

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——

占 部 裕 典

はじめに

一、問題の所在

二、具体的な事案における処分理由の差替えの可否について

I 訴訟物・理由附記制度と処分理由の差替え（主張制限）

一、課税処分取消訴訟における処分理由の差替え

二、課税処分取消訴訟の訴訟物

II 総額主義と争点主義がもたらす問題

一、総額主義における処分理由の差替え

二、争点主義における処分理由の差替え

III 青色申告の理由附記の程度

更正にかかる処分理由の差替えの許容性

同志社法学 五六卷三号

一 (三三三)

IV 青色申告者に対する更正理由の差替え

一、更正理由の差替えと基本的更正の同一性

二、具体的事案における差替えの許容性

V 裁決理由の差替え

おわりに

はじめに

一、問題の所在

課税庁は、青色申告書にかかる所得税の所得金額等や法人税の課税標準等の更正をする場合にはその更正通知書にその更正の理由を附記しなければならない（所得税法一五五条二項、法人税法一三〇条三項）。最高裁昭和三八年五月三十一日判決（民集一七卷四号六一七頁）は、青色申告の理由附記の趣旨、目的について、「一般に、法が行政処分^イに理由を附記すべきものとしているのは、処分者の判断の慎重・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に便宜を与える趣旨に出たものであるから、その記載を欠くにおいては処分自体の取消を免れないものといわなければならない」と判示し、行政処分（更正）に対する手続的統制としての「処分適正化機能」及び争訟における「争点明確化機能」を挙げ、青色申告理由附記規定が強行規定であることを明言している。^{（一）}しかし、このような青色申告者に対する理由附記制度がはたしてこのような機能を充分に

今日果たしているかは疑問である。それは、一つは、訴訟において、処分理由がいとも簡単に差し替えられ、それについての納税者側の主張や反論が必ずしも充分に審査をされていないという傾向がうかがえるということである。処分理由の差替えに対する制約原理は現実には意義を有していないような印象さえ与えている。^②さらに、一つは、青色申告者に対して更正の機会がきわめて少なく（勸奨による修正申告手法の代替）、そもそも理由附記の機会さえ納税者には付与されていないという現実が存することである。^③本稿は、前者の視点から問題を取り上げるものであるが、最初に処分理由の差替えの制約原理を検討した上で、最近の二つの租税回避事案にかかる判例（第一事案にかかる東京地裁平成一三年一月九日判決・判時一七八四号四五頁、判タ一〇九二号八六頁、東京高裁平成一六年一月二八日判決（未登載）、第二事案にかかる大阪地裁平成一三年五月一八日判決・訟月四八巻五号一二五七頁、判時一七九三号三七頁、大阪高裁平成一四年六月一四日判決・判時一八一六号三〇頁、判タ一〇九九号一八二頁）を素材に、具体的にその差替えの許容性について再検討しようとするものである。ここで取り上げる二事案については訴訟（審理）において、どちらも更正の除斥期間経過後に処分理由の差替えが行われものであり、これらの訴訟においてそもそも更正の除斥期間経過後に処分理由の差替えは許されるのかという重要な問題を含んでいることに留意しておく必要がある。

二、具体的な事案における処分理由の差替えの可否について

1、東京地裁平成一三年一月九日判決、東京高裁平成一六年一月二八日判決（第一事案）

原告・被控訴人たるオウブンシャホールディング株式会社はテレビ朝日等の株式を保有しており、これらの株式譲渡にあたり課税を回避すべく、まず現物出資によりオランダに設立した一〇〇%子会社であるアトランティック社の株主総会において、アスカファンド社（オウブンシャホールディング株式会社の筆頭株主でもあるセンチュリィ文化財団が設立し、全株式を保有している。）に対して時価より低額で株式を割り当てる旨の決議を行い（以下、「本件割当決議」という。）、増資を行った（現物出資については旧法人税法五一条による圧縮記帳により課税を繰延べる。またこの株式割り当てによりオウブンシャホールディング株式会社のアトランティック社に対する持分割合は大きく低下している。）。

本事案にかかる争点は、被告・控訴人である本郷税務署長は、有価証券にかかる利益の計上漏れについての平成一〇年十二月一八日付更正処分（以下、「本件更正処分」という。）の附記理由において、本件更正にあたり法人税法一三二条の規定を適用していたところ、原審の第六回口頭弁論において主位的に法人税法二二条二項の適用を、予備的に法人税法一三二条一項の適用を主張したところであるが、訴訟においてこのような処分理由の差替え（あるいは追記）が許されるか否かである。

なお、本事案における控訴審での実体法上の最大の争点は、被控訴人（一審原告）であるオウブンシャホールディング株式会社（以下、「被控訴人」という。）が現物出資によりオランダに設立した一〇〇%子会社であるアトラ

ンティック社の株主総会において、アスカファンド社に対して時価より低額で株式を割り当てる旨の決議を行い（以下、「本件割当決議」という。）、増資を行った場合において、被控訴人の保有するアトランティック社の株式の資産価値が、法人税法二二条二項の規定の適用により（控訴人の主位的主張）、あるいは法人税法一三二条一項の規定の適用により（控訴人の予備的主張）、アスカファンド社に移転し、その結果、移転した資産価値相当額は法人税法三七条一項によりアスカファンド社に対する寄附金となるといえるからである。

2、大阪地裁平成一三年五月一八日判決、大阪高裁平成一四年六月二四日判決（第二事案）

原告・被控訴人三井住友銀行のニューヨーク支店は、平成三年六月、アメリカ合衆国法人ペプシコ社（以下、Pという。）及びPの子会社であるメキシコ法人サプリタス社（以下、Sという。）との間でPからSへ振り出ししていた約束手形二通をXが買い取る旨のPURCHASE AND ASSIGNMENT AGREEMENT（以下、「本件手形買取契約」という。）及びLETTER AGREEMENT（以下、「本件覚書」という。）を締結した（以下、「ペプシコ事案」という。）。また、原告のロンドン支店は、平成三年九月、オランダ王国法人ロシコ社（以下、Rという。）との間で、Rがその子会社であるオーストラリア国法人カデラ社（以下、Cという。）に対して有する貸付債権の一部を原告が譲り受け、Rが原告に対して対して同額の預金をする旨のAGREEMENT（以下、「本件債権譲受・預金契約」という。）を締結した（以下、「ロシコ事案」という。）。

そこで、原告は、本件手形買取契約及び本件覚書に基づいて平成四年三月期の事業年度中に受領した貸付金利息に対して、メキシコ国において一五%の源泉税（三億四八一三万二八七一円）を課されたとして、また、本件債権

譲受・預金契約に基づいて平成四年三月期と平成五年三月期にCから受領した貸付金利息について、オーストラリア国において各々一〇%の源泉税（三七一一万九〇一六円と二六三七万六五七六円）を課されたとして、平成四年六月、平成四年三月期分の法人税の確定申告にあたり、法人税法六九条、同法施行令一四一条二項三号に従い、前期メキシコ国での源泉税のうち一〇%に相当する二億三三〇八万八五八〇円とオーストラリア国における源泉税三七一一万九〇一六円の合計額二億六九八〇万七五九六円の外国税額を控除し、また平成五年六月の平成五年三月期分確定申告にあたり、同様にオーストラリア国における源泉税二六三七万六五七六円の税額控除を行なった。これに対して、被告・控訴人である東税務署長（Y）は、上記外国税額控除等を否認する旨の更正処分等を行なっている。

被告は、更正処分にあたり、その附記理由を本件手形買取契約及び本件覚書はP及びRが負担すべきメキシコ国及びオーストラリア国の源泉税を原告が負担したかのようにするために、仮装して作り出されたものであるとして、受取手数料、貸付金利息及び預金利息は架空計上されたものであり、受取手数料及び貸付金利息を減算するとともに、右預金利息を加算している。

この事案において、被告は、いわゆる「私法上の法律構成による否認」の方法を展開し、「当事者が外形上取引を仮装する場合には、右取引は無効であり、また、当事者間の契約において、当事者の選択した法形式と当事者間における合意の実質が異なる場合には、取引の経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って解釈し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をしたうえ、課税要件への当てはめを行なうべきである」と租

税回避の一般論を述べる。そのうえで、当事者の意思の解釈について、「本件手形買取契約及び本件覚書は、P及びSに対する貸付金利息を收受するにあたり、PがSに対する貸付利息を收受するにあたり、Pがメキシコ国で課される源泉税の回収ないし軽減を図りつつ、右貸付金利息に係る実質的利益の大半を享受できるようにする意図の下に、原告との間で交わされたものであり、原告は、日本国において外国税額控除の適用を得るために、あたかも契約当事者であるかのような外形を作出すべく取引に介在したにすぎないものであって、これらの一連の行為は、P、S及び原告のいずれもが租税負担の軽減を図ろうとする認識の下に取引を仮装したものといえる。：結局、本件手形買取契約及び本件覚書は、手形売買契約としては通謀虚偽表示として無効である。

また、通謀虚偽表示により無効ではないとしても、契約当事者の真の意思は、原告が、我が国における外国税額控除の余裕枠をPに提供し、これに対して、Pが対価を支払うことを内容とする合意をしたものと認めるのが合理的であり、同合意内容からすると、いわゆる外国税額控除の余裕枠に関する売買契約であり、SがPに対して追っていた貸付金利息を原告を介して、Pが取得すると解するのが相当である。」と主張する。

本事案にかかわる争点は、被告による更正処分¹の附記理由は不備であるといえるか、そして仮に附記理由に不備が存しないとしても、本件各取引が仮装行為であるとして理由を附記しておきながら、本訴において仮装行為以外の理由を主張することは許されるかが争点となる。

なお、本事案の実体法上の争点は、ペプシコ事案及びロシコ事案における各契約に基づく取引を、「1」「私法上の法律構成による否認」という枠組みのなかで、(1)通謀虚偽表示により仮装しているといえるか、(2)仮装行為に該

当しない場合に、真に意図している私法上の事実関係を前提として、法律構成をして課税要件への当てはめを行なうことができるか、③全体があらかじめ計画された一連のスキームであるとして、全体を一体のものとして判断し、課税をすることができるか、またこれら主張が採用されない場合において、「2」法人税法六九条の限定解釈（事業目的基準）により、原告・被控訴人への外国税額控除の適用を否定することができるのである。

I 訴訟物・理由附記制度と処分理由の差替え（主張制限）

一、課税処分取消訴訟における処分理由の差替え

第一事案（オウブンシャホールディング事件）において、更正処分等の通知書（平成一〇年二月一日）による所得金額は、法人税法一三二条及び法人税法三七条の規定を適用し算出されたところ（更正の理由八頁）、控訴人は訴訟の段階に至って法人税法二二条二項による課税の主張を追加し、これを主位的な主張としたところである。なお、国税不服審判所長（裁決書 東裁（法）平一三第五八号）は、その判断において法人税法一三二条の規定の適用により、請求人に新株引受権があったものとして、次にこの新株引受権を無償譲渡した行為であるとして法人税法二二条二項を適用して、請求人においていったん収益として実現した後、その収益がアスカファンド社に対する寄附金として社外に流出したと判断している（平成一三年九月二七日付裁決書一三頁参照）。原処分庁が主張する法人税法一三二条の適用場面と異なる。

被控訴人（原告）は、「被告は、本件構成処分の法的根拠を、法一三二条から法二二条二項に変更したが、これ

は、更正期間経過後に何らの更正処分を受けないという納税者（原告）の利益を全く害することになる（最高裁昭和四七年一月五日判決・民集三五卷五号九〇一頁）。よって上記の理由の差替えは、最高裁昭和五六年七月一日判決が理由の差替えが許されないとして挙げた『格別の不利益』のある場合にあたる。

したがって、被告の上記主張変更は、上記最高裁判決に照らし、法一三〇条二項が規定する理由附記制度の趣旨に反する主張変更であり、同条項に反する違法がある。」（原判決二八頁）と主張していた。

原判決は、控訴人（被告）が訴訟の段階に至って法人税法二二条二項による課税の主張を追加し、これを主位的な主張としたことをとらえて、本件各処分が不十分な検討に基づく過酷な処分であるとして控訴人の対応を戒めている（原判決一〇頁参照）。しかし、原判決は、結果的には必ずしも時期に遅れた主張ではない（原判決一〇頁）と結論づけている。ここでは、民事訴訟法一五七条一項の時期に遅れた攻撃防御方法の却下の要件のみが論じられているにすぎない。

第二事案（三井住友銀行外国税額控除事件）における更正処分の更正通知書に付記された処分理由は、きわめて処分理由が不明確であり、不備であるといえる。たとえば、『約束手形買取契約』は、…本来なら PepsiCo が負担することとなるメキシコ国の源泉税の回収を図ることを目的として、貴社が外国税額控除を受けるための名目的な契約にすぎず、PepsiCo と Sabritas のローン取引を約束手形買取の（？）とく取引の形式を整えただけの契約と認められます。」などの文言からすれば仮装取引と解されるようでもある。しかし、本件各取引は重加算税の対象となっていない。審査請求においても、国税不服審判所長（裁決書 大裁（法）平八第九九号）はその判断のなかで、課

税庁の「本件メキシコ源泉税に係る取引及び本件オーストラリア源泉税に係る取引についての原処分庁の法形式どおり契約関係が存在するとは認められない旨の主張は、仮装取引であるが故に契約は無効とする趣旨なのか、それとも契約は有効に成立していることを前提に税務上否認するとする趣旨なのか、その法的構成が必ずしも判然としない。」（平成九年三月二五日付裁決書二二頁）と述べる。

原審・大阪地裁平成一三年五月一八日判決は、「その主張の基本的な事実関係について変更がない上、原告に格別の不利益をあたえるものとはいえず」と判示するが、これは「基本的課税要件事実の同一性」処分理由の基礎となる事実の同一性」があり、原告に不利益を与えない場合に追加主張を認める立場と解することができる。

控訴審・大阪高裁平成一四年六月一四日判決は、「原告は、被告が私法上の法律構成による否認を主張することは、時機に後れた攻撃防御方法であるとともに、国税通則法一〇二条に反すると主張するが、いずれも理由がないと判断する。」「青色申告書に係る更正の場合、その通知書に理由を附記しなければならないとした法一三〇条二項の趣旨（処分の慎重性の担保と不服申立ての便宜）などから、被告課税庁側がその後の更正処分の取消訴訟において附記された理由と異なる理由の主張することが許されないと解することは困難である。したがって、被告が、本件取消訴訟において、裁決で認められなかった更正通知書附記の理由を改めて主張することや、その予備的主張として、更正通知書附記の理由と異なる理由を新たに追加して主張することは何ら妨げないというべきである。」と判示する

これらの問題については、控訴人は、「課税処分取消訴訟においては、一般にいわゆる『総額主義』が採用され

しており、課税処分は、これによって確定された税額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ない限り、適法である」(控訴理由書五八頁一四行目～一六行目)と解している。そして、本件では、「法二二条二項の『取引』に当たると解すれば、前記二のとおり、本件各処分は適法であるし、仮にこれが法二二条二項の『取引』に当たらないものと解しても、前記(1)及び(2)のとおり、法一三二条による課税として本件各処分は適法であるから、結論において相違はない。そして、法二二条二項による課税の主張は、法一三二条による課税の主張に包含される関係にあり、控訴人は、本件増資による資産価値の移転が課税対象となることを、四一年判決を通して原審の当初の段階から主張していたのである」(控訴理由書五八頁下八行目～下一行目)と主張しているところである。

ここでは、青色申告者の更正処分にあたり、附記した理由を争訟段階に至って追加主張する(差し替える)ことができるか否かについて検討を加える。ここでは特に、被控訴人(原告)の主張するように、本件処分理由の差替えが更正処分の除斥期間後に行われていることをどのように法的に評価をするかが、ここでの一つの大きな問題となる。この問題の解決にあたって総額主義に立つか、争点主義に立つかによって、一見すると結論が異なるようにみえる。控訴人は、総額主義に立脚した議論を展開している。

後述するように(Ⅱ参照)、学説において、通説といわれる見解は争点主義に立ち、総額主義を批判する。すなわち、争点主義に立つ者は、(1)理由の差替えを自由に認めるとすると、それはあらたな課税処分をするに等しく、原則として理由が変われば処分も変わることから理由の差替えは許されないとし、また(2)更正処分の除斥期間経過

後または徴税権の時効消滅の後に更正処分を認めるのと同じ結果となることから、更正期限内に限って、不服審査及び訴訟の場で理由の差替えを認めるべきであると主張する。⁽⁴⁾

しかし、これらの主張は、通常、争点主義を前提とした主張であり、必ずしも控訴人と被控訴人は同じ土俵のうえで議論を展開しているものではない。

そこで、租税訴訟における「審理の対象（訴訟物）」及び「青色申告者に対する理由附記制度」が処分理由の差替えにいかなる影響を及ぼすかを検討したうえで、本事実における処分理由の差替えの可否について具体的に検討する。

二、課税処分取消訴訟の訴訟物

課税処分取消訴訟において審理の対象となるのは、訴訟要件と訴訟物たる権利関係である。訴訟物とは、原告の法的主張（裁判上の請求）によって特定されうるもので、訴訟における審理の対象となりうることできる範囲（判決の主文で判断すべきの最小基本単位）を画する機能を有するものである。よって、それは判決の既判力の範囲をも画するものである。訴訟物は訴訟法上の概念であるが、特に課税処分取消訴訟の訴訟物をどのような内容及び法構造において概念構成するかについては、訴訟の目的たる処分の実体的性質、納税者の実体法上・手続法上の権利、法的利益の性質及び訴訟手続に関する法規の解釈の観点から総合的に検討する必要がある。⁽⁵⁾

かねてより、課税処分取消訴訟の訴訟物については議論の存するところであるが、特に行政事件における行政処

分の取消訴訟のそれをめぐる諸学説の対立にあわせて、今日において、課税処分⁽⁷⁾の取消訴訟の訴訟物は、ほかの行政処分⁽⁸⁾の取消訴訟同様、課税処分についての違法性一般であり、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。このような違法性一般という言葉自体がいわば無内容であり、積極的な意味内容をもたないにも拘らずこの考え方が行政訴訟全般を通ずる既に確立された原則となっているのである。

課税処分取消訴訟の訴訟物の特定(同一性)については、課税処分について審判される違法性(適法性)の範囲の問題と審判の対象となる課税処分の範囲(違法判断の対象が特定処分に限定されるか)の問題に区別して考えることができる。前者の問題は、訴訟物たる課税処分の違法性が処分時に示された理由又は原告が訴状において主張した違法事由によって特定されるか、それとも違法性一般が訴訟の対象になるかである。処分の同一性のとらえ方によって訴訟物の範囲は異なるが、処分の同一性をどのようにとらえるかは当該行政行為の性格により異なると考えられる。課税処分については、処分の同一性をどのようにとらえるかについて総額主義と争点主義の争いがある。⁽⁹⁾これまで、この争いは、処分理由の差替えについて大きな相違をもたらすとして論じられてきた。後者の問題は、違法判断の対象が特定の行政処分に限定されるかであるが、課税処分の取消訴訟においても、特定の課税処分の違法性に限定している。

II 総額主義と争点主義がもたらす問題

総額主義は、処分の同一性を、それにより確定された税額の同一性によりとらえる見解であり、その結果、審理

の対象は、課税処分による確定額が租税実体法のもとで客観的に定まる所得金額の範囲内にあるか否かを判断するために必要な事項すべてに及ぶと解される。更正処分等により確定された税額の適否、すなわち更正処分等自体ではなく、更正処分等により確定された税額等が、租税実体法によつて一義的に定まっている客観的な課税標準や税額を上回っているか否かが訴訟物となる。^⑪ 総額主義は、現行法上、(1)租税債務の確定構造(租税実体法のもとでの租税債務の成立と租税手続法のもとでの租税確定手続の構造)、すなわち租税債務は暦年又は事業年度の終了時に当然成立し、これを申告・決定・更正により確定するという仕組みになっていること、(2)課税処分に、不服申立段階はともかくも、必ずしも理由が附記されているとは限らないこと、(3)紛争の一回的解決(これには吸収説が当然の前提となる。)が図れること、などを根拠にするといえよう。

総額主義に対しては、争点主義から(1)確定行為がなければおよそ一切の給付義務も強制徴収権限も発生することのない抽象的租税債務との対比において確定税額の適否を法が許容していることは考えられない、(2)白色申告においても不服申立てにおいて理由の附記が命じられていること、(3)更正処分等に附記された特定の原因が当該更正処分等を実体法的に適法であるというために十分なものであるか否かは、確定された税額の実体法的適法・違法の判断にかかる問題であること、などから訴訟の対象は当該理由により特定された税額の適否であると批判されている。^⑫

総額主義のもとでは、行政事件訴訟法はなんら課税庁の主張制限について規定を置いていないことから、訴訟物の範囲内で客観的に存在した一切の事実及び法律上の根拠を主張できる。結果的には、この客観的な事実のうち、

口頭弁論終結時まで知りえた事実のみが対象となる。よって、課税庁が認定した理由を含む個々の税額算定の根拠となる事実は、単に処分が違法か否かについての訴訟上の攻撃防御方法にすぎないから、民事訴訟法一五六条、一五七条による制約は別として、課税庁は訴訟において処分時の処分理由と異なる処分理由を主張することができる⁽¹³⁾。その結果、訴訟において、認容判決が確定すれば、課税庁が訴訟で他の脱漏所得を発見しても更正することができる⁽¹⁴⁾と解される。しかし、この点については、議論が全く存しない訳ではない（被告が訴訟係属中に右の脱漏所得を探索し課税根拠として主張することが可能であるからといって、取消判決による遮断効が当然に訴訟法上主張されなかったすべての脱漏所得にまで及ぶと解しうるかは問題であるとする指摘がある⁽¹⁵⁾）。

一、総額主義における処分理由の差替え

訴訟前において、青色申告の理由附記の要件を充足すれば、先の更正処分の理由に問題があるとして、後日、処分理由を差し替えて増額更正処分を行ったとしても、さらに訴訟提起後において、同様の再更正処分を行ったとしても、それ自体問題は存しない。しかし、当該更正処分を争っている間に増額更正処分が行われる場合については、主張制限との関係で検討が必要である。増額更正処分が訴訟提起前に行われた場合には当然総額主義から当初の更正処分について訴えの利益がなくなるが、訴訟が提起された後に再更正処分がなされると、増額更正処分は総額主義のもとでは、更正処分の理由を含めて審理の対象とすることができる。課税庁としては、理由附記の差替えが許容されない場合においては、別途増額更正処分を行うことにより、主張制限さらには敗訴といった事態を免れ

ることができる。訴訟提起後、青色申告については課税庁の主張の制限に服しながら、一方でこの抜け道を許容することにもなり、この点に限っていえば青色申告の理由附記制度の趣旨から問題がないとはいえないであろう。このことから確定判決後に別の理由より増額更正処分を行うことは禁じられなければならない。

また、総額主義においても更正の除斥期間（国税通則法七〇条）の趣旨から、この期間の経過後の理由の差替えは許されないと解すべきである。更正処分の除斥期間経過または徴税権の時効消滅の後に更正処分を認めるのと同じ結果となることから、更正期限内に限って、不服審査及び訴訟の場で理由の差替えを認めるべきである。この点では争点主義と相違が生ずべきではない。総額主義においては、更正の除斥期間内であればあらたな、何度でも更正処分を行うことにより理由の差替えは可能なのであるから、総額主義においても訴訟段階における理由の差替えは抑制的に運用されなければならないといえる。このように解するならば、不服申立てや訴訟の係属中において、総額主義に立脚しようとも、更正の除斥期間経過後の理由の差替えは許されないことになる。処分理由の差替えが原告納税者らに「格別の不利益」を与えるかを論ずるまでもなく、処分理由の差替えは許されないことになる。

これに対して、争点主義は、訴訟の提起及び訴訟の進行と更正処分の関係は一応切断された形となる。訴訟提起前に複数の課税処分がなされようと基本的には相互の処分が影響を受けることはない。各々の更正処分に基づいて、訴訟が提起され、審理されることになる。なお、「基本的事実の同一性」の範囲内においても、総額主義及び争点主義のどちらに立脚しようともこの理は該当することとなる（詳細については、後述Ⅳ参照）。

二、争点主義における処分理由の差替え

争点主義は、審理の対象となりうる訴訟物を更正処分等の違法性一般とし、その確定した税額の適否であるとする点では総額主義と同一であるが、青色更正の理由附記や裁決書における原処分維持の理由附記の義務づけなどに着目して、当該理由によって特定された税額の適否と考えるところに特色がある⁽¹⁷⁾。総額主義のように客観的に定まっているとされる税額との対比における更正税額の適否ではなく、処分時等に付した理由によって特定された税額そのものの適否が訴訟物となり、理由が異なれば別個の処分となると解されている⁽¹⁸⁾。争点主義は、(1)青色申告に対する更正処分には理由の附記が要求されていること、(2)その他の確定処分についても、それに対する異議申立てを棄却するときには遅かれ早かれ、すべての確定処分は原処分庁により理由を附記されることになることから、処分理由の差替えを自由に認めることはこれらの法の趣旨に反すること、などを根拠とし、手続保障の原則を強調するものである。現在の争点主義における処分理由は、青色申告は処分時の理由、白色申告は不服申立段階での理由を指すもので、必ずしも原処分時の理由ではないはいえよう。

審理の対象は、処分理由（処分にあたり、課税庁が認定した事実と法解釈）との関係における税額であるということになり、課税庁の処分理由に誤りがあり、税額が減少する場合に、課税処分は違法となる。よって、処分理由の差替えは原則としてできないが、認容判決が確定しても、更正の除斥期間が経過していない限りは、別の処分理由により再度の処分はできる⁽¹⁹⁾。争点主義のもとでは処分時の認定理由の存否に拘束され、そのみを争点として審理が行われるので、あらたな理由に基づいて再更正処分については別途訴訟を提起する必要がある、訴訟が併存す

ることになる。争点主義に立脚すれば、更正の除斥期間經過後に処分理由を差し替えたあらたな更正処分が許されないことは当然である。「基本的事実の同一性」の範囲内での問題については、後述Ⅳ参照)

争点主義は、総額主義から、(1)法が青色申告者に対する更正のみになせ理由附記を要求することとしたのかという、法の根拠そのものが不明確にならざるを得ない、(2)原処分の理由と裁判理由という、実体法と争訟面における各々の本質を異にした場面での問題を混同している、(3)理由附記について生じた瑕疵を不服申立ての段階で治癒ないし理由の追完を認めることになり、最高裁昭和四七年一月五日判決(民集二六卷一〇号一七九五頁)(理由附記の不備は裁決理由により治癒しないと判示)に反することとなる、と批判されている。⁽²⁰⁾

税務訴訟の訴訟物(審判の対象)をめぐることは、今日、総額主義と争点主義との争いに収斂されているといっても過言ではないが、両者の対立は、更正処分等の法的性質あるいは更正処分等のどの側面を重視するかによるところが大きい。⁽²¹⁾両説の対立は、課税処分が行政処分でありながら、その実質は金銭債務の確定という性格を有することから、課税処分取消訴訟の審理は、当該課税処分により認定された課税標準等又は税額等が客観的に存在することから、それはあたかも租税債務の存在という形で、民事訴訟の債務不存在確認訴訟に類似したものとして審理をすすめるか、まさに抗告訴訟として審理を行うかによるものであるとの指摘も存するが、⁽²²⁾どちらの見解にしようとも、抽象的租税債務(客観的な租税債務)とは別に、特定の更正処分で確定した税額の範囲内で、部分的な税額の取消を許容する点では相違はなく(争点主義においても処分理由の内容の一部について違法があった場合について税額が当該部分についてのみ取り消されることから民事訴訟の債務不存在確認訴訟的色彩を有しているといえよ

う)、当該税額と処分理由との結びつきが更正処分時までの理由に拘束されるか否かの相違である。

Ⅲ 青色申告の理由附記の程度

課税処分取消訴訟の訴訟物が違法性一般といっても、理由附記の不備等の手続的違法について、「内容の違法」と「手続の違法」(青色更正の理由附記の存否、理由附記の程度)とを区別して、前者の違法が争われている場合には、実質的には客観的所得の確認ないし租税債務の確認を本質とするが、後者の違法が争われている場合には、当該処分自体に存する瑕疵を理由とする取消権(形成権)を本質とする。⁽²³⁾ 手続的違法事由による取消は、「総額主義」とは別個の問題である。⁽²⁴⁾ 「総額主義」のもとでは、手続上の違法を主張しないことにより、手続の適否が当然除外されるものではないが、「争点主義」⁽²⁵⁾ においてはこれが全く排除されてしまうとの見解がある。⁽²⁶⁾ しかし、争点主義といえども、納税者にここまでの主張制限を課するものではないといえよう。⁽²⁷⁾

課税庁は青色申告書にかかる更正をする場合には、その更正通知書にその更正の理由を附記しなければならないが、前掲最高裁昭和三八年五月三一日判決は、青色申告の理由附記の趣旨、目的について、行政処分(更正)に対する手続的統制としての「処分適正化機能」⁽²⁸⁾ 及び争訟における「争点明確化機能」を挙げ、青色申告理由附記規定が強行規定であることを明言している。そして、附記すべき理由の程度については、特に「帳簿否認による更正」と「法的評価等の否認による更正」(あるいは「帳簿書類の記載の否認を伴わない更正」)とで理由附記の程度は異なるのかといった視点から論じられてきた。

同判決は、理由附記の程度について、「(旧) 所得税法四五条一項の既定は、申告にかかる所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保障したものであるから、同条二項が附記すべきものとしている理由には、特に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを必要とすると判示した。この最高裁判決の一般的な判例理論はその後の判決に踏襲されていくが、理由が要求される程度については実務上争われてきた。「帳簿書類の記載の否認を伴わない更正」について、最高裁昭和六〇年四月二三日判決(民集三九卷三号八五〇頁)は、「帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、右の更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、そのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものでないとしても、更正の根拠を前記の更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の附記として欠けるところはない」と判示する。このような最高裁判決は、今日、理由附記の程度について、まず更正処分が帳簿書類の記載自体を否認する更正であるか否かを判断したうえで、仮にそれが「帳簿否認による更正」である場合には、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することが要求されるが、仮にそれが「帳簿書類の記載の否認を伴わない更正」である場合には、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示する必要はなく、そのような評価に至った判断過程について説明又は摘示することにより、手続的統制としての「処分適正化機能」及び争訟における「争点明確化機能」といった理由附記の趣旨目的を充足する程度に具

体的に明示されていれば足りると解されているといえよう。⁽²⁸⁾

なお、理由附記の不備は、「内容の違法」と區別し、「手続の違法」を構成するが、仮に課税庁が裁判所と異なる理論的な立場を前提として更正処分⁽²⁹⁾の理由附記を行ったとしても右の立場が独自の見解でなく、広く一般に唱えられている見解であり、被処分者も理由附記からそれがいかなる見解に基づく更正であるかを知ることができれば、恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記の趣旨は全うされうるし、付記された理由が誤った法解釈に基づくものであったとしても、それによって理由自体が違法となるものではない（東京地裁平成八年十一月二十九日判決・判時一六〇二号五六頁）と解されている。

しかし、第一事案においては、本件更正処分において附記理由として法人税法三七条による寄附金の損金不算入が記されているのみであり、最高裁のいう争点明確機能をはたしておらず、そもそも理由に不備があったといえよう。

IV 青色申告者に対する処分理由の差替え

一、更正理由の差替えと基本的課税要件事実の同一性

前述したところから、青色更正の附記理由の差替えあるいは主張の制限については、訴訟物論の次元での「総額主義」のもとで、青色申告については「青色申告の法理（あるいは理由附記制度）」により理由の差替えに一定の制限を課す見解と、訴訟物論での次元での「争点主義」のもとで、青色・白色申告を問わず理由の差替えに一定の

制限を課す見解に二極化して理解することができる。

課税処分取消訴訟の訴訟物が違法性一般であるとの「総額主義」に立てば、訴訟提起後に被告課税庁において新たに認識された所得の課税根拠を含めて、被告課税庁の主張及び原告納税者の主張双方を考慮にいと、訴訟提起時における課税標準等及び税額等を支えるあらゆる課税要件事実の存在とそれに対する課税法規の適用が審理の対象となりうる可能性を含んでいる。訴訟物の次元からみれば、何ら処分理由の差替えに対する制約、主張制限は及ばないことになる。しかし、一方で青色申告の理由附記規定から、攻撃防御方法の次元における「主張の制限」が広く及ぶと解されている。ただし、このような総額主義においても「処分理由の基礎となる事実の同一性」内で差替えを認めている⁽³⁰⁾。なお、審査裁決の附記理由と異なった主張は許されると解されている。このような原則は、数的には限られた白色申告者に対する更正処分について及ぶと解されている。上述のような見解は、今日学説・実務の通説であるといえるとともに、裁判実務においても浸透している通説的な見解であるといえよう⁽³¹⁾。

これに対して訴訟物の次元における「争点主義」は、訴訟物が処分理由との関係における税額の適否であり、「基本的課税要件事実の同一性」の認められる範囲内では処分理由の差替えは認められるものの、原則として理由の差替えは許されないと解する⁽³²⁾。「争点主義」のもとでは、租税争訟は処分理由の適否を争点として進展することとなることから、審査請求人又は原告の側でも、処分理由たる「基本的課税要件事実」と無関係な事実を処分の違法事由として提出することはできない。

個々の具体的な事例において、両者の間で処分理由の差替えの可否をめぐって、いかなる相違が生ずるのかがま

す検討されなければならない。総額主義において、「処分理由の基礎となる事実の同一性」の範囲とは、必ずしも勘定科目に拘束されることなく、同一性は時間的・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否か総合的に客観的に判断して決すべきである。「総額主義」のもと、一個の訴訟物のなかでの理由の変更が許されるか否かという点で、「青色申告の理由附記」（規定の）趣旨目的から、主張が制限される。よってここでは「処分理由の同一性」は問題にならないと解される。これに對して、争点主義の立場からは、「基本的課税要件事実の同一性」の範囲内での理由の差替えは処分理由と一体となった処分として例外的に許容されるが、「基本的課税要件事実の同一性」とはいかなる範囲のものをいうかは具体的には示されていない。ただし、争点主義論者によるこれまでの差替えの許容性が争点となった判決に対する評価がおおむね肯定的であることから、理論的な相違はあるものの、「処分理由の基礎となる事実の同一性」と「基本的課税要件事実の同一性」の範囲にそれほど相違があるものとは考えられない。この点において、あえて総額主義と争点主義を区別して議論する必要はないといえる。

この点に関して、最高裁昭和五十六年七月一日判決（民集三五卷五号九〇一頁）は、不動産売買について販売価格七〇〇万円、不動産の取得価格七六〇〇万九六〇〇円で確定申告したのに対して、取得価格が過大であるとして六〇〇〇万円である旨の理由を附記したのに対して、訴訟において取得価格が申告額どおりであるにしても販売価格九四五〇万円である旨の追加主張をした事案について、「このような場合に被上告人に本件追加主張を許しても、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、一般的に青色申告者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、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。」と判示した。この最高裁判決が総額主義、争点主義のどちらに立つかについては必ずしも明確ではないとの見解は一部にあるものの、理由の差替えが一定の場合に許されることは明らかである。⁽³³⁾

この最高裁判決以後、処分理由の差替えを認めた裁判例としては、徳島地裁平成五年七月六日判決（訟月四〇巻六号二一六八頁）、静岡地裁昭和六三年九月三〇日判決（判時一二九九号六二頁）、東京高裁昭和五七年八月一〇日判決（判時一〇六七号四五頁）、名古屋高裁昭和五八年九月三〇日判決（訟月二七巻一二号二三七二頁）、東京地裁平成八年一月二九日判決（判時一六〇二号五六頁）等がある。これらの判決からも窺い知ることができるように、理由の差替えについて、附記理由との「理由の同一性」という視点からではなく、「基本的事実の同一性」を前提としたうえで、原告の防御に不利益を与えるか否かという基準により差替えの許容性が判断されなければならないということであるから、理論的な相違はあるものの、「処分理由の基礎となる事実の同一性」あるいは「基本的課税要件事実の同一性」が存することは最低条件であり、そのうえでそのような理由の差替えが格別の不利益を与えるか否かが重ねて判断されることになる。

「基本的課税要件事実の同一性」を前提とする限り、国税通則法七〇条の更正の除斥期間経過後においても、別途理由を追加主張するにあたって基本的な課税要件事実の同一性が保たれているのであれば同一処分（結果的には理由を含めて）として取り扱われるのであり、それは別途更正処分をすることにならず、「基本的課税要件事実の

同一性」の範囲内では更正の除斥期間経過後の追加主張が禁じられているとは解されないとの見解も考えられうる
ところである。しかし(1)「基本的課税要件事実の同一性」といった論理は、「更正の除斥期間内」であれば、別途
処分理由を変えて更正処分を行うことが可能であるとの前提のもとでそもそも成り立っているものであり(この規
定は賦課処分に理由を附記することを要求しているのではないが、処分には理由が存することを当然の前提として
いる。)、また(2)更正の除斥期間の趣旨は、納税者の法的安定性、課税関係の早期確定等のもとで除斥期間経過後は
いかなる理由によろうとも課税庁からの別途更正や賦課決定、あるいは課税関係を維持するための主張を許さない
というものである。課税庁が、不十分な税務調査等に基づいて賦課処分を行って後から(たとえば更正除斥
期間経過後に、課税要件事実が同一であつても同様)理由の差替えや追加主張を行うことができるということは、
青色申告の理由の附記規定あるいは「基礎的課税要件事実の同一性」といった理由からはともかくも、国税通則法
七〇条からは訴訟の場合であらうと許されないといえよう。これは争点主義、総額主義のどちらに立脚しようとも同
じである。なお、課税庁の審問検査権の行使期間については規定が存しないが、更正や賦課決定のためのそれは原
則的には更正や賦課決定(特別の更正の請求や徴収等の場合は除く)の除斥期間とパラレルに解することが妥当で
あると解されることから、訴訟の段階においても税務調査は更正の除斥期間の時間的な制約に服するべきである
う。

三、具体的事案における処分理由の差替えの許容性

1、第一事案における差替えの許容性

前述したように、本件の訴訟段階における処分理由の差替えは、更正の除斥期間（国税通則法七〇条）経過後になされたものであり、よって法人税法二二条二項による課税の主張が認められないこと論をまたない。仮に、この点をさておくとしても、以下の理由から、訴訟の段階において、本件更正処分の法的根拠を、法人税法一三二条から法人税法二二条に差し替える（変更）することは許されないといわざるを得ない。

(1) 本件においては、「処分理由の基礎となる事実の同一性」と「基本的課税要件事実の同一性」の範囲に相違はない。被控訴人が現物出資によりオランダに設立した一〇〇％子会社であるアトランティック社の株主総会において、アスカファンド社に対して時価より低額で割り当てる旨の決議を行い、アスカファンド社がそれを引受け、増資を行ったという事実については相違がない。この点、総額主義及び争点主義において異論は存しないものと思われる。

(2) しかし、上記基礎的事実に対する法的な評価（課税要件事実の存在）については、法人税法二二条二項の規定を適用するか、あるいは法人税法一三二条一項の規定を適用するかで大きく異なる。法人税法二二条二項の適用要件（所得の算定規定）と法人税法一三二条一項の適用のための発動要件（租税回避規定）は各々異なっており、両条の適用関係はそもそも重複しないものである。すなわち、両条では、課税要件事実の背景にある私法上の行為を税法上どのように評価をするかについて全く立場を異にする。本件についていえば、前者においては、本件増資に

かかる商法等の私法上の法的効果を絶対視したうえで、法人税法二二条二項にかかる法的な評価が行われることになる。具体的には「無償による資産の譲渡」あるいは「その他の取引」に該当するか否か、そして該当とした場合においてはさらに、「資産の譲渡価格」が「適正な時価」であるのかといった税法的評価の問題になるのである。これに対して、後者においては、そもそも私法上の法的効果について、税法上どこまで肯定するか（すなわち尊重するか）という意味での税法的な評価が中心になる。法人税法一三二条一項の発動要件の検証がその評価にあり重要な意味を有する。本件はそもそも適用要件（発動要件）が重複しないことから、被告人が主張するように、法人税法一三二条の適用問題は、法人税法二二条二項の適用問題を包含するという関係にはないのである。

このことから導きだされる結論は、総額主義を前提にしようと、争点主義を前提にしようと相違がないということである。控訴人の主張するように、総額主義のもとでこの問題を一蹴することは許されないのである。すなわち、本事実のような差替えによって、被控訴人が受ける不利益は大きいと考えられる。

2、法人税法一三二条の発動要件

本事実においては、基本的課税要件事実の範囲が同一であり、単に適用法規の相違のようにみえる。法人税法二二条二項と法人税法一三二条（同族会社の行為又は計算の否認規定）の適用について検討をしてみる必要がある。

法人税法一三二条、すなわち同族会社の行為又は計算否認の規定は租税回避規定ではあるが、わが国の租税回避

規定は基本的には租税回避行為に対して個別的に用意されているところである。よって、この規定は、そのような個別規定の存しない場合にはじめて適用されるものとして、きわめて厳格に適用されなければならない。また、法人税法二二条二項は、所得の計算規定であることから、法人税法一三二条に当然に優先して適用されることになる。よって、資産の低額譲渡においてはまず法人税法二二条二項の規定が適用されることとなる。法人税法二二条二項を優先適用することにより、法人税法一三二条一項の適用が排除されることとなる（いわゆる択一適用）。たとえば、法人税法二二条二項の適用後にその適用誤りを理由に法人税法一三二条を適用する場合には、あらためて法人税法一三二条一項の発動要件が充足されていることが求められる。納税者の行為、取引の事実を確定するという作業を十分に踏まえたうえで、法人税法一三二条の要件を充足している場合にはじめて適用されるものである。

法人税法一三二条（同族会社の行為又は計算否認の規定）の発動要件としては、まず(1)「同族会社の行為又は計算」であること、次に(2)当該計算行為を容認すれば、法人税等の負担を「不当に減少させる」こと、が必要である。同族会社については定義規定が存することからこの点での争いが生ずることはないと思われるが、問題は法人税法一三二条に掲げる「行為又は計算」がいかなる範囲を指すかということである。法人税法一三二条を適用するための前提は、法人税法一三二条によるものであることから「同族会社の行為又は計算否認」とは法人税法の範囲内でその行為や計算が否認されるのであり、否認対象になるのは同族会社が行った行為又は計算であり、当然のこと、この適用を受けるのは同族会社あるいはその相手先（法人）であるということになる。たとえば、A・B・

C、三者間で法人税法一三二条一項を適用するにおいては、各々の取引ごとに個別に法人税法一三二条の適用がなされなければならない、単にAに対する法人税法一三二条一項の適用のみでもってB C間の取引においてまでその効果を及ぼすことはできないのである。さらに、同族会社の行為計算否認規定の適用にあたっては、法人税法上の個別計算規定と抵触するような形で「同族会社の行為又は計算」の否認は許されない。

法人税を「不当に減少させる」との意味は、「結果としての法人税の減少についての不当性を必要としている」のみではなく、同族会社が「通常の経済人の行為と比べて不自然、不合理な行為又は計算」を行っていることをその前提として要求している。

ここでは二つの点に留意をしておく必要がある。いくら法人税法上、不当な結果が生ずることがあっても、その行為が通常の経済人の行為として広く採用されているものであれば、「租税回避行為」として、法人税法一三二条を適用することはできない。また、当然のことであるが、法人税法等に別段の定めがおかれていないにもかかわらず、法人税法上の課税要件をあらたに創り出す結果をもたらすような否認は許されない。たとえば、法人税法は未実現な利得を実現したとみなして課税する場合においては必ず別段の定めをおいているのであるが、法人税法一三二条を用いて結果的に（そもそも課税対象とならない所得に）課税するといった行為否認は許されない。

控訴人は、法人税法一三二条の発動要件及び本件における同条の適用について、以下のように述べる。

「法一三二条一項一号の課税の対象となるためには、①内国法人である同族会社の行為又は計算でされたこと、②これを容認した場合にはその同族会社の法人税の負担を減少させる結果となること、③右法人税の負担が不当と

評価されるものであることを要し、かつ、それで足りると解される。…

そして、議決権の行使が『行為』といえることは明らかであるから、仮に本件決議による被控訴人自身の『取引』を認めない立場に立ったとしても、議決権の行使によって、被控訴人にとって、不当に法人税の減少がもたらされていると認められている限りにおいて、本件増資による資産価値の移転は被控訴人の『行為』という点では一三二条一項の要件を満たすものであるというべきである」（控訴理由書五五頁二行目～五六頁八行目）。

「本件は、アトランティック社の旧支配株主である被控訴人から、新支配株主であるアスカファンド社に対する企業譲渡の事案であり、自ら新株引受権を取得し、これをアスカファンド社に額面額で譲渡したのは同じ経済的効果を生じさせたものである。この経済的効果に照らせば、アスカファンド社から相当対価を受領することであると明らかなである」（控訴理由書五六頁下一行目～下六行目）。

「これに対して、原判決は、本件において他に採り得た合理的行為として時価発行を上げ、時価発行では本件増資による資産価値の移転は生じないと判示して、本件における不当な法人税の減少を否定する。

しかしながら、仮に本件増資が時価発行であれば、被控訴人のアトランティック社における議決権割合が低下し、共益権が移転するだけで、自益権が移転することはない。…自益権、すなわちアトランティック社資産に対する割合的持分の価値の移転をもたらない時価発行は、本件増資と比較されるべき合理的行為とはいえない」（控訴理由書五七頁一行目～一四行目）。

ここでの控訴人の主張を要約すれば、議決権の行使が同族会社の行為であり、議決権の行使によって、被控訴人

にとつて、不当に法人税の減少がもたらされており、法人税法一三二条一項の要件を満たすものであるということである。仮に、控訴人のいうように、本件がアトランティック社の旧支配株主である被控訴人から、新支配株主であるアスカファンド社に対する企業譲渡の事案であり、自ら新株引受権を取得し、これをアスカファンド社に額面額で譲渡したのと同じ経済的效果を生じさせるものであるとしても、この経済的效果に照らして、アスカファンド社から相当対価を受領することは明らかであるとして、法人税法一三二条一項を適用することがただちに許されると解することはできない。本事案のような有利な発行価額における取扱いはすでに旧法人税法三〇条においては引受人（会社）において課税されることとしており、また旧法人税法五一条においてもこのような圧縮記帳の結果は許容されていたのである。よつて、本事案の場合には二重の意味で、引受人が外国法人であること、海外子会社の設立にあたり圧縮記帳の制度が用いられたことから、わが国の課税権が行使できないという結果となつてゐるが、これによる租税負担の軽減が不当であるとはいえないのは明らかである。法人税法のなかでの予定された租税負担の軽減にすぎない。このような行為は、私法上も税法上も著しく合理性を欠く行為であるといえない。

また、被控訴人は議決権の行使が「同族会社の行為」であると主張するが、アトランティック社の株主として行つた行為がその課税主体となる「同族会社の行為」とはいえない。法人税法一三二条一項の規定による否認の対象とはならない。また、仮に被控訴人が主張するようにこれが「同族会社の行為」であるとして、法人税法一三二条一項の規定を適用することにより、この行為を否認することにより、結果的に被控訴人段階における含み益（未実現の利得）に対して課税するという結果を引き起こすことになる。法人税法はみなし規定により未実現利益に課税

する場合はともかく、実現した所得に課税することを原則としているのであるから、法人税法一三二条一項をもつてしても未実現利益への課税は許されない（このことは、法人税法二二条二項の適用においても同様にあてはまることである）。そもそも、本事案には、法人税法一三二条一項及び法人税法二二条二項の規定が適用できないのであり、このような否認を行うことは実質的には、本事案における一連の行為（スキーム）を租税回避行為とみなして実質的に法律の根拠が存しないにもかかわらず、租税回避行為として否認を行っているのに等しい。

被告・控訴人は、法人税法一三二条一項の規定の適用要件及びその前提となる法的事実の評価を誤っており、処分理由の差替えは許容されないであろう。

2、第二事案における処分理由の差替えの許容性

「青色申告」については、総額主義のもとでも、「青色申告の法理」（あるいは理由附記制度）により理由の差替えに一定の制限が存することについて異論は存しない。しかし、「基本的事実の同一性」を害するおそれがない場合には、例外として、理由の差替えも訴訟法上許容されている。³⁴ 本事案において、仮に理由附記の程度に問題が存しないとしても、訴訟段階に至って、仮装以外の理由に差し替える（あるいはそのような主張をする）ことは、「基本的事実の同一性」の範囲を明らかに超えているといえよう。課税庁においては、仮装行為の認定についてきわめて慎重な判断に基づいた理由附記が要求されるのであり、仮装行為にかかる処分理由の差替えについてはいかなる場合であろうとも「基本的事実の同一性」は存しない。仮装行為にかかる処分理由の差替えを肯定することは青色申告の理由附記の趣旨である「処分適正化機能」及び「争点明確化機能」を失わせることとなり、いかなる場合で

あろうと「基本的事実の同一性」等は認められないと解すべきである。

V 裁決理由の差替え

課税庁が審査裁決に附記された理由と異なる理由を主張することができる否かについて、通説及び実務は、審査裁決に理由が附記されるのは、裁決処分が他の行政処分とは異なり実質的な確定力（不可変更力）を有することから、争訟手続きそれ自体の必然的な要請として、理由附記が要請されているのであり、処分理由の差替えを訴訟法上制限することまでも意味するものではなく、裁決の拘束力は原処分の取消しまたは変更裁決の実効性を確保するための効力であり、審査庁が審査請求を棄却しまたは却下するにあたり、いかなる判断をし、またいかなる理由を附記しようとなんら課税庁を拘束するものではないと解している。⁽³⁵⁾

しかし、青色申告の理由附記制度は原処分に理由附記を要求するものであるが、審査裁決の理由附記は不服審査段階における慎重な原処分庁、審査庁の判断を経たものであることから、課税庁を拘束する力は、青色申告の理由附記にかかる処分理由の差替えよりも手厚く保護される必要があるろう。裁決の拘束力は、主張制限にまで及ぶと解せざるを得ないであろう。⁽³⁶⁾

第一事案において、国税不服審判所長は、「法人税法一二二条の規定により新株引受権があるものとして、同法第二二条第二項を適用することができるのであり、そうすると、本件利益の無償譲渡について、無償譲渡された本件利益を請求人において実現した益金と認識し、またそれがアスカファンド社に寄附されたものとして所得金額

の計算を行うことは相当である。」(裁決書一七頁)と判断していたところであり、本事案における控訴人の主張とその内容が大きく異なる。

第二事案において、審査庁(国税不服審判所長)は、本件取引を仮装行為ではないと判断したものの、外国税額控除規定の適用をその趣旨・目的を逸脱したものであるとして、請求人の主張を棄却している。しかし、本訴に至り、被告・控訴人は、再度本件各取引が仮装であるとの主張を展開している。控訴人は審査裁決の理由附記とは異なる主張をすることは許されないと解される。控訴人が原処分の正当性を主張するにあたり、裁決において示された原処分を正当とする理由以外の理由を主張できるとすれば、裁決においてそのような理由を附記すべきことを強要した国税通則法一〇一条一項の規定の意義が失われ、また現行制度が不服申立てを強制しておきながら、審査請求と取消訴訟は別個の争訟手続であるから課税庁の主張に連続性がなくともかまわないというのでは納税者の救済を著しく阻害することになる。³⁷⁾

青色申告の理由附記制度は原処分に理由附記を要求するものであるが、前述したように審査裁決の理由附記は実質的には不服審査(段階)という、より慎重な原処分庁、さらには審査庁の判断を経たものであり、課税庁を拘束する力は青色申告の理由附記にかかる処分理由の差替えよりも手厚く保護される必要がある。裁決の拘束力(国税通則法一〇二条)は、課税庁の主張制限に及ぶと解さざるをえない。本事案において、控訴人が本訴において、再度、本件各契約に基づく取引が仮装行為であると主張することは許されない。

おわりに

更正にかかる処分理由の差替えの許容性については、総額主義や争点主義の立場からその許容性の範囲をめぐり争いが存するようにみえるが、現実には「基本的課税要件事実の同一性」という論理のもとで両者の間で際立った相違は生じていない。総額主義のもとでも「基本的課税要件事実の同一性」の範囲を超えた処分の理由の差替えは青色申告の場合においてはその理由附記規定の趣旨から制約されうると解されよう。このような論理はおおむね肯定されうるところではあるが、今日裁判例においては「基本的課税要件事実の同一性」ということのみでその差替えを簡単に許容しているくらいがあり、今一度「基本的課税要件事実」の意義や範囲について再検討を加える必要がある。また、いくら「基本的課税要件事実」に同一性があるようにみえても、納税者に格別の不利益を与える場合には、そのような追加主張は否定されなければならないと解されよう。

また、今日における問題は、課税庁が更正の除斥期間を経過後に自由に総額主義あるいは「基本的課税要件事実の同一性」の論理のもとで処分理由を差替え（追加主張）、裁判所においてこのような主張が十分な審査もなく許容されているということであろう。更正の除斥期間経過後にこのような処分理由の差替えを行うこと認められないであろう。

なお、処分理由の附記の問題は税務行政の実態を踏まえて（更正がそもそも行われていないという現実のうえで）あらたな理論構成や立法的解決が必要な時期にきているということに留意しておくべきであろう。

最後に本稿で取り上げた具体的な事案の結論を要約しておくこととする。

第一事案、第二事案は、訴訟に至って処分理由の差替えが行われたものであるが、それらはいずれも更正の除斥期間経過後になされたものであり、そのような期間経過後における処分理由の差替えにかかる主張は許されないと解される。総額主義に立脚しようと、争点主義に立脚しようと、同様の結論が導かれる。

第一事案においては、法人税法一三二条及び法人税法二二条二項の適用対象となる私法的レベルでの事実は一である（ただし、課税要件事実の認識・評価を誤って、その適用条文を異にする場合までを基本的課税要件事実の同一性が存するといえるであろうか）。しかし、各々の規定の課税要件あるいは発動要件、あるいは各々規定の適用場面は異なっており、その結果、私法上の事実等を税法的にどのように評価をするのか（課税要件事実の有無にかかる判断）は両条のどちらを適用するかによって大きく異なる。よって、法人税法一三二条を法人税法二二条二項に差し替えることは、仮に基本的課税要件事実の範囲は同一であっても納税者（被控訴人）に与える不利益は大きい。このような格別の不利益をもたらす処分理由の差替えは更正の除斥期間前であっても許されない。この結論は、総額主義に立脚しようと、争点主義に立脚しようと結論に相違は生じない。

また、第二事案についても、控訴人による更正処分の附記理由は不備であるといわざるをえないし、仮に附記理由に不備が存しないとしても、本件各取引が仮装行為であるとして理由を附記しておきながら、訴訟に至って仮装行為以外の理由を主張することは許されない。

(1) 金子宏『租税法 第九版増補版』六五〇頁以下（弘文堂・二〇〇四）。

(2) 行政手続法 一三条・一四条は、不利益処分理由の開示等を規定する。しかし、同法 一三条・一四条は、国税や地方税の賦課処分について適用されない。行政手続法の施行に伴う関係法律の整備に関する法律 六四条等参照。固有の理由附記規定等を有していることから適用は要しないとの趣旨であるが、この固有の理由附記規定は現実には機能していないのである。

(3) この問題についてはすでに、占部裕典「勸奨による修正申告と更正」『租税債務確定手続』一頁以下（信山社・一九九八）において検討を試みている。

(4) 清水敬次「訴訟における処分理由の追加的主張が許されないとされた事例」シュトイエル 一四六号六頁（一九七四）。争点主義に立つ金子宏教授はさらに、総額主義においても同様の結論が導かれるとする（金子宏 判例解説 行政判例百選（三版）ジュリスト 一一三号四一五頁（一九九三））。

(5) 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『裁判実務体系二〇 租税争訟法』三八頁（青林書院・一九八五）、占部・前掲書 一三五頁等参照。

(6) 学説・判例については、最高裁判所事務総局編『租税関係行政事件執務資料』三〇七頁以下（法曹会・一九八二）、泉徳治・大藤敏・満田明彦「租税訴訟の審理について」司法研究報告書 三六卷 二八八頁（一九八四）、小川正雄「租税訴訟における訴訟物」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』二七三頁以下（ミネルヴァ書房・一九九五）等参照。

(7) 最高裁昭和四九年四月一八日判決・訟月二〇卷 一一号 一七五頁等。松沢智『租税争訟法』二二三頁（中央経済社・一九七七）、緒方節郎「課税処分取消訴訟の訴訟物」鈴木忠夫・三ヶ月章監修『実務民事訴訟法九卷』六頁、七頁（日本評論社・一九七〇）等参照。ただし、ここでいう違法性一般とは、特定の具体的な違法法をいうものではないという趣旨を越えるものではなく、特定の更正処分につき、これが取り消されるべきであるとの納税者（原告の）法的主張が訴訟物であるということに変わりがない（鈴木康之「租税訴訟の訴訟物（審判の対象）」小川・松沢編・前掲書 三八頁）。

(8) 鈴木・前掲書 三二八頁参照。

(9) 泉・大藤・満田・前掲書 一〇一頁、高林克巳「暇疵ある行政行為の転換と処分理由の追加」法曹時報 二二卷四号 四一頁（一九

更正にかかる処分理由の差替えの許容性

同志社法学 五六卷三号

三七（三六九）

六九) 等参照。

- (10) 訴訟物と結びつけて議論するときには、主文基準説と理由基準説の争いといった方がよいかもしれない。鈴木康之・前掲書一八頁。

- (11) 松沢・前掲書二一〇頁。

- (12) 福家・前掲書二八九頁以下。

- (13) 松沢・前掲書二二三頁。

- (14) 中尾功『税務訴訟入門』五七頁(商事法務研究会・一九九二)、今村隆二・小尾仁二・脇博人・有賀文宣『課税訴訟の理論と実務』九〇頁、九二頁(協執筆)(税務経理協会・一九九九)、松沢・前掲書二一九頁等。

- (15) 佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」鈴木忠一・三ヶ月章監修『新実務民事訴訟法一〇 行政訴訟法』六五頁注(2)(日本評論社・一九八二)。泉・大藤・満田・前掲書二〇〇頁、山田二郎『税務訴訟の理論と実務』一一頁(財經詳報社・一九七二)も同様の主張。この問題については、占部・前掲書二二五頁参照。

- (16) 福家俊朗「租税訴訟における訴訟物」更正の取消訴訟を中心に」北野弘久編『日本税法体系四』二八八頁(学陽書房・一九八〇)、鈴木・前掲書三三三頁、松沢・前掲書三二二頁。

- (17) ただし、争点主義に立つ金子教授が訴訟物をいわゆる違法性一般と解されているかは疑問である。金子・前掲書六九二頁以下。

- (18) 金子・前掲書六九四頁以下、福家・前掲書二八八頁等。

- (19) 松沢・前掲書二一九頁。

- (20) 松沢智「青色申告の法理・完」判時一〇七四号一四頁以下(一九八三)。

- (21) 福家・前掲論文二九五頁、占部・前掲書一三七頁等。

- (22) 松沢・前掲書四九頁、金子・前掲書六九二頁以下参照。

- (23) 松沢・前掲書二二三頁以下。

- (24) 宮崎・前掲書四一頁。

- (25) 佐藤・前掲論文五六頁以下の実務運営参照。
- (26) 岡村忠生「税務訴訟における主張と立証」芝池Ⅱ田中Ⅱ岡村・前掲書三一七頁。
- (27) 占部・前掲書一四一頁参照。
- (28) 金子・前掲書六五〇頁以下参照。
- (29) 村井正Ⅱ占部裕典「青色申告の法理」小川Ⅱ松沢・前掲書七三頁以下参照。
- (30) 松沢・前掲論文一八頁。
- (31) 松沢・前掲書四九頁以下、同・前掲論文一四頁以下。
- (32) 金子・前掲書七六〇頁。
- (33) 本判決については、金子・前掲判例解説四一四頁参照。
- (34) 占部裕典「青色申告の理由差替えと主張制限」『租税行政と納税者の救済（松沢智先生古稀記念論文集）』五五頁以下（中央経済社・一九七七）参照。
- (35) この問題については、占部・前掲書一四四頁以下参照。
- (36) 占部・前掲論文「青色申告の理由差替えと主張制限」六七頁参照。
- (37) 竹下重人「理由が明示された処分に対する不服審査および訴訟」日本税法学会編『杉村章三郎先生古稀祝賀税法論文集』一五二頁以下（三晃社・一九七〇）。その他、裁決拘束力が主張制限にまで及ぶとする見解について、浦東久男「裁決の拘束力について」税法四九〇号一五頁（一九九一）などがある。