

行為計算否認規定を中心とした同族会社課税の諸問題 (三) — 判例の整理および理論の現状分析、そしてその展望 —

手塚 貴 大

- 一 はじめに
- 二 同族会社の意義および行為計算否認規定
 - (一) 同族会社の意義
 - (二) 行為計算否認規定
- 三 所得税・法人税に係る同族会社の行為計算否認—判例と学説—
 - (一) 所得税法一五七条について (以上、三五卷一号)
 - (二) 法人税法一三二条について (以上、三六卷二号)
- 四 同族会社課税の税務行政上の諸問題
 - (一) 行為計算否認と更正処分—処分理由の差替えと行為計算否認発動の可否— (以上、本号)
 - (二) 課税庁職員が表示する見解への信頼?—租税法律主義と信義則との相克—
 - (三) 義務付け訴訟の可能性
- 五 結語

四 同族会社課税の税務行政上の諸問題

ここでは行為計算否認規定の適用について争われた訴訟等において扱われた同族会社課税に係る税務行政上の解釈論上の問題を扱うこととする。具体的には訴訟の段階における処分理由の差替え、納税者が課税庁職員による解説

書の内容を信頼した場合の信義則を通じた当該信頼保護可能性、更正の請求を経ない場合の減額更正処分に係る義務付け訴訟の可否である。

(二) 行為計算否認と更正処分—争訟段階における理由の差替え等—

1 理由の差替えに係る学説および判例一般

周知のように、理由の差替えについて賛否両論があるが、租税法上においてもいずれの立場に与すべきかについて議論の対象となる論点がある。ここでは、それらについて、適宜以下の(1)ないし(2)の二点を挙げて、さらにこれに直結する判例を素材として検討することとしたい。

(1) 総額主義と争点主義、そして理由附記

租税訴訟における理由の差替えの可否を論ずる際に、取消訴訟における一般的な動向を把握しておこう。例えば、最判昭和五三年九月一九日訟月二四卷一二号二六五七頁は「・・・一般に、取消訴訟においては、別異に解すべき特別の理由のない限り、行政庁は当該処分 of 効力を維持するための一切の法律上及び事実上の根拠を主張することが許されるものと解すべきである」とする。こうした理由の差替えが原則的にフリーハンドで行われるようなことは、租税訴訟においては考えられていない。この点、租税法上において、総額主義と争点主義との対立についての議論がなされてきた。本稿では、改めて両方の立場について深く掘り下げることはせず、本稿の検討に必要な範囲で従前の議論に言及するに止める。

さて、所得税法一五七条に基づき同族会社の行為計算の否認が行われた場合には、それに続いて更正処分が予定さ

れており、加えて、行為計算否認に基づく更正処分は通常の更正処分とは異なる性質上別個独立したそれであって、言うなれば、更正処分の適法性を支える複数の理由の一つにはなり得ない、それ故、仮に当初の更正処分の段階で、その理由のうち同族会社の行為計算の否認が入っていないければ、取消訴訟の段階で新たな理由として課税庁がそれを援用することは許されないとするものがある。⁽⁵⁷⁾しかし、同族会社の行為計算の否認の後には更正処分が行われることは当然であるが、それは更正処分を支える理由の一つであることは看過されてはならない。すなわち、更正処分が行われるには何らかの理由があり、それに基づいて更正処分が行われるのであり、それら理由のうち差別的扱いを許容する根拠はこのように考えると、先の議論は同族会社の行為計算の否認だけが更正処分を支える理由の中で次元のそれを構成しているように思われる。このような理解はその点を論証していない点で正しくない。むしろ、論者がこのような議論を展開することの背景には、そもそも更正処分取消訴訟における争点主義的な運営があるべきという思考があると考えられる。つまり、大まかには、更正処分を行うためにはそれを支える理由があり、ここでは課税庁による事実認定とその法律上の課税要件への当てはめ作業があり、かかる作業こそが課税庁の法適用が法律に適合しているか否かを判断するための素材であるため、争点主義は更正処分の適法性について、ある更正処分を支える個々の理由との関係でそれを考えることになる。したがって、所得税法一五七条が適用されるから取消訴訟における差し替え理由として同族会社の行為計算の否認があるゆえに、理由差し替えが許されないと説くのではなく、争点主義が

(57) 田中・前掲注(57)一八六頁、一九四頁。

(58) 争点主義の立場はかような立論に拠るところが多いであろう。例えば、参照、小川正雄「租税訴訟における訴訟物」芝池義一他編『租税行政と権利保護』(ミネルヴァ書房、一九九五年)二八一頁、北野弘久『税法学原論』(青林書院、二〇〇七年)二八四—二八五頁。

理論的に正しいので、それに基づき理由の差し替えが許されないと理論構成するの(59)が自然ではなからうか。

では、以上の問題について、一般的には、争点主義および総額主義のいずれを採用すべきか、という問題が提起できる。予めここで再確認しておくが、総額主義とは、凡そ審理の対象が処分を根拠づける一切の理由に及ぶという考え方を指す。争点主義は凡そ審理の対象が処分を根拠づける理由の一部に限定されるという考え方を指す。(60) 学説は争点主義を支持する立場が多いであろう。ここで、直後に引用する判例が言うところの理由附記の趣旨を徹底すれば、理由の差替えは原則的には許されないことになる。加えて、附記理由は納税義務者の帳簿書類よりも信憑力がなければならず、それを裁判の勝敗との関係で意味あるものにするために、課税庁は附記理由に係る事実のみを以て争わねばならない、処分時にいくら慎重に当初理由を附記したからといって、その意味で課税庁の恣意は抑制できるかもしれないが、それを差替えると、納税義務者にとつて理由は当初より附記されていなかったことと同一である、ともされる。(61) したがって、納税義務者にとつてはこの帰結は利益的であり、明瞭である。さらには総額主義に拠った場合、判決による更正処分取消訴訟において主張しなかった理由をベースに同一事案において再度更正処分を行うことは最早許されないが、争点主義に拠れば理由が異なることにより課税処分も異なるためにそれに基づく再度の更正処分も可能となるという見方もできる。(62) これにより、訴訟の終結後に新たな証拠発見に伴うことに対する対応も可能であり、

(59) 例えば、谷口・前掲注(51) 一六一頁以下。

(60) 以上、総額主義および争点主義の定義について、例えば、参照、清水敬次『税法(第七版)』(ミネルヴァ書房、二〇〇七年) 三〇六―三〇七頁。

(61) 岡村忠生「税務訴訟における主張と立証―非正常取引を念頭に―」芝池他編・前掲注(58) 三三〇―三三一頁。

(62) 清水・前掲注(60) 三〇七―三〇八頁。

適正かつ公平な課税にも資する。その反対に、総額主義は端的には訴訟において行政行為たる課税処分を正当化する一切の事由を課税庁は主張することができることを意味する。これにより、訴訟経過途中において理由を差替えることにより、後に述べるように紛争の一回的解決に資するし、またこれは取消訴訟の訴訟物が一般的には行政行為の違法性一般であることにも符合する。ところが、本稿の検討対象である租税訴訟においては、青色申告に係る更正処分には理由附記が要請されており、そもそもその趣旨目的として、最判昭和三八年五月三一日訟月九卷七号八九一頁(原審・東京高判昭和三五年一〇月二七日訟月六卷一二号二四五七頁、一審・東京地判昭和三四年二月四日訟月五卷三号四二八頁)は「・・・一般に、法が行政処分を附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かれないものといわなければならない。・・・」としている。⁽⁶³⁾これによれば、理由附記には課税庁の恣意抑制機能および不服申立便宜機能が与えられている。それ故、理由の差替えが行われると、かような機能が減殺されると解することも不可能ではない。とするならば、総額主義をベースとしつつも、課税庁は訴訟の場においては附記理由以外の理由を以て課税処分正当化することは許されなくなる。⁽⁶⁴⁾すなわち、総額主義に立ちつつ、理由附記の趣旨目的を睨みながら、理由差替えが可能である範囲を狭めていくという作業が行われるわけである。これは結局争点主義の審理とほぼ同様の帰結であると言えよう。また、この

(63) なお、白色申告については、例えば、最判昭和五〇年六月二二日訟月二卷七号一五四七頁が、「・・・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、右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つた事実を新たに主張することも、許されると解するのが相当である」としている。

(64) 田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究二二号一五一―一六頁。

ことは、同時に、理由の差替えに係る議論は、総額主義の立場からであっても、取消訴訟の訴訟物のあり方と切り離された形で展開されうることを意味する。⁽⁶⁶⁾ 以上によると、争点主義またはそれに近い立場に正当性がありうるようにも考えられる。

しかし租税争訟における理由附記の重要性は否定できないが、そのみを以て租税争訟法の解釈を行なうこととはできないと考えられる。すなわち理由附記の趣旨目的の解釈に応じて理由の差替えの絶対的な禁止に必ずしも行き着くとは限らない。学説の一部は、争点主義に与しつつも、訴訟のレベルにおいて、いわゆる基本的課税要件事実の同一性の範囲内であれば、当初処分⁽⁶⁷⁾に付記された理由以外の理由を以て当該処分の適法性を維持することは許されるとしている。この学説の言明を如何に評価するかであるが、一に、後の判例からも明らかになるが、基本的課税要件事実の同一性の意味内容がいまひとつ不明確である。二に、この学説の言明の背後に如何なる思考があるかを推察する

(65) なお、塩野宏『行政法Ⅰ「第五版」』（有斐閣、二〇〇九年）二七一頁によれば、先の前掲最判昭和三八年五月三十一日が挙げる機能の他に、説得機能および決定過程公開機能が付加される。行政行為の相手方に当該行為の内容等を理解させ、説得させることは性質上処分段階が念頭に置かれるものであろうし、決定過程の公開とはまさに行政行為がなされる経緯を公開することを意味するであろうから、争われる行政行為がなされる処分段階を基準にするべきものであろう。これは恣意の抑制、慎重さの確保といった理由の差替えと両立可能性をなお有する基準とは異なり、直前で述べたような意味で理由の差替えを行うとその意義はまったく失われると言いうる。とするならば、塩野名誉教授による二つの追加機能を援用するならば、理由の差替えを認めると、行政行為がなされた後で、訴訟の段階で別の理由が提示されれば、いずれもその機能が失われるので、それは困難となりうる。

(66) この点、最判昭和六二年五月二十八日訟月三四卷一号一五六頁は、課税処分取消訴訟の訴訟物につき、「……（課税）処分の取消訴訟の訴訟物は、……（課税）処分の違法一般である」とする。しかし、本部中に述べた学説も判例も、やはりこうした訴訟物をベースに理由の差替えを議論しているとは解し得ない。南博方／高橋滋編『条解 行政事件訴訟法（第3版補正版）』（弘文堂、二〇〇八年）二〇一頁以下（人見剛執筆）により、行政訴訟における訴訟物論の動向が明らかとなる。

と、理由付記の趣旨目的と訴訟経済とのバランスをとるといふ事情があると考えられる。すなわち、理由付記の趣旨目的として、納税義務者の手続上の権利保護、すなわち、自己に対して如何なる理由で以て不利益な内容の処分(増額更正処分)がなされるかを明らかにし、以て当該納税義務者の訴訟提起の際の便宜に資することが企図されている一方で、他方、その反対に、紛争の一回的解決の要請もあり、加えて、争点主義をベースとしつつ更正処分の期間制限が徒過していない場合には、当初の更正処分とは別の理由でもう一度更正処分がなされるだけであるといふ事情もある。さらに、原告たる納税義務者も訴訟上その違法性を主張しうるのは、附記理由のみに限定されてしまうといふ指摘がある⁽⁶⁶⁾。とするならば、理由の差替えを頑なに拒絶することは以上の諸説に示唆されているような両説の接近可能性をも直視すると、論理的なものとは必ずしも言いえなくなってくる。それ故、この思考は妥当である。

すなわち、総額主義の立場からは、紛争の一回的解決、取消訴訟の訴訟物との整合性等が主張され、争点主義の立場からは、総額主義に拠った場合の訴訟の遅延、理由附記の趣旨目的の没却、判決確定後の再更正処分の不可能性等が挙げられた。両説の違いはこうしたいくつかの観点の対立構図として捉えることができる。いずれもそれなりの正当性を有するのであって、差替えの可否および範囲はそもそもその性質上一義的かつ択一的に決定できるわけではないのかもしれない⁽⁶⁶⁾。換言すれば、私見によると、理由の差替えに係る問題は訴訟において前叙の両説をそれぞれ支え

(67) 例えば、金子宏『租税法 第十七版』(弘文堂、二〇一二年)八五九―八六〇頁。その他にも、同旨と思われるものとして、参照、宇賀克也『行政法概説Ⅱ 第3版』(有斐閣、二〇一一年)二四〇頁以下、塩野宏『行政法Ⅱ【第五版】』(有斐閣、二〇一〇年)一七八―一七九頁、小早川光郎『行政法講義 下Ⅱ』(弘文堂、二〇〇五年)二二〇―二二三頁、兼子仁『行政法総論』(筑摩書房、一九八三年)二九六頁等。なお、芝池義一『行政救済法講義 第三版』(有斐閣、二〇〇六年)七四頁は、理由の差替えをまったく認めないのは現実的ではないとする。

(68) 岡村・前掲注(58)三二七頁。

るいくつかの観点を衡量しつつ、その可否を決すべきものと考えられる。⁷⁰⁾

加えて、いずれの要請を重視すべきかは個々の事案に応じて変わってくるのであろう。例えば、前掲最判昭和三八年五月三十一日においては、恣意の抑制および争訟の便宜が理由附記の趣旨目的として挙げられたが、これをベースとすると、特にしいの抑制に着目すれば、課税処分前に課税庁は処分の内容・根拠を精査した上でそれを行うことが予定されていると言いうる。このことから、一般論としては軽々に理由の差替えが行われることは許されない、あるいはそのようなことは本来生起しえないことかもしれない。したがって、それにも拘らず、理由の差替えが行わざるを得ない事情があれば、それは理由の差替えを承認する根拠の一つとなろう。その反対に、課税処分前その内容・根拠の精査がなければ、理由の差替えは許されないことは当然であるとも言いうる。その他にも、処分当時は慎重な判断を経て処分が行われたが、その後新たな証拠が現れたため、処分理由を再考せざるを得ない⁷¹⁾というケースも租税訴訟における理由の差替えの可否には当てはめ可能であろう。そして、さらに、基本的課税要件事実の同一性という基準の不明確性ゆえに、いずれかの要請の軽重に応じて、基本的課税要件事実の同一性という枠組も同時に不明確とな

(69) 同旨か、村井正／占部裕典「青色申告の法理」小川英明／松沢智「裁判実務体系 20 租税争訟法」(青林書院、一九八八年) 八六頁。

(70) 同旨か、宮崎直見「課税処分取消訴訟の訴訟物(審判の対象)」小川／松沢編・前掲注(69)四五頁、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」鈴木忠一／三ヶ月章編『新・実務民事訴訟講座 9』(日本評論社、一九八三年)二七一頁、佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」鈴木忠一／三ヶ月章編『新・実務民事訴訟講座 10』(日本評論社、一九八二年)七三頁。

(71) 鶴岡稔彦「抗告訴訟の訴訟物と取消判決の効力」藤山雅行編著『新・裁判実務体系 25 行政争訟』(青林書院、二〇〇四年)二〇一頁以下、二〇四―二〇五頁。

るかもしれないということである。したがって、この点でも、訴訟段階での理由の差替えは慎重でなければならない。⁷²⁾かかる段階での行為計算否認の規定の援用による理由差替えも同様であると解すべきなのかもしれない。

(2) 行為訴訟としての租税訴訟——行政訴訟(租税訴訟)の法構造からの示唆——

次に、租税訴訟は、違法な課税処分によって、権利を侵害された納税義務者がその原因となった当該課税処分の取消等を求めて出訴するという法構造を持つ。これは、しばしば指摘されるように、民事訴訟とは異なり、自身が相手方に対して有する実体法上の請求権を訴訟において主張するのではなく、課税庁の行政行為の違法性を争うことを意味する。租税訴訟(広くは行政訴訟)が持つかような特色から理由の差替えを否定する理論構成が主張される。すなわち、所論は、課税処分は税務調査を経て個別的理由ごとに行われるものであり、更正等の効力は課税処分ごとに追加的に生じ、既に確定した税が税額については変動をもたささない(国税通則法二九条)と論じた後で、課税庁と納税義務者との間で、争われるのは国が租税債権という権利を納税義務者に対して持つか否か、つまるところ国が持つ租税債権の額ではなく、ある理由に基づいて行われた課税処分の適法性の有無であるとする。⁷³⁾要するに、租税債権が問題とされる訴訟形態であるならば、納税義務者の負担すべき税額が正しいか否かが問題とされ、それを支える理由が訴訟において無制限に主張立証されることにつながることも制度上当然であるが、現実の租税訴訟はそうではなく、

(72) 同旨か、佐藤・前掲注(70)六三頁。

(73) 田中治/近藤雅人「課税処分の理由の差替え—根拠法規の差替えの例—」三木義一他編 著『租税判例分析ファイルⅡ 法人税編 第2版』(税務経理協会、二〇〇九年)三四二頁以下。なお、行為訴訟の呼称については、例えば、原田尚彦『行政法要論 全訂第7版補訂二版』(学陽書房、二〇一二年)三六四頁にも見られる。そこでも、抗告訴訟は「・・・通常の訴訟のように権利の有無を直接の争いの対象(訴訟物)とするのではなく、行政庁の公権力の発動ないし府発動の適否を争う『行為訴訟』のかたちをとった」とされる。

課税処分がなされても、それはある個別的理由に基づいてなされるのであり、そうした課税処分の法適合性が争われる訴訟形態であるから、課税処分も処分当時に当該課税処分を正当化する理由とされたものとの関係でその法適合性が争われるのが制度上当然であるというのであろう。ましてや、青色申告については理由附記制度があるためなおさらそれが妥当するというのであろう。この立場は、制度の仕組みに照らしてみれば、一見それに適合する優れた解釈論であると評価することは不可能ではない。

ここで右の立論の可否を検討するために、違法な行政行為によって被った権利侵害を回復するために、具体的には、違法な課税処分によって本来負う必要がない税負担まで課されることとなった納税義務者がその権利侵害を回復するために、例えば、自身が課税処分によって課されることとなった納税義務を負わないことの確認を求める訴訟を提起したり、あるいは既に納付した税額がある場合には、その返還訴訟を提起したりするのではなく、取り敢えず、そうした原因を作った行政行為たる課税処分の取消しを求めて取消訴訟を提起するという仕組みが採用されているのか、という点が問題であらう。果たして、こうした仕組みに論者が指摘するような権利救済機能が期待されているのか、具体的には、こうした仕組みが行政訴訟の審理のあり方をも規定するものであるのか、という点が検討されねばならない。

さて、こうした問題の検討のためには、やや論理の飛躍の可能性はあるが、結局取消訴訟の排他的管轄が採用されていることの意義の再確認という作業に立ち返ることも許されよう。この点、行政法学の議論の動向を参照すると、例えば、取消訴訟の排他的管轄が採用されていることの根拠として、①紛争処理の合理化・単純化機能、②紛争解決結果の合理性担保機能、③他の制度的効果との結合機能という点²⁴が指摘されている。それぞれ意味するところは、①は、紛争の原因となった行政行為を直接捉えるほうが、実体法上の請求権に再構成する必要がなく、直截であり、制

度上単純・明快であるというものである。②は、行政行為を捉えたほうが紛争の原因となるそれを行った行政主体を訴訟の場に登場させることになり、訴訟資料の充実も期しうるし、行政主体の不知の間に行政行為の効力が訴訟により失われるという事態は生じないというものである。③は、例えば不可争力は出訴期間を過ぎた行政行為について生じるといふように行政行為に認められる他の諸効力との結合を可能とするというものである。ここで、特に、納税義務者の権利保護と一定の関係が認められそうであるのは、①および②であるが、それは大まかに言えば行政行為の違法性の有無を訴訟の対象としつつ制度設計をしたほうが、行政上の紛争解決には適しているという考慮であろうか。勿論、確かに、それは、行政上の法律関係における私人の権利救済との結びつきは持っているが、以上の①ないし③を前提として考えるならば、先にも提起したような行政訴訟の審理のあり方についてまで規定しつつ、それを以て私人の権利救済を企図するような意味内容までも有しているとは言いがたいと考えられる⁽⁷⁶⁾。

さらには、行政訴訟の審理のあり方を私人の権利保護という視点のみを以て論じつくすことの理論的妥当性は問われねばならない。確かに、行政訴訟制度は私人の権利救済を図る制度であるが、そうした権利救済機能はあくまで制度の一般的機能・目的であつて、そのみを以て個別具体の解釈論の帰結をいわば一元的に導き出すことはできないとみるべきではないか。すなわち、行政訴訟、特に、理由の差替えを論ずる際にしばしば言及されるものとして紛争の一回的解決⁽⁷⁷⁾がある。これは、紛争を訴訟においてできるだけ早く解決し、法的平和を回復するがために主張される

(74) 塩野・前掲注(65)一四六一―一四七頁。

(75) 以上、塩野・前掲注(65)。

(76) 尤も、本文中の①ないし③以外の新たな機能(ここでは、取消訴訟の審理規定機能とでもなろうか)を読み込むことを試みるならば、本文中の議論の帰結は変わってこよう。

ものであるが、こうした要請を実現する可能性は訴訟が持たねばならない重要な機能であろう。したがって、行政訴訟は、よく言われるところの私人の権利救済あるいは行政の法適合性の確保、そしてここでの紛争の一回的解決等の様々な機能・目的が語れるところであって、そうしたことを直視すれば、私人の権利救済という視点のみではなく、様々な要請を合わせ、衡量しつつ理由の差替えに係る可否およびその限界を決定していくべきものと考えられる。⁽⁷⁸⁾ 先注(77)の引用文献の中には実務家によるものもあり、紛争の一回的解決が実務上採りえない、納税義務者の権利を無視する捨て去るべき理論であるとは言いいえない、逆に言えば、訴訟の審理のあり方を論ずる重要な視点であることが示されているよう。

加えて、もう一つの立場として指摘されるのが、更正処分の取消訴訟における主張可能性に係る原告たる納税義務者と課税庁との非対称性である。⁽⁷⁹⁾ すなわち、筆者の理解によると、所論によれば、理由の差替えを認めると、課税庁は民事訴訟におけるのと同様に、自身が行った課税処分を支える個々の理由を訴訟において主張することが可能であるが、納税義務者は取消訴訟を提起し、更正処分に付された附記理由について争うことのみが可能であるという。⁽⁸⁰⁾

(77) 例えば、参照、泉徳治／大藤敏／満田明彦『租税訴訟の審理について(改訂新版)』(法曹会、二〇〇二年)一二四頁、大野重國他著『租税訴訟実務講座(改訂版)』(ぎょうせい、二〇〇五年)一六六頁、中尾巧『税務訴訟入門 第5版』(商事法務、二〇一一年)二〇四頁、神橋一彦『行政救済法』(信山社、二〇一二年)一八五頁等。

(78) 同旨、神橋・前掲注(77)。なお、塩野・前掲注(67)一七七―一七九頁は、理由附記規定のみから理由の差替えを禁止することは導出できないとする。これも本文中の私見の根拠となろうし、同じくバランスが確保された見解であると評しうる。

(79) 参照、田中治『租税行政の特質論と権利救済』芝池他編・前掲注(58)五三一―五四頁、同『税務行政と救済』杉村敏正編『行政救済法2』(有斐閣、一九九一年)三五六―三五七頁。

(80) 同旨か、岡村・前掲注(58)三二六頁。

の意味するところは、筆者の推察するところによれば、以下のようになる。すなわち、訴訟の場においては、原告たる納税義務者は訴訟提起段階では更正処分に係る附記理由について争うことになるが、課税庁により理由の差替えが認められると、それに対応して納税義務者がそうした新たな理由について争うことも当然に可能である。しかし、その場合、納税義務者にとっては課税庁による理由の差替えが先行することとの関係で、訴訟における自身の攻撃防御活動がいわば受け身になってしまう点で、訴訟における攻防については課税庁とは異なる立場に置かれていることになるというのであろうか。ここで、私見の理解によれば、かような事態は当初の附記理由をベースとした審理に基づき訴訟の帰趨が、原告たる納税義務者の請求認容に落ち着こうとする矢先に、理由の差替えが行われる場合に典型的に生じうる。⁽⁸¹⁾したがって、所論は審理における納税義務者の立場は課税庁と比していわば不利な立場にあるということ述べようとしているのかもしれない。⁽⁸²⁾それを示すかのように、所論はかような事態の防止策につき、立法論として、理由の差替えの禁止を明文化すべきとする。かような所論に対する意義づけを試みるとすれば、やはり前叙のごとく理由の差替えによる納税義務者の不利益を強調するところにあると言えよう。先の(一)で検討したところを踏まえると、理由の差替えに係る一律の禁止にはやや疑問が残るところであり、むしろ、総額主義をベースにしつつ理由附記の規定に着眼して主張制限をかけることにより、納税義務者が租税訴訟において課税庁と比して不利な立場に置かれ、甘受しがたい不利益を被るとは必ずしも言いえないと考えられる。換言すれば、確かに、課税庁が理由を差替え、納税義務者がそれに応ずるといふ構図のもと、その点では課税庁にイニシアチブが認められはするが、しかし、総額主義を採っても、理由の差替えに一定の制限を及んでいけば、基本的課税要件事実の同一性という共通の場での主張

(81) 尤も、これは時期に遅れた攻撃防御方法(民事訴訟法一五七条)ということ許容されないという処理もありうる。

(82) 田中・前掲注(79)特質論五四頁。

立証となるので、課税庁と納税義務者とが不合理なまでの非対称的な立場に置かれているとは必ずしも言い切れない。要するに、こうした理由の差替えに係る可否において重要な視点の一つであるのは、それを通じて納税義務者に不利益が及ぶか否か、仮にそうであるとしたならば、かような不利益が理由の差替えを許さない程度のものであるか否かという実質的な判断であるのかもしれない。⁽⁸³⁾

以上の検討で獲得された理由の差替えに係る一つの方向性を踏まえつつ、次では具体的事案において理由の差替えに対して如何なる対応がなされているのかについて判例を素材として検討する。

2 理由の差替えの限界—行為計算否認規定に係る判例から読み取れるもの—

さて、理由の差替えに係る最判昭和五六年七月一日四日訟務月報二七卷一一号二一四三頁（原審…大阪高判昭和五二年一月二七日訟務月報二三卷二四号四一二頁、一審…京都地判昭和四九年三月一日五日訟務月報二〇卷一一号一七〇頁）

(83) 例えば、塩野・前掲注(67)一七七一—一七九頁によれば、理由附記と理由の差替えの禁止との間には直接的な関係はないとする。

その根拠として、理由附記の不備の瑕疵を独立の取消事由とし、治癒についても厳格に処理すれば、理由附記の趣旨目的とされる行政庁の慎重考慮は担保されること、行政庁が仮に慎重考慮の上で理由を付しても、それにより行政庁の調査義務・真実発見義務が果たされたわけではないこと、そして租税法領域に目を向ければ、再更正処分の可能性が実定法上明らかになされており（国税通則法二六条）、その期間制限があること（同七〇条）が挙げられている。とすれば、塩野名誉教授の立論に拠れば、筆者が本文中で述べたように、理由附記の趣旨目的から理由の差替えの範囲・程度が一義的に決まるのではなく、むしろ政策的に決定される余地が生ずる。その際の政策的判断の基準が原告たる納税義務者にとつての不利益の有無であるということになる。尤も、それと反対の立場もありうるわけであって、例えば、交告尚史『処分理由と取消訴訟』（勁草書房、二〇〇〇年）一三八—一三九頁は、行政庁の調査義務、真実発見義務につき、訴訟前に終了し、訴訟開始後においては、訴訟当事者としての行政庁が現れ、行政庁のかような活動は訴訟前後で異質なものとなる旨述べる。とはいえ、所論も一定の範囲での理由の差替えを認めるように思われる（交告・前掲二三〇—二三一頁）。

は、「・・・論旨は、要するに、被上告人の本件追加主張は本件更正処分のお知らせに附記された更正の理由とは異なる新たな事実を内容とするものであって、これを本件更正処分の適否に関する攻撃防禦方法としてその取消訴訟である本件訴訟において提出することは許されないものと解すべきところ、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判決は、当裁判所昭和四三年（行ツ）第六一〇号同四七年一月五日第三小法廷判決・民集二六卷一〇号一七九五頁に違背し、法令の解釈適用を誤ったものである、というのである。そこで検討するに、原審が適法に確定したところによれば、（一）宅地の分譲販売等を業とする上告人は、本件係争事業年度において本件不動産を七六〇〇万九六〇〇円で取得しこれを七〇〇〇万円で販売したものととして、右事業年度の法人税につき青色申告書による確定申告をした、（二）これに対して、被上告人は、本件不動産の取得価額は六〇〇〇万円であるとして、他の理由とともにこれを更正の理由として更正通知書に附記し、本件更正処分をした、（三）ところが、被上告人は、本訴における本件更正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七六〇〇万九六〇〇円であるとしても、その販売価額は九四五〇万円であるから、いずれにしても本件更正処分は適法であるとの趣旨の本件追加主張をした、というのであって、こ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（以上、（58））、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こと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。」とした。傍線部（58）は、理由の差替えの可否について、理由の差替えを認めることとなっても、納税義務者に格別の不利益を与えないという要件を定立する。前掲最判昭和五六年七月一日四日においては、引用した判文からも分かるように、ある課税処分の適法性について、ある不動産の譲渡に係る取得価額お

よび販売価額如何が具体的な争点とされている。これは学説で言うところの基本的課税要件事実の同一性（“特定の不動産についての”取得価額および販売価額）を満たすであろうし（尤も、直後に述べるように、筆者はまったく同一であるとは考えていない）、傍線部（58）が言うように納税義務者に格別の不利益を与えないという判断も不合理であるとは言いがたいであろう。また傍線部（58）は納税義務者にとつての不利益の有無について言及しているが、確かに、そこでの“格別の不利益”の具体的な内容までも言及されているわけではない。しかし、そもそも理由附記が納税義務者の手続上の権利保護を指向するものである以上、納税義務者にとつて不利益的ではない、換言すれば、手続上の権利が侵害されない場合であれば、理由の差替えが認められることは当然のことと傍線部（58）は判断していると考えられる。“格別の不利益”の意味するものは、納税義務者にとつての訴訟上の主張・立証活動に係る不利益であつて、訴訟の途中でかような活動（防御活動。傍線部（60）も参照。）の必要性が新たに生じることに伴う不利益を指すであろう。尤もそうした不利益が生じるか否かは個別具体の訴訟の進行態様に応じて異なることは言うまでもない。但し、学説の検討を通じても、少なくともこうした判断基準自体は合理性を有するであろう。

なお、前掲最判昭和五六年七月一四日における理由の差替えの可否についての基準は、傍線部（58）に示されるように、非常にわずかなものであり、必要条件ではあるうが、十分条件か否かも必ずしも明確ではない。こうした判例の背後にあるものを、先の学説の検討と照らし合わせつつ探るとすれば、次のように解することができるように思われる。すなわち、学説においては総額主義と争点主義との接近が見られ、附記理由をベースとして、それに基づき審理を行い、基本的課税要件事実の同一性の範囲内での差替えの可能性は承認しつつも、別の理由を主張する際には改

（84）同旨か、鎌田泰輝「主張・立証をめぐる問題（1）―園部逸夫他編『裁判実務体系 行政争訟法』（青林書院新社、一九八四年）一

九二頁。なお、異説、宮崎・前掲注（70）四八―四九頁。

めて課税処分を行うことになるという傾向があったが、判例においては原告たる納税義務者の格別の不利益の有無という基準が示されていた。その当時の学説と判例との整合性はいまひとつ明らかではないが、敢えてそのフレーズの違いに着目し、それを強調して読み取ろうとすると、判例は予め学説のような理由の差替えに係る一定の枠組みを設定するのではなく、その都度の納税義務者の不利益の有無という基準で以てその可否を決しようとしていると言えようか。これは、前掲最判昭和五六年七月一四日は、理由の差替えの可否が一義的かつ択一的に決定することができないと考えていることを示していると思われる。学説における総額主義および争点主義のいずれの立場からの主張も合理性が認められることからこれもこれは論証され得よう。

では、これを、同族会社の行為計算否認規定に係る議論に当てはめるとどうであろうか。この点、前叙のように、同族会社の行為計算否認規定が、実定法上、課税庁の更正・決定権限に係る一群の諸規定の中に配備されていることを以て、同族会社の行為計算否認規定の発動が、通常の更正・決定権限の発動とは異なる、独立的な作用であるとするものがある。これは、端的に見る場合、確かに、条文配置に基づく体系的解釈を展開していると位置づけることができ、それ自体優れた論理展開であると評価でき、加えて、一見租税法主義を徹底する立場であるとも理解することもできよう。しかし、先に挙げたように、理由の差替えの可否を判断するに際しては、いくつかの要素の総合判断が求められるのであり、所論はあまりに形式論に過ぎる。また、所論の背後に、同族会社の行為計算否認規定の適用に際しては、その要件の不明確性から、訴訟の段階になってまったく新たに更正処分を維持する理由として課税庁が援用することによって、納税義務者の訴訟上の防御活動について、著しい負担が生じることによる不利益の発生する余地を予め封じる意図があるとも考えられるが、しかし、同じく前叙の視角が欠落している点では何ら変わらせず、やはりそれに与すべきものではない。この点、参照すべき判決として、前掲東京地判平成八年一月二九日がある。こ

れは既に触れたように、同族会社 X1 がその代表役員 X2 の勤務実態を持たない名目的な役員である子女 A、B、C に対して役員給与を支出したことについて課税庁は更正処分の段階では実質帰属者課税の原則の適用を主張したが、後に訴訟段階で法人税法一三二条の適用に差し替えたことの可否が問題となった。判旨は、「・・・本件訴訟における理由の差し替えの適否について (一) 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り、課税処分における課税行政庁の認定等に誤りがあっても、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っている税額を上回らなければ当該課税処分は適法と解すべきである」と、白色申告に対する更正の場合でも、それについての異議決定や裁決には理由附記が要求されているにもかかわらず (国税通則法八四条四項、五項、一〇一条一項)、一般的に訴訟における理由の差し替えが許されていることとの均衡などからみて、青色申告に対する更正の取消訴訟においても、更正処分庁は、被処分者に格別の不利益を与える場合でない限り、更正通知書の附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ものといふべきである (以上、(59))。

これに対し、原告会社は、訴訟における理由の差し替えを認めると、理由附記制度の趣旨を没却する旨主張する。確かに、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場合に、訴訟において更正の根拠となる理由の差し替えを許すことは、更正理由の附記の趣旨に照らして認められないものといふべきであるが、青色申告に対する更正における理由附記の不備は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附記によっても治癒されないと解することによって、更正処分庁の恣意の抑制と不服申立ての便宜付与という法の趣旨は一応担保されるものと考えられるし、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し替えを禁ずる必要はないものと解される (以上、(60)) から、原告会社の右主張は採用することができな

い。

(二) そこで、本件法人税更正において被告新宿税務署長の主張する理由の差し替えが許されるかどうかについてみるに、既に説示したとおり、本件更正理由は、(イ) (Aらは就学中であり、取締役として経営に参加していないこと)、(ロ) (Aらの振込口座を原告太郎が支配管理していること) 及び (ハ) (原告X2との続柄、生年月日、就学中の学年次、役員報酬額) の事実から、本件原告会社役員報酬は原告X2に実質的に帰属し、取締役会で決議されている役員報酬に係る「当面の支給額」が法人税法施行令六九条二号所定の支給限度額に当たるから、本件原告会社役員報酬の全額を原告X2に対する過大な役員報酬と認定する、というものであるのに対し、訴訟において被告Y税務署長が主張する更正根拠は、原告会社X1が法人税法二条一〇号に該当する同族会社であることに加え、右(イ)ないし(ハ)の事実から、Aらに対して役員報酬を支払うことは、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ことである(以上、(61))。そうすると、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、原告会社X1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原告会社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(以上、(62))。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(以上、(63)) 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(以上、(64))。

また、過大役員報酬かどうかについては、本件訴訟における被告Y税務署長の主張を前提とすれば判断する必要があることとなるが、右は本件訴訟における争点を本件更正理由より絞るものではあつても、新たな争点を付け加える

ものではない(以上、(65))。そうであるとすれば、右のような理由の差し替えを認めても、原告会社X1に格別の不利益を与えることにはならないものというべきである。(三)したがって、本件訴訟における理由の差し替えは許される。」として、前掲最判昭和五六年七月一日に倣うかのよう判断している。また、控訴審の前掲東京高判平成一〇年四月二十八日も「・・・X1は、理由附記制度の趣旨に言及して、一般的に理由の差し替えは認められるべきではないと主張するが、その可否は、原処分附記された理由を訴訟に至って主張されている理由との異同によって、理由附記制度の趣旨が没却されるような結果となるか否かなどを考慮して検討すべき問題であって、一般的に論ずべき問題ではない(以上、(66))から、X1の主張は直ちに採用することはできない。・・・本件更正理由では、Aらに対する本件報酬が、経済的実質において、控訴人X2の報酬であると認められることを前提に、同X2に対する報酬の支給限度額を超えること、すなわち、法人税法三四条一項が適用されることを否認の根拠としていたのに対して、本件訴訟における主張では、法人税法一三二条一項、すなわち、本件否認規定が適用されることを根拠としているところ、そのいずれにおいても、X1がAらに対して本件報酬を支払っていることを前提に、Aらが米国の高校又は大学及び日本の中学に就学中の未成年者であり、取締役等として控訴会社の経営に参画していないことを理由として、本件更正理由では、本件報酬の振込先であるAらの預金口座は控訴人X2が支配管理していること、法人税法上の役員報酬の支給限度額を超えていることに着目し、法人税法三四条一項を根拠として、損金に算入することを否認しているのに対して、本件訴訟では、Aらに対する本件報酬の支払が通常の経済人の行為として不合理、かつ、不自然であることに着目し、本件否認規定を根拠に損金に算入することを否認しているにすぎず、その主要な事実共通するのであって、このような理由の差替えは、本件法人税処分の取消しを求めているX1に対し、その防御の機会を奪うような場合であれば格別、そうでない限り、許されるというべきである(以上、(67))。・・・しかるところ、X1は、本件において

理由の差替えが認められると、X1に著しい防御上の不利益を与えると主張するが、理由の差替えの前後において専ら問題となるのは、要するに、Aらに対して本件報酬を支払ったことに実質が伴っているか否かであつて、X1において、Aらを証人として尋問するなどして（なお、Aらは、X1の取締役等としてその経営に参画していたというのがX1の主張であるから、その年齢にもかかわらず、AらがX1の取締役等としてどのような関与をしていたのかを自ら証言することは可能であつたはずである）、防御に当たることができたことは明らかである（以上、(68)から、X1の主張は採用の限りでない。」とする。

さて、傍線部(59)は、凡そ総額主義の採用および理由の差替え可能性がある白色申告との均衡に触れる。さらに傍線部(60)は、理由附記制度の趣旨を明らかにした上で、それと理由の差替えとの整合性を論証する。右に挙げた引用部分に係る共通項は、租税訴訟の審理のあり方（総額主義）、租税訴訟に係る諸制度（白色申告、理由附記）との関係において、理由の差替えは一切禁じられるものではない、という思考である。そして、その上で、納税義務者の不利益を与えないことという要件を付加することによって、その限界を画するのである。傍線部(59)および(60)の判文の背景には、先に挙げたような諸要素の総合勘案によって、その事案ごとに差替えの可否を決定することによって、例えば、訴訟経済と納税義務者の利益保護との比較衡量を行い、事案ごとに妥当な解決を図ろうとする思考があるものと推察され、それは首肯できるものである。判文を見るとかような比較衡量について明言はないが、具体的には、少なくとも総額主義に触れつつ、その上で理由の差替えがもたらす納税義務者への不利益の有無に言及していることからそれは推測可能であると考えられる。

但し、私見によつても、理由の差替えがフリーハンドでなされることが許されるわけではない。それが可能であるのはあくまでも前掲最判昭和五六年七月一四日において定立された枠内においてである。⁽⁸⁵⁾ その点で問題となるのが、

納税義務者にとつての不利益の有無である。それを考える手掛かりとなるのが、傍線部 (61) から (65) である。傍線部 (62) は傍線部 (61) を踏まえて、“事実的”争点について共通性があるという。これは学説の定立する前叙の要件と符合するが、この意味するところは、傍線部 (63) において、理由差し替え前の役員報酬の支払いについて実質帰属者課税の原則により否認するか、または同差替え後の法人税法一三二条によつて否認するかという適用法条に違いはあるものの、事実関係および訴訟資料に違いがないために、納税義務者の不利益にはならないとしているために、法条の適用対象事実が役員報酬の支払いという点で共通性は維持されているということである。さらに、傍線部 (64) についても、それが当初の処分段階での理由附記の趣旨を没却しないということが、理由の差替えに係る要件であることを述べるのであろうが、これも広い意味で諸利益の比較衡量を求める判断を判例の態度を示す判示である。以上によれば、ここでは前掲最判昭和五六年七月一四日より詳細に理由の差替えの可能性について判示されており、適用法条に違いはありつつも、主張立証に要する資料は違いがないがゆえに、新たに証拠収集を行う必要性はなく (この点について、筆者にとつて真偽のほどは定かではないが、それを前提とするならば)、適用対象事実関係は同一であるということであろう。要するに、傍線部 (66) と (67) を見ると、その意味するところは、大要明らかにするのであるが、X1 が A らに役員報酬を支払った事実があり、それに対する法的評価、つまり X2 にそれが実質的に帰属すると見るべきか、または税負担を不当に減少させる行為計算に該当すると見るべきかが問題となっているのであるから、一つの事実関係につき異なる条文あるいは法原則を当てはめることの可否を問題にしようという場合の事実関係の同一性如何ということであろう。⁽⁸⁶⁾⁽⁸⁷⁾ 確かに、こうした要件が備われば、納税義務者にその主張立証活動について

(85) この点、傍線部 (66) において述べられていることを想起すべきである。すなわち、理由の差替えは一般的に論じることが可能ではなく、個別事案における諸事情の衡量作業の後で、それが可能であると判断できれば、それが初めて行われるということである。

(86)

なお、傍線部(65)において、理由の差替えは新たな争点がつけ加わることを意味しないとされている。この意味するところは必ずしも明らかではないが、少なくとも、理由の差替えを通じて、更正段階の附記理由であるX2への役員報酬の実質的帰属の有無および役員報酬が課題であるか否かという二つの判断ではなく、そもそもAらに役員報酬が支払われることがX1の税負担を不当に減少させる行為計算に該当するか否かという一つの争点に対する判断が行われるべきことに作業が限定されるということの意味するであろうか。

(87)

なお、類似の判断をするものとして、名古屋地判平成一七年三月三日判タ二二三八号二〇四頁(控訴審・名古屋高判平成一七年九月八日LEX/DB254202607 上告審・最判平成一八年一〇月三日LEX/DB25451180)がある。これは、原告たる納税者が所有し、第三者に賃貸されている土地に、賃借人が建物を建て利用していたが、賃貸借契約の合意解除の際に、右の原告に建物が無償提供されたことにより建物等に係る利益について、当初の更正処分における附記理由においては不動産所得に該当するとされていたが、課税庁が訴訟段階で雑所得に当たると主張したというものである。この点が許されざる理由の差替えに当たるか否かが争われたが、前掲名古屋地判平成一七年三月三日は、「・・・所得税法一五五条二項は、税務署長は、居住者の提出した青色申告書に係る年分の総所得金額の更正をする場合には、その更正に係る国税通則法二八条二項に規定する更正通知書にその更正の理由を附記しなければならぬ旨定めているところ、これは、課税庁による判断の慎重さ及び合理性を担保し、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図ることにあると解される。したがって、更正処分の取消訴訟において、課税庁である被告が処分理由を差し替えることは原則として許されないが、上記差替えによっても、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、理由附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解される(最高裁判所昭和五六年七月一四日第三小法廷判決・民集三五卷五号九〇一頁参照)。しかるところ、・・・被告は、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と主張する旨の理由を附記し、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、雑所得に当たると主張する旨の理由を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、原告側に新たな反論をする必要を生じたことは否定できない。しかしながら、主位的主張とい予備的主張といい、被告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、原告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、原告に格別の不利益を与えるものとはいえないから、被告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。」としている。他にも、注(91)に引用の諸判決も参照。

負担を課すことがないということになり、前掲最判昭和五六年七月一日に照らしても、理由の差替えが許容されると判断することもありえよう。しかし、注意すべきは、学説においても、法人税法一三二条と同二二条二項との差替えを例として、両者について適用対象事実の同一性は確保できても、その適用要件は異なるのであり、理由の差替えが“格別の不利益”をもたらすことがありうるとするものがある。⁽⁸⁸⁾ かような状況は、直前の東京地判平成八年一月二九日の検付から得られた理由の差替えによる納税義務者にとつての新たな負担の有無という一つの判断基準からすれば、新たな負担となりうる。確かに、言うまでもなく、法人税法一三二条の適用要件は合理的理由なくして納税者の選択した私法上の取引そのものが通常用いられるそれと異なること、同二二条二項のそれは同じく合理的理由なくして納税者の選択した私法上の取引に係る契約条件が独立当事者間のそれと異なることであつて、少なくともこの点で両者の適用要件の違いは明らかであろう。しかし、その違いが必ずしも理由の差替え可能性を一切排除するものではないとも言⁽⁹⁰⁾いう。このことは既に述べた行政訴訟について私人の権利侵害の原因となつた行政行為の取消しを求めて私人が出訴するという構造が認められるとしても、それを制度的に表現すると考えられるいわゆる取消訴訟の排

(88) 尤も、前掲最判昭和五六年七月一日においては、前叙のごとく、事実関係において、取得価額および譲渡価額の具体的金額について訴訟段階で差替えがなされた。言うなれば、特定の不動産の譲渡から生じる課税問題という大枠での同一性があるが、前掲最判昭和五六年七月一日においては、仔細に見ると、課税のベースとなる事実関係（前叙の取得価額および譲渡価額の具体的金額）は違ひがある。とはいえ、私見によれば、かような違ひは前掲最判昭和五六年七月一日と前掲東京地判平成八年一月二九日との不整合と見るべきではなく、判文の論証に長短・深淺はありつつも、いずれの判決も概ね判断の枠組みに共通性を認めることは許されよう。

(89) 占部裕典「租税訴訟における審理の対象―理由附記及び理由の差替えをめぐる諸問題」小川英明他編著『新・裁判実務体系 租税争訟（改訂版）』（青林書院、二〇〇九年）一三五―一三八頁。

(90) 同旨、占部・前掲注（89）。中尾・前掲注（77）二二〇頁等も、理由の差替えを肯定する。

他の管轄は、行政法理論の現状に照らせば、行政訴訟の審理のあり方について何らの指示を行う意味内容を有していなかったことから言いうるであろう。以上の分析に照らすと、租税争訟において争点主義および総額主義のいずれか一方に偏することのない判断が必要であることは理解できよう。この点は同族会社の行為計算否認規定の適用にあつても変わるところはないと解すべきである。尤も、たとえここで理由の差替えの可否およびその基準については学説および判例について指向するところは概ね一致があると仮定して考えるところとしても（近時の判決の動向についての注（91）を参照。ここでは概ね基本的課税要件事実の同一性の範囲内での差替えについては、原告に不利益はないという判断がなされている。）、繰り返すが、傍線部（66）も示すように、その可否は一概に判断がつかかねること、さらには、基本的課税要件事実の同一性も必ずしも明確ではないことには注意を要する。

なお、理由差替えそのものに関するものではないが、参考として、ここで次の諸判決に触れておくこととする。最判昭和四八年一月一四日訟月二〇卷六号一四六頁の原審（東京高判昭和四六年一月二九日判時六五二号二九頁）および原々審（静岡地判昭和四五年一月一三日訟務月報一七卷三号四七一頁）の判断を以下に見ることとする。これらの判決は、課税庁が同属会社の行った借地権の譲渡について、通常のそれよりも低額で譲渡を行なった点に着目し、行為計算否認規定を適用したという事案（詳細は次のごとし。同族会社がその代表取締役から土地を賃借しており、当該代表取締役が当該土地を第三者に譲渡したのと同時に、同会社も借地権を第三者に譲渡した、というものである。）であるが、当初の更正処分（第一次更正処分）において理由附記が不十分であったため、訴訟の段階になつて、当初の更正処分の不十分な理由附記を補う意味で、まず当初の更正処分を取り消す更正処分（第二次更正処分）を行い、その後十分な理由を附記した更正処分（第三次更正処分）を新たに行つたという事実関係をベースにしている。この事実関係のもとにおいて、第一次更正処分の理由附記が不十分であるからといって、訴訟の段階で新たに更

(91)

基本的課税要件事実の同一性という基準をベースに判断する近時の判例として次の様なものがある(いずれも青色申告の事案である)。宇都宮地判平成四年二月二日 LEX / DB22006486 (控訴審：東京高判平成四年一〇月二九日 LEX / DB22007046) は、当初の更正処分(の附記理由)において、法人が購入した土地の価額が時価に比して低額であったため、時価との差額一九六五万円余を受贈益としていたが、課税庁が訴訟段階で三〇二九万円余を受贈益として主張したが、同一性を認めた。徳島地判平成五年七月一六日訟月四〇巻六号一二六八頁(控訴審：高松高判平成八年二月二六日 LEX / DB28011082² 上告審：最判平成二二年一月二七日 LEX / DB28082916) は、同族会社が行った寺社に対する寄付を、当初更正処分の理由(附記)においては、その役員に対する役員賞与と性質決定した上で(役員賞与として受領したものを当該役員が寄付をしたと構成している)、それが当該同族会社の法人税の負担を不当に減少させるとして、その損金算入を否認するために法人税法一三二条を適用するとしていたが、訴訟段階で、法人税法一三二条の適用を主張せず、寄付の主体が当該役員であるとのみ主張したという事案において、同一性を認めた。松江地判平成一三年一〇月二四日 LEX / DB28082581 (控訴審：広島高判(松江支部)平成一五年五月三〇日 LEX / DB25420112² 上告審：最判平成一七年三月一日 LEX / DB) は、当初の更正処分の附記理由においては原告たる納税者の支払ったリース料は当期に損金算入可能な法人税法基本通達上の前払い費用には該当しないとされていたが、課税庁は訴訟段階で別の理由を挙げ、前払い費用には該当するが、当該事案における原告については損金算入可能なそれにはなお該当しないとしたのであるが、同一性を認めた。横浜地判平成一六年二月四日 LEX / DB28140894 (控訴審：東京高判平成一七年二月一七日 LEX / DB25420103² 上告審：最判平成一八年一月一七日 LEX / DB25450425) は、当初の更正処分に係る理由(附記)では法人の取得株式の譲渡益について売却価額と取得価額との差額を益金とするとしていたが、課税庁は訴訟段階で、取得価額と取得時の時価との差額を受贈益、取得時の時価と譲渡価額との差額を譲渡益とする(と主張したのであるが、同一性を認めた。前掲福岡地判平成一七年二月二二日は、所得税法一五七条の適用に際して、適正な不動産賃料を算定する作業について、当初の附記理由と訴訟段階とで比準物件が異なったのであるが、同一性を認めた。また、注(87)の前掲名古屋地判平成一七年三月三日も参照。以上の若干の例ではあるが、前掲宇都宮地判平成四年二月二二日が受贈益の有無という点では同一性があるが、主張される受贈益の具体的金額を異にする点で、いわば争点は同一と言えようが、厳密には事実関係は異なる(と見ることも不可能ではない。それ以外の事案は事実関係の同一性は認められ、事実関係に対する適用法条あるいは法的評価が異なるという理解が許されよう。その点で本文中の前掲東京地判平成八年一月二九日と類似する諸事案であろう)。

正処分を行って理由附記の不備を補うことは、更正処分の際に求められる理由附記の意義を没却するものであって許されないと見るべきか、または、別途の考慮事項で以て実質的な理由の追完・差替えを認めるべきか、という問題が提起されるのである。

まず前掲東京高判昭和四六年一〇月二九日は、「・・・次に被控訴人は、控訴人の第三次更正処分をなした行為が更正権の濫用である、と主張する。第一次更正処分と第三次更正処分との間には実質上の差異はなく、第一次更正処分の取消訴訟係属中に第一次更正処分の付記理由を追完した第三次更正処分をしたことは、前記のとおりである。一般に行政処分の取消訴訟係属中においても、処分行政庁は、相手方当事者の主張する違法事由を全面的に認めて、当該行政処分を取り消して、要件を充足すればあらためて行政処分をすることは、何ら差支えがない。ただし相手方当事者としては、あえて勝訴判決を受けなくとも自己の主張が全面的に認められ、この面においては実質的には勝訴したと同様で、なんら不利益を受けることがないからである。これに反して、処分行政庁が相手方当事者の主張する違法事由の一部のみを認めて当該処分を取り消し、当該瑕疵を追完して新たな行政処分をした場合においては、相手方当事者としては、行政庁の取消しにより全面的に勝訴判決を受けたと同一の結果というわけにはいかず、残余の違法事由に基づいて裁判上の救済をうるためには、訴えの変更あるいは新処分取消請求の追加的併合等の手続をとらなければならなくなる(以上、(69))。かゝる場合に処分行政庁としては、判決の趣旨に従ってあらためて行政処分をなすにつき期間の制限等の制約を受けないときは、訴訟係属中に当該処分を取り消すことなく、判決をまつことが公正の見地からして相当である場合のあることも考えられるであろう。しかしながら、本件の課税処分におけるが如く、税務署長が判決の趣旨に従って瑕疵を補正して新たな処分をしようとしても(しかも本件における如く、手続上と実体上の違法事由が主張されている場合、判決において手続上の瑕疵が認められたときは、実体上の違法事由について

の判断に至らない場合が多い。)、除斥期間の制約を受けてもはや不可能となるおそれのある場合には、判決をまつこととなく、一部違法事由を認めて、処分を取り消し、瑕疵を補正して新たな処分をすることは、処分の取消しと新たな処分とを繰り返すことにより訴訟手続上相手方当事者をして対応措置をとるに苦しめよう等との特別の意図をもつてなされたものでないかぎり、課税の公平の見地よりして当然の権限の行使として許されて然るべきものと考える(以上、(70))。ただし、相手方当事者に前記訴訟手続上の対応措置をとる煩を免れさせるために、他方課税庁をして課税権行使の機会を失わせることは、両者の均衡を失する結果となるからである(以上、(71))とした。

前掲静岡地判昭和四五年一〇月一三日は「原告は、被告の第三次更正処分をなした行為は更正権の濫用である旨主張するので、まずこの点について判断する。・・前記の第三次更正処分の内容およびそれにいたるまでの経過に照らすと、第三次更正処分は、実質的には第一次更正処分の附記理由を追完する目的のみでなされたことは明白であり、このことは被告も自認するところである。第一次更正処分の附記理由として借地権売却額過少計上とあるだけでは更正決定に理由の附記を要求した法の趣旨に反し、したがって右更正処分はそのことだけで取消の事由を包蔵していることは原告主張のとおりである。しかも第三次更正処分は前記のように第一次更正処分の取消訴訟が係属中になされているのである。それは特に新たな調査にもとづいたわけでもない。そうすると右第三次更正処分は被告が第一次更正処分の理由附記の不備のため敗訴するのに免れるために意識的になした行為であり、行政庁の処分としては極めて公正さを欠く行為であるといわざるをえない(以上、(72))。さらにまた、もし税務行政の運用においてこのような被告の行為が認容されるならば、第一次更正決定には法の要求をみたさない簡単な理由を附記し、審査請求あるいは行政訴訟におよんだものに対してのみ法の要求をみたす程度の理由を示すというような税務行政が行なわれてもこれを否定できないこととなり、青色申告に対する更正決定に理由附記を要求する法人税法の趣旨が損われることになつ

てしまふといわざるをえない（更正処分に対する理由附記はそもそも追完を許すかどうか、またかりに許すとした場合何時まで許すかは問題であるが、追完を許すとした場合でもそれは審査請求の段階までで訴訟の段階にいたつてはもはや許されないと解する）。以上の理由により本件第三次更正処分は被告が更正権を濫用してなした違法な処分である。」とした。

この二つの判決を如何にして相互に位置付けるべきであろうか。両判決の判断は分かれているわけであるが、前掲東京高判昭和四六年一〇月二九日は、傍線部（69）において、訴訟の経過中に新たな課税処分を行った場合に生じうる納税義務者の不利益（第三次更正処分を認めず、一度納税義務者勝訴の後に、理由附記を完備した新たな更正処分を行った場合に、新たに納税義務者は訴訟提起等を強いられ、不便を生ずること）を一応は認識しているが、そのみに尽きるわけではなく、傍線部（70）において、課税庁による新たな第三次更正処の可能性が承認されている。そこで触れられているのが課税庁による第三次更正処分がことさらに納税義務者に対する不利益を与えるために行われたものでないこと、さらにその場合には言うなれば課税の公平という価値が実現されること、という事情である。これらへの言及は重要であつて、要するに、第三次更正処分が行われることによる納税義務者への不利益と課税の公平という価値が比較衡量されているのである。そしてここではかような衡量作業の結果、課税の公平の実現に重きが置かれ、第三次更正処分が適法とされたのである。右のような比較衡量の視点は傍線部（71）で論証されている。すなわち、納税義務者の利益保護のために、第三次更正処分を一切許さないとすることは、不均衡であるとされているのであり、これはまさに納税義務者の利益と課税の公平との比較衡量に繋がるものである。

そして、前掲静岡地判昭和四五年一〇月一三日は、傍線部（72）において、ここでの第三次更正処分は新たな調査委に基づくのではなく、加えて、第三次更正処分を許すと、理由附記の意味を失わせるとしてそれを違法とした。確

かに、当該個所の判文を読むと、その結論は前掲東京高判昭和四六年一〇月二九日と逆である。また、納税義務者の利益と課税の公平との比較衡量という視点も一見ないように思われる。つまり、傍線部(72)は、第三次更正処分は訴訟係属中になされ、それは理由附記の趣旨に反すること、それが新たな調査に基づいていないこと、の二点から、第三次更正処分について前掲東京高判昭和四六年一〇月二九日とはまったく異なる評価がなされ、課税庁が敗訴を免れることのみを目的として第三次更正処分が行われたものと断じている。しかし、逆に言えば、少なくとも“新たな調査に基づいてなされた”訴訟係属中の第三次更正処分であれば、それが適法とされる可能性がそこに承認されると判文を理解することもできる。とはいえ、前掲静岡地判昭和四五年一〇月一三日については、ここでの第三次更正処分が適法となるために新たな調査が要件とされていると理解すれば、前掲東京高判昭和四六年一〇月二九日と異なり、前掲静岡地判昭和四五年一〇月一三日が一切の比較衡量の可能性を承認しない、あるいは極めて限定的な場合のみそれを承認する立場であると差し当たり仮定することが可能かもしれない。とするならば、筆者の先の検討からすると、前掲東京高判昭和四六年一〇月二九日が正当であると考えざるを得ない。繰り返しになるが、何故なら、前掲東京高判昭和四六年一〇月二九日は、その判文からすると、納税者と課税庁との間の利益調整を行い、納税者にとつての訴訟手続上の負担と課税庁の課税権行使の可能性とを挙げ、それを以て、そのいずれを優先すべきかという比較検討の視角を持っているからである。すなわち、理由附記の持つ行政手続における意義は重要であるが、そのみを以て割り切ることは、前掲東京高判昭和四六年一〇月二九日の挙げた課税の公平、さらには紛争の一回的解決といった他の重要な視角を一切無視することになり解釈論としてのバランスを失っている観が否めない。

(92) また、判文上明示されておらず、読み込みすぎ批判があるかもしれないが、前掲東京高判昭和四六年一〇月二九日の背後には、課

税の公平と理由附記の趣旨との間の調整という配慮もあるように思われる。