

裁決評釈

違法ではなく不当として青色申告の承認取消処分を 取り消した事例

国税不服審判所平成 22 年 12 月 1 日裁決（裁決事例集 81 号）

前国税不服審判所国税審判官
河 合 厚

SUMMARY

不当とは、法に違反していないが制度の目的からみて適切でないこと、言い換えれば、裁量の範囲逸脱・濫用に至らない程度の裁量の不合理な行使をいう。不服申立てにおいては、処分の適法、違法だけでなく、処分に係る裁量の当、不当についても審査の対象となる。

本稿は、違法ではなく不当として青色申告の承認取消処分の取消しの判断を示した公表裁決（<http://www.kfs.nta.go.jp/service/JP/81/09/index.html>）を取り上げ、処分の不当性と審査請求、青色申告承認の取消しと裁量、本裁決における不当性の判断などについて解説するとともに、本裁決の妥当性を検証し、その意義を明らかにするものである。（平成 25 年 9 月 30 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

1 事案の概要	218
(1) 争点	218
(2) 処分庁の主張	218
(3) 請求人の主張	219
2 判決の要旨	219
3 評 釈	220
(1) 処分の不当性と審査請求	220
(2) 青色申告承認の取消しと裁量	220
(3) 本判決における不当性の判断	221
イ 法令解釈	222
ロ あてはめ	222
(4) 結論	222
4 参考	223

1 事案の概要

本事案は、原処分庁が現金出納帳などの帳簿が一切作成されていないとして青色申告の承認を取り消したこと及び更正通知書に更正の理由が附記されていないことは違法又は不当か否か、また、青色申告の承認の取消処分が違法又は不当といえない場合、審査請求人(以下「請求人」という。)と請求人が株主である同族会社との不動産の賃貸借に係る行為又は計算が請求人の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるか否かが争われたものである。

原処分庁は、請求人に対し、事業に関する帳簿書類の提示を求めたところ、作成していないとの理由で提示されなかったなどとして、青色申告の承認の取消処分をし、請求人と請求人が株主である同族会社との間の不動産の賃貸借に係る取引が、請求人の所得税の負担を不当に減少させる結果となるとして、所得税法第157条《同族会社等の行為又は計算の否認等》を適用して所得税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を行った。

請求人はこれを不服として、違法又は不当を理由に原処分の全部の取消しを求め、本件審査請求に及んだ。

(1) 争点

原処分庁が、現金出納帳などの帳簿が一切作成されていないとして青色申告の承認を取り消したこと及び更正通知書に更正の理由が附記されていないことは、違法又は不当か否か(他の争点及びそれに関する主張・評釈は省略)。

(2) 処分庁の主張

請求人は、原処分庁の不動産所得の調査の際、原処分庁所属の調査担当職員に、不動産所得に係る帳簿は作成していないとして、現金出納に関する事項(現金取引の年月日、必要経費に係る取引ごとの事由、出納先及び金額並びに日付の残高)を記載した帳簿(以下「現金出納帳」という。)を提示しなかったことから、現金出納帳を備え付けていないものと認められ、この事実は、請求人の不動産所得に係る帳簿書類の備付けが所得税法第148条《青色申告者の帳簿書類等》第1項に規定する財務省令で定めるところに従って行われ

ていない場合に該当する。

また、請求人は、不動産所得に係る取引を記載した伝票を作成し保存していたから、帳簿書類の備付けはされていた旨主張するが、原処分に係る調査の際、請求人は、当該伝票を提示しなかっただけでなく、その存在を明らかにしなかったことから、原処分庁において、当該伝票について確認することができず、帳簿書類の備付け、記録及び保存が正しく行われているか否かを判断することができなかったのであり、このことは、所得税法第 150 条《青色申告の承認の取消し》第 1 項第 1 号に規定する青色申告の承認の取消事由に該当する事実があるものと解される。

(3) 請求人の主張

請求人は、不動産所得については伝票式会計によっており、一切の取引を伝票に記帳し、つづいて保管するとともに、収入集計表等も常時備えており、所得税法が要求する不動産所得の金額を正確に計算するのに必要な帳簿を備え付けていた。また、請求人は、固有の現金出納帳（ノート状の帳簿に現金取引を独立して記載したもの）は作成していないものの、現金出納に関しても、伝票に現金取引の年月日、必要経費に係る取引ごとの事由、出納先及び金額などを記載して、それらをつづいて保管することにより、現金出納に関する事項を記載した帳簿書類も備え付けていた。したがって、請求人の不動産所得に係る帳簿書類の備付けは、所得税法第 148 条第 1 項に規定する財務省令で定めるところに従って行われていたと認められ、青色申告の承認の取消事由に当たる事実はない。

原処分庁は、請求人が当該伝票を提示しなかったとして帳簿書類の備付けがなされていなかった旨主張するが、帳簿の提示がないことを帳簿の備付けがないことと同視するのは、税務当局の再三の提示要求にもかかわらず提示しなかった場合であるところ、請求人は、伝票の提示を求められたことは一切なく、

具体的に提示を求められた申告書作成のための集計表等はすべて提示してきており、調査において請求人が帳簿書類の提示を拒否した事実はない。また、原処分庁所属の調査担当職員は、請求人の経理処理方法を確認するという通常調査でなされる努力をすれば、伝票の存在は容易に把握できたにもかかわらず、現金出納帳の有無にこだわり、固有の現金出納帳の不存在をもって直ちに帳簿書類が不存在であると認定しており、その事実認定には誤りがある。

2 判決の要旨

青色申告の承認の取消しは、形式上所得税法第 150 条第 1 項各号に該当する事実があれば必ず行われるものではなく、現実に取り消すかどうかは、個々の場合の事情に応じ、処分庁が合理的裁量によって決すべきである⁽¹⁾。その青色申告の承認取消処分を行うか否かの判断に当たっては、所得税法第 150 条第 1 項第 1 号に該当する事実が形式的に存在するか否かだけでなく、請求人の業種業態、事業規模に応じた帳簿書類の備付け及び記録の状況、帳簿書類の提示の状況等の個々の事情をも総合的に勘案し、真に青色申告を維持するにふさわしくない場合に、取消処分を行うべきである⁽²⁾。

本件についてみると、請求人の帳簿書類の備付け、記録及び保存は、財務省令に従って行われていないものというべきであり、所得税法第 150 条第 1 項第 1 号の青色申告の承認の取消し事由に該当する事実があると認められるから、本件取消処分は違法とはいえない。

しかし、請求人の帳簿書類の備付け及び記録の不備の程度は甚だ軽微なものと認められる、帳簿書類の備付け及び記録の不備による請求人の申告納税に対する信頼性が損なわれているとまではいえない、原処分庁が請求人の記帳状況を確認できない状態であったとは認められず、青色申告者が帳簿書類の

調査に正当な理由なくこれに応じないため、その備付け、記録及び保存が正しく行われていることを税務署長が確認することができないときに該当するとまではいえない。

以上の事情を総合勘案すれば、本件は、真に青色申告を維持するにふさわしくない場合とまでは認められないことから、本件取消処分は、不当な処分と評価せざるを得ず、これに反する原処分庁の主張には理由がない。

以上のとおり、本件取消処分は、不当であるから取り消すべきであり、それに伴い、本件各更正処分に係る更正通知書には、所得税法第 155 条《青色申告書に係る更正》第 2 項に規定する更正の理由が附記されるべきところ、その理由が附記されていないことから、本件各更正処分はいずれも法令の要件を欠く違法な処分となる。したがって、本件各更正処分は、所得税法第 157 条の適用について判断するまでも無く、その全部を取り消すべきである。

3 評 釈

本件は、所得税法第 150 条第 1 項に該当するものとして原処分庁が行った青色申告の承認の取消処分につき、同条に照らし違法な処分ではないものの、同条、最高裁判所第一小法廷昭和 49 年 4 月 25 日判決⁽³⁾等に沿って、不当な処分であると判断した事案である。

(1) 処分の不当性と審査請求

行政不服審査法第 1 条《この法律の趣旨》には、「この法律は、行政庁の違法又は不当な処分その他公権力の行使に当たる行為に関し、国民に対して広く行政庁に対する不服申立てのみちを開くことによって、簡易迅速な手続による国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することを目的とする。」と規定している。また、国税通則法第 80 条《行政不服審査法との関係》では、「国税に関する法律に基づく処分に対する不服申立てについては、この節その他国税に関

する法律に別段の定めがあるものを除き、行政不服審査法(第 2 章第 1 節から第 3 節まで(不服申立てに係る手続)を除く。)の定めるところによる。」とあり、行政不服審査法の一般的な考え方は、税務争訟についても原則として適用されるべきであると解されている⁽⁴⁾。

すなわち、国税に関する法律に基づく処分等に係る不服申立てにおいては、課税処分等の適法、違法のほか、適法であったとしてもその処分等の裁量の当、不当についても審査の対象となり⁽⁵⁾、国税不服審判所長は、不当を理由として課税処分等を取り消すことができるものと解される⁽⁶⁾。

なお、裁量権の行使が踰越濫用⁽⁷⁾に当たる場合には、当該行政行為が違法になり、この場合、不服申立て及び司法の審査の対象になる。

不当とは、「法に違反していないが制度の目的からみて適切でないことをいう、例えば、裁量権のある者が権限の枠内で不適切な裁量をした場合には、違法ではないが不当であるなどという」⁽⁸⁾、又は「裁量の範囲逸脱・濫用に至らない程度の裁量の不合理な行使をいう」⁽⁹⁾と解されている。

(2) 青色申告承認の取消しと裁量

青色申告の承認の取消しについて、所得税法第 150 条第 1 項では、「第 143 条《青色申告》の承認を受けた居住者につき次の各号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、その承認を取り消すことができる。」と規定している。この「所轄税務署長は…できる。」との文言より、税務署長には、同項各号に基づく取消事由がある場合、青色申告の承認を取り消すことについての裁量(判断の余地)が与えられているものと解される⁽¹⁰⁾。

すなわち、青色申告承認の取消しは、所得税法第 150 条第 1 項各号に規定する青色申告承認の取消事由に該当する事実があれば必ず

行われなければならないものではなく、「現実に取り消すべきかどうかは、個々の場合の事情に応じ、原処分庁が合理的裁量によって決すべきものと解するのを相当⁽¹¹⁾」とするものである。

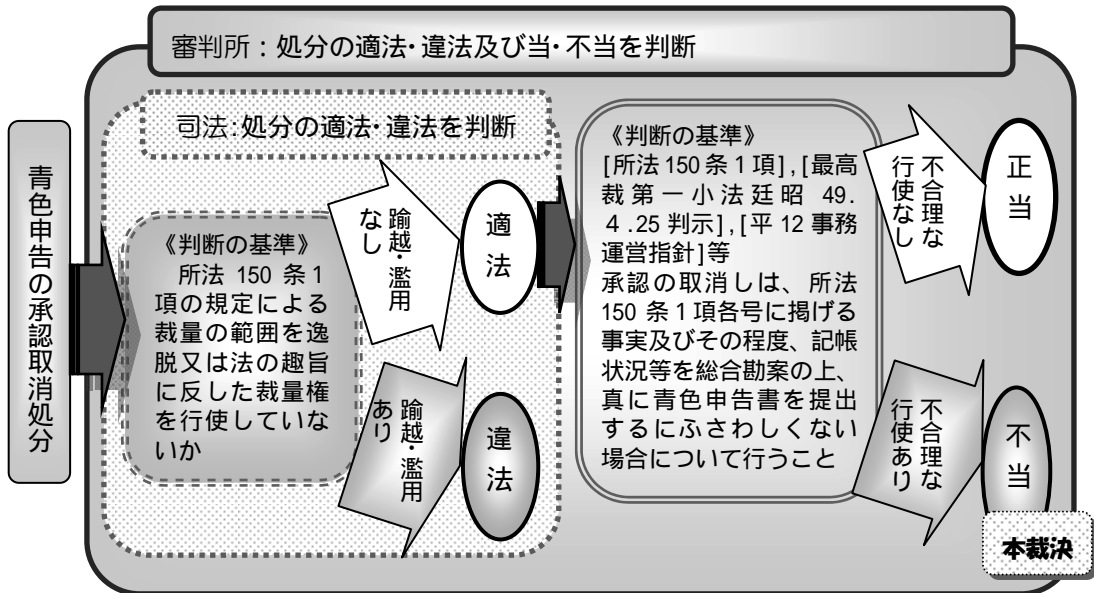
それでは、税務署長は、青色申告承認の取消しにおける納税者の「個々の場合の事情」について、何を規範として「合理的裁量によって決すべき」なのか。

青色申告承認取消しの意義について、横浜地裁平成 17 年 6 月 22 日判決(税資 255 号順号 10060)では、「青色申告の承認を受けた納税者について、特典等の付与を継続することが青色申告制度の趣旨・目的に反することとなるような一定の事情がある場合には、そ

の承認を取り消すことができるものとすることによって、青色申告制度の適正な運用を図ろうとすることにあるものと解される。」と判示している。また、国税庁から発遣された平成 12 年 7 月 3 日付事務運営指針⁽¹²⁾でも、「個人の青色申告の承認の取消しは、法第 150 条第 1 項各号に掲げる事実及びその程度、記帳状況等を総合勘案の上、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」とある。

税務署長は、これらを基準とし、納税者の「個々の場合の事情」に応じ、その「合理的裁量によって」青色申告承認の取消しを決すものと解される。

【参考】司法及び審判所の判断対象 [青色申告の承認取消し(所得税法第 150 条第 1 項)の例]



(3) 本判決における不当性の判断

本判決では、所得税法第 150 条第 1 項に規定する青色申告の承認の取消処分につき、その適法・違法性ととも、同取消処分の正当・不当性について、所得税法第 150 条第 1 項に規定する「所轄税務署長は、……その承認を取り消すことができる。」を行政庁の裁量行為と

して審査の対象とし、判断したものである。

裁決書の「4 判断」では、所得税法第 150 条第 1 項の趣旨・目的、裁量権の行使の判断事項について解釈し、請求人の記帳状況、原処分庁の調査の状況等の事実を認定した上で、本事例の青色申告の承認の取消処分の違法性及び不当性を判断している。

具体的には、次の構成による。

イ 法令解釈

本裁判書の「4(1)イ法令解釈」では、所得税法第150条第1項の趣旨として、東京地方裁判所昭和38年10月30日判決(行裁14巻10号1766頁)を引用し、「青色申告制度は、誠実かつ信頼性のある記帳をすることを約束した納税義務者が、これに基づき所得額を正しく算出して申告納税することを期待し、かかる納税義務者に特典を付与するものであり、青色申告の承認の取消しは、この期待を裏切った納税義務者に対しては、いったん与えた特典を剥奪すべきものとする事によって青色申告制度の適正な運用を図ろうとすることにあるものと解される」と述べ、次に、同規定の適用について、最高裁昭和49年4月25日第一小法廷判決⁽¹³⁾を引用し「青色申告の承認の取消しは、現実に取り消すかどうかは、個々の場合の事情に応じ、処分庁が合理的裁量によって決すべきである」と述べている。更に、同規定の適用に当たっての処分庁の合理的裁量の基準として、国税庁事務運営指針⁽¹⁴⁾に定める「個人の青色申告の承認の取消しは、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」の取扱いを挙げ、この取扱いは相当であると解している。また、納税者の帳簿不提示は青色申告の取消事由に当たることにつき、東京高等裁判所平成7年12月11日判決(税資214号715頁。同判決の判示は上告審(最高裁平成8年9月13日第二小法廷判決(税資220号657頁)でも支持))を引用し、「青色申告者が上記帳簿書類の調査に正当な理由なくこれに応じないため、その備付け、記録及び保存が正しく行われていることを税務署長が確認することができないときは、同法第150条第1項第1号が定める青色申告承認の取消事由に該当するものと解すべきである」と述べている。

そして、これら上記 ~ を総括して、「し

たがって、青色申告の承認取消処分を行うか否かの判断に当たっては、所得税法第150条第1項第1号に該当する事実が形式的に存在するか否かだけでなく、請求人の業種業態、事業規模に応じた帳簿書類の備付け及び記録の状況、帳簿書類の提示の状況等の個々の事情をも総合的に勘案し、真に青色申告を維持するにふさわしくない場合に、取消処分を行うべきである。⁽¹⁵⁾」と結んでいる。

ロ あてはめ

裁判書「4(1)ハあてはめ」の箇所では、上記法令解釈及び認定事実を基に、まず、「本件取消処分は違法とはいえない。」と判断している。

次に、本件取消処分の不当性の有無について、当該法令解釈、本件伝票への記録状況や請求人の帳簿書類の備付け及び記録の不備の程度より請求人の申告納税に対する信頼性が損なわれているとまではいえないこと、

原処分庁の調査の状況より正当な理由なく帳簿書類の調査に応じないため帳簿書類の備付け記録及び保存が正しく行われていると確認することができないものに該当するとまでいえないことより、「本件は、真に青色申告を維持するにふさわしくない場合とまでは認められないから、本件取消処分は、不当な処分と評価せざるを得ず」と結び、「本件取消処分は、不当であるから取り消すべきである。」と判断している。

(4) 結論

本判決は、国税不服審判所長は不当を理由として課税処分等を取り消すことができるものと解されることを前提に、所得税法第150条第1項は税務署長の裁量が与えられている規定であり、判例等より同条の法令解釈を行った上で、原処分庁及び請求人の主張を基に認定事実を整理し、青色申告の承認の取消処分の不当性につき判断したものである。

先に述べたように、国税に関する法律に基づく処分等に係る不服申立てにおいては、課

税処分等の適法、違法のほか、適法であったとしてもその処分等の裁量の当、不当についても審査の対象となる。国税不服審判所は、その審理の対象として、法令により裁量権を行使し得る行政行為につき、制度の趣旨・目的や判例等からみて、裁量権の踰越・濫用は認められない(違法性はない)ものの、不合理な裁量権行使であるか否か(不当性の有無)につき判断が可能な機関であり、本判決は、それを示したものである。

なお、どのような行政行為が不合理な裁量権行使となるのかについては、それぞれの行政行為を規定する法令の趣旨・目的や、その基準(判例、法令解釈通達など)の有無によるものと解せられ、一概に基準・範囲は示すことはできないものと推察される。今後の裁判例を待ちたいところである⁽¹⁶⁾。

4 参考

《参考法令、通達》

- ・所得税法第 150 条第 1 項
- ・平成 12 年 7 月 3 日付課所 4 - 17 ほか 3 課共同「個人の青色申告承認の取消しについて」(事務運営指針)

《参考判例》

- 最高裁昭和 49 年 4 月 25 日第一小法廷判決(民集 28 巻 3 号 405 頁)
- 東京地裁平成 9 年 11 月 10 日判決(税資、行集等未登載)
- 大阪高裁昭和 38 年 12 月 26 日判決(行裁 14 巻 12 号 2174 頁)
- 長野地裁平成 5 年 11 月 25 日判決(税資 199 号 909 頁)
- 横浜地裁平成 17 年 6 月 22 日判決(税資 255 号順号 10060)
- 東京高裁平成 7 年 12 月 11 日判決(税資 214 号 715 頁)
- 最高裁平成 17 年 3 月 10 日第一小法廷判決(民集 59 巻 2 号 379 頁)

(1) 最高裁昭和 49 年 4 月 25 日第一小法廷判決(民集 28 巻 3 号 405 頁)。

同判決は、青色承認取消通知書の理由附記の内容及び程度について争った事案に係るもので、「(青色申告の)承認の取消しは、形式上同項各号に該当する事実があれば必ず行なわれるものではなく、現実に取り消すかどうかは、個々の場合の事情に応じ、処分庁が合理的裁量によつて決すべきものとされているのであるから、処分の相手方としては、その通知書の記載からいかなる態様、程度の事実によつて当該取消しがされたのかを知ることができるのでなければ、その処分につき裁量権行使の適否を争う的確な手がかりが得られないこととなるのである。」と判示したものである。

(2) 国税庁より発遣された平成 12 年 7 月 3 日付課所 4 - 17 ほか 3 課共同「個人の青色申告承認の取消しについて」(事務運営指針)。

同指針は、「個人の青色申告の承認の取消しは、法第 150 条第 1 項各号に掲げる事実及びその程度、記帳状況等を総合勘案の上、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」と、所得税法第 150 条第 1 項の趣旨を踏まえた同規定の適用に関し留意すべき事項等の取扱いを定めている。

(3) 前掲注(1)参照。

(4) 志場喜徳郎他著「国税通則法精解」平成 25 年改訂版 957 頁。

(5) 国税通則法第 102 条《裁決の拘束力》第 2 項では「……手続の違法又は不当を理由として裁決で取り消され……」と、裁決での不当を理由とした取消しによる関係処分庁への拘束力について規定している。

(6) 東京地裁平成 9 年 11 月 10 日判決(税資、行集等未登載)では、「行政不服審査は、不服審査庁において、不服申立てに係る処分等が法令に違反していないかどうか、法令の趣旨及び行政目的に照らして右処分等における裁量権の行使が不当なものではないかどうかを審査するものであり、不服審査庁は、右の範囲の審査権限を有するにすぎない旨判示している。

学説においては、芝池義一教授は「不服申立においては、この不当な処分に対しても救済の可能性が与えられている(行政救済法講義〔第 3 版〕

185頁)」としている。また、三木義一教授は「違法な問題だけではなくて、不当な問題についても救済できるのが行政不服申立制度です。しかし、ある処分が不当だから取り消すというふうに裁決で明文で書いているものを、まだ見たことがない。」と、また、山田二郎弁護士は「建前では違法のみならず、不当についても、見直すことができることになっているのですが、不当とは何かという判断が難しい問題です。」と述べ、また、田中治教授は「課税処分に関しては適法か違法かという、この物差しのみだと思えます。何が不当かというのは難しいところがあるというのが理由の一つですが、少なくとも課税処分は法規に照らして、法律に従っているか従っていないか、物差しとして基本はそうだと思います。」と述べている(以上「納税環境整備に向けた課題と期待される方向性」(税理 2010.6 174 頁))。

- (7) 裁量権の踰越とは、法の許容する裁量の範囲を逸脱することを意味し、裁量権の濫用とは、表面的には法の許容する裁量の範囲内であるものの法の趣旨に反して裁量権を行使することをいう。判例は、両者を一括して、裁量権の限界の問題として論じている。裁量権の踰越濫用になる場合としては、法律の目的違反、不正な動機、平等原則違反、比例原則違反等が挙げられる(宇賀克也著「行政法概説 行政法総論[第2版]287頁等)。
- (8) 法律学小事典〔第3版〕有斐閣 29頁。
- (9) 芝池・前掲注(6)185頁。
- (10) 大阪高判昭和38年12月26日判決(行裁14巻12号2174頁)では、「法人税法第25条第8項各号に該当する事実がある場合青色申告書提出承認を取消すべきか否かについて同法は税務署長に合理的な範囲内に於いて裁量権を与えているもので(ある。)」と判示している。
- (11) 長野地裁平成5年11月25日判決(税資199号909頁。同判決の判示は、控訴審(東京高裁平成7年12月11日判決(税資214号715頁)及び上告審(最高裁平成8年9月13日第二小法廷判決(税資220号657頁)でも支持)。
- (12) 前掲注(2)参照。
- (13) 前掲注(1)参照。
- (14) 前掲注(2)参照。
- (15) 所得税法第150条第1項第1号に相当する法人税法第127条第1項第1号に関するものとし

て、「本件事実関係によれば、上告人は、被上告人の職員から上告人に対する税務調査において適法に帳簿書類の提示を求められ、これに応じ難いとする理由も格別なかったにもかかわらず、帳簿書類の提示を拒み続けたということが出来る。そうすると、上告人は、上記調査が行われた時点で所定の帳簿書類を保管していたとしても、法人税法153条に基づく税務職員による帳簿書類の検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存することをしていなかったというべきであり、本件は同法127条1項1号に該当する事実がある場合に当たるから、被上告人が上告人に対してした本件青色取消処分に違法はない。」とした最高裁平成17年3月10日第一小法廷判決(民集59巻2号379頁)がある。

- (16) 処分の不当性に関する公表裁決として、差押処分が差押えの趣旨等に反し不当かを争点とした平成22年9月29日裁決(裁決事例集80号220頁,<http://www.kfs.nta.go.jp/service/JP/80/14/index.html>)及び平成21年5月11日裁決(裁決事例集77号593頁,<http://www.kfs.nta.go.jp/service/JP/77/37/index.html>)がある。また、裁量権の逸脱を争点とした先例裁決として、平成18年2月14日裁決(裁決事例集71号641頁,<http://www.kfs.nta.go.jp/service/JP/71/27/index.html>)。同事件は札幌高裁平成20年8月29日判決(平成20年(行コ)第8号(控訴棄却・上告不受理))により「Y税務署長の判断には合理性があるから、本件各取消処分に裁量権の逸脱があるということとはできない。」と判示)がある。