

処分理由として求められる附記理由の内容

山崎広道
(熊本大学法学部教授)

目 次

- I はじめに
- II 附記理由の記載内容に関する枠組みの定立
- 1 最高裁昭和38年5月31日判決
- 2 最高裁昭和38年12月27日判決
- 3 最高裁昭和47年3月31日判決
- 4 最高裁昭和47年12月5日判決
- 5 最高裁昭和49年4月25日判決
- 6 最高裁昭和51年3月8日判決
- 7 最高裁昭和54年4月19日判決
- 8 小括
- III 附記理由の記載内容に関する枠組みの変更
- 1 最高裁昭和60年4月23日判決
- 2 検討
- IV 記載内容に関する新たな展開
- 1 最高裁平成23年6月7日判決
- 2 最近の事例(1)
- 3 最近の事例(2)
- 4 小括
- V おわりに

I はじめに

税法における理由附記制度は、昭和25年の法律改正により、所得税及び法人税に青色申告制度が採用され、それらの青色申告書について更正決定を行う場合には更正の通知書に理由を附記すべきことが当時の所得税法46条の2第2項及び法人税法32条に規定されたことによって導入された⁽¹⁾。理由附記制度の趣旨は、青色申告書はこれを尊重し、青色申告者の備付帳簿書類の記載を無視して更正決定を行ってはならないことの保障を手続面において担保したものとされている⁽²⁾。そして、青色申告に係る更正の理由附記については、現行所得税法155条2項及び法人税法130条2項で規定されている。

また、行政上の手続きについての一般法として、行政手続法（平成5年法律第88号）が制定され、同法8条（理由の提示）及び14条（不利益処分）に理由を提示すべきことが規定されたが、これらの規定は税法には適用除外とされていたのであるが、平成23年12月、経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律（平成23年法律第114号）第17条により、行政

(1) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法〔4〕』第一法規、7031頁以下、及び武田昌輔監修『DHCコンメンタール法人税法〔5〕』第一法規、5481の2頁参照。

(2) 中村三徳「青色申告に係る更正の理由附記をめぐる諸問題 ―判決の分析と史的考察―」税大論叢8号（1974年）69頁以下参照。

手続法の原則適用除外とする国税通則法74条の14（改正前：74条の2）において、行政手続法8条及び14条の規定を除くこととされ、平成25年1月1日以後に行われる処分その他の公権力の行使に当たる行為から適用されることとなった⁽³⁾。

このように、これまで青色申告書に係る更正通知書に限って理由を附記しなければならなかったものが、更正の請求や納税者からの申請を拒否する場合、さらに白色申告に対する更正処分のみならず相続税や消費税等の申告に対する更正処分及び決定処分など、理由附記の範囲が拡大されたのであるが、所得税法及び法人税法も理由附記については「…その更正にかかる国税通則法第二八条二項（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附記しなければならない」と定めるのみで、理由の内容や程度等について何ら規定していない⁽⁴⁾。また、国税通則法28条の更正通知書又は決定通知書の記載事項には、理由を附記すべき定めがないことからすると⁽⁵⁾、「理由の附記」や「理由の提示」とい

う場合に、この「理由」とは国税通則法で定める更正通知書の記載事項とは別の内容のものであると考えられる。

そこで本稿では、「処分理由の記載を欠く場合は処分の取消を免れない」とされる理由附記制度において、処分理由の記載内容としてどのようなものが求められるのかについて、これまで附記理由に不備・不十分な点があるとして処分が取り消された裁判例を中心に、不備・不十分とされた点を考察することにより、処分理由として求められる附記理由の内容（程度）について検討する。

II 附記理由の記載内容に関する枠組みの定立

青色申告に対する更正の理由附記の問題は、戦後の青色申告制度採用後において、最も議論のあった問題の一つといわれている⁽⁶⁾。そして戦後十数年にわたった論争に一応の決着をつけたのが、最高裁昭和38年5月31日判決⁽⁷⁾であるとされている⁽⁸⁾。そこで「附記理由」に不備があるとして更正処分を取り消した最

(3) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法〔2〕』第一法規3961の3頁。

(4) 行政手続法8条は「…拒否する処分をする場合は、…当該処分の理由を示さなければならない。」と規定し、同法14条も「…不利益処分をする場合には、…当該不利益処分の理由を示さなければならない。」と規定しているが、提示すべき理由の内容や程度については何ら定めていない。

(5) 例えば、国税通則法28条2項は「更正通知書には、次に掲げる事項を記載しなければならない。この場合において、その更正が前条の調査に基づくものであるときは、その旨を附記しなければならない。一 その更正前の課税標準等及び税額等 二 その更正後の課税標準等及び税額等 三 その更正に係る次に掲げる金額 イ その更正前の納付すべき税額がその更

正により増加するときは、その増加する部分の税額 ロ その更正前の還付金の額に相当する税額がその更正により減少するときは、その減少する部分の税額 ハ 純損失の繰戻し等による還付金に係る第五十八条第一項（還付加算金）に規定する還付加算金があるときは、その還付加算金のうちロに掲げる税額に対応する部分の金額 ニ その更正前の納付すべき税額がその更正により減少するときは、その減少する部分の税額」と規定している。

(6) 北野弘久「更正理由附記の法理—最近の裁判例の検討を中心として」判例時報679号（1972年）120頁。村井正・占部裕典「青色申告の法理」小川英明・松澤智編『裁判実務体系20 租税争訟法』（青林書院・1989年）74頁。

(7) 民集17巻4号617頁。

初の最高裁判決を取り上げ、どのような点に不備があったのかに焦点を当て、それ以降の裁判例において「処分理由の記載内容」として不備・不十分とされた点について考察する⁽⁸⁾。

1 最高裁昭和38年5月31日判決

本件更正通知書には附記理由として、「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。

また本件再調査の棄却決定の理由としては、「再調査請求の理由として掲げられている売買差益率については実際の調査差益率により店舗の実態を反映したものであり、標準差益率によった更正ではなく、当初更正額は正当である」と記載されており、さらに審査請求に対する審査決定書には、その理由として「あなたの審査請求の趣旨、経営の状況その他を勘案して審査しますと、小石川税務署長の行った再調査決定処分には誤りがないと認められますので、審査の請求には理由がありません」と記載されていたものである。

本判決は、「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から、その記載を欠くにおいては処分自体の取消しを免れないものといわなければならない」と説示したうえで、「どの程度の記載をなすべきかは、処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきであるが、所得税法（昭和三十七年法律六十七号による改正前のもの、以下同じ。）四十五条一項の規定は、申告に係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、同条二項が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のが相当である」とし、「本件の更正処分通知書に附記された前示理由は、ただ、帳簿に基づく売買差益率を検討してみたところ、帳簿額低調につき実際に調査した売買差益率によって確定申告の所得金額309,422円を444,695円と更正したというにとどまり、いかなる勘定科目に幾何の脱漏があり、その金額はいかなる根拠に基づくものか、また調査差益率なるものがいかにして算定され、それによることがどうして正当なのか、右の記載自体から納税者がこれを知る由ないものであるから、それをもって所得税法四五条二項にいう理由附記の要件を満たしているものとは認め得ない。」と判示した⁽⁹⁾。

本判決は、理由附記制度の趣旨について、「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に便宜を与える」ことにあるとし、さらに、法が理由附記を命じている以上、その記載を欠く行政処分は取消原因となる違法性を帯びるものであること、要求される理由附記の程度として青色申告制

(8) 高柳信一「青色申告に対する更正の理由附記」別冊ジュリスト79号『租税判例百選（第2版）』（1983年）156頁・157頁参照。

(9) 理由附記制度についての種々の問題点を検討するものとして、例えば、酒井克彦「更正の理由附記を巡る諸問題（上）（中）（下-1）（下-2）（下-3）」月刊税務事例第43巻（2011年）1号66頁、第43巻2号62頁、第43巻3号68頁、第43巻4号66頁、第43巻5号87頁参照。

度の趣旨・目的に照らし、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べきであること、そして更正の理由は、更正通知書の「記載自体」において明らかにされなければならないこと、さらに処分の理由は処分書自体において明らかになっていなければならないことなどを明示した¹⁰⁾。しかし、どの程度の理由を附記すれば要件を満たしたことになるのか、その基準は必ずしも明らかではないともいわれている¹²⁾。

本判決が附記理由として不備があったとした点は、「いかなる勘定科目に幾何の脱漏があり」、「その金額はいかなる根拠に基づくものか」、「また調査差益率なるものがいかにして算定され」、「それによることがどうして正当なのか」という点であった¹³⁾。

2 最高裁昭和38年12月27日判決¹⁴⁾

本件更正通知書には附記理由として、「売上計上洩190,500円」と記載されていた。

本判決は、前記最高裁昭和38年5月31日判決を引用した上で、「青色申告の場合において、もしその帳簿の全体について真実を疑う

に足りる不実の記載等があつて、青色申告の承認を取り消す場合は格別、そのようなことのない以上、更正は、帳簿との関連において、いかなる理由によって更正するかを明記することを要するものと解するのが相当である。かく解しなければ、法律が特に青色申告の制度を設け、その更正について理由を附記せしめることにしている趣旨は、全く没却されることになるであろう。そして、かかる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」と理由附記制度の機能について説示し、「本件更正の理由として『売上計上洩190,500円』との記載だけでは、如何なる理由によって計上洩を認めたかが明らかでなく、理由として極めて不備であつて、右の記載をもって法律の要求する理由を附記したものと解することはできない」と判示した。

本件において附記理由として不備があると

(10) また、本判決は最判昭和37年12月26日（民集16巻12号2557頁）を引用して「所得税法四九条六項が審査決定に理由を附記すべきものとしているのは、特に請求人の不服の事由に対する判断を明確ならしめる趣旨に出たものであるから、不服の事由に対応してその結論に到達した過程を明らかにしなければならない。」と判示した。

(11) 金子教授は、このような判示事項が、本判決の先例としての極めて重要な地位を占めている所以であるとされる（金子宏「青色申告の更正と理由附記」判例時報1230号（1987年）8頁）。

(12) 金子教授は、一般論としたうえで、「第一は、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。これは帳簿書類の広い範

囲にわたる場合と一部に止まる場合とがある。

第二は、右の課税要件事実の認定の結果、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である。

第三は、右の第一および第二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である。この点では、租税法令解釈が問題となることも少なくない。」と述べておられる（金子宏・前掲注(11)9頁）。

(13) 本判決の評釈として、高柳・前掲注(8)156頁以下、渡部吉隆「所得税青色申告書についてなされた更正処分並びに審査決定の附記理由が不備であるとされた事例」最高裁判所判例解説民事編昭和38年度（法曹会・1965年）128頁など参照。

(14) 民集17巻12号1871頁。

された点は、計上漏額を認定した理由がどのようなものであったかという点である¹⁵⁾。

3 最高裁昭和47年3月31日判決¹⁶⁾

本件再更正通知書には附記理由として、「建物譲渡損の否認金58万7594円、建物の譲渡益金1万2406円、借地権計上洩金330万円、寄附金超過取消金60万3042円」と記載されていた。

本判決は、「右の記載によっては、右借地権の点につき、被上告人において、その借地権がどのようなものか、その価額が何故に課税対象として計上されるのであるか等を全く知ることができないというほかない」とした上で、「本件更正処分に附記された前記理由においては、そもそも、所論借地権について帳簿の記載に誤りがあるという趣旨であるのか、あるいは、所論のように前記三条の三を適用した結果であるのかさえ不明であり、さらに「被上告人は右通知書の記載自体からみて、その理由を理解納得できなかつたというのであるから、所論乙号証の書面の記載を根拠として本件再更正処分の附記理由は不備ではないとすることはできない」と判示した。

また、再調査決定に際しての附記理由については、「決定機関の判断を慎重ならしめ、恣意を抑制するとともに、請求人の不服の事由に対する判断を明確ならしめる趣旨に出たものであるから、附記されるべき理由は、請求人の不服の事由に対応してその結論に到達し

た過程を明らかにしなければならないものというべきであり、本件における被上告人の不服申立ての趣旨が、何故に借地権の計上漏であるとされるのか理解し得ないという点にあったところ、本件再調査決定通知書の記載は、「(株)高橋工業所並びに(株)百反はともに同族会社であり、資産の譲渡による行為計算は同族会社の行為計算否認に該当するとした当初の処分は相当であり、計算過程による誤りはない、(株)百反の設立は新規設立であって基本通達二五四の取り扱いを受けない」という記載にすぎず、「右の附記理由では、被上告会社の資産の譲渡による行為計算は同族会社であるから否認することおよび計算過程に誤りがないことをいうだけであって、法人税法三一条の三の規定の適用につき、否認の対象となった行為または計算の内容、否認の根拠等が明らかではなく、結局、本件再更正処分の附記理由と併せみても、右処分が相当であって再調査請求に理由がない、とする具体的理由の記載があったものということとはできない。」と判示した。

本判決が本件附記理由に不備があったとした点は、「その借地権がどのようなものか」、「その価額が何故に課税対象として計上されるのであるか」等を記載された理由からは全く知ることができないというものであり、このような記載内容では「借地権について帳簿の記載に誤りがあるという趣旨であるのか、ある

15) なお、本判決では山田作之助裁判官による少数意見があり、同裁判官は、附記理由の記載の程度について、「必要以上に前記理由を詳細に記載せしめることは、税務行政上の負担の過重をきたし、ひいては、いたづらに国民の国費負担を増加せしめる原因となるおそれなしとしないから、その記載の程度は納税人が具体的争点および争点額を知

るに足る程度で良いと考えるのである。」と述べておられる。本判決の評釈として、田中真次「理由附記の不備のために青色申告の更正が違法とされた事例」最高裁判所判例解説民事編昭和38年度(法曹会・1965年)445頁参照。

16) 民集26巻2号319頁。

いは、所論のように前記三一条の三を適用した結果であるのかさえ不明」であるというものである。

また、本件再調査請求に対する棄却決定通知書の附記理由の記載内容については、「否認の対象となった行為または計算の内容、否認の根拠等が明らかではなく」具体的理由の記載があったものということではできなかつた。

なお、本判決の意義としては、更正処分の附記理由に不備があるとしても、その瑕疵は再調査の決定の理由附記によって治癒されるか否かという点について、理由附記制度の趣旨である「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申立の便宜を与える」という観点から、再調査決定の附記理由によって、遡って更正処分の附記理由の不備が治癒されることはないとした点である¹⁷⁾。

4 最高裁昭和47年12月5日判決¹⁸⁾

本件更正通知書の附記理由には、係争事業年度所得の加算項目として、「(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)残余財産価格の違算分4000円、(4)代表者仮払金39万6890円、(5)営業譲渡補償金905万円」と記載されていた。

上告人は、これら各項目の記載について、(1)と(5)は「被上告会社は訴外日興証券株式会社に営業を譲渡した対価として250万円を清算所得に計上していたが、被上告会社代表者Xが右訴外会社から受領した借入金300万円、嘱託料290万円、手数料315万円、計905万円も右営業譲渡の対価であるのにこれが脱漏しており、営業譲渡の対価の総額は1155万円と評価されるので、これを加算すること」および

「905万円は営業譲渡の対価の債権であること」を端的に要約したもので有り、(2)と(4)は「被上告会社の前記Xに対する仮払金と立替金についての認定利息が1万9839円であること」および「被上告会社のXからの受入未済金が39万6890円であること」を端的に明らかにしたものであると主張していた。

本判決は、「(3)を除く前記各加算項目の記載から、右主張のごとき更正理由を理解することはとうてい不可能であり、その記載をもってしては、更正にかかる金額がいかにして算出されたのか、それがなにもゆえ被上告会社の課税所得とされるのか等の具体的根拠を知るに由ないものといわざるをえない」と判示した。

本件において附記理由として不備があるとされた点は、「更正にかかる金額がいかにして算出されたのか」、「それがなにもゆえ被上告会社の課税所得とされるのか」という点であり、上告人が本件訴訟において主張したような内容が記載されていなかったというものであった。仮に上告人の主張内容が更正通知書に記載されていれば、結論は違うものになったかもしれない。

なお、附記理由の記載内容の問題とは別に、本判決の意義としては、更正における附記理由不備の瑕疵は後日これに対する審査裁決において処分の具体的根拠が明らかにされたとしても、「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

(17) 本判決の評釈として、例えば、村井正「理由附記の不備のため法人税青色申告についてした再更正処分および再調査請求棄却決定が違法とされた事例」民商法雑誌67巻5号（1973年）797頁以下参照。

(18) 民集26巻10号1795頁。

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」という観点から、裁決により処分の具体的根拠が明らかにされたとしても瑕疵が治癒されるものではないとした点である¹⁹⁾。

5 最高裁昭和49年4月25日判決²⁰⁾

本件は、「青色申告書提出承認取消し」の事案であるが、処分庁はその承認取消しに当たって通知書に附記理由として「取消の起因となった事実が法人税法25条8項3号に該当する」と記載していた。

本判決は、青色申告書提出承認取消しをしたときは「その旨を当該法人に通知し、その通知の書面には取消しの起因となった事実が同条八項各号のいずれに該当するかを附記しなければならないものと定めている。同法が承認取消しの通知書にこのような附記を命じたのは、承認の取消しが右の承認を得た法人に認められる納税上の種々の特典…(略)…を剥奪する不利益処分であることにかんがみ、取消事由の有無についての処分庁の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、取消しの理由を処分の相手方に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与えるためであり、この点において、青色申告の更正における理由附記の規定(同法三二条)その他一般に法が行政処分につき理由の附記を要求している場合の多くとその趣旨、目的を同じくするものと解される」としたうえで、「そこにおいて要求される附記の内容及び程度は、特段の理由のないかぎり、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたのかを、処分の相手方にお

いてその記載自体から了知しうるものでなければならず、単に抽象的に処分の根拠規定を示すだけでは、それによって当該規定の適用の原因となった具体的事実関係をも当然に知りうるような例外の場合を除いては、法の要求する附記として十分でないといわなければならない」と判示した。そして「取消通知書に同号に該当する旨附記されただけでは、処分の相手方は、帳簿書類の記載事項の全体についてその真実性が疑わしいとされた理由が、取引の全部又は一部を隠蔽し若しくは仮装したことによるのか、それともそれ以外の理由によるのか、また、右の隠ぺい又は仮装が帳簿書類のどの部分におけるいかなる取引に関するのか等を、その通知書によって具体的に知ることはほとんど不可能であるといわなければならない」とした。

本件において記載が不十分であるとされたのは、取引の全部又は一部を隠蔽し若しくは仮装したことによるのか、それ以外の理由によるのか、隠ぺい又は仮装が帳簿書類のどの部分におけるいかなる取引に関するのか等の点であった。

さらに、上告人の「承認の取消しに当たっては、それに先行する税務調査の過程で帳簿書類の不備、不正の点が具体的に問題とされ、承認取消処分と同時に更正処分が行われるのが通例であって、これにより、処分の相手方は具体的な取消事由を十分了知することができるから、そのうえ更に、取消通知書に右事由を附記させるべき合理的理由はない」という主張に対して、「税務調査の過程において帳

¹⁹⁾ 本判決の評釈として、例えば、山田洋「瑕疵の治癒(2)―更正処分の理由附記の不備」別冊ジュリスト211号(2012年)180頁参照。

²⁰⁾ 民集28巻3号405頁。

簿書類の不備等が指摘されたとしても、これにより処分庁が最終的判断としていかなる事実を取消事由と認めたのかを知り得るものではなく、また、承認取消処分が常に理由の附記された更正処分を伴うともかぎらないのであるから、取消通知書に事実の附記がなくても処分の相手方が具体的な事由を知り得るのが通例であるとは、とうてい認めることができない」と判示した。

これは、処分に至るまでの間の過程で、処分理由が明らかになるのであるから通知書に理由を附記する必要はないということ否定したものであり、取消しの起因たる事実は通知書の記載自体において明らかにされていることが求められており、相手方の知、不知にはかわりがないということを明らかにしたものである²¹⁾。

6 最高裁昭和51年3月8日判決²²⁾

本件更正通知書には附記理由として、「土地評価減1,308,512円。北九州市八幡区本町五丁目秋田商会株式会社より譲り受けた下関市幸町八の三宅地六七・八九坪の譲り受け価額が時価に比して著しく低い金額あり、時価との差額は贈与を受けたものと認められるから評価減をなしたものととして益金に加算する。時価2,243,415円。譲り受け価額934,903円。差引1,308,512円。」と記載されていた。

本判決は、これまでの最高裁判決を引用して、「更正通知書に附記すべき理由としては、更正にかかる勘定科目とその金額を示すほか、そのような更正をした根拠を右帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要すると解するのが相当である」としたうえで、「右の記載によれば、本件更正処分は、上告会社が秋田

商会株式会社から譲り受けた本件土地の譲受価額が時価に比して著しく低額であるから、その差額は贈与を受けたものとして益金に加算すべきであるとしてなされたものであることがうかがえるのであるが、右更正の基礎となった本件土地の時価がいかなる根拠、基準に基づいて算出されたものであるのかを知ることが全く不可能であるから、右の程度の記載では、理由としてはなお不十分であって、法の要求する理由附記があったものということとはできない」と判示した。

本件において附記理由として不十分であるとされたのは、本件土地の時価がどのような根拠、基準によって算出されたのかという点について記載がないというものであった²³⁾。

7 最高裁昭和54年4月19日判決²⁴⁾

本件は、上告会社の昭和39年度分法人税の更正において、上告会社が確定申告において損金に計上していた上告会社の館山支店関係取引による欠損金280万9,359円のうち訴外館山食品工業株式会社関係の支払利息155万8,775円の損金算入を否認しながら、附記理由として「(1)主要取引銀行である千葉銀行館山南支店の取引は、館山食品の借入金による松井一貫個人名義により取引されていること。(2)館山支店は昭和三十九年一月館山食品の倒産時に設置されており、取引内容も債務整理関

(21) 本判決の評釈としては、例えば、水野武夫「青色申告承認取消処分の理由附記」別冊判例タイムズ2号(1976年)252頁以下参照。

(22) 民集30巻2号64頁。

(23) 本判決の評釈としては、例えば、山田二郎「法人税青色申告にかかる更正処分が理由附記の不備のため違法とされた事例」ジュリスト625号(1976年)139頁以下参照。

(24) 民集33巻3号379頁。

係のみで貴社の支店とは認められないこと。」と記載されており、また、上告会社の昭和40年分法人税の更正においては、上告会社が確定申告において損金に計上していた(イ)館山食品関係の支払利息30万7,000円及び(ロ)館山食品に対する支払家賃50万円の損金算入を否認しながら、附記理由として(イ)については「館山食品貸付金勘定より期末一括して支払利息に振り替えた下記のものについては館山食品の負債整理のためのもので会社の損金と認められません。」と記載し、支払相手別に支払金額を示したにとどまり、(ロ)についても「館山食品に対する未払家賃は債務未確定のため」と記載されていたというものである。

本判決は、「右更正理由の記載からは、右各支払利息が何ゆえに館山食品の負債整理のためのものであるとされるのか、また、館山食品の負債整理のためのものであると何ゆえに上告会社が現実に支払った利息を損金として計上することが許されないのかについてその具体的根拠を全く知ることができないうえ、右各支払利息を館山食品の負債整理のためのものと認定した資料の摘示もないのであるから、右の程度の記載では、理由の附記としてはなお不十分であって、法の要求する更正理由の附記があったものということとはできない」と判示した。

本件において附記理由として不十分とされたのは、支払利息が何ゆえに負債整理のためのものであるのか、負債整理のためのものであると何ゆえに上告会社が現実に支払った利息を損金として計上することが許されないのか、という点について具体的根拠が記載されていないという点であった²⁵⁾。

8 小括

上記裁判例の動向から、処分理由として附記すべき記載内容は、最高裁昭和38年5月31日判決で示された、「処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らし」、「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」程度の記載、という枠組みが定立されたといえよう。しかし、具体的にどのような記載内容が求められるのかについては不明確であり、さらに個別・具体的に不備・不十分であるとされた点を検討する必要がある。そこで、更正の理由とは、「①更正の原因となる事実、②それへの法の適用、及び、③結論の3つを含む趣旨である」²⁶⁾との見解に基づいて、①更正の原因となる事実、②それへの法の適用及び③結論のうち、いずれの部分が処分理由の記載内容として不備・不十分とされたのかについて分類してみることにする。

第1の事案では、「いかなる勘定科目に幾何の脱漏があり」及び「その金額はいかなる根拠に基づくものか」という点が①に該当し、「また調査差益率なるものがいかにして算定され」及び「それによることがどうして正当なのか」という点が②にあたりそうである。第2の事案では、計上漏額を認定した理由がどのようなものであったかという点であったことから①に該当する。第3の事案では、「その借地権がどのようなものか」及び「借地権に

²⁵⁾ 本判決の評釈としては、例えば、石井健吾「法人税青色申告についてした更正が理由附記の不備のため違法とされた事例」法曹時報35巻7号(1983年)99頁以下参照。

²⁶⁾ 金子宏『租税法(第21版)』(弘文堂・2016年)849頁。

ついて帳簿の記載に誤りがあるという趣旨であるのか」という点が①に該当し、「その価額が何故に課税対象として計上されるのであるか」及び「所論のように前記三一条の三を適用した結果であるのか」という点が②に該当するといえよう。第4の事案では、「更正にかかる金額がいかんにして算出されたのか」という点は①に該当し、「それがなにもゆえ被告会社の課税所得とされるのか」という点が②に該当するといえよう。第5の事案では、「取引の全部又は一部を隠蔽し若しくは仮装したことによるのか」、「それ以外の理由によるのか」、「隠ぺい又は仮装が帳簿書類のどの部分におけるいかなる取引に関するのか」という点が①に該当するものであろう。第6の事案では、「土地の時価がどのような根拠、基準によって算出されたのか」という点であり、①と②が含まれていそうである。第7の事案では、「支払利息が何ゆえに負債整理のためのものであるのか」という点は①であり、「負債整理のためのものであると何ゆえに原告会社が現実に支払った利息を損金として計上することが許されないのか」という点は②に該当するといえよう。このように処分理由の記載内容として不備・不十分であるとされた点を分類してみると、更正の理由のうち「更正の原因となる事実」と「それへの法の適用」の部分で記載内容に不備・不十分な点があるとされている。このことは、更正通知書に記載された結論に至るまでの判断過程、すなわち「更正の原因となった事実」（事実の認定過程）及び「それへの法の適用」（法令等の適用関係）について、そのように判断するに至った処分の具体的根拠を明らかにするような記載内容になっていなかったという点を指摘することができよう。

Ⅲ 附記理由の記載内容に関する枠組みの変更

上記のように、最高裁昭和38年5月31日判決で定立された「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程度の記載」という附記理由の記載内容に関する枠組みは、次に掲げる最高裁判決により変更が加えられることになる。

1 最高裁昭和60年4月23日判決²⁷⁾

本件更正通知書には附記理由として、「一、減価償却費の償却超過額36万8,036円。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。（種類）冷暖房設備（償却限度額）17万3,319円（貴社計算の償却費額）54万1,355円（差引償却超過額）36万8,036円」と記載されていた。

本判決は、これまでの最高裁判決を引用して、「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付記すべき理由としては、単に更正に係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ある資料を摘示することによって具体的に明示することを要する」としながらも、新たに「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

²⁷⁾ 民集39巻3号850頁。

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」と説示し、法が要求する附記理由の程度について、帳簿書類の記載自体を「否認して更正をする場合」と「否認しないで更正する場合」とに区別し、否認しない場合には「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」すれば足りるという新たな枠組みを示した。

そして、「本件更正は、…(略)…、本件冷房機が存在、その取得時期及び取得価額について帳簿記載を覆すことなくそのまま肯定したうえで、被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過ぎないから、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」として、属性に関する評価を修正することは帳簿の記載自体を否認することにはならず、そして、「本件更正は、前記のとおり、…(略)…、36万8,036円の損金算入を否認したものであり、その理由として、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』に当たり、したがって、これが特別償却規定の適用のある『機械』に当

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36万8,036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うことができる。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』に当たらない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』に当たるとするに止まり、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』に当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』としての『冷房設備』又は同条七号所定の『器具及び備品』に当たるというべきであり、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、機能及び設置状況からみて、右の『冷房設備』に当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。そうであるとすれば、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付記制度の趣旨目的を損なうことはないというべきである。また、本件更正理由の記載を右のような趣旨のものとするのが可能であるならば、本件更正の理由は、理由付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うことができるのであって、前記の内容を有する本件更正理由の記載は法人税法一三〇条二項の要求する更正理由の附記として欠けるところはないものというべきである。」と判示した。

2 検討

本判決が変更を加えた枠組みとして指摘できるのは、前記最高裁昭和38年5月31日判決で定立され、かつその後の裁判例においても繰り返し引用されてきた「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」という枠組みを、「帳簿書類の記載自体を否認して更正をする場合」と「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」とに区別して、信憑力のある資料の摘示の必要性を「帳簿書類の記載自体を否認して更正をする場合」に限定したことである。また、属性に関する評価を修正することは帳簿書類の記載自体を否認することにはならず、「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」には、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ことを要求し、「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」程度の記載であれば処分庁の恣意抑制という理由付記制度の趣旨目的を

損なうことはないとした点でその枠組みに変更を加えているともいえよう。そして本件におけるような記載内容であれば、判断過程を省略することなしに記載しており、判断過程を逐一検証することができる記載であると判断している。このことは、属性に関する評価を修正することは帳簿書類の記載自体を否認することなしにする更正に当たるが、それは帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示することを要しないという意味であって、更正の原因となった事実の認定や法令等の適用関係などの判断過程の記載まで不要という意味ではないようにも思われる。

ところで、本件については、冷房機が「機械」ではなく「建物附属設備」と評価される理由、すなわち「評価の事実」の根拠づけが更正理由の中に記載されていないことから、納税者としては理由として記載されている「評価の事実」に納得できず、理由附記として不十分ではないかとの指摘もある²⁸⁾。

本判決以降、附記理由の記載内容・程度を争点とした最高裁判例もあるが、いずれも、附記すべき理由は、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したものでなくても、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目的を充たす程度に更正の根拠を明らかにしたものであれば適法である、という判断をした控訴審判決を支持する傾向にある²⁹⁾。

²⁸⁾ 芝池義一「青色申告に対する更正の理由附記の不備」別冊ジュリスト178号（2005年）203頁。その他に、本件の評釈として、木村弘之亮「特別償却の適用の否認と青色更正にかかる理由附記不備」ジュリスト870号（1986年）109頁以下、深澤龍一郎「青色申告に対する更正の理由附記」別冊ジュリスト207号（2011年）195頁以下など参照。

IV 記載内容に関する新たな展開

附記理由の記載内容に関する裁判例は、上述のような経緯をたどってきているのであるが、今般の国税通則法の改正により、青色申告に係る更正に限らず、申請に対する拒否処分や不利益処分の全般について理由の提示が必要になったことから、ここでは、租税事案ではないが、行政手続法14条1項が適用されて処分理由の不備で取り消された代表的な裁判例を概観し、そこにおける判示事項を参考に、附記理由の記載内容に不備があるとされた最近の事例を検討し、記載内容としてどのようなものが求められるのかについて考察する。

1 最高裁平成23年6月7日判決⁽²⁹⁾

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らが、被上告人から受けた一級建築士免許又は建築士事務所登録を取り消すとした行政処分に裁量権の逸脱・濫用・理由不備の違法があるとして、各処分の取消しを求めた事案である。

本件における処分の理由は、「あなたは、…(略)…を敷地とする建築物の設計者として、建築基準法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、…(略)…を敷地とする建築物の設計者として、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。」⁽³⁰⁾と記載されていた。

本判決は、「行政手続法14条1項本文が、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。そして、同項本文に基づいて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的に考慮してこれを決定すべきである。」としたうえで、「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り、「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、意見公募の経路を経るなど適正を担保すべき手厚い手続を経たうえで定められて公にされていることから、「建築士に対する上記懲戒処分に際して同時に示されるべき理由としては、

(29) 例えば、最判昭和61年11月27日（判例集等未登載、LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース【文献番号】60014823）、最判昭和63年2月19日（判例集等未登載、LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース【文献番号】60015870）、最判平成1年11月21日（判例集等未登

載、LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース【文献番号】60024219）。

(30) 民集65巻4号2081頁。

(31) 引用文で省略した部分は、記載されていた住居表示の部分である。

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は困難であり、その処分理由として、「上告人X1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X1において、上記事実及び根拠法上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。」と判示した。

本判決は、提示すべき理由の程度について、「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的に考慮し

てこれを決定すべき」との前提に立って、本件処分基準は、意見公募の経路など適正を担保すべき手厚い手続を経たうえで定められて公にされていることから、提示理由としては、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ならないとした。

なお、本判決は、不利益処分の理由提示の程度に関して、処分基準との関係について判断を示した初めての最高裁判決として重要な意義を有するとされ、特に理由提示の程度について本判決が示した考慮事項である「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」については、当該処分の根拠法規である個別法に即した検討を重視するものといえるが、「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」については、行政手続法14条の趣旨を同法12条と関係づけて理解すべきものとしている点では「一般理論志向」を示しており、従来の判例法理の明確化・再構成を行っているとされる³²⁾。

2 最近の事例(1)

〈事案の概要〉

X(原告・控訴人)は、東大阪市の全額寄付により旧民法34条(平成18年法律第50条による改正前のもの)に基づき設立された財団

³²⁾ 高木光「公にされている処分基準の適用関係を示さずにされた建築士法10条1項2号及び3号に基づく一級建築士免許取消処分が、行政手続法14条1項本文の定める理由提示の要件を欠き、違法であるとされた事例」判例時報2142号(2012年)148頁。本判決の評釈として、宇賀克也「不利益処分の理由提示(判例で学ぶ行政法)」自治実務セミ

ナー50巻11号(2011年)38頁、古田孝夫「公にされている処分基準の適用関係を示さずにされた建築法(平成18年法律第92号による改正前のもの)10条1項2号及び3号に基づく一級建築士免許取消処分が、行政手続法14条1項本文の定める理由提示の要件を欠き、違法であるとされた事例」法曹時報66巻3号(2014年)179頁など参照。

法人であって、法人税法上の公益法人等であるとともに、青色申告の承認を受けていた。

Xは、設立以来、営む事業を公益事業部門（「公益事業会計ないし不法投棄調査収集事業会計」という名称で区分経理していた事業も含む。以下同じ）と収益事業部門とに区分して経理を行っており、公益事業部門（し尿業務等の東大阪市からの委託業務部門）については毎年赤字が累積していたが、公益事業部門については収益事業に該当せず、非課税であることを前提に、収益事業部門からあがる所得についてのみ課税所得として申告納税を行ってきた。

Xは、東大阪市の財政事情等により、東大阪市から支払われるし尿業務等の委託料の原価割れ等のため赤字経営が続いて累積債務を増大させていたため、平成3年には、銀行からの借入を、東大阪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、平成8年度末における東大阪市に対する負債総額は高額にのぼった。

他方、東大阪市からの新規業務委託等の支援策等により、Xの公益事業部門は、平成8年に黒字に転化し、平成9年から、委託料の剰余金を東大阪市に対する債務の返済の原資とするようになった。Xは、本件係争事業年度である平成16年3月期（平成15年4月1日から平成16年3月31日まで）ないし平成19年3月期（平成18年4月1日から平成19年3月31日まで）には、毎年約1億3,000万円程度を東大阪市に対する債務の返済に充てている。

処分行政庁は、平成19年4月にXに対する税務調査を行った。調査は、主として、Xの公益事業部門が法人税法施行令5条1項10号の請負業に当たるのか、東大阪市がXに支払うし尿収集運搬業務等の委託料が実費弁償

（その委託の対価が事務処理のために必要な費用を超えないこと）といえるかどうか、委託料の剰余金の取扱い等に関して行われた。調査担当者は、当初、上記委託料の剰余金については非課税の方向であるとの見解を示したが、後にこれは課税対象となるとの見解が示された。

処分行政庁は、平成19年11月28日付で、Xが平成16年3月期ないし平成19年3月期の各事業年度（以下、本件事業年度という。）において営んでいた事業のうち、公益事業部門に区分して経理していた、東大阪市からの業務委託料等に係る事業（以下、「本件事業」という。）にかかる法人税につき各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下、「本件各更正処分等」という。）をした。これに対して、Xは不服申立手続を経て出訴した。

本件において問題となった附記理由は、
「1 収益事業収入計上漏れ… 620,821,582円 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受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、当該事業年度の所得金額に加算しました。」というものであった³³。

(1) 大阪地裁平成24年2月2日判決³⁴

大阪地裁は、最高裁昭和60年4月23日判決

³³ なお、本件における争点は、理由附記のほかに、「本件各事業は収益事業に該当するか否か」、「国税通則法65条4項所定の正当事由存在の有無」であった。

を引用したうえで、「青色申告者の法的評価の当否が問題となる場面においては、納税者の法的評価が特に信用できるという特段の担保もないのであるから、上記保障の趣旨やそれに基づく根拠提示の必要性がそのまま当てはまるものとはいえない。そして、大量反復的に行われる課税処分において、その法適用関係や適用要件の解釈を逐一明らかにしなければならないものとするれば、更正処分庁の負担は多大なものとなりかねない。以上の観点からすれば、帳簿の記載自体は否認せず、納税者の法的評価の誤りを理由として更正をする場合においては、前記のとおり更正の根拠を具体的に明示している限り、それを超えて更正処分庁がその判断過程を具体的に示さなかったとしても、それをもって直ちに違法となると解することはできない。」と説示し、「本件各更正処分に係る各法人税額等の更正通知書に付された更正の理由は、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しているといえるから、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。」と判示した。

(2) 大阪高裁平成25年1月18日判決⁶⁴⁾

前記大阪地裁判決の控訴審である大阪高裁は、まず、「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を述べ、附記理由の程度（記載内容）については、

最高裁昭和38年5月31日判決を引用して、「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」としたうえで、「帳簿書類の記載を否認して更正をする場合」は、単に更正に係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記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要し、「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」は、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し、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する、最高裁昭和60年4月23日判決で示された枠組みを確認したうえで、本件が帳簿書類の記載自体を否認することなしにされた更正処分であることを確認する。

そして、Xの行う本件各事業が収益事業に該当するとの判断をするにあたっては、法人税法2条13号を受けて、法人税法施行令5条1項、同10号、同号を受けて法人税法施行規則4条の3などの法令の適用関係、さらに法人税基本通達15-1-28（実費弁償通達）に関する判断を経る必要があるとの前提に立って、本件各附記理由は、「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とともに、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

⁶⁴⁾ 税務訴訟資料262号順号11870。

⁶⁵⁾ 判例時報2203号（2014年）25頁。

するのかの判断過程についての記載が一切ない」と判示した。

また、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が認められる」のであるが、本件各附記理由には、「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ないことを検証することができない。」と判示した。

さらに被控訴人の「法の適用については結論のみを示せば足りる」とする主張については、「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」とし、さらに本件附記理由により「判

断過程を逐一容易に検証することができる」とする主張に対しては、「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や、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は解され」ず、「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見ることは困難である。」と判示した。

本判決は、更正通知書の附記理由の記載から、控訴人が、「委託料」、「受託料」及び「補助金」を受領していることはわかるが、何故にこれらが「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」のかという判断理由の記載がないとしている。そして、本件各事業が収益事業に該当するとの判断をするにあたっては、法令の適用関係及び通達に関する判断を経る必要があるとする。さらに、被控訴人の主張から、本件処分について考えられる判断理由は、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。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、ということから本件各事業は、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、ということは推認できるとしながら、しかし、本件各附記理由には、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、本件各附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している。

大阪高裁のこのような判断は、前記最高裁昭和60年4月23日判決で示された「帳簿書類の記載自体を否認しないで更正する場合」の判断枠組み、すなわち、処分庁の恣意抑制という理由附記制度の趣旨目的を損なうことのない程度の記載として求められていた「判断過程を省略することなし」に記載し、「判断過程を逐一検証することができる」程度の記載という点を重視したものといえる。そして、附記理由としては、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求められるとする点で、本件は青色申告の更正に係る事案であるが、前記最高裁平成23年6月7日判決で示された「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」まで理由として提示することが求められるという考え方に近づいたものともいえよう。

本判決については、「『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』主張を採用しなかつただけで、これを逆に解釈して、評価否認のうち、法令解釈の否認による法適用については、常にその判断過程を理由として付記しなければ理由不備として違法となるとまで理解するのは行き過ぎであり、本件判示を「逆に解釈して、『判断過程を逐一検証できるように記載されていない理由は不備である』との趣旨にとらえることは行き過ぎであろう。」³⁶⁾とする見解もあるが、前記理由附記制度の趣旨・目的、さらに「処分適正化機能」や「争点明確化機能」を有するとされる理由附記制度の機能からすれば、処分の原因となった事実についての認定過程や法令等の適用関係及び法令の解釈等の結論に至る判断過程は、附記理由の記載内容として求められる重要な点といえよう。また、本判決については、「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。」³⁷⁾として評価するものがある。

36) 岩崎政明「青色申告更正処分に係る理由附記の程度」税研178号(2014年)275頁。さらに岩崎教授は、「争訟の段階で明らかとなる事実と税務調査の段階で処分行政庁が知り得た事実とは自ずと違いがあるから、更正処分の理由としては、少なくとも調査により知り得た事実と法適用の結果との因果関係が明らかとなるような記載がなされて

いればよく、法適用に必要な解釈と事実との対応関係が逐一記載され、納税者において十分に追検証できるようになっていなくとも、理由不備とまではならないと考える。その意味で、『逐一容易に検証できる』という基準は、一般的ではないといふべきであろう。」と述べておられる(岩崎・前掲論文276頁)。

3 最近の事例⁽³⁷⁾

〈事案の概要〉

本件は、審査請求人X1、同X2及び同X3（これら3名を併せて「請求人ら」という。）が、被相続人には会社の無限責任社員として負っている会社法第580条《社員の責任》第1項に規定する「債務を弁済する責任」があるとして、相続税の課税価格の計算上、当該「債務を弁済する責任」を債務控除として控除して相続税の申告をしたところ、原処分庁が、被相続人は当該「債務を弁済する責任」を負っていたとは認められないから、当該「債務を弁済する責任」を債務として控除することはできないなどとして、相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をしたのに対し、請求人らが、本件処分理由は行政手続法第14条第1項に規定する「不利益処分の理由」として不十分であるなどとして、原処分の全部の取り消しを求めた事案である⁽³⁸⁾。

本件において問題となった附記理由は、「(7) 本件被相続人の債務に係る債務控除額についてあなたは、本件申告において、合資会社〇〇商会（以下「〇〇商会」といいます。）の本件相続開始日における債務超過額1,401,816,220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1,401,816,220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1,401,816,220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。」というものであった。

本件判決は、前記最高裁平成23年6月7日判決を引用して、行政手続法第14条第1項の趣旨を述べたうえで、「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としては、上記からすると、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1,401,816,220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」とし、「本件各更正等通知書の『処分の理由』欄の記載からは、本件相続開始日における本件債務弁済責任に基づく債

⁽³⁷⁾ 藤曲武美「青色申告に対する更正の理由附記に不備があるとされた事例」税理12月号（2013年）213頁。その他に、菅野浅雄「税法の適用について結論のみを示した更正処分が理由付記に不備があるとして取り消された事例」国税速報6336号（2014年）22頁以下、橋本守次「更正理由の附記改正後の初の判決で当局敗訴」税務事例46巻12号（2014年）6頁以下参照。

⁽³⁸⁾ 裁判事例集等未搭載、TAINSコード：FO-3-398。

⁽³⁹⁾ 本件の争点は、処分理由に不備があったか否かのほかに、本件債務弁済責任は、相続税法第13条第1項第1号に規定する「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの」に該当し、かつ、同法第14条第1項に規定する「確実と認められるもの」に該当するか否か及び本件各賦課決定処分について、本件各更正処分が従来の公的見解を変更してなされたものとして、通則法第65条第4項に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当するか否かであった。

務が現に存しないと原処分庁が判断した理由が、例えば、①本件合資会社に1,401,816,220円の債務超過額が存しない、②本件被相続人が無限責任社員でない、③本件合資会社の債務超過額はおよそ無限責任社員である本件被相続人の債務ではない、④本件合資会社の債務超過額は無限責任社員の債務ではあるものの、本件においては、会社法581条《社員の抗弁》第1項に該当する社員の抗弁の事実があり、無限責任社員の債務として認められるための要件を満たしていない、⑤そもそも、会社法第580条第1項は、債務を弁済する責任を規定しているに過ぎないという法律的な見解を前提として（なお、当該見解の当否については争点2のとおり争いがある。）、会社債権者からの弁済請求を受けていない以上、本件被相続人は、本件債務弁済責任に基づく債務を何ら負っていないなど、様々な可能性が考えられ、原処分庁による処分（本件各更正処分）の実際の理由が、これらのどれに当たるのか、あるいはこれら以外の理由なのか、不明であるといわざるを得ない。

したがって、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は、上記の行政手続法第14条第1項の規定の趣旨（①原処分庁の判断の恣意の抑制及び②名宛人に対する不服申立ての便宜）を満たす程度に提示されたものとはいえない。」と判断した。

本件裁決は、更正等通知書に記載された債務控除に係る処分の理由について、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1,401,816,220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が、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」に該当しない理由について明らかにするものではないと指摘する。

また、原処分庁の判断理由（考えられる処分理由）としては、①本件合資会社に1,401,816,220円の債務超過額が存しない、②本件被相続人が無限責任社員でない、③本件合資会社の債務超過額はおよそ無限責任社員である本件被相続人の債務ではない、④本件合資会社の債務超過額は無限責任社員の債務ではあるものの、本件においては、会社法581条《社員の抗弁》第1項に該当する社員の抗弁の事実があり、無限責任社員の債務として認められるための要件を満たしていない、⑤そもそも、会社法第580条第1項は、債務を弁済する責任を規定しているに過ぎないという法律的な見解を前提として（なお、当該見解の当否については争点2のとおり争いがある。）、会社債権者からの弁済請求を受けていない以上、本件被相続人は、本件債務弁済責任に基づく債務を何ら負っていない、など様々な可能性が考えられるのであるが、それらの理由の提示がないことから、提示理由としては不十分であると判断した。このような審判所の判断によれば、「被相続人の債務で相続開始の際現に存するものに該当しない」と判断するには本件更正の原因となった事実、すなわち上記①、②及び③などの更正の原因となった事実の認定過程や、④及び⑤のいわば法令の適用関係に関する判断過程の提示が理由として求められているというものであろう。

4 小括

最高裁平成23年6月7日判決で示された、「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的に考慮してこれを決定」という提示すべき理由の程度は、具体的には、「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を」示すようなものが求められ、処分の名宛人において、「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」と知り得るようなものでなければならない。このことは認定した事実から結論に至る判断過程を理由として示すことを求めているといえよう。そしてこのような考え方は、今後の青色申告に係る更正以外の更正処分等にも影響を与えるように思われる。

大阪高裁平成25年1月18日判決は、附記理由の記載内容として、認定した事実から結論に至る過程、すなわち「収益事業に当たる」と判断する過程で必要な法令の適用関係や解釈などを理由として附記すべきことが求められるとした。また、平成26年11月18日裁決も、提示理由の内容として、更正の原因となった事実の認定過程や、その事実に対する法令の適用関係についての理由の提示を求めている。

これらのことから、提示理由及び附記理由の記載内容としては、処分の原因となった事実の認定過程や結論に至る法令等の適用関係などの判断過程を提示または記載することが求められるものと思われる。

V おわりに

本稿では、処分理由の附記や提示の範囲が拡大する傾向にある中で、附記理由としてどのような記載内容が求められるのかという点について、未だに明確でないと思われたことから、これまでの裁判例等を素材に求められる附記理由の記載内容（程度）について検討してきた。

最高裁昭和38年5月31日判決により、附記理由の程度としては、帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して更正の具体的根拠を明らかにする程度という判断枠組みが定立され、維持されてきたのであるが、最高裁昭和60年4月23日判決において、帳簿記載を否認してする更正と帳簿記載を否認しないでする更正との二段階の判断枠組みが形成され、帳簿記載を否認する更正について前記38年判決の枠組みが妥当するが、帳簿記載を否認しないでする更正については、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目的を充足する程度に更正の根拠を具体的に明示すれば足りるとの枠組みが形成された。ここで理由附記制度の目的を充足する程度に更正の根拠を具体的に明示するとは、判断過程を省略することなしに記載し、判断過程が逐一検証できる程度の記載であることが示唆されていた。このことは、属性の評価や法的評価が問題となるような場合は帳簿記載以上に信憑力のある資料の摘示までは求めないが、判断過程の記載は必要であるとの考えが示されたといえよう。そして最高裁平成23年6月7日判決以降の裁判例や裁決事例では、更正の原因となった事実についての認定過程や結論に至る判断過程、すなわち法令の適用関係や通達、必要な場合は法令の解釈な

どの記載が求められているように思われる。

附記理由の内容について、「ここに更正の理由とは、①更正の原因となる事実、②それへの法の適用、及び、③結論の3つを含む趣旨であると解されるが、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、結論に到達した理由ないし根拠を示す必要はないと解すべきであろう」⁽⁴⁰⁾とする有

力な見解があるが、理由とは、物事がそうなった、また物事をそのように判断した根拠、を意味するものであろうから、附記理由の記載内容としては、処分の原因となる事実の認定過程や法令等の適用関係及び法令の解釈など結論に至る判断過程で必要な内容の記載が求められるものといえよう。

(40) 金子・前掲注(26)・849頁。