

重複してなされた審査請求に対するそれぞれの
裁決につきその取消しを求める訴えの利益等

金沢地裁昭和五〇年八月二十九日判決
昭和四三年（行ウ）第一四号 更正請
求却下処分取消請求等併合事件
訟務月報二二卷一一号二三五一頁

堺 良

（税務大学校
研究部教授）

〔事実〕

原告Xは、訴外K税務署長がXの昭和三八年分及び同三九年分所得税の更正請求に対してした却下処分並びに被告Y、国税局長がXに対してした四三年三月一三日付審査請求却下の裁決及び四三年九月一日付審査請求棄却の裁決の取消しを求めて出訴した。事件の内容は、標題の研究事項に限定してみると、Xが四一年六月二十九日K税務署長に対しいわゆる事業用資産の買換えに該当する事実があるとして、各係争年分の譲渡所得を零とする更正請求を行ったところ、K税務署長は、四二年四月二六日当該請求はXがした修正申告から一月を経過した後になされた不適法なものとして却下した。これに対しXは、四二年五月二四日異議申立てをしたところ、Y税務署長から同年九月一六日棄却する旨の決定を受けたので、同年一〇月一五日審査請求を行い（その後Xは、被告Y、税務署長管轄区域内に住所を移転）、Y、国税局長から四三年三月一三日却下する裁決（以下「三・一三裁決」という）を受けた。右裁決の理由は、本件異議申立ては、申立てのあった日から三月を経過する日までに決定がなされなかったため、同年八月二五日に審査請求とみなされており、従って、Xの四二年一〇月一五日付審査請求は二重の審査請求である、というものである（Y、国税局長は、右みなす審査請求に対し、四三年九月一日棄却の裁決（以下「九・一一裁決」という）をしている）。Xは、更正請求却下処分について、①修正申告より起算して一月を経過した後更正請求がなされたから不適法というが、それは誤りであり一月の制限はない。②更正請求の起算日は買換資産の価額が確定した日又は買換資産を事業の用に供し始めた日であるから本件請求は適法、③かりに買換資産の取得の日から四月以内であるとしても、その期間については宥恕されるべき事由がある、と主張し、また、三・一三裁決について、四二年九月一六日になされた異議決定において更に審査請

「求をすることができる旨教示しているから、むしろ別途審査請求とみなしたことが誤りである、と主張し、さらに、九・一一裁決について、四二年八月二五日に異議申立てを審査請求とみなしたことは誤りであり、また、本件更正請求は適法である旨主張した。

〔判旨〕

請求棄却。

一 「本件買換資産のうち、別紙三の4及び5記載の物件は、いわゆる什器備品に属するもので、旧租税特別措置法第三八条の六第三項にいう買換資産に該当しないことが明らかであるから……更正請求は、その余の点について判断するまでもなく失当である」、その他の買換資産について、「四〇年一月末日現在においても、……未だ訴外A社の所有に属し、同社とX間においては売買予約がなされていたにすぎない……Xが旧租税特別措置法第三八条の六第三項の規定の適用を受けるためには、遅くとも昭和三八年分所得税については昭和三九年一月末日までに、昭和三九年分所得税については昭和四〇年一月末日までに本件買換資産を取得していなければならないから、本件更正請求はその余の点について判断するまでもなく理由がないといわなければならない」、「仮に、Xが本件買換資産のうち別紙三の1ないし7の物件を昭和三九年一月三〇日に取得したとしても、旧租税特別措置法第三八条の三第三項の規定の適用を受けるためには、右同日より一年以内に右物件を事業の用に供さなければならないが、Xは昭和四一年三月四日頃に訴外B社に対しこれを賃借して事業の用に供し始めた」と主張しているから、右物件に関して主張自体からして同規定の適用は認められない」、「仮に、Xが昭和四〇年一月二七日までに本件買換資産を取得したとしても、旧租税特別措置法第三

八条の六第三項の規定の適用を求めて更正請求を行なうためには……買換資産取得の日から四月以内に更正請求をしなければならぬが、本件更正請求は昭和四一年六月二十九日になされているから、期限徒過により不適法な請求といわなければならぬ」

「一個の異議申立に対して、みなし審査請求と、現実になされた審査請求が併存する関係となつたため、国税局長は、前者に対しては内容に入つて判断し、審査請求棄却の裁決をし、後者に対しては二重審査請求に当たるとし、却下の裁決をしたものであるが、本来は税務署長がした更正請求却下処分に対する不服申立として一個の裁決で応答しなければならぬ関係にあつたことは明らかである……両者は結局基礎において一個の不服申立に対応するものであり、みなす審査請求を適法とみるとその後現実になされた審査請求は二重請求となり、右みなし規定の適用を否定すると現実の審査請求は二重請求にならない、といつた牽連関係にあることが明らかであるから、本件の如き各裁決に対し不服のある者は、両者に対し取消の訴を提起する利益があるといふべきであり、両者が右の如き関係にあることを理由に、一方にいつてのみ訴の利益を認め、他方を否定するときは、矛盾した法律関係を生ずることになつて許されない」、「XからK税務署長に対し昭和四二年五月二十四日付で異議申立がなされ同異議申立は翌二五日K税務署長に到達しているが、同二五日の翌日から起算して三月を経過する日までに同異議申立にいつて決定がなされなかつたので、旧国税通則法第八〇条第一項第一号の規定により、その経過する日の翌日、すなわち同年八月二六日に審査請求がなされたものとみなされたといふべきである。K税務署長は同年九月一六日に右異議申立について決定を行なっているが、これは事件が既に同年八月二六日に審査請求手続に移行していることを看過したもので、無効といふほかなく……Xの四二・一〇・一五審査請求は、昭和四二年八月二六日に適法な審査請求がなされたものとみなされた後に行なわれたものであるから、二重の

審査請求というべく、これを却下した四三・三・一三裁決は適法である」

〔評釈〕

判旨疑問。

本件における論点の一つとされる三・一三裁決と九・一一裁決との関係について、判決は、一個の異議申立てに関し、みなす審査請求と現実になされた審査請求とが併存する結果となつたため、二個の裁決で応答したもので、四二年一〇月一五日付審査請求は、同年八月二六日異議申立てが審査請求とみなされた後に行われたものであるから二重の請求であつて、これを却下した三・一三裁決は適法である旨述べている。このように、不服審査段階における重複請求を理由に却下した裁決を維持することができる以上、この点につき、不服審査と訴訟とによって径庭を異にするいわれはなく、従つて、三・一三裁決の取消しを求める部分は、九・一一裁決の取消しを求める部分と当事者及び訴訟物である権利関係が同一であるから、前記見解と同様に二重起訴として不適法却下するのを相当と考える。そうすることが訴訟経済に合致し、同一事項について矛盾する判断から生ずる混乱を防止するゆえんでもあろう。

次に、本判決が三・一三裁決の取消しを求める利益を肯定した理由は必ずしも明らかでない。

およそ裁決取消訴訟は、裁決に固有の瑕疵がある場合に許容されるもので、その訴訟においては手続上の瑕疵が狙上へのぼることとなる。裁決取消訴訟における訴の利益は、適正手続を保障する観点から、手続上の瑕疵の存在を理由とするかぎり常に肯定すべきものとの見解がありえようが、しかし、手続それ自体が自己目的ではないのであるから、手続上の瑕疵が処分の取消事由となるのは、手続を正しくやり直すならば行政庁が別個の判断に到達する可能性があるか

らにはかならない（原田尚彦・判例タイムズ二七四号七四頁）。つまり、手続の瑕疵を理由に処分を取り消してみてもまったく同一の結果を来す事例について、処分をくりかえすのは妥当でない。このような観点から、判決により取り消され再度の裁決をするに当って原処分を取り消し又は変更する可能性の存否こそが訴えの利益の存否の手がかりとなるものと考ええる（最判昭和四九・七・一九民集二八巻五号七五九頁）。

本件においては、さきに見たとおり三・一三裁決は二重請求に対するものとし適法と判断しているところからすると、かりに、右部分につき取消判決により審査請求中の状態に復帰させてみたところで、改めてなすべき裁決において、原処分 of 適否を判断する可能性は全くないといわざるをえない。従って、三・一三裁決の取消しを求める部分につき訴えの利益を肯定することは意味をなさないと考えるのである。

なお、本判決は、区税務署長が行った四二年九月一六日の異議決定の効力に触れ、既に審査請求手続に移行済であることを看過してなされたもので無効であるとしているが、その点には異論はない。一般的な問題として、右決定の正文が、却下又は棄却であるときはとも角、取消しである場合にそれをどのように評価すべきであろうか。異議審理庁は、原処分庁でもあるわけであるが、その者が特定の納税者について調査・審理した結果に基づき更正を過大として取り消したものである。この取消行為は、更正・決定と同様に租税債務の確認たる性格を有するものであることは否定できない。この点に着目すると、右取消行為は、異議決定として効力を生ずるに由ないものであるが、いわゆる無効行為の転換の理論により、原処分庁の職権による減額更正として効力を有するとみるべきである。そして、このように解することが法的安定性に寄与するゆえんである。

二 昭和四〇年法律第三二号による改正前の租税特別措置法三八条の六第三項、三八条の七第二項及び三六条三項に

よれば、個人が、昭和三八年一月一日から四〇年一月三十一日までの間に資産を譲渡した場合であつて、当該個人が、当該譲渡の日の属する年の翌年中に買換資産の取得をする見込みがあり、かつ、当該取得の日から一年以内に当該買換資産を事業の用に供する見込みである場合において、税務署長の承認を受けたときは、同法三八条の六第一項に規定する事業用資産の買換えの場合の譲渡所得の金額の特例計算を準用する。この場合において、買換資産を取得した日から四月以内に譲渡の日の属する年分の所得税について更正の請求をすることができる建前となっている。

ところで、過大納税申告の是正要求手続としての更正請求は、申告なり更正という通常の納税義務確定手続の枠内にとり込んで、能率的かつ円滑な処理をはかるとともに、是正の要求をなしうる期間を制限することによって、税務行政の迅速な運営を可能にすることを趣旨とする。このような制度の趣旨にかんがみ、過大申告是正の要求は、一般には法定申告期限後一年内に更正請求の方法によってのみ許されており、右期間を経過したものについては、もはや税務署長の職権による更正の可能性を残すにすぎない。次に、更正請求があつた場合、税務署長は申告に基づく課税標準等又は税額等を調査し、その調査したところに基づき更正し、又は更正をすべき理由がない旨を納税者に通知することとなるが、ここにいう更正（もとよりこの更正は、国税通則法二四条に基づくものであり、同法二三条に特有のものではない。）は、当該更正請求の一部ないし全部を容認することを意味するものであり、また、理由がない旨の通知には、更正請求手続が不適法であるものと、申告に基づく課税標準等又は税額等が過大でないとするものとの二つのタイプがある。さらに、争訟段階における更正請求の性格は、請求に係る課税標準等又は税額等が申告額に、理由がない旨の処分が更正に、それぞれ置き換えられた形で位置づけることができる。すなわち、当該請求は過大申告の是正を求める納税者の権利であるし、また理由がない旨の処分は、税務署長が当該請求を实体判断の上しりぞけるものであるとすれば、

課税標準等又は税額等について調査すべきことが要請され、その租税債務を確認した結果なされるから、更正と何等えらぶところがないからである。従つて、更正請求に対して一部を容認する減額更正がなされた場合においても、なお更正請求に係る課税標準等又は税額等までは争訟の利益は肯定される筈であり、また、理由がない旨の処分が争訟に移行し審理の結果、申告に係る課税標準等又は税額等が過大である旨の結論に到達したときは、右金額を基準として一部ないし全部の取消しを以て答えることとなる。(ちなみに、当該請求が青色申告書に係るものである場合における理由がない旨の処分は、青色更正と同視して理由付記を必要とする(反対、京都地判昭和四九・四一九訟務月報二〇巻八号一〇九頁)。つまり、理由がない旨の処分は、税務署長が納税者の租税債務額を確認した結果なされるものであるし、また更正請求を一部認容する結果なされる更正に理由付記が要請されることからすれば、更正請求を全く認容しない処分について、それが更正の名の下に行われる処分でないが故に、理由付記を不要とすることにはならない。)

本件における更正請求につきK税務署長がした却下処分が訴訟の対象とされている。却下の用語は適切でないけれども、その意味するところは更正請求が請求期間の経過後になされたことを理由に、請求それ自体を不適法とし、また、審査裁決もこれと同旨に出たものである。このように行政サイドでは、申告に係る課税標準等又は税額等が過大であるのかどうか全く判断していない。しかるに本判決は、前叙のとおり買換資産の該当性の有無、買換資産の取得時期及び買換資産を事業の用に供した時期等の実体判断を行い、Xの申告が過大ではない旨を縷々述べているが、この点は正当でないと考える。もとより司法の事後審査の建前に徴すると、更正請求が請求期間経過後に提出された不適法なものである原処分の適否の判断に限定さるべきだからである。一般的について、右のような不適法とする原処分を違法とするならば、判決により原処分を取り消す筋合となる。その結果、原処分庁は当該取消判決の趣旨に従い、改めて申告に

係る課税標準等又は税額等が過大かどうかの実体判断を行うこととなる（ちやうどこの関係は、民事訴訟における必要的差戻し（同法三八八条）に類似するといえよう）。

（現東京国税局直税部主任訟務官）