

## 論 説

# 青色申告承認取消処分に係る 裁量統制手段としての理由付記

— 行政手続法下における判例法理の深化を企図して —

泉 絢也

(千葉商科大学商経学部専任講師)

### 目 次

I 研究の目的	1 裁量処分とその統制
II 承認取消処分と理由付記	2 平成23年最判の検討
1 制度の概要	3 行政手続法と裁量統制
2 昭和49年最判の検討	IV 承認取消処分に係る裁量判断と理由付記
3 裁量基準としての本件事務運営指針	1 裁判例の状況
4 検討すべき視点	2 検討すべき視点に対する私見
III 行政手続法と裁量統制の議論	V 結びに代えて

## I 研究の目的

平成23年12月の国税通則法の改正により、行政手続法8条及び14条の理由提示<sup>(1)</sup>規定の適用が解禁され、国税に関する処分に対する理由付記の範囲が拡大した。このことを機縁として課税処分における理由付記全体の注目度が高まり、恣意的な又は事前の調査・検討が不十分な課税処分の抑制につながったという点で改正による一定の効果を実感している。

本稿では、理由付記の中でも、近時、スポットライトを当てられる機会が少なくなっている青色申告の承認の取消し（以下「承認取消」という。）処分に係る理由付記の問題をとりあげてみたい<sup>(2)</sup>。その理由は2つある。第1に、納税者に対する影響力の大きさである。同処分は取消事由の存在する事業年度にまで遡って行われるものである上（法法127①）、

その取消しによって青色申告者のみに認められている欠損金の繰越し（法法57）や特別税額控除・特別償却（措法42の4、42の6等）などの利用が認められないことになる。数額面での影響力の大きさはケースバイケースであるが、最近では、法人税に係る承認取消処分により多額の増差所得（欠損金の損金不算入額合計約3億円、減価償却超過額合計約2億円）が発生した事案で納税者が敗訴したことが記憶に新しい（東京地判平成27年1月27

(1) 行政手続法は口頭で理由を示すことがあることを念頭に「理由の提示」という語を用いているが、本稿では引用部分を除き「理由付記」と表現する。

(2) この問題については、プロフェッションジャーナルHP（<https://profession-net.com/professionjournal/>〔最終確認日：平成29年8月21日〕）に掲載されている泉絢也「理由付記の不備をめぐる事例研究」の第17回ないし第19回（181号、183号及び185号）も参照。

日税資265号順号12593及びその控訴審である東京高判平成27年11月18日税資265号順号12753)<sup>(3)</sup>。第2に、裁量権行使に係る課税実務の現状に対する懸念とここから生じる理由付記の判例法理の深化のための基盤作りへの衝動である。国税庁長官は、承認取消処分が裁量処分であることを前提に、裁量基準として、「法人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」（以下「本件事務運営指針」という。）を発遣している<sup>(4)</sup>。平成12年の発遣当時においては、公開された以上は厳密に執行せざるをえず、今後、税務の現場においては、本件事務運営指針に基づいて厳しく承認取消が行われていくと推測する見解も見られた<sup>(5)</sup>。しかしながら、現実の課税実務においては、課税庁が、承認取消処分を行うか否かという点を取引材料として利用したり<sup>(6)</sup>、他事考

慮を経て、本件事務運営指針の内容や趣旨にそぐわない執行を行うようなケース<sup>(7)</sup>が存在する。すると、承認取消処分に係る裁量判断の統制のあり方について検討する必要があると考える。この点、筆者は裁量統制手段の一つとして、理由付記制度に関心を寄せている。

ところで、元来、理由付記の分野は条文の規律密度が小さく、理由付記に瑕疵があった場合の法的効果や理由付記の記載の程度に関して、判例法が充填的役割を演じてきた。そして、最高裁判所は、かねてから理由付記の要請を憲法ないし一般法理から導き出すことには消極的であり、個別法に理由付記の定めがない限り、行政機関は理由付記を義務付けられないという態度を醸出してきた（最判昭和42年9月12日集民88号387頁<sup>(8)</sup>、最判昭和43年9月17日訟月15巻6号714頁、最判平成13年

(3) また、後述する東京地判平16・10・15税資254-9780は、承認取消処分の結果、原告である納税者らがそれまで積み立てていた57億9000万円にのぼるプログラム等準備金が一挙に益金に算入され、45億円を超える納税が必要になり、重大な財政危機に陥ったが、被告はこのような過酷な結果について十分考慮せずに当該処分を行ったものであり、その判断過程において裁量権行使の違法がある旨の納税者の主張に対して、「架空試験研究費及び架空外注費の計上行為の内容及び程度、その態様に照らせば、被告の本件青色申告承認取消処分が不合理であると認めることはできず、その結果、原告が受ける経済的な不利益が大きいとの一事で、同処分が裁量権を逸脱・濫用したものということはできない。」として、これを排斥している。

(4) 所得税法においても、法人税法と同様の承認取消に係る規定や事務運営指針が存在するが、便宜上、本稿では法人税法の規定及び事務運営指針を検討の中心とする。

(5) 鈴木修三「相当の事情がある場合の青色申告承認取消の個別的取扱い」税理43巻14号135～136頁（2000）参照。

(6) 青色申告の承認を取り消すことが相当であるにもかかわらず、税務調査官が、更正処分の手間や争訟リスクを回避するために、修正申告を提出する（併せて適正申告の申し出を提出する）のであれば、取消しをしないと説明するようなケースを想定している。なお、このようなケースは、通常は、第三者の目に触れることはないものであり、ある意味で他の納税者との公平は置き去りにされるという問題がある。

(7) 青色申告の承認を取り消すことが相当であるにもかかわらず、税務調査官が、取消しに伴う増差税額が算出されないため、承認取消処分に係る手間を嫌い、取消しを見合わせるようなケースを想定している。ただし、取消しに伴う増差税額の発生の有無を取消しに係る裁量判断の考慮要素に含めるべきであるかというように、別の角度から論じなおす余地もある。

(8) 北島周作「判批」法教51頁（2011）の脚注4は、同判決は青色申告更正処分について同一法で理由付記が義務付けられていることの反対解釈によることに注意を要すると指摘する。

6月28日税資250号順号8934参照)。

かように、個別法を前提とした、しかも理由付記を義務付ける個別法の数も限られているという状況下で理由付記の判例法理が形成されてきたという事情もあり、比較的早い段階での理由付記に関する最高裁判所の判決は租税関係の分野に偏在していた<sup>(9)</sup>。租税法分野の判例が、他の行政法分野よりも一早く、しかも理由付記の記載水準を比較的厳しめのラインで設定する形で、重要な法理の基礎を形成してきたことは既知の事実であるといつてよい。その一つである最判昭和49年4月25日民集28巻3号405頁(以下「昭和49年最判」という。)は、承認取消処分に係る理由付記一文上は、青色申告書に係る更正の理由付記(法130②)の場合と異なり、「理由」という語を用いていないことに留意する必要があるが、本稿では「理由付記」と表現する一について、後述する条項説と事実説の対立に決着を付けたことで知られている。

一つの見方として、この昭和49年最判を機縁として租税法以外の行政法分野における侵害処分にまで広がった理由付記の判例法理は、行政手続法の規定を踏まえて深化を見せている。ここでいう深化は理由付記の裁量統制手段としての部面において際立つ。いわば“逆輸入”的な議論になるが、裁量処分である承認取消処分に係る理由付記についても、同じように判例法理を深化させるべきであると考ええる。さもなければ、判例法理の先駆的存在であったはずの承認取消処分に係る理由付記が他の分野に比して立ち遅れる事態にも陥りかねない。

以上を踏まえて、本稿では、承認取消処分に係る理由付記の記載の程度について、取消事由を定める該当号数の摘示を含む取消要件

充足性の判断に係る記載で足りるのか、これに加えて、実際に取消処分を行うこととした裁量判断に係る記載、とりわけ本件事務運営指針の適用関係に係る記載までも要するのか、という問題を中心に考察を進めてみたい。

## II 承認取消処分と理由付記

### 1 制度の概要

法人税法は、納税者が自ら所得金額及び税額を計算し自主的に申告及び納税を行う申告納税制度を採用している。申告納税制度の下において、適正な課税を実現するためには、帳簿書類の正確な記帳や保存等が不可欠である。青色申告制度は、正確な記帳等を推進する目的で設けられたもので、所定の帳簿書類の備付け等を行っている者に限って、税務署長の承認を受けて青色の申告書を提出することを認め(法121①)、帳簿書類の調査義務、推計課税の禁止といった課税手続や欠損金の繰越控除、繰戻還付といった税額計算等に関する各種の特典(法57、80、130、131、措法67の5等)を与えるものである(最判昭和49年9月20日刑集28巻6号291頁、最判昭和62年10月30日集民152号93頁参照)。

青色申告制度の適正な履行を担保するために、法は、青色申告法人に対し、財務省令で定めるところにより、帳簿書類を備え付けてこれにその取引を記録し、かつ、当該帳簿書類を保存しなければならないという、適式の帳簿書類の備付け等義務を課すとともに(法126①)、当該義務に違反するなど一定の場合には、税務署長は青色申告の承認を取り消

(9) 高木光「判批」判時2142号149～150頁(2012)参照。

することができるとしている（法法127①）。法人税法127条1項各号に定められている承認取消事由は次の4つである<sup>100</sup>。

1号取消事由	その事業年度に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が法人税法126条1項に規定する財務省令で定めるところに従って行われていないこと
2号取消事由	その事業年度に係る帳簿書類について税務署長の指示に従わなかったこと
3号取消事由	その事業年度に係る帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して記載し又は記録し、その他その記載又は記録をした事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由があること
4号取消事由	確定申告書をその提出期限までに提出しなかったこと

承認取消があったときは、当該事業年度開始の日以後その内国法人が提出したその承認に係る青色申告書（納付すべき義務が同日前に成立した法人税に係るものを除く。）は、青色申告書以外の申告書とみなされる（法法127①）。承認取消処分は、書面により通知しなければならないが、かつ、その書面には、その取消しの処分の基因となった事実が、取消事由を定める法人税法127条1項各号<sup>101</sup>のいずれに該当するかを付記しなければならない（法法127④）。承認取消処分に係る理由付記について、青色申告書に係る更正の理由付記と同様に、その処分の内容自体に取り消されるべき瑕疵がないとしても、理由付記を欠いていたり、理由の記載はあるものの法が要求する理由付記の記載の程度に照らして十分な内容ではない場合には、当該承認取消処分は違法な処分として取消しの対象となる（昭和49年最判等参照）。

## 2 昭和49年最判の検討

承認取消処分に係る理由付記の程度については、課税庁が支持する条項説（取消事由の該当号数のみを記載すれば足りるとするもの）と、納税者が支持する事実説（取消しの基因

となった具体的事実をも記載しなければならないとするもの）との間で対立があった。昭和49年最判は事実説を採用することでこの対立に終止符を打った（直後の最判昭和49年6月11日集民112号101頁も同判決を踏襲し、以後、承認取消処分に係る理由付記を巡る議論は下火となる。）。この昭和49年最判は、承認取消事由を定めた旧法人税法25条8項及び承認取消通知書への理由の付記を定めた同条9項に関するものであるが、その後は、同判決が承認取消処分に係る理由付記を巡る事案の先導役を務める。以下、昭和49年最判の判旨を適宜確認し、若干の留意点を付すこととする。

### （判旨①）

「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……を剥奪する不利益処分であることにかんがみ、取消事

(10) 本稿では、電磁的記録による保存等の承認の取消し及び連結納税の承認の取消しに伴う各承認取消については取り扱わない。

(11) ただし、法人税法127条2項該当による承認取消は当該2項。

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つて、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であると解される。」

〔下線筆者〕

判旨①は、承認取消処分に理由付記を求める法の趣旨・目的について、不利益処分であることに鑑み、恣意抑制機能及び争訟便宜提供機能（下線部分参照）という理由付記一般において認められているものと同様に理解する。

（判旨②）

「そうであるとすれば、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、それによつて当該規定の適用の原因となつ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。」

判旨②は、理由付記の程度について、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相手方において記載自体から了知しうるものでなければならぬという「具体的適用関係了知基準」を定立する。この具体的適用関係了知基準は、処分の基礎となる事実関係、事実関係を適用して処分を行うための適用法条を単に両方とも示せばよいというのではなく、両者の有機的なつながりを意識し、適用関係がわかるような

形で事実関係と適用法条を特定して示すこと（具体的適用関係を示すこと）を要求するものである、と解されている<sup>12)</sup>。これは、理由付記が単なる処分の要式のためではなく、恣意抑制機能及び争訟便宜提供機能を果たすものであり、理由付記の内容から処分の合法性が検証可能であることを求めるものであることから、具体的適用関係を示すことが含意されているという見方に基づいている<sup>13)</sup>。

昭和49年最判において、かかる具体的適用関係了知基準は、判旨①で示された理由付記の一般的な趣旨・目的から導かれている（ただし、いずれの趣旨・目的を重視するものであるかという点について議論の余地はある。）。具体的適用関係了知基準が租税法分野のみならず侵害処分一般に浸透したことの一因はここにあるという見方もありうる<sup>14)</sup>。かような昭和49年最判は、最判昭和38年5月31日民集17巻4号617頁（以下「昭和38年最判」という。）が、青色申告書に係る更正の理由付記の程度を導く際に、「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」として、理由付記を命じた個別の法律の規定（旧所法45①）の趣旨・目的を参照するというアプローチを明示的に採用した上で、そのことの帰結として、記載の程度としては、帳簿書類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という、納税者と課税庁との間

12) 北島周作「理由提示法理の形成と発展—行政手続法以前の判例法理の形成」訟月58巻1号別冊163～164頁（2012）、北島・前掲注(8)52頁以下、板垣勝彦「判批」法協130巻8号1928頁（2013）参照。

13) 北島・前掲注(8)53頁参照。

14) 北島・前掲注(12)163頁以下、原田大樹「判批」法政78巻4号1136頁（2012）参照。

における帳簿書類を媒介とする特殊な信頼関係を反映した個別法の色彩が強い基準を示してきたこととの対比で理解しておきたい。もっとも、理由付記の記載の程度を導く際に処分の性質と理由付記を命じた各法律の規定の趣旨・目的を参照するという、昭和38年最判が示したアプローチ自体は、租税法分野以外の裁判例においても採用されている。また、昭和49年最判も次に見る判旨③において個別法の規定内容に着目している。

なお、判旨②は、後続の裁判例においても引用される重要なものであるが、「特段の理由のないかぎり」という部分がどこにかかるとかが読みづらいという問題がある。

(判旨③)

「この見地に立つて旧法人税法二五条の規定をみるに、同条八項各号に掲げられた承認取消しの事由は、青色申告制度の基盤をなす納税者の誠実でないしその帳簿書類の信頼性が欠けると認められる場合を類型化したものであるが、具体的事案においていかなる事実がこれに該当するとされるのかは必ずしも明らかでなく、特に同項三号の取消事由は極めて概括的で具体性に乏しいため、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ぺいし若しくは偽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、右の隠ぺい又は偽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。」

判旨③は、各取消事由に係る規定内容の抽象性等に応じて、求められる理由付記の記載の程度が異なりうることを示唆している。なお、当時の条文は、帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し又は偽装して記載することな

どにより、帳簿書類の記載事項の全体について、その真実性を疑うに足りる不実の記載があるか否かを問題とする建付けであった。これに対して、現行法は、「帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し又は偽装して記載し又は記録したこと」と、「帳簿書類の記載又は記録をした事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由があること」とが、それぞれ別個の取消事由となる規定振りとなっており、どちらかに該当すれば取消事由となるものと解されている（広島高判岡山支部平成20年1月31日税資258号順号10881参照）。

(判旨④)

「のみならず、承認の取消しは、形式上同項各号に該当する事実があれば必ず行なわれるものではなく、現実に取り消すかどうかは、個々の場合の事情に応じ、処分庁が合理的裁量によって決すべきものとされているのであるから、処分の相手方としては、その通知書の記載からいかなる態様、程度の事実によつて当該取消しがされたのかを知ることができるのでなければ、その処分につき裁量権行使の適否を争う的確な手がかりが得られないこととなるのである。」

〔下線筆者〕

判旨④は具体的適用関係了知基準が裁量権行使の適否を争う的確な手がかりを提供するものであることに触れている。本稿の主題との関係で注目しておきたい。この点については、「条項説が、承認取消は各号に類型化された事実の有無の問題であって、その態様、程度の問題ではないとするのに対し、本判決が、承認取消の裁量性に着目して、具体的な態様、程度をも開示する必要を認めている点は、従来の事実説にはみられなかった新たな論拠を加えたものである」との解説がなされている<sup>109</sup>。また、判旨④については、実際に取り消すか否かという点において税務署長の裁量(い

わゆる効果裁量)が存在すると理解していること及びいずれの取消事由においても裁量が存在すると解しているように見受けられることを指摘しておく。

(判旨⑤)

「以上の点から考えると、同条九項後段の規定は、その文言上だけからは、一見取消しが同条八項各号のいずれによるものであるかのみを附記すれば足りるとするもののようにみえないでもないけれども、このような解釈が前記理由附記の趣旨、目的にそうものでないことは明らかであり、他方、そのような不十分な附記で足りるとする特段の合理的理由も認められないのである(取消しを行なう処分庁としては、既に具体的な取消事由についての調査を経ているはずであるから、これを具体的に処分の相手方に通知すべきものとしても、さほど困難な事務処理を強いられるものとは考えられない。)から、同条八項三号におけるように該当号数を示しただけでは取消しの基因となつた具体的事実を知ることができない場合には、通知書に当該号数を附記するのみでは足りず、右基因事実自体についても処分の相手方が具体的に知りうる程度に特定して摘示しなければならないものと解するのが相当である。このように解しても、必ずしも所論のいうように同条項の文理及び立法経過と相容れないものということとはできないし、また、同条項が前記青色申告の更正の理由附記に関する規定とその形式を異にする点も、承認取消処分と更正処分の性質、内容の違いを考慮すれば、いまだ右の解釈を妨げる根拠とするに足りない。」

[下線筆者]

下線部分について、具体的にどのような検討が行われたのかは明らかではない。この点、承認取消処分に係る規定は、あくまで取消しの基因となつた事実が取消事由を定める各号のいずれに該当するかを付記しなければならないと定めているのであり、青色申告書に係る更正の理由付記の規定のように、詳細な処分理由という意味における「理由」の付記を

求めるものではない、という解釈もありうる。しかしながら、判旨⑤は、両規定に通底する恣意抑制機能及び争訟便宜提供機能という理由付記の趣旨・目的に依拠して、取消に係る「該当号数を示しただけでは取消しの基因となつた具体的事実を知ることができない場合には、通知書に当該号数を附記するのみでは足りず、右基因事実自体についても処分の相手方が具体的に知りうる程度に特定して摘示しなければならない」という判断に到達している。ここでは、現行法でいうところの法人税法127条4項の文言に執着する解釈態度は回避されていることに注意を向けおきたい。

### 3 裁量基準としての本件事務運営指針

#### (1) 本件事務運営指針の性質

税務署長は、取消事由に該当する事実があれば必ず青色申告の承認を取り消さなければならないのではないのではない。現実に取り消すかどうかは、個々の場合に依り、その合理的裁量によって決すべきであると解されている(大阪高判昭和38年12月26日行集14巻12号2174頁、昭和49年最判、前掲最判昭和49年6月11日等参照)。後述のとおり、本件事務運営指針は、3号取消事由に該当する場合に実際に承認取消処分を行うかどうかを判断する際の形式的な数値基準(不正所得金額500万円以上など)を設定したり、4号取消事由について2事業年度連続して期限内に申告書の提出がない場

(15) 佐藤繁「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和49年度295頁(1977)。阿部泰隆『行政の法システム(下)』(有斐閣、1992)541頁は、昭和49年最判が、裁量権行使の違法性を争わせるためには理由付記が具体的なものでなければならないという、行政の統制方法としてはかなり進んだ考え方を示していることを指摘する。

合に取消処分を行うことなどを定めている。本件事務運営指針は、取消要件を満たしている場合に税務署長が青色申告の承認を取り消すか否かについての裁量権を付与されていることを前提に、当該裁量権行使の内部基準を定めたものといえる（大阪地判平成17年6月17日税資255号順号10058及びその控訴審である大阪高判平成17年11月10日税資255号順号10198参照）。なお、本件事務運営指針は、法令ではなく、あくまで通達にすぎないから、本件事務運営指針に従わない処分がなされたからといって、直ちに当該処分が違法となるものではない（名古屋地判平成16年10月28日判タ1204号224頁及び後記Ⅲの1(2)(i)参照）。

行政手続法との関係を付言しておこう。行政手続法12条1項は、行政庁に対して、処分基準（行手2八ハ）の定立と公表の努力義務を課している。同項は、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為に対しては適用されない（通法74の14①）。ゆえに、本件事務運営指針は、同項に基づいて制定・公表されたものではないことになる。もっとも、不利益処分をするかどう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裁量判断の基準を設定したものであり、行政手続法上の処分基準に該当する（東京地判平成16年10月15日税資254号順号9780参照）。

## (2) 本件事務運営指針の内容

本件事務運営指針は、その趣旨を「法人の青色申告の承認の取消しは、法第127条第1項各号に掲げる事実及びその程度、記帳状況、改善可能性等を総合勘案の上、真に青色申告書を提出するにふさわしくない場合について行うこととし、この場合の取扱基準の整備等

を図ったものである」としている。本件事務運営指針は、その1において、1号取消事由のうち「帳簿書類を提示しない場合」における承認取消に関する事項について定めるとともに、珍しいことに理由付記の例文を示している。また、その2において、「税務署長の指示に従わない場合」（2号取消事由）における承認取消に関する事項を定める。

裁量基準としての色彩が強いのは本件事務運営指針の3ないし5である。すなわち、その3は「隠ぺい、仮装等の場合」（3号取消事由）における承認取消に関する事項を定める。その(1)は、イないしハのいずれかに該当する場合には、「(5)の場合を除き、法第127条第1項第3号の規定によりその該当することとなった事業年度以後の事業年度について、その承認を取り消す。」とする。そのイにおいて、「無申告のために所得金額の決定をした場合又は所得金額の更正をした場合において、その事業年度の当該決定又は更正後の所得金額（以下「更正所得金額」という。）のうち隠ぺい又は仮装の事実に基づく所得金額（以下「不正所得金額」という。）が、当該更正所得金額の50%に相当する金額を超えるとき（当該不正所得金額が500万円に満たないときを除く。）」とし、そのロにおいて欠損金額を減額する更正を行う場合について同様の内容を定める（以下、このイ及びロの定めを併せて「本件形式基準」という。）。50%や500万円という形式基準は一種の割切り基準であり、関係条項の解釈から直接的に導くことはできない性質のものである<sup>96</sup>。

本件事務運営指針の3(5)は、「適正申告の申出等があった場合の取消しの見合せ」について定める。すなわち、本件形式基準に該当する場合であっても、その事業年度前7年以内



の各事業年度につき、承認取消処分を受けていないこと及び既往の調査に係る不正所得金額又は不正欠損金額が500万円に満たないことのいずれの要件も満たし、かつ、今後適正な申告をする旨の当該法人からの申出等があるときは、承認取消を見合わせるとしている<sup>16)</sup>。必ずしも規定内容を忠実に表現するものではないが、実務慣行上、初回宥恕規定とよばれているものであり、まさに裁量判断に係る基準を示したものといえよう。

本件事務運営指針の4は、「無申告又は期限後申告の場合」（4号取消事由）における承認取消に関する事項を定める。すなわち、「法第127条第1項第4号の規定による取消しは、2事業年度連続して期限内に申告書の提出がない場合に行うものとする。この場合、当該2事業年度目の事業年度以後の事業年度について、その承認を取り消す。」とする。法人税法127条1項4号の規定振りは、1度でも期限内に申告書の提出がない場合には取消事由に該当するというものである。ゆえに、この4は裁量判断を行う際の基準を示したものといえる。

本件事務運営指針の5は、「相当の事情がある場合の個別的な取扱い」について定める。すなわち、「青色申告の承認の取消しは、青色申告制度の趣旨から真に青色申告書を提出するにふさわしくないと認められる場合に行う

ものであるから、次に掲げる事情があるものについては、3(1)若しくは(5)又は4にかかわらず、所轄国税局長と協議の上その事案に応じた処理を行うものとする。」とする。ここで挙げられている事情とは、「その事実の発生について特別な事情があり、かつ、再発防止のための監査体制を強化する等今後の適正な記帳及び申告が期待できるなど、取消しをしないことが相当と認められるもの」<sup>18)</sup>及び「当該法人の帳簿書類の記録の状況、申告書の提出状況等からみて法第127条第1項第3号又は第4号の規定により取消しをすることが相当と認められるもの」である。

以上からすると、少なくとも本件事務運営指針の3ないし5は、青色申告の承認の取消要件充足性（取消事由該当性）に係る基準というよりも、取消事由に該当する事実があることを前提とした上で、税務署長が実際に承認取消処分を行うか否かの裁量判断に係る基準を示したものといえよう。

#### 4 検討すべき視点

これまでの検討を踏まえると、承認取消処分に係る理由付記としては、取消事由を定める該当号数の摘示を含む取消要件充足性の判断に係る記載で足りるのか、これに加えて、実際に取消処分を行うこととした裁量判断に係る記載、とりわけ本件事務運営指針の適用

16) これらは国税庁の経験に基づく悪質性の基準であろうか。この点に関する議論として、八ツ尾順一「隠ぺい・仮装等があった場合の青色申告承認取消し」税理43巻14号125頁、坪内隆「法人の青色申告承認取消しと通達の実務ポイント」税弘48巻13号163～164頁（2000）参照。

17) 鈴木・前掲注(5)138頁は、この規定は、たまたま不正計算に手を染めてしまった法人に対し、一

定の条件に基づいて承認取消を見合わせ、その後の適正申告を促す効果を狙った規定であること及び要件を満たす限り、税務職員はこれに従い、必ず取消しを見合わせねばならなくなる点が、所轄国税局長と協議しなければ決定されない本件事務運営指針5との大きな差異であることを指摘する。

18) 想定されるケースについて、鈴木・前掲注(5)137頁参照。

関係に係る記載までも要するのか、という疑問に行き着く。この点を本稿において検討すべき視点に据える。なお、紙幅の都合上、指摘にとどめるが、例えば、帳簿書類の不備の程度について、1号取消事由の要件を充足しているか否かという要件充足の問題領域に属すると解すべきか、そうではなく要件が充足していることを前提とした上で、実際に承認取消処分を行うか否かという税務署長の裁量の問題領域に属すると解すべきかというように、要件充足の問題と裁量の問題のいずれに該当するかを先行的に議論すべき場合もある。

### Ⅲ 行政手続法と裁量統制の議論

以下では、行政法一般の文脈における裁量統制に関する議論の状況、とりわけ、行政手続法の制定が裁量統制に及ぼす影響を考察するとともに、理由付記の判例法理が行政手続法の規定を踏まえて深化を見せていることについて論じる。

#### 1 裁量処分とその統制

##### (1) 行政裁量とその司法的統制<sup>19)</sup>

立法時に、立法者が生じしうるあらゆる事態を想定して具体的な定めを置くことは不可能である。行政機関の専門技術的又は政策的判断に委ねることが望ましい事項もある。そこで、立法者が立法に際して行政庁に判断の

余地を与えることがある。行政裁量とは、立法者が法律の枠内で行政庁に認めた判断の余地である。かかる判断の余地は、立法者が法律に多義的な規定を置くことによって行政庁に認められることになる。したがって、行政裁量は、第一次的には、立法者ないし法律との関係で捉えうる（法律からの自由という意味での対法律裁量）。他面、それは、裁判所がどこまで審しうるかという意味において、裁判所ないし司法審査との関係で捉えることも可能である（司法審査からの自由という意味での対司法裁量）<sup>20)</sup>。

行政裁量を認めるということは、行政庁の判断を裁判所の判断に優先させることを意味する。とすれば、行政裁量が認められる場合であっても、行政機関による統制の場合には、裁量事項についての審査を妨げられない。不服申立てを受けた行政庁は、適法か否かの問題にとどまらず、当・不当の問題についても審査できるのである（行審1）<sup>21)</sup>。

これに対して、裁判所は、上記の立法者意思に従って行政庁の判断を優先させなければならない。裁判所の判断を行政庁の判断に代置させることはできない。この点で裁量処分に対する裁判所による統制には一定の限界がある。かように、裁量権は、行政庁の専権であり、これをどのように行使しようが裁判所等から統制を受けることはないと言われたこと

19) 行政裁量に対する統制については、司法的統制のみならず、立法機関による統制や第三者機関による統制など様々な観点からの議論がありうる。

20) 宇賀克也『行政法概説Ⅰ 行政法総論〔第5版〕』（有斐閣、2013）41頁、芝池義一『行政法総論講義〔第4版補訂版〕』（有斐閣、2006）69頁、同『行政法読本〔第4版〕』（有斐閣、2016）64頁、68頁参照。

21) 宇賀・前掲注20)317頁以下参照。ただし、違法と不当の境界線の不明確さの問題や裁判所が行政機関における裁量判断の過程に踏み込んで審査を行うようになれば実質的には両者の差異は縮小するという問題もある。この点に関して、阿部泰隆『行政裁量と行政救済』（三省堂、1987）44頁以下参照。

もあったが、現代においては、裁量権は憲法や根拠法令等が認める一定の範囲内で行使されるべきものであり、法や司法的統制からまったく自由な裁量は認められないと解されている（いわゆる羈束裁量と自由裁量の相対化）<sup>22)</sup>。行政事件訴訟法30条も、裁判所は、行政庁の裁量処分について、裁量権の範囲をこえ又はその濫用があった場合に限り、その処分を取り消すことができる旨定める。この規定は、行政庁の裁量処分に対する裁判所の審査には限界があること及び他方で、裁量権の踰越・濫用があった場合には裁判所はこれを取り消すことができることを両面的に確認している。

裁量権の踰越・濫用については、判例・学説により、その類型化が進み、重大な事実誤認、法の目的違反・動機違反、法の一般原則（比例原則、平等原則、信義則）違反などの基準を用いて判断するものと整理されている。また、これらによる審査は、社会観念上著しく妥当性を欠く場合においてのみ裁量権の踰越・濫用を認めるものであり（最判昭和52年12月20日民集31巻7号1101頁など参照）、社会観念審査ないし最小限審査とよばれる。社会観念審査は、裁判所が行政庁の判断を全面的に審査しなおし、両者が一致しない場合には、裁判所の判断を優先して行政行為を取り消す審査方式である判断代替審査と対置される。社会観念審査は裁量判断の結果に着目するものであるが、最近の裁判所は、要考慮要素考

慮不尽、他事考慮など行政による裁量権行使の意思決定過程・判断過程のあり方の是非及びその合理性の有無を問題にする傾向がある。このような審査を判断過程審査という。判断過程審査は、行政庁に比較的狭い裁量を認め、かなり密度の高い審査を行うものと評価されている<sup>23)</sup>。審査密度の点において、社会観念審査と判断代替審査の中間に位置付けられることになるのである。

敷衍するに、社会観念審査は、結果として、裁量権の幅を広く認めるものとなっているし、理由付記の義務付けなどの手続的コントロールは、純粋な形では射程範囲は必ずしも広くない。このため、現代行政の複雑化の状況を前提として、裁判所の審査密度を向上させる試みが、判例・学説によりなされている。その一般論を示したのが、いわゆる日光太郎杉事件における東京高判昭和48年7月13日行集24巻6=7号533頁のとった方法であるといわれている<sup>24)</sup>。

同判決は、「本来最も重視すべき諸要素、諸価値を不当、安易に軽視し、その結果当然尽すべき考慮を尽さず、または本来考慮に容れべきでない事項を考慮に容れもしくは本来過大に評価すべきでない事項を過重に評価し、これらのことにより同控訴人〔筆者注：建設大臣。以下同じ〕のこの点に関する判断が左右されたものと認められる場合には、同控訴人の右判断は、とりまなおさず裁量判断の方法ないしその過程に誤りがあるものとして、

22) 常岡孝好「裁量権行使に係る行政手続の意義—統合過程論的考察」磯部力ほか編『行政法の新構想Ⅱ』（有斐閣、2008）236頁。

23) 宇賀・前掲注②325～326頁、櫻井敬子=橋本博之『行政法〔第5版〕』（弘文堂、2016）115頁以下参照。なお、上記各基準について論じる際に「裁

量処分の司法的統制」と「行政裁量の司法的統制」とを区別すべきであることを喚起するものとして、曾和俊文『行政法総論を学ぶ』（有斐閣、2014）194頁以下参照。

24) 塩野宏『行政法I〔第6版〕』（有斐閣、2015）149～150頁参照。

違法となるものと解するのが相当である。」と判示する。近時の最高裁判決が各種の裁量権行使について広く判断過程審査を用いていることから、判断過程審査は裁量審査に係る判例法理の到達点とも評されている<sup>25)</sup>。ただし、最高裁判所は、かような考慮要素に着目した審査を実施しつつ、これを社会観念審査の枠内で行う傾向にある<sup>26)</sup>（最判平成18年11月2日民集60巻9号3249頁など参照）。判断過程に着目する審査にはいくつかのバリエーションがあることに注意を要する。

いずれにしても、行政庁の裁量処分に対する司法的統制の場面において、判断過程審査が存在感を増しているといつてよい<sup>27)</sup>。もっとも、後に見るように、裁判所は理由付記義務違反等により裁量処分を取り消す場合もある。かかる手続的審査も行政庁の裁量処分に対する司法的統制の一翼を担っている<sup>28)</sup>。

## (2) 手続的統制

平成5年に制定された行政手続法は、行政

庁に対して、申請に対する処分についての裁量基準である審査基準を作成し、原則として公にする義務、不利益処分についての裁量基準である処分基準を作成し公にする努力義務、両処分を行う際に理由を提示する義務を課している（行手5，8，12，14）。かかる適正手続保障の法制化により、裁量基準及び理由付記を梃子とした裁量統制の一層の深化が期待されている<sup>29)</sup>。行政手続法の制定により、裁量基準の作成・公表を義務付ける規定及び裁量処分に係る理由付記を義務付ける規定が設けられ、そして、これらが有機的に結合することによって、行政庁の恣意的な裁量処分を抑制し、裁判所が裁量審査を行う際の手がかりを提供し、処分の相手方における争訟提起の便宜に資することが見込まれている、といい換えてもよいであろう。以下では、裁量基準及び理由付記による裁量統制について説明を補足する。

### (i) 裁量基準による裁量統制

裁量基準が制定され、行政庁の裁量がかか

25) 常岡孝好「職務命令違反に対する懲戒処分と裁量審査(一)―最判二〇一二年一月一六日集民二三九号一頁を素材として―」自研89巻8号30頁以下(2013)参照。

26) 常岡孝好「職務命令違反に対する懲戒処分と裁量審査(二・完)―最判二〇一二年一月一六日集民二三九号一頁を素材として―」自研89巻9号29頁(2013)参照。

27) 裁量審査の方式及びその統制密度に関する議論については、橋本博之『行政判例と仕組み解釈』（弘文堂，2009）145頁以下、山本隆司「日本における裁量論の変容」判時1933号11頁以下（2006）、正木宏長「判断過程の統制について―日光太郎杉事件判決再読」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利』（法律文化社，2011）179頁以下、榊原秀訓「行政裁量の『社会観念審査』の審査密度と透明性の向上」紙野健二ほか編

『行政法の原理と展開』（法律文化社，2012）117頁以下、村上裕章「判断過程審査の現状と課題」法時85巻2号10頁以下（2013）、高木光「社会観念審査の変容―イギリス裁量論からの示唆」自研90巻2号20頁以下（2014）、深澤龍一郎「行政訴訟における裁量権の審理」現代行政法講座編集委員会編『現代行政法講座Ⅱ 行政手続と行政救済』（日本評論社，2015）149頁以下も参照。

28) 行政手続違反に関する裁判例等について、大橋洋一「行政手続と行政訴訟」曹時63巻9号12頁以下（2011）参照。

29) 亙理格「行政裁量の法的統制」行政法の争点〔第3版〕117頁（2004）参照。同「行政裁量の法的統制」行政法の争点〔新・法律学の争点シリーズ8〕119頁（2014）、櫻井＝橋本・前掲注23）122頁も参照。

る基準の存在を前提として行われることは、一般的には、担当者の恣意的判断の抑制や行政判断の統一化及び国民の予測可能性の向上という観点から望ましいことである。行政手続法の制定により、かような裁量基準を設定し公にすることについて、一般的な法律上の根拠が与えられることになった<sup>30)</sup>。裁量基準は、行政機関の作成する内部基準であり、国民や裁判所がこれに拘束されるわけではない。したがって、裁判所は、裁量基準の内容が違法であると考えられる場合、当該裁量基準に従ってなされた処分を取り消すことができる。

もっとも、司法審査の場面で裁量基準が一定の役割をもつことがある。すなわち、裁量基準が設定され、かつ、行政庁がこれに則って決定したとされるときには、裁判所の審査は、まず、その基準に不合理な点があるか否かについてなされる（最判平成4年10月29日民集46巻7号1174頁、最判平成10年7月16日民集189号155頁など参照）<sup>31)</sup>。次いで、行政庁がかような裁量基準を合理的に適用したか否かが審査される場合もある。このように合理性審査が行われるのは、裁量基準が裁量権行使の一環であり、裁量権は合理的に行使されなければならないという制約が一般に課せられているためと解されている<sup>32)</sup>。

平等原則等を介することにより、裁量基準

が裁判所の審査において一定の役割を果たすと説明される場合も多い。合理的理由なくして裁量基準を適用しないことは、平等原則に反し、あるいは相手方の信頼保護の見地から、違法とされうるというのである。行政規則は行政機関を拘束する一方、国民を拘束する外部効果を有しないものと解されていたが、最近では、行政規則は必ずしも外部効果を有しないものではないという評価が定着しつつある。裁量基準も、それを適用しない合理的理由がない限り行政機関を拘束する（行政の自己拘束論）という意味で、外部効果をもちうるということである<sup>33)</sup>。もっとも、裁量基準は裁量判断に係る事項のすべてを規律し尽くすものではない。それは、特殊事情、個別事情に開かれた存在であることに留意を要する<sup>34)</sup>。

ところで、従前は、審査基準が公にされていなかったり、拒否処分に係る理由付記が義務付けられていなかったため、裁量権の濫越・濫用があることの立証は困難であった。この意味では、行政手続法により、審査基準の作成・公表と申請に対する処分に係る理由付記が義務付けられたことは、裁判所による裁量統制の実効性を高める効果があるであろう。処分基準の場合には、その作成・公表は努力義務とされているが、公にされている場合には、同様に、理由付記の義務規定と相まって、

30) 宇賀・前掲注20288頁、小早川光郎『行政法講義 下1』（弘文堂、2002）25頁参照。山下竜一「行政法の基礎概念としての行政裁量」公法67号217頁（2005）は、行政手続法による審査基準及び処分基準の法制化により、今後、裁量基準の重みが増し、その拘束力が事実上承認される傾向が強まるのではないかと指摘する。

31) 塩野・前掲注24118頁。

32) 常岡孝好「裁量基準の實體的拘束度一脱・手続的アプローチ、脱・自己拘束論」高木光ほか編『行

政法学の未来に向けて』（有斐閣、2012）697頁、702頁参照。

33) 宇賀・前掲注20292～293頁参照。本件事務運営指針の文脈でおおむね同旨の見解として、蔵重有紀「帳簿不提示と公表通達」小川英明ほか編『新・裁判実務大系 租税争訟〔改定版〕』（青林書院、2009）90頁参照。最判平27・3・3民集69-2-143も参照。

34) 常岡孝好「行政立法の法的性質と司法審査（四・完）」自研91巻2号6～7頁（2015）参照。

不利益処分の裁量統制に貢献する<sup>35)</sup>。すなわち、裁量基準が作成され、公にされることによって、当該基準が不合理でないか、当該基準適合性の判断に不合理な点はないかという形で司法審査が可能になる。のみならず、当該基準を適用しなかったことに合理性があるか（平等原則等違反にならないか）、当該基準を適用することが不合理な結果をもたらさないか（事案の特殊性を無視した画一的処理にならないか）という形で司法審査も可能になる。従前、当・不当の問題として司法審査を断念しがちであった領域における国民の救済の可能性が広がることになるというわけである<sup>36)</sup>。

(ii) 理由付記による裁量統制

審査基準や処分基準が作成・公表されても、拒否処分や不利益処分をする際に、その理由が示されなければ、処分の相手方は、当該基準が遵守されたのかを知ることはできない。行政運営における公正の確保と透明性の向上のためには理由の付記が不可欠となる。このようなことから、行政手続法は、拒否処分（8条）、不利益処分（14条）につき、理由付記の規定を設けていると解される<sup>37)</sup>。すると、「審査基準・処分基準が作成され公にされている場合には、提示される理由の中には、具体の事実関係の根拠法令への該当性が示されるのみでは不十分であり、具体の事実関係

の当該基準への該当性まで示されなければならないであろう。また、もし、審査基準・処分基準を適用しなかった場合には、そのことの合理的理由が示されなければならない。このように解することによって、審査基準・処分基準の制度と理由提示の制度とがあいまって、行政運営における公正の確保と透明性の向上に大きく寄与する」という見解に理解を寄せることができる<sup>38)</sup>。

また、理由付記制度が行政裁量の有効な統制手段として意義をもつことについては、広く共通の理解があることを前提に、「行政庁に裁量権が付与されているのは、個々具体的なケースにおいて、恣意的な判断ではなく、事案の状況にふさわしい適切な判断を行うことを期待されてのことであるから、そこでは、いかなる事実認定のもとで、いかなる法解釈により、そしていかなる事情を考慮して、いかなる結論に到達したかという点において適切であることが求められているのである。理由付記が以上の所定を表示するものであるならば、行政庁はその判断過程において恣意・独断を排除していることを積極的に明らかにすることになり、その意味において、理由付記制度は、行政裁量が存する場面でこそその機能を十分に発揮する」という見解が示されている<sup>39)</sup>。ここでいう「いかなる結論に到達したかという点」の意味するところは、裁量判

35) 宇賀克也『自治体行政手続の改革』（ぎょうせい、1996）50頁参照。

36) 宇賀・前掲注20)328頁参照。なお、最判昭53・10・4民集32-7-1223は、「行政庁がその裁量に任された事項について裁量権行使の準則を定めることがあつても、このような準則は、本来、行政庁の処分の妥当性を確保するためのものなのであるから、処分が右準則に違背して行われたとしても、原則として当不当の問題を生ずるととどまり、当

然に違法となるものではない。」と判示する。この判決の判例的価値の再考を促すものとして、泉徳治「マククリーン事件最高裁判決の枠組みの再考」自正62巻2号19頁以下（2011）など参照。

37) 宇賀克也「公正な手続」都市問題85巻10号18頁（1994）参照。最高裁判所事務総局編『行政手続法関係執務資料〔行政裁判資料第71号〕』（法曹会、1997）10～12頁も参照。

38) 宇賀・前掲注37)19頁。

断に係る結論までを含むものと理解することになろう。

## 2 平成23年最判の検討

ここでは、一級建築士免許取消処分に係る理由付記の十分性が争われた事件における最判平成23年6月7日民集65巻4号2081頁（以下「平成23年最判」という。）をとりあげる。この判決は、本件に即した事例判決であり、しかも2名の裁判官の反対意見が付されている。しかしながら、最高裁判決としては初めて、不利益処分の理由付記に当たり、根拠法条ではない処分基準の適用関係の摘示も必要であるという判断を示したものとして注目されている<sup>39)</sup>。

### (1) 事案の概要等

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X1が、国土交通大臣から、建築士法（平成18年法律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、これに伴い、同事務所の開設者であった上告人X2（上告会社）が、北海道知事から、同法26条2項4号に基づく建築士事務所登録取消処分を受けた。上告人らは、本件免許取消処分は、「建築士の処分等について」と題する通知（平成11年12月28日建設省住指発第784号都道府県

知事宛て建設省住宅局長通知。平成19年6月20日廃止前のもの）において定められ、公にされている処分基準（以下「本件処分基準」という。）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付記の要件を欠いた違法な処分であり、これを前提とする上記登録取消処分も違法な処分であるなどとして、これらの各処分の取消しを求めた。

### (2) 判旨（法廷意見）の検討

#### （判旨①）

「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。」

判旨①は、行政手続法14条1項本文の趣旨・目的を恣意抑制機能及び争訟便宜提供機能の2つに求める。理由付記の義務を定める個別法のもとでこれまで形成されてきた判例法理が、不利益処分一般を対象として理由の付記を求める同条の解釈においても基本的に妥当することを明らかにしたものと見える<sup>40)</sup>。

#### （判旨②）

「同項本文〔筆者注：行政手続法14条1項本文〕

39) 藤巻秀夫「行政処分における理由付記の法理—最近の判決と行政手続法要綱案を手がかりとして—」札大4巻1=2号159~160頁（1993）。裁量統制手段としての理由付記の重要性を指摘するものとして、宮田三郎『行政手続法』（信山社出版、1999）48頁、須田守「理由提示と処分理由(四)・完」論叢179巻4号38頁（2016）など参照。また、理由

付記の程度は裁量審査における争点の明確化、証拠としての機能の観点からも検討されなければならないことを指摘するものとして、牛嶋仁「判批」広法9巻3号111頁（1985）参照。

40) 平岡久「判批」民商148巻3号292頁（2013）参照。

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考慮してこれを決定すべきである。」

判旨②のように理由付記の記載の程度を決定する際に個別の要素を考慮する手法は、昭和38年最判によって一般的な形で提示され、一般旅券発給拒否処分の理由付記に係る最判昭和60年1月22日民集39巻1号1頁により租税法以外の行政法分野でも妥当することが確認されたところの、「どの程度の記載をなすべきかは、処分の性質と理由付記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきである」とする判例法理の考え方を継承するものである<sup>42)</sup>。判決は、これをベースとして「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」をとり入れている。この点において、従来の判例法理の考え方を行政手続法の制定に合わせて深化させたものと評価できる。

(判旨③)

「この見地に立って建築士法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で定められて公にされており、しかも、その内容は……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。」

判旨③は、処分基準が平成17年の行政手続法の改正により導入された意見公募手続を経て定められたものであることを、処分基準の適用関係を理由付記に示すべきであるという判断を導くための一つの積極的な要素として捉えているように見える。その論拠は必ずしも明らかではないが<sup>43)</sup>、ここでも行政手続法の規定ないし仕組みを踏まえた判断がなされている。

(判旨④)

「そうすると、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、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るのが通例であると考えられる。これを本件について

(41) 古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成23年度517頁(2014)参照。ただし、平成23年最判において、理由付記の2つの趣旨・目的は、理由の記載の程度そのものというよりも、そのための総合考慮要素を導くために用いられている。この点は、須田守「判批」論叢173巻3号149頁(2013)参照。

(42) 須田・前掲注(41)149頁、古田・前掲注(41)517頁参

照。

(43) 処分基準の公正さの担保が意見公募によって確保されていることが、理由付記において処分基準に言及すべきという方向に働いているものと理解してよいであろうか。この点は、田原睦夫編著『裁判・立法・実務』(有斐閣, 2014)170~171頁、板垣・前掲注(42)1935頁参照。



見ると……本件免許取消処分は上告人X1の一级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、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。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。」

〔下線筆者〕

判旨④では処分基準の適用関係の理由付記までを求めている。下線部分は、昭和49年最判が提示した定式である具体的適用関係を知基準に処分基準を組み込むものであり、同判決の延長線上に位置付けることができる<sup>44)</sup>。結局、判旨④は、本件における理由付記について、この具体的適用関係を知基準に照らして不十分であると判断している。

### (3) いかなる場合に処分基準の適用関係の付記までが求められるか

平成23年最判によれば、いかなる場合に処分基準の適用関係の付記までが求められることになるであろうか。この点、平成23年最判が行った総合考慮の過程を見ると、判決は、建築士法10条1項2号又は3号について、その処分要件の抽象性と効果裁量であることを指摘する。本件処分基準の存在、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上で定められて公にされていること及

びその内容はかなり複雑なものであることを摘示する。当てはめ部分ではあるが、本件免許取消処分は上告人X1の一级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ことにも触れている。かような総合考慮を経て、判決は、建築士への懲戒処分に係る理由付記として、処分の原因となる事実及び処分の根拠法条に加えて、本件処分基準の具体的な適用関係が明らかとなる程度までの記載を求めたものと考え<sup>45)</sup>。

平成23年最判は、付記された処分理由と根拠法条や公表された処分基準の内容の照合により、処分理由が明確となる又は容易に推測され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ことまでを求めるものではないように思われる。他方で、少なくとも、本件のように、処分基準の適用関係が併せて示されなければ、相手方において、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を知ることができないような場合には、その処分基準の適用関係についての理由の記載を欠く不利益処分は、行政手続法14条の趣旨・目的に反するものとして取り消されうると解される<sup>46)</sup>。

### 3 行政手続法と裁量統制

これまで検討したところをまとめると、行政法一般の文脈では、行政庁の裁量処分に対する統制手段として、裁判所による判断過程審査が存在感を増している。また、行政手続法の制定に伴い、同法が定める裁量基準の作成・公表義務と理由付記義務が、それぞれに

<sup>44)</sup> 須田・前掲注(4)151頁、北島・前掲注(8)54頁参照。

<sup>45)</sup> この点の分析は、板垣・前掲注(12)1935頁参照。

<sup>46)</sup> 古田・前掲注(4)518頁参照。

において又は有機的に結合して、裁量統制手段としての役割を果たすことに期待が寄せられているとともに、これらが裁判所による司法審査の実効性の確保に貢献することも見込まれている。そして、平成23年最判はかかる期待や見込みが見当違いのものではないことを証明する一つの例として評価することができると思われる。この平成23年最判は、処分基準との適用関係までの理由付記を要請するものであり、従来の判例法理の考え方を行政手続法の制定に合わせて深化させたものである。行政庁の恣意抑制及び相手方の争訟便宜という観点から、理由付記による裁量統制作用を強めるのみならず、裁判所による手続的審査や判断過程審査を容易にし、裁量審査の実効性を高めることにつながる判決であると捉えておきたい<sup>47)</sup>。このことを踏まえ、次のIVでは、行政手続法下における承認取消処分に係る議論に目を転じてみたい。

#### IV 承認取消処分に係る裁量判断と理由付記

##### 1 裁判例の状況

行政手続法12条は国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為には適用されないが（通法74の14①）、承認取消処分に関しては、既に、処分基準としての本件事務運営指針が現に存在し、公表されている。また、承認取消処分の通知書には理由を付記しなければならないこととされている（法法127④）。すると、本稿の主題との関係で次に関心が寄せられるのは、承認取消処分に係る理由付記の記載の程度に関して、本件事務運営指針の適用関係までの記載が求められるのか、という点である。管見する限り、少なくとも、承認取消処分に係る理由付

記において本件事務運営指針の適用関係が了知できるように記載することを求める裁判例は見当たらない。次の(1)及び(2)では、議論の参考となりうる裁判例を確認する。

なお、裁判所の審査方式について簡単に論及しておく、承認取消処分に係る税務署長による裁量権の逸脱・濫用の有無が争われた事件において、従来、裁判所は、税務署長による承認取消処分が裁量権の逸脱・濫用に該当する旨の納税者の主張に対して、単に裁量権の逸脱・濫用の有無を直接に答えるのみで、より具体的な基準を示すことはしてこなかった。このような中、横浜地判平成17年6月22日税資255号順号10060は、「青色申告制度の趣旨及び青色申告承認の取消しの意義に適合しない目的や動機に基づいて青色申告承認取消処分がされたり、裁量権の行使が、考慮すべき事項を考慮せず、考慮すべきでない事項を考慮してされたために、その判断が上記の観点から合目的かつ合理的なものとして許容される限度を超え、著しく不当である場合には、その青色申告取消処分は、税務署長に委ねられた裁量権の範囲を逸脱し、又はその濫用があったものとして、違法となるものと解すべきである。」として判断過程審査を採用し、しかもこれに基づいて承認取消処分を違法とする画期的な判断を示した。しかしながら、残念なことに、その後の裁判例を見る限り、承認取消処分に係る裁量審査の場面で判断過程審査は定着するに至っていない。

- (1) 大阪地判平成17年6月17日及び大阪高判平成17年11月10日  
4号取消事由に係る理由付記が争われた事

<sup>47)</sup> この点は、須田・前掲注(41)153頁も参照。

件において、納税者（原告・控訴人）は、承認取消通知書の記載からは本件事務運営指針の4において定められているところの、2事業年度連続して清算事業年度予納申告書<sup>(48)</sup>（以下「清算予納申告書」という。）が提出されていない事実を了知できないから、本件処分には理由付記の不備の違法があると主張した。

大阪地判平成17年6月17日税資255号順号10058は、法人税「法127条1項4号は、所轄税務署長は、当該法人の1事業年度の清算予納申告書の期限内不提出をもって当該法人に対し青色申告の承認の取消処分を行うことができる旨を規定したものと解される……本件処分は、原告が平成14年7月期の清算予納申告書を期限内に提出しなかったことが同号所定の要件に該当するものとしてされたものであることが明らかである。しかるところ、……本件通知書には、取消処分の基因となった事実として、原告が平成14年7月期の清算予納申告書を提出期限までに提出しなかったことが記載されるとともに、この事実が法人税法127条1項4号に該当する旨記載されているのであるから、本件通知書の理由付記の程度としては必要かつ十分である」として納税者の上記主張を斥けている。また、控訴審である大阪高判平成17年11月10日税資255号順号10918も、法人税「法127条3項は、青色申告の承認の取消しを通知する書面には、その取消しの処分の基因となった事実が法127条1項各号又は同条2項各号のいずれに該当するかを付記しなければならない旨定めるところ、本件通知書には、取消処分の基因となった事実として、控訴人が平成14年7月期の清算予納申告書を提出期限までに提出しなかったことが記載されるとともに、この事実が法127条1項4号に該当する旨記載されているのであ

るから、上記の判示を前提とすれば、法127条3項の要求する理由付記の程度として必要かつ十分である」と判示する。

両判決は、法定の取消事由に該当していることやその取消しの処分の基因となった事実が法人税法127条1項各号又は2項のいずれに該当するかを付記しなければならない旨定める旧法人税法127条3項（現行4項）の文言を重視することにより、申告書の不提出が2事業年度連続している事実や本件通達の不遵守の事実を処分理由として記載することまでが求められているものではないと解している。そればかりか、両判決は、そもそも納税者の上記主張が理論的に成り立たないと解しているようである。

すなわち、大阪地判は、本件事務運営指針は「所轄税務署長が法127条1項4号に基づく権限を行使するに当たっての内部基準を定めたものにすぎず、法規範としての性質を有するものではないから」、納税者の上記主張はその前提において失当であり、採用できないとする。大阪高判は、承認取消通知書には、本件事務運営指針を遵守していることまで付記するの でなければ、そのことを知ることができない旨の納税者の主張に対して、旧法人税法127条3項（現行4項）が「上記のとおり理由の付記を要求するのは、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、取消理由を相手方に知らせることにより不服申立てに便宜を与えることを目的とするものであるところ（最高裁昭和49年4月25日第一小法廷判決・民集28巻3号405

(48) 平成22年度改正により、清算所得課税の廃止に伴い、清算予納申告書の不提出は取消事由から削除されている。

頁), 一般に, 通達は, 上級行政庁の下級行政庁に対する命令又は示達であって……法規範としての性質を有するものではないから, その違反に対しては, 行政機関内部においては是正されるのは格別, 処分の相手方において不服申立てができるものではなく(最高裁昭和33年7月29日第三小法廷判決・税資26号759頁参照), このことは, 本件通達〔筆者注: 本件事務運営指針の4のこと。以下同じ。〕についても妥当すると解される。そうすると, 本件通達の遵守の事実まで本件通知書に付記すべきであるとは解されない。なお, 2事業年度連続して清算予納申告書の提出がない場合であっても, 法127条1項4号の要件が充足されていることに変わりはないのであるから, そのことと, 本件通達の基準が遵守されていることとの間には, 何らの矛盾もない。」と判示する。

しかしながら, 本件事務運営指針の不遵守を理由に, 不当な処分である(行審1)<sup>49)</sup>又は裁量権の踰越・濫用による違法な処分である(行訴30)として, 争訟を提起することは可能であるし, 裁量基準の適用関係を示すことは裁量判断を争う手がかりとなるはずである。したがって, これらの判示は説得力に欠ける。もっとも, この事件は, 申告書の不提出が単年度の事案ではなく, 2事業年度(平成13年7月期と平成14年7月期)連続して清算予納申告書を提出しなかった事案であり, しかも, 不提出の2事業年度目である平成14年7月期以後の青色申告の承認を取り消す処分を行ったものである。形式上, 本件事務運営指針に適合する処分であったことを考慮すると, 裁量判断ないし裁量基準に係る理由付記との関係で先例的価値を過大に見積もることは妥当でないという見方もありうる。

(2) 東京地判平成16年10月15日

3号取消事由に係る理由付記が争われた事件において, 納税者(原告)は, 承認取消通知書記載の事実を認定した根拠が理由上明らかでなく, また, 形式的に法人税法127条1項3号に該当する案件であっても必ずしも承認取消処分が行われるものではないところ, 本件においてなぜ青色申告承認を取り消すに至ったかについての理由の記載がないと主張した。

東京地判平成16年10月15日税資254号順号9780は, 「青色申告承認取消しにあたって付記が要求される理由の程度は, 『いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して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得るもの』であれば足り, それ以上は要求されていない」として, 原告の主張を採用していない。かかる判示は, 昭和49年最判が「法規」という語を用いていたことを根拠として, 納税者の主張を一蹴するようなものである。そこには平成23年最判のように判例法理を深化させる態度は感じられない。

また, 納税者は, 本件事務運営指針に適合しない処分は違法であると主張した。すなわち, 本件事務運営指針の3(1)イの形式基準を根拠として, 平成5年3月期及び平成7年3月期とも不正所得金額の更正所得金額に対する割合は所定の基準(50%)を下回っており, その上, 本件は, 本件事務運営指針の3(5)により取消しを見合わせるべき事案であったに

49) 真に青色申告を維持するにふさわしくない場合とまでは認められないから, 不当な処分と評価せざるをえないとして, 承認取消処分を取り消した裁決として, 国税不服審判所裁決平22・12・1裁決事例集81-339がある。

もかわらず承認取消処分が行われたものであるから、事務運営指針違反であり、平等原則・比例原則にも違反すると主張した。

東京地判は、本件事務運営指針は事案に応じた個別的な取扱いをすることを予定するものであるし、個別的な取扱いをする場合を限定的に解すべきものとは認められない旨判示し、これを排斥している。本件処分について、本件事務運営指針に従わない合理的な理由があったという判断が妥当であるとしても、それが理由付記の記載自体<sup>50</sup>から納税者において了知できるものではなかったのではないかと、という疑問がある。

## 2 検討すべき視点に対する私見

以下では、前記Ⅱの4で示した視点について検討を行う。具体的には、これまでの考察を踏まえて、承認取消処分に係る理由付記に関して、(1)平成23年最判を手がかりとして、「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」を理由付記の記載の程度を検討する際の考慮要素に含めるべきであるといえるか、(2)裁量判断に関する事項、とりわけ本件事務運営指針の適用関係の記載が求め

られるか、という問いに対して、私見を示してみたい。

(1) 平成23年最判を手がかりとして、「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」を考慮要素に含めるべきであるといえるか

この問いに対する消極・積極の両説の論拠を挙げるとすれば、次頁の表のとおりである。

筆者は積極説に立つが、より説得力のある議論を行うためには、平成23年最判において、恣意抑制機能及び争訟便宜提供機能という理由付記の趣旨・目的と「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」を考慮要素に含ませるという結論とを結び付ける実際上の根拠ないし接着物はいかなるものであるか、という点を検討しておかねばならない。差し当たり、①処分基準の作成・公表の努力義務を課す行政手続法12条の存在<sup>51</sup>、②処分基準の外部効果（外部的拘束力）<sup>52</sup>、③①及び②にかかわらず、行政庁は基本的には作成された処分基準に従って裁量判断を行うものであること、などをその候補として挙げることができよう。

50) 本件では、理由付記としておおむね次のような記載がある（一部抜粋）。

「Aは、平成5年3月期において、Bに依頼して、Aあての架空の請求書を作成させた上、これに基づいて総勘定元帳の試験研究費科目に、平成4年5月29日に300万円を計上し、その支払として、振込手数料721円を差し引いた299万9279円をC銀行月島支店のB名義の普通預金口座に送金し、その支払金額の2分の1である150万円をBからAに現金で戻させていたのをはじめとして、総額で2400万円の架空試験研究費を計上していた。」

51) 従来から、学説においては、行政手続法14条の解釈として、処分基準が公にされている場合には、その適用関係を含めた理由付記を要することを指

摘する見解が少なくなかったところ、これらは、判断過程の透明化という観点から、同法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条の理由付記の規定は、この12条の規定と相俟って、恣意抑制機能と争訟便宜提供機能をその趣旨とするものであることなどを理由とするものであると指摘されている。古田・前掲注(4)518頁参照。

52) この点に関する議論として、平成23年最判の田原睦夫裁判官の補足意見及び那須弘平裁判官の反対意見のほか、須田・前掲注(4)149～150頁、田原・前掲注(4)177～178頁、原田・前掲注(4)1140頁など参照。

消極説	積極説
<p>昭和49年最判は、要求される付記の内容及び程度は、特段の理由のない限り、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ない旨判示する。また、昭和38年最判は、どの程度の記載をなすべきかは処分の性質と理由付記を命じた「各法律の規定」の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきである旨判示する。積極説はこれらの判示と相容れない。</p> <p>そもそも、平成23年最判は行政手続法14条の理由付記に係る事件である。個別法である法人税法に理由付記の定めがあり（法法127④）、これに基づいて行われる承認取消処分に係る理由付記については、同条の適用はなく（行手1②）<sup>53</sup>、同判決の射程は及ばない。</p>	<p>行政手続法が制定され、処分基準という法概念やその法的位置付けが明示されたことを踏まえると、消極説のような硬直的な見解は妥当ではない。裁量基準が制定され、公表されることがありうることを踏まえた上で、平成23年最判が成し遂げたように、どの程度の理由を付記すべきかを決定する際の考慮要素に「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」を織り込む進歩的な構図で、昭和49年最判ないし昭和38年最判が示した判例法理を再構築すべきである。</p> <p>消極説が指摘するように平成23年最判の射程は直接的には及ばないとしても、その趣旨は通ずるところがある。すなわち、同判決は、恣意抑制機能及び争訟便宜提供機能という理由付記の趣旨・目的に照らして、理由付記の程度を決定する際に総合考慮する要素を導出している。すると、同一の趣旨・目的を有する承認取消処分に係る理由付記においても、どの程度の理由を付記すべきかを決定する際の考慮要素に、「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」が含まれるという立論も成り立ちうる。</p>

平成23年最判は①を含む行政手続法の仕組みを重視して理由付記に係る解釈を行ったという見方<sup>54</sup>を強調することにより、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為については、行政手続法12条は適用されないのであるから（通法74の14①）、消極説が妥当するという主張もありうる。しかしながら、平成23年最判（法廷意見）は、行政手続法12条やその規定内容に少なくとも明示的には触れていないのであるから、これらを踏まえての解釈論を展開したものであったとしても、行政手続法12条の適用がないことが直ちに消極説に結び付くものではないと考える。同条に基づいて作成・公表されている処分基準と、本件処分基準のように同条の適用がない場合に作成・公表されている処分基準とを、処分基準の適用関係までを理

由付記に記載すべきであるかという問題場面において取扱いを異にする積極的理由はあるであろうか。いずれも、行政庁が従う（べき）裁量基準であるし、「行政運営における公正の確保と透明性……の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資する」（行手1①）。なお、同規定は、国税分野においてもその適用を排除されていないことに留意）という行政手続法の目的に適うものという位置付けを与

<sup>53</sup> ただし、法人税法127条4項が規定振りの異なる行政手続法の理由付記規定との関係で「特別の定め」に該当するか否か、該当するとしても後者を重疊的又は加重的に適用する道はないかなどの議論もありうるであろうか。

<sup>54</sup> この点に関して、北島周作「一般法としての行政手続法の解釈について—理由提示規定の解釈を素材として—」法学79巻2号133頁以下（2015）参照。

えることができる点で差異はないという主張もなしうる。

平成23年最判は、②のような処分基準の法的性質や③に関する事項にも触れていないため、その背後にある考え方を正確に押し量ることは難しい。さはあれども、②及び③は理由付記の2つの趣旨・目的と親和的であることからすると、②及び③のような理解がその背後に存在する可能性もある。

以上からすれば、①ないし③は、本件事務

運営指針との関係において積極説をとるための根拠材料となりうるか、少なくとも積極説を排除する材料たりえないと考える。

(2) 裁量判断に関する事項、とりわけ本件事務運営指針の適用関係の記載が求められるか

この問いに対する消極・積極の両説の論拠を挙げるとすれば、次表のとおりである。

消極説	積極説
<p>平成23年最判に照らしてみても、承認取消処分に係る理由付記の記載の程度を決定する際の考慮要素には、個別規定である当該処分の根拠法令の規定内容や当該処分の性質及び内容が含まれる。</p> <p>この点、処分に係る「理由」の付記を明示的に求める条項（法法130②等）と比較すると、法人税法127条4項は、取消しの処分の基因となった事実が同条1項各号のいずれに該当するかを付記しなければならぬと定めるのみで、「理由」の付記を求めるものではないから、処分基準の適用関係という詳細な記載水準を要求するものと解することは妥当でない<sup>59</sup>。しかも、法人税法127条4項は、その文言上、取消事由を定める該当号数の摘示を含む取消要件充足性に係る処分理由の記載を求めており、裁量基準の適用関係までの記載を求めていることは明らかである。</p> <p>なお、法人税法127条4項の「取消しの処分の基因となった事実」という部分に、裁量判断の際に考慮した事実を含ましめるような解釈もあるかもしれないが、やや技巧的であり、文脈的に見てもそのような解釈は採用し難いことを付言しておく。</p>	<p>裁量判断に関する事項を記載することは理由付記の趣旨・目的と適合する。すなわち、承認取消処分は、裁量処分であるから、争訟になれば、取消要件充足性のみではなく裁量判断の合理性等も審査されうる（行審1，行訴30）。したがって、実際に考慮した要素など裁量判断に関する事項を記載することは、処分の相手方における争訟便宜提供の観点から有益である<sup>60</sup>。この点、昭和49年最判は、その通知書の記載からいかなる態様、程度の事実によって当該取消しがされたのかを知ることができるのでなければ、処分の相手方が「その処分につき裁量権行使の適否を争う的確な手がかりが得られ」ないと判示していたことを見過ぐすべきではない<sup>61</sup>。また、裁量判断に関する事項を記載することは、行政機関の恣意抑制の観点からも有効である。</p> <p>加えて、裁量判断に関する事項を記載することは、司法審査による統制の観点からも有意であるし、行政手続法1条1項が定める同法の目的にも適う。そして、承認取消処分に係る裁量判断は基本的に本件事務運営指針に従って行われているはずであり、また行われるべきである。</p> <p>以上からすれば、承認取消処分に係る理由付記においては、裁量判断に関する事項、とりわけ本件事務運営指針との適用関係の記載が求められると解すべきである。</p> <p>なお、早い時期から理由付記を求める条文が制定されていたことを考慮すると、法は、承認取消</p>

処分に対して、従来これを求められていなかった白色申告に対する更正処分など他の侵害処分よりも、理由付記の必要性が高いという位置付けを与えていたことになる。すると、平成23年12月の税制改正により、行政手続法の適用範囲が拡大し、個別法に理由付記の規定がない場合には行政手続法の理由付記の規定の適用があることになった現在において、承認取消処分に係る理由付記の記載の水準が個別法に理由付記の規定がない侵害処分のそれに劣ることがあってはならない。かように行政手続法の規定の適用がある他の侵害処分とのバランスにも配慮すべきである。

ここでも筆者は積極説を支持する。もっとも、法人税法127条1項は、青色申告制度の基盤をなす納税者の誠実性ないしその帳簿書類の信頼性が欠けると認められる場合を取消事由として類型化したものである。かかる納税者の誠実性や帳簿書類の信頼性を裁量判断における判断基準の基軸に据えたとすると、同

項各号に定める取消事由（に対応する具体的な事実）と税務署長が裁量判断において考慮すべき要素（に対応する具体的な事実）は、実際にはその多くが重なり合うことになろう。すると、裁量判断に係る理由付記が求められるとしても、そのことによる追加的記載事項は、例えば、帳簿書類の不備の程度、隠蔽又

55) この辺りの議論については、武田昌輔「青色申告承認取消の附記について（Ⅰ）・（Ⅱ）」税通29巻5号30頁以下、7号186頁以下（1974）参照。また、武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』5422頁以下（第一法規加除式）、武田昌輔ほか「座談会 青色申告書提出承認取消処分通知書に付記する理由の程度」税務事例6巻11号24頁以下（1974）、高梨克彦「判批」判時762号123頁以下（1975）も参照。

56) 前掲最判昭和60年1月22日の伊藤正己裁判官の補足意見がこのような視点の参考となる。すなわち、伊藤裁判官は、「旅券発給の拒否処分について旅券法一四条の要求する理由の付記は、重要な意味を持つといわなければならない。この理由付記が求められているのは、法廷意見のいうように、拒否事由の有無について外務大臣の判断の慎重さと公正さを担保してその恣意を抑制するとともに、拒否理由を申請者に告知することによつて、不服申立てに便宜を与えるためであるが、この不服申立てには、適用違憲を主張することも当然に含まれており、したがつて、外務大臣が申請者の海外

渡航には法の定める害悪発生の相当の蓋然性が客観的に存在すると判断した根拠が拒否の理由のうち示される必要がある」とした上で、「単に旅券法一三条一項五号に該当するのみ付記されているにすぎないときは、そのような蓋然性の存在を示すに由なく、法の要求する理由付記の要件を欠くものというほかはない」と述べている。

57) 岡山地判平19・3・22税資257-10716は、本件承認取消通知書の記載でもって被告の裁量権行使の適否を争う的確な手がかりがあると判示しており、上記視点を明確に引き継いでいる。また、前掲東京高判平27・11・18は、「本件青色申告承認取消処分の裁量権行使にあつての重要な判断要素は本件帳簿書類の不提示であつたといえるのであるから、裁量における判断要素の記載についても十分な記載があるといえる。したがつて、この点についても、本件青色申告承認取消処分通知書の理由付記に不備があるとはいえない。」と判示する。この判決は理由付記の文脈で裁量判断に係る判断要素の記載に言及する点で希少なものである。



は偽装行為の悪質性の程度、申告書不提出の連続性、適正申告の申し出の有無など、法人税法127条1項に明文化されていない事項に限定されるのではないかと考える。そうであるからといって、積極説の立場から要求される理由付記が裁量統制手段としての意義を失うものではないであろう。

ところで、積極説の立場から青色申告の承認の各取消事由及び本件事務運営指針の内容を眺めてみるとどのようになるであろうか。平成23年最判は、「当該処分の根拠法令の規定内容」についてその要件の抽象性と効果裁量であること、「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」について本件処分基準の存在、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で定められて公にされていること及びその内容はかなり複雑なものであることを指摘し、「当該処分の性質及び内容」について本件免許取消処分は上告人X1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ことに触れている。程度の差こそあれ、3号取消事由についていえば、要件が抽象的であること、効果裁量であること、処分基準として公表されていること、その内容が複雑であること（とりわけ、本件事務運営指針のうち3号取消事由に関する部分について、形式基準を設定しているという点でわかりやすい面もあるが抽象的でやや複雑な面もあるし、特別の事情の考慮に関しては考慮した又はしなかった事情や考慮要素間の重み付けの適否という一筋縄ではいかない難しい面があることに留意）、重大な不利益処分であること、という点において、平成23年最判が考慮した諸点と共通するところがある。

このように考えると、個別の事実関係にも

よるが、少なくとも、3号取消事由に係る理由付記については、取消の基因となった事実及び根拠法条（法人税法127条1項3号）の提示によって該当号数を含む取消要件充足性に係る理由は知りうるとしても、これらに加えて本件事務運営指針の適用関係が示されなければ、処分の相手方において、いかなる理由に基づいてどのような本件事務運営指針の適用によって当該処分がなされたのかを知ることが困難である場合もあると考える。本件事務運営指針の3(1)イ又はロに定める本件形式基準に該当し、機械的に取消しを行う事案は別としても、特別の事情が争点に関わっている場合や、形式上、本件事務運営指針に適合しない承認取消処分を行う場合などは<sup>58)</sup>、本件事務運営指針の適用関係の記載までを要すると解すべきである。

## V 結びに代えて

本稿では、承認取消処分に係る裁量判断の統制のあり方について検討を要するという着想のもとで、裁量統制手段の一つとして、理由付記制度に着目し、考察を試みた。そして、承認取消処分に係る理由付記の記載の程度について、取消事由を定める該当号数の摘示を含む取消要件充足性の判断に係る記載で足りるのか、これに加えて、実際に取消処分を行うこととした裁量判断に係る記載、とりわけ

<sup>58)</sup> 隠蔽又は偽装の事実に基づく所得金額が更正所得金額の50%に相当する金額に満たないから、真に青色申告書を提出するにふさわしくない場合として本件事務運営指針の3(1)が定める青色申告の承認を取り消す場合に該当しないのに、承認取消をしたことになるから、承認取消処分は取り消すべきであるとした裁決例として、国税不服審判所裁決平24・4・23未公開（TAINSコード F0-2-479）がある。

本件事務運営指針の適用関係に係る記載までも要するのか、という問題を設定した上で、裁量判断に関する記載、とりわけ本件事務運営指針の適用関係に係る記載までも要すると解すべきであるという私見を示した。この点に関する私見を簡単にまとめておこう。

承認取消処分に係る裁量統制という点では、裁量基準として本件事務運営指針が作成・公表されており、理由付記も義務付けられているものの、裁判例の傾向は本件事務運営指針との関係までも理由付記することを求めないものであるといっていよいよであろう。しかしながら、承認取消処分に係る理由付記の記載の程度については、当該処分に係る処分基準としての本件事務運営指針が作成・公表されており、その内容には複雑な部分や個別的取扱いに委ねている部分があることなどを考慮事項に含めた上で総合判断されるべきであると考えられる。

少なくとも、3号取消事由に係る理由付記については、処分の原因となる事実及び処分の根拠法条に加えて、本件事務運営指針の適用関係が示されなければ、処分の相手方において、当該事実及び根拠法条の提示によって法人税法127条1項各号所定の該当号数を含む取消要件充足性に係る理由は知りうるとしても、いかなる理由に基づいてどのような本件事務運営指針の適用によって当該処分がな

されたのかを知ることは困難な場合もあると考える。このような場合には本件事務運営指針の適用関係までの記載が求められると解する。この意味で、承認取消処分に係る理由付記の分野においても、判例法理の深化が期待される。仮に、私見のような解釈を採用することについて、法人税法127条4項の文言が障害となるのであれば、規定内容の見直しを図るか、行政手続法14条の適用が及ぶような改正を検討すべきであることを付け加えておきたい。

最後に、今後の展望ないし研究課題について言及しておこう。裁量判断に係る考慮要素としての具体的事実が理由として付記される事例が蓄積することによって、本件事務運営指針に明記されていない考慮要素や考量要素間の重み付けが明らかになるであろう<sup>59)</sup>。

このことと関連するが、今後、裁量判断に関して考慮すべき又はすべきでない要素（例えば、取消しによる経済的損失の程度、隠蔽又は仮装に係る金額の多額性、取消事由該当の帰責性、信頼破壊の程度・態様、悪質性、改善可能性、税務署長による是正指示の状況、取消事業年度後の状況、適正申告の申し出や修正申告の有無など）や考慮要素間の重み付け・比較衡量のあり方の研究が待たれる<sup>60)</sup>。ここでは、これらの点が法律上明らかではなく、判断者の価値判断に左右される部分が大きい

59) この点については常岡・前掲注②260頁以下の議論が参考となる。

60) この場面では、「こうした(理由付記の理論的根拠およびそれを踏まえた上での)理由付記の水準は、納税義務者にとっては、それを要求する手続的権利が保障されるものとして歓迎されよう。しかし、課税庁にとっては、税務行政の機能不全をもたらしかねない負担を課すものであるという批

判がある。……こうした複数の立場の相克は、最終的には、納税義務者の権利保護と税務執行の機能性との相克を如何にして調整した上で、理由付記に係る租税制度をどのように具体的に構築するかという問題に行き着くのであろう。」という見解(手塚貴大「租税手続法の解釈と立法(一)―国税通則法改正の動向と評価」自研89巻8号97頁(2013))にも目配りをしておきたい。

とすると、考慮要素に着目した司法判断の客観性が失われかねない、という問題があること<sup>(6)</sup>を意識しておきたい。

考慮要素に関する検討については、例えば修正申告の有無は考慮要素に含めるべきではないと解されるのであれば、その旨を本件事務運営指針に盛り込むなど通達レベルでの対応措置の適否という議論にも接続しうる。これは、税務署長が、修正申告書の提出がなか

ったことを重視して承認取消処分が相当であると判断した場合に、その旨を理由として記載することを避けるようなケースを想定した議論であり、いわば理由付記による裁量統制の限界領域の問題である。

---

(6) この点は、塩野宏「判批」判時718号25頁(1973)、川神裕「裁量処分と司法審査(判例を中心として)」判時1932号15頁(2006)、正木・前掲注⑦189頁以下参照。