

論 説

## 白色申告に対する更正の理由附記をめぐる諸問題

－所得税に係る不利益処分等を中心として－

税理士（元税務大学校研究部教授）

佐藤謙一

### ◆SUMMARY◆

平成 23 年 12 月の税制改正（平成 23 年法律第 114 号によるもの。）において、国税に関する法律に基づく申請により求められた許認可等を拒否する処分又は不利益処分をする場合は、行政手続法の規定（同法第 8 条《理由の提示》及び第 14 条《不利益処分の理由の提示》）に基づき理由附記が求められることとなった。これにより、これまで原則理由附記がされていなかった白色申告の個人事業所得者に対する更正処分をはじめ更正の請求に対する理由がない旨の通知処分のほか相続税や贈与税に係る処分などその対象は広範囲にわたる。

本稿は、このような行政手続法に基づいて求められる不利益処分等の理由附記について、これまでの税務訴訟において明らかにされてきた青色申告の場合やそれ以外の一般行政訴訟の場合において最高裁が示した判断やそれに係る学説を検討し、法の求める理由附記の趣旨・目的とは何か、そして、白色申告に対する更正の理由附記ほどの程度記載されなければならないか、さらには理由の差替えは許されるか、などの問題について考察している。

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、  
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解  
を示すものではありません。

目 次

はじめに .....	3
1 関心の背景 .....	3
2 問題解決の糸口 .....	5
3 問題解決の方向性と本稿における考察の手順 .....	5
第一章 国税に関する法律に基づく不利益処分等と手続法の適用関係 .....	6
第一節 手続法の制定と国税に関する法律に基づく不利益処分等の適用除外 .....	6
1 手続法制定前の臨時行政改革推進審議会の答申 .....	6
2 手続法の制定と国税に関する法律に基づく不利益処分等の適用除外 .....	6
第二節 平成 23 年 12 月改正と手続法の適用 .....	7
1 通則法 74 条の 14 第 1 項の改正とその趣旨等 .....	7
2 手続法の適用と白色申告の記帳義務化 .....	7
3 手続法の適用対象となる国税に関する法律に基づく不利益処分等 .....	8
第二章 青色申告に対する更正の「理由附記」をめぐる諸問題 .....	9
第一節 総説 .....	9
1 青色申告制度とその概要 .....	9
2 青色申告の帳簿の検証可能性と白色申告の帳簿 .....	10
第二節 青色申告に対する理由附記の趣旨・目的 .....	10
1 はじめに .....	10
2 理由の不備と課税処分への影響 .....	10
3 理由附記についての最高裁の基本的考え方 .....	11
4 青色申告に対する理由附記の趣旨・目的 .....	12
第三節 青色申告に対する更正の理由附記の程度 .....	13
1 はじめに .....	13
2 最高裁昭和 38 年 5 月判決が示した理由附記の程度 .....	13
3 金子宏東京大学名誉教授の見解 .....	15
4 最高裁昭和 38 年 5 月判決以降の判例からの検討 .....	15
5 帳簿否認と評価否認 .....	18
6 小括 .....	20
第四節 青色申告の場合の理由の差替え .....	21
1 問題の所在 .....	21
2 理由の差替えと訴訟物 .....	21
3 理由の差替えに対する考え方 .....	22
4 最高裁昭和 56 年判決 .....	23
5 小括 .....	25
第五節 その他の青色申告に対する理由附記をめぐる問題 .....	27
1 青色申告承認取消処分と更正権の濫用 .....	27

2 判例とその評価	27
第三章 手続法が求める「理由の提示」をめぐる諸問題	27
第一節 総説	27
1 手続法の「理由の提示」制度の意義	27
2 「理由の提示」とこれまでの「理由附記」をめぐる判例等との関係	28
第二節 手続法が求める理由の提示の趣旨・目的	28
1 はじめに	28
2 最高裁が示した理由の提示の趣旨・目的	28
第三節 手続法が求める理由の提示の程度	29
1 理由の提示が必要とされる国税に関する法律に基づく不利益処分等	29
2 理由の提示の程度	30
3 小括	32
第四節 手続法における理由の差替え	33
1 はじめに	33
2 公務員に対する懲戒処分	33
3 理由の提示義務と理由の差替え	34
4 小括	36
第四章 白色申告に対する更正の「理由附記」をめぐる諸問題	37
第一節 総説	37
1 はじめに	37
2 本章における課題	37
第二節 白色申告に対する更正の理由附記の程度	38
1 はじめに	38
2 事業所得等を有する者に対する更正等の場合	38
3 2以外の者に対する更正等の場合	40
第三節 白色申告の場合の理由の差替え	40
1 はじめに	40
2 白色申告の場合の理由の差替え	41
おわりに	43

## はじめに

### 1 関心の背景

課税庁が青色申告に対する更正をする場合は、従来から、所得税法 155 条 2 項又は法人税法 130 条 2 項によりその更正通知書に処分理由の附記が求められていたが、平成 23 年 12 月の税制改正（平成 23 年法律第 114 号に

よるもの。以下「平成 23 年 12 月改正」という。）により、国税通則法（以下「通則法」という。）74 条の 14 第 1 項において、課税庁が国税に関する法律に基づき行う申請に対する拒否処分や更正、決定等の不利益処分（以下「不利益処分等」という。）をする場合は、行政手続法（以下「手続法」という。）8 条又は 14 条の規定を適用することとされ、その

結果、課税庁はいわゆる白色申告者に対する更正通知書にもその処分理由を示さなければならぬこととなった。しかし、この施行が、平成 25 年 1 月 1 日以降に課税庁がする処分から適用された<sup>(1)</sup>ということもあってか、現在のところ、課税実務上も大きな問題は生じていないように見受けられるが、その原因をよくよく考えてみると、これは、何といても、これまで青色申告に対する更正の理由附記の程度等をめぐって争われた税務訴訟において、裁判所が示してきた判例等の集積があり、課税庁がこのような過去の判例等を基に慎重に処分理由を附記していることによるのではないかと想定される。

しかしながら、白色申告の場合には青色申告の場合とは異なる視点が必要であると考えらる。

その理由として、まず、青色申告の場合は、更正の理由附記について、上記所得税法 155 条 2 項又は法人税法 130 条 2 項という特別の規定があるが、白色申告の場合は、手続法の上記各規定に基づくものであって、個別法である所得税法又は法人税法に特別の規定があるわけではない。

また、青色申告の場合は、法所定の帳簿書類の備付け、記録及び保存義務が課されているため（所法 148 条、法法 126 条）、青色申告に対する更正は、「帳簿書類を調査し、その調査によりこれらの金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これを行うことができる」（所法 155 条 1 項。法法 130 条 1 項もほぼ同様の規定となっている。）とされている。このため、一般的に、その理由附記に当たっては、「申告にかかる所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保障したものであるから……特にその帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを必要と解するのが相当

である」<sup>(2)</sup>とされている。

しかし、平成 23 年 12 月改正において、所得税法上、白色申告の場合であっても、不動産所得、事業所得若しくは山林所得（以下、併せて「事業所得等」という。）を有する全ての者に対して、帳簿書類の備付けとその記録及び保存が義務付けられたため<sup>(3)</sup>、「収入金額及び必要経費に関する事項の調査に際しては、同項（筆者注：所法 231 条の 2 第 1 項）の帳簿を検査するものとする」とされたが、これに続けて「ただし、当該帳簿の検査を困難とする事情があるときは、この限りでない」（所法 231 条の 2 第 2 項。法法 130 条 2 項もほぼ同様の規定となっている。）として上記青色申告の場合とは明らかに異なる規定ぶりとなっている。このただし書は、白色申告の場合、帳簿の記帳やその保存が十分でない場合又は帳簿書類自体が存在しない場合も少なくとも前提とした規定とみることには無理はなかろう。

このように青色申告と白色申告では、法令上も、また、制度的にも異なっているのであり、それ故に、白色申告に対する更正の理由附記をするに当たり、これまで青色申告に対する更正の理由附記の程度等をめぐって裁判所が示した判断が、そのまま白色申告の場合にも当てはまるか否かは検討の余地があり、具体的には、どの程度の理由附記をすれば足りるのか、理由の差替えはどの程度まで許されるのか、などといった問題は、課税実務上はもちろん理論的にも新たな視点で見てみる必要があるといえよう。

さらに、平成 23 年 12 月改正によって更正等の理由附記が求められる対象は、所得税法でいえば、事業所得等を有する者だけではなく、申告した又は申告すべき全ての者を対象としている。このため、例えば、課税庁が給与所得のみを有する者に対する更正通知書に理由附記をする場合、上記判例が示した判断をそのまま当てはめることには無理があろう。

以上のことから明らかなように、私の関心は、課税庁が詳細に理由附記をした方が後述する理由附記の趣旨・目的からして好ましいことは十分理解したうえで、法令上も、また、制度的にも異なる白色申告の場合、青色申告の場合と同程度までの理由の附記が求められるのか、また理由の差替えについても同じように考えるのが法的にも正しいのだろうか、という極めて単純な発想にある。

## 2 問題解決の糸口

このような白色申告に対する更正の理由附記の問題については、「法の求める理由附記の趣旨を踏まえつつ、『その記帳・帳簿等の保存状況に応じて理由を記載する』<sup>(4)</sup>と説明されているが、観念的には理解できても、さて、現実には、具体的にどの程度まで課税庁が理由を附記すればいいのか、などといった問題は依然として残ろう。

また、金子宏東京大学名誉教授は、附記すべき理由は例文的・抽象的なものでは足りず、「①更正の原因となる事実、②それへの法の適用、および、③結論の3つを含む趣旨であると解されるが、②に関連して生ずる法の解釈の問題や収入・支出の法的評価ないし法的判断の問題については、結論のみを示せば足り、結論に到達した理由ないし根拠を示す必要はない」<sup>(5)</sup>とする見解を示されている。これは青色申告に対する更正の理由附記の程度についての見解を示されたものであるが、白色申告の場合でも同様に解することが適当か、仮に、適当であるとした場合、帳簿書類に基づく正しい申告を行うことを前提に、法所定の帳簿書類を備付け、記録及び保存している者に限って認められている青色申告との制度的な違いなどにも目を向けて考察する必要があるように思われる。

このように、白色申告に対する更正の理由附記に係る諸問題は、これまでの手続法並びに所得税法及び法人税法の青色申告に対する

更正の理由附記の程度等をめぐる争点について裁判所が示した判断やこれに係る学説を参考にしつつも新たな論点として今後展開されるに違いない。

## 3 問題解決の方向性と本稿における考察の手順

本稿では、このような白色申告に対する更正の理由附記をめぐる諸問題について、主に、所得税において生じる各場面を想定しながら、税務訴訟及びそれ以外の行政訴訟で明らかになった過去の裁判例並びにそれらに関する文献の検討等を通して問題解決の手がかりを見出すことを試みるものである<sup>(6)</sup>。

このため、具体的には、まず、平成 23 年 12 月改正によって適用されることとなった手続法と特別法である通則法をはじめとする租税法との適用について、手続法の制定当時の経緯等を確認するとともに、当該改正によって手続法 8 条又は 14 条の適用対象となる国税に関する法律に基づく処分等には具体的にどのようなものがあるかを確認する。その上で、行政処分における理由附記の規定の存在を重視する判例法理が、青色申告に対する更正処分等に係る税務訴訟の分野を中心に形成されてきたとされている<sup>(7)(8)</sup>ことから、まず、所得税法及び法人税法の青色申告に対する更正の理由附記の趣旨・目的及びその程度等について、これまで、裁判所がどのような判断を示してきたのかを判例を中心にみてみるとともに、これについて学説はどのような議論をしてきたかなどについても改めて確認する必要がある。その後、平成 23 年 12 月改正によって適用されることとなった手続法 8 条又は 14 条が求める理由の提示の趣旨・目的等はどのようなものか、また、手続法制定前も含めて税務訴訟を除く行政訴訟において生じた理由附記をめぐる諸問題について、裁判所はどのような判断を示し、学説はどのような議論をしてきたかなどを青色申告の場

合と比較する。以上の後に、所得税に力点を置く形で白色申告に対する更正の理由附記について生ずる可能性のある問題について考えることとする。

なお、理由附記とは、行政処分をするに際して、その理由を通知書等に記載するなどして相手方に知らせる意味であることに変わりないにもかかわらず、関係法令によって使用する用語が若干異なっている。本稿では、主に、所得税において生じるとされる理由附記の問題に焦点を当てることとしているため、手続法に係る場面、関係条文又は判例等を直接引用する場合を除き、原則、「理由附記」ないし「理由の附記」の表現に統一して使用する。

## 第一章 国税に関する法律に基づく不利益処分等と手続法の適用関係

### 第一節 手続法の制定と国税に関する法律に基づく不利益処分等の適用除外

#### 1 手続法制定前の臨時行政改革推進審議会の答申

手続法は、「処分、行政指導及び届出に関する手続並びに命令等を定める手続に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性（…略…）の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的とする」（同法 1 条 1 項）ものであるが、これは、平成 3 年 12 月 12 日の臨時行政改革推進審議会の「公正・透明な行政手続法制の整備に関する答申」<sup>(9)</sup>（以下「答申」という。）を受けて、平成 5 年に公布され、翌 6 年 10 月 1 日に施行されたものである<sup>(10)(11)</sup>。

答申では、「行政は極めて多岐にわたるものであり、一般法である行政手続法をすべての行政分野に一律に適用することは必ずしも適当ではない」として、国税に係るものと

しては、「本来の行政権の行使とはみられないもの」ということから、国税の犯則事件に関する法令に基づき税務署長等が行う行為の手続を、また、「処分の性質上、行政手続法の諸規定の適用になじまないもの」ということから、行政不服審査法その他法令による不服申立てに対する行政庁の裁決、決定その他の処分などを、さらに、「特定の行政分野について独自の手続体系があるもの」ということから、国税の賦課徴収に関する処分の手続などを適用除外とするとの基本的な考え方が示されていた<sup>(12)</sup>。

また、答申においては、上記国税の賦課徴収に関する処分の手続について、「それぞれの個別法で、行政運営の公正の確保と透明性の向上を図る観点から必要に応じて規定の見直し等を行った上で、行政手続法の適用除外措置を講ずることが適当」との提言もされていた<sup>(13)</sup>。

#### 2 手続法の制定と国税に関する法律に基づく不利益処分等の適用除外

平成 5 年に公布された手続法は、答申の上記 1 の基本的考え方にに基づき、国税犯則取締法に基づいて行われる処分及び行政指導（手続法 3 条 1 項 6 号）、質問検査権の行使等情報の収集を直接の目的としてされる処分及び行政指導（同項 14 号）、異議申立て及び審査請求に対する決定及び裁決（同項 15 号）、並びに不服申立ての審査手続において法令に基づいてされる処分及び行政指導（同項 16 号）などは手続法自体で適用除外された。

また、答申の国税に関する法律に基づく処分の手続については個別法で適用除外の措置を講ずることが適当であるとの上記 1 の提言を受けて、平成 23 年 12 月改正前の通則法（旧通法 74 条の 2）において、手続法第 2 章《申請に対する処分》及び第 3 章《不利益処分》の規定は適用しないとの手当てがされた<sup>(14)</sup>。このため、白色申告に対する更正の理由附記

については、所得税法及び法人税法に理由附記を求める規定がある青色申告の場合と異なり、これを義務付ける規定がないことから、課税実務上も、原則、更正の理由が附記されていなかったと思われる。

なお、国税に関する行政指導についても、通則法において、原則として、手続法第4章《行政指導》は適用されるものの、行政指導に係る書面の交付（同法35条2項）及び複数の者を対象とする行政指導（同法36条）の規定は適用除外との手当てがなされた。

## 第二節 平成23年12月改正と手続法の適用

### 1 通則法74条の14第1項の改正とその趣旨等

しかし、平成23年12月改正により、通則法74条の14第1項において、原則、同25年1月1日以降にする国税に関する法律に基づく不利益処分等については、従来どおり、手続法第2章《申請に対する処分》及び第3章《不利益処分》の規定は適用されないものの、そのうち、同法8条《理由の提示》及び14条《不利益処分の理由の提示》を除くとされたことから、結果として、課税庁が国税に関する法律に基づく不利益処分等をする場合には、その通知書などに処分理由の附記が要求されることとなった。

この改正の趣旨については、「処分の適正化と納税者の予見可能性の確保の観点から」と説明されている<sup>(15)</sup>。しかし、この説明については、答申等において、国税の賦課徴収に関する処分の手続について、「独自の手続体系が形成されている」ことを理由に適用除外とされていたことと違和感を覚えなくもない。なぜならば、国税に関する法律に基づく処分等について、独自の手続体系が形成されているのであれば、敢えて、手続法を適用する必要もないからである。しかし、以前から、行政法に携わる学者からも「手続法の適用除外

となった領域で、最も整備が望まれるものの一つが、租税手続法であった」<sup>(16)</sup>との指摘がされていた。

このようなことからすると、平成23年12月改正において、通則法74条の14第1項により、公正の確保と透明性の向上が税務手続においてもより強く求められるようになったことが背景にあったと思われる<sup>(17)</sup>。これにより、通則法74条の14第1項に併せて、税務調査手続についても、従前の運営上の取扱いを通則法において明確化したことと親和的に説明可能になるとと思われる。

### 2 手続法の適用と白色申告の記帳義務化

また、この平成23年12月改正に併せて、旧所得税法下において記帳義務及び記録保存義務が課されていなかった事業所得等を有する全ての個人の白色申告者に対しても記帳及び記録保存の義務（所法231条の2第1項。法法150条の2第1項もほぼ同様の規定となっている。）が課された。この趣旨は、①近年の情報技術の進展により、それほど困難を伴わずに記帳ができるようになってきていることや、②税務当局として適切な理由附記を行うためには、事業者が記帳し保存している帳簿の記載を踏まえる必要があることなど、と説明されている<sup>(18)</sup>。確かに、情報技術の進展の程度はともかく、申告納税制度が適正に機能し維持されていくためには事業所得等を有する白色申告者への記帳及び記録保存義務の制度化は必要条件といえる。また、これにより、課税庁側からすれば、税務調査において、納税者の課税標準等又は税額等が正しく申告に反映されていないと判断した場合、その計算の基となった帳簿書類が存在すれば、その誤りを帳簿書類との関連で指摘することが可能となり、結果として、事務負担も軽減することができよう。

一方、納税者にとっても自分が記帳した内容のどこに誤りがあるのかが分かるし、何よ

りも自らの事業に係る経営成績等が適時かつ正確に把握することができるメリットがある。

しかし、そうはいつでも、帳簿書類の備付けがなかったり、備付けがあったとしてもその記帳が十分でない場合、課税庁としては、具体的にどのように理由附記をすればよいかなどといった問題は依然として残ろう。

この点、青色申告の場合は、原則として、資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引を正規の簿記の原則に従い、整然かつ明瞭に記録するという高度な記帳が義務付けられている(所法 148 条、所規 56 条ないし 64 条。法法 126 条、法規 53 条ないし 59 条)。このため、このような記帳を前提に、理由附記の程度等について、法律上、青色申告に対する更正をする場合には慎重な手続がとられている(所法 155 条 1 項、法法 130 条 1 項)ことに鑑み、厳格な理由附記を求める判例等が定着している。

一方、白色申告の場合には、平成 23 年 12 月改正によって、手続法 8 条又は 14 条の規定の適用を受け、理由附記が求められることとなったものの、前述したように帳簿書類の保存がなかったり、記帳や保存が十分でない場合が少なくないことを踏まえ、手続法の求める理由附記の趣旨を踏まえつつ、「その記帳・帳簿等の保存状況に応じて理由を記載する」と説明されている。

このように、白色申告の場合は、青色申告の場合と比して、更正の理由附記の趣旨・目的はともかくその程度等が異なる又は異なる可能性があるという前提のもとに、まず、手続法 8 条又は 14 条の規定に基づき、理由附記が求められる国税に関する法律に基づく不利益処分等の対象範囲を、再度、確認しておく必要がある。

### 3 手続法の適用対象となる国税に関する法律に基づく不利益処分等

手続法上、行政庁は、申請により求められ

た許認可等を拒否する処分をする場合又は不利益処分をする場合は、その処分の理由を示さなければならないと規定されている(手続法 8 条、14 条)。

この手続法が規定する「処分」とは「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」とされているが(同法 2 条 2 号)、これは行政事件訴訟法(以下「行訴法」という。)と行政不服審査法上の(規定上、明確ではないが)処分概念を採用したと説明されている<sup>(19)(20)</sup>。

国税の法律に基づく「処分」としては、更正、決定、加算税の賦課決定、延納許可、財産差押え等が典型的なものとして該当する。

なお、加算税の賦課決定は、従来、青色申告に対する場合も理由附記の対象となっていたが、白色申告に対する場合も含め、平成 25 年 1 月 1 日以降に行われる処分から理由の附記が求められることとなった。

また、手続法の規定する「申請」とは、法令に基づき、行政庁の許可、認可、免許その他の自己に対して何らかの利益を付与する処分を求める行為であって、その行為に対して行政庁が諾否の応答をすべきこととされているものとされており(同法 2 条 3 号)、実定法上、申請という用語が使われていなくとも、手続法の申請に該当するとされている<sup>(21)</sup>。

国税の法律に基づく「申請」としては、更正の請求、延納の申請、青色申告の承認申請等がこれに該当する。

ところで、申請が申請どおりに認容されれば、申請者にとって、その処分内容は期待どおりのものであるから、その結論さえ示されればよく、特にその理由を必要としない<sup>(22)</sup>。しかし、申請に対する拒否処分について、手続法は、処分理由が客観的に明らかな場合を除いて、行政庁に処分理由の提示を義務付けているが(同法 8 条 1 項)、その範囲には、不許可、棄却、却下等、名称のいかんを問わず、形式的要件を充たさないことを理由とする拒否処分も含まれる<sup>(23)</sup>。また、申請を一部



拒否する処分についても、拒否部分につき理由を示す必要がある<sup>(24)</sup>。例えば、更正の請求に対する拒否処分（一部を拒否する処分を含む。）については、「その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、……更正をすべき理由がない旨をその請求した者に通知する」（通法 23 条 4 項）と規定されているのみで、その拒否理由の附記は求められていない。このため、課税庁としては、従来から、具体的な拒否理由を附していなかったと思われるが、今回の改正により、手続法 8 条に基づいて、原則、拒否理由の附記が求められることとなった。

さらに、手続法の規定する「不利益処分」とは、行政庁が、法令に基づき、特定の者を名宛人として、直接に、これに義務を課し、又はその権利を制限する処分をいうとされている（同法 2 条 4 号）。

国税の法律に基づく「不利益処分」としては、更正、決定、延納許可の取消し、青色申告の承認取消し等がこれに該当する。

これについても、従来、白色申告の場合、更正、決定、又は加算税の賦課決定などの不利益処分の通知書には、所定事項の記載が求められるものの、その不利益処分に理由附記は求められていない（通法 28 条、32 条）。このため、課税庁は、これらの不利益処分について、理由を附記していなかったと思われるが、これらの不利益処分についても、手続法 14 条に基づいて、その理由を附記しなければならないこととなった。

このように、所得税法上の事業所得等を有する白色申告者に限らず、所得税の確定申告を提出した者又は提出すべき者はもちろん、贈与税、相続税等を含めた国税の法律に基づく全ての不利益処分等に対しては、手続法 8 条又は 14 条に基づき、その通知書などに理由附記が求められ、その範囲は大幅に拡大された。

次に、課税庁がこのような不利益処分等を

行うに当たっての理由附記をめぐって、これまでどのような議論がなされ、今後、どのような議論がされる可能性があるのかを探るため、過去の判例等の蓄積が多い青色申告に対する更正の理由附記をめぐらる問題に焦点を当てて論点を整理してみよう。

## 第二章 青色申告に対する更正の「理由附記」をめぐらる諸問題

### 第一節 総説

#### 1 青色申告制度とその概要

申告納税制度が適正に機能するためには、納税者が自ら行った取引等に係る収入・支出等を正しく記帳し、それを基に申告を行う必要がある。しかし、申告納税制度が採用された昭和 22 年当時、完備した帳簿書類を備え付けている納税者はむしろ少なかった。このため、シャープ勧告を受けて、昭和 25 年度の税制改正において、帳簿書類を基礎とした正確な申告を勧奨する意味で、一定の帳簿書類を備え付けている者に限って青色の申告書を用いて申告することを認め、種々の特典<sup>(25)</sup>を与えるという青色申告制度が導入された<sup>(26)</sup>。

このような青色申告の対象は、所得税の場合、事業所得等を生ずる業務を行う個人に限り認められ（所法 143 条、166 条）、法人の場合は、各事業年度の所得及び退職年金等積立金の額に対する法人税について認められている（法法 121 条、146 条）。

青色申告をしようとする納税者は、所得税法 144 条又は法人税法 122 条所定の申請書を納税地の所轄税務署長に提出し、その承認を受けた上で（所法 143 条、法法 121 条）、財務省令で定める一定の帳簿書類の備付け、記録及び保存が義務付けられ（所法 148 条 1 項、所規 56 条ないし 64 条、法法 126 条 1 項、法

規 53 条ないし 59 条)、所得の基因となる取引の全てについて、原則として、正規の簿記の原則に従い、整然かつ明りょうに記録し、その記録に基づき、貸借対照表及び損益計算書を作成することが義務付けられている(所規 57 条、法規 53 条)<sup>(27)</sup>。

このように、青色申告制度は、納税者が備え付けるべき帳簿書類に、一定の基準の充足と一定の水準の維持を要求するものであるから、その反面として、その記載に高い信頼性を認める制度である。このため、その記載を否認するためには、原則、それを打ち破るだけの根拠と資料が必要と説明される<sup>(28)</sup>。

## 2 青色申告の帳簿の検証可能性と白色申告の帳簿

ところで、個人で事業等を営むいわゆる白色申告においては、青色申告のような申請が必要とされないことはもちろん、備え付けておくべき帳簿への記帳も収入金額及び必要経費の損益項目が基本であり(所法 231 条の 2 第 1 項、所規 102 条)、原則、青色申告において求められる資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引についての記帳・記録(所法 148 条、所規 56 条ないし同 64 条。なお、所規 56 条ただし書で簡便な記録も認められている。)は対象となっていない。このような備付け帳簿書類の違いは、端的にいうと、白色申告の場合、いわゆる現金出納に関する事項の記録が求められないことにある。

このことがどのような意味を持つかを考えてみると、現金出納に関する事項を記録するということは、いうまでもなく、日々の現金の出納と残高を記録し、これにより日々の実際の現金有高と帳簿残高とを照合し、記帳漏れがあるか否かの検証が可能となる。このため白色申告の場合、備え付けている帳簿にもよろうが、一般的には、記帳内容について、十分な検証ができない、という結果を招来するといわれている。一方、青色申告の場合は、

現金出納帳などによって現金などの資産・負債項目の記帳・記録により帳簿の正確性の検証作業ができるといわれている。その意味では、青色申告の場合は、このような検証を経た帳簿を基に計算した所得金額といえることができる<sup>(29)</sup>。

このことは、青色申告制度への高い信頼性につながるのであるが、それ故に、青色申告に対する更正の理由附記の程度等をめぐって、次節ないし第五節のような様々な議論が主に税務訴訟の場において行われてきたのである。

## 第二節 青色申告に対する理由附記の趣旨・目的

### 1 はじめに

課税処分が適法であるためには、実体的要件(課税要件)と手続的要件のいずれもが具備されていなければならない。

実体的要件とは、納税義務ないし租税債務が成立するために必要な要件であり、課税権者、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準及び税額からなり<sup>(30)</sup>、これらの要件を全て充たしていなければその課税処分は無効ないし取消し得べき事由となる<sup>(31)</sup>。

また、手続的要件とは、課税要件の充足によって客観的、抽象的に成立した納税義務を、課税庁が具体的な納税義務として確定するための要件であり、本稿で検討する理由附記のほか、税務手続、推計課税の必要性、除斥期間などが問題となる<sup>(32)</sup>。

### 2 理由の不備と課税処分への影響

ところで、国税に関する法律に基づく処分に限らず、全ての行政処分には何らかの事実上の基礎と法律上の根拠、すなわち処分理由がなければならない。

理由附記とは、行政処分をするに際して、その理由を通知書等に記載するなどして相手方に知らせることをいうが、青色申告に対す

る更正の場合には、従来から、その通知書に理由の附記が求められており(所法155条2項、法法130条2項)、手続的要件として重要なものの1つとして論じられてきた。

そして、青色申告に対する更正の理由附記に不備がある場合、課税処分にどのような影響をもたらすかについては、かつて、署名押印を欠く行為等と同様に、同処分の形式的な要件にとどまるものと考えられていた<sup>(33)</sup>。このため、理由附記を命じる明文規定に違反することは処分の無効事由を構成するとの見解<sup>(34)</sup>がある一方で、これを訓示規定と解して処分の効力に影響を及ぼさないとする見解<sup>(35)</sup>も見られた。

このような中、理由附記を行政処分の単なる形式的要件とみるのではなく、手続保障として理由附記を重視する判例法理が、税務訴訟の分野を中心に形成されてきた<sup>(36)</sup>。

理由附記の不備が処分の取消原因となると判断した判例としては、最高裁昭和38年5月31日第二小法廷判決(以下「最高裁昭和38年5月判決」という。前掲注(2)参照)が著明である。この判決において、最高裁は、「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かれないものといわなければならない」と判示した。

この最高裁昭和38年5月判決が示した上記判断については、「理由の付記を明確に行政手続の一環として位置づけ、それに関する瑕疵を、処分の内容的適否とは一応無関係に独立の取消原因として構成した点で、従来の一般的考え方を転換するもの」として、租税手続に関する先例としてのみでなく、他の行政手続一般に関する先例としても極めて重要な位置を占めるとの評価がされている<sup>(37)</sup>。

もっとも、このような理由附記を手続保障として重視する最高裁の判断は、農地買収計画に対する異議決定及び訴願の裁決について判断を示した最高裁昭和32年1月31日第一小法廷判決<sup>(38)</sup>において判示されていたところであった。すなわち、同判決において、最高裁は、理由の不備は違法であるが、処分を無効ならしめるものではないとして上告人の請求を認めなかったが、その判断の中に、「少なくとも訴願の裁決については訴願法14条においてその理由を附すべきことを要請しているから、裁決にその理由を説示しなかったことは違法といわなければならない」と判示していたのである。

### 3 理由附記についての最高裁の基本的考え方

課税処分を含む行政処分とその理由附記についての最高裁の基本的な考え方は、最高裁昭和38年5月判決以前の最高裁昭和37年12月26日第二小法廷判決(以下「最高裁昭和37年判決」という。)<sup>(39)</sup>においてみることができると思われる。すなわち、同判決は、審査決定の理由の記載についてのものであるが、最高裁は、「法律が審査決定に理由を附記すべき旨を規定しているのは、行政機関として、その結論に到達した理由を相手方国民に知らしめることを義務付けているのであって、これを反面からいえば、国民は自己の主張に対する行政機関の判断とその理由とを要求する権利を持つともいえるのである。従って…理由にならないような理由を附記するに止まる決定は…判決による取消を免かれない」と判示して、学説に先駆けて理由附記の行政手続的意義を認め、審査決定という処分の内容の適否とは無関係に、それ自体で独立の取消原因となるとしたものであり、その後の判例とともに最高裁の判例法理として確立していったといえよう<sup>(40)</sup>。

この点に関し、塩野宏東京大学名誉教授は、

このような課税処分を含む行政処分と理由附記を求める手続規制違反に関する問題を、次のように整理・説明されている。すなわち、被処分者に適正手続によってのみ処分を受けるという意味での手続的権利があるとすると、手続違反は当然に同者に対する権利侵害として、処分の取消事由（あるいは無効事由）となるが、手続は処分の内容を担保するものであり、それ自体、独立した手続的権利が被処分者に生じているのではないとすると、手続違反は当然には処分の効力に影響を及ぼさないとされている<sup>(41)</sup>。最高裁の上記判断部分は、正に、前者の立場に立っていることを明確にしたといえよう。

ところで、このような手続保障の重要性が訴訟の分野で形成された背景には、我が国における裁判制度と無関係ではない。すなわち、裁判所は、課税処分をはじめ行政行為に対する審理の対象を、原則として、法律問題だけでなく事実問題についてもその対象とする。このため、行政行為について、その手続上の要件である理由附記に不備があるものの行政庁の実体的判断は正しいという場合に、処分を取り消すべきかどうかという問題が生じる。裁判所は、このような手続上の要件に不備（瑕疵）がある場合について判断を示してきたのである。確かに、課税処分を含む行政処分は、法が理由附記を要求しているか否かにかかわらず、何らかの法所定の理由に基づいて行われるものである。行政処分の取消訴訟が具体的な処分の適否を審理・判断するものである以上、その審理の対象は処分と一体となった理由の適否にも及ぶことは当然のことかも知れない。

このように、理由附記規定の存在を重視する判例法理は、上記最高裁昭和 37 年判決、同昭和 38 年 5 月判決のほか後掲する同 38 年 12 月 27 日第二小法廷判決<sup>(42)</sup>（以下「最高裁昭和 38 年 12 月判決」という。）、同 47 年 3 月 31 日第二小法廷判決<sup>(43)</sup>（以下「最高裁昭

和 47 年 3 月判決」という。）、同 47 年 12 月 5 日第三小法廷判決<sup>(44)</sup>（以下「最高裁昭和 47 年 12 月判決」という。）、同 51 年 3 月 8 日第二小法廷判決<sup>(45)</sup>（以下「最高裁昭和 51 年判決」という。）、同 54 年 4 月 19 日第一小法廷判決<sup>(46)</sup>及び同 60 年 4 月 23 日第三小法廷判決<sup>(47)</sup>（以下「最高裁昭和 60 年判決」という。）など税務訴訟を中心に形成されてきたといっても過言ではない<sup>(48)</sup>。

**4 青色申告に対する理由附記の趣旨・目的**  
ところで、最高裁昭和 38 年 5 月判決は、上記 2 で述べたように法が課税処分に理由附記を求める趣旨・目的を明らかにしている。

これによれば、課税処分に理由附記を求める趣旨・目的は、第一に、処分庁の判断の慎重・合理性を担保し、その恣意を抑制すること（処分適正化機能）である。これは、更正通知書に理由を書かなければならないことになると、将来、不服申立てや訴訟が提起された場合、それが審理の対象とされることになるから、それに耐えうるだけの理由を示さなければならないことになる。そうすると、当然、課税庁は、処分を行うに際して、より慎重になり、恣意的判断が抑制されるということになるというものである<sup>(49)</sup>。

そして、第二に、処分の理由を相手方である納税者に知らせて不服申立ての便宜を与えること（不服申立便宜機能）である。これは、理由が示されれば、納税者は、不服申立てで請求が容認される見込みがあるか、もしあるとすると、どの点につき、いかに主張・立証していけばよいかを事前に判断することができるようになるというものである<sup>(50)</sup>。

このように最高裁昭和 38 年 5 月判決が示した理由附記の趣旨・目的については、学説も異論はないようであるが、上記の 2 つ機能に加えて、納税者に対する説得機能、決定過程公開機能をあげる論者もおられる<sup>(51)</sup>。

この最高裁昭和 38 年 5 月判決が判示した

理由附記の趣旨・目的は、その後の税務訴訟に大きな影響を与えることになった。

例えば、最高裁昭和 47 年 3 月判決は、青色申告に対する更正の理由附記を「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立の便宜を与える趣旨に出たものである」と判示している。また、最高裁昭和 60 年判決も、「法人税法 130 条 2 項が青色申告にかかる法人税について更正をする場合には更正通知書に更正の理由を附記すべきものとしているのは、法が、青色申告制度を採用し、青色申告にかかる所得の計算については、それが法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨にかんがみ、更正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、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨に出たもの」であると判示している。

そして、このような青色申告に対する理由附記を求める趣旨・目的は、最近、理由附記の不備を理由に課税処分を取り消された大阪高裁平成 25 年 1 月 18 日判決<sup>(52)</sup>（以下「大阪高裁平成 25 年判決」という。）においてもみられ、今日まで、最高裁及び下級裁判所のいずれもがほぼ一貫した態度をとっている。

そして、このような最高裁昭和 38 年 5 月判決をはじめ最高裁が税務訴訟において明らかにした理由附記の趣旨・目的は、後掲する他の行政事件にも影響を与えることになった。

### 第三節 青色申告に対する更正の理由附記の程度

#### 1 はじめに

ところで、所得税法 155 条 2 項及び法人税法 130 条 2 項は、青色申告に対する更正をする場合には、更正通知書にその更正の理由を

附記しなければならないと規定するものの、その程度（どの程度に理由を記載すればよいか）について、所得税法等には何ら特段の規定を置いておらず、結果として、判例・学説に委ねる格好になっている。納税者の側からすれば、それが具体的かつ詳細であればあるほど都合がいいのはいまでもないが、課税処分からすれば、それに係る事務負担が過重となり、限られた期間内に大量の事務を能率的に処理することが求められる事務に影響を与える。このため、ここに理由附記の程度いかにということが、課税実務上も重要な問題となっている<sup>(53)</sup>。

そこで、このような青色申告に対する更正の理由附記の程度の問題について、まず、最高裁昭和 38 年 5 月判決が示した判断と同判決の評釈として記述された金子宏東京大学名誉教授の見解を紹介したうえで同判決以降の最高裁が示した判断からその手がかりを探してみる。

この問題に関しては、青色申告に係る所得に対する更正の場合、それが「帳簿否認」による場合とそうでないいわゆる「評価否認」の場合とでは理由附記の程度も異なるとされている<sup>(54)</sup>。したがって、上記検討の後、この点について、はじめて最高裁が判断を示したといわれている最高裁昭和 60 年判決とその評価についても言及する。

## 2 最高裁昭和 38 年 5 月判決が示した理由附記の程度

### (1) 事件の概要と最高裁が求めた理由附記

この事件は、靴の小売業を営む納税者に対して、所轄税務署長が更正通知書の理由欄に「売買差益率検討の結果、記帳額低調につき、調査差益率により基本金額修正、所得金額更正す」と記載したというものである。

最高裁は、本判決において、理由附記の程度について、「どの程度の記載をなすべき

かは、処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきである」とした上で、「所得税法 45 条 1 項（昭和 37 年法律 67 号による改正前のもの、以下同じ。）の規定は、申告にかかる所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることのない旨を納税者に保障したものであるから、同条 2 項が附記すべきものとしている理由には、特に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを必要と解するのが相当である」と判示した。そして、最高裁は、本件における事実関係を踏まえ、上記更正の理由では、「いかなる勘定科目に幾何の脱漏があり、その金額はいかなる根拠に基づくものか、また調査差益率なるものがいかにして算定され、それによることがどうして正当なのか、右の記載自体から納税者がこれを知るに由ないものであるから、それをもって所得税法 45 条 2 項という理由附記の要件を満たしているものとは認め得ない」と判示して処分を取り消した。

## (2) 最高裁昭和 38 年 5 月判決の射程

本件において、最高裁は、課税庁（税務署長）がした更正の理由を明らかにした上で、どの点が不備だったかについて、誤りと判断された勘定科目とその金額及び更正すべき金額がどのように算定されたものかなどの基本的事項が明らかでなく具体性に欠けるとしている。この指摘について、最高裁の調査官は、現行所得税法 155 条 1 項が要求する必要最小限の附記すべき理由を消極的に判示したもので、一般的抽象的基準を示したのではないとしている<sup>(55)</sup>。

しかしながら、最高裁昭和 38 年 5 月判決が特に注目されるのは、理由附記の程度として、「特に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を

明らかにすること」が必要と判示したことである。

これは、青色申告が一定の帳簿書類の備付け、記録及び保存が財務省令で定めるところに従って行われていることを要件として認められている（所法 148 条 1 項、法法 126 条 1 項）以上、前述したような検証機能を有しており、正確に記載されているということが前提にあると思われる。このため、帳簿書類を調査しないで更正することは許されないし（所法 155 条 1 項、法法 130 条 1 項）、帳簿書類の記載と異なる事由により更正を行う場合（後述する「帳簿否認」による更正の場合）には、「帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすること」が必要と判断したものといえよう。

ところで、青色申告に対する更正は、「帳簿書類を調査し、その調査によって、所得の計算に誤りが認められた場合」と規定している（所法 155 条 1 項、法法 130 条 1 項も同様の規定ぶりとなっている。）が、この規定により、帳簿書類だけの調査によって所得の金額に誤りがあると認められる場合のみに限られるかどうかについては明らかではない。また、理由附記の記載要件についても、誤りの事実を一々指摘しなければならないのか、その件数、総額だけを示せば足りるのか、さらには、調査によって算定した金額の根拠の明示についても、ただ主たる根拠の標目だけを列挙すれば足りるのか、金額算定の過程までも記載することを必要とするのか、など本判決当時においても疑問が指摘されており、これらの問題については、納税者が要求する理由附記の程度とそれに対する課税庁の事務負担という相反する要請を総合的に勘案して決定すべき問題であると考えられていた<sup>(56)</sup>。

### 3 金子宏東京大学名誉教授の見解

金子宏東京大学名誉教授は、最高裁昭和 38 年 5 月判決の評釈において、本稿の冒頭で引用した見解とは若干異なると思われる表現で、かつ、一般論とわざわざ断りを入れた上で、理由附記の程度として、①更正の理由となる課税要件事実の認定、すなわち、帳簿書類の記載の否認、訂正、追加等を必要ならしめる事実の認定、②①の課税要件事実の認定の結果、課税標準の中味にどのような変動が生ずるかを帳簿書類の記載に即して明らかにし、③①及び②の点に関する資料を摘示し、法令上の根拠を明らかにする必要がある、と説明されている。また、同名誉教授は、「要は、資料を摘示し、法令の根拠（ときとして解釈）を示しながら、課税要件事実の認定から課税標準の算定までの論理の筋道を、理由附記の争点明確化機能が充足される程度にはっきりと記載し、それによってどのような更正処分がなされたのかを納税者に明らかにすることである」ともされている<sup>67)</sup>。

### 4 最高裁昭和 38 年 5 月判決以降の判例からの検討

この最高裁昭和 38 年 5 月判決以降、理由附記の程度が争点となった主な事件において、理由附記の程度について、最高裁が示した判断をみてみよう。

#### (1) 最高裁昭和 38 年 12 月判決

これは、小売業を営む X 会社に対して、所轄税務署長が更正通知書の理由欄に「売上計上洩 190,500 円」との記載だけを行ったというものである。

これについて、最高裁は、最高裁昭和 38 年 5 月判決を引用したうえで、青色申告に対する更正は、帳簿の全体について事実を疑うに足りる不実の記載があり、その承認を取り消す場合は別として、「帳簿との関連において、いかなる理由によって更正するかを明記することを要する」と判示した。

また、「かかる理由を附記せしめることは、単に相手方納税義務者に更正の理由を示すために止まらず、漫然たる更正のないよう更正の妥当公正を担保する趣旨をも含むものと解すべく、従って、更正の理由附記は、その理由を納税義務者が推知できると否とにかかわりのない問題」とも判示した。

ところで、この判決において、山田裁判官は反対意見を明らかにしている。その根拠として、同裁判官は、理由附記の程度は、「納税人が具体的に争点及び争点額を知るに足る程度でよい」との見解を示されている。

確かに、納税者自身が自ら作成した帳簿等に基づき申告したものであるから、何が問題となっており、その金額はいくらかという程度でわかるのであるから、法が求める理由附記を充たしているということもできる。しかし、多数意見は、青色申告が「納税者に対し一定の帳簿書類の備付、記録を義務付けであり、そして、その帳簿を無視して更正されることがないことを納税者に保障したもの」であるからこそ、その理由は、帳簿との関連において、売上 190,500 円計上されていないと判断した事実をその根拠となる理由とともに具体的に示す必要があると判断したということであろう。

#### (2) 最高裁昭和 47 年 3 月判決

これは、同族会社 X が、その代表取締役個人の所有する土地の上に存していた建物を関連会社 A に譲渡したため、所轄税務署長 Y が、そこに借地権の譲渡があったと認定して、同族会社の行為計算否認規定を適用して、X に対する更正通知書の理由欄に、「借地権計上洩 330 万円」と記載したというものである。

これについて、最高裁は、X において、「借地権がどのようなものか、その価額が何故に課税対象として計上されるのであるか等を全く知ることができない」と判示した。

ところで、本判決は、最高裁昭和 38 年 5 月判決及び上記(1)の判決と異なり、「特に、帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを必要とする」との判断を示してはならず、(旧法人税法) 32 条後段の規定(筆者注: 現法 130 条 2 項)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立の便宜を与える趣旨に出たもの」と判示して、理由附記の趣旨・目的から Y の理由の不備に言及している点が注目される。

なお、Y は、本件において、上告理由中に、最高裁昭和 38 年 5 月判決及び同昭和 37 年判決が判示するような厳格な理由附記が求められるのは帳簿の記載を否認して更正する場合に限られるべきであると主張したが、最高裁は、(旧法人税法) 32 条後段の規定は同法 31 条の 3(筆者注: 現法 132 条)の認定に基づく更正にも適用があるとした上で、そもそも上記更正理由からは、借地権について帳簿の記載に誤りがあるという趣旨か、同法 31 条の 3 を適用した結果であるのかさえ不明であるとした<sup>(58)</sup>。

また、本判決は、更正の理由附記の不備を再調査決定(筆者注: 現行制度では異議決定)の理由によって治癒することができるかといった従来から議論されていた問題<sup>(59)</sup>について、最高裁が「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と解することはできない」とするはじめての判断を示した点でも注目された事案でもあった。

### (3) 最高裁昭和 47 年 12 月判決

これは、X 社が甲社に対して X 社の営業を 250 万円で譲渡するとともに、X 社の代表者が、甲社から 300 万円を借り受け、かつ、同社と囑託契約を締結し、毎月、囑託

料及び手数料名義の支給を受けていたところ、X 社は 250 万円のみを受領した日(清算中)の収入として申告したが、所轄税務署長は、これを契約時(事業年度)の収入としたほか、上記借入金、囑託料及び手数料についてもその実質は X 社の営業譲渡の対価であるとし、更正通知書の理由欄に、「(1)営業譲渡補償金計上もれ 1,155 万円、(2)認定利息(代表者)計上もれ 19,839 円、清算所得の加算項目として、(3)残余財産価格の違算分 4,000 円、(4)代表者仮払金 396,890 円、(5)営業譲渡補償金 905 円」と記載したというものである。

これについて、最高裁は、上記理由だけでは「更正にかかる金額がいかんにして算出されたのか、それがなにゆえに X(社)の課税所得とされるのか等の具体的根拠を知るに由ないものといわざるをえない」と判示した<sup>(60)</sup>。

本件も、上記(2)の事件同様、X 社の帳簿書類の記載を否認したものでないことから、理由附記の不備を、その趣旨・目的から導き出している。

### (4) 最高裁昭和 51 年判決

これは、X 社が甲社から譲り受けた土地の価額が時価に比して著しく低かった。このため、所轄税務署長が、その更正通知書の理由欄に、「土地評価減 1,308,512 円。北九州市……甲(会)社より譲り受けた下関市…の宅地 67.89 坪の譲り受け価額が時価に比し著しく低い価額であり、時価との差額は贈与を受けたものと認められるから評価減をなしたものとして益金に加算する。時価 2,243,415 円。譲り受け価額 934,903 円。差引 1,308,512 円。」と記載したというものである。

これについて、最高裁は、「更正の基礎となった本件土地の時価がいかなる根拠、基準に基づいて算出されたものであるのかを知ることは全く不可能である」と判示した。



本件において、最高裁は、理由附記の趣旨・目的に言及しつつも、最高裁昭和 38 年 5 月判決と同様、「帳簿書類の記載を否認して更正をする場合において更正通知書に附記すべき理由としては、更正にかかる勘定科目とその金額を示すほか、そのような更正をした根拠を右帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要する」と判示している。

#### (5) 小括

以上の最高裁判決は、いずれも理由附記の程度が不十分である（不備がある）として、その処分が取り消された事案である。

これら最高裁が示した判断を具体的にみてみると、青色申告に対する更正の理由附記の程度について、「いかなる科目に幾何の脱漏があり、その金額はいかなる根拠に基づくものか」とするもの（最高裁昭和 38 年 5 月判決）、「帳簿との関連において、いかなる理由によって更正するかを明記することを要す」とするもの（最高裁昭和 38 年 12 月判決）、「更正にかかる金額がいかにして算出されたのか、それがなにゆえに……課税所得とされるのか等の具体的根拠」を明らかにするように求めるもの（最高裁昭和 47 年 12 月判決）、又は「本件土地の時価がいかなる根拠、基準に基づいて算出されたものか」分からないとするもの（最高裁昭和 51 年判決）などがある。

このような青色申告に対する更正の理由附記をめぐる最高裁の判断については、当初、帳簿書類の備付け、記録及び保存義務などの青色申告制度の特色やそれとの関連を考慮した判断内容となっているが、最高裁昭和 51 年判決に至ると、処分の根拠や基準まで理由に記載を求めるようになっており、その意味では、青色申告に対する更正の理由附記の程度をめぐる議論は、内容的にも質的にも変化してきていると思われ、

そのため、本来の制度の趣旨・目的以上のものを最高裁が求めている、との批判もされていた<sup>(61)</sup>。

このような流れは、時を経た今日においても、後述する大阪高裁平成 25 年判決が示した判断においてもみられるところである。

一方、このような最高裁が示した判断を別の視点からみると、上記(4)を除く他の事件は、理由附記の趣旨・目的として掲げられる二つの機能のうち、不服申立便宜機能を重視している判示となっているように思われる。実際、前記 3 の金子宏東京大学名誉教授の見解にもそのような傾向がみられる旨の記述もある<sup>(62)</sup>。しかし、上記(4)の場合は、本件土地の時価算定の根拠、基準が示されていないとして、処分適正化機能を重視していると思われ、そうすると、判例からは、最高裁が処分適正化機能又は不服申立便宜機能のいずれの機能を重視しているかについては明確にはならないといえよう。

このように、上記最高裁判決が示した判断が一様でないのは、正に、処分の基となる事実関係も対象となった事件ごとに様々であり、それを当てはめる法令等も異なることに基因すると思われる。それゆえ、一般的に、この程度の記載をすれば足りるということが導き出せないということに繋がっているといえよう。このため、最高裁は、処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らして決定すべき（最高裁昭和 38 年 5 月判決）と判示したものである。

しかし、考えてみれば、課税処分は、客観的、抽象的には既に成立している租税債務を具体的に確定させるための手続であって、そのため、課税庁は、証拠資料を根拠として租税債務の具体的発生原因事実を認定し、これに法令等を適用して、当該年分の所得金額である課税標準等を算定して、

処分を行うものである。そうすると、更正の理由は、更正の対象となった勘定科目ごとに、いかなる事実関係に基づきいかなる法令を適用した処分であるかを相手方においてその記載自体から了知し得る程度に記載する必要があるといえよう。その意味では、金子宏東京大学名誉教授の見解である①更正の原因となる事実、②それへの法の適用、及び③結論的を射たものと思われる。

さらに付言すれば、理由附記が、単に、納税者に理由を示すだけに止まらず、更正の妥当公正を担保する趣旨を含むものであるから、更正の理由を納税者が推知できる場合であっても、附記すべき理由の程度が緩和されるものではない（最高裁昭和 38 年 12 月判決）といえよう。

## 5 帳簿否認と評価否認

### (1) 問題の所在

青色申告に対する更正の理由附記に当たっては、従来、「帳簿書類の記載を否認して更正をする場合において更正通知書に附記すべき理由としては、更正にかかる勘定科目とその金額を示すほか、そのような更正をした根拠を右帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要する」（最高裁昭和 51 年判決）とされていたのであるが、場面によっては、「帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示」することが困難（不可能）な場合がある。

なぜならば、青色申告に対する更正は、大別すると、課税庁である所轄税務署長が調査等によって把握した事実関係を基に①帳簿書類の記載を信用できないとして、帳簿自体を否認して更正する場合（帳簿否認）と、②帳簿書類の記載を否認するのではなく、その記載について納税者と法的な評価を異にすることを理由として更正する場合

（評価否認）があるからである。

このような違いが理由附記の程度にどのような影響を及ぼすかという問題がある。

この点について、最高裁が示した判断をみてみよう。

### (2) 最高裁昭和 60 年判決と同判決が示した判断

#### ア 事件の概要

これは、X 社が冷暖房設備を租税特別措置法（以下「措置法」という。）所定の特別償却の対象となる「機械」として減価償却費を算定して申告を行ったのに対して、所轄税務署長が、当該設備は「建物付属設備」であるから特別償却の対象にはならないとして、更正通知書の理由欄に「1、減価償却費の償却超過額 368,036 円。48 年 6 月取得の冷暖房設備について機械として特別償却していますが、内容を検討した結果、建物付属設備と認められ、特別償却の適用はありませんので、次の計算による償却超過額は損金の額に算入されません。（種類）冷暖房設備（償却限度額）173,319 円（貴社計算の償却費額）541,355 円（差引償却超過額）368,036 円」と記載したというものである。

これに対して、X 社は、冷暖房設備は措置法所定の「機械」であるとして、本件更正処分の違法のほか、なぜ「機械」と認められないかについて、具体的根拠が記載されていないとして、理由附記の不備も主張した。

#### イ 最高裁の判断

このような事案に対して、最高裁は、青色申告に対する更正を、上記(1)①の場合と②の場合とに区別したうえで、前者の場合は、「単に更正にかかる勘定科目とその金額を示すだけではなく、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具

体的に明示することを要する」が、後者の場合は、「納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由がそのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑性のある資料を摘示するものではないとしても、更正の根拠を前記の更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正の理由の附記として欠けるところはない」と判示した。

- (3) 最高裁昭和 60 年判決の趣旨とその射程  
最高裁の上記(2)イの判示から明らかのように、評価否認による更正の場合は、更正通知書の理由中に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示する必要はないとしている。これは、納税者の帳簿書類記載の事実は認めた上で、納税者とは異なる新たな法的評価を加えて更正する場合や帳簿書類記載の法的評価を否認する場合が考えられ、いずれの場合であっても、納税者の帳簿書類の備付け、記録及び保存によって正当性が担保される範疇の外にある要素に基づいて更正処分が行われているからである<sup>(63)</sup>。

本判決の意義については、最高裁昭和 38 年 5 月判決以来、同判決が示した帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示すべきとの判例法理が妥当する範囲を画した点にあるとされている<sup>(64)</sup>。

もっとも、評価否認による更正の場合は、比較的簡単な理由附記で足りるということを意味するものではない。なぜならば、否認の対象は、青色申告であることに変わりはなく、ただ単に帳簿書類記載の法的評価を覆すに足りるだけの証憑力のある資料を摘示する必要がないというだけであるからである。その場合の理由附記の程度については、上記(2)イのように、更正の理由附記

の趣旨・目的を充足したものである必要がある、との判示がされるが、このような流れは最高裁昭和 47 年 3 月判決当時からみられたといつてよい。

ところで、最高裁昭和 60 年判決は、その争点が冷暖房設備が減価償却資産の分類として「機械」か「建物付属設備」なのかという比較的明確なものであるから判断に迷うことも少ないかも知れないが、実際の場面においては、その更正が帳簿書類の記載を否認するものか否かについて、判断が難しい場合も少なくないであろう。

- (4) 大阪高裁平成 25 年判決

このような最高裁昭和 60 年判決をきっかけに「評価否認」とその理由附記の程度をめぐって争われた最近の事件に大阪高裁平成 25 年判決がある。

これは、財団法人である X の行う事業が収益事業に該当するか否かが争点となったものである。これについて、一審の大阪地裁<sup>(65)</sup>は、帳簿の記載自体は否認せず、納税者の法的評価の誤りを理由として更正する場合、更正の根拠を具体的に明示している限り、それを超えて課税庁がその判断の過程を具体的に示さなかったとしても、それをもって直ちに違法となると解することはできないと判断したのに対して、大阪高裁は、「付記理由は、法適用に関しては、『法人税法 2 条 13 号に規定する収益事業の収入に該当する』との結論を記載するとどまり、法人税法施行令 5 条 1 項 10 号、同施行規則 4 条の 3、実費弁償通達の各規定や、その適用関係についての判断関係の記載がすっぽりそのまま欠落しており、本件各事業がなぜ収益事業の収入に該当するかについての法令等の適用関係や、何故そのように解釈するか判断過程についての記載が一切ない」として、「更正の根拠を課税庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に

具体的に明示されているものと評価することができ」ないと判断を示して処分を取り消した。

この大阪高裁が示した判断によれば、大量反復的に行われる課税処分において、その法の適用関係や適用要件の解釈という判断過程までも逐一明らかにしなければならないことになるように思われる。

しかし、これは、上記理由はいわば結論であって、なぜ「法人税法 2 条 13 号に規定する収益事業の収入に該当する」と判断したのか、その判断過程を具体的に明示しなければ、理由附記の趣旨・目的の争点明確化機能を充足するとはいえないとするものであろう。

したがって、本件の場合も最高裁昭和 60 年判決と何ら異なるものではないといえよう。

ところで、適用した法令が記載されていなかった場合、それ自体で瑕疵（不備）があるとして取消事由となるのであろうか。確かに、理由附記は、処分の具体的根拠を明らかにする必要があるものの、附記された理由からその適用法令が明らかになるのであれば取消事由とまではならないように思われる。これは、理由附記の趣旨・目的を充足しているか否かという観点から判断されるように思われる。

## 6 小括

(1) 以上、青色申告に対する更正の理由附記の趣旨・目的及びその程度について、最高裁が示した判例等を概観・検討してきたが、その結果、一般論として、次のように整理することができる<sup>(66)</sup>。

ア 法が更正通知書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」(最高裁昭和 38 年 5 月判決)である。

イ そして、どの程度の理由を記載すべきかについては、処分の性質と理由附記を命じた当該法律の規定の趣旨・目的に照らして決すべきであるが、青色申告に対する更正の場合、その申告に係る所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保障したものであることを考慮する必要がある(同判決参照)。

そのため、それが帳簿書類の記載自体を否認する処分か否かによって、次のとおり理由附記の程度が異なる。

- i 「帳簿否認」の場合には、単に更正の対象となった勘定科目とその金額を示すだけでなく、そのような更正をした根拠を帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要する(同判決参照)。
- ii 「評価否認」の場合には、帳簿書類の記載を覆すに足りるだけの信憑力のある資料を摘示する必要はないものの、理由附記制度の趣旨・目的を充足する程度に、そのような法的評価に至った判断過程を明らかにすることを要する(最高裁昭和 60 年判決参照)<sup>(67)</sup>。

ウ 更正の理由は、納税者がこれを推知できる場合であっても、附記すべき理由の程度が緩和されるものではない。

エ 更正の理由附記の不備は、後日の審査裁決等において処分の具体的根拠が明らかにされたとしても、それにより治癒されない。

(2) 上記のうち、最も問題となるのは、やはりイの理由附記の程度の問題であらう。

これについては、上記 4(5)で述べたように、理由附記の趣旨・目的を踏まえ、更正

の対象となった勘定科目ごとに、いかなる事実関係に基づきいかなる法令を適用した処分であるかを相手方においてその記載自体から了知し得る程度に記載する必要があるといえよう。

#### 第四節 青色申告の場合の理由の差替え

##### 1 問題の所在

課税処分は、法律上の根拠に基づいて、根拠法令を認定事実適用する形で行われるが<sup>(68)(69)</sup>、理由の差替えとは、このような課税処分時に更正通知書に理由を附した課税庁が、その理由をもってしては当該処分を維持し難い場合、同通知書に記載した以外の理由に差し替えて主張できるかという問題<sup>(70)</sup>であり、多くの場合、課税処分取消訴訟において問題となる。

ここでの理由とは、課税庁が原処分時に認識し得た処分理由である。この処分理由は、課税庁の主観に基づくものであり、客観的にみると、事実上の基礎が欠けていたり、法令の適用が誤っていることがあり得るし、また、処分後、より適切な処分理由が見出されることもないではない。ここに、課税庁が処分時に認識した処分理由と異なる理由付けを処分理由として主張する基盤がある<sup>(71)</sup>。

また、この理由の差替えの問題は、課税庁にも納税者と同様、口頭論弁論終結時まで理由の差替えが認められるかどうかの問題でもある<sup>(72)</sup>。

##### 2 理由の差替えと訴訟物

理由の差替えの問題は、税務訴訟における審理の対象ないしその訴訟物の問題と密接な関連を有する。通常、理由の差替えにより、当初の処分と同一性を欠くこととなる場合、その理由の差替えは訴訟物の同一性を阻害するものとして訴訟上認められないとされている<sup>(73)(74)</sup>。したがって、課税処分取消訴訟にお

いても、処分理由を差し替えることにより処分としての同一性が失われるか否かが問題となる。

また、この点に関しては、税務訴訟独自の理解が必要であるとされている。すなわち、税務訴訟においては、総額主義と争点主義の対立があるが、その意義は一義的でなく、用いられる場面によって異なり、訴訟物（審理の対象）と関連して用いられる場合と、取消訴訟の審理方法と結びつき攻撃防御の問題（主張の制限の問題）として用いられる場合があるため<sup>(75)</sup>、どの場面で用いられているかを見極める必要がある。

通説的見解は、行政の手續保障を厳格に解する場合を除き、税務訴訟においてもその訴訟物を処分の違法性一般にとらえ、総額主義の観点から、課税庁は、特段の制約規定のある場合を除き、訴訟物の同一性（処分の同一性）の枠を超えない限り、原処分の理由にとらわれず、当該処分時に客観的に存在した納税者の所得金額（課税標準）が同処分の認定額を上回るか否かが審理の対象であると解されている<sup>(76)</sup>。

しかし、青色申告に対する更正の場合は、前述したように、その理由附記の制度の趣旨・目的を示した最高裁昭和 38 年 5 月判決をはじめとする判例があり、また、異議決定の理由に不備がなかったとしても、これにより、遡って更正処分時に附記した理由の不備が治癒されないと判示した最高裁昭和 47 年 3 月判決などがあることから、学説も理由の差替えについてはこれを無制限に許容することはできないとする制限説に立つものが多かった。

このような中、京都地裁昭和 49 年 3 月 15 日判決<sup>(77)</sup>（以下「京都地判昭和 49 年判決」という。）、その控訴審である大阪高裁昭和 52 年 1 月 27 日判決<sup>(78)</sup>（以下「大阪高判昭和 52 年判決」という。）、及びその上告審である最高裁昭和 56 年 7 月 14 日第三小法廷判決<sup>(79)</sup>

(以下「最高裁昭和 56 年判決」という。)によって、更正の理由の差替えの問題がクローズアップされたといつてよい。

### 3 理由の差替えに対する考え方

理由の差替えの問題については、税務訴訟において、①無制限説、②制限説、③事実関係同一説の対立があるため、判例等を具体的にみる前に、まず、それぞれの考え方を整理する。

もっとも、近年は、制限説に立つ場合であっても、差替え後の理由との間に、基本的な事実関係が同一である場合には、理由の差替えを認めてもよいとする考え方が有力となってきた。

#### (1) 無制限説

税務訴訟の訴訟物を総額主義に求め、青色申告、白色申告を問わず、民事訴訟法(以下「民訴法」という。)157 条などにより制限されない限り、更正処分の適法性を根拠付けるための処分理由の差替えは一般的に許容されるとする見解である。

この無制限説の根拠としては、課税処分取消訴訟を租税債務不存在確認訴訟の性質を有するものと理解する。したがって、青色申告の場合でも、審理の対象は、租税法規の定める要件事実の発生により客観的・抽象的には既に成立している課税標準等又は税額等であるとする。

そして、手続保障との関係については、所得税法等が青色申告に対する更正通知書に理由を附記すべきとしているのは、上述した民訴法 157 条などの訴訟上の制限と同種のもので、主張制限まで規定したものと解することはできないとする<sup>(80)</sup>。

そして、仮に、理由を異にすることによって処分が異なるとすると、課税標準は同じであるにもかかわらず、更正処分が併存することになるが、これを認める実体法上の根拠はないなどとして争点主義の考え方に

疑問を投げかける。

#### (2) 制限説

制限説は、税務訴訟の訴訟物を争点主義に求め、確定処分に対する争訟の対象は処分理由との関係における税額の適否と考え、理由の差替えは許されないとする見解である。

この制限説の根拠は、総額主義について、手続保障上問題があるとする。すなわち、現行法上、青色申告に対する更正には理由附記が要求されており(所法 155 条 2 項、法法 130 条 2 項)、またその他の確定処分についても、遅かれ早かれ結局において原処分庁(税務署長)において理由を附記されなければならない(通法 84 条 4 項、5 項)。このように法が理由の附記を要求している理由は、処分適正化機能とともに不服申立便宜機能にあるが、理由の差替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り、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とする<sup>(81)(82)</sup>。

なお、この説によれば、青色申告のみならず白色申告の場合も、審査請求及び訴訟の段階では、処分理由の適否が争点となるから両者を区別する必要がないとする。

しかし、このような考え方に対して、例えば、最高裁昭和 42 年 9 月 12 日第三小法廷判決<sup>(83)</sup>(以下「最高裁昭和 42 年判決」という。)は、白色申告の場合、「更正または審査決定で考慮されなかった事実を、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の(ママ)可能である」と判示して、白色申告に対する課税処分取消訴訟においては、処分理由の差替えを認め、総額主義の立場に立っていることを明らかにしていた。そのため、制限説は、整合的な説明を行うことに難があるとの指摘がされている。

#### (3) 事実関係同一説

訴訟物（審理の対象）については、無制限説と同様な考え方に立ちつつも、青色申告において理由附記が求められている趣旨・目的から、処分理由の基礎となる事実の同一性が認められる範囲で理由の差替えを認めようとする見解である。

なお、同一性の基準ともいえるべき事実をどの範囲とするかについては議論がある。

この事実関係同一説の考え方は、課税処分取消訴訟の訴訟物を違法性一般とする総額主義は、攻撃防御の方法としての主張の問題であって、それ自体訴訟物の問題ではないとする。

そして、青色申告の場合の理由の差替えの問題については、理由附記が要請されている法の趣旨から、その主張について制限されるが、それは課税処分の基礎となった課税要件事実のうち、基本的事実が同一性を有する範囲であれば、不服申立てについての攻撃防御の範囲内として理由の差替えも訴訟上許容されるとするものである<sup>(84)</sup>。

#### 4 最高裁昭和 56 年判決

このような青色申告の場合の理由の差替えの問題について、最高裁がはじめて判断したとされるのが最高裁昭和 56 年判決である。同判決の第一審判決は制限説に立ち、原審は無制限説に立った判断を示した事案であった。それぞれの判断内容を第一審判決、原審、その後の最高裁が示した判断をみてみよう。

##### (1) 事案の概要

これは、宅地の分譲販売等を業とする X が、本件不動産を 76,009,600 円で取得し、これを 7,000 万円で販売したとして、青色申告により確定申告をしたところ、所轄税務署長 Y は、上記 76,009,600 円中 16,009,600 円は本件不動産の取得とは関係ない第三者に対する仮払金であるから、本件不動産の取得価額は 6,000 万円であるとして、これを更正の理由として附記した

が、訴訟において、新たな攻撃防御方法として、仮に、取得価額が 76,009,600 円であるとしても、その販売価額は 9,450 万円であるから、いずれにしても本件更正処分は適法であるとの趣旨を追加主張した事案である。

##### (2) 京都地裁昭和 49 年判決とその評価

第一審の京都地裁は、原処分時に附記されなかった上記(1)の Y の主張について、「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、附記理由以外的事実を以て更正処分の正当性を根拠付けることを許されないものと解すべきであるから、被告(Y)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」と判示して、X の主張を容認した。

ところで、京都地裁が示したこのような判断については、手続保障の関係で「争点主義」に拠ったものと解すべきか、それとも、攻撃防御方法としての主張制限として解すべきかについて見解が分かれた<sup>(85)</sup>。

##### (3) 大阪高裁昭和 52 年判決とその評価

控訴審である大阪高裁は、「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するのであり、青色申告書によって確定申告された法人税に対する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、更正処分に附記された更正理由の存否ではないから、当該附記理由による所得金額の存在が認められないけれども、その附記理由以外の理由によって、当該法人につき当該事業年度の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おいては、当該更正処分は違法でない」として訴訟物について総額主義に立ち、「その附記された理由は、右の趣

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る」と判示して、「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れるべき更正処分の附記理由に、その趣旨・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」と判示した。

この大阪高裁の判決は、「無制限説」に立ち、その根拠を課税処分取消訴訟が租税債務不存在確認訴訟の性質を有することによる、訴訟物の問題として捉え、「総額主義」に拠っている。

この判決が示した判断に対しては、処分した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、理由の差替えが認められることになるが、そのような結論では、理由附記を認めた規定の趣旨に反することは明らかで、手続保障に関する問題を全く見過ごしているとの批判がなされた<sup>(87)</sup>。

#### (4) 最高裁昭和 56 年判決とその評価

このような第一審及び原審の判断に対して、最高裁は、「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」と解すべきかどうかはともかく」として、青色申告に対する更正処分の理由の差替えの可否について、

一般的な判示を明確に留保しつつ、「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、……、被上告人が本件追加主張を提出することを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。

上記判断については、被処分者に争訟上格別の不利益を与えることがない場合はいわゆる理由の差替えの枠外の問題であり、理由の差替えが問題となるのは、被処分者である納税者の争訟上の利益にかかわるような場合に限定されるとする見解がみられる<sup>(87)</sup>。しかし、別の論者は、本件において理由の差替えが認められなければ X の請求が容認される余地があったことからすると、被処分者の争訟上の利益にかかわらない問題ということはず、むしろ、理由の差替えについて、「格別の不利益」という表現で一定の制限を設けたと解するのが相当であると<sup>(88)</sup>。

#### (5) 最高裁昭和 56 年判決後の下級審

この最高裁昭和 56 年判決後、無制限説を採った下級審には、「基本的事実との同一性のいかんにかかわらず」理由の差替えを認めることができると判示した千葉地裁昭和 56 年 8 月 28 日判決<sup>(89)</sup>、「(課税庁の)本訴における主張は更正の付記理由と実質的に異なるものではない(税務計算上も同一事業年度中の免除である以上、本訴における主張により控訴人(筆者注:納税者)に不利益を与えるわけでもない。)」と判示した名古屋高裁昭和 56 年 9 月 30 日判決<sup>(90)</sup>、及び「課税庁は、青色申告者が提示する帳簿書類及び同人の説明に基づいて更正処分をする建前であることから考えると、右主張の制限を認めることには問題があり、一方、右主張の制限を肯定することは、更正処分により、他の理由がないことが確定し



たのと同一の結果をきたすのであるが、そのように解さなければ、実体上及び手続上、青色申告者の権利ないし利益が不当に害されるとも思われまい」とした東京高裁昭和57年8月10日判決<sup>(91)</sup>のほか東京地裁平成8年11月29日判決<sup>(92)</sup>などがある。

一方、制限説は、上記東京高裁昭和57年8月10日判決の第一審である東京地裁昭和55年9月29日判決<sup>(93)</sup>などがある。

## 5 小括

(1) 以上のように、青色申告の場合、どのような基準・要件の下で、処分理由の差替えが許されるかについては、判例上も明らかになっているとはいえない。これは、最高裁昭和56年判決が、「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」と解すべきかどうかはともかく」として、一般的に理由の差替えが許されるか否かについての判断を留保していること並びに「格別の不利益」が具体的にどのようなものかが明らかでないことにあると思われる<sup>(94)</sup>。

(2) ところで、課税処分の理由が異なれば処分の同一性が失われるといっても、そもそも、処分の同一性とは一体何であるかを明確にしない以上、問題の解決には役立たないと思われる。

通説的な見解に立てば、取消訴訟の訴訟物は、当該処分の実体上及び手続上の違法性の有無すなわち違法性一般であるとされ、具体的違法事由ごとに訴訟物を異にする問題ではない。

そうすると、結局、課税要件事実としての課税処分の理由を当該事業年度又は年分における一定額の課税標準等の存在という抽象的なレベルでとらえ、租税債務の個々の具体的な発生原因事実を異にしても処分の同一性が失われないことを当然の前提とし、

その具体的な発生原因事実又はその認識根拠は単なる攻撃防御方法に過ぎないと解することができるのである。そうであるが故に、課税庁は、争訟段階において、処分当時に客観的に存在したいかなる事実をも主張することができ、処分時の認識、判断とは異なる課税根拠を主張して、当該処分の適法性を根拠付けることも許されることになるといえよう。

他方、これと対立する立場の考え方によれば、課税処分の同一性を画するものとしての処分理由の個別的な発生原因事実又はそれ以下のより具体的な処分理由ごとにとらえるといつてよいであろう。

しかし、課税標準たる所得金額は、例えば、所得税における事業所得等を有する場合、その年中の総収入金額から必要経費を控除したものとされ（所法27条2項）、この総収入金額又は必要経費は年を通じて無数の経済的事実を総合し会計上の処理を経た結果としての売上高、売上原価、販売費、一般管理費等に集約・処理によって導かれるものであって、必ずしも個別的な所得発生原因事実まで明らかにするが限りはないのであるから、そのどこで一線を画するということは、およそ不可能な作業であるように思われる。

また、そもそも課税処分の同一性とは何かという問題は、個々の実定法の解釈問題にほかならないところ、具体的な発生原因事実またはそれ以下の具体的な処分理由ごとに処分を異にする考え方によれば、理由を異にする二つ以上の更正処分が同一年分に併存することを認めざるを得ないことになると思われるが、現行法は、単一年分については一個の租税債務の成立を認め、更正、再更正という課税処分によってこれを確定する構造を採用しており、明らかに調和しないものといわざるをえない<sup>(95)</sup>。

(3) 次に、この理由差替えの問題を理由附記

制度の趣旨・目的から検討してみると、処分適正化機能の観点からは、更正が課税庁によって適正に行われたものであれば、その後の事情の変化によって処分理由を差し替えたとしても、処分時に存在していた事実に基づくものであれば一般的には処分適正化機能に反するとまでいえないと思われる。

一方、不服申立便宜機能の観点からは、同機能が、不服申立てにおける争点を将来的に固定する機能まで有するものとするのは相当ではないと思われる。とはいえ、処分理由を無制限に認めると、同機能を害する結果となるような場合があることは否定できない。その意味では、不服申立便宜機能との関係で、処分理由の差替えも一定の制限を受けざるを得ないともいえよう。

- (4) しかし、敢えて批判を覚悟で私見を述べれば、必要以上に不服申立便宜機能を重視することは相当でないと思われる。なぜならば、通常、処分の対象となった取引やそれに係る事実関係は納税者自身が一番知っている、又は、知り得る立場にあると思われる。

そして、平成 23 年 12 月改正により、通則法に創設された税務調査手続においては、調査終了の際に、納税者に対して、更正決定等をすべきと認めた額とその理由を含む調査結果の内容を説明することが義務付けられている（通法 74 条の 11 第 2 項）。この調査結果の説明により、理由附記制度の趣旨・目的である処分適正化機能及び不服申立便宜機能をその段階で十分ないし相当程度果たされていると思われるのである。

このようなことからすると、仮に、争訟段階において、課税庁側から原処分時とは異なる主張等がされたとしても、被処分者である納税者は十分対応が可能ではないかと思われるのである。実際、納税者側からも、争訟段階に原処分時の争点とは全く異

なる事実関係の下で、新たな主張・立証がされる場合が少なくないように思われる。

この点に関連して、最高裁昭和 56 年判決の調査官解説には、「(本件の争点が) いずれにしても同一物件の譲渡差益の否認にかかるものであることに変わりはなく、そのいずれの価額も被処分者が熟知しているはずの事柄である」との記載部分は注目される。これは争点となった事実に関するものであるが、被処分者である納税者が「熟知」しているのは「同一物件の譲渡差益」に限らず自らが行った取引全般にいえるように思われる。

- (5) このようなことからすると、青色申告の場合の理由の差替えは、争訟段階において、これを認めたのでは、青色申告に対する理由附記制度を全く無意義ならしめるような場合、又は、これを認めることが納税者の正当な利益を害するような特段の事情がある場合以外は広く認められてよいのではないかと考える。
- (6) ところで、このような理由の差替えの問題との関連で、清永敬次京都大学名誉教授は、理由附記は課税庁が処分をなすについて理由のある処分をなさしめるものであるから、「一定期間内においては先の処分を内容の上で変更修正する処分をなすことが一般的に許されていることを考えると、処分の理由についても一応当該期間内であれば追完することもできる」との見解を示されている<sup>(96)</sup>。

このような見解の有用性は、平成 23 年 12 月改正によって、更正決定等の期間制限が延長されたこと（通法 70 条）により高まってくると思われる。なお、この見解は、下記第五節で述べる更正権の濫用として議論されるところでもある。

## 第五節 その他の青色申告に対する理由附記をめぐる問題

### 1 青色申告承認取消処分と更正権の濫用

青色申告に対する更正の理由附記の問題は、前述したように理由附記の程度とその差替えがその中心となると思われるが、そのほかに①青色申告承認取消処分の理由附記、②更正権の濫用（これは、青色申告に対する更正の理由附記に不備があることが明らかになった当初の更正（第1次更正）を、その適否が争われている争訟段階で取消し（第2次更正）、改めて、青色申告の承認を遡って取消した後、又は同承認取消処分をせず、適法な理由を附して更正処分（第3次更正）を行うことが、更正権の濫用に当たるか否かという問題）などが考えられる。

### 2 判例とその評価

上記1の①については、単に、「(旧法人税法25条8項3号に該当する」と附記した事案について、最高裁昭和49年4月25日第一小法廷判決<sup>97)</sup>は、「青色申告の更正における理由附記の規定（略）その他一般に法が行政処分につき理由の附記を要求している場合の多くとその趣旨、目的を同じくするものであると解される」としたうえで、「いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたかを、処分の相手方においてその記載自体から了知しうるものでなければならず、単に抽象的に処分の根拠規定を示すだけでは、それによって当該規定の適用の原因となった具体的事実関係をも当然に知りうるような例外の場合を除いては、法の要求する附記として十分でない」との判断を示している。

旧法人税法25条8項各号（筆者注：現行法127条1項各号）の青色承認の取消事由は、青色申告制度の基盤をなす納税者の誠実性ないしその帳簿書類の信頼性が欠けると認められる場合を類型化したものにすぎない。

特に、本件の理由として記載した3号の取消事由は極めて概括的で具体性に乏しいため、取消通知書に同号に該当する旨を附記されただけでは、処分の相手方は、取消の基因となった具体的事実を知ることができない。したがって、各号の記載だけでは、理由附記の趣旨・目的に沿うものとは認められないとされたといえよう。

また、②については、同昭和42年9月19日第三小法廷判決<sup>98)</sup>、「第1次更正処分は第2次更正処分によって取り消され、第3次更正処分は、第1次更正処分とは別個になされた新たな行政処分であると解さざるを得ない」との判断を示し、その後の最高裁判決<sup>99)</sup>もこのような判断を支持している。

通則法24条所定の事由がある場合には更正すると規定されている以上、上記最高裁の判断が導かれることは当然のことかも知れない。加えて、興味深いのは、田中裁判官は、「第三次の再々更正処分は、……理由を附記するためだけの修正・正誤にほかならず、取消訴訟上、別個独立の処分とみるべきものではない」とする見解を示されている。これは、権利救済制度からの見解と思われるが、理由の差替えを前提とした紛争の一次的解決ともみることができるように思われる。

このような青色申告に対する更正の理由附記をめぐる諸問題の検討結果を踏まえ、次に白色申告に対する理由附記が求められる根拠法令となる手続法を含む規定や他の一般行政処分に係る判例等をみてみたい。

## 第三章 手続法が求める「理由の提示」をめぐる諸問題

### 第一節 総説

#### 1 手続法の「理由の提示」制度の意義

行政庁は、何らかの行政的判断を下すに当

たっては、それなりの根拠があつてしかるべきであろうし、行政活動の正当性を相手方や国民に説明する努力をすることが行政の透明性を高める観点からいっても望ましいことはいうまでもない<sup>(100)</sup>。

しかし、我が国における行政処分に対する理由の提示（附記）は、従前から、青色申告に対する更正処分など個別法において理由の附記を要求している場合にのみこれを必要とし、このような明文に根拠規定がない場合には、行政庁は処分理由を述べる必要はないとされており<sup>(101)</sup>、判例も同様の立場に立っていた<sup>(102)</sup>。

その意味では、手続法 8 条及び 14 条の規定が、行政庁がする不利益処分等において、その理由を提示することを一般に義務付けたことは大きな意義をもつといわれている<sup>(103)</sup>。

## 2 「理由の提示」とこれまでの「理由附記」をめぐる判例等との関係

ところで、手続法が規定する理由の提示とは、不利益処分等を行う場合、処分の相手方（被処分者）に対して処分の理由を示すことをいう（手続法 8 条、14 条）が、同法が「理由の附記」ではなく、「理由の提示」という語を用いたのは、書面のみならず口頭による処分を含めることを念頭においたためであるとされている<sup>(104)</sup>。

したがって、「理由の提示」を一般法である手続法に規定したことによって、既に理由附記の規定を有している個別法の解釈や適用に直接の影響を与えるわけではないといえよう。従来、学説・判例は、専ら書面による「理由の附記」をめぐる様々な議論をしてきたが、その議論の内容及びそれに係る裁判所が示した判断等は、手続法の「理由の提示」をめぐる議論にも基本的に妥当することとなる<sup>(105)</sup>。

とはいえ、手続法制定により最も影響を受けるのはこれまで個別法によって理由の提示（附記）が求められていなかった不利益処分

等であり、その取扱いをめぐることは、従来とはまた違った形の議論が生じてくる可能性があると思われ<sup>(106)</sup>、これには、白色申告に対する更正の理由附記の問題も含まれよう。

## 第二節 手続法が求める理由の提示の趣旨・目的

### 1 はじめに

行政庁が不利益処分等をする場合、手続法 8 条又は 14 条の規定に基づき、その理由を明らかにすることを求めているのは、行政庁の判断の慎重・合理性を担保し、相手方の争訟提起の便宜を図るため、不利益処分等と同時に、処分理由を相手方に対して示すことを行政庁に義務付けるものであるとされている<sup>(107)</sup>。

このような処分理由を明らかにすることを求める規定の存在を重視する考え方は、前掲した最高裁昭和 38 年 5 月判決をはじめとする税務訴訟の分野を中心に形成されてきたところである。

そこで、一般の行政事件において、最高裁が理由提示の趣旨・目的についてどのような判断を示したかを、具体的に、青色申告に対する更正の理由附記の趣旨・目的について判示した最高裁昭和 38 年 5 月判決と比較しながらみてみよう。

### 2 最高裁が示した理由の提示の趣旨・目的

最高裁昭和 60 年 1 月 22 日第三小法廷判決<sup>(108)</sup>（以下「昭和 60 年旅券法最高裁判決」という。）は、手続法制定前に判断が示されたものであるが、処分の根拠（理由の提示）を求める法令上の規定があったものである。また、最高裁平成 23 年 6 月 7 日第三小法廷判決<sup>(109)</sup>（以下「平成 23 年建築士法最高裁判決」という。）は、手続法 14 条の趣旨・目的について初めての判断が示されたものである。

(1) 昭和 60 年旅券法最高裁判決

これは、サウジアラビアを渡航先とする一般旅券の発給を X が申請したところ、外務大臣は「旅券法 13 条 1 項 5 号に該当する」との理由を附して一般旅券発給拒否処分をしたため、X がその処分の取消しを求めたというものである。

ところで、旧旅券法 14 条には、「外務大臣又は領事官は、前条の規定に基き一般旅券の発給又は渡航先の追加をしないと決定したときは、すみやかに、理由を付した書面をもって一般旅券の発給又は渡航先の追加を申請した者にその旨を通知しなければならない」との規定があり、申請を拒否する場合にはその理由を書面で明らかにすることを求めていた。

これについて、最高裁は、「旅券法が右のように一般旅券発給拒否通知書に拒否理由を付記すべきものとしているのは、一般旅券の発給を拒否すれば、憲法 22 条 2 項で国民に保障された基本的人権である外国旅行の自由を制限することになるため、拒否事由の有無についての外務大臣の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、拒否の理由を申請者に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与える趣旨に出たもの」と判示した。

上記判示に当たり、最高裁は、同昭和 38 年 5 月判決を引用している。このことは、青色申告に対する更正の理由附記の趣旨・目的として示してきたこれまで積み重ねてきた最高裁の判例と何ら異にするものではない証左といえよう。

## (2) 平成 23 年建築士法最高裁判決

これは、一級建築士として建築士事務所の管理建築士を務めていた X らに対して、国土交通大臣が一級建築士免許取消処分の通知書に、処分の理由として、処分の原因となる事実と建築士法 10 条 1 項 2 号及び 3 号という根拠法条を示したのみで、公にさ

れていた処分基準の適用関係が示されなかったというものである。

これについて、最高裁は、「手続法 14 条 1 項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人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」と判示した。

上記判示は、手続法制定後の不利益処分一般を対象として理由の提示を求める手続法 14 条の解釈においても、これまでの最高裁が青色申告に対する更正の理由附記の問題などで示してきた判断が妥当することを明らかにしたものとえよう。

## 第三節 手続法が求める理由の提示の程度

### 1 理由の提示が必要とされる国税に関する法律に基づく不利益処分等

手続法の適用対象となる国税に関する法律に基づく不利益処分等は、第一章第二節 3 で述べたところである。具体的には、更正の請求、延納の申請などの申請に対する拒否処分のほか、いわゆる白色申告に対する更正・決定はもとより、従来、理由を附していなかったと思われる青色申告に係る所得以外の所得に対するものや加算税の賦課決定など広範囲に及ぶ。

そして、課税庁がこれらの不利益処分等をする場合に問題とされるのは、青色申告の場合と同様、主に、理由の提示（附記）の程度であり、理由の差替えの問題であろう。

したがって、以下では、この 2 点について、検討する。

## 2 理由の提示の程度

### (1) はじめに

理由の提示をどの程度まで明らかにする必要があるかについて、申請拒否処分に対する理由の提示に関してのものではあるが、一般論として、抽象的・一般的な理由を示すだけでは不十分で、申請者が拒否の理由を明確に認識し得る程度に示す必要があるとの見解が示されている<sup>(110)</sup>。とはいえ、理由の提示の規定を根拠に実際に記載するに当たって又はその程度の適否の判断に当たって、最も困難な判断が要求されるのは、やはり、具体的に、理由の提示はどの程度記載すれば又は記載されていれば足りるのかという問題であろう。

手続法が求める理由の提示の程度については、租税法と同様、同法に特段の定めはない。

この点について、租税事件においては、最高裁昭和 37 年判決や同昭和 38 年 5 月判決にみられるように、「どの程度の記載をなすべきかは、処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきである」とされている。

そこで、一般の行政事件において、最高裁は、理由の提示の程度について、どのような判断を示しているかを、次の 3 つの事件からみてみよう。

### (2) 行政事件が示した理由の提示の程度

#### ア 昭和 60 年旅券法最高裁判決

前記第二節 2(1)で述べたように、この事件において、最高裁は、同昭和 38 年 5 月判決の判断を引用したうえで、対象となった旅費発給拒否処分が渡航の自由という基本的人権に関わるものであることから、実体面からのみならず手続面からも厳格な要件を課す趣旨の下に、書面による通知及び理由提示を要求していることに鑑み、「いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して一般旅券の発給が

拒否されたかを、申請者においてその記載自体から了知しうるものでなければならず、単に発給拒否の根拠規定を示すだけでは、それによって当該規定の適用の基礎となった事実関係をも当然知りうるような場合は別として、旅券法の要求する理由附記として十分でないといわなければならない」と判示して処分を取り消した。

ところで、処分理由として記載された旅券法 13 条 1 項 5 号は、「前各号に掲げる者を除く外、外務大臣において、著しく且つ直接に日本国の利益又は公安を害する行為を行う虞があると認めるに足りる相当の理由がある者」という文言上違憲の議論もある総括的・抽象的で具体性に乏しい規定である。したがって、旅券法 13 条 1 項 5 号は、同項 1 号ないし 4 号の 2 と異なり、法律の条文を示すだけで当該規定の適用の原因となった具体的事実関係がおのずと明らかになるという性質のものではない。それ故に、「旅券法 13 条 1 項 5 号に該当する」と記載するだけでは、処分の具体的根拠を明確にしているとはいえず、結果として、理由の提示（附記）の趣旨・目的も充たさないと判断されたと評価できよう<sup>(111)</sup>。

このような「当該規定の適用の基礎となった事実関係をも当然知りうるような場合は別として、……法の要求する理由付記として十分でないといわなければならない」との判示は、青色申告に対する更正の理由附記の程度をめぐって争われた青色承認取消処分などの事件において最高裁が示した判断にもみられるところである。

本件では、異議決定通知書にある程度の具体的事実関係が記載されていたようであるが、要は、理由提示を求めた趣旨・目的を達成することができる程度に原処

分段階から具体的根拠を示しておくことが必要であるということであろう。

イ 平成4年文書開示条例最高裁判決

これは、東京都公文書の開示等に関する条例に基づき「個人情報実態調査に関して警視庁から入手、取得した一切の文書」の開示請求をしたXに対する非開示決定通知書に、非開示の理由として、「東京都公文書の開示等に関する条例第9条第8号に該当」とだけ記載したというものである。

最高裁平成4年12月10日第一小法廷判決<sup>(112)</sup>は、行政処分が住民の公文書開示請求権を尊重するため、判断の慎重・公正と不服申立ての便宜を図るという条例の趣旨を踏まえ、「開示請求者において、本条例（筆者注：東京都公文書開示条例）9条各号所定の非開示事由のどれに該当するかをその根拠とともに了知し得るものでなければならず、単に非開示の根拠規定を示すだけでは、当該公文書の種類、性質等とあいまって開示請求者がそれらを当然知り得るような場合は別として、本条例7条4項の要求する理由付記としては十分でないといわなければならない」と判示して処分を取り消した。

本判決の判示も、上記アと同様、本条例9条8号が抽象的な非開示事由を網羅的に規定したものであることから、同号に該当する旨の記載だけでは、開示請求者において、非開示理由がいかなる根拠により同号所定のどの事由に該当するかを知り得ることはできないというスタンスをとっている。したがって、文書の性質、内容、開示請求書の記載に照らして非開示事由が明確な場合は、該当条文を附記するだけで足りる場合もあろう。しかし、該当条文からだけではそれが明らかでない場合には、非開示事由のどれに該当するかをその根拠とともに了知し得

る程度に明らかにしなければならないとの判断基準を示したものとえよう。

そして、本件の処分の性質として、「(本)条例に基づく公文書の開示請求制度が、都民と都政との信頼関係を強化し、地方自治の本旨に即した都政を推進することを目的とするものであって、実施機関においては、公文書の開示を請求する都民の権利を十分に尊重すべきものとされている」ことから、上記のとおり「非開示事由のどれに該当するかをその根拠とともに」明らかにする必要があるとの判断になったと思われる。

ところで、公文書の開示請求は、文書を特定してされるものであるから、当該文書の性質、内容や開示請求書の記載に照らして非開示事由が明確な場合もあるが、非開示事由に該当する事実関係を明らかにすることが、非開示とすべき文書の内容を明らかにすることにもなりかねない場面も時としてあるのではないかと思われる。

このため、本判決は、本条例9条各号所定の非開示事由のどれに該当するかをその根拠とともに了知し得るものでなければならぬとの判断を示したものとされているが<sup>(113)</sup>、理由を附記するに当たっては十分注意すべきことと思われる。

ウ 平成23年建築士法最高裁判決

さらに、この事件において、最高裁は、「どの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項（筆者注：手続法14条1項）本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである」としたうえで、「……不適切な設計を行ったという処分の原因となる事実と、建築士法10条1

項2号及び3号という処分の根拠法条とが示されているのみで、本件処分基準の適用関係が全く示されておらず、その複雑な基準の下では、上告人 X<sub>2</sub>において、上記事実及び根拠法条の提示によって処分要件の該当性に係る理由は相応に知り得るとしても、いかなる理由に基づいてどのような処分基準の適用によって免許取消処分が選択されたのかを知ることはできない」と判示して処分を取り消した。

手続法 14 条の解釈として、判断過程の透明化の観点から、処分基準が公にされている場合、理由の提示において、処分基準のどの部分に依拠して結論に達したかを示す必要がある、とする有力説もある<sup>(114)</sup>。

しかし、判断過程の透明化に反対はしないが、処分要件の該当性や処分の選択に係る理由が一義的に明らかになる場合や、これを容易に推測できるような場合にまでその適用関係を理由として明らかにしなければならないとする考え方には疑問がある。本件は、処分基準の適用関係が併せて示されなければ、被処分者において、どのような理由に基づいてどのような処分基準の適用によって当該処分が選択されたかを知ることができず、その結果、理由提示を求める趣旨・目的を達成できないとしたもので、そこに手続上の瑕疵があると判断したものと思われる<sup>(115)</sup>。

### 3 小括

最高裁が示してきた理由提示（附記）の程度に係る判例法理（第二章第三節 6 なども参照）は、次のように整理できる<sup>(116)</sup>。すなわち、

ア 一般に、法令が行政処分に理由附記（提示）を求めているのは、処分庁の判断の慎重と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立てに便宜を与える趣旨に出たものであり、その提示（附記）を欠くにおいては処分自体の取消しを免れない。

イ どの程度の理由を記載（提示）すべきかは、処分の性質と理由の提示（附記）を求めた各法令の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきである。

ウ 上記アの趣旨・目的から求められる理由の提示（附記）の程度は、特段の理由のない限り、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたのかを、処分の相手方においてその提示内容自体から了知し得るものでなければならず、単に、抽象的に処分の根拠規定を示すだけでは、それによって当該規定の適用の原因となった具体的事実関係をも当然に知り得るような場合を除いては、法令の要求する理由の提示（附記）として十分ではない。ということができる。

このような内容は、青色申告の場合の帳簿書類に係る独自の判断部分を除けば共通点を見出すことが可能であると思われる。

この点に関して、行政処分一般に係る理由の提示の程度について、次のような見解も見られる。すなわち、

i 理由の提示は、単に根拠法令を示すだけでは足りず、いかなる事実関係に基づき、いかなる法令を適用して処分がなされたかを明らかにする必要がある

ii 処分根拠となる事実に関しては、被処分者である名宛人にとって十分理解し得る程度に詳しく示す必要がある

iii 処分理由は、その記載自体から、名宛人の知り得るところでなければならず、名宛人がたまたま理由を知り得たかどうかは、理由の提示にあつて考慮されるものではない

とするものである<sup>(117)</sup>。

しかし、上記 i 及び iii については、昭和 60 年旅券法最高裁判決及び税務訴訟の青色申告



に対する更正の理由附記の程度をめぐって争われた事件において、最高裁が示した判断等から直接導き出すことは可能であると思われるが、iiについては、これを一般的に全ての行政事件にも当てはめが必要だとすることには疑問がある。

なぜならば、課税処分の場合、申告の基になった取引をはじめとする事実については納税者自身が最もよく知っている、又は、知り得る立場にあるものと思われる。課税庁が行う調査は、正に、このような取引及びそれに係る事実を、原則、納税者に確認し、それらをもとに申告内容が正しいか否かを判断する作業にほかならない。そうすると、課税処分の根拠となる事実について、納税者に「十分理解し得る程度に詳しく示す」必要があるか否かは、一般の行政処分の場合とは大きく異なるように思われる。

このようなことからすると、行政庁が行う一般の行政処分の場合の理由提示に当たっては、上記iないしiiiの全てを充たす必要がある場合が多いと思われるが、課税処分の場合にはi及びiiiを充たすことが求められるが、iiの「処分の根拠となる事実」については、一般の行政処分の場合に比して、「十分理解し得る程度に詳しく示」していないからといって直ちに取消事由に該当するとはいえないといえよう。

付言すると、平成23年建築士法最高裁判決が判示した理由提示の程度は、手続法が一般法であるという性質から、かなり幅広いものをカバーできる内容となっているように思われる。したがって、上記課税処分の場合も含め、具体的な適用場面に当たっては、個々の行政処分の性質や内容等を考慮する必要があるといえよう。

## 第四節 手続法における理由の差替え

### 1 はじめに

理由の差替えとは、前章第四節においても述べたように、いったん処分理由を示した行政庁が、事実認定や根拠法令の解釈適用の誤り等を理由に、当該処分の取消しを免れるため、争訟段階において、処分時には考慮していなかった新たな事実上及び法律上の根拠を処分理由の適法性を裏付ける理由として主張することであった。もちろん、このような処分理由の差替えの可否が問題となるのは、法令等によって理由提示の要請があり、処分時における理由が明らかになっていることが前提となることはいうまでもない。

処分理由の差替えの問題は、これまで、主に、公務員に対する懲戒処分や前述した青色申告に対する更正等の取消訴訟において議論されてきたが<sup>(118)</sup>、一般の行政訴訟においても、取消訴訟の訴訟物が、通説に従えば、処分の違法性一般であるとして、差替えを無制限に認める見解もあり、このような見解に立ったと思われる判例<sup>(119)</sup>も存在する。

しかし、手続法8条又は14条に基づいて提示した理由の差替えが認められるか否かは、税務訴訟の場合と同様、訴訟物との関係のみならず、理由提示義務との関係、処分の同一性との関係、及び聴聞・弁明の手続との関係で検討されなければならないとされている（もっとも、課税処分の場合は聴聞、弁明の手続はない（通法74条の14）。）<sup>(120)</sup>。

以下では、まず、これまで理由の差替えの問題について議論されてきた公務員に対する懲戒処分を取り上げた後、他の一般の行政事件に係る学説と最高裁が示した判断をみてる。

### 2 公務員に対する懲戒処分

公務員に対する懲戒処分は、職員の非違行為（国公法82条各号、地公法29条1項各号）に対する処分であり、非違行為が異なれば処

分も異なる(非違行為が複数あったとしても、処分時点でそのすべてを包括して一つの処分とする建前になっておらず、処分の主体、名宛人、処分日時及び処分内容が同じであってもその理由となった非違行為が異なれば別の処分となる。) (121)。

このように公務員に対する懲戒処分は、最も厳格な処分の同一性が求められるものの一つである。これは、懲戒処分が、公務員の具体的な非違行為(懲戒事由)の存在を理由として、これに対する制裁として課される性質を有しているため、別個の非違行為を持ち出して処分を維持することは許されないとしているからと思われる。

もっとも、懲戒処分取消訴訟においては、基本的事実関係の同一性の範囲内で理由を追加したり、情状事実を追加したりすることは許容されるという見解が有力である(脚注121参照) (122)。したがって、同一性を逸脱しない限り、処分の適法性を根拠付けるために一切の法律上及び事実上の主張が可能であり、処分事由説明書を交付すべきものとされている制度の趣旨から追加主張が制限されるということは青色申告に係る課税処分取消訴訟の場合と同様、妥当ではないとされている(123)。

### 3 理由の提示義務と理由の差替え

他の一般の行政事件の場合はどうであろうか。

#### (1) 学説

学説は、税務訴訟と同様に、基本的には、無制限説と制限説に分かれている。

無制限説は、理由提示の瑕疵を独立の取消事由とし、その治癒についても厳格に処理するとすれば行政庁の判断は担保されること(124)、また、処分後も行政庁の調査義務・真実発見義務は存続すること(125)を挙げ、理由提示義務と差替えの禁止の関連を否定する。

これに対して、制限説は、理由の差替え

を自由に認めることは、理由を示さずに処分を行うのと結果的に同じことであり、法が理由提示を要求した趣旨の大半を失わせることになりかねないとする(126)。

なお、制限説であっても、前記第二章第四節3で述べたように、税務訴訟の場合の事実関係同一説と同様、処分理由の基礎となる事実に同一性が認められる限り、理由の差替えを認める説も存在する。

ところで、一般に、手続法が行政処分に理由を提示すべきものとしているのは、青色申告に対する更正の理由附記と同様、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、処分の理由を相手側に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨であることは前述したとおりである。

このため、理由提示(附記)を欠く処分はそれだけで違法なものとして取消しを免れないと解されるものの、このような趣旨を有する手続法を含む根拠法令が理由の差替えを許さないとの趣旨をも含むと解すべきか否かが問題となる。これを許すべきではないとする考え方は、上述したように訴訟になってから自由に理由を差し替えることができるというのでは、処分に提示(附記)すべき理由はとりあえずのものであってもかまわないということになり、理由提示(附記)を義務付けた趣旨を没却することになるとする。

しかしながら、一般に、立法政策として、単に処分に理由を提示(附記)すべきことのみを求めるにとどめるか、それとともに処分理由以外の理由の主張を許さないことにするかは、必ずどちらかを選択しなければならぬというべきものではなく、どちらも選択可能である。そうだとすると、この問題は、具体的な理由提示を求める規定がそのどちらの立法政策を選択していると思われるかという個々の規定の解釈問題ということになる(127)。

そこで、これまで最高裁に係属した一般の行政事件のうち、理由の差替えが争点となった主なものをみてみよう。

(2) 判例

ア 昭和 53 年道路運送法最高裁判決

最高裁昭和 53 年 9 月 19 日第三小法廷判決<sup>(128)</sup> (以下「昭和 53 年道路運送法最高裁判決」という。)は、一般自動車運送事業の免許を付与された期限の変更を求める X の申請に対して、誤って道路運送法 6 条 1 項を基準 (新免許の付与基準) として審査しこれを拒否した場合、同拒否処分 of 取消しを求める訴訟において、行政庁が、その適法性を根拠付けるために、予備的に、同法 120 条 2 項 (筆者注: 現行 86 条 2 項) の趣旨に従い、同基準に適合しない旨を主張することが許されるか否かが争点となったものである。

これについて、最高裁は、「一般に、取消訴訟においては、別異に解すべき特別の理由のない限り、行政庁は当該処分の効力を維持するための一切の法律上及び事実上の根拠を主張することが許される」としたうえで、「本件処分は、被上告人からの本件免許期限の変更を求める申請に対する応答としてされたものであり、しかも、本来、法 120 条 2 項の趣旨に従い、免許期限の変更を許すことが公衆の利益に反しないかどうかを基準としてその拒否を審査すべきところを、誤って、法 6 条 1 項を基準としてこれを審査したものにすぎないのであるから、いま、裁判所が、法 120 条 2 項の趣旨に従い、免許期限の変更を許すことが公衆の利益に反しないかどうかを基準として本件処分の適否を判断したからといって、これによって本件処分と別個の新たな処分をしたことになるとはいえないし、また、司法審査権の限界を逸脱したのものであるともいえない」と判示した。

本件は、最高裁として、取消訴訟の審理対象が処分の違法性一般であるという通説的見解に立っていることを明らかにしたものといえよう。これによれば、行政庁は、原則として、当該処分の取消しを免れるため、一切の法律上及び事実上の理由を主張できることになる。したがって、原審が示した審査基準を異にする処分は別個の処分であるとの判断並びに行政庁が依拠していない審査基準を裁判所が同基準をもとに処分の適否を判断することは司法審査権が及ばないとした判断に対して、最高裁としての判断を示したものである。

なお、本件においては、差替え後の根拠法令による審査手続が差替え前の根拠法条による審査手続よりも一層丁重な手続を踏むことが法律上要求されている場合には、処分理由の差替えは、申請者の行政手続上の保障をはく奪するものとして許されないとの考え方を示している点は注視すべきと思われる<sup>(129)</sup>。

イ 平成 11 年情報公開条例最高裁判決

最高裁平成 11 年 11 月 19 日第二小法廷判決<sup>(130)</sup> (以下「平成 11 年情報公開条例最高裁判決」という。)は、逗子市民である X が、同市情報公開条例に基づいて、情報公開の実施機関である Y に対して、住民監査請求に関する書類の公開を請求したところ、関係者から事情聴取した結果を記録した本件文書は、「市又は国の機関が行う争訟に関する情報であり、公開することにより、当該事務事業及び将来の同種の事務事業の目的を喪失し、また円滑な執行を著しく妨げるもの」であったと条例 5 条(2)ウ所定の非公開事由に当たる、との理由で、Y が公開しない旨の処分を行ったというものであった。

Y は、本訴において、①本件文書は条例 5 条(2)ウ所定の「争訟の方針に関する

情報」に該当する、と主張したほか、②本本文書は、同条(2)ア所定の「意思決定過程」の情報であり、Yが関係者との間の信頼関係により聴取したものであるから、公開されることにより市の円滑な執行が妨げられると主張したため、非公開決定通知の際に、Xに通知した理由と異なる法令を根拠に同決定の適法性を主張することが許されるか否かといういわゆる理由の差替えが争点となった。

これについて、最高裁は、「非公開決定の通知に併せてその理由を通知すべきものとしているのは、……、非公開の理由の有無について実施機関の判断の慎重と公正妥当とを担保してそのし意を抑制するとともに、非公開の理由を公開請求者に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与えることを目的としていると解すべきである」としたうえで、「そのような目的は非公開の理由を具体的に記載して通知させること（…略…）自体をもってひとまず実現されるどころ、本件条例の規定をみても、右理由通知の定めが、右趣旨を超えて、一たび通知書に理由を付記した以上、実施機関が当該理由以外の理由を非公開決定処分の取消訴訟において主張することを許さないものとする趣旨をも含むと解すべき根拠はないとみるのが相当である」として、本件においては処分理由の差替えが許されると判断した。

本件は、公文書非開示処分における理由提示の要請と処分理由の差替えの可否との関係について、最高裁の判例がない問題について事例判断を示したものとされているが<sup>(131)</sup>、一般論についても重要な示唆となる説示を含んでいると思われる。すなわち、理由の差替えを許すと法が理由提示を求める趣旨・目的に反することになるから、理由提示を求める規定

は理由の差替えを許さない趣旨を含むと解すべきか否かが議論されている。これについて、本判決は、この目的は、非公開の理由を具体的に記載して通知させること自体をもってひとまず実現されるこの考え方を示している。そして、条例の規定をみても、理由提示を求める規定が理由の差替えを許さないとする趣旨をも含むと解すべき根拠はないとしている。この判断は、条例5条(2)ウとアの間での差替えだから許したとみることもできようが、条例の理由提示の規定が理由の差替えを制限する趣旨を含まないことから直ちに結論を導いていることからみて、差替え前後の理由提示の類似性を特に問題にしていなと理解することができよう<sup>(132)</sup>。

なお、本件のような「複数の処分要件のうち一つが充当されることを要件とする類型の行政処分」の場合は、理由の差替えを制限すべきものとする見解も有力に主張されているが<sup>(133)</sup>、本判決はこのように見解を採らないものと理解できよう。

#### 4 小括

以上のように、公務員に対する懲戒処分についての理由の差替え（より正確には理由の追加といった方がいいかも知れないが）は同処分の本質に由来する制約があるものの、一般の行政処分の理由の差替えの可否をめぐっては、税務訴訟の場合と同様、いまなお学説が対立し、判例は差替えを許容する傾向にあるものの、いまだ一般的な判断が示されていない。

もともと、制限説と無制限説の間には、基本的な立場の違いがあるとしても、実際の判断においては、いわゆる租税争訟において示した事実関係同一説にみられるように、制限説であっても、基本的事実関係の同一性が失

われない限り、理由の追加・変更を認める、との立場に立つと思われる判断も示されている。一方、無制限説においても、公務員に対する懲戒処分のように処分理由によって争点が画されるものにあつては、理由の差替えは許されないとされているなど、実際の具体的判断の場面においては、制限説と近接する面も見られる<sup>(134)</sup>。

このようなことからすると、理由の差替えの問題は、理由を提示しなければならないという手続法の規定が、処分時の理由以外の理由では処分要件を充足しないという実体法上の効果や、提示した理由以外の主張を許さないという訴訟法上の主張制限の効果をも含むものであるか否かにあるといえよう。

しかし、一般に、行政処分の取消訴訟において、「別異に解すべき特別の理由のない限り」との条件下であるが、行政庁は当該処分をするに際して処分理由として考えていたものに限らず、当該処分の効力を維持するための一切の法律上及び事実上の根拠を主張することが許されるものと解すべきと判断を示した昭和 53 年道路運送法最高裁判決の意義は大きいと思われる。

そして、上記「別異に解すべき特別の理由のない限り」が、処分の同一性という見地から制限を受けるものか、また、それ以外のものによって制限を受けるかは明らかではないが、この点については、個々の処分の性質を踏まえて判断していくほかはないが<sup>(135)</sup>、平成 11 年情報公開条例最高裁判決が示した判断から明らかなように、理由の提示を求める規定が常に処分理由の差替えを許さない趣旨を含んでいるとの考え方を採らないものであること、そして、理由提示の目的は具体的に記載して通知させることをもってひとまず実現されたと考え、理由の差替えを制限すべき他の根拠を探索して結論を導いた点は、他の行政処分に係る規定の解釈において十分参考になるといえよう<sup>(136)</sup>。

## 第四章 白色申告に対する更正の「理由附記」をめぐる諸問題

### 第一節 総説

#### 1 はじめに

これまでみてきたように、最高裁が示したこれまでの判断によれば、法が行政処分に理由附記を要求しているのは、青色申告に対する更正の場合又はそれ以外の行政事件の不利益処分等の場合のいずれの場合であっても、処分庁の判断の慎重と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てに便宜を与える趣旨・目的に出たものとされている。また、このような最高裁の判断には、学説も異論がない。

このことは、白色申告に対する更正の理由附記においても、基本的にはこれまでの判例法理が妥当することが改めて明らかになったといえる。

#### 2 本章における課題

したがって、次に検討すべき事項は、白色申告に対する更正において、理由附記をしなかった場合、手続法 8 条及び 14 条の各 1 項ただし書に該当する場合を除き（課税処分の場合に該当するとは思えないが）、その処分自体の取消しは免れないものの、どの程度の理由附記をすべきかについて検討する必要があると思われる。なぜならば、白色申告の場合は、本稿の冒頭でも述べたように、青色申告とは理由附記を求める法令も帳簿書類などの制度も異なるため、理由附記の程度は青色申告の場合と異なる又は異なる可能性があると思われるからである。

また、青色申告の場合及び一般の行政事件において論じられている理由の差替えについても、これまでの議論・検討を踏まえて、白色申告の場合についても考えてみる必要があ

るように思われる。

したがって、以下では、この2つの問題について、所得税において生じる場面を想定しながら検討してみたい。

## 第二節 白色申告に対する更正の理由附記の程度

### 1 はじめに

白色申告の場合、平成23年12月改正によって、申告の基となる取引等を記録する帳簿書類の備付けと記録及び保存が義務付けられるようになった（所法231条の2第1項、法法150条の2第1項）。この規定の適用を受けるのは、所得税の場合、いうまでもなく事業所得等を有する者である。

しかし、平成23年12月改正によって理由附記が求められる対象は、所得税法の規定に基づいて、申告をした又は申告をしなければならない全ての者が対象となっている。

このため、所得税法における白色申告に対する更正の理由附記の程度の問題を検討するに当たっては、まず、帳簿書類の備付け、記録及び保存が義務付けられている事業所得等を有する者とそれ以外の者に分けて考察するのが有用であると思われる。そして、前者の場合には、青色申告に対する更正の理由附記の程度において検討した結果が参考になると思われる。

### 2 事業所得等を有する者に対する更正等の場合

第二章第三節及び第三章第三節において検討した結果によれば、青色申告に対する更正の理由附記の程度及び手続法が求める理由提示の程度は、要旨次のとおりであった。

#### (1) 青色申告に対する更正の理由附記と手続法が求める理由提示の各程度

##### ア 青色申告の場合

処分の性質と理由附記を命じた各法律

の趣旨・目的に照らして決定すべきであるが、青色申告に対する更正の場合は、その申告に係る所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正することがない旨を納税者に保障したものであるから、その更正が帳簿書類の記載自体を否認する処分か否かによって

(i) 「帳簿否認」の場合には、更正した根拠を、帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明らかにすることを要する

(ii) 「評価否認」の場合には、そのような評価に至った判断過程を理由附記の趣旨・目的を充足する程度に明らかにすることを要する

というものであった。

このため、更正の理由は、更正の対象となった勘定科目ごとに、いかなる事実関係に基づきいかなる法令を適用した処分であるかを相手方においてその記載自体から了知し得る程度に記載する必要がある。そして、納税者がこれを推知できる場合であっても、附記すべき理由の程度が緩和されない、というものであった（第二章第三節6参照）。

#### イ 手続法の場合

一方、手続法が求める理由提示（附記）は、特段の事情のない限り、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたのかを、処分の相手方においてその提示内容自体から了知し得るものでなければならず、単に、抽象的に処分の根拠規定を示すだけでは、それによって当該規定の適用の原因となった具体的事実関係をも当然に知り得るような場合を除いては、法令の要求する理由の提示（附記）として十分ではない、というものであった（第三章第三節3参照）。

ウ 青色申告の場合と手続法による要請の相違

青色申告の場合は、青色申告が法所定の帳簿書類による正当な記載に基づくものである以上、それを無視して更正されることがないようにという視点に力点が置かれ、一方、手続法の場合は、不利益処分等のもととなる事実関係については、被処分者より行政庁が把握している場合が少なくないことから、処分の根拠となった事実は被処分者にも十分理解し得る程度の記載が求められる、という違いを見出すことができるように思われる。

(2) 白色申告の場合

ア 青色申告の場合との比較

白色申告の場合、平成 23 年 12 月改正によって帳簿書類の備付け、記録及び保存が義務付けられたとはいえ、それが法定の帳簿組織による正当な記載に基づく青色申告の場合と異なり、「申告に係る所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正することがない旨を納税者に保障したもの」とまではいえないであろう。

そうすると、事業所得等を有する白色申告に対する更正の理由附記に当たって、その程度は、特に帳簿書類の記載以上に証憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることまでは要しないといえることができるといえよう。

この点については、白色の場合であっても、青色申告と同程度の帳簿組織を有し、それに基づいて所得を計算する場合も想定できないわけではない。しかし、青色申告は、所得税法 144 条所定の申請書を納税地の所轄税務署長に提出して、その承認を受けることによって、さまざまな青色申告の特典も得ることができることとなっている。そうであれば、青色

申告と同程度の帳簿組織を有しているというのであれば、申請書を納税地の所轄税務署長に提出していると思われ、提出していないこと自体、法所定の帳簿書類の備付けがされていないと判断するほかにないように思われる。

イ 手続法による要請

手続法を根拠に求められる白色申告に対する更正の理由附記は、「特に帳簿書類の記載以上に証憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることまでは要しない」としても、どの程度であれば足りるのであろうか。手続法が求めるように、処分の原因となった事実の記載を納税者が十分理解し得る程度に詳しく記載されなければならないのであろうか。

白色申告の場合であっても青色申告の場合であっても、申告又は更正の基となる事実については、取引の当事者となった納税者自身が一番知っている、又は、知り得る立場にあるのであるから、一般的には、他の行政処分において求められる程度の十分な事実の記載までは要しないと思われる。

ウ 小括

以上のことからすると、事業所得等を有する白色申告に対する更正の理由は、更正の対象となった勘定科目ごとに、いかなる事実関係に基づきいかなる法令を適用した処分であるかを相手方においてその記載自体から了知し得る程度に記載する必要があるといえよう。

なお、理由附記に当たって、事実の記載については、上述したように、課税処分の場合は、一般の行政事件に求められる「十分理解し得る程度に詳しく示す」まで要しないといえよう。もちろん、これは事実を詳しく示すことを否定するものではなく、あくまでも処分の根拠とな

る事実を「十分に理解し得る程度に詳しく示」さないからといって直ちに取消事由になることに疑問があるという趣旨である。したがって、納税者が了知し得る程度の記載は、理由附記の制度の趣旨・目的からは求められよう。

ところで、適用した法令を具体的に附記しなかった場合は直ちに取消事由となるであろうか。

この問題についても、法が求める理由附記の趣旨・目的を踏まえて答えを出すことになると思われるが、理由として附記した事実関係や処分要件の該当性などから明らかになるような場合には必ずしも取消事由となるとはいえないであろう。

### 3 2以外の者に対する更正等の場合

次に、事業所得等を有しない者に対する更正の理由附記はどの程度までする必要はあるだろうか。

これについては、上記2で検討したように、一般論としては、処分の性質と理由附記（提示）を求める各法令の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきである。そして、青色申告が所得税法155条2項に基づいて求められる理由附記と手続法8条又は14条各1項に基づいて求められる理由提示の各趣旨・目的に大きな差は認められない。加えて、白色申告に対する更正の場合、課税標準等又は税額等の計算の根拠法令は所得税法であり、これは青色申告であっても変わりはない。

そうすると、青色申告の場合や事業所得等を有する白色申告の場合と同様、更正の理由は、更正の対象となった項目（事業所得等を有しない者の場合は、所得の種類など）ごとに、いかなる事実関係に基づきいかなる法令を適用した処分であるかを相手方においてその記載自体から了知し得る程度に記載する必要がある、というができる。

なお、処分の根拠となる事実の記載は上記

2(2)ウと同様に考えることが相当であると思われる。

## 第三節 白色申告の場合の理由の差替え

### 1 はじめに

平成23年12月の通則法74条の14第1項の改正前、白色申告に対する更正の場合、その通知書に理由附記は法律上要請されていなかった。このため、通説・判例は、白色申告に係る課税処分取消訴訟においては、異議決定で明らかにされた理由にも拘束されず、新たな課税根拠事実を主張することができるものと解されており<sup>(137)</sup>、理由の差替えという問題が生じる余地はなかった。

しかし、平成23年12月改正により、通則法74条の14第1項において、白色申告に対する更正の場合にも理由附記が求められるようになったことにより、青色申告の場合と同様、理由の差替えという問題が新たな争点としてクローズアップされる可能性は高いといわなければならない。

その理由として、所得税の場合、これまで理由附記を求められていた青色申告に係る所得に対する更正以外の全ての納税義務者が対象となる。これによって、例えば、本来、申告義務のない者であっても、例えば、医療費控除（所法73条）を受けるために確定申告を行い、その内容に誤りがあると認められる者に対する更正など多くの者が対象になることにより、今までになかった問題が新たな論点として発生する可能性がある。

また、所得税法は、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得及び雑所得の10種類の所得に分類して、課税標準である総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額を計算する仕組みを採用している（所法22条1項）。このため、所得税特有の問題として、例えば、原処分時では事業所得であったとした処



分について争訟段階では雑所得であると主張することができるか、などという問題もあると思われる。

したがって、以下では、これまでの青色申告の場合と手続法の場合の検討結果を整理したうえで、具体的検討を行うこととする。

## 2 白色申告の場合の理由の差替え

### (1) 青色申告の場合と手続法の場合の理由の差替え

#### ア 青色申告の場合

取消訴訟における訴訟物についての通説的見解は、行政の手続保障を厳格に解する場合を除き、税務訴訟においてもその訴訟物を処分の違法性一般にとらえ、総額主義の観点から、課税庁は、特段の制約規定のある場合を除き、訴訟物の同一性（処分の同一性）の枠を超えない限り、原処分の理由にとらわれず、当該処分時に客観的に存在した納税者の所得金額（課税標準）が同処分の認定額を上回るか否かが審理の対象であると解されている（第二章第四節 2 参照）。

また、青色申告の場合は理由附記の趣旨・目的からも検討を行った。すなわち、処分適正化機能からは、更正が課税庁によって適正に行われたものであれば、その後の事情の変化によって処分理由を差し替えたといっても、一般的には処分適正化機能に反するとまでいえない。加えて、不服申立便宜機能からは、処分理由を無制限に認めると、同機能を害する結果となるような場合があることから理由の差替えも一定の制限を受けざるを得ないものの、不服申立てにおける争点を将来的に固定する機能まで有するものと考えるのは相当ではない（第二章第四節 5 参照）。

このことから、青色申告に対する理由の差替えは、争訟段階において、これを

認めたのでは、青色申告に対する理由附記制度を全く無意義ならしめるような場合、又は、これを認めることが納税者の正当な利益を害するような特段の事情がある場合以外は認められて良いのではないかと整理した。

#### イ 手続法の場合

取消訴訟の訴訟物は、上記アと同様、処分の違法性一般であり、また、行訴法は、取消訴訟における行政庁の主張の制限に関して特段の規定を置いていない。したがって、行政庁は、行訴法 7 条により準用される民訴法 157 条等の一般的な制限を除き、原則として、取消しを求められた処分の適法性を基礎付けるため、処分時の認定事実や根拠法令の解釈適用にとらわれることなく、訴訟物の範囲内で客観的に存在した一切の事実上及び法律上の根拠を主張できる<sup>(138)</sup>。

そして、上記判断を示した昭和 53 年道路運送法最高裁判決において、「別異に解すべき特別の理由のない限り」が、処分の同一性という見地から制限を受けるものか、また、それ以外のものによって制限を受けるかは明らかではないが、平成 11 年情報公開条例最高裁判決が示した判断から明らかのように、理由の提示を求める規定が常に処分理由の差替えを許さない趣旨を含んでいるとの考え方を採らないものであること、そして、理由提示の目的は具体的に記載して通知させることをもってひとまず実現されることからすると理由の差替えを制限すべき事由はないといえよう。

### (2) 白色申告に対する理由の差替え

ところで、白色申告の課税処分取消訴訟における訴訟物（審理の対象）は、青色申告の場合や他の一般行政処分の取消訴訟におけるのと同様、実体上及び手続上の違法性一般であるから、同課税処分取消訴訟の

場合は、同処分によって存在するとされた課税標準等又は税額等が客観的に存在するかどうかであるといえることができる。

そうすると、青色申告の場合であれ、白色申告の場合であれ、課税処分取消訴訟を租税債務不存在確認訴訟に類似するものとして捉えることができることに変わりはなく、訴訟物ないし処分の同一性という問題に関する限り、課税庁は、当該課税処分によって存在するものとされた課税標準等又は税額等が存在することを根拠付けるため、処分時に具体的に認識された事実以外の新たな租税債務の発生原因事実ないし根拠を主張して、その適法性を維持することができる。と解することができる。

したがって、白色申告の場合の理由の差替えは、第二章第四節 5 で述べたと同様、理由附記を全く無意義ならしめるような場合、又は、これを認めたのでは納税者の正当な利益を害するような特段の事情がある場合以外は認められるといえよう。

そして、以上の検討結果を踏まえると、原則として、所得税法の特有の問題である原処分時と争訟段階で異なった所得であるとする、いわゆる所得区分の変更を主張することは許されるといえよう。

このような見解に対しては、課税処分においても課税庁が処分時に理由として認識、判断した事由ごとに処分は特定され個別化されるのであって、処分理由が異なれば処分も別個のものとなるとし、課税処分取消訴訟の審判の対象は課税庁が当該課税処分の際に認識した具体的処分理由の適否であって、それとは異なる理由を訴訟上主張することは処分の同一性の範囲を逸脱するものとして許されないとする考え方もあろう<sup>(139)</sup>。

しかし、このような考え方に立つ場合であっても、一切の理由の差替えを認めないというものではなく、課税要件事実の基本

的な部分が共通であって、理由の基礎になった事実の同一性の範囲内では新たな主張も許されるとする見解も有力である。

そして、この見解に立った場合であっても、上記の所得区分の変更は、基本的事実関係に違いがあるものではなく、単に、事実関係に対する評価が異なり、結果として、適用した法令が異なるというものである。そうすると、このような理由の差替えを許さないという考え方に立つ場合であっても、基礎となった事実関係が同一である場合、理由の差替えを認める余地はないという結論を導き出すことはあまりに早急にすぎるといわれる。

ところで、課税処分は、客観的、抽象的には既に成立している租税債務を具体的に確定させるための手続であって、そのために、課税庁は、証拠資料を根拠として租税債務の具体的発生原因事実を認定し、これに法令等を適用して、当該係争年分の所得金額である課税標準等を算定して、課税処分を行うものである。このような課税庁の一連の判断過程は専ら課税庁の主観的な判断の作用そのものであるから、このような過程そのものを基準として処分の同一性を論じることはできないし、課税処分取消訴訟における審理の対象にすることができるという性質を有するものではない。つまり、課税処分の理由附記として記載されるのは、課税庁のこのような一連の判断過程において把握・認識した事実等の一部にすぎない。にもかかわらず、課税処分の理由が開示された時点で、処分が個別化され、当該課税処分の取消訴訟においては、専らこの開示された具体的処分理由の適否のみが審査の対象となり、それと異なる根拠や証拠資料を一切持ち出し得ないものとするのはおよそ実状にそぐわないように思われる。

要は、問われるべきは、更正をした課税標準等又は税額等が、処分時において客観

的にも正しいか否かにあると思われるのである。

## おわりに

本稿は、平成 23 年 12 月改正によって、いわゆる白色申告に対する更正の場合であっても理由附記が求められることになったことから、その理由附記の程度や理由の差替えについて、これまでの税務訴訟やそれ以外の行政訴訟において最高裁が示した判断や学説を理解・検討することによって、青色申告の場合と顕著に異なる部分があるのではないかと、という思いから手掛けたテーマであった。

そのような思いは、最高裁の判例や学説を検討・理解していく過程で、理由附記を求める法の趣旨・目的が「鍵」となっているため、当初、想定したほど顕著なものがあるわけではないかも知れないとの考えにもなった。

しかし、更正の理由附記の程度や理由の差替えの問題は、古くから取り上げられてきているにもかかわらず、いまだ、学説・判例とも統一的な見解の形成までには至ってはいない。この領域における議論の特徴は、学説よりも判例を含めた裁判例が先行していることではないかと思われる点である。このことは、課税実務上、課税庁がした更正の理由附記について、その程度や争訟段階において原処分を維持するために課税庁側からされる理由の差替えの可否という問題に対して、裁判所が判断をせざるを得ない現実があり、そのような状況下において、個々の事件の事実関係や関係法令を踏まえて判断を示しているということが大きく影響しているといえるように思われる。このような現状を考えると、平成 23 年 12 月改正によって、理由附記が求められる範囲が大きく広がったことにより、今後、新たな裁判例が示される可能性は高いといえよう。

また、平成 23 年 12 月改正では、いわゆる税務調査手続が通則法に創設された。その規定の中に、調査の結果、更正等をすべきと認める場合、その終了の際、相手方に更正すべき金額とその理由を含む調査結果を説明することが義務付けられた（通法 74 条の 11 第 2 項）。このような手続規定は、理由附記をめぐる問題に全く影響を及ぼさないとするのは適当なのだろうか、という議論も取り交わされる可能性は否定できないように思われる。なぜならば、このような調査結果の説明は、理由附記制度の趣旨・目的である処分適正化機能と不服申立便宜機能を十分ないし相当程度充たす役割を果たしていると思われるからである。もちろん、手続法 8 条、14 条及び通則法 28 条などの法令並びに「更正の理由附記は、その理由を納税義務者が推知できると否とにかかわりのない問題」（最高裁昭和 38 年 12 月判決）とする判例からすると議論自体失当との意見もあろう。実際、調査結果の説明の際に、後日、説明があったか否かという議論になるのを避けるためにも、書面で記載されたもので判断すべき、といった考え方も理解できる<sup>(140)</sup>。

しかし、このような問題に限らず、旧来、当たり前と思われてきた見解等についても、新たな関係法令や制度の出現を基因として、本当のあるべき姿とは何か、という議論や研究等を行っていく必要性が求められているのではないだろうか。

- 
- (1) 平成 20 年から同 25 年までのいずれの年においても記帳義務・記録保存義務がない者については平成 26 年 1 月 1 日以後にする処分からとされた（平成 23 年法律 114 号附則 41 条）。
  - (2) 最高裁昭和 38 年 5 月 31 日第二小法廷判決・民集 17 卷 4 号 617 頁。
  - (3) それ以前は、白色申告者のうち、その年の前々年又は前年分の事業所得等の所得金額の合計額が 300 万円超の者について、記帳義務・記録保存

- 義務が課されていた（旧所法 231 条の 2①③）。
- (4) 吉沢浩二郎ほか『平成 24 年版 税制改正の解説』240 頁（大蔵財務協会、2012）。
- (5) 金子宏『租税法（第二十版）』831 頁（弘文堂、2015）。
- (6) 本稿のようなテーマを題材にしたものに佐藤繁「課税処分理由提示における実務上の諸問題」税大論叢 72 号 209 頁（2012）。佐藤英明「行政手続法により課税処分に求められる理由附記の程度」税務事例 144 号 19 頁（2015）。
- (7) 南博方・高橋滋編『注釈 行政手続法』162 頁〔玉國文敏〕（第一法規、2000）。
- (8) 室井力＝芝池義一＝浜川清編『コンメンタール行政法 I 行政手続法・行政不服審査法（第 2 版）』119 頁〔久保茂樹〕（日本評論社、2008）。
- (9) 臨時行政改革推進審議会事務局監修『第三次行革審提言集』86 頁（行政管理研究センター、1994）。答申は、「行政手続法要綱案取りまとめの基本的考え方」、「行政手続法要綱案」、及び「行政手続法要綱案の解説」から成っているが、本稿では、これらをまとめて「答申」とする。
- (10) 行政手続の法的設備については、答申以前の昭和 39 年及び同 58 年にそれぞれ第 1 次及び第 2 次の臨時行政調査会の提言等がされてきた。この点については、総務省行政管理局編『行政手続法の制定にむけて－新しい行政スタイルの確立－』（ぎょうせい、1990）参照。
- (11) 塩野宏＝高木光『条解 行政手続法』4 頁（弘文堂、2000）参照。
- (12) 行革事務局・前掲注(9)89、90、104 及び 105 頁。
- (13) 行革事務局・前掲注(9)105 及び 106 頁。
- (14) 手続法第 2 章《申請に基づく処分》及び第 3 章《不利益処分》を適用除外とした理由については、「国税に関する法律に基づく処分は、①金銭に関する処分であり、処分内容をまず確定し、その適否については、むしろ事後的な手続で処理することが適切であること、②主として申告納税制度の下で、各年又は毎月毎に反復して大量に行われる処分であること等の特殊性を有していることに加え、③限られた人員をもって適正に執行し公平な課税が実現されなければならないものであることを勘案して、その手続は全体としていかにあるべきかという観点から、国税通則法及び各税法において必要な範囲の手続が規定されている」と説明されていた（国税庁『平成 6 年 改正税法のすべて』359 頁（1994））。
- (15) 吉沢浩二郎ほか・前掲注(4)239 頁。
- (16) 塩野宏『行政法 I（第 5 版補訂版）』288 頁（有斐閣、2013）。
- (17) 金子宏東京大学名誉教授は、「税務手続についても適正手続の要請ないし手続的保障原則をもっと重視すべきであるという意見が強くなったこと」を改正の趣旨として説明されている（金子・前掲注(5)789 頁）。
- (18) 吉沢浩二郎ほか・前掲注(4)239 頁。
- (19) 宇賀克也『行政手続法の理論』42 頁（東京大学出版会、1995）。同教授は、行政事件訴訟特例法 1 条の「処分」の意義について、「行政庁の処分とは、…行政庁の法令に基づく行為のすべてを意味するものではなく、公権力の主体たる国または公共団体が行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成しまたはその範囲を確定することが法律上認められているものという」と判示した最判昭和 39 年 10 月 29 日（民集 18 卷 8 号 1809 頁）を紹介し、この見解は判例法として固まっていると述べられている。同『行政手続法の解説（第 5 次改訂版）』43 頁（学陽書房、2006）。
- (20) 総務省行政管理局編『逐条解説 行政手続法（増補新訂版）』13 頁（ぎょうせい、2005）。
- (21) 宇賀・前掲注(19)解説 45 頁。
- (22) 南ほか・前掲注(7)134 頁〔山口浩司〕。塩野＝高木・前掲注(11)165 頁。
- (23) 室井ほか・前掲注(8) 120 頁〔久保正樹〕。
- (24) 総務省・前掲注(20)113 頁。
- (25) 青色申告は、納税者に一定の帳簿書類の備付け及び保存並びに取引事実の記帳義務が課されている反面、手続上、①推計による更正又は決定は許されず（所法 156 条、法法 131 条）、②更正をする場合には、必ず備え付けている帳簿書類の調査を行い、その調査により所得金額の計算に誤りがあると認められない限りすることができず（所法 155 条 1 項、法法 130 条 1 項）、③更正通知書には理由附記をしなければならず（所法 155 条 2 項、法法 130 条 2 項）、④青色申告の承認を取り消す場合には、帳簿書類の備付け、記録、保存が財務省令で定めるところに準拠していないなど

法所定の事由があることを必要とし（所法 150 条 1 項、法法 127 条 1 項）、かつ、取消しの基因となった事実が上記取消事由の何号に該当するかを附記しなければならない（所法 150 条 2 項、法法 127 条 2 項）などのほか、実体上も⑤青色申告控除又は青色申告特別控除が認められ（租特法 25 条の 2）、⑥損失の繰越控除（所法 70 条、法法 57 条）、損失の繰戻し還付（所法 140～142 条、法法 80 条）の適用があり、⑦青色事業専従者給与が認められる（所法 57 条）などの様々な特典を享受できることになっている。

(26) 金子・前掲注(5)814 頁参照。

(27) 所得税法における青色申告に係る取引記録等は、①仕訳帳、総勘定元帳、その他必要な帳簿を備え付け、正規の簿記の原則に従い、資産、負債、資本（元入金）及び損益に関する事項を記録し、これにより貸借対照表と損益計算書を作成する方法（所規 56 条以下。昭和 42 年大蔵省告示 112 号別表 1「第一欄」参照）、②資産・負債の一部（現金出納、売掛金、買掛金等）及び損益に関する事項を記録し、これに基づき損益計算書を作成する方法（同 56 条 1 項ただし書。同別表 1「第二欄」参照）、③一定の青色申告について、現金の収入時、支出時、いわゆる現金主義による所得金額を計算する方法（同 56 条 1 項ただし書、同条 2 項。同別表 1「第三欄」参照）がある。上記③の場合は、現金出納及び償却資産に関する事項のみ記録し、これにより損益計算書を作成することになる。

(28) 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』592 頁（有斐閣、2010）、同「青色申告の更正と理由付記」判時 1230 号 8 頁(1987)。

(29) 日野雅彦「青色申告制度の意義と今後の在り方」税大論叢 60 号 316 頁(2009)。

(30) 司法研修所編『租税訴訟の審理について（改訂新版）』96、97 頁（法曹会、2002）。

(31) 無効な行政処分は、瑕疵が重大であること及び瑕疵が明白であることの二要件を備えている場合であるとする重大明白説が通説・判例である。課税処分の場合、その中心が取消し得べき事由の問題であるから、本稿においても取消しに焦点を当てて議論を展開する。

(32) 司法研修所・前掲注(30)97 頁。

(33) 田中二郎『新版行政法(上巻)（全訂第 2 版）』

148 頁（弘文堂、2002）。

(34) 田中二郎『行政法総論』353 頁（有斐閣、1976）、田中・前掲注(33)148 頁。

(35) 杉本良吉「租税法の解釈の動向一学説・判例からみた」法時 29 卷 9 号 15 頁（1957）。

(36) 室井ほか・前掲注(8) 119 頁〔久保正樹〕。

(37) 金子・前掲注(28)590 頁。

(38) 民集 11 卷 1 号 201 頁。

(39) 民集 16 卷 12 号 2557 頁。なお、これ以前に審査決定の取消しについて最高裁が判断しているものに昭和 33 年 8 月 5 日第三小法廷判決・訟月 5 卷 4 号 558 頁がある。

(40) 藤原静雄「批判」別冊ジュリ 182 号 298 頁（2006）。

(41) 塩野・前掲注(16)319 及び 320 頁。

(42) 民集 17 卷 12 号 1871 頁。

(43) 民集 26 卷 2 号 319 頁。

(44) 民集 26 卷 10 号 1795 頁。

(45) 民集 30 卷 2 号 64 頁。

(46) 民集 33 卷 3 号 379 頁。

(47) 民集 39 卷 3 号 850 頁。

(48) 田中真次『最高裁判所判例解説民事篇昭和 37 年度』480 頁。同氏は、「旧訴訟法にも行政不服審査法にも、裁決には理由を附すべき旨を規定しているが、税法以外の分野では、理由附記の程度が問題になったことはあまりないようである。」と説明されている。室井ほか・前掲注(8)119 頁〔久保正樹〕も同旨。

(49) 宇賀・前掲注(19)解説 118 頁参照。

(50) 宇賀・前掲注(19)解説 118 頁。

(51) 塩野・前掲注(16)271 頁。なお、金子宏東京大学名誉教授は、処分適正化機能と争点明確化機能のほか説得効果と紛争予防効果とを持っていると説明されている（金子・前掲注(28)解明 592 頁）。

(52) 判時 2203 号 25 頁。同判決は、更正通知書への理由附記は、「更正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、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨によるもの」と判示している。なお、同判決は控訴審で確定している。

(53) 渡部吉隆『最高裁判所判例解説民事篇昭和 38 年度』132 頁。

(54) 濱野惺『最高裁判所判例解説民事篇昭和 60 年度』174 頁。

- (55) 渡部・前掲注(53)132頁。
- (56) 渡部・前掲注(53)133頁。
- (57) 金子・前掲注(28)解明 592 及び 593 頁。
- (58) 金子宏東京大学名誉教授は、本件の場合、「少なくとも、(1)同族会社の行為、計算の否認規定を適用して借地権の時価相当額を益金に加算したこと、(2)借地権が存在すると認定した理由(略)、その時価を 330 万円と評価した根拠、並びに(4)借地権の計上に伴う寄付金勘定への影響を、理由欄に記載すべきであろう」との見解を示されている(金子・前掲注(28)解明 593 頁)。
- (59) 下級審裁判例で積極的に解する判断を示したものに東京高裁昭和 33 年 11 月 29 日判決(行集 9 卷 12 号 2655 頁)、仙台高裁昭和 35 年 9 月 26 日判決(行集 11 卷 9 号 2608 頁)などがある。
- (60) 金子宏東京大学名誉教授は、本件では、(1)甲社から X 社の代表者への利益の給付を X 社の益金に加算した事実、(2)右利益を X 社の益金に加算した法令上ないし解釈上の根拠、(3)右利益の金額の算定の根拠の 3 点を理由附記すべきであったとの見解を示されている(金子・前掲注(28)解明 594 頁)。
- (61) 南ほか・前掲注(7)225 頁〔玉國文敏〕。
- (62) 金子・前掲注(28)解明 593 頁。
- (63) 伊藤一夫「青色申告に係る更正の理由附記の程度」寶金敏明編『現代裁判法体系 29 租税訴訟』81 頁(新日本法規、1999)。
- (64) 芝池義一「批判」別冊ジュリ 120 号 158 頁(1992)。
- (65) 大阪地裁平成 24 年 2 月 2 日判決・税資 262 号 順号 11870。
- (66) 村上敬一『最高裁判所判例解説民事篇昭和 56 年度』437 頁参照。佐藤繁『最高裁判所判例解説民事篇昭和 47 年度』374 頁参照。濱野・前掲注(54)172 頁参照。泉徳治『最高裁判所判例解説民事篇昭和 60 年度』6 頁参照。古田孝夫『最高裁判所判例解説民事篇平成 23 年度』516 及び 517 頁参照。
- (67) 占部裕典「租税訴訟における審理の対象」小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系 第 18 卷 租税訴訟』132 頁(青林書院、改訂版、2009)。
- (68) 鈴木康之「処分理由と訴訟上の主張との関係—処分理由の差替えを中心として」鈴木忠一＝三ヶ月章編『新・実務民事訴訟講座 9』257 頁(日本評論社、1983)。
- (69) 清野正彦「処分理由の差替えの許否」寶金敏明編『現代裁判法大系 20 租税訴訟』84 頁(新日本法規、1999)。
- (70) 高林克巳「瑕疵ある行政行為の転換と処分理由の追加」曹時 21 卷 4 号 1 頁(1969)。同氏は、処分理由の差替えは、「瑕疵の治癒」及び「瑕疵のある行為の転換」とは異なり、処分時に客観的に存在していた理由をその後新たに主張することができるか否かの問題であり、また、行政処分上の同一性の範囲内の問題であって、訴訟法上の問題であるとされている。
- (71) 鈴木・前掲注(68)261 及び 262 頁。
- (72) 塩野・前掲注(16)175 頁参照。
- (73) 司法研修所・前掲注(30)114、115 頁。
- (74) 司法研修所『改訂 行政事件訴訟の一般の問題に関する実務的研究』204、205 頁(法曹会、2000)。
- (75) 高須要子「批判」ひろば 34 卷 11 号 77 頁(1981)。
- (76) 司法研修所・前掲注(30)88 頁。
- (77) 行集 25 卷 3 号 142 頁。
- (78) 行集 28 卷 1・2 号 22 頁。
- (79) 民集 35 卷 5 号 901 頁、訟月 27 卷 11 号 2143 頁。
- (80) 高須・前掲注(75)78、79 頁。
- (81) 金子・前掲注(5)947 及び 948 頁。金子宏東京大学名誉教授は、厳格な争点主義の立場をとられていたが、その後、「基本的課税要件事実の同一性が失われない範囲」での理由の差替えを認められる立場をとられている。
- (82) 北野弘久『税法解釈の個別的研究 I』232 頁(学陽書房、1979)。
- (83) 訟月 13 卷 11 号 1418 頁。
- (84) 松沢智「青色申告の法理(三・完)—更正理由差替え主張の制限を中心として」判時 1074 号 14、15 頁(1983)。
- (85) 清永敬次「批判」シュト 146 号 9 頁(1974)、松沢智「批判」ひろば 27 卷 9 号 63 頁(1974)。
- (86) 松沢智「青色申告の法理(一)—更正理由差替え主張の制限を中心として」判時 1071 号 8 頁(1983)。金子宏「批判」別冊ジュリ 93 号 419 頁(1987)。
- (87) 村上・前掲注(66)453 頁。

- (88) 清野・前掲注(69)88頁。
- (89) 行集 32 卷 8 号 1484 頁。
- (90) 訟月 27 卷 12 号 2372 頁。
- (91) 行集 33 卷 8 号 1677 頁。
- (92) 判時 1602 号 56 頁。
- (93) 行集 31 卷 9 号 2024 頁。
- (94) 司法研修所・前掲注(30)137 頁。
- (95) 村井・前掲注(66) 433 頁
- (96) 清永敬次『税法(新装版)』251 頁(ミネルヴァ書房、2013)。
- (97) 民集 28 卷 3 号 405 頁。最高裁昭和 42 年 4 月 21 日第二小法廷判決・集民 87 号 237 頁も同旨。
- (98) 民集 21 卷 7 号 1828 頁。
- (99) 最高裁昭和 48 年 12 月 14 日第二小法廷判決・訟月 20 卷 6 号 146 頁。最高裁昭和 49 年 4 月 18 日第一小法廷判決・税資 75 号 163 頁。
- (100) 南ほか・前掲注(7)162 頁〔玉國文敏〕。
- (101) 塩野・前掲注(16)275 頁。制定法の解釈を通じてその手続的意義から理由附記の必要性を主張されている見解もあった。例えば、大浜啓吉「批判」ジュリ 181 号 252 頁(2006)。
- (102) 最高裁昭和 43 年 9 月 17 日第三小法廷判決・訟月 15 卷 6 号 714 頁。
- (103) 南ほか・前掲注(7)163 頁〔玉國文敏〕。室井ほか・前掲注(8)118、160 頁〔久保正樹〕。
- (104) 小早川光郎ほか「研究会 行政手続法〈第 10 回〉」ジュリ 1069 号 108 及び 109 頁。塩野ほか・前掲注(16)165 頁。室井ほか・前掲注(8)118 頁〔久保正樹〕。
- (105) 大浜・前掲注(101) 252 頁。
- (106) 南ほか・前掲注(7)165 頁〔玉國文敏〕。
- (107) 室井ほか・前掲注(8)119、160 頁〔久保正樹〕。
- (108) 民集 39 卷 1 号 1 頁。
- (109) 裁判所ウェブサイト。
- (110) 総務庁行政管理局『逐条解説 行政手続法』111 頁(ぎょうせい、増補新訂版、2002)。上記見解は、最高裁昭和 38 年 5 月判決の判断を引用している。
- (111) 泉・前掲注(66)7 頁。
- (112) 裁判所ウェブサイト。
- (113) 判タ 813 号 185 頁。
- (114) 塩野ほか・前掲注(11)217 頁。宇賀・前掲注(19)解説 119 頁。室井ほか・前掲注(8)162 頁〔久保正樹〕。
- (115) 古田・前掲注(66) 518 頁参照。泉・前掲注(66)6 及び 7 頁参照。
- (116) 古田・前掲注(66)516 及び 517 頁参照。
- (117) 室井ほか・前掲注(8)121、122、161 及び 162 頁〔久保茂樹〕。
- (118) 大橋寛明『最高裁判所判例解説民事篇平成 11 年度』826 頁参照。鈴木・前掲注(68)259 及び 260 頁参照。
- (119) 最高裁昭和 53 年 9 月 19 日第三小法廷判決・訟月 24 卷 12 号 2657 頁。
- (120) 室井ほか・前掲注(8)125 頁〔久保茂樹〕。
- (121) もっとも、懲戒処分の場合、理由提示として必要なものは、懲戒事由のみと考えられ、結論を導き出す根拠が全て明らかにはされない。そのため、非違行為を認定した上で、諸般の事情(情状事実)を加味すること(最高裁昭和 52 年 12 月 20 日第三小法廷判決・民集 31 卷 7 号 1101 頁)や処分の事由を記載した説明書に記載のない事情を主張することも訴訟段階では許されるとされている(最高裁昭和 59 年 12 月 18 日第三小法廷判決・労働判例 443 号 16 頁)。これは、情状事実やその考慮程度を的確に理由に附記することはその本質から困難であるし、実際的でもないためと考えられていることによる(鈴木・前掲注(68)278 頁、司法研修所・前掲注(74)209 及び 210 頁参照)。
- (122) 室井力=芝池義一=浜川清編『コンメンタール行政法Ⅱ 行政事件訴訟法・国家賠償法(第 2 版)』171 頁〔野呂充〕(日本評論社、2006)。
- (123) 篠原一幸=高須要子「処分理由のさしかえ」民商 83 卷 3 号 410 頁(1980)。大橋・前掲注(117) 826 頁。
- (124) 鈴木・前掲注(68) 277 頁以下。
- (125) 塩野宏『行政法Ⅱ(第五版補訂版)』175 頁(有斐閣、2013)。
- (126) 金子・前掲注(5)948 頁参照。
- (127) 大橋・前掲注(117) 826 頁参照。
- (128) 訟月 24 卷 12 号 2657 頁。
- (129) 司法研修所・前掲注(74)213 頁。
- (130) 民集 53 卷 8 号 1862 頁。
- (131) 大橋・前掲注(117)819 頁。
- (132) 判タ 1018 号 171 頁(2000)。なお、本件は同一の基本事実を前提としているから理由の差替えが認められたという見方も可能であるかもしれない。

- 
- (133) 司法研修所・前掲注(74)205 頁。
- (134) 室井ほか・前掲注(8)127 頁 [久保正樹]。
- (135) 室井ほか・前掲注(8)127 頁 [久保正樹]。
- (136) 大橋・前掲注(117) 830 及び 831 頁。
- (137) 最高裁昭和 42 年判決、最高裁昭和 50 年 6 月 12 日第一小法廷判決・訟月 21 卷 7 号 1547 頁。
- (138) 司法研修所・前掲注(74)204 頁。
- (139) 北野・前掲注(82)232 頁。金子・前掲注(5)947 及び 948 頁参照。
- (140) 小早川ほか・前掲注(104)111 頁。本研究会において、塩野宏東京大学名誉教授は、「後の瑕疵の問題とも関連するかもしれませんが、要件として書き込むとなると、相手方が知っているかいないかという非常に個別的な判断で行政庁はまた迷うことになるのではないですか。どの程度なら知っているということになるのか。相手方に聞いてみなければわからないわけで、相手方に「この程度は知っていますか」ということをやるのかどうか。そういうことはやる必要はないということでしょう。そこは、手続的にはやや形式的にすぎるかもしれませんが、そのほうが行政庁にとってもやりやすいのではないのでしょうか。」と述べられている。なお、研究会では、ドイツ行政手続法が紹介されている。