

## 論 説

# 国税通則法の課題

—— 調査手続及び更正の理由付記を中心に ——

奥谷 健

(広島修道大学法学部教授)

### 目 次

- |                       |                    |
|-----------------------|--------------------|
| I はじめに                | 2 国税通則法改正と更正の理由付記  |
| II 税務調査手続規定について       | 3 小括               |
| 1 税務調査の違法性と課税処分       | IV 理由付記と処分理由の差替え   |
| 2 税務調査の違法性と国家賠償       | 1 処分理由差替えの根拠       |
| 3 小括                  | 2 国税通則法改正と処分理由の差替え |
| III 更正の理由付記           | 3 小括               |
| 1 青色申告に係る処分理由の不備と課税処分 | V おわりに             |

## I はじめに

周知のように、平成23年12月改正（平成23年法律第114号）によって国税通則法が改正され、税務調査をはじめとする手続に関する規定が整備された（74条の2以下）。また、不利益処分についての理由通知、いわゆる更正の理由付記がすべての処分に求められることになった（74条の14）。このような改正により、いくつもの重要な懸念が解決されたと考えられている<sup>(1)</sup>。

特に、この2点の改正については、理由付記が十分になされていないことが更正処分の取消事由として扱われている<sup>(2)</sup>ことや、税務調

査手続規定が強行規定としてそれに反する場合には違法な調査となると評価されている<sup>(3)</sup>ことから、その意義は大きいといえる。

しかし、この改正の過程において、当初法案にあった目的規定（1条）の「国税に関する国民の権利・利益の保護を図」という文言がなくなっている。このことから、国税通則法にはまだ解決されていない課題があるとも考えられる。特に、これらの手続について、その後の課税処分や訴訟手続などとの関係で、その効果については十分なものといえるのか、という点で、国民の権利・利益の保護という観点からみた場合には、疑問が生じる余地があると思われる。そこで、国税通則法をより

(1) 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）906頁。

(2) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）166頁、金子・前掲注(1)・956頁、日下文

男「処分の理由付記をめぐる諸問題—改正国税通則法を踏まえて—」大阪府立大学経済研究57巻4号（2012）63頁（71頁）。

(3) 金子・前掲注(1)・977頁。

実効的なものにするために、これらの手続についてどのような課題が残されているのか考えていくことにしよう。

## II 税務調査手続規定について

上記のように、税務調査に関する手続が法定化された。そして、それに違反すれば違法な調査となると考えられる。しかし、その調査、つまり質問・検査が違法に行われた場合であっても、それに基づく更正・決定が違法になるとは考えられていない<sup>(4)</sup>。そうすると、違法な調査によって、国民の権利・利益が害されたとしても、課税には影響がないこととなり、その保護が十分ではないとも考えられる。では、なぜ、このように考えられているのか。以下で検討していくことにしよう。

### 1 税務調査の違法性と課税処分

このような調査手続の違法性と課税処分の取消の関係について、問題となった事例として、東京高裁平成3年6月6日判決<sup>(5)</sup>がある。そこでは、「所得税に関する更正は調査により行うものとされ（国税通則法24条）、税務調査の手続は、広い意味では租税確認手続の一環をなすものであるが、租税の公平、確実な賦課徴収のため課税庁が課税要件の内容をなす具体的事実の存否を調査する手段として認められた手続であつて、右調査により課税標準の存在が認められる限り課税庁としては課税処分をしなければならないのであり、また、更正処分の取消訴訟においては客観的な課税標準の有無が争われ、これについて完全な審

査がなされるのであるから、調査手続の単なる瑕疵は更正処分に影響を及ぼさないものと解すべきであり、調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である」と示されている。このように、課税標準の存否を調査する手段である税務調査が違法であっても、それによって認められる課税を行わなければならないこと、また取消訴訟では課税標準の有無が争われることから、原則として調査手続の違法性は課税処分に影響しないと考えられている。ただし、例外的に、「調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯び」と評価され、「何らの調査なしに更正処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り」、課税処分の取消原因になると解されている。このような考え方はそのほかの裁判例でも採用されている<sup>(6)</sup>。

また、富山地裁平成9年3月26日判決<sup>(7)</sup>では、「所得税法234条1項所定の質問検査による税務調査は、租税実体法により成立した抽象的な納税義務を具体的に確定するための事実行為であつて、課税処分とは本来別個のものであり、この調査手続自体が課税処分の要件となつているものではない。したがつて、調査手続の違法は、そのことのみで直ちに課税処分の違法をもたらすとはいえない。しかし、およそ税務調査を行つたとはいえないよ

(4) 金子・前掲注(1)・981頁、高野幸大「調査の手続」日税25号(1994)123頁(154頁)。

(5) 訟月38巻5号878頁。

(6) 金子・前掲注(1)・981頁。

(7) 税資222号1285頁。

うな場合、あるいはこれと同視すべき程度に違法性の程度が著しい場合、すなわち、調査手続が、刑罰法規に触れる重大な瑕疵を有していたり公序良俗に反するような場合には、その調査によつて収集された資料を課税処分資料として用いることは許されず、その結果、他の資料によつて当該処分を適法ならしめることができず、当該処分が違法となる場合があるにとどまるものと解するのが相当である」と示されている。つまり、税務調査は課税処分とは別個のものであり、課税処分の要件とはいえないと判断している。その上で、上記東京高裁判決と同様に、例外的に課税処分に影響すると捉えている。ただし、この判決では、課税処分の取消原因になるのではなく、当該調査によって収集された資料を課税処分の根拠にできない、いわば刑事手続において違法収集証拠の証拠能力を否定するのと同じように、その証拠能力を否定することで課税処分への影響を認めている。

このように、裁判例を中心に、税務調査は課税処分とは別個のものであり、課税標準が認められる以上、課税処分が行われなければならないことから、原則として税務調査の違法性は課税処分に影響しないと考えられているといえる<sup>(8)</sup>。

さらに、本税の課税処分だけではなく、そ

の更正処分に合わせて課される加算税についても、東京地裁令和元年9月26日判決<sup>(9)</sup>では次のように述べて、調査の違法性が影響しないと示している。すなわち、過少申告加算税の趣旨として、「過少申告により納税義務に違反した者に加算税を課することによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げることを目的とするものである」ことを指摘している。そして、「当初の申告において過少申告がされれば、その後修正申告書の提出があった場合でも、原則として、過少申告加算税は賦課されることになる」と述べている。

その上で、事前通知を欠くことが課税処分の取消事由となるか、という点について、「税務調査の手続は、租税の公平、確実な賦課徴収のため、課税庁が課税要件の内容を成す具体的事実の存否を調査する手段として認められた手続であること等に鑑みれば、調査手続の単なる瑕疵は、更正処分や加算税の賦課決定処分に影響を及ぼさないものと解すべき」と述べて、手続の瑕疵が取消原因にならないことを示している。ただし、「調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念

(8) このような税務調査手続の瑕疵と課税処分の関係についての裁判例、学説については、赤壁隆司「税務調査の再調査手続における『新たに得られた情報』に関する考察」税大論叢88号(2017)184頁(246頁)参照。

(9) 判例集未登載(LEX/DB25581437)。本件については、奥谷「国税通則法65条5項における『調査』の違法性と課税処分」税法584号(2020)3頁。なお、本件の前提となる裁決(平成30年1月16日裁決(非公開裁決TAINS:F0-5-221))につ

いては、余郷太一「『調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたもの』の検討—事前通知を欠いた実地の調査を念頭に—」三木義一先生古稀記念論文集『現代税法と納税者の権利』(法律文化社、2020年)249頁を参照。また、控訴審も基本的解釈を同じくして棄却されている(東京高裁令和2年3月4日判決・判例集等未登載)ため、地裁判決に基づいて検討することとする。

上相当の程度を越えて濫用にわたるなど、重大な違法を帯びる場合に限り、これらの処分取消原因となるものと解するのが相当である」と、これまでの裁判例と同様に、例外を認めているのである。

この点について、本件では、事前通知を欠くものであったことから、その上で、原告に対する税務調査について、「手続において、原告代表者への事前通知を欠いたことは違法であるものの、刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の程度を越えて濫用にわたるなど重大な違法を帯びるものであったとはいえない」と判断している。つまり、調査自体は違法であることを認めつつも、社会通念上相当の程度を超えるなどの重大な違法ではないため、過少申告加算税の賦課決定処分には影響しないと判断しているのである。

## 2 税務調査の違法性と国家賠償

このように、税務調査が違法なものであったとしても、その違法性が重大でなければ、原則として更正処分もそれに伴う過少申告加算税賦課決定処分も、その影響は受けず取り消されないというのが現在の取扱いになっているといえる。しかし、違法な税務調査というのは、質問検査権という公権力の行使が違法になされているともいえる。そうすると、課税処分に影響しないのであれば、国家賠償請求の対象になることが考えられる<sup>(10)</sup>。そこで次に、税務調査が違法であった場合の国家賠償請求の可否についてみてみよう。

税務調査の違法性に基づき、国家賠償請求が認められた事案として、京都地裁平成7年3月27日判決<sup>(11)</sup>がある。本判決においては、納税者が「質問検査を受忍することを間接的心理的に強制されているものであつて、ただ、

相手方において、あえて質問検査を受忍しない場合は、それ以上直接的物理的に強制し得ないという意味において『任意調査』とされているものである。したがつて、相手方があえて質問検査を受忍しない場合には、その相手方の意向に反して税務調査することができないのは当然であり、そのようにしてなされた税務調査が違法であることも論を待たない」と、任意調査としての税務調査の限界を示している。その上で、具体的には「質問検査権の行使に関しては、質問検査の必要性和相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度に止まる限り適法であると解される」と示している。

そして、これを具体的事実に当てはめ、事前通知に関しては、当時は現在のような調査手続規定が定められていなかったため、「税務調査の円滑な遂行という観点からは予め事前通知をしておいて、納税者の理解を得るのが望ましいことは言うまでもないが、法文上も事前通知を要求していないし、事案によつては、事前通知をしては調査の目的を達しえない場合も予想され、また、事前通知を励行しないことによる納税者側の損失は、事前通知がなされないことによつて事前準備が出来ないということに尽き、その他質問検査の対象、内容については事前通知を励行した場合と異なるところはないから、事前通知がないとの一事をもつて社会通念上相当性を逸脱したものと評価することはできない」と判断している。

(10) 調査手続に違法があつた場合に国家賠償制度が有益であると指摘するものもある（高野・前掲注(4)・158頁）。

(11) 判時1554号117頁。

ただし、「質問検査権の範囲を超えた違法な税務調査をするために意図的に事前通知をせず、または、納税義務者本人の不在を狙って、ことさらに強制調査のごとくに誤信させて調査を進めようとして臨場した場合には、場合によつては社会通念上相当性を逸脱するといふべきである」と事前通知を欠くことで違法となる余地を示している。

そして、具体的な質問検査権の行使に関して、詳細な事実認定の下で、「質問検査権に対して、相手方は、間接的心理的に強制を受けるに過ぎず、それ以上の直接的物理的強制を受けるものではないのであるから、質問検査権行使の範囲、方法、程度等については、質問検査の必要性和相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、税務職員の合理的選択に委ねられているといふべきであるが、直接的物理的強制にわたることは許されないのであつて、相手方の承諾が全くない状態で質問及び検査することはできないといわねばならない」と示している。そして、本件においては、「調査の必要性がある場合であつたとはいえるものの、……住居部分の住人……の承諾なく……2階へ上がつたものであるので、やはり違法と言わざるを得ない」などの判断がなされている。このような、私的居住空間などへの無断での立ち入りなど「行きすぎ」と評価される場合には、税務調査の違法性が認められ、国家賠償請求が認められている。

そこで、実際に税務調査が違法と判断されている、上記東京地裁令和元年9月26日判決をみると、この事案では、原告である法人に、その法人税、消費税等に係る税務調査について、所轄税務署の担当職員から日程調整の依頼に関する連絡が顧問税理士法人所属の税理

士（以下、A税理士という。）になされている。その後、A税理士から担当職員に連絡をして、調査の日程が決められた。そして、担当職員はA税理士に対して国税通則法74条の9第1項の規定に基づき、税務調査に係る事前通知を行ったが、原告に対する事前通知は行われていない。

ここで、原告の申告に係る税務代理権限証書には、調査の通知について、税務代理人に対してのみ行われることの同意欄にはチェックがされておらず、その後、事後的にも当該同意をした事実がないため、事前通知を欠いているということになっている。

この点について裁判所は、担当職員がA税理士に事前通知を行う前に、税務調査の日時場所について調整を行っていたことを認定している。そうすると、原告もこの時点で「税務調査の日時場所を了知していたとみるのが自然である」といえる。そのため、「仮に原告代表者が事前通知を受けなかったことによって、法定の事前通知事項の全てを把握していなかったとしても、原告において具体的に本件非違事項指摘等や帳簿の内容確認等についての予見可能性が損なわれ、対応に支障が生じたことをうかがわせる事情は見当たらない」と評価されている。その結果、「原告代表者に対する事前通知がされなかったことによって、原告の具体的な権利ないし利益が侵害されたとはいえないから、原告代表者に対する事前通知を行わなかった不作為が国賠法1条1項の適用上違法であるということとはできない。また、原告代表者に対する事前通知がされなかったことにより本件非違事項指摘等や帳簿の内容確認等についての予見可能性が損なわれたことで生じたとされる原告の業務への支障は、具体的なものとはいえず、これによ

て原告に損害が発生したと認めることもできない」と判断されている。このように、調査手続は違法であっても国家賠償請求は認められていない。

この事案では、日時場所について原告代表者が了知していたと評価されている。しかし、法定の通知事項は事前には通知されていない。それにもかかわらず、具体的な権利・利益の侵害がないことから、国家賠償請求は認められないという結果になっている。このような考え方によれば、事前通知などの調査手続規定違反によって権利・利益の侵害がない限り、国家賠償請求は認められないと考えられる。そして、そのような権利・利益の侵害がどのような場合に生じるのかは定かではないといえる。

### 3 小括

ここまでみてきたように、国税通則法改正により税務調査手続の規定が整備されたにもかかわらず、その規定に反する違法な税務調査が行われた場合であっても、原則として、本税に係る課税処分取消事由とはならないと解されている。さらに、それに伴う加算税についても取り消されることはないと扱われている。また、税務調査の違法性による国家賠償請求も基本的には認められていない。

上記のように、平成23年の国税通則法改正は、「納税者の権利を保護することを目的とする大きな改正であった」<sup>(12)</sup>といわれる。特に事前通知に関しては、「事前通知に関して抜本的な改正を行ったわけで、その規定が74条の9で」<sup>(13)</sup>あるとの指摘もある。そうすると、事前通知のような税務調査手続については、厳格に守られなければならない、その違反による課税処分等への影響がないという取扱いは国税

通則法改正の趣旨に適合しないようにも考えられる。また、違法な税務調査について、国家賠償請求も認められないということは、違法な質問検査権の行使について国が責任を問われないことを意味するともいえる。そうであれば、課税処分も維持され、賠償責任もないということになり、手続規定に反する違法な調査を防止するということが期待できないように思われる。そのような場合、税務調査手続を法定化した意義が損なわれるとも考えられる。この点で、改正後の国税通則法で違法な調査の影響を検討する必要性が指摘できる。

### III 更正の理由付記

上記のように、税務調査手続に関する規定が国税通則法の改正によって整備されたが、それに反する税務調査が行われたとしても、原則として課税処分に影響はなく、また国家賠償請求が認められていない。このことから、この点での改正は十分にその目的を果たせない可能性があるといえる。

これに対して、同じく改正された、不利益処分に対する理由付記（74条の14）においては、納税者の権利・利益の保護がなされていると考えられる。この点について、次にみていくことにしよう。

#### 1 青色申告に係る処分理由の不備と課税処分

周知のように、処分理由の付記は従来から青色申告について求められてきた（所得税法

(12) 金子・前掲注(1)・972頁。

(13) 品川芳宣『国税通則法講義—国税手続・争訟の法理と実務問題を解説—』（日本租税研究協会、2015年）87頁。

155条2項、法人税法130条2項)。この理由付記が求められてきた趣旨・目的はどのようなものであったのか。またその不備が課税処分によつてどのように影響するのか、みていこう。

青色申告について、付記理由の不備が問題になった事例として、大阪高裁平成25年1月18日判決<sup>14</sup>がある。本件は次のような事案である。すなわち、原告Xは、A市が全額寄附し、B府から設立許可を受け、民法34条（平成18年改正前のもの）の規定により設立された財団法人、つまり「公益法人等」である。そして、Xは、A市の財政事情により、設立後の事業年度から、A市から支払われる「し尿」業務委託費の原価割れのために、赤字経営が続いて累積債務が増大していた。そこで、銀行からの借入をA市からの無利子での一時借入に変更する措置がとられたが、A市に対する負債総額は19億9500万円にのぼった。しかし、その後、A市からの新規業務委託の支援策により、Xの公益事業部門は黒字に転化し、剰余金をA市に対する債務返済の原資とすることができた。

このような事情を受けて課税庁は、Xが行っている公益事業部門が収益事業に当たると判断し、更正処分を行った。このとき、課税庁の示した「更正の理由」には、「貴法人がA市と締結した各種委託契約に基づき受ける委託料及び民間の者からの委託に基づき行った自動車の撤去により受ける委託料並びにA市補助金交付指令により、派遣職員の人件費及び社屋の賃貸料に充当あるいは補助することに用途を限定されて受ける補助金は、法人税法第2条第13号に規定する収益事業に該当します。したがって、当事業年度の所得金額に加算しました。」との記載しかなかった。

これについてXは、「本件付記理由には、帳

簿記載を否認してする更正であるとも、そうでないとも記載がない。帳簿にも記載がないのか、帳簿にある収入を当該年度の所得に加算したのが、付記理由の記載自体から明らかではない。帳簿記載を否認しないのか、そうでないのか不明である」旨を指摘し、違法であると主張している。また、「本件各付記理由には、その検討判断結果についての具体的な記載が全くない。また、本件各事業が収益事業に該当するとの結論に至る判断過程について何の記載もない」ことも指摘している。このようなことから、本件更正処分に係る理由の付記には不備があるため、本件更正処分が違法であると主張しているのである。

それに対して被告は次のように主張している。すなわち、「更正の理由には、①更正の原因となる事実、②それへの法の適用、③結論の3つを含むところ、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る、結論に到達した理由ないし根拠を示す必要はないと解される」として、付記理由に不備はないと主張しているのである。

これについて、大阪高裁は次のような判断を示している。すなわち、「法人税法130条2項は、青色申告に係る法人税について更正をする場合には、更正通知書にその更正の理由を付記すべきものとしている。これは、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解される。

そして、一般に法が行政処分に理由を付記すべきものとしている場合に、どの程度の記

(14) 判時2203号25頁。

載をすべきかは、処分の性質と理由付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である（最高裁昭和38年5月31日判決・民集17巻4号617頁）」と理由付記の趣旨・目的を述べている。その上で、本件の具体的事実関係において、「本件各付記理由は、……収益事業の収入に該当すると認定した収入の金額については、各契約書に基づきその算定過程について具体的に記載するものであるが、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にとどまり、なぜ収益事業の収入に該当するの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のかの判断過程についての記載が一切ない」ことを認定している。

また、処分行政庁が、「本件各更正処分をした理由として、①本件各事業がいずれも法人税法施行令5条1項10号に規定する『請負業（事務処理の委託を受ける業に含む。）』に該当するものであり、②また、控訴人が受領する対価が事務処理のために必要な費用を超えないこと等について法令の規定が存在しないため、本件各事業は、法人税法施行規則4条の3が定める要件（実費弁償原則）を満たさず、③さらに、本件各事業の契約書等をもて、実費弁償により行われる旨の規定が存在せず、剰余金を原資として借入金を返済しても、それが実費弁償に当たるものではないうえ、本件各事業について処分行政庁の事前確認も得ていないので、本件各事業は、実費弁償通達が定める実体要件及び手続要件の双方を満たすものではない旨判断したこと」を認めている。しかし、「本件各付記理由には、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

いての判断過程の記載が一切ない」ことを指摘し、「本件各付記理由の記載自体からは、処分行政庁が本件各更正処分をするに当たり、そうした法令等の適用関係やその判断過程を経ていることを検証することができない」と述べている。そして結論として、「本件各付記理由は、法人税法130条の求める理由付記として不備があるものといわざるを得ない」として、更正処分等を取り消している。

このように、青色申告に係る更正処分の理由付記は、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いう処分適正化機能と、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という争点明確化機能の2つがその趣旨と解されている<sup>15)</sup>。そのため、付記される理由は、抽象的なものでは足りず、更正処分の具体的根拠を明らかにしなければならないと考えられている<sup>16)</sup>。本件では、この点について、「なぜ収益事業の収入に該当するの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のかの判断過程についての記載」を求めている。そして、この理由付記は行政手続法において求められる不利益処分等の効力要件である（8条、14条参照）と解されている。そのため、理由付記の欠如や不備は手続法違反として、更正処分自体が取り消されることになっている。

## 2 国税通則法改正と更正の理由付記

この理由付記について、従来、国税通則法では、それを適用除外としていた。このよう

<sup>15)</sup> 理由付記については、佐藤繁「課税処分の理由提示における実務上の諸問題」税大論叢72号(2012)209頁等。

<sup>16)</sup> 金子・前掲注(1)・955頁。



な状況に対して、国税通則法改正に際して、その適用の除外の除外として定められた（74条の14）。これにより、更正処分についてもその理由付記が求められることになった。これは、青色申告に限定されず、白色申告等についても求められるということである。

そして、青色申告ではない、相続税に係る課税処分に対する理由付記の不備が問題になった事例として、平成26年11月18日裁判<sup>17)</sup>がある。本件は次のような事案である。すなわち、本件被相続人は、平成17年3月1日、合資会社A商會に入社し、入社してから本件相続開始日に死亡による退社をするまで無限責任社員であった。本件相続開始日において、本件合資会社の無限責任社員は、本件被相続人のみであり、ほかに無限責任社員は存していなかった。

そして、請求人らが提出した相続税確定申告書の中には、本件被相続人が本件合資会社の無限責任社員として負っている会社法580条1項に規定する「債務を弁済する責任」の金額（以下、当該金額に係る債務弁済責任を「本件債務弁済責任」という。）が計上されていた。そして、請求人らは、これを課税価格の計算上、債務控除した。それに対して原処分庁は、被相続人は「債務を弁済する責任」を負っていなかったと判断し、債務控除を認めず、更正処分を行った、という事例である。

ここで、その請求人らに対する更正等通知書の「処分の理由」欄の債務控除額について、「あなたは、本件申告において、合資会社A商會（以下「A商會」といいます。）の本件相続開始日における債務超過額〇〇円を、同社の無限責任社員である本件被相続人の債務弁済責任に基づく債務であるとして本件相続税の相続財産の価額から控除していますが、本件

相続開始日において、本件被相続人が上記〇〇円に相当する債務を負っていたとは認められません。したがって、上記〇〇円に相当する債務については、相続税法第13条に規定する『被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの』には該当しませんので、債務控除は認められません。」としか記載がなかった。

そこで、本件各更正等通知書に記載された債務控除に係る処分の理由は、行政手続法14条1項に規定する「不利益処分の理由」として十分な記載といえるかが争われている。

これについて、請求人は、「課税要件を踏まえた上での理由の提示のあり方としては、課税要件事実に関する判断と認定、その結果としての課税要件の充足性について言葉としての文章で納税者に伝えることが必要であり、……本件各更正等通知書は、結論のみの記載であって、理由の記載が抜け落ちている」と主張している。

それに対して原処分庁は、「本件において提示すべき課税要件事実とは、本件被相続人の債務で相続開始の際に現に存するものの金額であり、それに係る適用法令と金額（債務控除額）が提示されていれば、理由提示制度の趣旨目的を充足すると解され、本件各更正等通知書においては、債務控除に関し、適用法令及び課税要件事実たる債務控除額が明記されている」と反論している。

このような主張を受けて、国税不服審判所は、「行政手続法第14条第1項が、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

(17) 非公開裁判（TAINS：F0-3-398）。

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解されている（最高裁平成23年6月7日第三小法廷・民集65巻4号2081頁参照）」と理由付記の趣旨を示している。その上で、具体的な当てはめとして、「本件各更正等通知書に記載された債務控除に係る処分の理由としては、……本件合資会社の『無限責任社員である本件被相続人』が負っていた本件合資会社『の本件相続開始日における債務超過額〇〇円』の『債務弁済責任に基づく債務』は、『相続税法第13条に規定する「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの」には該当し』ないため、同法に規定する『債務控除は認められ』ない旨提示されているとは考えられるものの、当該債務が、『被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの』には該当しない理由について明らかにするものではない」と判断している。つまり、本件各更正等通知書に記載された債務控除に係る処分の理由は、行政手続法14条1項の規定の趣旨を満たす程度に提示されたものではないと判断されたのである。

そして、その結果として、「本件各更正等通知書に記載された本件債務弁済責任に係る債務控除に関する処分の理由には不備があり、本件各更正処分のうち当該債務控除に係る部分は、行政手続法第14条第1項に規定する要件を満たさない違法な処分であるといわざるを得ないから、取り消すべきである」と、更

正処分が取り消されている。

このように、国税通則法の改正を受けて、従来の青色申告に対する更正処分だけでなく、相続税などに対する更正処分についても、その理由付記が求められることになっている。そして、その記載が不十分である場合には、当該更正処分が取り消されると考えられている<sup>18)</sup>。

### 3 小括

ここまでみてきたように、更正の理由付記については、国税通則法の改正によりすべての不利益処分の際に求められることになった。このような理由付記は、適正手続保障の基幹的要請そのものといえる<sup>19)</sup>。その意味では、この点での改正は重要な意味をもつと考えられる。そしてそれは、従来の青色申告に係る更正の理由付記と同様に、付記理由に不備がある場合には更正処分自体の取消事由となると考えられている。

このようなことから、更正の理由付記については、その効果から考えると、国税通則法改正の目的である国民の権利・利益の保護という目的に適っており、実効的なものとなっているように思われる。

## IV 理由付記と処分理由の差替え

上記のように、更正の理由付記については、国税通則法の目的に沿った運用が行われていると考えられる。しかし、取消訴訟の場面に

18) このほかに、所得税の白色申告者に対する更正処分の付記理由の不備が認められた事例として、平成26年9月1日裁決（裁決事例集96号40頁）がある。また、青色申告者の法人税に関する事例として、平成26年12月10日裁決（裁決事例集97号1頁）がある。これらの事例については、中村秀利

「更正処分の理由付記—行政手続法に定める処分理由と税法上の処分理由の異同について—」税大論叢84号（2016）1頁（66頁）。

19) 志賀櫻「適正手続保障と理由付記」税弘57巻4号（2009）86頁（92頁）。

において、この処分理由は維持されるのだろうか、という点に疑問が生じる。というのも、取消訴訟の運用は総額主義に基づいて行われているためである<sup>20</sup>。この点については、国税通則法の改正によって変更がないと思われる。ということは、これまでの判決によれば、訴訟段階での処分の理由の差替えが認められるということになる。そうすると、処分時に示された理由が、後に差替えられることになり、理由付記の趣旨・目的に合わなくなると考えられる<sup>21</sup>。そこで、次に更正の理由付記との関係で処分理由の差替えが認められるのか、みていくことにしよう。

## 1 処分理由差替えの根拠

上記のように、取消訴訟の係属中であっても処分理由の差替えが認められると解されている。それはどのような根拠によるものなのか。まずはこの点についてみていこう。

この点について示したのものとして、最高裁昭和56年7月14日判決<sup>22</sup>がある。本件は次のような事案である。すなわち、青色申告者であるX社は、昭和36年12月10日にAから不動産を取得価格7600万9600円で取得し、それを損金に算入した。この取得価格の内訳は、不動産の売買代金6000万と、仲介業者であるBへの仮払金1600万9600円であった。しかし、実

際にはこの仮払金は、Aが本物件で営んでいたパチンコ店廃業に伴い暴力団関係者への補償金として支払ったものであった。その後、昭和37年7月18日にX社はこの不動産をKらに7000万円で売却した。これについての、取得費の金額を上記の通り、7600万9600円として申告したのである。

それに対して、所轄税務署長であるYは、取得価格のうち1600万9600円を否認し、取得価格を6000万として更正処分を行った。

これについて、京都地裁昭和49年3月15日判決<sup>23</sup>は、取得価格を7600万9600円として認めた。ただし、訴訟中にYが、真実の売却代金は9450万円であったとして追加抗弁を行った。

このような抗弁の追加が認められるか、つまり処分理由の差替えが認められるかという点についてXは、「本件は青色申告書に対する更正処分の適否が争われているものであるから、その審理は被告が更正処分をするに当り理由とした事実の存否または法律適用の可否に限定さるべきであり、右処分の理由としていなかった別個の事実を、本件更正処分維持のために追加抗弁として主張することは、事実上新たな再更正処分をするにほかならない。

そうして国税通則法第70条第1項によれば、本件確定申告の法定期限から3年を経過したあとにおいては、再更正をすることが許され

<sup>20</sup> 金子・前掲注(1)・1074頁。これについては、佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」鈴木忠一・三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟法講座10』（日本評論社、1982年）55頁、松沢智「青色申告の法理（一）（二）（三・完）—更正理由差替え主張の制限を中心として」判時1071号（1983）3頁、1072号（1983）3頁、1074号（1983）12頁、吉田素栄「租税訴訟における訴訟物論と租税法主義—処分理由の差替えを中心に—」増田英敏編著『租税憲法学の展開』（成文堂、2018年）817頁等。

<sup>21</sup> 理由付記の不備により処分が違法となることから論理必然的に付記理由以外の新たな事実を主張することまで制限を受けるとの結論が導かれるものではないとの指摘もある（片山博仁「青色申告に対する更正処分の取消訴訟において、課税庁は基本的事実の同一性いかんにかかわらず更正処分に付記された理由以外の事由を主張することができるとされた事例」税弘29巻13号（1981）81頁）。

<sup>22</sup> 民集35巻5号901頁。

<sup>23</sup> 民集35巻5号910頁。

ないものとされているのであるから被告が右追加抗弁を主張することの許されないことは明らかである」と、追加抗弁は認められないと主張した。

これについて京都地裁は、「この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付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付記を要する趣旨からすれば、付記理由以外の事実を以て更正処分の正当性を根拠づけることを許さないものと解すべきであるから、被告が付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」と差替えを認めていない。

これに対して大阪高裁昭和52年1月27日判決<sup>24</sup>では次のように判断されている。すなわち、「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、青色申告書によつて確定申告された法人税に関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つて、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は認められないけれども、その附記理由以外の理由によつて、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ことに帰着するわけである」。このように、取消訴訟の対象は所得金額の存否であるという総額主義的な考えによって、理由の追加を認めているといえる。

しかし、上記のように、理由付記には争点明確化機能がある。そのため、理由の差替え

が認められると争点が明確にならないとも考えられる。そこでこの点については、「附記理由以外の理由による新たな所得金額の存在が判明し、更正処分において認定した所得金額以上の所得金額の存在が認められる場合においても、附記理由による所得金額の存在が認められない限り、当該更正処分は違法であり、取消されるべきであるという見解は、格別の法令上の根拠がないにも拘らず、前記の趣旨・目的を有するに過ぎないと解す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つて、到底左袒することができない」と否定している。そして、「更正処分取消訴訟において、更正処分庁が、更正処分に附記した理由によつては当該更正処分を維持し難い場合に、右附記理由以外の理由による当該納税義務者の当該事業年度の新たな所得金額の存在を主張・立証し、以て当該更正処分において認定した所得金額以上の所得金額の存在を裁判所に認容させ、紛争中の未確定の当該更正処分の維持を図ることは、当然に許容されるといわなければならない」と示している。

さらに最高裁は、「被上告人に本件追加主張の提出を許しても、右更正処分を争うにつき被処分者たる上告人に格別の不利益を与えるものではないから、一般的に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができる」と解すべきかどうかはともかく、被上告人が本件追加主張を提出す

<sup>24</sup> 民集35巻5号924頁。

ることは妨げないとした原審の判断は、結論において正当として是認することができる」と判断している。つまり、納税者に「格別の不利益を与えない」場合には追加主張（理由の差替え）が認められるということになる。

確かに、更正処分について理由付記を求めるのは、手続的保障の見地から、処分適正化機能と争点明確化機能という趣旨が認められている。そのため、処分理由の差替えを自由に認めることは、理由を示さないで処分を行うのと同様の効果があるといえる。また、更正処分時に課税庁が適当な理由をつけて、納税者が取消を求めてきた後に差し替えればよいという安易な態度に出る可能性や、差替えによって処分時の理由に対する納税者の不服申立てや訴えの提起が無駄になってしまうということも指摘されている<sup>25)</sup>。そうであれば、理由の付記を求めた意義が失われることになると考えられる<sup>26)</sup>。

しかし、理由の差替えを全く認めないと解することは妥当ではないとの指摘がある。これは訴訟経済の観点から指摘される。すなわち、紛争の一回的解決を重視し、訴訟提起の理由はどうであれ、関連紛争を一挙に解決することが望ましいと考えられることから、訴訟の終結までは、理由の差替えを認めるべきと考えられるのである<sup>27)</sup>。というのも、争点主義によれば、判決の既判力が処分理由との関係における処分の適否についてのみ生じることになるため、課税庁は、更正・決定の除斥期間が経過しない限り、新たな理由に基づい

て再更正が行えることになり、紛争の一回的解決が望めなくなるからである。ただし、処分理由の差替えは、上記の最高裁判決で示されているように、納税者に「格別の不利益を与えない」範囲にとどまると考えられている。具体的には、原処分の理由とされた基本的課税要件事実の同一性が失われない範囲に限定されると解されている<sup>28)</sup>。

この点について、例えば徳島地裁平成5年7月16日判決<sup>29)</sup>では、原告法人が行った神社への寄付の損金性が問題になっている。そして、その更正処分の理由には法人税法132条1項を適用し、この寄付の損金算入を否定していた。しかし、訴訟においては、「同条項を適用する旨の主張を一切せず、寄付の主体は原告会社ではないから更正処分は適法であるとして、処分時における更正の理由とは異なる処分理由を主張するに至った」というのである。

これについて、徳島地裁は、「この更正理由書の更正理由は、本件訴訟において被告が主張するような理由を掲げて、本件寄付金は原告正士個人が負担すべきであつたものを原告会社が負担したものであるとした上、このような行為が可能であつたのは原告会社が同族会社であるという特殊性に由来するものであるとして、前記結論を導いていることが明らかである。このような場合、更正理由書の付記理由と本件訴訟において被告が主張する理由との間には、基本的な課税要件事実の同一性があり、原告らの手続的権利に格別の支障はないものというべきであるから、右のよう

25) 玉城勲「課税処分の理由附記の追完、理由の差替えと再更正（一）」税法67号（2002）153頁（157頁）。

26) 金子・前掲注(1)・1076頁、谷口・前掲注(2)・189頁、日下・前掲注(2)・76頁。

27) 金子・前掲注(1)・1076頁、日下・前掲注(2)・76頁。

28) 金子・前掲注(1)・1076頁。

29) 訟月40巻6号1268頁。

な処分理由の差替えも許されるものといわなければならない」と示して、処分理由の差替えを認めている。つまり、同族会社という特殊性に由来するという点での同一性が認められるということである。

これに対して東京地裁平成22年3月5日<sup>80)</sup>では、処分理由の差替えが認められていない。本件は、原告が、タイ王国（以下「タイ」という。）において関連会社であるタイ法人2社が発行した株式を額面価額で引き受けたことについて、所轄税務署長が、上記各株式が法人税法施行令（平成18年政令第125号による改正前のもの。）119条1項3号所定の有利発行の有価証券に当たり、その引受価額と時価との差額相当分の利益が生じていたなどとして、法人税の更正処分を行った。これについて、原告が争っているところ、被告はさらに別のタイ法人の発行した株式についても受贈益があるという主張を追加したのである。

これについて東京地裁は、「一般に、法が行政処分に理由を付記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重さ及び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の便宜を与える趣旨であると解されるが、法人税法130条2項が、白色申告と区別して青色申告の場合についてのみ、上記のように詳細な理由の付記を求めているのは、上記趣旨に加えて、同条1項の青色の申告書による提出の承認を受けた内国法人に対し、帳簿書類を備え付けてこれに所得金額に係る取引を記録し、かつ、その帳簿書類を保存し、さらに、青色申告書に貸借対照表、損益計算書その他所得金額又は純損失の金額の計算に関する明細書を添付させるという義務を課している代償としての趣旨を含むものというべきであり、青色申告

者に対し、特に処分の具体的根拠を明らかにすることによって不服申立ての便宜を図り、その手続的な権利を保障するという租税優遇措置の1つであるということが出来る。そして、法人税の更正処分について不服のある者は、課税庁に対する異議申立て及び国税不服審判所に対する審査請求という二重の不服申立ての前置を要求されているところ、特に、青色申告者の国税不服審査においては、実務上、争点主義の精神を生かした運営（争点主義的運営）が定着しており、処分庁が更正通知書に付記した理由と基本的な課税要件事実を異にする更正理由を新たに主張することはされていないのであって（当裁判所に顕著な事実）、仮に、訴訟の段階で無条件に処分理由の差し替えを許せば、法人税法が、青色申告者に対して特に不服申立ての便宜を図り、その手続的な権利を保障しようとした趣旨を没却するものといわざるを得ない」と述べている。そして、「青色申告の場合における更正処分の取消訴訟においては、原則として、更正通知書に付記されていない理由を主張することは許されないというべきである」と判断している。つまり、当初の処分理由として付記されていない理由を主張することは認められないということである。

ただし、この事案においては、別のタイ法人が発行した株式の受贈益という、いわば課税処分の前提となる事実を追加しているといえる。この点では、基礎的な課税要件事実の同一性が失われていると考えられる。そのため、理由を差し替えるというよりは、当初の処分理由になかった事実を追加するものであるといえる。そうであれば、この事案も、理

<sup>80)</sup> 税資260号順号11392。

由の差替えは基本的課税要件事実の同一性が失われない範囲に限定されるという取扱いの範囲のものと考えられる。

このように、青色申告に係る処分理由の差替えについては、総額主義の下で基礎的要件事実の同一性が失われない範囲に限定するというかたちで、認められてきた。それでは、このような理由の差替えについて、国税通則法の改正は影響しているのだろうか。次にこの点についてみていくことにしよう。

## 2 国税通則法改正と処分理由の差替え

このような処分理由の差替えについて、国税通則法改正により白色申告についても理由付記が求められることになったこととの関係で、上記の青色申告に関する処分理由の差替えの考え方が、どこまで白色申告にまで及ぶかが問題として考えられる<sup>31)</sup>。この点について示されたものとして、例えば東京地裁平成30年9月25日判決<sup>32)</sup>がある。本件は次のような事案である。すなわち、原告は、A農業協同組合（以下「A農協」という。）から融資を受け、平成12年12月28日時点において、A農協に対し、元本残高合計4億9850万円の借入金債務を負っていた（以下、この債務を「本件借入金債務」という。）。この債務について、原告の父乙と、その前妻丙（原告の母）ならびに後妻戊、およびB（乙と丙との間の子。以下「B」という。）が連帯保証していた。また、本件借入金債務を担保するために、B（1筆）、丙（1筆）、原告（1筆）および乙（4筆）が所有する7筆の土地に根抵当権が設定されていた。

この債務に関して、平成12年12月28日に、A農協、原告、乙その他本件借入金債務に係る者らは、その償還の内容に関して合意

した。その合意に基づいて、乙は、同日A農協に対し、2億円を支払った（以下「本件支払」という。）。そして、これに伴い、原告は乙に対してその償還債務を負った。

その後、平成16年5月28日、横浜地方法務局所属の公証人Fは遺言者である乙の嘱託により、①乙の原告に対する償還請求権を丁〔乙と戊の子：筆者補足〕に相続させる（以下、この貸金返還請求権を「本件貸金債権」という。）、②この遺言所の財産目録記載以外の財産を丁に相続させる、原告には財産を相続させない旨の遺言公正証書（以下「本件遺言書」という。）を作成した。

そして、平成23年8月に乙が死亡した。そこで丁は、平成24年10月5日付けで、原告に対し、乙から相続したとする本件貸金債権（乙・原告間の平成12年12月28日付け金銭消費貸借契約に基づく2億円の貸金返還請求権のうち200万円の支払を求める訴え（以下「別件貸金訴訟」という。）を横浜地方裁判所に提起した。しかし横浜地裁は、平成25年5月24日、本件貸金債権の消滅時効が完成しているとの理由により、丁の請求を棄却する判決をした。その後、丁が控訴せず、同判決は確定した。

この貸金債務が平成25年中に時効により消滅したことについて、所轄税務署長は、原告が経済的利益を享受しており、その経済的利益が一時所得に該当するなどとして、原告の平成25年分の所得税等の更正処分（以下「本件更正処分」という。）ならびに過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」

(31) 谷口・前掲注(2)・190頁、中村・前掲注(18)・26頁、92頁。

(32) 税資268号順号13192。

といい、本件更正処分と併せて「本件各処分」という。)を行った。

それに対して、原告が本件各処分の取消を求めたのが本件である。本件の主な争点は、原告が本件時効援用の意思表示によって2億円の経済的利益を享受したか否かである。具体的には、①乙が、本件支払により、原告に対する2億円の求償権(以下「本件求償権」という。)およびA農協が原告に対して有していた4億9850万円の貸金債権(原告が負っていた本件借入金債務)のうち2億円の債権(一部弁済による代位(民法502条)の効果として代位弁済者が取得するもの。以下「本件原債権」といい、本件求償権と併せて「本件求償権等」という。)を取得したか否か、ならびに②本件時効援用の意思表示により、本件求償権等が消滅したか否かが争われた。

この訴えにおいて、被告が、原告が本件求償権等の消滅による経済的利益を享受した旨主張することに関し、処分理由の差替えがなされたため、その可否が争われている。具体的には、被告が、原告と乙との間の金銭消費貸借契約の存在を否定し、乙が原告に対して本件求償権等を取得しており、本件求償権等が本件貸金債権と同一であることなどが問題になっている。

この処分理由の差替えについて、原告は、「差替え後の理由は本件更正処分とは別個の処分を構成し得る事実を基礎とするものである。具体的には、処分行政庁は、本件更正処分において、本件貸金債権の時効消滅による2億円の債務免除益の発生を認定しておきながら、被告は、本件訴えにおいて、本件貸金債権の発生を否定し、新たに、本件求償権等の発生という別の事実を認定して、本件各処分の適法性を主張するものであり、更正処分におい

て認定した事実と本件訴えにおいて主張する事実が大きく異なっている。このような理由の差替えは、原告に争訟上格別の不利益を与えないとはいえず、許されるべきでない」と主張している。

それに対して被告は、「本件訴えにおける被告の主張は、乙がA農協に対し2億円を弁済したこと(本件支払)により原告に対して2億円の返還請求権(本件求償権)を取得したところ、本件求償権は、本件遺言書に記載され、丁が相続した2億円の『貸金返還請求権』と同一の債権であって、原告は平成25年2月1日に同債権について時効を援用したことにより2億円の経済的利益を享受したものであるから、同利益については原告の平成25年分の所得税等の申告において一時所得として課税されるべきであるというものである。

しかるところ、最高裁昭和56年判決〔上記最高裁昭和56年7月14日判決：筆者補足〕の判示に照らすと、課税庁側が訴訟で新たな主張をした場合に、当該主張が納税者に争訟上格別の不利益を与えるものでない場合には、いわゆる理由の差替えの枠外の問題として、当該新たな主張は許容されるものといえる。

この点、処分行政庁は、……原告が上記2億円の『貸金返還請求権』の時効を援用したことにより原告が2億円の経済的利益を享受したとして、同利益が原告の一時所得に該当すると認定し、本件訴えにおいて、被告は、上記『貸金返還請求権』について、本件支払による返還請求権(本件求償権)と同一であり、原告は本件求償権の時効を援用したことにはかならないと主張している……。そして、……上記経済的利益に対する課税の根拠となる基礎事実……は、被告が……主張した事実関係と同一であり、また、上記経済的利益に



ついて適用される法律関係及び上記経済的利益による一時所得の金額についても、……同一である」と主張している。

このような主張を受けて判決では、「被告は、本件遺言書に記載された2億円の『貸金返還請求権』（本件貸金債権）が本件求償権等と同一の債権であることを前提として、本件時効援用の意思表示により本件求償権等が消滅した旨主張し、本件貸金債権と本件求償権等との同一性に関し、本件貸金債権の発生に係る事実関係と本件求償権等の発生に係る事実関係につきその基礎事実が同一であることなどを指摘しつつ、平成12年12月28日において、乙が、原告に対し、本件求償権等以外に2億円の債権を有していた事実はなく、本件遺言書に記載のある本件貸金債権と本件求償権等は同一のものであるとか、乙は、本件求償権について、これを貸付金と理解したため、金銭消費貸借契約に基づく返還請求権という表現を用いて本件遺言書に記載したにすぎず、その実質は、乙による本件支払により生じた2億円の返還請求権（本件求償権）であって、本件遺言書に記載された2億円の『貸金返還請求権』は、本件求償権を意味するものにほかならないなどと主張する。

しかしながら、仮に、乙が、本件遺言書の作成に当たり、本件求償権を貸付金と誤解して金銭消費貸借契約に基づく返還請求権という表現を用いたにすぎず、乙が本件貸金債権を有すると認識した背景となる事実関係が本件求償権等の発生を基礎付ける事実関係と同一であるとしても、丁が別件貸金訴訟において一部請求をした本件貸金債権が本件求償権とは発生原因を異にする別個の債権であることは……説示したとおりであり、両債権の同一性が基礎付けられるものではない。また、

本件貸金債権の発生に関して主張された事実関係が本件求償権等の発生を基礎付ける事実関係と同一であり、事実上は、いずれかの一方の債権の発生しか観念し得ないことから、乙が、原告に対し、本件求償権等以外に2億円の債権を有していた事実がないとしても、民事訴訟においては、当該訴訟における訴訟物を特定し、審判対象を提示するのを訴えを提起する当事者（丁）の権能とする建前（処分権主義。民訴法246条参照。）が採られており、……丁は別件貸金訴訟において本件貸金債権の一部を訴訟物として特定している以上、丁が別件貸金訴訟において本件求償権等を請求したものと解すべきことにはならない（そのように解することは、民事訴訟における上記の建前に背馳するものである。）と判断している。つまり、債権の同一性が認められないことから、理由の差替えを認めていない。これは、基礎的要件事実の同一性の範囲を超えるものとして差替えが認められなかったと考えられる。つまり、基本的な考え方は青色申告における処分理由の差替えと同一であると思われる。

このように、国税通則法の改正を受けて、白色申告についても理由付記が求められることになったことから、白色申告に対する更正処分についても、その付記された理由は、基礎的要件事実の同一性の範囲内であれば、訴訟段階で差替えが可能であると考えられているといえる。また、青色申告については、その「理由付記の要件を充足すれば、先の更正処分の理由に問題があるとして、後日、処分理由を差し替えて増額更正処分を行ったとしても、さらに訴訟提起後において、同様の再更正処分を行ったとしても、それ自体問題は存しない」という指摘もある<sup>83</sup>。つまり、理由

付記の要件が充足されていれば、訴訟提起前でも理由の差替えが認められる、と考えられているのである。そうであれば、このことは、国税通則法改正後においては白色申告にも当てはまると考えられる。

その一方で、このような考え方によれば、国税通則法の改正によって、すべての不利益処分についてその処分理由が付記されたとしても、その目的は達成されるとはいい難く、法改正の意義が十分に果たせないとも考えられる。というのも、理由付記について、上記のように、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いう処分適正化機能と、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という争点明確化機能の2つがその趣旨と解されているからである。特に後者の争点明確化機能については、訴訟提起前の理由の差替えを認めることで、不服申立てなどへの便宜が十分に図れないとも考えられる。国税通則法改正によって、すべての不利益処分に対して理由付記を求めるようになったという点で、その機能がより強く求められると考えられることから、理由の差替えについてもより争点主義的な考えが重視されるべきと考えられるのである。

ただし、争点主義に重きを置くことで、判決の既判力が処分理由との関係においてのみ生じることになり、除斥期間内であれば、別

の理由での再更正も可能になるという問題も考えられる<sup>65</sup>。このように、紛争が解決されず、納税者の法的立場が安定せず、その権利・利益の保護が図れなくなることも懸念される。その点で、現在のような考え方の妥当性が見いだされている<sup>66</sup>。

しかし、このような問題に関連して、改正後の国税通則法において、税務調査の終了の際の手續（74条の11）が定められていると考えられる<sup>67</sup>。すなわち、国税通則法においては、税務署長は、実地調査を行った結果、更正・決定等をすべきであるとは認められない場合には、当該調査において質問検査等の相手方となった納税義務者に対し、その時点において更正・決定等をすべきと認められない旨を書面により通知しなければならない（同1項）。また、更正・決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容（更正・決定等をすべきと認めた額およびその理由を含む。）を説明しなければならないことになっている（同2項）。

この規定から考えると、更正・決定をすべきと認められる理由については、税務調査終了の際に通知される。このことは、1項との関係で、それ以外の理由では、更正・決定等をすべきではないと認められる、ということの説明することになるとも考えられる。つま

63 占部裕典「更正にかかる処分理由の差替えの許容性—更正の除斥期間経過後に処分理由の差替えは認められるか—」同法56巻3号（2004）1頁（15頁）。

64 再更正が認められるべきかについては、玉城勲「課税処分の理由附記の追完、理由の差替えと再更正（一）（二）（三）（四）」前掲注65、琉法69号（2003）233頁、73号（2005）95頁、78号（2007）55頁参照。

65 谷口・前掲注(2)・190頁。

66 調査終了の際の手續に関しては、林幸一「調査終了手續—修正申告勧奨後を中心に—」税法571号（2014）121頁、酒井克彦「調査終了時の手續に係る国税通則法74条の11に関する検討—調査結果通知を中心として—（上）（中）（下）」税務事例52巻8号（2020）1頁、9号（2020）1頁、10号（2020）1頁。

り、質問検査権によって、税務調査、とりわけ実地の調査が行われた場合に、申告内容を是正する場合にはその旨が通知され、それを変更しなければならない、更正等を行わなければならない場合には、その理由を含めた説明がなされるということから考えれば、そこで説明を受けていない内容については是認されていると考えられることになる。なぜなら、更正の理由は、「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」と解されており<sup>37)</sup>、そこで示された事実があることから、その事実に基づく非違事項が示されていると考えられるからである。また、訴訟において処分理由の差替えが認められることの基盤として、処分理由が「処分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、法規の適用が誤っていることがありうるし、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」ということが指摘されている<sup>38)</sup>。そうであれば、処分時には認められていなかった新たな事実や理由が発見された場合に、処分理由を差し替える必要が生じると考えられる。

このように考えると、処分時に示されてい

ない理由については、その後の差替えが認められるべきではないということになる。なぜなら、現在の国税通則法においては、「新たに得られた情報に照らし非違がある」と認められるときには、改めて質問検査等を行った上で、更正処分が行われなければならないと解されるからである（同6項）。つまり、このような根拠による処分理由の差替えは、いわば処分の時点での理由ではないため、新たな理由として、「新たに得られた情報に照らし非違がある」と認められるときのみ、改めて質問検査等を行った上で、行われなければならないと解されることになるのである<sup>39)</sup>。

そして、このことは再更正についても同様に考えられる。つまり、この調査終了の際の手續によって、処分時に示される理由以外については、申告が是認されると考えられることから、処分理由の差替えが制限されることになると考えられるのである。

### 3 小括

ここまでみてきたように、従来、青色申告に係る更正処分の処分理由の差替えについては、総額主義の下で基礎的要件事実の同一性の範囲内で認められてきたと考えられている

37) 金子・前掲注(1)・956頁、佐藤・前掲注(15)・256頁。

38) 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・三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座9』（日本評論社、1983年）257頁（261頁）。

39) 例えば、行政手続法との関連では、公務員に対する懲戒処分が、職員の非違行為に対する処分として、非違行為が異なれば処分も異なると考えられている（大橋寛明・最高裁判所判例解説民事編平成11年度（下）（7～12月分）（2002）812頁（826頁））。このことから別の非違行為を事後的に持ち

出して処分を維持することは許されないと解されている（佐藤謙一「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—」税大ジャーナル26号（2016）61頁（93頁））。ただし、判例においては理由の差替えを許容する傾向がみられる。しかし、これは理由の提示を求める規定には差替えを認めないとの趣旨まで含んでいると考えられていないためである（同96頁）。また、処分の性質が異なるため、従来の青色申告に対する更正処分に関しては考え方が異なるとの指摘もある（鈴木・前掲注(38)・278頁）。

といえる。そして、それは納税義務者に「格別な不利益を与えない」と解されてきた。

しかし、国税通則法改正によって、すべての不利益処分について処分理由の付記が求められるようになった。そして、このような青色申告に関する考え方が白色申告等にも妥当すると解されていると思われる。つまり、国税通則法改正後であっても、基礎的要件事実の同一性の範囲で処分理由の差替えが認められると考えられるのである。

この点について、国税通則法改正によって、理由付記が求められるようになったこととの関係では、その意義がより重要視されるようになったとも考えられる<sup>40)</sup>。そうであれば、より争点主義的な取扱いをすべきとも思われる。しかし、争点主義に重きを置くことは、紛争の早期での一時的解決の妨げとなるなどの問題も指摘できる。そのため、これまでの取扱いについてはその妥当性が見いだされることになる。

しかし、国税通則法改正によって税務調査の終了の際の手續が定められたこととの関係から考えると、更正・決定等をすべきと認められる理由が税務調査終了の際に通知されるのであるから、その通知された理由を含めた更正処分に対して、納税義務者は不服申立て等を行うであろうし、そこで説明を受けていない内容については是認されていると考えられることになる。このように考えると、調査終了の際に通知され更正処分において付記される理由以外の理由に処分理由を差し替えることは認められるべきでないと思われる。そして処分理由の差替えは、新たな理由として、「新たに得られた情報に照らし非違がある」と認められるときにのみ、改めて質問検査等を行った上で、行われなければならないことに

なる。つまり、この調査終了の際の手續によって、処分時に示される理由以外については、申告が是認されると考えられることから、処分理由の差替えが制限されることになると考えられるのである。

## V おわりに

以上みてきたように、国税通則法が改正され、税務調査をはじめとする手續に関する規定が整備された。これにより、いくつもの重要な懸念が解決されたと考えられている。

しかしながら、税務調査の手續については、それに対する違反があったとしても、基本的には課税処分に影響はなく、加算税の賦課決定処分にも影響しないと解されている。また、国家賠償請求も認められ難いと考えられる。そうすると、上記のように、手續規定に反する違法な調査があったとしても、国は責任を問われないことにつながり、違法な調査を防止するということが期待できないようにも思われる。そうであれば、税務調査手續を法定化した、国民の権利・利益の保護という目的が十分に果たされないと考えられる。

他方で、更正の理由付記については、改正によりすべての不利益処分について求められるようになってきている。これは適正手續保障の基幹的要請といえる。この点で、この改正は重要な意味をもつと考えられる。そして実際に、更正処分の理由付記として不十分な場合には、当該更正処分自体が取消となっており、国民の権利・利益の保護という目的に合ったものであると考えられる。

しかしながら、この更正処分に付記された理由について、これまでは訴訟提起前であっ

<sup>40)</sup> 吉田・前掲注②0・880頁。

でも訴訟係属中であっても、その差替えが基礎的要件事実の同一性の範囲で認められてきている。これは、総額主義の下で、紛争の一回的解決などの要請と、争点主義的運用との関係で、その妥当性を認めることができる。

ただし、これは国税通則法改正前の法律に基づく考えであると思われる。というのも、国税通則法改正によって税務調査の終了の際の手續が定められているからである。この規定に基づいて考えると、更正・決定等をすべきと認められる理由が税務調査終了の際に通知されるのであるから、そこで説明を受けていない内容については是認されていると考えられることになる。このような考えによれば、調査終了の際に通知され更正処分において付記される理由以外の理由に処分理由を差し替えることは認められるべきでないと思われ。そして処分理由の差替えは、新たな理由として「新たに得られた情報に照らし非違がある」と認められるときにのみ、改めて質問検査等を行った上で行われなければならないことになる。つまり、この調査終了の際の手續によって、処分時に示される理由以外については、申告が是認されることが考えられることから、処分理由の差替えが制限されることになると思われる。そしてこのように解することが、更正の理由付記の効果をより、国税通則法改正の国民の権利・利益の保護という目的に適うものとすることになると思われる。

このような考えは、国税通則法改正が適正手續保障の観点からなされたことから導かれるといえる。すなわち、「税務調査及び質問検査権の行使は正に『公権力の行使である租税の賦課』であるから『適正な手續で行われなければならない』」ないのである<sup>(41)</sup>。これは、更正の理由付記についても同様であると思われる。

そして、違法な調査に基づいて課税処分がなされた場合、手續の適正さを重視するならば、処分は無効と解される。他方で、現実の税務行政の効率性や租税の公平確実な徴収を実現しようとする、処分が有効と解されることになる。これらをバランスよく保とうとする配慮に基づいたのが、これまでの通説と考えられる<sup>(42)</sup>。しかし、国税通則法改正によって、適正手續保障の要請がより重視されるようになったと思われる。だからこそ、理由付記について、すべての不利益処分について求められるようになり、その不備について取消事由として扱われるようになっていると考えられるのである。

それに対して、違法な税務調査があっても課税処分等に影響がないことや、処分理由の差替えが認められることは、適正手續保障の観点から、また国税通則法改正によって整備された規定との関係で、これまでと同じ考え方でよいのか、ということには疑問が生じることになる。また、改正過程において、当初法案にあった目的規定（1条）の「国税に関する国民の権利・利益の保護を図」という文言がなくなったことから、残されたままの課題であるとも考えられる。

国税通則法の改正により、手續規定が整備されたことは、上記のように、適正手續の要請と考えられる。そして、その「適正手續の要請は、根本的には国民の行政への信頼の確保という点にその根拠を置いている」といわれる<sup>(43)</sup>。そうであれば、違法な調査がなされて

(41) 安部和彦「適正手續の保障の観点から見た質問検査権の再検討（下）」税弘59巻1号（2011）159頁。

(42) 高野・前掲注(4)・157頁。

(43) 佐藤英明「更正・決定、課税処分の手續」日税25号（1994）217頁（229頁）。

も国の責任が問われなかったり、処分時に説明されていない、是認されたと信頼した、処分時とは異なる理由が事後的に提出されるというようなことが認められるのは、行政への信頼が損なうとも考えられる。

また、上記のように、国税通則法は、改正によって手続規定をはじめとする規定が整備され、国民の権利、利益の保護を図ろうとしていると考えられる。このことは、改正過程

において、当初法案にあった目的規定（1条）の「国税に関する国民の権利・利益の保護を図」という文言がなくなっているとしても、否定されるものではないと思われる。そのため、ここまで指摘してきたような問題をはじめとする残された問題について、新たな規定に基づき、行政への信頼を確保した適正な手続が保障されるように、その解釈・運用を見直すという課題があると考えられる。