

再更正処分の要件に関する検討 ——課税処分の打直しの問題を中心として——

平野 潔範

(青山学院大学大学院法学研究科博士前期課程2年)

目 次

はじめに

第1章 課税処分の打直しが行われた裁判例

- 第1節 東京高裁平成29年8月30日判決
- 第2節 課税処分の打直しが行われた制度的背景
- 第3節 最高裁昭和42年判決以後の議論
- 第4節 判決に含まれる問題点
- 第5節 小括

第2章 再更正処分の意義

- 第1節 再更正処分の趣旨等
- 第2節 再更正処分の規定の立法沿革
- 第3節 法令解釈
- 第4節 小括

第3章 税務署長が再更正処分を行う場合

- 第1節 裁判例・裁決例の収集方法
- 第2節 更正処分で認定を誤った場合
- 第3節 更正処分で認定されなかった申告の誤りが後から
判明した場合
- 第4節 更正処分を取り消す場合
- 第5節 小括

第4章 課税処分の打直しに関する学説

- 第1節 職権取消し説
- 第2節 適法説
- 第3節 更正権の濫用説

第4節 違法説

第5節 小括

第5章 再更正処分の要件の検討

第1節 更正処分の要件

第2節 再更正処分の要件

第3節 結論

おわりに

参考文献等

はじめに

1. 問題意識

本稿は、再更正処分の要件について研究を行うものである。再更正処分に関しては、従来から、更正処分の取消訴訟の係属中に再更正処分がされた場合に取消訴訟の訴訟物をどう理解するかという問題¹や更正処分と再更正処分の相互関係を法的にどう理解するかという問題²が活発に議論されてきた。一方で、再更正処分の要件に関する議論はそれほど盛んに行われてこなかった³。

国税通則法（以下「通則法」という。）26条の文言に従えば、再更正処分の要件は次の3つである。すなわち、①先行する更正処分又は決定処分が行われていること、②その更正又は決定をした税額等が過大又は過少であることを知ったこと、③調査によることである。この要件を満たすときに、税務署長は再更正処分をすることになる。しかしながら、実際には、その文言にはない場合であっても再更正処分が行われることがある。それは、税務署長がした更正処分について、その理由付記の不備が争訟で争われた場合に、理由付記が不備であった更正処分（第一次更正処分）を再更正処分（第二次更正処分）によって取り消したうえで、改めて十分な理由付記をした再々更正処分（第三次更正処分）を行い、税額等を第一次更正処分と同額にするという処分が行われた場合である（以下、このような再更正処分を「課税処分の打直し」と呼ぶ。）。

このような場合における第二次更正処分及び第三次更正処分は、第一次更正処分の手続上の瑕疵を是正するために行われた再更正処分であり、更正又は決定をした税額等に過不足がありそれを是正するために行われたわけではない。この点、課税処分の打直しに関して、第二次、第三次更正処分のような再更正処分が、上記②の要件を充足した適法な処分といえるの

かという問題がある。

この問題について裁判例では、第二次更正処分を再更正処分ではなく職権による更正処分の取消しと捉え、第三次更正処分を新たな更正処分と捉えて通則法26条の要件を問題にする余地はないと解されている⁴。このような解釈は、課税処分の打直しが初めて問題となった最高裁昭和42年9月19日第三小法廷判決（以下「最高裁昭和42年判決」という。）⁵で示されたものである。これに対して、以前は学説において、課税処分の打直しは通則法26条の要件を欠くから違法な処分であるとする見解⁶や権利濫用の法理を適用してその効力を否定することができるとする見解⁷が主張されてきた。もっとも、現在は、そもそも課税処分の打直しが問題となる裁判例の数が少ないこともあってか、この問題について積極的な議論は行われていない。そして、課税処分の打直しは、近年の裁判例でも最高裁昭和42年判決と同様の理由により適法なものとして取り扱われ続けている。しかしながら、現代においても最高裁昭和42年判決から続く取扱いをそのまま妥当なものとして容認して良いのか疑問である。

これまで租税法の解釈や適用の場面では、租税手続法の要件は租税行政の効率性を阻害するものとして軽視されがちであった⁸。そして、租税手続法の要件に関する研究も、租税実体法の要件に関するものほど積極的に行われてこなかった。しかしながら、近年においては法律の解釈や適用の場面では租税法律主義が重視され、また、課税においても納税者の権利を重視する傾向にある⁹。そして、租税法律主義は、租税の賦課徴収の手続までも法律に定める要件に従って行われることを要請している¹⁰。つまり、課税においては、租税手続法の要件も重視されなければならないものであり、租税手続法の要件を充足しない場合に処分を行うことは認められないものである。

この点、納税義務の確定手続である再更正処分は、「その更正又は決定をした税額等が過大又は過少であることを知ったこと」（②の要件）が要

件とされているのであるから、税務署長は更正処分をした税額等に過不足がない場合に再更正処分をすることは一切認められないはずである。

このような問題意識から、本稿は、最高裁昭和42年判決から認められ続けている課税処分の打直しの適法性について検討し、さらには再更正処分の要件を明確にすることを目的とする。課税処分の打直しの問題について再更正処分の要件の観点から検討を行なった先行研究は見当たらないが、これを行うのが本稿である。

2. 本稿の構成

本稿の構成は、以下の通りである。

第1章では、近年において、第一次更正処分の取消しを求める訴えの係属中に課税処分の打直しが行われた東京高裁平成29年8月30日判決¹⁾を参照する。そして、課税処分の打直しが行われる制度的背景について確認する。さらに、初めて課税処分の打直しの効力を認めた最高裁昭和42年判決から現代までの議論を概観し、その問題点を指摘する。

第2章では、再更正処分の意義について検討する。具体的には、再更正処分の趣旨について確認したあと、従前は個別税法に設けられていた再更正処分に関する規定の創設時から現代までの沿革を確認する。さらに、通則法26条の法令解釈を行うことで再更正処分の要件の意義を明らかにする。ここでは、通則法26条の語尾が「……更正する。」と規定されていることの意味についても言及する。

第3章では、具体的に税務署長はどのような場合に再更正処分を行うのかを確認する。ここでは、株式会社TKCの判例データベース「LEX/DB」を利用し、更正処分の後に再更正処分が行われた裁判例・裁決例を抽出する。そして、それらの事例の中で再更正処分が行われた理由が判決文等から明らかであるものを参照し、整理する。

第4章では、課税処分の打直しに関する学説等の検討を行う。ここで

は、課税処分の打直しを肯定するか否定するかに加え、課税処分の打直しは再更正処分の要件を充足すると捉えているか否かという観点から4説に分類し整理・検討を行う。

第5章では、前章までの検討を踏まえ、再更正処分の要件を明確にする。ここでは「更正又は決定をした税額等が過大又は過少であることを知ったこと」(②の要件)という要件の解釈を中心として議論を行う。この要件の解釈については、2つの考え方があり得ることを指摘し、その解釈について検討を行う。

第1章 課税処分の打直しが行われた裁判例

本章では、課税処分の打直しが行われた裁判例の状況を紹介し、その問題点を指摘する。まず、第一次更正処分の取消しを求める訴えの係属中に課税処分の打直しが行われた東京高裁平成29年8月30日判決¹²について検討する。次に、初めて課税処分の打直しの効力を認めた最高裁昭和42年判決¹³から現在までの裁判例や学説の状況を概観し、その問題点を指摘する。

第1節 東京高裁平成29年8月30日判決

1. 事案の概要

事案の概要を整理すると、以下の通りである。

平成21年6月13日に死亡したAの相続人であるX(原告・控訴人)らは、平成22年4月12日に各相続税の申告(以下「本件各申告」という。)を行った。これに対して、所轄税務署長は、申告されていないXら名義の預金などが相続財産に含まれることなどを理由として、平成26年10月30日に本件各相続税の更正処分及び重加算税賦課決定処分(第一次更正処分)を行った。この第一次更正処分を不服としたXらは、国税不服審判所長に対し審査請求をしたところ、審査請求を却下する旨の各裁決を受けた。そ

ここで、Xらは、国であるY（被告・被控訴人）に対して第一次更正処分の取消しを求めるとともに、上記の各裁決の取消しを求めて訴訟を提起した。

他方、審査請求中の平成27年11月24日に、所轄税務署長は、第一次更正処分の更正通知書において通則法70条4項1号に規定する偽りその他不正の行為により税額を免れた事実がある旨の記載を欠き、さらに相続財産に係る物件所在地、金融機関名及び口座番号の各記載に誤りがあったなどの理由付記の不備があったことを自認して、Xらに対し、課税価格及び納付すべき相続税額を本件各申告の額と同額とする本件各相続税の各再更正処分及び重加算税の額を0円とする各変更決定処分（第二次更正処分）をした。また、これと同時に、課税価格及び納付すべき相続税額並びに重加算税の額を第一次更正処分の額と同額とする本件各相続税の各再々更正処分及び重加算税の各再賦課決定処分（第三次更正処分）を行った。なお、Xらは、第三次更正処分に対しても、その取消しを求める別件訴訟¹⁴を提起している。

2. 裁判所の判断

（1）第一審の判断

第一審¹⁵は、本件とほぼ同一の事実関係を有する事案である最高裁昭和42年判決を引用して、Xらの請求を棄却した。

「課税価格及び納付すべき相続税額を本件各申告の額と同額とする本件各再更正処分等がされたことにより、本件各更正処分等は、取り消されたのであって、本件各更正処分等の取消しの訴えの利益は失われたものというべきである（昭和42年最判参照）」。

「Xらが別件訴訟を提起したという以上、本件各更正処分等の取消しの訴えの利益が消滅していないとすれば、本件訴訟と別件訴訟の審理及び判断の重複や矛盾が問題となり、不都合である。

そして、本件各再々更正処分等について不服申立てをしたり取消しの訴

えを提起したりできるという以上、Xらが主張するように、本件各再々更正処分等の内容が本件訴訟の対象となっていると解すべきものではない。」

さらに、第二次更正処分は再更正処分に当たらないとするXらの主張については、以下のように判示している。

「本件各再更正処分等は、課税価格及び納付すべき相続税額を本件各申告の額と同額とするものであり、本件各更正処分等により課税された税額を超えて減額したものではない。また、減額更正において申告額と同一の金額にまで減額をすることは、更正処分に当たると解される。したがって、本件各再更正処分等は、更正処分としてされたものというべきである。」

(2) 控訴審の判断

控訴審¹⁶は、第一審の判断を正当として引用し、Xの控訴を棄却している。また、次のような判断を加えている。

「いったん更正した課税価格及び納付すべき相続税額を確定申告の額と同額まで減額する再更正処分をすることが違法とはいえないし、当該再更正処分をする目的が、更正の理由附記に不備があったことから、これをいったん取消した上、改めてその理由を補完した再々更正処分をすることであったとしても、更正権を濫用したものということとはできない。」

第2節 課税処分の打直しが行われた制度的背景

以上のように、本件では、第一次更正処分の取消しを求める訴訟の係属中に所轄税務署長が第一次更正処分の理由付記の不備を自認して課税処分の打直しを行っている。しかし、このような方法を採用なくとも、例えば、処分理由等を納税者に事後的に通知することによってもその処分理由を知らせることができるのであるから、理由付記の不備は是正されるようにも思われる。

そこで、まずは、理由付記の不備を是正するためにこのような方法が採

られてきた制度的背景を確認する。

1. 青色申告に対する更正処分の理由付記の法理

更正処分の理由付記は、従来は、個別税法の規定がある青色申告に対する更正処分についてのみ要求されており（所得税法155条2項，法人税法130条2項参照），個別税法の規定のない白色申告等に対する更正処分には要求されていなかった。理由付記の法理は，青色申告の更正処分をめぐる税務訴訟分野で形成されてきた。

すなわち，法が理由付記を要求している趣旨は，税務署長の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する（処分適正化機能）とともに，処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与える（争点明確化機能）ためである¹⁷。そして，理由付記の不備は更正処分を違法にし，取消事由になるとされている¹⁸。

この点は，最高裁昭和38年5月31日第二小法廷判決¹⁹及び最高裁昭和38年12月27日第二小法廷判決²⁰が「一般に，法が行政処分に理由を附記すべきものとしているのは，処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに，処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものであるから，その記載を欠くにおいては処分自体の取消を免かれないものといわなければならない。」とするところである。また，具体的な理由付記の程度について同判決では，一般的基準として，①更正処分が法定の帳簿組織による記載を無視することにならないように帳簿組織以上に信憑力のある資料を摘示すること，②納税者が処分理由を推知することができたとしても付記すべき理由の程度は変わらないことの2つを要件として示している²¹。さらに，その後，最高裁昭和47年12月5日第三小法廷判決²²では，更正処分の理由付記に不備があった場合には，後に不服申立ての段階で再調査決定書や審査裁決書において具体的理由が明らかにされたとしても，その瑕疵は治癒されないと判示された²³。

このように、青色申告に対する更正処分をする場合には、その更正通知書自体に上記の法の趣旨に合致する程度の理由を付記する必要がある、理由付記の不備は処分の取消事由となり、理由付記の不備の瑕疵は治癒されない²⁴という厳格な解釈が最高裁で示されてきた²⁵。

このような最高裁が示した理由付記の法理には、学説においても支持されている²⁶。

2. 平成23年12月の通則法の改正と理由付記

平成23年12月の通則法の改正（平成23年法律第114号によるもの）により、国税に関する法律に基づき行われる処分等について、平成25年1月1日以降、行政手続法8条及び同法14条の各規定が適用されることとなった（通則法74条の14第1項）²⁷。これにより、従来は理由付記が義務付けられていなかった白色申告等に対する更正処分をする場合についても理由付記をしなければならなくなった。

行政手続法14条1項による理由付記の趣旨と程度について、最高裁平成23年6月7日第三小法廷判決（以下「最高裁平成23年判決」という。）²⁸は、次のような判示をしている。

すなわち、「行政手続法14条1項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。そして、同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである」と判示している。

これは、理由付記の趣旨については、従来の判例法理を踏襲するものである。ただし、理由付記の程度については、①処分の根拠法規の内容、②処分基準の存否・内容・公表の有無、③処分の性質・内容、④原因となる事実関係の内容等を総合考慮して決定すべきとしている²⁹。従来の判例法理では、法規の適用関係までが求められていたところ、最高裁平成23年判決では、法規ではない「処分基準」の適用関係までもわかるようにすることが求められている³⁰。

最高裁平成23年判決は、一級建築士の免許を取り消すとした行政処分についての判決である。しかし、その調査官解説では「行政手続法14条の解釈を最高裁として初めて示したものであり、また、その判旨は、……行政手続法14条の適用がある不利益処分でその処分基準が公にされているもの一般に及び得るものである³¹」との評価がされている。すなわち、白色申告等に対する更正の理由付記についても最高裁平成23年判決が示した趣旨及び程度が妥当するものである³²。

3. 理由付記の法理と課税処分の打直し

以上のように、理由付記については、その趣旨が処分適正化機能と争点明確化機能にあることを重視して、理由付記に不備がある場合には取消しを免れず、その瑕疵の治癒は許されないと厳格な解釈が判例で示されてきた。そして、現在では、更正処分をする全ての場合について理由付記が要求されている。

理由付記の法理が現れた当初は、理由付記の不備を理由として更正処分が取り消される事例が相当数にのぼったとされている³³。そのため、課税庁は、審査請求あるいは訴訟において納税者が理由付記の不備の瑕疵を攻撃した場合には、瑕疵のある第一次更正処分を第二次更正処分で行き消したうえで、改めて十分な理由付記をした第三次更正処分を行うという対抗手段にでたようである³⁴。

第3節 最高裁昭和42年判決以後の議論

1. 判例の状況

初めて課税処分³⁵の打直しが問題となった判例は、最高裁昭和42年判決である。同判決では、その効力について「第二次更正処分は、第三次更正処分を行うための前提手続たる意味を有するにすぎず、また、第三次更正処分も、実質的には、第一次更正処分の附記理由を追完したにとどまることは否定し得ず、また、かかる行為の効力には疑問がないわけではない。しかしながら、これらの行為も、各々独立の行政処分であることはいうまでもなく、その取消の求められていない本件においては、第一次更正処分は第二次更正処分によつて取り消され、第三次更正処分は、第一次更正処分とは別個になされた新たな行政処分であると解さざるを得ない。」と判示している。すなわち、その「効力には疑問がないわけではない」としながらも、第二次、第三次更正処分は各々別個独立の処分であるとしてその効力を認めている。なお、これに対して田中二郎裁判官は、「単に理由附記を追完するための便宜措置として、第二次及び第三次の更正処分を同時にしたにすぎず、これらを、それぞれ、全く別個独立の処分と考えるべきものではない。」との反対意見を述べている。

また、同判決の調査官解説では、「第二次更正処分は、たとえ……減額の再更正とはいえないとしても、更正処分を取り消す方式について別段の規定のない現行法のもとにおいては、少なくとも、それが第一次更正処分の取消行為としての効力を有することは、否定できないといわざるを得ないであろう。」³⁶との評価がされている。つまり、最高裁昭和42年判決では、第二次更正処分を税務署長が更正処分を職権により取り消したものと解し、第三次更正処分を新たな更正処分と解している。そして、これらの処分が再更正処分の要件を充足しているか否かは特に問題とせず、課税処分の打直しの効力を肯定している。なお、最高裁昭和42年判決は国税通則法制定前の事案である。

同様に、最高裁昭和48年12月14日第二小法廷判決³⁷でも、課税処分の打直しについて判示している。同判決では、控訴審³⁸の「税務署長としては、第一次更正処分の付記理由について処分を違法ならしめる瑕疵を認めたときは、右更正処分の取消しをなしうるのであつて……第二次更正処分は……更正処分の取消しの方式について別段の規定のない現行法のもとにおいては、少くとも〔ママ〕第一次更正の取消処分の効力を有することは、明らかである。」とする判示を正当としている。すなわち、最高裁昭和42年判決と同様の理由により、課税処分の打直しの効力を肯定している。なお、納税者は上告理由において、第二次更正処分は、更正の用紙を用い更正の形式をもってなされており、明らかに更正処分としてなされているのであるから再更正処分の要件を充足していなければならないとの主張をしていた。しかし、裁判所はその点について判断をしていない。

以上のように判例では、課税処分の打直しについて、第二次更正処分を再更正処分ではなく職権による処分の取消しと捉え、第三次更正処分を再更正処分ではなく新たな更正処分と捉えることで適法としている。そして、その後の下級審でも、課税処分の打直しは同様の理由により適法と判断しているところである³⁹。

2. 再更正処分に関する学説の状況

再更正処分に関しては、従来から、更正処分の取消訴訟の係属中に再更正処分がされた場合に取消訴訟の訴訟物をどう理解するかという問題や更正処分と再更正処分の相互関係を法的にどう理解するかという問題が活発に議論されてきた。この点に関しては、一般に、増額再更正処分については吸収説（消滅説）⁴⁰の立場をとり、減額再更正処分については併存説（一部取消説）⁴¹の立場をとっているなどと整理されている⁴²。

これらの議論は、適法な再更正処分がされた場合に更正、決定によって確定した税額がいかなる影響を受けるかという点を論じたものである。一

方で、課税処分の打直しに関して、それが再更正処分の要件を充足した適法な処分と言えるのか否かについてはあまり議論されていない。

第4節 判決に含まれる問題点

(1) 理由付記制度との関係

本件は、第一次更正処分の取消しを求める訴えの利益の有無が主たる争点となった事案である。そして、裁判所は、本件とほぼ同一の事実関係を有する最高裁昭和42年判決を先例として引用して、第二次更正処分により第一次更正処分が取り消されたことによって第一次更正処分の取消しを求める訴えの利益は失われるとの判断をしている。つまり、本件では、最高裁昭和42年判決と同様の理由により課税処分の打直しの効力を肯定している。

しかしながら、本件が引用する最高裁昭和42年判決は、理由付記の法理が確立する前の判決である。確かに、最高裁昭和42年判決が出たときには、理由付記の法理の出発点⁴³とされる最高裁昭和38年5月31日第二小法廷判決及び最高裁昭和38年12月27日第二小法廷判決は示されていた。しかし、一般に、理由付記の法理が確立したとされるのは、理由付記の瑕疵は不服審査の段階で治癒されないと判示した最高裁昭和47年12月5日第三小法廷判決が出た頃である⁴⁴。つまり、理由付記の法理の確立は、最高裁昭和42年判決から5、6年経過した後のことである。

この点、理由付記の法理が確立する前の判決を理由付記の法理が確立した現在においても機械的に先例として引用していることは妥当であるのか疑問がある。

(2) 再更正処分の要件からの検討

また、課税処分の打直しにおける第二次、第三次更正処分は、理由付記の不備という手続的瑕疵の是正のみを目的とした処分であり、再更正処分の要件を充足した適法な処分と言えるのか疑問である。すなわち、再更正

処分の要件は、①先行する更正処分又は決定処分が行われていること、②その更正又は決定をした税額等が過大又は過少であることを知ったこと、③調査によることである（通則法26条）。この規定をその文言通りに読むと、本件で行われた第二次、第三次更正処分は、税額等に過不足は無いにも関わらず再更正処分が行われているから、少なくとも②の要件を満たしているとは言い難い。

確かに、本件において課税処分の打直しが認められなければ、第一次更正処分は理由付記の不備を理由として取り消され、結果として納税者の税額を徴収することはできなくなるだろう。この点、租税の公平・確実な賦課徴収のために客観的に成立している課税標準や税額が存在が認められる限り課税がされなければならないとの考えを重視すれば⁴⁵、税務署長が再更正処分を行うことのできる場合を広く認め、課税処分の打直しを適法な処分と解することが妥当である。これまで裁判所もこのような観点から課税処分の打直しを適法なものとして取り扱ってきたと考えられる。

しかしながら、租税法律主義（憲法84条）は、租税の賦課徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならないことを要請している⁴⁶。そして、その目的は、課税庁の処分についてその恣意を抑制し、納税者の予測可能性と法的安定性を確保することで納税者の権利を保護することにある。この租税法律主義の目的に照らせば、処分は法律の要件を充足する場合に限り行われるべきである。この点、再更正処分の要件を充足しないと思われる課税処分の打直しが適法なものとして容認され続けていることは、納税者にとっては不可解である。

再更正処分は、「その更正又は決定をした税額等が過大又は過少であることを知ったこと」が要件とされているのであるから、文理上、税務署長は更正処分をした税額等に過不足がない場合に再更正処分をすることは一切認められないはずである。

そこで、本稿では、課税処分の打直しが再更正処分の要件を充足した適

法な処分と言えるのか否かについて検討する。そして、再更正処分の要件を明確にし、税務署長が再更正処分を行い得る場合を明らかにする。

第5節 小括

税務署長は更正処分をするときには、その更正通知書に理由を付記しなければならないとされている。更正処分の理由付記に対しては、従来から判例において厳格な解釈が示されており、理由付記に不備のある処分は取消しを免れないと解されている。そこで、課税庁は、審査請求あるいは訴訟において納税者が理由付記の瑕疵を攻撃した場合には、瑕疵のある第一次更正処分を第二次更正処分で取り消したうえで、改めてその理由を補完し十分な理由付記をした第三次更正処分を行うという対抗手段（課税処分の打直し）にでるようになった。

課税処分の打直しについて、判例は、第二次更正処分を再更正処分ではなく職権による処分の取消しと捉えて、第三次更正処分を再更正処分ではなく新たな更正処分と捉えることで、適法としている。このような判断は、裁判所が、納税者の権利よりも租税の公平・確実な賦課徴収という公益の目的を優先させた結果として定着してきたものだと考えられる。そして、課税処分の打直しは、最高裁昭和42年判決で容認されてから変わらず現在でも容認されている。

しかしながら、課税処分の打直しは、再更正処分の要件を充足しているのか疑問である。再更正処分は納税義務の確定に関わる処分であるから、その課税権の行使を課税庁の任意に委ねるのは適切ではない。課税庁の処分を適正にし、納税者の予測可能性と法的安定性を確保することで納税者の権利を保護するためには、法律に定める要件を充足する場合に限り処分が行われるべきである。

この点、再更正処分の要件について改めて検討し、税務署長が再更正処分を行い得る場合を明らかにする必要がある。そこで、次章では、再更正

処分の立法沿革や要件の意義について検討を行う。

第2章 再更正処分の意義

本章では、再更正処分の意義について検討する。具体的には、まず、再更正処分の趣旨や沿革について整理する。さらに、通則法26条の法令解釈を行うことで再更正処分の意義を明らかにする。

第1節 再更正処分の趣旨等

1. 申告納税方式における納税義務の確定手続

納税義務は、租税法の定める要件の充足により抽象的に成立する。これが具体的な義務として確定し、課税庁が徴収権を行使するためには、特別な手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税⁴⁷を除き、一定の手続を経なければならない⁴⁸。そして、納税義務の確定手続としては、申告納税方式と賦課課税方式の2つの手続があり、これ以外の方法による確定手続は認められていない（通則法16条1項）。

申告納税方式を採る租税⁴⁹については、原則として、納税者の申告により納税義務が確定する⁵⁰。この納税申告には、期限内申告（通則法17条）、期限後申告（同法18条）及び修正申告（同法19条）の3種類がある。そして、その例外として、税務署長が納税者の納税義務を確定させる場合がある。すなわち、税務署長は、申告された税額等の計算が租税法の規定に従っていなかったとき、その他調査したところと異なるときは、その調査により、更正処分をする（同法24条）。また、納税者の申告がなかった場合には、その調査により、決定処分をする（同法25条）。さらに、更正処分又は決定処分をした後に、その更正又は決定した税額等が過大又は過少であることが判明したときは、それを変更する再更正処分をする（同法26条）。また、これらの更正処分又は再更正処分で既に確定した納付すべき

税額を増加させるものは、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とされている（同法29条）。

更正処分、決定処分及び再更正処分（以下、これらをまとめて「更正処分等」という。）は、税務署長が行う行政処分である。そして、その法的性格は、新たに納税義務を課す行為ではなく、租税法に定める課税要件を充足している事実を把握し、既に成立している納税義務の内容を確定する、いわゆる準法律行為的行政行為としての確認行為であると考えられている⁵¹。また、更正処分等は、納税申告とならんで、抽象的に成立している納税義務を具体的に確定する効果を持っている点で共通している。しかし、納税申告が納税者の自主的な確定手続きであるのに対して、更正処分等は、税務署長の権力作用としての課税処分によって納税義務を確定させる点で相違している⁵²。また、このように税務署長に納税義務を確定させる権限が与えられているのは、適正・公平な課税を実現する観点から、納税者の税額等を正当な金額に修正・変更する権力を国において確保しておく必要があるためである⁵³。

2. 再更正処分の趣旨

再更正処分は、更正処分の一種である。ただし、通則法24条の規定による更正処分が納税義務者から提出された納税申告書に記載された税額等を是正するために行われる処分であるのに対し、再更正処分は税務署長の更正処分（再更正処分を含む。）又は決定処分によって確定された税額等を是正するために行われる処分である。したがって、税務署長の更正処分又は決定処分の後に修正申告があった場合において、その修正申告に係る税額等をさらに変更する処分をするときには、その処分は再更正処分ではなく、更正処分である⁵⁴。なぜならば、再更正処分は、あくまでも更正処分又は決定処分に係る税額等を変更する処分に限られるためである⁵⁵。

また、納税者は、申告した税額等を自己に不利に増額変更する場合には

修正申告を行い、自己に有利に減額変更する場合には更正の請求（通則法23条）によらなければならないとされている⁵⁶。これに対し、税務署長は再更正処分により、増額・減額のいずれの変更も行うことができる⁵⁷。この点、納税者の税額等を増加させる再更正処分を増額再更正処分といい、減少させる再更正処分を減額再更正処分という。

再更正処分の法的効果については学説上の争いがあるが、一般に、増額再更正処分は、更正処分、決定処分に係る税額等の脱漏部分のみを追加確認するものではなく、納税者の納付すべき税額を全体的に見直して、更正処分、決定処分に係る税額等をも含めて全体として税額を確定するものと考えられている⁵⁸。これに対し、減額再更正処分は、更正処分とは別個独立の課税処分ではなく、課税要件事実を全体的に見直して行う更正処分の変更処分であり、更正処分により確定した税額等を一部取り消すという効果を持った処分であると考えられている⁵⁹。

また、再更正処分は、除斥期間内（通則法70条参照）であれば、何度でも行うことができるとされている⁶⁰。この点に関して、再更正処分は何度でもすることができるが、これは「課税は正しくあるべし、というのが究極の目的であるからである。」⁶¹と説明するものがある。すなわち、再更正処分は、適正・公平な課税を実現する観点から更正処分又は決定処分に係る税額等を変更する権限を税務署長に認めたものであるから、その回数に制限はないとされている。ただし、課税庁は、課税に係る事実認定を慎重にし、正しい法令解釈を行うことで納税者の納税義務の適正かつ円滑な履行に資するべきであるから、再更正処分が何度も繰り返されるようなことは好ましいことではない⁶²。

第2節 再更正処分の規定の立法沿革

申告納税方式の導入前においては、現行の通則法における再更正処分と同様の規定は見当たらない⁶³。

1. 昭和22年の税制改正による創設

(1) 昭和22年税制改正の趣旨

昭和22年頃は、激しいインフレーションの時代であり、また、日本国憲法が制定され、各種の制度が民主化された時代であった⁶⁴。そこで、昭和22年の税制改正の趣旨は、①財政需要の現状に対応し、収支の均衡を図るため租税収入を確保するとともに現下当面する国民経済の再建に適切な税制を樹立すること、②国民所得の現状及び国民生活の実情に即応し、国民負担の公正を図ること、③租税の民主化を図るとともにできるだけ税制を簡易平明化することの3つであった⁶⁵。そして、昭和22年の税制改正において、申告納税方式が所得税、法人税等の直接税の分野で全面的に採用されることになった⁶⁶。

この昭和22年の税制改正において、所得税法及び法人税法等で更正に関する規定が整備されている。

(2) 更正処分及び再更正処分の規定

更正処分及び再更正処分の創設当初の規定は、次のようなものであった。

所得税法（昭和22年法律第27号）46条は、更正処分について「確定申告書又は修正確定申告書の提出があった場合において、当該申告書に記載された所得金額若しくは所得税額又は第26条第1項第7号に規定する金額が政府において調査したところと異なるときは、政府は、その調査により、所得金額若しくは所得税額、又は同号に規定する金額の更正をなす。」と規定していた⁶⁷。また、同条4項では、再更正処分について「政府は、前3項の規定による更正又は決定後、その更正し又は決定した所得金額若しくは所得税額又は第26条第1項第7号に規定する金額について脱漏があること（同項第7号に規定する金額が超過額であるときは、当該金額が過大であること）を発見したときは、政府の調査により、所得金額若しくは所得税額又は同項第7号に規定する金額の更正をなすことができる。」と規定していた⁶⁸。

また、法人税法（昭和22年法律第28号）29条1項は、更正処分について、第18条から第24条の規定による「申告書が提出された場合又はこれらの申告書について第25条第1項の規定による修正があった場合において、申告又は修正に係る課税標準（各事業年度の普通所得、超過所得若しくは資本又は清算所得をいう。以下同じ。）が政府において調査した課税標準と異なるときは、政府は、その調査により、課税標準を更正する。」と規定していた⁶⁹。また、同法31条では再更正処分について「政府は、前2条の規定による課税標準の更正又は決定後、更正又は決定した課税標準について、脱漏があることを発見したときは、政府の調査により、課税標準を更正する。」と規定していた⁷⁰。

このように、更正に関する規定は、申告納税方式が導入された時に申告納税方式を採る国税ごとに、それぞれ個別税法において定められていた。また、その内容は、現行の通則法における取り扱いとは若干異なる。

すなわち、現行法において更正処分は、①納税申告書に記載された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、②その他税額等がその調査したところと異なるときに行われると規定されている（通則法24条）。これに対して、当時の条文には、①に相当する規定がなく、納税申告書に係る税額等が政府の調査したところと異なる場合に行われるものと規定されていた。また、現行法において再更正処分は、更正処分等に係る税額等に過不足があるときに行われるが（通則法26条）、当時の条文では、税額等に「脱漏があることを発見したとき」に行われると規定されている。つまり、当初、再更正処分とは税額等に脱漏があるときに行われる増額再更正処分を意味し、減額再更正処分は予定されていなかったものと思われる。

2. 昭和37年税制改正による統合

(1) 昭和22年以後の改正

昭和22年の所得税法や法人税法は、昭和25年のシャープ勧告に基づいて全面的に改正された。ただし、更正に関する規定は、その文言が修正されたに留まり、大きな改正はされていない。例えば、法人税法（昭和22年法律第28号）31条の「脱漏があることを発見したとき」という文言は、昭和25年の税制改正で「不足額があることを知つたとき」に改められた⁷¹。さらに、その後も修正がされ、昭和37年の税制改正の直前には「過不足があることを知つたとき」という文言になっている⁷²。

(2) 通則法の制定

通則法は、昭和37年の税制改正で制定された⁷³。その制定趣旨は、①税法の簡素平明化を図ることによって納税者の理解しやすいものにする、②租税に関する基本的な法律関係を明確化し、通則的規定を設けることによって、各税法の規定の整備統合化を図り、現行税制の欠点を改めること、③納税者の便益を配慮した税制の改善合理化を図ることであった⁷⁴。

そして、それまで個別税法に置かれていた更正に関する規定も通則法に整備統合されることとなった。その統合の趣旨について、昭和36年7月の税制調査会の答申では、「更正又は決定の手続は、一に税務官庁がする手続であること及び税目のいかんによつて特に手続に差異がないことから、できる限り一括して国税通則法に規定を設けるのにふさわしいと考える。」⁷⁵と説明されている。

これにより、更正処分の規定は通則法24条に、再更正処分の規定は通則法26条に創設された。また、これらの規定はその創設以来、改正が行われていない⁷⁶。

第3節 法令解釈

再更正処分について規定しているのは、通則法26条である。同条は、

「税務署長は、前二条又はこの条の規定による更正又は決定をした後、その更正又は決定をした課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知つたときは、その調査により、当該更正又は決定に係る課税標準等又は税額等を更正する。」と規定している。本節では、税務署長が再更正処分をする場合並びに再更正する事項、調査の意義及び「……更正する。」という語尾の意義について検討する。

1. 再更正処分をする場合並びに再更正する事項

(1) 再更正処分をする場合

再更正処分は、更正処分（再更正処分を含む。）又は決定処分をした後、その更正処分等によって確定された課税標準等又は税額等を是正するために行われる処分である。つまり、第一に、これに先行する更正処分等が行われていることが必要である⁷⁷。

そして、再更正処分は、その先行する更正処分等に係る課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知ったときに行われる⁷⁸。すなわち、先行する更正処分等により、税額等は一度確定するが、それは必ずしも最終的なものではなく、再更正処分によりこれらの数額を重ねて変更することができる⁷⁹。この要件の解釈については、第5章で検討を行う。

(2) 再更正する事項

再更正処分により再更正する事項は、更正処分等に係る課税標準等又は税額等である。

ここにいう課税標準等とは、通則法2条6号イからハまでに掲げる事項をいう。すなわち、①課税標準、②課税標準から控除する金額、③純損失等の金額の総称である。

そして、税額等とは、通則法2条6号ニからヘまでに掲げる事項をいう。すなわち、①納付すべき税額、②還付金の額に相当する税額、③納付すべき税額の計算上控除する金額又は還付金の額の計算の基礎となる税額

の総称である。

2. 調査の意義

再更正処分は、「その調査により」行われる。すなわち、処分の前提として調査が行われていることが必要となる。調査は、その目的によって、①課税処分のための調査（通則法74条の2以下）、②滞納処分のための調査（国税徴収法141条以下）、③犯則事件処理のための調査（通則法131条以下）の3つに分類される⁸⁰。ここで問題となる調査は、①の調査である。

調査の意義について法律上明文の規定はない。この点、税務署長のどのような行政行為をもって調査と定義するかは、税務署長又は納税者の利害に大きく関わることになる⁸¹。そのため、裁判例においても、従来から調査の意義について納税者と税務署長との間で争われてきた。

（1）裁判例による調査の意義

調査の意義については、大阪地裁昭和45年9月22日判決⁸²が以下のように判示したことにより、その後は多くの裁判例で同様の判断がされている⁸³。同判決は調査の意義について、「調査とは、……課税標準等また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と解せられる。すなわち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適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含むきわめて包括的な概念である。」と判示している。すなわち、調査とは、納税者の事業所等に臨場して行う実地の調査に限らず、臨場前に申告書を分析したり、保有する情報と突合したりするいわゆる準備調査や机上調査などの内部調査も含まれる包括的な概念としている⁸⁴。

この考え方は、税務署が納税者の申告の適否や申告の要否について行うすべての手続を含むことになるから、税務署の実務に照らし妥当なものと評価されている⁸⁵。

(2) 通達による調査の意義

裁判例においては、上記のような調査の意義が示されてきた。しかし、国税庁は、平成23年12月の通則法の改正で「第7章の2 国税の調査」が設けられたことに対応し、通達によって別途「調査」の意義を明らかにし、従来の考え方を大きく変えた⁸⁶。

調査通達1-1(1)は、通則「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、法令の解釈適用など)をいう。」と規定した。これは、大阪地裁昭和45年9月22日判決の考え方を踏襲したようにも思えるが、以下の点において調査の意義を縮小している。

すなわち、調査通達1-2は、「当該職員が行う行為であって、次に掲げる行為のように、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で行う行為に至らないものは、調査には該当しないことに留意する。」と規定し、納税者が提出した納税申告書の審理において、添付資料の欠落、計算誤り、適用誤り等について指摘し、その是正(修正申告書の提出等)を求める行為等は、調査に該当しないとした。つまり、調査通達では、調査とは納税者の税額等の認定に係る一連の判断過程を含む包括的な概念とする一方で、税務署内部で行われる事務処理のうち一定のものについては調査に該当しないものとしている。

これについては、大阪地裁昭和45年9月22日判決の考え方を大幅に変更するものであり通則法全体を通じての調査の意義を一層混乱させるものであるとの批判がある⁸⁷。

(3) 調査の要件等

調査の意義は、上記のとおり、納税者の税額等の認定に係る一連の判断

過程を含む包括的な概念とされている。しかし、調査について必ずしも納税者の任意の協力が得られるとは限らない。この点、租税法は、特に課税に必要な資料収集・確保を可能にするため、国税庁等の当該職員に質問検査権、すなわち課税要件事実について納税者等に質問し、帳簿書類その他の物件について検査し、その提示・提出を求める権限を認めている⁸⁸。つまり、質問検査権は、通則法26等という調査を行うための権限である⁸⁹。この質問検査権は、従来は所得税法等の個別税法に規定が設けられていたが⁹⁰、平成23年12月の通則法の改正により、個別税法から集約して通則法に規定が置かれることになった。また、同改正により具体的な税務調査手続が法律上明確化された（通則法74条の2以下）。

質問検査権は、個別税法に関する調査について「必要があるとき」に行使用することができる規定されている（通則法74条の2第1項）⁹¹。ここにいう必要性は、抽象的・主観的必要性ではなく、具体的・客観的必要性がなければならないとするのが判例である⁹²。この点、客観的な必要性の認められない調査は違法となる⁹³。

また、同改正で法定化された調査手続は⁹⁴、納税者に対する調査の事前通知（通則法74条の9、同法74条の10）、調査終了の通知、結果の説明（同法74条の11第1項、2項）、修正申告等の勧奨（同法74条の11第3項）、再調査の制限（同法74条の11第6項）等である。同改正以後は、これらの法定化された手続を行わない調査は違法となる。

（４） 調査の違法と処分の効力

上述の通り、再更正処分等の課税処分を行う場合には、その前提として調査が行われている必要がある。この点、全く調査を行わないでした処分は、その前提要件を欠くため違法となる⁹⁵。一方で、調査はされたがその調査に違法性がある場合の処分の効力が問題となる。

この問題については、一般的には、質問検査権が租税の公平・確実な賦課徴収のために認められた権限であるから、その行使が違法に行われた場

合であっても、それに基づく課税処分が常に違法になるとはいえないと解されている⁹⁶。すなわち、今日の有力な見解によれば、調査の違法は、原則として課税処分の効力に影響を及ぼすものではないが、例外的に調査の違法性が刑罰法規に触れるなど、公序良俗に反するような重大な違法があり⁹⁷、何らの調査なしに処分をしたに等しいものと評価される場合限り、課税処分に影響し取消事由になると解されている⁹⁸。

3. 「……更正する。」の意義

通則法26条の語尾は、「……更正する。」と規定されている。この語尾は、同法を通覧すると、「……しなければならない。」や「……することができる。」等とは区別して用いられているが、その意味は明確ではない。そこで、以下では、通則法における語尾の区別を整理して「……更正する。」の意義について検討する。

(1) 「……しなければならない。」

「……しなければならない。」という語尾は、一定の行為をしなければならないとして、国民や行政機関を義務付ける場合に用いられる⁹⁹。

例えば、通則法17条1項は「申告納税方式による国税の納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、納税申告書を法定申告期限までに税務署長に提出しなければならない。〔傍点は筆者〕」と規定している。ここでは、申告納税方式による国税の納税者に、法定申告期限までに納税申告書を税務署長に対して提出するという行為を義務付けている。また、通則法36条柱書は「税務署長は、国税に関する法律の規定により次に掲げる国税……を徴収しようとするときは、納税の告知をしなければならない。〔傍点は筆者〕」と規定している。ここでは、税務署長に、賦課課税方式による国税等を徴収しようとするときに、納税の告知をすることを義務付けている。

(2) 「……することができる。」

「……することができる。」という語尾は、法律上の権利・能力・権限等があることを表そうとする場合に用いられる¹⁰⁰。これは、法律上これらの権利等が与えられた場合でも、その権利等を行使するか否かは、これらの権利等と与えられた者が自由に決定することができるのが原則である¹⁰¹。この点で、一定の行為を義務付ける「……しなければならない。」とは対照的である。

例えば、通則法19条は「納税申告書を提出した者……は、次の各号のいずれかに該当する場合には、その申告について第24条（更正）の規定による更正があるまでは、その申告に係る課税標準等……又は税額等……を修正する納税申告書を税務署長に提出することができる。〔傍点は筆者〕」と規定している。ここでは、納税申告書を提出した納税者に、その納税申告書に係る税額等の不足額がある場合に、税務署長の更正処分がされるまでの間において、修正申告をする権限を与えている。

(3) 「……する。」

「……する。」などの動詞の終止形は、一般に、法規範の内容を創設的に宣言する場合に用いられる¹⁰²。これは、そのような行為が法律上当然に行われる、ないしは法律上そのように取り扱うという意味になる。

例えば、通則法3条は「法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるもの（以下「人格のない社団等」という。）は、法人とみなして、この法律の規定を適用する。〔傍点は筆者〕」と規定している。ここでは、人格のない社団等は、通則法の適用上、法人とみなして取り扱うことを宣言している。また、通則法8条は「法人が合併した場合には、合併後存続する法人又は合併により設立した法人は、合併により消滅した法人（以下「被合併法人」という。）に課されるべき、又は被合併法人が納付し、若しくは徴収されるべき国税を納める義務を承継する。〔傍点は筆者〕」と規定している。ここでは、法人が合併した場合には、合併法人は被合併

法人の納税義務を当然に承継することを宣言している。

また、このように創設的に内容が法定された場合には、拘束的な意味合いがそのニュアンスに含まれることになる¹⁰³。すなわち、通則法3条の例でいえば、「人格のない社団等は、通則法の適用上、法人として取り扱わなければならない」という意味が言外に含まれることになる。

(4) 「……するものとする。」

上記の他、「……するものとする。」という語尾が使われることがある。これは、「……しなければならない。」の緩和的な表現として、行政庁に対して一定の作為又は不作為を義務付ける場合に用いられることがある¹⁰⁴。このような緩和的な表現が用いられる理由は、行政庁が「……しなければならない。」という断定的な表現で義務を課されるのを好まない傾向にあるためである¹⁰⁵。すなわち、「……するものとする。」は、「……しなければならない。」と同様の意味で用いられている。ただし、解釈論としては、「……するものとする。」という語尾が用いられた場合、「……しなければならない。」よりも弱く、合理的な理由があればそれに従わないことも許されるとの解釈が出てくる余地もある¹⁰⁶。

例えば、通則法37条は「前項の督促状は、国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、その国税の納期限から五十日以内に発するものとする。〔傍点は筆者〕」と規定している。ここでは、督促状による督促を国税の納期限から50日以内にすることを税務署長に義務付けている。

また、他の用例としては、物事の原則を表す場合や法文上の語感から使われている場合もある。例えば、通則法15条は「国税を納付する義務……が成立する場合には、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手續により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする。〔傍点は筆者〕」と規定している。ここでは、義務付けの意味ではなく、税額の確定についての原則を表す意味で使われている。

(5) 「……更正する。」の解釈

以上を前提に、通則法26条で「……しなければならない。」や「……することができる。」といった語尾が用いられず、「……更正する。」と規定されている意義について検討する。

ア 「……更正しなければならない。」の場合

仮に、「……しなければならない。」という語尾が通則法26条で用いられていた場合、これは強い義務付けをするものであるから、「更正処分等に係る税額等に過不足があるときは再更正処分により是正しなければならない」という意味に解釈できる。つまり、その税額等の過不足の是正方法は再更正処分によらなければならないという意味である。

しかしながら、申告納税方式においては、再更正処分は例外的措置であり、更正処分等に係る税額等に過不足がある場合でも、納税者が自発的に修正申告や更正の請求をすることにより税額等を是正することを原則としている。例えば、調査の結果、税額等が過少であることが判明した場合には修正申告等の勧奨（通則法74条の11第3項）がされ、納税者が修正申告等をしない場合に増額更正（再更正）がされる。また、税額等が過大であることが判明した場合であっても税務署長は直ちに減額更正（再更正）をするわけではない。納税者の更正の請求があつて初めて減額更正（再更正）をするという取り扱いがされている。

この点、「……しなければならない。」という語尾の場合には、修正申告や更正の請求により納税者が自発的に税額等を是正することを認めないという意味に解釈できるから、再更正処分の規定に用いることは、適切ではない。また、「……するものとする。」という語尾も、立法者の意図としては「……しなければならない。」と同様の意味で用いられるから、同じく適切ではない。

イ 「……更正することができる。」の場合

仮に、「……することができる。」という語尾が通則法26条で用いられて

いた場合、これは法律上の権限等があることを表すものであるから、「更正処分等に係る税額等に過不足があるときに再更正処分による是正ができる」という意味に解釈できる。この場合、税額等の過不足があるときに税務署長に税額等を是正するかしないかの裁量を与えることになる。

この解釈によれば、例えば、更正処分により納税者の税額を100とした後、再度調査を行ったら正しい税額が120であることが判明したとする。この時に、納税者が修正申告をしなかった場合、税務署長は再更正処分をして納税者の税額を120にすることができるし、再更正処分をしないで税額を100のままにしておくこともできるという意味になる。

しかしながら、税務署長は、法律で定められた通りの税額を徴収しなければならないのであり¹⁰⁷、客観的に更正処分等に係る税額等が過少であることが判明しているときに、税額等を是正するかしないかの裁量を与えることは妥当ではない。よって、「……することができる。」という語尾を再更正処分の規定に用いることは、適切ではない。

なお、昭和22年の税制改正で所得税法に再更正処分の規定が設けられた当初は、「……更正をなすことができる。」（所得税法（昭和22年法律第27号）46条4項）と規定されていた。

ウ 「……更正する。」の場合

「……する。」という語尾は、法規範の内容を創設的に宣言するもので、そのような行為が法律上当然に行われるという意味であるから、「更正処分等に係る税額等に過不足があるときには再更正処分による是正が行われるものである」という意味に解釈できる。

また、これには拘束的な意味合いが含まれることになるから、基本的には税務署長に税額等を是正するかしないかの裁量を与えないものである。一方で、必ず再更正処分による是正をしなければならないという意味ではないから、納税者が自発的に税額等を是正する場合にはそれを許容するという意味にも解釈できる。

以上のように、通則法における語尾の使い分けに着目すると、通則法26条の「……更正する。」とは、「更正処分等に係る税額等に過不足があるときには再更正処分による是正が行われるものである」ということを創設的に宣言するものである。そして、これは、その税額等に過不足があるときには是正されなければならないが、納税者が自発的に是正することも許容するという意味に解釈できる。

このような解釈は、申告納税方式における税額の確定手続において再更正処分は例外的なものと位置付けられていることから合理的なものである。

第4節 小括

1. 再更正処分の趣旨等

再更正処分等の課税処分は、申告納税方式においては例外的な税額の確定手続である。税務署長に、課税処分によって納税義務を確定させる権限が与えられているのは、適正・公平な課税を実現する観点から、納税者の税額等を正当な金額に修正・変更する権力を国において確保しておく必要があるためである。

この点、再更正処分は、適正・公平な課税を実現する観点から、更正処分等に係る税額等を変更する権限を税務署長に認めたものである。また、その変更は、増額・減額のいずれの変更も行うことができ、除斥期間内であれば何度でも行うことができるとされている。しかし、課税庁は、課税に係る事実認定を慎重にし、正しい法令解釈を行うことで納税者の納税義務の適正かつ円滑な履行に資するべきであるから、再更正処分が何度も繰り返されるようなことは好ましいことではない。

また、再更正処分は、除斥期間を経過した場合には行うことができなくなる。その趣旨は、租税法上の法律関係をいつまでも不確定の状態にしておくことは好ましくないためである。

2. 再更正処分の立法沿革

更正処分や再更正処分等の更正に関する規定は、昭和22年の税制改正において申告納税方式が導入されたときに初めて整備された。当初は、申告納税方式をとる国税ごとにそれぞれの個別税法ごとに更正に関する規定が設けられていた。また、その内容は現行の通則法における取り扱いとは若干異なるものであった。

その後、昭和37年の税制改正において通則法が制定されたときに、更正に関する規定は、それぞれの個別税法から整備統合されて通則法に置かれることになった。この改正の趣旨は、税制の簡素化等の観点から、更正処分等は課税庁がする手続であること及び個別の税目ごとに手続に差異がないことを踏まえ、通則法に統一して規定することが適切であるとされたためである。

3. 法令解釈

再更正処分をするには、まず、これに先行する更正処分等が行われていることが必要である。そして、再更正処分は、更正処分等に係る税額等が過大又は過少であることが判明した場合に行うものとされ、その過大又は過少である税額等を是正するために行われる。

また、再更正処分は、調査によることを前提要件としている。調査とは、実地の調査に限らず机上調査等の納税者の税額等の認定に係る一連の判断過程を含む包括的な概念である。ただし、税務署内部で行われる事務処理のうち税額等の認定をするに至らないものは調査に含まれない。また、調査の要件や手続は、平成23年12月の通則法の改正により通則法74条の2以下において規定された。この要件等を充足しない調査は違法となる。しかしながら、調査に違法がある場合でも原則として課税処分の効力に影響を及ぼさない。この点、調査の違法を理由に課税処分が取り消されるのは、調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相

当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合である。

そして、再更正処分では「……更正する。」という語尾が用いられている。「……更正する。」とは、「更正処分等に係る税額等に過不足があるときには再更正処分による是正が行われるものである」ということを創設的に宣言するものである。そして、これは、その税額等に過不足があるときには是正されなければならないが、納税者が自発的に是正することも許容するという意味である。

以上が本章において検討した主な内容である。次章では、税務署長は具体的にどのような場合に再更正処分を行うのかを裁判例・裁決例の事実関係を整理することで確認する。

第3章 税務署長が再更正処分を行う場合

本章では、税務署長が具体的にどのような場合に再更正処分を行うのかを確認する。

国税庁は、更正処分や再更正処分が行われた件数やその経緯についての情報を全て公開しているわけではない¹⁰⁸。この点、税務署長により再更正処分が行われた場合であっても、裁判例等に現れていないものについては、その経緯を知ることは困難である。そこで、本章では、再更正処分が行われた経緯が裁判例・裁決例の事実関係から明らかであるものを参照する。

第1節 裁判例・裁決例の収集方法

本章における裁判例・裁決例の収集には、2021年3月15日に株式会社TKCの判例データベース「LEX/DB」を利用した。LEX/DBの判例総合検索機能を使い、検索条件として、キーワードに「更正処分」及び

「再更正処分」を指定した。また、多くの事案を参照するため裁判年月日を「昭和40年1月1日から令和2年12月31日まで」に指定した。また、事案の重複を避けるため裁判所を「全ての地方裁判所」に指定し、検索をした。すると、488件の裁判例が該当した。また、同様に、LEX/DBの判例総合検索機能を使い、検索条件として、キーワードに「更正処分」及び「再更正処分」を指定し、裁判年月日を「昭和40年1月1日から令和2年12月31日まで」に指定、裁判所を「国税不服審判所」に指定し、検索をした。すると、148件の裁決例が該当した。

これらの裁判例・裁決例の中には、その課税処分等の経緯の中で再更正処分が行われていないものが含まれていた¹⁰⁹。また、再更正処分は行われているが、その事実が端的に示されているのみで、いかなる判断に基づいて再更正処分が行われたのかが明らかではないものが多数であった¹¹⁰。そして、判決文等から再更正処分の経緯がわかるものは少数であった。

判決文等から再更正処分が行われた経緯がわかるものを抽出して整理すると、その経緯には、第一に、更正処分で認定を誤った場合、第二に、更正処分で認定されなかった申告の誤りが後から判明した場合、第三に、更正処分を取り消す場合がある。

第2節 更正処分で認定を誤った場合

第一に、更正処分の後にその更正処分でした認定（評価）に誤りがあることが判明し、それによって生じた税額等の過不足を是正するために再更正処分が行われることがある。これには、①勘定科目の認定に誤りがある場合、②評価額の算定に誤りがある場合、③所得の年度帰属に誤りがある場合、④取得費の算定に誤りがある場合等がある。

1. 勘定科目の認定に誤りがある場合

例えば、福岡地裁平成29年4月25日判決¹¹¹の再更正処分の経緯は、次の

通りである。

X（原告）は、平成20年3月期から平成24年3月期までの法人税の法定申告期限内に、「感謝の集い」に係る費用を損金の額に算入して所得金額及び納付すべき税額を算定し、各確定申告書を提出した。また、Xは、その後修正申告において、損金の額に算入した福利厚生費の一部について交際費等に当たるとして所得金額に加算し、上記各事業年度の「表彰金」に係る費用を各事業年度の損金の額に算入した。

これに対して所轄税務署長は、「感謝の集い」に係る費用及び「表彰金」に係る費用はいずれも交際費等に該当し、損金の額に算入することはできないとし、Xに対し、上記各事業年度の法人税の額を増額する各更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

これを不服としたXは、異議申立て及び審査請求をしたが、いずれも棄却された。そして、Xは、上記各更正処分等の一部取消しを求めて訴訟を提起した。

その後、所轄税務署長は、①「表彰金」の支払基準がXの従業員に対する賞与の支払基準とおおむね同一であること、②「表彰金」がXの工場内等においてXの「従業員とともに経常的に従事している協力会社の従業員に対する支払いであること」等を理由として、「表彰金」は交際費等に該当しないと認められると評価を改めた。そして、Xに対し、「表彰金」に係る費用を損金の額に算入するとともに連動する事業税等の金額を調整する各減額再更正処分等を行った。

2. 評価額の算定に誤りがある場合

例えば、東京高裁平成29年12月20日判決¹¹²の再更正処分の経緯は、次の通りである。

X（原告・控訴人・被控訴人）は、亡A（以下「本件被相続人」という。）の共同相続人のうちの一人である。Xは、本件被相続人からの相続

において相続財産中の借地権が設定されている各土地（以下「本件各土地」という。）を取得した。

Xは、本件相続に係る相続税を課税価格5億2681万2000円、納付すべき税額1億6318万3200円として確定申告書を提出した。なお、Xは、本件当初申告において、本件各土地の評価額を不動産鑑定士Bによる鑑定評価により算定した額として本件相続税の額を計算していた。その後、Xは、税務職員の調査を受け、本件相続に係る相続財産の一部（有価証券及び立替金）が本件当初申告において申告漏れであったとして、課税価格5億3980万7000円、納付すべき税額1億7480万6500円として、本件相続税の修正申告書を提出した。

これに対して所轄税務署長は、本件修正申告により納付すべき本税の額に対する過少申告加算税の賦課決定処分をした。また、所轄税務署長は、本件各土地については評価通達によらない特別な事情があるとは認められないから、評価通達に基づいて評価すべきであるとして、課税価格5億6030万円、納付すべき税額1億8431万1900円とする更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

これを不服としたXは、異議申立て及び審査請求をしたが、いずれも棄却された。

その後、所轄税務署長は、上記の更正処分において本件各土地の一部が過少に評価されていたとして、平成24年3月27日付けで、Xに対して課税価格5億6187万円、納付すべき税額1億8498万8100円とする再更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした¹¹³。

3. 所得の年度帰属に誤りがある場合

例えば、大阪高裁昭和50年6月4日判決¹¹⁴の再更正処分の経緯は、次の通りである。

X（原告・控訴人）は、寿司の製造販売業を営む青色申告法人である。

Xは、昭和43年5月期の法人税につき所得金額を167万9177円の欠損として確定申告した。また、昭和45年5月期の法人税につき所得金額を0円と確定申告した。

これに対して所轄税務署長は、昭和43年5月期以降の青色申告承認を取り消す処分をした（以下「第一次取消処分」という。）。また、Xには店舗転貸の権利金収入があること等を認定して、Xの昭和43年5月期の法人税につき、所得金額を1400万4082円、法人税額を511万9400円とする更正処分及び重加算税の賦課決定処分並びにXの昭和45年5月期の法人税につき、所得金額を236万1020円、法人税額を66万8900円とする更正処分及び重加算税の賦課決定処分をした（以下「第一次更正処分」という。）。

しかし、その後、第一次更正処分において、上記の権利金収入の帰属すべき事業年度の認定が誤っていることが判明した。そこで所轄税務署長は、Xの昭和43年5月期並びに昭和45年5月期分の法人税につき第一次更正処分の税額等がいずれも過大であったとして、これらをXの当初の確定申告額と同一額に減額する再更正処分をするともに重加算税の額を0円とする変更決定処分（以下「第二次更正処分」という。）をした。さらに、第一次取消処分を取消す処分（以下、「第二次取消処分」という。）をした。

そして、所轄税務署長は、昭和44年5月期以降の青色申告承認を取り消す処分（以下「第三次取消処分」という。）をした上で、Xの昭和44年5月期並びに昭和45年5月期の各法人税について、当該各事業年度に係るXの確定申告につき、更正処分並びに重加算税の賦課決定処分（以下「第三次更正処分」という。）をした。

4. 取得費の算定に誤りがある場合

例えば、東京高裁平成24年6月27日判決の再更正処分の経緯は、次の通りである¹¹⁵。

X（原告・控訴人）は、平成17年分の所得税につき、X所有のゴルフ会

員権の譲渡による所得があった。Xは、同年分の所得税につき、譲渡所得の総収入金額を125万円、当該ゴルフ会員権の取得費を1900万円として確定申告をした。また、所轄税務署長の調査を受け、取得費を980万円に減額する修正申告をした。

これに対して所轄税務署長は、当該ゴルフ会員権については、譲渡所得の金額の計算上、X主張の取得費を控除することはできないとして、ゴルフ会員権の取得費をその取得時期（平成14年10月10日）における時価相当額である177万5000円とする更正処分をした。

その後、所轄税務署長は、ゴルフ会員権の取得時期の認定に誤りがあったとし、平成14年10月10日から同年5月1日に認定し直すとともに、取得費を177万5000円から130万円に減額する再更正処分をした。

第3節 更正処分で認定されなかった申告の誤りが後から判明した場合

第二に、更正処分の後に、更正処分では認定されなかった新たな申告の誤りが判明し、それによって生じた税額等の過不足を是正するために再更正処分が行われることがある。これには、①雑所得の金額の誤りが後から判明した場合、②更正の請求に従って減額更正処分をした後、別の理由により増額再更正を行う場合、③更正処分時には発生していなかった事実が後から発生し、それに伴って再更正処分が行われる場合等がある。

1. 雑所得の金額の誤りが後から判明した場合

例えば、東京高裁平成26年5月19日判決¹¹⁶の再更正処分の経緯は、次の通りである。

X（原告・控訴人・被控訴人）は、平成23年3月11日、平成21年分の所得税の確定申告（以下「本件確定申告」という。）において、株式の譲渡に係る譲渡所得の総収入金額に7億9065万2500円計上した。また、株式の譲渡に係る総収入金額から控除する取得費の金額に、8億1639万6000

円計上した。そして同年10月6日、本件確定申告における課税総所得金額の金額に雑所得4000円を加算する修正申告をした。

これに対して所轄税務署長は、Xの平成21年分の所得税について、平成23年7月5日付けで、株式の取引単価と取引時の市場単価との差額合計3億5057万6200円が一時所得に該当するとして、一時所得の所得金額1億6503万8100円、納付すべき税額6393万0700円とする更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

その後、新たにXの申告した雑所得の金額に誤りがあることが判明した。そこで、所轄税務署長は、Xの平成21年分の所得税について、平成25年3月15日付けで、課税総所得金額を1億8865万5000円、納付すべき税額6422万6400円とする再更正処分を行った。

2. 更正の請求後にされた再更正処分

例えば、国税不服審判所平成15年2月28日裁決の再更正処分の経緯は、次の通りである。

X（審査請求人）は、平成10年分の所得税の確定申告に当たり、ドイツ法人H社から付与されたファントム・ストック・アプリシエーション・ライツ¹¹⁷の行使に係る利益（以下「本件利益」という。）を株式等に係る譲渡所得等として、確定申告をした。

その後、Xは、平成10年分の所得税について、賞与の一部返還（Xが勤務するJ株式会社の計算誤りにより賞与の額が過大となっていたため同社に返還したもの）に伴い、給与所得の金額が減少したとして、平成11年9月7日に、更正の請求をした。

これに対し、所轄税務署長は、更正の請求の一部を認め、平成13年2月27日付で減額更正処分をした。

しかしその後、所轄税務署長は、新たに本件利益は給与所得に該当すると判断して、平成14年2月27日付で増額再更正処分をした。

3. 相互協議の合意が成立した場合

例えば、最高裁平成29年10月24日第三小法廷判決¹¹⁸の再更正処分の経緯は、次の通りである。

X（原告・被控訴人＝控訴人・上告人）は、自動車関連部品の製造・販売等を目的とする内国法人である。Xは、100%子会社であるA社をシンガポールに設立し、平成20年3月期並びに平成21年3月期の法人税の各確定申告をしていた。

所轄税務署長は、平成21年2月17日付けで、Xに対し、平成20年3月期の法人税について更正処分をした。その後、平成22年6月28日、平成21年3月期の法人税についても更正処分をした。

これら平成20年3月期並びに平成21年3月期の更正処分は、「A社は、措置法66条の6第1項所定の特定外国子会社等に該当し、その主たる事業は株式保有事業であり、同条4項所定の適用除外要件の前提となる同条3項括弧書き（事業基準）を満たさないから、同条1項が適用され、Xの本件各事業年度の所得金額の計算上、課税対象留保金額に相当する金額が益金の額に算入される。」との判断に基づくものであった。

その後、所轄税務署長は、平成24年10月12日付けで、平成21年3月期の法人税について、再更正処分をした。この再更正処分は、相手国（スペイン国）との間に相互協議の合意が成立したため、それに従って平成18年3月期並びに平成19年3月期の所得金額を再更正したこと等に伴って、平成21年3月期における外国税額の控除額及び還付所得税額等の金額に変動が生じたため行われたものである。

さらに、所轄税務署長は、平成25年2月28日付けで、平成21年3月期の法人税について、再更正処分をした。この再更正処分は、相手国（タイ王国）との間に相互協議の合意が成立したため、それに従って平成18年3月期並びに平成19年3月期の所得金額を再更正したこと等に伴って、平成21年3月期における外国税額の控除額及び還付所得税額等の金額に変動が生

じたため行われたものである。

第4節 更正処分を取り消す場合

第三に、更正処分を取り消すために再更正処分が行われることがある。このような再更正処分は、更正処分に理由付記の不備という瑕疵があり、その瑕疵を是正するために行われている。

本節で取り上げる各事例における再更正処分は、先行する更正処分に係る税額等に過不足があることが判明したわけではないにも関わらず行われているものである。この点において、本章第2節及び第3節で取り上げた各事例における再更正処分と相違する。

1. 訴訟係属中の更正処分等の取消し

例えば、最高裁昭和42年9月19日第三小法廷判決¹¹⁹の再更正処分の経緯は、次の通りである。

X（原告・控訴人・被控訴人）は、洋品販売を業とする法人で青色申告書を提出していた。そして、Xは、昭和32年6月期の法人税の確定申告をした。これに対して、所轄税務署長は、Xには借地権の認定寄付金があるとする更正処分（第一次更正処分）をし、「寄附金1,275,203円」との理由付記をした。

これを不服としたXは、再調査の請求等を経て第一次更正処分の取消訴訟を提起した。ところが、その訴訟の係属中に、所轄税務署長は、所得金額をXの申告額と同額にする再更正処分（第二次更正処分）並びに処分の具体的理由を明示して税額等を第一次更正処分と同額とする再々更正処分（第三次更正処分）をした。

なお、第二次、第三次更正処分の更正通知書は同封してXに送達されていた。また、第一次更正処分と第三次更正処分とは、その処分理由が詳細に記載されている以外は同一の内容であった。

2. 不服申立て中の更正処分等の取消し

上記1. は、訴訟の係属中に更正処分の取消しが行われたものであるが、不服申立て中に更正処分の取消しが行われる場合もある。例えば、国税不服審判所平成28年7月6日裁決¹²⁰の再更正処分の経緯は、次の通りである。

X（審査請求人）は、インターネット関連事業を営む法人である。Xは、平成26年3月期の確定申告書を法定申告期限までに提出した。これに対し、所轄税務署長は、平成27年3月30日付けで、更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分をした（第一次更正処分）。

Xは、これらの処分を不服として、平成27年5月19日に、第一次更正処分には理由付記の不備があることなどを理由として、第一次更正処分に対して通則法75条4項1号の規定による審査請求をした。すると、所轄税務署長は、平成27年6月29日に第一次更正処分等を取り消し（第二次更正処分）、更正の理由を書き直した上で、同日付で更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（第三次更正処分）をした。

なお、理由付記が不備である更正処分を取り消すために再更正処分が行われた事例は、少なくとも他に7件ある¹²¹。

第5節 小括

本章では、再更正処分が行われた裁判例・裁決例を収集し、税務署長は、①更正処分で認定を誤った場合、②更正処分で認定されなかった申告の誤りが後から判明した場合、③更正処分を取り消す場合にそれぞれ再更正処分を行っているとして整理した。

このうち、①及び②の場合で取り上げた各事例では、更正処分によって納税者の税額等を確定させた後、その税額等に過不足があることが判明したため、それを是正するために再更正処分が行われている。これに対して、③の場合で取り上げた各事例では、更正処分の理由付記の瑕疵を是正

するためだけに再更正処分行われている。すなわち、更正処分に係る税額等に過不足があることが判明したわけではないにも関わらず再更正処分が行われている。

第2章で検討したように、再更正処分は、更正処分等で確定させた税額等が過大又は過少であることが判明した場合に行うものとされ、その過大又は過少である税額等を是正するために行われるものである。この点、先行する更正処分で確定させた税額等に過不足がない場合に再更正処分を行うことはできないように思われる。しかしながら、税務署長が理由付記の不備を是正するために再更正処分を行った事例は複数存在し、第1章第2節で述べた通り、裁判所もその効力を肯定している。

そこで、次章では、理由付記の瑕疵の是正を目的として行われる課税処分の打直しに関する学説等の検討を行う。そして、それぞれの学説において再更正処分の要件をどのように捉えているのかを明らかにする。

第4章 課税処分の打直しに関する学説

課税処分の打直しは、第一次更正処分の理由付記の瑕疵の是正を目的としており、更正処分等に係る税額等に過不足はないにも関わらず再更正処分が行われている。しかしながら、税務署長が理由付記の不備を是正するために課税処分の打直しを行った事例は複数存在し、裁判所もその効力を肯定している。

そこで、本章では、課税処分の打直しに関する学説の検討を行う。そして、それぞれの学説において再更正処分の要件をどのように捉えているのか明らかにする。

第1節 職権取消し説

1. 行政処分の職権取消し

行政処分を取り消す方法には、行政処分によって不利益を受けた者が不服申立てによる争訟により取り消す場合（争訟取消し）と、行政庁が行政処分の瑕疵を認識し、自発的に職権で取り消す場合（職権取消し）とがある¹²²。

行政処分の成立段階で瑕疵があるならば¹²³、その行政処分は成立当初から違法であり、存在すべきではなく、取り消されなければならないものである。したがって、行政処分の職権取消しは、一般に、特に明文の根拠がなくとも行うことができるとされている¹²⁴。また、これは法律による行政の原理から当然に導かれる要請であると解されている¹²⁵。

ただし、行政処分が一旦成立すれば、それを前提に新たな法律関係が生まれ、社会関係が形成される。そのため、一度された行政処分が事後的に取り消されると、これを有効と信じた者の信頼や法的安定性を害する恐れがある。ここで、職権取消しの制限という問題が生じることになる。この問題については、原処分の性質等を考慮して職権取消しの可否が判断される¹²⁶。一般に、その行政処分が相手方に権利利益を与える授権的行政行為の場合には、行政処分により形成された法律関係の安定性や相手方の権利利益の保護、信頼性の保護の観点から、取消しが制限される場合があると解されている¹²⁷。一方で、相手方に不利益を与える侵害的行政行為の場合には、成立段階で瑕疵があると分かれば取り消すのが当然であり、むしろ行政庁には取消義務があると解されている¹²⁸。

このような行政法における一般的な理解を前提として、更正処分は侵害的行政行為であるから、税務署長が理由付記の不備という手続的瑕疵がある更正処分を職権により取り消し、その後新たに更正処分をやり直すことができるとする見解が生まれる。

2. 職権取消し説の内容

課税処分¹²⁸の打直しについて、第二次更正処分は、実質的には、再更正処分ではなく税務署長が職権により更正処分を取り消したものであり、第三次更正処分は再更正処分ではなく新たな更正処分と捉えることで適法な処分であるとする考え方がある（以下、この見解を「職権取消し説」という。）。この見解は、本論文の第1章第2節で既に確認した通り、課税処分の打直しが初めて問題となった最高裁昭和42年判決以降の多くの裁判例で採られてきた見解である¹²⁹。

更正処分には除斥期間の制約があり、除斥期間を経過した場合には課税を行うことができなくなる。この点、職権取消し説の考え方は、除斥期間内において処分のやり直しを認めることは、課税の公平の見地から、税務署長における当然の権限の行使として認められてきたものである¹³⁰。この点に関しては、「税務署長が判決の趣旨に従つて瑕疵を補正して新たな処分をしようとしても……，除斥期間の制約を受けてもはや不可能となるおそれのある場合には，判決をまつことなく，一部違法事由を認めて，処分を取り消し，瑕疵を補正して新たな処分をすることは，処分の取消しと新たな処分とを繰り返すことにより訴訟手続上相手方当事者をして対応措置をとるに苦しめよう等との特別の意図をもつてなされたものでないかぎり，課税の公平の見地よりして当然の権限の行使として許されて然るべきものとする。」¹³¹と下線は筆者]」¹³¹とする裁判例がある。

職権取消し説は、主に①判決により理由付記の不備を理由に更正処分が取り消された場合でも除斥期間内であれば再度の更正処分は許されるはずであるから、これとの対比でいえば課税処分の打直しを認めても良いと考えられること、②一度不備な理由付記をしたことのみをもって納税者に除斥期間を短縮したと同様の効果を認めることは過大な利益を与えることになることを理由として支持されている¹³²。

3. 職権取消し説における再更正処分の要件の解釈

職権取消し説では、第二次更正処分は再更正処分の要件を充足した処分ではないと捉えている。この点に関しては、職権取消し説を採る東京高裁昭和46年10月29日判決¹³³が「税務署長は、その更正をした課税標準等又は税額等が過大であることを知つたときは、その調査により当該更正に係る課税標準等又は税額等を再更正（減額更正）できるのであるが（国税通則法第26条）、本件における如く、手続上の瑕疵を理由に再更正することは、少くとも「ママ」法の予定しないところといわなければならない（更正処分に手続上の瑕疵が存しても、それ故に直ちに当該更正に係る課税標準等又は税額等が過大となるものでないことはいうまでもない。）。〔下線は筆者〕」と判示している¹³⁴。

ただし、職権取消し説では、第二次更正処分は実質的には更正処分の職権取消しであるから、税務署長は再更正処分の要件を充足していなくとも処分を行うことができるものとしている。この点について、最高裁昭和42年判決の調査官解説では、「第二次更正処分は、たとえ……減額の再更正とはいえないとしても、更正処分を取り消す方式について別段の規定のない現行法のもとにおいては、少なくとも、それが第一次更正処分の取消行為としての効力を有することは、否定できないといわざるを得ないであろう。」¹³⁵と評価されている。すなわち、現行法には更正処分を取り消す方式についての規定がないことから、再更正処分に取消しの効力を認めているのである。

そして、第三次更正処分は、第一次更正処分が取り消された後に行われた新たな更正処分であるから、再更正処分の要件を問題にする余地はなく、適法な処分であるとする。

つまり、職権取消し説では、課税処分の打直しは再更正処分の要件を充足した処分ではないが、税務署長は再更正処分の形式を用いて理由付記に瑕疵がある更正処分を取り消し、その後、新たな更正処分を行うことがで

きると理解している。

4. 職権取消し説の検討

更正の除斥期間内に手続上の瑕疵を理由として判決により処分が取り消された場合には、その後再度の更正処分を行うことが許容されている。このことを考慮すると、理由付記に瑕疵がある更正処分を税務署長の職権で取り消して新たな更正処分ができるとする職権取消し説の考え方にも合理性はあるように思われる。

しかしながら、職権取消し説は次の3点において問題がある。

(1) 再更正処分の形式を用いた更正処分の職権取消しについて

職権取消し説を採る判例は、現行法に更正処分を取り消す方式についての規定がないことから、再更正処分に取消しの効力を認めてきた¹³⁶。そして、課税処分の打直しにおける第二次更正処分を再更正処分ではなく、職権取消しという別の行政処分であると解している。

しかしながら、第二次更正処分は、更正通知書を用いて再更正処分の形式で行われているのであるから、明らかに再更正処分として行われているものである。この点、租税法律主義（憲法84条）は、租税の賦課徴収の手続までも法律により詳細に定めるべきことを要請している¹³⁷。そして、これにより国家による恣意的な課税を防止し、納税者の予測可能性と法的安定性を確保することで納税者の権利を保護することを目的にしているのである¹³⁸。この租税法律主義の目的に照らせば、法律に規定された処分の形式を用いて、他の処分を行うことは一切できないと解すべきである。

また、申告納税方式においては、納税者の申告により納税義務が確定することを原則とし、税務署長の課税処分により納税義務が確定することは例外的な手続とされている。そして、税務署長の課税処分により納税義務が確定する場合は、①納税者の申告がない場合、②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、③その他当該税

額が税務署長の調査したところと異なる場合に限定されている（通則法16条参照）。すなわち、申告納税方式は、納税者の自発的な納税義務の履行を重視して、課税庁により課税処分が行われる場合を法律に規定するとき限定するという制度設計になっている¹³⁹。この点、申告納税方式においては、課税庁が納税者に対して課税処分を行うには必ず法律の根拠が必要であり、法律の根拠なく課税庁の職権で処分を行うことはできないものである。

したがって、課税処分の打直しにおける第二次更正処分は、再更正処分として行われたものである。そして、法律の根拠なく税務署長の職権で更正処分を取り消すことはできないと解される。

（2）理由付記制度の趣旨との関係

職権取消し説によれば、当初の更正処分に理由付記の瑕疵があったとしても、理由付記を追完した新たな更正処分をやり直すことができることになる。しかしながら、このような解釈は、理由付記制度の趣旨を損なわせることになるから認められるべきではない。

税務署長は、更正処分をするときにはその更正通知書に理由を付記しなければならないとされている（所得税法155条2項、法人税法130条2項、行政手続法14条）。この理由付記制度の趣旨は、第1章第2節で述べたとおり、手続的保障の観点から、税務署長の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する（処分適正化機能）とともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与える（争点明確化機能）ことにある¹⁴⁰。そして、処分の理由は更正通知書自体に法の趣旨に合致する程度の記載をすべきであり、理由付記の不備は処分の取消事由となり、理由付記の瑕疵は不服申立ての段階で理由が示されたとしても治癒されないものである¹⁴¹。

すなわち、理由付記制度は、更正通知書に具体的な理由付記をさせることで更正処分の適法性を担保するという機能を有しているのであり¹⁴²、理

由を具体的に示せるだけの根拠がなければ更正処分をしてはならないとの考え方に立っているものである¹⁴³。また、理由付記制度は、更正処分の理由を具体的に示すことで納税者に対して訴訟の判断資料を提供するという機能も有している。この点、更正処分に理由付記がないか、あるいは抽象的である処分を受けた納税者は、処分理由が不明であり不服申立てや訴訟の判断資料がないことから訴訟の機会を逸するという不利益を被るおそれがある¹⁴⁴。これらのことから、法は、更正処分をするときには必ず具体的な理由付記をすることを要請しているのである。そして、税務署長はこれに従って、当初の更正処分時から具体的な理由付記をしなければならないものである。

また、仮に、職権取消し説の理解に立ち理由付記の追完を認めた場合には、税務署長が当初は抽象的な理由を付記するにとどめ、審査請求あるいは訴訟において納税者が理由付記の不備の瑕疵を攻撃した場合には、課税処分の打直しをすればいいという態度に出ることが可能になる¹⁴⁵。このような取扱い、当初の更正処分時から具体的な理由付記をすることを要請する理由付記制度の趣旨を損なうものである。

したがって、税務署長は理由付記制度の趣旨に従って当初の更正処分時から具体的な理由を示さなければならないものであり、理由付記は後の追完が認められるようなものではない。この点、理由付記に追完を認める職権取消し説の考え方には問題がある。

(3) 納税者の救済制度との関係

上述の通り、租税法律主義（憲法84条）は、課税要件のみならず、租税の賦課徴収の手続までも法律により詳細に定めるべきことを要請している。それとともに、租税法律主義は、違法な租税の賦課徴収によって納税者の権利が侵害された場合には納税者がそれを争い、その権利救済を求める権利を保障しているものである¹⁴⁶。この点、租税争訟制度は、租税法律主義を実質的に保障するうえで不可欠の要素である¹⁴⁷。また、租税争訟制

度は、違法な行政の是正を目的とするものではなく、専ら納税者の権利保護を目的とするものである¹⁴⁸。このことから、租税争訟は、納税者にとって簡易・迅速に行われ効率的に機能するとともに、納税者の権利保護の要請に応え得る適正なものでなければならない¹⁴⁹。

職権取消し説によれば、第一次更正処分の取消訴訟の係属中に課税処分の打直しが行われた場合には、第一次更正処分の取消しを求める訴えの利益は失われることになる¹⁵⁰。このとき、納税者がその第二次、第三次更正処分に対して不服がある場合には、不服申立ての前置を必要とせずに訴えの変更等を行うことができるとされている（通則法115条1項2号，民事訴訟法143条）。また、課税処分の打直しが行われたときは、実際の審理の場面では、第二次、第三次更正処分を取消しの対象とする訴えの変更に例外なく応じているようである¹⁵¹。

しかしながら、課税処分の打直しは、納税者の税額等に過不足があることが判明した場合に行われる再更正処分とは異なり、課税庁の理由付記に不備がありそれを是正するために課税庁が一方的に行うものである。このような課税庁の一方的な措置により納税者に訴えの変更等の手間をかけることは適切ではない¹⁵²。また、一般に、納税者は訴訟法に精通しているわけではない。仮に、課税処分の打直しが行われたときに納税者が訴えの変更等をしなければ、納税者の主張は排斥されることになる。この点、納税者が課税庁の一方的な措置に振り回されることによって、権利救済の機会を失うという結果をもたらす可能性がある。これらを考慮すると、課税処分の打直しは、租税争訟の納税者の権利救済制度としての趣旨に沿う適切な取扱いではない。

したがって、課税処分の打直しの効力を肯定する職権取消し説の考え方には問題がある。

第2節 適法説

1. 適法説の内容

前節において、職権取消し説は、課税処分の打直しは再更正処分の要件を充足した処分ではないが、税務署長は再更正処分の形式を用いて理由付記に瑕疵がある更正処分を取り消し、その後に新たな更正処分を行うことができるとする見解であることを述べた。

これに対して、課税処分の打直しにおける第二次更正処分及び第三次更正処分は、いずれも再更正処分の要件を充足した適法な処分であるとする考え方があり（以下、この見解を「適法説」という。）。

適法説を採る裁判例には、静岡地裁昭和45年10月13日判決¹⁵³がある。同判決は、「課税庁がその更正処分に何らかの瑕疵を発見した場合その瑕疵を認めて課税庁自らがその更正処分を再更正することは原則として自由になしうるはずであり、また、その場合の再更正の内容が実質上は第一次更正処分を取消すものであつて納税義務者の確定申告額と同一の所得額、申告額よりやや低い法人税額を認定しているときには、納税義務者の確定申告額より多額の所得額、法人税額を認定する更正決定とは違つて、それが納税義務者の利害に与える影響は殆どないといえるから、その再更正に附記する理由も目すと簡単なものでよいと考えられ本件のごとく更正理由の附記に脱漏があるから取消すという程度の附記をもつて足りると解すべきであり、またその処分の限度では第一次更正処分の所得額法人税額が過大であることになるから国税通則法第26条にも違反しない。〔下線は筆者〕」と判示している。また、同様に東京高裁平成29年8月30日判決も「いったん更正した課税価格及び納付すべき相続税額を確定申告の額と同額まで減額する再更正処分をすることが違法とはいえない」¹⁵⁴として、適法説を採っている¹⁵⁵。

すなわち、適法説では、課税庁は先行する更正処分等になんらかの瑕疵を発見したときは、それを是正する権限を有しており、税務署長がその判

断したところに従って税額等を変更していれば、更正処分によって確定された税額等に過不足がないときでも再更正処分の要件を充足するものと解している。

2. 適法説における再更正処分の要件の解釈

上記のように、適法説では、課税処分の打直しは再更正処分の要件を充足した適法な処分であると解している。つまり、税務署長がその判断したところに従って税額等を変更していれば、更正処分によって確定された税額等に過不足がないときでも「更正又は決定をした課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知つたとき」という要件を充足すると解している。換言すれば、税務署長は更正処分によって確定された税額等に過不足がないときでもその判断したところに従って税額等を変更していれば、再更正処分を行うことができるとする見解である。

しかしながら、再更正処分の要件をこのように解釈することができるのかは疑問である。この点については、第5章で検討する。

3. 適法説の検討

適法説は、結論として課税処分の打直しの効力を肯定する点において職権取消し説と同様であるが、第二次更正処分の捉え方は異なる。すなわち、職権取消し説では第二次更正処分を再更正処分ではなく更正処分の職権取消しとして理解しているのに対し、適法説では第二次更正処分を再更正処分として適法なものとして理解している。

この点、適法説の理解によった場合でも、更正処分をやり直して納税者の税額等を追求することができるから、課税の公平の観点からは適切なものである。また、税務署長が第一次更正処分の取消しを求める訴訟の係属中に課税処分の打直しを行った場合でも、審理の場面では例外なく第三次更正処分を取消しの対象とする訴えの変更に応じているようであるから、

納税者に格別不利益を与えるものではないとの考え方もある¹⁵⁶。

しかしながら、第二次更正処分も第三次更正処分も別個独立の再更正処分として行われているが、これも実質的には理由付記の追完である。この点、適法説に対しても理由付記制度の趣旨の観点から批判ができる。また、適法説によった場合にも納税者に訴えの変更等の手間をかけることになるから、納税者の権利救済制度としての租税争訟の趣旨に沿うものではない。

第3節 更正権の濫用説

1. 更正権の濫用説の内容

上記で検討した見解とは反対に、課税処分の打直しの効力を否定する見解として、課税処分の打直しが敗訴を免れるために意識的に行われたような場合には、権利濫用の法理¹⁵⁷を適用し、更正権の濫用としてその効力を否定することができるとする考え方がある（以下、この見解を「更正権の濫用説」という。）。

この見解は、最高裁昭和42年判決の反対意見で田中二郎裁判官が述べたものである。田中二郎は、課税処分の打直しは、第二次更正処分によって第一次更正処分の理由付記の瑕疵を認めて形式的にこれを白紙に戻すことにすると同時に、第三次更正処分によって税額等は第一次更正処分の通りにしたままその理由付記を追完しただけに過ぎないのであるから、単に理由付記を追完するための便宜的措置として、これらの処分を同時にしたものであるから、取消訴訟上、別個独立の処分と見るべきものではないと述べている¹⁵⁸。そして、このような課税庁の措置が「敗訴を免れるために意識的にされたような場合には、あるいは更正権の濫用として、あるいは信義則の違反として、その効力を否定することもできる」¹⁵⁹と述べている。

つまり、更正権の濫用説は、課税処分の打直しを実質的に捉えて第二次、第三次更正処分は単なる第一次更正処分の理由付記の追完であるか

ら、通則法26条が一般に予定している再更正処分とは性格が異なるものであり、更正権の濫用としてその効力を否定することができるとする見解である。

2. 更正権の濫用説における再更正処分の要件

課税処分の打直しが更正権の濫用という場合には、その更正権の行使が権限内のものに止まっていると解する必要がある¹⁶⁰。つまり、更正権を有する課税庁が、その権限の範囲内において更正処分を行ったことが前提となる。反対に、課税庁が更正処分を行う権限を有しない場合には、その更正処分は成立要件を欠いており、それは更正権の濫用ではないということになる。

したがって、更正権の濫用説では、課税処分の打直しのような形で再更正処分を行うことも形式的には再更正処分の要件を充足するものと捉えていると考えられる。

3. 更正権の濫用説の検討

更正権の濫用説は、理由付記制度の趣旨を重視した見解である。すなわち、理由付記制度は、課税庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たものであるから、理由付記に瑕疵がある場合には取消しを免れず、その治癒は認められないとする見解である。この点、課税処分の打直しは、「理由付記制度の形骸化にほかならない」¹⁶¹として更正権の濫用説を支持する見解がある。

一方で、更正権の濫用説の理解によれば、課税処分の打直しはその効力を否定されることになるから、理由付記に瑕疵がある更正処分のやり直しは認められないことになる。そうすると、理由付記に瑕疵がある更正処分は、結局、判決によって取り消されることになる。そして、取消判決の確

定までに除斥期間を経過すれば、課税庁は課税を行うことができなくなる。この点、一度不備のある理由付記をしたことのみをもって、納税者に課税を行うことができなくなるのは、課税庁にとって著しく不利な解釈であるし、他の納税者との公平を害する結果をもたらすとの批判がある¹⁶²。

なお、更正権の濫用説は、課税処分¹⁶³の打直しが行われた裁判例における納税者の主張においてもみられる。しかし、課税処分¹⁶³の打直しが更正権の濫用に当たると判示した裁判例は、静岡地裁昭和45年10月13日判決¹⁶³のみであり、他の裁判例では更正権の濫用に当たらないと判示されている¹⁶⁴。また、東京地裁昭和55年6月19日判決¹⁶⁵では、「国税通則法70条所定の期間内であれば、第一次更正について訴訟が係属しているという事情があったとしても、それだけで更正権の濫用となる理由はない。」と判示している。

第4節 違法説

1. 違法説の内容

本章第2節で検討した適法説とは反対に、課税処分¹⁶³の打直しは再更正処分の要件を充足していないから違法な処分であるとする考え方がある（以下、この見解を「違法説」という。）。

高田敏は、税務署長が再更正処分を行うことができるのは、更正処分によって確定された税額等に過不足があることを認定した場合に限られるべきであって、そのような事実がないときに再更正処分を行うことはできないと解している¹⁶⁶。この点、第二次更正処分は、更正処分の理由付記に瑕疵があるために行われたものであり、更正処分の税額等に過不足があるために行われたものではないから違法であるとしている¹⁶⁷。

そして、第二次更正処分は無権限の行為として効力を有しないものであり、さらに、それを前提としてなされた第三次更正処分も効力を有しないか、あるいは有効であるとしても第一次更正処分の理由付記の追完であっ

て別個独立の処分ではないと結論づけている¹⁶⁸。

すなわち、違法説の考え方は、再更正処分の「更正又は決定をした課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知つたとき」という要件をその文言に忠実に解釈し、税額等に過不足がない場合に再更正処分を行うことは一切できないと解するものである。

2. 違法説における再更正処分の要件の解釈

上記のように、違法説では、課税処分の打直しは再更正処分の要件を充足していないから違法な処分であると解している。つまり、更正処分によって確定された税額等に過不足があることを認定した場合でなければ、「更正又は決定をした課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知つたとき」という要件を充足しないと解している。これを換言すれば、税務署長が再更正処分を行うことができるのは、更正処分によって確定された税額等に過不足があることを認定した場合に限られるとする見解である。

この点、違法説は「更正又は決定をした課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知つたとき」という要件の解釈において適法説と相違している。

3. 違法説の検討

違法説の理解によった場合にも、課税処分の打直しの効力は否定されることになる。この点、更正権の濫用説による場合と同様に、取消判決の確定までに除斥期間を経過すれば、課税庁は課税を行うことができなくなる。したがって、違法説に対しても一度不備のある理由付記をしたことのみをもって、納税者に課税を行うことができなくなるのは、課税庁にとって著しく不利な解釈であるし、他の納税者との公平を害する結果をもたらすとの批判が考えられる。

しかしながら、一度でも理由付記が不備である更正処分を受けた納税者が被る不利益は多大なものである。この点、法が更正処分をするときには必ず理由を付記することを要請している趣旨を考慮すると、一度不備のある理由付記をしたことで課税を行うことができなくなるという結論も妥当である。

また、違法説は、課税処分の打直しを再更正処分の要件を充足した処分ではないとする点で更正権の濫用説と相違している。つまり、違法説では、税務署長は税額等に過不足がない場合に再更正処分を行うことは一切できないのであるから、課税処分の打直しは権限外の行為であり、更正権の濫用というまでもなく効力を有しないものと解している。

第5節 小括

1. 課税処分の打直しに関する学説の整理

本章では、課税処分の打直しの効力に関する学説等の検討を行った。

職権取消し説は、課税処分の打直しにおける第二次更正処分を再更正処分ではなく、行政処分の職権取消しと捉えて、第三次更正処分を再更正処分ではなく新たな更正処分と捉えることで適法とし、その効力を肯定する見解である。ここでは、課税処分の打直しは再更正処分の要件を充足したものではないが、税務署長は、再更正処分の形式を用いて更正処分を取り消して新たな更正処分をやり直すことができるとしている。

同様に、適法説も課税処分の打直しの効力を肯定する見解である。しかし、その論理は職権取消し説と異なる。すなわち、適法説では、税務署長がその判断したところに従って税額等の変更を行っていれば再更正処分の要件を充足すると考え、課税処分の打直しは再更正処分の要件を充足した適法な処分であると解している。

以上のものとは反対に、更正権の濫用説は、課税処分の打直しを実質的に捉えて第二次、第三次更正処分は単なる第一次更正処分の理由付記の追

完であるから、通則法26条が一般に予定している再更正処分とは性格が異なるものであり、更正権の濫用としてその効力を否定することができるとする考え方である。また、更正権の濫用というためには、その更正権の行使が権限内のものに止まっていると解する必要があるため、ここでは課税処分の打直しも形式的には再更正処分の要件を充足するものと捉えていると考えられる。

また、更正権の濫用説とは異なり、違法説は、課税処分の打直しは再更正処分の要件を充足した処分ではないから違法であるとして、その効力を否定する見解である。ここでは、再更正処分の要件をその文言に忠実に解釈し、税務署長が再更正処分を行うことができるのは、更正処分によって確定された税額等に過不足があることを認定した場合に限られると解釈している。

これらの学説を整理すると、概ね以下ようになる。

図1 学説の整理

学説	課税処分の打直し	再更正処分の要件
職権取消し説	○	×
適法説	○	○
更正権の濫用説	×	○
違法説	×	×

(筆者作成)

2. 職権取消し説の問題点

課税処分の打直しが問題となった裁判例では、最高裁昭和42年判決以降の多くの裁判例で職権取消し説の考え方が採られてきた。しかしながら、職権取消し説には次の3点において問題がある。

第1点は、課税処分の打直しにおける第二次更正処分を再更正処分では

なく、職権取消しという別の行政処分であると解していることである。第二次更正処分は、再更正処分の形式を用いて行われているのであるから、明らかに再更正処分として行われたものというべきである。仮に、再更正処分の形式を用いて別の行政処分を行うことができるとすれば、租税の賦課徴収の手續までも法律により規定されなければならないとする租税法律主義に反することになる。また、申告納税方式においては、税務署長が課税処分を行い得る場合は法律に根拠がある場合に限られるのであるから、法律の根拠なく職権で処分を行うことはできないものである。

第2点は、職権取消し説の考え方は、理由付記制度の趣旨を損なうことになることである。すなわち、理由付記制度は、更正通知書に具体的な理由付記をさせることで更正処分の適法性を担保するという機能を有しているのであり、理由を具体的に示せるだけの根拠がなければ更正処分をしてはならないとの考え方に立っているものである。また、具体的な理由付記がされていない更正処分を受けた納税者は、処分理由が不明であり不服申立てや訴訟の判断資料がないことから訴訟の機会を逸するという不利益を被るおそれがある。これらのことから、法は、更正処分をするときには必ず具体的な理由付記をすることを要請しているのである。この点、税務署長は当初の更正処分時から具体的な理由付記をしなければならないものであり、理由付記はいかなる方法によっても後の追完が認められるようなものではない。

第3点は、課税処分の打直しは租税争訟の納税者の権利救済制度としての趣旨に沿う適切な取扱いではないことである。すなわち、課税処分の打直しが行われた場合には、納税者は第二次、第三次更正処分を取消しの対象とする訴えの変更等を行わなければ主張が排斥されることになる。しかし、課税庁の一方的な措置により納税者にこのような手間をかけることは適切ではない。また、一般に納税者は訴訟法に精通しているわけではない。この点、課税処分の打直しは、納税者が課税庁の一方的な措置に振り

回されることによって権利救済の機会を失うという結果をもたらす可能性があるものである。

以上が本章において検討した主な内容である。次章では、これまでの検討を踏まえて再更正処分の要件を明らかにする。

第5章 再更正処分の要件の検討

本章では、前章までの検討を踏まえ、再更正処分の要件を明らかにする。通則法26条の文言に従えば再更正処分の要件は、①先行する更正処分又は決定処分が行われていること、②その更正又は決定をした税額等が過大又は過少であることを知ったこと、③調査によることである。このうち、①の要件及び③の要件については第2章第3節で検討した通りであるため、ここでは言及しない。本章では、「更正又は決定をした税額等が過大又は過少であることを知ったこと」(②の要件)という要件の解釈を中心として検討する。

第1節 更正処分の要件

再更正処分は更正処分の一種である。そこで、再更正処分の要件を検討する前提として更正処分の要件について検討する。通則法24条の文言に従えば、更正処分の要件は次の3つである。すなわち、①納税申告書の提出があったこと、②その提出された納税申告書に記載された税額等が(a)そ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、(b)その他税務署長の調査したところと異なること、③調査によることである。

更正処分における②の要件は、税務署長が更正処分をする場合について規定したものである。すなわち、更正処分は、納税申告書に記載された税額等について(a)そ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、(b)その他税務署長の調査したところと異なるときに行われるも

のである（②の要件）。

上記②の要件のうち、(b)には「その他」という文言が使われている。法令における一般的な「その他」と「その他の」の使い分けによれば、これは並列的な関係を表すものである¹⁶⁹。すなわち、(a)の事由と(b)の事由とは並列しているものである。よって、税務署長は、その提出された納税申告書について(a)の事由があるときのほか、(b)の事由があるときにも更正処分を行い得るものである。

また、これらの事由については、「税額は、国税に関する法律に規定された課税標準等の算定の要件となる具体的な事実（課税要件事実）の認定及び右事実についての法律の適用によって算出されるものであるところ、税務署長が納税申告書を調査した結果、そこに記載された事実を前提としても法律の規定に従っていないために税額が過少となる場合に更正をなし得ることは当然であるが、かかる場合のみならず、税務署長が調査により真実と判断したところに照らして課税要件事実について過誤があると認められる場合にも更正をなし得るのである」¹⁷⁰とする裁判例がある。すなわち、税務署長は、調査によって(a)納税申告書に記載された課税要件事実¹⁷¹に誤りはないが法律の適用に誤りがあることを発見したとき、若しくは(b)納税申告書に記載された課税要件事実¹⁷²に誤りがあることを発見したときに更正処分を行い得るものである。

また、通則法16条では申告納税方式について、「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つた場合その他当該税額が税務署長……の調査したところと異なる場合に限り、税務署長……の処分により確定する方式をいう。〔傍点は筆者〕」と規定している。ここでは、税務署長の課税処分による税額の確定を申告納税方式における例外的手続と位置づけ、課税処分を行い得る場合を法律に規定するものに限定している¹⁷¹。したがって、税務署長は、以上に述べたところ

の(a)の事由若しくは(b)の事由があるとき以外には、通則法24条による更正処分を行うことはできないものである。

第2節 再更正処分の要件

再更正処分における「その更正又は決定をした税額等が過大又は過少であることを知ったこと」(②の要件)の解釈は、第4章で確認した通り2つの考え方があり得る。そこで以下では、②の要件の解釈について検討する。

1. 学説の整理

(1) 過不足不要説

まず、税務署長は課税の公平の実現のために当初の更正処分等に実体上・手続上のなんらかの瑕疵を発見したときはそれを自由に是正する権限を有しているとし、税務署長がその判断したところに従って税額等を変更していれば、更正処分によって確定された税額等に過不足がないときでも②の要件を充足するという考え方がある。これは、換言すれば、税務署長は更正処分によって確定された税額等に過不足がないときでも再更正処分を行うことができるとする見解である(以下、この見解を「過不足不要説」という。)

過不足不要説は、課税処分の打直しに関する学説のうち、適法説を採る裁判例等で見られる解釈である。また、更正権の濫用説でも②の要件の解釈についてこのような考え方をしていると考えられる。

(2) 過不足必要説

他には、再更正処分に更正処分等に係る手続上の瑕疵の是正は予定されていないものであり、税務署長が更正処分によって確定された税額等に過不足があることを認定した場合に限り②の要件を充足するという考え方がある。これは、換言すれば、税務署長は更正処分によって確定された税額

等に過不足があることを認定した場合に限り再更正処分を行うことができるとする見解である（以下、この見解を「過不足必要説」という。）。

過不足必要説は、課税処分の打直しに関する学説のうち、違法説、職権取消し説を採る裁判例等で見られる解釈である。

これらの学説を課税処分の打直しに関する学説と併せて整理すると、概ね以下のようになる。

図2 学説の整理

課税処分の打直しに関する学説	課税処分の打直し	再更正処分の要件	②の要件の解釈
職権取消し説	○	×	過不足必要説
適法説	○	○	過不足不要説
更正権の濫用説	×	○	過不足不要説
違法説	×	×	過不足必要説

（筆者作成）

2. 租税手続法の解釈手法との関係

（1）文理解釈と租税手続法の解釈手法

税法は財産権に対する侵害規範であるから、法的安定性の要請が強くはたらくことになる¹⁷²。この点、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や縮小解釈を行うことは許されないものである¹⁷³。また、文理解釈とは、「法規範の法文に忠実な解釈方法をいうものであり、法令の規定をそこでの用語の文章から一般的に理解される意味内容をもつものとして解釈しようとする方法」¹⁷⁴などと説明されている。すなわち、税法の解釈においては、まず忠実にその文字に即し法令の意味をくみ取るように努力しなければならないものである。そして、既存の立法制度を前提とする特別の用語や法令用語は別として、一般に用いられてい

る用語は世間一般で理解されている意味に解して読むことが原則となる¹⁷⁵。

税法の解釈、特に租税実体法の解釈において文理解釈が原則であることは学説から異論はみられず、近時の裁判例においても文理解釈を重視する判決が見られるところである¹⁷⁶。一方で、租税手続法の解釈においては租税実体法ほど文理解釈が原則であることが重視されていないように思われる¹⁷⁷。

例えば、最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決¹⁷⁸では、通則法68条1項の「納税者」の解釈について、重加算税制度の趣旨及び目的を考慮して、税理士などの納税者以外の者が隠ぺい仮装行為を行った場合においても、当該隠ぺい仮装行為が納税者の行為と同視することができる場合には重加算税を賦課することができると判示した。また、最高裁平成26年12月12日第二小法廷判決¹⁷⁹では、文理解釈を貫けば延滞税が発生してもやむを得ない事案であったが、延滞税の趣旨及び目的を考慮して延滞税は発生しないと判示した¹⁸⁰。学説においても、租税手続法の解釈について、租税実体法は累次の法改正を経て制度趣旨がわかりにくくなっていることから文理解釈を原則として割り切っているが「他方、国税通則法や国税徴収法のような一般法にはこうした事情はないから、その解釈方法は必ずしも文理解釈中心主義にはならないであろう。」¹⁸¹との指摘がされている¹⁸²。

通則法26条は手続に関する規定である。そこで、再更正処分の②の要件について文理解釈によるべきか、それとも他の解釈手法によるべきかが問題となる。

（２）手続的保障原則と文理解釈

租税法律主義の内容の一つとして、手続的保障原則がある¹⁸³。これは、「租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行わなければならない、またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならない。」¹⁸⁴とする租税手続法における適正手続保障の要請とされている

る¹⁸⁵。すなわち、手続的保障原則は、租税の賦課・徴収に関する処分が適法に行われることはいうまでもなく、その処分が恣意的なものであってはならないことを要請しているものである。この点、租税の賦課・徴収の手続を規定する租税手続法について、課税庁の恣意を抑制するような解釈・適用が志向されることになる。

租税の賦課・徴収の手続において課税庁の恣意を抑制し、適正な手続で課税が行われるためには、当然に、租税手続法の定める要件に従って処分が行われるべきである。また、その要件の解釈は、その規定の文言に忠実に、その文言から法令の意味をくみ取るように行わなければならないものというべきである。これは、要件の解釈において、趣旨等を考慮し規定の文言から離れた解釈をすれば課税庁の恣意を認めることにもなりかねないためである。つまり、文理解釈は課税権の行使が恣意的に行われることを抑制するためにも重要である。

したがって、租税手続法のうち、特に更正処分等の課税庁が行う課税処分に関する規定については、課税庁の恣意を抑制する観点から、文理解釈によって解釈をすべきである¹⁸⁶。

(3) ②の要件の解釈

再更正処分の②の要件は、税務署長が再更正処分を行う場合について規定したものである。これは、税務署長が再更正処分を行い得る場合を法律によって規定することでその恣意を抑制することを目的にしていると考えられる。

そして、その文言には、「その更正又は決定をした税額等が過大又は過少であることを知ったこと」と規定されている。これをその規定の文言に忠実に解釈すれば、税務署長が更正処分で確定した税額等に過不足があることを知ることが要件とされていることが明白に読み取ることができる。したがって、②の要件の解釈は、過不足必要説によるべきである。

また、過不足必要説の考え方は、更正処分で確定させた税額等に過不足

があることを認定した場合以外には再更正処分をすることを一切認めないものである。一方で、過不足不要説の考え方は、税額等に過不足がなくても税務署長の任意で再更正処分を行うことが可能になるものである。

この点、過不足必要説は、租税の賦課徴収の手続において税務署長の恣意を抑制するという観点からも妥当な解釈である。

3. 立法沿革との関係

第2章第2節で確認したように、創設当初の再更正処分の規定は、所得税法（昭和22年法律第27号）46条4項が、「政府は、前3項の規定による更正又は決定後、その更正し又は決定した所得金額若しくは所得税額又は第26条第1項第7号に規定する金額について脱漏があること……を発見したときは、政府の調査により、所得金額若しくは所得税額又は同項第7号に規定する金額の更正をなすことができる。〔傍点は筆者〕」と規定し、法人税法（昭和22年法律第28号）31条が、「政府は、前2条の規定による課税標準の更正又は決定後、更正又は決定した課税標準について、脱漏があることを発見したときは、政府の調査により、課税標準を更正する。〔傍点は筆者〕」と規定していた。

この「脱漏があること」とは、更正処分等で確定させた所得金額や課税標準の金額に不足があることを指していると解される。つまり、再更正処分は、更正処分等で確定させた金額に不足額があった場合に、それを税務署長が正当な金額に是正するための権限として創設されたものである。この点、更正処分等に理由付記の不備などの手続的瑕疵があったとしてもその確定させた金額に不足額が生じるものではない。よって、再更正処分は、税務署長が専ら更正処分に係る実体的瑕疵を是正するための権限として創設されたものであり、手続的瑕疵の是正を予定して創設されたものではないと考えられる。

したがって、再更正処分によって更正処分等の手続的瑕疵を是正するこ

とはその目的外の行為であるから、手続的瑕疵の是正をその目的内の行為と捉える過不足不要説の考え方は妥当ではない。

第3節 結論

1. 再更正処分の要件

本稿では、再更正処分の要件の観点から課税処分の打直しの問題を検討した。再更正処分の要件は、①先行する更正処分又は決定処分が行われていること、②その更正又は決定をした税額等が過大又は過少であることを知ったこと、③調査によることである。

まず、①の要件は、再更正処分が更正処分等によって確定された税額等を是正するために行われる処分であるから、再更正処分に先行して更正処分等が行われていることが必要であることを規定したものである。また、③の要件は、処分の前提として調査が行われていることが必要であることを規定したものである。調査とは、実地の調査に限らず机上調査等の納税者の税額等の認定に係る一連の判断過程を含む包括的な概念である。ただし、税務署内部で行われる事務処理のうち税額等の認定をするに至らないものは調査に含まれないものである。

そして、②の要件は、税務署長が再更正処分を行う場合について規定したものである。②の要件の解釈には、過不足不要説と過不足必要説の2つがあり得る。結論としては、②の要件の解釈は過不足必要説によるべきである。その理由は、以下の通りである。

まず、手続的保障原則は、租税の賦課・徴収に関する処分が適法に行われることはいうまでもなく、その処分が恣意的なものであってはならないことを要請している。この点、租税の賦課・徴収の手続において課税庁の恣意を抑制し適正な手続で課税が行われるためには、法律の定める要件に従って処分が行われるべきである。また、その要件の解釈についても、その規定の文言に忠実に、その文言から法令の意味をくみ取るように行わな

ければならないと考えられる。そこで、②の要件をその文言に忠実に解釈すると、税務署長が更正処分で確定した税額等に過不足があることを知ることが要件とされていることが明白に読み取ることができる。

また、過不足必要説の考え方は、更正処分で確定させた税額等に過不足があることを認定した場合以外には再更正処分をすることを一切認めないものであるから、租税の賦課徴収の手続において税務署長の恣意を抑制するという観点からも妥当な解釈である。

そして、再更正処分の立法沿革によれば、再更正処分の創設時の規定では、現行法の②の要件に対応する部分が「脱漏があること」と規定されていた。この「脱漏があること」とは、更正処分等で確定させた所得金額や課税標準の金額に不足があることを指していると解される。つまり、再更正処分は、更正処分等で確定させた金額に不足額があった場合に、それを税務署長が正当な金額に是正するための権限として創設されたものである。この点、再更正処分によって更正処分等の手続的瑕疵を是正することはその目的外の行為であるから、手続的瑕疵の是正をその目的内の行為と捉える過不足不要説の考え方は妥当ではない。

2. 課税処分の打直しの問題

課税処分の打直しは、第一次更正処分の理由付記の瑕疵を是正するために再更正処分を行うものである。この点、課税処分の打直しは、税務署長が更正処分で確定させた税額等に過不足があることを認定していないにも関わらず行われているから、再更正処分の②の要件を充足した処分ではない。

これに対して、課税処分の打直しが問題となった裁判例では、最高裁昭和42年判決以降の多くの裁判例で職権取消し説の考え方を採ることで適法な処分として取り扱ってきた。しかしながら、職権取消し説には次のような問題がある。

まず、職権取消し説には、課税処分 of 打直しにおける第二次更正処分を再更正処分ではなく、職権取消しという別の行政処分であると解していることに問題がある。再更正処分の形式を用いて別の行政処分を行うことができるのであれば、租税の賦課徴収の手續までも法律により規定されなければならないとする租税法律主義に反することになる。また、申告納税方式においては、税務署長が処分を行うことができるのは法律の根拠がある場合に限られるのであるから、法律の根拠なく職権により処分を行うことは認められないと解される。また、理由付記制度の趣旨に照らせば、税務署長は当初の更正処分時から納税者に対し具体的な処分理由を示さなければならないものであり、理由付記はいかなる方法によっても後の追完が認められるような性質のものではない。この点、職権取消し説によれば、理由付記制度の趣旨を損なうことになるから妥当ではない。さらに、課税処分の打直しは、納税者が課税庁の一方的な措置に振り回されることによって権利救済の機会を失うという結果をもたらす可能性があるものである。この点、課税処分の打直しは、租税争訟の納税者の権利救済制度としての趣旨に沿う適切な取扱いではない。

以上のことを考慮すると、課税処分の打直しは再更正処分の要件を充足した処分ではなく、その効力も認められないと解すべきである。

おわりに

本稿は、課税処分の打直しの問題を中心として再更正処分の要件の検討を行なった。その結果、再更正処分は先行する更正処分によって確定された税額等に過不足があることを認定した場合に限り行うことができるものであり、課税処分の打直しはその目的外の行為であることが明らかになった。

申告納税方式においては、課税庁の処分はあくまでも第二義的、補助的

な地位に置かれている。この点、申告納税方式における課税庁の役割は納税者の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することにある。また、申告納税方式の適切な維持・発展のためには納税者と課税庁の信頼関係が重要になると考えられ、その信頼関係に反する、あるいはこれを毀損するような処分を課税庁が行うことは認められないものである。この納税者と課税庁の信頼関係を維持するためには、課税庁が処分に際して適切な理由付記をすることが必要になると考えられる。この点、処分の理由付記に不備があった場合に再更正処分の形式を用いて課税処分の打直しを行い、理由付記を適正なものに訂正するというのは、納税者と課税庁の信頼関係に反する取り扱いといえるだろう。

本稿が試みたのは、再更正処分の要件の観点から、課税処分の打直しに対して批判をすることであった。

また、理由付記に関連する他の問題として理由の差替えがある。これは、処分時には適正な理由付記がされていたが、それが訴訟の段階で別の処分理由に差し替えられることをいう。理由の差替えは、処分時に示された理由付記に瑕疵はないという点で課税処分の打直しの問題とは異なるものである。しかし、納税者と課税庁との間の信頼の確保という観点からは同様の問題があるように思われる。これについては今後の研究課題としたい。

【脚 注】

- 1 先行研究に、村井正「第一次更正処分の取消訴訟は第二次更正処分の行われた後はその利益を失うか—更正処分の取消訴訟の訴訟物は何か」関西大学法学論集17巻5号（1968年）58頁、福家俊朗「租税訴訟における訴訟物—更正の取消訴訟を中心に—」北野弘久編『日本税法体系3 租税実体法Ⅲ・租税手続法Ⅱ』（学陽書房、1980年）280頁、岡田正則「税務行政訴訟における取消訴訟の訴訟物」日税研論集43号（2000年）55頁等がある。

- 2 先行研究に、首藤重幸「税法における申告等の法的性格」北野弘久編『日本税法体系3 租税実体法Ⅱ・租税手続法Ⅰ』（学陽書房、1980年）192頁、園部逸夫「更正・再更正覚書」矢野勝久＝長尾久衛編『現代における法と行政：矢野勝久教授還暦記念論集』（法律文化社、1981年）355頁、中村隆次「更正と再更正」小川英明＝松沢智編『裁判実務大系20 租税訴訟法』（青林書院、1988年）132頁、小山威倫「判例からみた申告納税制度の更正と再更正の關係に関する検討」広島経済大学経済研究論集13巻1号（1990年）99頁、脇博人「納税申告と課税処分の吸収關係」寶金敏明編『現代裁判法大系29 租税訴訟』（新日本法規出版、1999年）29頁、加藤幸嗣「更正・再更正の法的構造について」碓井光明＝小早川光郎＝水野忠恒＝中里実編『金子宏先生古稀祝賀：公法学の法と政策 下巻』（有斐閣、2000年）23頁、東亜由美「課税訴訟における吸収説の再検討（2）」税理43巻4号（2000年）155頁、堺澤良「更正、決定と増額再更正との關係」税務事例400号（2003年）172頁等がある。
- 3 更正処分等の要件のうち調査の意義に関する先行研究として、伊藤滋夫＝岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』（青林書院、2016年）103-106頁〔品川芳宣執筆部分〕、品川芳宣「調査と更正決定等との關係」租税研究772号（2014年）115頁等がある。
- 4 例えば、最判昭和50年9月11日訟月21巻10号2130頁もこのような解釈をしている。
- 5 神戸地判昭和36年2月22日民集21巻7号1837頁、大阪高判昭和39年3月12日民集1巻7号1844頁、最判昭和42年9月19日民集21巻7号1828頁。評釈として、須貝脩一「判批」シュト70号（1968年）9頁、福永政彦「判批」ひろば21巻6号（1968年）49頁、小幡純子「判批」別冊ジュリ228号（2016年）224頁、村井正「判批」別冊ジュリ150号（1999年）190頁、遠藤博也「判批」ジュリ臨増48号（1973年）162頁、塩野宏「判批」別冊ジュリ79号（1983年）216頁、占部裕典「判批」別冊ジュリ236号（2017年）357頁等がある。
- 6 高田敏「判批」民商法雑誌58巻4号（1968年）110頁、高柳信一「判批」法学協会雑誌85巻11号（1968年）1603頁。
- 7 田中二郎『租税法〔第三版〕』（有斐閣、1990年）209頁。
- 8 例えば、税務調査の要件等は平成23年12月の通則法の改正前までは、課税庁の合理的な裁量のもとで判断されるべきことであるとされており法律上不明確であった。
- 9 手塚貴大は、「現にわが国の租税法の理論に係る一般的動向に照らせば、納税義務者の権利保護の充実是否定的に捉えることはできないのであって、今次改正を積極的に評価する見解もあろう。」と述べている（手塚貴大「租税手続法の解釈と立法（1）国税通則法改正の動向と評価」自治研究89巻8号（2013年）83頁）。また、平成23年12月の通則法の改正の趣旨について、三木義一「納税者権利保護のための国税通則法の改正」税務事例44巻2号（2012年）1頁、三木義一＝長谷川博「納税者権利憲章の策定」税理54巻3号（2011年）36頁、青木丈「国税通則法抜本改正（平成23～27年）の経緯」青山ビジネスローレビュー5巻2号（2016年）1頁参照。
- 10 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）1069頁参照。
- 11 東京地判平成29年3月9日税資267号順号12992、東京高判平成29年8月30日税資267号順号13044。評釈として、倉見智亮「判批」税研35巻4号（2019年）286頁等がある。

- 12 東京地判平成29年8月30日・前掲注(11)。
- 13 神戸地判昭和36年2月22日・前掲注(5), 大阪高判昭和39年3月12日・前掲注(5), 最判昭和42年9月19日・前掲注(5)。
- 14 東京地判令和2年1月30日公刊物未登載(L E X / D B 文献番号25582024)。
- 15 東京地判平成29年3月9日・前掲注(11)。
- 16 東京高判平成29年8月30日・前掲注(11)。
- 17 金子・前掲注(10) 955頁参照。
- 18 金子・前掲注(10) 956頁, 泉徳治=大藤敏=満田明彦『租税訴訟の審理について』(法曹会, 2018年) 132頁参照。
- 19 最判昭和38年5月31日民集17巻4号73頁。評釈として, 渡部吉隆「判解」最判解民事昭和38年度(1963年) 128頁, 高柳信一「判批」別冊ジュリ79号(1983年) 156頁, 堺澤良「判批」税務事例41巻3号(2009年) 51頁, 下川環「判批」別冊ジュリ235号(2017年) 240頁等がある。
- 20 最判昭和38年12月27日民集17巻12号1871頁。評釈として, 田中真次「判解」最判解民事昭和38年度(1963年) 445頁がある。
- 21 最判昭和38年5月31日・前掲注(19), 最判昭和38年12月27日・前掲注(20)。この点に関して, 村井正は, 更正処分を行う場合が多様であることから個別的事情に応じて異なるものであり, 最高裁の一般的基準をもって答えるべき問題ではないとし, 「理由付記の程度も, 当然それぞれに応じて区々とならざるを得ないであろう。」と述べている(村井正「判批」民商法雑誌69巻5号(1974年) 898-899頁参照)。
- 22 最判昭和47年12月5日民集26巻10号1795頁。評釈として, 佐藤繁「判解」最判解民事昭和47年度(1972年) 135頁, 村井・前掲注(21) 797頁, 山田洋「判批」別冊ジュリ235号(2017年) 174頁, 福家俊朗「判批」別冊ジュリ61号(1979年) 232頁等がある。
- 23 最判昭和47年3月31日民集26巻2号319頁も同旨。評釈として, 平岡久「判批」別冊ジュリ79号(1983年) 202頁, 中川哲男「判解」最判解民事昭和47年度(1972年) 477頁等がある。
- 24 ただし, 理由付記に不備がある更正処分がされた後に青色申告の承認が取り消された場合には, 瑕疵は治癒されるとする判例(最判昭和54年4月5日訟月25巻8号2237頁)がある。
- 25 最高裁の判断はその後の裁判例でも維持されている。最判昭和60年4月23日民集39巻3号850頁, 東京高判平成3年6月26日行集42巻6=7号1033頁, 大阪高判平成25年1月18日判時2203号25頁参照。
- 26 青色申告に対する更正の理由付記に関する先行研究として, 占部裕典「青色申告の理由の差替えと主張制限-租税確定・租税訴訟手続きの基本構造との関係において-」松沢智先生古稀記念論文集刊行会編『租税行政と納税者の救済』(中央経済社, 1997年) 55頁, 奥谷健「青色申告に対する更正の理由付記: 白色申告に対する今後の取扱いを含めて」税研161号(2012年) 24頁, 金子宏「青色申告に対する更正の理由付記」税研191号(2016年) 16頁, 中村三徳「青色申告書にかかる更正の理由付記をめぐる諸問題-判決の分析と

- 史的考察－」税大論叢 8 号（1974年）63頁，中村芳昭「課税処分等の理由付記」北野弘久編『日本税法体系 3 租税実体法Ⅱ・租税手続法Ⅰ』（学陽書房，1980年）251頁参照。
- 27 改正の趣旨として，平成23年度税制改正大綱（<https://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2010/h23zeiseitaikou.pdf>）7 頁（最終閲覧日：2021年 4 月25日）参照。
- 28 最判平成23年 6 月 7 日民集65巻 4 号2081頁。評釈として，野口貴公美「判批」法学セミナー681号（2011年）129頁，北島周作「判批」法学教室373号（2011年）49頁，宇賀克也「判批」自治実務セミナー50巻11号（2011年）38頁，本多滝夫「判批」ジュリ臨増1440号（2012年）34頁，高木光「判批」判時2142号（2012年）148頁，板垣勝彦「判批」法学協会雑誌130巻 8 号（2013年）134頁，平岡久「判批」民商法雑誌148巻 3 号（2013年）284 頁，北箇信孝「判批」行政関係判例解説平成23年（2011年）201頁等がある。
- 29 藤原静雄「判批」論究ジュリ 3 号（2012年）72頁参照。
- 30 この点において，最高裁平成23年判決は，「従来の判例法理を一步でたものとなっている。」との評価がされている（藤原・前掲注（29）72頁）。
- 31 古田孝夫「判解」最判解民事平成23年度（2011年）517頁。
- 32 通則法改正後の理由付記に関する先行研究として，佐藤謙一「白色申告に対する更正の理由附記をめぐる諸問題」税大ジャーナル26号（2018年）61頁，佐藤英明「行政手続法により課税処分に求められる理由附記の程度」税務事例研究144号（2015年）19頁，西島羽和明「理由付記判例法理と行政手続法の理由提示- 1 -」民商法雑誌112巻 6 号（1995年）851頁，西島羽和明「理由付記判例法理と行政手続法の理由提示- 2 -」民商法雑誌113巻 1 号（1995年）1 頁，増田英敏「租税法主義と手続保障－課税処分の適法性の要件としての理由附記の問題を中心に」税経通信70巻 1 号（2015年）195頁，増田英敏「通則法改正と更正処分の理由附記」税法学581号（2019年）205頁，村松芳弘「国税通則法改正における理由附記について」拓殖大学経営管理研究101号（2014年）85頁参照。
- 33 関本秀治「更正・決定等の諸問題」北野弘久編『日本税法体系 3 租税実体法Ⅲ・租税手続法Ⅱ』（学陽書房，1980年）59頁参照。
- 34 関本・前掲注（33）59頁参照。なお，瑕疵を治癒するために第二次更正処分による取消しが必要となる理由は，当初の更正処分の手続的な違法事由は原則として再更正処分に承継され，その取消訴訟においてその違法事由を主張することができると解されている（中尾巧『税務訴訟入門 [第 5 版]』（商事法務，2011年）176頁参照）ことにあられると思われる。
- 35 最判昭和42年 9 月19日・前掲注（5）。
- 36 渡部吉隆「判解」最判解民事昭和42年度（1967年）428頁。
- 37 最判昭和48年12月14日訟月20巻 6 号146頁。評釈として，渋谷光子「判批」ジュリ575号（1974年）133頁，堺澤良「判批」税経通信29巻 4 号（1974年）177頁，村上泰治「判批」税経通信38巻15号（1983年）258頁等がある。
- 38 東京高判昭和46年10月29日行集22巻10号1692頁。
- 39 例えば，津地判平成 6 年10月27日税資206号 1 頁。
- 40 最判昭和32年 9 月19日民集11巻 9 号1608頁。評釈として，山内一夫「判批」別冊ジュリ 17号（1968年）164頁，田中真次「判解」最判解民事昭和32年度（1957年）212頁等があ

る。

- 41 最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁。評釈として、碓井光明「判批」判時1020号（1982年）156頁、清永敬次「判批」民商法雑誌85巻6号（1982年）1023頁、園部逸夫「判解」最判解民事昭和56年度（1986年）275頁等がある。
- 42 金子・前掲注（10）959頁、泉＝大藤＝満田・前掲注（18）46-54頁参照。
- 43 久保茂樹「納税者の手続的権利と理由附記」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）138頁参照。
- 44 最高裁昭和47年12月5日第三小法廷判決以前の下級審では、理由付記の瑕疵は不服審査の段階で治癒され得るとする裁判例と治癒されないとする裁判例が対立していた。治癒され得るとした裁判例として、山口地判昭和40年4月12日訟月11巻8号1249頁、京都地判昭和40年11月8日訟月11巻12号1823頁、山口地判昭和45年1月19日行集21巻1号28頁等がある。対して、治癒されないとする裁判例として、東京地判昭和40年5月27日行集16巻6号63頁、福岡高判昭和46年7月17日判時668号39頁等がある。
- 45 この観点から、質問検査権の場合には、一般にその行使に違法があったとしても原則として課税処分取消事由にはならないと解されている（金子・前掲注（10）981頁、松沢智『租税争訟法：異議申立てから訴訟までの理論と実務』（中央経済社、2001年）432-433頁参照）。
- 46 憲法84条は、「租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて前示のとおり法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委せられている」ことを国家に対して命じたものである（最大判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁。また、最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁、最大判平成18年3月1日民集60巻2号587頁も同旨）。
- 47 例えば、予定納税の規定により納付すべき所得税、源泉徴収等による所得税等である。
- 48 金子・前掲注（10）863頁、田中・前掲注（7）190-191頁、泉＝大藤＝満田・前掲注（18）13-14頁参照。
- 49 所得税、法人税、消費税、贈与税、相続税などが申告納税方式を採っている（金子・前掲注（10）935-936頁参照）。
- 50 納税申告は、私人の公法行為の一種であるとされている（東京高判昭和40年9月30日行集16巻9号1477頁）。
- 51 田中・前掲注（7）208頁、金子・前掲注（10）954頁。
- 52 関本・前掲注（33）43頁参照。
- 53 武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法』（第一法規、1982年〔加除式〕）1502頁参照。
- 54 武田・前掲注（53）1581頁参照。
- 55 武田・前掲注（53）1581頁参照。
- 56 この点に関し、金子宏は、「法がわざわざ更正の請求の手続を設けた趣旨にかんがみると、申告が過大である場合には、原則として、他の救済手段によることは許されず、更正の請求の手続によらなければならないと解すべきであろう。」と述べている（金子・前掲

注 (10) 946頁)。

- 57 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊編『国税通則法精解 平成31年改訂』(大蔵財務協会, 2019年) 390頁。
- 58 最判昭和32年9月19日・前掲注(40), 東京地判昭和48年3月22日行集24巻3号177頁, 泉＝大藤＝満田・前掲注(18) 48頁, 中尾・前掲注(34) 157-158頁参照。
- 59 最判昭和56年4月24日・前掲注(41), 泉＝大藤＝満田・前掲注(18) 50頁, 中尾・前掲注(34) 157-158頁参照。なお, 増額再更正処分の場合と減額再更正処分の場合とで法的効果の捉え方が異なることにつき, その論理的整合性を疑問視する見解がある(吉田徹「訴えの利益をめぐる問題」小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系第18巻租税訴訟〔改訂版〕』(青林書院, 2009年) 138頁)。
- 60 金子・前掲注(10) 954頁。
- 61 成松洋一『法人税セミナー〔六訂版〕』(税務経理協会, 2021年) 374頁。
- 62 中井稔「更正・再更正と期間制限について－租税債権・債務の確定と国税通則法70条・71条との関係－」税経通信62巻3号(2007年) 39頁。
- 63 なお, 納税者が申告した所得金額や資本金額に誤りがある場合にそれを是正する権限について定めた規定は見られる。例えば, 法人税法(昭和15年法律第25号)では, 第19条において「法人ノ所得金額又資本金額ハ前条ノ申告ニ依リ, 申告ナキトキ又ハ申告ヲ不相当ト認ムルトキハ政府ノ調査ニヨリ政府ニ於イテ之ヲ決定ス」と規定していた。
- 64 金子・前掲注(10) 57頁。
- 65 武田昌輔監修『DHCコンメンタール法人税法』(第一法規, 1979年〔加除式〕) 72頁。
- 66 金子・前掲注(10) 57頁。
- 67 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』(第一法規, 1983年〔加除式〕) 381頁, 内閣「所得税法を改正する法律・御署名原本・昭和二十二年・法律第二七号」(<https://www.digitalarchives.go.jp/das/image/F0000000000000044584>) 49頁(最終閲覧日: 2021年4月25日)。
- 68 武田・前掲注(67) 381頁, 内閣「所得税法を改正する法律・御署名原本・昭和二十二年・法律第二七号」(<https://www.digitalarchives.go.jp/das/image/F0000000000000044584>) 49-50頁(最終閲覧日: 2021年4月25日)。
- 69 内閣「法人税法を改正する法律・御署名原本・昭和二十二年・法律第二八号」(<https://www.digitalarchives.go.jp/das/image/F0000000000000044585>) 22頁(最終閲覧日: 2021年4月25日)。
- 70 内閣「法人税法を改正する法律・御署名原本・昭和二十二年・法律第二八号」(<https://www.digitalarchives.go.jp/das/image/F0000000000000044585>) 23頁(最終閲覧日: 2021年4月25日)。
- 71 昭和25年法律第72号。内閣「法人税法の一部を改正する法律・御署名原本・昭和二十五年・法律第七二号」(<https://www.digitalarchives.go.jp/das/image/F0000000000000104673>) 41頁(最終閲覧日: 2021年4月25日)。
- 72 武田・前掲注(53) 1504頁参照。

- 73 昭和37年法律第66号による。
- 74 志場＝荒井＝山下＝茂申・前掲注（57）19-23頁，岡田正則「租税行政手続の整備の沿革」日税研論集25号（1994年）40頁参照。
- 75 税制調査会「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」（1961年）58頁（https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3607_kokuzeitusokuho.pdf）（最終閲覧日：2021年4月25日）。
- 76 武田・前掲注（53）1580頁。
- 77 武田・前掲注（53）1581頁。
- 78 志場＝荒井＝山下＝茂申・前掲注（57）391頁。
- 79 志場＝荒井＝山下＝茂申・前掲注（57）391頁。
- 80 北野弘久＝黒川功補訂『税法学原論〔第8版〕』（勁草書房，2020年）295頁参照。
- 81 伊藤＝岩崎・前掲注（3）105頁。
- 82 大阪地判昭和45年9月22日行集21巻9号1148頁。評釈として，清永敬次「判批」シュート110号（1971年）27頁，藤原淳一郎「判批」ジュリ503号（1972年）126頁，堺澤良「判批」税経通信26巻1号（1971年）181頁，波多野弘「判批」税経通信33巻14号（1978年）196頁等がある。
- 83 大阪地判昭和51年3月30日税資88号179頁，広島地判平成4年10月29日税資193号274頁，名古屋地判平成4年12月24日税資193号1059頁，東京地判令和元年9月26日公刊物未登載（LEX/DB文献番号25581437）も同旨。
- 84 森文人「調査手続の違法と課税処分の関係について」税大論叢91号（2018年）132-133頁参照。
- 85 伊藤＝岩崎・前掲注（3）105頁，品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい，2017年）135頁。
- 86 伊藤＝岩崎・前掲注（3）105頁参照。
- 87 品川・前掲注（85）143頁。
- 88 金子・前掲注（10）971頁参照。
- 89 奥谷健「国税通則法65条5項における『調査』の違法性と課税処分」税法学584号（2020年）8頁参照。
- 90 平成23年12月の改正前の所得税法234条，法人税法153条以下，相続税法60条，消費税法62条等。
- 91 「必要があるとき」という文言は不確定概念であるが，これは解釈によってその意味内容を客観的に明らかにできるから，課税要件明確主義に反して無効であるとはいえないとされている（最大判昭和47年11月22日刑集26巻9号554頁）。
- 92 最決昭和48年7月10日刑集27巻7号1205頁。評釈として，中原茂樹「判批」別冊ジュリ228号（2016年）213頁，小澤英樹「判批」税71巻12号（2016年）56頁，山本未来「判批」別冊ジュリ235号（2017年）210頁，柴田孝夫「判解」最判解刑事昭和48年度（1973年）99頁等がある。
- 93 なお，金子宏は，調査の必要性の判断は専門技術的な判断を必要とする問題であるか

- ら、「租税職員の必要性の認定が違法とされる事例は実際問題としては少ないであろう」と述べている（金子・前掲注（10）974頁）。
- 94 平成23年12月の通則法の改正前は、調査の手続等は法定化されておらず、税務署長等の権限ある税務職員の合理的裁量に委ねられていると解されていた（最決昭和48年7月10日・前掲注（92）参照）。
- 95 金子・前掲注（10）954頁。
- 96 金子・前掲注（10）981頁，松沢・前掲注（45）432-433頁。また、これに反対する見解として、鶴見祐策氏は「違法な調査に基づく更正や決定等の処分の効力については議論があるが、適正手続に反するものとして処分も違法となり、取消し事由となると解すべきである。」として、調査の違法は常に取消事由になると述べられている（鶴見祐策『課税処分のための質問検査権』北野弘久編『日本税法体系3 租税実体法Ⅱ・租税手続法Ⅰ』（学陽書房，1980年）302頁）。
- 97 裁判所が調査に違法があると判断する事例の数は多くはない。ただし、税務職員の同意なしに居室に立入るなどの行為につき調査が行き過ぎで違法であったとして国家賠償を認めた事例（京都地判平成7年3月27日判時1554号117頁）等がある。
- 98 裁判例においては、名古屋高判昭和51年4月19日税資94号134頁，東京地判昭和48年8月8日行集24卷8＝9号763頁，東京地判昭和61年3月31日判時1190号15頁，東京高判平成3年6月6日訟月38卷5号878頁がこのような見解をとっている。また、調査と課税処分の関係に関する先行研究として、鶴見・前掲注（96）282頁，森・前掲注（84）115頁，原正子「税務調査手続の違法と課税処分についての考察」嘉悦大学研究論集61巻1号（2018年）15頁参照。
- 99 田島信威『最新 法令の読解法 四訂版－やさしい法令の読み方－』（ぎょうせい，2010年）212頁，長野秀幸『基礎からわかる法令用語』（学陽書房，2017年）46頁参照。
- 100 田島・前掲注（99）210頁，小島和夫『やさしい法令用語の解説』（公務職員研修協会，1994年）78頁。
- 101 長野秀幸『法令読解の基礎知識』（学陽書房，2014年）34頁。
- 102 長野・前掲注（99）50頁参照。
- 103 田島・前掲注（99）215頁参照。
- 104 林修三『法令用語の常識 第3版』（日本評論社，1975年）49頁，井口茂『続法令用語あれこれ』（法学書院，1990年）59頁参照。
- 105 林・前掲注（104）49頁参照。
- 106 林・前掲注（104）49頁参照。
- 107 合法性の原則の内容について，金子・前掲注（10）87-88頁参照。
- 108 なお，法人税等の調査実績についての情報は公開している。例えば，国税庁「令和元事務年度 法人税等の調査実績の概要」（2020年）（https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2020/hojin_chosa/pdf/hojin_chosa.pdf）（最終閲覧日：2021年4月25日）によって確認ができる。
- 109 例えば，国税不服審判所平成30年11月19日裁決事例集113集221頁である。この事例で

- は、更正処分はされているが、再更正処分はされていない。審判所の判断の法令解釈の部分で再更正処分の調査要件についても述べているため、上記の検索条件で該当している。
- 110 例えば、大阪地判令和2年6月11日裁判所HPである。この事例では、所轄税務署長が原告に対し、平成29年3月30日付けで消費税等の更正処分をした後、平成29年6月27日付けで更正処分の一部を取り消す再更正処分をしたことが端的に述べられているのみで、いかなる判断に基づいてそれが行われたのかが明らかではない。
- 111 福岡地判平成29年4月25日税資267号順号13015。
- 112 東京地判平成29年3月3日税資267号順号12986、東京高判平成29年12月20日裁判所HP、最判平成30年11月15日税資268号13210。
- 113 同様の事案として、更正処分における土地の評価額の算定の際に地積が過少であったとして再更正処分を行った事例として、国税不服審判所裁決平成24年10月9日裁決事例集89集380頁がある。また、土地の評価について賃借権の評価額の算定に誤りがあったとして再更正処分をした事例として、国税不服審判所裁決令和2年6月2日裁決事例集119集77号がある。
- 114 京都地判昭和49年10月18日税資77号132頁、大阪高判昭和50年6月4日税資81号781頁。
- 115 東京地判平成23年12月13日税資261号順号11832、東京高判平成24年6月27日税資262号順号11977。
- 116 東京地判平成25年9月27日税資263号順号12298、東京高判平成26年5月19日税資264号順号12473、最判平成27年3月31日税資265号順号12644。
- 117 権利付与時の株価を基に定められた当初価格と権利行使時の株価との差額を現金で受け取る権利をいう。
- 118 名古屋地判平成26年9月4日民集71巻8号1641頁、名古屋高判平成28年2月10日民集71巻8号1728頁、最判平成29年10月24日民集71巻8号1522頁。
- 119 最判昭和42年9月19日・前掲注(5)。
- 120 国税不服審判所裁決平成28年7月6日裁決事例集104集120頁。
- 121 ①東京地判令和2年1月30日・前掲注(14)、②東京地判平成29年3月9日・前掲注(11)、東京高判平成29年8月30日・前掲注(11)、③広島地判昭和54年12月20日税資109号742頁、広島高判昭和57年6月10日税資123号592頁、最判昭和58年5月26日税資130号494頁、④名古屋地判昭和51年1月26日税資87号98頁、⑤横浜地判昭和45年8月27日訟月16巻12号1521頁、東京高判昭和46年4月27日高民集24巻2号188頁、最判昭和50年9月11日・前掲注(4)、⑥京都地判昭和49年10月18日・前掲注(114)、大阪高判昭和50年6月4日・前掲注(114)、⑦静岡地判昭和45年10月13日行集22巻10号1704頁、東京高判昭和46年10月29日・前掲注(38)、最判昭和48年12月14日・前掲注(37)である。
- 122 宇賀克也『行政法概説Ⅰ 行政法総論 [第7版]』(有斐閣, 2020年) 393頁参照。なお、行政庁が、原始的瑕疵のある行政行為の効力を除去することを職権取消しといい、瑕疵なく成立した行政行為を後発の事情を理由として除去することを職権による撤回という(南博方『行政法(第六版補訂版)』(有斐閣, 2012年) 91-94頁参照)。
- 123 ここにいう瑕疵には、違法な瑕疵だけではなく不当な瑕疵も含まれるものである(最

- 判平成28年12月20日民集70巻9号2281頁参照)。
- 124 塩野宏『行政法Ⅰ〔第6版〕』(有斐閣, 2015年) 189頁参照。なお、職権取消しの法的根拠はもとの行政行為の根拠法に含まれているとする見解(宇賀・前掲注(122) 393頁, 曾和俊文「行政行為(2) 瑕疵・職権取消しと撤回」法学教室378号(2012年) 60頁)がある。
- 125 塩野・前掲注(124) 189頁。
- 126 宇賀・前掲注(122) 395頁。
- 127 曾和・前掲注(124) 60-61頁参照。また、授権的行政行為の職権取消しの可否が争われた事例としては、最判昭和43年11月7日民集22巻12号2421頁等がある。
- 128 曾和・前掲注(124) 60頁, 村上裕章「行政行為②瑕疵・職権取消しと撤回」法学教室470号(2019年) 75頁。
- 129 例えば、東京高判昭和46年4月27日・前掲注(121), 最判昭和50年9月11日・前掲注(4), 名古屋地判昭和51年1月26日・前掲注(121), 広島地判昭和54年12月20日・前掲注(121)等が職権取消し説を採る。
- 130 東京高判昭和46年10月29日・前掲注(38)。
- 131 東京高判昭和46年10月29日・前掲注(38)。
- 132 小貫芳信「青色申告をめぐる訴訟上の諸問題」税理38巻12号(1995年) 274-275頁。
- 133 東京高判昭和46年10月29日・前掲注(38)。
- 134 なお、この判示は上告審(最判昭和48年12月14日・前掲注(37))で正当とされている。
- 135 渡部・前掲注(36) 428頁。
- 136 上述したように、最高裁昭和42年判決の調査官解説でこのように評価されている(渡部・前掲注(36) 428頁)。
- 137 最大判昭和30年3月23日・前掲注(46), 最大判昭和60年3月27日・前掲注(46), 最大判平成18年3月1日・前掲注(46)。
- 138 金子・前掲注(10) 80頁。
- 139 申告納税方式の意義について、清永敬次『税法〔新装版第5刷〕』(ミネルヴァ書房, 2013年) 228頁, 池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論叢32号(1998年) 1頁, 志場=荒井=山下=茂串・前掲注(57) 276-277頁, 金子・前掲注(10) 918-919頁参照。
- 140 最判昭和38年5月31日・前掲注(19), 最判昭和38年12月27日・前掲注(20), 最判平成23年6月7日・前掲注(28)。
- 141 最判昭和47年12月5日・前掲注(22), 最判昭和60年4月23日・前掲注(25), 大阪高判平成25年1月18日・前掲注(25)。
- 142 金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」同『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣, 2010年) 122頁参照。
- 143 北野・前掲注(80) 221頁参照。
- 144 志賀櫻「適正手続保障と理由付記」税務弘報57巻4号(2009年) 92頁参照。

- 145 同様の指摘がされているものとして、北野・前掲注（80）221頁、静岡地判昭和45年10月13日・前掲注（121）参照。
- 146 金子宏「租税法の基本原則」同『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣、2010年）63頁、金子・前掲注（10）1069頁、谷口勢津夫「租税法主義（憲法84条）」日税研論集77号（2020年）289-292頁参照。
- 147 金子・前掲注（10）1069頁、石島弘「納税者の権利救済と訴訟類型」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）231頁参照。
- 148 石島・前掲注（147）233頁参照。
- 149 金子・前掲注（142）124-126頁参照。
- 150 最判昭和32年9月19日・前掲注（40）、最判昭和42年9月19日・前掲注（5）、最判昭和55年11月20日訟月27巻3号597頁。
- 151 吉田・前掲注（59）140頁。
- 152 田中二郎裁判官は、最高裁昭和42年判決の反対意見の中で多数意見に対し同様の批判をしている（最判昭和42年9月19日・前掲注（5））。
- 153 静岡地判昭和45年10月13日・前掲注（121）。
- 154 東京高判平成29年8月30日・前掲注（11）。
- 155 他には、神戸地判昭和36年2月22日・前掲注（5）、大阪高判昭和39年3月12日・前掲注（5）、東京地判平成29年3月9日・前掲注（11）が適法説を採る。
- 156 吉田・前掲注（59）140頁参照。
- 157 権利濫用の法理は、信義則と並ぶ法の一般原則である。課税処分の取消訴訟においても課税処分の違法事由の一つとして更正権の濫用が主張されることがある。ただし、裁判所は、租税法関係においては租税法主義の原則が貫かれるべきであるとして、一般原則の適用について慎重な態度をとっている（泉徳＝大藤＝満田・前掲注（18）166頁、三木義一監修『新 実務家のための税務相談（民法編）〔第2版〕』（有斐閣、2020年）6頁〔出川洋執筆部分〕参照、長野地判平成11年3月31日税資242号1頁参照）。
- 158 最判昭和42年9月19日・前掲注（5）。
- 159 最判昭和42年9月19日・前掲注（5）。
- 160 高田・前掲注（6）112頁参照。
- 161 林仲宣「数回にわたる更正処分とその問題点」税理38巻16号（1995年）24頁。なお、桜井四郎「更正通知書の理由付記の不備と更正権の濫用」税理40巻8号（1997年）38頁も更正権の濫用説を支持する。
- 162 小貫・前掲注（131）275頁。
- 163 静岡地判昭和45年10月13日・前掲注（121）。
- 164 例えば、東京高判昭和46年10月29日・前掲注（38）、大阪高判昭和43年6月27日訟月14巻8号948頁、最判昭和49年4月18日税資75号155頁。
- 165 東京地判昭和55年6月19日税資113号697頁。
- 166 高田・前掲注（6）110-111頁。
- 167 高田・前掲注（6）110-111頁。

- 168 高田・前掲注(6) 112頁。なお、他には高柳信一も違法説を採る(高柳・前掲注(6) 1603頁)。
- 169 一方、「その他の」は、前の語句が後ろに続く語句の一部を例示するという関係に立つ場合に用いられる(青木文『租税法令の読み方書き方講座』(税務経理協会、2018年) 95頁参照)。
- 170 東京地判平成9年9月30日訟月47巻6号1636頁。
- 171 通則法における規定のほか、個別税法には更正処分の特例が設けられている。例えば、所得税法157条や法人税法132条の同族会社の行為計算否認規定等がこれにあたる。
- 172 金子・前掲注(10) 123頁参照。
- 173 税法の解釈のあり方について、田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学563号(2010年) 215頁、同「税法の解釈方法と武富士事件の意義」同志社法学64巻7号(2013年) 2229頁、木山泰嗣「税法解釈のあり方－文理解釈は正しいのか－」青山法学論集58巻2号(2016年) 73頁、占部裕典「租税法の解釈の『実質的側面』と『形式的側面』－租税法における『文理解釈』とは何か－」同志社法学68巻4号(2016年) 1189頁、同「租税法における文理解釈の意味と判例の状況(租税法における法解釈の方法)」日税研論集78号(2020年) 39頁、佐藤修二「租税法規の文理解釈の原則とその限界－納税者の救済という観点から－」税研36巻6号(2021年) 24頁参照。
- 174 首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集78号(2020年) 7-8頁。
- 175 荒井勇「税法解釈の常識－税法条文の読み方教室－」(税務研究会出版局、1975年) 54頁、最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁参照。
- 176 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』(弘文堂、2018年) 40-41頁、金子・前掲注(10) 123頁、清永・前掲注(139) 35頁、最判平成22年3月2日・前掲注(175)。
- 177 同様の指摘として、木山泰嗣「手続法分野における租税法律主義の特色－最高裁判決にみる救済解釈等の手続法的解釈を中心に－」税法学585号(2021年) 192頁参照。
- 178 最判平成18年4月20日民集60巻4号1611頁。
- 179 最判平成26年12月12日集民248号165頁。
- 180 本判決の補足意見で千葉勝美裁判官は、「税法の解釈は、納税者側の信頼や衡平にかなない課税実務の効率化や恣意の排除に資するため、本来一義的で明確であることが求められるところであるが、本件は、延滞税の趣旨・目的に照らし、これを発生させることが適当でないことが明らかな例外的な事案であり、これを否定する(限定)解釈を採ったとしても、個別の事案毎の判断が必要となり徴税実務が不安定になるといったおそれはないというべきである。」と述べている。
- 181 中川丈久「行政法解釈の方法－最高裁判例にみるその動態－」民商法雑誌154巻5号(2018年) 979頁。
- 182 他には、清永敬次は「税法の解釈、殊に租税実体法の解釈においては、基本的には厳格な文理解釈が要請されることになる。」と述べ、租税手続法の解釈手法については留保している(清永・前掲注(139) 35頁)。
- 183 金子・前掲注(10) 81頁、谷口・前掲注(176) 24頁。

184 金子・前掲注(10) 88頁。

185 谷口・前掲注(146) 283頁。また、谷口勢津夫は、手続的保障原則を実現する上では、「納税者と税務官庁との手続法上の関係を、対称的な権利義務の関係(法律関係)として構成することが、特に重要である。」と述べている(谷口・前掲注(176) 24頁)。

186 租税手続法の解釈において、課税庁の権力行使について規定したものについては課税庁の恣意を抑制する観点から文理解釈によるべきであるが、文理解釈を貫くことによって納税者に酷な結果をもたらすような場合には、納税者の救済の観点から文理解釈にこだわる必要はないように思われる。同様の指摘として、佐藤(修)・前掲注(173) 27-28頁参照。

【参考文献等】

(書籍)

- ・青木丈『租税法令の読み方書き方講座』(税務経理協会, 2018年)
- ・荒井勇『税法解釈の常識－税法条文の読み方教室－』(税務研究会出版局, 1975年)
- ・新井隆一『租税法の基礎理論〔第3版〕』(日本評論社, 1997年)
- ・井口茂『統法令用語あれこれ』(法学書院, 1990年)
- ・泉徳治＝大藤敏＝満田明彦『租税訴訟の審理について』(法曹会, 2018年)
- ・伊藤滋夫＝岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』(青林書院, 2016年)
- ・今村隆＝脇博人＝小尾仁＝有賀文宣『課税訴訟の理論と実務』(税務経理協会, 1988年)
- ・今村隆『課税訴訟における要件事実論』(日本租税研究協会, 2011年)
- ・宇賀克也『行政法概説Ⅰ 行政法総論〔第7版〕』(有斐閣, 2020年)
- ・碓井光明＝小早川光郎＝水野忠恒＝中里実編『金子宏先生古稀祝賀：公法学の法と政策 下巻』(有斐閣, 2000年)
- ・小川英明＝松沢智編『裁判実務大系20租税争訟法』(青林書院, 1988年)
- ・小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系18租税争訟』(青林書院, 2005年)
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣, 2010年)
- ・金子宏『租税法〔第23版〕』(弘文堂, 2019年)
- ・北野弘久編『日本税法体系3 租税実体法Ⅱ・租税手続法Ⅰ』(学陽書房, 1980年)
- ・北野弘久編『日本税法体系3 租税実体法Ⅲ・租税手続法Ⅱ』(学陽書房, 1980年)
- ・北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』(勁草書房, 2001年)
- ・北野弘久編『現代税法講義〔五訂版〕』(法律文化社, 2009年)
- ・北野弘久＝黒川功補訂『税法学原論〔第8版〕』(勁草書房, 2020年)
- ・清永敬次『税法〔新装版第5刷〕』(ミネルヴァ書房, 2013年)
- ・黒坂昭一＝佐藤謙一『図解 国税通則法 令和元年版』(大蔵財務協会, 2019年)
- ・小島和夫『やさしい法令用語の解説』(公務職員研修協会, 1994年)

- ・酒井克彦『行政事件訴訟法と租税訴訟』（大蔵財務協会，2010年）
- ・酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論—要件事実と主張・立証責任を理解する』（財経詳報社，2017年）
- ・塩野宏『行政法Ⅰ〔第6版〕』（有斐閣，2015年）
- ・塩野宏『行政法Ⅱ〔第6版〕』（有斐閣，2019年）
- ・品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい，2017年）
- ・芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995年）
- ・芝池義一『行政法総論講義〔第4版補訂版〕』（有斐閣，2006年）
- ・志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊編『国税通則法精解 平成31年改訂』（大蔵財務協会，2019年）
- ・租税訴訟学会編『租税訴訟〈No.3〉租税手続における納税者の権利保障』（財経詳報社，2010年）
- ・租税訴訟学会編『租税訴訟〈No.4〉納税者権利保護制度の確立』（財経詳報社，2011年）
- ・武田昌輔監修『DHCコンメンタール法人税法』（第一法規，1979年〔加除式〕）
- ・武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法』（第一法規，1982年〔加除式〕）
- ・武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規，1983年〔加除式〕）
- ・田島信威『最新 法令の読解法 四訂版－やさしい法令の読み方－』（ぎょうせい，2010年）
- ・田中二郎『租税法〔第3版〕』（有斐閣，1990年）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂，2018年）
- ・中尾巧『税務訴訟入門〔第5版〕』（商事法務，2011年）
- ・中尾巧＝小林英明『税務紛争への対応（法務必携Q&Aシリーズ）』（中央経済社，2013年）
- ・長野秀幸『法令読解の基礎知識』（学陽書房，2014年）
- ・長野秀幸『基礎からわかる法令用語』（学陽書房，2017年）
- ・成松洋一『法人税セミナー〔六訂版〕』（税務経理協会，2021年）
- ・林修三『法令用語の常識 第3版』（日本評論社，1975年）
- ・増田英敏『納税者の権利保護の法理』（成文堂，1997年）
- ・松沢智『租税手続法：租税正義実現のために』（中央経済社，1997年）
- ・松沢智『租税争訟法：異議申立てから訴訟までの理論と実務』（中央経済社，2001年）
- ・三木義一監修『新 実務家のための税務相談（民法編）〔第2版〕』（有斐閣，2020年）
- ・南博方『行政法（第六版補訂版）』（有斐閣，2012年）
- ・余郷太一『国税不服申立制度 活用の教科書』（日本法令，2018年）

（論文・雑誌）

- ・青木丈「争訟の起点たる更正の請求の期間制限の意義－期限延長の改正をにらんで－」税務事例41巻11号（2009年）1頁
- ・青木丈「国税通則法抜本改正（平成23～27年）の経緯」青山ビジネスローレビュー5巻2号（2016年）1頁
- ・朝倉洋子「判批」税理56巻11号（2013年）127頁

- ・阿部泰隆「教員不正採用を理由とする職権取消しの違法性」自治研究89巻3号（2013年）3頁
- ・阿部泰隆「不利益処分の理由附記（行政手続法14条1項）の在り方（1）」自治研究93巻5号（2016年）5頁
- ・阿部泰隆「官民対等への租税行政法改革（1）租税訴訟における実効的権利救済、適正手続、租税法律主義の充実等」税務事例52巻6号（2020年）62頁
- ・阿部泰隆「官民対等への租税行政法改革（2）租税訴訟における実効的権利救済、適正手続、租税法律主義の充実等」税務事例52巻7号（2020年）47頁
- ・阿部泰隆「官民対等への租税行政法改革（3）租税訴訟における実効的権利救済、適正手続、租税法律主義の充実等」税務事例52巻8号（2020年）67頁
- ・阿部泰隆「官民対等への租税行政法改革（4）租税訴訟における実効的権利救済、適正手続、租税法律主義の充実等」税務事例52巻9号（2020年）49頁
- ・阿部泰隆「官民対等への租税行政法改革（5）租税訴訟における実効的権利救済、適正手続、租税法律主義の充実等」税務事例52巻10号（2020年）57頁
- ・阿部泰隆「官民対等への租税行政法改革（6）租税訴訟における実効的権利救済、適正手続、租税法律主義の充実等」税務事例52巻11号（2020年）47頁
- ・阿部泰隆「官民対等への租税行政法改革（7）租税訴訟における実効的権利救済、適正手続、租税法律主義の充実等」税務事例52巻12号（2020年）56頁
- ・安部和彦「適正手続の保障の観点から見た質問検査権の再検討（上）」税務弘報58巻14号（2010年）166頁
- ・安部和彦「適正手続の保障の観点から見た質問検査権の再検討（下）」税務弘報59巻1号（2011年）159頁
- ・新井隆一「租税行政手続・序説」日税研論集25号（1994年）3頁
- ・池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論叢32号（1998年）1頁
- ・石井健吾「判解」最判解民事昭和54年度（1979年）218頁
- ・石川欽也「税法上の訴訟外紛争解決手段に関する一考察－通則法26条の役割を中心に－」税経通信64巻10号（2009年）48頁
- ・石島弘「納税者の権利救済と訴訟類型」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）229頁
- ・板垣勝彦「判批」法学協会雑誌130巻8号（2013年）134頁
- ・岩崎政明「判批」税研30巻4号（2014年）272頁
- ・岩崎政明「判批」自治研究90巻11号（2014年）142頁
- ・宇賀克也「判批」自治実務セミナー50巻11号（2011年）38頁
- ・宇賀克也「職権取消しに関する最高裁判決」国際文化研修25巻3号（2018年）40頁
- ・薄井一成「行政処分の手続的瑕疵の効果」法学教室360号（2010年）16頁
- ・碓井光明「判批」判時1020号（1982年）156頁
- ・占部裕典「青色申告の理由の差替えと主張制限－租税確定・租税訴訟手続きの基本構造との関係において－」松沢智先生古稀記念論文集刊行会編『租税行政と納税者の救済』（中

- 中央経済社, 1997年) 55頁
- ・ 占部裕典「租税法の解釈の『実質的側面』と『形式的側面』－租税法における『文理解釈』とは何か－」同志社法学68巻4号(2016年) 1189頁
 - ・ 占部裕典「納税義務の成立と確定の再検討: 租税実体法と租税手続法の解釈等に及ぼす影響」税研33巻2号(2017年) 19頁
 - ・ 占部裕典「判批」別冊ジュリ236号(2017年) 357頁
 - ・ 占部裕典「租税法における文理解釈の意味と判例の状況(租税法における法解釈の方法)」日税研論集78号(2020年) 39頁
 - ・ 奥谷健「青色申告に対する更正の理由附記: 白色申告に対する今後の取扱いを含めて」税研161号(2012年) 24頁
 - ・ 奥谷健「国税通則法65条5項における『調査』の違法性と課税処分」税法学584号(2020年) 3頁
 - ・ 岡田俊明「日本国憲法と納税者の権利: 憲法が求める租税・税務行政(特集 憲法を力に諸要求実現を)」月刊民商54巻5号(2012年) 7頁
 - ・ 岡田正則「租税行政手続の整備の沿革」日税研論集25号(1994年) 23頁
 - ・ 岡田正則「税務行政訴訟における取消訴訟の訴訟物」日税研論集43号(2000年) 55頁
 - ・ 小澤英樹「判批」税71巻12号(2016年) 56頁
 - ・ 落合信之「質問検査権等に基づく課税資料収集の実効性確保のための方策」税大論叢95号(2019年) 1頁
 - ・ 小貫芳信「青色申告をめぐる訴訟上の諸問題」税理38巻12号(1995年) 270頁
 - ・ 梶哲教「手続的瑕疵ある行政行為の裁判による取消-1-」法学論叢129巻2号(1991年) 64頁
 - ・ 梶哲教「手続的瑕疵ある行政行為の裁判による取消-2-」法学論叢129巻4号(1991年) 54頁
 - ・ 加藤幸嗣「更正・再更正の法的構造について」碓井光明=小早川光郎=水野忠恒=中里実編『金子宏先生古稀祝賀: 公法学の法と政策 下巻』(有斐閣, 2000年) 23頁
 - ・ 金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」同『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣, 2010年) 122頁
 - ・ 金子宏「青色申告に対する更正の理由付記」税研191号(2016年) 16頁
 - ・ 金子宏「ルール・オブ・ローと租税法法律主義」法の支配193号(2019年) 2頁
 - ・ 兼平裕子「『合法性の原則』の実務上の対応: 租税法における要件裁量否定論および合意の拘束力」税法学582号(2019年) 3頁
 - ・ 川上宏二郎「判批」西南学院大学法学論集2巻1号(1969年) 39頁
 - ・ 岸田貞夫「請求の利益」石島弘=木村弘之亮=碓井光明=玉國文敏編『税法の課題と超克』(信山社, 2000年) 431頁
 - ・ 岸田貞夫「更正の請求の期間制限をめぐる問題」税理52巻13号(2009年) 79頁
 - ・ 北島周作「判批」法学教室373号(2011年) 49頁
 - ・ 北藪信孝「判批」行政関係判例解説平成23年(2011年) 201頁

- ・木原正雄「障害年金支給裁定の職権取消しと過払年金の返還」法学セミナー51巻8号（2006年）111頁
- ・木村弘之亮＝後藤正幸「更正の請求に対する一部減額更正処分と再更正処分」松沢智先生古稀記念論文集刊行会編『租税行政と納税者の救済』（中央経済社，1997年）25頁
- ・木山泰嗣「税法解釈のあり方－文理解釈は正しいのか－」青山法学論集58巻2号（2016年）73頁
- ・木山泰嗣「判例の変遷にみる税法の解釈適用－判断基準の複雑化傾向は、なぜ平成27年に生じたのか？－」青山法学論集62巻2号（2020年）1頁
- ・木山泰嗣「手続法分野における租税法律主義の特色－最高裁判決にみる救済解釈等の手続法的解釈を中心に－」税法学585号（2021年）177頁
- ・清永敬次「判批」シュト110号（1971年）27頁
- ・清永敬次「判批」民商法雑誌85巻6号（1982年）1023頁
- ・久保茂樹「納税者の手続的権利と理由附記」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995年）137頁
- ・倉見智亮「判批」税研35巻4号（2019年）286頁
- ・湖東京至「申告納税制度の形骸化と納税者の権利保護－申告納税制度50周年にあたって－」静岡大学法政研究2巻2号（1997年）1頁
- ・小幡純子「判批」別冊ジュリ228号（2016年）224頁
- ・小山威倫「判例からみた申告納税制度の更正と再更正の関係に関する検討」広島経済大学経済研究論集13巻1号（1990年）99頁
- ・佐伯和雅「取消訴訟の原告適格と訴えの利益」税経新報674号（2019年）39頁
- ・堺澤良「判批」税経通信26巻1号（1971年）181頁
- ・堺澤良「判批」税経通信27巻3号（1972年）192頁
- ・堺澤良「判批」税経通信29巻4号（1974年）177頁
- ・堺澤良「判批」税務事例19巻8号（1987年）2頁
- ・堺澤良「更正，決定と増額再更正との関係」税務事例400号（2003年）172頁
- ・堺澤良「判批」税務事例41巻3号（2009年）51頁
- ・酒井克彦「更正の理由附記を巡る諸問題（上）」税務事例43巻1号（2011年）66頁
- ・酒井克彦「更正の理由附記を巡る諸問題（中）」税務事例43巻2号（2011年）62頁
- ・酒井克彦「更正の理由附記を巡る諸問題（下・1）」税務事例43巻3号（2011年）68頁
- ・酒井克彦「更正の理由附記を巡る諸問題（下・2）」税務事例43巻4号（2011年）66頁
- ・酒井克彦「更正の理由附記を巡る諸問題（下・3）」税務事例43巻5号（2011年）87頁
- ・酒井克彦「質問検査権と合理的な裁量権（上）」税務事例43巻6号（2011年）67頁
- ・酒井克彦「質問検査権と合理的な裁量権（中）」税務事例43巻7号（2011年）61頁
- ・酒井克彦「質問検査権と合理的な裁量権（下）」税務事例43巻8号（2011年）58頁
- ・酒井克彦「反面調査を巡るいくつかの法律問題」商学論纂58巻3＝4号（2017年）403頁
- ・桜井四郎「更正通知書の理由付記の不備と更正権の濫用」税理40巻8号（1997年）33頁
- ・佐藤謙一「白色申告に対する更正の理由附記をめぐる諸問題」税大ジャーナル26号（2018

- 年) 61頁
- ・佐藤繁「判解」最判解民事昭和47年度(1972年) 135頁
- ・佐藤孝一「判批」税務事例46巻2号(2014年) 7頁
- ・佐藤修二「租税法規の文理解釈の原則とその限界－納税者の救済という観点から－」税研36巻6号(2021年) 24頁
- ・佐藤英明「更正・決定、課税処分の手続」日税研論集25号(1994年) 217頁
- ・佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣, 2007年) 55頁
- ・佐藤英明「行政手続法により課税処分に求められる理由附記の程度」税務事例研究144号(2015年) 19頁
- ・佐藤善恵＝松井淑子「理由附記に不備があるとして更正処分等の一部を取り消した事例(国税通則法)」税務弘報65巻10号(2017年) 142頁
- ・塩野宏「行政判例研究」自治研究45巻5号(1969年) 157頁
- ・塩野宏「判批」別冊ジュリ79号(1983年) 216頁
- ・志賀櫻「適正手続保障と理由附記」税務弘報57巻4号(2009年) 86頁
- ・志賀櫻「租税手続における憲法保障(租税手続における納税者の権利保障)」租税訴訟3号(2010年) 2頁
- ・品川芳宣「調査と更正決定等との関係」租税研究772号(2014年) 115頁
- ・芝池義一「税法と行政法」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』(ミネルヴァ書房, 1995年) 1頁
- ・柴田孝夫「判解」最判解刑事昭和48年度(1973年) 99頁
- ・渋谷光子「判批」ジュリ575号(1974年) 133頁
- ・下川環「判批」別冊ジュリ235号(2017年) 240頁
- ・須貝脩一「判批」シュト70号(1968年) 9頁
- ・鈴木修「租税法律主義と行政立法」税務弘報69巻3号(2021年) 87頁
- ・鈴木修「租税法律主義と条文解釈」税務弘報69巻4号(2021年) 131頁
- ・首藤重幸「税法における申告等の法的性格」北野弘久編『日本税法体系3 租税実体法Ⅱ・租税手続法Ⅰ』(学陽書房, 1980年) 192頁
- ・首藤重幸「租税行政手続(通達・指導)」日税研論集25号(1994年) 171頁
- ・首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集78号(2020年) 1頁
- ・関子善信「課税処分取消訴訟に関する一試論」税法学562号(2009年) 53頁
- ・菅野保文「『税務調査を拒む正当な理由について』－調査の必要性和納税者の人権との調和の問題－」税大論叢5号(1972年) 70頁
- ・関本秀治「更正・決定等の諸問題」北野弘久編『日本税法体系3 租税実体法Ⅲ・租税手続法Ⅱ』(学陽書房, 1980年) 42頁
- ・園部逸夫「更正・再更正覚書」矢野勝久＝長尾久衛編『現代における法と行政: 矢野勝久教授還暦記念論集』(法律文化社, 1981年) 355頁
- ・園部逸夫「判解」最判解民事昭和56年度(1986年) 275頁

- ・曾和俊文「質問検査権をめぐる紛争と法」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）95頁
- ・曾和俊文「行政行為（２）瑕疵・職権取消しと撤回」法学教室378号（2012年）60頁
- ・曾和俊文「瑕疵・職権取消しと撤回」法学教室378号（2012年）52頁
- ・曾和俊文「憲法上の適正手続・行政手続法」法学教室386号（2012年）82頁
- ・曾和俊文「手続と実体の関係・手続的瑕疵と処分の効力」法学教室387号（2012年）74頁
- ・高木光「判批」判時2142号（2012年）148頁
- ・高田敏「判批」民商法雑誌58巻4号（1968年）103頁
- ・高野幸大「調査の手続」日税研論集25号（1994年）123頁
- ・高橋裕介「租税手続法の将来展望」租税研究802号（2016年）78頁
- ・高柳信一「判批」法学協会雑誌85巻11号（1968年）1595頁
- ・高柳信一「判批」別冊ジュリ79号（1983年）156頁
- ・竹下重人「再更正がされた後の訴訟手続」税法学366号（1981）2頁
- ・館彰男「幅のある真実：合法性の原則の超克による租税争訟における和解の許容性」判時2423号（2019年）3頁
- ・田中治「租税行政の特質論と租税救済」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）27頁
- ・田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学563号（2010年）215頁
- ・田中治「税法の解釈方法と武富士事件の意義」同志社法学64巻7号（2013年）2229頁
- ・田中真次「判解」最判解民事昭和32年度（1957年）212頁
- ・田中真次「判解」最判解民事昭和38年度（1963年）445頁
- ・田邊正「判批」商学研究1号（2007年）36頁
- ・谷口勢津夫「納税申告の手続」日税研論集25号（1994年）67頁
- ・谷口勢津夫「課税処分取消訴訟に係る訴えの利益と更正の請求の排他性」税法学575号（2016年）35頁
- ・谷口勢津夫「租税法律主義（憲法84条）」日税研論集77号（2020年）243頁
- ・玉城勲「課税処分の理由附記の追完，理由の差替えと再更正（１）」琉大法学67号（2002年）153頁
- ・玉城勲「課税処分の理由附記の追完，理由の差替えと再更正（２）」琉大法学69号（2003年）233頁
- ・玉城勲「課税処分の理由附記の追完，理由の差替えと再更正（３）」琉大法学73号（2005年）95頁
- ・玉城勲「課税処分の理由附記の追完，理由の差替えと再更正（４）」琉大法学67号（2007年）55頁
- ・鶴見祐策「課税処分のための質問検査権」北野弘久編『日本税法体系3 租税実体法Ⅱ・租税手続法Ⅰ』（学陽書房、1980年）282頁
- ・手塚貴大「租税手続法の解釈と立法（１）国税通則法改正の動向と評価」自治研究89巻8号（2013年）81頁

- ・手塚貴大「租税手続法の解釈と立法（２）国税通則法改正の動向と評価」自治研究89巻9号（2013年）83頁
- ・手塚貴大「租税手続法の解釈と立法（３・完）国税通則法改正の動向と評価」自治研究89巻10号（2013年）26頁
- ・手塚貴大「租税法律主義」日税研論集75号（2019年）269頁
- ・中井稔「更正・再更正と期間制限について－租税債権・債務の確定と国税通則法70条・71条との関係－」税経通信62巻3号（2007年）37頁
- ・中川丈久「行政法解釈の方法－最高裁判例にみるその動態」民商法雑誌154巻5号（2018年）957頁
- ・中川哲男「判解」最判解民事昭和47年度（1972年）477頁
- ・中原茂樹「判批」別冊ジュリ228号（2016年）213頁
- ・中村秀利「更正処分の理由附記」税大論叢84号（2016年）1頁
- ・中村三徳「青色申告書にかかる更正の理由附記をめぐる諸問題－判決の分析と史的考察－」税大論叢8号（1974年）63頁
- ・中村芳昭「課税処分等の理由付記」北野弘久編『日本税法体系3租税実体法Ⅱ・租税手続法Ⅰ』（学陽書房，1980年）251頁
- ・中村隆次「更正と再更正」小川英明＝松沢智編『裁判実務大系20租税訴訟法』（青林書院，1988年）132頁
- ・西島羽和明「理由付記判例法理と行政手続法の理由提示－1－」民商法雑誌112巻6号（1995年）851頁
- ・西島羽和明「理由付記判例法理と行政手続法の理由提示－2－」民商法雑誌113巻1号（1995年）1頁
- ・野口貴公美「判批」法学セミナー681号（2011年）129頁
- ・萩原芳宏「更正の請求の期間制限について－国税通則法23条1項と70条2項における期間制限の矛盾点－」税法学550号（2003年）35頁
- ・橋本直樹「行政手続における手続的瑕疵の評価に関する考察：行政手続法制定後における判例動向を中心として」日本法學84巻3号（2018年）557頁
- ・橋本守次「判批」税務事例46巻12号（2014年）1頁
- ・波多野弘「判批」税経通信33巻14号（1978年）196頁
- ・羽根一成「所有権確認等請求事件 職権取消しの可否」自治体法務研究42号（2015年）88頁
- ・馬場陽「租税争訟における和解：『合法性の原則』の行政法学的意義とその限界についての一考察」税法学574号（2015年）173頁
- ・濱西隆男「行政処分の職権取消しについて：比較衡量に際しての重要な指標に基づく判断枠組みの構築に向けて」尚美学園大学総合政策研究紀要32号（2018年）27頁
- ・浜野惺「判解」曹時38巻4号（1986年）917頁
- ・林仲宣「数回にわたる更正処分とその問題点」税理38巻16号（1995年）20頁
- ・原正子「税務調査手続の違法と課税処分との関係についての考察」嘉悦大学研究論集61巻1

号（2018年）15頁

- ・原田尚彦「判批」ジュリ臨増768号（1982年）49頁
- ・東亜由美「課税訴訟における吸収説の再検討（2）」税理43巻4号（2000年）155頁
- ・日下文男「処分の理由附記をめぐる諸問題：改正国税通則法を踏まえて」大阪府立大学経済研究57巻4号（2012年）63頁
- ・平岡久「判批」別冊ジュリ79号（1983年）202頁
- ・平岡久「判批」民商法雑誌148巻3号（2013年）284頁
- ・福永政彦「判批」ひろば21巻6号（1968年）49頁
- ・福家俊朗「判批」別冊ジュリ61号（1979年）232頁
- ・福家俊朗「租税争訟における行政不服申立前置主義」北野弘久編『日本税法体系3 租税実体法Ⅲ・租税手続法Ⅱ』（学陽書房、1980年）227頁
- ・福家俊朗「租税訴訟における訴訟物－更正の取消訴訟を中心に－」北野弘久編『日本税法体系3 租税実体法Ⅲ・租税手続法Ⅱ』（学陽書房、1980年）280頁
- ・藤曲武美「国税通則法関係（税務調査、更正の請求、理由附記等）の改正と影響」税経通信66巻4号（2011年）83頁
- ・藤曲武美「判批」税理56巻15号（2013年）208頁
- ・藤原淳一郎「判批」ジュリ503号（1972年）126頁
- ・古田孝夫「判解」最判解民事平成23年度（2011年）517頁
- ・堀招子「判批」税経通信68巻14号（2013年）166頁
- ・本多滝夫「判批」ジュリ臨増1440号（2012年）34頁
- ・前田寛「務調査権、特に質問検査権の法的限界－川崎民商事件大法廷判決及び荒川民商事件第三小法廷決定を中心として」税法学316号（1977年）1頁
- ・増田英敏「租税法主義と租税公平主義の衝突－租税法解釈の在り方」税法学566号（2011年）347頁
- ・増田英敏「租税法主義と手続保障－課税処分の適法性の要件としての理由附記の問題を中心に」税経通信70巻1号（2015年）195頁
- ・増田英敏「租税憲法学の展開－租税正義の実現と租税憲法学」増田英敏編『租税憲法学の展開』（成文堂、2018年）1頁
- ・増田英敏「通則法改正と更正処分の理由附記」税法学581号（2019年）205頁
- ・松沢智「判批」税務弘報19巻8号（1971年）96頁
- ・松原圭吾「理由附記の不備と更正処分の違法性の判断基準」税務弘報64巻5号（2016年）167頁
- ・三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」租税法研究37号（2009年）1頁
- ・三木義一＝酒井克彦「平成23年度税制改正の検証と提言」税務事例43巻5号（2011年）1頁
- ・三木義一「租税手続法の大改正 平成23年度税制改正における国税通則法の改正」自由と正義63巻4号（2012年）35頁
- ・三木義一「納税者権利保護のための国税通則法の改正」税務事例44巻2号（2012年）1頁

- ・三木義一＝長谷川博「納税者権利憲章の策定」税理54巻3号（2011年）36頁
- ・三木義一「国税通則法改正関係」青山法学論集54巻1号（2013年）75頁
- ・水野武夫「誤った課税の是正方法のあり方」税法学566号（2011年）381頁
- ・南博方「更正処分の性質」我妻榮編『続判例展望－判例理論の再検討－』（有斐閣，1973年）94頁
- ・宮崎豊「更正の理由附記を念頭に置いた事後調査の在り方について」税関研修所論集46号（2015年）283頁
- ・村井正「第一次更正処分の取消訴訟は第二次更正処分の行われた後はその利益を失うか－更正処分の取消訴訟の訴訟物は何か」関西大学法学論集17巻5号（1968年）58頁
- ・村井正「判批」経営法学ジャーナル季刊3号（1968年）117頁
- ・村井正「判批」関西大学法学論集17巻5号（1968年）58頁
- ・村井正「税法上の質問検査権」税法学233号（1970年）18頁
- ・村井正「判批」民商法雑誌67巻5号（1973年）797頁
- ・村井正「判批」民商法雑誌69巻5号（1974年）898頁
- ・村井正「判批」別冊ジュリ150号（1999年）190頁
- ・村上裕章「行政行為②瑕疵・職権取消しと撤回」法学教室470号（2019年）75頁
- ・村上裕章「瑕疵・職権取消しと撤回」法学教室470号（2019年）75頁
- ・村上泰治「判批」税経通信38巻15号（1983年）258頁
- ・村松芳弘「国税通則法改正における理由附記について」拓殖大学経営経理研究101号（2014年）85頁
- ・村松芳宏＝野口浩「青色更正処分に係る理由附記の再考」拓殖大学経営経理研究107号（2016年）101頁
- ・茂垣志乙里「判批」税務弘報64巻12号（2016年）174頁
- ・森文人「調査手続の違法と課税処分の関係について」税大論叢91号（2018年）113頁
- ・山内一夫「判批」別冊ジュリ17号（1968年）164頁
- ・山下清兵衛「判批」税研18巻3号（2002年）194頁
- ・山下清兵衛「租税手続における適正手続保障」租税訴訟12号（2019年）25頁
- ・山田洋「判批」別冊ジュリ235号（2017年）174頁
- ・山本未来「判批」別冊ジュリ235号（2017年）210頁
- ・吉田徹「訴えの利益をめぐる問題」小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系18巻 租税争訟』（青林書院，2005年）136頁
- ・脇博人「納税申告と課税処分の吸収関係」寶金敏明編『現代裁判法大系29租税訴訟』（新日本法規出版，1999年）29頁
- ・渡部吉隆「判解」最判解民事昭和38年度（1963年）128頁
- ・渡部吉隆「判解」最判解民事昭和42年度（1967年）425頁

（裁判例）

- ・大阪地判昭和26年5月17日民集11巻9号1615頁

- ・東京地判昭和34年2月4日民集17巻4号629頁
- ・神戸地判昭和36年2月22日民集21巻7号1837頁
- ・大分地判昭和42年3月29日民集26巻10号1811頁
- ・東京地判昭和43年6月27日行集19巻6号1103頁
- ・横浜地判昭和45年8月27日訟月16巻12号1521頁
- ・大阪地判昭和45年9月22日行集21巻9号1148頁
- ・静岡地判昭和45年10月13日行集22巻10号1704頁
- ・東京地判昭和48年2月20日民集33巻3号415頁
- ・東京地判昭和48年3月22日行集24巻3号177頁
- ・東京地判昭和48年8月8日行集24巻8＝9号763頁
- ・京都地判昭和49年10月18日税資77号132頁
- ・横浜地判昭和50年4月1日民集35巻3号681頁
- ・名古屋地判昭和51年1月26日税資87号98頁
- ・大阪地判昭和51年3月30日税資88号179頁
- ・名古屋地判昭和51年3月29日訟月88号155頁
- ・東京地判昭和51年7月28日行集27巻7号1067頁
- ・神戸地判昭和54年8月20日民集39巻3号875頁
- ・広島地判昭和54年12月20日税資109号742頁
- ・東京地判昭和55年6月19日税資113号697頁
- ・東京地判昭和61年3月31日判時1190号15頁
- ・広島地判平成4年10月29日税資193号274頁
- ・名古屋地判平成4年12月24日税資193号1059頁
- ・津地判平成6年10月27日税資206号1頁
- ・京都地判平成7年3月27日判時1554号117頁
- ・東京地判平成9年9月30日訟月47巻6号1636頁
- ・長野地判平成11年3月31日税資242号1頁
- ・東京地判平成23年12月13日税資261号順号11832
- ・大阪地判平成24年2月2日税資262号順号11870
- ・東京地判平成25年9月27日税資263号順号12298
- ・名古屋地判平成26年9月4日民集71巻8号1641頁
- ・名古屋地判平成29年1月26日税資267号順号12969
- ・東京地判平成29年3月3日税資267号順号12986
- ・東京地判平成29年3月9日税資267号順号12992
- ・福岡地判平成29年4月25日税資267号順号13015
- ・東京地判令和元年9月26日公刊物未登載（LEX／DB文献番号25581437）
- ・東京地判令和2年1月30日公刊物未登載（LEX／DB文献番号25582024）
- ・大阪高判昭和27年9月26日民集11巻9号1617頁
- ・東京高判昭和35年10月27日民集17巻4号632頁

- ・大阪高判昭和39年3月12日民集1巻7号1844頁
- ・東京高判昭和40年9月30日行集16巻9号1477頁
- ・福岡高判昭和43年2月28日民集26巻10号1827頁
- ・大阪高判昭和43年6月27日訟月14巻8号948頁
- ・東京高判昭和46年10月29日行集22巻10号1692頁
- ・東京高判昭和47年4月27日高民集24巻2号188頁
- ・大阪高判昭和50年6月4日税資81号781頁
- ・東京高判昭和50年6月27日民集33巻3号424頁
- ・東京高判昭和51年10月18日民集35巻3号686頁
- ・名古屋高判昭和51年4月19日税資94号134頁
- ・東京高判昭和53年1月31日行集29巻1号71頁
- ・大阪高判昭和55年11月26日民集39巻3号889頁
- ・広島高判昭和57年6月10日税資123号592頁
- ・大阪高判昭和61年3月14日行集37巻3号285頁
- ・東京高判平成3年6月6日訟月38巻5号878頁
- ・東京高判平成3年6月26日行集42巻6 = 7号1033頁
- ・東京高判平成24年6月27日税資262号順号11977
- ・大阪高判平成25年1月18日判時2203号25頁
- ・東京高判平成26年5月19日税資264号順号12473
- ・名古屋高判平成28年2月10日民集71巻8号1728頁
- ・東京高判平成29年8月30日税資267号順号13044
- ・名古屋高判平成29年10月18日税資267号順号13077
- ・東京高判平成29年12月20日裁判所
- ・最大判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁
- ・最判昭和32年9月19日民集11巻9号1608頁
- ・最判昭和38年5月31日民集17巻4号617頁
- ・最判昭和38年12月27日民集17巻12号1871頁
- ・最判昭和42年9月19日民集21巻7号1828頁
- ・最判昭和43年11月7日民集22巻12号2421頁
- ・最判昭和47年3月31日民集26巻2号319頁
- ・最大判昭和47年11月22日刑集26巻9号554頁
- ・最判昭和47年12月5日民集26巻10号1795頁
- ・最決昭和48年7月10日刑集27巻7号1205頁
- ・最判昭和48年12月14日訟月20巻6号146頁
- ・最判昭和49年4月18日税資75号155頁
- ・最判昭和50年9月11日訟月21巻10号2130頁
- ・最判昭和54年4月5日訟月25巻8号2237頁
- ・最判昭和54年4月19日民集33巻3号379頁

- ・ 最判昭和55年11月20日訟月27巻3号597頁
- ・ 最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁
- ・ 最判昭和58年5月26日税資130号494頁
- ・ 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁
- ・ 最判昭和60年4月23日民集39巻3号850頁
- ・ 最判昭和63年3月3日税資163号650頁
- ・ 最大判平成18年3月1日民集60巻2号587頁
- ・ 最判平成18年4月20日民集60巻4号1611頁
- ・ 最判昭和18年6月19日判時1940号120頁
- ・ 最判平成21年7月10日民集63巻6号1092頁
- ・ 最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁
- ・ 最判平成23年2月18日集民236号71頁
- ・ 最判平成23年6月7日民集65巻4号2081頁
- ・ 最判平成24年1月16日判時2149号58頁
- ・ 最判平成26年12月12日集民248号165頁
- ・ 最判平成27年3月31日税資265号順号12644
- ・ 最判平成29年10月24日民集71巻8号1522頁
- ・ 最判平成30年11月15日税資268号13210

(裁決例)

- ・ 国税不服審判所裁決平成24年10月9日裁決事例集89集380頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成28年7月6日裁決事例集104集120頁
- ・ 国税不服審判所裁決令和2年6月2日裁決事例集119集77号