

【講義ノート】

納税者の権利救済

—更正の請求を中心にして—

末 永 英 男

租税法関係に関する紛争（租税争訟）について、納税者が救済を求める方法としては、行政庁に関するもの（行政救済）と裁判所に関するもの（司法救済）の2つがある。この2つの救済方法のうち、わが国は、行政救済を司法救済に先行させる原則を採用している（前置主義）。

しかも、行政救済手続としては、原則として、課税処分を行った税務署長等に対する異議申立と審査請求という二段階の手続が用意されている（二審制）。なお、訴訟費用の納付を要する訴訟と異なり、異議申立や審査請求に当たっては、手数料等を納める必要はない（「【図表1】 現行の行政救済及び司法救済の概要」参照）。

1. 国税に関する不服申立の概要

行政処分に対する不服申立の一般法は、行政不服審査法であるので、国税通則法75条から113条までの不服審査の規定は、課税処分等の不服申立についての行政不服審査法の特則ということになる。しかし、実際の行政不服審査法が適用されるのは、ごく僅かで（教示の手続や不作為についての不服申立など）、国税通則法（75～113条）において自己完結的に規定している。

行政不服審査法（一般法） ↔ 国税通則法（特別法）

（1）税務行政処分（国税）についての不服申立

〔二審制〕 $\left\{ \begin{array}{l} \text{処分庁（税務署長）} \rightarrow \text{「異議申立」} \\ \text{国税不服審判長} \rightarrow \text{「審査請求」} \end{array} \right.$

（2）不服申立期間（通則77）

「異議申立」期間：処分があった日（書面で行われる）を知った日の翌日から起算して2
ヵ月以内

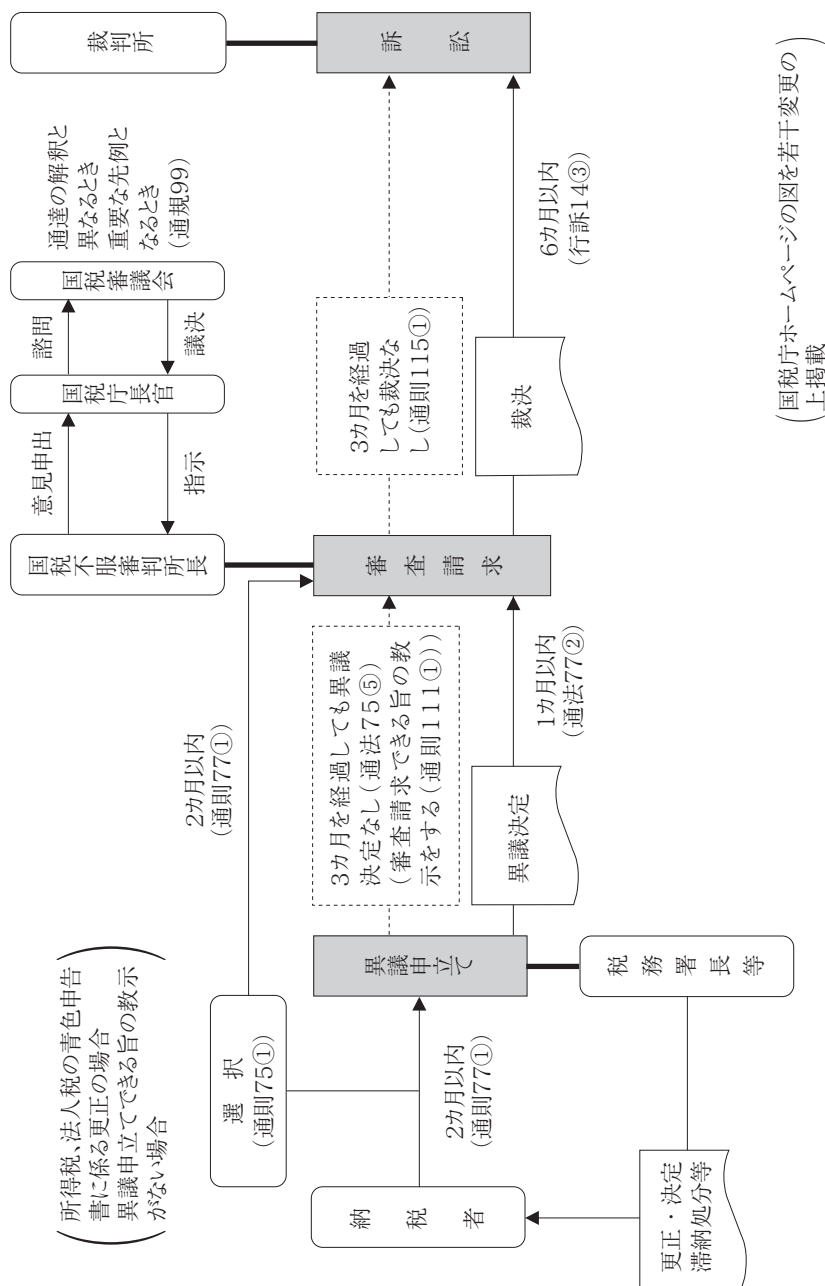
↓（決定処分）

「審査請求申立」期間：異議決定の謄本の送達があった日の翌日から起算して1ヵ月以内
※不服申立は、処分があった日の翌日から起算して1年を経過したときは、することができない。

「前置主義」：異議申立前置主義 → 審査請求との関係で

審査請求前置主義 → 訴訟との関係で

【図表1】 現行の行政救済及び司法救済の概要



（国税庁ホームページの図を若干変更の上掲載）

前置主義が採用された理由には、一般に次の2点が挙げられる（最高裁昭49.7.19.判決）。

- ① 租税の確定と徴収に関する処分が毎年大量にのぼるため、裁判所の負担能力を超えた訴訟事件の発生を防ぐために、行政不服申立によってなるべく多くの事件を解決する必要がある。
- ② 租税事件が複雑な課税標準の認定を内容とする場合が多く、多分に専門的・技術的な性格を持っているため、まず、行政段階で十分な審査を行い、争点を整理する必要がある。

2. 異議申立

二段階の手続を踏むことを要請している行政不服申立のうちの第1段階をなす異議申立について概説する。

税務署長等の行った処分に不服がある者は、原則として処分があったことを知った日の翌日から起算して2カ月以内に、その処分をした税務署長等に対し異議の申立てをすることができる（通則75①、77①）。異議申立は、原処分を行った行政庁に対して異議申立書1通を提出することにより行う（通則81、124）。異議申立があったときは、異議審理庁は、まず、手続要件等を満たしているかどうかの審理を行い、要件を満たしていることが確認されたら、内容についての審理（本案審理）を行う。

審理及び決定

- （1）審理は職権主義による書面審理が原則（通則84）

口頭による意見陳述の機会を与えない。

- （2）異議審理庁の決定

- ① 却下 ← 不適法（例：不服申立期間を徒過した）
- ② 棄却 ← 不服申立に理由がない
- ③ 取消または変更 ← 不服申立に理由がある

※不服申立人に対し決定書の謄本を送達することによって効力を生じる（通則84③、101①）

- （3）異議申立の対象 → 「処分性をもつもの」（納税者の権利義務に影響する効力を有するもの）
- （4）異議申立の相手方

国税の課税処分（更正・決定および賦課決定）はすべて税務署長によってなされるから、課税処分についての意義申立先はその税務署長である（原則）。

- （5）異議決定書の理由附記

- ① 異議申立の理由：抽象的に「…の処分には異議がある。」

↓ 審理庁の審理

審理の結果、却下、棄却または取消しの決定を附記した書面でなされる（通則84④）。

- ② 理由附記の趣旨：

異議決定書の理由附記の趣旨は、「決定機関の判断の慎重・公正を期し、その恣意を抑制するとともに、決定および裁決の理由を明らかにすることによって、不服申立人に原処

分に対する不服申立てないし取消訴訟の提起に関して判断資料を提供するにある」（横浜地裁昭51.4.9.判決）のであるから、その記載の程度は、「異議申立人の不服の事由に対応してその結論に到達した課程を認識しうる程度に記載すればよい」（最高裁昭48.10.5.判決）とされる。

③ 理由附記の特徴：

「原処分の理由ではなく、異議審理庁が原処分の全般にわたって違法な点はないかを見直した結果、やはり原処分は正当であると判断したときのその判断の根拠を明らかにする。」（通則84⑤の解釈）

↑

＊異議審理庁の判断の慎重・公正を担保することになる

3. 審査請求

次に、行政不服申立手続の第二段階をなす審査請求について、概説する。

異議決定があった場合において、当該異議申立をした者が当該決定を経た後の処分になお不服があるときは、原則として異議決定書の謄本の送達があった日の翌日から起算して1カ月以内に国税不服審判所長に対して、審査請求をすることができる（通則75③、77②）。

審査請求は、国税不服審判所長に対し、審査請求書（正副）2通を提出することにより行う（通則87、124）。審査請求があったときは、国税不服審判所長は、手続要件等を満たしているかどうかの審理（形式審査）を行い、法律の規定に従っていないもののうち補正できるものであるときは補正を求め、手続要件を満たしていることが確認されたら、内容についての審理（実質審理）を行う（「【図表2】国税不服審判所における一般的な審理の進行」参照）。

審理の結果、却下、棄却、取消しの裁決が下される（「【図表3】裁決の種類と却下裁決」参照）。

（1）争点主義的審理

審理・裁決の範囲はどこまでであるのかについて、総額主義か争点主義かの対立がある。

（例示）Aという所得が1,000万円あるとした課税処分に不服で審査請求をした。

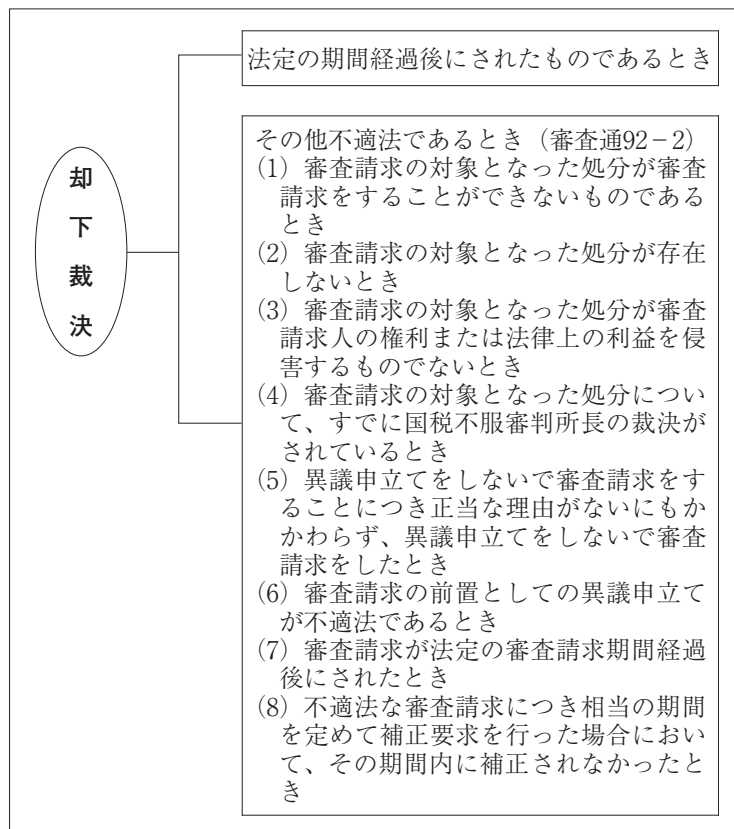
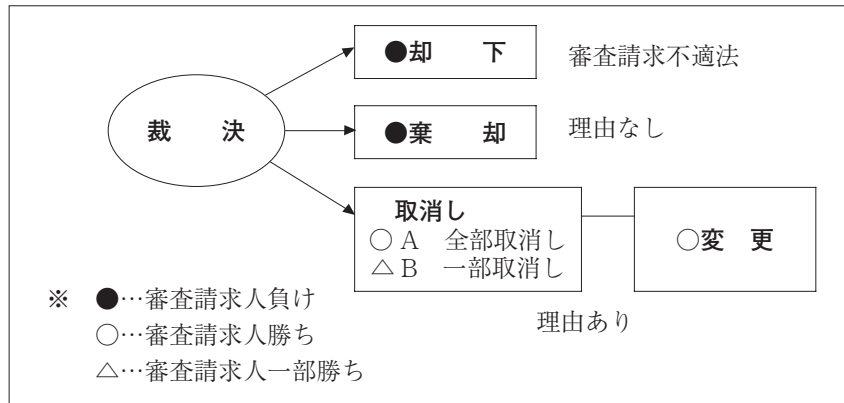
（総額主義）：Aという所得は認定できなかったが、別のBという所得が1,000万円あると認定できた
→ 所得1,000万円という結論は正しく審査請求は棄却とする。

（争点主義）：不服の理由であるAという所得は認定できなかったので、審査請求には理由があり原処分を取り消す。

※審査請求の争点主義的運営

- { ① 審理の効率をよくする。
② 審査請求したら痛くもない腹をさぐられるかもしれないという不安を解消する。
③ 審査請求制度の信頼を確保する。

【図表3】 裁決の種類と却下裁決



＜裁決を受けることのメリット＞

- ① 裁決で勝った場合は、それが最終判断として確定する
- ② 訴訟に比べると主張立証の事実上の負担が軽い
- ③ 裁判官に比べると、担当審判官や参加審判官に面談するのに敷居が高くない

＜裁決を受けることのデメリット＞

- ① 裁決で負けた場合、その判断が取消訴訟の裁判官の判断に事実上影響を与える
- ② 裁決で負けた場合、それまでの時間を無駄にしたような結果になる

※裁決で勝つ見込みがない場合は、早急に審査請求を取り下げて、訴訟を提起した方がよい(通則115①但書き)

（４）訴訟との関係

原処分 → 「異議申立」 → 「審査請求」 → 裁決 → 「訴訟」

（審査請求から３カ月を経過し裁決なしの場合も訴訟可）

４．租税訴訟

租税法律関係に関する訴訟としてどのような類型があるかを概説する。

租税訴訟の大部分は、行政事件訴訟法の適用を受ける行政事件訴訟である。このような行政事件訴訟に属する租税訴訟は、大きく分けると、「1. 抗告訴訟」と「2. 公法上の当事者訴訟」に分類できる。他方、租税訴訟の中には、「3. 民事訴訟」に該当するものも含まれる。

（１）租税訴訟法の類型

☆租税訴訟＝行政事件訴訟法の適用を受ける行政事件訴訟

1. 抗告訴訟（行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟をいう）

- ①取消訴訟－行政処分のもつ公定力を排除し、国民の権利利益の救済を図ることを目的とする
- ②無効確認訴訟
- ③不作為の違法確認訴訟
- ④義務付け訴訟
- ⑤差止め訴訟

2. 公法上の当事者訴訟（行政処分等につき相対立する当事者間の公法上の法律関係について争う訴訟をいう）

- （例）1. 過誤納金の還付を求める給付訴訟
- 2. 租税債務の存否の確認を求める確認訴訟

（２）取消訴訟の手続

国税に関する課税処分の取消訴訟は、行政訴訟のうちの抗告訴訟に含まれる（行訴２）ため、行政事件訴訟法の適用がある（行訴１）。

しかし、行政事件訴訟法に定められている手続規定は極めて限られているので、取消訴訟には、民事訴訟に関する規定が包括的に準用されている（行訴７）。このため、課税処分の取消訴訟を遂行するためには、当然のことながら、民事訴訟法及び民事訴訟実務に通じていなければならない。

適用法令－行政事件訴訟法の適用（行訴１）があるが、極めて限られているため、民事訴訟に関する規定が包括的に準用される（行訴７）。

訴訟行為の３段階構造

- 民事訴訟－「訴えの提起 → 審理（口頭弁論・証拠調べ）→ 判決」
- ※訴訟当事者の行為－「（１）申立て → （２）主張 → （３）立証（挙証）」

→ 課税処分の取消訴訟の手續

① 申立て

納税者 = 原告 ⇔ 国 = 被告

「裁判の申立て」：一定の内容の裁判を求める意思を表現すること

（訴状の提出による訴えの提起）

② 主張

申立てを基礎づけるために、法律効果あるいは具体的な事実の存否について陳述すること

→ 前者を「法律上の主張」、後者を「事実上の主張」

③ 立証（挙証）

事実上の主張を証明するための行為又は活動をいう

※申立て、主張、立証（挙証）を一括して「攻撃防衛方法」と呼ぶ

5. 課税手續

納税義務は、租税法が定める要件を充足する事実があれば、そのときに法律上当然に成立する。納税義務が成立するための要件を課税要件というが、納税義務の具体的な成立時期については、国税通則法に定められている（通則15②）。

納税義務は、自動的かつ抽象的に成立するものだが、実際に具体的な債務となるためには、それが「確定」されることが必要であって、確定した具体的な納税義務について履行が求められることになる。

（1）納税義務の成立（通則15②）

（例）：所得税－暦年の終了の時

法人税－事業年度の終了の時

相続税－相続または遺贈による財産の取得の時

消費税－課税資産の譲渡等をした時

（2）納付すべき税額の確定の手續（通則16）

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、申告がない場合または申告が不当と認められる場合に限って税務署長等の行政庁の処分によって税額を確定する（通例16①－）。

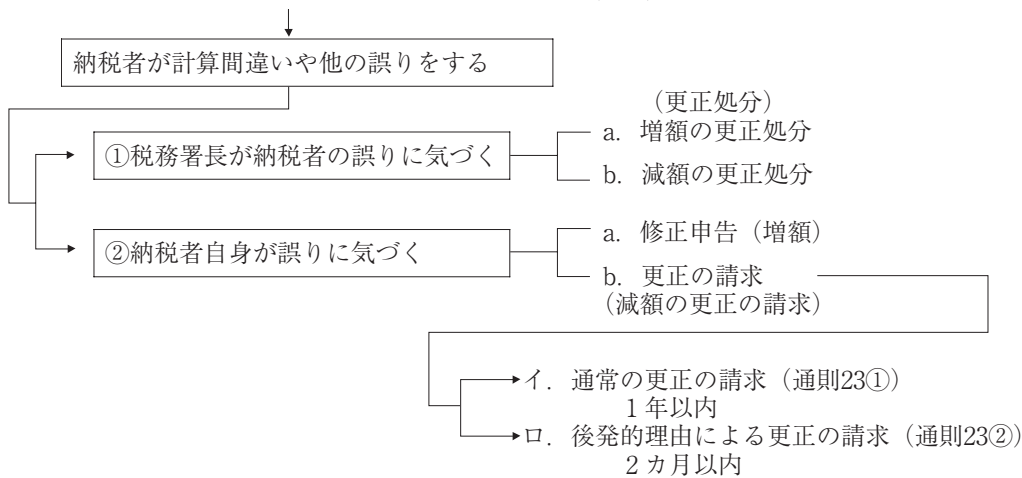
申告納税制度

（納税者自らが課税標準と税額を計算して、これを申告し、納付する）



納税者の行う申告によって税額が確定する





6. 更正の請求

税務署長に対して、申告等によっていったん確定した課税標準等または税額等を自己に有利に変更することを求めることを、更正の請求という（「【図表 4】 修正申告と更正の請求」参照）。更正の請求には、納税申告書に記載された課税標準等または税額等に誤りがある場合に行うものと、後発的な理由によって課税標準等または税額等の計算の基礎に変動を生じたために行うものがある（「【図表 5】 通常の更正の請求と後発的理由による更正の請求」参照）。

【図表 4】 修正申告と更正の請求

修正申告	更正の請求
申告等の内容を自己に不利益に変更する場合	申告内容を自己に有利に変更する場合

【図表 5】 通常の更正の請求と後発的理由による更正の請求

通常の更正の請求	後発的理由による更正の請求
国税通則法23条1項	国税通則法23条2項
法定申告期限から1年以内 →法定申告から1年以内であれば、法23条2項各号に該当する場合であっても、通常の更正の請求をすべきである（横浜地裁昭60. 9. 18. 判決）	後発的理由が生じてから2カ月以内 ① 申告・更正・決定に係る課税標準等または税額等の計算基礎となった事実に関する判決により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき ② 申告・更正・決定に係る課税標準等または税額等の計算にあたって、申告をしましたは決定を受けた者に帰属するとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するとする、当該他の者に係る国税の更正または決定があったとき ③ その他、国税の法定申告期限後に生じた上記①、②に類するやむを得ない理由があるとき

減額更正処分という「更正（処分）」を税務署長が行うように「請求」する制度
＝「更正の請求」

- ★ 「更正の請求」という制度には、申告納税制度を維持・発展させていくために、適正に申告した納税者の過誤を速やかに救済するシステムが必要である。→ 通則法「23条1項」で、1年以内という時間制限を設ける代わりに、過誤の原因を問わない広い救済システムとして機能してきた。

（1）解釈

① 通常の更正の請求（通則23①）

「…当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、…」

（その） （関する）

（1号）「その申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が（a）国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は（b）その計算に誤りがあったこと」

1号で更正の請求が認められるのは（a）（b）の場合に限定されている。

→『国税通則法精解』（志場・荒井・山下）

イ．特例や免税等の措置についてこの特例を使うことを申告していなかった場合に更正の請求で過大分を更正の請求することはできない。

ロ．法人税の確定申告は確定決算主義を採っているが、決算調整事項を確定したことと異なる申告を更正の請求で行うことはできない。

参考判例：〔最高裁昭62.11.10.判決〕

② 後発的な理由による更正の請求（通則23②）

納税申告書を提出した者または決定を受けた者は、次の各号（1号から3号）の一に該当する場合には、その該当することを理由として同項（1項）の規定による更正の請求をすることができる（2項）。

（1号）「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った事実に関する訴えについての判決（和解その他の行為を含む）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。」

（2号）「…申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があったとき。」

→「後発的な理由による更正の請求」は1項「通常の更正の請求」の例外規定で、課税要件事実が後発的に変動した場合をいう。

（2）期間

通常の更正の請求→1年以内

後発的な理由による更正の請求→2カ月以内

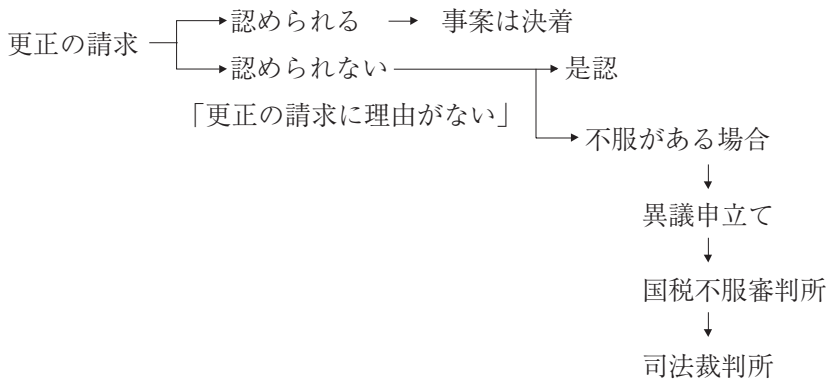
（3）手続

「更正の請求書」を税務署長に提出（通則23③）

（ 更正前後の課税標準等又は税額等
更正を請求する理由、その請求をするに至った事情の詳細その他参考となるべき事項を記載 ）

（４）通知

更正の請求をした者に通知する（通則23④）



（ 更正の請求には理由がないという通知の取消しの訴え
通知の取消しを求める訴訟と同時に「義務付け訴訟」 ）

※「義務付け訴訟」：税務署長に更正の請求どおりに更正するようにという命令を
発してもらいたいという意味での義務付け訴訟

（５）減額更正の排斥期間

税務署の減額更正 5年 ⇔ 更正の請求期間 1年
(平仄を？)

十分な検討ののち期限内申告を行っている → 法律関係の早期安定

税務行政の能率的な運営

→ 5年と比べるのではなく、更正の請求期間は権利救済のための期間だから、異議申立
期間の2カ月、出訴期間の3カ月と対比されるべき（？）

7. 更正の請求の排他性

申告の内容を自己の不利益に変更するために手続としては、修正申告の手続があるが、更正の請求は、逆に、申告内容を自己の利益に変更しようとする場合のために設けられた手続である。国税通則法がわざわざ更正の請求の手続を設けた趣旨を考えると、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る。このことを「更正の請求の（原則的）排他性」という。

間違って過大に申告してしまったとき

→ 更正の請求以外の方法で救済を求めることはできない = 〔排他性〕

↓（更正の請求の期限を徒過した場合）

① 納税者の利益は著しく害されるという特段の事情がある場合

「申告に重大かつ明白な誤りがあつて、更正の請求以外に救済を認めなければ、納税者の利益が著しく害されるような特段の事情がある場合」（最高裁昭39.10.22.判決）

（明白な誤りがあつて過大に申告してしまうなどありえない？）

② 税務署長の減額更正についての除斥期間5年間に、税務署長の職権による更正を促す意味での事実上の構成の請求をすることができるのでは？

「嘆願」

（前橋地裁平14.6.12.判決）

「嘆願書の見本」

〇〇税務署長 殿

平成 年 月 日

（被相続人氏名）

（住所）

（相続人氏名）

（住所）

嘆 願 書

被相続人〇〇〇〇の平成 年分所得税の確定申告に際し、不動産所得の金額の計算上、固定資産税の金額が過少に計上されていることが発見されました。

すでに更正の請求の期限は過ぎております。事実をご確認いただいた上で職権により更正をしていただければまことに幸いに存じます。

何卒、宜しくご配慮賜りますようお願い申し上げます。

記

（事情説明）

- （1）大型商業施設の駐車場敷地として（株）〇〇〇〇との間で平成 年 月 日にとり交わした賃貸借契約から不動産所得の申告義務が生じました。
- （2）確定申告は、毎年〇〇市役所の無料相談会場にて作成してもらっていました。
- （3）平成 年分所得税の確定申告における不動産所得の計算上、必要経費に計上した固定資産税の金額は貸付物件に対するものではなく、自宅の土地に対するものでした。

（添付資料）

- （1）土地賃貸借契約書
- （2）平成 年分所得税確定申告書控え
- （3）固定資産税課税明細書
- （4）訂正後の確定申告書