

不服申立前置主義と課税処分取消訴訟における 納税者の主張

野一色 直 人

I はじめに

令和元年7月16日、固定資産評価審査委員会（以下、「固定資産評価審査委員会」又は「委員会」という。）に審査の申出をした者が委員会の審査の際に主張しなかった事由であっても、委員会の審査決定に係る取消訴訟段階において、当該事由を当該決定の違法性を基礎づける事由として主張することが許される旨の最高裁判決（最判令和元年7月16日民集73巻3号211頁）（以下、「令和元年最高裁判決」という。）が示された。令和元年最高裁判決の結論に多くの論者は肯定的な見解を示している。ただ、令和元年最高裁判決は固定資産税に係る事案であり、いわゆる普通徴収の方法（⁽¹⁾地方税法（以下、「地方税法」又は「地稅」という。）364条）による税目に係る事案であったことから、令和元年最高裁判決で示された考え方や判断枠組みが、確定申告によって税額が確定する所得税や法人税等に⁽²⁾係る事案にも及ぶものであるか否かについては、必ずしも明らかではない。

(1) 固定資産税務研究会編『令和3年度版 要説固定資産税』（ぎょうせい、2021年）193頁。

(2) 令和元年最高裁判決は、当然に他の地方税における審査請求手続にその射程が及ぶものではないが、影響が大きいと考えられるとする見解（吉田俊介「判批」行政判例研究会編『平成31年・令和元年 行政関係判例解説』（ぎょうせい、2021年）60頁）や「本判決は、不服審査機関の職権探知主義を根拠として追加主張を認めるものであるから、本判決の射程は広く及ぶものと思われる。」（矢島聖也「判批」阪大法学70巻6号（2021年）1560頁）。国税不服審判所の性質を含め、国税不服審判所における不服申立前置の要件について、地方税法に係る事案の分析とは別に必要である旨の整理（今本啓介「租税争訟における不服申立前置主義～地方税争訟における場合を中心に～」税研29巻2号（2013年）93頁）。

また、相続税等に係る審査請求において主張しなかった事由について、課税処分取消訴訟において、不服申立前置主義を理由として、納税者は主張できない旨の判断を示す裁判例への言及が⁽³⁾されていることから、本稿において、令和元年最高裁判決が、国税の課税処分に係る争訟である申告納税方式により税額が確定する税目に係る審査請求と課税処分取消訴訟にどのような影響を及ぼすのか等に係る整理を試みる。

具体的には、まず、令和元年最高裁判決に係る事案の概要や判断枠組み、令和元年最高裁判決に係る論者の見解等や固定資産税の価格に係る不服申立ての枠組みに係る整理を踏まえ、国税不服審判所（以下、「国税不服審判所」又は「審判所」という。）における審理の特色、また、審査請求において主張しなかった事由を課税処分取消訴訟において主張できるか否かに係る下級審判決等を概観した上で、令和元年最高裁判決が国税の課税処分に係る争訟に及ぼす影響等に係る整理を試みる。

II 令和元年最高裁判決の概要等

まず、令和元年最高裁判決に係る事案の概要と同判決の判断枠組み等を整理する。

1 事案の概要等

鉄骨・鉄筋コンクリート造陸屋根地下1階付き9階建事務所を所有しているXが、東京都知事によって決定された固定資産台帳に登録された当該建物の平成24年度の価格（以下、「本件価格」という。）を不服として、東京都固定資産評価審査委員会（以下、「本件委員会」という。）に対して、審査を申し出た。本件委員会は、Xの申出を棄却したため、本件委員会の決定に対して、Xは、5億8711万5400円を超える部分の取消しを求め、

(3) 田中啓之「判批」ジュリスト1539号(2019年)11頁。

なお、本稿において、時機に後れて提出した攻撃防御の方法(国税通則法116条)に係る法的問題の検討は、割愛する。

取消訴訟を提起した。一審（東京地判平成 29 年 3 月 17 日民集 73 卷 3 号 219 頁）の請求棄却の判決後、控訴審（東京高判平成 29 年 12 月 14 日民集 73 卷 3 号 230 頁）において、X は、当該建物の再建築費評点数の算出の基礎とされた主体構造部の鉄筋及びコンクリートの使用量に誤りがある旨の主張の追加をし、当該主張の追加に伴い本件委員会の決定のうち価格 5 億 4727 万 8800 円を超える部分の取消しを求めるとして請求の趣旨を変更した。

東京高裁は、固定資産価格の審査の趣旨及び委員会の審理手続等の趣旨を踏まえつつも、本件委員会の審理において主張しなかった新たな主張に関して、「当審における控訴人の拡張請求については、裁決前置の要件（地方税法 432 条 1 項、434 条）を充足せず、不適法であると判断する。」とした上で、「固定資産の価格に対する不服審査の趣旨及び審査委員会における審理手続等の趣旨に照らすと、固定資産課税台帳に登録された価格について不服があるとして審査の申出をするには、当該年度の固定資産課税台帳に登録された価格のうち不服とする部分・範囲及びその理由を明らかにする必要があるのであって、審査委員会による審査の過程で主張しなかった事由を取消訴訟において主張することは、当該事由について審査手続を経していない以上、そのことに正当な理由（行政事件訴訟法 8 条 2 項 3 号）があると認められる特別の事情がない限り、地方税法 434 条 2 項、行政事件訴訟法 8 条 1 項ただし書の趣旨に反し、許されないものと解するのが相当である。」として、裁決前置の要件を充足せず、不適法であり、却下を免れないと判断した。

2 令和元年最高裁判決の判断枠組等

最高裁は、原審の東京高裁の判断について、まず、委員会の役割や権限について、「納税者の権利を保護するとともに、固定資産税の賦課に係る行政の適正な運営の確保を図る趣旨に出るものであり、同委員会が、職権により、審査に必要な資料の収集等を行うことができるものとされていること（同法（筆者注：地方税法）433 条 3 項、11 項、行政不服審査法（平

成 26 年法律第 68 号による改正前のもの) 27 条、29 条、30 条) をも併せ考える」と言及した上で、「審査申出人の主張しない事由についても審査の対象とすることができると解すべきである。そうすると、同委員会による審査の対象は、登録価格の適否を判断するのに必要な事項全般に及ぶというべき」として、本件委員会を含む委員会の審理の対象や審理の範囲は審査申出人の主張した内容等に限定されないことを明確に示した。

また、委員会の役割や審査の範囲等を前提とした上で、「審査決定の取消訴訟においては、同委員会による価格の認定の適否が問題」として、これまでの判例の考え方と同様、取消訴訟における審査の対象、いわゆる課税処分に係る取消訴訟の訴訟物に係る一般的な理解を踏まえ、「当該価格の認定の違法性を基礎付ける具体的な主張は、単なる攻撃防御方法にすぎないから、審査申出人が審査の際に主張しなかった違法事由を同訴訟において主張することが、地方税法 434 条 2 項等の趣旨に反するものであるとはいえない。」とした上で、「審査申出人は、固定資産評価審査委員会による審査の際に主張しなかった事由であっても、審査決定の取消訴訟において、その違法性を基礎付ける事由として、これを主張することが許されるというべき」として、本件委員会において主張していない事由を訴訟段階で主張することは訴訟における攻撃防御方法に過ぎないとして、審査決定の取消訴訟において主張できる旨の判断を示した。

さらに、上記の判断を踏まえ、請求の趣旨の変更に関して、「審査申出人が審査決定のうち一定の価格を超える部分に限定してその取消しを求める場合であっても、これは、裁判所が当該固定資産の価格を認定して審査決定を取り消す場合における勝訴判決の上限を画する訴訟行為としての意味を持つにすぎないところ、本件請求の趣旨変更は、本件主張追加に伴って上記上限を変更するとどまるものであって、これが許されないと解すべき事情は存しない。」として、控訴審段階において、請求の趣旨を変更すること自体も容認されるという判断を示した。

3 令和元年最高裁判決に係る論者の見解等

まず、令和元年最高裁判決の要点や判断枠組みに関して、「委員会の審査につき職権探知を認め、これを訴訟における違法事由の追加主張を認容した⁽⁴⁾」や「審査決定の取消訴訟の訴訟物は審査決定の違法性一般であって、納税者の請求の趣旨に付した一定の価格を超える部分という限定は、訴訟物の限定ではなく勝訴判決の上限を画する訴訟行為にすぎないとの見解⁽⁵⁾」を前提として、違法事由の追加主張及び請求の趣旨変更（取消の税額の変更⁽⁶⁾）は認容されるものと解される旨の整理が示されている。

また、令和元年最高裁判決の結論（判断）に多くの論者が賛成する旨の見解を示しているが、次のように、様々な観点から結論が妥当であることや結論の妥当性についての理由等が示されている。

まず、最高裁が言及した委員会の果たすべき役割等に着目するものとして、例えば、「本件委員会の制度を重視し、納税者の権利を保護し、固定資産税の適正な賦課を期そうとするものといえよう⁽⁷⁾。」や「審査申出制度等は納税者の権利の保護と固定資産税の賦課に係る行政の適正な運営の確保を図る趣旨によるものであり、審査申出制度が納税者の権利を制約するように機能すべきでないことを判示している⁽⁸⁾。」という見解、あるいは、裁判を受ける権利の確保の観点等から最高裁の判断は妥当という見解⁽⁹⁾が示されている。

また、委員会における審理の対象や課税処分取消訴訟における審理の対象等に着目するものとして、「審査委員会の審査の対象に関する本判決の判示は、取消訴訟の対象の捉え方に対応するものでもあるだろう⁽¹⁰⁾。」、ある

(4) 中原茂樹「判批」法学教室 472 号（2020 年）134 頁。

(5) 同上。

(6) 同上。「委員会の審査につき職権探知を認め、これを訴訟における主張追加認容の理由としていることが着目される」（同上）。

(7) 水野恵子「判批」新・判例解説 Watch No. 153（2019 年）3 頁。

(8) 山田二郎「固定資産税評価額の不服争訟の審理とその変容」税法学 586 号（2021 年）654 頁。

(9) 片山直子「判批」ジュリスト 1544 号（2020 年）195 頁。

(10) 長谷川佳彦「判批」ジュリスト 1544 号（2020 年）45 頁。

いは、納税者と賦課する課税庁との情報の非対称性や賦課制度における課税庁の責任等を踏まえ、当然の判断である旨の見解が示されている⁽¹¹⁾。ただ、情報の非対称性に関して、追加の主張に係るコンクリート使用量等に関する資料を控訴人（納税者）が所持していることから、納税者自身が主張することができたという点が控訴審判決で言及されていることに関して、「委員会による職権探知を前提としても、委員会がこれを探知することは実際には困難であったことを考慮したものと思われる」という指摘がされ⁽¹²⁾ている。

さらに、委員会の調査権限に着目するものとして、「本判決は、委員会が、職権により申出人の主張しない事由を探知し、斟酌することができる点を根拠として本件追加主張を認めた。」⁽¹³⁾という整理が示されているが、同時に、委員会において、「争点を整理するために審査請求人の主張の整理や釈明は必要としても、違法性の有無について、すべてを検討しなければならない義務まで求められているとは思われませ⁽¹⁴⁾ん。」といった委員会における調査の限界に係る指摘も示されて⁽¹⁵⁾いる。

加えて、委員会の審理手続において、口頭審理が行われなかった場合、「審査段階で申し立てていなかった違法事由について、審査決定取消訴訟において、審査段階で申し立てていなかったことを理由に、その主張が許されないとすることは、納税者保護に欠けることとなる⁽¹⁶⁾」として、委員会において、書面審理が原則とされるといった審理手続の特色に着目するとと思われる指摘がされている。

また、課税処分取消訴訟と総額主義との関係、あるいは、総額主義と処

(11) 林仲宣・高木良昌「判批」税務弘報 67 卷 13 号（2019 年）95 頁。

(12) 矢島・前掲注（2）1559 頁。

(13) 同上・1555 頁。

(14) 馬場隆紀・幸田宏「判批」判自 458 号（2020 年）8 頁。

(15) 判決が「併せ考えると」していることから、職権探知主義は結論を支える補強的な理由付けとして位置づけることが妥当とする旨の見解（海道俊明「判批」判評 743 号（2021 年）146 頁）。

(16) 吉田・前掲注（2）60 頁。

分理由の差替えとの関係に着目するものとして、課税庁が処分理由を差し替えてできる場合があることを踏まえ、事実認定の如何に係る差し替えは処分の同一性には何ら影響を及ぼさないという見解⁽¹⁷⁾、「総額主義が妥当する課税処分に対する取消訴訟においては、口頭弁論終結時まで、被告が処分理由を差し替えることができるだけでなく、原告も違法理由を差し替えることも可能というべきである。よって、本判決理由(1)は、正当であると解される⁽¹⁸⁾」、あるいは、「委員会の審査対象が価格によって限定されるとすれば、取消訴訟の審理対象を『同委員会による価格の認定の適否』と捉える判例と整合性が取れなくなることを考慮したのだらう⁽¹⁹⁾』という整理が示されている。さらに、総額主義の下における請求の趣旨の変更について、最判昭和62年5月28日訟月34巻1号156頁が「納税者の求める勝訴判決の上限を縮小する訴訟行為にすぎない旨を判示⁽²⁰⁾』としていると言及した上で、取消訴訟において、当初主張していなかった違法事由を新たに追加し、取消しの範囲を拡張することも直ちに許されないものではなく、訴訟物のこれまでの理解に整合的であるという整理⁽²¹⁾が示されている。

なお、審査の申出人を巡る状況等に着目するものとして、一般論であるが、固定資産税に係る価格の不服審査についての留意点として、例えば、「審査の申出の理由」の記載に関して、「専門的知識がない納税者にとっては個別具体的な記載や、関係法令の記載ができない場合も多い。以後の審理を円滑に進めるためにも最低限の要件を満たすよう指導が必要な場合もある⁽²²⁾。」といった指摘、さらに、「代理人を付すと限らない不服審査段階において、後の訴訟に影響を与えるような形で厳格な理由付けを求めるのは

(17) 増田英敏「判批」TKC 税研情報30巻5号(2021年)9頁。

(18) 岩崎政明「判批」民商法雑誌156巻3号(2020年)562頁。令和元年最高裁判決の結論と同様の見解を示すものとして、野口浩「家屋の価格に関する固定資産税の不服申立て」税務事例研究186号(2022年)72頁。

(19) 矢島・前掲注(2)1554頁。

(20) 吉田・前掲注(2)50頁。

(21) 同上・52頁。

(22) 東辻社司「初任者のための固定資産税の縦覧・閲覧、審査申出への対応」税72巻3号(2017年)26頁。

酷であろう⁽²³⁾」という整理も示されている。加えて、審査手続や委員構成を踏まえ、審査の対象を申立人の主張する事実に限定する必要はないという見解⁽²⁴⁾が示されている。

このように、令和元年最高裁判決でも言及がされていた委員会の役割、委員会の審理の対象、あるいは、委員会における審理の手続や委員会の調査権限も考慮し、多くの論者が令和元年最高裁判決の結論に賛成の旨の見解を示していることから、次に、国税の課税処分等に係る審査請求の手続やその特色との比較を試みる上で、令和元年最高裁判決で争われた固定資産税の価格に係る不服審査の対象、委員会の審査の概要、あるいは、委員会の決定に対する取消しの訴え、いわゆる裁決主義の特色等を概観する。

Ⅲ 固定資産税（固定資産課税台帳に登録された価格）に係る不服申立制度の概要

1 委員会における審理の対象や委員会の役割等

まず、固定資産税に係る争訟に関して、地稅 434 条 1 項（「固定資産税の納税者は、固定資産評価審査委員会の決定に不服があるときは、その取消しの訴えを提起することができる。」）に基づき、市町村長がする価格の決定については、取消訴訟の提起は許されず、委員会の審査決定（裁決）の取消訴訟のみが認められている⁽²⁵⁾。また、「審査決定の取消訴訟においては固定資産評価審査委員会の認定した価格の適否が問題となる⁽²⁶⁾」とされているように、固定資産課税台帳に登録された価格、つまり、委員会の認定した家屋等の固定資産の価格（登録価格）が裁判所の審理の対象とされている。

(23) 海道・前掲注 (15) 144 頁-145 頁。

(24) 堀招子「判批」税経通信 74 卷 10 号（2019 年）187 頁。

(25) 増田稔「判解」法曹会編『最高裁判所判例解説民事編平成 17 年度（下）（7 月～12 月分）』（法曹会、2008 年）346 頁-347 頁。

(26) 最判平成 17 年 7 月 11 日民集 59 卷 6 号 1197 頁。

一般的に、課税処分取消訴訟の訴訟物（審理の対象）は、処分の違法性一般であること、また、処分の同一性の捉え方に関して、総額主義が採用されている⁽²⁷⁾。固定資産税を巡る争訟に関しても、委員会の決定に係る取消訴訟において、上記の一般的な考え方とは別の考え方を採用する理由はないものとして、総額主義を前提としているものとされている⁽²⁸⁾。

さらに、固定資産課税台帳に登録された価格に係る不服申立ての枠組みの特色として、上述したように、地方税法上、固定資産台帳に登録された価格に係る委員会による特別の不服審査手続が規定されていることを挙げることができる。

具体的には、固定資産台帳に登録された価格に不服のある納税者は、固定資産の価格等の登録の公示の日から納税通知書の交付を受けた日後3月を経過する日までの間において、委員会に審査の申出ができること（地税432条）、また、委員会の決定に不服があるとき、取消しの訴え（行政事件訴訟法3条3項）を提起できること（地税434条等）が規定されており、いわゆる裁決主義が採用されている⁽²⁹⁾。

このような裁判所へ訴訟の提起前に委員会への審査の申出が必要といった争訟の枠組みが採用されている理由としては、固定資産の価格を早期に確定するためとされている⁽³⁰⁾。

また、固定資産課税台帳に登録された価格の不服申立てを審査する委員会に求められる役割や委員会の審査手続の位置づけ等に関して、例えば、「中立の立場にある委員会に固定資産の評価額の適否に関する審査を行わせ、これによって固定資産の評価の客観的合理性を担保し、納税者の権利を保護するとともに、固定資産税の適正な賦課を期そうとするもの⁽³¹⁾」や

(27) 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について（第3版）』（法曹会、2018年）98頁。

(28) 吉田・前掲注（2）50頁-51頁。

(29) 宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法 第7版』（有斐閣、2021年）140頁-141頁。

(30) 金子宏『租税法 24版』（弘文堂、2021年）774頁。平成11年度税制改正により、審査の迅速化が強調されることとなったという見解（谷口勢津夫「固定資産税の法的課題」日税研論集46号（2001年）230頁）。

(31) 最判平成2年1月18日民集44巻1号260頁。

「同委員会（筆者注：固定資産評価審査委員会）における審査手続は、決定の内容の適正だけでなく、利害関係人の利益保護をも目的としていることにかんがみれば、同委員会の審査手続が、明文の規定に反した場合に限らず、第三者機関である委員会の中立、公正を損なったものといわざるを得ない場合には、手続上の瑕疵があるといえることができる。」⁽³²⁾とされているように、委員会の審査手続が中立、あるいは、公正であることと同時に、委員会は、納税者の権利を保護し、さらに、固定資産税の適正な賦課に資することもその役割として担っているものと考えられる。

ただ、「あくまでも簡易、迅速に納税者の権利救済を図ることを目的とする行政救済手続の一環をなすものであって、民事訴訟におけるような厳格な意味での口頭審理の方式が要請されていないことはいうまでもない」⁽³³⁾として、制度上、委員会の審理は裁判所の審理や裁判上の手続とは同種のものではないとされており、委員会の審理には一定の限界があるのではないかと解される。また、委員会の委員の構成に関して、「審査を行う側である固定資産評価審査委員会側には、固定資産の評価に関する専門的知識があることが求められると思われるが、一方で、固定資産評価審査委員会の存在意義に納税者ないし住民の参加の側面もある」⁽³⁴⁾として、専門家のみによって必ずしも構成されるものではないことも委員会の特色の一つではないかと思われる。

次に、委員会における具体的な審理手続の特色等を概観する。

2 委員会における具体的な審理手続の特色等

委員会における具体的な審査手続⁽³⁵⁾として、書面審理が原則（地稅 433 条 2 項）とされた上で、審査を申し出た者が口頭での意見を述べる形で審理が進められる場合があること、いわゆる口頭審理を行う場合があることが

(32) 最判平成 14 年 7 月 9 日判自 234 号 22 頁。

(33) 最判平成 2 年 1 月 18 日民集 44 卷 1 号 260 頁。

(34) 今本啓介「固定資産税に関する不服申立て再考」法政理論 52 卷 1 号（2019 年）68 頁。

(35) 固定資産税務研究会編・前掲注（1）278 頁以下。

規定されている（同項但書）。

まず、書面審理においては、委員会は市町村長に対して弁明書の提出を求めること（地税 433 条 11 項、行政不服審査法（以下、「行政不服審査法」又は「行審」という。）29 条 1 項）や審査申出人に対して当該弁明書（副本）に対する反論書を提出する機会（地税 433 条 11 項、行審 30 条）が確保されている。

また、口頭審理に関して、委員会は、審査のために必要がある場合、審査申出人及び市町村長の出席を求めて、公開による口頭審理を行うことができる（地税 433 条 6 項）。ただ、書面審理において、弁明書（副本）が審査申出人に送付されるという枠組みが設けられていることを踏まえ、口頭審理の実施は委員会の裁量により決定されること、また、「当事者に対する⁽³⁶⁾機会を与えられることが求められると認められるような特段の事由がある場合」に開かれるべきものと解されるという説明がされる場合がある。

さらに、「書面審理や口頭審理を補うものとして、口頭による意見陳述、⁽³⁷⁾実地調査等がある」といった説明に示されているように、①口頭による意見陳述の機会を設けることができること（地税 433 条 2 項但書）、②実地調査を行うことができること（同条 11 項、行審 35 条 1 項）、⁽³⁸⁾③審査のために必要がある場合において、職権に基づいて、あるいは、関係人の請求によって、必要な資料を所持する者等に対して、資料の提出を求めることができること（地税 433 条 3 項）⁽³⁹⁾といった種々の調査権限を委員会が有していることも⁽⁴⁰⁾委員会の審理手続の特色の一つとして挙げることができる。

(36) 同上・281 頁。

(37) 同上・279 頁。

(38) 碓井光明「固定資産の評価に関する不服の審査——固定資産評価審査委員会及び裁判所——」明治大学法科大学院論集 14 号（2014 年）202 頁。委員会による実地調査等は違法であるということとはできないとされた事例（大阪地判平成 20 年 5 月 30 日判自 316 号 10 頁）。実地調査の実施は委員会の裁量に委ねられていると解される（小早川光郎・高橋滋編著『条解行政不服審査法』（弘文堂、2017 年）189 頁以下【友岡史仁】参照）。

(39) 地方税法 433 条 3 項自体は「直接的には職権証拠調べに関する規定であり、当事者の主張していない事由を斟酌できることまでも直接的には規定するものではない」という指摘（矢島・前掲注（2）1555 頁）。

(40) 委員会の権限ではないが、審査申出人は市町村長に対して書面で照会をすることができ

まず、口頭による意見陳述については、行政不服審査法の内容が原型とされており、口頭による意見陳述の意義として、反論書では十分にその意を尽くせなかったことを補完できることや代理人等の主張の補強が可能となる点が挙げられている⁽⁴¹⁾。

また、実地調査については、職権又は審査申出人の申出により行われるものであること、審査申出人の申出に基づく実地調査の場合、審査申出人への日時⁽⁴²⁾の通知や立ち会う機会を確保しなければならないことが規定されている（地稅 433 条 11 項、行審 35 条 2 項）。

さらに、必要な資料を所持する者の対象や範囲に関して、例えば、固定資産の売買の相手方、固定資産を借り受けてる者のみならず、市町村長に⁽⁴³⁾対しても資料の提出を求めることができるとされている。

加えて、行政不服審査法上、審査庁において、職権探知（職権探知主義）が認められているものとされており、また、上記の種々の調査権限を委員会が行使できるといった職権証拠調べに関する規定を踏まえ、いわゆる、委員会は審査申立人の主張しない事実も審理の対象とすることができるとして、委員会の審理において、職権探知（職権探知主義）が認められているとされている⁽⁴⁴⁾⁽⁴⁵⁾。

また、地方税法上、明記されていないが、委員会の決定に関して、いわゆる不利益変更は禁止されていると解される旨の見解が示されている⁽⁴⁶⁾。

ゝる（地稅 433 条 5 項）。

(41) 固定資産稅務研究会編・前掲注 (1) 280 頁。

(42) 國稅通則法に基づく審査請求の審理における関係者に対する質問や資料の提出の求めに対する拒否に係る罰則（稅通 129 条）、あるいは、固定資産稅に係る調査を行う職員の質問や資料の提出の求め等に対する拒否に係る罰則（地稅 397 条）とは異なり、委員会の審理における資料を所持する者に対する資料の提出の求め（地稅 433 条 3 項）に対して、資料の提出を拒否した者に対する罰則は設けられていない。

(43) 固定資産稅務研究会編・前掲注 (1) 282 頁。

(44) 小早川・前掲注 (38) 153 頁以下【友岡史仁】、宇賀・前掲注 (29) 61 頁-62 頁。

(45) 高瀬保守「判解」法曹時報 72 卷 12 号（2020 年）219 頁、中原・前掲注 (4) 134 頁、委員会の職権探知は否定されないという整理（矢島・前掲注 (2) 1556 頁）、「固定資産評価審査委員会に実額判断が期待されていると理解するほかはないよう」（確井・前掲注 (38) 201 頁）。

(46) 固定資産稅務研究会編・前掲注 (1) 286 頁-287 頁。不利益変更の禁止に関して、委員

なお、審査の申出に関して、評価額の具体的な数字を記載することが望ましいとしつつも「『前年度の評価額に据え置いてください。』などのように記載の内容から判断して申出の趣旨が特定できるような表示なら、それで足りると考えられる⁽⁴⁷⁾。」という説明がされることがあること、あるいは、上述の委員会の審査手続が中立や公正であるべきという点も踏まえると委員会の審理において、審査申出人の専門知識の不足を補うために委員会により調査権限の行使が必要とされる場面もあるのではないかと考えられる。

次に、国税の課税処分に係る審査請求の概要等を整理した上で、令和元年最高裁判決が審査請求と課税処分取消訴訟にどのような影響を及ぼすのか等に係る整理を試みる。

IV 国税の課税処分に係る審査請求の概要等

国税通則法（以下、「国税通則法」又は「税通」という。）上、国税の課税処分等の処分の取消しについては、取消訴訟を提起する上で、審査請求についての裁決を経る必要がある枠組みである不服申立前置主義（税通115条）が採用されている。このような不服申立前置主義が採用されている理由として、例えば、① 裁判所の負担軽減、② 事案の争点の整理が挙げられている⁽⁴⁸⁾。また、不服申立前置主義が設けられた意義等について、例えば、政府税制調査会は「税務に関する処分は、大量的に行なわれるものであること、不服申立ての裁決により行政の統一を図る必要が強いこと及び専門技術的な性質を備えていること等⁽⁴⁹⁾」として、課税処分等の特質を挙

、会は、あくまでも不服審査機関であるから、行政不服審査法40条5項のような明文規定がなくても、不利益変更の禁止の原則により、市長等が決定した価格を増額する審査決定をすることはできないと解すべき旨の見解（碓井・前掲注（38）202頁）、同旨（山田・前掲注（8）646頁）。

(47) 固定資産税務研究会編・前掲注（1）274頁。

(48) 金子・前掲注（30）1096頁。「裁判所が訴訟のはん濫に悩まされることを回避しうること」（税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」（1961年）135頁）

(49) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」（1961年）26頁、国税不服審判所「国税不服審判所の50年」（令和2年5月）31頁（国税ノ

げているが、最高裁は「他面において納税者の権利救済につき特別の考慮を払う目的に出たものであり、租税行政の特殊性を考慮し、その合理的対策としてとられた制度であることは明らかである⁽⁵⁰⁾」として、納税者の権利救済の側面に着目している⁽⁵¹⁾。

また、審査請求の手續において、納税者の正当な権利を救済するため、審判所が公正な立場であることが重視されていると考えられ、このような審判所の立場（役割）は、後述する審査請求における審理方法である、争点主義的運営、あるいは、不利益変更の禁止に係る規定が設けられていること（税通 98 条）や国税不服審判所長は国税庁長官の発した通達解釈に拘束されることなく判断できること（税通 99 条⁽⁵³⁾）に表れているのではないかと解される。

さらに、審判所における審理の対象について、国税通則法上、明確に規定されていないが、上述したように、課税処分⁽⁵⁴⁾の訴訟物（審理の対象）は、課税処分の違法性一般であり、総額主義に基づくことが通説・判例とされている。例えば、最高裁（最判昭和 49 年 4 月 18 日訟月 20 卷 11 号 175 頁）は「その審査手續における審査の範囲も、右総所得金額に対する課税の当否を判断するに必要な事項全般に及ぶものというべきであり、したがって、本件審査裁決が右総所得金額を構成する所論給与所得の金額を新たに認定してこれを考慮のうえ審査請求を棄却したことには、所論の違法があるとはいえない⁽⁵⁵⁾」としている。

ㄨ、不服審判所公式サイト（<https://www.kfs.go.jp/50th/pdf/history/04.pdf#page=3> [最終確認日：2022 年 4 月 26 日]）。

(50) 最判昭和 49 年 7 月 19 日民集 28 卷 5 号 759 頁。

(51) 南博方編『注釈国税不服審査・訴訟法』（第一法規、1982 年）4 頁【南博方】。

(52) 審査請求の審理等の手續について「極めて公正な立場で、しかも、能率的な処理が行われるよう」という説明（税制調査会「昭和 43 年 7 月 税制簡素化についての第 3 次答申」（以下、「第 3 次答申」という。）50 頁）。基本理念は公正手續の観点から執行機関と裁決機関とを分離することになるという説明（金子・前掲注（30）1097 頁）。

(53) 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解 令和 4 年改訂』（大蔵財務協会、2022 年）1241 頁。

(54) 最判昭和 49 年 4 月 18 日訟月 20 卷 11 号 175 頁、金子・前掲注（30）1099 頁、志場・前掲注（53）1203 頁。

(55) 当該判決は、原処分と異なる理由をもって原処分を維持し、審査請求を棄却できるもの

加えて、審判所の創設に向けての議論において、「審理は、請求人の主張を中心として行うが、不服審理の過程で原処分の見過していた事実を発見したときは、それも審理の基礎とし、請求人の主張には制限されないものとする。」⁽⁵⁶⁾ という方向で、審判所の審理の枠組みが検討されたことから、国税の課税処分に係る争訟において、総額主義の考え方が基本的に妥当なものとされていると考えられる。ただ、審判所の創設に係る国会審議（附帯決議）⁽⁵⁷⁾ に示されているように、審判所の実際の審理において、争点主義的運営が行われていることを特色として挙げる⁽⁵⁸⁾ ことができる。

また、審判所における具体的な審査手続として、審査請求書の提出（税通 87 条）、原処分庁からの答弁書の提出（税通 93 条）、審査請求人等からの反論書の提出（税通 95 条）、証拠書類等の提出（税通 96 条）、あるいは、担当審判官に提出された書類等の閲覧の求めや写しの交付の求め（税通 97 条の 3）に係る規定が設けられていることから、国税通則法上明記されていないが、審判所における審査請求の審理は書面審理を基本（原則）としているもの⁽⁵⁹⁾ と考えられる。

ただ、行政不服審査法 31 条とほぼ同旨の規定として、審査請求人等の申立てがあつた場合、審査請求人等は口頭意見陳述の機会が与えられること、担当審判官の許可を経て、原処分庁に対して、質問を発することができること（税通 95 条の 2 第 1 項）が規定されている。なお、口頭意見陳述の実施の決定については、担当審判官が職権で行うことができず、審査

ㄨ としたという説明（高瀬・前掲注（45）222 頁注 4）。

(56) 第 3 次答申・前掲注（52）51 頁。

(57) 「政府は、国税不服審判所の運営に当たっては、その使命が納税者の権利救済にあることに則り、総額主義に偏することなく、争点主義の精神をいかし、その趣旨徹底に遺憾なきを期すべきである。」（「国税通則法の一部を改正する法律案」に対する附帯決議（昭和 45 年 3 月 24 日参議院大蔵委員会））。

(58) 国税不服審判所「国税不服審判所の 50 年」（令和 2 年 5 月）39 頁（国税不服審判所公式サイト（<https://www.kfs.go.jp/50th/pdf/history/04.pdf#page=3> [最終確認日：2022 年 4 月 26 日]））。

(59) 金子・前掲注（30）1114 頁。

(60) 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法 §§ 75～160』（加除式）（以下、「DHC 国税通則法」という。）4657 頁。

請求人等の申立てが要件とされている⁽⁶¹⁾。

さらに、審査請求の審査を行う担当審判官の権限として、審査を行うため必要があるときは、審査請求人等の審査関係人の申立て又は職権（税通97条1項柱書）で、審査請求人や参考人に質問すること（同項1号）、これらの者の帳簿書類等の提出を求め、留め置くことができること（同項2号）、審査請求人等の帳簿書類を検査できること（同項3号）が規定されている⁽⁶³⁾。このような規定を踏まえると、行政不服審査法と同様、国税通則法に基づく審判所における審査は、職権による審査（職権審査）であると位置付けられている⁽⁶⁴⁾ことから、審判所（担当審判官）の審査において、職権探知主義が採用されているとされている⁽⁶⁵⁾。

なお、審判所において、審査を担当する担当審判官等の国税審判官については、国税職員、裁判官、検察官、あるいは、弁護士や税理士等により

(61) 志場・前掲注(53)1212頁。

(62) 担当審判官からの質問に対する不答弁や虚偽の答弁に対して、審査請求人や審査請求人の配偶者等の審査請求人等（税通令34条）を除き、罰則が科される場合がある（税通129条）。なお、審査請求人等の不答弁等に対して、罰則が科されない理由として、不答弁の場合、国税不服審判所長は審査請求人等の主張を採用しえないという不利益を審査請求人が被るという説明（同上・1220頁）。

(63) 「審理関係人からの証拠書類その他の物件の提出により、審査に必要な証拠が速やかにとりそろえられるということが理想であるが、それらの真実を発見するのに不十分であると認められる場合には、担当審判官等が調査を行い、真実を発見することによって納税者の正当な権利の救済を図る趣旨に出るもの」という説明（同上・1218頁-1219頁）。

(64) 同上・1205頁。

(65) 「国税審判官の調査権等」について、「職権主義を基調とする不服審査手続の性格にかえりみ」という説明（第3次答申・前掲注(52)51頁）、南・前掲注(51)140頁【**島山武道**】、澤澤良『**国税関係 課税・救済手続法精鋭**』（財経詳報社、1999年）405頁。例えば、国税通則法97条を踏まえ、「審査請求の手続において、国税不服審判所長は、原処分庁が処分の基礎（理由）とせず、かつ、審査請求人又は原処分庁が審査請求書又は答弁書で主張していない事実についても、これを裁決の基礎（理由）とすることができる」とする裁判例（東京地判平成24年4月24日税資263号順号12373）。

なお、税務争訟における職権探知主義のあり方として、国税不服審判所が権利救済機関のために設立されたものであることから、原処分庁に結果的に替って原処分を維持するような形での職権探知の行使は認められるべきではない旨の見解（岸田貞夫「**国税不服審査請求における納税者の保護**」『**租税行政と納税者の救済** 松沢智先生古稀記念論文集』（中央経済社、1997年）15頁）。

不服申立前置主義と課税処分取消訴訟における納税者の主張

構成されること（国税通則法施行令 31 条）から、審理に必要とされる専門性は担保されているものと思われる⁽⁶⁶⁾。

上記で概観した審査請求における審判所の役割、審査請求の枠組み、あるいは、審理に係る担当審判官の権限等については、委員会の役割、委員会における審理の枠組み、あるいは、審理における委員会の権限等と共通するものが多いと思われるが、同時に相違する点もあることから、次に、両者の共通点や相違点を整理しつつ、令和元年最高裁判決と国税の課税処分に係る争訟との関係についての整理を更に試みる。

V 委員会と審判所の共通点等

1 委員会と審判所の共通点と相違点

まず、固定資産税の賦課処分及び国税の課税処分に係る取消訴訟の提起に当たって、実質的に不服申立前置主義が採用されている点が共通している⁽⁶⁷⁾。また、裁判所に出訴する前の段階で審理を行う委員会及び審判所の役割や審理手続として、納税者の正当な権利保護を図るため、審理手続が公正であることが重視されている点も共通していると思われる。

さらに、審理の対象に関して、具体的には、固定資産台帳に登録された価格、あるいは、特定税目の税額の適否が審理の対象とされており、基本的に、総額主義に基づき、両者の審理が行われる点も共通していると解される。

加えて、委員会と審判所の審理に係る手続や審理に係る調査権限も一定

(66) 国税不服審判所「国税不服審判所の 50 年」(令和 2 年 5 月) 50 頁-51 頁(国税不服審判所公式サイト (<https://www.kfs.go.jp/50th/pdf/history/05.pdf#page=6> [最終確認日: 2022 年 4 月 26 日]))。

(67) 「裁決主義は審査請求前置主義を含有する。」(吉田・前掲注 (2) 49 頁)、「裁決主義を採用するということは、不服申立ての裁決を経ていることが必須であるので、同時に不服申立前置主義を採用していること意味している。」(青木丈「納税者による理由の差替えと不服申立前置主義 —— 最高裁令和元年 7 月 16 日 (民集 73 卷 3 号 211 頁) を素材として ——」税理 64 卷 6 号 (2021 年) 149 頁)。

の共通点があると考えられる。具体的には、書面審理を原則としつつも、口頭審理（地稅 433 条 2 項）、あるいは、口頭意見陳述の機会の付与（稅通 95 条の 2）といった形で、審理申立人（審査請求人）は書面以外で自身の意見を陳述する機会が確保されている点が共通しているものと言える。

また、審理申立人（審査請求人）を含む関係者等に対する質問等の権限が委員会や審判所（担当審判官）に付与されている。さらに、このような質問等の調査に係る権限の行使の有無等に関しては、審理申立人（審査請求人）の申出内容に拘束されるものではなく、委員会や審判所（担当審判官）が一定の裁量を有することも共通する点ではないかと思われる。

他方、審判所は、委員会の審理と異なり、審理に関して、争点主義的運営を行うことを明確に示しており、この点は留意すべき相違点として捉えることができるのではないかと考えられる。

確かに、審判所の審理の特色である争点主義的運営は、総額主義とは異なる争点主義の考え方をある程度具現化したものと言える側面を有すること自体は否定できない。ただ、争点主義的運営は、「争点に主眼を置いて効率的に行うこと」とされているが、総額主義に基づく審理自体を明確に否定するものではない⁽⁶⁸⁾と言える。また、争点主義的運営が要請される根拠として、審判所の調査が原処分を補強するもの、あるいは、審査請求人が争っていない事項についても及ぶ場合、納税者が審査請求を行うことを躊躇い、納税者が権利救済を受けることができない可能性があると⁽⁶⁹⁾されている。これらの点を踏まえると、審判所における争点主義的運営に着目し、

(68) 不服審査基本通達（国税不服審判所関係）97-1（実質審理の範囲）。

(69) 南博方『租稅争訟の理論と實際 増補版』（弘文堂、1980年）208頁、「二 政府は、国税不服審判所の運営に当たっては、次の点に十分配慮を行ない、納税者の権利救済の実現について万全を期すべきである。(1) 納税者がためらうことなく自己の権利救済を求め、その主張を十分行ない得るために、いやしくも稅務当局が不服申立人を差別的に取り扱うようなことのないよう、厳に適正な運営を確保すること。(2) 質問検査権の行使に当たっては、権利救済の趣旨に反しないよう十分配慮すること。特に、国税不服審判所の職員は、その調査が新たな脫稅事實の発見のためではないことを厳に銘記の上、納税者の正当な権利救済の実現に努めること。』（「国税通則法の一部を改正する法律案」に対する附帶決議（昭和 45 年 3 月 4 日衆議院大藏委員会））。

委員会との違いを強調し、令和元年最高裁判決の考え方が及ばない旨の整理は、争点主義的運営の趣旨に係る早計な理解に基づくものではないかと考えられる⁽⁷⁰⁾。

さらに、審判所における審査請求と職権探知主義との関係について、例えば「審理における実質的公平を確保するうえで意義がある⁽⁷¹⁾」と同時に「審査請求人にとって不意打ちとなる危険性をも秘めている⁽⁷²⁾」という指摘がされていることから争点主義的運営は納税者の正当な権利保護という審判所の役割を具体化するための審査手続ではないかと解される。

加えて、課税処分取消訴訟における納税者（審査請求人）の主張できる事項等に関して、地方税法と同様、国税通則法⁽⁷³⁾等において、明確に制限されていないことにも留意する必要があるのではないと思われる⁽⁷⁴⁾。

2 小括

上記で整理したように、令和元年最高裁判決で言及された委員会の役割等は審判所の役割等と共通するものがあること、また、両手続における審理の対象と両処分に係る取消訴訟の訴訟物がいずれも処分の違法性一般であり、さらに、総額主義に基づき審理が行われるという点で共通するものがあると言える。

加えて、委員会と同様、審判所における独自の調査権限や職権探知主義

(70) 「争点主義的運営をもって、審査請求の段階で主張しなかった取消事由を訴訟上、主張することは許されず、審査請求の段階で取り消しを求めた課税標準等又は税額等を越えた取消しを求めること許されないとする解釈はその趣旨ないし目的にも悖るものであって、採り得ないものである。」（佐藤孝一「判批」月刊税務事例49巻8号（2017年）35頁）。争点主義的運営により、納税者の権利保護に資するとともに、裁判所が審理しやすくなる側面もあるという見解（今本・前掲注（2）92頁）。

(71) 平川英子「租税争訟の充実と課題」租税法研究47号（2019年）98頁。

(72) 同上。

(73) 地方税法上、固定資産評価委員会の審査決定について、「取消訴訟において、新たな主張や証拠の提出を制限する趣旨の規定等も存在しない。」という説明（高瀬・前掲注（45）219頁）。

(74) 国税通則法上、民事訴訟法246条のような規定がないことに着目する見解（佐藤・前掲注（70）32頁）。

が採用されていることも併せて考慮するとともに、国税通則法 115 条の意義に関して、例えば、「取消訴訟を提起するに当たっての不服申立前置を要求しているが、この趣旨は、主として、国税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るため、司法審査を行う前に、専門的な知識と経験を有する行政庁又はその設置する第三者機関（略）に再検討の機会を与え、その自主的解決を期待することにある⁽⁷⁵⁾」といった説明も踏まえると、令和元年最高裁判決の考え方は、所得税や法人税等といった申告により確定する国税に係る課税処分取消訴訟における納税者の主張の可否の判断にも影響を及ぼす⁽⁷⁶⁾のではないかと思われる。

また、例えば、行政不服審査法上、審査請求手続において、職権主義（職権探知主義）が採用され、審査庁は審査請求人の主張しない違法事由を審理の対象とするができることを踏まえ、審査請求手続において主張されなかった違法事由を取消訴訟において、主張することは妨げられないと解されるようであるという見解⁽⁷⁷⁾も示されており、さらに、国税に係る課税処分取消訴訟に関して、新たな主張や証拠を提出することを制限する規定が存在しないことも踏まえると、令和元年最高裁判決の考え方やその判断枠組みは国税の課税処分に係る争訟にも及ぶものであり、申告により確定する特定の国税（税目）に係る課税処分取消訴訟において、審査請求段階において主張しなかった当該国税に係る事由を納税者は主張できるのではないかと考えられる⁽⁷⁸⁾。

(75) 東京地判平成 31 年 1 月 18 日税資 269 号順号 13228。同旨の説明として、金子・前掲注 (30) 1096 頁、DHC 国税通則法・前掲注 (60) 5102 頁-5103 頁、志場・前掲注 (53) 1328 頁。

(76) 令和元年最高裁判決の考え方は、基本的には租税争訟全般に及ぶのではないかという見解（青木・前掲注 (67) 149 頁）。

(77) 南博方ほか編『条解行政事件訴訟法〔第 4 版〕』（弘文堂、2014 年）272 頁【薄井一成】。

(78) 海道・前掲注 (15) 147 頁参照。

なお、青色申告書提出承認の取消処分と更正処分といった両処分が別個の処分である場合、後者に対する不服申立てが前者の処分に対する不服申立前置を当然に不要とするか否かに係る論点については、最高裁（最判昭和 57 年 12 月 21 日民集 36 卷 12 号 2409 頁）が既に示している考え方（取扱い）を令和元年最高裁判決が変更するものではないと考えられる。

ただ、国税に係る課税処分取消訴訟において、令和元年最高裁判決の結論とは異なる下級審判決が示されていること、また、課税処分における処分理由の差替えに関して、後述するように、一定の制約が課されていることから、当該下級審判決の概要やその特色、あるいは、処分理由の差替えの制約との関係に係る検討等も踏まえつつ、上記の小括で提示した整理の妥当性に係る検討を試みる。

VI 令和元年最高裁判決と異なる下級審判決の概要等

審判所の審理手続において、納税者が主張しなかった特定の国税（税目）に係る事由等を主張できるか否かの点について、論者が指摘するように容認しない旨の判断が示されている⁽⁷⁹⁾ように、国税の課税処分に係る下級審の判断は必ずしも統一されていない状況である。

例えば、審査請求段階で取消しを求めなかった特定の国税（税目）に係る事由等に関して、当該国税に係る課税処分取消訴訟の段階において、納税者が主張することは認められない旨の判断（却下）を示した裁判例（広島地判平成 27 年 11 月 4 日税資 265 号順号 12571）が見られる。広島地裁は「異議申立て及び審査請求において、税務署長が行った処分のうち、所得金額及び納付すべき税額について一定額を超える額に相当する部分の取消しのみを求めていた場合、その後提起した処分の取消訴訟のうち、異議申立て及び審査請求で取消しを求めなかった上記一定額を超えない部分に係る処分の取消しの訴えは、当該部分についての不服申立てを経ない訴えであるから、国税通則法 115 条 1 項が定める不服申立前置主義に反し不適法というべきである。」とした上で「上記各更正処分及び過少申告加算税各賦課決定処分のうち、F の株式の相続税評価額である 267 万 3097 円を取得財産の価額に加算したことに相当する部分については異議申立て及び審査請求において取消しを求めていなかったものであり、異議決定及び裁決

(79) 田中・前掲注 (3) 11 頁。

においてもそのことを前提として判断がされている。そうすると、本件訴えのうち上記に相当する部分についての取消しを求める部分は、不服申立てを経ていないことになるから、不適法な訴えである。」という結論を示した。このような課税処分取消訴訟の段階における納税者からの追加の主張に係る広島地裁の判断枠組みは、課税処分取消訴訟における審理の対象や総額主義、審判所の役割、あるいは、審判所の調査権限等を考慮していないものと思われる。

このような広島地裁の判断（結論）や判断枠組みは、令和元年最高裁判決の下級審判決（控訴審（東京高判平成29年12月14日）及び第一審（東京地判平成29年3月17日））が示した、課税処分取消訴訟における審理の対象や総額主義等に言及しない判断枠組み（「固定資産課税台帳に登録された価格について不服があるとして審査の申出をするには、当該年度の固定資産課税台帳に登録された価格のうち不服とする部分・範囲及びその理由を明らかにする必要があるのであって、審査委員会による審査の過程で主張しなかった事由を取消訴訟において主張することは、当該事由について審査手続きを経ていない以上、そのことに正当な理由（行政事件訴訟法8条2項3号）があると認められる特別の事情がない限り、地方税法434条2項、行政事件訴訟法8条1項ただし書の趣旨に反し、許されないものと解するのが相当である。したがって、取消訴訟においては、固定資産課税台帳登録価格の決定の違法を基礎付ける一切の法律上及び事実上の根拠について主張することが許されるとする控訴人の主張は採用できない⁽⁸⁰⁾。】）に類似するのではないかと考えられる。

他方、令和元年最高裁判決の結論と同様、課税処分取消訴訟の段階において、納税者が追加の主張を行うことは認められるとした裁判例（東京地判令和元年10月24日裁判所ウェブサイト）が見られる。東京地裁は、審理の対象や総額主義等に言及し、最高裁の判断（最判昭和49年4月18日訟月20巻11号175頁）を引用する形で「課税処分の取消訴訟における実

(80) 民集73巻3号242頁。

体上の審判の対象は当該課税処分の違法一般であり、それは、同処分によって確定された税額の適否により決せられるべきものであるから、その審理の範囲は、同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在した税額を上回っているか否かを判断するために必要な事項の全般に及ぶところ、その前置として行われる審査請求における審査の対象も、当該課税処分の違法一般、すなわち同処分により確定された税額の適否であって、その審査手続における審査の範囲も、総所得金額に対する課税の当否を判断するに必要な事項の全般に及ぶものというべき」とした上で、「本件審査請求は、平成 24 年 10 月期法人税更正処分により確定された税額の適否をその審査の対象とするものであり、本訴においても、同処分により確定された税額の適否が審判の対象とされているものであるから、本件訴えは、適法な不服申立て前置を経たものというべきである。」という形で、国税通則法 115 条が規定する不服申立前置主義に係る解釈を示した。

また、このような解釈を踏まえ、「本件審査請求において、国税不服審判所長が、本件ポイント未払計上額の全部又は一部について損金に算入できる旨の判断をした場合であっても、それ以外の理由を併せて考慮した上で最終的な課税標準及び税額を認定することができる、その金額に照らして、平成 24 年 10 月期法人税更正処分が確定した税額が適正であれば、本件審査請求を棄却する旨の裁決をすることができる。他方で、本件ポイント未払計上額以外にも課税標準又は税額の算定方法等に誤りがあるのであれば、それも併せて本件審査請求を認容し、その結果、本件ポイント未払計上額以外についても処分を取り消すことができるものである。」という形で、審判所の審理が職権探知主義であること、あるいは、審判所の担当審判官の調査権限をも考慮する形で、審査請求段階において、納税者が取消しを求めなかった法人税額に係る部分⁽⁸¹⁾について、不服申立前置を欠いて

(81) 本件における納税者の新たな主張は、消費税に係る各更正処分に対する取消訴訟が提起されず確定したことから、問題となっている平成 24 年 10 月期法人税更正処分のポイント未払計上額に係る部分⁽⁸¹⁾が取り消された場合の計算において算出される消費税等の金額と更

いるとは言えないものとして、結論として、当該課税処分取消訴訟段階において、納税者が追加の主張を行うことが認められる旨の判断が示された。

上記の下級審の判断（結論）に関して、前者の広島地裁の結論を批判する見解として、例えば、審査請求において、職権探知主義が妥当すること、審理の範囲は原処分によって認定された課税標準等又は税額等の全体であることから、審理の対象とされた処分は、審査請求人の主張や裁決の内容等に関わらず不服申立前置主義を経たということになるから、審査請求における審理の範囲を誤ったものであるとして、疑問があるといわざるを得ない旨の見解が示されている。また、「原告らが不服申立ての段階で主張しなかったとしても必ずしも裁決等の前提になっていないとは断言できない⁽⁸³⁾」、「むしろ審判所が職権探知主義を採っていることに鑑みれば、訴訟において、不服審査手続上はあらゆる事項が調査の対象となったものとして扱うのが妥当である⁽⁸⁴⁾。」といった見解が示されている。

さらに、東京地裁の結論を支持する見解が示されている。このような論者の見解は、令和元年最高裁判決の結論を支持する論者の見解と類似し、審判所における審理の対象や職権探知主義に着目するものであると解される。

上記のように国税に係る下級審の判断は統一されていないが、令和元年最高裁判決の判断枠組み、審判所の審理の対象や審理手続等を踏まえると、

ㄨ 正処分により確定した消費税等の金額の間に差額が生じるとして、このような消費税等差額は、納税者の法人税の計算上、法人税に係る取消判決が確定した事業年度の損失として、損金の額に算入されるべきという法人税の金額に係るものであった。

(82) 佐藤・前掲注(70) 34頁-35頁。

(83) 小島俊朗「不服申立前置主義と税務訴訟における審理の対象―広島地裁平成27年11月4日判決を題材として―」撰南法学54号(2018年)17頁-18頁。

(84) 同上・18頁。

(85) 結論において正当なものであり、その意義は大きいと評価した(佐藤孝一「判批」月刊税務事例53巻4号(2021年)32頁)上で、「『審査請求における審査の対象も、当該課税処分の違法一般、すなわち同処分により確定された税額の適否であって、その審査手続における審査の範囲も、総所得金額に対する課税の可否を判断するに必要な事項の全般に及ぶ』と結論づけられる事由を欠いている点において、若干の疑問が感じられる。」という指摘が併せてされている(同上・33頁)。

今後の下級審の判断（結論）は、令和元年最高裁判決を基礎にしたものと思われる東京地判令和元年10月24日と同様の結論に収斂するのではないかと考えられる。

ただ、課税処分取消訴訟において納税者が審査請求段階で主張しなかった事由を主張することを容認するという結論（方向性）は、課税庁における処分理由の差替えが一定の場合、制約されるという考え方との関係で、平衡を欠く、あるいは、衝突するのではないかという疑問が生じることから、次に、特定の国税に係る処分理由の差替えとの関係から、当該国税に係る課税処分取消訴訟において納税者が審査請求段階で主張しなかった事由を主張することが容認され得るのかとの点について、更に検討する。⁽⁸⁶⁾

Ⅶ 処分理由の差替えとの関係

課税庁による処分理由の差替えに関して、例えば、最高裁（最判昭和56年7月14日民集35巻5号901頁）は、「被上告人は、本訴における本件更正処分の適否に関する新たな攻撃防禦方法として、仮に本件不動産の取得価額が7600万9600円であるとしても、その販売価額は9450万円であるから、いずれにしても本件更正処分は適法であるとの趣旨の本件追加主張をした、というのであつて、このような場合に被上告人に本件追加主張の提出を許しても、右更正処分を争うにつき被処分者たる上告人に格別の不利益を与えるものではないから、一般的に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実も主張することができる」と解すべきかどうかはともかく、被上告人が本件追加主張を提出することは妨げないとした原審の判断は、結論において正当として是認することができる。」として、処分理由の差替えが容認される場合があることを示している。⁽⁸⁷⁾ただ、同時に、一般論として、処分理由

(86) 理由の差替えに係る判例と令和元年最高裁判決との関係についての問題提起（鐘ヶ江洋祐「判批」租税判例百選（第7版）（2021年）195頁）。

(87) 占部裕典「租税訴訟における審理の対象—理由附記及び理由の差替えをめぐる問題」小ノ

の差替え自体が容認され得るものか否かについての判断を示していない。⁽⁸⁸⁾
当該判例について、例えば、「付記理由と差替理由との間に基本的な課税要件事実の同一性がある場合や、処分理由の差替えを認めても、原告の訴訟上の防御活動の不利益を与えない場合は、処分理由の差替えが許される⁽⁸⁹⁾」ものと整理されることがある。また、上記の昭和56年7月14日の最高裁判決以後、処分理由の差替えは違法ではないとした東京地判平成22年12月14日税資260号順号11570等の下級審の裁判例が示されている。⁽⁹⁰⁾

学説上、処分理由の差替えに関して、例えば、「もっとも、争点主義をとった場合にも、理由の差替が絶対に認められないと解するのは妥当ではなく、原処分の理由とされた基本的課税要件事実の同一性が失われない範囲では認められる、と解すべきである⁽⁹¹⁾」や「青色申告の場合は、課税処分取消訴訟の場面における司法的政策判断として、納税者の権利救済を重視して争点主義の立場を基本にしつつ、基本的課税要件事実の同一性を失わない限りにおいてのみ、理由の差替えを認めるという考え方が、妥当であるように思われる⁽⁹²⁾」が示されているように、一定の場合、処分理由の差替え自体は否定されていない。

、川英明ほか編『新・裁判実務大系 18 租税争訟 [改訂版]』（青林書房、2009年）136頁。
「最高裁の立場としては、訴訟物の次元としては、総額主義を採用するが、理由の差し替えには納税者の手続保障の観点から一定の制限を課するというものであると考えられる。」
（岡村忠生ほか『租税法 第3版』（有斐閣アルマ、2021年）306頁【田中晶国】）。

(88) 例えば、「一般的に差替えができるか否かについて判断を留保していること」として、「判決の評価は微妙に分かれている」という整理（泉・前掲注（27）137頁）。

(89) 同上・136頁。

(90) 同上・136頁以下、「判例は十分に固まっているとはいええないものの、処分理由の差替えを認めることに慎重になりつつあるとはいえよう。」という指摘（同上・143頁）。

「『基本的事実の同一性』を前提としたうえで、原告の防御に不利益を与えるか否かという基準により差替えの許容性が判断される傾向にある」（占部・前掲注（87）137頁）、「『基本的課税要件事実の同一性』の有無と原告の手続保障を基準に可否を考察すべきという点で学説（中略）および近時の裁判例に収斂傾向が見られる」（角松生史「判批」租税判例百選（第7版）（2021年）233頁）。

(91) 金子・前掲注（30）1100頁。「この考え方をとって、納税者に特に不利になることはないと考ええる。」（同上）。

(92) 谷口勢津夫『税法基本講義 第7版』（弘文堂、2021年）【165】。

また、処分理由の差替えと青色申告との関係に着目し、青色申告者が帳簿書類を整備して課税に係る十分な情報を用意することを踏まえたものである旨の整理⁽⁹³⁾、あるいは、青色申告者の帳簿書類を尊重する、という青色申告に係る課税処分の制度全体の趣旨を重視するという整理⁽⁹⁴⁾が示されており、さらに、処分理由の差替えの範囲と関係する課税要件事実の同一性の意味に関して、明確に定義されないが、「処分の名宛人の手続的権利に格別の支障を来すか否かという実質的判断が重視される⁽⁹⁵⁾」という見解が示されている。

上記のような判例の整理や論者の見解等を踏まえると、処分理由の差替えに係る制約が、青色申告の承認の基礎とされる納税者による帳簿書類の保存等といった取引記録等の税務上の情報を適切に管理し、当該情報等を課税庁に提供した（提供し得る状態にある）納税者への配慮や当該納税者に対する不意打ち防止への考慮がされているのではないかと考えられる。このような判例上の処分理由の差替えの制約の考え方が基礎とするものは、令和元年最高裁判決も重視した納税者の権利保護や適正な手続保障というものとも共通するものがあるのではないと思われる。

このような両者の共通点を考慮すると、処分理由の差替えの制約と特定の国税（税目）に係る課税処分取消訴訟において納税者が審査請求段階で主張しなかった事由を主張することを容認することとの関係に関して、両者の関係は平衡を欠くものであるというより、むしろ、争訟手続における納税者の適正な手続保障の充実に資するものとして、同一の方向性であると捉えることができると解されることから、両者の関係は衝突する関係で

(93) 山本隆司「取消訴訟の審理・判決の対象—違法判断の基準時を中心に（1）」法曹時報 66巻5号（2014年）1103頁。また、原則として、青色申告に係る理由の差替えが許されないことの根拠について、青色申告制度により帳簿書類を整える義務を納税者が負う一方で理由の差替えにより格別の不利益を受けないという保障を受ける納税者の特別の利益の保護に求められるという見解（大橋寛明「判解」法曹会編『最高裁判所判例解説民事編平成11年度（下）（7月～12月分）』（法曹会、2002年）828頁）。

(94) 藤谷武史「判批」行政判例百選Ⅱ（第7版）（2017年）389頁。

(95) 同上。

はないと言えるのではないかと考えられる。

VIII おわりに

令和元年最高裁判決は固定資産税に係る判断であるが、当該判決で最高裁が示した判断枠組みは、申告によって税額が確定する国税に係る争訟、つまり、所得税等の課税処分取消訴訟において、納税者が追加の主張を行うことが認められると判断する上で基礎とするべきものではないかと考えられる⁽⁹⁶⁾。

ただ、これまでの課税処分に係る理由の差替えの制約に関連する判例や議論等において見られた、青色申告者の帳簿書類等を尊重という点を踏まえると、審査請求における納税者の対応、例えば、担当審判官の質問への返答内容や提示した帳簿書類等の内容、納税者の申告状況や帳簿書類等の保管状況等によっては、納税者が審査請求段階で主張しなかった事由、あるいは、特別の理由がなく、担当審判官の質問事項に対して明確にされなかった事由に関して、課税処分取消訴訟において、納税者が当該事由に係る主張を行う上で、何らかの特別の負担が伴うのではないかとと思われる。ただ、どのような負担が伴うか、負担の程度等に係る整理等については、例えば、課税処分取消訴訟の段階における納税者による初めての反論（主張）との点で類似すると思われる実額反証に係る議論や裁判例等を踏まえ、今後の検討課題としたい。

(96) 更正の請求に理由がない旨の通知処分を争う場合、納税者において、理由の差替えや追加主張が許されるかという点について、消極的に解すべきという見解（小島・前掲注(83) 26頁）もあることから、このような事例における納税者の追加主張の可否については、今後の検討課題としたい。

(97) 実額反証を巡る議論や裁判例については、泉・前掲注(27) 230頁以下参照。「課税庁が収入金額及び必要経費の双方を推計することにより所得金額を推計した場合には、納税者は収入金額及び必要経費の双方を主張・立証すべきことについて、裁判例は一致している」（同上・234頁）。