

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(熱海税務署長、国税不服審判所長)
平成23年10月25日却下・棄却・控訴

判 決

原告	甲
被告	国
同代表者法務大臣	平岡 秀夫
処分行政庁	熱海税務署長 鷺見 啓兒
裁決行政庁	国税不服審判所長 孝橋 宏
同指定代理人	野村 昌也 菊池 豊 福井 聖二 池田 永 中村 海山 水野 達典 柴田 健司 宮田 隆司 立田 渉

主 文

- 1 本件訴えのうち、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める部分をいずれも却下する。
- 2 本件訴えのその余の部分に係る原告の請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 処分行政庁が平成22年4月23日付けで原告に対してした平成20年分所得税の更正処分(以下「本件更正処分」という。)のうち、課税総所得金額が620万3000円を、課税分離短期譲渡所得金額が0円を、納付すべき税額がマイナス(還付金の額に相当する税額)22万4300円をそれぞれ超える部分及び過小申告加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。)をいずれも取り消す。
- 2 裁決行政庁が平成22年10月4日付けで原告に対してした本件更正処分等に対する原告の審査請求(以下「本件審査請求」という。)を却下する旨の裁決(以下「本件裁決」という。)を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告が、① 自己所有の別紙物件目録記載の建物及び敷地権（以下、両者を併せて「本件マンション等」という）を譲渡したこと（以下「本件譲渡」という。）に係る分離短期譲渡所得の計算について、本件マンション等の譲渡が租税特別措置法（平成21年法律第13号による改正前のもの。以下、特に断らない限り、同じ。）35条1項の居住用財産の譲渡所得の特別控除（以下「本件特例」という。）の適用の対象に当たるとして、平成20年分所得税の確定申告をしたところ、処分行政庁から本件特例の適用は認められないとして、本件更正処分等を受けたこと、② 本件更正処分等を不服として裁決行政庁に対し本件審査請求をしたところ、裁決行政庁から本件審査請求は審査請求期間を経過した後にはされた不適法なものであるとして審査請求を却下する旨の本件裁決を受けたことから、これらを不服として、本件更正処分等及び本件裁決の取消しを求める事案である。

1 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

(1) 本件更正処分等に至る経緯等

ア 原告は、平成20年12月13日、訴外乙との間で、同人に対し本件マンション等を売るとの売買契約を締結し、平成21年2月27日、本件マンション等を同人に引き渡した。（甲9）

イ 原告は、平成21年3月9日、熱海税務署長に対し、平成20年分所得税に係る確定申告書（以下「本件申告書」という。）を提出した。本件申告書には、本件マンション等の譲渡価額6500万円と記載されているものの、必要経費5216万0890円、本件特例の適用による特別控除額1283万9110円により、原告の分離短期譲渡所得の金額は0円である旨記載されていた。（甲4、10）

ウ 熱海税務署長は、平成22年4月23日付けで、原告に対し、平成20年分所得税につき、分離短期譲渡所得の収入金額が過小で、取得費及び譲渡費用の計算に誤りがあり、また、原告の本件マンション等の利用目的が一時的な利用目的にすぎないことから本件特例を適用することはできないため、分離短期譲渡所得を1457万5000円、差引納付すべき税額を437万2500円とする更正処分をするとともに、60万4000円の過少申告加算税の賦課決定処分（本件更正処分等）をし、その旨を通知した。（甲4、6）

(2) 本件裁決に至る経緯等

ア 原告は、平成22年6月7日付けで、熱海税務署長に対し、本件更正処分等において本件特例を不適用とされたこと等を不服として、本件更正処分等の全部の取消しを求めて異議申立てをした。

これに対し、熱海税務署長は、平成22年8月6日付けで、異議申立てをいずれも棄却する旨の決定（以下「本件異議決定」という。）をした。

イ 原告は、平成22年9月9日付け郵便で、国税不服審判所長に対し、本件異議決定を経た後の本件更正処分等に不服があるとして、審査請求（本件審査請求）をした。（甲3、乙2）

ウ 国税不服審判所長は、平成22年10月4日付けで、本件審査請求が法定の審査請求期間経過後にされた不適法なものであるとして却下する旨の裁決（本件裁決）をした。

(3) 本訴の提起

原告は、平成23年1月11日、本件訴えを提起した。（顕著な事実）

2 争点

- (1) 本件裁決の適法性（審査請求期間の遵守及び差置送達の適否を含む。）
- (2) 本件更正処分等につき適法な審査請求前置の有無
- (3) 本件更正処分等の適法性

3 当事者の主張

- (1) 争点(1)（本件裁決の適法性）について

（原告の主張の要旨）

ア 審査請求期間の遵守及び差置送達選択の違法性

(ア) 被告は、本件異議決定に係る異議決定書謄本（以下「本件謄本」という。）の送達は差置送達によりされたと主張しているが、国税通則法（以下「通則法」という。）12条の趣旨からすると、書類の交付送達は、同条4項、5項1号のように送達を受けるべき者（以下「受送達者」という。）や同居者等（以下、受送達者と併せて「受送達者等」という。）に手渡しで交付するのが原則であり、これが不可能な場合に限って例外的に同項2号の差置送達が認められていると解すべきであり、同項2号にいう送達すべき場所に「いない場合」とは、同項1号の「出会わない場合」とは異なり一時的でない不在であることを要すると解すべきである。

そして、審査請求期間を定めている通則法77条2項にいう「異議決定書の謄本の送達があった日」とは、審査請求を除く不服申立期間を定める同条1項の「処分があったことを知った日（処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日）」と同義であると解すべきであり、「処分があったことを知った日」とは、当該処分が処分の相手方の了知し得る状態に置かれたことだけでは足りず、相手方において現実に了知することを要すると解すべきである。

(イ) これを本件についてみるに、原告が受け取った本件謄本及び異議決定書謄本送付書（以下、両者を併せて「本件謄本等」という。）を封入した封筒（以下「本件封筒」という。）には「料金後納郵便」と表示がある上、原告の郵便番号、住所及び氏名が記入されており、差出人として熱海税務署と印字されていることから、郵便による送達が行われたと推定される。料金後納郵便は差出人において届出郵便局の窓口を持参する必要があり、本件異議決定がされた平成22年8月6日以降に郵便局に持参された場合、同月7日又は同月9日に配達されることになる。

そうすると、納税者の有利に解して、原告が実際に本件謄本を確認した同月9日に郵便による送達が行われたと解すべきであり、この日の翌日から審査請求期間を起算すべきである。

これに対し、被告は、熱海税務署職員が平成22年8月6日に原告の住所地である静岡県熱海市Aマンション（以下「Aマンション」という。）●●●号（以下「原告居室」という。）に赴いたところ、原告及び同居者が不在であったため、Aマンションに設置された集合郵便受箱に本件封筒を差し置き、差置送達をしたと主張している。

しかし、被告の上記主張は、熱海税務署職員など内部者が作成した証拠のみに基づくものであり、これには証拠能力がなく、信用性も認められないから、被告の上記主張を認めることはできない。

仮に、差置送達が行われたとしても、Aマンションには、大浴場、駐車場、アスレチック

ルームなど様々な共用部分があるため、通則法12条5項2号にいう「送達すべき場所」は専有部分に限られないし、上記共用部分に所在する可能性がある以上、専有部分である原告居室に原告及び同居者が不在であることのみをもって、通則法12条5項2号にいう受送達者等が「送達すべき場所にいない場合」に当たるとはいえない。

また、熱海税務署職員は、平成22年8月6日は、帰省や夏休み等で国民が一時的に不在がちである時期であるのだから、交付送達をする際には、事前に受送達者に連絡を取った上で訪問すべきであるし、インターホンで在室が確認できない場合は、来訪記録のみを残し、一定期間を定めて受送達者に受取日時を連絡させる方法をとったり、Aマンションに常駐している管理人に原告の所在日時の確認をすることも考えられ、このような手順を踏まなければ、差置送達を選択することは正当化できないというべきである。

そうしたところ、熱海税務署職員は、これらの手順を踏まなかった上、原告及び同居者は一時的に不在であったにとどまり、通則法12条5項2号の要件は満たさないまま差置送達を選択したのであるから、違法である。

イ 本件謄本における教示の不備

行政不服審査法（以下「行審法」という。）57条1項の不服申立期間の教示は、処分相手方に対し不服申立ての期限を知らしめることに趣旨があり、通則法84条6項も、審査請求期間を記載して教示することを求めているところ、行審法（14条1項）と通則法（77条2項）とで期間の起算日に違いはあるものの、行審法57条1項と同様の内容の教示を要求しているのであり、同項と同様に、処分の相手方すなわち納税者に対し不服申立ての期限を知らしめることに趣旨がある。

そして、被告は、本件謄本の封入された封筒は、その外観が完全な普通郵便物であるにもかかわらず、郵便による送達ではなく、差置送達の方法による送達であると主張しているところ、納税者が不在の時に、差し置いた日付を明示しなければ、納税者にとって審査請求期間の起算日は判然としないことになり、また、郵便による送達のように通常到達すべきであった時に送達があったものと推定すること（通則法12条2項）もできないのであるから、本件謄本に差置送達の差し置いた日が記載されなければ、行審法57条1項、通則法84条6項の趣旨を満たしたとはいえず、本件謄本における教示は違法である。

ウ 小括

以上のとおり、本件審査請求は、本件謄本等の郵便による送達があった同年8月9日の翌日から起算して1か月以内である同年9月9日にされたものであるから、審査請求期間を遵守したといえる。

仮に本件謄本等が同年8月6日に差置送達されたとしても、熱海税務署職員において差置送達を選択したのは違法であるし、本件謄本における教示は上記のとおり不備があり違法であるから、本件審査請求は審査請求期間を遵守したといえる。

よって、審査請求期間を徒過したとして本件審査請求を却下した本件判決は違法である。

（被告の主張の要旨）

ア 審査請求期間の不遵守と差置送達選択の適法性

（ア） 大量かつ反復して行われる租税の賦課徴収に関する処分については、簡易迅速に当該処分の内容を記載した書類を送達して処分の効力を生じさせる必要があり、また、意図的又は偶然に受送達者等が送達すべき場所に不在である場合にも送達の効力を生じさせる

必要性があることから、通則法12条5項2号において差置送達が認められたものと解される。

そうすると、受送達者等が送達すべき場所にいない場合であれば、通則法12条5項2号所定の「送達すべき場所にいない場合」に該当し、ここでいう「送達すべき場所」とは受送達者等の住所又は居所であり、集合住宅における集合郵便受箱も該当するというべきであり、以上に反する原告の主張は、いずれも独自の見解にすぎず、理由がない。

また、通則法77条2項は、審査請求期間の起算日について、同条1項と異なり「異議決定書の謄本の送達があった日」と規定しており、その文言からすると、原告の主張するように当該異議決定の存在を現実に行った日と解すべき理由はない。これに対し、原告の主張は、自作農創設特別措置法47条の2の「処分のあったことを知った日」の規定の解釈を根拠としているが、あくまで通則法77条2項の解釈問題である本件とは適用条文を異にしており、理由がない。

(イ) 熱海税務署職員2名は、平成22年8月6日、Aマンションに赴き、1階エントランスホールに設置されているインターホンで原告居室の住戸番号を複数回にわたり押したものの何らの応答もなかったことから、原告及び同居者が不在であることを確認して、通則法12条5項2号の送達すべき場所である原告居室の住戸番号が表示された郵便受箱（これは各郵便受箱ごとに住戸番号の表示がされているだけでなく、外部からは書類を入れることはできても書類を取り出すことができない造りになっているから、原告の排他的支配が及んでおり、原告の住所の一部を構成する。）に本件封筒を差し置き、もって差置送達をした。

これに対し、原告は、本件謄本は、郵便送達によってされたなどと主張しているが、独自の見解に基づくものにすぎず、理由がない。

イ 本件謄本の教示の適法性

本件謄本の教示については、通則法80条1項にいう不服申立てに関する別段の定めとして、同法84条6項が適用され、原告主張の行審法57条1項の適用はない。

そして、通則法84条6項は、教示すべき事項として①国税不服審判所長に対して審査請求することができる旨及び②審査請求期間を規定しているだけであって、差置送達をした場合に、送達した日を教示しなければならない旨の規定はないことからすると、本件謄本に何ら不備はない。

ウ 小括

以上のとおり、本件謄本は、平成22年8月6日に適法に送達されており、本件審査請求は、その翌日から起算して1か月を徒過している同年9月9日にされた不適法なものである。

よって、本件裁決は適法であるから、本件訴えのうち本件裁決の取消しを求める部分は棄却されるべきである。

(2) 争点(2) (本件更正処分等につき適法な審査請求前置の有無) について

(原告の主張の要旨)

被告の主張は争う。

上記(1)で主張したように、本件審査請求は、審査請求期間を遵守してされたものであり、期限内の審査請求であるから、適法である。

(被告の主張の要旨)

通則法115条1項は、国税に関する法律に基づく処分不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、原則として、審査請求をすることができる処分にあつては審査請求についての裁決を経た後でなければ提起することができないとしており、その裁決は、適法な審査請求により本案審理を経た上でされたものであることを要する。

本件審査請求は、上記(1)のとおり、審査請求期間を徒過してされた不適法なものであり、本件裁決も本案審理を経ずに本件審査請求を却下しているから、本件訴えのうち本件更正処分等の取消しを求める部分は、不服申立前置主義（通則法115条1項）の要件を欠く不適法な訴えである。

(3) 争点(3)（本件更正処分等の適法性）について

（原告の主張の要旨）

ア 原告は、本件マンション等に一時的な目的ではなく、真に居住の意思を持って入居したのであるから、本件譲渡に当たり、本件特例の適用が認められるべきである。

これに対し、被告は、原告が本件マンション等に一時的な入居目的で入居したものであると主張しているが、① 原告において、㊦ かねてから長距離通勤の負担軽減等から、Aマンションから東京近辺に新住居を確保すべく、物件の見学等を重ねていたこと、① 平成20年4月4日に本件マンション等の鍵の引渡しを受けて入居を開始し、内装工事を実施した後の同月30日からは、日用品、衣類、寝具及びベッドを搬入し、平成21年2月22日までのほぼ10か月間、実際に居住していたこと、㊧ 確かに平成20年5月8日にはB株式会社との間で本件マンション等の売買仲介契約を締結しているが、執拗な勧誘のためやむなく契約しただけにすぎず、いわゆるリーマンショックにより同年10月に原告の資金事情が悪化するまでは、本件マンション等を売却する意思はなかったこと、また、② 原告の配偶者において、原告と本件マンション等で同居できなかったのも、同年4月8日に、原告の配偶者が腰部脊柱管狭窄症、腰椎椎間板ヘルニアで手術を受けるなど、転居できる状況になかったことが理由であることからすれば、原告は真に居住の意思を持って本件マンション等に入居したものと認められる。

イ 上記アに加え、原告は、本件申告書作成に際し、国税庁が開設している「確定申告書作成コーナー」で、本件特例の適否に関し、原告が設問に回答した結果、本件特例の適用ができるとの回答を得られたため、本件特例を適用して本件申告書を作成して提出したものであり、被告の指示に従った結果といえるから、通則法65条4項所定の正当な理由があると認められる。

ウ 以上のとおり、本件更正処分等には本件特例の適用が認められないとした違法があるから、取り消されるべきである。

（被告の主張の要旨）

原告の主張は争う。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)について

(1) 審査請求期間の遵守及び差置送達選択の適法性の有無

ア(ア) 通則法12条は、国税に関する法律の規定に基づいて税務署長等が発する書類は、郵便若しくは信書便による送達又は交付送達により、受送達者の住所又は居所に送達する（1項）とした上、交付送達について、① 当該行政機関の職員が、受送達者の住所又は

居所において、受送達者に書類を交付して行うこと（４項）、② 送達すべき場所において受送達者に出会わない場合は、①に代えて、その使用人その他の従業者又は同居者で書類の受領について相当のわきまえのあるものに交付して行うこと（５項１号）、③ 受送達者等が送達すべき場所にいない場合又はこれらの者が正当な理由がなく書類の受領を拒んだ場合には、①に代えて送達すべき場所に書類を差し置くことにより行うこと（５項２号）としている。

(イ) 以上のとおり、通則法１２条１項にいう交付送達には、送達すべき場所において直接受送達者に交付する方法による同条４項の出会送達だけでなく、同条５項１号所定の受送達者の使用人や従業者、同居者へ書類を交付する補充送達と同項２号所定の書類を送達すべき場所に差し置く差置送達も、その一類型として含まれ、差置送達は、補充送達と同様、出会送達の方法の代替的手段として定められたものであって、同条所定の要件（上記(ア)③）が満たされれば適法にこれを行き得るものとされている。上記の差置送達は、① 大量かつ反復して行われる租税の賦課・徴収に関する処分に関する書類を簡易迅速に送達し、処分の効力を生じさせる必要があること、② 租税の賦課権について除斥期間（通則法７０条、７１条）、徴収権について消滅時効（通則法７２条）が規定されている中で、受送達者等が不在の場合に送達できないとしてしまうと不当に納税義務を免れさせる結果を招来するおそれがあることから、これを防止して賦課・徴収の公平を図り、かつ租税収入を確保するのに合理的な送達方法であることから認められた制度であると解される。通則法１２条５項２号の文言及び上記の差置送達が認められた趣旨からすると、差置送達ができる場合を受送達者等への直接手渡しが不可能な場合のみに限定したり、マンション等については専用部分のみならず共用部分全てを検索した上でなければ「送達すべき場所にいない場合」に該当しないと解することはできない。そうであるとすれば、同条所定の差置送達は、当該行政機関の職員が、社会通念上相当の手段を尽くして応答を求めその所在の有無を確認するなどした上で書類の受送達者等が送達すべき場所にいない場合（同条所定の要件）に該当すると認定判断したときは、送達すべき場所において受送達者等に書類を交付して行なう方法に代えて、これを行うことができるものと解すべきである。

(ウ) これに対し、原告は、書類の交付送達は、通則法１２条４項、５項１号のように受送達者等に直接交付するのが原則であり、これが不可能な場合で一時的でない不在の場合にのみ差置送達が認められると主張する。

しかし、同項柱書きをみても、上記のとおり、原告主張のように差置送達を例外的場合に限定したり、「送達すべき場所にいない場合」を原告主張のように継続的な不在の場合に限定する旨の規定はないし、原告主張の解釈によれば、租税の賦課・徴収の円滑な処分は滞り、また、公平を確保できず、上記(イ)で説示した差置送達を認めた趣旨を没却する事態も生じ得るから、原告の上記主張を採用することはできない。

イ(ア) 上記(イ)の見解の下に本件について検討するに、前提事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

a 熱海税務署長は、平成２２年８月６日付けで、本件異議決定をした。

b 熱海税務署の丙国税調査官（以下「丙調査官」という。）と丁事務官（以下「丁事務官」といい、両者を併せて「丙調査官ら」という。）は、平成２２年８月６日午前９時３０分頃、上司の戊統括国税調査官から、① 本件謄本等をAマンション１階のインタ

一ホンから居室にいる原告を呼び出し、原告にオートロックを解除してもらい、原告に交付すること、② 原告が住所地に不在でも、原告の配偶者が住所地に所在する場合は、①と同様の方法で、同人に本件謄本等を交付すること、③ 原告も原告の配偶者も住所地に不在の場合は、同所に設置された原告の郵便受箱に本件封筒を差置送達をし、その場合は、送達記録書の作成だけでなく、差し置いた状況をデジタルカメラにより撮影しておくことなどの指示を受けた。(乙3)

c 丁事務官は、平成22年8月6日の午前中に、本件謄本等を封入する封筒として、「料金後納郵便」、熱海税務署の名称、所在地、郵便番号、略地図、電話番号及び国税庁のホームページ案内等が印字された封筒を使用することとし、原告の宛名、住所、郵便番号を記入し、丙調査官らは、本件謄本等を確認の上、本件封筒に封入した。(甲18、乙3)

d 丙調査官らは、平成22年8月6日午後1時過ぎ、本件封筒と丁事務官が準備した送達記録書を持参して、熱海税務署を官用車で出発し、同日午後1時20分頃、Aマンションに到着し、丙調査官がエントランスホール(別紙図面の1階部分)の突き当たりに設置されているインターホンで原告居室の住戸番号「●●●」を3回程度呼出しを繰り返したが、応答がなかった(なお、別紙図面にもあるように、エントランスホールと原告居室に向かうためのエレベータホールは2か所のオートロックドアにより、Aマンション入居者以外の者が自由に行き来できない構造となっている。)

そこで、丙調査官らは、原告及び原告の配偶者のいずれも不在であると判断し、共用部分である集合郵便受(別紙図面の1階部分)に向かい、丁事務官がデジタルカメラで撮影する中、同日午後1時40分、本件封筒を原告居室の住戸番号「●●●」の郵便受箱に投函した。

その後、丁事務官は、熱海税務署に戻った後、上記の送達状況を送達記録書のフォーマットにデータを入力し、丙調査官名義で送達記録書を作成した。

(以上につき、甲17、18、乙1、3)

e 原告は、平成22年8月6日から同月8日までの間、Aマンションを不在にしていたことから、同月9日に本件封筒の存在を認識した。

f 原告は、同年9月9日付け郵便で、国税不服審判所長に対し、本件審査請求をしたものの、国税不服審判所長は、同年10月4日付けで、本件裁決をした(前提事実(2)イウ)。

g 以上の認定事実に対し、原告は、本件封筒は、料金後納郵便と印字された郵便用の封筒である外観から、熱海税務署職員が郵便により送達したものであるなどと主張している。

しかし、① 原告が提出した本件封筒の写し(甲18)と丁事務官の差置送達の際の撮影に係る写真(乙3)に写し出された本件封筒はその筆跡等から同一のものと認められ、② 同写真に写し出された「●●●」の郵便受箱とAマンションの郵便受箱の同一性についても特に原告は争っていないところ、③ 差置送達に至る経緯及びその状況に関する丙調査官の供述(乙3)は、上記①、②の事実や送達実施後に作成された送達記録書(乙1)とも符合し、何ら不自然・不合理な点がないことに照らすと、乙1及び3は、その証拠能力や信用性に疑いを差し挟むような事情は特に認められず、いずれも

十分信用することができる。

(イ) そうすると、上記bないしdの事実は、乙1及び3その他の掲記の証拠により優に認定することができるから、これに反する原告の上記主張を採用することはできない。

以上の認定事実によれば、Aマンションは、丙調査官ら入居者以外の者が、そのエントランスホールや共用部分の集合郵便受部分以外、自由に行き来できない構造になっている中で、丙調査官らは、平成22年8月6日午後1時20分頃、Aマンションにおいて、上記認定事実のとおり、社会通念上相当な手段を尽くしてその所在の有無を確認した上で原告及びその配偶者といった受送達者等が送達すべき場所である原告居室にいないとの認定判断をしており、その認定判断の内容・方法には何らの違法も認められないから、丙調査官らが、通則法12条5項2号の要件を満たすものとして、差置送達の方法を採ったことは適法というべきである。そして、丙調査官らは、本件謄本等が入った本件封筒を原告の排他的支配領域内にあるAマンションの原告居室の住戸番号「●●●」の郵便受箱に投函したというのであるから、送達すべき場所に差し置いたことができ、有効に差置送達をしたものと認められる。

ウ 通則法77条2項は、異議申立てについての決定を経た後の処分になお不服があるとしてする審査請求は、通則法84条3項の規定による異議決定書の謄本の送達があった日の翌日から起算して1月以内にしなければならない旨を規定するところ、通則法77条2項にいう「異議決定書の謄本の送達があった日」とは、通則法12条所定の送達がされたことにより、社会通念上、異議決定書の謄本が受送達者の支配領域内に入り、いつでも当該謄本の内容を了知できる客観的状态の生じた日のことをいい、また、「送達があった日」との文言に照らせば、同条1項とは異なり、原告が主張するように、その日に受送達者が当該謄本の内容を現実に了知したことを要するとすべき合理的根拠はないものと解される。

そして、上記イで認定したとおり、本件謄本についての差置送達の効力は、通則法12条5項2号所定の要件を充足して有効に生じているから、本件謄本が受送達者の支配領域内に差し置かれて客観的に了知し得る状態が生じた日である平成22年8月6日をもって本件謄本の送達があった日に当たるといえるべきである。

(2) 本件謄本の教示の適法性の有無

ア 原告は、本件謄本における審査請求期間の教示につき、審査請求期間が記載されているが、本件封筒を差し置いた日が本件封筒に記載されておらず、審査請求の期限が判明しないから、納税者に対し不服申立ての期限を知らしめるという行審法57条1項、通則法84条6項の趣旨を満たしたことはならず、審査請求手続に不備があり違法である旨主張する。

そこで、通則法84条6項をみると、①国税不服審判所長に対して審査請求をすることができること、②その審査請求期間の2点のみを教示すべきこととした規定であることが明らかであるところ、その趣旨は、納税者に上記事項を教示してその権利利益の保護を図るだけでなく、租税に関する処分的大量性、内容の特殊性等に鑑み公正かつ迅速な処理を確保することにあり、異議決定書作成後の送達手続によって何日になるか分からない審査請求人各人の審査請求期間の起算日を具体的に教示する義務を異議審理庁に負わせることになれば、異議決定手続を円滑迅速に処理することは困難であるし、かえって誤った起算日を教示する過誤も増えて処理の適正を阻害することともなり得ることを考慮したものと解される。

そうであるとすれば、同項の「審査請求期間」とは、通則法が定める審査請求期間の起算

日及びその起算日から審査請求をすべき終期（起算日から終期までの長さ）をいい、原告主張のような差置送達をした日などの審査請求人ごとの審査請求期間の具体的起算日までには含まないものと解すべきである。

なお、原告は、通則法84条6項と同様の趣旨を有する行審法57条1項の趣旨に反することも主張しているが、通則法80条1項は、「国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立てについては、この節その他国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、行政不服審査法（第2章第1節から第3節まで（不服申立てに係る手続）を除く。）の定めるところによる。」と規定し、この別段の定めとして、通則法84条6項は、「異議審理庁は、審査請求をすることができる処分に係る異議申立てについて決定をする場合には、異議決定書に、当該処分につき国税不服審判所長に対して審査請求をすることができる旨及び審査請求期間を記載して、これを教示しなければならない。」と規定しているから、同項が優先して適用され、行審法57条1項は適用されない。

したがって、原告の上記主張を採用することはできない。

イ これを本件についてみると、証拠（甲4）によれば、本件謄本には、審査請求期間につき「この決定を経た後の処分に不服があるときは、この決定書の謄本の送達があった日の翌日から起算して1月以内に国税不服審判所長に対して審査請求をすることができます。」（甲4）と記載してあることが認められ、この記載内容は、上記アで説示した「審査請求期間」の教示として十分であるから、これをもって不備があるということとはできず、何らの手続的瑕疵も認められない。

ウ したがって、本件謄本における審査請求期間の教示の違法をいう原告の上記主張を採用することはできない。

(3) 小括

以上によれば、本件審査請求は、本件謄本が適法に送達された平成22年8月6日の翌日から起算して1か月の審査請求期間を経過した同年9月9日にされた不適法なものであるから、これを却下した本件裁決は適法であり、その取消しを求める原告の請求には理由がない。

2 争点(2)について

本件更正処分等は、国税に関する法律に基づく処分不服申立てをすることができる処分であり、審査請求をすることができるものであるから、その取消訴訟は、原則として、審査請求についての裁決を経た後でなければ提起することができない（通則法115条1項参照）ところ、上記裁決を経たというためには、当該審査請求が適法にされていることが必要であり、審査請求に対する裁決がされていたとしても、当該審査請求が不適法なものである場合は、審査請求についての裁決を経たものとは認めることはできず、当該処分の取消訴訟は不適法というべきである（最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同30年1月28日第二小法廷判決・民集9巻1号60頁、最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同36年7月21日第二小法廷判決・民集15巻7号1966頁参照）。そこで、これを本件についてみると、上記1のとおり、本件審査請求は、審査請求期間を徒過してされた不適法なものであって、これを不適法として却下した本件裁決を経ても、適法な審査請求についての裁決を経たものとは認めることができないから、本件訴えのうち本件更正処分等の取消しを求める部分は不適法といわざるを得ない。

第4 結論

以上の次第で、本件訴えのうち本件更正処分等の取消しを求める部分は不適法であるから、これ

らをいずれも却下し、本件訴えのその余の部分に係る原告の請求は理由がないから、これを棄却することとし、訴訟費用の負担について行政事件訴訟法7条、民訴法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 川神 裕

裁判官 菅野 昌彦

裁判官林史高は、在外研究のため、署名押印できない。

裁判長裁判官 川神 裕

別紙 省略