

## 減額更正処分の義務付け訴訟に関する一考察:訴訟要件論を中心に

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2009-02-09 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 高木, 英行 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10098/1909">http://hdl.handle.net/10098/1909</a>

# 減額更正処分の義務付け訴訟に関する一考察：訴訟要件論を中心に

高 木 英 行

(2008年9月29日受付)

## 第一章 はじめに

## 第二章 義務付け訴訟の意義

### 第一節 義務付け訴訟の必要性と沿革

### 第二節 義務付け訴訟（平成16年行訴法改正）の概要

## 第三章 減額更正処分の義務付け訴訟の許容性

### 第一節 更正の請求期間内の場合（ $\alpha$ ）

### 第二節 更正の請求期間は徒過しているが減額更正処分の除斥期間内である場合（ $\beta$ ）

#### 第一項 従来の学説対立

#### 第二項 「補充性」要件をめぐる議論の分岐点

#### 第三項 「重大な損害」要件の充足の可能性

#### 第四項 小括

### 第三節 減額更正処分の除斥期間を徒過している場合（ $\gamma$ ）

## 第四章 むすびにかえて

## 第一章 はじめに

平成16年の行政事件訴訟法改正を通じて、義務付け訴訟が明文規定化されて以降、租税法学においては、“減額更正処分の義務付け訴訟”をめぐる議論が展開してきている。本稿では、この減額更正処分の義務付け訴訟をめぐる議論のなかでも、当該訴訟の提起が適法として許容されるかどうかといった議論、すなわち「訴訟要件」論に焦点を宛てて考察していきたい。それゆえ、減額更正処分の義務付け訴訟をめぐる議論のうち、義務付け判決という請求認容判決

を得るための要件をめぐる議論、すなわち「本案勝訴要件」論については、本稿の考察の対象外とする。また、本稿で考察の対象とするのは、平成16年行訴法改正「以降の」義務付け訴訟をめぐる議論であって、それ以前の、義務付け訴訟がまだ無名抗告訴訟とされていた時代の議論については、基本的には考察の対象としない。さらに、平成16年行訴法改正を受けて、その改正法が適用される、減額更正処分の義務付け訴訟をめぐる裁判例は、いまだなお十分に蓄積しているとは言えない。そこで本稿では、さしあたり、改正行訴法下における減額更正処分の義務付け訴訟の許容性について、“学説”の議論を中心に考察していきたい。

次に本稿の考察の順序である。まず第二章において、平成16年行訴法改正を通じた義務付け訴訟の明文規定化が、行政法学上どのような意義を持っているのかという点について、一般的に検討する。ついで第三章では、減額更正処分の義務付け訴訟の訴訟要件をめぐる、租税法学上どのような議論が展開してきているのかという点について検討するとともに、現段階での筆者の所見を明らかにする。そして第四章では、以上の考察結果を整理した上で、今後の研究課題を指摘する。

## 第二章 義務付け訴訟の意義

### 第一節 義務付け訴訟の必要性和沿革

平成16年の行政事件訴訟法改正によって、新たな「抗告訴訟」——「行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟」(行訴法3条1項<sup>1)</sup>)——の類型として、「義務付けの訴え」(3条6項、37条の2、37条の3：以下義務付け訴訟)が設けられた<sup>2)</sup>。もっともこの点、改正前の取消訴訟中心主義の行訴法のもとでも、義務付け訴訟は、判例・学説上、「無名抗告訴訟(又は法定外抗告訴訟)」として、法文上は明記されていないが、行訴法3条1項の解釈から默示的に認められうる抗告訴訟類型として議論されてきた。そこでまず、なにゆえに、従来からこの義務付け訴訟なる訴訟類型が市民から求められてきたのか、その必要性について、以下想定される事例類型ごとに若干単純化したかたちで紹介しよう<sup>3)</sup>。

第一に、年金等の給付に係る“申請拒否処分事例”がある。年金等に関して申請をした市民が、行政庁からその拒否処分を受けた場合、当該市民は一般に、その申請拒否処分について、「取消訴訟」(2条2項)を提起することになる。そしてこの訴訟を通じて、市民の請求が認容されると、当該申請拒否処分は、判決により取り消されることになる。この場合、当該申請拒否処分を行った行政庁は、判決の趣旨に従い、改めて当該市民に対して、申請に対する処分を行わなければならない(33条2項：判決の拘束力)。もっともこの際、行政庁は、判決の趣旨に反しない限りで、先の判決で“違法”と認定されたのとは別個の拒否理由をもって、再び申請拒否処分を行うこともできる。そうなると、当該市民としては、この新たな拒否理由に基づく申請拒否処分を取り消すべく、再び取消訴訟を提起しなければならなくなる。仮にこの場合、当該市民がこの新たな拒否理由に基づく申請拒否処分について、最終的に取消判決を得られることとなるとしても、終局的

な救済（申請に係る給付処分）を得るためにさらなる時間が費やされてしまうことに変わりはない。

しかし、この第一の事例において、当初から義務付け訴訟の提起が認められるのであれば、当初の申請拒否処分を受けて、市民はその申請に係る給付処分を求める義務付け訴訟を提起することができることになる。そしてこの場合に、その旨の義務付け判決が下されることとなると、行政庁は判決を通じてその旨が義務付けられている以上、当該市民に対して、その申請に係る給付処分をすることを余儀なくされる。このように、行政庁から給付拒否処分を受けた申請者たる市民にとって、義務付け訴訟は、取消訴訟と異なって、その救済を受けるための直截的な訴訟類型であると言える。

第二に、同じく市民が年金等の給付について申請をしたのにもかかわらず、行政庁がその申請に対し何ら応答をしてこないといった“申請不応答事例”である。この場合、平成16年行訴法改正前から、当該市民としては、その申請不応答からの救済を受けるため、「不作為違法確認訴訟」（3条5項）を提起することができた。もっともこの場合、仮にこの訴訟を通じて、当該市民の請求が裁判所により認容されたとしても、その判決では、行政庁が当該市民に対し何らの応答をもしないことが違法である旨が確認されるだけであって、当該市民に対し申請に基づく給付処分がなされるべきことが命じられるわけではない。したがって、この不作為違法確認判決が下された場合に、申請を受けていた行政庁が、改めてその申請を“拒否”する処分をしたとしても、この不作為違法確認判決の趣旨に反するものとは言えないのである。結局この場合においても、当該市民が行政庁から給付処分を受けるためには、申請拒否処分の取消訴訟等のさらなる行政訴訟の提起・追行を余儀なくされてしまうのである。

しかし、この第二の事例において、当初から義務付け訴訟の提起が認められるのであれば、行政庁による当初の申請不応答を受けて、市民は給付処分の義務付け訴訟を提起することができることになる。そしてこの場合に、その旨の義務付け判決が下されることとなると、行政庁は判決によりその旨が義務付けられている以上、当該市民に対して申請に係る給付処分をすることを余儀なくされるのである。このように、申請をしたのにもかかわらず、行政庁から何らの応答も受けられない市民にとっても、義務付け訴訟は、不作為違法確認訴訟と異なって、その救済を受けるための直截的な訴訟類型であると言える。

ところで、以上二つの事例は、法令上市民に「申請権」が認められることを前提とした事例であるが、そういった申請権が認められない場面においても、義務付け訴訟の提起が求められてきた。すなわち第三の事例として挙げられるのは、水俣病等の公害事件でも問題となった、“規制権限発動事例”である。すなわち、工場等を操業する事業者が、周辺地域の河川等に違法な排水を流しているなどの場合に、周辺住民が当該事業者について規制する権限を持つ行政庁に対し、その規制権限の行使を求めるといった事例である。この場合、周辺住民には法令上何らの申請権も認められていない以上、先に紹介した不作為違法確認訴訟すら提起することができない。したがって、この第三の事例において、周辺住民が原告となって、規制処分の義務付け訴訟を提起す

ることが認められるのであれば、判決を通じて被告行政庁に、当該事業者宛てに規制処分を行うよう義務づけることができ、そうすることによって、みずからの生命・健康等への被害を防ぐことができるようになる。

かくて、以上のような三つの想定される事例類型を中心として、従来から「義務付け訴訟」の必要性が唱えられていた一方、判例や多くの学説上、このような義務付け訴訟——さらには差止訴訟等の他の無名抗告訴訟についても——に関しては、「行政庁の第一次的判断権」を裁判所が侵犯することになるなどの理由から、積極的には認められてこなかった<sup>4</sup>。なお、ここでいう行政庁の第一次的判断権に対する侵犯とは、行政庁が行政処分というかたちで、その事案につき第一次的な判断権をいまだ行使していない段階で、裁判所が“先取的に”その事案につき行政処分を実施させるべく行政庁に義務づけることが、裁判所の職分（事後審査）と相容れないという考え方である。この点、取消訴訟であれば、行政庁が行政処分をした後に、裁判所がその処分の適法違法を判断する以上、行政庁の第一次的判断権に対する侵犯のおそれは生じない。

もっとも、従来、主として上記理由から、義務付け訴訟の提起が判例上積極的に認められてこなかったのであるが、それでも、一定の要件を充たしている場合においては、この訴訟類型が認められるとも解されてきた<sup>5</sup>。すなわち判例上、義務付け訴訟の提起が例外的に認められるための要件として、①行政庁が一定の処分をなすべきことが法律上定められており、行政庁の第一次的判断権を尊重する必要がないほど一義的に明白であること（明白性要件）、②義務付け訴訟の提起を認めないと市民に回復困難な損害が発生する可能性があり、当該市民に対しその訴訟提起を認めるべき緊急の必要があること（緊急性要件）、③義務付け訴訟以外に他に適当な救済方法がないこと（補充性要件）という三つの要件が挙げられてきたのである。しかし実際問題として、このような厳格な例外三要件をクリアしたと認められ、義務付け訴訟が適法とされた事例はほとんどない<sup>6</sup>。他方で、こういった判例法の展開状況のもと、学説の議論は、義務付け訴訟に係るこれらの要件の解釈のあり方を中心に展開されてきた<sup>7</sup>。

## 第二節 義務付け訴訟（平成16年行訴法改正）の概要

前節のような沿革的背景のもと、平成16年の行訴法改正によって、義務付け訴訟が明文規定化されることとなった<sup>8</sup>。この明文規定化に当たって、義務付け訴訟の形態として、二つのものが設けられることとなった。すなわち、“直接型義務付け訴訟”——「行政庁が一定の処分をすべきであるにもかかわらずこれがされないとき（次号に掲げる場合を除く。）」（3条6項1号）——と、“申請型義務付け訴訟”——「行政庁に対し一定の処分又は裁決を求める旨の法令に基づく申請又は審査請求がされた場合において、当該行政庁がその処分又は裁決をすべきであるにもかかわらずこれがされないとき。」（3条6項2号）——とである。先に紹介した義務付け訴訟が求められてきた事例類型に即して言うと、“直接型義務付け訴訟”は、第三の《規制権限発動事例》に対応する訴訟形態であって、“申請型義務付け訴訟”は、第一の《申請拒否事例》と第二の《申請不応答事例》に対応する訴訟形態である。そ

ここで以下では、それぞれの形態の義務付け訴訟について、その「訴訟要件」と「本案勝訴要件」との規定内容について簡単にみていこう。

まず“申請型義務付け訴訟”(37条の3)である<sup>9</sup>。この義務付け訴訟の訴訟要件としては、「当該法令に基づく申請又は審査請求に対し相当の期間内に何らの処分又は裁決がされないこと。」(同条1項1号)と、「当該法令に基づく申請又は審査請求を却下し又は棄却する旨の処分又は裁決がされた場合において、当該処分又は裁決が取り消されるべきものであり、又は無効若しくは不存在であること。」(同条1項2号)との二つの場合が挙げられている。いわば、1号の申請型義務付け訴訟が《申請不応答事例》を念頭に置いた規定であるのに対して、2号の申請型義務付け訴訟が《申請拒否事例》を念頭に置いた規定である。また、いずれの号の申請型義務付け訴訟であっても、「法令に基づく申請又は審査請求をした者に限り」提起できるとして、原告適格が明記されている(同条2項)。

ついで、1号の申請型義務付け訴訟を提起する場合には、それと併せて「不作為違法確認訴訟」を提起すること、同じく2号の申請型義務付け訴訟を提起する場合には、それと併せて「取消訴訟」又は「無効等確認訴訟」を提起することも規定されている(同3項)。さらに、これら各号の申請型義務付け訴訟と、併合提起された訴訟との弁論又は裁判は、分離しないでしなければならないとされている(同4項)。そのほか、申請型義務付け訴訟の訴訟要件について留意すべきことは、後述の“直接型義務付け訴訟”のそれとは異なり、「重大な損害」要件や「補充性」要件といった厳格な要件が定められていないことである。

そして“申請型義務付け訴訟”の本案勝訴要件であるが、次のように規定されている。「義務付けの訴えが第一項から第三項までに規定する要件に該当する場合において、同項各号に定める訴えに係る請求に理由があると認められ、かつ、その義務付けの訴えに係る処分又は裁決につき、行政庁がその処分若しくは裁決をすべきであることがその処分若しくは裁決の根拠となる法令の規定から明らかであると認められ又は行政庁がその処分若しくは裁決をしないことがその裁量権の範囲を超え若しくはその濫用となると認められるときは、裁判所は、その義務付けの訴えに係る処分又は裁決をすべき旨を命ずる判決をする。」(同5項)すなわち、本案勝訴要件としては、原告の請求に理由があることに加えて、処分等をしないことが法令違反であることが明らかであること又は裁量権の逸脱・濫用であることが挙げられている<sup>10</sup>。なお関連して、裁判所は、審理の状況その他の事情を考慮して、各号の申請型義務付け訴訟とともに併合提起された訴訟類型についてのみ終局判決をすることが、より迅速な解決に資するものと認める場合には、その訴訟類型についてのみ終局判決をすることができる(同6項)。

さて今度は、“直接型義務付け訴訟”(37条の2)についてみよう<sup>11</sup>。まず、この義務付け訴訟の訴訟要件としては、「一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、かつ、その損害を避けるため他に適当な方法がないときに限り」(同条1項)提起することができる旨の規定がある。いわば、「補充性」要件と「重大な損害」要件であるが、従来の無名抗告訴訟時代



の判例法上の例外三要件との関係で言えば、「補充性」要件と「緊急性」要件に相当するものである。ただ、無名抗告訴訟時代の訴訟要件と比較してみると、今回の規定では、明白性が必要とされていないこと、損害に係る要件が「回復困難な損害」から「重大な損害」へとトーンダウンしたこと、「補充性」要件が残存していることが挙げられよう。なお、何をもち「重大な損害」と判断するかについての法定考慮事項として、「損害の回復の困難の程度を考慮するものとし、損害の性質及び程度並びに処分内容及び性質をも勘案するものとする」(同条2項)との規定もある。そのほか、訴訟要件に関する規定として、この義務付け訴訟を提起できる者は、「行政庁が一定の処分をすべき旨を命ずることを求めるにつき法律上の利益を有する者」との原告適格規定(同条3項)が設けられており、またこの「法律上の利益」の有無の判断については取消訴訟の規定が準用されるとも定められている(同条4項)。

ついで“直接型義務付け訴訟”の本案勝訴要件であるが、次のように規定されている。「義務付けの訴えが第一項及び第三項に規定する要件に該当する場合において、その義務付けの訴えに係る処分につき、行政庁がその処分をすべきであることがその処分の根拠となる法令の規定から明らかであると認められ又は行政庁がその処分をしないことがその裁量権の範囲を超え若しくはその濫用となると認められるときは、裁判所は、行政庁がその処分をすべき旨を命ずる判決をする。」(同条5項)。すなわち、ここでは、処分等をしないことが法令違反であることが明らかであること又は裁量権の逸脱・濫用であることという本案勝訴要件が定められている。この点、“申請型義務付け訴訟”の本案勝訴要件の二番目の要件と同様であるとともに、従前の無名抗告訴訟時代に訴訟要件とされていた「明白性」要件が、本案勝訴要件として位置づけ直されているという意味合いもある<sup>12 13</sup>。

### 第三章 減額更正処分の義務付け訴訟の許容性

納税者が提出した申告書に誤りがあり、納付すべき税額が過大となってしまったなどの場合においては、当該納税者は課税庁に対し「更正の請求」を提起するわけであるが(国税通則法23条1項、3項)、課税庁がその請求を拒否する場合には、更正の請求に理由がない旨の通知処分というかたちで行政処分を発する(同4項)。これを受け、納税者は、一般にこの行政処分の取り消しを求めるべく、取消訴訟を提起するということになる(行訴法3条2項)。しかし、前章で述べたように、平成16年の行訴法改正によって、義務付け訴訟が正面から認められることとなったことから、この税額の過大納付の場面において、減額更正処分の義務付け訴訟という訴訟類型が、現実性ある救済手段として浮かび上がってきた。すなわち、(Ⅰ)更正の請求に理由がない旨の通知処分「取消訴訟」のほかにも、(Ⅱ)減額更正処分の「義務付け訴訟」も提起できるのではないかということになったのである。

ただし、(Ⅱ)の減額更正処分の義務付け訴訟の許容性を考えるに当たっては、一方で、(Ⅹ)《行政事件訴訟法》上の義務付け訴訟に係る訴訟要件——とくに「補充性」要件、「重大な損害」要件、

「一定の処分」要件——を充たすかどうかについて議論する必要があるとともに、他方で、(Y)《国税通則法》上の期間制限——とくに更正の請求期間（法定申告期限から一年）、更正の請求の排他性原則、減額更正処分の除斥期間（法定申告期限から五年）——との関わりについても議論する必要がある。いわば(II)の許容性は、(X)行訴法と(Y)通則法という二つの現行法に関する「解釈論」なり「立法論」なりを基礎とした上で、決しなければならないのである。

また、(II)の減額更正処分の義務付け訴訟について、その許容性が問題となりうる事案は、何も一律的なものが想定できるわけではない。少なくとも、期間制限との関係でみれば、その義務付け訴訟の《提起時点》が、(α)更正の請求期間内の場合（第一節）、(β)更正の請求期間は徒過しているが減額更正処分の除斥期間内である場合（第二節）、(γ)減額更正処分の除斥期間を徒過している場合（第三節）といった、三つの典型的な場合が想定される（ただし後にみるように各場合でさらに細かい場合分けを必要とするのであるが<sup>14</sup>）。そして、(II)に係る訴訟を提起しようとする納税者が置かれる、これら三つの場合に応じて、(X)や(Y)をめぐる議論のあり方も異なってくる。

したがって、以下本章の考察にあたっては、(II)の許容性という全体的にみて一つの主題に対して、(X)と(Y)という二つの現行法に関する議論を吟味することを基調としつつ、かつ、この吟味を(α)・(β)・(γ)の三つの場合に分けてそれぞれ行っていく、というアプローチを採ることとしたい。

### 第一節 更正の請求期間内の場合（α）

まず、減額更正処分の義務付け訴訟を提起する時点において、いまだ更正の請求期間（国税通則法23条1項）内（一年）である場合（α）に、当該訴訟は適法であるかどうかという点について論じよう。もっとも、(α)の場合において提起することが考えられる「義務付け訴訟」といっても、次の二つの場合が考えられる。一つは、納税者が更正の請求期間内に適法に更正の請求を提起し、課税庁からその請求につき拒否通知を受けた上で、当該納税者が減額更正処分を求めるために「申請型義務付け訴訟」を提起する場合である【以下(α※1)<sup>15</sup>】。もう一つは、納税者が、適法な更正の請求をなしうるにもかかわらず、あえてその請求手続を経ずに、直ちに、減額更正処分を求めるためとして、「直接型義務付け訴訟」を提起する場合である【以下(α※2)】。以下では、これら二つの場合の相違を念頭に置きつつ、(α)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟の許容性をめぐっての学説を検討することとしよう<sup>16</sup>。

まず、水野武夫氏は、(α※1)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟について、「…更正の請求に対する棄却処分を受けた場合には、減額更正処分をせよという義務付け訴訟と、更正の請求の棄却処分取消訴訟を併合して起こすことができます。これができることということは、問題がありません。」<sup>17</sup>と指摘される。しかし一方で、水野氏は、(α※2)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟については、更正の請求手続という‘他に適当な方法がある’こと、すな



わち行訴法37条の2第1項の「補充性」要件を充たしていないことを理由に否定的に解される<sup>18</sup>。この点中尾巧氏も、(α※2)の場合については、更正の請求手続がある以上、「補充性」要件をクリアできないことを指摘し、この種の訴訟提起を否定される<sup>19</sup>。さらに占部裕典氏も、(α※1)の場合については「当然に許容される」と解される一方で、(α※2)の場合については「補充性」要件を充足せず提起できないと解される<sup>20</sup>。

これら諸学説のほか、(α※2)の場合については、平成16年行訴法改正時における立案関係者の国会答弁の中でも、次のように、更正の請求手続があることにより「補充性」要件が充たされ得ない旨が指摘されていた。「房村政府参考人 他に適切な方法がないことという典型的な場合でございますが、これは、最終的には裁判所が個別の事案に応じて判断をしていただくことになろうかと思いますが、例えば、過大な申告をした場合、この場合には、現行法上、税額の減額を求めます更正の請求の制度がございます。そういう制度がある場合に、この制度を利用せずに、直接減額更正の処分義務づけを求める、こういう訴訟を起こす、この場合には、個別法の中で、損害を避けるための方策として減額更正の請求ということが用意されているわけでございますので、他の方法をまずは使っていただくということが法の趣旨だろう。今回のこれであれば、そういうものが用意されている場合には、他に適切な方法があるということになって、直接義務づけ訴訟を提起することは認められない、こういうことになろうかと思えます。】【159回国会衆議院法務委員会（平成16年4月27日）】

「山崎政府参考人 これは、例えば、他人に対する規制権限の行使などの処分を求めるような、申請によらない場合の義務づけの訴えでございますので、申請権のない者が行政の介入を求めるということになるわけですね。そこで、いろいろ考慮要件が定まるわけございまして、他の方法というのは、例えば具体的に申し上げれば、税務関係で過大な申告をした場合にその税額の減額を更正する請求の制度がある場合のように、損害を避けるための方策が個別法の中で特別に法定されているような場合、こういう場合には、減額更正処分の義務づけを求めるといようなことは、他に適切に損害を避ける方法はあるということになるわけでございますので、そういう場合にはそれによってください、そういうものがない場合にはこの類型でやっていただきたい、こういうことでございます。】【159回国会衆議院法務委員会（平成16年4月28日）】

以上のように、少なくとも大まかな学説の傾向としては、(α※1)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟に関しては、訴訟要件を充たしているとの見解が多いように見受けられる一方で<sup>21</sup>、(α※2)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟については、訴訟要件を充たしていない<sup>22</sup>という点で、緩やかな見解の一致が認められるようである。そして、このような解釈へと落ち着く直接の原因として、前者に関しては申請型義務付け訴訟における訴訟要件規定の柔軟性が、また後者に関しては直接型義務付け訴訟における訴訟要件規定の厳格性(とりわけ「補充性」要件の存在)が挙げられるとともに、上に掲げた立法段階での関係する指摘があることも挙げられよう。

ひるがえって、私見としても、(α※2)の場合には、納税者は提訴時点でいまだ更正の請求期間内である以上、その手続を利用しうる立場にあるので、そもそも「他に適当な方法がないと

き」という「補充性」要件をクリアすることが難しいのではないかと考える。また、「更正の請求の排他性」<sup>23</sup>という観点からしても、(α※2)の場合には、少なくとも更正の請求手続の制度趣旨に《積極的に抵触》しているので問題があると思う（なおここで述べた「積極的に抵触」云々の意義については後でさらに議論する）。したがって、やはり現行法（行政事件訴訟法及び国税通則法）の解釈としては、(α※2)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟は不適法とするのが妥当であろう。しかし他方で、(α※1)の場合には、そもそも行訴法上申請型義務付け訴訟に「補充性」要件が定められていないので、その要件充足について検討する必要がないほかにも、納税者としては適法な更正の請求を経ている以上、通則法上の「更正の請求の排他性」論も問題とはならない。そのほか、(α※1)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟を不適法とするような積極的根拠も考えにくいので、現行法の解釈としては、この(α※1)の場合は許容されると解するのが妥当であろう。

このように私見においても、(α※1)の場合には「適法」、(α※2)の場合には「不適法」ということになる。しかしながら、現行法の解釈としては、以上のような結論となるにしても、行訴法レベルの立法論として、そもそも直接型義務付け訴訟について、「補充性」要件や「重大な損害」要件を、“訴訟要件”として課すことが妥当であるのかという点については、別途考える余地があろう。この点例えば、平成16年の行訴法改正の際に、**阿部泰隆氏**は、「減額更正を求める義務づけ訴訟は、減額更正を申請し、それが拒否されて、取消訴訟を起こせば済むことであり、それを義務づけ訴訟として構成したからといって、特に厳格な要件〔高木注：「重大な損害」要件や「補充性」要件〕をおくだけの必要性もない。」<sup>24</sup>と指摘されている<sup>25</sup>。

ここで阿部氏も指摘されるように、減額更正処分を受けるという同じ救済目標であるのにもかかわらず、取消訴訟の場合と義務付け訴訟の場合とで、訴訟要件段階で現在のような顕著な違いを持たせる結果となることに合理性があるのか。この点からも、行訴法に係る立法政策の問題として、「補充性」要件や「重大な損害」要件の存在意義そのものについては、疑問の余地もある。もっとも、(α※2)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟の許容性を考えるに当たっては、こういった行訴法レベルでの立法論的な課題のみならず、通則法上の更正の請求手続の趣旨についても再検討する余地があろう。

すなわち、同じ減額更正処分の義務付け訴訟であるにもかかわらず、更正の請求を経た場合(α※1)と更正の請求を経ない場合(α※2)とで、極端な別異取扱い（オール・オア・ナッシング）となってしまうことに、はたして合理性があるのかという点である。この点、更正の請求手続について、通説や判例のごとく、この手続を利用しなければ減額更正処分は受けられないという意味での「排他的な救済手続」と解するのではなく、減額更正処分を求める納税者の便宜のためにとくに制定法上定められた“補完的な救済手続”と解する余地がないのであろうか<sup>26</sup>。あるいは、そのような解釈が無理であるとするのであれば、更正の請求手続について、立法政策上の改善の余地がないのであろうか<sup>27</sup>。いずれにせよ、これらの点については、更正の請求制度固有の問題

であるので、本稿では深入りはせずに、今後の検討課題としておきたい。

## 第二節 更正の請求期間は徒過しているが減額更正処分の除斥期間内である場合 (β)

納税者が減額更正処分の義務付け訴訟を提起する時点において、すでに更正の請求期間は徒過しているが、ただし、いまだ減額更正処分の除斥期間内である場合 (β)、当該訴訟が適法であるかどうかについては、学説上これまでもかなりの議論の蓄積がある。以下本節では、まず第一項において、この場合をめぐる従来の学説の議論を整理検討する<sup>28</sup>。次に、この整理検討の結果を踏まえながら、第二項と第三項において、それぞれ、(β)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟の許容性を論ずる際に問題となりうる、「補充性」要件と「重大な損害」要件の充足可能性の論点について考察する。その上で、第四項において、(β)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟の許容性に関して、関連する論点をも踏まえた上で、筆者の所見をまとめた。

### 第一項 従来の学説対立

まず、はじめに留意すべきことは、(β)の場合、更正の請求期間を徒過している以上、そもそも納税者は、適法な更正の請求をすることができないということである。すなわち(β)の場合、更正の請求というかたちでの“申請”を伴わない(行えない)以上、さしあたり(α※1)の場合のような「申請型義務付け訴訟」の提起については考えられず、(α※2)の場合のような「直接型義務付け訴訟」の提起についてのみ考えることができる。

さてかえりみて、従来の「減額更正処分の義務付け訴訟」をめぐる諸議論は、(β)の場合を念頭に置いて議論されることが多かったように思われる。というのもこの場合、納税者は、更正の請求期間(1年)を徒過してしまっている以上、適法な更正の請求をなしえないのであるが、他方で課税庁は、いまだ減額更正処分の除斥期間(5年)内である以上(国税通則法70条2項)、減額更正処分をする権限を有するという立場に置かれているからである。いわば、納税者は減額更正処分を請求できないが、課税庁は減額更正処分を実施する権限を持っているという偏った状況である<sup>29</sup>。このような状況から、従来の課税実務上、(β)の場合に、納税者が課税庁に対し“お願い”をして、減額更正処分の権限を行使してもらおうという「更正の嘆願」がなされてきており、学説上もこの行政運用を支持する見解がとられてきた<sup>30</sup>。しかし他方で、納税者の権利利益を擁護するという観点から、この「更正の嘆願」を通じた減額更正処分を超えて、減額更正処分の義務付けを求める学説も根強かった<sup>31</sup>。したがって、平成16年の行訴法改正による義務付け訴訟の明文規定化は、後者の学説にとっては追い風となってきている。そこで本項では、この明文規定化“以降”の、(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟に係る諸学説を検討しよう。もっとも、(α)の場合と比べると、(β)の場合、以下のように学説上、否定説と肯定説とが鋭く対立している。

まず**小林久起氏**は、(α※2)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟が不適法であることを指摘された後に、(β)の場合についても次のように指摘される。「また、更正の請求期間が経過した後でも、更正の請求の制度を設けつつその請求期間を限定して租税法律関係の法的安定を図った制度の趣旨からは、義務付けの訴えにより職権による減額更正処分を求めることはできず、その訴えは不適法なものと考えられます [高木注：裁判例引用省略]」<sup>32</sup>。

また**酒井克彦氏**も<sup>33</sup>、「更正の請求によらない義務付け訴訟は補充性要件を充足しない」という考え方が「改正行政事件訴訟法37条の2第1項の規定により明確に示されている」と述べられ、排他性を伴う更正の請求手続の存在を、「補充性」要件の解釈に当たって重視される<sup>34</sup>。その上で同氏は、「申告納税制度」の下における更正の請求期限の制度趣旨を、租税法律関係の大量反復的性格、同関係における法的安定性の必要、さらには納税者の申告の第一義性に求められつつ、更正の請求に一年の期限が設けられていることが合理的であると指摘される<sup>35</sup>。そして同氏は、「…更正の請求の期限を<sup>3</sup>経過したからもはや救済の途はなく、補充性要件を充足したとの主張に妥当性は見出せないのではなかろうか。ましてや現行制度の更正の請求期間が短いことについては立法論としてはあり得るとしても、そのことが直截に補充性要件を充足する根拠とは到底なり得ないのはいうまでもない。」<sup>36</sup>と述べられ、否定説に立たれることを明らかにする。

さらに**中尾巧氏**も、前述した(α※2)の場合と同様、(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟に関しても否定的見解を取られる。その理由として、同氏は、「…更正の請求の制度を設けつつその請求期間を限定して租税法律関係の安定を図った制度の趣旨」からみて、職権による減額更正処分を求めることは不適法であると指摘される<sup>37</sup>。また中尾氏は、「…更正の請求をしなかった納税者に生ずる損害は、『処分がされないこと』による損害ではなく、自ら更正の請求をしなかったことによる損害にほかならないものですから、このような損害が『重大な損害』(行訴法37条の2第1項、第2項参照)に当たらないでしょう。」として、「重大な損害」要件もクリアできないと指摘される<sup>38</sup>。

さて、以上の否定説に対して、肯定説を紹介しよう。まず**水野武夫氏**は、(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟に関連して、「…第一類型 [高木注：直接型義務付け訴訟] は申請をしていない場合ですから、その要件は、第二類型 [高木注：申請型義務付け訴訟] のものより厳しくなっています。しかし、要件はより厳しいのですが、更正の請求をしなかった者がその期間を過ぎてから、要件が厳しい方の第一類型で、減額更正処分を求める義務付け訴訟を起こすことは、認められるべきだと思うのです。」と主張される<sup>39</sup>。また、「補充性」要件欠如を理由とする否定説の議論——水野氏の表現を借りれば「『他に適当な方法があったにもかかわらず、それをしないで期間を徒過してしまったのはあなたの責任だから今さらできません。』という議論——に対しては、次のように反論されている。「…法定の期間内に申請権に基づいて申請をした上で37条の3の申請権があるほうの義務付け訴訟をやるか、期間を徒過した後で、つまり申請権がなくなった後で、要件の重い37条の2の申請権のない場合の義務付け訴訟をやるかは勝手でしょうと。期間を徒過したら、申請権はな



いだから要件は重くなるけど、37条の2の義務付け訴訟はやれる、他に適当な方法がないと言えない場合には当たらない。こういう考え方でカバーできるのではないかと私は考えています。』<sup>40</sup>

さらに水野氏は、行訴法改正に際しての立法資料(司法制度改革推進本部事務局の説明資料)<sup>41</sup>のなかで、課税処分取消訴訟に係る出訴期間経過後には、もはや減額更正処分の義務付け訴訟が認められないとされていた点を挙げられつつ、「この時に実は、他に適当な方法があったからダメだとは言っていないのです。一義的に定めると言えないから、本案の要件を欠くのではないかとやっているのです。つまり事務局の見解では、出訴期間経過後に課税処分を取り消すことはできないから、職権で減額の更正処分をせよという義務付け訴訟を提起した場合には、他に適当な方法がないという要件に当たらないからダメですとは言っていない。いずれにしてもその問題としては捉えていません。むしろ本案の問題として捉えているのです。』<sup>42</sup>と指摘される。そして、この指摘を踏まえられた上で、同氏は、(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟につき、次のように議論される。「ということは、更正の請求も同じで、期間経過後に37条の2でいった場合には、これは少なくとも本案の問題として議論してもらえないのではないか、他に適当な方法があるということでダメだということにはならない、というのが事務局の見解だと私は理解しています。その意味からしますと、後は本案の問題ですから、十分やれるじゃないかということが、この『他に適当な方法』の解釈をめぐる問題です。』<sup>43</sup>かくて水野氏は、否定説が依拠する「補充性」要件に関する議論については、立法過程における同種の議論に照らしても、妥当な解釈ではないと主張される。

さて、以上の「補充性」要件がクリアできることと並んで、水野氏が(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟を認めるべきであるとする理由として、次のような“合法性原則からの要請”と“更正の請求の制度的不備”を挙げられる。「私は、これ[高木注:(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟]は認められるべきだと思います。それは、更正の請求期間が過ぎた場合でも、税務署長は、5年間は減額更正処分ができますから、嘆願書を提出させて減額更正処分をします。なぜできるか。これは、租税法律主義の合法性の原則です。すなわち、法律に従った税務行政をしなければならない。足りないのもだめだが、取りすぎもいけないのです。したがって、税金が過大で違法な場合には、税務署長は減額更正処分をする法的義務があるものというべきです。しかも、これには裁量の余地がありません。』<sup>44</sup>「その[高木注:(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟を認めるべき]もう一つの根拠は、更正の請求という制度しか救済の道がないというのは、納税者にとって極めて酷であるということです。更正の請求の期間は、通常更正の請求は1年、特別更正の請求はわずか2ヵ月と、非常に短い。(途中略:高木注)。制度がもともと不備なのです。そういうことから考えても、義務付け訴訟が認められるべきだと考えています。』<sup>45</sup>

つぎに浅沼潤三郎氏<sup>46</sup>は、肯定説に立たれた上で、その「理論的構成」として次のように主張される。「…それ[高木注:肯定説の理論的構成]は、租税法律主義並びに公務員の法令遵守義務及び国通法の規定(24条、25条、70条②)をもって構築されるべきであり、両者を併せて考察すると



き、事態の推移をそのままにしておけば、納税者が法律の要求を超える税負担を負うことになるが、税務署長は自己の職権を適正に発動して過剰税負担を是正できるのであるから、法令遵守の一般的義務を負う税務署長は、納税者の過剰負担を知るならば、当然にその権限を行使し是正する義務を負う、ということになる。』<sup>47</sup>

なお浅沼氏は、この理論的構成に係る主張の根拠として、次のような、形式的なもの（条文の文言に基づく解釈論）と、実質的なもの（納税義務の本質からの議論）とを挙げられる<sup>48</sup>。すなわち前者については、通則法70条2項で税務署長に認められている減額更正処分に係る権限は、一見自由裁量のようにも読めるが、羈束裁量と解すべきであること。また後者については、納税義務は法定の課税要件によって定まっている以上、その法の要求を超える税負担を納税者がしているのであれば、税務署長は必ず減額更正処分をすべきであり、そこに選択の自由はないこと<sup>49</sup>。にもかかわらず従前の法制度では、この税務署長の義務について納税者側から履行強制ができなかったのであるが、こういった「自然債務的権限の穴」を、今度の明文規定化された義務付け訴訟が埋めることになったこと。

また浅沼氏は、「補充性」要件に関連して、所定の期間内に更正の請求を利用しなかったことを問題視する否定説の議論に対して、「…この点は更正の請求期間中に『更正の請求』をせずして義務付け訴訟ができないという解釈で足り、『更正の請求』期間後は『補充性』要件に反しない。』<sup>50</sup>と述べられている。これは言い換えれば、更正の請求手続の存在を理由とした「補充性」要件欠如論は、（ $\alpha$ ※2）の場合には妥当するが、（ $\beta$ ）の場合には妥当しないということであろう。

ついで山下清兵衛氏も、「租税の過誤納付があれば、合法性原則により、更正処分が可能な期間内であれば税務署長は減額更正処分をすべきであるから、行政事件訴訟法3条6項1号の要件を満たすし、同法37条の2の要件も満たすことになるから、非申請型義務付け訴訟〔高木注：本稿で言う直接型義務付け訴訟〕を提起することが可能であろう。』<sup>51</sup>などと指摘され、（ $\beta$ ）の場合において減額更正処分の義務付け訴訟が提起できるとされる。また同氏は、「更正の請求の排他性を害することを懸念する反対説」に対し反論するに、「しかし、行政訴訟は、違法な行政活動の是正をなすべきとする目的があり、原告が更正の請求をなしうる地位にあるかどうかとは関係なしに、行政活動の適法性確保を実現する必要がある。違法課税が存する場合、職権による更正は、憲法及び税法上の法的義務である」<sup>52</sup>として、反論される。

また、藤曲武美氏<sup>53</sup>は、まず課税庁による誤指導等を納税者が信じ、期限徒過後にその誤りが判明した場合などといった「期限徒過について、やむを得ない事情があり、納税者の責に帰すことができない場合」には、「補充性」要件が充たされるとする。もっとも同氏は、納税者がこういったやむを得ない事情を立証できないときであっても、「申告内容に明白な瑕疵があることが明らかになった場合」であれば、「補充性」要件を充たす余地があるとされる。というのも後者の場合、「課税庁の更正義務は具体的なものに転化」しているにもかかわらず、課税庁をして減

額更正処分を行わせる法的手段がないからである。また「更正の請求の排他性」の点、藤曲氏は、「申告内容に明白な瑕疵があることが明らかになった場合」については、「行政庁の裁量の濫用等を抑止する観点から設けられた義務付け訴訟の制度趣旨からしても、更正の請求の排他性が及ばない領域であると考える。」と指摘される。

さらに占部裕典氏<sup>54</sup>も、「更正の請求期間が経過しても、課税庁に減額更正の権限が存する以上、義務付け訴訟は可能である。」<sup>55</sup>とされる。その理由として、同氏は、「課税処分の前提には租税法律主義に基づく『合法性の原則』が存し、課税庁においては国税通則法24条の更正権限のもとで、課税要件事実を租税法規に適用させ、租税債務を確定させるにすぎない」と述べられた上で、「課税庁に課税するかしないかの裁量権は存しない」と指摘される<sup>56</sup>。

また占部氏は、「更正の請求の排他性」を理由に義務付け訴訟の提起を不合法とする否定説に対して、そもそも「更正の請求の排他性」は、「…義務付け訴訟をも排除するかについて何ら明言はしていないところであり、このような見解〔更正の請求の排他性：高木注〕は改正行政事件訴訟法に義務付け訴訟との議論で展開されたものではない。」<sup>57</sup>とされ、次のように指摘される。「…いわゆる『更正の請求の排他性』は、（1）更正の請求制度が法定されている場合にはその救済手続きにまずよるべきである、（2）更正の請求を経ずに申告額を上回る金額の減額を求めることはできない、との範囲において排他性が認められるにすぎないのであり、義務付け訴訟をも排除する効力を有すると解することはできないのである。」<sup>58</sup>このように、占部氏は、「更正の請求の排他性」論の射程を、減額更正処分の義務付け訴訟の適法性をめぐる解釈にまで及ぼすことを批判される。なお、ここで紹介した占部氏の所説と、先に紹介した藤曲氏の所説とを比較してみると、「更正の請求の排他性」を理由とする否定説について、藤曲氏の所説が《義務付け訴訟の制度趣旨》から切り崩していくアプローチ——義務付け訴訟の制度趣旨ゆえに「更正の請求の排他性」が（ $\beta$ ）の場合に及ばない——をとっているのに対し、占部氏の所説は、《更正の請求の排他性の制度趣旨》から切り崩していくアプローチ——「更正の請求の排他性」のほんらいの制度趣旨ゆえに〔（ $\beta$ ）の場合の〕義務付け訴訟は排除されない——をとっているように思われる。

そのほか、（ $\beta$ ）の場合の減額更正処分の義務付け訴訟をめぐる、例えば、**首藤重幸氏**は、（ $\beta$ ）の場合には「法定の更正の請求という手段が尽きている状況」からみて、行訴法37条の2第1項の「重大な損害」要件も「補充性」要件も充足しうると解される<sup>59</sup>。また**山本守之氏**は、更正の請求手続の存在（とくにその排他性）を理由として不合法とする否定説に対して、「しかし、この考え方は、更正請求の期間徒過後であっても、嘆願書等提出の有無にかかわらず、納税者の損害は適正に救済されているという前提がなければ説得力はなく、税務執行の実態を知る実務家の賛成を得ることは難しいのであろう。」として批判される<sup>60</sup>。さらに**望月爾氏**も、減額更正処分の義務付け訴訟が、「…従来は嘆願書等を提出して職権による処分を促すしかなかった請求期間徒過後の更正についても認められるものと思われる。」として肯定的な見解に立られている<sup>61</sup>。

## 第二項 「補充性」要件をめぐる議論の分岐点

以上、(β)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟に係る否定説と肯定説とをそれぞれ紹介してきたが、一見して議論が噛み合っていないように思われる。というのも、肯定説が減額更正処分の除斥期間制度や合法性原則を重視して議論を展開する一方で、否定説は更正の請求制度やその排他性原則を重視して議論を展開している。なぜこのような議論のすれ違いが生じてくるのだろうか。ここで改めて、両説をモデル化し、その論理的な相違をクローズアップさせた上で、両説の議論の分岐点を確認してみよう。もっとも、この作業にあたっては、両説とも共通して議論している、行訴法37条の2第1項の「損害を避けるため他に適当な方法がないとき」という要件、すなわち「補充性」要件に着目することが有益であると思われる。よって、以下この要件をめぐる両説の議論、なかんずくこの要件をめぐる両説の《判断の基準時》に着目して検討していこう。

まず肯定説であるが、この説は「他に適当な方法がないとき」という判断を、更正の請求期間が「徒過した後の段階」で行っているように思われる。すなわち、更正の請求期間1年を徒過した時点において、納税者が「他に適当な方法がないとき」の状態に置かれているか否かということであるが、そのような問いを立てた場合、納税者は更正の請求手続がとれない以上、結論として「他に適当な方法がないとき」の状態に置かれていると言わざるを得ない。ただ一方で、前述のように、課税庁には減額更正処分の除斥期間5年が認められており、納税者に対して減額更正処分をする「法的余地」がある。そして、この法的余地を規範的に裏付けるために、「合法性原則」という原則的考え方が依拠される。

これに対し否定説であるが、この説は「他に適当な方法がないとき」という判断を、更正の請求期間が「徒過する前の段階」で行っているようである。すなわち、更正の請求期間1年を徒過する前の時点において、納税者が「他に適当な方法がないとき」の状態に置かれているかどうかという問いを立てると、その時点では納税者としてはまだ更正の請求手続がとれる以上、「他に適当な方法がないとき」の状態に置かれているとは言えない。そこで納税者が、このような救済を受けられる状態に置かれているにもかかわらず、この更正の請求手続とらないこと、その結果のちのちその手続をとれなくなったことについては、ある意味その納税者の「自己責任」の問題に属するものと解される。そして、この自己責任を規範的に裏付けるために、「更正の請求の排他性原則」という原則的考え方が依拠される。

かくして、「補充性」要件をめぐる肯定説と否定説との分岐点は、その要件充足の有無に関する“判断の基準時”の置き方の違い、すなわち「更正の請求期間経過後」を基準に判断するか、それとも「更正の請求期間経過前」を基準に判断するかの違いにあるのではなからうか。そして、この基準時をめぐる判断の相違が、「合法性原則」重視か「更正の請求排他性原則」重視かの原則レベルでの相違につながっていくという思考に結びついていくのではないか。もっとも、上記違いをめぐる解釈対立については、結論として、私見としては、《肯定説》がその前提とする、

「更正の請求期間経過後」を基準とする考え方のほうが妥当であるように思われる。以下この理由について、順を追って説明していこう。

まず、民事訴訟法<sup>62</sup>では、本案判決の前提要件である《訴訟要件》に係る判断の基準時については、通常その本案判決の場合と同様、「事実審の口頭弁論終結時」とされており、したがって訴訟要件はその時点までに具備されればよいとされている<sup>63</sup>。また、行政事件訴訟法上、“義務付け訴訟”の『本案判決』に係る(違法性)判断の基準時に関しては、「判決時」説が採られるべきとされ<sup>64</sup>、民事訴訟法でいう「事実審の口頭弁論終結時」と同様の考え方が採用されている<sup>65</sup>。それゆえ、義務付け訴訟の『訴訟要件』が置かれている、こうした制度状況に鑑みれば、さしあたりその充足の有無に関する“判断の基準時”についても、「事実審の口頭弁論終結時」と解するのが妥当なのではないかと思われる。

次に目を転じて、直接型義務付け訴訟の訴訟要件のうち、「重大な損害」要件に着目しよう。ひるがえって、これまで出されてきた直接型義務付け訴訟をめぐる裁判例(平成16年改正行訴法が適用された事例)のなかで、「重大な損害を生ずるおそれ」という訴訟要件が言う、この「おそれ」の有無について、どのような基準時が用いられて判断されているのかについてみてみよう。この点、これまで出されてきた裁判例のなかで、筆者が調べ得たものをみる限り、裁判所は、「事実審の口頭弁論終結時」現在を基準に、この「おそれ」——その損害発生が近い将来に見込まれるものであれ遠い将来に見込まれるものであれ——があるかどうかを判断しているように思われる<sup>66</sup>。

したがって、この直接型義務付け訴訟をめぐる裁判例一般の傾向に鑑みれば、(β)の場合における‘減額更正処分の義務付け訴訟’においても、「重大な損害を生ずるおそれ」の有無の判断は、「事実審の口頭弁論終結時」を基準に行われるべきと解するのが自然であろう。すなわち、「重大な損害を生ずるおそれ」の有無の判断は、納税者が減額更正処分(一定の処分)を求め義務付け訴訟を提起し(この時点で更正の請求期間を徒過している)、その事実審についての口頭弁論が終結した時点(この時点でも‘当然に’更正の請求期間を徒過している)で行われるものと解すべきであって、それ以前の過去に遡って想定される時点(提訴前の更正の請求期間内の時点)で行われるものとは解すべきではなからう<sup>67</sup>。

そして、上述のように、「重大な損害」要件一般に係る判断基準時を、「事実審の口頭弁論終結時」という時点に設定するのであれば、「補充性」要件一般の判断基準時についても同様に扱うのが妥当ではないか。すなわち、その「重大な損害」要件と同一の条文規定(行訴法37条の2第1項)、とりわけ同一の文章中にあるところの「補充性」要件——「その損害を避けるため他に適当な方法がないときに限り」——についても、異なった取扱いをする旨の明確な論拠がない限りにおいては、「重大な損害」要件と同じ基準時をもって判断するのが、行訴法の解釈として自然なのではないか。いわば、「補充性」要件充足の有無に係る判断の基準時については、「重大な損害」要件のそれとの‘時制の一致’(事実審の口頭弁論終結時)を踏まえた上で、解釈されるべきではないかということである。



そしてこの義務付け訴訟一般の解釈について、(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟に当てはめて考えれば、「重大な損害のおそれ」の有無(=ありなし)が、「更正の請求期間徒過後」の時点で判断されるものと解すべきである以上、「他に適当な方法」の有無(=なしあり)についても、「更正の請求期間徒過後」の時点でもって判断されるものと解すべきであるということになろう。さらに、この解釈の正当性は、先に論じた、民事訴訟一般の判断基準時や、義務付け訴訟の本案判決に係る判断基準時を踏まえて、義務付け訴訟の訴訟要件——「補充性」要件も含む——の判断基準時を、「事実審の口頭弁論終結時」とすべきとした議論によっても補強されるのではないか<sup>68</sup>。

以上の議論に関連して、更正の請求期間経過後になって過納税額が判明した納税者が、やむをえず、(β)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟を提起しようとする場合に、過去の「更正の請求期間経過前」の時点において「他に適当な方法がない」かどうかを問われるということは、言い換えれば、「更正の請求期間経過後」現在の時点——義務付け訴訟提起時点であっても事実審の口頭弁論終結時点であっても——において、「他に適当な方法がなかった」かどうかを問われるということでもある。しかしこれは、行訴法37条の2第1項にある「他に適当な方法がないとき」という明示的な文言を、解釈の名の下に「他に適当な方法がなかったとき」と書き換えてしまっているようにも思われ、解釈としての限界を超えている懸念がある。あるいは、このような解釈を採ることは、義務付け訴訟を提起しようとする市民に対して、新たに“黙示の”訴訟要件を追加して課す——すなわち試みに条文化してみると、「その損害を避けるため他に適当な方法がないとき又はなかつたときに限り」——ものであって、訴訟要件について明確に定めた平成16年改正行訴法37条の2の趣旨とも相容れないのではないだろうか。

以上のことから筆者は、義務付け訴訟の「補充性」要件充足の有無については、「事実審の口頭弁論終結時」を基準として判断すべきであって、それゆえ(β)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟の場面では、当然に「更正の請求期間徒過後」の時点で判断すべきことが妥当であると考えられる。

しかしながら、この私見を念頭に置くと、先に議論した(α※2)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟について、一つの問題が生じうる。ここで、もう一度(α※2)の場合についてみてみよう。実は(α※2)の場合と言っても、次のように二つの場合に分けることができる。一つは、納税者が更正の請求期間(一年)内に、あえて更正の請求手続をとることなく、減額更正処分の(直接型)義務付け訴訟を提起したところ、更正の請求期間内にその義務付け訴訟の口頭弁論が終結し、判決が下されてしまう場合である【以下(α※2)[(a)]】。しかしこの場合については、別段問題はなく、筆者としては、前節で論じたように、納税者のこの種の義務付け訴訟の提起は“不適法”と認められうるものと解する。

ここで問題なのは、納税者が更正の請求期間(一年)内に、あえて更正の請求手続をとることなく、減額更正処分の(直接型)義務付け訴訟を提起したところ、その義務付け訴訟係属中に更



正の請求期間が徒過してしまった場合、換言すれば、当初は(α※2)の場合であったものの、その後の時間の経過によって、事後的に(β)の場合へと変容してしまった場合である【以下(α※2)[(b)]】。いわばこの場合、原告は、「事実審の口頭弁論終結時」になって、新たに「更正の請求期間経過後」の状態に置かれ、それゆえ「他に適当な方法がない」事態が生じてしまうことになる。そうすると、先の(β)の場合に対する私見によれば、「更正の請求期間経過後」に「補充性」要件の充足の有無を判断すべしという解釈を採る以上、(α※2)[(b)]の場合に関しても、「補充性」要件が充たされるということになる。つまり、(α※2)の場合であるにもかかわらず、(直接型)義務付け訴訟を“適法”と解する余地が出てくるのではないかということである<sup>69</sup>。

しかしこの点、(α※2)[(b)]の場合において、納税者が十分にコントロールできない訴訟係属期間により生じた‘偶発的な利益’を、一方的に納税者に認めてしまうことには合理性がないように思われる。それゆえ、(α※2)[(b)]の場合と(α※2)[(a)]の場合とで取扱い上の公平を確保する必要性があろう。そこで、この必要性を裏付けるための解釈論的構成であるが、次のように「更正の請求の排他性」の趣旨を踏まえるのであれば、このような「補充性」要件の《事後的充足》があったとしても、減額更正処分の(直接型)義務付け訴訟は認めるべきではない、と言えるのではないか。すなわち、(α※2)[(b)]の場合のように、減額更正処分の(直接型)義務付け訴訟の“提起時点”において、更正の請求手続が利用できるのにもかかわらず、納税者があえてその手続を利用しないことは、(α※2)[(a)]の場合と同様、更正の請求手続が設けられている趣旨に《積極的に抵触》している。したがって、たとえ後になって、時間の経過によって、行政事件訴訟法上の義務付け訴訟に係る「補充性」要件を形式的に充たすことになったとしても、そういった減額更正処分の義務付け訴訟——(α※2)[(b)]の場合のそれ——は、国税通則法上の「更正の請求の排他性」の趣旨の観点から認められないというべきである。

かくして、(β)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟“否定説”がとる、「更正の請求の排他性」を理由とした不適法却下論は、更正の請求手続の制度趣旨に積極的に抵触する(α※2)の場合——そのうちの(a)の場合であれ(b)の場合であれ——にあたっては妥当するものと思われる。しかし逆に言えば、この否定説の議論の射程を、(α※2)の場合を超えて、減額更正処分の(直接型)義務付け訴訟の提起時点で、既に更正の請求期間を徒過している(β)の場合においてまでも適用しようとするのは妥当ではない(ただし例外も考えられるがこの点第四項で指摘する)。というのも、(α※2)の場合と(β)の場合とでは、原告の置かれている所与の事実状況——いざ訴訟を提起しようとする時点において「他に適当な方法(=更正の請求手続)」があるかどうか——が異なるからである。

以上のことから、筆者としては、やはり(β)の場合に関しては《肯定説》が妥当であると思われる。すなわち納税者は、「補充性」要件の判断基準時(=事実審の口頭弁論終結時)である‘更正の請求期間経過後’の時点では、もはや減額更正処分を請求することができない。にもかかわ

らず、課税庁には、減額更正処分の除斥期間の規定上、なお減額更正処分という「一定の処分」をする権限が認められており、「合法性原則」の観点からその種の処分をすることが規範的にも求められている。それゆえに、更正の請求期間を徒過しているが減額更正処分の除斥期間内の納税者については、直接型義務付け訴訟の訴訟要件である「補充性」要件を充たしうると解するのが妥当である。

### 第三項 「重大な損害」要件の充足の可能性

前項では、(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟について、「補充性」要件を充足しうるとの結論を下した。しかしひるがえって、「補充性」要件がクリアできるからといって、直ちにもう一方の訴訟要件である「重大な損害」要件もクリアできるとは限らない。というのも、過大な税金を納めさせられるということは、いわば「財産的な損害」ということで、「重大な損害」要件——「一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがある」(行訴法37条の2第1項)の傍点部分——をクリアできないのではないかという問題が出てくるからである。とりわけ前章でも紹介したように、行訴法37条の2第2項では、裁判所は、「重大な損害が生ずるか否かを判断するに当たっては、損害の回復の困難の程度を考慮するものとし、損害の性質及び程度並びに処分の内容及び性質をも勘案するものとする」との考慮要素が規定されている。したがって、「生命・身体等に係わる法益」と比べると、「財産的法益」——とりわけ納税者の通常の事業運営上生じうる税務コストとしての過大納税額——については、「損害の回復の困難の程度」や「損害の程度」が低いと解釈され、「重大な損害」要件が欠如することになってしまうかもしれない<sup>70</sup>。

もっとも、このような財産的法益についての義務付け訴訟をカテゴリカルに否定することは、その種の明示の除外規定が行訴法上設けられていない以上、採りえない解釈である。また、従来判例で挙げられていた「回復困難な損害」要件を、あえて立法により「重大な損害」要件へとトーンダウンさせ、義務付け訴訟の利用可能性を拡大させた立法趣旨も考慮せねばならない。さらに、「重大な損害」要件に係る考慮要素規定は、「生命・身体等に係わる法益」について義務付け訴訟の提起をより広く認める趣旨であることは言えるとしても、それだから言って直ちに、「財産的法益」に係る義務付け訴訟の提起についてはこれを厳格にすべき趣旨であるという解釈を導くことは、一種の論理の飛躍があり、妥当ではないだろう。

また、申請型義務付け訴訟とは異なって、直接型義務付け訴訟に「重大な損害」要件が規定された立法的背景を顧みると、もっぱら直接型義務付け訴訟として念頭に置かれていた事案類型が、行政庁に対し第三者に対する公権力の発動を求めるもの——第二章第一節でいう第三の事例としての“規制権限発動型事例”——であったからと指摘されている<sup>71</sup>。いわば、原告が行政庁をして第三者に対して規制介入せしめる以上、その第三者の権利利益の保護の観点から、原告に対し「重大な損害」要件という一定のハードルを、訴訟要件として設けても良いのではないかという考え方がある。この立法時における考え方を踏まえれば——ここではこの考え方そのものの是非は措くとして—

一、(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟といった、《形式上》は“直接型義務付け訴訟”を採らざるを得ない——法令上の申請権がないので——けれども、その《実質上》は“申請型義務付け訴訟”と同様の事案——すなわち第三者の権利利益の保護が問題とならない事案——については、「重大な損害」要件の解釈に当たって、第三者への介入を求める事案類型よりも、より緩やかな態度でもって裁判所は臨むべきではなかろうか<sup>72</sup>。

加えて、(β)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟に係る「重大な損害」要件の判定に当たって留意すべきであることは、過大な税額の納付を甘受するという財産的損害が、納税者は法律で定められたとおりの納税義務しか負わなくても良いとする、憲法の租税法律主義(憲法30条、84条)に違反した損害になるということである。いわば、上記考慮要素規定で言えば、「損害の性質」において、《憲法違反》という点が問題となりうるのである。さらに、減額更正処分という「処分の内容及び性質」についても、租税法律主義の派生原則たる「合法性の原則」の観点からすれば、課税庁は当該処分を行うことが義務づけられているのである。すなわち、(β)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟をめぐる、「重大な損害」要件に係る考慮規定を解釈するに当たっては、その損害の結果的側面(程度問題)よりも、その原因的側面(規範問題)を重視すべきではないだろうか。

なお、本節第一項の否定説のなかで紹介したように、**中尾巧氏**は、(β)の場合に生じる損害は、“減額更正処分がされないこと”による損害ではなくて、“自ら更正の請求をしなかったこと”による損害であるから、「重大な損害」要件——「一定の処分がされないことにより重大な損害が生じるおそれがある」(行訴法37条の2第1項)のなかでも傍点部分——を欠く旨を指摘されている<sup>73</sup>。

しかし、行訴法上、「重大な損害」要件というかたちで訴訟要件とされているのは、あくまでも「一定の処分がされないことにより」云々ということであって、「一定の申請(=ここでは更正の請求)がされなかったことにより」云々ということは問題とされていないのではないか。いわば、中尾氏の指摘は、直接型義務付け訴訟に関して、“黙示の”訴訟要件を追加して解釈している——すなわち試みに条文化してみると、「一定の処分がされないことにより重大な損害(ただし一定の申請がされなかったことにより生じた損害を除く)が生じるおそれがある」——懸念があるのであって、この点、少なくとも、義務付け訴訟を提起しやすくするという行訴法改革の趣旨からすれば疑問がある。

いずれにせよ、従来、(β)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟論(その他の場合でもあるが)においては、「補充性」要件が主たる議論対象となってきたため、学説上現時点では、この「重大な損害」要件について必ずしも十分な議論が展開されているとは言えない。筆者は、さしあたり上記理由から、少なくとも(β)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟については、「重大な損害」要件を充たしうるものと解するが、さらなる検討の余地があることは否めない。もっとも、減額更正処分の義務付け訴訟という文脈を離れて、行訴法の直接型義務付け訴訟一般論の文脈で議論すると、当該訴訟形態に関して「重大な損害」要件を、訴訟要件として設

ける必要性そのものに疑問の余地があり、「補充性」要件同様、今後立法論的な課題として再検討していく必要があることも付け加えておこう<sup>74</sup>。

#### 第四項 小括

結論として、(β)の場合、すなわち更正の請求期間は徒過しているが減額更正処分の除斥期間内である場合において、納税者は、減額更正処分の義務付け訴訟を提起できると解すべきであろう。もっとも、以上のように私見では、現行法の解釈論でもってこの種の義務付け訴訟が適法であると解しようとはいえ、実際の裁判運用では、「補充性」要件や「重大な損害」要件を障害として、裁判所が減額更正処分の義務付け訴訟を「(不適法)却下」してくることも大いに懸念される。したがって、前節の(α)の場合をめぐる最後の部分でも指摘したように、行訴法レベルの立法論としては、これらの要件そのものの削除も含め、見直されるべきではなかろうか。

もっとも、以上本節第二項・第三項で縷々論じてきたのは、行政事件訴訟法の「訴訟要件(補充性要件と重大な損害要件)」の解釈の観点から、(β)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟が『適法』であるということであって、仮にこれが認められたとしても、国税通則法の「更正の請求の排他性」の解釈の観点から、やはり(β)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟は『不適法』となるのではないかという反論もありうる。なお、この点に関連して、第一項で紹介した《「更正の請求の排他性」と「補充性」要件とをめぐる議論》であるが、これは、次のように“分解”できる——というよりすべき——ことを改めて確認しておこう。すなわち、(イ)更正の請求手続が存在しているがゆえに、(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟は、行政事件訴訟法上の義務付け訴訟の「補充性」要件を充たし得ないのではないかという、「行訴法」を直接の対象とした解釈論と、(ロ)国税通則法上の更正の請求手続に排他性があるがゆえに、それを無視した(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟は提起できないのではないかという、「通則法」を直接の対象とした解釈論とである。これらのうち(イ)に対しては、第三項で論じているので、以下(ロ)に対して論ずることとする。

ただ、この(ロ)の点については、先に(α※2)[(b)]の場合の文脈でも触れているので、以下では敷衍するということにとどめよう。国税通則法の「更正の請求の排他性」の解釈の観点から、(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟が認められないのではないかという否定説からの議論に対しては、筆者としては、さしあたり次のように考える。

まず、否定説が前提とする「更正の請求の排他性」の射程をめぐる伝統的な解釈、すなわち、納税申告に基づき形成される租税法律関係の法的安定性を確保する必要があることや、申告納税制度における大量かつ迅速な処理が必要であること等を正当化根拠として、1年の更正の請求期間が徒過した場合には、納税者はいっさい減額更正処分の請求ができないという解釈をもってし、課税庁には5年間ものあいだ減額更正処分の権限の行使が認められることを十分に説明できないのではないか。確かに、これら正当化根拠そのものについて重要であるということは理解



できる。しかし、それら正当化根拠がそれほど重要であるならば、課税庁が減額更正処分権限を行使できるその除斥期間についても、1年に限るとしておくのが論理的であろう。というのも、それら正当化根拠は、理論上、納税者に対してだけ当てはまりうる要請ではなく、課税庁に対しても等しく当てはまりうる要請だからである。にもかかわらず、現行の制度上、あえて課税庁に対してのみ、除斥期間の名のもと、5年間もの減額更正処分の権限行使が認められているのである。

ということは、「更正の請求の排他性」の射程をめぐる伝統的な解釈は、減額更正処分をするか否かの場面において、課税庁の行政処理上の便宜や裁量権を一方的に認め、そのぶん納税者に対しては不利益な地位を甘受させてもかまわないという、手続面における政策的考慮以外に、十分な正当化根拠を持ちえていないことを示しているのではないか。むしろこういった政策的考慮は、課税庁の意思からも納税者からの意思からも離れて、租税法規に従って納税義務が定められるべきとする租税法律主義の理念、とりわけ合法性原則からすれば、望ましいものではないであろう。そうであるならば、仮に「更正の請求の排他性」という、租税法上原理的には望ましくない手続政策的な議論を認めるとしても、その射程については、抽象的には合法性原則の可及的な貫徹を図るという観点から、また具体的には減額更正処分の除斥期間があることとの制度的な整合性を図るという観点から、「限定的に」解釈していくという姿勢が必要なのではないかと思われる。

そこで、合法性原則を念頭に置きつつ、「減額更正処分の除斥期間」という“明文の規定”との関係で、「更正の請求の排他性」という“不文の法理”の趣旨を解釈するならば、その排他性の射程は、あくまでも、納税者による減額更正処分の求めが、更正の請求手続が設けられていることに《積極的に抵触》する場合に限定されるべきではないか。そして、こういった《積極的に抵触》する場合としては、①納税者が現に更正の請求ができるにもかかわらず——すなわち1年間の更正の請求期間内であるにもかかわらず——あえてその請求をしないで、減額更正処分の直接型義務付け訴訟等の他の代替的な手続をとる場合、又は、②①に準ずる場合として、納税者が過去に更正の請求をすることができたにもかかわらず、減額更正処分の直接型義務付け訴訟等の他の代替的な手続をとるために、故意にその請求手続を回避した結果、更正の請求期間を徒過した場合が考えられるのではないかと思われる。

そうすると、(β)の場合に対しては、基本的には、上記②の場合に該当しない限りにおいては、「更正の請求の排他性」の射程は及び得ないということになる。そして、(β)の場合として通常想定されるのは、更正の請求期間の徒過後になってはじめて、納税者に過納税額が判明した場合であるものと思われる。したがって、このような場合に、納税者が減額更正処分を求めることは、②で示したような、更正の請求手続が設けられていることに《積極的に抵触》している場合とまでは言えないであろう。それゆえ、以上のような(ロ)通則法の観点、とりわけ「更正の請求の排他性」の射程に係る「限定解釈」論の観点からも、(β)の場合の減額更正処分の義



務付け訴訟否定説には与し得ない。

また、以上の「更正の請求の排他性」の射程に係る「限定解釈」論に立脚すると、(α※2)[(b)]の場合、すなわち当初(α※2)の場合であったものが、時間の経過により事後的に(β)の場合になってしまった場合の減額更正処分の義務付け訴訟については、たとえ行訴法上の訴訟要件（補充性要件と重大な損害要件）をクリアしたと言えとしても、通則法上、更正の請求手続が設けられていることに《積極的に抵触》していると言わざるを得ないであろう（上掲②の場合に該当）。それゆえ、(α※2)[(b)]の場合については、先の(α※2)[(a)]の場合に準じて却下とすべきであり、その際には、行訴法ではなく通則法の解釈でもって不適法とするという構成が採られるべきである。

### 第三節 減額更正処分の除斥期間を徒過している場合（γ）

最後に、(γ)の場合、すなわち減額更正処分の義務付け訴訟の提起時点において、すでに減額更正処分の除斥期間（5年）が徒過してしまっている場合に、当該訴訟が適法であるかどうかについて論じよう。ちなみに、(γ)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟についても、(β)の場合と同じ理由（申請権の不存在）で、「直接型義務付け訴訟」のみが対象となる。ひるがえって(γ)の場合については、管見の限りでは、学説上においても従来あまり議論されてこなかったように思われる。それというのも、おそらく、(γ)の場合、課税庁にはもはや減額更正処分権限がない以上、たとえ義務付け訴訟が提起されて義務付け判決が下されたとしても、課税庁としては減額更正処分をすることが不可能であるので、この場合について議論する実益がない、またそれゆえに適法な訴えとして認められ得ないとの理解があったからではなかろうか。

もっとも、そういったなかでも、(γ)の場合を念頭に置いて、減額更正処分の義務付け訴訟の許容性について指摘する論者もいる。例えば山田二郎氏は、この場合を念頭に置かれて、除斥期間について「…5年という期間を計算し出す、いわゆる起算日をもっとずらす」ことを提案されているし、また山下清兵衛氏も、「…事後的な更正の請求の範囲を広げて、できるだけ民事事件での裁判所の判断に沿った課税の修正がなされるべき」といった提案をされている<sup>75</sup>。すなわち、山田氏が一定の場合における減額更正処分の除斥期間の“起算日の延長”を提案される一方で<sup>76</sup>、山下氏は後発的理由による更正の請求制度で言うその“後発的理由”をさらに広く認めていこうという提案をされている<sup>77</sup>。いずれの指摘も、その文脈を読むと、(γ)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟の原則的な不可能性を前提とされつつ、解釈論としてのその例外的可能性を模索される趣旨であるように思われる。

ところで近時、(γ)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟の適法性を否定した裁判例として、**広島地判平成19年10月26日（LEX/DB 28140012）**が出された。本件は、原告納税者が、平成8年分の所得税額並びに平成6年～平成8年の各課税期間に係る消費税額について、平成17年の時点で減額更正処分を求めたのであるが、税務署長から拒否されたので、減額更正処分の義務

付け訴訟等を提起したという事案である。裁判所は、原告の義務付け訴訟を不適法として却下するその理由において、次のように「更正の請求の排他性」論に依拠した。「この規定〔国税通則法23条1項1号：高木注〕は、納税申告書を提出した者の権利利益の救済を図りつつ、更正の請求をすることができる期間を限定し、その申告に係る税額等をめぐった租税法律関係の早期安定を図る趣旨のものであるところ、このような趣旨にかんがみれば、この期間を徒過した後は、同条2項各号所定の事由〔後発的事由：高木注〕に当たらない限り、納税申告書を提出した者の側から課税処分を争うことを許さないものと解すべきである。」

その上で、本件義務付け訴訟のうち、消費税に係る減額更正処分については、更正の請求期間を徒過していることを理由として不適法と判示した。また所得税に係る減額更正処分についても、以前に原告が更正の請求及び審査請求を適法に行っていたにもかかわらず、それら手続のなかであるいはその後の取消訴訟手続のなかで、今回の訴訟における請求の前提となっている主張をしていなかったという事情を指摘して、やはり現時点になって減額更正処分の義務付け訴訟を提起するのは不適法であるとした。

このように本判決においては、 $(\beta)$  の場合の否定説と同様に、「更正の請求の排他性」論を理由として、減額更正処分の義務付け訴訟を不適法とする論理がとられているようである。この点、被告国側の主張をみると、この「更正の請求の排他性」論に基づく主張のほかにも、本件事案では減額更正処分の除斥期間徒過により、税務署長にそもそも減額更正処分をする権限がないとの主張もあった。したがってその限りでは、本判決は、本件事案を $(\gamma)$  の場合としてではなく $(\beta)$  の場合と捉えて判断を下している、あるいは、本件事案を $(\gamma)$  の場合と捉えつつも、 $(\beta)$  の場合に論理的に包摂されるものと理解して判断を下しているということになろうか。

しかし、本判決のように、 $(\beta)$  と $(\gamma)$  の両場合を混同して判断を下すことには、更正の請求期間と減額更正処分の除斥期間の位置づけを不明確にするという観点から、解釈の在り方として問題があるのではないか<sup>78</sup>。すなわち、“仮に”裁判所が本件事案について、原告の訴えを不適法として却下判決を下すことが妥当であるとしても<sup>79</sup>、 $(\beta)$  の場合と同じ問題として捉え、「更正の請求の排他性」論という、前述したようにその射程について問題の余地ある議論に依拠すべきではなかったのではないかと思われる。それよりはむしろ、裁判所は、本件事案を $(\gamma)$  の場合の問題として捉え、直接型義務付け訴訟が前提とする「一定の処分をすべき」(行訴法3条6項1号)のその処分権限が、減額更正処分の除斥期間徒過により消滅しているとの議論から原告の訴えを却下するのが、解釈として自然ではなかっただろうか<sup>80</sup>。

いずれにせよ、先に紹介した学説が含意していたように、また前掲広島地裁平成19年判決がその理由付けはともかく判断を下していたように、私見としても、一般論としては、 $(\gamma)$  の場合において減額更正処分の義務付け訴訟を認めることは、やはり現行法(行訴法及び通則法)の解釈上無理なのではないかと考える。確かに一面では、“合法性原則”の観点からすれば、こういった場合であっても、租税法規に従った租税法律関係を実現するよう、減額更正処分がなされるこ

とは望ましいかもしれない。ただ“合法性原則”といっても限界があるのであって、少なくとも「減額更正処分の除斥期間を徒過してしまった」場合にまで、課税庁に対して減額更正権限を認めるのみならず、その権限不行使の場合の義務付け訴訟提起を認めるのは困難であると言わざるを得ない。

また国会は、国税通則法上、あくまでも減額更正処分の除斥期間を「5年間」と明確に規定しているのであって、この期間を超えて裁判所が税務署長に対して減額更正権限を行使するよう義務付けることは、見方によっては、国会の課税権に対する裁判所による不当な介入とも言え、租税‘法律’主義の観点からして問題があろう。

しかしながら、先の(β)の場合における、「補充性」要件の判断基準時をめぐる私見に立てば、(γ)の場合でも、「事実審の口頭弁論終結時(=更正の請求期間のみならず減額更正処分の除斥期間経過後)」において、「損害を避けるため他に適当な方法がない」ことになるから、「補充性」要件を充たすことになるとも議論できるかもしれない。しかし、(β)の場合については、国税通則法上、納税者に対し減額更正処分をする‘法的余地’が認められるのに対して、(γ)の場合においては、同法上、納税者に対し減額更正処分をする‘法的余地’が存在しないことにも留意せねばならない。換言すれば、(γ)の場合、たとえ行訴法上「補充性」要件という訴訟要件を充たしていると言えるとしても、課税庁に減額更正に係る処分権限がない以上、行訴法上の他の訴訟要件、すなわち「一定の処分」要件(行訴法3条6項1号)を欠如することになる。同じくこの点、(γ)の場合について、仮に「重大な損害」要件をも充たし得ていると解釈しようとしても、やはりこの処分権限欠如が障害となる。

さらに私見としては、「更正の請求の排他性」の射程は、(β)の場合に対してと同様に、(γ)の場合に対しても、原則として及ばないと解する。したがって、この点のみを見れば、(γ)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟については、(β)の場合と同様、国税通則法上適法と言って良いかもしれない。しかしながら、たとえ「更正の請求の排他性」の射程について上記私見の立場に立ったとしても、(γ)の場合においては、もはや減額更正処分の除斥期間を徒過している以上、通則法上、課税庁として適法に減額更正処分をすることができないのである。それゆえ、この点をも考慮に入れれば、(γ)の場合には、やはり(β)の場合とは異なって、減額更正処分の義務付け訴訟につき、通則法上も不適法とせざるをえない。

以上に挙げた理由から、(γ)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟に関しては、立法論としてどのような議論ができるかはともかく、現行の行訴法や通則法の解釈論としては、納税者が減額更正処分の除斥期間を徒過してしまったことにつき、課税庁側に積極的な非違行為がある場合など、個別の係争事案において、信義則の要件を充たす例外的な事情がある場合を除いては、その提起を認めるべきではないだろう。

なお、以上の議論に加え、ここで(β)の場合、すなわち更正の請求期間を徒過しているが減額更正処分の除斥期間内に減額更正処分の義務付け訴訟を提起した場合に関連して、あたかも前

節で論じた ( $\alpha \times 2$ ) の場合における (a) と (b) のように、次の二つの場合が考えられる。一つは、納税者が ( $\beta$ ) の期間内に減額更正処分の義務付け訴訟を提起したところ、その減額更正処分の除斥期間内に判決が下されることとなった場合である【以下 ( $\beta$ ) [(a')]]。ただし、この場合はとくに問題なく、少なくとも筆者としては、前節でも論じたように、納税者による減額更正処分の義務付け訴訟の提起は適法なものと認められうるものと解する。しかし他方で、問題であるのは、納税者が ( $\beta$ ) の期間内に減額更正処分の義務付け訴訟を提起したところ、その義務付け訴訟係属中に減額更正処分の除斥期間が徒過してしまった場合である【以下 ( $\beta$ ) [(b')]]。いわば、当初 ( $\beta$ ) の場合であったのが、時間の経過によって、事後的に ( $\gamma$ ) の場合に変容してしまった場合である<sup>81</sup>。

もっとも、この ( $\beta$ ) [(b')] の場合における減額更正処分の義務付け訴訟の是非につき、判断を下すに当たって参考になる裁判例として、**京都地判昭和51年9月10日(行集27巻9号1565頁)**が挙げられうる<sup>82</sup>。本件は、課税処分の取消訴訟係属中、被告課税庁により、5年間の除斥期間を徒過した段階で実施された減額再更正処分について、原告納税者が除斥期間の観点から違法であるとして争った事案である。裁判所は、除斥期間規定の趣旨について、「租税法律関係の早期安定」と「税負担の適正公平」という二つの要請を調和させたものであるとの前提認識のもと、次のように判示した。

「[除斥期間規定]の趣旨が右のようなものである以上、更正処分について被処分者がこれを争い、適正な処分を求めるべく更正処分の取消訴訟を提起しているときは、租税法律関係の早期安定を図る要請は後退し、適正な処分を求める利益が優先すると解するのが相当であり、またそのような場合には、税務官庁が右処分に関する資料を訴訟に備えて保存しているのが通常であり、それに、訴訟手続において顕れた資料によるときは課税庁の恣意的な取扱いがなされるという虞もないし、課税処分をめぐって既に紛争状態が生じているのであるから、期間制限を定める際に斟酌した永続された事実状態等は存せず、したがって、もはや減額更正により法的安定性が害されるわけではないともいえる。そうだとすると、[除斥期間]の規定は、同規定の趣旨に照らし、右のような場合に課税庁が課税処分の一部取消(減額再更正)をすることについてまで期間制限を設けたものと解することはできない。」(引用文中 [ ] 内は筆者。また原文中のカッコ内の文は省略)

すなわち、本判決は、ある課税処分をめぐって形式上除斥期間の徒過が問題となりうるとしても、その課税処分につき現在進行中の訴訟において争われている以上は、除斥期間規定の背景にある課税処分の法的安定性の要請を実質的に害するものではないとする。またそれとともに、本判決は、既にその課税処分につき現在進行中の訴訟において争われている以上は、除斥期間規定の背景にある適正な課税の要請が貫徹されるよう求められるとするのである。このように本判決は、除斥期間を徒過しているからもはや減額再更正処分は不適法であるとの形式的な解釈を採らず、除斥期間規定の趣旨を、「租税法律関係の早期安定性」と「税負担の適正公平」という二つの理念的な要請の衡量に求めた上で、その衡量を念頭に置きながら、訴訟係属中における除斥期間



の徒過という具体的な場面において、減額再更正処分の実質的な適法性を認めたのである。いわばその限りで、本判決は、例外的に除斥期間を徒過した段階での課税庁の減額更正権限を認めているのである。

ひるがえって、この“取消訴訟係属中”の除斥期間徒過事案における減額（再）更正処分をめぐる二つの理念的要請の衡量は、“義務付け訴訟係属中”の除斥期間徒過事案における（義務づけられるべき）減額更正処分にも当てはまりうるのではないか<sup>83</sup>。すなわち、義務付け訴訟の対象となる減額更正処分をめぐる形式上除斥期間の徒過が問題となりうるとしても、その（義務づけられるべき）減額更正処分につき現在進行中の訴訟において争われている以上は、除斥期間規定の背景にある納税申告に基づく租税法律関係の法的安定性の要請を実質的に害するものではない。また、既に（義務づけられるべき）減額更正処分につき現在進行中の訴訟において争われている以上は、除斥期間規定の背景にある適正な課税の要請が貫徹されるよう求められるのではないか。

このように、“取消訴訟係属中”事案における「租税法律関係の早期安定性」と「税負担の適正公平」という二つの理念的要請の衡量が、“義務付け訴訟係属中”事案においても当てはまるとするのであれば、前者において、課税庁に有利な帰結を導き出すために用いられた《除斥期間規定の趣旨解釈に基づく減額更正権限の導出》論が、後者の事案においても、納税者に有利な帰結を導き出すために、「類推適用」されうると解するのが妥当ではないだろうか。かくて、この「類推適用」論に立脚すれば、 $(\beta)[(b')]$ の場合においては、—— $(\gamma)$ の場合とは異なって——課税庁の減額更正権限が消滅するというわけではなく、それゆえ—— $(\beta)[(a')]$ の場合と同様に——減額更正処分の義務付け訴訟が適法とされて良いことになろう。

ところで、 $(\beta)[(b')]$ の場合に関しては、学説において、**山田二郎氏**が、この場合を念頭に置かれた上で、解釈論としての《減額更正処分の除斥期間の中断》——ただし同氏は「時効中断」とも言及されている——を、次のように提唱されていることにも注目を要しよう<sup>84</sup>。「…そういう義務付け訴訟[ $(\beta)$ ]の場合の減額更正処分の義務付け訴訟：高木注]を提起すれば、結果的に5年の減額更正期間の時効中断が生じるのか。放っておけば5年が経過してしまって、アウトになってしまうのだけれど、この義務付け訴訟という道が開けたことによって、減額更正期間の中断という効果まであるといわなければ意味がないと思うのです。」この山田氏の解釈提案については、筆者としても魅力を感じるのであるが、ただこの提案の是非について賛否の結論を下すためには、減額更正処分の除斥期間制度そのものについて、さらに検討する必要があると思われるので、本稿ではその結論を下すことは避けておく<sup>85</sup>。

以上まとめると、私見としては、 $(\beta)[(b')]$ の場合における減額更正処分の義務付け訴訟については、たとえ形式上は $(\gamma)$ の場合と同じく減額更正処分の除斥期間が徒過してしまっているとしても、事後的にその訴訟要件（一定の処分権限）がなくなるものとして、不適法却下とすることは妥当ではないと考える。というのも、同じ $(\beta)$ の場合であるにもかかわらず、 $(a')$ の場合には減額更正処分の義務付け訴訟が許容され、 $(b')$ の場合にはそれが許容されないという



結論の相違——すなわち納税者が十分にコントロールできない訴訟係属期間により生じた“偶発的な不利益”を一方的に納税者に負わせること——には合理性が見出せないからである。そして、この判断を支えるための解釈論的構成としては、既存の判例法理を「類推適用」し、 $(\beta)[(b')]$ の場合に関しては、除斥期間規定の趣旨解釈に基づけば、例外的に課税庁に減額更正権限が認められると解しうるのであって、そうである以上、この場合に関しても $(\beta)[(a')]$ の場合と同様に、減額更正処分の義務付け訴訟につき適法と解すべきとするのが妥当であるように思われる。

#### 第四章 むすびにかえて

本稿では、減額更正処分の義務付け訴訟の許容性（訴訟要件論）について、平成16年の行政事件訴訟法改正による義務付け訴訟の明文規定化“以降”の学説の議論を中心に考察してきた。ここで私見をまとめると、まず $(\alpha※1)$ の場合、すなわち納税者が更正の請求期間内に適法な更正の請求を行い、課税庁からその理由がない旨の通知処分を受けた上で提起される申請型義務付け訴訟については、そもそも「補充性」要件も「更正の請求の排他性」論も問題となりうる余地がない以上、現行法（行政事件訴訟法及び国税通則法）の解釈論として適法であると解する（この点学説の多くも同じ）。対して、 $(\alpha※2)[(a)]$ の場合、すなわちいまだ更正の請求期間内であるにもかかわらず、あえて納税者が適法な更正の請求を行うことなく、減額更正処分の直接型義務付け訴訟を提起すること——さらにその判決が更正の請求期間内に下されること——は、立法論としてはともかく、解釈論としては不適法であると解する（この点学説の多くも同じ）。というのも、 $(\alpha※2)[(a)]$ の場合においては、更正の請求手続の制度趣旨に《積極的に抵触》しているという点で、「更正の請求の排他性」をめぐる通則法上の解釈として無理であると解されるほか、義務付け訴訟の訴訟要件の一つである「補充性」要件——「損害を避けるために他に適当な方法がないとき」——を欠くという点で、行訴法上の訴訟要件をも充たしえないと解されるからである。

ついで、 $(\beta)[(a')]$ の場合、すなわち更正の請求期間を徒過してはいるが減額更正処分の除斥期間内に、減額更正処分の直接型義務付け訴訟を提起すること——さらにその判決が減額更正処分の除斥期間内に下されること——であるが、筆者は解釈論でもって可能であると解する。この点、学説の中では、更正の請求手続がある（あった）ことから「補充性」要件が欠如しているという理由でもって、否定する見解もみられる。しかし、この「補充性」要件に係る否定説の議論は、「損害を避けるために他に適当な方法がないとき」（行訴法37条2第1項）という明文の規定を、「損害を避けるために他に適当な方法がなかったとき」と読み替えて解釈しているきらいがあるように思われる。いわば、「補充性」要件の判断について、あえて《過去に遡って》——更正の請求期間を徒過する前の時点——基準時を置いているのであって、訴訟要件の判断基準時に係る民事訴訟法一般の考え方（事実審の口頭弁論終結時）や、またその考え方を採用していると思われる同条文中の「重大な損害」要件の判断基準時との整合性などから導き出される基準時——更正の請求期間を徒過した後の時点——の観点から、解釈として疑問がある。

また、「重大な損害」要件充足そのものについても、合法性原則に違反する納税義務の憲法上の問題性（租税法律主義違反）を、同条文中の考慮要素規定の解釈にあたって十分に読み込めば、充足しているとの結論を導くことができるものと思われる。加えて、通則法上、「更正の請求の排他性」に係る解釈問題があり、その射程の取り方によっては、 $(\beta)[(a')]$ の場合における減額更正処分の義務付け訴訟の障害となりうる。もっとも筆者は、「更正の請求の排他性」という不文の法理の射程については、租税法律主義の理念（とりわけ合法性原則）を念頭に置きつつ、かつ、「減額更正処分の除斥期間」という明文規定の存在との整合性を確保する見地から、限定的に解釈すべきという考え方——排他性に係る「限定解釈」論——を採る。そしてこの考え方から、「更正の請求の排他性」は、 $(\beta)[(a')]$ の場合に対しては、納税者が減額更正処分の直接型義務付け訴訟等の他の代替的な手続を利用するため故意に更正の請求手続を回避し、その結果更正の請求期間を徒過してしまったといった、納税者による減額更正処分の求めが、更正の請求手続の制度趣旨に《積極的に抵触》する特段の事情がない限りにおいては、その射程が及ばないものと解する。

さらに、 $(\gamma)$ の場合、すなわち減額更正処分の除斥期間を徒過した段階で、減額更正処分の直接型義務付け訴訟を提起することについては、学説によりいまだ十分議論がなされていない論点である。もっとも、筆者としては、立法により明確に除斥期間が区切られ、かつ、それを徒過した段階ではもはや課税庁として減額更正処分権限を持たない以上、義務付け訴訟の前提とする「一定の処分」権限（行訴法3条6項1号）が存在しえない、という点を考慮せざるを得ないと考える。したがって、この「一定の処分」権限という訴訟要件が欠ける以上、たとえ—— $(\beta)[(a')]$ の場合と同じように——その他の訴訟要件である「補充性」要件や「重大な損害」要件を充たしているとして議論できるとしても、行訴法の解釈上、 $(\gamma)$ の場合の義務付け訴訟を適法とすることはできないと解する。また、たとえ—— $(\beta)[(a')]$ の場合と同じように—— $(\gamma)$ の場合には「更正の請求の排他性」の射程が及ばないとの議論が成り立ちうるとしても、減額更正処分の除斥期間を徒過している以上、課税庁としては減額更正処分を適法に行使し得ないのであるから、通則法の解釈上も、この場合の義務付け訴訟を適法とすることはできない。さらに仮に、ここで、課税庁に減額更正処分権限が認められていないのにもかかわらず、裁判所がこれを認めてしまうと、租税法律主義の観点から問題——裁判所による国会の課税権侵犯のおそれ——が生じてくる懸念もある。

ところで、以上の基本的な“場合分け”に基づく処理に関連して、これらの各場合にまたがるような、次の二つの派生的な問題類型が生じうる。一つは、 $(\alpha※2)[(b)]$ の場合、すなわちいまだ更正の請求期間内であるにもかかわらず、納税者があえて適法な更正の請求を行うことなく、減額更正処分の直接型義務付け訴訟を提起したところ、その訴訟係属中に更正の請求期間が徒過してしまったという場合である。この場合については、形式上は事後的に、 $(\beta)[(a')]$ の場合におけるように、「補充性」要件を充たすことになるけれども、更正の請求手続の制度趣旨に《積

極的に抵触》していることにかんがみ、また判決が下されようとする時点(事実審の口頭弁論終結時)でまだ更正の請求期間内である( $\alpha$ ※2)[(a)]の場合との取扱い上の公平を確保するためにも、“不適法(却下)”とすべきである。

二つは、( $\beta$ )[(b’)]の場合、すなわち更正の請求期間は徒過しているが減額更正処分の除斥期間内に、納税者が減額更正処分の直接型義務付け訴訟を提起したところ、その訴訟係属中にその減額更正処分の除斥期間が徒過してしまったという場合である。この場合については、形式上は事後的に、( $\gamma$ )の場合におけるように、その除斥期間を徒過することになるけれども、除斥期間規定の趣旨解釈に基づけば例外的に減額更正権限を導き出しうること——既存の判例法理の「類推適用」論——、また判決が下されようとする時点(事実審の口頭弁論終結時)でまだ除斥期間内である( $\beta$ )[(a’)]の場合との取扱いの公平を確保する必要があることといった観点から“適法”と解すべきである<sup>86</sup>。

以上本稿では、平成16年行政事件訴訟法改正を受けての、減額更正処分の義務付け訴訟問題について、もっぱら訴訟要件論の観点から議論したのであるが、本案勝訴要件論については考察しなかった。したがって、この①《減額更正処分の義務付け訴訟の本案勝訴要件論》については、改めて検討しなければならない<sup>87</sup>。また、本稿を通じて、減額更正処分の義務付け訴訟を論じていくなかでも明らかとなったが、②《国税通則法上の期間制限制度が抱える問題性》である。すなわち、更正の請求期間であれ、減額更正処分の除斥期間であれ、現在の期間制限制度がはたして立法政策として妥当であるのか。この点については、とりわけ課税庁と納税者との実質的な対等性の確保という観点から改めて考えなければならない<sup>88</sup>。

さらに、同じく本稿を通じて、減額更正処分の義務付け訴訟を論じていくなかでも明らかとなったが、③《行政事件訴訟法上の義務付け訴訟制度が抱える問題性》である。とりわけ、「補充性」要件であれ、「重大な損害」要件であれ、このような原告市民にとって厳しいハードルを「訴訟要件として」課す現在の制度に、立法政策上どれほどの合理性があるのか。この点については、これまでに出版された、税務行政領域以外の行政領域における義務付け訴訟の裁判例をさらに深く分析した上で、かつ、平成16年行訴法改革の趣旨を発展的に継承するという観点から、今後立法論的な検討をしていく必要がある<sup>89</sup>。

そして最後に、本稿の段階ではまだ十分な検討材料を得られなかったが、平成16年行訴法の下での減額更正処分の義務付け訴訟<sup>90</sup>をめぐる判例の展開である。今後、先に紹介した広島地裁平成19年判決をはじめとして、こういった④《減額更正処分の義務付け訴訟をめぐる判例》がどのように展開していくのかについて、フォローしていく必要がある。これら本稿で考察が十分でなかった①～④の点については、今後の研究課題としたい。

<sup>1</sup>以下本章における引用条文は、特に断りのない限り、平成16年改正後の行政事件訴訟法による。

<sup>2</sup>なお、新たな抗告訴訟類型として、「差止めの訴え」(3条7項、37条の4)も設けられたが、本稿では取り上げ

ない。「仮の義務付け」及び「仮の差止め」制度についても同じ（37条の5）。

<sup>3</sup>以下、三つの想定される事例類型別の義務付け訴訟の必要性論については、例えば、南博方・高橋滋編『条解行政事件訴訟法〔第3版〕』（弘文堂、2006年）【以下『条解』として引用】87頁～88頁（小林久起執筆部分）を参照。なお本稿では、義務付け訴訟のあり方一般について検討するものではないが、こういった文献として、例えば、山本隆司「義務付け訴訟と仮の義務付け・差止めの活用のために（上）（下）ドイツ法の視点から」自治研究81巻4号、同5号（2005年）等参照。

<sup>4</sup>義務付け訴訟を含む無名抗告訴訟が許容されてこなかった理由については「行政庁の第一次的判断権の尊重」の他にもいくつか挙げられてきたが、これらの点については、さしあたり、前掲注（3）、『条解』99頁～102頁（人見剛執筆部分）参照。また、平成16年行訴法改正を見据えつつ、義務付け訴訟等の否定の論拠として「行政庁の第一次的判断権」理論を用いることの問題性を分析したものと、小早川光郎「行政庁の第一次的判断権・覚え書き」『原田尚彦先生古稀記念：法治国家と行政訴訟』（有斐閣、2004年）217頁以下も参照。

<sup>5</sup>前掲注（3）、『条解』103頁～104頁（人見剛執筆部分）参照。

<sup>6</sup>なお、平成16年行訴法改正前の時代に、義務付け訴訟の許容性が争われた事例として、例えば、国立マンション事件がある。東京地判平成13年12月4日判時1791号3頁参照。本件は、原告周辺住民が建築指導事務所長を被告として、係争建築物につき、建築禁止命令や除却命令がされないことの“不作為違法確認訴訟”や、それら命令をするよう求める“義務付け訴訟”などを提起した事案である（なお前者の“不作為違法確認訴訟”の性質であるが、本件事案は原告の『申請権』を前提とするものではないので、行訴法3条5項の「不作為違法確認訴訟」には該当せず、義務付け訴訟同様「無名抗告訴訟」扱いとなることに注意）。裁判所は、“不作為違法確認訴訟”に関しては、《明白性》、《緊急性》、《補充性》のいずれの要件をも充たすとして、その訴訟提起を適法と認めたものの、「義務付け訴訟」に関しては、とりわけどの範囲の者に対しどのような種類の命令を発するべきであるのかという点について一義的に明白とまでは言えず、被告の裁量の範囲内にあるものと判示し、《明白性》要件を欠くとして、その訴訟提起を不適法とした。

<sup>7</sup>前掲注（3）、『条解』104頁～105頁（人見剛執筆部分）参照。

<sup>8</sup>前掲注（3）、『条解』、89頁～90頁（小林久起執筆部分）参照。

<sup>9</sup>以下、とくに前掲注（3）、『条解』624頁～630頁（間史恵執筆部分）参照。

<sup>10</sup>なお、平成16年改訂行訴法の下、申請型義務付け訴訟の提起が適法と認められ、かつ、その請求が認容された事例として、気管切開手術を受けてカニューレを装着している児童が、市に対し保育園へ入園することの承諾の義務付けを求めたケースがある。東京地判平成18年10月25日（判時1956号62頁）参照。

<sup>11</sup>以下、とくに前掲注（3）、『条解』611頁～623頁（間史恵執筆部分）参照。

<sup>12</sup>前掲注（3）、『条解』614頁、616頁（間史恵執筆部分）参照。

<sup>13</sup>平成16年改訂行訴法下の直接型義務付け訴訟の例については、さしあたり後掲注（66）及び（68）を参照。

<sup>14</sup>なお、後発的理由に基づく更正の請求（国税通則法23条2項）や、減額更正処分に係る特別の除斥期間（同法71条）など、特殊な期間制限制度が関わる場合については、基本的には本稿では扱わない。関連して、占部裕典「税務訴訟における非申請型義務付け訴訟の訴訟要件」税経通信63巻10号（2008年）17頁～18頁では、義務付け訴訟と更正の請求との関係について、大きく三つの場面に分けて議論が展開されうるとして、本稿で言う（ $\alpha$ ※1）——本文後述——の場合と、（ $\beta$ ）の場合とを挙げられるとともに、第三の場合として、減額更正処分の除斥期間経過後ではあるが、減額更正処分に係る特別の除斥期間が適用されえ、かつ、その期間内に（直接型）義務付け訴訟が提起される場合を挙げられる。この第三の場合について、本稿では、後の参照の便宜の観点から、（ $\delta$ ）の場合と表記する。

<sup>15</sup>なお、納税者が適法な更正の請求をしたにもかかわらず、課税庁が何ら応答しない場合には、従来から、「不作為違法確認訴訟」の提起が可能であったが、平成16年行訴法改正後は、この場合についても、減額更正処分の義



務付け訴訟の提起いかんが問題となりうる(行訴法37条の3第1項第1号)。もっとも、この「申請不応答」の場合の減額更正処分の義務付け訴訟をめぐる処理については、本文で論ずる「申請拒否」の場合のそれとほぼ同じものとなると思われるので(ただし義務付け訴訟とともに併合提起される訴訟類型は不作為違法確認訴訟:同法37条の3第3項第1号)、以下本項においては、「申請不応答」の場合については独立した場合として検討しない。なおこの点、例えば、青木丈「義務付け裁決、処分庁に対する申出制度」税務弘報56巻9号(2008年)66頁~67頁も参照。

<sup>16</sup>なお参考までに、平成16年行訴法改正前の、義務付け訴訟が明文規定上認められていなかった時期の(α※1)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟の裁判例として、例えば、広島地判平成8年10月23日(税資221号170頁)がある。「義務付け訴訟は、司法権によって行政機関に一定の作為又は不作為をなすことを義務づけるものであるから、三権分立制度との調和の観点から、行政機関の第一次的判断権を害しないような場合のみ許されると解すべきであり、具体的には、行政庁が当該行政処分をなすべきこと又はなすべからざることについて法律上羈束されており、行政庁に自由裁量の余地が全く残されていないために第一次的な判断権を行政庁に留保することが必ずしも重要でないと認められ、しかも、事前審査を認めないことによる損害が大きく、事前の救済の必要が顕著であり、さらに、司法権の行使による以外法律上他に適切な救済方法がないなどの例外的な場合のみ許されるものと解される。」「本件では、申告にかかる所得金額が過大である場合にその過誤を是正するためには、申告者である原告は、まず税務署長に対して更正の請求をし、これに不服があれば、税務署長がなした更正をすべき理由がない旨の処分に対し、その取消を求める訴えを提起し、その認容判決を得るという救済方法が法律上認められているのであるから、さらに更正請求を求めるという義務づけ訴訟を許容しなければならない場合には当たらないといえる。」(同178頁~179頁、なお原文で引用されている裁判例や法律条文は省略した)。

このように、改正前の行訴法下では、(α※1)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟は、無名抗告訴訟としての義務付け訴訟を例外的に許容するための三要件(明白性・緊急性・補充性)に照らして、更正の請求手続があることを理由に“補充性”要件を欠くとして不適法却下とされてきたようである。同旨の裁判例として、例えば、東京地判昭和54年3月15日(訟月25巻7号1969頁)も参照。ひるがえって、改正後行訴法の「申請型義務付け訴訟」規定には、“補充性”要件が設けられていないので、従来この種の義務付け訴訟に係る否定裁判例については、立法により変更され、本文後述のように、その提起が認められるようになったものと解しうるものと思われる。なお、(α※2)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟に係る裁判例については、管見の限りでは見出せなかった。

<sup>17</sup>水野武夫「更正の請求と義務付け訴訟」税務事例38巻1号(2006年)40頁~41頁。また、行訴法37条の3第1項第2号の訴訟要件を満たすことが明らかであるとして、水野武夫「行政訴訟改革と税務訴訟」税法学551号(2004年)120頁参照。さらに、水野武夫「改正行訴法による行政訴訟実務」日本弁護士連合会編『(平成17年度研修版)現代法律実務の諸問題』(第一法規、2006年)所収809頁も参照。

<sup>18</sup>「シンポジウム 税務訴訟をめぐる諸問題」税法学552号(2004年)155頁~156頁[水野武夫発言]や、「(パネルディスカッション)新行政事件訴訟法の活用:義務付け訴訟を中心として(上)」税務事例38巻2号(2006年)29頁や同30頁[いずれも水野武夫発言]参照。

<sup>19</sup>中尾巧『税務訴訟入門[第4版]』(商事法務、2008年)132頁~133頁参照。ただし中尾氏の(α※1)の場合についての見解は明らかではない。

<sup>20</sup>占部・後掲注(54)、「(二)」224頁参照。また、同「(二)」234頁や、同「(二)」239頁~240頁も参照。

<sup>21</sup>そのほか(α※1)の場合に係る肯定的見解として、占部・前掲注(14)、24頁、青木・前掲注(15)、67頁、山下清兵衛「義務付け訴訟」税務弘報55巻11号(2007年)152頁、村井正「行政事件訴訟法の改正と税務訴訟」税59巻9号(2004年)11頁~12頁、金子宏「更正の請求について」税大ジャーナル3号(2005年)6頁、木山泰嗣「行政事件訴訟法改正のポイントと税務訴訟への影響」税務弘報53巻9号(2005年)78頁、日本弁護士連合会行政訴



訟センター編『実務解説 行政事件訴訟法』(青林書院、2005年) 167頁等参照。

<sup>22</sup>そのほか(α※2)の場合に係る否定的見解として、前掲注(3)、『条解』615頁(間史恵執筆部分)、千葉雅代「改正行政事件訴訟法が税務訴訟に及ぼす影響」東京税理士界584号(2005年)4頁、前掲注(18)、「パネルディスカッション(上)」、28頁(山田二郎発言)や同30頁(千葉雅代発言)、浅沼潤三郎『「更正の請求」と改正行政事件訴訟法』税法学556号(2006年)11頁、小林久起『行政事件訴訟法』(商事法務、2004年)164頁(注1)、福井秀夫・村田斉志・越智敏裕共著『新行政事件訴訟法』(新日本法規、2004年)140頁(注1)(村田執筆部分)、木山・前掲注(21)、78頁、塩野・後掲注(64)、218頁等参照。

<sup>23</sup>「更正の請求の(原則的)排他性」とは、金子宏『租税法(第十三版)』(弘文堂、2008年)642頁の説明によると、次のようになる。「法がわざわざ更正の請求の手續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、更正の請求の手續によらなければならないと解すべきであろう。抗告訴訟の排他性の観念にならって、これを『更正の請求の原則的排他性』と呼ぶことができる。」なおここで、なぜ「原則的な排他性」と言われるのかというと、納税者が行った申告行為に“要素の錯誤”があると認められる場合には、更正の請求手續によらずとも、民法95条の錯誤無効規定が適用され、納税者に対する救済が認められるという可能性があるからである(最判昭和39年10月22日民集18巻8号1762頁)。この点、金子・前掲注(21)、ジャーナル、7頁の解説を参照。

<sup>24</sup>阿部泰隆「税務訴訟活性化の視点からみた行政訴訟改革のあり方」税理46巻13号(2003年)7頁。

<sup>25</sup>なお、この阿部氏の指摘は、行政訴訟検討会第20回会合(平成15年7月24日)において、財務省が、おそらく(α※2)の場合を念頭に置いて、減額更正処分の義務付け訴訟を導入するのであれば、「補充性」要件等を前提とすべきと主張したことを受けてのものである。[http://www.kantei.go.jp/jp/singi/sihou/kentoukai/gyouseisouyou/dai\\_20/20\\_gijiroku.html](http://www.kantei.go.jp/jp/singi/sihou/kentoukai/gyouseisouyou/dai_20/20_gijiroku.html) (last visited 2008/09/28) ちなみにこの点、安田京子「更正の請求期間を徒過した場合の租税救済について」税研19巻6号(2004年)104頁～105頁は、阿部氏の指摘を、もっぱら(β)の場合についてのものと理解されて批判されている。ただ、阿部氏の指摘が、(α※2)の場合を超えて、(β)の場合をも念頭に置かれてなされたものであるのか、上掲の国会資料の理解との関連で、筆者としては疑問がある。

<sup>26</sup>なお、このような解釈は、今日必ずしも奇異なものとも思われない。というのも、例えば、同じく制定法上設けられている請求手續の意義が問題となった事案として、最判平成17年4月14日(民集59巻3号491頁)があるからである。本件は、登録免許税の過大納付分の還付について争われた事案である。この還付に関しては制定法上の手續として、登記から1年間の還付通知請求手續(登録免許税法31条1項及び2項：正確には登記機関が税務署長に対し還付通知をするよう納税者が請求する手續)が定められているところ、原告納税者は、この手續に基づき出された拒否通知の取消訴訟を提起するのみならず、併せて過大納付分につき還付金請求訴訟(国税通則法56条及び74条：還付請求権の消滅時効5年)をも提起した。最高裁は、還付通知請求手續について、あくまでも過誤納金の還付が円滑に行われるための簡易迅速な手續に過ぎない旨を指摘した上で、登録免許税の還付を請求するためには当該手續に依らなければならないという意味での「手續の排他性」を否定し、原告による還付金請求訴訟の提起を認めた。

もっとも他方で、本判決では、上記論理について、あくまでも税額確定方式として《自動確定方式》をとる登録免許税の還付通知請求手續について妥当するものであって、その方式として、納税者の自己責任を重視する《申告納税方式》をとる租税についての更正の請求手續とは、その前提が異なるとして、前者の手續で導かれた結論が後者の手續に妥当するものではないとも指摘している。ただ、本判決が指摘する、この更正の請求手續との別異取扱いの議論について、どこまで説得力があるのかについて再検討の余地があるという点はさて措くとしても、本判決が提示した「複数選択的な救済ルートの承認」という考え方が、更正の請求手續の意義について、その理論上の再検討の余地を与えることは否めないであろう。この点、首藤重幸「税務訴訟の最新動向と課題」税務弘報54巻3号(2006年)10頁～12頁参照。

<sup>27</sup>もともと、課税庁としては、(α※2)の場合に減額更正処分の義務付け訴訟が認められてしまうと、課税庁のほうで納税者の請求内容につき十分に調査ができていないまま訴訟となってしまう、課税庁としても困るという。この点、前掲注(25)の議事録における、水野武夫委員と国税庁課税部審理室長との間での質疑応答を参照。なお関連して、武田昌輔税法研究グループ「プロからの税務相談(法令等の根拠に基づく即決判断)第117回」T & A master 128号(2005年)38頁では、次のような趣旨の指摘がある。すなわち、更正は税務署長の「調査により」なされる(国税通則法24条)、減額更正処分の義務付け訴訟は、この調査という「事実行為」の義務付けを求めるものであって、「行政処分」の義務付けを求めることを前提とする義務付け訴訟の観点からは不合法である。この議論に対する反論として、青木文「国税庁の法令解釈変更による更正の請求と義務付け訴訟」東京税理士界590号(2006年)4頁及び青木・前掲注(15)、66頁では、減額更正処分の義務付けの前提には、その減額更正処分のための調査の義務付けが当然に含まれているものと解すべきであって、上記指摘は問題とならないと主張される。同旨の反論として、「パネルディスカッション」新行政事件訴訟法の活用：義務付け訴訟を中心として(下)」税務事例38巻3号(2006年)25頁～26頁の各発言も参照。

<sup>28</sup>なお参考までに、平成16年の行訴法改正前の、義務付け訴訟が明文規定上認められていなかった時期の、(β)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟の許容性についての裁判例として、札幌地判平成16年3月9日(LEX/DB 28091148)を挙げよう。本判決は次のような理由から不合法却下とした。「減額更正を求める訴えは、行政庁である被告に対して作為を求めるいわゆる義務づけ訴訟に該当するところ、憲法の定める三権分立の原則の下、行政処分の第一次判断権は行政庁に付与されていると解されるから、裁判所としては、このような行政庁の第一次判断権を害しない限りにおいて司法判断をなし得るものと解するのが相当である。そして、本件事業年度の法人税について、更正請求をなし得る期間が既に経過したこと及び同期間経過後において原告の更正請求を認めるべき事由が存在しないことは前記1で説示したとおりであるところ、このような場合には、被告において、国税通則法70条2項1号により法定申告期限から5年間は減額更正をなし得るとしても、減額更正をするか否かは、被告の第一次判断権に属するものであり、裁判所としてはこれを尊重しなければならず、これに介入することは許されないものというべきである。」同旨の裁判例として、京都地判昭和56年11月20日(訟月28巻4号860頁)も参照。

<sup>29</sup>例えば、林仲宣「更正の請求を徒過した場合の納税者・税務署サイドの対応」税理38巻3号(1995年)22頁や、萩原芳宏「更正の請求の期間制限について」税法学550号(2003年)36頁等参照。なお、こういった期間制限をめぐる納税者と課税庁との間の不公平に対しては、従来から批判があり、更正の請求期間を立法でもって延長すべきとの議論がなされてきた。こういった議論を簡単にまとめると、さしあたり次の①～④のようになる。

①更正の請求期間を減額更正処分の除斥期間に一致させることを趣旨とした“5年への延長説”として、例えば、上掲・萩原論文、54頁、植田卓・渋谷雅弘「誌上 税務審議 更正の請求期間」税研13巻78号(1998年)90頁[植田提言]、前掲注(18)、「パネルディスカッション(上)」27頁[山田二郎発言]、千葉・前掲注(22)、4頁等参照。

②更正の請求期間を増額更正処分の除斥期間(国税通則法70条1項)と一致させることを趣旨とした“3年への延長説”として、宮口定男「更正と更正の請求との期間の不均衡による納税者の不利益とその是正」税理42巻2号(1999年)63頁、益子良一「更正の請求の要件の明確化と実務上の問題点」税理41巻8号(1998年)189頁、三木義一「更正の期間制限延長とその問題点」税理47巻6号(2004年)14頁、安田・前掲注(25)、106頁等参照。

③その他の延長説として、例えば、高橋靖「更正の期間制限に係る不均衡と見直しの視点」税理48巻10号(2005年)6頁は、更正の請求期間の1年6か月もしくは2年間への延長を提案される。以上の点に関連して、前掲の植田・渋谷、91頁[渋谷コメント]では、更正の請求期間をどの程度の期間にするかについては、理論的に難しい旨指摘される。なお、以上①～③の更正の請求期間の延長というアプローチをとるのではなく、④“減額修正申告”制度の創設を提案する論者もいる。例えば、占部裕典『租税債務確定手続』(信山社、1998年)176頁は、更

正の請求期間を延長するのではなく、別途その期間を2年程度とする減額修正申告制度を創設するよう提案される。また、新井隆一「更正の請求と『減額修正申告』」税研22巻1号（2006年）13頁～15頁は、租税法関係において、税務行政と納税者とが本来的に対等関係にあるという考え方から、減額修正申告制度の正当性を理論的に根拠づけられる。

<sup>30</sup>「嘆願」による減額更正処分については、例えば、山本守之「最近の最高裁判決と行政事件訴訟法」税経通信60巻4号（2005年）170頁～172頁、上田輝夫「嘆願書の提出と職権更正」税理51巻1号（2008年）148頁以下、津田明人「関与先を守るための『嘆願書』の作成・提出とその手法」税理42巻10号（1999年）153頁以下等参照。なお、課税庁から「更正の嘆願」が送達された事例として、最判平成17年2月1日（判時1893号17頁）——ゴルフクラブ会員権の受贈者が贈与を受ける際に支払った名義書換手数料について所得税法38条1項にいう「資産の取得に要した額」であると認められた事例——が出された後の課税庁の対応がある。この点については、さしあたり上掲・山本169頁～170頁参照。

さらに近時、税理士が顧問先企業に対し、そのワラント債の売却損に関して「更正の嘆願」を指導しなかった結果、5年間の除斥期間を徒過してしまい、当該企業が減額更正処分を受けられなくなったことにつき、当該税理士の損害賠償責任が認められた事例として、東京高判平成15年2月27日（LEX/DB 28082901）【原審 前橋地判平成14年6月12日（LEX/DB 28080192）】参照。この判決については、例えば、占部裕典「課税庁に対する嘆願書提出の法的意義とその効果」税理46巻12号（2003年）2頁以下や、占部・後掲注（54）、「(一)」3頁～5頁、同39頁以下等参照。

<sup>31</sup>例えば、萩原・前掲注（29）、52頁～53頁や、占部・前掲注（29）、『確定手続』67頁～69頁及び同書90頁～95頁、田中治「修正申告の錯誤と法定期間経過後の更正の請求」シュトイエル327号（1989年）5頁～6頁等参照。最近では、金子宏氏による次のような指摘がある。「…私はかねて租税法主義の一つの内容として合法性の原則ということを書いてまいりました。これは、租税法の規定は強行法規であって、法律が定めているとおりに執行しなければならないという原則であります。そうすると、この強行性の原則、合法性の原則からいいますと、除斥期間が経過しない限りは、税務署長は申告が過大であることに気づいた場合、あるいは申告が過大であることを発見した場合には減額の更正をしなければならない拘束を受けるのではないかと、つまり合法性の原則に反するような事態を放置するということがよくないのではないかと、このように考えることもできるのではないかと考えております。」（金子・前掲注（22）、ジャーナル、8頁）。

こういった肯定的見解に対する否定的見解として、青柳達朗「更正の請求の期間経過後において税務署長は納税者に対して減額更正義務を負わないとされた事例」税経通信46巻13号（1991年）237頁～238頁は、納税申告に誤りがある場合、税務署長は更正の請求期間経過後であっても減額更正処分をする権限及び義務を負うものの、これはあくまでも税務行政の担当者として客観的に負っているものであって、納税者との関係で更正する義務を負うものではないから、特段の事情がある場合のほか、納税者は訴訟等を通じてその誤りを主張できないと指摘する（なお、この青柳氏の指摘に対して、萩原・前掲注（29）、48頁～50頁は、「いかなる意味なのか理解できない」などと指摘し反論されている）。また、白石信明「更正の請求の期間経過後における減額更正義務」税務事例27巻12号（1995年）14頁も、税務行政の能率、課税の適正・公平、申告納税制度や更正の請求期間制度の存在意義といった観点から、更正の請求期間を徒過した段階での減額更正処分は、税務署長の裁量に属するものと解すべきとされる。

<sup>32</sup>小林・前掲注（22）、164頁（注1）。同旨、前掲注（22）、福井ほか『新行政事件訴訟法』140頁～141頁（注1）（村田斉志執筆部分）。

<sup>33</sup>酒井克彦「行政事件訴訟法改正と租税訴訟（上）」税務大学校論叢47号（2005年）424頁以下参照。関連して、酒井克彦「行政事件訴訟法改正と租税法」本庄資編『関連法領域の変容と租税法の対応』（財経詳報社、2008年）184頁以下も参照。なお酒井・税大論文、420頁では、（ $\alpha$ ※1）の場合に関しては、訴訟要件論につき水野氏の肯定

論に触れられ、その後にその本案勝訴要件論の検討に進まれている。それなので、酒井氏は、この(α※1)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟の提起については、肯定されているものと推察される。これに対し(α※2)の場合に関しては、本文以下で述べる(β)の場合と同様に、否定的に解されるようである。酒井・税大論文、425頁参照。関連して、酒井・『対応』所収論文、179頁～181頁も参照。

<sup>34</sup>酒井・前掲注(33)、税大論文、429頁参照。また、酒井・前掲注(33)、『対応』所収論文、189頁も参照。

<sup>35</sup>酒井・前掲注(33)、税大論文、429頁～433頁参照。また、酒井・前掲注(33)、『対応』所収論文、190頁～193頁も参照。

<sup>36</sup>酒井・前掲注(33)、税大論文、433頁。また、酒井・前掲注(33)、『対応』所収論文、193頁も参照。もっとも、酒井・前掲注(33)、『対応』所収論文、193頁では、「例外的に更正の請求の原則的排他性を破る『特段の事情』が認められる場合には」、「補充性」要件が充足されることも示唆されている。同190頁も参照。

<sup>37</sup>中尾・前掲注(19)、133頁参照。

<sup>38</sup>中尾・前掲注(19)、133頁参照。なお、塩野・後掲注(64)、218頁でも、減額更正処分の直接型義務付け訴訟につき、更正の請求制度の存在を理由として、「補充性」要件を充たさないものと指摘されている。ただ、この指摘が(α※2)の場合のみならず、(β)の場合をも念頭に置かれた上でなされたものであるのかについては明確ではない。

<sup>39</sup>水野・前掲注(17)、税務事例論文、42頁。また、水野・前掲注(17)、税法学551号論文、120頁では、従来の裁判例上(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟が提起できなかったと指摘された上で、行訴法改正後は、この種の義務付け訴訟が、同法3条6項1号や同法37条の2の訴訟要件を充たすことになると解釈できるがゆえに、提起することが可能となったと述べられる。

<sup>40</sup>前掲注(18)、税法学552号(シンポジウム)、156頁[水野武夫発言]。

<sup>41</sup>司法制度改革推進本部 行政訴訟検討会 第25回会合(平成15年11月7日)配付資料2「義務付け訴訟の法定」。この資料中、他に適当な方法がある場合の事例として、①更正の請求をしないで、減額更正処分の義務付けを求める場合(本稿で言う(α※2)の場合)、②課税処分の一部取消訴訟を提起しないで、減額更正処分の義務付けを求める場合、③課税処分の取消訴訟の出訴期間経過後、その処分の違法を理由としてその処分取消しの義務付けを求める場合が挙げられている。そして、①については、更正の請求をすべきであって、減額更正処分の義務付け訴訟による救済の必要性はないとし、また②についても、課税処分取消訴訟によるべきであって、減額更正処分の義務付け訴訟による救済の必要性はないとする。さらに③については、職権取消しをすべきことが一義的に定まるものとは言えないから、本案の要件を欠くと指摘している。

[http://www.kantei.go.jp/jp/singi/sihou/kentoukai/gyouseisosyou/dai25/25siryou\\_list.html](http://www.kantei.go.jp/jp/singi/sihou/kentoukai/gyouseisosyou/dai25/25siryou_list.html) (last visited 2008/09/28)

<sup>42</sup>前掲注(18)、税法学552号(シンポジウム)、156頁～157頁[水野武夫発言]。また、水野・前掲注(17)、『諸問題』811頁や、水野・前掲注(17)、税務事例論文、42頁～43頁も参照。

<sup>43</sup>前掲注(18)、税法学552号(シンポジウム)、157頁[水野武夫発言]。また、水野・前掲注(17)、『諸問題』808頁～809頁や、前掲注(18)、「パネルディスカッション(上)」、29頁(水野武夫発言)も参照。

<sup>44</sup>水野・前掲注(18)、税務事例論文、43頁。また、水野武夫「納税者の権利救済と弁護士の役割」自由と正義59巻3号(2008年)27頁～28頁や、水野・前掲注(17)、『諸問題』、810頁～811頁も参照。

<sup>45</sup>水野・前掲注(17)、税務事例論文、43頁。

<sup>46</sup>浅沼潤三郎『改正行政事件訴訟法』(八千代出版、2005年)33頁以下参照。また浅沼・前掲注(22)、税法学論文8頁以下も参照。

<sup>47</sup>浅沼・前掲注(46)、34頁。関連して、浅沼・前掲注(22)、税法学論文7頁～8頁も参照。

<sup>48</sup>浅沼・前掲注(46)、34頁参照。

<sup>49</sup>関連して、浅沼・前掲注(22)、税法学論文11頁も参照。



<sup>50</sup>浅沼・前掲注(22)、税法学論文、11頁。

<sup>51</sup>山下・前掲注(21)、152～153頁。

<sup>52</sup>山下・前掲注(21)、153頁。

<sup>53</sup>藤曲武美「更正の請求の期限徒過後の是正措置と義務付け訴訟」税務事例38巻6号(2006年)28頁～29頁参照。関連して、藤曲武美「更正の請求の期限徒過後の是正措置と義務付け訴訟」『租税訴訟No.1』(財経詳報社、2007年)122頁～125頁も参照。以下本文中での引用は前者の文献による。

<sup>54</sup>占部裕典「租税手続法と租税争訟法の交錯(一)」同志社法学59巻5号(2008年)13頁以下、及び、同論文「(二)」同志社法学59巻6号(2008年)214頁以下参照。なお関連して、占部・前掲注(14)、24頁～25頁も参照。

<sup>55</sup>占部・前掲注(54)、「(二)」、223頁。

<sup>56</sup>占部・前掲注(54)、「(二)」、223頁。また同「(二)」、237頁参照。

<sup>57</sup>占部・前掲注(54)、「(二)」、225頁。

<sup>58</sup>占部・前掲注(54)、「(二)」、225頁。また、同「(二)」、236頁～238頁も参照。なお本文中で引用した文中の(2)とは、納税者が申告し課税庁が増額更正処分した後、納税者がその処分取消訴訟において、当初の申告額以上の減額を求めることは、「更正の請求の排他性」の観点から認められないという議論である。同「(二)」、234頁～236頁参照。

<sup>59</sup>首藤・前掲注(26)、10頁や、首藤重幸「税務訴訟の性格と問題」遠藤賢治ほか編『事件記録に学ぶ税務訴訟』(判例タイムズ社、2008年)所収「第3章 税務訴訟の性格と問題」200頁～201頁参照。

<sup>60</sup>山本・前掲注(30)、172頁～173頁参照。

<sup>61</sup>望月爾「行政事件訴訟法改正と税務訴訟への影響」税経新報523号(2005年)8頁参照。そのほか(β)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟について、肯定的見解を表明される論者として、前掲注・(18)、「パネルディスカッション(上)」、28頁(山田二郎発言)、前掲注(21)、日弁連編『実務解説』167頁～168頁、千葉・前掲注(22)、4頁、青木・前掲注(27)、4頁、青木・前掲注(15)、65頁～66頁等も参照。

<sup>62</sup>行政事件訴訟について、行政事件訴訟法に定めがない事項については、民事訴訟の例によるものとされる。行政事件訴訟法7条参照。

<sup>63</sup>上田徹一郎『民事訴訟法[第5版]』(法学書院、2007年)200頁～201頁参照。ただし本案判決をめぐる事実審の口頭弁論終結時に至るまでに、訴訟要件の欠缺が明らかとなり、それが補正されない若しくは補正の余地がない場合には、本案判決はできなくなり、その時点で口頭弁論が終結され、訴え却下の訴訟判決が下されることとなる。なお、『事実審の口頭弁論終結時』の唯一の例外として、管轄権の存否については、『起訴』の時点を基準として判断される(民事訴訟法15条)。

<sup>64</sup>もともとこの点、行政法学では、“取消訴訟”の本案判決における(違法性)判断の基準時について、「判決時」説——事実審の口頭弁論終結時——ではなく、「処分時」説——取消訴訟の対象となった行政処分なされた時点——を採るのが判例の考え方であり、また学説の大勢であるとされる。例えば、塩野宏『行政法Ⅱ(第四版)』(有斐閣、2005年)181頁～183頁、原田尚彦『行政法要論(全訂第六版)』(学陽書房、2005年)397頁～398頁、宇賀克也『行政法概説Ⅱ』(有斐閣、2006年)222頁～224頁等参照。

<sup>65</sup>例えば、塩野・前掲注(64)、223頁、原田・前掲注(64)、398頁、宇賀・前掲注(64)、224頁、前掲注(3)、『条解』617頁(間史恵執筆部分)参照。さらに、ドイツ法との比較を踏まえつつ義務付け訴訟に係る違法性判断の基準時を論ずるものとして、山本・前掲注(3)、「(下)」99頁～102頁も参照。ちなみに不作為の違法確認訴訟も「判決時」説とされる。この点例えば、前掲注(3)、『条解』610頁(杉浦徳宏執筆部分)参照。

<sup>66</sup>例えば、①京都地判平成19年11月7日(LEX/DB 28140193)は、原告周辺住民が、係争建築物に関して、その撤去の際にがけ崩れにより生命等に重大な損害が生じるおそれがあると主張して、被告市長に対し都市計画法等に基づく擁壁設置命令等の義務付け訴訟等を提起した事案である。裁判所は、将来の撤去の際に損害防止が求め



られるのであって、現時点において重大な損害が生じるおそれがあるとは言えないなどとして、原告の訴えを却下した。また、②大阪地判平成19年2月15日(判タ1253号134頁)は、原告近隣住民が、建設予定の分譲住宅敷地と公道とを結ぶ通路が一つしかないことから、同住宅の駐車場から通勤車両が集中し混雑等による騒音や排気ガスが生じうるとして、被告市長に対し、関係事業者へ都市計画法に基づき、建設工事の停止等を内容とする違反是正命令を発するよう義務付け訴訟を提起した事案である。裁判所は、近くに駅があることから、自動車通勤者が多数に上ることは考えられないことや、従前この敷地が自動車教習所で、多くの教習車が同時に公道を通行していたが、問題なかったことからみて、同住宅の自動車通勤者が多数に上ったとしても、周辺環境が悪化することは考えられないことなどから、原告らに重大な損害が生ずるおそれが認められないとして、訴えを却下した。

次に、③東京地判平成19年1月31日(最高裁 HP)は、違法建築物(接道要件や敷地一建築物の原則違反、ただし口頭弁論終結時点で未完成)の敷地隣接地に居住する原告が、被告区長に対して建築基準法上の是正命令権限の行使の義務付け訴訟等を提起した事案である。原告は、本件建築物はまだ建設途上であるが、既に建築確認を受け工事に着手している以上、「重大な損害」要件の判断基準時たる事実審の口頭弁論終結時点ではそれが完成してしまい、そうすると火災等の防災上の危険が生じるから、本件には原告の生命身体に対し「重大な損害を生ずるおそれ」があると主張した。これに対し裁判所は、本件建築物がまだ完成していない以上、原告の主張する防災上の危険は現時点で生じておらず、是正命令権限を行使しなければ、重大な損害の生じるおそれがあるとは認められないなどとして訴えを却下した。なお、控訴審判決である④東京高判平成19年6月13日(最高裁 HP)も、同様の理由で「重大な損害」要件の充足を認めずに却下判決を下した。関連して、⑤東京地判平成19年9月7日(最高裁 HP)も、原告近隣住民らが係争建築物に関し建築基準法等に違反している等として、被告知事に対して是正命令を求める義務付け訴訟等を提起した事案である。裁判所は、本件建築物が接道義務を果たしていないのであれば、火災等の拡大により原告らの身体及び生命に危険が及ぶおそれがあり、この「おそれ」は「重大な損害を生ずるおそれ」に該当するとして本訴を適法とした(もっとも本案の問題として接道義務を充たしているとして請求を棄却)。

ついで、⑥東京地判平成19年5月31日(判時1981号9頁)は、婚姻していない原告らが、その子につき「嫡出でない子」という表記を避けることを試みた結果、被告区長により住民票の記載をしない処分がなされたので、原告らが住民票の作成の義務付け訴訟等を提起した事案である。裁判所は、住民票が作成されないと、子の区立幼稚園への入園や区営住宅の入居に当たって居住関係を証明するための必要な手段を講じざるを得ないほか、また将来的には当該子の選挙権の行使にも重大な支障が生じるとして、各種の不利益を受けることを挙げた上で、「重大な損害を生じるおそれ」があるとした(原告らの本案請求も認めている)。ただしこの⑥の控訴審判決である⑦東京高判平成19年11月5日(LEX/DB 28132380)では、原判決が取り消され、義務付け訴訟も却下された。本判決では、原判決で問題となった選挙権行使に当たっての支障の問題については、子が現在まだ2歳であることからその不利益が現実化していないとし、また各種の行政手続における不利益についても、住民登録ないし住民票がなくても、これがある者と同じ扱いがなされうる(ただしその手続に煩瑣な面があるが)として、「重大な損害が生じるおそれ」があるとはまでは言えないとした。

以上に挙げたいずれの判決も、濃淡の差はあれ、「重大な損害を生ずるおそれ」を判断するに当たっては、「事実審の口頭弁論終結時」現在に立ちつつ、——近くあれ遠くあれ将来生じることが見込まれる損害の——「おそれ」を認定するという方法を探っているように見受けられる。

<sup>67</sup>ちなみにこの点、本文後述の広島地裁平成19年判決は、「補充性」要件についてのみ判断を下し、「重大な損害」要件については判断を下していない。

<sup>68</sup>以上、本文では、「補充性」要件の判断基準時について、「事実審の口頭弁論終結時」とする結論を導き出すための解釈上の論拠として、(あ)義務付け訴訟の訴訟要件(「補充性」要件も含む)が置かれている全体的な制度状況の点と、(い)「補充性」要件と同一条文中にある「重大な損害」要件との整合性の点とを挙げてきた。これ

らに付随する論拠として、ここでは、(う)「補充性」要件の判断基準時そのものについて判断していると思われる裁判例について、いくつか紹介しよう(なお本来であれば、(う)の論拠が優先的な論拠となりうるのであろうが、現在のところ「補充性」要件について明確に判断した裁判例が、管見の限りでは少ないものと思われるので、本稿の段階では附随的な論拠として扱う)。

例えば、前掲注(66)で紹介した⑥判決では、住民基本台帳法に、出生届とは別個に住民票の記載のみを市町村長に対し求める申請手続がない以上、住民票に記載しない処分についての取消判決を出しても、前掲注(66)で紹介した損害の回復が必ずしも回復されるとは限らないとして、「その損害を避けるために他に適当な方法がない」としている。もっとも、この控訴審判決である前掲注(66)で紹介の⑦判決では、原告ら両親は出生届を提出しようと思えば容易にできる状況にあると指摘した上で、それでもそれを提出しないのは個人的信条に名を借りた単なる懈怠であると論及する。いわば本件事案において、子につき住民票に記載される処分に至るには何らの支障は存しないのであるから、「その損害を避けるために他に適当な方法がない」わけではないとした。

また、⑧千葉地判平成18年9月29日(最高裁HP)では、原告が自らの土地上にある処分場を、廃棄物処理法上の許可の不要な「既設ミニ処分場」とみなした上で、被告県知事にその処分場の再開届を提出した。被告は、本件土地上に「既設ミニ処分場」の存在を確認し得ないとして、本件土地を産廃施設として使用できない旨を原告に通知した。これを受け原告は、本件土地を産廃施設として使用することを許可するよう義務付け訴訟を提起した。裁判所は、原告が再開届を提出しているだけで許可申請をしていない以上、「法令に基づく申請」がないとして、本訴が申請型義務付け訴訟としては不適法であるとした。またそれとともに、仮に本訴を直接型義務付け訴訟と解するとしても、原告には許可申請をして一定の処分を求める機会が認められており、「その損害を避けるために他に適当な方法がない」わけではないとして、「補充性」要件の欠如を理由に不適法であるとした。

上記いずれの判決も、「他に適当な方法がない」かどうかの判断の基準時としては、「重大な損害」要件同様、「事実審の口頭弁論終結時」が念頭に置かれているようである。逆に言えば、過去の時点、例えば訴訟提起前の一定の時点に判断の基準時を置き、その時点で「他に適当な方法がないかどうか」(＝他に適当な方法がなかったかどうか)という判断方法を採用しているわけではないように思われる。

もっとも、固定資産税の登録価格について審査申出期間を徒過した事案においては、こういった過去にまで遡った判断方法が採られているとも言えなくもない。例えば、⑨神戸地判平成19年3月16日(判例地方自治303号27頁)をみよう。本件は、原告納税者が被告市長に対し、固定資産課税台帳上の登録価格について、修正した価格を登録することを求める直接型義務付け訴訟等を提起した事案である。原告は、本件で問題となっている基準年度外の価格については、審査委員会への審査申出手続の対象となり得ないこと、また審査申出期間が課税台帳に価格が登録された旨の公示日から60日以内に限られ、この期間内に審査申出をしなければ次の基準年度まで登録価格を争えず、とりわけ審査申出期間経過後に不動産を購入した者にとっては不当な結果を招来せしめることなどを指摘し、直接型義務付け訴訟以外に「損害を避けるために他に適当な方法がない」と主張した。

これに対し裁判所は、上記審査申出制度(及びその後の取消訴訟)という争訟方法が定められていることから「損害を避けるために他に適当な方法がない」とは言えないとした上で、期間制限が短いことや期間経過後の不動産購入者に不利益が生じることについては、膨大な数に上る固定資産についてその価格を早期に安定させ、もって円滑な固定資産税の賦課徴収を図るという上記審査申出制度の趣旨に鑑みれば、不当なことではないとして、本訴につき「補充性」要件欠如を理由に訴え却下判決を下した。

本判決は、「補充性」要件充足の有無について、(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟否定説のように、一見すると、過去に遡った時点そのものをその判断の基準時としている——「損害を避けるために他の方法がなかったかどうか」——ようにも読める。もっとも、この固定資産税の登録価格の事案は、《次の基準年度には改めてその登録価格を争える》という点で、もはや更正の請求期間が徒過した後は、その過大納税額につき争えなくなる減額更正処分の事案とは異なるとも言えるのではないか。いわば前者の事案は、不服申立期間徒過後の時点から

見て《将来に》係争方法がある事案であるのに対して、後者の事案にはそれがない事案なのである。換言すれば、前者の事案においては、「他に適当な方法がない」かどうかの判断の基準時として、「事実審の口頭弁論終結時」が念頭に置かれた上で、将来の係争手段をも対象にしつつ、その要件欠如が導かれているものとも解しうるのである。したがって、前者の事案があることを根拠に、後者の事案においても、「補充性」要件充足に係る判断基準時を「過去に遡ったものとしても良い」とする結論を導くことには、事案の相違がある以上疑問がある。もっとも、固定資産税の登録価格をめぐる審査申出期間を徒過した事案に係わって、上記「補充性」要件欠如論がどこまで妥当であるのかという点に関しては、別途独立した問題として検討すべきことではある。なお、同様の裁判例として、例えば、⑩横浜地判平成18年7月19日（LEX/DB 28130836）と、その控訴審判決、⑪東京高判平成18年11月15日（LEX/DB 28131810）も参照。

<sup>69</sup>ちなみにこの点、否定説に立てば、「事実審の口頭弁論終結時」から過去に振り返って、「更正の請求期間の徒過前」に、「他に適当な方法がなかったかどうか」を判断するので、(b)のような事態が生じても、(a※2)の場合における減額更正処分の義務付け訴訟を不適法とする結論を導くことができるものと思われる。

<sup>70</sup>この点、後に紹介する広島地裁平成19年判決における被告側の主張では、「重大な損害」要件欠如の理由として、既に納付した税額が納税者に還付されないことは、「消極的な意味での財産的損害に過ぎない」と主張している。

<sup>71</sup>この点例えば、塩野・前掲注(64)、217頁参照。

<sup>72</sup>なお、「重大な損害（を生じるおそれ）」要件を、私人と行政庁との間における「違法な状態」の存在をめぐる調査・事案説明負担の問題として機能的に分析する、山本隆司「訴訟類型・行政行為・法関係」民商法雑誌130巻4・5号（2004年）662頁では、「つまり『重大な損害を生じるおそれ』は、違法な状態が存在するのではないかという合理的な疑いがある場合に、認められるのではないか。」と指摘され、同要件の緩やかな解釈の可能性を示唆される。また、違法建築物等に係る周辺住民による義務付け訴訟の許容性の文脈において、「重大な損害」要件の緩やかな解釈の必要性を主張するものとして、湊二郎「義務付け訴訟と裁量収縮」法学論集（鹿児島大学）40巻2号（2006年）24頁～27頁参照。

<sup>73</sup>この点、後に紹介する広島地裁平成19年判決における被告側の主張の中でも同旨の議論がなされている。

<sup>74</sup>前掲阿部氏の批判や、塩野・前掲注(64)、218頁の指摘を参照。関連して、小早川光郎編『改正行政事件訴訟法研究』（ジュリスト増刊、2005年）127頁～128頁の議論も参照。

<sup>75</sup>前掲注(27)、「パネルディスカッション（下）」、31頁～32頁（山田二郎、山下清兵衛発言）参照。

<sup>76</sup>この点については、民法724条における不法行為責任の事例であるが、除斥期間について、その起算点の延長を認めた最近の事例として、例えば、最判平成18年6月16日（民集60巻5号1997頁）——乳幼児期に受けた集団予防接種等によってB型肝炎ウイルスに感染した原告らについて除斥期間の起算点を上記接種時等（加害行為時）ではなくB型肝炎発症時（損害発生時）とした事例——がある。

<sup>77</sup>なお関連して、平成18年度の税制改正で、国税庁長官の法令解釈が納税者に有利に変更された場合には、後発的事由に基づく更正の請求（国税通則法23条2項3号）の対象とする旨の国税通則法施行令6条1項の改正があったことにつき、前掲注(27)、「パネルディスカッション（下）」、35頁にある山田氏の追記部分参照。関連して、金子・前掲注(23)、645頁～646頁も参照。

<sup>78</sup>ちなみに、占部・前掲注(14)、24頁～25頁では、被告や本判決が(a※1)、(β)、(δ)の各場合——この場合分けについては前掲注(14)参照——を明確に区別することなく論じているとして、本稿とは別の角度からの《混同論》を提起され、批判されている。その上で、仮に一般論として(β)の場合について、被告や本判決のように、「更正の請求の排他性」に基づく減額更正処分の義務付け訴訟否定論を採用するとしても、本件事案は(δ)の場合に該当し、この場合の前提となる特別の除斥期間においては、そもそも法律上更正の請求手続規定が設けられていないとする。そうである以上、(δ)の場合たる本件事案に対しては、「更正の請求の排他性」の射程が及ばないと指摘される。また、もともと「他に適当な方法」たる更正の請求手続規定が存在しない以上、

「補充性」要件も充足できると指摘される。もっとも、占部氏は、被告の主張によると本件事案は減額更正処分の除斥期間（通常の除斥期間）を徒過した事案であり、また原告の立場に立っても本件事案は減額更正処分の除斥期間（特別の除斥期間：6か月）を徒過した事案であるとも指摘される。いわば、いずれにしたところで、本件事案は減額更正処分の除斥期間を徒過しているということである。しかし同氏は、たとえそうであっても、本件事案の特殊事情にかんがみれば、こういった除斥期間の徒過を被告が主張することについて信義則上問題がありうると指摘されるとともに、本件訴訟に関連して以前に下された裁判所の確定判決の拘束力に基づく原状回復義務の観点からすれば、被告の主張は許されないのではないかと指摘される（同25頁参照）。以上の議論について、さらに詳しくは、占部・前掲注（54）、「(二)」241頁～246頁参照。

<sup>79</sup>なお、本判決そのものに対する賛否については、他の論点をも検討する必要があるので、さしあたり本稿では留保しておきたい。本判決について、本稿が取り扱っていない論点も含め、前掲注（54）や前掲注（14）の占部論文参照。さらに本判決に関する評釈として、占部裕典「減額更正処分を求める非申請型義務付け訴訟が不適法であるとされた事例」速報判例解説編集委員会編『法学セミナー増刊』速報判例解説 Vol. 3/2008年10月』（日本評論社、2008年）279頁以下参照。

<sup>80</sup>なお、この広島地裁平成19年判決については、すでに控訴審判決が出されている。広島高判平成20年6月20日（判例集未登載）。もっとも筆者は、本稿執筆時点で、この控訴審の判決文を入手することができなかった。ただこの点、占部・前掲注（14）、20頁～21頁が紹介されているところによると、原審同様、原告の訴えが却下されたようである。また同じく、占部氏の引用されている判示内容を見ると、控訴審判決で付加された判断として、本件事案を（γ）の場合の問題とした上で、減額更正処分の除斥期間の徒過を理由に、減額更正処分の義務付け訴訟を不適法とする点もみられる。

<sup>81</sup>関連して、安田・前掲注（25）、98頁では、納税者から嘆願書が提出されたとしても、税務署長の調査対応の遅れから、減額更正処分の除斥期間を徒過する事態が生じうることを指摘される。

<sup>82</sup>なお、同旨の裁判例として、例えば、広島地判昭和59年3月23日（税資135号359頁）や岡山地判平成14年8月21日（税資252号順号9175頁）もある。

<sup>83</sup>取消訴訟係属中の除斥期間徒過事案における減額再更正処分を適法とする昭和51年京都地裁判決の《結論》について賛成する評釈として、福岡右武、税理20巻8号145頁以下（1977年）、大橋為宣、シュトイエル188号1頁以下（1977年）、関本秀治、法と民主主義118号45頁以下（1977年）、青木康、税務事例9巻12号4頁以下（1977年）、一志泰滋、税務弘報25巻5号77頁以下（1977年）参照。これに対して、取消訴訟係属中の除斥期間徒過事案における減額再更正処分は《不適法》であるとする見解として、例えば、中井稔「更正・再更正と期間制限について」税経通信62巻3号（2007年）39頁～40頁及び43頁脚注（16）参照。ちなみに、上掲の評釈のなかでも、適法という結論を導く上で、判決が採った解釈論理に関しては多かれ少なかれ疑問が呈されている。

筆者としては、この争点、すなわち《取消訴訟係属中の除斥期間徒過事案における減額再更正処分の適法性》そのものについては、さらなる検討を必要とするので、さしあたり本稿でその賛否の表明は留保しておく。ただ本稿では、この争点について、現在の判例が適法とする考え方を採用しており、それが一定程度定着しているという現実を前提とするのであれば、それとその背景問題を共通にする争点、すなわち《義務付け訴訟係属中の除斥期間徒過事案における減額更正処分の適法性》においても同じ扱いをするのが、少なくとも判例法の内在的な理解として妥当なのではないかと考える。

<sup>84</sup>前掲注（18）、税法学552号（シンポジウム）、158頁〔山田二郎発言〕。

<sup>85</sup>山田氏の解釈提案に対して、水野氏は、それが裁判所で認められるかどうかについて「一抹の不安」があると指摘されながらも、積極的に受けとめられている。前掲注（18）、税法学552号（シンポジウム）、158頁～159頁〔水野武夫発言〕参照。なお、この山田氏の解釈提案を検証するための前提として、「時効」と「除斥期間」とでは、その性質上の相違として、前者には中断が認められるのに対して、後者にはそれが認められないという点に留意



せねばならない。この点例えば、三木・前掲注(29)、10頁～11頁参照。しかしながら他方で、民法学では、除斥期間に中断を認めないという伝統的な考え方の妥当性をめぐって、議論がなされていることにも留意すべきであろう。例えば、大西泰博「除斥期間と時効中断規定」椿寿夫・三林宏編著『権利消滅期間の研究』(信山社、2006年)147頁以下参照。また例えば、鈴木祿弥『民法総則講義(二訂版)』(創文社、2003年)308頁では、除斥期間内に権利者が出訴したにもかかわらず、判決が確定しないうちに除斥期間が経過してしまい、その権利が消滅するということは妥当ではないとされた上で、こういった場合においては、消滅時効のように、「中断に似た事態」が生ずると言わざるを得ないと指摘されている。それゆえ、山田氏の解釈提案を検証するに当たっては、こういった民法学の議論の展開についても、十分に配慮する必要があるだろう。

<sup>86</sup>なお理論上は、納税者が、当初更正の請求期間内であるにもかかわらず、あえて適法な更正の請求をしないで直接型義務付け訴訟を提起したところ(α※2)、その訴訟係属中に、(β)の期間のみならず、(γ)の期間も経過してしまったという場合も考えられる。いわば、当初(α※2)の場合であったのが、時間(5年間)の経過によって、事後的に——途中(β)の場合への変容を経由して——(γ)の場合に変容してしまった場合である。このような事案は、実際問題としてあまり考えられないかもしれないが、仮にこのような事案が起こった場合であっても、本文で論じた(α※2)[(b)]の場合に係る諸理由——更正の請求手続の制度趣旨に積極的に抵触することと、(α※2)[(a)]の場合との取扱いの公平を確保する必要があること——から、やはり不適法却下とすべきであると思われる。

また理論上は、適法な更正の請求を経た上での減額更正処分の申請型義務付け訴訟(α※1)を提起したところ、その訴訟係属中に、5年の減額更正処分の除斥期間が経過してしまったという場合も考えられる。すなわち、当初(α※1)の場合であったところ、時間の経過によって、事後的に(γ)の場合に変容してしまった場合——なお(α※1)の場合の性質上(β)の場合の経由は考えられない——である。ただしこの場合であっても、(β)[(b')]の場合と同じ解釈論的構成——除斥期間規定の趣旨解釈に基づく減額更正権限の導出論——によれば、この種の義務付け訴訟を適法と解するものと思われる。

<sup>87</sup>この点、例えば、首藤・前掲注(26)、10頁並びに首藤・前掲注(59)、199頁～201頁、また酒井・前掲注(33)、税大論文、420頁～422頁、435頁～438頁や、酒井・前掲注(33)、『対応』所収論文、181頁～184頁、193頁～194頁の検討を参照。

<sup>88</sup>この点、例えば、前掲注(29)に掲げた、更正の請求期間の延長や減額修正申告制度の導入をめぐる諸文献を参照。

<sup>89</sup>敷衍すると、行政法固有の視点から言えば、今後、義務付け訴訟一般をめぐる解釈論や立法論の精緻化をはかっていくためには、それぞれの行政領域ごとに義務付け訴訟がどのように用いられているのか(あるいは用いられていないのか)といった、「各論的検討」をすることが必要となってこよう。この点、本稿では《税務行政領域》を対象としたが、湊・前掲注(72)では《建築行政領域》を対象とする。その他、例えば《社会福祉行政領域》を対象とするものとして、石崎誠也「社会福祉行政上の処分と義務付け訴訟の機能」法律時報79巻9号(2007年)22頁以下参照。

<sup>90</sup>なお、第169通常国会(2008年)に上程されたものの、継続審議となってしまった行政不服審査法改正案では、「申請型義務付け訴訟」に対応する制度としての「義務付け裁判」が設けられたが、この制度が税務争訟に及ぼしうる影響として、青木・前掲注(15)、68頁や、占部裕典「租税手続法と租税争訟法の交錯(三・完)」同志社法学60巻2号(2008年)93頁～94頁を参照。

また、この行政不服審査法改正に伴って上程された行政手続法改正案(同じく継続審議)では、「直接型義務付け訴訟」に対応する制度としての「義務付け手続」がもうけられた。この「義務付け手続」が、《減額更正処分の発動》の場面においても重要な影響を及ぼすことについて、田中治「改正される行政手続法と税務行政手続への影響」税理51巻10号(2008年)12頁～14頁参照。ここで田中氏は、「義務付け手続」が、本稿でいう(β)



の場合においても利用できる」と指摘される。同旨の指摘として、青木・前掲注(15)、69頁～70頁も参照。もっとも、占部・上掲論文、99頁や占部・前掲注(14)、26頁では、(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟が認められないという解釈が判例上確立してしまうのであれば、たとえ義務付け手続が導入されても、それらの税務争訟に対する影響はないと指摘される。

ひるがえって、行政不服審査法(改正案)に基づく減額更正処分の「義務付け裁決」であれ、あるいは、行政手続法(改正案)に基づく減額更正処分の「義務付け手続」であれ、本稿で対象としてきた行政事件訴訟法に基づく減額更正処分の「義務付け訴訟」とのあいだで、どのような議論の相違が生じうのか興味深い点ではある。今後の研究課題としたい。ちなみにこの点、田中・上掲論文では、「義務付け手続」の場合には「義務付け訴訟」の場合と違って、「何人も」処分等を求める——すなわち「法律上の利益」が不要である——との規定ぶりとなっていることを挙げられた上で、公益の増進ないし民主的統制の観点から、(納税者以外の)第三者が課税庁に対し、当該納税者への「適正な課税処分又はそのための税務調査を求める」ことができるようになる——これらを求める《義務付け訴訟》が原告適格欠如ゆえに不適法とされうるのは異なって——可能性を指摘されている。

#### (追記)

本稿の提出・受付後になって筆者が接した、本稿の内容と関連する学会報告並びに研究会報告について、さしあたり筆者が耳で聞き止めた範囲内で、追記しておきたい(したがってこれら報告に関する正確な内容の記述と、それに関する筆者の検討については、これら報告が関係雑誌に発表された上での後の機会に譲りたい)。

まず、租税法学会第37回総会(2008年10月5日、於：慶応義塾大学)において、渋谷雅弘氏の研究報告「更正の請求をめぐる今日の論点」に接した。本報告では、減額更正処分の義務付け訴訟問題に関して、もっぱら付随的な論点としてではあるが、触れられていた。渋谷氏は、本報告、並びに、その後のシンポジウムにおける水野武夫氏による質疑を受けての応答のなかで、——本稿で言うところの——(α※1)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟については適法と解する一方で、(α※2)の場合や(β)の場合の減額更正処分の義務付け訴訟については、「更正の請求の(原則的)排他性」を理由に不適法と解する旨の見解を表明された。

また、日本公法学会第73回総会(2008年10月11日及び12日、於：学習院大学)において、野呂充氏の研究報告「不作為に対する救済」に接した。本報告のなかで、野呂氏は、直接型義務付け訴訟の「重大な損害」要件について、緩やかな解釈をすべき旨の示唆をされていた。さらに本稿の校正段階で、日本税法学会関西地区第422回研究会(2008年11月15日、於：同志社大学)における、占部裕典氏の研究報告「更正の請求の排他性の限界：更正の請求と義務付け訴訟を中心として」に接した。本報告を通じて、本稿でも参照した占部氏の諸論文の内容がさらに深く理解できたほかにも、関連する多くの知見を得ることができた。