

第109回大会シンポジウム
近時の租税手続をめぐる法的諸問題

通則法改正と更正処分の理由附記

増田英敏

(専修大学法学部教授・弁護士)

目次

はじめに

I 理由附記をめぐる問題状況の整理

1 通則法改正前から展開されてきた理由附記
をめぐる問題

2 通則法改正がもたらす理由附記をめぐる新
たな問題

II 理由附記の問題の検討の視座としての租税法
律主義

III 通則法改正の背景と評価

IV 法人税法130条の法構造と立法の背景と趣旨

1 青色申告に対する更正の手続法上の要件の
構造

2 立法の背景としてのシャープ勧告

3 立法資料による規定創設の背景

V 理由附記の規定の趣旨と機能—学説

VI 判例の形成と到達点

1 リーディングケースとしての小石川青色申
告事件—最判昭和38年5月31日(民集17卷4
号617頁)

2 判例法理の確立—最判昭和38年12月27日
(民集17卷12号1871頁)

3 判例法理の到達点を確認する近時の判例—
大阪高判平成25年1月18日(判時2203号25頁)

VII 結論

はじめに

納税者の権利救済手続の整備は納税者の権利保護の要諦である。不利益処分に対する理由附記は、その権利救済手続の入り口に位置づけられるのであるから、極めて重要であることをまず確認しておきたい。

本稿は、平成23年度の国税通則法(以下「通則法」という。)の改正後の更正処分の理由附記の問題について検討することを目的とする。

通則法改正により、租税法上の不利益処分についても、一般的に、行政手続法の理由の提示の規定(14条)が適用されることとなった(税通74条の14第1項括弧内)ので、従来の青色申告に対する更正の理由附記に加え白

色申告についても理由の提示が求められることになった。

そこで、青色申告に対する更正の理由附記と白色申告に対する更正の理由の提示の関係と両者の異同についてその問題状況を整理しておく必要がある。この論点については、すでに優れた先行研究が公表されている⁽¹⁾。

したがって、本稿では、納税者の権利保護の原則ともいえる租税法主義の視点から理由附記の問題に検討を加えることにする⁽²⁾。

本稿の構成は、まず、通則法改正前から論じられてきた理由附記の問題状況を整理し、そのうえで改正後の理由附記をめぐる新たな問題は何かを明らかにする。

本稿では、以下のとおり青色申告に対する

更正の理由附記について規定の立法の経緯を明らかにするとともに、裁判例の形成とその展開、そして、現在の判例の到達点を明らかにし、理由附記の範囲・程度を判例法理により検証することを通して、通則法改正後の白色申告に対する更正の理由の提示をめぐる問題状況を抽出することにする。

なお、理由附記をめぐる重要な論点である理由の差し替えの問題、および所得税・法人税以外の理由附記、たとえば相続税・贈与税の課税処分における理由附記の問題、重加算税の賦課決定に係る理由附記の問題については検討対象から除外する。

I 理由附記をめぐる問題状況の整理

1 通則法改正前から展開されてきた理由附記をめぐる問題

理由附記の要求は、行政手続法の制定により一般的になったが、それ以前は個別法で要求されていたに過ぎなかった。個別法で理由附記を要求する場合として、特に税法の運用

を巡って判例が発展してきたとされる³⁾。

理由附記の問題は、個別法で要求する場合である青色申告に対する更正の理由附記の問題をめぐる紛争事例により発展してきたといえる。

(1) 訓示規定説と効力規定説の対立

理由附記をめぐる論点としては、理由附記規定の法的性質をいかに解するかにより訓示規定説と効力規定説の対立がみられた。

すなわち、更正の理由附記規定は、訓示規定であるから理由附記の不備が更正処分の取消事由にならないとする訓示規定と解する立場（訓示規定説）と、同規定は効力規定であって、理由附記の欠如はもとより、理由が抽象的で具体性に欠ける場合には、当該更正処分は理由附記の不備を根拠に違法な処分として取消されると解する立場（効力規定説）が対立してきた。

課税当局は前者の訓示規定説の立場をとったのに対して、学説の多くは後者の効力規定説の立場をとり、下級審裁判例も学説の立場

(1) 通則法改正後の理由附記をめぐる問題状況について検討した先行研究としては主として次の論考が参考になる。

日下文男「処分の理由附記をめぐる諸問題：改正国税通則法を踏まえて」大阪府立大学経済研究57巻4号63頁以下（2012年）、佐藤英明「行政手続法により課税処分に求められる理由附記の程度」税務事例研究144号19頁以下（2015年）、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」税大ジャーナル26号61頁以下（2016年）、村松芳弘「国税通則法改正における理由附記について」経営経理研究101号85頁以下（2014年）、中村秀利「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1頁以下（2016年）、瀧圭吾「課税処分に対する理由附記・理由の提示をめぐるアメリカの議論状況」論究ジュリスト26号91頁以下（2018年）要参照。

(2) 本稿は、納税者の権利保護の視点から、税務調査及び理由附記の問題を論じた次の論考を議論の出発点に据えて、当学会の運営委員会より与えられた通則法改正後の理由附記の問題について整理検討する。

なお、筆者のこの問題について公表した論考は次のとおりである。増田英敏「外国における納税環境の整備」税研29巻6号37頁以下（2014年）、同「租税法律主義と手続保障—課税処分の適法性の要件としての理由附記の問題を中心に」税経通信70巻1号195頁以下（2015年）、同「税理士のための紛争予防税法：税務調査と理由附記」税研32巻5号21頁以下（2017年）。

(3) 阿部泰隆「不利益処分の理由附記（行政手続法14条1項）の在り方(1)」自治研究93巻5号5頁（2016年）。

を支持する傾向にあった⁽⁴⁾が、この対立に終止符を打ったのが最高裁昭和38年5月31日判決⁽⁵⁾（以下では「最判昭和38年」という）であった。同判決は、「その記載を欠くにおいては処分自体の取消を免かれないものといわなければならない。」と判示して、理由附記の不備が課税処分の取消事由になることを明らかにし効力規定説を採用したのである。

(2) 理由附記の趣旨と程度について

理由附記の趣旨とその程度について、最判昭和38年は「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」として理由附記の趣旨が処分適正化機能と争点明確化機能の二つにあることを明確にした⁽⁶⁾。さらに、理由附記の程度についても、「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」と判示した。

理由附記の程度は、青色申告制度の趣旨目的に照らして、「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と解するのが相当である。（筆者下線）」と判示して、理由附記の程度に対する判断基準を明らかにした。

(3) 帳簿否認の場合と評価否認の場合の理由附記の程度

更正処分には帳簿の記載自体の誤りを理由として、帳簿記載を否認して更正する場合と、納税者の法の見解及び法的評価を否認して更正する場合があるが、帳簿の記載自体を否認することなく法的評価を否認する場合がある。その点について、冷暖房設備の特別償却の可否が争点とされた最高裁昭和60年4月23日判決⁽⁷⁾が帳簿記載自体を否認して更正する場合以外の評価否認について、「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。」と判示して、帳簿記載自体の否認ではない場合には、最判昭和38年の「帳簿書類の記載以上に信憑力の適示」は理由附記制度の趣旨目的を充足

(4) 久保茂樹「納税者の手続的権利と理由附記」芝池ほか編『租税行政と権利保護』138頁（ミネルヴァ書房、1995年）。

(5) 最判昭和38年5月31日民集17巻4号617頁。

(6) 理由附記の趣旨について、この最判昭和38年の判示をもとに、金子宏名誉教授は処分に対する税務署長の判断の慎重・合理性を担保し恣意的判断を抑制する機能を処分適正化機能と称し、処分の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を図る機能を争点明確化機能と呼称される（金子宏『租税法第23版』955頁（弘文堂、2019年））。本稿では、同教授の呼称を用いる。

(7) 最判昭和60年4月23日民集39巻3号850頁。

する程度の具体的理由を明示すれば足りるとしたのである。

(4) 理由附記の射程・適用範囲の問題

基本的には、判例の立場は個別法に理由附記を命じる規定が存在する場合には、たとえば青色申告の更正、不服申立裁決・決定および青色申告承認取消処分における理由附記については、最判昭和38年の代表されるように一定の厳格さをもって理由附記を要求してきた。

しかし、これらはいずれも、法律が明文で理由附記を義務づけている場合であり、明文規定のない場合には理由附記を要求されるかについては判例は消極的に解してきたといえる。通則法改正前には、理由附記を要求する明文の規定がない場合には、理由附記が義務づけられるかどうかについては、いまなお未解決の問題とされてきた。

たとえば、白色申告に対する更正に関して、判例は、明文規定のないことを理由に理由附記義務を否定している。

たとえば、青色の事業所得以外の給与所得及び譲渡所得の更正に理由附記が要求されるか否かが争点とされた最高裁昭和42年9月12日⁽⁸⁾は、「納税義務者のいかなる種類の所得について、いかに更正したかを明らかにさせることにしているが、青色申告に対する更正処分については、右の程度の附記をもつて満足せず、その更正通知書に、前記の附記事項に代えて更正の理由を附記しなければならないものとしている（同法四六条の二第二項）。このように白色申告と青色申告とによつて取扱上の差異を認めているのは、同法が青色申告書提出承認のあつた所得については、その計算を法定の帳簿書類に基づいて行なわせ、そ

の帳簿書類に基づく実額調査によらないで更正されることのないよう保障している関係上（同法二六条の三、四六条の二第一項）、その更正にあつては、特にそれが帳簿書類に基づいていること、あるいは帳簿書類の記載を否定できるほどの信憑力のある資料によつたという処分の具体的根拠を明確にする必要があり、かつ、それが妥当であるとしたからにはほかならない……右理由の附記は、法定の帳簿書類の記載に基づいて計上されるところの青色申告書提出承認のあつた所得について更正のあつた場合に限られるべきは当然であつて、青色申告に対する更正であつても、それ以外の部分に関する場合には、白色申告に対する更正と同様に処理されれば足りるものと解するのを相当とする。」と判示して、青色以外の申告には理由附記が要求されないとした。判例は白色申告に対する更正には理由附記の要求は及ばないと立場を採用してきた。

学説は、この判例の立場を批判するものが多い。理由附記を要求する趣旨が処分の慎重公正、不服申立ての便宜にあるとすれば、そのような要請は白色更正においても妥当するはずであるというものである⁽⁹⁾。

(5) 理由附記の不備（瑕疵）の治癒

更正処分の理由附記に不備があつた場合に、後にされた異議決定、審査裁決の書面で理由が具体的に記載された場合、あるいは青色申告書の提出承認が遡及的に取り消されたときに、理由附記不備の瑕疵は治癒されるか

(8) 最判昭和42年9月12日訟務月報13巻11号1418頁。なお、同旨判例として最判昭和43年9月17日訟務月報15巻6号714頁参照。

(9) 久保、前掲注(4)、146頁。批判的学説の紹介として、久保、前掲注(4)、162頁の注28を参照。

という問題がある。判例は次のとおり、裁決等の段階での治癒の可能性について厳しい立場を採用している

更正の附記理由に不備があるとしても、その瑕疵は、審査裁決に理由が附記されたことによって治癒されたものと解すべきであるか否かが争点とされた、最判昭和47年12月5日⁽¹⁰⁾は、「更正に理由附記を命じた規定の趣旨が前示のとおりであることに徴して考えるならば、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るとすることは、処分そのものの慎重合理性を確保する目的にそわなはいばかりでなく、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。そして、更正が附記理由不備のゆえに訴訟で取り消されるときは、更正期間の制限によりあらたな更正をする余地のないことがあるなど処分の相手方の利害に影響を及ぼすのであるから、審査裁決に理由が附記されたからといって、更正を取り消すことが所論のように無意味かつ不必要なこととなるものではない。

それゆえ、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、それにより治癒されるものではないと解すべきである。」と判示して、審査裁決段階での理由附記の瑕疵の治癒の可能性を明確にしている。

確かに、治癒を認めることになれば、更正処分の段階においては、一応とりあえずの理由を附記しておき、審査請求段階において再度調査をして、理由を補正するという病理現象を肯認することにもなりかねず、理由附記の処分適正化機能は全く没却されることになるので、同最高裁判決は妥当なものであるといえよう⁽¹¹⁾。

2 通則法改正がもたらす理由附記をめぐる新たな問題

平成23年度の国税通則法の改正までは、青色申告に対して更正する場合にのみ理由附記を法は命じていた。したがって、白色申告の更正には理由附記を求める定めがないところから、理由附記は不要と解されてきた。

しかし、平成23年12月の国税通則法改正により、国税に関する法律に基づき行われる処分等について、平成25年1月1日以降、行政手続法（以下「行手法」という。）8条（理由の提示）及び14条（不利益処分の理由の提示）

(10) 最判昭和47年12月5日民集26巻10号1795頁。最判昭和47年3月31日民集26巻2号319頁も「仮に本件再更正処分の理由附記に不備があるとしても、その瑕疵は再調査決定の附記理由によつて治癒されたというが、法人税法三二条後段の規定の趣旨が前記説示のとおりであることにかんがみれば、再調査決定の附記理由が仮に不備でなかつたとしても、これにより遡つて更正処分の附記理由の不備が治癒されると解することはできない。以上、いずれの所論によつても、本件再更正処分の附記理由が不備でないとするには足りない。」と判示し

て、更正における附記理由不備の瑕疵は、後日これに対する再調査決定又は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、それにより治癒されるものではない旨判示している。

(11) 今村隆ほか『課税訴訟の理論と実務』341頁（税務経理協会、1999年）。なお、青色申告書の提出承認が更正時に遡及して取消された場合には、更正の理由附記の不備の瑕疵が治癒されると考えられる。青色申告書の提出承認が遡及して取消されると、青色申告書は白色申告書とみなされるのであるからである。同書341頁参照。

の各規定が適用されることとなった（通則法74条の14第1項、平23法114附則41条）。このため、通則法24条に基づく更正を行う場合には、従前の青色申告書に係る更正（以下「青色申告更正」という。）に対する理由附記の要請（所得税155条2項、法人税130条2項(4)）に加え、改正後は白色申告書に係る更正（以下「白色申告更正」という。）に理由の提示が義務付けられることになった。

なお、「理由の附記」と「理由の提示」というように表現が異なるのは、行政手続法が、処分は口頭で行うこともあることから、処分の理由も口頭で示すことも想定して、提示という文言が使用されていると説明される¹²⁾。なお、理由の提示も理由附記も本稿では同趣旨として扱うことにする。

ところで、金子宏東京大学名誉教授は、平成23年12月の国税通則法の改正が租税法上の不利益処分の理由附記に関して2つの問題を新たに提起していることを指摘されている。

すなわち、「平成23年12月の国税通則法の改正で、租税法上の不利益処分についても、一般的に、行政手続法の理由の提示の規定（14条）が適用することとされた（税通74条の14第1項括弧内）が、この改正は、次の2つの問題を提起することになった。

第1は、白色申告者に対する決定や更正についても、理由の付記が必要となったことである。前掲の最高裁昭和38年5月31日判決の趣旨からすると、この場合にも、理由の付記に処分適正化機能と争点明確化機能が期待されていることは明らかである。問題は、付記理由の範囲と内容である。白色申告者の中には、きちんとした帳簿書類をそなえていない者が多く、そのため推計課税の例が多いことにかんがみると、理由付記の範囲や内容が、

おのずから青色申告の場合と異なることは、明らかである。この点については、今後徐々に具体例が蓄積されていくであろう。

第2の問題は、不利益処分について一般的に理由の付記が要求されることになったのに、所得税法および法人税法の青色申告に対する更正の理由の付記の規定がそのまま残っていることの意味ないし趣旨をどのようにとらえるべきかである。前掲の最高裁判決は、付記すべき理由の程度について、処分の性質と理由の付記を命じた各法律の趣旨・目的に於てこれを決定すべきであるとしているが、この判示からすると、行政手続法の解釈・適用について一般にいわれている程度の理由の付記で足りるとはいえないであろう。わざわざ青色申告に対する更正の理由付記の規定が残されている趣旨にてらして、前向きな検討が必要であろう。¹³⁾として、2つの問題提起をされている。

本稿は、通則法改正に伴いこの同教授の問題提起を手掛かりに改正後の理由附記の問題についてその問題状況を整理することを目的とする。

青色申告に対する理由附記の趣旨である処分適正化機能と争点明確化機能の確保は、通則法改正後は行政手続法を根拠に、白色申告に対する更正の理由の提示により白色申告にも及ぶことになる。

しかし、その理由附記の範囲と程度について、青色申告の更正に対する理由附記と白色申告の更正の理由の提示が同様であると解することができるかについては検討すべき問題

¹²⁾ 宇賀克也『行政手続法の解説（第6次改訂版）』96頁（学陽書房、2013年）。

¹³⁾ 金子宏「青色申告に対する更正の理由付記」税研191号16頁（2017年）。

といえる。

青色申告者は、複式簿記の原理に基づく合理的な帳簿を備え付け、その帳簿にすべての取引記録を記帳し、かつ帳簿保存義務を履行するという要件を充足することにより、税務署長に青色申告を承認されているのである。青色申告は帳簿の記載と保存により申告の適法性が証拠により担保されているのであるから、申告納税制度においては、青色申告による納付税額には「実体的確定力」が付与され、青色申告には法制度上の高い信頼性が付与されている。

一方で、白色申告者は、青色申告者ほど高い水準の帳簿の記帳・保存義務が課されていない。そこで、両者の理由附記の範囲と程度にはおのずと差異があるのではないかと、といった問題が生じるのである。これが第1の問題点である。

第2の問題は、通則法改正後も青色申告に対する理由附記の規定は廃止されていないことの意味をどう考えるかという点である。すくなくとも、行政手続法が求める「理由の提示」とは別に、青色申告に対する更正の理由附記には特別な意義が存在すると理解するのが合理的であるように思われる。

この2つの問題に対する検討が本稿の主たる目的である。平成23年国税通則法の改正がもたらした新たな理由附記をめぐる問題は、青色申告の理由附記の立法の背景やその趣旨を正確に理解することにより解明していくことができるかと考えるので、以下では青色申告の理由附記の問題を整理検討していくことにする。

II 理由附記の問題の検討の視座としての租税法律主義¹⁴⁾

租税法律主義は、租税法の立法はもとより解釈・適用上、最も尊重されるべき租税法の基本原則であり、納税者の権利保護の原則と位置づけられる。したがって、納税者に対する不利益処分に対する理由附記の要請も、租税法律主義の手續保障の原則から検討することが必要であると思われる¹⁵⁾。

憲法84条は、「租税の創設・改廃はもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手續はすべて法律に基づいて定められなければならないと同時に、法律に基づいて定めるところにまかせられている。」¹⁶⁾ことを国家に対して特に命じたものである。

憲法84条が、課税要件のみならず、租税の賦課・徴収手續までも法律により詳細に定めるべきことを要請している趣旨は、国家による課税権の行使は権力性を有し、租税行政の恣意的課税が国民の自由と財産権を侵害してきたという歴史的事実の反省から、租税行政を法の厳格な支配のもとに置き、民主的統制を担保していくことに求められる。

したがって、租税法律主義は、①課税要件を法定し（課税要件法定主義）、②その課税要件を一義的明確に定めることを求め（課税要件明確主義）、さらに③租税行政は法律適合性を常に検証され（合法性の原則）、そして、④租税行政手續における適正手續が保障されていること（手續保障の原則）を要請している

14) 増田「租税法律主義と手續保障」, 前掲注(2), 197頁以下参照。

15) 増田「租税法律主義と手續保障」, 前掲注(2), 195頁以下。

16) 最大判昭30年3月23日民集9巻3号336頁。

のである。

さらに整理すると、「課税要件法定主義」と「課税要件明確主義」は租税実体法を統制し、「手続保障の原則」は租税手続法の実効力を担保しているという関係にあり、『合法性の原則』は租税実体法と租税手続法の両者の実効性を担保しているという関係にあるといえよう。

この租税法律主義の内容を構成する諸原則は、租税実体法と租税手続法の両者を統制するものであることを確認できる。租税法律主義の目的である国家による恣意的課税を阻止し、租税法律関係における予測可能性と法的安定性を確保し納税者の権利を保障するには、実体法ばかりでなく手続法上の適法性が担保されなければならないといえよう。

このような租税法律主義の内容を踏まえると、「納税義務は租税実体法に基づいて成立するものであるが、税務官庁は、その実現過程において手続的にも適正であることが求められる。これを納税者の側からみれば、納税者は、納税義務が実体的に適正であることを求める権利を有するとともに、適正な手続によって納税義務が確定・履行されることについて手続的権利を有すると言いうる⁽¹⁷⁾」ことになる。

適法な課税処分の要件（課税処分が適法であるための要件）は、実体法上の適法要件（各税法に定める課税要件を充たしていること）と、手続法上の適法要件の両者の充足にある。実体法上と手続法上の両者の適法性が充足されなければならないのである。実体法に基づく課税処分が適法であるとしても、処分に係る手続法上の適法性が担保されなければ当該課税処分は違法とされることになる。

租税行政手続の違法性は、当然に課税処分

の取消事由となることは租税法律主義からも確認できる。

ところが、これまで、課税庁が租税行政の遂行の重要性を根拠に、課税庁は特別であるといった、いわゆる租税行政特質論を主張し、裁判所がその主張を受け入れる傾向が見られた。

その特質論とは、次の三種に類型化して説明することができる。すなわち、「一般的にいうならば、その第一の類型として、租税行政は、早期かつ安定的に税収を確保する責務がある、とする主張がある。第二の類型は、租税行政は、税法の執行の過程において、納税者間の公平を図る責務がある、とするものである。この類型はさらに、租税正義を実現するために、取引の実質や経済実態に即した課税を行うべきことが主張される場合と、大量で反復的な課税処分を行うためには、形式的、画一的処理が不可欠である旨が主張される場合とに区別することができる。第三の類型は、租税行政は、迅速かつ効率的に租税の賦課徴収を行うべき責務があるとするものである。⁽¹⁸⁾」というように、租税行政特質論は整理できるとされる。

租税行政は特別であるとする租税行政特質論の一つである課税の公平性の確保の理論や租税行政の効率性の確保の主張を論拠として、租税行政手続の適正性は軽視される傾向がみられた⁽¹⁹⁾。

しかし、恣意的課税の阻止をその本質とする租税法律主義の観点からは、租税行政手続の適正性の軽視が見直されなければ、租税法

(17) 久保，前掲注(4)，137頁。

(18) 田中治「租税行政の特質論と租税救済」芝池ほか編，前掲注(4)，29頁。

律主義が形骸化するととの視点から、もしくは納税者の権利保護の視点から批判的検討がなされるべきである¹⁹⁾。

とりわけ、租税行政手続における『手続保障の原則』は、租税法律主義の内容の中核の1つに位置づけることができる。

すなわち、「そもそも租税法律主義の本質が租税行政庁による恣意的課税の阻止にあるところからすると、課税要件法領域ばかりでなく租税の賦課・徴収手続きといった租税手続法領域も法の支配が確立されていることが不可欠である。したがって、租税の賦課・徴収手続の適正な保障も確保されるべきであることを、手続保障の原則という。この手続保障の原則は租税争訟手続きにも及ぶことは当然である。

例えば、青色申告に対する更正処分を行う際には、更正処分の理由附記（所税155条2項、法税130条2項）、青色申告承認取消処分の理由附記（所税150条2項、法税1127条3項）といった手続きの詳細な規定は、この手続保障の原則の命じるところである。

いずれの規定も手続規定であるが、課税要件規定と同様に納税者の権利保護の視点からすると重要な意義を有する規定である。²⁰⁾と説明できる。

ところで、青色申告に対する更正処分の理由附記規定は、租税法律主義における手続保障の象徴的規定であり、理由附記規定の租税

法手続法における存在意義は極めて重要であるといえる。

課税処分の適正性を担保するために創設された理由附記制度が、その制度趣旨を実質的に運用において担保されているか否かは、検証されなければならない。

本来、理由附記の不備は、課税処分の取消事由に該当することになるはずであるが、実は租税行政の運用面において必ずしも尊重されてきたとは言い難く、むしろ軽視する傾向が顕著であったように思われる。

裁判所も理由附記の不備の納税者の主張を、「大量で反復的な課税処分を行うためには、形式的、画一的処理が不可欠である」として、いわゆる租税行政特質論を根拠に排斥してきた事例が蓄積されてきた。

しかし、理由附記の意義は納税者の権利救済手続にあり、租税法律主義の手続保障の視点からその重要性を再認識すべきであることをまずここで確認しておきたい。

III 通則法改正の背景と評価

筆者は1997年に『納税者の権利保護の法理』（成文堂）と題する小著を公刊した。その序論において、財政需要の拡大は国民に租税負担の増大を強いるゆえに、ますます租税行政に対する国民の理解と協力を得るための法制度の整備が必要であることを、後述するOECD報告書を紹介しながら力説した。それから20

19) 久保、前掲注(4)、137頁。すなわち「この二つの権利は一応別個の次元に属するものだが、手続的権利の保障が租税の実体的適正化に寄与する面は少なくないと思われる。これまでわが国において行政活動の手続的規制は行政効率を阻害するものとして軽視されがちであっただけに、納税者の手続的権利を掘り下げることは重要な意義を有す

る」（久保、同上論文、同頁）といえる。

20) 租税国家における、この納税者の権利保護の重要性に立脚した問題提起については、増田英敏『納税者の権利保護の法理』（成文堂、1997年）参照。

21) 増田英敏『リーガルマインド租税法第4版』32頁（成文堂、2014年）。

年余の歳月を経て、我が国でも納税環境の整備を目的とする国税通則法の改正が行われたことは感慨深い。

申告納税制度における納税環境は、租税法主義の要請にかなうように整備されなければならない。課税要件が明確で、租税行政手続が整備されていることが申告納税制度を適正かつ円滑に機能させるうえで不可欠である。

納税環境の整備の目的は何か。それは、納税者の租税行政に対する理解と協力を得ることにある。納税の義務を負う国民は、充分にその権利が保障されなければならない。OECD諸国の納税者権利憲章の存在意義も国家と納税者との間の信頼関係の構築にある²²⁾。

国民主権の憲法の下では納税者の権利は最大限尊重されるべきである。その最初のステップは、租税法が侵害規範であるところから、手続規定も立法趣旨を踏まえた厳格な解釈適用がなされるべきである。

ところで、世界的潮流に対応すべく、我が国では納税環境の法制度上の整備が国税通則法の改正により大きく前進したと評価できる²³⁾。

納税環境の整備に関する国税通則法の改正を含む「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)が、平成23年11月30日に成立し、同年12月2日に公布された。

この改正により、調査手続の透明性と納税

者の予見可能性を高めることを目的として、税務調査手続が法定化されるとともに、すべての処分(申請に対する拒否処分及び不利益処分)に対する理由附記の実施及び記帳義務の拡大等が定められ、税務調査手続の法定化及び理由附記の実施に係る規定については、平成25年1月1日から施行された。

申告納税制度を定着させるためには租税行政に対する納税者の理解と協力が不可欠である。そのためには、納税の義務とともに納税者自らの権利が保護されていることが重要となる。納税者の協力を得るための租税行政の条件を整えることを、納税環境の整備と呼ぶことにする²⁴⁾。

この通則法改正の準備作業過程で、政府税制調査会に納税環境整備小委員会が設置され、納税環境整備のための論点整理が行われた。この論点を具体的に整理する形で納税環境整備プロジェクトチーム報告書がまとめられた²⁵⁾。

この報告書では、納税環境の整備に向けた論点として、①納税者番号制度、②租税教育、③税務調査手続、④更正の請求、⑤処分の理由附記、⑥納税者権利憲章策定の方向性、そして、⑦国税不服審判所の改革、の7点が具体的に提起された。これらの論点のうち、国会審議過程を経て③税務調査手続、④更正の請求、⑤処分の理由附記の3点が改正国税通則法に盛り込まれた²⁶⁾。

22) 我が国の税務行政の透明性や適正化の進展が遅々としている現状を指摘しながら、先進諸国の納税者の権利憲章について詳細に紹介した文献として石村耕治『先進諸国の納税者権利憲章—我が国の税務行政手続の課題』(中央経済社、1993年)がある。

23) 増田「外国における納税環境の整備」、前掲注(2)、38頁以下参照。

24) 水野忠恒『租税法第5版』59頁(有斐閣、2011年)。

25) この小委員会での議論や論点整理の内容を含む基本的考え方などの詳細は、峰崎直樹、三木義一『納税者権利憲章で税制が変わる』56頁以下(ぎょうせい、2011年)を参照されたい。

26) 増田「外国における納税環境の整備」、前掲注(2)、39頁。

IV 法人税法130条の法構造と立法の背景と趣旨

1 青色申告に対する更正の手続法上の要件の構造

青色申告に対する更正について法人税法130条1項は、納税義務者の帳簿書類を調査し、その調査によって所得金額または純損失等の金額に誤りがあると認められる場合に限り更正を行うことができると定めている。また、同条2項は、更正を行う場合には、更正通知書に更正の理由を附記しなければならないことを定めている。同様の規定は所得税法にも定められている（所得税法155条）。

同条は、青色申告に対する更正は、①調査の要件と、②理由附記の要件の二つの要件の充足を、手続法上の適法要件とすることを法定したものである。更正は租税実体法の適法性がまず問われるのであるが、実体法上の適法性の検証は、帳簿等の調査手続を経ることが不可欠であるが、法は調査手続の充足だけでなく、さらに、更正の理由附記という手続法上の要件をも加重していることに注意を要する。

租税法律主義が実体法上の適法性のみならず、手続法上の適法性を要請しているのであるから当然ではあるが、とりわけ、戦後の民主主義憲法に対応すべく、主権者である納税者の納税方式を賦課課税方式から申告納税方式にドラスティックに変革したことに、青色申告に対する更正に手続法上の適法性の要件を二重に（厳格に）定めた淵源がある。この点を看過して同規定の解釈が行われてはならない。そこで、まず、同規定の立法趣旨をまず簡潔に示し、そのうえで、同規定の創設の

背景を検証する。

法が青色申告に対する更正に対して①調査要件と②理由附記の要件という二つの厳格な要件を課している、その趣旨は以下のとおりである。

税務署長は、複式簿記の原理に基づく合理的な帳簿を備え付け、その帳簿にすべての取引記録を記帳し、かつ帳簿保存義務を履行する納税者に対してのみ、青色申告を承認する。青色申告は帳簿の記載と保存により申告の適法性が証拠により担保されているのであるから、申告納税制度においては、青色申告による納付税額には「実体的確定力」が付与されているといえる。税務署長の承認により青色申告の法的効力が発生するのであるから、青色申告には法制度上の高い信頼性が付与されている。その信頼の表れとして、具体的には青色申告には種々の特典が付与されている。その信頼性のゆえに、青色申告には推計課税は許されず、また、その青色申告を税務署長が更正する場合には、申告の信頼性を疑うに足りる証拠が必要とされる故に帳簿等に対する調査が必要であり、さらに、更正の合理的理由が開示される合理的手法によることが求められるという点に、法人税法130条が青色申告者に対する更正の二つの要件を定めた立法理由が存在する²⁷⁾。

2 立法の背景としてのシャウプ勧告

そもそも、青色申告に対する更正の要件を定めた同条の立法の背景は、昭和25年のシャウプ勧告書の関連する記載内容を確認することにより明確になる。税務署長による青色申

²⁷⁾ 増田「租税法律主義と手続保障」、前掲注(2)、199頁。

告に対する更正の要件規定の創設は青色申告制度とセットになっているシャウブ勧告書の内容により容易に確認できる。そこで、同条立法の背景に関する同勧告書の記載内容をトレースすることにする。

シャウブ使節団日本税制報告書附録D（個人所得税および法人所得税の執行）2 帳簿と記録（The Keeping of Books and Records）の冒頭で、我が国の当時の記帳の不十分さを、「申告納税制度の下における適正な納税者の協力は、かれが自分の所得を算定するため正確な帳簿と記録をつける場合のみ可能であるということは自明の理である。今日、日本における記帳は慨嘆すべき状態にある。多くの営利会社では帳簿記録を全然もたない。他の会社は有り余る程沢山もっていて、その納税者のみがどれが本当のものでどれが仮面に過ぎないものかを知っている。その結果は悪循環となる。税務官吏は正確な信用すべき帳簿がないから標準率およびその他の平均額を基礎とする官庁式課税による他はないと主張する。納税者は、また、税務官吏が帳簿を信用しないから、たとえかれらがそれをやる能力があっても、正確な帳簿をつけることは意味がないという。この循環は切断しなければならない。納税者が帳簿をもち、正確に記帳し、その正確な帳簿を税のために使用するよう奨励、援助するようあらゆる努力と工夫を傾注しなければならない。同様に、税務官吏がそのような正確な帳簿によって表明された報告を尊重するようあらゆる努力と工夫を傾注しなければならない。」としている。そのうえで、記帳の誘因策として次のように述べている。

「(3) 正しい記録をつけるための誘引策 — 税務署の態度

教育と道具の提示だけでは恐らく不十分であろう。このような道具を納税者が利用するように積極的に奨励する報酬を与えねばならない。一つの可能性は帳簿記録をつける納税者には特別な行政上の取扱を規定することである。かくして、このような特別取扱を希望する納税者は正確な帳簿記録をつける意図があることを税務署に登録する。これらの帳簿は税務署で認可された様式を用いてつけられる。それは先に述べた各種の発達した様式の中の一つであろう。このように帳簿記録をつけている納税者は他の納税者と区別されるように異なった色の申告書を提出することを認められる。税務署はこのような納税者がもしそのような帳簿記録をつけ、申告をこの特別用紙ですればその年の所得を実地調査しない限り、更正決定を行わないことを保証する。また、更正決定を行ったらその明確な理由を表示しなければならない。（筆者下線）」と勧告しているのである。

さらに、「他方、このような帳簿記録をつけない納税者は更正決定前に調査することが保証されず、標準率によって更正決定される。その上後者に属する納税者は国税局に控訴することを許されない。」として、推計課税を容認している。

次に、「帳簿をつけることを申し出た納税者に対して、税務署は、ある場合には、その年の中途に予備調査を実施して記帳を照査し、納税者が正直にやっている場合にはこれを援助し、必要な水準までに帳簿をつけていない場合には特別申告の特権を取消することができる。もちろん、申告書のいかなる調査も帳簿を最終的なものとする必要はない。しかし調査は更正決定の前に行わなければならない、そして、帳簿が不正確であることが明確に指

摘されない限りそれは尊重されるべきである。」と述べている。

この勧告書の内容を整理すると次のとおりである。申告納税制度の生命線は、納税者の協力による正確な所得測定のための帳簿作成と保存であり、その納税者の作成した帳簿を税務署が信用しなければ納税者も不信に陥り、正確な帳簿作成を履行しなくなり、納税者の協力も得られないという悪循環をもたらす。したがって、納税者の記帳による申告納税制度の実効性を担保するために適正な記帳義務を履行する納税者の申告には税務署長も青色申告として特別に承認し、信頼関係を前提に特別に扱うことを約し、種々の特典を付与する。その主たる特典として、実地の調査をしない限り青色申告の更正はできず、更正をする場合には明確な理由を表示することを要件とするとともに、推計課税も禁じると勧告しているのである。なお、帳簿が明確に否定されない限り尊重されるべきであることを明らかにしている。

3 立法資料による規定創設の背景

理由附記規定の創設の趣旨は、昭和25年の所得税法、法人税法の改正の際における衆議院大蔵委員会における政府委員からの次の説明により明確に確認できる。

①「今度の青色申告制度を採用いたしましたのに伴いまして、税務署で帳面を調べる官吏、所得税におきましても、今まで直接所得の調査を担当しております官吏、こういう方面は相当増加する見込みでございます。……それから帳簿の信用の問題でございますが、これにつきましては、もちろんさっき申し上げましたように帳簿をよく調べる能力のある官吏をしてよく調査せしめまして、正しい帳面は

あくまで尊重してゆく。不正な点につきましては、よく事実を調べまして、それと違って決定をする場合には、どこが不正であるかということを納税者にもはっきり知らせまして、決定をしてゆくというふうにいたしたいと思っております。今回青色申告を提出いたしました納税者につきましては、更正決定をやります場合におきましては、必ずその申告といかにして違えたか、その理由を決定通知書に記載することにいたしております。従いまして税務官庁におきましても、理由なくこの帳面を否認したり、あるいは申告を認めないというようなことはできなくなります。(筆者下線)……なおつけ加えて申し上げますが、わずかささいな、あまり全体に大して影響のないささいな誤り等を指摘しまして、それで全体を否認するというような態度は避けたい。あくまでどこが間違いであるか、その事実をよく調べまして、その上で正しい決定をして行くようにしたいと考えております²⁸⁾。

②「更正決定は別に目標制度と直接の関係があるわけではございませんので、これは申告が税務署の調査額と違う場合において、税務署は正しいと認めるところで更正決定を行うのであります。ただ更正決定をやる場合におきまして、極力実際をよく調べて更正決定をする。これが所得税の本旨でございますから、将来においても特にさような方向に努力したいと考えております。なにかんづく青色申告を提出いたしました納税義務者の場合にお

²⁸⁾ 昭和25年3月4日衆議院第25回大蔵委員会における質疑応答「税制改正参考資料集」第3集上巻93頁以下。なお、この点についての詳細な紹介は、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65頁以下参照(1974年)。

いては、たびたび申し上げておりますようにその帳簿書類を税務署がよく調べまして、なぜその帳簿書類に基いて御本人が申告なさった事項と政府が調査した結果と違うか。その違う理由を更正決定に附記しまして、そうして決定をやる。(筆者下線) ……従いまして、大体今回の趣旨に従いまして帳簿が正しく記載され、これに基いて申告が行なわれている場合においては、申告通りで更正決定はしなくても済む。しかし帳面の記載が事実と即していない場合、あるいはその記載に基きます所得計算が税法の原則に即しないで申告されている。そういう場合においてはその理由をはっきりいたしまして更正決定をする、こういうことに相なろうと思います²⁹⁾ (筆者下線)。

③「青色申告の制度を、今回税法改正全般にわたりまして大いに奨励する建前にいたしておるのでありますが、これはたびたび申し上げております通り、青色申告制度の一番大きな効果といたしましては、まずその申告書は一定の帳簿を法律、命令等に定める条件に基きまして記載いたしておるわけでありまして、その帳簿に基きまして申告されたものでありますので、普通の申告と違いまして大いに申告を尊重しようというわけでありまして、ただしかしそれは常に無条件で青色申告を認めて行くという趣旨ではないのであります。これはあくまでそういう納税者の場合におきましては、その帳簿書類を税務官吏がよく調査した上でなければ更正決定ができない、こういう効果を持つのであります。それは所得税法の場合は第46条の2に規定してありまして……従いまして、これは必ずそういう場合におきましては、この帳簿書類につきまして税務官吏が具体的によく調べましてそ

の記録が正しいかどうかよく調べ、それからその記録に基きまして出て来たところの申告書が税法通りに合っているかどうか、これを調べまして、誤りがあるという場合には、これはもちろん更正決定ができるのであります。従いまして普通の場合と違います点は、この帳簿書類を調査した上でなければ更正決定ができないというところが違うわけでありまして、常に青色申告書は、そのまま認めるというわけのものではないのであります。それから更正決定をいたします際は、必ずどういう理由でその青色申告書を認めることができなかつたか、その理由を決定通知とともに、必ず附記しなければならないことにいたしておるのであります (筆者下線) ……」。

④「帳簿書類を見ない場合におきましても、たとえば申告書の中に所得金額の一定の申告があるとします。それからいろいろな控除なり税率なりを適用しまして、税額を納税者がみずから算定してくるわけでありまして、ところがその算定のプロセスにおいてすでに間違いがある、こういう場合におきましては、これは当然正しい計算に引直しまして更正決定をするという場合があろうかと思えます。

これは本人が申告しました総所得金額に基きまして、その後における税額の計算方法が、あるいは納税者のする過失等によりまして、あるいは法律を十分に知らなかったこと等によりまして、税額の計算が間違っておるといふ場合におきましては、それだけに対しまして更正決定ができますことは、これは当然そうすべきものではないかとわれわれは存じております。46条の2の但書にその旨を規定し

²⁹⁾ 同月8日衆議院第28回大蔵委員会における質疑応答、前掲注²⁸⁾、資料集163頁。

ております」。

⑤「申告書に記載されました事項の中で、基礎的な事項はおそらく帳簿類と対照しなければ正否がわからぬ事項が多いと思います。そういう事項につきましては、もちろん帳簿書類を調べた上でなければ納税者の申告を是認することはできない。ただ申告書に記載された事項からスタートをしまして、その後のプロセス等におきまして計算上に間違いがあるという場合におきましては、これはこの規定によって正しい計算に引直して更正決定ができる、こういう趣旨と御釈明願いたいと思います³⁰⁾」。

このように立法資料を確認することにより、青色申告に対する理由附記規定を定めた背景と意義を明確にできた。

とりわけ、政府委員の答弁のうちで、「しかし帳面の記載が事実と即していない場合、あるいはその記載に基きまする所得計算が税法の原則に即しないで申告されている。そういう場合においてはその理由をはっきりいたしまして更正決定をする」との答弁部分は、立法時に理由附記の程度を明確に示唆していると思われる。事実認定の問題か、もしくは税法の解釈・適用の問題かをはっきりさせて、更正の理由を明示することが青色申告制度における理由附記規定の立法趣旨をふまえた解釈の在り方であると思料する。

理由附記の趣旨を確認するうえで青色申告制度の趣旨を踏まえることなしに論じることが誤った結論を導出することになる。

V 理由附記の規定の趣旨と機能—学説

金子宏名誉教授は「更正通知書に理由を附記することを法が要求する趣旨は、税務署長の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を

抑制する（処分適正化機能）とともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える（争点明確化機能）ためであると解されている。³⁰⁾」と説明されている。

そのうえで、「したがって、附記すべき理由は例文的・抽象的なものでは足りず、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ない。」と解すべきであり、更正決定が法的な処分である以上、納税者の申告が違法であることを理由とするものである。そこで、処分理由は、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。」と述べて、附記すべき理由については、抽象的な内容ではなく帳簿書類との関連において具体的に処分の法的根拠を示すべきであるとされている。

なお、「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、および、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、結論のみでなく、結論に到達し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であろう（この点については、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搬的に理由の付記が要求されることになったにもかかわ

³⁰⁾ 同月10日衆議院第30回大蔵委員会における質疑応答、前掲注²⁸⁾、資料集224頁以下。

³¹⁾ 金子、前掲注⁽⁶⁾、955頁。

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を重くみて、また脚注3に引用の大阪高判平成25年1月18日に示されている考え方を参照しつつ、この第22版でこのように説を修正することとした。³²⁾との見解の修正に関する記述は、通則法改正と近時の判例の到達点を踏まえた見解として注目すべきである。

同じく金子宏名誉教授の別稿の記述は理由附記の趣旨を明確にするうえで有益であるので、ここで確認しておきたい。

まず、租税法律主義の手續保障の原則の支配のもとにある租税法の分野では、租税の賦課、徴収過程に恣意性が介入してはならないが、「人間のすることである以上、法の解釈についても事実認定についても、誤りは往々にしておこりうるし、処分の過程に恣意性が入り込むこともあり得ないではない。」から、更正処分の適法性をする仕組みが必要である。

その「更正処分の適法性を担保するために最も効果的な対策の一つは、処分理由の附記である。処分に理由を附記しなければならず、その処分理由には適法性の根拠となる事実認定と法の解釈・適用に関して具体的に記載しなければならないことにすれば、必然的に処

分の適法性は担保されることになる³³⁾」と述べられている。

そうすると、同教授の見解は、更正処分という法的処分には、処分の適法性を担保するために、事実認定と、処分の根拠となる法の解釈・適用という法的判断の過程までを「理由附記」の内容として具体的に示すべきであるとの立場に立脚するものと理解することができる。

VI 判例の形成と到達点

理由附記をめぐる判例の形成をここで詳細に紹介する余裕はないので、先行研究に判例の形成の詳細は譲る³⁴⁾。

ここでは以下のとおり、リーディングケース、判例の確立を示す事例、そして、近時の判例の到達点を確認しておく。

1 リーディングケースとしての小石川青色申告事件—最判昭和38年5月31日（民集17巻4号617頁）

本件（最判昭和38年12月27日民集17巻12号1871頁）の争点は、「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」とのみ記載された

32) ちなみに『租税法第20版』では、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、および結論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。」との見解を示されていた。この記述について、筆者は、「前後の文脈からは論旨が矛盾すると思われる。少なくとも「結論のみ示せば足り」との見解を採用すると、処分適正化機能を担保しえないことになる。ゆえにこの記述の意味については理解に苦しむところである。同法の解釈・適用の問題

は、事実認定とともに、法的思考の主要な要素であるから、法解釈の問題や法的判断について、結論のみ示せば足りるとの見解には賛同できない。」との見解を述べてきた。したがって、同『租税法22版』からの見解の修正によって筆者の疑問は解消された。

33) 金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」同『租税法理論の形成と解明』122頁（有斐閣、2010年）。

34) 浅妻章如「行政手続法と租税手続：理由附記を中心として」日税研論集71号58頁以下（2017年）が理由附記に関する判例・裁判例を要領よく概観している。要参照。金子、前掲注(6)、956頁注3の判例の展開の紹介参照。

更正理由が、青色更正に対する理由附記を定めた旧所得税法45条2項に違反するかどうかである。

従来から理由附記の規定を、訓示規定と解することにより理由を附さないか、附すとしても抽象的な内容で足りるとする説（訓示規定説）を主張する課税当局に対して、効力規定であると解して具体的理由を附することを要するとする（効力規定説）とする学説との対立が見られたが、この対立に決着をつけ、その後の判例をリードしたのが本判決であると位置づけられ評価されている。

本判決は、以下のとおり、理由附記規定が訓示規定ではなく、理由附記は処分の適法要件であることを明確にし、効力規定もしくは強行規定であるとしたうえで、理由附記の趣旨・目的について明確に判示し、さらに理由附記の程度についても明確にしている。

「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を免かれないものといわなければならない。ところで、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37年法律67号による改正前のもの、以下同じ。）45条1項の規定は、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、同条2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と解するのが相当である。しかるに、本件の更正処分通知書に附記されて前示理由は、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に由ないものであるから、それをもって所得税法45条2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。」

この判決の意義は、理由附記規定の次の三点について、判示した点にある。

第1の意義は、法が理由附記を義務づける趣旨を、①「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」こと、②「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」ことに見出し、そのことから理由の記載を欠く処分は取消しを免れないとした点にある⁸⁵。

この判決により、理由附記が更正処分の適法性の形式要件ではなく、手続上の適法要件として納税者にとって重要な権利保障手段と位置づけたものである。理由附記のこのような位置づけは、その後の判例においても踏襲されており、今日一般に承認されていると言ってよい。判決は、理由附記にかような意義を見出すことによって、訓示規定的理解を最終的に葬り去ったのである。

第2の意義は、理由の内容、程度について

⁸⁵ 久保，前掲注(4)，138頁。

説得力のある判断を示した点にある。前述のとおり、本判決はまず、「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」としたうえで、青色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、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。」と判示しているのである。

青色申告が納税者の法定の帳簿記載の要件を充足した納税者に、あえて税務署長が承認してその効力を生ずる特権を付与したのであるから、帳簿記載以上の信憑力のある証拠を提示することなしに更正できるとしたのは、青色申告者と税務署長との間の信頼関係は崩壊することになりかねない。そうすると申告納税制度自体の基盤が揺るがされることになる。その意味でも本判決は説得力のある判断を示したものといえよう。

青色申告の更正は税務調査が要件とされているのであるから、証拠収集として強大な税務調査権を法が付与していることを踏まえると、処分の具体的証拠を提示することを求めたとしても課税当局に過重な負担を強いたことにはならない。

第3の意義は、「右の記載自体から納税者がこれを知るに由ないものであるから」要件を欠くと判示して、処分理由が更正通知書の「記載自体から」納税者の知りうるどころとならなければならないとした点である。反復大量的処分による処分行政庁の負担の過重性を強調して、訓示規定説を主張する従来の租税行

政実務に対して、最高裁が明確に同規定の立法趣旨を尊重する立場から、大胆な意識変革を迫った判決といえよう³⁶⁾。

2 判例法理の確立—最判昭和38年12月27日(民集17巻12号1871頁)

同判決の直後の最高裁昭和38年12月27日判決は、最判38年5月31日の判断を踏襲し、理由付記規定の訓示規定説を明確に否定し、効力規定説としての地位を確立させた。同事件は、青色申告の承認を受けた法人に対する更正の理由として、「売上計190,500円」と記載した内容が違法か否かを争点とした事件であるが、最高裁は、「当裁判所が、昭和38年5月31日言い渡した判決〔昭和36年(オ)第84号〕は、青色申告の更正の理由附記について、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旨を判示しており、そして、その理由として、青色申告制度は、納税義務者に対し一定の帳簿書類の備付、記帳を義務付けており、その帳簿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ものと解すべき旨を判示しているのである。……しかし、青色申告の場合において、若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。

³⁶⁾ 久保、前掲注(4)、138頁。

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、従って、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。(筆者下線) (最判昭和38年12月27日民集17巻12号1871頁)として、先の最判昭和38年5月31日を踏襲したうえで、下線のとおり、理由附記は、公正妥当な更正を担保する制度趣旨からすると、納税者が更正の理由を推知できると否とにかかわらず、更正の理由附記は必要であることを判示して、さらに踏み込んだ判断を示している。

3 判例法理の到達点を確認する近時の判例—大阪高判平成25年1月18日(判時2203号25頁)

その後の判例法理の展開については、金子宏『租税法23版』801頁以下により確認できる。

理由附記の判例法理の現時点の到達点として、大阪高判平成25年1月18日を位置付けることができよう。詳細にわたるが、同判決の内容を整理し、現時点における判例の到達点を確認しよう。納税者の権利救済と理由附記の意義を再確認するうえで、同事件の地裁の判決と比較検討することが有益であると考えられるが、本稿では紙幅の都合で詳細に比較することはしない。

本件は、財団法人である原告の行う事業のうち市からの委託業務である公益事業部門については非収益事業に該当するとして、非課税扱いされてきたが、税務調査により剰余金が生じていることにより課税扱いと変更され、

課税処分がなされたが、主たる争点は、①本件各事業が法人税法2条13号に規定する収益事業に該当するか、②本件各更正処分に係る更正の理由付記は法人税法130条の要件を満たした適法なものであるか否かの2点であった。

本件は、財団法人である原告の行う事業のうち市からの委託業務である公益事業部門については非収益事業に該当するとして、非課税扱いされてきたが、税務調査により剰余金が生じていることにより課税扱いと変更され、課税処分がなされたが、主たる争点は、①本件各事業が法人税法2条13号に規定する収益事業に該当するか、②本件各更正処分に係る更正の理由付記は法人税法130条の要件を満たした適法なものであるか否かの2点であった。

原審の大阪地裁平成24年2月2日判決⁶⁷⁾は、「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。(下線筆者)」から、「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。」と判示して、原告の請求を棄却した。

この裁判所の棄却理由の根拠は、「大量反復的に行われる課税処分における行政負担の考慮」するという視点から原告の主張を斥けた。

一方、高裁は、原審の判断を破棄して、青

⁶⁷⁾ 大阪地判平成24年2月2日、LEX/DB25501734。

色申告に係る法人税について更正をする場合の理由付記の程度について、以下のようにこれまでの判例法理の到達点を確認しながら、規定の立法趣旨及び青色申告制度の機能を十分斟酌して、以下のとおり、手続上の違法がある以上、課税処分は取り消されるべきであるとの判断を示した。

更正の理由附記の内容、程度について先例としての前述の最高裁判決が厳格な判断を示したが、その判断は維持された。

判旨は、青色申告に係る法人税について更正をする場合の理由付記の程度について、以下のようにこれまでの判例法理の到達点を確認しながら、規定の立法趣旨及び青色申告制度の機能を十分斟酌した判断の基準を明示している。

すなわち、法人税法130条2項は、青色申告に対する更正の理由附記の趣旨を確認のうえ、理由附記の程度をめぐる3つの論点について、次のように判示している。

(1) 帳簿書類を否認して更正する場合—帳簿記載以上に信憑力のある資料の摘示が必要「どの程度の記載をすべきかは、処分の性質と理由付記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らして決定すべきである（最高裁昭和38年5月31日判決・民集17巻4号617頁）ところ、帳簿書類の記載を否認して更正をする場合においては、法人税法が青色申告制度を採用し、青色申告に係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鑑み、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するものというべきである。」

(2) 帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正する場合—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

「他方、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（以上につき、最高裁昭和60年判決）。」

(3) 更正の理由を納税者が推知できる場合—理由を納税義務者が推知できるは否かは、理由附記の程度に影響しないし、緩和されない

「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にかかわらず、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（最高裁昭和38年12月27日判決・民集17巻12号1871頁参照）。」

上記のとおり、判例の現時点における到達

点を3つの段階に分けて整理し、適法性の要件を明示した。そのうえで、当該要件を本件更正通知書に附記された内容に当てはめて、本件各附記理由には不備があるとした。そして、「本件各附記理由は、法人税法130条2項が定める理由附記に不備があり、違法であるといわざるを得ず、その余の争点につき判断するまでもなく本件各更正処分及びこれを前提とする本件賦課決定処分はいずれも取消しを免れない」と結論付けた。

(4) 上記判断基準の本件処分へのあてはめ—
原審との対比も踏まえて

同大阪高裁判決が示した上記判断基準の事実へのあてはめを確認することにより、適法な理由附記の程度について明確にしたい。

「最高裁昭和60年判決は、付記理由が、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付記制度の趣旨目的に合するところであるとしていることから、帳簿記載を否認しない更正の理由付記においても、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。」として、帳簿記載自体を否認する場合ではない課税処分の理由附記の程度も、少なくとも理由付記制度の制度趣旨を踏まえると処分行政庁が「自己の判断過程を逐一検証できる程度」の理由が付記されることが要求されていると解すべきであることをまず明確にしている。

そのうえで、「本件各付記理由は、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、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すっぱりそのまま欠落しており、本件各事業が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。

そのため、本件各付記理由では、本件各更正処分における処分行政庁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うことができないので、処分行政庁としては、本件各付記理由を記載することによって、本件各更正処分による自己の判断過程を逐一検証することができないし、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いなどとは到底いえない。それゆえ、本件各付記理由として、「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」との結論を記載しただけでは、処分行政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評価することもできない」とし、「また、本件各付記理由として、上記のような結論が記載されているだけでは、理由付記制度のもうひとつの目的である「不服目的の便宜」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もできない」。

「本件各付記理由は、更正の根拠を課税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されているものと評価することができず……最高裁昭和60年判決の判示からも、本件各更正処分の付記理由の記載は法人税法130条2項の要求する理由付記として不備があり、違法であるといわざるを得ない。」として、被告国側の主張を排斥した。

本判決の判断の構造は、本件が帳簿組織自

体を否認した更正処分ではなく本件事業の「法人税法上の収益事業該当性」という法的評価に係る更正処分であるとし、争点整理したうえで、法的評価をめぐる更正処分の場合の処分理由の程度を、理由附記制度の趣旨を尊重して、処分行政庁の恣意的判断の抑制のためには最低限判断過程が検証できる程度の理由が付記されなければならない、結論のみ示せば足りるとする被告国側の主張が誤りであることを明確にした。

本判決は、青色申告制度における更正処分の理由附記の制度趣旨を明確に示したリーディングケースである最判昭和38年5月31日を踏襲し、制度趣旨を踏まえて、帳簿自体の否認を要しない処分の理由附記の程度についても制度趣旨が反映されるべきであることを明確にした最判昭和60年4月23日の判断基準の適用したものであると位置付けることができる。

Ⅶ 結 論

平成23年通則法改正により平成23年度税制改正大綱は、白色申告者に対する理由附記を実施することについて以下のように述べている。

すなわち、同大綱は第2章の(5)理由附記として、「処分の適正化と納税者の予見可能性の確保の観点から、全ての処分について、理由附記を実施します。ただし、個人の白色申告者に対する更正等に係る理由附記については、記帳・帳簿等保存義務の拡大と併せて実施することとします。なお、個人の白色申告者に記帳が義務化されることに伴い、以下の点について今後検討を行います。

①白色申告者の記帳義務化に伴い、必要経費を概算で控除する租税特別措置についてどの

ように考えるか。

②白色申告者に記帳が義務化されることを踏まえ、今後、正しい記帳を行わない者の必要経費についてどのように考えるか。

③白色申告者の記帳水準が向上した場合には、現在、白色申告者に認められている専従者控除について、その専従の実態等を勘案し、どのような見直しが可能か検討してはどうか。」と述べられている。

平成23年12月改正によって理由附記が求められる対象は、所得税法の規定に基づいて、申告をした又は申告をしなければならない全ての者が対象となった。そうすると、所得税法における白色申告に対する更正の理由附記の程度について検討するに当たっては、まず、帳簿書類の備付け、記録及び保存が義務付けられている事業所得等を有する者とそれ以外の者に分けて考察することが前提とされる。そして、事業所得者に限れば、青色申告に対する更正の理由附記をめぐる判例の展開により形成された判例法理が白色に対する理由附記の程度を考えるうえで有益である。

すなわち、事業所得等を有する者に対する更正のうち、白色申告については平成23年12月改正によって帳簿書類の備付け、記録及び保存が義務付けられたとはいえ、それが法定の帳簿組織による正当な記載に基づく青色申告の場合と異なり、青色申告の「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することがない旨を納税者に保障したもの」とまではいえないから理由附記の程度には差異が当然あるといえる⁸⁸⁾。

一方で、白色申告者に記帳義務・記録保存

⁸⁸⁾ 佐藤，前掲注(1)，98頁以下参照。

義務が課されることにより、税務署長が青色申告を承認した青色申告者との差異をどのように考えるかが検討課題の一つとして浮上する。

少なくとも理由提示と理由附記の機能には差異はないと考える。すなわち、白色申告に対する更正の理由の提示も、その機能には、行政手続法の立法目的が行政運営の透明性の確保と国民の権利利益の保護にあることを踏まえると、青色申告に対する理由附記の機能である処分適正化機能と争点明確化機能の二つの機能が当てはまるといえよう。

理由提示と理由附記の程度に差異が生じる具体的局面としては、帳簿否認の場合が考えられる。

帳簿の組織の整備状況や法定された帳簿を備え付ける青色申告とその水準まで求めない白色申告では、帳簿否認の局面で差異が生じると考えられる。昭和38年最判が示した帳簿否認の場合には、「特に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示」することを求めているから、帳簿の証明力の差異が理由附記の程度と内容に差異をもたらすと見えよう。

次の問題として、青色申告の更正に対する理由附記規定が廃止されず存続する、その意義は何かという点である。

立法資料やシャープ勧告の内容からすると、理由附記規定を廃止しないその意義は、青色申告を奨励する特典の一つとして理由附記規定が創設された点に求めることができよう。法定の帳簿を備え付け申告納税制度充実の誘因措置のひとつとしての青色申告に対する更正の理由附記制度は、通則法改正以後もその存在意義は失われるものではない。青色申告制度とセットになって理由附記制度は存在するのである。

最後に、租税法律主義の視点からすると、理由附記の程度は、更正処分があくまでも法律の根拠に基づいて行われるものであり、法的判断を伴うものであるから、すくなくとも被処分者の法的判断過程を検証できる程度に明示されるべきである。この理由附記の程度は白色も青色も差異はないと考える。

租税法律主義は法律のとおり課税がなされるべきことを求めているのであるから、法律に適合した申告か否かは、課税要件とその要件を当てはめる要件事実の当てはめが適正か否かにより判断されるのである。したがって、処分理由の内容が、法的判断過程を意味することは、租税法律主義の要請からも明らかであるといえよう。本稿の結論はこの点に集約されよう。