

減額更正等の期間制限を巡る諸問題

—更正の請求期間を経過した後などに提出される
「嘆願書」の取扱いを中心として—

佐 藤 謙 一

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

更正の請求期間を経過した後などに、納税者から申告等によっていったん確定した税額等を自己に有利に変更すべきことを求めて課税庁に対して提出されるいわゆる嘆願書は、法的に「いわば納税者の税務署長に対する単なる要望ないしは陳情を述べた書面ともいうべきものにすぎず、…税務署長が嘆願書の内容のとおりの変更処分をしたりあるいは更正処分のための審査を行うべき義務を負うものでないことはもちろん、嘆願書に対する応答の義務もないものというべき」ものとされている。

このような嘆願書による要請内容に関連して、学者や実務家の中には、更正の請求期間を経過した年分又は事業年度等（以下「年分」という。）に係る税額の減額を求める納税者の要請に対して、課税庁は納税者の権利救済の観点から減額更正等をすべき義務があるとする見解を示されたり、また、このような見解を前提にしたものと思われるが、「いかなる場合に減額更正が行われ、どのような場合に行われないのか極めて不明瞭」であり、「更正の請求の期限徒過後の減額更正義務の行使については、一定の基準があつてしかるべきである」としてその取扱いの問題を指摘する論稿も見られる。

さらに、近年、納税者に嘆願書の提出等を指導していなかったとして顧問税理士に対して損害賠償責任を認める裁判例もみられる。

本稿は、このように特に実務上の面から議論される場合が多い嘆願・嘆願書について、納税者が課税庁の職権による減額更正を促すという点で同視される国税通則法（以下「通則法」という。）23条の更正の請求のほか、これに関係する同法24条の更正及び同法70条2項の減額更正ができる期間制限並びに更正の請求期間を経過した後に課税庁に対して減額更正を求めて争いになった過去の裁判例などを踏まえて、その取扱いを中心に考察してみようとするものである。

そして、このような考察の過程において現行の更正の請求制度に対して一

定の評価を加えるとともに、上記嘆願書の取扱いについての考察結果なども踏まえて平成16年に改正された行政事件訴訟法（以下「行訴法」という。）に明文化された義務付けの訴えとの関係についても必要な範囲で言及することとしたい。

2 研究の概要

(1) 申告納税制度の下における税額等の確定手続とその変更手続等

イ 税額等の確定手続の概要とその趣旨

申告納税制度の下において、納税義務としての納付すべき税額は原則として納税者のする申告によって確定するが、その申告等に誤りがあるなどの場合に課税庁は更正等によってその誤りを是正する。このような税額等の確定手続は、申告の基礎となる事実について最もよく知っている納税者自身に課税標準等とそれをもとに算定される税額等を決定させた方が、民主主義の原則からも課税・徴税コストの面からも妥当と考えられたからであり、二次的に調査という手段（権限）を課税庁に与えて課税の適正・充実を図りその制度を担保する措置を設けている。

ロ 納税者がする申告等の誤りの是正

課税庁による更正があるまで、納税者が自らの申告の誤りを是正するために課税庁に対して働きかけ得る方法としては、修正申告と更正の請求があるが、その適用場面は全く異なる。現行法上、先にした申告に係る税額等を自己に有利に変更すべきことを求める方法は、原則として更正の請求という手続によらなければならないとされている。

(2) 更正の請求期間を経過した後の申告等の是正等

イ 最高裁昭和39年判決が示す基本的な考え方と裁判例の動向

更正の請求期間を経過してしまった場合、納税者は自らの権利救済を図る余地はないのであろうか。

このような問題の解決に当たっては、最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決が参考になろう。この事件は、更正の請求期間を経過した後

に、要素の錯誤を理由に先にした申告の無効を求めた納税者に対して、最高裁は、「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、許されないものといわなければならない」という判断を示したが、このことは、一般論として、更正の請求期間を経過した場合であっても上記「特段の事情」の存在が認められれば錯誤を理由に申告等に係る税額等の変更を求める主張は許される余地があることを示したものと解されている。

これは申告行為が私人の行為ではあるが、公法上の法律効果を発生させるものであるという前提に立った上で、行為者である納税者の過誤に対する救済が法律に特別に規定されているときは、その救済手段が設けられた趣旨・目的を勘案した上で、その成否及び限度を決定すべきとしたものとされている。

そして、裁判所は、この最高裁判決以降、納税者が本件のように錯誤に基づいて申告等の無効を求める場合はもとより、更正の請求期間を経過した後に、申告等に誤りがあることを理由にいったん確定した税額等を自己に有利に変更すべきことを求めるほとんどの争訟事件において、上記最高裁の判断とほぼ同様に、更正の請求制度が法定されていることを理由に納税者の主張を排斥しており、「特段の事情」の存在が認められた事件は極めて限られている。

このようなことからすると裁判所は、法定申告期限後の申告等の是正は更正の請求によるべきとする「更正の請求の原則的排他性」を厳格に解しているとみることができる。

そして、この点については、学説（通説）も同じような考え方に立っている。

ロ 嘆願書と通則法による減額更正義務の有無

(イ) 嘆願書とその法的位置付け

嘆願書は法的にはいわば納税者の課税庁に対する単なる要望ないしは陳情を述べた書面にすぎず、課税庁はその内容のとおり減額更正をしたりあるいはそのための調査を行うべき義務を負うものでないことはもちろんそれに対する応答の義務もないとされているが、その提出までも法的に禁止している規定及び根拠も存在しない。

このような嘆願書は、その内容が納税者の課税標準等又は税額等の適否を判断するための情報を含んでいるものであるから、課税庁が収集し保管する各種資料と同様のものと位置付けることができる。

(ロ) 減額更正義務の具体的な検討の前に

更正の請求期間を経過した後などに、納税者から先にした申告等に係る税額が過大であるとして、嘆願書により、職権による減額更正を求められた場合、課税庁が減額更正義務を負うか否かが問題となる。

このような問題を考える前に、次の事項に留意する必要がある。

まず、通則法 23 条 1 項規定の更正の請求の要件（一般に「更正の請求の要件」という場合には「更正の請求期間」も含めて論ずることが多いが、本稿ではあえて両者を区別して使用する。）を満たしていないにもかかわらず減額更正を求めてきたような場合、課税庁は原則として減額更正義務を負わないと考えることができよう。なぜならば、一定の要件のもとに更正の請求をすることができるとしている同制度の趣旨に反すること及びそれが 1 年を超えたとたんその要件が外れてしまうというのはいかにも理に合わないからである。

ただし、このような場合であっても、減額更正を求められた規定の立法趣旨や前述した「特段の事情」等を踏まえて、課税庁が納税者に有利な解釈・適用を広く一般的に行いそれを是正する措置をとっていない場合や納税者の権利救済を優先するという観点から減額更正をしている場合には、合法性の原則からすると問題ではあるが、これらの変更が納税者にとって有利な取扱いであるから、合法性の制約要因としての平等取扱原則に抵触しているか否かが問われることになろう。

しかし、このような場合は、本来、立法又は場合によっては通達によってその解決を図るべきであろう。

次に、給与所得者が給与所得以外にも他の所得があり所得税の確定申告をしたが、更正の請求期間の経過後に給与所得に係る所得控除の誤りを発見し、結果としてその申告等に係る税額が過大となっているとして、職権による減額更正を求めてきた場合も、課税庁は、原則として第一次的には減額更正の義務を負わないと考えることができよう。なぜならば、源泉所得税と申告所得税との各租税債権の間には同一性がなく、源泉所得税の納税に関しては、課税庁である国と法律関係を有するのは源泉徴収義務を負う支払者であって、国と受給者である給与所得者との間には直接の法律関係は生じないとされているからである。

(ハ) 減額更正義務の有無一裁判例等

それでは、通則法 23 条 1 項の更正の請求の要件及び源泉徴収制度等にも抵触しない場合について、前述した問題を考えてみよう。

これについては東京高裁平成 3 年 1 月 24 日判決が参考になろう。

上記裁判例は、税務調査の過程で納税者から昭和 54 年 10 月期から毎期在庫の過大計上をしている旨の事実を知らされたが、処分時には同 54 年 10 月期について減額更正できる 5 年を経過してしまったため、その期の申告額を正当として、後の期の過大計上分のみを考慮して行った法人税の更正処分の適否が争われた事件であり、課税庁が減額更正義務を負うか否かが争点の一つとなった。

この減額更正義務に係る争点について、裁判所は、「仮に、当該関係書類が被控訴人において右職権の発動をする契機とするに足りるものであったとしても、なお、被控訴人が控訴人に対し減額更正をすることを約束した等の特段の事情のない限り、更正決定をするかどうかは、被控訴人の裁量に属することに変わりはないものというべきである」との判断を示した。その理由として裁判所は、通則法「二三条一項に

よれば、納税申告をした者は、一定の事由がある場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から一年以内に限り、更正の請求をすることができるものとされ、これによれば、当該申告書に記載した翌期繰越欠損金額を増額するための更正の請求も、その期限内に限って可能であることが明らかであるところ、右期限が経過した後に、右の点について職権の発動を求められた場合においても、常に更正決定を義務づけられるものと解することは、更正の請求について設けられた期間の制限を事実上無意義なものとすることになるからである」と判示しており、結果として、「更正の請求の原則的排他性」を厳格に解したものと理解できる。

実務上は、本件のように課税庁の調査によって増額更正の要因となる事実を発見した際、納税者の方から減額更正の要因となる資料が提示等される場合が少なくない。そして、そこでは本件のように法人税法 129 条《更正に関する特例》2 項の仮装経理に基づく申告をしていたか否か、また、していた場合でも減額更正を受けるために必要な「修正の経理」をしていたか否かなどが問題となる場面も考えられるから、課税庁は、事実関係を十分確認した上で、その内容及び結果を納税者に説明することが一層求められよう。

(二) 減額更正義務と調査

課税庁がする更正は、新たに納税義務を課す行為ではなく、税法に定める課税要件の充足を把握し、既に成立している納税義務の内容としての課税標準等又は税額等を数额的に確定する行為である。また、通則法 24 条が申告等に係る課税標準等又は税額等の計算が税法の規定に従っていなかったとき、その他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、調査により、更正すると規定していることからすると、いったん調査し、その結果、その納税者の申告等に係る課税標準等又は税額等に誤りを発見・確認した場合には、上記(ロ)の場合及び(ハ)の仮装経理に基づく申告をしていた場合などを除き、課

税庁はそれが増額更正要因であれ減額更正要因であれ課税の適正・充実に図るという要請に基づき更正をすることが義務付けられるといえよう。

このようなことからすると、課税庁は、更正をするかどうかの裁量を有しているのではなく、調査対象とするか否かの判断を有するにすぎないといえよう。

しかし、調査をするか否かの判断は、提出された嘆願書も含めて課税庁が収集し保管している資料等に基づいて、課税庁の合理的判断のもとに行われることになる。そして、その合理的判断は、納税者を含む国民の課税庁に対して申告・申請など大量かつ回帰的に発生する各種事務を早期・適正に処理してもらいたいという要請やいわゆる脱税をしている者に対するものも含めて適正・公平な課税をして欲しいという要請に応えるために費やす事務量などを総合勘案して、課税庁が決定することは認められよう。

(3) 課税庁の取扱いと義務付けの訴え

イ 嘆願書等に対する課税庁の取扱い

課税庁は、実務上、「更正の請求が法定の請求期限経過後に行われた場合であっても、その請求に係る事項が更正の請求の有無にかかわらず当然に課税標準等又は税額等を減額すべきものであるときは、これ（筆者注：更正の請求に基づく処理）とは別に更正の処理を行うことに留意する」としている。

課税庁によるこのような取扱いによって、事実上、多くの納税者の救済が図られていると思われる。

ロ 義務付けの訴えとの関係

更正の請求期間を経過した後に、納税者が先にした申告等に係る税額等を自己に有利に変更すべきことを求めて行訴法に規定する義務付けの訴えを提起することは可能であろうか。

義務付けの訴えには非申請型と申請型があるところ、後者の場合は、

法令に基づく申請又は審査請求であることなどが要件とされるから、上記の検討に当っては前者の非申請型の要件に該当するか否かが検討の対象になると思われる。

非申請型の義務付けの訴えは、一定の処分をすべき旨を求める法律上の利益を有する者が、①一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、②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、提起できるとされているところ、②の「損害を避けるため他に適当な方法がない」か否かについては更正の請求制度との関係について考える必要がある。

すなわち、先にした申告等に係る税額等を自己に有利に変更すべきことを求める方法は現行法上更正の請求によるべきとされるから、この手続をとらずに課税庁に対して職権による減額更正を求めることは、義務付けの訴えを提起するための要件である上記②の「損害を避けるために他に適当な方法がない」とはいえないと解されよう。

また、更正の請求の制度があるにもかかわらず、これをしなかったために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、基本的には上記①「重大な損害」に当たるといえることもできないといえよう。

3 結論

(1) 更正の請求期間の延長等について

更正の請求の要件及びその期間を含めて更正の請求制度をどのように規定するかは、究極的には立法政策に属する問題であると思われる。特に、実務家から要望が多い更正の請求期間の延長に当たっては、同期間が設けられた趣旨である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と納税者の権利保護との調和をどのように図るかが問題であると思われるが、申告納税制度の趣旨等からすると、納税者の権利保護という要請がある程度後退するのやむを得ないといえよう。その意味で現

行の更正の請求制度は一応の合理性が認められるといえよう。

更正の請求期間が問題となった過去の裁判例は、課税庁による調査によって納税者が修正申告をしたがその後になってその内容に誤りがあったことに気がついたが、その時には既に更正の請求期間が経過してしまっているという場合が少なくない（もちろん、課税庁が修正申告をしようとするほとんどの場合にはこのような問題が生じていないことはいまでもない）。このようなことからすると納税者が十分な確認の上で修正申告を行なうことはもとより、課税庁の職員にあっても調査の様々な場面において納税者に対して十分な説明をすることがより一層求められるということであろう。

(2) 更正の請求期間を経過した後の課税庁の減額更正義務

課税庁は、更正するかどうかの裁量を有しているのではなく、調査対象とするか否かの判断を有しているにすぎない。したがって、いったん調査し、その結果、納税者の申告等に係る課税標準等又は税額等の誤りなどを発見・確認した場合、課税庁はそれが増額更正要因であれ減額更正要因であれ課税の適正・充実を図るという要請に基づき、原則として更正することが求められる。ただし、調査をするか否かは課税庁の合理的な判断に委ねられているといえよう。

(3) 減額更正義務の有無と義務付けの訴え

納税者が先にした申告等に係る税額等を自己に有利に変更すべきことを求める手続は、現行法上更正の請求という制度があるから、同期間を経過した後に、嘆願書により、課税庁に対して職権による減額更正を求めることは、行訴法が規定する「損害を避けるためにほかに適当な方法がない」とはいえないと解されよう。

このように申告等によっていったん確定した税額等を自己に有利に変更すべきことを求める納税者の要請は、それが更正の請求期間が経過した後も何ら異なることはなく、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関係の法的安定性等を図った同制度の趣旨からは、義務付けの訴えにより職権による減額更正を求めることはできないといえよう。

目 次

はじめに	178
1 問題の所在と研究の目的	178
2 考察する上での前提	181
第1章 申告納税制度の下における 税額等の確定手続とその変更手続等	182
1 税額等の確定手続の概要とその趣旨	182
2 納税者がする申告等の是正方法とその法的効果等	183
第2章 更正の請求制度とその沿革等	186
1 現行の更正の請求制度	186
2 更正の請求の要件及びその期間—その沿革と趣旨等	190
第3章 課税庁による更正と その前提となる調査等	200
1 更正とその前提となる調査の意義とその趣旨	200
2 減額更正の期間制限の趣旨と実務上の留意点	201
3 合法性の原則との関係	204
第4章 更正の請求期間を経過した後の 申告等の是正等	208
1 基本的考え方	208
2 嘆願書と通則法による減額更正義務の有無	213
第5章 減額更正と義務付けの訴え	229
1 義務付けの訴えの意義とその要件等	229
2 義務付けの訴えと裁判例	233
3 減額更正と義務付けの訴え	239
結びに代えて	242

はじめに

1 問題の所在と研究の目的

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に有利に変更すべきことを税務署長（以下、裁判例引用等の場合を除いて「課税庁」という。）に求める⁽¹⁾国税通則法（以下「通則法」という。）23条1項の更正の請求（以下、単に「更正の請求」といい、後述する後発的理由に基づく更正の請求と対比する場合は「通常の更正の請求」という場合がある。）は、一定の要件のもと、その申告に係る国税の法定申告期限から1年以内に限りすることができる⁽²⁾と規定しているが、実務上は、このような更正の請求期間を経過した後などにも、納税者からいったん確定した税額等⁽²⁾を自己に有利に変更すべきこと（より具体的には減額更正）を課税庁に求められる（以下、本稿においてこのような要請を「嘆願」といい、「嘆願」の内容を書面に表したものを「嘆願書」という。）場合がある。

納税者が提出するこのような嘆願書は、法的に「いわば納税者の税務署長に対する単なる要望ないしは陳情を述べた書面ともいうべきものにすぎず、…税務署長が嘆願書の内容のとおりの変更処分をしたりあるいは更正処分のための審査を行うべき義務を負うものでないことはもちろん、嘆願書に対する応答の義務もないものというべき」⁽³⁾ものと解されている。

-
- (1) 金子宏『租税法（第十三版）』641頁参照（弘文堂、2008）。なお、金子教授は通則法23条2項の後発的理由に基づく更正の請求も含めて本文中の定義を使用されている。
- (2) 嘆願の場合は、課税標準等の変更を求めるというよりは直接的にいったん確定した税額の減額を求めるものである場合がほとんどであることから単に「税額等」とした。
- (3) 神戸地判昭62.11.30（判タ664号71頁）。なお、嘆願の法的性質について判断した同旨のものに神戸地判昭63.5.18（税資164号376頁）があり、同裁判所の判断はその控訴審（大阪高判昭63.11.30税資166号635頁）及び上告審（最一判平元.6.15税資170号731頁）においても維持されている。

このような嘆願書による要請内容に関連して、学者や実務家の中には、更正の請求期間を経過した年分又は事業年度等（以下、特に略語を定める場合を除いて「年分」という。）に係る税額の減額を求める納税者の要請に対して、課税庁は納税者の権利救済の観点から減額更正等をすべき義務があるとする見解を示されたり⁽⁴⁾、また、このような見解を前提にしたものと思われるが、「いかなる場合に減額更正が行われ、どのような場合に行われないのか極めて不明瞭」であり、「更正の請求の期限徒過後の減額更正義務の行使については、一定の基準があつてしかるべきである」としてその問題を指摘する論稿も見られる⁽⁵⁾。

さらに、近年、更正の請求期間を経過した年分に係る損失について税金の還付を受けるために納税者に嘆願書の提出等を指導すべきであったとして顧問税理士に対して損害賠償責任を認める裁判例も見られる⁽⁶⁾。

このような議論の前提には、現行通則法が規定する期間又は期限の間の「隙間」の存在があるといえよう。すなわち、申告等に何らかの誤りがあり、その結果いったん確定した税額が過大となっていること等を発見した場合、納税者は、通則法 23 条 1 項により、一定の要件のもと、その国税の法定申告期限から 1 年以内に限り更正の請求をすることができるとしている。したがって、仮に、その請求に理由があるとして課税庁が減額更正をしてもその対象は原則 1 年分だけにとどまるのに対して、同法 70 条 2 項は法定申告期限から原則 5 年⁽⁷⁾を経過する日まで減額更正をすることができることと規定していることから、法定申告期限から 1 年を経過して 5 年までの間の年分の申告等に係

(4) 例えば、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 卷 11 号 146 頁参照。

(5) 藤曲武美「更正の請求の期限徒過後の是正措置と義務付け訴訟」租税訴訟学会『租税訴訟第 1 号－租税法における法の支配－』115 頁（財経詳報社、2007）。

(6) 東京高判平 15. 2. 27 (LEX/DB2808291)、その原審は前橋地判 14. 6. 12 (LEX/DB28080192)。

(7) 贈与税については 6 年（相続税法 36 条 1 項）、法人税に係る純損失を増加させるものについては 7 年（通則法 70 条 2 項のカッコ書）できると規定しているが、本稿では原則である 5 年として論述する。

る税額等を自己に有利に変更すべきことを求めてきた場合についても、課税庁が減額更正をする義務を負うか否かという問題が生じる。

これについては、主に実務家から法改正によって更正の請求ができる期間を通常の修正申告ができる3年程度とすべきとする見解や5年に延長してこの問題の解決を図るべきという見解もみられる⁽⁸⁾。

しかし、法改正により更正の請求期間を延長することによってこのような問題の解決を図ることが本来のあるべき方向性として望ましいか否かは、十分な議論・検討が必要であろう。

本稿は、このように特に実務上の面から議論される場合が多い嘆願・嘆願書について、納税者が課税庁の職権による減額更正の発動を促すという点で同視される通則法23条1項の更正の請求のほか、これに関係する同法24条の更正及び同法70条2項の減額更正ができる期間制限並びに更正の請求期間を経過した後に課税庁に対して減額更正を求めて争いになった過去の裁判例などの検討を踏まえて、その取扱いを中心に考察してみようとするものである。

そして、このような考察の過程において現行の更正の請求制度として規定されている要件及び期間（一般に「更正の請求の要件」という場合には「更正の請求期間」も含めて論ずることが多いが、本稿ではあえて両者を区別して使用する。）に対して一定の評価を加えるとともに、納税者が課税庁に対して求める減額更正は、平成16年に改正された行政事件訴訟法（以下「行訴法」といい、同改正前の行訴法を「改正前行訴法」として区別して使用する。）に明文化された義務付けの訴えとも関連すると思われるから、この点についても必要な範囲で言及することとしたい。

(8) 例えば、東京税理士会「平成20年度税制改正及び税務行政に関する意見書」（平成19年3月20日）のIVの二4参照。

2 考察する上での前提

嘆願・嘆願書の取扱いを考察するに当たっては、本来、更正の請求期間を経過した後などに提出される嘆願書がどのくらいあり、その要請内容はどのようなものがあるか、また、通則法 23 条 1 項の更正の請求に基づく請求内容と異なる点はあるか、などの現状を把握・分析した上で検討を加えることが望ましいことはいうまでもない。しかしながら、筆者の手もとにはこれらの事項について具体的に説明できる資料はない。

このため本稿は、公刊物及び裁判例等から確認できた嘆願・嘆願書による要請内容などに加えて筆者が過去に携わった所得税事務における実務経験を踏まえた論述である。したがって、本稿における意見等の部分は、あくまでも私見であることを改めて強調しておきたい。

また、嘆願と比較される更正の請求には、「通常の更正の請求」のほか、法定申告期限から 1 年を経過した後に、申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決によって、当該事実がその計算の基礎としたところと異なることが確定したときなどに行なわれる通則法 23 条 2 項の「後発的理由に基づく更正の請求」があり、更に所得税法 152 条など各個別税法が規定する「更正の請求の特例」（以下、通則法 23 条 2 項の後発的理由に基づく更正の請求と併せて「後発的理由による更正の請求等」という。）もあるが、本稿では、通則法 23 条 1 項の「通常の更正の請求」を前提に考察を行い、必要に応じて後発的理由による更正の請求等について言及することとする。

第1章 申告納税制度の下における 税額等の確定手続とその変更手続等

申告納税制度の下では、納税者がする申告によって納税義務としての納付すべき税額が具体的に確定する。更正の請求及び嘆願は、その法的根拠の有無を別にすると、いずれも申告等に何らかの誤りがありその結果いったん確定した税額が過大となっていること等を理由に、納税者が課税庁に対してその税額等を自己に有利に変更すべきことを求めるものである。

したがって、嘆願・嘆願書の取扱いを考察するに当たっては、申告納税制度の下における税額等の確定手続、その変更及び是正方法を確認しておく必要がある。

1 税額等の確定手続の概要とその趣旨

申告納税制度の下において、納税義務としての税額等は、原則として納税者のする申告によって確定する（通則法 15 条 1 項、16 条 1 項 1 号）が⁽⁹⁾、申告すべき義務があるにもかかわらず申告がなかった場合や納税者がした申告に係る課税標準等又は税額等の計算が税法の規定に従っていないなどその内容に誤りがあると認められる場合には、課税庁が行う決定又は更正（以下、通則法 26 条の再更正を含め「更正等」という。）によって二次的にその税額等が確定する（通則法 24 ないし 26 条）。

我が国のこのような税額等の確定手続は、申告の基礎となる事実については納税者が最もよく知っていることから、その納税者に課税標準等とそれを

(9) より正確には、これは現行法のもとの納税義務は、税法の定める課税要件を充足する事実があれば、抽象的には暦年の終了あるいは事業年度の終了等に伴い当然に成立する。しかしながら、その段階では納税義務は明確ではなく、課税標準等又は税額等を記載した納税申告書を法定申告期限までに課税庁に提出することにより具体的に明確に確定する、と説明されよう。

もとに算定される税額等を決定させた方が、民主主義の原則からも、課税・徴税コストの面からも妥当と考えられたからであり⁽¹⁰⁾、納税者が申告すべき義務があるにもかかわらず申告をしない場合又は納税者のした申告に係る課税標準等又は税額等の計算が税法の規定に照らして正当でないと認められるなどの場合には、当該納税者に適正な租税負担を求める必要があるため、調査という手段（権限）を課税庁に与えて課税の適正・充実を図りその制度を担保する措置を設けている。

2 納税者がする申告等の是正方法とその法的効果等

納税者がする申告行為は、行政法上、公法関係において私人がなす行為で、公的効果を生じるもので「私人の公法行為」といわれる⁽¹¹⁾。この私人の公法行為としての申告行為について、その法的性質をどのように考えるかという諸説の紹介⁽¹²⁾はさておき、その申告という行為に納税義務としての税額等の確定という公法上の法律効果が付与されるものであることに変わりはない。しかし、納税者がしたこのような申告に、その法定申告期限後に誤りが発見される場合が少なくない。

このような場合、課税庁が更正によってその誤りを是正する（通則法 24 条、26 条）ほか、課税庁による更正があるまで、納税者がその誤りを是正するために課税庁に対して自ら働きかけ得る方法としては、現行法上、修正申告（同 19 条）と更正の請求（同 23 条 1 項）が認められているが、その適用場面は全く異なっている。

すなわち、修正申告は、申告をした者又は更正等の処分を受けた者が、その申告又は更正等に係る税額が過少であること等を理由として、その税額等

(10) 最一判昭 39.10.22（民集 18 卷 8 号 1762 頁）参照。

(11) 田中二郎『新版・行政法・上巻（全訂第二版）』110 頁（弘文堂、1980）。

(12) 例えば、申告行為の法的性質を比較して論じたものとして首藤重幸「税法における申告等の法的性格」北野弘久編『租税実体法Ⅱ租税手続法Ⅰ』192 頁以下参照（学陽書房、1980）。

を自己の不利益に変更するためにするものであり、これによって納税者は既に確定した税額等を自ら追加的に変更することができる。

一方、先にした申告等に係る税額が過大であることを発見した場合、納税者は修正申告のようにその内容を自ら変更することはできず、更正の請求という手続によって一定の要件のもと、いったん確定した税額等を自己に有利に変更すべきことを課税庁に請求するにとどまる。

このように修正申告と更正の請求とで税額等の確定の手続及びその効果を異なることとしたのは、先の申告が「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結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」ことからすると適切ではない、という考え方による⁽¹³⁾。

ただ、いったん確定した税額を増加させる修正申告の場合は、なるべく納税者が自ら税額等を確定する仕組みとする申告納税制度の趣旨に照らして妥当であるからであり、このことは自発的に申告又は更正等に係る税額を増額変更等する意思のある者に対しては、その変更をするための納税申告書の提出を認めて、これを提出することなく課税庁の更正を受ける者よりも加算税などの面で有利な取扱いをしていることからもうかがうことができる⁽¹⁴⁾。また、修正申告は、これを認めることにしても、既に行なわれた納付、徴収手続等の効力は何ら影響を及ぼすことはなく、手続の安定を害しないし、課税庁側にあっては更正という行政処分を発動しなくても済み、両当事者にとってかえって便宜であることを考慮し、特に先にした申告等に係る税額等を自動的に変更する効力を認めたものであるとされている⁽¹⁵⁾。

(13) 志場喜徳郎＝荒井勇ほか『国税通則法（平成19年改訂）』325頁（大蔵財務協会、2007）。

(14) 志場＝荒井ほか・前掲注13、293頁参照。

(15) 志場＝荒井ほか・前掲注13、326頁参照。

これに対して、税額等を自己に有利に変更すべきことを求める更正の請求の場合は、納税者が「いつでも、何回でも減額の修正申告ができることとなれば、…、極端なケースでは、課税庁側の増額の更正処分と納税者の減額の修正申告とが交互にくり返され、決着がつかないおそれがある⁽¹⁶⁾」り、「仮に、納税者の行為による自動的な変更権を認めることとすると、悪質な納税者にあつては遁脱ないし滞納処分免脱のための手段として用いられるおそれがある⁽¹⁷⁾」からである。

以上のように、先にした申告等の誤りを理由に、そのいったん確定した税額等を納税者が自ら是正し得る方法は、申告納税制度の趣旨及び申告の法的性質等と深く関わり、その税額が過大であることを発見したときに納税者がその減額を求める方法は、現行法上、原則として更正の請求という手続によらなければならないとされている。これは「更正の請求の排他性」又は「更正の請求の原則的排他性」⁽¹⁸⁾とよばれる。

(16) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法』1423頁（第一法規）

(17) 志場＝荒井ほか・前掲注13、326頁。

(18) 金子・前掲注1、642頁参照。

第2章 更正の請求制度とその沿革等

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に有利に変更しようとする場合、現行法上、原則として更正の請求という手続によらざるを得ないが、嘆願は、このような規定がないものの更正の請求と同じような手続等によって同じような効果を求めようとするものである。

したがって、嘆願・嘆願書の取扱いを考察するに当たっては、現行の更正の請求制度の内容等を確認しておく必要がある。

1 現行の更正の請求制度

(1) 更正の請求の要件

更正の請求は、納税申告書を提出した者が同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当該申告書の提出に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税額）が過少であるとき又はその金額の記載がなかった場合、及び③当該申告書に記載した還付金の額に相当する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に、その申告に係る法定申告期限から1年以内に限りすることができる（通則法23条1項）。

更正の請求は、このように単に申告等に誤りがありその結果納付すべき税額が過大となっている等という理由だけですることはできず、その課税標準等又は税額等の計算が「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」という要件を満たすことが求められる。

このような更正の請求の要件については、その解釈を巡って争われる場合が少なくない。

例えば、最高裁昭和 62 年 11 月 10 日第三小法廷判決⁽¹⁹⁾は、納税者が確定申告において租税特別措置法（以下「措置法」という。）26 条 1 項の社会保険診療報酬の必要経費の特例を選択したが、その後、再度計算したところ実際に要した必要経費の金額が同特例に基づく概算経費を超えて税額が多額になっていたことを発見したとしても、納税者が措置法の規定に従って計算に誤りなく申告している以上、通則法 23 条 1 項の「国税に関する法律の規定に従っていないこと」又は「当該計算に誤りがあったこと」のいずれにも該当しないとの判断を示した。最高裁は、「このように解しても、納税者としては、法が予定しているとおりの法定の申告期限までに収支決算を終了してさえいれば、…いずれを選択するのが税負担の面で有利であるかは容易に判明することであるから、必ずしも納税者に酷であるということとはできない⁽²⁰⁾、かえって右のように所得計算の方法について納税者の選択が認められている場合において、その選択の誤りを理由とする更正の請求を認めることは、いわば納税者の意思によって税の確定が左右されることにもなり妥当でない」と判示している。

また、同じ措置法 26 条 1 項の適用が問題となった最高裁平成 2 年 6 月 5 日第三小法廷判決⁽²¹⁾は、納税者が、同項に基づく概算経費により所得金額を計算する際、診療経費総額を自由診療分と社会保険診療分に振り分ける計算を誤り、自由診療収入分に係る必要経費を正しく計算した場合よりも多額に、社会保険診療報酬分に係る実額経費を正しく計算した場合よりも少額に算出していたため、実額経費よりも概算経費の方が有利であると判断して確定申告をしていた。その後、自由診療収入が一部計上漏れとなっていたこともあって、納税者が修正申告をするに当たり、確定申告におけ

(19) 集民 152 号 155 頁、判時 1261 号 54 頁ほか。

(20) 裁判所がこのような判断を示した背景には、納税者が所得金額算定のための必要経費に係る証ひょう書類を整理・集計せず帳簿にも記帳していなかったという事実等も踏まえたものと思われる。

(21) 民集 44 卷 4 号 612 頁、判時 1355 号 25 頁ほか。

る概算経費選択の意思表示を撤回し、実額経費を社会保険診療報酬の必要経費として計上したことが許されるか否かが争点となったこの事件では、納税者の主張が認められた。この理由として最高裁は、「修正申告の要件を充たす限りにおいては（すなわち、確定申告に係る税額を増加させる限りにおいては）、確定申告における必要経費の計算の誤りを是正する一環として、錯誤に基づく概算経費選択の意思表示を撤回し、所得税法三七条一項等に基づき実額経費を社会保険診療報酬の必要経費として計上することができる」と判示した。

このようなことからすると、通則法 23 条 1 項の更正の請求は、当初の申告に原始的な誤りがあり、それによって前記①ないし③のいずれかに該当するときに認められるという趣旨と解されるから⁽²²⁾、「所得計算の特例、免税等の措置で一定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」⁽²³⁾求めても更正の請求は認められないが、その射程距離は必ずしも修正申告の場合には及ばないと解されている⁽²⁴⁾。

(2) 更正の請求期間

また、更正の請求は、その申告に係る法定申告期限から 1 年以内に限りすることができる。

この更正の請求期間は、納税者の権利救済のための期間であるから、異議申立期間の 2 月や取消訴訟が提起できる期間の 6 月等と対比されるべき

(22) 清永敬次「更正の請求に関する若干の検討」『憲法裁判と行政訴訟（園部逸夫先生古稀記念）』444 頁参照（有斐閣、1999）。後掲注 24 にも同じような記述がある。

(23) 志場＝荒井ほか・前掲注 13、332 頁。

(24) 上田豊三「所得税の確定申告において租税特別措置法（昭和六三年法律第一〇九号による改正前のもの）二六条一項に基づくいわゆる概算経費により事業所得金額を計算していた場合に修正申告においていわゆる実額経費に変更することが許されるとした事例」『最高裁判所判例解説・民事編・平成 2 年度』194、200 頁参照。

ものであって、この更正の請求が所定の期間内にされなかった場合、申告等に係る税額の減額等は、専ら課税庁の一方的な更正により行われることになり、この場合には、減額のもととなった要因の存否等について課税庁と納税者との間に争いがあっても、これを法廷の場にまで持ち込んで決着をつけるということとはできない⁽²⁵⁾。

(3) 更正の請求の手続

ところで、更正の請求をしようとする者は、①その請求に係る更正前の課税標準等又は税額等、②更正後の課税標準等又は税額等、③その更正の請求をする理由、④その請求をするに至った事情その他参考となるべき事項を記載した更正の請求書を提出しなければならない(通則法 23 条 3 項)。

そして、課税庁は、納税者からこのような更正の請求書の提出があった場合、その請求書に記載された課税標準等又は税額等について必要な調査を行い、その調査結果に基づいて、更正をし、又はその更正をすべき理由がない旨を請求者に通知しなければならない(同条 4 項)。

なお、この更正をすべき理由がない旨の通知処分は、更正の請求に対する調査の対象とも関わる問題であり、それを争点主義的に理解し、納税者が更正の請求の理由として記載した事由のみが対象となるのか、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となるかについては争いがある。通則法 23 条 4 項が「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、調査の対象を限定していないこと、租税訴訟においては総額主義が通説であること、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の要因となる事実があった場合、いったん減額更正した後に、増額更正をすることになるが、このような迂遠な手続を通則法が予定していないなどの理由からすると、同通知処分は税額等の算定のもととなる課税標準等全体を見直したものと解してよいと思わ

(25) 志場＝荒井ほか・前掲注 13、326、327 頁参照。

れる。

したがって、更正をすべき理由がない旨の通知処分の法的性質は、申告等に係る課税標準等又は税額等を正当とする課税庁の確認行為であると考えられ、この点に関しては更正と何ら差異はないと解してよいと思われる⁽²⁶⁾。

2 更正の請求の要件及びその期間—その沿革と趣旨等

現行の更正の請求制度は、上記1のとおりであるが、同制度のうち更正の請求の要件及びその期間がどのような趣旨のもとに制定されたかについて、それぞれの沿革に分けて概観してみる。これは嘆願・嘆願書の取扱いを検討する上で必要と思われるからであるが、このことは現行の更正の請求期間を法改正によって延長することが方向性として望ましいか否かの検討にもつながろう。

(1) 更正の請求の要件が制定された経緯とその趣旨等

我が国にはじめて更正の請求の制度が導入されたのは、連合国司令部の勧告に基づいて本格的な申告納税制度が採用された昭和21年の戦時補償特別措置法⁽²⁷⁾と財産税法⁽²⁸⁾においてであり、その後、同22年の改正により旧所得税法⁽²⁹⁾に、同25年には旧相続税法⁽³⁰⁾及び富裕税法⁽³¹⁾に規定がおかれた。

上記財産税法、旧所得税法や旧相続税法等が規定していた更正の請求は、その期間がいずれも申告書の提出期限から1月以内に限られており⁽³²⁾、そ

(26) 今村隆ほか『課税訴訟の理論と実務』95頁参照（税務経理協会、1998）。

(27) 昭和21年10月18日法律第38号。

(28) 昭和21年11月12日法律第52号。

(29) 昭和22年3月31日法律第27号。

(30) 昭和25年3月31日法律第73号。

(31) 昭和25年5月11日法律第174号。

(32) 旧相続税法32条2項には現行相続税法32条《更正の請求の特則》と同じような規定があり、同法に規定する事由（未分割の財産等を法定相続分に基づいて申告し、その後それと異なる割合となった場合など）が生じた場合にはその知った日から4

の要件も単に納税者が自らした申告に係る「課税価格が過大であったことを発見したとき」(財産法 48 条)、予定納税額等により納付した後の「(所得税額の) 過不足について、不足額が過大であること又は超過額が過少であることを発見したとき」(旧所得税法 27 条 2 項) 又は「課税標準若しくは相続税額が過大であることを知ったとき」(旧相続税法 32 条 1 項) にできるとして、現行法が規定するような更正の請求の要件までは求められていなかった(筆者注: 旧法の漢字は現代形に改めた)。

ところが、昭和 34 年に改正された旧法人税法⁽³³⁾は、確定申告書を提出した法人は、「当該申告書に記載した所得金額若しくは法人税額の計算が法人税に関する法令の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤があったことに因り、当該所得金額又は法人税額が過大である場合においては」、当該「申告書の提出期限から一箇月以内に限り」、「更正をなすべき旨の請求をなすことができる」としてはじめて更正の請求を規定するとともにその要件も定めた(旧法人税法 24 条の 2 第 1 項)。

このような更正の請求が昭和 34 年の改正まで旧法人税法に規定がなかったのは、従前、申告した法人の課税標準等又はそれに対する法人税が過大であると判明した場合、課税庁は、調査によってそれを是正することができたからそこに不利益が生じることはなく、「特段の救済規定」としての更正の請求は必要ではなかったが、「法人数の増加が著しくなるに従って、これらの法人の申告に係る課税標準たる所得金額又はその所得に対する法人税額の適否について、すべて、これを調査することができないこととな

月以内に更正の請求ができると規定していた。また、旧相続税取扱通達は、更正の請求をすることができる者は期限内申告書を提出した者に限るとしながらも、その者が決定額、申告額及びこれらの更正額並びにこれらに係る修正申告額が過大であることを知り、その旨を課税庁に申し出たとき、調査して更正するとし、また、更正の請求をすることができる者が 1 月を経過したときに相続税額等が過大であることを申し出たときは 1 月を経過したとしても同様とすると取り扱っていた(旧通達 125 参照)。

(33) 昭和 34 年 3 月 31 日法律第 80 号。

ったことも原因して、…、政府による更正を促してこれを適正なものに是正する必要性を生じた」と説明されている⁽³⁴⁾。

このような経緯に基づけば、更正の請求制度が申告納税制度を当然の前提とするものではなく、むしろ課税庁における税額等の二次的な確定手続機能と納税者又は納税義務者の増加が更正の請求の必要性をもたらしたといえよう。しかし、このような旧法人税法の更正の請求の必要性に対する説明は、逆に旧所得税法や旧相続税法と整合的・統一的な説明をすることを困難にさせるおそれを含んでいるように思われる。ただ、更正の請求が、納税者の権利の保護と税務の円滑な運営のために設けられた制度として採用されてきたと捉えること⁽³⁵⁾⁽³⁶⁾に異論はない。

ところで、旧法人税法が旧所得税法等と異なり更正の請求の要件を定めたのは、「更正の請求は、…課税標準たる所得金額又はその所得に対する法人税額が過大である場合に、その申告をした法人が政府に…更正を促しその適正な税法上の所得金額又はその所得に対する法人税額を確定(更に、再更正により変動することはあり得るが)しようとするものであり、その請求を受けた政府は…更正を行なう義務を負担するものであって、本来法人が決算により確定すべき事項、政府に対する申告により確定すべき事項等」「につき法人が税法上自己の利益のために認めた計算を活用していないとき」「については…更正によってもこれを変動して法人の利益のために確定することは出来ないことは当然」であると説明されている⁽³⁷⁾。

思うに、申告という行為は、前述したように課税庁に対して通知する公法行為であり、これにより租税債務の確定という公法上の法律効果を生じさせるものである。このような申告によっていったん確定した税額等をそ

(34) 川端健司「更正の請求」『財政』第24巻11号50頁参照(大蔵財務協会、1959)。

(35) 武田ほか・前掲注16、1425頁参照。

(36) 確井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリ677号64頁以下参照。同教授は、更正の請求の「制度の建前としての趣旨は」とわざわざ「建前」と表現されている。

(37) 川端・前掲注34参照。

の法定申告期限を経過した後になって、その申告に係る計算方法の選択に誤りがあったことなどを理由に、私人間の意思表示と同様な意味でのその取消し・撤回を認めることは、いわば納税者の意思によって公法行為としての申告に係る税額等の確定がいつまでも確定しないという問題が考えられる⁽³⁸⁾。

一方、納税者からすれば、その原因はともかく、結果として税法が定める別の計算方法を選択した場合に比べて、先にした申告に係る税額が過大となっている状態にあるから、本来、適正・公平な税負担という観点からすれば、その過大部分については是正されてしかるべきであるとの反論が予想されよう。納税者が、更正の請求や嘆願によって、課税庁に減額更正を促すという手続や行為に出るのは正にこのような意図に基づくものであることに疑いはない。

しかしながら、申告納税制度の下では、申告に係る課税標準等又は税額等については、そのもととなる事実を最もよく知っている納税者が、税法に定められた種々の処理・方法等のうちから、自らの利益を考慮してそれを選択・決定した上で法定申告期限内に適正な数額まで仕上げるのが求められる。したがって、本来納税者が選択・決定した上で課税庁に申告により自ら確定させた事項について、申告後になって自らの利益に反した選択・決定であったとして、納税者がその変更を課税庁に求めることは、同制度の趣旨に反するとみることもできよう。このようなことからすると、いったん確定した税額等を自己に有利に変更すべきことを求める場合、そこには一定の要件や期間内にその手続を行わなければならないとするハードルが加わることはやむを得ないと思われる。

換言すれば、更正の請求ができる場合として一定の要件を設けることは、結局のところ、同制度をどのように捉えるかという問題に関わると思われ

(38) これに対しては、課税庁は、更正ができる期間内であれば何回でも更正ができるから、減額更正のときだけを取り上げて税額等が確定されないというのはおかしいと反論される場合がある。

るが、申告納税制度の下においては、納税者が自らの利益を考慮した上で、自ら選択・決定して税額等を確定できるのであるから、同制度が設けられた趣旨である納税者の権利の保護と税務の円滑な運営のうち、納税者の権利の保護という要請がある程度後退せざるを得ないように思われる。

いずれにせよ、通則法制定前の「更正の請求」は、各個別法にその規定があつて、同請求ができる要件も旧法人税法とそれ以外の旧所得税法等とは異なるものとなっていたが、基本的には旧法人税法が定めた要件が現行の更正の請求においても維持されているといえよう。

(2) 更正の請求期間延長の経緯とその趣旨等

各個別法に定めがあつた「更正の請求」は、「租税制度の基本的な仕組みないしは各税に共通する事項」について「統一的に整備規定することが必要である」⁽³⁹⁾との認識のもと、昭和37年4月に施行された通則法に規定された。

この通則法制定に先立って行われた昭和36年7月の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」（以下「税調二次答申」という。）においては、更正の請求制度の必要性とその請求期間について、次のように述べられている。

すなわち、「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ことは保証し難いし、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。…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

(39) 「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」（昭和36年7月）答申第一の一参照。

(40)。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」と答申されている⁽⁴¹⁾。

このように、税調二次答申は、更正の請求という手続の必要性を認めながらもその要件については全く言及することなく、更正の請求期間について、各税の事情によって決められるべきとしながらもその期間を長期にすることは適当でないと言及するに止まるものであった。

その後、更正の請求期間については、やや短すぎて立法論として問題があるとの指摘などもあり⁽⁴²⁾、昭和41年改正において、「法人税または所得税は、企業の一定期間の損益を基礎として計算された金額を課税標準とし、また、その規定も複雑となっていることから、その計算に要する手数も少なくなく、法定申告期限後1月以内に計算誤謬などのすべてを発見することを期待することは実状に即していない」として「当該国税が所得税又は法人税である場合には、2月以内」とされた⁽⁴³⁾。

しかし、その後も更正の請求期間は短すぎるとの批判があった。この点について、昭和43年7月の「税制簡素化についての第三次答申」（以下「税調三次答申」という。）は、更正の請求期間の延長の必要性及びその具体的な期間並びにその趣旨について、次のような答申を行った。

(40) 「各税の事情によって決すべきである」との部分、直接税についてだけでなく通則法制定を機会に間接税についても申告納税制度を採ることが望ましいとの見解に立って、その場合、間接税についての更正の請求の期間をどのように定めるかを論じたところであるが、更正の請求期間全般に通ずるものであるとの判断から引用した。

(41) 税調第二次答申・前掲注39、答申別冊第4章第2節2・2、2(2)参照。

(42) S・H・E「判例紹介—所得税の確定申告に民法第九五条、九六条の適用があるか—昭和三七・四・二八和歌山地裁判決および昭和三七・一二・二六の京都地裁判決」『時の法令』483号41頁参照。なお、判例紹介の対象となった事件は通則法制定前の年分に係るものであるが、論稿が執筆された当時は通則法が施行された後であり、そのような状況を踏まえて述べられている。

(43) 橋本守次「災害減免法の一部改正」税務弘報（改正税法詳解特集号）14巻6号76頁参照。

すなわち、「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いう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じやくして、更正の請求期間を原則1年に延長することとし、加えて、新たに「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っ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、申告の基礎となったものと異なる判決があった場合その他これらに類する場合を追加する」との内容であった⁽⁴⁴⁾。

このような答申を受けて、昭和45年の改正において、更正の請求の期間を法定申告期限から1年間に延長するとともに、「後発的理由に基づく更正の請求」が追加された⁽⁴⁵⁾。

更正の請求期間をどのように規定するかは、究極的には立法政策に属する問題であると思われる。前述したように、納税者からは、その原因はと

(44) 税調第三次答申「第3 権利救済制度改善のための具体的措置6(1)更正の請求の期間」参照。

(45) 中山幸一「国税通則法の一部改正」税務弘報（改正税法詳解特集号）18巻7号26頁参照。なお、同氏は税調三次答申が更正の請求の期限を定めているものとして例示している本文中の各事項を「更正の請求をすることができる期間については、それが申告期限の遵守という申告納税制度の重要な例外をなすものであること、また、この期間が長過ぎると法律関係がいつまでも不安定となり、税務行政の能率的な運営が困難になる等の問題がある」と説明されている。

もかく、先にした申告等に係る税額が過大になっている等の場合、適正・公平な税負担という観点からすれば、課税庁がその是正をするのは当然であるとの主張がされよう。このような主張は、実体的真実を求めるべきとする考え方と親和的であると思われる。しかしながら、更正の請求は、本来、自らの責任においていったん確定させた税額等を自己に有利に変更すべきことを求める納税者の権利であるから、一定の制約が期間の上でも要求されることはやむを得ないといえよう。これは正に、納税者の権利救済のための期間としての異議申立期間や取消訴訟を提起できる期間と対比されるべきものといえよう。

また、実務上、申告に係る課税標準等又は税額等の計算のもととなる帳簿に各取引を仕訳して記帳する場合やそれに基づいて決算書等や申告書を作成し提出するまでの過程において、不明な点があったり又は判断に迷うような場合が生じたとき、納税者は、前年分の申告書、帳簿、決算書及び各種関係書類と比較しながら不明な点を解明したり、過去にした処理方法等を確認した上で判断するのが一般的であることからすると「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」との理由には相当の説得力があると思われる⁽⁴⁶⁾。

さらに、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に有利に変更すべきことを求める方法は更正の請求という方法に限るとした趣旨が、租税債務はできるだけ速やかに確定する必要があるという手続上の要請と申告に係る課税標準等又は税額等はそのもととなる課税要件事実を最も良く知っている納税者自身が決定するものであるから、一応これを有効として取り扱っても、一般的に納税者に不利益になることはないという実質的な理由に基づくもの⁽⁴⁷⁾であるから、更正の請求期間を納税者の権利救済のためという理由だけでその申告に係る法定申告期限から3

(46) 確井教授も「現行の一年は、一応合理的と考えられる」とされている（前掲注36、67頁参照）。

(47) S・H・E・前掲注42、43頁参照。

年や5年といった期間まで延長する必要があるとする見解には疑問がある。

そして、更正の請求期間をどのように規定するかは通則法70条の期間制限の規定とも密接に関係するところ、平成15年の税制改正において、贈与税についての更正・決定ができる期間が申告書の提出期限から6年を経過する日まで延長された。また、平成16年度の税制改正において、法人税に係る増額更正が5年できるとされる一方、純損失等の金額に係る更正の期間制限が7年に延長されている。したがって、仮に、更正の請求期間を3年又は5年に延長するとしても期間又は期限の「隙間」を解消することはできず、このような期間を経過した後に提出される嘆願書の取扱いの問題は依然として残ると思われる。

もちろん、更正の請求期間を定めた趣旨の一つである租税法律関係の早期確定に対しては、課税庁が増額更正であれば、その法定申告期限から最長7年することができ、かつ更正の期間制限内であれば何度でも増額更正処分を行うことができる現状から、これを更正の請求期間と比較すると租税法律関係の早期安定を侵害することになりはしないのであるから、これらを課税庁の裁量であるとするのは論理的に整合性に欠けるとの主張もあろう。

しかし、このような租税法律関係の早期確定の背景には、申告納税制度の趣旨が課税要件事実を最もよく知っている納税者自身の手によって適正な期限内申告をすることを求めるものであるということ忘れてはならない。このため、仮に、納税者がした申告に何らかの誤りがありその税額等が過大であるとしても一応これを適正なものとして確定させることとしているのである。とはいえ、納税者のした申告に誤りがあることを発見したり、また、申告時には予知し得なかった事態やその他やむを得ない事由が生じて、申告等に係る税額等が過大となってしまう場合がある。通常の更正の請求及び後発的理由による更正の請求等は、このような事由が生じた場合、納税者の権利として一定の期間に限ってその是正を納税者から求め得る手続を認めたものと理解できるといえよう。

ただ、このことは更正の請求期間を経過してしまった後に、課税庁は減額更正をする義務を負わないことを意味するものではない。

第3章 課税庁による更正と その前提となる調査等

納税者から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必要な調査を行い、その調査結果に基づいて更正又は更正をすべき理由がない旨の通知をする。

嘆願は、法的根拠はないものの、更正の請求と同様に申告等によっていったん確定した税額等を自己に有利に変更すべきことを課税庁に対して求めるものであるから、課税庁による更正がなければその目的を達成することはできない。

したがって、本章では、課税庁による更正、その前提となる調査及び減額更正ができる期間のほか納税者のした申告等に係る税額が過大であることを発見した場合、更正の期間制限内であれば減額更正をしなければならないとする根拠として最近説明される合法性の原則についても確認しておく。

1 更正とその前提となる調査の意義とその趣旨

前述したように、申告納税制度の下では、その税額等は納税者のする申告によって原則確定するが、課税庁は、その申告等に係る課税標準等又は税額等の計算が税法の規定に従っていなかったとき、その他課税標準等又は税額等が調査したところと異なるときは、その調査により、課税標準等又は税額等を更正するとしている（通則法 16 条 1 項 1 号、同 24 条、同 26 条）。

課税庁がするこのような更正は、課税の適正・充実を図る観点から、申告等に係る税額等を変更、是正する機能を課税庁に与えたものであると理解されるが、その法的性質は、新たに納税義務を課す行為ではなく、税法に定める課税要件を充足している事実を把握し、既に成立している納税義務としての税額等を数额的に確定する、いわゆる準法律行為としての確認行為であると解されている⁽⁴⁸⁾。そして、この確認行為は、申告等に係る税額等が税法の

(48) 田中・前掲注 11、110 頁参照、金子・前掲注 1、648 頁参照。

規定に基づいて計算した結果と比べてその税額が過少となっている場合だけでなく過大となっている場合でも、課税庁による調査に基づき行われる（通則法 24、同 26 条）。

このように、課税庁による調査は、申告によりいったん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⁽⁴⁹⁾、一般に、その納税者に係る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するものと解せられ、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要件事実の認定、租税法その他の法令の解釈を経て更正に至るまでの思考、判断を含む極めて包括的な概念であるとされており、課税庁が内部において既に収集した資料を検討して正当な課税標準を認定することも調査であると解されている⁽⁵⁰⁾。

そして、このような調査の範囲、程度及び手段等については、その必要な範囲内において、すべて課税庁の判断に委ねられていると解されている⁽⁵¹⁾。

2 減額更正の期間制限の趣旨と実務上の留意点

ところで、課税庁と納税者又は納税義務者との租税法上の法律関係をいつまでも不確定な状態にしておくことは好ましくないことから、課税庁が申告等の誤りの是正をする更正等ができる期間には制限がある。この期間制限の法的性質は確定権の除斥期間であると解されている⁽⁵²⁾。

(49) 志場＝荒井ほか・前掲注 13、341 頁参照。

(50) 広島地判平 4.10.29（税資 193 号 274 頁）参照。このような判断は、その控訴審である広島高判平 7.12.12（税資 214 号 729 頁）及びその上告審である最一判平 9.2.13（税資 225 号 450 頁）においても維持されている。

(51) 名古屋高判昭 48.1.31 行集 24 卷 1、2 号 45 頁参照。なお、同旨のものとして例えば前掲注 50 広島地判平 4.10.29 があり、同判決は「右（通則法 24 条の）調査の方法、時期などその具体的な手続については、何ら規定されておらず、その点では、課税庁に広範な裁量権が認められているものと解される。」と判示している。

(52) 金子・前掲注 1、660 頁参照、清永敬次『税法（第七版）』244 頁参照（ミネルヴァ書房、2007）、志場＝荒井ほか・前掲注 13、720 頁参照。

通則法 70 条は賦課権の一般的な期間制限について包括的に規定しているが、同条 2 項は、いったん確定した税額を減少させるいわゆる減額更正について、租税法律関係の早期安定と税負担の適正・公平を図るという趣旨のもとに当該申告書の提出期限から原則 5 年を経過する日まですることができるとしている⁽⁵³⁾。

このような減額更正をいつまでできるかについて、通則法制定前は、旧相続税法が 3 年の期間制限の規定を適用しないと定めていたが、旧所得税法や旧法人税法には何ら規定が設けられていなかったため、「法定納期限から 5 年を経過すればこれを行うことができないと解する考え方⁽⁵⁴⁾と、この減額更正については法令上期間の制限は全くないと解する考え方⁽⁵⁵⁾とがあつて、解釈は統一されていな」い状況にあつた⁽⁵⁶⁾。

このため税調二次答申は、「原則として、五年の除斥期間に服するものとしてこれを定めるものとする」として、立法によってこの問題を解決すべきであるとした。これを受けて、①その当時、5 年を経過してしまうと、多くの場合課税庁は資料を破棄してしまうこと、②減額更正は課税庁の職権により行われるものであるから、統一的な行政の執行を確保する必要があること、③ある程度永続した事実状態を法律的なものにまで高めてその安定を図る必

(53) 京都地判昭 51.9.10 (行集 27 卷 9 号 1565 頁)、新潟地判昭 62.6.25 (税資 158 号 706 頁。なお、その控訴審は東京高判昭 63.9.28 (税資 165 号 913 頁) 及び上告審は最一判平元.4.13 (税資 170 号 14 頁)) 参照。

(54) この消極説は、①国の租税請求権及び納税者の還付請求権について、5 年の消滅時効の規定が当時の国税徴収法に定められていたこと、②公法上の金銭債権及び債務について、会計法上、5 年の消滅時効の規定が定められており、しかも、それは絶対的消滅時効とされていることなどを根拠としていた (志場＝荒井ほか・前掲注 13、720 頁参照)。

(55) この積極説は、①減額更正を行うことができる権限は時効制度になじまないものであること、②また以前の税法の下では、明文の禁止規定がなかったため、その解釈としては、減額更正について期間制限はないと解釈すべきであるとするなどを根拠としていた (志場＝荒井ほか・前掲注 13、720 頁参照)。

(56) 税調二次答申・第三章第一節 1・2 の 1 「現行制度の概要」参照。志場＝荒井ほか・前掲注 13、701 頁参照。

要もあること、という諸点を勘案して、通則法に減額更正ができる期間を原則5年と定めたとされている⁽⁵⁷⁾。

本来、課税の適正・充実を図るという観点からすれば、減額更正と増額更正に係る期間制限が同一期間であることが好ましく、これにより期間又は制限の「隙間」の存在によって実務上生ずる多くの問題の解決が図られると思われるところ、前者が原則5年であるのに対して後者は原則3年となっているが、これは納税者の利益の擁護に留意していることによると解されている⁽⁵⁸⁾。

この減額更正の期間制限に関しては、実務上、特に次の二点に留意しておく必要がある。

第一は、通則法70条1項の法定申告期限から3年の増額更正ができる期間を経過して減額更正ができる5年までの間の年分において、調査によって減額更正となる要因とともに増額更正の要因（偽りその他不正の行為によることは認められないとする。）となる事実を発見した場合、課税庁がこれらを抱き合わせて全体として減額更正をすることは許される⁽⁵⁹⁾。これは全体として税額が減額されるので納税者にとって酷であるとはいえないし、また、そのように解さないで、税額が本来納付すべき税額より過大に減額される結果となり、期間又は制限の「隙間」の存在によってかえって税額が不公平になってしまうからである⁽⁶⁰⁾。

第二は、更正等の取消訴訟が係属している場合、課税庁は、減額更正ができる期間の経過後においても、納税者が取消しを求める範囲内であれば減額更正をすることができるかと解することができる⁽⁶¹⁾。これについては反論もあ

(57) 志場＝荒井ほか・前掲注13、721頁参照。

(58) 志場＝荒井ほか・前掲注13、721頁参照。

(59) 京都地判昭63.12.21判タ699号195頁参照。

(60) 渋谷雅弘「租税判例研究—加算部分と減額部分とを有する減額更正処分と訴えの利益」ジュリ954号135頁参照。同教授は、本文中の「不公平」を「不安定化」と表現されている。

(61) 金子・前掲注1、662頁参照。この問題に関する裁判例として京都地判昭51.9.10

るが⁽⁶²⁾、租税法律関係の早期安定と税負担の適正・公平をどのように調和させるかという問題といえよう。思うに、訴訟係属中（不服申立ての段階でも同様）である以上、租税法律関係の早期安定という減額更正の期間制限を定めた趣旨は後退し、むしろ更正等の取消訴訟が税負担の適正・公平を求めてなされるものであることからすると、裁判所による最終的な判断を待つまでもなく、その係属中に本来納付すべき税額を超えることが納税者の提出した証拠等によって明らかになったときは、むしろその明らかになった部分に係る税額等については課税の適正・充実を図る観点から課税庁はその減額更正の義務を負うと解するのが相当といえよう。

なお、訴訟段階でこのような問題が生ずる大きな事由としては、一般に当該事件の争点に係る課税要件事実の存在の有無等を主張・立証するための資料が量的にも質的にも納税者の手もとにある場合が多いことが考えられよう。

3 合法性の原則との関係⁽⁶³⁾

我が国は憲法において租税法律主義を宣明しているところ、その租税法律主義の内容としてどのようなものが挙げられるかについては学説においても議論があるところであるが⁽⁶⁴⁾、金子教授は、その内容として課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則、手続的保障原則、遡及立法の禁止及

（行集 27 卷 9 号 1565 頁）がしばしば引用される。

(62) 否定的な見解を示しているものとして志場＝荒井ほか前掲注 13、722 頁参照。

(63) 金子宏「更正の請求」『税大ジャーナル』3 号 8 頁参照。金子教授は、当時まだ仮説であるとしながら「合法性の原則からいたしますと、除斥期間が経過しない限りは、税務署長は申告が過大であることに気がついた場合、あるいは申告が過大であることを発見した場合には減額の更正をしなければならない拘束を受けるのではないかと説明されていた。この説明をきっかけに一部の学者又は実務家から合法性の原則を根拠に説明されるようになったと思われる。前掲注 4 の山下先生が主張される根拠もこれに基づくものと思われる。なお、その後、同教授は上記見解を前掲注 1（643 頁）に記述された。

(64) 佐藤英明「租税法律主義と租税平等主義」金子宏編『租税法の基本問題』55 頁（有斐閣、2007）。同教授は、その論稿において、学説及び判例における租税法律主義の内容を検討・説明されている。

び納税者の権利保護の6つを挙げておられる⁽⁶⁵⁾。

そして、この租税法律主義が本研究で取り上げる嘆願及び嘆願書にどのように関係するかという視点でみたとき、いずれの主義又は原則等とも関係するという見方もできようが、ここでは、更正の請求期間を経過した後にも除斥期間を経過しない限り、課税庁は納税者のした申告等に係る課税標準等又は税額等が過大であることを発見した場合に減額更正をしなければならないとの根拠として最近説明される合法性の原則について、その適用場面及び問題点等について考えてみたい。

(1) 合法性の原則の意義とその二面性

合法性の原則は、「租税法律主義の手続的側面」で「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、税務行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない」とするもので、「その根拠は、このように解さなければ、租税法の執行にあたって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によって取扱がまちまちになり、税負担の公平が維持できなくなる、ということにある」とされる⁽⁶⁶⁾。

本稿が対象とする問題を考えるとき、この合法性の原則には二面性があるように思われる。すなわち、合法性の原則からすれば、申告等に何らかの誤りがありその結果いったん確定した税額が過大となっていることを発見した場合、納税者とその税額の減額を求める手続は、現行法上、更正の請求によらなければならないとされているから、更正の請求期間を経過した後に納税者がする嘆願について、課税庁は、原則応じることはできず、むしろ応じてはならないという方向に働くことになると思われる。

(65) 金子・前掲注1、68頁参照。同教授は「租税法律主義の内容としては、『課税要件法定主義』、『課税要件明確主義』、『合法性原則』および『手続的保障原則』の4つをあげることができる。その他、遡及立法の禁止および納税者の権利保護も、租税法律主義の内容として理解すべきである」と説明されている。清永・前掲注52、32頁参照。

(66) 金子・前掲注1、73頁。

一方、通則法 70 条 2 項の減額更正ができる期間内の年分に係る税額が過大となっていることを発見した場合、課税庁は減額更正をしなければならない（これを義務と捉えるか否かは後述する。）と捉えることもできると思われる⁽⁶⁷⁾。

このような捉え方は、租税法律主義の内容としての合法性の原則を挙げることが適当か否か、また更正の請求期間を経過した後に課税庁がする減額更正の根拠が合法性の原則でよいか否かの議論はさておき、同原則が租税法律主義の内容を構成するとした場合、全く論ずるに足りないといまでいうことはできないと思われる。

実際、更正の請求期間を経過した後の年分に係る税額の減額更正を求める争訟事件における争点は、正にこのような合法性の原則の二面性に由来するものにほかならない。

（2）合法性の原則とその制約要因

ところで、合法性の原則は、①行政先例法が成立している場合、②平等取扱原則に抵触するとき、及び③信義則ないし禁反言の法理の適用を認めるべきとき、にはその範囲で制約を受けることがあることを理解しておく必要がある⁽⁶⁸⁾。上記制約要因のうち、①は、納税義務を軽減・免除する等、納税者に有利な行政先例法が成立している場合には課税庁はそれに拘束され、それに反する処分ができないというものであり、②は、課税庁が、納税者に有利な解釈・適用を広く一般的に行い、それを是正する措置をとっていない場合に、合理的理由がないにもかかわらず特定の納税者を不利益に扱うことは、たとえ上記の解釈・適用が行政先例法として成立していないとしても許されない⁽⁶⁹⁾とするもので、後者の内容には注意が必要である。

(67) 金子・前掲注 1、643 頁。同教授は「租税法においては、合法性の原則が支配しているから、税務署長は、更正の除斥期間内に申告・更正・決定による税額が真実の税額を超えていることに気付いたときは、減額更正を行うべきであろう。」と説明されている。

(68) 金子・前掲注 1、74 頁参照。

(69) 金子・前掲注 1、74 頁参照。

この結果、租税法との関係では形式的に「違法」と認められる措置が実質的に適法と認められる場面が生じると思われる。これは事案に即した個別的な救済を可能にするための法理論であると評価することができる⁽⁷⁰⁾。

(70) 佐藤・前掲注 64、59 頁参照。

第4章 更正の請求期間を経過した後の 申告等の是正等

以上の確認・検討結果を踏まえて、次に、更正の請求期間を経過した後に、納税者から申告等によっていったん確定した税額等を自己に有利に変更すべきことを求めることが許されるか否か、また、仮に許されるとした場合どのような要件が必要とされるか等について検討する。

1 基本的考え方

(1) 最高裁昭和39年判決とその判断内容

前述したように、納税者のした申告等に誤りがあることを理由にいったん確定した税額等を自己に有利に変更すべきことを求める手続は「更正の請求」によるほかないとすると、更正の請求期間を経過してしまった場合、納税者の救済の余地はないのであろうか。

このような問題の解決の手がかりは、最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決⁽⁷¹⁾（以下「最高裁昭和39年判決」という。）が参考になると思われる。

本件は、納税者が、亡父の所有であった山林の立木を第三者に売却し、その代金も受領したので、課税庁に確定申告書を提出したが、その際、納付すべき税額の一部を分納しただけで残額の支払をしなかった。このため、課税庁が滞納処分として納税者の不動産を差し押さえたところ、納税者は、山林はその立木売却前に他の相続財産とともに同人の相続人全員で共同相続したものであって、納税者の相続分はその6分の1にすぎなかったにもかかわらず家督相続によりその全部を承継したものと誤信して確定申告をしたものであるから、同申告は要素の錯誤により無効であると主張し、課税庁に対して差押処分無効確認と国に対して既に分納した金額の不当利得

(71) 民集18巻8号1762頁。

返還を求めた事件であり、法定申告期限後になって、要素の錯誤を理由に申告は無効だということを納税者が主張できるか否かが争点となった。

この争点についての最高裁の判断は、「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⁽⁷²⁾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」として納税者の請求を退けたが、本判決は、一般論として、更正の請求期間を経過した場合であっても上記「特段の事情」があれば錯誤を理由に申告等に係る課税標準等又は税額等の変更を求める主張は許される余地があることを示したものと理解できる。

納税者の主張を排斥した上記判断の根拠について最高裁は、「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是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ほかならない」とした。

これは、申告行為が私人の行為ではあるが、公法上の法律効果を発生させるものであるという前提に立った上で、行為者である納税者の過誤に対する救済が法律に特別に規定されているときは、その救済手段が設けられた趣旨・目的を勘案した上で、その成否及び限度を決定すべきとしたものであるとされている⁽⁷³⁾。

(72) 本件の係争年分当時（通則法制定前）、更正の請求は前述したように各個別法に規定していた。

(73) 渡部吉隆「所得税確定申告書の記載内容について錯誤の主張は許されるか」『最高裁判所判例解説民事篇昭和三十九年度』386頁参照（法曹会、1965）。

したがって、租税法においては、納税者が自らの申告によりいったん確定した税額が過大であることを法定申告期限後に発見した場合には、更正の請求によりその変更、是正のために必要な手続をとることを可能にして、その権利救済に資するとしており、前述した更正の請求が設けられた趣旨等からすれば、最高裁判決が示す「特段の事情」の存在を理由に先にした申告が無効と認められる場合を除き、申告等の過誤の是正は更正の請求という手続によらなければならないといえよう。

(2) 最高裁昭和 39 年判決の前における議論と同判決後の裁判例の動向

確定申告をした後に、先にした申告には要素の錯誤があったから無効だということを主張できるか否かについて、最高裁昭和 39 年判決が出される前までは、いわゆる公法上の効果を発生させる私人の公法行為に民法 95 条の錯誤の規定が適用されるか、当然に適用されないとしても類推適用が肯定されるかの議論があり⁽⁷⁴⁾、裁判例も分かっていた⁽⁷⁵⁾。このような議論の過程において、申告納税制度を採用する所得税法などには、その申告等に誤りがあり結果として納付すべき税額が過大となっている等の場合の救済措置として更正の請求制度が認められている以上、仮に、一般の私人の公法行為には民法 95 条の類推適用があるとしても、所得税の申告などの場合には否定されるべきではないかという考え方が台頭してきたといわれている⁽⁷⁶⁾。これについては、「当初は納税者の権利を保護するために導入された制度が、結果的には、期間制限によって権利行使を抑制することになったという、皮肉な現象がみられる」⁽⁷⁷⁾と評価されている。

(74) 田中二郎『行政行為論』329 頁参照（有斐閣、1965）、広岡隆『行政法総論』42 頁参照（ミネルヴァ書房、1973）。

(75) 民法 95 条の類推適用を否定した裁判例として最高裁昭和 39 年判決の第一審である和歌山地判昭 37. 4. 28（民集 18 卷 8 号 1768 頁）、京都地判昭 37. 12. 26（行集 13 卷 12 号 2292 頁）、類推適用を認めた裁判例として名古屋地判昭 29. 10. 12（行集 5 卷 10 号 2315 頁）、同昭 31. 8. 30（行集 7 卷 8 号 2008 頁）などがある。

(76) 確井・前掲注 36、66 頁参照。

(77) 確井・前掲注 36、66 頁参照。

いずれにしても、申告等の誤りを理由にいったん確定した税額等を自己に有利に変更すべきことを求める方法は、現行法上、所定の期間内に更正の請求によってすると規定されている以上、申告等の過誤の是正は原則として更正の請求によるべきとする裁判所の判断は当然のことといえよう。

実際、最高裁昭和 39 年判決以降は、更正の請求期間を経過した後に申告等の誤りを理由に権利救済を求める納税者の主張に対して、本件のように錯誤を理由に先にした申告等の無効を求める場合はもとより、申告等に係る納付すべき税額が本来税法に基づいて計算した税額に比べて過大であったとしてその部分について不当利得返還を求める場合など、納税者が申告等に誤りがあることを理由にそのいったん確定した税額等を自己に有利に変更すべきことを求めるほとんどの争訟事件において、裁判所は、上記最高裁の判断とほぼ同様に、更正の請求が法定されている以上、原則その方法によるべきであるとして納税者の主張を排斥しており⁽⁷⁸⁾、上記「特段の事情」があるとして申告等が無効等と認められた事件は極めて限られている⁽⁷⁹⁾。また、学説も基本的にはこれと同様の考え方に立っている⁽⁸⁰⁾。

このようなことからすると学説・判例は、いずれも申告等に何らかの誤りがあることを理由にそのいったん確定した課税標準等又は税額等を自己に有利に変更すべきことを求める方法は、原則として更正の請求によるべきであるとする「更正の請求の原則的排他性」を厳格に解しているといえよう。

この結果、更正の請求期間を経過した年分の申告等に係る税額等を自己に有利に変更すべきことを求める等の争訟事件における納税者の主張・立

(78) 例えば、東京地判昭 57. 12. 20 (行集 33 卷 12 号 2516 頁) 及びその控訴審である東京高判昭 58. 4. 25 (行集 34 卷 4 号 657 頁)、千葉地判平 6. 5. 30 (判タ 857 号 160 頁) など。

(79) 例えば、調査担当者の誤った指導により、納税者が錯誤に陥ったと認定された事例として京都地判昭 45. 4. 1 (行集 21 卷 4 号 641 頁)、東京地判昭 56. 4. 27 (行集 32 卷 4 号 661 頁) など。

(80) 金子・前掲注 1、642 頁参照。

証は、最高裁昭和 39 年判決が示した「特段の事情」の事実は認められるか否かにシフトせざるを得ず、したがって、裁判所もこの点について判断している事例が多いように見受けられる。

(3) 「客観的に明白かつ重大」という要件と減額更正

もっとも、先にした申告等が無効であると主張できる要件として最高裁が示した「客観的に明白かつ重大」という基準に対しては、次のような考えがある。

最高裁が示した「客観的に明白かつ重大」という基準は、行政庁の行政行為が無効とされる場合の基準を根拠とするものであるとする考え方をもとに、申告行為は公法上の効果を生じさせる行為であるとしても、一般的な行政行為と異なり申告した納税者と課税庁以外の第三者に影響を及ぼすものではないから、少なくとも「明白」という基準を要求する理由はないとする見解がある⁽⁸¹⁾。

また、金子教授は、より具体的に、誤りが明白であれば最初から誤りは犯さないはずであるから、重大な誤りがあれば申告の過誤を理由にその申告の無効の主張は許されると解すべきであるとの見解を示されている⁽⁸²⁾。

以上の見解を踏まえて考えると、仮に、納税者がした申告の内容に「客観的に明白かつ重大」な瑕疵があり最高裁が示す「特段の事情」があると認められれば当然にその申告は無効とされ、その場合は減額更正をする必要も生じない。このようなことからすると、申告等の誤りを理由にその税額の減額を求める要件として、無効確認訴訟などと同様、「明白かつ重大」を求めることは現実的でないといえよう。ただ、申告等の誤りがその記載から「明白」である場合もありえよう（仮に「明白」な誤りであれば納税者自身も更正の請求期間内にその誤りに気がつくであろう。）が、多くの場

(81) S・H・E「所得税の確定申告の錯誤に対し民法第 95 条は当然には類推適用されない—昭和 39・一〇・二二／最高裁第一小法廷判決『時の法令』523 号 58 頁参照。

(82) 金子・前掲注 63、7 頁参照。

合は調査等により確認をしなければ分からないものが多いと思われる。例えば、事業所得を有する者が所得税の申告書に記載した収入金額や所得金額と収支内訳書に記載した収入金額や所得金額と異なることは「明白」だが、そのどちらが正しいか否か（場合によってはいずれも正しくない場合も考えられる。）は確認しなければわからない。このように一見「明白」と思われるものでも最終的には個々の事例ごとに検討しなければならない場面が多いと思われる。

2 嘆願書と通則法による減額更正義務の有無

(1) 嘆願書とその位置付け

更正の請求期間を経過した後などに、納税者が先にした申告等の誤りを理由にいったん確定した税額等を自己に有利に変更すべきことを求める嘆願書は、法的にはいわば納税者の課税庁に対する単なる要望ないしは陳情を述べた書面にすぎず、課税庁は、その内容のとおり減額更正をしたりあるいはそのための調査を行うべき義務を負うものでないことはもちろん、それに対する応答の義務もないとされている⁽⁸³⁾。

このような嘆願書の性質について、憲法 16 条の「請願権」の行使として位置付ける見解もあるが⁽⁸⁴⁾、もともと請願権は利益侵害を救済する目的で発生した権利であることからすると⁽⁸⁵⁾、現行租税法には、納税者が自らの利益を侵害されたことを理由にその権利救済を求める方法として、不服申立制度などが制定されていることからすると上記見解には疑問があるといわざるを得ない。

この点に関して、改正前行訴法当時のものではあるが、納税者から憲法 16 条及び請願法に基づいてされた申立てに対して、課税庁が何らの応答も

(83) 前掲注 3 参照。

(84) 山本守之「請願と嘆願」税務弘報 51 卷 7 号 97 頁参照。同氏の見解の根拠は明らかでないが、憲法 16 条は別段制約的規定も置いていないというものであろうか。

(85) 有倉遼吉編『判例コンメンタール 1 憲法 I』176 頁参照（三省堂、1977）。

しなかった場合、不作為の違法確認請求ができるか否かが争点となった事件において、裁判所は、「憲法一六条及び請願法で認められる請願とは、国又は地方公共団体の機関に対し、その職務に関する事項について希望を述べるものにすぎず、請願を受けたものがそれに対して応答する義務を負うものではないから、本件申立ては行政事件訴訟法三条五項でいう法令に基づく申請に該当しないものといわなければならない。また、本件申立てが請願以外のものであるとしても、原告が被告に対して本件申立てを行うことができる旨定めた法令はないので、やはり行政事件訴訟法三条五項でいう法令に基づく申請に該当しないものである」⁽⁸⁶⁾と判断したものがある。

嘆願書に何らかの法的根拠を見出すことができるか否かは、平成16年に改正された行訴法からしても難しいと思われるが、この点については、同法において新たに明文化された義務付けの訴えとも関係するので後述する。

ところで、納税者の提出する嘆願書が、嘆願書と表示されていてもその内容が法定の手続（例えば、更正の請求）によって処理できるものであれば、課税庁はその旨を提出した納税者に伝えて、その法定の手続によるように指導しなければならない場面もあろう。一方、嘆願書が法定の手続である更正の請求と同様な法的効果を求めて行われるのであれば「更正の請求の原則的排他性」からしてその提出に問題がないとはいえないが⁽⁸⁷⁾、嘆願書の提出までも法的に禁止している規定及び根拠も存在しないことから、納税者がする嘆願書の提出を課税庁は拒むことはできないといえよう。

このような嘆願書は、一般に、納税者がした申告等に係る課税標準等又

(86) 東京地判平元. 6. 14 (税資 175 号 1 頁) (その控訴審は東京高判平元. 8. 28 税資 175 号 11 頁)。同旨の裁判例に神戸地判昭 63. 5. 18 (税資 164 号 376 頁) (その控訴審は大阪高判昭 63. 11. 30 税資 166 号 635 頁、上告審は最一判平元. 6. 15 税資 170 号 731 頁) がある。

(87) 占部裕典「課税庁に対する嘆願書提出の法的意義とその効果—税理士が嘆願の教示・指導を誤ったことによる損害賠償責任との関係において」税理 46 巻 12 号 2 頁参照 (ぎょうせい、2003)。

は税額等の適否を判断できる情報を含んでおり、その意味では課税庁が収集し保管する各種資料と同様のものと捉えることができる。

このようなことからすると、納税者から提出される嘆願書は、課税庁が納税者の課税標準等又は税額等の適否を判断するための一資料と位置付けることができよう。

(2) 減額更正義務の有無の具体的な検討の前に

更正の請求期間を経過した後、納税者から提出された一資料としての嘆願書によって、先にした申告等に係る税額が過大であることが認められた場合、課税庁は減額更正の義務を負うか否かが問題となる。

このような問題を検討する前に、次の事項に留意する必要があると思われる。

まず、納税者が通則法 23 条 1 項規定の更正の請求の要件を満たしていないにもかかわらず減額更正を求めてきたような場合、課税庁は減額更正義務を負わないと考えることができよう。なぜならば、一定の要件のもとに更正の請求をすることができるとしている同制度の趣旨に反すること及びそれが 1 年を超えたとたんにその要件が外れてしまうというのはいかにも理に合わないからである。

ただし、このような場合であっても、納税者から職権による減額更正を求められた課税標準等又は税額等の計算のもととなった規定の立法趣旨及び最高裁昭和 39 年判決が示した「特段の事情」等を踏まえて、課税庁が納税者に有利な解釈・適用を広く一般的に行いそれを是正する措置をとっていない場合や納税者の権利救済を優先するという観点から減額更正をしている場合には、合法性の原則からすると問題ではあるが、これら税額等の変更、是正が納税者にとって有利な取扱いであるから、このような場合は合法性の制約要因としての平等取扱原則に抵触しているか否かが問われることになる。

これは租税法との関係では形式的に「違法」と認められる措置が実質的に適法と認められる場面であり、納税者の救済を可能にするための法理論

とされるものである⁽⁸⁸⁾。しかし、このような場合は、本来、立法又は場合によっては通達によってその解決を図るべきであろう。

次に、給与所得者が給与所得以外にも他の所得があり所得税の確定申告をしていたが、更正の請求期間の経過後に給与所得に係る所得控除の誤りを発見し、結果としてその申告等に係る納付すべき税額が過大となっているとして、課税庁に対して職権による減額更正を求めてきた場合にも、課税庁は第一次的には減額更正の義務を負わないと考えることができよう。なぜならば、源泉所得税と申告所得税との各租税債権の間には同一性がなく、源泉所得税の納税に関しては、課税庁である国と法律関係を有するのは源泉徴収義務を負う支払者であって、国と受給者である給与所得者との間には直接の法律関係は生じないものとされているからである⁽⁸⁹⁾。

したがって、このような場合、納税者は、原則として支払者を通じて提出した所得税法 194 条の扶養控除等申告書の誤りなどを理由に同申告書の記載内容の変更及びそれに基づく源泉所得税の過誤納を是正してもらった後、正しい源泉徴収票の再交付を受けて申告所得税に係る納付すべき税額が過大となっているか否かを再計算して減額更正を求め得るか否かを判断することになる。このような再計算により納付すべき税額が過少となっていることが判明した場合、納税者はそれが法定申告期限から 3 年を経過する日までであれば課税庁による是正を受けるまで修正申告書を提出することができることはいうまでもない。

このようなやり方は、手続的にもわずらわしい面はあるが、課税庁である国、支払者である源泉徴収義務者、受給者である給与所得者との関係は、正に源泉徴収制度に係る本質的な問題といえよう。

なお、このような問題は、嘆願だけに生ずる問題ではなく更正の請求の場合にも生ずると思われる。

さらに、内国法人の提出した確定申告書に記載された所得の金額がいわ

(88) 佐藤・前掲注 64 参照。

(89) 最三判平 4. 2. 18 (民集 46 卷 2 号 77 頁) 参照。

ゆる仮装経理によって本来の課税標準とされるべき所得の金額を超えておりその結果納付すべき税額が過大となっている場合にも、当該法人が「修正の経理」を行ないそれに基づく確定申告書を提出しない限り、原則として課税庁に減額更正の義務は生じないといえよう（法人税法 129 条 2 項）。

（3）減額更正義務の有無—裁判例からの検討

次に、更正の請求期間を経過した年分の申告等に係る税額が過大であるとして、課税庁に対して職権による減額更正を求めて訴訟になった事例から、課税庁の減額更正義務について、裁判所が示した判断及びその理由をみてみよう。

なお、以下の検討等に当たっては、便宜上、（調査に基づかないで）自らした申告等に係る税額の減額又は納付すべき税額がないこと等を求めて嘆願書を提出した事例と調査において申告等の誤りを是正したが、その後は正した内容に誤りを発見し減額更正を求めた事例に分けてみてみよう。

イ 自らした申告等に係る税額の減額を嘆願書により求めた事例

これについては更正の請求期間経過後に租税債務不存在確認と納税額の返還を求めた名古屋高裁昭和 48 年 8 月 29 日判決⁽⁹⁰⁾がある。

本件は、更正の請求期間を経過した後に、先にした贈与税申告に計算誤りがあることを発見した納税者が嘆願書を提出したところ、課税庁はその計算誤りを確認して減額更正をしたが、納税者は、当該贈与税申告のもととなった不動産はもともと納税者所有のものであるから、贈与を原因として所有権移転登記がなされているからといって、贈与税を支払う義務はないと主張した事件である。

このような事実関係の下で、裁判所は、「すでに本件のごとく納税義務者において納税の申告行為を完了している場合においては、たとえ実体法上の課税要件事実が存在していなかったとしても、そのことだけで直ちに納税義務を否定することはできない」とした上で、その理由として

(90) 訟月 20 卷 3 号 69 頁。なお、第一審は名古屋地判昭 47. 5. 31（税資 69 号 1 頁）、上告審は最二判昭 49. 6. 14（税資 75 号 795 頁）。

「およそ申告納税の制度は納税義務者が、みずから課税標準等又は税額等の基礎となる課税要件事実を確認した上これを税務官庁に通知することにより、その申告にかかる納税義務の実現をはかるものであって、右申告行為によって納税義務者の具体的な租税債務が確定するのであり、しかもこのように一旦申告によって納税義務が確定した以上、法定の手續に則った更正の請求により是正されるほかはこれを変更することはできないものとするのが、納税義務者の利益の保護をはかるとともに租税債権債務関係の不確定によって惹起される租税行政の混乱を避け、その円滑な運営を保つゆえんと考えられるからである」として、申告納税制度の下における税額等の確定手續及び申告等の過誤の是正手續の趣旨等を踏まえて、最高裁昭和 39 年判決と同様、「更正の請求の原則的排他性」によって納税者の主張を排斥している。

なお、本件で注目されるのは、納税者が、課税庁において更正の請求期間を経過した後に贈与税の一部減額の更正をした事実があるのだから、更正の請求期間経過後はこのような請求は許されないとする形式的な理由を課税庁が主張することは信義則ないし禁反言の原則に反する旨の主張したのに対して、裁判所は、「法定の更正の請求期間経過後になされた更正の請求はもはや税法上許容する余地のないものである」から、課税庁が「これに反する取扱いをした事実があったとしても、それ故に税務官庁が法律の規定に従ってなすべき本来の税務処理の方法を変更しなければならない理由は全くない」と判示した。

また、神戸地裁昭和 63 年 5 月 18 日判決⁽⁹¹⁾は、訴外甲が売買した不動産の譲渡所得について、上記売買の立会人であった納税者が、便宜上自己の所得として、甲に代わって確定申告をしたが、更正の請求期間を経過した後に、①当該譲渡に係る所得は真実の売渡人である甲に帰属すべきこと、及び②納税者に対する課税処分は違法であるから行わないよう

(91) 税資 164 号 376 頁。控訴審は大阪高判昭 63. 11. 30 (税資 166 号 635 頁)、上告審は最一判平元. 6. 15 (税資 170 号 731 頁)。

にして欲しい旨の嘆願書を課税庁に提出したが、課税庁はこれに対して何ら適切な行政処分をしなかったとして、不作為の違法確認を求めた事件である。

このような事実関係の下で、裁判所は、嘆願書の内容から、訴外甲らに「対して課税処分を求めたことが認められるが、原告が右嘆願書により原告に対する課税をしないよう求めたことは認めることができない」とした上で、改正前「行政事件訴訟法三条五項の規定によれば、行政処分の不作為の違法確認の訴えは、行政庁において法令に基づく申請に対して何らかの処分又は裁決をなすべきであるにもかかわらず、これをしていないことを要件としている。しかるところ、右認定の原告の嘆願行為は被告の職権発動を促すにすぎないものと解されるばかりか、仮にそれが申請に値するとしても、かかる申請をなし得るとの法令上の規定、またかかる申請に基づき被告において課税処分その他何らかの処分、裁決をなすべき法令上の規定は存しない」として納税者の請求を却下した。裁判所は、訴外甲に対して課税を求める納税者の嘆願行為は、課税庁の職権発動を促すにすぎないとしており、前述した嘆願書の法的性質と同旨の判断を示している。

ロ 調査よって是正した内容について、後日嘆願書等によって減額更正を求められた事例

これについては東京高裁平成3年1月24日判決⁽⁹²⁾が参考になろう。

本件は、昭和56年11月1日から同57年10月31日までの事業年度(以下「昭和57年10月期」という。その他の事業年度についても同様の表現方法を用いる。)及び昭和58年10月期の法人税の調査において、課

(92) シュト352号38頁。その原審は長野地判平成元.4.27(税資170号225頁)であり、上告審は最二判平3.9.27(税資186号693頁)。この判例評釈に青柳達朗「更正の請求期間経過後において税務署長は減額更正義務を負わないとされた事例」税経通信46巻13号229頁、占部裕典「繰越欠損金の是正方法と職権減額更正の発動要件」シュト360号1頁、税務事例23巻9号22頁などがある。

税庁は同 57 年 10 月期における土地譲渡収益が計上漏れとなっている事実等を把握したが、その際、納税者から昭和 54 年 10 月期から仮装経理（在庫の過大計上）をしている事実も知らされた。そして、調査の途中で納税者がした昭和 57 年 10 月期及び同 58 年 10 月期の法人税について繰越欠損金を控除する修正申告（判決文の事実関係からだけでは分からないが在庫の過大計上を自らは正す内容のものと思われる。）に対して、課税庁は、上記土地譲渡収益の計上漏れ等を理由に、昭和 57 年 10 月期及び同 58 年 10 月期について、仮装経理を考慮せずに更正を行った。この更正処分に対して、納税者から調査当時、仮装経理を始めた昭和 54 年 10 月期は、通則法 70 条 2 項の減額更正ができる 5 年の期限内であったため、通則法 24 条の更正を求めたが、これをしなかったとする異議申立てがなされたが、異議決定時には、昭和 54 年 10 月期は期間制限を理由に減額更正はできないとして、昭和 54 年 10 月期の申告額を正當に計算されたものとして処理し、その後の昭和 55 年 10 月期以降の在庫の過大計上分についてのみ考慮してした法人税の更正処分等の適否が争われた事件である。

納税者は、原審において課税庁は「税負担の適正公平のため、国税通則法二四条により更正権を付与されており、原告は金額及び理由を明らかにし、かつ疎明資料を提出して職権の発動としての減額の更正処分を求めたのであるから、被告はこれに誠実に対処しなければならず、これを怠った被告は、裁量権の範囲を逸脱しており、原告からの職権発動の要請を無視してなされた本件各更正処分は違法である」と主張した。

このような減額更正義務に係る争点について裁判所は、「税務署長たる被控訴人は、職権により、納税申告書に係る国税の法定申告期限から五年以内に限り、当該申告書に記載した翌期繰越欠損金額を増額するための更正決定をすることができ、…、控訴人は被控訴人が右職権の発動をすることが可能な期間内に職権発動を求め、関係書類を被控訴人の担当官に手交したことが認められるが、仮に、当該関係書類が被控訴人にお

いて右職権の発動をする契機とするに足りるものであったとしても、なお、被控訴人が控訴人に対し減額更正をすることを約束した等の特段の事情のない限り、更正決定をするかどうかは、被控訴人の裁量に属することに変わりはないものというべきである」との判断を示した。その理由として裁判所は、通則法「二三条一項によれば、納税申告をした者は、一定の事由がある場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から一年以内に限り、更正の請求をすることができるものとされ、これによれば、当該申告書に記載した翌期繰越欠損金額を増額するための更正の請求も、その期限内に限って可能であることが明らかであるところ、右期限が経過した後に、右の点について職権の発動を求められた場合においても、常に更正決定を義務づけられるものと解することは、更正の請求について設けられた期間の制限を事実上無意義なものとするようになるからである。」と判示して、「更正の請求の原則的排他性」を厳格に解したものとなっている。

ところで、実務上、課税庁が調査によって増額更正の要因となる課税要件事実を発見・指摘したところ、納税者から減額事由として、決算の際などに専ら自らの事情によって本来の税額より過大な申告をしていたとしてその事実を証する資料の提示を受ける場合がある。本件も正にこのような場合であろう。このような場面では、課税庁は、納税者の事情がどのようなものか、また、その内容が法人税法 129 条の規定と関係しないのか⁽⁹³⁾などを確認した上で、納税者に対してその確認内容及び結

(93) 本件では、仮装経理に基づく法人税の過大申告について、減額更正を受けるために必要な「修正の経理」が適正に行なわれていたか否かは争点となっていない。原審における当事者の主張には「従業員から…商品棚卸高の金額には、…過大計上額が含まれている旨の申出があった」、「在庫が過大計上されていることを確認することができなかった」とか、「在庫が過大計上されていることを証明する資料…を提出して減額更正を求めた」などとしていることからすると、大阪地判平元. 6. 29 判決(行集 40 卷 6 号 778 頁)が判示した程度の「修正の経理」が行われていたといえるか疑問が残る。裁判所が示した判断の中には現れていないが「控訴人が被控訴人に対し減額更正をすることを約束した等の特段の事情がない限り」などの判断部分はこの

果を説明することが一層求められるといえよう。

また、東京高裁平成16年6月10日判決⁽⁹⁴⁾は、造園業を営む納税者が、平成3年分ないし同9年分の所得税について調査を受け、控除すべき必要経費を控除しないまま過大に税額等を記載した修正申告書及び確定申告書を提出させられ、その後平成5年分ないし同9年分については減額更正等を受けたが、平成3年分及び同4年分については職権による減額更正が可能な期限を経過しているとして減額更正等をしなかったこと等を理由として、国家賠償法1条1項に基づく損害賠償を求めた事件である。

裁判所は、課税庁係官の本件調査の方法や言動、判断内容に違法があるとは認められないとするとともに申告における経費が課税庁係官記載のものにとどまったことは、収入金額及び必要経費を明らかにしなかった納税者自身の責任であるというべきであるとした上で、課税庁の職権による減額更正に関して次のような判断を示した。

すなわち、「所得税については申告納税制度がとられているが、それは納税の民主化と税務行政経費の節減等を図るためのものである。その制度の趣旨からすれば、税務当局は修正申告を含む納税申告について、その申告の可否を調査する権限を有しているけれども、逐一それを調査すべき義務を納税者に対して負っているものではない。もっとも、職権による減額更正を申し出た者が、経費について明確な根拠のある資料を示して、その職権発動を求めたのに対し、税務署長がこれを無視したり、容易になし得る調査をあえて怠るなどの特段の事情が認められる場合には、その職務執行が違法とされる余地もあると考えられる」と判示するとともに、本件において納税者は減額更正が可能な期限内に「経費に

ような「修正の経理」が適正に行われていなかったことがその根拠にあるのではないかと思われるところである。

(94) 税資 254 号順号 9667。第一審は水戸地裁平. 15. 4. 15 (税資 253 号順号 9321)、上告審は最高裁平 17. 5. 10 (税資 255 号順号 10018)。

ついて明確な根拠のある資料を示して、職権発動を求めたとはいえないし「容易になし得る調査をあえて怠ったなどの事情も認められない」から上記「特段の事情」は認められないとの判断を示した。

しかし、裁判所の上記判断に示されている「職権執行が違法とされる余地もある」場合には注意が必要である。

ところで、本件において、納税者は、「課税庁は、できるだけ更正処分を避け、納税者に修正申告を慫慂するのが実態であり、これに「納税者が修正申告に応じ、その後その税額が過大であることに気付いても、不服申立て等で争うことはできず、更正の請求によるほかないし、その期限は法定申告期限から1年以内とされ、十分な救済が受けられない」と主張をしているが⁽⁹⁵⁾、これに対して裁判所は「修正申告の慫慂がなされ、それに応じて修正申告がなされた場合、その申告に過誤があっても、それを是正することができる期間は、事実上かなり限定されることになる。しかし、修正申告は、当初の申告内容を訂正するものであるから、一般的に見て、納税者においてその提出に慎重を期すことができると考えられ」、「法制度として特に不合理なものともいえない」との判断も示している。

さらに、更正の請求期間を経過した後に納税者があえて更正の請求をした事件に宇都宮地裁昭和57年3月4日判決⁽⁹⁶⁾がある。

この事件は、昭和48年4月1日から同49年3月31日までの事業年度の確定申告を法定申告期限内にした納税者が、法人税調査を受け、同事業年度にした土地の譲渡等について措置法63条のいわゆる土地譲渡益重課税額を計算した上で法人税の額を算出しなければならないにもかかわらずそれをしていなかった等を理由に課税庁の指摘を受け容れ昭

(95) このような問題を指摘している論稿として、例えば、占部裕典『租税債務確定手続－更正の請求の理論と実際』第1章「勸奨による修正申告と更正」などがある。

(96) 税資122号478頁。その控訴審である東京高判昭58.4.19(税資130号57頁)においても原審の判断が維持されている。

和 49 年 12 月 10 日に修正申告をした。しかし、その後、納税者は、上記土地譲渡益重課税額の計算に誤り（当該税額を計算するに当たり譲渡に係る経費の額を実額配賦法によって算定したほうが有利であったにもかかわらず概算法によって修正申告したというもの）があったとして、昭和 51 年 3 月 8 日に課税庁に対して更正の請求を行った。課税庁はこの更正の請求が法定の期間を経過した後にされたものであることを理由に更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったところ、納税者から租税債務不存在の確認を求められた。

更正の請求期間の経過後にされた更正の請求について、裁判所は、「更正の請求をし得る期限を規定しているのは、申告納税制度は、納税者の自主的申告に租税債務確定の効果を認め、これに基づいて納付、徴収の手続を進めることを予定した制度であって、申告後相当期間を経過した後に、その効力が争われてこれが否定されることになると、申告に基づいて行われた手続もすべて覆ることになり、毎年大量の事務を迅速に処理することが要請されている税務行政の円滑な運営を著しく阻害し、申告納税制度の根幹を揺るがす結果となるので、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、右期間経過後は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、更正の請求についても、一定の期間に限ってのみこれをし得ることにしたものと解するのが相当である。」との判断を示した。

なお、本件では、土地の譲渡のために直接又は間接に要した経費の額については、原則として概算法によって計算することとし、納税者である法人が実額配賦法によりたい旨を申告書において明らかにしたときは実額配賦法によることができるとされているところ、納税者は実額配賦法を選択することなく、概算法によって申告したから、通則法 23 条 1 項の定める要件にも該当しないから更正の請求をすること自体許されないとの主張が課税庁から行われているが、更正の請求の要件を満たしているか否かの判断をすることなく、更正の請求期間を経過した後に

申告等に係る課税標準等又は税額等の誤りを理由にその過誤の是正を求める納税者の請求に対してする裁判所の判断は、本件においても「更正の請求の原則的排他性」を厳格に解しているとみることができる。

ところで、納税者は、本件修正申告が課税庁の係官の誤った事実認定及び誤った法解釈に基づいて強要されたものであったことや更正の請求期間内である昭和50年3月29日に更正の請求をする旨の意思表示をしたことなどのいわゆる「特段の事情」について主張したことが判決文から明らかであるが、裁判所は「仮に、原告主張のような強要等があったとしても、それが修正申告の効力を否定すべき瑕疵となり得ることは格別、更正の請求の期間徒過の瑕疵を治癒するいわれのないことはもとより、そのような瑕疵を理由として当該更正の請求を排斥することが信義則に違背するとしなければならない理由は全く存しないというべきである」との判断を示した。このように本件において納税者が主張等した「特段の事情」を裁判所は結果的に排斥しているが、調査を通じて修正申告をしようとする場合には、後日「特段の事情」の存在を主張されることのないように納税者に十分な説明をするとともにその状況及び経過を記録しておくことが必要ということであろう。

(4) 減額更正義務と調査

このように更正の請求の期間を経過した後にも課税庁が減額更正義務を負うか否かの問題は、申告納税制度の下において、納税者がする申告行為、それを前提とした税額等の確定手続、そのいったん確定した税額等を自己に有利に変更すべきことを求める方法としての更正の請求及び同請求が設けられた趣旨等と密接に関係すると思われるが、裁判例は前述したように「更正の請求の原則的排他性」を厳格に解しており、学説（通説）も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、申告が過大であったことを理由として

減額更正を求める訴えは許されないと解すべきとの立場を採っている⁽⁹⁷⁾。

しかし、申告等に係る税額が過大となっていることが、調査等において明らかになった場合には「更正の請求の原則的排他性」は後退するといえよう。

なぜならば、通則法 24 条は、「その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する」と規定している。また、課税庁がするこのような更正は、新たに納税義務を課す行為ではなく、税法に定める課税要件の充足を把握し、既に成立している納税義務の内容としての課税標準等又は税額等を数额的に確定する行為である。このような通則法 24 条の規定及び更正の法的性質からすると、課税庁は、調査によって、課税標準等又は税額等の計算が税法の規定に従っていなかったこと、その他課税標準等又は税額等がその調査したところと異なること、が確認できたときには更正義務を負うと解すべきであるといえよう。

しかしながら、このことは更正の請求期間を経過した年分に係る税額について、納税者からその減額を求められた場合、課税庁は当然に減額更正義務を負うということを意味するものではない。

このようなことからすると課税庁は、更正するかどうかの裁量を有しているのではなく、調査対象とするか否かの選択を有するにすぎないのであって、いったん調査し、その結果、申告書等記載の課税標準等又は税額等の計算誤りなどを発見・確認した場合には、前述した更正の請求の要件等に抵触しない限り、それが増額更正要因であれ減額更正要因であれ更正することが義務付けられるといえよう⁽⁹⁸⁾。

(97) 金子・前掲注 1、642 頁参照。

(98) 橋本守次「更正の請求期限を徒過した場合の救済」税理 36 卷 17 号 104 頁参照。
同氏は「職権更正が税務署長の裁量権に属するというのは、法律の誤解ではないか

したがって、課税庁が更正の請求期間を経過した後の年分に係る減額更正を求められたとしてもそれを調査対象とするか否かは、納税者から提出された嘆願書も含めて課税庁が収集し保有する各種資料に基づいて判断することになると思われる。そして、その場合には大量かつ回帰的に発生する各種事務を早期・適正に処理してもらいたいという納税者を含む広く国民の要請や、またいわゆる脱税を行っている者などに対して適正・公平な課税を行って欲しいという要請に応えるための事務量などを勘案して課税庁が合理的に判断・決定することは認められるといえよう⁽⁹⁹⁾。

(5) 課税庁の取扱いと最高裁昭和 39 年判決

ところで、課税庁は、「更正の請求が法定の請求期限経過後に行われた場合であっても、その請求に係る事項が更正の請求の有無にかかわらず当然に課税標準等又は税額等を減額すべきものであるときは、これ（筆者注：更正の請求に基づく処理）とは別に更正の処理を行うことに留意する。」として取り扱うとしている⁽¹⁰⁰⁾。

このような課税庁の取扱いは税調三次答申の更正の請求の「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た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」に沿ったものといえよう。

このような取扱いによって、事実上、その多くの納税者の救済が図られていると思われる。

しかし、最高裁昭和 39 年判決をはじめ裁判例の多くがその根拠とする「更正の請求の原則的排他性」からすれば、課税庁は「確定申告書の記載内容の過誤」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

と考える。」と述べられている。

(99) 橋本・前掲注 98。同氏は課税庁の調査対象の選定に当たっても税務行政の公正な執行の要請の面から、その選択は一定の基準があつてしかるべきであるとされている。

(100) 個人課税関係事務提要（事務手続編）4章2節3(1)ハ(イ)注。なお、他の課税事務の実施要領も同様の取扱いになっている。

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」でない限り減額の更正を行う必要もないところ、この「更正の請求の原則的排他性」と課税庁の上記取扱いをどのように整合性を持たせて説明できるかという問題がある。

この点については、更正の請求期間を経過した後に課税庁の職権の発動を促す嘆願書の提出があったとしても、課税庁としては、更正の請求という制度がある以上、少なくとも法的には減額更正をする義務を負うとまでいえないといえよう。

なぜならば、嘆願書の提出だけでは、申告書等記載の課税標準等又は税額等のもととなった課税要件事実を確認することができない場合が多いと思われるからである。

しかしながら、嘆願書及び課税庁が保有する資料等によって、申告書等記載の課税標準等又は税額等に「客観的に明白かつ重大な誤り」があるか否かを検討する必要はあろう。その際、「明白」と「重大」のいずれの要件も充たすことが求められるか否かについては前述したように議論はあるが、最高裁昭和 39 年判決における争点と異なり課税庁が調査対象とするか否かの基準としては必ずしもいずれの要件も充たすことが必要であるとまで解さなくともよいのではないだろうか。そうすると、検討の結果、申告書等記載の課税標準等又は税額等の計算に重大な誤りがあると思われると判断された納税者については、その計算のもととなった課税要件事実を確認するための調査をする必要があろう。そして、課税庁は、その調査結果に基づいて更正（必ずしも減額更正ばかりではないと思われる。）をすることになる。

また、検討の結果、申告書等記載の課税標準等又は税額等の誤りが客観的にも明らかと判断された納税者については、国民から要請される適正・公平な税負担という観点から、当該誤りのほかに課税要件事実誤りにないことを調査したうえで、課税標準等又は税額等を減額すべきものとして取り扱うことは許されよう。

第5章 減額更正と義務付けの訴え

平成16年の行訴法改正によって、行政庁が一定の処分をすべきであるにもかかわらずこれがされないときなどに、行政庁に対してその処分等をすべき旨を命ずることを求める義務付けの訴えを提起することができることとなった。

前章まで検討した更正の請求や同請求期間を経過した後などに課税庁の職権による減額更正を求め納税者がする嘆願は、義務付けの訴えとも関係するところである。

したがって、以下では、義務付けの訴えの意義及びその要件等を概観するとともに更正の請求期間を経過した後に行った確定した課税標準等又は税額等を自己に有利に変更すべきことを同訴えによって納税者が課税庁に対して求めることができるか否かなどについて、近年、裁判所が示した判断とその理由などを紹介しながら、必要と思われる範囲で検討してみよう。

1 義務付けの訴えの意義とその要件等

従来、行政庁に一定の処分又は裁決を求める訴訟は、行訴法では明文上の規定がなく、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。すなわち、改正前行訴法は、4つの法定抗告訴訟の類型を列挙していた（改正前行訴法3条2項ないし5項）⁽¹⁰¹⁾が、抗告訴訟をこの4種類に限定するという規定振りになっておらず、「抗告訴訟」の包括的定義とあいまって、4種類の法定抗告訴訟とは異なる無名抗告訴訟があると解されていたところであり⁽¹⁰²⁾、講学上も行政庁に対して特定の行政処分を行うこと又は行わないことを求める義務付け訴訟や特定の行政処分を行うべき義務又は行わない義務の確認を求める義務確認訴訟などが挙げられていた。

(101) 列挙されていた類型は、①処分取消しの訴え（改正前行訴法3条2項）、②裁決（異議決定）の取消しの訴え（同条3項）、無効等確認の訴え（同条4項）、④不作為の違法確認の訴え（同条5項）。

(102) 小早川光郎編「改正行政事件訴訟法研究」ジュリ増刊41頁参照（2005）。

しかし、取消訴訟中心主義という枠組みの中で、この種の訴訟は現実には利活用されずに推移してきたが、平成16年の行訴法改正により、抗告訴訟の一形態として明文化された⁽¹⁰³⁾。

義務付けの訴えは、①行政庁が一定の処分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1号。なお、次の②に該当する場合を除く。）及び②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（同項2号）において、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である（同条6項）。前者は行政処分を求める申請等を前提にしないことから非申請型又は直接型の義務付けの訴えと呼ばれ、後者は許認可の申請や不服申立てを行ったにもかかわらず行政庁が応答しない場合及び許認可の申請等に対して拒否処分が行われた場合であることから申請型の義務付けの訴えなどと呼ばれる⁽¹⁰⁴⁾。

このような義務付けの訴えが制度として創設されたのは、改正前行訴法が抗告訴訟の態様として例示している取消訴訟等の訴訟類型のみでは、適切な救済が得られない場合があることから、国民の権利利益の司法的救済の方法を拡充するため「義務付けの訴え」を抗告訴訟の新たな訴訟類型として定めた⁽¹⁰⁵⁾と説明されている。

ところで、このような非申請型又は申請型の義務付けの訴えは、行訴法上、その訴え提起をするための訴訟要件と本案の勝訴判決をするための実体要件に分けて各要件を定めている⁽¹⁰⁶⁾。それぞれの意義及びその要件等は、要旨

(103) 塩野宏『行政法Ⅱ（第四版）行政救済法』213頁参照（有斐閣、2006）。

(104) 芝池義一『行政救済法講義第3版』138頁参照（有斐閣、2006）。

(105) 平成16年10月司法制度改革推進本部事務局「行政事件訴訟法の改正の骨子と行政運営に当たっての留意点」及び小林久起『司法制度改革概説3行政事件訴訟法』153頁参照（商事法務、2004）。

(106) 前述したようにもともと義務付けの訴えは法定外抗告訴訟として否定されていたわけではない。したがって、従来、極めて限定的に扱われてきた義務付けの訴え

次のとおりである。

イ 非申請型の義務付けの訴え

非申請型の義務付けの訴えは、行政庁が一定の処分をすべき旨を求めることつき法律上の利益を有する者が、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（訴訟要件。行訴法 37 条の 2 第 1 項及び 3 項）。

そして、この訴えが勝訴判決を得るためには、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超え若しくはその濫用となると認められるときに該当することが必要とされる（実体要件。行訴法 37 条の 2 第 5 項）。

このような非申請型の義務付けの訴えは、その具体例として公害防止などのための行政の規制、監督権限の発動として、是正措置等の処分をすべきであるのにそれがされない場合などが掲げられているところであり⁽¹⁰⁷⁾、減額更正を求める納税者の要請とどのような形で結びつくかについて、学説の中には肯定的な見解と⁽¹⁰⁸⁾、更正の請求制度があるこ

が合理的に運用されるために、予め当然に問題とされる訴訟要件及び本案勝訴要件を法定しておくという立法政策と解される（塩野・前掲注 103、216 頁参照）。

(107) 小早川・前掲注 102、114 頁参照。芝池・前掲注 104、139 頁参照。

(108) 水野武夫『「更正の請求」と改正行政事件訴訟法』税法学 556 号 3 頁以下。同教授は「更正の請求期間が過ぎた場合でも、税務署長は、5 年間は減額更正処分ができますから、嘆願書を出させて減額更正処分をするのです。なぜできるか。これは、租税法律主義の合法性の原則です。」「税金が過大で違法な場合には、税務署長は減額更正処分をする法的義務があるものというべきです。しかも、これには裁量の余地がありません」とする（税務事例 38 卷 1 号 36 頁以下）。このような見解とは若干異なる浅沼潤三郎教授は、「課税庁を相手にした減額更正の義務付け訴訟を正当化する積極的根拠は、憲法レベルでは、無論、租税法律主義は、納税者に、法定の税額を正確に負担することを要求しているから、法の要求を超える税負担には、課税庁は、適正に権限を行使し減額更正する義務を負うということであり、法律レベルでは、租税債務は、課税要件と課税要件該当事実に基づいてすでに客観的に成

とを理由に否定的な見解が見られる⁽¹⁰⁹⁾。このような学説に対して、最近、改正後の行訴法の下で示された裁判所の判断をみると否定的な結果となっている。そして、その判断の内容を見ると更正の請求の制度の趣旨等からその理由を導き出したものとなっている。この裁判例については後で紹介しよう。

ロ 申請型の義務付けの訴え

申請型の義務付けの訴えは、①法令に基づく申請又は審査請求に対して相当の期間行政庁が何らかの処分又は裁決をしないとき（処分不作為型）と②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とき（拒否処分型）に限り、提起することができる（行訴法 37 条の 3 第 1 項）。

また、申請型の義務付けの訴えは、法令に基づく申請又は審査請求をした者に限り、提起でき（行訴法 37 条の 3 第 2 項）、処分不作為型にあつては、その処分又は裁決に係る不作為の違法確認訴訟を、拒否処分型にあつては、その処分又は裁決に係る取消訴訟又は無効等確認訴訟を、その義務付けの訴えに併合して提起しなければならず（行訴法 37 条の 3 第 3 項。以上までが訴訟要件）、その弁論及び裁判は、分離しないでしなければならないとされている（同条 4 項）。

申請型の義務付けの訴えが上記行訴法 37 条の 3 第 1 項ないし 3 項までに規定する要件に該当する場合、同項各号に定める訴えの請求に理由があると認められ、かつ、その義務付けの訴えに係る処分又は裁決につき、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

立しているのであるから、決定額を超える租税債務が申告により確定している納税者は、その超過額を、直接課税庁に減額更正を要求する方法がない場合に、その方法に代えて、裁判所を介して、課税庁に減額更正を義務付けうる」と説明されている。

(109) 芝池・前掲注 104、144 頁参照。小林・前掲注 105、162 頁参照。

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超え若しくはその濫用となると認められるとき（以上までが実体要件）は、裁判所は、その義務付けの訴えに係る処分又は裁決をすべき旨を命ずる判決をするとされている（同条5項）。

なお、拒否処分型の場合には、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」ときに限り、提起することができることとされていることから、これらの請求が棄却される場合には、当該義務付けの訴えは不適法として却下されると解されている⁽¹¹⁰⁾。

2 義務付けの訴えと裁判例

(1) はじめに一問題点の整理

前章までの検討結果によれば、先にした申告等に係る税額が過大であったなどとして、嘆願書などによって、納税者が自己に有利に変更すべきことを求めてきた場合、課税庁は、一資料としての嘆願書も含め課税庁が収集し保管する各種資料等を検討した上で調査の必要性等を判断する。仮に、その必要性を認めて調査したところ、先の申告等に係る税額が過大となっていることを発見・確認した場合、課税庁は、課税の適正・充実を図るという要請に基づき、原則として減額更正をすべきこととなるとしたが、義務付けの訴えはこのような過程の中でどのように関わってくるのだろうか。

義務付けの訴えには前述したように非申請型と申請型があるところ、後者の場合は、法令に基づく申請又は審査請求であることが要件とされるから、いったん確定した税額等を納税者が自己に有利に変更すべきことを求める方法としては、現行法上更正の請求があることから、同請求と義務付けの訴えとの関係が問題となる。すなわち、具体的には、申請型の義務付

(110) 市村陽典「行政事件訴訟法の改正と訴訟実務」法律のひろば 57 巻 10 号 27 頁参照。実際、取消訴訟が棄却となった場合、義務付けの訴えは却下となっているようである。

けの訴えは、①更正の請求に対する不作為の違法確認訴訟と併合して提起される減額更正の義務付けの訴え、及び②更正の請求に対する更正すべき理由がない旨の通知処分取消訴訟と併合して提起される減額更正の義務付けの訴えが想定されよう（なお、取消訴訟には出訴期間があるから、その経過後であれば無効等確認訴訟との併合も考えられる。）。従来であれば、このような①又は②の訴えによって、何らかの処分をすべきとする判決や更正の請求をすべき理由がないとする通知処分を取り消す判決がされたとしても、それだけでは足りず、改めて請求に対する課税庁の判断を待たなければならなかったところ、改正後の行訴法によって、十分に実効的な解決が期待できるようになったということができよう。しかし、各々の実質的な審理対象が従前のそれとどのように異なるかという視点でみたとき、過去に更正の請求を巡って納税者と課税庁との間で争われた事件（不作為の違法確認訴訟、更正をすべき理由がない旨の通知処分取消訴訟等）と大きく変わる場面はないのではないと思われる。

本稿は、更正の請求期間を経過した年分に係る税額が過大であったとして納税者が課税庁に対して自己に有利に変更すべきことを求めて嘆願書を提出したが何ら応答がないことなどを理由に義務付けの訴えができるか否かの検討であるから、その対象とすべきは前者の非申請型の義務付けの訴えの場面であるといえよう。このような場面でもやはり更正の請求との関係が問題になるといえよう。なぜならば、非申請型の義務付けの訴えは、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、という訴訟要件をいずれも満たすことが求められるところ、更正の請求をすべき機会又は権利が与えられていたにもかかわらず、これをしないで同期間を経過した後に課税庁が減額更正をしないことが重大な損害を生ずるおそれがあるといえるか否かが問題となるからである。

このような問題については、最近、改正後の行訴法に基づいて裁判所としてはじめて判断を示したと思われる裁判例のほか、行訴法施行前に裁判

所が示した判断の中にも義務付けの訴えを念頭に入れながら判断したと思われる裁判例が見られる。

したがって、以下では、前述した「減額更正義務の有無—裁判例からの検討」で掲げた事例とは別の視点から、義務付けの訴えの要件等に言及している裁判例をみしてみる。このことによって、非申請型の義務付けの訴えに係る今後の裁判例の動向を予測することができるように思われる。

(2) 義務付けの訴えに係る裁判例等

現行の行訴法に基づいてはじめて裁判所が判断を示したと思われる裁判例に広島地裁平成19年10月26日判決⁽¹¹¹⁾がある。

これは、平成5年分ないし同7年分の所得税に係る更正等の取消等請求訴訟において、その一部を容認する確定判決を得た納税者が、同更正に係る調査の後に、課税庁がした当該更正等の趣旨に沿って納税者が提出した平成8年分の所得税及び平成6年ないし同8年の各課税期間の消費税の各修正申告の撤回とともに納税者の同各年分等の所得税及び消費税の減額更正の申立てに対して、課税庁が何らこれを行わないことに対する不作為の違法確認並びに減額更正の義務付け等を求めた事件である。

このような納税者の減額更正を義務付けることを求める訴えの適否について、裁判所は、「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内容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に取り消訴訟を提起して、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

(111) 最高裁ホームページ (<http://www.courts.go.jp/>) 裁判例情報参照。

であるから、これを今さら争い得ないことは明らか」であるとして、所得税及び消費税の減額更正の義務付けを求める訴えに対していずれも却下の判断を示した。その根拠は上記判決文から明らかなように、消費税については、更正の請求をすることができる期間が制定されている趣旨を踏まえて、同期間を経過した後は、義務付けの訴えを訴訟提起することは不適法であるとしている。また、所得税については、更正をすべき理由がない旨の通知処分をの取消しを求めて訴訟提起することもできたにもかかわらず、これをしなかったことを理由にしている。

このような判断の根拠には、やはり「更正の請求の原則的排他性」があることは明らかである。すなわち、「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」おり、「更正の請求をし、これに対し請求の理由がないとする税務官庁の処分があった場合にその処分内容について不服があれば、異議申立て、審査請求又は訴訟により争うみちを開いているのであって、更正の請求制度は、この点に主要な意義を有している」。したがって、「この更正の請求が所定の期限内にされなかった場合には、申告に係る税額等のいわゆる減額更正は、もっぱら税務官庁の一方的な更正の処分により行われることとなり、この場合には、減額要因の存否等について税務署長と納税者との間に争いがあったとしても、これを法廷の場にまで持ち込んで決着をつけるということとはできない」とされているからといえよう⁽¹¹²⁾。

また、課税庁が減額更正をしないことに対する不作為の違法確認を求めた納税者の請求に対して、本判決は、法定抗告訴訟と無名抗告訴訟に区分した上で、前者については、「法定抗告訴訟としての不作為の違法確認の訴えは、『法令に基づく申請に対し』（行政事件訴訟法3条5項）、行政庁が処

(112) 志場＝荒井ほか・前掲注13、326頁参照。

分等をしないことの違法の確認を求めるものであり、法令に基づく申請権のあることにより原告適格が基礎付けられる」ところ、原告は、「平成8年分の所得税及び平成6年ないし平成8年の各課税期間の消費税について、更正の請求をすることができる期間を経過するなどし、広島西税務署長に対して減額更正を求める権限を失っており、上記原告適格を有していないから」本件違法確認の訴えは、不適法であるとした。これについても更正の請求制度の存在を掲げている。また、後者については、「本件違法確認の訴えがいわゆる無名抗告訴訟として許容される可能性が、完全に否定されるものとは解されない」とした上で、「行政事件訴訟法は、公権力の行使につき、原則として行政庁に一次的判断権を留保しつつ、公権力の行使によって生じている違法な状態を排除する手段として抗告訴訟を位置付けているのであるから、本件違法確認の訴えが無名抗告訴訟として許容されるためには、行政庁の作為義務が法令上一義的に明確で、行政庁の一時的判断権を留保する必要性の認められない場合であって、行政庁の不作为によって国民に重大な損害ないし危険が切迫しており、かつ、他に適切な救済方法がないといった事情があることを訴訟要件として満たす必要があると解するのが相当である」とした。このような判断は、従来の行訴法の解釈の中で裁判例などが無名抗告訴訟として認められる三要件として示してきた明白性、緊急性、及び補充性に沿ったものとみえなくもないが、改正後の行訴法が規定する前述した訴訟要件とどのように関係した相違するかについては、現段階では不透明であり、今後の裁判例や学説によることになるとと思われる。非申請型の義務付けの訴えに係る裁判所の判断としては、前述した「減額更正義務の有無—裁判例からの検討」で掲げた事例も含め、このような裁判所が示した判断が今後の動向にかなり影響を与えることは明らかであると思われる。

このような裁判例のほかにも、更正の請求期間を経過した後といったん確定した税額等を自己に有利に変更すべきことを求める納税者の請求に対して、裁判所は、「減額更正を求める訴えは、行政庁である被告に対して作

為を求めるといわれる義務づ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ない、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」との判断を示した事例がある⁽¹¹³⁾。

また、納税者が不動産を転売するに当たり、課税を免れるために、仮装の中間譲受人を介在させ、架空の金銭消費貸借に基づく代物弁済を仮装した上で転売したとして、課税庁が更正処分等をしたところ、納税者は当該処分は納税者の所得金額を過大に認定したものであるとして、上記更正処分等の取消しとともに申告を下回る所得金額をゼロとする減額更正を求めた広島高裁平成13年8月30日判決⁽¹¹⁴⁾において、裁判所は、「申告に係る所得金額が過大であるとしてその過誤を訂正するには、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、前記義務づ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」との判断を示している。これも義務付けの訴えを提起できる要件について更正の

(113) 札幌地判平16.3.9 (LEX/DB28091148)。

(114) 税資251号順号8966。その第一審は広島地判平11.9.28 (税資244号818頁)。

請求制度に言及している。

以上のように、更正の請求期間を経過した年分に係る税額が過大であったとしてそれを自己に有利に変更すべきことを求める納税者の請求について、義務付けの訴えに言及した裁判例をみても、更正の請求制度があることを根拠に同請求を排斥している。これは前述した更正の請求の意義と密接に関係するところであって、その根底には、申告の基礎となった事実については納税者が最もよく知っているから、その納税者に課税標準等又は税額等を決定させるという申告納税制度の趣旨があるように思われる。

3 減額更正と義務付けの訴え

更正の請求期間を経過した年分の申告等に係る税額等を自己に有利に変更すべきことを求めて義務付けの訴えを提起することができるか否かについて、近時の裁判例は前述した判断を示しているところ、学説は更正の請求制度があることを理由に消極的に解する考え方と例えば、「租税の過誤納付があれば、合法性原則により、更正処分が可能な期間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」として積極的に解する考え方がみられる⁽¹¹⁵⁾。

非申請型義務付けの訴えに関して、前述したように訴訟要件として損害の重大性、補充性、原告適格を掲げ、実体要件として処分の羈束性を掲げている⁽¹¹⁶⁾。

このような訴訟要件のうち、損害の重大性及び補充性は、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思われる（行訴法37条の2第1項）ところである。そして、この「重大な損害」を生ずるか否かの解釈に当たって、裁判所は「損害の回復の困難の程度を考慮

(115) 山下・前掲注4参照。

(116) 塩野・前掲注103、217頁参照。

するものとし、損害の性質及び程度並びに処分内容及び性質をも勘案する」としている（同条2項）。

また、補充性の要件については、法律上別の権利救済手段が存在する場合には、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、手続上の交通整理を行う趣旨であると解されており⁽¹¹⁷⁾、行訴法立案関係者も「行政過程で特別の救済ルートを定めている場合、例えば、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、更正の請求の制度によるべしというような場合と解される」と説明されている⁽¹¹⁸⁾。

この補充制に関して、『更正の請求』を利用しなかったことを責める見解があるかもしれないが、この点は更正の請求期間中に『更正の請求』せずして義務付け訴訟ができないという解釈で足り、『更正の請求』期間後は『補充性』要件に反しない。『更正の請求』と義務付け訴訟との関係は、一般行政法における権利救済方法として、不服申立てを選ぶか、直接出訴するかの違いで、直接に税務署長を相手に簡易迅速に解決を目指すか、費用と労力を要する訴訟を選択するかの違いに類する、と考える⁽¹¹⁹⁾との見解を示される方もおられる。

しかし、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」⁽¹²⁰⁾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

(117) 小早川＝高橋編『詳解改正行政事件訴訟法』37頁以下橋本博之執筆部分参照（第一法規、2004）。

(118) 小林・前掲注105、162頁参照。

(119) 浅沼・前掲注108、3頁参照。

(120) 志場＝荒井ほか・前掲注13、326頁。

選ぶか直接出訴するかの違いにすぎないとの点についても、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⁽¹²¹⁾。

このような場合のほか、例えば、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の義務付けを求める場合には、課税処分の一部取消訴訟によって適切に損害を避けることができるから、「損害を避けるため他に適当な方法がない」という要件を欠くと考えられよう⁽¹²²⁾。

(121) 中尾巧『税務訴訟入門（第3版）』123頁参照。

(122) 小林・前掲注105、162頁参照。

結びに代えて

更正の請求期間を経過した後などに納税者から提出される嘆願書の取扱いについては、実務家を中心に多くの議論がなされている。そのほとんどが、本稿の冒頭に記述したように、減額更正をすべきであるとする見解のものであるが、その根拠については納税者の権利救済の観点からという説明にとどまっているものが多く、それを一歩踏み出したものとして「行政の法律適合性の要請」⁽¹²³⁾があったと思われる。

このような中、金子教授は、租税法律主義の一つである「合法性の原則」をもとに「除斥期間が経過しない限りは、税務署長は申告が過大であることに気がついた場合、あるいは申告が過大であることを発見した場合には減額の更正をしなければならない拘束を受けるのではないか」との見解を示され、それ以降の論稿の多くはこの合法性の原則を根拠に展開されているといっても過言ではない⁽¹²⁴⁾。

また、このような議論は、平成16年に改正された行訴法に明文化された義務付けの訴えとも密接に関係するところであり、従来の争点とは若干異なった分野での議論に発展する可能性も否定できないように思われる。

本稿は、減額更正とその期間制限の間に現に生じている問題のうち、特に更正の請求期間を経過した後などに提出される嘆願書について、申告納税制度の下における税額等の確定手続やその是正手続を出発点に、更正の請求制度の趣旨との関係、同請求の期間を経過した年分に係る税額の減額を求めて訴訟になった過去の裁判例などからそのあるべき考え方やその問題点について検討を試みた。

しかし、その検討内容には不十分な点が多く、引用した裁判例についてももっと適当な事例があるとの指摘があるかもしれない。

(123) 田中治「修正申告の錯誤と法定期間経過後の更正の請求」シュト 836号 4頁参照。

(124) 金子・前掲注 63、8頁、前掲注 1、643頁参照。

また、自らの研究の原点は、実務上生じている問題点について、その法律関係を整理し、それに法的に根拠付けて具体的に説明することにあると思っているところであるが、本稿は、その意味でも個々の取扱いについて具体的性に欠けると自認するところである。

しかし、減額更正の期間制限を巡る問題は、本稿で検討した嘆願書の取扱いのほかにも存在する。したがって、本稿での検討を契機に、今後更に研究を行っていきたいと考える。