

第4章 課税訴訟の概要

第4章 課税訴訟の概要

第1 主な課税訴訟の種類

1 課税訴訟の種類

(1) 租税訴訟の種類

租税訴訟、すなわち租税法律関係に関する訴訟は、租税の賦課処分に関する訴訟であるいわゆる「課税訴訟」と、租税の徴収に関する訴訟であるいわゆる「徴収訴訟」とに大別され、租税訴訟の現状をみると、課税訴訟の大部分は行政事件訴訟であり、徴収訴訟の大部分が通常の民事訴訟である。

本書においては、行政事件訴訟に属する課税訴訟を中心に、その概要を説明することとする。

(2) 行政事件訴訟としての課税訴訟の類型

行政事件訴訟は、抗告訴訟、当事者訴訟、民衆訴訟及び機関訴訟に分類される(行訴法2条)。これらのうち、課税訴訟に主として関係するのは、抗告訴訟と当事者訴訟である。

抗告訴訟とは、行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟をいい(行訴法3条1項)、行訴法は、「処分の取消しの訴え」、「裁決の取消しの訴え」、「無効等確認の訴え」、「不作為の違法確認の訴え」、「義務付けの訴え」及び「差止めの訴え」の6類型を規定している(同法3条2項ないし7項)。

他方、当事者訴訟は、形式的当事者訴訟と実質的当事者訴訟とに分けられる。形式的当事者訴訟とは、当事者間の法律関係を確認し又は形成する処分又は裁決に関する訴訟で法令の規定によりその法律関係の当事者の一方を被告とするもの、実質的当事者訴訟とは、公法上の法律関係に関する確認の訴えその他の公法上の法律関係に関する訴訟

第1 主な課税訴訟の類型

をいう(行訴法4条)。

以上の行政事件訴訟の類型に対応して、行政事件訴訟としての課税訴訟も区分される。

2 抗告訴訟としての課税訴訟

(1) 処分の取消しの訴え

ア 処分性

「処分の取消しの訴え」は、行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為(行訴法3条3項に規定する裁決、決定その他の行為を除く。)の取消しを求める訴訟をいい(同条2項)、「裁決の取消しの訴え」と併せて「取消訴訟」と呼ばれている。「処分の取消しの訴え」においては、まず、どのような行為が行政庁の処分(行政処分)その他公権力の行使に当たる行為であるか、すなわち、どのような行為が取消訴訟の対象となるかについて学説上争いがある(これが処分性の問題である。)

通説・判例は、「行政庁の処分」とは、公権力の主体たる国又は公共団体が法令の規定に基づき行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているものをいう(最判昭30・2・24民集9巻2号217頁、最判昭39・10・29民集18巻8号1809頁。ただし、いずれも行政事件訴訟特例法下のものである。)と解している。また、「その他公権力の行使に当たる行為」には、公権力的事実行為(公権力行使性を有する事実行為)、すなわち行政庁の一方的意思決定に基づき、特定の行政目的のために国民の身体、財産等に実力を加えて行政上必要な状態を実現させようとする権力行為が含まれる(旧行審法2条1項参照)。

イ 取消訴訟の排他的管轄

行政処分は、公共の福祉の維持・増進のために、法の内容を実現することを目的として、正当な権限のある行政庁により、法に準拠

してされるものであり、社会公共の福祉の観点からその行政目的を可及的速やかに達成させる必要性がある。そのため、行訴法は、行政処分は仮に違法なものであってもそれが正当な権限を有する機関により取り消されるまでは一応有効なものとして取り扱われるものであることを認め(いわゆる「公定力」)、他方、これによって権利・利益を侵害された者の救済については、通常の民事訴訟の方法によることなく、特別の規定(取消訴訟)によるべきこととしたのである(前記最判昭39・10・29参照)。換言すれば、取消訴訟は、行政処分の公定力を排除することを目的とする訴訟であり、行政処分に不服のある者は、それが無効である場合を除いて、取消訴訟によってのみ救済を求めることができ、それ以外の方法(通常の民事訴訟等)によっては行政処分の有効性を争うことができないとされている(取消訴訟の排他的管轄。なお、雑所得として課税対象とされた金銭債権が後日回収不能となった場合の救済方法がなかった特殊な事例に関し、最判昭49・3・8民集28巻2号186頁がある。))。

したがって、納税義務ないし租税債務を確定させる行政処分である更正、決定等が存在すると、たとえそれが違法であっても、原則として、何人も同処分を有効なものとして扱わなければならないから、例えば、納税者が通常の民事訴訟で国を相手として同処分に係る租税債務の不存在確認を求めたり、同処分により納付した租税の返還を求めたりすることは、同処分が無効であるというのでない限り、同処分の公定力に抵触することとなり許されない。違法な処分により権利利益を侵害された納税者は、同処分が無効である場合を除き、取消訴訟において、裁判所により処分が違法として取り消され、処分の公定力が排除されて、初めて、租税の納付を拒否することができ、また、納付した租税の還付を求めることができる。

ウ 課税訴訟における処分性

課税訴訟は、租税の賦課処分に関する訴訟であり、税務署長等の

第1 主な課税訴訟の類型

する賦課処分は、税務署長等が優越的地位に基づき、法律に基づいて直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定する行為であるから、ほとんどの場合、処分性が肯定され、取消訴訟の対象となる。

しかしながら、行政処分は、前記のとおり、直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められる「行為」でなければならないから、税務署長等の何らの行為を要せず、法律の規定により当然に発生した法的効果を通知するにすぎない「延滞税を納付すべき旨の通知」等は、行政処分とはいえない(札幌地判昭50・6・24訟月21巻9号1955頁等、後記第2編第2章第6の2(2)参照)。

また、行政処分は、その行為によって「直接国民の権利義務を形成しまたはその範囲を確定することが法律上認められているもの」でなければならないから、法的効果を何ら生じない課税庁の勧告や行政指導は、行政処分とはいえない。例えば、登録免許税法は、登記機関は、登記等をするとき、登録免許税の額が正当に納付されているかどうかを確認しなければならないとしているが(同法25条)、登録免許税は自動確定の租税であり(通則法15条2項13号)、この確認した結果を納税者に表示したとしても、これは、単なる確認行為にすぎず行政処分とはいえない(東京高判平8・4・22訟月43巻7号1690頁、その上告審最判平10・2・24集民187号169頁)。

もともと、登録免許税法31条1項は、同項各号のいずれかに該当する事実があるときは、登記機関が職権で遅滞なく所轄税務署長に過誤納金の還付に関する通知をしなければならないことを規定しており、同条2項は、登記等を受けた者が登記機関に申し出て上記の通知をすべき旨の請求をすることができる旨を定めているところ、最判平17・4・14(訟月52巻4号1256頁)は、この請求に対する登記機関の拒否通知の処分性が争われた事案において、同項所定の手続の排他性を否定し、過大に登録免許税を納付した者は同項所定の手

続によることなく、通則法56条に基づく過誤納金還付請求をすることができるとしつつ、上記拒否通知は登記等を受けた者に対して保障された簡易迅速に還付を受けることができる手続上の地位を否定する法的効果を有するものとして抗告訴訟の対象となる行政処分に当たるとした。

また、源泉徴収所得税の納税告知(通則法36条1項2号)について、最判昭45・12・24(民集24巻13号2243頁)は、源泉徴収所得税の納税義務は、その所得の支払の時に当然成立し、これと同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額も確定するから(同法15条2項2号)、納税の告知は、課税処分とすれば処分性を有しないが、徴収処分としては、滞納処分の不可欠の前提であり、行政上の不服申立てが許されるものであって、これによって徴収税額についての税務署長の意見が初めて公にされることからすれば、行政処分に当たっているといる(第2編第3章第3の4(2)イ参照)。

なお、通達は、上級行政機関の下級行政機関に対する命令であり、その効力は受命機関にのみ及び、直接国民の権利義務を形成しその範囲を確定するものではないから、それ自体に行政処分性を認めることはできない(最判昭43・12・24民集22巻13号3147頁)(注)。

(注) 通達の法的性質に関し、前記最判昭43・12・24は、「元来、通達は、原則として、法規の性質をもつものではなく、上級行政機関が関係下級行政機関および職員に対してその職務権限の行使を指揮し、職務に関して命令するために発するものであり、(中略)一般の国民は直接これに拘束されるものではなく、このことは、通達の内容が、法令の解釈や取扱いに関するもので、国民の権利義務に重大なかわりをもつようなものである場合においても別段異なるところはない。(中略)行政機関が通達の趣旨に反する処分をした場合においても、そのことを理由として、その処分の効力が左右されるものではない。また、裁判所がこれらの通達に拘束されることのないことはもちろんで、裁判所

は、法令の解釈適用にあたつては、通達に示された法令の解釈とは異なる独自の解釈をすることができ、通達に定める取扱いが法の趣旨に反するときは独自にその違法を判定することもできる筋合である。」としている(なお、最判昭38・12・24訟月10巻2号381頁参照)。

しかし、日々の租税行政は通達に依拠して行われており、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に即して解決されることになるから、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしているのも事実である。また、納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱いが、租税行政庁によって一般的にしかも反復・継続的に行われ(行政先例)、それが法であるとの確信(法的確信)が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって拘束され、その取扱いを変えるためには法の改正が必要であるという見解もある(金子・租税法115ないし118、734ないし738頁)。さらに、裁判例においても、何らかの意味で通達等の従前の取扱いに反する課税処分やそれに伴う過少申告加算税の賦課決定処分については、法令の解釈適用上もこれらを違法とする傾向が見られることに留意する必要がある(例えば、株式の評価方法に関する最判平17・11・8訟月52巻11号3503頁及び最判平18・1・24訟月52巻12号3656頁、いわゆるストック・オプション訴訟に関する最判平18・10・24民集60巻8号3128頁、最判平18・11・16集民222号243頁及び最判平19・7・6集民225号39頁参照)。近時の裁判例として、課税庁が、特定の者の相続財産の価額について財産評価基本通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするものの適否が問題となった事案において、「評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるもの

とすることは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべきである」としつつ、財産評価基本通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があるとして、相続財産の価額を同通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとしても平等原則に違反しないとした最判令4・4・19(民集76巻4号411頁)がある。

(2) 裁決の取消しの訴え

ア 裁決の取消しの訴えの内容

「裁決の取消しの訴え」における「裁決」とは、「審査請求その他の不服申立て(中略)に対する行政庁の裁決、決定その他の行為」をいい(行訴法3条3項)、これらの取消しを求める訴訟が裁決の取消しの訴えである。

通則法は、税務署長等に対する再調査の請求と国税不服審判所長に対する審査請求との二種類の不服申立てを認め(通則法75条1項1号)、再調査の請求に対する応答行為を「決定」、審査請求に対するものを「裁決」(同法83条、98条)と呼んでいる。したがって、裁決の取消しの訴えの類型に属する課税訴訟には、税務署長等の再調査の請求についての決定の取消しの訴えと、国税不服審判所長の裁決の取消しの訴えとの二つがあることになる。

イ 取消訴訟における原処分主義

処分の取消しの訴え及び裁決の取消しの訴えを併せて「取消訴訟」というが(行訴法9条1項)、国税に関する処分については、前記のように不服申立手続を経ることの結果として、国税に関する処分に対する取消訴訟は、原処分のみならず、再調査の請求についての決定又は審査請求に対する裁決についても提起し得ることになる。

しかし、裁決の取消しの訴えにおいては、原処分の違法を理由と

第1 主な課税訴訟の類型

して裁決の取消しを求めることができない(行訴法10条2項)。したがって、原処分の違法は、「処分の取消しの訴え」においてのみ主張することができ、「裁決の取消しの訴え」においては、裁決固有の違法しか主張し得ない。このことを「原処分主義」という。課税訴訟についても、通則法に別段の定めがないから、行訴法に従い原処分主義によることとなる。

国税に関する処分で、裁決固有の違法事由としては、①裁決主体に関する違法、例えば、審判官でない者が関与した裁決等、②裁決手続に関する違法、例えば、答弁書の不送付(通則法93条3項)、書類閲覧請求に対する閲覧拒否(同法97条の3第1項)等、③裁決の形式に関する違法、例えば、書類によらない裁決、理由附記に不備のある裁決などが問題となろう。

(3) 無効等確認の訴え

ア 無効等確認の訴えの内容

無効等確認の訴えとは、「処分若しくは裁決の存否又はその効力の有無の確認を求める訴訟」(行訴法3条4項)をいう。

行政処分の瑕疵には、「取消事由」としての瑕疵と、「無効事由」としての瑕疵があり、行訴法もこれを認めて、「処分の取消しの訴え」、「裁決の取消しの訴え」のほか、「無効等確認の訴え」を規定している。

すなわち、前記のとおり、行政処分には公定力があり、権限のある行政庁の職権によって取り消され、又は裁判所の判決によって取り消されない限り、行政処分はたとえその手続あるいは内容に瑕疵があつたとしても当然にその効力が排除されることはない。行政処分における通常の瑕疵は、法所定の手続を経由して初めて是正されるものであり、これが「取消事由」としての瑕疵であり、それに対応するのが「取り消し得べき行政処分」である。そして、取消訴訟にあつては、法所定の一定期間内に訴えを提起しなければならない

(行訴法14条)し、また、課税訴訟のように事前に法所定の不服申立手続を経由しなければならないとされている場合もある(通則法115条1項)から、出訴期間の徒過あるいは適法な不服申立手続を経由していないことによって訴訟要件を欠く場合には、当該行政処分に対する取消訴訟の提起が不適法として許されないことになり、裁判所の本案判決による行政処分の取消しは不可能となる。

しかしながら、上記の原則を貫いて行政処分の効力を維持することが著しく不当である場合がある。すなわち、行政処分に存する瑕疵の程度が著しく、行政処分としての形式は存するが、公定力によってその効力を維持すべきでない場合には、もともと行政処分としては法律上何らの効力も生じ得ないのであるから、何人であっても、取り消し得べき処分における場合のような制限に服することなく、いつでも、直接に、私法上の法律関係に関する訴えにおいてその効力の有無を争うことができる(行訴法45条1項参照)。これが「無効事由」としての瑕疵であり、それに対応するのが「無効な行政処分」である。

このような無効な行政処分には、公定力が生じない。したがって、行政処分が無効な場合には、通常は、その無効確認判決を待つまでもなく、その無効を前提として現在の法律関係を争うことができるから、過去の行政処分の無効確認を求める訴えの利益はないといえる。しかし、無効な行政処分も処分としての外観を有し、表見的通用力を有し得るから、その表見的通用力により国民の法律上の地位に対して脅威を及ぼすことがある。そこで、表見的通用力を排除するため、無効確認訴訟を認める必要があるといえるのであり、行訴法は無効等確認の訴えも抗告訴訟の一種としているのである。

そして、民事訴訟において、確認訴訟は、原則として、現在の法律関係の確認のみが許され、過去の権利又は法律関係の確認を求めることは許されないとされている民訴理論との調整を図るため、行

第1 主な課税訴訟の類型

訴法36条は、「無効等確認の訴えは、当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者その他当該処分又は裁決の無効等の確認を求めるにつき法律上の利益を有する者で、当該処分若しくは裁決の存否又はその効力の有無を前提とする現在の法律関係に関する訴えによって目的を達することができないものに限り、提起することができる。」と規定して、無効等確認の訴えを補充的、例外的なものとしている。

なお、無効等確認の訴えにおける原告適格については、行訴法36条が、①「当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者」、②「その他当該処分又は裁決の無効等の確認を求めるにつき法律上の利益を有する者で」（以上を併せて「積極要件」という。）、③「当該処分若しくは裁決の存否又はその効力の有無を前提とする現在の法律関係に関する訴えによって目的を達することができない」（これを「消極要件」という。）ものに限り、訴えを提起することができるとし、取消訴訟よりも更にこれを限定している。

上記要件については、③の消極要件は、①及び②の積極要件のいずれにもかかり、結局、③の要件を充足しなければ訴えを提起することができないことになるという見解（一元説）と、③の消極要件は、②の積極要件のみにかかり、①の要件を充足すればそれだけで訴えを提起することができるとする見解（二元説）とがある。

さらに、③の消極要件（「現在の法律関係に関する訴えによって目的を達することができない」）の意義については、見解が分かれている。代表的な見解としては、a 現在の法律関係に関する訴えに還元する（引き直す）ことができないものに限り、原告適格を認める「法律関係還元説」、b 現在の法律関係に関する訴えに還元することができる場合であっても、なお、その訴えによっては「目的」を達成することができないときには原告適格を認める「目的達成不能説」が挙げられる。

最判昭51・4・27(民集30巻3号384頁)は、課税処分を受け、当該課税処分に係る税金をいまだ納付していないため滞納処分を受けるおそれがある納税者は、当該課税処分の無効確認の訴えの原告適格を有するとした。同判決の結論は、一見、前述の二元説の立場によるかのようにあるが、一元説に立った上で、③の消極要件につき、現在の法律関係に関する訴えに還元することが可能であっても、それによっては後続の処分を予防することができないときには原告適格を認めるという説によっても、説明することができるとされている。その後、最判昭62・4・17(民集41巻3号286頁)は、土地改良事業の施行に伴い土地改良区から換地処分を受けた者について、紛争の実態に鑑みると、当該換地処分の無効を前提とする従前の土地の所有権確認訴訟等の現在の法律関係に関する訴えによってはその目的を達することができないとして、当該換地処分の照応の原則違反を理由とする無効確認の訴えの原告適格を肯定し、もんじゅ原子炉訴訟(最判平4・9・22民集46巻6号1090頁)では、行訴法36条にいう「その効力の有無を前提とする現在の法律関係に関する訴えによって目的を達することができない」とは、当該処分に基づいて生ずる法律関係に関し、処分の無効を前提とする当事者訴訟又は民事訴訟によっては、その処分のため被っている不利益を排除することができない場合はもとより、当該処分に起因する紛争を解決するための争訟形態として、上記の当事者訴訟又は民事訴訟との比較において、当該処分の無効確認を求める訴えの方がより直截的で適切な争訟形態であるとみるべき場合をも意味すると判示した。上記のような最高裁判例からすると、最高裁判所は、一元説を前提とした上で、③の消極要件(「現在の法律関係に関する訴えによって目的を達することができない」)について、処分の無効等確認を求める訴えの方がより直截的で適切な争訟形態であるときはこの要件を満たすものとみていると解される。

第1 主な課税訴訟の類型

前記最判昭51・4・27は、「納税者が、課税処分を受け、当該課税処分にかかる税金をいまだ納付していないため滞納処分を受けるおそれがある場合において、右課税処分の無効を主張してこれを争おうとするときは、納税者は、行政事件訴訟法36条により、右課税処分の無効確認を求める訴えを提起することができる」としているが、他方、納税者が課税処分を受けた後、当該課税処分に係る税金を既に納付している場合には、①その後に当該課税処分に続く処分がされることはないから、当該納税者は行訴法36条にいう「当該処分・・・に続く処分により損害を受けるおそれのある者」に当たるとはいえない上、②当該納税者は、国に対し、当該課税処分の無効を前提として、誤納金として当該税金相当額の返還を求めることができるから、当該納税者による当該課税処分等の無効等確認の訴えは、「当該処分・・・の効力の有無を前提とする現在の法律関係に関する訴えによって目的を達することができないもの」にも当たらないものと解されるから、当該納税者には当該課税処分の無効等確認の訴えの原告適格はない(東京高判昭55・11・18税資115号546頁。その上告審である最判昭57・3・4訟月28巻6号1218頁により維持。)

無効等確認の訴えの類型に属する課税訴訟には、更正・決定等の課税処分、青色申告承認取消処分、再調査決定、審査裁決の無効確認訴訟等がある。

イ 無効事由

課税処分がどのような場合に無効となるかについては、①課税処分が大量的、回帰的であること、②課税要件の充足の有無の事実認定には納税者の協力が必要であること、③行政上の不服申立手続の役割が重視されるべきであること、④そのための慎重な不服申立制度が完備されていること、⑤不服申立制度には出訴期間の制限があること、⑥更正処分についても期間制限があること、等の課税処分

の特殊性を考慮し、慎重に検討する必要がある。

この点、課税処分についても、一般の行政処分と同様、その瑕疵が、「重大かつ明白」な場合に限って、無効となるものと解され、最判昭36・3・7(民集15巻3号381頁)も、「行政処分が当然無効であるというためには、処分に重大かつ明白な瑕疵がなければならず、ここに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」を指すものと解すべき」であると判示している。

もっとも、最判昭48・4・26(民集27巻3号629頁)は、課税庁から登記簿の記載等に基づいて譲渡所得の発生ありとして課税処分及びそれに基づく差押処分を受けた下記乙が、実際には、甲が、その所有土地につき、ほしいままに、乙に対する所有権移転登記を経由した上、同人名義で丙に売却したものであるとして、差押処分の取消しとともに課税処分の無効確認を求めた事案につき、「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等を勘案すれば、当該処分における内容上の過誤が課税要件の根幹についてのそれであつて、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的效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、前記の過誤による瑕疵は、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。」とし、瑕疵の明白性については説示しないで、原判決(当該課税処分については瑕疵の明白性がないから無効とはいえないと判示していた。)を破棄し、事件を原審に差し戻した。また、最判平9・11・11(集民186号85頁)も、前記最判昭48・4・26と同一の判断基準を示した上、国民健康保険税の賦課処分に当たり、雇用対策法17条により公課を課することができないものとされている職業転換給付金をも

第1 主な課税訴訟の類型

課税標準に含めて課税処分をした疑いがあり、上記「例外的な事情」のある場合に該当する可能性がある」と判示している。

前記最判昭36・3・7等が瑕疵の明白性を要求する根拠は、重大な瑕疵ある処分によって侵害された国民の権利保護の要請と、これに対するものとしての法的安全及び第三者の信頼保護(換言すれば、処分を無効とすることによって侵害される既得の権利の保護)の要請にはかならない。この相対立する要請の調和、利益衡量こそ具体的妥当性追求の指標としての重大明白性理論のよって立つ基盤であると解すべきであり、明白性について説示をしなかった前記最判昭48・4・26の理由の構成も前記最判36・3・7とそのよって立つ基盤は同様であると考えられる(可部恒雄・最判解<民事>昭和48年度544-545頁参照)。したがって、前記最判昭48・4・26等は課税処分について、一般に明白性の要件が必要でないとはするものではなく、前記最判昭和48・4・26が指摘するような例外的事情の下においては、明白性の要件を満たさなくても無効となる余地があることを示したものと考えられる。現に最高裁判決には、前記最判昭48・4・26以降も、「重大かつ明白」ということを無効の判断基準としているものがあり(最判昭48・10・2シュト141号32頁、最判昭48・10・5税資71号492頁、最判昭48・10・5シュト141号39頁。なお、同旨の高裁判決を是認したものとして、最判昭51・9・28税資89号726頁、最判昭60・10・31税資147号320頁参照)、明白性の要件が一般に不要とされているとは考えられない。このことは、最判平16・7・13(訟月51巻8号2116頁)が、当該事案において、仮に課税庁による課税要件の認定に誤りがあるとしても、誤認であることが課税処分の成立の当初から外形上、客観的に明白であるということとはできず、また、前記最判昭48・4・26が判示する例外的な事情がある場合にも該当しないとして、当該課税処分が当然無効であるということとはできないと判断していることから明らかである。

(4) 不作為の違法確認の訴え

不作為の違法確認の訴えとは、「行政庁が法令に基づく申請に対し、相当の期間内に何らかの処分又は裁決をすべきであるにもかかわらず、これをしないことについての違法の確認を求める訴訟」（行訴法3条5項）をいう。不作為の違法確認の訴えの場合には、いまだ明示的又は積極的に行政庁の処分がされているわけではない。しかし、行政庁がある行為をすべき法令上の義務を負っている場合には、その不作為が相当の期間継続することによって、違法な状態が外部化ないし現実化されたとみることができる。

この訴えの許容される要件は、①「法令に基づく申請」をし、②行政庁が「相当の期間内」に応答する義務があるのにこれをしないことである。

「法令に基づく申請」とは、必ずしも明文の規定がある必要はなく、当該法令の解釈上申請権が認められればよいとされ（塩野・行政法Ⅱ241頁）、また、「相当の期間」は、当該処分・裁決の性質・内容に応じて判断されるべきもので、画一的・一義的には決し難い。その解釈に当たっては、処分が遅延していることについての正当理由をも考慮すべきであるが、単に事務量や人手不足等の行政庁の主観的事実が正当な理由とならないとする学説が有力である（南博方編・注釈行政事件訴訟法53頁、杉村敏正ほか・行政手続・行政争訟法349頁）。

不作為の違法確認の訴えは、行政庁の不作為状態が継続する限り許されるが、訴訟の係属中、行政庁が当該訴訟に係る処分又は裁決をしたため不作為状態が解消されれば訴訟の目的が消滅して、訴えの利益が失われる（塩野・行政法Ⅱ242頁）。また、この請求を認容する判決があれば、行政庁は何らかの処分又は裁決をしなければならないが、いかなる内容の処分をすべきかについてまで拘束されるものではない。

この類型に属する課税訴訟としては、更正の請求に対する不作為違

法確認訴訟、再調査の請求に対する不作為違法確認訴訟、審査請求に対する不作為違法確認訴訟が考えられる。

(5) 義務付けの訴え

義務付けの訴えとは、①行政庁が一定の処分をすべきであるにかかわらずこれがされないとき(②に掲げる場合を除く。)、②行政庁に対し一定の処分又は裁決を求める旨の法令に基づく申請又は審査請求がされた場合において、当該行政庁がその処分又は裁決をすべきであるにかかわらずこれがされないときにおいて、行政庁がその処分又は裁決をすべき旨を命ずることを求める訴訟をいう(行訴法3条6項)。一般に、上記①の類型に係る訴訟を非申請型の義務付けの訴え、上記②の類型に係る訴訟を申請型の義務付けの訴えという。

ア 非申請型の義務付けの訴え

まず、非申請型の義務付けの訴えは、一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、かつ、その損害を避けるため他に適当な方法がないときに限り、提起することができる(行訴法37条の2第1項)。裁判所は、同項前段の「重大な損害」を生ずるか否かを判断するに当たっては、損害の回復の困難の程度を考慮するものとし、損害の性質・程度及び処分の内容・性質をも勘案するものとされている(同条2項)。他方、同条1項後段に規定する「損害を避けるため他に適当な方法がない」という要件(補充性の要件)に関しては、個別の事案に応じて判断されることになる。例えば、更正の請求の制度(通則法23条等)との関係で、更正の請求の期間の経過前は、更正の請求をすることが損害を避けるための適当な方法と考えられるから、職権による減額更正を求める義務付けの訴えは補充性の要件を欠くというべきであり、また、課税処分の一部に不服がある場合にその一部取消訴訟を提起しないで減額更正の義務付けを求める場合には、当該課税処分自体の一部取消しを求めることによって適切に損害を避けることができるから、補充性の要

件を欠くと考えられる(以上につき、小林久起・行政事件訴訟法162頁以下、塩野・行政法Ⅱ250-251頁、東京地判平24・2・28訟月58巻8号3020頁)。

なお、前記東京地判平24・2・28は、更正の請求の期間が経過した後、計算誤りによる過大申告を理由として行訴法37条の2に基づき減額更正処分の義務付けを求めた事案において、更正の請求の期間を経過した後であっても客観的な課税標準等の認識等に誤りがあったことが認定された場合には税務署長において職権による更正をする義務があると解するとすると、更正の請求の制度を認めつつ更正の請求期間を限定した趣旨に正面から反することになると判示した。職権による取消処分は、行政庁にこれを行う法令上の権限があることを前提とするものであり、行政庁に法令上の根拠を欠く行動を義務付けることはできないと解されるから、税務署長に法令上処分権限が認められない処分について義務付けを求める訴えは不適法というべきである(処分の取消判決の拘束力(同法33条1項)によっても、処分をした行政庁が法令上の根拠を欠く行動を義務付けられるものではないから、当該行政庁が取消判決の拘束力により負う義務の内容は、当該行政庁がそれを行う法令上の権限があるものに限られるとしたものとして、前記最判令3・6・24、前記東京高判令5・1・25)。

次に、非申請型の義務付けの訴えは、行政庁が一定の処分をすべき旨を命ずることを求めるにつき法律上の利益を有する者に限り、提起することができる(行訴法37条の2第3項)。上記の法律上の利益の有無の判断については、取消訴訟の原告適格に関する考慮規定(同法9条2項)が準用される(同法37条の2第4項)。この点に関し、東京地判平19・2・9(税資257号順号10630)は、人格のない社団である訴外団体に自己の財産を贈与して参画し、その後脱退した個人が、その贈与により訴外団体に賦課された贈与税について減額更正

第1 主な課税訴訟の類型

をすべき旨を税務署長に命ずることを求めた事案において、同法9条2項所定の要素を考慮しても、当該個人は、その主張する減額更正の義務付けを求めるにつき法律上の利益を有する者ということとはできず、原告適格を欠くとしている(その控訴審である東京高判平19・12・19税資257号順号10851により維持。)

そして、義務付けの訴えが行訴法37条の2第1項及び3項に規定する要件(これらは訴訟要件と解される。)に該当する場合において、その義務付けの訴えに係る処分につき、行政庁がその処分をすべきであることがその処分の根拠となる法令の規定から明らかであると認められ又は行政庁がその処分をしないことがその裁量権の範囲を超え若しくはその濫用となると認められるときは、裁判所は、行政庁がその処分をすべき旨を命ずる判決をする(同条5項)。

非申請型の義務付けの訴えに属する課税訴訟としては、以上に挙げたもののほかは想定し難いが、これらはいずれも不適法な訴えといわざるを得ないであろう。

イ 申請型の義務付けの訴え

申請型の義務付けの訴えは、①法令に基づく申請又は審査請求に対し相当の期間内に何らの処分又は裁決がされないとき(不作為の場合)、②法令に基づく申請又は審査請求を却下し又は棄却する旨の処分又は裁決がされた場合において、当該処分又は裁決が取り消されるべきものであり、又は無効若しくは不存在であるとき(拒否処分の場合)に限り、提起することができる(行訴法37条の3第1項)。

また、申請型の義務付けの訴えは、上記の法令に基づく申請又は審査請求をした者に限り、提起することができる(行訴法37条の3第2項)。

申請型の義務付けの訴えを提起するときは、上記①の場合には、その処分又は裁決に係る不作為の違法確認の訴えを、上記②の場合

には、その処分又は裁決に係る取消訴訟又は無効等確認の訴えを、その義務付けの訴えに併合して提起しなければならない(行訴法37条の3第3項)、その弁論及び裁判は、分離しないでしなければならない(同条4項)。

そして、義務付けの訴えが行訴法37条の3第1項から3項までに規定する要件(これらは訴訟要件と解される。)に該当する場合において、同項各号に定める訴え(併合提起された不作為の違法確認の訴え、取しの訴え、無効等確認の訴え)の請求に理由があると認められ、かつ、その義務付けの訴えに係る処分又は裁決につき、行政庁がその処分若しくは裁決をすべきであることがその処分若しくは裁決の根拠となる法令の規定から明らかであると認められ又は行政庁がその処分若しくは裁決をしないことがその裁量権の範囲を超え若しくはその濫用となると認められるときは、裁判所は、その義務付けの訴えに係る処分又は裁決をすべき旨を命ずる判決をする(同条5項)。

なお、申請型の義務付けの訴えのうち、上記②の拒否処分の場合については、併合提起された処分又は裁決の取消しの訴え又は無効等確認の訴えに係る請求が認容されることが訴訟要件となるものと解され(行訴法37条の3第1項2号参照)、これらの請求が棄却される場合には、当該義務付けの訴えは不適法として却下されることになる(市村陽典「行政事件訴訟法の改正と訴訟実務」法律のひろば57巻10号27頁参照)。

この類型に属する課税訴訟としては、①更正の請求に対する不作為の違法確認の訴えと併合して提起される減額更正の義務付けの訴え、②更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消しの訴えと併合して提起される減額更正の義務付けの訴えが考えられる。

(6) 差止めの訴え

第1 主な課税訴訟の類型

差止めの訴えとは、行政庁が一定の処分又は裁決をすべきでないにかかわらずこれがされようとしている場合において、行政庁がその処分又は裁決をしてはならない旨を命ずることを求める訴訟をいう(行訴法3条7項)。

差止めの訴えは、一定の処分又は裁決がされることにより重大な損害を生ずるおそれがあるときに限り、提起することができる。ただし、その損害を避けるため他に適当な方法があるときは、この限りでない(行訴法37条の4第1項)。裁判所は、同項に規定する「重大な損害」を生ずるか否かを判断するに当たっては、損害の回復の困難の程度を考慮するものとし、損害の性質及び程度並びに処分又は裁決の内容及び性質をも勘案するものとされている(同条2項)。

差止めの訴えは、行政庁が一定の処分又は裁決をしてはならない旨を命ずることを求めるにつき法律上の利益を有する者に限り、提起することができる(行訴法37条の4第3項)。上記の法律上の利益の有無の判断については、取消訴訟の原告適格に関する考慮規定(同法9条2項)が準用される(同法37条の4第4項)。

そして、差止めの訴えが行訴法37条の4第1項及び3項に規定する要件(これらは訴訟要件と解される。)に該当する場合において、その差止めの訴えに係る処分又は裁決につき、行政庁がその処分若しくは裁決をすべきでないことがその処分若しくは裁決の根拠となる法令の規定から明らかであると認められ又は行政庁がその処分若しくは裁決をすることがその裁量権の範囲を超え若しくはその濫用となると認められるときは、裁判所は、行政庁がその処分又は裁決をしてはならない旨を命ずる判決をする(同条5項)。

この類型に属する課税訴訟としては、増額更正の差止めの訴えなどが考えられる。

(7) 無名抗告訴訟

無名抗告訴訟(法定外抗告訴訟)とは、法定された抗告訴訟以外の抗

告訴をいう。

平成16年法律第84号による改正前の行訴法には抗告訴訟として前記(1)ないし(4)の四つの訴訟類型が規定されていたが、同法が抗告訴訟を「行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟」(改正前後ともに同法3条1項)と規定していた又はしていることから、これら四つの類型以外にも抗告訴訟と考えられるものがあるとされ、立法趣旨の説明においても、明示されていないいわゆる無名抗告訴訟が許されるべきか否かは、判例・学説に委ねることとされていた(杉本良吉「行政事件訴訟法の解説5」曹時15巻3号36頁)。そして、講学上、無名抗告訴訟として、行政庁に対し特定の行政処分を行うこと又は行わないことを求める義務付け訴訟、あるいは特定の行政処分を行うべき義務又は行わない義務の確認を求める義務確認訴訟などが挙げられていた。

憲法の三権分立の原則からすれば、行政権は内閣に属し、行政権行使の第一次的判断権は内閣の統轄下にある行政庁にあることから、裁判所が自ら行政処分を行ったり、行政庁に対して特定の行政処分を行うべきこと又は行ってはならないことを命ずるような判決は、行政庁の第一次的判断権を侵害するものとして許されないが、行政庁の第一次的判断権が行使されていない場合でも、「正に行政庁の公権力の行使が行なわれようとし、それが相当の確実性をもって明認されるに至ったときは、すでに、行政庁の第一次的判断が示されたときと同視して、行政庁の処分権若しくは自己の義務の不存在又は処分の違法を主張する抗告訴訟が一種の抗告訴訟として許されることがあり得るであろう。」(田中二郎「抗告訴訟の本質」裁判と法下巻1143頁)とされ、下級審裁判例においても、一般論としては、一義的明白性、緊急性、補充性の要件を満たせば、義務付け訴訟等の無名抗告訴訟を適法に提起できるとされていた(注)。

ところが、行訴法の上記改正によって、前記(5)及び(6)のとおり、義務付けの訴えと差止めの訴えが新たに法定されたことから、少なく

第1 主な課税訴訟の類型

とも、従来のような無名抗告訴訟としての義務付け訴訟や差止訴訟については、法定の義務付けの訴えと差止めの訴えという法定の抗告訴訟に整理されたというべきであるが、将来の不利益処分予防を目的とする義務不存在の確認の訴えについては、なお無名抗告訴訟として許容される場合があり得ることが最判平24・2・9(民集66巻2号183頁)によって確認されている。

(注) 東京地判昭42・4・11行集18巻4号452頁、京都地判昭47・3・31訟月18巻11号1729頁、高松高判昭51・6・25訟月22巻7号1921頁。

(8) 仮の救済制度

行訴法は、以上のような抗告訴訟の類型のうち、処分の取消しの訴えについては執行停止(同法25条)、義務付けの訴えについては仮の義務付け(同法37条の5第1項)、差止めの訴えについては仮の差止め(同条2項)という仮の救済制度を設けている。

ア 執行停止

処分の取消しの訴えの提起は、処分の効力、処分の執行又は手続の続行を妨げない(行訴法25条1項)。

しかし、処分の取消しの訴えの提起があった場合において、処分、処分の執行又は手続の続行により生ずる重大な損害を避けるため緊急の必要があるときは、裁判所は、申立てにより、決定をもって、処分の効力、処分の執行又は手続の続行の全部又は一部の停止(執行停止)をすることができる。ただし、処分の効力の停止は、処分の執行又は手続の続行の停止によって目的を達することができる場合には、することができない(行訴法25条2項)。課税訴訟関係の執行停止申立事件では、課税処分の執行停止を求めるものはほとんどみられず、その大部分は滞納処分の執行、続行停止を求めるものである。課税処分の取消訴訟を本案として滞納処分の続行停止を申し立てることができるかについては問題があるが、裁判例の大勢は、滞納処分は課税処分の有効なことを前提としてされる課税処分の執

行としての意味を有することなどを理由に、このような申立ても当該課税処分の「手続の続行の停止」を求めるものとして許されとされている(泉・審理261頁、最高裁判所事務総局行政局監修・主要行政事件裁判例概観2(改訂版)—租税関係編—511頁)。

行訴法25条2項に規定する「重大な損害」については、平成16年法律第84号による改正前は、「回復の困難な損害」と規定されていたが、同改正により、損害の性質のみならず、損害の程度や処分内容及び性質が適切に考慮されるようにするため、この要件が「重大な損害」に改められるとともに、裁判所は、この「重大な損害」を生ずるか否かを判断するに当たっては、損害の回復の困難の程度を考慮するものとし、損害の性質及び程度並びに処分内容及び性質をも勘案するものとされた(同条3項)。租税訴訟においては、その性質上、申立人の被る損害は、単純な財産上の損害に帰せられる場合が多いと思われるが、一般的に言えば、生活の困窮や事業の倒産を来す場合、又は居住中の不動産の喪失等の非代替的な利益が害される場合であれば、回復の困難な損害に当たると解され得るから、そのことが「重大な損害」の有無の判断において積極的に勘案されることになる(泉・審理264頁参照)。

もともと、執行停止が認められるためには、上記損害を避けるため執行停止決定をしなければならない緊急の必要性が存しなければならない(行訴法25条2項本文)。課税処分がされても、いまだ差押処分前の段階においては、課税処分の効力の停止はもちろん、その後の手続を全て停止しなければならない緊急の必要性のある場合は、ほとんどないと思われる。実務上は、差押後の滞納処分の続行停止を求める申立てが大部分であるが、この場合は、その目的物の性質・利用目的等を考慮してその目的物が非代替的なものか否か、代替的なものでも生活困難、事業倒産を来すものであるか否か等につき慎重に判断することになる(泉・審理264-265頁)。

第1 主な課税訴訟の類型

また、執行停止は、公共の福祉に重大な影響を及ぼすおそれがあるとき、又は本案について理由がないとみえるときは、することができない(行訴法25条4項)。

その他、課税訴訟における執行停止に関する諸問題については、泉・審理260頁以下、藤田耕三ほか・行政事件訴訟法に基づく執行停止をめぐる実務上の諸問題238頁以下に詳しいので、参照されたい。

イ 仮の義務付け及び仮の差止め

義務付けの訴えの提起があった場合において、その義務付けの訴えに係る処分又は裁決がされないことにより生ずる償うことのできない損害を避けるため緊急の必要があり、かつ、本案について理由があるとみえるときは、裁判所は、申立てにより、決定をもって、仮に行政庁がその処分又は裁決をすべき旨を命ずること(仮の義務付け)ができる(行訴法37条の5第1項)。

また、差止めの訴えの提起があった場合において、その差止めの訴えに係る処分又は裁決がされることにより生ずる償うことのできない損害を避けるため緊急の必要があり、かつ、本案について理由があるとみえるときは、裁判所は、申立てにより、決定をもって、仮に行政庁がその処分又は裁決をしてはならない旨を命ずること(仮の差止め)ができる(行訴法37条の5第2項)。

これらの規定にいう「償うことのできない損害」とは、本案訴訟である義務付けの訴えや差止めの訴えの要件である「重大な損害」よりも損害の回復の困難の程度が著しい場合をいい、金銭賠償が不可能な損害のほか、社会通念に照らして金銭賠償のみによることが著しく不相当と認められるような場合を含むものと解されており(小林久起・行政事件訴訟法290頁)(注)、「本案について理由があるとみえるとき」とは、本案訴訟である義務付けの訴え又は差止めの訴えに関して主張する事実が、法律上、義務付け又は差止めの判決

をする理由となる事情に該当すると一応認められ(行訴法37条の2第5項、37条の3第5項、37条の4第5項参照)、かつ、その主張する事実が一応認められることをいうものと考えられている(小林久起・行政事件訴訟法292頁)。

仮の義務付け又は仮の差止めは、公共の福祉に重大な影響を及ぼすおそれがあるときは、することができない(行訴法37条の5第3項)。

(注) 「償うことのできない損害」について判断された裁判例として、あるブランドメーカーが法人税更正処分の差止めを求める訴えの提起と併せて仮の差止めの申立てをし、法人税更正処分がされると、ブランドに対する信用が失墜し、また、多額の税金の支払のために財務状況に深刻な悪影響を及ぼす旨主張したのに対し、業務停止等の命令などとは異なり、更正処分が行われたとしても、その事実が税務職員によって公表されとはいえず、財務状況への影響についても、事後の争訟においてその取消しを求めることによって救済を受けることができるなどとして、申立人が当該更正処分により償うことのできない損害を被るものとは認められないと判示したものがある(東京地決平17・12・20税資255号順号10246)。

3 当事者訴訟としての課税訴訟

(1) 課税訴訟における当事者訴訟

当事者訴訟とは、当事者間の法律関係を確認し又は形成する処分又は裁決に関する訴訟で、法令の規定によりその法律関係の当事者の一方を被告とするもの(形式的当事者訴訟)及び公法上の法律関係に関する確認の訴えその他の公法上の法律関係に関する訴訟(実質的当事者訴訟)をいう(行訴法4条)。

課税訴訟において、形式的当事者訴訟の類型に属するものではなく、実質的当事者訴訟の類型に属する訴訟の代表例として、過納金又は誤納金返還請求訴訟、租税債務不存在確認訴訟が挙げられる。

第1 主な課税訴訟の類型

過納金とは、有効な申告又は課税処分に基づき納付された租税で、納付の時点では法律上の原因(租税債務)を有する適法な納付であったが、後に減額更正、課税処分取消し等により法律上の原因を失い、超過納付となった租税である。誤納金とは、無効な申告又は課税処分に基づいて納付された租税、確定した税額を超えて納付された租税のように納付の時点から法律上の原因を欠いていた租税である。過納金と誤納金とを併せて過誤納金と呼ぶが、納税者は国に対し、過誤納金の返還を請求できるところ、過誤納金は、公法上の不当利得であり、その返還請求訴訟は、公法上の法律関係に関する訴訟、すなわち実質的当事者訴訟である。

課税処分を受けていまだ当該課税処分に係る租税を納付していない者は、当該課税処分が無効であるとして、その無効確認訴訟(行訴法3条4項)を提起する代わりに当該課税処分の無効を前提とする租税債務不存在確認訴訟を提起することもできるし(ただし、これによっては後続処分である滞納処分の執行を停止するなどの仮の救済措置を受けることはできない。同法38条3項、41条1項参照)、また、確定申告をした納税者は、申告が錯誤により無効であるとして、租税債務不存在確認訴訟を提起することができる(ただし、最判昭39・10・22民集18巻8号1762頁は、納税者は、要素の錯誤によって過大に申告をした場合にも、原則として更正の請求の手続によってその是正を図るべきであり、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、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でなければ、錯誤無効を主張することは許されないとしている。第2章第2の3(4)ア参照)。

(2) 予防的租税債務不存在確認訴訟

平成16年法律第84号による改正前の行訴法下では、課税処分がされることを予期し、これを防止する目的で租税債務不存在確認訴訟が提起された場合においては、上記訴訟は、行政権の行使を事前に抑制し

ようとするものであるという意味で、前述した一種の無名抗告訴訟ではないかという疑問が指摘されていた(最高裁判所事務総局行政局監修・主要行政事件裁判例概観2(改訂版)―租税関係編―462頁)。裁判例においても、このような観点から、この種の確認訴訟の適否を検討し、「一般に納税義務の存否について納税者と徴税権者との間に争いがある場合においても、当該納税義務者は、原則として徴税権者が徴税権ありとして課税処分を行なったのちにおいて、その処分に対する抗告訴訟において右納税義務の存否を争うべく、かかる処分のなされる以前においてかかる義務の存否の確認を直接裁判所に訴求することは、その者が右の抗告訴訟の提起が可能となるまで待つことによつて回復しがたい大きな被害を受けるため、行政処分に先立つて右の如き訴訟を許すことが国民の権利保護のためにつよく要請せられるような特別の事情のある場合にかぎつて許される」(東京地判昭36・11・9行集12巻11号2252頁)としたものがある。

このような類型の訴訟と同様の目的を果たす訴訟については、行訴法の上記改正により、差止めの訴え(同法3条7項)という法定の抗告訴訟として整理されたものと考えられるから、今後も、上記のような予防的租税債務不存在確認訴訟が無名抗告訴訟として許容される可能性は低いといえよう。

(3) 源泉徴収による所得税に関する不存在確認訴訟等

源泉徴収による所得税についての納税の告知に対して、給与等の支払者は、納税の告知に対する抗告訴訟を提起し、納税の告知の前提となる納税義務の存否又は範囲を争って、納税の告知の違法を主張することができる。他面、納税の告知は、課税処分ではなく徴収処分であつて、これに対する抗告訴訟が支払者の納税義務、受給者の源泉納税義務の存否・範囲を訴訟上確定させ得るものではないから、支払者は、抗告訴訟に併せて、又はこれと別個に、納税の告知を受けた納税義務の全部又は一部の不存在の確認の訴えを提起することができる(最判

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

昭45・12・24民集24巻13号2243頁、第2編第3章第3の4(2)参照)。
また、源泉徴収に係る所得税は納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで税額が確定するとされており(通則法15条3項2号)、税額が公定力を伴って確定することはないから、その納付又は徴収が実体法上理由を欠く場合は、納付の時から誤納金として還付請求権が生ずると解されている(金子・租税法922頁、大阪地判昭51・9・22訟月22巻9号2336頁、その控訴審大阪高判昭52・3・30行集28巻3号282頁、その上告審最判昭53・2・10訟月24巻10号2108頁)。したがって、このような場合、納税者は、直ちに誤納金返還請求訴訟を提起することができる。

4 その他の訴訟

民衆訴訟とは、国又は公共団体の機関の法規に適合しない行為の是正を求める訴訟で、選挙人たる資格その他自己の法律上の利益にかかわらない資格で提起するものをいい(行訴法5条)、法律に定める場合において、法律に定める者に限り、提起することができる(同法42条)が、現行法上、租税に関する民衆訴訟は認められていない。

したがって、例えば、国民が納付した税金中、自己の納付した税金相当額を自衛隊費に使用してはならない義務があるということの確認を求める訴えは、納税者として、国家の歳出予算及びその支出の是正を求める民衆訴訟としての納税者訴訟と解するほかなく、現行法上認められないものであるから、不適法である(名古屋高判昭58・6・28行集34巻6号1049頁)。

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

1 訴えの提起

(1) 課税処分取消訴訟

ア 審理の対象・総額主義と争点主義

(7) 問題の所在

課税処分(納税義務ないし租税債務を確定させる処分である更正処分、再更正処分及び決定処分)の取消訴訟において審理の対象となるのは、訴訟要件と訴訟物たる権利関係である。課税処分取消訴訟の訴訟物は、処分の主体、内容、手続、方式等全ての面における違法、すなわち処分の違法一般であるとするのが通説である。そして、判例も、「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。」と判示し(最判昭49・4・18訟月20巻11号175頁)、課税処分取消訴訟の訴訟物が処分の違法一般であることを明らかにしている。

しかし、課税処分取消訴訟の訴訟物が処分の違法一般であるとして、処分の同一性の捉え方によって、訴訟物の範囲は異なってくる。不服手続における審理の範囲(第2の5)で論じられているのと同様の問題が課税処分取消訴訟の審理の対象をどう捉えるかという場面でも論じられており、処分の同一性を、総額主義、争点主義のいずれによって捉えるかが問題となる。

(イ) 総額主義と争点主義

総額主義とは、処分の同一性を、それによって確定された税額(租税債務の内容)の同一性によって捉える見解である。これに対し、争点主義とは、処分の同一性を、処分理由、すなわち課税庁が処分をするに当たって調査した事実及び法解釈の同一性によって捉える見解である。

これを審理の対象という観点からみると、次のように理解することになる。総額主義は、課税庁が課税処分時に認識した処分理由に誤りがあったとしても、課税処分によって確定された税額が

処分時に客観的に存在した税額を上回らない限り、課税処分は適法であると考えるので、審理の対象は、課税処分によって確定された税額が処分時に客観的に存在した税額を上回るか否かを判断するために必要な事項の全てに及ぶとする。しかし、争点主義は、課税庁の課税処分の理由が誤っており、その誤りを正すことにより税額が減少する限り、その課税処分は違法と考えるので、審理の対象は、処分理由との関係における税額の適否となる。

総額主義によれば、処分理由は攻撃防御方法にすぎないから、民訴法156条及び157条によって制限されることがあることは別として、被告は処分時の処分理由と異なる処分理由を主張することができるが、訴訟において、認容判決が確定すれば、訴訟に現れなかった理由によって改めて処分をすることは許されない。これに対し、争点主義によれば、理由の差し替えはできないが、認容判決(課税処分の取消判決)が確定しても、別の処分理由による再度の処分はできることになる。

総額主義の根拠は、①租税実体法は、一定期間(例えば、暦年、事業年度)に1個の租税債務が成立するとしており、租税手続法はこれを1個の課税処分によって具体化するという建前を採用していると考えられること、②紛争の1回的解決が図られること、③処分理由は全ての課税処分に付されるとは限らないこと(通則法75条4項、115条1項ただし書)などにあるとされている。これに対し、争点主義の根拠としては、①理由の差し替えを自由に認めることは、理由を附記しないで課税処分を行うのと結果的に同じことであり、せつかく理由附記を要求した法の趣旨の大半を失わせることになりかねないこと、②不服申立ての前置が要求される理由の一つは、裁判所の負担軽減のため、出訴前に争点を整理させることにあるが、理由の差し替えを認めることはこの点でも問題があることなどが挙げられる。

争点主義は、有力な学説の支持を得ている(例えば、金子・租税法1098頁)が、判例は、総額主義を採用することを明らかにしており(最判昭36・12・1訟月14巻2号191頁、最判昭42・9・12訟月13巻11号1418頁、前記最判昭49・4・18、最判昭50・6・12訟月21巻7号1547頁、最判平4・2・18民集46巻2号77頁)、実務は、総額主義で確定している(なお、過少申告加算税賦課決定処分取消訴訟の訴訟物について、神戸地判平27・3・19税資265号順号12633は総額主義が妥当しない旨判示したが、その控訴審大阪高判平28・6・17税資266号順号12869は総額主義が妥当する旨判示した。))。

なお、審査請求における審理の範囲をめぐっては、課税訴訟と同様、総額主義と争点主義の争いがあり、学説、判例の状況は、課税訴訟におけるものと同様であるが、審理実務では、論理的には、総額主義が採用されているものの、審査請求の審理の実際の運営においては、争点主義的運営が標榜されており、課税訴訟における議論とはやや様相を異にしている(本編第3章第2の5(3)参照)。

ところで、所得税法128条は、同法120条1項5号に規定された源泉徴収された又はされるべき所得税の額(源泉所得税額)があるときは、算出所得税額(同項3号)から控除した税額(納付所得税額)を国に納付しなければならないとしている(本編第1章第3の1(2)エ参照)。そこで、算出所得税額が増加し、これによって源泉所得税額も増加し、その結果、納付所得税額が減少したため、税務署長が減額更正処分をした場合、算出所得税額を基準とすると、減額更正処分の取消訴訟には訴えの利益があるのではないかが問題となる。しかし、この場合の課税訴訟の審判の対象となる税額は納付税額であり(最判平5・5・28訟月40巻4号876頁)、したがって、減額更正処分は、納税者に不利な処分ではなく訴えの利益はないとされている(東京地判平8・11・29判時1602号56頁)。

イ 課税処分の適法要件

課税処分取消訴訟の訴訟物は、処分の違法性一般であるから、課税処分が同訴訟において維持されるためには、実体上及び手続上のいずれについても適法要件を充足しなければならない。すなわち、課税処分取消訴訟において、課税処分が実体上・手続上の適法要件の一つでも欠けば、その課税処分は違法となる。

(7) 実体上の適法要件

ここでいう実体上の適法要件とは、講学上の課税要件と同義であり、納税義務が成立するために必要な要件をいう。我が国の租税に共通の課税要件は、課税権者、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準及び税率である。さらに、推計課税の事案においては、推計の合理性も実体上の適法要件となる。

(4) 手続上の適法要件

手続上の適法要件とは、課税要件の充足により抽象的に成立した納税義務を、課税庁が具体的に確定するための手続を適法とするための要件である。具体的には、税務調査、理由附記、除斥期間、推計の必要性等が問題となる(税務調査は本編第2章第2の5、理由附記は第2編第3章第1の2、除斥期間は本編第2章第2の3(3)オ、推計の必要性は第2編第3章第2をそれぞれ参照)。

(2) その他の訴訟

その他の課税訴訟についても、一般的には、取消訴訟の訴訟物は処分の違法性一般ということができ、実体的要件と手続的要件が審理の対象となるが、具体的内容については、それぞれの処分や訴訟類型によって異なる。

以下では、特に問題となる訴訟類型について検討する。

ア 通知処分取消訴訟

更正の請求に対する審理の対象については、争点主義的に理解し、納税者が更正の請求の理由として主張した事由のみが対象となるの

か、総額主義的に理解し、税額全体を見直し、申告額を下回るか否かを判断することになると解するのかについて争いがある。この点については、総額主義的に理解するのが妥当と考える。

理由としては、①条文上は、納税者は通則法23条1項1号ないし3号の事由を主張することが更正の請求の要件になっているが、同条4項には、税務署長は「請求に係る課税標準等又は税額等について調査し」と規定されており、審理対象を請求事由に限定していないこと、②租税訴訟においては総額主義が判例の立場として確立していること、③争点主義によると、更正の請求に理由があるが他に増額更正事由があった場合、一旦減額更正をした後、改めて増額更正をすることになるが、そのような遠な手順を通則法が予定しているとは考え難いこと等が挙げられる。なお、課税実務では、総額主義的解釈の下に、納税額全体を見直して通知処分を行っている。

したがって、通知処分取消訴訟、すなわち更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消訴訟における訴訟物についても、総額主義・争点主義の対立があるが、総額主義によるべきことは、課税処分取消訴訟と同様である。

イ 青色申告承認取消処分の取消訴訟

青色申告承認の取消しの要件は、租税実体法に定められており(所税150条、法税127条)、その取消処分の取消訴訟においては各号の事由ごとに訴訟物(青色申告承認の取消権)たる権利関係を形成すると考えられるので、各事由ごとに訴訟物が成立すると考えられる。

したがって、青色申告承認取消処分取消訴訟において課税庁が理由の差し替えを行うことは許されない(旧法人税法下の判例として最判昭42・4・21訟月13巻8号985頁、第2編第3章第1の3(3)イ参照)。一方、ある事由を理由とする青色申告承認取消処分取消訴訟で当該取消処分が取り消されても、他の事由を理由とする再度の取消処分は許されることになる。

ウ 裁決取消訴訟

裁決取消訴訟において主張できる違法事由は、裁決固有の瑕疵に限られる(原処分主義。行訴法10条2項)。なお、詳細は、第3の3を参照されたい。

エ 無効等確認訴訟

課税処分の無効等確認訴訟については、その訴訟物は課税処分取消訴訟について述べたところがそのまま当てはまるので、当該行政処分の無効事由となる違法一般、すなわち、重大かつ明白な瑕疵一般の存否が訴訟物となる(園部逸夫編・注解行政事件訴訟法240頁)。

(3) 課税処分取消訴訟等における訴状の記載

訴えの提起は、訴状の提出という一定の方式を備える必要のある行為であり、必要的記載事項が定められている(行訴法7条、民訴法133条2項)。ここでは、必要的記載事項のうち、請求の趣旨及び請求の原因について述べる。

ア 請求の趣旨と訴訟物

訴状に記載する請求の趣旨は、訴えによって求める判決内容の結論的・確定的な表示である。請求の原因とあいまって審判の対象である訴訟物を特定する機能を果たす。したがって、課税処分取消訴訟等の訴訟物をどう捉えるかにより、請求の趣旨の記載方法が異なり得ることになる。前述の総額主義の立場に立脚する場合における請求の趣旨の記載例は以下のとおりである。

イ 請求の趣旨の具体例

(ア) 更正処分

「〇〇税務署長が令和〇年〇月〇日付けでした原告の令和〇年分の所得税の更正のうち総所得金額〇〇円、納付すべき税額〇〇円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定(ただし、いずれも再調査決定及び審査裁決により一部取り消された後のもの)を取り消す。」

原告は、確定申告をしていることが前提となるので、確定申告額を下回る部分については、原則として取消しの対象とはならない(後記2(1)ア(ウ)参照)。取消しの対象とするためには、更正の請求(通則法23条1項)を経ておく必要がある。

(イ) 賦課決定処分

「〇〇税務署長が令和〇年〇月〇日付けでした原告の令和〇年分の所得税の決定及び無申告加算税賦課決定を取り消す。」

(ウ) 更正の請求に理由がないとする通知処分

「〇〇税務署長が令和〇年〇月〇日付けでした原告の令和〇年分の所得税に係る更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。」

(エ) 青色申告承認取消処分

「〇〇税務署長が令和〇年〇月〇日付けで原告に対してした令和〇年分以後の所得税の青色申告承認取消処分を取り消す。」

(オ) 審査裁決

「国税不服審判所長が令和〇年〇月〇日付けでした、原告の令和〇年分の所得税につき、〇〇税務署長が行った更正及び過少申告加算税賦課決定に対する原告の審査請求を棄却する旨の裁決を取り消す。」

(カ) 無効等確認の訴え

「〇〇税務署長が令和〇年〇月〇日付けでした原告の令和〇年分の所得税の決定及び無申告加算税賦課決定は無効であることを確認する。」

ウ 請求の原因

課税処分取消訴訟の訴状に記載すべき請求の原因としては、請求の特定をするために必要な事実(他の訴訟物と誤認混同を生じない程度に訴訟物を認識できるものであれば足りる。)を記載しなければならない(識別説)。通常はこれと共に請求を根拠づける事実まで

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

記載されているが、この記載を欠いても訴状としての効力には影響がない。したがって、訴状の請求の原因としては、訴えの対象たる課税処分の存在と、その取消しを求めることを記載すれば、訴訟物を特定したことになり、訴状としては有効である。

通知処分取消訴訟、青色申告承認取消処分の取消訴訟及び裁決取消訴訟においても、同様である。課税処分等の無効確認訴訟の訴訟物は、処分についての重大かつ明白な瑕疵一般の存否であるから、訴状の必要的記載事項としての請求の原因としては、課税処分の存在と、それが無効であることを記載すれば足りることになる。

ただ、訴訟の促進という見地からは、請求を根拠づける事実として、訴訟要件を基礎づけるために不服申立手続を経たことであるとか、課税処分について不満な点等を記載すべきであり、立証を要する事由ごとに、当該事実に関連する事実で重要なもの及び証拠を記載すべきである(民訴規則53条1項)。

請求を根拠づける意味での請求原因については、後記3の主張・立証責任等の項で論ずる。

(4) 貼用印紙

訴え提起に当たっては、訴訟の目的の価額(以下「訴額」という。)に応じて手数料を納めることを要し、訴状に印紙を貼付することにより納付する(民事訴訟費用等に関する法律3条、8条)。訴額の算定については、民訴法8条1項及び9条の規定により行う(民事訴訟費用等に関する法律4条)が、租税訴訟は財産上の請求に係る訴えといえるから、その訴額は訴えをもって主張する利益によることになる。

課税処分取消訴訟に特有の問題点について触れておく。課税処分取消訴訟の訴額は、減額を求める本税額である。一つの訴えで、本税の更正に加えて加算税の賦課決定の取消しをも求める場合は、加算税の賦課決定取消請求は、副次的な請求と解するのが相当であるから、民訴法9条2項の趣旨に照らして、訴額に算入しないという扱いになっ

ている(裁判所書記官研修所編・訴額算定に関する書記官事務の研究(補訂版)128頁参照)。

青色申告承認取消処分 of 取消訴訟は、青色申告に係る特典の回復を目的としているが、この特典は多岐にわたり、訴額の算定が困難なため、民事訴訟費用等に関する法律4条2項を参考にして、その訴額は160万円とする扱いが行われている(前記書記官事務の研究132頁参照)。

訴え提起手数料の納付は訴訟要件の一種と解されるところ、これを欠く訴えは不適法なものとなる。訴状の貼用印紙に不足があるときは、上申書を提出して裁判所に注意喚起すべきである。

(5) 管轄

課税処分取消訴訟は、処分をした行政庁(税務署長等)が所属する国又は公共団体を被告として提起することとされている(行訴法11条1項1号)から、被告となる国又は公共団体の普通裁判籍の所在地を管轄する裁判所(国については、東京地裁)に提起することができるが、処分をした行政庁の所在地を管轄する裁判所にも提起することができる(同法12条1項)。行政訴訟の第一審の事物管轄を有する裁判所は、法律に特別の定めがない限り、地裁である(裁判所法24条1項、33条1項1号)。

さらに、国を被告とする取消訴訟は、原告の普通裁判籍の所在地を管轄する高等裁判所の所在地(高等裁判所の支部の所在地は含まれない。小林久起・行政事件訴訟法242頁)を管轄する地方裁判所(特定管轄裁判所)にも提起することができる(行訴法12条4項)。この場合、他の裁判所に事実上及び法律上同一の原因に基づいてされた処分に係る抗告訴訟が係属している場合においては、当該特定管轄裁判所は、申立てにより又は職権で、当該訴訟の全部又は一部について、当該他の裁判所又は同条1項から3項までに定める裁判所に移送することができる(同条5項)。

これらの管轄は、専属管轄ではないので、任意管轄に関する民訴法の規定が包括的に準用され(行訴法7条)、合意管轄(民訴法11条)、応訴管轄(同法12条)、遅滞を避け、又は当事者間の衡平を図るための裁量移送(同法17条)の規定の適用がある。

なお、取消訴訟と行訴法13条各号所定の関連請求に係る訴訟とが各別に裁判所に係属している場合において、相当と認めるときは、関連請求に係る訴訟の係属する裁判所は、申立てにより又は職権で、その訴訟を取消訴訟の係属する裁判所に移送することができる。ただし、いずれかの訴訟が高等裁判所に係属しているときは、この限りでない(同条ただし書)。

(6) 税理士補佐人

民訴法においては、「当事者又は訴訟代理人は、裁判所の許可を得て、補佐人とともに出頭することができる。」とされており(同法60条1項)、税理士もこのような手続を踏めば、当然補佐人となることは可能であるが、平成13年法律第38号による改正後の税理士法では、税理士が補佐人となる制度が創設され、税理士は、「租税に関する事項」について、裁判所の許可を要することなく、「裁判所において、補佐人として、弁護士である訴訟代理人とともに出頭し、陳述をすることができる。」とされた(同法2条の2第1項)。

この制度は、租税に関する訴訟が高い専門技術性を有していることに鑑み、行政上の不服申立て手続と同様、訴訟手続においても、税務の専門家である税理士が補佐人という立場を通じて納税者を援助する活動を常に行い得るようにすることが、ひいては申告納税制度の円滑、適正な運営に資することになるとの趣旨によるものである。

本条が適用される「租税に関する事項」を扱う訴訟としては、税務官公署に対する申告等又は税務官公署の調査若しくは処分に関する事項のほか、国税債権不存在確認訴訟、国家賠償請求訴訟、更には相続争いに伴う訴訟における租税に関する陳述等、国又は地方公共団体が

訴訟当事者となる場合以外の訴訟も含まれる。

また、税理士は訴訟事務に関しての専門家ではないため、「弁護士である訴訟代理人とともに」出頭することを前提とし、裁判においても、陳述をするにとどまり、尋問をすることはできないと解されている(国税庁「平成13年改正税法のすべて」629頁)。なお、民訴法60条1項の許可を受けた場合は尋問ができるとの見解もある(秋山幹男ほか・コンメンタール民事訴訟法I〔第3版〕729頁)が、上記のとおり税理士は訴訟に関しての専門家ではなく、民事訴訟においては弁護士代理の原則(同法54条1項)が採られている上、税理士には、「弁護士は、偽証若しくは虚偽の陳述をそそのかし、又は虚偽と知りながらその証拠を提出してはならない。」とする弁護士職務基本規程(日本弁護士連合会平成16年11月10日会規第70号)75条の定めや弁護士法56条以下の懲戒規定が適用されないことを考慮すると、税理士について民訴法60条1項に規定する許可を与えるべきか否か、あるいは訴訟指揮の問題としてその許可を受けた税理士である補佐人に尋問を行わせるべきか否かは慎重に検討されるべきであろう。

2 訴訟要件

訴訟要件の存否は、職権調査事項であり、裁判所は、当事者の主張の有無にかかわらず、調査を開始し、その欠缺があるときは、それ以上の審理を行うことが不要となるので、訴えを却下することになる。

(1) 広義の訴えの利益

課税処分取消訴訟等における広義の訴えの利益の問題は、①訴えの対象が判決で取り消すに適するか、②原告適格、③狭義の訴えの利益の三つの問題に分けられる。以下それぞれについて検討する。

ア 訴えの対象

取消しの訴え(行訴法3条2項、3項)又は無効等確認の訴え(同条4項)によって取消し又は無効等確認の対象となるのは、「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」である。なお、処分性

については、第1の2(1)を参照されたい。

ところで、課税関係においては、税額を確定するための行為として、申告行為を始めとして、決定、増額更正、減額更正、修正申告、更正の請求等が重複して行われる場合が多く(第1編第2章第2の3(1)参照)、その場合、何を対象として不服申立てあるいは訴訟提起をすればよいか問題となる。

(7) 更正・決定と増額再更正との関係

a 問題の所在

更正・決定がされた後、更に税額を増額する再更正がされた場合、当初の更正・決定について、取消しあるいは無効等確認を求める訴えの利益があるか否かが問題となり、この点については、後記bのとおり裁判実務としては訴えの利益がないという結論は固まっているとみて良いが、その理解のために従前の見解について整理した上で、裁判例を紹介する。

A 吸収説

1個の納税義務について複数の増額更正が行われた場合は、最後の増額再更正にそれ以前の増額更正が吸収されて、最後の増額更正のみが取消訴訟の対象となり、それ以前の増額更正に対する取消訴訟は不適法な訴えとなるとする見解である。

この見解は、増額再更正の性質につき、増額更正に係る課税標準・税額の脱漏部分のみを追加して確認する処分ではなく、納付すべき税額を全面的に見直し、更正・決定に係る税額を含めて税額全体を確定する処分と捉えた上、当初の更正・決定の効果は増額再更正の効力の中に承継され、当初の更正・決定自体は独立の存在を失い、増額再更正の内容としてこれに吸収されて一体となり、その外形が消滅するとの見解(泉・審理47頁)、あるいは、当初の更正・決定の効力はその

ままであるけれども、その中身が空っぽになってしまって再更正処分の方に吸収されてしまうという見解(最高裁判所事務総局編・租税関係行政事件執務資料160頁)に基づくものである。

B 併存説

当初の更正・決定と増額再更正とはそれぞれ別個独立の処分として併存し、それぞれ取消訴訟の対象となるとする見解である。

この見解は、増額再更正の効力は、これによって増額する部分の税額についてのみ生じ、全体として1個の納税義務を確定するとする考え方(金子・租税法981頁、1130頁)に基づくものであり、増額再更正の性質につき、更正によって確定した税額に一定の税額を追加する効力を有する処分と捉え、増額更正と増額再更正の両者によって1個の納税義務が確定されると解している。

C 消滅説

当初の更正・決定は増額再更正により取り消されて消滅するとする見解である。

この見解は吸収説に類似しているが、吸収説が当初の更正・決定の効力が存続することを認めるのに対し、この見解では、当初の更正・決定の効力がなくなってしまうとする点が異なる。

D その他

吸収説、併存説、消滅説以外にも、増額再更正が増額更正に吸収されるとする逆吸収説(南博方・租税争訟の理論と実際〔増補版〕122頁)、増額再更正が増額更正の取消訴訟の中に投入され、裁判所は当然に増額再更正についてその適否を判断すべきであるとする自動投入説(田中二郎・租税法第3

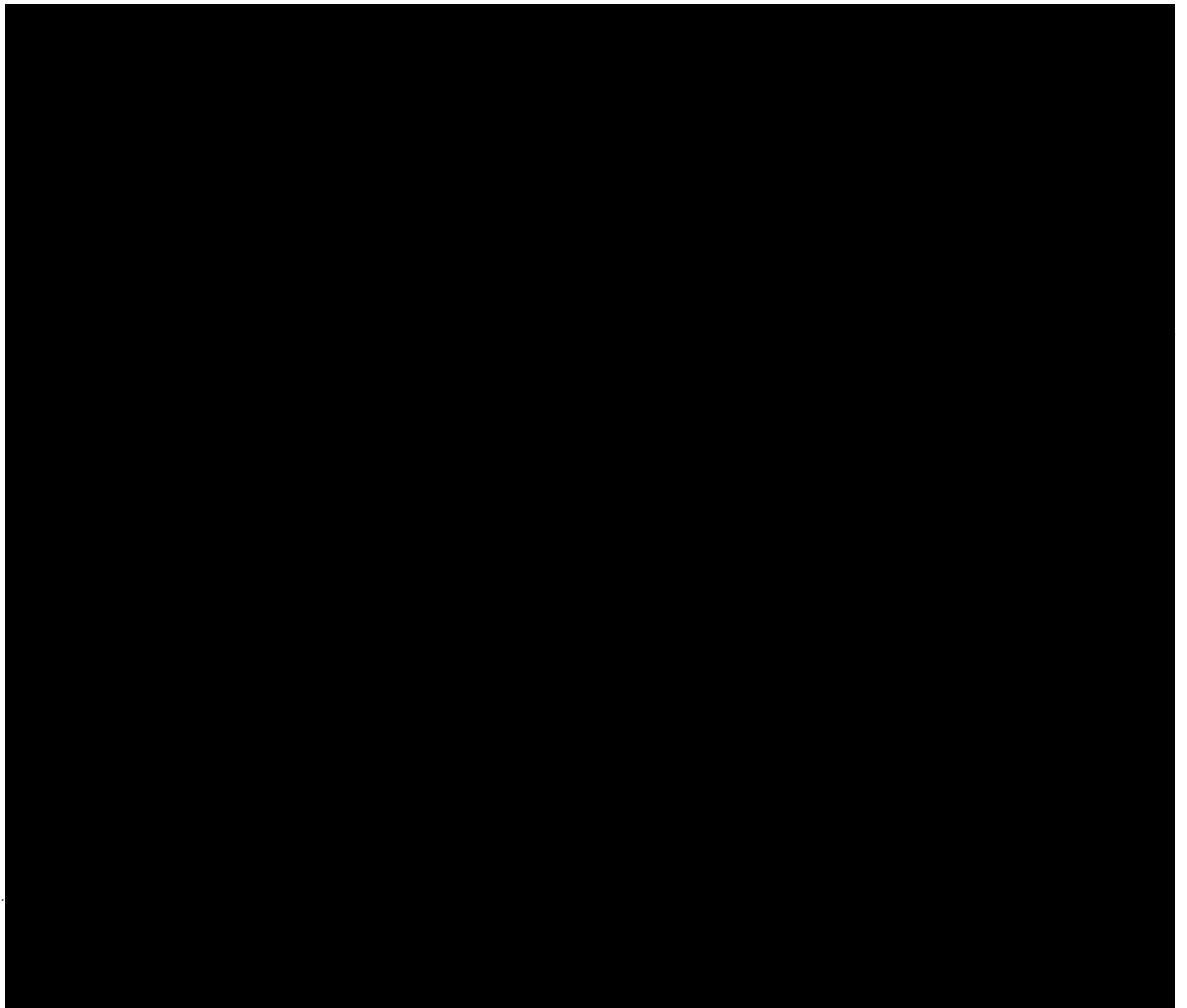
第2 課税処分取消訴訟等における留意点

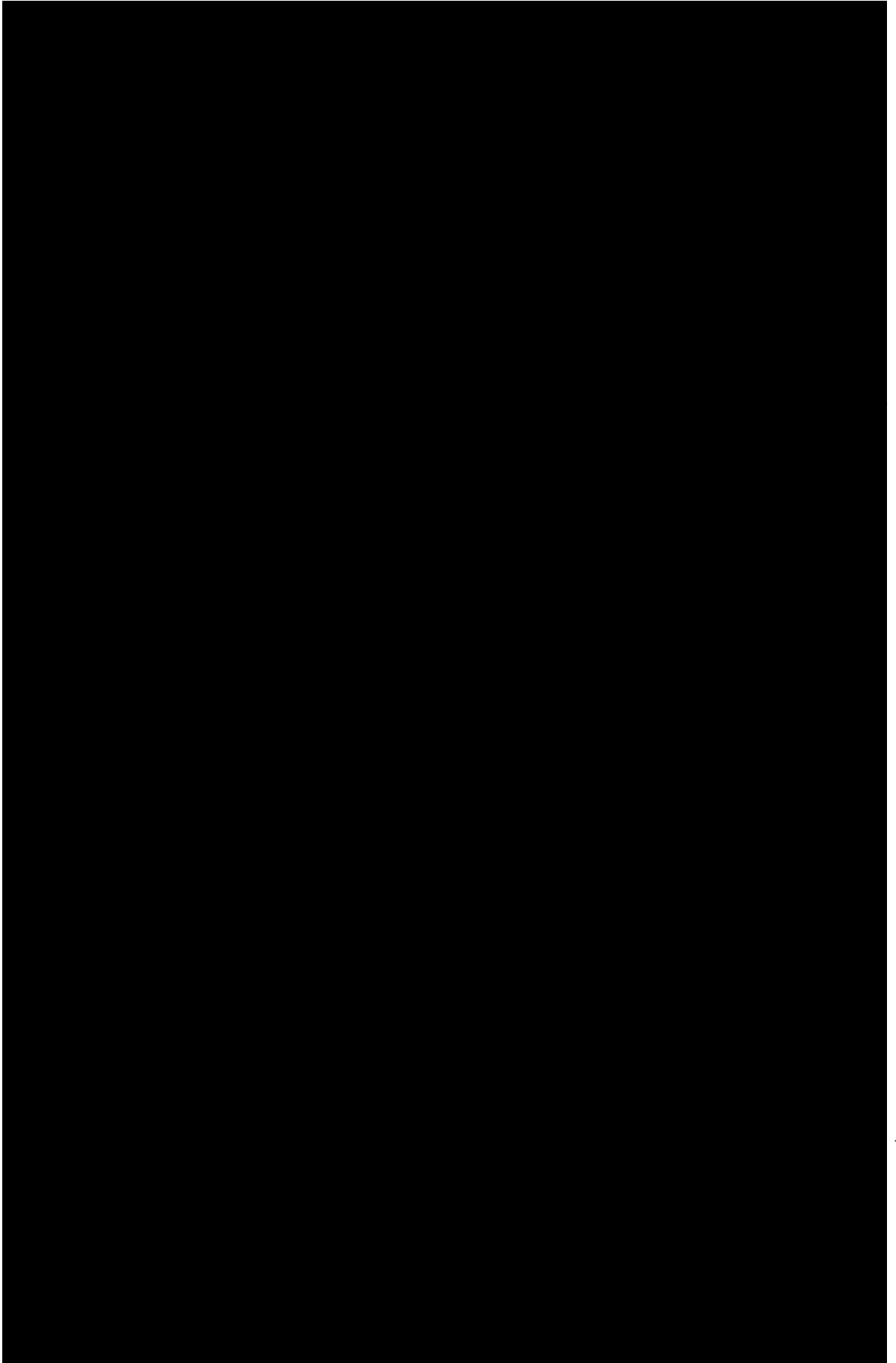
版370頁)、増額更正は増額再更正に含まれる形で存続するという合体説(園部逸夫・最判解<民事>昭和56年度294頁)などがある(学説を紹介した文献として、中村隆次「異議申立て(2)―更正と再更正」裁判実務大系20巻132頁参照)。

b 裁判例

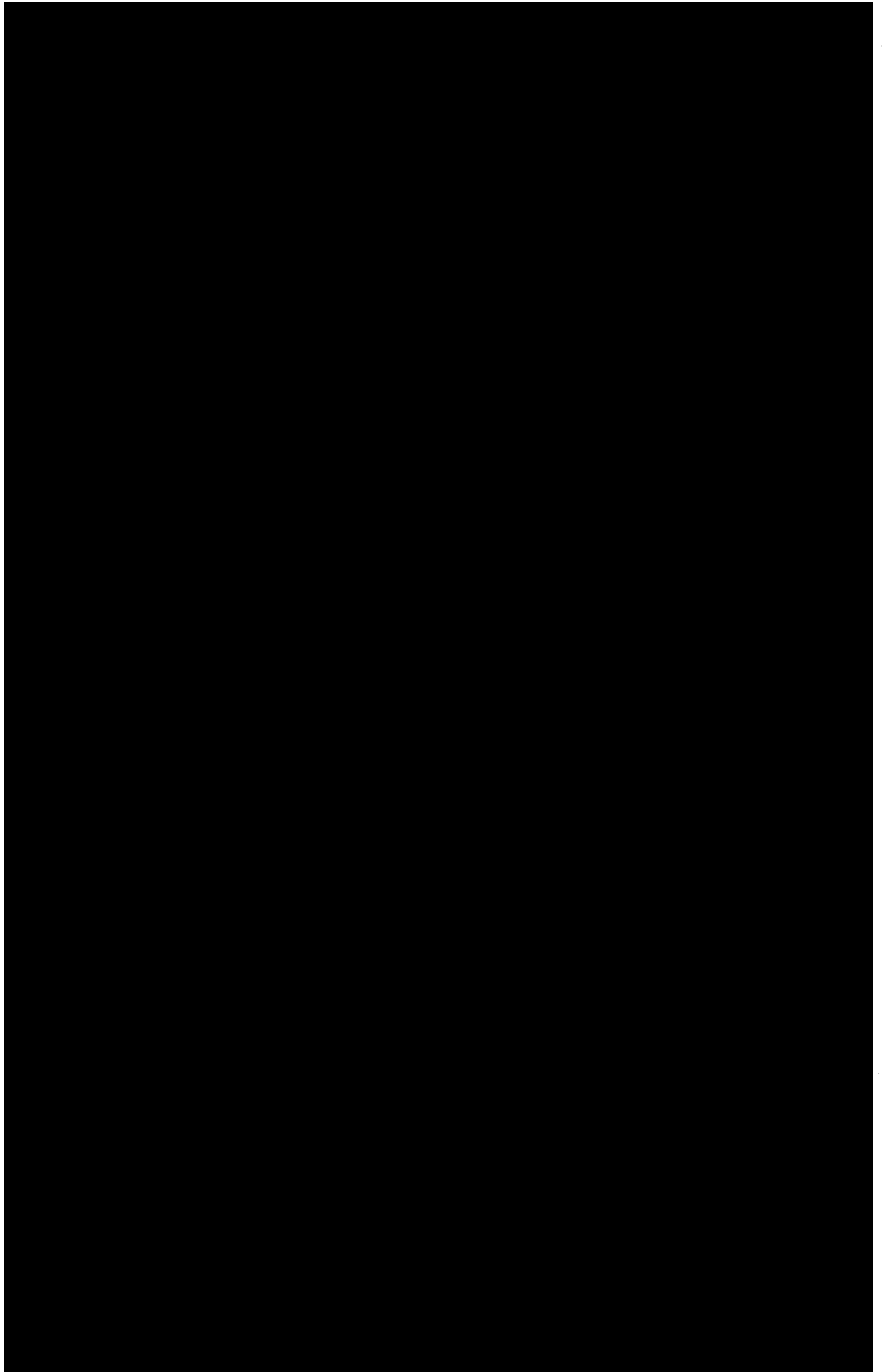
判例は、更正後に増額再更正がされると増額再更正のみが取消訴訟の対象となり、当初の更正の取消しを求める訴えの利益は失われるとしており(最判昭32・9・19民集11巻9号1608頁、最判昭42・9・19民集21巻7号1828頁、最判昭55・11・20訟月27巻3号597頁)、吸収説を採用していると考えられる。下級審裁判例は、吸収関係を明示するものが大勢である。

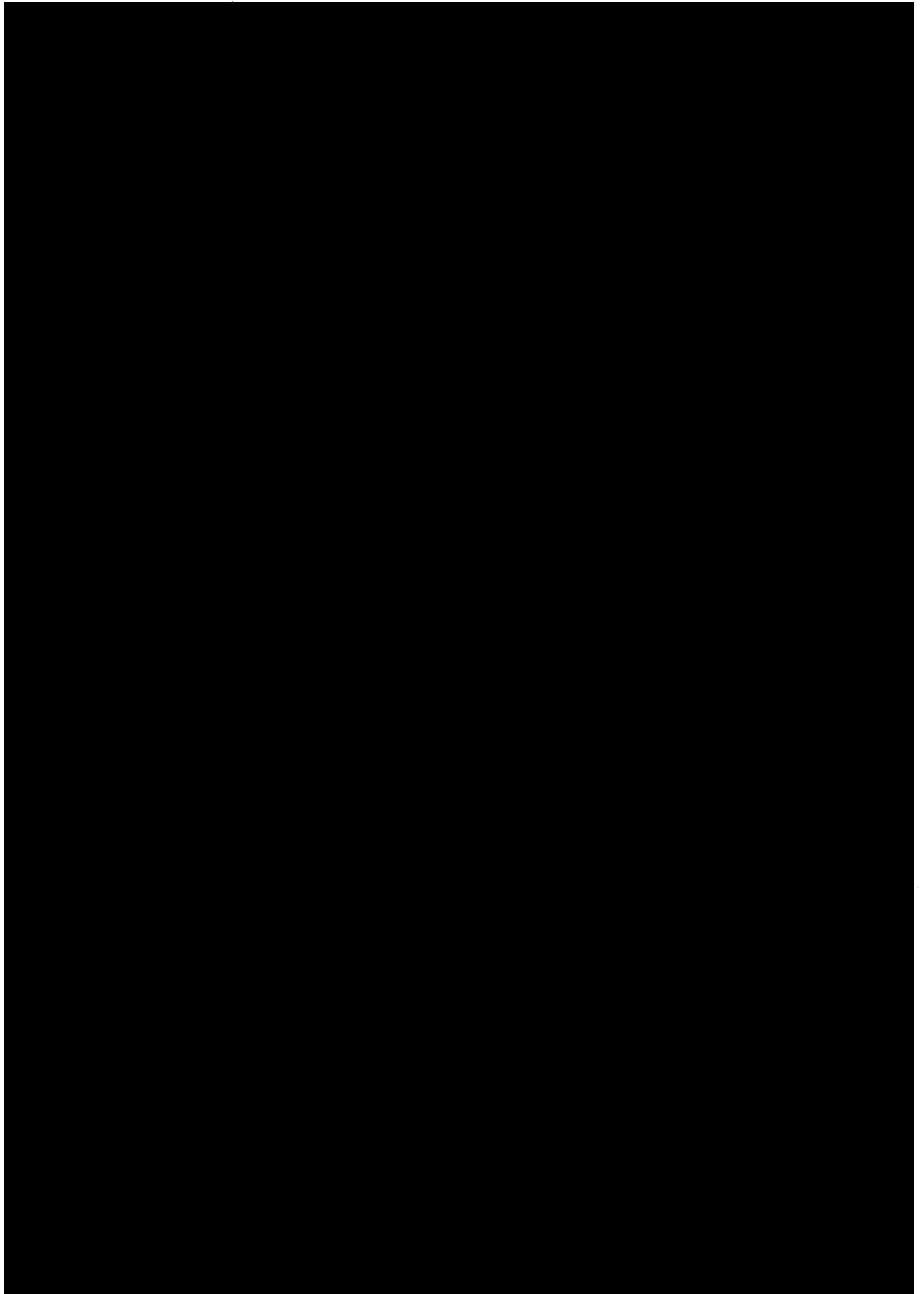
c 検討



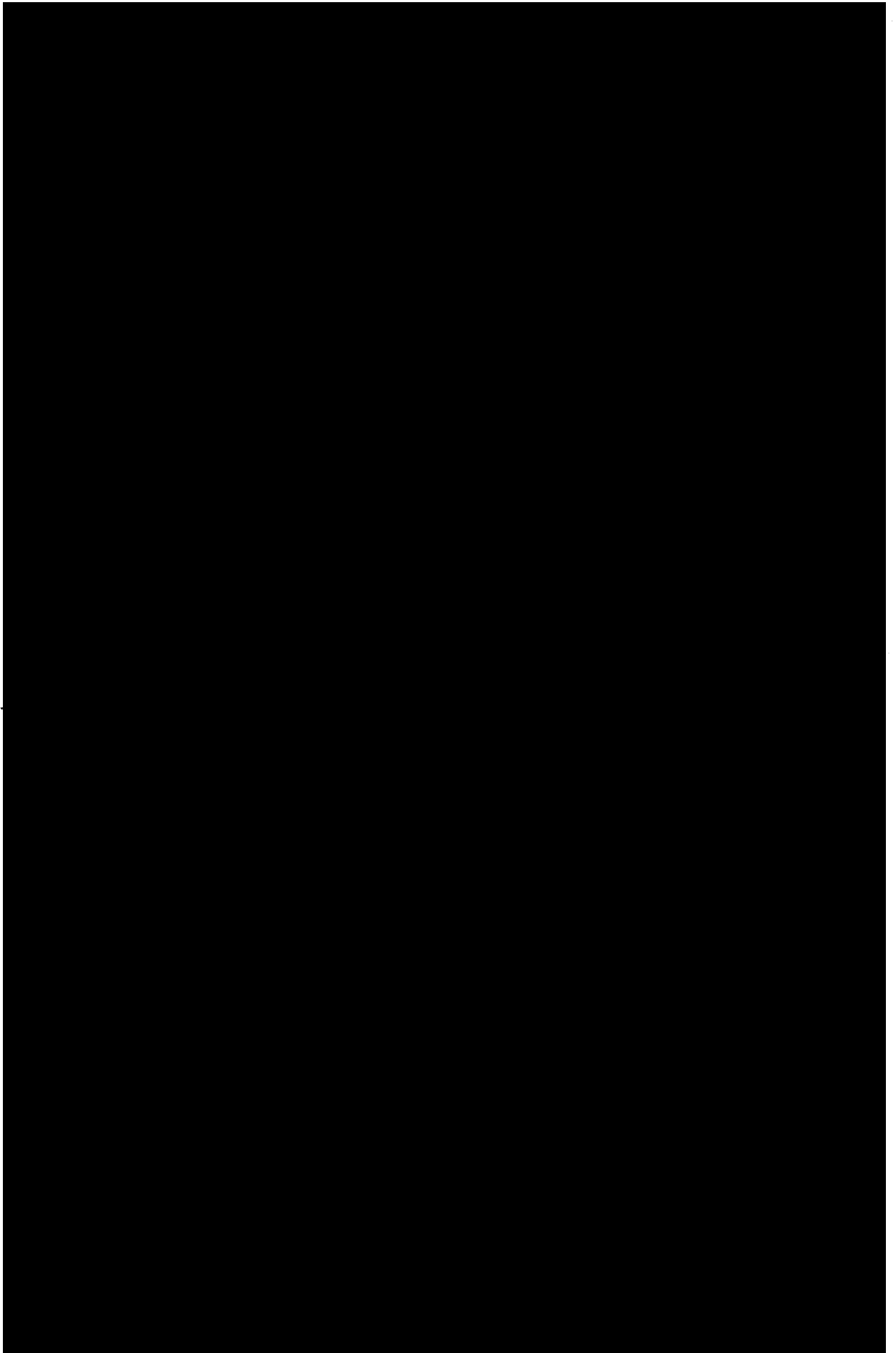


第2 課税処分取消訴訟等における留意点





第2 課税処分取消訴訟等における留意点



(イ) 更正・決定と減額再更正との関係

a 問題の所在

増額更正・決定がされた後、更に税額を減額する再更正がされた場合にも、それぞれについて、取消しあるいは無効等確認を求める訴えの利益があるか否かが問題となる。この点についても、後記bのとおり実務上は決着を見ていると理解して良いが、考え方としては以下のとおりの見解がある。

A 吸収説

減額更正についても、増額更正と同様に、全体としての税額を見直し確定する処分と解し、更正を統一的に理解しようとする見解である(田中舘照橘・自治研究47巻11号135頁)。

B 一部取消説(通説)

増額更正がされた後、減額再更正がされた場合、再更正はそれにより減少した税額に係る部分についてのみ法的効果を及ぼすという当初の更正処分の変更処分であり、それによっ

て税額の一部取消しという納税者に有利な効果をもたらす処分と解する見解である。

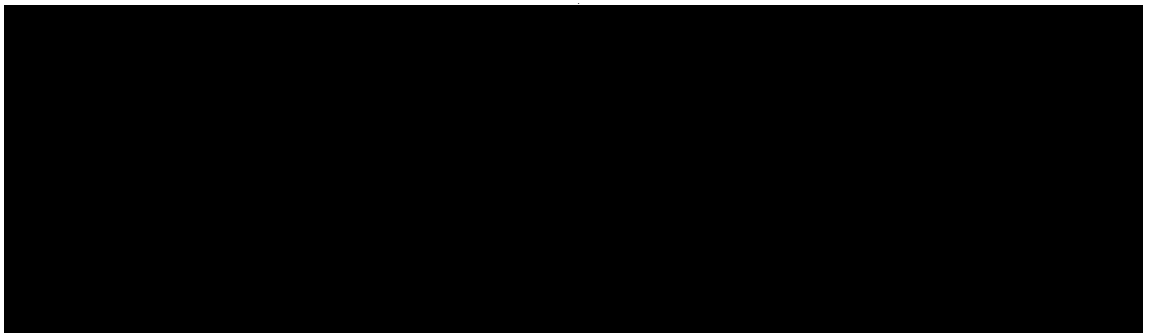
C その他

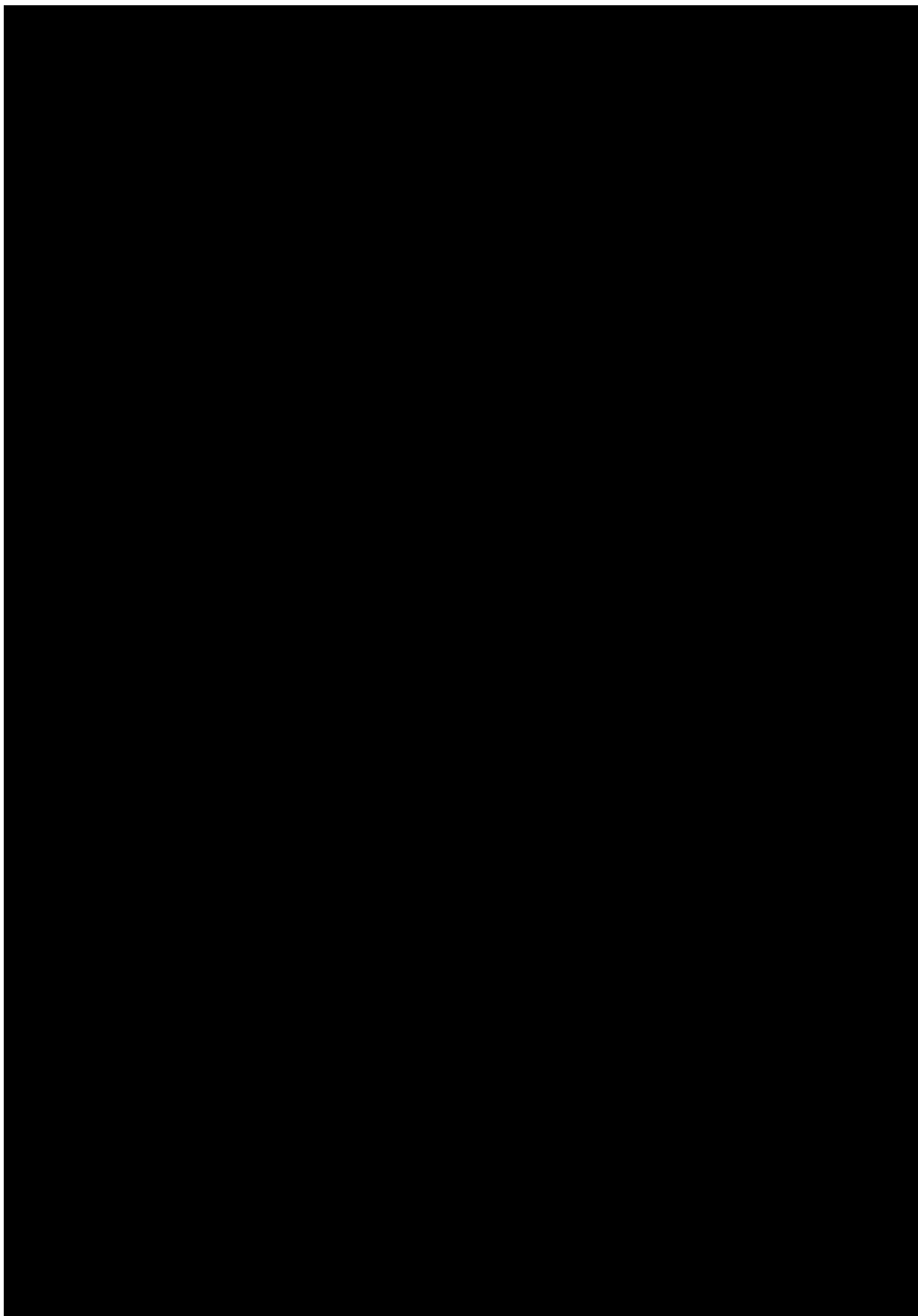
一部取消説に立脚しながら、一般的には減額更正の取消しを求める訴えの利益はないが、新たな課税要件事実の認定に伴う課税標準の加算とが複合して行われた場合は訴えの利益があるとする見解(金子・租税法1130ないし1132頁等)である。

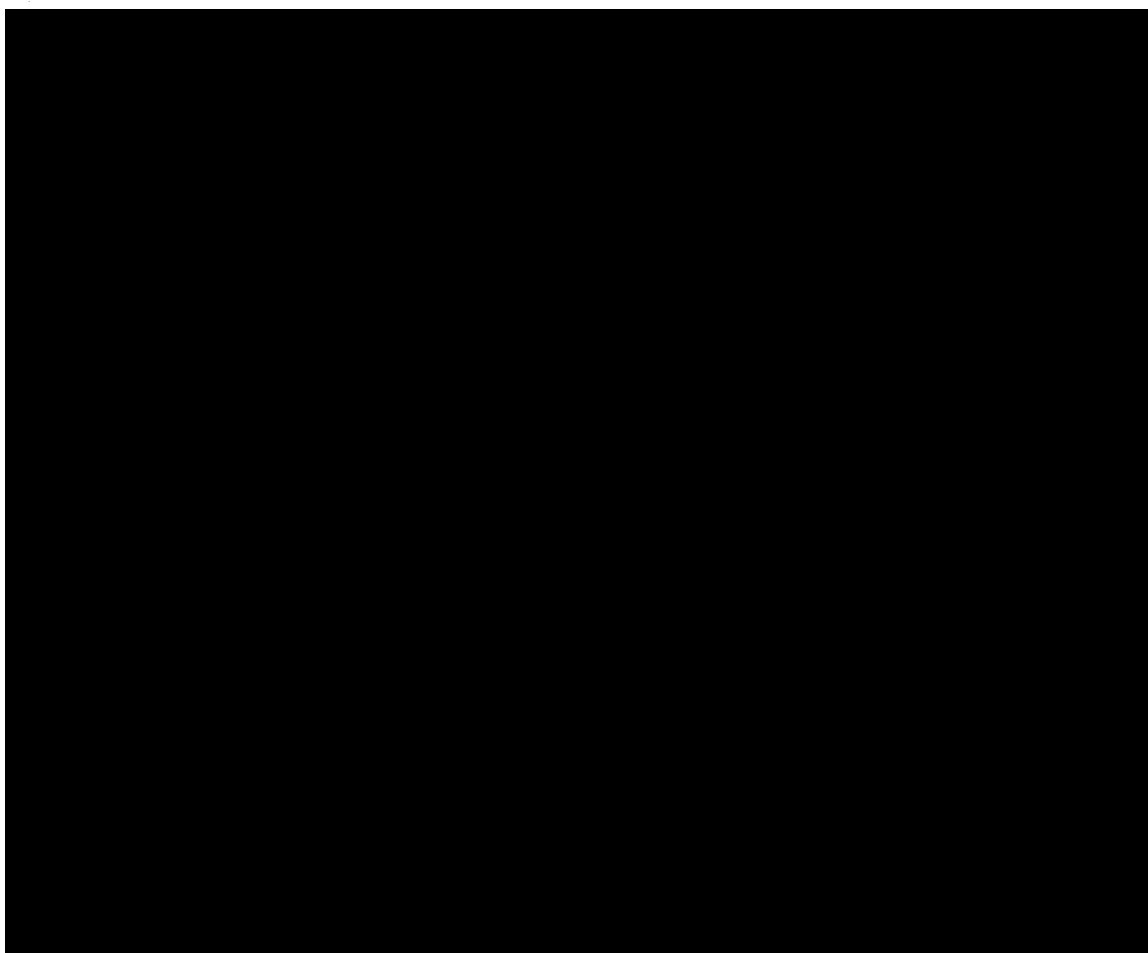
b 裁判例

裁判例としては、最判昭56・4・24(民集35巻3号672頁)があり、納税者は、減額再更正に対して救済を求める訴えの利益はなく、専ら減額された当初更正の取消しを訴求すべきとしている。このように、判例は、減額再更正を先行する更正・決定の一部取消処分と捉え(最判昭42・9・19民集21巻7号1828頁・訟月13巻12号1576頁及び最判昭46・3・25訟月17巻8号1348頁は、当初の更正のうち減額更正により一部取り消された部分の取消しを求める訴えの利益を否定している。)、更正後に減額再更正がされた場合は、吸収説の働く場面ではなく、両処分は併存するが、減額再更正については取消しを求める訴えの利益がないと解している。

c 検討





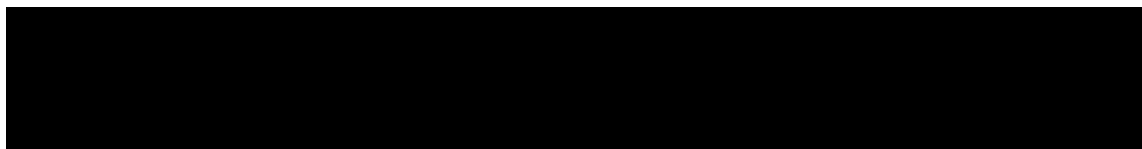


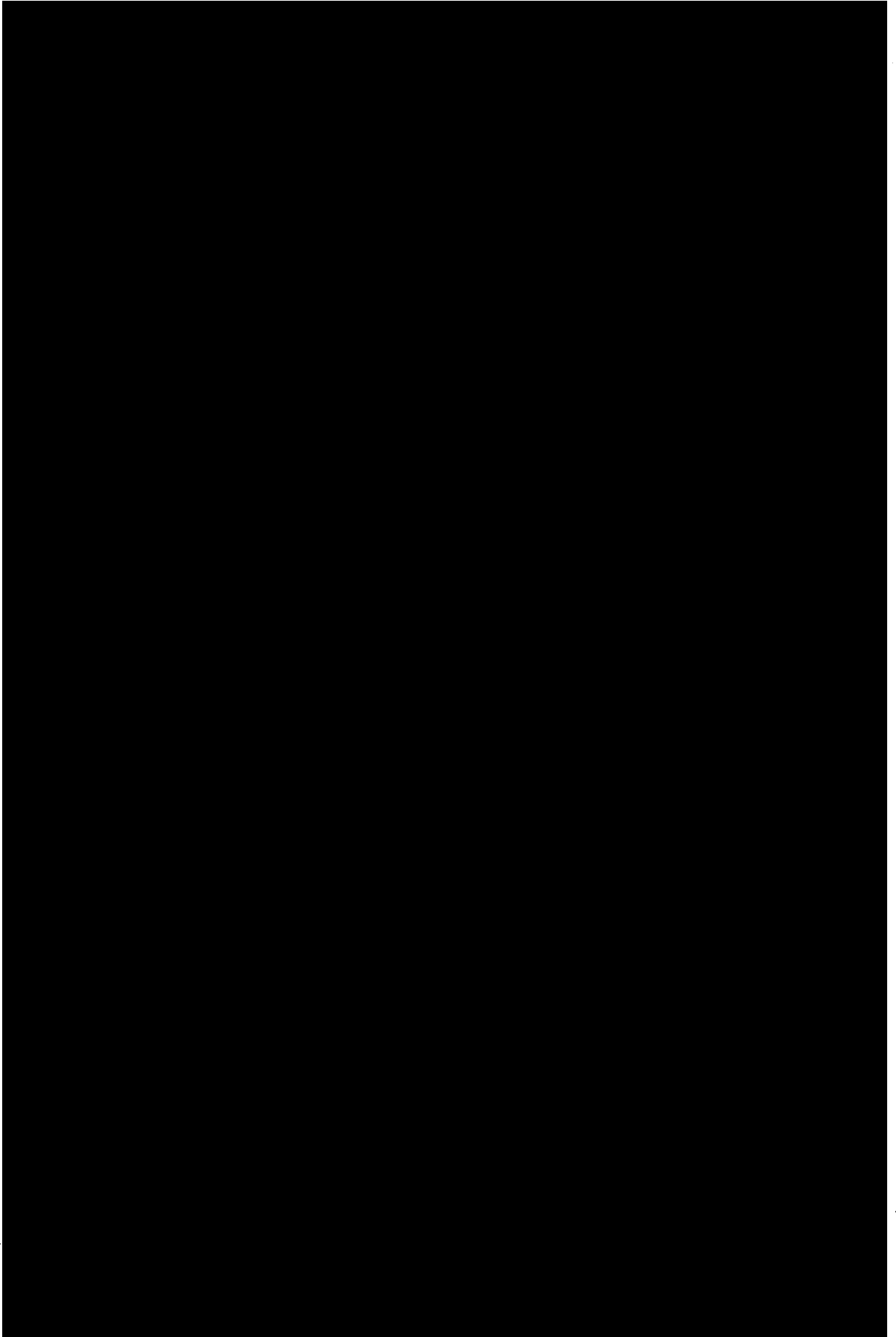
(ウ) 申告と増額更正との関係

a 問題の所在

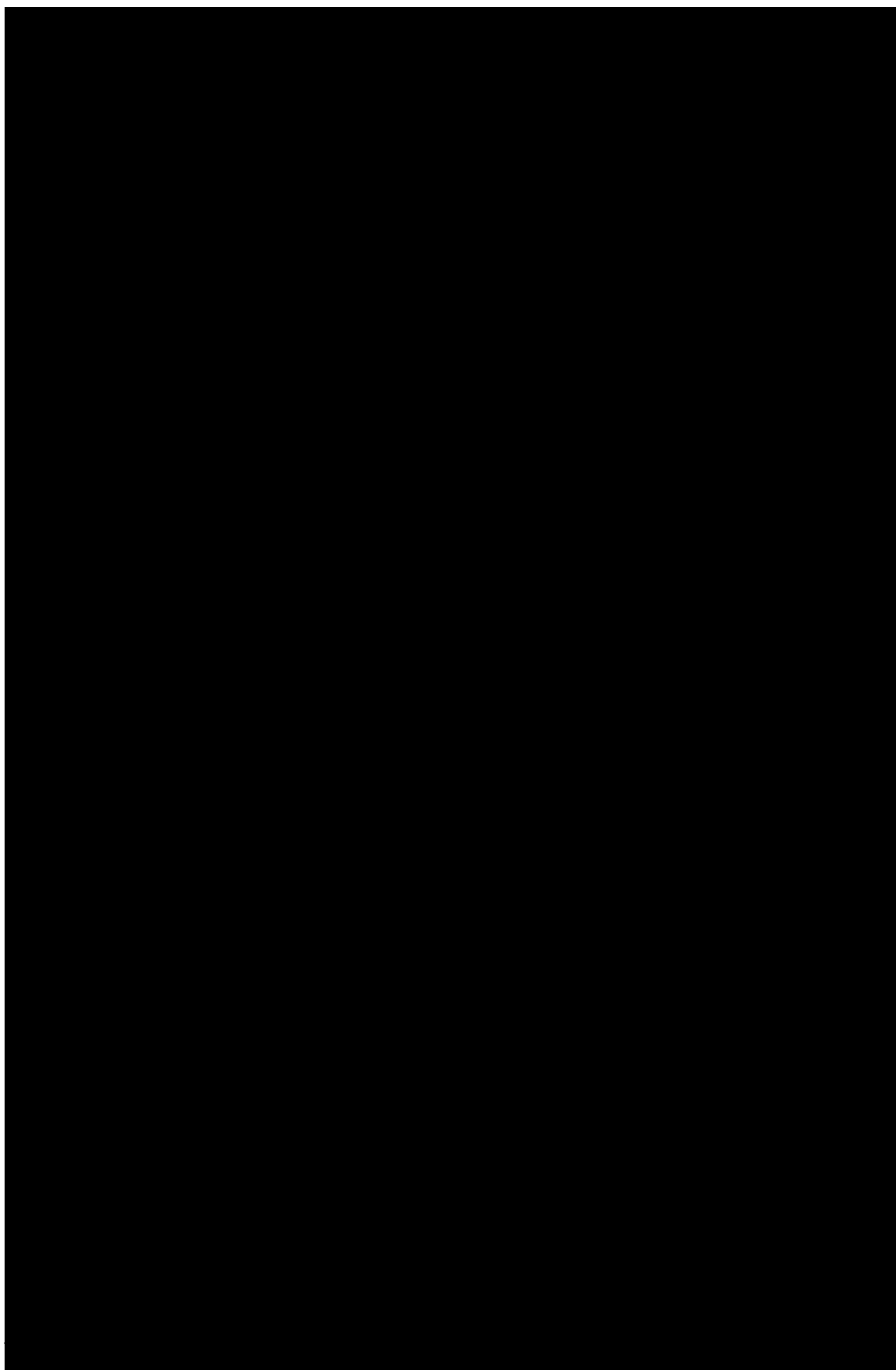
確定申告後に増額更正が行われた場合、増額更正の取消訴訟における訴えの対象の範囲が問題となる。この点の検討にあたり、確定申告の税額確定効と増額更正の効力との関係につき、両行為の主体及び性質の違いを強調し、申告と増額更正とは共に税額を確定させる効力を維持しているとする併存説(佐藤繁・新実務民事訴訟講座10巻73頁)と、両行為の効力の共通性に着目し、申告の効力は増額更正の中に吸収されるとする吸収説(泉・審理51頁)との対立がある。

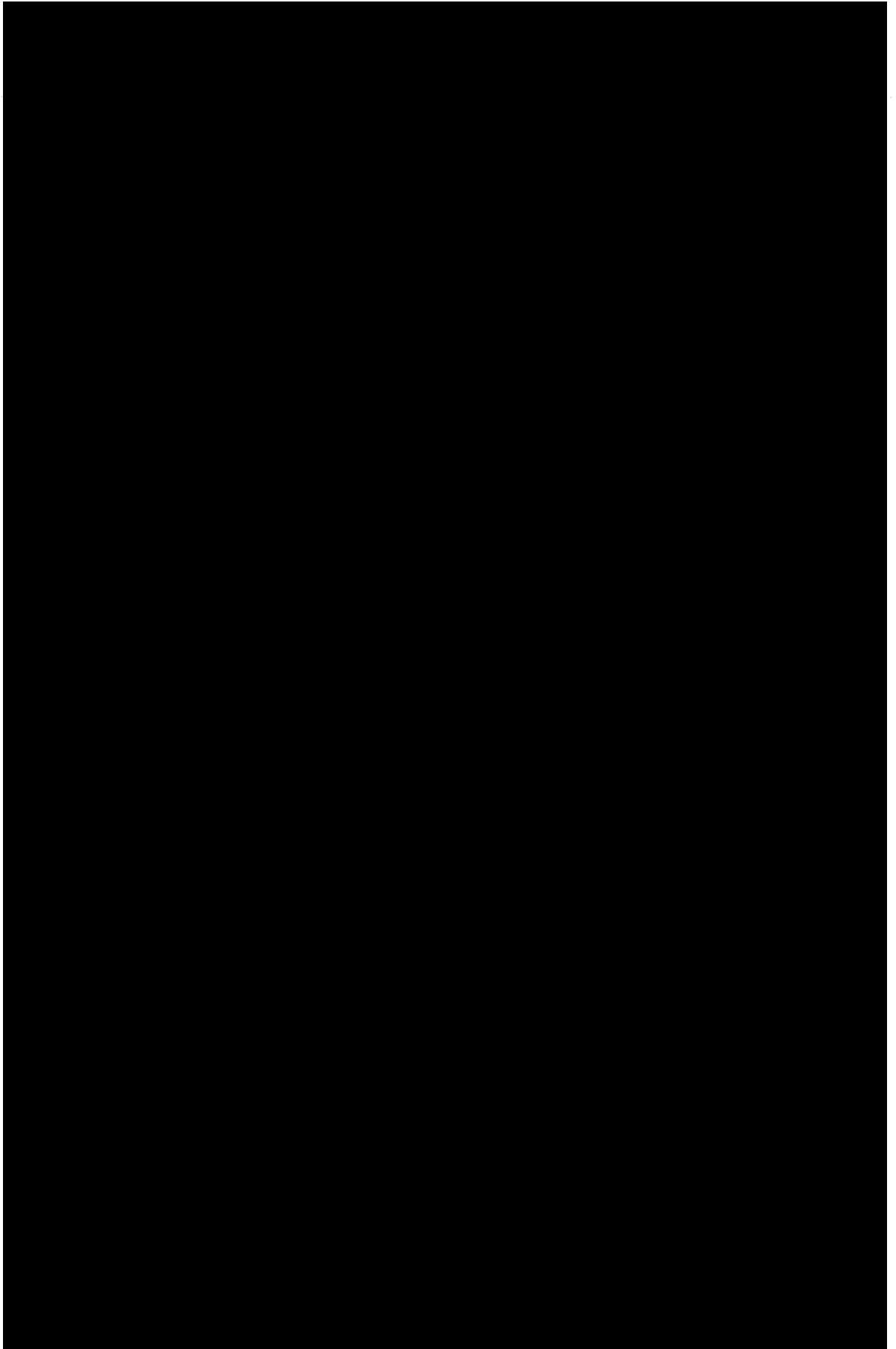
b 検討





第2 課税処分取消訴訟等における留意点





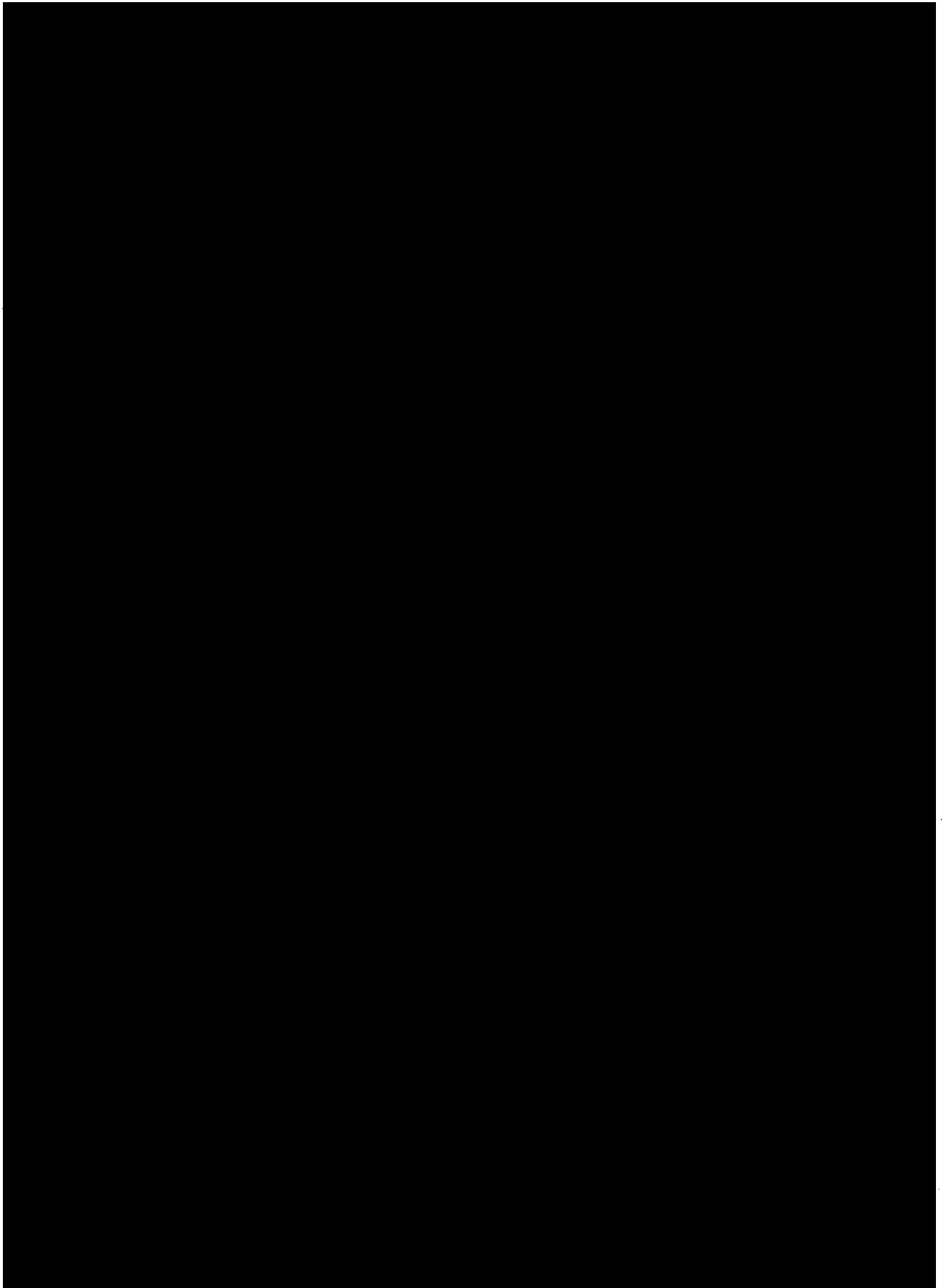
(I) 更正と修正申告との関係

a 通常の修正申告の場合

(a) 問題の所在

納税者が、増額更正後に修正申告を行った場合(通則法19条2項)、納付すべき税額は修正申告どおりに確定するが(同法16条1項)、この場合に、訴訟において増額更正を争えるかについては、増額更正と修正申告は併存し増額更正取消訴訟を提起できるとする併存説(岡山地判昭29・2・18行集5巻2号327頁)と、増額更正は修正申告に吸収されるのでその取消しを求める訴訟は不適法になるとする吸収説の対立がある。

(b) 検討



b 義務的修正申告の場合

(a) 問題の所在

修正申告には、措置法33条の5第1項及び3項(他に同法37条の2第1項、2項、4項等)が適用される場合のように、一定の事由のあるときは、法定納期限後に修正申告をしなければならないとされ、修正申告をした場合は、期限内申告とみなされ、延滞税が生じない場合がある。この場合は、厳密な意味では、法律上の「義務」とはいえないが、修正申告をしなければ、延滞税が発生するという意味で不利益を被るので、このような類型の修正申告について、以下では、「義務的修正申告」と呼ぶこととする。

増額更正後の修正申告の方法としては、増額更正後、その更正金額を下回る額での修正申告が認められていない(通則法19条以下)ため、納税者としては、増額更正を争う争訟を維持しつつ、義務的修正申告をすべき税額について修正申告を行うことができず、その結果、延滞税を免れることができないという不都合を生じるのではないかとの疑問を生ずる。

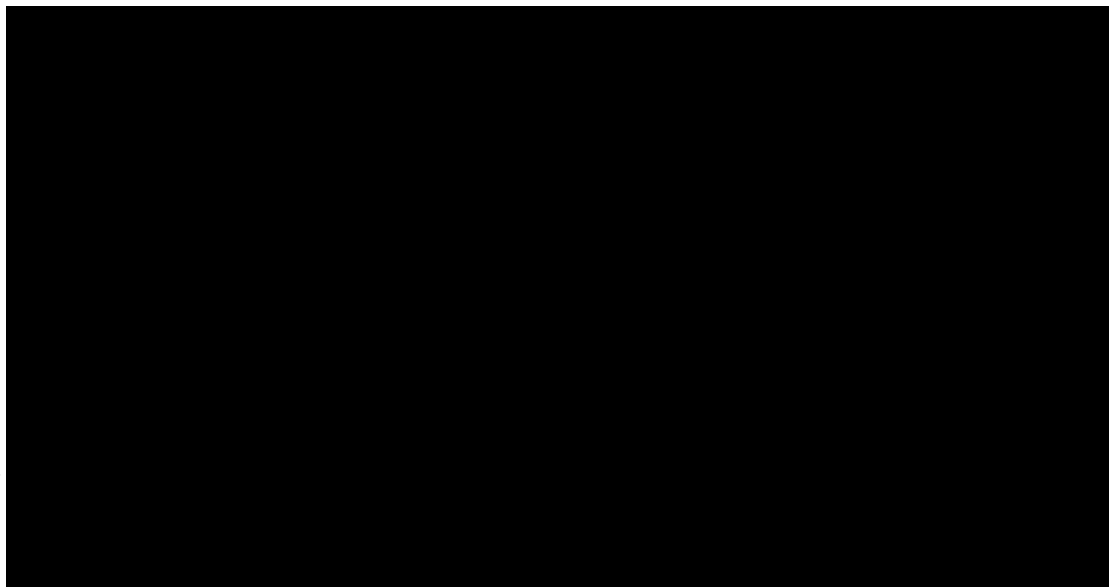
そのため、増額更正後に義務的修正申告を行った場合についても吸収関係を肯定し得るか否かについては、修正申告の方法いかん及び延滞税を生じる原因となっている先行する増額更正を取り消す実益があるのではないかという点をめぐって、増額更正の取消しを求める訴えの利益を肯定する説と否定する説の見解の対立がある。

(b) 裁判例

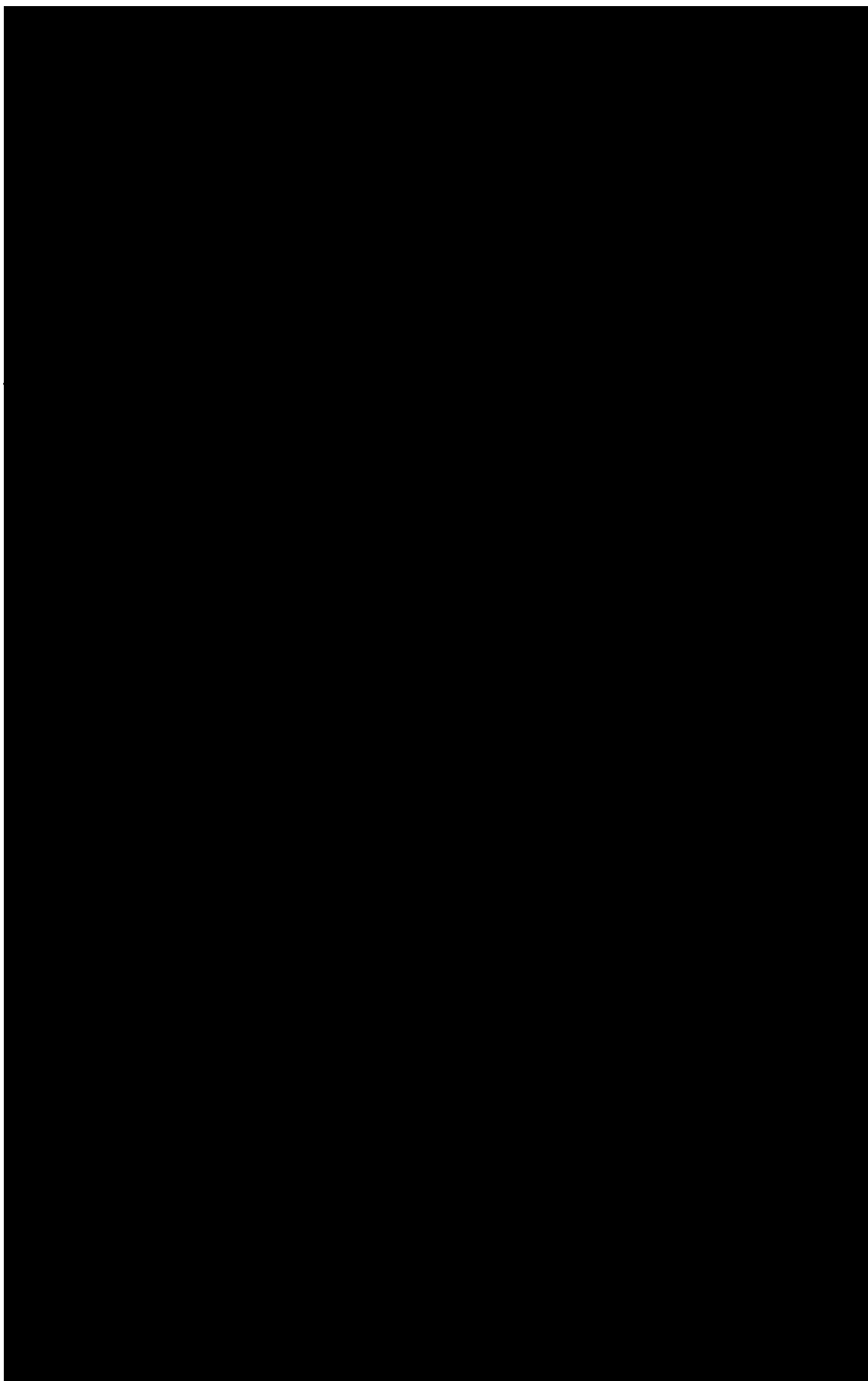
訴えの利益を否定した裁判例として、昭和43年法律第23号による改正前の措置法38条の6（事業用資産の買換え特例）に基づく修正申告の場合につき、横浜地判昭58・4・27（行集34巻9号1573頁（ただし、その控訴審である東京高判昭61・5・28判タ639号148頁においては、修正申告が税務職員の妥当性を欠いたしょうように基づくものであったため、被告課税庁は信義則上本案前の主張ができないとされた。））があり、同法37条の2に基づく修正申告の場合につき、札幌高判平6・1・27（訟月41巻10号2637頁）及びその上告審である最判平6・12・6（税資206号582頁）がある。

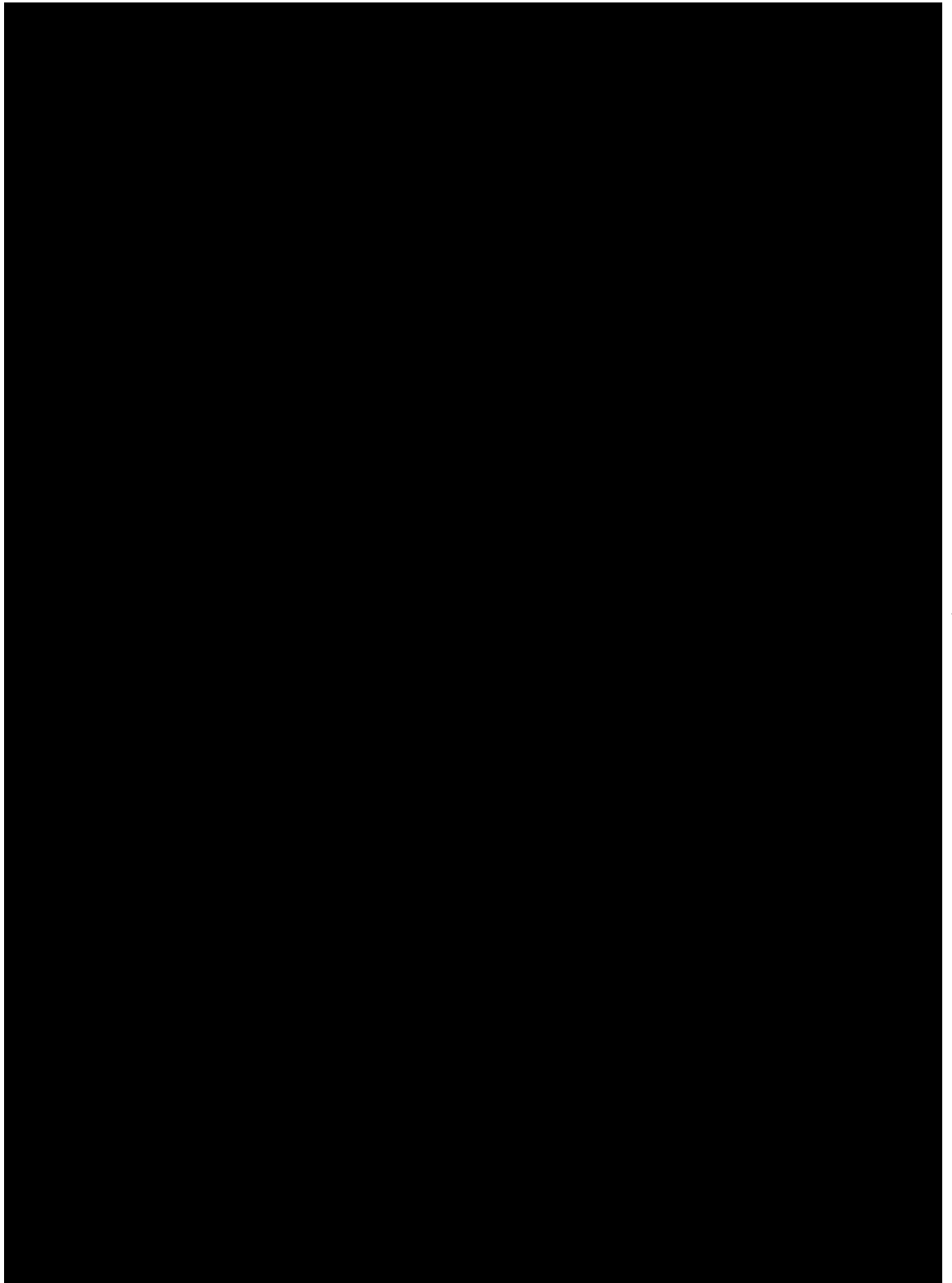
これに対し、増額更正による税額の増加分に対する延滞税の納付義務との関係で、なお増額更正の取消しを求める訴えの利益が認められるとしたものとして、東京地判平3・4・26（判時1401号41頁）がある（なお、更正をすべき理由がない旨の通知処分後に修正申告をした事案について、修正申告が錯誤により無効であるとして、通知処分の取消しを求める利益があるとされた事例として、札幌地判昭63・12・8訟月35巻5号900頁参照）。

(c) 検討



第2 課税処分取消訴訟等における留意点





(オ) 更正をすべき理由がない旨の通知処分と増額更正

a 問題の所在

更正の請求(通則法23条1項)に対する更正をすべき理由がな

い旨の通知(同条4項。以下(オ)において単に「通知処分」という。)と増額更正処分(同法24条)とが相前後して行われた場合、増額更正処分取消訴訟と併せて提起された通知処分取消しの訴えに訴えの利益があるか否かが問題となる。

このような場合の両処分の関係については、以下のような考え方があ

A 併存説

通知処分と増額更正処分が併存し、両者とも取消訴訟の対象となるとする見解(東京地判平元・7・26判タ732号217頁、神戸地判平24・7・31税資262号順号12015、東京地判平26・6・27訟月61巻8号1660頁、その控訴審東京高判平27・2・25訟月61巻8号1627頁、最判令5・11・6裁判所HP)

B 吸収説

両処分は併存せず、通知処分は増額更正処分に吸収され、後者のみが訴訟の対象となるとする見解(横浜地判平3・4・24判タ770号173頁、大阪地判平7・10・17判時1569号39頁、大阪高判平8・8・29行集47巻7・8号738頁、大阪高判令2・1・24訟月66巻9号1133頁(大阪地判平31・4・12の併存説を変更。最決令2・9・3で上告棄却・上告受理申立て不受理)、大阪地判令3・4・22税資271号順号13553。なお、最判令3・6・24訟月68巻7号599頁参照)

b 検討

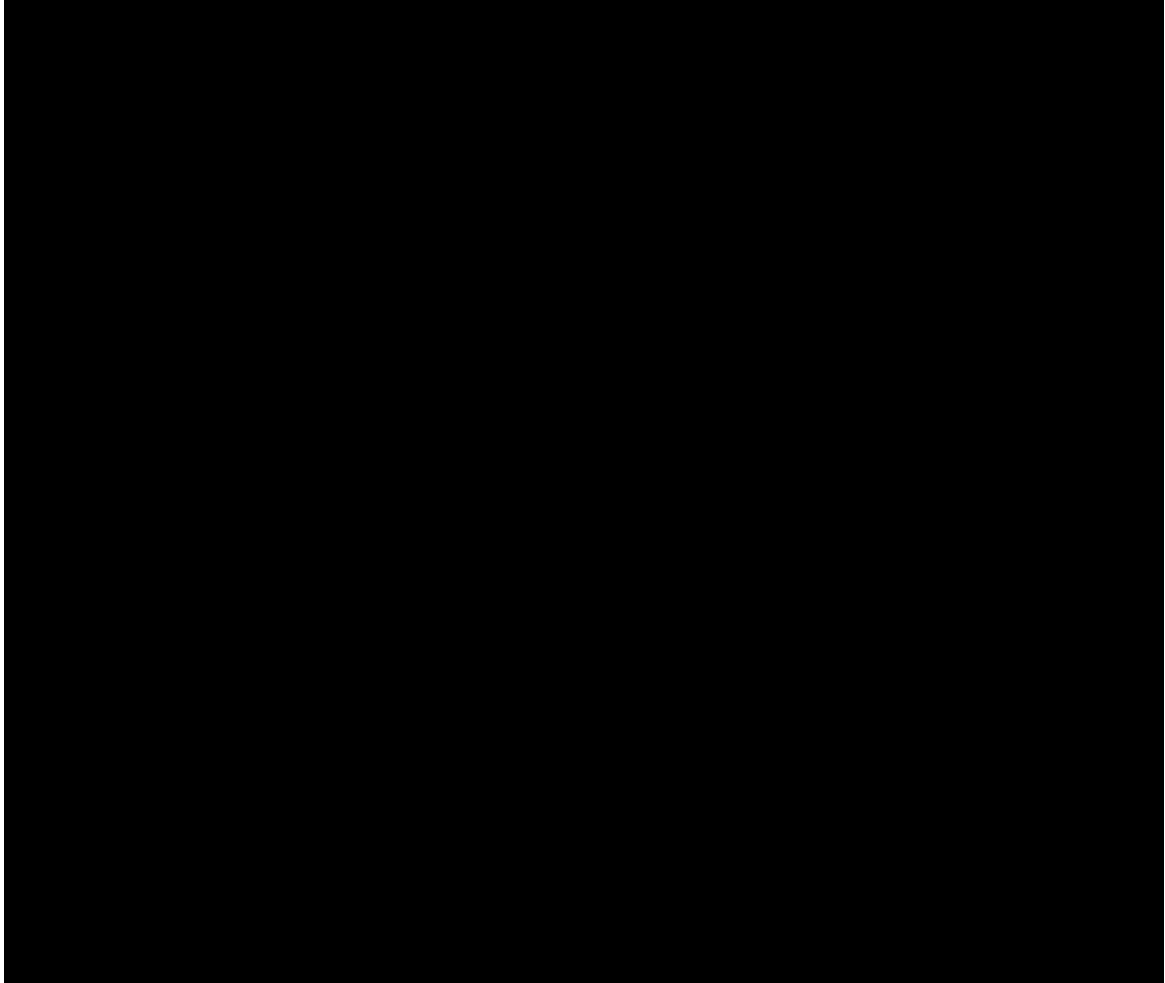
前記最判令5・11・6は、増額更正処分後に通知処分が行われた場合について、通知処分の取消しを求める訴えの利益を肯定した。すなわち、同最判は、「増額更正処分後に国税通則法23条1項の規定によりされた更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分は、上記増額更正処分により一旦確定した税額について、更正の請求の理由を踏まえて改めて調査が

された上で、上記増額更正処分後の税額を減額すべき理由はないとしてされる処分である(同項、同条4項)。そうすると、上記通知処分は、上記増額更正処分とは別個にされた新たな処分であることが明らかであり、上記増額更正処分に吸収され、又はその内容が実質的に包摂されるということもできないのであって、上記更正の請求をした者は、上記通知処分が取り消された場合には、減額更正処分を受ける可能性を回復することができる以上、上記通知処分の取消しを求める訴えの利益を有するというべきである。」として、併存説に立つことを明らかにした。同最判を踏まえ、今後は、増額更正処分後に通知処分がされた事案については、当該増額更正処分取消訴訟と併せて提起された当該通知処分の取消しを求める訴えについて、訴えの利益があると解することとなろう(なお、同最判の事案は増額更正処分後に更正の請求がされた事案である。これに対し、課税庁が増額更正処分をする前に更正の請求がされた場合は、課税庁は増額更正処分と通知処分を同時に行うことが多いと思われるが、更正の請求の時期や内容によっては、一旦増額更正処分をし、その後に通知処分を行うこともあり得る。この場合においても、「増額更正処分により一旦確定した税額について、更正の請求の理由を踏まえて改めて調査がされた上で、上記増額更正処分後の税額を減額すべき理由がないとしてされる処分である」という通知処分の性質は変わりがないことから、通知処分の取消しを求める訴えについて、訴えの利益があると解することとなろう。))。

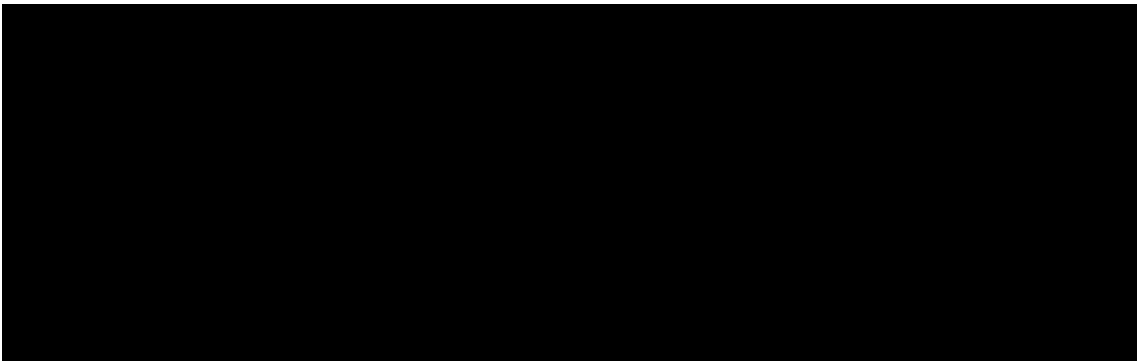
もっとも、同最判は、増額更正処分によって一旦税額が確定した上で、更正の請求の理由を踏まえて改めて調査、処分がされている点に着目しており、通知処分後に増額更正処分がされた場合や通知処分と増額更正処分が同時にされた場合について

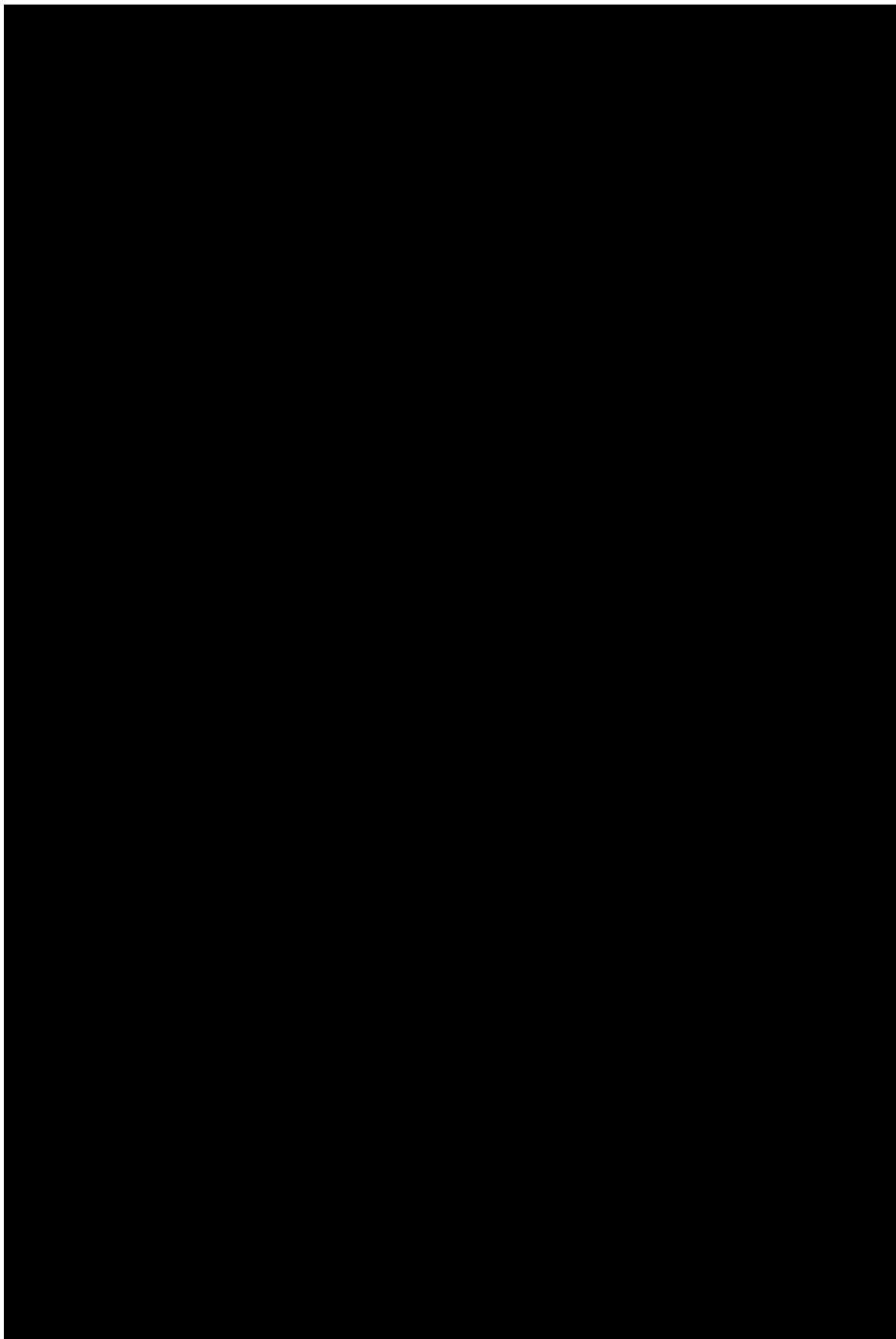
第2 課税処分取消訴訟等における留意点

同判決の射程が及ぶものではないことに留意を要する。

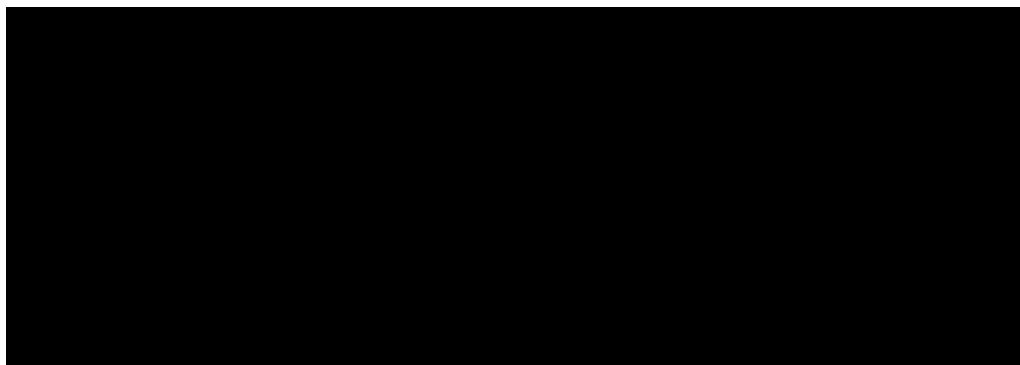


この点について、前記最判令3・6・24は、国税通則法の特則である相続税法32条1号の通知処分と同法35条3項1号の増額更正が同日にされた事案において、両者の関係について判示したものであるが、増額更正が通知処分の内容を実質的に包摂するものであるとして、通知処分については取消しを求める利益はなく、不適法であるとした。

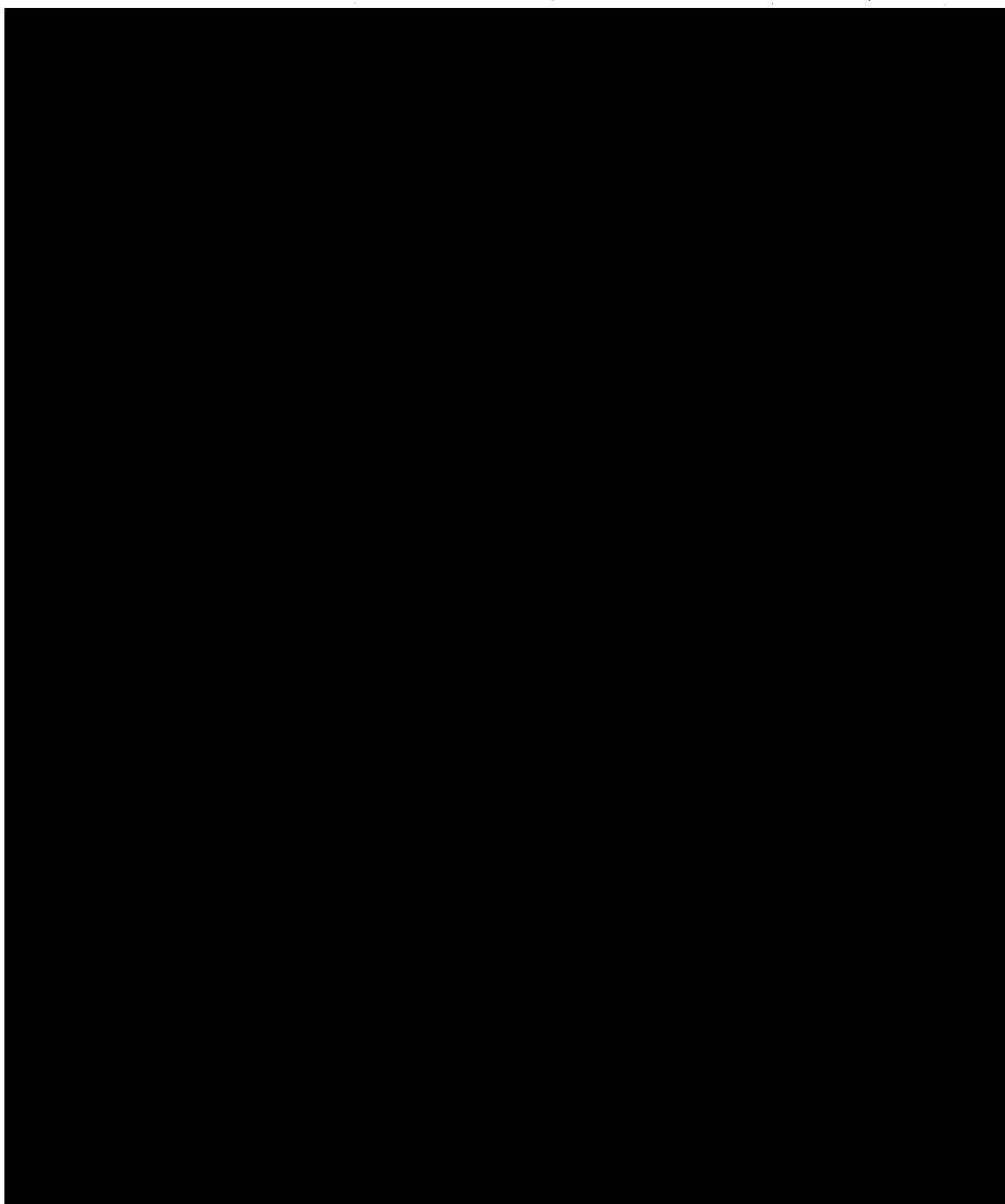


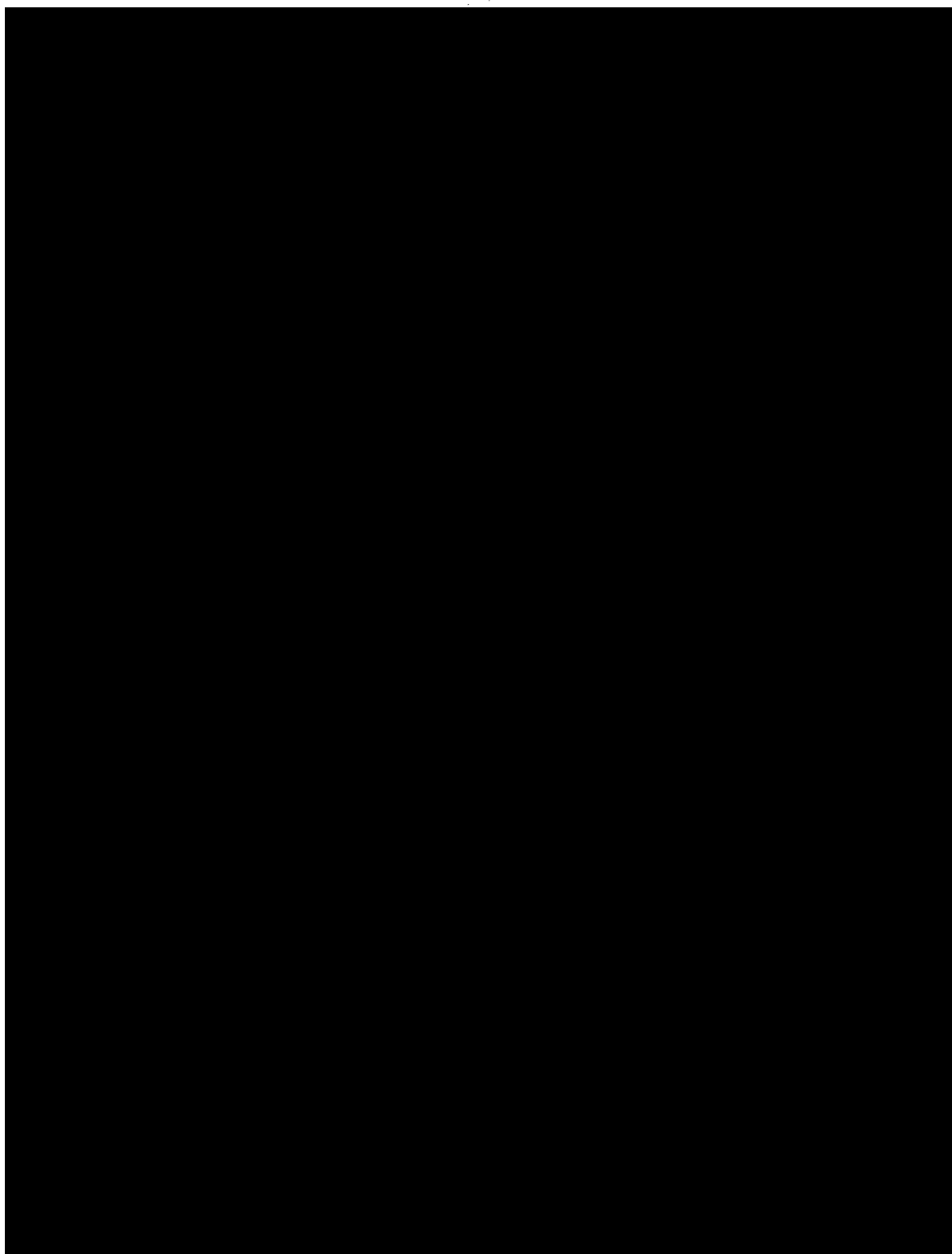


第2 課税処分取消訴訟等における留意点

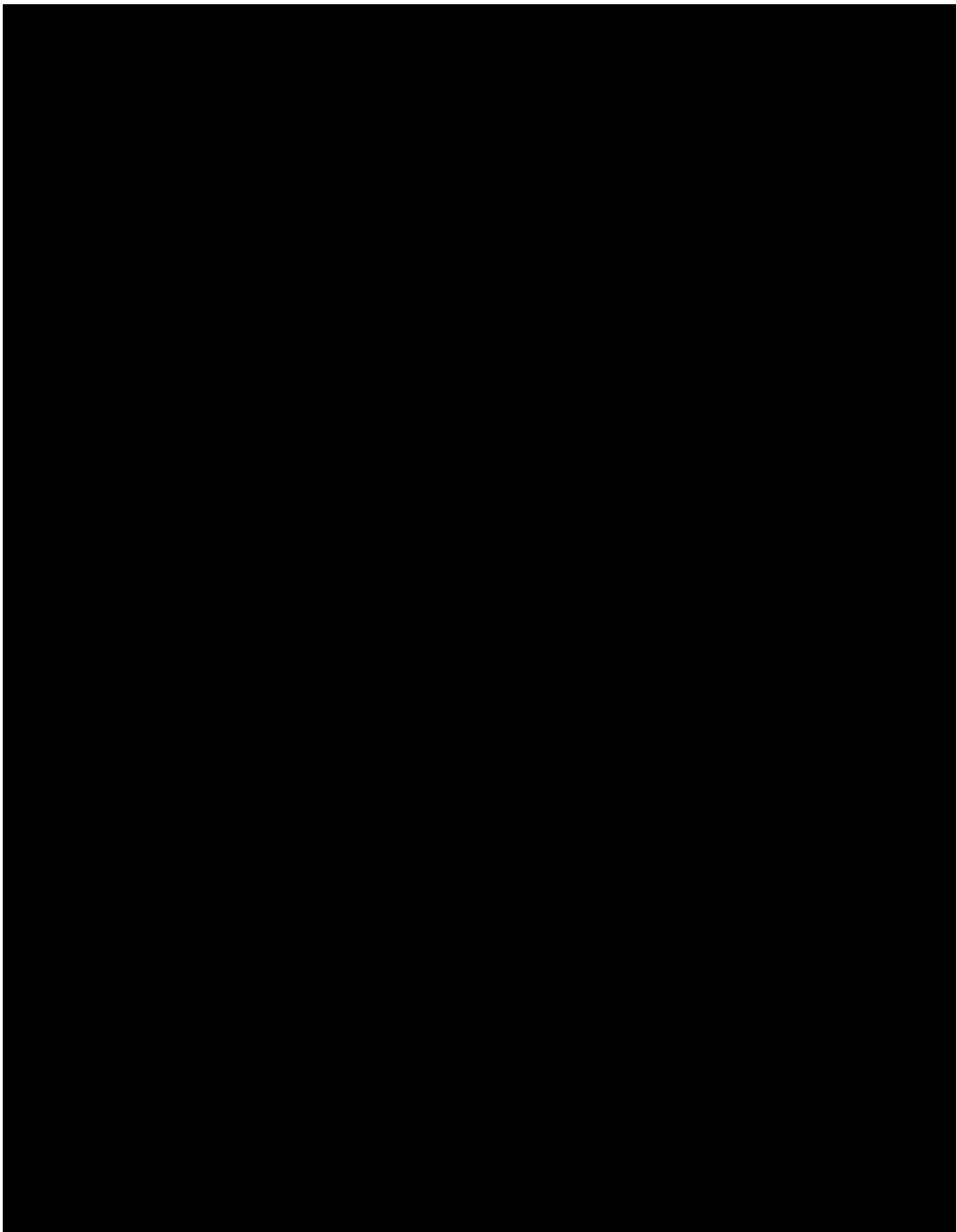


c 増額更正について不服申立手続が執られていなかった場合





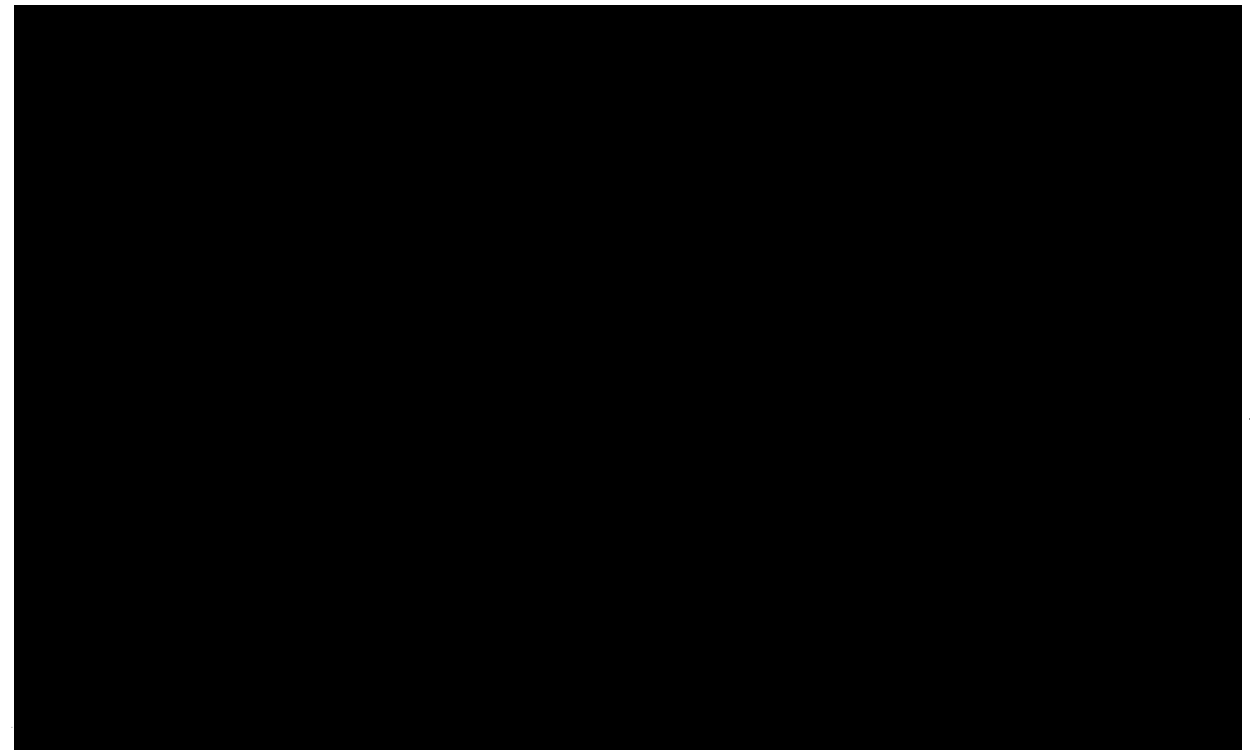
第2 課税処分取消訴訟等における留意点



イ 原告適格

取消訴訟における原告適格については、行訴法9条1項が、「当該処分又は裁決の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者」と規定している。その意味については、行政処分の法的効果として自己の権利若しくは当該行政処分の根拠法規により、個別具体的に保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者とする「法律上保護された利益説」と、客観的に違法な行政処分によって裁判上の保護に値する程の不利益を受けた者とする「法的保護に値する利益説」の対立がある。判例は「法律上保護された利益説」を採用しており(最判昭53・3・14民集32巻2号211頁、最判昭57・9・9民集36巻9号1679頁等)、取消訴訟における原告適格の拡大を目的として、行訴法9条2項を新設した平成16年法律第84号による行訴法の改正後においても、この点に変更はない(最判平17・12・7民集59巻10号2645頁)。

租税訴訟においては、課税処分、更正の請求に対する通知処分、再調査決定及び審査裁決等を受けた納税者は、その取消訴訟を提起する原告適格を有していることが明らかであり、原告適格が問題となることは少ない(無効等確認訴訟の原告適格について、第1の2(3)ア参照)。



ウ 狭義の訴えの利益

(7) 狭義の訴えの利益が問題となるケース

課税処分等の取消訴訟において、狭義の訴えの利益が問題となるケースを列記すると以下のとおりである。

- a 課税処分の一部が再調査決定又は審査裁決により取り消された場合、課税処分はその取り消された部分について効力を失うので、その部分については訴えの利益はない(この場合の請求の趣旨の記載例につき前記1(3)イ参照)。
- b 減額更正あるいは減額再更正は、当初の更正・決定の一部を取り消す処分と考えられるので、それ自体の取消しを求める訴えの利益はない(前記最判昭42・9・19、前記最判昭46・3・25)。
- c 相続税の更正の後、更正の請求に基づき課税価格及び相続税額をいずれも零円とする減額更正がされた場合につき、当初の更正は効力を失うものの、減額更正がされた場合と判決により更正が取り消された場合とは、本税額、加算税額及び延滞税額

が消滅し、それらが還付される点では相違はないが、還付加算金の始期の点で後者の場合の方が有利である(通則法58条1項参照)として、平成16年法律84号による改正前の行訴法9条括弧書き(現行9条1項括弧書き)を参照して、当初の更正の取消しを求める訴えの利益を肯定した裁判例がある(前記東京高判平9・5・22)。

d 異議決定に理由附記の不備の瑕疵があった場合、棄却の審査裁決後において異議決定の取消しを求める利益があるかにつき、これを肯定した裁判例がある(前記最判昭49・7・19、最判昭49・9・26集民112号723頁、本章第3の2(2)参照)。

e 所得税の無申告者に対し、誤って過少申告による更正処分をし、過少申告加算税を課したケースについて、無申告加算税の方が過少申告加算税よりも多額であることは明らかであるから、誤って過少申告による更正処分をしたからといって、これにより納税者に不利益を課すものではないなどとして、同処分の取消しを求める利益がないとした裁判例がある(最判昭40・2・5民集19巻1号106頁)。

f 更正・決定の後に増額再更正や修正申告が行われた場合において、当初の更正・決定が取り消されると、延滞税の軽減税率の適用期間の点で納税者に有利となるが、このような利益は、取消訴訟における訴えの利益を基礎づけるものとはいえないとした裁判例がある(前記東京高判平11・8・30、前記ア(エ)b(注2)参照)。

g 増額更正による税額の増加分に対する延滞税の納付義務との関係で、増額更正の後に義務的修正申告を行った場合でも、なお増額更正の取消しを求める訴えの利益が認められるとした裁判例がある(前記東京地判平3・4・26、前記ア(エ)b(b)参照)。

(イ) 無効等確認訴訟の訴えの利益(取消訴訟との関係)

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

課税処分取消訴訟の訴訟物は、課税処分の違法一般、すなわち違法の存否であり(前記1(1)ア(7)参照)、課税処分の無効確認訴訟の訴訟物は、当該課税処分の無効事由一般、すなわち、重大かつ明白な瑕疵一般の存否であり(前記1(2)エ参照)、両者の訴訟物は、行政処分の違法の存否という点で共通している。したがって、無効事由は取消事由の量的一部にすぎず、取消訴訟及び無効確認訴訟の訴訟物は、言わば大は小を兼ねる関係にあると考えるのが相当である(最判昭33・9・9民集12巻13号1949頁、高知地判昭57・10・4行集33巻10号2037頁)(注)。そのため、実務においては、重大かつ明白な違法がある場合に取消訴訟が提起されたときは、違法が重大かつ明白であるか否かを判断することなく、違法の存在ゆえに取消請求を認容している。

このように取消訴訟と無効確認訴訟の各訴訟物が大は小を兼ねる関係にあるとすると、少なくとも同一の行政処分について取消訴訟と無効確認訴訟が別訴として提起され、併合審理されない場合には、二重起訴(行訴法7条、民訴法142条)に当たるといふべきである(前記高知地判昭57・10・4、横浜地判昭61・2・19判時1206号24頁、名古屋地判平6・10・28訟月41巻6号1581頁)。これに対し、両訴訟が併合審理される場合には、審判の重複と判断の抵触は生じないので、二重起訴の問題は直ちには生じないが、無効確認訴訟に訴えの利益があるか否かが問題となる。この点については、取消訴訟が適法である限り、無効確認訴訟には訴えの利益はないものと考えらるべきである(釧路地判昭58・11・29行集34巻11号2067頁、その控訴審札幌高判昭60・11・26行集36巻11・12号1905頁)。

また、ある行政処分について取消訴訟を提起して請求棄却判決を受けると、後に同じ行政処分についての無効確認訴訟を提起しても、その敗訴判決の既判力により、無効事由がないとして請求

が棄却されることとなる。この点については課税処分についても同様に解して良く、新潟地判平16・9・16(税資254号順号9750)は、「課税処分の取消訴訟の訴訟物は、当該処分の違法一般であると解されているから、判決の既判力は、訴訟において攻撃防御の対象とされた違法事由にとどまらず、その訴訟物であるところの違法一般について生じるのであって、取消訴訟において判決で請求が棄却され確定した場合には、その当事者は、その判決の既判力により、当該課税処分に関する違法事由を後訴において主張することができないものというべきである。そして、課税処分の無効確認訴訟の訴訟物は、重大かつ明白な違法等出訴期間経過後においてもなお救済に値するとの評価を受ける違法一般であると解されるところ、この重大かつ明白な違法等出訴期間経過後においてもなお救済に値するとの評価を受ける違法一般は、取消訴訟の訴訟物である違法一般に包含されると解されるから、取消訴訟において判決で請求が棄却された場合には、重大かつ明白等の出訴期間経過後においてもなお救済に値するとの評価の対象となりうる違法事由の主張も既判力により許されない」と判示している(その控訴審である東京高判平17・3・8 税資255号順号9952により維持。)。

(注) これに対し、取消原因にとどまる違法は、違法であればその程度、態様を問題としないのに対して、無効確認訴訟で問題とする違法は、その程度が重大でありかつ明白であるという評価を伴ったものであるから、両者は単純な包含関係ではなく、質的に異なり、取消訴訟と無効確認訴訟とでは訴訟物が異なるとする見解も唱えられている(中込秀樹ほか・改訂行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究165頁)。

(2) 被告適格

ア 被告とすべき者等

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

処分又は裁決をした行政庁(処分又は裁決があった後に当該行政庁の権限が他の行政庁に承継されたときは、当該他の行政庁。以下同じ。)が国又は公共団体に所属する場合、処分の取消しの訴えは「当該処分をした行政庁の所属する国又は公共団体」を被告として(行訴法11条1項1号)、裁決の取消しの訴えは「当該裁決をした行政庁の所属する国又は公共団体」を被告として(同項2号)、それぞれ提起しなければならない。したがって、課税関係の処分又は裁決(再調査決定及び審査裁決)の取消訴訟における被告は、一般には、これらの処分又は裁決を行った行政庁である税務署長又は国税不服審判所長が所属する「国」である。

平成16年法律第84号による改正前の行訴法11条1項本文は、処分の取消しの訴えは、処分をした行政庁を、裁決の取消しの訴えは、裁決をした行政庁を被告として提起しなければならないとされていたが、同改正により、上記のとおり当該行政庁の所属する行政主体を被告適格者とすることとされたものである。また、上記改正において、処分又は裁決をした行政庁は、当該処分又は裁決に係る改正後の行訴法11条1項の規定による国又は公共団体を被告とする訴訟について、裁判上の一切の行為をする権限を有するものとされた(同条6項)。

なお、課税処分はその処分時における納税地を所轄する税務署長が行うこととされているため(通則法30条、33条)、課税処分がされた後に納税者が住所を移転した場合には、新住所を所轄する税務署長が旧住所を所轄する税務署長の事務を承継し、上記の訴訟代理権を有する処分行政庁となる。この場合の処分行政庁の表記は、「甲税務署長事務承継者乙税務署長」の例による。

イ 被告を誤った場合の救済

取消訴訟において、原告が故意又は重過失によらずに被告とすべき者を誤った場合、裁判所は、原告の申立てにより、決定をもって

被告を変更することを許すことができる(行訴法15条1項)。許可があった場合、出訴期間の遵守については、新たな被告に対する訴えは、最初に訴えを提起した時に提起したものとみなされる(同条3項)。訴訟代理人として弁護士がついている事件については、重過失が肯定されやすいといえよう(京都地決昭50・2・5判時779号60頁、釧路地決昭50・3・28訟月21巻6号1326頁)。

(3) 不服申立前置

ア 意義

(ア) 行訴法は不服申立前置主義を採用せず(同法8条1項)、不服申立てを経由して訴えを提起するか、経由しないで直ちに訴えを提起するかについて、原告の自由な選択に委ねている。しかし、国税に関する法律に基づく処分不服申立てができるものについては、同項の例外に属し、審査請求を経由し、審査裁決を経た後でなければ訴えを提起することができない(通則法80条3項に規定する処分を除く。同法115条1項本文)。ただし、一定の場合には、不服申立手続を経る必要がないとされている(同項ただし書)。

このように、通則法が、租税訴訟について不服申立前置主義を採用した理由は、租税の賦課に関する処分については、課税標準の認定が複雑かつ専門的であり、訴訟に先んじて不服申立手続を要求することにより、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、また、訴訟に移行した場合に事実関係の明確化に資することという意義があり、他面、国税の賦課は大量的・回帰的であるから、不服申立前置を要求することで、裁判所が訴訟の氾濫に悩まされることを回避し、税務行政の統一的運用にも資することに重要な意義を認め得るからである(志場・通則法精解1327頁)。

(イ) 不服申立てを経由したというためには、当該申立てが適法なものでなければならず、却下の決定又は裁決があった場合は、不服

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

申立てを前置したとはいえない(最判昭30・1・28民集9巻1号60頁)。しかし、適法な不服申立てが誤って却下された場合は、不服申立ての要件を充足しているといえることができる(最判昭36・7・21民集15巻7号1966頁)。他方、不適法な不服申立てを却下する際、実体的判断を付加しても、不服申立ての要件を充足したとはいえない(東京地判昭37・6・14行集13巻6号1105頁、その控訴審東京高判昭37・12・12行集13巻12号2237頁。なお、不適法で本来却下を免れない審査請求に対し棄却の裁決がされた場合につき、最判昭48・6・21訟月19巻10号51頁参照)。

納税者が審査請求をしていない更正について、通則法104条4項及び2項により審査請求をした通知処分と併せて審理された事案について、東京高判平12・1・26(訟月46巻12号4365頁)は、あわせ審理がされたことをもって、更正処分についても審査請求を経ているということとはできないとして、その取消しを求める訴えを却下した。

イ 前置を要しない場合(通則法115条1項ただし書)

(7) 類型

- a 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3か月を経過しても裁決がないとき(通則法115条1項1号)。

なお、審査請求をしてから3か月を経過する前に訴えを提起した場合は、不適法であるが、裁決がないまま、訴えが却下されることなく3か月を経過すれば、その瑕疵は治癒されると解されている(福岡高判昭31・1・30高民集9巻2号36頁参照)。

- b 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(通則法115条1項2号)。

更正の取消しを求める訴訟の係属中に増額再更正がされた場合が典型例である。この場合、当初増額更正は増額再更正に吸収されるので、訴えの交換的変更をする必要が生じるが、両処分は同一の納税義務の内容を確認する処分であり相互に密接な関連を有するから、増額再更正については不服申立ての前置を不要としたものである。なお、減額再更正がされた場合は、減額再更正自体あるいは更正のうち減額再更正により減額された部分につき取消しを求める訴えの利益はない。

- c 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(通則法115条1項3号)。

「著しい損害を避けるため緊急の必要があるとき」とは、例えば差押不動産の公売手続が既に開始されている場合などである。

「正当な理由がある」とされた裁判例としては、更正と再更正がされ再更正について取消しを求めようとする場合において、既に更正について不服申立てを経ている場合(大阪地判昭43・4・26行集19巻4号796頁等)、加算税の賦課決定の取消しを求める場合において、本税に関する更正の請求に対する拒否処分につき不服申立てを経ている場合(福岡高判昭59・9・5行集35巻9号1341頁、反対・横浜地判昭40・7・19訟月12巻1号77頁、第2編第2章第6の4(3)参照)等がある。

(イ) 問題となるケース

a 青色申告承認の取消処分と更正処分

青色申告承認の取消処分と更正処分とは、前者は納税者の地位及び納税申告の方法に関するものであるのに対し、後者は課税処分として納税義務及び税額を確定するものであって、それぞれ目的及び効果を異にする別個の処分であり、その手続も截然と区別されたものであるから、青色申告承認の取消処分と同時に又はこれに引き続いて更正処分がされた場合に、たまたまこの二つの処分の基礎とされた事実関係の全部又は一部が共通であって、これに対する納税者の不服の事由も同一であるとみられるようなときでも、後者の処分に対し適法に不服申立てを経たからといって、それだけでは当然に、前者の処分に対する不服申立てを経たのと実質的に同視し得るものとして前者の処分に対する不服申立ての前置を不要と解することはできず、また、同処分に対する不服申立てを経ないことにつき通則法115条1項3号にいう正当な理由があると解することも相当でない(最判昭57・12・21民集36巻12号2409頁)。

b 欠損金額を減額する更正処分と当該欠損金の繰戻しによる法人税の還付請求に理由がないとする通知処分

納税者が、欠損事業年度の法人税について欠損の確定申告をすると同時に、欠損金の繰戻しによる前年度の法人税の還付請求(法税80条1項)をしたのに対し、その申告に係る欠損金額の一部が否認され、欠損金額を減額する更正処分を受けるとともに、その還付請求の一部に理由がない旨の通知処分(同条6項)を受けた場合、これらの更正処分と通知処分とは、その基礎となった事実関係が共通であるとしても、後者は前者の処分に付随する処分であると解することのできないものであり、両者に対する納税者の不服の事由が同一であって前者の処分について適法に不服申立手続が採られているからといって、後者の処分に対する不服申立ての前置を不要と解することはできず、また、同処分に対する不服申立てを経ないことにつき通則法115条1項3号にいう正当な理由があると解することも相当でない(最判昭59・6・28民集38巻8号1029頁)。

c. 再調査決定あるいは審査裁決の取消訴訟

再調査決定及び審査裁決に対しては、これらの処分自体についての不服申立手続は設けられていない(通則法76条)から、直ちに取消訴訟を提起することができる(最判昭51・5・6民集30巻4号541頁参照)。ただし、行訴法10条2項は、「処分の取消しの訴えとその処分についての審査請求を棄却した裁決の取消しの訴えとを提起することができる場合には、裁決の取消しの訴えにおいては、処分の違法を理由として取消しを求めることができない。」とし、裁決取消しの訴えにおいては、裁決の手続上の違法その他裁決固有の違法だけしか主張できず、処分の違法を主張することはできないという考え方(原処分主義)を採用しているので、処分(原処分)について争う者が不服申立手続を経て出訴する場合、処分自体になお不服があるときは、処分の取消しを求めて出訴すべきであり、また、裁決(不服申立

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

てに対する行政庁の裁決その他の行為)に不服があれば裁決の取消しを求めて出訴することができるが、取消事由となるのは再調査決定及び裁決の各固有の瑕疵に限られている。これに違反する主張をした場合は、主張自体失当となり、他の取消理由がない限り、請求棄却の判決を受けることになる(訴えが不適法として却下されるわけではない。)。

d 増額更正処分の一部についてのみ不服申立てをした後に同処分の全部についての取消訴訟を提起した場合

増額更正処分を受けた納税者が、当該課税処分における加算事由の一部を不服とする審査請求を経て、当該課税処分のうち申告額を超える部分全部の取消しを求める訴訟を提起した場合、原告の訴えのうち、当該処分のうち審査請求で争点となった加算事由に相当する税額部分が取り消されたときの税額を超えない部分の取消しを求める部分については、国において、通則法115条1項所定の不服申立て前置を欠くとして却下答弁を行っていた事例があり、一部の下級審判決でこれを認めるものもあった。

しかしながら、取消訴訟の対象とされた課税処分と同一の課税処分につき審査請求を経ている限り、納税者が審査請求時において主張していなかった違法事由を訴訟において主張することは、総額主義の観点からも、不服申立て前置の趣旨に反するものではないと解される(神戸地判平31・2・13税資269号順号13240。その控訴審大阪高判令1・9・12税資269号順号13310)。

(4) 出訴期間

ア 主観的出訴期間

取消訴訟は、処分又は裁決があったことを知った日から6か月以内に提起しなければならない(行訴法14条1項本文)。6か月の期間計算については、知った日の当日は算入せず、翌日から起算する(同

法7条、民訴法95条1項、民法140条)。

課税処分については通知書を、再調査決定及び審査裁決についてはそれぞれ再調査決定書謄本、裁決書謄本を送達して行うことになっており(通則法28条1項、32条3項、84条7項、101条1項)、送達方法は同法12条ないし14条に規定されている。したがって、行訴法14条1項にいう「知った日」とは、処分又は裁決等の存在を現実を知った日を指すが(最判昭27・11・20民集6巻10号1038頁)、通知書又は前記各謄本が送達された場合は、反証のない限り、配達を受けた日に裁決又は処分があったことを知ったものと推定される(最判昭27・4・25民集6巻4号462頁参照)。

イ 客観的出訴期間

取消訴訟は、処分又は裁決があったことを知らず、あるいは、それを知った日から6か月を経過していなくても、処分又は裁決の日から1年を経過したときは、提起することができない(行訴法14条2項本文)。起算日については主観的出訴期間の場合と同様である。

ウ 審査請求があった場合の出訴期間

処分又は裁決につき審査請求をすることができる場合又は行政庁が誤って審査請求をすることができる旨を教示した場合において、審査請求があったときは、その審査請求をした者については、前記ア及びイにかかわらず、これに対する裁決があったことを知った日から6か月を経過したとき、又は当該裁決の日から1年を経過したときは、訴訟を提起することができない(行訴法14条3項本文)。

エ 出訴期間徒過の救済

前記アないしウの各出訴期間については、「正当な理由」があれば、その期間を経過しても出訴が許される(行訴法14条1項ただし書、同条2項ただし書、同条3項ただし書)。この「正当な理由」とは、民訴法97条1項の「その責めに帰することができない事由」より広い概念であると考えられる。例えば、処分の際に処分行政庁

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

から、出訴期間について、行訴法46条に基づく教示がされなかった場合や、処分行政庁から誤って長期の出訴期間が教示され、当事者が他の方法でも出訴期間を知ることができなかったような場合などには、正当な理由があると考えられる。

3 主張・立証責任等

(1) 課税処分取消訴訟における主張・立証責任等

課税処分取消訴訟の審理は、口頭弁論期日や争点及び証拠の整理手続を重ねることにより進められ(行訴法7条、民訴法87条1項、164条以下)、当事者双方は、主張・立証責任を背景とした主張・立証活動を行う。審理の対象は、訴訟要件と訴訟物であり、実際の審理手続は、口頭弁論期日等において、訴状、準備書面に記載した内容を陳述し、当事者間で争いのある部分については、書証の提出及び証人尋問を中心とした立証活動が展開される。そして、訴訟が裁判をするのに熟したときに、裁判所は弁論を終結し、終局判決をする(同法243条1項)。

ところで、課税処分取消訴訟においては、原則として弁論主義の適用があるが、補充的に裁判所による職権証拠調べができるとされている(行訴法24条)。したがって、理論的には職権探知主義が適用される余地はあるが、通常の民事事件を担当するのと同じ裁判所において審理が行われる現行制度の下では、職権探知主義を導入するには実際上の限界があり、仮にこれを認める場合は、明示の法律上の根拠が必要であると思われる(塩野・行政法Ⅱ160頁)。

ア 主要事実の捉え方

前記1(1)アのとおり、課税処分取消訴訟の訴訟物は処分の違法一般であり、その処分の同一性の捉え方については判例上総額主義が採られているため、課税処分取消訴訟の審理の範囲は、課税処分によって確定された税額が総額において処分時に客観的に存した税額を上回るか否かを判断するに必要な事項の全部に及ぶ。そして、所得税や法人税の場合、その税額算定の基礎となる所得金額の算定

は、総収入金額と必要経費(益金と損金)の算定に必要な各具体的事実を確定した上、総収入金額(益金)から必要経費(損金)を控除して算定する過程を経る。課税処分取消訴訟において、主要事実を上記の算定過程のどの段階で捉えるかという問題があり、例えば、必要経費の発生原因となったある具体的事実について当事者間に争いがない場合、それが主要事実であれば、裁判上の自白が成立するが、間接事実にすぎないということになれば、裁判上の自白が成立しないことになる。

そこで、所得税又は法人税の場合を例にとって検討すると、実額課税の場合の主要事実の捉え方については、近時有力な見解として次のような考え方がある。

(7) 所得説

所得税法22条1項の課税標準の規定等を根拠として、「総所得金額又は課税所得金額」を主要事実とする見解(特別経費である雇人費を主要事実でないとしたものとして、大阪地判昭50・1・29行集26巻1号63頁、その控訴審大阪高判昭51・8・6行集27巻8号1454頁等)

(4) 収入・経費説

各種の所得金額は、収入金額から必要経費を控除して算定されるものであることを理由に、「各種の所得の収入金額と必要経費の額」を主要事実とする見解(大阪地判昭40・5・11行集16巻6号1015頁等)

(5) 具体的事実説

課税標準たる所得金額は、計算の結果算定される抽象的なもので具体的事実ではなく、所得金額の算定に必要な所得発生原因事実を主要事実とする見解(名古屋高判平4・10・21行集43巻10号1260頁、広島高松江支判平5・6・30税資195号738頁、東京高判平24・4・10税資262号順号11927等(注))

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

主要事実は、直接証拠により証明し得る「事実」であるが、所得、収入・経費というのは、収入の計上時期や所得区分等の法的判断を経た上、計算の結果として算出される金額であって、直接証拠による証明ができる具体的な事実ではない。また、訴訟上の機能の面においても、主要事実は、審理の対象を明らかにし、相手方の防御の目標を明確にして、不意打ちとなるような認定を防止するという機能を有する。このような機能に照らすと、個別具体的な事実を主要事実と捉えることが望ましい。以上に照らすと、具体的事実説が相当である。

他方、推計課税の場合の主要事実については、後に第2編第3章第2「推計課税における主張・立証」において詳述するが、具体的事実説に従えば、推計の適法要件である推計の合理性(①基礎資料の正確性、②推計方法の合理性、③原告への適用の合理性)を基礎づける事実が主要事実を構成すると考える(自白の撤回に関する東京地判平元・8・29税資173号500頁参照)。

実際の訴訟追行においては、当事者間に争いのない部分(例えば、所得区分ごとの金額、収入金額、一部の経費項目の金額等)に係る所得発生原因事実については自白が成立するので(後記(3)参照)、当事者は、当初からあらゆる所得発生原因事実を詳細に主張する必要はなく、相手方が争っている部分について詳細な主張を行い、その他は当面概括的な主張をしておけば足りるであろう。

(注) 東京高判平25・2・21(税資263号順号12152)は、所得税の課税処分の取消訴訟において裁判上の自白の成否が争われた事案において、「所得税についての課税処分の取消訴訟において、当事者の攻撃防御方法の対象となる主要事実は、所得を構成する要素である収入金額と必要経費等の各金額がまずこれに該当すると解されるが、これにとどまらず、各種所得の種類を区分する要素となる具体的事実、すなわち、所

得発生原因事実もまた主要事実であると解すべきである。」と判示している。

イ 主張・立証責任の分配

弁論主義の下では、当事者の主張しない事実を判決の資料として採用しないこととされているので、ある主要事実が当事者の弁論に現れない場合は、その事実を要件とする法律効果が承認されないという結果が生じる。このような不利益を、その事実についての「主張責任」という。これに対し、訴訟において裁判所がある事実の存否につき、そのいずれとも確定できない場合に、その結果として、判決において、その事実を要件とする自己に有利な法律効果の発生又は不発生が認められないことになる当事者の一方の危険又は不利益を「立証責任」という。

主張責任と立証責任とは理論上一致すると考えられるが、行政訴訟においては、主張責任と立証責任が一致しないとする見解もある(注1)。

抗告訴訟における立証責任の分配基準については、行政行為の公定力を理由として全て原告が立証責任を負うとする見解や法治行政の原則を理由として被告が行政行為の適法性について全てにわたり立証責任を負うとする見解もあったが、いずれの見解もその根拠とするとところと立証責任の分配について合理的な結びつきが説明できない。そこで、最近では、次のような見解が有力である。

(7) 一般的基準

A 法律要件分類説

民事訴訟における法律要件分類説を抗告訴訟にも導入しようという考え方であり、行政処分 of 権利発生事実 is 被告が、権利障害及び消滅事実 is 原告が立証責任を負うとする見解(注2)

B 個別検討説

適用すべき法規の立法趣旨、行政行為の特性、当事者間の公

平、事案の性質、事物に関する立証の難易等によって具体的事案についていずれの当事者の不利益に判断するかを決定する、あるいは、公益と私益の調整を図り、正義と公平を実現しようとする行政法規及びこれが定める行政法関係の特殊性を考え、行政法規の具体的実現としての行政行為の特質に鑑み、立証の難易を考え併せ、正義公平の要請に合するよう分配するとする見解(注3)

C 権利制限、拡張区分説

基本的人権の尊重及び法治主義という憲法上の原則から、国民の権利を制限する侵害的行政処分については被告が、国民の側から権利の拡張を求める場合は原告が立証責任を負うとする見解(注4)

D 検討

以上の見解は、いずれも決め手に欠けているように思われる。すなわち、A説に対しては、行政法規は公益と私益の調整を目的とするもので裁判規範としての意味よりも行政機関に対する行為規範としての意味が強く、必ずしも訴訟における立証責任の分配を考慮して立法していないとの批判があり、B説に対しては、基準として不明確であるとの批判がある。C説に対しては、立証責任分配法則の指標として適用すべき法規の立法趣旨と行政行為の性質のみをよりどころとして一律に割り切るのは疑問であるとの批判がある。

結局は、C説の考え方を基本とし、これにA説やB説の考え方も採り入れて、立証責任の分配を決定していくこととなろう(泉・審理175頁、塩野・行政法Ⅱ173-174頁、中込秀樹ほか・改訂行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究172頁。なお、A説を軸に考える説として加藤就一「立証責任(1)」裁判実務大系20巻50頁がある。)

(注1) 渡邊・園部・行政事件訴訟法体系343頁、宮崎良夫「行政訴訟における主張・立証責任」新実務民事訴訟講座9巻227頁。

(注2) 村上博巳・証明責任の研究328頁、吉良実「税務訴訟における主張責任及び立証責任」税法学115号30頁、渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書19輯1号106頁等。

(注3) 畠山武道「主張・立証をめぐる問題(3)」裁判実務大系1巻209頁、雄川一郎・行政争訟法214頁、紙浦健二「税務訴訟における立証責任と立証の必要性の程度」判タ315号37頁等。

(注4) 宮崎良夫「行政訴訟における主張・立証責任」新実務民事訴訟講座9巻249頁、市原昌三郎「取消訴訟における立証責任」実務民事訴訟法講座8巻235頁等。

(イ) 課税処分取消訴訟における主張・立証責任

課税処分取消訴訟においては、租税法律関係の特殊性(租税法は、基本的に侵害規範であり、国民に義務を課すものである。)、課税訴訟の構造、個々の税法規定の立法趣旨、当事者間の公平、事案の性質、立証の難易等を考慮して、真偽不明の場合にいずれの当事者の不利益に判断するのが妥当かという観点から決すべきである。このような見地からは、課税要件については、原則として被告が主張・立証責任を負うと解すべきことになるが、以下個別に検討する。

a 収入金額又は益金

収入金額又は益金の発生を基礎づける具体的事実について、被告に主張・立証責任があることについては争いがない。なお、最判昭38・3・3(訟月9巻5号668頁)は、所得の存在及びその金額について課税庁が立証責任を負うとしている。

b 必要経費又は損金

必要経費又は損金(以下、この項において「必要経費」という。)の発生を基礎づける具体的事実については争いがあるが、

被告に必要経費の不存在(通常は一定額を超えては存在しないこと)について主張・立証責任があると考ええる。その理由は、①税率表を適用して税額を算出する基礎となる課税標準の前提となる所得は、収入から必要経費を控除した額と定められ、必要経費が明らかにならなければ所得額が確定できないこと、また、②実質的観点からみても、課税庁は、更正を行った以上、収入及び必要経費についての資料を把握しているはずであり、この点についての立証が困難とはいえないし、一般に収入を得るためにはなにがしかの経費を伴うのが通常であるから、その存否・金額が不明の場合にその部分に課税するのは妥当でないと考えられるからである。前記最判昭38・3・3も、所得金額(総収入金額－必要経費)について課税庁が立証責任を負う旨判示しており、判例は、一般論としては、被告において、必要経費が納税者の主張額以上に存在しない事実の立証責任を負うとする立場であるといえる。

しかしながら、必要経費は納税者にとって有利な事柄であり、納税者の支配領域内のこととして証拠資料を整えておくことが容易である。このような事情を考慮すると、被告が具体的な証拠に基づき一定額の必要経費の存在を明らかにし、これが収入との間に合理的対応関係を有すると認められる場合は、これを超える額の必要経費は存在しないものと事実上推定され、納税者は、その金額を超える経費の具体的内容を明らかにし、ある程度これを合理的に裏付ける程度の立証をしなければ、上記推定を覆すことができないと考えられる(泉・審理178-179頁、佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」新実務民事訴訟講座10巻78頁)。必要経費の不存在については、一般論として、事実上の推定によって妥当な解決を図ろうとするのが裁判例の傾向でもある(広島高岡山支判昭42・4・26行集18巻4号614頁、岡山地

判昭44・7・10判時590号29頁、東京地判昭52・7・27訟月23卷9号1644頁、長崎地判昭59・11・30行集35卷11号1978頁、その控訴審福岡高判昭60・8・29行集36卷7・8号1252頁、東京地判昭63・12・14判タ709号172頁、その控訴審東京高判平2・2・28税資175号965頁、東京高判平22・10・20税資260号順号11536など)。

東京地判平6・6・24(税資201号542頁)は、「更正時には存在しない、あるいは提出されなかった資料等に基づき、原告が当該支出が必要経費に該当すると主張するときは、当該証拠との距離からみても、原告において経費該当性を合理的に推認させるに足りる程度の具体的な立証を行わない限り、当該支出が経費に該当しないとの事実上の推定が働くものというべきである。」としている(その控訴審東京高判平8・4・26税資216号311頁。なお、その上告審最判平9・10・28税資229号340頁は、原審の判断は前記最判昭38・3・3に抵触しない旨判示している。)。

また、青色申告の納税義務者が、帳簿書類を備え付け、これに個々の取引を記帳し、その帳簿書類を保存するなどして、事業所得等の金額を正確に記録することを義務付けられているという観点から、青色申告の納税義務者が、帳簿書類の記載と異なる経費の主張、すなわち簿外経費の存在を主張する場合には、納税義務者において、必要経費として支出した金額、支払年月日、支払先、支払内容等の事実につき、具体的に特定して主張立証をし、業務との関連性についても主張立証をすべきであり、そのような主張立証がされない限り、当該経費を当該業務の経費として損金に算入することはできないとした近時の裁判例として、東京地判令3・12・23(税資271順号13650)、広島高判令2・12・16(税資270号順号13499)がある。

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

なお、申告書の記載額を超える必要経費の立証責任については、納税者に立証責任があるとする見解がある(加藤・前記裁判実務大系20巻58頁、紙浦健二「税務訴訟における立証責任と立証の必要性の程度」判タ315号48頁)。しかし、更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消訴訟においては、納税者が自己の申告内容を自ら争って提起する訴訟であるから、そのように言えるとしても(最判昭39・2・7訟月10巻4号669頁参照)、更正処分の取消訴訟では必要経費の主張・立証責任は被告にあり、主張・立証責任を金額によって分けることはできない(主要事実に関する具体的事実説を前提とする。)し、更正処分においては申告額を上回る必要経費を認定する場合もあるから、一般論として上記見解を採用することはできない。

c 使途不明金

金員が支出されたことについては争いがないが、その支払先あるいは理由が明らかでないため、その経費性あるいは損金性が争われる場合がある。このような場合も原則として被告に立証責任があるが、東京地判平6・9・28(税資205号653頁)は、「更正時に存在し、又は提出された資料等をもとに判断して、当該支出を損金の額に算入することができないことが事実上推認できる場合には、原告において、右推認を破る程度の具体的な反証、すなわち、当該支出と業務との関連性を合理的に推認させるに足る具体的な立証を行わない限り、当該支出の損金への算入は否定されるというべきである。」としている(その控訴審である東京高判平7・9・28税資213号772頁により維持。)

d 貸倒損失

貸倒損失も、必要経費に属するため、一般にはその不存在に

つき被告に立証責任があることになるが(注)、仙台地判平6・8・29(訟月41巻12号3093頁)は、「貸倒損失は、通常の事業活動によって、必然的に発生する必要経費とは異なり、事業者が取引の相手方の資産状況について十分に注意を払う等合理的な経済活動を遂行している限り、必然的に発生するものではなく、取引の相手方の破産等の特別の事情がない限り生ずることのない、言わば特別の経費というべき性質のものである上、貸倒損失の不存在という消極的事実の立証には相当の困難を伴うものである反面、被課税者においては、貸倒損失の内容を熟知し、これに関する証拠も被課税者が保持しているのが一般であるから、被課税者において貸倒損失となる債権の発生原因、内容、帰属及び回収不能の事実等について具体的に特定して主張し、貸倒損失の存在をある程度合理的に推認させるに足りる立証を行わない限り、事実上その不存在が推定される」としている(その控訴審である仙台高判平8・4・12税資216号44頁により維持。大阪地判昭40・7・3行集16巻8号1328頁も同旨)。

(注) 必要経費の立証責任は、原則として課税庁の側にあるとしながらも、貸倒損失のような特別経費については、原告に立証責任があるとする有力な見解がある(金子・租税法1136頁)。

e 所得控除・税額控除等

原則として、各種の所得控除事由については被告にその不存在についての立証責任があるが、税額控除事由については原告にその存在についての立証責任があると解する。その理由は、前者は標準的な納税者に必要な生活費の保障を目的とするものであり、その実質は必要経費に準ずるものであるのに対し、後者は一般に恩恵的・政策的な理由に基づく税額の特別な減額事由といい得るからである(紙浦・前記判タ315号46頁参照。いずれについても恩恵的側面があるとして両者について原告に立証

責任があるとするものとして、加藤・前記裁判実務大系20巻59頁参照)。

法が一般原則に比し、特に恩恵的・政策的に租税を減免している場合については、特別規定であり、その立法趣旨からしても、原告が立証責任を負うと解すべきである。例えば、青色申告承認の存在や措置法中の多くの規定がこれに該当する(後者につき大阪地判昭50・2・5訟月21巻4号889頁、横浜地判平3・4・24判タ770号173頁等)。なお、外国子会社合算税制(措置法40条の4)の適用除外要件につき、課税庁に主張立証責任があるとした裁判例として、東京高判平25・5・29(税資263号順号12220)がある。

f 出訴期間等の訴訟要件

訴訟要件は、本案判決を受けるための要件であり、民事訴訟法理論と同様、原告が立証責任を負う。出訴期間の遵守につき原告に立証責任があるとしたものとして、横浜地判昭57・3・31(訟月28巻6号1260頁)がある。

g 通則法65条4項の過少申告の「正当な理由」等

通則法65条4項が同条1項の例外規定であること及び同条の立法趣旨に照らして原告に主張・立証責任があると考えられる。最判平11・6・10(訟月47巻5号1188頁)も、このことを前提として納税者が主張・立証すべき具体的事情を判示している(増田稔・最判解<民事>平成18年度(下)1123頁、1131頁)。また、通則法66条1項の「正当な理由」について原告に立証責任があるとしたものとして神戸地判平5・3・29(行集44巻3号306頁)がある。

なお、通則法65条4項1号の要件についても、原告に立証責任があると考えられる(東京地判昭56・7・16行集32巻7号1056頁)。

(ウ) 推計課税における主張・立証責任

推計課税の必要性及び合理性を基礎づける事実について被告が立証責任を負う。なお、実額反証については、再抗弁として原告が主張・立証責任を負うと考える(詳細は第3章第2参照)。

ウ 請求原因

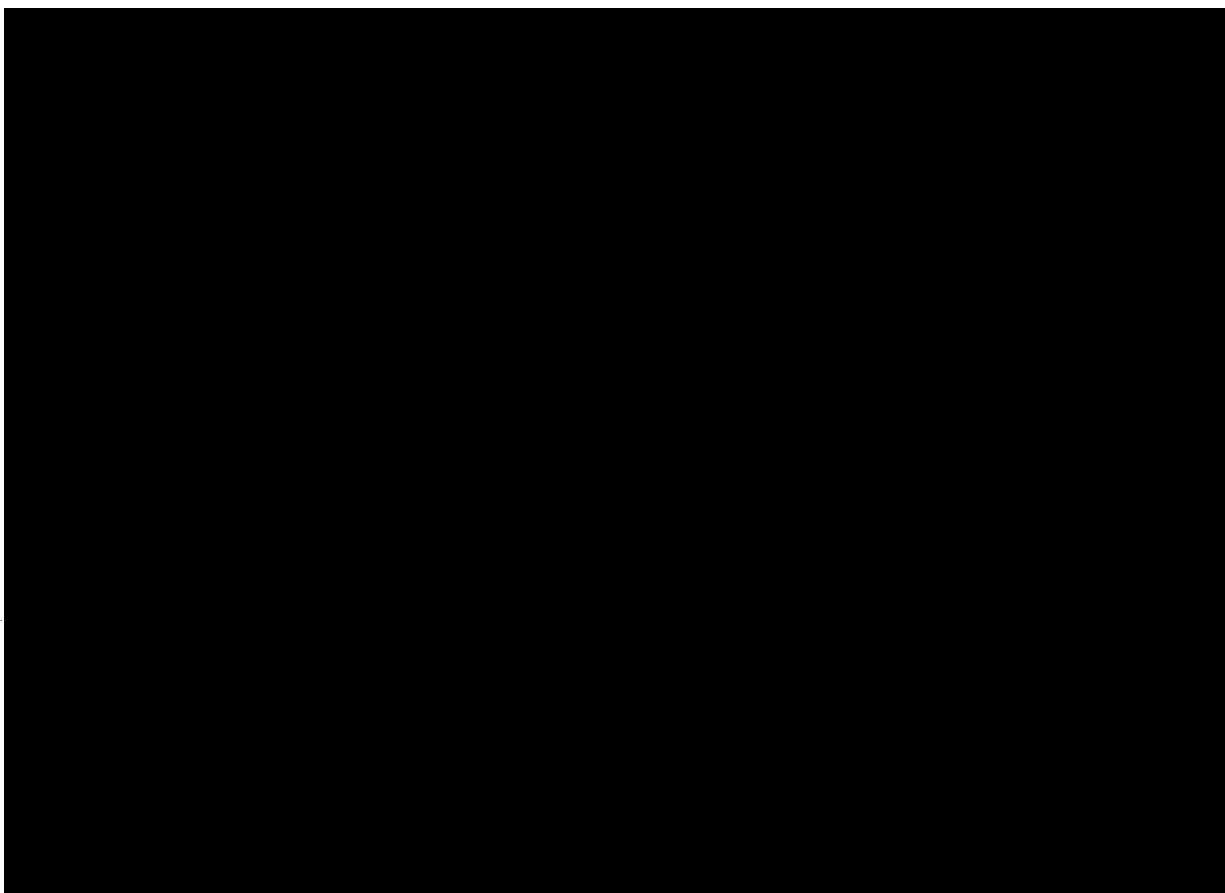
一般の課税処分取消訴訟において、課税要件事実について被告が主張・立証責任を負うとすると、原告は、課税処分の取消しを求める請求原因として、課税処分を特定してその存在を主張した上で、当該課税処分が違法である旨を主張すれば足りることになる(ただし、裁判実務においては、原告が訴状の請求原因の項目において、課税要件の欠缺を基礎づける事実まで主張することが多い。)

エ 被告の答弁及び抗弁

(7) 答弁

被告は、訴状に記載された請求の趣旨及び請求原因に対して答弁をする。請求の趣旨に対する答弁としては、請求の棄却を求めるのが通常であるが、訴訟要件を欠いていれば、本案前の答弁として訴えの却下を求める。また、請求の趣旨の記載が更正処分の全部の取消しを求めるものとなっている場合には、申告額を下回る部分については訴えの利益を欠くので(前記2(1)ア(ウ)c参照)、必要に応じ、取消しを求める範囲について釈明を求めた上、原告が維持するのであればその部分について訴えの却下を求めなければならない点(なお、原告に釈明を求めることなく、当初から答弁書で本案前の答弁をすることとしても差し支えない。)に留意する必要がある。

なお、答弁に際し、課税処分が特定しているか否かについて注意を払う必要があり、主体、内容及び日時等について誤りがあれば適宜釈明を求めて訂正させ、争いのないものとした上で、その後の手続を進める。



(1) 抗弁

前記のとおり、課税処分取消訴訟においては、原則として、被告に課税要件の主張・立証責任があると考えられるから、抗弁として課税処分の適法性を基礎づける事実を主張する必要がある。すなわち、被告は、課税処分によって確定された税額が、租税実体法によって客観的・抽象的に定まる税額を超えないことを具体的に主張する必要がある(総額主義)。

具体的には、実額課税の場合は、前述のとおり、個々の所得発生原因事実が主要事実であるから、これを個別具体的に主張する必要がある。推計課税の場合は、推計の合理性(①基礎資料の正確性、②推計方法の合理性、③原告への適用の合理性)を基礎づける事実が主要事実であるから、これを具体的に主張する必要がある。また、手続上の適法要件(例えば、青色申告の更正の場合の帳簿書類の調査、理由附記等)を具備していることも主張する

必要がある。

前述のとおり、実体法上適法性を基礎づける事実(所得発生原因事実又は推計の合理性を基礎づける事実)及び手続法上の要件事実は、抗弁として、被告において答弁書に記載する必要がある(民訴規則80条1項)。また、同項によると、答弁書には、抗弁事実(主要事実)のうち、原告側が争って立証を要することとなることが予想される事実、すなわち、予想される争点については、その事実に関連する事実で重要なもの(重要な間接事実)及び証拠の記載も必要であるとされている。そして、やむを得ない事由によりこれらを答弁書に記載することができない場合には、答弁書の提出後速やかに、これらを記載した準備書面を提出しなければならないとされている。

なお、近時は審理充実の観点から、裁判所が訴状送達に伴い、被告に対して実質的な主張、すなわち課税処分の適法性を基礎づける事実主張を記載した書面が提出可能な時期を確認した上で、初回期日を指定することが多い。

オ 原告の認否及び反論

- (ア) 原告は、被告が主張した処分の適法性を基礎づける事実について、認否を行う。そして、原告が争った点が、当該訴訟の争点となり、被告は、より詳細に課税の根拠を主張・立証することになる。
- (イ) また、推計課税の処分が争われる訴訟では、いわゆる実額反証は、再抗弁として、原告に主張・立証責任があるので、原告は、被告の推計課税の合理性の主張(抗弁)に対する反論として実額の主張を行うべきことになる。

なお、通則法116条1項は、主張・立証の順序を規定しているかのようなものであるが、同条2項の規定からすると、民訴法の定める適時提出主義(同法156条)の特則を定めたものと考えられるべきであ

ろう。すなわち、同法の定める適時提出主義の下においても、原告側は、被告が課税処分の基礎となった事実を主張した日以後遅滞なく再抗弁事実を主張し、併せてその事実を証明すべき証拠の申出をすべきであるが、それが同法157条1項の定める「時機に後れて提出した攻撃又は防御の方法」であるというためには、同法156条の「適切な時期」から相当程度後れて提出されたものであることが必要であると考えられる。これに対し、通則法116条は、同条1項に違反して行った主張又は証拠の申出は、同条2項により、「時機に後れて提出した攻撃又は防御の方法」とみなされるという意味で、民訴法の定める適時提出主義よりも更に厳しい提出時期の定めをしたもので、同法の適時提出主義の特則を定めたものというべきであろう。

したがって、通則法116条は、課税根拠事実についての被告の主張・立証責任に影響を与えるものではない。

(2) その他の訴訟類型における主張・立証責任等

ア 通知処分取消訴訟

通知処分取消訴訟、すなわち更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分(通則法23条4項)の取消訴訟においては、通知処分は税額を確定する不利益処分ではなく減額更正を拒否する処分であること、また、通知処分取消訴訟では、真実の税額が自己の申告によって確定している税額を下回る旨の主張をすることに照らして、原告が真実の所得金額が申告所得金額を下回ることについて主張・立証責任を負うとするのが裁判例である(注)。通知処分の取消しが争われた事案ではないが、前記最判昭39・2・7も、「申告納税の所得税にあつては、納税義務者において一たん申告書を提出した以上、その申告書に記載された所得金額が真実の所得金額に反するものであるとの主張、立証がない限り、その確定申告にかかる所得金額をもつて正当のものと認めるのが相当である」と判示する。

したがって、原告納税者は、請求原因として、減額更正をすべき具体的根拠を記載すべきである。

(注) 京都地判昭49・4・19(訟月20巻8号109頁)、広島地判昭61・3・20(判タ621号102頁)、その控訴審広島高判昭63・8・10(税資165号491頁)、盛岡地判平5・3・26(税資194号1080頁)、広島地判平8・10・23(税資221号170頁)、東京高判平14・9・18(訟月50巻11号3335頁)、大阪地判平23・11・18(税資261号順号11812)。

イ 青色申告承認取消処分の取消訴訟

青色申告承認の取消処分は、青色申告に伴う種々の特典を剥奪する不利益処分であり、課税庁が税務調査等に基づいて主体的に行ったものであり、取消要件については立証の困難もないから、被告に主張・立証責任があると考えられる。

したがって、原告が自己の請求を基礎づけるためには、取消処分の存在及び処分が違法であることの抽象的主張を行えば足りる。

ウ 裁決取消訴訟

棄却裁決は、審査請求に対する拒否処分であり、また、裁決取消訴訟においては、原処分主義(行訴法10条2項)が採用されている結果、裁決固有の瑕疵のみが審理の対象となるところ、裁決に固有の瑕疵がないことを主張・立証させるのは、消極的事実について主張・立証責任を負わせることになり、立証困難であるから、裁決固有の瑕疵の存在について原告に主張・立証責任があると考えられる。このような裁決取消訴訟においては、原告が裁決固有の瑕疵を主張していないことを理由に請求を棄却した裁判例が多数ある(注)。

したがって、原告は、訴状における請求原因として、裁決固有の瑕疵を特定して具体的に主張する必要がある。

(注) 京都地判昭49・2・1(訟月21巻2号441頁)、東京地判昭53・2・22(行集32巻4号573頁)等。

エ 無効等確認訴訟

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

行政訴訟一般について、原告が行政処分の存在とともに行政処分の無効原因、すなわち重大かつ明白な瑕疵の存在について主張・立証責任を負うと考えられており、特に争いはない。この点、租税訴訟において別異に解すべき理由はないから、原告が課税処分の存在とその処分の無効原因について主張・立証責任を負うと考える。裁判例としては、最判昭42・4・7(民集21巻3号572頁)があり、「行政庁の裁量に任された行政処分の無効確認を求める訴訟においては、その無効確認を求める者において、行政庁が右行政処分をするにあたってした裁量権の行使がその範囲をこえまたは濫用にわたり、したがって、右行政処分が違法であり、かつ、その違法が重大かつ明白であることを主張および立証することを要する」としている。

したがって、原告としては、訴状において、課税処分の特定に加えて、無効事由を具体的に主張する必要がある。

(3) 裁判上の自白

ア 自白の成否

行政訴訟においても、前記(1)で述べたとおり、通常の民事訴訟と同様、弁論主義が適用されるから、主要事実について当事者間に争いがない場合は、裁判上の自白が成立し、相手方当事者は立証の必要がなくなり、裁判所は自白された事実を前提とした判断をしなければならない(行訴法7条、民訴法179条)。また、自白した当事者は自由にこれを撤回することができなくなる。

イ 自白の対象

ところで、課税処分取消訴訟における主要事実とは、前記(1)アのとおり、実額課税の場合は所得発生原因事実、推計課税の場合は推計の合理性を基礎づける事実と考えるべきである(具体的事実説)から、自白の対象は上記各事実ということになる(したがって、例えば所得区分に関する主張は、法律の解釈適用に関する意見の陳述に

すぎないから、自白の対象となる主要事実には当たらない。)。

しかし、収入金額あるいは所得区分の各項目の金額について争いがないことがあり得る。その場合の各金額は、具体的取引に基づいて発生した金額に基づいて計算された金額である場合が主であるから、これらの金額について争いがない場合は、講学上権利自白といわれる場合よりも自白の成立を認めやすいと思われる。すなわち、権利自白は、事実関係を法規に当てはめた結果についての認否を求めることになり、法的知識が十分でない者については十分な理解に基づいてされたものか否か疑問があるため、自白として捉え得るのはどのような場合かが議論され、一定の場合に限り自白としての効力を認めるのが一般であるのに比して、収入金額や所得の計算は法律の素人であっても行い得るところであるから(申告納税制度はそのような判断が困難でないことを前提としている。)、比較的容易に自白の拘束力を認めることができると思われる。ただし、計算過程においては、当該収入あるいは所得がどのような所得区分に属するかといった法律的な解釈・当てはめの問題を含む場合があり、そのような判断が困難なケースについては、権利自白と同じ問題が生じてくる。そこで、当事者が、撤回を主張する場合において、撤回の対象となった金額の算定過程に困難な法的判断を含む場合は、緩和された要件(法的判断を誤ったことあるいは錯誤があったことを立証すれば足りる。)の下に自白の撤回が認められる必要があろう。

ウ 自白の撤回

主要事実についての自白の撤回については、一般論としては、民訴法理論と同様、①刑事上罰すべき他人の行為によって自白するに至った場合、②相手方の同意がある場合、あるいは③自白が真実に反し錯誤に基づく場合に限られると考えられる。ただし、前記のとおり、所得金額あるいは税額についての自白については、対象となった金額の算定過程に困難な法的判断を含む場合は、緩和された要

件の下に自白の撤回が認められる必要があるだろう。

(4) 信義則・禁反言の法理等

ア 租税実体法における信義則・禁反言の法理

信義則は、主として私法の分野において発展した法理であるが、法の普遍的な一般原則であるから、公法の分野においても妥当することが一般に承認されている。租税法の分野においては、租税法律主義との関係で見解が分かれているが、信義則・禁反言の法理は、法の一般原則であり、租税法の分野においても妥当すると考えるべきである。しかし、租税の賦課徴収については租税法律主義の原則(法律による行政、合法性の原則)が定められており、法律で定められた租税は必ず徴収しなければならないものとされているから、信義則等の観点からこれを修正することは、「理論的には本来、よほどのことがなければ許されない」(藤田宙靖・新版行政法総論138頁)ものである。そのため、租税法律関係における信義則の法理の適用に関しては、「課税処分が内容的に違法でない限り、信義則を根拠として裁判上課税処分の効果が否定される可能性はきわめて少ない」(玉國文敏「判批」行政判例百選Ⅰ〔第6版〕別冊ジュリ211号59頁)、「租税法律関係において、合法性の原則を貫くことが『正義』(中略)に反するという場面は、通常はありえないものと考えられる」(石川善則「判解」ジュリ904号83頁)などと評されているところであり、その適用には慎重であるべきであろう。

裁判例をみると、最判昭62・10・30(訟月34巻4号853頁)は、「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても」として一般論としての適用の可能性を肯定しつつ、その適用の要件について、「右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れ

しめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、右特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。」と判示した。同判決が判示する各考慮要素は、上記「特別の事情」が存するというために必要な判断事項として考慮されなければならないものとされているのであり、これらが信義則の法理の適用の十分条件とされたものではない。したがって、判示の諸点が充足されるだけで直ちに信義則の法理の適用が認められるものと解されてはならない(石川善則・「時の判例」ジュリスト904号82頁)。この判例以降、下級審判決はこれに従い、個別事案への適用としてはこれを否定している。

問題になるケースとしては、申告是認通知に反してされた更正、税務相談と異なる内容の更正、所得税確定申告の手引に基づいてした確定申告に対する更正、税務署長が過去の取扱いを変更してした更正の場合などがある(泉・審理159頁以下、金子・租税法144頁以下参照)。

イ 課税処分取消訴訟における信義則・禁反言の法理

課税処分取消訴訟における当事者の主張・立証についても、信義則・禁反言の法理の適否が問題とされる。

課税要件について、被告の主張が制限されるとしたものとして、東京高判昭61・5・28(判タ639号148頁)は、更正処分の取消訴訟に

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

つき、更正処分後に行われた修正申告に更正処分が吸収されることを認めつつ、所部係官が更正に対する審査手続中に修正申告を勧奨するのは筋違いであるとして、課税庁は、信義則に照らし、吸収関係を理由とする訴えの利益の喪失についての主張ができないとしている。これに対し、更正処分後に税務職員のしょうようにより修正申告がされた事案において、納税者がその委任を受けた税理士と共に採り得る各方法の利害得失を十分検討し、修正申告による方法を選択したことからすると、課税庁において更正処分の取消しを求める訴えの利益が失われたと主張することは信義則に反するとはいえないとされた裁判例として、東京高判平16・3・16(訟月51巻7号1819頁)がある。

特殊な裁判例として、推計課税の当否が争われた事案において、課税庁が推計の基礎とした同業者の氏名を明らかにしないで経営規模、事業実績、立地条件等を主張・立証することは、納税者の反証を不可能か著しく困難にするものであり、公平の見地からみても信義則からみても許されないとしたものとして、大阪地判昭47・10・31(訟月19巻2号64頁)、大阪地判昭48・3・14(訟月19巻13号158頁。なお、その控訴審である大阪高判昭52・4・26訟月23巻4号822頁は、当該判示部分を引用している。)があるが、両判決は結果的には上訴審で取り消されている(大阪高判昭49・12・25訟月21巻1号106頁、前記大阪高判昭52・4・26)。この点は、守秘義務の関係で文書提出義務が否定されているところであり、信義則違反とはいえないであろう。実務上は、この点及び原処分と異なる推計計算による数額の主張なども信義則に反しないものとされている。

納税者側の主張・立証については、信義則による制限を肯定したものとして、納税者が申告と異なる所得の帰属を主張した事案に関する広島地判昭42・3・28(訟月13巻7号886頁。ただし、その控訴審である広島高判昭43・3・27税資52号587頁では、当該判示部分

は変更されている。)、否定したものとして、推計課税に対し、納税者が異議申立て、審査請求段階で提出していなかった帳簿書類を訴訟提起後4年経過してから提出して実額反証した事案に関する大阪地判昭56・10・9(訟月28巻1号171頁)があるほか、法人税の申告をした人格なき社団に対し、法人税の更正処分がされ、所得税の更正期間が経過した後に、破産管財人が当該社団は人格なき社団に当たらないとして更正の無効を主張した事案について、人格なき社団に当たらない旨の別件訴訟の第1審判決の日までにされた処分に係る無効主張を信義則違反とし、その後に行われた処分に係る無効主張について信義則違反を否定した福岡高判平11・4・27(訟月46巻12号4319頁)がある。さらに、譲渡所得の帰属年度について、納税者が申告以降一貫して特定の年分を主張し、それに基づいて課税処分がされていたにもかかわらず、更正処分の除斥期間が経過した後になって同主張を撤回し、一転して別の年分に譲渡が行われた旨主張するに至った場合に、当該新主張を信義則ないし禁反言の原則に照らして許されない旨判示したものとして、大阪高判昭59・3・29(税資135号505頁。その上告審である最判昭59・12・4公刊物未登載で上告は棄却されている。)及び最判昭60・4・5(税資145号2頁)がある。

ウ 権利濫用の法理

課税処分取消訴訟において、違法事由の一つとして課税権の濫用が主張されることがある。第1次更正が取消訴訟において争われている場合に、同訴訟の敗訴を免れるため第2次更正が意識的に行われたような場合は、更正権の濫用となる場合があり得ることを肯定した裁判例(適用については否定)がある(なお、再更正、再々更正による理由附記の不備の補正と更正権の濫用については、後記第2編第3章第1の2(4)参照)(注)。

(注) 東京高判昭46・10・29(訟月18巻3号418頁)、その上告審最判昭48

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

・12・14(訟月20巻6号146頁)、横浜地判昭45・8・27(訟月16巻12号1521頁)、その控訴審東京高判昭46・4・27(高民集24巻2号188頁)、その上告審最判昭50・9・11(訟月21巻10号2130頁)。

4 文書提出命令

(1) はじめに

課税処分取消訴訟においては、課税庁が推計の合理性など課税処分の合理性を基礎づけるために収集した同業者の所得に関する報告書の基になった青色申告決算書、係官が調査中に作成した所得調査書及び反面調査における回答書などの課税資料について、原告納税者から開示を求めて文書提出命令の申立て(行訴法7条、民訴法221条)がされる場合が多い。しかし、課税処分取消訴訟において、被告又は課税庁の文書提出義務を最終的に肯定した裁判例はごく少ない(なお、国税不服審判所長に対し、民訴法220条4号に基づき、審判官に対する参考人の答述を記載した書面の文書提出命令が発令された事例として、東京地決平16・2・17判時1891号59頁、その抗告審東京高決平16・5・6判時1891号56頁参照)。

以下、民訴法220条の1号ないし4号の事由ごとに問題点を検討するとともに、手続について概観する。

(2) 文書提出義務

ア 引用文書(1号)

(7) はじめに

訴訟において文書を引用した場合に提出義務を課すのは、文書を証拠として自己の主張の裏付けに引用した以上は、相手方より申立てがある限り、文書の所持者にその文書を提出させ、これを相手方にも利用させることが公正だからである(斎藤秀夫ほか編著・注解民事訴訟法〔第2版〕(8)142頁)。

(イ) 「訴訟において引用」の意義

「訴訟において引用」の意義については、文書そのものを証拠

として引用することを指し、その文書の内容を引用しただけでは足りないとする説と、当事者が文書の内容・存在を引用しただけで足り、証拠のため引用したと、主張を明確にするために引用したとを問わないとする説が対立しているが、後説が有力であり、裁判例も後説に立つものがほとんどである(注)。

なお、引用文書について提出義務を定めた上記の法の趣旨に照らし、文書の内容・存在に言及したとしても、これを提出しないことが訴訟上の信義則に反し公平性を害するといえない場合には、当該文書は引用文書に当たらないと解した裁判例がある(大阪高決平23・1・20判時2113号107頁)。

(注) 東京高決昭40・5・20(訟月11巻7号1009頁)、大阪地決昭61・5・28(判時1209号16頁)。ただし、同決定はその抗告審大阪高決昭61・9・10(訟月33巻5号1253頁)において他の論点に関する判断により取り消された。

(ウ) 具体例

「引用した」というためには、訴訟において積極的に当該文書の存在に言及した場合であることを要する。当事者が当該文書の秘密保持の利益を積極的に放棄したものでなければ、提出義務を認めるのは妥当でないからである。したがって、裁判長の釈明に依って所持を認めたにすぎない場合は、その文書を「引用した」とはいえない(東京高決昭40・5・20・訟月11巻7号1009頁)。

当事者が提出した陳述書あるいは本人尋問において、文書の内容に言及している場合は、前述の趣旨に照らし、引用文書というべきであろうが、当事者以外の者が陳述書で引用したり、証人が証言中で引用した場合は、当事者による引用ではないから、提出義務はないというべきである。

課税処分取消訴訟においては、調査担当者等の職員が作成した報告書や証言中で引用した場合が問題となるが、この点について

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

は、否定する裁判例(釧路地決昭60・10・17税資147号23頁、名古屋地決平13・3・21税資250号順号8860、その抗告審名古屋高決平13・5・21税資250号順号8902)と肯定する裁判例(名古屋地決平3・12・10税資189号1頁)に分かれている。

また、推計課税事案における同業者比準法の適用に当たり、同業者の青色申告について一般的に言及し、証拠として通達回答方式による課税事績表や同業者調査表を提出していた場合、その原資料となった青色申告決算書が「引用文書」に該当するかが問題となる。

この点、引用文書であることを認めた上で、守秘義務を理由に提出義務は免除されないとした裁判例も存在するが(名古屋高決昭52・2・3訟月23巻7号1343頁。ただし、最終的には必要性がないとして申立てが却下されている(名古屋高決昭53・2・16訟月24巻6号1311頁参照)。)、多くの裁判例は、①引用文書であることは認めた上で守秘義務を理由に申立てを却下するか、②引用文書であること自体を否定して申立てを却下している(注)。

なお、課税訴訟に関するものではないが、マスキングを施した文書を作成する基となった文書が引用文書に当たらないとしたものとして、東京高決昭59・3・26(訟月30巻8号1412頁)、文書の一部を訴訟において引用した場合にその残余部分が引用文書に当たらないとしたものとして、高松高決昭59・12・7(訟月31巻7号1658頁)がある。

(注) ①については、名古屋高金沢支決平2・1・24(訟月36巻8号1501頁)、大阪地決昭62・6・26(訟月34巻1号170頁)、前記名古屋地決平3・12・10等がある。②については、大阪地決平19・9・21(判タ1268号183頁)、その抗告審大阪高決平19・11・14(税資257号順号10824)、仙台高決平17・4・12(税資255号順号9989)、広島高松江支決平28・11・9(公刊物未登載)等がある。

イ 権利文書(2号)

挙証者が文書の所持者に対し、契約又は法令に基づいて、文書の引渡しあるいは閲覧を求める私法上の権利を有する場合である。同号に関する裁判例としては、税務署長が審査庁である国税局長に対して提出した書類等(名古屋地決昭45・6・22訟月16巻12号1405頁。ただし、その抗告審である名古屋高決昭45・9・11訟月16巻12号1403頁は、申立て自体が文書の表示、趣旨を開示していない不適法なものであることを理由として抗告を棄却した。)や国税不服審判所の担当審判官が審理のため収集した資料(神戸地決昭56・4・23税資117号211頁)について、提出命令の申立てがされた事案があるが、いずれも却下されている。また、調査対象法人18社の売上高、従業員数、所得、役員報酬額等が記載された類似法人検討表について、通則法96条2項(現行97条の3第1項)による閲覧請求権を有するとしてした文書提出命令を失当としたものとして、名古屋地決平3・12・10(税資189号1頁)、自らが作成ないし提出に関与した相続税申告書及びその修正申告書について、税法上の交付、閲覧は格別、当然に私法上の権利として引渡し、閲覧の請求権を有するものではないとして申立てを却下したものとして、東京高決昭57・2・3(判タ470号131頁)がある。

ウ 利益文書(3号前段)

利益文書とは、後日の証拠のために挙証者の地位や権利ないし権限を証明し、又は挙証者の権利義務を発生させる目的で作成された文書をいい、同時に他人のために作成されたものであっても差し支えない(通説)。

課税訴訟においては、国税局長の通達を集録した文書及び更正の際税務署長が調査した関係書類が利益文書に該当しないとした大阪地決昭45・6・2(訟月17巻1号58頁)や、申立人を犯則嫌疑者とする犯則事件の捜査のために国税査察官によって作成された調査報告

書が利益文書に該当しないとした大阪地決平6・11・9(税資206号204頁)がある。

エ 法律関係文書(3号後段)

民訴法220条3号後段は、文書が「挙証者と文書の所持者との間の法律関係について作成されたとき」に提出義務を認める(法律関係文書)。この法律関係文書とは、一般に、法律関係それ自体を記載した文書のみならず、その法律関係に関係のある事項又は構成要件の一部を記載した文書で、相手方が内部における自己使用のために作成したものを除くと考えられている。

法律関係文書の要件のうち、挙証者と文書の所持者との間の法律関係「について作成された」という文言の解釈としては、法律関係に関係のある事項又は構成要件の一部を記載した文書も含むとして提出義務の範囲が拡張されている一方、文書の所持者が専ら自己使用のために作成した内部文書は含まれないと解されている(最決平12・3・10訟月47巻4号897頁)。

3号後段の法律関係文書該当性においては、この内部文書に該当するかどうか争われることが多いところ、この点は、文書の記載内容、性質及び作成目的等に照らして判断されるべきであり、特に、文書の作成について法令上の定めがあるかどうかと重要であると考えられている。裁判例においては、当該文書の作成が法令上義務付けられているか否かを重要なメルクマールとして、作成を義務付けられていない文書については、専ら自己使用のため作成した内部文書であるとして「法律関係文書」であることを否定するものが多い。

なお、後述する民訴法220条4号ニの括弧書きにおいて、「国又は地方公共団体が所持する文書にあつては、公務員が組織的に用いるものを除く。」とされ、組織共用文書については、除外文書に該当しないこととされているが、新設された4号は、旧法下の解釈を変更するものではないというのが立法担当者の説明であり、3号後

段の内部文書としては、従来の解釈のとおり、組織共用文書も含むものと解される。なお、内部文書概念は、文書提出義務を拡張する一方で、適正な範囲に限定するために用いられてきたものであり、4号の一般義務化に伴い、条文の文言どおり法律関係について作成された場合に限定するという解釈も有力である。

課税訴訟においては、国税局の通達を収録した文書及び更正の際税務署長が調査した関係書類(大阪地決昭45・6・2訟月17巻1号58頁)、原処分庁が更正処分を理由づけた証拠書類一切(名古屋地決昭45・6・22訟月16巻12号1405頁)、法人税決議書(東京高決昭49・11・25税資77号467頁)について、いずれも内部文書であるとの理由で文書提出命令の申立てが却下されている。また、所得調査書及び反面調査における回答書等は、専ら自己使用のため作成した文書であり、法律関係文書に該当しないとするのが実務の一致した扱いである(釧路地決昭60・10・17税資147号23頁、名古屋地決平3・12・10税資189号1頁等)。

オ 1号ないし3号に基づく文書提出義務と守秘義務

(7) 税務職員の守秘義務

公務員に対しては、公務の民主的能率的遂行を確保する見地から、その職務上知り得た秘密については、刑罰によって担保された厳格な守秘義務が課されている(国家公務員法100条1項、109条12号等)。また、特に税務職員に対しては、通則法127条により、国家公務員法109条12号等よりも加重された罰則規定が設けられている。そして、これらの各規定によって税務職員に課される守秘義務の対象は、①納税者本人にとっての私的な秘密、②その取引先等の第三者にとっての秘密、③当該課税事案に関する課税庁内部の業務上の諸手続、調査の方法といった業務上の秘密に大別されるところ、たとえ納税者本人の同意がある場合であっても、上記②及び③の秘密に係る守秘義務は、当然には解除されない(第

73回国会の参議院大蔵委員会における政府委員の答弁参照)。

対象となる納税者の秘密とは、秘密性、秘匿の利益及び秘匿の意思の各要件を充足するものをいい、「経済的秘密」も含まれる。

税務職員の守秘義務は、税務職員が税務調査等の税務事務に関して知り得た納税義務者自身や取引先等の秘密を保護するというにとどまらず、そうした秘密を保護することにより、納税者が税務当局に対して事業内容や収支の状況を自主的に開示・申告しても、また、税務調査等に納税者や取引先等の第三者が協力しても、税務職員によってこれが公開されないことを保障して、税務調査等の税務事務への信頼や協力を確保し、納税者や第三者の真実の開示を担保して、納税申告制度の下での税務行政の適正な執行を確保することを目的とするものである(東京地判平6・12・16訟月41巻12号2956頁)。

(イ) 証言拒絶規定の趣旨により文書提出義務を負わない場合

青色申告決算書や同業者調査表については、旧民訴法312条各号(現行民訴法220条1号ないし3号)の該当性が肯定されても、守秘義務を理由として文書提出命令を却下するのが裁判例の大勢であった(浦和地決昭54・11・6訟月26巻2号325頁、大阪地決昭61・5・28判時1209号16頁、その抗告審大阪高決昭61・9・10判時1222号35頁、名古屋地決昭63・12・12判タ693号226頁、鳥取地決平元・1・25税資169号91頁、その抗告審広島高松江支決平元・3・6訟月36巻3号323頁、名古屋高金沢支決平2・1・24訟月36巻8号1501頁、大阪高決平6・7・19判タ879号266頁等)。

現行民訴法の下においても、最決平16・2・20(判時1862号154頁)が、対象文書の公務秘密文書(民訴法220条4号ロ)該当性を肯定した上で、「本件文書が、上記のとおり、公務員の職務上の秘密に関する文書であって、その提出により公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがあるものに当たると解される以上、民訴法19

1条、197条1項1号の各規定の趣旨に照らし、抗告人は、本件文書の提出を拒むことができるものというべきであるから、同法220条3号に基づく本件申立ても、その理由がないことは明らかである。」と判示していることからすれば、少なくとも対象文書が後記カ(イ)の公務秘密文書の要件を満たす場合には、同法191条、197条1項1号の各規定の趣旨に照らし、その所持者は、同法220条1号ないし3号に基づく文書提出義務を負わないものと解される(ただし、同条3号所定の利益文書及び法律関係文書に限って同法196条、197条等の類推適用を肯定する見解として、伊藤眞・民事訴訟法第7版449頁参照)。

カ 4号文書

(7) はじめに

平成13年法律第96号による改正後の民訴法220条4号において、公務文書の文書提出義務を一般義務化する一方で、除外文書として新たに公務秘密文書(同号ロ)及び刑事事件関係書類等(同号ホ)を加えるとともに、除外文書である自己使用文書の範囲から組織共用文書を除くこととされた(同号ニ括弧書き)。

課税訴訟では、このロ、ニ、ホの除外文書該当性の有無が問題となろう。

(イ) 公務秘密文書(4号ロ)

民訴法220条4号ロは、「公務員の職務上の秘密に関する文書でその提出により公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがあるもの」(公務秘密文書)を除外文書としている。

a 公務秘密文書が除外文書とされている趣旨

公務員は、職務上知り得た秘密を漏らしてはならず、職務上の秘密について証言する場合には、所轄庁の長の許可を要するとされ、所轄庁の長は、法令等の定める条件等に係る場合を除

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

いては、許可を拒むことができないとされているところ(国家公務員法100条1項ないし3項、地方公務員法34条1項ないし3項)、民訴法191条2項は、公務員の証人尋問について、監督官庁は、「公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがある場合」を除き、証言することについての承認を拒むことはできないと規定する。そして、文書提出命令に応じて公務文書を提出する場合に、そこに記載された「職務上の秘密」を保護する必要があることは、公務員が「職務上の秘密」について証言する場合と異なるところはない。そこで、公務員の守秘義務制度との整合性を図るため、公務員の証人尋問の場合と同様に公務秘密文書を除外文書としたものである。

なお、公務秘密文書に該当するか否かの判断権者は、裁判所であるが、その裁判に当たり、監督官庁の意見を聴取しなければならないものとされている(同法223条3項)。

b 「公務員の職務上の秘密」の意義

民訴法220条4号ロにいう「公務員の職務上の秘密」とは、公務員が職務上知り得た非公知の事項であって、実質的にもそれを秘密として保護するに値すると認められるものをいう(最決昭52・12・19刑集31巻7号1053頁、最決昭53・5・31刑集32巻3号457頁参照)。そして、上記「公務員の職務上の秘密」には、公務員の所掌事務に属する秘密だけでなく、公務員が職務を遂行する上で知ることができた私人の秘密であって、それが本案事件において公にされることにより、私人との信頼関係が損なわれ、公務の公正かつ円滑な運営に支障を来すこととなるものも含まれる(最決平17・10・14民集59巻8号2265頁)。

c 「その提出により公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがある」の意義

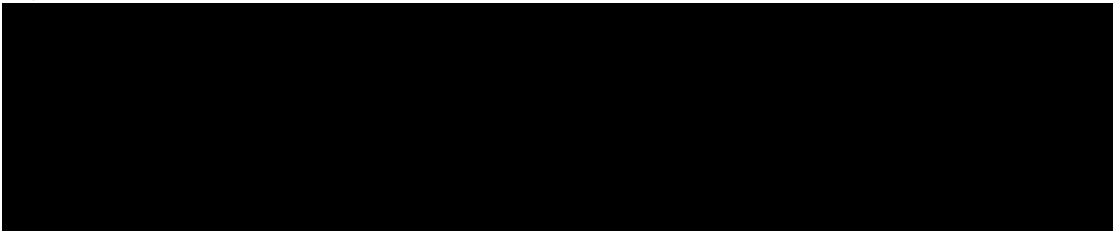
また、民訴法220条4号ロにいう「その提出により公共の利

益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがある」とは、単に文書の性格から公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずる抽象的なおそれがあることが認められるだけでは足りず、その文書の記載内容からみてそのおそれの存在することが具体的に認められることが必要である(前記最決平17・10・14)。

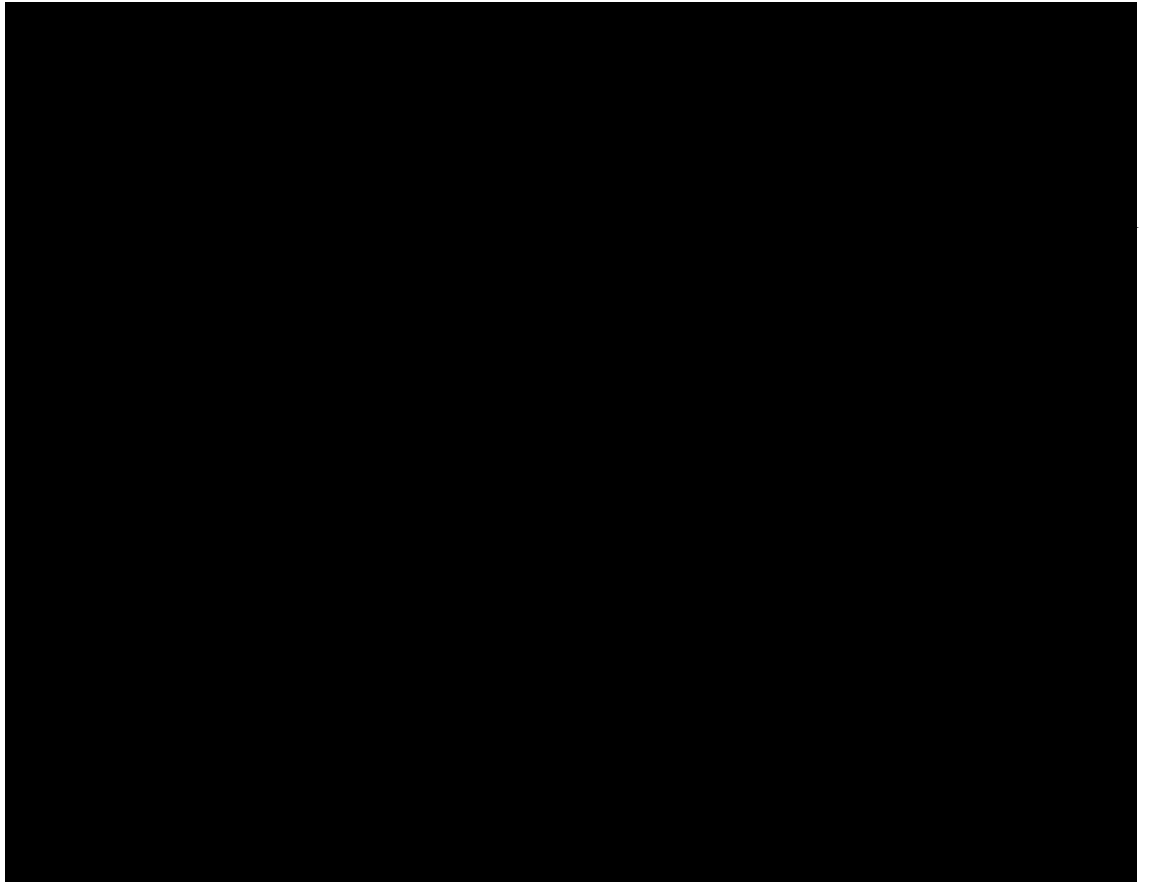
この要件に該当する文書の具体例としては、「私人の収支状況が記載されている納税申告書」等が挙げられている(深山卓也ほか「民事訴訟法の一部を改正する法律の概要(上)」ジュリ1209号105頁)。

d 納税関係文書の公務秘密文書該当性

前記最決平17・10・14は、当該事案において、対象文書である「災害調査復命書」の記載のうち調査担当者が職務上知ることができた被告会社の私的な情報に係る部分は、公務員が職務を遂行する上で知ることができた私人の秘密が記載されたもので、これが本案事件において提出されることにより、調査に協力した関係者との信頼関係が損なわれ、公務の公正かつ円滑な運営に支障を来すこととなるということができ、「公務員の職務上の秘密に関する文書」に当たるとしたが、他方で、当該文書には聴取内容がそのまま記載されたり引用されたりしているわけではないことや、調査担当者には質問検査権があり、罰則が設けられていること(労働安全衛生法91条1項、94条1項、120条4号、5号)などに鑑みると、その提出によって公務の遂行に著しい支障が生ずるおそれが具体的に存在するということとはできないとして、当該部分の公務秘密文書該当性を否定した。



第2 課税処分取消訴訟等における留意点



なお、税務職員の「職務上の秘密」に関する事項が記載された文書については、公開されても守秘義務が目的とする申告納税制度の下での税務行政の適正な執行の確保が妨げられないと認められる特段の事情がない限り、その提出により公共の利益を害し、又は公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがあるとする裁判例として、広島地決平14・10・25(税資252号順号9220)、その抗告審広島高決平15・4・14(税資253号順号9320)、その許可抗告審最決平15・9・12(税資253号順号9434)がある。また、納税関係文書の公務秘密文書該当性が肯定された事例として、上記各決定のほか、静岡地決平18・11・9 公刊物未登載(要旨につき訟月54巻5号1143頁)、その抗告審東京高決平19・3・30(訟月54巻5号1143頁)、東京地決平19・6・26(訟月54巻9号2074頁)、その抗告審東京高決平19・7・18(訟月54巻9号2065頁)、大阪高決平27・11・18(公刊物未登載)、福岡高宮

崎支決平28・5・26(判時2329号55頁)、東京高決令3・11・26(公刊物未登載)がある。これに対し、東京高決平16・5・6(判時1891号56頁)は、通則法97条の規定する国税不服審判所の質問検査等は、課税処分に当たって行われる原処分庁の質問検査等とはその性質が基本的に異なることなどを指摘し、審判官に対する参考人の答述を記載した書面の公務秘密文書該当性を否定している(以上につき、訟月53巻1号別冊205頁以下参照)。さらに、申告した本人の同意があり、あるいは、提出に異議なしとの意見があった場合に公務秘密文書該当性が否定されるかという点について、否定されるとした裁判例として大阪高決平17・11・22(税資255号順号10206)が、否定されないとした裁判例として、東京高決平18・11・7(税資256号順号10566)及び前記大阪高決平27・11・18がそれぞれある。

(ウ) 自己使用文書(4号二)

「専ら文書の所持者の利用に供するための文書」とは、手控え・備忘録等のように、個人的に使用する目的で作成され、およそ外部に開示することを予定していない文書を意味すると解される。ところ、このような文書についてまで文書提出命令の発令の余地を認めると、自由な意思活動を不当に妨げることになるので、除外文書とされている。

しかしながら、そのような文書であっても、公務文書については、「公務員が組織的に用いるもの」(組織共用文書)は除くものとされた。

これは、内部決裁用の文書等、外部に開示することを予定していない文書であっても、行政機関の職員が組織的に用いるものとして保有している限り、行政情報公開の対象となることから、それとの均衡を図るとともに、国又は地方公共団体が所持し公務員が組織的に用いる文書は、文書の所持者である国等の自己使用文

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

書に該当するものではないことを規定上明確にする趣旨で付け加えられたと説明されている(深山卓也ほか「民事訴訟法の一部を改正する法律の概要(下)」ジュリ1210号173頁参照)。

(I) 刑事事件関係書類等(4号ホ)

刑事事件関係書類等については、刑事訴訟法、刑事確定訴訟記録法、犯罪被害者等の保護を図るための刑事手続に付随する措置に関する法律等において、それぞれの文書の性質に応じて、その開示の要件・方法等について独自の規律が設けられており、刑事事件関係書類等の開示・不開示の規律を刑事手続又は少年審判手続上の開示制度に委ねる趣旨で、これらを除外文書としている。

4号ホに該当するとされたものとして、国税犯則取締法による犯則事件の調査に関して作成された文書(高松高決平15・1・22訟月50巻1号231頁、松山地決平14・11・20訟月50巻1号216頁)がある。

(3) 文書提出命令の手続

ア 申立て

(7) 文書の特定

文書提出命令の申立ては、提出を求める文書の表示、文書の趣旨、文書の所持者、証明すべき事実、文書の提出義務の原因(民訴法220条1号ないし4号のいずれに該当するか)を明らかにしなければならない(同法221条1項)。文書の表示又は文書の趣旨を明らかにすることが著しく困難であるときは、申立ての時には、文書の所持者がその申立てに係る文書を認識することができ、事項を明らかにすれば足りる(同法222条1項)。この場合において、申立人は、裁判所に対し、文書の所持者に文書の表示又は文書の趣旨を明らかにすることを求めるよう申し出なければならず、この申出があったときは、裁判所は、文書提出命令の申立てに理由がないことが明らかな場合を除き、文書の所持者に対し、

文書の表示又は文書の趣旨を明らかにすることを求めることができる(同条2項)。

この点、提出を求める文書について「本件係争の更正処分をなす根拠となった書類一切」としただけでは文書が特定されておらず、申立ては不適法であるとした裁判例がある(名古屋高決昭45・9・11訟月16巻12号1403頁)。

なお、民訴法220条4号を提出義務の原因とする申立ては、書証の申出を文書提出命令の申立てによってする必要がある場合でなければならず、法令により交付を求めることができるもの、一般に入手が容易とみられるものなどについては、4号を理由とする文書提出命令の申立てをすることはできない(同法221条2項)。

(4) 文書の所持者

文書提出命令の名宛人、すなわち文書提出命令の申立ての相手方となるのは、「文書の所持者」であるが、文書が特定の行政庁の管理下にある場合、文書の所持者を当該行政庁とみるか(行政庁説)、公法上の権利義務主体である国とみるか(行政主体説)という問題がある。

本案訴訟が民事訴訟である場合において、税務署長の保管する文書の文書提出命令の申立てがされたときは、それが国を当事者とする訴訟か私人間の訴訟かにかかわらず、文書の所持者は国であると解される(加藤正男・最判解<民事>平成16年度(上)359頁等参照)。

(ウ) 立証責任

文書の存否について争いがある場合、文書の所持の立証責任については、当該文書が作成され相手方が所持していることについては申立人が、当該文書を紛失・滅失したことについては相手方が負うと解されている(東京高決昭54・8・3判時942号52頁、大阪高決昭56・10・14判時1046号53頁)。

また、民訴法220条4号の除外文書該当性については、申立人が、当該文書は除外文書に該当しないことを立証しなければなら

ないが、この点が争われた場合には、相手方から当該文書が除外文書に該当することを基礎づける事実を積極的に主張・立証する必要があり、相手方が事実上の立証の負担を負うことになると考えられている。

イ 監督官庁の意見聴取手続

公務文書について民訴法220条4号を理由とする文書提出命令の申立てがあった場合、裁判所は、監督官庁の意見を聴かなければならず、監督官庁は、当該文書は同号ロに該当する旨の意見を述べるときは、その理由を示さなければならない(同法223条3項)。

その趣旨は、裁判所が公務秘密文書に該当するか否かの最終的な判断権者とされているところ、公務員の職務上の秘密に該当するか否かを適正に判断することができるようにするために、公務員の守秘義務を解除する権限を有しており、一般に、「公務員の職務上の秘密」に該当するか否かについて最も良く知る立場にある当該監督官庁の意見を聴取して、その意見を参考にすることが適当であると考えられることにある。

したがって、ここにいう「監督官庁」とは、当該文書が公務秘密文書に該当するか否かを最も良く知る立場にあるものをいうから、当該文書を保有する行政機関を監督する上部機関をいうと解される。例えば、税務署長が保有する文書については、国税局長が「監督官庁」に該当し、また、国税局長や国税不服審判所長が保有する文書については、国税庁長官が「監督官庁」に該当すると解されている。

なお、当該監督官庁が当該文書の提出により①国の安全が害されるおそれ、他国若しくは国際機関との信頼関係が損なわれるおそれ又は他国若しくは国際機関との交渉上不利益を被るおそれや②犯罪の予防、鎮圧又は捜査、公訴の維持、刑の執行その他の公共安全と秩序の維持に支障を及ぼすおそれがあることを理由として当該文

書が公務秘密文書に該当するとの意見を述べたときは、裁判所は、その意見について相当の理由があると認めるに足りない場合に限る、文書の所持者にその提出を命じることができる(民訴法223条4項)。

ウ 非公開審理手続

裁判所は民訴法220条4号イないしニの除外文書に該当するかどうかを判断するため、必要があるときは、文書の提示を受けて裁判所のみで閲読することができる(インカメラ手続。同法223条6項)。

これは、除外規定の趣旨に照らし、秘密等が漏洩することを防止しつつ、文書の記載内容を裁判所が確認し、秘密の記載の有無・程度等の判断を迅速かつ的確にすることができるようにしたものである。当該文書を開示せず、暗室(=camera)で、裁判所だけが提出義務存否の審理のために提示を受ける手続であり、いわゆるインカメラ審理といわれる。この場合、何人も提示された文書に開示を求めることはできない(民訴法223条6項後段)。

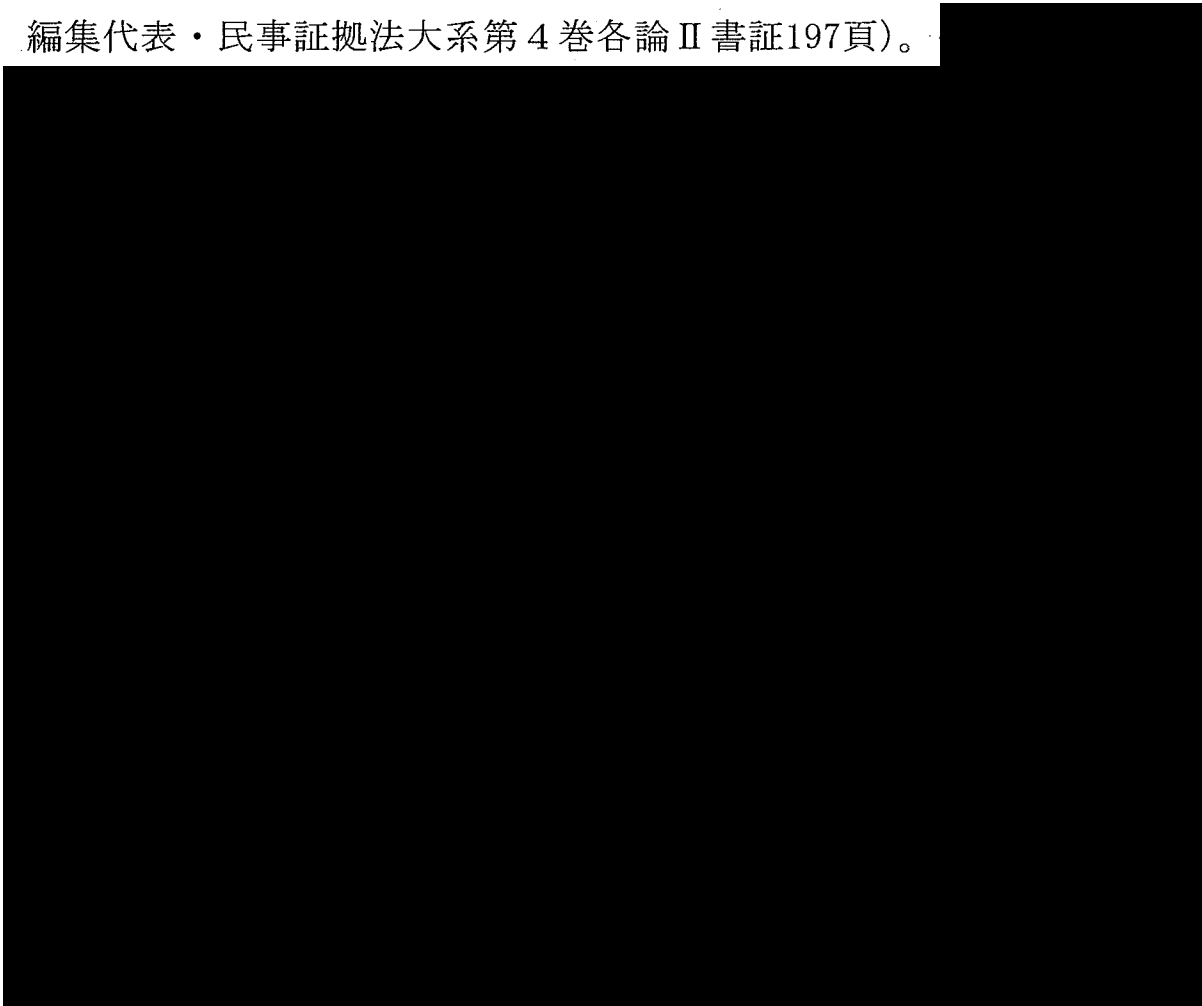
エ 一部文書提出命令の可否

従前は、例えば、青色申告決算書の記載のうち、申告者の特定につながる住所、氏名等を削除した写しの提出を求める文書提出命令の申立てがされた場合などにおいて、このような写しを作成して文書の一部の提出を命ずることの可否が争われていたところ(注)、平成8年の新民訴法の制定により、文書に「提出の義務があると認めることができない部分があるときは、その部分を除いて、提出を命ずることができる。」(同法223条1項後段)と規定され、一般的にこのような一部文書提出命令が可能であることが明らかにされるに至った。

もっとも、どのような場合に一部文書提出命令を発することができるかという問題は残されているところ、最決平13・2・22(判時1

742号89頁)は、「一通の文書の記載中に提出の義務があると認めることができない部分があるときは、特段の事情のない限り、当該部分を除いて提出を命ずることができる」と解するのが相当である。」と判示している。

そして、この「特段の事情」が認められる場合の代表的な例としては、削除により文書の意味が変わってしまう場合や、文書としての意味をなさなくなる場合などが挙げられる(三木浩一「文書提出命令の申立ておよび審理手続」講座新民事訴訟法Ⅱ94頁、門口正人編集代表・民事証拠法大系第4巻各論Ⅱ書証197頁)。



(注) 写しの提出申立てを却下した旧民訴法下の裁判例として、大阪高決昭61・9・10(訟月33巻5号1235頁。認容した原審である大阪地決昭61・5・28判時1209号16頁を取り消した。)、名古屋地決昭63・12・12(判タ693号226頁)、鳥取地決平元・1・25(税資169号91頁)、その抗

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

告審広島高松江支決平元・3・6(訟月36巻3号323頁)、名古屋高金沢支決平2・1・24(訟月36巻8号1501頁)等がある。

オ 文書提出命令の申立てに対する裁判

裁判所は、文書提出命令の申立てに理由があると認めるときは、決定で、文書の所持者に対し、その提出を命じ、理由があるとは認められないときは、申立てを却下する。提出を命じる裁判に対しては提出を命じられた相手方当事者又は第三者から、却下する裁判に対しては申立人から即時抗告をすることができる(民訴法223条7項)。

証拠の採否は受訴裁判所の専権に属し、独立の不服申立ては認められないが、同項は、文書提出義務の有無に限り、特に即時抗告を認めたものと解される。したがって、証拠調べの必要性がないことを理由とする文書提出命令申立ての却下決定に対しては、独立の不服申立てをすることはできない(最決平12・3・10民集54巻3号1073頁)。

カ 文書不提出の効果

当事者が文書提出命令に従わないとき、あるいは相手方の使用を妨げる目的で提出義務がある文書を滅失させ、その他これを使用することができないようにしたときは、裁判所は、当該文書の記載に関する相手方の主張を真実と認めることができる(民訴法224条1項、2項)。「当該文書の記載に関する相手方の主張」とは、当該文書によって証明しようとする事実ではなく、文書の性質、趣旨、成立に関する主張である。

上記の場合において、申立人が、当該文書の記載に関して具体的な主張をすること及び当該文書により証明すべき事実を他の証拠により証明することが著しく困難であるときは、裁判所はその事実に関する申立人の主張を真実と認めることができる(民訴法224条3項)。

第三者が文書提出命令に従わない場合は、過料の制裁がある(民訴法225条1項)。

5 判決

(1) 判決の種類

裁判所の審理の結果、訴訟要件を欠いていることが明らかになった場合は訴え却下の判決(訴訟判決)がされる。

訴訟要件が具備されている場合は、本案判決がされる。原告納税者の主張が全部認められる場合(課税処分に違法な点がある場合)は、訴状の請求の趣旨に対応した判決がされる。これに対し、課税処分等に違法な点がない場合は、請求棄却の判決がされる。また、更正処分、賦課決定処分、通知処分の取消訴訟では、当該処分のうち一定の税額を超える部分を取り消すとの一部認容判決がされる場合もある。

(2) 違法判断の基準時

一般に、行政処分の取消訴訟では、当該処分がされた時点と判決の時点との間に時間的隔たりがあり、その間に処分の対象となっている事実関係が変化したり、処分の根拠法令が改廃される場合がある。このような場合に、いずれの時点の法令あるいは事実関係を基準とすべきかが問題となる。これが違法判断の基準時の問題であり、行政処分の取消訴訟の本質の捉え方との関係で見解が分かれている。

ア 行政処分取消訴訟一般についての議論

A 処分時説

行政処分が行われた時点における法令及び事実関係を基準として、当該処分の違法性を判断すべきとする見解である。判例もこの立場を採っており(最判昭27・1・25民集6巻1号22頁、最判昭34・7・15民集13巻7号1062頁)、学説上も通説的見解(塩野・行政法Ⅱ210-211頁、原田尚彦・行政法要論全訂第7版〔補訂2版〕414頁等)であり、この見解を支持したい。

その論拠は、取消訴訟が行政処分の事後審査であり、処分時後

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

の事情の変更により、当該処分を取消し・変更すべきか否かを判断する権限は、第一次的には行政庁に属するから、裁判所が判決時説に立ってこれを取り消すのは、行政庁の第一次的判断権を侵害することになると考えられるからである。

なお、この見解も、処分後の事情の変化によっては、一定の要件の下に処分の瑕疵の治癒を認める。

B 判決時説

判決の時点(口頭弁論終結時)における法令及び事実関係を基準として、行政処分の違法性を判断すべきとする見解である。ただ、例外として、訴訟の目的が一定の時期における処分の違法性の判断にある場合や処分の効果が処分時に完了するものである場合には処分時を基準とする。

この見解には、その論拠を、取消訴訟の本質を行政庁の第一次的判断を前提として生じた違法状態を排除するものと捉えるもの(田中二郎・新版行政法上巻全訂第2版348頁)、抗告訴訟においては行政行為の法規に対する適合の有無が判断の対象となるので、その場合の法規は原則として判決時の法規であるとするものがある(雄川一郎・行政争訟法219頁)。

なお、ここにいう事実関係というのは、基準時における客観的事実状態をいうのであり、いつの時点で収集された資料によるかという問題とは別であることに注意を要する。すなわち、更正処分後に収集した資料により更正処分時点の事実関係を立証して処分を維持することは当然許される(最判昭36・12・1訟月14巻2号191頁)。

イ 課税処分取消訴訟の場合

(7) 実体的要件

納税義務、言い換えると租税債権は、一定の時期を基準として成立するので、課税処分は、その時点を基準としてそれ以前に生

じた客観的事実を対象として行われる。したがって、処分時説が妥当する(前述の判決時説によっても例外的に処分時を基準として判断すべき場合に該当する。)

なお、処分時説に立脚しながら、通常の民事訴訟と同様口頭弁論終結時を基準とすべきとの見解もある(松沢智・新版租税争訟法436頁)。

(イ) 手続的要件

理由附記、除斥期間及び推計課税の必要性(効力要件と解した場合)等が問題となるが、これらは当該処分自体の手続の瑕疵の問題であるから、処分時説が妥当する。

(ウ) 裁判例

違法判断の基準時に関する課税訴訟の裁判例としては、最判昭49・3・8(民集28巻2号186頁)が、「いったん適法、有効に成立した課税処分が、後発的な貸倒れにより、遡って当然に違法、無効となるものではない」とし(注)、また、最判昭57・2・23(民集36巻2号215頁)は、青色申告書による法人税の確定申告につき、青色申告承認の取消処分後に法人税法(昭和43年法律第22号による改正前のもの)57条の規定による繰延欠損金の損金算入を否認して更正処分がされ、次いで青色申告承認の取消処分が取り消された場合、被処分者は、更正の請求をすべきであり、更正処分の無効確認訴訟において繰越欠損金の損金不算入を無効事由として主張することはできない(一般論としては取消事由としても主張できないとする。)としている。

(注) この最高裁判決は、違法性判断の基準時については、本文のとおり判示し伝統的見解に従いつつも、その貸倒れの発生と貸倒額とが客観的に明白で課税庁に格別の認定判断権を留保する合理的必要性がないと認められるときは、当該課税処分そのものが取消し又は変更されなくても、国は同処分に基づいて先に徴収した所得税のうち

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

貸倒額に対応する税額を不当利得として納税者に返還する義務を負うとしている。このような結論を導き出す理論構成として、貸倒れによって課税処分が後発的に当然無効となるとする見解がある(金子宏「租税法律関係における不当利得の法理の適用」ジュリ590号34頁)。

(3) 判決の効力

ア 課税処分取消訴訟

判決が確定した場合には、形成力、既判力及び拘束力が生じるので、その内容を検討する。

(7) 形成力

取消訴訟の性質については、確認訴訟説、形成訴訟説、救済訴訟説及び具体的違法状態の排除請求訴訟説等の対立があるが、形成訴訟説が通説である(学説状況の詳細については、園部逸夫編・注解行政訴訟法79頁以下参照)。

形成訴訟説を前提とすると、原告納税者が勝訴し、課税処分の取消判決が確定した場合は、課税処分は遡って効力を失うことになる。これが取消判決の形成力であり、課税庁による処分の取消しを要せず、取り消された課税処分は当然に失効し、その効力は第三者にも及ぶ(行訴法32条1項)。

(イ) 既判力

a 内容

既判力とは、確定判決の内容である訴訟物たる権利関係の存否についての法律的判断が、後行する裁判の内容を拘束する効力をいう。課税処分取消訴訟についても判決の確定により、既判力が生じるので(行訴法7条、民訴法114条1項)、当事者は、その判断内容について、後訴において矛盾する主張をして判断を争うことができないし、裁判所も同一事項につき確定判決と矛盾する判断をすることができない。

課税処分取消訴訟の請求棄却判決が確定した場合は、訴訟物に関する総額主義を前提とする以上、処分に違法事由がないことが確定するから、原告は後に別の違法事由を主張して同一の処分の取消訴訟を提起することはできないし、より大きな瑕疵の存在を要件とする課税処分無効確認請求も既判力に触れることになる(前記新潟地判平16・9・16、その控訴審前記東京高判平17・3・8。上記2(1)ウ(イ)参照)。

b 国家賠償訴訟との関係

課税処分取消訴訟の判決の既判力は、後訴の国家賠償訴訟にも及ぶ。すなわち、課税処分が租税実体法に定める課税要件を充足しているか否かについて既判力が及ぶ。したがって、課税処分取消訴訟の棄却判決が確定した場合、原告が、国家賠償請求訴訟において課税処分が違法であることを主張することは、既判力に触れるし、他方、認容判決が確定した場合、被告国は、課税処分が適法であることを主張できない。

一方、実体法上の問題として、行政処分取消訴訟における違法性と国家賠償訴訟における違法性が同一のものであるか否かについては、一元説と二元説の対立がある。処分の適法要件は、その本来の法的効果を生じさせるための要件であるのに対し、国賠法上の違法は、国民の権利利益を侵害する行為を行うに当たって公務員が職務上遵守すべき行為規範に違反することを意味する(職務行為基準説。最判昭60・11・21民集39巻7号1512頁等)から、処分要件を欠く処分が当然に国賠法上も違法ということにはならないと考えられる。最判平5・3・11(民集47巻4号2863頁)は、更正処分の違法を理由とする国家賠償請求事件に関し、「税務署長のする所得税の更正は、所得金額を過大に認定していたとしても、そのことから直ちに国家賠償法1条1項にいう違法があったとの評価を受けるものではなく、税

務署長が資料を収集し、これに基づき課税要件事実を認定、判断する上において、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と更正をしたと認め得るような事情がある場合限り、右の評価を受けるものと解するのが相当である」として、二元説の立場を明らかにしている。

(ウ) 拘束力

a 内容

取消訴訟の判決には、行訴法33条1項の拘束力が生じる。

取消判決の拘束力とは、「行政庁の側に対し処分を違法と確定した判決の判断内容を尊重し、受忍し、以後その事件については、判決の趣旨に従って行動し、もしほかにこれと矛盾するような処分等がある場合には、適当な措置を採らなければならないという拘束を生ずることをさす」(杉本良吉「行政事件訴訟法の解説」曹時15巻4号44頁)。その性質については、既判力説と特殊効力説の対立があるが、取消判決の実効性を確保するため、行政庁に対し、その事件についての判決の趣旨に従って行動することを実体法上義務付けた特殊な効力であるとする特殊効力説が通説である。この説によると、拘束力は、判決の実効性を確保するため、判決の理由中の判断(判決主文及びその前提となった要件事実の認定と効力の判断に限られるであろう。)についても効力を生じ、同一の理由に基づいて同一の処分をすることは許されなくなる(反復禁止効)。

b 判決確定後に脱漏が発見された場合

課税処分取消訴訟の認容判決が確定した後、脱漏所得が発見されたことを理由として、課税庁は再更正ができるかが、拘束力との関係で問題となる。

訴訟物に関する総額主義を前提とすると、課税処分取消訴訟においては、課税庁が処分時に処分の理由とした事由のみなら

ず、処分時に存在したあらゆる事由が審理の対象となるので、処分理由の差し替えが許される。してみると、認容判決により一定額以上の税額について処分が取り消された場合は、その部分については処分理由を欠き違法との判断がされたのであるから、被告はこの判断に拘束され、他に脱漏所得を発見したとしても、それが処分時に存在していたものである限り、それを理由に再更正をすることはできないと考えられている(河村吉晃「違法判断の基準時・判決の効力」裁判実務大系20巻439頁、既判力で説明する見解として塩野・行政法Ⅱ201頁)。

○ 取消判決の拘束力と行政庁が法令上有する権限との関係

処分を取り消す判決が確定した場合には、その拘束力(行訴法33条1項)により、処分をした行政庁等は、その事件につき当該判決における主文が導き出されるのに必要な事実認定及び法律判断に従って行動すべき義務を負うこととなるが、この拘束力によっても、行政庁が法令上の根拠を欠く行動を義務付けられるものではないから、その義務の内容は、当該行政庁がそれを行う法令上の権限があるものに限られるものと解される(前記最判令3・6・24)。同最判は、相続税法55条に基づく申告の後にされた増額更正処分の取消訴訟において、個々の財産につき上記申告とは異なる価額を認定した上で、その結果算出される税額が上記申告に係る税額を下回るとの理由により当該処分を取り消す旨の判決が確定した場合において、「課税庁は、(中略)国税通則法所定の更正の除斥期間が経過した後においては、当該判決に示された価額や評価方法を用いて相続税法32条1号の規定による更正の請求に対する処分及び同法35条3項1号の規定による更正をする法律上の権限を有していないものといわざるを得ない」とし、「(課税庁は、)当該判決の拘束力によって当該判決に示された個々の

第2 課税処分取消訴訟等における留意点

財産の価額や評価方法を用いて税額等を計算すべき義務を負うことはないものというべきである。」と判示した。

イ 通知処分取消訴訟

取消訴訟であるから、形成力については、課税処分取消訴訟で述べたことがそのまま当てはまる。認容判決が確定した場合は、更正をすべき理由がないとする通知処分が遡及的に失効する結果、更正の請求に対して応答していない状態となり、判決の拘束力(行訴法33条1項)により、課税庁は判決理由中に示された内容に沿った減額更正をすべきことを義務付けられることになる。なお、判決の拘束力による措置として行う当該減額更正については、通則法70条による期間制限は適用されないと解される(大阪高判平29・3・17税資267号順号12997)。

また、通知処分を取り消す旨の判決主文については、単に「通知処分を取り消す」とした裁判例(那覇地判平6・12・14判時1541号72頁、東京高判平13・12・6訟月49巻11号3234頁など)と、通知処分を取り消すだけでなく、取り消すべき税額等も明示した裁判例(東京高判平8・5・13税資216号355頁、東京地判平17・5・13判タ1204号143頁など)に分かれている。裁判所が、通知処分を全部取り消す場合にはいずれの主文であっても実務上は問題とならないが、通知処分の一部を取り消す場合には、主文において取り消すべき税額等も明示すべきと考える。通知処分を一体不可分のものと考えて、「通知処分を取り消す」とのみ判示すれば足り、課税庁は、その判決理由に基づき減額更正を行わなければならないという見解もあり得るが、それによれば、原告たる納税者としては、更正の請求で求めた減額の一部しか認めなかった当該判決に不服があるにもかかわらず、当該判決の主文からすると、当該判決に対する上訴は許されないことになって極めて不都合である。

ウ 青色申告承認取消処分の取消訴訟

青色申告承認取消処分の取消訴訟の認容判決が確定すると、取消処分の効力が遡及的に消滅する結果、青色申告者たる地位が復活する。

なお、青色申告承認取消処分の取消しと更正処分の関係については、第2編第3章第1の3(4)を参照されたい。

エ 裁決取消訴訟

裁決取消訴訟の認容判決が確定すると、棄却裁決が遡及的に消滅する結果、審査請求がされて応答していない状態となり、判決の拘束力により、裁決庁は、判決理由中に示された判断を前提として改めて裁決をすることになる。

オ 無効確認訴訟

確認訴訟であるから無効判決が確定しても、形成力は生じないが、既判力及び拘束力(行訴法38条1項、33条1項)が生じるので、対象となった処分の種類に応じた効果が生じる。

カ 義務付けの訴え

義務付け訴訟の判決については、行訴法33条1項が準用されている(同法38条1項)から、請求を認容する義務付け判決には、拘束力があり、行政庁は、判決の義務付けに係る処分又は裁決をしなければならないという義務を負う。

なお、第三者に対する判決の効力についての行訴法32条は準用されていないから、義務付けの訴えの判決は、第三者に対しては効力を有しない。

キ 差止めの訴え

請求認容判決は、行政庁が処分又は裁決をしてはならない旨を命ずるというものであるが、行政庁は、同判決により、当該処分又は裁決をしてはならない義務を負う。この結論について、拘束力(行訴法38条1項、33条1項)による見解(小林久起・行政事件訴訟法193頁)と既判力とする見解がある。また、義務付けの訴えと同様第三

第3 不服申立てをめぐる訴訟における諸問題

者に対する効力がない。

第3 不服申立てをめぐる訴訟における諸問題

1 不服申立てについての判断遅延を理由とする訴訟

(1) 不服申立てについての判断遅延に対する救済方法

平成26年6月に全面改正された行政不服審査制度は、「簡易迅速かつ公正な手続」により「国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することを目的」としている(行審法1条1項)ところ、同法では審査庁において標準審理期間を定めるよう努めることなどを求めている(同法16条)。これを受けて、平成26年6月の改正により、通則法にも同様の規定が設けられた(通則法77条の2)。

標準審理期間とは、審理の遅延を防止するために、標準処理期間(行手法6条)の制度を参考にして導入されたものであるところ、標準審理期間の設定によって当該期間内に処理する義務が課されるものではないから、標準審理期間内に審理が終結しなかったとしても、直ちに不作為の違法があることになるわけでもないし、当然に裁決固有の瑕疵が発生するものでもない(宇賀克也・Q&A新しい行政不服審査法の解説62頁、64頁)が、後述するとおり、不作為の違法確認訴訟における「相当の期間」の経過に関する判断において、標準審理期間が影響を及ぼし得ることが指摘されている(宇賀克也・解説行政不服審査法関連三法55頁)。

なお、国税不服審判所長に対する審査請求の標準審理期間は原則として1年とされている。

(2) 不服申立てについての判断期間

ア 不服申立てから「相当の期間」が経過したにもかかわらず、行政庁が何らの処分又は裁決もしない(不作為)場合には、その不作為は違法となり得る(行審法3条、行訴法3条5項)が、この場合の「相

当の期間」の具体的内容については解釈に委ねられている。

平成26年改正前の行審法下における一般的解釈としては、処分を決めるのに「通常必要としている期間」が処分を決めるまでの期間として合理的なものと認められるならば、その期間を基準として、当該事案がその期間より遅れているか否か、遅れている場合には遅れていることにつき正当な理由があるか否かを判断して決すべきであり(杉村・兼子・行政手続・行政争訟法349頁参照)、また、行為の種類、性質等によって一概にはいえないが、結局は、裁判所が具体的事案について個々の慎重に判断して決するほかない(杉本良吉「行政事件訴訟法の解説(1)」曹時15巻3号45頁)というものであった。事務のふくそう、人手不足等の行政庁の主観的事実、正当な理由とはいえないが、行政手続が複雑なために処分が遅れているような場合には、正当な理由として「相当の期間」の判断に当たって考慮される一資料となるとされている(南博方・注釈行政事件訴訟法53頁)。

平成26年改正後の行審法においても上記の解釈は基本的に妥当すると考えられるが、前記のとおり、努力義務として標準審理期間の作成等が求められていることから、これが作成・公表されている場合には、「標準審理期間は「相当の期間」を判断するに当たり、有力な参考になるということはいいうる」との指摘がされている(宇賀・解説行政不服審査法関連三法55頁)。

イ この点に関する裁判例としては、平成26年改正前の行審法下のものであるが、裁決が遅延した結果、審査請求人の権利が侵害されたとして、国に対して損害賠償を求めた事案として、裁決までの期間が、2年1か月を要したもの(大阪地判昭50・4・22税資81号262頁)、1年6か月を要したもの(大阪地判昭51・1・20税資87号15頁)、1年4か月を要したもの(大阪地判昭51・1・29税資87号209頁)等がある。これらの裁判例は、いずれも、審査庁が同種事案を

大量に処理しなければならないことを考慮すると、この程度の遅延をもって直ちに審査請求人の速やかに行政救済を受ける権利が侵害されたとはいい難いという理由で賠償請求を退けている。

2 再調査決定取消訴訟

(1) 総説

課税訴訟についても、通則法やその他の国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、行訴法が適用される(通則法114条)。

ところで、行訴法10条2項は、「処分の取消しの訴えとその処分についての審査請求を棄却した裁決の取消しの訴えとを提起することができる場合には、裁決の取消しの訴えにおいては、処分の違法を理由として取消しを求めることができない。」と規定し、両訴訟における判断の抵触を避けるため、いわゆる原処分主義を採用した。再調査(平成26年6月改正前の通則法においては「異議」)決定取消訴訟は、この「裁決の取消しの訴え」の一類型であるから(行訴法3条3項)、再調査決定取消訴訟にも原処分主義の制約があり、同訴訟においては、原処分の違法を主張することは許されず、再調査決定固有の瑕疵を主張しなければならない。

実際の訴訟において、再調査(異議)決定取消訴訟が提起される事例は必ずしも多くはないが、ここでは、過去の裁判例に鑑み、訴えの利益と出訴期間とを取り上げて、説明を加えておくこととする。以下の裁判例は、平成26年6月改正前の通則法の下での異議決定に係る事案であり、現行の再調査決定に係るものではないが、改正後の現在においても意義を有するものと考えられる。

(2) 訴えの利益

ア 問題の所在

課税訴訟においては、再調査(異議)決定取消訴訟、裁決取消訴訟及び課税処分取消訴訟の関係が問題となることがある。その一つが、再調査(異議)決定取消訴訟の訴えの利益の問題である。

例えば、更正処分に対し再調査の請求があり、これに対し棄却決定がされたが、同決定の理由附記が不備であるとして、再調査決定取消訴訟が提起され、他方、別途原処分に対して審査請求があり、これが裁決により棄却された上、課税処分取消訴訟が提起されている事案について、再調査決定取消訴訟の訴えの利益が認められるかが問題とされる。

この点については、平成26年6月改正前の通則法(旧通則法80条1項1号は、異議申立ての翌日から起算して3か月を経過しているときは、審査請求があったものとみなすとしていた。現行法にはこのような規定はなく、現行通則法75条4項1号は、再調査の請求をした日の翌日から起算して3か月を経過しても再調査決定がないときは、決定を経ないで審査請求をすることができるとする選択制を採用した。したがって、現行通則法の下では、問題の深刻さは緩和されている。)下において下級審判決が分かれていたが、下記の最高裁判決によって積極説で整理されたところ、現行法下においても積極として良いと考えられる。

イ 最高裁判決の内容

最判昭49・7・19(民集28巻5号759頁)は、次のとおり判示して、積極説の立場を採ることを明らかにした。

すなわち、まず、旧通則法80条1項1号の適用については、同号の趣旨が「不服申立人を行政救済手続の遅延による不利益からまもるとともに、他面において行政手続経済の合理化をはかることにその主たる目的があることはいうまでもないが、この場合に異議手続による救済を全く無意味かつ不要とするものではなく、不服申立人がこの手続による救済を求める利益をも重視し、これを権利として尊重する趣旨である」として、その適用を否定して、「取消判決の確定が異議申立ての時から既に3か月を経過していても直ちに当然に審査手続に移行するものではなく、異議手続は依然として係属し、

異議決定庁は、これに対して改めて適法な審査、決定をすべき拘束を受けるものと解すべきである。」とした。

その上で、訴えの利益については、「異議決定にこのような瑕疵(編注：理由附記の瑕疵)がある場合、のちにされた審査裁決に適法な理由附記があったからといって、それは審査裁決庁の原処分に対する判断の理由を明らかにしたのにとどまり、異議決定の右瑕疵がこれによって当然に治癒されるわけではなく」、「また、原処分を取消し又は変更する裁決は、異議決定庁を拘束するが(編注：旧通則法75条、現行通則法102条、平成26年改正前行審法43条)、原処分を適法と認めて審査請求を棄却する裁決があっても、異議決定庁は独自の審理判断に基づいて自ら原処分を取消し又は変更することを妨げないものと解すべきであって、その可能性が残されているかぎり、異議申立人は異議決定庁に対し、更に原処分の取消し又は変更を求める利益を依然として保有しているものといわなければならない。」とし、結局、「原処分を維持して審査請求を棄却する裁決があり、これに適法な理由附記があったとしても、これによって、異議申立人が異議決定における理由附記の不備の瑕疵を主張してその取消しを求める訴えの利益は失われるものではないというべきである。」として、訴えの利益を肯定した。

(3) 出訴期間

再調査(異議)決定固有の瑕疵を理由として、その取消訴訟を提起できることは前述したが、この訴訟の出訴期間の起算日について、最判昭51・5・6(民集30巻4号541頁)は、「課税処分に対する異議申立てにつき税務署長がした決定の取消しを求める訴えについては、行訴法(編注：平成16年法律第84号による改正前のもの)14条4項(注：裁決につき審査請求をすることができる場合において、審査請求があったときは、その審査請求をした者については、これに対する裁決があったことを知った日から起算する旨を定めている。)の適用はなく、

その出訴期間は、異議申立てについての決定があったことを知った日又は決定の日から、これを起算すべきものである」と判示して異議決定日基準説を採用している。

なお、行訴法14条1項における処分があったことを知った日の意義については、一般に、当事者が書類の交付、口頭の告知その他の方法により処分の存在を現実を知った日を指すものと解されている。再調査(異議)決定についても、これと同様と解し得るが、再調査(異議)決定書は郵便による送達又は交付送達されるから(通則法12条1項)、再調査(異議)決定書の送達を受けた日が再調査(異議)決定を知った日となることが多いであろう。なお、郵便による送達については通常到達すべきであったときに送達があったものと推定される(同条2項)。

3 裁決取消訴訟

(1) 総説

裁決取消しの訴えとは、審査請求に対する審査庁の裁決を対象とする取消訴訟であり、その対象となる裁決は、審査請求の棄却のみならず却下を含むものである。課税訴訟一般の訴訟上の問題については、別に検討するので、ここでは、裁決取消訴訟固有の問題を採り上げる。

行訴法10条2項は、処分取消しの訴えとその処分についての審査請求を棄却した裁決取消しの訴えとを提起することができる場合には、裁決取消しの訴えにおいては、処分の違法を理由として取消しを求めることができないと規定し、原処分主義を採っている。したがって、原処分を正当として審査請求を棄却した裁決の取消しの訴えは、裁決の手續上の違法その他裁決固有の違法を主張するのは格別、原処分の違法を理由としては取消しを求めることはできない。換言すれば、裁決取消訴訟の訴訟物は、裁決自体の固有の違法事由、つまり審査手續上の違法、裁決手續上の違法等に限られる。裁決固有の違法事由として裁判上争われたものには、①裁決の理由附記の不備、②書類の閲覧拒否、③裁決の遅延があるが、これらについては、既に述べたので、

それぞれの項を参照されたい(本編第3章第2の6(1)、8(5)、本章第3の1)。

(2) 訴えの利益等

審査請求は、原処分が違法又は不当であるとしてその取消しを求めるものであるから、裁決の取消しを求める訴えの目的も究極的には原処分の取消しを求めることにありと解される。そこで、原処分を取り消すことについて訴えの利益が消滅した場合には、もはや裁決固有の瑕疵を争う利益を認める実益はないことから、裁決の取消しを求める訴えの利益も消滅したものと解される(最判平5・9・10民集47巻7号4955頁。綿引万里子・最判解<民事>平成5年度856頁。東京地判平29・3・9税資267号順号12992、その控訴審東京高判平29・8・30税資267号順号13044)。

もっとも、審査請求を却下した裁決に対して、裁決の取消しを求める訴えが提起された場合に、裁決の取消しを求める訴えの利益があるかについては、考え方が分かれるところである。この点、通則法上同一の処分について重ねて審査請求をすることができないことなどを理由に原処分に対する審査請求を却下した裁決の取消しを求める訴えが提起された事案において、大阪地判令4・6・30(公刊物未登載)は、審査請求が不適法であるかどうかは、裁決の適法性という本案の問題であり、審査請求が適法であるとして裁決が判決によって取り消された場合には、裁決がされていない状態に復することにより、審査請求人である原告は、裁決行政庁である国税不服審判所長による審査を改めて受けることが可能になることを理由に、当該原告に裁決の取消しを求める訴えの利益がある旨判示した。

また、原処分取消しの訴えとこれを維持した裁決取消しの訴えとが併合提起された場合に、原処分自体が違法であるとして取り消されるべき場合には、もはや裁決の取消しを求める利益は失われるから、裁決取消しの訴えは却下されることになる(近時の裁判例として、東京

地判平22・7・28判タ1356号98頁。また、租税事件ではないが、この点を判示した裁判例として、前橋地判令4・9・30(公刊物未登載)がある。)。これに対して、原処分取消しの訴えについて原処分が適法であるとして請求棄却判決がされた場合には、原告には、裁決が取り消されれば原処分について改めて審査を受けることができるという利益があるから、裁決取消しの訴えの利益は失われない(中込秀樹ほか・改訂行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究200-201頁)。

なお、原処分の取消しとこれを維持した裁決の取消しとを同時に求める訴えにおいて、原処分取消請求を棄却すべき場合には、原処分が適法である以上、もはやその不服申立てに対する決定を取り消すことは意味がないから、このような場合には、裁決に固有の瑕疵(違法事由)があってもこれを取り消すべきでないとして、その取消訴訟を棄却した原判決を維持したもの(最判昭37・12・26民集16巻12号2557頁)があり、近時の下級審裁判例の中には同旨を述べるものもある(東京地判平25・7・30訟月60巻5号1138頁)。しかしながら、前記最判昭37・12・26については、裁決の違法事由として理由附記の不備のみが主張された事例に限っての判断であり、その理解の仕方には慎重さが求められる。むしろ、同判決が、「(原処分)の違法でないことがあまりに明白であり…(審査庁)が、請求を容認するようなことは到底想像できない」(田中真次・最判解<民事>昭和37年度483頁)という事実関係を前提としたものであり、また、前記東京地判平25・7・30も、その前提とする事実関係に照らせば、「仮に、本件各棄却裁決を取り消して、新たに裁決をしたとしても、それにより結論が変わることはない」ことを理由として挙げていることに鑑みれば、訴訟実務においては、前記最判昭37・12・26の射程を広く捉えるべきではないであろう(同判決を一般的な先例として理解すべきでないことをいうものとして、中込秀樹ほか・改訂行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究201頁参照)。

(3) 一部取消・一部棄却裁決

行訴法10条2項が「審査請求を棄却した裁決」と規定しているところから、原処分の一部取消し又は原処分の変更の裁決は、同項でいう裁決には当たらないかという問題がある。

学説は、本条項の制限を受ける裁決には棄却裁決のみならず、一部取消しの裁決もこれに含まれるとしている(塩野・行政法Ⅱ92頁)。

裁判例も、本条項にいう「審査請求を棄却した裁決」の中には、原処分の一部を取り消し、その余の部分について審査請求を棄却する裁決も含まれると解し(福岡高判昭41・7・30高民集19巻4号364頁)、審査請求を(全部)棄却した裁決の取消しを求める訴えとその取扱いを異にすべき合理的理由を見いだし得ないとして同条項の適用を認めている(東京地判昭44・9・30訟月16巻3号287頁)。

(4) 行訴法10条2項違反の効果

原処分の違法を理由とする裁決取消しの訴えが許されないとして排斥する場合に、「請求棄却の判決」と「訴え却下の判決」のいずれをすべきかについては、棄却説を採る裁判例(注1)と却下説を採る裁判例(注2)に分かれており、審査庁側としてはいずれの判決を求めるべきかが問題となる。

この問題は、行訴法10条2項の法意の理解いかに帰着すると考えられる。すなわち、同項の法意について、裁決の取消しの訴えにおける違法事由の主張を制限するもので、訴えの要件を規定しているものではないと解する場合には、棄却説を採ることになるのに対し、裁決の取消しの訴えにおいて原処分の違法を取消理由として主張しないことを、その訴訟要件と解する場合には、却下説を採ることになると考えられる(同項の法意については、浜秀和・判時519号104頁参照)。

現在の裁判例の傾向は、棄却説であり、学説としては、「本項の規定は、裁決の取消しの訴えにおける違法事由の主張の制限を規定するのみであって、裁決の取消しの訴えにおいて原処分の違法を主張し得

ないことを消極的訴訟要件としたものではない。すなわち、裁決の取消しの訴え自体は適法に提起し得るものとし、ただ判断の抵触を避けるため、原処分の違法を理由とし得ないとして違法事由の主張を制限したにすぎないから、本項に違反して、原処分の違法を主張する裁決の取消しの訴えに対しては請求棄却の判決をすべきで、訴え却下の判決をすべきでない」(南博方・注釈行政事件訴訟法128頁)とするものがある。

この点については、棄却説の論拠に加え、実務的にみても別訴において改めて裁決固有の瑕疵の主張を許す却下説は相当でなく、棄却説が相当と考える。

(注1) 京都地判昭49・2・1(訟月21巻2号441頁)、奈良地判昭47・11・17(税資66号698頁)、大阪高判昭49・1・30(税資74号231頁)、鳥取地判昭49・12・26(訟月21巻3号699頁)、大阪地判昭50・1・28(税資80号23頁)、大阪地判平16・8・27(税資254号順号9726)、東京地判平18・2・24(判時1969号50頁)。

(注2) 東京地判昭44・9・30(訟月16巻3号287頁)、その控訴審東京高判昭47・12・28(税資66号1537頁)。