

■ Article ■

青色申告承認取消処分に係る事前の防御の機会と適正手続

最高裁令和6年5月7日判決（令和5年（行ツ）第334号）

判タ1523号66頁

香川大学法学部教授・税理士 青木 文

【事実の概要】

X（原告・控訴人・上告人）は、その税務代理人であった本件税理士法人の担当職員が期限内に申告書を提出することを失念したことにより、平成30年6月期の法人税確定申告書（提出期限8月30日）を同年9月18日に、令和元年6月期の法人税確定申告書（提出期限9月2日）を同年9月10日に、e-Taxを利用して提出した。

処分行政庁は、Xが2事業年度連続して各確定申告を提出期限までにしなかったことから、「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。）4項の定めに従い、法人税法（令和2年法律第8号による改正前のもの。以下同じ。）127条1項4号に該当するとして、令和元年6月期の事業年度以後の法人税の青色申告承認取消処分（以下「本件処分」という。）をした。なお、本件処分に係る青色申告承認取消通知書には、法人税法127条1項4号に該当する旨の記載とともに、その「（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」と記載されていた。

Xは、本件処分の取消しを求めて、国税不服審判所への審査請求を経て、本件訴えを提起した。

本件の争点は、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）及び③本件処分において事前にX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）である。

第一審判決（福岡地裁令和4年12月14日判決税資272号順号13789）はXの請求を棄却し、原判決（福岡高裁令和5年6月30日判決TAINS・Z888-2492）もXの控訴を棄却した。

Xは、争点2について上告受理を申し立て、争点3について上告を提起した¹。まず、この上告受理申立てに対して、最高裁令和6年3月27日決定TAINS・Z888-2620は上告不受理とした。そして、争点3に係る上告提起に応じて審理されたのが、本判決である。

【判旨】

上告棄却

1. 判決（多数意見）

本判決は、次のように判示し、憲法違反はないとした。

「…、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、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、最高裁昭和 61 年（行ツ）第 11 号平成 4 年 7 月 1 日大法廷判決・民集 46 卷 5 号 437 頁〔筆者注：いわゆる成田新法事件判決。以下「平成 4 年大法廷判決」という。〕の趣旨に徴して明らかである。」（下線ママ）

2. 補足意見

また、本判決には、渡邊恵理子裁判官（裁判長）による次のような補足意見が付されている。

「…青色申告の承認の取消処分については、…国税不服審判所における…審査請求手続が設けられている。…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は断ずることはできないが、…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。」

…多数意見と同旨を判示した最高裁平成 3 年（行ツ）第 93 号同 4 年 9 月 10 日第一小法廷判決・判例集不登載〔筆者注：TAINS・Z192-6965。以下「平成 4 年 9 月判決」という。〕…以降、…行政手続法の制定などの事情の変化もみられる…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. 反対意見

さらに、本判決には、宇賀克也裁判官による次のような反対意見が付されている。

「(1) …不利益処分を行う場合には、…事前にその根拠法条とそれに該当する事実を通知し、相手方に事前に意見陳述の機会を保障することが、憲法上の適正手続として要請されるのが原則であり、法人税法 127 条 1 項の規定による…青色申告承認取消処分…について、その例外を認めるべき合理的理由は見だし難い。」

(2) …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…（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…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…の各点をもって、…例外を認めるべき合理的理由と捉えている…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、…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…。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。…

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、我が国の実際の税務行政の姿から乖離しており、むしろ我が国の税務行政を過小評価することになると思われる。

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…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…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…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…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たい。

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…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…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…と理由提示…の規定を別個独立のものとして設けた…。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全くなならない。」

「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。このような私の立場からは、本判決の多数意見と旨を判示した…平成…4年9月…判決…は、変更すべきこととなる。」

【解説】

1. 争点

前述のように、本判決で審理された争点は、本件処分において事前にX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）である。

2. 本件処分の特徴

青色申告法人への不利益処分のうち、増額更正の場合は、税務調査を経ているので、調査終了手続（調査結果の内容説明（税通74条の11第2項）や修正申告等の勧奨（同条3項））において、納税者に一定の「防御する機会」が保障されている。これに対して、本件のような青色申告承認取消処分においては、2事業年度連続して期限後申告をすると、本件事務運営指針の定めに従い一方的に処分されることになるので、そのような機会は与えられない。このように、特に税務調

査を経ないでなされる青色申告承認取消処分については、それ以外の増額更正等の処分と比して適正手続の水準が劣ってしまっている現状があり、これが本件の問題の根底にある²。

これについて具体的には、本件においてXは、本件事務運営指針5項（相当の事情がある場合の個別的な取扱い）の該当性を主張立証する機会が与えられていないとの指摘がある³。

一方、「2事業年度連続で期限後申告」とする本件事務運営指針4項は「ある意味公平かつ明確な基準であるといえる」として、本件処分を肯定する見解もある⁴。ただし、この見解は、その例外条項である同指針5項の「適用いかんを論じていない」⁵。

3. 多数意見と補足意見

本判決の多数意見は、原判決と同様に平成4年大法廷判決を参照して、青色申告承認取消処分ですら事前に防御の機会が与えられなかったからといって、適正手続を保障する憲法31条に反しないと判示している。

この判示は、補足意見及び反対意見が言及する平成4年9月判決の判示を踏襲している。同判決は、本件と同様に期限後申告による青色申告承認取消処分に関する事件であり、本判決と同様に、平成4年大法廷判決「の趣旨に徴して明らかである。」として上告を棄却しているのである。しかし、平成4年から既に30年以上経過しており、その後の「事情の変化」を考慮しなくてよいのかという問題がある。すなわち、平成5年に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が制定されているなど⁶の「事情の変化」があるので、法に基づく適正な事前手続の要請は、平成4年9月判決当時よりも高まっているのではないかということである。これについて補足意見は「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。」と述べているが、そう判断した具体的な理由は、明らかにされていない。

以上のように、本判決のうち、多数意見の内容は平成4年9月判決をほぼ引用したものであり、裁判長による補足意見が付されているものの、そこでも肝心の総合較量した具体的な内容は明らかにされていないことなどから、「本判決における審理が不十分であった」との指摘がある⁷。

4. 反対意見

本判決については多くの評釈が出されているが⁸、前述のように判決の多数意見の内容は平成4年に下された2つの最高裁判決の内容を踏襲するものにすぎないので、注目されているのは反対意見であるといっていよう。

反対意見は、国税通則法74条の14第1項（行政手続法の適用除外）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理由として、原判決が挙げた諸点（反対意見(2)の①～④）に

反論している。この反対意見における反論には、賛意を示す評釈が多い⁹。

反対意見を前向きに捉えれば、少なくとも、青色申告承認取消処分をする際には、聴聞手続や弁明の機会を設けなければならないということになる¹⁰。これに対して、連続した期限後申告という客観的に明らかな事実に基づく処分であるので、事前に防御の機会を与える必要性は低いとの指摘もある¹¹。

また、立法論として、青色申告承認取消処分をする際の事前手続に係る規定を設けるべきであるとの指摘もある¹²。

【検討課題】

- (1) 反対意見はその結びで「本件処分は違憲である」と断言しているが、これは適用違憲をいうのか、あるいは法令違憲をいうのだろうか¹³。
- (2) 上告不受理とされた理由付記の争点について、反対意見を踏まえ、適正手続の観点から再検討せよ¹⁴。

以上

-
- ¹ 本件の納税者側代理人である金谷比呂史弁護士は、「上告理由書は事前防御権の侵害に、上告受理申立て理由書は理由付記の不備に絞った形で作成した。」(金谷「判批」TAINS だより 239号(2024)12頁脚注23)と述べている。
 - ² 青木文「判批」税務QA269号(2024)71頁。
 - ³ 青木文「判批(原判決)」税務QA263号(2024)46頁参照。また、阿部泰隆「判批」月刊税務事例56巻12号(2024)9頁は、「本件では、事務運営指針の5項に該当しない理由の説明がなかったので、違法である」と述べている。
 - ⁴ 四方田彰「判批(原判決)」法律のひろば77巻2号(2024)117頁参照。
 - ⁵ 阿部・前掲注3)8頁。
 - ⁶ 青木・前掲注2)72頁は、国税通則法の平成23年12月改正により税務調査という事前手続に関する規定が整備されていることも「事情の変化」に含まれるとしている。
 - ⁷ 青木・前掲注2)72頁。田中治・TKC税研情報33巻6号(2024)109頁も、実質的に平成4年大法院判決にいう「『総合較量』をしているとはいいがたい」と述べている。
 - ⁸ 本判決の評釈として、木山泰嗣・税経通信80巻3号(2025)118頁、同・税理68巻1号(2025)120頁、阿部・前掲注3)1頁、田中・前掲注7)98頁、林仲宣＝山本直毅・税理67巻12号(2024)200頁、原田大樹・法学教室528号(2024)114頁、野一色直人・新・判例解説Watch租税法185号(2024)1頁、金谷・前掲注1)2頁、山田哲史・新・判例解説Watch憲法234号(2024)1頁、青木・前掲注2)68頁、北島周作・ジュリスト1601号(2024)10頁参照。
 - ⁹ 反対意見に対して前向きな姿勢を示している評釈として、木山・前掲注8)(税経通信)122頁、阿部・前掲注3)4~5頁、田中・前掲注7)109頁、林＝山本・前掲注8)201頁、原田・前掲注8)114頁、金谷・前掲注1)13頁、山田・前掲注8)4頁参照。また、野一色・前掲注8)は、「結論として、本

判決は、多数意見が妥当と解される。」(4頁)としつつも、反対意見の「①と④の指摘は傾聴に値すると思われる。」(3頁)と述べている。なお、筆者も反対意見を肯定的に捉えており、その前提で国税に関する法律に基づく(不利益)処分と適正手続保障を検討する小論を近く刊行される租税訴訟18号に寄稿しているので、参照されたい。

- ¹⁰ 同旨として、木山・前掲注8)(税経通信)122頁、田中・前掲注7)110頁、原田・前掲注8)114頁、山田・前掲注8)4頁参照。
- ¹¹ 野一色・前掲注8)4頁、北島・前掲注8)11頁参照。
- ¹² 田中・前掲注7)111頁参照。また、原田・前掲注8)114頁は、「現行法が事前手続を完全に欠落させていることを合理的に説明するのは困難と思われる。」と述べている。
- ¹³ 金谷・前掲注1)12~13頁参照。
- ¹⁴ 青木・前掲注3)46~47頁参照。