琉球大学学術リポジトリ

課税処分の理由附記の追完、理由の差し替えと再更正（二）

メタデータ	言語:
	出版者: 琉球大学法文学部
	公開日: 2007-09-05
	キーワード (Ja):
	キーワード (En):
	作成者: 玉城, 勲, Tamaki, Isao
	メールアドレス:
	所属:
URL	http://hdl.handle.net/20.500.12000/1673

課税処分の理由附記の追完、理由の差し替えと再更正（二）

玉城　勲

一　はじめに
二　これまでの議論の問題点（以上、琉大法学六七号）
三　租税負担の公平と理由附記の趣旨の徹底
四　訴訟係属中の是正を認めない見解
五　田中二郎氏の更正権濫用論（以上、本号）
（以下、続く）

三　租税負担の公平と理由附記の趣旨の徹底

一

理由附記の趣旨を徹底すれば、当初更正に理由附記の不備があったり、附記した理由が成り立たない場合、課税庁はいかなる方法であれそれを是正することはできず、それゆえ、当初更正は理由附記に不備がある、あるいは附記した理由が成り立たないという理由だけで取り消され、そしてそれで終わることになる。これは是正が許されれ

ば反対の結論になる場合についていえば、納税者は本来の税額と申告額の差額を免れることになり、租税負担の公平に反する。このように理由附記の趣旨の徹底と租税負担の公平は両立しないのであるから、いずれを取るべきかという問題にまず取り組まねばならない。すなわち、理由附記不備の追完か再更正か、理由の差し替えか再更正かという問題を論じる前に、いずれであれ、ともかくなんらかの方法で課税庁が是正するのを認めるべきか否かを論じなければならない。

これについては、従来、理由附記の趣旨の徹底ではなく租税負担の公平を取るべきであると論じる者は存するが、[1]租税負担の公平ではなく理由附記の趣旨の徹底を取るべきであると論じる者は存しない。すなわち、理由附記の趣旨の徹底を主張する者は租税負担の公平との緊張関係において理由附記の趣旨の徹底を主張しているのではない。だからこそ、理由附記の不備の追完や理由の差し替えは認められないと主張しつつも、再更正について言及する者のほとんどは再更正は認められるとするのである。[2]

今や、この問題に正面から取り組まねばならない。本節では、理由附記不備の追完か再更正か、理由の差し替えか再更正という方法の問題は措いて、何らかの方法で課税庁は是正することが認められるかを論じるが、議論の便宜上、なんらかの方法で是正する権能を是正権と呼び、課税庁には是正権が認められるかというかたちで論じることにする。また、単に是正権を認めるか否かだけでなく、是正権を認めるべき場合と認めるべきでない場合があるか、についても考察することにする。

二

当初更正に理由附記の不備があったり、附記した理由が成り立たない場合、課税庁には是正権が認められるか。これについては課税庁には是正権が認められるといわねばならない。なぜなら、現行法には再更正の制度があり、再更正はまさしく当初更正を是正するものだからである。もっとも理由附記不備を是正したり理由を変更することまで現行法の規定する再更正に含まれるかということについては疑問を提示することができなくはないが、再更正がつまるところ租税負担の公平をはかる制度であることを考えれば、現行法の規定する再更正に含まれるかはともかくとして、再更正の制度の趣旨からして、当初更正に理由附記の不備があったり、附記した理由が成り立たない場合、課税庁には是正権が認められるべきは当然であるというべきである。また、増額再更正の中には理由附記不備の是正を含むものや理由の変更を含むものも存するのであるから、もし、当初更正に理由附記の不備があったり、附記した理由が成り立たない場合には課税庁に是正権が認められないとすれば、このような増額再更正も許されないことになりかねない。

前節でのべたように、判例は理由附記の不備については理由附記の趣旨を徹底するために理由附記の不備の追完は認められないとするが、しかし、再更正は認めているので、結局、是正を認めている。また、理由の差し替えを認めない学説も理由附記の趣旨を徹底するために理由の差し替えは認められないとするが、しかし、再更正に言及する者のほとんどは再更正は認められるとしていて、結局、是正を認めている。

もっとも、学説の中には理由附記の趣旨の徹底という観点から再更正の許容性に疑義を示す者もいる。[3] これは、一方では理由附記の趣旨を徹底して理由附記の不備の追完は認められない、あるいは理由の差し替えは認められな

いとする立場が、他方では再更正は認められるとしていることの矛盾を指摘している限りでは正しい。しかし、現行法には再更正の制度があるのであるから、すなわち是正を認める制度があるのであるから、現行法の立場は理由附記の趣旨を徹底しないというものであり、それゆえ、それにもかかわらず理由附記の趣旨を徹底して理由附記の不備の追完は認められない、あるいは理由の差し替えは認められないとすること自体に問題があるのである。それを、理由附記の趣旨を徹底して理由附記の不備の追完は認められない、あるいは理由の差し替えは認められないとし、そこから再更正の許容性に疑義を示すというのは論理が逆転している。また、理由附記の趣旨の徹底を言うのであれば、それは租税負担の公平との緊張関係において、租税負担の公平ではなく理由附記の趣旨の徹底を取るべきであると論じなければならないが、そのような議論ではない。現行法には租税負担の公平のために再更正の制度があり、それを解釈で否定することは困難である。

三

このように、理由附記の趣旨の徹底と租税負担の公平のいずれを取るかという問題については租税負担の公平を取らなければならない。しかし、これについては、原則としてはそうであっても、例外的に理由附記の趣旨を徹底して課税庁の是正権を否定すべき場合もあるのではないか、ということは検討されてよい。なるほど再更正については除斥期間はあるもののそれ以外の制限は規定がない。しかし、だからといって期間内であれば自由に是正権の行使ができると解さねばならないわけではなく、例外的に是正権の行使が納税者に対して信義に反し、権利の濫用に当たるとしてこれが禁じられる場合があると解することは解釈論としてありうることである。もっとも、課税庁

には原則的には是正権が認められるのであるから、納税者は是正がありうることを覚悟すべきであって、是正はないであろうと信頼しても一般には保護されないが、しかし、このことを前提にしてもなお是正が納税者に対して信義に反する場合には是正権の濫用として是正を認めないことが考えられる。権利濫用は法の一般原則であるから、現行法上、再更正について除斥期間以外に制限する規定がないことは、このように解することの妨げにはならない。

学説では、是正権の濫用について言及する者が存する。中でも田中二郎氏が更正権の濫用について言及しているのが注目される。しかし、田中氏の更正権濫用論は特殊であり、これについては、次々節で詳しく取り上げるとして、ここでは他の論者について見てみよう。

例えば、片山博仁氏は理由の差し替えを肯定する立場で、しかし、次のように論じている。「否定説は、肯定説だともっともらしい適当な理由をつけて理由附記の上で問題がないとした上で、訴訟では全く異なる事実の主張立証をすることを許すことになる、と批判するが、こんなことはありえないと思うし、またそういう場合は権利濫用の法理によって理由の差替えを許さないことにすれば足りるのであって、そのような例外的なケースを一般化して理由の差替えを否定する根拠事由とすることは相当でない。」[4]、と。ここでは、理由の差し替えが権利濫用になる場合が論じられている。再更正については言及がないが、再更正なら認められるとするのでは意味がないので、氏が再更正の許否について問われれば再更正も認められないとするであろうことは明らかである。それゆえ、理由の差し替えであろうと再更正であろうと、理由を変更する是正が権利濫用になる場合を論じているものと見ることができる。[5]

さて、氏の叙述を参考にして、理由の変更が是正権の濫用になる場合があるとすればそれはいかなる場合かについて考えてみよう。氏は、「もっともらしい適当な理由をつけて理由附記の上で問題がないとした上で、訴訟では

全く異なる事実の主張立証をすること」は権利濫用として許されないとする。「もっともらしい適当な理由をつけて」、とは、当初更正は調査もほとんどしないいい加減なものであったということである。そのような場合、後にまったく異なる理由に変更することは納税者に対して信義に反する。このように、当初更正がどのようになされたのか、言い換えれば是正がなされるにいたったのはなぜかが是正が権利濫用になるかの決め手になろう。

ところで、氏は、「訴訟では全く異なる事実の主張立証をすること」は権利濫用として許されない、としている。すなわち、訴訟段階で理由を変えることを権利濫用としている。これは訴訟における理由の差し替えを論じているのでそうなっているのであるが、しかし、是正権の濫用を考える場合は是正がいずれの段階で行われたかも重要なモメントになるように思われる。訴訟にいたってやっと是正したということは、納税者の迷惑、損害もそれだけ大きくなっているので、是正はそれだけ納税者に対して信義に反し、それだけ権利濫用という評価をうけるべきである。

それでは、理由附記不備の是正が権利濫用となる場合があるとすればそれはいかなる場合か。これは、やはり、当初更正の理由附記の不備が明らかである場合であろう。また、ここでも、是正がいずれの段階で行われたかが関係してこよう。

以上、是正が権利の濫用になる場合とは、結局、納税者との関係で、課税庁の行動が理由附記の趣旨に著しく反すると評価される場合ということができる。

さて、これらの場合に是正権の濫用として是正を認めないとすることはどうであろうか。無論、是正権の濫用というためにはこのような課税庁側の行為だけでなく、納税者側の行為や態度も考慮する必要がある。すなわち、納税者が課税庁の調査にどの程度、協力的であったか、理由附記の不備が明らかな場合に直ちにこれを問題にしたか、

ということも考慮しなければならない。

このように納税者側の行為、態度も考慮したうえで、是正権の濫用として是正を認めるべきでない場合があるとすることは考えられる。もっとも、これらの場合に是正を認めないということは、是正が認められれば反対の結論になる場合についていえば租税負担の公平に反することにはなるが、是正権の濫用として是正が否定されるというサンクションのためにこれらの行為が防止されることは、納税者一般にとっても利益になるという面がある。理由附記の趣旨の徹底が租税負担の公平に対抗できる場合があるとすればまさにこのような場合である。また、それは理由附記不備の是正を含む増額再更正や理由の変更を含む増額再更正についても同じことがいえる。

四

しかし、この解釈には次のような疑義がある。それは当該の納税者が免れることになるかも知れない税金の額、すなわち本来の税額と申告額が一致しないとした場合のその差額に関わる。その額がさして高額でなければこの解釈は説得力をもつかのようである。しかし、その額がかなりの高額であればどうであろうか。かなりの高額であれば、たとえ課税庁に信義に反した行為があったとしても、その納税者がその額を免れることになるかも知れないことに他の納税者は納得できないのではあるまいか。むろん、是正権の濫用というためには納税者側の行為、態度も考慮されるので、納税者側には非がないか、課税庁側の非よりも低い場合に税金を免れうるのではあるが、それでもその額がかなりの高額であれば、それは不当な利得といわねばならないであろう。[6] また、無申告の場合の決定に対する異議申し立てを棄却する決定に理由附記の不備があったり、附記した理由が成り立たない場合に、その後の

是正が認められないならば、この場合には申告額はないので本来の税額全額を免れることになる。それゆえ、このような結果を避ける解釈が必要であると思われる。

このような結果を避けるために、例えば、納税者が免れることになるかも知れない税金の額がかなりの高額であれば是正権の濫用とは見ないとする解釈をとることが不合理であることは明らかである。なぜなら、それは、かなりの高額とはどういう基準で判断するのかという困難を引き起こすだけでなく、かなりの高額であれば税金を免れるという可能性はなく、かなりの高額でなければ本来の税額と申告額の差額全額を免れる可能性があるというアンバランスが生じるからである。

納税者にかえって不当な利得が生じうるのは、納税者の保護の仕方として、別の観点からいえば課税庁に対するサンクションの方法として、信義に反する是正権の行使を認めないとするためである。そうではなくて、信義に反する是正権の行使であっても是正権の行使自体は認め、しかし、課税庁の信義に反する行為により生じた納税者の有形、無形の損害は別途、回復する、という方法によれば、このようなことは生じない。すなわち、信義に反する是正権の行使を是正権の行使としては適法としつつ、不法行為による損害賠償の関係では違法と評価するのである。根拠は不法行為であり、訴訟は国家賠償請求訴訟である。[7]

この立場では、是正が納税者に対して信義に反する場合は、是正そのものは認められるが、当初更正の時から是正の時までに納税者に生じた出費、労力、心労が損害として賠償されるべきである。是正が納税者に対し信義に反する場合であるので、納税者には非がないか課税庁ほど非がないことが要件であるが、課税庁ほどではないにせよ非がある場合は過失相殺がなされる。

是正権の濫用として是正を認めない立場（A説と呼ぶ）と、この立場（B説と呼ぶ）の実際上の違いを納税者の

利害得失として示すと次のとおりである。例えば、是正を認めなければ免れることになるかも知れない税額、すなわち是正による税額と申告額の差額が一、〇〇〇万円で、右のように算定される損害額が二〇〇万円という場合、A説では一、〇〇〇万円を利得する可能性があるのに対し、B説ではそのような可能性はないが損害額二〇〇万円を回復できる。納税者にとっていずれが有利かというと、是正が認められ十分に附記された理由や新たな理由について課税庁と納税者が争うとした場合の勝敗にかかっている。納税者が勝つと仮定すれば、是正を認めないことにより納税者はまったく利得しないので、A説よりもB説が有利である。これに対し、納税者が負けると仮定すれば、是正を認めないことにより納税者は一、〇〇〇万円利得するので、B説よりもA説が有利である。また、例えば、是正を認めなければ免れることになるかも知れない税額が八〇万円で、右のように算定される損害額が二〇〇万円という場合、A説では八〇万円を利得する可能性があるのに対し、B説ではそのような可能性はないが損害額二〇〇万円を回復できる。納税者にとっていずれが有利かというと、是正が認められ十分に附記された理由や新たな理由について課税庁と納税者が争うとした場合の勝敗いかんにかかわらず、A説よりもB説が有利である。

結局、B説よりもA説が有利なのは、是正を認めなければ免れることになるかも知れない税額が右のように算定される損害額を上回り、しかも是正が認められ十分に附記された理由や新たな理由について課税庁と納税者が争うとすれば納税者が負ける場合である。要するに、損害額を上回る利得を得ることになる場合である。

いずれの立場が妥当か。私は損害額を上回る利得を納税者にもたらしたり、逆に損害額を下回る利得しかもたらさない、あるいは利得はまったくないのに損害額を回復できない、という結果になりうるA説は妥当ではなく、B説が妥当であると考える。[8]

もっとも、A説では、課税処分取消訴訟において、是正が納税者に対して信義に反するか否かのみが争われ、額

については争われないのに対し、B説では、国家賠償請求訴訟において、是正が納税者に対して信義に反するものであったかについてだけではなく、損害額についても争われ、納税者は損害額を主張・立証しなければならないため、その面ではB説は納税者にとって負担になる。それゆえ、その面ではA説も評価できる。したがって、損害額と利得額にさほど差異がないという前提があればA説を採るべきかも知れない。しかし、そのような前提はまったく成り立たない。

なお、B説では是正を認めるか認めないかというオール・オア・ナッシングではなく、生じた損害を過失相殺も認めつつ回復させようというものであるから、要件面は緩やかに解することができる。すなわち、当初更正が調査もしないいいかげんなものであったということや理由附記の不備が明らかであったという要件をいくぶん緩やかに解することができるし、訴訟段階でなくても異議申立手続や審査請求手続の段階で是正されたという場合でもよい、とすべきである。

結局、理由附記の趣旨の徹底と租税負担の公平のいずれを取るかという問題については、私見は、租税負担の公平を取るが、理由附記の趣旨に著しく反する是正に対しては納税者に損害賠償請求権を認める限度で理由附記の趣旨を尊重する、そういう意味での理由附記の趣旨の尊重と租税負担の公平を両立させるものである、ということができる。

なお、立法論としては、納税者を損害額を主張・立証する負担から免れさせるために、理由附記の趣旨に著しく反する是正に対しては本来の税額と申告額の差額の例えば三〇パーセントを免除するとすることも考えられる。もっとも、その場合でも、それを超える損害については別に賠償請求も認める、とすべきである。(9)

五

以上、私見によれば是正が是正権の濫用として許されないという場合は存しないということであるが、しかし、私見においても是正が許されない場合がある。それは、是正が時機に遅れた攻撃防御方法に当たるとして却下される場合である。そして、「被告が認定理由を再三にわたって変更主張し、原告側がこれに対応して主張や証拠を提出するのに応接のいとまがなく、はなはだ困難な地位に立たされる」[10]、というような場合はまずこれに当たるといってよい。なぜなら、このような場合は、「当事者が故意又は重大な過失により時機に遅れて提出した攻撃又は防御の方法については、これにより訴訟の完結を遅延させることとなると認めたときは、裁判所は、申立てにより又は職権で、却下の決定をすることができる」（民訴法一五七条）という規定の要件を十分満たすであろうからである。[11]なお、その場合に是正が許されないのはあくまで訴訟上の理由によるのであって、これまでのべてきた是正権の濫用とは異なる。それゆえ、その場合まで租税負担の公平を優先させて税務訴訟においてのみ時機に遅れた攻撃防御方法の却下の制度を機能不全に陥れてはならない。

注

（1）例えば、品川芳宣・判批・税経通信三七巻二号三一七頁以下。第二節注（22）を見よ。

（2）第二節注（12）参照。

（3）理由附記の不備を是正する再更正について、高柳信三・租税判例百選（一九六八年）一六七頁、諸限正・判批・シュトイエル八二号一七頁がそのような議論をしていることは前節でふれた。ところで、理由を変更する再更正についても、占部裕

典「青色申告の理由の差替えと主張制限」松沢古希租税行政と納税者の救済（一九九九年）六八頁に同様な議論が見られることに、その後、気づいたので、ここで追加して紹介する。氏は、一方では理由の差し替えは認められないとしつつ、他方では訴訟係属中の再更正という「抜け道」を許容するのは、理由附記の趣旨からして、「必ずしも問題なしとはいえないのではなかろうか」、と言う。もっとも、氏はこの疑問を、理由の差し替えが禁じられるのは訴訟物が異なるからではなく同一訴訟物内での主張制限としてであるという立場では生じる疑問であるとしているが、理由の差し替えが禁じられるのは訴訟物が異なるからであるとする立場においても、理由の差し替えを禁じる理由は理由附記の趣旨の徹底であることに違いはないのであるから、区別する理由はないと思う。

（4）片山博仁・判批・税務弘報二九巻一三号（一九八一年）八八頁。

（5）他に、前述注（3）の占部六七頁が、理由附記の不備を是正する再更正は許されるとしつつも、注においては、「更正権発動が全く自由になしうるとは考えられない。一定のルールの究明が必要であろう。」（七八頁注（34））とのべ、久保茂樹「納税者の手続的権利と理由附記」芝池義一ほか編・租税行政と権利保護（一九九五年）一四一頁も、理由附記の不備を是正する再更正が「無制限に許されるかどうかについては検討の余地があろう」、とのべている。また、前節注（28）も見よ。なお、緒方節郎「課税処分取消訴訟の訴訟物」実務民事訴訟講座9（一九七〇年）二〇頁も、「全く調査や審査もしない、いわゆる見込課税が法の予定し目的とするところでないことは明らかであるから、いかに結論において正しくても、課税権の濫用であり」、と言うが、これもその後の是正権を認めないということであろうか。

（6）中村三徳「課税処分取消訴訟における処分理由の差しかえについて」税務大学校論叢一〇号（一九七四年）一六三頁は、理由の差し替えを認めない立場に対し、「当初の更正理由が他の脱漏所得の免罪符になるとするならば、後に発見された仮装隠蔽に係る所得の額が高い、いわば悪質な納税者ほど有利にならざるを得ず」、と批判している。是正が納税者に対し信

義に反する場合に限り是正を認めないとするならば、この批判はそのままには妥当しないが、納税者が免れることになるかも知れない税金の額に着目した点は正しいと思う。

（7）　是正されるまでの訴訟費用については原則として課税庁に負担させるべきである。同旨、福家俊郎・判批・税理一八巻一一号（一九七五年）一三三頁注（16）。それを超える損害が今の問題である。

（8）　広瀬時江・判批・税経通信二三巻一号（一九六八年）一九一頁は、理由の差し替えを認めない立場に対し、「附記理由に攻撃防御の場面を限定しようとすることは、納税者の権利救済、租税の正義・公平の理念からみて疑義がある。」、と批判している。「納税者の権利救済・・・・・・からみて疑義がある。」とは、納税者を保護するにしても理由の差し替えを認めないという方法は疑義があるという意味であろうか。

（9）　この立法論は、阿部泰隆・行政裁量と行政救済（一九八七年）一一四頁の立法論を参考にしたものである。氏は理由附記の不備の追完は認められないが取消判決後の再度の課税処分はできることを前提に次のように論じている。「課税処分が理由附記や手続の瑕疵により取り消された場合でも、賦課権の期間制限のためもはや課税できないケースが生じる。これは不合理である。取消判決確定後、たとえば二か月間は課税処分をすることができるようにすべきである。ただ、そうすると、課税庁は形式や手続の瑕疵で負けても痛くもかゆくもなく、原告は勝っても、くたびれ儲けとなる不合理を生じる。合理的なところは、取消判決確定後の再度の課税処分においては裁判所の裁量により命じられる割合、例えば三割から一割を免除しなければならないという制度を設けることではなかろうか。救済を求める者に経済的インセンティブを与え、行政庁には誤った処分をすると損するという抑制力を働かせるわけである。」、と。これは、訴訟終了後の是正は認められるが、訴訟係属中の是正は認められないとすべきかという次節で取り上げる問題がからんでいるが、このように理由附記の不備の是正自体は認めるが税額を一部免除するという立法論が表明されており、私見はその部分を参考にし、また理由の変更の場合にも

及ぼしたわけである。しかし、私見は、理由附記の不備を是正する場合はすべて税額の一部を免除するというものではなく、是正が権利の濫用になる場合に限っている点で、氏とは異なる。理由附記が不備とはいっても明らかな不備とはいえない場合や納税者が調査に非協力的であったような場合まで免除する必要はなく、是正権の濫用に当たる場合に限るべきではなかろうか。もっとも、それは何パーセント免除するかにもかかわり、それが一〇パーセントと言った低率のものであればすべての是正の場合に免除してよいかも知れない。それにより、納税者をして是正権の濫用に当たるか否かということを争う負担から免れさせることができる。また、これと並んで是正権の濫用に当たる場合はさらにあと二〇パーセント上積みして免除する、とすることも考えられる。なお、パーセントは何に対するパーセントかというと、本来の税額ではなく、本来の税額と申告額の差額に対するパーセントであるべきである。なぜなら、申告額、すなわち課税庁と納税者の間で争いのない額まで考慮する必要はないからである。氏もそのように考えておられると思う。

なお、氏の立法論は理由附記の不備の追完は認められないが取消判決後の再度の課税処分は認められることが前提になっている。しかし、氏は、行政の法システム（下）〔新版〕（一九九七年）五二五頁では、解釈論として理由附記の不備の追完を認めるべきであるとしつつも、この立法論を繰り返している。「その結果は悪質な納税者が得するのであって、理由附記制度の悪用である。・・・・実体審理をして取り消すかどうかを決める方が全体として妥当であるし、立法論としては、むしろ、理由附記の不備で取り消されるときは一定期間は再更正を許すとともに、原告には何%か課税を免除する制度を作るのが公平であろう」、と。しかし、理由附記の不備の追完を認めるのが「妥当」であるならば、立法論としても追完を認めつつ税額の一部を免除するとすべきではなかろうか。

(10) 白石健三「税務訴訟の特質」税理七巻一二号。

(11) 白石氏の叙述を正確に引用すると次の通りである。「審査決定までの段階においては、いわゆる『どんぶり勘定』方式で

所得の認定が行われ、訴訟の段階になって、被告が認定理由を再三にわたって変更主張し、原告側がこれに対応して主張や証拠を提出するのに応接のいとまがなく、はなはだ困難な地位に立たされるというような例が、従来、時折り見受けられたのであるが、このようなことでは、納税者が、果たして、適正合理的な方法により所得の認定を受くべき法的利益を享受しているといい得るかどうか、はなはだ疑わしく、筆者の考え方からすれば、このような場合には、適正、合理的な方法により所得の認定を受くべき法的利益は、はじめからふみにじられているものとして、所得の認定の結果自体が正当かどうかの審理に入るまでもなく、そのこと自体で、すでに取消し原因があるものと考えてよいように思われる」、と。氏は是正が許されないというのではなく、そもそもそのようないい加減な課税処分が許されないというのである。しかし、「再三」というのを仮に三回とすると、二回目の是正までは認めて審理をしながら三回目の是正がなされようとすると、一転して一連の行為を理由に課税処分を全体として取り消すというのは奇異である。私見では、仮に三回目の是正が時機に遅れた攻撃防御方法と評価される場合はその三回目の是正のみが許されないことになる。また、「いわゆる『どんぶり勘定』方式で所得の認定が行われ」た場合にそのように「被告が認定理由を再三にわたって変更主張」することが多いであろうが、そのような事情は必ずしも必要ではない。

四　訴訟係属中の是正を認めない見解

一

理由を変更する是正につき、訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないという見解を示

す者がいる。無論、理由の差し替えは認められないとする論者はすべてそのような見解であるというわけではない。そのような見解ではないことが明らかな論者もいる。また、多くの論者は、再更正に言及しないか、言及して再更正は認められるとしていてもそれが訴訟係属中の再更正なのか訴訟終了後の再更正なのか不明なため、そのような見解であるかは明らかでない。

訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないという見解を示す者の代表と目されているのが金子宏氏である。氏はその租税法の体系書において、理由附記の趣旨から理由の差し替えは認められないとしつつ、しかし、「判決の既判力は処分理由との関係における処分の適否についてのみ生じるから、租税行政庁は、更正・決定等の除斥期間が経過しない限り、新しい理由に基づいて再更正を行うことができることになり（理由の差替は認められないと解しつつ、新しい理由に基づく再更正は認められないと解するのは、一種の論理矛盾である）、紛争の一回的解決は期待できなくなるが、しかし、新しい課税要件事実が発見された場合には、あらためて確定処分をしなおすのが、結局は、納税者の利益に合致し、また租税行政の改善にも役立つことになろう。[1]」、とのべている。

しかし、このように理由の差し替えは認めなくても、他方では訴訟係属中の再更正は認めるのであれば、結局は訴訟係属中の是正を認めることになる。それでは金子氏は訴訟係属中の再更正は認めるであろうか。体系書には訴訟係属中の再更正には言及がなく、この点は不明である。

しかし、氏の別の論稿では訴訟係属中の再更正を認めるかのような叙述が見られる。すなわち、理由の差し替えを認めなければ租税を免れさせることになるという批判に対し、理由の差し替えをしようとする時に更正の除斥期間にかかっていないのであれば「まだ更正処分をしなおすことができる[2]」として反論している。理由の差し替えを

しようとする時に更正の除斥期間にかかっていなくても、取消判決確定後に再更正をしようとする時には除斥期間にかかっていることは普通にありうることであるから、ここでいう「更正処分をしなおすことができる」というのは、訴訟終了後の再更正ができるという意味ではなく、訴訟係属中の再更正ができるという意味であるように思われる。そうすると、金子氏は訴訟係属中の再更正を認めるのであろうか。

しかし、訴訟係属中の再更正を認めるということになると、体系書でのべたこととの間に矛盾が生じそうである。なぜなら、訴訟係属中に再更正がなされると当初更正に対する訴えはその対象を失い、たとえ原告が訴えを変更しても当初更正の取り消しを求める部分は審理判決されないので、それにより「納税者の利益に合致し、また租税行政の改善にも役立つことになる」という当初更正処分取消判決は、結局は得られないことになり、そうであるならば何のために理由の差し替えを認めないのかが改めて問われることになるからである。

もっとも、金子氏は更正処分と再更正処分の関係に関し、いわゆる並存説を採っているので、[3] 右のような吸収説の帰結とは異なる帰結になると言うのかも知れない。しかし、たとえ通常の増額再更正では並存説が成り立つとしても、今のように当初更正の理由を変更する再更正がなされた場合にもなお当初更正の取消を求める訴えにつき審理判決すべきであるという並存説が成り立つかは大いに疑問である。なぜなら、ここでは当初更正の理由は課税庁によって放棄されており、それゆえ更正処分に再更正処分が積み重ねられると見ることはできないように思われるからである。この点は、更正処分と再更正処分の関係として後に改めて取り上げる。

訴訟係属中の再更正を認めるということになると、体系書でのべたこととの間にこのような矛盾が生じそうであるが、このほかにも訴訟係属中の再更正を認めるということになると、体系書でのべたことに矛盾が生じるとまではいえないものの、問題となりそうなことが生じる。氏は体系書では、「理由の差替は認められないと解しつつ、

新しい理由に基づく再更正は認められないと解するのは、一種の論理矛盾である」、とするが、この議論は訴訟係属中の是正は認められないとしつつ、訴訟終了後の是正も認められないとするのは論理矛盾である、というように言い換えることができるであろう。その理屈からすると、逆に訴訟係属中の是正が認められるのであれば、訴訟終了後の是正は認める必要はない、という議論も成り立ちうることになる。すなわち、訴訟係属中の再更正を認めるということになると、それにもかかわらずなぜ訴訟終了後の再更正も認めなければならないのか、ということが問題になり、訴訟終了後の再更正は認められるという体系書の立場はより明確な理由づけが必要になるように思われる。

このように、金子氏が訴訟係属中の再更正を認めるのであれば、体系書の叙述に疑義が生じ、また明確な理由づけが必要になる。しかし、ここでは、議論の便宜上、氏の体系書の叙述にこのような疑義が生じないように、とりあえず、氏は訴訟継続中の再更正も認めない、すなわち訴訟終了後の是正は認めるが訴訟係属中の是正は認めない説として理解しておくことにしよう。

小川正雄氏は、理由の差し替えを認めず、「その別個の理由に基づいて後に、改めて処分を行うのが、手続のうえからも当然の措置であろう」[4]、とする。「後に、改めて処分を行う」、というので訴訟終了後の再更正によるべきであるとしていることは明らかである。しかし、訴訟係属中の再更正については言及がなく、まったく念頭にないようであるので、訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないとする説であると断定することはできないが、そのような説である可能性は高いと思われる。

久保茂樹氏も、「あらためて更正し直すことによって適正な課税を実現していくのが筋である」とか、「処分の取消後新たな理由で再更正」をすることが納税者の利益になることもある、とのべているので[5]、やはりそのような説

である可能性が高い。

一方、理由附記の不備の是正について、村井正、占部裕典両氏による論稿は、理由附記の不備の追完も訴訟係属中の再更正も認められないとしている。[6] 訴訟終了後の再更正は認められるとするのかは明らかでないが、訴訟係属中の再更正は認めらないとしていることから訴訟終了後の再更正は認められるとするものと思われる。もしそうだとすると、理由附記の不備の是正につき、訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められるとする見解であることになる。

このように、訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないという見解を明確に示す者は見当たらないが、この見解に立っているものと思われる者は存する。

二

さて、この見解に対しては、訴訟終了後の是正を認めるのであれば訴訟係属中の是正を認めないことにいかなる意味があるのか、単なる手続きの無駄であり納税者の利益にも反するのではないか、という批判が存する。[7] これに対し、この見解は訴訟係属中の是正を認めずに当初更正を取り消す判決をすることは、「納税者の利益に合致し、また租税行政の改善にも役立つ」、と反論する。また、訴訟終了後の再更正がその間に除斥期間にかかることもあるので単なる手続きの無駄とはいえない、と反論する者もいる。

訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないという見解ははたして妥当であろうか。これについて、以下で考察する。なお、訴訟前の是正は認められるかということも問題となりうるが、重要なのは訴訟

終了後は是正が認められるということであり、訴訟前の是正は認められないとすることの問題点は訴訟係属中の是正は認められないとすることの問題点に含まれているので、訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないとする見解の当否を考察することで十分である。まずは、訴訟終了後の再更正がその間に除斥期間にかかることもあるので単なる手続きの無駄とはいえない、という議論について考えてみよう。

更正には除斥期間があり、再更正もその期間内に行わなければならない。それでは再更正以外の是正の方法もこの除斥期間内に行わなければならないか。これについては理由の差し替えについて議論があり、後に改めて取り上げるが、肯定すべきである。さて、訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないということになると、課税庁は除斥期間内であっても訴訟係属中は是正ができず、訴訟が終わるまで待たなければならないが、訴訟終了までには除斥期間が過ぎてしまい、訴訟終了後の是正を行うことができなくなることがある。

そこで、訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないと説く久保茂樹氏は次のように論じている。「論者は、処分の取消後新たな理由で再更正を受けるより、かえって差替えを認めて紛争を一回的に解決したほうが納税者の利益になると主張する。たしかにそのような面があることは否定できないが、この議論が成り立つためには、更正期間の制限内にあることが条件となってこよう。換言すれば、更正期間の利益を受ける可能性が存する限り、差替えによる一回的解決の方が納税者の利益になるとは決していえないのである。[8]」、と。

訴訟終了後の是正がその間に更正期間にかかることによる納税者の利益について初めて言及したのは、最判昭和四七年一二月五日民集二六巻一〇号一七九五頁である。本判決は審査裁決における理由附記によっては更正処分の理由附記の不備は治癒されないとした判決であり、これにより理由附記の不備の追完は認められないことが判例上確定したのであるが、「原処分に理由附記のかしがあっても裁決で十分な理由が示されれば原処分を形式的なかし

を理由に取消し既にその理由の開示されずみの更正処分を徒にもう一度やり直すというのは、必要以上に行政上の法的不安定と不経済を招来するものであるから、この場合、当該かしは治癒されているものと解すべきである」、という上告理由に答えて、「更正が理由附記不備のゆえに訴訟で取り消されるときは、更正期間の制限によりあらたな更正をする余地のないことがあるなど処分の相手方の利害に影響を及ぼすのであるから、審査裁決に理由が附記されたからといって、更正を取り消すことが所論のように無意味かつ不必要なこととなるものではない。」、と判示した。

この判決の判例評釈において、佐藤繁氏はこの議論に賛同した。[9] また、塩野宏氏は、理由附記の不備を取消事由にすることの意義のひとつとして、「税金のように処分に期間制限がある場合には（税通七〇条）、侵害的処分を免れる利益があることもある。決して、単に、行政に二度手間をかけるばかりだということにはならない。[10]」、と論じている。久保氏もこの議論に賛同し、これを訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認めらないという見解の根拠づけとしても援用したのである。[11]

三

しかしながら、理由附記の不備の追完は認められないとすることの根拠のひとつとして、訴訟終了後の是正がその間に更正期間にかかることによる納税者の利益を挙げることに対しては、阿部泰隆氏による次のような批判がある。「課税処分が理由附記や手続の瑕疵により取り消された場合でも、賦課権の期間制限のためもはや課税できないケースが生じる。これは不合理である。取消判決確定後、たとえば二か月間は課税処分をすることができるよう

にすべきである」、「その結果は悪質な納税者が得するのであって、理由附記制度の悪用である。・・・・・・・・立法論としては、むしろ、理由附記の不備で取り消される時は一定期間内は再更正を許す」べきである、と言うのである。[12]

阿部氏のこの批判はまったく正しいといわねばならない。訴訟終了後の是正が除斥期間にかかることもあるからということをもって、訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないという見解の根拠づけのひとつにすることには、次のような重大な疑義がある。それは、訴訟係属中の是正は除斥期間内になされているにもかかわらず、それは認められないとしながら、他方では、訴訟終了後の是正はすでに除斥期間にかかっているから認められないという事態を許容するどころか、むしろそのような事態が生じうることをもって自説を正当化しようとするものだからである。しかし、訴訟係属中は是正は認められない、すなわち課税庁は是正権を行使できないとしつつ、他方では訴訟が終了して課税庁が是正しようとすると、今度は是正権は除斥期間にかかっていて行使できないというのはまったくもって不当であり、また、これが認められるのであれば原告は訴訟終了後の是正が除斥期間にかかるように訴訟を引延ばそうとするであろう（原告による訴訟の引き伸ばしというのは聞いたことがない）。[13] さらにいえば、課税庁が、手続終了後の是正が除斥期間にかかるおそれとの兼ね合いで、理由附記が不備か否かについてどの程度、真剣に争うべきかを常に意識しなければならないというのも問題である。

ところで、理由附記の不備について、判例は理由附記の追完は認めないが再更正は認めていることは、前々節で見たとおりである。しかも、その再更正とは訴訟係属中の再更正である。それで、前述の最判昭和四七年一二月五日は訴訟終了後の是正が更正期間にかかることもあることも根拠にして、理由附記の不備の追完は認められないとしたのであるが、訴訟係属中の再更正を認める判決は、この点、どのように判示しているのであろうか。

最判昭和四八年一二月一四日訟務月報二〇巻六号一四六頁は、訴訟係属中に理由附記の不備を是正する再更正をすることが認められるかについて判示した最初の最高裁判決であるが、訴訟係属中の再更正は原告に訴えの変更などの措置をとらなければならなくなるという負担を強いることに関して、原判決（東京高判昭和四六年一〇月二九日訟務月報一八巻三号七二頁）が次にように判示したのを支持している。「かかる場合に処分行政庁としては、判決の趣旨に従ってあらためて行政処分をなすにつき期間の制限等の制約を受けないときは、訴訟係属中に当該処分を取り消すことなく、判決をまつことが公正の見地からして相当である場合のあることも考えられるであろう。しかしながら、本件の課税処分におけるが如く、税務署長が判決の趣旨に従って瑕疵を補正して新たな処分をしようとしても・・・・・・除斥期間の制約を受けてもはや不可能となるおそれのある場合には、判決をまつことなく、・・・処分を取り消し、瑕疵を補正して新たな処分をすることは、・・・・・課税の公平の見地よりして当然の権限の行使として許されてしかるべきものと考える。けだし、相手方当事者に前記訴訟手続上の対抗措置をとる煩を免れさせるために、他方課税庁をして課税権行使の機会を失わせることは、両者の均衡を失する結果となるからである。」ここでは訴訟終了後の是正が除斥期間にかかる可能性があるのに訴訟係属中の是正（「処分を取り消し、瑕疵を補正して新たな処分」をすること）は認められないというのは不当であるとされている。「本件の課税処分における が如く」、とあるが、これは除斥期間のある課税処分の一部に制限する趣旨ではなく、除斥期間のある課税処分の全部についての議論であることは明らかである。ここでは再更正という是正の方法が原告に手続き上の負担を強いることとの関係で、そのような負担を強いるのであっても訴訟係属中の再更正を認めるべきであるとしているのであり、[16] 追完という方法での是正であれば、なお一層のこと、訴訟終了後の是正が除斥期間にかかる可能性があるのに訴訟係属中の是正は認められないというのは不当であるということがいえるはずである。

ところが、すでに見たように、判例は追完という方法での是正では正反対の議論をしていた。これは明らかに矛盾するが、結局は、訴訟終了後の是正が除斥期間にかかる可能性があるのに訴訟係属中の是正は認められないというのは不当であるとして訴訟係属中の是正を認めているのであり、訴訟終了後の是正が除斥期間にかかることもあることをもって訴訟係属中の是正を認めないとする議論は実際上は撤回されているのである。

このように、訴訟終了後の是正が除斥期間にかかることもあることをもって訴訟係属中の是正を認めないとする議論はまったく採りえない議論であり、それゆえ、仮に訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないという見解を採るとしても、阿部氏のいうように、取消判決確定後、一定期間は是正が認められるとしなければならない。いわゆる除斥期間の停止である。阿部氏はこれを立法論として主張しているが、解釈論として、やや無理な感はあるが民法一五八条の精神を類推することが考えられる。

四

しかし、問題はこのように無理をしてまでこの見解を維持する必要があるかである。これは、この見解のいう、「納税者の利益に合致し、また租税行政の改善にも役立つ」、ということにかかっている。

ただ、この問題に入る前に、次のことにふれておきたい。それは、訴訟係属中の是正は認められないとする説も、原告の意思に反してまで訴訟係属中の是正は認められないとするものではないはずである、ということである。なぜなら、訴訟係属中の是正は認めらないといっても訴訟終了後の是正は認められるのであるから、この説を批判する立場がいうように手続経済に反し納税者の利益にも反するという面があり、それゆえ、たとえ「行政改善に役立

つ」としても、原告の意思に反してまで原告に「行政改善に役立つ」ことを強いることはできないはずだからである。もっとも、たとえ原告の意思いかんにかかわらず訴訟係属中の是正は認められないと解したとしても、課税庁が是正の意思を有していることを知った原告が、「行政改善に役立つ」ために当初更正処分の取消訴訟を続行して判決を得ることを望まず、訴訟を終了させ課税庁の是正を待って再度、取消訴訟を提起するために、課税庁の同意を得て（課税庁は同意するはずである）訴えを取り下げることまで禁じることはできないはずであるから、原告の意思に反して原告に「行政改善に役立つ」ことを強いることにはならないともいえる。しかし、そのような手続の負担を原告に強いることなく、原告の意思に反しなければ訴訟係属中の是正も認められるとすべきであろう。なお、このように原告の意思に反してまで原告に「行政改善に役立つ」ことを強いることはできないと考えるのであれば、被告が是正の意思を有しているのであればその意思を訴訟係属中に原告に表明しなければならず、表明しない場合は敗訴後に是正することはできないとすべきである。さもなければ、原告は知らないままに「行政改善に役立つ」ことを強いられたことになるからである。ところで、右にのべたように取消判決後、一定期間は除斥期間が完成せず是正が認められると解するならば、この説の納税者にとってのメリットの大半は失われるので、訴訟係属中の是正に納税者が異議を唱える事例は少数であろう。

五

さて、訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないとする見解のいう、「納税者の利益に合致し、また租税行政の改善にも役立つ」、ということについて考察しよう。

まず、「納税者の利益に合致」するとはいかなる意味であろうか。これが取消判決後、是正がなされないという期待だとすれば、取消判決後、一定期間は除斥期間が完成せず是正が認められるとすると、せいぜいその一定期間にかかって是正ができなくなるという期待にすぎないことになる。あるいは、課税庁が気が変わって是正しないという期待にすぎないことになる。このような淡い期待はたいした利益ではない。

むしろ、「納税者の利益」とは、取消判決自体による利益、すなわち取消判決がなされることにより、附記された理由は成り立たないという納税者の主張が正しいことが判決により明らかになることについての納税者の利益であろう。しかし、このように取消判決がなされても課税庁はその後に是正ができるのであるから、このような納税者の利益は精神的なものである。

また、「行政改善に役立つ」、ということは、取消判決により、課税庁は敗訴というかたちになり、しかも附記された理由は成り立たないということが判決により明らかになるので、これにより課税庁は一般的に処分前により慎重に調査をするようになり、行政改善（一般予防）に役立つということであろう。

このように、訴訟係属中の是正を認めないで取消判決をするということは、納税者に精神的な満足をもたらし、また行政改善に役立つ。そこで、問題は、紛争の一回的解決を措いても、納税者の精神的な満足や行政改善のために、納税者が異議を唱える限り訴訟係属中の是正を認めないとすることの当否ということになる。

これは、取消訴訟の目的は何かにかかわる。国民の精神的な満足をもたらし、あるいは行政改善に役立つということはたとえ付随的には取消訴訟の目的に挙げることができるとしても、主たる目的ではありえず、それゆえそれらだけの意味しかない取消訴訟は不適法であると考えるのが普通であろう。例えば、訴訟前にすでに理由を変更する再更正がなされたにもかかわらず、納税者の精神的な満足と行政改善のために当初更正に対する取消訴訟を提起

することができるとは誰も考えまい。訴訟係属中の是正を認めないということは、是正自体を禁じるのであるから、形式的にはこれとは異なるが、実質的にはすでに訴訟終了後の是正が予定されているのであるから、これと異ならない。また、最初から納税者の精神的な満足と行政改善のためだけに取消訴訟を提起するのと、訴訟係属中に納税者の精神的な満足と行政改善のためという意味しかなくなった訴訟を続行するということとは事情がまったく同じではないし、とりわけ審理がある程度、済んでいるような場合には審理を完了して判決をしてもよいようにも思われる。しかし、その判決に対し敗訴した側が上訴すれば、納税者の精神的な満足と行政改善のためだけの訴訟がさらに続行されることを考えれば、そう簡単に判決してよいということにはならない。このように、仮に訴訟係属中の是正は認められないとしても、当初更正に対する取消訴訟を続行することには取消訴訟の目的という点から疑義が生じるのである。

しかし、そうかといって、一方では訴訟係属中の是正は認められないとしつつ、他方では当初更正に対する訴えは不適法として却下すべきであるとすると、当初更正がそのまま維持されてしまい、不当な結果になる。それゆえ、当初更正に対する取消訴訟を続行することは取消訴訟の目的に反すると考えるのであれば、やはり、訴訟係属中の是正を認めるしかない。

以上、理由を変更する是正についてのべたが、理由附記不備の是正についてはどうであろうか。行政改善ということについては、附記された理由が成り立たないとする取消判決よりも理由附記が不備であるとする取消判決の方が行政改善に役立つ。なぜなら、前者は多くは課税庁の認定した事実が誤りであるというのが理由であるので、行政改善といっても事実認定を慎重に行うべきであるという一般論にとどまるのに対し、後者は理由附記の程度いかんがまさに法解釈の問題であるので、それが判決で明らかになるということはまさにどの程度の理由を附記すべき

かについて行政改善に役立つからである。判例が理由附記の追完は認められないとしたのは、このような事情も影響したのかも知れない。しかし、行政改善だけを目的とする取消訴訟は認められないのは、理由附記不備においても同じであり、判例も結局は訴訟係属中の再更正を認めている。

六

訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないという見解に対する以上の私見を要約すれば次の通りである。第一に、訴訟係属中は是正は認められないとしつつ、他方では訴訟が終了して課税庁が是正しようとすると、今度は是正権は除斥期間にかかっていて行使できないというのはまったくもって不当であるので、取消判決確定後、一定期間は是正が認められるとする解釈が必要であること、第二に、原告の意思に反してまで原告に「行政改善に役立つ」ことを強いることはできないはずであるので、原告が異議を唱える場合に限り訴訟係属中の是正は認められないとすべきこと、第三に、このようにこの見解を修正しても、納税者の精神的な満足と行政改善に役立つにすぎなくなった当初更正取消請求について審理を続行し判決をするのは取消訴訟の目的に反すること、である。

七

さて、訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないという見解に以上のような問題がある

のは、ある段階では是正が認められないとしながら、その後の段階では是正が認められるとしているためである。是正には除斥期間という時間的制限があるが、それとは別に段階的制限を観念することができる。しかし、それはある段階までは是正が認められるが、その後は認められないとするのが通常の思考であろう。例えば、訴訟になる前までは是正が認められるが訴訟になってからは是正は認められない、むろん、訴訟後も認められない、というものである。このような段階的制限であれば、以上のような問題は生じない。ところが、訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないという見解は、是正が認められない段階の後にまた是正が認められる段階があり、このすわりの悪さが以上の問題を引き起こしているのである。

理由の差し替えは認められないとする議論は訴訟の長期化を避けるということから始まったのであり、[15] また理由附記の趣旨はとりわけ争訟係属中の是正によって大きく損なわれるのであるから、訴訟係属中の是正は認められないとすること自体には聞くべきものがある。しかし、それなら訴訟になってから後は是正は認められないとすべきであって、[16] 訴訟終了後はまた是正が認められるといういびつな段階的制限をすべきではない。

もっとも、訴訟になってから後は是正が認められないとすることに対しては、除斥期間という時間的制限しか存しない現行法の下でこのような段階的制限を解釈論として主張することに重大な疑義が生じるし、租税負担の公平との関係でも疑義が生じる。その点、訴訟終了後は是正が認められるとするために、このような疑義を免れることができる。しかし、その代わりすでに見たような問題が生じるのである。また、訴訟終了後の是正がその間に除斥期間にかかることもあることを容認するならば、最後は是正できるとはいえないことになり、租税負担の公平に反する場合が生じ、また原告による訴訟の引き伸ばしをもたらし、それに成功する者としない者との間での不公平も生じる。

段階的制限を主張するのであれば、それはある段階までは是正が認められるが、その後は認められないというものでなければならない。また、それにより、行政改善（一般予防）の効果もより強力なものになる。しかし、訴訟になってから後は是正は認められないとすることは是正権に対する重大な制限であり、解釈論としては困難である。[17] 解釈論としては、せいぜい時機に遅れた攻撃防御方法の却下の制度を活用するか、それに加えて（前節でのべたように私見は反対であるが）是正権の行使が理由附記の趣旨に著しく反し、納税者に対して信義に反すると評価される場合に権利濫用の法理によりこれを禁じるくらいである。これに対し、訴訟終了後の是正は認められないという段階的制限は解釈論としても可能であり、これについては後に考察する。

訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないという説については、最後に、理由附記不備における田中二郎氏の更正権濫用論についてふれないわけにはいかない。なぜなら、訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないという説の論者で、訴訟係属中の是正は認められないとすることにつき、これを引用している者が存し、それはその論者に限らず、今後、他の論者もこれを引用するおそれがあるからである。また、訴訟係属中の是正も訴訟終了後の是正も認められないとする説が引用することも考えられる。田中氏の更正権濫用論を節を改めて見てみよう。

注

（1）金子宏・租税法（第八版）（二〇〇一年）六九四頁、六九五頁。

（2）金子・判批・行政判例百選Ⅱ（第四版）（一九九九年）四四九頁。

（3）金子・前掲租税法七一八頁、七一九頁。

（4）小川正雄「租税訴訟における訴訟物」芝池義一ほか編・租税行政と権利保護（一九九五年）二八一頁。

（5）第三節注（5）の久保一五九頁。

（6）村井正＝占部裕典「青色青色申告の法理」裁判実務体系２０租税争訟法（一九八八年）八五頁。

（7）これは田中二郎氏による批判であると一般に解されているが、この理解は正確ではない。このことについては第二節注（17）、注（20）を見よ。

（8）第三節注（5）の久保一五八頁。

（9）佐藤繁・判批・最高裁判所判例解説民事篇昭和四十七年度三八〇頁。

（10）塩野宏「理由のない行政処分はない」室井力＝塩野宏編・行政法を学ぶ１（一九七八年）二五八頁。

（11）もっとも、すでに、鈴木康之「処分理由と訴訟上の請求との関係」新・実務民事訴訟講座９（一九八一年）二七〇頁は、訴訟終了後の再更正は認められるが理由の差し替えは認められないという金子氏の説につき、この説の根拠づけとして、「更正の除斥期間（税通七〇）が経過すれば、新たな更正ができなくなるという、納税者の利益」も挙げることができる、とのべていた。もっとも、鈴木氏自身は理由の差し替えを認めるべきか否かにつき、態度を明確にしていない。

（12）第三節注（9）を見よ。なお、阿部氏の解釈論および立法論についての私見も同所を見よ。

（13）中川一郎・判批・シュトイエル一二六号（一九七二年）八頁は、理由附記の不備の追完を認めないが、審査請求手続において更正処分の理由附記の不備が問題になった場合につき、更正処分の除斥期間との関係で次のようにのべている。「早急に更正処分を取消し、更正理由の附記につき瑕疵のない更正処分を改めてさせるべきである」、と。この文章の意味をどう理解するかは、そこでいう「更正処分を取消し」の主語を課税庁と見るか審査請求審理機関と見るかによって異なってくる。課税庁と見るならば、課税庁は除斥期間にかからないように早急に、すなわち審査請求手続係属中に早急に、更正理由の附

記につき瑕疵のない再更正をすべきである、という意味であることになる。これに対し、審査請求審理機関と見るならば、審査請求手続係属中の再更正は認められないので、審査請求審査機関は早急に理由附記の不備を理由に更正処分を取り消す裁決をし、審査請求手続終了後の再更正が除斥期間にかからないようにすべきである、という意味であることになる。いずれであるかは不明だが、「取消させ」ではなく、「取消し」となっていることからすれば後者である可能性が高いと思われる。そうであれば、ここには、直接的には訴訟ではなく審査請求手続についてのべたものではあるが、手続終了後の是正は認められるが手続係属中の是正は認められないとした場合の手続主催者のあり方がのべられていることになる。すなわち、手続終了後の是正が除斥期間にかからないように早急に更正処分を取り消せ、ということである。このように手続終了後の是正が除斥期間にかからないようにするという配慮は、手続係属中の是正が認められない以上、手続主催者として当然すべきことである。しかし、手続主催者がそのように配慮しても当事者が迅速な審理に協力してくれなければ困難である。そして、納税者は手続を引き伸ばすことに利益を有しているので、協力しないことが多いであろう。また、逆に、手続主催者のそのような配慮の行き過ぎも懸念される。このように、手続終了後の是正は認められるが手続係属中の是正は認められないとしつつ、その間に更正処分が除斥期間にかかってしまうことを手続の運用によって防止することは実際上、困難であるし、また問題でもある。手続終了後の是正は認められるが手続係属中の是正は認められないという考え自体を改めなければならない。

(14)　審査請求手続係属中の再更正は認められるとする名古屋地判昭和五一年一月二六日税務資料八七号九八頁も、審査請求手続係属中の再更正が許されないとすると、「除斥期間の制約を受けて、納税者に所得額が存在するにもかかわらず課税を免れしめることになり、課税の不公平という重大な結果をきたすことになる」、として同趣旨をのべている。

(15)　山田二郎＝畦地靖郎「税務訴訟と裁判所」法律時報三九巻一〇号（一九六七年）三五頁、三六頁は、「行政事件訴訟とり

わけ税務訴訟の長引くことが、司法に対する国民の信頼を保持し、また税務行政の機能を渋滞させないようにするうえから、重大な社会問題となっている。」、という認識から、訴訟の長期化を防止しようとする杉本良吉氏の提言（杉本「裁判の今日的課題　行政事件訴訟」判例時報四六五号（一九六七年）六頁以下）について、「被告課税庁においてすでに処分の理由を明らかにしている場合は格別として、処分の当時または訴訟前にその理由を明らかにしていない場合には、訴訟において、いわば本案前の手続としてまずもって被告課税庁が当該処分の理由を開示しなければならず、その開示に基づき原告において当該処分の違法事由を具体的に主張することを要し、その具体違法事由の存否を審理の対象とし、・・・・審理の促進をはかろうとする提言がなされている。この批判どおり、従来しばしば見られた被告課税庁の新たな課税根拠の主張は訴訟遅延の一因であり、この見解は傾聴すべきものをふくんでいる」、と評価しつつ、しかし、「そもそも訴訟段階において被告課税庁が処分当時と異なる課税根拠を主張できるという考え方に再検討を加えるべきものがあるのではあるまいか。処分の理由附記の有無を問わず、処分には必ず法律所定の特定の理由に基づいて行われるべきであり、その理由を異にすれば通常の場合は別個の処分（同一性のない処分）となるのであり、新たな課税根拠を主張すること（いわんや訴訟が提起されてから資料を探索して新たな課税根拠を主張すること）は許されないと解すべきではあるまいか。また、違法行為の転換が許容される限度で別個の理由ないし処分による適法性の主張が許されるような場合でも、処分に際して理由附記が要求されており、処分を明示したもの（例えば、青色更正処分、青色申告書承認の取消処分）あるいは異議決定または裁決で処分理由を明らかにしているものについては、これと異なる新たな課税根拠を主張することは、税務行政手続の安定公正をはかることからいって許されないと解すべきではなかろうか。・・・・被告行政庁の新たな課税根拠の主張については、法律上の根拠を欠く接木的な本案前の開示手続の方法でなく、その新たな主張を制限的に理解することにより、審理の促進ないし合理化をはかることができるのではなかろうか。」、と論じた。このように、「訴訟段階において被告課税庁が処分当時と異なる課税根

拠を主張」することは、処分の理由が異なれば別個の処分になるから許されない、あるいは理由附記の趣旨からして許されない、とするのであるが、そのように主張するのは、「審理の促進ないし合理化をはかる」ためであった。それゆえ、ここでは訴訟前の是正を禁じることは考えられておらず、訴訟における理由の差し替えにより審理が長期化するのを防止すべきであるとされているのである。

(16) 第二節で見たところの、理由附記の趣旨の徹底を理由のひとつとして理由附記の不備を是正する再更正は認められないとした静岡地判昭和四五年一〇月一三日訟務月報一七巻三号七三頁は、また、「更正処分に対する理由附記はそもそも追完を許すかどうか、またかりに許すとした場合何時まで許すかは問題であるが、追完を許すとした場合でもそれは審査請求の段階までで訴訟の段階にいたってはもはや許されないと解する」、とものべており、このような発想が見られる。

(17) 注（15）の山田＝畦地論文は再更正についてはまったくふれていない。杉本氏の提言もそうである。仮に、これらが訴訟係属中の再更正も訴訟終了後の再更正も認められないとするのであれば、前者は訴訟になってから以後は是正が認められないとする説、後者は訴訟の最初までは是正が認められるがその後は認められないとする説ということになる。しかし、前者は「理由を異にすれば通常は別個の処分（同一性のない処分）となる」とのべ、後者も「抗告訴訟においては・・・・具体的違法事由の成否が審理の対象となる」とのべていること、またいずれも租税負担の公平との緊張関係においては論じていないことから、訴訟係属中の再更正か、あるいは訴訟終了後の再更正を認めるのではないかと思われる。そうだとすれば、訴訟自体の意義が乏しくなり、それゆえ訴訟の長期化を防止するということの意義も乏しくなる。

五　田中二郎氏の更正権濫用論

一

村井正と占部裕典の両氏による論稿は、争訟が係属している間に理由附記の違法を治癒するために再更正をすることが認められるかにつき、肯定説に立つ判例を紹介した後、「否定説は、理由附記の不備を追完するためのみの更正処分は、更正権限の濫用にあたるとする（田中・租税法一九七頁は、課税庁が敗訴を免れるために意識的にしたものは、更正権の濫用又は信義則違反とすることもできるとする）。」[1]、として田中二郎氏の租税法の体系書を引用している。なるほど、田中氏は体系書において、理由附記の追完は認められないとする判例に賛成し、さらに次のようにのべている。「そこで、理由の追完ではなく、その理由が不備である更正（一次更正）を再更正（二次更正）によって取り消し、あらためて十分な理由を附記した再々更正（三次更正）により税額を一次更正まで戻すという手続がとられる例が少なくない。しかし、一次更正について訴訟係属中にとられたこのような更正は、被告行政庁側の措置が、敗訴を免れるために意識的にされたような場合には、あるいは更正権の濫用として、あるいは信義則の違反として、その効力を否定することもできるであろう。」[2]、と。そうすると、論者の言うように田中氏は訴訟係属中に理由附記の不備を追完するためのみに行う更正処分は更正権限の濫用に当たり許されないとするのであろうか。

しかし、このように理解すると次の疑問が生じる。それは、「被告行政庁側の措置が、敗訴を免れるために意識的にされたような場合」という文言である。これは訴訟係属中の再更正はすべて更正権の濫用であると言っている

のではなく、訴訟係属中の再更正のうち限られた場合について更正権の濫用になると言っているように読める。ところが、右の論者は田中説を「理由附記の不備を追完するためのみの更正処分は、更正権限の濫用にあたるとする」説と受け止めている。これはおそらく、「被告行政庁側の措置が、敗訴を免れるために意識的にされたような場合」というのを、理由附記が不備であれば被告行政庁側は敗訴するところ、再更正をすることによって敗訴を免れることになるから、そのことを知って再更正をした場合である、と解したのであろう。このように解すれば、再更正をすることによって敗訴を免れることになることを被告課税庁が知らないことは考えられないから、理由附記の不備を是正しようとする再更正はすべてこれに当たることになる。しかし、「被告行政庁側の措置が、敗訴を免れるために意識的にされたような場合」というのをそのように解したのではなんら場合を限定したことにはならないし、また、「濫用」という言葉からしても訴訟係属中の再更正がすべてそれに当たると解するのは不自然である。それゆえ、これは、訴訟係属中の再更正も認められるが、ただ例外的に更正権の濫用として認められない場合もある、としているに過ぎないものと見るべきである。

それでは、その更正権の濫用になるというところの「被告行政庁側の措置が、敗訴を免れるために意識的にされたような場合」とは一体いかなる場合か。これについては、この本文からはまったく不明であるといわねばならない。

ところで、この本文の注には、「最高判昭和四二・九・一九民集二一巻七号一八二八頁における田中意見参照。」とある。そこで、その「田中意見」を参照することにしよう。

二

右の最高裁判決は、第一次更正は第二次更正によって取り消され、第三次更正は第一次更正とは別個になされた新たな行政処分であるので、第一次更正処分の取り消しを求めるにすぎない本件訴えは、第二次更正の行われた時以降、その利益を失うにいたったものである、として訴えを却下した原審判決を維持したというものであるが、田中二郎裁判官は訴えを却下することなく本案について実体判断をすべきである、すなわち第三次更正処分に附記された理由について実体判断をすべきである、との反対意見をのべている。

その理由は二点ある。まず、①更正処分の取消の訴えは、更正処分によって正当な税額を超える課税をされたことに対して、当該更正処分を形式上の手がかりとして、実質的に当該更正処分による課税の違法を主張し、その違法状態の排除を求めているものに他ならないので、第二次更正処分も第三次更正処分も第一次更正処分の取消を求める訴訟の中に含まれるものと解すべきである。第一次更正処分の取消を求めるにすぎない本件訴えは第二次更正処分が行われた時以降、そのままではその利益を失うとし、第二次更正処分、第三次更正処分に不服であれば納税者は訴えの追加的変更（または訴えの変更）をなすべきであるとすることは、この訴えの納税者の救済制度としての趣旨にそわない。また、②仮に、一般的にはこのように解することはできないとしても、本件の第二次更正処分と第三次更正処分は理由を附記するためだけの修正・正誤にほかならないので、本来の更正処分と見るべきものではなく、それゆえ第三次更正処分の内容が、正に、本件訴訟の対象になっていると解すべきである。

以上が田中裁判官の反対意見の本体である。ここには、更正権濫用の議論は見られない。更正権濫用の議論が見られるのは、その後の付言においてである。次のようにのべている。「最後に、一言つけ加えておきたいことは、

若し、多数意見の認めるように、被告行政庁の側で、自由に、第二次、第三次の更正処分を行うことができ、しかも、原告の側で、これに応じて、訴の追加的併合（又は訴の変更）をしない以上、その主張がすべて排斥されざるを得ないことになれば、原告側の煩は堪えがたく、殊に、訴訟法に精通しない原告側は、被告行政庁側の措置にふり廻わされることになって、救済制度として重要な役割を果たすべき取消訴訟の目的は達せられないことになることをおそれざるを得ない。このような被告行政庁側の措置が、敗訴を免れるために意識的にされたような場合には、あるいは更正権の濫用として、あるいは信義則違反として、その効力を否定することもできるであろうが、そのような理論をまつまでもなく、訴訟の実体を洞察し、納税者や一般国民の納得のいく判断がなされなければならない。本件についても、原告に門前払いを喰わせることなく、実体について判断を下すのが相当で、原判決及び第一審判決を破棄し、第一審に差し戻し、本案について審議させるべきものと考える。」、と。

このように、田中裁判官が反対意見で言わんとしたのは、本件の訴えを却下することなく第三次更正処分に附記された理由について実体判断をすべきである、ということであって、ただ、多数意見の言うようにどうしても第一次更正処分の取消訴訟は第二次更正処分、第三次更正処分を含まないというのであれば、訴えの追加的併合や訴えの変更をしない限り原告の訴えを却下するというのでは原告に酷であるので、場合によっては課税庁の第二次更正処分、第三次更正処分の効力を否定するということも考えなければならないが、やはり、それよりも訴訟の実体からして、第三次更正処分に附記された理由について実体判断をすべきである、ということだったのである。

三

このように、「田中意見」では更正権濫用論は理由附記の不備を是正する再更正に限らず訴訟係属中の再更正一般について、しかも、仮定的に論じられたにすぎなかった。また、そこでも、「被告行政庁側の措置が、敗訴を免れるために意識的にされたような場合」とはいかなる場合かは必ずしも明らかではないが、「殊に、訴訟法に精通しない原告側は、被告行政庁側の措置にふり廻わされることになって」という文言からすると、再更正に対しては訴えの追加的併合や訴えの変更で対応しなければならないことを知らない納税者に対して、まさにそれを狙って再更正をするような場合を考えていたのではなかろうか。

ところが、前出の体系書では、更正権濫用論は訴訟係属中の再更正一般ではなく、理由附記の不備を治癒しようとする再更正に限っての議論であるかのようであり、仮定的な議論のようには読めず、しかも、「被告行政庁側の措置が、敗訴を免れるために意識的にされたような場合」の解釈にかかわるところの、「殊に、訴訟法に精通しない原告側は、被告行政庁側の措置にふり廻わされることになって」という文言はここでは抜け落ちている。そのため、訴訟係属中に理由附記の不備を是正しようとする再更正はすべて更正権の濫用として許されないとするものであるかのような誤解を与えるものとなっている。そうすると、体系書では「田中意見」からの改説がなされたのであろうか。

四

しかし、「田中意見」から改説したのであれば、単に「田中意見参照」とのみ注記するのは不自然である。しかも、体系書の他の箇所には次の叙述がある。「取消訴訟の真の狙いは、当該行政処分によって生じた違法状態を排除し、もとの状態に回復し、これによって基本的人権を確保し保障することにあると考えるべきである。租税に関する具体的事例について述べると、ある年度の所得税の更正処分について取消訴訟が提起された場合には、形式的には、当該更正処分の取消を求めているのであるが、実質的には、当該更正処分によって違法に多額の課税がされることになることを理由として、その違法状態の排除を求めているものにほかならない。従って、行政庁が第二次更正処分によって第一次更正処分を訂正し（原告の主張通りに更正）、更に第三次更正処分によって、第一次更正処分と同額に訂正するなど、更正処分がどのように変転しようと、原告の主張する違法状態が存する以上、必ずしも訴えの併合等の措置をとるまでもなく、第二次、第三次の更正処分は当初の取消訴訟の目的の中に投入され、裁判所は、当然に、新たな更正処分について、その適否を判断すべきであろう。[3]」、と。そして、そこで引用されている判例は理由附記の不備を是正するための再更正にかかわる前出の最判昭和四二年九月一九日である。ここでは前出の「田中意見」の本体部分がのべられている。

このように、体系書の注には「田中意見参照」とあり、また体系書の別の箇所には「田中意見」の本体部分がのべられていることからして、体系書でも「田中意見」の立場が維持されていて、体系書における更正権濫用論も、「田中意見」におけるそれと同様、仮定の議論であり、また訴訟係属中の再更正が例外的に許されないこともあるという議論であると読むべきである。

五

このように、田中氏の更正権濫用論は、あくまで更正処分取消訴訟の訴訟物についての自説、すなわち訴訟係属中の再更正はその訴訟の目的に投入されるという説が容れられない場合の議論である。もっとも、現に今日、判例においても学説の大勢においても訴訟物についての田中氏の説は受け入れられていないので、この状況においては氏の更正権濫用論は仮定の議論ではなく現実の議論であるといわねばならないであろうが、しかし、それは氏の本意ではない。それゆえ、氏の更正権濫用論を援用してさらに議論を発展させようとするのは適当ではない。ましてや氏の更正権濫用論を援用して訴訟係属中に理由附記の不備を是正しようとする再更正はすべて更正権の濫用として許されないとするのは、体系書の記述が正確さを欠いており、[4] 論者が誤解したのも無理もないとはいえ、正しくない。

なお、学説では、さらに、田中氏の更正権濫用論を、訴訟係属中の再更正に限らず、理由附記の不備を是正する再更正一般についての議論であると受け止めているかのような叙述も見られるが、[5] もしそうであれば、著しく不当である。

六

「田中意見」の更正権濫用論は、その後、個々の事件の原告によって訴訟係属中の再更正は一切許されないことの論拠として援用された。前々説で見たところの、理由附記の趣旨の徹底を理由のひとつとして理由附記の不備を

是正する再更正は認められないとした静岡地判昭和四五年一〇月一三日訟務月報一七巻三号七三頁は、原告のこの主張を容れて、再更正は「被告が第一次更正処分の理由附記の不備のため敗訴するのを免れるために意識的になされた行為であり、行政庁の処分としては極めて公正さを欠く行為といわざるをえない」と判示した。[6] しかし、控訴審判決である東京高判昭和四六年一〇月二九日訟務月報一八巻三号七二頁は、前節でみたように訴訟終了後の是正が除斥期間にかかる可能性があるのに訴訟係属中の是正は認められないというのは不当であるとした判決であるが、今の点についても、「処分の取消しと新たな処分とを繰り返すことにより訴訟手続上相手方当事者をして対抗措置をとるに苦しめよう等との特別の意図をもってなされたものでないかぎり」、更正権の濫用ということはできないと判示し、上告審判決である最判昭和四八年一二月一四日訟務月報二〇巻六号一四六頁もこれを支持した。また、横浜地判昭和四五年八月二七日一六巻一二号一一九頁は、「一般に行政庁の再更正等が、当初更正の適否を廻って争われている訴訟において行政庁が敗訴することを免れるために意識的になされたようなときには、更正権の濫用としてその効力が否定される場合があることはいうまでもない。・・・・・しかし、本件全証拠に照らしても、いまだ、被告が敗訴を免れるため意識的に本件各第三次更正処分（及びその前提手続としての各第二次更正処分）をなしたと認めるに足る証拠はないから、原告の主張は採用できない」、と判示し、控訴審判決である東京高判昭和四六年四月二七日訟務月報一七巻九号四八頁も上告審判決である最判昭和五〇年九月一一日訟務月報二一巻一〇号二一三〇頁もこれを支持した。このように判例は、静岡地判昭和四五年一〇月一三日を除けば、訴訟係属中の再更正が更正権の濫用になることがあることは認めるものの、それはあくまで例外であると解しており、[7] また、これが田中氏が仮定的に論じたことの内容でもある。

注

（1）第四節注（6）の村井＝占部八五頁。

（2）田中二郎・租税法（第三版）（一九八八年）二〇九頁。

（3）田中三七〇頁。

（4）田中氏の更正権濫用論が体系書に初めて登場したのは新版（一九八一年）であり、それは田中氏が逝去された年（一九八二年）の前年である。そして、新版のはしがきには、『租税法』新版は、このような多数の諸君のご協力によって出来あがったもので、本書は、むしろこれらの諸君との共著といった方が適当かも知れない。ただ、便宜上、従来どおり、私の名で公刊することとした」、と記されており、このような事情が記述の混乱を招いたのかも知れない。なお、体系書の旧版（一九六八年）では、ある箇所では前出の最判昭和四二年九月一九日を取り上げて行政処分取消訴訟の訴訟物について自説をのべ（三〇九頁、三一〇頁）、他の箇所では理由附記の不備の追完は認められるとしていた（一八四頁）。

（5）第三節注（5）の久保一四一頁は、理由附記の不備を是正する再更正が「無制限に許されるかどうかについては検討の余地があろう」、とのべ、その注で田中氏の更正権濫用論を引用している。本文の議論は訴訟係属中の再更正に限った議論ではないことから、注で、「この点に関して、田中博士が、税務官庁が敗訴を免れるために意識的にした更正は、更正権の濫用や信義則違反としてその効力を否定することもできると述べておられることが注目されよう。」（一六〇頁注（13））とのべていることが、はたして田中氏の議論が訴訟係属中の再更正に限っての議論であることを明確に認識したうえでのものか、やや疑問である。また、桜井四郎「更正通知書の理由附記の不備と更正権の濫用」税理四〇巻八号三八頁は、「第一次更正処分を取り消す第二次更正処分を行い、さらに第一次更正処分に係る課税標準等の額までの第三次更正処分を行った場合には、第一次更正処分の手続の違法もその取消により消滅し、新たに更正処分がなされたことになり、いわば行政処分のやり

直しで、適法な行為といえる。しかし、第三次更正処分の内容が第一次更正処分の内容と全く同じものは、そもそも更正する理由がなく、第三次更正処分で適法な理由附記がなされる更正処分は、更正等の期間制限の適用があるとはいえ、もっぱら第一次更正処分の理由附記の違法を治癒するためのもので、更正権の濫用ともいえる。」、とのべている。この文章の前半と後半の関係は明らかでないが、後半は理由附記の不備を是正する再更正は常に更正権の濫用ともいえるとし、しかも訴訟係属中の再更正に限っていない。氏は田中氏の体系書を引用していないが、その影響があると思われる。しかし、これは田中氏の真意とは遠く離れたものである。

（6）本判決の解説において、鳥居康弘氏は、「取消訴訟の提起後（係属中）に課税庁が当該処分の瑕疵を発見し、処分をやり直したからといって、直ちに更正権の濫用とはならないであろう。右判示は、最高裁昭和四二年九月一九日第三小法廷判決民集二一巻七号一八二八頁中の田中少数意見に示唆を受けているものであるが、権利の濫用という一般条項の適用は、各般の事情を十分に検討して、慎重になされなければならない」（訟務月報一七巻三号七五頁）、とのべている。

（7）田中氏は訴訟係属中の再更正について更正権の濫用に当たり許されない場合があると論じたのであるが、異議申立手続や審査請求手続の係属中に再更正がなされる場合も申立人が申し立ての追加的併合（又は申し立ての変更）をしない以上、申し立ては却下されるのであるから、類似の問題が生じる。名古屋地判昭和五一年一月二六日税務資料八七号九八頁において、原告は、「本件処分は、第一次更正処分に対する審査請求において被告が不利な裁決をうけることがあきらかであったため、これを回避するだけの目的をもって附記理由の不備を補正するためになされたもので、更正権限の濫用にあたるものというべきである」、と主張した。これが「田中意見」の影響であることは疑う余地がない。しかし、判決は、「本件更正処分のように理由附記の不備という手続的な瑕疵を主たる理由としてのみ原更正を取消し第二次更正をする場合においては、原告に対し、改めて第二次更正の取消を求めて異議申立ないし審査請求すべき手続上の不利益をもたらすことが考えられるが、原

更正に対する審査請求の対象となっている課税標準額・税額については第二次更正においても審理判断されるのであるから実体上の不利益をもたらさず、またもし、右のような場合に更正権の濫用にあたるとして第二次更正が許されないものとすると、除斥期間の制約を受けて、納税者に所得額が存在するにもかかわらず課税を免れしめることになり、課税の不公平という重大な結果をきたすことになるからである。従って、本件処分は更正権の濫用にあたるものとはいえず」、と判示して、この主張を退けた。なお、本判決については、第四節注（12）参照。