

第2章 課税手続の概要

第2章 課税手続の概要

第1 納税義務の成立等

1 納税義務の成立と確定

租税についての国又は地方公共団体と国民との関係は、税法上の法律関係(以下「租税法律関係」という。)として把握されるが、この租税法律関係は、国民の負担する税法上の種々の義務と、これに対する国又は地方公共団体の権利を中心に形成される。

そして、国又は地方公共団体の国民に対する権利は、概略、税額自体を決める「課税権」とその税額を徴収する「徴収権」とに分けられる。課税権という用語は、いろいろな意味に用いられるが、実務においては税法が国又は地方公共団体に与えている権利のうち徴収権(通則法72条1項)を除いた一切の権利を指すものとして用いられることが多いので、本書ではこの用語法に従うこととする。

ところで、納税義務(租税債務のことである。)は、何らの行政処分を必要とせず、税法の定める課税要件を充足する事実さえあれば、抽象的には、法律上当然に発生(成立)する。しかしながら、このように一旦発生した納税義務が実際に納付、徴収によって履行されるためには、その税額が明確になっていなければならない。例えば、所得税の場合は、所得の種類が多種類に分かれ、それぞれ所得計算の方法が異なっており、それらの所得を合計し、種々の控除等を行うことによって、初めて具体的な課税標準及び税額が明確になる。このように、抽象的な納税義務を具体的な納税義務にするための手続を「確定手続」という。ここでいう「確定」とは、例えば「判決の確定」のような終局的確定の意味ではない。この「確定手続」によって「確定」された税額が客観的な事実を反映していない場合には、更に是正措置としての更正等の手続による「確

第1 納税義務の成立等

定手続」が行われ、その手続によって「確定」された税額について争いがあれば、最終的には訴訟の場で税額が適正か否かが判断される。

納税義務の確定ということとは別に、納税義務の成立ということの問題とする実益はある。すなわち、一般的には、納税義務の成立は準拠法や課税標準を定める基準となるほか、税法が、確定とは別に、成立自体に独自の効果を結び付けていることがあるからである。例えば、納税義務の成立の効果として、通則法上、納税申告書の提出先、繰上保全差押え、納税の猶予、更正決定及び賦課決定の所轄庁に関する特別規定(通則法21条2項、30条2項、32条1項、33条2項、38条3項、46条1項1号等)がある。

2 納期限

納税義務は、納税者の申告等により確定し、その後、納税者は租税を納付することになる。租税を納付すべき期限を「納期限」といい、そのうち、法律が本来の納期限として予定している期限を「法定納期限(注)」という(通則法2条8号)。申告納税方式(納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とし、申告がない場合又は申告が不相当と認められる場合に限って租税行政庁の更正又は決定によって税額を確定する方式)に係る租税の場合には、一般に、法定申告期限が同時に法定納期限とされている。例えば、所得税は、その納税義務が暦年の終了の時に成立し(通則法15条2項1号)、翌年の3月15日が法定申告期限であり(所税120条)、その日が法定納期限とされ(所税128条)、法人税は、その納税義務が事業年度の終了の時に成立し(通則法15条2項3号)、事業年度の終了の日から2月を経過する日が法定申告期限であり(法税74条)、その日が法定納期限とされている(法税77条)。

このような法定納期限は、租税債権(徴収権)の消滅時効の起算日とされ(通則法72条1項)、したがって、納税義務は法定納期限から5年を経過すれば時効によって消滅する。また、納税者は、法定納期限までに完納しないときは、その翌日から延滞税を納付しなければならないとされ

ている(通則法60条1項)。

このような法定納期限に対し、その日までに納付しなければ履行遅滞を生じ、督促の上滞納処分を受けることとなる期限を「具体的納期限」という。期限内申告によって確定した税額は、法定納期限と具体的納期限とが一致する(通則法35条1項)。

これに対し、期限後申告分及び修正申告分は、申告の日が具体的納期限となり(通則法35条2項1号)、更正・決定分は、更正・決定の通知書を出した日の翌日から起算して1月を経過する日が具体的納期限となる(同項2号)。

(注) 徴収法は、「法定納期限等」という概念を定めている。これは、租税の優先権と担保権の優先権とを調整する基準日であり、「法定納期限」とは全く別の概念である。すなわち、「法定納期限等」とは、租税の存否を担保権者が了知し得る日のことであり、例えば、申告納税に係る租税で期限内に現実に申告されたものは、少なくとも「法定納期限」にはその存在を了知し得るから、その日が「法定納期限等」の日となり(徴収法15条1項柱書)、期限後に申告されたものは、その申告によって了知し得る状態になるから、その申告があった日が「法定納期限等」となる(同項1号括弧書き)。

第2 納税義務の確定手続

1 納税義務の確定の方式

納付すべき税額は、納税義務の成立後、具体的な確定手続を経て確定する(通則法15条1項)が、国税の中には課税要件たる事実が明白で税額の計算が容易であるため、あえて税額の確定に特別の手続を必要とせず、納税義務の成立と同時に確定するものがある(いわゆる自動確定の租税)。通則法は、このような国税として次のものを規定している(同条3項)。

① 予定納税に係る所得税

第2 納税義務の確定手続

- ② 源泉徴収による国税
- ③ 自動車重量税
- ④ 国際観光旅客税
- ⑤ 印紙税(申告納税方式による印紙税及び過怠税を除く。)
- ⑥ 登録免許税
- ⑦ 延滞税及び利子税

2 国税債権確定の方式

上記のとおり、成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、他の国税債権は、全て確定の手続を必要とする。通則法は、この確定の手続として、申告納税方式(通則法第2章第2節)と賦課課税方式(同法第2章第3節)とを定める。

(1) 申告納税方式

申告納税方式とは、納付すべき税額が納税者のする申告によって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に従っていなかった場合、その他当該税額が税務署長等の調査したところと異なる場合に限り、税務署長等の処分によって確定する方式をいう(通則法16条1項1号)。ほとんどの国税では、この申告納税方式が採用されている。これは、課税の基礎となる事実については納税者が最もよく知悉しているのであるから、納税者に税額を決定させた方が、民主主義の原則からも、課税コストの面からも妥当と考えられたためである。この場合の申告としては、期限内申告(同法17条)、期限後申告(同法18条)及び修正申告(同法19条)があり、税務署長等の処分としては、更正(同法24条)、決定(同法25条)及び再更正(同法26条)がある。

現行の国税がこの申告納税方式による国税であるかどうかを判定するには、納税義務が成立する場合において、納税者が、国税に関する法律の規定により、納付すべき税額を申告すべきものとされている国税であるかどうかという点が基準になる(通則法16条2項1号)。この

ような基準によれば、所得税(源泉徴収に係る所得税及び予定納税に係る所得税を除く。)、法人税、相続税、贈与税、消費税(賦課課税方式によるものを除く。)、航空機燃料税、電源開発促進税、税務署長が承認した課税文書(例えば、物品切手・株券・預金通帳及び委任状等)に係る印紙税といった国税が申告納税方式によるものである。

(2) 賦課課税方式

賦課課税方式とは、納付すべき税額が専ら税務署長等の処分により確定する方式をいい(通則法16条1項2号)、この税務署長等の処分のことを「賦課決定」(同法32条1項)という。この場合も、納税者の側から課税標準の申告が行われることはあるが(同法31条)、この申告によって税額が確定されるわけではなく、申告は、税務署長等の賦課決定の参考資料となるにすぎない。賦課課税方式は、戦前は、ほとんどの国税について採用されていたが、現在では、申告納税方式により得ない事情が存するような例外的な場合に採用されているにすぎない(後記4参照)。

3 申告納税方式による国税に係る税額等の確定手続

(1) 概要

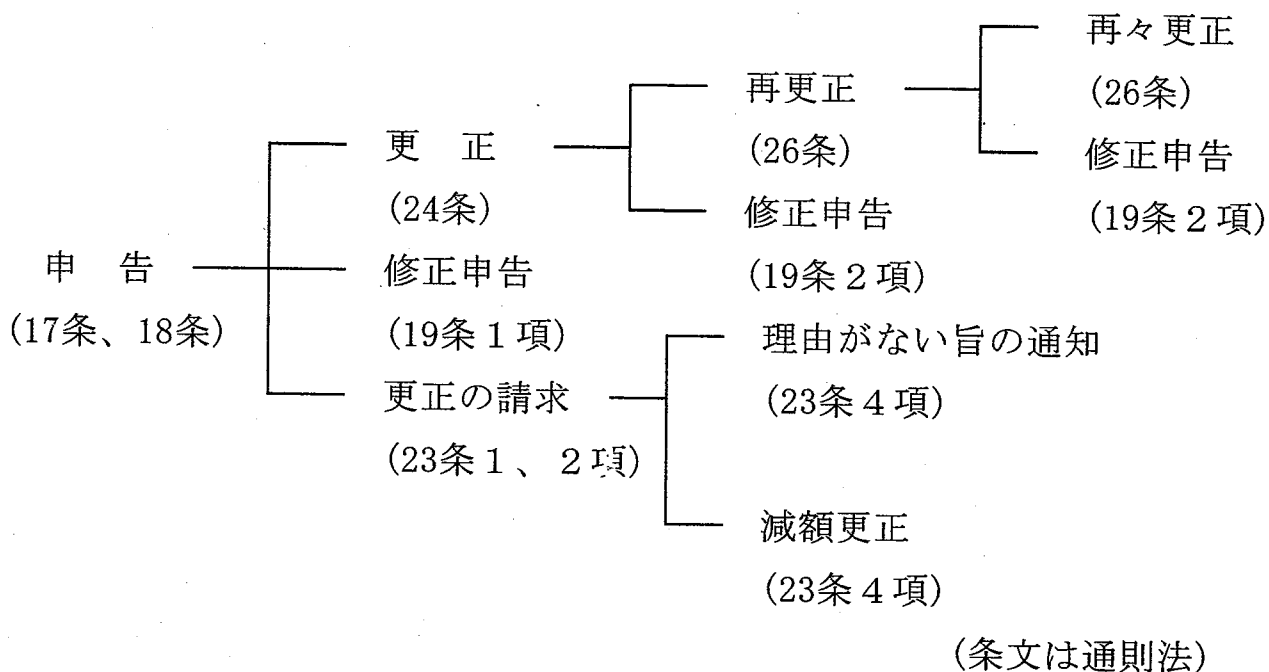
申告納税方式による国税の場合、納税者は申告をするのが原則であるが(通則法17条、18条)、納税者が申告をしないときには、税務署長が税額等を決定する(同法25条)。納税者が申告をした場合に、納税者が税額を増額させようとするときには、修正申告をすることができる(同法19条1項)。他方、納税者が税額を減額させようとするときには、一定の要件を満たせば、税務署長に対し、更正の請求をすることができる(同法23条1、2項)。税務署長は、この更正の請求に対し、調査の上、理由があるときには減額更正をし、理由がないときにはその旨を納税者に通知する(同条4項)。このように、修正申告は納税者側からの増額変更についての手続であり(注)、更正の請求は納税者側からの減額変更についての手続である。修正申告は、当初申告と同様に税

第2 納税義務の確定手続

額を確定させる効力を有するが、更正の請求は、税務署長に減額更正をするよう職権発動を求める行為であり、税額を確定する効力を有しない。

一方、納税者が申告をした場合に、税務署長がその申告税額を増額又は減額しようとするときには、増額更正又は減額更正をする(通則法24条)。納税者は、この増額更正又は減額更正に対し、更に税額を増額させようとするときには、修正申告をすることもできる(同法19条2項)。なお、納税者は、増額更正により確定された税額を減額させようとするときは、税務署長に対する再調査の請求と国税不服審判所長に対する審査請求のうち、いずれかを選択して不服申立てをすることができる(同法75条1項1号)。

さらに、税務署長は、増額更正又は減額更正の後に、更に増額再更正又は減額再更正をすることができる(通則法26条)。以上の基本的な関係を図示すると、下図のとおりとなる。



(注) 減額の修正申告が認められていないのは、納税者が、いつでも、何回

でも減額の修正申告ができることとなれば、極端なケースでは、課税庁側の増額更正処分と納税者の減額の修正申告とが交互に繰り返され、決着が付かないおそれがあり、そうすると悪質な納税者が滞納処分を免れるために用いられるおそれがあるなどの弊害が生ずるからとされている(武田・DHCコメ通則法1423頁)。

(2) 納税申告

納税申告とは、申告納税方式の租税について、納税者が租税法規の定めるところに従って納税申告書を租税行政庁に提出することをいう(所税120条、法税74条等、相税27条、消税45条等)。

納税申告は、納税者が税務官庁に対して課税標準、税額等を申告するという行為に対して租税債務(場合によっては純損失ないし欠損金)の額の確定という公法的効果が賦与されている点で、私人の公法行為(私人のなす行為で公法的効果の発生を目的とするもの)の一種である(金子・租税法954-955頁)。要素の錯誤に基づいて過大に税額を申告し納付した場合に、申告が民法95条によって無効である旨の主張が許されるかについて、最判昭39・10・22(民集18巻8号1762頁)は、「確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であつて、前記所得税法の定めた方法(編注：更正の請求)以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されないものといわなければならない。」と判示している(なお、民法改正(平成29年5月改正、令和2年4月1日施行)により、意思表示の錯誤は無効原因ではなく取消原因とされている。)

納税申告は要式行為であり、納税申告書を提出しないまま税額を納付したとしても、その納付をもって、納税申告がされたとみることはできず、納税義務の存否及び範囲を確定させる効果が生じたとするとはできない(東京高判平11・9・29訟月47巻2号351頁)。

納税申告には以下のようなものがある。

ア 期限内申告

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(所税120条、法税74条等)までに提出しなければならない(通則法17条1項)。この申告を「期限内申告」といい、当該期限までに提出された納税申告書を「期限内申告書」という(同条2項)。

イ 期限後申告

期限内申告書を提出すべきであった者その他一定の者(所税123条1項、125条3項、127条3項、通則法7条等)は、その提出期限後でも税務署長等による決定(同法25条等)があるまでは、納税申告書を提出することができる(同法18条1項)。この申告を「期限後申告」といい、提出された納税申告書を「期限後申告書」という(同条2項)。

ウ 修正申告

納税申告書を提出した者、更正(再更正を含む。)・決定を受けた者、その他一定の者(通則法7条等)は、その申告、更正、決定に係る税額が過少であること等を理由として、その申告、更正、決定について税務署長等による更正(同法24条、26条等)があるまでは、当該課税標準等又は税額等を修正する納税申告書を提出することができる(同法19条1項、2項)。この申告を「修正申告」といい、提出された納税申告書を「修正申告書」という(同条3項)。

なお、課税実務上、修正申告書を提出するとともに当該修正申告によって税額を確定させる趣旨ではないかのような記載がされた書面が提出される例が見られるが、このような条件(解除条件)やその効果に限定を付した修正申告は、法が許容しないものである(東京地判平25・7・30訟月60巻5号1138頁)。

(3) 更正、決定等

ア 更正

納税申告書の提出があった場合に、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、その他調査したところと異なるときは、税務署長等は、その調査に基づきその申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する(通則法24条)。このように、納税者の申告等に対し、税務署長等が行う課税標準等又は税額等を是正する処分を「更正」という。

更正には、前記のとおり、増額更正(納付すべき税額を増加させ、又は純損失等の金額若しくは還付税額を減少させる更正)と減額更正(納付すべき税額を減少させ、又は純損失の金額若しくは還付金額を増加させる更正)とがある。

イ 決定

納税申告書(法税71条及び消税42条の中間申告書を除く。)を提出すべき義務があると認められる者が、当該申告書を提出しなかった場合には、調査により当該申告書に係る課税標準等及び税額等を決定する(通則法25条)。このような税務署長等が行う課税標準等又は税額等を確定する処分を「決定」という。

ウ 再更正

更正・決定後において、税務署長等は、その更正・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ったときは、その調査により、当該更正・決定に係る課税標準等又は税額等を更正する(通則法26条)。これを「再更正」という。

エ 更正・決定の所轄庁

更正又は決定は、その処分を行う際における納税地を所轄する税務署長が行う(通則法30条1項)。

オ 更正・決定の期間制限

租税法上の法律関係を不確定のままにしておくことを避けるため、更正・決定・賦課決定を行うことのできる期間には制限がある。

この期間制限を「確定権の除斥期間」という。

租税法上の除斥期間には、通常の除斥期間(通則法70条)と一定の後発事実が発生した場合についての特別の除斥期間(同法71条)とがある。

(7) 通常の除斥期間

原則として、更正又は決定は、その更正に係る国税の法定申告期限から5年を経過した日以後においてはすることができない(通則法70条1項1号)(注)。

しかし、偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税についての更正・決定等は、法定申告期限から7年を経過する日まで、これを行うことができるとされている(通則法70条5項)。これは、偽りその他不正の行為によって国税の全部又は一部を免れた納税者がある場合にこれに対して適正な課税を行うことができるよう、より長期の除斥期間を定めたものである。

納税者から申告の委任を受けた税理士が虚偽の証拠類を作成して申告を行った場合でも、通則法70条5項の適用があるかについて、最判平17・1・17(民集59巻1号28頁)は、「国税通則法70条5項の文理及び立法趣旨にかんがみれば、同項は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである。」と判示して、納税者以外の者が不正行為を行った場合にも同項の適用を認めている。同判決の調査官解説(増田稔・最判解<民事>平成17年度(上)32ないし34頁)は、①通則法70条5項が「偽りその他不正の行為」の主体を限定していないこと、②納税者以外の者が偽りその他不正の行為を行った場合であっても、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れているときに

は、更正等の除斥期間を延長して適正な課税を実現することが租税の公平負担の原則に資するし、納税者としても、本来納付すべき税額分について更正等を受けるにすぎないのであるから、その不利益は格別大きくないことなどを挙げて、「少なくとも、所得税法244条(編注：現行243条)等の両罰規定で掲げられているような納税者と一定の関係にある者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れている場合には、国税通則法70条5項が適用されると解するのが相当であろう。」とし、さらに、「本判決は、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行った場合に同項を適用するに当たっては、納税者の故意や過失といった主観的な責任要件は問題とならないとの考え方に立っている」としている。

また、通則法70条5項の適用範囲は、偽りその他不正の行為によって免れた税額に相当する部分のみに限られるものではなく、同項により本来の期間を超えて7年に延長された除斥期間において更正をする場合、偽りその他不正の行為により全部又は一部の税額を免れた当該国税の全部が更正の対象となるのであり(最判昭51・11・30訟月22巻13号3044頁、最判平18・4・25民集60巻4号1728頁)、この点、税額を問題とする重加算税と異なることに留意する必要がある(その他重加算税との関係については、後記第2編第2章第6の8(3)の箇所を参照されたい。)。したがって、偽りその他不正の行為により免れた税額に相当する部分について修正申告がされたとしても、当該年分の当該国税に更正すべき税額があるときは、延長された除斥期間内であれば、なお更正をすることができる(前記最判平18・4・25)。

また、通則法70条1項は、いわゆる減額更正についても同項各号に定める期限又は日から5年を経過する日まで行うことができる旨規定しているが、裁判例においては、更正等の取消訴訟が係

第2 納税義務の確定手続

属している場合には、除斥期間の経過後においても、納税者が取消しを求めている範囲内については減額更正をすることができる
と解される傾向にあり(京都地判昭51・9・10行集27巻9号1565
頁、京都地判昭52・4・15税資94号60頁、その控訴審大阪高判昭
54・6・28税資105号942頁、岡山地判平14・8・21税資252号順
号9175、その控訴審広島高岡山支判平15・4・10税資253号順号9
319、東京地判平20・11・28税資258号順号11091等)、学説上もこ
れを支持する見解が有力である(金子・租税法992頁、一志泰滋・
税務弘報25巻5号77頁、福岡右武・税理20巻8号145頁。反対、
武田・DHCコメ通則法3750頁)。

また、通則法26条に基づく再更正処分をするに際し、課税の適正の観点からすれば、調査により判明した課税標準等の基礎となる個別具体的な事実の一部のみを取捨選択して、当初の更正等を変更することは、同条の想定するところではなく、税務署長が、処分の取消しの訴えの係属中であることを理由として、除斥期間経過後に再更正処分をする場合に

において、調査の結果、税額を減少させる事実と増加させる事実の双方を発見したときは、その双方の事実を基礎とする更正処分をすべきであって、除斥期間が経過していることを理由として、前者の事実のみを基礎とする更正処分をすべきであるとはいえない（東京地判令5.3.14公刊物未登載）。

（注） 法人税に係る純損失等の金額を増加させ又は減少させる更正等については法定申告期限から10年を経過する日まですることができる（通則法70条2項）。また、移転価格税制に係る法人税の更正決定等については法定申告期限から7年（令和2年4月1日以後に開始する事業年度について適用され、同日前に開始した事業年度については6年）を経過する日まですることができ（措置法66条の4第27項）、贈与税に係る更正決定等については、法定申告期限から6年を経過する日まですることができる（相税36条1項）。

（イ） 特別の除斥期間

一定の事実が後発的に生じた場合については、特別の除斥期間の定めがあり、次のような場合には、通常の除斥期間の経過後も更正・決定を行うことができる（通則法71条1項）。

- a 争訟についての判決及び更正の請求に基づく更正等は、決定、裁決及び判決によって取り消された原処分については、改めて処分を行う必要はないが、原処分の変更に伴いそれ以外の年又は事業年度分について更正すべき場合、例えば、雑損失があることが認められたことに伴い翌年分の所得金額が変動する場合などに除斥期間の延長が認められ、このような場合にはその判決・更正等のあった日から6月間は更正・決定を行うことができる（通則法71条1項1号。同条を不適用とする税務署長の判断が同条の解釈を誤るものとして国賠法上の違法が問題となった事案において、判決により取り消された法人税の更正処分と同一事業年度の重加算税の賦課決定処分についても同号が適用

されんとする裁判例として東京地判令4・2・25(公刊物未登載)がある。なお、同判決の控訴審東京高判令5・1・25(公刊物未登載)では、同条の適用説も成り立ち得るものの、不適用説も十分合理性がある解釈であるとして、不適用説に立った税務署長の判断が同条の解釈を誤ったものとは認められないとされた。)

- b 申告納税方式による国税につき、その国税の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われた等の場合、例えば、無効又は取り消し得べき法律行為に基づいて所得が発生して課税された後、これを原状に復する場合などに除斥期間の延長が認められ、このような場合には、当該理由が生じた日から3年間は更正・決定を行うことができる(通則法71条1項2号)。

(4) 更正の請求

ア 更正の請求の意義

納税者の申告等によって一旦確定した課税標準等又は税額等を自己に有利に変更すべきことを税務署長に求めることを「更正の請求」という。申告納税制度は、納税者が法律の規定に従って法定申告期限内に納税義務の存否又は範囲を正しく確定することを建前とするが、更正の請求は、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税額が過少であることなどを法定申告期限後に気付いた場合に、納税者の側からその変更、是正のため必要な手段を執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たものである。

更正の請求には、当初の申告に原始的な瑕疵があったことにより申告に係る税額等が過大となったなどの場合に認められる「通常の更正の請求」(通則法23条1項)と、後発的理由によって申告に係る

税額等が過大となったなどの場合に認められる「後発的理由による更正の請求」(同条2項)がある。

これらの更正の請求に対する税務署長等の処分として、減額更正処分又は更正をすべき理由がない旨の通知処分がある(通則法23条4項)。

ところで、前記(2)ウのとおり、納税者が申告の内容を自己に不利益に変更するための手続としては、修正申告の手続があるが、更正の請求は、逆に、申告内容を自己に有利に変更しようとする場合のために設けられた制度である。法がわざわざ更正の請求の手続を設けた趣旨に鑑みると、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。これを、「更正の請求の排他性」という。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、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、更正の請求以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、錯誤無効を主張することは許されない(所得税法の事例に関し、最判昭39・10・22民集18巻8号1762頁)。なお、いかなる場合に上記「特段の事情」が認められるかについては、訴訟で争われているところである(注1)(注2)。

(注1) 「特段の事情」が認められないとして錯誤の主張を排斥したものとしては、東京地判昭57・12・20(行集33巻12号2516頁)及びその控訴審東京高判昭58・4・25(行集34巻4号657頁)等があり、「特段の事情」が認められるとして錯誤の主張を認めたものとしては、税務係官の誤った指導により錯誤に陥ったとした京都地判昭45・4・1(行集21巻4号641頁)、東京地判昭56・4・27(行集32巻4号661頁)及び札幌地判昭63・12・8(訟月35巻5号900頁)等がある。

(注2) 民法改正(平成29年5月改正、令和2年4月1日施行)により、意

思表示の錯誤は無効原因ではなく取消原因とされている。

イ 通常の更正の請求

(ア) 納税申告書を提出した者は、納税申告書に記載し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こと」又は「当該計算に誤りがあつたこと」により、①当該申告書の提出により納付すべき税額(当該税額に関し更正があつた場合には更正後の税額)が過大であるとき、②納税申告書に記載した純損失等の金額(当該金額に関し更正があつた場合には更正後の金額)が過少であるとき又はその金額の記載がなかったとき、③納税申告書に記載した還付金の額に相当する税額(当該税額に関し更正があつた場合には更正後の税額)が過少であるとき又はその税額の記載がなかったときに、法定申告期限から5年(法人税の純損失等の金額に係る更正の請求期間については、平成30年4月1日以降に開始する事業年度以降は10年)以内に限り税務署長に対し、課税標準等又は税額等について更正をすべき旨を請求することができる(通則法23条1項)(注)。

(注) 平成23年12月改正前は、更正の請求ができる期間は法定申告期限から1年であつたが、同改正により、5年に延長された。

(イ) このような通則法に定める更正の請求は、申告納税方式による国税に係る税額等の確定手続(同法第2章第2節)の一つであり、それ自体は税法の基本的な手続として位置づけられるものであるが、課税標準等又は税額等の計算に関する具体的な規範は、所得税法、法人税法等の租税実体法において定められている。そのため、個々の事案において、「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった」か否かや、「当該計算に誤りがあつた」か否か、あるいは「当該申告書の提出により納付すべき税額(括弧内省略)が過大である」か否かは、課税標準等又は税額等の計算に関する各租税実体

法の定めるところによって判断されることになる(横浜地判昭60・7・3訟月32巻5号1078頁、その控訴審東京高判昭61・11・11行集37巻10・11号1334頁、その上告審最判昭62・7・10税資159号65頁)。

- (ウ) そして、通則法23条1項1号は、単に、納税申告書の提出により納付すべき税額が本来可能であった低い税額よりも「過大である」という事情のみを同号に基づく更正の請求の実体的要件とするものではなく、その事情が「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が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つたことにより」生じた場合に限って更正の請求を認めているところ、この制限は、所得計算の特例、免税等の措置で一定事項の申告等を適用条件としているものについてその申告がなかったため、納付すべき税額がその申告等があった場合に比して過大となっている場合において、更正の請求という形式でその過大となっている部分を減額することを排除する趣旨のものである(志場・通則法精解363-364頁)。

このように、租税実体法において、一定事項の申告書への記載がある規定の適用要件とされているにもかかわらず、その記載がされなかった場合には、その租税実体法上、単に当該規定が適用されないこととなるだけであるから、当該申告書の記載自体に誤りがあるということにはならない。そのため、かかる場合は、「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった」とはいえず、また、「当該計算に誤りがあつた」ともいえないから、更正の請求をすることはできない。

このことは、最判昭62・11・10(訟月34巻4号861頁)が、医師が社会保険診療報酬につき措置法26条1項による概算経費控除を選択して確定申告をした後、実額による収支計算をしたところ、

第2 納税義務の確定手続

確定申告に係る税額が過大であることが判明したとして、通則法23条1項1号に基づき更正の請求をした事案において、納税者が「措置法26条1項の規定により事業所得の金額を計算した旨を記載して確定申告をしている場合には、所得税法の規定にかかわらず、同項所定の率により算定された金額をもつて所得計算上控除されるべき必要経費とされるのであり、同規定が適用される限りは、もはや実際に要した経費の額がどうであるかを問題とする余地はないのであつて、納税者が措置法の右規定に従つて計算に誤りなく申告している以上、仮に実際に要した経費の額が右概算による控除額を超えているとしても、そのことは、右にいう「国税に関する法律の規定に従つていなかったこと」又は「当該計算に誤りがあつたこと」のいずれにも該当しない」と判示し、通則法23条1項1号に基づく更正の請求を否定していることから明らかである(注)。

(注) ところで、最判平21・7・10(民集63巻6号1092頁)は、いわゆる当初申告要件を設け、確定申告書に「記載された金額を限度」として配当等に係る所得税額の控除を認めるとしていた当時の法人税法68条の適用に関して、確定申告書に記載すべき事項を誤った結果、控除されるべき税額を過少に記載して確定申告をした納税者がした更正の請求は、通則法23条1項1号の要件に該当すると判断した。前記最判昭62・11・10は、申告時における選択を申告後に変更したという事案について、確定申告において納税者が自らの意思でした選択を更正の請求の方法によって後に変更することはできないとしたものであると解されるところ、前記最判平21・7・10は、納税者が配当等に係る所得税額の全部を対象として所得税額控除制度の適用を選択する意思であつたことが確定申告書の記載からも見て取れるという事案に関するものであり、両者は事案を異にするものといふことができる(鎌野真敬・最判解<民事>平成21年度(下)526頁参

照)。なお、前記最判平21・7・10の事案で問題となった法人税法68条は、その後の改正で当初申告要件が廃止され、確定申告書のみならず、修正申告書又は更正請求書に控除を受けるべき金額等を記載した場合でも税額控除制度の適用を受けられることとされた。

(エ) なお、前記最判昭62・11・10は、納税者が確定申告において措置法26条1項による概算経費控除を選択した場合には、たとえ実際に要した必要経費の金額が概算経費を超えるため納付すべき税額が多くなったとしても更正の請求の要件を満たさず、更正の請求は認められないとしたものであるところ、これが①単に更正の請求ができないということを明らかにしたにとどまるのか、②更正の請求ができないことを明らかにするとともに、確定申告における概算経費控除の選択に一種の不可変更的効力をも認める趣旨であり、その射程は修正申告の場合にも及ぶのかという問題がある。修正申告の場合は、「先の納税申告書の提出により納付すべきものとしてこれに記載した税額に不足額があるとき」(通則法19条1項1号)などに行うことができるとされており、通則法23条1項1号に基づく更正の請求の場合のように、当初申告におけ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や、当該計算に誤りがあったことは、その要件とされていないからである。

この点につき、最判平2・6・5(民集44巻4号612頁)は、歯科医師が、所得税の確定申告において措置法26条1項に基づく概算経費により事業所得金額を計算していた場合に、診療経費総額を自由診療分と社会保険診療分に振り分ける計算を誤り、自由診療収入分の必要経費を正しく計算した場合よりも多額に、社会保険診療報酬分の実額経費を正しく計算した場合よりも少額に算出したため、上記実額経費よりも概算経費の方が有利であると判断してこれにより事業所得金額を計算したものであり、診療総収入

から控除されるべき必要経費の計算には誤りがあるなどの事実関係の下においては、修正申告をするに当たり、確定申告における必要経費の計算の誤りを是正する方法として、概算経費選択の意思表示を撤回し、実額経費を社会保険診療報酬の必要経費として計上することが許されたとした。これは、確定申告において必要経費につき上記のような計算の誤り(錯誤)がある場合には、修正申告において、修正申告の要件を充たす限りにおいて、概算経費から実額経費への変更を行うことを認めたものであり、前記最判昭62・11・10の射程が、計算の誤り(錯誤)があるような修正申告には及ばないこと、確定申告における必要経費についての計算の誤り(錯誤)は修正申告において是正することができることを示した判決であるといえることができる(上田豊三・最判解<民事>平成2年度200頁)。

ウ 後発的理由による更正の請求

(7) 概要

後発的理由による更正の請求は、納税申告書を提出した者又は決定を受けた者について、①判決や和解により申告に係る税額等の計算の基礎となった事実に変動を生じたこと、②申告等の際その者に帰属するものとされていた所得その他の課税物件についてその後他の者に帰属するものとする当該他の者に対する更正決定があったこと、③その他政令(通則令6条)で定めるやむを得ない理由が生じたことにより、申告に係る税額等が過大となるなど前記イ(7)の①ないし③に該当する場合において、当該事由が生じた日の翌日から2月以内に限り認められている(通則法23条2項)。

なお、個別租税法において、後発的理由による更正の請求の特例が定められている(後記(7)参照)。

(4) 通則法23条2項の趣旨

後発的理由による更正の請求の趣旨については、一般的には、一旦適法に成立した課税関係が後発的事情によってその課税の前提となった経済的成果の基因たる私法上の事実関係に変動が生じた場合に、変動後の事実関係に適合せしめるための納税者の救済措置制度であると説明されている(武田・DHCコメ通則法1441頁)。

通則法23条は、昭和45年に大幅な改正がされ、その際、同条2項が新設されたところ、同改正は、昭和43年7月の税制調査会による「税制簡素化についての第三次答申」を踏まえたものである。同答申においては、更正の請求の期限について、「[1]更正の請求の期限は、原則として申告期限から1年とする。[2]このように期限を延長しても、なお、期限内に権利が主張できなかつたことについて正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張し、課税要件事実について、申告の基礎となつたものと異なる判決があつた場合その他これらに類する場合を追加するものとする。」とされていた。すなわち、昭和45年改正の際に同項が新設された趣旨は、申告時には予知し得なかつた事態その他やむを得ない後発的事由による更正の請求について、更正の請求期間の特例を設けることにより、かかる後発的事由によって遡って税額の減額等をすべきこととなつた場合に、これを税務官庁の一方的な更正の処分に委ねることなく、納税者の側からもその更正を請求し得ることとして、納税者の権利救済の道を更に拡充したものである。しかしながら、ここで事業所得に係る所得税や法人税にあっては、この後発的な更正請求事由の大部分が適用されないということに留意しなければならない。収益と費用とが期間的に対応することとされているこれらの税にあっては、例えば、売買が取り消されて戻り品があつたときは、それが前期以前の売上げ

に係るものであっても当期の売上勘定の借方に記入されるか、又は戻り品勘定によって処理される会計慣行があり、そのことを前提として課税標準が算出されている。後発的理由による更正の請求制度によって、このような慣行を変更しようとするものではない(志場・通則法精解360-361頁)。

この点に関し、後の事業年度において売買契約が解除された場合の法人の所得の計算について、前記横浜地判昭60・7・3(その控訴審である東京高判昭61・11・11及びその上告審である最判昭62・7・10も同旨)は、「法人の所得の計算については、当期において生じた損失は、その発生事由を問わず、当期に生じた益金と対応させて当期において経理処理をすべきものであつて、その発生事由が既往の事業年度の益金に対応するものであつても、その事業年度に遡つて損金としての処理はしないというのが、一般的な会計の処理であるといふことができる。」として、後の事業年度において売買契約が解除されたことを理由とする通則法23条2項に基づく更正の請求が、同条1項所定の税額の過大等の実体的要件を欠くと判示している。法人の各事業年度の所得の計算に関し、法人税法22条4項は、事業年度の収益の額及び損金である費用等の額について「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(以下「公正処理基準」という。)に従つて計算すべき旨を規定しているが、公正処理基準によれば、一旦確定した過去の年度の会計処理について遡及的な修正を認めないという取扱いが一般的な会計処理であり、前記横浜地判昭60・7・3はこのような考え方に基づくものであるといふことができる。

(ウ) 通則法23条1項と2項の関係

上記の趣旨によれば、後発的理由による更正の請求(通則法23条2項)は、同条1項所定の期間内に権利の主張をすることができなかつたことについてやむを得ない理由がある場合の類型であ

ると解され(最判平15・4・25訟月50巻7号2221頁参照)、同項各号の更正の請求ができる事由に該当するもののうち、特定の事由について更正の請求期限の特例を設けたものであるから、同条2項の更正の請求も同条1項各号の事由に該当することが必要である(武田・DHCコメ通則法1441の2-3頁)。言い換えれば、納税申告をした者については、同条2項各号の期間の満了する日が法定申告期限から5年以内であるときは、同条1項の通常の更正請求の手続によらなければならないこととなる。

この点につき、東京地判平25・10・30(訟月60巻12号2668頁。その控訴審である東京高判平26・4・23訟月60巻12号2655頁も同旨)は、通則法23条「2項に基づく更正の請求をする場合においても、その理由については、同条1項各号に掲げるもののいずれかに該当することが必要である」と判示している。

(I) 通則法23条2項1号の「判決」の意義及び範囲

- a 上記のとおり、通則法23条2項各号が規定する事由は、納税者において、申告時又はその後の同条1項所定の期間内に適切に権利の主張ができなかったことにやむを得ない理由がある(例えば、納税者において、申告時には予測し得なかった事由であり、予測し得なかったことについて帰責事由がないことなど)と評価できるものでなければならぬと解される。そうすると、同条2項1号の「判決(判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。)」とは、結局、申告時において、申告に係る税額計算の基礎となった権利関係が明確になっていなかったような場合に、その後の訴訟による判決等の結果、権利関係が明確になり、申告時に前提とした権利関係と異なった権利関係が納税義務の成立時に遡って確定したといった場合の判決等に限られると考えられる(東京地判平23・9・8税資261号順号11751、その控訴審東京高判平24・5・24税資262号順号1195

5)。

また、通則法23条2項1号の「判決」には、事柄の性質上、刑事事件の判決は含まれないと考えられる(大阪高判昭59・8・31シュト276号22頁、その上告審最判昭60・5・17税資145号463頁、金子・租税法971頁)。

さらに、申告後に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実について判決がされた場合であっても、当該判決が、当事者が専ら納税を免れる目的で馴れ合いによってこれを得たなど、その確定判決として有する効力にかかわらず、その実質において客観的、合理的根拠を欠くものであるときは、「判決」に当たらないとされている(東京高判平10・7・15訟月45巻4号774頁)。

裁判例としては、①相続財産として相続税の申告をした土地の一部について、後に第三者による時効取得を容認する判決が確定したことにつき、相続開始時には相続人が当該土地の所有権を有していたこと等を理由に、ここでいう「判決」に当たらないとしたもの(大阪高判平14・7・25訟月49巻5号1617頁)、②被合併法人に係る清算所得の合併確定申告後に、合併無効の判決が確定したことにつき、商法110条は合併無効判決の遡及効を一般的に否定しており、合併無効判決が確定したとしても清算所得が発生しなかったことにはならないとして、更正の請求は認められないとしたもの(大阪高判平14・12・26訟月50巻4号1387頁)、③代理人の権限濫用に関する民法93条ただし書類推適用の可否が主たる争点となっていた売買代金請求訴訟の判決により当該売買代金支払請求権の存在を否定されたが、当該判決により当該売買代金を横領した事実が確定したとはいえない上、横領そのものによる損失又はそれと同視し得る損失が生じたことが当該判決により認定されたともいえないとして、

更正の請求は認められないとしたもの(名古屋高判平23・9・30税資261号順号11776、その原審津地判平23・3・31税資261号順号11658)、④相続開始後にされた株式譲渡契約に関する損害賠償請求等の棄却判決は、相続開始当時、当該株式が相続財産に含まれていなかったことを意味する権利状態を判決の主文で確定したと同視できる場合に該当しないとして、更正の請求は認められないとしたもの(東京高判平26・10・30税資264号順号12560、その原審東京地判平26・2・18税資264号順号12412)、⑤現代表取締役への株式譲渡が無効であるとして前株主が提起した株主たる地位の確認請求訴訟の棄却判決は、これにより譲受人である現代表取締役が株主であったことを判決主文で確定されたのと同視することはできるが、その役員性については、法人税の申告に係る税額等の計算の基礎としたところと異なることが判決主文で確定されたのと同視することはできないとして、更正の請求は認められないとしたもの(東京高判平29・9・13訟月64巻6号932頁、その原審東京地判平29・3・10訟月64巻6号954頁)がある。

- b 最判平15・4・25(訟月50巻7号2221頁)は、相続税申告の基礎となった遺産分割協議の無効を確認する判決が確定したことが、前記(ア)①の後発的事由に当たるか否かにつき、通謀虚偽表示により遺産分割協議が成立した外形を作出し、これに基づいて相続税の申告を行った後、遺産分割協議の無効を確認する判決が確定したという事実関係の下においては、通則法23条1項所定の期間内に更正の請求をしなかったことについてやむを得ない理由があるとはいえないから、同条2項1号により更正の請求をすることは許されないと判示し、同号に規定する更正の請求には、同条1項の期間内に更正の請求ができなかったことについて「やむを得ない理由」があることを要求している。

同判決は、基礎事実に関する判決等が客観的・合理的根拠を有するものであっても、納税者に「やむを得ない理由」がない場合には同条2項1号に基づく更正の請求は許されないとしたものである。

また、高松高判平23・3・4(訟月58巻1号216頁)は、所得税及び贈与税の課税標準等の計算の基礎となった売買契約が課税負担に関する錯誤により無効であることを契約の当事者間で確認する判決が確定したことが通則法23条2項1号の事由になるかについて、同条1項所定の期間内に更正請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があったものとは認められないとした(その他、納税義務者が真実とは異なることを知りながらこれに基づいて申告を行ったという事実関係の下において、同項所定の期間内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があるとはいえないとして同条2項1号による更正の請求は許されないとした判決として新潟地判平23・7・15税資261号順号11712がある。)

(オ) 通則法23条2項1号の「和解」の意義及び範囲

通則法23条2項1号の判決と同一の効力を有する和解には、裁判上の和解(民訴法89条)と起訴前の和解(同法275条)とがあり、その他の行為には、例えば民事調停(民事調停法16条、24条の3)、調停(家事事件手続法268条)等があり、いずれも調書に記載することを要する(民訴法267条等、武田・DHCコメ通則法1441の4頁)。

ここで、後発的理由による更正の請求が認められる和解とは、当事者間の互譲の結果、確定申告時の権利関係と異なった権利関係が確認されるものでなければならず(仙台地判昭51・10・18訟月22巻12号2870頁)、和解の内容が将来に向かって新たな権利関係等を創設する趣旨のもので、従前の権利関係等に異動を来すも

のでないときは、通則法23条2項1号の「和解」には当たらない(大阪地判平11・1・29税資240号522頁、大阪地判平20・9・19訟月58巻5号2159頁及びその控訴審大阪高判平22・5・20訟月58巻5号2132頁)。また、東京地判令4・2・25(公刊物未登載)(その控訴審である東京高判令4・10・31公刊物未登載も同旨)は、訴訟上の和解の条項中に納税者の権利関係等を変更する旨の記載がされていたとしても、それが、専ら租税負担を回避する目的で、実体とは異なる内容を記載したものであって、その実質において客観的、合理的理由を欠き、真実は権利関係等の変動がないような場合には、当該訴訟上の和解は、同号の「和解」には当たらないとする。

(カ) 青色申告承認取消処分の取消後の更正処分の是正方法としての更正の請求

最判昭57・2・23(民集36巻2号215頁)は、青色申告による法人税の確定申告につき、青色申告承認の取消処分後に法人税法(昭和43年法律第22号による改正前のもの)57条の規定による繰越欠損金の損金算入を否認して更正処分がされ、次いで青色申告承認の取消処分が取り消された場合、被処分者は、通則法23条2項の規定により減額更正の請求をすべきであって、更正処分の無効確認訴訟において繰越欠損金の損金不算入を無効事由として主張することはできない旨判示したが(第2編第3章第1の3(4)参照)、同項のどの号により更正の請求ができるのかを明らかにしていない。

通則法23条2項各号の文理上は、上記後発的事由による職権取消しの場合を予定しているとはいい難いが、このような場合の納税者の救済方法としては、課税処分後の後発的事由の発生を理由として抗告訴訟により争うことができない以上、更正の請求により救済を図るほかにはない。そこで、同判決は、通則法施行令6

条1項1号の「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと。」という規定又はその類推解釈により更正の請求を認めたものと思われる(村上敬一・最判解<民事>昭和57年度169-170頁参照)。

(4) 通則法23条2項3号の「政令で定めるやむを得ない理由」

通則令6条1項5号は、前記(ア)③の通則法23条2項3号に規定する「政令で定めるやむを得ない理由」の一つとして、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に係る国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈その他の国税庁長官の法令の解釈が、更正又は決定に係る審査請求若しくは訴えについての裁決若しくは判決に伴つて変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公表されたことにより、当該課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなつたことを知つたこと。」を掲げている。

上記の事由は、更正の除斥期間の特例を定めた通則法71条1項各号のいずれにも該当しない。すなわち、同項2号の委任を受けた通則令30条、24条4項は、上記特例の適用範囲から同令6条1項5号に掲げる事由を明文で除いている。そのため、当該事由に基づく更正の請求により更正をする場合の除斥期間は、通則法70条による一般的な更正の期間制限によることとなる。したがって、たとえ新たな最高裁判決等に伴つて国税庁長官の法令解釈通達が変更されたような場合であっても、課税庁が過去に遡つて減額更正を行うことができるのは、その国税の法定納期限から5年以内に限られること(同条1項)に留意する必要がある(志場・通則法精解352頁参照)。

(5) 通則法23条2項の特例

更正の請求には、通則法に定められているもののほか、以下の

ように、他の国税に関する法律(所得税法等)にその特則が定められている。これらはおおむね通常の請求期間後において後発的事由に基づき特例的に認められているものである。

a 所得税法上の特例

(a) 不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業を営んでいた個人が、その事業を廃止した後において生じた費用又は損失で、その事業を廃止しなかったならば、その廃止した日の属する年以後の各年につきこれらの所得計算上必要経費とされる金額が生じたときなどには、当該控除ができなくなった事実が生じた日の翌日から2月以内に更正の請求ができる(所税152条、167条)。

(b) 修正申告又は更正若しくは決定により、その後の年分に係る税額等に異動が生じたときは、当該申告書を提出した日又は更正若しくは決定の通知を受けた日の翌日から2月以内に更正の請求ができる(所税153条、167条)。

b 法人税法上の特例

前記 a (b) と同旨の更正の請求ができる(法税80条の2、145条)。

c 相続税法上の特例

相続財産が当初の法定相続分と異なる割合で分割されたこと、相続人に異動を生じたこと、相続税の物納を条件付で許可した場合において条件違反のため許可取消しがあつたこと、あるいは贈与税の課税価格の計算の基礎に算入した財産のうちに相続税の課税価格に算入されるべきものがあつた等の事由によりその申告又は決定(その後の修正申告又は更正を含む。)に係る相続税又は贈与税の課税価格及び税額が過大となったときは、その事由が生じたことを知った日の翌日から4月以内に限り、更正の請求ができる(相税32条)。

第2 納税義務の確定手続

なお、相続税法32条1号の規定による更正の請求においては、一旦確定していた相続税額の算定基礎となった個々の財産の価額に係る評価の誤りを当該請求の理由とすることはできず、課税庁も、国税通則法所定の更正の除斥期間が経過した後は、当該請求に対する処分において上記の評価の誤りを是正することはできないとした裁判例として最判令3・6・24(民集75巻7号3214頁)がある(なお、判決の拘束力との関係について、第4章5(3)ア(ウ)c参照)。

d 消費税法上の特例

消費税につき修正申告又は更正若しくは決定があったことに伴い、その修正申告等に係る課税期間後の課税期間に係る消費税の額が過大となる場合又は還付金の額が過少となる場合には、修正申告書を提出した日又は更正若しくは決定の通知を受けた日の翌日から2月以内に限り、更正の請求ができる(消税56条)。

4 賦課課税方式による国税に係る税額等の確定手続

(1) 税務署長による賦課決定(通則法32条1項1号ないし3号)

現行法上、国税について税務署長による賦課課税方式が採られているのは、特殊な場合(消税47条2項、酒税法30条の3第2項、たばこ税法18条2項等)と、通則法65条ないし68条所定の各種加算税(過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税)及び過怠税(印紙税法20条)に限られている。

(2) 税関長による賦課決定(関税8条)

賦課課税方式が採られている関税(関税6条の2第1項2号)もある。

5 質問検査権(税務調査)

(1) 質問検査権の意義

ア 更正、決定及び賦課決定を行う場合はもとより、青色申告承認申

請の承認・却下の場合(所税145条)、純損失の繰戻しによる還付の場合(所税142条2項)、延納申請の許否の場合(所税133条2項)等、税務署長その他の税務当局が一定の処分を行う場合があり、これらの処分をするに当たっては事実認定と判断をすることが必要である。

そのため、その前提として、上記判断に必要な資料を入手することが必要となるが、資料の入手について納税者の任意の協力が得られるとは限らないから、各個別租税法は、必要な資料を取得収集することができるようにするため、税務職員に質問検査権、すなわち、課税要件事実について関係者に質問し、関係の物件を検査する権限を認めてきた(平成23年法律第114号改正前の所税234条、法税153条ないし155条、相税60条、消税62条等)。

この個別租税法の質問検査権の規定は、平成23年12月改正により、全て通則法に移されたが(同法74条の2以下)、規定内容の改正を伴う部分を除いては、個別租税法の質問検査権の規定の内容を引き継いでいるため、その限度で従来の解釈を参考にすることができると考えられる。

イ 質問検査に関する規定は、いわゆる行政調査を認めるものであって、強制調査(相手方の意に反して事業所等に立ち入り、各種物件を検査すること)を認めるものではない(最判昭63・12・20訟月35巻6号979頁)。

もともと、税務職員の質問に対して答弁せず、若しくは偽りの答弁をし、又は検査、採取、移動の禁止若しくは封かんの実施を拒み、妨げ、若しくは忌避した者等に対しては刑罰が科されることになっているため(通則法128条2号、3号)、直接の強制力はないが、質問検査の相手方には、それが適法な質問検査である限り、質問に答え検査を受忍する義務があるということになる(金子・租税法995頁)。

(2) 質問検査権の内容

ア 質問検査権行使の相手方

質問検査権行使の相手方は、次の三つのグループに分かれる。

- ① 納税義務がある者、納税義務があると認められる者、確定損失申告書を提出した者等(通則法74条の2第1項1号イ、同項2号イ、同項3号イ等)

なお、納税義務がある者とは、具体的納税義務のある者(申告、更正、決定等によって納付すべき税額が確定している者)をいう。また、納税義務があると認められる者とは、まだ具体的納税義務はないが、税務職員の合理的な判断によれば課税要件の充足によって納税義務が成立していると認められる者をいう(最決昭48・7・10刑集27巻7号1205頁参照)。

- ② 支払調書・源泉徴収票等の提出義務がある者(通則法74条の2第1項1号ロ)
- ③ 前記①の者と取引関係にある者(例えば、仕入先や販売先の業者、銀行など、通則法74条の2第1項1号ハ、同項2号ロ、同項3号ロ等)

イ 調査の必要性の要件

質問検査は、各個別の租税に関する調査について必要があるときに行うことができる(通則法74条の2ないし74条の6各第1項)。

ここでいう「調査について必要があるとき」とは、国税庁、国税局又は税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情に鑑み、客観的な必要性が認められる場合のことをいうと解されており(最決昭48・7・10刑集27巻7号1205頁参照)、調査権限を有する職員の自由な裁量に委ねられているわけではない。

調査の必要性につき具体的に判断したものとして、大阪高判平2

・6・28(訟月37巻1号197頁)、東京高判平6・3・16(訟月41巻4号789頁、その原審浦和地判平5・3・22判タ854号184頁)、広島高松江支判平5・12・22(訟月40巻12号3123頁)等がある。

ウ 質問検査権行使の方法、限度

(ア) 質問検査に当たっては、調査権限を有する職員(調査担当職員)は、帳簿書類その他の検査対象物件の提示又は提出を求めることができ(通則法74条の2ないし74条の6各第1項)、調査につき必要があるときは、提出された物件を留め置くことができる(同法74条の7)。

(イ) 質問検査権の行使は、罰則による間接強制の下で行われるものであるという点で、純粹な任意調査であるとはいえないが、相手方においてあえて質問検査を受忍しない場合にはそれ以上直接物理的に受忍義務の履行を強制し得ないという意味では強制調査ではないので、相手方の承諾が必要とされる。この点に関する裁判例として、最判昭63・12・20(訟月35巻6号979頁)、大阪高判平10・3・19(判タ1014号183頁)、高松高判平13・4・17(税資250号順号8883)等がある(詳細は、第2編第4章第3の2(1)参照)。

(ウ) 質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、質問検査の必要性和相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている(最決昭48・7・10刑集27巻7号1205頁参照)。

(3) 質問検査の手続

ア 調査手続(調査の事前通知)

(ア) 税務署長等は、調査担当職員に、納税義務者に対して実地の調査を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者に対しその旨、並びに、①実地の調査の開始日時、②調査の場所、③調査の目的、④調査の対象税目、⑤調査の対象期間、⑥調査の対象とな

る帳簿書類その他の物件、及び⑦調査の適正かつ円滑な実施に必要なものとして政令で定める事項を通知しなければならない(通則法74条の9第1項)。

もつとも、当該調査によりその調査に係る前記の③ないし⑥の事項以外の事項について非違が疑われることとなった場合には、調査担当職員は、その事項についても質問検査等を行うことができる(通則法74条の9第4項)。

(イ) 税務署長等が、調査の相手方である納税義務者の申告若しくは過去の調査結果の内容又はその営む事業内容に関する情報その他国税庁等若しくは税関が保有する情報に鑑みて、違法若しくは不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれその他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認める場合には、事前の通知を要しない(通則法74条の10)。

(ウ) 通則法の平成23年12月改正後の事前通知の法的性格について、東京高判平30・4・18(税資268号順号13143)は、「事前通知は、国税についての調査に関するものであり、私人である納税義務者に対して調査の日時や場所等を事前に通知することで、調査手続の透明性及び納税義務者の予見可能性を確保することをその趣旨とするものであって、その根拠規定である国税通則法74条の9の上記制定経緯及び関連法令に照らしても、これによって国民の権利義務が形成され、又はその範囲を確定する効果を有するものとは認められない。」と判示している。平成23年12月改正後の裁判例として、事前通知を欠いたまま行われた税務調査が、その内容に照らして通則法65条5項の「調査」に該当するとされた上で、当該税務調査が事前通知を欠いたことは違法であるものの、当該違法が過少申告加算税賦課決定処分の取消事由になるとはいえないとされたもの(東京地判令元・9・26税資269号順号13318、そ

の控訴審東京高判令2・3・4税資270号順号13389)、無予告調査の適法性が争われ、本件においては、事前通知をすることにより、調査に必要な帳簿書類等を破棄し、隠匿し、又は改ざん等することが合理的に推認されるといえるから、無予告調査を行ったことに通則法74条の10に反する違法はないとされたもの(東京地判令3・10・6税資271号順号13613、その控訴審東京高判令4・6・2公刊物未登載、その上告審最判令4・12・9公刊物未登載)がある。

イ 調査の終了の際の手続

(ア) 税務署長等は、実地調査を行った結果、更正決定等をすべきであると認められない場合には、当該調査において質問検査等の相手方となった納税義務者に対し、その時点では更正決定等をすべきであるとは認められない旨を書面によって通知しなければならない(通則法74条の11第1項)。

(イ) 調査の結果、更正決定等をすべきであると認められる場合には、調査担当職員は、当該納税義務者に対して、その調査結果の内容(更正決定等をすべきであると認めた額及びその理由)を説明しなければならない(通則法74条の11第2項)。

この説明をする場合において、当該職員は、当該納税義務者に対し、修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。この場合において、当該調査の結果に関し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることができないが更正の請求をすることはできる旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない(通則法74条の11第3項)。

(ウ) 更正決定等をすべきであるとは認められない旨の通知(前記(ア)の通知)をした後、又は調査の結果につき納税義務者から修正申告書等の提出若しくは源泉徴収に係る国税の納付があった後若しくは更正決定等をした後においても、調査担当職員は、新たに得

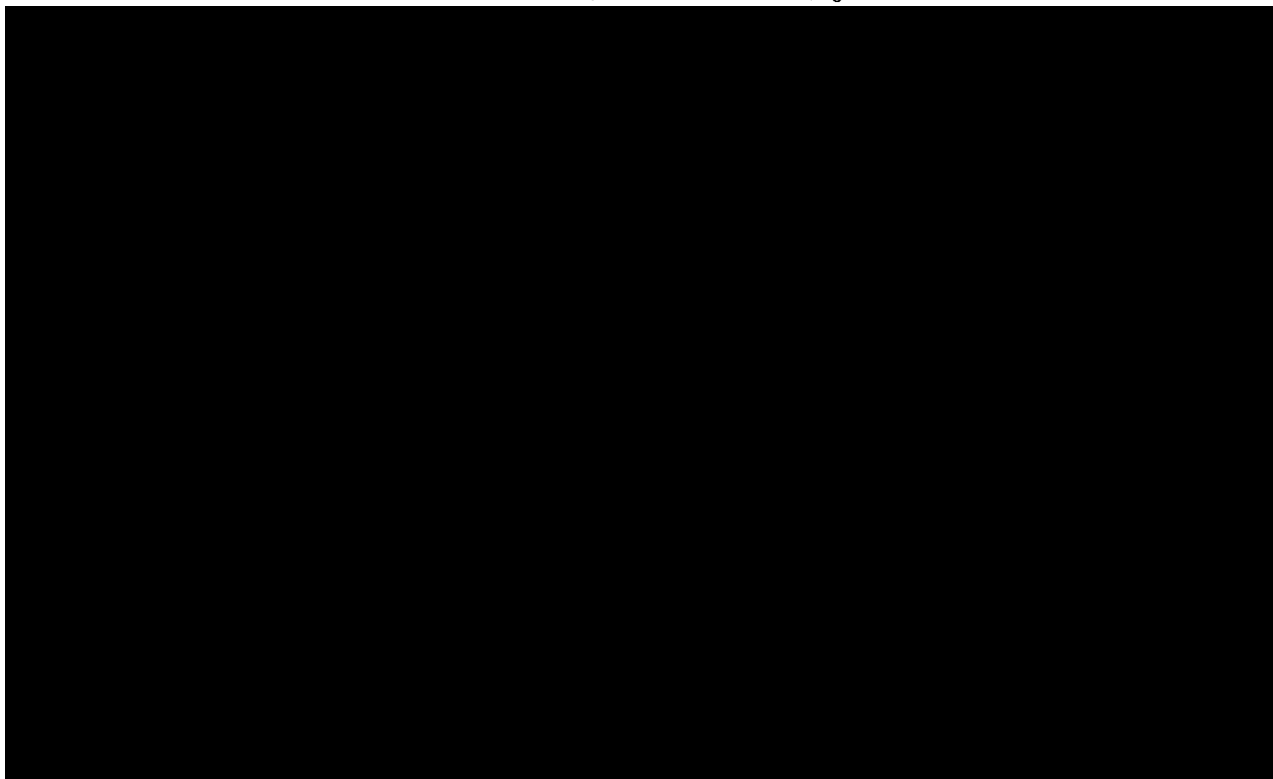
第2 納税義務の確定手続

られた情報に照らし非違があると認めるときは、当該納税義務者に対して、質問検査等を行うことができる(通則法74条の11第5項)。

通則法74条の11第5項の「新たに得られた情報」の意義について、東京地判令4・4・15(ジュリ1584号10頁、その控訴審である東京高判令4・12・8公刊物未登載で維持)は、「当該職員が同条1項の通知又は同条2項の説明を行った時点において有していた情報以外の情報をいうと解される。」とした上、納税者が、当初申告書に記載されている必要経費の額とは大きく異なる金額を記載した収支内訳書を添付して更正の請求をしたという事案において、収支内訳書に記載された必要経費の額及び当該金額を踏まえた更正の請求がされたこと自体が「新たに得られた情報」となるとした。

(4) 更正、決定等と調査の関係

質問検査が違法に行われた場合に、これに基づく更正、決定等が違法となるか否かについては、見解の対立がある。



なお、東京地判昭48・8・8(行集24巻8・9号763頁)及び大阪地判平2・4・11(判タ730号90頁)は、調査の違法性が公序良俗に反する程度に至った場合には、更正、決定等は違法となる旨を示唆し、京都地判昭47・4・28(行集23巻4号266頁)は、調査の重大な瑕疵がある場合は、更正、決定等は違法となる旨を示唆している(注)。

(注) 東京高判令4・8・25(公刊物未登載・確定)は、調査終了時に通則法74条の11が規定する調査結果の説明が行われなかった事案について、平成23年法律第114号による通則法の改正の趣旨からすると、自ら納税義務の内容の確定を行う意思のある納税義務者の修正申告等の機会が実質的に失われたと評価される場合には、課税処分の取消原因になるとした(ただし、当該事案では、調査結果の説明が行われなかったことが通則法74条の11の趣旨に反するものであったとは認められないとして、課税処分の取消原因にはならないとした。)。従前の裁判例と異なり、調査手続の瑕疵が課税処分の取消原因となる場合を広く捉えたものであり、今後の裁判例の動向には留意を要する。