

〔論 説〕

## 意見陳述等による事前防御の機会を与えられない 青色申告承認取消処分

—最高裁令和6年5月7日判決を題材にして—

鎌 倉 友 一

最判令和6年5月7日<sup>1</sup>（棄却・納税者敗訴）

福岡高判令和5年6月30日<sup>2</sup>（棄却・上告・納税者敗訴）

福岡地判令和4年12月14日<sup>3</sup>（棄却・控訴・納税者敗訴）

### I 事実の概要

昭和61年から青色申告の承認を受けていたX（原告・控訴人・上告人、株式会社・6月決算）は、平成29年6月期の申告からA税理士法人を税務代理人とし、平成29年6月期について期限内申告を行っていた。しかし、平成30年6月期および令和元年6月期について、A税理士法人の担当職員が期限内申告を失念したため期限後申告となった。ちなみに、平成30年6月期は法定申告期限の8日後、令和元年6月期は法定申告期限の18日後にそれぞれ申告していた。処分行政庁は、法人税法127条1項の青色申告の承認の取消事由に該当するうえ、2期連続して期限後申告となったとして、青色申告の承認取消等を示した「法人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」にもとづき、令和元年6月期以後のXの青色申告承認取消処分を行った。これに対し、Xは審査請求をしたが、棄却されたため、本件訴えを提起した事件であ

る。

## II 関連する法令等

### ・ 憲法第31条

何人も、法律の定める手続によらなければ、その生命若しくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない。

### ・ 行政手続法

(適用除外)

#### 第3条

次に掲げる処分及び行政指導については、次章から第四章の二までの規定は、適用しない。

一から五 (略)

六 国税又は地方税の犯則事件に関する法令(他の法令において準用する場合を含む。)に基づいて国税庁長官、国税局長、税務署長、国税庁、国税局若しくは税務署の当該職員、税関長、税関職員又は徴税吏員(他の法令の規定に基づいてこれらの職員の職務を行う者を含む。)がする処分及び行政指導並びに金融商品取引の犯則事件に関する法令(他の法令において準用する場合を含む。)に基づいて証券取引等監視委員会、その職員(当該法令においてその職員とみなされる者を含む。)、財務局長又は財務支局長がする処分及び行政指導

七から十三 (略)

十四 報告又は物件の提出を命ずる処分その他その職務の遂行上必要な情報の収集を直接の目的としてされる処分及び行政指導

十五 審査請求、再調査の請求その他の不服申立てに対する行政庁の裁決、決定その他の処分

意見陳述等による事前防御の機会を与えられない青色申告承認取消処分

十六 前号に規定する処分の手続又は第三章に規定する聴聞若しくは弁明の機会の付与の手続その他の意見陳述のための手続において法令に基づいてされる処分及び行政指導

(不利益処分をしようとする場合の手続)

### 第13条

行政庁は、不利益処分をしようとする場合には、次の各号の区分に従い、この章の定めるところにより、当該不利益処分の名あて人となるべき者について、当該各号に定める意見陳述のための手続を執らなければならない。

一 次のいずれかに該当するとき 聴聞

イ 許認可等を取り消す不利益処分をしようとするとき。

ロ イに規定するもののほか、名あて人の資格又は地位を直接にはく奪する不利益処分をしようとするとき。

ハ 名あて人が法人である場合におけるその役員の解任を命ずる不利益処分、名あて人の業務に従事する者の解任を命ずる不利益処分又は名あて人の会員である者の除名を命ずる不利益処分をしようとするとき。

ニ イからハまでに掲げる場合以外の場合であって行政庁が相当と認めるとき。

二 前号イからニまでのいずれにも該当しないとき弁明の機会の付与

2 次の各号のいずれかに該当するときは、前項の規定は、適用しない。

一 公益上、緊急に不利益処分をする必要があるため、前項に規定する意見陳述のための手続を執ることができないとき。

二 法令上必要とされる資格がなかったこと又は失われるに至ったことが判明した場合に必ずすることとされている不利益処分であって、その資格の不存在又は喪失の事実が裁判所の判決書又は決定書、一定の職に就いたことを証する当該任命権者の書類その他の客観的な資料により直接証明されたものをしようとするとき。

三 施設若しくは設備の設置、維持若しくは管理又は物の製造、販売その他

の取扱いについて遵守すべき事項が法令において技術的な基準をもって明確にされている場合において、専ら当該基準が充足されていないことを理由として当該基準に従うべきことを命ずる不利益処分であってその不充足の事実が計測、実験その他客観的な認定方法によって確認されたものを行うとしようとするとき。

四 納付すべき金銭の額を確定し、一定の額の金銭の納付を命じ、又は金銭の給付決定の取消しその他の金銭の給付を制限する不利益処分をしようとするとき。

五 当該不利益処分の性質上、それによって課される義務の内容が著しく軽微なものであるため名あて人となるべき者の意見をあらかじめ聴くことを要しないものとして政令で定める処分をしようとするとき。

・ 国税通則法

(行政手続法の適用除外)

第74条の14第1項

行政手続法（平成五年法律第八十八号）第三条第一項（適用除外）に定めるもののほか、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（酒税法第二章（酒類の製造免許及び酒類の販売業免許等）の規定に基づくものを除く。）については、行政手続法第二章（申請に対する処分）（第八条（理由の提示）を除く。）及び第三章（不利益処分）（第十四条（不利益処分の理由の提示）を除く。）の規定は、適用しない。

・ 法人税法127条（青色申告の承認の取消し）

第121条第1項（青色申告）の承認を受けた内国法人につき次の各号のいずれかに該当する事実がある場合には、納税地の所轄税務署長は、当該各号に定める事業年度まで遡って、その承認を取り消すことができる。この場合において、その取消しがあったときは、当該事業年度開始の日以後その内国

意見陳述等による事前防御の機会を与えられない青色申告承認取消処分

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す。

一から三 略

四 第74条第1項（確定申告）の規定による申告書をその提出期限までに提出しなかったこと 当該申告書に係る事業年度

- ・法人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）<sup>4</sup>  
（趣旨）

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（下線筆者）。

1から3 略

- 4 無申告又は期限後申告の場合における青色申告の承認の取消し

法第127条第1項第4号の規定による取消しは2事業年度連続してその提出期限内に法第74条第1項の規定による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。

- 5 相当の事情がある場合の個別的な取扱い

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。

- (1) 3(1)により青色申告の承認の取消しをすべき事実がある場合（3(5)によりその取消しをしない場合を除く。）又は4に該当する場合においても、役員その他相当の権限を有する地位に就いている者が知り得なかったこともやむを得ないと認められるなど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

### Ⅲ 争点と地裁および高裁の判断

#### 1. 争点

- (1) 本件処分が裁量権の範囲の逸脱又はその濫用により違法であるか〔争点1〕
- (2) 本件処分が理由付記の不備により違法であるか〔争点2〕
- (3) 本件処分において事前に原告に防御する機会を与えなかったことが憲法31条に反して違憲・違法であるか〔争点3〕

#### 2. 争点1について

高裁判決は、地裁判決をほぼ引用しているため、一部高裁判決で補正された部分を改め、地裁判決を要約する。

##### (1) 判断枠組み

法人税法127条1項は、同項所定の事由がある場合に青色申告の承認を取り消すことができる旨を定めており、これを取り消すか否かについては、税務署長の裁量に委ねられているものというべきである。そうすると、青色申告の承認を取り消すものとした処分行政庁の判断につき、裁量権の範囲の逸脱又はその濫用があった場合には、青色申告の承認を取り消す旨の処分は違法として取り消されるべきものとなる。

##### (2) 事実認定

Xは、平成30年6月期および令和元年6月期の2事業年度連続で確定申告書を提出期限までに提出しなかったものである。そして、この事実は、法人税法127条1項4号の承認取消事由に該当するうえ、青色申告承認取消の取扱基準について定める本件事務運営指針の4にも該当する。

意見陳述等による事前防御の機会を与えられない青色申告承認取消処分

青色申告承認取消通知書（以下、「本件通知書」ということがある。）には、法人税法127条1項4号に該当する旨の記載とともに、「（取消処分の基因となった事実）」として、「自 平成30年7月1日 至 令和1年6月30日事業年度の法人税確定申告書が、その提出期限までに提出されていないこと」との記載がある。

(3) あてはめ

確定申告書を提出期限までに提出することは、青色申告法人の基本的義務というべきであり、2事業年度連続で確定申告書を期限内に提出しないことは、法人税法127条1項4号の違反の程度としては軽視することのできないものというべきである。

Xが2事業年度連続で確定申告書を提出期限までに提出しなかった原因は、A税理士法人の担当職員が期限内提出を失念したことによるものである。

しかし、税理士法2条1項1号に規定する税務代理は、民法99条<sup>5</sup>が規定する代理人が本人に代わって意思表示を行う行為に該当し、その法律効果は直接本人に帰属するのであるから、納税者が自己の判断と責任において、申告手続を税理士に委任し、当該税理士が代理人として申告した以上、その申告は申告名義人である納税者の行為として取り扱われるものと解される。そうすると、2事業年度連続で確定申告書が期限内不提出となった原因が、本件税理士法人の担当職員の過誤によるものであるとしても、このような事情は、Xと本件税理士法人との間の内部事情によるものといわざるを得ない。

以上の事情からすれば、処分行政庁が本件処分（青色申告の承認の取消し）をしたことについて、裁量権の範囲の逸脱又はその濫用に当たるとは認められない。

Xは、本件通知書には、令和元年6月期確定申告書の期限内不提出しか記載がなく、当該理由のみをもってした本件処分は平等原則に違反し、裁量権の範囲を逸脱またはその濫用があり違法であるとしたが、本件通知書には、

2期のうち最終年度の確定申告書の期限内不提出の事実を記載したにすぎず、このことをもって平等原則に違反するとまではいえないとした。

### 3. 争点2について

高裁判決は地裁判決をすべて補正しており、以下は高裁判決の内容である。

#### (1) 判断枠組み

法人税法127条4項は、青色申告承認取消処分を行う場合、青色申告法人に対し書面でこれを通知する旨及びその書面に取消処分の基因となった事実が取消事由を定める同条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を定める。同法がこの理由の付記を求めているのは、青色申告承認取消処分が青色申告法人に認められてい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鑑み、取消事由の有無についての処分行政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ると解される。そうであるとすれば、同法により求めら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と解される<sup>6</sup>。

#### (2) 事実認定

本件通知書には、根拠規定として、法人税法127条1項4号が、取消処分の基因となった事実として、平成30年7月1日から令和元年6月30日まで事業年度に係る法人税確定申告書が、その提出期限までに提出されていない旨が適示されており、昭和49年判決にいう特段の理由を認めるに足る証拠はない。

#### (3) あてはめ

法人税法127条4項後段は、取消処分の基因となった事実が取消事由を定める同条1項各号のいずれに該当するかを付記しなければならない旨を定め

## 意見陳述等による事前防御の機会を与えられない青色申告承認取消処分

るにとどまり、処分行政庁が処分を行うに当たって考慮したそれ以外の事実の付記を求める定めはない。行政手続法14条1項本文の定めや趣旨を踏まえても、青色申告承認取消通知書に、処分行政庁が処分を行うに当たって考慮した処分要件以外の事実の付記を要するものとは解されない。これらに加えて、青色申告承認取消処分を含めた国税に関する法律に基づき行われる処分が、各年又は各月ごとに大量かつ反復的に行われるものであることにも照らすと、法令上、青色申告承認取消処分通知書に処分行政庁が処分を行うに当たって考慮した処分要件以外の事実の付記が求められているものと解することはできない。

また、法人税法127条1項4号に基づく青色申告承認取消処分に当たり、提出期限の徒過の程度が考慮されることは、本件事務運営指針の4で明らかにされているうえ、これは基本的に納税者側の事情でもあるから、その付記がなければ納税者による不服申立てに困難を来すということとはできないし、処分行政庁の判断の慎重と公正・妥当を担保することができないとも解されない。そうすると、実質的にみても、処分行政庁が、本件通知書に記載の事実以外に考慮した事実を記載することが求められていたということとはできない。

### 4. 争点3について

高裁判決は、地裁判決をほぼ引用しており、一部高裁判決で補正された部分を改め、地裁判決を要約する。

#### (1) 判断枠組み

行政手続に憲法31条による保障が及ぶと解すべき場合であっても、保障されるべき手続の内容は、行政処分により制限を受ける権利利益の内容、性質、制限の程度、行政処分により達成しようとする公益の内容、程度、緊急性等を総合較量して決定されるべきものである<sup>7</sup>。

## (2) あてはめ

税務署長が、青色申告承認取消処分を行うにあたり、被処分者に対して告知、聴聞その他弁明の機会を付与しなければならない旨の法律上の規定や根拠は存在しない。むしろ、国税通則法74条の14第1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（酒税法2章の規定に基づくものを除く。）」については、行政手続法2章（申請に対する処分）（8条（理由の提示）を除く。）及び3章（不利益処分）（14条（不利益処分の理由の提示）を除く。）の規定を適用しない旨を規定しており、「国税に関する法律に基づき行われる処分」である青色申告承認取消処分について、行政手続法3章の規定を適用しないこととしている。これは、上記の処分が、①国税に関する処分の多くは金銭に関する処分であるから、事後的な手続で処理することが適当であり、この点の事後的な手続として、税務署長に対する異議申立てと国税不服審判所長に対する審査請求の2段階の不服申立手続が整備されていること（国税通則法75条1項1号、3項）、②国税に関する処分が大量・反復的であること、③限られた人員で適正・公平・迅速に手続の処理を図らなければならないこと、④処分理由の提示が要求されていること等の理由によるものと解される。以上によれば、国税通則法74条の14第1項の規定は、憲法31条、84条に反し違憲であるとはいえない。また、青色申告承認取消処分については、その処分の内容、性質等に照らし、その相手方に事前に告知、弁解、防御の機会が与えられなかったからといって、憲法31条、84条の法意に反するものとは解されないというべきである。

## IV 最高裁の判断

1. 最高裁は、事前に防御の機会が与えられなかったことについて憲法31条違反ではないか、とする争点3について判示する。

すなわち、法人税法127条1項の規定による青色申告の承認の取消処分につ

## 意見陳述等による事前防御の機会を与えられない青色申告承認取消処分

いては、その処分により制限を受ける権利利益の内容、性質等に照らし、その相手方に事前に防御の機会が与えられなかったからといって、憲法31条の法意に反するものとはいえない。このことは、最判平成4年7月1日<sup>8</sup>の趣旨に徴して明らかである。本件処分に所論の違憲はなく、論旨は、採用することができないとしている。

### 2. 渡邊恵理子裁判長の補足意見

法人税法127条1項の規定による青色申告の承認の取消処分については、専門性を有する第三者的機関ともいい得る国税不服審判所における充実した審査請求手続が設けられている。もとより、単に事後手続が設けられていることのみをもって、事前手続が憲法上必要でないと断ずることはできないが、上記審査請求手続の内容等は、上記の総合較量において考慮されるべき要素の一つとなるものとする。

次に、多数意見と同旨を判示した最判平成4年9月10日<sup>9</sup>が出されて以降、不利益処分に係る事前手続の保障の原則を内容とする行政手続法の制定などの事情の変化もみられるところであるが、多数意見は、関係規定の制定経緯等に鑑み、こうした事情の変化も念頭に置いた上で、憲法判断の変更は要しないと判断したものである。

### 3. 宇賀克也裁判官の反対意見

原判決は、国税通則法74条の14第1項が、青色申告承認取消処分を含む「国税に関する法律に基づき行われる処分」について、行政手続法第3章（不利益処分）の規定（同法14条の理由提示の規定を除く。）の適用を除外していることに触れ、そうした適用除外が認められている理由として、〔1〕金銭に関する処分であるから事後的な手続で処理することが適当であり、事後的な手続として、国税不服審判所長に対する審査請求等の不服申立手続が整備されていること、〔2〕大量・反復的に行われること、〔3〕限られた人員で適正・公平・迅速

に手続の処理を図らなければならないこと、〔4〕処分理由の提示が要求されていること等の理由を挙げており、上記〔1〕～〔4〕の各点をもって、上記〔1〕の意味での例外を認めるべき合理的理由と捉えているようにも見受けられるが、いずれの点も合理的理由たり得ない。その理由は、次のとおりである。

〔1〕については、国税不服審判所長に対する審査請求は、一般の不服申立手続と比較して審査庁の独立性に配慮されているが、そもそも、憲法31条は、違法又は不当な処分がされないように適正な事前手続を要請しているのであり、事後の救済手続が整備されていれば、事前手続がおよそ不要であるということにはならないことはいうまでもない。現行法上も、第三者的な立場にある審査庁への審査請求が行われ得ることのみをもって、事前手続を不要としているものとは解されない。

なお、行政手続法13条2項4号は、「納付すべき金銭の額を確定し、一定の額の金銭の納付を命じ、又は金銭の給付決定の取消しその他の金銭の給付を制限する不利益処分をしようとするとき」については、事前の意見陳述手続に関する同法の規定の適用を除外しているが、同号は、青色申告承認取消処分のように、納付すべき金銭の額の確定等の前提となる相手方の地位の得喪に関する処分を対象としていないうえ、そもそも同号は、それに該当する場合に一律に同法により事前の意見陳述手続を義務付けることはしないとすることどまり、各処分の類型に応じて、憲法の適正手続の要請により事前の意見陳述手続が必要になり得ることを否定する趣旨でもないから、同号の存在は、上記の合理的理由とは結び付かない。

〔2〕については、青色申告承認取消処分が大量・反復的に行われるから、事前手続をとっている余裕がなく、事実誤認に対する救済は専ら事後手続に委ねる仕組みが採用されているという理解は、わが国の実際の税務行政の姿から乖離しており、むしろわが国の税務行政を過小評価することになるとと思われる。

〔3〕については、少なくとも弁明の機会の付与に相当する手続であれば、弁明書の提出期限を1週間程度とすることも許容されると考えられるので、迅速

性の要請等が、事前の意見陳述手続を全く保障しないことの合理的理由になるとは考え難い。なお、青色申告承認取消処分が、行政手続法13条1項1号イの「許認可等を取り消す不利益処分をしようとするとき」に相当することに照らせば、「適正・公平」な手続のためには、聴聞に匹敵する事前手続がとられることが（憲法上必要不可欠とまでいえるかはひとまずおいても）望ましいと解されるが、聴聞は1回の期日で終結することが通常であると思われ、また、通知された青色申告承認取消の原因となる事実が自認されるために聴聞の期日を開かないことになる場合も少なくないと思われることに加えて、我が国の税務職員の質及び量にも照らせば、聴聞に相当する手続をとることが、迅速性の要請に照らして無理を生じさせるとまでは思われぬ。

[4]については、処分理由の提示は、処分庁が原処分を行うに当たり、その慎重合理性を担保する機能、相手方の不服申立ての便宜を図る機能を有するが、そのことと、事前に意見陳述の機会を保障されることとは意義を異にするのであり、そうであるからこそ、行政手続法は、不利益処分について、事前の意見陳述手続（同法13条）と理由提示（同法14条）の規定を別個独立のものとして設けたのである。したがって、理由提示が行われることは、事前の意見陳述手続が不要である理由にはまったくならない。

以上によれば、上告理由のうち憲法31条違反をいう部分には理由があり、本件処分は違憲であるから、原判決を破棄し、第1審判決を取り消し、本件処分の取消請求を認容すべきである。

## V 考察

### 1. 行政手続法と租税手続の関係

行政手続における適正手続の内容については、各国の事情を背景としながらも、共通の原則が判例や制定法により具体化され、その中でも、告知・聴聞、文書閲覧、理由付記、処分基準の設定・公表が、「適正手続四原則」とでもい

うべきものとして普遍化している<sup>10</sup>。わが国においても、平成5年、「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」ことを目的として行政手続法が制定され、平成6年10月1日から施行された。

しかし、租税行政手続については、広範囲でその適用が除外されている。「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（酒類の製造免許および酒類の販売業免許等を除く）」については、行政手続法2章（申請に対する処分）および3章（不利益処分）の規定は、適用されないこととされてきた（国税通則法旧74条の2第1項）。したがって、更正・決定等の確定処分、国税の徴収処分、青色申告承認取消処分等の不利益処分や、青色申告の承認、棚卸資産の特別な評価方法の承認等の申請に対する処分等、広範囲にわたる処分が適用除外となっていた。その理由は、①国税に関する処分の多くは金銭に関する処分であるから、事後的な手続で処理することが適当であり、国税不服審判所への審査請求が整備されていることで担保されている、②国税に関する処分が大量・反復的である、③限られた人員で適正・公平・迅速に手続を処理しなければならない、④申請の審査基準としては通達が公表されている、⑤申請に対して遅滞なく審査すべき旨が定められている場合や、標準処理期間が定められている場合が少なくない、⑥処分理由の提示が要求されている場合がある、⑦弁明の機会の供与・聴聞の実施についても規定がおかれている例がある、等であった<sup>11</sup>。

しかし、①租税手続についても適正手続の要請ないし手続的保障原則をもっと重視すべきであるという意見が強くなったこと、②平成23年12月改正で、事業等所得を有する者はすべて記帳義務を課されることになった（所法232条）ことに対応して、手続的保障原則重視の観点から、原則としてすべての申請に対する拒否処分および不利益処分についての理由の提示ないし記載が要求されることになった（国税通則法74条の14の第1項）<sup>12</sup>。

それでもなお、理由の提示を除いて、行政手続法3章の規定は依然として適

意見陳述等による事前防御の機会を与えられない青色申告承認取消処分

用除外のままである。

## 2. 本判決の意義

国税通則法74条の14第1項において、行政手続法3章（不利益処分）の諸規定につき適用除外とする旨を定めるが、Xは、この適用除外規定が憲法31条に反し違憲であると主張したものの、最判平成4年7月1日民集46巻5号437頁、最判平成4年9月10日税資192号442頁を依拠する先例として、納税者の主張は斥けられた。すべての審級の裁判所における判旨は、行政手続法が、租税行政手続を、理由の提示を除き、同法の適用除外としていることに違法性はないとしたわけであるが、最高裁では反対意見が付され、その意味でも注視される。宇賀克也裁判官の反対意見はのちほど詳しく確認するが、国税通則法74条の14第1項が、青色申告承認取消処分を含む「国税に関する法律に基づき行われる処分」について、行政手続法3章（不利益処分）の規定（同法14条の理由提示の規定を除く。）の適用を除外することの多数意見の理由に対して合理的な理由とはならないとした。当該見解は、裁判官に就任する前の行政法研究者としての経歴にも関係するものと想像される。

## 3. 検討

渡邊恵理子裁判長は、国税不服審判所の審査請求手続が訴訟前に前置されていることについて、非常にわかりにくい表現のため判然としないが、防御の機会が国税不服審判所の審査請求手続が設けられていることも、総合的に判断すれば、納税者の権利救済に関する特段問題とはならないと考えられているようであるが、はたして本当にそうであろうか、そのようには思えないのである。この点の宇賀克也裁判官の反対意見に同意する。

Xは、昭和61年に設立され、爾後長きにわたり期限内申告を行ってきた青色申告法人である。事情があつて税務代理の税理士を変更したが、本件は、税理士変更後の1期後に生じた、税理士自身の過失を基因とした事件であった。

「法人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」の「趣旨」には、「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（下線筆者）」とされている。本件の納税者は、先述のように自身の「記帳状況」が杜撰であったのではなく、期限内申告についての「改善可能性」がないわけでもなく、指針の趣旨に示される「真に青色申告書を提出するにふさわしくない場合」にあたるかといえるのだろうか。到底そうは思えないのである。

地裁判決に対する評釈ではあるが、「2事業年度連続で確定申告書を期限内に提出しないことは、法人税法127条1項4号の違反の程度としては軽視することのできないもの」と判示されたが、これに対して、「軽視すること」ができないとする根拠が明らかではないとする批判<sup>13</sup>があり同意できる。

行政手続法13条2項4号は、納付すべき金銭の額の確定等の不利益処分をしようとするときは、事前の意見陳述手続に関する同法の適用を除外しているが、青色申告承認取消処分は、同法に規定される金銭の額の確定等ではないといえよう。それは、宇賀克也裁判官が示すように、「金銭の額の確定等の前提となる相手方の地位の得喪に関する処分」とみることができ、納税者が青色申告の承認を受けたという事実そのものの取消処分である。その結果、当該承認により得られた種々の特典<sup>14</sup>が、承認取消処分によって剥奪されるのである。つまり、承認取消処分により特典が剥奪されたことで納付税額に変動が生じるのであって、それは、時系列的に連続し、時機的には前後関係にあるというべきである<sup>15</sup>。

次に、本件事務運営指針5の該当性について確認しておきたい。Xは期限内不提出につき指針5に該当しXに帰責性はないと主張している。これに対して、地裁・高裁ともに、該当する事情があるとは認めがたいとする。そこで、改めて本件事務運営指針5を確認するが、「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、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（下線筆者）とし、「……4に該当する場合においても、役員その他相当の権限を有する地位に就いている者が知り得なかったこともやむを得ないと認められるなど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（下線筆者）」であれば、「所轄国税局長との協議の上その事案に応じた処理を行うことができる」とされている。

地裁・高裁ともに、指針5に該当する「特別な事情」がないとしているが、本件はそこに示されるような「特別な事情」が認められるのではないだろうか。Xが2期連続の期限後申告となった理由は、申告業務を委託していたA税理士法人の担当職員が、8月末が本来の申告期限であるところを9月末と勘違いしたというのである<sup>16</sup>。しかもXは、電子申告用のID、パスワードを含め、申告に必要な資料等を期限前の余裕のある時期に当該担当職員に渡していたが、こともあろうに、当該担当職員は、各年度の申告期限前に、法定申告期限末日の日付である8月31日を打刻した申告書の写しを、成果物としてXに手渡していたのであるから<sup>17</sup>、Xとしては期限前申告が行われたものと信じる以外になく、A税理士法人の担当職員のいわゆる偽装工作によってXは完全に騙されたことになる。

高裁は、Xは税理士に対しいつでも事務処理状況の報告を求めることができ、税理士を解任することもできるとする。しかしながら、期限内申告が行われたとする日付の打刻がある控えを提示された以上、税理士を解任する権利があったとしても、その時点での解任理由は他に該当するような問題がない限り考えられず、申告期限内の解任により期限後申告が回避できたかという、そうは考えられない。

以上のような事実関係をみるかぎり、Xに落ち度とされるべき点はなく、本件2期にわたる期限後申告は、Xと本件税理士法人との当事者間の「内部事情

によるもの」として簡単に片付けられることには同意できない。

申告を委任した税理士の隠ぺい偽装行為が納税者本人の行為と同視できるかについて争われた最判平成18年4月25日<sup>18</sup>は、「納税者以外の者が隠ぺい偽装行為を行った場合でも、それが納税者本人の行為と同視することができるときには、形式的にそれが納税者自身の行為でないというだけで重加算税の賦課が許されないとすると、重加算税制度の趣旨及び目的を没却することになる。そして、納税者が税理士に納税申告の手続を委任した場合についていえば、納税者において当該税理士が隠ぺい偽装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は容易に認識することができ、法定申告期限までにその是正や過少申告防止の措置を講ずることができたにもかかわらず、納税者においてこれを防止せずに隠ぺい偽装行為が行われ、それに基づいて過少申告がなされたときには、当該隠ぺい偽装行為を納税者本人の行為と同視することができ、重加算税を賦課することができる。他方、当該税理士の選任又は監督につき納税者に何らかの落ち度があるというだけで、当然に当該税理士による隠ぺい偽装行為を納税者本人の行為と同視することができるとはいえない。」とした。そして、委任した税理士による確定申告書提出後、東京国税局の査察を受けるまでの間に、原告に「確定申告書に虚偽の記載がされていることその他本件不正行為を認識した事実も認められず、同税理士が適法に確定申告手続を行うものと信頼して委任」しており、「本件不正行為を容易に認識し得たというべき事情もつかわれぬ。」として、重加算税の賦課決定処分を違法として取消している<sup>19</sup>。

当該判決事案は、税理士による課税庁に対する隠ぺい偽装行為が原因であり、税理士による納税者に対する偽装行為が原因である本件とは事実関係を異にするが、納税者と税理士との税務代理に関する責任の所在を問う先例として、本件を考察するうえでも意義があると考えられる。当該先例にしたがえば、本件Xは、税理士から期限内申告済として日付打刻のある申告書控の提供を受けており、Xにはなんらの落ち度もなく、税理士がXを騙そうとした行為はXの

意見陳述等による事前防御の機会を与えられない青色申告承認取消処分

行為と同視することはできないと考えることができよう<sup>20</sup>。

これまでも、法人税確定申告書の期限後申告に係る青色申告承認取消処分を妥当とした最判平成4年9月10日<sup>21</sup>があり、渡邊恵理子裁判長も補足意見で当該判決を引用し判示している。しかしながら、その後に行政手続法が制定され、不利益処分に係る事前手続が整備されたことは判決文での指摘のとおりである。そうであれば、行政手続法制定の意義と射程範囲を改めて検証すべきであったと考える。

## 結びに代えて

本判決に従えば、納税者の意見陳述等による事前防御の機会は、少なくとも法的には与えられておらず、青色申告承認取消処分における納税者の手続的保障は欠如していることにならざるを得ない。

本件訴訟代理人を務めた金谷比呂史弁護士は、最高裁判決が下される前の時点での高裁判決に対する評釈ではあるが、行政手続法が制定されて30年経つが納税者の手続的保障は欠如したままであり、納税者が「いわば人並みの手続的権利を取り戻すためには、本件除外規定や法人税法127条を改正するほかない」<sup>22</sup>と指摘し、条文改正によって納税者の手続的保障を確保する以外に方法はないと述べている<sup>23</sup>。処分行政庁は、期限後申告が2期連続したという事実のみをもって形式的・機械的に判断して青色申告承認取消処分を行ったとしか考えられず、当該法人が期限後申告となるに至った事情についての確認や配慮がなされていないものと思われる。課税庁は、納税者の適時・適正な納税を奨励する立場であるべきであるが、本件処分に関してそのような思われぬ。少なくとも本件の処分および処分に至るまでの課税庁の対応は、あまりにも冷淡ではないかと思わざるを得ず、国民の税務行政に対する信頼ひいてはそれにもとづく適正な申告納税を期待するのであれば、訴訟に至る前に納税者に寄り添った対応がなされてもよかったのではないかと思うところである。本件納税

者は、30年以上にわたり期限内申告を励行していたのである。本件は、国民に信頼される税務行政のあり方が問われているように思えてならない。

\* 本稿は、TKC 租税判例研究会中地区研究会（令和6年8月27日）における発表をもとに加筆修正を加えたものである。

## 注

- 1 判タ1523号66頁。
- 2 LEX/DB：2559947。
- 3 税資272号順号13789。
- 4 国税庁 HP (<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/000703-3/01.htm>)。令和6年8月5日閲覧。
- 5 （代理行為の要件および効果）  
第1項「代理人がその権限内において本人のためにすることを示してした意思表示は、本人に対して直接にその効力を生ずる。」
- 6 最（一）判昭和49年4月25日・民集28巻3号405頁。
- 7 最判平成4年7月1日・民集46巻5号437頁。
- 8 前掲注（7）。いわゆる「成田新法事件」であり、行政処分の相手方に事前の告知、弁解、防御の機会を与えるかどうかは、行政処分により制限を受ける権利利益の内容、性質、制限の程度、行政処分により達成しようとする公益の内容、程度、緊急性等を総合較量して決定されるべきものであって、常に必ずそのような機会を与えることを必要とするものではないと解するのが相当である旨判示している。
- 9 判決文中では「判例集不登載」とされるが、税資192号442頁（LEX/DB 文献番号22007000）に掲載されている。
- 10 塩野宏『行税法Ⅰ〔第6版〕行政法総論』（有斐閣・2015年）295頁。
- 11 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂・2021年）931頁。
- 12 前掲注（11）932頁。
- 13 長島弘「青色申告承認取消処分の要件と理由の付記・提示（その1）」税務事例56巻6号（2024年）41頁。
- 14 直近の調査によれば、普通法人に占める青色申告法人の割合は99.2%と大多数の法人が青色申告の承認を受けているのは、納税上の特典が大きいからである。この状況をみるかぎり、青色申告承認取消処分は、納税上厳しい立場に陥らざるを得ないことがデータ上からもうかがえる（国税庁長官官房企画課『令和4年度分会社標本調査—調査結果報告—税務統計からみた法人企業の実態』（令和6年3月）180頁第11表法人数の内訳（その1）単体法人「青白区分」欄参照）。青色申告の具体的な特典として、推計課税の禁止（法人

## 意見陳述等による事前防御の機会を与えられない青色申告承認取消処分

- 税法130条1項)、更正通知書への理由付記(同法同条2項)、欠損金の繰越控除(同法57条、58条)欠損金の繰戻還付(同法80条)、少額減価償却資産の取得価額の損金算入(租税特別措置法67条の5)、中小企業等が機械等を取得した場合の特別償却、税額控除(同法42条の4他)等がある。
- 15 この点について、野一色直人教授は、青色申告承認取消手続や関連税法の枠組みを考慮すれば、Xの受ける不利益の実質は税額確定に関するものとされる(「青色申告承認取消処分(法人税法127条1項)において事前の意見陳述手続は必要とされない」とされた事例)TKC ローライブラリー新・判例解説 Watch 租税法 No.185 (2024年))。確かに効果まで考えるのであればそうした指摘もあり得るが、手続それ自体として考えるべきではないだろうか。
- 16 金谷比呂史「法人税法127条1項4号に基づく青色申告承認取消処分における手続保障の欠如」税法学590号125頁(2023年)126頁。
- 17 金谷比呂史・前掲注(16)127頁。
- 18 民集60巻4号1728頁。
- 19 今本啓介「重加算税—税理士との意思の連絡(最三小判平成18・4・25)」別冊ジュリスト253号196頁・租税判例百選(第7版)参照。
- 20 Xは税理士に対して、税理士の過失責任を問うため民事で争うことが考えられる。ただ、Xは期限後申告の2期とも欠損が生じており延滞税等は生じない。しかし、青色申告の再承認を受けようとする場合、再申請が必要となるが、再申請は承認取消処分を受けてから1年経過後でなければすることができない(法人税法123条3号)。つまり、取消後の1事業年度は青色申告の特典が剥奪されたままのため、青色申告であれば受けられた特典をもとに計算した税額と特典のない状況で計算した税額との差額について損害賠償を求めることは可能であろう。
- 21 税資192号442頁。
- 22 金谷比呂史・前掲注(16)142頁。
- 23 金銭的処分である課税処分に、本件除外規定の合理性を認めるとしても、青色申告承認取消処分の非金銭的処分には本件除外規定の趣旨が妥当しないと考えることができ、行政手続法にもとづく聴聞手続による事前防御権が保障されていることになれば、「適用違憲」との主張が可能となるとしている。当該見解は、宇賀克也裁判官の反対意見とも通ずるものがあると考えられる。金谷比呂史・前掲注(16)132頁。

### 〈参考文献〉

- ・今本啓介「重加算税—税理士との意思の連絡(最三小判平成18・4・25)」別冊ジュリスト253号196頁・租税判例百選(第7版)(有斐閣・2016年)。
- ・宇賀克也『行政法概説Ⅱ行政法総論〔第8版〕』(有斐閣・2023年)。
- ・金子宏『租税法〔第24版〕』(有斐閣・2021年)。

- ・金谷比呂史「法人税法127条1項4号に基づく青色申告承認取消処分における手続保障の欠如」税法学590号125頁（2023年）。
- ・国税庁長官官房企画課『令和4年度分会社標本調査—調査結果報告—税務統計からみた法人企業の実態』（令和6年3月）180頁第11表（2024年）。
- ・塩野宏『行政法1（第6版）』（有斐閣・2020年）。
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂・2021年）。
- ・長島弘「青色申告承認取消処分の要件と理由の付記・提示（その1）福岡地裁令和4年12月14日判決」税務事例56巻6号（2024年）。
- ・長島弘「青色申告承認取消処分の要件と理由の付記・提示（その2）福岡高裁令和5年6月30日判決」税務事例56巻11号（2024年）。
- ・野一色直人「青色申告承認取消処分（法人税法127条1項）において事前の意見陳述手続は必要とされないとされた事例」TKC ローライブラリー新・判例解説 Watch 租税法No.185（2024年）。