

課税処分取消訴訟における処分理由の差しかえについて

中村三徳

(税務大学
租税理論研究室助教授)

目次

一 まえがき	一五三
二 課税処分取消訴訟の訴訟物からの検討	一五四
1 課税処分の性格及びその特殊性	一五四
2 課税処分取消訴訟の性質	一五六
3 課税処分取消訴訟の訴訟物	一五六
三 理由付記の性質からの検討	一六一
1 理由付記を命じた法の趣旨	一六一
2 処分の同一性	一六五
3 除斥期間との関係	一六六

一 ま え が き

課税処分の取消訴訟において、課税処分の基礎となった理由以外の理由によってその課税処分の適法性を維持することが許されるかという問題がある。たとえば、納税者の申告した所得金額について売上計上洩れがあることを理由に行った更正処分が争われ、売上計上洩れがあると認定したことの誤りが明らかになった場合に、新たに他の経費の過大計上があるなどの理由によって更正処分にかかる所得金額の適法性を維持することが許されるかということである。不服審査における裁決、決定に当たっても同様の問題がある。

ところで、訴において原処分の理由と異なる理由によって当該処分を維持することが許されるかどうか、すなわち処分の差しかえが認められるかどうかについては、いろいろの面から検討されなければならないであろう。

まず、訴における審理の対象、目的が何であるか、すなわち訴訟物は何かという面からの検討が必要であり、次いで処分の理由が青色申告の更正通知書、異議決定ないし審査裁決の決定書、裁決書に明示されることが要請されていることから、その理由付記との関係も、とりあげられよう。

本稿は、所得税、法人税の課税所得金額の更正処分の取消訴訟において、理由の差しかえが認められるべきか否かに関し、前記のような諸問題について主として裁判例を中心として若干の検討を試みたものである。

二 課税処分取消訴訟の訴訟物からの検討

訴えにおいて理由の差しかえが認められるか否かは、まず、その訴えの訴訟物が何であるかの理解によって解釈が分かれる。すなわち、訴訟物は課税処分にかかる課税標準額又は税額であり、したがって審理の対象は課税処分における課税標準等に内在する違法性一般にあるものとする考え方にたてば、理由のいかんに関係なく、認定した課税標準等が実際の課税標準等を越えない限り、少なくとも訴訟物との関係においては適法ということになろう。

しかし、これに反し、訴訟物が課税処分において認定した事実にあるとする考え方に立つならば、自ら審理の対象もその事実の適否に限られ、理由の差しかえは認められないということになる。

そこで、課税処分の取消訴訟における訴訟物は何かについて検討してみよう。

1 課税処分の性格及びその特殊性

課税処分取消訴訟における訴訟物について論ずるに当たっては、まず、課税処分の性格及びその特殊性が検討されなければならない。

申告納税制度をとる所得税及び法人税の納税義務は、歴年又は事業年度の終了時に成立し（以下「納税義務成立の時」という）、納税義務成立時に客観的に定まっている租税債務について、その基因となる課税要件事実をもつともよく知悉している納税義務者が認定算出して申告することによって確定するものであるが、納税義務者の会計知識の不

足、記帳の不備、租税法の解釈の相違などにより、さらには租税負担の軽減又は回避を意図してなされる作為又は不作為があることにより、過少申告若しくは無申告という事態が生じ、常に正しい納税義務が実現されるとは限らないので、そこに、課税庁による更正又は決定の問題が生じてくるわけである。

ところで、行政行為の概念については、広狭二義に用いられ軌を一にしているものではないようであるが、一般的には、行政庁が行政に関する具体的事由についてなす公の意思表示、又はこれに準ずる精神作用の表示であるといわれ、^(注1)行政行為は法律行為たる行政行為と準法律行為たる行政行為に分類され、準法律行為には、確認行為、公証行為、通知行為及び受理行為があるといわれている。^(注2)

課税処分が行政庁（課税庁）による公権力の行使としてなされるものであることについては異論のないところであり、課税処分は、納税義務成立時において客観的に確定している課税標準等を課税庁が確認して納税義務者に通知する行為であるところ、特定の法律事実又は法律関係の存否又は正否に関し疑があり又はこれらの事実について争いがある場合に、行政庁が公の権威をもってこれを確定し、これを公に宣言する行為は右にいう確認行為であるという説からすると、課税処分は、行為の内容からする分類では、行政庁の精神作用の表現である準法律行為的行政行為に該当し、右にいう確認行為に当たると解される。

課税処分は、前述のように、一般行政処分における形式的行為又は許認可とはその性格を異にし、客観的に存在する納税義務を行政庁が認識し確定するものであり、しかも、その客観的に存在する課税要件事実について、まったく別異の立場におかれる課税庁が認定して行うところに、その特殊性があると考えられるのである。

2 課税処分取消訴訟の性質

一五六

課税処分が行政庁の公権力の行使に基づく行為（行政行為）であることから、被処分者が課税処分の不服（各税法に定めた国民の納税義務を超えて不法に義務を課した違法処分によって権利を侵害されることに対し）について提訴する場合には、国税通則法に別段の定めがあるものを除いて（国税通則法一一四条）行政事件訴訟法（以下「行訴法」と略称する）の適用を受けることになる。

かつての行政事件訴訟特例法は、行政事件訴訟を、単に「行政庁の違法な処分の取消又は変更に係る訴訟」と「その他公法上の権利関係に関する訴訟」とに二大別するにとどまっていたが、行訴法では行政事件訴訟を抗告訴訟、当事者訴訟、民衆訴訟及び機関訴訟の四つに類型化（行訴法二条）し、行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟たる抗告訴訟は、さらに「処分の取消しの訴え」、「裁決の取消しの訴え」、「無効等確認の訴え」及び「不作為の違法確認の訴え」とに区分し（行訴法三条）、それぞれについて争訟手続を定めている。課税処分取消訴訟は、行政庁の違法な処分の取消しを求める訴訟であるから、行訴法にいう抗告訴訟中の「処分の取消しの訴え」に該当し、その性質は、行政庁の違法な処分の取消しを求める訴訟が行政庁の公定力を持つ処分の全部又は一部の取消しを求め、その効力を原則として処分時にさかのぼって消滅させることを本体とした形成訴訟であるとする通説にしたがえば、一種の形成訴訟に該当するものといえる。

ところで、民事訴訟法においては、従来その歴史的発展のなから実質的に訴の種類を形成訴訟、確認訴訟及び給付訴訟の三つに分類したうえでそれぞれについて訴訟手続理論が展開されているようである。すなわち、形成訴訟（又は

形成の訴え」とは請求が判決による既存の法律状態の変更又は新たな権利関係の発生要件存在の主張である訴えをい
い、また、確認訴訟（又は確認の訴え）とは原告が一定の権利関係が存在するかどうかの主張について判決を求める訴
えをいうものとされている。そして、通説的な解釈としては、形成訴訟における原告勝訴の判決は、法律状態の変更を
宣言する形成判決であり、その判決の形成的効果として法律状態に変更を生じるというのが判例の示すところであり、
また、確認訴訟は、裁判内容の強制的実現（強制執行）を背後に予想することなく、専ら法律関係の公権的確定のみを
もって紛争の解決をはかる訴訟類型であって、判決の既判力だけが紛争解決の唯一の支柱であることを意味するもので
あるとされている。^(注4)

「処分^(注5)の取消しの訴え」は、前叙のように行政庁の公定力をもつ処分^(注5)の全部又は一部の取消しを求め、その効力を原
則として処分^(注5)の時にさかのぼって消滅させることを本体とした形成訴訟であると解されているところからすると、制度
の目的を異にする行政訴訟の理論のなかに民事訴訟の訴訟手続理論をそのまま持込むことが果して妥当かどうかは疑問
がないではないが、課税処分取消訴訟が右のようなものであると理解される限り、民事訴訟における形成訴訟の訴訟手
続理論を類推適用することが妥当なようにも考えられる。

しかし、課税処分は、納税義務発生時に客観的に既に成立している納税義務（租税債務）を確認し、具体化するため
の一つの方法（国税通則法一五条以下、同法施行令五条）としてなされるのであることからすると、課税庁の認定した課税
標準等を超えているかどうかを訴えにおいて問題となるのであって、その関係においてはあたかも、民事訴訟における
債務不存在確認の訴えと非常によく似ているのであり、したがって、課税処分取消訴訟における訴訟物の考え方につ
いても、民事訴訟における債務不存在確認訴訟の訴訟物理論を類推適用することが最も妥当なものといえると思われ
る。

なお、取消訴訟の類型としては、右のほかには取消訴訟のもつ違法性の確定という確認訴訟的性質と、公定力の排除という形成訴訟的性質に着目し、これを請求異議の訴えとパラレルに考え、従来の給付、確認、形成の訴えのいずれにも入らない第四の類型として救済の訴え説があるが、本稿では説明を省略する。

3 課税処分取消訴訟の訴訟物

ところで、課税処分においては、課税標準等又は税額等が租税法による正しい課税標準等又は税額等を超えているかどうかが中心的な論点を構成するものであって、その訴訟物は、課税処分にかかる課税標準等又は税額等の適法性であり、したがってその審理の対象は、その処分の違法性一般であるといわれる。

このような考え方は、すでに「更正又は審査請求において看過されていた課税総所得金額に影響すべき事実を新たに訴訟において主張することも許される」とか、また「審査手続における審査の範囲も、総所得金額に対する課税の当否を判断するに必要な事項全体に及ぶのであり、審査裁決において総所得金額を構成する別の所得を新たに認定して審査請求を棄却しても違法でない」と判示した最高裁判決の示すところとなっている。

すなわち、課税処分取消訴訟の訴訟物は、民事訴訟における債務不存確認訴訟のアナロジーにより課税庁の認定にかかる課税標準額の存否に考えるのである。ただ、課税処分の取消訴訟は、手続上の違法をも問題にする余地があることから、民事訴訟における債務不存確認訴訟と全く同一視し得ないことはいうまでもなく、その意味から、課税処分取消訴訟は純然たる民事訴訟における債務不存確認訴訟とは異なる面があることも否定することはできない。

課税所得金額の取消訴訟における訴訟物を前述のように処分にかかる課税標準等又は税額等の適法性にあるとし、そ

の審理の対象が課税処分において認定した課税標準等又は税額等についての違法性一般であるとする通説的な見解に至るまでには、課税処分における課税標準等の認定の合理性であるとする意見や、課税処分において認定した課税標準等について原告の主張する具体的違法事由であるとする意見^(注12)などがあつた。

課税処分取消訴訟の訴訟物を所得額の認定方法の合理性にあるとする意見は、税務訴訟の被告の側は、所得発生の原因たる取引行為等について、直接の事実や証拠を握っているわけではないから、納税者が真正の申告をしないかぎり所得の実額を把握することは極めて困難で、所得額の確定には、大なり小なり推計の方法をとまなわざるを得ないのであるから、所得実額の存在について被告側が主張立証の責任を負うと考えることは正当ではなくて、訴訟の対象となるものはむしろ、所得の推計方法（認定の仕方、あるいは認定方法）の合理性の有無ということであるべきであるという考え方に基ついているものようである。

このような考え方は、課税庁が課税標準等の構成要件事実については全く第三者的立場におかれていて、課税標準等の実額を完全に把握確定することは現実の問題として不可能であり、また、課税標準等の計算には多かれ少なかれ必ず推計の要素が入ってくる筈であるという前提にたてば、もっぱら課税標準等認定の方法の合理性の有無であるとすることも、課税処分の実体に即し一面の真理をもつ卓見であり、デュープロセス尊重の理念からも傾聴に値するものであるといえよう。

しかし、このような考え方に対しては、推計の合理性の問題は実際の所得金額の所得の存在を認定することができるかどうかという、事実の認定（裁判所の心証）の問題にすぎず、現行不服申立制度の趣旨並びに行訴法（一〇条二項）がとっている原処分主義及び処分の取消しの訴えにおける処分の違法性判断の基準時との関係などの点を考えると、訴

訟物を推計方法の合理性であるとする考え方については疑問の余地があるとする意見がある。^(注13)

ところで、課税処分取消訴訟においては、一般に原告は課税庁の認定にかかる課税標準等の多寡を争うものであるが、訴訟物を推計課税の合理性にあるという考え方にたつて解すると、判決によつても所得額が幾らであるかが最終的に確定しないこととなり、原告にとつて訴訟を提起しても直截に目的が達せられないばかりか、その判決の既判力や拘束力の及ぶ範囲が必ずしも明確にならないという不合理を生ずることとなり、^(注14)とうてい、前述の取消訴訟の訴訟物が課税標準等の認定方法の合理性にありとする考えかたには、賛成できない。

次に、訴訟物が原告の主張する具体的違法事由にあるとする考え方は、およそ抗告訴訟においては、不服の限度を越えて審判することは許されないから、原告の主張する処分の違法事由の成否が審理の対象となるという考え方に基づくものようである。このような考え方は、訴訟審理の迅速化を図る見地からは適切なものであるといえようが、現実の問題として処分通知書に付記された理由等により、一応違法事由を明らかにしうるものとはいえず、常に納税者に課税処分の違法事由を具体的に指摘すべきことを義務づけることは、無理を強いるような結果となる場合が生ずることも予想され、また、原告の主張する違法事由のみが税務訴訟の訴訟物になるとして、その範囲を狭く解すると、訴訟の係属、^(注15)訴の変更、既判力等の点において納税者に不利な結果をもたらし、訴訟による権利保護の目的は十分に達し得ないという問題があることにかえりみると、訴訟物を前記のように解することはできない。

以上述べたところから、通説にしたがひ、多少の批判はあるにしても実質的には課税処分取消訴訟を民事訴訟上の債務不存在確認訴訟のアナロジーにより、租税債務不存在確認訴訟（訴訟物は処分庁認定にかかる課税標準等の存否）とみるほうが、より実体に即した理論ではないかと考えられるのに対し、これに反する他の二説は、それぞれ理論的に

優れた面もあって、傾聴に値するところもあり、将来なお研究の要があるとしても、実態からみて首肯し難いものがある。

そして、課税処分取消訴訟における訴訟物は課税処分における違法性一般であると解し、被告行政庁側が原処分又は不服申立てについての裁決、決定において看過されていた新たな事実を訴訟において主張することとなっても障害となるべき事由は、訴訟上いわゆる時機におくれた攻撃防禦方法（民事訴訟法一三九条）、又は準備手続調書に記載しない事項（同法二五五条）を除き、何等存在しないのである。

三 理由付記の性質からの検討

次に、課税処分の取消訴訟における理由の差しかえが許されるかの問題について、青色申告者に対する更正通知書又は不服申立ての裁決、決定に理由付記を命じている法の趣旨から検討されるべきであるという考え方があり、この考え方には、理由付記を命じた法の趣旨が被処分者の不服申立てに便宜を与えるという点を重視して、理由の差しかえが許されないとするものと、処分理由とその処分とは一体をなしているものであるから、理由を差しかえて処分理由以外の理由により当該課税処分を維持することは、あたかも他の理由により新たな課税処分を行うに等しく、そのようなことは許されないという考え方に基づくものがある。

1 理由付記を命じた法の趣旨

青色申告書の更正については、その通知書に理由を付記すべきことが規定されているが（所得税法一五五条二項、法人税法一三〇条二項）、右理由付記を命じた法の趣旨について、最高裁判決は「一般に法が行政処分を付記すべきものとしているのは処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意専断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てに便宜を与える趣旨に出たものである」と判示している。

ところで、右理由付記を命じた法の趣旨から取消訴訟における理由の差しかえが許されるのかどうかについて裁判例は分かれており、青色申告法人の更正通知書に理由を付記すべきものとされていても、このことにより審査の範囲が原処分の理由の当否に限定され、又は審査請求の理由に拘束されることはない、とする裁判例があるが、反対に、更正処分に付記された理由以外の理由で原処分を維持することは原則として許されない、とか、被告が付記理由以外の事実の追加抗弁を主張することは（その事実があるとしても、それを再更正処分の理由としている場合を除き）許されない、とするものもある。

また、論説や右裁判例の評釈のなかには、審査決定当時の理由と基礎を同じくする——民訴における請求の基礎と同視する——程度ならばよいとする意見、青色申告者の更正通知書の理由付記を命じた法の趣旨から、青色申告者としての地位を保有する以上は、その者に対する更正処分はその付記された具体的根拠の理由によってのみ、その当否を判断すべきであるとする意見、青色申告更正処分等の理由付記についてされた最高裁判決等一連の判例の思想から推論すれば（それが厳格にすぎるかどうかの点は別として）、消極に解すべきであるとする意見、処分理由の追加変更は、処分に理由を付して被処分者の利権を擁護せんとした趣旨をまったく没却してしまうとする意見などがある。

このように課税処分に理由付記を命じた法の趣旨から訴えにおいて理由の差しかえは許されないとする意見がいかな

る理由に基づくものであるかは、必ずしも明らかではない。しかし、課税処分取消訴訟における訴訟物は、前述のとおり、課税処分にかかる課税標準等又は税額等の適法性であるというべきであり、処分理由として通知書に記載されている具体的事項は、課税標準等を構成する要素にすぎず、課税処分を根拠づける理由とはなり得ても、その具体的事実ごとくに別個独立の課税処分が行われているということではなく、付記された理由の成否が争いの対象となるものではないのである。

また、理由付記は、課税庁がいかなる理由で更正処分を行ったかをその通知書に付記することにより、処分の慎重性の担保と不服申立ての便宜に資する以上の意味を有するものでないことは、すでに前記最高裁判決に照らしても明らかであり、その付記された理由が争訟手段において課税処分を拘束するとは考えられないところである。

特に、青色申告の更正処分の理由付記は、青色申告者の記帳行為を前提として設けられているものであり、この意味から、更正の理由付記は処分時の手続きの公正さを担保することにあり、もし、当初の更正理由が他の脱漏所得の免罪符になるとするならば、後に発見された仮装隠べいに係る所得の額が高い、いわば悪質な納税者ほど有利な結果とならざるを得ず、このような有利性は、青色申告制度の趣旨からいっても、とうてい説明し得ないものであろう。

また、処分通知書に理由付記を命じた法の趣旨から、訴えにおいて右付記理由以外の理由を主張することについては主張が制限されるべきである、という意見もあろう。しかし、青色申告にかかる更正処分における理由付記は、前述のように処分の慎重性の担保と不服申立ての便宜に資するためのものであり、また、異議申立て、審査の請求についての決定、裁決の理由付記は、決定、裁決の慎重性を保障するものであって、いずれの理由付記も、行政段階における手続として、その効果も行政の範囲内に止まるものと解される。そして、いわゆる訴願前置制度が取消訴訟の提起前に行政

庁に対し不服手段たる訴願手続を経由すべきことを要求するにとどまり、訴願手続において主張しなかつた違法事由を訴訟において主張することまで禁止するものでないことは、すでに判例^(注24)とするところといえるので、右いずれの場合においても、処分通知書に記載された理由以外の理由を訴えにおいて主張することが制限されるということにはならぬ。

このように考えるならば、課税標準等の争いに関して被告側課税庁は通知書に付記された理由に制約されることなく他の理由を主張することが許されるときにも、原告側納税義務者としても、通知書に記載された理由に対応することなく更正処分の誤りを主張することが許されると理解すべきであるということになる。

すなわち、訴は「処分の同一性が害されない限り、理由の差しかえは許される。」というべきであり、この場合の処分の同一性とは、当該処分をした主体、名宛人、処分の日付及びその主文を同一にするものをいい、その主文とは課税処分においては所得金額（課税標準等）と税額等をいうと解すべきである。

また、理由付記の法の趣旨から課税処分取消訴訟における理由の差しかえを許さないとする前記見解は、最高裁判決が定立した「更正または審査決定では考慮されなかつた事実を処分を正当とする理由として訴訟の過程に至って新たに主張することは可能である。」とする判示を、結果的に骨抜きにするものであって、不当というほかはない。

このことは、不服申立ての決定、裁決の理由付記についても同様といえよう。

なお、行政処分には、処分理由付記の有無を問わず、処分は必ず法律所定の理由に基づいて行われるべきであり、その理由を異にすれば通常の場合は別個の処分（同一性のない処分）となるのであり、新たな課税処分を主張すること（いわゆる訴訟が提起されてから資料を探索して新たな課税根拠を主張すること）は消極に解する見解があるが、この^(注25)

場合の理由を異にする同一性のない処分とは、たとえば課税年分又は事業年度を異にする処分などをいい、同じ年分又は事業年度の課税所得金額の更正は、その更正の理由が数個あってもそれら数個の理由に基づいて一個の処分としてなされるものであるから、一個の処分の理由となった内容が異なるからといって、同一性のない処分ということではできない。

課税処分は客観的にすでに成立している租税債務を具体的に確定させる手続であって、当該課税処分が適法であるか否かは、一に当該処分において認定された租税債務が客観的に存在していたか否かにかかっているものであり、原処分が処分時にどのような認識、判断をしたかというようなことは、一つの歴史的事実であって、それによって課税処分の適法、違法が左右されるわけではないといふべきである。

もっとも、このような見解についても、一部には、これは結果だけを重視して手続の適正という要請を無視したものであり、メクラ打ちでも当りさえすればよいというに等しく、更正、決定は、税務署長が調査によつてすることができると定めた国税通則法二四條、二五條の規定の趣旨を踏みにじる論理であるとして反論する意見もあるが、このような考え方は、前記の理論からいってもとうてい取り得ないところである。

2 処分の同一性

次に、付記理由以外の理由を主張することが許されないとする考え方には、更正処分はその理由と、その理由に基づく所得とが対応してなされるものであって、したがって付記した理由とその理由に基づく処分とは一体としているものであるから、異なる理由を主張することは全く別個の処分と観念するといわざるを得ず、この意味から理由の差しかえ

は認められないというものがある。

しかし、処分通知書に付記した理由とその理由を内容とする課税処分とは一体となっているという理解も、理由付記の趣旨並びに更正処分に係る課税標準等の計算の手續としては理解できない訳ではないが、理由付記に関する前記判決^(注27)は、青色申告の更正通知書に付記された理由に欠缺がある場合、当該更正処分は取消し得べき違法性を有するか否かについての判断を求められたことについて「その記載を欠くにおいては処分自体の取消を免れ得ないものといわなければならぬ」と判示して、理由付記は行政処分成立のための手続的な効力要件であることを闡明したに過ぎないと解されること、及び、国税通則法上更正(二四条)は、納税申告書に基づく課税標準等又は税額等が税務署長の調査したところと異なるときにのみなされるものであって、当初の税務署長の認定の理由と異なる理由があっても、課税標準等又は税額等が異なる限り更正できないことに照らすと、右の見解には、とうてい同調することはできない。

また、理由の差しかえを許さないとする意見のなかには青色申告承認取消事由の差しかえを許さないとする最高裁判決を引用しているものがあるが、これは、判決が旧法人税法二五条八項各号に掲げる事項はそれぞれ個別独立の取消理由を構成するものと判断し、当該各号に掲げるいずれの号に該当しなしたかはそれぞれ別個の処分とする考え方が根底にあってなされたものと理解されるのであって、したがって、この最高裁判決を引用しての考え方は、課税処分における課税標準等を構成する理由の差しかえとは全く別の問題というべきであらう。

3 除斥期間との関係

課税処分において新たな処分理由を主張することは、あたかもその部分について新たな課税処分を行うことに等しい

という見地から、理由の差しかえを除斥期間との関係において検討されるべきであるという意見がある。^(注28)

すなわち、除斥期間経過前は理由の差しかえは自由であるが、期間経過後は理由の差しかえは許されないというのである。この考え方は、一見実情に即した解決方法のように見える。

しかしながら、除斥期間が設けられている趣旨は、期間経過時における平穩性を維持するところにあるのであり、その経過時において現に訴訟系属中のものは、その訴訟物に関する限り、保護されるべき平穩性が存在しないといえる。

また、①理由の差しかえは新たな(更正)処分を行うものではないことは前記のとおりであり、②前記更正の期間制限の趣旨からみても、積極的に解すべきであるといえよう。

(注1) 田中二郎「行政法総論」二五九頁

(注2) 田中二郎前掲書三一頁

(注3) 昭二七・一・二五最高二小(民集六卷一〇号三二頁)

(注4) 三ヶ月章「民事訴訟法」四二頁

(注5) 林修三「行政法の話」一九一頁

(注6) 市原昌三郎「行政法講座」三卷一四六頁

(注7) 村重慶一「稅務訴訟の訴訟物について」稅務弘報一八卷五号一二二頁

(注8) 緒方節郎「課稅処分の取消訴訟の訴訟物」實務民事訴訟法講座九卷六頁

(注9) 昭四二・九・一二最高二小昭三九(行ツ)六五(稅務訴訟資料三六号八七一頁)

(注10) 昭四九・四・一八最高一小昭四八(行ツ)九四(訟務月報二〇卷一一号一七五頁)

(注11) 白石健三「稅務訴訟の特質」稅理七卷一二号一〇頁

「稅務訴訟の被告の側は、所得發生の原因たる取引行為等について、直接の証拠を握っているわけではないから、納稅者が真正の申告をしない限り所得の實際を把握することは極めて困難であり、所得額の確定は、大なり小なり、推計の方法をとる

なわぎるを得ない。税法には、推計課税についての規定がおかれているが、これは、むしろ当然のことであって、所得の確定とは、大まかないいかたをすれば、所得の合理的推計の問題であるといってもよいであろう。とすれば、税務訴訟では、所得の実額の存否ということが訴訟の対象になり、所得実額の存在について被告側が主張立証の責任を負うと考えることは正当でなく、訴訟の対象となるものは、むしろ、所得の推計方法（認定の仕方、あるいは認定方法）の合理性の有無ということであるべきであり、被告が主張立証責任を負うのは、所得の認定方法の合理性についてであると考えねばならない。（中略）

訴訟が提起されると被告の側の主張を裁判所が合理的と認めるときは、原告が、まず、証拠の申出をしなければならぬこととなっている（証拠申出の順序に関する国税通則法八八）。異議の決定、裁決に理由の記載を要求しているのは、これによって、所得の認定が合理的方法、根拠に基づいて行なわれるべきことを保障しようとするものであるから、訴が提起されたときには、すでに、被告の側に、合理的な認定理由が用意されていなければならないはずのものである。証拠申出の順序に関する、前述の国税通則法の規定は、訴訟のへき頭において、被告の側ですでに用意されているべきはずの合理的認定理由が主張されるべきことを前提として、その認定理由が、裁判所の目から見て、一応合理的と認められる程度のものであるならば、原告の側から、その合理性を争い、そのための証拠（反証）を提出する、という順序でスタートすべきものであるとの趣旨を規定したものと考えて、初めて、その合理的意味を理解することができるであろう。

審査決定に理由を附すべき旨の規定や青色申告に対する更正決定に理由を附記すべき旨の規定の解釈について、（中略）理由の附記に関する規定は、前述のように、証拠申出の順序に関する規定等とあいまって、税務訴訟においては、所得の認定方法が適正、合理的であるかどうかということが訴訟の対象となることを前提として、所得の認定方法が実質的に適正、合理的であるべきことを手続的形式的要件として（すなわち所得の認定の結果が正当であるかどうかとは一応無関係に）保障することにそのねらいがあるものと解するのが正当であるように思われる。（中略）このように考えなければ、所得の認定が実質的にみて合理的根拠に基づくものと認められうる場合であるにもかかわらず、理由の記載が形式的に不備であるということだけで、処分が取り消されるという不合理な結果が生ずることを免れない。そればかりでなく、従来の考え方のように税務訴訟においては、所得の実額の存否が訴訟の対象となり、訴訟が提起された後において、（中略）どんな理由でもこれを持ち出すことができるものとすれば、理由の形式的記載を嚴格に要求することは、ほとんど無意味とならざるを得ない。（中略）訴訟の

段階になって、審査決定当時と全く異なる理由を主張することができるかどうかは、(中略)結局、訴訟のへき頭において主張さるべき審査決定当時の認定理由と、その基礎が異ならない範囲においてのみ修正、変更が許されると解するのが妥当な結論であるように思われる。(後略)」

(注12) 杉本良吉「裁判の今日的課題」行政事件訴訟「判例時報四六五号七頁

(注13) 川村俊雄「所得額の確定に関する課税所得の取消」税務弘報一五卷九号一〇九頁

(注14) 山田二郎、畦地靖郎「税務訴訟と裁判所」法律時報三九卷一〇号三六頁

(注15) 渡部吉隆「税務訴訟における諸問題」司法研修所論集四一号一七一頁

(注16) 昭三八・五・三一最高二小三六(オ)八四(税務訴訟資料三七号六五三頁)

(注17) 昭四八・三・一四東京高裁昭四五(行コ)一九、二〇(行集二四卷三号一一五頁)

「青色申告法人に対する更正にあつては、その更正通知書に理由を付記すべきものとされているが、その趣旨は、「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」、このことにより前記審査の範囲が法人税法第三一条の四第一項に規定する更正の制限に服することがあつても、原処分理由の当否に限定され、又は審査請求の理由に抱束されるとは解されない。」

(注18) 昭四三・六・二七大阪高裁昭三八(ネ)三五三(税務訴訟資料五三号一九一頁)

「旧法人税法三二条が更正処分の通知書に理由の附記を要求している趣旨からすると、更正処分に附記された理由以外の理由でこれを維持することは、原則として許されないと解すべきである。」

(注19) 昭四九・三・一五京都地裁昭三九(行ウ)六(シュトイエル一四五号四七頁)

「この主張事實は本件係争年度分の青色申告に対する被告の更正処分の理由として通知書に付記されなかつた事實であり、青色申告に対する更正処分に理由付記を要する趣旨からすれば、付記理由以外の事實を以て更正処分の正当性を根拠づけることは許さないものと解すべきであるから、被告が付記以外の追加抗弁事實を主張することは(その事實があるとしても、それを更正処分の理由とした場合を除き)許されない。」

(注20) 白石健三「行政事件訴訟の審理をめぐる実務上の諸問題」判例タイムス一七五号三五頁

(注21) 松沢智「判例に表われた青色申告者に対する手続上の違法をめぐる諸問題」税務事例六卷八号三一頁

(注22) 行政事件担当裁判官合同概要集録(その二)「行政裁判資料第三三三号」一八三頁。「行政処分取消訴訟において、被告行政

庁は処分理由として掲げた理由と異なる理由を主張することにつき制限を受けないか。(1)処分理由の附記が要求されている場合」に対する行政局の協議結果

(注23) 高林克巳「瑕疵ある行政行為の転換と処分理由の追加」法曹時報二一巻四号七八二頁

(注24) 昭二九・一〇・一四最高一小昭二八(オ)五一六民集八卷一〇号一八五八頁

(注25) 昭四二・九・一二最高二小昭三九(行ツ)六五(税務訴訟資料三六卷八七一頁)

(注26) 山田二郎「税務訴訟の理論と実際」七三頁

(注27) 注16参照

(注28) 白石健三「行政事件訴訟の審理をめぐる実務上の諸問題」判例タイムズ一七五号三四頁
昭三七・八・三〇東京地裁昭三六(行)四九(税務訴訟資料三六号八七一頁)判決傍論

清水敬次「シュトイエル(判例評釈)」一四六号一〇頁

大橋茂美「シュトイエル(判例評釈)」九七号四頁

(注29) 松沢智「法律のひろば」二七巻九号六七頁、渡部吉隆「司法研修所論集四一号」一七三頁、堺沢良「税務事例」三巻五号六

七頁

(現 保土ヶ谷税務署副署長)