

青色申告書に対する更正処分における 付記理由の程度について

On the Degree of Supplementary Reason Description in the Corrective Action to Blue Return

井戸川 真也*

要約

本論文は、青色申告書に対する更正処分のうち、特に評価等否認による更正処分につき付記すべき理由の程度について考察を行ったものである。理由付記制度に求められる機能は、時代の移り変わりとともに変化しており、理由付記の程度についても、適正手続保障の観点から、より詳細な理由付記が求められるものと考えられる。それは、直近の裁判例においても明らかである。しかしながら、どの程度の理由付記が求められるのかは、明らかになっているとはいえない。そこで、行政手続法 14 条 1 項に規定する不利益処分の理由提示に関する判例をもとに、同法における判断基準から租税法に適合する要素を抽出し、租税法上の判断基準の再構築を試みた。そして、評価等否認による更正処分をさらに細分化したうえで、それぞれに妥当する理由付記の程度を検討した。

【目次】

はじめに

第一章 理由付記制度の概要

第一節 沿革

第二節 理由付記制度の法的性格

第二章 理由付記の程度

第一節 学説

第二節 裁判例

第三節 小括

第三章 行政手続法における理由提示の程度

第一節 総説

第二節 裁判例

第三節 小括

第四章 評価等否認による更正処分に係る理由付記の程度

第一節 行政手続法上における基準の租税法への適用

* 修士（ビジネスロー）（青山学院大学）

** 本稿は、筆者が本学修士課程を修了するにあたり作成した特定の課題についての研究の成果を大幅に加筆修正したものである。

第二節 裁判例へのあてはめ
おわりに

はじめに

法人税法 130 条 2 項には、「税務署長は、内国法人の提出した青色申告書又は連結確定申告書等に係る法人税の課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額の更正をする場合には、その更正に係る国税通則法第 28 条第 2 項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を付記しなければならない。」と規定されている（所得税法 155 条 2 項にも同様の規定がある。）。しかしながら、どの程度の理由付記が求められるのかは規定されておらず¹⁾、理由付記の程度の十分性につき数多くの裁判で争われている。

理由付記の程度をめぐっては、最判昭和 38 年 5 月 31 日²⁾（以下「最高裁昭和 38 年判決」という。）において、帳簿記載を否認して行う更正処分（以下「帳簿否認による更正」という。）の場合には、帳簿記載以上に信憑力のある資料の摘示が必要と判示されている。また、最判昭和 60 年 4 月 23 日³⁾（以下「最高裁昭和 60 年判決」という。）において、帳簿記載を否認しないで行う更正処分（以下「評価等否認による更正処分」という。）の場合には、帳簿記載以上に信憑力のある資料の摘示までは要求しないが、理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示する必要があると判示されている。これらの判例法理は学説上も支持されているが、特に評価等否認による更正処分に係る理由付記の程度について、具体的に求められる理由付記の程度は事例によっても異なるものであると解され、結局のところ、どの程度の理由付記が求められているかは不明瞭であることは否めない。評価等否認による更正処分と一括りにしても、その更正処分の起因となる内容は多岐にわたり、どのように細分化すべきかが未だ示されていないことは 1 つの原因であると考えられるだろう。この問題は、納税者の適切な不服申立てを阻害してしまうほか、行政側の円滑な事務運営を阻害する恐れがあるといえる。

そこで、本論文では、青色申告書に対する更正処分のうち、特に評価等否認による更正処分における理由付記の程度を検討するにあたり、租税法における理由付記規定と同様の趣旨で設けられた行政手続法 14 条 1 項に規定する不利益処分に係る理由提示の程度の解釈を示した最判平成 23 年 6 月 7 日⁴⁾（以下「最高裁平成 23 年判決」という。）の判断基準を参考に、求められる理由付記の程度が異なるものの分類、そして、各分類ごとに求められる理由付記の程度を明らかにすることを目的とする。

1) コメントールには、「理由の付記は、更正処分の公正と正確を期する上から、できるだけ具体的に詳細かつ明確に表示されることが望ましいが、その理由の表示方法については特別の規定はないから、申告者において修正理由を理解しうることを目途とすべき」と記載されている（武田昌輔編『DHC コメントール法人税法』（第一法規、1979 年〔加除式〕）5483 頁参照）。

2) 民集 19 巻 4 号 617 頁。

3) 民集 39 巻 3 号 850 頁。

4) 民集 65 巻 4 号 2081 頁。

第一章 理由付記制度の概要

本章では、理由付記制度の沿革として、立法時から理由付記制度に影響を与えた出来事である行政手続法の制定及び平成 23 年度国税通則法改正について概観する。また、過去の判例等ないし学説で形成されてきた理由付記制度の法的性格について整理する。

第一節 沿革

第一款 立法時

理由付記制度の制定は、シャープ勧告にまで遡る。昭和 22 年から導入されていた申告納税制度は、戦後間もない混乱期であったことや、記帳慣行が成熟していなかったことから、税務行政に大混乱を生じさせていた⁵⁾。その様子はシャープ使節団の報告書にも詳述されている⁶⁾。そこでシャープは、青色申告制度を創設し、帳簿をつける納税者には特別な行政上の取扱いを規定することとし、このような納税者に対しては、税務署が実地調査しない限り更正決定を行わないことを保証した。また、更正決定の際には、その明確な理由を表示することを求めたのである⁷⁾。要するに、正確な帳簿と記録をつけるための誘因策として青色申告者に種々の特典を与える中で、その 1 つとして、更正処分の理由付記規定が設けられたということになる。青色申告会の書物には、「青色申告制度の創設当初、最大の特典といわれたものは『更正の制限と更正理由の付記』である。……更正決定の乱発、一方的な税務行政をチェックするもので、まじめな青色申告者をずさんな更正決定から解放する保護規定であり、まじめな納税者に精神的な安心感を与えようとしたものであった。』⁸⁾との記述があり、当時の社会環境における理由付記制度の重要性が想起される。

なお、シャープ勧告では、理由付記について「納税者には更正決定の理由をできるだけ詳しく通知すべきである。その措置が実地調査に基ずいてなされる場合には、税務署はその理由および新税額の算定についてこれを十分に説明できる立場にある。更正決定が標準率に基ずいてなされる場合、その通知は必然的に制約を受ける。しかし何れの場合においても、納税者は何故に更正決定をされたか、また追加税額はいかにして算出されたかを知る権利を有する。』⁹⁾とも記されており、詳細な理由付記を求め、さらには青色申告以外の更正処分についても理由付記を求めていたことがわかる。しかしながら、立法当時の事務運営状況について「青色申告者だけでなく、すべての申告者にそうしろ、と（当初の勧告の原案では）書いたのですが、こんなことがない（これまでなかった）日本において、（結果として）青色申告だけは更正理由の付記制度をつけました。』¹⁰⁾と、元大蔵省主税局長の

5) 首藤重幸「青色申告制度の目的と沿革」日税研論集 20 号（1992 年）5 頁参照。

6) シャープ使節団編『シャープ使節団日本税制報告書』第 4 巻（1949 年）D56 頁参照。

7) シャープ使節団・前掲注 6) D58 頁参照。

8) 全国青色申告会総連合編『青色申告会五十年のあゆみ』（2000 年）12 頁。

9) シャープ使節団・前掲注 6) D27 頁。

10) 全国青色申告会総連合編『青色申告会六十五年の歩み』（2015 年）18 頁。

塩崎潤氏が振り返っている。

このような紆余曲折を経て、青色申告者の特典としての理由付記制度が制定されたことがわかる。

第二款 行政手続法の制定

平成5年11月、行政運営における公正の確保と透明性の向上を図り、国民の権利利益の保護に資することを目的として、行政手続法が制定された¹¹⁾。行政手続法14条1項前段では、「行政庁は、不利益処分をする場合には、その名あて人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない。」と規定され、不利益処分に対して理由提示が求められることとなった。

立法時の資料によれば、行政手続法第二次研究会では、統一的行政手続法に関する要綱案第701条2項において、「処分の理由は、書面により、当該処分の根拠となる法律上及び事実上の理由を示すものとする。」、同条3項において、「前項の書面においては、特段の事情がない限り、重要な事実に関する認定の根拠についてもできる限り明らかにするよう努めるものとする。」と定めていたことがわかる¹²⁾。その後、部会審議において、第一次部会案では、第25で「当該処分の根拠となる理由」と定めるにとどまり¹³⁾、最終的には理由提示の程度については条文上明記されなかったという経緯がある。

また、課税庁における更正処分は典型的な不利益処分であると考えられるが、本規定は国税通則法の規定により適用除外とされた。臨時行政改革推進審議会公正・透明な行政手続部会において、大蔵省は、「行政手続法制定の本来の目的は、行政運営の公正・透明性確保にあると考えるが、これが重視されるあまり行政運営の円滑な実施が阻害され、ひいては国民の利益を損なうことにならないよう十分配慮する必要がある。」との基本的な考えから、租税の賦課・徴収に関する手続きについては、「税法を適正に執行し公平な課税を実現するとともに、租税収入を円滑に確保するという特別な目的を実現するために大量かつ反復継続して行われる必要があり、このため、国税通則法及びその他国税に関する法律においてかかる要請を満たす必要十分なものとして既に規定されているところであり、改めて統一法で一律に律することは不适当」と判断している¹⁴⁾。適用除外とすることに反対意見を述べた日本税理士会連合会税制審議会の答申では、「租税の賦課徴収に関する手続は、質的には一般の行政手続と大差ないものである。」としたものの、処分手続については、「必ずしも税務に馴染まないものもある」と理解を示している¹⁵⁾。酒井克彦教授も、「適用除外

11) 行政管理研究センター編『逐条解説 行政手続法〔改正行審法対応版〕』（ぎょうせい、2016年）15頁参照。

12) 総務庁行政管理局編『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年）56頁参照。

13) 高木光＝常岡孝好＝須田守『条解行政手続法 第2版』（弘文堂、2017年）254頁参照。

14) 塩野宏＝小早川光郎編著『行政手続法制定資料（6）〔平成5年〕参考資料編Ⅰ』（信山社、2012年）126頁参照。

15) 日本税理士会連合会税制審議会「行政手続法制化の動きと税務行政手続のあり方について（第一次

を定めた趣旨は、①国税に関する法律に基づく処分の多くは金銭に関する処分であるから、事後的な手続で処理することが適当であり、この点については国税不服審判所への審査請求が整備されていること、②国税に関する処分が大量・反復的であること、③限られた人員で適正・公平・迅速に手続の処理を図らなければならないこと等の理由によるもので、差し当たり合理的なものと解され¹⁶⁾と評価している。

第三款 平成 23 年度国税通則法改正

平成 23 年 11 月 30 日に平成 23 年度税制改正法案が成立し、同年 12 月 2 日に公布・施行された¹⁷⁾。改正前の国税通則法 74 条の 2 では、行政手続法 2 章及び 3 章の適用が除外される旨規定されていたが、平成 23 年度の改正で国税通則法 74 条の 14 (条文番号が 74 条の 2 から変更されている。)に規定する行政手続法 2 章及び 3 章の適用除外のうちから、行政手続法 8 条及び 14 条が除かれることとなった。この改正により、白色申告書に対する更正処分等の不利益処分においても理由提示が必要となった。なお、同時に個人の白色申告について、記帳義務の強化が導入されており、記帳・帳簿等の保存が十分でない白色申告者に対する理由付記については、法の求める理由付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こととする旨が平成 23 年度税制改正大綱に記載されている¹⁸⁾。

従来、税務手続については、必要な規定を各税法上に設けることで、独自の手続体系が整備されるとともに、異議申立てに係る異議決定の段階では原処分の理由を知りうる状況となっていることなどから、理由付記の趣旨は税法上一定程度確保されていると考えられていた。しかし、改めて処分の適正化と納税者の予見可能性の確保の観点から、行政手続法の規定に基づき青色申告書に対する更正処分に限らず、全ての不利益処分に対して理由付記を実施することとなったのである¹⁹⁾。

さしあたり、本改正をどのように解するかについて、日本税理士会連合会及び日本弁護士連合会の意見書が参考になる。日本税理士会連合会は、「行政処分の理由附記は、処分庁の判断の合理性を担保し、かつ、納税者に不服申立ての便宜を与えるものであり、行政の恩恵もしくは限られた者への特典に止められるべきものではないので、他の行政処分と同様な取扱いをすべきであり、理由附記が特典とされる制度は一刻も早く見直されることを望む²⁰⁾」との意見を述べている。また、日本弁護士連合会は、「理由附記を青色申告の特典であるかのように位置付けておくべき理由は全くなく、理由を附記して欲しければ、青色

答申―『行政手続法(仮称)要綱案から』租税に関する行政手続を除外したことの適否について―(1989 年) 5 頁参照。

16) 酒井克彦「更正の理由附記を巡る諸問題(中)」税務事例 43 巻 2 号(2011 年) 67 頁。

17) 本改正について、その経緯等も含めて、三木義一「租税手続法の大改革」自由と正義 63 巻 4 号(2012 年) 35 頁以下が詳しい。

18) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて 平成 24 年版』(大蔵財務協会、2012 年) 240 頁参照。

19) 大蔵財務協会・前掲注 18) 239 頁参照。

20) 日本税理士会連合会「行政不服審査法の改正に伴い国税通則法の改正を求める意見」(2007 年) 6 頁。

申告をすればよいかのような議論は筋違いである。』²¹⁾ との意見を述べている。これらは、青色申告の特典として制定された理由付記制度の立法経緯以上に適正手続保障を重視すべきとの表れであろう。

一方で、浅妻章如教授は、課税当局の人的資源には限りがあるため処分件数が減ってしまう可能性、さらには、課税庁側の目の届く範囲が狭くなり納税者側の適切な申告納税の意識が薄れる可能性を指摘している²²⁾。また、この改正における直接の指摘ではないが、荒井英夫教授は、税務執行の観点から「例えば、『業務の量・質両面での増大』という変化があるにもかかわらず、『定員・予算の増加の困難化』という制約のため、『税務執行当局の業務の効率化』の努力だけでは的確に対応できないという状況が考えられる。このような執行に係る状況下においては、税務執行当局がその役割を実施する能力が低下することになる。』²³⁾ と述べている。現に国税庁の調べによれば、下表²⁴⁾のとおり、平成23年度の国税通則法改正が施行された平成25年1月1日以降の法人税に関する調査件数は激減しており、それに伴い徴収税額も減少している。

集計期間	申告件数(千件)	調査件数(千件)	申告漏れ額(億円)	追徴税額(億円)
平成22年7月～翌年6月	2,762	125	12,557	2,520
平成23年7月～翌年6月	2,763	129	11,749	2,175
平成24年7月～翌年6月	2,761	93	9,992	2,098
平成25年7月～翌年6月	2,771	91	7,515	1,591
平成26年7月～翌年6月	2,794	95	8,232	1,707
平成27年7月～翌年6月	2,825	94	8,312	1,592
平成28年7月～翌年6月	2,861	97	8,267	1,732

第四款 小括

以上の沿革をみれば、理由付記制度は、創設当初は恩恵規定として位置づけられており、かつ、課税庁の恣意抑制を目的としていたことがわかる。その後は、申告納税制度の運営が正常化していく中で、適正手続保障としての納税者の権利が強く主張されていくことになる。行政手続法制定時には、課税庁における処分の大量性・反復性という特殊事情を鑑み理由提示規定は適用除外とされていたが、課税庁の事務負担以上に納税者の権利を保障すべきとする時代の流れにあって、平成23年度税制改正により租税行政におけるすべての不利益処分に理由付記が必要となったのである。特に当時の民主党政権下では、税制改正

21) 日本弁護士連合会「国税に関する不利益処分の理由附記及び処分基準の公表についての意見書」(2007年)3頁。

22) 浅妻章如「行政手続法と租税手続」日税研論集71号(2017年)85頁参照。

23) 荒井英夫「税制の円滑な実施に大きな影響を与えている要因についての概論」税大ジャーナル19号(2012年)111頁。

24) 国税庁レポート2012年度版～2018年度版より抜粋。平成31年1月5日最終確認。
(<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/report.htm>)

における基本的な考え方を「公平・中立・簡素」から「公平・透明・納得」に置き換え、より納税者の立場を意識していたことがわかる²⁵⁾。このように、理由付記制度が創設されてからの時代背景は大きな変動があり、それに伴い、理由付記制度に求められる機能も変化していると考えられる。

第二節 理由付記制度の法的性格

第一款 理由付記の機能

理由付記制度の機能について最高裁昭和 38 年判決は、「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」と判示している。金子宏教授はこれらを「処分適正化機能」と「争点明確化機能」と呼称している²⁶⁾。「処分適正化機能」はシャープ勧告から導き出される趣旨であり²⁷⁾、「争点明確化機能」は憲法上要請される適正手続保障としての一機能であると考えられる²⁸⁾。これらの機能が理由付記制度の両輪となる機能であることを前提として、そこから求められる理由付記制度の法的性格を整理していく。

第二款 理由付記の法的性格

北野弘久教授が「戦後もっとも議論を呼んだ税法問題の一つ」²⁹⁾と評するほどに理由付記規定は多分な争点をはらんでいた。具体的にいえば、理由付記の程度を除くと、①理由付記に不備があった場合の更正処分の効力、②理由付記の不備について事後的に補完することが認められるか、③理由付記の内容を差し替えて更正処分を維持できるか、④納税者が十分知りうる事柄まで理由付記する必要があるかの 4 点である。以下、各々の争いの中で導き出された法的性格を概観する。

25) 民主党『平成 22 年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～』5 頁参照。なお、現在の自民党政権下における税制改正における基本的な考え方は「公平・中立・簡素」に戻されている（自由民主党＝公明党『平成 31 年度税制改正大綱』2 頁参照）。

26) 金子宏教授は、これらのほか、「納税者が納得して租税を納付するという意味での説得効果と、不必要な争訟の発生を予防するという意味での紛争予防効果」も有しているとする（金子宏『租税法理論の形成と解明（下）』（有斐閣、2010 年）592 頁）。

27) 中村三徳教授は、『「処分理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える」ということも、後述の『理由付記の程度』とも関連して検討されるべき問題であるが、青色申告書以外の申告書に対する更正通知書に理由を附記することが規定されていないこととの関連において、規定の趣旨としては必ずしも本質的なものとはいえないのでなかろうか。』と述べており、「争点明確化機能」は立法趣旨とはやや異なることを示唆している（中村三徳「青色申告書にかかる更正の理由附記をめぐる諸問題」税大論叢 8 号（1974 年）70 頁）。

28) 適正手続の内容を具体的に明示するならば、告知、聴聞、防御の機会を与えることの 3 点であるとされ、理由付記はまさに防御の機会を与えるものであると考えられる（志賀櫻「租税手続における憲法保障」租税訴訟 3 号（2010 年）11 頁参照）。

29) 北野弘久「更正理由附記の法理—最近の判例の検討を中心として—」判時 679 号（1972 年）120 頁。

1. 理由付記の効力

理由付記制度の創設以降、課税庁側では、理由の付記は本質的な要件ではなく、これを欠く場合にも更正の効力には影響がないとする訓示規定説が唱えられていた。この説は、理由付記の趣旨目的が、青色申告者と課税庁側との見解の相違についての説明をするためのものにすぎないとする立場をとり、理由付記がないことは、更正自体を無効ないし取消ならしめる重大な瑕疵ではなく、更正の内容そのものには何ら影響を及ぼさないとする考え方である³⁰⁾。しかしながら、学説の多くは訓示規定説を批判的にとらえ、理由付記が欠ける場合には更正の要件が欠けたものとする効力規定説の立場をとっていた。「付記しなければならない」との文言から、訓示規定と解するのは困難であり、条文を厳格に解釈すべきとするのが効力規定説を採用する1つの根拠である³¹⁾。裁判例も効力規定説を採用する立場が多かったのであるが³²⁾、最高裁昭和38年判決が明確に効力規定説の立場をとり、この対立に終止符が打たれることとなった。

2. 事後的な補完

規定の効力の争いに沿う形で、付記された理由の不備につき、事後にその不備を補完することによって、当初の不備は治癒されるか否かという議論がある。事後の補完により理由付記の不備が治癒されたとした場合、更正処分に理由付記を要求する規定の意義が訓示規定化してしまうことになるのであるから、理由付記規定を効力規定とする前提をとれば、必然と理由付記の治癒は認められないという説が有力である³³⁾。最判昭和47年12月5日³⁴⁾においても、「処分庁と異なる機関の行為により附記理由不備の瑕疵が治癒されとすることは、処分そのものの慎重合理性を確保する目的にそぐわないばかりでなく、処分の相手方としても、審査裁決によってはじめて具体的な処分根拠を知らされたのでは、それ以前の審査手続において十分な不服理由を主張することができないという不利益を免れない。」と判示し、瑕疵の治癒を消極的に捉えている³⁵⁾。

30) 中村・前掲注27) 74頁参照。

31) 中村・前掲注27) 72頁以下参照。

32) 詳しくは、北野弘久「青色申告者に対する更正の理由附記をめぐる問題—最高裁判決の評価—」税法学151号(1963年)18頁以下参照。

33) 酒井・前掲注16) 65頁参照。

34) 民集26巻10号1795頁。

35) 本判決の評釈として、山田洋教授は、理由付記の不備によって処分が取り消されたとしても、行政庁は改めて理由を付記して同一内容の処分を繰り返す可能性が高く、行政効率や訴訟経済の見地から望ましくないと指摘をしつつも、理由の瑕疵の治癒を認めると、行政庁が理由付記を軽視し、当初は理由付記をせず、不服申立てがなされてから理由を作文するといった事態も危惧されること、処分庁に処分理由について慎重に再検討させることができ、また、その間に更正期間の経過等によって同一処分が不可能となる可能性もあることから、理由付記の不備を理由として行政処分を取り消すことは無駄ばかりとはいえないと評している(山田洋「判批」宇賀克也＝交告尚史＝山本隆司編『行政判例百選Ⅰ 第7版』(有斐閣、2017年)183頁参照)。

3. 理由の差替え

理由の差替えの可否を論じる場合、その前提として、課税処分取消訴訟の訴訟物を総額主義で捉えるのか、争点主義で捉えるのかの対立がある。総額主義とは、訴訟物は課税処分により確定された税額の適否であるとする見解であり、争点主義とは、訴訟物は課税処分の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³⁶⁾。占部裕典教授は、総額主義の根拠として、「(1) 租税債務の確定構造、すなわち租税債務は暦年又は事業年度の終了時に当然成立し、これを申告・更正等により確定するという仕組みになっていること、(2) 課税処分に不服申立段階はともかく必ずしも理由が附記されているとは限らないこと、(3) 紛争の一回的解決が図られること」³⁷⁾などを挙げている。一方、争点主義については、「(1) 青色申告に対する更正処分には理由の附記が要求されていること、(2) その他の確定処分についても、それに対する異議申立てを棄却するときには遅かれ早かれ、すべての確定処分は原処分庁により理由を附記されることになるから、処分理由の差替えを自由に認めることはこれらの法の趣旨に反すること」³⁸⁾などを挙げている。理由の差替えとの関係性は、総額主義によれば、原則として自由に認められ、争点主義によれば、原則として認められないと解することができる。最判昭和56年7月14日³⁹⁾は、「被上告人（筆者注：課税庁）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。」と判示している。また、金子宏教授は、「理由の差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のと結果的に同じであり、せっかく理由の記載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」のであるから、理由の差替えは原則として認められないが、「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では理由の差替えは認められる」と解している⁴⁰⁾。したがって、理由の差替えは、納税者に不利益が生じない範囲においてのみ認められると解することができる。

4. 推知され得る理由の付記

課税庁の事務負担を考慮するならば、納税者にとって容易に推知できる事由による更正処分である場合にまで理由付記を求める必要はないとする見解もあろうが、判例はそれを良しとしていない。最高裁昭和38年判決では、「(更正処分通知書の)記載自体から納税者

36) 金子宏『租税法 第22版』（弘文堂、2017年）1007頁参照。

37) 占部裕典「租税訴訟における審理の対象—理由附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 租税訴訟（改訂版）』（青林書院、2009年）122頁参照。

38) 占部・前掲注37) 125頁参照。

39) 民集35巻5号901頁。

40) 金子・前掲注36) 1008頁参照。

がこれを知るに由ないものであるから……理由附記の要件を満たしているものとは認め得ない。」と判示している。この点につき久保茂樹教授は、「納税者が税務調査にたまたま立ち会うなどして処分理由を知りえたかどうかは、理由記載の程度を決するにあたって考慮してはならないとされたのである。最高裁は、簡易な記載にとどめようとする実務に対し、並々ならぬ決意で意識改革を迫ったもの」⁴¹⁾と評価している。さらに、最判昭和38年12月27日⁴²⁾は、「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、したがって、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いわなければならない」と判示している⁴³⁾。佐藤謙一教授も理由付記の性格の1つとして「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。」⁴⁴⁾と述べている。

第二款 小括

以上のとおり、理由付記規定の性格を概観してきた。理由付記の趣旨目的に沿って各々の性格を鑑みれば、理由付記の不備は処分自体を取り消す効力を有するうえ、付記理由の追完は認められず、差替えも限定的に認められるにとどまる。さらには、納税者が容易に知りうる事柄であっても更正通知書に理由として付記しなければならないのである。したがって、更正通知書への理由付記は非常に重要なものと位置付けることができる。しかしながら、どの程度の理由を付記すべきかについては明文の規定はなく議論のあるところであり、その重要性に反して、その理由付記の程度については不明瞭であることは否めない。次章では、その理由付記の程度について、現在までの議論を整理したうえで、課題を指摘する。

第二章 理由付記の程度

本章では、理由付記制度最大の論点でもある理由付記の程度について、現在までの学説及び裁判例における考え方を整理し、現状の課題を探っていく。

第一節 学説

第一款 青色申告書に対する更正処分の分類

青色申告に係る更正処分の理由付記の程度については最高裁昭和38年判決がリーディング

41) 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）140頁。

42) 民集17巻12号1871頁。

43) 最判昭和49年4月25日民集28巻3号405頁も同旨。

44) 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年）80頁。

ゲケースとされる。本判決では、「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、……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する」と解するのが相当である。」と判示し、一つの基準を示した。その後、最高裁昭和60年判決において、「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。」と判示された。以降、青色申告に係る更正処分を、帳簿否認による更正と帳簿書類の記載は否認しないものの法解釈や法的評価の見解の相違に起因する評価等否認による更正の2つに分類して検討する方法が一般的となる。

学説上も、帳簿否認による更正と評価等否認による更正に区分し、理由付記の程度を論じる見解が通説となっている⁴⁵⁾⁴⁶⁾。その根拠としては、法が帳簿書類を調査しなければ更正することができない場合と、帳簿書類を調査しないで更正することができる場合とを区別していること⁴⁷⁾、又は、理由付記の趣旨は申告に係る所得の計算が法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とすると、帳簿書類の記載を否認しないものにまで厳格な理由付記が要求されるものではないことなどが挙げられる。

45) 村井正＝占部裕典「青色申告の法理」小川英明＝松沢智『裁判実務大系 租税争訟法』（青林書院、1988年）76頁参照。

46) 他方、上記によらない見解もある。例えば、北野弘久教授は、「青色申告書に対する更正の理由附記には特段の限定がなく、ひろく青色申告書に対する更正であればその原由のいかんを問わず理由附記が必要とされている。したがって、規定上からは、帳簿書類の記載を否定しないでなされる更正の場合にも理由附記は必要であり、また、その理由附記の程度についても別異の取扱は許されていない。」と述べ、法が一律に理由付記を要請していることを指摘し、具体的な理由付記の程度は、個別的に理由付記制度の趣旨目的を考慮し論ずる必要があるとしている（北野・前掲注29、122頁参照。）。また、佐藤繁氏は「更正が行われる場合としては、（イ）帳簿書類の記載自体に誤り（仮装隠蔽等）がある場合、（ロ）同族会社の行為計算の否認等により否認する場合、（ハ）税法の解釈に誤りがある場合（引当金計上の誤り等）、（ニ）たんなる計算の誤りの場合などがありうるが、そのそれぞれについて理由の要否ない程度をいかに考えるべきかということについても、なお問題が残されている」として、より細かな区分を検討している（佐藤繁「判解」法曹時報25巻9号（1973年）138頁）。

47) 法人税法130条1項は、「税務署長は、内国法人の提出した青色申告書又は連結確定申告書等に係る法人税の課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額の更正をする場合には、その内国法人の帳簿書類を調査し、その調査により当該青色申告書又は連結確定申告書等に係る法人税の課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これをすることができる。ただし、当該青色申告書又は連結確定申告書等及びこれらに添付された書類に記載された事項によって、当該課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額の計算がこの法律の規定に従っていないことその他その計算に誤りがあることが明らかである場合は、その帳簿書類を調査しないでその更正をすることを妨げない。」と規定されており、但し書きの前後で区別されている。

第二款 理由付記の程度

帳簿否認による更正における理由付記の程度については、学説も最高裁昭和38年判決を支持している。金子宏教授は、「青色申告制度は、もともと、納税者の帳簿書類について、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り、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から、その記載を否認するためには、それを打破だけの根拠と資料が必要である。また、租税行政庁には、そのような資料の入手のために反面調査を含むきわめて強力な質問検査権が与えられている。これらの事情にかんがみると、判決の考え方は、青色申告制度の趣旨に合致しており、また決して税務行政に無理を強いるものではない。」⁴⁸⁾と説示している。そして、理由付記は、「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、理由付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」⁴⁹⁾することを要し、それによってどのような理由で更正処分がなされたのかを納税者に明らかにすることが一般論として示されたと評価されている。

一方で、評価等否認による更正における理由付記の程度には、学説上議論がある。評価等否認による更正における理由は、信憑力のある資料の摘示は要しないが、①更正の原因となる事実、②それへの法の適用、および、③結論を付記する必要があるとされている⁵⁰⁾。そして、②に挙げた「法の適用」につきどの程度付記すべきかについて大きく2つの説が展開される。

金子宏教授は、『租税法 第21版』において、「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」⁵¹⁾と解していた。これを、本論文では「根拠不要説」と呼ぶことにする。この説を有力視する論者もいたが⁵²⁾、『租税法 第22版』では、「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、結論のみではなく、結論に到達した理由ないし根拠を納税者に理解しうる程度に示す必要があると解すべき」⁵³⁾と見解を修正している。三木義一教授は、「法解釈の相違といっても、その背後には帳簿の記載に係る微妙な事実認定の問題も含まれていることを考えれば、少なくとも事実認定も含む場合には、当該判断の根拠も示すことを要求しても、行政に対する過度の要求とはいえない」⁵⁴⁾

48) 金子・前掲注26) 592頁。

49) 金子・前掲注26) 593頁。

50) 金子・前掲注36) 890頁。

51) 金子宏『租税法 第21版』（弘文堂、2016年）849頁。

52) 品川芳宣教授は、「学説上も、次のように解されるに至っている」として、金子教授の見解を引用している。（品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、2017年）115頁）。酒井克彦教授は、「理由は例文的であったり、抽象的なものであっては足りないと解すべきであり、帳簿書類との関連において更正処分の具体的根拠を明らかにするものでなければならぬ」との見解を示しつつも、「法の適用については、その結論のみを示せば足りるとする見解も有力である」と述べている（酒井克彦『裁判例からみる法人税法 二訂版』（大蔵財務協会、2017年）857頁）。

53) 金子・前掲注36) 890頁。

54) 三木義一『納税者の権利救済のための租税手続法活用辞典』（ぎょうせい、1988年）113頁。

とし、一定の場合には根拠も示すべきと述べている。高橋祐介教授は、「法解釈やその適用を争う場合には、理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に更正の根拠を具体的に明らかにしなければならない」⁵⁵⁾と述べている。これらのように根拠を付記する必要があるとする説を「根拠明示説」と呼ぶことにする。さらに、課税庁にやや厳しい論調として谷口勢津夫教授は、「帳簿書類の記載を否認するのではなく、帳簿書類に記載された事実に対する法的評価を否認して更正する場合（いわゆる評価否認の場合）には、その法的評価に至る判断過程を省略することなしに記載し、その判断過程を逐一検証することができるようにすることが必要である」⁵⁶⁾との見解を示している。適正手続保障の観点からも、「附記される理由は適用条文のみを示すような抽象的なものであってはならず、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、納税者が更正に対して十分に防御権（不服申立てや訴訟において更正の違法性を追及）を行使しうるべく、具体的なものでなければならない」⁵⁷⁾との見解がある。

金子宏教授の見解の修正によって、現在においては、根拠明示説が大勢を占めていると考えて差し支えないであろう。しかしながら、例外的に根拠不要説が採用される場合があることや、根拠明示説の中でも示すべき根拠の程度ないし個別事例ごとの差異など、結局のところ明確な理由付記の程度の基準は見えてこないようにも感じられる⁵⁸⁾。そこで次節では、評価等否認による更正処分に係る理由付記の程度について争われた裁判例として、最高裁昭和 60 年判決、大阪高判平成 25 年 1 月 18 日⁵⁹⁾（以下「大阪高裁平成 25 年判決」という。）の 2 つの事例を挙げ、判断基準を確認していく。なお、この他、松山地判平成 27 年 6 月 9 日⁶⁰⁾の検討も行っているが、誌面の関係上割愛させていただいた。

第二節 裁判例

第一款 最高裁昭和 60 年判決

1. 事案の概要

青色申告法人である X（原告・控訴人・被上告人）が、工場に設置した冷房機につき特別減価償却規定⁶¹⁾の適用のある機械に当たることを前提に損金計上して確定申告を行ったと

55) 岡村忠生＝渡辺徹也＝高橋祐介『ベーシック税法 第 7 版』（有斐閣、2013 年）316 頁（高橋祐介執筆部分）。

56) 谷口勢津夫『税法基本講義 第 6 版』（弘文堂、2018 年）167 頁。

57) 首藤重幸「租税確定手続法」北野弘久編『現代税法講義 5 訂版』（法律文化社、2009 年）355 頁。

58) 泉絢也氏は、「最高裁昭和 60 年判決を前提としても、具体的にどのような場合に上記趣旨を充足するのかという点は、論断しづらい面があり、いまだ議論の余地、類型化の努力の余地がある。」と述べ、数多くの理由付記の程度を争った裁判例・裁決例を検討されている。（泉絢也「収益事業に該当するものとして行った青色申告の更正処分を理由付記に不備があるとして取り消した大阪高裁判決」租税訴訟 9 号（2016 年）494 頁、同「理由付記の不備をめぐる事例研究 第 1 回～第 51 回」プロフェッションジャーナル 147 号～275 号（2015 年～2018 年）参照。

59) 判時 2203 号 25 頁。

60) 判タ 1422 号 199 頁。

61) 租税特別措置法 45 条の 2（昭和 49 年法律第 17 号による改正前のもの）に定める中小企業者等の機械の特別償却に関する規定。

ころ、課税庁 Y (被告・被控訴人・上告人) が本件冷房機は機械ではなく建物附属設備に該当するとの理由により更正処分及び過少申告加算税賦課決定をしたため、X が本件各処分の取消しを求めた事案である。なお、更正通知書には、「四八年六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、建物附属設備と認められ、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。」と記載されていた。

第1審⁶²⁾では、「何故に建物附属設備に該当するのかの理由は明示されておらないが、もともと冷房機は、その性質上、建物内部の冷房の機能を果たす目的で造られるものであり、法人税法施行令においても建物附属設備として冷房設備が掲示されており（同令第一三条）、本件冷房機もこれと類を異にするものではない……税法上の属性評価のみの問題に関する場合に於て、本件冷房機のような場合に於て、なお、その基準を開示し、これが機械および装置に該らない所以を示すことまで要求するものではない……本件更正処分通知前に本件申告をなした税理士本坊美通に建物附属設備と判断した理由を口頭で伝えていることが認められ、右告知内容と合わせ考えれば、理由不明示をもって違法とは断じえない。」として請求を棄却した。一方、控訴審⁶³⁾では、「いかに冷房機が原則として建物附属設備に属し、織物機械設備と認めることが例外であるとしても、何ゆえに本件冷房機が建物附属設備のままにとどまって織物機械設備とまでは認められないのかについての具体的根拠（本件ではこの点が最も重要な事実である。）を、社会通念に照らしても全く知ることができないというべきであり、したがって、本件冷房機につき織物機械設備としての特別償却を否認する理由として、本件冷房機が『機械』ではなく『建物附属設備』と認められる旨の文言だけでは、本件更正の根拠、理由を具体的に明示したことにならないものといわなければならない。」と判示し、X の請求を認容した。

2. 裁判所の判断

最高裁⁶⁴⁾は、「法人税法一三〇条二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（傍線筆者、以下同じ。）というべきであり、したがって、帳簿書類の記載自体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、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

62) 神戸地判昭和 54 年 8 月 20 日民集 39 巻 3 号 875 頁。

63) 大阪高判昭和 55 年 11 月 26 日民集 39 巻 3 号 889 頁。

64) 最判昭和 60 年 4 月 23 日・前掲注 3) 参照。

ある資料を摘示することによつて具体的に明示することを要するが、……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。」と帳簿記載を否認する場合と否認しない場合とで区分し、それぞれで理由付記の程度は異なることを判示した。そして、「本件更正理由の記載は、本件冷房機が法人税法二条二四号、同法施行令一三条一号所定の『建物附属設備』である『冷房設備』にあたり、したがつて、これが特別償却規定の適用のある『機械』にあたるとは認められないから、本件冷房機の減価償却費は前記普通償却の限度において算定されるべきであるとする趣旨を記載したものであるということができ、これによれば、右更正理由の記載は、上告人がなにゆえ右三六万八〇三六円を償却超過額としてその損金算入を否認したかについて、その法律上及び事実上の根拠を具体的に示しているものといふことができる。右更正理由の記載は、本件冷房機がなにゆえ特別償却の対象とされる『機械』にあたらぬとするのかについて、これが法人税法二条二四号、同法施行令一三条一号所定の『建物附属設備』にあたるにとどまり、上告人の判断の基礎となつた具体的事実関係を明示してはいないが、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てい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、……右の理由の記載もこのことを前提としたうえで、本件冷房機が、その構造、機能及び設置使用状況からみて、右の『冷房設備』にあたることを認めた趣旨を記載したものと解することができる。」と本件の事例に当てはめたうえで、結果として、「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いふことができ、上告人としては、前記のような内容の理由を記載することによつて、本件更正における自己の判断過程を逐一検証することができるのであるから、その判断の慎重、合理性を確保するという点について欠けるところはなく、右の程度の記載でも処分庁の恣意抑制という理由附記制度の趣旨目的を損うことはないといふべきである。また、本件更正理由の記載を右のような趣旨のものと解することが可能であるならば、本件更正の理由は、理由附記制度のもうひとつの目的である『不服申立ての便宜』という面からの要請に対しても、必要な材料を提供するものといふことができる」として理由付記に不備はないと判示した。

3. 考察

本判決は、評価等否認による更正における理由付記の程度について、「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

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。」として一般的基準を示した判例とされる。本件における理由付記について、冷房機が機械に該当しないことにつき、建物附属設備に該当すると示すにとどまり、建物附属設備に該当するとした判断の基礎となった具体的事実関係を明示していないことは認めており、これが金子宏教授が当初説示していた根拠不要説の所以と考えられる。しかしながら、当てはめが結果として法の適用について、結論のみを記していた本件更正通知書を違法とはしなかった点については、それはあくまでも本件の実事関係において成立するいわば例外であって、評価等否認による更正一般に当てはまるものではないとする論者も多い。

久保茂樹教授は、「帳簿記載の否認を伴わない更正においては、勘定科目と金額を指摘すれば足りると解するむきもあるようである。しかし、このような場合であっても、判決にあるように、理由附記の趣旨を満たすよう『判断過程の省略のない記載』—これがどの程度のものを要求するものなのかは、今後、具体的場面に即して詰められねばならない—が求められているのである。本件における理由の記載は一見簡潔なものとなっているが、それは、たまたま冷房機の属性評価がいわば自明と解されたからであることに注意が払われるべきであろう。」⁶⁵⁾と述べている。碓井光明教授も本判決には賛成としながらも、「法的評価に係る問題であるからといって、結論のみを示せば足りるというわけではな」く、「たとえば、役員報酬が過大であるという理由で損金算入を否認する場合に、『金……円を超える部分は過大であると認められますので否認します』という程度の理由では、不服申立後に資料を集めて補強すればよいという見込課税の可能性が大であって恣意抑制の趣旨に反するし、また、不服申立の手がかりを把握することもできない。……記載方法・程度は別として、結論のみ示せばよいと断定するのは早計である。」⁶⁶⁾と述べている。最高裁調査官は、最高裁は冷房機の原則的な使用方法が建物附属設備であることを前提としたうえで、実際の使用状況が原則的な使われ方であると認めたことを付記したものと解し、理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に理由付記がなされていると評価したものであると説く⁶⁷⁾。

一方で、本件においても結論のみの記載では理由付記として足りないという見解もある。例えば、芝池義一教授は、「本件の損金算入否認の直接の理由は、処分庁が本件冷房機を『機械』ではなく『建物附属設備』と評価したことにあるから、この『評価の事実』を記載すれば理由附記としては一応足りる」としながらも、「『評価の事実』の根拠づけは更正理由の中には記載されていない。これでは、納税者としては理由として記載されている『評価の事実』を納得できず、理由附記としては不十分ではないか」⁶⁸⁾と疑問を呈している。また、木村弘之亮教授は、本判決の結論に賛成の立場ではあるが、「『建物附属設備』の根

65) 久保・前掲注41) 143頁。

66) 碓井光明「判批」判時1198号(1986年)176頁。

67) 濱野惺「判解」昭和60年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕176頁。

68) 芝池義一「判批」別冊ジュリスト178号(2005年)203頁。

拠条文をも附記すべきではなかろうか。』⁶⁹⁾との指摘をしている。

本判決の結論についての賛否はともかくとして、理由付記の程度の判断基準としては、「判断過程を省略することなしに記載したものということができ、上告人としては、前記のような内容の理由を記載することによって、本件更正における自己の判断過程を逐一検証することができる」と示されていることから、法の適用関係について、結論のみ付記することを是としているのではなく、結論のみであったとしても結果として判断過程を省略していない場合には、理由付記の趣旨目的が充足されることがあると解すべきであろう。

第二款 大阪高裁平成 25 年判決

1. 事案の概要

本件は、財団法人である X (原告・控訴人) が、課税庁 Y (被告・被控訴人) から平成 16 年 3 月期ないし平成 19 年 3 月期 (以下「本件各事業年度」という。) の法人税について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、これらの処分は非収益事業に対する課税であり違法であるなどとして、本件各更正処分等の取消しを求めた事案である。

X は、本件各事業年度において、公益事業会計及び不法投棄調査収集事業会計につき、東大阪市等からし尿収集運搬業務等の委託を受け (以下「本件各事業」という。)、これらに係る収入金額と経費合計の差額にほぼ相当する金員を、東大阪市からの一時借入金の返済に充て、そして、本件各事業年度において、収益事業会計として区分していた事業のみを法人税法 2 条 13 号に規定する収益事業に該当するとして本件各事業年度の法人税の確定申告をした。

Y は、X が営む事業のうち、本件各事業年度における本件各事業についても収益事業に該当するとして、平成 19 年 11 月 28 日付けで、X に対し本件各更正処分等をした。その更正通知書には、更正理由として、委託契約の内容及び金額を特定したうえで「貴法人が東大阪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東大阪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の収入に該当します。したがって、当事業年度の所得金額に加算しました。」と付記されていた。

第 1 審⁷⁰⁾は、「処分行政庁は、……契約等年月日及び委託契約等ごとに加算すべき収入額の内訳を明らかにしているのであって、原告がどの委託契約等が問題とされたかについて具体的に知ることは可能である。したがって、……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という理由付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といえる

69) 木村弘之亮「判批」ジュリスト 870 号 (1986 年) 112 頁。

70) 大阪地判平成 24 年 2 月 2 日税資 262 号順号 11870 頁。

から、法人税法が要求する更正理由の付記として十分であり、本件各更正処分に係る理由付記は法人税法 130 条の要件を満たすものと解するのが相当である。」と判示し、X の請求を棄却した。

2. 裁判所の判断

大阪高裁⁷¹⁾は、最高裁昭和 38 年判決及び最高裁昭和 60 年判決を引用し、理由付記の趣旨目的が、処分適正化機能と争点明確化機能にあることを確認したうえで、「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、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ことは要しないが、更正の根拠を、上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付記制度の制度目的を充足する程度に具体的に明示するものであることを要すると解され、更正処分庁が当該評価判断に至った過程を検証しうる程度に記載する必要があるというべきである」と判示した。また、「更正の理由付記は、単に納税者に更正の理由を示すに止まらず、更正の妥当公正を担保する趣旨をも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、その理由を納税義務者が推知できると否とにかかわりがなく、付記すべき理由の程度が緩和されるものではないというべきである」と補足している。

そして、本判決における具体的な判断において、「本件各更正処分は、処分行政庁が、財団法人である控訴人の本件各事業について、収益事業に該当するとして、法人税法 7 条（平成 22 年法律第 6 号による改正前のもの。以下同じ。）により課税の対象となる旨判断したものである。処分行政庁の上記判断に際しては、以下述べる法令及び通達に関する判断が必要となる。」として、各更正処分を行うにあたり必要となる法令等を示した。

その上で、本件各理由付記について、「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。」とし、「本件訴訟における被控訴人の主張等に照らすと、処分行政庁は、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を含む。）』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みても、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

71) 大阪高判平成 25 年 1 月 18 日・前掲注 59) 参照。

のではない旨判断したことが認められる。ところが、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から、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。」と判示している。また、その他の要因として、長年にわたり公益事業部門に区分して経理していた事業について非課税であることを前提に税務申告を行ってきたこと、平成7年の税務調査時においても是正指導がなかったこと、平成19年4月の税務調査時には、控訴人が受け取っていた委託料が実費弁償かどうか等を中心に調査を行い、一旦は公益事業部門については非課税の方向である旨の見解を示していたことを挙げ、「これらの事実を照らせば、行政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必要があるのは、主として、本件各事業が実費弁償により行われているといえるのか、実費弁償通達が適用されるのかとの点にあったものと考えられるところ、本件各付記理由にはこの点について何ら記載するものではなく、行政処分庁の判断過程を検証することができない。」として理由付記に不備があると判示した。

また、最高裁昭和60年判決では法の適用について結論のみを示していたことにつき、「法の適用について課税庁と納税者との間で見解が対立する場合等においては、課税庁の恣意の抑制や納税者の不服申立ての便宜等の要請は、法の適用判断の過程について生ずるものと考えられる。事実関係を示すことで法の適用関係が一義的に明らかである場合やこれを容易に推測することができる場合等、法の適用については結論のみを示せば足りる事案が存することは否定できないが、一般的に法の適用については常に結論のみを示せば足りるとする被控訴人の主張は採用しがたい。」と個別事例によって理由付記の程度が異なるうえ、法適用について結論のみ示せば足りる事例が例外的である旨説示している。

さらには、Yが、「本件各付記理由を見れば、『収益事業収入計上漏れ』の金額が『収益事業に係る損金の計上漏れ』の金額を大幅に超過して、本件各事業年度に所得が発生し、実費弁償となっていないことは明白であり、更正処分庁の判断過程を逐一容易に検証することができる旨主張」していることに対して、「本件各付記理由の『収益事業収入計上漏れ』、『収益事業に係る損金の計上漏れ』の記載は、本件各事業が収益事業に該当するとの判断を前提として、その所得金額ひいては税額を算出する判断過程を記載したものであって、本件各事業が収益事業に該当するかについて、実費弁償となっているかについての判断過程を記載したものと解されない。本件各付記理由の上記記載によって、実費弁償となっていないとする処分行政庁の判断過程を検証することが可能であるとは認めがたいところであるし、処分行政庁の判断過程が控訴人に示されたとみることは困難である。」として、Yの主張を認めなかった。

3. 考察

本件は、評価等否認による更正処分における理由付記の程度に関する争いにおいて、最高裁昭和60年判決よりも処分行政庁に厳しい判決として注目を浴びた。そして、本判決が最高裁昭和60年判決において示された解釈の変更をしたものなのか、はたまた本判決は一事例判決にすぎないのかという議論が巻き起こった。品川芳宣教授は、最高裁昭和60年判決と本判決はともに法的判断が問題とされており、後者も前者の射程にあるとも考えられ、国側も上告して評価否認の場合の理由付記の程度を正すことも考えられたとしている⁷²⁾。また、増田英敏教授は、「国税通則法改正に伴い、租税行政手続の制度趣旨を再検討する必要があると思われる。本件はその意味からも有益な事例といえ」⁷³⁾と述べている。このような見解がある一方で、佐藤孝一氏は、「最高裁昭和60年判決は、附記理由が課税庁の判断過程を省略することなしに記載しており、課税庁が自己の判断過程を逐一検証できることが課税庁の恣意抑制という理由附記制度の趣旨目的に合するところである、とすることから、帳簿記載を否認しない更正の理由附記においても、課税庁の判断過程すなわち下位法規の検討結果や適用条文についても記載することが必要との前提をとっていることが明らかである。」⁷⁴⁾として最高裁昭和60年判決とも整合的であると評価している。岩崎政明教授は、「数多くの調査件数を抱える一定数の税務職員が限られた期間内に判断を示さなければならない行政の実情」を挙げ、理由の程度については、「法令の解釈についても判例・通説により意義が確立しているような場合や通達により行政庁側の取扱いが明示されているような場合にまで、その内容を全て理由として付記しなければならないのかどうか疑問が残る。」とし、評価等否認による更正処分のうち、法令解釈の否認による法適用について、本件同様に常にその判断過程を理由として付記しなければならないと解釈するのは行き過ぎであると述べるとともに、「社会通念ないし経験則によって、事案ごとに個別に判断せざるを得ない領域が残されている」とし、本判決は例外的な一事例判決であると評価している⁷⁵⁾。

高裁において示された解釈は、「恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の制度目的を充足する程度に具体的に明示するものであることを要すると解され、更正処分庁が当該評価判断に至った過程を検証しうる程度に記載する必要があるというべきである」というものである。「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」として、「自己の判断過程を逐一検証することができる」程度の理由付記を要求した最高裁昭和60年判決が定めた解釈ないし基準と文言の多少の違いはあれど、格別厳しい基準を示したというほどではないように思われる。しかしながら、各判決の結論は正反対のものとなったのである。本判決では、判断に必要な法令等

72) 品川・前掲注52) 116頁。

73) 増田英敏「判批」TKC税研情報23巻2号(2014年)24頁。

74) 佐藤孝一「判批」月刊税務事例46巻2号(2014年)14頁。

75) 岩崎政明「判批」税研178号(2014年)275頁参照。

との適用関係に加え、税務調査における双方の対応も考慮しており、明確に判断基準を示しているわけではないが、理由付記の程度を図る判断要素を補充しているようにもとれ、これが最高裁昭和 60 年判決と本判決の結論を違えた要因の可能性もある。

藤曲武美氏は、「収益事業とされる収入金額明細と法人税法の適用条文の結論は明記されていたが、調査における争点であった法人税法施行規則 4 条の 3、法人税基本通達 15-1-28 の適用についての判断内容の記載が一切なかった。この点について、本判決は、昭和 60 年最高裁判決の『評価判断に至った過程を検証し得る程度に記載する必要がある』との判示を前提に、調査過程で争点となっていた規定の適用関係について、行政処分庁の判断過程を理由附記において示さなければならないことを判示したことは重要である。』⁷⁶⁾として、調査過程を考慮要素に加えたことを評価している。

第三節 小括

以上のとおり、理由付記の程度を考えるにあたっては、帳簿否認による更正処分と評価等否認による更正処分に分類し、理由付記の程度に差を設けるとするのが通説である。その分類を前提として、評価等否認による更正処分に係る理由付記については、学説上は根拠明示説が通説（もちろん、前述したとおり根拠明示説の中でも程度の差がある。）であると考えられるが、裁判例においては根拠不要説と根拠明示説が混在している状況であり、いずれの説によって理由が示されるべきかの分類も定かではない。このことは、主として争点明確化機能の効果に影響を与え、納税者にとっては、根拠不要説を採用する事例が増えるごとに争点が判断できないことによる防御の機会の逸失をまねき、適正手続保障が担保されないこととなる。他方、課税庁にとっては、どのような場合にどの程度の理由を付記すべきかの線引きの曖昧さが行政運営の非効率化を生むだろう。このように、理由付記制度の趣旨目的を処分適正化機能と争点明確化機能に分け、適正手続保障を重んじる現代において特に争点明確化機能を重視するのであれば、各裁判例の示す判断は大きな問題を生じさせている。

納税者の視点にたてば、原則として根拠明示説が採用されるべきであり、根拠不要説は例外的に採用しうる場合もあると考えるべきであるが、はたして例外的に根拠不要説が採用できる場合について明確に分類が可能なのであろうか。この問題点を解決する方法として、次章では行政手続法 14 条 1 項に規定する不利益処分に係る理由提示の程度に関する議論を取り上げる。

第三章 行政手続法における理由提示の程度

本章では、行政手続法 14 条 1 項に規定する不利益処分に係る理由提示について、その理

76) 藤曲武美「判批」税理 56 卷 15 号 (2013 年) 213 頁。

由提示の程度につき最高裁平成 23 年判決を中心として、行政手続法上の解釈を整理する。

第一節 総説

行政手続法 14 条 1 項は、「行政庁は、不利益処分をする場合には、その名あて人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない。」として、不利益処分に係る理由提示を義務として規定している⁷⁷⁾。その理由提示の程度については、条文上規定されていないため、学説ないし判例に委ねられると解されている⁷⁸⁾。そして、理由付記の程度について争った最高裁昭和 38 年判決をはじめとする租税訴訟における判例法理が、行政手続法における理由提示の程度においても適用しうるとするのが通説である⁷⁹⁾。租税法上の観点からも、首藤重幸教授は、「理由附記制度は、租税法領域はもちろんのこと、行政法一般との関連においても重要な意義を有するものである……法律によって制定された租税法における理由附記制度は、公法における理由附記制度の定着のための象徴的位置にある」と述べている⁸⁰⁾。租税法上の議論は第二章で述べてきた通りであるが、それら踏まえて、行政手続法上はどのように理由提示の程度を解釈してきたのか、次節では、行政手続法上のリーディングケースとされる最高裁平成 23 年判決をとりあげて考察を行う。

第二節 裁判例

第一款 最高裁平成 23 年判決

1. 事案の概要

本件は、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上告人 X (原告・控訴人・上告人) が、国土交通大臣 Y (被告・被控訴人・被上告人) から、建築士法 (平成 18 年法律第 92 号による改正前のもの。以下同じ。) 10 条 1 項 2 号及び 3 号⁸¹⁾に基づく一級建築士免許取消処分 (以下「本件免許取消処分」という。) を受けたため、X において、本件免許取消処分は、公にされている処分基準の適用関係が理由として示されておらず、行政手続法 14 条 1 項本文の定める理由提示の要件を欠いた違法な処分であるなどとして本件免許取消処分の取消しを求めた事案である。

本件免許取消処分の通知書には、「あなたは、……建築物の設計者として、建築基準法令

77) 行政手続法上、「付記」ではなく「提示」という文言が用いられた理由として、口頭による理由提示も認めているからであると説明されている (西鳥羽和明「理由付記判例法理と行政手続法の理由提示 (二・完)」民商法雑誌 113 巻 1 号 (1995 年) 1 頁参照)。

78) 宇賀克也『行政手続法の解説 第 5 次改訂版』(学陽書房、2005 年) 119 頁参照。

79) 宇賀・前掲注 78) 119 頁参照。

80) 首藤・前掲注 57) 355 頁。

81) 建築士法 10 条 1 項は、「一級建築士、二級建築士又は木造建築士が次の各号の一に該当する場合においては、免許を与えた国土交通大臣又は都道府県知事は、戒告を与え、一年以内の期間を定めて業務の停止を命じ、又は免許を取り消すことができる。」と定め、2 号では、「この法律若しくは建築物の建築に関する他の法律又はこれらに基づく命令若しくは条例の規定に違反したとき」、3 号では、「業務に関して不誠実な行為をしたとき」と規定されている。

に定める構造基準に適合しない設計を行い、それにより耐震性等の不足する構造上危険な建築物を現出させた。また、……構造計算書に偽装が見られる不適切な設計を行った。このことは、建築士法第10条第1項第2号及び第3号に該当し、一級建築士に対し社会が期待している品位及び信用を著しく傷つけるものである。」という処分理由が記載されていた。

第1審⁸²⁾は、「行政手続法14条1項本文が、不利益処分をする場合に当該不利益処分の理由を示さなければならないとしている趣旨は、行政庁の判断の慎重・合理性を担保し、処分の相手方の争訟提起の便宜を図る点にある。……一級建築士に対する懲戒処分の場合、当該処分の根拠法条（建築士法10条1項2号及び3号）及びその法条の要件に該当する具体的な事実関係が明らかにされることで十分に達成できるというべきであり、さらに進んで、処分基準の内容及び適用関係についてまで明らかにすることを要するものではないと解すべきである。」と判示し、Yは本件免許取消処分の通知書の中で「具体的な根拠法条及びその要件に該当する具体的な事実関係を明らかにしているから、本件免許取消処分に際して、十分な理由が提示されていたといえる」として、Xの請求を棄却した。控訴審⁸³⁾も同旨。

2. 判決

最高裁⁸⁴⁾は、行政手続法14条1項本文の趣旨について、「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解される。」と示したうえで、「どの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同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。」と一般論としての判断基準を示した。

そして、本件免許取消処分においては、「建築士法10条1項2号又は3号による建築士に対する懲戒処分について見ると、同項2号及び3号の定める処分要件はいずれも抽象的である上、これらに該当する場合に同項所定の戒告、1年以内の業務停止又は免許取消しのいずれの処分を選択するかも処分行政庁の裁量に委ねられている。そして、建築士に対する上記懲戒処分については、処分内容の決定に関し、本件処分基準が定められているところ、本件処分基準は、意見公募の手続を経るなど適正を担保すべき手厚い手続を経た上

82) 札幌地判平成20年2月29日民集65巻4号2119頁。

83) 札幌高判平成20年11月13日民集65巻4号2138頁。

84) 最判平成23年6月7日・前掲注4) 参照。

で定められて公にされており、しかも、その内容は、前記2(4)のとおりであって、多様な事例に対応すべくかなり複雑なものとなっている。そうすると、建築士に対する上記懲戒処分の際に同時に示されるべき理由としては、処分の原因となる事実及び処分の根拠法条に加えて、本件処分基準の適用関係が示されなければ、処分の名宛人において、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当該処分が選択されたのかを知ることが困難であるのが通例であると考えられる。これを本件について見ると……本件免許取消処分は上告人Xの一級建築士としての資格を直接にはく奪する重大な不利益処分であるところ、その処分の理由として、上告人Xが、札幌市内の複数の土地を敷地とする建築物の設計者として、建築基準法令に定める構造基準に適合しない設計を行い、それにより耐震性等の不足する構造上危険な建築物を現出させ、又は構造計算書に偽装が見られる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ができないものといわざるを得ない。このような本件の事情の下においては、行政手続法14条1項本文の趣旨に照らし、同項本文の要求する理由提示としては十分でないといわなければならない、本件免許取消処分は、同項本文の定める理由提示の要件を欠いた違法な処分であるというべきであって、取消しを免れないものというべきである。」と判示した。

3. 考察

(1) 行政手続法14条1項の趣旨目的

最高裁は、「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解される。」と説示しており、これはまさに前述した最高裁昭和38年判決において一般論として述べられていた理由付記の趣旨目的と合致する。田原裁判官の補足意見においては、具体的に最高裁昭和38年判決などを挙げ、税務訴訟に限らず、許認可申請に対する拒否処分や不利益処分をなすに当たり、理由の付記を必要とする旨の判例法理が形成されているとして、「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ることにより、相手方の不服申立てに便宜を与えることにある。」とする趣旨目的は、平成5年に行政手続法が制定された後も基本的には妥当すると述べている。

学説上も、これらの趣旨目的は、行政手続法に基づく理由提示義務について妥当すると解されている⁸⁵⁾。なお、塩野宏教授は、行政手続法上の機能として、恣意抑制及び不服申

85) 梶哲教「処分理由の提示」ジュリスト増刊・行政法の争点(2014年)80頁参照。

立て便宜に加えて、相手方に対する説得機能、決定過程公開機能をあげている⁸⁶⁾。

(2) 行政手続法 14 条 1 項における理由提示の程度

最高裁は、①当該処分の根拠法令の規定内容、②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、③当該処分の性質及び内容、④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判断することを示した。

①及び②は法令等の形式的な要素と考えることができ、③及び④は当該処分の内容や適用関係など実体的な要素といえることができる⁸⁷⁾。③及び④については、そもそも租税裁判においても同様に考えられていたものを改めて明確にしたといえることができるため、検討していくのは①及び②に絞るものとする。

①について、本判決の当てはめでは、「建築士法 10 条 1 項 2 号又は 3 号による建築士に対する懲戒処分について見ると、同項 2 号及び 3 号の定める処分要件はいずれも抽象的である上、これらに該当する場合に同項所定の戒告、1 年以内の業務停止又は免許取消しのいずれの処分を選択するかも処分行政庁の裁量に委ねられている。」と述べていることからすると、規定の内容の抽象性及び裁量性を考慮要素としていることがわかる⁸⁸⁾。この点について、最高裁が不利益処分の根拠規定を不確定概念として捉えていると評価する見解もある⁸⁹⁾。

②について、本判決の意義として、法規ではない処分基準を考慮要素として位置づけたことを重要視する見解は多い⁹⁰⁾。学説上は、処分基準が公にされている場合には、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解釈する説が有力である⁹¹⁾。田原裁判官の補足意見も通説に同調したものと考えられる⁹²⁾。この説は、行政手続法 12 条において、処分基準を設定して公表すべき努力義務が行政庁に課されており、同法 14 条の理由提示の規定は、同法 12 条の規定とあいまって、行政庁の判断の慎重と合理性を担保し、不服申立ての便宜を与えることをその趣旨とするものであるこ

86) 塩野宏『行政法 I 第 6 版』(有斐閣、2015 年) 296 頁参照。その他、行政手続法 1 条 1 項から、行政運営における公正の確保と透明性の向上を図るべき役割をも担うもの(判断過程透明化機能)をあげる説もある(梶・前掲注 85、80 頁参照)。

87) 北島周作「理由提示の程度と処分基準」法学教室 373 号(2011 年) 53 頁参照。

88) 宇賀克也教授は、裁量性について、要件裁量があること、処分の選択に関する裁量があることの 2 つに区分している(宇賀克也「判批」自治実務セミナー 50 巻 11 号(2011 年) 39 頁参照)。

89) 友岡史仁「判批」新・判例解説 Watch 10 号(2012 年) 41 頁参照。

90) 例えば、北島周作教授は、「処分基準に係る事柄を考慮要素として正面から位置づけたことには大きな意義がある。」と評価している(北島・前掲注 87、54 頁)。藤原静雄教授は、「平成 23 年判決では法規ではない『処分基準』の適用関係までわかるようにすることが求められ……従来の判例法理を一步出たものとなっている。」と述べている(藤原静雄「理由付記判例にみる行政手続法制の理論と実務」論究ジュリスト 3 号(2012 年) 72 頁)。

91) 例えば、塩野・前掲注 86) 302 頁、宇賀克也『行政法概説 I 第 5 版』(有斐閣、2013 年) 438 頁。

92) 田原裁判官は、処分基準を適用する場合はもとより、処分基準適用に当たった個別事情を考慮して処分基準を適用しない場合においても、処分基準によることができない合理的な理由が必要であり、その理由についても処分理由の提示において具体的に示さなければならないとしている。

とを根拠とする⁹³⁾。これに対して、最高裁は、「その複雑な基準の下では、上告人 X 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ものといわざるを得ない。」と判示している。そうすると、不利益処分の処分理由として提示された事実関係と根拠法条及び公にされている処分基準の定めとを照らし合わせることにより、処分要件の該当性及び処分の選択に係る理由が一義的に明らかとなる場合や、容易に推測できるような場合にまで、処分基準の適用関係を逐一理由中に示す必要があるかについては議論となろう⁹⁴⁾。また、那須裁判官及び岡部裁判官の反対意見では、本件の処分理由とされた行為の重大性とこれによる深刻な結果とを鑑みれば、免許取消処分がやむを得ないことは容易に理解できること、一級建築士のような専門職に対する懲戒処分においては、処分基準の適用関係を逐一説明するまでの必要性や合理性はないとの見解を示している。

(3) 行政庁のコストとの関連

那須裁判官らの反対意見において、「当審で原判決を破棄し自判により上告人らの請求を認容して本件免許取消処分を取消しても、処分行政庁が、前回と同様な懲戒手続により、再度同様の免許取消処分を行うこともあり得るところ、これに要する時間、労力及び費用等の訴訟経済の問題を考慮すれば、逆の評価をせざるを得ない面もある」と処分行政庁における効率性を考慮すべきとの主張がある。対して、田原裁判官の補足意見では、「行政処分において手続の公正さは貫かれるべきであるとする判例法理が、永年の多数の下級審裁判例や……最高裁判例の積重ねによって形成されてきたのであり、行政処分の正当性は、処分手続の適正さに担保されることによって初めて是認されるのであって、適正手続の遂行の確立の前には、訴訟経済は譲歩を求められてしかるべきである。」として、手続的成本よりも適正手続を重視すべきという姿勢を示している。宇賀克也教授は、「処分基準が作成され、それが公にされている場合には、それがどのように適用されたかを理由として示すことのマイナス面は、行政コスト以外に考えがたい」と述べつつも、「この行政コストも、通常は、微々たるものにとどまると考えられ」とし、他方、プラス面として理由提示機能の拡充をあげ、後者を重視すべきとの見解を示している⁹⁵⁾。

第三節 小括

本章では、行政手続法 14 条に規定する不利益処分に係る理由提示の程度について、最高裁平成 23 年判決における解釈及び判断基準を検討してきた。租税判例上ではどの程度の理由付記が求められるのかは事例ごとに異なり、その分類は困難であったが、行政手続法上

93) 古田孝夫「判解」平成 23 年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕518 頁参照。

94) 古田・前掲注 93) 518 頁参照。

95) 宇賀・前掲注 88) 43 頁参照。

も行政手続全般を考慮しなければならず、理由提示の程度についても事例ごとに異なると考えられる。最高裁平成 23 年判決は、理由提示の程度の濃淡を分類する基準をも示すことにより、行政手続全般に適用し得る先例的な判例であると評価できる。しかし、行政手続法 14 条 1 項の解釈及び判断基準が、法人税法 130 条 2 項及び所得税法 155 条 2 項においても適用できるのか否かは検証が必要なところである。次章では、学説での議論を踏まえ、行政手続法 14 条 1 項の解釈及び判断基準を租税法に適用できるように必要な要素を抽出したうえで、過去の裁判例において当てはめを行う。

第四章 評価等否認による更正処分に係る理由付記の程度

本章では、第二章において指摘した課題の解決を目指すにあたり、第三章において整理した行政手続法上の理由提示の程度の基準につき、評価等否認による更正処分に係る理由付記の程度の解釈への適用可能性を考察し、実際に裁判例への当てはめを試みる。

第一節 行政手続法上における基準の租税法への適用

第一款 適用の可否

行政手続法における不利益処分に係る理由提示の程度に関する基準を、租税法における青色申告書に対する更正処分に係る理由付記の程度に関する基準として採用することに批判的な見解は少なからずある。しかしながら、いずれの法の趣旨目的も処分行政庁の恣意抑制と不服申立て便宜にあることは、これまでに述べてきた通りである。また、そもそも行政手続法における理由提示の程度の基準に対する議論の展開は、過去の租税判例を土台として導かれてきたものであるから、理由付記の程度を検討するにあたり、全くもって理由提示の程度に関する判断基準が当てはまらないというのは妥当ではない。理由提示の程度に関する基準のうち、租税法に妥当する要素を抽出することで、行政手続法上の理由提示の程度の判断基準を租税法上の理由付記の程度の判断基準に十分適用可能であると考ええる。

最高裁平成 23 年判決は、理由提示の程度について、①当該処分の根拠法令の規定内容、②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、③当該処分の性質及び内容、④当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮するとして 4 つの要件を示した。4 つの要件は形式的なものと実体的なものに区分できることは前述したとおりである。①及び②は形式的要件、③及び④は実体的要件といえ、①及び②はどの程度の理由付記を求めるとかという前提となり、いわゆる評価等否認による更正をさらに分類するものであると考えられるから、これらの分類を模索するため詳細に検討する。そして、③及び④は、租税判例において示された法理を前提としているためと考えられるため、ここでは検討を省略する。

第二款 処分の根拠法令の規定内容

処分の根拠法令の規定内容について、最高裁平成23年判決では、根拠法令の抽象性と裁量性に着目していた。租税法においては、憲法84条から導かれる租税法律主義の下、合法性の原則が及ぶから、課税要件の充足等の判断に関して課税庁がもつ裁量については極めて限定的といえる⁹⁶⁾。他方、抽象性については、課税要件法定主義ないし課税要件明確主義の要請から一義的に定める必要があるものの、いわゆる不確定概念と呼ばれる文理解釈が困難な条文も多く存在する⁹⁷⁾。不確定概念を条文上用いること自体は、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平性を図るためには致し方ないことではあるが、不確定概念の解釈は、法の趣旨・目的を考慮することを要し、又は判例法理に委ねられるものであるから⁹⁸⁾、納税者が把握することは困難であるというほかない。したがって、条文上、課税要件が不明確な場合には、課税要件が明確な場合と比し、おのずと理由付記の程度も異なってくるということは、理由付記制度の趣旨目的に適っているであろう。具体的には、法の適用関係について、事実と法令を結びつけるだけでなく、法令をどのように解釈した結果、事実と結びつくのかという説明が必要になると解すべきである。

また、最高裁平成23年判決は処分基準の複雑性にも触れている。複雑性の観点からみれば、租税法については従前から法令の複雑性が指摘されているところ、簡素化を税制改正における基本原則として挙げつつも、複雑化の傾向は否定できない。具体的な課税要件や所得計算を下位規定に定めていることは複雑とされる要因の1つであろう。租税法が相当に複雑であるという前提に立てば、更正処分の前提となる法令との適用関係については、具体的に下位規定も含めた法令との適用関係を理由として付記する必要があるといえるだろう。最高裁平成23年判決は処分基準の複雑性に言及したものであるが、法令の定めが複雑である場合には、その法令との具体的適用関係を示す必要があると解すべきである。そうすることにより理由付記制度における趣旨目的である争点明確化機能も達成されることになる。

第三款 処分基準の存否及び内容並びに公表の有無

最高裁平成23年判決は、処分基準の存否等について、その公表の有無と複雑性に着目していた。そもそも租税法では、処分基準の設定及び公表の努力義務を定めた行政手続法12条の規定は適用除外とされていることから⁹⁹⁾、処分基準の存否等の要素はそもそも考慮外という見方もできなくはない¹⁰⁰⁾。他方、最高裁平成23年判決の調査官解説では、「現に設

96) 金子・前掲注36)82頁参照。

97) 例えば、法人税法34条2項(役員給与の損金不算入)に規定する「不相当に高額」、法人税法132条1項(同族会社等の行為又は計算の否認)に規定する「不当に減少」などをいう。

98) 金子・前掲注36)80頁参照。

99) 国税通則法74条の14。

100) 中村英利「更正処分の理由附記—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年)54頁参照。処分基準の考慮について否定的な見解として、白色申告における更正処分の議論における議論であるが、「青色更正の理由附記において『処分基準の存否等』が

定及び公表された処分基準が存在し、それに基づいて国税に関する行政処分を行う場合の理由の提示の程度については、本判決の射程が及ぶものと解してよいであろう。この場合、各国税における基本通達などのいわゆる法令解釈通達が処分基準に当たるか否かについては議論の余地があるものの、そのような概念的な議論の結論がどうであれ、これらの通達に従い又はあえて従わずに行われる国税に関する行政処分に本判決の趣旨が及ぶことを否定することは困難ではないと思われる。」¹⁰¹⁾と述べている。法令解釈通達等が処分基準に該当するか否かについては、「税務行政監察結果に基づく勧告」¹⁰²⁾が参考となろう。平成12年10月、総務庁行政監察局（現総務省行政評価局）は国税庁に対し上記勧告をした。この勧告では、法令解釈や適用指針はできる限り通達等へ明定を行うこと、通達等に準じた法令解釈や適用指針としての実務的な機能を有する「情報」、「事務連絡」等につき、その位置付けを明確にした上で広く分かりやすい形で公表することなどを要請している。行政手続を所管する当時の総務庁による勧告は、租税法において行政手続法12条が適用除外であることを超えて、申告納税制度の下における納税者の権利保障として重要な事項として求められたものと推察される¹⁰³⁾。さらに泉絢也氏は、「処分基準とは『不利益処分をするかどうか又はどのような不利益処分とするかについてその法令の定めに従って判断するために必要とされる基準』のことをいうところ（行政手続法28ハ）、国税庁長官が発遣する法令解釈通達が一般に処分基準に該当するか否か、事務運営指針なども含めた個々の通達がこの処分基準に該当するか否かは、必ずしも明らかではない」と述べながらも、「国税庁は、通常の基本通達など裁量基準を示したものとは思われないものも含めて、通達が処分基準に該当することを前提に、通達の改正等に係るパブリックコメント（行政手続法第6章参照）を実施しているのではないかと推察される」として、通達が処分基準に含まれる可能性を示唆している¹⁰⁴⁾。

ここで理由付記制度の趣旨目的を改めて考えたい。理由付記は処分適正化機能と争点明確化機能を有していると考えられている。通達等が処分基準に該当するか否か、又は通達が法規でないことに関わらず、課税庁が通達等を法適用の一助としたならば、それを示すことは争点明確化機能の観点から必要といえるのではないだろうか。すなわち、課税庁がある法令の解釈として通達等を用いたことを示すことは、納税者にとって、法令の解釈の誤りを指摘すべきなのか、否認対象事実に対する通達の適用誤りを指摘すべきなのか

考慮要素とされていないことと整合的ともいえ」と述べており、青色申告における更正処分においても処分基準を考慮しないことを前提としている。

101) 古田・前掲注93)524頁。

102) 総務省HP、平成31年1月5日最終確認。

(http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/hyouka/zeimu_a.htm)

103) 岡田俊明氏は、「この勧告には納税者の権利にかかわる重要な項目が含まれて」と評価している。中村芳昭監修『税務行政の改革—手続法から組織法へ—』（勁草書房、2002年）174頁参照（岡田俊明執筆部分）。

104) 泉絢也「収益事業に該当するものとして行った青色申告の更正処分を理由付記に不備があるとして取り消した大阪高裁判決」租税訴訟9号（2016年）500頁。

確になるのである。

第四款 小括

以上の検討から、行政手続法における理由提示の程度の基準をもとに、租税法における評価等否認による更正に係る理由付記の程度の基準を示すとすれば、①法の適用において下位規定を用いているか否か、②①の根拠法令の中に不確定概念が用いられているか否かを考慮し、2つの要素のいずれにも該当しない場合には、結論として根拠不要説を採用し、いずれかに該当する場合には根拠明示説を採用する。また、根拠を明示する場合でも、下位規定がある場合には下位規定との適用関係を付記するものとし、かつ、不確定概念が争点となっている場合には法の解釈も付記するものとする。そして解釈を付記する場合には、法規ではないが処分基準に準ずる性質をもつ通達及び事務運営指針等の公表された課税庁の解釈をも含むものとすべきである。

第二節 裁判例へのあてはめ

第一款 最高裁昭和60年判決

本件における争点は、特別減価償却規定の適用の有無である。そして、その適用にあたって冷房機が機械に該当するのかが争点となった。機械又は建物附属設備について、法人税法施行令13条3号には、機械及び装置に該当する例示の記載がないのに対し、同条1号には、「建物及びその附属設備（暖冷房設備、照明設備、通風設備、昇降機その他建物に附属する設備をいう。）」として、冷房機が例示列举されている。また、減価償却資産の耐用年数等に関する省令（以下「省令」という。）には、減価償却資産の詳細な区分が示されている。そうすると、機械又は建物附属設備が不確定概念ではないことは明らかであるが、下位規定は存在することになる。

したがって、本件における理由付記の程度は、法の適用関係において根拠不要説は採用できず、根拠を明示する必要がある。ただし、不確定概念が争点になっているわけではないから、法の解釈については示す必要はなく、下位規定を含めた適用関係を示せば足りると解すべきである。

本件の更正通知書の理由中には、法人税法施行令や省令の根拠条文の記載はないが、更正通知書において更正後の課税標準等を計算する際に、省令別表第一の建物附属設備のうち冷暖房設備として耐用年数及び償却率を決定したことが明記されている。そのため、更正通知書全体として否認対象の事実と下位規定との適用関係が明らかにされているのであるから、理由付記に不足はないといえる。

第二款 大阪高裁平成25年判決

本件は、公益法人等の収益事業該当性が争われている。東大阪市からの請負事業について、収益事業というためには、①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法人税法施行令5条1項10号イ及び法人税法施行規則4条の3第1号ないし第3号に定める請負業から除かれるものに該当しないことを判断しなければならない。なお、前記法人税法施行規則に定める要件につき、緩和した要件を示したものとして法人税基本通達15-1-28がある。

以上のことを踏まえれば、法人税法以下の下位規定も含めて本件事業との適用関係を明記する必要があるが、各規定上に不確定概念は存在しないと考えられ、法の解釈までは示す必要はないと解すべきである。

本件の更正通知書の理由中には、「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」との記載にとどまり、本件事業と下位規定との適用関係は示されておらず、付記理由としては不十分である。なお、通達については条文に不確定概念がない以上、理由付記する必要はないと考えられるが、税務調査での争点を通達の適用に関してであったこと、当初は通達の適用を認めていたことを考慮すれば、本件においては通達も含めて適用関係を示すことは理由付記制度の趣旨目的により合致するであろう。

第四款 小括

上記考察のとおり、最高裁昭和60年判決及び大阪高裁平成25年判決の検討においては、結論は判決と一致する。

以上のように、下位規定の有無、条文上の不確定概念の有無を考慮することは、評価等否認による更正処分における理由付記の程度において、容易に詳細な区分を可能にし、そして、各々に妥当する理由付記の程度の判断基準も導くことが可能となる。更正通知書において、課税庁に下位規定との適用関係ないし不確定概念の解釈を付記させることは、根拠のない恣意的な更正処分を抑制することができる。また、下位規定との適用関係を付記させることは、納税者がいずれの段階で課税庁と非違が生じたのかを把握でき、不確定概念の解釈を付記させることは、納税者が法令解釈と法的評価のいずれにおいて課税庁と非違が生じたのかを把握できるため、不服申立ての便宜が図られているといえる。したがって、改めて理由付記制度の趣旨目的に妥当した判断基準であるといえることができる。

おわりに

以上のとおり、青色申告書に対する更正処分のうち、特に評価等否認による更正処分に係る理由付記の程度を検討してきた。理由付記制度に求められる機能として、処分適正化機能と争点明確化機能が主として挙げられるが、これらの機能は理由付記制度を取り巻く環境の変化とともに、相対的に重要視される機能は処分適正化機能から争点明確化機能へと変化していると考えられる。このような外部環境の変化に伴い、評価等否認による更正処分に係る理由付記の程度の解釈に影響を与え、学説ないし裁判例において複数の解釈が生じることとなった。また、租税法の更正処分においては、多岐にわたる処分理由が存在

することも、理由付記の程度の解釈に混乱を生じさせている要因であった。

このような問題を解決すべく、行政手続法 14 条 1 項における不利益処分に係る理由提示の程度の解釈を租税法上の理由付記規定に用いることを試みた。理由提示の程度の判断基準を構成する要素のうち、租税法の判断基準として妥当する要素を抽出し、行政手続法 14 条 1 項の解釈を租税法に適用することで、評価等否認による更正処分を事例によってより詳細に分類することが可能となり、各々妥当する理由付記の程度を示すことができた。理由付記で争われた裁判例は数多く、そのうちのごく一部の裁判例での検証に留まるが、評価等否認による更正処分における理由付記の程度の解釈として 1 つの道筋を示せたのではないだろうか。

しかしながら、理由付記の程度に関しては新たな問題が提起されている。金子宏教授は、「平成 23 年の国税通則法の改正によって、租税法上の不利益処分についても一般的に理由の付記が要求されることになったにもかかわらず、青色申告に対する更正の理由付記の規定がそのまま残っていること」¹⁰⁵⁾を指摘している。理由付記規定を残した理由は、国税通則法改正時の議論をみても明らかではないが、何かしらの理由があると考えるのが自然であろう。青色申告書と白色申告書では理由付記の程度に差異が設けられるべきか、その場合にはどのような点に差異を見いだすか、検討の余地があると考えられる。

以上

105) 金子・前掲注 36) 890 頁参照。