

控訴審段階で追加した予備的主張が違法な理由の差し替えに該当するとされた事例

【文 献 種 別】 判決／東京高等裁判所

【裁判年月日】 平成 27 年 5 月 13 日

【事 件 番 号】 平成 26 年（行コ）第 347 号

【事 件 名】 法人税更正処分等取消請求控訴事件

【裁 判 結 果】 棄却（確定）

【参 照 法 令】 租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号・2 号、租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項

【掲 載 誌】 裁判所ウェブサイト

LEX/DB 文献番号 25540953

事実の概要

X 社（原告）は、自動二輪車、四輪車の製造及び販売を主たる事業とする内国法人である。X 社は、その間接子会社であり、ブラジル連邦共和国アマゾナス州に設置されたマナウス自由貿易地域で自動二輪車の製造及び販売事業を行っている外国法人である A 社及びその子会社（B 社及び C 社）との間で、自動二輪車の部品等の販売及び技術支援の役務提供取引（以下「本件国外関連取引」という。）を行った。そして、それにより支払を受けた対価の額を収益の額に算入して、平成 10 年 3 月期ないし平成 15 年 3 月期（以下「本件各事業年度」という。）の法人税の確定申告を行った。

これに対し、処分行政庁は、上記の支払を受けた対価の額が租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項 1 号二及び 2 号ロ、同法施行令 39 条の 12 第 8 項に定める方法（以下「利益分割法」という。）により算定した独立企業間価格（以下「本件独立企業間価格」という。）に満たないと判断した¹⁾。そこで、処分行政庁は、本件各事業年度の所得金額に、本件独立企業間価格と本件国外関連取引の対価の額との差額を加算すべきであるとして、X 社の平成 12 年 3 月期を除く本件各事業年度に係る法人税の更正等を行った。これを不服とした X 社は、本件各更正等の一部又は全部の取消しを求めて、所定の不服申立手続を経て出訴した。

原審（東京地判平 26・8・28 判例集未登載）²⁾ は、X 社の請求を認容し、本件更正等を取り消した。その理由に関して原審は、独立企業間価格の算定

方法の 1 つで本件においてその適用が最も適切であるとされた残余利益分割法の適用に際して「比較対象法人の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて基本的利益の算定をする場合においては、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであること（市場の類似性）を必要とする」から、「検証対象法人が市場において事業活動を行うに当たりその利益に政府の規制や介入の影響を受けている場合には、そのような影響を検証対象法人と同様に受けている法人を比較対象法人として選定するのでなければ、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであるということではできず、当該比較対象法人は検証対象法人との比較可能性を有するものではないこととなると解される」と判示した。その上で原審は、A 社等が現地政府から受けているマナウス税恩典利益³⁾を本件各更正等が前提とする本件独立企業間価格の算定に当たって比較対象法人とされたブラジル企業が受けていない事実を前提にすると、ブラジル側比較対象企業が事業活動を行う市場と A 社等が事業活動を行う市場とが類似するものであるということではできないから、ブラジル側比較対象企業は A 社等との比較可能性を有するものではなく、本件国外関連取引の対価が独立企業間価格に満たないと立証があるとは認められないと判断した。これに対して、Y（国・第一審被告）が控訴したのが本件である。

本件控訴審において、Y は、本件各更正等が正

当であるとする主位的請求に係る補充主張を行ったほか、原判決の一部変更を求める予備的請求に係る主張を行った。それは、総費用営業利益率の差について差異調整をするなどした上で本件各更正等の一部取消しを主張するもの（予備的主張 1）、及び、X 社が原審で主張したマナウス税恩典利益の全額をブラジル側基本的利益の額に加算する方法を採用したとしても原判決が一部変更されると主張するもの（予備的主張 2）である。

判決の要旨

1 控訴人の主位的請求に係る補充主張について

「残余利益分割法においては、基本三法に比較して、比較対象法人に求められる比較可能性の程度は緩やかであるとしても、また、総費用営業利益率により市場の類似性の判断をしたとしても、マナウス税恩典利益は、本件のブラジル側比較対象企業と A 社等との比較可能性に重大な影響を及ぼすものであり、適切な差異調整をすることなくなされた本件各更正等は違法であり取り消されるべき……である。」

2 控訴人の予備的主張の適法性について

「控訴人は、当初は、本件各更正等において、ブラジル側比較対象企業がマナウス税恩典利益を享受していないことについて、差異調整を行う必要はないと主張していたものである。」

これに対し、当審における控訴人の予備的主張 1 は、この差異調整を行うというものである。しかし、『本件国外関連取引の対価が独立企業間価格に満たないこと』という同一の課税要件事実に属し、ブラジル側比較対象企業の基本的利益の算定に直接関連するものであるとしても、マナウス税恩典が差異調整を要しないものであるとする場合と、差異調整を行うとする場合とでは、主張立証の対象となる事実が相当程度異なることになるのであるから、納税者としては、新たな攻撃防御を尽くすことを強いられ、かつ、その負担は軽くないというべきである。

また、予備的主張 2 についても、被控訴人に物流コスト等や人件費較差について新たな攻撃防御を強いることになる。

したがって、理由付記を求めている法の趣旨に

照らすと、予備的主張 1 及び 2 は、いずれも違法な理由の差し替えに該当し許されないと解すべきである。」

判例の解説

一 本判決の意義

本件の原審における争点は、いわゆる移転価格税制における独立企業間価格の算定方法の選択及び算定単位の設定の適否、並びに、残余利益分割法を用いて算定された基本的利益及び残余利益の分割の適否であった。本件控訴審においては、この点も争われたが、その他に Y が新たな予備的請求を追加したことから、この請求に係る主張が違法な理由の差し替えに該当するかも争点となった。

本判決は、原審における争点に関して原判決を支持し、Y が控訴審において新たに主張した予備的主張についても、違法な理由の差し替えに該当するとして、Y の主張を退けている。本判決は、国側による処分段階及び原審段階とは異なる主張を「違法な理由の差し替え」として認めなかったことに意義がある。

二 課税処分取消訴訟の訴訟物

そもそも、国側が課税処分取消訴訟の審理の過程において、課税処分の際に示された理由と内容が異なる主張を行うことは認められるのだろうか。これは、課税処分取消訴訟の訴訟物（審理の対象）が何かということと密接な関係がある。一般的に、課税処分取消訴訟の訴訟物は、他の行政処分の取消訴訟と同様に、課税処分の違法性一般と解されている⁴⁾。しかし、「違法性一般」という言葉自体が無内容である⁵⁾ことから、課税処分取消訴訟の対象をどのように捉えるのかということについて 2 つの考え方が対立している。それが、総額主義と争点主義の対立である。

三 総額主義と争点主義

総額主義とは、課税処分に対する争訟の対象はそれによって確定された税額（租税債務の内容）の適否であるとする見解である⁶⁾。総額主義は、課税処分取消訴訟の実質を租税債務不存在確認訴訟とみる租税債務関係説的な考え方と親和性を持つ点にその理論的根拠があるとされる⁷⁾。総額主

義によれば、争訟の対象が課税処分により確定された税額の適否となることから、国側からすると、その税額を維持することができれば課税処分の適法性を維持することができる。したがって、国側は争訟においてその税額の根拠となる一切の理由を主張することができ、争訟段階において理由を差し替えることも許されることになる。

しかし、このような総額主義の考え方については、現行法が更正処分に対して理由附記を求めている趣旨との関係で問題がある。青色申告に対する更正処分については所得税法 155 条 2 項や法人税法 130 条 2 項により、白色申告に対する更正処分については行政手続法 14 条により、程度の差はあれそれぞれ処分理由の附記が要求されている。これは、「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」⁸⁾とされる。それにもかかわらず、争訟段階において国側が処分理由を自由に差し替えることができるとするならば、処分理由の附記を求めた法の趣旨は没却されることになる。

このような総額主義に対する批判に立脚するのが争点主義である。争点主義とは、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であるとする見解である⁹⁾。争点主義によれば、争訟の対象は、処分理由との関係における税額であるということになるから、処分行政庁が示した処分理由に誤りがあり、それによって税額が減少する場合には、課税処分は違法となる¹⁰⁾。したがって、処分理由の差し替えは原則としてできないことになる。これは、納税者の権利救済に資するものであり、まさに争点主義の実質的根拠はここにあるとされる¹¹⁾。

ただし、処分行政庁が当初の処分理由とは異なる理由に基づいて再更正を行った場合、争点主義によれば、別途課税処分取消訴訟を提起しなければならない。この場合、取消訴訟が併存することになり、1 回の訴訟で紛争が解決しないという問題もある。

四 判例の立場

このような 2 つの考え方の争いに対して、判例はどのような立場を取っているのだろうか。

まず、同族会社の行為計算否認規定の適用の有

無が問題となったケースにおいて、最判昭 36・12・1（訟月 14 巻 2 号 191 頁）は、増額更正処分の根拠となった証拠資料と原判決が採用した証拠資料は異なり当該処分は違法であるとの納税者側の主張に対して、「その処分が、その後の資料によつて客観的に正当であれば、右更正を違法とすることはできない」と判示している。次に、最判昭 42・9・12（訟月 13 巻 11 号 1418 頁）は、納付税額から差し引くべき源泉徴収税額が過少であった更正処分の取消しが争われた事案で、地裁段階で扶養親族を誤って過大に申告したことが発覚し、それを踏まえると更正処分による税額が正当な税額を下回らないとして当該処分を維持した原判決を支持している。そして、最判昭 50・6・12（訟月 21 巻 7 号 1547 頁）は、上記 2 つの判決を判例として引用し、「いわゆる白色申告に対する更正処分の取消訴訟において、右処分の正当性を維持する理由として、更正の段階において考慮されなかつた事実を新たに主張することも、許されると解するのが相当」であると判示している。さらに、最判平 4・2・18（民集 46 巻 2 号 77 頁）では、「課税処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分における税務署長の所得の源泉の認定等に誤りがあっても、これにより確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まっている税額を上回らなければ、当該課税処分は適法というべきである。」と判示している。

このように、上記裁判例からすると、判例は総額主義の考え方をとっていると考えられる。しかし、上記の裁判事案は、最判昭和 36 年の事案を除いていずれも当時処分の理由附記を求められてこなかった、いわゆる白色申告を前提とするものであった。

それでは、処分行政庁が更正を行うに際して理由附記が求められる青色申告の事案ではどうか。そのような事案において最高裁が判断を下したもののとしては、最判昭 56・7・14（民集 35 巻 5 号 901 頁）がある。この事案は、宅地の分譲販売等を業とする会社が不動産を 7,600 万 9,600 円で取得しこれを 7,000 万円で販売したものとして法人税の確定申告をしたところ、処分行政庁が本件不動産の取得価額は 6,000 万円であることを更正の理由として更正通知書に附記し本件更正を行ったが、訴訟段階において、仮に本件不動産の取得価

額が7,600万9,600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の追加主張をしたというものである。この事案において、最高裁は「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。」と判示した。

このように、最判昭和56年では、総額主義か争点主義かいずれの考え方をとるかについては明言していないものの、「納税者に格別の不利益を与えるものではない」場合に国側による理由の差し替えを認めるとしている。これと前述の最判平成4年を合わせて検討すると、判例は、基本的に総額主義の立場をとりつつも、理由附記規定の趣旨から処分時に理由附記が求められる事案においては処分理由の差し替えを一部制限する立場であると考えられる。

五 課税処分取消訴訟における処分理由の差し替えの許容性

それでは、処分理由の差し替えが認められない「納税者に格別の不利益を与えるもの」であるか否かはどのように判断されるのだろうか。この点について学説では、「理由の差替を認めた裁判例の大部分は、仔細に見ると、基本的課税要件事実の同一性の認められる範囲内での理由の差替の事例である」¹²⁾と指摘されている。そしてこれを示すように、東京高判平22・12・15税資260号順号11571では、処分時の理由と差し替えられた理由との間に基本的課税要件事実の同一性がないから、納税者の手続的権利に格別の支障を生じさせるとして、処分理由の差し替えを認めない判断がされている。

これを本件についてみてみると、本件の大きな争点は独立企業間価格の算定であり、Yの当初の主張も予備的主張もともに「本件国外関連取引の対価が独立企業間価格に満たないこと」という同一の課税要件事実には属している。しかし本判決は、

「マナウス税恩典が差異調整を要しないものであるとする場合と、差異調整を行うとする場合とでは、主張立証の対象となる事実が相当程度異なることになるのであるから、納税者としては、新たな攻撃防御を尽くすことを強いられ、かつ、その負担は軽くないというべきである。」として、理由の差し替えを認めなかった。すなわち、理由の差し替えによって基本的課税要件事実の同一性が失われなくても、納税者に新たな主張立証を課すことになるような場合は、「納税者に格別の不利益を与えるもの」に当たり、処分理由の差し替えは許されないということである。本判決は、処分理由の差し替えの制限をさらに進めた内容と評価できよう。

さらに、平成23年の国税通則法の改正により、いわゆる白色申告者に対する不利益な課税処分についても理由附記が求められるようになった。そのことからすると、今後は白色申告者による課税処分取消訴訟においても、国側の処分理由の差し替えの制限が及ぶものと解される。

●—注

- 1) 租税特別措置法及び同法施行令は、平成15年3月31日現在のものである。
- 2) 原判決の評釈として、拙稿「判批」新・判例解説 Watch (法セ増刊) 18号(2016年)209頁、渡辺充「判批」ジュリ1476号(2015年)8頁、吉村政穂「判批」税弘62巻13号(2014年)60頁がある。
- 3) アマゾン地域の中心都市であるマナウスの振興を図るために整備された税恩典制度のこと。現地の監督官庁からの認可を受けた上で当該地域に工場を建設し操業した場合、連邦政府及び州政府から輸入税(関税)等の軽減を受けられる。
- 4) 最判昭49・4・18訟月20巻11号175頁、松沢智『租税争訟法〔新版〕』(中央経済社、2001年)235頁、占部裕典「更正にかかる処分理由の差替の許容性」同法56巻3号(2004年)13頁等参照。
- 5) 占部・前掲注4)13頁。
- 6) 金子宏『租税法〔第21版〕』(弘文堂、2016年)965頁。
- 7) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』(弘文堂、2016年)185頁。
- 8) 最判昭38・5・31民集17巻4号617頁。
- 9) 金子・前掲注6)965頁。
- 10) 占部・前掲注4)17頁。
- 11) 谷口・前掲注7)185頁以下。
- 12) 金子・前掲注6)966頁。