

修正申告の勧奨における調査手続の違法と 申告の錯誤の主張の可否

平成27年3月26日裁決 裁決事例集98集1頁

谷 口 智 紀

I 事案の概要

本件は、建築設計業を営む審査請求人（以下「X」という。）の所得税並びに消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）について、原処分庁（以下「Y」という。）が、原処分に係る調査（以下「本件調査」という。）を受けたXから提出された所得税の修正申告書及び消費税等の期限後申告書に基づいて重加算税等の各賦課決定処分を行ったのに対し、Xが、本件調査の手続（以下「本件調査手続」という。）には違法があるから当該各修正申告書及び当該各期限後申告書による修正申告及び期限後申告は無効であるなどとして、当該各賦課決定処分の全部の取消し等を求めた事案である。

1 審査請求に至る経緯等

審査請求に至る経緯等は、次のとおりである。

イ Xは、平成18年分から平成24年分まで（以下、これらを併せて「本件各年分」という。）の所得税について、各確定申告書を所轄税務署長に法定申告期限までにそれぞれ提出した。

ロ Xは、平成23年分の所得税について、修正申告書を所轄税務署長に平成24年11月13日に提出した。

ハ Yは、Xの所得税及び消費税等につき、Y所属の調査担当職員による本件調査を行い（以下、本件調査を行った調査担当職員を「本件調査担当職員」という。）、Xは、平成25年11月22日に、本件各年分の所得税について、各修正申告書を、平成18年1月1日から同年12月31日まで、平成19年1月1日から同年12月31日まで、平成21年1月1日から同年12月31日まで、平成22

年1月1日から同年12月31日まで及び平成23年1月1日から同年12月31日までの各課税期間（以下、順次「平成18年課税期間」、「平成19年課税期間」、「平成21年課税期間」、「平成22年課税期間」及び「平成23年課税期間」といい、これらを併せて「本件各課税期間」という。）の消費税等について、各期限後申告書を、それぞれ所轄税務署長に提出した（以下、所得税の当該各修正申告書及び消費税等の当該各期限後申告書を併せて「本件各修正申告書等」といい、本件各修正申告書等による修正申告及び期限後申告を併せて「本件各修正申告等」という。）。

ニ Yは、本件各修正申告書等の提出を受け、平成25年12月6日付で、平成19年分、平成20年分及び平成23年分の所得税に係る重加算税の各賦課決定処分並びに平成21年分及び平成24年分の所得税に係る重加算税及び過少申告加算税の各賦課決定処分を、また、平成19年課税期間、平成21年課税期間及び平成23年課税期間の消費税等に係る重加算税及び無申告加算税の各賦課決定処分並びに平成18年課税期間及び平成22年課税期間の消費税等に係る無申告加算税の各賦課決定処分を行った。

その後、Xは異議申立てを経て、審査請求を行った。

2 基礎事実

次の事実は、X及びYの双方に争いがなく、当審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。

イ Xは、「L」の屋号で、主に建築設計業務、他に管理業務及び簡単な施工の請負などの業務（以下「本件業務」という。）を営む個人事業者である。

ロ 本件調査担当職員は、平成25年9月19日、Xの自宅に赴き、本件調査を開始した。

II 争点及び争点に対する当事者の主張

1 争点

本件の争点は、①本件各修正申告等は、調査手続の違法又は錯誤により無

効となるため、本件各賦課決定処分が取り消されることとなるか否か、② Xの平成24年分の所得税の申告について、国税通則法（以下「通則法」という。）68条1項に規定する「隠ぺいし、又は仮装した」事実があったか否か、③ Xの平成19年分の所得税の申告について、通則法70条4項に規定する「偽りその他不正の行為」があったか否かであるが、本稿では、①の争点についてのみ検討対象とする。

2 争点①に対する当事者の主張

(1) Xの主張

本件各修正申告等は、次のとおり調査手続の違法又は錯誤により無効となるため、本件各賦課決定処分は取り消されるべきである。

①調査手続の違法について

(i) 調査対象期間の説明

本件調査において、Xは、本件調査担当職員から、調査対象期間は「所得税は過去3年間、消費税等は過去6年間の修正申告等が必要になる。」と聞いただけで、所得税及び消費税等の調査を過去7年間分行う旨の説明は受けていない。

また、Xは、Yが当該説明を行った旨主張する平成25年10月17日には、本件調査担当職員から簡単な質問を受けただけであり、7年間分の収入に係る請求書の控えなどの資料を提示するよう要求されなかったのであって、このことは、調査対象期間を7年間分とする調査を行う旨の説明がなかったことを裏付けるものである。

(ii) 調査結果の内容の説明

調査の終了に際し、平成25年11月22日の午前9時過ぎにK税務署1階面接ブースにおいて、Xは、本件調査担当職員から、Xに無断で既に作成されていた本件各修正申告書等を含む20枚近い各書類に署名及び押印（既に氏名が印字されていた書類には押印することを含む。以下「署名押印」という。）を指示されており、このことは強制にはかならない。

さらに、Xが指示されて本件各修正申告書等に署名押印をした際には、本件調査担当職員から本件各修正申告書等に記載された申告金額の説明、計算根拠となる資料の提示、申告書に附属する明細書等の記載事項の説明など、調査結果の内容の説明がなかった上、Xは、本件調査担当職員から税額の総額を記載した1枚の資料の提示を受けたが、その内訳を記載した資料のコピーの交付を依頼したところ本件調査担当職員に拒否された。

その後、Xは、指示されて消費税関係の書類に署名押印し、本件調査担当職員から、所得税法に規定する青色申告の勧奨（以下「青色申告の勧奨」という。）を受け、通則法74条の11《調査の終了の際の手続》3項に規定する納税者が修正申告又は期限後申告の勧奨を受けて納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨を記載した書面（以下「本件教示書面」という。）を読むように手渡された後、納付相談のため午前10時前に徴収部門に案内されたが、この案内されるまでのXと本件調査担当職員が面談した限られた時間内では、数多くの書類への署名押印のほかに、7年間分に及ぶ所得税と消費税等の調査の内容の説明を受けることは、到底不可能であった。

また、Xは、当該徴収部門において所得税及び消費税等の税額の総額を認識することとなったことから、本件調査担当職員から説明不足の謝罪を受けた。これらのことは、調査結果の内容の説明が無かったことを裏付けるものである。

結果、Xは、本件各修正申告書等も含め各書類について、内容を確認することもできず、本件調査担当職員に言われるがまま、どのような内容の書類かも分かっていない状態で、指示されて本件各修正申告書等に署名押印をさせられたことから、税目別、各年別の税額を当該徴収部門で手渡された申告書控えにより、自宅で初めて知ることとなった。

②錯誤について

Xは、所得税は過去3年間、消費税等は過去6年間の修正申告等を所轄税務署長に対し行うつもりであったのに、本件調査担当職員から、調査対象期

間の説明及び調査結果の内容の説明がなかったため、Xは、どのような内容の書類に署名押印したのかも分かっていない状態で本件各修正申告書等を提出したものであり、仮に、7年間分の修正申告等であると分かっていたら、本件各修正申告書等には署名押印をしなかった。

したがって、本件各修正申告等は、錯誤により無効となる。

(2) Yの主張

本件調査手続は、次のとおり通則法の調査手続の規定に従った適法なものであり、また、Xには錯誤はないから、本件各修正申告等は無効となることはなく、本件各賦課決定処分は適法である。

①調査手続の違法について

(i) 調査対象期間の説明

本件調査担当職員は、平成25年10月17日に、Xに対し、調査対象期間について、所得税及び消費税等の調査を過去7年間分について行う旨を説明した。

また、その際に、本件調査担当職員は、Xに対し、平成16年4月6日から平成25年8月30日までの間の本件業務に係るM銀行d支店の普通預金口座(口座番号〇〇〇〇)(以下「M銀行口座」という。)の入金明細を資料として提示し、Xが所得税の確定申告時において、本件業務に係るM銀行口座への入金分を収入に計上していない理由を聴取した。

(ii) 調査結果の内容の説明

調査の終了に際し、本件調査担当職員は、平成25年11月22日、Xに対して、法定手続として調査結果の説明を行う旨の明示を行った後に、本件調査により判明した課税標準等、税額等及び加算税に関する事項を整理して記載した「調査結果の説明書(所得税)」及び「調査結果の説明書(消費税)」と題する書面を用い、また、エクセルデータで各年ごとに税額を計算して整理した税額計算(所得税及び消費税等)の資料を示して(以下、これらの書面及び資料を「本件説明資料」という。)、所得税及び消費税等とともに7年間分の調査結果の内容を説明した上で、本件各修正申告等の勧奨を行った。

上記の説明後、Xは、本件調査担当職員があらかじめ用意していた本件各修正申告書等に署名押印していることから、本件調査担当職員が、Xに対し、本件各修正申告書等に署名押印を強制した事実は認められない。

また、修正申告及び期限後申告の勧奨を行うに当たって、納税者に対し、資料を提示する旨の法令上の規定はない。

②錯誤について

調査の結果、更正決定等をすべきと認められる非違がある場合には、その内容を説明する際に、原則として修正申告等を勧奨することとしており、当該修正申告等の勧奨に応じて修正申告書及び期限後申告書を提出するかどうかは、あくまでも納税者の任意の判断である。

Xは、平成25年11月22日の調査の終了に際し、本件調査担当職員の本件各修正申告等の勧奨により、本件各修正申告書等に自ら署名押印したこと、法的効果の教示を受けた後に本件各修正申告書等を提出しないという意思表示を行うこともなく本件各修正申告書等を提出したことから、自己の判断で自己の意思において本件各修正申告等を行ったものと認められ、錯誤の事情は存しないというべきである。

したがって、本件各修正申告等は、錯誤により無効となることはない。

Ⅲ 裁決要旨

1 調査手続の違法について

「更正に基づき過少申告加算税の賦課決定処分が行われた場合及び決定に基づき無申告加算税の賦課決定処分が行われた場合においては、当該更正及び決定は『調査により』行わなければならないことから、仮に、調査手続に重大な違法があり調査が無いと等しいと評価された場合には、更正及び決定の取消事由となり、それらに基づき行われた賦課決定処分も取り消されることとなる。

他方、修正申告及び期限後申告は、税務署長の調査の有無にかかわらず、納税者が自己の意思により行うものであって、更正や決定と異なり、調査が

要件になっているものではない。したがって、修正申告又は期限後申告が課税庁の調査を受けてなされた場合であっても、当該調査の手続上の違法があることのみを理由に、その申告が無効になることはなく、当該申告に基づき行われた過少申告加算税又は無申告加算税の賦課決定処分が取り消されることもないと解すべきである。」

2 錯誤について

「所得税法及び消費税法は、申告納税制度を採用し、通則法が、申告書記載事項の過誤の是正について通則法第19条及び同法第23条《更正の請求》の規定を設けた趣旨は、所得税及び消費税の課税標準等の決定については、最もその事情に通じている納税者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務をできるだけ速やかに確定させるべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税者に対しても過度の不利益を強いるおそれがないと認めたからにはほかならない。

したがって、修正申告等の錯誤無効の主張は、単に納税者が錯誤に基づき申告したにとどまらず、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法に定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税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に限り許されると解するのが相当である。」

3 調査手続の違法についての判断

「Xは、本件調査手続は、通則法の調査手続の規定に従っていない違法な調査であるため、本件各修正申告等は無効であり、本件各賦課決定処分は取り消されるべきである旨主張する。

しかしながら、…中略 そもそも調査手続の違法は、そのみを理由として修正申告及び期限後申告の有効性に影響を及ぼすものではないと解されることから、たとえ調査手続に違法があったとしても、そのことのみで修正申告及び期限後申告が無効となることはないのであるから、Xの主張は採用できない。」

4 錯誤についての判断

(1) 調査対象期間の説明

「一般的に、調査を担当する職員は、日々の調査の状況について、調査経過記録書及び調査手続チェックシートに記載し、統括国税調査官は、原則、その日に、当該職員から復命を受けて当該調査の状況の確認を行うこととされている旨の答述は、税務行政において一般的に行われていることであって何ら不自然な点はなく、税務職員が調査経過記録書等に虚偽の内容の記載をする事情も通常考えられないことから、調査経過記録書等の記述の内容には信用性があると認められる。…中略

そうすると、本件調査において調査対象期間の説明は行われたと認めるのが相当である。」

(2) 調査結果の内容の説明

「本件調査経過記録書等には、本件調査担当職員がXに、平成25年11月22日の調査の終了に際し、調査結果の内容の説明を行い本件各修正申告等の勧奨を行ったとの記述があり、…中略 本件調査担当職員等の上記記述に沿う内容の答述があるところ、…中略 答述内容は…中略 何ら不自然な点はないことからすると、本件調査担当職員は、本件調査経過記録書等に本件調査の状況を日々記載し、本件統括官は、本件調査の状況の確認を日々行っていたものと認められ、本件調査担当職員が虚偽の内容を記述する事情も見当たらないことから、これらの記述の内容には信用性があり、したがって、本件調査担当職員は、本件説明資料を用いて調査結果の内容の説明を行い本件各修正申告等の勧奨を行ったと認められる。

また、税務職員が調査の終了の際に修正申告等を勧奨するに当たり、修正申告等の申告金額の算出方法はおろか修正申告等の申告金額そのものすら説明しないということは通常考えられず、説明しない理由もない。

そうすると、本件調査において、調査結果の内容の説明は行われたと認めるのが相当である。」

(3) 本件各修正申告等は錯誤により無効となるか否か

「本件各修正申告書等には、Xの氏名が記載され、Xの印鑑による印影があること、及びXは、本件各修正申告書等に署名押印をしたことについては争っていないことから、本件各修正申告等がXの意思に基づいて行われたとの推定ができるところ、①修正申告書及び期限後申告書は具体的な納税義務を発生させるものであるから、内容を確認しないで署名押印をすることは通常あり得ないこと、②…中略 本件調査担当職員は調査期間中に調査対象となる税目と年分をXに伝えており、また、…中略 本件調査担当職員は、平成16年以降のM銀行口座の入金明細をXに示した上、質問調査をしていることなどから、Xは調査対象期間を認識していたと認められること、並びに③…中略 本件調査担当職員はXに、7年間分の調査結果の内容の説明を行ったと認められるのであるから、Xは調査結果の内容を知っていたと認められることを総合して判断すると、Xは、税目、年分を認識した上で本件各修正申告書等に署名押印し、提出したと認められるのであって、Xの主張するような錯誤があったとは認められない。」

Ⅳ 研究—裁決に賛成

1 本裁決の意義と位置づけ

(1) 本裁決の意義

本件の争点の一つは、本件各修正申告等は、調査手続の違法または錯誤により無効であり、本件各賦課決定処分が取り消されるべきであるか否かである¹。Xは、本件各修正申告等をめぐる調査手続に違法がある、または申告は錯誤無効であると主張している。

財団法人における事業収益が法人税法2項13号に規定する収益事業に該当

1 本稿は、租税法務学会平成28年3月例会において、「修正申告の勧奨をめぐる調査手続の違法性と錯誤無効の問題」と題して発表した内容をまとめたものである。

するか否かが争われた大阪高裁平成25年1月18日判決²では、裁判所は、「本件各付記理由は、法人税法130条2項の求める理由付記として不備があり、違法であるといわざるを得ず、その余の争点につき判断するまでもなく、本件各更正処分及びこれを前提とする本件賦課決定処分はいずれも取消しを免れない。」として、更正処分に理由附記の不備があることを理由に、収益事業の該当性の争点を判断するまでもなく、更正処分は違法であり、取り消されるべきであるとしている。たとえ租税実体法上の課税処分が適法であるとしても、租税手続法上の違法がある場合には、当該課税処分は取り消されることになる。

本裁決は、更正処分等は、調査手続に重大な違法があり調査が無いに等しいと評価された場合には、更正等の取消事由に該当し、これに基づき行われた賦課決定処分は取り消されるべきであるとしつつも、「修正申告及び期限後申告は、税務署長の調査の有無にかかわらず、納税者が自己の意思により行うものであって、更正や決定と異なり、調査が要件になっているものではない。したがって、修正申告又は期限後申告が課税庁の調査を受けてなされた場合であっても、当該調査の手続上の違法があることのみを理由に、その申告が無効になることはなく、当該申告に基づき行われた過少申告加算税又は無申告加算税の賦課決定処分が取り消されることもないと解すべきである。」として、調査を要件としない修正申告等は納税者の自発的な行為であり、修正申告等に至るまでの調査手続に違法があることのみを理由に、当該申告が無効になることはなく、当該申告に基づいて行われた過少申告加算税等の賦課決定処分が取り消されることもないとしている。

本裁決の意義は、通則法上の調査要件の有無を根拠に、調査手続に違法がある場合における更正処分等と修正申告等では違法性の判断が異なることを明らかにした点である。本件のように、税務調査の終了に際し、納税者が修

2 大阪高判平成25年1月18日判時2203号25頁（控訴審）、大阪地裁平成24年2月2日税資262号順号11870（第一審・反対）。評釈としては、増田英敏「判批」TKC税研情報23巻2号16頁以下（2014年）、岩崎政明「判批」税研178号272頁以下（2014年）等参照。

正申告の勧奨に応じて修正申告書を提出した場合には、修正申告書の提出に至る過程の調査手続に違法があるとしても、自発的に修正申告書を提出した納税者は、調査手続に違法があることを理由に修正申告の無効等を主張することはできない。

また、本判決は、申告書記載事項の過誤の是正は更正の請求によるべきであるとしたうえで、「修正申告等の錯誤無効の主張は、単に納税者が錯誤に基づき申告したにとどまらず、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法に定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税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に限り許されると解するのが相当である。」として、申告税額が過大である場合の是正は原則として、法定された更正の請求の手続によるべきであり、修正申告等の錯誤無効の主張は、錯誤が客観的に明白かつ重大であって、法に定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税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に限り、例外的に許されるとしている。

納税者の権利保護の視点からみると、更正の請求の制度は使い勝手のよいものではないとの批判がなされてきた³。本判決は、申告税額が過大である場合の是正は原則として、法定された更正の請求によるべきであることを改めて確認している。申告内容の錯誤無効の主張は、厳格な要件の下で例外的に許されるにすぎない。この点に本判決のもう一つの意義を見出すことができる。

(2) 本判決の位置づけ

申告内容について要素の錯誤を理由に無効を主張できるか否かを争点とするリーディング・ケースである最高裁昭和39年10月22日判決⁴では、裁判所

3 増田英敏『紛争予防税法学』249頁（成文堂、2015年）。

4 最判昭和39年10月22日民集18巻8号1762頁（上告審）、大阪高判昭和38年1月22日民集18巻8号1771頁（控訴審）、和歌山地判昭和37年3月28日民集18巻8号1768頁（第一審）。評釈としては、伊藤剛志「判批」水野忠恒ほか編『租税判例百選第4版』194頁以下（有斐閣、2005年）、碓井光明「判批」小早川光郎・宇賀克也・交告尚史編『行政判例百選I第5版』262頁以下（有斐閣、2006年）、酒井克彦「判批」中里実ほか編『租税

は、「そもそも所得税法が右のごとく、申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速かに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過大な不利益を強いる虞れがないと認めただからにはかならない。従って、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って、前記所得税法の定めた方法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、更正の請求という権利救済制度が法定されていることを理由に、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かつ重大であって、法定された更正の請求の方法以外にその是正を許さないならば、納税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、更正の請求によるべきであり、記載内容の錯誤を主張することは許されないとしている。

本判決は、申告内容についての錯誤無効の主張の可否に関する判例の判断基準を踏襲したものであると位置づけることができる。

2 本判決の判断構造

本判決は、修正申告等は税務調査の有無にかかわらず、納税者が自己の意思により行うものであることから、修正申告等が調査を受けてなされた場合にも、当該調査の手續上の違法があることのみを理由に、申告が無効になることはなく、これに基づいて行われた過少申告加算税等の賦課決定処分が取り消されることもないとした。また、修正申告等の錯誤無効の主張は、錯誤

判例百選第6版』198頁（有斐閣、2016年）、田部井彩「判批」宇賀克也・交告尚史・山本隆司編『行政判例百選Ⅰ第7版』252頁以下（有斐閣、2017年）等参照。

が客観的に明白かつ重大であって、法に定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税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に限り許されるとの判断基準を明らかにした。

本判決は、調査手続に違法があることを理由に申告の無効を主張することはできないとしたうえで、本件の証拠に基づいて、調査対象期間および調査結果の内容の説明が適切に行われていたことを確認し、本件各修正申告等においてXの錯誤は認められないとした。

したがって、調査手続の違法または錯誤を理由に本件各修正申告等を無効とすることはできないとして、Xの請求を棄却すべきであるとの判断を下した。

3 税務調査と修正申告の勧奨

申告納税制度を採用するわが国では、税務調査は、租税実体法（課税要件法）が納税者に等しく適用されるために不可欠な行政作用である。税務調査は、適正な担税力測定を担保する法制度として重要な機能を果たしており、租税公平主義の要請を実質的に担保する法制度として位置づけられている。税務調査の一類型としての質問検査権の行使は、所得、資産、消費という担税力測定の尺度を適正に捕捉するために必要不可欠である⁵。

一方で、質問検査権の行使をめぐることは、その発動要件が不明確であるとともに、手続規定の法整備が不十分であるとの学界や実務界からの批判を受けてきた。平成23年度税制改正における通則法の改正では、質問検査権の行使に関する手続規定の法整備がなされた⁶。とりわけ、改正以前は、税務調査の終了に際して修正申告の懲滯という慣習的な取扱いがなされていたが、改正後は、修正申告の勧奨として手続の法定化が図られた。

税務調査の終了の際の手続の一つである修正申告の勧奨については、通則

5 増田英敏『租税憲法学第3版』183頁（成文堂、2006年）。

6 通則法の改正については、三木義一「租税手続法の大改革—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35頁以下（2012年）参照。

法74条の11第3項は、「前項の規定による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は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。」と規定して、税務職員は納税者に対して、修正申告等を勧奨することができることを明らかにしたうえで、修正申告の勧奨を受けて、納税者が修正申告書を提出した場合には、不服申立てをすることはできないが、更正の請求をすることができる旨を説明しなければならないと義務づけている。

講学的上は、修正申告の勧奨は行政指導であり、強制力のある行政処分ではない。修正申告の勧奨に応じるか否かは、納税者の自発的な判断に委ねられていることから、仮に、「強要」、「強迫」、「強制」的な行為があったとしても、納税者は、修正申告により、その後の権利救済の手續を放棄することになる⁷。

松沢智教授は、『修正申告の勧奨』は、実は右の行政上の要望とは本質を異にし、そこに租税行政庁の優位性が存在する点である。すなわち、これに応じてなされた『修正申告』は、『更正処分』に代えた形式的には『納税者の名において』なされた修正申告であって、この勧奨に応じなければ、『更正処分』がなされるという前提が存在するために、強制された行政指導で納税者に選択の自由意思が存在せず、優位・劣後の関係にあるからである。公権力の行使…中略 として、行政庁が高権的権力の一方的発動としてなされる公法行為である更正処分は、対等の当事者間においてなされる公法上の契約とは本質的に異なるのである。従って、勧奨に応じて自ら行為したといっても、これに応じなければ、右の更正処分を受けることになり、そこに対等性が存在せず、優位・劣後の関係にあるときは、その効果につき、納税者の

7 林仲宣『租税手続法の解釈と適用—納税者の視点からの考察—』86頁（税務経理協会、2009年）。

自らの意思で行ったのであるから一切否定できないとするような弁疏は法の正義に反することになろう。」⁸と述べられて、修正申告の勧奨に応じなかった場合には更正処分がなされることを前提としている点において、納税者と租税行政庁は対等な立場にあるとはいえず、修正申告の勧奨に応じたことを納税者の自発的な判断であると言い切ることはできないとされている。

修正申告には、調査に関係なく納税者が自発的にした修正申告、調査過程において納税者が自発的にした修正申告⁹、修正申告の勧奨に応じて納税者が「自発的に」した修正申告の3類型が存在する。3類型ともに、納税者自らが申告期限後に申告税額を増額変更するものであるという点に違いは見られない。

しかしながら、修正申告の勧奨は、税務調査を経てなされたものであり、これに応じない場合には更正処分がなされることを前提に、納税者に「自発的」な修正申告書の提出をうながす行政指導である。更正処分がなされる可能性があることを前提として修正申告をする行為は、その他の修正申告をする行為とは異質のものであるといわざるを得ない。

問題の本質は、本来は一連の過程である税務調査を経て行われる修正申告の勧奨という行政指導までの過程と、修正申告および当該申告に基づく過少申告加算税の賦課決定処分とが、修正申告書の提出という納税者の「自発的な」行為により、連続性を切断されてしまうことにある。

ただし、現行法の枠組みでは、税務調査の終了に際して修正申告の勧奨に応じて納税者が修正申告書を提出した場合には、納税者は、調査手続に違法があること理由に、申告が無効であること、また、これに基づく賦課決定処分が違法であることの主張を展開することは難しい。本裁判の判断は妥当である。

8 松沢智『租税法の基本原理解』192頁以下（中央経済社、1983年）。

9 調査過程における修正申告では、更正の予知が問題となる。この問題については、増田英敏「判批」TKC税研情報22巻5号1頁以下（2013年）、林仲宣・高木良昌・谷口智紀『判決・裁決から探る税務の要点理解』337頁以下（清文社、2015年）参照。

4 申告内容についての錯誤無効の主張の可否

民法95条は、「意思表示は、法律行為の要素に錯誤があったときは、無効とする。ただし、表意者に重大な過失があったときは、表意者は、自らその無効を主張することができない。」と規定しており、錯誤無効の主張では、①要素（重要部分）の錯誤があることと、②表意者に重大な過失がないこと、の2つ要件を充足する必要がある¹⁰。

申告税額が過大である場合に、納税者は、民法95条に基づいて、要素の錯誤があることを理由に、申告は無効であると主張することができるか否かが問題となる。

金子宏教授は、「過大な申告をした場合については、更正の請求…中略の手段を通じて問題を解決すべきこととされている（更正の請求の原則的排他性）から、錯誤が重大であって、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を除いては、民法95条の適用は排除されると解すべきであろう。」¹¹と述べられて、錯誤が重大であって、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を除いて、納税者は民法95条に基づいて錯誤無効を主張することは認められないとされている。

問題は、更正の請求の原則的排他性の例外をいかに認めるかという点に収斂される¹²。この点については、前述した最高裁昭和39年10月22日判決¹³では、裁判所は、「錯誤が客観的に明白かつ重大」であるとして明白の基準をあげているのに対して、学説上では、明白の基準の要否をめぐる、必要説と不要説の対立が見られる。

必要説を採る見解では、更正の請求の原則的排他性は、大量反覆的な行政

10 川井健『民法概論1（民法総則）第4版』174頁以下（有斐閣、2008年）。錯誤につき相手方の予見ないし認識可能性を要するとする学説もある（同・同書・177頁以下）。

11 金子宏『租税法第23版』932頁（弘文堂、2019年）。同教授は、明白の基準は必要ではないとされて、不要説の立場に立たれている（同・同書・933頁）。

12 田部井・前掲注4・253頁。

13 前掲注4参照。

事務の能率的処理の要請を根拠とするものであるから、例えば、申告書の記載内容の誤りが誰の目にも明らかであるときには法定の是正手続によることなく、直接に訴訟において申告の誤りを主張することが許されるとしている¹⁴。

一方で、不要説を採る見解では、錯誤無効の主張が許される「特段の事情」に明白の基準を求めると、公定力を破る行政行為の無効原因の「重大明白説」と同じレベルの基準になることから、処分を信頼する第三者の保護を考慮する必要がないことを考慮し、明白の基準まで求める必要はないとしている¹⁵。

なお、必要説に立つ判例が確立した後の紛争では¹⁶、「特段の事情」の存否が争点となっている¹⁷。

例えば、東京地裁昭和56年4月27日判決¹⁸では、裁判所は、「本件では、右に認定したように、土地譲渡の対価として原告の取得するものが本件新建物の一部と交換差金だけであることが明らかであったにもかかわらず、それが借地権に相当する部分のみの対価であって底地に相当する部分の対価を含んでいないという誤った判断をした税務係官が、右判断を前提とした構成による修正申告書の下書きを作成してそれによる申告を強く指導したため、原告がその誤りに気付くことなく、右下書きを信頼して錯誤に陥ったものであり、右錯誤については原告の立場として無理からぬものがあったというべく、その結果、収入金額において3,029万4,000円の過大申告をしているのである。このような事情の下においては、右修正申告書の記載内容の錯誤が客

14 小早川光郎「判批」ジュリスト464号144頁(1970年)。

15 酒井・前掲注4・198頁。

16 最高裁昭和48年4月26日判決(民集27巻3号629頁)では、裁判所は、明白の基準がなくても無効を認めることができるとしたが、同判決により、重大明白の基準が完全に否定されたということはいえない(酒井・前掲注4・198頁)。同判決の評釈としては、岩本浩史「判批」宇賀克也・交告尚史・山本隆司編『行政判例百選Ⅰ第7版』168頁以下(有斐閣、2017年)等参照。

17 確井・前掲注4・263頁。特段の事情の存否に関する裁判例については、金子・前掲注11・933頁参照。

18 東京地判昭和56年4月27日行集32巻4号1123頁。

観的に明白かつ重大であって、法定の方法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に該当すると解するのが相当であり、原告は、本訴において、本件修正申告のうち右過大申告部分について修正申告の無効を主張できるものというべきである。」と判示して、誤った判断に基づき税務職員が修正申告書の下書きを作成し、これによる申告を強く指導したことにより、納税者が誤りに気づくことなく、下書きを信頼して錯誤に陥った場合には、納税者は錯誤無効の主張をすることができるとしている。

松沢智教授は、「強い指導という存在は、まさに申告納税制度の根幹を否定することにもなりかねず、これを放置することにより行政庁の誤りを納税者に一方的に押し付けることとなるため、これを救済しないことは著しく正義に反するといえよう。このような、申告納税制度の根幹を否定するおそれのある『修正申告の勧奨』については、その内容が真実に反している限り、無効を主張できると解するのが相当である。」¹⁹と述べられて、強い指導という存在を放置することにより租税行政庁の誤りを納税者に一方的に押し付けることは許されないと指摘されて、強い行政指導がある場合で、その指導内容が誤っていたときには、誤った指導により錯誤に陥った結果である過大申告については、納税者は錯誤無効の主張をすることができるかとされている。

本件では、Yが証拠として提出した調査経過記録書および調査手続チェックシートによると、調査対象期間および調査結果の内容の説明が適切に行われていたことを確認することができるとともに、①納税者が内容を確認しないで署名押印をすることは通常あり得ないこと、②Xは調査対象期間を認識していたと認められること、③Xは、税目、年分を認識したうえで本件各修正申告書等に署名押印し、提出したと認められることを総合して判断すると、本判決が判断するとおり、申告内容について錯誤無効の主張が認められるか否かの判断基準を充足しておらず、本件各修正申告等におけるXの錯誤無効の主張は認められないといわざるを得ないであろう。

19 松沢・前掲注8・193頁以下。

5 結論

本件の争点は、本件各修正申告等は、調査手続の違法または錯誤により無効であり、本件各賦課決定処分が取り消されるべきであるか否かであった。現行法および判例を踏まえると、本件の証拠を前提とする限りは、本件各修正申告等をめぐる調査手続に違法がある、または申告は錯誤無効であるとのXの主張を受入れることはできず、本判決の判断は妥当であるといえる。

一方で、本判決は、税務調査の終了における修正申告の勧奨をめぐる租税手続法上の問題を顕在化させている。

①修正申告をするか否かは、納税者の自発的な判断に委ねられていることから、現行法では、たとえ調査手続に違法があり、当該調査を踏まえて修正申告の勧奨を受けた場合であっても、これに応じて修正申告をした場合には、納税者は調査の違法を争うことはできない。通則法改正により、修正申告の勧奨は、調査の終了手続の一つとして法的に位置づけられたのであるから、調査後に行われる更正処分と修正申告の勧奨には対等な救済手続の法整備がなされるべきである。

②申告内容についての錯誤無効の主張の制限は、更正の請求の原則的排他性を前提としている。更正の請求が実効性あるものであれば、例外的な錯誤無効の主張の範囲を拡張することの要請は大きくない。ところが、申告税額が過大である場合は是正手続である更正の請求は、その範囲が厳格に解されており、救済制度としての実効性があるとは必ずしもいえない。更正の請求の位置づけや、その守備範囲の検証が不可欠である。

手続的正義を実現するためには、租税法の基本原則である租税公平主義と租税法律主義が統制する租税手続法の法整備がなされるべきである。租税手続法の存在意義は、租税行政庁による恣意的課税を阻止するとともに、納税者の権利利益を保護することにある²⁰。本判決の検討を通して顕在化した問題は、納税者の権利救済に直接関わるものであり、租税法律主義の手続保障の原則を踏まえて、法解釈および立法による解決が図れるべきである。

20 増田英敏編『基本原理から読み解く租税法入門』〔谷口智紀〕216頁（成文堂、2014年）。