

サンリオ事件判決に含まれる諸問題 —タックス・ヘイブン対策税制における理由の差替えを中心として—

Problems of the Sanrio Case Judgment —Focusing on the Replacement of Reason in the Controlled Foreign Company (CFC) Rules—

平野 潔範*

要約

本稿は、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外規定を巡る事例（サンリオ事件）について、理由の差替えの問題を中心に検討するものである。タックス・ヘイブン対策税制は、多国籍企業による租税回避を防ぐため、日本の親会社が一定の条件を満たす外国子会社の所得を自らの所得とみなして課税する制度である。この制度には適用除外規定があり、特定外国子会社が事業基準などの要件を満たす場合、合算課税の対象から除外される。ただし、適用を受けるには確定申告書に適用除外記載書面を添付することが求められる。

本稿が取り上げる事例は、課税庁が内国法人 X に対し、その香港子会社が適用除外要件を満たしていないとして課税処分を行ったものである。課税庁は当初、子会社の主たる事業が「著作権の提供」に該当するとして実体的理由に基づく処分を行ったが、訴訟段階で確定申告書に適用除外記載書面が添付されていないことを新たな理由として主張した。このような理由の差替えが許容されるかが本稿における主要な検討課題である。

裁判所は、理由の差替えを許容する判断を示し、X において適用除外要件の適用を受けるための申告手続に不備があることは法律上明確であり、納税者もこれを認識可能であることを理由とした。しかし、この判断には疑問が残る。理由付記制度の趣旨は、納税者が処分理由を認識可能か否かに関わらず、課税庁の判断の慎重と合理性を担保する点にある。本件では、課税庁が更正通知書に手続的理由を記載しなかったことが、結果的に不要な争訟を招き、納税者の手続的権利を侵害した可能性がある。

また、本件における理由の差替えは、実体的要件を定める措置法 66 条の 6 第 3 項の規定から、手続的要件を定める同条第 7 項の規定への変更であり、課税要件の異なる根拠法規への差替えに該当する。このような根拠法規の差替えが認められる場合、訴訟における納税者の主張は大きく変わらざるを得ず、納税者に不意打ちを与える可能性がある。租税法律主義の観点からも、課税庁が訴訟段階で根拠法規を差し替えることは、納税者の権利救済を目的とする訴訟制度の理念に反し、慎重に制限されるべきである。

なお、平成 29 年の法改正により、適用除外記載書面の添付は必須要件ではなくなり、経済活動基準が導入された。この改正により、本件のような適用除外記載書面の添付漏れが処分理

* 税理士・修士（法学）（青山学院大学）

由となる事例は生じないと考えられる。しかし、本件のように実体的要件と手続的要件に関する理由の差替えが争点となる事例が生じる可能性は依然として残る。

【目次】

はじめに

I. 事案

1. 事案の概要
2. 認定事実
3. 争点
4. 当事者の主張

II. 判旨

III. 検討

1. 理由の差替えに関する議論の状況
2. 本判決の見解
3. 根拠法規の差替えの許否

終わりに

はじめに

タックス・ヘイブン対策税制は、多国籍企業による軽課税国（いわゆるタックスヘイブン）にある外国子会社等を利用した租税の回避・軽減等に対処するために、一定の条件に該当する外国子会社等（以下、「特定外国子会社等」という。）の所得を、日本の内国法人である親会社の所得とみなして合算し、課税を行う制度である¹⁾。同税制の適用範囲や要件については、実務上多くの争点が生じており、これまでに裁判例が蓄積されている²⁾。

タックス・ヘイブン対策税制の適用除外規定（租税特別措置法（以下「措置法」という。）66条の6第3項（平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。））は、内国法人の特定外国関係会社で①事業基準、②実体基準、③管理支配基準、④非関連者基準又は所在地国基準の4つの要件を全て満たすものについて、その該当する事業年度に係る適用対象金額について、合算の対象から除外する旨を定めている。また、上記適用除外規定の適用を受けるためには、確定申告書に適用除外規定の適用がある旨を記載した書面（以下「適用除外記載書面」という。）を添付し、かつ、その適用があることを明らかにする書類その他資料を保存することが求められていた（措置法66条の6第7項（平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。））。

1) 藤枝純＝角田伸広『タックス・ヘイブン対策税制の実務詳解〈第2版〉』（中央経済社、2020年）56頁参照。

2) 例えば、最判平成19年9月28日民集61巻6号2486頁（双輝汽船事件）、最判平成21年10月29日民集63巻8号1881頁（グラクソ事件）、最判平成29年10月24日民集71巻8号1522頁（デンソー事件）、最判令和6年7月18日民集78巻3号1097頁等がある。

本稿では、タックス・ハイブン対策税制の適用について争われた事例のうち、当初は適用除外規定の①事業基準を満たさないことを理由として課税処分が行われたものの、取消訴訟において適用除外記載書面が確定申告書に添付されていないことが新たに主張された事例³⁾について検討を行う。本事例は、タックス・ハイブン対策税制に関して、実体的要件と手続的要件の関係や課税処分取消訴訟における理由の差替えが許容されるかどうかという論点を含んでいる。また、課税庁による理由付記の不備が結果として不要な争訟を招いた可能性があり、取消訴訟における納税者の権利保護の要請について考察する上で示唆的であると考えられる。

そこで、以下では、本事例における事実の概要や争点を整理したうえで、理由の差替えに関する争点を中心に検討を行う。また、理由付記制度の趣旨や理由の差替えに関する裁判例の動向を踏まえつつ、本判決の意義や問題点を明らかにする。

I. 事案

1. 事案の概要

本件は、自社キャラクターを使用した商品の企画・販売、著作権の許諾・管理等を行う内国法人（一部の係争年度については連結法人）である X（原告・控訴人）が、平成 24 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日までの間に終了する 4 つの事業年度又は連結事業年度（以下「本件各事業年度」という。）について確定申告をしたところ、所轄税務署長から、X の香港子会社 2 社の主たる事業はタックス・ハイブン対策税制の適用除外規定（措置法 66 条の 6 第 3 項）にいう「著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む）の提供」に該当するから、その適用対象金額（同条 1 項）を X の所得金額の計算上益金の額に加算すべきであるとして、それぞれ更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件各更正処分等」という。）を受けたため、国である Y（被告・被控訴人）に対し、本件各更正処分等の取消しを求めた事案である。

2. 認定事実

(1) X 及び香港子会社

X は、物販事業、ライセンス事業、テーマパーク事業等の事業を営む株式会社であり、「K」を始めとする自社キャラクターを使用した商品の企画・販売のほか、著作権の許諾・管理等を行っている。

X は、その 100% 子会社である A 社を通じて香港に所在する外国法人である C 社の発行済株式の 95% 並びにその 100% 子会社である B 社を通じて香港に所在する外国法人で

3) 東京地判令和 3 年 2 月 26 日税資 271 号 13531 順号、東京高判令和 3 年 11 月 24 日税資 271 号 13633 順号。

ある D 社の発行済株式の 100%を保有していた（以下、C 社及び D 社を総称して「本件各香港子会社」という）。

(2) 本件各香港子会社の租税負担割合

本件に関連して本件各香港子会社の各事業年度における租税負担割合は、下記の表の通りいずれも 20%を超えていない。この点、本件各香港子会社が X の特定外国関係会社等に当たること、本件各香港子会社が本件各事業年度に対応する各事業年度において適用対象金額を有することについては、当事者間に争いがない。

図表 1 香港における C 社の租税負担割合

項 目	C 社平成 24 年 12 月期	C 社平成 25 年 12 月期	C 社平成 26 年 12 月期	C 社平成 27 年 12 月期
決算上の利益の額①	55,993,177	59,025,900	64,673,285	60,042,073
本店所在地国における課税所得金額②	56,462,046	60,408,098	65,449,103	59,790,335
非課税所得の金額③	8,812	13,147	10,483	418,778
所得の金額 (④=②+③)	56,470,858	60,421,245	65,459,586	60,209,113
租税の額⑤	9,306,237	9,957,336	10,779,101	9,845,405
所得に対する租税負担割合 (⑤/④) (%)	16.47	16.47	16.46	16.35

(筆者作成)

図表 2 香港における D 社の租税負担割合

項 目	D 社平成 24 年 12 月期	D 社平成 25 年 12 月期	D 社平成 26 年 12 月期	D 社平成 27 年 12 月期
決算上の利益の額 (①)	2,397,557	3,241,076	6,159,351	10,736,696
本店所在地国における課税所得金額 (②)	2,173,847	3,298,360	6,776,759	11,298,480
非課税所得の金額 (③)	696	12,925	35,463	93,607
所得の金額 (④=②+③)	2,174,543	3,311,285	6,812,222	11,392,087
租税の額 (⑤)	348,684	534,229	1,098,165	1,844,249
所得に対する租税負担割合 (⑥=⑤/④) (%)	16.03	16.13	16.12	16.18

(筆者作成)

(3) 課税の経緯

X は、本件各事業年度において、課税庁に対し法人税等の確定申告（連結確定申告を含む。）または修正申告をした。ただし、これらの確定申告には、措置法 66 条の 6 第 7 項（平

成 27 年法律第 9 号による改正前のもの。以下同じ。)に規定する適用除外記載書面が添付されていなかった。

これに対し、課税庁は平成 29 年 12 月 5 日付で本件各更正処分を行った。本件各更正処分においては、追徴税額約 7 億円（地方税等を含む）とする内容であった。また、更正通知書の処分理由には、X の本件各香港子会社がタックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件（措置法 66 の 6 第 3 項）を満たしておらず、合算課税の対象とされるべきである旨（実体的理由）が記載されていた。一方で、確定申告書に適用除外記載書面の添付がされていないこと（手続的理由）については、更正通知書の理由欄に記載されていなかった。

(4) 本件訴訟の提起

X は、本件各更正処分の一部取消しを求めて再調査の請求および審査請求を行ったが、いずれも棄却された。これを受けて、令和元年 6 月 11 日に本件訴訟を提起した。

3. 争点

本件における主たる争点は、以下の 4 点である⁴⁾。

- ① 本件各香港子会社の主たる事業が「著作権の提供」に該当し、適用除外要件を満たさないか。
- ② X は、本件法人税等の確定申告書に適用除外記載書面を添付していなくても、適用除外規定の適用を受けられるか。
- ③ 本件法人税等の確定申告書に適用除外記載書面を添付していない旨の Y の主張は違法な理由の差替えであって許されないか。
- ④ 本件各香港子会社について措置法 66 条の 6 第 1 項及び措置法 68 条の 90 第 1 項が適用されるとき、本件各香港子会社が納付した外国法人税の額について、外国税額控除が適用されるか。

なお、本稿では、これらのうち、争点③を中心に検討することとする。

4. 当事者の主張

争点③に関する当事者の主張は以下の通りである。

(1) X の主張

X はまず、取消訴訟における処分理由の差替えについて、更正通知書に理由付記が要求される趣旨から以下のように解している。

「一般的に行政処分に理由付記が要求される趣旨は、手続的保障の見地から、処分庁の判

4) なお、第一審においては、X の行う連結納税に係る更正処分の通知が、行政処分に該当するかどうかについても争点となったが、本稿では割愛する。

断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する（処分適正化機能）とともに、処分理由を示して不服申立ての便宜を与える（争点明確化機能）ことにあるところ、理由の差し替えを自由に認めることは、理由を記載しないで処分を行うことと結果的に同じことであり、理由付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。したがって、租税争訟の審理の対象ないし訴訟物は、処分理由との関係における税額の適否であり、原則として理由の差し替えは認められない。」「さらに、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附記されていない理由を主張することは許されず、例外的に理由の差し替えが許されるとしても、更正理由書の附記理由と訴訟において被控訴人が主張する理由との間に、基本的な課税要件事実の同一性があり、かつ、控訴人の手続的権利に格別の支障がないと認められる場合に限られる。」

そして、以下の理由により、適用除外記載書面を添付していない旨のYの主張は違法な理由の差替えであって許されないとしている。

「本件調査において、調査担当者の要請に応じて、……適用除外記載書面……を提出し、その際、担当調査者に対し、香港における申告・納税スケジュールからして、適用除外記載書面……の作成は確定申告書の提出期限に間に合わない旨の事情を説明した。このような税務調査のプロセスを経たにもかかわらず、確定申告書に適用除外記載書面が添付されていないことは、本件各更正処分の通知の『更正の理由』欄に記載されておらず、処分理由を構成していない。このことは、処分行政庁が、本件調査における原告との一連のやり取りを踏まえ、確定申告書に適用除外記載書面が添付されていないことについては、本件各適用除外規定を適用しないことの根拠（本件各更正処分の処分理由）としないことをあえて選択したことによるものといえる。

このような中で、Yは、本件訴訟において、確定申告書に適用除外記載書面を添付しなければならない旨の手続要件を充足しないことについて、本件各適用除外規定を適用しないことの根拠として追加する旨の主張を行っているところ、このようなYの主張は、原処分では一旦容認した手続要件違反の理由を、関連性の乏しい実体要件違反の理由に新たに追加するものであって、理由付記が要求される趣旨、とりわけ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を著しく害するものであり、正義・公平の理念に照らしても許されない。」

(2) Yの主張

Yは以下のような理由から、適用除外記載書面を添付していない旨の追加主張は許されるとしている。

「特定外国子会社等につき適用除外記載書面を確定申告書に添付しない場合に本件各適用除外規定の適用を受けられないことは法令上明確であるから、本件各適用除外規定の適用を受けられないことが処分理由として記載された事案において、適用除外記載書面が添付されていなかったことを理由に追加することは、処分適正化機能や争点明確化機能の点か

らみて違法な理由の差し替えということはできず、許される。」

Ⅱ. 判旨

本判決は、文言解釈上、確定申告書への書面添付が適用除外規定の要件であることは明らかであるとし、Xは確定申告書への書面添付を行っていないことから、適用除外規定の適用を受けられないとしてXの請求を棄却した。以下では、争点③に対する裁判所の判断についてのみ取り上げる。

本判決は、争点③（本件法人税等の確定申告書に適用除外記載書面を添付していない旨のYの主張は違法な理由の差し替えであって許されないか。）について、以下のような理由により、処分理由の差替えは許されると判断した。

1. 理由付記の趣旨

「法人税法130条2項が、青色申告又は連結確定申告等に係る法人税について更正処分をする場合には更正通知書にその理由を付記しなければならないとしているのは、課税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、更正の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解されるのであり、更正処分の付記理由と異なる主張が許されるかについては、このような理由付記が求められる趣旨との関係で検討する必要があると解される。〔下線は筆者〕」

2. 本件の状況

「本件各更正処分の処分理由には、法人税に係るものにつき、本件各香港子会社の主たる事業が『著作権の提供』に該当し、本件適用除外要件を満たさず、本件適用除外規定の適用がないことから、措置法66条の6第1項及び措置法68条の90第1項の規定が適用され、本件各香港子会社の課税対象金額又は個別課税対象金額は、当該事業年度又は連結事業年度の益金に算入される旨記載され……ていたところ……、Yは、本件訴訟において、本件法人税等の確定申告書に適用除外記載書面を添付していないことにより、本件各適用除外規定の適用を受けられない旨の主張を追加する。

そこで検討するに、上記追加主張は、本件各適用除外規定の適用に係る手続違反に関するもので、その内容は措置法66条6第7項及び措置法68条の90第7項で明確に規定されていることからすると、納税者も当然に把握し得るものであったといえ、その内容に照らすと、上記追加主張を許すことによって、課税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機能が害され、又は、相手方に不服の申立てに便宜を与える機能が害されたりするとまではいえない。〔下線は筆者〕」

また、「措置法66条の6第7項及び措置法68条の90第7項の文言によると、これらの

規定の適用について課税庁に裁量があるとも解されず、本件調査及び本件各更正処分の過程でXに本件法人税等の確定申告書に適用除外記載書面を添付していなかったことが問題とならないとの期待が生じたとしても、これをもって、上記追加主張を許すことにより、理由付記が求められる趣旨が没却されるということとはできない。」

Ⅲ. 検討

1. 理由の差替えに関する議論の状況

本件では、Xの本件各香港子会社がタックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件（措置法66の6第3項）を満たしていないとして、合算課税の対象とされるべきであるとの理由に基づき課税処分が行われた。しかし、その後、Yは取消訴訟において、Xの確定申告書に適用除外記載書面が添付されていなかった点を新たな理由として主張した。そして、本判決では、このような追加主張を許容している。

そこで、まず本件において、このような理由の差替えが許容された背景について検討する。

(1) 理由の差替え

理由の差替えとは、課税処分取消訴訟において、課税処分時に根拠とした処分理由と異なる事実上又は法律上の根拠を主張できるかという問題である⁵⁾。この問題は、租税訴訟の対象や訴訟物の同一性に関する議論と密接に関係している⁶⁾。

具体的には、課税処分が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、理由の差替えは、訴訟物の同一性を損なうものとして許されないと考えられる。一方で、処分理由が処分の同一性を決定するものではないとする立場を採る場合には、理由の差替えが認められる可能性が生じる⁷⁾。

この点に関しては、「総額主義」と「争点主義」の対立が存在する。

(1) 総額主義

総額主義とは、課税処分の同一性を、その処分により確定される租税債務の同一性に

5) 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）1098頁、中尾巧＝木山泰嗣『新・税務訴訟入門』（商事法務、2023年）224頁。

6) 訴訟物との関係から理由の差替えの許否について論じるものとして、緒方節郎「課税処分取消訴訟の訴訟物」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『実務民事訴訟講座9』（日本評論社、1970年）3頁、小濱浩庸「総額主義と争点主義」寶金敏明編『租税訴訟（現代裁判法大系29）』（新日本法規出版、1999年）46頁、清野正彦「処分理由の差替えの許否」寶金敏明編『租税訴訟（現代裁判法大系29）』（新日本法規出版、1999年）84頁、山口敬三郎「課税処分取消訴訟における根拠条文の差替えの可否（上）－（下）」税理54巻10号（2011年）92頁・税理54巻11号（2011年）82頁等がある。

7) 中尾＝木山・前掲注5）224頁。

よって捉え、訴訟物は課税処分によって確定された税額の適否であるとする見解である⁸⁾。

この立場においては、課税処分によって確定された税額が、租税実体法に基づき客観的に算出される税額を超えない限り、その課税処分は適法とされる。言い換えれば、総額主義では、課税処分を支える理由は単なる攻撃防御方法に過ぎず、口頭弁論終結に至るまでは課税処分に係る税額を維持するための一切の理由を自由に提出することができるとしている（民事訴訟法 156 条参照）。このため、審理の対象となる処分理由は本来限定されるものではないとする⁹⁾。

その反面、判決で、当該課税処分につき、税務署長が一定額を超えて認定したことは違法であると判断され、この部分が取り消された場合には、判決の既判力（民事訴訟法 114 条）により税務署長は、訴訟で主張しなかった理由をもって、その一定額を超える課税処分を行うことはできないことになる¹⁰⁾。

総額主義は、取消訴訟の訴訟物は処分の違法性一般であるとする行政法上の通説¹¹⁾に基づいており、また、租税確定処分に対する取消訴訟はその実質においては租税債務の不存在確認訴訟に他ならないとする見解を前提とするものである¹²⁾。

(2) 争点主義

争点主義とは、課税処分の同一性を、税務署長が処分時に現実に認定した処分理由の同一性によって捉え、訴訟物はその処分理由との関係における税額の適否であるとする見解である¹³⁾。

この立場においては、税務署長が処分時に認定した処分理由に誤りがあれば、仮に他に所得が存在し、客観的に算出される税額が課税処分認定された税額を上回っていたとしても、その課税処分は違法となり、取消しを免れないことになる¹⁴⁾。そして、租税訴訟の審理の対象は、課税処分認定した処分理由の存否に限定され、そのみが争点となる¹⁵⁾。すなわち、課税処分取消訴訟で被告となる国は、訴訟の段階で、処分時に認定した理由以外の理由を主張することができなくなる。

一方で、争点主義によれば、判決の既判力（民事訴訟法 114 条）は処分理由との関係における処分の適否についてのみ及ぶため、税務署長は更正の除斥期間（国税通則法 70 条以下）が経過しない限り、新しい理由に基づいて再更正処分を行うことが可能となる¹⁶⁾。

8) 中尾＝木山・前掲注 5) 219 頁、金子・前掲注 5) 1099 頁。

9) 久保茂樹「納税者の手続的権利と理由附記」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995 年）153 頁参照。

10) 中尾＝木山・前掲注 5) 219 頁。

11) 最判昭和 62 年 5 月 28 日訟月 34 卷 1 号 156 頁。

12) 金子・前掲注 5) 1099 頁。

13) 金子・前掲注 5) 1099 頁、中尾＝木山・前掲注 5) 220 頁。

14) 中尾＝木山・前掲注 5) 220 頁。

15) 中尾＝木山・前掲注 5) 220 頁。

16) 金子・前掲注 5) 1101 頁参照。

(3) 理由の差替えに関する裁判例の動向

これまで、理由の差替えに関する議論として、総額主義と争点主義という対立する見解を検討した。これらの立場は、課税処分取消訴訟における処分理由の扱い方に影響を与えるものといえる。そして、これらの理論が実際の裁判例においてどのように反映されているかを確認することで、本件の検討を行う。

そのため、裁判例の動向を検討するにあたり、まず、更正処分において理由付記が義務付けられている趣旨を確認する。

ア 理由付記制度の趣旨

青色申告に対する更正処分には、その処分理由を更正通知書に付記することが義務付けられている(所得税法 155 条 2 項, 法人税法 130 条 2 項)。また、平成 23 年 12 月の通則法の改正(平成 23 年法律第 114 号によるもの)により、行政手続法 8 条及び同法 14 条の各規定が適用されることになり(国税通則法 74 条の 14 第 1 項)、白色申告に対して更正処分をする場合についても更正通知書に理由を付記することが要求されることになった。

このように青色申告に対する更正処分について理由付記が要求されている趣旨は、課税庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を示して不服申し立てに便宜を与えることにあるとされている¹⁷⁾。

また、記載すべき理由は、例文的・抽象的なものでは足りず、「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解するのが必要である」と解されている¹⁸⁾。さらに、理由付記の不備は処分の取消事由となり、理由付記の不備の瑕疵は、後に不服申立ての段階で再調査決定書や審査裁決書において具体的理由が明らかにされたとしても治癒されないと解されている¹⁹⁾。なお、白色申告等に対する更正処分の理由付記の趣旨についても、上記の青色申告の理由付記の趣旨と同様に解されている²⁰⁾。

このような理由付記の趣旨について判例・学説において異論は見られない²¹⁾。

17) 最判昭和 38 年 5 月 31 日民集 17 巻 4 号 73 頁。評釈として、堺澤良「判批」税務事例 41 巻 3 号(2009 年) 51 頁、下川環「判批」別冊ジュリ 235 号(2017 年) 240 頁、高柳信一「判批」別冊ジュリ 79 号(1983 年) 156 頁、渡部吉隆「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 38 年度(1963 年) 128 頁等がある。

18) 金子・前掲注 5) 978 頁、最判昭和 38 年 5 月 31 日・前掲注 17)。

19) 最判昭和 47 年 3 月 31 日民集 26 巻 2 号 319 頁も同旨。評釈として、平岡久「判批」別冊ジュリ 79 号(1983 年) 202 頁、中川哲男「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 47 年度(1972 年) 477 頁等がある。なお、理由付記に不備がある更正処分がされた後に青色申告の承認が取り消された場合には、瑕疵は治癒されるとする判例(最判昭和 54 年 4 月 5 日訟月 25 巻 8 号 2237 頁)がある。

20) 最判平成 23 年 6 月 7 日民集 65 巻 4 号 2081 頁。評釈として、古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 23 年度(2011 年) 517 頁、野口貴公美「判批」法学セミナー 681 号(2011 年) 129 頁、北島周作「判批」法学教室 373 号(2011 年) 49 頁、宇賀克也「判批」自治実務セミナー 50 巻 11 号(2011 年) 38 頁、本多滝夫「判批」ジュリ臨増 1440 号(2012 年) 34 頁、高木光「判批」判時 2142 号(2012 年) 148 頁、板垣勝彦「判批」法学協会雑誌 130 巻 8 号(2013 年) 134 頁、平岡久「判批」民商法雑誌 148 巻 3 号(2013 年) 284 頁、北蘭信孝「判批」行政関係判例解説平成 23 年(2011 年) 201 頁等がある。

21) 青色申告に対する更正の理由付記に関する先行研究として、占部裕典「青色申告の理由の差替えと

イ 最高裁昭和 56 年 7 月 14 日第二小法廷判決

従前、下級審判決において青色申告の場合における理由の差替えの許否について意見は一致していなかった²²⁾。しかし、最高裁昭和 56 年 7 月 14 日第二小法廷判決²³⁾が、青色申告の場合の理由の差替えを認める判決を示したことにより、それ以降の裁判例では、訴訟の段階における理由の差替えを否定するものはあまり見られなくなった。

最高裁昭和 56 年 7 月 14 日第二小法廷判決においては、「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、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して是認することができる。」と判示して、理由の差替えを肯定している。

当該判示内容について調査官解説では、「本件上告判決は、いわゆる理由の差し替えの可否に関する一般的な判示は明確に留保しているものであり、本件においては、更正処分の附記理由は本件係争不動産の取得価額に関し、本件追加主張はその販売価額に関するものであるとはいえ、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は変わりはなく、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ことなどに鑑み、その如何によって被処分者が更正処分を争うについて格別の不利益を受けるものではないとして、本件追加主張を許容したものと解される」²⁴⁾と評価している。

すなわち、本判決は、理由の差替えの許否に関する一般的な判示を留保しており、訴訟物についても総額主義と争点主義のいずれに立脚するものか明確ではない。しかしながら、本判決は、本件において、理由の差替えを認めても納税者に格別の不利益を与えることにはならないとして、理由の差替えを許容している。すなわち、本判決は、青色申告の場合の理由の差替えは無制限に認められるわけではなく、何らかの制約が生じる余地があることを認めているものと解される²⁵⁾。

主張制限—租税確定・租税訴訟手続きの基本構造との関係において—」松沢智先生古稀記念論文集刊行会編『租税行政と納税者の救済』（中央経済社、1997年）55頁、奥谷健「青色申告に対する更正の理由附記：白色申告に対する今後の取扱いを含めて」税研 161 号（2012年）24頁、金子宏「青色申告に対する更正の理由付記」税研 191 号（2016年）16頁参照。

22) 理由の差替えを肯定する裁判例として、東京高判昭和 48 年 3 月 14 日行集 24 巻 3 号 115 頁、大阪高判昭和 52 年 1 月 27 日民集 35 巻 5 号 924 頁がある。また、理由の差替えを否定する裁判例として、大阪高判昭和 43 年 6 月 27 日判時 533 号 23 頁、京都地判昭和 49 年 3 月 15 日民集 35 巻 5 号 910 頁、東京地判昭和 55 年 9 月 29 日行集 31 巻 9 号 2024 頁がある。

23) 最判昭和 56 年 7 月 14 日民集 35 巻 5 号 924 頁。評釈として、角松生史「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）226 頁、玉國文敏「判批」ジュリ臨増 768 号（1982 年）34 頁、原田尚彦「判批」別冊ジュリ 79 号（1983 年）218 頁、藤谷武史「判批」別冊ジュリ 236 号（2017 年）388 頁、村上敬一「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 56 年度（1986 年）433 頁等がある。

24) 村上・前掲注 23) 452－453 頁。

25) 久保・前掲注 9) 156 頁。

ウ 最高裁昭和56年7月14日第二小法廷判決以後の裁判例

最高裁昭和56年判決以後の判例では、課税処分取消訴訟の訴訟物に関して、「課税処分取消訴訟における実体上の審理の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であ」と判示されている²⁶⁾。すなわち、判例は、総額主義の立場を明確にしている。この点、訴訟物の観点からは、理由の差替えについて、何ら制限は及ばないことになる。

しかしながら、近時の裁判例においては、「基本的課税要件事実の同一性」が認められる範囲内に限り、理由の差替えを認めるという立場が示されている。これは、法が更正処分において更正通知書に理由を付記することを要求している趣旨を踏まえた立場である。

具体的には、更正通知書に付記していなかった留保金課税による税額の増額を、訴訟段階に至って追加的に主張することの許否が争われた東京高裁平成28年4月21日判決²⁷⁾では、「更正通知書の附記理由と訴訟において被告が主張する理由との間に、基本的な課税要件事実の同一性があり、更正通知書に附記されていない理由を被告に新たに主張させても、原告の手続的権利に格別の支障がないと認められる場合には、理由の差し替えを許容することができるというべきである。」と判示されている。

すなわち、理由の差替えに関する裁判例の立場は、訴訟物について総額主義を前提としながら、「基本的課税要件事実の同一性」が認められる範囲内で、理由の差替えは認められるというものである。

エ 「基本的課税要件事実の同一性」

裁判例において、理由の差替えは「基本的課税要件事実の同一性」に基づきその許否を判断するというのが主要な立場といえる²⁸⁾。すなわち、理由の差替えについて「基本的課税要件事実の同一性」があることを前提として納税者の攻撃防御に不利益を与えるか否かという基準により差替えの許容性が判断される傾向にある²⁹⁾。そして、「基本的課税要件事実の同一性」があれば、ほぼ機械的に納税者の攻撃防御に不利益は存在しないとして判断されているといえる³⁰⁾。

ただし、「基本的課税要件事実の同一性」が認められないとしても例外的に理由の差替えが許容されるとするケースも存在する。例えば、東京地裁平成30年4月19日判決³¹⁾では、理由の差替えは、課税要件事実の同一性が担保されている場合でなければ許されないという原告の主張に対して、「理由付記制度の一般的な理解等をもって、直ちに上記のと

26) 最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁。

27) 東京高判平成28年4月21日税資266号順号12848。

28) 近年の裁判例として、大阪地判令和元年10月25日訟月66巻12号2012頁、東京地判令和5年3月23日金商1675号24頁参照。また、学説として金子・前掲注5)1100頁参照。

29) 占部裕典「租税訴訟における審理の対象—理由付記及び理由の差替えをめぐる諸問題—」小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務大系 第18巻 租税争訟』（青林書院、2005年）133頁。

30) 占部・前掲注29)133頁。

31) 東京地判平成30年4月19日判時2405号3頁。

おりに解されるものではなく、原告の主張は採用することができない。」と述べて、理由の差替えを許容している。

この点、「基本的な課税要件事実の同一性」は、それ単独で理由の差替えの許否の判断基準とならずに、「理由付記制度の趣旨」を没却するかという点や「格別の不利益」を与えるかという点を判断する際の1つの重要な考慮事情ないし要素であるとする見解がある³²⁾。

2. 本判決の見解

本判決は、Yの追加主張は「本件各適用除外規定の適用に係る手続違反に関するもので、その内容は措置法66条6第7項及び措置法68条の90第7項で明確に規定されていることからすると、納税者も当然に把握し得るものであったといえ、その内容に照らすと、上記追加主張を許すことによって、課税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機能が害され、又は、相手方に不服の申立てに便宜を与える機能が害されたりするとまではいえない。」として、理由の差替えを許容している。

(1) 本判決における「基本的課税要件事実の同一性」

まず、本判決は、理由の差替えが許されるか否かを判断するにあたり、「基本的課税要件事実の同一性」の有無については特段言及していないように思われる。ここで議論の前提として、要件事実とは、一定の法律効果（権利の発生・障害・消滅・阻止の効果）を発生させる法律要件（構成要件）に該当する具体的事実をいうものとする³³⁾。

本件において、処分時の理由は、Xの本件各香港子会社等がタックス・ハイブン対策税制の適用除外要件を満たしていない（措置法66条の6第3項にいう「著作権の提供」を主たる事業とする）として、合算課税の対象とされるべきとするものであった。一方で、訴訟段階においてYが追加した理由は、Xの確定申告書に措置法66条の6第7項に定める適用除外記載書面の添付がないことであった（適用除外の手続的要件を満たさないこと）。この点で、実体的要件を定める措置法66条の6第3項の規定と手続的要件を定める措置法66の6第7項の規定とでは、課税要件が異なる。

すなわち、処分時の理由においてはXの本件各香港子会社等が「著作権の提供」を主たる事業とすることを基礎づける事実が課税要件事実となると考えられ、Yの追加主張においては確定申告書に適用除外記載書面を添付していることを基礎づける事実が課税要件事実となると考えられる。つまり、当初の処分理由と訴訟段階で追加された理由とでは課

32) 泉純也「課税処分における理由の差替えの許否に係る判断基準：サンリオ事件を契機として」千葉商大論叢59巻2号(2021年)103頁。

33) 伊藤滋夫＝岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』（青林書院、2016年）71頁、司法修習所「改訂 新問題研究 要件事実」（2011年）5頁 <https://www.courts.go.jp/saikosai/vc-files/saikosai/shihoukensyujiyo/302sinmonken-honbun.pdf>（最終閲覧日：2025年7月10日）。

税要件事実が異なることになる。

以上を踏まえると、本件における訴訟段階における Y の追加主張は、「基本的課税要件事実の同一性」の観点からは正当化できない可能性があったと考えられる³⁴⁾。

ただし、本判決においては、原判決に付け足す形で「主張の追加により、X において新たな事実調査が必要になるわけではな」い点が強調されている。この点、本判決は、新たな事実調査の必要性を「基本的課税要件事実の同一性」の判断基準として位置付けているとも考えられる。すなわち、新たな事実調査が必要となる場合には「基本的課税要件事実の同一性」が認められず、反対に新たな事実調査が不要である場合には同一性が認められると捉えているとも考えられる。

(2) 本判決における「理由付記制度の趣旨」

本判決は、Y の追加主張について、本件各適用除外規定の手続違反に関するものであり、その内容が法律上明確に規定されているため、X も当然に把握し得るものであったと認定している。そして、これを理由として、本件における理由の差替えを認めることが、課税庁の恣意の抑制および納税者に対する不服申立ての便宜供与という理由付記制度の趣旨を害するものではないと判断した。すなわち、本判決は、X の確定申告において手続違反が存在することは X 自身も認識可能であり、したがって、本件における理由の差替えが、理由付記制度の趣旨を損なうものではないと結論付けている。

しかしながら、このような判断には慎重な検討が必要である。理由付記制度の趣旨は、納税者がその処分理由を認識可能であるか否かという事とはかかわりのない問題であり、課税庁の判断の慎重・合理性の担保及び恣意の抑制をすることにある。この点は、最高裁判昭和 38 年 12 月 27 日判決³⁵⁾においても「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、従つて、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いわなければならない。〔下線は筆者〕」と明示されている。

これを本件に照らしてみると、本来、X の手続違反について課税庁は、更正通知書の理由欄において明確に記載する必要があったと考えられる。すなわち、X が当該手続違反を認識可能であったか否かにかかわらず、課税庁が更正通知書に手続違反を理由として記載しなかったことは、理由付記制度の趣旨に反するものである。この点において、当初の課税処分には課税庁の明らかな瑕疵が認められるといえる。

また、本件では、課税処分に至るまでの調査段階において、X が課税庁に対して適用除外記載書面の添付が期限内に間に合わない旨を説明していた事実が指摘されている。それ

34) 馬場陽「判批」月刊税務事例 56 巻 9 号 (2024 年) 21 頁。

35) 最判昭和 38 年 12 月 27 日民集 17 巻 12 号 1871 頁。評釈として、田中真次「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 38 年度 (1963 年) 445 頁がある。

にもかかわらず、課税庁が更正通知書の理由欄に当該手続違反を明記しなかったことは、課税庁の判断過程における慎重さを欠くものであったと評価される。このような状況下で、Yが訴訟段階において新たに手続違反を理由として主張することは、課税庁の判断の慎重を担保するという理由付記制度の趣旨を損なうおそれがある。

さらに、本判決は、「本件調査及び本件各更正処分の過程でXに本件法人税等の確定申告書に適用除外記載書面を添付していなかったことが問題とならないとの期待が生じたとしても」として、課税処分において手続違反が更正通知書に記載されなかったことにより、Xにおいて、当該手続違反が課税庁による処分の根拠とならないとの期待が生じた可能性について触れている。この点について、仮に課税庁が更正通知書に手続違反を理由として記載していた場合、Xは本件の課税処分を争わずに容認していた可能性も否定できない。したがって、課税庁が更正通知書に理由を明記しなかったことは、結果として不要な争訟を招いた可能性があり、その責任は課税庁に帰せられるべきである。

結論として、本件における課税処分は、課税庁が更正通知書にXの手続違反に関する理由を付記する義務を怠った点において違法性を帯びているといえる。また、本件において理由の差替えを訴訟段階で許容することは、理由付記制度の趣旨を損なうものであり、慎重に検討されるべきである。

3. 根拠法規の差替えの許否

理由の差替えに関する裁判例は①課税要件事実が差替えられた事例³⁶⁾と②根拠法規が差し替えられた事例³⁷⁾に大きく分けることができる。本件は、当初の処分理由としていた実体的要件を定める措置法66条の6第3項の規定から手続的要件を定める措置法66の6第7項の規定への理由の差替えが行われているため、②に該当する。そこで、このような根拠法規の差替えの許否について、納税者の権利保護の観点から検討を行う。

(1) 納税者の権利保護の要請

租税法律主義は、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づかなければならないことを要請している。それとともに、違法な租税の賦課・徴収によって、納税者の権利・利益が侵害された場合には、納税者がそれを争い権利救済を求める権利を保障している³⁸⁾。これは、違法な課税が行われた場合に、納税者がそれを争い、自己の権利の救済を求める手段が保障されていなければ、実質的に、租税法律主義を保障することができなくなるためである³⁹⁾。この点、租税争訟制度は、租税法律主義を実質的に保障する上で、不可欠の要素

36) 例えば、最判昭和56年7月14日・前掲注23)、千葉地判昭和56年8月28日行集32巻8号1484頁がある。

37) 例えば、大阪高判平成30年11月2日税資268号順号13206がある。

38) 金子・前掲注5)1093頁、石島弘「納税者の救済と訴訟類型」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）231頁。

39) 金子・前掲注5)1093頁。

である⁴⁰⁾。

また、租税争訟制度は、課税庁による違法な権利の侵害状態を排除し、納税者の権利を保護することを目的とするものである⁴¹⁾。このことから、租税訴訟は、納税者にとって簡易・迅速に行われ効率的に機能するとともに、納税者の権利保護の要請に応える適正なものでなければならない⁴²⁾。

(2) 課税処分取消訴訟の目的

課税処分取消訴訟は、一般に、課税庁によって追加的に確定された税額が違法であるとして、その違法な状態を排除することを目的として提起されるものである。つまり、課税処分を取り消すことは、課税処分の違法性を排除して課税処分のない状態、すなわち、原状回復を図ることである⁴³⁾。

そして、その審理の過程は、納税者が権利救済を求めて課税処分の違法を主張することから始まり、その認否を争うものであるということが出来る⁴⁴⁾。すなわち、課税処分取消訴訟は、審理の過程を経て、専ら納税者の権利を救済することを目的とし、租税法律主義の要請に照らせば、これが納税者にとって簡易迅速に行われることが求められる。よって、その審理の過程においては、納税者と国とが対等な立場で攻撃防御を行うが重要であり、審理の段階で、納税者にとって不意打ちとなるような主張がされることは認められるべきではない。

(3) 本件における根拠法規の差替え

課税処分取消訴訟が提起される場合、納税者は訴訟に備えて多岐にわたる準備を行い、慎重に審理に臨む。通常、納税者が課税処分取消訴訟を提起する背景には、単に課税額に対する不満ではなく、課税処分の法的根拠やその具体的な適用に対する不服が存在することが多いと考えられる。そのため、納税者は処分の根拠法規およびその適用に関する主張や証拠の提出を中心に準備を進める。

しかしながら、訴訟の過程で課税庁が当初示した根拠法規を差し替えた場合、納税者が準備した主張や証拠は、審理の段階で強制的に修正を余儀なくされる。このような状況は、納税者にとって予期せぬ負担を強いるものであり、課税処分取消訴訟が有する納税者の権利救済機能を著しく損なう可能性があるといえる。

40) 石島・前掲注 38) 231 頁。

41) 石島・前掲注 38) 234 頁。

42) 金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」同『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣, 2010 年) 125-126 頁。

43) 取消訴訟の原状回復機能につき、塩野宏『行政法Ⅱ〔第6版〕行政救済法』(有斐閣, 2019 年) 87 頁参照。

44) 平野潔範「同族会社等の行為計算否認規定における理由の差替え：納税者の主張立証との関係において」租税資料館賞受賞論文集 31 巻 3 号 (2022 年) 84 頁。

さらに、課税庁の根拠法規の差替えは、納税者に対して不必要な手間や費用を発生させるだけでなく、納税者の信頼を損ねる結果を招くおそれがある。上述の通り、課税処分取消訴訟においては、上記の通り納税者と国とが対等な立場で攻撃防御を行うことが求められる。したがって、国が訴訟段階で根拠法規を差し替える行為は、納税者の権利救済を目的とする訴訟制度の理念に反するものであり、その許否の判断は慎重に行われるべきである。

これは、本件のように、処分理由が実体的要件を定める根拠規定から手続的要件を定める根拠規定に差し替えられる場合も同様である。両者の課税要件が異なる以上、訴訟における納税者の主張や立証も大きく変わらざるを得ない。その結果、納税者に対して不意打ちとなることは明らかであり、法的手続の公平性を損なうものである。

また、既に述べた通り、本件では、仮に課税庁が更正通知書に手続違反を理由として明記していた場合、Xが当該課税処分を争わずに容認していた可能性も否定できない。この点に鑑みると、課税庁が更正通知書にXの手続違反に関する理由を明記しなかったことは、結果として不要な争訟を招いた可能性があるといえる。そのような状況下で、訴訟段階において根拠法規の差替えを認めることは、当初の課税処分における課税庁の誤りを隠蔽し、それに対する法的責任を問う機会を失わせるものであり、適切とはいえない。

したがって、訴訟段階での根拠法規の差替えは、納税者の権利救済を目的とする訴訟制度の根幹を揺るがすものであり、慎重に制限されるべきである。また、本件における理由の差替えは、理由付記制度の趣旨や納税者の権利保護の要請に照らしても問題があると考えられる。

おわりに

本稿では、本判決における争点③（本件法人税等の確定申告書に適用除外記載書面を添付していない旨のYの主張は違法な理由の差替えであって許されないか。）を中心に検討を行った。以下に本稿の検討内容を整理する。

まず、本判決は、理由の差替えが許されるか否かを判断するにあたり、「基本的課税要件事実の同一性」の有無については特段言及していない点に特徴がある。この点、本件において、当初の理由と差し替え後の理由との間に課税要件事実の同一性がなく、「基本的課税要件事実の同一性」の観点からは理由の差替えを正当化できないことを認識していた可能性がある。ただし、本判決は新たな事実調査の要否を強調していることから、新たな事実調査が必要となるか否かを「基本的課税要件事実の同一性」の判断基準として捉えていると考えることもできる。

次に、本判決は、Yの追加主張について、本件各適用除外規定の手続違反に関するものであり、その内容が法律上明確に規定されているため、Xも当然に把握し得るものであったと認定した。そして、これを理由に、本件における理由の差替えが、課税庁の恣意の抑

制および納税者に対する不服申立ての便宜供与という理由付記制度の趣旨を害するものではないと判断した。しかしながら、理由付記制度の趣旨は、納税者が処分理由を認識可能か否かにかかわらず、課税庁の判断の慎重と合理性を担保することにある。この点を踏まえると、本判決の判断には、慎重な検討が必要である。

本件では、課税処分において手続違反が更正通知書に記載されなかったことにより、Xが当該手続違反が課税庁による処分の根拠とならないとの期待を抱き、結果として不要な争訟を招いた可能性が指摘される。このような状況下で、訴訟段階における理由の差替えを認めることは、課税庁の判断過程における瑕疵を隠蔽し、納税者の権利保護を損なうものであり、適切とはいえない。

なお、タックス・ヘイブン対策税制における①事業基準、②実体基準、③管理支配基準、④非関連者基準又は所在地国基準といった適用除外要件は、現行法においては合算課税の対象から除外される外国関係会社の判定基準（経済活動基準）として再整備されている（平成29年法律第4号による改正後の措置法66条の6参照）。また、現行法では、適用除外記載書面の添付は必須要件とはされておらず、税務当局が経済活動基準を満たすことを明らかにする書類等の提出を求めることができ、その提出がない場合には経済活動基準を満たさないものと推定される仕組みが採られている（同条第4項）。これにより、本件のように適用除外記載書面の添付漏れが処分理由となる事例は、現行法上では生じないことになる。

しかしながら、現行法の下でも、実体的要件と手続的要件に関する理由の差替えが争われる可能性は依然として存在する。そのような理由の差替えについては引き続き検討課題としたい。