

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 (一)

メタデータ	言語: 出版者: 琉球大学法文学部 公開日: 2007-09-05 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/20.500.12000/1684

課税処分¹の理由附記の追完、理由の差し替えと再更正（一）

玉城 勲

一 はじめに

課税処分取消訴訟において、青色申告における理由附記の追完が認められるか、青色申告、また白色申告における理由の差し替えが認められるか、という問題がある。前者は、①青色申告における更正処分の理由附記に不備があると²して納税者が行政不服申立て後に更正処分の取消訴訟を提起したところ、課税庁が、処分後に理由附記の追完の通知をしたからとか、②更正処分に対する異議申立てを棄却する決定で更正処分の理由を十分に附記したからとか、③更正処分に対する審査請求を棄却する裁決で更正処分の理由が十分に附記されたから、更正処分の理由附記の不備という瑕疵は治癒されたと主張した場合、その主張は認められるかという問題である。もつとも、理由附記の追完とは①のみを指すのが普通の用語法¹のようであるが、本稿では便宜上、これら三つを包括して理由附記の追完と呼ぶことにする。

後者は、更正処分に理由附記の不備はないが附記された理由に不服で納税者が行政不服申立て後に更正処分の取消訴訟を提起したところ、課税庁が更正処分における理由に他の理由を追加する主張をしたり、他の理由で置き換える主張をした場合、その主張は認められるかという問題である²。

この二つの問題のうち、理由附記の追完については、②③については追完は認められないというのが確定した判例であり（最判昭和四十七年三月三十一日民集二六卷二号三一九頁、最判昭和四十七年二月五日民集二六卷一〇号一七

九五頁)、学説でも今日では異論がない。^③それとの関係で①についても追完は認められないことが確定しているといつてよいであろう。これに対し、理由の差替えについては、学説では厳しい対立があり、判例も青色申告についてはまだ確定したとはいえないため、税務訴訟における重要問題のひとつをなしている。

理由の差替えについての学説・判例の状況を簡単にのべれば、次の通りである。学説では、理由の差替えは認められるとする説、認められないとする説、白色申告においては認められるが青色申告においては認められないとする説に分かれており、今日では後二者が有力で、その間で激しく争われている。なお、理由の差替えは認められないという場合、基本的事実(論者によっては基本的課税要件事実)が同一であれば認められるとするものが今日では多数である。^④

判例は、最高裁判決は、白色申告については理由の差替えを全面的に認めるが(最判昭和三六年二月一日税務資料四七号一頁、最判昭和四二年九月一二日訟務月報一三卷一一号一四一九頁、最判昭和四九年四月一九日訟務月報二〇卷一一号一七五頁、最判昭和五〇年六月一二日訟務月報二二卷七号一五四七頁)、青色申告については全面的に認めるのか否か不明である。すなわち、青色申告について理由の差替えが認められるかに関する唯一の最高裁判決である最判昭和五六年七月一四日民集三五卷五号九〇一頁は、「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、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。」と判示したため、その意味について学説上、争われている。^⑤

本稿は理由附記不備の追完は認められるかという問題と、理由の差替えは認められるかという問題を論じるもの

である。前者はすでに決着ずみの問題であるかのようであるが、前者と後者は関連しているし、また、前者もまだ論じるべき点があるように思われるので、両者を取り上げることにした。そうはいっても、今日の学説・判例の状況から、自ずと後者に比重を置くことになる。

本稿は、この二つの問題について、これまでの議論とは異なった視点から論じるものである。その視点とは再更正との関連を重視するということである。そして、そのために、本稿は、税務訴訟における別の重要問題であるところの更正と再更正の關係にも議論が及んでいる。

なお、理由の差し替えについては、課税処分を取り消す判決が確定した後に課税庁は別の理由で再更正をすることができるか、という問題につき学説上、争いがあり、概して言えば、理由の差し替えを認める立場ではこれを否定し、理由の差し替えを認めない立場ではこれを肯定しているが、この問題も関連問題として取り上げる。

注

(1) 田中二郎・租税法(第三版)(一九八八年)二〇九頁、村井正二占部裕典「青色申告の法理」小川英明二松沢智編・裁判実務体系20租税争訟法(一九八八年)八三頁参照。

(2) 理由の追加も理由の差し替えに含まれる。近藤雅人「課税処分取消訴訟における処分理由の差替」税法学五四二号(二〇〇〇年)六二頁。理由を追加すると税額が増加することがあるが、余裕をもって当初更正を維持するため等により、再更正によらずに訴訟上の主張にとどめることがある。なお、理由の差し替えの内容の分類については、近藤・同所参照。

(3) 村井二占部・前掲八四頁参照。

(4) 理由の差し替えに関する学説、判例については、松沢智「青色申告の法理」(一)(二)(三・完)判例時報一〇七一号

(一九八三年)三頁以下、一〇七二号三頁以下、一〇七四号二頁以下、近藤・前掲が詳しい。

(5) 近藤・前掲七六頁、七七頁参照。

(6) 金子宏・判批・行政判例百選Ⅱ(第四版)(一九九九年)四四九頁参照。

二 これまでの議論の問題点

一

さて、本稿の視点である、再更正との関連を重視するというのは、再更正は認められるのか、ということである。すなわち、課税庁は理由附記不備において理由附記に不備のない再更正でやり直すことはできるのか、また、当初更正に附記した理由に別の理由を追加したり、当初更正に附記した理由を別の理由で置き換えた再更正でやり直すことはできるのか、である。このことは、理由附記の追完を認める立場、また理由の差替えを認める立場でもまったく問題にならないというわけではないが、追完、差替えを認めるなら課税庁はそれで行くであろうから、他に再更正でやり直すという方法もあるのか否かは、實際上、あまり意味がない。これに対し、理由附記の追完を認めない立場、また理由の差替えを認めない立場では、再更正が認められるのであれば課税庁はそれで行くであろうから、再更正でやり直すという方法はあるのか否かは、實際上、意味をもつ。

このように理由附記の追完を認めない立場、また理由の差替えを認めない立場では、再更正を認めるか否かは、實際上、意味をもつ。しかも、非常に重要な意味をもつ。このことについて以下でのべる。

二

理由附記の追完については、追完は認められないというのが確定した判例であり、学説でも今日では異論がないことはすでにのべたが、追完は認められないとする理由は次の通りである。すなわち、青色申告においては更正処分には理由を附記しなければならないことになっており（法人税法一三〇条二項、所得税法一五五条二項）、それ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（処分適正化機能）とともに、処分の理由を示して、不服申立に便宜を与える（争点明確化機能）ことにある。そして、これは単なる訓示規定にとどまるものではなく、理由附記が不備であればそれだけで更正処分は取消されるべきであるというのが確定した判例である（最判昭和三八年五月三十一日民集一七卷四号六一七頁、最判昭和三八年二月二十七日民集一七卷一二号一八七一頁）。ところが、更正処分の理由附記が不備である場合に追完が認められるのであれば、課税庁は更正処分では抽象的な理由を附記するにとどめ、納税者が不服申し立てやさらに処分取消しの訴えを提起した後に追完すればよいという安易な態度に出る可能性があり、また処分時に完全な理由が示されないことにより納税者に無用の不服申立てや訴えの提起を強いることにもなりかねないなどの争訟上の不利益をもたらす。それでは理由附記義務を課した規定は訓示規定とほとんど異ならないことになり、理由附記を要求する法の趣旨はほとんど没却されてしまう。このように、追完は認められないとする理由は理由附記の趣旨の徹底にある。¹

また、理由の差し替えを認めるか否かは争いがあるが、理由の差し替えは認められないとする立場の理由の差し替えは認められないとする理由も同様である。すなわち、理由の差し替えが認められると課税庁は更正処分では適当な理由をつけて、納税者が不服申し立てやさらに処分取消の訴えを提起した後に差し替えればよいという安易な態度に出る可

能性があり、また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に理由が差替えられると処分時の理由に対する納税者の不服申立てや訴えの提起は無駄だったことになる。そもそも、理由の差替えを認めるということは理由を附記しないで処分を行うのと結果的に同じことであり、理由附記を要求する法の趣旨はほとんど没却されてしまう。このように、理由の差替えは認められないとする理由も理由附記の趣旨の徹底にある。²⁾

なお、理由の差替えは認められないとする立場は、青色申告については白色申告に対する更正処分には理由附記義務が課されていらないことから、白色申告においては理由附記の趣旨の徹底ということは問題にならず、理由の差替えは禁じられない、とする説と、白色申告においても更正処分に対する異議申立てを棄却する決定には原処分を正当とする理由を附記することが義務づけられている（国税通則法八四条四項五項）から、あるいは、規定はなくても、青色申告における更正処分とは程度の差はあれ、白色申告における更正処分にも理由を附記しなければならないから、青色申告と区別する理由はなく、やはり理由附記の趣旨を徹底して理由の差替えは認められなくすべきであるとする説が対立している。³⁾ このような対立はあるが、いずれにせよ、理由の差し替えは認められないとする立場が理由の差替えは認められないとする理由は理由附記の趣旨の徹底にある。³⁾

三

このように、理由附記の追完を認めない立場の理由附記の追完を認めない理由、また理由の差替えを認めない立場の理由の差替えを認めない理由は、いずれも理由附記の趣旨の徹底にあるが、しかし、理由附記の追完を認めな

くても、あるいは理由の差し替えを認めなくても、再更正を認めるならば、結局は理由附記の趣旨を徹底できない。なぜならば、再更正を認めるならば、理由附記の不備については、課税庁は更正処分では抽象的な理由を附記するにとどめ、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に完全な理由が示されないことにより納税者に無用の不服申立てや訴えの提起を強いることにもなりかねないなどの争訟上の不利益をもたらすし、理由の差し替えについても、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に理由を変えた再更正がなされると当初更正処分時の理由に対する納税者の不服申し立てや訴えの提起は無駄だったことになるからである。

もつとも、それでもなお、理由附記の趣旨を徹底したと言おうと思えば言えなくはない。それは、そもそも理由附記の趣旨の徹底というのは当初更正は追完や差し替えによって維持されることはないというにすぎないのであって、やり直しは関係ないので、やり直されたとしても、それで理由附記の趣旨は徹底されなかつたことになるわけではない、というものである。しかし、そのような意味での理由附記の趣旨の徹底は納税者にとって何の意味があるのだろうか。なるほど、維持よりもやり直しの方が納税者にとって有利であるということであれば、その点では意味があることになるが、維持よりもやり直しの方が納税者にとって有利であるとは必ずしもいえない。なぜなら、やり直しということだと、やり直した新しい処分について納税者が争うためには、別訴の提起か訴えの変更が必要というのが一般的な理解だからである。そもそも理由附記の趣旨の徹底ということをやり直しはされても維持はされないという意味にすぎないとするならば、それは納税者にとって全く意味のないことであり、それゆえ研究者

が論じる価値のないものである。理由附記の趣旨の徹底ということは手続重視のひとつであるが、その手続重視ということをあまりに形式的に捕らえようと論じる価値のないものとなる。したがって、理由附記の趣旨の徹底ということの内実のあるものと捉えるべきであり、理由附記の追完や理由の差し替えを認めなくても再更正を認めるならば理由附記の趣旨を徹底したことにはならないというべきである。

四

ところで、理由附記不備において、判例は理由附記の追完は認めないが、再更正は認めている。したがって、理由附記の趣旨は徹底されていないことになる。理由附記不備における理由の追完に関する判例、再更正に関する判例は以下のとおりである。

理由附記の追完が認められるか否かは下級審で対立していたが、追完は認められないとするふたつの最高裁判決がなされ、追完は認められないことが判例上、確定する。しかし、これらの最高裁判決よりも前に再更正に関する最高裁判決が現れていた。最判昭和四二年九月一九日民集二一巻七号一八二八頁(①判決)がそれで、事件は青色申告における更正処分に対する取消訴訟の係属中に課税庁は訴訟で原告により攻撃されている更正処分の理由附記不備を是正するために、当該年度の所得金額を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、更正の具体的な根拠を明示して申告に係る課税標準及び税額を第一次更正処分のとおりに更正する旨の再々更正(第三次更正処分)をなし、右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もので、最高裁は、第一次更正処分は第二次更正処分によって取消され、第三次更正処分は第一次更正処分とは別個になされた新たな

行政処分であるので、第一次更正処分の取消しを求めるにすぎない本件訴えは、第二次更正処分の行われた時以降、その利益を失うにいたつたものである、として訴えを却下した原審判決を維持したというものである。

その後、追完は認められないとするふたつの最高裁判決が現れる。再調査決定（現行の異議申立に対する決定に相当する）における理由附記によつては更正処分の理由附記の不備は治癒されないとする最判昭和四十七年三月三十一日民集二六卷二号三一九頁（②判決）と、審査裁決における理由附記によつては更正処分の理由附記の不備は治癒されないとする最判昭和四十七年一月五日民集二六卷一〇号一七九五頁（③判決）がそれである。

さて、再更正については、①判決は再更正により第一次更正処分に対する取り消し訴訟は訴えの利益を失うかが争われ、訴えの利益を失うとしたものであつたが、その後、そのような再更正に対する取消訴訟において納税者がそのような再更正は認められないということも理由のひとつとして争つた事件につき、三つの最高裁判決が相次いで現れたが、いずれもそのような再更正は認められるとするものであつた。最判昭和四十八年二月一四日訟務月報二〇卷六号一四六頁（④判決）、最判昭和四十九年四月一八日シュトイエル一四九号四九頁（⑤判決）、最判昭和五〇年九月一一日訟務月報二一巻一〇号二二三〇頁（⑥判決）がそれである。これらの判決により、理由附記不備において理由附記の不備のない再更正でやり直すことはできるといふことが、判例上、確定した。

このように、理由附記不備においては、一方では理由附記の追完は認められないことが判例上、確定し、他方は再更正でやり直すことはできるといふことが判例上、確定したのである。

それでは理由附記の趣旨の徹底については、これらの判決はどのように判示したのであるうか。まず、理由附記の追完は認められないとした判決から見てもよい。②判決は、元来、法人税法三二条後段（現行の一三〇条二項）の規定は、「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し立ての便宜を与える趣旨に出たものであり、このことにかんがみれば、「再調査決定の附記理由が仮に不備でなかったとしても、これにより遡って更正処分の附記理由の不備が治癒されるものと解することはできない。」と判示した。すなわち、理由附記の追完は認められない理由は理由附記の趣旨の徹底にあるとされた。また、③判決も、「更正に理由附記を命じた規定の趣旨が前示のとおりであることに徴して考えるならば、処分庁と異なる機関の行為により理由附記不備の瑕疵が治癒されることは、処分そのものの慎重、合理性を確保する目的にそわない」ことが理由附記の追完は認められない理由のひとつであった。

それでは、再更正でやり直すことはできるとした判例はどうであろうか。理由附記の趣旨の徹底が争点となったのは④判決のみである。実はこの事件で第一審判決（静岡地判昭和四五年一〇月一三日訟務月報一七卷三三三頁）はこのような再更正は認められなかったが、その理由のひとつとして理由附記の趣旨の徹底につき次のように判示した。「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なわれることになってしまふといわざるをえない。」と。これに対し、控訴審

判決（東京高判昭和四六年一〇月二九日訟務月報一八卷三号七二頁）は、「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、……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」、「被控訴人は、もし、税務行政の運用において、控訴人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充たさない簡単な理由を付記し、訴訟におよんだものに対してのみ法の要求を充たす程度の理由を示すという税務行政が行われても、これを否定できないと主張するが、これは被控訴人の単なる臆測にすぎず、本件における控訴人の行為を認容した場合に、被控訴人の主張する如き税務行政の運用が行われるおそれがあると認めることはできない。」と判示した。そして最高裁もこれを支持したのである。このように、再更正については、最高裁は租税負担の公平のために再更正は認められるとし、また理由附記の趣旨のう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）ということについては、納税者がというような税務行政の運用が行われるおそれはない、としたのである。結局、再更正に関しては最高裁は理由附記の趣旨を徹底しなかつたのである。

このように、最高裁は一方では理由附記の趣旨の徹底を理由に理由附記の追完は認められないとしながら、他方では納税者の理由附記の趣旨の徹底の主張を退けて租税負担の公平を理由に再更正は認められるとしたのであり、これは明らかに矛盾するが、課税庁は理由附記の追完が認められなくても再更正は認められるなら再更正で行けばよいので、結局、理由附記不備において判例は理由附記の趣旨を徹底していないことになる。理由の差替えは認められるかという問題について、理由の差替えを認める立場も理由の差替えを認めない立場もともに、理由附記の不備においては理由の追完が認められないことから理由附記の趣旨が徹底されているものと理解して、理由の差替えを認める立場は理由の差替えはこれとは別問題であるとし、理由の差替えを認めない立場は別問題ではなく理由の差替えを認めると理由附記制度の狙いはほとんど実現されないことになってしまう、と論じているが、理由附記

不備においては理由附記の趣旨が徹底されているという理解は正確ではないのである。⁽⁵⁾

六

理由の差替えに関しては理由の差替えを認めるのが、それゆえ理由附記の趣旨を徹底しないのが判例の大勢であるので、再更正が認められるかが争われた事件はないが、もし判例が変更されて理由の差替えが認められないことになっても、理由附記不備のおけるように再更正が認められるのであれば、結局は理由附記の趣旨は徹底されないことになる。そして、理由附記不備において理由附記に不備のない再更正でやり直すことはできるとしつつ、当初更正に附記した理由に別の理由を追加したり、当初更正に附記した理由を別の理由で置き換えた再更正でやり直すことはできないとする理由はないであろうから、理由附記に不備のない再更正でやり直すことはできるとする判例が変更されないとすれば、理由を追加したり、理由を差し替える再更正も認められることになるはずである。

このように、理由附記不備における再更正に関する判例は、理由附記の追完に関してのみならず、理由の差替えに関しても、すこぶる重要な判例であるはずであるが、学説においてほとんど注目されてこなかった。それは、理由附記の追完の問題、また理由の差替えの問題と再更正の問題の関連に思い至らなかつたためである。

七

しかし、両者の関連を認識していた論者が皆無だつたわけではない。すでに①判決の後、②判決が現れる前に、高

柳信三氏は、理由附記不備は更正処分の取消原因になることを明らかに認めた最高裁判決（最判昭和三八年五月三十一日民集一七卷四号六一七頁）の評釈において、そのように理由附記不備は取消原因になるとして行政手続を重視するといつても、課税庁としては理由附記を追完すればよいとか、①判決におけるように再更正をすればよいとか、訴訟係属中に再更正をしなくて理由附記不備を理由に更正処分を取消す判決がなされた後でも、まだ更正期間内であれば再更正ができるというのであれば、それは骨抜きになってしまう、というような趣旨の議論をしていた。⁹⁾理由附記の趣旨の徹底よりも租税負担の公平を優先させた④判決の出現前であったという事情もあり、租税負担の公平についてはまったく言及していないが、ここには理由附記の追完と再更正がともに手続重視を骨抜きにするものであることが認識されていたのである。また、同じ頃、諸隈正氏もある判例評釈において、このような再更正は、「更正の理由附記を義務づけた税法の趣旨に反する」と論じていた。¹⁰⁾この高柳氏や諸隈氏の認識が、当時、他の論者にはつきりと認識され、共有されていたならば、以後の学説における議論は今とはかなり異なるものとなっていたであらう。

八

しかし、そうはならず、また理由附記不備における再更正に関する判例も注目されることなく、理由附記の追完を認めない立場、理由の差替えを認めない立場は再更正との関連に思い至らずに議論をしてきた。再更正について、再更正にまったく言及していないものがあるが、言及するものは再更正は認められるとする。¹¹⁾それにもかかわらず、理由附記の追完、理由の差替えは認められないとする唯一の、あるいは主たる理由は理由附記の趣旨の徹底に求め

られている。理由附記の追完や理由の差替えは認められないとしても再更正を認めるのであれば理由附記の趣旨は徹底されないこと、換言すれば再更正は認められることにより理由附記の趣旨の徹底を断念したことになるということの認識がないのである。^{⑨⑩}

九

理由の差替えは認められないとする数少ない下級審判決の中にも、再更正に言及し、再更正は認められるとするものがある。京都地判昭和四九年三月一五行裁集二五卷三号一四二頁がそれであり、この判決は青色申告について理由の差し替えが認められるかに関する唯一の最高裁判決である前出の最判昭和五六年七月一四日の事件の第一審判決であるが、「青色申告に対する更正処分に理由附記を要する趣旨からすれば、附記理由以外の事実を以て更正処分の正当性を根拠づけることを許さないものと解すべきであるから、被告が附記以外の追加抗弁事実を主張することは（その事実があるとしても、それを再更正処分の理由とした場合を除き）許されない。」と判示した。すなわち、再更正は認められるとしながら理由附記の趣旨の徹底を理由に理由の差替えは許されないとするものであった。この判決にも、理由の差替えは認めなくても再更正が認められるのであれば理由附記の趣旨は徹底されないということの認識がない。

理由の差替えを認めないとしつつ再更正は認められるとするのは、それも認めないとその納税者は租税負担を免れ（租税負担を免れるといつてもその年度の税金をすべて免れるということではなく、客観的な税額と申告額との差額を免れるということであるが、それでもその額は高額になることもある）、租税負担の公平に反することになるおそれがあるからである。そして、理由の差替えは認められるとする立場からの、理由の差替えを認めなければ更正処分に附記した理由が成り立たないというだけで更正処分は取消され、その納税者は租税負担を免れることになる、これは租税負担の公平に反するという批判^⑤に対し、再更正は認められるので、その納税者は租税負担を免れることになり租税負担の公平に反する、ということにはならないとする。理由附記の趣旨の徹底と租税負担の公平とを両立させることができれば、大変、結構なことであるが、理由附記の趣旨の徹底と租税負担の公平とを両立させることはできないのであり、租税負担の公平のために再更正を認めるということは理由附記の趣旨の徹底を断念することになるのである。

ところが、再更正について言及し再更正は認められるとしながら、それにより理由附記の趣旨の徹底を断念したことになるといふ認識がないということは、再更正を認めるということがいかなる意味をもつかをよく理解していないということである。それゆえ、論者は、理由附記の趣旨の徹底と租税負担の公平のいずれを取るかを検討した

うえて、やはり再更正は認められるとするか、改説するかすべきである。また、再更正についてまったく言及していないものも、再更正を認めるか否かは非常に重要なことであるので言及しないということではすまされず、理由附記の趣旨の徹底と租税負担の公平のいずれを取るかを検討したうえで再更正を認めるか否かについて明らかにすべきである。

一一一

このように、再更正との関連を重視することにより、これまで曖昧であった、理由附記の趣旨の徹底と租税負担の公平のいずれを取るかという重要な論点が明確に浮かび上がって来るのであるが、また、もうひとつの重要な論点も明確に浮かび上がって来る。それは仮に租税負担の公平を取るとした場合、それでは理由の差し替えを認めるのと再更正によらせるのといずれがよいかということである。これについては理由の差し替えを認める立場から、再更正によらせるということだと、課税庁は更正処分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すでになされているところであるが、再更正について言及し再更正は認められるとする者の多くはこの批判に答えていない。¹⁰⁾しかし、中にはこの批判に答えている者もいる。「訴訟経済からの見地からの批判は、手続的保障と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。」¹¹⁾、と

の趣旨の徹底を断念したことになるのであるから、理由附記の趣旨の徹底でもって右の批判に対抗することはできない。それゆえ、右の批判に対する有効な答えはまだ示されていないのである⁽²⁰⁾。また、後に考察するように、この点以外にも理由の差替えを認めるのと再更正によらせるのといずれがよいかということに関して論点となることはあるのに、あまり関心もたれてこなかった。それは、理由の差替えを認めなくても再更正を認めるならば理由附記の趣旨の徹底を断念したことになり、それゆえ、理由の差替えを認める立場との間で争点は、理由の差替えを認めるのと再更正によらせるのといずれがよいかということである、ということ認識していないためである。

一三

理由の差替えを認めない立場においては再更正を認めるか否かは非常に重要なことであり、それによって理由の差替えを認める立場との間の争点も大きく異なってくる。理由の差替えは認められるとする立場に立つ論者の中には、理由の差替えを認めなければ租税負担の公平に反するとか、⁽²¹⁾租税行政の負担が重くなると批判するものもあるが、その批判は理由の差替えを認めない立場のうち再更正も認めないものに対しては妥当するが、再更正は認めるものに対しては妥当しない⁽²²⁾。逆に、手続の不経済と言う批判は再更正は認めるものに対しては妥当するが、再更正も認めないものに対しては妥当しない。

ところで、これまで理由の差替えを認めない立場の理由の差替えを認めない理由は理由附記の趣旨の徹底であるとのべてきたが、これには例外があり、理由の差替えを認めない理由を理由附記の趣旨の徹底には求めない説があるので、この説についてここで触れておく。

この説は、理由の差替えを認めない理由を理由附記の趣旨の徹底ではなく、理由が異なれば別個の処分になることに求める。そして、課税庁は理由の差替えはできないが、「公平課税の基本」として新たな理由による再更正はできる、という。ここでは理由附記の趣旨の徹底は最初から理由の差替えを認めない理由とはされておらず、むしろ租税負担の公平を重視することは当然のこととされている。それゆえ、理由附記の趣旨の徹底と租税負担の公平のいずれを取るかという問題と、租税負担の公平を取るとした場合、それでは理由の差し替えを認めると再更正によらせるのといずれがよいかという問題のうち、前者はこの説にとつてはそもそも問題にならないことになる。そうすると、問題になるのは後者のみであり、この説は理由の差替えは認められず再更正によらせるべきだとするのであるが、その理由は理由が異なれば別個の処分になるからというにある。

しかし、理由の差替えを認めるべきか、それとも再更正によらせるべきかは、両者の実際上の差異を明らかにしたうえでいずれが妥当かにより判断すべきことであつて、理由が異なれば別個の処分になるというような理論から演繹されるはならない。理由が異なれば別個の処分になるということは所与のものではなく、理由が異なれば別個の処分になると構成すべきであるという理論構成に過ぎないのであつて、このように構成すべきであるというためにはこのように構成すべきであるとする実質的な根拠が必要なはずである。

これまで再更正との関連を重視せずに理由の差替えだけで考えたために、本来、論じるべくして明確には論じられなかつたところの、理由附記の趣旨の徹底と租税負担の公平のいずれを取るかという問題と、租税負担の公平を取るとした場合、それでは理由の差替えを認めるのと再更正によらせるのといずれがよいかという問題に、今や正面から取り組まなければならない。

もつとも、前者については、租税負担の公平と理由附記の趣旨のいずれを優先させるかだけでなく、その間での妥協も考えてよいであろうし、後者についても、理由の差替えを認めるべきか、それとも再更正によらせるべきかだけでなく、差替えを認めた場合と再更正によらせるとした場合の比較によつて浮かび上がるであろうそれぞれの問題点をできるだけ解消する努力をすべきである。また、差し替えでも再更正でもいずれで行つてもよいとすることも考えられよう。

むろん、これらは理由附記不備についても同様で、理由附記不備における判例の状況もそれでよいのか検討しなければならぬ。また、理由附記の追完と理由の差し替えはまったく同じ規律に服するべきか、それとも理由附記不備においては理由附記の追完を認めずに再更正によらせ、理由の差替えについては理由の差替えを認めるという判例の大勢には合理性があるのか、も論点にならう。

なお、差替えを認めるべきか、それとも再更正によらせるべきかについては、一定の基準により差替えを認めるべき場合と再更正によらせるべき場合に区別することも考えられる。

現在、学説において、一定の基準で差替えが認められる場合と認められない場合を区別するという議論がある。ひとつは、青色申告では差替えを認めないが白色申告では認めるとするものである。もうひとつは、基本的事実（論者によっては基本的課税要件事実）が同一であれば差替えを認めるが同一でなければ認めないとするものである。前者はこれに反対する説との間で激しい対立がある。後者は基本的事実（論者によっては基本的課税要件事実）が同一であれば認められるとするものが今日では多数であり、ただいかなる場合が基本的事実等が同一ということになるのかをめぐって議論がある^⑳。しかし、そもそもなぜ基本的事実等が同一であれば差替えが認められるのかということについての疑問も提示されているし、さらには基本的事実等が同一であっても差替えは認められないとする説も現れている^㉑。

これらの区別を主張する論者の多くは再更正は認められるとしている^㉒。それゆえ、この点の改説がないのであれば、これらは青色申告では再更正によらせ白色申告では差替えを認める説、また基本的事実が同一であれば差替えを認め同一でなければ再更正によらせる説であるということになる。

しかし、差替えを認めるべきか、それとも再更正によらせるべきかの区別の基準として、これらの基準は妥当かということが検証されなければならない。また、もし再更正を認めないというように改説するのであれば、差替えを認める場合と認めない場合とは租税負担の公平か理由附記の趣旨の徹底かで大きく異なることになり、その妥当

性が問われることになる。これらについても後に検討する。

一七

さて、理由附記の追完や理由の差し替えを認めなくても再更正を認めるなら理由附記の趣旨を徹底したことになるのではないか、このことは更正処分取消訴訟係属中の再更正だけでなく更正処分取消判決後の再更正にも妥当し、それゆえ、たとえ更正処分取消訴訟係属中の再更正は認めなくても更正処分取消判決後の再更正を認めるならば理由附記の趣旨を徹底したことはない。なぜなら、更正処分取消判決後の再更正を認めるならば、課税庁は更正処分では抽象的な理由を附記するにとどめ更正処分取消判決後に再更正すればよいという安易な態度、また更正処分では適当な理由をつけて更正処分取消判決後に再更正すればよいという安易な態度に出る可能性があり、また更正処分取消判決を得てもその後、再更正がなされるならば、結局、更正処分に対する納税者の不服申立てや訴えの提起は無駄だったことになるからである。高柳氏も前述のように手続重視を骨抜きにするものとして更正処分取消判決後の再更正も挙げている。

しかし、更正処分取消判決後の再更正には訴訟係属中の再更正にはない特有の問題がある。それは更正の除斥期間と関連する。更正には除斥期間があり、再更正もその期間内に行わなければならない。それゆえ、訴訟係属中の再更正も除斥期間後に行うことはできないが、しかし、期間内であれば課税庁はいつでも訴訟係属中の再更正を行うことができる。しかし、更正処分取消判決後の再更正は認められるが訴訟係属中の再更正は認められないということだと、課税庁は除斥期間内であっても訴訟係属中は再更正を行うことができず、判決まで待たなければならない

いが、判決までには除斥期間が過ぎてしまい、判決後の再更正を行うことができなくなることがあるのである。そして、そのような事態が生じうるといことは、課税庁が右にのべた安易な態度に出る可能性はないとはいえないが低くなるし、またそのような事態が実際に生じたならば更正処分に対する納税者の不服申立てや訴えの提起は無駄ではなかったことになるのである。

実は理由附記不備における再更正の判例のうち、④判決の事件では納税者は理由附記の趣旨の徹底のためにおよそ再更正は認められないという主張と並んで、ある理由により訴訟係属中の再更正は認められないと主張して争ったのであるし、⑤判決、⑥判決では、もつばら、ある理由により訴訟係属中の再更正は認められないとして争ったのである。また、理由の差替えは認められないとする立場において、これとは別の理由から、判決後の再更正は認められるが訴訟係属中の更正は認められないという見解を示す者やこのような見解に立つものとも受け取れる者がいる。しかし、更正処分取消判決後の再更正は認められるが訴訟係属中の再更正は認められないとすると、それはこのように理由附記の趣旨の徹底にとつて特殊な問題を引き起こす。

そのため、理由附記の趣旨の徹底と租税負担の公平のいずれを取るかという問題を、このような見解も含めて論じようとする、議論が甚だ錯雑となる。むしろ、このような見解にはふれずに論じた後、このような見解について検討するのがよいと思われる。そこで、次節においては、理由附記の趣旨の徹底と租税負担の公平のいずれを取るかという問題をこのような見解にはふれずに論じ、その後、このような見解について検討することにする。

注

(1) 北野弘久「更正理由附記の法理」判例時報六七九号(一九七二年)一一二頁、一一三頁、佐藤繁・判批・最高裁判所判

例解説民事篇昭和四七年度三七九頁以下など。

(2) 松沢智・前掲判例時報一〇七四号一四頁、一五頁、金子宏・租税法（第八版）（二〇〇一年）六九三頁、六九四頁など。

(3) この対立については、松沢智・前掲判例時報一〇七四号一二頁以下、占部裕典「青色申告の理由の差し替えと主張制限」松沢古希租税行政と納税者の救済（一九九九年）五三頁以下が詳しい。

(4) 白色申告においても理由の差し替えは認められないとする説は、更正処分取消訴訟は処分理由が異なれば訴訟物は別になるとするのが一般であり、また白色申告においては理由の差し替えが認められるとする説は更正処分取消訴訟は処分理由が異なっても訴訟物は別にならず、ただ青色申告では同一訴訟物内での主張制限として理由の差し替えが禁じられるとするのが一般である。しかし、理由の差し替えが禁じられるのは訴訟物が異なるからなのか、それとも同一訴訟物内での主張制限としてなのかは、説明の仕方、すなわち理論構成の問題であり、それも理由の差し替えが認められない理由といえれば理由であるが、ここで問題にしているのは、なぜそのように訴訟物は別だと考えるのか、あるいは主張が制限されると考えるのかという、実質的な理由であり、それは理由附記の趣旨の徹底なのである。

なお、理由の差し替えが禁じられるのは訴訟物が異なるからなのか、それとも同一訴訟物内での主張制限としてなのかという理論構成は、理由の差し替えの問題だけで決めるべきことではなく、関連問題での妥当な解決も図つたうえで、あくまで説明の仕方として考えるべきである。白色申告においても理由の差し替えは認められないとする説であっても同一訴訟物内での主張制限として構成することは可能であるし（占部・前掲七二頁参照）、青色申告においてのみ理由の差し替えは認められないとする説であっても訴訟物が異なるから、と構成することは可能である（鈴木康之「処分理由と訴訟上の主張との関係」鈴木忠一「三ヶ月章監修・新・実務民事訴訟講座9行政訴訟I」（一九八一年）二七〇頁参照）。

(5) 判例評釈として、松沢智・税務弘報一九巻八号九二頁以下があり、理由附記の趣旨の徹底については、次のように述べ

て本判決を批判している。「本判決は、本件のような行爲を認めると、税務行政の運用において一次更正では法の要求を満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してもこれを否定できないから、理由附記を要求する法の趣旨が没却されると判示しているが、しかし、それは、手続的保証を強調するのあまり、更正の瑕疵の是正を放置し、課税公平の大原則に反する結果となることをあえて看過してまで納税者を保護すべき税法上の利益があるかどうかの比較衡量の問題であろう。」と。この判例評釈は、本件で再更正は認められるとした控訴審判決に影響を及ぼしたと思われる。

(6) 大阪高判昭和五二年一月二十七日行裁集二八卷一・二号二二頁は、「更正処分において理由の附記が求められる所以は、当該更正処分をなす者の判断を慎重ならしめて、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、処分の相手方に対し、処分の理由を知らせて、不服申立の便宜を与えるためであると解せられる。従つて、右の理由附記は、右の趣旨・目的を達しうる程度に記載されることが必要であつて、その趣旨・目的を達し得ない程度の理由附記しかなされていないときは、当該更正処分に瑕疵あるものとして、その一事により、当該処分は失効さるべく、しかも、その瑕疵は、爾後において治癒され得ない性質のものとなし得ないのである。ところが、これと異なり、その附記された理由は、右の趣旨・目的を達しうる程度に記載されていて、その理由附記という面においては、何らの瑕疵もなく、有効である更正処分の場合において、更にすすんで、その次の問題として、当該更正処分において認定した所得金額の存否ということになれば、それは右理由附記に関する問題とは、全く別個の問題であつて、右理由附記に関する是非の論議の立場を離れ、別の見地からして、独自に判断すべき問題である。……附記理由以外の理由による新たな所得金額の存在が判明し、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が認められる場合においても、附記理由による所得金額の存在が認められない限り、当該更正処分は違法であり、取消されるべきであるという見解は、格別の法令上の根

拠がないにも拘らず、前記の趣旨・目的を有するに過ぎないと解さるべき更正処分の附記理由に、その趣旨・目的を超え、強い意味付けを与え、必要以上に課税庁を拘束して、租税行政の偏頗化を招き、現在の申告納税制度下において、不誠実なる納税義務者を不当に利する結果を招来するものであつて、到底左袒することができない。」と判示する。

- (7) 原田尚彦・租税判例百選（第三版）（一九九二年）二〇五頁は、「判例は、理由附記の瑕疵を独立の行政処分の取消事由と認める（最判昭和三八・五・三一民集一七巻四号六一七頁）だけでなく、更正処分に理由附記の瑕疵があるときは、その後不服審査の裁決により処分理由が明らかにされても、処分の瑕疵は治癒されないと扱っている（最判昭和四七・一・二・五判時六九一号一三頁）。理由附記が納税者の手続保障の意味を持つとすれば、こうした扱いが当然に要求されるところであろう。しかし、理由附記を重視して折角こうした扱いをしてきても、訴訟の段階で容易に理由の差替えを認めてしまうと・・・理由附記制度の狙いは、ほとんど実現されないことになってしまう。」とのべる。

- (8) 品川芳宣・判批・税経通信三七巻二号三二七頁以下は、青色申告における理由の差替えに関する最判昭和五六年七月一四日の判例評釈において、理由附記不備に関する判例を批判し、最判昭和五六年七月一四日が結論において、理由の差替えを許した控訴審判決に違法はないとしたことは、「従来の青色申告の手続保障について厳しい姿勢を取り続けてきたことに対して一つの反省の機会を持ったものとも解せよう。」（三二七頁）、とのべている。しかし、理由附記不備においても再更正は認めるのであるから、「厳しい姿勢を取り続けてきた」わけではない。

- (9) 高柳信三・租税判例百選（一九六八年）一六七頁。

- (10) 諸隈正・判批・シュトイエル八二号一七頁。なお、対象となった判決は、一次更正、第二次更正、第三次更正の関係が問題となった大阪高判昭和四三年六月二二日である。

- (11) 北野弘久・前掲、中村芳昭「課税処分等の理由附記」北野弘久編・判例研究日本税法体系3（一九八〇年）二五一頁以下

下、水野武夫・判批・別冊判例タイムズ二号（一九七六年）二七八頁以下、海老沢俊郎「処分理由の差替えと理由附記」雄川獻呈行政法の諸問題（中）（一九九〇年）一二五頁以下。

- (12) 松沢智・前掲判例時報一〇七二号七頁、八頁、金子宏・前掲租税法六九四頁、原田尚彦・前掲二一九頁、山田洋・行政判例百選Ⅰ（第四版）（一九九九年）一九五頁、竹下重人・判批・稅務事例一〇卷一号（一九七八年）二六頁、秋山義昭「取消訴訟における処分理由の追完」北法二七卷三・四号（一九七七年）七二八頁、佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」鈴木忠一Ⅱ三ヶ月章監修・新・実務民事訴訟講座10行政訴訟Ⅱ（一九八一年）六三頁、岡光民雄「課税処分取消訴訟における二、三の問題」司法研修所論集六七号（一九八一年）三四頁、中川一郎・判批・シユトイエル一二六号七頁八頁、中村勲・判批・稅務事例一三卷一〇号（一九八一年）一八頁、田中治「稅務行政と救済」杉村敏正編・行政救済法2（一九九一年）三五七頁、小川正雄「租税訴訟における訴訟物」芝池義一Ⅱ田中治Ⅱ岡村忠生編・租税行政と權利保護（一九九五年）二八九頁、岡村忠生「租税訴訟における主張と立証」芝池義一Ⅱ田中治Ⅱ岡村忠生編・租税行政と權利保護（一九九五年）三一九頁、武田昌輔・判批・判例時報一〇三七号一五五頁注（一）、近藤雅人・前掲八〇頁など。なお、これらの文献において認められるという再更正は訴訟係属中の更正のことであるものも、判決後の再更正のことであるものも、いずれか必ずしも明らかでないものもあるが、いずれにせよ再更正が認められるなら理由附記の趣旨は徹底されないことについては後述する。

- (13) とりわけ、松沢智氏が再更正は認められるとしつつ理由附記の趣旨の徹底を理由に理由の差し替えは認められないと論じるのは、理由附記不備において理由附記を要求する法の趣旨が没却されることを理由に再更正は認められないとした前出の静岡地判昭和四五年一〇月一三日を手続的保証を強調しすぎるとして批判した（前述注（5））ことから不可解である。
- (14) 理由の差替えを認める立場においても、理由附記の趣旨の徹底を理由に理由の差替えは認められないとしつつ、しかし、

更正期間内であれば許されるとするものがある。清水敬次・判批・シユトイエル一四六号一〇頁。しかし、理由の差替えは更正期間内に行わなければならないかという問題は理由附記の趣旨の徹底とは別の問題であり、更正期間内に行われなければならないとしても理由の差替えを認めるということは理由附記の趣旨を徹底したことにはならないはずである。

(15) 片岡博仁・判批・税務弘報二九卷一三号（一九八一年）八八頁、坂本定司・判批・税経通信三八卷一五号九九頁、品川芳宣・前掲三二六頁など。

(16) 金子宏・前掲判例百選四四九頁、岡村忠生・前掲三二二頁。

(17) 以上は、田中二郎・前掲三八二頁をわかりやすく言い換えたものである。田中・同所は、理由の差替えは認められないという考え方は、「新たな理由を主張しようとするときは、係属中の事件とは別に、納税者は別途取消訴訟を提起し、税務官庁側は別途更正処分をすることが必要となるが、これは、訴訟経済に反することとなる等の理由から、疑問である」とのべている。「係属中の事件とは別に」とあるので、「税務官庁側は別途更正処分をすることが必要となる」というのは訴訟係属中の再更正のことであることは明らかであり、それゆえ本文のような意味であるということが出来る。このような不経済は、田中氏は引用していないが、すでに兵頭厚子・判批・税務弘報二二卷八号一一四頁が、「処分理由が異なるからといって処分の同一性が失われるものとすれば、同一手続の繰返しという不経済な結果を招くことになり」として指摘していたところである。

ところで、課税庁が再更正をした後、それに対して納税者が取消訴訟を提起するのであるから、田中氏が、「納税者は別途取消訴訟を提起し、税務官庁側は別途更正処分をすることが必要となる」というのは、時間の前後が逆である。むしろ、田中氏は時間の前後には意を払わずにそのように論じたのではあるが、文章として不自然である。なぜこのような文章になってしまったのであろうか。憶測するに、これは、田中氏は引用してはいないが、福家俊郎・判批・税理一八巻

一一号(一九七五年)一三三頁が、再更正によらせるといふことになると、「納税者にとつても新たな理由に基づく新たな課税処分を争う必要が生じ、場合によっては同一額の所得金額と税額等の新たな課税処分がなされうる。」とのべたことが影響したものと思われる。福家氏が言わんとしたのは、再更正によらせるといふことになる増額再更正になることもあり、それに対する取消訴訟が必要になるが、場合によつては同額再更正とそれに対する取消訴訟といふことになることもある、といふことであつたと思われる。田中氏が福家氏の右の叙述の趣旨をどう受け止めたかは知りえないが、福家氏の右の叙述に影響されて、時間の前後が逆の表現をしてしまつたものと推測される。いずれにせよ、田中氏の右の文章は反対の説を批判する文章としてはいささかしまりがないという印象は拭えず、そのことも、理由の差替えを認めるのと再更正によらせるのといずれがよいかといふことが、これまで学説上、あまり緊張感をもつて議論されなかつたことの一因であつたように思われる。なお、後述のように福家氏は理由の差替えは認められないとする立場であるが、その場合、再更正とそれに対する取消訴訟が必要になることを自認するのである。

- (18) 松沢智・前掲判例時報一〇七一七頁、一〇七四号一七頁は、田中氏の批判を青色申告においても白色申告においても理由の差替えは認められないとする説に対するものとして理解し、この説の問題点として自らも援用している。しかし、田中氏の批判は青色申告においても理由の差替えは認められないとすることは訴訟経済に反するといふものであつて、白色申告においては理由の差替えは認められるが青色申告においては認められないとする松沢氏の説に対しても向けられてゐることは明らかである。

- (19) 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。

- (20) なお、原田尚彦・前掲二〇五頁は、田中二郎・前掲三八二頁(田中二郎・租税法(新版)では三五六頁)について、次のように論じている。すなわち、理由の差替えは認められないという考えに対しては、「処分が判決でいったん取り消さ

れても、税務署側は別の理由で再び同額の課税処分をなしうることになるから、訴訟は紛争の一回的解決機能を達成できず、かえって訴訟経済に反する結果になるとの批判がありうる(田中(二)・租税法(新版)三五六頁)。だが、行政手続を重視して、手続上の瑕疵を独立の処分取消事由として承認するとすれば、処分理由についても厳格な審査がなされるべきである。……訴訟の一回的紛争解決機能が制約されることになるが、その点は、行政手続尊重の結果であり、やむをえないことといわねばならない。」と。しかし、田中・前掲同所は前述のように訴訟係属中の再更正とそれに対する取消訴訟について論じたのであって、判決後の再更正とそれに対する取消訴訟について論じたのではない。

もつとも、田中氏の叙述とは別に、理由の差し替えは認められないとする立場に対し、判決後の再更正が認められるのであれば、課税庁は判決後に再更正を行い、それに対し納税者は取消訴訟を提起しなければならないというのは訴訟経済に反するという批判はありうる。堺澤良・判批・税経通信一八卷一一号一四三頁は理由附記不備において理由附記の追完は認められないという立場に対し、そのような批判を行っている。原田氏の議論はこのような批判に対する反論となっている。そうだとすれば、原田氏の反論はそのようなものとしては有効であろうか。しかし、後にのべるように、判決後の再更正であってもそれが認められるのであれば理由附記の趣旨は徹底されないので、訴訟経済に反するという批判に対し、行政手続尊重、すなわち理由附記の趣旨の徹底で對抗することはできないことに変わりはない。

また、金子宏・前掲判例百選四四九頁は、田中・前掲同所につき、「事は紛争の一回的解決の要請を重視するか、それとも……行政手続重視の考え方をとるか、の問題に帰着する。」と反論しているが、田中氏は訴訟係属中の再更正とそれに対する取消訴訟について論じたものと受け止めての反論なのか、それとも田中氏は判決後の再更正とそれに対する取消訴訟について論じたものと受け止めての反論なのか必ずしも明確ではない。注意深く読めば前者のように読めるが、いずれにせよ、再更正は認められるというのであるから、行政手続重視、すなわち理由附記の趣旨の徹底で對抗することは

できない。

(21) 前述注(15)。

(22) 品川芳宜・前掲三二六頁は、「更正の附記理由の内容が一層詳細になること、当該附記理由がその後の争訟過程での追完が許されないこと、そして、争訟過程においてその理由の差替が許されないこと等の手続保障が厚くなることは、更正処分を受けた当該個人に対して利益を与えることは明白であるが、そのことに要する事務量(一件当たり数日間の調査日数しかさけない現状では、理由を附記する事務量だけでも相当なものである)だけ課税庁の監視能力を弱め全体の課税の公平を歪めることは必至である。そして、このような事態は、そもそも青色申告制度の導入に際し予期していなかったものと思われる。例えば、現在、税務調査により課税の修正を要する全納税者・・・について更正するとして前述のような最
高裁判所が要求しているような理由を附記するとすれば、それだけでも現在の実調率を20%前後引下げることが予測され、理由の差替が許されないとすると税務調査に一層のブレーキをかけることになるから、その影響はもつと深刻なものとなる。」とべている。これは理由附記の趣旨である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)ということを課税庁の職員の数を増やすことなく強調するならば、租税行政の負担は重くなり、その結果、更正処分の件数が少なくなり、本来、更正処分を受けべき申告が更正処分を受けないことになって、その意味でも租税負担の公平に反することになるという趣旨であろう。

(23) 前述注(6)の大阪高判昭和五二年一月二七日は、再更正は認められるとしながら理由附記の趣旨の徹底を理由に理由の差し替えを認めなかった前出の京都地判昭和四九年三月一五日の控訴審判決であるが、第一審判決は再更正は認められるというのであるから、「必要以上に課税庁を拘束して租税行政の偏頗化を招き、現在の申告納税制度下において、不誠実なる納税義務者を不当に利する結果を招来するもの」という批判は妥当しない。本判決は第一審判決につられて、理

由の差し替えは認められないが再更正は認められるとする立場との間では争点になりえないことをもって第一審判決を批判したことになる。

(24) 前述注(17)。

(25) 福家俊郎・前掲判批一二八頁、同「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)二〇八頁以下。

(26) 理由の差し替えを認めない理由として理由附記の趣旨の徹底と並んで理由が異なれば別個の処分になることも挙げる者は存する。山田二郎・睦池靖郎「税務訴訟と裁判所」法律時報三九卷一〇号(一九六七年)三六頁、北野弘久・前掲一二四頁など。高田敏・判批・租税判例百選(一九六八年)二一〇頁以下もそのように説める。これに対し、福家氏の説は理由が異なれば別個の処分になることのみを理由にする点に特徴がある。

(27) 福家・判批一三三頁。

(28) もっとも、福家氏は租税負担の公平を絶対的な要請としているのではなく、「課税庁があれやこれやの『理由』で再更正を濫発することこそ慎まれねばならない。」(「租税訴訟における訴訟物」三〇〇頁)、とのべている。これが仮に再更正の濫用は違法であるという解釈論をのべたものであるとすれば、そのような議論が、理由が異なれば別個の処分となるという理論自体から導かれるはずはなく、別の考慮、すなわち理由附記の趣旨の徹底とまでいかなくても理由附記の趣旨の尊重という実質的な考慮から出ているはずである。そうだとすると、氏においても、理由附記の趣旨の徹底と租税負担の公平の問題は問題にならないとはいえないことになる。

(29) 以上については、近藤雅人・前掲参照。

(30) 占部裕典・前掲六一頁。

(31) 近藤雅人・前掲八九頁。

(32) 例えば、金子宏・前掲租税法は基本的課税要件事実が同一か否かで区別するが、再更正は認められるとしており、また、松沢智・前掲判例時報は青色申告か白色申告かで区別し、さらに基本的事実が同一か否かで区別するが、再更正は認められるとしている。

(続く)