

課税処分の瑕疵

小山 威 倫

目 次

- I はじめに
- II 課税処分の特質
- III 瑕疵ある課税処分の効力
- IV 無効と取消との区別に関する学説および判例
- V 課税処分の無効をめぐる裁判例
- VI 重大かつ明白な瑕疵の課税処分無効に対する私見

I はじめに

課税処分が訴訟において、「課税処分に重大かつ明白な瑕疵があるときには、その課税処分は無効である」とするのが、ほぼ一致した見解のようである。課税処分無効の「重大かつ明白な瑕疵があるとき」には、抽象的・不確定的な基準であって、具体的な処分を前提として、当該処分の瑕疵が無効とされる重大かつ明白な瑕疵にあたるかどうかとなると、それはまさに明白であるとはいえず、直ちに実務的に役立つとは思われない。課税処分の無効を求める訴訟は、課税処分の取消を求める訴訟とは異なり、①課税庁に対する異議申立て、審査請求の不服申立てを経ることなく、直接裁判所に訴訟を提起するものであり、②また、出訴期間の制限にも服さないものである。課税庁にとって、①については、いわゆる不意打ちをくらうことになり、②は何時までも極端な場合、課税処分の除斥期間経過後においても、訴えの提起が可能であるから、場合によっては適正な課税替えの機会が失なわれることもありうる。

課税処分の無効が争われた裁判例を素材として、課税処分における重大

な瑕疵，明白な瑕疵とは何か，特に無効原因としての瑕疵の明白性について，判例は，「瑕疵の存在が外観上一見して明白か否か」によるとされているが，課税処分にもそのまま適用されているのか，換言すれば，処分の無効原因としての重大かつ明白な瑕疵という抽象的・不確定的な基準が課税処分について具体的にどのように適用されているのか等の検討によって，課税処分は，どのような場合に無効とされ，或は無効とされず，取消し得べきものとされているかについて考察するのが，この小文の目的である。

Ⅱ 課税処分の特質

現行憲法は租税に関して，30条および84条の規定をおき，租税法律主義の原則を明示している^①。納税義務の形成について実定租税法は，納税義務の成立という概念と，その具体額の確定という概念を前提として次のようなシステムを採用している^②。納税義務は各税法の定める課税要件を充足することによって成立するが，そこで成立した納税義務は抽象的なものであって，直ちに納付または徴収の対象とはなりえず，その対象となるためには特別の租税を除き，その数額を確定する特別な手続が必要とされており，この確定方式として申告納税方式と賦課課税方式の二つの方式がとられている^③。この確定の手続について，観点を変えてその主体からみると，納税者が行なうものと課税庁が行なうものがある。本稿では，課税庁が行なうもの，即ち，更正・決定・再更正および賦課決定を課税処分として考察することとする。なお，国税通則法施行後の法人税法における繰越欠損金額の修正通知は，国税通則法24条の課税標準等の中に含まれることは明白であるので更正に含まれることになり^④，また，源泉徴収義務者に対する納税の告知は，課税処分ではなく徴収手続上の行為にすぎない^⑤。

納税義務は，各税法の定める課税要件の充足によって当然に成立するという制度を前提としているが，その成立した納税義務を具体的に確定するしくみは，立法政策の問題^⑥である。例えば，一般私法上の債務と同様にそ

の金額の確認認定は、特に行政行為によらしめることなく、当事者の協議により、協議が調わない場合は裁判所の認定によるというしくみも考えられる^⑧。しかしながら、現行制度の納税義務を具体的に確定するために、賦課課税方式をとる場合は勿論、申告納税方式をとる場合にも課税庁による一定の行為を行なうことが制度化され、この課税処分に私人が行なう私法上の法行為とは異なった性質を有する行政処分としての地位を与えている^⑨。この行政処分は、相手方たる国民との個別的な合意によることなく、法律の認める要件にしたがい、一方的に相手方たる国民の権利義務を決定することができるとともに、国民がその行政処分に不服があった場合には、取消訴訟を提起しなければならないとされている^⑩。課税処分の法的性質については、課税処分が納付義務を命ずる行為であるとする下命行為説と、納税義務を確認ないし確定する行為であるとする確認行為説とがあるとされている^⑪。この点に関して、所得額の更正決定は確認行為であり、租税の納付を命ずる行為は下命行為であるとする分類が一般のようである^⑫。前記、租税の納付を命ずる行為とは、通則法36条をさすものとあり^⑬、課税処分は、効果意思の発現行為ではなく、確認行為の範ちゅうに属するものであり、普通、確認行為は自由にこれを変更することができない効力が生ずるとされ^⑭、課税処分の場合、誤りがある場合にはその変更をなし得るのであるから^⑮、その意味では特殊の性質を持つものといえる^⑯。課税処分の法的性質についての下命行為説と確認行為説との違いが、解釈論上、具体的にどのような問題点に如何なる差異が生ずるかについては必ずしも明確ではない。

課税処分は次の点に特徴が見られる。①申告納税方式を採用している現行法制のもとでは、課税処分は申告書が提出されなかった場合、および申告に係る課税標準・税額等が法律または調査したところと異なる場合に、第二次的に発動され、また除斥期間内は、重疊的に発動しうる。このような制度は、重疊的な是正手段を置くことによって、法律による行政の原理および課税の公平の実現を図ることにあると思われる。②課税処分の行使

については除斥期間の定めがあり、当該期間経過後においては行使することができない。その理由は、租税債権は各税法の定める課税要件を充足することによって、成立するというシステムをとっており、租税法律関係を何時までも不確定な状態にして置くことは好ましくないためである。従って、除斥期間は実体的正しさの見直し期間とみることができ、ここに課税処分の特異性が表われている。また、通常の行政処分にあつては、一般的に、その権限行使に期間制限の定めは存しない。この意味から租税法律関係には、特に早期の法的安定性の要請が重視されているとみることができ、③課税処分の取消を求める訴訟を提起するためには、異議申立ておよび審査請求の二段階の不服申立ての前置が必要とされる^⑭。その理由として、①裁判所が濫訴に悩まされることを回避すること、②事案の明確化に役立つこと、③税務行政の統一的運用に資することが大きいことがあげられる。このような不服申立前置を要するとされていることは、批判的な見解が存するところであるが、^⑮現行制度上、不服申立前置がとられていることは、課税処分をめぐる法的紛争をなるべく不服申立てによって解釈を図るべく要請されていると見ることができ^{⑯⑰}。

注

- ① 金子宏「租税法」71頁、杉村章三郎「租税法律主義の意義」別冊ジュリスト「租税判例百選」9頁。
- ② 志場喜徳郎外「国税通則法精解」210頁。
- ③ 志場・前掲書74頁、金子宏「納税義務の成立時期」別冊ジュリスト「租税判例百選」143頁。
- ④ 金子・前掲書118頁、新井隆一「判例評釈」シュトイエル13号13～14頁。
- ⑤ 昭41・9・16大阪地裁判決(行集17巻9号1042頁、税資45号246頁)。
- ⑥ 昭和45・12・24最高裁判決(民集24巻13号2243頁、税資62号15頁)。
- ⑦ 田中二郎「租税法」136頁。
- ⑧ 雄川一郎「行政強制」ジュリスト増刊(1977年1月)173頁。
- ⑨ 田中二郎「新版行政法上」104頁、田上穰治・市原昌三郎「行政法上」57頁、田上穰治「行政行為の公定力」(行政法講座第2巻)85頁。
- ⑩ 昭和39・10・29最高裁判決(民集18巻8号1809頁)、昭35・21・21東京地裁判決(行集11巻12号3315頁、税資33号1442頁)。

- ⑪ 新井隆一「課税権力の本質」37頁以下。
- ⑫ 田中・前掲書121頁、田上・市原前掲書64頁以下、杉林敏正「全訂行政法講義総論(上)」178頁以下。
- ⑬ 杉村章三郎・中川一郎「コンメンタール国税通則法」69頁、新井・前掲書41頁以下。
- ⑭ 田中・前掲書124頁、柳瀬良幹「準法律行為の行政行為の種別について」(憲法の諸問題——清宮国郎博士退職記念) 573頁以下、雄川一郎「学説展望」ジュリスト300号86～87頁。
- ⑮ 田中二郎「行政行為論」239頁。
- ⑯ 志場・前掲書244頁。
- ⑰ 金子・前掲書371頁。
- ⑱ ただし、青色申告に係る更正については異議申立てをしないで審査請求をすることができる(通則75④)。
- ⑲ 志場・前掲書824頁以下。
- ⑳ 南博方「西独の租税争訟制度」(租税争訟の諸問題——租税法研究2号)19頁。
- ㉑ 杉村・中川前掲書L154頁以下。
- ㉒ 南博方「注釈行政事件訴訟法」97頁。
- ㉓ 加藤幸光「課税処分 の 瑕疵——無効と取消との区別を中心として——」4～9頁。

Ⅲ 瑕疵ある課税処分 の 効力

1. 瑕疵ある課税処分 の 意義

一般に行政処分が有効に成立するためには、その主体・内容・手続・形式等の総ての点について、法の定める要件に適合することを要し、相手方の受領を要する行政処分にあつては、行政処分が相手方に到達すること、即ち、相手方の了知しうべき状態におかれて始めて相手方を拘束する力を生ずるとしている^①。

課税処分は、いうまでもなく納税者に対して通知を要件とする行政処分であり^②、その通知書を送達して始めて効力が発生するものであるとしている^③。「行政行為が法の定める要件を欠ぐ場合または公益に反する場合には、行政行為として、その目的とする効力を生じえない。かように行政行為の効力の発生を妨げる事情を行政行為の瑕疵といい、かような瑕疵をもった行政行為を一般に瑕疵ある行政行為という」と説かれている。また、法の

定める成立要件を全く欠き外観上にも行政行為に相当するものが全く存しないときは、「行政行為の不存在」とされ、瑕疵ある行政行為とは区別している^⑤。

行政行為である課税処分にも以上のことがあてはまる。即ち、法の定める要件を欠く場合または公益に反する場合には瑕疵ある課税処分とされ、その効力が問題となる。

2. 瑕疵ある課税処分の効力

瑕疵ある課税処分の効力については、次に述べる行政法学上の「瑕疵ある行政行為の効力」がそのまま妥当する。

A 効力……無効と取消との区別

行政行為の現行法は、他の行為には認められない幾つかの特殊な効力が認められる。行政行為の場合、法律の規定に違反する時であっても、権限ある国家機関が正式にこれを取り消さない限り、有効なものとして扱われ、国民を拘束するのが原則とされ、違法があっても正式に取り消されるまでは法の世界で有効なものとして適用し、関係人を拘束する力は公定力と呼ばれている^⑥。従って、違法な行政行為によって権利利益を侵害された者が、その侵害を排除するには、まず行政行為の取消しを求めて、その公定力を排除しなければならないが、そのための手続として、行政不服審査の手続と取消訴訟の手続を定めている。前者の60日の不服申立期間ないし後者の3カ月の出訴期間を経過すると、行政行為によって権利利益を侵害されたものであっても、もはや国民は争訟を提起して違法な行政行為の取消しを求めることができなくなる^⑦。このことを行政行為の不可争力と呼んでいる。

行政行為に、このような公定力および不可争力が認められる実定法上の根拠について、現行法には明文の規定は存しないが、行政不服審査法と行政事件訴訟法が取消争訟の手続を定めているということに、行政行為には公定力と不可争力とがあることを現行法が当然の前提として承認していると考えることができる。何故なら、行政行為が違法であれば、直ちに無効

として扱うことができるとするならば、法があえて取消訴訟等の手続を定め、出訴期間を制限しても、それ自体無意味なことになってしまうと解されるからである。このように、行政行為の効力は取消訴訟の手続によらなければ争うことができないことに着眼して、行政行為は取消訴訟の排他的管轄に属するといわれており、行政行為の公定力の実定法上の根拠を、この「取消訴訟の排他的管轄」に求める見解が有力である^⑧。なお、不可争力は、この取消訴訟の排他的管轄と取消訴訟提起の場合の法律上期間の制限が付されている点にあるといえる。行政行為に、このような効力を認める趣旨は、行政目的の早期確定・行政上の法律関係の安定にあると考えられる。

行訴法の制定以前、行政事件訴訟特例法は行政行為の効力を争う訴訟について出訴期間の制限がある抗告訴訟制度が法定されていた。瑕疵ある行政行為については、如何なる場合においても出訴期間の制限が付された抗告訴訟による正式な取消しを得ない以上、それに拘束されるとすることは、国民にとって著しく不公正な結果が生ずることが考えられる。そこで学説・判例は、行特法時代においても、行政行為に公定力があり、そのため瑕疵ある行政行為は原則として取消しを待って始めて現実に効力を失う取消し得べき行政行為となるに過ぎないことを認めるけれども、前記のような出訴期間の制限が付された抗告訴訟によらなければならないとすることを、あらゆる場合に、画一的に強いることから生ずる著しい不公正を例外的に救済するために、瑕疵の程度に着目して、無効な行政行為という概念を立て、取消しを待たず、公定力・不可争力は勿論、如何なる法的効力も生じないということを承認してきた^⑨。

現行の行訴法は、従来、学説・判例上の存在であった「無効な行政行為」の概念を制定法上も無効確認訴訟として採用するに至った。従って、行訴法は瑕疵ある行政行為の効力については、「取消し得べき行政行為」と「無効な行政行為」との区別を前提として制度が立てられていると見ることができる。即ち、取消し得べき行政行為は、争訟の提起には一定の期間の制

限が存在し、その期間経過後は、もはやこれを争いえないものとし、かつ、訴訟を提起する場合には、例外的ではあるが審査請求前置主義をとり、事前の審査請求等に対する裁決を経ることを要件としている。これに対し、無効な行政行為は、相手方においては、このような制限に服することなく、何時でも直接に裁判所に訴えてその効力を争うことができる。

瑕疵ある行政行為が、どのような効力を生ずるかについては、わが国には行政実体法上の規定はない。法律に違反している以上、法律による行政の原理から如何なる法効果も生じえないと考えることは可能ではあるが、取消しをまって始めて現実に効力を失うか、或いは、始めから何等の効力を生じないとするかは、立法者に法律による行政の原理を基本としつつ、選択の余地が与えられているものと思われる。即ち、救済手段の定め方如何によって定まってくるといえる。行訴法の規定をみると、そこでは、取消し得べき行政行為と無効な行政行為との区別を前提とし、行政行為について、例外なく出訴期間の制限を定め、その期間経過後は争うことができないものとしている制度の立て方からみると、取消し得べき行政行為を原則とし、無効な行政行為を例外とする趣旨であろう。^⑩

なお、瑕疵ある行政行為は以上のように無効な行為と取消し得べき行為とに区別されるのであるが、実際の裁判例においては瑕疵はあるが、その瑕疵が軽微である等のため、行政行為の効力に影響がないとされる場合がある。例えば、課税処分についての判決をあげると、決定すべき場合に更正した事例につき、佐賀地裁は、^⑪「……決定処分によっても更正処分によっても所得額の認定自体には相違するところはないと考えられるから、右の違法は、該処分を無効ならしめるものではないのは勿論、納税義務者に対する関係においては取消要因ともならないと解すべきである」と判示している。従って、この意味から瑕疵ある行政行為の区分については、①無効または取消し得べき行為となる場合と瑕疵あるもその効力が維持される場合との区分、②無効な行為となる場合と取消し得べき行為となる場合との区分が問題となるが、本稿では後者を中心として検討する。

B 無効と取消との差異

無効な行政行為と取消し得べき行政行為との法的効果から見た主な差異をまとめると次の点にある。第一に、取消し得べき行政行為には、公定力が認められるが無効な行政行為には公定力は認められないとされている。^⑭第二に、取消し得べき行政行為は一定の期間経過後は、もはや、争いえなくなるが、無効な行政行為には、この不可争力は生じない。第三に、取消し得べき行政行為は不服申立前置制度が採用されている場合には、それに服するが無効な行政行為は、それに服さない。

3. 課税処分と公定力

課税処分は公定力を払する行政行為であると解され、東京地裁は、^⑮「租税法律関係においてはその形成実現の過程において国家意思の優越が認められていることを否定できず、租税の賦課、更正、滞納処分等は、公定力を有する行政行為であると解される」と判示している。一般に公定力の存在は損害賠償の請求を妨げるものではないとされているが、課税処分の場合は、金銭問題に帰する事から公定力は損害賠償の請求を妨げるという見解^⑯がある。

A 瑕疵ある課税処分と不当利得返還請求の可否

納税者は課税処分に瑕疵があることを理由に、不当利得として返還を請求することができるかについては、「課税処分が違法であっても、無効でない以上、右の処分によって収納した税額は、徴収者側の不当利得とはならない」とする判決^⑰に見られるように、瑕疵ある課税処分が無効な場合は、直ちに不当利得としてその返還を求めることができるのに対し、取消し得べき場合には、その課税処分が権限ある課税庁または裁判所によって取消されない限り、その利得は法律上の原因あるものとして不当利得とならないとするのが大審院以来の判例の見解であり通説であり、その理由は課税処分の公定から説明されている^⑱。この問題に関して、現行所得税法152条に相当する規定を欠いていた旧所得税のもとにおいて、雑所得として課税の対象とされた利息損害金債権が、その課税処分の不服申立期間経過後に

において貸倒れとなった場合における徴収税額相当の不当利得の成否が争われた事案につき、最高裁は課税処分について、取消しおよび無効確認も行なわれないままで、「課税庁又は国は、納税者に対し、その貸倒れによる金額の限度において、もはや当該課税処分の効力を主張することができないものとなり、従って、右課税処分に基づいて租税を徴収しえないことは勿論、既に徴収したものは、法律上の原因を欠ぐ利得として、これを納税者に返還すべきものと解するのが相当である」と判示し、納税者から国に対する不当利得の請求を認容した判決がある^⑧。この件については、①貸倒れの発生により課税処分が後発的に無効となるとする見解^⑨、②有効・無効とはかかわりなく課税処分の公定力の客観的範囲外のものとする見解^⑩、③更正の請求制度によるべきであるとする見解とがある。前記判決は、納税者の個別的な権利救済という色合いが強く、利得の原因となった課税処分が無効であるか、また権限ある機関によって取消されない限り、その利得は法律上の原因あるものとして不当利得とはならないとする原則を一般的に否定したものではないと思われる。

B 瑕疵ある課税処分と徴収処分の効力

課税処分が無効である場合には、その課税に基づく滞納処分等の徴収処分の効力も、その説くところ様々であるが、無効であるとするのが、通説・判例である^⑪。これに対し、取消し得べき課税処分は、公定力からも説明されているが^⑫、通常は先行処分たる課税処分の瑕疵が後行処分たる徴収処分に承認されるかどうかの、いわゆる違法性の承継の問題として論ぜられており、課税処分と徴収処分とは、それぞれ別個独立の効果を目的とするものであり、違法性は承継されないとするのが、通説・判例である^⑬。

4. 手続上の瑕疵と課税処分との関係

行政処分について法の定める要件は、主体・内容・手続・形式であるが、課税処分の場合、主に問題となるのは内容と手続であり、課税標準および税額の認定そのものに法の定める要件を欠ぐ場合、瑕疵ある課税処分とされ、そこではどのような場合に無効とされ、或は取消し得べきものと

されるかが最も問題となる。これに対して、最近、一般に行政処分は内容は勿論、手続的にも適正な手続によってなされるべきとするデュープロセスの原則を重視する傾向が著しい。このような考え方は、課税の手続に関する事項について法律をもって定めるべきことを要請する租税法律主義をとっている課税処分手続に、より一層妥当するところである。しかし、租税に関しては課税の公平負担が強く要請されており、手続を正しくやり直すならば、課税庁が別の判断をする可能性がある場合等^⑧はともかく、手続上の瑕疵を理由に取消等を行なっても結局は同一の処分が繰り返されるに過ぎない場合が充分考えられ、そこには内容の瑕疵の場合とは異なって、何等かの差異があるようである。

A 通知手続の瑕疵と課税処分との関係

課税処分に通知を欠ぐ場合および記載事項に欠陥がある等の場合には、瑕疵あるものとしてその効力が問題となる。通知を欠ぐ課税処分は不存在であるとの判決^⑨と無効であるとした判決とがあるが、課税処分は当然不存在というべきであろう。記載事項の瑕疵については、記載事項が不明確な場合には無効とする判決がある^⑩。記載事項の誤記の場合、その誤りが軽微であり、誤記であることを納税者が容易に了知し得るのであるような場合には課税処分の効力に影響を及ぼさないとした判決が見られる^⑪。

B 理由附記の瑕疵と課税処分との関係

課税処分は、それがなされるべき理由があるときのみ行なわれるのであって^⑫、理由のない課税処分は違法であることは勿論である。青申に係る更正通知書の理由附記の規定は、課税庁側は訓示規定に過ぎないとしていたが、最高裁の判決^⑬によって訓示規定と解する余地は全くなくなり^⑭、理由附記を欠ぐ場合および附記が不備である場合には瑕疵ある課税処分となり、その効力が問題となる。理由附記を欠ぐ課税処分の効力は無効であるとする見解もあるが^⑮、最高裁判例の「その記載を欠ぐにおいては処分自体の取消を免れない」としているところから理由附記を欠ぐ課税処分は取消原因たるに過ぎないとしているようである^⑯。

理由附記の程度については、処分の性質および規定の趣旨、目的に照らして解釈されることになる。この点に関して、「どの程度の記載をなすべきは、処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきであるが、旧所得税法の規定は申告にかかる所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保障したものであるから、附記すべきものとしている理由には、特に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを要する」とし、また、「青申の場合において、若しその帳簿の全体について、真実を疑うに足りる不実の記載があって、青申の承認を取り消す場合は格別、そのようなことのない以上、更正は帳簿との関連において、如何なる理由によって更正するかを明記することを要するものと解するのが相当で……更正の理由附記は、その理由を納税義務者が推知できると否とにかかわりのない問題といわなければならない^④」の判決が理由附記の程度についての基準を示しており、リーディングケースとして、その後の裁判例に大きな影響を与えている。また、理由附記の瑕疵は、後日これに対する審査裁決において処分の具体的根拠が明らかにされたとしても、それによって治癒されるものではないとするのが判例の一般的傾向でもある。白色申告に対する更正においては、理由を附記すべきであるとする見解も存するが、^⑤青申に係る理由附記規定の反対解釈として理由附記は要しないと解されており、^⑥判例もこれを支持している。^⑦

C 調査手続の瑕疵と課税処分との関係

調査の具体的手続に関しては、質問検査権の行使について定めがあるのみで、調査の方法・時期等の具体的な手続については規定されておらず、^⑧一般には課税庁の裁量に任せられている。調査は課税処分の手続要件というよりは、一応別個の一つの制度として位置づけることも可能であり、^⑨通知手続・理由附記の瑕疵とはやや異なる面を持っている。

調査手続上に瑕疵がある場合に課税処分にどのような影響を及ぼすかに

ついて、一つは、課税処分の当否は、調査の結果である課税標準・税額等が正当であるか否かであって、処分の内容が客観的な税額に更正されている限り、手続上の瑕疵は処分の取消事由とはならないとする見解であり、もう一つは、課税処分の当否は調査結果が正当税額に合致するか否かにとどまらず、課税要件事実認定の方法・根拠が適正手続の原則にふれるか否かにも及ぶとする見解である。前者が調査手続上の瑕疵と課税処分の効力とを切断する見解であり通説的とされている^④。前者の見解に基づく判決に、「一般に更正処分の適否は客観的な課税要件の存否によって決まるのであり、仮に違法な調査手続が行なわれ、それによって収集した資料によって更正処分がなされた場合でも、更正処分の取消事由にはならないと解されている^⑤」があり、後者とみられる判決に、「課税処分取消訴訟においては、課税処分が適正な手続を経てなされたか否かも審判の対象となるものというべく、課税処分が被処分者の所得を認定するに際して、何等合理的な資料に基づかず全く恣意的になされたというような手続的瑕疵がある場合には、課税処分は違法なものとして取り消さるべきである^⑥」があり、統一的ではない。

調査手続を欠ぐ課税処分について、何等の調査もなく行なわれたり、或は形式的に調査をした形式をとりながら実質的には調査をしないような場合においては、その課税処分は手続上違法となるとした判決がある^⑦。もっとも、課税処分をなすに必要な資料が調査をなすまでもなく、既に収集されているような場合には、改めて調査をなすことなく課税処分をなしても、これをもって違法事由とはならないものと思われる。

青申に係る更正の場合の帳簿書類の調査に関しては、「調査の結果、個別的に発見された簿外資産を加算する等、直接資料に基づいて所得金額を推認することは単なる推計課税方式ではなく、旧法人税法31条の4第1項により適法である^⑧」、「帳簿等を調査するまでもなく計算に誤りがあることが明らかである場合には帳簿等を調査することなく更正・決定することができる^⑨」の判決があり、白色申告に係る更正については、「納税者が完全

な帳簿を作成しており、課税庁がそれを調査せずに推計調査を行ない、その結果を課税根拠としても手続的には適法である^③、「白色申告の場合においても、まず正規の帳簿書類等によるべく、濫りにこれを無視して推計課税方法によるべきではない^④」との相反する判決がある。

以上、判例から概観すると、調査手続のうち一定のものについては課税処分^⑤の瑕疵を構成し、その効力に影響を及ぼす傾向があるといえる。雄川教授は、「あまりにひどい場合は税務署にとってもクリーンではない。もっとフェアにやらなければいけない。違法であっても、この程度であれば納税者は税金を払わせられても仕方がないであろうという常識的な考え方による^⑥」と判例に対する見解を述べている。調査手続の瑕疵は、取消原因たる瑕疵にとどまらず無務原因となる場合があるかどうかについては必ずしも明確ではないのであるが、現在問題になっているのは、それが課税処分の取消原因たる瑕疵になるかどうかという点である^⑦。瑕疵ある課税処分は、①無効とされる場合、②取消し得べきものとされる場合、③瑕疵あるもその効力が維持される場合である。処分手続上瑕疵ある課税処分の効力については、行政手続は行政決定の正しさを担保するための一つの手段に過ぎず、手続それ自体が自己目的ではないとする判例^⑧もあって、現在のところ、前記の②および③が主として問題とされているようである。課税処分の無効と取消との区別が最も問題となるのは、課税処分^⑨の内容自体に瑕疵がある場合である。

注

- ① 田中・前掲書132～133頁，田上・市原・前掲書98頁。
- ② 昭和30・11・19大阪地裁判決（行集6巻11号2503頁，税資20号558頁）。
- ③ 昭30・12・19札幌高裁函館支部判決（行集6巻12号2860頁，税資20号613頁）。
- ④ 田中・前掲書135頁，田上・市原・前掲書100～101頁。
- ⑤ 田中・前掲書36頁以下。
- ⑥ 原田尚彦「行政法要論」103頁以下。
- ⑦ もっとも、出訴期間経過後においても処分庁が職権で自発的に行政行為を取り消す余地はある。
- ⑧ 塩野宏「行政行為の公定力」別冊ジュリスト続判例展望44頁以下，山下一夫「行

政行為論講義」58頁・76頁，原田・前掲書106頁，なお，塩野教授は次のように述べている。「行政事件訴訟は，訴訟類型の一つとして，抗告訴訟を挙げ，その中にさらに，行政庁の処分又は裁決の取消しを求める許えとしての取消訴訟というカテゴリーをおいて，この訴訟を中心に諸種の定めをおいている。その際，行訴法は，行政処分によって紛争が生じた場合には，この取消訴訟によってのみその効力を取り消しうべきものであるとは，明文では要求していない。しかし，法が，あえて，一般の紛争解決の手法とは異なり，紛争の原因となった行政庁の行為それ自体の取消しを求める許えの制度を作り，この訴訟に関して，種々の規定をおいた趣旨から，私人は，一応，この訴訟のみを利用すべきであるというシステムを実定法が採用しているとみるのが素直な考え方であろう。これが，近年行政法学上，取消訴訟の排他的管轄と呼ばれているところである」。

- ⑨ 遠藤博也「行政行為の無効と取消」11頁以下。
- ⑩ 南博方・原田尚彦・田村悦一「行政法(1)行政法総論」170頁，原田・前掲書121頁。
- ⑪ 昭30・3・30佐賀地裁判決（行集6巻3号593頁，税資20号86頁）。
- ⑫ 田中・前掲書133頁，田上・市原・前掲書88頁以下，なお，無効な行政行為が取消訴訟の排他的管轄に服さないということは，無効な行政行為に対して取消訴訟を提起することが許されないという意味ではない。昭33・9・9最高裁判決（民集12巻13号1949頁）は，「行政処分取消訴訟の出訴期間内に提起された行政処分無効確認請求は，その取消請求を含むものと解すべきである」と判示している。
- ⑬ 昭44・3・19東京地裁判決（月報15巻5号63頁），兼子仁「行政法事例研究」58頁。
- ⑭ 山内一夫「行政行為論議」67頁。
- ⑮ 昭36・4・6東京地裁判決（行集12巻4号760頁，税資35号269頁）。
- ⑯ 金子・前掲書328頁，成田頼明「更正処分の取消のない場合と不当利得の法理の適用」租税判例百選157頁。
- ⑰ 雄川一郎「公定力」行政判例百選104頁，山内・前掲書58頁以下。
- ⑱ 小早川光郎「先決問題と行政行為」公法の理論上（田中二郎先生古稀記念）384頁以下。
- ⑲ 昭43・3・8最高裁判決（民集28巻2号186頁，税資74号705頁），昭44・3・19東京地裁判決（月報15巻5号53頁，税資56号224頁）。
- ⑳ 金子・前掲書339頁。
- ㉑ 兼子・前掲書52頁以下。
- ㉒ 界沢良「判例からみた租税法関係と私法との交錯」税務大学校論叢11号51頁以下。
- ㉓ 金子宏外「租税法講座3」137頁以下。
- ㉔ 山内・前掲書327頁以下。
- ㉕ 田中・前掲書327頁以下，伊知和大介「租税行政行為における公定力と違法性の

承継」税法学285号9頁以下, 小早川・前掲書384頁以下。

- ㉔ 課税処分には除斥期間の制約がある, この点からみれば納税者にとっては期間の利益が存することになる。
- ㉕ 昭30・11・19大阪地裁判決(行集6巻2号2503頁, 税資20号558頁)。
- ㉖ 昭33・3・29大阪地裁判決(行集9巻3号457頁, 税資26号204頁), 昭29・8・31函館地裁判決(行集5巻8号1837頁, 税資16号340頁)。
- ㉗ 田中・前掲書183頁。
- ㉘ 昭29・6・30鳥取地裁判決(行集5巻6号1390頁)は, 更正決定通知書に納付税額・更正決定に係る課税標準額の記載の脱漏があった場合は, その更正決定は無効または瑕疵ある処分であるとしている。
- ㉙ 昭35・9・27大阪高裁判決(税資33号1131頁)。
- ㉚ 昭48・12・14最高裁(月報20巻6号146頁, 税資71号1160頁)は青申の理由附記追完のための再更正処分を通則法26条の再更正とみるか, 一般の取消処分とみるかは問題があるとしている。市川昌三郎「行政行為の取消・撤回」別冊ジュリスト統判例展望53頁以下。
- ㉛ 昭38・5・31最高裁判決(民集17巻4号617頁, 税資37号653頁)「一般に, 法が行政処分に理由を附記すべきものとしているのは, 処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに, 処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たものであるから, その記載を欠くにおいては処分自体の取消を免れない」
- ㉜ 高柳信一「青色申告に対する更正の理由附記」租税判例百選166~167頁。
- ㉝ 金子・前掲書363頁, 田中・前掲書148頁, 吉良実「瑕疵ある手続に基づく課税処分の効力」税理1978年2月号5頁。
- ㉞ 市原昌三郎「私の選んだ行政法判例10」ジュリスト法学教室(Ⅱ)7号206頁。
- ㉟ 昭38・12・27最高裁判決(民集17巻12号1871頁, 税資37号1267頁)。
- ㊱ 山田二郎「増補税務訴訟の理論と実際」20頁。
- ㊲ 昭47・12・5最高裁判決(民集26巻10号1795頁, 税資66号1074頁)。
- ㊳ 吉良・前掲5頁。
- ㊴ 金子・前掲書363頁。
- ㊵ 昭43・9・17最高裁判決(月報15巻6号714頁, 税資53号435頁)。
- ㊶ 昭48・1・31名古屋高裁判決(行集24巻1・2号45頁, 税資69号291頁), 昭48・7・10最高裁判決(行集27巻7号1205頁)は, 質問検査権の行使について, 「質問検査の範囲・程度・時期・場所等実定法上特段の定めのない実施の細則については, 右にいう質問検査の必要があり, かつ, これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり, 権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべきである」と判示している。

- ④④ 「調査」それ自体は国税通則法75条にいう異議申立て等の対象となる「処分」には該当しないとみる考え方も成立しえよう。
- ④⑤ 小島建彦「租税法講座3」98頁以下。
- ④⑥ 昭48・8・8東京地裁判決（行集24巻8・9号763頁，税資70号821頁），もっともこの判決は引続き，「しかし，右調査手続の違法性の程度が，例えば刑罰法規に触れたり，あるいは社会正義に反するなど公序良俗に反する程度にまで至った場合にも，右一般的見解に従いその違法は更正処分の取消事由に当たらないといいきれるかどうかは，憲法における適手続保障の精神との関係で問題があるといわなければならない」と判示している。
- ④⑦ 昭47・4・28京都地裁判決（行集23巻4号266頁，税資65号891頁）。
- ④⑧ 昭49・1・31大阪地裁判決（税資74号236号）。
- ④⑨ 昭46・7・15東京地裁判決（行集22巻7号963頁，税資63号85頁），昭49・10・17東京地裁判決（税資77号118頁）。
- ⑤⑩ 昭44・2・5福岡高裁判決（税資56号31頁）。
- ⑤⑪ 昭36・6・22最高裁判決（税資35号551頁）。
- ⑤⑫ 昭39・2・23神戸地裁判決（税資36号156頁）。
- ⑤⑬ 昭32・9・20福岡高裁判決（行集8巻9号1632頁，税資25号734頁）。
- ⑤⑭ 山田・前掲書15頁，まず，塩野宏教授は，「どの程度の行政調査の違法性をもって更正処分の違法を構成するかという点については若干バラエティーがあるような感じがします。最高裁の判決はまだないようです」と述べ（ジュリスト増刊（1977年1月）「行政強制」161～162頁），また，金子宏教授は，質問・検査がその前提要件を欠く場合（例えば相手方の意に反して検査を強制した場合等）等著しい違法性を有する場合は，それに基づく課税処分になるという（前掲書163頁）。
- ⑤⑮ 塩野・前掲163頁。
- ⑤⑯ 高梨克彦「判例評訳」シュートイエル140号10頁，吉良・前掲7頁以下。
- ⑤⑰ 昭51・5・6最高裁判決（判時819号35頁），昭50・5・29最高裁判決（判時779号21頁）のいわゆる群馬中央バス事件上告審判決も，手続面の重要性をふまえながらも，結論においては，実体面に依拠して取消事由とはならないと判示している。
- ⑤⑱ 柳瀬教授は次のように述べている。「納税者からいえば，大事なのは税額であって税額さえ間違っていなければ，口頭で言われようが文書で言われようが，大したことはないのであるから……」（「判例批評」民商45巻3号380頁）
- ⑤⑲ 加藤・前掲書11～27頁。

Ⅳ 無効と取消との区別に関する学説および判例

どのような瑕疵があるときに，無効とされ或は取消し得べきものとされ

るかについては、成文法の定めはなく専ら学説および判例の解釈により形成されてきている。

1. 学説の状況

無効と取消との区別の標準に関する学説の状況は、そもそも何等かの標準自体が必要かどうかについて疑問を呈する見解もあるが^①、一般的には、重大かつ明白な瑕疵があるときに無効とする説と、重大な瑕疵があれば無効とする説とに大別される。また、これら等の二説とのややニュアンスが異なるが、基本的に重大明白説に依拠しつつも、瑕疵の明白性の要件を緩和しようとする説の三つの説がある^②。

A 重大明白説

重大明白説とは、行政行為の瑕疵のうち、重大かつ明白な瑕疵を無効事由とし、それ以外の瑕疵……重大でない瑕疵は勿論、重大であっても明白でない瑕疵を含む……を取消事由とする見解であり、瑕疵の重大性と明白性との二つの要件が必要であるとするのが、この説の特徴であり、主として田中博士により理論づけられ通説的位置を占めている^③。後述の説に比べて無効とされる範囲を厳格かつ狭小に解しているが、重大明白説をもって広狹を論ずることはできないとの見解もある^④。田中博士は、「行政行為に重大な瑕疵が存在する場合であっても、その瑕疵の存在が誰もが認識しうる程度に外観しに明白でない場合には、権限のある行政庁又は裁判所の判断に待つをむしろ当然とするであろう。従って、無効の行政行為というためには、行政に内在する瑕疵が重要な法規違反であることのほか、瑕疵の存在が外観上明白であることを要するものと解すべきで、この二つの要件を備えている場合に始めて正当な権限のある行政庁又は裁判所の判断を待つまでもなく、何人でも、その無効の判断をなし得るものと解すべきである^⑤」と述べている。

争訟手続との関連、私人が無効の認定判断を下す行動との関連において明白性の要件が必要とされていることが指摘され、田中博士は、無効な行政行為の執行を拒否しても公務執行妨害罪を構成しないとし^⑥、この重大明

白説を妥当とする根拠として、無効と取消との区別を認める制度の基礎には、一方に国民の権利保護の要請と、他方に法的安定性・第三者の信頼保護の要請との調和が図られていることが窺われ、一般的にいて、瑕疵が重大な故に無効として出訴期間の制限をうけさせず権利救済の面を重視することが必要であり、またそうしても瑕疵が明白であるが故に、法的安定性の確保・第三者の信頼保護に支障がないとする事由をあげている。^{④⑤}

B 明白性補充要件説

この説は、基本的には重大明白説を肯定しつつ、明白性の要件を緩和し、明白性の要件を欠いでもなお無効とすべき余地があるとする見解で、その説くところは様々であるが、次のような場合には明白性の要件を欠いでもなお無効とすべきであるとする。①極めて重大な瑕疵が存する一方、明白性は欠けるが、具体的事情の下でその行政行為を無効とすることによって侵害される既得の権利、法的安定性、第三者の信頼の保護が比較的小さい^⑥というような場合、②重大明白な誤認がなくても、要件を欠き行政行為の効果の実現が法律上全く不可能な場合^⑦、③法がある種の要件を欠く行為の効力を絶対に認めない趣旨の場合^⑧。この説にとって瑕疵の明白性の要件は、無効原因として絶対的な必要条件ではないとする見解といえる。

C 重大説

この説は、無効とされるためには、その瑕疵が明白である必要はなく、重大な瑕疵があれば足りるとする見解である^⑨。行政行為の無効原因を「重大な瑕疵」と「重大かつ明白な瑕疵」とに分け、訴訟類型に対応させる考え方、無効原因として、無効確認訴訟の場合にあっては前者で足りるとし、行政行為の無効を前提とする当事者訴訟または民事訴訟の場合にあっては後者を要するとする見解^⑩もある。

雄川教授は、「どのような場合に行政行為を無効と認めるかということ」は、基本的には利益の考量、即ち、違法であっても効力を保有させる利益がどの程度あるか、また逆に違法な行政行為の効力を保全することにより生ずる不利益がどの程度かということや、当事者に出訴期間経過後におい

でもなお行政行為を攻撃させることを認めるだけの合理的な理由があるかどうかということ为基础としながら、具体的な場合について考えて行くのが筋であろうと思われる」と述べ^⑮、近時、このような利益考量を基本とする見解がかなり有力になりつつある。なお、課税処分^⑯の無効原因について、田中博士は重大明白説^⑰を、金子教授は重大説を主張し、重大説を妥当とする理由として、①課税処分は第三者の利益に影響するところが少なく、従って、それを信頼する第三者の保護を考慮する必要性が少ないこと、②租税実体法上理由のない利得の保有を国および地方公共団体に認めることは、正義、公平の観点から見て適切でないことの二点をあげている。

2. 判例の傾向

無効の問題の場合、その基準の運用において統一と呼ぶにほど遠い状態である。

A 重大明白説

判例の大勢は重大明白説を採用し、昭和30年代の最高裁判決を通して判例上確立されるに至った。行政処分の無効事由として瑕疵が重大であることとは、当該行政処分に欠けている法定要件が、これを規定する行政法規の目的・意味・作用等からして当該行政処分にとって重要な要件と解される場合にほかならないとされ、要するに、重要な法規違反を意味し、瑕疵の明白性とは重大な瑕疵の存在することが明白であるかどうかの問題であるが、瑕疵の明白性の判断については、判例上、次のように、ニュアンスの異なるものがある。

外観上一見明白説とは瑕疵が明白であるというるためには、行政行為の外観上、法解釈の違法または事実誤認の存在が何人も一見して認識し得る程度に明白であることを要するとするもので、今日最も有力な説とされている。最高裁は、「重大かつ明白な瑕疵というのは、処分の要件の存在を肯定する処分庁の認定に重大明白な瑕疵がある場合を指す」、「瑕疵の明白は外観上、客観的に明白である場合、または客観的に誤認が一見看取し得るものであるかどうかにより決すべきである」、「客観的に明白という客

観的ということは、処分関係人の知・不知とは無関係に、何人の判断によっても、ほぼ同一の結論に到達し得る程度に明らかであることを指す^④と判示している。この説によると、行政行為の無効は極めて限定されたものとなり、せいぜい、①極めて明瞭な無権限、②明文の重要手続規定の違背、③書面上の重要記載事項の欠如、④処分の対象物の外形上明らかな誤認等の場合にとどまり、現に最高裁が無効と判決した例は極めて少ないと指摘されている^⑤。

客観的明白観の立場をとる判決は下級審に散見される^⑥。著名な判決として、「処分要件の存否に関する行政庁の判断が、格別の調査をしないで一見して容易に認識しうる事実関係に照らして何人の眼にも明白な誤りであると認められる場合のみならず、行政庁が具体的にその職務の誠実な遂行として当然に要求せられる程度の調査によって判明すべき事実関係に照らせば明らかに誤謬と認められるような場合は明白な違法のある場合と解するのが相当である^⑦」があり、処分の外観上一見明白な違法のほか、行政庁が誠実な調査をしたならば明らかになったであろうような瑕疵をも、広く客観的に明白な違法として無効原因と解するのであるから、外観上一見明白説に比較すれば、瑕疵の明白性の要件を緩和するものといえる。外観上一見と客観的との相違について田中博士は、「特定の土地が甲の所有か乙の所有か、公物か私物か、或は特定人が日本人か外国人かは、外観上または一見して明白でない場合もあるが、公簿の上で明らかにし得るから客観的には明白と言ひ得ることが多い。また、法の解釈についても普通、正常な判断を以てすれば、大体において一致した帰結が得られるような事情においては、客観的に明白といつてよい^⑧」と述べている。昭和36・3・7最高裁判決はこの説をとっていない。

主観的明白説は、行政庁または関係国民が個人的、主観的に瑕疵の存在を知っていたか、ないしは知り得べきものであったかどうかを基準とする^⑨説であり、下級審の判決に少数あるが、最高裁は瑕疵の明白性について、「処分関係人の知・不知とは無関係」であるとして、この説を否定してい

る。

B 重大説

重大な瑕疵のみを区別の基準とする重大説は、昭和20年代の判決には散見されるが、昭和30年代に入ると殆んど姿を消して失った^⑤。しかし、一般的に重大な瑕疵を基準とするのではなく、基本的な前提事実、前提要件を欠く処分は無効であるとする判決や、また、行政上の一定の措置を法律上到底許さないものとして無効とする判決もある^⑥。

以上が無効と取消との区別の基準に関する判例の概観であるが、重大明白説がその大勢を占めている。行政行為の無効が争われる現実の紛争は多様であることが予想され、その場合には重大かつ明白という抽象的な基準によって、その解決が図られているという状況を考えると、そこでは、具体的妥当性を図るために様々な解決の仕方が予想される。この点に関して次のような興味ある指摘がなされている。第一に、重大性と明白性との関係について遠藤教授は、「重大性要件と明白性要件をそれぞれ個別に検討している判決もあるが、重大かつ明白な違法なりや否やを包括的に判断している判決のほうがむしろ多い」とし、第二に、特に明白性について雄川教授は、「重大且つ明白な瑕疵と言いながら、その実は重大な瑕疵を理由に行政行為を無効と判定しているのではないかと疑わせるものがある」と指摘している^⑦。第三に、雄川教授は、前述の指摘に続いて、「さらに臆測して一切の事情の考慮の上に当該行政行為を無効とする判断が先行し、その理由づけとして、重大明白理論を援用し、重大且つ明白な瑕疵があるとしているように見えるものがあると言って言いすぎであろうか！」と述べている^{⑧⑨}。

区別の標準として重大かつ明白な瑕疵をもって無効事由とする重大明白説が学説および判例の大勢であるといえる。しかし、そこで言われる二要件のうち、瑕疵の重大性については学説判例とも、少なくとも表面上は問題とされていないのに対し、瑕疵の明白性については以上みたように問題とされ議論のあることが窺れる^⑩。

注

- ① 雄川一郎「田中二郎著行政行為論外四編紹介」国家学会雑誌70巻8号72頁。
- ② 田中館照橘「無効の行政行為と取消し得べき行政行為の区別の標準」ジュリスト300号90～91頁。
- ③ 雄川一郎「最近における行政判例の傾向(1)」法律時報27巻68頁。
- ④ 兼子仁「保安林に指定された山林についてなされた固定資産税賦課処分の効力」行政法演習Ⅰ148頁は、「重大性と明白性は、その間の比重をいかに考えるにせよ一応別個の基準であり、それだけ無効原因が限定されることになるとされ、現に瑕疵は重大ではあるけれども、その瑕疵の存在すること一見明瞭なりと言い難いからとして無効確認請求を排除している例が少なくない」と指摘している。
- ⑤ 遠藤・前掲書365頁以下は、「従来、重大明白説マイナス明白性要件イコール重大説といった思考の傾向が随所にみられるが、抽象的観念の内容を単一のものと考え、素朴な言語感に由来するものである」と述べている。
- ⑥ 田中・前掲書137頁以下。
- ⑦ 田中・前掲書141頁。
- ⑧ 市原昌三郎「帰化の許可と無効の有無」行政法演習Ⅰ139～140頁。
- ⑨ 柳瀬良幹「判例批評」民集45巻3号372頁以下は重大明白説を批判して次の点を指摘している。「①重大かつ明白な瑕疵があるときは行政処分は無効である旨の明文の規定は何処にもないこと ②瑕疵が重大にして明白である場合というのが、その際それが明白にして重大であるか否かを測定する尺度は何であるかということ」。
- ⑩ 市原・前掲書140頁。
- ⑪ 田中真次「行政行為の無効原因」行政判例百選128頁。
- ⑫ 今村成和「判例批評」民商36巻1号129頁。
- ⑬ 杉村章三郎「行政法要義上巻」57頁以下。
- ⑭ 南博方「無効確認訴訟と争点訴訟」ジュリスト266号36頁以下、兼子仁「無効等確認訴訟の範囲」公法26号169頁以下。
- ⑮ 雄川一郎「行政行為の無効確認訴訟に関する若干の問題」菊井先生献呈論集裁判と法(上)213頁以下。
- ⑯ 利益考量を基本とする見解として、市原・前掲書95頁以下、遠藤・前掲書455頁以下があり、田中・前掲書143頁は、「行政行為に内在する瑕疵が無効の原因であるが取消の原因であるかは、それぞれ、具体的事情に即して決定されるべき問題で一概には断定できない」と述べている。
- ⑰ 田中・前掲書212頁。
- ⑱ 金子・前掲書338頁。
- ⑲ 遠藤博也「行政行為の無効と取消の区別の基準」ジュリスト500号判例展望89頁。
- ⑳ 遠藤・前掲89頁以下。

- ㉑ 園部逸夫「重大かつ明白な違法の理論は、どのような意味を持つか」杉村敏正外
行政法の基礎知識82頁以下は、「最高裁の判例は、いわゆる先例拘束性とまではい
かないが、無効と取消の区別の基準についていえば、重大かつ明白という二つの要
件で一切の議論に枠をはめてしまっている」としている。
- ㉒ 昭35・4・20東京地裁判決(行集11巻4号872頁)。
- ㉓ 注㉒判決は、「かしが明白である」ということは、2つの意味があるとされてい
る。その1つは、当該行政処分欠缺している具体的法定要件が間違なく当該処分の
法定要件であることが特別の専門的知識や経験をまたないまでも一般人の正常な判
断を以てすれば明白であったということ、即ち「(かしが) かしであること」が
明白であったということ(いわゆる法解釈の違法の明白性)であり、もう1つは、
当該行政処分がなされた具体的状況の下において問題の具体的法定要件が欠けてい
ることが特別の専門的調査や研究をまたないまでもその外観によって一般人にも明
白であったということ、即ち『かしがあること』が明白であったということ(い
わゆる事実誤認の明白性)である。
- ㉔ 山内・前掲書94頁以下、兼子・前掲150頁。
- ㉕ 昭34・9・22最高裁判決(民集13巻11号1426頁)。
- ㉖ 昭36・3・7最高裁判決(民集15巻3号381頁)。
- ㉗ 昭37・7・5最高裁判決(民集16巻7号1437頁)。
- ㉘ 昭37・7・5最高裁判決(民集16巻7号1437頁)。
- ㉙ 昭34・9・22最高裁判決(民集13巻1426頁)。
- ㉚ 兼子・前掲151頁。
- ㉛ 遠藤・前掲89頁以下。
- ㉜ 昭36・2・21東京地裁判決(行集12巻2号204頁)。
- ㉝ 田中・前掲書154頁。
- ㉞ 山内・前掲94頁は、「この説の説くところは、主観的に明白な瑕疵は常に無効事
由になるというのではなく、瑕疵は主観的に明白であるが故に無効事由になる場合
もあり、そうであるが故にかえって取消事由になる場合もあるということにある」
としている。
- ㉟ 遠藤・前掲90頁。
- ㊱ 遠藤・前掲90頁。
- ㊲ 遠藤・前掲90頁。
- ㊳ 雄川一郎「行政行為の無効に関する一考察(1)」法協80巻5号594頁。
- ㊴ 雄川・前掲594頁。
- ㊵ 「行政訴訟の課題と展望」別冊判例タイムス No. 2(1976年8月)94頁において
古崎慶長判事は次のように指摘している。「従来の裁判例を見ていくと、重大かつ
明白といいながら、果して明白かどうか疑問なのがあります。ある場合には、重大

かつ明白だとして原告を保護し、ある場合には明白ではないとして原告を敗すのは、一体何かといえば、重大かつ明白という道具概念を使いながら、実は利益考量で決めていっているのではないだろうか。]

④ 加藤・前掲書30～39頁。

V 課税処分の無効をめぐる裁判例

1. 裁判例の概観

行政行為の無効原因についての一般的な学説および判例の検討を前提として課税処分の無効が争われた裁判例について概観すると、おおよそ次のことがいえる。第一に、判例は、課税処分に関しても基本的には重大明白説を採用している^①。第二に、課税処分の無効の判断に関して、昭和48年に注目すべき最高裁の判決が出ているが、この判決後判決の文言上は、重大明白説とは異なった判決が下級審においてあらわれ^②、形の上では、二つの流れが形成されているように思われる。第三に、課税処分が無効とされた例は少ない。申告納税方式をとる現行制度上、課税処分が無効とされることは一般的にいても実際には稀であるといえるが、それにもまして重大明白説の下では課税処分の場合、瑕疵の明白性を設定するのが困難であったという事情もあるようである^③。

2. 課税処分の瑕疵の重大性

瑕疵が重大であるという意味には、①要するに重大な瑕疵であるとする見解^④、②重要な法規違反であるとする見解^⑤、③行政行為が重要な法律要件に反し違法が内的に重大であるとする見解^⑥がある。

A 課税要件を欠ぐ課税処分

所得があったとする課税処分が裁判所において所得の存在が否認され、結果的に所得のない者に対してなされた課税処分は重大な瑕疵があるとした事例である。それは、帰属者の誤認と課税対象の存否の誤認に大別できるが、課税要件を欠ぐ瑕疵は重大であり^⑦、課税処分が無効とされるかどうかは、明日が最も大きな問題となるであろう。

B 所得金額を誤認した課税処分

最高裁の判決は、「所得金額の如きは行政行為である所得税更正決定の明白な過誤であり且つ重大な瑕疵であるということとはできない^⑩」とし、下級審にも所得金額の誤認の如きは行政処分を無効ならしめる程、重大かつ明白な瑕疵とはいえないとの判示がある^⑪。しかし、所得金額は納税者にとって最も重要なことであり、如何なる意味において重大な瑕疵でないと断言したのか判明しないところがある^⑫。

C その他

瑕疵が重大であるかどうかは、納税者の不利益の程度も考慮に入れて判断すべきであり、次のような判例がある。①決定処分をすべき場合に更正処分をした瑕疵、無申告加算税を課すべき場合に過少申告加算税を課した瑕疵が無効原因たる重大な瑕疵とはいえない^⑬。②理由附記を欠く訴願裁決書に基づく買収処分について、当事者は法定の出訴期間に訴訟を提起し係争処分の取消を求め得るのであるから、重大な違法に該当するものではない^⑭。③除斥期間の経過後になされた更正処分は、課税権の時効消滅後に成立したものとなり、その瑕疵は重大かつ明白であって、処分は当然無効である^⑮。

3. 課税処分の瑕疵の明白性(1)

A 明白な瑕疵の意味

行政処分が無効とされる場合の瑕疵の明白の判断については、外観上一見明白説と客観的明白説とがあり、前者が大勢であって課税処分についても、そのまま妥当しているようである。最高裁は、「瑕疵が明白であるかどうかは、処分の外形上・客観的に誤認が一見看取し得るものであるかどうかにより決すべきものであって、行政庁が怠慢により調査すべき資料を見落したかどうかは、処分の外形上客観的に明白な瑕疵があるかどうかの判定に直接関係を有するものではない」と判示している。このような判例を前提とすると、一般的に課税処分について瑕疵が明白である場合は殆んどない。なぜなら農地買収処分のような場合とは異なり、課税処分は目に

見えない、いわば定型的に外形上、一見看取し得ないといえるからである。

B 課税処分 of 瑕疵 of 明白性

所得金額の誤認について、仮りに認定を誤ったとしても、その瑕疵は、事業関係を精査して始めて判明する性質、行政庁の調査認定をまたねばならぬ関係にあるから明白ではないとする判決がある^⑧。

課税処分 of 瑕疵 of 明白性について客観的立場とはやや異なるとされる次のような判例がある。①誤認されるような事情があったから明白でないとした判決に、①昭和31・5・23京都地裁（税資23号300頁^⑨）と②昭和35・3・15福岡地裁（税資33号342頁^⑩）のものがあるが、何れも親子間に贈与があったとした課税処分であるが、前者は、父親の勤務先から息子が家屋購入資金を借用したものを父親が給料日に立替え支払っていた事情、後者は、娘が父親に金員を預けその消費を許すに際しての約定が明確でない等の誤認されるような事情があるから、外観上明白でないとしているようである。③無理からぬ事情があったから明白でないとした判決に、③昭和51・11・2静岡地裁（税資90号445頁^⑪）と④昭和51・2・20横浜地裁（税資87号426頁^⑫）のものがあるが、何れも瑕疵そのものがあるとしているのかどうか明確ではないが、課税することに無理からぬ事情があったとして明白な誤認はないと判断しているようである。総て納税者の主観的な要因が考慮されて明白ではないと判断しているようである。このような例は他の判決^⑬にも見られる。⑭専ら課税庁側の事情が考慮されて明白な瑕疵があるとして無効とされた判決に、⑤昭和42・6・6大阪高裁（税資48号101頁^⑭）、⑥昭和42・5・12大阪地裁（税資48号1頁^⑮）のものがあり、前者は入場税の主催者の認定に誤認があるとされたものであり、課税庁がつくすべき調査をつくしたならば、判明すべき事実関係であるから、明白な誤認であるとする判断といえる。似たようなケースが地方税にもある^⑯。後者は如何なる理由で明白なのかは全く説明されないが、課税庁側の課税決定の過程から認定所得に確からしさが無いとしている。何れも、課税庁側の事情が考慮されて明白性を判断し無効としている。最高裁は外観上一見明白性

をとり、客観的明白説を否定しているので、これ等の事案について最高裁なら、どのような判断を下すか必ずしも明確ではない。

4. 課税処分^⑦の瑕疵の明白性⁽²⁾

課税処分^⑦の無効確認を求め最高裁まで争った事案に、^⑧昭48・4・26、^⑨昭37・3・7、^⑩昭和48・10・2および^⑪昭48・10・5の判決がある。これ等は何れも裁判所において、原告にはかかる所得はなかったと認定され、その瑕疵は重大であるとしたものである。

A 無効とした事案

前記、昭48・4・26判決は、原告の姉の夫が自己所有の不動産に対する債権者の追及を免れるため、原告に無断で自己所有の不動産を原告の名義に変え、第三者に売渡したもので、原告は名義を冒用されたにすぎず、所得を得ていないとし、「本件課税処分は重大な瑕疵はあるが、その誤認であることが外形上・客観的に明白ではなく無効ではない」とする原判決を破棄差戻したものである。

この判決は、最高裁が課税処分^⑦を無効の疑いありとした珍しい事例である^⑫とされ、特に瑕疵が明白であるかどうかについては全く触れずに無効とし、この点に関し、外形上、一見して明白とはいえないだけでなく、明白性をゆるやかに考える見解によっても明白は認め難いとする指摘もあるが、無効とされた最大の理由は、納税者に責むべき事情がないということにあるようである。この責むべき事情とは次のようである。①課税処分^⑦の基礎資料となった登記簿の現出等につき如何なる原因を与えたものでもないこと、②各登記の経由過程について完全に無関係とはいえず、事後において明示または黙示的にこれを容認していたとか、または、この表見的権利関係に基づいて何等かの特別の利益を享受していた等の特段の事情がないこと。③課税庁のした呼出に応じた事情を説明したこと。前記②の特段の事情の有無につき、さらに審理を必要とし、差戻審で特段の事情がないと認定し無効とした^⑬。

B 無効でないとした事案

前記、⑧、⑨、および⑩の判決は、瑕疵は明白ではないので、処分は無効ではないと判断している。⑧は、立木の売買契約書に基づく山林所得の課税処分が収入帰属主体の認定を誤った重大な瑕疵があるとされた事案であり、⑨は、他人名義としていた不動産の譲渡代金で他の不動産を取得した場合に、登記名義人から原告に不動産取得資金の贈与があったとした課税処分が重要な瑕疵があるとされた事案であり、⑩は、自己の所有する土地の登記を妻名義として数年後、自己名義に所有権移転登記をしたことにより贈与税課税処分が重大な瑕疵があるとされた事案である。

⑧については、「瑕疵が明白であるかどうかは処分の外形上、客観的に誤認が一見看取し得るものであるかどうかにより決すべきものであって、……原審も右と同旨の見解に出たものと解すべきであって、瑕疵は明白ではないとした原審の判断は正当である」と判示し、⑨については、「原告が税金対策等の事情のため登記を他人名義にしていた事実関係を総合すると、このような状況のもとで被告のした課税処分の瑕疵は未だ客観的外形的に何人が見ても明白と言える程のものではないと言わなければならない」と判示し、⑧、⑨、⑩何れの事案も瑕疵は明白ではないので無効ではなく、納税者に責むべき事情があるから無効ではないとは明言していない。

瑕疵が明白であるか否かの判断については、「客観的ということが、主観的に対応する概念であるから、処分関係人の知、不知とは無関係に、特に権限ある国家機関の判断を待つまでもなく、何人の判断によっても、ほぼ同一の結論に到達し得る程度に明らかであることを指す」というのが、最高裁の客観的立場であるとするならば、瑕疵の明白性の判断については、課税処分の場合、やや異なる点があるというべきである。^⑤

注

- ① 昭48・10・2最高裁判決（税資71号488頁）その他。
- ② 昭49・7・17名古屋地裁判決（税資76号86頁）、昭49・9・30東京高裁判決（税資1080頁）。

- ③ 田中・前掲書213頁。
- ④ 可部恒雄「判例解説」法曹28巻11号134頁。
- ⑤ 山内・前掲書93頁。
- ⑥ 田中・前掲書140頁。
- ⑦ 兼子・前掲書148頁。
- ⑧ 田中真次「瑕疵の明白性の意義」行政判例百選130頁。
- ⑨ 昭36・1・31大阪高裁判決(行集12巻1号113頁, 税資35号61頁)。
- ⑩ 昭33・6・14最高裁判決(税資26号545頁)。
- ⑪ 昭45・8・31名古屋高裁判決(税資60号306頁)。
- ⑫ 昭50・5・6東京地裁判決(行集26巻5号683頁)。
- ⑬ 昭37・3・27大阪高裁判決(税資36号300頁), 昭39・2・18最高裁判決(税資38号103頁)。
- ⑭ 昭32・1・31最高裁判決(民集11巻1号201頁)。
- ⑮ 昭35・7・29大阪地裁判決(行集11巻7号1984頁, 税資33号942頁)。
- ⑯ 昭36・3・7最高裁判決(民集15巻3号381頁, 税資35号136頁)。
- ⑰ 遠藤・前掲12頁以下, 兼子・前掲書211頁以下。
- ⑱ 昭30・3・30佐賀地裁判決(税資20号86頁), 昭31・11・19大阪地裁判決(税資23号838頁), 昭33・2・12東京地裁判決(税資26号64頁), 昭45・12・17高松高裁判決(税資60号846頁), 昭48・10・23札幌地裁判決(税資71号575頁)その他。
- ⑲ 「従って被告が原告に対してなした本件贈与課税賦課処分は, 原告の不動産入手経路についての認定を誤り, 相続税法にいわゆる贈与により財産を取得したものに該当しないものに対して, 贈与税並びに無申告加算税を賦課したものであって, 重大なる瑕疵あるものというべきである。
- しかし乍ら, 叙上説示した如く本件においては, 訴外X(原告の父)が訴外Yから本件不動産を買い受け, これを原告に贈与したのではないかと疑わしめるような若干の事情が介在していることが認められるのであって, 右の瑕疵は外観上明白であることができないから, 本件賦課処分は当然無効のものではなく, 単に取消し得るにとどまるものと解する。」
- ⑳ 「右事実によれば, 被告が原告に対してなした前記課税処分は, 相続税法の贈与により財産を取得したものに該当しない原告に対して贈与税を賦課したものであるから, 重大な瑕疵があるものといわなければならない。しかしながら, 前記認定のとおり, Xは一時の旅行としてではなく, その夫Yと米国で生活する考えで渡米したのであり, 原告(Xの父)に40万円を預けそして右金員の消費を原告に訴すに際しての約定が明瞭でない等, Xが右金員を原告に贈与したものと誤認される事情もあるので, 前記課税処分の瑕疵は外観上明白であるとはいえず, したがって同処分は当然無効のものではなく……。」

- ㉔ 「原告が相続税についての異議申立および審査請求の過程において右615万円の債務の存在を署長および局長に申告していたものとは認めがたく、……してみると、前記異議申立に対する決定および前記審査請求に対する裁決において署長および局長が右債務の存在を顧慮しなかったとしても、右のような事情に照らせば、多分に無理からぬところであったといえることができる。

以上のとおり、XがYに対して615万円の債務を負っていたとの原告の主張は、はなはだ疑わしいものであり、仮にそのような債務が存在したとしても、これを顧慮しなかった署長および局長の措置が、その当初から、外形上、客観的に明白な誤認であったものといえることはできない、……」

- ㉕ 「亡Xは、通称名をYと称し、その名義で株式等の資産を所有していたことは前認定のとおりであり、また同人の孫である実在のYは、昭和23年8月23日生れであること、亡Xの死亡当時17才であったことは当事者間に争いのないことであり、これらの事実からみて、右各預金は、亡Xが通称名Y名義で所有しているものと推認したとしても無理からぬことであるからそのように被告が認定したことについて、重大かつ明白な誤認があったものとはいえない」。

- ㉖ 昭37・9・24大阪地裁（税資36号926頁）、昭45・9・26東京地裁判決（税資60号470頁）。

- ㉗ 「乙号各証と森崎の言動のみにより、実体のない前記後援会や被控訴人（第1審の原告）がその会長であったかどうか、本件興業を主催する者であるか否かを調査せず（この調査は、電話で問合せるとかその他一挙手一投足の労により足るものと認められる）被控訴人を本件興業の主催者と認定して本件入場税の賦課処分をしたことは、重大な過失があるものといわなければならない。

入場税の課税は、興業場の経営者又は主催者に対しなすことを要件とするから、右経営者又は主催者を誤認したときは、特段の事由のない限り重大な瑕疵があるといふべきであり、本件においては、前記認定の事実関係からみれば、瑕疵の重大性を軽減するような特段の事由の存在を認めることができず、かえって前記認定の事実関係からみて、同控訴人が被控訴人につき何らの調査もせず、上記資料により、被控訴人を本件入場税の賦課処分をしたことは、重大な誤認であるとともに、処分当時においても外形上からも客観的にも、明白な誤認であるといふべきである。そうすると、本件入場税の賦課処分には、重大かつ明白な瑕疵のあることが明らかであるから、当然無効である」。

- ㉘ 「存在しない所得を存在するとし、あるいは実際の収入以上の所得を認定してなされた課税処分（確定申告0円、更正処分60万円、再調査決定20万円）は、本来違法であり、いかに所得の認定が事実関係を調査してはじめて判明するものであるにしても、本件の如く認定された所得が実際の所得を無視したものであるか、それよりも著しく過大であり、かつ認定所得の算出ないし、その根拠となるべき事実が全

く明らかにされず、当初の更正決定から5年余の長期間を経た後に大幅の減額訂正処分がなされたことについて肯首するにたる理由、(たとえば、原告が所得を仮装隠べいし調査を妨害していたというような)の認められない場合には、当該課税処分の瑕疵は重大かつ明白であり、当該処分を当然無効ならしめるものと解するのが相当である」。

- ㉔ 昭30・4・14広島地裁判決(行集6巻4号918頁)。
- ㉕ 昭37・7・5最高裁判決は「原審の所論判示は、瑕疵の明白性の基準を処分庁側の主観的事情に求めた疑なしとしない点において、判決に違反するのではないかとの疑がないわけではない」と判示している。
- ㉖ 第1審昭40・12・21横浜地裁判決(税資41号1235頁)控訴審昭42・4・17(税資47号724頁)上告審昭48・4・26最高裁第一小法廷判決(民集27巻3号629頁, 税資69号1377頁)。なお、可部恒雄「判例解説」法曹28巻11号139~140頁のほか本件最高裁判決には多数の評釈あり。
- ㉗ 第1審昭34・3・6福島地裁判決(税資29号204頁)控訴審昭35・4・4仙台高裁判決(月報6巻5号1063頁, 税資33号518頁)上告審昭36・3・7最高裁第三小法廷判決(民集15巻3号381頁, 税資35号136頁)。
- ㉘ 第1審昭46・12・21徳山地裁判決(税資53号570頁)控訴審昭45・1・30東京高裁判決(税資59号95頁)上告審昭48・10・2最高裁第三小法廷判決(税資71号488頁)。
- ㉙ 第1審昭43・10・5東京地裁判決(税資53号570頁)控訴審昭45・1・30東京高裁判決(税資59号95頁)上告審昭48・10・5最高裁第二小法廷判決(税資71号501頁)。
- ㉚ 小早川光郎「判例評釈」判評194号25頁。
- ㉛ 横山茂晴「判例評釈」ジュリスト543号。
- ㉜ 昭49・10・23東京高裁判決(税資77号205頁)。
- ㉝ 加藤・前掲書41~55頁。

VI 重大かつ明白な瑕疵の課税処分無効に対する私見

1. 課税処分を無効とする基準

課税処分は、他の行政処分と同様、基本的には重大かつ明白な瑕疵があるときに無効となると、一応はされているが、この適用には、他の行政処分とは、瑕疵の明白性の適用という異なったものがあるようである。誤認が明白であるかどうかについての判例は、外形上、客観的に誤認が一見看取りし得るものであるか否かによるという客観的立場をとっている。

判例上課税処分が無効とされる一般基準として、①課税処分に重大かつ明白な瑕疵があるとする基準と、②昭48・4・26最高裁判決「課税処分に課税要件の根幹に関する内容上の過誤があり、徴税行政の安定とその円滑な運営を斟酌しても、なお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に右処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情のある場合には、その課税処分は無効である」とする基準の二つがある。②は内容上の過誤に限定しているが、最高裁は本判決後において内容上の過誤について①の重大明白基準で判決している。

2. 重大明白基準と昭48判決基準との差異

① 課税処分の無効原因として①の重大明白基準は、瑕疵の明白性が要件となっているが、②の昭48判決基準には瑕疵の明白性を要求していない。この差異には、課税処分と保護すべき第三者の存在とが関連する。即ち、昭48判決基準は、「一般に課税処分が課税庁と被課税者との間にのみ存するもので、処分の存在を信頼する第三者の保護を考慮する必要のないこと」と判示しているのに対し、重大明白基準は通常の行政処分に適用する基準として、保護すべき第三者は考慮されている。行政処分は一般的にあって、その性格上、処分の直接の相手方に対してだけでなく、第三者の信頼を受け、それに基づいて各種の法律関係が形成されて行くという考えを基礎にしている。

行政処分の無効原因に、明白性が要求される根拠として、法的安定性の確保と、第三者の信頼利益の保護とがあげられている^①。ところで、判例の「明白であるかどうかは、処分の外形上・客観的に誤認が一見看取し得るものであるかどうか」という判断基準は、そのどちらなのか、或はその両方を含んでいるのかは明確ではない。なぜなら、大多数の判例は瑕疵の重大性と並んで、その明白性を要求する根拠については殆んど述べられていない^②とされているからである。また、明白性が要求されている法的安定性の確保と第三者の信頼利益の保護との関係づけも明確ではない^③。

第3者の信頼利益の保護というのは、行政処分が存在を信頼した第3者の利益を保護しなければならないというものであるから、第3者は行政処分をみて取引関係等に入るということが前提となっているので、第3者がみても誤認であることが分るような場合には、第3者の信頼利益は保護に値しないか或は無視してもやむを得ないという考え方であろう。そうだとすると、そこで要求される明白性は、第3者がみても分るかかどうかということが基準とならざるを得ないことになり、それは必然的に外形的基準とならざるを得ない。

判例の「瑕疵が明白であるかどうかは、処分の外形上・客観的に誤認が一見看取り得るものであるかどうかによる」という基準が、第3者の信頼利益の保護のための明白性の表現だとするならば、それは第3者がみて、処分の外形上・客観的に誤認が一見看取り得るものであるかどうか、明白であるか否かの基準になる。これに対し、法的安定性の確保というのは、一旦、為された行政処分は、その後において取消・変更等が行なわれることは好ましくないとするもので、そのために、争訟提起期間の制限措置等がとられている。この法的安定性の確保のための明白性の一般的基準として、何人が見ても分るかかどうかというような基準が一応考えられるが、処分の外形上・客観的に誤認が一見看取り得るものであるかどうかによるが、その表現であるとしても、個々の紛争の場では、法的安定性の確保というような一般的概念が問題となっているのではなく、課税処分の場合、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請が問題となっているのであって、その要請さえ確保されれば、瑕疵が何人が見ても分るかどうにかかわりがないということができる。そうだとすると、ここでは、「……が見て分るかかどうか」という基準は妥当しないことがあり、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請に支障があるか否かが、より妥当な判断基準となる。

② 昭48判決基準は、利益考量を基本とし、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請に支障があるかどうかを基本におき、無効を否定することによって、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を確保すべくとする要請

と、無効を肯定することによって、被課税者を不利益から救済すべしとの要請とを対置し、前者のために、後者を犠牲にすることが著しく不当と認められるような例外的な事情の有無を事実関係の全体から判断し^④、その利益考量の際には、課税処分を無効とした場合に、現実には財産の譲渡があったにもかかわらず課税庁が誰に対しても課税し得なくなるような結果が生じては困る^⑤ということと、無効を主張する被課税者についての責むべき事情の有無という信義則的な観点をも考慮している。無効を主張する被課税者についての責むべき事情は、課税要件事実を最も熟知し、その証拠をもっているのは納税者であって、課税庁は、課税計算の内容をなす当該取引につき直接の当事者ではないという、いわば課税処分の特質ともいふべきものとの関連において考慮されていることが特徴的である。

③ 昭48判決基準は、争訟期間の制限との関係で、納税者が課税処分の効力を争う場合には、原則として不服申立——取消訴訟によるべく、無効の主張は、その例外であるとし、争訟提起期間の経過による不可争の効果の発生を否定するものとして無効をとらえている。不可争の効果の発生を理由として被課税者に処分による不利益を甘受させることが著しく不当と認められるような例外的な事情がある場合には無効の主張が認められるとしている。そこには、立法者が設定した通常のルートの利用を強制することによって権利者の救済に制約を加えることが、著しく不当な結果が生ずる場合には、例外的な救済ルートによる主張を認め、納税者の利益保護を図ろうとする姿勢が見られ、このような考え方は、納税者が更正の請求によらないで錯誤による申告の無効を主張することを原則的に否定した最高裁判決^⑥に見られ、錯誤が客観的に明白かつ重大であって、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^⑦には、更正の請求以外に、例外として錯誤による申告の無効の主張が許されると判示している。即ち、例外的には課税処分の無効、申告の無効の主張が認められるわけである。昭48判決基準は、課税処分の無効を主張するためには、納税者に責むべき事情のない

ことが必要とされ、申告の無効を主張するためには、納税者に責むべて事情のないことが必要であるとして無効の主張を認めなかった判例もある^⑩。

昭48判決基準は、重大明白基準の瑕疵が外形上、客観的に明白であるかどうかという判断に代え、徴税行政の安定と円滑な運営を斟酌してもなお、不可争的効果の発生を理由に納税者に処分による不利益を甘受させることが著しく不当と認められるような例外的な事情があるかどうかにより、無効かどうかを判断しているので、前記二つの基準は明らかに異なる立場に立つものといえる。

3. 重大明白基準と昭48判決基準との関係

① 重大明白基準の瑕疵の明白性についての明白であるかどうかは処分の外形上・客観的に誤謬が一見看取し得るものであるかどうかによるという判断基準は、課税処分のような目に見えない処分にどう適用されているのか明確でないところがある。課税庁に対し納税者がよく説明した、しないという事と、判例の外観上一見明白説の判断とは、異質のような感じもするが、資料を具体的に提示してよく説明したのに、それをあえて無視し課税処分を行なったという場合、それは客観的に明白な瑕疵があるとする考え方も成り立つ。

瑕疵が客観的に明白であるということは、客観的ということが主観的に対応する概念であるから、処分関係人の知・不知とは無関係に、特に権限ある国家機関の判断を待つまでもなく、何人の判断によっても、ほぼ同一の結論に到達し得る程度に明らかであることを指す^⑪(課税処分について、この判断基準によっている判決もある)^⑫という判断基準とは、具体的処分に適用した場合、全く同じなのか、或は差異が生ずるのかは、判然としないうところである。このように、瑕疵の明白性の判断基準には明確でないところがある。

② さきに課税処分の明白性に関する判例を10件あげたが、①②は、「行政処分の無効確認の訴には、もしその処分が当然無効でない場合には、その取消を求める訴を当然に包含しているものと解する^⑬」とし、無効

ではないとしたが、処分は取消している。③④は、瑕疵そのものがあるとしているのかどうか明確でない事案であり、①～④の場合、明白性の判断は主観的な要因が考慮されている。⑤は、客観的明白説に立つ判決とみることができ、⑥も客観的明白説で説明づけることが可能であり、⑧～⑩は、外観上一見明白説による説明が可能である。

これ等の事案については最高裁の判例とするところと異なるものがあるにせよ、重大明白基準による説明は可能であり、また実際に、判決の形式上もその基準でなされている。しかし、⑦については、形式的に重大明白基準をあてはめていない。そこでは、瑕疵が一見して明白であるか否かで判断しているのではなく、利益考量を基準にして判断している。

③ ⑤⑥は、明白な瑕疵であり処分は無効であると判断され、客観的明白説で説明がつくとはいうものの、そこでは課税庁側の誤認するに至った事情、課税決定の過程等の課税庁側の事情が考慮されて、無効と判断されているとみることができるともいえる。また、⑧～⑩は、何れも外形上瑕疵は明白ではなく無効ではないと判断されているが、これ等無効ではないとされた事案には共通的に無効を主張する納税者に昭48判決基準の責むべき事情があるので、見方によっては、外形上明白ではないと判断しているのではなく、納税者に責むべき事情があるから無効ではないと判断しているとみることができる。換言すれば、納税者に重大な瑕疵がある課税処分による不利益を甘受させても、課税の公平上著しく不当な結果を生じないような事情があるかないかを見て、無効かどうかを判断しているのである。そこでは、外形上瑕疵が明白であるかどうかという客観的な判断ではなく、課税庁および納税者の責むべき事情を考慮し、利益考量によって判断している傾向が認められる。^④

④ このような傾向は、更正の請求によらないで、錯誤が客観的に明白かつ重大であって、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^⑤という基準の適用に関して、①申告書の外形上錯誤の存在が必ずしも明白でないが、その錯誤が専ら税務職員の指導の結果によるも

のとされ、課税庁の責むべき事情が明白性の要因として考慮され申告の無効の主張を認容した事例^⑤、⑨登記が実際に符合しないことを単に口頭で説明しただけで、何等の資料を提示しなかったということにより、客観的に明白ではないとした事例^⑩があり、課税処分^⑪の無効に関する重大明白基準と同様な傾向がみられる。

⑤ 課税処分の場合、重大明白基準にいう明白性の判断基準がどう適用されているか明確でないところであり、判決の形式上は重大明白基準によってはいるが、瑕疵の明白による形式的な判断ではなく、より実質的に課税庁および納税者の事情を考慮し、利益考量によって無効とすべきか否かを判断している傾向が認められる。昭48判決基準後に重大明白基準で判決がなされているが、これをもって、昭48判決基準が否定されたとみることはできない。

課税処分については、重大な瑕疵ではあるが明白な瑕疵ではないとして無効ではないとしているのは、瑕疵が外形上一見して明白ではなかったからではなく、無効を主張する納税者に昭48判決基準の責むべき事情があり、処分を維持しても、課税の公平上著しく不当な結果は生じないとする判断によって、無効とはされなかったのではないだろうか。判決の形式上は重大明白基準でなされている例は多いが、実質的には、昭48判決基準によってなされていると関係づけることができる。

⑥ 行訴法が無効な行政行為の概念を前提とし、無効確認訴訟を法定したのは、出訴期間の制限が付された取消訴訟の利用を強制することによって生ずる著しい不公正に対し、私人に出訴期間経過後においても、無効の主張を認め、その権利救済を図ることにある。出訴期間の経過によって不可争力を生じている処分を覆滅してでも、私人の権利救済を図る必要があるかどうかという利益考量が基本となり^⑫、その際、瑕疵の重大性が必要とされることは当然としても、瑕疵の明白性は保護すべき第三者との関係で必要とされる。

昭48判決基準は、「課税処分が課税庁と被課税者との間にのみ存するも

ので、処分の存在を信頼する第3者の保護を考慮する必要のない」と判示しており、その意味では課税処分が無効とされる一般の基準として妥当するところがあるようである。課税処分が無効とされれば、当然滞納処分も無効となるので、滞納処分の過程に入る第3者は、保護すべき第3者と考えられるので、課税処分にも保護すべき第3者は存在し、重大明白基準が適用される余地はあり得ると考えられる。

昭48判決基準は、総て明白性の要件を不要としているのかどうか、判決文の課税要件の根幹に関する内容上の過誤という文言の意味は必ずしも明確ではないが、何か特別重大な瑕疵というニュアンスも感じられ、課税要件上に過誤がある場合は、昭48判決基準を、それ以外の場合は重大明白基準によると言っているようである。^⑩現に同趣旨の判決もあり、今後の判例の集積を待って検討すべき問題もあるが、昭48判決は、明白性の要件が不要とされているとはいっても、重大な瑕疵があれば直ちに無効と判断されるものではなく、従って、無効と判決される場合が増加するとみることができないようである。^⑪

注

- ① 田上・市原「行政法上巻」103頁。
- ② 遠藤博也「行政行為の無効と取消の区別の基準」ジュリスト500号89頁。
- ③ 遠藤・後掲書25頁。
- ④⑤ 小早川光郎「批判」批評194号25頁。
- ⑥⑦ 昭48・4・26最高裁判決。
- ⑧⑨ 昭39・10・22最高裁判決（民集18巻8号1762頁，税資38号743頁）。
- ⑩ 昭42・5・30東京地裁判決（税資48号68頁）。
- ⑪ 昭37・7・5最高裁判決（民集16巻7号1437頁）。
- ⑫ 昭43・10・5東京地裁判決（税資53号570頁）。
- ⑬ 昭35・3・15福岡地裁判決（税資33号342頁）。
- ⑭ 畑郁夫「行政訴訟の課題と展望」別冊判例タイムス95頁。
- ⑮ 昭39・10・22最高裁判決（税資38号743頁）。
- ⑯ 昭45・4・1京都地裁判決（行集21巻4号641頁，税資59号571頁）。
- ⑰ 昭45・1・22東京地裁判決（税資59号18頁）。
- ⑱ 塩野宏「無効確認訴訟における訴えの利益」実務民訴法講座113頁。

- ⑲ 昭49・7・17名古屋地裁判決 (税資76号86頁)。
- ⑳ 加藤・前掲書57～69頁。