

更正の請求に対する「理由なき通知処分」の審査 請求のあり方に関する考察

—納税者から新たな主張がされた場合の審理の範囲を
中心として—

大 野 真 弓

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

更正の請求に対する税務署長の応答処分とされている更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「通知処分」という。）の法的な性質については、必ずしも明らかになっていない。

通知処分に対して国税不服審判所（以下「審判所」という。）に不服申立てがなされ、その審理の途中において、納税者から更正の請求時、あるいは再調査の請求時までにはなかった新たな主張や事実が追加された場合、現在、通説とされている「更正類似処分説」に立てば、審判所における審理の範囲は、下限を更正の請求額とし、上限を申告額（更正があった場合は更正後の額）とするその間の課税標準等又は税額等となりえる。したがって、理論上は、その請求額の範囲内であれば、新たな主張は自由に行うことができると思われる。しかしながら、処分行政庁が調査等によりその適否を判断していない新たな主張等について、審判所でどのように扱うべきか実務上の対応については理論的に明らかになっていない。

また、職権調査が認められている審判所において、納税者が更正の請求時には主張していなかった理由を、職権探知により審理の対象として審査すべきという考え方もあるが、簡易迅速な処理を掲げ、納税者の権利救済を図るよう努めている審判所において、組織、人員上の制約や運用上の争点主義の点からみれば、納税者からの新たな主張を全て受け入れて新たな争点として審理をすることについては一定の限度があるものとも思われる。

これまで、処分行政庁による「処分理由の差替え」については、訴訟物の問題、あるいは総額主義と争点主義の対立、青色申告の理由附記等を含め様々な学説・判例があり論じられている。

本稿は、通知処分に対する納税者からの新たな主張や理由の差替え（以下「新主張等」という。）に焦点を絞り、通知処分の法的性質に対する従来の見解、裁判例を整理した上で、通知処分の性質を再検討し、審判所における納

税者の主張制限の可否について考察しようとするものである。

2 研究の概要

(1) 通知処分の概要

更正の請求書が提出されると、税務署長（以下「課税庁」という。）は、その受理した更正の請求書に記載された内容に基づいて必要な調査を行い、その調査に従って更正（減額更正）をし、又は課税庁がその請求を認めない場合には「更正の請求に対してその更正をすべき理由がない旨の通知書」を請求者に通知することとされ、この通知書には、行政手続法第 8 条の規定に基づき、その理由を示さなければならない（国税通則法 74 条の 14 第 1 項）。

通知処分は、請求内容の全てが認められない場合に通知されるが、請求の一部だけが正当であると認められる場合には、正当部分は減額更正を行うこととなり、正当と認められなかった残りの部分については理由がない旨の通知処分を含むものとなる。また、通知処分には、実務上、更正の請求期間を徒過しているなどの不適法な請求に対する却下処分に相当する場合と、課税標準等又は税額等について個別実体法に基づいて内容を調査した結果、請求内容が認められないとする棄却処分に相当する場合があり、この両者については、明確に区分されていないが、上記に述べたように通知処分にはその理由が記載されることとなっているため、その処分理由において示されることとなる。

(2) 通知処分の性質の検討

イ 更正類似処分説と請求拒否処分説

通知処分の性質は、①通知処分が更正処分と同様に課税標準等を認定して税額等を確定させる機能としてみる更正類似処分説と、②更正処分とは異なり、納税者の求めた更正の請求の理由の当否に限り判断するという請求拒否処分説の二つの見解があるとされている。

不服申立ての場面において、上記のいずれの説を採るかによって、通

知処分に対して不服申立てがされた場合の審理の対象及び範囲が異なってくることになる。

更正類似処分説によれば、通知処分は納税申告書に記載されている課税標準等が過大であるかどうかを全面的に見直し、結果として減額更正をする必要がない（又は一部の減額更正をし、更正の請求額の一部を認容しない）とする処分であり、不服申立ての審理の対象も当該納税者のトータルとしての課税標準等又は税額等であり、下限を更正の請求額、上限を申告額（更正があった場合は更正後の額）とするその間の課税標準等又は税額等が審理の範囲となる。したがって、再調査審理庁又は審判所において審理をした結果、仮に更正の請求理由の存在が認められたとしても、他に課税標準等の申告漏れが確認できれば、当該不服申立ては棄却されることとなる。

一方、請求拒否処分説は、当該納税者の個々の更正の請求事由の存否が不服申立ての審理の対象になるとされ、再調査審理庁又は審判所において審理をした結果、更正の請求の理由が存在することが確認されれば、その余を審理するまでもなく、通知処分は取り消すこととなる。

以上の両説の性質の差異を踏まえると、不服申立ての場面で納税者から新たな主張がされた場合、更正類似処分説によれば、下限を更正の請求額、上限を申告額とするその範囲内における新主張は可能であり、請求拒否処分説によれば、納税者の更正の請求事由の存否が審理の対象となるのであるから、当初の更正の請求事由と異なる新主張は不可ということになると思われる。

ロ 両説の検討

更正類似処分説と請求拒否処分説のいずれの性質が妥当かについて、通説では更正類似処分説が相当と解されている。その理由としては、①条文上、納税者は国税通則法（以下「通則法」という。）23 条 1 項各号の事由を主張することが更正の請求の要件になっているが、同条 4 項で、「請求に係る課税標準等又は税額等について調査し」として、調査、審

理の対象を請求事由に限定していないこと、②通則法 23 条 4 項にいう「更正」とは同法 24 条に規定する「更正」と同義であること等の理由によることが挙げられ、また、学説にも「更正をすべき理由がない旨の通知の性質については疑問があるが、請求に係る課税標準等又は税額等について調査をした結果なされる処分であるから、単なる棄却処分ではなく、数額に関する一種の更正処分と解するのが相当」とする見解もあり、更正類似処分説が妥当するものと考えられる。

ハ 性質論再考 — 通知処分が更正類似処分説と請求拒否処分説の併存的な性質を有するとした場合の検討 —

(イ) 処分の性質論

上記のとおり、通知処分が更正類似の性質を有することに異論はないが、更正の請求は、通則法 23 条 1 項、2 項によって納税者に与えられた権利救済の手段であり、同条 4 項は課税庁に応答を義務付けていることからすれば、更正の請求は行政手続法 2 条 3 号に定める「法令に基づく申請」と解することができる。そうすると、更正類似処分説に立ったとしても、通知処分が「申請を拒否する処分」であることを完全に否定はできないものと思われる。

通知処分が、更正類似処分説と請求拒否処分説の併存的な性質（すなわち、総額的に課税標準等又は税額等を見直す更正類似の判断により申請を拒否するというような性質）を有するとした場合、更正類似処分説から当然に全ての新主張が可能というのではなく、納税者が法令上の申請権として有する「減額更正を求める権利」の侵害という観点から、新主張が一定限度で制限されると解する余地が出てくるのではないだろうか。

(ロ) 通知処分の処分性

「処分」とは「行政庁の処分その他の公権力の行使に当たる行為」と規定されており（行政事件訴訟法 3 条 2 項）、行政庁の法令に基づく行為のうち、「直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定するこ

とが法令上認められているもの」(最高裁昭和 39 年 10 月 29 日第一小法廷判決)をいうとされる。更正処分の場合は、増額更正、減額更正のいずれの処分も納税者の具体的な納税義務の範囲を確定する点に処分性が認められる。その一方で、通知処分は、納税者の具体的な納税義務の範囲を確定するものではなく、納税者が自ら行った申告等に係る税額を減額しないことを確認するものにすぎない。むしろ、上記のように請求拒否処分としての性質も有するとした場合、通知処分の処分性は、納税者が法令上の申請権として有する「減額更正を求める権利」を、課税庁が法令上の審査権限を行使した結果、「ない」と確定して侵害する点にあると考えられるのではないだろうか。

(ハ) 併存的な性質を有するとした場合の新主張に対する制限

通知処分の取消訴訟や審査請求において、課税標準等又は税額等が、法律の規定違反や計算の誤りそれ自体によって税額の過大をもたらしたことについて、納税者が主張・立証すべきものと解されている。通知処分が請求拒否処分としての性質も有するとした場合、処分の違法性が、本来、納税者が法令に基づいて有する申請権を「ない」と確定したときに生じるとすると、納税者からの新主張に対する主張・立証は、課税庁が「ない」と確定した更正を求める権利とは別の更正を求める権利が「ある」ということを主張・立証していることになると考えられる。そうすると、新主張は、更正の請求という申請手続に関する問題となり、課税標準等又は税額等の租税債権の額が申告額を下回るか否かという実体判断の問題とは別の問題になることが考えられる。

(3) 課税処分と請求拒否処分(申請拒否処分)の相違

課税処分は、客観的にはすでに成立している租税債権を確認し、それを具体化させるための一つの方法であり、課税庁の認定した課税標準等又は税額等が税法の規定に違反しているかどうかは、法令解釈上、手続要件とされる場合等の手続的違法以外は、それが実体的にみて実際の課税標準等又は税額等を超えているかどうかによって決定されるので、課税庁による

処分理由の差替え及び納税者による理由の差替えは、いずれも実際の課税標準等又は税額等の認定根拠としては、単なる攻撃防御方法にすぎないと解される。

しかしながら、通知処分の不服申立てを争う場面では、納税者による新主張は、更正の請求が「申請」という納税者の減額更正を求める権利に基づいて行われるものであることから、申請理由が異なれば、異なる申請理由に基づいて実体判断が行われるものと考えられ、課税処分に係る理由の差替え（攻撃防御）とは異なるものと考えられる。

3 結論

不服申立ての際、納税者が再調査の請求までに主張しなかった新たな事実を主張してきた場合、その事実が、課税庁の原処分時の調査ないし再調査の請求段階までに判明していた事実であれば、課税庁は、その主張に対する反論を答弁書に記載できるが、新たに調査しなければ反論できない場合には、「不知」と答弁されることから、担当審判官は争いのある事実として扱うこととなり、争点として設定した場合には職権で調査を行うこととなる。

「新たな事実については、すべて原処分庁に差戻しをするということは法律上規定がなく、かつ、審判所を原処分庁と一体と考えることになって許されない。」とする見解があり、その理由として、審判所は原処分庁の上級庁ではないこと、審判所の機能は争訟裁断機能であって、原処分の見直しではないことを挙げられ、審判所が有する職権により処分の違法性、不当性の存否につき調査すべきこととされている。

この点につき異論はないが、更正請求に対する通知処分の不服申立てに限って、新たな主張は例外としてもよいのではないかと考える。理由は先に述べたように、通知処分が更正類似処分の性質も持ちながら、請求拒否処分（申請拒否処分）としての性質も有するとした場合、納税者の新たな主張は、課税庁が「ない」と確定した更正を求める権利とは別の更正を求める権利が「ある」と主張・立証していることになると考えられるからである。

また、通知処分を更正類似処分の側面から考えた場合、審理の範囲は下限を更正の請求額、上限を申告額とするその間の課税標準等又は税額等となるから、その請求額の範囲内であれば自由に新主張が可能とも考えられるところ、「総額主義は、課税処分の同一性をその処分によって確定される租税債権の同一性によってとらえるという訴訟物の問題であり、更正の請求の際に主張していなかったことを、更正すべき理由がない旨の通知処分の取消請求訴訟において主張できるかどうかとは、別の問題」とされるように、新主張は同じ争訟の中で争うのではなく、別途の更正の請求書により、課税庁で新たに調査することとしてよいと思われる。

さらに、更正の請求制度の趣旨からすると、通知処分における主張・立証責任は、一般的には請求者の側にあるとされ、手続上、請求者において、更正の請求書に納税申告に係る課税標準等又は税額等、その更正の請求をする理由、当該請求をするに至った事情の詳細その他参考となるべき事項を記載すべきものとし、その理由の基礎となる事実を証明する書類を添付すべきものとしていることからすれば、その提出された内容と異なる主張を行う場合には、通知処分の性質如何に関わらず、別途の更正の請求書とその事実を証明する書類を提出することが望ましいものとする。

そして、別途の更正の請求書の提出を求められるかという点に関しては、現実的に通知処分の不服申立てにおいて新たな主張がされた場合、上記のような根拠（通知処分の性質、更正請求制度の趣旨）があるとしても、別途の更正の請求書の提出を強制することは難しいと思われるところ、更正請求期間が 1 年以内から 5 年以内へと延長されていることからすれば、新たな主張に基づく別途の更正請求書の提出は十分に可能と思われるため、審判所から提出を勧奨することは可能と考えられるし、審査請求人の理解を得られるような説明が必要と考える。

具体的には、更正の請求書に記載された理由と不服申立てにおいて主張された理由において齟齬が生じた状態となっていること、国税通則法施行令 6 条により添付された証拠書類等も新たな主張がされた場合には再提出する必

要があること、何より、請求人自身が更正の請求を行っていることからすれば、更正の請求書に記載した事項と違う理由を主張していることを十分認識しているものと思われるからである。

目 次

はじめに	316
第 1 章 更正の請求制度の概要	317
1 更正の請求制度	317
2 更正の請求の要件	321
3 更正の請求の手続	322
4 更正の請求期間	326
第 2 章 通知処分の法的性質の検討	328
第 1 節 通則法 23 条 4 項に定める調査と更正	328
1 通則法 23 条 4 項の調査及び更正とは	328
2 通知処分の前提となる調査の範囲	330
第 2 節 通知処分の法的性質に関する考察	333
1 通知処分の法的性質に対する見解	333
2 通知処分の法的性質に触れた裁判例	338
3 通知処分の性質論再考	346
第 3 章 通知処分の不服申立てにおける新主張の位置づけ	350
1 新主張は理由の差替えか、別の更正請求に係る理由か	350
2 不利益処分（更正処分）と申請拒否処分の相違	351
3 更正の請求の同一性	352
第 4 章 審判所における審理のあり方	353
1 審判所の特色と審理の範囲	353
2 審査請求における新主張に対する制限	361
結びにかえて	366

はじめに

我が国では、申告納税制度を採用し、納税申告書を提出することにより、第一次的に納税義務が確定する。法定申告期限後に、当該申告に係る税額等が過大であった場合には、更正の請求書の提出によって、課税庁に対し減額更正するよう職権の発動を求めることとなる。

更正の請求に対して請求理由の全部又は一部が認められた場合には減額更正が行われ、理由が認められない場合には通知処分が行われるが、この更正の請求に対する課税庁の応答行為とされる通知処分の法的な性質については、必ずしも明らかになっていない。

この通知処分に対して審判所に不服申立てがなされ、その審理の途中において、課税庁の調査時あるいは再調査の請求時までにはなかった新たな主張や事実（以下「新主張」という。）が審査請求人からされた場合、原処分庁が調査等によりその適否を判断していない新たな主張等について、審判所でどのように扱うべきか実務上の対応についてはこれまで理論的には明らかになっていない。

そこで、本研究では、これまでの通知処分の法的性質についての見解、裁判例を確認し、その法的性質について考察を加え、審判所における調査、審理の範囲、新たな主張への対応について理論的な手掛かりを示すことを目的とする。

本稿では、第 1 章において、更正の請求制度の概要を確認し、第 2 章において、更正の請求に係る課税庁の調査等の範囲を明確にした上で、通知処分の法的性質について考察する。第 3 章では、通知処分の不服申立てにおける新主張の位置づけについて考察を行い、第 4 章では、審判所における新主張に対する審理のあり方について私見を述べることとする。

なお、本稿では、通則法 23 条 1 項に規定するいわゆる「通常の更正の請求」を対象として考察を行うものである。

第 1 章 更正の請求制度の概要

現行法上、納税者が申告等によっていったん確定した税額等を自己の有利に変更しようとする場合、原則として更正の請求の手続によることとなっている。

「更正の請求に対してその更正をすべき理由がない旨の通知書」は、納税者からの更正の請求に対し請求の理由がないとして課税庁から行われる処分である。通知処分の性質を検討するに当たり、まずは更正の請求制度の内容について確認しておく。

1 更正の請求制度

申告納税方式の国税については、納税者が行う申告行為によって納付すべき税額が確定する。この申告において確定した税額に、何らかの誤りがあった場合、当該税額を修正する手続としては、修正申告と更正の請求という手続がある。

更正の請求は、納税者の申告等によっていったん確定した課税標準等又は税額等を自己の有利に変更しようとするときに、納税者が課税庁に対しその変更（減額更正）を求める制度である。

更正の請求には、通則法 23 条 1 項に基づく更正の請求（以下「通常の更正の請求」という。）と同条 2 項に基づく更正の請求（以下「後発的事由による更正の請求」という。）がある。

通常の更正の請求は、申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算について、税法の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、①当該申告書の提出より納付すべき税額（更正があった場合には更正後の税額）が過大であるとき、②当該申告書に記載した純損失等の金額（更正があった場合には更正後の金額）が過少であるとき、又は当該申告書（当該申告書に関し更正があった場合には更正通知書）にその金額の記載がなかったとき、③当該申告書に記載した還付金の額に相当する税額（当該税額に関し更正があった場合には更正後の税額）が過少であるとき、又は当該申

告書（当該申告書に関し更正があった場合には更正通知書）にその税額の記載がなかったときに、その申告に係る法定申告期限から5年⁽¹⁾以内に限り、税務署長に対して、課税標準等又は税額等について更正をすべき旨を請求することができる。（通則法 23 条 1 項）。

これに対して、後発的事由による更正の請求は、通常の更正の請求期間経過後において、当初申告時には存在しなかった事由の発生により、申告に係る税額等の計算の基礎となった事実が異なることとなったこと（通則法 23 条 2 項 1 号）、申告等の際その者に帰属するとされていた所得その他の課税物件についてその後他の者に帰属するものとする当該他の者に対する更正決定があったこと（同項 2 号）、その他特定の事由が生じたことにより、申告に係る税額等が過大となり、あるいは純損失等の金額が過少となった場合（同項 3 号）等においては、例外的に当該事由が生じた日の翌日から2月以内に限り、更正の請求をすることが認められたものであり、納税者の権利拡充のみを更に拡充したものとされている⁽²⁾。

このように、単に過大に申告をしてしまった場合の全てに更正の請求が認められるわけではなく、例えば課税標準等が過大であってもその理由のみでは更正の請求はできず、納付すべき税額が一定の理由に基づき過大であってはじめてその請求が認められるのであり、特定の前提要件が定められているのである。

冒頭で述べたように、納税者が自ら申告の内容を修正するためのもう一つの手続として、修正申告の手続がある。修正申告は、申告書を提出した者が、申告に係る税額に不足額があるとき、申告に係る純損失等の金額が過大であるとき、申告に係る還付金の額に相当する税額が過大であるとき等を理由と

-
- (1) 平成 23 年 12 月の国税通則法改正により通常の更正の請求期間は1年から5年に延長。贈与税及び移転価格税制に係る法人税の更正の請求期間は1年から6年に、法人税法の純損失等の金額に係る更正の請求期間は、9年に延長（さらに平成 27 年の改正により欠損金の繰越期間が10年に延長されたことに合わせて、平成 30 年 4 月 1 日以後は更正の請求期間も10年に延長）された。
 - (2) 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解』（大蔵財務協会、2019 年改訂）361 頁。

して、その納付税額がある場合には、修正申告書を提出することができ（通則法 19 条 1 項）、修正申告は納税者が自己の申告内容を不利益に変更する手続である。また、修正申告の場合には、修正申告書を提出することにより、既に確定した税額等が自動的に変更し確定されるが、更正の請求は、既に確定した税額等が自動的に変更するものではなく、課税庁に減額更正すべきことを求めるための手続であって、課税庁の調査により、請求に理由があると認められた場合には減額更正が行われることとなる。このように修正申告と更正の請求に税額等の確定手続及びその効果を異なることとしたのは、更正の請求が、納税者の特定の行為により自動的に変更される建前をとるとすれば、実質的に申告期限を延長したのと同様の効果を生ずることとなり、税法が申告の準備に必要な期間を考慮して一定の申告期限を設け、その期限内に適正な期限内申告書を提出すべきことを義務づけ、納税者がその期限内に十分な検討をした後、申告を行うことを期待する建前をとっていることと照らして適当ではない、という考え方が基本にある⁽³⁾。また、修正申告は、いわゆる増額修正については、それより前に行われた申告、更正又は決定により既に確定した納付すべき税額に係る部分の国税についての納税義務に影響を及ぼさない旨が規定されており（通則法 20 条）、すなわち修正申告の効力は、追加的に確定される納付すべき税額についてのみ生ずるものであって、それより前の申告、更正又は決定がなかったことにはならず、したがってこれらに基づいてされた納付や徴収処分が無効とはならず、両当事者にとってかえって便宜であることを考慮して、先の申告に係る税額等を自動的に変更する効力を認めたものとされている⁽⁴⁾。

更正の請求制度の効果としては、納税者が自らの申告により確定された税額が過大であること等に気づいた場合に、納税者の側からその変更、是正のために必要な手続を行わせ、その権利救済に資することを目的としている。すなわち更正の請求を行うことで、自らの申告に係る税額の変更を求め、こ

(3) 志場ほか・前掲注(2)356-357 頁参照。

(4) 志場ほか・前掲注(2)334 頁参照。

れに対し課税庁から請求の理由がないとする処分があった場合にその処分に不服があれば、その後の不服申立て（再調査の請求又は審査請求）ないし取消訴訟により争うことが可能となるのである⁽⁵⁾。

なお、更正の請求によらず申告が過大であることを主張できるかが争点となった最高裁昭和 39 年 10 月 22 日第一小法廷判決⁽⁶⁾は、相続により親の財産全てを原告自らが相続したと誤認してなされた確定申告の後、滞納し、差押処分を受けた原告が、当該確定申告は誤認に基づくものであり法律行為の要素に錯誤があるとして、更正の請求を経ずに差押処分の無効確認訴訟を提起した事案である。判旨は、更正の請求の趣旨について、「申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定（筆者注：修正申告及び更正の請求）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かに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものであり、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からにはほかならない。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って、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」と述べた上で、「仮に本件確定申告書の記載内容に原告主張のごとき過誤があったとしても、未だこれをもって前叙のごとき法定の是正方法によらないでその無効を主張し得べき特段の事情がある場合に該当するものということとはできない」とした。この判決は、申告が過

(5) 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』1424 頁は、「課税庁側としては、更正の請求の有無あるいは更正の請求期限の徒過の有無とは関係なく、納税者の負担の公平を図る見地から、当然、その税額等が適正なものでなければ適正な税額に是正する義務があるのであり、更正の請求制度は、その解釈を巡って意見の一致を見なかったときに、司法機関の判断を求める途を開いたもの」と述べている。

(6) 民集 18 卷 8 号 1762 頁。田部井彩「判批」行政判例百選 I（第 7 版）別ジュリ 235 号 252 頁（2017）参照。

大である場合には、原則として他の手段によることは許されず、専ら更正の請求によってのみ許されるという「更正の請求の排他性」を肯定したものと考えられ⁽⁷⁾、「更正の請求の原則的排他性」⁽⁸⁾とも呼ばれる。

2 更正の請求の要件

更正の請求ができる場合について、納税申告書を提出した者が当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が、①国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は②当該計算に誤りがあったことにより、(a)当該申告書の提出により納付すべき税額（更正があった場合には、当該更正後の税額）が過大であるとき（通則法 23 条 1 項 1 号）、(b)当該申告書に記載した純損失等の金額（更正があった場合には、当該更正後の金額）が過少であるとき又はその金額の記載がなかったとき（同項 2 号）、(c)当該申告書に記載した還付金の額に相当する税額（更正があった場合には、当該更正後の税額）が過少であるとき又はその税額の記載がなかった場合（同項 3 号）に、その申告に係る法定申告期限から 5 年以内に限りすることができると規定している。

つまり、①又は②を理由（原因）として、(a)ないし(c)の事由が結果として発生した場合に更正の請求ができることとなり、単に課税標準等が過大であるという理由だけで更正の請求はできず、納付すべき税額等が一定の理由に基づき過大であってはじめて更正の請求が認められている。このような要件が定められているのは、所得の計算の特例や免税等の措置で一定の事項の申告等を適用条件としているものについてその申告がなかったため、納付すべき税額がその申告等があった場合に比して過大となっている場合において、更正の請求という形式でその過大となっている部分を減額することを排除す

(7) 確井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリ 677 号 65-66 頁。

(8) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』（弘文堂、2019 年）946 頁は、「ただし、必要に応じて例外は認めるべきである」として、前掲最高判 S39.10.22 の「錯誤が客観的に明白かつ重大であって、更正の請求の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特段の事情がある場合」を挙げておられる。

る趣旨とされている⁽⁹⁾。

また、上記(a)ないし(c)の括弧書きにおいて、更正があった場合には、当該更正後の税額について更正の請求をすることができるとしているが、これは、「単に更正後の納付すべき税額が過大であればよいとしたものではなく、前記更正の請求の要件 1（筆者注：上記①又は②を指す）の充足が理由となって税額が過大である場合、すなわち申告による納付すべき税額が申告の際の誤り等それ自体によって過大であった場合に更正がその過大な申告を前提として他の更正要素による更正をした場合には、更正による税額の中に過大な申告に係る税額が含まれることになることから、なお更正の請求を許すこととしたまでであって、申告に係る税額がそもそも過大ではない場合には、更正の介在によって更正の請求の要件 2（筆者注：上記(a)ないし(c)を指す）を満たすことにはなるはずはない⁽¹⁰⁾と判示していることからすれば、当初申告に原始的な瑕疵があり、それによって上記(a)ないし(c)のいずれかに該当することが更正の請求の前提になると解される。

3 更正の請求の手続

更正の請求の具体的な手続としては、更正の請求をしようとする者は、その請求に係る更正前及び更正後の課税標準等又は税額等、更正の請求をする理由、当該請求をするに至った事情の詳細その他参考となるべき事項を記載した更正請求書を提出すべきこと⁽¹¹⁾とされており（通則法 23 条 3 項）、さら

(9) 志場ほか・前掲注(2)365 頁参照。

(10) 東京地判平成元年 7 月 26 日判タ 732 号 217 頁、控訴審（東京高判平成元年 12 月 21 日税資 174 号 1049 頁）及び上告審（最三小判平成 3 年 3 月 19 日税資 182 号 650 頁）も同旨。

(11) 東京高判昭和 58 年 4 月 19 日税資 130 号 57 頁は、口頭による更正の請求をすることは認められない旨を判示し、東京地判平成 26 年 10 月 30 日税資 264 号順号 12559 は、「相続税申告に当たっての説明事項」（以下「本件書面」という。）と題する書面の提出をもって更正請求をしたといえるかについて、通則法 23 条 3 項が、更正の請求に係る手続についてその記載事項を具体的に定めているのは、「更正の請求があった場合、税務署長において、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知することとされ

に国税通則法施行令（以下「通則法施行令」という。）6条2項は、その更正の請求をする理由が、課税標準たる所得が過大であることその他その理由の基礎となる事実が一定期間の取引に関するものであるときは、その取引の記録等に基づいてその理由の基礎となる事実を証明する書類を更正請求書に添付しなければならないとし、一定期間の取引に関するもの以外のものである場合において、その事実を証明する書類があるときもまた同様に更正請求書に添付しなければならないものとされている。

「更正の請求をする理由、当該請求をするに至った事情の詳細その他参考となるべき事項」とは、上記2で述べた①法律の規定に従っていなかったこと又は②計算に誤りがあったことによって、(a)ないし(c)の事由が結果として発生したという更正の請求をする理由を具体的に記載することを求めているものであり、例えば、事業所得の金額について誤りがあった場合には、「事業所得の必要経費（地代家賃：事務所の賃借料）について12月分（200,000円）の経費計上漏れがあり、事業所得の金額が過大となっていたため。」と具体的な内容を記載することを求めている。この例示の場合には「その理由の基礎となる事実を証明する書類」としては、決算書（又は収支内訳書）、帳簿書類の地代家賃部分及び12月分の地代家賃の領収書の添付を要すると思われる。

ところで、この通則法施行令6条2項の規定は、「更正の請求に係る証明書類の添付義務の明確化」として、平成23年法律第114号（以下「平成23年12月改正」という。）とともに公布された平成23年政令第382号により、改正前の「添付するものとする」から、「添付しなければならない」との規定に改正されたものであるが、この改正により、事実を証明する書類の添付が更正の請求の手続要件を定めたものと解するか否か疑問が生じるところであ

ていることから、手続の明確性を図るため、口頭による更正の請求を認めず、必ず書面によることとするとともに、申告納税方式による国税に係る更正の請求について、税務署長のする調査を容易にするため、必要的記載事項を法定したものと解される。そうするとある書面が更正請求書と認められるためには、その書面に更正を求める趣旨が明確に記載されているとともに、必要的記載事項が具体的に記載されていることを要する」とした上で、本件書面について更正の請求をする旨の明示的な記載が何ら存在しないとして更正の請求をしたものとは認められないと判示した。

る。

平成 24 年度税制改正の解説では、更正の請求書への書類添付については、納税者が更正の請求をする理由を証明すると趣旨を明確化するとともに、効率的な税務執行を確保する観点から、その理由の基礎となる事実を証明する書類を「添付しなければならない」と規定した旨の説明があり、更正の請求に係る立証責任の所在に関する裁判例及び改正前の証拠書類の添付義務について争われた裁判例が参考として挙げられている⁽¹²⁾。

すなわち、更正の請求に関する立証責任に関して、通知処分取消訴訟においては、更正の請求をした納税者において申告書の記載が真実と異なることにつき立証責任を負うと解すべき旨の判例（東京高判平成 14 年 9 月 18 日⁽¹³⁾、福岡高判平成 16 年 4 月 27 日⁽¹⁴⁾ほか多数）がある一方で、改正前の通則法施行令 6 条 2 項に規定する事実を証明する書類の添付は更正請求の方式と解すべきではなく、この添付のない更正請求であってもそれを理由に却下することはできないとした判例（大阪地判昭和 52 年 8 月 2 日⁽¹⁵⁾）も存在したため、従前は書類添付が義務であるかどうかに関して必ずしも明確ではなかったという事情がある。なお、前記大阪地裁昭和 52 年 8 月 2 日判決が、証拠書類の添付義務を更正請求の方式と解すべきではないとした理由は、①請求者においては、一定期間の取引をしている者であってもその取引の記録が常に存在しているとは限らず、特に所得の不存在など消極的な事実については書類の存しないことが多いこと、②「添付するものとする」と規定し「添付しなければならない」との規定の仕方もしていないこと、③更正請求の理由の有無は添付された証拠書類によってのみ判断すべきものとは解されないこと等を考慮すると、更正の請求の方式と解すべきではないと判示したもの

(12) 財務省「平成 24 年度税制改正の解説」222 頁（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/index.html）（令和 3 年 6 月 4 日最終閲覧）。

(13) 税務訴訟資料 252 号順号 9193。

(14) 税務訴訟資料 254 号順号 9639。

(15) 税務訴訟資料 95 号 268 頁。

である。

改正後の「添付しなければならない」という文言からすれば、証拠書類の添付が更正の請求の請求要件を定めたものと解することも可能とも思われるが、更正の請求は課税庁に対し減額更正という職権の発動を促す行為であり、請求を受けた課税庁は、当該権限を発動するか否かの判断の前提として調査を行うこととされている。そして、前記大阪地裁昭和 52 年 8 月 2 日判決理由にもあるように、①取引の記録が常に存在するとは限らないこと、③更正請求に理由があるか否かについては添付された証拠書類によってのみ判断すべきものとは解されないこと（＝調査に基づいて入手した調査資料等も請求の当否を判断する基礎となり得る）については、現行の更正の請求においても妥当するものと考えられるため、改正後の通則法施行令 6 条 2 項の規定は、事実を証明する書類の添付義務を法令上明確化したものにすぎず、更正の請求の方式ないしは請求要件を定めた趣旨と解すべきではなく、必要な調査を行うことなく事実を証明する書類の添付がないことのみをもって何らの調査を行うことなく請求を却下することはできないものと解される⁽¹⁶⁾。

また、証拠書類の添付義務明確化のもう一つの趣旨である「効率的な税務執行を確保する観点」とは、更正の請求につき、3 か月以内に処理できなかったものの大半は、添付（証拠）書類等の不備であり、その補正等に対処するために時間を要したことが理由⁽¹⁷⁾とされている。更正請求書の提出により、

-
- (16) 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』90 頁（ぎょうせい、2017）は、通則法施行令 6 条 2 項の改正について「実務上、納税者にとってそれほど厳しい変更をもたらすものとも解されない」とした上で、「更正の請求それ自体は、納税申告又は更正若しくは決定によって確定している税額等の是正を請求するものであるから、請求する者が当該証明書類を提出することは当然のことでもある。また、税務署長は、後述するように「調査」をして更正又は更正すべき理由がない旨の処分をするのであるから、当該証明書類の提出（添付）がないからといって、即、「調査」もしないで更正すべき理由がない旨の処分をすることができないものと解されることに通じている。」と述べている。
- (17) 国税庁は毎年 10 月頃「国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書」を公表しており、更正の請求についてはその 3 か月以内の処理件数割合（総提出件数に対する処理件数の割合）を指標としており、目標値を 95%と設定している。その実績値は毎年約 97%以上である。国税庁「令和元年度国税庁実績評価書」財務省 HP

課税庁は調査によって請求内容の審査を行うのであるが、それには請求者の協力、すなわち証拠書類の添付が不可欠であり、調査に要する期間は証拠資料の有無によって相当の差異が生じることとなる。効率的な税務執行の確保という観点からも、証拠書類の添付義務を法令上明確化する必要があったものと考えられる⁽¹⁸⁾。

4 更正の請求期間

平成 23 年 12 月改正により、更正の請求のできる期間は、提出した納税申告書に係る法定申告期限から 5 年⁽¹⁹⁾（改正前は 1 年）以内に延長された。

この改正前の実務においては、課税庁の減額更正の期間制限が 5 年とされていたことから、法定申告期限から 1 年経過後は、納税者において法定外の手続により非公式に課税庁に対し減額更正の職権発動を求める、いわゆる「嘆願」という実務慣行が存在していたところである。こうした法定外の手続による非公式の「嘆願」という実務慣行を解消し、納税者の救済を図る観点から、納税者が申告税額の減額を求めることができる期間を 5 年に延長したものである⁽²¹⁾。

(https://www.mof.go.jp/about_mof/policy_evaluation/nta/fy2019/evaluation/202010ntahyoka-jissekizentai.pdf) 20 頁（令和 3 年 6 月 4 日最終閲覧）。

- (18) 平川英子「納税者からの税額修正手続－更正の請求を中心に」日税研論集 75 号『税務行政法の制度的環境変化と法的課題』56 頁（日本税務研究センター、2019）は、「納税者側に書面の添付義務があることが法令上明確にされた趣旨からすると、課税庁に対して要求される調査義務の程度は緩和されるものと思われる」と述べられ、「このことは、更正の請求期間の延長、対象の拡充により更正の請求の事務量が増加すると予想されることからすれば、効率的な事務処理の観点からは認されよう。」との見解を示されている。
- (19) 平成 23 年 12 月の国税通則法改正により通常の更正の請求期間は 1 年から 5 年に延長。贈与税及び移転価格税制に係る法人税の更正の請求期間は 1 年から 6 年に、法人税法の純損失等の金額に係る更正の請求期間は、9 年に延長（さらに平成 27 年の改正により欠損金の繰越期間が 10 年に延長されたことに合わせて、平成 30 年 4 月 1 日以後は更正の請求期間も 10 年に延長）された。
- (21) 平川准教授は、通常の更正の請求に係る「嘆願」は解消されたが、いわゆる後発的事由による更正の請求については、更正の請求事由が生じてから 2 か月等の期間が定められているが、課税庁の更正はこれらの事由が生じた日から 3 年間は減額更正できるため、後発的事由による更正の請求の期間が徒過した場合の「嘆願」はあり得ると

また、この更正の請求期間の延長に併せて、課税の公平の観点をも踏まえ、課税庁がする増額更正の期間制限を 3 年から 5 年に延長することとされ（通則法 70 条 1 項 1 号）、これにより、「納税者による税額の増額・減額」と「課税庁による税額の増額・減額」の期間がすべて一致することになり、制度が簡素化されるとともに、適正課税を維持しながら、より一層の納税者の救済が図られることとなった⁽²²⁾。

なお、平成 23 年 12 月改正において、更正の除斥期間の終了間際になされた更正の請求に対しては、課税庁が適切に対応できるようにするため、更正の除斥期間の終了する 6 月以内に更正の請求があった場合には、課税庁は、その更正の請求があった日から 6 月を経過する日まで更正又は当該更正についてする賦課決定をすることができることとされた（通則法 70 条 3 項）⁽²³⁾。更正の請求に係る 3 か月以内処理実績値が毎年 97% 程度であることからすれば（前掲脚注(17)参照）、更正の除斥期間の終了直前に更正の請求があったとしても、上記 6 か月の延長期間内に更正の請求に対する調査を行い、更正及び更正に伴う加算税の賦課決定をすることは十分可能と思われる。

指摘されている。平川・前掲注(18)48 頁参照。

(22) 財務省・前掲注(12)221 頁参照。

(23) 財務省・前掲注(12)225 頁参照。

第 2 章 通知処分の法的性質の検討

本章では、通知処分について定めた通則法 23 条 4 項の解釈及び更正の請求に係る課税庁の調査範囲等について確認し、通知処分の法的性質に対する見解及び裁判例を通覧し、通知処分の法的性質について論じることとする。

第 1 節 通則法 23 条 4 項に規定する調査と更正

通則法 23 条 4 項は、更正の請求に対する課税庁の応答行為について規定されている。請求が認められた場合に行われる更正及び請求が認められなかった場合に行われる通知処分は、いずれも課税庁による調査を前提として行われる。本節では、通則法 23 条 4 項に定める調査の内容及びその範囲と調査の結果行われる更正について確認する。

1 通則法 23 条 4 項の調査及び更正とは

更正の請求があった場合、課税庁はその請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正をし、又は更正すべき理由がない旨をその請求をした者に通知するとされている（通則法 23 条 4 項）。

税法に「調査」に係る定義規定は置かれていないのであるが、国税通則法第 7 章の 2（国税の調査）等関係通達（以下「国税の調査等関係通達」という。）1-1「調査の意義」⁽²⁴⁾において、「(1) 法第 7 章の 2 において、「調査」とは、国税（法第 74 条の 2 から法第 74 条の 6 までに掲げる税目に限る。）に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で当該職員が行う一連の行為（証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用な

(24) 国税庁「国税通則法第 7 章の 2（国税の調査）等関係通達の制定について（法令解釈通達）」（<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/zeimuchosa/120912/index.htm>）（令和 3 年 6 月 4 日最終閲覧）。

ど)をいう。」とし、「(2) 上記(1)に掲げる調査には、更正決定等を目的とする一連の行為のほか、再調査決定や申請等の審査のために行う一連の行為も含まれることに留意する。」とされている。また、最高裁は、税務調査について、「税務署その他の税務官署による一定の処分のなされるべきことが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項があり、これらの事項については、その認定判断に必要な範囲内で職権による調査が行われることは法の当然に許容するところと解すべきもの」⁽²⁵⁾と判示している。以上のように、課税庁による調査は、申告により確定した税額等が課税要件の充足により成立する抽象的納税義務の内容たる税額等と一致しているかどうか、その他申告に係る事項が正しいかどうかを判定するためのものであるから⁽²⁶⁾、更正の請求に対して行われる調査も、第一次的に納税義務者の申告により確定された納付すべき税額等について、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、当該申告書の納付すべき税額が過大となっているか否かを確認するために質問検査権を行使して行う一連の行為といえよう⁽²⁷⁾。

そして、通則法 23 条 4 項に規定する「更正」は、同条 1 項柱書において定義づけられていることから、通則法 24 条に規定する「更正」と同意義であると解され、通則法 24 条に規定する「更正」は、課税庁による上記の調査の結果、納税申告書に記載された課税標準等又は税額等に過不足がある等その内容が異なることを知ったときは、増額、減額を問わず、これを是正する処分を行う権限を与えており、課税標準等又は税額等を第二次的に確定させる手

(25) 最三小判昭和 48 年 7 月 10 日刑集第 27 卷 7 号 1205 頁。

(26) 志場ほか・前掲注(2)380 頁。

(27) 横浜地判昭和 60 年 7 月 3 日判時 1173 号 51 頁は、「課税の実体的要件である納税義務者、課税物件、帰属、課税標準、税率等については、…各租税実体法がこれを定めているのであって、通則法の関知するところではないから、通則法 23 条 1 項各号に掲げる税額の過大等の実体的要件が満たされているか否かということについても、右租税実体法の定めるところによる」との判示からすると、通則法 23 条 4 項にいう調査も税額が過大となっているか否かについては各租税実体法に基づいて調査、確認するものと考えられる。

続をいうものと解される⁽²⁸⁾。

なお、前述の国税の調査等関係通達 1-1 の (3) には、上記 (1) に掲げる調査のうち、「イ 更正の請求に対して部内の処理のみで請求どおりに更正を行う場合の一連の行為」のように、一連の行為のうちに納税義務者に対して質問検査等を行うことがないものについては、通則法第 74 条の 9 から同法第 74 条の 11 まで (実地調査の際の各手続等) の各条の規定は適用されない旨が定められている。更正の請求は、調査を前提として更正処分や通知処分が行われるものであるが、質問検査は各税の調査において「必要があるとき」に行うことができる⁽²⁹⁾とされており、請求者から更正請求書とともに添付された証拠書類等により、請求の理由及び結果として過大となった税額等が容易に確認できる場合には、請求者に対する質問検査を行うことなく上記 (2) に挙げられている申請等の審査のために行う一連の行為に該当する「調査」として、更正ないし通知処分を行うことが可能な場合を指しているものと思われる⁽³⁰⁾。

2 通知処分の前提となる調査の範囲

前述のとおり、通則法 23 条 4 項に規定する調査は、納税者の申告によって一旦確定した税額等について、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かったこと又は当該計算の誤りがあったことにより、当該申告書の納付すべき税額が過大となっているか否かを確認するために質問検査権を行使して行うものとする、その調査の範囲はどのように捉えればよいのであろうか。すなわち、更正の請求理由に係る課税標準等又は税額等のみを調査の対象とすればよいのか、請求理由以外の申告された

(28) 武田・前掲注(5)1504 頁参照。

(29) 金子・前掲注(8)974 頁参照。

(30) 東京高判平成 17 年 4 月 21 日訟月 52 卷 4 号 1269 頁は、「調査」とは、課税標準等又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味し、課税庁の証拠資料の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じての課税要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈適用等を含む税務調査全般を指すものと解され、いわゆる机上調査のような租税官庁内部における調査をも含むものと判示している。

課税標準等又は税額等の全体を調査の対象とするのかということである。

課税実務においては、更正請求がされた場合の調査は、法定申告期限後に行う通常の調査と同様に、申告書に記載された課税標準等又は税額等が正しいかどうかを全面的に調査することとしており、すなわち通則法 23 条 4 項に規定する「更正」を通則法 24 条で規定する「更正」と同意義とあるとして、調査の結果確認できた課税標準等又は税額等を基に「更正」するのであるから、更正の請求の理由だけを調査するのではなく課税標準等が過大であるかどうかについて総額主義的に見直しをするとされている⁽³¹⁾⁽³²⁾。

一方、課税庁の行う調査について言及した裁判例として京都地判昭和 49 年 4 月 19 日⁽³³⁾は、更正請求の各規定の趣旨は、申告内容の過誤から生じる納税者の不利益を救済するため、租税行政の法的安定の要請を一定の要件のもと制限することであると述べた上で、「自ら計上した申告内容の更正を請求する納税者側において、その申告内容が真実に反するものであることの主張・立証をすべきであると解するのが相当である」とし、「税務署長は、更正請求の調査手続において右の点の主張・立証がない限り、その納税者の提出した申告書に記載された所得金額等をそのまま正当なものとして、納付すべき税額をその申告どおり確定すればたり、請求者に対する通知書にもこの旨を記載すればたりするというべきである。すなわち、この場合には税務署長は納税者の真実の所得金額等まで認定することを要しないのであり、この点において、税務署長がその調査したところに従い納税者の所得金額等を具体的に認定して行う更正又は決定の場合と異なる」と判示し、通知処分取消請求を棄却している。この事件は、納税者が更正の請求の理由の基礎となる証拠書類等を添付せず、請求の理由を更正するに足る根拠を明らかにしなかったこ

(31) 法務省訟務局「座談会」（訟務月報 第三八巻第一号別冊）214 頁（1992）参照。

(32) 今村隆ほか『課税訴訟の理論と実際』95 頁（税務経理協会、1998）。

(33) 訟月 20 巻 8 号 109 頁参照。なお、本判決は、「申告納税の所得税にあっては、納税義務者において一旦申告書を提出した以上、その申告書に記載された所得金額が真実に反するものであるとの主張・立証がない限り、その確定申告にかかる所得金額をもって正当のものと認めるのが相当」と判示した最二小判昭和 39 年 2 月 7 日訟月 10 巻 4 号 669 頁を引用している。

とを理由として争いになったものであるが、判示内容からすると「更正の請求の内容に対応して調査義務の程度が定まり、従って、更正をすべきでない旨の通知の争訟の審理も右義務の履行に関する違法性の点に絞ることができ、実体的金額に及ぶことは必ずしも要求されない」⁽³⁴⁾こととなる。

この判示内容と課税実務における課税庁の調査範囲について整理すると、更正の請求の要件（通則法 23 条 1 項各号）は、更正の請求事由の存在、すなわち申告に含まれる過誤の存在及び申告額を下回る税額になるという主張を、納税者側でまず明らかにすることを要求しているものであり、一旦申告により確定した税額を自己に有利に変更しようと求める側に証明ないし説明責任があることは当然ともいえる。

そして、納税者が主張・立証する通則法 23 条 1 項各号の事由は、更正の請求事由であると同時に、通則法 23 条 3 項によって更正請求書に「当該更正後の課税標準等又は税額等」として具体的に表示され、課税庁に対し職権により減額更正を求める課税標準等又は税額等となる。その主張・立証に対し、課税庁は、更正の請求事由の存否を判断するため、まず、納税者の主張・立証に対応する範囲で調査し、確認をするものと思われる。そして、更正の請求事由があると認められた場合であっても、最終的な税額等が申告額を下回らなければ更正の請求は認められないため、総額的に申告額を見直し、確認された税額等が申告額を下回らないことが判明すれば、更正の請求事由がないとして通知処分を行うことになる⁽³⁵⁾と考える。もともと、実務上は、主張・立証の存否を判断するための調査も、申告額を総額主義的に見直す調査も同時に行われると考えられるので、最初から総額主義的に調査を行っているようにみえるということではないだろう⁽³⁵⁾。

したがって、課税庁が更正の請求の処理に当たり、総額主義的に申告額を見直すというのは、更正の請求事由の当否を判断するためであるともいえ、

(34) 確井・前掲注(7)67-68 頁。

(35) 納税者のする主張・立証責任と課税庁の調査の範囲に関する議論として、法務省訟務局・前掲注(31)218-227 頁参照。

納税者から更正の請求事由に係る主張・立証がない場合には、納税者の主張・立証する範囲が明らかにならず、更正請求事由の存否が判断できないこととなる。したがって、このような場合については、申告によって一旦確定した税額を正当なものとして扱えばよく、必ずしも課税標準等又は税額等の総額について確認することを要せずに通知処分をすることも可能ということになろう。この点において、更正の請求は、納税者の所得金額等を具体的に認定する更正や決定の処分とは異なるものであり、「更正の請求によって、常に実体的所得金額全般について調査義務が及ぶと解するならば、税務行政の事務量は相当に増大すると予想され・・・通則法 23 条 3 項が、更正請求書に『更正の請求をする理由』を記載すべしとしていることからして、右判決（筆者注：前掲京都地判昭和 49 年 4 月 19 日）を正当としてよい」⁽³⁶⁾との見解は妥当なものと思われる。

なお、証拠書類等の添付がないという理由だけで何らの調査をすることなく通知処分を行うことができないことは、更正の請求の手続で述べたとおりである。

第 2 節 通知処分の法的性質に関する考察

本節では、これまでの通知処分の法的性質に係る見解と通知処分の取消訴訟において触れられた法的性質について確認した上で、改めて通知処分の法的性質について考察する。

1 通知処分の法的性質に対する見解

(1) 更正類似処分説と請求拒否処分説

池本征男教授によれば通知処分の法的性質には次のような見解があるとされる⁽³⁸⁾。

(36) 確井・前掲注(7)68 頁。

(38) 池本征男『『更正をすべき理由がない旨の通知処分』に対する不服申立ての審理等

「更正をすべき理由がない旨の通知処分」の法的性質については、必ずしも明らかでなく、更正処分類似のものとする見解（更正類似処分説）と請求拒否に当たるものとする見解（請求拒否処分説）とがある。前者の見解は、更正の請求は課税庁の減額更正という職権発動を促すものであって、更正の請求をしたということは、申告額が更正の請求額に置き代わる、つまり、更正の請求額を申告額と擬制し、課税庁がその更正の請求を認めないとしたことは増額更正をしたものと観念するのである。課税庁が更正の請求額の一部を認容し減額更正をした場合には、認容しない部分について増額更正をしたものと観念し、この増額更正相当額が「更正すべき理由がない旨の通知処分」に当たるものとするのである。これに対して、後者の見解は、「更正すべき理由がない旨の通知処分」を青色申告の承認申請の却下処分等と同様の性質のものとして理解し、「更正すべき理由がない旨の通知処分」は、課税庁が納税者の求めた更正の請求理由の存否を審理した上で、その理由が認められないと応答する性質のものにすぎなく、課税標準又は税額等を確認する性質は有していないとするのである。（中略）両説は、更正の請求を処理するに当たって行う課税庁の調査及び審理の範囲等が異なっている点に相違がある。

池本教授が述べているように、更正の請求に対する審理については、総額主義的に理解し、税額全体を見直し、申告額を下回るか否かを判断することになると解するのか（更正類似処分説）、争点主義的に理解し、納税者が更正の請求の理由として主張した事由のみが対象となると解するのか

について」552-553 頁（税務大学校論叢 28 号、1997）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/28/212/hajimeni.htm>）（令和 3 年 6 月 4 日最終閲覧）。

(請求拒否処分説) について争いがある⁽³⁹⁾。この点につき、①条文上は、納税者は通則法 23 条 1 項各号の事由を主張することが更正の請求の要件になっているが、4 項で、「請求に係る課税標準等又は税額等について調査し」として、審理の対象を請求事由に限定していないこと、②租税訴訟においては総額主義が判例の立場として確立していること、③争点主義によると、更正の請求に理由があるが他に増額更正事由があった場合、一旦減額更正をした後、増額更正することになるが、そのような迂遠な手順を通則法が予定しているとは考え難いこと等の理由により、総額主義的な理解に基づく更正類似処分説が妥当するものと考えられる⁽⁴⁰⁾⁽⁴¹⁾。しかしながら、通知処分はあくまでも「更正類似」の処分であって、申告や更正処分のように税額を確定する効果を有するものではなく、申告額の減額を認めないという確認的な効果を有する処分と考えられる。

また、池本教授は、両説のいずれを採るかによって、通知処分に対する不服申立てにおける審理の対象及び範囲も異なるとして次のように述べる。

更正類似処分説によれば、「更正すべき理由がない旨の通知処分」は、納税申告書に記載されている課税標準等又は税額等が過大であるかどうかを全面的に見直し、結果として減額更正をする必要がない（又は一部の減額更正をし、更正の請求額の一部を認容しない）とする処分であるから、不服申立ての審理の対象も当該納税者のトータルとしての課税標準等又は税額等であり、下限を更正の請求額とし、上限を申告額（更正があった場合は更正後の金額）とするその間の課税標準等

(39) 法務省訟務局・前掲注(31)209 頁以下。通知処分の法的性質について詳しく論じている。

(40) 今村・前掲注(32)95 頁参照。

(41) 南博方教授は、「理由がない旨の通知の性質には疑問があるが、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査した結果なされるものであるため、単なる棄却処分ではなく、実質は、数額に関する一種の更正処分と解するのが相当」との見解を示される（南博方「第 5 節 更正及び決定 4 更正の請求」金子宏ほか編『租税法講座 3 租税行政法』59 頁（ぎょうせい、1975））。

又は税額等が審理の範囲となる。したがって、異議審理庁（筆者注：現「再調査審理庁」以下同様）又は裁決庁である国税不服審判所長において審理をした結果、仮に更正の請求理由の存在が認められたとしても、他に、課税標準等又は税額等の申告漏れが確認できれば、当該不服申立ては棄却されることになる（中略）。これに対し、請求拒否処分説によれば、当該納税者の個々の更正の請求事由の存否が不服申立ての審理の対象になるのであるから、異議審理庁又は裁決庁である国税不服審判所長において審理をした結果、更正の請求の理由が存在することが確認されれば、その余を審理するまでも「更正をすべき理由がない旨の通知処分」は取り消すことになろう。⁽⁴²⁾

通知処分に対する不服審査（再調査の請求又は審査請求）の場面では、通知処分を申告額に基づく課税標準等又は税額等を正当とする課税庁の確認行為と位置づけ、その性格は更正処分と何ら差異はないと考えに基づいて審査を行っている⁽⁴³⁾⁽⁴⁴⁾。また、国税不服審判所長が、更正の請求の全部又は一部に理由が認められるとして裁決をする場合には、通知処分を取り消して処分庁に差し戻し、改めて課税庁に更正の請求に対する処分を行わせるということはしておらず、裁決書によって最終額を決定しており（別紙として取消額計算書を添付）、ことからすれば、不服申立てにおける通知処分の審理の範囲を、下限を更正の請求額、上限を申告額（更正があった場合は更正後の金額）とし、その間を審理の対象として判断するという考

(42) 池本・前掲注(38)556-557頁。

(43) 法務省訟務局・前掲注(31)214頁。

(44) 堺澤良氏は、「争訟段階における更正の請求は、請求に係る課税標準等又は税額等が申告額に、理由がない旨の通知処分が更正に、それぞれ置き換えられた形で位置づけることができる。すなわち、当該請求は過大申告の是正を求める納税者の権利であるし、また理由がない旨の処分は、税務署長が当該請求を实体判断の上しりぞけるものであるとすれば、課税標準等又は税額等について調査すべきことが要請され、その租税債務を確認した結果なされるから、更正と何等えらぶところがないからである。」との見解を示されている（堺澤良「租税判例研究」ジュリスト 621号 133頁(1976)）。

え方を採っているものと考えられる⁽⁴⁵⁾。

また、通知処分の取消訴訟における訴訟物についても、総額主義・争点主義の対立があるが、総額主義によるべきことは更正処分等の取消訴訟と同様とされている⁽⁴⁶⁾。

上記のとおり、通知処分の性質については二つの見解があるところ、課税実務ないし不服申立て及び取消訴訟の各場面においては、更正類似処分説が有力な見解であると考えられる。

(2) 通知処分の実質に着目した見解

上記のほか、通知処分には、課税庁が更正の請求に対し適法性の要件審査を行った結果、期限徒過等の手続的要件を欠くとして、実質審理（実体判断）をせずに処分（却下に相当する処分）を行う場合と、課税庁が実質審理を行った上で更正の請求の実体的要件が認められず更正の理由がないと判断して行う処分（棄却に相当する処分）があることに着目し、却下相当の通知処分を請求拒否処分、棄却相当の処分を更正類似処分とするものである⁽⁴⁷⁾。

この見解は、棄却相当の通知処分が更正の請求に係る課税標準等又は税額等について調査したところに基づいて行われることから、更正類似処分とみるものであり、これに対し、却下相当の通知処分は単に手続ないし不適法な請求であることを理由として行われる処分であり、請求理由に係る課税標準等又は税額等について調査せずに行うことから、請求拒否処分説とみるということと思われる。

この見解によれば、却下相当の通知処分が行われた場合に、その不服申立ての審理に当たった裁決庁が更正の請求は手続的に適法であり、実質審理すべきであったと認めたときは、裁決庁自身は実質審理を行わずに右処

(45) 法務省訟務局・前掲注(31)214・215 頁。

(46) 今村・前掲注(32)95・96 頁。

(47) 竹内康尋「国税不服審査手続と主張・立証および閲覧請求の時期等について」税理 27 卷 3 号 41 頁。

分を取り消し、原処分庁が、通則法の規定に従い、再度、更正の請求に対する処分を行うべきという考えに基づくものであり、この場合の通知処分は請求拒否処分とみる（ただし、原処分庁が実質審理をしている場合は更正類似処分とみる）のが相当である⁽⁴⁸⁾とし、原処分庁が実質判断を行ったか否かによってその性質が異なるとする妥当な見解と思われる。

2 通知処分の法的性質に触れた裁判例⁽⁴⁹⁾

通知処分の法的性質に関する見解は上記 1 でみたとおり、課税処分、不服申立て及び取消訴訟のいずれの場面においても、基本的には更正処分に類似した性質を有するとの見解が有力であると言えよう。

次に、通知処分の法的性質について触れた裁判例によって、その性質をどのように捉えているかみていきたい。その多くは本案前訴訟要件に係る訴えの利益の有無に関するものであるが、理由なき通知処分についての表現が異なっているので、その点に注目した上でその違いについて検討する（以下、判示中の通知処分の性質部分について下線傍点筆者加筆）。

(1) 裁判例 1：横浜地裁平成 3 年 6 月 10 日判決⁽⁵⁰⁾

本件は、更正の請求後、通知処分の前に増額更正処分が行われた場合について、通知処分には訴えの利益がないとされたものである。

本判決では、通知処分と増額更正処分は、「課税及び行政不服審査の場面においては、両者はそれぞれ別個独立の行為として併存し（中略）、増額更正の内容は、（中略）課税要件事実を全体的に見直し、申告に係る税額も含めて全体としての税額を総額的に確定する処分」であり、「通知処分と増額更正の両者につき取消訴訟が係属し、これについて裁判所が判断する場合においては、通知処分と増額更正とが、いずれも同一年分の所得税という

(48) 竹内・前掲注(47)41 頁。

(49) 通知処分の法的性質に関する研究として、佐藤孝一税理士「判研」税務事例 52 巻 10 号 7 頁（2020 年 10 月）を参照した。

(50) 訟務月報 38 巻 3 号 519 頁。

一個の納税義務を確定させる処分であることに鑑み、裁判の統一を計る趣旨から、通知処分は増額更正の処分内容としてこれに吸収されて一体となり、その外形が消滅する」と判示した。

(2) 裁判例 2：東京高裁平成 4 年 6 月 29 日判決⁽⁵¹⁾

上記裁判例 1 の控訴審判決である。

増額更正処分の性質は、「申告により一応確定した税額を変更し、申告された税額を含めて納税者の納税額の総額を確定するもの」と解し、他方、通知処分の性質は、「納税者の申告による税額等の減額を求める更正の請求に対し、右税額等の減額を拒否する処分であり、通知処分により、申告された税額等について減額を認めないことを確定させる効果を持つものである」として、「両処分は、手続的には別個独立の処分であるけれども、同一の所得税の納税義務にかかわり、相互に密接な関連を持つものといえる(中略) 両処分は所得税の納税義務の確定に係る処分であるが、通知処分は、申告税額の減少のみにかかわるのに比し、増額更正処分は、納付するべき税額全体にかかわり、実質的には申告税額等を正当でないものとして否定し、これに増額変更を加えて税額の総額を確定するものであるから、増額更正処分の内容は、減額更正をしない旨の通知処分の内容を包摂する関係にある」「このように解するのが、同一の所得税の納税義務にかかわる両処分の訴訟が別個に係属することにより生じる審理判断の重複を避けるためにも相当である」とした。

裁判例 1 の第一審とその控訴審の裁判例 2 では、通知処分の性質について述べた部分に違いがみられ、第一審では通知処分を「納税義務を確定する処分」としていたのに対し、控訴審では「税額の減額を拒否する処分であり、申告された税額を減額しないことを確定する効果を持つ」、「両処分は所得税の納税義務の確定にかかわる処分であるが、通知処分は申告税額の減少のみにかかわる」と修正している。

(51) 訟務月報 39 卷 5 号 913 頁。

(3) 裁判例 3 : 大阪高裁平成 8 年 8 月 29 日判決⁽⁵²⁾

本件は、通知処分の後に増額更正処分が行われ、通知処分取消しの訴えの利益が争われたものである。

本判決は、原審の神戸地判平成 4 年 12 月 25 日⁽⁵³⁾を引用し、「更正すべき理由がない旨の通知処分は、更正の請求に係る課税標準等について調査した結果に基づいて行う処分であり、単なる棄却処分ではなく、その実質は数額に関する一種の更正処分あるいは更正処分に準じるものであると解せられる」として、納税者が取消しを求めている通知処分は、「後にされた更正処分との関係においては、『最初の更正処分』に相当することとなり、右通知は、後にされた更正処分に吸収されて消滅したというべきである。」と判示した。

(4) 裁判例 4 : 大阪地裁平成 7 年 10 月 17 日判決⁽⁵⁴⁾

本件も、更正の請求に対する理由なき通知処分の後に増額更正処分が行われ、両処分に係る取消請求が提起された場合における通知処分取消しの訴えの利益が争われたものである。

本判決では、「更正すべき理由がない旨の処分は、更正の請求に対する単なる棄却処分ではなく、更正処分に準ずるものであり、その後当初申告額を増額する内容の更正処分がなされた場合、後の更正処分に吸収されて消滅するものと解される。したがって、更正をすべき理由がない旨の処分の取消を求める訴えは訴えの利益を欠く」と判示した。

(5) 裁判例 5 : 東京地裁平成 9 年 4 月 25 日判決⁽⁵⁵⁾

本件は、更正処分を受けた後、後発的事由が生じたとして更正の請求を行ったところ通知処分を受け、両処分の取消しを求めて通知処分取消しの訴えの利益が争われたものである。

(52) 税務訴訟資料 220 号 448 頁。

(53) 税務訴訟資料 193 号 1155 頁、判例タイムズ 831 号 126 頁。

(54) 税務訴訟資料 214 号 141 頁。

(55) 訟務月報 44 巻 11 号 1952 頁、税務訴訟資料 223 号 500 頁。

本判決では、更正の請求を受けた税務署長は、「単に課税標準等又は税額等について調査すべきものとされ（通則法 23 条 4 項）、右請求に係る理由を調査すべきものとはされていないから、税務署長は、更正の請求を行った者の課税標準等又は税額等が全体として過大であるかどうかを審査すべきものと解される。よって、更正をすべき理由がない旨の通知は、更正の請求を行った者の課税標準等又は税額等が全体として過大であるかどうかを審査すべきものと解され（中略）、更正の請求をした者の課税標準等又は税額等が総額として申告額等を下回ることがないという旨の確認的処分であると解される」とした上で、増額更正と通知処分の各取消訴訟の併存を許容するときは、「同一人の同一年の一個の納税義務の税額について別々に審理がされることになるから、（中略）別個の裁判所において相互に矛盾する判決がされる可能性がある」としながらも、「更正と通知はそれぞれが各別の処分として不服審査の対象となり、各別に不服申立期間、出訴期間が進行するものである上、少なくとも所得税法 63 条等が規定する後発的事由が生じたことに基づく同法 152 条の更正の請求については、これに先立つ更正時には当該事実は生じていなかったものであって、更正が右通知の内容に対応する応答を含むものと解することはできないから、訴訟上も、各別の処分としてその取消しを求め得るものと解される」と判示し、通知処分の取消しを求める訴えの利益を認めた。

(6) 裁判例 6：津地裁平成 20 年 2 月 28 日判決⁽⁵⁶⁾

本件は、更正の請求に対する通知処分の後に増額更正処分が行われ、両処分に係る取消請求が提起された場合における通知処分取消しの訴えの利益が争われたものである。

本判決では、「更正すべき理由がない旨の通知は、更正の請求を棄却する処分であり、是正権の発動を拒否し、申告税額等について減額を認めないことを確認する効果を持つ処分」であるとし、一方、増額更正処分は、「課

(56) 税務訴訟資料 258 号順号 10906。

税庁が課税要件事実を全体的に見直し、申告に係る税額を含めて全体としての税額を総額的に確定する処分である。」とした上で、「このような性質からすれば、更正の請求があった後にされる増額更正処分は、申告税額等を減額しないという趣旨を含むものといえるから、更正の請求を棄却する内容を包摂する」と判示した。したがって、増額更正処分の取消訴訟において更正の請求に係る税額を超える部分の取消しを請求できると解され、増額更正処分の取消しを求めれば足りることになり、通知処分の取消しを求める利益は失われるとした。

(7) 裁判例 7：神戸地裁平成 30 年 12 月 26 日判決⁽⁵⁷⁾

裁判所は、「通則法 23 条 1 項は、更正の請求について、納税申告書を提出した者が、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大である等のときに、税務署長に対し、納付すべき税額を減額することを求めて行う請求である旨規定し、同条 4 項において、税務署長に対し、更正の請求があった場合には、所定の調査をし、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨の通知することとして、一定の応答義務がある旨規定していることからすると、更正をすべき理由がない旨の通知処分は、申請に対する不許可処分と類似の効力を有すると解される」と述べ、本件通知処分は、更正の請求の制限期間が経過したことにより、相続税の減額をすることができないと判断したものであって、本件相続税の額の適法性について判断したものであるから、「本件通知処分には、本件相続税の納税義務を発生させ、又はその額を確定させるような法律効果はないと解するのが相当である。したがって、本件通知処分がされ、その取消訴訟（前訴）を棄却する判決が確定したことをもって、本件差額を被告（国：筆者注）が保持することについて法律上の原因がないと直ちに判断することはできないし、そのように判断した場合に、本件通知処分と矛盾抵触が生じるということもできない。」と判示した。

(57) 税務訴訟資料第 268 号順号 13223。

(8) 小括

上記 7 つの裁判例を通知処分^イの性質ごとに分類すると、多少の表現の違いはあるがおおむね以下のように分けられる。

イ 他の処分との関係で訴えの利益が争われた裁判（括弧内は、通知処分に係る訴えの利益があるとされた→○、なしとされた→×）を示し、通知処分と増額更正処分^ロの関係の判示内容を抜粋）

(イ) 納税義務を確定させる処分

- ・ 裁判例 1（訴えの利益×、裁判の統一を計る趣旨から通知処分は増額更正に吸収される）

(ロ) 減額を拒否する処分、減額を認めないことを確認する効果を持つ

- ・ 裁判例 2（訴えの利益×、通知処分と更正処分は別個独立の処分であるが、通知処分は増額更正に吸収される）

- ・ 裁判例 6（訴えの利益×、通知処分は増額更正に包摂される）

(ハ) 申告額を下回ることがないという確認的処分

- ・ 裁判例 5（訴えの利益○、通知処分と更正処分は各別の処分である）

(ニ) 単なる棄却処分ではなくその実質は数額に関する一種の更正処分、更正処分に準じるもの

- ・ 裁判例 3（訴えの利益×、通知処分は後の増額更正処分に吸収されて消滅する）

- ・ 裁判例 4（訴えの利益×、通知処分は後の増額更正処分に吸収されて消滅する）

ロ 訴えの利益とは関係しない裁判

申請に対する不許可処分と類似の効力を有する

- ・ 裁判例 7

前訴において通知処分に対する取消訴訟が棄却判決を受けたことによって、本件差額（通達改正前後における株式評価差額）を被告（国）が保持することについて不当利得返還請求に係る「法律上の原因」がないといえるか、という争点に対し、更正請求が期限徒過を理由とす

る通知処分は、本件相続税の額の適法性を判断したものではないから、本件差額を被告（国）が保持することについて法律上の原因がないと直ちに判断することはできないとした。

以上のように、通知処分の法的性質について触れた裁判例のうち、裁判例 7 以外は、いずれも通知処分の取消請求に対する訴えの利益の有無について争いになった事案である。近時、裁判所もいわゆる更正類似処分説に立つ⁽⁵⁸⁾といわれるが、上記の裁判例を見たところそうとも限らないようである。通知処分と増額更正が相前後して行われた場合、そのいずれが取消訴訟の対象となるかについては、各処分の内容、両処分の関係、実定法の規定及び増額更正取消訴訟においてどのような主張が可能かといった観点によって訴えの対象が変わるものと考えられ、通知処分が増額更正処分に吸収ないし包摂されるのか、そうではなく両処分とも併存するのか等の結論によって通知処分の性質の位置づけが異なるものとなっているように思われる。

通知処分後に増額更正がされ（裁判例 3、4、6）、訴訟段階に至り増額更正取消訴訟が提起された場合には、通知処分はその目的を達して、増額更正に吸収されると解されている⁽⁵⁹⁾。すなわち、増額更正取消訴訟により、申告額を下回る更正の請求を行った税額までの部分を訴訟上争うことが可能になり、増額更正についてその部分についてまで判決によって解決される以上、通知処分はその存在意義を失うとされ、性質上増額更正に吸収ないし包摂されることを理由とする。また、増額更正後に通知処分が行われた場合（裁判例 1、2、5）についても、増額更正が通知処分を吸収し、通知処分は増額更正に吸収ないし包摂され、独立の存在意義を失うとされるが、裁判例 5 は、更正の請求前にされた増額更正処分には、後発的事象に係る事実が存在せず、更正処分が通知処分の内容に対応する応答を含むものとは解することができないから、訴訟上も、別々の処分として訴えの

(58) 武田・前掲注(5)1475 頁。

(59) 今村・前掲注(32)117-118 頁。

利益があるとされたものである。

裁判例 1 は、通知処分の性質を「納税義務を確定する処分」とみて、更正処分と同じく 1 個の納税義務を確定させ、後の増額更正処分に吸収されて一体となるとしているが、納税義務を確定させるのは納税者による申告及び課税庁が行う更正、決定、再更正処分であり、通知処分には納税義務を確定させる性質は有していないものと思われる。このため、裁判例 1 の控訴審である裁判例 2 においては、通知処分の性質について「申告された税額等について減額を認めないことを確定させる効果を持つもの」と修正されている。

裁判例 3 と 4 は、増額更正の前になされた通知処分を「更正に準じる処分」と解することで、通知処分は「最初の更正」に相当することになり、後の増額更正の内容として吸収されて消滅する（吸収説）⁽⁶⁰⁾という結論を導いている。

裁判例 7 は、通知処分が不当利得返還請求の原因となるかが争点となったものである。裁判所が通知処分の性質を「申請に対する不許可処分と類似の効果を有する」としていわゆる請求拒否処分説に立った理由については明確ではない。一つ考えられるのは、被告（国）の主張を排斥するために、上記のような性質を述べたのではないかということである。すなわち、被告（国）は、通知処分には「申告された税額を減額しないことを確定する効力があり、本件通知処分の取消請求が前訴において棄却確定されたのであるから、本件において不当利得返還請求が認められると、本件通知処分との矛盾抵触が生じる」旨の主張をしており、これに対し裁判所は、通知処分の性質を通則法 23 条 4 項の規定から申請に対する応答行為と位置付け、さらに前訴における通知処分取消訴訟の棄却理由が、実体判断の結果棄却されたものではなく、不適法却下としての通知処分であったことから更正類似処分説を取り得ないものと解し、請求拒否処分説に立ち、「本件

(60) 今村・前掲注(32)102 頁。

通知処分には、本件相続税の納税義務を発生させ、又はその額を確定させるような法律効果はない」と判示したのではないかと考える（下線・傍点筆者）。

以上の裁判例から、通知処分の法的性質は、申告によって一旦確定した課税標準等又は税額等を総額的に見直した結果、減額しないことを確認する行為であり、課税庁が職権の発動を拒否し、課税標準等又は税額等について減額を認めないことを確認する効果を有する処分であるということができ、更正類似処分説が妥当するものといえよう。また、裁判例 7 でみたように、更正の請求には一定の応答義務があることから、通知処分を申請に対する不許可処分と類似の効力を有する処分であるとする請求拒否処分説も妥当するものと考えられ、このことについては以下の 3 で考察する。

3 通知処分の性質論再考

上記 1 でみたような通知処分の法的性質についての見解は、不服申立ての段階において、納税者からの新たな主張（以下「新主張」という。）があった場合、更正類似処分説なら新主張が可能、請求拒否処分説なら新主張は不許と整理されるように見える。通知処分が通説とされている更正処分に類似した性質を有することに異論はないが、更正類似処分であるからといって、請求を拒否する処分ではないといえるのだろうか。また、上記 2 の下級審における裁判例をみたところ、通知処分の性質が統一されているものとも思われないことから、以下において理由なき通知処分の性質について検討を試みる。

(1) 「法令に基づく申請」に対する応答処分

更正の請求は、通則法 23 条 1 項、2 項により、納税者に与えられた権利救済の手段であり、同条 4 項は、課税庁に対して更正の請求に対する応答を義務付けているものと解することができる。そうすると、更正の請求を

した納税者は、「法令に基づく申請⁽⁶¹⁾」⁽⁶²⁾をしたとして、いつまでも応答がない場合は、不作為の違法確認訴訟(行政事件訴訟法 3 条 5 項、同 37 条)における違法確認を求めることが可能であると解され、また、通知処分に対しては、通説では、平成 16 年の行政事件訴訟法改正(以下「改正行政法」という。)において導入されたいわゆる「申請型義務付け訴訟」(行訴法 3 条 6 項 2 号⁽⁶³⁾、同 37 条の 3⁽⁶⁴⁾)を提起することができるものと解されている。そうすると、更正類似処分説に立ったとしても、通知処分が、請求(=申請)を拒否する処分であることを完全に否定することは難しいのではないだろうか。つまり、通知処分の性質が、更正類似処分説か、請求(=申請)拒否処分説か、のいずれかではなく、申告額に基づく課税標準等又は税額等を総額的に見直す更正類似の判断により、申請を拒否するというような併存的な性質を有するものとみなすことも可能ではないかと考えられる。

そして、仮に、通知処分が更正類似処分と請求(=申請)拒否処分の併存的な性質を有するとした場合、更正類似処分説から当然に全ての新主張

-
- (61) 行政手続法 2 条(定義) 3 号において、申請とは、「法令に基づき、行政庁の許可、認可、免許その他の自己に対し何らかの利益を付与する処分を求める行為であって、当該行為に対して行政庁が許諾の応答をすべきこととされているものをいう。」と規定され、私人の行為に対する「応答」が法的な意味で義務付けられている場合、その私人は「申請権」を有しており、法文上、「申請」という言葉が用いられていなくても、内容的に上記の定義に当たるものは本号の「申請」に当たるとされている(塩野宏=高木光『条解行政手続法』(弘文堂、2000) 14・15 頁)。
- (62) 「法令に基づく申請」とは、法令にその根拠を有する申請、すなわち、行政庁の処分または裁決を求める行為であって、当該行為に対して行政庁が何らかの処分又は裁決をすべき義務(応答義務)を負うものとされている(南博方=高橋滋編『条解行政事件訴訟法〔第 4 版〕』91 頁、735 頁〔内野俊夫〕参照(弘文堂、2014))。
- (63) 「申請型義務付け訴訟」とは、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もかかわらずこれがされないとき(行訴法 3 条 6 項 2 号)に、行政庁がその処分または裁決をすべき旨を命ずることを求める訴訟である。
- (64) 行訴法 37 条の 3 第 2 項は、「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り消されるべきものであり、又は無効若しくは不存在であること」として申請型の義務付け訴訟の要件を規定している。

が可能というのではなく、納税者が有する法令上の申請権としての「減額更正を求める権利」の侵害という観点から、新主張が一定程度で制限されると解する余地が出てくるのではないかと考える。

(2) 通知処分 of 処分性について

繰り返しになるが、通知処分は、総額的に課税標準等又は税額等を見直した結果、申告額を減額をしないという更正類似の性質を有し、取消訴訟や審査請求においても、課税標準等又は税額等を数額的に争うことができると考えられてきており、そのことについて異論はない。

しかし、通知処分は、総額的に課税標準等又は税額等を見直した結果行われたとしても、更正をしない以上、申告によって確定した納税者の具体的な納税義務の範囲を変更するものではないことも確かであり、だからこそ「類似」なのだとも思われる。

ところで、「処分」とは、「行政庁の処分その他の公権力の行使に当たる行為」（行訴法 3 条 2 項）と規定され、行政庁の法令に基づく行為のうち、「その行為によって、直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているもの」（最高裁昭和 39 年 10 月 29 日第一小法廷判決⁽⁶⁵⁾・民集 18 卷 8 号 1809 頁）をいうとされ、更正処分の場合は、増額更正であれ減額更正であれ、その処分によって納税者の具体的な納税義務の範囲を確定する点に処分性が認められるといえよう。その一方で、通知処分の場合は、上記のとおり、納税者の具体的な納税義務の範囲を確定するものではなく、納税者が自ら行った申告等に係る税額を減額しないことを確認するものにすぎない。それにもかかわらず、更正類似処分説は、通知処分が、具体的な納税義務の範囲を確定する処分であるといえるのだ

(65) ごみ焼却場設置条例無効確認等請求事件は、「行政事件訴訟特例法 1 条にいう行政庁の処分とは、所論のごとく行政庁の法令に基づく行為のすべてを意味するものではなく、公権力の主体たる国または公共団体が行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成しまたはその範囲を確定することが法律上認められているものをいう」と判示している。

ろうか⁽⁶⁶⁾。

そうではなく、むしろ上記（１）でみたような請求（＝申請）拒否処分としての性質も有するとした場合、通知処分の処分性は、納税者が法令上有する申請権としての減額更正を求める権利を、行政庁が法令上の審査権限を行使した結果、納税者に減額更正を求める権利は「ない」と判断し、確定させる点に求められるとも考えうる。

このように、通知処分が更正類似の性質と請求（＝申請）拒否処分の両方の性質を有することを前提として、通知処分の違法性を納税者が法令上有する減額更正を求める権利を「ない」と判断し確定する点にあるとみた場合、納税者からの新主張に対して一定限度で制限される可能性が出てくると考えられ、この点については第 3 章において検討する。

(66) 塩野=高木・前掲注(61)37 頁は、行訴法 3 条 1 項及び 2 項の「公権力の行使」の概念に共通するものとして、「判例・学説は、申請認諾・拒否処分については、申請に対する諾否の応答義務が法令上行政庁に課されている点を根拠として、処分性を肯定されるのが通例」であり、「国民による法令上の手続的権利＝申請の行使に対応して行政庁が法令上の審査権限を行使したことを捉えて、行政庁の当該行為が『公権力の行使』としての認定を受けることになる」として、公権力の行使を手続的に観念されるものをも含むものであるとしている。

第 3 章 通知処分不服申立てにおける 新主張の位置づけ

本章においては、通知処分に対する不服申立ての審理の際、納税者から新たな主張がされた場合の位置づけについて検討する。

1 新主張は理由の差替えか、別の更正の請求に係る理由か

取消訴訟や審査請求において、通知処分は、真実の税額が自己の申告によって確定している税額を下回る旨の自己に有利となる主張をするものであることに照らして、真実の所得金額が申告所得金額を下回ることについて、納税者が主張・立証責任を負うとされる⁽⁶⁷⁾ことについては第 2 章第 1 節の 2 において述べたとおりである。

通知処分の取消訴訟等において納税者が行う主張・立証とは、課税標準等若しくは税額等の計算が、法律の規定違反や計算の誤りそれ自体によって、税額の過大をもたらしたことについて主張・立証すべきものと考えられるところ、第 2 章第 2 節の 3 (1) で述べたように、通知処分が更正類似処分の性質を持ちながら、請求 (= 申請) 拒否処分としての性質も有すると考えた場合、第 2 章第 2 節の 3 (2) のとおり、処分の違法性が、本来、納税者が有する法令に基づいて有する申請権を「ない」と確定したときに生じるとすると、納税者からの新主張は、課税庁が「ない」と確定した更正を求める権利とは別の更正を求める権利が「ある」ということを、取消訴訟や審査請求において主張・立証していることになると考えられ、当初の更正の請求に対する通知処分の違法原因の主張・立証にはならないのではないだろうか。そうすると、新主張は、更正の請求という申請手続に関する問題となり、課税

(67) 京都地判昭和 49 年 4 月 19 日訟月 20 卷 8 号 109 頁、大阪地判昭和 52 年 8 月 2 日税資 95 号 268 頁、広島地判昭和 61 年 3 月 20 日判タ 621 号 102 頁、広島高判昭和 63 年 8 月 10 日税資 165 号 491 頁、東京高判平成 17 年 2 月 23 日税資 255 号順号 9941 号。

標準等又は税額等の租税債権の額が申告額を下回るか否かという実体判断の適否の問題とは別のものということになると考えられる。また、このように解すると、更正の請求書に記載しなかった事由を、通知処分の違法事由として不服申立ての場面における新主張は、理由の差替えの問題ではなく、通知処分の不服申立て事項の対象外になるとも考えられる⁽⁶⁸⁾。

2 更正処分と申請拒否処分の相違

課税処分（更正処分）は、客観的・抽象的にはすでに成立している租税債務を確認し、それを具体化させるための一つの方法であり、課税庁の認定した課税標準等又は税額等が税法に違反しているかどうかは、青色申告の更正の場合等の理由附記や、法解釈上手段要件とされる場合等の手続的な違法以外は、それが実体的に見て実際の課税標準等又は税額等を超えているかどうかによって決定されるので、課税庁による処分理由の差替え及び納税者による理由の差替えは、いずれも実際の課税標準等又は税額等の認定根拠としては単なる攻撃防御方法にすぎないと解されることが導かれる⁽⁶⁹⁾。しかしながら、通知処分の不服申立てを争う場面で、納税者による理由の差替えは、更正の請求が「申請権」という請求人が有する減額を求める行為に基づいて行われるものであることから、申請理由が異なれば、異なる申請理由に基づいてその実体判断が行われるものとなると考えられ、課税処分（更正処分）に

(68) 塩野宏「行政法Ⅱ〔第6版〕」255頁（有斐閣、2019）は、申請満足型（申請拒否処分）において、「個別法には、積極要件が申請人の属性に対応して列挙してある場合、複数の申請要件を申請人が選択して申請するべく列挙してある場合などがある。これらの場合には、義務付け訴訟は、申請人の当初の申請に対応した処分がなされることを求める以外に、別の要件該当性を原告が訴訟の中で主張することも考えられ、…これは、概念上は理由の差替えの問題ではない。個別積極要件ごとに、請求権が私人の側にあるとみれば、原告の主張は訴訟物の範囲外としては排斥されることになると思われる」として、当該作用法の仕組みの解釈問題に帰着すると述べられる。もともと、更正の請求は申請要件が申請人の属性に対応して列挙されたり、選択して申請するようなものではないが、請求人が申請において当初の申請と別の要件該当性を主張することについては同様の考え方が可能ではないかと考える。

(69) 松沢智「新版 租税訴訟法」376頁（中央経済社、2001）。

おける理由の差替え（攻撃防御）とその扱いは異なるものとする。

確かに、請求理由が異なるとしても納税者が求めているのは、結局は課税標準等又は税額等の減額にすぎず、申告額を下回るか否かを判断するに当たり、請求理由の差替えは単なる攻撃防御方法にすぎないのではないか、という反論も考えうるところであるが、請求理由が異なれば、その減額を求める課税標準等又は税額等の金額も異なるはずであり、そうすると、同じ争訟の中で争うことは好ましくないのではないだろうか。

3 更正の請求の同一性

上記 2 で検討したように、納税者からの新主張を別の更正を求める権利であると解した場合、理論的には、同じ通知処分不服申立ての中で争うのではなく、新たな更正の請求書の提出により改めてその当否を原処分庁において調査するということになるかと解するのが妥当ではないかと思われる。

しかしながら、更正の請求書に記載されていた理由とは異なる請求理由であるといっても、最終的に納税者が求めているのは、税額等の過大申告の是正であり、それは税額等の減額更正にほかならない。実務的にも、更正の請求理由とは異なる別の事由の主張があったからといって、直ちに新たな更正の請求を提出するよう求めるという対応はいささか現実的ではないと思われる。したがって、新主張があった場合の全てに別の更正の請求書を提出することを求めるというのではなく、その可否を「更正の請求の同一性」という視点から検討することも考えられるのではないだろうか。

第 4 章 審判所における審理のあり方

本章では、審判所の特色を概観し、第 3 章までの考察を踏まえ、納税者からの新たな主張がされた場合の審査請求時の対応について検討する。

1 審判所の特色と審理の範囲

(1) 審判所の目的及び機能

審判所は、昭和 25 年に設置された協議団を前身として、昭和 45 年 5 月に、国税に関する法律に基づく処分についての審査請求に対する裁決を行うことを目的に、国税庁の附属機関として設置され⁽⁷⁰⁾、現在は国税庁の特別の機関⁽⁷¹⁾として、国税局や税務署の執行機関から分離された別個の機関として機能している。

各種の行政上の不服申立てに適用される一般法たる行政不服審査法は、国税に関する不服申立てにも適用され、その第一条において行政不服審査制度の目的を「行政庁の違法又は不当な処分その他公権力の行使に当たる行為に関し、国民が簡易迅速かつ公正な手続の下で広く行政庁に対する不服申立てをすることができるための制度を定めることにより、国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保しようとするものである」と定め、国民の権利救済機能と行政統制機能を目的とすることを明示しており、これは国税に関する不服申立て制度にも共通するものといえよう。

しかし、国税の不服申立手続については、処分の大量性、争いの特殊性に鑑み、行政不服審査法と同一の規定を含め、通則法においてほぼ自足的・網羅的に定められており、行政不服審査法の規定が直接税務不服審査に適

(70) 久米眞司「国税不服審判所の概要及び特色」国税不服審判所編『国税不服審判所の現状と展望』12-13 頁（判例タイムズ社・2006）。

(71) 昭和 59 年 7 月、国家行政組織法の改正に伴う大蔵省設置法の改正により、国税庁の「附属機関」から「特別の機関」に改められた。

用される場面は極めて限られている⁽⁷²⁾。通則法 80 条 1 項⁽⁷³⁾において、行政不服審査法が原則的に適用除外されている理由として、南博方教授は、「行政不服審査法が上級庁に対する審査請求を中心として定められているのに対して、国税関係については審判所という第三者機関が審査をすることを考慮したこと、および税務争訟の特殊性を考慮した⁽⁷⁴⁾」とされる⁽⁷⁵⁾。

審判所は、前述したように国税庁の特別の機関として位置づけられ、執行機関である国税局等から分離されているが、行政部内の一組織であることに変わりはない。また、行審法において、審査請求は、原則、処分庁の上級行政庁に対してするものとされているところ、審判所は、直接、原処分庁を指揮・監督する権限を有するものではないことからすれば、典型的な上級行政庁とは言い難いとされる⁽⁷⁶⁾。そもそも審判所の前身である協議団制度に対して、国税局長の指揮下にあり、自ら裁決権を有しないことから、公平性の確保に対する批判があり、それを踏まえて協議団に代わる新しい審理・裁決機関として審判所が設置されたものであるが、独立した完全な第三者機関としてではなく、第三者的機関として行政部内の組織とされたのはいかなる理由によるものであろうか。昭和 43 年 7 月に税制調査会から政府に提出された「税制簡素化についての第三次答申⁽⁷⁷⁾」に、大きく二つの理由が示されている。第一は、三審制をとる司法制度に加えて、

(72) 志場・前掲注(2)1010 頁。

(73) 通則法 80 条 1 項「国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立てについては、この節その他国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、行政不服審査法(第 2 章及び第 3 章(不服申立てに係る手続)を除く。)の定めるところによる。」として審査請求及び再調査の請求を除いている。

(74) 南博方『紛争の行政解決手続』123 頁(有斐閣、1993)。

(75) 通則法から行政不服審査法が適用除外となっていることについて、「国税不服審判所が存すること、処分の大量性、事件内容の特殊性等」により、行審法の規定をそのまま適用することはできず、「その大部分に何らかの特則を必要とすることから、一般の行政法規におけるように行審法の別段の定めとして規定すると、いたずらに規定が複雑となり、一般の理解を困難にするおそれがある」としている(志場・前掲注(2)1078 頁)。

(76) 久米・前掲注(70)20 頁。

(77) 昭和 43 年 7 月税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」44-45 頁。

行政段階に独立の準司法機関を設けることは、いたずらに不服処理を重複させる弊害を免れないこと、第二は、不服の審理・裁決機構を国税庁長官からも切り離すことについては、税務当局と不服の審理・裁決機構の双方を通じて納税者の取扱いに差異が生ずるようなことは行政機関による救済のあり方及び行政の統一ある運用という観点からみても適当でないとの考えから、国税庁の附属機関（現在は特別の機関）として自ら裁決権を有する機関を設けたと説明されている。行政不服審査法第 1 条に定める「国民が簡易迅速かつ公正な手続の下で広く行政庁に対する不服申立てをすることができるための制度」を実現させるため、行政部内に審判所を置くことで、大量、反復的に生じる課税処分等に係る不服申立ての処理が可能となり、簡易迅速な権利救済に資すると考えられるところである。公正性に関しては、合議体の裁決権者からの分離、国税局等の執行機関からの分離、合議体構成員の独立性によって確保できる運営体制が整えられている。松沢智教授は、「公正な判断を得るために必要なことは司法原理を審判に導入すること」であるとし、「行政原理と司法原理を調和せしめてこそ、まさに理想的な審判制度を確立することになる」と述べられている⁽⁷⁸⁾。

平成 26 年 6 月に、行政不服審査法（平成 26 年法律第 68 号）に定める不服申立制度について、行政手続法及び行政事件訴訟法との関係を整理し、時代に即した制度とするため、その簡易迅速性を生かしつつ、より公平性が確保され、かつ、利用しやすい制度とする観点から全部改正が行われた⁽⁷⁹⁾。これに伴い、個別に不服申立制度を定める関係法令の改正のため、「行政不服審査法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」（平成 26 年法律第 69 号）が制定され、この法律によって、通則法に規定される不服申立制度も改正されることとなった⁽⁸⁰⁾。

(78) 松沢・前掲注(69)161 頁。

(79) 志場・前掲注(2)1016 頁。

(80) これらの改正は、平成 28 年 4 月 1 日以後にされる行政庁の処分又は同日以後にされる申請に係る行政庁の不作为によるものについて適用される（行審法附則 1 条、3 条）。

(2) 審判所における調査・審理

審判所における調査・審理の範囲を検討するに当たり、総額主義によるか争点主義によるかの問題がある。総額主義、争点主義の概念は税法に特有のものであり、その意味は説く人によってまちまちであるとされる⁽⁸¹⁾。租税訴訟においては、判例は総額主義の立場をとるとされているところであるが、審判所の特色として挙げられる「争点主義的運営」及び「職権探知主義」について、その意味と内容を確認し、明らかにしておきたい。

イ 争点主義的運営

審判所における事務運営の基本方針の一つに「争点主義的運営」が挙げられる⁽⁸²⁾。審判の対象及び審理の原則について、「実質審理は、審査請求人の申立てに係る原処分について、その全体の可否を判断するために行うものであるが、その実施に当たっては、審査請求人及び原処分双方の主張により明らかとなった争点に主眼を置いて効率的に行うことに留意する」(不服審査基本通達(国税不服審判所関係)97-1)と定められているように、審判所が納税者の正当な権利救済機関であることから、審査請求人が自己の正当な権利益を安心して主張できるように配慮することが要請されていること等に基づくものとされる⁽⁸³⁾。

松沢智教授は、「納税者の権利救済の面から争点主義的に運営するということは、要するに審判所の調査の範囲を画するというに帰する」とし、「審判所が原処分を補強し維持するために新たな事実を探索するのではないか、不服申立てをしたために新たな調査をされるのではないかということがあっては、納税者の権利救済のための機能に反することになる」という強い要請⁽⁸⁴⁾から求められたものであり、「必然的に、争点

(81) 南博方『租税訴訟の理論と実際(増補版)』34頁(弘文堂、1992年)。

(82) 審判所の事務運営の基本方針として、「争点主義的運営」とともに「合議の充実」、「納得の得られる裁決書の作成」の3点に、特に重きを置いているとされる(久米・前掲注(70)20頁)。

(83) 久米・前掲注(70)21頁。

(84) 南博方教授は、総額主義にあまりにも忠実すぎると、審判所が原処分の根基を補強するために審査の段階でも証拠を探索し、調査するとの疑いをうけるおそれがあり、

主義的に運営するという事は、どの程度まで調査したらよいかという調査の範囲の限界の問題として理解しなければならない⁽⁸⁵⁾とされる。

審判所における審理の範囲を端的に表すものとして、「新たな調査は争点で、審理は総額で」といわれるように、①審判所における新たな調査は、原則として争点から入って争点の範囲にとどまる、②争点外事項については、原則として改めて新たな調査を行わない、③右の争点調査資料と原処分資料による調査資料とによって、原処分の全体（総額）の当否を審理判断する⁽⁸⁶⁾と説明される。

このように、審判所における争点主義的運営とは、「理論上、総額主義を前提として原処分の認定額全体の当否を審理するが、その判断は、原則として争点及び争点関連事項に係る審査庁の調査資料並びに争点外事項に係る原処分庁の調査資料に基づいて行うとの審理方針⁽⁸⁷⁾として理解されよう。

ロ 請求の趣旨及び理由と争点との関係

審査請求において、審査請求人は書面によって審査請求すべきこと（通則法 87 条 1 項 1 号）、「審査請求の趣旨及び理由」を記載することが要求されており（同項 3 号）、審査請求の「趣旨」とは、処分の取消し又は変更を求める範囲を明らかにするよう記載し、「理由」とは処分に係る通知書その他の書面により通知されている処分の理由に対する審査請求人の主張が明らかにされていなければならないものとされている（同条 3 項）⁽⁸⁸⁾。請求の「趣旨」が、不服を申し立てる処分を特定し、

また審査請求を契機として、審査請求人が争ってもいない事項について新たに調査を受けることになれば安心して権利救済を受けることができないこと、正当税額の発見は、本来原処分庁のなすべき任務であって、審判所としての任務と責任の限界をこえていることが考えられると述べられる（南・前掲注(81)35 頁）。

(85) 松沢・前掲注(69)142 頁。

(86) 南・前掲注(81)58 頁。

(87) 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について〔第 3 版〕』106 頁（法曹会、2018）。

(88) 通則法 87 条第 3 項の規定は、訓示規定とされ、かりに趣旨及び理由が不明確であっても、権利救済の観点から、それのみを理由とする却下はできないこととされている（志場・前掲注(2)1126 頁）。

その範囲を示すこととは、例えば「〇年〇月期に係る更正処分の全部の取消しを求める」のようにその範囲を特定することであり、処分の理由に対する審査請求人の主張とは、当該更正処分が違法又は不当であるとする事実についての主張を記載するものと考えられ、原処分庁が行う課税処分は課税要件事実のすべてを充足することによって適法・妥当とされるのであるから、審査請求人は、当該処分が課税要件事実の全部または一部を充足していない旨を主張すればよいことになる。したがって、「審査請求人にとってみれば主張とは請求を理由あらしめる事実の陳述」⁽⁸⁹⁾ということになる。そして、この審査請求書に記載された審査請求人の主張に対応する限度において、原処分庁から答弁書が提出される。

審判所は、当事者の主張の相違点、すなわち争点に主眼を置いて審査することを基本としており、そのためには、まず、審査請求人が処分のどこに不服があるのかを十分把握する必要がある。そのため、担当審判官は審査請求人及び原処分庁の主張を審査請求書及び答弁書等の主張書面から整理し、主張が不明確な場合などにおいては、必要に応じて審査請求人又は原処分庁に審査請求書又は答弁書等の記載の趣旨についての説明や補充、訂正を求めるなど、主張を明確にした上でその内容を相手方当事者に通知するとともに、反論を促すこととしている⁽⁹⁰⁾。

このような、処分の取消し原因を生ずべき違法もしくは不当事由の存否を理由として審査請求をする審査請求人と原処分庁の答弁との食い違っている部分が「争点」とされる⁽⁹¹⁾。このように、主張を明確にして、争点を整理・確定していくが、この段階で一応確定された争点も、その後の審査請求人の主張の追加、変更又は撤回によって変わることがある。この場合、原処分庁にその内容を通知し、争点の再整理を行うこととな

(89) 松沢・前掲注(69)150頁。

(90) 国税不服審判所「国税不服審判所の50年」85頁 (<https://www.kfs.go.jp/50th/history.html>) (令和3年6月4日最終閲覧)。

(91) 南・前掲注(81)62頁、松沢・前掲注(69)150頁。

る⁽⁹²⁾。

(3) 職権探知と職権調査

通則法 97 条 1 項は、「担当審判官は、審理を行うため必要があるときは、審理関係人の申立てにより、又は職権で、次に掲げる行為をすることができる」として、審査請求人若しくは原処分庁又は関係人その他の参考人に質問すること（同項 1 号）、前項に規定する者の帳簿書類その他の物件につき、相当の期間を定めて、当該物件の提出を求め、又はこれらの者が提出した物件を留め置くこと（同項 2 号）、第 1 号に規定する者の帳簿書類その他の物件を検査すること（同項 3 号）、鑑定人に鑑定させること（同項 4 号）を規定し、担当審判官等⁽⁹³⁾に対して審理のための質問、検査等の権限を与えている。この規定は、職権で証拠収集することができることのみならず、当事者の主張及び証拠の申出に拘束されることなく、職権で探知して審理の資料とすることができる「職権探知」を示す規定であると解されている⁽⁹⁴⁾。

平成 26 年 6 月の行政不服審査法改正に併せて、通則法も改正された。審査手続の面では、審理を客観的かつ公正なものとするため、審判所で審理を行う担当審判官等について除斥事由が明文化され⁽⁹⁵⁾、口頭意見陳述の方法の整備（同法 95 条の 2）、審査請求人にのみ認められていた担当審判官等による職権調査を求める申立てが、一方当事者である原処分庁にも認められ（同法 97 条 1 項）、証拠書類等の閲覧・謄写の対象等が拡充された。口頭意見陳述の方法や発問権に関する規定の整備について、「口頭審理に対

(92) 国税不服審判所・前掲注(90)85 頁。

(93) 通則法 97 条 1 項各号に定める行為は、担当審判官の囑託により、又はその命を受け、国税審判官、国税副審判官その他の国税不服審判所の職員ができることとされている。

(94) 室井力ほか編著『コンメンタール行政法 I 行政手続法・行政不服審査法〔第 2 判〕』（岡崎勝彦）445 頁（日本評論社、2008）。

(95) 行審法 9 条 2 項において、原処分に関与していないことなど一定の要件を満たす「審理員」が審査請求の審理を行うことを法律事項として規定したことを受け、通則法 94 条 2 項において、審査請求に係る処分又は当該処分に係る再調査の請求についての決定に関与した者等について担当審判官等から除くことが明記された。

審的な要素を導入するものと評価することができる」とする一方で、「口頭意見陳述や質問権は審査請求人側にのみ認められるという点では、片面的であり、いまだ『対審的となりうる要素』にすぎない」との指摘もある⁽⁹⁶⁾。

担当審判官が行う「審理のための質問・検査等」は、審理を行うために必要があるときにすることができるとされており（通則法 97 条）、通則法 96 条に基づいて審理関係人から提出された証拠書類その他の物件によって、審理に必要な証拠の提出が速やかに行われ、それらが真実を発見するのに十分であると認められる場合には、通則法 97 条に基づく質問・検査等の調査権限を行使する必要はない。これらの証拠書類等の提出によってもいづれが真実か発見できない場合、又は証拠書類等が自発的に提出されない場合に、担当審判官等が証拠書類等の提出要求、あるいは調査を行い、真実を発見することによって納税者の正当な権利の救済を図るものと考えられる。

しかしながら、職権調査により当事者の主張していない事実を収集して原処分を維持するような新たな事実が発見された場合、不服申立人に対しては「不意打ち」となり、不利に作用する可能性が指摘されている⁽⁹⁷⁾。このような「不意打ち」を防止するため、担当審判官は、争点及び争点関連事項の範囲を見極め、当事者から提出された証拠資料等によっても担当審判官の心証を得られない場合に、「審理を行うため必要がある」として職権調査を行うことが重要と考える。また、仮に争点外の不利益事項が判明した場合には、これを両当事者に告げて、反論、反証の機会を与えることが相当であるとされる⁽⁹⁸⁾。

(96) 平川英子「租税訴訟の充実と課題」（租税法研究 47 号『租税手続法の新たな地平』96 頁（租税法学会編、2019））。

(97) 平川・前掲注(96)98 頁。

(98) 南・前掲注(81)73 頁。

2 審査請求における新主張に対する制限

(1) 通知処分の法的性質からの検討

通知処分に対する不服申立ての審査中に、再調査の段階までに主張されなかった新たな主張がなされた場合、どのように対応するかについては明確な法令の規定はない。

通則法の規定では、審査請求人から審査請求書が提出されると、原処分庁は、審査請求書に記載された審査請求の趣旨及び理由に対応して、原処分庁の主張を記載した答弁書を提出することになる（通則法 93 条 2 項）。その後、審査請求人は、答弁書に対する反論書や証拠書類、証拠物を提出することができる（通則法 95 条）、原処分庁は、処分の理由となった事実を証する書類その他の物件を担当審判官に提出することができる（通則法 96 条 1 項）。これらの規定に従えば、審査請求において、原処分庁が答弁書で応答する内容は、審査請求書に記載された請求人の主張に対応する限度となる。したがって、答弁書では審査請求人の主張に対応する反論しかできないことになり、新たな調査を行うような事実を答弁書で主張することは運用上も行われていない⁽⁹⁹⁾。

このような状況で、審査請求人が再調査の請求の段階で主張しなかった新たな事実を主張した場合、その事実が、原処分庁の原処分時の調査ないし再調査の請求までに判明していた事実であれば、その主張に対する反論を答弁書に記載できるが、新たに調査しなければ反論できない場合には「不知」と答弁するのが通例とされる⁽¹⁰⁰⁾。「不知」の陳述は否認と推定される（民事訴訟法 159 条 2 項⁽¹⁰¹⁾）から、担当審判官は争いのある事実として扱うこととなり、争点とした場合には職権で調査を行うこととなる⁽¹⁰²⁾。

松沢智教授は、「新たな事実については、すべて原処分庁に差戻しをする

(99) 松沢・前掲注(69)206 頁。

(100) 松沢・前掲注(69)206 頁。

(101) 民事訴訟法 159 条 2 項は、「相手方の主張した事実を知らない旨の陳述をした者は、その事実を争ったものと推定する。」と規定する。

(102) 松沢・前掲注(69)207 頁。

ということは法律上規定がなく、かつ、審判所を原処分庁と一体と考えることになって許されないものと解する」とし、その理由として、審判所は原処分庁の上級庁ではないこと、審判所の機能は争訟裁断機能であって原処分の見直しではないことを挙げられ、審判所が有する職権により処分の違法性・不当性の存否につき調査すべき⁽¹⁰³⁾と述べられている。

この点につき、審判所の職権調査は、「審理を行うために必要があるとき」に行われるものであるから、新主張が争点となった場合には、職権により調査すべきこととなる。しかしながら、更正請求に対する通知処分に限っては、新主張は例外になるとは考えられないだろう。

第 3 章で述べたとおり、通知処分が更正類似処分の性質を持ちながら、申請拒否処分としての性質も有すると考えた場合に、処分の違法性が、本来、納税者が有する法令に基づいて有する申請権を「ない」と確定したときに生じるとすると、納税者からの新主張は、課税庁が「ない」と確定した更正を求める権利とは別の更正を求める権利が「ある」ということを主張・立証していることになると考えられる。そうすると、新主張は、当初の更正の請求に対する通知処分の違法原因の主張・立証にはなりえず、更正の請求という申請手続に関する問題となり、課税標準等又は税額等の租税債権の額が申告額を下回るか否かという実体判断の適否の問題とは別の問題になると考えられる。

また、通知処分を更正類似処分の側面から考えると、審理の範囲は下限を更正の請求額、上限を申告額とするその間の課税標準等又は税額等となるから、その請求額の範囲内であれば自由に新主張が可能とも考える。しかしながら、「総額主義は、課税処分の同一性をその処分によって確定される租税債権の同一性によってとらえるという訴訟物の問題であり、更正の請求の際に主張していなかったことを、更正すべき理由がない旨の通知処分の取消請求訴訟において主張できるかどうかとは、別の問題」⁽¹⁰⁴⁾と判

(103) 松沢・前掲注(69)207 頁。

(104) 大阪高判平成 16 年 2 月 17 日税資 254 号順号 9557 (棄却・確定)。本件は訴訟事

示されるように、新主張は同じ争訟の中で争うのではなく、改めて更正請求書を提出し、原処分庁で改めて検討すべきものとしてもよいのではないだろうか。

(2) 更正請求制度の趣旨による主張制限

また、上記(1)の通知処分の性質からみた主張制限ではなく、更正請求制度の趣旨から、新主張が制限される可能性もある。

神戸地判平成 14 年 6 月 20 日判決⁽¹⁰⁵⁾は、国税通則法 23 条 1 項各号、同条 3 項及び同法施行令 6 条の趣旨から、主張制限を行ったものである。

すなわち、申告納税制度は、「納税申告が具体的な租税法律関係を形成する行為として公法行為の性質を持つことにかんがみ、法は、その申告内容に過誤があることを理由として更正の請求をなしうる場合を制限的に列挙しており(通則法 23 条 1 項各号)、また、その手続上、請求者において更正請求書に納税申告に係る課税標準等又は税額等、その更正の請求をする理由、当該請求をするに至った事情の詳細その他参考となるべき事項を記載すべきものとしており(通則法 23 条 3 項)、請求の理由が課税標準たる所得が過大であること等、当該理由の基礎となる事実が一定の期間の取引に関するものであるときは、その取引の記載等に基づいて、その理由の基礎となる事実を証明する書類を添付すべきものとして(通則法施行令 6 条)、請求者側でまずその過誤の存在を明かにすることを要求している」と更正の請求の趣旨を述べた上で、「このような法の規定の趣旨からして、更正の請求に対する調査手続において、納税者が申告内容が真実に反するとの主張・立証をしない限り、税務署長は、申告書に記載された所得金額等をそのまま正当なものとして扱えばよいのであって、真実の所得金額まで認定することは要しないものというべきである。(中略) そうだとすると、納税

案であるが、更正の請求の際に主張していなかった事実を訴訟の場面で主張してきたものであり、控訴人が「総額主義の下では、訴訟において株式売買益に係る雑所得の確定申告額と実際の所得金額が異なることを主張・立証することは当然許される」との主張に対し、上記のような判断がされたものである。

(105) 税務訴訟資料 252 号順号 9142、前掲脚注(104)の原審に当たる。

者は、税務署長が行った更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消訴訟において、更正の請求で主張しなかった事実を新たに主張して、更正すべき理由がない旨の通知処分の取消しを求めることはできないものというべきである」と判示した。

通知処分における主張・立証責任は、一般的には請求者の側にあるとされ、上記のとおり、手続上、請求者において、その更正の請求理由の基礎となる事実を証明する書類を添付すべきものとしていることからすれば、その提出された内容と異なる主張を行う場合は、通知処分の性質如何に関わらず、新たな更正請求書とその事実を証明する書類を提出することが正当な手続とも思われ、通知処分取消請求訴訟における判断ではあるが、審判所における不服申立ての段階においても妥当するものと思われる。

(3) 別途の更正請求書の提出を求められるか

上記のとおり、新主張がされた際の主張制限の可能性について、通知処分の性質及び更正請求の趣旨からみたところである。現実的に通知処分の不服申立てにおいて新たな主張がなされた場合、上記のような根拠があるとしても別途の更正請求書の提出を強制することは難しいと思われるが、更正請求期間が 1 年以内から 5 年以内と延長されていることからすれば、更正の請求期間内に再度の提出は十分に可能と思われるため、再提出を勧奨することは可能と考えられるし、そのためには審査請求人の理解を得られるよう丁寧な説明が必要と考える。

具体的には、更正請求書に記載された理由と不服申立てにおいて主張された理由において齟齬が生じた状態となっていること、通則法施行令 6 条により添付された証拠書類等も新たな主張がされた場合には再提出する必要があること、何より、請求人自身が更正請求を行っていることからすれば、更正請求書の記載した事項と違う理由を主張していることを十分認識しているものと思われる。

なお、納税者から新主張に係る別途の更正請求書の提出がされた場合に、再び課税庁から通知処分を受け、さらに審査請求による不服申立てが行わ

れると、審判所においては当初の通知処分に対する審査請求と別途の更正請求に基づく通知処分に対する不服申立てが併存することになる。相互に関連する場合には、審理の重複、判断の抵触を避ける必要から、併合審理することとなろう（通則法 104 条 1 項）。

結びにかえて

本稿は、通知処分に対する審判所の審理の過程において、納税者からの新たな主張に対してどのように対応するかについて検討を行ったものであるが、課税庁による処分理由の差替えについては多くの議論がなされているのに比べ、納税者からの理由の差替えについての議論は少ないと感じた。その理由としては、総額主義が妥当する課税処分に対する取消訴訟においては、口頭弁論終結時に至るまで、被告（処分行政庁）が処分理由を差し替えることができるだけでなく、原告（納税者）も違法理由を差し替えることも同様に可能であり、納税者に対する主張制限は、時機に遅れた攻撃防御（民事訴訟法 157 条）や自己の法律上の利益に関係のない違法の主張の制限（行政事件訴訟法 10 条 1 項）などにほぼ限定されていることから、論じる余地がないためと想定される。

本稿では、通知処分の性質について、更正の請求が「法令に基づく申請」に当たることに着目し、更正類似処分説と請求拒否処分説の併存的な性質を有するものと位置づけ、その結果、請求人の新たな主張は、理論的には当初の更正請求とは異なる請求をしているものとなり、同じ争訟において争うのではなく、別途の更正請求書の提出を求めることが望ましいという結論に達した。ただ、この結論に対しては、紛争の一回的解決や争訟経済上の効率面で反対の意見もあると思われるが、課税庁による効率的な調査が実施可能と思われるし（既に当初の更正請求により調査を行っていることから、納税者の事情に通じていると思われる）、別途の更正請求書の提出が必ずしも紛争の解決に資さないとは限らないのではないだろうか。

今回の研究では、検討内容に不十分な点が多く、また、検討しきれなかった課題が多く残り（更正請求の同一性の範囲、申請拒否処分における拘束力や既判力等）、また、更正の請求制度そのものに関しても数多くの論点が存在するため、今後も引き続き研究を行っていきたいと考える。