

# 課税処分取消訴訟における処分理由の差替え

乙 部 哲 郎

## 目 次

- 一 問題の所在
- 二 諸説の展開(1)
- 三 諸説の展開(2)
- 四 諸説の展開(3)
- 五 補論(1)
- 六 補論(2)
- 七 おわりに

## 一 問題の所在

### 一 処分理由の差替えの意義

1 処分理由の差替えとは、取消訴訟等の審理において、処分庁が処分理由として従前の理由とは異なる新たな理由を主張することをいう。「差(し)替(え)」に代えて、「差換(え)」、「差(さ)しかえ」のほか、「追加」、「追

完」などといわれることもある。処分理由の差替えには、従前の理由をまったく新たな理由にとりかえる交換的差替えと、従前の理由に新たな理由を加える追加とがあり、課税処分取消訴訟では前者、公務員の懲戒処分取消訴訟では後者の例が多いという<sup>(1)</sup>。この意味では、処分理由の「変更」といい、そのなかに差替えと追加や修正等が含まれるとする方が適切であるようにも思われるが、一般に処分理由の「差替え」という場合が多いので、ここでも、いちおうこの用語法に従っておくことにする<sup>(2)</sup>。

右という従前の理由とは、処分時の理由で、かつ、原処分理由をさすのが通例である。このほか、取消訴訟において、原処分庁が不服審査手続で主張した処分理由とは異なる理由を主張する場合も、処分理由の差替えの問題として理解すべきであろう。また、原処分に対する不服申立てについての棄却裁決等の理由とは異なる理由を主張して、不服審査庁が裁決等の適法性を維持することも処分理由の差替えの問題として扱う必要がある。

2 処分理由の差替えの許否は、行政不服審査段階でも問題となりうるが、実際には、行政訴訟それも取消訴訟において争われることが多い。この場合、処分理由の差替えの許否は、訴訟上の主張の制限の問題の一環をなすことになる。民訴法一三七条は攻撃防御方法は口頭弁論終結時まで<sup>(3)</sup>に随時、提出できるとするのに対して、行訴法一〇条のほか、民訴法一三九条・二四七条・二五五条などは訴訟上の主張の制限について定める。しかし、行訴法一〇条は取消訴訟の原告の訴訟上の主張の制限についての規定である。また、民訴法一三九条・二五五条などは、訴訟審理の遅延防止にはある程度有効であるが、とりわけ理由付記の趣旨目的の尊重の観点から差替えの制限が問題となる事例ではその適用は難しい。結局、この問題の解決にさいしては、取消訴訟の訴訟物をどのように構成するか<sup>(4)</sup>、訴訟審理の遅延防止、理由付記の趣旨目的や法律による行政等との関係をどのようにみるかなどが決め手になる。

(1) 篠原一幸「高須要子」処分理由のさしかえ」民商法雑誌八三卷三号(昭五五)三八九頁。

(2) 小川英明・昭和五七年行政関係判例解説(昭五八)四六八頁注(2)は、処分理由の「追加」という方が適切であるとい

う。  
(3) 訴訟上の主張の制限の意味について、訟務座談会「昭和五十三年の回顧」訟務月報二四卷一号別冊(昭五四)一五二頁以下参照。

(4) 取消訴訟における訴訟物の概観については、宮崎良夫「取消訴訟の訴訟物」(昭六二)行政争訟と行政法学(平三)一八一頁以下など参照。

## 二 総額主義と争点主義

1 取消訴訟における処分理由の差替えの許否は、とりわけ青色更正や白色更正などの課税処分の取消訴訟で論議の的となることが多い。判例学説の状況は、基本的には、その訴訟物の構成との関係から総額主義と争点主義の対立として図式化されている。<sup>(2)</sup>

総額主義とは、課税処分により確定された税額等が租税法が定めるところの税額等を上回っているか否かが訴訟物になるとする考え方である。もともと、総額主義は、取消訴訟の訴訟物を行政処分の違法性一般と解する通説の考え方に沿うものであり、また、課税処分取消訴訟は実質的には民事訴訟上の債務不存在確認訴訟に類似するとみる<sup>(3)</sup>。これらの訴訟と同様に、課税処分取消訴訟においても、被告課税庁の課税根拠に関する主張は、民法一三九条等に反しないかぎり口頭弁論の終結に到るまでに随時提出することを妨げないと考えるのである(総額主義A説)。争点主義は、もともと、取消訴訟の訴訟物は行政処分の個別の具体的違法事由であるとする見解に対応し、処分理由によって特定された税額等の適否が訴訟物となり、理由が違えば別個の処分になるとみて、基本的に

はその訴訟物観に基づき理由の差替えを許さないとする（争点主義A説）。

2 このたび、改めて課税処分取消訴訟における処分理由の差替えに関する文献に接する機会を得て、筆者なりにいろいろと考えることができた。総額主義と争点主義の対立といっても、子細にみれば必ずしも一様ではない。総額主義的訴訟物観をとりながら差替えに一定の制限を設けるもの（総額主義B・E説）や、争点主義的訴訟物観をとりながら例外的に差替えを許すもの（争点主義B説）も台頭している。最近では、訴訟物について総額主義・争点主義のいずれをとるかを明示しないまま、理由付記の趣旨目的の尊重の視点などから、処分理由の差替えの禁止または原則的禁止を説くものも現れている。また、処分理由の差替えの問題の検討にさいしては、これをいわば孤立的に扱うのではなく、納税者の訴訟上の主張変更との関係や、再更正・職権取消方式による実質的な処分理由の差替えとの関連において、総合的にみていく必要があるように思う。

本稿においては、まず、従来の学説等の大勢にならって、本来の意味の処分理由の差替えの問題を孤立的にみることとし、ついで、納税者の主張変更との関係、再更正・職権取消方式による実質的な処分理由の差替えとの関係を警見することにする。いずれについても、主要な判例学説を概観するとともに、若干の私見をも付加することを意図するものである。

(1) 租税訴訟の訴訟物論争は、処分理由の差替えの許否の問題を解決することを契機に始まったといわれる。緒方節郎「課税処分取消訴訟の訴訟物」実務民事訴訟講座九巻（昭四五）三頁、金子ほか編・租税法講座三巻（昭五〇）三一五頁（松沢智）参照。

(2) 総額主義・争点主義の観念や沿革などについては、南博方「争点主義的運営」（昭五〇）租税争訟の理論と実際（昭五〇）五〇頁以下など参照。

(3) 課税処分取消訴訟と民事訴訟上の債務不存在確認訴訟の比較については、位野木ほか研究会「行政事件訴訟の審理をめぐる実務上の諸問題」(第六回)判例タイムズ一七五号(昭四〇)三三三頁以下など参照。

## 二 諸説の展開(1)

一 はじめに

かつては、判例・学説は、総額主義の見地から処分理由の差替えは自由であると考えてきた<sup>(1)</sup>(総額主義A説)。処分理由の差替えの許否に関する活発な議論は、まず、この考え方によれば課税処分取消訴訟の審理が遅延するが、この遅延を防止するには理由の差替えを制限する必要があるという視点から始まった。この見解は、必ずしも明示はしないものの青色更正・白色更正を問わず右の視点から差替えの制限を説く点では共通するが、その訴訟物観などの差異により、二、三の説に細分される。

(1) たとえば、最判昭三六・一二・一訟月一四卷二号一九一頁、同四二・九・一二訟月一三卷一四一四一九頁。なお、最判昭五〇・六・一二訟月二卷七号一五四七頁は、「いわゆる白色申告に対する更正処分の取消訴訟」では処分理由の差替えは許されるとして、右の二つの最高裁判決を援用している。

## 二 所得認定方法の合理性説

1 課税処分取消訴訟における審理の遅延防止という動機から、しかし、厳密には必ずしも総額主義・争点主義のいずれでもない訴訟物理論の構成により、処分理由の差替えを許さないとする見解が主張された。昭和三八年、東京地裁は、傍論として、「所得額の認定に関する課税処分の取消訴訟は、民事訴訟における債務不存在確認訴訟

とは趣きを異にし、必ずしも租税債務の額を直接確定することを目的とするものではなく、むしろ、所得額の認定方法が合理的と認められるものであるかどうかを争うことを主眼とする」といい、これにより「はんさん計算上の問題や会計処理上の問題を一応訴訟の対象外とすることによって、簡易迅速に実際上の目的を達し得ることもなる」と判示する。<sup>(1)</sup> 判旨の後段部分には、このような訴訟物観が審理の遅延防止にも有益である旨が示されているが、<sup>(2)</sup> 判旨は、この視点に基づく処分理由の差替えの制限までは明言していない。その後、同判決に関与した白石判事・町田判事<sup>(4)</sup>は、このような訴訟物観に基づいて、処分理由は所得認定方法の合理性を保障する重要な手段であるとしてその差替えを否認する。なお、両判事とも、とりわけ更正期間経過後の差替えには否定的である。

2 この説には、判決により合理的な認定方法が確定されても税額等が最終的に確定しないことになり、原告が訴えを提起する目的を達成しえないこと<sup>(5)</sup>、したがって、終局的な訴訟の終結<sup>(3)</sup>審理の遅延防止に必ずしも役立たないことなどの疑問がある。なお、白石判事は「審査決定当時の認定理由と、その基礎が異なる範囲」では処分理由の変更が許されるというが、この点については後に検討する。

- (1) 東京地判昭三八・一〇・三〇行裁集一四卷一〇号一七六六頁。
- (2) 町田頭「税法事件の審理について」判例タイムズ二〇一〇号(昭四二)一七四頁参照。
- (3) 白石健三「税務訴訟の特質」税理七卷一二号(昭三九)一〇頁以下。ただし、この論文自体には、審理の遅延防止の視点は明示されていない。なお、位野木ほか研究会「前掲」三三頁以下の白石判事の発言には、処分理由の差替えの自由はデュー・プロセスにも反する旨が付加されている。
- (4) 位野木ほか研究会「前掲」三三頁以下(町田頭)。
- (5) 同旨、山田二郎「畦地靖郎」税務訴訟と裁判所「法律時報三九卷一〇号(昭四二)三六頁、藤井勲「課税処分」の立証方

法について」司法研修所論集四五号（昭四五）八七頁、中島尚志・別冊判例タイムズ二号（昭五二）一八四頁、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」税大論叢一〇号（昭五一）一六〇頁。

### 三 総額主義B説

1 杉本判事は、早くから、課税処分取消訴訟の審理遅延の原因の一つとして処分理由の差替えの自由があり、これはフェアな応訴態度とはいえないとして、被告課税庁は処分理由やその資料を早急に法廷で明らかにすべきであり、原告は具体的に違法事由を主張しなければならず、審理の対象はこの具体的違法事由であると述べていた。<sup>(1)</sup>その後、原告に具体的違法事由の主張責任を負わせるためには、被告が処分時または訴訟前に処分理由を明らかにしていない場合には、本案前の手続において処分理由を開示すべきであるという。<sup>(2)</sup>審理の対象は原告が主張する具体的違法事由であるというかぎりでは、争点主義的訴訟物観をとるようにもみえる。だが、昭和四三年、杉本判事は、処分理由の差替えを明確に否認するとともに、「審理方式の問題と訴訟物の問題とを全然別個に考えて訴訟物は課税処分の違法性一般」であり、ABCという違法事由中、訴訟ではAだけしか主張しなかったとしても全部の違法事由について既判力が生ずると述べ、<sup>(3)</sup>総額主義的訴訟物観をとることを明らかにしている。

2 納税者が真正の申告を行わないかぎり、一度きりの課税処分により課税要件事実を正確に把握して適正な課税標準・税額の確定とその理由づけを行うことは実際には困難であり、その後の税務調査により初めてこれが可能になるという場合も少なくない。<sup>(4)</sup>右の見解には、被告課税庁は、処分理由の差替えを許されず、他方、総額主義的訴訟物観をとるため、判決の拘束力・既判力により新たな理由にもとづく更正等の道をとることも封じられ、紛争解決の一回性Ⅱ訴訟経済や審理遅延の防止は満足されても、結局、実体的真実の発見や租税実体規定に定める税額

の徴収を不当に妨げられることにもなるなど、疑問がある。このほか、訴訟物と審理の対象を切り離すことにも問題の余地があろう。

(1) 杉本良吉「行政事件訴訟の遅延」法律時報三〇巻一一号(昭三三)一六頁以下。

(2) 杉本良吉「裁判の今日的課題—行政事件訴訟—判例時報四六五号(昭四二)七頁。山内敏彦「行政事件の問題点—判例タイムズ二〇一号(昭四二)一七二頁も、租税訴訟の審理方式について杉本説に賛成する。

(3) 裁判官研究会「税務訴訟における諸問題」司法研修所論集四一号(昭四三)一六六頁(杉本)。なお、佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理—新実務民事訴訟講座一〇巻(昭五七)六一—六三頁は、課税処分取消訴訟における審理の遅延防止の視点にもとづき、総額主義的訴訟物観をとりながらも、訴訟物と審理の対象の分離とか処分の同一性の見地にたつのではなく、審理の無駄と遅延の防止、税務行政に対する信頼の確保を論拠に、實際上、処分理由の差替えの原則的禁止を説いている。

(4) 同旨、藤井「前掲」七九頁、佐藤「前掲」五五、六一、六二頁。

#### 四 争点主義A説

1 昭和四二年、山田II畦地氏は、右の審理方式についての杉本説を傾聴に値するものとしつつ、法律の根拠を欠く本案前の開示の方法ではなく、新たな主張自体を制限することにより審理の促進・合理化を図るべきであるとして、「処分の理由付記の有無を問わず、処分は必ず法律所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(いわゆる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」という<sup>(1)</sup>。課税処分の取消訴訟は民事訴訟上の債務不存在確認訴訟のアナロジーにより理解すべきであるともい



うが、審理の対象は原告の主張する具体的違法事由であり、処分理由が違えば別個の処分になるとしており、争点主義的訴訟物観に同調的であるように思われる。その後、高田教授<sup>(2)</sup>、竹下氏<sup>(3)</sup>も、大体、同旨の見解を主張している。

2 原告納税者にとっては、処分理由の差替えが否認され処分は理由不備のために取消を免れず、争点主義A説は最適のようにもみえる。しかし、争点主義的訴訟物観によれば判決の拘束力・既判力の範囲が狭いため、被告課税庁は敗訴のときでも更正期間内であれば反復して別の理由を主張して内容的には同一の更正等を行うことができ、原告は改めて更正等の取消訴訟を提起しても理由付記が完備しておれば結局、敗訴となるなど、訴訟経済の要請には反する。したがって、必ずしも終局的な訴訟の終結に訴訟審理の遅延防止に役立たないこともある。訴訟物理論は判決の拘束力・既判力、訴えの変更など多くの論点に関連しており、単に処分理由の差替えを否認する視点からのみ訴訟物の構成を考えるべきではない。取消訴訟一般における判例・通説に従って総額主義的訴訟物観をとっても、別の視点から処分理由の差替えを制限することも可能であることに留意すべきである。

また、処分理由の差替えをすべて否認するのは柔軟性に欠け、個別具体的事案において原告の利益保護の見地からも妥当な解決を得られないおそれもある。

山田川畦地氏や高田教授は、処分の一性の視点から処分理由の差替えの制限を説くことでも共通する。処分理由の差替えの目的は、当初の理由では当該処分は違法となり取消を免れない場合に、これを差し替えて当該処分の適法性を維持することにある。したがって、理由の差替えは処分の一性の範囲内で許されるのは当然であるが<sup>(4)</sup>、理由の差替えは常にこの同一性を害するとみるのは疑問である。一般に、たとえば、課税(事業)年度<sup>(5)</sup>や納税者<sup>(6)</sup>・年度・税種<sup>(6)</sup>を異にする場合には、課税処分の一性は失われると解されている。また、行政処分の一性を定める基準はもっぱら主文により決まり<sup>(7)</sup>、課税処分的主文とは所得金額(課税標準等)と税額等をいうものとされる。理<sup>(8)</sup>

由を差し替えても税額等に変動をきたすわけではないから、総額主義的訴訟物観をとる場合には、処分の同一性を損なうことにはならない。<sup>(9)</sup>

竹下氏は、裁決の拘束力を定める国税通則法一〇二条一項を根拠に、処分庁は不服審査の段階までに主張しなかった理由を主張することは許されないとしているが、<sup>(10)</sup>裁決の拘束力は実法法的効力であるため、訴訟において裁決理由と異なる理由の主張を妨げるものではないであろう。

(1) 山田「畦地」前掲「三六頁」。

(2) 高田敏・租税判例百選(昭四三)二二二、二二三頁。ただ、その論拠として、審理の遅延防止ということを示している。<sup>(9)</sup>

(3) 竹下重人「理由が明示された処分に対する不服審査及び訴訟」杉村古稀・税法学論文集(昭四五)一六五頁以下。理由付記の趣旨目的の尊重ということも、その論拠に加えている。

(4) 処分理由の差替えにより原処分が別の処分に変わる場合は、処分理由の差替えではなく行政処分の変更の問題となるが、実際にはこの区別は微妙な場合もある。たとえば、原処分はその根拠法条をA条項とみれば違法、B条項とみれば適法という場合、争訟においてA条項をB条項に差し替えれば別の処分に変わるのであるか。最高裁は、法人税法二五条八項(現二七条二項)にもとづく青色申告承認取消処分の審査請求手続において、審査庁である国税局長が同項三号を根拠とする原処分を同項一号を根拠とする処分として維持することは許されないとして肯定説をとった(最判昭四二・四・二一訟月一三巻八号九八五頁)。これに対して、道路運送法にもとづく個人タクシー事業の免許期限変更申請の不許可処分の取消訴訟では、「一般に、取消訴訟においては、別異に解すべき特別の理由のないかぎり、行政庁は当該処分の効力を維持するための一切の法律上及び事実上の根拠を主張することが許される」という前提のもとに、原処分の根拠法条を同法六条一項から二〇条二項に差し替えたからといって本件処分とは別の処分をしたことにはならないとして否定説をとった(最判昭五三・九・一九

判時九一一号九九頁)。

- (5) 川村俊雄・税務弘報一五卷九号(昭四二)一一二頁注(6)。
- (6) 藤井「前掲」八〇頁。
- (7) 高林克己「瑕疵ある行政行為の轉換と処分理由の追加」法曹時報二卷四号(昭四四)七七〇、七七四頁以下。同旨、兵頭厚子・税務弘報二二卷八号(昭四九)一一四頁、中村「前掲」一六四頁、篠原・高林「前掲」四〇九頁。ただし、竹下「前掲」一六三頁は、これに根拠法条を加えて処分の同一性の有無を判定すべきとする。
- (8) 寛康生・税務弘報二四卷二号(昭五一)一一三頁、中村「前掲」一六四頁。ただし、藤井「前掲」七九頁。
- (9) 同旨、高林「前掲」七七五、七七六頁、緒方「前掲」一一頁以下、藤井「前掲」八〇頁以下、兵頭「前掲」一一四頁、寛「前掲」一一三、一二四頁、中村「前掲」一六五、一六六頁。
- (10) 同旨、中川一郎「国税通則法84条5項の解釈論」税法学三三二号(昭四五)一六頁。

### 三 諸説の展開(2)

#### 一 はじめに

租税法令は、青色更正(所得税法一五五条二項、法人税法一三〇条二項)、青色申告承認の取消処分(所得税法一五〇条二項、法人税法一二七条二項)、課税処分についての異議申立決定・審査請求裁決(国税通則法八四条四項・五項、一〇一条一項)などについては、理由付記を命じている。これに対して、白色更正自体については理由付記義務は定められていない。判例・通説は、租税法令その他の理由付記規定に共通してその趣旨目的は、行政庁の判断を慎重ならしめ、恣意に流れることのないように公正性を保障するという手続的側面と、行政庁がその結論

に到達した過程を知らせることにより、相手方の不服申立てや訴えの提起についての便宜を付与するという争訟的側面の両者があること、理由付記に不備・欠缺があれば当該処分は違法となるが、理由付記の趣旨目的を考慮すれば、この違法は不服申立て段階における理由の追完によっても治癒されないことなどを主張する。<sup>(2)</sup>

前記のように、青色更正・白色更正のいずれの取消訴訟であるか否かをとわず、いちおう、総額主義A説は広く処分理由の差替えを許容するのに対して、総額主義B説はこれを否認するものと解される。この二説を対極として、その中間に総額主義C説とE説が存在する。これら中間三説は、もっぱら理由付記の趣旨目的の尊重という視点から、従来の判例・通説である総額主義A説に批判を加える点で共通する。C説・E説は、白色更正の取消訴訟では、広く処分理由の差替えを許容する点では共通するが、青色更正の取消訴訟では、C説はいちおう差替えを否認するのに対して、E説は例外的に基本的課税要件事実等の「同一性」を損なわない場合に限り差替えを許容する。D説は、青色更正・白色更正を問わず例外的に差替えを否認する。

- (1) たとえば、最判昭三七・一二・二六民集二六卷二二号二五七七頁、同三八・五・三二民集一七卷四号六一七頁、同三八・一二・二七民集一七卷二二号一八七一頁、同六〇・一・三二民集三九卷一号一頁、室井||塩野編・行政法を学ぶ(昭五三)二五七頁(塩野宏)、兼子仁・行政法総論(昭五八)一八七頁、芝池義一・行政法総論講義(平四)二七二頁など。
- (2) たとえば、最判昭四七・三・三一民集二六卷二二号三一九頁、同四七・一二・五民集二六卷一〇号一七九五頁、同四九・四・二五シュト一四六号四三頁、同四九・七・一九判時七五二号二頁。学説の例としては、前注(1)掲記のもの参照。

## 二 総額主義C説

1 従来、判例は、一般に、課税処分取消訴訟では総額主義の見地から処分理由の差替えは自由であるとして

きた（前記五三頁参照）。ところが、近時、青色更正の取消訴訟において処分理由の差替えを制限する判例も現れている。その最初の判例として、昭和四三年の大阪高裁判決または昭和四九年の京都地裁判決をあげることが多い。ただ、この両判決は必ずしも総額主義的訴訟物観をとるかどうかは明示していないようにも思われる。この点は別にしても、大阪高裁判決は、法人税法が青色更正に「理由の附記を要求している趣旨からすると、更正処分に附記された理由以外の理由でこれを維持することは、原則として許されないものと解すべきである」といい、本件では付記理由と「全然別個の理由には該らない」として新たな理由の主張を許しているから、<sup>(1)</sup>総額主義C説としてここであげるよりも、基本的課税要件事実等の同一性の範囲内で差替えを肯定する同E説などがでくる先駆けとしての判例として扱う方が適切であろう。その後、大阪地裁は、青色更正のごとく「更正の手続および方法等が制限されている場合は別論であるけれども」、本件のごとき白色更正については処分理由の差替えは許されるといい、その論拠を総額主義的訴訟物観や一般民事訴訟理論に求めている。<sup>(2)</sup>傍論的ではあるが、青色更正では処分理由の差替えは否認すべきとする趣旨であると解される。いわゆる近畿土地事件において、右の京都地裁判決は、白色更正における処分理由の差替えの許否には言及しないが、青色更正に「理由付記を要する趣旨からすれば、付記理由以外の事実を以て更正処分の正当性を根拠づけることを許さないものと解すべきである」として、<sup>(3)</sup>青色更正では処分理由の差替えは否認すべき旨を明示する。<sup>(4)</sup>

昭和四四年、高林判事は、<sup>(5)</sup>課税処分取消訴訟の訴訟物も行政処分<sup>(5)</sup>の違法性一般であるとして、白色更正の取消訴訟では処分理由の差替えを認める。このような訴訟物観からは、青色更正の取消訴訟についても差替えの制限は導かれないであろう。また、同判事は、前記のように、処分の同一性の観点からも差替えは制限されないとして、結局、青色更正についても差替えが許されるとすれば、被処分者の権利擁護など処分理由の明示を定める規定の趣旨

が損なわれることを論拠に、これを否認する。その後、緒方判事<sup>(6)</sup>、秋山教授もほぼ同旨とみてよいであろう。<sup>(8)</sup>

2 右の見解には、青色更正の取消訴訟に限っては、前記の総額主義B説に対するのとはほぼ同様の疑問がある。また、白色更正の場合も、異議申立てについての決定では原処分庁により理由付記が行われるべきことになっており、かつ、この理由付記の趣旨目的は青色更正のそれと共通するにもかかわらず、青色更正と白色更正とで區別した取扱をする合理的根拠があるかは疑わしいように思われる。<sup>(9)</sup>

(1) 大阪高判昭四三・六・二七訟月一四卷八号九四八頁。青色更正の付記理由では、法人のその代表者に対する借地権付建物の譲渡価額は低廉であるとして時価との差額を寄付金とみてその一部の損金算入を否認していた。本判決は、単純に借地権の無償譲渡が行われこれを寄付金とみてその一部の損金算入を否認すればよいとする。ただ、処分理由である建物の低廉譲渡という表現は、建物の適正有償譲渡と借地権の無償譲渡を包括する意味があるから、「建物の低廉譲渡と借地権の無償譲渡とは全然別個の理由には該らない」といい、結局、青色更正の取消請求を棄却した原判決は正当であるとして、控訴を棄却した。

(2) 大阪地判昭四四・三・二五訟月二五卷七号八五八頁。ほぼ同旨、高松地判昭五一・一〇・二六訟月二二卷一〇号二四八五頁。

(3) 京都地判昭四九・三・一五行裁集二五卷三号一四二頁。原告会社は、本自社屋として使用するために約七六〇〇万円で購入した土地建物を一年半後に約七〇〇〇万円ですり渡したとして青色申告をした。被告税務署長は、購入費用のうち約一六〇〇万円は購入時にこの建物を使用して行われていたパチンコ営業の廃止のために景品買入等への補償費用として支出したものであり、取得費用ではないとして損金算入を否認して法人税の更正処分をした。その取消訴訟において、被告は、右の土地建物の真実の売渡価格は約九〇〇〇万円であり、仮に約一六〇〇万円の損金算入の否認が認められないとしても、結局、青色更正により確定した税額に違法はないと主張している。本判決は、約一六〇〇万円の損金算入を認め、かつ、被

告の新たな主張を許さず、青色更正による過大認定額の部分について原告の取消請求を認容した。

(4) 同判決は総額主義的訴訟物観をとるものと理解するものもある。松沢智「青色申告の法理(一)(三・完)―更正理由差替え主張の制限を中心として―」判例時報一〇七一号、一〇七二号、一〇七四号(昭五八)、ここでは、一〇七四号一三頁参照。

(5) 高林「前掲」七八六、七八三頁。なお、位野木ほか研究会「前掲」三五頁(高林)参照。

(6) 緒方「前掲」三頁以下。

(7) 秋山義昭「取消訴訟における処分理由の追完」北法二七卷三〇四号(昭五二)七二六頁。

(8) 総額主義的訴訟物観をとるかどうかは明らかにしないままに、理由付記規定の趣旨目的の尊重の視点から、青色更正の取消訴訟では処分理由の差替えは、更正期間経過後にかぎり許されないと、とくに更正期間経過後に限定することなく許されないともある。前説として、清水敬次・シュトイエル一四六号(昭四九)一〇頁、後説として、畠山武道・租税法(昭五四)三七八頁、南編・条解行政事件訴訟法(昭六二)七四〇頁以下(岡光民雄)、原田尚彦・租税判例百選(三版)(平四)二〇五頁。

(9) 同旨、海老沢俊郎「処分理由の差替えと理由付記」(平二)行政手続法の研究(平四)四五四、四七五頁以下。

### 三 総額主義D説

1 昭和四三年、渡部判事は、原告が具体的違法事由を主張すべきとするのは原告にとり酷であり、かつ、具体的違法事由が訴訟物と考えるのは既判力の面で納税者に不利であるとして、前記の杉本説には批判的である。そして、租税訴訟についても一般の抗告訴訟や債務不存在確認訴訟と同様に考えるべきであり、随時提出主義が原則であるという。ただし、この原則は、第一に、法律による行政または憲法三一条が保障するデュー・プロセスからの

制約を受け、第二に、更正期間経過後は処分理由の差替は許されないと主張する。同判事は、とくに理由付記の趣旨目的の尊重を明示するわけではないが、前者の制約はこの視点から導くものと解しうる余地もある。

昭和四五年、藤井判事<sup>(2)</sup>は、課税処分取消訴訟の訴訟物は課税処分の違法性一般であること、所得税・法人税については、納税者・年度・税種の三要素のいずれかを異にしないかぎり、従来の「基因事実の新たな証拠の提出やその評価方法の変更はもちろん全く新たな基因事実を持ち出すことも、処分対象の同一性という観点から制限されることはありえない」とすることでは、総額主義A説と本質的には変わりはないであろう。しかし、同判事は、課税処分についての不服申立ての裁決等の理由付記の趣旨目的の尊重という観点から、「裁決等の理由付記の根拠となった基因事実と、事実関係として同一性を欠く」新たな事実を主張することは許されないと述べるかぎりでは、同説とは異なるものがある。近時、宮崎氏もこれに近い見解を表明している<sup>(3)</sup>。

2 藤井判事は明白に、おそらく他の論者もまた、白色更正・青色更正の取消訴訟をとわず原則的に処分理由の差替を許容する見解のようである。例外的に差替を否認する具体的要件としては、渡部判事は更正期間経過後のほかはこれを提示しない。藤井判事は基因事実の同一性の範囲を越える場合をあげるが、宮崎氏はこれに反対する。同一性の問題については後に触れる。

(1) 裁判官研究会「前掲」一七二頁以下〔渡部吉隆〕。

(2) 藤井「前掲」七九頁以下。

(3) 小川＝松沢編・租税争訟法〔裁判実務大系20〕(昭六三)四七頁以下〔宮崎直見〕。



## 四 総額主義E説

1 昭和四九年、松沢教授は、総額主義的訴訟物観をとり、白色更正の取消訴訟では処分理由の差替えを認めるが、青色更正の取消訴訟では理由付記の趣旨目的中とりわけ行政争訟便宜付与機能を重視して差替えは許されないという。ただし、「処分理由の同一性」の限度内では新たな理由の主張を許しても原告に実質的な不利益を及ぼさないから、これを許すべきであるという<sup>(1)</sup>。そして、総額主義A説に対しては、青色申告者に不誠実な行為があったときは、青色申告の承認を取り消せば足りると批判をし、他方、白色更正と青色更正とを区別せずに理由の差替えを否定する説に対しては、白色更正について不服申立段階では理由付記が命じられるにしても、原処分理由と裁決の理由という本質を異にするものを混同するものであるなどの批判を加える<sup>(2)</sup>。その後、右の同一性の理解も少し変わり、「処分基礎となった課税要件事実のうち、基本的事実が同一性を有する範囲内」では差替えを許してよく、この同一性は「理由の同一性」すなわち「理由それ自体としての基本的事実」の同一性を意味しないという<sup>(3)</sup>。鈴木氏も、大体、同旨の主張をするほか、白色更正と青色更正とを区別しないで差替えを否認する説に対しては、白色更正について常に異議申立手続を経て理由付記が行われるとは限らず（国税通則法七五条四項・五項、一一五条一項ただし書参照）、同じ白色更正について理由付記の有無により差替えの許否に差異があるのは合理的ではないなどの批判を加えている<sup>(4)</sup>。広瀬氏も、松沢・鈴木説に近いであろう<sup>(5)</sup>。

近時の判決の中にも、松沢説等に近いものがある。東京地裁は、総額主義的訴訟物観をとることを明示しないが、青色更正の理由付記を定める所得税法の「規定の趣旨に鑑みれば、青色申告についての更正の取消訴訟において、更正を維持するために更正通知書に附記されていない理由を主張することは原則として許されないと解するのが相当である」と判示し<sup>(6)</sup>、静岡地裁は、総額主義的訴訟物観をとりながら、税務署長の「主張は、更正の附記理由と、

基本的に異なるものではないというべきであるから……更正処分<sup>(7)</sup>に理由附記を要求している趣旨を没却するものということはできない」として、処分理由の差替えを認めている。東京地裁判決は、青色更正の取消訴訟でも例外的には処分理由の差替えが許されるとするかぎりでは松沢説等と同旨であると考えられ、静岡地裁判決は処分理由との同一性を基準に差替えの許否を判断すべきとするものであろう。<sup>(8)(9)</sup>

2 右の見解に対しては、青色更正の取消訴訟に限っては、総額主義B説・C説に対する前記の批判が原則的に妥当するであろう。松沢教授は、不誠実な青色申告者については青色申告の承認を取り消せば、以後、白色申告のみなされる結果、処分理由の差替えにより法定の租税の徴収が可能となるというのであろう。しかし、青色申告の承認を取り消すかどうかは税務署長の適正な裁量に委ねられており、青色申告者の地位はそのままに処分理由の差替えにより当該年度の税収を確保するということにも合理性はある。誠実な青色申告者についても、法定の税収の確保のための処分理由の差替えの可能性を認めておく必要もないわけではない。鈴木氏の論拠には、青色更正の取消訴訟にかぎっては争点主義的訴訟物観をとるかのように解しようとするところもある。そうすると、同じ課税処分取消訴訟でありながら、青色更正と白色更正とで訴訟物観に差異をおくのは問題がある。また、不服申立手続を経由しない白色更正の取消訴訟が適法である事例は稀である<sup>(10)</sup>などの反論も可能であろう。基本的課税要件事実等の同一性については後に触れる。

(1) 松沢智「税務争訟における総額主義と争点主義」法律のひろば二七巻九号(昭四九)六五頁以下。なお、金子ほか編・前掲書三二六頁(松沢)参照。

(2) 松沢智・租税争訟法(昭五二)六四頁以下。

(3) 松沢「前掲」判例時報一〇七四号一三頁以下。

- (4) 鈴木康之「処分理由と訴訟上の主張との関係―処分理由の差替えを中心として―」新実務民事訴訟講座九卷(昭五八)二六四頁以下。
- (5) 園部二時岡編・行政争訟法(裁判実務大系一)(昭五九)三三五―三三六頁(広瀬正)。
- (6) 東京地判昭五五・九・二九行裁集三一巻九号二〇二四頁。飲食店を経営する原告は、連帯保証人として元従業員の借入金について返済を行い、その結果、同人に対して求償債権を取得したが、結局、これが貸倒れとなり約五六二万円を事業経費として青色申告をした。被告税務署長は、同債権は所得税法五一条一項に定める事業経費にはあたらないとしてその損金算入を否認することを理由に、青色更正を行った。同処分取消訴訟において、原告は、この損金算入が否認されるのであれば右の求償債権用に設定の債権償却特別勘定を取り崩して申告をした約二三一萬円の所得算入も否認すべきであると主張したので、被告は、同処分の適法性を維持するために、事業経費として申告した利子割引料の中の右の連帯債務の利子一七萬円の損金算入も否認されるべきであると主張した。本判決は、更正処分の付記理由自体の適法性は認められたものの、本文のように判示して、被告は一七萬円の損金算入の否認を主張することができず、また、特別勘定の対象は事業経費への算入が認められる債権に限られるから、本件特別勘定の設定はもとも違法でありその取崩しも否認されるべきであるとして、更正処分を一部、取り消した。
- (7) 静岡地判昭六三・九・三〇判時一二九九号六二頁。被告税務署長は、青色更正の処分理由として、類似法人五社の役員退職給与金の支給状況にてらして、原告会社の役員退職給与金には過大な部分があるとしてその損金参入を否認した。同処分の取消訴訟では、退職給与の適正額の算定をより厳正に行うことを理由に、新たな抽出基準に基づき右の五社とは別の類似法人八社の役員退職給与金の支給状況にてらせば、原告会社の役員退職給与金には青色更正の認定額よりもさらに過大な部分があるから、結局、更正処分により確定した税額等は適法であると主張した。本判決は、被告は、青色更正・本訴において、退職給与支給額が不当に高額であること、類似法人の功績倍率を比較して退職給与の適正額の算定を行うという方法をとることを主張する点では共通し、この方法自体も適法・合理的であることなどを認定し、結局、更正処分は適法であるとして原告の取消請求を棄却した。

(8) 総額主義的訴訟物観をとるかどうか、また、青色更正の理由付記の趣旨目的には明言しないが、処分理由と「実質的」に同一であることを論拠にその差替えを許容した判例として、名古屋地判昭五二・一一・一四訟月二三卷一三三・三三八頁、名古屋高判昭五六・九・三〇訟月二七卷二二号二二七二頁。第二審判決では、被控訴人(被告) 税務署長は、会社合併のさいの債務免除金は益金に算入すべきであるとして、青色更正の理由付記では債務免除日を合併実行日である昭和四四年三月二六日としていたが、本訴ではこれを同一事業年度である同年二月五日から合併登記・商号変更登記日である同四月六日までであると変更した。

(9) 総額主義的訴訟物観をとるかどうかは明示しないが、理由付記の趣旨目的の尊重の観点から、松沢説や後記の金子説を援用しながら基本的課税要件事実の同一性が失われなかり理由の差替えは許されるという見解もある。村井正・行政判例百選Ⅰ(二版)(昭六三)一九〇〜一九一頁参照。水野忠恒・判例評論三七二号(平二)三六頁も、同旨の見地にたつて、本件静岡地裁判決の結論に賛成する。

(10) 竹下重人「課税処分取消訴訟における処分理由の差替について」税法学四〇〇号(昭五九)七四頁。

#### 四 諸説の展開(3)

##### 一 はじめに

昭和五〇年前後になって、理由付記の趣旨目的の尊重の観点から処分理由の差替えを制限しようとして、総額主義E説等もかなり有力になったが、同旨の視点から課税処分取消訴訟の訴訟物を争点主義的に捉える見解も優勢になってきた。争点主義説は、青色更正の取消訴訟ではもとより、白色更正の取消訴訟でも、処分理由の差替えをいちおうすべて否認するもの(争点主義A説)、基本的課税要件事実等の同一性が維持される限度で例外的に差替え

を認めようとするもの（争点主義B説）とに分かれる。

他方、かつての判例通説である総額主義A説も、税務職員や訟務検事を中心にいぜんとして有力であり、同旨の判例も多く、理由付記の趣旨目的の尊重の視点に対する反論も展開している。<sup>(1)</sup> 注目すべきは、最近の最高裁もこの説を支持するのではないかと解される点である。

(1) 租税訴訟における審理の遅延防止策として、総額主義（A説）を前提におきつつ、民訴法一三九条を活用して処分理由の差替えを制限すべきことも裁判実務では主張されている。最高裁事務総局編・租税関係行政事件執務資料（昭五三）二八〇頁参照。

## 二 争点主義A説

1 昭和四九年、高梨氏なども争点主義A説をとるものと考えられるが、<sup>(1)</sup> その代表的論者は福家教授であろう。同教授は、課税処分は具体的租税債務を確定するものであり、そのためには具体的な所得額・税額と具体的な理由（事実認定・課税根拠）により特定する必要があること、課税処分の取消訴訟の対象はこの具体的租税債務の存否にあること、青色更正に限らず課税処分一般について、課税庁は右の具体的な理由の拘束を受けることなどを述べている。<sup>(2)</sup> その後、青色更正や裁決の理由付記の程度に関して最高裁が信用力のある資料を摘示して更正等の具体的な根拠を明らかにすべきとすることなどからみて、更正等の取消訴訟の訴訟物については争点主義が妥当であると明言する。そして、総額主義A説に対しては、平等取扱原則や納税者の権利保護と租税収入の確保の趣旨からみて、取消判決を得た者に対してのみ更正等の余地がおよそないという意味での紛争の一次的解決機能は法の予定するところではないと批判をし、松沢説に対しては、理由付記規定の趣旨目的のうち争訟的側面を重視して青色更正の取

消訴訟については理由の差替えを否定しながら、不服申立段階では理由付記が強制される白色更正の取消訴訟では理由の差替えを許すのは矛盾があるなどの批判を加える<sup>(3)</sup>。北野教授も、争点主義的訴訟物観をとり、白色更正・青色更正を問わず処分理由の差替えは許されないとしている<sup>(4)</sup>。

2 争点主義A説に対する疑問については、すでに触れた(五七頁参照)。なお、総額主義的訴訟物観をとっても、課税庁が更正期間内に課税要件事実を把握し、かつ、確定判決もでていなければ、再更正等を行うことにより福家教授が批判する事態の発生を阻止することもできる。争点主義的訴訟物観をとる場合には、右の事態の発生はより阻止しやすいことにはなるが、課税庁が更正期限内に課税要件事実を発見できなければ同じ事態は生じうる。なお、同教授は取消訴訟一般と更正等の取消訴訟とで訴訟物を別異に把握するが、このことにも検討の余地がある<sup>(5)</sup>。これに対して、松沢説に対する同教授の批判は適切であると考える。

(1) 日本税法学会「第四五回大会記録(1)〜(3・完)」税法学二八一号〜二八三号(昭四九)、ここでは同二八三号一〇頁以下(高梨克彦など)。

(2) 福家俊朗・税理一八巻一一号(昭五〇)一三一頁以下。

(3) 福家俊朗「租税訴訟における訴訟物」北野編・日本税法院判例体系四巻(昭五五)二八四、二九〇、二九三、二九四頁。

(4) 北野弘久・判例評論二七二号(昭五六)二〇頁。

(5) なお、村井正・関法一七巻五号(昭四三)七七頁参照。

### 三 争点主義B説

1 昭和五一年、金子教授は、争点主義的訴訟物観をとり、青色更正は処分時に、白色更正は異議申立時に、そ

れぞれ理由付記義務があり、すべての租税確定処分は、例外的場合を除いて、遅かれ早かれ結局、原処分庁が理由を付記しなければならぬこと、理由の差替えを認めれば理由付記規定の趣旨目的の大半が損なわれることから、青色更正・白色更正を問わず処分理由の差替えを否認する。このほか、事実・法律上の争点を整理して裁判所の負担を軽減するという不服申立前置の趣旨をも考慮して、差替えを否認する。ただし、「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」では差替えを許容する。<sup>(1)</sup> 中村勲氏も金子説に近いが、なお、更正期間経過後の差替えは否認する。<sup>(2)</sup>

昭和五九年、竹下氏は、争点主義的訴訟物観のほか、理由付記規定の趣旨目的を没却すべきではないこと、処分理由の差替えの原因は会計・税法的評価の相違などにもあり、単純に納税者悪質論により差替えを正当化しえないことなどを論拠に、白色更正・青色更正を問わず差替えは許されないとしている。ただし、納税者に行政争訟上の不利益を与えない範囲すなわち処分理由と新たな理由とが「基本的に同一性を有する場合」には、差替えも許され<sup>(3)</sup>るとい<sup>(3)</sup>う。

2 争点主義説に対する一般的な疑問については、すでに触れた。なお、金子説に対しては、不服申立前置主義も不服申立手続において主張しなかった違法事由を訴訟において主張することまで禁止するものではないなどの批判も可能であろう。<sup>(4)</sup> 竹下氏は不誠実な青色申告者には青色申告承認の取消をすれば足りるともいうが、これには松沢説に対するのと同様の批判が妥当するであろう。基本的課税要件事実等の同一性の問題については後述する。

(1) 金子宏・租税法(昭五一)四四九〜四五〇頁。

(2) 中村勲・税務事例二三卷一〇号(昭五六)一八〜一九頁。

(3) 竹下「前掲」税法四〇〇号七〇頁。

(4) 緒方「前掲」一五頁、中村三徳「前掲」一六三―一六四頁。金子説は、結論的には、裁決の拘束力を根拠に差替えを否認する前記の見解と共通するところもある。

#### 四 総額主義A説

1 税務職員のおしくは、総額主義A説をとるようである。たとえば、昭和四五年、堺沢氏は、その論拠として、課税庁が納税者の所得を把握するのは困難が伴うこと、租税負担の公平・平等の見地から、良心的な納税者よりも優遇すべきではないこと、処分理由の差替えにより処分を維持することこそ租税法主義に合致することなどを述べている。<sup>(1)</sup>昭和五〇年代に入って、中村三徳氏や品川氏<sup>(2)</sup>なども、大体、同旨の考え方をしている。

課税処分取消訴訟において被告税務署長等の弁護にあたる訟務検事の多くも、総額主義A説をとる。たとえば、昭和五一年、寛氏は、その論拠として、①青色更正の理由付記も白色更正についての異議決定の理由付記もその趣旨は同一であり、前者について処分理由の差替えを許さないのであれば後者についても同様に解すべきであるが、そうすると、白色更正について理由の差替えを許す一連の最高裁判決（前記五三頁注（1）参照）を骨抜きにする結果になること、②理由付記規定も訴訟における処分理由の差替えの禁止までも要求するわけではないことなどを指摘している。<sup>(4)</sup>その後、篠原<sup>(5)</sup>高須氏も同旨の論拠をあげ、遠藤氏は原処分時までには脱漏所得をすべて把握しておくということは実務上は不可能であるという。<sup>(6)</sup>片山氏は、右の①・②のほか、処分理由の差替えの主因は納税申告の不適正にあり、しかも差替えは、これにより原処分により確定した税額の変動を伴わないから納税者に不当に不利益を与えることにもならず、真実の発見・税の公平負担の要請にも適合することなどを指摘している。<sup>(7)</sup>



昭和五六年、田中博士も総額主義A説をとり、その論拠として訴訟経済や右の①を指摘する。<sup>(8)</sup>

前記の近畿土地事件において、大阪高裁は、総額主義的訴訟物観を論拠とするほか、処分理由の差替えを許さないとするのは「更正処分の理由付記に、その趣旨・目的を越える強い義務づけを与え、必要以上に課税庁を拘束して、租税行政の偏頗化を招き……不誠実な納税義務者を不当に利する結果を招来する」として差替えを認め、本件更正処分には違法はなく、第一審判決は不当であるとしてこれを破棄した。<sup>(9)</sup> その上告審は、理由付記の趣旨目的の尊重という点には言及しないで、「一般的に更正の理由とは異なるいかなる事実を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、本件の場合、納税者に「格別の不利益を与えるものではない」から、理由の差替えを許した第二審判決は正当であるとして納税者の上告を棄却した。<sup>(10)</sup> この判決は、青色更正の取消訴訟における処分理由の差替えに関する最初の最高裁判決であるが、論者によりそれぞれ自説に沿うものとして援用されるなど、<sup>(11)</sup> その評価は必ずしも一定しない。

その後、千葉地裁も総額主義A説をとり、その根拠として、右の片山氏が付加する事由などをあげている。<sup>(12)</sup> 東京高裁は、総額主義的訴訟物観をとることを明示しないが、第一審（前記六五頁参照）とは逆に、青色更正の理由付記がその「趣旨・目的を達し得ない程度のものであるときは、その更正処分は瑕疵あるものとして不服申立てにより取消されるべきであるが、これによって、右の趣旨・目的は十分達せられるもので、それ以上に、青色申告について更正処分取消訴訟において、課税庁が更正を維持するために更正通知書に附記されていない理由を主張することが許されないとまで解するのは困難である」こと、新たな理由の主張を許しても納税者に「格別の不利益を与えるものではない」ことなどを判示している。<sup>(13)</sup> 判旨の前段部分は訟務検事などの、後段部分は右の最高裁判決の影響をそれぞれ受けているように解される。平成元年、東京高裁は、青色更正の理由付記の趣旨目的には言及しない

で明白に総額主義A説をとって青色更正等の取消請求をしりぞけ、<sup>(14)</sup>その上告審も、簡単に、原判決は「正当として認<sup>(15)</sup>できる」としたのが注目される。

2 被告課税庁にとっては、判決の拘束力・既判力により新たな理由にもとづく更正等の道をとることを封じられるとはいえ、処分理由の差替えをもっとも広く許容する総額主義A説が最適ということになる。これにより、訴訟経済の要請も充足される。堺沢氏や片山氏が付加する論拠にも説得力がある。ただ、理由付記は「行政段階における手続として、その効果も行政の範囲内に止まる」<sup>(16)</sup>などというのは適切ではなく、訴訟における処分理由の差替えの否認によりなお徹底されることになる。理由の差替えにまったく制限がないというのも、理由付記の趣旨目的の尊重や原告の利益保護の見地からみて、争点主義A説とは逆の意味で柔軟性に欠け、個別具体的事案において妥当な解決を得られないおそれもある。

- (1) 堺沢良・税経通信二五巻一〇号(昭四五)二〇一頁。
- (2) 中村三徳「前掲」一六〇～一六一、一六三頁。
- (3) 品川芳宣・税経通信三七巻二号(昭五七)三二六～三二七頁。
- (4) 算「前掲」一二五～一二六頁。ほかに、訟務座談会「前掲」一四五頁以下参照。
- (5) 篠原II高須「前掲」三九七頁以下。
- (6) 遠藤きみ・昭和五五年行政関係判例解説(昭五六)五五八頁。
- (7) 片山博仁・税務弘報二九巻一三三号(昭五六)八六頁以下。ほかに、高須要子・法律のひろば三四巻一〇号(昭五六)七八～七九頁、訟務座談会「昭和五十六年の回顧」訟務月報二八巻一〇号別冊(昭五七)一九七頁以下参照。
- (8) 田中二郎・租税法(新版)(昭五六)三五六頁。ただし、同・租税法(三版)(平二)三八二頁参照。

- (9) 大阪高判昭五二・一・二七行裁集二八卷一〇二二頁。控訴人(被告) 税務署長の追加主張は、第一審の第一回口頭弁論期日から四年後の昭和四五年一〇月二日の第一九回口頭弁論期日において初めて行われたが、控訴人が第一審の準備手続で右の主張をしなかったことは故意・重過失に基づくものとはいえないとして、民訴法二五五条の適用をも否認し、ついで、本文のごとく判示している。
- (10) 最判昭五六・七・一四民集三五卷五号九〇二頁。
- (11) 中村勲「前掲」一九頁、松沢「前掲」判例時報一〇七二号三頁以下、金子宏・租税法(二版)(昭六三)五三八頁、小川＝松沢編・前掲書四八頁(宮崎)、田中・租税法(三版)三八二頁。
- (12) 千葉地判昭五六・八・二八行裁集三三卷八号一四八四頁。被告税務署長は、青色更正の理由として、訴外A会社に対する出費中八〇万円は架空の支出であり、訴外B会社への建設重機の無償譲渡は寄付金としてその一部について、それぞれ損金算入を否認した。訴訟においては、訴外A会社自体が架空の存在であるとして同社への出費全額、約三三〇万円の損金算入を否認するとともに、訴外B会社への建設重機の譲渡は有償であったとして、同重機にかかる減価償却費の損金算入を否認して、譲渡益を計上するなど、新たな主張を行った。本判决は、被告の新たな主張を許し、新主張の内容そのものも大筋で承認して、青色更正に所得の過大認定はなく適法であると判示した。
- (13) 東京高判昭五七・八・一〇行裁集三三卷八号一六七七頁。本判决は、このように判示して、控訴人(被告) 税務署長の新たな主張を認めて、連帯債務利子一七万円の事業経費性を否認し、原判決中、控訴人敗訴の部分の一部変更した。
- (14) 東京高判平元・一〇・一一税資一七四号五三頁。控訴人(原告) 納税者は、控訴審において、被控訴人(被告) 税務署長が原審で金融機関等に対する反面調査の結果に基づき所得の追加主張をすることは許されないと抗弁したが、本判决は本文のごとく判示して青色更正等の取消請求を斥けた。
- (15) 最判平三・二・二三税資一八二号三四一頁。なお、最判平四・二・一八民集四六卷二七号七七頁は、処分理由の差替えとの関連においては、ないけれども、課税処分取消訴訟について明確に総額主義的訴訟物観をとっている。

(16) 中村三徳「前掲」一六三頁。同旨、前注(13)掲記の東京高判昭五七・八・一〇。この問題をめぐる賛否の議論については、訟務座談会「前掲」訟務月報二四卷一號別冊一六九頁、同二八卷一號別冊二二三頁以下参照。

## 五 補論(1)

### 一 諸説のまとめ

1 かつての判例・通説である総額主義A説に対する批判は、課税処分取消訴訟における審理の遅延防止または理由付記の趣旨目的の尊重という二つの視点から始まったようである。その後、処分理由の差替えの制限が終局的な審理の遅延防止Ⅱ訴訟の終結にそれほど有効であるかは疑わしく、他方、最高裁や通説が理由付記の趣旨目的を強調して、理由付記の程度や瑕疵の治癒等について厳格な態度を示すようになるにつれて、処分理由の差替えの制限を主張する見解はもっぱら理由付記の趣旨目的の尊重の方にその視点を移すようになってきたと思われる。

これまでにみた総額主義各説を処分理由の差替えを広く許容する順序に並べると、最上位は総額主義A説、最下位が同B説ということになる。中間三説の上下関係は必ずしも明確ではない。同E説は、同C説よりは上位であり、同D説と比較しても白色更正では上位である。青色更正については、差替えを原則として、D説は許容、E説は否認するから、D説の方が上位にあるような印象を与える。しかし、必ずしもこのようにいえるかは疑問もある。ここでは、D説のうち藤井説とE説とくらべてみよう。かりに、基本的課税要件事実等の「同一性」の意味内容が同じであると理解すると、両説とも、同一性の範囲内では差替えを許容、この範囲外では差替えを否認する点では共通する。<sup>(1)</sup> そうすると、E説は、白色更正ではいちおう広く差替えを許容する分だけ、D説よりも差替えを

より広く許容するということになる。C説とD説との上下関係の判断は容易ではない。いちおう、白色更正ではC説が上位、青色更正ではD説が上位ということになる。<sup>(2)</sup> もっとも、総額主義D説・E説などがいう右の同一性の意味内容を広く捉えるときは、総額主義E説は同A説に、同D説は同E説さらには同A説に接近することになる。逆に、これを狭く捉えるときは、総額主義D説は同B説に、同E説は同C説に、それぞれ接近することになる。

2 前記の諸説については、それぞれ一応の論評を試みた。要約すれば、まず、総額主義的訴訟物観をとるべきであり、これによって訴訟経済の要請には資することになる。つぎに、各理由付記規定の趣旨目的は共通するから青色更正・白色更正を問わず共通に考えるべきであるが、<sup>(3)</sup> 租税法律主義、租税実体規定の順守など理由付記の趣旨目的に対立する価値もあり、個別具体的場合には両者の比較考量が必要となり、場合によっては理由付記の趣旨目的の尊重の要請が後退すべきケースもありうる。一般的には、課税庁は、租税法律主義、租税実体規定の順守の要請があるが、一度きりの課税処分だけで課税要件事実を正確に把握して適正な税額等の確定とその理由づけを行うのは難しいのが現実であることなどから、原則的にはその差替えを認めるべきであると考えられる。私見は結論的には総額主義D説に同じということになる。ただ、右のD説とE説との比較でも分かるように、重要なのは、抽象的に差替え許容が原則であるとか例外であるということよりも、差替えの許容要件・不許容要件の探究にある。以下、この問題について触れることにする。

(1) その訴訟物観を別にすれば、この同一性の範囲内では、総額主義D説と争点主義B説との間にも、差替えの許容範囲に差異はないことになる。

(2) 思考上は、従来の見解のほかにも、二、三の見解もありうる。総額主義A説と同D説やE説の間には、白色更正・青色更正のいずれかの取消訴訟について例外的に差替えを否認する説、争点主義A説と同B説との間にも、白色更正または青色

更正のいずれかの取消訴訟でのみ例外的に差替えを認める説が考えられる。なお、前記の清永教授の見解を参照。

(3) この視点からは、理由付記が法律規定の命ずるものか否かという区別もそれほど重要ではない。同旨結論、杉本「前掲」法律時報三〇巻一一号一七頁、高田「前掲」二二二頁、裁判官研究会「前掲」一七二―一七三頁（渡部）、竹下「前掲」税法学四〇〇号七四頁。

## 二 差替えの許容要件(1)

1 近時、総額主義説、争点主義説またはこのいずれをとるかを示さない説の中で、処分理由の差替えの許容要件として「同一性」をあげるものが増えてきている。しかし、その意味は、必ずしも明確ではなく論者により共通するわけでもないように思われる。①昭和四三年の大阪高裁判決をはじめとする下級審判決は（前記六一、六五頁以下参照）、要するに、処分理由との同一性を要件に新たな理由の主張を許容するものとみることができであろう。また、竹下氏はこの旨を明言する。白石判事がいう「審査決定当時の認定理由と、その基礎が異ならぬ範囲」にも、このように解しうる余地がある。②松沢教授は、当初は同様の考えであったが、後には差替えの許容要件である同一性は処分理由との同一性を意味するわけではないと明言する。③藤井判事がいう「理由付記の根拠となった基因事実」との同一性、金子教授がいう「原処分の理由とされた基本的課税要件事実の同一性」が、理由自体の同一性を意味するのは必ずしも明確ではない。

行政処分は事実を認定し、これに法令を適用して行われるから、処分理由は事実認定と根拠法条により成り立つ<sup>(1)</sup>。そこで、処分理由の同一性とはこの事実関係と根拠法条とが同一であることを意味すると捉えることもできる。も

し、基本的課税要件事実等が右の事実関係のみを意味すると理解するときは、右の③は理由の同一性の範囲内で新<sup>(2)</sup>

たな理由の主張を許容するが、差替えの許容要件を①よりも狭く捉えていると解しうる。たとえば、訴訟において、事実認定は不変であるが根拠法条をわずかに変えるときは、①説では同一性の範囲内にあるが、③説ではこの範囲を越えると思しうるようにも思われる（なお、前記五八頁注（４）、五九頁注（７）参照）。

２ 争点主義的訴訟物観をとって理由ごとに訴訟物が異なるといふ前提にたつ以上、例外的にしる差替えの許容要件である同一性は理由の同一性から離反することはできないのではなからうか。総額主義的訴訟物観をとる場合にも、理由付記の趣旨目的の尊重の視点から処分理由の差替えの制限を説くのであれば、差替えの許容要件は理由の同一性から離れることはできないように思われる。

前記の裁判例との関係でいえば、昭和四三年の大阪高裁の事件では寄付金の損金算入額、近畿土地事件では土地建物の譲渡益額、千葉地裁の事件では架空会社への出費額や別会社への建設重機の譲渡の性格と損益額、名古屋高裁の事件では債務免除の発生日、静岡地裁の事件では役員退職給与額について、それぞれ、新たな主張や裁判所による新たな認定が行われている。これらの事件では、課税要件を構成する事実がまさに同一であると解することができ、処分の根拠法条の変動を伴うわけでもないから、右のどの基準によっても同一性の範囲を越えないように思われる。昭和五年の東京地裁・同五七年の東京高裁の事件では、原処分付記理由はそのままに、いわば本体に付随する利息支払の損金参入の否認を付加するものであり、やはり同様にもみることも可能であろう。これらの事件において処分理由の差替えを許した判例は、理由の同一性の視点からも、いずれも適切であったと思う。<sup>(3)</sup>

ところで、白石判事は、「更正決定で事業所得一〇〇万円を決定し、訴訟になって、事業所得にかえて、不動産の譲渡所得一〇〇万円の存在を主張」するがごときは右の同一性を越えるともみるようである。<sup>(4)</sup> 雄川博士も同旨のようであるが、<sup>(5)</sup> 藤井判事はこれに反対である。<sup>(6)</sup> 所得の源泉・評価としては差異はあるが、所得税の課税要件事実とし

ては一個とみることもできるから（所得税法二二条以下参照）、理由の同一性の範囲を越えないと解する余地もある。

(1) 福家「前掲」税理一八巻一一号一三三頁、南博方「行政処分の理由付記」(昭五四)行政手続と行政処分(昭五五)一九四頁、鈴木「前掲」二五八頁。金子宏・租税法(補正版)(昭五九)三六四頁注(2)は、更正処分の理由にはこの二つのほか、結論をも含むという。

(2) 行審法三三三条二項・国税通則法九六条二項にいう「処分の理由となつた事実」もこの用法であろうか。また、国税通則法一一六条一項は「課税処分の基礎となつた事実」という。

(3) 同旨結論、松沢「前掲」判例時報一〇七二号三頁以下、金子・租税法(二版)五三八頁。竹下「前掲」税法學四〇〇号七〇頁は、千葉地裁、名古屋高裁の事件については同旨であるが、近畿土地事件や東京地裁・高裁の事件は限界線上にあるという。

(4) 白石「前掲」一三、一四頁参照。

(5) 裁判官研究会「前掲」一六九頁(雄川一郎)。

(6) 藤井「前掲」八〇頁以下。

### 三 差替えの許容要件(2)

1 前記の昭和五六年最高裁判決がいう納税者に「格別の不利益を与える」とは、実際にどのような場合であるかは必ずしも明らかではない。まず、最高裁は、この表現により、理由相互間の同一性ないし基礎となるべき事実の近似性・類似性がある場合で、かつ、被処分者に不利益を与えない場合という二つの要件が存在する場合に処分理由の差替えを認めたと解するものがある。<sup>(1)</sup>ただ、被処分者に不利益を与えないことは、同一性等の基準を掲げる



原因または効果にはなりえても、同一性等の要件そのものを含むものとして理解するのは問題がある。

つぎに、「不利益」とはなにかが問題となる。①これを課税上<sup>(2)</sup>または実体上のものとして捉えるときは、理由を差し替えても原処分が確定した税額の変動を伴わないから、この税額が租税実体規定の定める税額の範囲内にあるかぎり、納税者に不利益を与えることはない。これによれば、理由の差替えはほとんど常に許されることになる。②松沢教授は「不利益」を争訟上のものとみるようである。竹下氏も同旨であり、不服申立手続における納税者の努力を水泡に帰し訴訟審理において不意打ちを受ける意味で理解している。<sup>(3)</sup>③争訟上の不利益のみでなく手続上の不利益、すなわち理由付記の趣旨目的が損なわれるものとして捉えるものもある。<sup>(4)</sup>いずれにしても、最高裁判決は「格別の不利益」というから、理由付記の趣旨目的またはこの中の争訟上のものとみるにせよ、これが単に損なわれるというのではなく、これが著しく損なわれるという場合に、初めて処分理由の差替えは許されないことになる。

2 「同一性」の基準よりも、納税者に「格別の不利益」を与えるかどうかの方がより実質的であり、処分の相手方の利益保護を裏づける理由付記の趣旨目的にも合致するであろう。もっとも、理由の同一性の範囲内における差替えは、納税者に格別の不利益を与えることはないのが通例であろう。ただし、そうでない場合もありうる。ここでは、理由の同一性の範囲を越えるかどうかを問わず、もっぱら、②の意味の不利益の存否が理由の差替えの許否の決め手になるように思う。不意打ち防止に重点をおくのであれば、納税者の予測可能性の範囲内では処分理由の差替えを許す趣旨であるとも解しうる。類型的に言えば、納税者がどのような取引を行い、そこからどれだけ収支が生じたか（事実問題）、重要な点について漏れなく申告をすることは可能であり期待してよいであろう。そうすると、納税者にとって真実は露顕することは予測可能であり、事実問題についてはこの予測可能性を認めると

思う。これに対して、課税要件事実の租税法令への包摂（法律問題）については、納税者にとって容易ではなく適正な申告も難しく、更正等の理由付記により初めて納得がいく場合も少なくないのではなからうか。処分理由の差替えの制限は、多く後者の場合に問題になってくるのではないかと考える。原告になんらの帰責事由もなく、当初の理由付記との関係から判断して原処分は違法であり勝訴できるとして取消訴訟を提起したのに、処分理由の差替えにより原処分<sup>(5)</sup>の適法性が維持され、敗訴となれば、理由付記の行政争訟便宜付与機能が損なわれることにもなる。ただし、この場合、原告の実質勝訴に近いものとみて訴訟費用の被告負担の可能性を考えるべきではなからうか（なお、民訴法九一条参照）。これにより、法律問題についての理由の差替え、たとえば、根拠法条の差替えは理由の同一性の範囲を越えるときでも、納税者に格別の不利益を与えないことも多くなるであろう。

(1) 中村勲「前掲」一九頁。

(2) 玉国文敏・ジュリスト昭和五六年度重要判例解説（昭五七）三六頁。

(3) 竹下「前掲」税法学四〇〇号七〇頁。

(4) 小川Ⅱ松沢編・前掲書四八頁（宮崎）。なお、訟務座談会「前掲」訟務月報二八巻一号別冊二〇七頁以下参照。

(5) これに関連して、信義則・禁反言則・納税者の信頼保護の視点からみる判例も若干はあるが、この視点からの記述は近く別稿において行うことにする。

#### 四 差替えの許容要件(3)

1 昭和三七年、東京地裁は、処分理由の差替えは許されることを前提において、ただ、「実質的にみて更正期間経過後に新たに更正処分がなされたのと同じ結果になるような場合についても、なおかつ理由、計算の変更主張

は常に許されるといい得るかどうかについては問題がないではない」といい、本件では、扶養控除額と源泉徴収税額の計算にわずかの変更主張があるにすぎず右の場合にはあたらなないとして、更正期間経過後のこの変更主張を許した。<sup>(1)</sup>その後、同判決に關与した白石判事・町田判事をはじめ、学説は、更正期間経過後の処分理由の差替えは許されないとするものが多いが、<sup>(2)</sup>差替えは更正等の処分を意味しないことを理由にこれに反対するものもある。<sup>(3)</sup>

2 更正処分について除斥期間が設定されていることを考慮すれば、実質的に更正処分を行ったに等しいような処分理由の差替えは、この期間経過後は許されないとみるのが正しい。ただ、税額等の変動を伴わない処分理由の差替えが税額等の変動を伴う更正処分と実質的に同視しうるのはどのような場合かが問われねばならないであろう。もっとも、法的安定の見地から、更正期間経過後の差替えは許されないので原則であると解すべきである。

(1) 東京地判昭三七・八・三〇行裁集一三卷八号一三九六頁。白色更正およびその審査決定には、源泉徴収の税額を實際よりも低額に設定して差引年税額を算定するという違法があるとして、取消訴訟が提起された。被告税務署長は、処分理由に瑕疵のあることを認めたが、同時に、原告は扶養親族には該当しない者をこれにあたるとして申告しており、この両者の瑕疵を是正して税額を算定すると、結局、審査決定により確定した税額を約一七〇〇円上回るにすぎないと主張し、裁判所は本文のごとく判示し、本件更正処分には違法はないとして原告の取消請求を棄却した。

なお、取消訴訟における処分理由の差替えとの関係ではないが、青色更正の理由付記の追完による瑕疵の治癒を認めるとを前提に、この追完は更正期間内に行わなければならないその効力を生じないと判示するものとして、東京高判昭三三・一一・二九行裁集九卷一二号二六五五頁、仙台高判昭三五・九・二六行裁集一一卷九号二六〇八頁。

(2) 前記の白石・町田・渡部・清永・中村勲の各氏のほか、裁判官研究会「前掲」一六〇頁〔石崎甚八〕。

(3) 松沢「前掲」法律のひろば二七卷九号六七頁、中村三徳「前掲」一六七頁、大阪地判昭五一・二・五税資八七号二七九頁、神戸地判昭五三・九・二二訟月二五卷二号五〇一頁、品川「前掲」三二七頁。

## 六 補 論 (2)

## 一 納税者の訴訟上の主張変更との関係

1 前記の判例・学説は、一般に、処分理由の差替えの問題をいわば孤立的に扱って、差替えの許否を判断する傾向がある。しかし、この許否の判断は、密接に関連する他の問題との兼ね合いにおいてみる必要があるように思われる。

まず、課税庁の処分理由の差替えに匹敵すべき納税者の主張変更の許否との関連をみる必要がある。前記の判例・学説のなかであって、竹下氏は、いちおうこの関連を考慮するが結局、処分庁の主張のみを制限すればよいとする。<sup>(1)</sup> 清永教授は、納税者の主張変更の許否との関連をみる必要がある<sup>(2)</sup>、金子教授も、争点主義B説をとりながら、原告側も処分理由である基本的課税要件事実と関係のない事実を処分の違法事由として主張することはできないと述べている。<sup>(3)</sup> また、総額主義(A説)は、もともと課税庁も納税者もその主張の変更は自由であるという立場をとってきたと解される。<sup>(4)</sup>

2 個別具体的場合において、納税者の主張変更を許しながら処分庁の主張変更を許さないのは妥当でないこともある。たとえば、前記の東京地裁判決は適切ではなく、同高裁判決の方に同調すべきである(七三頁参照)。また、更正期間満了後であっても、納税者は、故意・重過失により申告していなかった重要事実を理由に原処分を違法を主張することが許されうる場合には、課税庁も、更正期間満了後の合理的期間内にかぎり、少なくとも納税者の新たな主張事実と基本的に関係する事実など納税者に格別の不利益を与えない事実をこれを主張しうると解すべきであろう。なお、昭和五九年の改正後の国税通則法一一六条は、課税処分取消訴訟において納税者が「課税処分

の基礎とされた事実」とは異なる事実を主張することを原則的に許している。同法条のもとでは、右の金子教授の見解は必ずしも適切とはいえないように思われる。

(1) 竹下「前掲」杉村古稀一七〇頁。

(2) 清永「前掲」一〇頁注③。

(3) 金子・租税法四五〇頁、同・租税法(四版)(平四)六〇二頁。

(4) この旨を明言する判決もある。たとえば、東京高判昭三九・四・八行裁集一五卷四号五六二頁。

## 二 再更正による実質的差替え

1 実質的に処分理由の差替えを行ったに等しい効果を収める方法もないわけではない。実際にも、課税庁は、更正処分(二次更正)の取消訴訟が係属中に、原告の確定申告にかかる税額に減額する更正処分(二次更正)を行い、改めて処分理由を詳細に付記するが税額など内容的には一次更正と同一の更正処分(三次更正)を行うことが少なくない。国税通則法二六条は更正等にかかる税額等が過大または過少であることを知ったことを再更正の要件とするから、単に処分理由を差し替えるだけのための再更正はこの要件を充足しないとみて、形式的に再更正の要件を満たすために、まず二次更正をおこない、ついで三次更正を行うのである。実質的には、三次更正は処分理由の差替えに相当し、二次更正はそのための準備行為としての意味をもつといえるが、その適否については争いもある。

第一に、昭和四二年、最高裁は、二次更正・三次更正それぞれの再更正としての適法性を承認して、二次更正以降、一次更正は消滅しその取消訴訟も訴えの利益を失うとして、右の課税庁の考え方を支持している。福家教授も同旨のようである。<sup>(2)</sup>これによれば、一次更正という処分について、その同一性の範囲内における本来の意味の処分<sup>(1)</sup>

理由の差替えの問題は生じない。しかし、再更正形式により実質的には処分理由の差替えを行ったに等しい効果を得ることになる。

第二に、右の昭和四二年判決の少数意見において、田中博士は、多数意見のごとく考えるのであれば、原告側は二次更正・三次更正に依じて訴えの変更や追加的併合をしなければならず、原告側に酷であるとして、二次更正・三次更正が「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」と述べている。同旨の立場にたつて三次更正が更正権の濫用にあたるか否かを判断する判例もある。<sup>(3)</sup>再更正形式による実質的な処分理由の差替えを認めることでは第一説と同じであるが、二次更正・三次更正が更正権の濫用や信義則違反になるときは、これを否認する点に特色がある。この意味では、第二説は、第一説と基本的な考え方としては同じであり、その延長線上にあるとみることができよう。

第三に、右の昭和四二年判決の少数意見において、田中博士自身は、訴えの変更や追加的併合をしなくても二次更正・三次更正は一次更正の取消訴訟の中に含まれていくとか、二次更正・三次更正は別個独立の処分とみるべきではないといい、いずれにしても一次更正の取消訴訟は適法に係属し、三次更正の内容がこの訴訟の対象になるとしている。<sup>(4)</sup>これが、一次更正・二次更正は順次その後の再更正等に吸収されて三次更正が訴えの対象となることを意味するとすれば、再更正形式による実質的な処分理由の差替えを認めたものと解しうる。逆に、二次更正以降の更正は一次更正に吸収されて一次更正が訴えの対象となると解するときは、一次更正という処分について、その同一性の範囲内における本来の意味の処分理由の差替えを認めるが、その方式が通例の場合のそれとは少し異なるといふことになろうか。田中意見はむしろ後者の考え方に近く、金子教授もこの考え方をとっている。<sup>(6)</sup>

第四に、前三説とは異なり、国税通則法二六条のもとでも、税額等の変動を伴わない処分理由の差替えのみを目

的とする再更正の可能性を認めるものもないではない。これによれば、三次更正を行うまでもなく、二次更正により実質的な処分理由の差替えが可能となる。前記の近畿土地事件における京都地裁判決にもこの可能性を認めると解しうるところがある。鈴木氏も、右の第一説に理解を示しながらも、青色更正については「理由附記の趣旨等に鑑み、附記理由と一体となった税額等に着目し、その意味での税額等が異なるかぎり、再更正は許される」といい、「同額再更正」を許容する。<sup>(7)</sup>

2 一見すると、訴訟審理の遅延防止または理由付記の趣旨目的の尊重のいずれの視点であれ、本来の意味の処分理由の差替えの制限を説くものは、再更正形式による実質的な差替えの制限をもうべきであるような印象も受ける。そうでなければ、訴訟審理の遅延防止または理由付記の趣旨目的の尊重のいずれであれ、そのねらいは達成されえないようにみえるからである。この意味では、福家教授が争点主義A説、近畿土地事件における京都地裁判決が総額主義C説、鈴木氏が総額主義E説をとり、少なくとも青色更正については本来の意味の処分理由の差替えに原則的に否定的でありながら、それぞれ、再更正方式による実質的な処分理由の差替えに寛容であるのは、すっきりしないような気もする。金子教授に対しても、ほぼ同様のことがいえるであろう。

しかし、本来の意味の処分理由の差替えも再更正方式等による実質的な処分理由の差替えも否認して、理由不備の違法のある更正等についておよそ課税庁のイニシアチブによる違法是正の機会を奪うのは、租税法律主義、租税実体規定の順守の要請からみても疑問があり、実際上も課税庁にとって酷である。また、理由付記の趣旨目的の尊重の視点を徹底するのであれば、本来の意味の処分理由の差替えを否認することにより、理由付記の違法のある更正等は取消判決を免れないとみる方がよいであろう。そのかわりに、課税庁としては、再更正形式等により実質的に処分理由の差替えを行ったに等しい効果を得ることができから、租税実体規定に所定の税収を確保することも

可能となる。再更正等は、当初の更正等とは別個の行政行為であり、これに十分な理由を付記しても理由付記の趣旨目的の尊重の要請に資することはあっても、これに反することにはなりえない。したがって、福家教授などの見解は必ずしも誤りであるとはいえない。以上のことは、次項にみる職権取消方式による実質的な処分理由の差替えの場合にも、基本的に妥当する。

問題は、右の再更正等が国税通則法二六条の再更正の要件を充足するかどうかである。まず、同額再更正方式はこの要件を充足しないと考える。つぎに、二次更正・三次更正方式は、その実質を重視する場合には同法条に違反する疑いがある。かりに、再更正等が同法条に違反しないとしても、その濫用の疑いがある。したがって、再更正方式による実質的な処分理由の差替えには疑問の余地がある。

- (1) 最判昭四二・九・一九民集二巻七号一八二八頁。同旨、最判昭四九・四・一八シュト一四九号四九頁。
- (2) 福家「前掲」税理一八巻一一号一三三頁注(15)。
- (3) 静岡地判昭四五・一〇・二三訟月一七巻三三三頁は更正権の濫用にあたるとしたが、第二審・東京高判昭四六・一〇・二九行裁集二二巻一〇号二六九二頁はこれを否定し、上告審・最判昭四八・一二・一四訟月二〇巻六号一四六頁も簡単に第二審判決は正当であるという。第二審・上告審判決に賛成するものとして、渋谷光子・ジュリスト五七五号(昭四九)一三四頁、小川||松沢編・前掲書四八八頁(岡光民雄)。
- (4) ほぼ同旨、村井「前掲」関法一七巻五号六六頁以下。なお、田中・租税法(新版)一九七頁。
- (5) 南博方「租税訴訟の訴訟物」(昭四八)租税争訟の理論と実際一三〇頁。
- (6) 金子・租税法(四版)六二八頁。
- (7) 鈴木「前掲」二六九、二七五頁注(41)。



### 三 職権取消による実質的差替え

1 さきの昭和四二年最高裁判決の解説において、渡部判事は、二次更正は、その実質からみて再更正の法定要件を具備しないとしても、更正処分の職権取消の方式については別段の規定もないから、少なくとも一次更正の職権取消行為としては適法・有効という<sup>(1)</sup>。清永教授も、同旨の視点から、したがって、三次更正は再々更正ではなく更正処分（一次更正）として適法・有効であるとする<sup>(2)</sup>。同旨の立場にたち、かつ、いわゆる二次更正または三次更正の当該処分としての濫用を否定する判例もある<sup>(3)</sup>。これらによれば、一次更正という処分について、その同一性の範囲内における本来の意味の処分理由の差替えではなく、実質的な処分理由の差替えを認めることでは、前項に紹介の第一説などと共通するが、これを職権取消の方式によりおこなう点に特色があろう。

これに対して、高柳教授は、二次更正・三次更正はその実質からみて再更正の法定要件を具備しないから違法・無効であり、また、一次更正の職権取消は再更正の形式をかりてはならないから職権取消行為としても違法・無効であり、一次更正の取消訴訟は適法に係属を続けるという<sup>(4)</sup>。高田教授も、若干の留保つきではあるが同旨のようであり<sup>(5)</sup>、堺沢氏も同旨である<sup>(6)</sup>。再更正または再更正に名をかりた職権取消のいずれの方式によるのであれ、実質的意味の処分理由の差替えには消極的である点で、その他の説とは異なる。なお、高田教授は、かりに二次更正が再更正の法定要件を充足するとみる場合は、「敗訴を免れるために意識的にされた」ときのほか、敗訴を免れる意味があると客観的に認められるときにも、二次更正は更正権の濫用にあたり、右の昭和四二年最高裁判決の場合でも更正権の濫用が認められるという。

2 一見すると、高田教授が争点主義A説をとりながら、同時に二次更正・三次更正の再更正および職権取消行為としての違法・無効をいい、かりに再更正の要件を充足するとみる場合でも、更正権濫用の要件を広義に捉えて

ほぼ二次更正の濫用を導こうとするのは、論旨が一貫しているようにもみえる。また、総額主義A説をとって本来の意味の処分理由の差替えを広く認める場合には、再更正形式または職権取消形式による実質的な差替えを認める実益はないともいえ、このかぎりでは堺沢氏の見解にも論旨が一貫しているようにもみえる。

しかし、一般に、違法な行政行為については、処分庁にも、法律による行政等の見地から職権取消および適法な行政行為を発することが許されている。理由不備の違法のある更正等も違法な行政行為の一種であり、課税庁にも職権取消による違法是正の機会を与えるべきである。もし、高柳・高田教授などが、理由不備の違法のある更正等の職権取消はどのような形式で行われるにせよすべて許されないとするのであれば、これには疑問がある。もっとも、理由不備の違法のある更正等の取消判決をまって、理由の完備した更正等を改めて行うという方法もないではない。しかし、総額主義的訴訟物観をとる場合には取消判決の拘束力・既判力によりこれも不可能であり、争点主義的訴訟物観をとる場合でも取消判決をまっていたのでは更正期間を徒過(7)してしまうというおそれもある。このような場合に、租税実体規定に所定の税収を確保するためにも、理由不備の違法のある更正等の職権取消を行い、改めて理由の完備した更正等を発する必要がある。これにより、理由付記の趣旨目的も充足される。もとより、この職権取消行為は、法令に違反したり取消権の限界を越えることは許されないが、更正等の職権取消の方式については別の規定もないから、再更正の形式による職権取消も適法であると解する。なお、いわゆる吸収説的理解をして、原告は訴えの変更や追加的併合をしなくても新たな更正等を争いうる道も検討すべきであろう。

本来の意味における処分理由の差替えの許否の問題を孤立的に扱うときは、前記のように、差替えを原則的に許容すべきであると考ええる。しかし、職権取消方式による実質的な処分理由の差替えの許否の問題をも考慮すると、理由付記の趣旨目的の尊重の視点を貫徹するため本来の意味の処分理由の差替えはこれを原則的に否認して、他方

租税実体規定に所定の税収の確保のため職権取消方式により実質的な処分理由の差替えを行う方が適切であるようにも思う。

- (1) 渡部吉隆・法曹時報二〇卷一号(昭四三)一四七頁。
- (2) 清永敬次・シュトイエル一五〇号(昭四九)五十六頁。
- (3) 横浜地判昭四五・八・二七訟月一六卷二二号一五二一頁、上告審・最判昭五〇・九・一一訟月二二卷一〇号二二三〇頁。  
第二審・東京高判昭四六・四・二七訟月一七卷九号四八頁は、三次更正は一次更正の単なる理由補充行為であるからその「更正」権の濫用は問題にならないとしているが、全般に前項に紹介の第三説に同調的のようである。
- (4) 高柳信一・法学協会雑誌八五卷一十一号(昭四三)一六〇六頁以下。
- (5) 高田敏・民商法雑誌五八卷四号(昭四三)五八四頁以下。
- (6) 堺沢良・税経通信二九卷四号(昭四九)一八四頁以下。
- (7) 前記八八頁注(3)掲記の東京高判昭四六・一〇・二九参照。

## 七 おわりに

1 課税処分取消訴訟においても、課税処分の手続上の違法が審判の対象となることもありうる<sup>(1)</sup>。また、処分理由の差替えの許否は、課税処分以外たとえば青色申告承認取消処分の取消訴訟でも問題となりうる。これらの場合は、厳密には必ずしも総額主義と争点主義の対立としてではなく、取消訴訟一般における訴訟物論などにてらして解決されることになろうが、考え方としては、総額主義と争点主義の場合と基本は同じである。

処分理由の差替えの許否は、租税訴訟以外の行政訴訟でも問題となりうる。とりわけ、公務員の懲戒処分の取消

訴訟において争われることが多い。ここで、くわしく扱う余裕はないが、最高裁は、処分説明書に記載の処分事由と密接な関係にある事実の追加主張を許している。<sup>(2)</sup> 学説の一端をみると、処分理由の差替えには否定的のようである。<sup>(3)</sup>

2 処分理由の差替えの許否は、行政不服審査または国税不服審査の段階においても問題となりうる。一般に、取消訴訟または課税処分取消訴訟における処分理由の差替えの許否の場合と、ほぼ同様に取り扱われる傾向にある。<sup>(4)(5)</sup>

(1) これを理由に、総額主義説に属する論者の中には、課税処分取消訴訟は民事訴訟上の債務不存在確認訴訟とまったく同一には取り扱うことはできないとするものもある。中村三徳「前掲」一五八頁、松沢「前掲」判例時報一〇七四号一三〜一四頁参照。

(2) 最判昭五九・一二・一八判例自治一一号四五頁。このほか、判例の詳細については、篠原Ⅱ高須「前掲」四〇一頁以下参照。

(3) 高林「前掲」七八二〜七八三頁、鈴木「前掲」二七七頁以下、篠原Ⅱ高須「前掲」四〇九〜四一〇頁、南編・前掲書七四五〜七四六頁(岡光)。

(4) 高田「前掲」租税判例百選二二二〜二二三頁、竹下「前掲」杉村古稀一六五頁以下、金子・租税法四四八頁以下、松沢・前掲書六一頁。

(5) なお、西ドイツ取消訴訟における処分理由の差替えについては、秋山「前掲」七〇一頁以下、海老沢・前掲書四六〇頁以下参照。