

琉球大学学術リポジトリ

課税処分の理由附記の追完、理由の差替えと再更正 (三)

メタデータ	言語: 出版者: 琉球大学法文学部 公開日: 2007-09-03 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 玉城, 勲, Tamaki, Isao メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/20.500.12000/1609

課税処分の理由附記の追完、理由の差替えと再更正(三)

玉城 勲

- 一 はじめに
- 二 これまでの議論の問題点(以上、琉大法学六七号)
- 三 租税負担の公平と理由附記の趣旨の徹底
- 四 訴訟係属中の是正を認めない見解
- 五 田中二郎氏の更正権濫用論(以上、琉大法学六九号)
- 六 理由差替え説と再更正説
- 七 再更正説と手続保障
- 八 再更正と適切な手続保障
- 九 増額再更正、減額再更正と適切な手続保障(以上、本号)
(以下、続く)

六 理由差替え説と再更正説

一

以上の通り、訴訟終了後の是正は認められるが訴訟係属中の是正は認められないとすることはできない。また、訴訟係属中の是正も訴訟終了後は是正も認められないとすることも租税負担の公平との関係で採れない。そこで、訴訟終了後の是正は認められるかはともかくとして、訴訟係属中の是正は認めなければならぬ。

訴訟係属中の是正は認められることは、次のことから正当化される。これまで訴訟係属中の是正という表現を、課税処分取消訴訟の係属中に税額は変更しないで理由のみ変更することを意味するものとして用いてきた。これに対し、税額を変更する場合は増額するであれば増額再更正、減額するのであれば減額再更正ということになるが、その増額再更正や減額再更正には単に理由を追加するとか理由を撤回するというものだけでなく理由を入れ替えるというものもある。この入れ替え型は是正と類似する。違いはそれによつて税額の変更が生じるか否かだけである。ところで訴訟係属中の増額再更正や減額再更正が認められることについては異論がなく、後述のように単にその場合に当初更正と再更正の関係や、これまでの訴訟はどうなるかについて議論があるにすぎない。このように税額が変わる場合は訴訟係属中に理由の入れ替えをすることができるのかかわらず、税額が変わらない場合は訴訟係属中に理由の入れ替えをすることはできないとする理由はないはずである。このことから訴訟係属中の是正は認められるとしなければならない。

なお、是正は税額の変更は生じないが、しかし、是正事由自体は客観的には増額をもたらすものであることも少なくない。すなわち、本来なら増額再更正によるべきところを課税庁が理由の差替えですますというところもある。しかし、これをめぐる問題については後に論じるところとして、議論の複雑化を避けるために、以下では客観的にも税額の変更は生じない場合のみを考えることにする。

このように訴訟係属中の是正は認められるとしなければならない。それゆえ、理由の差替えは認められないとい

うのであれば訴訟係属中の再更正を認めなければならない。そこで、問題は理由の差替えによるべきか、それとも訴訟係属中の再更正によるべきか、ということになる。しかし、従来の議論は理由の差替えを認めるか認めないかを争点としており、認めない場合はそれでは訴訟係属中の再更正は認められるのかについてはあまり考えられてこなかった。すなわち、理由差替え肯定説と理由差替え否定説の対立であった。しかし、理由差替え否定説といつてもそれでは訴訟係属中の再更正は認めるのか、それとも訴訟係属中の再更正も認めないのであるから、理由差替えそして、理由の差替えを認めないなら訴訟係属中の再更正は認めないわけにはいかないのであるから、理由差替え否定説は再更正説でなければならない。理由差替え肯定説と理由差替え否定説の対立から、理由差替え説と再更正説の対立へと移行しなければならない。

二

もつとも、これまでも理由差替え説と再更正説の対立と見られる議論が皆無だったわけではない。すなわち、前述のように、理由の差替えを認める立場の論者から、再更正によらせるといふことだと、課税庁は更正処分⁽²⁾の取消訴訟において理由の差し替えをすることはできず更正処分取消訴訟係属中にそれとは別に再更正をしなければならぬことになるが、他方では納税者も再更正に対して争うためには別訴の提起か訴えの変更が必要になり、これは課税庁にとつても納税者にとつても余計な負担が負わされることになり手続の不経済であるという批判がなされてお⁽¹⁾り、これに対し、理由の差替えを認めない立場の論者の中には、「訴訟経済からの見地からの批判は、手続的保障と⁽²⁾のかね合いの問題であつて、いずれを重視するかによることである。」「⁽²⁾という反論を行う者も存した。そうすると、

理由の差替えを認めるべきか訴訟係属中の再更正によらせるべきかは、訴訟経済と手続保障のいずれを優先させるべきかという問題であるかのようである。

しかし、そのうちの手続保障とはいかなる内容のものであろうか。それは理由附記の趣旨、すなわち、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(処分適正化機能)とともに、不服申立に便宜を与える(争点明確化機能)という趣旨を徹底するというものではないことは、明らかである。なぜなら、再更正が認められるなら、理由の差替えが認められるのと同様、課税庁は当初更正処分では適当な理由をつけて、納税者が不服申立てやさらに処分取消の訴えを提起した後に再更正をすればよいという安易な態度に出る可能性があり、また当初更正処分時の理由に不服で納税者が不服申立てやさらに訴えを提起した後理由を変えた再更正がなされると、当初更正由附記の趣旨の徹底という意味で手続保障を考えているとするならば、それは誤解であるといわねばならない。^③

三

しかし、理由の差替えは認められず訴訟係属中の再更正によらなければならないとすることによって、理由附記の趣旨の徹底という以外の手続保障が納税者に与えられるであろうか、また、与えられるとすればそれはいかなるものであろうか。このことを明らかにしなければならぬ。そして、そのうえで、それと訴訟経済のいずれを優先させるべきかを検討しなければならぬ。^④しかし、単にそのような手続保障対訴訟経済だけでなく、理由の差替えは訴訟上の主張であるから時機に遅れた攻撃防御方法として却下されることがありうるが、再更正は普通に考えれ

ばそうではないこととか、理由の差替えが認められるとすればそれだけ訴訟物が広いことになるから既判力の範囲も広がるであろうということも理由差替え説と再更正説の優劣に関わってくる。そして、さらに言えば、単に理由差替え説と再更正説のいずれを採るべきかだけでなく、両方の長所を取り入れた説の可能性も模索すべきである。ここでは、まずは、理由差替え説に対し再更正説を唱えるのであれば依拠することは間違いないところの手続保障なるものの内容を明らかにしなければならない。

注(1) 田中二郎・租税法(第三版)(一九八八年)三八二頁。なお、本稿(一)一七九頁注(17)参照。

(2) 竹下重人「課税処分取消訴訟における処分理由の差替について」税法学四〇〇号(一九八四年)七三頁。

(3) 本稿(一)一五九頁。

(4) なお、塩野宏・行政法Ⅱ(第二版)(一九九四年)は本文では理由の差し替えを認めるが(一三五頁)、注では、「法は理由附記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こともできよう」(一三六頁)、とのべており、問題は理由の差替えを認めるべきか訴訟係属中の再更正によらざるべきかであるということとは認識しているが、結論は留保している。この問題の解答には、理由の差替えを認めるのと再更正によらせるのでは具体的にいかなる差異があるのかを明らかにすることが前提になる。

七 再更正説と手続保障

再更正説のいう手続保障とは何か。これを自覚的に論じた者はいない。理由の差し替えを認めず訴訟係属中の再更正によらせることによつて納税者はいかなる手続保障が与えられることになるのであろうか。理由の変更に關する手続保障としては理由を変更するにあつての手続保障と理由の変更に對して争つていく場合の手続保障が考えられるが、それらにおいて理由の差替えを認めず訴訟係属中の再更正によらせることによつて納税者の手続保障が厚くなるということがあつてはならない。まず、理由を変更するにあつての手続保障についていえば、更正処分を行うにあつての手続要件は白色申告についてはまづたくないので、白色申告においては理由の差替えに比し再更正は手続保障が厚いということはない。これに對し、青色申告においては更正処分を行う前に課税庁は原則として帳簿書類を調査しなければならないとされ(所得税法一五五條一項、法人税法一三〇條一項)、更正処分には理由を附記しなければならないとされている(所得税法一五五條二項、法人税法一三〇條二項)。しかし、理由の差替えは訴訟上の主張としてなされるのであるが、訴訟になつてからもまだ課税庁が帳簿書類を調査していないということも考えられず、また訴訟にまでなつてゐるのに理由を明らかにせず理由の差替えという訴訟上の主張をするというということも考えにくいので、實質的には理由差替え説よりも再更正説が納税者の手続保障に厚いとはいえない。それでは、理由の変更に對して争つていく場合の手続保障はどうであらうか。再更正説では課税庁は再更正によらねばならず、これに對し、納税者が争うためには訴えの変更か新訴の提起をしなければならないとされるが、しかし、そのような訴えの提起ではなく、まずは行政不服申し立てを申し立てることもできるはずである。納税者は訴えを変更してもよいし、新訴を提起してもよいし、行政不服申し立てをしてもよい。これに對し、理由差替え説では納税者は課税庁の理由の差替えという訴訟上の主張に對してやはり訴訟上の主張として反駁することになる。

さて、再更正に対する訴えの変更、新訴の提起、行政不服申し立てのうち、訴えの変更は理由の差替えに対する訴訟上の主張と審理の面ではほとんど異ならない。なるほど訴えの変更においてはこれまでの訴訟の訴訟物とは別の訴訟物が立てられるという点では訴訟上の主張とは異なるが、いずれも新しい理由についてこれまでの訴訟の訴訟段階において審理を行う、換言すればこれまでの審理が新しい理由も含んで続行されるという点では共通する。

これに対し、新訴の提起や行政不服申し立ては新しい理由についての審理がこれまでの審理の続行においてなされるのではなく、新たに始めから審理される。納税者の方からいえば新しい理由についていわば最初から争うということになる。^②審級の利益という概念があるが、最初から争うということは当事者にとつて利益でありうる。最初から争うということはそのような意味で十分に争うことである。

このように欲すれば新しい理由についてこれまでの訴訟段階において審理を続行するのではなく最初から争うことができるということはひとつの手続保障である。むしろ、新しい理由について最初から争うのがよいのか、それともそれはかえつて負担で、それよりもこれまでの審理を続行するのがよいのかは納税者が判断することであるが、このように納税者が欲するのであれば最初から争うことができるということはそれだけ納税者の手続保障に厚いということである。再更正説が手続保障を言うとすればその手続保障とはまさにこのような内容にほかならない。あるいは、このような内容に過ぎないという方がよいかも知れない。すなわち、課税庁は理由を変更することはできないが、これに対し納税者は訴えの変更ではなく新訴の提起や行政不服申し立てにより最初から争うこともできるといふことである。

三

このように新しい理由について納税者が欲するのであれば最初から争うことができるということは理由附記の趣旨と無関係ではない。なるほど理由附記の趣旨のうちの処分の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する(処分適正化機能)ということとは、再更正というかたちで理由の変更自体は認めるのであるから、関係がない。しかし、処分の理由を示して不服申し立てに便宜を与える(争点明確化機能)ということとは関係する。不服申し立ての便宜とは処分に理由が附記されていけば不服申し立てをするか否かの判断ができるということである。それ以後から理由を変えられるのではそのような便宜は実にはなかつたことになるので、不服申し立ての便宜という趣旨を徹底すれば後から理由を変えてはならないということになる。すなわち附記された理由についてのみ最初から最後まで争えばよいということになる。しかし、租税負担の公平からして課税庁が後から理由を変えることは認めなければならぬ。それゆえ不服申し立ての便宜という趣旨を徹底することはできないが、しかし、せめて新しい理由については最初から争うことを認めるべきであるということができる。その意味で最初から争うことを認めるといふことは不服申し立ての便宜という趣旨を幾分、尊重するものである。理由の差替えは認められないとする論者の中には、理由の差替えが認められると「不服審査、訴訟の段階で初めて税務署長から真実の処分理由を明らかにされることになるから、準備不十分のまま審理に望まざるを得ない状態に置かれることになる。しかし、それでは理由附記の趣旨が没却されてしまう」と論じる者がいるが、理由の変更は認めるが、しかし、新しい理由については納税者は欲するならば最初から争うことができることにし、このような不利益を回避することができる。⁽⁵⁾

これは理由附記の趣旨の徹底ではないが、理由附記の趣旨が没却されてしまわないように理由附記の趣旨を幾分、尊重するのである。このように理由の差替えは認められず再更正によらねばならないとすることは理由附記の趣旨を幾分、尊重するものである。⁽⁶⁾

もつとも、これに対しては理由の差替えを認める立場から、理由附記の趣旨とはあくまで処分には理由を附記しなければならぬということに關するものであつて、それと附記した理由を変更できるかということとは別問題である、それゆゑ新しい理由について最初から争うことができるかという問題も理由附記の趣旨とは關係がない、という批判が予想される。⁽⁷⁾しかし、仮にそのように解するとしても、行政処分は権力行為であるので国民はその理由について十分に争うことができるのでなければならぬという思想の現れであるという点では理由附記の趣旨と新しい理由について最初から争うことができるということとは共通する、その意味では無關係ではないといふことはいえるであらう。

四

新しい理由について最初から争うことができるという手続保障を与えても、多くの場合は納税者にとっては新しい理由について最初から争うことはむしろ負担に感じることであらう。しかし、中には新しい理由について審理をそのまま続行するよりも最初から争うことを欲する場合もあるはずである。訴訟係属中に理由を変更することを認めることは租税負担の公平という観点から必要なことであるが、しかし、新しい理由について納税者が最初から争いたいのであれば、それを認めるのが手続的正義の要求するところである。⁽⁸⁾

注(1) この場合、訴えの変更や新訴の提起についていわゆる行政不服申し立て前置主義は適用されない。国税通則法一一五条一項二号。なお、金子宏・租税法(第八版)(二〇〇一年)六九四頁は、理由の差替えは認められないとする議論において、「租税処分に対する取消訴訟の提起には、前述のように、不服申立の前置が要求されているが、その一つの理由は、裁判所の負担を軽減するため、不服申立の段階で事実上・法律上の争点をなるべく整理させたうえで出訴を認めることにあるが、理由の差替を認めることには、この点でも問題がある。」とのべているが、訴訟係属中の再更正に対する訴えの変更や新訴の提起にはこのように行政不服申し立て前置主義は適用されないのであるから、それとの均衡から理由の差替えについても行政不服申し立て前置主義の趣旨を云々することはできないはずであり、行政不服申し立て前置主義の趣旨をもつて理由の差替えは認められないことの理由のひとつとすることはできない。

(2) ここでいう、「最初から争う」というのは、やや正確さを欠いた表現である。例えば、「最初」というのが行政不服申し立てを意味するとすれば新訴の提起は「最初」ではないことになる。また、訴えの変更とともに行政不服申し立てをすることもできるが、その場合も「最初から争う」ことになりかねない。しかし、そうではなくて、ここでいう、「最初から争う」とは、要するに、これまでの審理が新しい理由も含んで続行されるのではなく、新しい理由についてそれよりも前のいずれかの段階から審理を始めることを意味する。

(3) 審級の利益とは、「判決効の生じる事項につき特定の当事者間での、三審級にわたって攻撃防御を展開しまた別個の裁判主体の審理を受けるべき手続上の地位の保障」(上田徹一郎・民事訴訟法(第四版)(二〇〇四年)五七二頁)であり、例えば、民事訴訟法三〇〇条一項が、「控訴審においては、反訴の提起は、相手方の同意がある場合に限り、することができる。」と規定しているのは、相手方の審級の利益を保護するためである。もっとも、この規定においては反訴というかたちで訴えを提起する際に相手方の審級の利益を保護するためにその同意が必要ということであるが、課税処分の理由の

変更においては、理由を変更して納税者に対応を余儀なくする課税庁に最初から争うことを認める必要はなく、理由の変更に対応しなければならない納税者に最初から争うことを認める必要がある。

(4) 泉徳治Ⅱ大藤敏Ⅱ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号)(一九八四年)一一三頁。

(5) 青色申告承認取消処分に関するものであるが、税務署長が旧法人税法二五条八項三号に当たるとして青色申告承認取消処分をしたのに対し、その審査決定において国税局長が一号に該当することを理由にその処分を維持したことをめぐって、審査決定の違法性が争われた審査決定取消請求事件について、大阪高判昭和三八年二月二六日行裁集一四卷一二号二一七四頁は、各号で処分は別個であるから審査決定は違法であるとし、その理由として、「蓋し青色申告法人は、その申告承認が取消されるという重大事態に対しては、その取消事由が各号のいずれに該当するかを明確に知らされ、これに対処する権利を持つのであって、再調査請求や審査の段階で取消事由がみだりに取換えられるが如きことを容認する解釈は、取消事由の通知を必要とする前記法条の解釈に副わないものといふべきである。」と判示した。最高裁もこの結論を支持して各号で処分は別個であるとした(最判昭和四二年四月二一日訟務月報一三卷八号九八五頁)。大阪高裁が各号で処分は別個であるとしたのは、まさに新しい理由について最初から争うことを認めるためにほかならない。

(6) 本稿(一)一六〇頁以下でのべたように、判例は理由附記の追完は許されないとし、その理由として理由附記の趣旨の徹底を言うが、しかし、再更正は認めているので、結局、理由附記の趣旨は徹底されていない。ただ、理由附記の追完は認められないとした最判昭和四七年一月五日民集二六卷一〇号一七九五頁のいう、理由附記の追完が認められるなら納税者は「審査裁決によつてはじめて具体的な処分根拠を知らされたものでは、それ以前の審査手続において十分な不服理由を主張することができないという不利益を免れない。」という部分については、納税者は欲すれば新しい理由について最初から争うことができることに、そのような不利益から免れることができる。判例が理由附記の追完は認めないが再更正は認めているということはそのような手続保障を与えていることになる。

(7) 本稿(一)一七六頁注(6)を見よ。

(8) 品川芳宣・判批・税経通信三七巻二号三二八頁は、理由の差替えを認め、そして、「納税者全体の課税の公平が維持される方向の枠組の中で、青色申告制度における手続保障が適度に維持されていくことが望ましいものと思われる。」、とのべている。もっとも、氏はこのことを具体化していない。再更正説に立つて新しい理由について最初から争えるようにすることは、「納税者全体の課税の公平が維持される方向の枠組の中で」、納税者の手続保障を図るひとつの方法である。

八 再更正と適切な手続保障

—

このように再更正説は新しい理由について最初から争うことを認めるといふ手続保障を納税者に与える。しかし、再更正説によれば本当に新しい理由について最初から争うという手続保障が適切に与えられるであろうか。

ところで、当初更正と増額再更正や減額再更正の関係につき、吸収説と併存説が対立している。吸収説は当初更正は再更正に吸収されるとし、併存説は再更正は当初更正との差額において当初更正と併存するとする。吸収説が統一的な審理を強調するのに対し、併存説は国税通則法の諸規定の解釈を重視する。訴訟係属中に再更正がなされた場合に両説はそれぞれどういうことになるかという点、訴訟係属中に増額再更正がなされた場合は、吸収説ではこれまでの訴訟は対象を失い、納税者は再更正につき訴えの変更や新訴の提起をしなければならなくなるのに対し、併存説ではこれまでの訴訟は対象を失わず、ただ再更正に対しても争うのであれば差額について訴えの変更や新訴

の提起をすることができる。これに対し、訴訟係属中に減額再更正がなされた場合は、吸収説では増額再更正におけると同様、これまでの訴訟は対象を失い、納税者は再更正につき訴えの変更や新訴の提起をしなければならないが、併存説では当初更正が減額再更正により変更を受け、これまでの訴訟の対象はいわば縮減し、他方、減額再更正は納税者に不利益を与えるものではないので、これの取消を求める訴えは許されないということになる。なお、この両説の外、再更正が当初更正に吸収されるとする逆吸収説や再更正はこれまでの訴訟に自動的に投入されるとする自動投入説も主張されており、これらの説によれば再更正はこれまでの訴訟に含まれることになる。学説では併存説が通説であるが、判例は増額再更正については吸収説を、減額再更正については併存説を採っている⁽¹⁾。通説は国税通則法の規定からして吸収説は解釈論として成り立たないとするが、これに対しては必ずしもそうとはいえないとする見解もある⁽²⁾⁽³⁾。

二

さて、再更正説は本当に新しい理由について最初から争うという手続保障が適切に与えられるかについては、これらの説のそれぞれについて検討しなければならない⁽⁴⁾。まず、逆吸収説や自動投入説では再更正はこれまでの訴訟に含まれ、それゆえ納税者は再更正に対して訴えを提起することはできないのであるから、新しい理由について最初から争うという手続保障はまったく与えられない。

吸収説はどうか。これについては、処分理由がひとつであれ複数であれ訴訟係属中の再更正によりそれらがすべて変更されたという場合と、当初更正の処分理由が複数あり訴訟係属中の再更正によりそのうちの一部について理

由が変更されたという場合に区別する必要がある。前者を全部変更型、後者を一部変更型と呼ぶとすると、全部変更型においては再更正に対して新訴の提起や行政不服申し立てをすることによって新しい理由について最初から争うことができ、手続保障が適切に与えられる。しかし、これに対し、一部変更型においては問題が生じる。吸収説では当初更正はそっくり再更正に吸収されるので、納税者が訴えの変更ではなく新訴の提起や行政不服申し立てをした場合、変更されていない理由についても最初から争うことになる。しかし、新しい理由については理由附記の趣旨を尊重して最初から争うことを認めなければならないが、変更されていない理由についてまで納税者に最初から争うことを認める必要はない。変更されていない理由についてまで最初から争うことができるということになると、課税処分⁽⁵⁾に附記された理由について最初から争ってきたが劣勢に立たされていた納税者が、他の理由が変更されたのを機に、再更正に対し新訴の提起や行政不服申し立てをするにより、これまでの争訟状態をご破算し⁽⁵⁾て起死回生を図るのを認めることになり訴訟当事者間の公平に反する。このことは当初の処分理由のうちごくわずかな一部が変更されたという場合に、より鮮明に現れるが、そのような場合に限らない。このように吸収説には、一部変更型において変更されていない理由についてまで最初から争うことを認める結果になるという難点がある。また、課税処分⁽⁵⁾に附記された理由について争訟を優位に進めてきた納税者が変更されていない理由についてはこれまでの審理の続行を望み、新しい理由⁽⁵⁾についてのみ最初から争いたいと欲したとしても、この説ではそのような正当な要求に⁽⁵⁾応えることができない。

それでは併存説ではどうか。併存説は差額説とも呼ばれ再更正は差額において更正と併存するとするものである。しかし、今の場合は額は同じで理由のみ変更するのであるから差額は存在しない。そうすると、そのままではそもそも併存説は成り立たないことになる。しかし、併存説を成り立たせる方法がある。理由の変更には理由の追加、理由の撤回、理由の入れ替えがある。今の場合は額は同じなので理由の入れ替えになる。しかし、それでは併存説が成り立たない。しかし、理由の入れ替えは理由の撤回と理由の追加に分離することができる。そこで、いったん減額して、次に増額すれば、おのおの差額があるので併存説が成り立つ。すなわち、額は同じで理由のみ変更するという場合、単純に同額再更正をするのでは並存説が成り立たないので、いったん減額再更正をしたうえで増額再々更正をしなければならぬ。従来の議論が理由差替え肯定説と理由差替え否定説の対立であつて、理由差替えと再更正説の対立という構図にならなかつたのは、理由の差替えと再更正との関連に目が行かなかつたためであるが、同時に更正と再更正の関係についての通説である併存説では同額再更正では併存説自体が成り立たないことも障害になつていたのかも知れない。しかし、理由の差替えを認めないのであれば再更正を認めなければならないのであるから、併存説が成り立たないからといって再更正を認めないとはできず、併存説が成り立つように再更正の方を工夫しなければならない。減額再更正と増額再々更正という方法を取れば併存説も成り立つのであるから、併存説はそのようにしなければならない。

四

しかも、このことは単に差額説を成り立たせるためだけの議論ではなく、まさに新しい理由について最初から争

うという手続保障を適切に与えるために必要なのである。単に差額説を成り立たせるためだけであれば、当初更正の額を随意の適当な額だけ減額する再更正をし、同時にその額を増額する再々更正をすればよいということになるが、それでは新しい理由を最初から争うという手続保障を適切に与えることはできない。例えば、①納税者の申告に対し、課税庁がAという理由により一、〇〇〇万円増額する当初更正を行ったが、訴訟係属中、Aという理由をBという理由に変更するために再更正を行うという場合(全部変更型)、まさにその一、〇〇〇万円を減額する再更正と一、〇〇〇万円を増額する再々更正をすべきである。そうすれば、納税者は増額再々更正に対して新訴の提起や行政不服申し立てをすることにより、一、〇〇〇万円を根拠づける新しい理由であるBの全部について最初から争うことができる。それを、そうではなく適当に三〇〇万円だけ減額する再更正と三〇〇万円を増額する再々更正を行ったとすると、増額再々更正に対し新訴の提起や行政不服申し立てをしても、それは一、〇〇〇万円を根拠づける新しい理由であるBを三〇〇万円分だけ最初から争うことができるにすぎず、残りの七〇〇万円は当初更正に留まつており、それについてはこれまでの訴訟の審理の続行というかたちで争わなければならないということになる。そして、実はその七〇〇万円分については理由の差替えを認めたことになるのである。理由の差替えは認められず再更正によらなければならないというのであれば、このように理由の一部についてあれ理由の差替えを認めることはできないはずである。それゆえ、新しい理由について納税者が欲するのであれば最初から争うことを認めるために理由の差替えは認めず再更正によらせるといふのであれば、まさに増額再々更正に対して新訴の提起や行政不服申し立てをすれば新しい理由について最初から争うことができるように、一、〇〇〇万円を減額する減額再更正と一、〇〇〇万円を増額する増額再々更正でなければならない。

五

また、例えば、②納税者の申告に対し、Aという理由により四〇〇万円、Bという理由により六〇〇万円、合計一、〇〇〇万円ということで一、〇〇〇万円を増額する当初更正を行ったが、訴訟係属中、Bという理由をCという理由に変更するために再更正を行うという場合(一部変更型)、六〇〇万円を減額する再更正と六〇〇万円を増額する再々更正をすべきである。そうすれば増額再々更正に対して新訴の提起や行政不服申し立てにより新しい理由であるCについて最初から争うことができる。そうではなくて、随意の適当な額、例えば四〇〇万円で減額し増額すると新しい理由であるCのうち二〇〇万円分は理由の差替えを認めたことになり最初から争うことができなことになる。あるいは、随意の適当な額、例えば八〇〇万円で減額し増額すると、新しい理由であるCだけでなくこれまでの理由Aについても二〇〇万円分は最初から争うことができることになって、吸収説におけると同様な問題を生じる。

六

このように、単に差額説を成り立たせるためだけでなく、新しい理由について納税者が欲するならば最初から争うことができるようにするためには、理由が変更されて新しい理由によつて根拠づけられることになる額について減額再更正をし、その額で増額再々更正をしなければならない。このことは、実は減額再更正を行う理由からしても当然のことである。理由の入れ替えを理由の撤回と理由の追加に分離して、理由の撤回について減額再更正を行

うのであるから、撤回された理由によつて根拠づけられていた額について減額再更正を行うべきことは明らかである。それを、その額の一部についてのみ減額再更正をすることは、なぜそのようにするのかについて特別の理由を必要とするところ、そのような特別の理由は存しない。また、逆に撤回された理由によつて根拠づけられていた額だけでなく撤回されていない理由によつて根拠づけられている額の一部も合わせて減額再更正をすることは、後者について減額する理由を示すことはできない。この観点からも、理由が変更される額について減額し増額しなければならぬ。

注(1)当初更正と再更正の関係についての以上の学説・判例の状況については、中村隆次「異議申立て(2)一更正と再更正」

小川秀明「松沢智編・裁判実務体系20租税争訟法(一九八八年)一三三頁以下、金子前掲五八九頁以下、七一八頁参照。

(2)塩野宏・判批・自治研究四五巻五号(一九六九年)一五四頁以下など。

(3)加藤幸嗣「更正・再更正の法構造について」金子宏先生古希祝賀・公法学の法と政策下巻(二〇〇〇年)二五頁以下。

(4)課税処分取消訴訟の訴訟物につき、総額主義と争点主義の対立がある。他方、更正と再更正の関係につき吸収説と併存説の対立がある。このふたつの争点はいかなる関係にあるのであろうか。これにつき、総額主義と吸収説とを、また争点主義と併存説を同一視する議論が見られる。東亜由美「課税訴訟における吸収説の再検討(1)」税理四三巻四号一五六頁、一五七頁。しかし、総額主義と争点主義の対立は額が変更しないという場合の議論であるのに対し、吸収説と併存説の対立は額が変更しないという場合はこれまで考えられておらず、額が変更される場合の議論であり、局面が異なる(ただし、争点主義を採るか、あるいは総額主義でも次注でのべる主張制限説を採るならば理由の差替えは認められないので、それなら額は同じでも再更正を認めなければならないはずであるということ、そうなると更正と再更正の関係についての吸収説と併存説の対立が関わってくるのである。)もっとも、額が同じ場合に総額主義を採るということは額が異なる場合は当

然に吸収説を採ることになるか、また額が同じ場合に争点主義を採るといふことは額が異なる場合は当然に併存説を採ることになるか、というそれは検討しなければならない。しかし、局面が異なるのであるから、これは否定しなければならない。それでは総額主義は吸収説と、また争点主義は併存説と結びつきやすいか。なるほど、統合か分断かという観点からは結びつきやすいといえよう。しかし、これまでの訴訟をなるべく活かすといふことからすると、総額主義はむしろ併存説と結びつきやすい。また、吸収説と併存説の対立においては国税通則法の解釈としての妥当性が問われており、国税通則法の解釈として、例えば併存説を採つたからといって、総額主義を採れないということにはならない。ちなみに、逆吸収説や自動投入説は、統合という点でもこれまでの訴訟を活かすという点でも総額主義と親和的である。

(5) 金子・前掲五九〇頁、五九二頁は現行法の解釈としては併存説が妥当だが理論的には吸収説が正しいとする。しかし、新しい理由について最初から争うことができるという手続保障を適切に与えるという点では、吸収説にはこのような難点がある。

(6) これまでも理由差替え説と再更正説の対立と見られる議論は皆無ではなかったとして、前々節で、理由差替え肯定説から再更正によらせるということだと訴訟経済に反するという批判がなされ、これに対し、理由差替え否定説から手続保障の見地からの反論がなされたことを挙げた。しかし、実はもうひとつ、理由差替え説と再更正説の対立と見られる議論が存在する。

理由差替え否定説の中でも理由の差替えは認められないことの理論構成についてはふたつの立場に分かれている。ひとつは、課税処分は理由を異にすることによって別個の処分となり、したがって訴訟物も異なってくる、とするものであり、ひとつは課税処分自体は課税標準ないし税額の確認であるから理由を異にしても一個であるが、理由附記の趣旨から訴訟上の主張の制限を受ける、とするものである。前者は争点主義、後者は主張制限説と呼ばれている(松沢智・租税手続法(一九九七年)一〇〇頁以下など参照)。主張制限説に立つ論者の多くは、処分に理由を附記する義務のない白色申告にお

いては理由の差替えが認められるが、処分に理由を附記する義務のある青色申告においては理由附記の趣旨から主張の制限として理由の差替えが認められないとする。

このうち争点主義に対しては、理由差替え肯定説は次のように批判する。「もしも、理由を異にすることによって処分が異なるとすると、課税標準額は同じであるにも拘らず、Aという理由による更正処分とBという理由による更正処分が併存することになるが、これを認める実定法上の根拠はなく、法はむしろ同一年度には一個の処分しか存しないことを前提として「・・・その更正又は決定した課税標準等又は税額等が過大又は過少であることを知ったときは、再更正」という方法で変更することを定めている(国税通則法二六条)。したがって、処分の同一性から理由のさしかえを認めない論拠は正当ではない」と(篠原一幸「高須要子」処分理由のさしかえ、民商法雑誌八三卷三三三号(一九八〇年)三九七頁。同旨、寛康生・判批・税務弘報二四卷二二二号(一九七六年)一二四頁。中村三徳「課税処分における処分理由のさしかえについて」税務大学校論争10号一六六頁も、「当初の税務署長の認定の理由と異なる理由があつても、課税標準等又は税額等が異ならない限り更正できない」という)。これに対し、争点主義に立つある論者は同額再更正は「理論的にありうる」(福家俊郎「租税訴訟における訴訟物」北野弘久編・判例研究日本税法体系4(一九八〇年)二八五頁)、とするが、これは国税通則法二六条はその文言にもかかわらず同額再更正を排除するものではないということである。

この議論は課税処分の同一性にかかわる。すなわち課税処分の同一性の基準を課税処分の主文、すなわち税額に求めるか、理由に求めるかに関連する。前者は主文基準説、後者は理由基準説と呼ぶことができる(鈴木康之「租税訴訟の訴訟物(審判の対象)」小川秀明・松沢智編・裁判実務体系20租税争訟法(一九八八年)二九頁以下)。主文基準説では税額が同じなら理由が変更されても処分は異なることになるのに対し、理由基準説では税額が同じでも理由が異なれば処分は異なることになる。ところで、再更正は当初更正とは別の処分である。そこで、訴訟係属中に額は変更せずに理由のみ変更したいという場合、主文基準説では理由のみの変更だと処分は別にならないので課税庁は別の処分である再更正を行

うことはできず、これまでの訴訟における主張の変更、すなわち理由の差替えによるべきことになるのに対し、理由基準説では理由のみの変更でも処分は別になるので別の処分である再更正を行うことができる反面、これまでの訴訟における主張の変更、すなわち理由の差替えによることはできないことになる。理由差替え肯定説は主文基準説を採り、争点主義は理由基準説を採っている。理由差替え肯定説の論者は税額は同じで理由のみ変更する場合に再更正によるとすると、「課税標準等は同じであるにも拘らず、Aという理由による更正処分とBという理由による更正処分とが併存することになるが、これを認める実定法上の根拠はなく」とのべているが、ここでいう「併存」とは当初更正と再更正の関係に関するいわゆる併存説の「併存」とは関係がなく(併存説では再更正は差額において当初更正と併存するのであつて、全額で併存するのではない)、「併存」しえないとは、そもそも別個の処分である再更正はありえないということである。このように額は同じで理由のみ変更する場合に理由の差替えによるかそれとも同額再更正によるかという図式においては、理由差替え肯定説は処分の同一性の基準における主文基準説を採り、再更正説は理由基準説を採ることになり、これも理論面におけるそれではあるが理由差替え説と再更正説の対立と見ることができ。

さて、新しい理由について最初から争うことを認めるためには再更正説によらなければならない。そこで、理由基準説を採るべきことになりそうであるが、しかし、同額再更正ということだと吸収説はともかくとして併存説は差額がないことから成り立たない。そこで、差額が生じるように同額再更正ではなく減額再更正と増額再々更正によらなければならないとしなければならない。しかし、これにより、再更正説は処分の同一性の基準である理由基準説とは無関係となる。なぜなら、理由基準説はあくまで額は同じで理由のみ異なる場合の説であるが、ここでは額が変更されているからである。それゆえ、理由差替え説が理論構成として主文基準説を採るのは変わらないが、再更正説がこのように同額再更正ではなく減額再更正と増額再々更正によるものとするならば、主文基準説とか理由基準説とかはもはや問題とならず、それゆえ、主文基準説と理由基準説とは理由差替え説と再更正説の理論面における対立点とはならない。

さて、併存説を成り立たせるためには減額再更正と増額再々更正によらなければならないという本文の議論はこのように争点主義に立つたものである。これに対し、主張制限説に立つとどういうことになるであろうか。主張制限説は処分の同一性については理由差替え肯定説と同様、主文基準説を採っており、白色申告については理由の差替えを認めるが青色申告については理由附記の趣旨から理由の差替えを認めない。そうすると、青色申告においては再更正は認められるのが問題となる。主文基準説からすると再更正は認められず、それゆえ青色申告については理由の差替えも再更正も認められないことになりそうである。すなわち、争点主義では差額がないのに併存説が成り立つのかという問題があったが、主張制限説ではそれ以前にそもそも再更正が認められるのかが疑問となるのである。しかし、理由の差替えが認められない青色申告において再更正が認められるかに言及する論者は再更正を認める（松沢智・租税争訟法（改訂版）（一九九八年）五四頁、泉徳治Ⅱ大藤敏Ⅱ満田明彦・前掲一―四頁）。しかし、再更正を認めることは主文基準説に矛盾しないのである。とりわけ、泉Ⅱ大藤Ⅱ満田は白色申告については理由の差替えが認められるとする議論においては、「通則法二四九条ないし二九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额的に確定させる処分であり、それが数额的に過少又は過大である場合にのみ行うものであつて、数額算定の根拠事実が異なる場合に行なうものではない」（八〇頁）とのべており、それからすれば青色申告においても再更正を認めることはできないことになりそうであるのに、青色申告では理由の差替えは認められないとする議論においては、単に、「再更正によつて是正すべき」とのべるにすぎない。

理由の差替えを認めないなら再更正を認めなければならないが、しかし、このように処分同一性について主文基準説を採る主張制限説では再更正を認めることに理論的な障害がある。しかし、このように認めるのに理論的な障害があるのは、額を変えないで理由のみ変更する、いわゆる同額再更正である。そこで、同額再更正ではなく、減額再更正と増額再々更正によるならば、主文が異なるのであるから主文基準説でも再更正が可能である。主張制限説では争点主義におけ

るよりも一層、減額再更正と増額再々更正によるべき必要性が高いといふべきである。

このように争点主義でも主張制限説でも同額再更正ではなく減額再更正と増額再々更正によるべきであり、これはまた国税通則法二六条の文言とも一致する。

(7) 本稿(二)二六九頁で取り上げた最判昭和四二年九月一九日民集二二卷七号一八二八頁は、当初更正の取消しを求め訴訟の係属中に、課税庁が理由附記不備という瑕疵を是正するため、係争年度の所得金額を確定申告書記載の金額に減額する旨の再更正(第二次更正処分)と更正の具体的根拠を明示して申告にかかる課税標準および税額を当初更正処分の通り更正する旨の再々更正(第三次更正処分)を同日付で行い、これら二個の処分の通知書を一通の封筒に同封して納税者に送付したというケースに関するものである。本文はこの更正の方法を理由の入れ替えにおいて用いるべきであるとするのである。もつとも、本文で次にのべる②の場合(一部変更型)は申告額まで減額するのではない。

(8) 次節注(1)の塩野宏・判批参照。

九 増額再更正、減額再更正と適切な手続保障

一

さて、課税庁が訴訟係属中に理由を変更するという場合には、このように新しい理由について納税者が欲するのであれば最初から争うことができるという手続保障が与えられなければならない。しかも、その手続保障は適切に与えられなければならない。すなわち、新しい理由の全部につき、また新しい理由についてのみ最初から争うことができるようにしなければならない。しかし、このように新しい理由について納税者が欲すれば最初から争うこと

ができるという手続保障が適切に与えられなければならないということは、何も額は同じで理由のみ変えるという場合に限つたことではなく、額を増額するという場合でも同じであるはずである。額を増額する場合は必ず新しい理由があるはずであるが、その新しい理由について、やはり納税者が欲すれば最初から争うことができるという手続保障が適切に与えられなければならないはずである。増額ということになれば理由の差替えによるということは最初から問題にならず再更正によることになるが、その場合、新しい理由について納税者が欲すれば最初から争うことができるという手続保障が適切に与えられるかを、当初更正と再更正の関係についてのそれぞれの説について検討しなければならない。

しかし、そのうち、逆吸収説や自動投入説では新しい理由について最初から争うという手続保障がまったく与えられないこと、また吸収説では一部変更型において変更されていない理由についてまで最初から争うことを認める結果になることはすでに検討済みである。

二

そこで、残るは併存説ということになるが、併存説でも次のような場合には手続保障が適切に与えられることは問題なく肯定される。それはこれまでの理由に新しい理由が単純に追加されて増額された場合である。

しかし、増額されるのはこのように新しい理由が単純に追加される場合だけでなく、これまでの理由の全部または一部が新しい理由に入れ替えられるという場合もあり、その場合は問題が生じる。額が同じで理由のみ変更する場合は同額再更正ということだと併存説自体が成り立たないという問題があったが、今は増額再更正であるのでそ

これは問題にならない。しかし、新しい理由について最初から争うという手続保証が適切に与えられるかについては増額再更正においても問題になる。例えば、③納税者の申告に対し、課税庁がAという理由により一、〇〇〇万円増額する当初更正を行い訴訟係属中にAという理由を一、二〇〇万円を根拠づけるBという理由に変更して増額再更正を行うという場合(全部変更型)、併存説では差額二〇〇万円において再更正は当初更正と併存することになる。そうすると、新訴の提起や行政不服申し立てにより新しい理由であるBについて最初から争うことができるのはそのうちの二〇〇万円分につき、残りの一、〇〇〇万円については当初更正に対するこれまでの訴訟の続行ということかたちで争わなければならないということになる。理由の差替えという概念を額は変えずには理由のみ入れ替えるという意味で用いるならば、この場合、当初更正だけを見ると額は変わっていないが、再更正も含めて考えれば額が変わっている。理由の差替え¹というべきではないかも知れないが、しかし、理由の差替えは認められない理由は今の場合にも当てはまるはずである。すなわち、新しい理由であるBのうち一、〇〇〇万円分は最初から争うことができないということとは不当である。これは前述の①と比較すると明らかである。今の場合と前述の①とは理由の入れ替えという点では同じで、ただ新しい理由によれば増額になるのか否かという点で異なるにすぎない。それゆえ①で新しい理由の全体について最初から争うことを認めるのであれば、ここでも新しい理由の全体について最初から争うことができるとしなければならず、新しい理由であるBのうち一、〇〇〇万円分は最初から争うことはできないとするのはおかしいのである。

このように、増額再更正において、併存説は新しい理由が単純に追加される場合はよいが、理由が入れ替えられる場合は新しい理由について納税者が欲すれば最初から争うことができるという手続保証を適切に与えることができる。きない。

三

それでは併存説は採れないのであろうか。そうではない。前述の①でのべたような工夫をすればよいのである。すなわち、ここでも理由の入れ替えを理由の撤回と理由の追加に分離して減額再更正と増額再々更正をしなければならぬことにすればよいのである。これを③で具体的に示せば、変更される理由であるAが根拠づけていた一、〇〇〇万円をそっくり減額して税額を申告通りの額にする減額再更正を行い、新しい理由であるBが根拠づける一、二〇〇万円を増額する増額再々更正を行わなければならないことにすればよい。そうすれば納税者は増額再々更正に対して新訴の提起や行政不服申し立てをすることにより新しい理由Bの全体について最初から争うことができる。

そうすると、次のような場合の処理の仕方も明らかである。すなわち、④納税者の申告に対し、Aという理由により四〇〇万円、Bという理由により六〇〇万円、合計一、〇〇〇万円ということでは、一、〇〇〇万円を増額する当初更正を行ったが、訴訟係属中、Bという理由を七〇〇万円を根拠づけるCという理由に変更するという場合（一部変更型）は、変更されるBという理由が根拠づけていた六〇〇万円を減額する減額再更正を行い、新しい理由が根拠づける七〇〇万円を増額する増額再々更正を行うことになる。この場合は前述の②と類似する。

四

以上、増額再更正について論じてきたが、それでは減額再更正はどうであろうか。減額再更正のうちこれまでの理由の全部または一部が単純に撤回されるという場合は、そもそも新しい理由は存しないので新しい理由について最初から争うということも問題にならない。しかし、減額再更正はこのようにこれまでの理由が単純に撤回されるという場合だけでなく、これまでの理由の全部または一部が新しい理由に入れ替えられるという場合もあり、その場合は新しい理由について最初から争うことができるという手続保障が適切に与えられるかが問題になる。更正と再更正の関係についてのそれぞれの説について検討しよう。

しかし、そのうち、逆吸収説や自動投入説では新しい理由について最初から争うという手続保障がまったく与えられないこと、吸収説では一部変更型において変更されていない理由についてまで最初から争うことを認める結果になることは増額再更正の場合と異ならない。

それでは併存説はどうか。例えば、⑤納税者の申告に対し、課税庁がAという理由により一、〇〇〇万円増額する当初更正を行い訴訟係属中にAという理由を八〇〇万円を根拠づけるBという理由に変更して減額するという場合について考えてみよう。減額においては併存説では当初更正が減額再更正により変更を受け、これまでの訴訟の対象はいわば縮減し、そして当初更正の理由は入れ替えられて新しい理由についてこれまでの訴訟の審理の続行というかたちで審理される。他方、減額再更正は納税者に不利益を与えるものではないので、⁽³⁾この取消しを求める訴えは許されない。減額再更正については併存説を採る判例は減額再更正の訴えの利益を否定する。⁽⁴⁾そうすると理由の入れ替えにおける新しい理由については逆吸収説や自動投入説と同様、新しい理由について最初から争うという手続保障はまったく与えられないことになる。

五

それでは併存説は採れないのか。そうではない。ここでも理由の入れ替えを理由の撤回と理由の追加に分離し、理由の撤回については減額再更正を行い、理由の追加に対しては増額再々更正を行わなければならないことにすればよい。今の例では、直ちに税額を八〇〇万円に減ずる減額再更正を行うのではなく、まずは撤回されるAという理由によつて根拠づけられていた一、〇〇〇万円をそっくり減額して税額を申告通りの額にする減額再更正を行い、次に追加されるBという理由によつて根拠づけられる八〇〇万円を増額する増額再々更正を行わなければならないことにすればよい。そのようにすれば増額再々更正に対し新訴の提起や行政不服申し立てを行うことにより新しい理由について最初から争うことができる。これは前述の①、③と類似する。減額においても、新しい理由について最初から争えるようにするために増額の処分を作出するのである。

そうすると、次のような場合の処理の仕方も明らかである。すなわち、⑥納税者の申告に対し、Aという理由により四〇〇万円、Bという理由により六〇〇万円、合計一、〇〇〇万円ということで一、〇〇〇万円を増額する当初更正を行ったが、訴訟係属中、Bという理由を三〇〇万円を根拠づけるCという理由に変更するという場合(一部変更型)、直ちに税額を七〇〇万円に減ずる減額再更正を行うのではなく、まずは撤回されるBという理由によつて根拠づけられていた六〇〇万円を減額する減額再更正を行い、次に追加されるCという理由によつて根拠づけられる三〇〇万円を増額する増額再々更正を行わなければならないことにすべきである。そのようにすれば増額再々更正に対し新訴の提起や行政不服申し立てを行うことにより新しい理由について最初から争うことができる。これは前述の②、④と類似する。

六

以上を要約すれば、訴訟係属中に課税庁が理由を変更しようとする場合に、納税者が欲すれば新しい理由について最初から争うことができるという手続保障を適切に与えるためには、更正と再更正の関係についての併存説を採り、理由の変更により税額が変わらない場合は減額再更正と増額再更正によらせ、また額が変わる場合でも理由の入れ替えの場合は同じく減額再更正と増額再々更正によらせるべきであるということ、また、その減額再更正や増額再々更正の額については、変更される理由によつて根拠づけられていた額を減額し、新しい理由によつて根拠づけられる額を増額すべきであるということである。

七

なお、以上の私の議論は従来の併存説を前提としたものである。従来の併存説は再更正は差額において当初更正と併存するというものであり、別名、差額説とも呼ばれる。差額説において新しい理由について最初から争うことができるという手続保障を適切に与えるためには、新しい理由によつて根拠づけられる額を差額にする必要がある。しかし、このように再更正は差額において当初更正と併存するとはせず、当初更正と再更正はまさしく前者は変更されていない理由によつて根拠づけられる額において、また後者は新しい理由によつて根拠づけられる額において併存するとするならば、⁽⁶⁾このような減額再更正と増額再々更正という更正の仕方は不要となり、また同額再更正

も可能となる。⁽⁶⁾ 課税庁が理由の入れ替えの場合に減額再更正と増額再々更正という更正の仕方をしない場合のことを考えると、併存説を差額説ではなく、このように理由を基準にした理由説とでもいふべき説に再構成すべきである。理由説を採るべき理由は以上の議論ですでに明らかであろう。

注(1) 塩野宏・判批・租税判例百選(第二版)(一九八三年)二二七頁は、併存説、吸収説はそれぞれ長所、短所をもつとし、併存説の難点のひとつとして、「更正・再更正が単純な税額の追加にかかるような場合(単純な所得金額の増加)ではなく、課税要件事実自体に大幅な変更があるようなとき」、当初「更正取消訴訟の方では、被告行政庁側は、理由の差しかえ等により対応することになるであろうが、……青色申告のような場合に、果たして、これが容易に許されるかどうかの問題が残る。」とする。

(2) 理由を入れ替えて増額する場合につき、本文の私見と同様な見解がすでに存する。関本秀治「更正・決定等の諸問題」北野弘久編・判例研究日本税法体系4(一九八〇年)六一頁、六二頁がそれである。氏は併存説に立ち、そして、「一たん当初更正を取消し(再更正)、改めて正しい根拠に基づく更正(再々更正)処分を行わなければならない」という。これは③の全部変更型における議論であるが、④の一部変更型についても私見と同様の扱いになると思われる。ただ、そのようにすべき理由は私見とは異なる。理由はふたつある。ひとつは、そのようにしないと総額主義的な訴訟物理論と矛盾するといふものである。しかし、総額主義とは局面が異なるのであって、別に矛盾するものではなからう。また、争点主義の立場ではこれはまったく理由にならない。もうひとつは、「たとえば、当初更正が、『売上計上洩れ一〇〇万円』を理由とするものであったのが、再更正において、この『売上計上洩れ一〇〇万円』を事実上取消して、『仕入れ過大計上二〇〇万円』としたならば、この第二の処分は所得金額について一〇〇万円増加させるに過ぎないものであるが、実質的には当初更正を取り消して、新たに所得金額を二〇〇万円増額させる処分をしたことになる。厳格な理由附記を要求される肯

色申告に対する更正処分であれば、当然、再更正で当初更正を取り消した後、再々更正により二〇〇万円の処分をしなければならぬものである。理由附記を要求されない白色申告の場合であってもその原理に相違はない。併存説についても、更正、再更正の要件を右のように厳格に解さなければ、単に更正、再更正等の後行処分によって増額された課税標準等または税額等について、事後的にいかに合理的に説明するかに終わってしまい、納税者の権利保護には役に立たないのではないだろうか。」というものである。このように理由附記という観点から減額再更正と増額再更正をすべきであるとするのである。しかし、一〇〇万円の増額再更正であっても理由を附記しないわけではなく、「仕入れ過大計上二〇〇万円」という理由は当然、附記するのであるから、これは減額再更正と増額再々更正をすべき理由とはならない。

(3) 金子・前掲七一九頁は、減額再更正でも「更正にかかる課税標準の一部または全部の取消と新たな課税要件事実の認定に伴う課税標準の加算とが複合して行われ、その結果として課税標準の中味が入れ替わる場合」は「課税標準のうち新たに認定された課税要件事実に対応する部分に限りは、納税者に不利な処分であるから、その取消を求める訴えの利益は認められると解すべきであろう。」とする。しかし、減額再更正に対する訴訟を認めなければ、「新たに認定された課税要件事実に対応する部分」を争うことができないうけではなく、併存説では当初更正に対する訴訟で争うことができるのであるから、減額再更正に対する訴訟を認める必要はない。清永敬次・判批・民商法雑誌八二巻六号一三三頁。しかし、もし当初更正に対する訴訟で争うということでは不十分であるというのであれば、私も賛成である。しかし、なぜ不十分なのか。私見ではそれでは新しい理由について最初から争うことができないうからである。

(4) 最判昭和四十六年三月二十五日訟務月報一七巻八号一三四八頁、最判昭和五十六年四月二四日民集三五巻三三六七二頁。

(5) 併存とはいっても、理由の入れ替えにおける全部変更型(①②③)においては当初更正は消滅する。

(6) 前節で同額再更正では併存説は成り立たないと論じた。これは換言すれば併存説では同額再更正はありえないということである。しかし、差額説ではなく理由説に立つならば併存説に立つても同額再更正はありうることになる。なお、その場合は国税通則法二四条は同額再更正を排除しているわけではないと解することになる。