

租税行政行為の職権取消

乙 部 哲 郎

- 一 はじめに
- 二 課税処分取消
- 三 その他の租税行政行為取消
- 四 補論
- 五 おわりに

一 はじめに

一 法律規定の中には、租税行政行為の職権取消（撤回を含むこと¹もある）の事由について定めるものもある。租税行政行為中代表的なものは課税処分であり、とりわけ更正・決定の取消（再更正処分）の許否については判例・学説でよく論じられるが、この場合、争訟的視点から扱われることが多く、すべて職権取消に相当するとみ

てよいかは異論もある。⁽²⁾

二 筆者は行政行為の職権取消（以下もつばら「取消」という）を当面の検討課題としているが、概観するかぎりでは、租税行政行為の取消を正面からテーマとして掲げる研究は、これまでほとんど存しなかったようにも思われる。本稿は、この問題について判例を中心に、⁽³⁾微力ながら一考を試みようと思図するものである。

(1) 「租税行政行為」概念は、ドイツでは、課税処分⁽³⁾に相当する租税決定とその他の租税上の行政行為を含む意味でよく使われる。本稿でもこのような意味で租税行政行為ということにする。

(2) 田中二郎『租税法（新版）』（有斐閣、昭和五六・一九八二）二二九頁は、瑕疵ある課税処分⁽³⁾の取消として、減額更正、賦課処分の変更決定、その他の取消（国税通則法三〇条三項）をあげている（なお、同書二四〇頁参照）。

(3) 本稿に収めた判例は、「判例体系CD-ROM」より得たものを中心に筆者が気づいたものを加えた。判例の搭載文献が不明なものもあり、筆者の不手際により見逃した判例もあると思われる。

二 課税処分の取消

一 更正・決定の取消

1 国税通則法によれば、税務署長は「更正又は決定をした課税標準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、当該更正又は決定に係る課税標準又は税額等を更正する」（二六条）。これが再更正処分であるが、再更正処分をするための手続的要件も定められている（二八条）。

従来、再更正と更正・決定との関係については、併存説（段階説などともいう）⁽⁴⁾と吸収説（消滅説などともいう）との対立があり、逆吸収説（更正伸縮説）なるものも提示されている⁽⁴⁾。これらの諸説は、おもに争訟的観点

から提起されている。瑕疵ある更正・決定の取消という側面からみると、併存説によれば、更正・決定と再更正はそれぞれ独立して存在するから、再更正（第二次・三次のそれも含めて）を瑕疵ある更正・決定の取消行為に相当するとみるのは難しいであろう。逆吸収説によっても同様の結論になろう。これに対し、吸収説によれば、再更正により更正・決定はその効力を失い再更正に吸収されるというのであるから、再更正は瑕疵ある更正・決定の取消行為に相当するとみることが出来るであろう。考え方としては、吸収説が適切であろう。

もっとも、国税通則法によれば、増額再更正は増額部分を除き、減額再更正も減額部分を除き、それぞれ確定済みの税額には影響を及ぼさない（二九条）。この意味は必ずしも明確ではないが、減額再更正の場合は更正・決定の一部取消を意味すると解されている。判例も、たとえば、減額再更正は更正処分の一部（減額される部分）を取消す効力のみを有する原告に利益な処分である」として、減額再更正および加算税賦課変更決定の取消を求める審査請求の利益はないとする（福岡地判昭和四五・三・一九行集二二卷三三〇五四六頁〔一〕。同旨、控訴審・福岡高判昭和四七・一一・二〇行集二三卷一〇〇一〇一八三三頁〔二〕、最判昭和五六・四・二四民集三五卷三三〇六七二頁〔三〕⁶⁾。減額再更正によっても、なお相手方による確定申告額を上回ることもありうるが、併存説によれば減額部分を除く税額について原更正・決定は存続するから、この原更正・決定について争訟を提起する利益は残ることになる。増額再更正の場合も、更正・決定と増額分の再更正が併存するという学説が有力のようであり、これによれば、増額再更正は更正・決定の取消を意味しないようにも解される。判例の中にも、法律効果の側面では併存説にたつて、増額再更正は「瑕疵ある行政行為に対して一般に行政庁が有する取消変更権とその性質根拠等を異にし」というものがある（東京地判昭和四三・六・二七行集一九卷六号一一〇三頁〔四〕）。しかし、後記のように、判例の大勢は、吸収説的理解をして、増額再更正は原更正の全部取消を意味するとみる

ようにみえる。

2 国税通則法二六条によれば、減額再更正であれば増額再更正であれ増額再更正であれ、再更正は更正・決定が実体法上違法であるときは除斥期間内であれば何回でもできるように解されるが、とりわけ増額再更正については、相手方の不利益防止のための限界があるのではないかが問題となる。判例の中には、更正処分取消訴訟中に二次更正・三次更正が相次いでされると原告側はこれに応じて訴えの変更や追加的併合をしなければならず、そこで二次更正・三次更正が「敗訴を免れるために意識的になされたような場合には、更正権の濫用として対処しうる」というものがある(4)。

税務署長が法定期間経過後の更正請求を受理して贈与税の減額更正をしたが、まもなく法定期間経過後の更正請求は許されないとして増額再更正をした事実で、税務署長がたまたま法律に「反する取扱いをした事実があったとしても、その故に税務官庁が法律の規定に従ってなすべき本来の税務処理の方法を変更しなければならない理由は全くない」として、税務署長による右の措置は「信義則ないし禁反言の原則」に反せず、納税者は「もはや実体法上の課税要件事実の欠缺を理由として、本件贈与税の納税義務の不存在を主張」することはできないとして、租税債務不存在確認請求を棄却したものがあり(名古屋高判昭和四八・八・二九訟月二〇巻三号六九頁〔5〕)、最高裁も簡単にこの原判決は是認できるとする(最判昭和四九・六・一四税資七五号七九五頁〔6〕)。更正請求期間を定める手続的規定を遵守する結果、実体的規定に反する納税義務を確定することになるが、信義則・禁反言則によりこれを抑制できないのは疑問も残る。

その後、「第一審原告は、別件二次更正は信義誠実の原則または禁反言の法理に反し無効であるというが、別件二次更正は国税通則法二六条によって法律上許容されている」こと、同更正が別件一次更正に対する審査請求

をした「第一審原告に対する報復的措置として行なわれるなど担当税務署長の職権濫用であると認めるのに足りる証拠資料のない」こと、したがって別件二次更正は適法でありこれによって別件一次更正の効力は失われたとするものがある（東京高判昭和五〇・六・二七行集二六卷六号八五八頁〔7〕。なお、別件二次更正は、別件一次更正の理由付記の一部の違法を是正する意味でも行われている）。信義則・禁反言則の適用を否認して再更正を許容する手続的規定を適用することにより、実体的規定にも適合する結果が生まれるという点では、〔5〕・〔6〕とは差異があろう。

右のいずれの場合も、増額再更正について、信義則・禁反言則違反は先行の更正等との関係で判断するのに対して、更正権の濫用は増額再更正自体について報復目的等の有無により判断するという違いがあるように思われる。

その後、本件二次更正は一次更正について異議申立てをしたことなどに対する「報復」として行われたこととはなるとして、二次更正は権利濫用・信義則違反という原告の主張を退けるもの（東京地判昭和五三・一一・八税資一〇三号二七八頁〔8〕、控訴審・東京高判昭和五五・九・二四税資一一四号七八八頁〔9〕）、国税通則法二五条により贈与税決定処分をしたことは「もはやこれと異なる（再）更正をしないという公の見解を示したわけではなく、仮に納税者がこれを信頼したからといって、それが保護に値するものとはいえないことは、同法二六条の存在自体から明らか」というものもある（名古屋地判昭和六一・一〇・三二税資一五四号三八六頁〔10〕。同旨、控訴審・名古屋高判昭和六二・七・二八税資一五九号三〇四頁〔11〕）。〔10〕・〔11〕では、増額再更正の信頼保護違反は先行の決定との関係で判断している。なお、原告（控訴人）は再更正の「禁反言法理」違反を明示に主張、被告（被控訴人）は同法理や信義則に反しないと明示して反論、判旨ではいずれも信頼保護のみを明

示するのも注目される。

- (4) 諸説の内容等については、たとえば、金子宏ほか編『租税法講座3』（有斐閣、昭和五〇・一九七五）四二頁以下〔南博方〕、最近のものとして、加藤幸嗣「更正・再更正の法構造について」金子宏古稀祝賀『公法学の法と政策下』（有斐閣、平成二二・二〇〇〇）一三三頁以下。
- (5) 最高裁判所事務総局編『続々行政事件訴訟十年史上』（法曹会、昭和五六・一九八一）三三三―三三三頁。
- (6) 判例評釈等として、〔2〕については森田寛二・自研五〇巻五号（昭和四九・一九七四）一四八頁、〔3〕については原田尚彦・ジュリ昭和五六年度重判解（昭和五七・一九八二）四九頁などがある。
- (7) 金子宏『租税法（第七版）』（弘文堂、平成一一・一九九九）五五八頁、清永敬次『全訂税法』（ミネルヴァ書房、平成二・一九九〇）二〇七頁。やや技巧的・観念的ではあるが、併存説をとっても、更正・決定は増額分についてはいわば零とするものと考え、増額再更正も、減額再更正の場合と同様に、更正・決定の一部（零部分）取消を意味すると理解する余地はないであろうか。

二 更正理由の差替えのための取消

1 課税処分取消訴訟における処分理由の差替えの許容性の問題については、活発な議論がされてきた。⁽⁸⁾ 本来の意味の処分理由の差替えではないが、実質的に処分理由を差し替えたに等しい効果を収める方法もある。実際にも、課税庁は、更正処分（一次更正）の取消訴訟が係属中に、原告の確定申告にかかる税額に減額する更正処分（二次更正）を行うとともに、改めて処分理由を詳細に付記するが税額など内容的には一次更正と同一の更正処分（三次更正）を行うことが少なくない。国税通則法二六条は更正・決定にかかる税額等が過大または過少であることを再更正の要件とするから、単に処分理由を差し替えるためだけの再更正はこの要件を充足しないとみ

て、形式的に再更正の要件を満たすために、まず二次更正を行い、ついで三次更正を行うのである。実質的には、三次更正は処分理由の差替えに相当し、二次更正はそのための準備行為としての意味をもつが、その適否については争いもある。

第一に、最高裁は、二次更正・三次更正それぞれの再更正としての適法性を承認して、二次更正以降、一次更正は消滅しその取消訴訟の訴えの利益はなくなるとする。すなわち、「これらの行為も、各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って取り消され、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」といい、第一次更正処分の取消訴訟の訴えの利益を否定して（最判昭和四二・九・一九民集二二卷七号一八二八頁〔12〕。同頁、最判昭和四九・四・一八シユト一四九号四九頁〔13〕）、右の実務を支持している。⁽⁹⁾これによれば、二次更正・三次更正はそれぞれ原更正の取消行為を意味することになる。

そうすると、原告側は二次更正・三次更正に応じて訴えの変更や追加的併合をしなければならず、そこで二次更正・三次更正が「敗訴を免れるために意識的にされたような場合には」、更正権の濫用または信義則違反としてその効力を否定することもできるといふ見解もある（前掲〔12〕における田中二郎裁判官の少数意見⁽¹⁰⁾）。その後、二次更正は「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」とか国税通則法二六条違反ではないとしながら、「第三次更正処分は被告が第一次更正処分の理由附記の不備のため敗訴するのを免れるために意識的になした行為」であるとして、三次更正について更正権の濫用を肯定したものもある（静岡地判昭和四五・一〇・一三行集二二卷一〇号一七〇四頁収録〔14〕）。他方、「例えば累次の訴訟を繰返すことによって、訴訟手続上、相手方をしてそのつど対応に苦しませるなどの特別の意図」は認められず（広島地判昭和

五九・三・二三税資一三五号三五九頁〔15〕、「敗訴を避けるために意図的にされたことを認めるに足りる証拠はない」として（控訴審・広島高判昭和六三・三・三〇税資一六三号一〇四七頁〔16〕）、それぞれ二次・三次更正は更正権の濫用や信義則違反ではないとするものがある。

第二に、前掲〔12〕の解説において、渡部判事は、二次更正はその実質からみて再更正の法定要件を具備しないとしても、更正処分取消の方式については別段の規定もないから、少なくとも一次更正の取消行為としては適法・有効という¹¹⁾。清水教授も、同旨の視点から、したがって、三次更正は再々更正ではなく更正処分（一次更正）として適法・有効であるとする¹²⁾。

判例の中にも、同旨のものは少なくない。たとえば、「第二次処分なるものは、第一次処分の理由附記の不備を是正するため、第三次処分をする前提として、再更正の形式を借りて実質的には第一次処分を取消したものとみることができるから、再更正処分としての効力はないとしても、特段の事情がない限り、取消処分としての効力を認めるのが相当である」といい、第二次処分・第三次処分は違法ではないとするもの（大阪高判昭和四三・六・二七判時五三三三三頁〔17〕）、第二次更正処分は「取消し処分について現行法は何ら要式を定めていないから、更正通知書用紙を利用してなした取消し処分」であるといい、三次更正について更正権の濫用を否定するものがある（横浜地判昭和四五・八・二七訟月一六卷一〇号一五二二頁〔18〕）。同旨、控訴審・東京高判昭和四六・四・二七訟月一七卷九号四八頁〔19〕、上告審・最判昭和五〇・九・一一訟月二卷二〇号二二三〇頁〔20〕。その後も、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」といい、「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っ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」として、第三次更正について更正権の濫用を否認するものがある（東京高判昭和四六・一〇・二九行集二二卷一〇号一六九二頁〔21〕↓〔14〕の控訴審判決）。最高裁は簡単にこの原判決（21）は正当であるという（最判昭和四八・一二・一四訟月二〇卷六号一四六頁〔22〕）¹³。

その後も、「税務署長は、適正な課税の確保実現を図るため、更正処分を発見したときは、右瑕疵が実体的なものであれ手続的なものであれ、これを取消して新たな更正をなしうる」、「もし右のような場合に更正権の濫用にあたるとして第二次更正が許されないものとする」と、除斥期間の制約を受けて、納税者に所得額が存在するにもかかわらず課税を免れしめることとなり、課税の不公平という重大な結果をきたすことになる」としたものもある（名古屋地判昭和五一・一・二六税資八七号九八頁〔23〕）。ここで、「第二次更正」とはいわゆる第三次更正の意味で判示することから、同判決も第二説に属するものと解される。また、「取消処分的方式についても法律上なんらの定めがないのであって、再更正処分という形式でやったとしても、特に違法視する程のこともみられない」といい、第二次更正処分および「それと一体的にその後になされた第三次更正処分（再々更正処分）も含め特に信義則違反、権利濫用ともいえず」とするもの（広島地判昭和五四・一二・二〇税資一〇九号七四二頁〔24〕。同旨、控訴審・広島高判昭和五七・六・一〇税資一三三号五九二頁〔25〕）、「更正及び加重算税賦課決定の取消し的方式について別段の規定のない現行法の下においては、第二次更正は少なくとも第一次更正等の取消しの効力を有する」としたものがある（東京地判昭和五五・六・一九税資一一三三号六九七頁〔26〕）。

第三に、国税通則法二六条のもとでも、税額等の変動を伴わない処分理由の差替えのみを目的とするいわゆる「同額再更正」の可能性を認める学説もないではない。鈴木氏は、右の第一説に理解を示しながらも、青色更正については「理由附記の趣旨等に鑑み、附記理由と一体となった税額等に着目し、その意味での税額等が異なる

かぎり、再更正は許される」といい、実質的には同額再更正を許容する。⁽¹⁴⁾これによれば、三次更正を行うまでもなく、二次更正により実質的な処分理由の差替えが可能となる。

2 実質的な処分理由の差替えを認めることでは共通しても、第一説・第三説が二次更正も国税通則法二六条に所定の再更正に相当するとみるのに反し、第二説では二次更正は同条に所定の再更正に相当しないが取消行為であることに違いはないとする点に特色がある。⁽¹⁵⁾これに對して、高柳教授は、二次更正・三次更正はその実質からみて再更正の法定要件を具備しないから違法・無効であり、また、一次更正の取消は再更正の形式をかりてはならないから取消行為としても違法・無効であり、一次更正の取消訴訟は適法に係属を続けるという。⁽¹⁶⁾高田教授も、若干の留保つきではあるが同旨のようであり、堺沢氏も同旨である。⁽¹⁷⁾再更正または再更正形式の取消のいづれによるのであれ、実質的意味の処分理由の差替えに消極的である点に特色があるように思われる。

一般に、違法な行政行為については、法律による行政などの見地から取消をすることが許されている。理由付記に不備のある更正等も違法な行政行為の一種であり、課税庁にも違法是正の機会を与えるべきである。⁽¹⁸⁾「参照」。本来の意味の処分理由の差替えを否認する代わりに、課税庁としては、再更正等により実質的に処分理由の差替えを行ったに等しい効果を得ることができる。しかし、右の諸説にはそれぞれ問題点がある。第一説には、二次更正・三次更正はその真の目的からみると国税通則法二六条の再更正の要件に適合しないようにも解され、具体的事情によつては更正権の濫用または信義則等違反のおそれもないとはいえない。第二説にも、恒常的に更正通知書紙を利用したものを再更正ではなく更正・決定の単なる取消とみることに、技巧的なものがある。第三説にも、訴訟物について鈴木氏のように争点主義的理解をする場合はともかく、総額主義的理解をする通説のもとでは国税通則法二六条の再更正の要件の充足は難しい。

現行の国税通則法二六条のもとでは、第二説のごとく理解するのがベターであろう。第二説にたつかぎり、三次更正は一次更正との関係でも二次更正との関係でも国税通則法二六条に所定の再更正と理解するのは難しく、第三次処分は第二次処分の取消行為であり、かつ、国税通則法二六条の再更正の要件を充足するというのは(18)、疑問がある。なお、用語法として、第二説をとる判例も理由の完備した更正処分を第三次更正と呼ぶことが多いが、「第二次更正」(23)というものもある。いずれの用語法も適切ではなく、清水教授がいうように「第一次更正」というべきであろう。

(8) さしあたり乙部哲郎「課税処分取消訴訟における処分理由の差替え」神院二三卷三号(平成五・一九九三)四九頁以下および同所に掲記の文献を参照されたい。以下の記述には、この拙稿の一部と重複するところもある。

(9) 同旨、福家俊朗「判批」税理一八卷一号(昭和五〇・一九七五)一三三頁注(15)。

(10) 田中二郎裁判官自身の意見は、二次更正・三次更正は別個独立の処分とみるべきではなく、一次更正の取消訴訟の中に含まれていき、いずれにしても一次更正の取消訴訟は適法に係属し、三次更正の内容がこの訴訟の対象になるから訴えの変更や追加的併合は不要というものである(ほぼ同旨、村井正「判批」関法一七卷五号(昭和四三・一九六八)六六頁以下)。田中意見は逆吸収説に近いようである。

(11) 渡部吉隆・法曹二〇卷一号(昭和四三・一九六八)一四七頁。

(12) 清水敬次「判批」シュート一五〇号(昭和四九・一九七四)五〜六頁。

(13) 判旨賛成、渋谷光子「判批」ジュリ五七五号(昭和四九・一九七四)一三四頁、小川川松沢編『租税争訟法』(裁判実務大系20)(青林書院、昭和六三・一九八八)四八八頁(岡光民雄)。

(14) 鈴木康之「処分理由と訴訟上の主張との関係」『新・実務民事訴訟講座9』(日本評論社、昭和五八・一九八三)二二九頁、二七五頁注(41)。なお、京都地判昭和四九・三・一五行集二五卷三号一四二頁は必ずしも同額再更正の

余地を否定しないようにも解されるが、寛康生「判批」税弘二四卷二号（昭和五一・一九七六）一二六頁は同額再更正の許容性を否認する。

(15) 第二説にたつとみられる前掲の判例の中には、第三次更正処分について、「一事不再理あるいは禁反言の原則」違反を否認するもの（(18)）、更正権の濫用を否認するもの（(18)）(22)、(26)）がある。

(16) 高柳信一「判批」法協八五卷二一〇号（昭和四三・一九六八）一六〇六頁以下。

(17) 高田敏「判批」民商五八卷四号（昭和四三・一九六八）五八四頁以下。

(18) 堺沢良「判批」税通二九卷四号（昭和四九・一九七四）一八四頁以下。

三 賦課決定の取消

国税については原則として申告納税方式がとられるが、地方税については賦課課税方式が重要な役割を果たす。国税通則法によれば、税務署長は、賦課決定をした「課税標準」や「税額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」これを「変更する決定をする」（三二条二項）。これが再賦課決定であるが、その要件は再更正処分と同じである。種別や効果についても、再更正処分と同様のことが定められている（三二条五項）。したがって、再賦課決定の性格や許容性についても、前記の再更正処分と同様の考え方が妥当するであろう。

判例の中には、固定資産税の賦課決定の「更正という形式をとっているとはいえず、その性質は賦課決定が無効であることを確認し、形式的に存在する賦課決定を消滅させるための取消」であるとして、本件「更正」の適法性を承認、かつ、このような再更正は地方税法一七条の五にいう更正・決定ではなく同条に定める更正・決定期限には服さないというものがある（仙台地判昭和五七・二・二四行集三三卷四号七七頁〔27〕）。無効宣言の意味での取消の許容性を認める趣旨でもある。この意味の取消の方式として、更正を借用することも許されると判示

する点は、更正・決定の再更正方式による取消の許容性についても参考となろう。⁽¹⁹⁾

このほか、本来の意味の課税処分⁽²⁰⁾の取消事案ではないが、加算税賦課決定の取消（例、「1」・「2」、「26」）などもある。

(19) 物納により国有の普通財産となった土地の売払い行為は私法上の売買であり、「払下許可の形式」をとっているからといってその法律上の性質に影響を及ぼさないと判例もある（最判昭和三五・七・一二民集一四卷九号一七四四頁）。晴山一穂・ジュリ行政判例百選Ⅰ（第四版）（平成一一・一九九九）一五〇頁および同所に掲記の文献も参照。

三 その他の租税行政行為の取消

一 延納許可処分の取消

所得税法一三五条一項、相続税法三九条六項・四〇条二項は、税務署長が所得税等の延納許可を取り消しうる事由を定める。判例の中にも、当時の相続税法は年賦延納については相続税のみを対象として贈与税については定めないから、贈与税の年賦延納許可は無効であって、税務署長は「必要に応じ何時にてもその行政処分⁽²⁰⁾の無効なることの宣言をなす意味においてこれが取消処分をなすことはまさに当然の措置」であり、取消処分は「信義誠実の原則、禁反言の法則」に反しないといひ、取消処分の取消請求等を棄却したものである（福岡地判昭和二五・四・一八行集一卷四号五八一頁（28））。

(20) 同判決を論評する学説も含めてくわしくは、乙部哲郎「行政契約の効力と信頼保護序説」神院四卷一〇三号（昭和四八・一九七三）七六頁以下。

二 滞納処分取消

国税徴収法一〇八条二項は、税務署長が入札等の決定を取り消しうる事由として、入札等の妨害、価額引下げ目的をもってする連合、偽りの名義での買受けの申込み、正当な理由がない買受け代金の不納付、故意による公売財産の損傷・価額減少などを定める。

滞納処分取消に関する判例として、以下のものがある。まず、無効宣言の意味での取消も許されること、取消権限のない官庁が取り消したときは「当然無効」であること、取消には「争訟」取消と「職権」取消とがあり「後者は行為者たる処分庁または時としてその監督官庁」がなしうること、「処分庁は、特別の禁止規定のない限りかかる権限を有する」こと、本件取消処分は当時の国税徴収法三一条の二に所定の再調査請求に基づくものであることを認め、「行政行為の取消は、その取消原因ある場合でも必ずしも自由でなく、その取消により、人民の既得の権利、利益を侵害する場合には、原則として取り消すことができないのであろうが」としながらも、続けて「公売処分により公売物件の所有権を取得した以上、最早公売を取り消すことができぬというならば、国税徴収法において公売処分に対する再調査、審査及び訴訟を認めたことは意味をなさぬであろう」といい（東京高判昭和三〇・三・二六下民六卷三号五四七頁〔29〕）、結局、争訟取消と職権取消とで取消原因に差異があることを確認するものがある。

その後、一般論として、瑕疵ある行政行為の取消は、取消原因たる瑕疵があるだけではならず、「現実に取消をなすに値するだけの公益上の理由が存しなければならず、いやしくも右行政行為に基き第三者が悪意又は重大な過失なくして取得した権利や利益を侵害する場合には余程強い公益上の理由がなければ右取消はなし得ない」、「公売処分という行政行為は滞納者に対する関係では常に公売物件の所有権を剥奪するものであるが、一方公売

物件を競落札した者に対する関係では常に権利を得せしめるものに外ならないから、公売処分については未だ売却決定が行われず従って第三者が権利を取得していない段階では軽微な瑕疵に基いてもそれを取消して差支ないであろうが、本件では競落札者たる原告らに「例えば管轄違反の違法を税務官吏にそのおかしたるが如き悪意又は重大な過失ある場合は格別、かかる事実の存しない限り右取消は管轄違反というが如き軽微なる瑕疵を以てしてはこれをなし得ない」として、本件取消は重大明白な瑕疵があり無効としたものがある（大阪地判昭和三五・一・三〇訟月六卷四号五七二頁〔30〕⁽²¹⁾）。行政法総論における瑕疵ある行政行為の取消制限論が公売処分の取消の場合にも及びうることを判示するものであり、授益的行政行為または二重効果的行政行為の場合は、相手方に「悪意又は重大な過失ある場合」は取消も許されるという点も、同理論において一般に承認されるところである。

なお、〔29〕は取消権限のない官庁がしたものであって「当然無効」といい、〔30〕は原行政行為についてはあるが「管轄違反というが如き軽微なる瑕疵」というのも興味がある。権限（管轄を含む）のない行政庁がした行政行為の効果については両判例間には差異があるようにみえるが、機能的にはいずれも取消の許容性を厳しくみることにつながろう。

（21）北野弘久『税法学原論（第四版）』（青林書院、平成九・一九九七）二七四頁以下は、税務行政手続の不備を考慮すれば、税務行政処分の無効原因としては重大な違法要件のみで足りるといふ。

三 青色申告承認の取消の取消

所得税法一五〇条一項や法人税法一二七条一項は、青色申告承認の取消事由を定める。まず青色申告の承認を得た後に、青色申告は行われる。そして、帳簿書類の記帳の不備など法律の定める事由の存在が発覚すれば、当

該年度に遡及して青色申告承認を取り消すことができ、この場合、当該申告は白色申告と扱われることになる。青色申告承認後に取消事由が発生ということでも撤回と理解されるのが通例であるが、取消事由の存在が発覚すれば当該年度に遡及して取り消されうるという点では取消に近いものがある。⁽²²⁾

ところで、青色申告承認の取消がさらに取り消された場合、訴外会社は遡及的に青色申告法人としての地位を回復し、青色申告書以外の申告書によるものとみなされた本件確定申告も青色申告書による申告であったことになるとする点では共通するが、白色申告扱いとして課税標準額・税額を過大に算定した更正処分の効力については、第一審は無効説、第二審は青色申告承認とその取消または課税処分は別個の処分であるから更正処分に瑕疵はないといい、最高裁は課税庁は更正処分の取消などを義務づけられ、納税義務者は減額更正の請求ができるという（東京地判昭和五〇・五・六行集二六巻五号六八三頁⁽³¹⁾、東京高判昭和五一・七・一九行集二七巻七号一〇五三頁⁽³²⁾、最判昭和五七・二・二三民集三六巻二二五頁⁽³³⁾）。

また、青色申告承認の「第一次取消処分の通知書の理由欄に『法人税法第一二七条第一項第三号に掲げる事実」に該当すること。』とのみ附記し、同号に該当する具体的事実を附記しなかったため、同処分が裁判所により違法と判断されることをおもんばかり」、昭和四六年一月二五日付けで右取消処分をいったん取り消し、翌二六日付けで改めて同号に該当する具体的事実を記した取消処分（第二次取消処分）を発したのであり、二五日付けの取消は適法・有効と判示するものがある（前掲⁽²⁶⁾）。判旨は、前記の更正理由の実質的差替えの三次更正に相当するものを「第二次取消処分」といい⁽²⁴⁾、二五日付けの取消の理由付記は法律上の要件ではないから、もともと理由付記をしなくても違法ではないともいい、二五日付けの取消は瑕疵ある行政行為（第一次取消処分）の純然たる取消行為に相当するとみている。更正理由の実質的差替えの考え方でいえば、第二説に近く判例でいえば

〔23〕に似ている。

〔22〕 たとえば、金子・注（7）五四四頁。判例については、乙部哲郎「行政行為の撤回」神院三三卷一号（平成一五・二〇〇三）四八、七一頁以下。

〔23〕 本件最高裁判決の解説等として、南博方・ジュリ租税判例百選（第三版）（平成四・一九九二）一五四頁および同所に掲記の文献などがある。

〔24〕 この場合の第二次取消処分は学問上の撤回に相当するが、「専ら勝訴判決を得ることのみを目的として行われたものであるとみるのは相当でなく、右第二次取消処分をもって権限の濫用」とはいえないと判示して、前掲注（15）のいわゆる第三次更正の場合と同様の考え方をとることをも示している。

四 補 論

一 取消の意義

1 用語法としては、更正・決定の取消の意味では、再更正とか第二次更正ということが多く、前記の更正理由の實質的差替えについての第二説に属する判例には「取消（し）処分」というものもあつた。公売処分の取消の意味では、争訟取消との区別において「職権」取消というものもあつた。

2 更正理由の實質的差替えで問題となつた再更正等の性格は、前記の諸説によれば三者三様である。まず、二次更正については、第一説では確定申告どおりの税額等にとどめるものであつて減額再更正に相当するが、第二説では再更正ではない。いずれも、實質的には理由付記の完備した三次更正をするための準備行為にすぎない。第三説では、理由付記の完備した再更正であるが、実体的には授益的でも侵益的でもない。つぎに、三次更正に

ついでに、第一説では増額再更正すなわち授益的行政行為（二次更正）の取消に相当しうるが、第二説では一次更正にすぎずいわゆる二次更正の取消行為には相当しない。第三説では三次更正なるものはみられないであろう。取消とは、瑕疵ある行政行為の効果を奪うことをいい、この点でも撤回とは区別される（前記一六頁参照）。

なお、前掲の判例の中には、年賦延納許可（28）、公売処分（29）、固定資産税の賦課決定（27）について、無効宣言の意味での取消がありうることを認めるものがある。他方、公売処分について、「無効宣言的取消は確信的なものに過ぎず何ら形成的効力を持つものでない」から、原行政行為は有効に存続するというものがある（30）。一般に、無効宣言の意味での取消は原行政行為の効果を否認する意味をもつことは承認されているが、この視点からは後者の判例には疑問がある。もつとも、取消制限論は、そのままの姿では無効宣言の意味での取消には妥当しないことがある。

3 職権取消と争訟取消とは差異があることが承認されている。職権取消はもっぱら授益的行政行為について問題となり、取消の許否の判断では相手方の利益と取消を求める公益などとの比較考量が決め手になるのに対して、争訟取消ではもっぱら侵益的行政行為が問題となり、当該行政行為に瑕疵があれば取り消されることなどである（29）参照⁽²⁵⁾。筆者も基本的にはこの点に異論があるわけではない。

行政行為について異議申立てや審査請求が提起されている場合に、原処分庁がこれを取り消すことも許されること、このことは不服申立ての棄却の裁決・決定があった後でも同様であることも承認されている⁽²⁶⁾。二重効果的行政行為の場合は、原処分庁は、当該行政行為の瑕疵のほか不服申立人・第三者の利害などを考慮して取り消すかどうかを決めなければならない。

このような事情は、争訟取消中とりわけ原処分庁が審査庁となる異議申立てに基づく取消の場合にも、あては

まることがあるように思われる。通説は、取消権者として原処分だけでなく監督行政庁も含めるから（29）参照）、監督行政庁が審査庁となる審査請求に基づく取消の場合にも同様に考えてよいであろう。事情裁決制度（行審四〇条六項）の存在は、このことを裏づける意味をもつように思われる。ただ、課税処分はもっぱら侵益的行政行為に相当して考慮すべき第三者の利益もないことから、異議申立てが提起されている場合に審査庁が行う取消は、単に争訟取消としてその許否をみていけばよいことになろう。

このかぎりでは、職権取消と争訟取消（不服申立てに基づく取消）の区別が重要であるというよりも、取消の対象が侵益的行政行為か二重効果的行政行為であるのか、これに関連して当該行政行為をめぐる関係人の利害はどうであるのかが問われているように思われる。

（25） たとえば、遠藤博也『行政行為の無効と取消』（東大出版会、昭和四三・一九六八）四三頁以下。

（26） たとえば、農地買収・売渡計画の取消事案についての最判昭和四三・一一・七民集二二卷二二号二四二二頁。

二 取消の根拠

1 国税通則法二六条・三二条二項は、租税実体法違反の課税処分については、侵益的であると授益的であるとを問わず取消を明示に認める。租税行政行為の取消（撤回を含むこともある）を明示に認める法律規定は、このほかにも存在する（例、国税通則法三〇条三項・四九条一項、関税法七条の七第二項・七条の一二第一項・三七条二項・四八条一項・六二条の一四第一項、酒税法一二条一四條、消費税法八条七項、租税特別措置法五条の二第六項）。

2 一般に、違法な行政行為の取消は適法状態の回復を意味するから、侵益的であると授益的であるとを問わず、取消を明示に許容する法律の規定がなくても許されよう。⁽²⁷⁾ 行政行為の撤回について法律根拠必要説をとる論

者も、この点にはとくに異論を示さないか同調すらしている。⁽²⁸⁾ 租税行政行為の取消についても同様であろう。前掲の判例の中にも、公売処分について取消には法律の根拠は不要であることを明示するものがある⁽²⁹⁾。青色申告承認の取消の取消についても、法律の根拠は不要とする趣旨と解される^{(31)～(33)}。

(27) 塩野宏『行政法(第三版)』(有斐閣、平成一五・二〇〇三)一五〇頁および同所に掲記の文献を参照。

(28) 杉村敏正『全訂行政法講義(総論上)』(有斐閣、昭和四四・一九六九)一三三頁、広岡隆『行政法総論』(ミネ

ルヴァ書房、昭和四八・一九七三)一二六頁、芝池義一『行政法総論講義』(有斐閣、平成四・一九九二)一五八頁。

三 取消の制限

1 国税通則法は、税務署長は課税標準または税額等が過大・過少であることを知ったときは調査を経て、再更正処分・再賦課決定をすると定める^(二六条・三三二条二項)。更正・決定や賦課決定が租税実体法違反であればその取消は許されるということになる。課税処分については、行政法総論におけるように侵益的行政行為と授益的行政行為を区別してもつばら後者に係る取消制限論を適用することは考えられないであろうか。

前掲の判例の中では、併存説の立場から消極的と解されるものもあった⁽⁴⁾。なお、第二次更正処分について「不可変更性を認めなければならぬ合理的理由を見出し難く、むしろ公益の要求する場合にはこれを取消変更しうる」こと、第三次処分は一事不再理または禁反言則違反という原告の主張に対して、「仮りに更正権に關して行政処分の取消し権の制限に対応する制限があるとしても、本件においては、原告の確定申告における実質的瑕疵の是正を放置してまで、原告のために保護すべき私法上の権利ないし利益があるとは解しえないから、原告の主張は採用できない」こと、「敗訴を免れるため意識的に本件各第三次更正処分(及びその前提手段としての各第二次更正処分)をなしたと認めるに足る証拠はない」ことを判示するものがある⁽¹⁸⁾。前述のよう

に、〔18〕は更正理由の實質的差替えについて第二説に属するとみられるが、そうすると第三次処分は第二次処分の取消行為とみることはできないから、行政法総論における瑕疵ある行政行為の取消制限論の通用性に関して判示したとみてよいかは疑問もある。その上訴審である最高裁は、本件三次更正により二次更正を取り消すべき公益上の必要もなく信義則違反でもあるという上告理由に対して、「更正処分自体には所論のような取消権の制限の適用はない」と判示する〔20〕。しかし、前掲の判例・学説の中には、再更正について更正権の濫用や信義則違反に言及するものも少なくない。

(1) 減額再更正の客観的屬性は、吸収説によれば納税義務を課すことに変わりはないから侵益的ではあるが、より侵益的な行政行為（更正・決定）の取消を意味するから結局は授益的であり、併存説によれば授益的行政行為に相当する〔1〕～〔3〕²⁹⁾。そうすると、相手方の利益保護の視点からのその条理上の制限をいう必要はないようにも解される。前掲の更正理由の實質的差替えに関する判例も、二次更正（減額再更正または単なる取消行為）よりも三次更正（増額再更正または更正）について、更正権の濫用や信義則違反の有無に言及するものが多い〔14〕、〔18〕～〔22〕、〔26〕。なお、納税義務者が更正処分の取消訴訟を提起している場合に、課税庁が課税処分の一部取消（減額再更正）をするときは、国税通則法七〇条・七一条に所定の除斥期間は適用されないとする判例もあり（京都地判昭和五一・九・一〇行集二七卷九号一五六五頁、〔15〕）、減額再更正については、納税義務者の利益保護のためできるだけ制約を外そうとする傾向がうかがわれる。もともと、更正理由の實質的差替えの場合に、原告側は二次更正・三次更正に応じて訴えの変更や追加的併合をしなければならないとすれば、二次更正は実体的には侵益的行政行為の取消であって審査請求の利益等がないとしても〔1〕～〔3〕、三次更正と一体となって争訟的には授益的行政行為の取消に匹敵することがあるから、二次更正について更正権の濫用や

信義則違反が成立する余地があろう（同旨結論、〔15〕・〔16〕）。

(2) 増額再更正は租税実体的にも授益的行政行為の取消に相当しうるから、納税義務者の利益保護の観点から条理上の制限をいう必要があるように思われる。前掲の判例・学説も、増額再更正について、信義則・禁反言則（〔5〕・〔6〕）、信義則・更正権の濫用（〔8〕・〔9〕）、更正権の濫用（〔7〕）、信頼保護（〔10〕・〔11〕）違反の有無に言及するものが多い。更正権の濫用または信義則・禁反言則・信頼保護違反の区別は難しいが、判例の中には、更正権の濫用は増額再更正が相手方を苦しめる目的や報復目的から行われるのに対して、信義則・禁反言則・信頼保護違反は増額再更正の先行の更正・決定との違背として捉えるようにみえるものもある（前記四～五頁参照）。

信義則・禁反言則・信頼保護違反等の基準としてはどのようなものが考えられるであろうか。国税通則法七〇条・七一条は、納税義務者の不正行為等は課税処分等の取消のための除斥期間のところ定める。このことは、納税義務者の不正行為等があるときはその取消が許されうることを前提におくものである。これらの事由は、行政法総論における瑕疵ある行政行為の取消事由として一般に認められているところである。そうすると、相手方が①詐欺・強迫・賄賂など不正手段、または、②重要な関係において不当・不十分な申立てに基づいて課税処分等を得たとき、③課税処分等の違法性を知っていたか重大な過失によりこれを知らなかったときのほか、④課税処分等の取消について納税義務者の同意があるときは、授益的性格の課税処分等の取消も許されるであろう。³¹一般に、大量の課税処分を一定の期限内に行わざるをえないなかで、課税要件事実の把握は必ずしも容易ではないこと、更正期限内であれば再更正は可能であり実際に多用もされていることから、再更正等をしないことについて納税義務者の正当な信頼を認めるのは難しいように思われる（〔10〕・〔11〕参照）。前掲の判例の中で、再更

正を含む課税処分について、結論的に信義則等違反を理由にその取消は許されないとしたものは見当たらないようである。

更正権の濫用の側面からは、相手方を苦しめる目的〔15〕、〔21〕・〔22〕、報復目的〔7〕・〔9〕での再更正は許されないが、敗訴を免れるために意識的に行われる再更正は許されるのではなからうか（反対、〔4〕、〔18〕・〔20〕、〔14〕、〔16〕）。前掲の判例の中で、再更正について、結論的に更正権の濫用にあたるとしたものはほとんど見当たらないようである〔14〕ぐ、らいか）。

2 前記の事案では、延納許可処分の取消は授益的行政行為の取消、公売処分の取消は二重効果的行政行為の取消、青色申告承認の取消の取消は侵益的行政行為の取消に相当する。右の①・④の事由があるときに取消が許されることは、課税処分以外の授益的性格の租税行政行為についても妥当するようと思われる。また、酒税法一二条・一四条は、税務署長による酒類製造の免許等の取消事由の一つとして、「偽りその他不正の行為」による免許等の取得を掲げ、国税徴収法一〇八条二項は、税務署長による入札等の決定を取り消すことができる事由として、入札等の妨害、価額引下げ目的をもってする連合、偽りの名義での買受けの申込みなどを定めている。これらも右の法律規定によらない租税行政行為の取消事由を考えるにあたり参考になるであろう。

前掲の判例の中には、公売処分の取消について、行政法総論における瑕疵ある行政行為の取消制限論が妥当しうること〔29〕、そのうえで相手方に「悪意又は重大な過失ある」には公売処分の取消も許されるが、本件はこの場合には当たらないとするものがある〔30〕。取消制限の根拠としては、右の二判決は相手方の利害や取消を求める公益との比較考量によるという支配的見解にたつように解されるが（利益考量論）、延納許可処分の取消について、信義則・禁反言則に求めるかのようなものもある。青色申告承認の取消の取消については、格別、

取消制限論には言及しておらず、この場合の取消が侵益的行政行為の取消を意味することを考えれば、このことは理解できるとも思われる。

3 更正処分や再更正処分に不可変更力は認められない〔18〕～〔20〕。原処分庁は、審査請求中〔17〕、〔24〕・〔25〕、審査請求棄却後〔17〕、〔14〕・〔21〕・〔22〕、取消訴訟中でも〔18〕～〔20〕、〔26〕、原行政行為を取り消すことが許される。不可争力の発生後であっても同様である。

(29) 行政行為の侵益・授益の区別については、さしあたり乙部哲郎「ドイツ連邦行政手続法等における行政行為の撤回」神院三一巻四号(平成一四・二〇〇二)三七頁以下および同所に掲記の文献を参照された。

(30) 信義則・禁反言則または信頼保護違反の区別については触れたことがある。乙部哲郎『行政法と信義則』(信山社、平成一二・二〇〇〇)一一二頁以下参照。

(31) ドイツ租税通則法(AO)一七二条によれば、租税決定の廃止変更は、①納税義務者の同意や申請に沿うものであるとき、②事物管轄権のない官庁が発したとき、③詐欺・強迫・賄賂など不正手段をつうじて得られたとき、④法律の規定により許されるときにのみ、許される。このうち、②・③は租税行政行為の取消について定めるAO一三〇条二項一号・二号と内容的には同じである。AO一七三条によれば、新事実・証拠方法が事後に知られたときは(事後に生じたときではない)、租税決定は廃止変更されなければならない。事実・証拠方法が事後に知られる場合でも、①納税義務者に不利益な方向での租税決定の廃止変更は、とりわけ、税務署が職権による探知義務を履行すれば、原租税決定当時、当該事実・証拠方法を知ることができたはずであり、納税義務者側もその協力義務を果たし重要事実について説明をしたというときには、信義則違反として許されないという見解もある。②納税義務者にとって利益に働く廃止変更は、事実・証拠方法が後に知られるにいたったことについて納税義務者に重過失がないことを要件とする。AO一七六条によれば、一七二条以下等により租税決定等の廃止変更が許されるときでも、納税義務者の信頼保

護の観点から廃止変更をすることができず、または、これが制限されることがある。以上の点については、さしあたり乙部哲郎「西ドイツ租税通則法における租税決定等の廃止変更」神院一三巻四号（昭和五八・一九八三）一九三頁以下。

五 おわりに

一 行政法総論において、瑕疵ある行政行為の取消は、これを認める明示の法律規定を必要としないという点では、近時ほぼ異論がない。このうえで、支配的見解は、侵益的行政行為の取消には公益上の理由が必要であるといひ、授益的行政行為の取消も既成の法律秩序や既得の権利利益の保護のため、取消を必要とするだけの公益上の理由がなければならないといひ⁽³²⁾。判例もほとんど同様である⁽³³⁾。

二 前掲の判例の中では、増額再更正について右の取消制限論が通用しうるかについて必ずしも明確ではなく、最高裁はむしろ否定的のようにもみえる。しかし、増額再更正について、更正権の濫用や信義則違反に言及する判例等も少なくない。公売処分について右の取消制限論が通用しうるものもある。基本的には、租税行政行為についても右の取消制限論が通用しうるが、具体的には課税処分とそのほかの行政行為とは差異があり、前者の取消制限をいうのは比較的難しいように思われる⁽³⁴⁾。前掲の判例の中で、結論的に信義則等違反を理由に取消は許されないとしたもののはほとんど見当たらないようである（〔30〕ぐらいか）。

(32) 田中二郎『新版行政法上』（弘文堂、昭和三三・一九五八）一一二頁。杉村・注（28）一三五頁は、違法な侵益的行政行為については、取消が公共の福祉に適合しないと認められる場合は取消義務があるという。

(33) たとえば、農地売渡処分の取消に関する最判昭和三一・三・二民集一〇卷三号一四七頁。判例・学説の概観とし

て、ジュリ行政判例百選Ⅰ（第四版）（平成一一・一九九九）二〇四頁以下の竹之内一幸・牛島仁各教授の解説などがある。

(34) 本稿では、租税法についての理解不足のため思わぬ誤解があることを危惧している。なお、執筆の便宜上、拙稿を中心に引用したところもある。