

〔論 説〕

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

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⁽¹⁾。

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。

昭和56年最判について補足する。青色申告法人である納税者(原告・被控訴人・上告人)は、本件係争事業年度において本件不動産を7600万9600円で取得し、7000万円で販売したもとして、法人税の確定申告を行った。これに対して、課税庁(被告・控訴人・被上告人)が本件不動産の取得価額は6000万円であることなどを更正通知書に理由付記して更正処分を行ったため、納税者が処分取消しを求めて提訴した。課税庁は、本訴における処分の適否に関する新たな攻撃防禦方法として、仮に本件不動産の取得価額が7600万9600円であるとしても、その販売価額は9450万円であるから、いずれにしても処分は適法であるという趣旨の追加主張をした。(更正通知書に理由の付記を求める規定のなかった)いわゆる白色申告に対する更正処分の取消訴訟においては、処分の正当性を維持する理由として、更正の段階において考慮されなかった事実を新たに主張したり、証拠を提出したりすることが許されると解されていた⁽²⁾。他方、青色申告の場合は理由付記を義務付ける規定があり、かつ、理由付記に瑕疵がある場合には処分は取消しの対象になると解さ

(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。

れており⁽³⁾、理由の差替えが許容されるのか否かに注目が集まった。

一審・京都地裁昭和49年3月15日判決(行集25巻3号142頁)は理由の差替えを認めなかった。控訴審・大阪高裁昭和52年1月27日判決(行集28巻1=2号22頁)は、「更正処分取消訴訟において、更正処分庁が、更正処分に付記した理由によっては当該更正処分を維持し難い場合に、右附記理由以外の理由による当該納税義務者の当該事業年度の新たな所得金額の存在を主張・立証し、以て当該更正処分において認定した所得金額以上の所得金額の存在を裁判所に認容させ、紛争中の未確定の当該更正処分の維持を図ることは、当然に許容される」などとして、理由の差替えを認めた。

上告審・昭和56年最判は「一般的に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実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」という留保を付した上で、本件のような場合に「被上告人に本件追加主張の提出を許しても、右更正処分を争うにつき被処分者たる上告人に格別の不利益を与えるものではないから、被上告人が本件追加主張を提出することは妨げないとした原審の判断は、結論において正当として是認することができる。」と判示して、理由の差替えを認めた。

この昭和56年最判は、「青色申告にかかる更正処分取消訴訟においてどの範囲で、また、どの程度、更正の理由と異なる事実を主張しうるかについて確答を避けているだけでなく、納税者にとって更正により受ける不利益とは何かという検討を要すべき問題を将来に残している」といえる⁽⁴⁾。その後の裁判例は理由の差替えを認めるものが多いが、一定の場合には差替えを認めないものもある。ただし、理由の差替えを認めない根拠のほか、理由の差替えの許否判断に係る基準や考慮要素に関して必ずしも議論は尽くされていないように思われる。そこで、本稿では、理由の差替えが一定の範囲で制限されうることを前提として、差替えが認められない(主張が制限される)根拠について考察を行う。具体的には、納税者の権利保護や手続的保障の規定(憲30, 84)と処分時に理由付記を義務付ける規定がその候補として有力視されることなどを述べる。このことにより、今後の解釈論の土台を作る。

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)又は青色理由付記制度である。

II 理由付記の瑕疵と理由の差替えの関係

青色申告書の更正に係る理由付記が法の求める基準を満たさないという意味で理由不備である、理由付記に瑕疵がある場合には、処分は取消しの対象となる⁽⁵⁾。当初の理由付記

(2) 最高裁昭和36年12月1日第二小法廷判決(集民57号17頁)、最高裁昭和42年9月12日第三小法廷判決(集民88号387頁)参照。最高裁昭和50年6月12日第一小法廷判決(訟月21巻7号1547頁)も参照。

(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)参照。

(4) 玉國文敏「判批」ジュリ昭和56年度重要判例解説36頁(1982)。

に理由不備の瑕疵がある場合に、その後の不服申立て以降の段階で、理由を追完したり、全く異なる理由を主張したりするなどしても、当該瑕疵が遡って治癒されることはない⁽⁶⁾。

確認しておきたいのは、当初の理由付記に瑕疵がある場合には、そのこと自体が処分取消しの直接の理由になるのであって、事後的に理由の差替えを行ったことそれ自体や、差替え後の理由に瑕疵があることを直接の理由として処分取消しとなるものではないということである。端的に当初の理由付記に瑕疵があるから処分取消しとなるにすぎない。よって、当初の理由付記に瑕疵がある場合において、課税庁が訴訟において理由の差替えを行ったとか、そのような理由の差替えを行うような主張は制限されるべきであるという観点から説明を加える必然性はない。換言すれば、理由付記の瑕疵の問題と理由の差替えの問題を混同すべきではない。

この場合の処分取消しの根拠法規は、更正通知書に理由付記を義務付ける青色理由付記規定である。当該規定は、文面上、「更正通知書にその更正の理由を附記（付記）しなければならない」とするのみである。適正な理由付記を処分の効力要件とするものと解しうるとしても、理由付記が適正になされていた場合における理由の差替え、訴訟における主張制限については何ら触れていないといわざるをえない。

本稿では、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、訴訟における攻撃防禦の方法に係る制約として捉えておく⁽⁷⁾。上述のとおり、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。他方、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つの事情になる可能性がある。後述する民事訴訟法上の時機に後れた攻撃の防御に該当して、主張が制限される場合にも同様の議論ができよう。

そもそも、理由の差替えが許されるならば、理由付記の趣旨を没却し、不意打ちを受けた納税者は不利益を被るとして、理由の差替えを一切認めない見解も考えられる。しかし

(5) 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、泉絢也「判批」租税訴訟9号481頁以下（2016）、同「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。

(6) 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）参照。

(7) この点に関して、松沢智『新版 租税争訟法』66頁（中央経済社2001）、占部裕典「青色申告の理由附記と手続保障」『租税債務確定手続』113頁以下（信山社出版1998）、藤谷武史「判批」行政判例百選Ⅱ〔第7版〕389頁（2017）も参照。

ながら、筆者は、理由の差替えについて、個別の理由付記を離れて硬直的な基準を導くのは適当ではないし、理由の差替えが一切認められないと厳格に解されるならば、詳細な理由の付記がなされた場合の修正が不可能になるため、理由付記の手續を著しく遅延させることにもなるのであって、理由の差替えを無制限に許すことは理由付記の趣旨を没却することになるが、ある程度の理由付記の修正は認めざるをえないという見解に理解を寄せておきたい⁽⁸⁾。

ここでは、差替えの程度や影響は一様ではないし、明確に規定されていないことをも考慮すべきである。いずれにせよ、理由の差替えを無条件に認めることは相当ではないとしても、理由の差替えを一切否定することも現実的ではないし、妥当でもない⁽⁹⁾。租税法律関係はそれほど単純ではないし、関係する事実関係を把握し、資料を作成・保存しているのは納税者自身である。租税法の法律関係を正確に判断することには困難を伴うことも多い。このことを顧慮すると、いかに質問検査権を与えられているとはいえ、課税庁に、瑕疵なき理由付記にとどまらず、判決文のように詳細で精緻な、あるいは考慮した事実や証拠、主位的主張から予備的主張をすべて網羅的に記載するような水準の理由付記を求め、かつ、その後の理由の差替えを一切認めないとするのはやや現実的ではない。恣意的な課税、見切り発車の課税に対して危惧が示されるかもしれないが、この点についてはまずは理由付記に瑕疵があるか否かで判断されるべきではないか。

Ⅲ 差替えが認められない（主張が制限される）根拠

1 処分の同一性と総額主義・争点主義

更正処分取消訴訟においてなされた課税庁の主張が、当初の処分理由との関係で、処分の同一性を認めることができないようなものであれば、かかる主張は容認されない。単に理由を追加したり、修正したりするものではなく、実際には処分そのものの差替えを行うようなことは許されない。このような場合には再更正（税通26）等を行うべきであろう⁽¹⁰⁾。もっとも、議論はそう単純でもない。この点について、課税処分が理由の差替えによって当初の処分と同一性を欠くこととなる場合の当該理由の差替えは、訴訟物（審理の対象）の同一性を阻害するものとして訴訟上認められないという見解がある⁽¹¹⁾。それでは、この場合の処分の同一性はどのように解されるべきか⁽¹²⁾。

(8) 水野忠恒「判批」判時1330号197～198頁（1990）参照。

(9) 参考として、福岡高裁平成13年4月13日判決（税資250号順号8881）参照。篠原一幸＝高須要子「処分理由のさしかえ」民商83巻3号391頁（1980）、久保茂樹「納税者の手続的権利と理由付記」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』159頁（ミネルヴァ書房1995）も参照。

(10) 理由の差替えと処分の同一性の議論について、高林克己「瑕疵ある行政行為の転換と処分理由の追加」曹時21巻4号1頁以下（1969）、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』85頁（新日本法規出版1999）、早坂禧子「行政処分の同一性論試論」桐蔭5巻2号115頁以下（1999）、阿部泰隆「基本科目としての行政法・行政救済法の意義（9）」自研78巻7号15頁以下（2002）も参照。

(11) 泉ほか・前掲注(1)98頁参照。ただし、岡田正則「税務行政訴訟における取消訴訟の訴訟物」日税研論集43号55頁以下（2000）、同「行政訴訟における取消訴訟の訴訟物—違法性一般説の帰結—」佐藤英善＝首藤重幸編『行政法と租税法の課題と展望』3頁以下（成文堂2000）も参照。

(12) 以下の記述は、泉ほか・前掲注(1)98～101頁による。

課税処分取消訴訟の訴訟物は、他の行政処分取消訴訟のそれと同じく、処分の違法性一般（処分の主体、内容、手続、方式等すべての面における違法）であると解されているが、この場合にも、処分の同一性をどう捉えるかによって、訴訟物が異なってくる。

総額主義は、課税処分の同一性を、特定人の特定年分の所得税といったように、処分によって確定される租税債務の同一性によって捉える考え方である。総額主義によれば、課税処分によって確定された税額（租税債務の内容）が総額において租税実体法によって客観的に定まっている税額を超えていなければ一課税処分において課税庁がいかなる理由で税額を認定したかは別として、結論としての数額が処分時に客観的に存在した税額を上回らなければ一当該処分は適法となる。

したがって、審理の範囲は処分によって確定された税額が総額において処分時に客観的に存した税額を上回るか否かを判断するに必要な事項の全部に及ぶ。その数額の計算の根拠となる事実は単なる攻撃防御の方法にすぎない。課税庁は、処分時の認定理由に拘束されることなく、訴訟の段階で、その後に新たに発見した事実を追加等できる。かような意味で処分理由を差し替えることが可能であり、当該処分に係る税額の数額を維持するため一切の理由を訴訟において主張することができる。

これに対し、争点主義は、処分の理由について課税庁が処分時に現実に認定した理由とした上で、課税処分の同一性を、その理由の同一性によって捉え、課税処分取消訴訟の審理の対象はその理由との関係における税額の適否であるとする考え方である。課税庁が処分時に認定した理由が誤っている場合には、たとえ、他の理由によって根拠付けられる所得等があり、客観的な税額が数額において処分時で認定されたそれを上回っていても、当該処分は違法として取消しを免れないとする。したがって、審理の範囲は、処分時に認定した理由の存否に限定され、そのみを争点として審理が行われる。よって、訴訟の段階で処分理由を差し替えることは許されない。

なお、判決の拘束力により、税務署長は訴訟で主張しなかった理由をもってしても、判決によって確定された税額を超える課税処分を再度行うことができない総額主義の方が紛争の一回的解決に資するが、手続的保障の観点からは争点主義を支持することにも理由がある。

2 理由付記と総額主義・争点主義

総額主義によれば、理由の差替えは訴訟における口頭弁論の終結時まで原則として自由に認められることになる一方、争点主義によれば、理由の差替えは原則として認められないという理解につながる（¹³）、少なくとも、青色申告以外の判例は総額主義を採用している（¹⁴）。そして、国税通則法 24 条ないし 29 条等の規定からすれば、課税処分は当該年又は年度分の課税標準等又は税額等を数額的に確定させる処分であり、それが数額的に過少又は過大である場合にのみ行うものであって、数額算定の根拠事実が異なる場合に行うものではないと解されるから、課税処分の同一性を、それによって確定される租税債

(13) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』1075 頁（弘文堂 2019）参照。

(14) 例えば、最高裁昭和 49 年 4 月 18 日第一小法廷判決（訟月 20 卷 11 号 175 頁）、最高裁平成 4 年 2 月 18 日第三小法廷判決（民集 46 卷 2 号 77 頁）参照。

務の同一性によって捉えるのが相当であり、したがって総額主義が正当であるという見解がある⁽¹⁵⁾。これによれば、理由の差替えは自由に認められるということになりそうである。

しかしながら、上記の見解は、訴訟の段階で無条件に理由の差替えを認めてよいかについては、手続的保障の面から別途考慮を要するとし、処分時の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」と認められるような場合に限って、理由の差替えを認めるべきであると主張している⁽¹⁶⁾。かように、総額主義を支持しつつも、とりわけ処分時に理由の付記が求められてきた青色理由付記規定との関係においては、かねてより、理由の差替えを一定の範囲で制限する裁判例や学説が多い。その際、「基本的な課税要件事実の同一性」、「基本的事実の同一性」⁽¹⁷⁾又は「手続的権利に格別の支障がない」、昭和56年最判のように「格別の不利益がない」といった視点から理由の差替えの許否が論じられることも少なくない。

他方、争点主義を支持した上で、一定の場合に理由の差替えを認める見解もある。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⁽¹⁸⁾。

もっとも、金子教授は、争点主義をとった場合にも、理由の差替えが絶対に認められないと解するのは妥当ではなく、原処分の理由とされた「基本的課税要件事実の同一性」が失われない範囲では理由の差替えは認められると解すべきであるとされる⁽¹⁹⁾。

(15) 泉ほか・前掲注(1)101頁参照。

(16) 泉ほか・前掲注(1)101頁参照。

(17) 松沢智「青色申告の法理(三・完)―更正理由差替え主張の制限を中心として―」判時1074号15頁(1983)は、課税処分の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あれば理由の差替えも許容されるという見解を示す。ただし、この見解は、訴訟物次元における総額主義を前提とした上で、主張制限の問題として差替えを「基本的事実の同一性の範囲」に限定するものであることについて、角松生史「判批」租税判例百選〔第7版〕233頁(2021)参照。

(18) 金子・前掲注(13)1076頁参照。

(19) 金子・前掲注(13)1076頁参照。かかる見解に対して、この例外の承認は、形式的にすべての理由の差替えを認めないとするのは非現実的であるとする考えによるものであり、それなりに合理的であるが、何をもって課税要件事実が同一と断言するかは、必ずしも容易ではなく、個別の状況において、課税庁が理由の差替えを求める理由、根拠、背景等をも考慮して、その適否を判断すべきであると主張するものとして、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36頁(2020)参照。差替えの類型の参考として、近藤雅人「課税処分取消訴訟における処分理由の差替え」税法542号57頁以下(1999)も参照。

結局、総額主義又は争点主義のいずれを支持するにせよ、一定の場合に理由の差替えは制限される又は許容されるという立場をとることが可能である。理由の差替えの限界を画する上で重要なのは手続的保障の実質であり、訴訟物論は決め手とならない、という見方もありうる⁽²⁰⁾。少なくとも、総額主義の採用は、別の観点から理由の差替えを制限する道を完全に塞ぐことまでも意味しないことに留意しておく必要がある。

3 理由の差替えが制限される根拠

(1) 候補の検討

前述のとおり、結局、総額主義又は争点主義のいずれを支持するにせよ、一定の場合に理由の差替えが制限される又は許容されるという立場をとることは可能である。総額主義を明示的に採用するか否かは別にしても、青色申告書に係る理由付記に関する裁判例の多くは、一定の場合に理由の差替えを制限又は許容する。それでは、なぜ理由の差替えが制限されるのか、その法的根拠はどこにあるのか。国税通則法⁽²¹⁾、所得税法、法人税法などのほか、行政事件訴訟法等にも理由の差替えを具体的に禁ずる規定は見当たらないため問題となる。

その候補として、例えば、民事訴訟法の時機に後れた攻撃防御⁽²²⁾や信義則⁽²³⁾などが考えられる（民訴2, 157, 157の2, 行訴7）⁽²⁴⁾。これらにより、訴訟における課税庁の主張が一定の範囲内で制限されることはあるが、課税庁が、訴訟において、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、処分時を基準点とする理由の差替えの問題とは区別して論ずるべきである。かような意味での理由の差替えが認められる場合でも、時機に後れている又は信義則に反すると認められるのであれば、課税庁による新たな主張は制限されうる。理由の差替えに係る主張が時機に後れている又は信義則に反するという理由で制限されることがあるという意味で、理由の差替えは時機に後れた攻撃防御や信義則の問題と無関係ではないものの⁽²⁵⁾、本稿では、理由の差替えの問題とこれらの問題は区別して議論する。

次に、納税者の権利保護や手続的保障の見地から（憲30, 84⁽²⁶⁾）、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、

(20) 藤谷・前掲注(7)389頁参照。

(21) なお、課税処分の取消しの訴えに係る原告が行うべき主張や証拠の申出に係る国税通則法116条は、原告である納税者に対する制限を定めた規定である。

(22) 課税処分取消訴訟においてこの点が争われた参考となる裁判例として、例えば、前橋地裁昭和63年3月24日判決（税資163号890頁）や東京地裁平成13年11月9日判決（訟月49巻8号2411頁）参照。

(23) 清野・前掲注(10)95～96頁参照。

(24) 行政法一般の議論も踏まえた参考文献として、木内道祥「理由提示の瑕疵による取消判決と処分理由の差替え—提示理由の根拠と手続的適法要件—」伊藤眞ほか編『経済社会と法の役割』123頁以下（商事法務2013）参照。

(25) この辺りの考察を進めるに当たって、参考になると思われる裁判例として、東京地裁平成15年7月17日判決（判時1871号25頁）及び控訴審・東京高裁平成18年4月12日判決（税資256号順号10365）参照。

(26) 憲法31条を挙げる見解もありうる。参考として、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。

租税法規に手掛かりとなる明文の規定が存在するならば、かかる規定を足掛かりとする立論には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、やはり青色理由付記規定である。かかる規定は、上記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趣旨を候補に加えることも可能であろう⁽²⁷⁾)。ただし、納税者の権利保護や手続的保障の根拠規定たる憲法30条及び84条のみならず、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。

なお、他の候補として、法は、再更正といういわば訴訟外における税額等の変更処分を法定し(税通26)、かつその期間を限定しているところに重点を置くと(税通70)、法は付記理由について特別の意味を与え、当初の理由以外の理由に基づく処分権限については、これを訴訟外で行使することを定めたものと解するという見解もある⁽²⁸⁾。しかしながら、理由のみを変更するような再更正が可能であるか、そのような再更正は認められるべきか、更正等の処分に係る理由付記の規定は基本的に国税通則法で定めているわけではないこととの関係をどのように考えるか、実質的に再調査を制限する規定(税通74の11⑥)や青色申告以外に係る更正等との関係をどのように理解するか、両規定の内容からなぜ付記理由について特別の意味を与えるという趣旨が導かれるのか不分明ではないか、など検討すべき課題は多い。かような状況下においては、国税通則法26条や70条に上記見解が挙げられるような趣旨があると論断した上で、かかる趣旨を理由の差替えが制限される主たる根拠又は一般的な根拠に据えることは躊躇される。

(2) 理由付記義務規定との関係

かように具体的な定めがないにもかかわらず、なぜ、理由付記の差替えを制限する、課税庁による訴訟上の追加的な主張を制限することが認められるのか。この点について、青色理由付記規定を手掛かりとして、考察を行う。

ア 理由付記制度の趣旨

課税庁は、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(所得税155②、法人税130②)。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

(27) 昭和56年最判との関係で、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)、藤谷・前掲注(7)389頁参照。

(28) 塩野宏『行政法Ⅱ〔第6版〕』187頁(有斐閣2019)の脚注(1)参照。大貫裕之「行政訴訟の審判の対象と判決の効力」磯部ほか編『行政法の新構想Ⅲ 行政救済法』156頁(有斐閣2008)、大田直史「理由付記・提示と理由の追加・差替え」曾和俊文ほか編『行政法理論の探求』153頁以下(有斐閣2016)、宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法〔第7版〕』269頁(有斐閣2021)も参照。この辺りの議論について、阿部・前掲注(10)13頁も参照。

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⁽²⁹⁾(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)。

イ 青色理由付記規定に直接に反するか、その趣旨に反するか

仮に処分の同一性が認められる範囲内のものであったとしても、課税庁による理由の差替えが自由に認められるならば、処分適正化と不服申立便宜という青色理由付記規定の趣旨に抵触することは明らかである。もっとも、青色理由付記規定は、直接的には更正通知書に理由を付記することを義務付けるものであり、瑕疵なき理由付記がなされている場合に訴訟における課税庁の主張を制限するものではない。理由付記に瑕疵がある場合には、端的にそのことを根拠に処分取消しとなる。そうすると、青色理由付記規定をもって理由の差替えを禁ずる直接的根拠とすることには一定の困難が伴う。せいぜい、青色理由付記規定の上記趣旨に反するため、理由の差替えが禁じられる又は課税庁における訴訟上の主張が制限される、というような説明をすることが穏当であろう⁽³⁰⁾。納税者の権利保護や手続的保障の見地を強調するとしても、かような状況において、課税庁に対して理由付記に記載していなかった事実や証拠等を追加で主張ないし提出することを全面的に禁ずるような強い制限を加えることは困難であると解される⁽³¹⁾(ただし、青色理由付記規定に直接に反するか、その趣旨に反するかという問いは、瑕疵ある理由付記の議論においても投げかけることができるであろう)。

この点に関する裁判所の判断をいくつかみておこう。大分地裁昭和60年4月24日判決(税資145号150頁)は、「更正処分において理由の附記が求められるのは、当該更正処分をなす者の判断を慎重にさせ、その合理性を担保し、処分者の恣意の抑制を図るとともに処分の相手方に不服申立の便宜を与えるためと解され、その趣旨、目的を超える強い意味付けを与え、課税庁に主張制限という拘束を付与することは法令上の根拠もなく直ちに認め難」と判示している。

また、東京高裁昭和57年8月10日判決(行集33巻8号1677頁)は、青色理由付記規定の趣旨は理由付記が不十分であるときは処分取消しとなることによって、十分達せられるものであって、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付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と判示する。そして、判決は、次のとおり、青色申告者が提示する帳簿書類及び同人の説明に基づいて更正処分をする建前であることから考えると、かかる主張の制限を認めることには問題があることなどにも言及している。

(29) 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。

(30) 参考として、宮崎直見「課税処分取消訴訟の訴訟物(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』37頁以下(青林書院1988)も参照。

(31) 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)参照。

更正処分に係る理由付記が理由付記義務規定の趣旨を達しえ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、青色申告についての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。むしろ右の場合、課税庁は、青色申告者が提示する帳簿書類及び同人の説明に基づいて更正処分をする建前であることから考えると、右主張の制限を認めることには問題があり、一方、右の主張の制限を肯定することは、更正処分により、他の理由がないことが確定したのと同様の結果をきたすのであるが、そのように解さなければ、実体上及び手続上、青色申告者の権利ないし利益が不当に害されるとも思われない。〔下線筆者〕」

上記の下線部分は、課税庁による主張の制限を認めることが、納税者による不当ないし違法な帳簿書類の提示や説明を誘発するような事態までも想定しているのであろうか。

さらに、大阪地裁平成10年10月28日判決（訟月48巻10号2587頁）は、昭和56年最判を引用し、青色申告に係る課税処分の取消訴訟においても、少なくとも被処分者に格別の不利益を与えるものでない場合は、処分理由の差替えが許されると判示する。その際、次のとおり、総額主義を採用した上で、理由の差替えに関して、理由付記制度が、その趣旨・目的を超えて、処分取消訴訟における主張制限の効果まで有するものと解すべき法令上の根拠は存在しないことを明言している。

「一般に、更正処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該更正処分によって確定された税額の適否であって、更正理由の適否ではないから、更正処分における課税庁の認定等に誤りがあつたとしても、これにより確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まる税額を上回らない限り、当該更正処分は適法であると解される。

もっとも、青色申告に対する更正処分については、処分庁の判断の慎重さ、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から、理由を附記しなければならないものとされているけれども、かかる理由付記制度の趣旨・目的は、理由付記の不備が更正の取消事由とされ、その不備は後日の裁決等による理由付記によっても治癒されないものと解することによって十分担保され得るのであって、理由付記制度が、右のような趣旨・目的を超えて、更正処分の取消訴訟における主張制限の効果まで有するものと解すべき法令上の根拠は存在しないといわざるを得ない。また、白色申告に対する更正処分の場合であっても、これに対する異議決定や裁決については、同様の趣旨から理由の附記が要求されているにもかかわらず（国税通則法84条4項、5項、101条1項）、白色申告に対する更正処分の取消訴訟においては、異議決定等に附記された理由に拘束されず、理由の差替えが許されるものと解されているところ（最高裁昭和39年（行ツ）第65号同42年9月12日第三小法廷判決・集民88号387頁参照）、これとの均衡を考えると、青色申告に対する更正処分についてのみ、理由の差替えが許されないものと解することは困難というほかない。

そうすると、青色申告に対する更正処分の取消訴訟においても、少なくとも被処分者に格別の不利益を与えるものでない場合は、処分理由の差替えが許されるものというべきで

ある（最高裁昭和52年（行ツ）第62号同56年7月14日第三小法廷判決・民集35巻5号901頁参照）。〔下線筆者〕

上記判示のうち白色申告との均衡に係る部分は、行政手続法の理由の提示規定（行手8、14）の租税の世界への適用を解禁した平成23年12月の国税通則法の改正後においては、その意義について再検討を迫られる。もっとも、所得税法や法人税法に白色申告に係る理由付記を義務付ける規定が設けられたわけではないし、改正前には判決が述べるような事実があったこと自体は否定されないため、完全に意義を失ったというわけでもなさそうである。

いずれにしても、上記の各裁判例に現れているとおり、裁判所は、青色理由付記規定について、直接的には更正通知書に理由を付記することを義務付けるものであり、主張を制限するものではないとし、当初の理由付記に瑕疵があるならば端的にそのことを根拠に処分取消しとなり、このことによって理由付記規定の趣旨は十分達成されると解する傾向にある⁽³²⁾。

これらの裁判例を踏まえて、次の点を指摘しておく。理由の差替えを禁ずる直接の根拠となる規定が個別の租税法規に存在しない事実や、国会が今もなおかような規定を立法していない事実は、理由の差替えを厳格に禁ずることで課税処分の取消しを図ろうとする際に、高い壁となって立ちはだかる可能性がある。理由の差替えを全面的に禁止するような試みや、理由の差替えが制限される範囲を極端に広げる、許容される範囲を極端に狭める試みは成功しないであろう。

また、上記の各裁判例によると、理由付記の差替えを制限する根拠として、青色理由付記規定の趣旨を持ち出すことすらも否定されるであろうか。しかしながら、課税庁が、訴訟の段階で追加的に事実を主張したり、証拠を提出したりすることの背景には多種多様な事情が存在することが想定されることを考慮すると、例えば、上記大阪地裁判決の下線部分の判示が一律に妥当するかは疑わしい。理由付記に瑕疵がないと評価できたとしても、訴訟における理由の差替えを認めると青色理由付記規定の趣旨に反することがありうるのではないか。この点について、後記IV2で確認する裁判例の中には、青色理由付記規定の趣旨を全く否定するような課税庁による理由の差替えは認められるべきではないことを明言するものがある。昭和56年最判は青色理由付記規定の趣旨について少なくとも明示的には言及していないものの、かような裁判例は決して珍しいものではない。

なお、課税庁が不利益処分等を行う際に理由を付記することが原則化された平成23年12月の税制改正以後においても、青色理由付記との関係では、学説や専門家の見解は別にしても⁽³³⁾、裁判における情勢は容易には変わらないのではないか。また、行政手続法に基づいて理由付記がなされた場合にも、理由の差替えを全面的に禁止するような試みは

(32) 名古屋高裁昭和56年9月30日判決（訟月27巻12号2372頁）、宇都宮地裁平成4年2月12日判決（税資188号270頁）及び控訴審・東京高裁平成4年10月29日判決（税資193号375頁）、大阪高裁平成14年6月14日判決（訟月49巻6号1843頁）、横浜地裁平成16年2月4日判決（税資254号順号954）、福岡地裁平成17年2月22日判決（税資255号順号9939）、東京地裁平成30年4月19日判決（判時2405号3頁）など参照。

まず採用されないであろうし⁽³⁴⁾、理由の差替えが制限される範囲を極端に広げる、許容される範囲を極端に狭める試みも容易には成功しない可能性がある。実際にも、例えば、行政手続法14条に基づく理由付記を行った課税処分に係る理由の差替えの可否が争われた事件において、東京地裁平成30年1月19日判決(税資268号順号13113)は、「行政手続法14条が行政処分に理由の提示を求めているのは、処分庁の判断の慎重と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に便宜を与える趣旨に出たものと解されるところ、同条は、課税処分の処分庁が、当該処分の取消訴訟において、処分の理由として提示した事由以外の事由を追加することを直ちに禁止するものとまではいえない。」と判示している(控訴審・東京高裁平成30年8月29日判決・税資268号順号13178もこの地裁の判断を維持)。

IV 原則差替禁止か、原則差替容認か⁽³⁵⁾

1 概要

前述のとおり、総額主義又は争点主義のいずれを支持するにせよ、一定の場合に理由の差替えが制限される又は許容されるという立場をとることは可能であり、かような理由の差替えの限界を画する上で重要なのは手続的保障の実質であって、訴訟物論は決め手とならない、という見方がありうる。他方で、総額主義を明示的又は暗黙的に採用し、これを起点として理由の差替えの問題を論ずる裁判例もいまだ珍しくはないし、学説についても同様であり、処分の同一性の論点を踏まえても、総額主義を出発点として理由の差替えの問題を検討するアプローチは完全に意味を失ったというわけではない。

この点を踏まえて、以下、理由の差替えが制限されうるとして、その原則と例外の関係はどのように解すべきか、という点を考察してみたい。総額主義を採用すると、原則として差替えは認められるが、例外的に差替えが制限されるという原則差替容認の立場が出てくる一方、理由付記の趣旨や手続的保障の要請を強調すると、原則として差替えは認められないが、例外的に許容されるという原則差替禁止の立場も出てくる可能性がある。いずれの立場をとるかという点は、制限又は許容の範囲・程度、あるいは立証責任の所在等に影響を与える可能性がある。例えば、原則差替容認の立場からは、差替えは例外的に制限されるにすぎないため、その制限される範囲・程度は限定的なものとなり(差替えが許容される範囲・程度は広くなり)、その制限を超えていること(という例外)の立証責任は納税者にあるといった理解にもつながりうる。

なお、裁判例の中には、いずれの立場であるかを明らかにするものがあるが、この点を少なくとも明示的には述べていないものも多い。以下では、原則差替容認の立場を示す裁

(33) 例えば、山本洋一郎「納税申告の誤りの是正をめぐる問題—更正の請求と処分理由付記を中心に—」税法569号273頁(2013)は、「理由付記制度の一般化」を含む法改正が「理由の差替えの可能論」に致命的打撃を与え、「理由の差替え不可論」が解釈論として確立すべきであるとの見解は、現在私見であるが今後勢いを増すものと確信すると述べる。

(34) 例えば、最高裁平成11年11月19日第二小法廷判決(民集53巻8号1862頁)参照。

(35) 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。

判例と原則差替禁止の立場を示す裁判例の検討を行う。

2 原則差替容認の裁判例

(1) 松江地裁平成4年3月18日判決（税資188号731頁）

産婦人科医院を経営する個人であるXは、青色申告の承認を受けて、事業所得に係る所得税の確定申告を行った。課税庁は、納税者が必要経費として計上している賄費等の中に家事費に該当するものが含まれているなどとして、当該部分を必要経費として認めずに、課税処分を行った。Xは、処分取消しを求めて提訴し、課税庁について、訴訟の段階になって、理由付記された金額よりも多額の金額を家事費として控除すべき旨主張するものであって、かかる付記理由と異なる主張は、青色申告に対する更正決定に理由の付記を要求した所得税法155条2項の趣旨に照らし許されないと主張した。

松江地裁平成4年3月18日判決（税資188号731頁）は、次のとおり、総額主義を根拠に、理由の差替えは原則として認められるべきであるが、理由付記制度の趣旨を全く否定するような新たな主張は許されないとした上で、具体的には、処分庁が原処分では全く問題にしていなかった課税要件事実（原処分の付記理由との間に基本的な課税要件事実の同一性を欠く事実）を訴訟の段階で初めて問題にし、これを処分理由として主張することは、理由付記制度の趣旨を全く否定するものとして許されないと判示している。

「一般に、課税処分の同一性はそれによって確定される租税債務の同一性によって捉えられるべきで、処分理由が異なるだけでは課税処分の同一性は害されないから、処分庁が訴訟の段階で原処分の理由と異なる理由を主張することは、原則として認められるべきである。しかし、青色申告者に対する更正決定については、所得税法上理由付記制度が採用されている（同法155条2項）のであるから、その趣旨を全く否定するような処分庁による理由の差替えは認められるべきではない。すなわち、青色申告者に対する更正決定の理由付記制度は、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申立に便宜を与える趣旨に出たものである（最高裁判所昭和38年5月31日判決・民集17巻4号617頁参照）から、処分庁が原処分では全く問題にしていなかった課税要件事実（原処分の付記理由との間に基本的な課税要件事実の同一性を欠く事実）を訴訟の段階で初めて問題にし、これを処分理由として主張することは、右の理由付記制度の趣旨を全く否定するものとして許されないと解するのが相当である。その結果、真実の所得に応じた課税が制限されることがあるとしても、それは、刑事手続における真実発見の要請がデュープロセスの要請によって制限されることがあるとの同様、課税手続におけるデュープロセスの要請との調和の観点からは認められるべきであるといえるから、右結論を左右するものではない。〔下線筆者〕」

結局、判決は、次のとおり、上記のような課税庁の主張は、原処分時に全く問題にしていなかった事実を訴訟の段階で初めて問題とするものとはいえ、原処分の付記理由との間に「基本的な課税要件事実の同一性」を肯認しうるから、理由付記制度の趣旨を全く否定するものであるといえないとして、所得税法155条2項の趣旨に照らし許されないとするXの主張を採用しなかった。

「本件訴訟においては、被告は昭和56年分ないし昭和58年分の賄費に関し、原処分の附記理由における否認額より多額の金額について必要経費であることを否認するものであるが、証拠…によれば、本件訴訟における被告の主張と同様、原処分も、Xが賄費として申告した金額には家事費が含まれていることを理由としていたことが認められる。右によれば、本件訴訟における被告の右主張は、原処分時に全く問題にしていなかった事実を訴訟の段階で初めて問題とするものとはいえず、原処分の附記理由との間に基本的な課税要件事実の同一性を肯認しうるから、更正理由附記制度の趣旨を全く否定するものであるといえない。したがって、被告の賄費に関する右主張が許されないとすることはできない。」

控訴審・広島高裁松江支部平成5年6月30日判決（税資195号738頁）も、次の判示を加えて、上記松江地裁判決の判断を維持している。

「本件各更正決定の附記理由との間に、同一の購入先に対する支払額についてその一部が家事費に当たるとの同一の理由によって必要経費であることを否認する点で共通し、ただその範囲が相違しているにすぎず、したがって被控訴人に右主張を許してもXに本件各更正決定の効力を争うにつき格別の不利益を与えるものではなく、実質的には基本的課税要件事実の同一性に欠けるところはないというべきである」

(2) 東京地裁平成22年12月17日判決（訟月59巻1号186頁）

自らの経営する病院において不正又は不当な診療報酬請求をしてこれを受領したとして、その返還債務を負うとともに、健康保険法等に基づき、不正請求に係る本件加算金を課された個人であるXが、各年分の青色申告に係る所得税の申告において、上記返還債務及び本件加算金の額を、事業所得の金額の計算上、総収入金額から控除し、又は必要経費に算入するなどしたのに対し、課税庁が、上記返還債務のうち現実に履行していない部分の金額及び上記加算金の金額を総収入金額から控除し、又は必要経費に算入することはできないなどとして、課税処分を行った。納税者は、処分取消しを求めて提訴した。

課税庁は、更正通知書において、本件加算金が所得税法45条1項6号の過料に該当することから必要経費に算入できない旨の記載をしていたが、訴訟において、本件加算金が同項7号、同法施行令98条の2にいう故意又は重大な過失によって他人の権利を侵害したことによる損害賠償金又はそれに類するものに該当することを理由に、必要経費に算入できない旨主張した。このため、理由の差替えの可否が争いとなった。

東京地裁平成22年12月17日判決（訟月59巻1号186頁）は、総額主義の立場から、「課税処分の取消訴訟における審判の対象は、原則として、課税処分において税務署長が示した処分理由により制約を受けることはない」という一般論を述べた上で、次のとおり、本件における根拠条文の差替えに係る課税庁の主張について、納税者に格別の不利益を与えるものではなく、また、所得税法155条2項の趣旨を没却することにもならないとして、理由の差替えを認めた。

「本件加算金は所得税法45条1項6号の過料に該当するとしていたものを、被告が、本件訴訟において、同項7号、同法施行令98条の2にいう故意又は重大な過失によって他

人の権利を侵害したことによる損害賠償金又はそれに類するものに該当するものと主張することは、本件加算金が必要経費に算入できないことと法律上の根拠に関する処分理由を差し替えるものにすぎないところ、このような処分理由の差替えを許したとしても、本件加算金は必要経費に算入できると主張して平成17年分更正処分を争うXに、格別の不利益を与えるものではなく、また、青色申告の承認を受けている居住者の総所得金額の更正をする場合にはその更正通知書に更正の理由を付記しなければならないとした所得税法155条2項の趣旨を没却することにもならないというべきである（最高裁昭和52年（行ツ）第62号同56年7月14日第三小法廷判決・民集35巻5号901頁参照。）

本件では、処分の根拠となる法令の変更が行われたが、基本的な事実関係について追加や変更はなかったこと又は同じ所得税法45条1項による必要経費不算入の主張であったことが裁判所の上記判断に影響を与えている可能性はある。

(3) その他

以下の裁判例も原則差替容認の立場であると解される。

東京地裁平成25年1月25日判決（税資263号順号12138）は、総額主義が採用されていることと青色理由付記規定の趣旨を考慮し、同規定の趣旨を没却し、又は納税者に格別の不利益を与える等の特段の事情のない限り、更正通知書に更正の理由として付記されたところと異なる主張をすることが許されると判示している。また、別の事件において、東京高裁平成29年8月28日判決（訟月64巻5号826頁）は、昭和56年最判を引用して、原則として理由の追加及び差替えが認められると述べた上で、仮に本件処分の「更正の理由」の記載中に一部誤りがあったとしても、それ自体が本件処分の取消事由となるとは解されないと判示している（もっとも、この事案は納税者から理由文の記載誤りが主張された事案にすぎず、かつ、裁判所は誤りであるという納税者のかかる主張を採用していない事案であることに留意）。

3 原則差替禁止の裁判例

(1) 東京地裁平成22年3月5日判決（税資260号順号11392）

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。

東京地裁平成22年3月5日判決(税資260号順号11392)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、更正通知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、Xの手続的な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することができると判示する。

前述のとおり、課税庁は、本件2社株に加えて、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るにすぎず、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。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、D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、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の手続的な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⁽³⁶⁾。

この判決が他の裁判例と異なっている点、あるいはこの判決の特筆すべき点は、青色理由付記規定の趣旨について、理由付記制度の一般的な趣旨に加えて、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という理解を摘示していることや、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)が定着していることも考慮して、理由の差替えと理由付記制度の趣旨との関係を論じていることにある。

(2) その他

(36) 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も踏まえて、理由の差替えが、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どうかを判断することが、納税者の権利救済につながるとみえなくもない。

上記東京地裁平成22年判決とほぼ同様の理論構成を採用することで、原則差替禁止の立場を明らかにしつつも、基本的な課税要件事実の同一性を認めて、理由の差替えを許容した裁判例もある。東京地裁平成27年3月27日判決（税資265号順号12643）は、上記東京地裁平成22年判決と同様に、青色理由付記規定について、処分適正化と争点明確化を図るという趣旨に加えて、青色申告者に課されている各種の義務に係る代償としての趣旨を含むとすることにより、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つであるとした上で（ただし、国税不服審査所の争点主義的運営については論及していないという差異があることに留意）、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。

上記東京地裁平成27年判決は、ここから、原則として、理由の差替えは許されず、例外的に更正通知書の付記理由と訴訟において被告である課税庁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、更正通知書に付記されていない理由を課税庁に新たに主張させても、原告である納税者の手続的な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することができると判示する⁽³⁷⁾。原則差替禁止の立場を明示し、青色理由付記規定の趣旨について、理由付記制度の一般的な趣旨に加えて、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と解するのであれば、上記東京地裁平成22年判決のように、納税者に有利な判断が下されることも予想される。

しかも、本件では、青色申告法人Xが行った有限会社の出資持分の譲受けに係る処理において、法人税法22条2項に基づき受贈益の計上が漏れていることを理由に課税処分がなされたところ、更正通知書の更正の理由欄には留保金課税についての記載はなかったにもかかわらず、課税庁は、訴訟段階、しかも第4回口頭弁論期日において初めて、特定同族会社の留保金額に対する税額の増加額があることを処分の根拠として主張するに至ったという経緯がある。かように、訴訟段階で、課税庁から、新たな課税の対象（否認の対象）又は争点が増えられたものであるから、納税者の手続的な権利に何らかの支障が生じることも考えられる。処分の同一性の観点から、問題視する向きもあるかもしれない。

しかしながら、判決は、次のとおり、上記留保金の主張が追加されたからといって、本件受贈益の加算の有無や額に関する事実関係とは別に、新たな事実の認定を要するものではなく、納税者には、実質的にみて不服申立ての段階から上記留保金の主張を争う機会が与えられていたということができるのであって、各更正通知書の付記理由と本件留保金主張に係る理由との間に、基本的な課税要件事実の同一性があり、上記各更正通知書に付記されていない理由を課税庁に新たに主張させても、納税者の手続的な権利に格別の支障がないと認められるから、課税庁が上記留保金の主張を行い、本件訴えにおいて処分理由を追加することは許されると結論付けている。

(37) なお、本判決は、更正通知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、更正通知書に付記されていない理由を被告に新たに主張させても、原告の手続的な権利に格別の支障がないと認められる場合においては、除斥期間経過後に理由の差替えをすることも許されるとしている。

「同族会社である原告Xに対する留保金課税の額は、…〔筆者注：原告Xの平成〕18年12月期の所得等の金額が定まれば、法令の規定に基づいて自動的に算出される関係にあるところ、本件において原告Xの所得等の金額につき当事者間に争いがあるのは、本件受贈益であり、その加算の有無や額については、原告Xが審査請求の段階から争っていたものである…。そうすると、本件留保金主張が追加されたからといって、本件受贈益の加算の有無や額に関する事実関係とは別に、新たな事実の認定を要するものではなく、原告Xには、実質的にみて不服申立ての段階から本件留保金主張を争う機会が与えられていたとすることができるのであって、…〔筆者注：原告Xの平成〕18年12月期各更正通知書の附記理由と本件留保金主張に係る理由との間に、基本的な課税要件事実の同一性があり、上記各更正通知書に附記されていない理由を被告に新たに主張させても、原告Xの手続的権利に格別の支障がないと認められる。以上のとおりであるから、被告が本件留保金主張を行い、本件訴えにおいて処分理由を追加することは、許容されるというべきである。〔下線筆者〕」

文字どおり、実質的な見地から上記結論が導かれている。

原則差替禁止の立場との関係では、名古屋地裁平成17年3月3日判決（判タ1238号204頁）もかかる立場をとりつつ、結論として、理由の差替えを認めている。判決は、理由付記規定の趣旨を起点として、原則として処分の差替えは許されないとしつつ⁽³⁸⁾、差替えによっても、当該処分を争うについて被処分者である納税者に格別の不利益を与えるものではないなど、理由付記制度の趣旨を損なうおそれがないと認められる場合には、処分理由の差替えは許されないものではないとし、その際、昭和56年最判を引用している。

判決は、被告である課税庁は、本件所得税課税処分においては、本件建物利益が不動産所得に当たる旨の理由を付記し、異議決定においても同様の理由を述べていたのに対し、本訴の審理の中途段階に至って、雑所得に当たる旨の主張を予備的に追加したものであり、このように所得区分を異にするような処分理由を追加した結果、原告である納税者側に新たに反論をする必要を生じたことは否定できないことを認めている。

しかしながら、判決は、結論としては差替えを許容する。すなわち、判決は、主位的主張といい予備的主張といい、課税庁が所得に当たると主張する原告の経済的利益が本件建物の無償譲受けであることは共通しており、両者は事実関係自体の主張を異にするものではなく、単に所得区分に関する税法上の評価の差異にすぎないから、納税者側に新たな事実調査を行うなどの負担をもたらしたとは考え難く、結局、納税者に格別の不利益を与えるものとはいえないから、課税庁による予備的主張の追加が許されないと原告の主張は採用できない、と判示している。

4 考察

上記の各裁判例を概観する限り、やはり、総額主義を起点とすると原則差替容認の立場が導かれやすい一方、理由付記の趣旨を起点とすると原則差替禁止の立場が導かれやすい

(38) 同様の裁判例として、東京地裁昭和55年9月29日判決（行集31巻9号2024頁）参照。

といえそうであるが、前者の立場も理由付記規定の趣旨を考慮することにより、一定の範囲で理由の差替えを制限している。

前提として総額主義を採用することを明言するか、昭和56年最判を引用しているかなどの点で相違があるものの、管見の限り、最近においても、原則差替容認の立場をとる裁判例が散見される。他方で、原則差替禁止の立場もいまだ存在するし、この点に関する態度を明示的には示していない裁判例も多い。結局、この点に関する裁判所の態度は、やや不明確であるか、少なくとも統一されていない。

上記のいずれの立場をとるかは、制限又は許容の範囲・程度、あるいは立証責任の所在等に影響を与える可能性はある。裁判所が原則差替容認の立場をとる場合、理由の差替えを制限する納税者にとって不利な結果に結び付きやすく、原則差替禁止の立場をとるのであれば、逆に有利な結果につながる事が予想される。しかしながら、上記でみたように、原則差替禁止の立場をとりつつ、理由の差替えを認めた裁判例があるなど、そう単純でもなさそうである。なお、上記各裁判例は、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を示唆している。

V 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。

本稿では、理由の差替えが一定の範囲で制限されうることを前提として、差替えが認められない（主張が制限される）根拠について考察を行った。また、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、訴訟における攻撃防禦の方法に係る制約として捉えた。理由付記に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。他方、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つの事情になる可能性がある。

総額主義又は争点主義のいずれを採用するにせよ、一定の場合にかかる意味での理由の差替えが制限される又は許容されるという立場を導くことは可能である。国税通則法、所得税法、法人税法などのほか、行政事件訴訟法等にも理由の差替えを具体的に禁ずる規定は見当たらないが、青色申告書に係る理由付記に関する裁判例の多くは、一定の場合に理由の差替えを制限する。

理由の差替えが認められない（主張が制限される）根拠の候補として、例えば、民事訴訟法の時機に後れた攻撃防禦や信義則などが考えられる。これにより、訴訟における課税庁の主張が一定の範囲内で制限されることはあるが、処分時を基準点とする理由の差替えの問題とは区別して論ずるべきである。かような意味での理由の差替えが認められる場合でも、時機に後れている又は信義則に反すると認められるのであれば、課税庁による新たな主張は制限されうる。もっとも、理由の差替えに係る主張が時機に後れている又は信義

則に反するという理由で制限されることがあるという意味で、理由の差替えは時機に後れた攻撃防御や信義則の問題と無関係ではない。

次の候補として、憲法を根拠とした納税者の権利保護や手続的保障の見地から、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、租税法規に手掛かりとなる明文の規定が存在するならば、かかる規定を足掛かりとする立論には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趣旨を候補に加えることも可能であろう）。

もっとも、理由付記規定をもって理由の差替えを禁ずる直接的根拠とすることには一定の困難が伴う。せいぜい、処分適正化と不服申立便宜という理由付記規定の趣旨に反するため、理由の差替えが禁じられる又は課税庁における訴訟上の主張は制限される、というような説明をすることが穏当であろう。納税者の権利保護や手続的保障の見地を強調するとしても、課税庁に対して理由付記に記載していなかった事実や証拠等を追加で主張ないし提出することを全面的に禁ずるような強い制限を加えることは困難である。

理由の差替えを禁ずる直接の根拠となる規定が個別の租税法規に存在しない事実や、国会が今もなおかような規定を立法していない事実は、理由の差替えを厳に禁ずることで課税処分の取消しを図ろうとする際に、高い壁となって立ちはだかる可能性がある。理由の差替えを全面的に禁止するような試みはまず採用されていないし、理由の差替えが制限される範囲を極端に広げる、許容される範囲を極端に狭める試みは成功しないであろう。これらの試みを推進する論者は説得力のある立法論も用意した方がよいかもしれない。

理由の差替えが制限されうるとして、その原則と例外の関係はどのように解すべきか。総額主義を採用すると、原則として差替えは認められるが、例外的に差替えが制限されるという原則差替容認の立場が出てくる一方、理由付記の趣旨や手続的保障の要請を強調すると、原則として差替えは認められないが、例外的に許容されるという原則差替禁止の立場が出てくる可能性がある。いずれの立場をとるかという点は、制限又は許容の範囲・程度、あるいは立証責任の所在等に影響を与える可能性がある。

裁判例を概観する限り、やはり、総額主義を起点とすると原則差替容認の立場が導かれやすい一方、理由付記の趣旨を起点とすると原則差替禁止の立場が導かれやすいといえそうではあるが、前者の立場をとる裁判例も理由付記規定の趣旨を考慮することにより、一定の範囲で理由の差替えを制限している。結局、この点に関する裁判所の態度は、やや不明確であるか、少なくとも統一されていない。なお、前記Ⅳでとりあげた各裁判例は、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を示唆している。

(2021.9.20 受稿, 2021.11.4 受理)

〔抄 録〕

更正通知書に十分な理由が記載されているかという「理由付記の瑕疵の問題」と、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「理由の差替えの問題」とを分けて考察すべきである。本稿では、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、訴訟における攻撃防禦の方法に係る制約として捉えている。

理由の差替えが一定の範囲で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 155 ②、法人税 130 ②）をその主たる候補として挙げることができる。もっとも、理由付記規定をもって理由の差替えを禁ずる直接的根拠とすることには一定の困難があり、処分適正化と不服申立便宜という理由付記規定の趣旨に反するため、理由の差替えが禁じられる又は課税庁における訴訟上の主張は制限される、というような説明をすることが穏当である。納税者の権利保護や手続的保障の見地を強調するとしても、課税庁に対して理由付記に記載していなかった事実や証拠等を追加で主張ないし提出することを全面的に禁ずるような強い制限を加えることは難しい。