

理由の提示(1)——青色申告に係る更正¹

最二小判昭和 38 年 5 月 31 日

(昭和 36 年(オ)第 84 号:所得税青色審査決定処分等取消請求事件)

(民集 17 卷 4 号 617 頁、判タ 146 号 151 頁)

立教大学教授
浅妻 章如
あさつま あきゆき

——事実の概要——

X(原告、被控訴人、上告人)は靴の小売業²を営む個人である。昭和 31 年度分の所得につき青色申告書により 30 万 9422 円の所得金額として確定申告をした。昭和 32 年 7 月 29 日、A(小石川税務署長)は、所得金額を 44 万 4695 円と更正し同月 30 日にXに通知した。通知書には「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」と記載されていた。同年 8 月 22 日、XはAに対し再調査の請求をした。同年 10 月 3 日、Aは請求を棄却しXに通知した。通知書には「再調査請求の理由として掲げられている売買差益率については実際の調査差益率により店舗の実態を反映したものであり、標準差益率によった更正ではなく、当初更正額は正当である」と記載されていた。同年 11 月 1 日、XはY(東京国税局長、被告、控訴人、被上告人)に対し審査の請求をした。昭和 33 年 1 月 28 日、Yは請求を棄却しXに通知した。通知書には「あなたの審査請求の趣旨、経営の状況、その他を勘案しますと、小石川税務署長の行った再調査決定処分には誤りがないと認められますので審査の請求には理由がありません」と記載されていた(以上XY間で争いなし)。

一審東京地判昭和 34・2・4 民集 17 卷 4 号 629 頁([あ]と呼ぶ)はXの請求を認容し³、二審東京高判昭和 35・10・27 民集 17 卷 4 号 632 頁([い]と呼ぶ)で逆転し、上告審([う]と呼ぶ)で再逆転した。[い]はYの追加主張⁴を受け、税務職員の調査にXは協力していた等⁵、Xは更正の理由を「理解することができたものと推測される」⁶と事実認定(XY間で争いが残る。[う]非引用)し、法律判断として理由附記は「申告者において修正理由を

¹ 行政判例百選第 8 版 I -116 事件 2022.5.16 迄 4600 字 編集部宛: URL の青色と下線は無視してください。

² 資料によっては靴の製造・小売を営んでいたとあるが判決文からは靴の小売しか出てこない。

³ 「青色申告制度は、申告納税を合理化するために帳簿制度の普及をはかる必要から設けられた制度であって、その申告にかかる所得の計算が、政府所定の方式にしたがって備えつけ記帳された帳簿組織による限り、税務官庁はその帳簿書類を無視して更正することは許されず、それを調査した結果誤りがあったときに始めて更正すべきであり、かつ納税者は更正が右帳簿書類の記載に誤りがあり、それによったのよりも、もっと正しい根拠でなされたという説明を附してもらい利益を保障されている」から、理由附記の規定は「単に行政庁に対する訓示規定ではなく、通知書に理由の記載を欠けば更正処分自体が違法となり、取消原因となる」。「理由の記載の程度は、少なくとも帳簿書類のどの点に誤りがあり、その誤りと認定した根拠として帳簿書類よりも更に確実な証憑を摘示して、納税者に理解できる程度に具体的に記載することを要する」。(審査決定の違法について省略)

⁴ Xは、昭和 31 年度分所得税について、収入金額 219 万 6965 円、販売原価 171 万 5828 円、差引金額 48 万 1137 円、差益率 21.9%、経費 11 万 9906 円、算出所得金額 36 万 1231 円とする確定申告をした。同業者の売買差益率 33%、Xの前年申告の売買差益率 26.27%に比し低率であった。昭和 32 年 7 月 11 日、税務署員はXの店舗で実地調査をした。金 11 万 7366 円の記帳脱漏を発見し、Xの扱う靴類の売買差益率の当否を検討し、Xの昭和 31 年度の売買差益率を 26.43%(この際、後述の見切品の値引販売を考慮している)と算出した。この売買差益率により売上金額を計算すると 233 万 2238 円となり、仕入金額 171 万 5828 円及び経費 11 万 9906 円[浅妻注:判決文の「一一、九九〇円」は誤記であろう]を控除して算出所得金額 49 万 6504 円(申告額との増差額 13 万 5273 円)[浅妻注:13 万 5273 円=49 万 6504 円-36 万 1231 円=44 万 4695 円-30 万 9422 円]を算定した。「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」の記載が、売上金額という科目が修正された結果更正された旨を記載していることは明らかであり、変更された売上金額は更正通知書に記載されている増差金によって明瞭にされており、帳簿書類の売上金額が差益率よりみて過少であったから更正するに至ったという経緯までも明らかにされていることを第三者も理解しうる。更に調査に協力していたXも調査の内容を理解していたし、修正確定申告書提出方を勧奨した際にXは見切品の値引販売を考慮していないから応じられない旨を表明していたことからXが更正の経緯根拠について十二分に熟知していたというべきであるから、理由附記として欠くところはない(審査決定については省略)。

⁵ 見切品の値引販売も勘案して税務署係官が売買差益率を算出したこと、Xが税務署員の調査に協力してその結果を了知していたこと、AがXに更正処分を通知するに先立ち課税内容を説明して修正申告を勧奨したがXが応じなかった等の事実を認定した。

⁶ この事実認定への不満について上告理由の第一点の五、吉岡後掲 48 頁。

理解し得ることを目途とすべ」きとした。X上告⁷。

——判旨——

破棄自判(Xの請求を認容)。

(i)「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」。

(ii)「どの程度の記載をなすべきかは処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきであるが、所得税法(昭和三十七年法律六七号による改正前のもの、以下同じ。)四五条⁸一項の規定は、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」。

(iii)「本件の更正処分通知書に附記された前示理由は、ただ、帳簿に基づく売買差益率を検討してみたところ、帳簿額低調につき実際に調査した売買差益率によつて確定申告の所得金額三〇九、四二二円を四四四、六九五円と更正したということとどまり、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、それをもつて所得税法四五条二項にいう理由附記の要件を満たしているものとは認め得ない。」(審査決定の理由附記不備認定、略⁹)

——解説——

1 (a)当時と(b)平成 5 年法律 88 号後と(c)平成 23 年法律 114 号後

理由附記又は理由の提示に関する時代は(a)(b)(c)に分けられる。

(a)本件当時、行政庁の一般的理由附記義務はなく、個別法(田部井後掲 88 頁。例えば本件の旧所得税法 45 条 2 項。現 155 条 2 項)の理由附記の判断を最判昭和 37・12・26民集 16 卷 2 号 2557 頁¹⁰(本書Ⅱ-135

⁷ 上告理由(LEX/DB 21017720)には、添付第一番として参議院大蔵委委員会会議録、添付第二番として青色申告に係る意見、添付第三番として下級審裁判例(税理 6 卷 9 号 70 頁も参照)、添付第四番としてシャープ勧告[シャープ勧告]、添付第五番として国税庁昭和 34 年 11 月 6 日通達抜粋がある。

⁸ 昭和 37 年法律 67 号改正前所得税法 45 条(判決文に引用されている条文はコピペできない時代のためか若干違っているので注意を要する)

「1 項 政府は、青色申告書を提出することを認められている個人の青色申告書の提出を認められている年分に係るその提出を認められている所得について前条の更正をなす場合においては、その帳簿書類を調査し、その調査に因り、所得の計算に誤があると認められる場合に限り、これをなすことができる。但し、但し、申告書に記載された事項によつて所得の金額及び所得税額又は損失の額の計算について、第九条乃至第十五条の八の規定に従っていないことが明らかである場合又は誤がある場合においては、当該事項につき前条の規定により更正をなすことを妨げない。

2 項 政府は、青色申告書について更正をなした場合においては、前条第七項の規定による通知には、同項の規定により附記する事項に代えて、更正の理由を附記しなければならない。

3 項 第一項に規定する場合を除く外、政府は、財産の価額若しくは債務の金額の増減、収入若しくは支出の状況又は事業の規模により所得の金額又は損失の額を推計して、前条の更正又は決定をなすことができる。」昭和 29 年法律 52 号による改正前の所得税法 46 条の 2 に相当。

昭和 40 年法律 33 号による改正後の現所得税法 155 条に相当。現法人税法 130 条 2 項同旨。

⁹ (iv)「所得税法四九条六項が審査決定に理由を附記すべきものとしているのは、特に請求人の不服の事由に対する判断を明確ならしめる趣旨に出たものであるから、不服の事由に対応してその結論に到達した過程を明らかにしなければならない(昭和三六年(オ)第四〇九号、同三十七年一二月二六日第二小法廷判決参照)。もつとも、審査の請求を棄却する場合には、その決定通知書の記載が当初の更正処分通知書または再調査棄却決定通知書の理由と相俟つて原処分を正当として維持する理由を明らかにしておれば足りる」。

(v)「本件審査決定通知書に附記された理由をみるのに、前示のごとき記帳だけでは、所得税法四九条六項の理由附記として不十分であるのみならず、本件更正処分通知書に附記された理由が処分の具体的根拠を明確にしていないことは前段説示のとおりであり、小石川税務署長のした再調査棄却決定通知書に附記された前示理由によつても更正を相当とする具体的根拠が明確にされているものとは認められないから、結局、本件審査決定の理由もまた、違法といわなければならない。」

¹⁰ ☆3zcc 最二小判昭和 37 年 12 月 26 日民集 16 卷 2 号 2557 頁…青色申告承認取消処分取消請求の審査決定処分時の理由附記。

事件。[え]と呼ぶ)と[う]¹¹が先導した(法人税、[最判昭和 38・12・27](#)民集 17 卷 12 号 1871 頁¹²[「おと呼ぶ」。青色申告承認取消処分、[最判昭和 49・4・25](#)民集 28 卷 3 号 405 頁^{13,14}。税¹⁵以外で[最判昭和 60・1・22](#)民集 39

¹¹ 本判決当時を知る人は本判決を「単に租税手続に関する先例としてのみでなく、広く行政手続一般に関する先例として、その後の学説、判例及び行政実務に大きな影響を与えることになった」(金子宏「青色申告の更正と理由付記」判例時報 1230 号 8 頁)と評している。

¹² ☆3k3z 株式会社カメラ糸店(荻野亀松)事件・前橋地判昭和 34 年 8 月 10 日民集 17 卷 12 号 1886 頁行集 10 卷 8 号 1545 頁訟月 5 卷 9 号 1287 頁昭和 30(行)5 号取消 21012000 被告控訴・東京高判昭和 37 年 5 月 26 日民集 17 卷 12 号 1890 頁訟月 8 卷 7 号 1254 頁昭和 34(ネ)1876 号取消 21016150 被控訴人上告・[最二小判昭和 38 年 12 月 27 日](#)民集 17 卷 12 号 1871 頁訟月 10 卷 1 号 203 頁集民 70 号 671 頁昭和 37(オ)1015 号破棄自判、確定 21018580…法人税の青色申告に対する更正処分時の理由付記。一審「理由として「売上計上洩一九〇、五〇〇」と記載しただけ。「理由付記は、申告法人が前記のとおり厳格な帳簿書類の整備、記録、決算の代償として与えられる租税特恵ともいべきものである。されば前記法条は、単なる訓示規定と解すべきではない。」「理由を右帳簿書類にもとずき又はこれよりさらに確実な資料を摘示して納税者に理解できる程度に具体的に記載するを要する。」「本件更正処分は、爾余の点についての判断をまつまでもなく違法として取消をまぬがれない」。

¹³ ☆3m57 [最判昭和 49 年 4 月 25 日](#)民集 28 卷 3 号 405 頁…青色申告承認取消処分時の理由付記。「[旧法人税法 25]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。」「取消処分の瑕疵は、後日、再調査決定又は審査決定において処分の具体的根拠が示されたとしても、それにより治癒されるものではない」。

青色申告承認取消処分が取り消された場合に白色更正処分の取消しを求めていなかった場合でも白色更正の取消しを求める法律上の利益はある。

¹⁴ 青色申告に対する更正処分が理由付記が命じられ、白色申告に対する更正処分が理由付記が命じられないので、青色申告承認取消処分が課税庁側にとっての「突破口として利用される」(須貝後掲 40 頁)という懸念がある。久保後掲 149-150 頁。

村井・占部後掲 82 頁は「青色更正の理由付記の武技をめぐって係争中、青色申告承認申請を取り消し、当該更正を白色更正として維持できるか」の学説裁判例を整理する。[最判昭和 54 年 4 月 5 日](#)註 72 は肯定説。村井・占部は「更正の前段階たる税務調査の段階で青色申告承認申請の取消事由は把握できるのであるから、処分の適正化、紛争の早期解決の観点からも、すくなくとも双方の通知書が同時に送達されない限り、青色申告承認を取り消すことにより理由付記の不備が治癒したと解するのは問題」と主張する。

なお、理由付記不備が取消事由になることへの疑問が田部井後掲の執筆動機である(64 頁)。

なお、[最三小判昭和 57 年 12 月 21 日](#)民集 36 卷 12 号 2409 頁:青色申告書提出承認の取消処分と同時に又はこれに引き続いて更正処分がされた場合に、たまたま右二つの処分の基礎とされた事実関係の全部又は一部が共通であつて、これに対する納税者の不服の事由も同一であるとみられるようなときでも、更正処分に対し適法に不服申立てを経たからといって、それだけでは当然に、青色申告書提出承認の取消処分に対する取消訴訟の提起につき不服申立ての前置を不要と解することはできず、また、同処分に対する不服申立てを経ないことにつき国税通則法(昭和45年法律第8号による改正前のもの)87条1項4号にいう正当な理由があると解することもできない。

¹⁵ ☆3zzf 株式会社松一(代表取締役松井一貫)[東京地判昭和 48 年 2 月 20 日](#)民集 33 卷 3 号 415 頁行集 24 卷 1・2 号 82 頁訟月 19 卷 7 号 144 頁金判 378 号 12 頁昭和 43(行ウ)43 号法人税処分取消請求事件一部認容 21041590 双方控訴・東京高判昭和 50 年 6 月 27 日民集 33 卷 3 号 424 頁行集 26 卷 6 号 858 頁訟月 21 卷 13 号 2799 頁昭和 49(行コ)14 号大維新原告控訴棄却、第一審被告控訴認容 21050941 第一審原告上告・[最一小判昭和 54 年 4 月 19 日](#)民集 33 卷 3 号 379 頁訟月 25 卷 8 号 2268 頁判時 928 号 52 頁判タ 387 号 50 頁金判 575 号 3 頁 21065620…法人の青色申告に対する理由付記の不備が認定された事例。支払利息が負債整理の為である理由、負債整理のためであると損金算入できない理由が不明で、負債整理の為と認定した資料の摘示もない。(中村治朗反対意見あり)

巻1号1頁¹⁶本書I-118事件¹⁷。日本の行政庁への厳しさにつきFuchi後掲216頁¹⁸。他方、規定がない場面で司法は理由附記を明じなかった¹⁹(例外、東京高判昭和45・5・20行集21巻5号813頁²⁰)。例えば白色申告に対する更正処分(白色更正と呼び本件を青色更正と呼ぶ)に²¹理由附記を命じなかった(総額主義、[最判昭和42・9・12](#)訟月13巻11号1418頁²²[「か」と呼ぶ]。推計課税、最判昭和43・9・17訟月15巻6号714

¹⁶ ☆3k3y [最判昭和60年1月22日](#)民集39巻1号1頁…旅券申請拒否処分の理由附記「旅券法が右のように一般旅券発給拒否通知書に拒否の理由を付記すべきものとしているのは、一般旅券の発給を拒否すれば、憲法二二条二項で国民に保障された基本的人権である外国旅行の自由を制限することになるため、拒否事由の有無についての外務大臣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、拒否の理由を申請者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趣旨に出たものというべき」。

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——」札幌法学4巻1=2号153頁以下、168頁[1993]の[最判昭和60年1月22日](#)に関する「租税法の領域における以上に、処分理由は詳細かつ具体的なものでなければならないことを要求している」に疑問がある。青色申告という【民間人側の義務】がない旅券申請で、最判昭和38年5月31日以上の理由附記の程度を行政庁に命ずる根拠が、乏しいと思われる。

¹⁷ 税以外の別の代表例として公文書開示に関する[最一小判平成4年12月10日](#)判時1453号116頁平成4(行ツ)48号もしばしば言及される。

¹⁸ 英米独と比較して「Japan is the only jurisdiction that makes harsh demands of administrative agencies to give reasons…」(216頁)。

併せて渚圭吾「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91-97頁(2018夏)も参照。「青色申告に対する理由附記が行政処分一般に妥当する理由附記法理の一適用例であるという[う]の理解は……シャープ勧告からは、少なくともストレートには導かれぬ(91頁)。92頁「アメリカにおいては少なくとも連邦所得税に関する『不足額の告知』[notice of deficiency]との関係では、課税庁の見解の論拠を詳細に示すことは求められておらず、また、APA[行政手続法 Administrative Procedure Act]の適用もないと考えられている。」(92頁)

日本では最判昭和37年12月26日・最判昭和38年5月31日が先に更正処分に関する理由附記義務を高め、遅れて行政手続法14条(及び8条)が制定されたのに対し、アメリカでは更正処分(に相当する notice of deficiency)に理由附記義務はないとされ、行政手続法上の理由附記義務が租税法分野でも適用されるべきではないかと近時議論されるようになってきた、という対照がある。

他方、久保後掲147頁は「不利益処分への原則的理由附記という基準は、比較法的にみても、最低限の補償として承認されている」として独仏米を挙げる。

¹⁹ ☆4004京都地判昭和62年2月23日税資157号624頁…過少申告加算税賦課決定処分に理由附記が必要ではない。

²⁰ ☆4003東京高判昭和45年5月20日行集21巻5号813頁…明文規定なしに理由附記義務を認めた例：固定資産税の評価に関する審査の申出に関する事案「およそ行政不服審査における裁決には理由を付すべきことは行政不服審査法四一条一項に規定されているところである。本件審査決定については特に右規定の準用はされていないが(地方税法四三三条七項)、それは決してその形式内容において自由であることを意味するものではなく、右決定については決定書の作成を要することは本件条例一〇条の明定するところであり、また審査請求の性質から見て相当の理由を付することはこれを要する」。

²¹ 旧所得税法44条2項は「所得金額の所得別の内訳」を要請することとまる。

²² ☆38p3 [最判昭和42年9月12日](#)訟月13巻11号1418頁…総額主義 vs. 争点主義に関し総額主義を採用。「被上告人において、審査決定によつて訂正された本件更正処分によつて確定されたところは上告人に対する当該年度の所得税の正当な納付義務内容を下回るものと主張する趣旨は、その正当な所得税額を改めて確定しその具体的租税債務としての存在を前提としているのではなく、正当な所得税額は本件更正の結果を超過するはずであるから、本件更正処分は上告人に対し違法に納税義務を重課したことにはならないというにすぎない。このために、上告人の扶養控除額の過大が主張され、その事実が認められたとしても、それによつて直ちに本件更正処分によつて確定された課税総所得金額ないし納税額に変更をきたすものでもなく、単に右更正処分がそのままの内容で維持されるだけのことである。従つて、所論のように、かかる主張は被上告人において再更正をしたうえでなければできないとする理由は存しない。しかも、更正または審査決定では考慮されなかつた事実を、処分を正当とする理由として、訴訟の過程に至つて新たに主張することの可能であることも、原判示のとおりである。」

頁²³²⁴。批判、北野後掲②54頁、久保後掲150-151頁)。

(b)平成5年法律88号で行政手続法が制定され、[行政手続法14条](#)が、個別法令による除外を除き、不利益処分(8条は許認可等の許否処分)に理由の提示を命じた([最判平成23・6・7](#)民集65巻4号2081頁²⁵本書I-117事件)。除外の典型が白色更正であり、旧国税通則法74条の2第1項が行政手続法第2章・第3章の適用を排していた²⁶。

(c)平成23年法律114号²⁷による改正後、事業等所得稼得者全てに記帳義務が課され(所得税法231条の2。現[232](#)条)、手続的保障原則重視の観点から、国税通則法[74条の14](#)第1項が、行政手続法第2章・第3章の除外から行政手続法14条(及び8条)を除いた。つまり白色更正を含む不利益処分に理由附記が要請される(減額更正処分など不利益ではない処分について理由附記は要請されない)²⁸。

²³ ☆3zze 最判昭和43年9月17日訟月15巻6号714頁…白色申告に対する更正処分時に理由附記を要しない。推計課税は許される。

²⁴ ☆4030 推計課税吉田清一事件・大阪地判昭和46年9月14日訟月18巻1号44頁昭和41(行ウ)38号棄却21036930原告控訴・大阪高判昭和51年1月29日税資87号221頁昭和46(行コ)20号棄却21052910控訴人上告・最判昭和53年2月28日税資97号439頁昭和51(行ツ)59号棄却、確定21061080…白色申告に対する更正処分て理由附記は命じられない。

²⁵ ☆38qa [最判平成23年6月7日](#)民集65巻4号2081頁…札幌市一級建築士免許取消処分時の理由の提示が不備であるため処分が取り消された事例。那須弘平反対意見(岡部喜代子同調)の「建築士法等の懲戒に関する不利益処分では、税法と同様な趣旨での金額等の数値に関する厳格な理由付記を求める規定は存在」しない、との記述に注目されたい。つまり法廷意見は、規定が存在しなくとも最判昭和38年5月31日を理由附記に関し参照した(法廷意見は最判昭和38年5月31日を引用していないが)ということがうかがわれる。

藤原静雄「理由付記判例にみる行政手続法制の理論と実務 一級建築士免許取消事件」論究ジュリスト3号67頁以下、69頁(2012秋)は「理由付記の行政手続的機能はその視野に入っていなかった」と述べる。

²⁶ 処分の大量性等につき金子宏『租税法24版』931頁[2021]。

²⁷ 小幡純子「税務手続の整備について」ジュリスト1441号(2012年)88頁、『[平成24年度 税制改正の解説](#)』85-88頁、238-242頁参照

²⁸ この時、所得税法155条2項等が削除されなかった(行政手続法14条に吸収されなかった)ことの意味が問題となる。

[う]の前、簡素な記載でも理由は十分とした例²⁹³⁰³¹³²³³、不備とした例³⁴³⁵³⁶³⁷³⁸が出つつあった(X上告理由、税

²⁹ ☆402u 北川鉄次事件・佐賀地判昭和 30 年 3 月 30 日行集 6 卷 3 号 593 頁昭和 29(行)1 号認容 21006420 被告控訴・福岡高判昭和 30 年 12 月 12 日行集 6 卷 12 号 2834 頁訟月 2 卷 2 号 102 頁昭和 30(ネ)235 号棄却、確定 21006930…「再調査の結果によれば原処分が正当であると認められ不服の事由については正当な事由に該当しないから再調査の請求には理由がない」との記載について「右は請求が理由がない旨の判示であること明らかであるから、決定に附すべき理由として必要にして十分である」。「事案としては納税者勝訴だが理由の十分性については納税者敗訴」中川後掲②63 頁曰く「当時私は血汐をたぎらしてこの判決を酷評非難した」。

³⁰ ☆402d 横道龍彦事件・大阪地判昭和 32 年 5 月 30 日行集 8 卷 5 号 841 頁訟月 3 卷 7 号 60 頁昭和 30(行)38 号棄却、確定 21008860…「原告主張のように青色申告書の更正について更正の理由の附記がなかったとしても、そのような欠点は重大且つ明白なものということではできないから、更正決定を取り消すべき事由となるに過ぎないもので、更正決定の無効を来すものではない。」北野①18 頁

³¹ ☆401i 因幡材木株式会社(石谷源太郎)事件・広島地判昭和 31 年 9 月 14 日行集 7 卷 9 号 2202 頁昭和 30(行)14 号棄却 21007900 原告控訴・広島高判昭和 32 年 10 月 16 日税資 25 号 834 頁昭和 31(ネ)231 号棄却 21009270 控訴人上告・最三小判昭和 33 年 8 月 5 日訟月 5 卷 4 号 558 頁昭和 32(オ)178 号棄却、確定 21010430…審査決定通知書に書く不服項目についてそれぞれ「原処分が相当である」との記載があるのみ。最高裁は「決定理由には、争点事実を個別的に明示し、それぞれについて全く原処分と同一の認定に達したことが明示されているのであつて、右決定理由をもつて不十分であるとはいえない。」と判示。堺澤①142 頁参照。

³² ☆401n 有限会社波佐間食料品店(波佐間喜与巳)事件・福岡地判昭和 34 年 7 月 10 日行集 10 卷 7 号 1290 頁訟月 5 卷 8 号 1115 頁昭和 31(行)31 号棄却 21011900 確定「青色申告の場合の更正の通知に理由の附記を求める前記第三十二条は右法第三十一条の四の規定と相俟つて、青色申告の際の更正を適正かつ慎重ならしめると共に、青色申告書を提出した法人に更正の理由を了知させ、不服申立をすべきか否かの判断の資料を与えようとするものである」。更正の理由欄に「差益洩二百九万八千役員給与否認四十八万九千償却認容三千七百五十積立金中甲減四万一千九百七十六」と記載されていることが適法と判断。

³³ ☆401h 株式会社久保田材木店(久保田隆夫)事件・静岡地判昭和 35 年 9 月 20 日行集 11 卷 9 号 2596 頁訟月 7 卷 2 号 529 頁判時 249 号 13 頁棄却 21013680 原告控訴・東京高判昭和 36 年 2 月 27 日税資 35 号 107 頁昭和 35(ネ)2271 号棄却 21044390 控訴人上告・最三小判昭和 37 年 6 月 9 日訟月 9 卷 8 号 1025 頁集民 61 卷 267 頁昭和 36(オ)500 号棄却、確定 21016180…「再調査決定に「調査の結果、その理由は認められないため、これを棄却しました」という理由を掲げただけで具体的に示さなかつたことは成立に争いない甲第六号証により明らかであるが、その趣旨は、結局仮払金を貸付金と認定しこれに対する利息相当額を賞与と判断して再調査請求を棄却するにあつたことが当然看取できるので、理由の附記を欠いたものとはいひ難い。」とした一審を二審・上告審でも維持。上告審は第三小法廷であり、[最二小判昭和 37 年 12 月 26 日](#)、[最二小判昭和 38 年 5 月 31 日](#)、[最二小判昭和 38 年 12 月 27 日](#)と比較して理由附記不備認定に消極・積極の対立があつたように見える。37 年 12 月 26 日はまだしも、38 年 5 月 31 日の方は、判例変更を要したのではなからうか。堺澤後掲①141-142 頁、加藤後掲 48 頁。

³⁴ ☆3zzl 横浜地判昭和 30 年 12 月 28 日行集 6 卷 12 号 2893 頁及び控訴審[東京高判昭和 33 年 11 月 29 日](#)行集 9 卷 12 号 2655 頁確定(本判決のX上告理由中の東京高判昭和 31 年 11 月 29 日昭和 31(ネ)370 号は誤記と思われる。中川①29 頁参照)…理由附記に関し訓示規定説を否定し効力規定説にたつて理由附記不備を取消事由とする。更に後日の理由の通知によって瑕疵は治癒されないとする。

³⁵ ☆3zzn 広島地判昭和 33 年 5 月 29 日行集 9 卷 5 号 986 頁(広島高判昭和 34 年 7 月 6 日税資 29 号 688 頁昭和 33(ネ)137 号で維持、確定)…争点は審査決定の理由附記(旧所得税法 49 条 6 項)不備であるが更正処分時の理由附記について「本件のように青色申告の場合更正所得金額認定の可否にとどまらず、青色申告を是認しないで更正をしたことの可否についても理由に附記することを要する」と述べ、審査決定の理由附記に関して「青色申告に関する更正処分に対する審査請求について請求の一部を理由ありと認め更正処分を変更する場合は、少くとも如何なる資産負債に如何なる増減があり、所得又は支出の如何なる項目に如何なる誤認があつて如何に変更したかを具体的に記載し且つ青色申告を是認しない理由を記載しなければ適法な理由とはならない」と述べ、結論として理由附記不備を認定し原告の請求を認容した。

³⁶ ☆401p 西岡工業株式会社(西岡長五郎)・京都地判昭和 33 年 8 月 6 日行集 9 卷 8 号 1605 頁訟月 5 卷 1 号 124 頁昭和 31(行)15 号一部認容 21010440 被告控訴・大阪高判昭和 36 年 11 月 18 日行集 12 卷 11 号 2280 頁訟月 7 卷 12 号 2504 頁昭和 33(ネ)1125 号棄却 21015540 確定…一審「損金計上市民税八五一円、償却超過額認容二、七四〇円、過納事業税八、九九〇円をそれぞれ減じ、損金計上事業税三一、八三〇円、仮払金三三〇、〇〇〇円、未納利子税一、二六〇円、前期認容済事業税六、八三〇円、同利子税二、一八一円を加算した旨の記載」について、「いかなる記帳にあるいはどの点の計算に不正確あるいは誤りがあつて課税

理 6 卷 9 号 70 頁、田部井後掲 73-75 頁、中村後掲①29-30 頁) (Y側敗訴予想、堺澤後掲③³⁹)。国税庁は昭和 34 年 11 月 6 日 ([あ]の後、[う]の前)の通達⁴⁰で附記理由の具体化を指示した(X上告理由、北野後掲①20-21 頁、渡部後掲 129 頁)。Xは税額について争わず理由附記不備のみを争うという訴訟戦術をとった。全国青色申告会総連合がXを提訴から支援していたという背景もあった(税理 6 卷 9 号の加納、吉岡、播)。

2 判旨(i): 訓示規定説対効力規定説

Yは本案前の主張として⁴¹、納税者の不満は税額だから(総額説)、理由附記不備のみの訴えの利益⁴²はない、と主張した([あ][い][う]とも退けた)。最判昭和 37・12・26 民集 16 卷 2 号 2557 頁⁴³(本書Ⅱ-135 事件。[え]と呼ぶ)⁴⁴が審査決定を取り消さなかったことを想起されたい。

標準、欠損金額が申告にしたがい得ないものであるかを、申告者に理解しうる程度に具体的に示されるものでなければならない。」「仮払金についての更正は何を意味するか判然とせず、まして被告の主張する様な売上金の脱ろうを意味するものとはどうも理解出来ない。故にこの点については法人税法第三十二条後段の理由付記としては不備のものと云わなければならない。」「更正処分の仮払金三三〇、〇〇〇円を加算した部分は違法として取消されなければならない。」

³⁷ ☆401u 小西宗四郎事件・奈良地判昭和 33 年 9 月 16 日行集 9 卷 9 号 1916 頁訟月 4 卷 11 号 1419 頁昭和 29(行)7 号取消、確定 21010610…「更正通知書には、右各更正の理由として、1、売上金(収入金額)収穫物の過少(過大)2、製造原価又は販売原価の過大(過少)3、経費の過大(過少)4、所得金額の過少(過大)と記載されていた。」「仮に、本件各更正通知書に前記の如き理由の記載があると認めても、その理由は、極めて抽象的で、旧所得税法第四六条の二の第二項の要請にそわない不法なものと言うべきで、このかしは、本件各更正決定の取消原因となる」。

³⁸ ☆401o 月館宇右衛門事件・仙台地判昭和 32 年 6 月 10 日行集 8 卷 6 号 1057 頁昭和 28(行)1 号棄却 21008910 原告控訴・仙台高判昭和 35 年 9 月 26 日行集 11 卷 9 号 2608 頁訟月 7 卷 12 号 2483 頁昭和 32(ネ)392 号取消、確定…青色更正決定通知書「申告 収入〇〇円 支出△△円 差引所得□□円 調査 収入●●円 支出▲▲円 差引所得■●円」の記載。審査決定の理由「当初の更正決定金額二、〇七六、〇〇〇円は審査の結果相当と認める」旨の記載。控訴審曰く「理由の附記は単なる訓示的規定でなく、青色申告書更正決定の不可欠の要件をなし、これを欠く更正処分は違法で取消事由を含む。」「理由の附記は、単に概括的に収入、支出、所得額の総計を示す程度を以てしてはならず、帳簿書類の記載、計算の誤がどの点にあるか、具体的にその根拠を示して摘示することが必要である。」「理由附記を欠くかしは審査決定の段階において、その決定通知書をもって前記に掲げた要件が満たされるにいたったときは治癒される。」「[被告が]本訴において右の理由を詳細に主張しているのであるが、これを以て右理由附記を欠くかしが治癒されたものと認めることのできない。」「[青色申告更正期限(青色申告期限から三年)]後の[審査決定理由の]追完で[は]その効力が生じない」。

³⁹ 堺澤後掲③は、本判決における課税庁側の手続重視と「裏腹の関係」として、納税者側の「行政手続を受忍し、これに協力する義務」を判例が示しているという。その判例は恐らく最判平成 17・3・10 民集 59 卷 2 号 379 頁〔租税判例百選(第 7 版)214 頁〕〔☆324p 最一小判平成 17 年 3 月 10 日民集 59 卷 2 号 379 頁…帳簿不提示時の青色申告承認取消処分は適法。〕と最判平成 16・12・16 民集 58 卷 9 号 2458 頁〔租税判例百選(第 7 版)184 頁〕〔☆320r 最判平成 16 年 12 月 16 日民集 58 卷 9 号 2458 頁…消費税法 30 条 7 項の帳簿を「保存しない場合」の解釈。本人作成の帳簿によって課税売り上げが把握できないために職権で消費税額の決定を行なう場合の法的根拠は、国税通則法 25 条である。〕であろう。

⁴⁰ 国税庁は、昭和 34 年 11 月 6 日直所 6-14 通達〔未確認。nta.go.jp 非登載〕(法人税法についても同様の通達あり)を以て、「法人税等の更正決定通知書」の様式を改め、附記理由につき、「その根拠が本人に理解できるよう具体的に記載す」べく、指示するにいたった(渡部後掲 129 頁)。北野後掲①20 頁によれば「右通達の内容は、一般には必ずしも十分に知らされてはいないようである」。⁴¹は、この通達前の理由附記に関する通達後の判断であった。

⁴¹ Xが課税標準額及び税額に不服がない以上、更正又は審査決定処分によってXは法律上の利害関係を生じないから、課税標準額及び税額以外の事項のみを理由として処分の取消を求めることは無意味であり、法律上の利益を欠くなどと主張した。

⁴² 訴えの利益について村井・占部後掲 81 頁。82 頁は訴えの利益を認めるべきという。

⁴³ ☆3zcc 最二小判昭和 37 年 12 月 26 日民集 16 卷 2 号 2557 頁…青色申告承認取消処分取消請求の審査決定処分時の理由附記。

⁴⁴ [う]、[え]は第二小法廷である。

⁴⁵ 旧法人税法 35 条 3 項。現在は国税通則法 101 条 1 項、84 条 7 項。理由附記不備の審査決定は「判決による取消を免れない」ものの、原処分〔青色申告承認取消処分〕の取消の請求に理由がないと認められる事案。

Yは本案の主張として⁴⁶、理由の十分性の他、理由附記を命じる規定は訓示であり処分の効力に影響を与えないとも主張した(訓示規定説。同旨、[最判昭和 32・1・31](#)民集 11 卷 1 号 201 頁⁴⁷、田中後掲 62 頁)⁴⁸。

効力規定説は、理由附記は処分の有効要件である⁴⁹⁵⁰と説く。[え]が採用し、[う]が続いた(批判、加藤後掲 48 頁)。判旨(i)は理由附記に【課税庁の恣意抑制】と【不服申立便宜】の機能を見出した。更に[お]は「帳簿を無視して更正され…ないことを納税者に保障した」と述べた。

3 判旨(ii):理由附記の程度

判旨(ii)は「帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料」を理由附記の程度として要請した⁵²⁵³。帳簿の記載を否認しない更正処分⁵⁴に「帳簿書類の記載以上に信憑力ある資料」は必要条件ではない([最判昭和 60・4・23](#)

⁴⁶ Yは、本案につき、理由「附記を命ずる規定は、行政庁に対する訓示規定であり」、「更正または審査決定をなすにいたった実質的根拠がうかがわれる程度に記載すれば足り」、「判決理由のように結論に到達するにいたる論理的経過を順を追って詳細に記載することは必要でなく、本件の程度の記載があれば「処分の実質的根拠をうかがうに足りる」と主張し、仮に「理由が不十分であるとしても、右瑕疵は取消に値する瑕疵ではない」とも主張した。

⁴⁷ ☆3zzq 山榊秋太郎事件・鳥取地判昭和 30 年 2 月 24 日民集 11 卷 1 号 208 頁行集 6 卷 2 号 246 頁昭和 29(行)8 号棄却 27601247 原告上告・[最一小判昭和 32 年 1 月 31 日](#)民集 11 卷 1 号 201 頁昭和 30(オ)385 号棄却、確定 27002840…農地買収計画に対する意義の決定および訴願の裁決につき、理由の不備は、違法ではあるが、処分を当然無効ならしめるものではない。

⁴⁸ 訓示規定説と親和的な例として☆3zpp 行政裁判所昭和 13 年 10 月 22 日判決[データベース未掲載のため未確認]は収用審査会の裁決に理由を明示しない違法は裁決の取消原因ではないとしていたとされる。後掲渡部 130 頁、堺澤②21 頁参照。

⁴⁹ 無効ではないとした例…☆3cbb 株式会社ササヅ(笹津英治)事件・[東京地判昭和 50 年 5 月 6 日](#)民集 36 卷 2 号 223 頁行集 26 卷 5 号 683 頁訟月 21 卷 7 号 1479 頁判時 782 号 35 頁昭和 44(行ウ)198 号一部認容、一部棄却 21050300 被告控訴・[東京高判昭和 51 年 7 月 19 日](#)民集 36 卷 2 号 236 頁行集 27 卷 7 号 1053 頁訟月 22 卷 7 号 1955 頁判時 829 号 39 頁金判 511 号 19 頁昭和 50(行コ)33 号原判決取消、請求棄却、予備的請求却下 21055020 非控訴人上告・[最三小判昭和 57 年 2 月 23 日](#)民集 36 卷 2 号 215 頁訟月 28 卷 5 号 1081 頁判時 1037 号 91 頁判タ 467 号 85 頁金判 122 号 345 頁昭和 51(行ツ)98 号上告棄却、確定 21075830…青色申告承認取消処分→更正処分→青色申告承認取消処分の職権取り消し→更正処分の無効確認訴訟、という時系列。「遡及的に青色申告法人としての地位を回復」するので「確定申告も青色申告書による申告であったこととなる」が、「納税者の救済はもっぱら右更正の請求によって図られるべきで」、「無効又は取消原因として主張することはできない」。

⁵⁰ 山田後掲 219 頁は理由附記不備・欠落いずれも取消事由と解す。村井・占部後掲 81 頁は、理由附記不備が取消事由に当たることについて一致しているけれども、理由附記欠缺について無効とする説と取消事由とする説とに分かれていると整理する。

⁵¹ 原田大樹「処分基準と理由提示」九州大学法制研究 78 卷 4 号 57(1129)頁以下、62(1134)頁(2012 年)。

⁵² この程度は、課税庁にとって厳しい、と当時受け止められたようである(金子後掲①9 頁)。中村後掲①33 頁は「国税庁筋では本判決に対し可成りの不満があるようである。」と述べる。

⁵³ ☆402s 有限会社ノーベル会館(李裕司)事件・東京地判昭和 53 年 4 月 24 日行集 29 卷 4 号 555 頁訟月 7 号 1515 頁昭和 51(行ウ)27 号棄却 21061730 確定…パチンコ。「帳簿書類の記載自体が明確さを欠いており(すなわち、支出先が「来客」又は「神田店主任の諸経費」と記載されているだけでは、支出の相手方及び支出の目的が明確とはいえない。)、もともとその信憑性に疑問があり、当該帳簿書類の記載を裏付けるに足りる資料が存在しないことを理由に、右記載を否認して更正する場合に、逆にその否認の根拠につき資料を摘示せしめることは不可能を強いるものであって、かかる場合には、附記すべき理由中に、当該記載を裏付けるに足りる資料が存在しない等の理由を示すをもって足り、これ以上に何らかの資料の摘示まで要求されているものではない」。堺澤後掲②23 頁。

⁵⁴ 山田後掲 217 頁([最判昭和 60 年 4 月 23 日](#)より前の執筆)は「[最判昭和 47 年 3 月 31 日](#)が」帳簿の記載を否認していない青色更正についても同じような理由附記を必要としている判示について、私は疑問を持つ。…理由附記が要求されているのは、帳簿の記載を否定する場合……である[。]……[最判昭和 51 年 3 月 8 日](#)についても]受贈益を申告調整事項であると解すると、この場合も、帳簿の記載を否定したものでないのに、青色更正ということで理由附記に関する一般論を適用している判示には疑問をもつ。」と論じる。

民集 39 卷 3 号 850 頁⁵⁵租税判例百選(第 7 版)212 頁。学説分布、村井・占部後掲 76 頁⁵⁶⁵⁷⁵⁸⁵⁹⁶⁰⁶¹)。

⁵⁵ ☆322s [最判昭和 60 年 4 月 23 日](#)民集 39 卷 3 号 850 頁百選 7 版 109…帳簿書類の記載自体を否認しない更正処分において理由附記が理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的なものであるか(積極)。「帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料の摘示」を要しないが「[課税庁]の判断過程を省略することなしに記載したもの」であれば足りる。

⁵⁶ (1)絶対説——「帳簿否認による更正」と「法的評価等の否認による更正」とで理由附記の程度を異にすべきではない。

(2)二分説——「帳簿否認による更正」には最判昭和 38 年 5 月 31 日の一般的基準を必要とする。「法的評価等の否認による更正」には問題の勘定科目と金額(あるいは結論)を附記すれば足りる。

(3)相関説——納税者が現実に記帳している帳簿書類記帳の程度等との相関関係で決まる。

⁵⁷ ☆402v 総武興業有限公司(李学伊)事件・東京地判昭和 57 年 5 月 20 日訟月 28 卷 8 号 1675 頁昭和 52(行ウ)341 号棄却 21076420 原告控訴・東京高判昭和 59 年 4 月 26 日税資 136 号 464 頁昭和 57(行コ)49 号棄却、確定 21080423…村井・占部後掲 77 頁の二分説。一審「附記理由は、損金経理された本件入会金が損金とならないことを説明したものであり、否認対象項目の特定に欠けることなく、かつ、否認理由についても、本件入会金の法的性格として損金にならないことを明らかにしており、処分庁の判断の慎重と合理性を担保するとともに相手方に不服申立ての便宜を付与するという理由附記制度の目的に反することはない。本件入会金が損金になるか否かは法律解釈の問題であつて、処分庁の結論が示されておれば、当該法律解釈を採用した根拠が述べられていなかつたとしても、理由附記に不備はない」。

⁵⁸ ☆402w 日本テレビチューナー株式会社事件・[神戸地判昭和 58 年 12 月 19 日](#)行集 34 卷 12 号 2152 頁シュトイエル 264 号 1 頁昭和 52(行ウ)32 号棄却 21080070 控訴・[大阪高判昭和 60 年 7 月 30 日](#)行集 36 卷 7・8 号 1191 頁昭和 58(行コ)61 号棄却 22000780 上告・最一小判昭和 61 年 11 月 27 日税資 154 号 760 頁昭和 60(行ツ)187 号棄却、確定 22002104…村井・占部後掲 77 頁の二分説。一審「帳簿書類に記載された基本的事実はそのまま認めながら、その事実に対する法的評価につき納税者と意見を異にして更正する場合には、当該法的評価又は判断の基礎となつた事実関係についての争いはないのであるから、理由附記の程度は、当該法的評価又は判断がどのような事項についてのどのような結論に到達したかを青色申告者に通常理解しうる程度に記載されていることで足りる」。

⁵⁹ ☆402x 株式会社倉森一級建築士事務所(倉森治)事件・岡山地判昭和 47 年 2 月 3 日行集 23 卷 1・2 号 1 頁訟月 18 卷 5 号 784 頁昭和 44(行ウ)44 号棄却、確定 21038090…海外渡航費の役員賞与認定。村井・占部 ☆322q 77 頁「『帳簿否認による更正』ではないとして、認定(否認)の理由が不必要である」とする例。「帳簿の記帳自体の信憑性について問題があるわけではなく、その記帳を前提として、その記帳にかかる費用が法人税法第二二条所定の損金に該当しないとして更正する場合には、帳簿のどの費用が右にあたるかを特定すれば足り、何故その費用を損金と認めなかつたかその認定の理由までも付記しなくてはならない趣旨であると解すべきではない。」

⁶⁰ ☆402y タイガー石油株式会社(中野和一)事件・大阪地判昭和 44 年 3 月 18 日訟月 15 卷 9 号 1052 頁判タ 235 号 258 頁金判 166 号 14 頁昭和 41(行ウ)26 号認容 21030050 被告控訴・大阪高判昭和 49 年 7 月 30 日税資 76 号 297 頁昭和 44(行コ)24 号棄却、確定 21047220…村井・占部後掲 80 頁「解釈上疑義のないほど明白でかつ一般納税者に周知の法理でない場合」二審判決文より抜粋——「理由附記を要する場合を、控訴人主張のように帳簿書類の記載自体を否認する場合にのみ限るとする理由はなく、帳簿書類の記載自体を否認しないです更正の場合にも、同様に、更正の具体的根拠が示されなければならない。「処分の理由が事実の認定とこれに対する法律の適用とから成る場合に、前記目的から要求される処分理由の開示にあたって両者を区別すべき理由はない。もっとも、開示された事実が法令の特定の規定の構成要件に該当することが明白な場合にまで該当の法規やその解釈を一々示さなければならないものではなく、処分理由に掲記された費用および金額が法人税の課税標準たる所得を構成する益金に該当することが社会通念から容易に理解しうるならば、それ以上何らの説明を要しない」。

なお、村井・占部後掲 83 頁——「青色申告承認取消処分が取消訴訟で取り消された場合に、白色更正処分も取消訴訟で当然に取り消されるか」(肯定)。

⁶¹ ☆402z 株式会社中央設備商会(名内茂)事件・東京地判昭和 56 年 4 月 15 日税資 117 号 4 頁昭和 52(行ウ)321 号一部認容 21073060 原告控訴・東京高判昭和 57 年 7 月 28 日訟月 29 卷 2 号 300 頁昭和 56(行コ)31 号棄却 21076800 控訴人上告・最一小判昭和 60 年 9 月 27 日税資 146 号 760 頁昭和 57(行ツ)155 号棄却、確定 22001421…交際費の支出の相手方は法人の従業員も含まれる。一審より抜粋——「本件再更正処分は、申告の基礎となつた具体的な支出の事実そのものを否定したのではなく、右支出があつたこと自体はこれを認めたくえで、その支出についての法的評価を異にし、右支出が福利厚生費ではなく交際費等に該当するとしたものである。……当該支出が福利厚生費か交際費等の法的評価は確かに難しい問題ではあるけれども、

青色更正の理由附記が「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」とする「租税特恵」([お]一審の表現)であるならば、(c)の所得税法 155 条 2 項存続は、青色更正((a)判旨(ii))と白色更正((b)行政手続法 14 条)に対する理由附記の程度の違いを意味するか(金子後掲①、青木後掲⁶²63)⁶⁴。

判旨(i)【課税庁の恣意抑制】【不服申立便宜】両機能は税以外でも挙げられる(前掲本書 I-118 及び 117 事件)ので、両者を止揚した【判断過程検証可能性】基準(大阪高判平成 25・1・18 判時 2203 号 25 頁⁶⁵)が理由附記の程度の下限であろう。「帳簿書類の記載以上」基準がこれを上回るか不明である。

4 判旨(iii):記載自体からの理解と申告者の理解

更正通知書の「調査差益率」が【(甲)同業者の売買差益率】【(乙)昭和 31 年度の X の売買差益率を税務署員が推計した値】どちらを意味するのか、記載自体から明らかでない。X が(乙)であると理解できたと【い】は認定した(【う】が引用していない事実)。X の理解を重視する【い】の理由附記不備不認定(法律判断)は理由附記の【不

結局は総合判断によって決定する外ない事柄である……処分庁の判断根拠の骨子が明らかにされていれば、処分庁の判断の慎重及び合理性を担保するとともに相手方に不服申立ての便宜を付与するという理由附記制度の目的に反することはない。」

⁶² 青木丈「2 つの理由付記(上下)付記すべき理由の程度の差異」税理 63 巻 7 号 106-107 頁、8 号 186-187 頁 2020 年 6 月及び 7 月は、8 号 187 頁で[白と青で]「理由の程度の差異を積極的に考慮する必要はなさそう」と述べる。

⁶³ 青色申告普及策の一環として白色申告との差別化として理由附記が導入された経緯に照らし、理由附記を手続法的に理解する事には異論もあったようである。西鳥羽和明「理由付記判例法理と行政手続法の理由提示(1-2・完)」民商法雑誌 112 巻 6 号 851 頁、113 巻 1 号 1 頁[1995]の(1)853 頁、867 頁参照。手続法としての理解を強調するものとして東平好史「行政手続における公開の機能」神戸法学雑誌 20 巻 1 号 1 頁以下、21 頁[1970]参照。

⁶⁴ ☆東京地判平成 30 年 4 月 12 日税資 268 号順号 13139 平成 28(行ウ)__号一部認容、一部棄却 TAINS Z888-2185 25561323 控訴・東京高判平成 30 年 11 月 15 日税資 268 号順号 13209 事件番号不明棄却 25565522 上告受理申立て・最三小決令和元年 5 月 24 日税資 269 号順号 13274 事件番号不明不受理、確定 25590155

⁶⁵ ☆3fa3 大阪高判平成 25 年 1 月 18 日判時 2203 号 25 頁平成 24(行コ)32 号 TAINS:Z263-12130(租判増田英敏 2014 年 5 月 16 日報告)原審大阪地判平成 24 年 2 月 2 日税資 262 号順号 11870 平成 21(行ウ)192 号 TAINS:Z262-11870…財団法人である原告(控訴人)が、処分行政庁から、平成 19 年 11 月 28 日付けで、平成 16 年 3 月期ないし平成 19 年 3 月期の各事業年度の法人税について各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けたことに対して、上記各処分が違法である旨主張して、上記各更正処分のうち申告額を超える部分及び上記各賦課決定処分の取消しを求めた事案の控訴審において、本件各付記理由は、法人税法 130 条 2 項の求め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ず、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ものであるとし、原告(控訴人)の請求は、理由があるとして、原判決を取消し、原告(控訴人)の請求を認容した事例。……最判昭和 60 年 4 月 23 日民集 39 巻 3 号 850 頁の解釈として、「法令及び通達に関する判断を」(判時 2203-31)理由附記として書かなければならないということになるのか?

従来、理由附記不備の趣旨について[1]【課税庁の恣意抑制】と[2]【不服申立便宜】が言われてきたところ(なお行政法学説では[1]について批判的な見解も少なくないらしい)、大阪高判平成 25 年 1 月 18 日の【判断過程検証可能性】基準は[1][2]を止揚する基準であると思われる。松山地判平成 27 年 6 月 9 日は[2]に焦点を当てているように読める。[1]について下線部で言及しているが、判断過程検証可能性について十分な審査が裁判所でなされていないように読める。

青色申告の理由附記と白色申告の理由附記(行政手続法上の理由附記)に違いはあるのか。ありうと思う。青色申告については最判昭和 38 年 5 月 31 日の「帳簿書類の記載以上」という判断基準について未だ判例変更されていないように思われる。他方、行政手続法に関しては最判平成 23 年 6 月 7 日及び大阪高判平成 25 年 1 月 18 日(後者は租税事件であるが)から【判断過程検証可能性】基準が導かれると思われる。最判平成 23 年 6 月 7 日は【判断過程検証可能性】基準とは述べていないが「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」との表現は【判断過程検証可能性】基準と親和的であると言えよう。【判断過程検証可能性】基準と「帳簿書類の記載以上」基準は、実際上あまり異ならないと思われる。ただし、最低ラインとして【判断過程検証可能性】基準があり、仮に「帳簿書類の記載以上」基準が更に高い水準の理由附記を要請することがあるならば、最判昭和 38 年 5 月 31 日は未だ生きていくことになる。仮に「帳簿書類の記載以上」基準が【判断過程検証可能性】基準より低い水準である場面があるとしても、理由附記不備認定の線引きは【判断過程検証可能性】基準のままである筈であろう。【判断過程検証可能性】基準を満たしつつ、最判昭和 60 年 4 月 23 日の判旨が活用される場面はほぼ無かろうと思われる。

服申立便宜】機能の重視であろう(同旨⁶⁶、[お]山田作之助少数意見)⁶⁷。

[い]認定事実と判旨(iii)は矛盾しない筈である(堺澤後掲①142頁。反対、中川後掲①32頁)。⁶⁸ [う]だけではXの理解を軽視してよいか不分明であるが、[い][う]を併せ読むとXの理解を軽視してよい(「記載自体から」)ことが分かる。更に[え][お]は申告者の理解の軽視を明示している⁶⁸。

5 理由の差替え、瑕疵の治癒

課税庁の理由の差替えが可能ならば判旨(i)の【不服申して便宜】機能が損なわれるか(総額主義対争点主義。久保後掲152頁、須貝後掲38頁、村井・占部後掲82-87頁)。白色更正に関し理由の差替えは許される(総額主義⁶⁹⁷⁰、[か]、[最判平成4・2・18](#)民集46巻2号77頁⁷¹租税判例百選(第7版)222頁)⁷²。青色更正に

⁶⁶ ☆401h 株式会社久保田材木店(久保田隆夫)事件・静岡地判昭和35・9・20行集11巻9号2596頁。

⁶⁷ 金子後掲①8頁は【課税庁の恣意抑制】機能と【不服申立便宜】機能(金子の表現では「処分適正化機能」と「争点明確化機能」)について「この二つの機能は、楯の両面ないしは車の両輪のように密接な関係をもっており、どちらがより重要であるかを議論することはあまり意味がないように思われる。」と述べている。大阪高判平成25・1・18(註65)の【判断過程検証可能性】基準を、【課税庁の恣意抑制】【不服申立便宜】両機能の止揚と捉えてもよからう。尤も金子は続けて「ただ不服申立てや訴訟で理由付記の適否が問題とされる場合には、争点明確化機能の側面が主として問題となることは、いうまでもない。」と述べている。

⁶⁸ [え]は「請求人が棄却の理由を推知できる場合であると否とにかかわりない」と述べ、[お]も「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ない問題」と更に明確に述べている。[お]の山田作之助少数意見は「納税人が具体的に争点及び争点額を知るに足る程度でよい」と述べていた。山田反対意見は【不服申立便宜】から【対象者の理解】を重視する流れにあり、[い]もその流れにあると読める。山田作之助は[う](全員一致)にも参加していた。[う]が[い]認定事実のうちXY間で争いのある部分を引用しなかった背景には、山田作之助の考えの影響があったのであろうか。調査官解説・渡部後掲131頁は「本判決は、理由不備の有無は、『請求人が棄却の理由を推知できる場合であると否とにかかわりない』(前掲昭和37年12月26日判決参照)旨を明示はしていないが、前記判文からみれば、そのことを当然の前提としている」と述べる。

⁶⁹ ☆4032 大城正男事件・東京地判昭和47年3月7日税資65号396頁昭和43(行ウ)218号棄却21038490原告控訴・東京高判昭和48年6月28日税資70号552頁昭和47(行コ)19号棄却21043070控訴人上告・最一小判昭和49年4月18日訟月20巻11号175頁昭和48(行ツ)94号棄却、確定21046010…白色更正の総額主義「本件決定処分取消訴訟の訴訟物は、右総所得金額に対する課税の違法一般であり、所論給与所得の金額が、右総所得金額を構成するものである以上、原判決が本件審査裁決により訂正された本件決定処分の理由をそのまま是認したことは、所論の違法は認められない。」

⁷⁰ ☆4033 朴尚根事件・東京地判昭和47年2月28日民集30巻3号389頁昭和42(行ウ)68号棄却21038390原告控訴・東京高判昭和49年10月29日税資77号269頁昭和47(行コ)15号棄却21048230控訴人上告・最判50年6月12日訟月21巻7号1547頁昭和50(行ツ)10号棄却、確定21050660…「白色申告に対する更正処分の取消訴訟において、右処分の正当性を維持する理由として、更正の段階において考慮されなかつた事実を新たに主張することも、許されると解する」。

⁷¹ ☆357x 日光貿易事件・名古屋地判平成元年10月20日民集46巻2号88頁判タ718号116頁シュトイエル333号1頁昭和63(行ウ)7号8号9号10号11号棄却22003351控訴・名古屋高判平成2年6月28日民集46巻2号107頁平成元(行コ)18号19号20号21号22号棄却22004753控訴人上告・[最判平成4年2月18日](#)民集46巻2号77頁シュトイエル362号13頁訟月38巻8号1533頁判時1438号46頁判タ803号68頁金判909号3頁集民164号86頁平成2(行ツ)155号百選7版115棄却、確定22004771…「源泉所得税と申告所得税との各租税債務の間には同一性がなく、源泉所得税の納税に関しては、国と法律関係を有するのは支払者のみで、受給者との間には直接の法律関係を生じないものとされていることからすれば、前記源泉徴収税額の控除の規定は、申告により納付すべき税額の計算に当たり、算出所得税額から右源泉徴収の規定に基づき徴収すべきものとされている所得税の額を控除することとし、これにより源泉徴収制度との調整を図る趣旨のものとして解されるのであり、右税額の計算に当たり、源泉所得税の徴収・納付における過不足の清算を行うことは、所得税法の予定するところではない。のみならず、給与等の支払を受けるに当たり誤って源泉徴収をされた(給与等を不当に一部天引控除された)受給者は、その不足分を即時かつ直接に支払者に請求して追加支払を受ければ足りる」。総額主義について「課税処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分における税務署長の所得の源泉の認定等に誤りがあっても、これにより確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まっている税額を上回らなければ、当該課税処分は適法というべきである。」

⁷² ☆3zm 最判昭和54年4月5日訟月25巻8号2239頁…青色更正に対する理由附記不備の瑕疵があっても、青色申告承認が取り消される場合、遡及的に青色申告としての取扱いを受けなくなり、瑕疵は治癒される。久保後掲141頁、161頁。問題視する見解として村井・占部後掲83頁。

関し最判昭和 56・7・14 民集 35 卷 5 号 901 頁⁷³(反対⁷⁴⁷⁵、一審)は理由の差替えを許した(但し二審より抑制的)⁷⁶⁷⁷。尤も、青色更正で「争点主義的運営」が「顕著」と言われる(東京地判平成 22・3・5 税資 260 号順号 11392⁷⁸)。

⁷³ ☆328z 近畿土地株式会社(小森新次郎)事件・京都地判昭和 49 年 3 月 15 日民集 35 卷 5 号 910 頁行集 25 卷 3 号 142 頁訟月 20 卷 11 号 170 頁昭和 39(行ウ)6 号一部認容、一部棄却 21045670 被告控訴・大阪高判昭和 52 年 1 月 27 日民集 35 卷 5 号 924 頁行集 28 卷 1・2 号 22 頁訟月 23 卷 2 号 412 頁昭和 49(行コ)50 号一部取消、棄却 21056640 非控訴人上告・最三小判昭和 56 年 7 月 14 日民集 35 卷 5 号 901 頁訟月 27 卷 11 号 2143 頁判時 1018 号 66 頁判タ 452 号 86 頁金判 638 号 46 頁集民 133 号 295 頁百選 7 版 232 頁昭和 52(行ツ)62 号棄却、確定 21074080…更正処分時:不動産取得価額 6000 万円、販売価額 7000 万円。一審追加主張:販売価額 9450 万円なので取得価額が 7600 万円(納税者主張)であつても譲渡益 1000 万円の課税処分は維持される。一審:「青色申告に対する更正処分に理由付記を要する趣旨からすれば、付記理由以外の事実を以て更正処分の正当性を根拠づけることを許さないものと解すべきであるから、被告が付記以外の追加抗弁事実を主張することは(その事実があるとしても、それを再更正処分の理由とした場合を除き)許されない。」二審:「附記された理由は、右の趣旨・目的を達し得る程度に記載されていて、その理由付記という面においては、何らの瑕疵もなく、有効である更正処分の場合において、更にすすんで、その次の問題として、当該更正処分において認定した所得金額の存否ということになれば、それは、右理由付記に関する問題とは、全く別個の問題である。」「附記理由以外の理由による新たな所得金額の存在が判明し、更正処分において認定した所得金額以上の所得金額の存在が認められる場合においても、附記理由による所得金額の存在が認められない限り、当該更正処分は違法であり、取消されるべきであるという見解は、格別の法令上の根拠がないにも拘らず、前記の趣旨・目的を有するに過ぎないと解さるべき更正処分の附記理由に、その趣旨・目的を超える強い意味付けを与え、必要以上に課税庁を拘束して、租税行政の偏頗化を招き、現在の申告納税制度下において、不誠実なる納税義務者を不当に利する結果を招来する」。上告審は二審よりトーンダウン:「一般的に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができる」と解すべきかどうかはともかく、「被上告人に本件追加主張の提出を許しても、右更正処分を争うにつき被処分者たる上告人に格別の不利益を与えるものではない」[順番変更]限り理由の差替えは許される。

⁷⁴ ☆4006 株式会社まからずや洋品店(植村忠三)事件・神戸地判昭和 38 年 1 月 16 日行集 14 卷 12 号 2144 頁訟月 9 卷 2 号 302 頁百選 1 版 100 頁(資産の低額譲渡と寄附金)昭和 36(行)8 号棄却 21016990 原告控訴・大阪高判昭和 43 年 6 月 27 日訟月 14 卷 8 号 948 頁判時 533 号 23 頁シュトイエル 78 号 36 頁昭和 38(ネ)353 号棄却 21028290 控訴人上告・最一小判昭和 49 年 4 月 18 日税資 75 号 155 頁昭和 43(行ツ)98 号棄却、確定 21046000…控訴審:青色申告に対する更正処分理由の差替えに制限がかかる。「再更正として、更正処分により更正された課税標準または法人税額を減額する場合でも、更正の性質上、そこには自ずから一定の限界がある」。

⁷⁵ ☆400b 最判昭和 42 年 4 月 21 日集民 87 号 237 頁…「[旧法人税法 25 条 8 項]一号と三号とでは、処分庁においてその承認取消を相当とするかどうかを認定判断すべき事項を異にすること明らかであるから、両者それぞれ別個の取消処分を構成する」ので青色申告承認取消処分の理由の差替えは認められない。このほか、公務員の懲戒処分の理由の差替え(消極)について久保後掲 157 頁。

⁷⁶ ☆4005 株式会社中小企業助成会(代表取締役中村隆二)&藤田政輔事件・東京地判昭和 45 年 2 月 20 日行集 21 卷 2 号 258 頁訟月 16 卷 5 号 456 頁判時 594 号 55 頁判タ 248 号 280 頁昭和 37(行)34 号 35 号棄却 21032310 原告控訴・東京高判昭和 48 年 3 月 14 日行集 24 卷 3 号 115 頁訟月 20 卷 4 号 109 頁判時 703 号 17 頁昭和 45(行コ)19 号変更、確定 21041860…青色申告に対する更正処分理由の差替えに制限がない。「審査請求の対象は、当該事業年度の課税標準および法人税額についての更正処分の当否であつて、その審査の範囲は、更正の理由のみに限定されるものではなく、又控訴会社の主張するように審査請求の理由のみに限定されるものでもない。」

⁷⁷ ☆4007 芹田鶴子事件・東京地判昭和 55 年 9 月 29 日行集 31 卷 9 号 2024 頁訟月 27 卷 1 号 207 頁判時 995 号 36 頁昭和 48(行ウ)149 号一部認容、一部棄却 21071150 被告控訴・東京高判昭和 57 年 8 月 10 日行集 33 卷 8 号 1677 頁訟月 29 卷 2 号 334 頁判時 1067 号 45 頁判タ 485 号 146 頁昭和 55(行コ)99 号昭和 56(行コ)33 号一部変更、確定 21076861…一審:青色申告に対する更正処分取消訴訟で理由の差替えに制限がかかる。「青色申告についての更正の取消訴訟において、更正を維持するために更正通知書に附記されていない理由を主張することは原則として許されない」。控訴審:制限されない。「青色申告についての更正処分取消訴訟において、課税庁が更正を維持するために更正通知書に附記されていない理由を主張することが許されないとまで解するのは困難」。

⁷⁸ ☆384x タイ有利発行事件・東京地判平成 22 年 3 月 5 日税資 260 号順号 11392 平成 19 年(行コ)754 号・東京高判平成 22 年 12 月 15 日税資 260 号順号 11571 平成 22(行コ)136 号・最決平成 24 年 5 月 8 日税資

理由附記のやり直しは許される(最判昭和42・9・19民集21巻7号1828頁⁷⁹本書II-169事件)⁸⁰182。更正

262号順号11945…タイ関連会社の額面発行株式の引き受けに伴う時価との差額の受贈益が益金を構成するとした事例。一審:「青色申告者の国税不服審査においては、実務上、争点主義の精神を生かした運営(争点主義的運営)が定着しており、処分庁が更正通知書に付記した理由と基本的な課税要件事実を異にする更正理由を新たに主張することはされていないのであって(当裁判所に顕著な事実)、仮に、訴訟の段階で無条件に処分理由の差し替えを許せば、法人税法が、青色申告者に対して特に不服申立ての便宜を図り、その手続的な権利を保障しようとした趣旨を没却するものといわざるを得ない。[改行] 以上によれば、青色申告の場合における更正処分の取消訴訟においては、原則として、更正通知書に付記されていない理由を主張することは許されないというべきであり、例外的に、更正理由書の付記理由と訴訟において被告が主張する理由との間に、基本的な課税要件事実の同一性があり、原告の手続的権利に格別の支障がないと認められる場合には、理由の差し替えを許容することができる」。

⁷⁹ ☆3zx3 まからずや事件・最判昭和42年9月19日民集21巻7号1828頁…第一次更正処分を第二次更正処分取消し理由を追完した上で第三次更正処分をすることを許している。なお増額再更正処分に関し、学説で支持の根強い分離説(併存説・独立説・追加説とも)に対し判例は吸収説(消滅説・一体説とも)で一貫。

減額再更正処分に関し弁護士顧問料事件・最二小判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁昭和52(行ツ)12号は一部取消説(再更正は争えない。当初更正を争え)を採っている。

別件であるが弁護士顧問料事件と同じ日付、同じ原告(吉永多賀誠)の東京地判昭和52年7月27日訟月23巻9号1644頁税資95号222頁昭和50(行ウ)97号棄却21058930東京高判昭和53年4月11日訟月24巻8号1673頁判時892号55頁判タ368号284頁東京高等裁判所(民事)判決時報29巻4号78頁税資101号99頁昭和52(行コ)49号棄却21061620最二小判昭和56年4月24日判時1001号34頁判タ442号85頁税資117号316頁昭和53(行ツ)90号確定21073200は「日当が事業所得に該当し、しかも、税額の計算上その金額が当然必要経費として控除されないことと理由が説示されていないことは、否定し得ない」が理由附記不備不認定の控訴審判決が上告審でも維持された。村井・占部後掲77頁参照。

⁸⁰ ☆35go 株式会社塚本商店事件・最判昭和48年12月14日訟月20巻6号146頁…第一次更正処分が理由附記不備であるので第二次更正処分第一次を取り消し、第一次と同内容の第三次更正処分を行うことを許容している。「法人税法132条に基づく同族会社等の行為計算の否認は……実体的変動を生ぜしめるものではない」から。

⁸¹ ☆402t 株式会社日拓プロモーション(西村昭孝)・日拓エンタープライズ株式会社(西村光子)・日拓ランド株式会社(西村光子)・日拓デベロップメント株式会社(西村昭孝)事件・東京地判平成5年3月26日行集44巻3号274頁判タ827号110頁判時1474号45頁平成2(行ウ)120号認容、確定22006441…長屋文裕・判例タイムズ852号284頁(平成5年度主要民事判例解説)「代表取締役の就学中の子女を取締役として登記していた法人が右子女に対する役員報酬を損金に算入した青色申告に対してされた法人税の更正が、理由附記の不備のために一部適法でない」とされた事例…「行為計算の否認(法人税法一三二条一項)のように、帳簿記載を否認することなく、ただその法的評価を納税者と異にして更正する場合は、右の反対資料の明示は不要であるが、そのような評価判断に至った過程自体については、やはり、更正処分庁の恣意の抑制及び相手方の不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨に適う程度に具体的に説明する必要がある」。「附記理由は、いずれも、単に、拓郎らに支給したとされる本件役員報酬が実質的に昭孝に対する報酬と認められるとするのみであって、反対資料を摘示していないのみならず、なにゆえかような判断に至ったのかという判断過程の具体的説明も全くしていないのであって、本件附記理由の趣旨を右のいずれに解するにしても、更正処分庁の恣意の抑制及び相手方の不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨に照らし、法の要求する程度を満たさず、不十分」。「更正の根拠は更正の相手方において附記理由の記載自体から具体的に了知しうるものでなければならぬと解すべきであって、処分の相手方においてこれを知っているか否か、あるいは推知しうるか否かとは関わり」ない。

⁸² ☆35h1 日拓デベロップメント事件・東京地判平成8年11月29日判時1602号56頁平成6(行ウ)300号一部認容、一部棄却、一部却下28021183控訴・東京高判平成10年4月28日税資231号866頁平成8(行コ)160号棄却28051163上告・最判平成11年1月29日税資240号407頁平成10(行ツ)234号棄却、確定28061118原告会社代表者の子供であり、役員である者に対する役員報酬の支給は、同人らの年齢、就学状況及び居住状況等に照らし、実質的に業務に参画することができないと認められるから、その全額について純経済人としては不合理、かつ不自然な行為又は計算であり、その額を損金に算入することは、原告会社の法人税を不当に減少させる(法人税法132条)。「帳簿に記載された事実を直接否定する更正ではない場合には、複数の間接事実による推認によらざるを得ない」。「その場合であっても、更正の理由とされた事実については、事実的資料を摘示すべしとする理由附記制度の趣旨からすれば、公知又は顕著な事実以外の事実については、その資料が一般的に明らかであったり、又は当然に推定されるものを除き、事実認定の根拠となった資料を

処分時の理由附記不備の瑕疵は審査裁決によって治癒されない(最判昭和47・12・5民集26巻10号1795頁⁸³本書I-82事件、最判昭和47・3・31民集26巻2号319頁傍論⁸⁴、最判昭和51・3・8民集30巻2号64頁⁸⁵)。異議決定の理由附記不備の瑕疵は後の審査裁決の適法な理由附記によって治癒されない(最判昭和

摘示したうえ、それらの間接事実から帳簿記載の事実を否認したことに信憑性があると判断できる程度に判断過程を記載すべき)。「理由附記の趣旨は更正処分庁の判断の恣意の排除等に加え、不服申立ての便宜にあるのであって、理由附記の程度が右の趣旨に沿うものであれば、附記された理由の内容自体が不当、違法であると解されるとしても、理由附記に違法があることにはならない。したがって、実質課税の原則に関する右の立場[被告新宿税務署長の立場]が不当であるとしても、右のような解釈上の立場が一応の根拠を有する見解として存在する以上、理由附記の程度については、この立場において、理由附記の趣旨に適合しているか否かを判断すべき」。「課税要件事実等を経済的実質的に解釈する立場の当否は格別、本件更正理由は、推論の過程と事実的根拠を明らかにしたものと、理由附記の程度において違法ということとはできない」。「本件更正理由は、法人税更正の法律上及び事実上の具体的根拠並びにその根拠としての取締役会決議の存在を具体的に摘示したものであることができ、右決議の存在については取締役会議事録が資料であることが容易に推認できるから、右記載をもって理由附記の趣旨に欠けるところはない」。「本件更正理由の記載は、法人税法一三〇条二項の要求する更正理由の附記として適切とは解し難いが、なお適法」である。

⁸³ ☆322r 大分地判昭和42年3月29日民集26巻10号1811頁行集19巻1・2号320頁訟月13巻8号978頁昭和40(行ウ)6号認容21025450被告控訴・福岡高判昭和43年2月28日昭和42(行コ)6号21027270・最三小判昭和47年12月5日民集26巻10号1795頁昭和43(行ツ)61号21040850…法人税青色更正処分時の理由附記不備の瑕疵は審査裁決によって治癒されない。なお一番は「確定申告に関する更正期間は三年間に限られ……瑕疵の追完ないし裁決による治癒も右期間内に限られる」(1825頁)と述べており更正期間内の瑕疵の治癒を許容している。

⁸⁴ ☆3zzg 株式会社高橋工業所(代表取締役高橋熊三郎)事件・仙台地判昭和38年11月13日民集26巻2号343頁訟月9巻12号1419頁金判328号13頁昭和35(行)9号認容21018320被告控訴・仙台高判昭和39年10月20日民集26巻2号354頁訟月10巻11号1603頁金判328号9頁昭和38(ネ)463号棄却21019930控訴人上告・最二小判昭和47年3月31日民集26巻2号319頁訟月18巻12号1871頁判時664号28頁判タ276号160頁金判328号2頁昭和40(行ツ)5号棄却、確定百選2版202頁21038790…法人税青色申告に対する再更正処分時及び再調査請求棄却決定の理由附記不備例。更正の理由「建物譲渡損の否認金五八万七五九四円、建物の譲渡益金一万二四〇六円、借地権計上洩金三三〇万円、寄附金超過取消金六〇万三〇四二円」→「所論借地権について帳簿の記載に誤りがあるという趣旨であるのか、あるいは、所論のように前記三一条の三を適用した結果であるのかさえ不明である」。「本件再更正処分の理由附記に不備があるとしても、そのかし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。」再調査請求棄却決定の通知書の記載「(株)高橋工業所並びに(株)百反はともに同族会社であり資産の譲渡による行為計算は同族会社の行為計算否認に該当するとした当初の処分は相当であり、計算過程による誤りはない、(株)百反の設立は新規設立であつて基本通達二五四の取扱は受けない。」「右の附記理由では、被上告会社の資産の譲渡による行為計算は同族会社であるから否認することおよび計算過程に誤りがないことをいうだけであつて、法人税法三一条の三の規定の適用につき、否認の対象となつた行為または計算の内容、否認の根拠等が明らかではなく、結局、本件再更正処分の附記理由と併せてみても、右処分が相当であつて再調査請求が理由がない、とする具体的理由の記載があつたものということとはできない。」…瑕疵の治癒の可否は否であると明言しているものの、事案は、瑕疵の重ね塗りの例といえよう。最判昭和47年3月31日と最判昭和47年12月5日は同旨のように挙げられることがあるが(久保後掲141頁、160頁。堺澤後掲②24頁、山田後掲212頁)、やや疑問。村井・占部後掲84頁は最判昭和47年3月31日の「傍論」という。

⁸⁵ ☆3zzh 石川木材株式会社(変更前の商号:秋田商会木材株式会社)事件・山口地判昭和45年1月19日民集30巻2号70頁行集21巻1号28頁昭和42(行ウ)8号棄却21032090原告控訴・広島高判昭和47年7月10日民集30巻2号75頁昭和45(行コ)2号棄却21039730控訴人上告・最二小判昭和51年3月8日民集30巻2号64頁昭和47(行ツ)88号破棄自判、確定21053370…法人税青色申告に対する更正処分の理由附記不備例。「土地評価減1,308,512円。北九州市八幡区本町5丁目秋田商会木材株式会社より譲り受けた下関市幸町8の3宅地67.89坪の譲り受け価額が時価に比し著しく低い価額であり、時価との差額は贈与を受けたものと認められるから評価減をなしたのものとして益金に加算する。時価2,243,415円。譲り受け価額934,903円。差引1,308,512円。」一審は理由附記不備の瑕疵が行政不服裁決等で治癒されるとしたが上告審は治癒されないとした。

[49・7・19](#) 民集 28 卷 5 号 759 頁⁸⁶⁾⁸⁷⁾⁸⁸⁾

●参考文献

本件に関し、青木丈・税理 63 卷 8 号 186 頁、浦谷清・民商法雑誌 50 卷 1 号 132 頁、金子宏①・判時 1230 号 8 頁、同②・税研 191 号⁸⁹⁾16 頁、北野弘久①・税法学 151 号 17 頁、同②・税理 27 卷 5 号 51 頁、久保茂樹「納税者の手続的権利と理由附記」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』[1995]137 頁、堺澤良①・税経通信 18 卷 11 号 139 頁、同②「青色申告に対する更正の理由附記」財経詳報社編『戦後重要租税判例の再検証』[2003]20 頁、同③・月刊税務事例 41 卷 3 号 51 頁、下川環・本百選 7 版 240 頁、高柳信一・租税判例百選〈第 2 版〉156 頁、[田部井彩](#)・中央学院大学法学論叢 31 卷 2 号 63 頁、千葉裕・旬刊商事法務 283 号 16 頁、中川一郎①・シュトイエル 16 号 22 頁、Keigo Fuchi, *Stanley Surrey and the Transformation of Administrative Law in Japan*, [15 U. PA. ASIAN L. REV. 172](#)、村井正・占部裕典「青色申告の法理」小川英明=松沢智編『裁判実務体系(20)租税争訟法』[1988]73 頁、山田二郎『租税法の解釈と展開 1』[2007、初出 1980]211 頁、渡部吉隆・最高裁判所判例解説民事篇昭和 38 年度 128 頁、税理 6 卷 9 号 36-66 頁(須貝脩一・加藤宏・吉岡秀四

⁸⁶⁾ ☆3zzx 有限会社新貴亭(山田初子)事件・横浜地判昭和 41 年 2 月 28 日民集 28 卷 5 号 771 頁税資 44 号 127 頁昭和 39(行ウ)15 号却下 21022910 原告控訴(税資 44 号 137 頁昭和 39(行ウ)16 号却下 21022920 原告控訴・税資 44 号 148 頁昭和 39(行ウ)17 号却下 21022930 原告控訴)・東京高判昭和 41 年 10 月 27 日民集 28 卷 5 号 779 頁行集 17 卷 10 号 1190 頁訟月 12 卷 12 号 1680 頁昭和 41(行コ)14 号取消差戻 21024521 非控訴人上告・[最二小判昭和 49 年 7 月 19 日](#)民集 28 卷 5 号 759 頁訟月 20 卷 10 号 150 頁判タ 313 号 242 頁判時 752 号 22 頁集民 112 号 259 頁昭和 42(行ツ)7 号一部破棄自判、一部棄却 21047070・横浜地判昭和 51 年 5 月 14 日ぜいさい 88 号 750 頁昭和 49(行ウ)22 号認容、確定 21054240…「原処分を維持して審査請求を棄却する裁決があり、これに適法な理由附記があつたとしても、これによつて、異議申立人が異議決定における理由附記の不備の瑕疵を主張してその取消しを求める訴えの利益は失われるものではない」、「異議決定を経たのちの原処分に対してされた審査請求につき、原処分の全部又は一部を取り消す旨の裁決がされたときは、遡つてその効力が失われる結果、右原処分を維持した異議申立棄却決定の取消しを求める訴えは、その限度においてその利益が失われる」。

同日の判例…☆輿水斌事件・横浜地判昭和 41 年 5 月 7 日行集 17 卷 5 号 482 頁訟月 12 卷 9 号 1327 頁判タ 202 号 203 頁租税百選 1 版 216 頁昭和 39(行ウ)18 号却下 21023500 原告控訴・[東京高判昭和 44 年 5 月 27 日](#)行集 20 卷 5・6 号 697 頁訟月 15 卷 9 号 1109 頁判タ 239 号 1109 頁昭和 41(行コ)32 号棄却 21030700 控訴人上告・[最二小判昭和 49 年 7 月 19 日](#)判時 752 号 25 頁集民 112 号 315 頁昭和 44(行ツ)68 号一部破棄自判、一部棄却、確定 21047080…「原処分を維持する裁決があり、これに適法な理由附記があつても、それによつて理由附記の不備を理由とする異議申立棄却決定の取消しを求める訴えの利益が失われるものではない」、「異議決定を経たのちの原処分に対してされた審査請求につき、原処分の全部又は一部を取り消す旨の裁決がされたときは、異議申立棄却決定の取消しを求める訴えは、その限度においてその利益が失われる」

⁸⁷⁾ 公文書開示に関する[最一小判平成 4 年 12 月 10 日](#)判時 1453 号 116 頁平成 4(行ツ)48 号…「後日、実施機関の補助職員によつて、被上告人に対し口頭で非開示理由の説明がされたとしても、それによつて、付記理由不備の瑕疵が治癒されたものということとはできない。」

⁸⁸⁾ まとめ

(a)の時代、青色申告という【民間人側の義務】に対する「特惠」としての理由附記に関して[最判昭和 38 年 5 月 31 日](#)が判断を下したものの、その射程は青色申告に矮小化されず、民間人側の義務が観念しにくい[最判昭和 60・1・22](#)などにおいても行政庁側の義務の程度が引き下げられることはなく、(b)の時代以降に理由附記義務が一般化し、理由附記の程度を引き下げる要素としての民間人側の理解可能性を軽視する流れは今も続いており、理由附記の程度として【課税庁(行政庁)の恣意抑制】【不服申立便宜】両機能を止揚した【判断過程検証可能性】基準が定着していきそうである。

⁸⁹⁾ 32 卷 5 号

郎・加納清・杉村章三郎・田中勝次郎・中川一郎②・吉田俊一・播久夫) 参照。⁹⁰

⁹⁰ 最判昭和 38 年 5 月 31 日民集 17 卷 4 号 617 頁の評釈

- 青木丈「そうだったのか！租税手続法講座第 31 回税務調査の終了手続(7)～2 つの理由付記(下)付記すべき理由の程度の差異」税理 63 卷 8 号 186-187 頁 2020 年 7 月
- 浦谷清「所得税青色申告書についてなされた更正処分並びに審査決定の附記理由が不備であるとされた事例」民商法雑誌 50 卷 1 号 132-144 頁 1964 年
- 金子宏「青色申告の更正と理由付記」判時 1230 号 8-9 頁 1987 年
- 金子宏「青色申告に対する更正の理由付記」税研 191 号(32 卷 5 号)16-16 頁 2017 年 1 月
- 北野弘久「青色申告者に対する更正の理由付記をめぐる問題—最高裁判決の評価—」税法学 151 号 17-26 頁 1963 年 7 月
- 北野弘久「更正処分とその付記理由」税理 27 卷 5 号 51-55 頁 1984 年 5 月
- 久保茂樹「納税者の手続的権利と理由付記」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』137-168 頁ミネルヴァ書房 1995 年
- 堺澤良「理由付記に関する租税判例の解説」税経通信 18 卷 11 号 139-144 頁 1963 年 10 月
- 堺澤良「青色申告に対する更正の理由付記」『月刊税務事例 400 号記念出版 戦後重要租税判例の再検証:実務に影響を及ぼした重要判例の総点検』20-27 頁財経詳報社 2003 年 2 月
- 堺澤良「税金裁判あれこれ話(103)実体関係と手続関係」月刊税務事例 41 卷 3 号 51-51 頁 2009 年 3 月
- 下川環「理由の提示(1)—青色申告に係る更正」行政判例百選 7 版 I (別冊ジュリスト 235 号)240-241 頁 2017 年 11 月
- 高柳信一「青色申告に対する更正の理由付記」租税判例百選 2 版(別冊ジュリスト 79 号)156-158 頁 1983 年 3 月
- 田部井彩「理由付記の趣旨に関する一考察——最高裁昭和 38 年 5 月 31 日第二小法廷判決をめぐって——」中央学院大学法学論叢 31 卷 2 号 63-94 頁 2018 年 3 月
- 千葉裕「青色申告の承認を受けた者に対してなされた更正処分ならびに審査決定の理由付記が不十分であるとされた事例」旬刊商事法務 283 号 16-17 頁 1963 年
- 中川一郎「付記すべき更正理由ならびに審査決定理由の程度」シュトイエル 16 号 22-34 頁 1963 年 7 月
- 瀧圭吾 Keigo Fuchi, Stanley Surrey and the Transformation of Administrative Law in Japan, 15 University of Pennsylvania Asian Law Review 172-221 (2020) <https://scholarship.law.upenn.edu/alr/vol15/iss2/1> (仮訳)
- 村井正・占部裕典「青色申告の法理」小川英明=松沢智編『裁判実務体系(20)租税争訟法』73-87 頁青林書院 1988 年
- 山田二郎『租税法の解釈と展開 1』211-221 頁信山社 2007 年(初出:吉川大二郎博士追悼論集『手続法の理論と実践(上巻)』有斐閣 1980 年)
- 渡部吉隆「所得税青色申告書についてなされた更正処分並びに審査決定の附記理由が不備であるとされた事例」最高裁判所判例解説民事篇昭和 38 年度 128-133 頁
- 税理 6 卷 9 号 36-66 頁 1963 年 8 月「特集 裁かれた『青色更正の理由付記』の須貝脩一「理由付記裁判の意味するもの」36-41 頁・加藤宏「更正決定および審査決定の付記理由についての検討」42-48 頁・吉岡秀四郎「この裁判の納税者の訴訟代理人となって」49-53 頁・加納清「最高裁判決までの顛末記」54-58 頁・杉村章三郎「注目すべき判例の理論背景」59-60 頁・田中勝次郎「実体法的規定の軽視は遺憾」61-62 頁・中川一郎「税務行政民主化の促進」62-63 頁・吉田俊一「再び税務訴訟の代理権を思う」64-65 頁・播久夫「全国 60 万同士とともによこびと感謝を」65-66 頁並びに国会速記録(67-69 頁)及び理由付記裁判の一覧表(70 頁)

⁹¹ ☆4000 東京地判昭和 38 年 9 月 18 日民集 25 卷 7 号 1053 頁…個人タクシー「憲法第一三条、第三一条は、国民の権利、自由が実体的のみならず手続的にも尊重されるべきことを要請する趣旨を含む」。上告審**最判昭和 46 年 10 月 28 日**民集 25 卷 7 号 1037 頁に憲法への言及なし。

☆群馬中央バス株式会社・東京地判昭和 38 年 12 月 25 日民集 29 卷 5 号 715 頁…運輸審議会の審理手続:「国民の基本的権利は、公共の福祉に反しない限り、国政の上で最大の尊重を必要とする(憲法第一三条)ものであるが、国民の権利、自由の保障は、これを主張し擁護する手続の保障と相いまって初めて完全、実質的なものとなり得るのであるから、国民の権利、自由は、実体的のみならず、手続的にも尊重されなければならないことは当然であつて、この憲法の規定は、同法第三一条と相いまって、国民の権利、自由が、実体的ののみならず手続的にも尊重されるべきことを要請する趣旨を含意する」。上告審**最判昭和 50 年 5 月 29 日**民集 29 卷 5 号 662 頁は「憲法第一一条が行政手続にも適用ないし準用されるかどうかは、特にこれを論ずる必要はない」。

☆35xh 榎本家事件・**最判昭和 43 年 10 月 31 日**訟月 14 卷 12 号 1442 頁…審査決定における理由付記が不備でないとされた事例。

☆4005 **東京高判昭和 48 年 3 月 14 日**行集 24 卷 3 号 115 頁…青色申告に対する更正処分理由の差替え

に制限がない。「審査請求の対象は、当該事業年度の課税標準および法人税額についての更正処分の当否であつて、その審査の範囲は、更正の理由のみに限定されるものではなく、又控訴会社の主張するように審査請求の理由のみに限定されるものでもない。」

☆3zzz [最判昭和 49 年 6 月 11 日](#)判時 745 号 46 頁…☆3m57 と同旨

☆328z [最判昭和 56 年 7 月 14 日](#)民集 35 卷 5 号 901 頁…納税者に格別の不利益を与えない場合、処分理由の差替えができる。控訴審[大阪高判昭和 52 年 1 月 27 日](#)民集 35 卷 5 号 924 頁曰く「右附記理由以外の理由による新たな所得金額の存在が判明し、更正処分において認定した所得金額以上の所得金額の存在が認められる場合においても、附記理由による所得金額の存在が認められない限り、当該更正処分は違法であり、取消されるべきであるという見解は、格別の法令上の根拠がないにも拘らず、前記の趣旨・目的を有するに過ぎないと解さるべき更正処分の附記理由に、その趣旨・目的を超える強い意味付けを与え、必要以上に課税庁を拘束して、租税行政の偏頗化を招き、現在の申告納税制度下において、不誠実なる納税義務者を不当に利する結果を招来する」

☆4008 [千葉地判昭和 56 年 8 月 28 日](#)行集 32 卷 8 号 1484 頁…理由の差替え許す。

☆4009 名古屋高判昭和 56 年 9 月 30 日訟月 27 卷 12 号 2372 頁…理由の差替え許す

☆4002 [最判昭和 59 年 3 月 13 日](#)集民 141 号 339 頁…特許法一五七条二項四号が審決をする場合には審決書に理由を記載すべき旨定めている趣旨：特許無効審決において最終的判断の根拠を証拠による認定事実に基づき具体的に明示することを要請←久保☆322q

☆400a 静岡地判昭和 63 年 9 月 30 日判時 1299 号 62 頁…理由の差替えとはいえない。