

# 加算税の賦課決定処分の範囲内主張 の可否について

武 田 雅 雄

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 授 〕

## 目 次

はじめに	139
1 問題の所在	139
2 本稿の構成	140
第1章 加算税の概念	141
第1節 加算税の意義	141
第2節 加算税の概要	141
1 過少申告加算税の概要	142
(1) 規定の趣旨	142
(2) 課税要件及び課税割合等	142
(3) 過少申告加算税の加重	142
2 重加算税の概要	143
(1) 規定の趣旨	143
(2) 課税要件及び課税割合等	143
第2章 各種加算税の関係	145
第1節 問題の所在	145
第2節 過少申告加算税と重加算税との関係	146
1 学説等	146
(1) 独立処分説	146
(2) 同一処分説	147
2 判例及び解説	147
(1) 判例からみた両説の考え方	147
(2) 重加算税の中に過少申告加算税等が含まれているか 否かの議論	151
(3) その他両説を巡る議論	154
第3章 加算税の賦課決定処分の範囲内主張	160
第1節 問題の所在	160

第2節 東京高裁平成8年判決を素材にして	161
1 事件の概要	161
2 判決要旨	161
3 当判決の問題点	162
第3節 加算税の是正の考え方	163
1 学説等	163
(1) 加算税是正処理の三つ(甲、乙及び丙説)の考え方	163
(2) 設例による検討	165
2 各説の主張の根拠	167
(1) 甲説を採る根拠	167
(2) 乙説を採る根拠	167
(3) 丙説を採る根拠	168
3 小括	168
第4章 範囲内主張を巡る議論	171
第1節 租税訴訟における訴訟物	171
1 問題の所在	171
2 判例、学説等	171
3 小括	177
第2節 処分理由の差し換え変更	180
1 問題の所在	180
2 判例、学説等	180
3 小括	186
第3節 不利益変更の禁止	190
1 問題の所在	190
2 判例、学説等	190
(1) 新たな処分か否か	192
(2) 不利益処分とは	193
3 小括	194

おわりにかえて ..... 197

## はじめに

### 1 問題の所在

審査請求や訴訟の過程で新たな隠ぺい又は仮装等が把握された場合、加算税の賦課決定処分の適否において、どのように加味すべきか否か（例えば、加算税の違法性の判断において、原処分における加算税の範囲内で過少申告加算税を重加算税に振り替えることが許されるか否かなど。）、未だ議論の分かれるところである。

更正処分の適法性については、その処分数額が税法に定める客観的な税額を上回っているか否か、即ち総額主義により判断するというのが、判例上もほぼ確立しているところである。この総額主義によれば、課税処分の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ければ、当該処分は現実に認定した処分理由のいかんにかかわらず、実体法上適法とされている。

一方、加算税の賦課決定処分の適法性の判断については、従前より意見が分かれており、重加算税と過少申告加算税の賦課決定処分がされた場合の両者の関係は、両加算税の賦課決定処分は処分として同一性を有し、1個のものとする総額主義の考え方（同一処分説）と、両者はそれぞれ別個独立の行政処分とみる考え方（独立処分説）とがある。両説には、それぞれ相当の理由があり、また裁判例も多いが、現時点ではどちらか一方が定説であるとも言いがたいのが現状である。

ちなみに、どの説を採用かによって、加算税の賦課決定処分の適法性の判断への影響が非常に大きいことから、理論的に整備する必要があるのではないかと考える。

そこで、重加算税と過少申告加算税の各処分の趣旨、相互関係等を明らかにしつつ、更正処分の場合の総額主義との関係をも踏まえ、加算税の賦課決定処分の範囲内主張の可否について理論的に考察することにしたい。

## 2 本稿の構成

本稿テーマを理解し、いかなる解釈が現行税法上相応しいのかを考察する上で、まず、第1章では、加算税の意義及び各種加算税の概要について整理する。

第2章では、本稿テーマの論点を解く上で各種加算税の関係、とりわけ過少申告加算税と重加算税を中心に学説、判例等を考察する。

第3章では、本稿テーマを明確にし、それに対し素材判決をもって論点を整理しながら学説、判例等を考察する。

第4章では、本稿テーマを解く上で、租税訴訟上の訴訟物とは何か、処分理由の差し換え変更は可能かどうか、不利益変更の禁止とは何かなどの観点から学説、判例等を考察する。

最後に、本稿テーマのまとめとして私見を述べることとする。

# 第1章 加算税の概念

## 第1節 加算税の意義

国税債権の期限内における適正な実現を担保し、併せて、期限内に債務を履行した者と、そうでない者との権衡を図るために、行政上の措置として負担の過重を行う趣旨で、延滞税、利子税及び加算税の制度がある。これらは、いずれも国税の一種として国税に附帯して徴収される税であるところから、附帯税と総称されている<sup>(1)</sup>。なお、加算税は更に過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税に分かれており、附帯税は全体として、6種類が定められている。

そして、附帯税の中で各種加算税は、いずれもそれぞれの計算の基礎となる税額の属する税目の国税となるものである。

ちなみに、延滞税が遅延利息たる性格をもち、利子税が約定利息たる性格をもつのに対し、加算税は納税者が行うべき適正な申告及び納付義務の履行を怠った場合にこれに対する制裁として国が税法上の手続きによって賦課徴収するもので、租税に関する法律の執行を妨げるような行為や事実を防止することを目的とする一種の行政制裁的な性格を有しているといえる。

更に、加算税は、法定申告期限又は法定納期限を経過した時（還付請求の申告書に係る過少申告加算税又は重加算税にあつては、当該還付請求の申告書が提出された時）に成立し、賦課課税方式によって、税務署長がその賦課決定通知書をその処分対象者（納税者）に送達することによって、具体的に確定する（通15 十五、通令5十一）こととされており、他の附帯税と異なり、確定手続を要する（通32 三）。

## 第2節 加算税の概要

納税者自ら課税標準を決定し、これに自らの計算に基づいて税率を適用して

税額を算出し、これを申告して第一次的に納付すべき税額を確定させるという申告納税制度の下では、適正な申告をしない者に対し、一定の制裁を加えて、申告秩序の維持を図ることが要請されるが、このような行政上の制裁として、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税が課されることは前節で述べたとおりである。

なお、本節では以下各加算税についての概要等を述べることとするが、本稿のテーマとの関係から過少申告加算税と重加算税に焦点を絞ったところで、検討を進めることにする。

## 1 過少申告加算税の概要

### (1) 規定の趣旨

確定申告による納税方式は、納税者の申告に重要な意義を置き、これを尊重することを前提に存在する制度であること、更に申告が適正になされることが根幹にある。したがって、申告秩序の維持が強く要請されるところから、当初から適正な申告をした者とこれを不当に行った者との間に生じる不公平を是正して、納税義務違反の発生を防止する行政上の措置として置かれたのが過少申告加算税の制度の根拠である<sup>(2)</sup>。

### (2) 課税要件及び課税割合等

申告納税方式により納付の確定することとなる国税について、期限内申告書（還付請求申告書を含む。）の提出がされた場合又は期限後申告書が提出された場合（期限内申告書の提出がなかったことにつき、正当な理由があると認められる場合に限る。）において、修正申告書の提出又は更正があり、それによって納付すべき税額があるときは、その税額に10%を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税が課される（通65）。

### (3) 過少申告加算税の加重

前述の過少申告加算税が課される場合において、修正申告書の提出又は更正により納付すべき税額（当該修正申告書の提出又は更正前に修正申告書の提出又は更正があるときは、累積増差税額を加算した金額）が、期限

内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれが多い金額を超えるときは、その超える部分の税額に係る過少申告加算税は、通常の過少申告加算税の額にさらに、その超える部分の税額に5%を乗じて得た金額を加算した金額とされる（通65）。

なお、過少申告加算税の加重の考え方は、昭和59年の税制改正において、納税環境の整備の一環として設けられたもので、その趣旨は、従前は過少申告加算税は10%、無申告加算税は15%と両者の格差は大きいものの、その実態をみれば、本来申告すべき税額の大部分を申告している者と、ほんの一部しか申告していない者と同じ10%という問題、むしろ、ほんの一部しか申告していない者と無申告者との格差5%という問題があり、このような格差をなくするために、過少申告の場合に、その申告漏れの割合により加算税の実質負担に差をつけ、申告漏れ割合が大きくなるに従って、過少申告加算税の実効割合が無申告加算税に近づくようにすることにより、申告水準の一層の向上を図ることを意図している<sup>(3)</sup>。

## 2 重加算税の概要

### (1) 規定の趣旨

重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて、隠ぺい、仮装<sup>(4)</sup>という重大な不正手段を用いた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を課することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。

### (2) 課税要件及び課税割合等

重加算税が課税される要件としては、過少申告加算税、無申告加算税又は不納付加算税が課される場合であって、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし又は仮装したところに基づき、納税申告書の提出・不提出又は不納付の行為をしたときには、それらの加算税に代えて、より高額な加算税が課される（通68～）。税率は、過少申告重加算税が35

%、無申告重加算税が40%、不納付重加算税が35%である。

---

- (1) 品川芳宣「附帯税の事例研究」平成12年第二刷12頁では、「主たる債務に附帯して生じる従たる債務を附帯債務と呼ぶが、国税通則法上、国税の附帯債務のことを附帯税と呼んでいる。」と定義している。
- (2) 福岡地裁平成3年2月28日 税資182号522頁
- (3) 国税庁「昭和59年改正税法のすべて」71頁
- (4) 志場喜徳郎他「国税通則法精解」平成12年改訂 655頁

「隠ぺい・仮装：事実の隠ぺいは、二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入若しくは架空経費の計上、棚卸資産の一部除外等によるものをその典型的なものとする。事実の仮装は、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁等をその典型的なものとする。いずれも、行為が客観的にみて隠ぺい又は仮装と判断されるものであればたり、納税者の故意の立証まで要求しているものではない。この点において、罰則規則における「偽りその不正の行為」(例えば、所得税法238条1項)と異なり、重加算税の賦課に際して、税務署長の判断基準をより外形的、客観的ならしめようとする趣旨である。」

「重加算税の課税要件である「隠ぺい、仮装」と罰則規則における「偽りその不正の行為」とは、現実には、多くの場合相互に一致して重なりあうであろうが、厳密には別個のものである。」

## 第2章 各種加算税の関係

### 第1節 問題の所在

重加算税は、過少申告加算税等の賦課要件が充足している場合において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき、また、納税申告書を法定申告期限までに提出せず、又は法定申告期限後に提出したとき、及びその国税を法定納期限までに納付しなかった場合に、それぞれの加算税に代えて、賦課されるものである。

そして、いずれの場合においても、その脱漏税額（加算税の基礎税額）に対して一種類の加算税が賦課されるのであって、複数の加算税が同時に賦課（すなわち併課）されることはない。

ところが、課税の実務においては、隠ぺい、又は仮装という賦課要件事実が存したことを前提に、他の加算税に代えて重加算税を賦課したが、賦課要件の充足に対する事実認定に誤りがあり、結果として重加算税の賦課決定が誤った処理となる場合がある。このように、ある種の加算税を賦課すべきところ誤って別の加算税を賦課することを加算税の打ち違いともいわれるものであるが、その場合の賦課処分の是正方法が問題となってくる。

ちなみに、重加算税賦課決定処分と過少申告加算税賦課決定処分等の関係で、重加算税賦課決定処分の取消請求判決において、隠ぺい、又は仮装の行為がなかったと判断された場合に、重加算税の全額を取り消さねばならないのか、又は過少申告の事実はあるから過少申告加算税相当額を除いた重加算税の一部を取り消せば足りるのか、という問題が生じてくる。

そこで、本章においては、それらについての学説、判例等を考察していくことにする。

## 第2節 過少申告加算税と重加算税との関係

論点は、加算税の打ち違いが生じた場合、誤った加算税を取消して、改めて正しい加算税の賦課決定をしなければならないのか、あるいは各加算税はいずれも納税義務違反に対して課されるものであるから、その性質は同じであることから、共通部分は維持し、誤った部分についてのみ取消しをすれば足りるとする考え方である。

要するに、過少申告加算税と重加算税との両者の関係を、異質なものと捉え別個の処分とみるか、両者の関係はともに附帯税であるところの同一性を重視し、内包されているとみるかによって結論を異にする議論でもある。

本稿では、過少申告加算税と重加算税との関係について述べることになるが、過少申告加算税と同様に無申告加算税及び不納付加算税の賦課決定と重加算税との関係をどのようにみるか、つまり同一の修正申告又は更正決定に係る加算税である限り同一性の有無等の問題があり、その点においては加算税制度全体に関する共通の問題（解釈論、制度論）でもある。

### 1 学説等

以下、表現は違うものの同趣旨と思われるものも含めて、議論を整理することにする。

#### (1) 独立処分説

重加算税の賦課には過少申告加算税の賦課に相当する部分は含まれていないと消極に解する考えであり、両者が各別個の条文に規定されていること、国税通則法68条1項では「過少申告加算税に代え」と規定して法体裁上は過少申告加算税の含まれる余地がなく、重加算税が賦課決定されても過少申告加算税としては税額が確定しておらず内容不特定であることを根拠に重加算税の賦課決定のみが取り消しされるべきであるという考えであり、消極説あるいは別異説等ともいわれる<sup>(1)</sup>。

また、別異な処分であることから、賦課決定の打ち違いが生じた時は打

ち直しをしなければならないという考えから、打ち直し説ともいわれる。

## (2) 同一処分説

過少申告加算税と重加算税はともに申告納税義務違反に対する性質が同一であることを根拠とするもので、その上で、重加算税は「隠ぺい又は仮装の行為」の要件を過少申告加算税の賦課要件に加重したに過ぎなく、よって、重加算税の賦課要件である加重事由が否定されても、過少申告加算税相当分につき原処分を維持できるとする考えである。

重加算税の賦課は過少申告加算税の賦課に相当する部分を含んでいると積極的に解する考えから、内包説あるいは積極説等ともいわれる<sup>(2)</sup>。

## 2 判例及び解説

### (1) 判例からみた両説の考え方

独立処分説の考え方にたてば、訴訟の争点になっている重加算税の賦課要件である隠ぺい又は仮装の事実が認められない以上、直ちに重加算税賦課決定は全部を取り消すべきであり、取り消されない以上は違法となる。そのような考えの下、過去の裁判例をみると、全部を取り消しているものもみられる<sup>(3)</sup>が、その判示からはいかなる考えで、そのような考えが導かれたのか（あえて、原処分側が主張しなかったことから、議論しなかった等）不明であるものも見受けられるが、この考え方に沿った裁判例として大阪高裁昭和50年9月30日の判決<sup>(4)</sup>がある。

その判決では、「重加算税は過少申告とか無申告とかの単純な申告義務違反に対する税法上の秩序罰負担を内包するものであること、更正等により納付することとなった税額に対しては総じて過少申告加算税を課することが基本原則であること、加算税はその額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税であることは右控訴人の主張どおりであるけれども、そのことが故に本件重加算税賦課決定処分に過少申告加算税賦課決定処分が当然に含まれているとの前提を採ること自体賛成できない。あく迄も両者は別異の処分として扱うべきである。本件加算税賦課決定処分は重加算税

としては税額が確定しているけれども過少申告加算税としては税額が確定しておらず、内容不特定であるから、本件重加算税賦課決定処分に、このような内容不特定の過少申告加算税賦課決定処分がなされているとみることが到底できない。」とし、「……被控訴人は本訴において、右重加算税賦課決定処分の基礎となる税額を争っているから、本件重加算税賦課決定処分の過少申告加算税相当額部分についても、なお、取り消しを求める法律上の利益があるということが出来る。」と判示している。

なお、判示の中の「……秩序罰……」の文言は、別の議論としてあるが、本稿の論点からは必要でない判断し、以下、除外して論述する。

一般に、独立処分説の採る考えは、まず、あくまでも両者は別異の処分として扱うべきであり、本件加算税賦課決定処分にこのような内容不特定の過少申告加算税賦課決定処分がなされているとみることが到底できないこと、次に、重加算税賦課決定処分が取消しされたのちに過少申告加算税の賦課決定を行おうとした場合においても、既に5年の除斥期間が経過しているため、過少申告加算税の賦課処分を免れる場合がある等を理由としているものと思われる。

一方、同一処分説的な考えに基づいた判決としては、東京地裁昭和57年6月14日判決<sup>(5)</sup>の重加算税と過少申告加算税を賦課したが、両加算税に代替えが認められたものの、裁判所認定の両者の和は賦課決定における両者の和よりも多額であり、本来重加算税を賦課決定すべきところを過少申告加算税を賦課決定しても、当該賦課決定を違法ならしめるものではない。また、大阪地裁昭和58年8月26日判決<sup>(6)</sup>の無申告加算税とすべきところ過少申告加算税を賦課したが、無申告も過少申告も申告義務違反であって、いずれに対する加算税もその本質においては変わりはなく、両者を誤って賦課しても不利益を与えたことにならず、取消事由は存在しない等の判示がある。

確かに、国税通則法の規定上、過少申告加算税は同法65条、重加算税は68条とそれぞれ別の条文で賦課要件が規定されており、過少申告加算税賦

課決定処分と重加算税賦課決定処分とは別個の処分と解する余地もあるように見える。しかし、そのように解することは法条の形式面にのみとらわれたもので妥当ではなかろう。過少申告加算税と無申告加算税との関係と同様、過少申告加算税と重加算税の関係も、ともに申告義務違反に対する納税者に課される加算税であるから、その本質において変わりはないものといえる<sup>(7)</sup>。

もっとも、無申告も過少申告も申告義務違反であるという同一性の下で過少申告加算税を賦課すべきところを無申告加算税を賦課するが如きまでを容認するという考えではない。当然にその場合は、改めて打ち直すことではいうまでもない。

そして、同一処分説的な考えに基づいた判決というよりも、内包説という言い方が相応しいものとして、最高裁昭和58年10月27日の判決<sup>(8)</sup>がある。この事件は、重加算税の賦課決定処分を受けた納税者が「隠ぺい又は仮装」の事実の存否を争い、その事実が認められないと判断されたものの、過少申告加算税相当額を超える部分の重加算税のみを取り消したことが、つまり、重加算税の賦課決定と過少申告加算税の賦課決定とは、各課税要件を異にする別個の処分であるとすれば、重加算税の賦課決定を取り消したにもかかわらず、新たに過少申告加算税を賦課決定するのは違法ではないかという点が問題となった事案である。

この事件に係る判決の違法事由に関する控訴人の主張の概要は次のとおりである。

まず、重加算税の賦課決定と過少申告加算税の賦課決定とは、各々要件を異にする別個の処分であること、その上で審査庁である国税不服審判所長に対し、重加算税賦課決定は賦課要件を欠き違法であるとしながら、過少申告加算税相当額を超える部分のみを取り消したにすぎず、これは、租税の賦課徴収の権限を有しない審査庁が過少申告加算税の賦課決定をしたのと同様の結果となり、違法であるとの主張である。更に、審査請求の段階では過少申告加算税については審判の対象とされず、控訴人はその審

判手続において、国税通則法65条2項に規定する「正当な理由」を主張する機会是与えられなかったとの主張である。

最高裁の判断は、「国税通則法65条の規定により過少申告加算税と国税通則法68条1項の規定による重加算税とは、ともに申告納税方式による国税について過少な申告を行った納税者に対する行政上の制裁として賦課されるものであって、同一の修正申告又は更正に係るものである限り、その賦課及び税額計算の基礎を同じくし、ただ、後者の重加算税は、前者の過少申告加算税の賦課要件に該当することに加えて、当該納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出するという不正手段を用いたとの特別の事由が存する場合に、当該基礎となる税額に対し、過少申告加算税におけるよりも重い一定比率を乗じて得られる金額の制裁を課することとしたものと考えられるから、両者は相互に無関係な別個独立の処分ではなく、重加算税の賦課は、過少申告加算税として賦課されるべき一定の税額に前記加重額に当たる一定の金額を加えた額の税を賦課する処分として、右過少申告加算税の賦課に相当する部分をその中に含んでいるものと解するのが相当である。」とし、「したがって、重加算税の賦課決定に対する審査請求においては、右加重事由の存否のみならず、過少申告加算税の賦課決定の要件の存否も当然に審判の対象となり、審査の結果、後者の要件の全部又は一部が否定された場合には、加重事由の存否を問うまでもなく当然にその限度で重加算税の全部又は一部が取消しを免れないこととなるとともに、右後者の要件の存在が認められ、加重事由の存否の点についてのみ原処分庁の認定判断に誤りがある場合には、加算税額中これに応じて減額されるべき部分についてのみ原処分を取り消し、その余については審査請求を棄却すべきものであって、このように解しても、もとより審査庁である国税不服審判所長がその権限に属さない税の賦課決定を行使したことになるものではない。」と判示し、上告を棄却している。

同判決の要旨は、内包説の考えを基調とするものの、同一処分説を否定したものではないことが伺われ、考え方としては、同一処分説の中に内包説が含まれている、若しくは両者は同時に加味するものであると解すべきであろう。ここでは、便宜上同一処分説として論じていくが、必要に応じて、内包説として明示することもあるが、判旨を理解する上の使い分けで深い意味合いはない。もっとも、この関係を論じるためには、後述の訴訟物論の議論の展開で明らかにしていきたい。

## (2) 重加算税の中に過少申告加算税等が含まれているか否かの議論

重加算税に関する現行国税通則法68条の規定をみると、同条1項は、過少申告加算税を賦課することができる場合、つまり同法65条1項の過少申告加算税の賦課要件を充足している場合において、「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し、その隠ぺいし又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」は、当該納税者に対し「過少申告加算税に代え」本税額の「百分の三十の割合」に重加算税を課するものと規定しており、また同条2項は無申告加算税を賦課することができる場合、3項は不納付加算税を徴収する場合と同様の表現で、「無申告加算税（不納付加算税）に代え」、本税額の「百分の四十（三十五）の割合」で重加算税を課すると規定しているところである。

これらの諸規定から理解できるのは、重加算税の賦課・徴収は、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税の賦課・徴収の要件を先ず充足し、かつ、それに加えて重加算税の賦課・徴収の要件である「隠ぺい又は仮装」の事実の存在という「加重事由」の存することが必要であり、加重事由の存する場合のみ過少申告加算税等に「代えて」重加算税が賦課・徴収できるのである<sup>(9)</sup>。この両者の密接な関係をもって別個独立の処分ではなく、重加算税の賦課決定処分の中に、過少申告加算税が含まれているという考え方である。

そして、「代えて」という言葉の意味・内容について、東京地裁昭和53

年2月22日判決<sup>(10)</sup>は、「国税通則法68条1項は『過少申告加算税に代え』と規定しており、原告は、右過少申告加算税を排除して重加算税の賦課決定を選択するよう命じたものであると主張するが、必ずしもそのように解さねばならないとする根拠はなく、右規定は、隠ぺい又は仮装した事実に基づく過少申告に対し加算税の額の計算の基礎となる税額に乘すべき割合につき、100分30の割合を選択できることを命じたものと解し得るのである。」旨判示して、要するに、この規定により代えられるのは、「過少申告加算税」が「重加算税」にではなく、「百分の五」の割合による加算税の額が「百分の30」の割合による加算税額に代えられるに過ぎないとしているのである（百分の30は、昭和59年の改正前の割合である。）。

この事件は、原処分たる重加算税の賦課決定のうち、その要件を欠くとして違法とした部分の全額を取り消すことなく、過少申告加算税の要件を満たしている部分を維持したものであるが、原告は両加算税は別異なる処分であることを根拠に違法であるとして主張したものである。しかしながら、両加算税は、その名称は異なるものの、いずれも申告納税方式による国税について過少な申告を行った納税者に対する行政上の制裁として課されたもので、両者の性質は同じくすること等を理由に、原処分庁が賦課した重加算税の中には、過少申告加算税の賦課処分が内包されているとし、その根拠を「代えて」という条文の文言を捉えて明らかにしたものである。

同じく、「代えて」という意味を吉良実氏は、重加算税は、過少申告加算税に「加えて」賦課・徴収されるものではなくて、過少申告加算税等に「代えて」賦課・徴収されるものであり、この点、例えば各種加算税・延滞税・利子税等が本税に「加えて」課税されるのとは異なるものである。つまり、「加えて」という場合には、加える基礎となるもの（本税）と、それに加えるもの（各種加算税・延滞税・利子税等）との両者が並行して存在し、その両者はそれぞれ別個のものとして課税されることになるものであるが、「代えて」という場合には、甲が、甲に代わる乙か何れか一方

のみが選択されて存在するだけで、甲と乙との両者が賦課されるということにはならないのである<sup>(11)</sup>と説かれている。

「……要するに、「百分の五の割合による加算税」に代えて「百分の三十の割合による加算税」を課する旨定めた規定である、ということになるのである。つまり、「重加算税」といっても、それは、「過少申告重加算税」をいう(通常これを単に「重加算税」といっているのにすぎない)のであって、「過少申告加算税と別個の加算税を意味しているものではなく…」と解するべきとの考えである。

また、過少申告加算税、無申告加算税及び不納付加算税の規定の中には、「正当な理由」が存する場合には、過少申告加算税等は賦課・徴収しないという免除規定(同法65条2項、66条2項、67条1項但書)が存するものの、一方、重加算税の規定には「正当な理由」は存しないが、これをどのように解すべきものか、重加算税の規定には、そのような賦課・徴収免除規定は存しないが、しかしこれは、重加算税が賦課・徴収される場合には、「正当な理由」の存在というようなことは、ことの性質上全く考えられないので、その賦課・徴収免除の規定が設けられていないだけのことであって、そのことによって賦課・徴収要件自体の点で、先にみてきたような考え方を異にしなければならないものではない<sup>(12)</sup>との考えがある。

この考え方は是認できるところであるが、「ことの性質上全く考えられない」というのは、そもそも過少申告加算税の賦課要件を充足しているとしても、正当理由があると認められるものに隠ぺい・仮装の認定は不可能であること、それを前提に考えれば、正当な理由の存在のないところで重加算税が賦課されるのであって、よって、重加算税自体に正当な理由の規定を持ち込む必要は何ら必要のないものと、解するのが妥当と思えるのである。

そして、同一処分説を明確に示した東京高裁昭和56年4月20日の判決<sup>(13)</sup>では、「……同一の修正申告又は更正に係る加算税である限り、過少申告加算税を賦課されるにしても、重加算税を賦課されるにしても処分として

の同一性を有するというべきで、重加算税として高い割合の加算税が賦課された場合は、その中に単なる過少申告加算税たるべき部分が包含されていると解するのが相当であり、「また、通則法68条1項、同法施行令28条1項により、加算税の税額計算の基礎となるべき税額のうち隠ぺい又は仮装されていない事実に基づくことが明らかである税額につき過少申告加算税が課され、その余の税額につき重加算税が課される場合には、過少申告加算税の賦課決定と重加算税の賦課決定の2個の処分がされるものともみるべきではなく、1個の加算税賦課決定がされるものと解するべきである。」とし、「通則法68条1項は「過少申告加算税に代え」と規定して重加算税の賦課決定を選択するよう税務署長に命じたものと主張するが、必ずしもそのように解さねばならないという根拠はなく、右規定は隠ぺい又は仮装した事実に基づく過少申告に対して加算税の額の計算の基礎となる税額に乗すべき割合に100分の30の割合を選択すべきことを命じたと解し得るのであって右文言は前記解釈を覆すに足りるものではない。」と判示している。

以上によれば、過少申告加算税と重加算税の賦課決定につき審査請求を受けた審判所長は当該修正申告又は更正に関し通則法65条及び68条1項所定の各要件の存否を審理し、本税の一部が取消され、隠ぺい又は仮装の事実も全部若しくは一部を取消すべきと判断された場合は、その結果に基づき過少申告加算税の額及び重加算税の額を算定し、その合計額が原処分における税額を下回るときは、裁決において原処分中その超える税額部分を取消し、残余の部分については審査請求を棄却すべきことに帰着する。

### (3) その他両説を巡る議論

以下、両説を巡る議論としては、いろいろな観点から論じられているところであり、既に、最高裁昭和58年10月28日の判決で決着した議論もあるが、議論の整理上、主だったものを掲げておくことにする。

イ 同一処分説の考えの下では、重加算税の賦課要件である隠ぺい又は仮装要件がなくても、重加算税が課されることもあり得るとの批判的な意

見がある。

三木義一氏は、来世新氏の考え方「各種加算税の相互関係は択一的で、その選択に誤りがあれば、それが自動的に何らの賦課決定処分なしに他の加算税に変更されうるものであるとすれば、税務当局は加算税の徴税に当たって、あらゆる場合に隠ぺい仮装の要件の認定なしに、まず重加算税の賦課決定をしておけばよいことになり、納税義務者の側からこれを争って出る場合のみ、その重加算税が過少申告加算税等に変更されることにもなりかねない<sup>(14)</sup>。」を引用し、「同一処分説な解釈の下では疑問が多い」と指摘し、「これでは課税庁の重加算税賦課決定処分の範囲の濫用をチェックできない、その意味で指摘は重要である<sup>(15)</sup>。」と結んで疑問視していることが伺われる<sup>(16)(17)</sup>。

しかし、遠藤きみ氏は、東京高裁昭和56年4月20日判決の評釈<sup>(18)</sup>の中で次のように述べている。

「すなわち、隠ぺい又は仮装という要件が認められないとしても、過少申告加算税の要件が備わっているのであれば、当該納税者に対しては重加算税は無理にしても、少なくとも過少申告加算税の賦課はなされるべきであったのであり、同人は全面的に加算税の賦課を免れることのできる法的立場にはなかったのであるから、あくまでも法律によって保護されるべき正当な利益救済のための訴訟手続や不服申立手続にあっては、本来課されるべき過少申告加算税の額の範囲においては、同人は重加算税の賦課決定の取消しを求めることはできず、同人が取消しを求め得るのは上記過少申告加算税相当額を超える分についてののみと解すべきではないか。」ということで、疑問視する考えに真っ正面から否定する考えを打ち出している。

そして、「傾聴すべき意見と思われるが、いささか税務行政に対する不信感が強すぎるくらいがあり、また、従来の実務からも目を背けている感がある。」との意見<sup>(19)</sup>も存するところである。

□ 独立処分説の考え方にてば、重加算税の賦課決定処分の中に過少申

告加算税相当額が含まれているとしても、取消しを求めることは法律上の利益があるとの主張がある。

この主張は、重加算税賦課決定処分が取り消されたのちに過少申告加算税が賦課決定された場合においても、既に5年の除斥期間が経過しているため、改めて過少申告加算税の賦課決定を免れる場合がある等を理由としているものと思われるが、この考えには同調できない。

この考え方は、「公平の観点から、改めて過少申告加算税を賦課決定すべきこととなる別処分説は合理性がないように思われる。即ち、改めて過少申告加算税を賦課決定する際に、その賦課決定の期間制限を超えている場合（そしてこのような場合が多いと思われる）には、新たな賦課決定ができなくなる。このことは、当初から隠ぺい又は仮装の事実が全くなく過少申告加算税の賦課決定を受けている他の納税者に比較し著しく不公平となりはしないだろうか。<sup>(20)</sup>」と指摘している。しかしながら、これを正当な利益と考えることには些か疑問視せざるを得ない。むしろ、そのように考えることに問題があるともいえる。

八 同一処分説を採ると、「正当な理由」を主張する機会を奪われることにならないかとの懸念がある。

同一処分説を採ると、重加算税の賦課決定に対する審査請求において、過少申告加算税に関する「正当な理由」を主張する機会を奪われることにはならないかという懸念が生じるが、同一処分説は、重加算税の賦課決定に対する審査請求の対象に過少申告加算税の賦課要件の存否も当然に含まれるという見解であるから、前記、昭和58年の最高裁判決も説示するように、重加算税賦課決定処分に対する審査請求において正当理由の有無について主張することができ、またそうすべきであるということになる。

重加算税の課税要件の事実の主張の中には、常に過少申告加算税の課税要件事実の主張が予備的になされているものと解される福岡高裁昭和51年6月8日判決<sup>(21)</sup>が示すように、審判所長や裁判所が重加算税の賦課

処分の適否を審理・判断する場合には、過少申告加算税の免除事由の存否についても当然に審理されることになるものと解される。

二 次に、国税不服審判所長に、審査権の範囲を超えて過少申告加算税の賦課決定処分権が与えられているのかという問題がある。

昭和58年の最高裁の判決は、国税不服審判所は原処分とは別個独立の機関であるから果して過少申告加算税の賦課決定権限があるのか争われた事案であるが、重加算税賦課決定処分を不服とする審査請求の段階で、国税不服審判所が加重事由の存在が認められないことを理由に過少申告加算税の額を超える範囲で原処分を取り消す裁決をしても、重加算税賦課決定処分全部を取り消して、新たに過少申告加算税を賦課決定処分をしたものとみるのではなく、あくまでも原処分の変更（一部取消）裁決とみるのが妥当な考えといえる。

また、国税不服審判所が第三者的機関としての性格をもつものであるにもかかわらず、国税不服審判所長に原処分を変更する権限を国税通則法が規定していることから（同法98条2項）両者が加算税という附帯税の本質につき同一の処分であり、新たな事実認定を要せず、税務行政の公平を図るために、審判所長は独自に重加算税を変更して過少申告加算税を賦課できるとする「変更説」の考え<sup>(22)</sup>も存するところである。

ホ その他

なお、本件は審判所の裁決の場合であるが、このことが、裁判所の判決の場合にも同じことがいえるかという問題がある。

このことは、「審判所長は行政機関、裁判所は司法機関であるという違いは確かに存するものの、加重事由が認められないという理由のみで重加算税賦課決定処分を取消す「裁決」なり「判決」をするに当たり、その取消しの方法を異にしなければならない現実的な必要性ないし実益が、果して存するものであろうかとの意見<sup>(23)</sup>もある。

---

(1)(2) 共通 過少申告加算税と重加算税との関係に係る参考文献

遠藤きみ「重加算税と過少申告加算税との関係」税務弘報昭56年9月号125頁

池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税務大学校論叢14、137頁

品川芳宣「新版附帯税の事例研究」

松沢智「行政判例百選（第三版）352頁

- (3) 課税庁側では過少申告加算税相当分は維持されるべきと主張していないが、結果的に独立処分説を採っているものと思われ、重加算税の全部が取り消されている判例は、次のとおりである。
- ・福岡高裁昭和35年9月9日 税資33号1094頁
  - ・横浜地裁昭和53年3月13日 税資97号491頁
  - ・大阪高裁昭和45年10月27日 税資60号612頁
- (4) 大阪高裁昭和50年9月30日 税資82号832頁
- (5) 東京地裁昭和57年6月14日 税資128号634頁
- (6) 大阪地裁昭和58年8月26日 税資133号491頁
- (7) 内藤利文「重加算税と過少申告加算税との関係」税務通信38-15 291頁税務経理協会
- (8) 最高裁昭和58年10月27日 税資134号46頁
- (9) 吉良実「国税通則法68条1項による重加算税の賦課決定に対する審査請求において同条項所定の加重事由のみが認められない場合と右賦課決定の取消の範囲」判例時報1111号最新（判例批評304-8）154頁
- (10) 東京地裁昭和53年2月22日 税資97号264頁
- (11) 吉良・前掲書156頁
- (12) 吉良・前掲書156頁
- (13) 東京地裁昭和56年4月20日 税資117号87頁
- (14) 来生新・自治研究53巻7号138頁
- (15) 三木義一「租税手続法活用辞典」277頁
- (16) 来生氏の見解に対する批判的意見：石川善則「国税通則法68条1項による重加算税の賦課決定に対する審査請求において、同項所定の加重事由のみが認められない場合と右賦課決定の取消の範囲」法曹時報39-07 143頁
- (17) 来生氏の見解に対する批判的意見：品川芳宣「税務行政に対する不信感がいささか強すぎるようで、重加算税の課税実務の実態からも相当に遊離しているといえる。」品川芳宣「新版附帯税の事例研究」407頁 平8
- (18) 遠藤きみ「重加算税と過少申告加算税の関係」税務弘報29-09 125頁
- (19) 石川善則「国税通則法68条1項による重加算税の賦課決定に対する審査請求において、同項所定の加重事由のみが認められない場合と右賦課決定の取消の範囲」法曹時報39-07 152頁
- (20) 税務事例 V01.16 1 最高裁判所判決紹介「本来過少申告加算税のみを賦課すべきところを誤って重加算税を賦課した場合に、裁決で右過少申告加算税相当額を超

---

える部分のみを取り消すことができるとされた事例」

(21) 福岡高裁昭和51年6月8日 税資88号1013頁

(22) 松沢智「租税争訟法」201頁

(23) 吉良実「国税通則法68条1項による重加算税の賦課決定に対する審査請求において同条項所定の加重事由のみが認められない場合と右賦課決定の取消の範囲」判例時報1111号157頁

## 第3章 加算税の賦課決定処分の範囲内主張

### 第1節 問題の所在

重加算税の賦課決定処分における加重要件、例えば隠ぺいや仮装が認められなかった場合の取消しの範囲については、既に前章に論じてきたように、最高裁等で判断が下されており、学説もほぼ同様の考え方を支持しているといえる。

しかしながら、加算税の賦課決定処分に係る取消しの範囲については未だ議論が分かれているところである。そうした中、平成8年4月22日東京高裁<sup>(1)</sup>は、過少申告加算税と重加算税の賦課決定処分の適否が争われた事案であるが、その取消しの範囲を明確に示す注目すべき判決を下している。

判決では、重加算税と過少申告加算税との適用では重加算税が優先されるとした上、重加算税の賦課決定処分に係る税額を超える部分は過少申告加算税の基礎税額に加算すべきであるとの初めての考え方を判示したものである。

しかし、本件の場合、重加算税の基礎となる金額を算定し直した後の裁判所認定による重加算税の額が、原処分の賦課決定額を上回っている点に注目しておくべきである。

審査請求や訴訟の過程で過少申告加算税の賦課決定の基礎になった納付税額は減少したが、残りの納付税額の中に隠ぺい・仮装等が把握された場合、その賦課決定処分の適否は、隠ぺい・仮装等の事実を考慮して判断すべきか否かということが問題であり、今だに未解決のテーマとされてきた。

本件の場合をみると、残余の納付税額の中に隠ぺい・仮装等の事実が含まれているにもかかわらず、過少申告加算税の賦課決定の適否を、明らかにされた隠ぺい・仮装等の事実を加味しないで判断されたものといえる。その結果、過少申告加算税の一部取消しが行われたものであるが、隠ぺい・仮装等が加味された場合は、また違った結果になると思われる。

少なくとも、判決は、従前にはない見解を示したものとして評価する意見もあるが、一方、いくつかの問題点を残した判決といえる。

そこで、当該東京高裁平成8年判決を素材にして、加算税の賦課決定処分の範囲内主張について考察することにする。

## 第2節 東京高裁平成8年判決を素材にして

### 1 事件の概要

本件は、昭和55～57年分の所得税の更正処分及び加算税の賦課決定処分の適否が争われたものであり、その争点は、利息収入の計上漏れの存否、謝礼金収入の存否及び貸倒損失の存否という事実認定等の問題として、一審に続いて二審で争われた事案である。

高裁では、昭和55、56年分は原判決（国側の全面勝訴）の考え方を維持して納税者の主張を棄却したが、昭和57年分の所得税額の更正処分は違法であると判断した上、過少申告加算税の原処分額を超える賦課処分を取り消して、納税者の主張を一部認める判決を下している。

なお、本稿の論点との関係から昭和57年分についてのみ採り上げることとする。

### 2 判決要旨

まず判決では、原処分の所得税額を18,993,500円とする更正処分、過少申告加算税額を715,400円及び重加算税額を1,404,900円とする賦課決定処分に対して、所得税額を15,099,700円、重加算税の対象とならない所得税額部分を6,907,200円と認定するとともに、原処分が課した重加算税は1,404,900円であることからその基礎税額を4,683,000円と認定した。

次に、国税通則法68条1項の重加算税に関する規定は、同法65条所定の過少申告加算税との関係では、後者の過少申告加算税の賦課要件に付加されている加重事由を定めた特別規定と解されるから、その適用については、前者を優先し、重加算税の課税処分に係る税額を超えている部分は、過少申告加算税の基礎税額に加算すべきであるとの解釈の下で、重加算税の基礎税額は

8,193,100円と算出されるから、右基礎金額を控除した差額の3,509,500円も、過少申告加算税の基礎税額に加算して計算すべきであるとし、その結果、重加算税の対象とならない所得税部分の額は、6,907,200円と3,509,500円の合計額である10,416,700円が過少申告加算税の基礎税額となるから、昭和57年分の過少申告加算税額は、国税通則法118条3項の規定の適用により、10,410,000円の5%に当たる520,500円と算出される。そこで、昭和57年の過少申告加算税賦課決定処分のうち、520,500円を超える過少申告加算税賦課決定処分は取り消されるべきである。

一方、重加算税は、対象となる過少申告加算税の基礎金額から隠ぺい・仮装されていない税額を控除した残額をベースに税額が計算されると指摘し、そうすると、過少申告加算税の対象となる15,099,700円のうち、隠ぺい・仮装によらない税額は、6,907,200円であるから、重加算税の基礎となる金額は、その差額である8,193,100円となり、課される重加算税額はその3割に当たる2,457,000円と認定した。

しかし、実際の重加算税額はそれ以下の1,404,900円であったことから、原処分が行った重加算税の賦課決定処分は適法であるとし、原判決を維持した。

なお、昭和57年分の課税の経緯及び控訴審の内容は以下のとおりである。

	原 処 分	裁 決	被告主張	第一審認定	控訴審認定
事業所得	24,180,385	15,780,712	29,107,990	26,232,207	9,472,194
分離譲渡	23,914,629	23,914,629	23,914,629	23,914,629	23,914,629
所得税額	24,465,600	18,993,500	27,718,100	24,465,600	15,099,700
過少加算	779,300	715,400	880,000	棄 却	520,500
重加算税	2,663,400	1,404,900	3,033,000	棄 却	棄 却

### 3 当判決の問題点

当判決は、従前の総額的な解釈をとれば、処分は適法となるにもかかわらず、計算基礎額の振替計算の解釈をとったことにより、一部違法との判断が

下された点に問題がある<sup>(2)</sup>。

本件の場合、加算税賦課決定処分の適法性の判断において、判決認定で隠ぺい・仮装等の事実を認めながら、何故、判決認定の重加算税の基礎税額の全額をもって重加算税の対象としないのか。

勿論、重加算税の賦課要件である加重事由が取り消された場合においても、重加算税の賦課要件に過少申告加算税の賦課要件は包含されているとして、過少申告加算税の賦課要件が具備していれば維持できるという最高裁昭和58年の判決は理解できるものの、本件の場合は、訴訟の課程で新たに隠ぺい・仮装等の事実が認められたということで、両事案の背景はやや異なるものといえる。

少なくとも本件の場合は、加算税賦課決定処分の適法性の判断において、隠ぺい・仮装等を何ら加味できないところに疑問を感じるところである。

### 第3節 加算税の是正の考え方

加算税（過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税）に、打ち違いが生じた場合の是正処理は、誤った加算税の賦課決定を取り消して改めて正しい加算税の賦課決定（即ち、打ち直し）を行えば、それはそれで一つの是正方法であるといえるのであるが、通常、当初の賦課決定の適否が問題になるのは、異議申立て、審査請求、取消争訟段階である。そして、かかる争訟段階においては、常に迅速な解決がなされるとは限らないのであって、事案によっては数年の審理期間を要することもあるため、種々の問題が提起されている。

#### 1 学説等

##### (1) 加算税是正処理の三つ（甲、乙及び丙説）の考え方

各種加算税はいずれも過少申告や無申告という納税義務違反に対して課されるものであり、それぞれの課税要件にも共通の部分があるから、相対的にみて低率の加算税は高率の加算税に内包されているというのが「内包説」の考え方であり、したがって、賦課決定処分の打ち違いが生じたと

きは、その共通部分を維持し、高率による賦課決定部分の取消しを行えば足りる。

例えば、隠ぺい・仮装の要件に該当しないため、本来であれば過少申告加算税を賦課するところ、重加算税を賦課したような場合には、誤って重加算税の対象とされた税額（計算の基礎となる本税額）に過少申告加算税の税率5%を乗じた金額が維持される（換言すれば、重加算税と過少申告加算税の税率差額を乗じた金額が取消しの範囲となる。）ことで特に問題がないが、素材判決のような場合「本税の額は減額となるが、加算税の対象税額（又は所得）に関しては逆に重加算税となるべき金額が増えるような場合」、違法として維持される金額をいかに計算するかについて、下記事例の如く「維持される金額に」欄に記載するように甲説、乙説、丙説の三つの見解があるものと考えられる。

#### イ 甲説（計算基礎額の振替計算）

更正処分において重加算税の対象とされた本税額を超えて判決が重加算税対象を認定した場合、増加した重加算税対象税額を過少申告加算税の対象金額に加えて再計算し、その過少申告加算税額を限度として適法とする考え方（加算税の適法性の判断において、原処分を超えて判決が認定した重加算税対象税額は、過少申告加算税の対象として計算する方法）

#### ロ 乙説（総額主義説的計算）

加算税の合計額を比較し、賦課決定された加算税の合計額が、判決の認定した税額に対応する加算税の合計額の範囲内であれば適法とする考え方（加算税の適法性の判断において、原処分を超えて判決が認定した重加算税対象税額も加算税の対象として計算する方法）

#### ハ 丙説（独立処分説的計算）

各加算税は別異なものとして、過少申告加算税及び重加算税のそれぞれについて適否を判断する考え方（原処分を超えて認定された重加算税対象税額は、過少申告加算税の対象としては認めない方法。この考え方

は、独立処分説といわれるものであるが、最近の判例ではこの考え方を採用しているものはなく、裁判例に1件みられる。)

## (2) 設例による検討

なお、本件案件を理解するとともに、問題点を浮き立たせる趣旨で、次のような設例をもって検討を加えることにする。

### ○ 設例

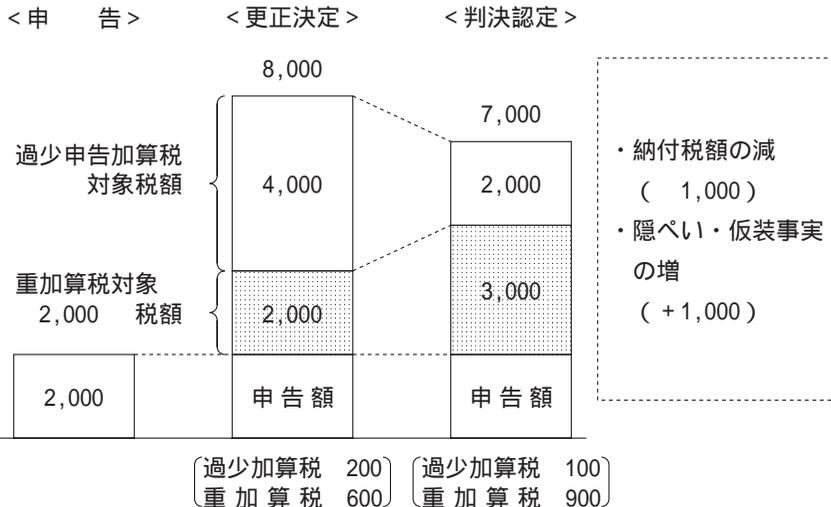
#### < 概要 >

当初申告の納税額2,000千円に対し、調査によって8,000千円の更正に係る納税額を受けたものであるが、その内訳は、隠ぺい及び仮装の事実に基づいての重加算税の基礎になる税額は2,000千円、過少申告加算税の基礎になる税額は4,000千円である。

その後、当該更正処分及び加算税の賦課決定処分の適否が争われたところ、判決認定額は一部所得税額の取消1,000千円を認めたが、その内容に原処分で主張されていない隠ぺい及び仮装の事実に基づくものがあるとし、更に1,000千円を重加算税の基礎になる税額として加算したものである。

この場合の各説の考え方は、以下のとおりである。

(前提： 過少申告加算税は5%、 重加算税は30%)



#### 甲説の考え方

- ・ 重加算税  $3,000 \times 30\% = 900$   $900 > 600$  処分は適法
- ・ 過少申告加算税  $[(3,000 - 2,000) + 2,000] \times 5\% = 150$   
 $150 < 200$  差額50は違法

#### 乙説の考え方

- ・ 重加算税  $3,000 \times 30\% = 900$
- ・ 過少申告加算税  $2,000 \times 5\% = 100$   
 $(900 + 100) > (600 + 200)$  過少・重加とも処分は適法

#### 丙説の考え方

- ・ 重加算税  $3,000 \times 30\% = 900 > 600$  処分は適法
- ・ 過少申告加算税  $2,000 \times 5\% = 100 < 200$  差額100は違法

## 2 各説の主張の根拠

### (1) 甲説を採る根拠

同一の修正申告又は更正についての加算税である場合、過少申告加算税の賦課決定と重加算税の賦課決定は、処分としての同一性を有し、1個のもののみをみる見解で、つまり、両者は相互に無関係な別個独立の行政処分ではなく、重加算税の賦課決定は、過少申告加算税として賦課されるべき一定の税額に、事実の隠ぺい又は仮装行為の存在という加重事由に伴う一定の税額が加重されているにすぎないとの考えである同一処分説の考えを基調としている。したがって、重加算税の賦課決定には、過少申告加算税の賦課に相当する部分が包含されている（「包含説」ともいわれる）とし、重加算税の額の計算の基礎となる事実の全部又は一部について、加重要件が欠け違法とされた場合でも、過少申告加算税の賦課要件が具備していれば、過少申告加算税の額の範囲で認容できるという考え方である。

そして、同一処分説の下でも、異議申立て、審査請求及び取消訴訟等の争訟段階で、重加算税の賦課決定の課税要件が存することをもち、過少申告加算税に代えて重加算税を認定することは、実質的に新たな処分をしたことと等しく許されないとの考えである<sup>(3)</sup>。

### (2) 乙説を採る根拠

乙説も、基本的には同一処分説の考えの下ではあるが、甲説と異なるところは、判決認定の加算税の合計額と、原処分の加算税の合計額を比較し前者が後者を下回るときはその差額部分のみを取り消し、残余についてはこれを維持することとなる。

この考えの基本になっているのは、課税処分を争う訴訟における審理の対象（訴訟物）は何かについて争いがあるが、通説・判例の立場は、課税処分取消訴訟の審判の対象は、租税債務たる課税標準及び税額が客観的に存在するか否かという当該課税処分の適否である。そして、「確定処分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ていなければ、当該課税処分は、現実に認定した処

分理由のいかんにかかわらず、実体法上適法である。」という広島高裁判決（平7.12.12）<sup>(4)</sup>も存するところである。

そして、過少申告加算税に代えて重加算税を認定することは、不利益処分当たらないか否かについては、課税処分取消訴訟の判示ではあるが、「原処分と異なる理由によって原処分を維持し、審査請求を棄却することは、数額の増額をもたらすものでない以上、不利益変更当たらない」という最高裁の判決（昭61.6.26）<sup>(5)</sup>も存するところである<sup>(6)</sup>。

### （3）丙説を採る根拠

丙説は、同一の修正申告又は更正であっても、過少申告加算税の賦課決定と重加算税の賦課決定の処分は、あくまで別異の処分として取り扱うべきで、本来、重加算税としては税額が確定しているが、過少申告加算税としては何ら確定しておらず、内容不特定のもを処分しているとは到底認められないとの考えの下、隠ぺい又は仮装の事実が欠け違法である限り、例え、過少申告加算税の賦課要件は具備している場合でも、その違法処分の全体を取り消すべきだという考えであり、独立処分説の考えに基づくものと考えられる。

そして、本設例の場合も上記別異の処分としての考えを前提に、異議申立て、審査請求及び取消訴訟等の争訟段階で、重加算税の賦課決定の賦課要件が存することをもって、過少申告加算税に代えて重加算税を認定することは、実質的に新たな処分をしたことと等しく許されないとの考えである。したがって、判決認定の過少申告加算税は原処分の過少申告加算税と判決認定の重加算税は原処分の重加算税と個々に対比して適法か否かを判断するという考えである<sup>(7)</sup>。

## 3 小括

各説の主張のいずれが現行上妥当であるかについては、各説それなりに理由のあるところであるが、既に第3節の加算税の是正の考え方で記述したように、丙説の考え方は独立処分説の考え方を基調としているものであるが、

現在、学説及び判例とも同一処分説の考え方が通説といわれていることを踏まえると、採用の余地がないものと考えられる。

次に、甲説及び乙説の考え方は同一処分説の考え方に基づいたものであるが、その中で本件素材判決は、甲説の考えの下によったことが認められるところであるが、その根拠が最高裁58年判決の考え方を取り入れているものなら、根拠付けに理解の苦しむところである。

同判決は、重加算税の賦課決定処分は、過少申告加算税として賦課されべき一定の税額に加重額に当たる一定の金額を加えた額の税を賦課する処分として、過少申告加算税の賦課に相当する部分が当然に含まれているとし、重加算税の賦課決定処分を受けた納税者が「隠ぺい又は仮装」の事実の存否を争い、その事実が認められないと判断されたものであっても過少申告加算税の賦課要件が具備している場合は、その範囲内で維持できると解されたものである。

しかしながら、本件素材判決の場合は、裁判所認定による重加算税の額が、原処分の賦課決定を上回っているところに、明らかに事案の異なることが伺われる。その上で、判決認定に係る重加算税の額が、原処分を超える部分を過少申告加算税に振り替える考え方（甲説）に、法的根拠を見だし難く、理解の超えるものとなっている<sup>(6)</sup>。

もっとも、重加算税の賦課要件に過少申告加算税の賦課要件は包含されるものの、過少申告加算税の賦課要件に重加算税の賦課要件は含まれていると見ることはできない、そこには、重加算税の賦課の確定行為が存在しないことを根拠とするものと思われる。

いずれにしろ、現行法上の解釈としては、同一処分説の考え方に基づく、甲説若しくは乙説のいずれかの説と思われるところであるが、両者の考え方の相違は、訴訟物をどのように捉えるか、処分理由の差し換えを認めるか否か、不利益処分というものをどのように解するのかによって結論を異にする議論といえる。

以下、これらの観点を踏まえて検討を加えることにする。

- 
- (1) 東京高裁平成8年4月22日 税資216号231頁
- (2) 当該判決に対し解説したもの 佐藤孝一「加算税賦課決定処分と審理の対象(再論) 税経通信96.9 200頁以下
- 佐藤氏は、本判決について次のような疑問点を指摘している。
- 重加算税の基礎税額を8,193,100円と認定しながら、何故、その全額を重加算税の対象としないことが法的に許されるのか。
- 同金額から原処分の重加算税の基礎税額を控除した残額を、何故、過少申告加算税の対象と法的になし得るのか。
- 最高裁昭和58年判決と本件とは事例を異にするものであるが、本判決は同判決の趣旨を如何に理解して本件に適用したものであるかについて、何ら説示されておらず、疑問と不満の残るところである。
- (3) 甲説に基づく裁判例
- 熊本地裁昭和44年3月17日 税資 56号 113頁  
東京地裁昭和57年6月14日 税資123号 634頁  
東京高裁昭和60年4月24日 税資145号 211頁  
東京高裁昭和60年6月26日 税資145号1020頁
- (4) 広島高裁平成7年12月12日 税資214号 729頁
- (5) 最高裁 昭和61年6月26日 税資152号 546頁
- (6) 乙説に基づく裁判例
- 東京地裁昭和53年2月22日 税資 97号 264頁  
東京高裁昭和56年2月20日 税資117号 87頁  
徳島地裁昭和59年4月27日 税資136号 480頁  
東京高裁平成元年8月30日 税資173号 530頁  
札幌高裁平成4年2月20日 税資188号 365頁
- (7) 丙説に基づく裁判例
- 平成5年6月18日判決『裁判事例集』 45 18頁
- (8) 佐藤孝一「加算税賦課決定処分と審理の対象(再論)」税経通信96.9 214頁「判決認定の重加算税対象税額が原処分のそれを下回った場合においては、その部分も通則法32条1項3号にいう「計算の基礎となる税額」とされているから、振替説によっても、過少申告加算税相当額を維持することに、一応法的根拠を見いだすことはできるが、これと異なり、判決認定の重加算税対象税額が原処分のそれを超えた場合には、その超えた部分については、重加算税賦課決定処分の「計算の基礎となる税額」とされていないため、振替説によって、何故、過少申告加算税相当額を維持できるのか、という疑問を生ずることになる。」

## 第4章 範囲内主張を巡る議論

### 第1節 租税訴訟における訴訟物

#### 1 問題の所在

訴訟物とは一般に審判の対象と解され、また、民事訴訟手続においては、訴訟物とは、訴訟によって解決すべき紛争の内容あるいは裁判で訴求されている原告の实体法上の権利又は利益を意味している。また、ある訴訟物につき判決が確定すれば、その同一の訴訟物については既判力により再訴が許されない。その意味で訴訟物は、判決の既判力の範囲を画する基準となるものと解されている<sup>(1)</sup>。

そして、課税処分取消訴訟においても例外ではなく、その訴訟物をどのように解するかによって、訴訟物一般の問題と同様に、既判力の範囲あるいは処分事由の差し換えの可否等に大きく影響を及ぼすことになる。ゆえに、学説等は、依然見解の対立がみられる。そこで、以下、訴訟物について判例及び学説等について概観してみることとする。

#### 2 判例、学説等

(1) 租税訴訟における訴訟物、特に課税処分取消訴訟における審判の対象をどうみるかについては<sup>(2)</sup>、

民事訴訟における請求異議訴訟に類似するものとみて、係争年度における租税債務の存否として捉える

課税庁としては、納税者の当該年度における真実の所得額を正確に把握することが困難であるとの前提に立って、課税庁の所得額ないし税額の認定方法の合理性の認否として捉える<sup>(3)</sup>

本案前の手続きとして、まず被告課税庁が当該処分理由を開示しなければならず、その開示に基づき原告において当該処分の違法事由を具体的に主張することを要し、その具体的違法事由の存否として捉え

る<sup>(4)</sup>

等、従来から見解が分かれている。

通説、判例は の説に立っており、税務訴訟は処分の取消訴訟の形式をとるものの、その内容は、形成要件たる処分自体の適法要件の存否の確定ではなく、係争年度における所得金額ひいては租税債務の存否についての争いであることが、民事訴訟における債務不存在確認訴訟等と類似するところにこの説の根拠とするものである<sup>(5)</sup>。

課税処分取消訴訟の審判の対象は、租税債務たる課税標準及び税額が客観的に存在するか否かという当該課税処分の適否であるという考えである。課税処分が申告とあいまって客観的、抽象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きであるから、当該課税処分が違法か否かは当該処分によって認定された課税標準又は税額が客観的に存在するか否かであり、審判により客観的に存在することが認められれば当該処分は適法とされ、逆に右の課税標準又は税額が、すでに一義的に定まっている客観的な所得金額よりも上回ることが認められればそれを限度として違法と判断される。したがって、原告たる納税者の実際の課税標準又は正当な税額の数値自体が直接審判の対象となるのではない。それは、単に、処分が違法か否かについて訴訟上の攻撃防禦方法に過ぎないと解され、それは、時機に遅れない限り訴訟上何時でも主張できるという考えである<sup>(6)</sup>。よって、課税庁としては、訴訟提起後に新たな課税根拠を提出して原処分を維持することも許されると同時に、処分理由と異なる新たな主張も許されることになる。

そして、青色申告の是正の場合における帳簿書類の調査（所法155、法法130）及び理由の附記（所法155、法法130）等については、手続要件等の規定があることを理由に、違法が審判の対象となりうるものの、それ以外については、課税庁は訴訟提起後に新たな課税根拠を提出することもまた、処分理由と異なった新たな主張も許されるということになる。

故に、税務訴訟の訴訟物が他の行政処分取消訴訟と同様に、課税処分の違法性一般を指すという所以でもある。

次に の説は、課税庁が課税標準等の構成要件とする取引行為等に対し、直接の当事者とはなり得ないので、客観的な真実の課税標準又は税額を把握することは困難であることから、所得額等の確定にはおのずと推計の方法をとらざるを得ない。したがって、課税処分とは課税標準等の認定方法の合理性の問題とするものである。そして、所得額の認定に関する課税処分の取消訴訟は、所得額の認定方法の不合理を除去し改めて合理的な方法により所得を算定し、その額が課税庁の認定額を下回ると認められる場合には、その合理的な認定方法がいかにあるべきかを確定する限度で課税処分の取消しを求めることもできる<sup>(7)</sup>と説いている。したがって、この見解によれば、訴訟提起後、課税庁が所得認定の根拠を変更主張することは、原告たる納税者が課税庁から合理的な方法で所得の認定を受くべき利益が無視されることになるとして許されない<sup>(8)</sup>との考えである。なお、この見解を示した当時の税務訴訟は概ね推計課税が行われている背景を踏まえての説といえる。

しかし、税務訴訟の争いの実態が単に認定方法の合理性があるか否かにのみ尽きるものと決めつけることに問題視する意見がある。即ち、課税処分に対する不服の訴えを提起するのは、認定方法が単に不合理であるということのためであるというのは事の真相を見誤ったものであり、争いの実態は課税庁の認定した所得の存否のみならず、帰属者の認定、帰属時期等も、通常、争点として争われているものも少なくなく、当事者もその点の解決を裁判所に求めているのであるから、かかる見解は実態から著しく遊離することになる欠陥があって妥当ではない<sup>(9)</sup>との見解である。

また、 の説は、 の通説の考え方を採れば、原告が予測しない審査裁決までに、課税庁から主張されなかった新たな課税根拠が主張されることになり、そのため訴訟が遅延する結果を生じるところから、予め課税庁が理由を明らかにしていない場合は、本案前の手続きとして、まず被告課税

庁が当該処分理由を開示しなければならず、その開示に基づき原告において当該処分違法事由を具体的に主張することを要しその具体的な違法事由の存否を審理の対象とし、審理の促進を図るべきである<sup>(10)</sup>との考えである。

しかし、この説は審理方式の問題と訴訟物の問題とを同一平面に捉えて理解しようとするところに問題がある。そして、具体的な違法事由を審理の対象とすると、訴訟物の範囲が狭くなる結果、訴えの変更、既判力等の点において納税者に不利な結果となり権利保護の目的が十分達成されなくなる欠陥があって妥当ではないといわなければならない<sup>(11)</sup>。

要するに、行政処分取消訴訟は、処分の違法を理由に取消しを認めるものであるから、税務訴訟の場合も同様に、審判の対象（訴訟物）は処分の取消事由の存否、即ち、違法性一般と解することが正しいものといえる。

(2) しかしながら、課税処分についての違法性一般と考える立場をとった上で、更に、総額主義によるべきか、それとも争点主義によるべきかについても議論が分かれている。

#### イ 総額主義

訴訟物を前述の通説の違法性一般との考え方に立った上で、総額主義の考えは、課税処分によって確定された税額（租税債務の内容）の適否、即ち、課税処分自体の理由にとらわれず、租税実体法によっ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、換言すれば、納税者のトータルとしての所得が課税処分の認定額を上回っているか否かを審理の対象と考えるものである。その上で、納税者も租税行政庁も、時機に遅れない限り、口頭弁論の終結時に至るまで、当初付された原処分の理由や不服申立て段階で主張しなかった不服理由を攻撃防禦方法として随時提出することができることになる<sup>(12)</sup>。また、それ故、既判力の面では課税庁を拘束することになり、判決後には他の脱漏所得を発見しても更正することができないと解される。

このような総額主義の考え方は、その当否は別にして、租税法律関係

の早期安定化等紛争の一時的解決という機能的側面が顕著であるとともに、更正等それ自体ではなく当該確定税額が訴訟審理の過程で明らかになってくるのであろうところの客観的税額を超えているか否かを訴訟物と考え、更正等を税額の単なる確定手続きとみるところに特色がある<sup>(13)</sup>。

一方、当初付された原処分理由や不服申立て段階で主張しなかった不服理由を随時提出することができるということは、争点が拡大して訴訟遅延の結果をもたらす<sup>(14)</sup>、理由の差し換えを単なる攻撃防禦の方法の次元で捉えることは、青色更正における理由附記をどのように解すべきか、理由附記における趣旨・目的を穏やかに解することは、処分理由に依拠して、納税者が当該処分の違法事由を具体的に主張するための材料としての当該理由の有する意味が希薄化して、ひいては理由附記制度それ自体の存在意義を形骸化することに繋がる<sup>(15)</sup>等の批判的意見もあるところである。

なお、総額主義が妥当としても、課税処分における手続き違法や認定方法の違法性も処分の取消事由としての審理の対象となり得るのであって、例えば、何ら調査をしないで全くの見込みによる課税処分、著しく違法な調査手続により所得を認定した課税処分などは、納税者の客観的所得金額と一致していることが訴訟において課税庁によって立証されたとしても、手続的違法事由があるとして、取り消されるのは当然であり、それは、総額主義とは別個の問題である<sup>(16)</sup>。

#### □ 争点主義

争点主義は、更正等の取消訴訟の訴訟物を、処分理由との関係における税額の適否である。換言すれば、課税庁が課税処分において認定した理由の適否(違法性)が審理の対象であるという考え方である。したがって、総額主義と異なり、処分理由の差し換え等は原則として許されず、原処分において認定理由に誤りがあれば、他に所得が存在して、課税処分以上の所得があることが分かっているにもかかわらず、当該課税処分は違法として取消しを免れないことになる<sup>(17)</sup>。即ち、抗告訴訟の本質は、一定の事実

関係を基礎として、これについて行政庁が明示的又は黙示的に示した第一次的判断（公権力の行使）を媒体として生じた違法状態の排除であるから、行政処分（更正処分）の基礎となった事実関係と異なった事実を主張立証して原処分の正当性を維持しようとすることは、抗告訴訟とりわけ取消訴訟の本質に反して許されない。新たな課税根拠を主張することは、同一性のない別個の処分となるので許されず、処分は違法となるので取消しは免れない<sup>(18)</sup>との考えである。

また、青色申告に対する更正の理由附記や更正等の不服申立てを棄却する裁決書に対する裁決理由等の附記が義務付けられていることに鑑み、当該理由によって特定された税額の適否を訴訟物としているところに、この説の根拠とするものといえる。

そして、既判力の面をみれば、取消判決は当該処分理由との関係で当該更正の効力を失わしめるにとどめるに過ぎないことから、更正等の除斥期間を徒過していなければ、何時でも再更正を繰り返すことができると解される。

- (3) 税務訴訟の訴訟物（審判の対象）を巡って多くの考え方が種々対立しているが、かかる見解の分かれる所以の根本には、税務訴訟制度の機能をどのように考えるべきかという理念の差異である。通説のように権利救済説に立てば、個人の所得（権利）は、結局、課税処分の認定額以上に実際に存在していたのであるから、何ら個人の権利が害されていない以上、処分を取り消す必要はない。これに対し行政の違法是正説に立てば、「適正手続」又は「公平手続」という行政手続の保障的法理を重視することになり、行政の法適合性の保障に重きをおいてみる考え方に立つ。この点について裁判例は、ほとんど総額主義に立脚しているといえよう<sup>(19)</sup>。

ただ、青色申告の更正処分のように理由附記が必要とされ、理由附記は納税者の不服申立ての便宜と処分が恣意的にならないように担保するものであって、右の理由附記を欠く処分は違法とされていることとの関係をどのように理解したらよいかは問題である。

これは青色申告制度の本質、租税負担の公平、行政経済、課税等の公正等の観点を踏まえて理解すべきものであるが、一般的にいえば、青色申告の更正処分のような理由附記を制度として要求されている場合には、課税庁としては処分理由として掲げた理由と異なる新たな理由の主張ができるか否かは両者にその処分の同一性を害さない範囲では許されると解されている<sup>(20)</sup>。

### 3 小括

前述のごとく、総額主義と争点主義には見解の相違があるところであるが、現行税法の解釈として相応しいのはどれかということに検討を加えてみることにする。

訴訟物は、一般的に他の行政処分の取消訴訟と同様、処分の違法性一般と捉え、更に総額主義の考えである課税処分の取消訴訟の審理の対象は、租税債務たる課税標準及び税額が客観的に存在するか否かという当該課税処分の適否と考え、即ち、租税実体法によっ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を審理の対象とみる見解で、その上で、納税者も租税行政庁も時機に遅れない限り、当初付された原処分の理由や不服申立て段階で主張しない理由も攻撃防禦方法として、口頭弁論の終結時まで何時でも主張できるという総額主義の考え方が妥当な見解と思える。

もっとも、それ故に、既判力の面で課税庁を拘束することになり、判決後に他の脱漏所得を発見しても更正することはできないと解する考え方もあるが、この考え方には同調できない。既判力の面で拘束を受けるのは、同一過誤の場合を想定しており、同一の事情の下で同一の理由に基づく処分が禁止されているのであって、新たな事実に基づく処分まで妨げるものではないと解すべきであろう。

また、総額主義を徹底することは、範囲内主張としての理論構成に基づくものであるが故、課税庁としても最大限に主張したのであるから、再更正はできないとの考えもあるが、既判力の面で課税庁を拘束する場合と同様な考

えの下、新たな事実に基づく処分まで妨げるものではないことはいうまでもないことと解するべきであろう。

実務においても、租税法律関係の早期安定化等の趣旨から一回的解決を図ろうとするものであり、そうすることが納税者の利益に結びつくものと考え、総額主義をもって当該処分を判決によって確定させようという意図であるが、現実には、新たな事実が多額な脱漏所得に結びつく想定された場合は、総額主義を主張することなく、新たな処分に切り換えることはいうまでもない。それは、悪質な納税者まで結果的に救済する必要性は認められないからである。

総額主義をどこまで徹底するかは、脱漏所得の程度等によって比較考量して判断すべきことで、ある面においては訴訟テクニック上の問題ともいえる。少なくとも、課税処分は範囲内処分と位置付けることはできても、それ故、当該処分以上の所得がないことを納税者に宣言したのではないといえる。

以上、課税処分の取消訴訟における、いわゆる本税の議論であるが、この考えが、同一の修正申告又は更正決定に係る過少申告加算税及び重加算税の賦課決定も同じものと考えてよいのではないか。

- 
- (1) 宮崎直美「課税処分取消訴訟の訴訟物（審判の対象）」『裁判実務大系平9.7.15初版第4刷 青林書院 編者小川秀明 / 松沢智37頁
  - (2) 松沢智「税務訴訟の訴訟物（審判の対象）は何か」『税務争訟の基礎知識』166頁 中央経済社 昭48.9.10発行
  - (3) 東京地裁昭和38年10月30日 税資37号983頁  
同旨、白石健三「税務訴訟の特質」『税理7.12.8』
  - (4) 杉本良吉「裁判の今日的課題 - 行政事件訴訟」『判例時報465.6』
  - (5) 松沢智「税務訴訟の訴訟物（審判の対象）は何か」『税務争訟の基礎知識』166頁 中央経済社 昭48.9.10発行
  - (6) 松沢智「税務訴訟の訴訟物（審判の対象）は何か」『税務争訟の基礎知識』166頁 中央経済社 昭48.9.10発行
  - (7) 東京地裁昭和38年10月30日 税資37号983頁
  - (8) 同旨、白石健三「税務訴訟の特質」『税理7.12.8』

- 
- (9) 松沢智「税務訴訟の訴訟物（審判の対象）は何か」『税務争訟の基礎知識』166頁  
中央経済社 昭48.9.10発行
- (10) 杉本良吉「裁判の今日的課題 - 行政事件訴訟」『判例時報465.6』
- (11) 松沢智「税務訴訟の訴訟物（審判の対象）は何か」『税務争訟の基礎知識』169頁  
中央経済社 昭48.9.10発行
- (12) 同様な趣旨 松沢智「税務争訟の基礎知識」174頁
- (13) この考え方を認めている裁判例 横浜地裁昭和40年3月3日判決
- (14) 佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」『新・実務民事訴訟講座10』57頁  
総額主義は必然的に審理の複雑長期化の契機を内蔵している。
- (15) 村井正 = 占部裕典「青色申告の法理」『裁判実務大系20』87頁 青林書院
- (16) 宮崎直見「課税処分取消訴訟の訴訟物」『裁判実務大系20』42頁 青林書院
- (17) 松沢智「税務訴訟の訴訟物（審判の対象）は何か」『税務争訟の基礎知識』170頁  
中央経済社 昭48.9.10発行 同趣旨
- (18) 東京地裁昭和41年8月16日 訟務月報12.11.1574
- (19) 松沢智「税務争訟の基礎知識」171頁
- (20) (行政事件担当裁判官合同概要集録その2) 行政裁判資料33号(173)参照

## 第2節 処分理由の差し換え変更

### 1 問題の所在

処分理由という言葉は、必ずしも一義的ではないが、税務官庁が更正処分を行う場合、調査によって事実を認定し、それに租税法を解釈適用して結論をその主文というべき課税標準等及び税額等を納税者に示すことになるが、課税標準等の算出に至る具体的な理由が処分理由である。

そして、課税庁が異議申立て、審査請求、訴訟という不服申立ての手續段階において課税理由を異なる新たな理由に変更すること、すなわち理由の差し換えが許されるか否かということが問題となる。

### 2 判例、学説等

(1) 既に、行政処分の取消訴訟の訴訟物は何かということでは、前節「租税訴訟における訴訟物」で記述したところであるが、訴訟物が違法性一般との考え方に立った上で、今日、取消訴訟における処分理由の差し換えの可否を巡っては、次のような考えに分かれている<sup>(1)</sup>。

#### イ 否定説（制限説）

この説は、被告課税庁に対し、処分の違法性を処分理由の枠内に限定して基礎付けるべきものとするものである<sup>(2)</sup>。この考えは、理由の差し換えを認めると、租税手続法が処分に理由を附記すべきことを要求している趣旨・目的を形骸化してしまうということを発端とするもので、理由の差し換えを否定しているものである<sup>(3)</sup>。したがって、この説に依拠すれば、審査裁決庁も裁判所ともに、処分理由の適法性を主張するために新たに提出された課税要件事実を、原則として判断の対象にすることができないということになる。

#### ロ 肯定説（無制限説）

この説は、課税処分の認定額が客観的・抽象的な税額を上回るか否かを審理の対象とする総額主義の見解に立っており、処分庁は、理由附記

の趣旨・目的を損なわない程度に一応記載しておいて、後の訴訟の段階において、別の新たな課税要件事実を追加したり、あるいは差し換えることも自由にできるという考えである。したがって、審査裁決庁も裁判所も、新たに提出された課税要件事実を判断の対象とすることが可能であるものとして、併せて訴訟経済の観点からも主張するものである<sup>(4)</sup>。この根拠として、理由を異にすることによって、処分が異なると、税額が同じであるにもかかわらず、ある理由による更正処分と他の理由による更正処分が併存するという現象が生じるが、これを認める実体法上の根拠が存在しないことを挙げている<sup>(5)</sup>。この説によれば、理由附記の問題は理由の差し換えの問題とは直接関係しない、別個に取り扱うべき行政手続きの問題となり、それ自体は別個独自に判断されるべき事柄ということになる<sup>(6)</sup>。

- (2) この議論の違いを明確に示すものとして、一連の訴訟の過程(下級審と控訴審)において、各々異なった見解をしている注目すべき裁判例がある。以下、判旨は次のようなものである。

下級審<sup>(7)</sup>の判旨は、「この(追加抗弁たる)主張事実は、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附記されなかった事実であり、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れ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。」としている。これに対し控訴審<sup>(8)</sup>の判旨は、「元来、更正処分取消訴訟は租税債務不存在確認訴訟の性質を有し、青色申告書に係る法人税更正処分取消訴訟においても、その事実上の争点は、当該法人の当該事業年度の所得金額の存否であって、附記された更正理由の存否ではないから、当該附記理由の理由によって新たな所得の存在が認められ、結局、更正処分において認定した所得金額よりも多額の所得金額が認定される場合には、当該更正処分は違法でないということに帰着する

わけである。理由附記が求められる趣旨・目的を達し得る程度に記載されていて、その理由附記の面において、何らの瑕疵もなく、有効である更正処分において、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って、右理由附記に関する是非の論議の立場を離れ、別の見地から独自に判断すべき問題である。附記理由による所得金額の存否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かかわらず、更正処分の附記理由に、前記の趣旨・目的を超える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る。」というものである。

当該控訴審の判決は、「無制限説」に立ち、訴訟物の問題と捉え「総額主義」によっているものであるが、この判旨に対しては賛否両論の議論が出ている。ちなみに、処分した時に理由附記そのものが適法であったならば、その後は、所得金額が存在している限り、それが新しい理由であろうと所得金額が認められさえすれば何ら違法ではないという結論では、理由附記を定めた規定の趣旨に反することは明らかであること、要するに、「総額主義」を是としながら、理由の差し換えについては何らかの制限を設けるべきであるとの意見<sup>(9)</sup>がある。

当該事案は最高裁まで争われたものであるが、最高裁<sup>(10)</sup>の判旨は、「本件のような場合に、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である上告人に格別の不利益を与えるものでないから、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」と解すべきかはともかく、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、結論として正当として是認することができる。」というものであった。

本件の場合には、従前の総額主義の立場を変更しなかったと受け取れるが、「追加主張の提出を許しても、更正処分を争うにつき上告人に格別な不利益を与えるものではない」との理由で、例外的にこれを認めたものと理解する考えもある。

また、上記判旨の追加主張が許される理由として、争われた事案の内容をみると、更正附記理由が取得価額であったものが、訴訟上追加された主張が売却価額であるが、同一物件の譲渡益を巡るものであるから、結局は理由の同一性の範囲内であることから、理由の差し換えの問題は生じないと解するのか、あるいは、仕入と売上は勘定科目は異なるものの、同一物件の譲渡益に関する訴訟上の攻撃防禦と捉え、基本的事実は同一であるので青色更正理由の附記理由の趣旨に照らしても、上告人に実質不利益を与えるものでなければ、理由の差し換えは許されるものと解したかは定かではないが、本判旨が、「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」と解すべきかはともかく」と判示していることに対し、控訴審判決の「無制限説」を徹底するものではなく、そこに一定の制限があることを示唆しているものと伺われる<sup>(11)</sup>。少なくとも当判決をみる限りにおいては、理由の差し換え可否において、総額主義と解するのか争点主義と解するのかの議論は、今後の議論の展開を待つこととしたのか決着を留保していることが伺われる。

- (3) 課税処分の取消訴訟において、処分理由の差し換えが許されるか否かは、青色申告に係る更正処分が理由の附記が義務付けられている点に着目して、検討する必要がある。

一般に（通説、判例）白色申告の場合は、「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、右処分の正当性を排除する理由として更正の段階において考慮されなかった事実を新たに主張することも許される。」<sup>(12)</sup>と裁判例が示すように、総額主義の立場に立ち、訴訟物を違法性一般と解し、課税処分自体の理由に拘束されず、納税者の実際の所得額（課

税標準)が、課税処分の認定額を上回るかどうかを審判の対象とするもので、課税処分に附記された理由と異なる事実及び理由を取消訴訟の段階で主張することは何ら差し支えないとされる。よって、処分理由の差し換え変更を許容することについて、判例は確立しているといえる。

しかしながら、青色申告の場合は、法(所法155条2項、法法130条2項)が更正処分について更正の理由を附記しなければならないと命じている趣旨を、最高裁判決<sup>(13)</sup>は、「一般に法が行政処分に理由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」と判示していること、更に、原処分の理由附記不備の瑕疵は、同処分に対する異議決定・審査請求において処分理由が明らかにされたとしても治癒されないという裁判例<sup>(14)</sup>から導かれる結論は、理由の差し換えは無制限に許されるものでないということで、学説も否定説が多数説といえる。

もっとも、これに対して、訴訟物の問題として解するのか、あるいは訴訟上の攻撃防禦の主張の制限として解するのかといった見解の相違がある。訴訟物の観点からは、租税確定処分の取消訴訟の訴訟物を処分理由との関係における税額の適否とする争点主義の立場をとれば理由の差し換えは原則として認められないが、基本的課税要件事実の同一性が喪失されない範囲のみ理由の差し換えは認められることになる。また、攻撃防禦の主張の制限とする立場に立って考えると、総額主義も争点主義も本来的には訴訟上の攻撃防禦の方法の問題であって、理由の差し換えの問題は、一個の訴訟物のなかでの理由の変更が許容されるか否かという訴訟上の問題として主張制限として理解すべきであるとしているが、処分の基礎となった経済生活事実に変更がなければ(基本的事実の同一性を害さない範囲で)、例外として理由の差し換えが許容されるとしている<sup>(15)</sup>。

(4) 争点主義の立場に立った意見として、租税確定処分については白色申告

も含めて、すべての確定処分には理由を附記する時期に違いはあるが、最終的には原処分庁によって理由を附記させることが要請されているので、審査請求及び訴訟の段階においては、すべての処分が理由付きの処分といえるから、青色申告に対する訴訟とそれ以外の訴訟とを別異に考えることはない。理由の差し換えを自由に認めることは、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ること、そのことは、せっかく理由附記を要求した法の趣旨の大半を失わせることになりかねない。その意味で、租税争訟の審理の対象ないし訴訟物は処分理由との関係における税額の適否であり、理由の差し換えは原則認められないという意見<sup>(16)</sup>も存するところである。

- (5) 理由の差し換えの可否については、不服申立前置主義の趣旨・目的等の面からも検討をする必要がある。

税務争訟の場合は、賦課徴収に関する行政処分が、大量、かつ反覆継続して生じること、その内容は要件事実の認定を巡るものが多く、しかも、解決には極めて専門的技術を要することから、行政段階で審理を尽くすことが効果的であること、そうすることによって、訴訟となる事件を淘汰させるとともに、その中身についても争点を整理させようという趣旨で不服申立前置主義をとり、国税については異議申立てと審査請求の二審構造をとっている。このような二審構造をとっている所以は、これらの紛争が裁判所に持ち込まれると、事案の多さから訴訟の氾濫を招き、迅速適正な処理を期待できないものとなること、一方、納税者にとっても、簡易な方法で迅速な解決を図れることを期待しており、そうすることが、権利救済の目的とするところに、不服申立前置主義の意義が認められるところである。

そして、審査請求を行う国税不服審判所は、納税者の権利保護の色彩を一層明確にした審理機関と位置付けることもできる。

争訟構造の面から審理機能をみると、異議申立ての場合は処分庁が当事者になることから、必然的に合法性、合目的を担保に処分の見直しが図れ

るものの、審査請求の場合は権利救済に重点が置かれているものの、その審理は職権主義に基づいて行われ、故に、当事者の主張に拘束されることなく、真実が何であるかを積極的に職権で必要な事実の探究を行えるが、裁判所の場合の職権証拠調べは、当事者の提出した事実に限るというところに両者の違いがある。

そこで問題になるのは、不服申立前置主義の意義が権利保護にあると考えるならば、国税不服審判所において、当事者が争点としていない部分について主張しえるかという問題がある。

この問題は、既に前節3の訴訟物で述べたところの審査の範囲を当該処分に係る課税標準、税額と考えるか、それとも処分理由に拘束されるといういわゆる総額主義と争点主義の考え方で結論を異にする問題といえる。しかし、国税不服審判所の創設に伴う国税通則法の改正の際、こと国税不服審判所の運営上の問題として、「その使命は納税者の権利救済にあることに鑑み、総額主義に偏ることなく、争点主義の精神をいかし、その趣旨徹底に遺憾なきを期すべきである」<sup>(17)</sup>と、参議院の附帯決議として盛り込まれた経緯があることを踏まえれば、そこに制限とみることもできる。

なお、この問題は、運営上の問題としてのことで、審査の範囲まで拘束したものではない。最高裁判決<sup>(18)</sup>も、審査の範囲は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般に及ぶものというべきである旨判示しており、この見解が通説と考える。

### 3 小括

結論からいえば、処分理由の差し換えは、積極的に解してもいいのではないかと考える。

租税訴訟における訴訟物についての小括で述べてきたように、攻撃防禦方法として当初付された原処分の理由や不服申立て段階で主張しない理由も、口頭弁論の終結時まで何時でも主張できるという考え方に基づくものである。

白色申告の更正処分の取消訴訟において、更正の段階において考慮されなかった事実を争訟の段階において新たに主張することは、何ら差し支えないとされており、既に判例は確定している。そして、青色申告の場合は、法が更正処分についての更正理由を附記しなければならないと命じているのは、最高裁<sup>(33)</sup>の判決が示すとおり、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、処分の理由を相手先に知らせて不服の便宜を与える等の趣旨にでたものと解され、その記載を欠く場合は処分自体の取消しを免れないとされている。そして、基本的な事実の同一性を害さない範囲では、例外として、理由の差し換えを許容しているというのが学説の多数説といえる。そして、それに対し異論を唱えるつもりはない。

しかしながら、先の判示でみてきたように、更正処分の附記理由に趣旨・目的を超える強い意味付けを与え、必要以上に課税庁を拘束することは、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ると指摘している点について、納得のいくものとする。

申告納税制度は、国民主権の政治原理に立って主権者たる納税者に自ら租税債務を確定する権能を認めたもの、換言すれば、納税義務を確定させる権利は納税者の手に委ねられているといえる。したがって、納税者はその義務を全うすべき正しい申告を義務付けられているものと解することができる。

その上で、課税庁として更正するに当たっては、必ず事実認定等を行い、法に照らし合わせながら課税標準、税額等を算出することになるが、時代の推移と変遷に応じた各種、各態様の事業が複雑な機構で形成される納税者の各人の経済活動を逐一把握することは困難であるといえる。ここに、訴訟等において、処分時の理由とは異なる主張も許されるものとする基盤がある。そのように考えると、課税庁の理由の差し換えを積極的に解することも必要である。即ち、課税要件事実の認識は納税者が最も了知する立場にあるのであるから、不正等で所得隠しを行う者までも保護する必要はないものといえる。このように考えると、理由の差し換えが必ずしも不意打ちに当た

ると解することには、疑問のあるところである。

また、青色申告の場合の更正処分の理由附記も、処分庁の判断の慎重・合理性を担保として、その恣意専断を抑制すること、処分の理由を相手先に知らせて不服申立ての便宜を与えるということは前述のとおりであるが、青色申告そのものの制度は、適正な申告者には、換言すれば、帳簿等に適正に記帳し正しい申告をした者には特典を与え、そのような者に対しては、その記帳を否定しうるほどの信憑力がなければ更正されないという防禦を与えたものであるが、そこに不誠実な納税者まで保護しようという趣旨までは解することはできないのであるから、真実を求めて、争訟の場で新たな事実を持ち出すことも許されるべきものとする。

そして、新たな事実を持ち出すことは、争点を拡大し訴訟の遅延に結びつくという考えもあるが、追加の抗弁は新たな処分ではなく、攻撃防禦の方法と考えれば、そこに議論を尽くさせることが、後の別の理由による紛争の蒸し返しを防ぐことができ紛争の一次的解決が図れること、結果として、トータルしてみれば、必ずしも訴訟の遅延に結びつくものとはいえないように思われる。

以上、課税処分の取消訴訟における、いわゆる本税の議論であるが、この考えが、同一の修正申告又は更正決定に係る過少申告加算税及び重加算税の賦課決定も同じものと考えてよいのではないか。

(1) 差し換えの可否を巡って、否定説及び肯定説として論点を整理したもので、以下、本稿にてその同要旨について取り上げることとする。

小川正雄「租税訴訟における訴訟物」『租税行政と権利保護』

(2) 鈴木康之「処分理由と訴訟上の主張との関係」『新・実務民事訴訟講座9』268頁（日本評論社、昭58）

(3) 同趣旨に関する文献として、松沢智『租税争訟法』61頁以下（中央経済社、昭和52）等多数あり（省略）

(4) 田中二郎『租税法〔第三版〕』309頁以下（有斐閣、平2）

(5) 篠原一幸＝高須要子「処分理由の差し換え」『民商法雑誌83巻3号397頁以下 昭55』

(6) 篠原一幸＝高須要子・前掲書399頁

(7) 京都地裁昭和49年3月15日 税資74号794頁

- 
- ( 8 ) 大阪高裁昭和52年 1月27日 税資91号 57頁
  - ( 9 ) 同旨 松沢智「青色更正理由の差換え主張とその制限の法理」『租税手続法』104頁 中央経済社 平成9年9月10日発行
  - ( 10 ) 最高裁昭和56年 7月14日 税資120号92頁
  - ( 11 ) 同旨 松沢智「青色更正理由の差換え主張とその制限の法理」『租税手続法』106頁 中央経済社 平成9年9月10日発行
  - ( 12 ) 最高裁昭和50年 6月12日 税資81号 812頁
  - ( 13 ) 最高裁昭和38年 5月31日 税資37号 653頁
  - ( 14 ) 最高裁昭和47年12月 5日 税資66号1074頁  
最高裁昭和47年 3月31日 税資65号 620頁
  - ( 15 ) 松沢智「青色申告の法理(1)、(2)、(3・完)」判時1071号 3頁 昭58)
  - ( 16 ) 金子宏『租税法(補正版)』449頁
  - ( 17 ) 参議院大蔵委員会の附帯決議 昭和45年 3月24日
  - ( 18 ) 最高裁昭和49年 4月18日 税資75号155頁

### 第3節 不利益変更の禁止

#### 1 問題の所在

不利益変更の禁止とは、一般的には上訴審が上訴人に不利益に原裁判を変更することは、被上訴人から上訴又は附帯上訴がない限りできないという原則である<sup>(1)</sup>。そして、この考え方は、税務訴訟等においても同様と考えられている。

即ち、異議申立てに正当な理由があり、その内容が認められた場合、税務署長は決定で当該異議申立てに係る処分全部又は一部を取り消し変更するが、異議申立人の不利益となるような変更は許されないというものである（通83 但書）。

しかしながら、不利益変更の原則が原処分を訴願人（上訴人）に不利に変更することを禁止するということが理解できるものの、何を以て不利益変更というか、換言すれば、行政審判における裁断が異議申立権者の異議申立ての範囲に拘束されるか否かの問題があり、従来から、見解を異にしている。

以下、これらについて規定の趣旨及び学説、判例を概観することにする。

#### 2 判例、学説等

通則法83条3項の規定「異議申立てが理由があるときは、異議審理庁は、決定で、当該異議申立てに係る処分全部若しくは一部を取り消し、又はこれを変更する。ただし、異議申立人の不利益に当該処分を変更することはできない。」は、異議申立ての制度に由来するもので、異議審理庁に対して納税義務者の権利利益の保護及び権利救済を目的として、いわゆる不利益変更の禁止を厳格に規定したものにほかならないのである。そして、異議審理庁は、異議申立人が異議申立てにおいて争う違法又は不当な処分を限界として、変更権<sup>(2)</sup>を認めたものともいえる。

そのように解すれば、不利益変更禁止の規定は増額決定を許すものではないのであるから、異議申立ての理由が過大所得の認定であるとして不服の申

立てをしている場合、真実の所得が不服の申立て以上の所得があれば異議申立てに理由がないことで、当然に棄却される。つまり、原処分の認定した課税標準額又は税額を下回らない金額が認定されれば、原処分が維持されることになる。

ところが、先にみてきたように、審査請求や訴訟の過程で新たに隠ぺい又は仮装の事実が把握された場合、加算税の適否においてどのように解するか、過少申告加算税の賦課決定処分を争っているのに、新たに重加算税を賦課することができるのかということが問題としてある。それに対し吉良教授は、「原処分庁が過少申告加算税等の賦課処分をなし、それを不服とする審査請求又は訴訟の段階で、審判所長や裁判所が新たに加重事由の存在を認めて、その加算税額を増額し、重加算税を課する判決や判決をすることは、その場合たとえ同一の修正申告または更正決定によるもので、過少申告加算税の賦課処分と同一性を有する行政処分であるとしても、それはいわゆる「不利益変更禁止の原則」に反することになるので、これまた許されないことはもとよりである。」という見解をとっている<sup>(3)</sup>。そして、同旨の考え方をとっているものとして、国税不服審判所の判決<sup>(4)</sup>に1件みられる。

当該判決の事案は、賦課及び税額計算の基礎額について異議決定段階で請求人の主張が一部認められ一部取消を受けたものの、過少申告加算税の賦課決定処分については、異議審理庁の判断は「従業員の賞与は架空の賞与であるから重加算税に相当する額までの範囲内でされた過少申告加算税の賦課決定処分は正当である。」との判断を示した。請求人はそれを不服として審査請求をした事案である。

そこで、双方の主張に基づいた判決庁の判断は、所得金額については異議決定を経た更正に係る所得金額と同額になるから更正は適法であり、請求人の主張には理由がないとしながら過少申告加算税の賦課決定については、「……しかしながら、仮装又は隠ぺいに係る事実認定に基づき別途重加算税の賦課決定を行うのはともかく、過少申告加算税の賦課決定処分の適否が争われている場合において、重加算税の賦課要件の存在することを理由に過少

申告加算税に代えて重加算税を認定することは、実質的に新たな不利益処分を行うに等しく許されないと解するのが相当である。」とし、原処分庁が重加算税の額を認定することによって維持される部分の過少申告加算税は取消すべきとの判断であった。

本判決は、例え重加算税の賦課要件が存在するとはいえ、過少申告加算税の賦課決定処分の適否が争われている場合に重加算税を認定することは、実質的に新たな不利益処分に当たるとの判断をしたものと解することができるものの、この考え方に異論を唱える者も少なくない。

まず問題になるのは、「新たな処分に当たるとの否か」次に「不利益」とは何をもっていうのかということである。

#### (1) 新たな処分か否か

過少申告加算税と重加算税との法的関係については、既に第1章第2節に記述したように、昭和58年最高裁判決<sup>(5)</sup>によって同一処分説の考えが定着した理論といえる。同一処分説の考え方に立てば、過少申告加算税の賦課決定処分と重加算税の賦課決定処分とは、同一の修正申告又は更正に係るものである限り、その賦課及び税額計算の基礎は同じく、処分の同一性もともに申告納税義務違反に対する性質を同じくすることから、両者は相互に無関係な別個独立の処分でないという考え方である。また、同判決の一審の判決ではあるが、「……過少申告加算税の賦課決定と重加算税の賦課決定の2個の処分されるものとみるべきではなく、1個の加算税の賦課決定がなされるものと解すべきである。」(略)「……以上によれば、過少申告加算税と重加算税の賦課決定につき審査請求を受けた審判所長は当該修正申告又は更正に関し通則法65条及び68条1項所定の各要件の存否を審理し、その結果に基づき過少申告加算税の額及び重加算税の額を算定し、その合計額が原処分における税額を下回るときは裁決において原処分中その超える税額部分を取り消し、残余の部分については審査請求を棄却すべきことに帰着する。」としている。

この解釈によれば、過少申告加算税の賦課決定の処分と重加算税の賦課

決定の処分は1個のものと解し、取消し及び棄却額は合計額において判断していることが伺われる。このことから、必ずしも新たな処分とはいえないと思われる。

やはりここでは、何をもって不利益処分というべきか、過少申告加算税と重加算税の関係も含めてどう理解するのかによって議論を異にするものである。

## (2) 不利益処分とは

税額の多寡を争っている中において、原処分を超える認定額をすることは当然に不利益処分の規定に抵触するもので、当然に許されるものではない。

しかしながら、この場合の不利益処分とは一体何をどこまで指すのかということももう一つの議論としてある。

不利益処分とは、「原処分と異なる理由によって、あるいは審査請求人の主張する理由と異なる理由によって、原処分を維持し、審査請求を棄却することは、数額の増額をもたらすものでない以上、不利益処分には当たらないことは明らかである。」<sup>(6)</sup>と判示するように、数額の増額をもたらさなければ、不利益処分には当たらないとの判断である。

また、「課税処分取消訴訟における審理の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分における税務署長の所得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いうべきであり」<sup>(7)</sup>との判示のとおり、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、当該課税処分は不利益処分に当たらないとし適法であると解釈したものと思われる。

いずれも、課税処分取消訴訟における判断であるが、「この理は課税処分の一態様たる加算税賦課決定処分にも妥当する」<sup>(8)</sup>ものと解される。

過少申告加算税の適否に係る争いにおいて、原処分庁は、通則法68条1項の重加算税の課税要件を充足することを根拠に、その規定に基づいて算

定される重加算税に相当するまでの範囲内でされた過少申告加算税の賦課決定処分は正当であると主張した事案<sup>(9)</sup>において、裁決庁の判断は、「実質的に新たな不利益処分を行うに等しく許されない」と述べているが、審査裁決において、不利益処分が許されないことは当然であるけれども、その不利益の基準は、原処分額と比較してそれを上回る場合を意味することも判例の示すところである。そして、この点は、同一処分説の見解に立てば、重加算税の額を認定することは、処分理由の差換え変更と位置付けることも可能であるから、実質的な不利益という批判も当たらないように思えるのである。」という見解がある<sup>(10)</sup>。この見解は、処分理由の差し換え変更と位置付けたところに傾聴すべきものがある。

ある種の加算税を賦課すべきところ、誤って別の加算税を賦課した事案について、最高裁（昭40.2.5）は「過少申告といい無申告といい、ともに申告義務違背であって、いずれに対する加算税もその本質において変わりはなく、また無申告加算税の方が過少申告加算税よりも多額であるから、無申告のときに誤って過少申告による更正処分をしたからといって、納税者が不利益を受けるものではない」<sup>(11)</sup>と判示している。

また、過少申告加算税と重加算税を賦課すべきところ過少申告加算税のみ賦課したという原処分の瑕疵は、何ら納税者に不利益を与えているものでないから、その瑕疵は処分の違法事由とはなり得ても、処分の取消事由とはなり得ないのではない<sup>(12)</sup>との見解がある。

### 3 小括

異議申立てにおいて理由があるときは、異議審理庁は決定で、当該異議申立てに係る処分の全部若しくは一部を取消変更することは認められるものの、異議申立人に不利益になるような変更は認められない（通83条）ことは、既に当然のことであるが、審査請求や訴訟の過程で新たに、隠ぺい又は仮装の事実が把握された場合も、同じことがいえるかということが論点である。

少なくとも、異議申立ての段階においては処分の見直しという面から、真実は何であるかということを追求する必要がある、したがって不服申立ての範囲に限定されるものでなく行えるものと解することができる。しかし、その場合においても、異議申立ての制度が納税者の権利救済を目的としていることから当然に増額決定はありえないし、そこに、不利益変更の規定があるので原処分を超えるものを棄却するにすぎないのである。

そして、審査請求や訴訟の過程でも基本的には同じ考えの下、不利益に変更することは許されるものではないと解する。

しかしながら、何をもって不利益かということが重要であり、先に示したように、原処分と異なる理由によって原処分を維持し審査請求を棄却することも、数額の増加をもたらすものではない以上、不利益に当たらない、課税処分の取消訴訟における審理の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分の所得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よっ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いうべきである等の判決例をとってみても、素材判決の場合、原処分における加算税の範囲内で重加算税を認定することも、はなはだ誤りとはいえないように思えるのである。

重加算税を認定するとはいえ、新たに重加算税の賦課決定をするということではなく、明らかに隠ぺい・仮装等の事実の下に、当初賦課された加算税の範囲内で加味しようというだけで、新たな課税処分をしようというのではなく、判断の材料とするだけのことである。

一般に、更正処分取消訴訟においては、その適法性の判断は、基本的事実の同一性の範囲内との制限はあるものの、そこに重加算税の課税要件を構成する収入なり経費等も取り込まれて、その上で、税額の総額で判断しているにもかかわらず、何故、加算税の賦課決定取消訴訟においては、それらを考慮できないのか、疑問の生じるところである。

打ち直しをすることは、それはそれで正方法として否定するものではないが、更正処分取消訴訟においては、総額主義の下で適法としたものを、加

算税は打ち直しをするということは、逆に納税者の理解を得るのには難しいのではないが、手続きを必要以上に厳格に解することは、いたずらに煩雑にするだけで、課税庁にとっても納税者にとっても何のメリットも認められないと思える。

少なくとも、打ち直しをすることは、それ以上の賦課決定を免れないことになるにもかかわらず、課税庁は範囲内主張をもって、その限度内において許容したものであるので、何ら、不利益を与えたものではないといえよう。

- 
- (1) 金子宏「法律学小辞典〔新版〕」984頁
  - (2) 志場喜徳郎他「国税通則法精解」614頁「「変更」とは、処分に含まれない要素を新たに附加したり、処分を他に転換することである。
  - (3) 吉良実「国税通則法68条1項による重加算税の賦課決定に対する審査請求において同条項所定の加重事由のみが認められない場合と右賦課決定の取消の範囲」判例時報1111号154頁（判例評論304号8頁）
  - (4) 裁決事例 45 18頁 平成5年6月18日
  - (5) 最高裁昭和58年10月27日 税資134号46頁
  - (6) 東京地裁昭和53年2月22日 税資97号264頁
  - (7) 名古屋高裁昭和55年12月19日 税資135号230頁
  - (8) 最高裁（三小）平成4年2月18日 税資188号321頁
  - (9) 佐藤孝一「重加算税の賦課要件たる「故意」の意義とその認定（譲渡土地と無関係な住民票の確定申告書への添付が仮装行為と認定された事例）税経通信94.10 206頁
  - (10) 堺澤良「過少申告加算税の適否に係る争いにおいて重加算税相当額を認定して維持することが許されるか（消極）税経通信94.6 268頁
  - (11) 最高裁昭和40年2月5日 税資41号107頁
  - (12) 佐藤・前掲書207頁

## おわりにかえて

(1) 以上、加算税の是正には、計算基礎額の振替計算的な考え方を基調とする甲説、総額主義説的な計算の考え方を基調とする乙説、及び独立処分説的な考え方を基調とする丙説の三つの考え方があるが、既に丙説については検討段階で、あるいは昨今の判例及び学説等から判断して採りえない説であると整理できよう。

次に、残り二つについてみると、甲説・乙説いずれの説にも優劣つげたい論拠が認められるところである。

しかし、甲説を採る場合は、争訟の過程で、新たな隠ぺい・仮装が把握されたにもかかわらず加算税の賦課決定処分の適否において何ら加味されない場合も生じること、再更正を繰り返すことはいたずらに手続きを煩雑にし納税者にとっても必ずしも利益に結びつくものとはいえないこと、除斥期間の関係で利益を受ける場合があるとの主張もあるが、そのような主張が果して正当な利益と見做せるものなのか、その上で、既判力をもって再更正を行えないとするならば不誠実者に利益を与えることになり、本来、不服申立て制度等は納税者保護の狙いからのものであるとはいえ、不誠実者までも保護するという考え方には到底同調できない。

一方、乙説を採る場合は、訴訟物を他の行政処分と同様、処分の違法性一般と捉え、課税処分取消訴訟の審理の対象は、租税債務たる課税標準及び税額が客観的に存在するか否かという当該課税処分の適否であると解する。その上で、納税者も租税行政も時機に遅れない限り、当初付された原処分の理由や不服申立て段階で主張しない理由も攻撃防禦方法として、口頭弁論の終結時まで何時でも主張できるという総額主義の考え方を基調としている。この考え方は、真実の税額の発見や紛争の一次的な解決に利点を置き、租税法律関係の早期安定化等を重視することを拠り所としており、この点においては十分評価できる考え方といえ、そうすることが、

不誠実者を律することになり、納税者の理解も得られやすいものと考えられる。

総額主義を厳格に貫くと、既判力の面から判決後には課税庁が脱漏所得を発見しても再更正できないとの考えもあるが、既判力は同一過誤の場合を想定し、同一の事情の下で同一の理由に基づく処分が禁止されているに止まり、新たな事実までを拘束するものではない。総額主義といっても、訴訟上では納税者も処分庁も訴訟の段階で争点が明らかにされるのであるから、争点が異なる以上は、その後の新たな処分を拘束するものではないといえる。

また、上訴審が上訴人に不利益に原裁判を変更することは当然に許されるものではないが、審査請求や訴訟の過程で新たに重加算税の賦課要件の存在をもって過少申告加算税に代えて重加算税を認定することも、本来、不利益処分に当たるか否かの基準は原処分額と比較してそれを上回るか否かであり、少なくとも、重加算税を認定するが重加算税を賦課するわけではないのだから、必ずしも不利益処分に当たらないといえる。換言すれば、原処分の適法性を、範囲内理論をもって主張するにすぎないのである。

納税義務は、個別税法に定める課税要件が充足した時に成立するもので、次の履行の段階に進むために、抽象的に成立した租税債権債務を、当事者である納税者又は税務官庁が確認して、その税額を具体的に確定することになる。そして、加算税については賦課決定の手続きをもって確定となるが、ここにいう確定は、一旦、一定の手続きを経て確定したときは以後変更されないという意味での不可争性を意味しない。一旦確定した税額であっても、それが前提となる抽象的な納税義務の内容と相違するときは、更正決定等の期間制限の範囲内において、更に何回でも重畳的に変更確定が可能である<sup>(1)</sup>。

そのように考えれば、抽象的に成立した租税債権債務を了知できる立場にあるのは納税者側であるということを踏まえれば、判決認定が重加算税の賦課要件（隠ぺい・仮装等）を具備していると判断されれば、確定手続

きを経ていないものの、原処分範囲内において考慮することもあながち不利益には当たらないのではないか。

- (2) このような考えを踏まえて素材判決を概観してみると、訴訟の過程で全体の納付税額は減少したものの、残りの納付税額の中に隠ぺい・仮装等が明らかに存在することを認めながらも、加算税の賦課決定処分には何ら考慮されていないことは既に述べたとおりであるが、本来、隠ぺい・仮装等を考慮した乙説を採れば処分適法と判断されるものを、甲説を採ることによって一部加算税の取消しが行われているところに問題があるといえる。

現行法上の解釈及び制度論からも採りえる妥当な考え方としては、乙説が是認できるものと解釈すれば、判決も異なったものになると思われる。

ところで、素材判決の判旨をみると、「重加算税と過少申告加算税とは重加算税が優先される」との判断を示しつつ「判決認定額が原処分の重加算税額を超える部分は過少申告加算税に加算すべきである」と結論付けており、その考えの下からも甲説を採ったことが伺われるが、むしろ、前段の判断をもってすれば当然に重加算税が維持されることになるにもかかわらず、判決はそのような考え方に至っていないところに論理的矛盾を感じるといえる。

通則法68条1項の重加算税の規定と同法65条所定の過少申告加算税との関係を示したものとして札幌高裁の判決<sup>(2)</sup>では、「……通則法68条1項の重加算税条項は、同法65条の過少申告加算税条項の加重規定であり、特別規定であるから、前者を優先して適用すべきである。このように解しないと、原処分の際捕捉されなかった申告漏れの所得（隠ぺい又は仮装されていなかったもの）が認定されると、原処分の認定事実のもとでは適法であった重加算税の賦課処分を取り消すべきこととなり、右申告漏れの部分が大きいほど重加算税が減額されるという不合理な結果をもたらすこととなる。」<sup>(3)</sup>と、判示しており、その考えの下では重加算税が維持されるものとする。もっとも、札幌高裁の事例も当初全て重加算税が賦課されたものに対する取消訴訟であり、重加算税として賦課された額の範囲内

での重加算税と過少申告加算税の認定の問題であり、やや素材判決とは事案の異なるものであるが、重加算税と過少申告加算税の優先を示したものとして考え方を異にするものではないともいえる。

いずれにしても、そこに不利益な処分に変更することを禁ずる趣旨を踏まえて、重加算税を過少申告加算税に振り替えたものと推測できるが、不利益とは原処分を上回るものでなければ（数額の増額をもたらすものでなければ）不利益に当たらないと解するのが説得力のいくものと考えられる。

---

(1) 堺澤良「課税・救済手続法」財経詳報社71頁

(2) 札幌高裁平成4年4月20日 税資188号365頁

(3) 佐藤孝一「加算税賦課決定処分と審理の対象（再論）」税経通信96.9

佐藤氏は、「札幌高裁の判断を本件に適用したものと推認されるが、もし、そうであるとすれば、それは誤用といわざるを得ない。」と主張し、同高裁の判決では全額が重加算税の対象とされているところを理由としている。