

〔論 説〕

## 課税処分における理由の差替えの許否に係る判断基準

### —サンリオ事件を契機として—

泉 絢 也

#### I 研究の目的

課税処分取消訴訟においては、被告である課税庁が課税標準等又は税額等の算定に関わる事実上及び法律上の理由を示して法令の適用関係を記載し(税通74の14①, 行手8, 14, 所得税155②, 法人税130②等), 裁判所がその適否を判断する。かかる訴訟において、課税庁は、処分時に現実に認定した処分理由と異なる理由を主張できるか、とりわけ処分時に実際に付記した理由と異なる理由を主張できるか、という問題がある。理由の差替えの問題である。理由の差替えは、取消訴訟の機能・性質, 訴訟物や審理の対象, 既判力や拘束力の範囲, 訴えの変更, 行政手続等に関連する重要な問題点を含んでいる<sup>(1)</sup>。

この理由の差替えの問題は、すでに多くの裁判例や学説によって検討されているものの、いまだ考察すべき点を残しており、実務においても度々紛争を巻き起こしている。その原因の1つとして、そもそも理由付記に関して法令の規律密度が小さいことを指摘しうる。加えて、理由の差替えに関して、最高裁が多くの宿題を残したことを挙げることもできよう。すなわち、かような規律密度の小さい領域においては、最高裁に対して導きの星としての役割を果たすことを期待することが考えられる。しかしながら、青色申告書に係る更正の理由の差替えを最高裁として初めて認めた最高裁昭和56年7月14日第三小法廷判決(民集35巻5号901頁。以下「昭和56年最判」という)は、ほとんど説明をしないまま差替えを許容しており、およそ上記の期待に応えるものではない。

別稿<sup>(2)</sup>では、納税者の権利保護や手続的保障を要請する規定(憲30, 84)又は青色申告書に係る更正の理由付記規定(所得税155②, 法人税130②。以下「青色理由付記規定」という)を理由の差替えが一定の範囲で制限される根拠の主たる候補として挙げるができることのほか、基本的な課税要件事実の同一性が裁判所における理由の差替えの許否の判断に大きな影響を与えている可能性があることを論じた。本稿は、これらのことを踏まえた上で、理由の差替えの許否の判断基準を考察する。最後に、本稿を執筆する契機となった外国子会社合算税制(CFC税制, タックスヘイブン対策税制)の適用除外記載書面の添付に関して理由の差替えの可否が争われたサンリオ事件について、若干の考察を行う。

なお、平成23年12月の税制改正により、課税庁が不利益処分等を行う際に理由を付記

(1) 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について〔第3版〕〕128～129頁(法曹会2018)参照。なお、課税処分後から審査請求中までになされる理由の差替えの問題については本稿の考察対象外である。

(2) 泉絢也「租税訴訟において処分理由の差替えが認められない根拠」千葉商大紀要59巻2号掲載予定。以下、本稿において「別稿」とはこの論稿を指す。

することが原則化されたものの(税通74条の14①, 行手8, 14), 本稿における考察対象の中心は, 従来, 理由付記を要請してきた青色理由付記規定又は青色理由付記制度である。補足するに, 課税庁は, 青色理由付記規定により, 青色申告書に係る所得税又は法人税の更正をする場合には, その更正に係る更正通知書にその更正の理由を付記しなければならない。このような青色理由付記規定に関して注目すべきことは, 課税処分の内容自体に取り消されるべき瑕疵がないとしても, 理由の記載を行っていない, あるいは理由の記載はあるものの法が要求する理由付記の記載の程度に照らして十分な内容ではない場合には, 課税処分が取り消されることである。このことは, 理由付記規定における処分適正化と不服申立便宜の趣旨を根拠として, すなわち, 一般に, 法が行政処分に理由を付記すべきものとしているのは, 処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに, 処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものであることを根拠として導かれる<sup>(3)</sup>(以下, 本稿でいう青色理由付記規定又は青色理由付記制度の趣旨とはかかる趣旨を指す)。

## II 理由の差替えの許否判断に係る基準や考慮要素

### 1 概観

理由の差替えの許否の判断は具体的にどのような基準によってなされるのか。裁判例や学説を概観する限り, おおむね, ①「基本的な課税要件事実の同一性」があるか否か, ②「理由付記制度の趣旨」を没却するか否か<sup>(4)</sup>, 又は③差替えを認めると, 納税者が課税処分を争うことについて納税者に「格別の不利益」を与えるか否かという基準が支持されている。しかしながら, 例えば, 次に示すようにはっきりとしない部分も残る。

- ①: ①ないし③の関係をどのように考えるべきか。
- ②: ①について, 「基本的な課税要件事実の同一性」とは何か。
- ③: ②の「理由付記制度の趣旨」をどの程度, 没却すると差替えが認められなくなるのか。
- ④: ③の「格別の不利益」とは何か, それがどの程度であると差替えが認められなくなるのか。

昭和56年最判について, ②の視点が皆無というわけではないかもしれないが<sup>(5)</sup>, ③の「格別の不利益」という判断基準を単独で使用しているようにもみえる。後続の裁判例の中には, 昭和56年最判を明示的に引用するか否かにかかわらず, ①ないし③の組み合わせを採用するもの, あるいは②や③を単独で採用するものがある。結局, この辺りの問題は昭和

(3) 最高裁昭和38年5月31日第二小法廷判決(民集17巻4号617頁), 最高裁昭和47年3月31日第二小法廷判決(民集26巻2号319頁), 最高裁昭和47年12月5日第三小法廷判決(民集26巻10号1795頁)など参照。

(4) 冒頭で述べたとおり, 本稿における考察対象の中心は青色理由付記規定である。よって, 本稿との関係に関する限り, ここでいう「理由付記制度の趣旨」について, 基本的には青色理由付記制度の趣旨を想定しておけば足りる。

56年最判が残した宿題であるといえよう。

## 2 ①について

「基本的な課税要件事実の同一性」, 「理由付記制度の趣旨」又は「格別の不利益」の関係性をどのように考えるべきかという点について, 別稿における理由の差替えが制限される根拠に関する考察を前提とするならば, 理由の差替えの許否の判断基準は「理由付記制度の趣旨」又は「格別の不利益」になると解される。すなわち, 理由の差替えが制限される根拠について, 納税者の権利保護や手続的保障の見地から(憲30, 84<sup>(6)</sup>), 差替えが制限されるべきであるという見解が考えられる。これは解釈論としても十分成り立ちうる。もっとも, 手掛かりとなる明文の規定があるならば, かかる規定を足掛かりに差替えを制限するような立論にも一定の説得力がある。この場合の手掛かりとなる規定とは, やはり所得税法又は法人税法の青色申告制度, とりわけ青色理由付記規定である。かかる規定は, 納税者の権利保護や手続的保障の見地を具現化した側面を有するため, 上記の見解とも親和性を有する。この2つが理由の差替えが制限される主たる根拠として有力な候補となる(さらに, 広く青色申告制度全体の内容や趣旨を候補に加えることも可能であろう)。もっとも, 憲法30条及び84条も, 青色理由付記規定も, 文面上, 直接的に理由の差替えを制限するものではないから, これらの趣旨に照らして制限されると理解することになる。

理由の差替えが制限される根拠に関する上記のような理解から, 理由の差替えの許否の判断基準として, 「理由付記制度の趣旨」又は「格別の不利益」を導くことが可能である。もっとも, 「理由付記制度の趣旨」と「格別の不利益」は, それぞれ独立して理由の差替えの許否の判断基準になりうる一方, 結局どちらかに包摂される関係, あるいは少なくとも相互に影響を与える関係である可能性も残る。他方, 「基本的な課税要件事実の同一性」はそれ単独で理由の差替えの許否の判断基準とならずに, 「理由付記制度の趣旨」を没却するかという点や「格別の不利益」を与えるかという点を判断する際の1つの重要な考慮事情ないし要素であると解される。

## 3 ②~④について

理由の差替えの許否の判断基準が「理由付記制度の趣旨」又は「格別の不利益」になる

- 
- (5) 水野忠恒「判批」法教17号77頁(1982)は, 理由の差替えの当否の問題について, 総額主義の立場をとる場合でも青色申告の場合の攻撃防禦方法としての主張制限として理解する余地もありうるとした上で, 本件が追加主張によっても納税者に格別の不利益を与えるものではないという昭和56年最判の判旨はそのことを示唆すると指摘される。安井栄二「判批」新・判例解説 Watch19号248頁(2016)も参照。藤谷武史「判批」行政判例百選Ⅱ〔第7版〕389頁(2017)は, 昭和56年最判が青色申告に係る課税処分につき理由の差替えを制限する可能性を示唆するのは, 理由提示義務の存在のみではなく, 税務署長の承認を経た納税者が財務省令に従った帳簿書類に基づく申告を行い, 課税庁は課税要件事実の認定において納税者の帳簿書類を尊重する, という青色申告に係る課税処分の制度全体の趣旨を重視したものと解されるという見解を示す。山本隆司「取消訴訟の審理・判決の対象—違法判断の基準時を中心に(1) —」曹時66巻5号1106頁(2014)も参照。
- (6) 憲法31条を挙げる見解もありうる。最高裁平成4年7月1日大法廷判決(民集46巻5号437頁)参照。なお, 公正行政手続の原理の観点から理由の差替えを制限する見解として, 兼子仁『行政法総論』296頁(筑摩書房1983)参照。

と解するならば、次のような視点が重要となる。納税者は、更正通知書に付記された理由を手掛かりとして、不服申立てをすべきか否か、不服申立てをする場合にどのような準備をしておくべきか、どのような攻撃防御を行うべきか、といった点を検討することが想定される。これは、かかる理由付記の記載内容を前提として納税者が抱く期待であるともいえ、理由の差替えが制限される上記の主たる根拠に照らして、保護されるべきものである。

ここで検討すべきは、理由付記には、主として、課税要件に対応する事実やこれを裏付ける証拠、事実の評価、法令解釈、法律構成や論理構成等が含まれるところ、これらすべてに関する納税者の期待が一律に、同程度に保護されるべきか、という点である。極端な立場をとると、課税庁はあらゆる面において、いかなる程度であっても、理由の差替えを行うことは認められないということにもなりかねない。かような強い制限を明文で定める規定は用意されていないこと<sup>(7)</sup>、納税者の主張立証に応じて理由を追加・修正等する必要が生じる場合があること<sup>(8)</sup>、及び差替えの程度や差替えが納税者に与える影響は一様ではないことなどを考慮すると、かかる立場を採用することはできない。

課税要件に対応する事実やこれを裏付ける証拠に関する理由の差替えが行われる場合を想定してみよう。事実を証明する関係書類には法定の保存年限が存在するし、証拠資料は多種・多様で、納税者にとって収集が困難なものも存在しうる。かような納税者における証拠資料の収集・保全等の負担が大きいという実際上の理由に加えて、青色理由付記制度の趣旨をも考慮すると、一般的にいえば、事実を証明する帳簿書類との関係で理由に付記された事実や証拠に関する納税者の期待を強く保護すべきであるといえるであろう。青色申告者が作成・保存等しなければならぬ法定の帳簿書類であれば、青色申告制度の趣旨との関係で、かかる保護の要請は一層強まるという見方もありうる。

それでは、法令解釈、法律構成や論理構成に関する理由の差替えが行われる場合はどうか。このような場合において課税要件に対応する事実やこれを裏付ける証拠に関する理由の差替えは行われないうちであっても、法令解釈等の再検討を迫られるという点で納税者に一定の追加的負担を強いることになるため、一定の範囲で納税者の期待を保護すべきではあるが、一般的にいえば、その保護すべき程度は事実や証拠に関する上記の期待ほどではないと解される。差し当たり、事実の評価に関する理由の差替えについても同様に解しておく。

以上は、あくまで一般論ないし原則論であることに注意を要する。したがって、例外も存在する。すなわち、課税要件に対応する事実やこれを裏付ける証拠に関する理由の差替えが行われる場合であっても、特段の事情がある場合には、納税者に追加的負担を強いることはない、仮にあるとしてもそれは甘受すべき程度のものであるとして、理由の差替えが許容されることも考えられる。例えば、差替え後の事実や証拠について、当該納税者が把握ないし熟知している、当然にしているはずである、しておくべきものである場合や、

(7) 参考として、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—」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座9』270頁（日本評論社1983）、同「租税訴訟の訴訟物（審判の対象）」小川英明＝松沢智編『裁判実務大系20 租税争訟法』34頁（青林書院1988）も参照。

(8) 行政庁が争訟手続において、原告私人の主張立証に応じて、事前手続における調査・判断を深めて理由を差し替えることは、手続として当然の流れではないかという見解として、山本・前掲注(5)1093～1094頁参照。

証拠の収集・保全等をしている、当然にしているはずである、しておくべきものであるといった場合が特段の事情の候補に該当する<sup>(9)</sup>。課税庁が訴訟で新たな事実を主張したり、事実に関する主張を差し替えしたりした場合であっても、事実関係が明白である又は事実関係について納税者と課税庁との間で争いがないうとき（課税庁が審査請求や訴訟における納税者の主張に迎合するようなどきを含む）には、かような理由の差替えを認めても、納税者に追加的な負担はない、「格別の不利益」を与えるものではないという評価が下されることも考えられる<sup>(10)</sup>。逆に、法令解釈等に関する理由の差替えが行われる場合において、新たに事実確認や証拠の収集が必要となるときはもちろんのこと、そうでなくとも、法令解釈等の再検討に係る納税者の負担が著しいときは、理由の差替えが制限されることは十分考えられる。これらも特段の事情の候補となる。

かような考察が正しいとすると、③の「理由付記制度の趣旨」をどの程度、没却すると差替えが認められなくなるのかといった点、④の「格別の不利益」がどの程度であると差替えが認められなくなるのかといった点について、上記の原則・例外の議論を踏まえつつ、理由の差替えが制限される根拠である納税者の権利保護や手続的保障の規定又は青色理由付記規定（青色理由付記制度）の各内容、あるいはこれらの趣旨に照らして、判断せざるをえないのではないか。そして実際の事案においては、事案ごとの個別の事情のほか、裁量処分を定める規定であるかなどを含む処分の根拠法令の内容や性質なども考慮して、理由の差替えの許否の判断がなされるであろう。

いずれにしても、差替え前後の理由を比べた場合に、事実関係が基本的に同一である場合には、納税者に対して、かかる事実関係に関する主張立証を準備し、証拠を保全しておくであろうという期待を寄せることが可能であるから、差替えを認めても、不服申立て段階における納税者の期待を侵害することにはならず、納税者に「格別の不利益」を与えることもないし、「理由付記制度の趣旨」を没却することにもならないという、一応の評価をなすことができよう<sup>(11)</sup>。裁判例での用語法も踏まえると、②の「基本的な課税要件事実の同一性」とは何かという点について、「課税要件事実」とは、課税要件に対応する具体的事実を意味するという理解や、課税要件を構成する要素又は抽象的事実を意味するという理解が考えられる。両者は密接な関係を有する。「基本的な」という部分については、なお検討の余地が残る。

青色理由付記制度の趣旨との関係で補足すると、例えば、課税庁が、訴訟において、追

(9) ただし、例えば、実際に熟知していること、熟知しているはずであること、熟知しておくべきものであることは、それぞれ異なる内容を有するものであることに注意して、議論を進める必要がある。

(10) 参考として、福岡地裁平成7年11月16日判決（税資214号420頁）、名古屋地裁平成14年5月10日判決（裁判所HP）参照。

(11) 清野正彦「処分理由の差替えの許否」寶金敏明編『現代裁判法大系29 租税訴訟』92頁（新日本法規出版1999）は、「当初の処分理由及び差替後の処分理由の基本的な事実関係が同一であると認められれば、納税者は当該争点及びその周辺の主張立証を準備し証拠を保全しておくであろうとの期待が可能であるから、処分理由の差替えを許しても、不服申立て段階における納税者の期待を侵害することにはならず、納税者に格別の不利益を与えることもないであろう。そうすると、基本的な事実関係が同一であるか否かは、納税者に対して右のような証拠収集・保全等に係る期待可能性を保しうるか否かにより決せられるべきであり、具体的には、時間的・場所的のみならず、その行為、態様、結果等が相互に関連するかどうかを総合して客観的に判断すべきである」という見解を示している。

加的に主張した事実について、税務調査において争点となっており、調査結果の内容の説明(税通74の11②)の際にも言及されていたが、何らかの理由で理由付記には記載されなかったというような事情がある場合において、かかる事実の追加的主張による理由の差替えを認めると、課税庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するという処分適正化の趣旨に悖るときは、かかる差替えは認められないことになろう(もちろん、かような場合に、そもそも元々の理由付記に瑕疵はないのかという問題も出てくる)。他方、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えるという争訟便宜提供の趣旨からすれば、更正通知書に記載された理由を手掛かりとしてなされる納税者の期待、例えば、不服申立てをすべきか否か、不服申立てをする場合にどのような準備をしておくべきか、どのような攻撃防御を行うべきかといった点に関する納税者の期待を裏切るような理由の差替えは認められないことになろう。少なくともいずれか一方の趣旨を没却するような理由の差替えは許容されない<sup>(12)</sup>。

この点に関して、金子宏教授は、法が一般的に理由の記載を要求している理由は、1つには、手続的保障の見地から、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を示して、不服申立てに便宜を与えることにあるから、理由の差替えを自由に認めることは、理由を記載しないで処分を行うのと結果的に同じことであり、せっかく理由の記載を要求した法の趣旨の大半を失わせることになりかねないという意味では、租税争訟の審理の対象ないし訴訟物は処分理由との関係における税額の適否であり、理由の差替えは原則として認められないと解するのが、法の趣旨に合致しているとされる。また、課税処分に対する取消訴訟の提起には不服申立ての前置が要求されているが(税通115)、その1つの理由は、裁判所の負担を軽減するため、不服申立ての段階で事実上・法律上の争点をなるべく整理させた上で出訴を認めることにあり、この点からも、理由の差替えを認めることには問題がある、と論じられる<sup>(13)</sup>。前者のみならず、後者についても重要な視点を提供する見解であるといえる(この点は後記Ⅲ3も参照)。

④の「格別の不利益」とは何かという点については、差し当たり、不服申立ての際に攻撃防御、訴訟活動を行うに当たっての不利益を中心的な意義として捉えておくが、納税者が不服申立てを行うか否かを判断するに当たっての不利益も含むという見解もありえよう<sup>(14)</sup>。後者の不利益は射程範囲が広く、差替え後の追加的理由が当初から理由付記されていたならば納税者としては不服申立てを行わなかった場合のような理由の差替えも制限されるべきであるという見解につながる可能性もある。また、広く納税者が被る不利益全般を対象にすると、およそあらゆる理由の差替えは納税者にとって何らかの不利益になりうる。しかしながら、法規に明定されていないという状況下において、そのような広範で強い制限を課税庁に負担させることには躊躇を覚える。仮に、理由の差替えを制限する根

(12) 理由の差替えが許容されないとしても、裁判官の心証形成に影響を与えてしまうのではないかという問題もあることを指摘しておく。

(13) 金子宏『租税法〔第23版〕』1076頁(弘文堂2019)参照。

(14) 縮小的ないし縮減的な理由の差替えがここでいう「格別の不利益」をもたらすものとして、理由の差替えが認められないことになるのかという点は、さらに深い考察を要する。参考として、常岡孝好「処分理由の瑕疵と処分の違法性に関する一考察—京都地判昭和34年2月7日下級裁判所民事裁判例集10巻2号262頁を素材にして—」学習院49巻1号7頁以下(2013)参照。

拠を青色理由付記規定に求めるならば、ここでいう不利益は、まずは、同規定の趣旨（青色理由付記制度の趣旨）との関係で捉えることができよう。

#### 4 「基本的な課税要件事実の同一性」と特段の事情

上述のとおり、「基本的な課税要件事実の同一性」は、それ単独で理由の差替えの許否の判断基準とならずに、「理由付記制度の趣旨」を没却するかという点や「格別の不利益」を与えるかという点を判断する際の1つの重要な考慮事情ないし要素であると解される。そうであるとする、差替え前後の理由を比べた場合に、㊦「基本的な課税要件事実の同一性」が認められるならば、特段の事情のない限り、理由の差替えが容認され、逆に、㊧「基本的な課税要件事実の同一性」が認められないならば、特段の事情のない限り、理由の差替えは容認されないことになろう。他方で、特段の事情がある場合には、㊨「基本的な課税要件事実の同一性」が認められるとしても例外的に理由の差替えが容認されないケースや<sup>(15)</sup>、㊩「基本的な課税要件事実の同一性」が認められないとしても例外的に理由の差替えが容認されるケースも<sup>(16)</sup>、理論上は想定される。

裁判例は㊦のケースが多い。「基本的な課税要件事実の同一性」が認められ、理由の差替えが容認されることが少なくない。裁判例では、次のような場合において、訴訟において当初の理由付記に記載されていなかった事実を主張し、又は証拠を提出しているときであっても、「基本的な課税要件事実の同一性」が認められる限り（裁判所によって「基本的な課税要件事実の同一性」が認められると判断される限り）、理由の差替えは容認される傾向にある。

- ・理由の差替え前後で同一の法令の適用関係が問題となっている場合（例えば、理由の差替え前後で、時価の算定方法や評価金額が異なる場合<sup>(17)</sup>、法律構成や論理構成が異なる場合<sup>(18)</sup>、同族会社等の行為計算否認規定（法人税 132）や過大役員給与の損金不算入規定（法人税 34 ㉒）を適用する際に用いる同業類似法人を訴訟で差し替えることを含む事実や証拠が異なる場合<sup>(19)</sup>など）
- ・理由の差替え前後で異なる法令の適用関係が問題となっている場合（例えば、理由の差替え前後で適用する所得税法上の所得区分が異なる場合<sup>(20)</sup>など）<sup>(21)</sup>

(15) 参考として、後記Ⅲ 4 の東京高裁平成 27 年 5 月 13 日判決（税資 265 号順号 12659）参照。占部裕典「更正にかかる処分理由の差替えの許容性—更正の除斥期間経過後に処分理由の差替えは認められるか—」同志社 56 巻 3 号 24 頁（2004）、同「租税訴訟における審理の対象—理由付記及び理由の差替えをめぐる諸問題—」小川英明ほか編『新・裁判実務体系第 18 巻 租税争訟〔改訂版〕』138 頁（青林書院 2009）も参照。

(16) 参考として、後記Ⅲ 3 (3) の東京地裁平成 30 年 4 月 19 日判決（判時 2405 号 3 頁）参照。差替え後の事実や証拠について、納税者が把握ないし熟知している、事実関係が明白である、納税者と課税庁との間で争いが無いといった事情がある場合に（前記 3 参照）、㊩のケースに該当することがありえよう。

(17) 東京高裁平成 4 年 10 月 29 日判決（税資 193 号 375 頁）参照。

(18) 大阪高裁平成 14 年 6 月 14 日判決（訟月 49 巻 6 号 1843 頁）、東京地裁平成 16 年 8 月 31 日判決（訟月 51 巻 8 号 2211 頁）参照。

(19) 福岡地裁平成 17 年 2 月 22 日判決（税資 255 号順号 9939）参照。裁判所が理由の差替え前後で「基本的な課税要件事実の同一性」が認められると判断したかは定かではないが、静岡地裁昭和 63 年 9 月 30 日判決（判時 1299 号 62 頁）も参照。

上記の場合において、「基本的な課税要件事実の同一性」が認められるとしても、納税者としては、訴訟になって追加主張された新たな事実又は証拠、新たな法令解釈等への対応が必要になることもあるし、新たな証拠収集・保全が必要になることもある。このような場合の理由の差替えは制限されるべきであるという見解は十分成り立ちうる。新たな追加主張の内容が当初から理由に記載されていれば、異なる争訟活動が行われたことが見込まれる場合もあるし、不服申立てを断念した可能性がある場合も考えられよう。

他方、前記3の考察を踏まえれば、「基本的な課税要件事実の同一性」が認められる以上、あるいは理由の差替え前後で課税の対象（非違の対象）や争点と同じであると認められる以上、原則として、「理由付記制度の趣旨」を没却することになるとはいえず、納税者に「格別の不利益」を与えともいえない、という見解も考えられる。もちろん、個別の事情に応じて、例外的に、㊦のケースに含まれることはありうる。

上記の理由の差替え前後で異なる法令等の適用関係が問題となっている場合の中には、㊥のケースとして捉えることの方が適当な場合もあるかもしれない。ここでは、裁判所が「基本的な課税要件事実の同一性」の幅を拡げ、㊤ではなく㊦のケースとして整理し、特段の事情を明示せずに、何事もなかったかのように、理由の差替えを認めてしまう可能性もあるのではないかと、という懸念を示しておく。

なお、「基本的な課税要件事実の同一性」が認められるケースについては、特定の役員給与の否認の可否、特定の支払外国税に係る外国税額控除の適用の可否、特定の所得の所得税法上の所得区分といったように、課税の対象（否認の対象）又は争点もやや広い意味で同一であることが通常である。あるいは、課税の対象（否認の対象）又は争点をやや広い意味で同一であると捉えることによって、「基本的な課税要件事実の同一性」の範囲も広げられているというべきか<sup>(22)</sup>。いずれにしても、争点が同一であるといえるならば、納税者は当該争点に関する主張立証を準備し、証拠を保全しておくであろうとの期待が可能であるという見解もありうる。この点は、「基本的な」という部分の範囲の問題として議論することができるかもしれない。

### Ⅲ 議論の素材等を提供する裁判例の検討<sup>(23)</sup>

以下、本稿との関係において議論の素材や有益な示唆を提供する裁判例を検討する。

(20) 名古屋地裁平成17年3月3日判決（判タ1238号204頁）、東京地裁平成27年5月21日判決（税資265号順号12666）参照。

(21) 東京地裁平成22年12月17日判決（訟月59巻1号186頁）及び控訴審・東京高裁平成23年10月6日判決（訟月59巻1号173頁）参照。参考として、徳島地裁平成5年7月16日判決（訟月40巻6号1268頁）も参照。

(22) 参考として、山崎広道「処分理由の附記と理由の差替え」税法569号231頁（2013）も参照。

(23) 各裁判例の検討において示されている法令等は当時のものである。なお、理由の差替えに係る裁判例の参考として、酒井克彦「更正の理由付記を巡る諸問題（下-2）」税務事例43巻4号66頁以下（2011）、佐藤繁「課税処分の理由提示における実務上の諸問題」税大論叢72号209頁以下（2012）、玉國文敏「判批」税研178号288頁以下（2014）参照。

## 1 松江地裁平成 13 年 10 月 24 日判決（税資 251 号順号 9010）

前記Ⅱ 4 の㊦の「基本的な課税要件事実の同一性」が認められるならば、特段の事情のない限り、理由の差替えが容認されるケースにおいて、理由の差替えを認める際に、「基本的な課税要件事実の同一性」と「理由付記制度の趣旨」との関係や、「基本的な課税要件事実の同一性」が、「理由付記制度の趣旨」を没却するかという点を判断する際の 1 つの重要な考慮事情ないし要素であることの理由ともいべき点について言及している裁判例である。

### (1) 事案の概要

青色申告法人 X は、各事業年度末において、向こう 12 カ月分の各リース料につき、相手方に約束手形を振り出して、交付した。X は、この本件リース料を、いずれも法人税基本通達 2-2-14 の短期の前払費用であり、損金に当たるとして、それぞれ各事業年度の損金の額に算入して法人税の確定申告を行った。課税庁が、納税者による手形の振出し、交付によるリース料の支払は損金とは認められないなどとして、法人税等の更正処分を行ったため、X は処分取消しを求めて提訴した。更正通知書に付記された処分理由のうち本件リース料が損金に算入されない理由は、おおむね次のとおりである。

法人税基本通達 2-2-14 に定める前払費用とは、「一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるために支出した費用のうち当該事業年度終了の時ににおいてまだ提供を受けていない役務に対応するもの」であるが、この取扱いは、〔1〕契約に基づく債務が発生し、かつ〔2〕その発生した債務を当該事業年度に支払った結果、〔3〕役務未提供部分に対応する前払費用が発生することを前提とする。

しかし、本件リース契約においては、リース料支払債務の発生及びその確定の日は該当月の 7 日（A クレジットとの契約）又は 21 日（B リースとの契約）であり、X が負担すべき本件リース料の支払債務の発生は、当事業年度中に到来することはないのであるから、X 主張の本件リース料相当額の債務は、上記〔1〕の要件を充たしていない。また、本件手形の振出し、交付は、原因債務であるリース料支払債務が発生していない以上、将来発生することがあるべき債務の支払を担保するために振り出された手形にすぎないから、これをもって上記〔2〕の債務の支払があったとは認められない。

以上のことからすれば、上記通達の有無を論じるまでもなく、短期前払費用として損金算入することは認められない。

理由の差替えの可否に関して、X は法人税法 130 条 2 項の趣旨を没却することになるから許されないと主張した。その際、X は、課税庁が、更正通知書では本件リース料が短期の前払費用に該当しないことを理由としながら、本件訴訟ではこれに該当することを前提にした主張、すなわち、上記通達の適用要件には、これを適用する相当な理由や課税上さしたる弊害がないことが必要であるが、本件はこれを欠くとか、租税回避目的でなされたものであり、これに適用を認めることは到底できないなどと主張をしていることを指摘した。

## (2) 「基本的な課税要件事実の同一性」と「理由付記制度の趣旨」

松江地裁平成13年10月24日判決(税資251号順号9010)は、Xが指摘するように、課税庁の主張に変遷があったことを認めたものの、青色理由付記制度の趣旨によれば、更正の理由の差替え又は追加的主張については、これが、更正通知書に記載された更正処分の理由の基礎となる「課税要件事実の基本的部分と同一性」を有する事実である限り、許されると解すべきであるとして、理由の差替えを認めた。その際、判決は、次のとおり、当初の処分理由と差替えないし追加後の処分理由の「基本的事実関係の同一性」が認められる場合には、理由の差替え又は追加を認めても、納税者の期待や防御権を不当に侵害するものとはいえず、理由付記の趣旨を没却するものとはいえないと判示している。

「更正処分を受けた納税者としては、附記理由に係る争点がその後の不服申立てないし訴訟手続において主たる争点となるとの期待の下に、課税庁から示された根拠や手持ちの証拠資料を比較対照し、勝訴の見込み、立証の可能性等を考慮して、不服申立てをすべきか否かを決することになるから、当初の処分理由と差替えないし追加後の処分理由の基本的事実関係の同一性が認められないときに、理由の差替えないし追加を認めることになれば、上記納税者の期待を害し、納税者の防御に不利益を与えることになるから許されないと解されるが、両者の間に基本的事実関係の同一性が認められるときは、理由の差替えないし追加を認めても、納税者の期待や防御権を不当に侵害するものとはいえず、したがって、法人税法130条2項の趣旨を没却するものといえない」

上記判示は、「基本的な課税要件事実の同一性」が、「理由付記制度の趣旨」を没却するかという点を判断する際の1つの重要な考慮事情ないし要素であることの理由ともいえるべき説示であり、注目しておきたい。判決は、付記理由に係る争点がその後の争訟手続において主たる争点となるという納税者の期待に言及した上で、「基本的な課税要件事実の同一性」の問題が、かかる納税者の期待の侵害や納税者の防御に対する不利益に与える影響を考慮して、青色理由付記制度の趣旨を没却するかどうかを判断しているのである。

なお、判決は、更正処分においては、本件リース料の支払状況・金額をXの帳簿書類の記載どおりに認定した上で、それが上記通達の適用のある短期前払費用か否かが争点になっていたこと、当該争点について、本件処分は、上記理由付記に記載された〔1〕・〔2〕の前提を欠き、上記通達の短期前払費用には該当しないとして、損金算入することはできないと結論付けたことが認められるとしている。

## (3) 理由の差替えが許容されたのはなぜか

通達の適用要件を論じることの是非は措くとしても、課税庁が、更正通知書では本件リース料が短期前払費用に該当しないことを理由としながら、本件訴訟ではこれに該当することを前提とした主張、すなわち、上記通達の適用要件には、これを適用する相当な理由や課税上さしたる弊害がないことが必要であるが、本件はこれを欠くとか、租税回避目的でなされたものであり、これに適用を認めることは到底できないなどといった主張をしているというのであれば、Xは、少なからず不利益を被る。程度の差こそあれ、事実認定、証拠収集・保全、法の解釈、法律構成・論理構成の再検討を迫られる可能性が高く、これら

の点に関して、訴訟の段階で、新たに対応しなければならなくなる。のみならず、(この点が理由の差替えの判断場面においてどこまで考慮されるべきであるかは定かではないが) その結果として、差替え後の理由に納得し、又は勝訴見込みがないことを考慮し、それならば当初から不服申立てなど行わなかった可能性もあるかもしれない。以上から、本件において理由の差替えは認められないという見方もありえそうであるが、判決は、次のとおり述べて、理由の差替えを認めている。

「被告の税務調査時から更正処分時までにおいて、本件の争点が、一貫して本件リース料が本件法人税法基本通達〔筆者注：法人税基本通達2-2-14。以下同じ〕の短期の前払費用と認められるか否かであったこと、しかも、A〔筆者注：納税者の顧問税理士〕が、更正処分前の平成8年6月30日、税務担当者からXの申告が正しいか否かは、税法に照らして判断する、通達には拘束されないなどと言われたことは前判示のとおりである。そうすると、本件更正通知書記載の更正の理由と本件訴訟で追加された理由との間には、本件リース料が本件法人税法基本通達の短期の前払費用に当たるか否かという課税要件事実の基本的部分に同一性があると認められ、理由の追加を認めても原告の期待や防御を不当に侵害するとはいえないから、被告が本件訴訟において、更正通知書記載の更正の理由と異なる理由を追加することは許されるというべきであって、Xの主張は採用できない。」

税務調査時における税務職員の口頭説明をどこまで考慮すべきかという点は措くとしても、上記判示において「課税要件事実の同一性に係る基本的部分」とは、理由として付記された処分の直接的な根拠としての事実一本件では、短期の前払費用に該当しないことに対応する事実一に制限されるような狭いものではなさそうである。少なくとも、理由付記で個別に問題とされていないことも、当初から争点となっていた法人税基本通達2-2-14の適用要件ないしこれに対応する具体的事実一本件では、同通達を適用する相当な理由や課税上さしたる弊害がないことという要件に対応する事実等をも含む一を念頭に置いているようにも見える。やや広い意味における争点の同一性に着目しているのかもしれない。理由の差替えを許容した判決の上記判断の背後にはこのような理解が存在する可能性がある。

また、判決がいう納税者の期待や防御権とは法人税法130条2項の趣旨との関係で捉えられるものであることも上記判断に影響を与えている可能性がある。かかる趣旨との関係に関する限り、確定申告時に又は更正通知書受領時に、かような意味でのやや広めの争点との関係で、法令や通達等の適用関係を検討し、必要な証拠を収集・保全することなどが、納税者に期待されていると解しているのかもしれない。あるいは、当初から上記通達の適用の可否が争点となっていたのであるから、上記通達の適用要件やこれに対応する事実については、たとえ理由付記で個別に問題とされていないことも、Xに対して、事前に検討した上で、不服申立てをすべきか否かの判断や、証拠収集・保全を含む不服申立てに係る一連の活動を期待してもよいという理解があった可能性もある。

なお、理由の差替えの許否を判断するに当たり、税務調査時における税務職員の口頭説明をどこまで考慮すべきか又は考慮できるか、という点は更なる検討を要する(後記IV2(2)参照)。

#### (4) 整理

前記Ⅱにおいて、筆者は、「基本的な課税要件事実の同一性」はそれ単独で理由の差替えの許否の判断基準とならずに、「理由付記制度の趣旨」と「格別の不利益」を判断する際の1つの重要な事情ないし要素であり、「課税要件事実」とは、課税要件に対応する具体的事実を意味するという理解や、課税要件を構成する要素又は抽象的事実を意味するという理解が考えられる一方、「基本的な」という部分についてはなお検討の余地が残るといふ見解を述べた。また、「基本的な課税要件事実の同一性」が認められるケースについては、課税の対象(否認の対象)又は争点もやや広い意味で同一であることが通常である、課税の対象(否認の対象)又は争点をやや広い意味で同一であると捉えることによって、「基本的な課税要件事実の同一性」の範囲も広げられているといふべきか、あるいは、いずれにしても争点が同一であるといえるならば、納税者は当該争点に関する主張立証を準備し、証拠を保全しておくであろうとの期待が可能であるといふ見解も考えられることを指摘した。上記判示は、これらの見解や指摘とおおむね整合するか、少なくとも参考になる。

また、判決は、付記理由に係る争点とその後の争訟手続において主たる争点となるといふ納税者の期待に言及した上で、「基本的な課税要件事実の同一性」の問題が、かかる納税者の期待の侵害や納税者の防御に対する不利益に与える影響を考慮して、青色理由付記制度の趣旨を没却するかどうかを判断している。当初の処分理由と差替えないし追加後の処分理由の「基本的事実関係の同一性」が認められる場合には、理由の差替え又は追加を認めても、納税者の期待や防御権を不当に侵害するものとはいえず、理由付記の趣旨を没却するとはいえないとも指摘している。かように、判決は、「基本的な課税要件事実の同一性」と「理由付記制度の趣旨」との関係に関する説示や、「基本的な課税要件事実の同一性」が、「理由付記制度の趣旨」を没却するかという点を判断する際の1つの重要な考慮事情ないし要素であること理由ともいふべき説示をしており、参考になる。

## 2 東京地裁平成8年11月29日判決(判時1602号56頁)及び控訴審・東京高裁平成10年4月28日判決(税資231号866頁)

前記Ⅱ4の㉗の「基本的な課税要件事実の同一性」が認められるならば(ここでは、少なくとも事実的要件について共通性があると認められる場合を含む)、特段の事情のない限り、理由の差替えが容認されるケースで、根拠法令の差替えを認める際にいくつかの示唆に富む判示をした裁判例である。

### (1) 事案の概要

原告である個人Aを代表取締役とし、その就学中の子女ら(Bら)を取締役ないし監査役として登記していた青色申告法人である原告Xが、この子女らに役員報酬を支給したとして、これを損金に算入して法人税の申告をしたところ、課税庁が当該役員報酬はA個人に支払われたものであるなどとしてXの損金算入を否認するなどの課税処分を行った。このため、Xらが処分の取消しを求めて提訴した。更正通知書に付記された処分理由のうち、Xの役員報酬に係る記載は、おおむね次のとおりである。

下記の取締役三名に対する役員報酬は、次の理由から実質的に代表取締役 A の報酬と認められ、また当該金額は、取締役会で決議された支給限度額を超えていますので、全額が過大な役員報酬となり損金の額に算入されませんので所得金額に加算しました。

- (1) 三名はいずれも勉学中であり、取締役として貴社の経営に参画していないこと。
- (2) 役員報酬の振込口座である三名名義の普通預金は代表取締役 A が支配管理していること。
- (3) 取締役会で各人毎の「報酬限度額」及び「当面の支給額」を決議しているが、「当面の支給額」を法人税法上の「支給限度額」とみるのが相当であること。

記

氏名	続柄	生年月日	学年	報酬額
B	三男	昭44・12・17	米国高校三年	2,400,000円
C	四男	昭45・10・24	米国高校二年	2,400,000円
D	長女	昭47・11・7	日本中学三年	2,400,000円
合計				7,200,000円

当初の処分は役員報酬の人的帰属の認定と過大役員報酬による損金不算入の併せ技のようなものであったが、訴訟において課税庁は法人税法132条の同族会社の行為計算等の否認規定の適用を主張した。前者の場合と異なり、後者の場合には、形式上、同族会社であることが重要な要件となる。したがって、理由の差替えを容認すると、少なくとも、訴訟段階で、理由付記に記載されていなかった新たな課税要件事実に係る主張や証拠の提出、すなわち X が同族会社に該当することを裏付ける株式所有割合に関する事実に関する主張や証拠の提出を、課税庁が行うことを認めることになりそうである。法人税法132条の不当性の判断に係る主張との関係においても追加的な主張や証拠の提出がなされることは十分想定される。

(2) 事実的争点についての共通性等

東京地裁平成8年11月29日判決(判時1602号56頁)は、総額主義が採用されていること、不服申立ての段階で理由が付記される白色申告の場合も一般に理由の差替えが許されていることとの均衡に言及した上で、課税庁は、被処分者に格別の不利益を与える場合でない限り、更正通知書の付記理由と異なる主張を訴訟において主張することが許されると述べている。納税者の主張に応える箇所ではあるが、青色理由付記制度の趣旨にも触れており、理由付記の瑕疵が治癒されないことでその趣旨は一応担保されるため、被処分者に格別の不利益を与えないような場合にまで理由の差替えを禁ずる必要はないと断じている。ただし、課税庁が、理由の差替えによって救済されることを前提に、あえて恣意的な

理由を記載した場合に、訴訟において更正の根拠となる理由の差替えを許すことは、更正理由の付記の趣旨に照らして認められないとしている。結論として、判決は、次のとおり述べて、理由の差替えを許容した。

「本件更正理由と本件訴訟における更正の根拠との間には、事実的争点について共通性があり、Xが同族会社であることは争いがないのであるから、右理由の差し替えによってXの防御に格別の不利益を与えるものではないと認められる。また、被告Y税務署長が本件法人税処分時において主張した経済的実質的観点からの評価否認とするか、本件訴訟において主張する同族会社の行為計算の否認とするかによって、理由に附記すべき基本的事実、資料に相違がないこと、及び弁論の全趣旨によれば、本件において、更正処分庁が、理由の差し替えによって救済されることを前提に、敢えて恣意的な理由を記載したと認めることもできない。〔下線筆者〕」

### (3) 控訴審による追加的判断

控訴審である東京高裁平成10年4月28日判決(税資231号866頁)も上記東京地裁判決の判断を基本的に踏襲した上で、本件更正理由と本件訴訟における更正の根拠との間には、事実的要件について共通性があり、理由の差替えによってXの防御に格別の不利益を与えるものではない、としている。また、「本件更正理由において主張した経済的、実質的な観点からの評価否認とするか、本件訴訟において主張する同族会社の行為計算否認とするかによって、理由に附記すべき基本的事実、資料には相違がないから、理由の差替えが認められるべきものである。」と判示している。さらに、東京高裁判決は、「防御権の保障」と題して、次の判示を加えている。

「本件は、課税要件事実の基本的部分が共通であり、本件訴訟における争点は、原処分の理由附記の記載と同様、本件事業年度の全期間を通して大学生ないし中学生として海外等で就学中のBらを取締役等に選任し、役員報酬を支払うという行為又は計算が経済的実質的見地において、通常の経済人の行為として不合理、かつ、不自然なものと認められるか否かという法的評価の問題であるから、訴訟上の防御活動に実質的な不利益を与えるものではない。」

また、差替後の理由が審査請求においても原審においても主たる争点になっていなかったというXの主張に対して、次のとおり述べて、これを排斥している。

「Xは、裁判所からBらの業務参画について事実としての主張をするように解明を求められたのに、その主張をせず、更に、裁判所の求釈明に対して、Bらの業務参画について主張及び人証の予定はないと明示していたのであって、この点が争点となっていなかったというXの主張は失当である。しかも、Xは、本件における争点はBらに対する報酬が税法上認められるか否かという点にあることを十分に熟知していることが明らかであるから、理由の差替えによって、防禦活動に実質的な不利益を受けるとはいえず、被控訴人Y税務署長が本訴において理由の差替えをすることには、何ら問題がないというべきである。

〔下線筆者〕

かような考察が正しいとすると、③の「理由付記制度の趣旨」をどの程度、没却すると差替えが認められなくなるのかといった点、④の「格別の不利益」がどの程度であると差替えが認められなくなるのかといった点について、上記の原則・例外の議論を踏まえつつ、理由の差替えが制限される根拠である納税者の権利保護や手続的保障の規定又は青色理由付記規定（青色理由付記制度）の各内容、あるいはこれらの趣旨に照らして、判断せざるをえないのではないか。そして実際の事案においては、事案ごとの個別の事情のほか、裁量処分を定める規定であるかなどを含む処分の根拠法令の内容や性質なども考慮して、理由の差替えの許否の判断がなされるであろう。

#### (4) 整理

上記各判示から少なくとも次のような示唆を得ることができる。

- ・ 課税要件事実の基本的部分が共通であり、争点も同様の法的評価の問題であることは、理由の差替えによって納税者の防御活動に格別の不利益を与えるものではないことを根拠付ける事情として、評価される可能性がある<sup>(24)</sup>。
- ・ 理由の差替え前後の処分の根拠を比べた場合に、事実的争点について共通性があることのほか、仮に理由付記に記載されていない事実が新たに加えられたとしても、それが当事者間に争いのない事実に関するものであることは、納税者の防御活動に格別の不利益を与えるものではないことを根拠付ける事情として、評価される可能性がある。
- ・ 納税者が（差替え前後で共通する）争点を熟知していたことは、理由の差替えによって納税者の防御活動に格別の不利益を与えるものではないことを根拠付ける事情として、評価される可能性がある。
- ・ 理由の差替えの許否を判断するに当たり、課税庁が理由の差替えによって救済されることを前提に、あえて恣意的な理由を記載した場合には、理由の差替えが認められない可能性がある。

### 3 東京地裁平成 22 年 3 月 5 日判決（税資 260 号順号 11392）

前記Ⅱ 4 の①の「基本的な課税要件事実の同一性」が認められないならば、特段の事情のない限り、理由の差替えは容認されないケースである。後記（3）においては、前記Ⅱ 4 の②「基本的な課税要件事実の同一性」が認められないとしても例外的に理由の差替えが容認されるケースとして、東京地裁平成 30 年 4 月 19 日判決（判時 2405 号 3 頁）にも触れる。

#### (1) 事案の概要

A 社が製造する自動車の完成品や組立部品の輸出及び海外での販売事業等を行って

---

(24) ここでは、職務執行の対価との関係で不当に高額な役員報酬に対しては、昭和 34 年度改正時に法人税法施行規則 10 条の 3（過大な役員報酬の損金不算入等）が制定されるまで、同族会社等の行為計算否認規定（現法人税 132）で対処していた（当時の取扱通達 355 参照）という経緯等にも留意しておきたい。

る青色申告法人Xは、タイにおいて上記販売事業を行う関連会社であるタイ法人2社が発行した株式を額面価額で引き受け、これらを基に本件事業年度の法人税の確定申告を行った。課税庁は、上記各株式が法人税法施行令119条1項3号所定の有利発行の有価証券に当たり、その引受価額と時価との差額相当分の利益が生じていたなどとして、法人税の更正処分等を行い、その後に増額再更正処分を行った。これに対して、Xが処分の取消しを求めて提訴した。

更正通知書に付記された理由においては、関連会社であるタイ法人B社株及びC社株（以下、「本件2社株」といい、両社を併せて「本件2社」という）の発行価額が法人税法施行令119条1項3号にいう「有利な発行価額」に当たるとしてその取得に係る受贈益がある旨が記載されていた。他方、課税庁は、訴訟において、本件2社株に加えて、上記通知書に記載されていない本件D社株の取得に係る受贈益についても、本件各処分の根拠として主張したため、理由の差替えの可否が問題となった。

## (2) 国税不服審判所による争点主義的運営の考慮と基本的な課税要件事実の同一性の範囲・程度

東京地裁平成22年3月5日判決(税資260号順号11392)は、理由の差替えを認めなかった。すなわち、判決は、法人税法130条2項が、白色申告と区別して青色申告の場合についてのみ、詳細な理由の付記を求めているのは、処分庁の判断の慎重さ及び合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨に加えて、青色申告法人に各種の義務を課している代償としての趣旨を含むものというべきであり、青色申告者に対し、特に処分の具体的根拠を明らかにすることによって不服申立ての便宜を図り、その手続的な権利を保障するという租税優遇措置の1つであるということができると述べる。このことに加えて、青色申告者の国税不服審査においては、実務上、争点主義の精神を生かした運営(争点主義的運営)が定着しており、処分庁が更正通知書に付記した理由と基本的な課税要件事実を異にする更正理由を新たに主張することはされていないのであって、仮に、訴訟の段階で無条件に処分理由の差替えを許せば、法人税法が、青色申告者に対して特に不服申立ての便宜を図り、その手続的な権利を保障しようとした趣旨を没却するものといわざるをえないとする。

そして、判決は、これらの点によれば、青色申告の場合における更正処分の取消訴訟においては、原則として、更正通知書に付記されていない理由を主張することは許されないというべきであり、例外的に、更正理由書の付記理由と訴訟において被告が主張する理由との間に、「基本的な課税要件事実の同一性」があり、原告の手続的権利に格別の支障がないと認められる場合には、理由の差替えを許容できると判示する。別稿で論じた原則差替禁止の立場である。

上述のとおり、課税庁は、本件2社株に加えて、本件D社株の取得に係る受贈益についても、各処分の根拠として主張しているところ、更正通知書に付記された理由においては本件2社株の取得に係る受贈益のみが記載されており、本件D社株の取得に係る受贈益については記載されていなかった。注意を向けておきたいのは、「基本的な課税要件事実の同一性」の範囲や程度である。この点に関して、判決は、次のとおり判示している。

「確かに、D社株の発行は、Xが出資するB社が行うタイにおける本件事業について、B社の出資形態の変更を行うことを目的とした本件各子会社の増減資の一環として行われたものであり、本件2社株の発行と全く関連しないものではない。しかしながら、D社株の発行は、本件2社とは異なる法人であるD社の臨時株主総会で決定されたものである上、D社株が『有利な価額』で発行されたものであるか否かについては、後述のように、D社の純資産価額に基づいて算定される必要があるというべきであって、本件2社株の発行が『有利な価額』でされたか否かという点との間には、直接的な関係を認めることはできず、基本的な課税要件事実の同一性があるということとはできない。仮に、本件D社株の発行について理由の差し替えを認めるとすると、Xに対し、本件D社株の取得に係る利益という課税要件事実について、不服申立て段階において争う機会を失わせるものといわざるを得ず、Xの手続的権利に格別の支障を生じさせることとなるというべきである。〔下線筆者〕

判決は、訴訟で新たに追加された主張に係る本件D社株の発行は、当初から理由付記に記載されていた本件2社株の発行と全く関連を有しないものではないことを認めつつも、本件2社株の発行が有利な価額でされたか否かという点との間には、直接的な関係を認めることはできないから、「基本的な課税要件事実の同一性」を認めることはできないとしているのである。

また、本件D社株の発行について理由の差替えを認めるとすると、Xに対し、本件D社株の取得に係る利益という課税要件事実について、不服申立て段階において争う機会を失わせるものといわざるをえず、Xの手続的権利に格別の支障を生じさせることとなるという判示部分においては、国税不服審判所における争点主義的運営の定着と、青色申告者に対して特に不服申立ての便宜を図り、その手続的な権利を保障しようとした理由付記制度の趣旨とを結び付ける前述の判示が伏線としての役割を果たしていることを看取しうる。

かくして、判決は、「基本的な課税要件事実の同一性」があるということとはできないとした上で、仮に、本件D社株の発行について理由の差替えを認めるとすると、納税者に対し、本件D社株の取得に係る利益という課税要件事実について、不服申立て段階において争う機会を失わせるものといわざるをえず、Xの手続的権利に格別の支障を生じさせることとなるというべきであるとして、理由の差替えを認めなかった。

### (3) 整理

判決は、青色申告者の国税不服審査においては、実務上、争点主義の精神を生かした運営（争点主義的運営）が定着しており、処分庁が更正通知書に付記した理由と基本的な課税要件事実を異にする更正理由を新たに主張することはされていないのであって、仮に、訴訟の段階で無条件に処分理由の差替えを許せば、法人税法が、青色申告者に対して特に不服申立ての便宜を図り、その手続的な権利を保障しようとした趣旨を没却するものといわざるをえないと判示している。この部分に着目する限り、国税不服審判所が争点主義的運営を行っていることを考慮に入れた上で、理由の差替えを認めた場合に、法人税法において、青色申告者に対して特に不服申立ての便宜を図り、その手続的な権利を保障しようとした趣旨を没却するか否かを判断するという枠組みを採用したことが、納税者の権利救

済につながったとみえなくもない（この点は、前記Ⅱ3の理由の差替えの問題性に関する金子宏教授の見解と親和性を有し、一定の説得力がある）。

もっとも、警見の限り、後続の裁判例は、国税不服審判所が争点主義的運営を行っていることに触れていない又は採用していない。このことを踏まえると、上記東京地裁平成22年判決の事案について、この点の考慮に重きを置かなかつたとしても、他の事案と異なり「基本的な課税要件事実の同一性」が認められないため、理由の差替えは許容されなかつたのではないかという見方も出てくる（そもそも、争点主義的運営は法律に明定されたものではないことに照らして、解釈論の支柱とすることに対して、地歩が固まっているのかという疑問を投げかける余地もある）。例えば、借入金の債務免除益の所得区分が争われた事件では、更正処分の際に一切主張することのなかつた（当該債務免除益に係る所得とは別の）配当所得の存在を主張することは、国税不服審判所における争点主義的運営を無視するものであり、許されないと納税者が主張したものの、東京地裁平成30年4月19日判決（判時2405号3頁）は、次のとおり、総額主義の立場から比較的簡単に、課税庁による配当金の存在に係る主張を容認している。

「被告は、平成21年分の原告の配当所得として、S株式会社からの配当金の存在を本件訴訟に至って初めて主張したことが認められるものの、課税処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であること（いわゆる総額主義。最高裁平成2年（行ツ）第155号同4年2月18日第三小法廷判決・民集46巻2号77頁）などに鑑みれば、本件訴訟において上記配当所得の主張が許されないものとは解されない。なお、原告は、理由付記制度の争点明確化機能や不服申立前置主義のスクリーニング機能などをもって、理由の差替えは、課税要件事実の同一性が担保されている場合でなければ許されないと主張するが、上記理由付記制度の一般的な理解等をもって、直ちに上記のとおり解されるものではなく、原告の主張は採用することができない。」

この東京地裁平成30年判決については、⊕「基本的な課税要件事実の同一性」が認められないとしても例外的に理由の差替えが容認されるケースに該当するという整理がありうるが、この事案は、所得税法155条2項の適用のある理由の差替えが争われた事案ではあるものの、あくまで不動産所得の金額、事業所得の金額及び山林所得の金額以外の配当所得に係る主張であったことから、理由の差替えに対する制限的態度がとられなかつたというべきかもしれない。

また、国税不服審判所における争点主義的運営の定着と、青色申告者に対して特に不服申立ての便宜を図り、その手続的な権利を保障しようとした理由付記制度の趣旨とを結び付ける上記東京地裁平成22年判決の判示によれば、当初、ある株式の売却による利益の計上漏れを理由付記し、訴訟において、課税庁が、これとは別の法人が発行した株式の取得に係る受贈益の計上漏れを追加した場合には、いずれの株式も同一の営業譲渡により譲り受けたものであるという共通性があったとしても、「基本的な課税要件事実の同一性」が認められないとして、理由の差替えは認められないことも考えられる（もっとも、上記東京地裁平成22年判決におけるD社株の増資については、D社の株主総会を経て可決されており、本件2社の増資については、それぞれB社とC社の株主総会を経て可決され

たものであり、ここでいうような共通性は認められないという相違点があることに留意)。

かような事案において、横浜地裁平成16年2月4日判決(税資254号順号954)は、「各株式の取得から売却に至る過程において原告が得た収益の評価に関するものであって、評価の手法は異なるものの、その経済的取引に係る基礎的な課税要件事実は同一である」などとして、結局、理由の差替えを認めている(控訴審・東京高裁平成17年2月17日判決・税資255号順号9935もこの判断を維持)。やや疑問を残す判断ではあるが、この判決は、上記東京地裁平成22年判決と併せて「基本的な課税要件事実の同一性」の範囲をどのように捉えるかが、理由の差替えの許否の判断場面で重要であることを示す一例であるといえよう<sup>(25)</sup>。

さらに、上記東京地裁平成22年判決は、法人税法130条2項が、白色申告と区別して青色申告の場合についてのみ、詳細な理由の付記を求めているのは、処分庁の判断の慎重さ及び合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨に加えて、青色申告法人に各種の義務を課している代償としての趣旨を含むものというべきであることを判示している。

ここで述べられているような代償としての趣旨は、青色理由付記規定越しにはあるが、青色申告制度全体を観察するものであり、この点において他の裁判例と少し様相が異なることを指摘しうる<sup>(26)</sup>。このことは、上記東京地裁平成22年判決が理由の差替えを認めなかった結論にどの程度、影響を与えているのか、他の裁判例よりも理由の差替えが許容される程度を狭めたといえるかは必ずしも明らかではない。また、判決によって示された理

---

(25) 大分地裁昭和60年4月24日判決(税資145号150頁)の事例も参考になる。この事例において、納税者は、鉄筋コンクリート造陸屋根4階建の建物を一部取り壊して、改築及び増築して、5階建の建物(以下「本件建物」という)を造り、診療所及び居宅として保存登記していたが、課税庁は、納税者が上記の建設資金として借入した資金の利息の一部を「家事上の経費」(所得税45①一)であるとし、事業所得の計算上、必要経費に算入できないとして、課税処分を行った。課税庁は、訴訟において、借入金利息のうち事業用資金に使用されていない資金に係る利息を必要経費として控除していることに加えて、本件建物及び付属設備の減価償却費を過大にして所得から控除しているという主張を追加したため、理由の差替えの可否が問題となった。

上記の借入金利息と減価償却費では否認の対象が異なるため理由の差替えは認められないことも考えられるが、判決は、次のとおり、理由の差替えを許容した。

「本件処分の附記理由は、本件建物の工事費に係る支払利息の内必要経費とすべき金額の算出方法について記載されていることが認められ、必要経費とすべき支払利息の金額は…本件建物の内居住用住宅部分の存否及びその範囲との関連によって決まるのであり、減価償却費についても、右居住用住宅部分は償却資産としないから、右居住用住宅部分の存否及びその範囲と密接な関連を有するのであり、本件処分の附記理由において減価償却費に言及していなくとも、原告が右居住用住宅部分の存否及びその範囲について当然争わざるを得ない点を指摘している以上、被告に減価償却費についての追加主張を許しても、原告に格別不利益はなく、原告の右主張は失当である。〔下線筆者〕」

借入金利息も減価償却費も、居住用住宅部分の存否及びその範囲によって、必要経費算入額・不算入額が決せられるという意味で、居住用住宅部分の存否及びその範囲との密接な関連性があり、結局、居住用住宅部分の存否及びその範囲が争点となっていることを捉えて、上記追加主張を認めても納税者に「格別の不利益」はないという実質的な判断に至ったのであろう。

(26) 同様に、青色申告法人に各種の義務を課している代償としての趣旨を含む旨に言及した東京地裁平成27年3月27日判決(税資265号順号12643)は、原則差替禁止の立場をとりつつ、結論としては理由の差替えを認めたことについて、別稿参照。

解が、白色申告に対するものなど青色理由付記規定以外の理由付記規定には一定の範囲で及ばない可能性も指摘しうる。この辺りの議論については、上記の国税不服審判所が争点主義的運営を行っていることの考慮に関する点と併せて、更に検討を要する。

#### 4 東京高裁平成27年5月13日判決(税資265号順号12659)

前記Ⅱ4の㊦「基本的な課税要件事実の同一性」が認められるとしても(特段の事情の存在により)例外的に理由の差替えが容認されないケースである。

##### (1) 事案の概要

青色申告法人である被控訴人Xは、その間接子会社であり、ブラジルアマゾナス州に設置されたマナウス自由貿易地域(マナウスフリーゾーン)で自動二輪車の製造及び販売事業を行っている外国法人HDA社及びその子会社との間で、自動二輪車の部品等の販売及び技術支援の役務提供取引(以下「本件国外関連取引」という)を行い、それにより支払を受けた対価の額を収益の額に算入して、法人税の確定申告を行った。控訴人である課税庁は、上記の支払を受けた対価の額が租税特別措置法66条の4第2項1号ニ及び2号ロ、同法施行令39条の12第8項に定める方法(以下「利益分割法」という)により算定した独立企業間価格(以下「本件独立企業間価格」という)に満たないことを理由に、同法66条の4第1項の移転価格税制の規定により、本件国外関連取引が本件独立企業間価格で行われたものとみなし、本件各事業年度の所得金額に本件独立企業間価格と本件国外関連取引の対価の額との差額を加算すべきであるとして、法人税等に係る本件各更正等を行った。Xは処分取消しを求めて、提訴した。

東京地裁平成26年8月28日判決(税資264号順号12520)は、本件課税処分は、マナウス税恩典利益がHDA社等に属することの影響を考慮せずに残余利益分割法を適用して算定した本件独立企業間価格に基づくものであるところ、本件国外関連取引の対価が独立企業間価格に満たないと立証があるとは認められないから、その余の点について判断するまでもなく違法であるとしてXの各請求をいずれも認容した。課税庁は、原判決を取り消してXの各請求をすべて棄却することを求めて控訴した。

課税庁は、控訴審において、残余利益分割法の適用における必要な差異調整を行うなどすると、本件各更正等の一部取り消すことになるので、そのように原判決を変更することを求めるとの予備的主張1及び2を追加した。そのため、かかる予備的主張が理由の差替えとして認められるか否かが争われた。

##### (2) 「基本的な課税要件事実の同一性」が認められるとしても理由の差替えが容認されない場合

課税庁は、当初は、本件各更正等において、ブラジル側比較対象企業がマナウス税恩典利益を享受していないことについて、差異調整を行う必要はないと主張していたが、控訴審において、この差異調整を行うという予備的主張1を行った。これに対して、東京高裁平成27年5月13日判決(税資265号順号12659)は、次のとおり述べて、理由の差替えを認めなかった。

「『本件国外関連取引の対価が独立企業間価格に満たないこと』という同一の課税要件事実」に属し、ブラジル側比較対象企業の基本的利益の算定に直接関連するものであるとしても、マナウス税恩典が差異調整を要しないものであるとする場合と、差異調整を行うとする場合とでは、主張立証の対象となる事実が相当程度異なることになるのであるから、納税者としては、新たな攻撃防御を尽くすことを強いられ、かつ、その負担は軽くないというべきである。」

また、原審における X の主張に沿う形で差異調整を行った場合でも、本件各更正等是一部取り消されるにとどまる旨主張する課税庁の予備的主張 2 についても、判決は、納税者に物流コスト等や人件費較差について新たな攻撃防御を強いることになることを指摘している。以上のことから、判決は、理由付記を求めている法の趣旨に照らすと、課税庁による予備的主張 1 及び 2 は、いずれも違法な理由の差替えに該当し許されないと判示した。

### (3) 整理

上記東京高裁判決は、「本件国外関連取引の対価が独立企業間価格に満たないこと」という同一の課税要件事実」に属することを認めつつも、理由の差替え前後で、主張立証の対象となる事実が相当程度異なることになるから、納税者としては、新たな攻撃防御を尽くすことを強いられ、かつ、その負担は軽くないことを指摘して、理由の差替えを認めなかったことが注目される。「基本的な課税要件事実の同一性」や「争点の同一性」が認められるとしても、理由の差替えを容認すると、納税者としては、新たな攻撃防御を尽くすことを強いられ、かつ、その負担は軽くないといった特段の事情がある場合には、理由の差替えが容認されないケースがあることを示すものとして理解しておきたい。

予備的主張 2 は、原審における X の主張に沿う形で差異調整を行った場合でも、本件各更正等是一部取り消されるにとどまる旨を主張するものであり、納税者の主張に沿っている点で、一般的にいえば、かかる予備的主張 2 による理由の差替えを認めた場合に、納税者が強いられる新たな攻撃防御の負担は予備的主張 1 ほど、大きくないように思われる。しかしながら、上記東京高裁判決は、かかる予備的主張 2 による理由の差替えを認めた場合にも、納税者に物流コスト等や人件費較差について新たな攻撃防御を強いることになることを指摘して、理由の差替えを認めなかった。後記 5 の考察も踏まえると、個別の事情に応じた判断であったと解すべきであろう。

そもそも、移転価格税制という元々の法令が複雑で、納税者の立証活動も困難を極めるという点を本件における特殊な背景事情として、捉えておくべきであろうか。処分に係る根拠法令の内容や性質も考慮して、理由の差替えの許否を判断すべきであるという見方もありえよう。いずれにしても、「基本的な課税要件事実の同一性」は理由の差替えに係る許否判断との関係では重要な考慮事情ないし要素の 1 つにすぎないのであって、「基本的な課税要件事実の同一性」が認められるとしても、理由の差替えを容認した場合に、増加する納税者の追加的負担や納税者が被ることになる不利益が大きいのであれば、理由の差替えが制限される根拠である納税者の権利保護や手続的保障の見地、あるいは青色理由付記規定に照らして、理由の差替えは認められないことがありうることをこの判決は示唆している。

このように考えてみると、いわゆる旺文社事件<sup>(27)</sup>における理由の差替え、すなわち根拠条文を法人税法132条1項から22条2項に変更する理由の差替えは、増加する納税者の追加的負担や納税者が被ることになる不利益が大きいと認められるべきではなかったのではないか、という疑問も惹起される。かような疑問には一定の説得力がある<sup>(28)</sup>。他方、いかに国際的な取引が問題となっている点は同じであるとしても、法人税法132条1項と22条2項の内容、両規定の関係及び事実関係に鑑みると理由の差替えによって増加する納税者の追加的負担や納税者が被ることになる不利益は、上記東京高裁判決の事案とは異なる面があるという見方もなしうる。

## 5 東京地裁平成22年12月14日判決(税資260号順号11570)

課税要件に対応する事実やこれを裏付ける証拠に関する理由の差替え、新たな追加主張が行われる場合であっても、特段の事情がある場合には、納税者に追加的負担を強いることはない、仮にあるとしてもそれは甘受すべき程度のものであるとして、理由の差替えが許容されることも考えられるという見解について(前記Ⅱ3参照)、検討の素材を提供する裁判例である。手続的要件が問題となっているという点で後記Ⅳのサンリオ事件の参考にもなる。また、(3)では、納税者が熟知しているはずの事柄については、課税庁に理由の差替えを認めても、納税者に「格別の不利益」を与えるものではないという理解を前提としていると考えられる名古屋地裁平成27年11月19日判決(税資265号順号12754)についても触れる。

### (1) 事案の概要

本件において、課税庁は、青色申告法人であるXが総合商社等との間で締結した原油の価格を指標とするスワップ契約に基づき行った取引について、各事業年度の法人税に係る所得の金額の計算において、法人税法61条の5第1項に規定するデリバティブ取引に係るいわゆるみなし決済利益額の益金の額への算入漏れがあるとして課税処分を行った。これに対して、Xは、当該取引に係るみなし決済利益額は、同法61条の6第1項の規定により適法に繰延べの処理をしたものであるから、課税処分は違法であるとして、取消しを求めた。

課税庁は、訴訟において、法人税法61条の6第1項を適用するための帳簿書類記載要件を満たしていないため、同項に基づいて繰延ヘッジ処理による利益額等の繰延べの処理をすることはできないなどと主張した。Xは、国税不服審判所における審査請求に対する裁決に至るまで、同法61条の6が定めるその適用を受けるための形式的要件〔1〕金銭に係るヘッジ対象資産等損失額ヘッジ要件、〔2〕帳簿書類記載要件、〔3〕期末時及び決済時における有効性判定〕は何ら問題とされたことはなく、課税庁による上記のような理由

(27) 東京高裁平成16年1月28日判決(訟月50巻8号2512頁)。

(28) 参考として、中里実「更正処分取消訴訟における根拠条文の差替え」税通57巻16号17頁以下(2002)、占部・前掲注(15)「更正にかかる処分理由の差替えの許容性」1頁以下、占部・前掲注(15)「租税訴訟における審理の対象」125頁以下参照。田中治「課税処分に係る理由の差替えの可否」税務事例研究178号24頁以下(2020)も参照。

の差替えは青色理由付記制度の趣旨に反する旨主張した。

### (2) 納税者において熟知しているはずの事柄等

課税庁は、訴訟において、理由付記に記載されていなかった法人税法 61 条の 6 第 1 項を適用するための帳簿書類記載要件を満たしていないという主張をしている。かかる理由の差替えを認めると、X に対して、新たな事実やこれを裏付ける証拠、法令解釈、法律構成や論理構成等の再検討を迫られるという点で納税者に一定の追加的負担を強いる可能性がある。しかしながら、東京地裁平成 22 年 12 月 14 日判決（税資 260 号順号 11570）は、処分適正化と不服申立便宜という青色理由付記制度の趣旨に触れた上で、次のとおり判示して、X の上記主張を採用しなかった。

「X が本件で追加することを問題とする各事由については、本件各更正処分において指摘されていた X のいう実質的要件に係るものとともに、いずれも X の平成 16 年 3 月期及び平成 17 年 3 月期の法人税についての法人税法 61 条の 6 第 1 項の規定の適用の可否に関するもので、その適用があるものとする X において熟知しているはずの事柄であることなどにかんがみれば、このような場合に被告に上記の各事由に係る主張の追加を許しても、本件各更正処分を争うにつき処分の相手方である X に格別の不利益を与えるものではないから、被告において上記の各事由に係る主張を追加することが妨げられるとは解し難く、本件において上記と異なって解すべき他の事情は見当たらない。〔下線筆者〕」

控訴審・東京高裁平成 24 年 5 月 9 日判決（税資 262 号順号 11946）も、次のとおり、判示して、理由の差替えを認めている。

「X が本件で追加することを問題とする各事由については、いずれも X の平成 16 年 3 月期及び平成 17 年 3 月期中の法人税に係る所得の計算において、本件各スワップ取引という同一の取引・事実関係を対象として、繰延ヘッジ処理を定める法人税法 61 条の 6 第 1 項の規定を適用する場合の手続的要件の具備に係るものであって、本件各更正処分において指摘されていた同項の規定を適用する場合の実質的要件の前提をなすものであり、その適用があるものとする X において熟知しているはずの事柄であることに鑑みると、このような場合に被告（被控訴人）に上記の各事由に係る主張の追加を許しても、本件各更正処分を争う上で処分の相手方である X に格別の不利益を与えるものではないから、被告において上記の各事由に係る主張を追加することが妨げられるとは解し難い。〔下線筆者〕」

### (3) 整理

上記東京地裁判決は、本件について、理由の差替え前後で「基本的な課税要件事実の同一性」を認めることはできないことを前提として、前記 II 4 の⑤「基本的な課税要件事実の同一性」が認められないとしても（特段の事情の存在により）例外的に理由の差替えが容認されるケースに該当すると判断したのかどうかは必ずしも明らかではない。他方、上記高裁判決の判示の背後には、対象となる事実関係や争点を広めに捉えることで、理由の差替え前後で「基本的な課税要件事実の同一性」を認めることができるという理解がいく

らかでも存在している可能性はあるが、この点を明らかにしなくとも結論を導くことができるため、判決は、「基本的な課税要件事実の同一性」に関して言及しなかったのかも知れない。

課税要件に対応する事実やこれを裏付ける証拠に関する理由の差替えが行われる場合であっても、特段の事情がある場合には、納税者に追加的負担を強いることはない、仮にあるとしてもそれは甘受すべき程度のものであるとして、理由の差替えが許容されることもありうる。例えば、差替え後の事実や証拠について、当納税者が把握ないし熟知している、当然にしているはずである、しておくべきものである場合とか、証拠の収集・保全等をしている、当然にしているはずである、しておくべきものであるといった場合が特段の事情に該当しうる。このような理解は既に前記Ⅱ 3で述べた。

本件では、訴訟段階で、理由に付記されていなかった法人税法61条の6第1項を適用するための帳簿書類記載要件の追加主張がなされており、これを認めると、訴訟上、納税者に一定の追加的負担を強いる可能性がある。しかしながら、上記東京地裁判決は、課税庁による追加主張は、結局、当初より争点となっていた法人税法61条の6第1項の規定の適用の可否に関するものであるから、その適用があるものとするXにおいて熟知しているはずの事柄であることを前提として、かかる追加主張を認めても、納税者に「格別の不利益」を与えるものではないとして、理由の差替えを認めており、上記のような理解が成り立ちうることを裏付ける1つの例であるといえよう。帳簿書類記載要件は、特段の事情のない限り、手続要件としてその内容や対応する事実ないしその証明が容易であると考えられる点も影響しているのかもしれない。上記東京高裁判決についても同様のことがいえる。

また、納税者が事実関係等を熟知しているはずであることについては、理由の差替えによって納税者の防御に「格別の不利益」を与えるものではないことを根拠付ける事情として、評価される可能性があることを示唆する裁判例があることは前記2で確認したとおりである。

さらに、名古屋地裁平成27年11月19日判決(税資265号順号12754)も納税者において熟知した事柄に着目した判断を行っている。この事案において、課税庁は、本件債権に関する書類等がなく、その請求状況等に関する書類等も一切ないことから、本件債権に係る貸倒損失は損金の額に算入されないとの理由を更正通知書に付記して課税処分を行い、その後、訴訟において、上記理由と同様の理由に基づき、貸倒損失の不存在に係る主張のほか、貸倒損失の損金算入時期に関する主張も行った。すなわち、課税庁は、「原告は、遅くとも、平成19年9月期にはAが倒産して行方不明となった旨を認識していたことは明らかであるから、本件債権は、本件事業年度において損金の額への算入が可能な貸倒損失ということはできない」旨の主張をしており、このことが理由の差替えとして許されなかが争われた。

判決は、「本件主張は、本件債権に係る貸倒損失を損金に算入することを否認するものであるという点において、本件通知書記載の更正の理由と基本的に変わりはなく、本件債権の存否及び本件債権が客観的に回収不能となった時期については、本来、原告が熟知しているはずの事柄であるから、このような場合に被告が本件主張をすることを許しても、本件更正処分を争うにつき被処分者たる原告に格別の不利益を与えるものではない。〔下

線筆者]」として、理由の差替えを認めている。貸倒損失という実質的に納税者が立証責任を負担しているともいえる非違に係る事案ではあるが、ここでも、納税者が熟知しているはずの事柄については、課税庁に理由の差替えを認めても、納税者に「格別の不利益」を与えるものではないという裁判所の理解がみてとれる。

## IV サンリオ事件

### 1 事案の概要等

報道によれば<sup>(29)</sup>、納税者（株式会社サンリオ）の香港子会社が外国子会社合算税制の適用除外要件（事業基準）<sup>(30)</sup>を満たすか否かが争われた事件において、東京地裁令和3年2月26日判決（判例集未掲載）は、香港子会社の主たる事業が「著作権の提供」に該当するかという争点については判断を示さず、納税者が確定申告書に当時の租税特別措置法66条の6第7項及び68条の90第7項の適用除外記載書面を添付しなかった事実を捉え、適用除外規定の適用を受けることができないとして、納税者の請求を棄却した。

納税者は、本件調査において、適用除外記載書面の添付等が間に合わない旨の事情を説明し、本件各更正処分の処分理由には、その旨の記載がされていなかったのであるから、課税庁は、一旦は手続違反を容認する旨の判断をしていたのであり、それにもかかわらず、本件において当該手続違反の主張をするのは許されない、違法な理由の差替えに当たると主張した。判決は、規定の文言によると、これらの規定の適用について課税庁に裁量があるとも解されず、本件調査及び本件各更正処分の過程で納税者に本件法人税等の確定申告書に適用除外記載書面を添付していなかったことが問題とならないとの期待が生じたとしても、これをもって、課税庁の追加主張を許すことにより、理由付記が求められる趣旨が没却されるということはできないと判示した。また、適用除外記載書面添付要件は条文に明確に規定されており、納税者も当然に把握しうるものであったといえ、理由付記の趣旨を満たすとして、納税者の上記主張を採用しなかった。

### 2 考察

個別の事実関係や事情を更に検討する余地があるかもしれないが、上記の事案の概要等を前提に、サンリオ事件について若干の考察を行ってみたい。

#### (1) 理由付記の瑕疵と理由の差替え

別稿で述べたとおり、理由付記の瑕疵の問題と理由の差替えの問題を分けて考察することを前提とし、理由の差替えは、訴訟における課税庁側の主張制限の問題、訴訟における課税庁側の攻撃防禦の方法に係る制約として捉えておく。法が求める基準に照らして理由不備の瑕疵がある場合には処分自体が違法なものとして取消しの対象となる<sup>(31)</sup>。他方、

---

(29) 判決文を入手できなかったため、以下、事案の概要及び判旨に関する記述は、「サンリオ、書面添付漏れ理由に適用除外規定の適用認められず」T&A マスタ 878 号 40～41 頁（2021）に依拠している。控訴に関して 同社 HP 参照。 <https://ssl4.eir-parts.net/doc/8136/tdnet/1939518/00.pdf> [令和3年9月12日最終閲覧]。

(30) 適用除外要件については、泉絢也「判批」租税訴訟12号138頁以下（2019）参照。

理由の差替えが認められない場合には、直ちに処分自体が取消しとなるのではなく、訴訟上、その主張が制限されるにすぎない。それぞれの法的効果は大きく異なり、理由付記の瑕疵の問題と理由の差替えの問題を明確に区別して議論することには一定の理由がある。もっとも、理由の差替えとして認められないような主張が訴訟段階で課税庁からなされた場合には、そもそも、当初の理由付記に瑕疵がある可能性もある。この意味でかような理由の差替えは理由付記に瑕疵があることを示す1つの事情になりうる。

## (2) 理由付記に瑕疵があるか

理由付記に瑕疵があるか否かという点について、理由付記に、納税者が確定申告書に適用除外記載書面を添付しなかった事実が記載されていなかったとしても、香港子会社の主たる事業が「著作権の提供」に該当し、事業基準を満たさないという課税庁の主位的な主張について十分に付記されていれば、理由付記に瑕疵があると評価されないことは十分ありうる。かかる評価は、規定の構造上、本件では事業基準を充足しているか否かという実体的要件が先行的に判断されるべきであるから、適用除外記載書面を添付しているか否かという手続的要件は予備的主張となるにすぎないという見方によって後押しされる。他方、実際問題として、適用除外記載書面が添付されていないのであれば、事業基準を充足しているか否かを論ずるまでもなく、適用除外規定の適用を受けることはできないのであるから、まずはこの点を理由付記に記載すべきであるという反論も想定される。

いずれにせよ、課税庁が、実体的要件と手続的要件のいずれの観点からも外国子会社合算税制の適用除外とはならないと判断した場合に、後者に関する記述が理由付記されていなかったからといって常に理由付記に瑕疵があるという評価に至るわけではない（課税庁は処分時点で認識又は考慮した理由、事実・事情、評価等をすべて理由付記する義務があるか、これを怠った場合は一律に理由付記に瑕疵があると評価すべきであるかは議論の余地がある）。仮に、処分時において、課税庁は、実体的要件のみを検討して処分理由として付記し、手続的要件については問題視しておらず付記していなかったという事情があるとしても、常に理由付記に瑕疵があるという評価につながるわけでもないであろう。

もっとも、大阪高裁平成25年1月18日判決（判時2203号25頁）のロジックを採用するならば、「今回の税務調査において、納税者から課税庁に対して、〇〇〇という説明や反論を行っていたが、この点について課税庁がどのような判断を行ったかが理由付記に記載されていない」というような主張が、争訟段階において有効となる可能性がある<sup>(32)</sup>。本件では、納税者によれば、調査段階で書面添付要件に話が及んでいたようであり、上記のような主張が理由付記に瑕疵があることを根拠付ける1つの事情と評価される可能性もある。この意味では、理由付記に瑕疵があるか否かは、理由付記に記載されている事項が

(31) 最高裁昭和38年5月31日第二小法廷判決（民集17巻4号617頁）参照。理由付記の瑕疵の問題について、泉絢也「理由付記の不備をめぐる事例研究」プロフェッションジャーナル147号以降参照。https://profession-net.com/professionjournal/general-rule-article-72/ [令和3年9月12日最終閲覧]。また、他の箇所でも引用する拙稿のほか、泉絢也「判批」租税訴訟10号440頁以下（2017）、同「青色申告承認取消処分に係る裁量統制手段としての理由付記—行政手続法下における判例法理の深化を企図して—」税法578号3頁以下（2017）も参照。

理由として十分なものであるかという観点のみならず、記載されていない事項がなぜ記載されなかったのかという観点からも検討されるのである。

付言するに、平成23年12月の国税通則法改正により、調査手続が整備され、国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む）を説明することが法定化された（税通74の11②）。この点を含む一連の調査手続が法律に明記されたことが、理由付記の瑕疵や理由の差替えの問題に少なからず影響を与える可能性があることを指摘しておく。例えば、理由付記の瑕疵の有無を検討する際に、調査結果の説明の内容と理由付記の内容との照合というアプローチも有意であるかもしれない。

さらにいえば、本件の処分それ自体は、基本的には、課税庁による裁量判断を伴うものではない（裁量処分の違法性判断においては、処分時点における処分理由、課税庁が考慮した事実・事情や課税庁による認識・評価がより重要視されるという意味で処分と処分理由の結び付きは強い）。このことを前提とすると、原則として、処分時において、課税庁は、実体的要件のみを検討し、手続的要件については問題視していなかったという上記事情は、当該処分の実体的な適法性の判断に影響を与えない。しかしながら、理由付記の瑕疵の有無を判断する場面においては、手続的要件について問題視していなかったことがかかる判断に影響を与える可能性はある<sup>(33)</sup>。

処分時において複数の処分理由が存在する場合又は複数の処分理由を課税庁が認識していた場合に、課税庁がその後の争訟段階において理由に付記していなかった理由を新たに主張できるか否かという点や、処分時に認識していなかった事実又はこれに評価を加えたものを課税庁がその後の争訟段階において新たに主張できるか否かという点は、理由の差替えの許否の判断場面においても、更に議論すべき論点であるといえる。

### (3) 理由の差替えは許されるか（主張は制限されるか）

本件では理由の差替え前後で共通して適用除外基準が問題となっており、広い意味で争点が同一であるといえるから、「基本的な課税要件事実の同一性」が認められる、あるいは前提となる事実関係は共通である、と考える向きもあるかもしれない。もっとも、事業基準と適用除外記載書面添付要件はそれぞれ内容が異なるし、これに対応する具体的事実

---

(32) 上記大阪高裁判決は、公益法人等である納税者のこれまでの申告状況、過去及び今回の税務調査の状況を参照することで、課税庁の恣意抑制と不服申立ての便宜のために理由付記を要するのは、主として、納税者の各事業が実費弁償により行われているといえるのか、実費弁償通達（法人税基本通達15-1-28）が適用されるのかという点であることを導き出しており、このようなロジックが今後、定着するかどうか注目に値する。裁判例等を概観する限り、これまで、実務においては、納税者の過去の申告状況や税務調査の状況といった事情（課税処分の適法性を肯定するために調査において把握した事実等に関するものは除く）と理由付記に記載すべき内容とを、直接的に結び付けて、理由付記を行ってきたようには思われなからである。上記のとおり、判決が用いたこのようなロジックによれば、「今回の税務調査において、納税者から課税庁に対して、〇〇〇という説明や反論を行っていたが、この点について課税庁がどのような判断を行ったかが理由付記に記載されていない」というような主張が、争訟段階において有効となる可能性があり、理由付記を見据えた税務調査の対応の必要性も視界に入り込んで来る。行政手続法上の聴聞手続との関連も含めて、泉絢也「判批」租税訴訟9号481頁以下（2016）参照。

(33) 議論の参考として、交告尚史『処分理由と取消訴訟』126頁（勁草書房2000）参照。

も異なる。このことから、本件においては「基本的な課税要件事実の同一性」は認められないという反論もありうる。この対立は、「基本的な課税要件事実の同一性」における「課税要件事実の同一性」とは何か、「基本的な」とは何か、という点に関する議論と深く関わる。

もっとも、既に議論してきたとおり、仮に、「基本的な課税要件事実の同一性」が認められないとしても、特段の事情がある場合には、「理由付記制度の趣旨」を没却しない又は「格別の不利益」を納税者に与えないとして、理由の差替えが許容されうる。本件では、この特段の事情があるという判断が妥当する可能性がある。

この場合の特段の事情として、前記Ⅱ3のとおり、例えば、差替え後の事実や証拠について、当該納税者が把握ないし熟知している、当然にしているはずである、しておくべきものである場合、証拠の収集・保全等をしている、当然にしているはずである、しておくべきものである場合、事実関係が明白である場合、納税者と課税庁との間で争いが無い場合を挙げることができる。課税庁が訴訟で新たな事実を主張したり、事実に関する主張を差し替えしたりした場合であっても、事実関係が明白である又は事実関係について納税者と課税庁との間で争いが無いとき（課税庁が審査請求や訴訟における納税者の主張に迎合するようなときを含む）には、かような理由の差替えを認めても、納税者に追加的な負担はない、「格別の不利益」を与えるものではないという評価が下されることも考えられる。

また、本件との関係では、前記Ⅲ2の考察から得た次のような示唆も再度確認しておくことが有益である（併せて、前記Ⅲ5における考察も参照）。

- ・理由の差替え前後の処分の根拠を比べた場合に、事実的争点について共通性があることのほか、仮に理由付記に記載されていない事実が新たに加えられたとしても、それが当事者間に争いが無い事実に関するものであることは、納税者の防御活動に格別の不利益を与えるものではないことを根拠付ける事情として、評価される可能性がある。
- ・納税者が（差替え前後で共通する）争点を熟知していたことは、理由の差替えによって納税者の防御活動に格別の不利益を与えるものではないことを根拠付ける事情として、評価される可能性がある。

このように考えてみると、納税者が確定申告書に適用除外記載書面を添付したかどうかという事実は、納税者が当然に把握し、熟知しているはずのものである上、本件において添付しなかった事実は明白であり、課税庁のみならず納税者も認めるところであるから、仮に理由の差替え前後で「基本的な課税要件事実の同一性」が認められないという評価が妥当するとしても、「理由付記制度の趣旨」を没却しない又は「格別の不利益」を納税者に与えない特段の事情が存在するという判断に行き着く可能性がある。

上記東京地裁判決は、租税特別措置法66条の6第7項及び68条の90第7項の適用について課税庁に裁量があるとも解されず、本件調査及び本件各更正処分の過程で納税者に本件法人税等の確定申告書に適用除外記載書面を添付していなかったことが問題とならないとの期待が生じたとしても、これをもって、課税庁の追加主張を許すことにより、理由付記を求められる趣旨が没却されるということはできないという判示に加えて、適用除外記載書面添付要件は条文に明確に規定されており、納税者も当然に把握しうるものであったといえ、理由付記の趣旨を満たすと判示している。

かかる判示のうち、要件は条文に明確に規定されていることや納税者も当然に把握することという点は、課税要件に関する言明ではあるが課税要件に対応する具体的事実とも関係するものであり、筆者が上記で論じたような特段の事情の議論にも通ずる。理由の差替えの許否に関する問題を考察するに当たり、取り上げた裁判例も含めて、本稿では差替え前後の事実に着目することが多かったが、上記東京地裁判決は根拠法令に着目しているのである。そもそも、根拠法令ないしそこで示されている要件と、個別の事案で問題となる具体的事実とは密接に関連していることや、実際の事案においては、事案ごとの個別の事情のほか、裁量処分を定める規定であるかなどを含む処分の根拠法令の内容や性質なども考慮して、理由の差替えの許否の判断がなされる可能性があることに留意する必要がある（前記Ⅱ 3 参照）。

なお、適用除外記載書面を添付しなかった事実が理由付記されていたら、その理由に納得して、納税者は訴訟提起していなかったという意味での不利益があるなどの主張も考えられる。「格別の不利益」に納税者が不服申立てを行うか否かを判断するに当たっての不利益を含むという見解を支持するのであれば、程度の問題はあるかもしれないが、上記主張にあるような不利益も「格別の不利益」に該当する可能性はある。他方、これは訴訟における攻撃防御に係る不利益ではないため、このことをもって理由の差替えという課税庁に対する主張制限が認められるかという問題を提起することも可能であろう。むしろ、理由付記の瑕疵の問題や国家賠償法上の過失の問題として、議論されるべきであろうか。あるいは、上記主張を更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えるという「理由付記制度の趣旨」に引き付けて理解するならば、理由の差替えの許否の判断基準として、「理由付記制度の趣旨」又は「格別の不利益」のいずれを重視するのか、両者の関係をどのように考えるのか、という議論に接続する可能性もある。

## 結びに代えて

以下、本稿で示した筆者の見解を簡単に整理しておく。

理由の差替えの許否の判断基準は「理由付記制度の趣旨」を没却するか又は納税者に「格別の不利益」を与えるかである。「基本的な課税要件事実の同一性」は、それ単独で理由の差替えの許否の判断基準となるものではなく、「理由付記制度の趣旨」を没却するかという点や「格別の不利益」を与えるかという点を判断する際の1つの重要な考慮事情ないし要素である。

納税者における証拠資料の収集・保全等の負担が大きいという実際上の理由に加えて、青色理由付記制度の趣旨をも考慮すると、一般的にいえば、事実を証明する帳簿書類との関係で理由に付記された事実や証拠に関する納税者の期待を強く保護すべきであるといえるし、青色申告者が作成・保存等しなければならぬ法定の帳簿書類であれば、青色申告制度の趣旨との関係で、かかる保護の要請は一層強まる。そして、差替え前後の理由を比べた場合に、事実関係が基本的に同一である場合には、納税者に対して、かかる事実関係に関する主張立証を準備し、証拠を保全しておくであろうという期待を寄せることが可能であるから、差替えを認めても、不服申立て段階における納税者の期待を侵害することにはならず、納税者に「格別の不利益」を与えることもないし、「理由付記制度の趣旨」を

没却することにもならない。

「基本的な課税要件事実の同一性」における「課税要件事実」とは、課税要件に対応する具体的事実を意味するという理解や、課税要件を構成する要素又は抽象的事実を意味するという理解が考えられる。「格別の不利益」については、差し当たり、不服申立ての際に攻撃防御、訴訟活動を行うに当たっての不利益を中心的な意義として捉えておくが、納税者が不服申立てを行うか否かを判断するに当たっての不利益も含むという見解もありうる。サンリオ事件とも関わるが、後者の不利益は射程範囲が広く、差替え後の追加的理由が当初から理由付記されていたならば納税者としては不服申立てを行わなかった場合のような理由の差替えも制限されるべきであるという見解につながる可能性もある。

「基本的な課税要件事実の同一性」が認められる場合には、例外に該当する場合を除き(特段の事情のない限り)、原則として、理由の差替えが許容される一方、「基本的な課税要件事実の同一性」が認められない場合には、例外に該当する場合を除き(特段の事情のない限り)、原則として、理由の差替えは許容されない(制限される)。

かかる特段の事情について補足する。課税要件に対応する事実やこれを裏付ける証拠に関する理由の差替えが行われる場合であっても、特段の事情がある場合には、納税者に追加的負担を強いることはない、仮にあるとしてもそれは甘受すべき程度のものであるとして、理由の差替えが許容される。特段の事情とは、例えば、差替え後の事実や証拠について、当該納税者が把握ないし熟知している、当然にしているはずである、しておくべきものである場合や、証拠の収集・保全等をしている、当然にしているはずである、しておくべきものであるといった場合である。このほか、課税庁が訴訟で新たな事実を主張したり、事実に関する主張を差し替えしたりした場合であっても、事実関係が明白である又は事実関係について納税者と課税庁との間で争いがないうとき(課税庁が審査請求や訴訟における納税者の主張に迎合するようなどきを含む)には、かような理由の差替えを認めても、納税者に追加的な負担はない、「格別の不利益」を与えるものではないという評価が下されることも考えられる。逆に、法令解釈、法律構成や論理構成等に関する理由の差替えが行われる場合であっても、新たに事実確認や証拠の収集が必要となるときや、法令解釈等の再検討に係る納税者の負担が著しいときは、理由の差替えが制限されうる。

「理由付記制度の趣旨」をどの程度、没却すると差替えが認められなくなるのかといった点、「格別の不利益」がどの程度であると差替えが認められなくなるのかといった点について、上記の原則・例外の議論を踏まえつつ、理由の差替えが制限される根拠である納税者の権利保護や手続的保障の規定又は青色理由付記規定の各内容、あるいはこれらの趣旨に照らして、判断せざるをえないのではないか。そして実際の事案においては、事案ごとの個別の事情のほか、裁量処分を定める規定であるかなどを含む処分の根拠法令の内容や性質なども考慮して、理由の差替えの許否の判断がなされるであろう。このような意味で、ある程度、実質的な判断がなされる。

なお、「基本的な課税要件事実の同一性」が認められるケースについては、課税の対象(否認の対象)又は争点もやや広い意味で同一であることが通常である。あるいは、課税の対象(否認の対象)又は争点をやや広い意味で同一であると捉えることによって、「基本的な課税要件事実の同一性」の範囲が広げられる可能性がある。いずれにしても、争点が同一であるといえるならば、納税者は当該争点に関する主張立証を準備し、証拠を保全して

おくであろうとの期待が可能であるという見解も考えられる。この点は、「基本的な」という部分の範囲の問題として議論できるかもしれない。

以上の理解を前提として、サンリオ事件について考察すると、本件では適用除外基準が問題となっており、広い意味で争点が同一であり、「基本的な課税要件事実の同一性」が認められる、前提となる事実関係は共通である、という見方がありうる一方、事業基準と適用除外記載書面添付要件はそれぞれ要件が異なることから、これに対応する具体的事実も異なるため、本件においては「基本的な課税要件事実の同一性」は認められないという反論もありうる。もっとも、納税者が確定申告書に適用除外記載書面を添付したかどうかという事実は、納税者が当然に把握し、熟知しているはずのものである上、本件において添付しなかった事実は明白であり、課税庁のみならず納税者も認めるところであるから、仮に理由の差替え前後で「基本的な課税要件事実の同一性」が認められないという評価が妥当するとしても、「理由付記制度の趣旨」を没却しない又は「格別の不利益」を納税者に与えない特段の事情が存在するという判断に行き着く可能性がある。

(2021.9.20 受稿, 2021.11.2 受理)

〔抄 録〕

課税訴訟における理由の差替えの許否の判断基準は、「理由付記制度の趣旨」を没却するか又は納税者に「格別の不利益」を与えるかである。「基本的な課税要件事実の同一性」は、それ単独で理由の差替えの許否の判断基準となるものではなく、「理由付記制度の趣旨」を没却するかという点や「格別の不利益」を与えるかという点を判断する際の1つの重要な考慮事情ないし要素である。

サンリオ事件（東京地裁令和3年2月26日判決・判例集未登載）について考察すると、本件では適用除外基準が問題となっており、広い意味で争点が同一であり、「基本的な課税要件事実の同一性」が認められる、前提となる事実関係は共通であるという見方があるが、反論も考えられる。もっとも、納税者が確定申告書に適用除外記載書面を添付したかどうかという事実は、納税者が当然に把握し、熟知しているはずのものである上、本件において添付しなかった事実は明白であり、課税庁のみならず納税者も認めるところであるから、仮に理由の差替え前後で「基本的な課税要件事実の同一性」が認められないという評価が妥当するとしても、「理由付記制度の趣旨」を没却しない又は「格別の不利益」を納税者に与えない特段の事情が存在するという判断に行き着く可能性がある。