

論 説

国税通則法15条および16条にいう 「納税義務」、「成立」及び「確定」の意味

—— 課税要件に照らして過大な税額の申告に基づく不当利得返還請求について、
「納税義務」の「確定」は障害となるか ——

原田裕彦

(大阪市立大学大学院法学研究科教授・弁護士)

目 次

- I 問題の所在
- II 日本語ないし法律用語としての通常の意味からのずれ
 - 1 租税債務としての意味と、「納税義務」の意味のずれ。
 - 2 租税債務の成立と、「成立」の意味のずれ。
 - 3 本来の確定と、「確定」の意味のずれ。
 - 4 「納税義務」、「成立」および「確定」の各文言が、特殊な意味を持つに至ったのはなぜか。
- III 抽象的租税債務および具体的租税債務という考え方の発祥
 - 1 賦課課税時代
 - 2 申告納税方式採用後
 - 3 租税法研究会『租税法総論』（有斐閣、1958）における忠佐市および田中二郎の議論
 - 4 検討—忠佐市および田中二郎の理解の問題点
- IV 立法の経緯
 - 1 税制調査会答申
 - 2 第40回国会における政府委員の説明
 - 3 通則法制定直後の解説書
- IV 通則法15条および16条の「納税義務」、「成立」および「確定」の意味
 - 1 「納税義務」の意味
 - 2 「成立」の意味
 - 3 「確定」の意味
 - 4 「納税義務」の「確定」と修正申告および更正決定の関係
- V 誤った「納税義務」の「確定」の効果
 - 1 誤った「納税義務」の「確定」の効果
 - 2 更正の請求の排他性といわれているものとの関係
- VI 結論

I 問題の所在

課税要件に照らして過大な税額の申告がなされたが、その申告が、更正の請求により取り消せなくなった場合に、納税者に、納付した過大な税額についての不当利得返還請求を認めるかについて障害となるのは、「租税債権¹⁾の確定の観念である。すなわち、抽象的に存在する租税債権は、確定行為（申告や課税処分）により確定し、具体的租税債権になる

と説かれており、租税の過払いがあったとしても、確定行為の無効や取り消しが限り、当該具体的な租税債権は残存するので、不当利得返還請求は認められないといわれている。しかし、これでは、たとえば所得のないとこ

(1) 当たり前のことであるが、納税義務者から見れば、租税債権は租税債務である。読みやすさの観点から、本稿では、適宜、原文の租税債権を、納税義務者から見て租税債務と言い換えることがある。債権、債務なども同様である。

ろに課税がされるというような不合理なことが正当化されてしまう。それは、租税法律主義および租税公平主義の観点から許されない⁽²⁾。」と批判されている。この問題の解決については、更正の請求手続の排他的管轄を制限する観点から問題を解決しようとする等の様々なアプローチが試みられていた⁽³⁾。

この問題には、「抽象的に存在する租税債権は、確定行為（申告や課税処分）により確定し、具体的租税債権になる」という命題（以下「命題1」という。）と「確定行為の無効や取り消しが無い限り、当該具体的な租税債権は残存するので、不当利得返還請求は認められない」という命題（以下「命題2」という。）が含まれている。そして、命題2は命題1を前提としている。本稿では、各命題の真偽を検討する。

国税通則法（昭和37年法律第66号。以下「通則法」という。）15条の「納税義務」を租税債務と同義、同15条2項の納税義務の「成立」は、抽象的な租税債務の発生を意味し、同15条1項および同16条の「確定」は、具体的な租税債務の確定を意味するものと考えられているようである。そのような理解をいったんしてしまえば、そのように確定した具体的租税債務は、まさに法律上具体的な存在となった租税債務であり、それが取り消されない限り、不当利得返還請求を否定する法律上の原因になるのであると、実に素直に、考えてしまいそうになる。しかし、そこで、確定したとされている具体的租税債務は、実は、租税実体法に合致しない租税債務である。租税実体法に合致しない租税債務の返還を納税者は求めることができないとする又は租税実体法に合致しない過払い税額を国が保持できるとするのはおかしい。過払い税額は、国にとり、

いわば、「勿怪の幸い」である。そして、過払い税額を返還しても、法律に従った正しい税額が国に納付されたということになるに過ぎないので、国に何ら損害は生じない。そこで、確定手続の効力の及ぶ範囲を制限しようとする試みが始まり、更正の請求の排他的管轄を制限する議論が生まれてきたのである。

しかし、その前に、命題1を検討する必要があるのではないか。命題1によって、具体的租税債務が確定しなければ、確定手続が取り消されない限り、具体的租税債務が残ることでもないはずである。従来、命題1はあたかも当然のここのように考えられていたのであるが、そもそも、租税法規より発生するはずの抽象的に存在する租税債務は、確定行為（申告や課税処分）により確定してしまい、それが当該租税法規に違反しているけれども、現実的な具体的な租税債務になってしまふというようなことが果たしてありうるのであろうか。一つの課税要件を充足して発生する租税債務は一つの債務であるはずである。それを、二つに区分することができるのであろうか。百歩ゆずって、区分できるとしても、抽象的租税債務と具体的租税債務は、同じ課税要件を充足して発生してくる一つの債務であるはずであるのに、抽象的租税債務と具体的租税債務とで内容の異なりうる存在になりうるのであろうか。また、抽象的租税債務が、

(2) 中里実『財政と金融の法的構造』（有斐閣、2018）348頁。

(3) 水野武夫「誤った課税の是正方法のあり方」税法学566号381頁（2011）、中里前掲注(2)351-352頁、岡村忠生「納税義務の成立について」税研28巻3号18頁（2012）、谷口勢津夫「過大納付税額の不当利得返還請求の許容性」芝池義一先生古希記念『行政法理論の探求』（有斐閣、2016）437頁など。

確定行為を通じて、具体的租税債務となる過程で、内容が変容（増加する）してしまう⁽⁴⁾、というようなことがあっていいのであろうか。

この問題を考えるにあたり、筆者は、当初、通則法15条および16条の「納税義務」、「成立」および「確定」のそれぞれの意味は、通常の日本語および法律用語の意味を持つものとして考察を始めた。しかし、以下に述べる検討を進める内に、通則法15条および16条の「納税義務」、「成立」および「確定」の各文言の意味は、通常の日本語および法律用語の意味からはずれた特殊な意味であることが分かってきた。そこで、以下において、通則法15条および16条の「納税義務」、「成立」および「確定」の各文言の意味を述べることとし、最後に各命題の真偽について述べる。

なお、通則法15条および16条の「納税義務」、「成立」および「確定」の文言を、通常の日本語および法律用語の意味と同義ではないとの議論を進めるにあたり、同じ文言を異なる意味で使用するのは、読者に混乱を与えかねないので、以下では、通常の日本語および法律用語の意味で納税義務、成立および確定をさすときは、そのまま納税義務、成立お

び確定の文言を使用し、通則法15条および16条の「納税義務」、「成立」および「確定」を指すときは、それぞれ括弧付きかつイタリックで表記することとする。たとえば、通則法15条の納税義務の文言を指すときは「*納税義務*」の表記をすることとする。

II 日本語ないし法律用語としての通常の意味からのずれ

1 租税債務としての意味と、「納税義務」の意味のずれ。

通則法15条1項の「*納税義務*」は、源泉徴収者等による租税を徴収して納付する義務（給付義務⁽⁵⁾）を含むので、租税債務という意味での本来の納税義務よりは広義の概念である⁽⁶⁾。通則法15条の「*納税義務*」は、租税債務と同義ではない。このことは、後で見るように、通則法制定時の国会会議録でも明らかに述べられている。後で見るように、「*納税義務*」は、納付の前段階としての税額という意味である。

(4) 申告は抽象的に発生した租税債権の額を具体的に確定させるといふ法律効果を有すると判示した裁判例として、神戸地判平30・12・26税資268—順号13223、判タ1473-25。筆者は原告代理人の一人である。問題のある判旨部分を紹介する。「通則法は、相続税について、相続等による財産取得時に納税義務が抽象的に成立し、その具体的な税額は、納税者の申告によって確定する。……これに対し、原告らは、納税申告のうち、租税実体法に照らして過大な部分は、申告によって新たに租税債権が成立し、確定することはないといふべきであると主張する……。しかし、申告には、抽象的に発生した租税債権の額を具体的に確定させるといふ法

律効果を有するといふべきであるから、有効な申告に基づき納付された租税については、仮に申告が過大であっても、納税者としては、更正の請求をすべきであって、税務署長の減額更正がない限りは、申告により納付した国税を国が保持することが不当利得となることはないといふのが相当である。（下線—原田挿入）」

(5) 金子宏『租税法』（弘文堂、23版、2019）155頁。給付義務は、租税手続法上の義務であり、租税債務ではない。但し、これは源泉徴収義務に関する金子説を前提とするものであろう。

(6) 金子・前掲注(5)153頁。

2 租税債務の成立と、「成立」の意味のずれ。

成立とは、日本語では、「なり立つこと。できあがること、(取り決めなどが)まとまること⁽⁷⁾」、法律用語で成立は、「①ある法律案又は予算が確定した内容の法律又は予算としてでき上がること(例、「予算が成立したとき」(財政30条2項)), ②当事者間において一定の法律関係ができ上がること(例、婚姻の成立(憲24条)、契約の成立(民526条)等), ③団体又は機関が法律上の存在となること(例、「法人は、この法律その他の法律の規定によらなければ、成立しない」(民33条1項))」のように、日本語と同じ意味に用いられる⁽⁸⁾。

通則法15条2項は、「「納税義務」は、次の各号に掲げる国税(第一号から第十三号までにおいて、附帯税を除く。)については、当該各号に定める時(当該国税のうち政令で定めるものについては、政令で定める時)に「成立」する(鉤括弧—原田挿入。)」として、各税目における「納税義務」の「成立」の時期を記載している。しかし、暦年課税方式をとっている贈与税において、贈与財産の取得のとき(税通15条2項5号)に納税義務が成立しているといえるのかなど、数種の税目の成立の時期と一致していないとの疑問が、古くからよせられている⁽⁹⁾。清永敬次は、通則法上

の納税義務の成立時期は、各税目の課税要件の充足とは完全には一致せず、理論的に完結した説明のしようがないので、「差当り、通則法上の納税義務の成立時期については、一応は納税義務が成立するための課税要件の充足の時を念頭において規定がなされているが、同法の適用上の他の考慮も斟酌して定められたものであると解釈しておくよりほかはあるまい。(下線—原田挿入)」と指摘している⁽¹⁰⁾。

後で見るように、通則法15条2項の「納税義務」の「成立」は、徴収手続の便宜のために設けられたものであり、本来の租税債務の発生時期とは別に「繰上請求が可能になる時」という意味にすぎない。本来の日本語ないし法律用語としての成立とはまったく異なる概念である。まことに紛らわしい日本語の使い方である。そして、この表現は、現に誤解を招いている⁽¹¹⁾。

3 本来の確定と、「確定」の意味のずれ。

通則法15条1項は、「国税を納付する義務(源泉徴収等による国税については、これを徴収して国に納付する義務。以下「納税義務」という。)が「成立」する場合には、その「成立」と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が「確定」する国税を除き、国税に関する法律の定める手続により、その国税についての納付すべき税額が「確定」されるも

(7) 新村出編『広辞苑』(岩波書店、7版、2018)1621頁。

(8) 法令用語研究会編『法律用語辞典』(有斐閣、4版、2012)674頁。

(9) 清永敬次「納税義務の成立の意義に関する研究ノート」税法研究所論叢創刊号(1973)7頁以下、関根達男「納税義務の成立・承継および消滅」金子宏編『租税法講座』2巻(帝国地方行政学会、1973)281-2頁、清永敬次『税法』(ミネルヴァ書

房、新装版、2013)198頁。

(10) 清永『租税法』・前掲注(9)199頁。清永敬次は通則法における納税義務の文言が通常の日本語および法律用語の意味とは異なることに気がついていますが、そこから先に、その意味を明らかにする作業を途中であきらめられたのは残念という他はない。本稿は、それをさらに一歩進めようとするものでもある。

のとする（鉤括弧一原田挿入。）」と規定している。

確定とは、日本語では、「確かに定まること。定まって変動しないこと。」をいう¹¹⁾。法律用語では、「動かすことや修正・変更することができないように、はっきりと決めること、

又は決まること。」をいう¹²⁾。訴訟法では、裁判の確定（形式的確定）については、「裁判が通常の上訴またはこれに準ずる不服申立手段によってそれを争うことができなくなった状態のこと」をいう¹³⁾。

しかし、申告納税方式の場合をみれば、申

11) 大阪高判令元・10・10判タ1473-18。神戸地判平30・12・26前掲注(4)の控訴審（上告・最終令2・7・16未公開・上告不受理）。問題のある判旨部分を紹介する。「ア 控訴人らは、通則法は租税手続法であって租税実体法ではないから、通則法15条2項によって過大な部分の税額も含めた租税債権が発生することはあり得ないし、通則法が定める申告の効果（通則法上の税額の確定）によって過大な部分の税額も含めた租税債権が発生することはあり得ない旨主張するほか、納税申告は私人による行為で公定力がないことを指摘する。

しかしながら、私人の公法行為に公定力類似の効力を認めるかどうかは関係行政法規の解釈によって決すべきものであるところ、相続税法27条1項によれば、相続により財産を取得した者に相続税額があるときは、所定の期間内に課税価格、相続税額等を記載した申告書を提出しなければならないとされ、通則法23条1項（平成23年法律第114号による改正前のもの）によれば、納税申告書を提出した者は法定申告期限から1年以内に限り更正の請求をすることができるとされているにすぎないのであって、このように、相続税につき申告納税制度が採用され、納税申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定が設けられているのは、所得税の場合と同様に、課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務をできる限り速やかに確定させるべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いるおそれがないと認めたことによるものと解される。こうした観点からすると、納税申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、相続税法や通則法が定める方法以外にその是正を許さないならば納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でな

れば、法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは許されないものと解するのが相当であり（昭和39年最高裁判決参照）、相続税の納税申告には、上記説示の限りで公定力類似の効力があるものといえることができる。

これに対し、控訴人らは通則法が租税実体法ではないから、租税債権債務関係について実体法上の効力を導くことができるものではない旨主張する。

しかしながら、相続税法は、相続税の特質に照らして通則法所定の一般原則のみでは規律できない事項については特則を定めており（期限後申告の特則につき相続税法30条、修正申告の特則につき同法31条、更正の請求の特則につき同法32条、更正の特則につき同法35条）、一般原則に従って規律し得る事項については、特段の定めを置かずに通則法の規律を租税実体法の一部を構成する規定として取り込んだものと解するのが相当であり、控訴人らの上記主張は当を得たものとはいえない。（下線一原田挿入）。筆者は控訴人代理人であるが、下線部については、被控訴人もそのようなことを主張しておらず、裁判所が独自に考えた理由である。延滞税などについては税通も実体法であるが、基本的に国税通則法は手続規程であり、15条2項が実体規定であるということはない。相続法（昭和二十五年法律第七十三号）は、通則法（昭和三十七年法律第六十六号）よりも早く成立しているため、通則法の規律を相続法が取り込んだということはないし、通則法制定後に、相続法が通則法の規律を租税実体法の一部として取り込んだということもない。

12) 新村出編・前掲注(7)523頁。

13) 法令用語研究会編・前掲注(8)111頁。

14) 団藤重光『刑事訴訟法綱要』（創文社、7訂版、1967）310頁。判決の確定について、新堂幸司『新民事訴訟法』（弘文堂、6版、2019）679頁。

告により税額が「確定」とされていても、修正申告、更正または更正による変更もあり得る。また、取消訴訟の結果によって税額が変更されうる。すなわち、申告の段階においては、日本語の意味および訴訟法の意味での確定の概念とはほど遠い状態であると言わざるを得ない。後で述べるように、「確定」の意味は納付の前段階としての税額が「納付可能な状態になること」という意味にすぎない。通則法15条および16条がそのような意味として「確定」の文言を使用しているのは、これもまた極めて不適切な日本語の使用方法である。誤認混同を招く表現であり、国民に誤解を与えかねない。というか、現に、広く与えてしまっている。税額の「確定」は、不当利得における法律上の原因になる¹⁵⁾といった誤解を与えているのである。

4 「納税義務」、「成立」および「確定」の各文言が、特殊な意味を持つに至ったのはなぜか。

それではどうして、「納税義務」、「成立」お

よび「確定」の各文言が、通常の日本語および法律用語の意味からはずれた特殊な意味を有するに至ったのか。この問題を理解するためには、通則法がそのような特殊な意味の文言を採用するに至ったのかを理解する必要がある。通則法において、「納税義務」、「成立」および「確定」の各文言が採用されたのは、通則法制定当初に遡るので、通則法制定当初に遡って立法の経緯および制定時政府委員の国会答弁、制定直後の政府関係者の解説書などを検討する。また、同時に、特殊な意味を生み出した背景の理論をも検討する必要がある。結論を先に述べると、「納税義務」、「成立」および「確定」の各文言が特殊な意味となった原因は次の考え方にある。すなわち、各租税実体法における租税債務の成立から消滅までの段階を、抽象的租税債務の段階、および具体的租税債務の段階という2段階に分けて観察し、後者のみを独立して取り上げて、後者を前者とは異なりうるものと考えることにある。そして、立法者は、後者のみを表しかつ前者の場合とは異なる意味を持つ文言と

15) 誤解の例として、神戸地判平30・12・26・前掲注(4)。問題の判旨部分を紹介する。「ア 通則法は、相続税の納税義務は、相続等による財産の取得の時に成立するものとし(15条2項)、その税額の確定について、申告納税方式、すなわち、納付すべき税額が納税者の申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式を採用している(同条1項、16条1項1号)。これらの規定によれば、通則法は、相続税について、相続等による財産取得時に納税義務が抽象的に成立し、その具体的な税額は、納税者の申告によって確定することを原則とするものと解される。

イ 前提事実……によれば、原告らは、平成18年11月8日、亡Aを相続したことにより、本件各株式を取得し、平成20年12月19日、本件申告をし、同日頃までに、本件申告に係る相続税額をそれぞれ納税(本件各納付)したことが認められる。そうすると、本件相続税の納税義務は、本件各株式を含めた相続財産の取得の時(相続開始時)に抽象的に成立し、その具体的な税額が本件申告によって確定し、原告らは、本件申告に係る相続税額について、本件差額を含めた納付(本件納付)をしたものと評価することができる。

ウ したがって、原告らがした本件各納付は、本件差額を含め、本件相続税として、本件申告に係る税額を納付したものと認められるから、本件差額を被告が保持することについて、法律上の原因がないということとはできない。(下線—原田挿入)

して、後者における「納税義務」、「成立」および「確定」の各文言を使用したために、必然的に、それらの文言は、本来の租税債務としての納税義務、租税義務の成立および租税債務の確定とは、別異の特殊な意味を持つことになったのである。かような経緯から、背景となった考え方である抽象的租税債務と具体的租税債務という考え方の理解がないと、立法の経緯を知るために必要な資料である税制調査会答申、政府委員の国会答弁および制定直後の政府関係者による政府関係者の解説書を読み解くことが難しいので、立法の経緯を見る前に、まず、抽象的租税債務および具体的租税債務という考え方を検討することとする。

Ⅲ 抽象的租税債務および具体的租税債務という考え方の発祥

1 賦課課税時代

全面的に賦課課税方式がとられていた時代の大蔵官僚の手になる解説書である鈴木繁（書籍出版時横浜税関長）『帝国税法論』（寶文館、1919）および勝正憲『所得税及法人税』（千倉書房、1940）には、抽象的租税債務と具体的租税債務という記述は見られないが、田中豊（書籍出版時大蔵省国税課長）『税法』（三笠書房、1939）34頁には次の記述がある。

「納税義務は課税要件の充足によって当然に発生するのであるが、各種の租税のうちその過半にあつては、この納税義務の発生といふ概念は観念的な抽象的なもので、これ等については更に納税義務の範囲を実在的な具体的なものとして確定する行政行為を必要とするのである。この場合は納税義務の存在及びその内容を確認するわけであつて、納税義務者に対しては通常課税標準の決定又は直接に納税の告知といふ形式で行はれる。（旧漢字の表記は現在のものに置き換えた一

原田）」。

2 申告納税方式採用後

昭和25年当時主税局調査課長¹⁶⁾であった忠佐市は次の通り述べている。

まず、租税法に従って成立する客観的な法律関係は、一般人には認識しがたいので、具体的に目に見えるような形にするための作業が必要であると指摘する。

「納税義務の発生または租税債権の成立は、租税法の規定にもとづいて抽象的に考えられる法律関係である。つまり、租税法上客観的にあるべき法律関係が考えられるだけである。その客観的にあるべき法律関係は、現世における人間の知能によって具体的なことがらとして、現実の生活のなかへその姿を現わさなければならぬ。人間の知能が完全無欠のものであり、またその知能が同質同等のものであるならば、それはなに人の手によっても同じ結果が現われ、かつ、客観的にあるべき法律関係がそのまま具体化されるはずである。しかし、現世の人間としては、もともとそれを期待するまでの域には達していないのである。したがって、現行の租税法は、いくつかの段階によって現世の人間の知能を積みあげ、たとえジグザグコースを辿ろうとも、結果としては客観的にあるべき法律関係の具体化に努めようとしているものと考えることができる。すなわち、租税法の規定によって課税原因の発現した法律関係について、納税義務者はたれであり、課税物件としての事実または状態などが具体的にはいかなるものであり、課税標準としての金額または数量等はいくばくであり、それに対して租税の金額はいくばくであるかを、租税法上定められた人間の知能によって現実の具体的なものとしようとする。これが納税者の側から眺めて納税債務の確認、国または地方団体の側から眺めて租税債権の確定の課題である。（下線—原田挿入）」¹⁷⁾

16) 忠佐市『租税法要論』（日本評論社、1950）奥付。

17) 忠佐市『租税法入門』（森山書店、全訂版、1958）62頁。

そして、租税法にもとづく債権債務関係は一つの法律関係から生じるにもかかわらず、基本的納税義務と現実的納税義務との2段階に分けて考えることが許されることについては次の通り述べている。

「私法上の債権債務関係については、通常はその成立から消滅に至るまでの全過程において、一連の、かつ一団のものとして理解されている。例えば、(1)契約による債務の成立があり、その履行期が定められ、多くは債務の本旨にしたがい、あるいは債務不履行の状態を経て債務が消滅するに至る。その間に、債権者が債務の履行を具体的に請求する以前の状態における債務関係と、その請求をした以後の状態における債務関係を観念的に分別して考察するようなことは通常はかえりみられていない。また、債務の履行期が時間的に分散されている場合においても、債務自体と時間的に分散されて履行さるべき債務とを観念的に分別して考察するようなことも通常はかえりみられていない。それは、(2)不法行為にもとづく損害賠償の債権債務関係においても、同様の趣旨で理解されている。しかし、(3)通常はかえりみられていないことがらではあるが、個別的事態の解決に当面すると、以上のように一連かつ一団のものとして理解されている債権債務関係についても、立ち入って分析的に考察する場合が現われてくるはずである。

租税法にもとづく債権債務関係においては、このように立ち入って分析的に考察すべき場合を最初から予定しておいて、その間に組み立てられる合理的な理論に立脚して、個別的事態の解決に資することが望ましいものと考えられる。それは(1)租税法にもとづく債権債務の内容は、もともと租税法の規定によってのみ設定せられるものであるから、なに人かによってその内容を確定する手段を必要とする。しかも、その確定の手段は、現行法上のものとしては、特定の人による一段階の手段によって終結されるものではなく、いくつかの段階の重畳を予定することによって、はじめて完全に近づくものとされる構造をとっていると考えられる。(2)その確定された債権債務の内容を実現する手段も、租税法の規定によってのみ設定される。したがって、(3)以上の意味においての債権債務関係の確定と実現とが、本来存在すべき債権債務関係の内容の周辺をめぐって全容を明確にするように流動的に進展することになる。このような状態を的確に理解するには、

租税法にもとづく債権債務関係を基本的納税義務と現実的納税義務との両面から分析して考察し、かつ、その有機的関連において租税法上の理論を組み立てることを適当とするものと考えられる⁽¹⁸⁾」⁽¹⁹⁾。

そうすると、租税債権の確定を、誰がするかの問題が生ずるが、税務官庁が納税告知書を送達することによって、租税の法律関係が具体化された時代とは異なり、申告納税制度と賦課課税方式が併存する時代にあつては、誰が確定するかの問題が重要になると指摘している⁽²⁰⁾。

その上で、確定の過程において、同じ一つの租税法規によって発生する基本的納税義務と現実的納税義務であるにも関わらず、現実的納税義務が、基本的納税義務を変容することがあると次の通り述べている。

「この現実的納税義務は、具体的に特定された税額を課税権者に納付すべき義務である。したがって、現実的納税義務を租税法上の具体的存在として、特定された金銭債務としての法律関係が展開される。その現実的納税義務の内容は、あるいは、基本的納税義務の全容を満たしていない場合があるかも知れない。また、無自覚または行政事件訴訟繫属中である等の理由のため、基本的納税義務の全容をこえている場合があるかも知れない。しかし、それらの現実的納税義務の内容が有効に存在している以上、それが適法な租税法上の確認変更の手段によって変改されないかぎりは、租税法上の法律関係はそれによって動いているのである⁽²¹⁾。(下線—原田挿入)」。

(18) 忠・前掲注(17)194-195頁。忠佐市は、抽象的租税債権と具体的租税債権という表現をするものもいるが、忠佐市のいう基本的納税義務と現実的納税義務と同義であるとしている。同書193頁。

(19) 同旨。金子一平『租税法概論』(大蔵財務協会、1950)30頁。当時、国税庁調査課長。同書表紙。

(20) 忠・前掲注(17)63-64頁。

(21) 忠・前掲注(17)197頁。

3 租税法研究会『租税法総論』（有斐閣、1958）における忠佐市および田中二郎の議論

田中二郎および雄川一郎らが、当時の大蔵事務次官平田敬一郎を含む大蔵官僚らと租税法について継続的に研究会を開催し、昭和33年に、研究会の成果を出版した。同研究会では、まず、租税債務がどのような特質を持つのかを検討され、納税者が有する国に対する債権を自働債権として租税債務と相殺できるかの議論から始まり、租税債務は公的色彩があるので、受働債権とすることはできないのではないかというようなことが議論されている。すなわち、同研究会では、租税債務の公的色彩の側面に興味こそそがれ、そこが議論の出発点になっている。そして、次に租税債務はいつ成立するかの話題に移っていった。忠佐市は、犯罪が成立し罰金が科されることになっても、具体的にいくら罰金を納めなければならないのかはわからず、刑罰としての罰金額が、裁判所により具体的に定まっていく過程を引き合いに出し、罰金の法律関係と租税の法律関係に違いがあるかを検討し、租税の場合は、罰金とは違い、税務官庁と納税者は、一方的に決められる関係ではないという意味で対等の関係にあるのだけれども、罰金の場合と同様に、まず特定額の金銭債権として具体化する前の債権関係と、特定額の金銭債権として具体化してから後の関係を二つに分けて考察したいと提案する²²。そして、忠佐市は、納税者にとり、租税債務は負うかという問題として抽象的なものと具体的なものを分けた方が理解しやすい、その例として行政機関が納税告知をする際には、その前提としてすでに租税債務についての法律関係が

成立しているが、その法律関係を前提に納税告知をすれば、それによってはじめて租税法関係が具体的に動き出すと指摘している²³。

田中二郎は、抽象的債権債務関係は法律自身で決めているとしながらも、それを具体的な債権債務関係に移していく場合に、賦課課税の場合は、調査、決定および告知によって内容が具体化されるので行政が具体的内容を一方的に決められることがはっきりしており、申告納税の場合でも、納税義務者の判断（申告）を認めているが、それは常に解除条件付きであり、税務署が正当と認めることを条件としており、税務署が正当と認めなければ更正し、無申告の場合は、決定をし、不服があれば、まず行政上の訴訟手続であらそなければならぬとされているところに着目する。この税務署側の判断に公定力を認め、それに対する抗告訴訟という形をとっているところに特色があるとし、このようなことからすると、抽象的租税債務が具体化して租税債務として具体的な金銭債権となった場合に、それが私法上の債権と同じ性質のものであるかを考えなければならないと指摘している²⁴。

忠佐市は、租税債務の発生時期よりも、具体的な給付請求権の中身に注目しているようである。先に紹介した忠佐市の著作による説明も、具体的な給付請求権の中身を税務官庁側が確認するためのシステムとして二段階に

²² 租税法研究会『租税法総論』（有斐閣、1958）161-165頁。

²³ 租税法研究会・前掲注²²195頁。

²⁴ 租税法研究会・前掲注²²165-166頁。田中二郎の申告の承認という考え方について、同180-181頁も参照。解除条件付き義務が成立し、更正によって確定するという考え方について同181-182頁も参照。

分けて考えるというものであった。忠佐市は、大蔵官僚として、徴税の実務を担う立場であるから、実務的側面、つまり、いかに税を収納するか、そのためには納付額が具体的にどうなるのかの側面に関心があったようである。租税債務を税務官庁側から主観的に観察している。賦課徴収がいくらになるのか、国庫にいくら入るのか、そちらの方に主たる関心が行くのは大蔵官僚としては当然であったのかもしれない。

他方、田中二郎は、租税債務の性質そのものに理論的興味があり、租税債務の額が具体的に決定されるプロセスに税務官庁が介在することに権力性の要素を見いだそうとしている。

4 検討—忠佐市および田中二郎の理解の問題点

(1) 忠佐市の理解の問題点

(i) 罰金のアナロジーの誤り

まず、忠佐市は、刑罰としても罰金のアナロジーから、基本的納税義務と現実的納税義務を考えているが、刑罰における観念的刑罰権と現実的刑罰法律関係（刑の執行）の関係は、裁判という公権力による形成作用であり、租税債務の場合には公権力により形成される関係にはないので、アナロジーの前提を欠いている。

(ii) 税務官庁による主観的な事実認識と裁判官による客観的事実認定との混同

次に、忠佐市は、「客観的にあるべき法律関係は、現世における人間の知能によって具体的なことがらとして、現実の生活のなかへその姿を現わさなければならない。人間の知能が完全無欠のものであり、またその知能が同質同等のものであるならば、それはなに人の手によっても同じ結果が現われ、かつ、客観的にあるべき法律関係がそのまま具体化されるはずである。しかし、現世の人間としては、もともとそれを期待するまでの域には達していない」という。この認識には基本的な誤りがある。

忠佐市は課税要件に該当する事実の認識が、現世の人間には難しいという。しかし、それでは、同じく現世の人間である裁判官も課税要件事実の有無を認識できないということになってしまう。これは裁判制度の否定につながる²⁵⁾。また、裁判官は、ありもしなかった課税要件充足時の課税要件事実を、後から遡って、適当に認定するのでは決してない。たとえそれが税務官庁側に主観的にいかに認識が難しかったとしても、それにはかかわりなく、裁判官が認定する課税要件事実、充足時に客観的に存在する課税要件事実である。たとえば、課税要件事実としての所得が問題になる事案において、所得の計算に、いかに複雑な計算が必要であろうとも、その所得の

25) 法律関係というものはそもそも人間の五感によって認識できないものである。裁判官は、法律効果の発生を定める法律要件に該当する具体的事実の有無が存在したかどうかを認定することによって法律関係を判断する。新堂・前掲注(4)580頁、司法研修所編『新問題研究要件事実』（法曹会、追補版、2020）5頁。税法においても、課税

要件に該当する事実の有無を認定することにより、裁判官は租税債務の有無を判断する。このことは当たり前のことである。神ならぬ身の現世の人間である裁判官が、課税要件事実を認定できないと立論するならば、それは租税訴訟制度の否定である。

把握についていかに税務官庁の証拠収集が難しくとも、裁判官は、提出された証拠に基づき、課税要件事実としての客観的な実在である所得を認定するのである。課税要件事実の認識は、税務官庁の認識がすべてではない。忠佐市の議論は、税務官庁側の主観的な課税要件事実の認識と、裁判官による客観的な課税要件事実の認識を混同するものである。

租税債務については、他の債務と比較して、計算や各種の選択等をしてみないと具体的な内容が分からないからというのが忠佐市の理解の前提になっているようであるが（田中二郎も同様）、金銭債務は発生時から金額を伴うのである。計算や各種の選択をしてみないと、金額が決まらない金銭債務は、租税に限らない。たとえば、交通事故により、傷害を負った場合、医療費の総額は症状固定時までわからない。入通院慰謝料は、入通院中は総額がいくらになるのかわからない。それでも、医療費についても、入通院慰謝料についても、損害賠償債務は交通事故の時に発生し、その時から、それらについて、遅延損害金まで生じるのである。選択債権は、選択権行使のときから、債権が発生するのではなく、選択債権の発生のときに効果が遡及する（民411条）。選択権行使のときに、給付の内容が具体的になるのではなく、選択債権発生時から、具体的な内容の債務が発生するのである。無権代理人に対する損害賠償責任については、相手方の選択により、履行または損害賠償を請求しうるが（民117条1項）、選択の時に債務が発生するのではなく、無権代理行為の時から、履行責任または損害賠償責任が発生する、そして、それらの具体的内容—金額であればその金額—は、無権代理行為の時に客観的になっているとされる。これらのことは、当た

り前のことである。こと税の金銭債務のときにだけ、基本的納税義務と現実的納税義務あるいは抽象的租税債務と具体的租税債務に区別して考える必要はないばかりか、分けるのは、次に述べる分断の前後で内容が異なるという大問題につながる。

(iii) 一つの租税債務をその過程で分断し分断の前後で内容が異なりうるとする誤り

何よりも問題であるのは、忠佐市は、現実的納税義務が基本的納税義務を変容させることがあり、たとえ現実的納税義務がそれを超えても有効であるとしていることである。しかし、それでは、租税法規に定められた以上の納税義務を負担させることになってしまう。これは明らかに租税法律主義に違反する。

また、課税要件の充足の時点での金額が分かって初めて、納税者の予測可能性は担保されるのである。租税債務の確認の過程で内容が変容するのであれば、それはもはや確認ではない。形成である。納税者の予測可能性を害することは、租税法律主義の自由主義的側面である課税要件明確主義に違反する。

(2) 田中二郎の考え方に特有の問題点

田中二郎²⁹⁾は、抽象的租税債務と具体的租税債務という表現をもって、課税要件の充足によって成立する抽象的な租税債務と、具体的に納付あるいは徴収可能となった給付請求権とを分けて考察している。そして、更正等をもって、公法上の一種の形成権であるとしている。前者の分断的考察に対しては、忠佐市に対するのと同様の批判が可能であるので、その点は繰り返さない。ここでは、田中二郎の考え方に特有の問題点だけを述べる。

(i) 誤解を招く、抽象的・潜在的という表現

田中二郎は、課税要件の充足によって成立

する租税債務と、具体的に納付あるいは徴収可能となった給付請求権の対応関係を、抽象的・潜在的租税債務と、具体的租税債務と表現した。観念的 (ideational) 租税債務と現実的 (realistic) 租税債務という表現で対比させるのであるのであれば、まだ幾分かはましであったのかもしれないが、抽象的、特に潜在的の表現は誤解を招くおそれがある。すなわち、抽象的 (abstractive) ・潜在的 (potential) 租税債務と具体的 (concretely) 租税債務という文言で表現をしてしまうと、それが、通則法15条2項の「成立」を租税債務の発生と同義に解する誤解および通則法15条および16条の「確定」を租税債務の内容自体の確定と同義に解する誤解とも合わさり、抽象的租税債務が確定行為により、たとえ抽象的租税債

務の内容を超えていても、それが具体的租税債務となるという感覚につながる危険がある²⁶⁾。

田中二郎は、抽象的租税債務と具体的租税債務とで内容が異なる結果を容認するために、あえて、抽象的・潜在的という表現を用いたのかもしれないが、内容が異なる結果を容認することが、租税法律主義に違反することは先に述べたとおりである。

(ii) 公法上の一種の形成権とする理解の誤り

更正等をもって、公法上の一種の形成権とする理解は、「租税債権は、法律の規定する課税要件事実の発生によって当然に発生するものであって、国がなす課税処分は、単にその税額を明確にするものにすぎない²⁸⁾」。すなわち、国がなす更正等は確認行為にすぎないから誤りである。

26) 田中二郎は、その後も抽象的租税債務と具体的租税債務という考え方を維持した。田中二郎の教科書には、次の記載がある(下線一原田挿入)。「租税実体法の定めている租税債権債務関係の中には、抽象的租税債権債務関係と具体的租税債権債務関係との区別を認めなければならない。前者は、租税実体法の定める課税要件を充足することによって成立し、租税債権者たる国又は地方公共団体が相手方たる人民に対し、これを取得することになるけれども、その租税債権は未だ抽象的・潜在的に成立しているだけで、さらにその内容を具体的に確定するための特別の経路を経てはじめて現実具体的な租税の給付請求権としての租税債権となるものをいう。現行租税法のもとでは、例えば、所得税は、源泉徴収による所得税を除き、暦年の終了の時、法人税は、事業年度の終了の時、相続税は、相続又は遺贈による財産取得の時に、それぞれ、その納税義務が成立することになっている(税通15条2項)が、それらの場合にも、国の租税債権は、単に抽象的に成立するだけで、未だその具体的内容は定まっておらず、さらに法律の定める特別の経路により、納付すべき税額が確定されてはじめて、具体的租税債権が成立することとなる。この場合における租税債権者の権利は、課税

権又は賦課権ともいうべきもので、いわば、税務行政庁が租税債権の具体的確定のためにする処分、すなわち、更正若しくは決定(申告納税方式の場合)又は賦課決定(賦課課税方式の場合)をすることができる権利(公法上の一種の形成権)にほかならない」田中二郎『租税法』(有斐閣、3版、1990)159、184-5頁。

27) 奇妙なたとえであることは承知の上で、パンを作る例にたとえれば、小麦粉からパンを作る過程の製造過程(確定行為一田中二郎のいう公法上の一種の形成権)が介在することにより、小麦粉からパンができあがり、発生した債務たる具体的なパンが、当初の課税要件より発生するはずの租税債務を超えるものになってしまっても、パンとして確定した以上、その確定が取り消されない限り、そのパンの存在が国の給付の保持を根拠づけるので、法律上の原因になる、という誤解に結びついてしまう可能性がある。しかし、100グラム分のパンを作るための材料の量の小麦粉から、200グラム的小麦粉を材料としてできあがるはずのパンができあがるということはありえない。一升の米からは、一升分の米から炊ける量の飯しか炊けないのである。

28) 最判昭42・3・14裁判集民86-551。

IV 立法の経緯

1 税制調査会答申

昭和36年7月5日、税制調査会から通則法制定に向けた答申（以下「答申」という。）が出された²⁹。上述の租税法研究会の田中二郎および平田敬一郎も国税通則法小委員会の委員中に含まれている（忠佐市は含まれていない）。この答申中、租税債務の成立、確定、履行に関して、次のように述べている。長くなるが、答申の考え方を知る上で重要であるので、該当部分を紹介する。

「租税債権は、成立、確定及び履行という過程を経て、その満足が図られることとなる。この全過程において税務官庁が行なう処分には種々のものがあるが、なかでも確定の段階における賦課権の行使と、履行の段階における徴収権の作用が重要である。これら賦課権と徴収権については、後に述べるように、法律関係の安定を図るため等の理由により、期間制限が設けられている。

そこで、この期間制限を論ずるのに必要な範囲で、上記の租税債権の成立、確定及び履行の全過程を申告所得税に例をとって概観することとしよう。

(1) 租税債権・債務の成立

所得税については、課税標準の計算期間である1暦年が経過して所得税法の実体的規定に定める課税要件が充足されると、租税債権・債務が成立する。換言すれば、その暦年における納税者の取引その他の事実に基づいて得られた総所得金額、退職所得の金額及び山林所得の金額の合計額が基礎控除額と扶養控除額との合計額をこえ、かつ、そのこえる額に対し定められた超過累進税率を適用して計算した税額が配当控除額をこえるとき、租税債権・債務が成立する。

(2) 租税債権・債務の確定

上記(1)のように暦年の終了時に成立した租税債務は、具体的に確定されなければならない。申告所得税においては、この具体的確定は、通例翌年の3月15日の確定申告期限までに納税者がする申告によってされる。

納税者の申告が適正であってその内容が税務官庁に

よつて是認される場合は、この租税債務の確定は最終的なものになる。これに対し、申告された所得や税額が成立した租税債務を正確に反映していないときは、修正確定申告の形で納税者により追加的な租税債務の確定がされるほか、税務官庁による更正（減額更正を含む。）によつても同じく追加的な租税債務の確定が行なわれる。また、確定申告期限までに納税者による確定申告がないときは、その第一次の確定は、納税者による（期限後）申告又は税務官庁による決定という形をとる。そうして、ここにこういう更正又は決定が、すなわち賦課権の行使にあたる処分である。

なお、上記のような確定手続の過程において税務官庁がした更正又は決定につき納税者に異議があれば、税務争訟の手続が開始し、租税債務はこの手続を経て最終的に確定されることになるのはいうまでもない³⁰。（下線—原田挿入）

通則法15条2項の「成立」を定めた趣旨としては、次の通り述べている。

「現行国税徴収法第43条（繰上徴収）は、納期限をまつては租税の徴収を困難にすると認められる場合において、納税義務のすでに確定した租税につき納期限前にその徴収をすることができることを定めているが、納税義務の確定した租税の範囲の定め方が税目間に不統一であり、繰上徴収の趣旨が充分に生かされていないと認められるので、各税目を通じて統一的に、すでに納税義務の成立した租税については繰上請求をすることができるものとする³¹。」

答申は、「確定の段階における賦課権の行使」という言葉を使用するなど、租税債権の成立と具体的確定を分けて考察しており、ここには、忠佐市の基本的納税義務と現実的納税義務、田中二郎の抽象的租税債権と具体的租税債権の発想の影響がうかがえる。そして、

²⁹ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」（1961年7月5日）。

³⁰ 税制調査会・前掲注²⁹別冊27頁。

³¹ 税制調査会・前掲注²⁹11頁。

答申はもっぱら賦課権と徴収権には期間制限があるので、その関係で、租税債権の成立、確定および履行の過程を観察しているとしている。答申の問題意識は、租税債権の発生を定める課税要件の構築ではなく、その充足後の賦課権と徴収権の行使の方にあるのである。そして、租税・債権債務という文言を用いているが、それは、実は、税額計算後の金額を指していることが分かる（上記答申(1)）。さらに、納税義務の成立を定めるというのも、もっぱら繰上請求の便宜のためであることも分かる。結局、ここでいう納税義務というのも、あくまで賦課・徴収の関係での納税義務というものを、特定して指し示しそうとしていることが分かる。このことは後の国会答弁を聞くともっと明瞭になる。

なお、申告納税方式は賦課課税方式ではないので、申告納税方式の場合に賦課権という文言を使用するのは不適當である。申告、更正および決定はいずれも課税要件の確認行為にすぎないからである³³。

2 第40回国会における政府委員の説明

通則法が成立した第40回国会（昭和37年）における政府委員の通則法法案説明のうち本稿にとり必要部分を紹介する³⁴。

通則法法案の提案理由については次の通り述べている。

「これは現行の各税法の中には、それぞれ実体規定

と手続規定がございまして、しかもその手続規定というのは、各税ほとんど同じようなことが書いてございます。しかも必ずしも中身は統一されていない。それも理由があつて統一されていないのではなくて、どうも一緒にする必要があつた。かたがた各税法を見ますと、実体規定と手続規定があつて、各税法の内容が複雑になっておる、そこで共通事項をカッコの外に出しまして、各税法には実体規定だけにしてしまふ。そうした方が納税者が税法を見た上で非常に理解しやすいであろうということが第一点でございます。……。第三点は、現在の各税法にはそれぞれいろいろな規定がございまして、基本的な法律関係がはっきりしていない。たとえば租税債権はいつ成立し、いつ確定し、いつ消滅するのか、あるいは時効と除斥期間というのは同一なのかどうか、賦課金と調整金の間に差があるのかなのか、それから間接税と直接税で、ある賦課税について期間の制限が違う。たとえば直接税でございまして、通常でございまして、三年間たつと、更正決定ができないというような制限があるにもかかわらず、間接税には何らそういうものがない、まあこういう問題、あるいは本人の申告から更正決定あるいは異議の申し立ての段階で、前の処分とあとの処分との間で法律関係、法律効果がさっぱりはっきりしていないという問題、あるいは所轄税務署というのは一体何であるかという問題、こういう基本的な法律関係が明確でないという点がございまして、これらの点をこれらの国通則法則法においてあわせて詳細に規定して参りたい³⁴。（下線—原田挿入）。

通則法15条および16条については次の通り述べている。

「納税義務の確定、いつ確定するのかという問題を書いておるわけでございます。その前に観念的には成立という問題があるわけございまして、成立即確定とするものと、それから成立後一定の手続を経て確定する、その手続につきましても申告納税によって確定

³³ 清永『税法』・前掲注(9)196頁。金子・前掲注(5)154頁参照。但し、金子宏は確定行為という表現をもちいている。

³⁴ 両院本会議および各委員会等で、同じ説明がなされている部分は省き、本稿にとり重要であると思われる部分のみを紹介する。

³⁴ 第40回国会衆議院予算委員会会議録第1号（その1）14頁（昭和37年1月26日）。中略した第2点は利子加算税の見直し等である。参議院でも同様の説明がなされている。第40回国会参議院予算委員会会議録第2号14頁（昭和37年1月26日）。

するもの、それから賦課課税によって確定するもの、それはどんな税目であるかということをはっきりしたわけでございます。なぜ成立または確定をはっきりさせる必要があるかと申しますと、成立につきましては、あとで言いますように、繰り上げ決定とかあるいは繰り上げ請求の問題に関連してくるわけでございます。それから、確定の問題につきましては、あとで出て参りますように、賦課権の行使の期間制限がございますが、それは一体いつからなるのか、あるいは徴収権の時効の問題の起算点は、その確定の時期がいつかというような問題、あるいは利子税—今度は延滞税でございますが、延滞税は一体いつから取るのか、あるいは利子税は一体いつから取るのかという、こういう起算日の問題があるわけでありまして、この点が従来不明確であったということでございますので、それぞれの税目につきまして成立並びに確定の時期をきめているわけでございます。

で、十五条は、まず一般的にある手続によって確定するんだ、こう言いまして、それから成立の時期は一体いつであるかということ、その二項におきまして各税ごとに定めておるわけでございます。

それから、その次に、成立と同時に確定すべき国税は次に掲げるものがございますというので、三項でうたっているわけでございます。

それから、第十六条に行きまして、その成立即確定しないで、特別の手続を待って初めて確定するものは次のようなものがございますとうたっておきまして、一号が申告納税方式によって確定するものがございます。賦課課税というのは、もっぱら税務署長が賦課決定することによって確定するものがございます。どういう税目が申告納税方式であり、どういうものが賦課課税方式であるかということは、その第十六条の第二項にうたっております。その税額を申告すべきものとして各税法で定めておる、そのものはここでいう申告納税方式によって確定する税目である、それ以外のは賦課課税によって成立するものであるということ、これを二号できめておるわけでございます⁹⁵。(下線—原田挿入)

通則法15条1項の「確定」の意味については次の通り述べている。

「ここで書いてあります確定と申しますのは、たとえば抽象的に申しますと、暦年が経過すると、所得税法は、客観的な事実の一つでございますので(ママ)、

従いまして、そこで納税義務が成立するという通則法では扱っておりますが、税額はその法律要件がきまれば自動向(ママ)にきまってくる筋合いのものでございます。ただその場合に、納付とのつながりをどうするかというので、確定という言葉を出しておるわけでございます。その場合に、納付の前提としては、確定したものでなければ納付する義務はないのだという、それだけの意味の確定でございます。納付の前段階として確定が要るものとそうでないものを分けてあるわけでございます。従って、申告納税したものが正しい税額であるとか、あるいは税務署長の処分によって追加した部分が正しいとか正しくないとかという問題は別の問題でございます。ただここでは、納付の前段階としてそれが具体的に確定しなければならない、これだけの意味で書いてあるわけでございます。申告した分は申告したなりに、それはそれとして確定するが、あとで読んでいただくとおわかりになりますように、その分は納付書で納めて下さい、あとで税務署長が調査したところと違うということになれば更正するかもしれない、増額更正もあるかもしれませんが、それからまた減額更正ということも法的にはあり得るわけでございます。その場合には、その増額した部分はそれはそれとして処分によって確定する、こういうことがうたっているだけにすぎません。従いまして、ここは納付との全く技術的の関係が書いてあるだけでございます⁹⁶。(下線—原田挿入)

「この税額の確定、従来は、この税額は、納税義務が成立して、それからある確定がありまして、確定した税金について初めて納付の問題が起きるということが、これは解釈上はそう考えられておったわけでございますが、これを法律上明らかにしたわけでございます。それで、つまり確定の前には納付の問題は起きませんということ、これを単に書いてあるわけでございます。それと同時に、具体的に確定するのはどういう手続によって、どの部分の税額が確定するのかということ、その税額が最終的に正しいかどうかという問題は全然別途の問題でございます。

……もとより、この税額が何できるのだと、抽象的にですよ、正しい税金は何できるのだといえ、法律の定むるところでございまして、税額を算出する

⁹⁵ 第40回国会参議院大蔵委員会会議録16号(昭和37年3月20日)4頁。

⁹⁶ 第40回国会衆議院大蔵委員会会議録第27号24-5頁(昭和37年3月26日)。

までの課税要件、それによってきまるわけでございます。その法律で定められた課税要件を、それぞれが、本人、納税者がそれを読んで申告される。税務署はどれもその課税要件と違っている、申告したところと違うということになりますと、あるいは減額しあるいは増額するわけです。減額も増額も両方あり得るわけでございます。しかし、その納付という問題に関する限り、これは具体的にきまらにやいけませんから、それが間違っていると間違っていないとかという問題じゃなくて、まず、きまったものについて納める義務がございます。もし間違っているというなら、その救済手続は別個に定めているということでございまして、これは別に、これによって納税者の権利がどうされるとかこうされるという話ではございません。納付の前段階として税額が確定する必要がある。で、どの部分が確定するかということを書いているわけでございます。(下線—原田挿入)⁵⁷⁾

以上の政府委員の説明を読むと、各税法から共通事項の手続法だけを抜き出して通則法を作ったと政府委員は説明しているように、そもそも通則法は手続法であり、租税実体法でないことが明かである⁵⁸⁾(従って、手続規程にしすぎない通則法が、相続税法にとりこまれ租税実体法の一部を構成する規程になりうるかのように解する⁵⁹⁾というのは、手続規定にすぎないものが他の法律に取り込まれることにより実体法となるというおかしな解釈であるということが分かる。)

また、政府委員が問題にしているのは、租税債務の発生した後の、納付の前段階としての税額にすぎないものであることも分かる。政府委員は、租税債務の発生、すなわち課税要件自体を通則法で定めるのではなく、たんに納付の前段階としての税額についての手続を通則法で定めたと説明しているのである。すなわち、「その分は納付書で納めて下さいという金額」にすぎないのである。

そして、通則法の「成立」については、実体法上の租税債務の発生をいうものではなく、

たんに、繰上請求の関係で設けられたものであることが明かにされている。

さらに、「確定」については、あくまで賦課・徴収の便宜から手続上定められたものに過ぎないものであること、すなわち、租税実体法を変更するような、租税債権を新たに発生させたり、変更したりするようなものではないこともわかる。「ここは納付との全く技術的の関係が書いてあるだけでございます。」「確定の前には納付の問題は起きませんということを書いているだけでございます。それと同時に、具体的に確定するのはどういう手続によって、どの部分の税額が確定するかということでございます。その税額が最終的に正しいかどうかという問題は全然別途の問題でございます。」との部分はまさにこのことを示している。

政府委員のいう「納付の前段階として税額が確定する」、これは、納付のためには、納付すべき金額が定まっていなければ、収納・徴収の手続上こまるので、その金額を定めるといふ位の意味しかない。後から更正等により変更しうるからである。しかし、ここにおいて「確定」という文言を使用したため、通則法の「確定」の意味は通常日本語の意味あるいは法律用語の意味から外れてしまっており、難解となってしまっている。

このように、「確定」の言葉の使い方がまったく不自然なため、正直言うと、筆者は、最初国会会議録を読んだときには、政府委員の

⁵⁷⁾ 第40回国会参議院大蔵委員会会議録第23号8-9頁(昭和37年4月2日)。

⁵⁸⁾ 加算税、延滞税などはそれぞれの課税要件を創設しており、その限りで、通則法は租税実体法を含んでいる。

⁵⁹⁾ 大阪高判令元・10・10前掲注(11)。

国会答弁をよく理解できなかった。同様に、国会においても、「確定」の意味を通常の日本語と同じ意味に理解したある国会議員によって、申告により確定すると書いてあるのに、後で税務署長が更正決定できるのはおかしいではないか、申告により確定するとするなら、それを最終的な税額とするべきで、インチキではないかというような、「確定」の意味を正解しない質問がなされたりしている⁽⁴⁰⁾。

しかし、当時の大蔵省が一つの租税債務を、抽象的租税債務と具体的租税債務の2段階に分けて観察しており、通則法のいう「確定」はもっぱら、後者の中身を明らかにすることだけの意味において使用しているのだということが理解できれば、先に見た政府委員の答弁も理解できる。政府委員は課税要件の充足による租税債務の発生と、納付の前段階として税額を具体的に決めるという問題は別のことであり、通則法が定めているのは、もっぱら後者のみであると言っているのである。

要は、国税の納付書に記載する金額を決め

る手続のことを、あとで取り消されるかもしれないけれども、一応決まったものとして、「確定」という文言で表しているのである。日本語の使い方としてはおかしな用法であると言わざるを得ない。おそらく、これは、通則法制定以前の時代の、賦課という行政処分により税額が決定された時代において、税額の決定手続のことを、税額の確定と呼んでいたことの名残であったのだろうと思われる。その時代においても、税額の確定は不適当な用語であると指摘されていた⁽⁴²⁾にもかかわらず、通則法制定にあたり、確定の他に適当な用語が見つからなかったのであろう。結局、確定の文言が通則法においても使用され続けることになり、ひいては今日にいたるまでの混乱を招く原因となっている。

3 通則法制定直後の解説書

通則法制定後の大蔵官僚の手になる通則法の解説書には次の記述がある。

(1)まず、国税債権の成立については、答申

(40) 第40回国会衆議院大蔵委員会会議録第27号48頁(昭和37年3月26日)。

(41) 近時においても、「確定」の意味を租税債務の実体的法的確定の意味であるかのように判示する判決がある神戸地判平30・12・26前掲注(4)「また、原告らは、前記のとおり……昭和37年3月2日の第40回国会衆議院大蔵委員会における政府委員答弁……を引用する。しかし、同政府委員は、申告納税方式ないし税額の確定の意味について、「確定」というのは具体的な債権がきまる過程、きまる方式をうたっておるわけでございますから、〔判決注：納税の額は、〕原則としては申告できまるのだ。」(47頁5段目)、「これ〔判決注：同法の申告納税方式の定義に関する規定〕は具体的な債権額が確定する手続が書いてあるわけでございます。」(48頁2段目)とも答弁しており、同政府委員は、……、申告納税方式においては、課税要件事実があることによって、納税義務が抽象的に成立し、

その具体的な税額は、納税者の申告によって確定すると認識を前提とした答弁をしているものであって、申告に基づく納税額为国が保持することについて法律上の原因を否定する趣旨をいうものではないと解される。

(42) 通則法制定前においても、租税債権の確定の字句は、判決の確定のように最終的な効力を持つものではないので、本来の意義とは外れるが他に適当な用語がないので使用すると述べられていた。「租税債権の確定という字句は判決の確定というように最終的な効力をもつものとして用いられる意味ではなくて、抽象的な法律関係を具体的な法律関係のものとする行為を意味するものとして用いている。積みあげの段階的構造過程における行為の一つ一つが考えられているわけであるから、必ずしも最終的な効力をもたないものもある。適当な用語が見当たらないが、しばらくこの用語を使う。」忠・前掲注(47)63頁。

および政府答弁と同様の説明がなされている。

「国税債権がいつどのようにして成立し、確定するかは、租税法関係の基本的事項の一つである。従来、これに関して規定したものはなく、一般に国税債権は、所得税法その他の各税法の定める課税要件の充足によって成立されるものとしている（昭和二十二年四月二十五日大判，昭和二十四年六月二十六日広島高判。）すなわち，たとえば一暦年または一事業年度の所得を課税実体とする所得税または法人税にあっては，その暦年または事業年度の終了時に，物品税，酒税等課税物件の製造場からの移出に当って課税される消費税にあっては，その移出の時にそれぞれ国税債権が成立するものと観念されている。しかし，国税債権の成立は，原則として直ちに履行すべき義務の発生を意味するものではなく，この成立の概念は，いわば将来の一定時期において，一定金額の給付されるべき義務を課すべき状態の実現ということであり，したがって，この段階にある国税債権は抽象的であり，具体的国税債権として確定手続を経ない限り履行の請求または滞納処分ということとはあり得ない⁴³⁾。」

「各租税実体法の規定するところにより客観的に成立した納税義務ないし租税債務は，多くの場合直ちに具体的納税義務として納付又は徴収の対象となりえない。このような租税債務は，課税要件事実の認識のいかんにより，又は租税法規の解釈のいかんにより，その金額が必ずしも同一ではないからである⁴⁴⁾。そこで，租税法は，客観的に成立した租税債務を当事者たる納税者又は徴税機関の主観に反映せしめ，もつて金額の確定を行ない，その上で始めて履行手続を進めることとしている。法が納付すべき税額の確定といっているのは，これである。換言すれば，納付すべき税額の確定とは租税債務を現実に履行しうる具体的なものとするための納税者のする申告及び税務官庁のする賦課処分をいい，具体的な租税債務の内容を客観的に成立し

ている租税債務の内容に近づけ一致させるための重畳的な行為の体系である⁴⁵⁾。」

(2)次に，納税義務の成立時期については次の記述がある。

「納税義務の成立時期は，従来租税の時効及び除斥期間，詐害行為取消権，繰上請求，脱税犯の成立等に関連して問題とされた。しかし，これらを仔細に検討してみると，(1)時効及び除斥期間は，権利を行使しうる時から進行することとされている。しかるに，多くの租税は確定をまっはじめて請求しうるものであり，確定手続をなしうる時期と成立時期とは異なる。したがって，成立時期と時効及び除斥期間の起算日とは多くの場合一致しない。

(2)詐害行為は，債権者を害することを知ってした行為である。他方，多くの租税にあっては，課税要件事実が納税者の意思にかかり，又は過去の事実の集積であるから，その成立をあらかじめ予測することは可能である。したがって成立前にされた行為でも詐害行為たりうるものがある⁴⁶⁾。

(3)脱税犯は，租税の確定を免れる行為であるから。(ママ)その成立と納税義務の成立とは直接関係がない。

このように考えると，成立時期に直接関連をもつものは，さきに掲げた事例のうちでは，繰上請求のみであると認められる。国税は，いかなる場合においても，その成立前に履行が請求されることは適当でないからである。

そこでこの法律においては，繰上請求の観点からみて必要な範囲において，法第一六条第二項各号及び施行令第五条に，各税目ごとの成立時期を明確に規定することとされている。(下線—原田挿入)⁴⁷⁾

43) 高橋三郎編『例解国税通則法・国税徴収法』(学芸書房，1962)7頁。同35頁も参照。高橋三郎は，当時，関東信越国税局所属。同書奥付。

44) 「租税債務は，課税要件事実の認識のいかんにより，又は租税法規の解釈のいかんにより，その金額が必ずしも同一ではない」という記述は，主観的な認識をいうものにすぎない。客観的な債権は課税要件の充足により一定の金額で発生する。

45) 大蔵省主税局税制第二課編『国税通則法とその解説』(大蔵財務協会，1962)15頁。高橋編・前掲注43)36-7頁，志場喜四郎他編『国税通則法精解』(大蔵財務協会，初版，1963)202頁，同(16版，2019)254頁。

46) 最判42・3・14前掲注28)とは異なる考え方であるが，その点はひとまず置く。

結局、通則法15条2項のいう「成立」は、本来の租税債務の成立とは別に、繰上請求の便宜のために設けられたものであるとのことである。要するに、繰り上げ請求を可能とするための手段として、本来の租税債務の成立よりも早い時期に、手続上、繰り上げ請求を可能にする時期として「成立」という文言を使用したのだということがわかる。

それであれば、通則法15条2項の「成立」は、「繰り上げ請求を可能とする時期」とでも書けばよかった。しかし、「その成立前に履行が請求されることは適当でない」との理由で、通則法15条2項で、「納税義務」が成立するという形で規定したようである。けれども、各税法の課税要件事実の充足を離れて、基本的に手続法にすぎない通則法で、一箇条租税債務の成立の規定を設けても、各税法の課税要件事実の充足が全部早まるということはないであろう。

「納税義務」の意味を先に見たように「納付の前段階としての税額」と理解すると、通則法15条2項に規定する時から「納付の前段階としての税額」につき繰上請求が可能となるという意味になる。通則法15条2項の段階では、「納付の前段階としての税額」は「確定」していないが、繰上請求が可能になると言っていることになる。

IV 通則法15条および16条の「納税義務」、「成立」および「確定」の意味

1 「納税義務」の意味

先に検討したように納税債務を抽象的と具体的に二つに分断して考えることは間違いであるが、その理解を前提として、通則法15条および16条の「納税義務」が定められたもの

であるならば、その通りに、すなわち、政府委員の答弁から明らかになったように、通則法上の「納税義務」の意味は租税債務と同義ではなく、納付の前段階としての税額そのものだけを、納付の手続のために取り出したものであるとして解釈するべきである。

立法者は、各租税実体法における租税債務の成立から消滅までの段階を、抽象的租税債務の段階、および具体的租税債務の段階という2段階に分けて観察し、後者のみを独立して取り上げて、後者を前者とは異なりうるものと考えて、後者のみを表しかつ前者の場合とは異なる意味を持つ文言として、後者における「納税義務」、「成立」および「確定」の各文言を使用したために、必然的に、それらの文言は、本来の租税債務としての納税義務、租税義務の成立および租税債務の確定とは、別異の特殊な意味を持つことになったのである。そうであれば、その特殊な意味をもって、「納税義務」、「成立」および「確定」の各文言を解釈しなければならない。

「納税義務」の意味は、政府委員の答弁の検討から明らかになったように、納付の前段階としての税額の意味であり、それを超えて「納税義務」を、租税債務そのものを指すものと解釈することは、いわば立法の意図することを不必要に拡大させてしまうことになる。租税債務を分断するという考え方の誤りという傷口は小さいうちに防ぐべきであり、傷口を

(47) 大蔵省主税局税制第二課編・前掲注(45)16-17頁。

志場喜四郎他編・前掲注(45)(初版)209-10頁も同様の説明をしているが、納税の猶予制度、更正決定の所轄等の特例措置等において、納税義務の成立を要件としているものがあり、これらとの関係でも納税義務の成立を明らかにする必要があるとしている。同(16版)264頁も同様である。

広げて悪影響を拡大するようなことは避けなければならない。

そして、通則法のいう「納税義務」は、租税債務を指すのではなく、単に租税納付の手續上の便宜のための、「納付の前段階としての税額」のみを指すと解釈することは、実は、通則法の文言とも整合している。

まず、既に述べたように、源泉徴収等によって租税を徴収して納付する義務（給付義務）も含めて、つまり租税債務そのものを指す狭義の納税義務よりも広いものとして、通則法15条1項が、通則法上の「納税義務」を定義している。次に、各税法では、租税債務としての納税義務は「所得税を納める義務」（所得税5条）、「法人税を納める義務」（法人税4条）、「消費税を納める義務」（消費税5条）と定義するなど、租税債務を指す場合には、端的に「〇〇税を納める義務」と定義しているところ、通則法15条1項の「納税義務」の定義規定は「国税を納める義務」とせず、わざわざ「国税を納付する義務」であるとしており、各税法の租税債務としての納税義務の定義規定とは異なる書き方をしている。同様に、通則法第2章の見出しは、「国税の納付義務の確定」であり、「国税を納める義務の確定」ではない。通則法16条の見出しは、「国税についての納付すべき税額の確定の方式」であり、「国税を納める義務の額の確定の方式」ではない。同条1項本文は「国税についての納付すべき税額の確定手続」であり、「国税を納める額の確定手続」ではない。かように、通則法は、租税債務自体を直接に指し示す「国税を納める義務」の文言を避けている。以上の通則法の文言の書きぶりとも整合するのである⁴⁸⁾。

2 「成立」の意味

通則法15条2項の「成立」は、租税債務の成立とは異なり、たんに繰上請求を可能とするために手續上もうけた制度であることは、答申、国会答弁、通則法制定直後の大蔵官僚の解説書および現在にいたるまでの国税徴収法精解の記述を見てもあきらかであろう。通則法15条2項の「成立」は、「繰上請求ができる時期」を意味すると解すべきである。

清永敬次が指摘するように、通則法15条2項の「成立」を、租税債務の発生と同義に解すると、贈与税が暦年課税となっていることと矛盾すること、また、国会答弁でも明らかのように、そもそも通則法は手続法を各税法から「カッコの外に出しまして、各税法には実体規定だけにしてしまう。」ために制定されたものであり、租税債務の発生という実体法にかかわるものでないから、あえて、通則法15条2項の「成立」を租税債務の発生を意味すると解釈する必要はない。租税債務の分断的考察に基づく立法の経過から特殊な意味となった理由は、「納税義務」の箇所述べたと同様である。

3 「確定」の意味

通則法15条および16条の「確定」を文字通り、日本語・法律用語の意味の確定と解する

⁴⁸⁾ 租税債務を納める義務と租税債務を納付する義務とは、日本語としてまったく同じではないか、という疑問もあるであろうが、本稿で紹介した通則法制定の経緯を見れば、納付の前段階としての税額、いわば納付書に記載すべき金額を特に取り出して手續上「納税義務」と呼ぶことにしたことが理解できると思われる。書き分けには表現に困った執筆者の苦心の後が見られるとも読めるのである。

ことは、既に述べたように、まったくおかしな意味となるのであり、通則法15条および16条の確定は、租税の収納の手續上、納付の前段階としての金額を手續上定めたというものに過ぎない。すなわち「確定」は租税収納の手續上「納付可能な状態になる（国から見れば収納可能な状態になる）こと」を意味するに過ぎない⁴⁹⁾と解するべきである。これは、通則法制定時の国会における政府委員の答弁通りの解釈である。そして、通則法の「確定」は租税債務を新たに発生させたり、変更するものではない。通則法は手續法を各税法から「カッコの外に出しまして、各税法には実体規定だけにしてしまう。」ために制定されたものであり、租税債務の内容を形成するものではなく「これによって納税者の権利がどうされるとかこうされるという話ではございません⁵⁰⁾」からである。この点も政府委員の答弁通りの解釈である。租税債務の分断的考察に基づく立法の経過から特殊な意味となった理由は、「納税義務」の箇所ですべてと同様である。

4 「納税義務」の「確定」と修正申告および更正決定の関係

かように解釈するとき、「納税義務」の「確定」と修正申告および更正決定の関係は次の通りとなる。

すなわち、通則法16条は、申告納税方式による税については申告により、無申告の場合および賦課課税方式による税については税務署長又は税関長の処分により、「納付の前段階としての税額」が「納付可能な状態になること」としているのである。しかし、それは、修正申告（税通19条）または更正（税通24条）によって変更されうるものであり、変更され

れば、変更されたものが、今度は新たに「納付の前段階としての税額」として「納付可能な状態になること」となるのである。そして、それらのことは、租税債務の内容には影響を与えない。修正申告、更正決定または再更正決定がいくら繰り返されようが、租税債務の内容には影響を与えないのである。「租税債権は、法律の規定する課税要件事実の発生によって当然に発生するものであって、国がなす課税処分は、単にその税額を明確にするものに過ぎない⁵¹⁾」のである。

V 誤った「納税義務」の「確定」の効果

1 誤った「納税義務」の「確定」の効果

以上の検討の結果より、誤った「納税義務」の「確定」がなされ、それが更正の請求によって取り消せなくなったとしても、そのことは、「納付の前段階としての税額」の「納付可能な状態になること」が取り消されなくなったということを意味するにすぎないから、租税債務には影響を与えない。政府委員がいったように、通則法15条および16条の「納税義務」の「確定」は、「これによって納税者の権利がどうされるとかこうされるという話ではございません⁵¹⁾」のである。

すなわち、本稿の命題1は偽である。「抽象的に存在する租税債権は、確定行為（申告や課税処分）により確定し、具体的租税債権になる」、ということはない。

49) 第40回国会参議院大蔵委員会会議録・前掲注37) 9頁。

50) 最判昭42・3・14前掲注28)。

51) 第40回国会参議院大蔵委員会会議録・前掲注37) 9頁。

2 更正の請求の排他性といわれているものとの関係

(1) 更正の請求の排他性といわれるもの

更正の請求の排他性なることが説かれている⁵²。法がわざわざ更正の請求の процедуру設けた趣旨にかんがみると、申告が過大である場合には、他の救済手段によることは許されない、これを抗告訴訟の排他性にならって更正の請求の排他性というたされる。

しかし、そもそも、ならうべきとされているところの抗告訴訟の排他性（「公定力」ともいわれる。）自体、日本の法律には明示する規定がなく、そのようなものを認めるかどうかについて議論がある。そのような概念を、あたかも所与のものとして、更正の請求の場合にも無批判に応用することには、そもそも問題がありそうである。

抗告訴訟の排他的管轄については、行政行為の優越性（官庁の意思表示の法律価値は個人の法律行為と根本的価値が異なる又は行政行為はいかなる場合にも国家的権威がある）に根拠を置く考え方⁵³と、抗告訴訟制度を設けた以上は、救済手段がそれに限定されると解するという考え方⁵⁴に大きく分かれる。

前者の考え方からすると、少なくとも、本稿で冒頭に問題としている申告については、私人の行為であるから、申告によって通則法上の「納税義務」の「確定」が生じただけであり、それが更正の請求の期間徒過によって、取り消されなくなっただけの場合、そこには行政行為は一切ないので、公定力は生じないはずである。

後者の考え方からは、更正の請求の procedureを設けた趣旨を検討することになる。しかし、通則法制定にあたる答申および政府委員の国

会答弁には、そのようなことは、一言も述べられていない。言外にほのめかすということすらないと言っても過言ではないだろう。述べられているのは procedureを設けましたということだけにすぎない。 procedureを設けましたので、それ以外の手段による救済は認めませんとは言っていないのである。仮に、更正の請求の排他性を欲するのであれば、法律にそのように書けばよいだけの話であるから、明文の規定なき以上認めるべきではないのではないか。なぜなら、国民の予測可能性を担保することも法の基本的な役割である。特に税法はそうである（租税法律主義の自由主義的側面）。更正の請求の排他性を認めるということは、それによって国民の救済手段を制限しようというのであるから、なおさら明文の規定が必要であると考えべきである。

なお、抗告訴訟の排他性の大きな根拠として、出訴期間が制限されていることが挙げられているが、平成29年改正民法（平成29年6月2日法律第44号）により、更正の請求については、そのようなことはいなくなった。すなわち、従来は、民法上の不当利得返還請求権の消滅時効が10年であるのに対し、更正の請求の期間は、原則として5年であり、更正の請求には出訴期間の短期の制限があるといえたが、平成29年改正民法は、債権の消

⁵² 金子・前掲注(5)946頁。但し、原則的排他性という表現をしており、例外を予想しているものと思われる。

⁵³ 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957）275頁。

⁵⁴ 塩野宏『行政法Ⅰ』（有斐閣、6版、2015）161頁、藤田宙靖『行政法総論上巻』（青林書院、2020）235頁。芝池義一『行政法総論講義』（有斐閣、4版補訂版、2006）148頁、宇賀克也『行政法総論』（有斐閣、7版、2020年）365頁など。

滅時効の期間を「債権者が権利を行使することができることを知った時」からの5年で時効にかかるものとした(民法166条1項)。「知った時」というためには、債権の発生の原因となる事実と債権者が債務者に明らかになっている必要があるが、法的評価にあたる事柄については、債権者がその評価がされることを認識しうる事実を債権者が知るだけで良いとされている⁵⁵。租税の場合、納税者は、通常、不当利得返還請求についての債権の発生の原因となる事実(課税要件を満たしていないこととなる事実関係)と債権者(納税者)を知っているため、5年の時効が適用される場合がほとんどであろう。従って、一概には更正の請求の期間制限は、民法上の不当利得返還請求権の消滅時効の期間よりも短期であるとはいえなくなったのである。すなわち、更正の請求の排他性は、その大きな根拠を欠くに至ったのである。

(2) 更正の請求の排他性の及ぶ範囲

百歩譲って、更正の請求の排他性を認めるとしても、それが及ぶ範囲(客観的範囲)を考えなくてはならない⁵⁶。本稿で検討したように、「納税義務」の「確定」がなされ、それが更正の請求によって取り消せなくなっても、それは、租税債務とは別の存在である、租税

収納手続上の「納付の前段階としての税額」が、通則法の手続によって、租税収納手続上での「納付可能な状態になること」が取り消されなくなったということの意味するにすぎない⁵⁷。

「納税義務」の「確定」が取り消されなくなることにより、本来の「納税義務」の「確定」(「納付の前段階としての税額」が「納付可能な状態になること」)を超えて、租税債務(税を納める義務)に影響を与える—更正の請求の排他性が及ぶ—と考えるのは、「納税義務」の「確定」が、本来及ぶべきでないはずの租税債務に影響を与えてしまうことになる。従って、「納税義務」の「確定」が取り消されなくなり、かつ更正の請求の排他性の理論を認めるとしても、そのことは租税債務には影響を与えないと解するべきである。政府委員がいったように、「納税義務」の「確定」は、「これによって納税者の権利がどうされるとかこうされるという話ではございません⁵⁸」のである。納税者の租税債務が成立する範囲において、租税を納める義務を負うのであるということに影響を与えないし、それ以外の金員が納付された場合に、返還請求する権利にも影響を与えないのである。すなわち、本稿の命題2は偽である。「確定行為の無効や取り消しがない限り、当該具体的な租税債権は残存

55 佐久間毅「民法の基礎1」(有斐閣、5版、2020)412頁。

56 一定の給付を認める確定判決がある場合であっても、その既判力の範囲に如何により、それが法律上の原因となるか否かは判断されるのである。「任意競売における配当異議訴訟の判決は各抵当権の存否、その順位を確定するものではないから、原審認定の事実関係の下において被上告人が上告人に対し不当利得返還請求権を有する」とし確定判決の既判力の範囲から不当利得返還請求におけ

る法律上の原因を判断した最判昭43・6・27民集22-6-1415参照。

57 「納付可能な状態になる」ことによって収納することは可能であるし、滞納処分も可能である。しかし、それは、仮執行宣言付き判決による執行のようなものであり、後で取り消され返還請求されることを予想するものであるといえようか。

58 第40回国会参議院大蔵委員会会議録・前掲注37)9頁。

するので、不当利得返還請求は認められない」ということはないのである。

(3) 最高裁判所の判断との関係

錯誤により過大な申告をしても、申告に重大かつ明白な瑕疵がないかぎり、過大税額の不当利得返還請求は認められないとした昭和39年の最高裁判所の判断もあった⁵⁹⁾。しかし、その後、申告時の所得税法ではまったく適法な申告がなされた場合であっても、課税要件の根幹に関わるような重大な過誤がある場合には不当利得返還請求を認める最高裁判所の判断も出ている⁶⁰⁾。また、税務官庁の判断を前提とする賦課課税の固定資産税において、賦課課税処分を取り消さなくとも、国家賠償請求ができるとした最高裁判所の判断が出されたりもしている⁶¹⁾。今や、最高裁判所が、先の

昭和39年の判断を維持しているかどうかは疑問の余地なしとしないであろう。

VI 結論

以上より、本稿の命題1および2は偽である。すなわち、課税要件に照らして過大な税額の申告がなされたが、その申告が、更正の請求により取り消せなくなった場合に、納税者に、納付した過大な税額についての不当利得返還請求を認めるかについて、「納税義務」の「確定」は、障害とはならない。

以上

⁵⁹⁾ 最判昭39・10・12民集18-8-1762。

⁶⁰⁾ 最判昭48・4・26民集27-3-629。

⁶¹⁾ 最判平22・6・3民集64-4-1010。