では租税法律関係の安定化に差があると説明している。

「課税庁の行う更正は、原則として、法定申告期限から 3 年を経過した日以後においては、することができない(税通 70 条 1 項 1 号)。ただし、減額更正等の、納税者に有利な更正は、法定申告期限から 5 年を経過する日まで、これを行うことができる(同 2 項 1-3 号)。他方、納税者が行う更正の請求は、法定申告期限から 1 年以内に限り行うことができる(税通 23 条 1 項)。

このような期間期限は、租税法律関係をいつまでも不安定にしておくことは適当でないということから設けられている。ただし、不安定というのは、段階のある概念である。増額更正と減額更正で期間制限が異なることも、その現れである。

さらに、納税者が税額の減額を求める場合についていえば、法定期間内に更正の請求があったときに、納税者は、不服申立を経て、最終的には訴訟を提起し裁判所の判断を求めることができる。その結果として、課税庁の意に反して税額が下方修正される可能性がある。他方、更正の請求期間経過後には、課税庁は自らがそうすることが正当であると認めた場合に限り、減額更正を行えばすむ。無論、課税庁は、このような場合には減額更正を行う義務があるが、これは納税者に対する義務というよりは、客観的な職務上の義務というほうが適切である。

確かに、減額更正の期間内には、減額更正が行われる可能性がある。しかし、上記の意味において、更正の請求期間経過前と経過後とは、租税法律関係の安定性に差があるの

である。そして、このように租税法律関係を徐々に安定化させていくことには、一定の合理性が認められる。」<sup>(6)</sup>

#### (4) 一応のまとめ

更正の請求の制度は、判例や多くの学説が認めているように、実体的真実主義と租税法律関係の早期安定化による税務行政の能率的運営という相反する2つの要請の調和を図ったものと理解される。納税申告から更正の請求期間の経過、除斥期間の経過というプロセスを経て、租税法律関係は安定化する訳であるが、この段階で納税者の請求権を何時まで認めるかということは困難な問題である。ただ、更正の請求制度の導入当時から議論されてきたように、申告納税制度は、自己の所得金額等について最も事情を知る立場にある納税者が、必要な期間に充分検討をした後に申告を行うという建前になっている。そうすると申告の誤りについては、納税者も責任を負うべきものであり、是正を求める期間について制限されることはやむを得ないということになる。更正の請求の制度及び期間制限は不合理なものということではできないと考えられる。

このように、更正の請求の制度が一応合理的なものとして認められる以上は、更正の請求の制度の存在を無視して、行訴法の条文のみを根拠とする義務付け訴訟の肯定説は成立し得ないと考えられる。

#### 4. 実体的真実主義の制約

税務行政の能率的運営の要請によって、租税手続法において実体的真実主義が制約されることが、何故是認されなければならないのであろうか。多数の解答を考えられるが、私見によれば、課税庁の第三者性と所得の認定構造の特質にあると理解できる。課税庁の第三者性については、所得の発生原因たる私法上の事実関係においては、課税庁は、当事者でもなければ、直接の利害関係人でもなく、

直接具体的な事実や証拠を握っていないということが、税務訴訟における証明責任論の議論において指摘されていた。また、所得計算においては、所得金額を客観的に把握することは不可能であるとの議論も存在してきた。

##### (1) 課税庁の第三者性

白石健三判事は、「一般民事訴訟では、たとえば、売買契約に基づく債務不存在確認訴訟を例にとれば、そこで訴訟の当事者として登場するものは、債務の存否いずれかに確定することに直接の利害関係を有するもので、その存否に関する事実をもっともよく知り、従って、これにつき相対立する当事者として主張立証を戦わせるのにもっとも適切な地位にあるものである。民事訴訟は、かように、紛争の当事者として直接利害の対立するものに、公正な手続によって、お互いの主張立証を尽させた結果に基づき、公平な第三者たる裁判所が最終判断を下すことによって、もっとも公正妥当な結論に到達し得るとの思想を基盤とするものということができる。

これと比較すると、税務訴訟では、事情が大いに異なるというのは、この訴訟で、通常被告として登場する税務署長は、なるほど原告（納税者）の所得額を確定することには関心があるが、所得の発生原因たる事実、たとえば売買等の取引自体についていえば、契約の当事者でもなければ、直接の利害関係人でもなく、従って、その成否について、直接具体的な事実や証拠を握っているわけではない。そこで、納税者の帳簿の記載が正確であり、申告が真正に行なわれている場合には問題がないが、帳簿の記載がずさんで、申告が信用できないという場合には、納税者やその取引の相手方等から事情を聴取し、その他間接的方法で所得を推計して更正決定を行なうこととなる。訴訟となるのは、多くは、このような場合である。かような事情の下で、税務訴訟の対象となるものが、所得実額の存否ということであり、所得実額の存在（従って所得

の発生の原因たる事実の存在)につき、一般民事訴訟と同様に、その存在を主張する被告、税務署長の側に主張立証の責任があり、被告の側で、一銭一厘まで、所得の実額の存在を立証しなければならないとすると、税務訴訟では、被告の側が極めて不利な地位に立つこととなる。」<sup>(57)</sup>。

村井教授も証明責任との関係で以下のように述べている。

「課税標準となる所得(所得以外の場合はここでは一応考えない)は、なんらかの私法上の法形式がこれを媒介としている場合が通常である。たとえば贈与、売買、交換、消費貸借、使用貸借、賃貸借、雇傭、請負等というように、いろいろな私法上の法形式(公法上の契約でも別にかまわない)が私人間において結ばれ、それに伴いつつ、金銭給付も移転する。課税標準の前提となるのは、まさにこうした私人間の私的取引であり、通常右の取引の実態を厳格な意味で客観的に認識できる立場におかれるのは、当事者たる私人だけである。この段階では課税庁は少なくとも契約当事者のいづれでもないから、いわば第三者として受動的な立場にとどまる。極端に言えば、課税庁としては、右当事者間の契約内容の客観的な認識は困難である。申告納税方式の場合、右の私法上の法律関係を前提に申告行為(国税通則法17・18・19条)がなされ、一応の法律関係がなりたつわけであるが、ただしこの段階においては、いまだファイナルな意味での法律関係が形成されたとはいえない。」<sup>(58)</sup>

「国税通則法の制定に関する答申の説明(答申別冊)の第5章の記帳義務、質問検査権等、第3節推計課税の問題、3・3 挙証責任の分配の(6)では、

「ところで、一般的な挙証責任分配の法則としては、権利関係の発生、変更、消滅等の法律効果を主張する者は、これを直接規定する法条の要件事実の存在について挙証責任を

負うとされ、したがって、たとえば契約に基づく債権の存在を主張する者はその契約成立に必要な要件事実につき挙証責任を負うとされる。それにかかわらず、租税事件について、上記のように考えることが適当と認めるのはなぜか。それは、課税処分にあたっては税務官庁は一般の私債権者の場合と異なり、債権者を選択したり、あるいは争いに備えてあらかじめ豊富な証拠方法を徴求することが許されず、もっぱら租税法の定めるところに従って公平な課税をすべきことが要請され、しかも大量的な処理を要求されるという特殊性が認められることに由来するものと考えられる。」と大量的な処理という税務行政の特殊性を指摘している。

昭和58年11月の税制調査会中期答申(今後の税制のあり方についての答申)では、5納税環境の整備、(4)立証責任関係その他の争訟手続関係、①立証責任に関する基本的考え方において、

「租税債権の場合には、債権者たる納税者は、その所得に関する十分な情報と証拠を持っているのに対し、債権者たる税務当局は、所得の形成原因たる取引関係等からみて第三者であり、しかも、法律の規定に基づき国民全般に対して大量的、かつ、反覆的に課税処分を行っているので、税務訴訟において税務当局に的確な証拠の提出を求められてもその提出が困難である場合が多いばかりでなく、遂には立証できないような場合もある。」「そこで、租税債権について課税の公平確保等の観点から、一般の民事上の債権に関する立証責任と同様に扱ってよいかどうか、租税債権の特殊性を踏まえた立証責任の分配が考えられないかという点について、基本的検討の必要があるのではないかと考えられる。」としている。

吉良教授は以下のとおり論じている。

「申告納税制度の下においては、そのような具体的な課税権の行使に先立って、納税義

務者の納税申告のあるのが原則であり、その納税申告が適正に行われておれば、税務官庁の具体的な課税権の行使（課税処分）という法現象はほとんど生じないですみ、したがって課税処分の取消を求める税務訴訟はおこらないですむこと、それから税務訴訟の片方の当事者である税務官庁は、原則として原告適格を有せず、常に被告の立場で応訴するだけであるが、原告との間に生じている租税法律関係の具体的な事情を知るために必要な直接の資料を持っていないのが通常であり、その結果多くの場合具体的な課税処分が間接的な資料によって行われている場合が普通であって（特に推計課税の場合）、訴訟における課税の適法性の立証が非常に困難であること、また税務官庁は、種々具体的な事情の異なった多数の納税義務者を相手として課税処分をし、多数の訴訟において立証をしなければならない立場に立たされている<sup>(59)</sup>。

## (2) 所得の性質からの制約—包括的所得概念の採用—

現行の所得税法および法人税法は包括的所得概念を採用しており、担税力を増加させる一切の利得（経済的価値の流入）を所得としている。

金子宏教授は「すなわち、第1に、所得はいかなる源泉から生じたものであるかを問わず課税の対象となると解すべきであり、第2に、現金の形をとった利得のみでなく、現物給付・債務免除益等の経済的利益も課税の対象となると解すべきであり（所税36条1項・2項参照）、第3に、合法的利得のみでなく、不法な利得も課税の対象となると解すべきである。なお、不法な利得は、利得者がそれを私法上有効に保有しうる場合のみでなく、私法上無効であっても、それが現実に利得者の管理支配のもとに入っている場合には、課税の対象となると解すべきであろう。」<sup>(60)</sup>と所得の発生原因が多種多様であるとしている。

所得税法は、所得の発生別に利子所得ない

し雑所得の10種類に分類し、それぞれの金額の計算方法を定めているが、利子所得ないし一時所得のいずれにも該当しない所得を雑所得として課税の対象としている。

法人税法では所得の金額は益金の額から損金の額を控除した金額とする旨認めている。

益金の意義については「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のもの」と規定しており、外部からの経済的価値の流入のみならず経済的価値の流出も益金に算入するとしている。また、会計上は費用となるものについても別段の定めにより損金算入を否定ないし制限しているものと規定する。費用については、「原価」、「販売費、一般管理費その他の費用」「損失の額」とされている。そして、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるべき旨を定めている。

法人、個人いずれにしても課税対象となる所得について、その発生原因となる経済的価値の流入は多種多様であり、認識及び測定の困難性は高いと言わざるを得ない。

## (3) 所得実額という仮説

所得の認識及び測定の困難性が高いことに関して、白石判事は、所得が客観的に定まっているというのはそもそも仮説に過ぎないと主張している。

「大体、所得などというのはその実額を客観的に把握するなどというのは、極端にいえば、およそ不可能と言っていいくらいで、大なり小なりと、推定ということは伴うもので、そういう意味では、所得の認定を争う訴訟は、所得の認定の合理性を争う訴訟として、その性質をつかまえないといけないと思うのです。」<sup>(61)</sup>

「所得の認定を争う訴訟についていえば、所得実額というものが客観的にきまっているという仮説、それが訴訟の対象となり、それが訴訟で確定できるのだという仮説を、われ

われは信じないというわけですよ。つまり合理的な認定方法で推計され、認定され所得がとりまなおさず、税法上の所得なので、そういう意味で所得額というのは、その認定手続と不可分のもので、客観的な所得の額が決まるなんというようなことはあり得ないので、合理的な認定方法、推計の仕方ということと不可分でしか所得額は決まらないと思うのです。」<sup>(62)</sup>

吉良教授も以下のとおり「真実の所得額」とは「相対的に真実な所得額」であるとしている。

「それではいわゆる「実額課税」とはどういうことであろうか。その答えを最も簡単にいえば、「真実の所得額」を捕捉・測定し、それを課税標準として所得税・法人税を課税する課税方法である、ということができよう。そしてここに「真実の所得額」というのは「相対的に真実な所得額」を意味しているものであるということが出来る。もっとも税法は、元来「絶対的に真実な所得額」を捕捉・測定し、それを課税標準として課税することを理想としているものではあるけれども、ことの性質上具体的には、「絶対的に真実な所得額」の捕捉・測定は不可能に近いので、やむを得ず「相対的に真実な所得額」の捕捉・測定でもってがまんし、それを課税標準として課税するのが、ここでいう「実額課税」であるということになるのである。そしてこの「相対的な真実」を担保しているのが、課税所得の計算に関する原則的な税法の諸規定であり、したがって忠実にその税法の諸規定に従って課税所得が捕捉・測定されておれば、それは相対的に真実な所得額であるとみなされ、それを課税標準として課税するのが、すなわちここでいう「実額課税」であるということになるのである。」<sup>(63)</sup>

#### (4) 所得計算の特質

##### ア 取引の大量性

所得は暦年ないし事業年度の経済活動の成

果であり、個人又は法人の年度中の無数の取引の集積の結果として得られるものであるから、帳簿書類の正確な記帳や証憑等の保存が無ければ正確な計算は不可能である。そうした膨大な取引を漏れなく把握認識することは、現実には不可能であろう。

##### イ 所得の算出構造の複層性

個人ないし法人の事業活動に伴って発生した経済的事象は、私法的評価を受けて会計評価の対象となる会計事実となり、それに対して税法的評価が行われ、所得金額が算定される。また、内部における意思決定により行われる会計処理もある。減価償却等がこれに該当する<sup>(64)</sup>。

販売について企業会計上の収益の認識・測定の基準としての実現主義は、注文を受けて商品を引渡したことにより、売主は商品の所有権を喪失するが、その代償として現金又は現金等価物(手形、売掛債権等)を取得する。その段階で収益として記帳の対象となるのは、売買という法律事実と同時に会計事実としても認識し、収益として計上したものである。そして、企業会計上の収益と費用を基礎として、課税所得は計算される<sup>(65)</sup>。

このように、所得計算は発生した経済事実に対して原則三段階の評価を経て算定されるという特質を有している。計算構造の複層性ということは、言い換えれば、所得計算の間接性となり、「所得の実額」は仮説という表現にもつながってくる。

##### ウ 認識基準の選択の合理性

所得計算の過程では、三段階の評価を経ることが必要となるが、その全てについて誤りもなく行うということは困難な作業である。

私法的評価の対象となる売買、譲渡、役務の提供等については、履行が完了したのはいつの時点かということが問題となる。他方で発送から検収までのいつの時点で引渡と認めて売上を計上するかという会計基準の採用に関する問題も発生する。

税法的評価の段階では、私法上は売買という形式が整えられていても、時価より低ければ低額譲渡となる。時価とは客観的な市場価値であると定義できるが、評価する者の恣意性を完全に排除することは困難である。そして、相手方の属性（役員等の関係者かそれ以外の者か）により寄付金、交際費、役員給与等の税法上の判断を行うことが必要となってくる。

このように、評価する基準自体が複数存在する場合には、どちらの基準がより合理性を有するかという判断も必要となってくる。

客観的な所得金額の存在という命題は、ここでも疑問符が付けられることとなる。

## 5. 小括

以上、検討したところによれば、租税債権債務関係においては、租税債権の発生原因である所得自体が抽象的な存在であり、「絶対的に真実な所得額」を認定することは、所得の性質や計算構造からそもそも不可能であることから、「相対的に真実な所得金額」の測定で一応満足するということにならざるを得ない。租税法律関係の一方の当事者である課税庁は、所得の発生原因たる私法上の事実については直接の当事者ではなく、直接具体的な事実や証拠を持っている訳ではない。

このような租税法律関係の特質を踏まえて、納税義務者からの申告によって所得金額が第一次的に確定するという申告納税方式が採用され、過誤の是正については、増額の場合には修正申告又は更正が行われ、減額については更正の請求がなされ、課税庁の調査を経て減額更正が行われるというシステムが確立しているものである。

更正の請求の期間経過後には、納税者の側から減額更正を請求することはできない。しかしながら、申告の誤りを発見した納税者は、その事実を課税庁に申述し証拠資料等を提出することにより減額更正を求めることは可能

である。ただし、課税庁が調査し、申告に誤りがあると認めた場合に減額更正を行うものである。課税標準等が変動しないと判断されれば減額更正は行われぬ。その場合には、納税者の側からは訴訟を提起し裁判所の判断を求めることはできないのである。実体的真実主義の要請は、その限りで制約を受けるが、これは租税法律関係の特質、すなわち課税庁の第三者性と所得の計算構造の特殊性からは認められると考えられる。従って、更正の請求の期間制限は1年であり、課税庁の更正決定等の期間制限は3年ないし5年であるのは、制度としてバランスを失しているとの見解は、このような租税法律関係の特質を無視したものである。

更正の請求の期間をどの程度に設定するかということは、そもそも立法論であり、「理論的に回答を導くことが難しい」<sup>(69)</sup>極めて経験的なものであるが、申告から更正の請求の可能な期間から更正の除斥期間の経過という段階的な安定化は、それなりに合理的なものであると評価されてよいと考える。

更正の請求の原則的排他性は、租税法律関係の段階的安定化により、税務行政の能率的運営と実体的真実主義の調和を図る、重要な機能を有していると解すべきである。

## VI おわりに

更正の請求期間経過後に、減額更正を求める義務付け訴訟を提起できるかという問題は、行訴法が改正されて以来議論されてきた。

行政法学者は立法の経緯等から、否定的な見解を述べる者が多く、これに対して、租税実務家の一部は、新設された義務付け訴訟に対する強い思い入れがあり、義務付け訴訟肯定説を唱える者が出現していた。これは、更正の請求期間経過後は、税務署長は納税者との関係で減額更正義務を負わないという、判例や実務（嘆願書として取扱う）への反発と見ることも可能である。

しかしながら、更正の請求制度や更正の期間制限は、租税法律関係の安定化のための制度であり、租税手続法による実体的真実主義の制約要因であるが、租税法律関係の特質を反映したものであり、実体的真実（あくまでも相対的真実）も過度に犠牲にするものでない。

裁判所も、租税法律関係の特質ということを中心に配慮しながら、改正前行訴法の時代において、減額更正を求める義務付けの訴えの適法性を、補充性の要件により否定してきたのである。

改正行訴法の直接型義務付け訴訟の訴訟要件（本案勝訴要件も）は、過去の無名抗告訴訟に関する判例理論を全面否定するのではなく、新たな訴訟要件として取り入れ整理したものであるが、「損害を避けるため他に適当な方法がないとき」という「補充性の要件」は継続しており、更正の請求の制度を無意義にするものではないことは明らかである。

減額更正を求める直接型義務付け訴訟は不適法という裁判所の判断は、義務付け訴訟の創設の経緯及び判例理論に照らしても無理のない解釈であり、租税法律関係の段階的安定化により、税務行政の能率的運営と実体的真実主義の調和を図るといふ、更正の請求の制度の機能にも配慮した妥当な判断である。

---

(1) 園部逸夫・芝池義一編「改正行政事件訴訟法下の理論と実務」（以下「園部・芝池編実務」という）2頁（芝池義一「行政事件訴訟法改正の概観」）。

(2) 交告尚史「訴訟類型と判決態様」ジュリスト1263号57頁。

(3) 塩野 宏「行政法Ⅱ[第四版]行政救済法」（以下「塩野・行政法Ⅱ」という）213頁。

(4) 園部・芝池編実務153頁以下（高橋 滋「義務付け訴訟」）、杉村敏正編「行政救済法 1」283頁（千葉勇夫「無名抗告訴訟」）。

(5) 酒井克彦「行政事件訴訟法改正と税務訴訟（上）」税大論叢47号414頁

(6) 直接型・申請満足型の呼称を用いるものとして、橋本博之「解説改正行政事件訴訟法」（以下「橋本・行訴法」という）61頁以下、小早川光郎・高橋滋編「詳解改正行政事件訴訟法」48頁（橋本博之）、塩野・行政法Ⅱ214頁以下、園部・芝池編実務165頁以下（高橋滋）、酒井前掲注(5)414頁以下。また、非申請型・申請型の呼称を用いるものとして、小林久起「司法制度改革概説3行政事件訴訟法」（以下「小林・行訴法」という）179頁以下、芝池義一「行政救済法講義（第3版）」（以下「芝池・救済法」という）138頁以下、南 博方・高橋 滋編「条解行政事件訴訟法（第3版）」（以下「南・高橋編条解（3版）」という）17頁以下、小早川光郎編「（ジュリスト増刊）改正行政事件訴訟法研究」以下（以下「小早川編研究」という）118頁以下。

(7) 橋本・行訴法62頁。

(8) 原田尚彦「訴えの利益」75頁、同様な意見を述べるものとして南博方編「条解行政事件訴訟法」133～134頁（大島崇志「無名抗告訴訟」）。

(9) 交告前掲注(2)58頁。

(10) 久保茂樹「行政事件訴訟法の改正について－研究者の立場から－」判例時報1877号28頁。

(11) 芝池義一「行政事件訴訟法改正案の解説」法律時報76巻5号59頁

(12) 芝池・救済法142頁～143頁。

(13) 南・高橋編条解（第3版）94頁（人見剛「無名抗告訴訟」）。

(14) 南・高橋編条解（3版）614頁（間史恵）

(15) 酒井前掲注(5)413頁～414頁。

(16) 橋本・行訴法60頁

(17) 深山卓也「座談会 新行政事件訴訟法の解釈」判例タイムズ1147号30頁。

(18) 小早川編研究124頁（村田斉志）。

(19) 小林・行訴法162頁。

(20) 塩野・行政法Ⅱ214頁。

(21) 橋本・行訴法63頁。

- (22) 橋本・行訴法 63 頁以下において答弁の要約を紹介引用している。
- (23) 行政事件訴訟法改正時の国会での議論については、最高裁判所事務総局行政局監修「改正行政事件訴訟法執務資料」に、議事録における論点別、発言者別索引が掲載されている。国会の会議録は国立国会図書館のホームページ (<http://www.ndl.go.jp>) の「国会会議録検索システム」から閲覧可能である。
- (24) 橋本・行訴法 64 頁。
- (25) 小早川編研究 124 頁(村田斉志)。
- (26) 小林・行訴法 162 頁。
- (27) 園部・芝池編実務 171 頁 (高橋滋)。
- (28) 山本隆司「訴訟類型・行政行為・法関係」民商法雑誌 130 巻 4・5 号 659 頁、662 頁。
- (29) 越智敏裕「まちづくり紛争における行政訴訟の可能性」法律のひろば 57 巻 10 号 31 頁
- (30) 南・高橋編条解 (3 版) 615 頁 (間史恵)
- (31) 水野武夫「行政訴訟改革と税務訴訟」税法学 551 号 113 頁
- (32) 浅沼潤三郎「改正行政事件訴訟 一解説と演習一」34 頁、同「更正の請求」と改正行政事件訴訟法」税法学 556 号 11 頁も同旨。
- (33) 浅沼教授は、水野弁護士の前記見解について、「水野教授は、更正の請求期間後かつ更正可能期間内では、「税務署長は減額更正処分をするべきである」と主張されるが、残念ながら、その理論構成は明らかでない。」(前掲書 33 頁) と述べている。
- (34) 山下清兵衛「義務付け訴訟 更正の請求期限徒過後の救済の可能性」税務弘報 55 巻 11 号 152 ～153 頁。
- (35) 占部裕典「租税手続法と租税争訟法の交錯(2) 一改正行政事件訴訟法下における税務争訟への新しい道一」同志社法学 59 巻 6 号 237 頁、同「税務訴訟における非申請型義務付け訴訟の訴訟要件」税経通信 63 巻 10 号 17 頁も同旨。
- (36) 占部教授は「なお、税務訴訟において義務付け訴訟の活用を肯定する租税実務家等の論文は多いが、その論拠は義務付け訴訟の規定をあげる程度のものが多い。」(前掲税経通信論文 23 頁) と述べている。
- (37) 小林・行訴法 164 頁。
- (38) 福井秀夫・村田斉志・越智敏裕「新行政事件訴訟法一逐条解説と Q&A一」140 頁～141 頁(村田斉志)。
- (39) 酒井前掲注(5) 432 頁。
- (40) 中尾巧「税務訴訟入門 (第 4 版)」133 頁。
- (41) 佐藤謙一「更正の請求の期限途過後の減額更正義務」税大論叢 57 号 240 頁。
- (42) 伊藤義一「判例評釈 平成 7 年分等所得税取消訴訟において勝訴した納税者が提起した同様な事案の平成 8 年分所得税についての義務付け訴訟の適否等」TKC 税研情報 17 巻 6 号 14 頁。
- (43) 伊藤義一「税法の読み方 判例の見方 (改訂新版)」223 頁。
- (44) 金子宏「租税法 (第 13 版)」(以下「金子・租税法」という) 642 頁。
- (45) 占部教授は、金子宏教授の見解に対して(租税法 (第 12 版) を対象)、「このような見解は改正行政事件訴訟法に義務付け訴訟との議論で展開されたものではない(改正行政事件訴訟法により義務付け訴訟が明文化される以前から、同様の見解は金子宏教授の「租税法」に述べられているところである。)」と主張している(占部前掲同志社法学 225 頁～226 頁)。しかしながら、改正前行訴法の判例理論が新行訴法に取り入れられて、補充性の要件が明文化されたという事実認識に基づくならば、そのような議論は有益性に乏しいのではないかとも考えられる。
- (46) 井手浩一「判例評釈 平成 7 年分等所得税取消訴訟において勝訴した納税者が提起した同様な事案の平成 8 年分所得税についての義務付け訴訟の適否等」TKC 税研情報 17 巻 6 号 22 頁、占部前掲税経通信論文 21 頁以下。
- (47) 伊藤義一前掲注(41)17 頁。
- (48) 占部教授は、取消判決により、本件更正処分において認定された支払手数料に応じて算定さ

れた事業税等が連動して後続年度の所得に影響を及ぼすことから、減額更正義務が生ずる（前掲税経通信論文 23 頁）と述べているが、事業税の額が減少した場合には所得が増加し、増額更正の必要が生ずるのであり（DHC コメントール国税通則法 3791 頁参照）、減額更正の義務は生じないと考えられる。

- (49) 渡辺拓「最新税務裁判例」税と経営 1649 号 20 頁以下。
- (50) 更正処分の差止訴訟の可能性を検討したものとして、木山泰嗣「差止訴訟 租税訴訟の現状と活用可能性」税務弘報 55 巻 11 号 155 頁以下がある。
- (51) 小早川光郎「(租税判例研究)更正の請求によらないで納税申告の無効を主張することが許されるか・・・申告における誤りの客観的明白性」ジュリスト 464 号 143～145 頁。
- (52) 碓井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリスト 677 号 66 頁。
- (53) 碓井光明「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法研究 11 号 21～22 頁。
- (54) 谷口勢津夫「納税申告の手続」日税研論集 25 号 72 頁～73 頁。
- (55) 佐藤英明「更正・決定、課税処分の手続」日税研論集 25 号 227 頁～228 頁。
- (56) 渋谷雅弘「(誌上税務審議) 更正の請求期間」JTRI 税研 78 号 90 頁。
- (57) 白石健三「税務訴訟の特質」税理 7 巻 12 号 (1964 年 11 月) 9～10 頁。
- (58) 村井 正「税法上の抗告訴訟の訴訟物」税法学 200 号 109～110 頁。
- (59) 吉良実「税務訴訟における立証責任」税法学 400 号記念号 23 頁。
- (60) 金子・租税法 163～164 頁。
- (61) 「行政事件訴訟の審理をめぐる実務上の諸問題・研究会(2)」判例タイムズ 168 号 12 頁 (白石健三)。
- (62) 「行政事件訴訟の審理をめぐる実務上の諸問題・研究会(6)」判例タイムズ 175 号 35 頁 (白石

健三)。

- (63) 吉良実「推計課税の理論」税法学 382 号 4 頁。
- (64) 竹下重人「課税要件事実の認定の構造」シュトイエル 200 号 153 頁以下。
- (65) 武田隆二「法人税法精説」(平成 17 年版) 118 頁、122 頁。
- (66) 渋谷前掲注(56) 91 頁。