

## 論 説

# 課税処分取消訴訟に係る訴えの利益と 更正の請求の排他性

谷口勢津夫

(大阪大学大学院高等司法研究科教授)

### 目 次

I はじめに	2 場合分けに応じた条件付却下説の適用の当否
II 訴えの利益と法律上の争訟	V 訴えの利益の要件判断
III 「更正の請求をしなかった場合」という却下条件の意義と法的根拠	1 総説
1 広義の訴えの利益との関係	2 【ア】減額更正の場合における訴えの利益の要件判断
2 更正の請求の原則的排他性の射程	3 【イ】増額更正の場合における訴えの利益の要件判断
3 納税義務の確定の適否に関する法律上の争訟の不存在	4 小括
IV 条件付却下説の射程	VI おわりに
1 「更正の請求をしなかった場合」の場合分け	

## I はじめに

本稿は、納税申告に対する増額更正処分の取消訴訟において申告額を超えない部分についても争うことができるか否かという問題を取り上げ、この問題に関する最近の裁判例の考え方を批判的に検討することを主たる目的とするものである。本稿は、争訟手続レベルでの排他性である取消訴訟の排他性とは異なる

り、納税義務の確定手続のレベルでの排他性（確定手続法的排他性）である更正の請求の排他性が、訴訟法上の訴訟要件の判断において考慮されるべきか否かという問題に関する研究<sup>1)</sup>の一環である。

増額更正のうち申告額を超えない部分の取消しを求めることができるか否かという前記の問題については、申告と増額更正との関係の捉え方（併存説と吸収説・消滅説）とも関

(1) この問題は、ほかに、義務付け訴訟や不当利得返還請求訴訟との関係でも議論のあるところであるが、前者については、谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』（弘文堂・2016年）【132】、後者については、同「過大納付税額の不当利得返還請求の許容性」曾和俊文ほか編『行政法理論の探究—芝池義一先生古稀記念』（有斐閣・2016年）437頁で

私見を述べた。なお、更正の請求の排他性の意義や確定手続法的排他性という性格付けについては、谷口・前掲【131】参照。

この問題について、更正の請求の「過重負担」として多角的に検討を加える先行研究として、占部裕典『租税法と行政法の交錯』（慈学社・2015年）第6章=295-333頁〔初出・1994年〕参照。

連して、取消訴訟に係る訴えの対象をめぐる問題の1つとして、議論がされてきたところである<sup>(2)</sup>が、裁判例では、かつては、却下説と棄却説との間で対立がみられた<sup>(3)</sup>。

却下説の立場に立つ裁判例としては、例えば、①東京地判昭和48年3月22日行集24巻3号177頁がある。この判決は、「本件ごとき増額更正処分は、課税標準またはこれに基づく税額を全体として確認する処分であつて、更正にかかる税額等の脱漏部分を追加確認する処分でないといへば、更正に伴う法律効果の点からいうと、申告による税額等の確定の効力を全面的に失なわせて新規に納税義務の範囲を確定する効力を生ぜしめるものではなく増差額に関する部分についてのみ右のような効力が生ずるものであるから、本件更正処分は、原告の申告にかかる課税総所得金額および税額をこえる限度においてこれを取り消せば足り、その余の部分については、原告にその取消しを求める法律上の利益がないものというべきである。」(下線筆者)と判示したが、この判示は、申告と増額更正との関係に関して併存説の立場を前提とするものと解される。

他方、棄却説の立場に立つ裁判例としては、例えば、②京都地判昭和45年4月1日行集21

巻4号641頁がある。この判決は、「確定申告書を提出した者が、確定申告書の記載内容の錯誤を主張して、申告額以下の部分を含む更正処分全部に対する取消訴訟を提起した場合、確定申告書の記載内容の錯誤を主張することが許される特段の事情のないとき、更正処分の取消を求める訴のうち、確定申告書に記載した部分の取消を求める訴が不適法となるわけではなく、確定申告書の記載内容の錯誤を主張することが許されない結果として、確定申告書に記載した部分の取消を求める訴が理由なきに帰するにすぎない、と解するのが相当である。」と判示したが、この判示は、申告と増額更正との関係に関して吸収説あるいは消滅説の立場を前提とするものと解される。

訴えの対象に関する考え方(却下説と棄却説)と、申告と増額更正との関係に関する考え方(併存説と吸収説・消滅説)との以上のような対応関係については、昭和58年8月に発行された最高裁判所事務総局編『租税関係行政事件執務資料』(以下『租税関係行政事件執務資料』という)でも、次のような整理がされていたところである。すなわち、「申告と更正との関係についていわゆる併存説を採った場合は、そもそも、更正処分取消訴訟で取

(2) 占部・前掲注(1)第6章[初出・1994年]のほか、塚本伊平「訴えの利益(1)―取消訴訟における訴えの利益」小川英明=松沢智編『裁判実務大系 第20巻 租税争訟法』(青林書院・1988年)266頁、273-277頁、今村隆=小尾仁=脇博人=有賀文宣『課税訴訟の理論と実務』(税務経理協会・1998年)108-110頁、脇博人「納税申告と課税処分の吸収関係」寶金敏明編『現代裁判法大系②(租税訴訟)』(新日本法規出版・1999年)29頁、35-38頁、岸田貞夫「請求の利益」石島弘ほか編『税法の課題と超克 山田二郎先生古稀記念論文集』(信山社・2000年)431頁、司法研修所編『租税訴訟の審理に

ついて[改訂新版]』(法曹会・2002年)45-48頁、吉田徹「訴えの利益をめぐる問題」小川英明=松沢智=今村隆編『新・裁判実務大系 租税争訟』(青林書院・2005年)136頁、141-143頁、酒井克彦『行政事件訴訟法と租税争訟』(大蔵財務協会・2010年)261-265頁、中尾巧『税務訴訟入門[第5版]』(商事法務・2011年)154-156頁、等参照。

なお、併存説や吸収説・消滅説の意義については、谷口・前掲注(1)【147】参照。

(3) 裁判例の整理については、武藤政男「解説」訟月54巻3号(2008年)761頁、764-766頁参照。

消しの対象となっている更正処分には、申告所得金額を超えない部分は含まれていないことになるから、錯誤の主張に理由があるか否かを問うまでもなく、その部分の取消しを求める訴えは、訴えの対象となる部分がないという理由で不適法として却下されることになるうし、申告と更正との関係についていわゆる吸収説あるいは消滅説を採った場合は、更正処分のうち申告額を超えない部分も、訴訟法上争えないわけではなく、ただ、右の処分の取消しを求めるためには通常の処分の違法事由の他に錯誤主張の要件も認められなければならないという意味で、いわば加重要件が設定されているものと考えられるから、この取消事由が認められない以上、処分の取消理由がないとして請求は棄却されるということになる。」<sup>(4)</sup>

ところが、吸収説の立場を前提とするものと解される裁判例の中には、却下説の立場に立つものもみられた。例えば、③神戸地判昭和54年11月9日訟月26巻2号340頁は、「納税義務者が確定申告書を提出すれば、原則として、それによつて納税義務が確定するのであつて（国税通則法16条）、納税義務者が確定申告書の記載の錯誤による無効を主張し得る場合であれば格別、そうでない以上、更正の請求という手続（国税通則法23条あるいは所得税法152条）によつてのみその金額の減額変更を求め得るところからしても、かかる更正の請求手続をとることなく、納税義務者が自己の確定申告書に記載した金額が高額にすぎるとして、更正処分のうち申告額を超えない部分の取消しを訴えをもつて求めることは、納税義務者の自認する所得金額の範囲を超えて更正処分の取消しを求めることとなるから、訴えの利益を欠くものとして、許されないと

いうべきである。」（下線筆者）として、却下説の立場に立つ判断を示した。もっとも、この場合の却下説は、併存説を前提とするものと解される前記①東京地判の却下説のように、無条件に訴えの却下を認めるもの（以下「無条件却下説」という）ではなく、更正の請求をしていないことを条件に訴えの却下を認めるものであることから、以下では、「条件付却下説」と呼ぶことにする。

以上のような裁判例の状況の下、昭和59年12月に司法研修所から司法研究報告書第36輯第2号として発行された『租税訴訟の審理について』（以下『租税訴訟の審理について』という）の中で、昭和57年度司法研究員（泉徳治、大藤敏、満田明彦の各東京地方裁判所判事）は、次のように述べて条件付却下説の立場を明らかにした。すなわち、「吸収説を採用するにしても、増額更正のうち申告額を超えない部分の取消しを無条件に請求できるかについては、更に検討を要する。納税者において申告が過大であるとしてその誤りを是正するためには、所定の期間内に更正の請求をすることが要求されている（通則法23）。このことからすれば、更正の請求という法の求める特別の手続を経由することなしに申告額を超えない部分についてまで取消しを請求することは、不適法と解すべきである。増額更正のうち申告額を超えない部分の取消しを請求するためには、当該部分につき更正の請求をしておくべきであり、更正の請求後にこれに対する応答のないまま増額更正がなされれば、増額更正は更正の請求の棄却処分を中味に包含するものとして、増額更正の取消訴訟を提

(4) 最高裁判所事務総局『租税関係行政事件執務資料』（法曹会・1983年）352-353頁。

起し更正の請求に係る分の取消しをも請求することができるが(……), 増額更正前にまず更正の請求の棄却処分があったときは, 不服申立て, 取消訴訟の提起を行って, その確定を遮断した上で, その後になされた増額更正の取消訴訟を提起し, 更正の請求に係る分の取消しをも請求できると考える(……)。この点において, 最判昭57・2・23民集36巻2号215頁が, 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旧法人税法57条による繰越欠損金の損金算入を否認して更正がされ, 次いで青色申告承認の取消処分が取り消された場合について, 『被処分者である納税者としては, 国税通則法23条2項の規定により所定の期間内に限り減額更正の請求ができると解するのが相当である。そして, このような場合における納税者の救済はもっぱら右更正の請求によって図られるべきであって, 課税処分についての抗告訴訟において右のような事由を無効又は取消原因として主張することはできないものというほかはない。』として, 更正の請求の排他性を強調していることが参考になろう。ただし, 最判昭39・10・22民集18巻8号1762頁は, 申告の錯誤が客観的に明白かつ重大であって更正の請求以外に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に限り, 申告の記載内容の錯誤の主張を更正の請求以外の方法で行うことを認めているので, 右の特段の事情があれば, 更正の請求を経ないで申告額を超えない部分の取消しを請求することが許されると解される。』<sup>(5)</sup>

その後, ④千葉地判平成18年9月19日訟月54巻3号771頁が, 「上記〔納税申告の錯誤無効に関する〕特段の事情の存在は, 増額更正処分のうち申告に係る納付すべき税額の部分

の取消しを求めるとの訴訟要件であるとは解されず, 同部分の取消事由となる違法が上記特段の事情がある場合に制限されるにすぎないから, 本件訴え中, 本件更正処分のうち申告額以下の部分の取消しを求める部分も, 適法な訴えと解すべきである。」として, 棄却説の立場に立つ判断を示したのに対して, ⑤控訴審・東京高判平成18年12月27日訟月54巻3号760頁が, (a)「申告納税制度の下において, 納税義務者は, 申告の無効を主張することができる例外的な場合を除けば, 更正の請求手続によってのみその申告の誤りを是正することができるのであって(国税通則法23条), その手続を経ることなく, 申告額を超えない部分の取消しを求めることは許されないと解される。』, (b)「本件についてみると, 控訴人が上記の更正の請求手続を採っていないことは当事者間に争いがなく, また, 上記例外的な場合であると認め得る証拠もないから, 本件更正処分のうち申告額を超えない部分の取消しを求める訴えの利益はなく, 不適法というべきである。したがって, 本件訴えのうち, 本件更正処分のうち上記申告額を超えない部分の取消しを求める部分は不適法というべきである。」(下線筆者)として, 条件付却下説の立場に立つことを明らかにした。

これによって, 下級審の裁判例の立場は条件付却下説に固まったとみてよいように思われる<sup>(6)</sup>が, その後, 増額更正が課税標準・税額の一部取消しと加算から構成されている事案において, 条件付却下説を次のように判示す

(5) 司法研修所『租税訴訟の審理について』司法研究報告書36輯2号(1984年・泉徳治=大藤敏=満田明彦執筆)43-44頁(同報告書が財団法人法曹会から1985年に刊行されたものの改訂新版=司法研修所編・前掲注(2)では46-47頁)。

る裁判例が登場した<sup>(7)</sup>。⑥大阪地判平成21年1月30日訟月57巻2号344頁は、前掲東京高判の(a)と同旨の判断を示した上で、「通則法が、過大な申告の是正手段を更正の請求に限定している……し、上記のような場合 [=①申告に係る課税標準の一部取消しと、②新たに認定された課税要件事実に基づく課税標準の加算から成り立っている場合] に、納税者が上記①の申告に係る課税標準・税額の一部取消しによる利益を享受できないとしても、それは、当該納税者が更正の請求をしなかったことによる結果にほかならないといえることができる。そして、このような結果は、ひとり課税標準・税額の一部取消しと加算から成る増額更正がされた場合のみに限らず、過大な申告がされたが更正の請求がその期間内にされなかった場合一般に生じ得るものであり、こうした結果も納税者にとって過当に不利益であるとはまではいえないことからすると、通則法はそのような結果が生じることも当然予定しているものと解される」と判示した。以下では、この判示部分を「一部取消し・加算判示」と呼ぶことにする。

## II 訴えの利益と法律上の争訟

本稿の扱う問題について、「はじめに」の冒頭では、取消訴訟に係る訴えの対象をめぐる問題の1つと述べたが、これまで概観してきたように、無条件却下説であれ条件付却下説であれ却下説の立場に立つ裁判例は、訴えの利益の問題として判断を行っている。そこで、まず、取消訴訟に係る訴えの利益についてその意義をみておこう。この点、民事訴訟に係る訴えの利益と対比しながら、次のような解説がされている。

「1 憲法32条は、国民に対し、法律上の争

訟、すなわち、当事者間の具体的な権利義務ないし法律関係に関する紛争であって、かつ、法令の適用によって終局的な解決が可能なものについて、裁判所による公権的解決を求める権利を保障したものであると解されており、裁判所が審判の対象とし得るのは、『法律上の争訟』に限られる(裁3条1項)。もっとも、法律上の争訟に係る訴えは、国家が設営する訴訟制度を利用して権利義務ないし法律関係についての裁判所の公権的判断(本案判決)を求める行為であるから、そのような判断(本案判決)を求めるに値するだけの必要性及び実効性が存在していなければならない。この必要性及び実効性が広義の訴えの利益と呼ばれるものであり、訴えの利益の存在は訴訟制度に必然的に内在する要請であるといえることができる。

2 広義の訴えの利益は、次の3つの側面、すなわち、①請求の内容が判決で確定されるに適する一般的資格のあるものであること(権利保護の資格)、②原告がその請求について判決を求める現実の必要性のあること(権利保護の利益又は必要)、③その訴訟の原告及び被告がその間で判決することが当該紛争の解決に相当であるとするだけの権能適格を有していること(当事者適格)、に現れる。古くは、①及び②を客観的訴権利益、③を主観的訴権利益として、これらが訴権の要件を構成するものとして論じられてきた(具体的訴権説)。①及び②(客観的訴権利益)は、訴えの対象

(6) 武藤・前掲注(3)766頁参照。なお、同頁でいう「却下説」は、併存説ではなく吸収説を前提とする却下説であるから、本稿でいう条件付却下説である。

(7) ほかに、名古屋地判平成26年9月4日[未公判]も参照。

とされた個々の請求内容について本案判決をすることの必要性及び実効性をいうものであり、③（主観的訴権利益）は、訴えで特定された当事者に対して本案判決をすることの必要性及び実効性をいうものであって、民事訴訟においては、通常、①及び②は（狭義の）訴えの利益の問題として、③は当事者適格の問題として概念上区別されている。これに対し、行政事件訴訟の1形態である抗告訴訟においては、①の請求の対象適格は処分性（行訴3条）の問題として、③のうち訴えを提起した当事者（原告）の適格は原告適格（同9条）の問題として、②の判決を求める現実の必要性又は利益は狭義の訴えの利益（同条）の問題として、概念上区別されている。<sup>(8)</sup>

以上の解説において注目すべきは、広義の訴えの利益について、法律上の争訟を前提として解説していることである<sup>(9)</sup>。この解説によれば、訴えの利益はそもそも「法律上の争訟に係る訴えの利益」であるから、訴えの利益の存否に関する判断は、あらゆる訴訟において、常に、「法律上の争訟」（裁判所法3条1項）の存否に関する判断を前提とする、すなわち、法律上の争訟の存否は、訴えの利益の要件判断の前提となる必須の判断事項である、

ということになる。要するに、前記解説でも述べられているように「訴えの利益の存在は訴訟制度に必然的に内在する要請である」が、法律上の争訟の存在は、訴訟制度の更に根底に必然的に内在する要請であり、広い意味では訴訟要件といってよからう（以下では「根幹的訴訟要件」という）。

訴えの利益と法律上の争訟とは概念上はどのように区別することができ、しかも取消訴訟に係る訴えの利益に関する本案利益説によれば、両者は内容上も截然と区別することができよう。すなわち、本案利益説によれば、訴えの利益ないし権利保護の利益とは、「当該処分が取り消されることによって回復し得べき実体法上の権利・利益、つまり、本案の利益」<sup>(10)</sup>をいうが、これが、法律上の争訟とは内容上も区別されるべきものであることは明らかであろう。

これに対して、訴訟利益説によれば、「権利保護の利益は、国家制度としての裁判を利用するに足るだけの正当な利益ないし必要性を意味する訴訟法上の概念であって、実体法上の権利利益そのものとは直接関係がない。」<sup>(11)</sup>とされる。このことからすると、「法律上の争訟性の要求にしても、この究極の狙いは、司

(8) 西川知一郎「訴えの利益」新堂幸司監修・高橋宏志=加藤新太郎編『実務民事訴訟講座〔第3期〕第2巻—民事訴訟の提起・当事者』（日本評論社・2014年）第9章、203-204頁。

(9) この解説の根底には、憲法32条が前提とする司法（権）の観念が置かれていると考えられるが、司法（権）に関する比較的近時の議論については、高橋和之「司法の観念」樋口陽一編『講座・憲法学 第6巻 権力の分立(2)』（日本評論社・1995年）第1章、長谷部恭男「司法権の概念と『争訟の状況』」新堂幸司監修・高橋宏志=加藤新太郎編『実務民事訴訟講座〔第3期〕第1巻—民事司法の

現在』（日本評論社・2014年）第2章、等参照。

(10) 渡部吉隆『行政訴訟の法理論』（園部逸夫補訂／一粒社・1998）64-65頁。本案利益説は、取消訴訟の目的・機能に関する「法律上保護されている利益救済説」（原田尚彦『訴えの利益』[弘文堂・1973年] 6頁 [初出・1965年] 参照）あるいは「法律上の利益」（行訴9条1項）の意義に関する「法律上保護された利益説」（南博方=高橋滋編『条解行政事件訴訟法〔第3版〕』[弘文堂・2006年] 257頁 [畠山稔=福田千恵子執筆] 参照）に相当すると思われる。

法の行政に対する不当な干渉を避け、訴訟における事件性（actual controversies）の要求を充足せんとすることにあるのである。ところで、行政庁の処分によって侵害されたとする当該利益が民衆訴訟におけるごとき一般的、抽象的なものではなく、具体的、個人的で、しかも、実質的なものであれば、かかる処分の取消訴訟を認めても、行政に対する不当な干渉となることなく、また、現実の訴訟においても、争点についての相反する具体的主張・立証の尽くされることが担保されており、裁判所の判断が抽象的ないし勧告的な判断に墮する危険性から免れて、その訴訟は、法律上の争訟に当たるといえることができる<sup>(11)</sup>（下線筆者）のである。このような意味で、「権利保護の利益は、憲法32条の保障する『裁判を受ける権利』と深く係わっている<sup>(12)</sup>といえるので、訴訟利益説によれば、訴えの利益と法律上の争訟とは内容上は密接に関連しており截然と区別することはできないと考えられる。

では、課税処分取消訴訟に係る訴えの利益については、本案利益説と訴訟利益説のいずれが妥当であろうか。課税処分取消訴訟は、課税処分の手続的違法が争われる場合を除き、課税要件（私法上の法律要件と基本的には同

じ、権利義務の純然たる発生要件<sup>(14)</sup>）の充足の有無（による税額の多寡）を実質的な争点とすることから、「民事訴訟における債務不存在確認請求と似た側面を持ち、これと類似のものとして実務で取り扱われる傾向があった<sup>(15)</sup>」ことからすると、民事訴訟に馴染みやすい本案利益説<sup>(16)</sup>の方が妥当であるように思われるかもしれない。

しかし、租税法律主義の下では、課税要件は租税法律によって定められなければならない、しかも課税要件論の基礎にある租税債務関係説によれば、「1個の事実に対する課税要件と納税義務との1対1対応の考え方<sup>(17)</sup>（納税義務の確定に関していえば、その適否について正しい主張は1つしかあり得ないという考え方）が妥当することからすると、課税要件の充足によって成立した納税義務の内容について主張の対立（という意味での「紛争」）のない状態を実現することこそ、課税処分取消訴訟においては重視すべきであると考えられる。課税処分取消訴訟の目的・機能をこのように捉える考え方（以下では「主張対立解消説<sup>(18)</sup>」という）によれば、課税処分取消訴訟に係る訴えの利益については、訴訟利益説が妥当であるといえよう<sup>(19)</sup>。

(11) 渡部・前掲注(10)67頁。訴訟利益説は、取消訴訟の目的・機能に関する「保護に値する利益救済説」（原田・前掲注(10)7頁参照）あるいは「法律上の利益」（行訴9条1項）の意義に関する「法的保護に値する利益説」（南＝高橋編・前掲注(10)257頁〔畠山＝福田執筆〕参照）に相当すると考えられる。

(12) 渡部・前掲注(10)68-69頁。

(13) 渡部・前掲注(10)247頁。

(14) 課税要件に関するこのような理解については、谷口・前掲注(1)【54】【88】等参照。

(15) 司法研修所編・前掲注(2)167頁。今村隆『課税

訴訟における要件事実論〔改訂版〕』（日本租税研究協会・2013年）23-26頁も参照。

(16) 本案利益説は、民事訴訟の目的に関する権利保護説に対応するものであり（渡部・前掲注(10)64頁参照）、本文ではそのことを前提として叙述したが、民事訴訟の目的については議論のあるところである。その議論については、差し当たり、青山善充「民事訴訟の目的と機能」ジュリスト増刊『新・法律学の争点シリーズ4 民事訴訟法の争点』（有斐閣・2009年）4頁参照。

(17) 谷口・前掲注(1)【12】。

本稿は、主張対立解消説及び訴訟利益説に従い訴えの利益を法律上の争訟と関連付けながら、条件付却下説（特に「一部取消し・加算判示」を伴う場合）の意義、法的根拠及び射程について検討しようとするものである。

### Ⅲ 「更正の請求をしなかった場合」という却下条件の意義と法的根拠

#### 1 広義の訴えの利益との関係

ところで、訴えの利益に関する前記の解説では、取消訴訟に係る広義の訴えの利益に関する3つの側面も「概念上の区別」とされているが、この点については、次のような理解が示されている。すなわち、「権利保護の利益が請求の内容についていわれると、対象適格（処分性）の問題となり、救済の必要性につい

ていわれると、訴えの利益（訴えの客観的利益）の問題となり、また、当事者の資格ないし権能についていわれると、当事者適格（原告適格及び被告適格）の題となる。したがって、処分性、訴えの利益、当事者適格といっても、権利保護の利益の表現形式が異なるだけであって、基本的には、多くの共通点を含み、内容上も互いに融通・関連性を有している。それがため、裁判所側において、同じ事項が或る場合には訴えの利益の問題として、他の場合には原告適格の問題として処理されていることが少なくない。」<sup>18)</sup>

この理解によれば、無条件却下説の立場に立つ裁判例は、「訴えの利益」を広義の訴えの利益の意味で用い、その内容としては訴えの対象を問題にしていると解される。これに対して、条件付却下説の立場に立つ裁判例は、

18) 「主張対立解消」は言葉としては「紛争解決」と言い換えてもよいが、本稿では、民事訴訟の目的に関する紛争解決説（青山・前掲注(16)4頁参照）との混同を避けるために、「主張対立解消説」という名称を用いることにする。

なお、前掲注(11)で述べたように訴訟利益説に相当すると考えられる「保護に値する利益救済説」については、「本説は、おそらく、訴訟を権利ないし実体法の保護法益の擁護に資する手続とするのではなく、実生活上の個別的具体的な紛争を法律の解釈適用をもって解決する手続として理解する立場に立つものである。」（原田・前掲注(10)7頁）とされ、また、「法的保護に値する利益説」については、「取消訴訟の目的が行政処分の適法性をめぐる紛争の解決を通して国民の利益の救済にあるとして、処分の違法を是正する客観訴訟的要素を加味するもの」（南＝高橋編・前掲注(10)257-258頁〔島山＝福田執筆〕）とされている。

19) 岸田・前掲注(2)は、訴訟制度の目的について、「中心となるのは、争訟の解決であり、それによって法律関係に対する信頼性的安定性の維持であろう。そのためには、争訟の解決制度が実体的に、広く認められていることが必要である。」

(439頁)と述べた上で、「従来の通説的見解及び判例の多くは、明文の規定がないにもかかわらず、論理的な理由だけで訴えの利益を制限的に理解している様な傾向にあるのではないか、と思われる。訴えの利益を本案判決の前提要件として理解する論説は、実質的には、訴訟経済、とくに裁判所の負担軽減を主な根拠としているようにしか思えない。その結果、形式論理のゆえに国民や原告の法律的権利、利益の救済が実質的に制限されているように思われる。これでは、なんのための裁判制度、司法制度であるのか、裁判所のための裁判制度であるのか、と問いたくなるような印象を受けるのである。」(447頁)と述べている。正当な見解である。

20) 渡部・前掲注(10)63-64頁。原田・前掲注(10)2頁も、「右の3つの面は、観念的には分離しようとしても、元来は同一の問題、つまり具体的請求に対し、裁判権発動の価値ないし必要が認められるか否かについての視点を異にした評価にすぎないから、理論的には同一の指導理念に即して統一的に判断すべきものであり、現実にも3面が関連して問題となることが少なくない。」とする。



申告と増額更正との関係に関する吸収説を前提とする以上、訴えの対象なしとして却下するものと解することはできない。この点では、『租税関係行政事件執務資料』の先の引用部分で述べられているように、棄却説の方が論理一貫していると考えられる。

では、条件付却下説の立場に立つ裁判例は、狭義の訴えの利益なしとして却下するものであろうか。『租税訴訟の審理について』では、既にIで引用したように、「増額更正のうち申告額を超えない部分の取消しを請求するためには、当該部分につき更正の請求をしておくべきであり、更正の請求後にこれに対する応答のないまま増額更正がなされれば、増額更正は更正の請求の棄却処分を中味に包含するものとして、増額更正の取消訴訟を提起し更正の請求に係る分の取消しをも請求することができるが（……）、増額更正前にまず更正の請求の棄却処分があったときは、不服申立て、取消訴訟の提起を行って、その確定を遮断した上で、その後になされた増額更正の取消訴訟を提起し、更正の請求に係る分の取消しをも請求できると考える（……）」（下線筆者）と述べられているが、この論法は、納税者が更正の請求をしていれば、その後された増額更正のうち更正の請求に係る分（申告額を超えない部分）について、狭義の訴えの利益が認められたであろうが、実際には、更正の請求をしなかった以上、狭義の訴えの利益は認められない、とするものであると解される。この理解によれば、その論法は、更正の請求をしていれば認められたであろう狭義の訴えの利益を想定した上で、実際には更正の請求をしていなかったため、その想定される狭義の訴えの利益は認められない、とするものであり、いわば「仮定に基づく却下論」といっ

てもよいであろう。

しかし、権利救済は、一般に、対象となる「現実の事案」を直視して行われるべきものである。権利救済を使命とする裁判所においてであれば尚更である。「想定ないし仮定した事案」を引き合いに出して「現実の事案」における権利救済を却下することは、許されるべきではない<sup>21)</sup>。もし許されると主張するのであれば、両方の「事案」を「更正の請求をすべき」という規範で「連結」することが必要であると考えられるが、その規範は租税手続（確定手続）法上の規範であって、訴訟法上の規範ではないので、その「連結」は特段の実定法的根拠を必要とすると考えられる。例えば、国税通則法74条の11第3項後段は、調査の終了の際に担当職員が修正申告又は期限後申告を勧奨する場合について、「当該調査の結果に関し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない。」と定め、納税者がその勧奨に応じた場合には、直接は（更正の請求を介してではなく）不服申立てをすることはできない旨の説明及び書面の交付の義務（権利救済に関する一種の教示義務）を担当職員に課しているが、そのような手続の立法政策的当否<sup>22)</sup>は措くとして、上記の「更正の請求をすべき」という規範は、少なくとも、「更正の請求をしなかった場合」における、増額更正のうち申告額を超えない部分の取消しの訴えの取

(21) もしそのような「仮定に基づく却下論」が許容されるとすれば、「形式論理により過ぎている」（岸田・前掲注(2)434頁）との批判を免れないであろう（前掲注(19)も参照）。

(22) 谷口・前掲注(1)【139】(イ)参照。

扱いに関する教示義務規定の法定によって、実定法的根拠を与えられるべきであろう。そのような実定法的根拠に基づかない「仮定に基づく却下論」は、租税法律主義の下、手続的保障原則<sup>23)</sup>に反し許容されるべきでない。

そうすると、条件付却下説の立場に立つ裁判例は、広義の訴えの利益のうち原告適格なしとして却下するものであると解するしかないことになりそうであるが、果たしてそうであろうか。確かに、前掲<sup>24)</sup>神戸地判は、「更正処分のうち申告額を超えない部分」を「納税義務者の自認する所得金額の範囲」（下線筆者）とみて、その範囲を超えて更正処分の取消しを求めることとなるが故に、訴えの利益を欠く、と判示していることからすると、この判決は、納税者が「更正の請求をしなかった場合」はそのような訴訟を進行する正当な資格（原告適格）を欠く、と判断したものと解することもできるように思われる<sup>25)</sup>。

しかし、私的自治の原則の支配する私法の世界であれば、私人の「自認」に一定の法的評価ないし法的効果を結びつけることが許容される場合もあろうが、同様のことが、租税法律主義の支配する税法の世界においても、妥当するとは考えられない。納税義務の確定は、納税者にとっても課税庁にとっても、租税法律主義（合法性の原則）の下では、任意

の行為ではなく、税法によって義務付けられた行為であり<sup>26)</sup>、したがって、「自認」にはなじまない（「自己決定事項」ではなく「法律決定事項」である）から、納税者が「更正の請求をしなかった」という一事をもって、「更正処分のうち申告額を超えない部分」を納税者が「自認」しているとみて、原告適格なしとして訴えを却下することは許されないと考えられるのである。

以上のように考えてくると、条件付却下説のいう「訴えの利益」は、広義の訴えの利益のいずれにも該当しないことになる。そこで、条件付却下説の論拠を、これまでに引用・参照した裁判例・文献にもう一度立ち戻って、個別的に検討することによって、同説のいう「訴えの利益」の意義を明らかにすることにする。

## 2 更正の請求の原則的排他性の射程

『租税訴訟の審理について』では、条件付却下説を説くに当たり「更正の請求の排他性」に言及しており、裁判例における条件付却下説でも、内容的には、更正の請求の原則的排他性の観念と関連付けて、「更正の請求をしなかった場合」という却下条件を説示しているが、その間の論理的連関は必ずしも明らかでないように思われる<sup>25)</sup>。というのも、更正の請

<sup>23)</sup> 谷口・前掲注(1)【27】参照。

<sup>24)</sup> 大阪地判平成12年3月9日税資246号1166頁も「[[更正処分のうち]右申告額を超えない部分はその範囲においては所得があることを原告自身が認めているものと考えられ、その取消しを求める利益がないと解される。」と判示する。酒井・前掲注(2)262頁はこれを「申告納税制度の趣旨を踏まえた判断」とするが、そのような理解の下で、条件付却下説を支持していると解される。占部・前掲注(1)305頁も参照。

<sup>25)</sup> 『租税訴訟の審理について』の前記引用部分（前掲注(5)の本文）の中では、昭和57年最判が更正の請求の排他性を強調している旨が述べられているが、そこでは引用されていないもの同最判は職権減額更正の義務的性格をも強調している。学説でも、その義務的性格を説くものとして、谷口・前掲注(1)【136】、清永敬次『税法〔新装版第4刷〕』（ミネルヴァ書房・2014年）248-249頁、金子宏『租税法〔第20版〕』（弘文堂・2015年）820頁等参照。

求は、納税義務の確定手続という租税行政手続の一環として納税申告の過誤（過大申告）是正のために法定されている手続（税通23条）であり、更正の請求の原則的排他性は、納税者が納税申告の過誤を「自己に有利に」（同条1項1～3号・2項1～3号参照）是正するためには、納税申告の錯誤無効の場合を除き、更正の請求の手続によらなければならないという観念であるが、そのような租税行政手続上の観念と、増額更正のうち申告額を超えない部分の取消しを求める訴えにおいて「更正の請求をしなかった場合」を訴訟要件（却下条件）とすることとは、ストレートには結びつかないように思われるからである。

更正の請求の原則的排他性と条件付却下説（における「更正の請求をしなかった場合」という却下条件）との間の論理的連関を媒介する論理として、前掲⑥大阪地判は、条件付却下説に基づく判断に当たり更正の請求制度の趣旨として説示する「租税債務の可及的速やかな確定という要請」を援用していると解される。つまり、「申告後に増額更正処分があったことを機会を<sup>[77]</sup>利用して、その取消しを求める訴訟において、申告額を超えない部分の取消しを求めることは、法の定める手続を欠くにもかかわらず、実質的には更正の請求手続を採った場合と同様の効果を認めることになってしまい」<sup>26)</sup>（下線筆者①）、更正の請求制度の上記の趣旨を没却することになる、というような論法が、条件付却下説の基礎に

あると解されるのである。この論法は、更正の請求の原則的排他性の基礎にある更正の請求制度の趣旨を援用し、その趣旨（及びこれに基づく更正の請求の原則的排他性）を意味あるものにするために、納税者が更正の請求をすることなく増額更正のうち申告額を超えない部分の取消しを求める場合にはその訴えを排斥する、というものである。

このような論法は、訴えの排斥理由の違い（却下と棄却）を別にすれば、課税処分に対して取消訴訟等を経ることなく国家賠償訴訟を提起することを否定する考え方（以下「国賠否定説」という）において用いられてきた論法に類似する（特に前記引用文中の下線部〔下線筆者①〕と後記引用文中の下線部〔下線筆者②③〕とを比較対照されたい）。その論法は、「更正処分を取消訴訟の排他的管轄に服させる目的、換言すれば、更正処分に公定力を認める目的が、……、国による金銭の迅速な入手と維持を可能にすることにあるとすれば、設問の場合〔＝納税者Xが異議申立期間経過後に違法な更正処分による損害について国家賠償訴訟を提起した場合〕において裁判所がXの国家賠償の請求を認容することができないのは、明らかである。けだし、国家賠償は、金銭によって支払われるものである以上、その請求を認容するとすれば、更正処分を取消訴訟の排他的管轄に服させ、更正処分に公定力を認めることは、全く意味を失うことになるからである。」<sup>27)</sup>（下線筆者②）というよう

26) 占部・前掲注(1)312頁は、正当にも、「吸収説においては、[更正は]申告を白紙に戻して税額を全体として確定しなおす行為であるにもかかわらず、なぜ更正の請求の排他性があるのか『見直し効果（まき直し効果）』を排除するのかわかりませんが明確ではない。」と指摘している。

27) 中尾・前掲注(2)155頁。なお、本文中の引用のうち「申告後に増額更正処分があったことを機会を<sup>[77]</sup>利用して」という部分は、同書の第4版（2008年）175頁では「申告後に増額更正処分があったことを奇貨として」となっていた。酒井・前掲注(2)263頁も同旨。

に、取消訴訟の排他性（及びこれに基づく公定力）の基礎にある取消訴訟制度の目的を援用し、その目的（及びこれに基づく取消訴訟の排他性や公定力）を意味あるものにするために、納税者が課税処分に対して取消訴訟等を経ることなく国家賠償訴訟を提起する場合にはその訴えを排斥する、というものである。

しかし、最判平成22年6月3日民集64巻4号1010頁は、「原審は、国家賠償法に基づいて固定資産税等の過納金相当額に係る損害賠償請求を許容することは課税処分の公定力を実質的に否定することになり妥当ではないともいうが、行政処分が違法であることを理由として国家賠償請求をするについては、あらかじめ当該行政処分について取消し又は無効確認の判決を得なければならないものではない（最高裁昭和35年(ワ)第248号同36年4月21日第二小法廷判決・民集15巻4号850頁参照）。このことは、当該行政処分が金銭を納付させることを直接の目的としており、その違法を理由とする国家賠償請求を認容したとすれば、結果的に当該行政処分を取消した場合と同様の経済的効果が得られるという場合であっても異なるというべきである。」（下線筆者③）と判示して、原審の判断（国賠否定説）にみられる前記の論法を採用しなかった。同判決によれば、取消訴訟の排他性や公定力は国家賠償訴訟には及ばない、換言すれば、国家賠償訴訟は取消訴訟の排他性や公定力の事項的範囲外にある、とされたことになる。

以上からすると、更正の請求の原則的排他性と条件付却下説とを媒介する論法と、取消訴訟の排他性と国賠否定説とを媒介する論法とは、同様の思考過程あるいは判断構造を内包するものであり、権利救済の制限・排除を帰結する点で同じであるが、最高裁が後者の

論法を採用しなかった以上、現在では、前者の論法の妥当性を少なくとも所与あるいは自明の理とすることはできないであろう。平成16年における行政事件訴訟法の改正や平成26年における行政不服審査法の改正による私人の権利救済の拡大に鑑みれば、尚更である。最高裁は、司法手続の枠内でさえ、そのように権利救済の制限・排除を帰結する論法の妥当性を認めなかったのであるから、更正の請求の原則的排他性は、「抗告訴訟の排他性の観念にならって」<sup>28)</sup>用いられる観念ではあるとしても、あくまでも租税行政手続上の観念（確定手続法的排他性）である以上、この観念に基づき「更正の請求をしなかった場合」に訴えを不適法として却下することには、行政手続と司法手続との関係をも考慮すると、相当無理があるように思われる。

要するに、更正の請求制度の趣旨としての「租税債務の可及的速やかな確定という要請」というような租税行政手続法上の考慮によって、更正の請求の原則的排他性を根拠付けることはできるとしても、増額更正のうち申告額を超えない部分の取消しを求める訴えにおいて「更正の請求をしなかった場合」を訴訟要件（却下条件）とするというような司法手続上の判断までも根拠付けることは妥当でないと考えられる<sup>29)</sup>。つまり、訴訟要件の判断

28) 山内一夫＝雄川一郎編『演習行政法』（良書普及会・1972年）50頁 [山内一夫執筆]。

29) 金子・前掲注(25)821頁。

30) 占部・前掲注(1)305頁は、正当にも、「更正の請求規定の存在、申告の確定力（申告の法的効力）から当然にこの原則 [= 『申告額を超えない部分の取消しが認められない』という原則] が生じると説きながら、なぜ争訟の遮断効までその租税債務確定手続が波及するのかわかりもしも理論的には明らかにされていない」と指摘している。

は、更正の請求の原則的排他性の射程外であると考えられるのである。むしろ、更正の請求の原則的排他性の及ぶ範囲は、「租税債務の可及的速やかな確定という要請」が妥当する租税行政手続の範囲にとどまると考えるべきである。更正の請求の原則的排他性の及ぶ範囲を取消訴訟の訴訟要件（訴えの利益）の判断にまで拡大することは、更正の請求に「過重負担」<sup>(31)</sup>を負わせることになる。

### 3 納税義務の確定の適否に関する法律上の争訟の不存在

更正の請求の原則的排他性と条件付却下説との媒介論理として、前掲⑥大阪地判は、もう1つには、「一部取消し・加算判示」の中で説示する「当該納税者が更正の請求をしなかったことによる結果」を強調していると解される。問題は、ここでいう「結果」が法的にどのような意味をもつかである。

そもそも、申告納税方式（税通16条1項1号）による納税義務の確定は、課税要件の充足により成立した納税義務について納税者又は課税庁が行うその内容の主観的確認である<sup>(32)</sup>から、「納税義務者又は税務官庁による納税義務の確定はあくまでも一応の確定にとどまり（裁決・判決等の確定とは異なる。）、後になってその確定を取り消し若しくは変更しうる。」<sup>(33)</sup>が、その確定の取消し又は変更のためには、納税義務の確定に関する異なる主観的判断が納税者又は課税庁において行われ、その異なる確定判断が税法所定の手続に従って表明されなければならない。納税者についていえば、納税者は納税申告の過誤を「自己に有利に」（税通23条1項1～3号・2項1～3号参照）是正するためには、当初申告と異なる確定判断を原則として更正の請求の手続に

従って表明しなければならないのである。更正の請求の原則的排他性は、本来、このような意味において理解されるべき観念（確定手続法的排他性）である。

納税者が更正の請求をしなかったことは、納税者が当初申告と異なる確定判断を表明しなかったことを意味するのであるから、その「結果」は、納税義務の確定手続において当初の確定判断だけしか表明されておらず、それと異なる（対立する）確定判断が存在していない状態、を意味することになる。その状態は、換言すれば、納税義務の確定手続においてその確定の適否について争い（確定判断の対立）がない状態、とってよからう。これは、法的には、「法律上の争訟」（裁判所法3条1項）の要件が充足されていない状態を意味すると考えられる。

司法裁判権の対象となる法律上の争訟とは、「当事者間の具体的な権利義務または法律関係の存否（刑罰権の存否をふくむ）に関する紛争であつて、法律の適用により終局的に解決しうべきもの」<sup>(34)</sup>をいい、「結局、法の適用上の争、すなわち法律上定められた権利義務または法律関係に関する主張の対立を意味」<sup>(35)</sup>し、したがって、争い（主張の対立）ではあっても、具体的な法律関係に関する争いであれば、法律上の争訟には該当しないのである<sup>(36)</sup>。納税義務の確定手続についていえば、納

(31) 占部・前掲注(1)297頁。

(32) 谷口・前掲注(1)【118】参照。

(33) 清永・前掲注(25)228頁。

(34) 最高裁判所事務総局編『裁判所法逐条解説 上巻』（法曹会・1967年）22-23頁。

(35) 最高裁判所事務総局編・前掲注(34)24頁。

(36) 「法律上の争訟」に該当しない「争い」（主張の対立）の例については、最高裁判所事務総局編・前掲注(34)23-24頁参照。

税義務の確定の適否（課税要件の充足によって成立した納税義務の内容を正しく確認しているか否か）に関する争い（確定判断に係る主張の対立）が、抽象的な可能性のレベルにおいてではなく、実際に行われた当該確定手続において既に具体的に存在する場合に、法律上の争訟の要件が充足されると考えられる<sup>87)</sup>。

そうすると、更正の請求の原則的排他性は租税行政手続上の観念であって司法手続上の訴訟要件（訴えの利益）の判断にストレートに及ぶものではないとしても、換言すれば、訴訟要件の判断は更正の請求の原則的排他性の射程外である（前記2参照）としても、納税者は納税申告における確定判断を「自己に有利に」（税通23条1項1～3号・2項1～3号参照）是正するためには原則として更正の請求の手続によって異なる確定判断を表明しなければならない以上、「更正の請求をしなかった場合」には、当該確定手続においては、納税義務の確定の適否に関する法律上の争訟は、具体的には発生していないのであるから、法律上の争訟の要件を媒介項にした上で、そのような「当該納税者が更正の請求をしなかったことによる結果」、すなわち、法律上の争訟の不存在という結果をもって、「更正の請求をしなかった場合」における訴えを不適法として却下する、というような論法で、更正の請求の原則的排他性と条件付却下説との論理的連関を明らかにすることができよう。

この点、法律上の争訟は、訴訟制度において訴えの利益という訴訟要件の更に根底に必然的に内在する要請（「根幹的訴訟要件」）であり、かつ、主張対立解消説及び訴訟利益説によれば、両者は内容上密接に関連しているのである（前記II参照）から、前掲⑥大阪地判が「一部取消し・加算判示」の中で「通則

法はそのような結果が生じることも当然に予定しているものと解される」（下線筆者）と判示したことは、結論の点では妥当である。もっとも、同判決は、この結論を「こうした結果も納税者にとって過当に不利益であるとまではいえないこと」から導き出していることからすると、理由付けの点では妥当でない。というのも、そのような理由付けは、後（V2）で述べるように、権利救済の観点を軽視するものであるからである。

要するに、条件付却下説における「更正の請求をしなかった場合」という却下条件は、更正の請求の排他性の観念から導き出されるものではなく、司法裁判権の対象となる法律上の争訟の要件から導き出されるものであり、それは、納税義務の確定手続において、納税者による当初の確定判断だけしか表明されておらず、それと異なる確定判断が存在していないため、法律上の争訟が発生していない場合、を意味し、広義の訴えの利益の要件判断の前提となる必須の判断事項（前記II参照）であると考えられる。

もっとも、「更正の請求をしなかった場合」でも、納税申告の錯誤無効を主張し得る特段の事情がある場合には、判例は法律上の争訟の存在を認め、増額更正のうち申告額を超えない部分の取消しを求める訴えの利益を認めるものと解される<sup>88)</sup>。この意味及びこの限りでは、前掲④千葉地判が「上記特段の事情の存在は、増額更正処分のうち申告に係る納付すべき税額の部分の取消しを求めるための訴訟

<sup>87)</sup> 渡部・前掲注(10)68-69頁（前掲注(12)の本文）参照。

<sup>88)</sup> 最判昭和39年10月22日民集18巻8号1762頁は「却下判決」ではなく「棄却判決」であることに注意すべきである。

要件であるとは解され「ない」と判断したのは、正当であると考えられる。

#### IV 条件付却下説の射程

##### 1 「更正の請求をしなかった場合」の場合分け

以上の検討からすると、条件付却下説は、一般論としては、十分に成り立つ考え方であると考えられる。しかし、問題は条件付却下説の射程である。条件付却下説の射程を検討するに当たり、以下では、「更正の請求をしなかった場合」をより一般化し、本稿でこれまで検討してきた、申告後に増額更正がされた場合だけでなく、申告後に減額更正がされた場合をも、議論の射程に取り込むことにする。条件付却下説における「更正の請求をしなかった場合」という却下条件を、法律上の争訟という根幹的訴訟要件として位置付けて同説の射程を議論する場合には、その議論の射程は、その却下条件を訴えの利益という訴訟要件として位置付けて議論する場合よりも、広がり得ると考えるからである。

前掲⑥大阪地判は、「一部取消し・加算判示」の中で、①「課税標準・税額の一部取消しと加算から成る増額更正がされた場合」だけでなく、②「過大な申告がされたが更正の請求がその期間内にされなかった場合一般」をも、条件付却下説の射程内に含める旨の判断を示しているが、果たしてそのような判断は妥当であろうか。この問題を検討するために、②の場合について、以下のように場合分けをした上で、それぞれの場合が条件付却下説の射程内であるかどうかを検討することにする。なお、以下の各場合のうち、更正処分が課税標準（所得金額）の一部取消しすなわち減算 ((a)) と加算 ((b)) から成る場合にお

いては、両者で要因（課税要件事実）を異にする場合を想定していることにする。

【ア】過大な申告の後に更正の請求がされないまま最後に減額更正がされた場合

- ① 過大な申告の後に更正の請求がされないまま、所得金額の減算 ((a)) だけから成る減額更正がされた場合（以下「【ア①】単純減算型減額更正」という）
- ② 過大な申告の後に更正の請求がされないまま、増額更正 ((b)) がされ、その後減額再更正 ((a)) がされた場合（以下「【ア②】加算・減算別処分型減額再更正」という）
- ③ 過大な申告の後に更正の請求がされないまま、所得金額の減算 ((a)) と加算 ((b)) から成る減額更正がされた場合（以下「【ア③】加算・減算複合一体型減額更正」という）

【イ】過大な申告の後に更正の請求がされないまま最後に増額更正がされた場合

- ① 過大な申告の後に更正の請求がされないまま、所得金額の加算 ((b)) だけから成る増額更正がされた場合（以下「【イ①】単純加算型増額更正」という）
- ② 過大な申告の後に更正の請求がされないまま、減額更正 ((a)) がされ、その後増額再更正 ((b)) がされた場合（以下「【イ②】減算・加算別処分型増額再更正」という）
- ③ 過大な申告の後に更正の請求がされないまま、所得金額の減算 ((a)) と加算 ((b)) から成る増額更正がされた場合（以下「【イ③】減算・加算複合一体型増額更正」という。これが前掲⑥大阪地判の事案であり、「一部取消し・加算判示」のうち「課税標準・税額の一部取消しと加算

から成る増額更正がされた場合」である)

## 2 場合分けに応じた条件付却下説の適用の当否

まず、【ア①】単純減算型減額更正の場合が実際には条件付却下説の射程内であることは明らかである。この場合、課税庁の確定判断は当初申告における納税者の確定判断と異なるが、申告額を単純に減額する確定判断である以上、納税者がこれを争う主張をすることは実際には考えられないので、納税義務の確定の適否について法律上の争訟が生ずることは、実際にはないといってよからう。なお、あくまでも理論レベルでの想定事例ではあるが、納税者が当初申告における確定判断の正しさに固執し、課税庁の減額判断の取消しを求めて訴えを提起するようなことが仮にあったとしても、当然のこととして、狭義の訴えの利益の不存在の故に、訴えは却下されることになるから、この場合を条件付却下説の射程外として、法律上の争訟の存在を肯定する実益はなからう<sup>99</sup>。

次に、【イ①】単純加算型増額更正の場合も条件付却下説の射程内であり、増額更正のうち申告額を超えない部分の取消しを求める訴えは、法律上の争訟に該当せず却下される。というのも、この場合には、申告額を超える部分についてのみ、納税者の確定判断と課税庁の確定判断とが対立し、納税義務の確定の適否に関する法律上の争訟が存在するにすぎず、申告額を超えない部分については存在しないからである。

これらの場合に対して、【ア②】加算・減算別処分型減額再更正、【ア③】加算・減算複合一体型減額更正、【イ②】減算・加算別処分型増額再更正及び【イ③】減算・加算複合一体

型増額更正の各場合は、そもそも条件付却下説の射程外である。というのも、条件付却下説は、納税者が納税申告と異なる確定判断を更正の請求を通じて表明しているかどうかによって、訴えの対象について判断する考え方であり、課税庁が納税申告と異なる確定判断を表明しているかどうかは問題にしていないからである。しかも、それらの場合には、納税義務の確定手続上、①納税者による当初の確定判断と、その後における課税庁による②減額判断及び③増額判断という3種類の異なる確定判断が存在するので、納税者が更正の請求をしなかったということだけでは、納税義務の確定の適否について争い(主張の対立)がないとすることはできない。むしろ、納税者が更正の請求をしないまま更正処分取消訴訟で課税庁による②減額判断を援用して、更正処分のうち申告額を超えない部分の取消しを主張し、国がこれと異なる③増額判断に基づく主張をすることは、納税者と国との間で納税義務の確定の適否に関して主張が対立し法律上の争訟が存在するのである。

納税義務の確定の適否に関する法律上の争訟のこのような捉え方は、租税法律主義(合法性の原則)の下で、妥当であると考えられる。確かに、前記の3種類の確定判断については、その主体は異なる(①の主体は納税者であり②及び③の主体は課税庁である)。しかし、そもそも、納税者の確定判断であれ課税庁の確定判断であれ、これを法定の手続(納

<sup>99</sup> なお、岸田・前掲注(2)434頁は、「処分理由に納得がいかないというのは、それだけでは法的利益に影響がないかもしれないが、その本意は、納付すべき税額の減額を求めているのであり、その直接の理由は、処分理由中にある増額要素の再検討を求めることにある」と述べている。



税申告又は更正・決定の手続)を通じて表明する確定行為は、租税法律主義の下では、法定の課税要件の充足により成立した納税義務の内容を正しく確認しなければならないという意味で、税法によって義務付けられた行為であり(前記Ⅱ・Ⅲ1参照)、しかもその義務は公法上の義務であるから、課税要件法の下では、確定行為の主体の違いは問題にすべきではない。納税申告にせよ課税処分にもせよ、課税要件法を具体化する行為という点では、違いはないのである。租税法律主義の下では、納税義務の確定が課税要件法に照らして正しいか否か(納税義務の確定行為が、課税要件の充足によって成立した納税義務の内容を正しく確認しているか否か)という点が、決定的な意味をもつのであるから、納税義務の確定の適否に関する法律上の争訟の存否は、この点を基準にして判断すべきである。

裁判例の中にも、納税義務の確定の適否に関する法律上の争訟の前記のような捉え方をいわば「当然の前提」として、訴えの利益の存在を肯定したものがあつた。東京高判平成16年4月7日税資254号順号9620(以下「平成16年東京高判」という)は、【イ②】減算・加算別処分型増額再更正の事案について、原審・東京地判平成15年8月28日税資253号順号9418の次のような判断を支持した。

「原告丁が、納付すべき税額1億7264万2500円として、確定申告したことは別表4記載のとおりである。

被告は、原告丁が、所定の更正の請求をしていないから、原告丁は、平成11年11月15日付けで原告丁に対してされた相続税の更正処分のうち、本件減額更正処分により納付すべき税額1億7262万1600円を超え、上記確定申告により納付すべき税額1億7264万2500円に

達するまでの部分については、その取消しを求める訴えの利益がないと主張する。

しかし、原告丁については、別表4記載のとおり、上記確定申告後の平成11年11月8日付けで本件減額更正処分がされ、その結果、原告丁の申告により確定した納税義務の一部が排除されて納付すべき税額が1億7262万1600円とされたものであるから、その後さらに同月15日付けでされた増額更正処分が、無効であつたり、違法なものとして取り消された場合には、原告丁は、上記1億7262万1600円を超えて納税義務を負わない法的地位にあるというべきである。

したがって、原告丁には、平成11年11月15日付けで原告丁に対してされた更正処分のうち、同月8日付けでされた本件減額更正処分による納付すべき税額を超える部分全部について、その取消しを求める訴えの利益が存することは明らかであり、被告の上記本案前の主張には理由がない。」(判決文はLEX/DB28130698による。)

つまり、この判決は、原告丁が更正の請求をしていないにもかかわらず、本件増額再更正処分のうち申告額を超えない部分で本件減額更正処分による減額後の税額を超える部分について、その取消しを求める訴えの利益を肯定しているが、そうである以上、その部分について納税義務の確定の適否に関する法律上の争訟が存在することを「当然の前提」としていると解されるのである。

以上により、前記の4つの場合については、納税者の主張如何によっては、法律上の争訟が存在するのであるから、前掲⑥大阪地判が、「過大な申告がされたが更正の請求がその期間内にされなかった場合一般」として、前記4つの場合をも条件付却下説の射程内(納税義

務の確定の適否に関する法律上の争訟が存在しない場合)に含める判断を示したことは、妥当でないと考えられる。

## V 訴えの利益の要件判断

### 1 総説

以上で述べたように、前記の【ア②】加算・減算別処分型減額再更正、【ア③】加算・減算複合一体型減額更正、【イ②】減算・加算別処分型増額再更正及び【イ③】減算・加算複合一体型増額更正の各場合において、納税者が更正の請求をしないまま更正処分取消訴訟で課税庁による減額判断を援用して、更正処分のうち申告額を超えない部分の取消しを主張し、国がこれと異なる増額判断に基づく主張をするときは、納税者と国との間で納税義務の確定の適否に関して主張が対立し法律上の争訟が存在することになるので、その前提の下で、次に、訴えの利益という訴訟要件の充足の有無について判断することが必要になる。

そこで、以下では、前記の4つの場合をいわず「最終出口」(最後にされた処分)によって【ア】減額更正の場合と【イ】増額更正の場合とに大別した上で、それぞれについて、まず訴えの対象の観点から、訴えの利益の要件判断について検討を始めることにする。まず訴えの対象の観点から検討を始めるのは、

更正処分取消訴訟においても、法律上の争訟の存否が、特に訴えの対象の要件判断に関連して<sup>40)</sup>、重要な意味をもつと考えられるからである。

### 2 【ア】減額更正の場合における訴えの利益の要件判断

【ア②】加算・減算別処分型減額再更正については、一部取消説(更正と減額再更正との関係に関する併存説)との関係が問題になる。最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁(以下「昭和56年最判」という)は、増額更正において認定された課税要件事実の一部を取り消す減額再更正を、「当初の更正処分とは別個独立の課税処分ではなく、その実質は、当初の更正処分の変更であり、それによって、税額の一部取消という納税者に有利な効果をもたらす処分」(下線筆者)と解する一部取消説の立場から、「再更正処分に対してその救済を求める訴の利益」を否定した。ここで注意しなければならないのは、更正と増額再更正との関係では訴えの利益の問題は専ら訴えの対象の問題として議論されてきた<sup>41)</sup>(後記3も参照)のに対して、昭和56年最判は更正と減額再更正との関係では、その性格を、㊦(上記引用判示の1つ目の下線部で)先行の増額更正の「変更」(別個独立性ないし独立対象性の否定)とみて、訴えの対象を否定する意味と、

40) 伊藤眞『民事訴訟法〔第4版補訂版〕』(有斐閣・2014年)168頁は、「一般的には、権利保護の資格は、当該訴訟における具体的事情とかわりなく、請求の内容が本案判決の対象となりうるかどうかにかかわる。この問題は、実定法上の概念としては、裁判所法3条1項にいう法律上の争訟に関して争われ、法律上の争訟に該当しないものは、裁判所の審判権の外におかれる。」と述べているが、このことからすると、法律上の争訟の存否は、実

際の訴訟においては、広義の訴えの利益のうち特に権利保護の資格(取消訴訟においては訴えの対象=処分性)の要件判断に関連して、重要な意味をもつと考えられる。

41) 司法研修所編・前掲注(2)41-44頁、塚本・前掲注(2)268-270頁、今村=小尾=脇=有賀・前掲注(2)102-106頁、脇・前掲注(2)35-38頁、吉田・前掲注(2)138-140頁、中尾・前掲注(2)157-159頁、等参照。

㉞（上記引用判示の2つ目の下線部で）先行の増額更正の「一部取消」（納税者に有利な処分）とみて、狭義の訴えの利益を否定する意味、との「二重の意味」において、訴えの利益を否定したものと解されることである<sup>42)</sup>。

昭和56年最判をこのように理解すると、一部取消説を【ア②】加算・減算別処分型減額再更正についても、一律ないし機械的に、適用することはできないと考えられる。すなわち、一部取消説の前記㉝の側面は、【ア②】加算・減算別処分型減額再更正についても、これが昭和56年最判の事案と同じく減額再更正である以上、妥当するが、前記㉞の側面は【ア②】加算・減算別処分型減額再更正については妥当しないと考えられる。というのも、昭和56年最判の事案は、増額更正の基礎にある課税要件事実（増額要素）の一部が減額再更正によって取り消されたため、取消訴訟で取り消すべき事実が存在しなくなった事案であるのに対して、【ア②】加算・減算別処分型減額再更正の場合には、増額更正で認定された課税要件事実（増額要素）とは異なる新たな課税要件事実（減額要素）の認定に基づいて減額再更正がされるのであり、したがって、増額更正の基礎にある課税要件事実（増額要素）は、減額再更正によって取り消されることなく、減額再更正の中で維持されており、その限りでは、減額再更正を納税者に有利な

処分とみることはできないからである。要するに、昭和56年最判の事案と【ア②】加算・減算別処分型減額再更正の場合とでは、実体的な利益状況が異なるのである。

【ア②】加算・減算別処分型減額再更正の場合の利益状況は、（加算・減算に係る確定判断が行政処分の形式をとるか否かの違いは別にして）実体的には、【ア③】加算・減算複合一体型減額再更正の場合の利益状況と同じであるといえよう。【ア③】加算・減算複合一体型減額再更正の場合における訴えの利益については、以下のような有力な見解がある。

「減額更正または減額再更正には、単純に申告または更正にかかる課税標準の一部を取り消す場合と、それに止まらず、申告または更正にかかる課税標準の一部または全部の取消と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、その結果として課税標準の中味が入れ替わる場合とがありうる（……）。前者の場合は、たしかに納税者に有利な処分であるから、訴えの利益を否定しても特に不都合はないであろうが、後者の場合は、課税標準のうち新たに認定された課税要件事実に対応する部分に関する限りは、納税者に不利益な処分であるから、その取消を求める訴えの利益は認められると解すべきである。」<sup>43)</sup>

「税務訴訟の機能は、一面に納税者の権利救

42) 園部逸夫「判解」『最高裁判所判例解説民事篇（昭和56年度）』（法曹界・1986年）275頁、293頁は、「実務の大勢は、減額再更正処分について、当初更正処分の一部取消し（講学上の職権による一部取消し『一部撤回』）と同じ性格のものとみている。右にいう一部を取消すという意味は、数学的に一部を取消すというのではなく、再更正処分の理由に従って当初更正処分の内容が縮少する（す

なわち、変更される）とみるほうがより正確な理解であろう。」（下線筆者）と述べた上で、「本判決は、減額再更正の場合について、従来の実務の大勢に沿い、これを確認するもの」という理解を示しているが、「一部を取消すという意味」を本文で述べたような「二重の意味」に理解するのが、ここでいう「より正確な理解」であろう。

43) 金子・前掲注25977頁。

済を図るとともに、他面、行政の違法を是正すべきものであると解すべきがゆえに、たとえ当該処分が形式的には納付税額のみからみれば結果として減額更正であっても、実質的には増額更正とみられ、他に不服申立ての何らの手段も欠くような場合には、行政の違法是正のためにも訴えの利益を認めるべきである。……。当該加算要因が違法であって正しい所得金額を認定すれば納付税額も減少するようなときは、納税者の権利を救済し、かつ、行政の違法是正のためにも訴えの利益を認めるべきであろう。<sup>44)</sup>

これらの見解はいずれも課税処分取消訴訟の権利救済機能と並んで違法性は正機能を重視する見解であると解されるが、その基礎には次のような考え方がありと考えられる。すなわち、「税務訴訟の審判の対象は、……実体法上の違法については課税処分の所得金額の存否であるとされており、しかもそれが税務訴訟の大手をしめているが、そうすると、かかる所得金額という実体関係が訴えの利益と表裏の関係にある。」<sup>45)</sup>ことからすると、「税務訴訟における訴えの利益（狭義）を考察するにあたっては、まず実体関係の面から、果たしてその訴えにつき争いの解決を求める利益があるか否かを考える必要がある。」<sup>46)</sup>が、【ア③】加算・減算複合一体型減額更正については、加算の基礎にある課税要件事実（増額要素）に対応する部分が取り消された場合には、その取消しによって減算部分と相俟ってより大きな実体的利益が得られることになるので、狭義の訴えの利益を認めるべきである、というような考え方が前記の見解の基礎にあると考えられるのである。この考え方は、「処分理由中にある増額要素の再検討」<sup>47)</sup>の必要性から「本案判決をすることの必要性及び実効性」の

存在を肯定し、もって狭義の訴えの利益を肯定しようとするものであると考えられるので、訴訟利益説（前記Ⅱ参照）の立場に立つものとみてよからう。

これを更に展開すれば、訴えの対象の存在も肯定することができるように思われる。すなわち、訴えの対象は狭義の訴えの利益と並んで「訴えの対象とされた個々の請求内容について本案判決をすることの必要性及び実効性」の構成要素であること（前記Ⅱ参照）からすると、狭義の訴えの利益の存在が肯定される場合には、そのような「本案判決をすることの必要性及び実効性」の存在が肯定されているのであるから、【ア③】加算・減算複合一体型減額更正のうち狭義の訴えの利益に相当する部分（加算の基礎にある課税要件事実〔増額要素〕に対応する部分）について訴えの対象適格を認めるのが、論理的に一貫しており、権利救済の観点からも妥当である、と考えられる。前掲⑥大阪地判は「一部取消し・加算判示」の中で、「過大な申告がされたが更正の請求がその期間内にされなかった場合一般」について訴えの利益の存在を否定するに当たって、「こうした結果も納税者にとって過当に不利益であるとまではいえない」と判示するが、裁判官が「過大な申告がされたが更正の請求がその期間内にされなかった場合一般」には、狭義の訴えの利益の存在が肯定される場合も含まれることを明確に認識していたとすれば、そのような権利救済の観点を軽

44) 松沢智『新版 租税争訟法—異議申立てから訴訟までの理論と実務—』（中央経済社・2001年）324頁。

45) 松沢・前掲注(44)318頁。

46) 松沢・前掲注(44)318頁。

47) 岸田・前掲注(2)434頁。

視するような判断は示さなかったであろう。

このように考えてくると、【ア③】加算・減算複合一体型減額更正については、加算の基礎にある課税要件事実（増額要素）に対応する部分が取り消された場合には、その取消しによって、減算の基礎にある課税要件事実（減額要素）に対応する部分と相俟ってより大きな実体的利益が得られることになり、したがって、その取消しについて「本案判決をすることの必要性及び実効性」が認められるので、狭義の訴えの利益及び訴えの対象の存在を肯定し、したがって、訴えの利益を肯定すべきであると考えられる。

このような考え方は、実体的には同じ利益状況にある【ア②】加算・減算別処分型減額再更正についても、妥当すると考えられる。これについては、【ア③】加算・減算複合一体型減額更正の場合と同じく、法律上の争訟が存在し（前記Ⅲ3(2)参照）、しかも実体的な利益状況も同じであり狭義の訴えの利益も認められることからすると、【ア②】加算・減算別処分型減額再更正の場合について一部取消説の前記③の側面を強調することによって、また、加算・減算に係る確定判断が行政処分の形式をとるか否かの点での【ア③】加算・減算複合一体型減額更正との違いを強調することによって、【ア②】加算・減算別処分型減額再更正の取消訴訟において訴えの対象を否定することは、実体的な利益状況を考慮しない形式論にすぎず、権利救済の観点からも、容認されるべきでない。

なお、このように考えるに至る過程において、前述のように、加算・減算に係る確定判断が行政処分の形式をとるか否かを重視しなかったが、この点について補足しておく。加算・減算に係る確定判断が行政処分の形式を

とるか否かは、確かに、租税手続法の観点からは、重要であることが多いであろう。しかし、訴えの対象の要件判断は訴訟法上の問題であるから、租税手続法の観点が訴えの対象の要件判断にストレートに反映されるわけではない。判例でも、このことは認められている。最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁（以下「昭和45年最判」という）は、源泉徴収に係る納税の告知（税通36条1項2号）について次のように判示している。

「源泉徴収による所得税について納税の告知は、前記により[＝いわば自動的に]確定した税額がいくばくであるかについての税務署長の意見が初めて公にされるものであるから、支払者がこれと意見を異にするときは、当該税額による所得税の徴収を防止するため、異議申立てまたは審査請求（法76条、79条）のほか、抗告訴訟をなすしうるものと解すべきであり、この場合、支払者は、納税の告知の前提となる納税義務の存否または範囲を争つて、納税の告知の違法を主張することができるものと解される。」（下線筆者）

納税の告知は「課税処分ではなく徴収処分」（昭和45年最判）であるから、自動確定の租税に属する源泉徴収による所得税（税通15条2項2号）については「税額は公定力をもって確定されていない」<sup>(48)</sup>にもかかわらず、昭和45年最判は納税の告知を、公定力の排除のための取消訴訟の対象として認めたのであるが、その基礎にある訴訟法上の考慮は次のようなものであると解される。すなわち、源泉徴収による所得税については、「納税の告知の前提となる納税義務の存否または範囲」に照らして決定されるべき確定税額の適否に関する、

(48) 金子・前掲注(25)875頁。

税務署長の「意見」（確定判断）と支払者の「意見」（確定判断）との対立が、法律上の争訟に該当し（主張対立解消説）、したがって、納税の告知について、納税義務の確定の適否に関する訴えの対象適格（処分性）を認めるのが相当である（いわゆる形式的行政処分論<sup>49)</sup>）。

以上のような訴訟法上の考慮からすれば、【ア②】加算・減算別処分型減額再更正及び【ア③】加算・減算複合一体型減額更正に関する訴えの利益の要件判断において、権利救済の観点からは、加算・減算に係る確定判断が行政処分の形式をとるか否かは重要な意味をもたないと考えられる。

### 3 【イ】増額更正の場合における訴えの利益の要件判断

【イ②】減算・加算別処分型増額再更正については、吸収説との関係が問題になる。というのも、【イ②】減算・加算別処分型増額再更正の場合には、吸収説によれば、先行の減額更正が後行の増額再更正に吸収されるので、納税者が減額更正に係る減額判断を援用して、増額再更正のうち申告額を超えない部分（申告額のうち減額更正に係る減額部分）の取消しを主張することができなくなり、したがって、その取消しを求める訴えの利益が認めら

れなくなるのではないかと、と思われるからである。しかし、そのような主張に基づく訴えについて訴えの利益を認めた裁判例がある。平成16年東京高判（前記Ⅳ2）がこれである。

平成16年東京高判は、先にも引用したが、「原告丁については、別表4記載のとおり、上記確定申告後の平成11年11月8日付けで本件減額更正処分がされ、その結果、原告丁の申告により確定した納税義務の一部が排除されて納付すべき税額が1億7262万1600円とされたものであるから、その後さらに同月15日付けでされた増額更正処分が、無効であったり、違法なものとして取り消された場合には、原告丁は、上記1億7262万1600円を超えて納税義務を負わない法的地位にあるというべきである。」（下線筆者）という原審の判断を支持した。この判断は、上記引用判示の下線部からして、そこでいう「法的地位」に対応して狭義の訴えの利益の存在を肯定したものであることは明らかであるが、このことに関連して次の2つの点を指摘しておく。

第1に、既に述べたように、平成16年東京高判は、訴えの利益の存在を肯定した以上、納税義務の確定の適否に関する法律上の争訟の存在を「当然の前提」としていると解される（前記Ⅳ2参照）。このような理解によれば、【イ②】減算・加算別処分型増額再更正の

49) 芝池義一『行政救済法講義〔第3版〕』（有斐閣・2006年）29-30頁は、形式的行政処分とは、「その性質上実体的な行政処分（……）に当たらないが、訴訟上の取扱いとして、行政処分性を認められる行為」をいい、これには法定の形式的行政処分と理論上（解釈上）の行政処分があり、後者は「理論上または解釈上行政処分とみなされる行為」であるが、「形式的行政処分論とは、この理論上の形式的行政処分の拡張に関する理論であり、国民の権利救済に資するものとして主張されている。す

なわち、『取消訴訟の救済機能』が重視され『国民の救済の充実を期す』ため処分性の拡大傾向が是認され（……）、また、『国民の利益救済』の必要性が形式的行政処分更正の論拠とされる（……）。取消訴訟の権利救済機能に対する積極的評価が形式的行政処分論の前提となっているのである。」と述べた上で、同37頁は、本文で引用した昭和45年最判を「事実上の行為」のうち「権力的な色彩を持つ行為」について処分性（形式的行政処分）を認めた例として挙げている。

場合、吸収説に従い、先行の減額更正が後行の増額再更正に吸収されるとしても、減額更正において減額判断が示されたという事実それ自体は存続するので、納税者がその減額判断を援用して、増額再更正のうち申告額を超えない部分（申告額のうち減額更正に係る減額部分）の取消しを主張すれば、国が主張する増額再更正に係る増額判断との間で、納税義務の確定の適否に関する法律上の争訟が、存在することになる（主張対立解消説）。

なお、このことを別の観点からいえば、吸収説は、更正と再更正との間における「処分」相互の吸収関係を説くにとどまり、それらの基礎にある「確定判断」相互の吸収関係を説くものではなく、納税義務の確定の適否に関する法律上の争訟の存否を左右する考え方ではない、といってもよからう。そうすると、条件付却下説は、吸収説という納税義務の確定行為相互間の関係に関する考え方（訴えの利益という訴訟要件のレベルで妥当する考え方）に対して、納税義務の確定の適否に関する法律上の争訟の不存在という却下条件（法律上の争訟という、訴訟制度の更に根底にある訴訟要件〔根幹的訴訟要件〕のレベルで妥当する却下条件）をいわば「外付け」した考え方である、とみることができよう。

第2に、平成16年東京高判は、狭義の訴えの利益の存在を肯定したが、訴えの対象については、条件付却下説に基づくものと解される被告の主張を排斥するだけにとどまり、それ以上は特段の判断を示すことなく、訴えの利益の存在を肯定している。この点については、以下のように考えられる。

【イ②】減算・加算別処分型増額再更正の場合、吸収説によれば、先行の減額更正は後行の増額再更正に吸収される。ここで、後行の

増額再更正が先行の減額更正と同じ課税要件事実に基づき単に所得金額を加算するだけにとどまるときは、先行の減額更正は、訴えの対象に関して独立の対象適格を失うことになろうが、【イ②】減算・加算別処分型増額再更正は、これとは異なり、先行の減額更正に係る減算の基礎となる課税要件事実（減額要素）と後行の増額再更正に係る加算の基礎となる課税要件事実（増額要素）とが異なる場合である（前記IV 1参照）から、この場合、先行の減額更正が後行の増額再更正に吸収されることは、【イ②】減算・加算別処分型増額再更正が結果的に【イ③】減算・加算複合一体型増額更正に「変容」したのと同じ結果になることを意味する。

【イ③】減算・加算複合一体型増額更正は、【ア③】加算・減算複合一体型減額更正とは、「減算」と「加算」との計算結果が異なる（どちらが大きいかの違い）にすぎないから、実体的な利益状況（減算と加算とで確定判断の基礎にある課税要件事実が異なること）及び更正処分の構造（異なる課税要件事実に基づく減算と加算の確定判断が1個の処分の中でされていること）を基本的に同じくする以上、訴えの対象に関して【ア③】加算・減算複合一体型減額更正に妥当する考え方は、基本的には【イ③】減算・加算複合一体型増額更正にも妥当すると考えられる。

【ア③】加算・減算複合一体型減額更正の場合における訴えの対象については、既に次のような考え方を述べた（前記2参照）。すなわち、加算の基礎にある課税要件事実（増額要素）に対応する部分が取り消された場合には、その取消しによって減算部分と相俟ってより大きな実体的利益が得られることになるので、狭義の訴えの利益を認めるべきである。訴え

の対象は狭義の訴えの利益と並んで「訴えの対象とされた個々の請求内容について本案判決をすることの必要性及び実効性」の構成要素であること（前記Ⅱ参照）からすると、その取消しを求める訴えについて狭義の訴えの利益の存在が肯定される場合には、その取消しについて「本案判決をすることの必要性及び実効性」の存在が肯定されているのであるから、【ア③】加算・減算複合一体型減額更正のうち狭義の訴えの利益に相当する部分（加算の基礎にある課税要件事実〔増額要素〕に対応する部分）について訴えの対象適格を認めるのが、論理的に一貫しており、権利救済の観点からも妥当である。

このような考え方は基本的には【イ③】減算・加算複合一体型増額更正についても妥当すると考えられる。すなわち、加算の基礎にある課税要件事実（増額要素）に対応する部分を取り消された場合には、その取消しによって減算部分と相俟ってより大きな実体的利益が得られることになるので、その取消しを求める訴えについて狭義の訴えの利益を認めるべきである。そうすると、その取消しについて「本案判決をすることの必要性及び実効性」の存在が肯定されることになる以上、【イ③】減算・加算複合一体型増額更正のうち狭義の訴えの利益に相当する部分（加算の基礎にある課税要件事実〔増額要素〕に対応する部分）について訴えの対象適格を認めるのが、論理的に一貫しており、権利救済の観点からも妥当である。

このような考え方は、吸収説によれば結果的に【イ③】減算・加算複合一体型増額更正と同じとみることができる【イ②】減算・加算別処分型増額再更正についても、妥当するであろう。平成16年東京高判は、前述のよう

に、【イ②】減算・加算別処分型増額再更正の場合に、増額再更正のうち申告額を超えない部分（申告額のうち減額更正に係る減額部分）の取消しを求める訴えについて狭義の訴えの利益を認めたが、そうすると、その取消しについて「本案判決をすることの必要性及び実効性」の存在が肯定されることになる以上、【イ②】減算・加算別処分型増額再更正のうち狭義の訴えの利益に相当する部分（加算の基礎にある課税要件事実〔増額要素〕に対応する部分）について訴えの対象適格（処分性）を認めるのが、論理的に一貫しており、権利救済の観点からも妥当である。

このように考えてくると、狭義の訴えの利益の存在を肯定すれば、その判断から、訴えの対象の存在を肯定する判断を論理的に導き出すことができることになるので、平成16年東京高判は訴えの対象適格（処分性）について敢えて特段の判断を示さなかったものと解することができよう。

#### 4 小括

以上、条件付却下説の射程外（納税義務の確定の適否に関する法律上の争訟が、存在する場合）にある【ア②】加算・減算別処分型減額再更正、【ア③】加算・減算複合一体型減額更正、【イ②】減算・加算別処分型増額再更正及び【イ③】減算・加算複合一体型増額更正の各場合における訴えの利益について検討してきたが、最後に、以上の検討結果として、そのいずれの場合においても訴えの利益の存在を肯定することができ、また肯定すべきである旨を確認しておく。

【ア②】加算・減算別処分型減額再更正、【ア③】加算・減算複合一体型減額更正、【イ②】減算・加算別処分型増額再更正及び【イ



③】減算・加算複合一体型増額更正の各場合において、納税者が更正の請求をしないまま更正処分取消訴訟で課税庁による減額判断を援用して、更正処分のうち申告額を超えない部分の取消しを求めるときは、加算の基礎にある課税要件事実（増額要素）に対応する部分の取消しによって減算部分と相俟ってより大きな実体的利益が得られることになり、訴訟利益説によれば、そこに「処分理由中にある増額要素の再検討」<sup>50)</sup>の必要性から「本案判決をすることの必要性及び実効性」を認めることができるので、狭義の訴えの利益及び訴えの対象の存在を肯定し、したがって、訴えの利益の存在を肯定すべきである。

## VI おわりに

本稿では、課税処分取消訴訟の目的・機能に関する主張対立解消説及び訴えの利益に関する訴訟利益説の立場に立って、訴えの利益と法律上の争訟との内容的関連性に着目し、その観点から、条件付却下説（特に「一部取消し・加算判示」を伴うもの）の意義及び法的根拠について検討した。その検討結果を踏まえ、条件付却下説における「更正の請求をしなかった場合」という却下条件を、法律上の争訟という根幹的訴訟要件として位置付け

て、同説の射程を検討した。そうすることによって、「更正の請求をしなかった場合」という却下条件を訴えの利益という訴訟要件として位置付けて条件付却下説の射程を検討する場合よりも、その検討の射程を広げることができると思うところであるが、その検討結果は既にVの小括でまとめたとおりである。

以上、本稿における検討を通じて、一般論としては成り立つと考えられる条件付却下説を、その実際の適用において、形式論理に押し流されることなく、租税法律主義の下で実現されるべき課税要件法の内容に則して、適用することによって、納税義務の確定手続上の主張の対立（という意味での「紛争」）のない状態を実現し、もって納税者の権利救済を実現すべきである、という考え方を説いたところである。訴えの利益という訴訟要件は、司法による権利救済の範囲及び実効性を決定する「第一関門」であるから、その要件の判断に当たっては、権利救済に関する司法の意義・役割に十分に配慮しなければならない<sup>51)</sup>。

<sup>50)</sup> 岸田・前掲注(2)434頁。

<sup>51)</sup> 本稿は、このような意味において、問題意識を岸田・前掲注(2)と同じくするものである（特に前掲注(19)参照）。