

法人税等更正処分取消請求事件
東京地裁平成15年7月17日判決
(平成10年(行ウ)第195号)

2006/11/25
税理士 吉田素栄

【事実の概要】

青色申告法人であるX会社(原告)は、平成3年3月27日同社の代表者甲の父乙との間で、乙が代表者を務めている乙会社の発行済株式全株4万株(以下「本件株式」という)を以下の条件で譲り受ける旨の売買契約を締結し、株式売買約定書(以下「本件売買約定書」という)及び株式評価合意書(以下「本件評価合意書」という)を取り交わし、同日、乙及び乙会社との間で、覚書(以下「本件覚書」という)を取り交わした。

本件売買約定書

本件株式の売買価格を9億4328万円とし、Xは乙に対し、平成3年3月27日、売買代金の1割を支払い、同年10月20日、残代金を支払うと同時に、本件株式を受領する。

本件評価合意書

本件株式の評価は、純資産価額方式を採用し、乙会社の平成2年8月1日から12月31日までを一事業年度(本来は7月期決算)とみなし、評価差額に係る法人税額等相当額51%を控除する。乙会社の主な資産については、減価償却資産を帳簿価額の70%とし、土地については、平成2年分の路線価を基に評価する。

本件覚書

乙会社の平成2年12月仮決算の利益と平成3年7月期決算の利益との差額が本件売買代金の5%を超えれば売買代金の修正を行い過不足の精算を行う。(差額が5%を下回ったことから実際には過不足金の精算は行われなかった)

Xは、平成4年7月期分法人税について確定申告をしたが、これに対して、Y税務署長(被告)は、平成7年7月31日付けで更正処分(更正処分対象事業年度:自平成3年8月1日至平成4年7月31日)をした。

更正処分通知書には、更正の理由として、次のとおり記載されていた。

「貴社は乙と平成3年3月27日に乙会社の全株式を943,280,000円で譲り受ける契約をし、平成3年10月20日に全株式を譲り受けていますが、当該株式価額の評価額の算定において評価会社の保有する土地の評価を平成2年の路線価格を用い、全ての減価償却資産を簿価の70%で評価し、また、評価差額に対する法人税額等に相当する金額51%を控除する等の誤りが認められます。

そこで、当該株式価額の算定について、当該株式は非上場株式で気配相場がなく、売買

実例等他の類似する株式もないこと、評価会社の保有する土地は下落傾向の強い地域であること等から土地の価額は平成三年分の路線価を時価として純資産方式で行い再計算したところ、1,531,044,000円となり当初の契約金額との差額587,764,000円が受贈益として計上もれとなりますので、同金額を当期の所得金額に加算しました。」

参考) 乙会社は、Xの発行済株式の60%を保有していた。

【当事者の主張】

< Xの主張 >

本件法人税更正処分における理由附記の不備の違法

更正理由には、本件株式の評価時点が不明であり、このような理由附記が容認されれば、課税庁は評価時点を変更することによって評価額を変更することができるから、更正処分に対する抗告訴訟において容易に理由の差替えをすることがかろうとなり、青色申告制度を根底から覆すことにもなりかねない。

理由差替えによる違法

Yは、本件更正処分において、本件株式の評価時点をその引渡しの日である平成3年10月20日としておきながら、本件の第二回口頭弁論期日に陳述した準備書面(一)において、株式の評価時点を本件売買契約締結の日である同年3月27日と主張している。しかるに、評価時点に関するこのような主張の差替えを課税庁に許容すれば、更正の通知書に理由附記を要求する法人税法130条2項の趣旨を没却し、被処分者の防御権行使に格別の不利益が生ずから、このような差し替えは違法なものとして認められない。

また、Yは、本件の第四回口頭弁論期日に陳述した準備書面(三)において、本件株式の評価時点を再び変更して、平成3年10月20日としているところ、このような主張の変更は、国税の更正等期間制限に関する国税通則法70条1項の適用を回避するものであるとともに原告の防御権を侵害するものであるから、このような理由の差替えを許容することはできない。

< Yの主張 >

理由附記について

帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正処分をする場合においては、その更正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力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、法の要求する更正理由の附記として欠けるところはない(最判昭和60年4月23日判決・民集39巻3号850頁)

。

処分理由の差替えについて

受贈益の実現が引渡しの日である平成3年10月20日であることを前提としつつも、収益の計上額を算定するに当たり、本件売買契約が同族関係者間の取引であって、第三者間の取引より履行が確実であることや、本来の評価時点を変更しても過大評価にならないことから、準備書面(一)において評価時点を同年3月27日としたものである。

そして、最判56年7月14日判決(民集35巻5号901頁)は、原処分庁の譲渡差額の否認に関する同一物件に係る追加主張について、被処分者が熟知している価格にかんするものであることから被処分者が格別の不利益を受けるものではないとしたうえで、被処分者に争訟上格別の不利益を与えるものでない場合はいわゆる理由の差替えの枠外の問題である旨判示しているところ、本件の場合も同一物の評価の問題であり、かつ、いずれの評価時点においても原告が有する財務諸表を基に算出しており、原告に争訟上格別の不利益を与えるものでないことが明らかであるから、理由の差替えの枠外の問題というべきである。

【争点】

更正通知書に附記された更正の理由に、株式の評価時点が明示されていない場合、理由附記の不備にあたるか否か。

本件更正処分において、本件株式の評価時点をその引渡しの日である平成3年10月20日としておきながら、本件の第二回口頭弁論期日に陳述した準備書面(一)において、株式の評価時点を本件売買契約締結の日である同年3月27日と主張したことが、法人税法130条2項の趣旨を没却する理由の差替えにあたるか否か。

【判旨】

理由附記の不備の主張について

「法人税の青色申告者に対し、帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、その更正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力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、法の要求する更正理由の附記として欠けるところはないと解される。(最判昭和60年4月23日判決)

そして、本件更正通知書に附記された更正の理由は……その内容は、原告による本件株式の評価額の算定における誤りを具体的に指摘し、本件株式を再評価した場合の価額を示して、当該金額と当初の契約金額の差額が受贈益となることから、これを本件事業年度の所得金額に加算するというものであって、納税者である原告による帳簿書類の記載自体を否

認するものではなく、本件株式の評価について、原告と法的な評価を異にしたことに基づくものであることが認められる。

そうであるとすれば、本件更正通知書に附記された上記理由は、本件株式の評価時点については明らかにしていないものの、本件法人税更正処分の根拠について、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したものであるということが出来るから、更正理由の付記として不備があるということとはできない。」

処分理由差替えの違法の主張について

「被告は、本件訴訟において、当初、本件各更正処分と異なる評価時点における本件株式の評価を主張しているものの、いずれの主張も、本件各更正処分における収益の計上に当たり、原告が譲り受けた本件株式の評価に係るものであって、課税される事業年度、課税の対象となる収益、課税の根拠等が同一であり、このような主張の変更は、係争処分の同一性を害するものではない。」

「また、原告は、被告が第四回口頭弁論期日に陳述した準備書面（三）において、本件株式の評価時点を再度平成三年一〇月二〇日としたことが、原告の防御権の行使や、迅速な訴訟手続の観点から決して望ましいものではないものの、変更後の評価時点が、本件各更正処分における評価時点と同一であり、原告が被告の主張する評価時点として当初想定していた時点であることにかんがみれば、原告の防御権の行使に格別の不利益を与えたとはまではいえないから、原告の防御権を侵害した違法なものであるとはまではいえない。」

【判例研究】

1、青色更正処分における理由付記制度（法人税法130条2項）の趣旨

当初課税庁はこれを訓示規定と解し、理由不備は取消原因とならない¹としてきたのに対し、学説の多くはこれを批判し（効力規定説）、下級審判例もおおむね学説に同調する傾向を示してきた²。

このような対立に最高裁として初めて判断を下し、長年の論争に一応の決着をつけ、その後の理由附記判例をリードしたのが、最判昭和38年5月31日判決³である。

最判昭和38年5月31日判決は、以下の4点を明らかにした。

（1）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場合の趣旨は、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせ
て不服の申立ての便宜を与えることにある。

¹ 訓示規定と主張する根底には、大量的にしかも短期間に行わなければならない課税処分に対し、理由不備を取消原因と解することは酷であり、ひいては税務行政に支障を来す恐れがあるという配慮があった。加藤宏・税理・6巻9号42頁以下（昭和38年）。

² 学説、判例の動向については、高柳信一・判批・租税判例百選（第2版）156頁（昭和58年）。

³ 民集17巻4号617頁。本件において、更正理由は「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」と記載されていた。

(2) 青色申告に係る所得の計算については、それが法定の帳簿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義務者に保障したものであるから、理由附記に当たっては、単に更正にかかる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以上に信憑力のある資料を摘示することによって処分の具体的根拠を明らかにすることを要する。

(3) 処分理由が、更正通知書の「記載自体」から納税者の知りうるところとなるものでなければならない。

つまり、納税者が税務調査に立ち会う等によりどの勘定科目が、いかなる理由で、いかに算定されたかという更正の根拠を知りえたとしても、納税者が当該理由を事実上推知できたかどうかは、更正通知書における理由附記の程度を決するにあたって考慮されてはならないとされたのである

(4) 附記理由の不備は、処分の内容的適否とは一応無関係に青色更正処分を違法にし、それ自体で独立の取消原因となる。

金子宏教授は、一般論として、次の三点を記載する必要があると述べられている。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である。事実認定の結果、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すること。および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ことを挙げられる。また、理由付記を厳格に行うことにより、その効果として、説得効果及び紛争予防効果があることを強調している。

2、理由付記の程度

最判昭和47年3月31日判決及び最判昭和47年12月5日判決により、「借地権計上漏れ金330万円」、「1営業譲渡補償金計上もれ1155万円、2認定利息(代表者)計上もれ1万9839円、清算所得の加算項目として、3残余財産の違算分4000円、4代表者仮払金39万6890円、5営業譲渡補償金905万円」といった「勘定科目・金額のみの記載」では、理由付記の要件を充たすものではないことが明らかにされた。

さらに、最判昭和60年4月23日判決では、納税者であるX法人が、冷暖房設備を特別償却の対象となる機械として減価償却したのに対して、所轄税務署長Y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ならないこととし、更正通知書に更正理由として「一、減価償却費の償却超過額...36万8036円。46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)17万3319円(貴社計算の償却費額)54万1355円(差引償却超過額)36万8036円」と記載して、更正処分をなした事例であるが、判決はまず、「帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、右の更正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力のある資料を摘示するもの

でないとしても、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、法の要求する更正理由の附記として欠けるところはないと解するのが相当である。」と一般的判断を示し、そのうえで「本件更正通知書記載の更正の理由には本件更正をした根拠についての資料の摘示がないことは否定できないところであるけれども、本件更正は、前記のような内容のものであって、本件冷房機が存在、その取得時期及び取得価額についての帳簿記載を覆すことなくそのまま肯定したうえで、被告上告会社の確定申告における本件冷房機の属性に関する評価を修正するものにすぎないから、右更正をもって帳簿書類の記載自体を否認するものではないというべきであり、したがって、本件更正通知書記載の更正の理由が右のような更正をした根拠についての資料を摘示するものでないとしても、前記の理由附記制度の趣旨目的を充足するものである限り、法の要求する更正理由の附記として欠けるところはないというべきである。」と判示した。

そして、「本件冷房機がなにゆえ特別償却の対象とされる「機械」にあたるのかについて…「建物付属設備」にあたるにとどまり、上告人の判断の基礎となった具体的事実関係を明示していないが、冷房機はもともと建物内部を冷房して空気温度を調整するという機能を果たす目的で製作されるものであるから、その機能が特殊の用途に用いられるため特別償却の対象とされる「機械」にあたることを肯定しうる例外的な場合でない限り、普通償却の対象とされる「建物付属設備」としての「冷暖房設備」または「器具及び備品」にあたるというべき」であり「右更正理由の記載は、本件更正における上告人の判断過程を省略することなしに記載したもの」であると結論づけた。

3、理由附記の効力

附記理由の不備は、処分の内容的適否とは一応無関係に青色更正処分を違法にし、それ自体で独立の取消原因となる。(最判昭和38年5月31日判決)
前記最判昭和47年12月5日判決においては、「附記理由不備の瑕疵は、後日審査裁決によって具体的な理由が明示されても治癒されない」という点も明らかにされている。

4、私見

判旨に反対。

理由附記の不備に当たるか否か

本件更正処分通知書の記載を見ると、一見算定根拠が示されているようだが、根拠条文である法人税法22条2項の記載がない。金子宏教授が一般論として更正処分通知書の記載事項を3点挙げられているが、その中でも根拠法令を明らかにすることは要となる事項と考える。なぜならば、実体法上、税額に変動をもたらす場合、租税法律主義の観点から必ず事実認定 法解釈 法適用のプロセスを経ることが必要であり、根拠条文を明示することは租税法律主義を担保するという意味で非常に重要なことと考える。そして、根拠法

令を明記することにより、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の便宜を与えると考えるからである。

処分理由附記規定は、納税者と課税庁の間で租税法の解釈・適用が対立する限界的場面において課税庁の恣意性の介入を防止し租税法律主義を有効に機能させるため重要な規定であり、更正処分通知書に根拠条文の記載がないことは、法人税法130条2項の趣旨を大きく没却するのではないだろうか。

さらに、本件においては更正の理由に、株式の評価時点が明示されていない。一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（企業会計原則・損益計算書原則三B）によれば、一般に商品等の売上高は、実現主義により認識される。一般には引渡しの時点で売上を認識することとなる。なぜ売上高を実現主義により認識するかといえば、商品等の引渡し時には、現金又は現金同等物の獲得もあるため、収益の確実性、客観性が保障され、もって未実現の利益を計上しないためである。

しかし、本件における有価証券の受贈益部分は、時価と取得価額の差額について益金として課税するものであり、その受贈益部分について現金や現金同等物の取得はありえず、未実現の利益を計上するということである。

つまり、引渡し時点でも売買契約締結時点と同様に収益は実現し得ないのである。

そもそも、時価評価を行うということは、未実現の利益を認識することであり、実現主義とは相反するものである。

そうであるとすれば、契約時から当該有価証券の時価の変動リスクが生じるのであるから、むしろ契約締結時に有価証券の発生とともに受贈益の発生を認識するべきではないだろうか。金融商品に係る会計基準においても、契約締結時に原則として金融資産(有価証券)の発生を認識しなければならないこととなっている。

そして、契約時でなく引渡し時まで収益の認識を先送りすれば納税者に恣意性の介入の余地をかえって拡大することとなり、税負担の公平の見地からも不適當である。

よって、受贈益の認識は、本来契約締結時（平成3年3月27日）において認識するべきであり、そうであるとするならば、平成7年7月31日において行った本件更正処分は、その更正処分に係る法定申告期限（平成3年9月30日）から3年を経過した日以後の更正処分となるため、更正処分自体認められないこととなる。（国税通則法70条1項1号）

さらに、東京高判昭和50年11月12日判決(確定)⁴によれば「更正通知書に附記された更正の理由のうち「ほか一件」とか「ほか三件」とかの記載は、……所得として加算すべきものとする合計金額算定の根拠を具体的に示したものと云えない」とし、理由附記に不備があると判示していることから、否認する項目の一部を例示するにすぎない場合は、理由附記の不備があると解すべきであろう。

評価時点の変更は、法人税法130条2項の趣旨を没却するか否か
これは、直接的には理由差替えの可否の問題であるが、従来租税争訟の対象は何かという訴訟物の問題(総額主義と争点主義の対立を背景)として議論されてきた。

総額主義は、更正等によって確定された税額が、租税実体法に規定する課税要件によって一義的に定まっている客観的な税額を上回っているか否かを訴訟物とする。よって、処分理由は訴訟上の攻撃防禦方法にすぎず、理由の差替えや税額の客観的存在を立証しうるいかなる理由も主張しうることとなる。

また、総額主義の根拠としては、課税処分取消訴訟は、その実質において租税債務不存在確認訴訟に類するものであること、紛争の一次的解決があげられる。

そして、総額主義をとりつつも、青色申告に限って青色申告の理由附記の趣旨から理由の差替えを攻撃防禦方法の次元における「主張制限」として捉える見解がある。この見解は、高林克巳判事らにより早くから主張されていたところであるが、松沢智教授により精緻化され、現在訴訟物を総額主義と捉えたうえで、理由の差替えを攻撃防禦方法の次元における「主張制限」として捉える見解が、ほぼ判例実務において浸透している通説の見解であるとされる。

しかし、この見解も、理由の差替えを全く認めないのではなく「処分理由の基礎となった事実の同一性」を害さない範囲内であれば理由の差替えを許容する。そして、ここでいう「処分理由の基礎となった事実の同一性」とは、処分に係る課税要件事実のうちの基本的事実が同一であって、納税者の防御に不利益を与えない範囲としている

一方、争点主義は処分理由との関係における税額の適否を訴訟物とする。よって、争点

⁴ 第一の更正にかかる更正通知書には、更正の理由として、「加算金額 雑収入もれ 一、二〇〇、〇〇〇円 三九年一月二日借入金に経理した阿部鉄太郎よりの入金分七〇〇、〇〇〇円ほか一件計一、二〇〇、〇〇〇円は、特定入居者よりの権利等譲渡収入とします」と記載されており、

第二の更正にかかる更正通知書には、更正の理由として、

「加算金額 雑収入もれ 七、四五〇、〇〇〇円 四〇年三月二日借入金に経理した小尾栄よりの入金分七〇〇、〇〇〇円ほか一件計一、七〇〇、〇〇〇円および四〇年三月二日預り敷金に経理した三松士逸よりの入金分一、三五〇、〇〇〇円ほか三件計五、七五〇、〇〇〇円は、特定入居者よりの権利等譲渡収入とします。」

と記載されていた。

主義は、総額主義と異なり処分理由の差替えは原則として許されず、その反面、取消判決は当該処分理由との関係で当該更正の効力を失せしめることにとどまるため、更正等の排斥期間（国税通則法70条）を過渡しなければ、新たな理由に基づいて再更正をすることができることになる。

また、争点主義の根拠としては、手続的保障原則（租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、適正な手続きで行われなければならない、またそれに対する訴訟は適正な手続きで解決されなければならない）との関係で展開され、その実体法上の表れとして青色申告に対する更正の理由附記が必要（法人税130条2項）とされ、白色申告に対しても異議申立てを棄却する場合は、異議申立書に原処分を正当とする理由の附記が必要（国通84条4、5項）とされる。

しかし、金子宏教授によれば争点主義をとった場合も、理由の差替えが絶対認められないというのではなく、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内では、理由の差替えが認められる。

課税要件事実の差替えを行った事例⁵であるが、最高裁昭和56年7月14日第三小法廷判決（民集35巻5号901頁）では、「このような場合に被上告人（Y税務署長・筆者注）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是認することができる。」と判示し、訴訟物論までは言及していないが理由の差替えを認めた。

本件においても、「このような主張の変更は、原告の防御権の行使や、迅速な訴訟手続の観点から決して望ましいものではないものの、変更後の評価時点が、本件各更正処分における評価時点と同一であり、原告が被告の主張する評価時点として当初想定した時点であることにかんがみれば、原告の防御権の行使に格別の不利益を与えるとまではいえないから、原告の防御権を侵害した違法なものであるとまではいえない。」として理由の差替えを容認している。

しかし、総額主義のように租税実体法上客観的に存在する真実の税額の発見、追及を理由に訴訟段階において理由の差替えを自由に認めることは、課税処分時における課税庁の判

⁵ 第一審でY税務署長は、口頭弁論の段階で、仮に本件物件の取得価額が7,600万9,600円であるとしても本件物件の売却代金が実際には7,000万円ではなく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の追加主張をした。

断の慎重さを欠くことにつながりやすく、課税庁の恣意性の介入の余地を拡大することにつながりやすい。

その結果、処分理由附記規定の趣旨が没却することとなる。

さらに、訴訟段階において理由を自由に差替えられるのであれば、不服申立段階における納税者の苦勞は徒勞に帰すこととなり、租税争訟において不服申立前置主義をとることは全く形式的なものとなり、不服申立制度の形骸化が危惧させる。そして、納税者は訴訟段階において不意打を受けることとなり攻撃防御につき不利益を受けることは避けられない。

一方、争点主義は課税処分において当初課税庁によって納税者に表明された理由によって特定された税額の適否を訴訟物とするため、理由附記の趣旨（処分適正化機能、争点明確化機能）に沿うものであり、攻撃防御につき納税者にとって不意打とならず、争訟手続上納税者に不利益を与えないという点において、納税者の権利救済という租税争訟法の本来の目的上、総額主義に比較して優位性がある。

訴訟物論から離れて実体法が理由附記を要求している趣旨からの主張であるが、原田尚彦教授は、訴訟の段階で容易に理由の替えを認めてしまうと以下のような問題点があると指摘する。税務署は処分時に慎重な調査をせず、暫定的な理由を附記して処分をするおそれがある。納税者は訴訟になってからはじめて不意打的に真の処分をきかされ、準備不十分のままで訴訟に臨まざるをえない。裁判所も争点の整理かつ不十分な状態で審理に応じざるをえないから、負担の軽減がはかられないなど、理由附記制度の狙いは、ほとんど実現されないことになってしまう。

よって、原則的には理由の差替えは認められないと解すべきであり、理由と税額の結びつきを重視する争点主義的な思考が重要であると考ええる。

また、本件において、被告は更正処分時においては、純資産価格方式で算定した株価が15億3104万4千円と理由附記していたが、訴訟段階になり同じ評価方法によって算定しているにもかかわらず主意的主張としては、16億4187万8927円であり、予備的主張としては、19億2125万5283円とその評価額には更正処分時とかなりの開きがあり、処分庁の判断の慎重さが欠けている観は否めないし、純資産価額方式を用いた場合所有資産一つ一つについて時価評価を行うのであり、否認する項目の一部を例示しているのみでは理由附記によって処分の理由を相手方に知らせて不服の申立の便宜を与えることにおいてもその趣旨が果たされているとはいえないのではないだろうか。

そして、本件においては、結局、被告は本件の第四回口頭弁論期日に陳述した準備書面（三）において、本件株式の評価時点を再び変更して、平成3年10月20日としているのであるが、本来、「理由」は、訴訟段階において後発的、補完的に付与されればよいとい

う性質のものではなく、課税庁が課税処分時において「理由」が存在していることを認識していなければ、そもそも課税庁は課税処分を行えないはずである。よって、処分時から訴訟まで争点主義的構造を一貫させることが納税者の権利救済制度において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の便宜を与えることにつながるのではないかと考える。

<参考文献>

竹下重人「理由が明示された処分に対する不服審査および訴訟」『杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集』（三晃社，昭和45年）

金子宏『租税法〔第9版増補版〕』（弘文堂，平成16年）

金子宏「青色申告の更正と理由附記」判例時報1230号（昭和62）

久保茂樹「納税者の手続的権利と理由附記」芝池義一編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，平成7年）

松沢智『新版租税争訟法』（中央経済社，平成13年）

近藤雅人「課税処分取消訴訟における処分理由の差替え」税法学542号（平成12年）

原田尚彦・判批・租税判例百選（第3版）（平成4年）

高林克巳「瑕疵ある行政行為の転換と処分理由の追加」法曹時報21巻4号

岡村忠生「税務訴訟における主張と立証」芝池義一編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，平成7年）

占部裕典『租税債務確定手続』（信山社，平成10年）

中里実「更正処分取消訴訟における根拠条文の差替え」税経通信57巻16号（平成14年）