

摂南法学第 54 号抜刷

March 2018.

不服申立前置主義と税務訴訟における審理の対象
～広島地裁平成 27 年 11 月 4 日判決を題材として～

小 島 俊 朗

不服申立前置主義と税務訴訟における審理の対象

～広島地裁平成27年11月4日判決を題材として～

小島 俊朗

目次

はじめに	2
第1章 広島地裁平成 27 年 11 月 4 日判決	3
第1節 本判決の概要	3
第2節 本判決について	5
第2章 総額主義と争点主義	7
第1節 学説	7
第2節 不服審査における審理の対象	8
1 審判所の争点主義的運営	8
2 裁決事例	9
(1) 平成 18 年 4 月 5 日裁決	9
(2) 平成 26 年 8 月 1 日裁決	10
3 国税不服審査制度の抜本改正と本訴訟の適法性	12
第3節 税務訴訟における審理の対象	12
1 最高裁第三小法廷平成 4 年 2 月 18 日判決	12
2 青色申告における主張制限	13
第4節 不服申立前置の趣旨	15
第3章 検討	17
第1節 主張制限と審理の対象	17
第2節 本件却下処分の妥当性	18
第3節 不服申立前置との関係	22
1 「裁決を経た」ことの意義	22
2 不服申立前置を理由とする主張制限の適否	23
3 取消理由の主張制限を行う基準	23
第4節 理由の差替えについてのその他の論点	24
1 青色申告における主張制限との関係	24
2 追加主張により救済を求める範囲を拡張したこととの関係	24
3 更正の請求の場合の理由の差替え	26
おわりに	28

はじめに

行政訴訟における主張理由の差替え（以下、単に「理由の差替え」という。）については、行政処分の取消訴訟における訴訟物との関係で議論され、行政法の通説によると、処分行政庁は処分時における認定事実や根拠法令の解釈にとらわれることなく、特別の事由のない限り、その処分の効力を維持するための一切の法律上及び事実上の根拠を主張することができ、また、原告が訴状に記載した個別の違法事由も訴訟物の範囲を特定するものではないとされる¹。

税額等の確定処分については、その審理の対象は、それによって確定された税額の適否であるとする見解（総額主義）と、処分理由との関係における税額の適否であるとする見解（争点主義）の対立があるが、判例及び課税の実務は総額主義の立場を採っているといわれる。したがって、課税庁と納税者のいずれにおいても主張できる理由に制限はなく、理由の差替えは特別の事由のない限り可能であると考えられている。

しかし、広島地裁平成 27 年 11 月 4 日判決 [平成 25 年行ウ第 46 号]（執筆時判例集未搭載）は、税務訴訟においてはその提起前に国税不服審判所に対する不服申立てとその判断を経ることを要するものとしていることを理由に、課税処分のうち、不服申立てにおいて所得金額及び納付すべき税額について一定額を超える額に相当する部分の取消しのみを求めている場合は、取消しを求めなかったその一定額を超えない部分に係る処分の取消しの訴えは、不服申立てを経ない不適法な訴えであるとして、当該部分に係る原告の訴えを却下した（以下、この争点を「本訴訟の適法性」という。）。この結果、納税者は、不服申立ての段階において審査を求めなかった部分について、訴訟段階で争うことができないこととなるが、これは主張する理由又は審理の対象に何らかの制限を加えたものと思われる。そこで、不服申立ての前置が必要とされていることを理由に、訴訟における課税処分の取消主張や審理の対象を金額又はその内容において制約できるとする本判決の判断は、総額主義との関係や不服申立前置の趣旨との関係において、その適否につき検討が必要であると思われる。

第 1 章 広島地裁平成 27 年 11 月 4 日判決

第 1 節 本判決の概要

（事案の概要）

本件は、税理士事務所を経営していた被相続人 X（平成 21 年 4 月 1 日死亡）の平成 21 年分所得税について、その相続人である原告甲、乙及び丙（以下「原告ら」という。）が、同税理士事務所に勤務していた従業員の退職金を事業所得の金額の計算上必要経費に算入して確定申告をし、また同支払債務を相続財産から控除して原告らの相続税の申告をしたところ、それらは認められないなどとして、X に係る同年分所得税の更正処分等、及び原告らに対する相続税の各更正処分及び各過少申告加算税賦課決定処分を受けたため、それらの取消しを求めた事案である。以下、本件争点のうち、本件訴訟の適法性に係るものについて述べる。

（原告の主張）

原告らは、相続税につき、原処分に対する異議申立て及び審査請求において、a フィナンシャルグループの株式（相続税評価額 267 万 3,097 円）に相当する部分の取消しを求めていなかったが、本訴訟において当該部分の取消しを求めた。原告らは、不服申立てにおいて当該部分の取消しを求めなかったことを認めたうえで、本訴訟の適法性について次のように主張した。

「相続税原処分に対する審査請求に対する裁決では、原告甲が取得したとする老齢厚生年金（合計 151 万 3,833 円）は、原告甲の固有の財産であり相続財産ではないとして、当該部分は相続財産から控除された。すなわち、当該部分については、異議申立て及び審査請求において、処分の当否について再検討する機会が与えられていたといえるし、また、裁決にて取り消されたものである以上、『不服申立てがされない限り当該処分の効果が確定したことを前提としてその後の徴収事務等を行うことを可能として、もって、税務行政の早期安定を図る』という不服申立前置の趣旨は当たらないというべきである。」

(判示の内容)

本判決は、本訴訟の適法性について、課税庁の主張に沿って次のように判示している。

イ 国税通則法 115 条 1 項柱書本文は、同項各号に定める場合を除き、税務署長が行った処分の取消しを求める訴えは、異議申立てについての決定又は審査請求についての裁決を経た後でなければ提起することができないものとして、訴訟提起前に不服申立てとそれに対する判断を経ることを要するものとしているから、所定の不服申立手続を経ずに提起された処分の取消しを求める訴えは、不適法な訴えというべきである。

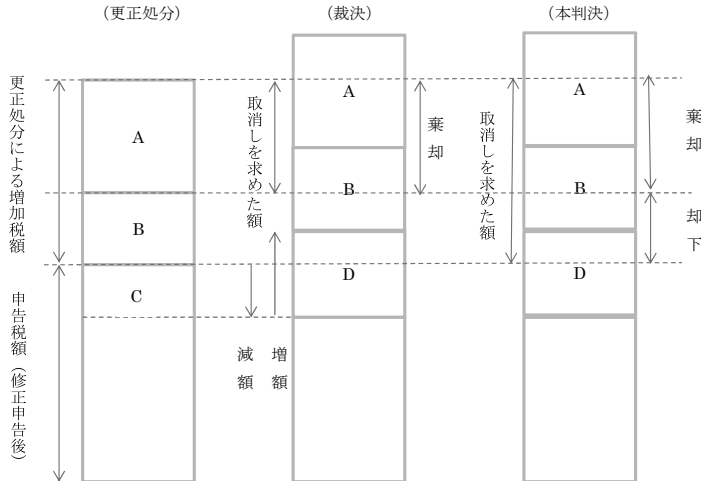
ロ そして、異議申立て及び審査請求において、税務署長が行った処分のうち、所得金額及び納付すべき税額について一定額を超える額に相当する部分の取消しのみを求めている場合、その後提起した処分の取消訴訟のうち、異議申立て及び審査請求で取消しを求めなかった上記一定額を超えない部分に係る処分の取消しの訴えは、当該部分についての不服申立てを経ない訴えであるから、国税通則法 115 条 1 項が定める不服申立前置主義に反し不適法というべきである。

ハ (原告らは、) 各更正処分及び過少申告加算税各賦課決定処分のうち、
a フィナンシャルグループの株式の相続税評価額である 267 万 3,097 円を取得財産の評価額に加算したことに相当する部分については異議申立て及び審査請求において取消しを求めていなかったのであり、異議決定及び裁決においてもそのことを前提として判断がされている。そうすると、本件訴えのうち上記に相当する部分についての取消しを求める部分は、不服申立てを経っていないことになるから、不適法な訴えである。

第 2 節 本判決について

本件で争われている審理の範囲を図示すると概ね次のようになる。

<図 1>



- A: 本件未払退職金(1,534 万 6,100 円)に対応する部分(不服申立ての段階で取消しを求めたもの)
B: a フィナンシャルグループの株式(相続税評価額 267 万 3,097 円)に対応する部分(不服申立ての段階で取消しを求めなかったもの)であり、本訴訟において審理の対象外となった部分
C: 不服申立ての段階で相続人の固有の財産であると認定され相続財産から除外された老齢厚生年金(合計 151 万 3,833 円)に対応する部分
D: 上記以外の項目で審判所及び裁判所が申告に非違があるとして申告のあった納付すべき税額に加算・減算したもの(純額)に相当する部分

この図は、本件原告らの相続税に係る訴えについて、左から課税庁の更正処分、国税不服審判所(以下「審判所」という。)の裁決及び本判決の状況を示している。課税庁は、原告らの申告(修正申告後のもの)につき、A 及び B を理由として更正処分を行ったが、原告らがその一部(A の部分)の取消しを求めて不服申立てをした。しかし、審判所は、原告らの申告内容のうち C に係る財産については相続財産に当たらないとして相続価格から減算したものの、その他の事実(非違)があるとして相続価格に D を加算した結果、原告らの納付すべき税額が本件相続税更正処分の納付すべき税額を上回ること

となったため、原処分を維持した。このため、原告らが提訴したが、本判決は、取消しを求めた一定額を超える部分のみが審理の対象となるとして、その一定額を超えない部分（更正処分の理由のうちBに相当する部分）の取消しを求める訴えは不適法であるとして、Bの部分に相当する額の取消しを求める訴えについては却下した。そして、Bの審査に入ることなく、A、C、Dを認定し、原告らの納付すべき税額が本件相続税更正処分の納付すべき税額を上回るとして原処分を適法としたものである。

総額主義によれば、確定された税額の適否が審理の対象となるので、原則として、どのような主張をすることも制限されず、原告らと被告のいずれにおいても理由の差替えが自由に認められるが、本判決は、課税処分の取消しを求める訴訟において不服申立ての段階で原告らが主張しなかったBの部分については、上記第1節の判示内容ハのとおり不適法な訴えであるとして、当該部分の訴えを却下した。

本件で、原告らは、その裁決において「原告甲が取得したとする老齢厚生年金（合計151万3833円）は、原告甲の固有の財産であり相続財産ではないとして、当該部分は相続財産から控除された」として、原告らが争っていない事項も審査請求において審判所の審理の対象となっていることを指摘している。審判所が基本的に総額主義を採っていることからすれば、審判所が調査審理の過程で把握したC及びDに係る事実を裁決に反映させたことは何ら不自然なことではないが、本判決は、「裁決において老齢厚生年金相当額部分が相続財産から控除されたからといって、aフィナンシャルグループの株式を取得財産の価額に加算したことに相当する部分について審査されなかったことには変わりがなく、同株式に相当する部分の不服申立てを経たことになるわけではない」として、総額主義や争点主義との関係に触れることなく、aフィナンシャルグループ株式につき不服申立ての前置がなされていないことを理由に原告らの主張を斥けている。

第 2 章 総額主義と争点主義

第 1 節 学説

総額主義とは、確定処分に対する争訟の対象はそれによって確定された税額（租税債務の内容）の適否であるとする見解であり、これによれば理由の差替えは自由に認められることになる。一方、争点主義とは、確定処分に対する争訟の対象は処分理由との関係における税額の適否であるとする見解であり、これによれば理由の差替えは原則として認められないことになる。総額主義の考え方は、取消訴訟の訴訟物は行政処分の違法性一般であるとする行政法の通説、更には、租税確定処分に対する取消訴訟は、その実質においては租税債務の不存在確認訴訟に他ならないとする見解に沿ったものである²。

両者の関係は、納税者にとって一方的に有利・不利となるものではない。争点主義によれば、課税庁は、処分理由と基本的課税要件事実が異なる事実を処分の適法理由として持ち出すことができず、当該処分理由が否定されれば処分の取消しが行われることになるが、判決の既判力は処分理由との関係における処分の適否についてのみ生ずることから、課税庁は処分理由と異なる理由で新たな処分を行うことができ、事件の一回的解決ができない。また、納税者側も処分理由と基本的課税要件事実が異なる事実を持ち出すことができず、処分理由たる基本的課税要件事実と無関係な事実を処分の違法理由として処分の取消しを求めることができない。そして、処分理由たる基本的課税要件事実と無関係な事実を処分の違法理由として納付すべき税額の減額を求める場合は、更正の請求によることとなる³。

両者の対立は、青色申告に係る理由附記との関係で論じられることが多い。現行法上、青色申告に対する更正処分には理由附記が要求されているが（所得税法 155 条②、法人税法 130 条②）、理由の差替えを自由に認めることは、理由を附記しないで処分を行うのと同じ結果となることから、理由附記を要求する法の趣旨に合わない。このため、青色申告の場合には、判例は、「一般的に更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができると解すべきかどうかはともかく」という留保のもとに理由の差替えを認めているといわれる⁴。すなわち、理由附記を要求している法の趣旨との比較考量において、事例ごとに理由の差替えを認めることができるか否かが判断されているのである。

争点主義は、有力な学説の支持を得ている⁵が、判例は総額主義を採用することを明らかにしており、実務は総額主義で確定しているとされる⁶。また、更正処分の取消訴訟においては、「開示された限りでの具体的な処分理由の適否のみが審理の対象となり、それと異なる根拠や証拠資料を一切持ち出しえないものとするのはおおそ実状にそぐわない」とする意見⁷や、「理由の差替えを認めたのでは、青色申告に対する更正処分の理由附記制度をまったく無意義ならしめるような場合、若しくは、これを認めることが納税者の正当な権利を害するような特段の事情のある場合以外は広く認められる」との見解⁸がある。

第2節 不服審査における審理の対象

1 審判所の争点主義的運営

審判所は、異議審理庁と同じく総額主義を採用しているが、異議審理庁とは異なり争点主義的運営を行うこととしている。争点主義的運営とは、「調査は争点主義で、裁決は総額主義で」といわれる運営であり、調査は争点に関するものに絞るが、裁決に当たっては、その調査の結果把握された全ての事実を採用するというものである⁹。

争点主義的運営の根拠は、審判所の創設に当たってなされた、次の昭和45年3月24日付参議院大蔵委員会附帯決議にある。

「政府は、国税不服審判所の運営に当たっては、その使命が納税者の権利救済にあることに則り、総額主義に偏することなく、争点主義の精神をいかし、その趣旨徹底に遺憾なきを期すべきである。」

審判所は、裁判所と異なり、職権探知主義により証拠収集して事実認定をする。裁判所は、対審構造を採用しており、原告と被告が主張・立証し、攻撃防御を尽くして判決に至るのに対して、審判所は両者から提出された証拠だけでなく、国税通則法上の質問調査権（同法97条）を行使して証拠の収集に当たり、その認定事実に基づいて裁決を行うため、請求人にとって不利な事実を把握する機会も多くなる。したがって、原処分庁が主張していない隠ぺい・仮装等の事実（非違）を探知し、これによって原処分を維持しようとするのが考えられるが、このような運営は権利救済の趣旨に合わないのである。しかし、これは事務運営上の取扱いであり、総額主義を前提としていることに変わりはない¹⁰。

2 裁決事例

(1) 平成 18 年 4 月 5 日裁決¹¹

イ 事案の概要

本件は、造園工事業を営む審査請求人（以下「請求人」という。）が行った法人税の申告には完成工事高の過少計上などが認められ、また、死因贈与による土地の取得に係る収益の額（受贈益）が過大に申告されているとの請求人の主張は認められないとして、原処分庁が行った法人税の更正処分等に対し、請求人が、その収益の額（受贈益）は、過大に計上されているとして更正処分等の一部の取消しを求めた事案である。

本件的事実関係は次のとおりである。

- (イ) 請求人は、請求人の前代表者の死亡により、前代表者から土地を死因贈与により取得し、雑収入（受贈益）として 591,200,000 円を益金の額に算入した。
- (ロ) 原処分庁の法人税調査着手後、請求人は、「本件土地の時価を鑑定した結果、474,000,000 円であるので、職権により、この金額を反映したところで法人税の課税を行ってほしい」旨記載した嘆願書と題する書面を Y 税務署長へ提出した。
- (ハ) 原処分庁は、完成工事高の計上漏れ等を理由として法人税の更正処分等を行ったが、受贈益の減額は行わなかった。

ロ 裁決の要旨

原処分庁は、請求人が本件審査請求において原処分の取消しを求める理由は死因贈与による土地の取得に係る収益の額（受贈益）の申告が過大であったことであり、納税者が更正の請求によることなく申告に係る課税標準等または税額等の過誤の是正を求めることは、その方法以外にその是正を許さないならば、納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合を除き、許されないと解されている（いわゆる「更正の請求の排他性」）から、当該過大計上を理由として所得金額の減額を求める請求人の主張自体が許されない旨主張する。

しかしながら、この更正の請求の排他性が申告に係る課税標準等又は税額等を自己に有利に変更することを求める場合についてのものであることは、国税通則法第 23 条第 1 項の規定から明らかであり、本件審査請求に係る審理の対象は客観的に存在していた本件事業年度の法人税の課税標準又は税額との比較における本件更正処分に係るそれらの多寡であるから、本件に上記

「特段の事情」が存するか否かを判断するまでもなく、本件審査請求において、請求人が、原処分取消し（申告額を超えない部分を除く。）を求める事由として、上記過大申告を主張すること自体は許される。したがって、原処分庁の主張は採用できない。（傍線は筆者による。）

ハ 本裁判について

本件は、納税者側が本件更正処分と関係しない事由を取消事由として主張した事例である。請求人は、更正の請求をしないまま調査時に過大申告を主張したものであるが、原処分庁がこの主張を受け入れずに更正処分を行ったことから審査請求に至った。原処分庁は、「申告が過大である場合には、原則として、更正の請求手続き以外の救済手段によることは許されない」とするいわゆる「更正の請求の排他性」を主張したのであるが、審判所は、審査請求の審理の対象は客観的に存在していた本件事業年度の法人税の課税標準等又は税額等と更正処分におけるそれらとを比較した場合の金額の多寡であるので、原処分の取消しを求める事由として、過大申告を主張することは許されるとする判断をした。これは、更正処分が、課税要件事実を全面的に見直し、納税義務の内容すなわち税額等を総額的に確定する処分であることによる。したがって、審判所が総額主義を採用していることを示す事例といえる。

（２）平成 26 年 8 月 1 日裁判

イ 事案の概要

本件は、販売委託契約に基づく医療機器等の受託販売を行う請求人に対し、原処分庁がした推計課税による所得税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分について、請求人が、各更正処分の手続等に各更正処分等を取り消すべき違法な事由があるなどとして、その全部の取消しを求めた事案である。本件において、異議審理庁は、本件各年分の事業所得の金額は本件各更正処分の額を下回るが、更正処分の理由になかった本件各年分の不動産所得の金額について、本件各更正処分の額を上回り、本件各年分の総所得金額が本件各更正処分の額を上回ることを理由にいずれも棄却の異議決定をしている。

ロ 当事者の主張

本件異議審理手続の適法性について、請求人は次のように主張している。

（イ）異議申立てに係る審理は、争点主義を採用し、納税者が違法である

と主張している争点についてだけ審理・判断を行うべきであるのに、異議審理庁が行った異議決定は、本件各更正処分では争いがなかった請求人の不動産所得の金額を推計し、そのことによって原処分を適法であると結論づけた。

- (ロ) 原処分庁が、異議申立てに係る審理について主張する「更正処分の段階において確認されなかった事実等についても審理し、その理由に基づいて処分の適否の判断ができると解されているところ」という表現は、当該解釈が原則ではなく、例外であり、争いがあることを示している。このような例外が認められることになれば、納税者が異議申立てを行うことを躊躇することにつながり、一事不再理の原則にも反している。

これに対して、課税庁は次のように主張している。

- (イ) 異議申立てに係る審理は、更正処分においてその理由とした事項又は不服申立人が不服理由とした事項に限定されるものではなく、その課税標準等又は税額等の計算の基礎となるあらゆる事項について行うものであるから、更正処分の段階において確認されなかった事実等についても審理し、その理由に基づいて処分の適否の判断ができると解されている。

したがって、請求人の異議申立てに係る調査は、課税標準等全体について審理し、その結果、本件賃貸料を、請求人の不動産所得に係る総収入金額として異議決定を行ったものである。

- (ロ) 上記(イ)のとおり、異議申立てに係る審理は、更正処分の段階で確認できなかった事実等についても審理し、その理由に基づいて処分の適否の判断ができると解されている。したがって、例外として解釈したものではない。

そして、審判所は次のように判断している。

「審査請求の対象は原処分であり、裁決は、原処分が違法又は不当であるときにこれを取り消すものであるところ、異議申立ての審理・判断に仮に瑕疵があったとしても、それは原処分に対する不服申立手続において生じた原処分後の事情であって、そのことによって原処分それ自体が違法又は不当となることはないから、原処分を取り消す理由とはなり得ない。

なお、請求人は、異議決定で不動産所得の金額を新たに算定し、総所得金額が本件各更正処分を上回るから原処分は適法であるとしているのは不当で

ある旨主張するが、本件各更正処分は、行政手続法第14条に規定する理由の提示に欠けるところはなく、また、原処分庁が本件各更正処分の理由と異なる理由を審査請求で主張することにつき、これを制限する法令はなく、そして審判所がこれを審理することは、当事者の主張（争点）を審理の対象とするものであるから、争点主義的運営にも反するものではなく、請求人の主張には理由がない。」（傍線は筆者による。）

ハ 本裁決について

本件は、異議審理庁（現行法における再調査審理庁。以下同じ。）が異議申立てに係る調査において、更正処分理由と関係しない事実（非違）を把握し、結果として原処分を維持した事例である。異議申立ての本質は処分をした課税庁にその再検討を求めることであり、第三者的立場から課税処分の適否を判断する審判所とは異なり、争点主義的運営を行っていない。

一方、審判所は、争点主義的運営を行っているが、裁決においては総額主義を採っていることから、上記口下線部分のとおり、課税庁が審査請求において更正処分の理由と異なる主張をすることを容認している。

3 国税不服審査制度の抜本改正と本訴訟の適法性

平成26年6月の行政不服審査法の改正に伴い、国税通則法の不服申立てに関する規定が改正され、平成28年4月1日以降に行われた処分を対象として、同改正後の国税不服審査制度が適用されている。この改正により、異議申立ては再調査の請求と名称変更され、審査請求との選択が認められるなど不服申立手続に抜本的な変更が行われている。

上記の名称変更は、従来の異議申立ての性格を明確化したものであり、（再調査審理庁としての）再調査に基づく決定は、税務署長等が行った調査に基づく処分と同様に総額主義によるものと考えるのが妥当である。

なお、この改正は不服申立手続の公正性の向上及び使いやすさの向上の観点から行われたものであり、本稿の検討内容は同改正により影響を受けるものではない。

第3節 税務訴訟における審理の対象

1 最高裁第三小法廷平成4年2月18日判決

総額主義については、争点主義との対比で種々論じられるところであるが、

判例及び課税実務では総額主義で決着しており、その一つである最高裁第三小法廷平成 4 年 2 月 18 日判決〔平成 2 年（行ツ）第 155 号〕¹²（以下「平成 4 年最判」という。）は次のように判示している。

「課税処分取消訴訟における審理の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分における税務署長の所得の認定等に誤りがあっても、これにより確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まっている税額を上回らなければ、当該課税処分は適法というべきである。」

原審の適法に確定した事実関係の下において、上告人らの本件各収入が給与所得でなく、一時所得又は退職所得であるとしても、本件各更正処分等に係る納付すべき税額は、右の場合の正当な納付すべき税額を下回るとした原審の判断は、正当として是認することができる。そうすると、いずれにしても本件各更正処分等は違法とはいえないのであって、本件各収入が給与所得であるかどうかについて判断するまでもなく、上告人らの本件各請求は理由がない。原判決に所論の違法はなく、論旨は採用することができない。」

また、本判決の原審も、この点につき、「収入金額が給与所得でないということになれば、更正処分等は直ちに取消されるべきものである旨主張するが、本件訴訟の対象は、Ｙらがどのような認定理由で本件更正処分等をしたかということではなく、総所得金額に対する課税処分の違法そのものであり、従って、仮に課税処分の理由に誤りがあつたとしても、更正処分等によって賦課された税額が客観的に正当な税額を上回るものでなければ、更正処分等の違法を主張することはできないのであるから、前記主張は失当である。」と判示して、総額主義の立場を採っていることを明確にしている。（いずれも傍線は筆者による。）

2 青色申告における主張制限

総額主義においても青色申告については、更正処分の理由以外のいかなる主張も許されるというものではないとされる。青色申告において法が理由附記を要求しているのは、課税庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制すること、及び処分の理由を示して不服申立てに便宜を与えることである。いずれも納税者に対して適正な更正処分が行われることを担保するための手続保障を目的とする。そして、この手続要件は、手続保障重視の流れの中で現在では課税処分の取消要件となっている。

課税庁に理由の差替えを自由に認めることは、理由を附記しないで処分を行うのと結果的に同じであり、上記の理由附記を要求している法の趣旨を失わせることになることから、訴訟においては事例ごとに理由の差替えを認めることができるか否かが判断されている。

例えば、大阪高裁昭和43年6月27日判決[昭和38年(ネ)第353号](以下「大阪高裁昭和43年判決」という。)は、「旧法人税法32条が更正処分の通知書に理由の附記を要求している趣旨からすると、更正処分に附記された理由以外の理由で原処分を維持することは、原則として許されないものと解すべきである」として、原則として理由の差替えは認められないとしながらも、「本件にあっては、第三次更正処分の附記理由による建物の低廉譲渡とは、借地権の譲渡を全く無視しているものではなく、むしろ通常の取引観念に従って借地権を伴う建物の譲渡を意味すると認められるし、建物自体の適正額による有償譲渡と借地権の無償譲渡の事実を包括して単に建物の低廉譲渡があったと表現したものと解する余地があり、建物の低廉譲渡と借地権の無償譲渡とは全然別個の理由には当たらない」として、附記された理由と差替えられた理由との基本的課税要件事実の同一性を認め、「従って建物の低廉譲渡を理由とする第三次更正処分を借地権の無償譲渡の事実をもって維持することができ、第三次更正処分に新たな意味を持たせることは許されないとする主張は失当である。」として、理由の差替えを認めている。

また、大阪地裁平成10年10月28日判決[平成8年(行ウ)第86号](以下「大阪地裁平成10年判決」という。)は、「一般に、更正処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該更正処分によって確定された税額の適否であって、更正理由の適否ではないから、更正処分における課税庁の認定等に誤りがあったとしても、これにより確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まる税額を上回らない限り、当該更正処分は適法であると解される。もっとも、青色申告に対する更正処分については、処分庁の判断の慎重さ、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申立ての便宜を与える趣旨から、理由を附記しなければならないが、かかる理由附記制度の趣旨・目的は、理由附記の不備が更正の取消事由とされ、その不備は後日の裁決等による理由附記によっても治癒されないものと解することによって十分担保され得るのであって、理由附記制度が右の趣旨・目的を超えて、更正処分取消訴訟における主張制限の効果まで有するものと解すべき法令上の根拠は存しないといわざるを得ない。ま

た、白色申告に対する更正処分の場合であっても、異議決定や裁決に理由附記が要求されているにもかかわらず、その取消訴訟においては、異議決定等の理由附記に拘束されず、理由の差替えが許されているところ（最高裁昭和 42 年 9 月 12 日第三小法廷判決・裁判集民事 88 号 387 頁参照）、これとの均衡を考えると、青色申告に対する更正処分についてのみ、理由の差替えが許されないものと解することは困難であり、その取消訴訟においても、少なくとも、被処分者に格別の不利益を与えるものでない場合は、処分理由の差替えが許されるものというべきである（最高裁昭和 56 年 7 月 14 日第三小法廷判決・民集 35 卷 5 号 901 頁参照。）（傍線は筆者による。）として、理由の差替えは許されるとした（同事件の控訴審も理由の差替えを認めている。）。このように、大阪高裁昭和 43 年判決が基本的課税要件事実が同一の主張は制限されないとしていることや、大阪地裁平成 10 年判決が被処分者に格別の不利益を与えるものでない場合は処分理由の差替えが許されるとしているなど、主張制限は極力回避し、できる限り総額主義の扱いを貫こうとしていることが伺われる。

第 4 節 不服申立前置の趣旨

国税通則法第 115 条 1 項は、次のとおり、不服申立ての前置を規定している。「国税に関する法律に基づく処分（略）で不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、審査請求についての裁決を経た後でなければ、提起することができない。ただし、次の各号のいずれかに該当するときは、この限りでない。

- 一 国税不服審判所長又は国税庁長官に対して審査請求がされた日の翌日から起算して三月を経過しても裁決がないとき。
- 二 更正決定等の取消しを求める訴えを提起した者が、その訴訟の係属している間に当該更正決定等に係る国税の課税標準等又は税額等についてされた他の更正決定等の取消しを求めようとするとき。
- 三 審査請求についての裁決を経ることにより生ずる著しい損害を避けるため緊急の必要があるとき、その他その裁決を経ないことにつき正当な理由があるとき。」

不服申立前置の趣旨につき、昭和 37 年の国税通則法の制定に当たっての税制調査会答申（以下「昭和 36 年答申」という。）は次のように説明している¹³。

- (1) 租税の賦課に関する処分については、課税処分の認定が複雑かつ専門的であるから、出訴に先立って行政争訟手続きを要求することは、行政庁の知識と経験を活用して訴訟に至ることなく事件の解決を図ることができること及び訴訟に移行した場合に事実関係の明確化に資することができることという二重の意味において意義を有し、かつ、合理的な根拠をもつと考えられる。
- (2) 他面、国税の賦課は大量的回帰的であるから、不服申立ての前置を要求することは、上記のものと相まって、裁判所が訴訟のはん濫に悩まされることを回避しうること及び税務行政の統一的運用に資することが大きいことに重要な意義をみとめうる。

税制調査会において、税務争訟につき不服申立前置の制度を維持すべきか否かが検討されたのは、これに先立ち、昭和36年5月に行われた法制審議会において、行政事件訴訟法の制定が議論された際に、不服申立前置主義が「国民の出訴権を不当に制約し、したがって国民の権利利益の救済にかけるところがあり、弊害を生じているとの批判がある」として検討が行われた結果、「不服申立前置主義を原則として廃止することとし、特に行政の統一を図る必要がある等の理由から不服申立前置主義をとる必要があるような処分に限って、各行政法において不服申立てを規定すること」が多数意見を占めたことによる。したがって、課税処分等においては、上記二つの理由により、不服申立前置が例外的に許容されたとみることができる。

なお、本件の原告らは不服申立前置の趣旨を「不服申立てがされない限り当該処分の効果が確定したことを前提としてその後の徴収事務等を行うことを可能として、もって、税務行政の早期安定を図る」ことであると理解しているようであるが、不服申立てがなされても徴収事務等を行うことを妨げることにはならない（執行不停止の原則。ただし、換価手続きのように回復困難な処分の進行を止めることはできる。）（国税通則法105条）¹⁴、上記の趣旨によれば「税務行政の早期安定を図る」こと¹⁵は不服申立前置の直接の目的とはなっていない。

第 3 章 検討

第 1 節 主張制限と審理の対象

本訴訟において、原告らは、課税庁が a フィナンシャルグループの株式を取得財産の価額に加算したことに対し、その取消を追加主張した。これについて本判決は、原告らは「異議申立て及び審査請求において取消しを求めていなかったものであり、異議決定及び裁決においてもそのことを前提として判断がされている」とし、また、裁決において原告らが主張しなかった老齢厚生年金相当額部分が相続財産から控除されたことについては、そうであるとしても、原告らが主張しなかった同株式に係る部分について「審査されなかったことには変わりがなく、同株式に相当する部分の不服申立てを経たことになるわけではない」と判示した。

このように、原告らが不服申立てにおいて取消しを求めなかった部分については、異議決定及び裁決において、そのことを前提に判断がなされた、あるいは取消請求を求めなかったことにより審査が行われていないとして、不服申立てを経ていない不適法なものであるとしている。したがって、不服審査において主張しなかった事由を訴訟において主張しても、その判断において採用されないのであるから、主張を制限したことと変わらない（以下、この意味において「主張制限」という。）。そして、この主張制限に対応する税額は維持されることになるから、総額主義か争点主義かにかかわらず、審理の対象（争われている税額の総額又は理由ごとの税額）にも制限が加えられたことになる。また、この判断によれば、追加主張だけでなく、理由の差替えや内容の実質的な変更も、同様に、異議決定及び裁決において判断の前提とされていないとして、不適法な訴えとなり得る。

実際に何が異議決定及び裁決の判断の前提になったのかを外部から判断することは困難である。本件では、老齢厚生年金相当額部分について、原告らが主張していないにもかかわらず審判所が相続財産から除外したのであるから、裁決において同部分が相続財産に当たるか否か検討されたことは明らかであるが、a フィナンシャルグループの株式に係る部分について裁決書に記述がないというだけでは審理がなされなかったとは断言できない。なぜなら、審判所は職権であらゆる事項を調査できるのであるから、原告らが主張したか否かにかかわらず、調査審理し得るからである。したがって、原告らが不

服申立ての段階で主張しなかったとしても必ずしも裁決等の前提になっていないとは断言できない。

本判決は、単純に、原告らが審査請求において取消しを求めなかった部分については不適法な訴えであるとしているが、上述のとおり、原告らが主張しなかった事項が裁決等の判断の前提となったか否かを判断することは困難であり、むしろ審判所が職権探知主義を採っていることに鑑みれば、訴訟において、不服審査手続上はあらゆる事項が調査の対象となったものとして扱うのが妥当であると考ええる。

なお、審判所は争点主義的運営を行っていることから、当事者が主張しない事項を積極的に調査審理することにはなっていない。これは、審判所が職権探知主義を採っているため、審判所が原処分庁が主張していない非違を探知して原処分を維持しようとするような運営を行う懸念があり、権利救済の趣旨に合わないからである。しかし、調査審理の入り口が当事者の主張に絞ったものであるとしても、その過程で、納税者の主張する事由以外に納税者に有利な事実が探知されることもあるから、そのような事実が判明すれば、総額主義の観点から、その事実を考慮しないということはなく、現に本件においても、老齢厚生年金相当額部分については考慮されている。a フィナンシャルグループの株式に係る部分については、当該部分に係る処分の適否について判断されていないのか、判断されたが処分には問題がなく、原告らも取消しを主張していないので、当該部分に係る判断を示していないのか、外部からは客観的に判断することはできない。したがって、審判所の争点主義的運営を理由に、原告らが主張しなかった事実について、裁決等の判断の前提となっていないということとはできない。

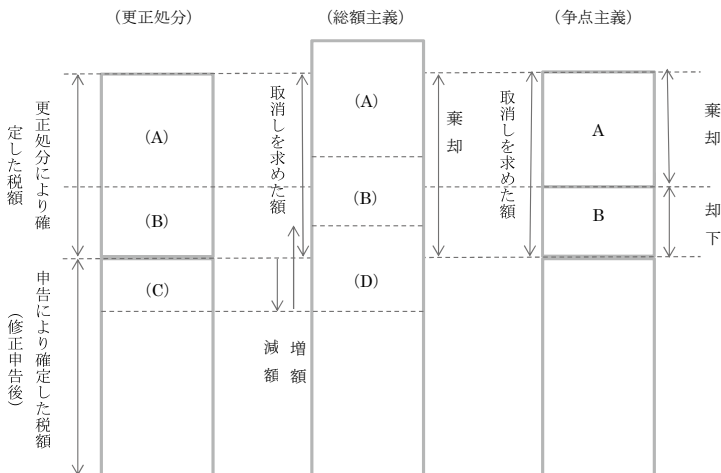
第2節 本件却下処分の妥当性

本判決は、総額主義や争点主義との関係に触れることなく、不服申立前置主義を理由に原告らの本訴訟の適法性に係る主張を斥けている。判例は、第2章第3節1のとおりに総額主義を採っているため、本判決が審理の対象につき総額主義との関係でどのような考え方を採ったことになるのか検討する。

本判決は、図1のBの部分について、原告らが異議申立て及び審査請求において取消しを求めなかったことを理由に、不服申立ての前置がなされていないとして当該部分に係る取消請求を却下した。総額主義は更正処分等の

理由に関わらず税額の適否を審理の対象としているところ、本判決は、処分理由ごとの税額で考えており、争点主義と類似しているが、更正処分の理由となっていない C 及び D を審理の対象に含めて判決しているところを見ると、総額主義を採っているものと考えざるを得ない。争点主義によれば、審理の対象となるのは A という理由における税額と B という理由における税額であり、C 及び D の事実は考慮されない。そして、C 又は D の事実について争うには、C については納税者が自ら確定した税額を減額するのであるから、納税者が更正の請求をしてその理由がない旨の通知処分を受けることが前提になり、D については新たな課税処分があることが前提になると考えられるのである。この点で、先述の平成 18 年 4 月 5 日裁決は、総額主義によれば、更正処分の理由となった課税要件事実に限らず、過大申告であったとする事実も含めて、いかなる課税要件事実も審理の対象となり得ることを示している（ただし、課税処分により増加した税額が限度となる。）。したがって、本判決が、B の部分と他とを区別し、前者の取消請求を不適法として B の部分の税額についての訴えを却下したことは、総額主義における原則的な扱いとは明らかに異なるものである。下図 2（右端）のとおり、争点主義によるのであれば、B の理由における税額が審理の対象となるのであるから、

<図 2>



(注) 括弧内は内訳を示す。以下の図において同じ。

当該部分についての訴えを却下するということも観念できるが、一の処分に係る審理の対象（一の確定された税額）を理由ごとに分割してそれぞれに棄却、却下等の判断をすることは、総額主義を前提とする限り理解し難く、その妥当性に疑問が生じる。総額主義を前提とするのであれば、この図（中央）のように、本来は取消請求の全部を棄却するべきではないであろうか。

本判決の結論によると、不服申立ての段階で主張しなかった理由（要件事実）を訴訟で主張しても審理の対象とならず、審理に入ることなく却下される。そして、総額主義の下では、判決が確定すると原告らの税額が最終的に確定することになるので、不服申立ての段階で主張しなかった理由を訴訟において主張しても司法救済を受けることができない。このような判断が容認されるとすれば、不服申立前置主義は納税者の出訴権をその内容において著しく制限することとなる。

次に、不服申立てが前置されていないとして本訴訟で制限を受けたものは、Bに係る取消理由の主張か（以下「取消理由の主張制限」という。）、Bの部分に相当する税額の取消し（以下「取消税額の制限」という。）か、或いはその両者であろうか。

本判決は、Bの部分に相当する税額の取消請求を却下し、その理由として、原告らは「異議申立て及び審査請求において取消しを求めていなかったのであり、異議決定及び裁決においてもそのことを前提として判断がされている」としているため、Bの部分に相当する取消税額の制限は取消理由の主張制限と一体となっているように思われる。しかし、総額主義の下では、Bの部分に相当する税額の一部又は全部が常に取消しされないということにはならない。Cのように確定申告等において過大申告となっている税額がある場合は、先述の平成18年4月5日裁決のように更正処分による増加税額を更正理由以外の理由で減少させることがあることから、Bの部分に相当する税額が常に取り消されないということにはならないのである。この点は争点主義による場合とは異なる。

下図3は、審判所が、①Aに係る取消請求を棄却し、②争われていないBの部分の更正処分を維持し、③Cの部分の減額を認めて更正処分の一部を取り消したが、その後に裁判所がAを取り消した場合の扱いを示している（ただし、論点を明確にするためDは除外している。）。

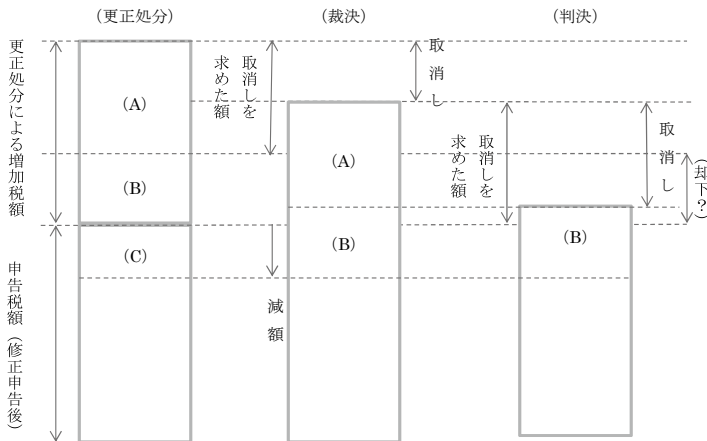
この図（右端）ではBは審理の対象外となったが、Aが取り消されたことにより、Cの部分の減額が取消しを求めなかったBにおいて行われている。

すなわち、B に係る取消請求を却下しても、総額主義の下では、争点主義の場合とは異なり、B の部分に相当する税額の全部が取消しされないということではないのである。

そうすると、総額主義の下での本件のような却下は、税額の制限ではなく実質的に取消理由の主張制限であると捉えざるを得ない。B の部分を取り消さないとしても適正な税額が取消しを求めた一定額未満の金額であることが判明した場合に、取消し得る金額はその一定額（申告税額 + B）を超える部分であるとするのは正当な税額を超えて課税することになり違法といわざるを得ないからである。

争点主義における主張制限は、更正処分等の理由以外の理由を当事者双方が主張できないし、課税庁や裁判所も更正処分等の理由以外の要件事実を審理の対象としないのであるから、課税庁は更正処分等の理由以外の理由により更正処分等による増加税額を維持できないし、納税者も更正処分等の理由以外の理由により更正処分等による増加税額の取消しを主張できない。このため、更正処分等の理由とその理由に係る税額は対応関係にあり、主張制限の結果、更正処分等の理由に根拠がないということになれば当該更正処分等は取り消され、根拠があるということになれば更正処分等の理由以外に過大申告の事実があったとしても当該更正処分等は維持される。一方、総額主義においては争訟の当事者に主張制限があっても課税庁や裁判所はあらゆる事

<図3>



実を裁決等や判決に反映できることから、更正処分等に理由があるとされても、その他の減額理由（要件事実）があれば更正処分等による増加税額が維持されるとは限らない。本判決は、不服申立ての段階で争わなかった税額部分については却下するとの判断をしているが、総額主義の下では主張制限が必ずしも増加税額の維持を意味しないことを考えると、争点主義との混同をきたしているように思われる。

総額主義の下では取消理由の主張に制限がないのが原則であるにもかかわらず、本判決は、不服申立前置を理由に納税者の主張を制限し、納税者がBの部分の取消しを求めたにもかかわらず、審理に入ることなく却下している。総額主義においては正しい「納付すべき税額」はいくらかということのみが問題となるのであるから、一の処分において（金額の）一部のみを却下するというのがはたして観念できるのか疑問である。

第3節 不服申立前置との関係

1 「裁決を経た」ことの意義

国税通則法第115条1項は、「国税に関する法律に基づく処分（略）で不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、審査請求についての裁決を経た後でなければ、提起することができない。」と規定している。文理上、取消しを求める訴えの対象は（国税に関する法律に基づく）処分であるから、全部取消しを求めるか一部取消しを求めるかにかかわらず、処分ごとに裁決を経たものか否かが判断されるべきであって、この規定から処分の理由ごとに不服申立ての前置を求めているとまで解することには無理がある。本件の原告らは課税庁が確定した税額が正しくないとしてその処分を争っているものであり、不服申立てをせずに課税処分を受け入れた場合とは異なるのである。たとえ更正処分等の一部の取消しを求める場合であっても、適正な税額は一つであるから、「審査請求についての裁決を経た」ものと解するのが妥当であり、不服申立前置の要件は充足されていると考える。

課税処分等の審理において、何らかの理由で金額的な制限を入れることや取消理由の主張制限を行うことは、前節で述べたように、適正な税額の算定を妨げる危険がある。仮に、不服申立ての段階で取消しを主張しなかったBに係る税額が過大であった場合、正当な税額を超えて課税されていることになるが、訴訟段階で救済を求めても審理の対象とされないということは、当

該部分につき司法救済が受けられないということであり、不服申立ての前置が納税者の出訴権を制限し納税者の財産権を不当に侵害しているとの非難を免れない。

2 不服申立前置を理由とする主張制限の適否

総額主義においては、取消しの理由は攻撃防御の手段であって、税額の適否のみが審理の対象となるのであるから、不服申立ての段階で主張しなかったとしても、原則として、訴訟で主張が制限されることにはならないし、審理の対象から除外されることもないはずである。したがって、不服申立ての前置を理由とする本判決のような制限が許されるとすれば、納税者にその不利益を負わせてもやむを得ないとする理由が必要となる。上記第 2 章第 4 節のとおり、不服申立前置の趣旨・目的は適正課税のための行政内部での再検討及び裁判所の事案処理上の便宜を図ることであるから、本判決のように、処分理由ごとに不服申立ての前置を求め、結果として司法救済を妨げることとなる取消理由の主張制限は許されないと考える。

また、直接に司法救済を求めることができるのが本来の姿であるとするれば、行政救済における納税者の請求手続きや主張を理由として訴訟における納税者の取消理由に主張制限を加えることは、不服申立制度が出訴権を不当に制限しているとの非難を免れない。本判決のように不服申立前置を理由に主張制限することは、救済の内容（実質）を犠牲にして、救済手続の便宜を優先するものであり、不服申立前置に意義を認めて不服申立前置主義を継続した経緯を考えると、本末転倒の判断であると思われる。

3 取消理由の主張制限を行う基準

本判決が原告らに対して取消理由の主張制限を行う基準は、不服申立段階で原告らが「救済を求めているなかった」という形式的事実か、「審査されなかった」という実質的事実か、いずれであろうか。

前者であるとするれば、納税者は、一部取消しではなく全部取消しを主張する方が訴訟では有利であり、取敢えず全部取消しを主張しようということになれば不服申立の審理の障害となりかねず、不服申立前置の趣旨・目的にも合わない。

一方、後者については、第 1 節で述べたとおり、裁決等の前提として実際に審理されたか、あるいは審理され得るものであったかを外部から客観的に

判断することはできない。また、納税者が取消しを求めたものの具体的な主張・立証をしない事項や判断がなされる前に主張を取り下げたり変更する場合は不服申立てを経たことにならないのかなどの疑問が生じる。このように、不服申立てにおける具体的な請求内容若しくは主張・立証、又は審判所等の審理の内容が訴訟での主張し得る取消理由の範囲を限定することになるというのであれば、その範囲は相当に不明確となり、混乱は避けられない。

以上、いずれも取消理由の主張制限を行う基準としては適切ではないと考える。

第4節 理由の差替えについてのその他の論点

1 青色申告における主張制限との関係

前章第3節で述べたように、司法は総額主義の立場を採っていることを明らかにしているが、青色申告の理由附記との関係においても、青色申告の理由附記の趣旨を没却するような理由の差替えでない限り、主張制限は極力回避し、できる限り総額主義の扱いを貫ぬこうとしていることが伺われる。

青色申告において必ずしも理由の差替えが認められないという主張制限は、課税庁が争訟において課税処分等の理由以外の理由により課税処分等を維持しようとすることに制限をかけるものである。そして、その目的は、手続保障の観点から、①納税者の不服申立てや訴訟への便宜を図ること、及び②適正な処分を手続面から担保することであって、納税者の利益を制限することではない。一方、不服申立ての前置を理由として、不服申立ての段階で納税者が主張しなかった理由を訴訟の段階で主張することを許さない（審理対象から除外する）ことは、納税者に不利益を与えるものであることから、青色申告に係る理由附記の場合とは本質的に異なるものであると考える。

2 追加主張により救済を求める範囲を拡張したこととの関係

理由の差替えは、これまで主張してきた取消理由を取下げ、これまで主張していなかった新たな理由を追加することであり、取消理由の取下げはいつでもできるのであるから、理由の差替えが許されないということは追加主張が認められないということであり、理由の差替えが許されるとすれば追加主張も認められると考えることができる。この意味で、理由の差替えと追加主張は、容認されるか否かの判断において、同じこととして扱ってよいと考える。

本件では、追加主張の結果、不服申立ての時より救済を求める範囲が拡張している。東京地裁平成 28 年 9 月 30 日判決（以下「東京地裁平成 28 年判決」という。）は、増額更正処分の法的性質について、「更正処分は、納税者の提出した納税申告書について、税務署長が、課税標準、税額等が、その調査した結果と異なる場合に、調査により得た資料等に基づき、課税の要件に係る事実を全体的に見直し、申告された税額をも含め、納税義務の総額を確定することを目的として、上記の課税標準、税額等を更正するものであり、増額更正処分は、単に、申告された税額に対し、更正された税額との差額分の税額を追加するものではなく、申告により一応確定した税額を変更し、申告された税額を含めて納税者の納税額の総額を確定するものと解される。」¹⁶（傍線は筆者による。）と判示しているが、このような解釈を前提として、先述の平成 18 年 4 月 5 日裁決も、「審査請求の審理の対象は客観的に存在していた本件事業年度の法人税の課税標準等又は税額等と更正処分におけるそれらとを比較した場合の多寡である」とし、更正処分と関わりがない確定申告における過大計上を理由として、その更正処分の取消を求めることを認めている。したがって、原則として、救済を求める範囲を拡張する追加主張も認められると考える。

追加主張により救済を求める範囲が拡張する場合、納税者が自ら確定した税額との関係に言及しておく必要があると思われる。本件においては、納税者が審査請求において救済を求めなかった理由を訴訟において追加主張したものであるから、仮にその理由に係る税額が取り消されたとしても、取消額が課税処分により増額した税額を上回ることにはならない。しかし、平成 18 年 4 月 5 日裁決のように、課税処分の理由と無関係の主張が許されるならば、自己の確定した税額を下回ることになる追加主張もあり得る。ただし、課税処分の全部を取り消しても自己の確定した税額に戻るに過ぎず、「その処分又は判決により減少した税額に係る部分以外の部分の国税についての納税義務に影響を及ぼさない」（国税通則法第 29 条 3 項）ので、それ以上の減額は原則として更正の請求によることになる。

この点について、上記東京地裁平成 28 年判決は、増額更正の処分のうち、申告額を超えない部分の取消しを求める訴え部分について、次のとおり、原則として、訴えの利益がない旨判示している。

「申告納税方式及び更正の請求の制度の趣旨に照らせば、確定申告に係る納付すべき税額等（申告額）を超えない部分については、更正の請求によりそ

の是正を求めない限り、納税者において自らの申告によりこれを自認してその額を確定させたというべきものであり、その是正のために法律が特に設けた手続を執っていない以上、納税者にとって当然に不利益なものであるということもできないから、原則として、その是正を求めることはできないというべきであり、したがって、確定申告に対してされた増額更正の処分のうち、申告額を超えない部分の取消しを求める訴え部分については、原則として、訴えの利益がないというべきである。」

このように、総額主義の下でも、自ら確定した申告額が過大であるとして減額を求める場合には、更正の請求という手続きが規定されているのであるから、その手続きによりその是正を求めることを予定しているといえる。

東京地裁平成28年判決は、更正処分の取消しを求める訴訟において、申告額を超えない部分の取消しを求める訴えは訴えの利益がない不適法な訴えであるとしているが、これをもって主張制限と解することは妥当ではないと考える。仮に、納税者の主張する理由によると申告額を下回ることになるとしても、すべての理由が認められるとは限らないし、他に増額となる事実もあり得るから、主張自体ができないということにはならないからである。なお、いつまで追加主張が許されるかについては、総額主義を採る場合の理由の差替えが「審査請求の審理又は訴訟における口頭弁論の最終時まで原則として自由に認められる」¹⁷ というのであれば、これと異なるとする理由はない。

3 更正の請求の場合の理由の差替え

更正の請求に理由がない旨の通知処分を受けてこれを争う場合に理由の差替えや追加主張が許されるかという点については、次の理由から、消極的に解するべきである。

- (1) 納税者は更正の請求に理由があると主張しているのであるから、理由がないと自認するなら、その請求を取下げ、別の理由により改めて更正の請求をするのが筋である。なお、除斥期間を超える場合にはその方法は採れないが、課税関係の早期安定という趣旨で設けられている制限であるのでやむを得ない。むしろ、理由の差替えを認めることは、除斥期間を超えて争うことを許すことになり問題がある。
- (2) 更正の請求に係る通知処分は、納税者の主張する理由に対して「理由がない」とするものであり、課税の要件に係る事実を全体的に見直

すものではないこと。

上記（２）について、さらに敷衍すると、東京地裁平成 28 年判決は、更正をすべき理由がない旨の通知処分の法的性質について、「更正をすべき理由がない旨の通知処分は、納税者の申告による税額の減額等を求める更正の請求に対し、減額更正処分をしない旨の処分であり、申告された税額等について減額しないことを確定させる効果を有するものである。」とし、増額更正処分と更正をすべき理由がない旨の通知処分がされた場合、後者を争う利益を有するか否かについては、次のように消極に解している。

「増額更正処分と更正をすべき理由がない旨の通知処分（通知処分）は、いずれも所得税の納税義務の確定に関わる処分であるところ、通知処分は、申告された税額の減少のみに関わるのに対し、増額更正処分は、納付すべき税額全体に関わり、実質的には申告された税額を正当でないものとして否定し、これに増額変更を加えて税額の総額を確定するものであるから、増額更正処分の内容は、減額更正処分をしない旨の通知処分の内容を包摂する関係にあるということができ、したがって、増額更正処分と通知処分がされた場合、税額等を争う納税者は、これらの処分の前後を問わず、増額更正処分の取消しを求める訴えを提起して争うことにより税額の全体を争うことができるのであって、これと別個に通知処分を争う利益を有しないものと解すべきであり、このように解することが、同一の所得税の納税義務に関わる両処分の訴訟が別個に係属することにより生ずる審理判断の重複、抵触を避けるためにも相当である。」（傍線は筆者による。）

この判示は、増額更正処分が納付すべき税額全体に関わり税額の総額を確定するものであるとしているのに対して、更正をすべき理由がない旨の通知処分は、納税者の主張する更正をすべき理由についての部分的な判断によるもので、その減額更正を求める税額は、理由付きの税額とも見ることができるのである。

これまで、課税処分の取消しを求める訴訟においては、総額主義により、原則として取消理由の差替えや追加主張が許されるという前提で検討を行ってきたが、上記の更正の請求に係る通知処分のように、いかなる場合にもそれらが許されるとは考えていない。ただし、その原則に対する例外を主張する場合には、その例外とすることを相当とする理由が必要であろう。これまでに述べたとおり、私見では、不服申立ての前置が納税者に取消理由の差替えや追加主張を許さない理由とはならないというのが一つの結論である。

ところで、どのような理由の差替えや追加主張も無制限に許されるとなると、不服審査手続きを潜脱するために、本当に争いたい理由を審査請求の段階では主張せず、訴訟において主張することも許されることになり、①適正課税のため行政内部で再検討をさせること及び②裁判の事案処理上の便宜を図ることという不服申立前置の目的を無意味にすることになるとの意見が生じるかもしれない。しかし、①については、納税者がより短期間に訴訟で争うことができるというメリットはあるものの、課税庁による再検討の機会を放棄することにもなるので、納税者にとっては必ずしも有利な選択とはいえないし、②については、裁判所の事務処理上の便宜（出訴件数を抑えることや、出訴前に争点整理等をさせること）が損なわれるというに過ぎないので、潜脱行為が生じる余地があるとしても、それをもって納税者の司法救済を制限する十分な理由になるとは考えられない。

おわりに

本判決は、①一の更正処分により確定した税額の一部のみを却下しているが、このような判断は総額主義の下では観念し難く、また、②不服申立ての前置は、納税者に対する手続保障を図るものでも権利を擁護するものでもないことから、青色申告の場合のような主張制限を正当化する理由とはなり得ず、③不服申立前置を定める国税通則法 115 条 1 項の文理においても法が理由ごとの前置を求めているとは解することができないため、妥当な判断であるとは思われない。

本判決が容認されることになれば、不服申立前置を理由に納税者に対する取消理由の主張制限や取消税額の制限が行われる危険があり、納税者の出訴権への実質的な侵害が生じかねない。また、納税者が行政救済の段階で主張した取消理由や取消税額の範囲に自らが拘束され、司法救済が受けられないということは、全ての司法権が最高裁判所及びその下級裁判所にあるとする憲法 76 条 1 項及び行政機関は終審として裁判を行うことができないとする同条 2 項の法意にも反するものと考ええる。

¹ 『租税判例百選』（有斐閣、別冊ジュリスト No.207 2011. 12）220 頁

² 金子宏『租税法第 22 版』（弘文堂、2017.4.30）1007 頁

³ 前掲注（2）1008 頁

⁴ 最高裁第三小法廷昭和 56 年 7 月 14 日判決 民集 35 卷 5 号 901 頁

「このような場合に Y に追加主張の提出を許しても、X に格別の不利益を与えるものでないから、一般的に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができると解すべきかどうかはともかく、追加主張を提出することを妨げないとした原審の判断は、結論において正当として是認することができ、原判決に所論の違法はない。」

⁵ 前掲注 (2) 1008 頁

⁶ 今村隆ほか『課税訴訟の理論と実務』（税務経理協会、平成 10 年 11 月）53、91 頁

⁷ 村上敬一『最高裁判所判例解説 民事編』（法曹会、昭和 56 年度）433～455 頁

⁸ 前掲注 (6) 345,346 頁

⁹ 国税不服審判所編『国税不服審判所の現状と展望』（判例タイムズ社、2006 年 3 月）21、22 頁

¹⁰ 課税処分の取消しを求める審査手続における審理の範囲について判示したものととして、最高裁第一小法廷昭和 49 年 4 月 18 日判決（昭和 48 年（行ツ）第 94 号、訟務月報 20 卷 11 号 175 頁）がある。

「被上告人のした本件決定処分は、上告人の昭和 38 年における総所得金額に対する課税処分であるから、その審査手続における審査の範囲も、右総所得金額に対する課税の当否を判断するに必要な事項全般に及ぶものというべきであり、したがって、本件審査裁決が右総所得金額を構成する所論給与所得の金額を新たに認定してこれを考慮のうえ審査請求を棄却したことには、所論の違法があるとはいえない（括弧内省略）そして、本件決定処分取消訴訟の訴訟物は、右総所得金額に対する課税の違法一般であり、所論給与所得の金額が、右総所得金額を構成するものである以上、原判決が本件審査裁決により訂正された本件決定処分の理由をそのまま是認したことは、所論の違法は認められない。」

¹¹ 「裁決集 No.71」（国税不服審判所）52 頁

¹² 民集 46 卷 2 号 77 頁

¹³ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」（昭和 36 年 7 月）第 7 章（税務争訟）の 7・6（不服申立前置）の 3 134,135 頁

¹⁴ 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』（財団法人大蔵財務協会 平成 19 年改訂版）948,949 頁

「国税に関する不服申立てについては、法は要次のように定める。

- （1）執行不停止を原則とする。しかし、滞納処分による差押財産の換価は、原則として、することができない。
- （2）異議審理庁又は国税不服審判所長は、必要に応じ、申立てにより又は職権で、徴収の猶予又は滞納処分の執行の停止をすることができる。
- （3）不服申立人は、担保を提供して差押えをしないこと又は差押えの解除を求めることができる。」

¹⁵ 不服申立制度は事件の早期解決を目的とするものではない。なお、この目的で設けられている制度としては不服申立期間があり、その趣旨は「権利の救済と、行政処分の効果ないし行政上の法律関係を早期に安定せしめることとの二つの要請の調和を図る」こととされる。（前掲注 (14) 820 頁）

¹⁶ 申告と更正、更正決定と再更正との関係については、消滅説（又は吸収説）と独立説（併存説）の二つの考え方がある。前者は、更正又は再更正はそれぞれ申告又は更正・決定を白紙に戻したうえで、改めて税額を前提として確定し直す行為であるとするのに対して、後者は、更正又は再更正は申告又は更正・決定とは別個・独立の行為であり、申告又は申告又は更正・決定によって確定した税額に一定の税額を追加し、または減少させるに過ぎないとする。判例は増額更正についてはこの判決のように消滅説の立場をとっている。

¹⁷ 前掲注 (2) 1007 頁

