

更正の請求期間を経過した 減額更正の請求

細 川 和 憲

目 次

- 1 はじめに
- 2 国税の納税義務の確定の仕組
- 3 更正の請求の法的性格
- 4 行政調査
- 5 租税法関係における調査請求
- 6 行政先例
- 7 義務付け訴訟の可能性
- 8 まとめ

1 はじめに

申告納税方式による国税の納税義務は、各税法に定める課税要件が充足すると抽象的に発生し、その納付すべき税額の内容は、原則として、納税者のする申告により確定し、第二義的に納税者の申告を補正するための税務官庁の処分（更正及び決定）により確定するとされている。申告をした納税者が自ら申告税額を変更する手続として、修正申告と更正の請求の二つの制度がある。納税者の権利保護の観点からは、申告内容を自己に有利に変更することを税務官庁に要求する更正の請求が重要になる。国税通則法（以下「通則法」という。）23条に規定されている更正の請求には、「通常の更正の請求」と呼ばれる第1項の更正の請求と「後発的事由に基づく

更正の請求期間を経過した減額更正の請求

更正の請求」と呼ばれる第2項の更正の請求とがある。

更正の請求に関しては、従来から、更正の請求期間を経過した場合の救済方法を巡って議論がある。これまでのところ、更正の請求期間の経過後に納税者が確定申告又は修正申告による申告税額が過大であることに気付いた場合には、所謂「嘆願書」を税務署長に提出して、通則法24条に規定されている職権による減額更正を願い出ることが行われてきている。税務官庁の実務では、更正の請求期間を経過した後の減額更正の請求は納税者の権利ではなく、それに対する対応は課税庁の裁量事項であると解されているが、嘆願書が提出された場合には、更正の除斥期間内であれば、何らかの対応をしているといわれている。

このような状況下、平成14年6月12日に前橋地裁において、更正の請求期間経過後に嘆願の手續を怠った顧問税理士に対して納税者が損害賠償を請求した事案について、賠償請求が認められたこと（控訴審である東京高裁平成15年2月27日判決も原審を支持）、また、平成16年の行政事件訴訟法の改正により、義務付け訴訟（行政事件訴訟法3条6項、37条の2、37条の3）が導入されたことに伴い、申告納税義務に係る租税について、更正の請求期間が過ぎた場面での減額更正の請求に係る義務付け訴訟の適用の可否が議論されるようになってきている。

さらに、最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決により、それまでの国税庁の見解が否定されたことに伴い、国税庁が同月に発した「贈与・相続により取得した資産を贈与した場合の課税所得の取得費について」の中に「更正の請求など」（下線筆者）の文言があったことも議論を呼ぶ大きな一因となっている。

通則法24条に規定されている職権による更正は、通則法70条に規定されている更正の除斥期間内においては行使可能であることから、通則法24条を根拠に職権による更正の義務付け訴訟が可能であるという論術が見られるようになってきている。

本稿は、更正の請求期間が経過した場合の納税者の救済方法として、現状「嘆願書の提出」という形で処理されている実務のあり方について、租税法律主義の見地から考察しようとするものである。

2 国税の納税義務の確定の仕組

(1) 納税義務の成立とその内容の確定

国税の納税義務については、各税法に定める課税要件が充足すると抽象的に発生し、特別のものを除いては、その後所定の確定のための手続を経てはじめて具体化されるという構成がとられている。納税義務の内容は、まず課税要件たる事実を把握し、次いでこれに関係法令の規定を当てはめて課税標準及び税額の計算を行うことにより、はじめて判明し、納税者又は課税庁においてこれを具体的に確定するための特定の手続をとることにより、はじめて抽象的な債権債務が具体化され、履行過程に進みうる建前がとられている。そして、債権債務の発生が「成立」であり、特定の確認手続による債権債務の具体化が「確定」とされる¹⁾。

確定のための行為としては、申告納税方式による国税については、納税者による申告及びこれを補正するための税務官庁による更正又は決定の処分があり、賦課課税方式による国税については、税務官庁の賦課決定がある。なお、これらの申告又は処分は、1回限りではなく、重疊的に行うことができる。

本稿で取上げる職権による減額更正の請求に係る問題は、申告納税方式に係る国税について生ずるものであるので、以下では申告納税方式に限定して論じている。

(2) 申告納税方式による国税に係る税額等の確定手続

申告納税方式による税額確定方式について、通則法16条1項1号は次

更正の請求期間を経過した減額更正の請求

のように規定している。

「納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。」（下線筆者）

すなわち、この確定方式では、「原則として納税者の申告により確定し」、政府の処分があくまでも第二義的、補助的な地位に置かれているわけである。なお、政府の処分のうち、申告がない場合に行われるものが決定（通則法 25 条）であり、申告に係る税額が税務署長又は税関長（以下「税務署長等」という。）の調査したところと異なる場合に行われるものが更正（通則法 24 条）である。この更正には、税額を増加させる増額更正と税額を減少させる減額更正とがあり、前者の場合には不足額の納付又は徴収の問題が伴い、後者の場合には過納額の還付の問題が生ずる。また、更正又は決定の処分があった場合において、その更正又は決定後の税額がすでに成立している抽象的納税義務の内容たる納付すべき税額と異なることが判明したときは、重ねて更正（再更正）の処分をすることができる（通則法 26 条）。

申告納税制度が採用された理由については、「申告納税の特色としては、最も民主的な課税方式であるという点があげられる。すなわち、課税が適正かつ公平に行われるためには、その課税の前提となる事実を最も熟知している納税義務者の協力を得るのが適切であり、納税義務者による課税標準等の申告が要請されるのは当然であるといえるが、さらに納税義務の履行を国民自ら進んで遂行すべき義務と観念し、その申告自体に納付すべき税額の確定効果を与え、もって自主的にその納付を行う建前とすることが、民主主義国家における課税方式としてふさわしいものといえるからである。」²⁾といわれている。

申告納税方式による国税は、その納付すべき税額が第一義的には納税者のする申告により確定し、その申告がない場合又は申告に係る税額に過不足があると認められる場合に限り、税務署長等の処分により確定するものとされている。すなわち、この方式による国税に係る税額の確定手続としては、納税者の申告（いわゆる納税申告）及び税務署長等の処分（更正及び決定）が存するわけであるが、そのほか確定手続に関する特殊な制度として、納税者がその申告に係る税額の減額更正等を請求しうる制度すなわち更正の請求制度がある³⁾。

(3) 納税申告の法的性格

申告納税制度における課税標準、税額等の申告は、納税者たる私人のする行為であるが、これに対しては、納付すべき税額の確定等公法上の法律効果が付与されている⁴⁾。納税申告は、行政法学者のいう私人の公法行為の一種であると考えられている⁵⁾。

(4) 更正又は決定の法的性格

更正（再更正を含む。）又は決定の法的性格については、税務署長等の行う行政処分たる性格を有していることは疑問がないが、その処分の内容をなす課税標準、納付すべき税額等がすでに各税法の規定により客観的、抽象的に定まっている以上、その処分の実態は、これらの事項の基礎となる要件事実を把握した上でこれらの事項の「確認」を行うことを内容とする特殊な処分であると解されている⁶⁾。

そして、通則法 26 条に規定されているとおり、これらの処分は重畳的に行うことができる⁷⁾とされている。すなわち、課税庁においては、新たな課税要件事実が明らかになった場合には、より正しい税額に近づける義務があることになる。文字通り、「更に正しくすること」が更正処分であるといえる。

3 更正の請求の法的性格

(1) 修正申告と更正の請求との差異

納税申告書を提出した者が当該申告に係る税額等を変更するために納税者の側から働きかける方式としては、申告に係る税額が過少である場合に認められる方式として修正申告（通則法 19 条）が、申告に係る税額が過大である場合に認められる方式として更正の請求（通則法 23 条）があり、両者は、その適用される場合を全く異にしているとされる。修正申告の場合には、修正申告書の提出により、先の申告に係る税額等が自動的に変更されるが、更正の請求の場合には、先の申告に係る税額等がその請求額だけ自動的に変更されるのではなく、税務官庁の更正の処分をまっぴらして変更されることとされる⁷⁾。つまり、修正申告は、それ自体が租税確定行為であるのに対し、更正の請求は、税務官庁の確定権の発動を促す行為であるに過ぎない⁸⁾。

(2) 更正の請求制度

更正の請求ができる者及び期間については、通則法 23 条 1 項（通常の場合）及び 2 項（後発的事由に基づく場合）に規定されている。

（なお、所得税法 152 条・153 条、相続税法 32 条等、他の国税に関する法律においても更正の請求に関する特例が設けられているが、おおむね趣旨は通則法と同じであるので、以下では、通則法に限定する。）

通則法 23 条 1 項に規定されている通常の場合の更正の請求は、提出した納税申告書に係る国税の法定申告期限から 1 年以内に限られている。このように請求期限を限ったのは、税法が申告期限を定めて納税者がその期限内に十分な検討をした後、期限内申告を行うことを期待する建前をとっているため、その期限後いつまでもこのような請求を認めることは適当でないし、また、法律関係の早期安定、税務行政の能率的な運営等の面から

も問題があると認められるからであるとされる。さらに、この期間は、権利救済のための期間であるから、異議申立期間の2か月や出訴期間の6か月等と対比されるべきものであるとされる⁹⁾。

通則法23条2項に規定されている後発的事由に基づく場合の更正の請求は、申告時には予知されなかった事態その他やむを得ない事由がその後において生じたことにより、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において、例外的に当該事由が生じた日の翌日から2月以内に限りすることが認められている。この措置は、このような場合に、これを税務官庁の一方的な更正の処分にゆだねることなく、納税者の側からもその更正を請求しうることとして納税者の権利救済のみを更に拡充したものであるとされる¹⁰⁾。

更正の請求は、申告納税方式による租税について納税申告をした者(2項の後発的事由に基づく更正の請求は、納税申告をした者のみならず、決定処分を受けた者も含む。)が、その申告内容を自己に有利に是正することを求めて税務官庁の確定権の発動を促す行為である。

通則法23条4項は、「税務署長は、更正の請求があった場合には、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、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知する。」と規定する。つまり、税務署長は、更正の請求があった場合には、先ず、その受理した更正請求書に記載されたところに基づいて必要な調査を行い、その調査に従い更正すべき理由がある場合(この場合、請求の一部だけが正当であると認められるときを含む。)は更正をし、又はその更正をすべき理由がない場合はその旨を通知するという手順になっている。この規定の解釈としては、税務署長は、調査応答を義務付けられるとともに、課税要件規定に適合すべく応答しなければならず、この応答に不服を持つ納税者は争訟をもって争うると解されている¹¹⁾。更正の請求があった場合は、通則法24条による減額更正か、更正をすべき理由がない旨の通知かのいずれかの応答が

更正の請求期間を経過した減額更正の請求

なされなければならない。なんらの応答がない場合には、不作為の違法確認についての不服申立及び不作為の違法確認の訴えが可能である。

税務署長は、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いこと、又はその調査したところと異なることを知ったときは、増額、減額を問わず、これを更正することとされている（通則法 24 条）。したがって、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り、あるいは還付金相当額が過少である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とされる。すなわち、申告に係る税額等の変更については、まず更正の請求をし、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ともいえる¹²⁾。

(3) 更正の請求の排他性

この更正の請求が所定の期限内にな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処分により行われることになり、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はできないとされる¹³⁾。判例も、「税法上更正の請求という是正手段が設けられている場合には、納税者は、その是正手段により救済を受けるべきであり、このような手段によることなく直ちに民法上の不当利得返還請求権を行使することは許されない」とし¹⁴⁾、また、「所得税確定申告書の記載内容についての錯誤の主張も、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、所得税法の定めた過誤是正以外の方法による是正

を許さないとすれ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認められない」とする¹⁵⁾。これは、「更正の請求の排他性」といわれている。

4 行政調査

(1) 通則法 24 条が規定する調査

通則法 24 条は、「税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従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。」と規定する（下線は筆者）。

申告納税方式による国税は、その納付すべき税額が納税者の申告により確定することを原則としているが、その申告に係る課税標準、税額等が国の側で調査したところと異なるときは、課税の適正・充実に期する観点から、これを変更する権能を国において確保しなければならない。その権能の発動形式が「更正」と呼ばれる処分である。この条による更正は、納税者のした課税標準等又は税額等が税務官庁の調査したところと異なる場合に税務官庁がする処分であって、この更正により既に納税者の申告によって確定されていた税額等は、増加し又は減少する¹⁶⁾。

更正は、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税務署長（輸入品に係る申告消費税等については、税関長、以下「税務署長等」という。）の調査したところと異なったときに行われる。この税務署長等の調査は、納税者の申告により確定された納付すべき税額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納付すべき税額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

更正の請求期間を経過した減額更正の請求

るための調査である¹⁷⁾。調査は、事実行為ではあるが、行政行為たる更正をするための前提要件となっている。

通則法 23 条 4 項は、「税務署長は、更正の請求があった場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正し、又は更正をすべき理由がない旨をその請求者に通知する。」(下線筆者)と規定する。更正の請求は課税庁の職権発動を促すものに過ぎないが、更正の請求があった場合には、行政行為の前提として、明文で、課税庁に調査が義務付けられているといえる。

問題は、更正の請求期間が経過した後で減額更正を請求する嘆願書の提出があった場合である。嘆願も職権発動を促す契機になるという点では、更正の請求と同じ事実行為であるが、通則法 24 条が規定する調査を課税庁に義務付けることができるかという点にある。ここでいう調査は、講学上の「行政調査」と考えられる。

(2) 行政調査を巡る学説

行政機関が、行政処分その他の法律上の権限を適正に行行使するためには、その前提となる事実ないし情報の収集、分析が必要である。多くの場合において法律は行政機関に対して必要な情報を収集する権限を定めているが、法律上の明示の権限がない場合でも行政機関は任意の手段で必要な情報を私人から入手している。強制であるか任意であるかを問わず、各種の形態で行政機関が私人に対して行う情報収集活動を行政調査と呼ぶ¹⁸⁾。行政調査の法的統制についてはいくつかの課題が挙げられるが、本稿との関係では、適切な調査の発動を求める権利利益の視角から見た行政調査の法的統制の必要性である。この視点からは、①調査義務及び②調査開始請求権が問題となる¹⁹⁾。

行政庁の調査義務については、「権限行使、事務処理に当たって、行政庁には、前提諸事項に関する調査義務が認められる。」²⁰⁾、「行政機関があ

る決定をする場合には、何らかの情報が必要であり、その情報はまた何らかの方法により収集されなければならない。つまり調査が必要である。理由のない行政決定がないのと同様に、調査の先行しない行政決定はない、といってもよい。法律による行政の原理を実現するため、行政庁には調査義務がある。……税務調査はまさに具体の税務処分との関連において行われることが多い。」²¹⁾、「行政調査に関する明文の規定がない場合であつても、行政機関は、個別具体の事案を処理するために必要な調査を行う義務がある。」²²⁾、「行政処分は、一般に、立法を誠実に執行し、その趣旨を個々の事案において実現すべき行政庁の任務の遂行として行われるものであり、関係人の利益がどのように取り扱われるべきかについて立法に定めがある場合にその趣旨の的確な実現に努めることも、ここにいう行政庁の任務に含まれるものと考えられる。事案処理の基礎とされるべき事実に疑いが存するときは、それについて調査検討し、その結果にもとづいて事実を認定することが必要になる。そして、とりわけ、立法の趣旨に反して関係人の利益が損なわれる結果となることを回避するために十分な調査検討を行うべきことは、行政庁が、立法を誠実に執行すべき前述の任務の一環として当該関係人に対して負う義務であると解するのが妥当であろう。これを具体的に言うと、行政庁により処理されるべき一定の事案が発生した場合において、立法がその処理の基準を要件効果規定（……）の形で定めているときには、行政庁としては、これらの法定要件に対応する事実を認定し、それを当該規定にあてはめることによって事案を処理しなければならない。また、そのような要件効果規定の適用を超えて行政庁による裁量が必要とされるべき事実について認定し、その事実を評価し、その結果に従って問題を処理すべきものである。右のいずれの場合であれ、これを以下では単に「行政庁の調査義務」と呼ぶことにする。行政庁のこのような調査義務は、自由制限的処分のみならずそれ以外の処分の場合を含めて、しかも、関係人の申請を待つて処分を行うこと（申請主義）が立法上予定されてい

更正の請求期間を経過した減額更正の請求

る場合をも含めて、要するにおよそ立法の規定にもとづきその執行として行われるすべての行政処分について存在すると考えられる。」²³⁾等の、これを当然とする見解がなされている。

もっとも、「行政庁の調査義務とは、講学上の概念であり法令上の用語そのものではなく、その根拠及び内容は明確であるとはいいがたい。行政庁に法的な調査義務が課されているというためには何らかの法令上の根拠が必要である。……処分に当たり一定の調査を行った上で処分をすることが法律により求められているならば調査義務を負うといえようし、……調査義務の根拠を求めるとすれば処分の根拠法に求めるほかはない。」²⁴⁾との見解もある。

また、租税法律関係に限定して、「行政法の一般理論では、行政庁の効果意思の表示（行政処分）によってはじめて、行政上の法律関係が形成されると解するのに対して、申告納税制度の下の租税法律関係をめぐる理論は、申告行為を課税処分と同等に扱わなければならないから、一般行政法理をストレートに適用することはできず、法定された課税要件と課税要件該当事実が、租税法律関係の内容を決定すると理解する。すなわち申告納税制度の下の租税法律関係は、課税期間末に課税要件が充足された時点で租税債務が抽象的に成立し、申告によってそれが具体的に確定する（当該事実が、課税要件に該当することを「確認する」ことで租税債権債務の内容が「確定する」ことになる）と理解するのが通説的見解である。申告が正確でないとき、国税通則法 24 条は、課税庁に減額更正と同時に増額更正の権限を与えるが、それら更正処分の前提として、課税庁に申告書の検査義務を課していると解さなければならないことは、理論上、当然である。」²⁵⁾とする見解もある。

いずれにしても、通則法 24 条は、調査をなすことを税務署長が更正処分をなす手続上の前提要件として明文で規定しており、調査を全く欠く更正処分は違法となるとの判決²⁶⁾があることから、更正処分をする場合には、

行政調査が義務付けられることについては、異論はないといえよう。

問題は、調査義務の履行を請求することを権利として法的に位置付けられるかである。嘆願書により、通則法23条3項に規定する更正の請求の要件（「その請求に係る更正前の課税標準等又は税額等、当該更正後の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」）と同じ内容の情報が納税義務者から提示されたときに、課税庁に調査をするかしないかの裁量があると考えられるかである。

比較的早い時期から行政調査について論じられていた曾和教授は、「法律・条例が調査請求権を明文で保障している場合には、この権利は、司法的に執行されうる具体的権利と解すべきである。……法律・条令が調査請求権を明文で保障していない場合であっても条理上、調査請求権が認められる場合があろう。法律が調査権限を授權している場合には、調査を行使するに相応しい一定の状況を想定しているはずであるから、国民がそのような事情を示して調査の実施を求めた場合にまで、調査要求を放置する裁量を認めることはないと思われるからである。」²⁷⁾、「行政調査の法的統制は、適切な調査の発動を求める権利・利益の視点から考えなければならない。……税務調査領域においても、税制度の運用における社会的公正確保の視点から、適切な調査権の発動が求められる局面が想定される。……調査義務の肯定は、適切な調査の発動を求める利益を法的保護に値する利益として承認することでもある。そこで一定の場合には、行政規制の受益者が、適切な調査の発動を訴訟上請求できないかが問題となる。判例は今のところ、行政機関の公益独占性、調査権限発動の裁量性、調査請求者の利益の反射的利益論などを理由に、調査開始請求権の承認に消極的である。規制権限の発動に裁量を認めることと、規制の必要性を判断するためにもさしあたり調査せよと要求することは別のことなので、調査開始請求権は規制権限の発動を求める権利よりも柔軟な基準で広く認められるべきであ

更正の請求期間を経過した減額更正の請求

る。もっとも、調査開始請求権を肯定したとしても、調査の程度・範囲についての裁量が広範であればその意義は減殺されるから、調査裁量統制基準の確立が同時に求められる。また調査開始請求権を直接に実現する訴訟形式も今後の課題である。」²⁸⁾とされ、調査開始の請求権について解釈上の可能性を述べられている。

最近の研究として、薄井一成准教授は、行政手続法は、同法の申請を「行政行為の発動を求める申請」に限定して定義しており、「事実行為の実施を求める申請」等を同法の適用から外して申請者の一部が適正手続の保障を受けられないことになっている²⁹⁾とした上で、「行政庁が、一般に法令の趣旨を誠実に実現する任務を負い（憲法 73 条 1 号）、事案について一定の調査検討をする責任を持つことは広く肯定されている。……しかし問題は、このような調査検討の責任が、申請する私人との関係において行政庁の義務として成立するか否かの点であり、この点については未だ確立した見解が存在しない。」³⁰⁾とし、これを肯定する塩野教授の見解³¹⁾及び小早川教授³²⁾の見解並びにこれらを批判する見解³³⁾を紹介した上で、「「立法の誠実な執行のための調査検討手続」の場合、……行政庁が、実体法的利益を保護された者に対し、調査検討義務（主観法的義務）を負うのは当然ともいえるのであって、その意味において、行政庁は、「行政を誠実に執行する責任」と「私人の実体法的利益を個別に保護する立法規定」を根拠に、実体法的利益を保護された者に対し、調査検討義務（主観法的義務）を負うと解するのが妥当である、と思われる（上記第 2 説）（小早川教授の見解をいう。筆者注）。なお以上の論理は、申請手続過程以外においても当てはまる。すなわち、行政庁は、立法の規定の執行として行われるすべての過程において、「立法を誠実に執行する責任」と「私人の実体法的利益を個別に保護する立法規定」を根拠に、事務処理の基礎に当る事実の存否について調査検討する義務を、立法により実体法的利益を保護された者に対して負うといえる。」³⁴⁾とされ、調査請求権を肯定されている。

(3) 裁判例における嘆願行為の法的評価

嘆願書についての法的評価についての裁判例としては、多くのものがある³⁵⁾が、最高裁平成元年6月15日判決(税務訴訟資料170号731頁)³⁶⁾は、「上告人の嘆願行為は課税庁の職権発動を促すものに過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上告人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た原審の判断は正当として是認できる」と判示しており、嘆願行為は課税庁の職権発動を促すに過ぎないものであり、課税庁はそれに対して何らの応答義務を負わないと解している。

現在までのところでは、判例は、更正の請求の排他性を厳格に適用しており、更正の請求の除斥期間経過後で更正の除斥期間満了までの間において納税者が行った嘆願の法的評価は、職権発動を促す単なる事実行為に過ぎず、課税庁には応答義務はないとされている。したがって、不作為の違法確認訴訟はもちろんのこと、職権による減額更正の義務付け訴訟も認められないこととされている。

5 租税法律関係における調査請求

(1) 租税法の基本原則

行政、とりわけ行政処分に関する立法規定は、確かに、いったん処分がされ、それに対して取消訴訟が提起された場合には、その裁判の基準となるものであるが、これらの立法の趣旨を実現することは、取消訴訟における裁判所の任務たるにとどまるものではない。むしろ、第一次的には、処分そのものを担当する行政庁自身が個々の事案についてそれらの立法を誠実に執行し、その趣旨を的確に実現すべき任務を負っているものと考えられる³⁷⁾。

更正の請求期間を経過した減額更正の請求

租税法における立法趣旨を考える場合には、租税法の全体を支配する基本原則である租税法律主義と租税公平主義の二つを基準に考えるべきである。

租税法律主義は、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはないという原則をいい、憲法 30 条、84 条に規定され、国民の「自由と財産」を保障する憲法原理であるとされる。

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」、「合法性の原則」、「手続的保障原則」、「遡及立法の禁止」、「納税者の権利保護」の六つが挙げられる³⁸⁾。この内、「合法性の原則」とは、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、租税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ことをいう。この原則は、租税法律主義の手続法的側面であり、その根拠は、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³⁹⁾。

(2) 申告納税の趣旨と通則法の規定

課税庁（立法担当）の解説書である『国税通則法精解』では、申告納税について、「申告納税方式は、納付すべき税額が原則として納税者の「申告」により確定し、この申告は、期限内申告、期限後申告及び修正申告に限定されており、政府の処分があくまでも第二義的補助的な地位に置かれている。申告納税方式の特色としては、なんと**いっても、最も民主的な課税方式である**という点⁴⁰⁾があげられる。すなわち、課税が適正かつ公平に行われるためには、その課税の前提となる事実を最もよく熟知している納税義務者の協力を得るのが適切であり、納税義務者による課税標準等の申告が要請されるのは当然である」(下線筆者)と解説されている。

国税通則法は、「第二章 国税の納税義務の確定」の第二節を「申告納税方式による国税に係る税額等の確定手続」とし、「第一款 申告納税、第二款 更正の請求、第三款 更正又は決定」として構成しており、更正の請求は法的には、「申告」とはされていないが、「納税者の協力を得て」の税額等の確定手続であることに相違はない。更正の請求がされた場合、課税庁は、通則法23条4項により行政調査が義務付けられることになる。嘆願書の提出は、確かに法定のものではないが、納税義務者の協力による税額等の確定手続と同視できるものである。

(3) 抽象的納税義務

申告納税制度を採用している国税については、抽象的納税義務が成立すると、原則として納税義務者の申告という所要の確定手続を経て具体的納税義務が確定し、その内容が適正に具体化されて余すところなく履行されることが期待されている。具体化された税額は、所定の納期限までに納付を義務付けられ、その者の納付を待って具体的納税義務は消滅する。しかしながら、抽象的納税義務の内容の全部又は一部が具体化されていない可能性があり、いったん確定した税額等が、その前提となる抽象的、客観的な納税義務の内容と相違するという理由で、更正等の除斥期間（納税者の申告については、国税の徴収権の時効期間）内は更に二回、三回と重疊的に変更されうるものである⁴¹⁾。国の側から発動する確定手続として、更正・決定の処分があり、通則法70条及び71条に規定する除斥期間が経過するまでは通則法26条の規定により再更正として発動が可能とされており、納税者の側から発動する手続として修正申告及び更正の請求（更正の請求については期間制限がある。）がある。

したがって、抽象的納税義務そのものが消滅するまでは、納税義務者と国との間での抽象的納税義務に係る租税法律関係は継続していることになる。抽象的納税義務に係る租税法律関係は、更正等に係る除斥期間が経過

更正の請求期間を経過した減額更正の請求

するまでは、消滅しないのであるから、課税庁には、その期間内は、合法性の原則により納税者の負担の公平に務める義務があることになる。課税庁は、納税者が更正の請求を経由しなくとも、結果的にその申告に係る「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こと又は当該計算に誤りがあった」場合には減額更正をすべきことになる。課税権の行使において課税庁に裁量が存するとの見解は租税法律主義のもとでの租税債務の確定規定に反して許されないことは明らかである。課税庁が課税要件事実を検討した結果過大申告となっていることを知った場合に放置することは、結果的には、租税平等主義違反（憲法 14 条違反）を構成することになろう⁴²⁾。通則法 24 条、25 条、26 条の規定の構成は、正にこのことを条文上に明記したものと考えられる。

このような関係において、更正の請求期間が経過した後に減額更正を求める嘆願は、行政調査の発動を促す事実行為ではあるが、それ以前になされた確定行為による具体的納税義務に係る税額についての前提となる抽象的、客観的な納税義務の内容に相違がある旨を提示するものであるから、合法性の原則に支配され、法律を誠実に執行し、その趣旨を的確に実現すべき任務を負っている課税庁は、更正の請求の場合と異なり明文では調査義務は規定されていないが、嘆願を無視することは許されないと解され、嘆願は、通則法 24 条が規定する更正の前提としての行政調査の発動を課税庁に義務付けるものと考えべきである。そして、調査の結果に基づき、課税庁は、更正するか、更正をすべき理由がない旨の通知をするかのいずれかの対応をしなければならないことになると解するべきであろう。

嘆願に調査請求権という法的な効果を付与することには、「更正の請求の排他性」の観点から問題であり、判例においてもその法的効果は一切否定されているという反論は当然出るであろう。

また、課税庁に減額更正が結果的に義務付けられることになったとしても、課税庁が不作為であるといった場合に明文の規定がないことから不作為

為の違法確認の訴えは無理であり、結果的には納税者は更正処分の取消訴訟を通じてのみ争うことができるに過ぎないから、調査請求権にそれほど意味はない（ただし、改正行政事件訴訟による新たな訴訟類型に留意すべき）との見解⁴³⁾もある。

6 行政先例

現実に嘆願書の提出と受理といった行為は広く知られ、実務では公然と認知されており、職権発動の契機になっているという現状から、これに広く行政先例法としての評価を与えることも十分可能であろうという見解⁴⁴⁾もある。次の「更正の請求期間の経過後には、納税者の側から減額更正を請求することはできない。しかしながら、申告の誤りを発見した納税者は、その事実を課税庁に申述し証拠資料を提出することにより減額更正を求めることは可能である。ただし、課税庁が調査し、申告に誤りがあると認めた場合に減額更正を行うものである。課税標準が変動しないと判断されれば減額更正は行われぬ。その場合には、納税者の側からは訴訟を提起し裁判所の判断を求めることはできないのである。」⁴⁵⁾(下線筆者)との記述は、課税庁(執行担当)の見解を反映しているものと考えられ、課税庁(執行担当)は、事実上調査請求権については認めていることを窺わせる。

一般に、嘆願書の提出があった場合に、調査の発動について税務署長により対応が区々となっているとすれば、平等取扱原則の観点からも問題となろう。

7 義務付け訴訟の可能性

本稿は、通則法24条の職権更正の前提として、明文で調査が義務付けられていることから、合法性の原則により、減額更正を請求する嘆願に調

更正の請求期間を経過した減額更正の請求

査請求権を認め、調査の結果に基づき、課税庁はなんらかの対応が義務付けられると整理した。

しかし、現在までのところ租税法の分野では、明文のない調査請求権を認めた判例はない。問題は、行政事件訴訟法の改正により新設された義務付け訴訟が可能かということになる。

行政事件訴訟法（以下「行訴法」という。）3条6項は、「この法律において「義務付けの訴え」とは、次に掲げる場合において、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をいう。」と規定し、1号と2号で二つの類型を定めている。

1号は、「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（次号に掲げる場合を除く。）」と、2号は、「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請求がされた場合において、当該行政庁が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。」と規定し、その詳細は、1号の場合は行訴法37条の2に、2号の場合は行訴法37条の3に規定されている。1号は法律上の申請権がない場合の義務付け訴訟であり、2号は法律上の申請権がある場合の義務付け訴訟である。更正の請求期間を経過した後の嘆願による減額更正の請求は1号の義務付け訴訟の問題となる。

1号の義務付け訴訟の対象は、「一定の処分」である。行訴法改正案の国会審議における政府参考人は、「この「一定の処分」については、「裁判所の判断が可能な程度に特定されていなければいけない」という趣旨であり、原告が行政処分をどの程度特定すべきかについては、「必ずしも具体的な処分に限らず、ある程度の幅が許される」と考えられる。この特定の程度は、「当該処分又は裁決の根拠法令の趣旨及び社会通念」に従って判断されるべきものと考えられている⁴⁶⁾旨の答弁をしている。この考え方によれば、事実行為である調査を請求する権利を含めて減額更正を請求することにはなんら問題がないと考えられる。

行訴法37条の2によると、非申請型義務付け訴訟の訴訟要件は、①一定の処分がなされないことにより重大な損害を生ずるおそれのあること（重大性の要件……同条1項）、②その損害を避けるために他に適当な方法がないこと（補充性の要件……同条1項）、③行政庁が一定の処分をすべき旨を命ずることを求めるにつき法律上の利益を有する者であること（法律上の利益の要件……同条3項）の三つである⁴⁷⁾。

この要件については、特に補充性の要件の解釈を巡って賛否両論が出されている。

否定説は、課税庁の見解⁴⁸⁾は当然のこと、立法の経緯から行政法学者に多いようである。

行訴法の解説書においては、補充性の要件は、行政過程において、特別に救済ルートが設けられていない場合を念頭においているとして、特別の救済ルートの例として、更正の請求を挙げ、納税申告書による納付税額が過大であった場合には、更正の請求という特別の救済ルートが存在するから、減額更正処分の義務付け訴訟は提起できないとしているものが多い⁴⁹⁾。

これに対し、補充性の要件は、法律上別の救済手段・救済手続が仕組みられている場合に、あえて義務付け訴訟を提起するというルールを塞いでおくものであり、補充制の点から手続上の交通整理を行う趣旨との立場から、更正の請求期間経過後の更正の請求等について除斥期間内の義務付け訴訟を肯定し、更正の請求制度の存在は納税者からの行政上での権利救済手続を定めたにすぎず、この手続の存在をもって、例えば特別の更正の請求事由に該当しないものの更正等の除斥期間内において、更正の請求ができない場合に（そもそも更正の請求ができたのに行使しなかったのではない）、司法救済が一切排除されるとは解されず、更正の請求制度の存在のみをもってこのような場面での課税庁の減額更正処分を前提とした義務付け訴訟を排除することは許されないとの見解がある⁵⁰⁾。

また、司法制度改革推進本部の下に置かれた「行政訴訟検討会」の委員

更正の請求期間を経過した減額更正の請求

であった水野武夫教授（弁護士）は、早い段階から多くの問題点を指摘し⁵¹⁾、更正の請求期間が経過して更正の請求ができない場合の減額更正の請求について、義務付け訴訟が可能の旨を解説されており⁵²⁾、租税法律主義をその根拠としておられる⁵³⁾。日本弁護士連合会も、同様の見解を解説している⁵⁴⁾。

ただ微妙なのは、租税法律主義の合法性の観点から、義務付け訴訟を提起することができるとしている金子宏名誉教授である。金子教授は、「更正の請求は、逆に、申告の内容を自己の利益に変更しようとする場合の手続である。法がわざわざ更正の請求の手続を設けた趣旨にかんがみると、申告が過大である場合には、原則として、他の手段によることは許されず、更正の請求の手続によらなければならないと解するべきであろう。抗告訴訟の排他性の観念に習って、これを「更正の請求の原則的排他性」と呼ぶことができる。したがって、要素の錯誤によって過大に申告した場合にも、原則として更正の請求の手続によってその是正を図るべきであり（ただし、必要に応じて例外を認めるべきである。）、また、申告が過大であったことを理由として減額の更正を求める訴えは許されないと解すべきである」とされる⁵⁵⁾。

金子教授は、「更正の請求の排他性」といわず、「更正の請求の原則的排他性」（下線筆者）とした理由について、平成17年11月15日の税務大学校公開講座において、最高裁昭和39年10月22日判決（民集18巻8号1762頁）を取上げて説明され、さらに、更正の請求期間を経過した場合における救済方法の可能性について示唆しておられる⁵⁶⁾。そして、著書の『租税法（15版）』において、「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。また、納税者は、更正の請求の期間の経過後であっても、更正の除斥期間内であれば、義務付けの訴訟（行訴3条6項1号・37条の2）

を提起することができる」と解すべきであろう。⁵⁷⁾「租税行政庁は、合法性の原則のもとで、その処分を租税法規に適合させる義務を負っていると解すべきであるから、納税者は、更正の請求の期間の経過後であっても、除斥期間の終了するまでの間は、行訴法 37 条の 2 の要件が満たされる限りは、義務付けの訴え（非申請型）を提起しうると解すべきであろう。⁵⁸⁾（下線筆者）とし、通則法 24 条が規定する更正についての義務付け訴訟の可能性について述べられている。ただ、更正の請求期間が経過した場合のすべてについて義務付け訴訟ができるといっているのかは定かではない。講演の論調からすると、要素の錯誤が重大な場合に限定して認める趣旨とも思われる。

8 まとめ

平成 16 年の行訴法の改正で義務付け訴訟が新設されたことで、税務訴訟においても変革があるのではないかとの期待が持たれているが、行訴法の改正については、「国民の権利利益のより実効的な救済を可能にする」という観点から、義務付け訴訟が法定されるにいたった。これにより、従来の取消訴訟中心主義は修正ないし緩和されたわけである⁵⁹⁾として評価する見解がある一方で、「行政事件訴訟法の裁判実務では義務付け訴訟はきわめて限定された場合にだけ認められるものであったから、改正行政事件訴訟法がこの点をどのように変えたのかが注目されるところであるが、今回の改革ではそう大きな変化がもたらされたわけではない。義務付け訴訟に関する新行政事件訴訟法の意義はそれを法定したというところに求められる⁶⁰⁾とする見解もある。

更正の請求期間を経過した後の減額更正の請求に義務付け訴訟が認められる可能性は、更正の請求の排他性を、「更正の請求の除斥期間内はその救済手続に先ず依るべきであり、その期間内に更正の請求を経ずに減額更

更正の請求期間を経過した減額更正の請求

正の請求はできない」との範囲で排他性が認められるとしない限り、補充性の要件についての行政法学における理論及び裁判実務の現状からすると、殆どないことになろう。

水野（武）教授は、行訴法の改正後における最近の租税訴訟についての最高裁の判例を分析し、「最高裁は、当然のことであるが、租税法の基本である租税法律主義を厳格に守り、この枠から外れることは決してない。」⁶¹⁾と分析されている。今後の判例の動向を注視したい。

租税法律主義の原則の下にある税務行政において、「嘆願書」といわれる言わば「御上のお情けに縋る」かのような意味合いを持つ法的位置付けが不明確な文書が提出・受理されている現状は、行政の透明性確保の観点からは好ましいこととはいえないであろう。課税庁（立法担当）の解説書では、「申告納税方式は最も民主的な課税方式であり、課税が適正かつ公平に行われるためには、その課税の前提たる事実を最もよく熟知している納税義務者の協力を得るのが適切であり、納税義務者による課税標準等の申告が要請されるのは当然であるといえる」⁶²⁾と説明されているが、現状、修正申告と更正の請求についての行使可能期間の差異を巡って多くの疑問が提起されていることから、立法での整備が望まれる。

（なお、脱稿後に、政府税制調査会において税制改正が検討される旨の報道があった。）

註

- 1) 志馬喜徳郎他共編『国税通則法精解（平成22年改訂）』（以下「志馬・精解」とする。）236頁
- 2) 志馬・精解259頁
- 3) 志馬・精解266頁

- 4) 志馬・精解 267 頁
- 5) 志馬・精解 685 頁
- 6) 志馬・精解 274 頁
- 7) 志馬・精解 334 頁
- 8) 碓井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリスト No. 667 65 頁
- 9) 志馬・精解 336 頁
- 10) 志馬・精解 337～338 頁
- 11) 金子宏『租税法 (15 版)』(以下「金子・租税法」とする。) 702 頁
- 12) 志馬・精解 335 頁
- 13) 志馬・精解 355 頁
- 14) 最判昭和 53. 3. 16 訟月 24 卷 4 号 840 頁
- 15) 最判昭和 39. 10. 22 民集 18 卷 8 号 1762 頁
- 16) 志馬・精解 349 頁
- 17) 志馬・精解 350 頁
- 18) 曾和俊文「特集・行政法の基本論点 4 行政調査」法学教室 No. 226 (以下「曾和・教室」とする。) 23 頁
- 19) 曾和・教室 25 頁
- 20) 遠藤博也『実定行政法』181 頁
- 21) 塩野宏『行政法 I (第 5 版)』(以下「塩野・行政法 I」とする。) 258 頁
- 22) 宇賀克也『行政法概説 I 【第 3 版】』144～145 頁
- 23) 小早川光郎「調査・処分・証明—取消訴訟における証明責任問題の一考察—」行政法の諸問題 中 (以下「小早川・調査」とする。) 266～267 頁
- 24) 野下智之「取消訴訟における違法性の内容」新・裁判実務体系 25 行政争訟 (以下「野下・取消」とする。) 278～279 頁
- 25) 浅沼潤三郎「「更正の請求」と改正行政事件訴訟法」税法学 556 号 8 頁
- 26) 大阪地判昭和 46. 9. 14 訟務月報 18 卷 1 号 44 頁
- 27) 曾和俊文「行政調査論再考 (二)」三重大法経論叢 5 卷 2 号 (以下「曾和・三重」とする。) 94～95 頁
- 28) 曾和・教室 25 頁
- 29) 薄井一成「申請手続過程と法」行政法の新構想 II (以下「薄井・申請」とする。) 272 頁

更正の請求期間を経過した減額更正の請求

- 30) 薄井・申請 273 頁
- 31) 塩野・行政法 I 258 頁
- 32) 小早川・調査 266～267 頁
- 33) 野下・取消 278～279 頁
- 34) 薄井・申請 275 頁
- 35) 青柳達郎「租税争訟法の現状と課題」税大ジャーナル 10 (以下「青柳・税大」とする。) (126～131 頁) は、税務訴訟における裁判例を紹介している。
- 36) 第 1 審神戸地判昭和 63. 5. 18 税務訴訟資料 164 号 376 頁、控訴審大阪高判昭和 63. 11. 30 税務訴訟資料 166 号 635 頁
- 37) 小早川・調査 260～261 頁
- 38) 金子・租税法 70 頁
- 39) 金子・租税法 75 頁
- 40) 志馬・精解 259 頁
- 41) 志馬・精解 238 頁、251 頁
- 42) 占部浩典「税務訴訟における義務付け訴訟の許容性 (二・完)」民商法雑誌 139 巻 3 号 (以下「占部・民商法」とする。) 338～339 頁
- 43) 占部浩典「租税手続法と租税争訟法との交錯 (一)」同志社法学 59 巻 5 号 (以下「占部・同志社」とする。) 41 頁
- 44) 占部・同志社 59 巻 5 号 42、54 頁
- 45) 青柳・税大 150 頁
- 46) 室井力等編『コンメンタール II 行政事件訴訟法・国家賠償法』(以下「室井・コンメンタール」とする。) 397 頁
- 47) 宇賀克也『行政法概説 II 【第 2 版】』317 頁
- 48) 志馬・精解 355 頁
- 49) 南博方・高橋滋編『条解行政事件訴訟法第 3 版補正版』639～640 頁、福井秀夫等『新行政事件訴訟法』140 頁、小林久起『行政事件訴訟法』162 頁、室井・コンメンタール 399 頁、塩野宏『行政法 II [第 5 版]』239～240 頁、宇賀克也『行政法概説 II 【第 2 版】』318 頁
- 50) 占部・民商法 362～363 頁
- 51) 水野武夫「行政改革と税務訴訟」税法学 551 号 (以下「水野・税法学」とする。) 113～127 頁、水野武夫「更正の請求と義務付け訴訟」税務事例

- Vol. 38 No. 1 36～43 頁
- 52) 水野・税法学 120 頁
- 53) 水野武夫「納税者の権利救済と弁護士の役割」自由と正義 Vol. 59 No. 3
(以下「水野・自由」とする。) 20 頁、27～28 頁
- 54) 日本弁護士連合会行政訴訟センター編『実務解説 行政事件訴訟法』167
～168 頁
- 55) 金子・租税法 696 頁
- 56) 金子宏「更正の請求」税大ジャーナル 3 号 7～8 頁
- 57) 金子・租税法 697 頁
- 58) 金子・租税法 827 頁
- 59) 橋本博之『解説改正行政事件訴訟法』59 頁
- 60) 芝池義一『行政救済法〔第2版補訂増補版〕』295 頁
- 61) 水野・自由 31 頁
- 62) 志馬・精解 259 頁