

青色申告書にかかる更正の理由附記をめぐる諸問題

— 判決の分析と史的考察 —

中 村 三 徳

(税務大学
租税理論研究室助教授)

目次

はじめに	六五
一、規定の趣旨	六七
二、規定の性格	七二
三、附記の程度	八五
四、理由附記の欠缺のみを違法事由とする訴の利益	一三三
五、理由附記不備の瑕疵の治癒	一三五
1 異議決定・審査裁決による追完	一三五
2 後行処分による瑕疵の治癒	一三九
むすび	一三三

はじめに

じ来わが国の行政法学においては実体法に比し手続法は比較的なおざりにされてきた感があつたが、最近では行政の民主化と国民の権利意識の向上により事情がかなり変化し、にわかに行政手続の問題が脚光を浴びてきたようである。ところで、わが国の所得税法及び法人税法に青色申告制度が導入された背景には、昭和二四年のシャウブ勧告^(注1)がある。右の勧告に基いて、昭和二五年の法律改正により、所得、法人の両税法に青色申告制度が採り入れられ、そして青色申告書について更正決定を行なう場合には、更正の通知書には理由を附記すべきことが規定された。すなわち所得税法(昭和二二年法律第二七号)においては法律第七一号により、四六条の二第二項に「政府は、青色申告書について更正をした場合においては、前条第七項(更正又は決定の通知、筆者注)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。」と、また、法人税法(昭和二十二年法律第二八号)においては法律第七二号により、三三条に「政府は、第二九条(更正、筆者注)乃至第三一条(再更正、筆者注)の規定により課税標準若しくは欠損金額又は法人税額を更正又は決定したときは、これを当該法人に通知する。この場合において、当該更正又は決定が青色申告書を提出した事業年度分についてなされたものであるときは、通知の書面にその理由を附記しなければならない。」と規定され、現行法においても次のように同旨の規定がある。すなわち、所得税法(昭和四〇年法律第三三三号)一五五条二項には「税務署長は、居住者の提出した青色申告書に係る年分の総所得金額、退職所得金額若しくは山林所得金額又は純損失の金額の更正(前項第一号に規定する事由のみに基因するものを除く。)をす

る場合には、その更正に係る国税通則法第二八条第二項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を附記しなければならない。」、法人税法（昭和四〇年法律第三四号）一三〇条二項には「税務署長は、内国法人の提出した青色申告に係る法人税の課税標準又は欠損金額の更正をする場合には、その更正に係る国税通則法第二八条第二項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を附記しなければならない。」と。

自主申告納税制度の中核ともいえる青色申告制度の一環の手続として規定された更正の理由附記ではあるが、わが国では行政行為の事前手続については、その大部分が個別に実体法の中に散在している状態で、立法の趣旨も必ずしも明確でなかったため、右の規定についてもその趣旨、性格等の解釈は統一されていなかった。そのため、青色申告制度の運用が軌道に乗り始めた昭和三〇年頃から「青色申告書にかかる更正の理由附記」についても税務官庁と納税者との間に規定の解釈をめぐる争が生じ、ついには行政処分について法廷で争われるようになった。おそらく戦後税務に關する訴訟でこれ程数多く取扱われた事案も少ないのではなからうか。而して、青色申告書にかかる更正の理由附記の問題についてはすでにいくつかの最高裁の判決も下されており、この問題に關しては判例等において問題点は一応出つくした感がある。

本稿は、この機会において青色申告書にかかる更正の理由附記に關連する判決を集録し、判示事項別に判決要旨を分析し、理由附記に關する規定に対する社会情勢の変化に伴う税界、司法界、学界等における解釈の推移を概観し、もつて将来の税務行政に対する参考の資を提供しようとするものである。

なお、本稿中に引用してある判決の事件番号及び判決要旨等の下のカッコ内の数字は、後掲「青色申告書更正の理由附記に關する判決要旨一覧表」の整理番号（ゴシック書体は、最高裁判決）を示すものである。

(注1) シャウプ使節團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)、E節(附帯問題)、第二款(帳簿と記録)、C (中小企業)、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。(中略) このように帳簿記録をつけ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实地調査しない限り、更正決定を行なわないことを保証する。また、更正決定を行なったらその明確な理由を表示しなければならない。(後略)

一、規定の趣旨

前述のとおり、青色申告について更正を行う場合には、更正通知書に更正の理由を附記することが規定されているが、右規定の趣旨は、昭和二五年の所得税法、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窮うことができる。

「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に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、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したしております。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。……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小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ゆくようにしたいと考えております。^(注1)」

「青色申告の制度を、今回税法改正全般にあ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づきまして記載いたしておるわけでありまして、その帳簿に基づ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た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四六条の二に規定しているのであります……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づ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ことが違うわけでありまして、常に青色申告は、そのまま認められるという

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、必ずどうい理由でその青色申告を認めることができなかったか、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(注2)「……」

右の立法の経過からも明らかのように、理由附記の規定の趣旨は、要するに青色申告書はこれを尊重し、青色申告者の備付帳簿書類の記載を無視して更正決定を行ってはならないことの保障を手續面において担保したものである(注3)ことができるであろう。

ここで、理由附記規定の趣旨についてなされた判決について検討することとする。

理由附記に関する最初の判決は、昭三〇・一二・二八横浜地方三〇(行)二(1)であるが、右の判決は理由附記を命じる規定の趣旨について「青色申告者について政府が更正を行なう場合には、必ず事前にその帳簿書類を調査しその調査した処に従い更正と同時にその理由を明らかにすべきものとし、以て税務官庁に理由附記を義務づけることにより濫りに更正すべきことを防止し、納税者の権利、利益を尊重して青色申告制度の適正な運行を期せうとするものである」と判示している。

右の判決に続く理由附記規定の趣旨に関する判決では「厳格な帳簿書類の整備、記録、決算が要求される青色申告制度における租税特恵の一つ」(2)であるとか、「更正を適正、かつ、慎重ならしめるとともに青色申告者に対し更正の理由を了知させて不服申立をなすべきか否かの判断の資を与えようとするものである。」(3)というような判示がなされている。要するに、理由附記規定の趣旨は、① 厳格な記帳義務に対する代償、② 青色申告制度の適正な運行の助成、③ 更正処分の慎重性の担保、不服申立における便宜の供与等ということが挙げられるわけであるが、青色

申告の理由附記について先例的な判決となつた昭三八・五・三一最高二小三六（オ）八四（4）（以下本件を「鵜殿判決」^{（注4）}という。）によると理由附記規定の趣旨は「一般に法が行政処分^{（注5）}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専断を抑制するとともに、処分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。」と説示されている。「鵜殿判決」に続く理由附記規定の趣旨に関する判決は、多少の表現の違いはあつても基本的にはおおむね右の判決の見解を踏襲しているものが多くなつてゐる。

右の「鵜殿判決」もその判旨にみられる「処分庁の判断の慎重、合理性の担保」ということは、青色申告の更正に當つては必ず事前に帳簿調査を条件とするということのあらわれとみて、理由附記規定の立法の経過に照らしてもますます妥当な見解かと考えられるが、「恣意専断の抑制」という表現はいささか誇張的であり、少なくとも現在の税務行政に對しては「処分庁の判断の慎重、合理性の担保」という表現を強調するための修飾語として理解されるべく、最近の判決^{（注6）}においては右の文言は使われていない。また、「処分理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える」ということも、後述の「理由附記の程度」とも関連して検討されるべき問題であるが、青色申告書以外の申告書に對する更正通知書には理由を附記することが規定されていないこととの関連において、規定の趣旨としては必ずしも本質的なものとはいえないのではなからうか。

理由附記の規定を設けたそもそもの趣旨は、青色申告者は、それ以外の申告者（以下「白色申告者」という。）とは異なり、誠実な記帳義務を負い課税庁との間に信頼関係が保たれている筈のものであるから、青色申告書についてあえて更正する場合には、青色申告者^{（注7）}に對し、じ後の經理の参考のため、特に、いかなる点で更正するのかを知らせるためのものであつたと解される。

(注1) 昭和二五年三月四日衆議院第二五四大蔵委員会における質疑応答「税制改正参考資料集」第三集上巻九三頁以下

(注2) 昭和二五年三月一日衆議院第三〇回大蔵委員会における質疑応答前掲資料集二二四頁以下

(注3) 昭四七・一二・五最高小四三(行ツ)六一(61)上告理由書より

(注4) この判決は、都内小石川で靴の小売業を営む青色申告者鵜殿氏と東京国税局長との間で争われた事件に対するものであるが、争の発端は、鵜殿氏の昭和三十一年分の申告所得金額三〇九、四二二円に対して昭和三十三年七月所轄小石川税務署長がこれを四四四、六九五円とする更正を行ない、その通知書に「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。」と理由附記がなされていたのに対し、右の理由附記が不備であるというものであった。鵜殿氏は、再調査請求及び審査請求しを、何れも棄却されたが、全国青色申告会の全面的な支援を得た同氏は、昭和三十三年訴訟を提起した。一年余にわたる審理の結果三四年二月四日東京地裁は同氏の主張を全面的に認め、同氏に勝訴を言い渡した。敗訴した東京国税局長はただちに東京高裁に控訴し、同高裁は三五年一〇月二七日一審判決を破棄し、国側に勝訴を言い渡した。鵜殿氏は右の判決を不服として三五年一月一日最高裁に対し上告した。最高裁は、三八年五月三十一日二審判決を破棄、一審判決を支持して自判により鵜殿氏に勝訴を言渡し、約五年間の長きにわたった争も終止符が打たれたのである。この最高裁の判決により、それまで課税庁側では理由附記は都内行政庁に対する訓示規定であるとする主張がしりぞけられ、効力規定であることが確認されたのである。

(注5) 昭三九・一〇・二〇仙台高等三八(ネ)四六三(6)、昭四二・二・七広島高等四一(行コ)五(7)、昭四五・二・二〇東京地方三

七(行)三四・三五(6)

(注6) 昭四五・三・一八大分地方四二(行ウ)六(4)、昭四六・七・一七福岡高等四五(行コ)三(4)、昭四七・二・三岡山地方四四

(行ウ)四四(4)

一、規定の性格

「規定の性格」とは、理由附記に関する規定は効力規定であるか訓示規定であるかということである。すなわち、青色申告書にかかる更正通知に更正の理由の附記を欠いた場合、右の更正通知は有効か無効かという問題である。また、「理由附記を欠いた場合」には、理由附記が全然なされていなかった場合と、理由附記は一応なされているがそれが不備であった場合の二つが考えられるが、前者の場合と後者の場合について、それぞれ解釈はどうなるかという問題もある。

理由附記規定の性格については、昭和三〇年に紙上討論がなされたことがある。

昭和三〇年五月、当時国税庁所得税課の青色申告係長であった市川正雄氏の「通知書に理由を附記することは、その本質的な要件ではない。すなわち、一般に更正又は決定の通知には、理由の附記は必要とされていない。青色申告書に対する更正も、その性質は一般の更正と異なる筈はないのであるから、理由の附記はその本質的な要件ではなく、これを欠く場合にも、更正そのものの効力には影響がないとの説を支持したい。」^(注一)という見解に対して、税理士の加納清氏が、「日本税理士会連合会の機関紙「税理士界」^(注二)に大要次のような反対意見を掲げられた。すなわち、「理由の附記がないことは、青色申告者に対する通知書の重大な瑕疵である。そもそも税法が、青色申告制度を設けた理由は、企業に経理のガラス張りを要請しもって課税所得の適正な把握を期する点にねらいがある。このため税法は青色申告者に貸倒準備金その他のいわゆる特典を与えたのであるが、特典であればとて、その法解釈についてまで、恩惠的であってはならない

ことはいうまでもない。税法は青色申告者の更正又は決定に当りその帳簿書類の調査の結果誤りがある場合に限りなすことができ、しかも更正通知にその理由の附記を要求しているのは、青色制度の確立発展のため重大な意義があるのであって、この法条はあくまで、厳格に解釈されるべきだと思ふ。(中略)更正は、税務官庁の行政処分であつて、その通知書は裁判における判決書ではないが、納税者には判決と同じ響を持つ。理由のない主文だけの判決は無効であることを、私は強調したのである。」

右市川氏、加納氏の論争を採りあげた前掲「(注3)税理士界」は、市川氏に有効説支持の論拠の再説を求める一方、日本税法学会常務理事、名城大学教授中川一郎氏及び弁護士・公認会計士阿南主税氏の法律的理解を求め、各氏の見解をそれぞれ次のように掲げている。

市川氏は、「そもそも行政処分について、法令で理由を附記すべきことを要求されている場合があるが、この行政行為の形式については、『法令の定める行政行為の形式には、効力要件たる形式と然らざるものとの区別があり、しかし行政行為が無効となるのは、効力要件たる形式を欠いた場合に限られるのであるから、法令の定める形式がそのいずれに属するかを区別することが必要である。概していえば、その形式が行政行為の確実性を証明するために必要であると認むべき場合には効力要件たるものと認むべきであり、その形式を欠いても行政行為の確実性には影響なく、単にその趣旨を一層明瞭ならしむるに止まるものは、効力要件たらざる形式と認むべきである。』(行政法総則、美濃部達吉述)とされています。この場合前者については、例えば、法定の期間従覧に供しなかつた選挙人名簿の効力は無効であることについて、『総て公の証明をなす行為は、公の証拠力を発生するだけの權威を備えたものでなければならぬから法律が一定の手續を必要としている場合には、その手續を経ることが、効力発生要件と認めねばならぬ』(公法判例

大系、美濃部達吉述」と説き、また後者については、『例えば、市町村制には「異議ノ決定ハ文書ヲ以テ之ヲ為シ、其ノ理由ヲ附シ、之ヲ申立人ニ交付スベシ（市一六〇条、町一四〇条）」というといえども、決定書に理由を附することは、唯説明に過ぎざるを以て、主要の形式と認むるを得ず、理由を附せざる決定書といえども、唯破壊の原因となり得るに止まり、全然無効なるものと解するを得ず』（行政法概要、美濃部達吉述）」と説いています。そこで、これらの法理により青色申告の更正について考察しますと、更正は、申告の適法性または当否についての判断をするものではなく、申告者の所得金額等について、税務官庁が申告書と異なる見解を有することを明らかにし、納税義務の範囲を確定する処分であります。したがって、青色申告に対する更正において、附記を要求されている理由とは、税務官庁の見解が、いかなる点で申告と異なるに至ったかの説明にすぎず、理由の附記のないことは、更正自体を無効ならしめる重大な瑕疵ではないと解すべきであります。よってこの理由の附記の有無は、更正の内容そのものには何の影響も及ぼさないとの説を私としては支持したのであります。税法で理由の附記を要求しているのは、青色申告者は、帳簿書類を備え付けて、自己の企業経理の内容を明らかにしているから、それに対して再調査または審査の請求のため、あるいは将来の経理のためなどについて申告者の便宜を計るのがその目的であり附記を要求されている「理由」とは、税務官庁の見解が如何なる点で申告と異なるに至ったかの説明に過ぎないものであると解すべきであります。」と、理由附記は効力規定ではなく訓示規定である旨を述べている。

これに対し、中川氏は、「加納氏は無効とされ、同氏引用の市川氏は有効とされる。私は、有効でも無効でもなく、瑕疵ある行政行為として取消し得べきものであると解する。批判者の立場から両説を折衷しようというのではない。有効説に対する批判は加納氏の所論で充分であろう。『附記しなければならぬ』という文言を何等特別の根拠、理由を

明らかにすることなく無視して、訓示規定であると解するのは、理由の附記なき更正通知を有効と解さんがための御都合主義的解釈であり、論理の世界では到底認めることができない。(中略) 然らば無効説は如何。無効といふのであるから、行政救済手続を経る要もなく、ましてや更正処分無効確認の判決がなくても無効であり、全然更正処分がなされなかったと同じである。然し、この無効な行政行為も納税義務者が無効を主張するまでは、法律上ではないにしても事実上有効な行政行為として仮装することになる。しかもこの仮装のままで納税も行われ、何時の間にか事実上の効果が法律上の効果に転化しているのが通例である。然るにかかる場合、後日に及んで無効な行政行為は何時でも無効であるとして、不当利得を理由に納付税額の還付請求を認め、又滞納処分の無効を認めなければならないようでは、税務行政秩序は擾乱されることになる、殊に更正処分は確定申告書提出期限より三年経過したときは、最早これをなし得ないのであるから、更正をなすべき正当な理由がある場合でも、これをなし得なくなってしまう場合が多くなる。これでは却って租税負担の公平を欠くことになる。私は、無効ではなく、法規違反の理由により取消し得べき行政行為であると解する。」と述べている。

また、阿南氏は「私は理由を附記しない更正決定通知が法的効果を生じない無効の通知だとは考えない点では市川氏と同意見である。この理由を明らかにするには、法人税法第三二条、所得税法第四五条第二項に理由を附記しなければならぬと規定したのが、更正決定通知書の成立要件を定めたものかどうかということを究明する必要がある。私は同法の立法趣旨は、更正決定通知書の要件を規定したのではなく、立証責任の転換を規定したものだと思う。国家又は公共団体が国民に対し納税義務を課するのは課税権という統治権に基づく作用であるから国家は税法で納税義務の一般要件を定めておき、納税者はこの法律に基いて忠実に納税額を申告し、政府はこの申告によって徴収するという、いわゆる申告

納税制度を現行法は採っているから、若し納税者が申告をしないか、または申告をしても不真実な申告をしたとき、これを更正する権利も政府にあることは課税権の本質上当然といわねばならぬ。従って、この場合政府が若し不当、不法に課税権を行使して政府と納税者との間に争が起ったとき、原告たる納税者は如何なる理由で不当であり、または不法であるという立証、即ち法律の命ずる真実な納税義務の範囲を、納税者自ら立証する義務があり若し立証ができなければ敗訴になるのが原則である。しかるに青色申告書は、常に真実な納税義務の申告をするという建前から、法律ではこれらの青色申告者に対し政府が更正決定をする場合は、更正決定をしなければならなかった理由を政府自ら立証せねばならないと規定し、青色申告者に特典を与えたのが法人税法第三二条、所得税法第四五条第二項の立法理由だと思ふ。即ち政府が更正決定をなした場合は、その理由を通知書に附記してなるべく早く納税者に更正した理由を知らせて理解ないし防禦の手段を講じさせるための訓示的規定であるから、いやしくも政府はその有効無効に関係なく、必ず理由を附記して通知すべきで、故意に理由を附さないで通知することがありとすれば遵法精神を無視した不当な通知であるといわねばならない。」と述べている。

加納氏の無効説に対し、市川、中川、阿南三氏の見解はいずれも無効ではないという点では一致しているが、それが瑕疵ある処分として取消の原因となるか否かについては意見が分かれている。この点については後で論及することとする。

次に「理由附記規定の性格」に関してなされた判決要旨をみることにする。

① 昭和三〇・一二・二八横浜地方三〇（行）二(1)「その理由を全然附記しないでなされた更正処分は、右規定に反し違法であつて取消しを免れないものと解する」

② 昭三四・七・一〇福岡地方三一（行）三一(3)「通知書に理由の附記を欠く更正は違法であって、同三二条は単なる稅務行政上の便宜に基く訓示規定であると解すべきではない」

③ 昭三三・一一・二九東京高等三一（ネ）二七〇(4)「右理由の附記を欠く通知は、法定の要件を欠く違法なものであり、当該更正は取消しを免れないものであって、同条項は訓示規定ではない」

④ 昭三四・二・四東京地方三三（行）五五(4)「通知書に理由の記載を欠けば更正自体が違法となり、取消原因となるものと解すべきである」

また、「鵜殿判決」においても「その記載を欠くにおいては処分自体の取消しを免れないものといわなければならぬ」と、判決はいずれも理由附記を命じる規定は訓示規定ではなく、効力規定と解すべきであり、理由附記を欠く更正は違法な処分として取消しを免れない旨の判示をしている。

なお、右各事件中理由附記が全然なされていなかったのは最初に掲げた①の事案のみで、他の事案は理由の附記を欠くとなっているが、いずれも理由附記は一応なされていたがその理由が不備とされたものである。

理由附記が全然なされていなかった場合には当該行政処分自体は無効であるとする説もあるが、もし行政処分の無効・有効の判断基準を「瑕疵の重大かつ明白」説にもとめるならば、理由附記が全然なされていない場合、明白性については議論の余地はないであろうが、重大性については簡単に結論は下せないと思う。青色申告書の更正処分については、理由附記が全然なされていなかった場合においても判決は無効とはせず、取消し得べき違法処分と判断している。

ところで右に列記した判決のうち最初の判決である①の理由附記なき更正通知の効力に関する判決に対し、専修大学教授田中勝次郎氏の批評がある。すなわち、右判決の要旨は、「所得税法第四六条の二項の規定は、青色申告書につい

て政府（税務署長）が更正を行なう場合には、必ず事前にその帳簿書類を調査し、その調査した処に従い更正と同時にその理由を明らかにすべきものとし、以て濫りに更正すべきことを防止し、納税者の権利、利益を尊重して青色申告制度の適正な運行を期そうとするものであるから、青色申告書について更正がなされる場合は、必ず同時にその理由を通知書に附記記しなければならぬのであって、その理由を全然附記しないでなされた更正処分は、右規定に反し違法であつて取消しを免れないものと解すべきである。」というものであるが、これに対する田中氏の批判の概要は次のとおりである。

「この判決理由はあまりに簡単であつて、その真意を捕捉するに苦しむものであるが少くとも次の二つの理由の何れかによるものと思われる。即ち、

第一 更正決定の理由附記の脱漏は法律の命令又は禁止規定に反する処分となるから違法である。

第二 青色申告の場合の理由附記の規定は、相続税法その他の青色申告と関係のない場合の更正決定に対する理由附記と異なり、青色申告の重要性にかんがみ設けられた規定であるから、青色申告に対する更正決定に限り理由附記の脱漏は、更正決定を違法ならしめる。

もし、本件が第一の理由によるものとするれば、法律行為が、法令の命令又は禁止規定に違反して行なわれた場合、その法律行為の効果にどのような影響を及ぼすかという問題が先決問題となるのである。この点に関して、ドイツのウェルツブルグの大学教授ハインリッヒランゲの説明によると、この場合の法令違反の効力は次の四つの場合に分かれると云っている。

(a) 法令に違反の結果、その法律行為は処罰され、且つ無効となる場合（これに該当する行為は、例えば、経済統制

法に違反して鬪取引をなす場合の如きである。)

(b) 法令に違反する結果、その法律行為は無効となるも、処罰はされない場合(これに該当する行為は、例えば、我國の民法第九十条に違反して善良の風俗に反する法律行為をなした場合)

(c) 違反行為に対しては処罰されるも、個々の法律行為は有効な場合(これに該当する場合は、法律が個々の法律行為を禁止する趣旨ではなく、これらの行為を包括的に禁止する場合である。例えば、営業取締法規が、一定時刻以後は、営業を禁止する旨を規定した場合に、この規定に違反して営業しても、顧客との個々の法律行為は無効とはならないが、営業者自身は処罰される。)

(d) 違反行為は処罰もされないし、又無効ともならない場合(これに該当する場合は、いわゆる勧告規定に違反する場合である。勧告規定というのは、一名不完全法規とも称せられ、我国では通常訓示規定と称している。)

しかして、官庁側の行政処分又はこれに附随する行為で命令又は禁止規定に従わなかった場合には、官庁に対する行政上の処罰はあり得ないから、右の(a)と(c)とは行政官庁の法令違反には適用はなく、残るは(b)の処罰されないが、法律行為は無効である場合と、(d)の処罰もされないし無効でもないという場合のみが適用されるということである。ところで行政法規中には(d)に該当する規定は極めて多く、本件理由附記の規定も勿論その一例であるにもかかわらず、判決は(d)の場合には該当しない理由については一言も触れることなく、法令の規定に違反するから違法行為であるとしたのは、行政処分に対する命令又は禁止規定の中には(b)の外に(d)の規定があることを看過した判決であるという外はない。

また、判決の第二の理由が青色申告書の重要性にかんがみ、青色申告書の更正決定に限り理由附記の脱漏は処分を違法ならしめるとの解釈に基くものであるとすれば、若し、更正決定が事前に帳簿を調査しその上で誤りがあることを発見

したためになされた場合であっても、偶々理由附記を怠っただけで、その更正決定は違法であるという結論になるのであるが、かくの如き法文の趣旨はどこにも規定されていない。法文には、「更正をなす場合においては、その帳簿を調査し、その調査に因り所得の計算に誤り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」と規定してあるだけで、「理由附記のある更正決定に限りに更正決定ができる」という意味の規定はどこにも規定されていない。若し、理由附記を命じる規定が青色申告制度の奨励のためであるならば、前事の帳簿調査を必要とし、これによって更正決定の濫用を防止しておけば充分であって、更に理由附記を命ずる必要はないしまた理由を附記されたために更正決定の濫用を防止する作用をなすものでもない。理由附記は、単に納税者をして参考のため更正の要点を知らしめるためのものである。この意味において青色申告以外の場合の更正決定の理由附記と何等ことなるところはない。故に判決が理由附記を命じたのは更正決定の濫用を防止するためであると判決したのは何等の根拠のないことである。

これを要するに、この判決は、若し、單純に法律の規定に違反する行政処分であるが故に違法であると判決したものであるとすれば、判決は、法律の命令規定は独り強要規定だけでなく、勧告規定も存在することを看過したものであり、若し又この判決は、命令規定の中には、強要規定の外に勧告規定も亦これを包含していることは承知しているが、本件は、青色申告に対する更正決定であるから、この場合に限り理由附記を命じた規定は強要規定であって、同じく白色申告の更正決定に対する種類別内訳の附記命令とか、相続税又は資産再評価税の更正決定（これは青色申告とは関係がない）の理由附記命令は何れも勧告規定に属するという趣旨の判決であるとすれば、これは、あまりに青色申告を過大評価した結果であって、税法が理由附記を命じたのは、判決のいうが如く、これによって青色申告に対する更正決定の濫用を防止するためのものではなく、これによって更正決定を受けた納税者をして、更正の理由を知らしめるという

單純の動機に出でたものであることは、独り青色申告の場合に止らず、その他の場合にも更正決定には理由附記を命じていることよつて明らかである。故に判決は、以上何れの理由によるとしても理由のない判決であるといわなければならぬ。^(注6)」

以上、「理由附記規定の性格」に關する各界諸氏の見解を紙上討論、判決ならびに判例評釈を通して掲げたのであるが、まず、紙上討論の契機となつた加納氏の主張される「理由附記のない更正通知は法令違反だから無効である」という主張については一般に法律行為の無効判断の基準とされている「瑕疵の重大かつ明白性」の原則のうち少くとも「瑕疵の重大性」からみても青色申告書の更正の場合における「理由附記を欠く瑕疵」をもつて直ちに無効原因とすることには首肯できない。また、同氏の「理由のない主文だけの判決は無効である」との主張も、青色申告書の更正の場合におけるいわゆる判決の「理由」に相当する「理由」としては、国税通則法二八条二項に規定する課税標準等の記載事項そのものがこれに該当するものと解すべく、青色申告書の更正通知書に附記すべき理由は青色申告書を是認しないで更正をなすに至つた理由を指すものであつて、いわゆる判決の「理由」には相当しないと考えられるので、失当である。

中川氏の説はおおむね判決と同じ考えのようであるが、「(処分庁は)『附記しなければならぬ』という文言を何ら特別の根拠、理由を明らかにすることなく無視して、訓示規定と解している」と批判されているが、処分庁としては、「理由附記規定は行政行為の確實性を証明するための不可欠な要件(成立要件)とは解し難く、單にその趣旨を一層明瞭ならしめるに止まるもので、理由附記は税務官庁の見解が申告と異なるに至つた点の説明にすぎない」と判断した旨を明らかにしているのである。

また、阿南氏は「理由附記規定は処分庁の立証責任の転換を規定したものである」と述べているが、いやしくも課税庁が納税義務者の申告書を更正する場合にはそれが青色申告書以外の申告書であっても更正の理由は明らかにされていなければならないのであり、その意味においてはいずれの申告書に対する更正にも課税庁は立証の責任を負うべきであると考えられるから、同氏の説には直ちに賛成し難いが、同氏の説はむしろ青色申告書は真実な納税義務者の申告が建前とされているものであるということを基本として、特に更正するに至った理由を相手方に明示すべきことを課税庁に訓示しているものであるとすることに力点を置いて読みたい。

ところで、判決は「理由附記を欠く更正処分」を無効としたものはないが、いずれも違法な処分として取消しをまぬかれないとしている。

すなわち、判決では理由附記は更正処分の成立要件であるとする解釈が一貫してとられているようであるが、この点に関し、前掲田中氏の判例評釈には次のように述べられている。

「決定通知の記載事項中には決定処分の効力を左右する部分と然らざる部分とがある。前者は、例えば、税額又は課税標準であって、若しこの記載を欠く場合には、決定処分そのものが意味不明となるから、適法な行政処分として成立することができないこととなる。従って、この記載事項は処分の効力に影響を及ぼすことになるのは当然である。後者は、例えば、本件の附記事項のように、更正決定が申告額と異なる理由を参考のために記載する場合である。この場合は、行政処分の成立要件ではないからこれを欠いたからといって処分の効力には何等影響がない。

故にドイツ租税基本法第二百一条は、租税の決定通知の記載事項を規定するに際し、処分の効力を左右するほどの重要な事項と、然らざる事項とにわけて、前者の規定を守らない場合はその決定処分は違法の処分となるが、後者の場

合は、処分の効力には何等の影響がない旨を規定している。即ち、

第二百十一条（税額決定書の内容及び送達）

(一) 税法の規定上文書をもって交付しなければならないこととなっている租税決定通知書には税金の額を記載しなければならぬ (müssen)

(二) 租税決定通知書には更に次のような事項をも包含しなければならない (Sollen)

一 どのような法的救済手段が認められ且つどのような期間内にどのような官庁にこれを提起すべきであるかの
教示

二 課税の標準、但し、まだ納税義務者に通知してなかった場合に限り

三 税金を納付すべき場所、時期及びその方法

四 決定と申告が異なる点

(三) 租税の決定通知は封書にてこれを送達しなければならない (Sind zu...)

この規定の中で、処分の効力を左右するほどの重要な規定は第一項の規定である。即ち同項は、決定通知書は、通知せんとする税の金額を記載しなければならないと規定している。この規定は、行政処分そのものの記載を命じた規定であって、この表示を欠くときは、この行政処分は、どんなことをその処分の内容としているか不明であるから、これが記載を強要している。故に法文も「記載しなければならない」というときに最も強い強要を意味する müssen という語を使用し、第二項の場合は、同じく記載しなければならないという意味の規定ではあるが sollen という語を使用し müssen より稍意味が弱いことを明らかにしている。故に前者の強く強要する規定のことを強要規定 (mussvorschriften) と称

し、後者の稍弱く要求する規定のことを勧告規定(sollvorschriften)と称しこの両者を区別している。

そこで、この第二項の附記事項の中で、本件の問題と密接の關係を有する規定は、第一項第四号の「申告と決定と異なる点を附記すること」を命じていることである。この規定は、本件の理由附記に該当する。何となれば、申告を認めないで、政府が決定する場合に始めて決定と申告と異なる場合が起り得るから、これは、一種の更正決定についての規定であるといふことができるからである。ドイツでは、この場合には、我国のように理由を附記せよとは書いてないが、申告と決定と異なる点を附記せよと規定しているから、規定の趣旨は両者同一であるといふことができるからである。果して然らば、既にドイツにおいても、更正の理由附記は、単なる勧告規定であつて、これを欠いたからといって、更正処分を違法ならしむるものではないという主義を採用し、立法を以てこのことを規定しているのであるから、これと同様の趣旨を以て規定された我所得税法の決定通知の附記事項も、ドイツと同様に解するのが至当である。^(注1)

このように元來青色申告書の更正処分についてもその成立要件となるのは課税庁の意志表示たる課税標準そのものであり、附記理由は課税庁が申告内容を更正するに至つた理由の説明に過ぎず、それはいわば課税庁に対する訓示的な規定であると認識されていたものが、手続法重視の社会情勢下において次第に効力規定と解されるようになり、最近においては、青色申告書の更正処分は実体的課税標準と手続的理由附記の双方が完備されてはじめて適法な処分となつて見解が一般化してきたように思われる。

(注1) 税経通信、昭和三〇年五月号六九頁

(注2) 日本税理士会連合会機関紙「税理士界」昭和三〇年五月一五日号四頁

(注3) 前掲「税理士界」昭和三〇年六月一五日号四頁

(注4) 田中二郎「行政法総論・法律学全集六」三五三頁

園部敏「行政法論」三九頁

(注5) 相続税については、昭和三十七年法律第六七号「国税通則法の施行等に伴う関係法令の整備等に関する法律」により理由附記に関する規定は削除された。

(注6) 田中勝次郎「税法学」六六号八頁以下

(注7) 田中勝次郎前掲誌一二頁以下

三、附記の程度

現行所得税法一五五条二項及び法人税法一三〇条二項にはいずれも理由附記について「……その更正に係る国税通則法第二八条第二項(更正通知書の記載事項)に規定する更正通知書にその更正の理由を附記しなければならない。」と規定されているが、この規定からみると附記されるべき理由とは、国税通則法二八条二項に定める記載事項以上のものであるべきであると解されるが、法律にはその理由の内容、程度等については何等の規定もしていない。ところで国税通則法二八条二項に規定されている記載事項は、イ その更正前の課税標準等及び税額等、ロ その更正後の課税標準等及び税額等、ハ その更正による増減差税額、増減差還付金の額に相当する部分の税額、減少還付金の額に相当する部分の税額に対応する還付加算金の額と、その更正が国税庁又は国税局の職員の調査に基くものであるときはその旨、である。(なお、所得税については、所得税法一五四条二項の規定により、右のほかその年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額並びに雑損控除その他の控除の額並びに課税総所得金額、課税退職所得金額及び山林所得金額又

は純損失の金額及び雑損失の金額についての所得別の内訳をも附記することになっている。

青色申告書の更正にあたっては、当該通知書に右の記載事項以外に「更正の理由」を附記することが規定されているのであるから、「更正の理由」は少なくとも右の記載事項以上のものでなくてはならないであろう。

ここで、これまでに理由附記の程度について訴訟となったいくつかの事例について検討してみることとする。

税務官庁側の勝訴となった事例

- ① 昭三四・七・一〇福岡地方三一（行）三一⁽²⁴⁾
 - ② 昭三五・一〇・二七東京高等三四（ネ）三五六⁽²⁷⁾
 - ③ 昭三七・五・二六東京高等三四（ネ）一、八七六⁽²⁹⁾
 - ④ 昭四一・四・一八山口地方三七（行）五⁽³³⁾
 - ⑤ 昭四二・一・二二大阪地方三九（行ウ）一〇五⁽⁴⁰⁾
 - ⑥ 昭四三・三・三一東京地方四〇（行ウ）四⁽⁴⁶⁾
 - ⑦ 昭四七・二・三岡山地方四四（行ウ）四四⁽⁵⁵⁾
 - ⑧ 昭四七・七・一〇広島高等四五（行コ）二⁽⁵⁸⁾
- 税務官庁側の敗訴となった事例
- ⑨ 昭三三・八・六京都地方三一（行）一五⁽²¹⁾
 - ⑩ 昭三四・二・四東京地方三三（行）五五⁽²³⁾

- ⑪ 昭三四・八・一〇前橋地方三〇(行)五(2)
- ⑫ 昭三八・一一・一三仙台地方三五(行)九(3)
- ⑬ 昭四〇・五・二七東京地方三〇(行)九五(5)
- ⑭ 昭四二・三・二九大分地方四〇(行ウ)六(4)
- ⑮ 昭四五・一・一九山口地方四二(行ウ)八(4)

右に掲げた事例は、更正内容(項目)の重複をさけつつ、最高裁判決のあったもの、同一事案について各審の判決内容が異なったものを抽出したものであるが、右の事例中②と⑩、③と⑪及び③と⑮とはいずれもそれぞれ同一事件の二審と一審である。而して②は前掲「鵜殿判決」の二審であるが、その一審である⑩では処分庁の敗訴、②の二審では処分庁の勝訴、上告審(昭三八・五・三一最高二小三六(オ)八四(30)では処分庁の敗訴となっている。又③は⑩の二審であるが、一審では処分庁の敗訴、③の二審では処分庁の勝訴、上告審(昭三八・一一・二七最高二小三七(オ)一、〇一五(32)では処分庁の敗訴となっている。更に又⑧は⑮の二審であるが、⑮の一審では処分庁の敗訴、⑧の二審では処分庁の勝訴となった後、一審原告が上告して現在係属中である。

同一の行政処分に対して裁判所により異った見解が示されているわけであるが、これは理由附記の程度について非常に幅のある解釈がなされていることを示すものである。

以下、右各事例について検討することとする。なお、②、③及び⑧についてはそれぞれ⑩、⑪及び⑮と併せて検討することとした。

- ① 昭三四・七・一〇福岡地方三一(行)三一(2) 本件は、同族会社たる原告の青色申告書につき調査の結果、差益

計上洩れ（ただし、再調査決定により全額取消し）と同族会社の行為計算否認規定により原告の代表取締役外家族三名の役員に対する給与の一部を過大給与として否認した事案であり、更正の附記理由として「差益洩れ 二、〇九八、〇〇〇円、役員給与否認 四八九、〇〇〇円、償却認容三、七五〇円、積立金中減 四一、九七六円」と記載されていたが、判決では、「理由記載の限度としては、申告にかかる課税標準等の数額が具体的に如何なる項目における如何なる範囲の数額において誤りであるか、即ち、なされた更正にかかる数額が申告額のうちどの部分をどのように訂正した結果算定されたものであるかという程度の記載があれば十分であると解すべきであり、申告額について訂正された部分が何故誤りであるかという点についてまで記載を要求されるものとは考えられない。原処分通知に附記されている前記記載は、更正の理由として訂正すべき各項目並びに各金額を明記しているのであり、理由の附記として適法な記載であるというべきである。」旨の判決がなされている。

附記理由としては、更正に係る項目と金額の記載があれば十分であるとされているのであるが、最近においては、これと同種の判決は見当らなくなってきた。

④ 昭四一・四・一八山口地方三七（行）五〇〇 本件は、その代表取締役を中心とする同族会社である原告が所有していた訴外株式会社美津濃の株式を時価（三、四六五、〇〇〇円）より著しく低い価額（二一七、五〇〇円）で原告の代表取締役譲渡したことにより右代表取締役が原告から受けた経済的利益（三、二四七、五〇〇円）は同人に対する役員賞与と認められるから原告の益金に加算すべきであるとして更正したものである。原処分の更正の附記理由としては「低価譲渡（有価証券）二、一七五、〇〇〇円」、再更正の附記理由としては「株式会社美津濃の株式低価譲渡否認 一、〇七二、五〇〇円」と記載されていたのに対し、判決は、「法人税法三二条が青色申告の更正通知書に理由附記を

求めているのは税務署長の更正決定を慎重ならしめるとともに、申告者に不服申立をなすべきか否かの判断をする資料を与えようとするにあり、右理由記載の程度としては更正を相当とする具体的根拠を明確にする程度の記載があればたると解すべきである。更正処分の理由として『低価譲渡（有価証券）二、一七五、〇〇〇円』との記載には、有価証券を二、一七五、〇〇〇円低額譲渡したので更正したことが示されており、弁論の全趣旨によれば右更正処分のなされた昭和三五事業年度において原告が有価証券を譲渡したのは、本訴において問題となっている訴外会社の株式に外ならないことが認められるから、右理由中の有価証券というのが同会社の株式をさすことは当然原告に了知されると考えられる。また、再更正処分の理由として『株式会社美津濃の株式低価譲渡否認 一、〇七二、五〇〇円』との記載についても更正処分と同様右訴外会社の株式の低額譲渡否認など（本件更正については、株式低価譲渡否認のほか右否認に附随して少額の否認がある。筆者注）による訂正であることが明示されているものと認められ、右更正処分、再更正処分ともその具体的根拠は右記載によって自ら明白であって理由附記についての法人税法三二条の要求する要件を満たしているものといふべきである。」と判示している。

本件では、原告は、「処分庁の更正処分は、形式的瑕疵として理由附記が不十分であること、実体的瑕疵としては原告会社代表者が原告会社設立前から所有していた右代表者名義の訴外会社の株式に対する数回にわたる増資新株の払込資金を将来原告会社から受くべき配当金を目当としてその都度原告から借受けて払込みをしていたが、右借受金は更正対象事業年度末日（昭三六・二・二八）において完済したものであり、従って、原告代表者は原告会社から株式の譲渡を受けた事実はないのであるから、『株式低価譲渡』なる更正は違法である」と主張したものである。

原告の右の主張に対し、裁判所は処分庁の主張を全面的に認め、本件課税標準の更正は違法でない旨判示した。すな

わち、処分庁が、原告代表者が原告会社から譲受けたと判断した株式が実質的には原告会社所有のものであったとする理由として「①原告会社の資金によって増資新株の払込をしたこと、②原告会社は昭和三四事業年度以前の各事業年度の貸借対照表に増資新株を原告会社の資産として計上し毎期の株主総会でその承認を得ていること、③原告会社は増資新株を取得後昭和三六年二月二十八日まで総勘定元帳の出資金勘定に原告会社の資産として計上しており、原告が訴外山口信用金庫から事業資金を借り入れるに当り増資株式を担保として質入れていること、④原告会社は昭和三二ないし三四事業年度の損益計算書に増資株式に対する配当を原告会社の収入として計上し、毎期の株主総会でその承認を受け、右各事業年度の確定申告書において右配当金を益金不算入とし、右配当金に対して源泉徴収された所得税を法人税額から控除する旨を記載していること、⑤原告会社の代表者がその所得税の申告にあたり右株式配当収入を同人の所得として申告していないこと、⑥増資払込金を一旦原告会社の総勘定元帳の出資金勘定に計上しながら昭和三六年二月二十八日に会社代表者に対する仮払金勘定に振替処理し、昭和三六年二月期の貸借対照表上右株式を原告会社の資産から除外していること、の各事実によれば、第一回（昭三二・一・一〇、筆者注）ないし第三回（昭三五・二・一〇、筆者注）増資の株式三、三〇〇株および第四回（昭三六・二・一〇、筆者注）増資株式のうち少なくとも原告会社の保有していた三、三〇〇株に対し割当てられた一、六五〇株を取得したのはは会社代表者ではなく原告会社である……」旨をあげ、又低価譲渡の判断の根拠としては「証拠によれば、右訴外会社株式の昭和三六年二月二十八日当時の株価は一株七〇〇円であったことが認められるから右譲渡株式四、九五〇株の株価は三、四六五、〇〇〇円であり、原告はこれを著しく低い二二七、五〇〇円で杉本（原告会社代表者、筆者注）に譲渡したことになるからその差額三、二四七、〇〇〇円について、昭和三七年四月三〇日付更正処分によってそのうち二、一七五、〇〇〇円を、同年九月二十九日付再更正処分

によつて一、〇七二、五〇〇円をそれぞれ否認し益金に加算した……」旨をあげているのである。

右に述べた如く、本件判決は理由附記の程度の適否について処分庁の調査内容も十分検討のうえ、つまり弁論の全趣旨を踏まえたうえで、「低価譲渡（有価証券）二、一七五、〇〇〇円」及び「株式会社美津濃の株式低価譲渡否認 一、〇七二、五〇〇円」なる附記理由は更正又は再更正処分の具体的根拠を明示しており、適法な処分であると判示しているのである。なお、本件については、判決も指摘しているように、当該年度における有価証券の譲渡は他になく、その価額を低廉とした認定が、何の取引のことか特定できるといふことが、同じ勝訴事例といつても、①のような事例とは顯著に相違している点に注意すべきであらう。

⑤ 昭四二・一・二一大阪地方三九（行ウ）一〇五④ 本件は、原告会社の代表者である玉田チヨがかねて訴外今井某から賃借した土地の上に建物を建築し、個人で薬局を經營しており、その後、右の個人經營を廃止して原告会社を設立した際右の建物を原告会社に現物出資していたものを、後日右土地の借地権と建物を同土地の上に建築されていた玉田チヨ名義の他の建物及び訴外野尻幸一（玉田チヨの娘婿）名義の建物等と一括して訴外川上土地株式会社に四一、九九七、七五〇円で譲渡したが、右譲渡収益の全額を原告の収益に計上していなかったのに対し、被告（処分庁）は右譲渡による収益中玉田チヨが原告会社に現物出資した建物とその敷地の借地権に対する譲渡益相当額の三七、一六八、〇〇九円は原告会社に帰属するものであるとして更正処分を行ったものである。而して原処分の更正通知書には附記理由として「所得金額の加算。仮払金（代表者玉田チヨ）三七、一六八、〇〇九円、川上土地㈱に譲渡した代金、玉田チヨ名義及び野尻幸一名義にかかる代価総額四一、九九七、七五〇円のうち三七、一六八、〇〇九円は法人計算に算入すべきものと認められるから加算する。」と記載してあったが、これに対して判決は「右の記載のみ自体からは、川上土地

株式会社に対する譲渡代金のうち法人計算に算入すべきものとされている金額がどのような根拠にもとづくものか、さらには、その金額を法人計算に算入すべきものとする具体的根拠は何かを窺い知ることは容易ではないけれども、これによって少くとも、川上土地株式会社に譲渡した資産の一部が玉田チヨおよび野尻幸一個人のものではなくして原告会社に帰属していたものであり。したがってその譲渡益が原告会社の所得金額に加算すべきものと認められた結果、右のごとき更正決定がなされたものであることを認識することは原告会社にとってさして困難なことではないと認められるから、右理由の記載は、前記目的（更正に対して不服申立をなすべきかどうか、また、いかなる点をとらえて不服申立をなすべきかの判断の資の供与、筆者注）を達するのに必要な程度に具体的になされていたものといふべきであり、したがって、この点において本件更正決定を違法とすることはできないといわざるをえない。」と判示している。

本件では、「附記理由自体からは法人計算に算入すべきものとされている所得金額の算出根拠や算入理由を窺い知ることが容易ではないが、これによって少くとも訴外川上土地株式会社に譲渡した資産の一部は原告会社に帰属しているため譲渡代金中右該当資産に対する部分は原告会社の収入とすべきであるといふことを認識することが原告会社にとつてさして困難ではないと認められるから……」として附記理由は若干不備のきらいはあるかもしれないが、さりとてその不備は本件更正処分自体を違法な処分とする程に大きな瑕疵とは認められないとしたものである。

なお、本件は原告が控訴したが二審（昭四五・九・二九大分高等四二（行コ）九〇）においても原審判決が引用され、同旨の判決がなされている。

⑥ 昭四三・三・三一東京地方四〇（行ウ）四四 本件は、原告会社の清算所得の計算誤りを更正した事案であるが、更正の附記理由として次のように記載されていた。

「加算（清算所得の計算誤り）」

1 被合併法人の清算所得は、合併法人が被合併法人の株主に交付した株式等の合計額が被合併法人の合併当時の資本額、資本積立金額及び再評価積立金額の合計をこえる場合、そのこえる金額（法（昭和40年法律第84号）による改正前の法人税法、筆者注）13, 1, 2）と、みなす交付金額（法13, V, 項23の11）の合計額によって計算するものである。

2 被合併法人（株式会社丸木商店）の合併当時の資本金とこれに対する交付株式の金額との差額（R）は8,000,000円である。ところでこのうち積立金からなる部分の金額（P）は657,429円（法定準備金 別途積立金 固定資産評価利益認定損 繰越欠損金 未納府県民税、未納市町村民税）であり、積立金以外の部分からなる額（Q）は7,342,571円となる。法人税法施行規則第23条の11に規定する合併交付金とみなされる合併法人の負担する法人税額、道府県民税額、市町村民税額、事業税額の合計（X）は、下記の算式により計算することができ、これにより計算すると11,771,618円となる。したがって清算所得の金額（Y）は前記8,000,000円とこの金額との合計額19,771,618円となるのである。

記

1 計算式

$$X = \frac{P(A+A \times C) - Q(B+B \times C+D)}{1 - (B+B \times C+D)}$$

注 Aは清算所得のうち積立金及び非課税所得からなる部分の金額に対する法人税の税率で $\frac{20}{100}$ である。

Bは清算所得のうち積立金及び非課税所得からなる部分以外の金額に対する法人税の税率で $\frac{43}{100}$ である。

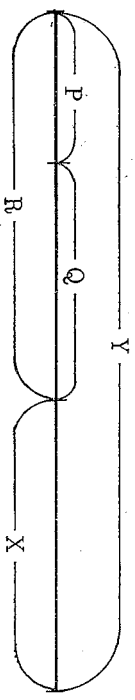
Cは清算所得に対する道府県民税及び市町村民税の税率の合計で $\frac{135}{1,000}$ である。

Dは清算所得に対する事業税の税率で $\frac{12}{100}$ である。

2 具体的計算

$$\begin{aligned} \text{みなし交付金}(X) &= \frac{657,429\text{円} \times \left(\frac{20}{100} + \frac{20}{100} \times \frac{135}{1,000} \right) + 7,342,571\text{円} \times \left(\frac{43}{100} + \frac{43}{100} \times \frac{135}{1,000} + \frac{12}{100} \right)}{1 - \left(\frac{43}{100} + \frac{43}{100} \times \frac{135}{1,000} + \frac{12}{100} \right)} \\ &= 11,771,618\text{円} \end{aligned}$$

3 前記計算成立の根拠



$$Y = P + Q + X \dots\dots\dots (1)$$

$$X = P(A + A \times C) + (Y - P)(B + B \times C + D) \dots\dots\dots (2)$$

(2)式に(1)式を代入

$$X = P(A + A \times C) + (P + Q + X - P)(B + B \times C + D)$$

$$X = P(A + A \times C) + Q(B + B \times C + D) + X(B + B \times C + D)$$

$$X - X(B + B \times C + D) = P(A + A \times C) + Q(B + B \times C + D)$$

$$X[1 - (B + B \times C + D)] = P(A + A \times C) + Q(B + B \times C + D)$$

$$X = \frac{P(A + A \times C) + Q(B + B \times C + D)}{1 - (B + B \times C + D)}$$

右の附記理由について判決は、「原告は、本件更正処分附記理由が不備であると主張するが(中略)更正通知書の

記載によると、更正の理由が詳細に附記されていることが明らかであるから、右主張も失当である。」と判示している。この判決自体は極めて当然であるが、果してこれだけ詳細な理由を附記しなければ適法な処分とはいえないものであろうかという逆の疑問を禁じ得ない。本件については原告の帳簿書類の記帳内容自体を更正するものではなく単に清算所得の計算誤りを修正するものであるから、清算所得の算出方法や計算過程まで記載しなくてもよいのではないかと考えられる。

なお、本件については、原告は、一審判決を不服として控訴したが、二審（昭四四・一・三一東京高等四三（行コ）一八四四）においても原審判決を引用して控訴人の請求を棄却している。当然な判決である。

⑦ 昭四七・二・三岡山地方四四（行ウ）四四四 本件は、建築設計、監督を目的とする原告会社が、一級建築士の資格を有する右原告会社の代表者が訴外某会社主催のヨーロッパ建築視察旅行に参加した費用を研究費として損金経理していたものを、右旅行はその目的、旅行先、旅行経路、旅行期間及び右代表者の行った行動等からして原告会社の業務遂行上必要な費用（法人税法二二条三項二号）とは認められないとして否認した事案であり、附記理由としては「加算、研究費の否認（夏期ヨーロッパ建築視察旅行）五六〇、〇〇〇円」と記載されていた。

原告会社は提訴に当り「代表者のヨーロッパ旅行に要した費用は損金計上し得ないもので、代表者に対する賞与に外ならないとして更正処分を受けたことを認める」旨述べながら、「『加算、研究費の否認（夏期ヨーロッパ建築視察旅行）五六〇、〇〇〇円』なる附記理由のみでは否認原因の説明がないので不備である。」と主張し、また、処分分は「本件旅行は、建築関係の視察とされているものの、目的地は概ねヨーロッパの名所旧跡等の観光地で旅行経路はいわゆる観光ルートに属すると認められ、建築設計という専門的な分野における専門的な研究手段を通じて個人的素養を高めよう

というものではなく、右の観光ルートを他の参加者（建築士としての専門的な者は少ない。）とともに視察し各地の建物を見て写真に撮すという程度であり、その実効性についても当初よりはっきり予測できるものではなく、しかも旅行者は帰国後、旅行中に撮影したスライド（内容は一般的なもので建築設計に関する専門的、技術的資料としての価値は乏しい。）と簡単な旅行日程を提出したにすぎず、このような旅行内容からすれば、これに要した費用の支出は、原告会社業務の遂行上必要な費用として損金に該当するものとは到底解されない。」と主張したのに対し、判決は、「記帳自体の信憑性について問題があるわけでなく法人税法二二条所定の損金に該当しないとして否認する場合には否認項目を特定するだけで十分である。」旨判示している。

この判決は、本件のごとく、とくに申告者の記帳自体を否認するものでない事案にあっては、否認項目を特定するだけで理由附記の目的は十分達せられるとの解釈を示したものととして注目される。

⑨ 昭三三・八・六京都地方三一（行）一五〇 本件は、原告会社の記帳のうち、実際の取引内容と異なる現金の收支について、原告会社はその代表者が自己の所有する現金を資金線の都合上原告のために立替え、ただその事実についての記帳を省略したものであると主張したのに対し、課税庁は、①原告会社の現金収支が実際の取引内容と異なること、②原告会社の取引代金の決済資金を立替えたものだという代表者個人所有の現金の資金源が必ずしも明らかでないこと、③原告会社の申告所得金額が同業種法人の実額調査資料等から算出した原告会社の標準利益額より低いこと等の事実から、原告会社が仮払金として経理していた支払先不明の現金は原告会社の収入（売上）を除外していたものと認めて更正したものである。而して更正に対する附記理由を「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、前期認容事業税 六、八三〇円、同利子税 二、一八一円を加算した。」と記載したのに対し、判決は、「本件についてみれば、仮払金の項目を除いた他の項目はそれが課税標準の計算に除し計上の方法を誤ったものを更正したものであることは容易に理解しうるもので、この範囲の更正であればこの様に科目と金額を示すのみで理由の記載としては充分である。しかし、仮払金の項目は、期末における仮払金の残高が貸借対照表の資産の部に計上されていない趣旨と考えても、弁論の全趣旨によれば、本件更正は、簿外売上現金の脱漏分を更正したものであるからその趣旨で更正されたものとは認め難く、又期間内の仮払金についての取引の帳簿処理に誤りがあるという趣旨と考えても、仮払金は通常費用等支出の項目に整理されている筈で、仮払金を増すということが利益の増加に直ちに結びつくものではない。いずれにしても仮払金についての更正は何を意味するのか判然とせず、まして売上金の脱ろを意味するものとはとうてい理解できないから、理由附記としては不備のものであるといわなければならない。」と判示している。

なお、本件においては、更正内容は「仮払金 三三〇、〇〇〇円」の外にも加算項目及び減算項目があったが、原告会社は「仮払金 三三〇、〇〇〇円」なる更正項目についてのみ理由附記の不備と所得加算の違法を主張していたものであり、判決も「……青色申告制度の趣旨、同条の規定の文言よりみて単なる訓示規定とは解し得ないものであり、理由の付記の義務づけられている以上、仮に形式的に理由欄に何らかの記載があっても、不十分でいかなる理由で更正したかを理解しえないようなものであるときはやはり同条規定に反するものというべく、本件における更正処分の仮払金 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。」と判示し、更正通知書の理由附記の一部に不備がある場合その部分の限度において更正処分の取消しがなされている。（理由附記の一部に不備があった場合の

処分の効果については後述する。

ところで課税庁は右の「仮払金 三三〇、〇〇〇円」のみでは不備であるとした判決を不満として控訴（昭三六・一・一八大阪高等三三（ネ）一、一二五(2)）したが、判決は「控訴人の調査の結果及び本訴における控訴人挙示の証拠によつては被控訴人の財産内に一時出所不明の現金（これも若し借入金であるとすれば、一面的な資産的取扱のみで処理せらるべきものでないが）若しくはたかだか被控訴人の簿外資産たる現金の存在の事実を推定し得るのみであつて、この事実と、それが売上金収入であること、いわんやそれが当該課税年度における売上金収入であることについては何等必然的な結び付がなく、かかる断定を下すことが躊躇されることは、現に控訴人が更正決定の理由として、これを収入面で把えて認定売上金、又は認定仮受金等と判定することなく、わずかにその逸出面のみから見た『仮払金』なる名目を用いた事実が、これを実証して余りがあるといふことができる（反面から言えば、記帳以外の「仮払金」が存することは、通常単に未確定支出が存することを意味するのみであるから、直ちに損金取扱が否定される訳のものではなく、従つて、当然の利益増加とはいひ得ないことになる。それゆえ、税務上の取扱として「仮払金」に控訴人主張のよゝうな損失否認の意味を包含せしめようとするには、少くとも疑義が存するであらう。）そうすれば結局、控訴人主張の売上金三三〇、〇〇〇円脱漏の事実はこのことを認めることができない。」と説示している。すなわち、本審では理由附記の程度の適否の判断は直接行なわず、それ以前の問題として更正処分自体の適否を事実認定により判断しているのである。本件更正処分は調査の過程において簿外現金の存在が把握し得たがその出所・帰属を確認し得なかつたため附記理由も明確を欠く結果となつたものと思われるが「仮払金 〇〇〇円」なる附記理由からは更正の内容自体が不明であり、例えば「売上計上洩れ 〇〇〇円」、「株式低価譲渡否認 〇〇〇円」なる附記理由等とは異なり、理由附記

の程度の適否判断の対象となり得ないものであろう。

⑩ 昭三四・二・四東京地方三三(行)五五(註) 本件は前掲「鵜殿判決」の一審である。原告は靴の小売を業とする個人であるが、課税庁が本件更正対象年分の確定申告書につき原告の備付帳簿書類等の調査を行ったところ記帳現金残高と実際手許現金残高とが突合せず、記帳売上と脱漏の疑があることが認められたので、原告取扱商品につき各品種別に数点の商品について、その仕入価格と販売価格との差額(粗利益)、見切りまたは値引に関する原告の説明、各商品別の売上数量の比重による加重平均値、前年分の原告方の売買利益率等各種データに基づき原告の営業における売買差益率を検討して調査対象年分の売上金額を計算し、右売上金額から原告記帳にかかる販売原価その他の諸経費を控除して調査所得金額を算定した。原告は右実地調査に当ってはこれに立会いその結果を十分了知しており、また、課税庁は原告の申告所得を更正するに先立って課税庁の課税内容を説明し修正申告の提出方をしようとしたが原告がこれに応じなかったので更正したものである。そして更正の理由として「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。」と記載した。

右附記理由に対し判決は、「理由附記の程度は、少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拠を摘示して、納税者に理解できる程度に記載することを要するものと解すべきである。本件附記理由によると帳簿書類中、売買に関する点の記帳に誤りがあり、その認定根拠として、小石川税務署長調査の差益率との比較によったものであることはいかががわれるけれども、右記載は単に更正した理由の結論を概括的に提示したにすぎないというべきでその説明に具体性を欠き(差益率がいかにして作成されたものか、本件についてそれによることがどうして正当かは全然分らない)納税者にとって更正処分の具体的根拠を知ることができないので法の

要求する理由附記の要件を満たしているものとは解し難い」旨判示しているが、二審②においては処分庁の調査経過を述べたあと右附記理由は結局「帳簿書類中売上金額の計算に誤りがあったから小石川税務署長調査に係る差益率によって修正したものであること」を明らかにした（修正の理由は差益率の点のみであり、その額は申告額と修正額とを比較すれば直ちに判明する）ものと解すべきであつて上記の事実関係に徴すれば納税者である被控訴人において容易に右理由の記載を右のように理解することができたものと推測される。理由附記は申告者において修正理由を理解し得ることを別途とすべく、本件修正の理由として右程度の記載がある以上本件更正処分に理由の附記を欠く違法があるものということはできない。「旨判示している。

而して、本件最高裁判決は、一審判決を支持し、「附記すべき理由には、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、本件更正処分通知書に記載された前示理由は、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って確定申告の所得金額を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、それをもって法の要求する理由附記の要件を満たしているものとは認め得ない。」と判旨している。

「理由附記の程度」についての右各判決の見解を比較してみると、一審では「帳簿書類の誤り箇所、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拠を摘示し、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」とし、二審では「申告者において修正理由を理解し得ることを別途とすべきである」とし、最高裁判決では「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 of 具体的根拠を明らかにすることを要す」としているのである。

本件最高裁判決は、じ後の判決に先例的意義を有するものとなったのである。しかし、右判決では「帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料」を摘示すべきことを要しているが、その「資料」とは何か、またこれらの資料が広範囲にわたるときはその悉くを列挙すべきか、本件についていえば、前記のように原告の申立てをもととしながら各種のデータを作成して売上金額を算定した、その過程を「資料」というのか、そうだとすればその過程を逐一記載することを必要とするのか等問題点が多いのであるが、本判決は何等触れるところがない。

本判決は手続的規定たる理由附記について課税庁に對しかなり厳しいものとなっているが、右判決に對する批判として前掲田中勝次郎氏及び加藤宏検事の次のような見解がある。

田中勝次郎氏の見解 「最高裁は行政法規上の実体法と手続法との區別を理解しないで、最も重要な実体的規定を輕視して、比較的重要な手続法規を重視した結果、手続規定だけで更正決定の当否を判断した誤った判決である」といふ外はない。^(注1)

加藤宏検事の見解 「行政処分の安定性、訴訟經濟、實質的權利の救済等の諸点から寂然としないものがある。^(注2)」

なお、判決中「帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料の摘示」については、そのような資料の悉くを列挙する必要があり、代表的な一、二例を挙げるに止る列挙主義は許されないとす^(注3)。判決の文言の文理解釈によつては右の説のように解すべきかとも考えられるが、右の文言は更正の理由附記規定は効力規定であることとす^(注4)る意味をも多分に含むものと解してよいのではなからうか。とくに本件事案のごとく不特定多数の顧客を相手とする現金小売商でありながら現金の帳簿残高と實際残高とが突合しなくて売上計上漏が想定され、青色申告者として

の資格がないと認められるような場合、判決が求めるような「資料」の摘示は実際問題としては不可能に近いことである。つまり、判決が意図するところは、いやしくも青色申告者として更正するからには帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示すべきであり、(納税者の記帳内容が不精確なため)そのような資料の摘示ができないような場合は、まず、青色承認の取消しを行うべきであるというものではなからうか。

本件の場合、売買差益率により売上金額の推計をしなければならぬような納税者を青色申告者として更正したこと自体に無理があったというべきであろう。(なお、同様の問題は、前掲⑨の事例についても考えられる。)

⑩ 昭三四・八・一〇前橋地方三〇(行)五四 本件は前掲③の一審であり、最高裁まで争った事案である。原告会社の申告額を更正するに至った経緯は次のとおりである。すなわち、原告会社の所得調査に当り同会社備付けの売上カード(以下、単に「カード」という。)と入金振替伝票(以下、単に「伝票」という。)を照合したところ、カードと伝票に記載された金額は当然一致すべきであるのにカード記載の金額は伝票記載の金額より合計において三一一、〇〇〇円(件数で二七)少なく、その開差額はいずれも一〇、〇〇〇円又は二〇、〇〇〇円というように原告のごとき業態の取引には実際上あり得ない数字であり、また伝票に「11,505円50銭」と記載された数字をほいほいと「21,505円50銭」と改変したものもあり、結局右金三一一、〇〇〇円の開差額は、原告の故意による売上計上洩れによって生じたその備付帳簿書類の支払超過額を補充するため便宜に伝票を修正したもので、正確に売上計上洩れを修正したものとはみられないことが認められた。そしてこのように帳簿書類の記載が不正確である結果売上計上洩れと推認できる金額として、①訴訟対象事業年度中発生した出所不明の代表者個人名義の日々二、〇〇〇円の積立預金の合計額四八四、〇〇〇円から前記伝票修正に要した三一一、〇〇〇円がまかなわれたとしてもなおその差額の一七三、〇〇〇円、②出所不明の借入金

四〇、〇〇〇円、③発生主義による売掛金計上洩れ一四、〇〇〇円、④商品の自家消費相当額の売上計上洩れ四八、〇〇〇円、計二七五、〇〇〇円ありとして、原告の申告額に売上計上洩額を加算更正したものである。而して、当初更正の段階では必ずしも右に掲げた金額（二七五、〇〇〇円）の確定はなされていなかったが、売上金額の計上洩額を一九〇、五〇〇円として更正し、その附記理由として「売上計上洩れ 一九〇、五〇〇円」とした。

右更正の附記理由に対して本審判決は、「政府が法人に対する青色申告書提出の承認を維持する限り、その更正処分にあつては、その通知書に備付帳簿書類のいかなる点について不備欠陥があつて、かく更正せらるべきであるとする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と解すべきである。そうすると、更正処分の理由として単に抽象的に『売上計上洩れ 一九〇、五〇〇円』と記載した本件更正処分は、それだけでは、いかなる記帳にどのような誤りがあるため課税標準が申告にしたがい得ないのであるか、またいかなる資料によつてこれを更正したかが不明であるから、法人税法第三二条の要件を充足したものとはいえない。」と判示している。

二審では、控訴人（課税庁）は「青色申告者は一定の会計、経理能力のあることが前提であり、また調査の段階で事實上質問、検査を受けており、自己の取引に関する事項について更正を受けるのであるから、原処分の附記理由程度で充分に更正の理由は理解しうる筈である。」と主張し、被控訴人（被処分者）は「控訴人は本件更正決定通知書に記載の売上計上洩れ一九〇、五〇〇円は、控訴人係官の調査結果判明した売上計上洩れ二七五、〇〇〇円の一部である旨主張しているが、右一九〇、五〇〇円がそのうちの部分に該当するものであるかは明確にしていない。元来二七五、〇〇〇円の売上計上洩れは、その真否はさておいても、本件訴訟提起後、控訴人の指定代理人が調査の結果つくり上げたも

のであって、『青色申告書を提出できる法人について更正決定をなすには、あらかじめ帳簿書類を調査し、その調査により計算に誤りがある場合に限りこれをなすことができる。』という法律の趣旨に照らし、本更正決定の資料たる資格のないものであることは云うまでもない。而して、本更正決定記載の売上計上洩れ一九〇、五〇〇円の内容は現在に至るまで全然特定されず、又控訴人において、訴訟提起後これが資料を蒐集せざるを得なかった事情を併せ考えると、本決定当時一九〇、五〇〇円の内容は全然明らかになされていなかったことが明らかである。従って本件更正決定は、その記載の当否はさておいても、その実質的な理由を欠く違法なものといわなければならない。」と抗弁したのに対し、判決は、処分庁が被処分者の売上計上洩れを推認した前述の過程を具体的に計数をあげて説明した後「なお、被控訴人は右売上計上洩れ一九〇、五〇〇円は控訴人が本件更正決定をした後控訴人が本訴を提起したことから急ぎよこれが認定の資料を蒐集せざるを得なかったもので右決定当時一九〇、五〇〇円の内容は全然明らかになされていなかったのであるから右金一九〇、五〇〇円の計上洩れ記載の当否はさておいても、右更正決定は実質的な理由を欠く違法なものであると主張するが、先に認定の資料として摘示した被控訴会社代表者の供述自体に徴し本件更正決定前被控訴会社代表者は前橋税務署員の实地調査の際これに協力してその結果を了知しうる立場にあり、また同税務署員は五〇、〇〇〇円か八〇、〇〇〇円の修正を加えた確定申告の提出方を勧奨したが被控訴人はこれに応じなかったこと、更に右売上計上洩れは右認定の理由に説示するとおり、被控訴会社備付の帳簿書類等の欠陥により概ねこれを推知しうべきものであることを併せ考えると本件更正決定当時控訴人が右計上洩れ一九〇、五〇〇円の内容を明確にしていなかったこととはでないから、被控訴人の右主張は採用しがたい。ところで右更正処分通知書に附記された理由について考察するに、右記載は要するに『帳簿書類中、売上金額の計算に誤りがあり、売上計上洩れが一九〇、五〇〇円あるものと認めて所得金額を修正

したものであること』を明かにしたものと解し得られ、その計上洩数額は上記の事実關係に徴すれば、納税者たる被控訴人においても容易に理解することができたものと推測される。もとより更正決定通知書に附記される理由の内容は更正処分分の公正と正確を期する上からもできるだけ具体的に詳細且明確に表示されることが望ましいことではあるが、右理由の表示方法につき特別の規定はないのであるから、要は申告者において修正理由を理解しうることを目途とすべく、本件修正の理由として上記の程度の記載がある以上、(備付帳簿類の整備、内容に不正確のそしりを免れない本件納税者に対する修正を個々の取引にあてはめて表示することは不可能に近い)本件更正処分に理由の附記を欠く違法があるものということはできない。」と判示している。

そして、最高裁判決(昭三八・一二・二七最高二小三七(オ)一、〇一五⁽³²⁾)では、「……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、いかなる理由によつ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らう。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、従つて、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。以上説明のとおりであるから、本件更正の理由として『売上計上洩 一九〇、五〇〇円』との記載だけでは、いかなる理由によつて計上洩を認めたかが明らかでなく、理由として極めて不備であつて、右の記載をもって法律の要求する理由を附記したものと解することはできない。」と判示した。

二審判決では、被処分者は課税庁の調査の段階で更正の内容を十分に了知得た筈であること及び被処分者の記帳内容が本件のごとく不備な場合更正の理由を個々の取引にあてはめて表示することは不可能に近いことを指摘し、原処分更正通知書に記載された程度であれば理由附記は十分であると判示したのであるが、一審及び上告審判決は、更正の附記理由は帳簿との関連において、又はこれより更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しなくてはならないと判示したのである。

本件のごとき納税者の備付帳簿の記載内容が不正確な場合においてもなおかつ一審又は上告審の判決が求めるような理由附記がなされなくては違法な処分となるのであろうかという疑問については、最高裁判決における山田作之助裁判官の次のごとき少数意見があるのが、注目に値する。

「本件の争点は、青色申告書による法人所得金額につき、税務署長が更正をなしたる際、その税務署長の交付する更正通知書に記載さるべき『更正理由附記』は如何なる程度においてなさるべきことが税法上要求されているかの問題である。

これを本件について考えるに、原審の認定したところによれば、本件更正処分通知書には、理由として『売上計上洩 一九〇、五〇〇円』と記載せられていたのであって、右記載の趣旨は、納税人たる上告人の申告たる売上金に、売上計上洩が一九〇、五〇〇円あるものと認め、所得金額を修正したるものであることを明記しているものと解し得られるのである。そうだとすれば、税務署は、本件更正理由として、如何なる点で更正することにしたか、またその更正する金額、この二点に関して売上計上洩があること、その計上洩は一九〇、五〇〇円であると認定したことを明示しているのであるから、更正理由附記としては、具体性を明確にしているものといくべく、換言すれば、税務署長と納税者との

間において、その争点、その争点額が通知書により具体的に明確にされているものといわなくてはならない。従つて、本件附記は適法であると解すべきである。けだし、右理由附記が要求されている所以の主たるものは、右附記された理由により、税務署長が如何なる点において更正すべきとしたか、その金額はいか程であるかを納税人をして了解せしめ、もつて、税務署長の更正に対し、不服の申立をすべきか否やの判断の資料を与えようとするものであると解すべきであるからである。

もとより、理由附記としては、なるべくその資料の証拠等を示す等詳細に記載せしめるに越したことはないが、所謂行政経済の立場からいっても、すなわち、必要以上に前記理由を詳細に記載せしめることは、税務行政上の負担の過重をきたし、ひいては、いたづらに国民の国費負担を増加せしめる原因となるおそれなしとしないから、その記載の程度は納税人が具体的に争点額を知る程度でよいと考へるのである。多数意見引用の判例（「鵜殿判決」筆者注）は本件と事案の内容を異にする。前記判例にみえる記載は、抽象にすぎ納税人をして所謂その争点を具体的に把握するに困難なきらいもあるも、本件においては、その然らざることは、前記に詳説したとおりである。

以上の理由により本件多数意見には、にわかに賛同できない。」

又、右山田作之助裁判官の少数意見に対し杉村章三郎教授の次のごとき見解もある。

「……附記理由『売上計上洩れ 一九〇、五〇〇円』と記載しただけでは理由附記として不備であつて更正は違法であるとの判決要旨に対する山田作之助裁判官の少数意見が『もとより理由附記としてはなるべくその資料証拠等を示す等詳細に記載せしめるに越したことはないが、いわゆる行政経済の立場からいっても必要以上に前記理由を詳細に記載せしめることは、税務行政上の負担の過重をきたし、ひいては国費負担額を増加せしめる原因となるおそれなしとしな

い」としていることも無視できない議論^(註4)と思う。」

本件も前掲「鵜殿判決」の事実と同様、二審判決においていみじくも指摘しているごとく、被処分者は「備付帳簿書類の整備、内容が不精確で更正の理由を個々の取引にあてはめて表示することが不可能に近い」法人であったのであるから、元来青色申告法人としての資格はなかったものと考えられる。さればこそ調査の結果更正に先立ち被処分者に対し処分金は五〇、〇〇〇円ないし八〇、〇〇〇円の所得を加算した修正申告のしようようをしたのであるが被処分者が右のしようように応じないため更正したのであるが、本件のごとき事案においては当然法人税法一二七条一項三号の規定に該当するものとして青色承認の取消をしておくべきであったと考える。

⑫ 昭三八・一一・一三仙台地方三五(行)九劬 本件の争点は、次のとおりである。すなわち、その代表者(甲)を中心とする同族会社たる原告が甲個人にかかる土地につき明示もしくは黙示の契約に基き当該土地の上に存する建物の使用を目的とし、原則として建物朽廃にいたるまで右土地を使用できる権利を有していたが、たまたま右建物を甲の長男を中心とする訴外同族会社に当該建物の取得費(建築費)相当額で譲渡した。この取引に対し課税庁は一般法人の場合であれば建物の譲渡と同時にその上に当該建物のある土地の借地権も必然的に譲渡がなされる筈であるが、このような異常な取引がなされたのは原告も訴外会社ともに甲一族を中心とする同族会社という特殊な関係があったからなされたものであるとして、法人税法(昭三七年法律一四一号による改正前)三一条の三(同族会社の行為・計算の否認)一項の規定を適用して借地権の時価相当額を加算更正(再更正)したものである。

而して、右借地権計上洩れに対する更正の附記理由として「借地権計上洩れ金 三、三〇〇〇、〇〇〇円」(本件建物譲渡に伴う借地権以外の更正は単なる税務計算上のもので所得の額に影響もなく被処分者も争っていないので、本稿では省

略する。)と記載されていたのに対し、判決は「右の附記理由だけからは、いかなる資料に基きどのような計算をした結果更正されたのか不明であり、どのような借地権がどのような資料により認められたのか、その借地権の価額を課税対象として計上することがどうして正当なのか、その借地権の価額がいかなる根拠に基いて算出されたものなのか等について、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、それをもって法人税法三二条後段にいう理由附記の要件を満たしているとは認め難い。」旨判示している。

本件は上告審までゆき結局処分側が敗訴となったものであるが、二審(昭三九・一〇・二〇仙台高等三八(ネ)四六三(33))では一審判決を引用して、理由附記は不備である旨判示し、上告審(昭四七・三・三一最高二小四〇(行ッ)五(56))でも「右の記載によっては、借地権につき、被上告人において、その借地権がどのようなものか、その価額が何故に課税対象として計上されるのであるか等を全く知ることができないというほかないのであって、原判決が再更正処分の附記理由には不備の違法があるとした判断は正当として首肯することができる。」と判示した。又「本件の如く帳簿書類の記載に誤りがあるというのではなく法人税法三一条の三を適用した結果、青色申告者の課税標準又は法人税額の計算をやり直す場合等のように、帳簿書類の記載を否定して更正を行うのでないその他の場合にまで、右理由附記の規定の厳格な規制を及ぼすべき筋合のものではないと解すべきである。」という処分側主張に対しても、判決は「上告人(処分庁)は、法人税法三一条の三を適用して更正する場合には、その旨の理由附記が法律上必要とされないのであるし、また、申告者の帳簿の記載を否定して更正する場合とは異なり、附記理由としてはせいぜいのところ加除算科目と金額とを附記すれば足りると主張するが、右三一条の三を適用して更正処分をする場合にも同法後段の規定により理由を附記すべきものと解すべく、また、元来、右三二条後段の規定は、処分庁の判断の慎重、合理性を担保としてその恣

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申立ての便宜を与える趣旨に出たものであると解すべきところ、本件借地権について帳簿に誤りがあるという趣旨であるのか、あるいは、同法三一条の三を適用した結果であるのかさえ不明であるから、上告人の主張は採用できない。」旨判示している。

上告人（処分庁）は、上告理由書において、『借地権計上洩れ 三、三〇〇〇、〇〇〇円』との記載は、更正の理由として、課税庁の調査の結果、本件建物の譲渡に伴いその敷地につき借地権の譲渡があったと解されるのに、借地権の価額の益金計上が脱漏しており、その借地権の価額は三、三〇〇、〇〇〇円と評価される』との趣旨を端的に要約して附記しているものであって、申告に対する加算科目とその金額を明らかにしたものである。」又、「更正決定は、一般人を対象としているのではなく、被処分者（納税者）を対象としているものであるから、その処分理由は被処分者との関係で相対的に判然としておれば十分ではないかと考えられる。」と述べている。

本件の場合、被上告人は本件処分に対する「法人税の再調査請求理由書」に「……更正内容によると、借地権の計上洩れであるとの御署の見解のようでありますが、勿論借地権の事実につきましては決して否認するものではありませんが、これが評価価額の問題についてあまりに過大であり了解に苦しむものであります。……」と述べており、更に、「法人税の再調査請求理由の追加申立並びに陳情書」には「……借地権計上洩れ三、三〇〇、〇〇〇円については、納得しかねる次第で御座います。御署の御意見によれば、弊社が弊社取締役社長高橋熊三郎の所有地上に建設した建物を（株）百反に譲渡した際に宅地の借地権も当然譲渡しているにかかわらず益金に計上していないから借地権の時価相当額は譲渡益計上洩れであるとの御見解でありますが、この点については弊社の納得いたしかねる理由を左記に述べ、よろしく御詮議をお願い申し上げます。」と述べている。後者の書面においてあなたも前言をひるがえすが如き陳述をしている

が、少くとも異議申立の段階では処分内容を了知していたものであるが、判決では「上告人の主張によれば、更正処分の附記理由は被処分者に理解できれば足りるのであり、右の再調査請求理由書等の記載からすれば、被上告人は借地権の評価額の点のみについて不服があるにすぎないのであり、したがって、被上告人にとっては、本件再更正処分に附記された理由により、その趣旨を十分理解できたものであるというが、右書面の記載の趣旨は評価の点のみを不服とするものとは認められないのみならず、右書面は本件再更正処分の通知を受領した後に作成されたものであり、また原判決の確定するところによれば、被上告人は右通知書の記載自体からみて、その理由を理解納得できなかったというべきであるから、右書面の記載を根拠として本件再更正処分の附記理由は不備でないとすることはできない。」旨判示している。あくまでも更正決定通知書の附記理由自体から被処分者が更正理由を理解し得る程度に詳細かつ具体的に記載されていなくては更正処分は違法であるとしているのであるが、この点については、たとえば、昭三二・一一・一最高二小三〇（オ）四一九（判決民集一一卷一二号一八七〇頁）判決において、自作農創設特別措置法による農地の買収に際し一筆の土地の一部分を買収する旨の買収令書に地積の記載しなく買収対象部分が特定されていなかったのは無効な行政処分であるとの上告人の主張に対し、「買収令書に、買収目的地の表示として、一筆の土地の一部を単に地積を表示して掲げているに過ぎない場合においても、買収手続当時の事情の下で、一筆の土地のうち被買収者が小作に付している特定の部分を買収の目的とする趣旨であることが関係当事者に疑を容れない程度に看取され得る場合には、右の表示をもって、買収目的が買収令書において特定されていると解するに妨げがない。」と判示されている例に比較して、本件において更正の対象となった借地権は対象事業年度中にたまたまなされた特定の建物の譲渡に附随して生じたもので、経済活動を行なう法人としては当然認識があつてしかるべきことであり、かつ、被処分者は更正の内容を調査

の過程を通して十分に了知していた筈であることなどをあわせ考えると、本件判決はいささか形式的に判断がなされているのではなからうか。なお、本件判決に対する批判として、一審判決について須藤氏の、上告審判決について須貝氏のそれぞれ次のような見解がある。

須藤氏の見解 「本件更正は、青色申告者の帳簿書類の記載を否定して更正したものではなく、その帳簿書類を前提して、そこに記載されている取引について同族会社の行為計算等の否認の規定を適用して更正したものであり、それは帳簿記載の否認ではなく、その事項の法的評価の問題であるが、本件判決は、本件更正の場合にも理由附記が必要であることを判示しているが、青色申告者の帳簿書類の記載を否定して更正した場合と、本件のように帳簿書類の記載を否定することなく法的評価を異にするとして更正する場合とは、附記理由の程度に繁簡の区分がされてしかるべきである」^(註5)

須貝氏の見解 「この更正理由附記はビュロクラティーズ(役所言葉)の常として簡潔であるが、まことに要を得ていて、スバルタ的でさえある。これを通俗用語にほん訳すると、『課税庁の調査の結果、本件建物の譲渡に伴いその敷地につき借地権の譲渡があったと解されるのに、借地権の価額の益金計上が脱漏しており、その借地権の価額は三、三〇〇、〇〇〇円と評価されるので、これを加算した次第である』ということになるという。なるほど、建物譲渡という書き出しと同一の筆で『借地権』と書いてあるのであるから、『その借地権がどのようなものか』の点はおのずから明らかであるといべうく、また『計上洩』というのは建物譲渡の『否認』というのと照応し、同族会社にありがちな行為計算否認の一環をなすこともおのずから明白で、『その価額が何故に課税対象として計上されるのであるか等を全く知ることができない』とは言えないはずである」^(註6) また、

「もともと、理由附記の不備は手続の問題である。手続の違法は必ずしも取消事由となるものではない。行政処分が取り消されうるのは、手続の違法が実体上も影響を及ぼす場合にかぎるのである。本件の場合に一層即して言えば、なるほど理由附記は例によって簡潔にすぎ、鈍感な人にはわかりにくかったであろう欠点があったことはたしかである。しかしこのような少しばかりの手続の違法が課税処分（ここでは再更正）を取り消すに値するほどの違法性に達していたであろうか。大いに疑問とされるところである。」^(註7)

⑬ 昭和四〇・五・二七東京地方三〇（行）九五(明) 本件は、原告が所有するマーケットの賃借人十数名が共同して建築する建物の建築資金を家主である原告が金融機関から原告名義で借り入れたもの（借受人名義は原告で右マーケットの賃借人は連帯保証人となっているが実際に弁済責任を負っているのはマーケットの賃借人である。）をあたかも原告自身の借入金のごとく経理されていたこと、原告の売上除外金を預け入れたと認められる原告の代表者名義の預金（つまり簿外預金）があったことならびに原告所有の建物の譲渡価額を圧縮計上していたこと等について更正した事案であるが、附記理由は次のように記載されていた。（本件は三事業年度を同時に更正したものであるが、事業年度の古いものから順に第一、第二、第三事業年度分という。）

第一事業年度分 「借入金否認 二、五二〇、〇〇〇円」

第二事業年度分 「日掛預金計上洩れ 七五、五〇〇円、出資金計上洩れ 二、〇〇〇円、月掛預金計上洩れ 四一、二〇〇円、借入金否認 △五四六、一五九円、繰越欠損金控除否認 一、五二八、一九八円」

第三事業年度分 「償却超過 一一四、四三六円、建物売却益 五〇〇、〇〇〇円、売上計上洩れ 二五〇、〇〇〇円、月掛預金計上洩れ 七六、〇〇〇円、定期預金計上洩れ 二六〇、〇〇〇円、定期積金計上洩れ 三九、七五〇

円、普通預金計上洩れ 五、三一〇円、当座預金計上洩れ 二、八〇五円、利益配当 △二一、〇〇〇円、借入金容認 △六二三、八四一円、月掛預金容認 △七五、五〇〇円」

右の附記理由に対し判決は「更正通知に附記すべき理由は、帳簿書類との関係において帳簿書類の記載以上に信憑力があるとする資料を示して何故に決定または更正するかを明らかにするものでなければならぬ。(最高裁判所昭和三六年(オ)第八四号、同三八年五月三十一日第二小法廷判決。最高裁判所昭和三七年(オ)第一〇一五号、同三八年二月二七日第二小法廷判決参照)青色申告法人は帳簿書類の備付け、記帳等厳格な義務を課されている反面、更正の妥当公正を担保するため、法の要求する程度の理由を示されることなしには、更正されないことを保障されているのであるから、どの程度の理由附記を要するかの問題は、納税義務者がたまたま理由を推知できたか否かにはかわりないものである。勘定科目の増減修正にかかるもののみを更正の理由として附記したものは違法である。」と判示している。

本件は、二審(昭四一・一一・一東京高等四〇(行コ)二七〇)においても、一審と同旨の判決により処分庁の敗訴となっているが、本件判決は判決理由に引用されており「鵜殿判決」及び昭和三八・一二・二七最高二小、三七(オ)一、〇一五(32)の判決要旨を踏襲したものである。ところで右二件の上告審判決は理由附記の程度についてはその基本的な見解を極めて抽象的に判示しているに過ぎないのであって、各判決自体もそれぞれの事案に即し具体的にどのような理由附記をなすべきかを判示しているものではないのであるから、処分内容の全く異なる本件事案について右二判決の文言をそのまま引用するのは妥当ではないと考える。たとえば、本件において第三事業年度分の更正理由の「償却超過」について帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料とは何を示すのか判決からは読みとれない。また、少なくとも同年度分の「建物売却益 五〇〇、〇〇〇円」については、原告がその所有する建物(延三〇坪)を昭和二八年

一二月二〇日に訴外指田某に実際には四、四〇〇、〇〇〇円で売却しながら、故意に三、九〇〇、〇〇〇円で売却したように計理してその差額五〇〇、〇〇〇円の収入除外を図っていたものであるが、当該建物は、原告は不動産仲介を業として多くの物件の売買を行っていたわけでもなく、当該事業年度中にはたまたま右建物一件を売却したにすぎないのであるから、前掲④の事例と同様売却物件はまさに特定されており、課税庁が更正通知書に記載した理由でも十分に原告には更正の理由が了知できた筈であり、みずから不正計算を行っておきながら更正の附記理由のみからは更正の理由が分からないなどの主張が許されるのは、まことに釈然としないものがある。

⑭ 昭四二・三・二九大分地方四〇（行ウ）六④ 本件は証券業を営んでいた原告会社が解散し、訴外某会社に営業を譲渡したものであるが、原告は右譲渡に伴い訴外某会社から受領した営業譲渡協力金のみを清算事業年度の所得として申告していたのに対し、課税庁は営業譲渡協力金のほか、右訴外某会社から原告会社代表者に対する低利貸付による経済的利益、同代表者に支払われた名目的囑託員報酬等の金額はすべて実質的な営業譲渡補償金に相当するものであり、かつ、右の補償金の収益計上時期は訴外某会社が営業所を新設する所在地の市当局から証券登録事項変更通知書を受領した日（解散事業年度内）であるべきである（従って、右営業譲渡補償金相当額はすべて解散事業年度の所得を構成する）として原告の申告を更正したものであり、その増額更正部分に対する附記理由は次のとおり記載されていた。

(イ) 事業年度所得に関し、「1、営業譲渡補償金計上もれ 一一、五五〇、〇〇〇円、2、認定利息（代表者）計上もれ 一九、八三九円」

(ロ) 清算所得に関し、「1、残余財産価額の違算分 四、〇〇〇円、2、代表者仮払金 三九六、八九〇円、3、営業譲渡補償金 九、〇五〇、〇〇〇円」

右記載に対し判決は、「青色申告書にかかる更正の理由附記は単に否認の対象（科目、金額）を掲記するのみでは足りず、当該法人の備付帳簿の記載を否認し、更正の積極的な根拠となり得る信憑力ある資料の摘示が必要である。理由附記は単に主観的に当該納税者が推認できると否とに関係なく、客観的に十分認識しうる程度のものたることを要するものと解される。本件各更正理由の附記のうち『残余財産価額の違算分 四、〇〇〇円』を除きその余の部分はいずれも法の要請に従った適法な理由附記を具備しないので、違法として取消を免れないものと解するのが相当である。」と判示している。

本件も上告審までゆき、各審とも課税庁側の敗訴となったものであるが、二審（昭四三・二・二八福岡高等四二（行）六（四））では原審判決を引用し一審と同旨の判決がなされ、上告審（昭四七・一二・五最高二小四三（行ツ）六一（六））判決では「右附記理由からは『残余財産価額の違算分 四、〇〇〇円』を除く各加算項目の記載からは、『被上告会社が訴外日興証券株式会社に営業を譲渡した対価として二五〇万円を清算所得に計上しているが、被上告会社代表者山田豊が右訴外会社から受領した借入金三〇〇万円、嘱託料二九〇万円、手数料三一五万円、計九〇五万円も右営業譲渡の対価であるのにこれが脱漏しており、営業譲渡の対価は一、一五五万円と評価されるので、これを加算すること』、『九〇五万円は営業譲渡の対価の債権であること』、『被上告会社の前記山田豊に対する仮払金と立替金についての認定利息が一萬九、八三九円であること』、および『被上告会社の山田豊からの受入未済金が三九万六、八九〇円であること』との更正理由を理解することはとうてい不可能であり、その記載をもってしては、更正にかかる金額がいかにして算出されたのか、それがなにゆえに被上告会社の課税所得とされるのか等の具対的根拠を知るに由ないものといわざるを得ず、本件更正の附記理由には不備の違法があるものというべきである。」と判示している。

ところで、本件のごとく更正の理由附記の項目が複数であり、その一部の項目について理由附記の不備があった場合、右理由附記不備の瑕疵の効果は処分の全体に及ぶものなのか、それとも理由附記不備の項目の部分のみに限られるものであろうか。

過去の判決のうち、複数の更正項目のうちその一部の項目に対する理由附記が不備とされた事例を一、二あげると、本件のほか昭三三・八・六京都地方三一（行）一五②及び昭四八・二・二〇東京地方四三（行ウ）四三（訟務月報一九卷七号一四四頁）等がある。

本件の更正による加算項目は前述のとおりであるが、右各項目のうち附記理由が適法と判断された「残余財産価額の違算分 四、〇〇〇円」のみは取消しを免れている。（但し、減算項目金額が右取消しを免かれた「残余財産価額の違算分 四、〇〇〇円」の加算額を超過するため、更正による増差額は全額取消しとなっている。）

②は前掲⑨の事例であるが、本件では更正に係る加算項目としては、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、前期認容事業税六、八三〇円、同利子税二、一八一円、減算項目としては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、九九〇円となっていたのであるが、判決では右各更正項目のうち加算の「仮払金三三〇、〇〇〇円」のみが理由附記不備として取消しを免れないと判断されたのである。その結果本件更正処分に係る課税標準額のうち右「仮払金三三〇、〇〇〇円」を除く加算項目の金額合計額（四二、一〇一円）と減算項目の金額合計額（一三、五八一円）との差額（二九、五二〇円）は取消しを免れているのである。

附記理由の項目が複数である場合、同一書面に記載された附記理由であっても各項目毎に別個な処分とみるべきか、一体の処分とみるべきかについては検討の余地がある問題と思うが、右に例示した昭四八・二・二〇東京地方四三（行

ウ) 四三判決においても、この点については「更正の理由附記は、誤りがあるとされる項目が数個ある場合には、各項目ごとに理由を示して行なう必要があることはいうまでもないが、このような場合に、その中の一部の項目についての理由附記に不備があっても、それがいまだ更正全体の理由附記を不備ならしめる程度にいたらないときは、右処分全部を違法ならしめるものではなく、処分のうち当該項目に関する部分を違法とするに過ぎないものと解するのが相当である。」旨判示している。更正項目が複数である場合、理由附記不備の違法の効果は右各判決が示す如く当該理由附記不備の項目のみに限られるものと解すべきが妥当と考えられる。

なお、右判示中「更正全体の理由附記を不備ならしめる程度」の「程度」とは金額についていうのか項目についていうのかは判決自体からは必ずしも明らかではないが、おそらくその両者を指すものと考えられる。しかし、更正項目がさほど重要でなくても、また更正項目に対する金額が少額であっても附記理由に不備のない項目並びに金額については取消の対象とすべきではないと考える。

⑮ 昭四五・一・一九山口地方四二(行ウ)八四九 本件は、前掲⑧昭四七・七・一〇広島高等四五(行コ)二〇〇の一審である。処分の概要は、原告会社の代表者をもと支店長をしていたという関係にある訴外会社から譲り受けた土地の価額が時価に比して著しく低いとして、時価と右譲受価額との差額部分を法人税法(昭四〇法律三四号による改正前)施行規則一七条の二(時価を下る評価損の損金不算入等)二項の規定により否認したものである。附記理由として「一、土地評価減 一、三〇八、五二二円。北九州市八幡区本町五丁目秋田商会木材株式会社より譲り受けた下関市幸町八の三宅地六七・八九坪の譲り受け価額が時価に比して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ものととして益金に加算する。時価二、二四三、四一五円。譲り受け価額九三、四、九〇三円。差

引一、三〇八、五二二円。」と記載されていたのに対し、一審判決では理由附記は不備とされ(但し、右理由附記不備は異議決定書及び審査裁決書に附記された理由で^(注)補完されたと判断された)、二審判決では不備があるものとは解されないと判示されたものである。(なお、本件は二審判決を不服とする控訴人(一審原告)が上告し、現在係属中である。)

ところで、一審判決の判旨は次のとおりである。すなわち、「青色申告に係る法人税の更正通知に更正理由を附記すべきものとしているのは、更正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であって、法人税法(昭和四〇年改正前のもの)三二条の規定は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もと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しなければならないものと解すべきであるが、本件においてこれをみるに、更正処分金額一三〇万八、五二二円は本件土地の譲受価額九三万四、九〇三円と時価二二四万三、四一五円との差額金一三〇万八、五二二円の贈与を受けたものと認められるから評価減をなしたものとして益金に計算されるべきことにより生じたものである旨の理由附記が存するのみで、右時価がどのようにして算出され、それによることがどうして正当であり原告の帳簿書類の計算によりえないかの具体的根拠を措辞しているものとは認められず、前記法人税法三二条の理由附記の要件を満たしているとはいえない。」と。

これに対し二審判決は「青色申告書にかかる更正の理由附記の程度については、別段の規定があるわけでもなく、更正に対する不服申立ての制度もあることを考慮すれば、その理由附記の記載は、納税義務者にどのような点において、いかなる金額の更正処分がなされたかを知らせ、これに対する不服申立てをすべきかどうかの判断の資料を与える程度

をもって足り、それ以上詳細な記載は必要でないと解するのを相当とする。本件更正通知書には、附記理由として『一、土地評価減 一、三〇八、五一一円。北九州市八幡区本町五丁目秋田商会木材俵より譲り受けた下関市幸町八の三宅地六七・八九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ものととして益金に加算する。時価二、二三四、四一五円。譲り受け価額九三四、九〇三元。差引一、三〇八、五一一円』と記載されているが、右更正の基礎事実たる特定の土地の取引に関するその程度の記載をもってすれば、申告者にはその備付けの帳簿書類中のいかなる点にどのような誤りがあってその申告には従い得ないとされるのか、また、更正された数額が申告額のうちのどの部分をどのように訂正した結果算出されたものであるかが理解できないことではないと思われるから、それ以上に、本件土地の譲受価額と時価との差額を益金に加算したり、譲受価額が時価に比して著しく低い価額であると認定し、あるいは時価を算定した根拠についての逐一詳細な記載をすることは必ずしも必要でなく、右の程度の記載をもって、更正処分 of 具体的根拠を明らかにしたものととして適法な理由附記があったものといわなければならない。」と判示している。

一審判決は、「鵜殿判決」の例の「帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料」云々の文言を引用しつつ、本件は譲り受けた土地の時価の算出根拠及びその正当性等についての記載が欠けているから不備であると判示しているが、更正の理由附記は、要は納税義務者にどのような点において、いかなる金額の更正処分がなされたかを知らせ、これに対する不服申立てをなすべきかどうかの判断の資料を与える程度をもって足りると解すべく、「申告者に備付帳簿書類中のいかなる点にどのような誤りがあってその申告には従い得ないとされるのか、また、更正された数額が申告額のうちのどの部分をどのように訂正した結果算出されたものであるか」が理解できれば十分であるとした本件二審判決は正当であ

る。そしてまた、そのような附記理由を期待したのが「鵜殿判決」の本来の趣旨でもあると考えられるのである。ただし、同判決においては、前述のようにそもそも青色申告の適格性自体が疑わしい事案であるにかかわらず、青色申告は維持しながら、しかも少なくとも売上金額に關するかぎり、帳簿の記載内容をいわば無視して、別個に推計課税を行なわざるを得なかったことを最高裁は奇とし、青色申告の更正である以上は、その更正は「帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して」なされるべきことを説示したものであり、従って対象となった事案がこのような特殊なものでなく、もっと一般的なものであれば、それに応じて表現のしかたももっと一般的なものになったと考えられるのである。その文言の意味するところは、個々の事案の態様に応じ、当然合理的に解釈されなければならないものである。（また、実際問題として、そうでなければ、たとえば、記帳自体に誤りがあるわけではないときに「帳簿書類の記載以上」のものを必要としたり、法令の定めるところに従って計算して更正しようというときに「信憑力のある資料」を必要とするなどということとは、その意味が余りに不明であって、理解することができないことは、部分的にはあるが、既に指摘したところである。）

(注1) 田中勝次郎「税理」六卷九号六一頁

(注2) 加藤宏「税理」六卷九号四八頁

(注3) 浦谷清「民商法雑誌」五〇巻一号一四一頁「帳簿書類の記載以上に信憑力ある資料が多数に上るとき、最高裁の理論をもってすれば、その悉くを列挙する必要がありその代表的な一、二を挙げるに止る列举主義は許されない」といふべきである。」

(注4) 杉村章三郎「シュトイエル」三四号三頁

(注5) 須藤哲郎「訟務月報」一八卷一二号七五頁

(注6) 須貝修一「税理」一五卷八号（時評）二頁

(注7) 前掲誌三頁

(注 8) 異議決定書に記載された附記理由「一、秋田木材商会株式会社(八幡区本町五丁目)より譲り受けた宅地二二四、〇四平方米(六七・八九坪)の譲り受け価額が時価に比して著しく低い価額であつて贈与を受けたと認められるから、その贈与を受けたと認められる金額を評価減をなしたものととして益金に加算したものである。二、請求法人が取得した土地の取得時における価額を隣接地の売買実例および精通者の意見をもとに評価すると、更地の時価は三・三平方米当り四〇、〇〇〇円が相当と認められ、それをもとに評価すると、総額二、六五二、〇四〇円となる。請求法人が主張する地上権に類する瑕疵は認められないが、取得するために支出した立退料二〇〇、〇〇〇円と不要建物の除却費六六、〇〇〇円、計二六六、〇〇〇円を上記更地価額から控除すると、時価は二、三八六、〇四〇円となり、請求人が取得した価額は九三三、九〇三元であつて時価に比して著しく低い価額である。三、青色申告の理由附記が不備であるとは認められない。」

審査裁決書に記載された附記理由「一、請求法人が取得した土地の取得の時における価額をその土地の接統地である森本フサノ外一〇名の共有地の売買例をもとに評価すると、更地の時価は二、五五八、一六三元となる。おつて、請求法人が主張するとき地上権に類する瑕疵は認められないが、土地を取得するために支出を余儀なくされた立退料二〇〇、〇〇〇円と建物の除却費六三、〇〇〇円は上記更地額二、五五八、一六三元から控除して評価すると、時価は二、二九五、一六三元となり、請求人が取得した価額は九三三、九〇三元であるから時価に比して著しく低い価額である。二、更正処分理由附記に不備があるとは認められない。」

四、理由附記の欠缺のみを違法事由とする訴の利益

行政事件訴訟法九条には「処分の取消しの訴え及び裁決の取消しの訴えは、当該処分又は裁決の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者に限り提起できる。」と規定されている。訴えが裁判所に採りあげられるためには、訴えの内容である当事者の請求が、国家の裁判制度を利用して解決するだけの実際的な価値ないし必要性を要するものと認め

られうるものでなければならぬ。「利益なければ訴権なし」といわれるゆえんであって、この意味での利益が一般に「訴えの利益」と呼ばれるものである。

ところで青色申告書の更正処分について被処分者に課税標準の数额について不満がある場合、右の数额について争うことに訴の利益があることは当然であるが、課税標準の数额については争わず理由附記の不備についてのみ争う旨の訴えがあった場合、右の訴えは果して訴の利益があるといえるのであろうか。

右の問題について、昭三五・一〇・二七東京高等三四(ネ)三五六(鵜殿判決)二審は、本案前の控訴人(処分庁)の主張に対する判決として「控訴人は本案前の抗弁として、被控訴人において本件更正及び審査決定の課税標準及び税額を争わないから右処分の取消を求める利益を有しない旨を主張するけれども被控訴人は本訴において初めから右各処分の課税標準及び税額につき不服がないとするものではないことは昭和三十三年二月四日午前一〇時の本件口頭弁論調書(原審)に『課税額を正当として承認するものではない』旨の記載あることによつて明白であり、ただ更正又は審査の処分に具体的に理由を附することはその必要な要件と解すべきであるのに、本件はこの点に不備があるから右処分の取消を求めるということであつて、(課税標準又は税額に何等の不満もなく、理由の欠缺不備についてのみ不服があるという場合は訴の利益を欠くものといわねばならないが)両者を不満としながら、本訴においてその一をとつて判断を求め他を違法事由として主張しないということは当事者の自由であつて、敢えてこれを妨げないものといふべきである。」と判示している。つまり所得の更正処分は申告にかかる課税標準の数额の更正に外ならないのであるから更正にかかる課税標準の数额に不服がないことは、とりもなおさず更正処分自体に不服がないことに外ならない、従つて、実体的課税標準の数额に何等不満がない場合には理由附記不備という手続的違法をとりあげて何等不満のない更正

処分取消のを求めること自体その必要性を欠くことになって、訴の利益はないといふべきであるといふものである。

ところで、右判決前において当該判決の一審判決を含めて理由附記は単なる行政庁に対する訓示規定ではなく効力規定である旨のいくつかの下級審の判決がすでになされていた。右二判決においては、理由附記規定が訓示規定であるのか効力規定であるのかについては明確な判断はなされていないが、既に述べたごとく、今や青色申告書の更正処分にあつては理由附記規定は効力規定であるとする見解が定説とされており、更正処分は実体的課税標準等の額の確定と手続的理由附記の何れもが適正になされてはじめて適法な処分となり得るものであり、従つて、更正処分において理由附記が不備であつた場合は、理由附記不備という手続的違法自体も一応単独で訴訟物となり得るものと考えられる。しかし、ここで看過してならないのは更正処分の目的は何かといふことである。すなわち、更正処分の目的は、右判決においても述べられているごとく、実体的な課税標準の額の確定そのものであるといふことである。その意味において手続的理由附記は実体的課税標準の額の確定に対してはあくまでも従たる関係又は補充的關係に立つものと解すべきである。課税標準額の更正処分にあつては課税標準の額について不満がある場合に限り処分の取消訴訟を提起する利益が認められるのである。そしてかかる前提のもとにおいてのみ実体的違法としての課税標準の更正を争う主張と、手続的違法として理由附記の程度を争う主張とは、いずれも攻撃手段に過ぎないからそのどちらを主張するかは原告の自由であるといふことがいえるのである。換言すれば、課税標準の額に何等不満がない場合には理由附記不備のみを訴訟物とする取消訴訟は訴の利益を欠くものといふべきである。

五、理由附記不備の瑕疵の治癒

理由附記不備の瑕疵の治癒とは、理由附記に不備があった場合、さきに行った更正処分を取消し改めて理由附記を完備して更正をやり直せばよいわけであるが、それでは二度手間になるので理由附記不備の更正処分はそのままとしておき、じ後にその瑕疵を補充することによって右の瑕疵は治癒できるものかどうかという問題である。

1 異議決定・審査裁決による追完

当初更正処分の理由附記に不備があった場合、右処分に対する異議決定書又は審査裁決書により更正通知書に記載された附記理由の不備を補充すれば、理由附記不備の瑕疵は治癒されるかどうかについては、瑕疵は治癒されるとする積極説と治癒されないとする消極説とがある。

積極説を支持する判決としては、昭三四・二・四東京地方三三三(行) 五五〇、昭四五・一・一九山口地方四二(行)コ)八(ウ)等がある。

66は「鵜殿判決」の一審であるが、「もっとも右のような更正通知の理由附記の要件を欠いても再調査請求、審査請求の段階において、その決定通知書により処分の具体的な根拠が明らかにされればその瑕疵は治癒されると解するのが相当であるけれど……」と判示している。

(ウ)では「更正通知書の附記理由として『一、土地評価減 一、三〇八、五二円、北九州市八幡区本町五丁目秋田商会木材株式会社より譲り受けた下関市幸町八の三宅地六七・八九坪の譲り受け価額が時価に比して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ものとして益金に加算する。時価二、二四三、四一五円、譲り受け価額九三四、九〇三円、差引一、三〇八、五一二円』との記載では右時価がどのようにして算出され、それによることがどうして正当であり原告の帳簿書類の計算によりえないかの具体的根拠を明らかにしていないので理由附記としては不備であるが、右理由附記を欠く違法は、異議申立に対する決定ないし審査請求に対する裁決において右要件が補充されるにいたれば治癒されるものと解することができる。本件においては、本件更正処分に対する原告の異議申立に対する決定書にはその理由として、本件土地の時価額が隣接地の売買実例および精通者の意見をもとに評価し、これから立退料二〇万円と不要建物除却費用六万六千円とを控除した残額をもって本件土地の時価を算出した旨が記載されており、一応更正処分をした具体的根拠を措辞しているものと認められ、この程度の記載により理由附記の目的は達成されていると解されるから、前記更正処分理由附記の不備の瑕疵は、右決定通知書の理由附記により治癒されたものといわなければならない。」と判示している。

積極説の主張しているところを要約すると、「再調査および審査は併せて行政機関の内部における租税額確定に至る一連の手續と考えられるからこれに対する決定又には裁決において更正処分の理由の具体的根拠が明示されたときは更正処分の理由附記不備の瑕疵は治癒される。」(66・68・72)とするものである。

消極説を支持する判決例としては、昭四〇・五・二七東京地方三〇(行)九五(9)、昭四六・七・一七福岡高等四五(行コ)三(9)等がある。

(9)では、判決は「原処分に必要な理由附記をしていなくても、審査決定の段階で理由を補完すれば更正処分は違法とならないという主張は行政処分の違法性判断の基準時は処分時であるという点より見ても誤りである。また、もし被告

(処分庁、筆者注) 主張のような立場に立つとしたら、決定または更正には法の要求を充たさない簡単な理由を附記し、再調査請求または審査請求があったもののみ(その数は原処分より遙かに少ないことが容易に推測される。)につき法の要求を充たす程度の理由を示すというような税務行政が行なわれてもこれを否定できないこととなり、前に述べた法の趣旨に反することとなることは明らかである。したがって、原処分の理由附記は不十分であっても審査決定の理由と相俟って十分な理由附記となるというような主張は採用できない。」と判示している。

(79)では「更正処分に理由を附記すべきものとしているのは、一つに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ことを目的としているものであるから、かかる保障的機能に鑑み、その附記理由は、当該更正処分自体において具体的根拠を示した独立自足的なものであることを要すると解する。従って右附記理由の不備は、当該更正処分自体に有るの違法として、後に審査決定において法所定の要件を満たした理由が附記されたとしても、そのことにより当然に治愈されるが如き性質のものではないといわなければならない。若し控訴人(処分庁、筆者注)の如く瑕疵が治愈されるとすれば、行政庁としては相手方納税者に対し、不服審査の申立をまっぴらして最終的な裁決段階で原処分の理由を示せば足りることになって、一面においては納税義務者の権利が侵害されるおそれがあるばかりでなく、他面処分庁の税務行政はそれだけ安易に流れる可能性を生じ、前述の保障的機能は失なわれる結果となる。」と判示している。

消極説の主張するところを要約すると、① 理由附記は更正の妥当性を担保する趣旨をも含むものであるから、その機能に鑑み、当該処分自体につきその具体的根拠を示した独立自足的なものであることを要す(71・73・74)、② 理由附記規定は更正の妥当性を担保するとともに審査手続において不服理由を主張できる便を与えるものであるから、審査裁決において理由附記不備が補完されても瑕疵は治愈されない(76)、③ 違法性判断の基準時は処分時であるから、

審査決定の段階で理由を補充しても理由附記不備の瑕疵は治癒されない(69)、④ 更正の理由附記は更正処分庁が自ら認定把握したところによりされるものであり、自己完結的でなくてはならない(75)等ということになるであろう。

すなわち、積極説にあっては、不服申立の決定・裁決も更正処分とともに税額を確定する一連の手續であるから、その一連の手續内で、附記理由が完備されれば足りるのではないかという主張に対し、消極説にあっては、更正処分の違法性判断の基準時は処分時であること及び更正の理由と裁決の理由は性格が異なるものであることを主張するものである。

更正の理由附記不備の瑕疵の治癒については、はじめは積極説を支持する傾向が強かったが、次第に消極説を支持する判決が多くなり、昭和四七・三・三一最高二小四〇(行ツ)五(47)及び昭四七・一二・五最高二小四三(行ツ)六一(76)の両最高裁判決は次のように何れも消極説を採っている。すなわち、

74では「法人税法三二条後段の規定の趣旨が前記説示(処分庁の判断の慎重・合理性の担保と相手方に対する不服申立の便宜の供与、筆者注)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ったとしても、これにより遡っ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。」と判示している。また、

76では「更正に理由附記を命じた規定の趣旨が前示(前記74の判旨の筆者注に同じ)のとおりであることに徴して考えるならば、処分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いばかりでなく、処分の相手方としても、審査決定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、それ以前の審査手續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手当の利害に影響を及ぼすのであるから、審査裁判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判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。」と判示している。

判決の傾向からみる限り、積極説の「不服申立の決定裁決も更正処分とともに税額を確定する一連の手続であり（とくに更正処分庁と再調査処分庁は同一の処分庁である）、行政経済の面からも瑕疵の治癒は認められてよいのではないか」という主張は、消極説の「違法性判断の基準時および更正の理由と異議決定・審査裁決の理由の性格の相違（なかならず相手方に対する不服の申立の便宜の供与の機能）等の理由から瑕疵の治癒は認められない。」とする主張に大幅に移行しているようである。

2 後行処分による瑕疵の治癒

課税庁が青色申告書につき調査し、申告にかかる課税標準の金額等について更正を行う場合、その更正の内容（つまり申告の内容）いかんによっては青色申告書の提出承認を取消す場合も生じるわけであるが、青色申告書提出承認取消の要否の判断は青色申告者の備付帳簿等の調査の結果なされることが多いため、課税庁の実務上青色承認取消処分と更正処分とが同時的になされる場合が多い。

ところで青色申告書について更正する場合には更正通知書に更正の理由附記をしなくてはならないが、青色申告書以外の申告書について更正する場合には理由附記の必要はない。調査の結果青色承認取消事由に該当する事実があった場

合には、まず、青色承認取消をすれば更正通知書には理由附記をしないでよいわけであるが、もし青色承認取消通知書が更正通知書より遅れて納税者のもとに到達した場合、理由附記欠缺の瑕疵は右取消通知書到達により治癒されるものであろうか。この問題については、昭四二・七・一〇鹿兒島地方三八(行)二〇〇の判決がある。

本件は、青色申告法人であった原告の昭和三〇年二月一日から同三一年一月三十一日までの事業年度の法人所得の調査の結果、原告の備付帳簿書類に取引の一部を隠べい仮装している事実が発見されたため、当該係争事業年度までさかのぼって青色承認を取消し更正したものである。そして、被告(課税庁)は青色承認を取消した後に更正をしたため、更正通知書には理由の附記をしなかったのであるが、本件の場合青色承認の取消通知書が更正通知書より遅れて原告に到達したのである。すなわち、右一連の処分及び通知の時間的順序は、(イ)昭和三五年二月一九日青色承認取消の決定(課税庁内部における決裁)、(ロ)同年同月二七日に本件更正処分、(ハ)同年同月二八日に本件更正処分通知書原告へ到達、(ニ)昭和三十六年一月一六日に青色承認取消通知書原告へ到達という順序であった。右の処分に対し、原告は再調査請求(却下)及び審査請求(棄却)(再調査、審査請求の段階では所得金額についてののみ争っている。)を経た後提訴におよび、「取引の一部を隠べい仮装した事実を認める(ただし脱漏所得の額については争っている。)」が、青色承認取消処分の決定は更正処分に先立ってなされていたかもしれないが、そのような行政庁内における内部決定だけで原告が白色申告の納税者に変化する道理はない。青色承認取消処分も更正処分もその通知書が被処分者に到達したときにはじめて効力を生じるものであり、そのことは被処分者があらかじめ当該処分のなされることを察知していたか否かに関係がないのであるから、青色承認取消通知書が原告に到達する前に送達された本件更正通知書には、当然青色申告法人に対する処分として、理由附記がなされていなくてはならない。したがって理由附記のない更正処分は違法である。」と

主張したのである。

原告の右の主張に対して、判決は、結論として「しかし、原告が青色承認取消処分に対してはなんら異議申立をせず、右取消の通知を受けた後において、本件更正処分に対してのみ再調査の請求および審査請求をしたこと、青色承認取消後原告から提出された修正申告および確定申告は白色申告としてなされていることは当事者間に争がなく、(中略)前記青色承認取消処分は、被告の係官が、原告の簿外預金その他の資産を原告会社事務所等において慎重調査の結果原告が備付帳簿に係争事業年度における所得の一部を隠べいしていたという事実に基づいてなされたものであり、そのころ原告代表者自身そのことを十分諒知していたこと、および本件更正処分は、同じく右隠べい事実を基礎とし、かつ、手続上被告において右青色承認取消を前提となされたものであることが認められる。従ってこのような事実関係のもとにおいては本件更正処分の取消をしないからといって、原告に特別の不利益をもたらすものとはいえないからこれを取消すだけの実益に乏しく、本件更正処分における理由附記欠缺の瑕疵は前記青色承認取消通知の到達によりすでに治癒されたものというべきである。」と判示している。

本件判決は結論として被告の勝訴となっているが、判決は右の結論に入る前に、青色承認取消決定、更正処分、同上通知書の原告への到達、青色承認取消通知書の原告への到達の時間的順序をあげ、「さて、課税処分や青色承認取消処分の如き行政処分は、行政庁の内部的な意志決定と処分としての外部に対する表示を備えることによって有効な処分として存立するもので、それが被処分者に対する通知を要するものであるときは、その処分の通知が被処分者に到達したときにはじめて該処分の効力が生ずるものと解すべきところ、青色承認の取消をなしたときは当該法人にこれを通知することを要することは当時の法人税法第二五条第八項の明定するところであるから、本件における青色承認取消処分が

その効力を生じたのは、同処分の通知が原告に到達した昭三六年一月一六日であつて、それまでは原告は青色申告の納税者であつたものといわなければならない。したがつて、本件更正処分当時は原告は青色申告の納税者であつたのであるから、本件更正処分の通知書には、当時の法人税法第三二条後段所定の理由の附記が必要であり、これを欠いた本件更正処分は、その点において違法であつたといわなければならない。」と説示している。

本件判決は、原則的には被告の行政処分は違法であるとしながら、本件の場合に限り、更正処分は青色承認取消処分を前提となされ、青色承認取消処分がなされるであろうということを原告は十分諒知していたし、青色承認取消処分後の原告の行動（青色承認取消後原告は青色申告書以外の申告書を提出していた。）は白色申告者のそれであるといふことで、被告の行政処分の瑕疵の治癒を認めたのである。

ところで、前述のごとく、青色承認取消処分と更正処分は往々にして同時的になされる場合が多い。もちろん行政処分の順序としては、まず青色承認の取消を行い、しかる後に白色申告者に対する更正（つまり、理由附記のない更正）を行うのであるが、たまたま青色承認取消通知書と更正通知書が同時に納税者のもとに到達した場合、理由附記のない更正通知書の効力はどうなるのであろうか。

この問題については昭三六・一二・一五六分地方三五（行）^{（注）}一の判決がある。被告（処分庁）は、昭和三三年六月三〇日付をもって原告の昭和三十一年一月一日から同三二年一月三〇日までの事業年度分に遡つて青色承認を取消し、同日附をもつて青色承認の取消通知書と原告の所得金額を更正する更正通知書（青色申告以外の申告書に対する更正として理由附記はしてない。）を同時に原告あてに送達した。右処分に対して原告は「青色承認取消通知書と更正通知書が同時に送付されたことからみて青色承認取消の処分がなされない間に右の更正処分がなされたとみるべきであり、從

って、理由附記のない本件更正処分は違法である。」と主張したのに対し、判決は、「青色申告書提出承認取消通知書と法人税等の決定通知書とが同時に送付された場合、右取消処分が右決定処分に先行するものと解するのを相当とすべく、被告は昭和三十一年二月一日に遡って原告の青色申告提出承認を取消したので、原告提出の青色申告書は法人税法第二五条八項後段の規定により青色申告以外の申告書とみなされ、(中略)従って、右決定通知書に理由の附記は要しないといわなければならない。」と判示している。右判示のごとく両通知書が同時に送達された場合には青色申告承認の取消を行った後に更正がなされたものと判断されてよいと考える。

(注1) 田中二郎「行政法総論・法律学全集六」三三三頁

園部敏「行政法論」三九頁

(注2) 税資三五号九二八頁

むすび

シャープ勧告に基づきわが国の所得税法及び法人税法に採り入れられた青色申告制度も創設以来二〇有余年、すっかりわが国税制の中に定着した感があるが、行政法學上とかく実体法を重視し手続法を軽視しがちであったわが国においては、この新制度の採用に伴う手続法の取扱について、当初は課税庁はもっぱら行政処分に対する訓示の規定と考えていたようである。しかし、青色申告制度が次第に納税者間に定着化してくるとともにその手続規定に対しても納税者の関心が高まり、その結果本稿においてとりあげたごとく手続規定の解釈をめぐって数多くの裁判例をのこすことになっ

たのである。

本稿においては、青色申告書に対する更正通知書に附記すべき理由に関し、訴訟の対象とされた事項についての判決の分析とこれが史的考察を試みたのであるが、その結論を要約してみると次のとおりである。

1 「趣旨」については、次の「性格」と併せて論ぜられるべき性質のものであるが、立法者の意図は「青色申告者は誠実な記帳義務を負うことにより課税庁との間に相互信頼関係が保たれている筈のものであるから、青色申告書について更正を行なう場合には納税者の今後の経理の参考のため更正の要点を相手方に知らせよう」という程度のものであったのではないかと思われるが、判決の過程を経て、それは課税庁をして「青色申告書はこれを尊重せしめ、青色申告者の備付帳簿の記載を無視して更正を行うことのないことの保障を手続面で担保せしめよう」とするものに移行したものと解される。

2 「性格」については、元來課税庁としては、「誠実な記帳により裏付けされた(筈の)青色申告書をあえて更正する場合には参考のため更正の理由を相手方に知らすこと」という、いわば処分庁に対する訓示的規定と解していたものであるが、手続法重視の世情に伴い、更正に理由附記の不備があった場合は処分自体を違法ならしめるものである。すなわち、理由附記規定は効力規定であるとする見解が支配的となり、今やこの見解が常識化した感がある。

3 「程度」については、本稿において最も多くの紙面をさぎ、多数の判決をあげて説明したところであるが、行政の民主化及び納税者の権利救済の観点から強調されてきた手続法重視の風潮と理由附記の実益、行政経済上の要請等との調和を考える場合、それは「納税義務者に更正項目と更正金額を知らせ、これに対する不服申立をすべきかどうかの判断の資料を与える程度、すなわち申告者の備付帳簿書類中のいかなる点にどのような誤りがあったてその申告には従い得

ないといわれるのか、また更正された数額が申告額のうちどの部分をどのように訂正した結果算出されたものであるか」が理解できる程度であれば足りると解すべきであろう。

比較的新しい訴訟事例のうちから、附記理由の程度について右に述べた必要記載事項を満たしていると考えられるものをあげると、現在いずれも係属中であるが、昭四七・七・一〇広島高等四五（行コ）二〇（一一九頁）、昭四七・九・一二東京地方四〇（行ウ）一一〇〇（一二〇頁）などがある。

4 「理由附記の欠缺のみを違法事由とする訴の利益」については、課税標準の数額について不満がある場合には攻撃手段として理由附記不備の違法をとりあげることが訴の利益があると解されるが、課税標準の数額に何等不満がない場合にはもともと更正処分取消を訴える利益がないのであるから、理由附記の程度にいかにも不満があるからといって理由附記の欠缺のみを違法事由とする訴は訴の利益がないと解すべきである。

5 「理由附記不備の瑕疵の治癒」

(1) 「異議決定・審査裁決による追完」については、審査決定はともかく異議決定は同一処分庁によってなされる処分でもあることから、右処分による補完で原処分の瑕疵の治癒を認めてもよいのではないかということも考えられるが、原処分の違法性判断の基準時、異議決定・審査裁決と更正処分との性格の相違等の理由から異議決定・審査裁決の附記理由で更正処分の附記理由不備による瑕疵は治癒できないとする見解が支配的である。

(2) 「後行処分による治癒」については、青色申告承認取消通知（被処分者への通知書の到達）がなされる前になされた理由附記なき更正通知は違法な処分とされるが、取消通知書と更正通知書とが同時に納税者に送達された場合は、取消処分が更正に先行したものとみなされる。

およそ法の規定の解釈は、その規定の立法趣旨と目的とに照らして判断されるべきものであるが、右の判断の基準は常に一定不変のものではなく社会情勢の推移に伴って自から違ってくるものようであり、課税庁においてもこのような情勢には常に柔軟な姿勢で対処してゆくべきであろう。

なお、手続法に対する関心は今後一層高めるべき方向にある一方、手続法尊重の傾向に乗便し、合法的に租税回避を計ろうとする動きに対処するための一環として、国税通則法立法に当って採りあげられながら、実現されなかった昭和三十六年七月の税制調査会答申の次のような解決策の実現は今後においても重要な課題であろう。

「課税処分についての不服申立て又は訴訟の提起があつた場合において、(中略)手続の欠陥を理由として決定・裁決又は判決により原処分が取り消されたため、あらためて適式な処分をなすべきときは、最終的な判決等のあるまでに相当長期間が経過し、通常の除斥期間によつて賦課権を消滅せしめることが適當でないと認められる場合のあることにかんがみ、当該決定もしくは裁決があつた日又は判決が確定した日から六月間は、本来の除斥期間経過後においても賦課権を行使することができるものとする(前掲答申、第三、一、3(1))」

以上本稿は青色申告書の更正の理由附記をめぐる諸問題について、判決に即して史的考察をこころみただのであるが、筆者の不馴のため折角多くの貴重な資料に恵まれながら、これを十分に咀嚼しやくし史的に体系化することができなかつたが、少くとも適正手続が重視される今日の行政分野において何等かの示唆を与えることができないかと思へる。その意味において、とくに「鵜殿判決」をどのように解すべきか、また、どのように解することがより合理的であるかは今後の税務行政に課せられた問題といふべきであろう。

に関する判決要旨一覧表

判決			判決要旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告			一審	二審	上告
×			<p>所得税法第46条の第2項の規定は、青色申告書について政府（税務署長）が更正を行なう場合には、必ず事前にその帳簿書類を調査し、その調査した処に従い更正と同時にその理由を明らかにすべきものとし、以て、濫りに更正すべきことを防止し、納税者の権利、利益を尊重して青色申告制度の適正な運用を期そうとするものであるから、青色申告書について更正がなされる場合は、必ず同時にその理由を通知書に附記しなければならないのであって、その理由を全然附記しないでなされた更正処分は、右規定に反し違法であって取消しを免れないものと解する。</p>	64		15・77	
×			<p>所得税法(昭和29年法律52号による改正前)46条の2の規定は、租税行政事務の激増を緩和しようとする妥協策から、青色申告についてのみ租税特恵の一として更正権の行使を制限し、更正処分の濫発を防止し、もって青色申告制度の適正な運用を期待し、その普及発達を計ったものであるから、青色申告の更正処分通知書に青色申告を是認しないで、更正した理由を具体的に附記することは、更正処分の有効要件であるというべく同時に右更正処分に対する審査決定についても、かかる具体的理由の附記はその有効要件であるというべきである。 (本件控訴事件については、昭和34.7.6広島高等・33(ネ)137で判決がなされているが当該判決では審査決定通知書の理由附記の趣旨についてのみ判示してあるので本表への登載は省略した。なお、右判決は控訴棄却となっている。編者注)</p>				
○			<p>青色申告の更正の通知に理由の附記を求める法人税法32条は同31条の4の規定と相まって、青色申告の更正を適正かつ慎重ならしめるとともに、青色申告を提出した法人に更正の理由を了知させて不服申立をなすべきか否かの判断を与えようとするものであるから、通知書に理由の附記を欠く更正は違法であって、同32条は単なる税務行政上の便宜に基く訓示規定であると解すべきではない。</p>	24			
×	○	×	<p>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専断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ぬものといわなければならない。</p>	30		16・23・62・66	27・63

青色申告書更正の理由附記

判示事項	整理番号	原告	判決年月日	裁判所・事件番号 事件名	税資	
		被告			号	頁
規 定 の 趣 旨	1	原告・松島みそ子 被告・横須賀税務署長	30.12.28	横浜地方・30(行)2 所得税確定申告更正 決定取消請求事件	20	645
	2	原告・矢吹喜一 被告・広島国税局長	33.5.29	広島地方・30(行)11 所得税課税標準審査 決定取消請求事件	26	468
	3	原告・(有)波佐間 食料品店 被告・福岡税務署長	34.7.10	福岡地方・31(行)31 再調査決定取消請求 事件	29	699
	4	上告人・殿辭広 被告・東京国 税局長	38.5.31	最高二小・36(才)84 所得税青色審査決定 処分等取消請求事件	37	653

判 決			判 決 要 旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告審			一審	二審	上告審
×	○	×	更正の理由附記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。	32	17 ・ 25	29	
×	×	控訴人上告	法人税法32条後段において青色申告書の申告を更正する場合、更正処分通知書面にその理由を附記すべきことを規定し、また法人税法34条7項が再調査請求棄却決定に理由を附記すべきことを、規定しているのは、一般に税務官庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を納税者に知らせて不服申立に便宜を与え、又無用の争訟を防止する趣旨に出たものであるから、決定をなすに至った理由を具体的に記載自体で納税者が理解し得る程度に記載すべきである。	33	31		56 ・ 74
○	○		法人税法32法条が青色申告書の更正通知書に理由附記を求めているのは、税務署長の更正決定を慎重ならしめるとともに、申告者に不服申立をなすべきか否かの判断をする資料を与えようとするにあり、右理由記載の程度としては更正を相当とする具体的根拠を明確にする程度の記載があればたりと解すべきである。	41	38		
×	被告控訴		「更正の理由」の附記を要求する趣旨は、何故に納税者の申告及び帳簿書類を信用しないかの理由を告知することであり、それ故に処分自体の理由のみではないから、「更正の理由」は訴願の当否の判断理由つまり「裁決の理由」とも自らその趣旨性質を異にするものである。	19 ・ 42 ・ 79	9 ・ 20 ・ 45 ・ 71	61 ・ 76	
×	×		8と同旨（原審判決引用）	20 ・ 45 ・ 71	8 ・ 19 ・ 42 ・ 79	61 ・ 76	
○			青色申告法人の更正にあっては、その更正通知書に理由を附記すべきものとされているが、その趣旨は、原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にならざるべきと解するを相当とし、このことによって審査請求における審査の範囲が原処分の理由の当否に限定され、または審査請求の理由に拘束されるとは解されない。				

判示事項	整理番号	原告	判決年月日	裁判所・事件番号 事件名	税資	
		被告			号	頁
規定の趣旨	5	上告人・(株)カメラ糸店 被上告人・前橋税務署長	38.12.27	最高二小・37(オ) 1,015 所得金額更正決定取消請求事件	37	1,267
	6	控訴人・仙台北税務署長 被控訴人・(株)高橋工業所	39.10.20	仙台高等・38(ネ) 463 法人税更正処分取消請求控訴事件	38	725
	7	控訴人・(株)杉本運動具店 被控訴人・山口税務署長	42.2.7	広島高等・41(行コ)5 審査決定取消請求控訴事件	47	115
	8	原告・山豊証券㈱ 被告・大分税務署長	42.3.29	大分地方・40(行ウ)6 法人税課税処分取消請求事件	47	115
	9	控訴人・大分税務署長 被控訴人・山豊証券(株)	43.2.28	福岡高等・42(行コ)6 法人税課税処分取消請求控訴事件	52	373
	10	原告・34号中小企業助成会 35号藤田政輔 被告・東京国税局長	45.2.20	東京地方・37(行)34・35 法人税審査決定取消・所得税審査決定取消併合訴訟事件	59	142

判 決			判 決 要 旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告審			一審	二審	上告審
×		被告控訴	青色申告書にかかる更正通知書に理由を附記させる趣旨は、原則として信用尊重されなければならない帳簿書類の記載を更正することにかんがみ、右帳簿書類の記載を否認して更正しうるだけの合理的資料を反面調査等によってしゅう集し、それに基づく結果によって否認したゆえんを具体的に附記させることとし、課税庁の更正を慎重ならしめるにあると解される。	50			12・54・73
×	×		11と同旨（原審判決引用）	54・73	11・50		
		○	法人税法第130条第2項が更正に理由附記を命じている趣旨は、青色申告書提出の承認を受けた納税者は、省令の定めるところの帳簿書類を備えつけてそれに記載すべき義務を負わされているので、その申告にかかる所得の計算が右の法定の帳簿書類による正当な記載に基づくものである限り、その帳簿の記載を無視して更正することができない旨を保障するものである。	55			
×		被告控訴	法人税法第32条の規定は、単なる訓示規定とは解し得ない。	21		28	
×	×		所得税法46条の2第2項（昭和29年法律52号による改正前）の規定により、政府は青色申告書の更正をなした場合には、更正の理由を附記しなければならないが、右理由の附記を欠く通知は、法定の要件を欠く違法なものであり、当該更正は取消を免れないものであって、同条項は訓示規定ではない。	77		1・64	
×		被告控訴	所得税法45条2項の規定は、青色申告制度の趣旨からいって、単に行政庁に対する訓示規定と解すべきではなく、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、取消原因となるものと解すべきである。	23・62・66		27・63	4・30
×		被告控訴	法人税法25条、31条の4第1項、32条、同法施行細則12条ないし19条の各規定によれば、青色申告をもってする法人税の申告は、政府が当該法人において命令の定める帳簿書類を備え付け、かつ、これに一切の取引を複式簿記の原則にしたがい整然、明りょうに記録し、その記録にもとずき決算を行なうことを要件として承認した場合にのみ許され、また、政府のなす青色申告の更正処分は、その備付帳簿書類を調査した結果所得金額の計算に誤	25		29	5・32

判示 事項	整理 番号	原 告	判 決 年 月 日	裁 判 所 ・ 事 件 番 号 事 件 名	税 資	
		被 告			号	頁
規 定 の 趣 旨	11	原告・(資)塩久 被告・別府税務署 長	45. 3. 18	大分地方・42(行ウ) 6 課税処分取消請 求事件	59	316
	12	控訴人・別府税務 署長 被控訴人・(資)塩 久	46. 7. 17	福岡高等・45(行コ) 3 課税処分取消請 求控訴事件	63	153
	13	原告・(株)倉森一 級建築事務所 被告・岡山税務署 長	47. 2. 3	岡山地方・44(行ウ) 44 所得税並に法人 税加算税賦課更正処 分取消請求事件	65	79
規 定 の 性 格	14	原告・西岡工業(株) 被告・伏見税務署 長	33. 8. 6	京都地方・31(行)15 法人税更正決定取消 事件	26	792
	15	控訴人・横須賀税 務署長 被控訴人・松島み そ子	33. 11. 29	東京高等・31(ネ)270 所得税確定申告更正 決定取消請求控訴事 件	26	1,151
	16	原告・鶴殿静広 被告・東京国税局 長	34. 2. 4	東京地方・33(行)55 所得税青色審査決定 処分取消請求事件	29	84
	17	原告・(株)カメヤ 糸店 被告・前橋税務署 長	34. 8. 10	前橋地方・30(行)5 所得金額更正決定取 消請求事件	29	810

判 決			判 決 要 旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告			一審	二審	上告
			りがあると認められる場合に限り許され、かつ、更正処分の通知書にその理由を附記しなければならないのであるから、右理由附記は、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うべきものであるから、法人税法32条の理由附記に関する規定は、単なる訓示規定と解すべきではない。				
	×		所得税法（昭和32年法律27号による改正前）45条2項の規定は単なる訓示規定ではないから、青色申告書について更正をした場合において、その通知書に理由の附記を欠くときは、当該更正処分は取消事由のあるものと解すべきである。	26 67 78			
	×	被告控訴	更正理由の附記のうち、一部の項目を除き、その余の部分はいずれも法の要請に従った適法な理由を附記を具備しないもので、違法として取消しを免れないものと解するのが相当である。（附記理由不備の瑕疵がその附記理由の項目ごとに処分のその部分の取消しの原因となるとされた事例）	8 42 79		9 20 45 71	61 76
	×	×	19と同旨（原審判決引用）	9 45 71	842 ・ 1979		61 76
△		被告控訴	<p>法人税法32条後段において理由の附記を税務官庁に要求している趣旨は、申告者の記帳上あるいは決算処理上の誤りを指摘させ、申告者の計算によりえない部分とその根拠を明確にさせることにより、税務官庁による恣意的な更正を防ぎ、申告者を納得させ、同時に正しい帳簿慣行を指導するという点にあるから、その理由記載の程度も、いかなる記帳に、あるいはどの点に計算に不正確ないしは誤りがあるが課税標準、欠損金額につき申告にしたがいえないものであるかを申告者が理解しうる程度に具体的に示すものでなければならない。</p> <p>青色申告更正通知書の更正の理由の欄に、申告に係る利益額について減すべき科目及び金額、加算すべき科目及び金額を表示したものは、課税標準の計算に際し計上の方法を誤ったものを更正したものであることは容易に理解し得るので附記理由としては十分であるが、仮払金330,000円を加算した部分は、それが貸借対照表の資産の部に計上されていない趣旨とは認め難く、また、仮払金は通常経費等の支出項目に整理されている筈で、それを増すことが利益の増加と結びつくものでもないのでは何を意味するのか判然としないので、これは法人税法32条後段の理由附記としては不備のものといわなければならない。</p>	14		28	

判示 事項	整理 番号	原 告	判 決 年 月 日	裁判所・事件番号 事 件 名	税 資	
		被 告			号	頁
規 定 の 性 格						
	18	控訴人・月館宇右 エ門 被控訴人・仙台国 税局長	35. 9. 26	仙台高等・23(ネ)392 所得税査定に対する 更正決定取消請求控 訴事件	33	1,122
	19	原告・山豊証券(株) 被告・大分税務署 長	42. 3. 29	大分地方・40(行ウ) 6 法人税課税処分 取消請求事件	47	515
	20	控訴人大・分税務 署長 被控訴人・山豊証 券(株)	43. 2. 28	福岡高等・42(行コ) 6 法人税課税処分 取消請求控訴事件	52	373
理 由 附 記 の 程 度	21	原告・西岡工業(株) 被告・伏見税務署 長	33. 8. 6	京都地方・31(行)15 法人税更正決定取消 事件	26	792

判 決			判 決 要 旨	同 一 事 件	関連事件		
一審	二審	上告			一審	二審	上告
			理由附記の義務づけられている以上、仮に形式的に理由欄に何らかの記載があっても不十分で、いかなる理由で更正したかを理解しえないようなものであるときは、やはり法人税法32条後段の規定に反するものであり、更正処分の仮払金 330,000 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。				
	×		<p>所得税法（昭和 29 年法律 52 号による改正前）46 条の 2 第 2 項の規定により、青色申告書の更正の場合に更正通知書に附記すべき理由の程度は、白色申告書の場合のごとく、たんに同法 9 条 1 項各号に規定する所得別の金額のごときものを掲記するにとどまらず、さらに右金額の由来する理由を、帳簿書類その他について、いっそう具体的に記載することを要するものと解すべきである。</p> <p>青色申告書の更正をなす場合には、その更正通知書には、更正の具体的な理由の記載を要し、その理由を全然欠くか若しくは通常一般に更正の理由となるであろうところの理由を定型化して、(1)売上金の過少、(2)販売原価の過大、(3)経費の過大、(4)所得金額の過少、合計四点の事由を印刷してあるものを具体的な事案に即して加削することなくその儘転写した程度の抽象的な理由の記載では、更正決定は違法で無効若しくは取消を免れぬものと解するのが所得税法の法意に適合するものとする。</p>				
	×	被告 控 訴	<p>所得税青色申告に対する更正通知書の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るかを指摘し、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拠を摘示して、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ものと解すべきである。</p> <p>所得税青色申告の更正通知書の理由としての「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」旨の記載は、単に帳簿書類の記載中売買に関する点の記帳に誤りがあり、その認定根拠として税務署長調査の差益率との比較によったことをうかがわしめるだけで、その説明に具体性を欠き、納税者としては更正処分の具体的な根拠を知ることができないから、右記載をもって法の要求する理由の附記の要件を満したものと解することはできない。</p>	16 ・ 62 ・ 66	27 ・ 63	4 ・ 30	
	○		法人税法（昭和 30 年法律 28 号による改正前）32 条が要求する理由記載の程度としては、申告にかかる課税標準等の数額が具体的に如何なる項目における如何なる範囲、数額において誤りであるか、即ちなされた更正にかかる数額が申告額のうちのどの部分をどのように訂正した結果算定されたものであるとい	3			

判示 事項	整理 番号	原 告	判 決 年 月 日	裁 判 所 ・ 事 件 番 号 事 件 名	税 資	
		被 告			号	頁
理 由 附 記 の 程 度						
	22	原告・小西宗四郎 被告・桜井税務署 長	33. 9. 16	奈良地方・29(行)7 不当課税取消請求事 件	26	911
	23	原告・鶴殿静広 被告・東京国税局 長	34. 2. 4	東京地方・33(行)55 所得税青色審査決定 処分取消請求事件	29	84
	24	原告・(有)波佐間 食料品店 被告・福岡税務署 長	34. 7. 10	福岡地方・31(行)31 法人税再調査決定取 消請求事件	29	699

判 決			判 決 要 旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告			一審	二審	上告
			う程度の記載があれば十分であると解すべきであり、申告額について訂正された部分が何故誤りであるかという点についてまで記載を要求されているものとは考えられない。				
	×	被告控訴	<p>政府が法人に対する青色申告書提出の承認を維持する限り、その更正処分にあつてはその通知書に備付帳簿書類のいかなる点にいかなる不備欠陥があつて、かく更正されるべきであるとする理由を右帳簿書類にもつぎ又は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と解すべきであろう。</p> <p>更正処分の理由として単に「売上計上洩190,500円」と記載しただけでは、いかなる記帳にどのような誤りがあるため課税標準につき申告に従い得ないのであるか、またいかなる資料によってこれを更正したかが不明であるから、法人税法32条の要件を充足したものとはいえず、その更正処分は違法として取消をまぬがれない。</p>	17	29	5・32	
	×		<p>青色申告書についての更正の通知書における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のもでは足りず、帳簿書類の記載、計算の誤りがどの点にあるか、具体的にその根拠を示して摘示することが必要である。</p> <p>青色申告書更正の通知書に記載された理由は、単に申告の収入金額、支出金額、差引所得とそれぞれの調査額だけで、それ以上の説明がなかつたので、これは単に更正した理由の結論を総括的に示したにとどまり、具体的な根拠を欠き、法の要求する理由附記の要件を欠くものである。</p>	18・67・78			
	×	○ 被控訴人上告	更正決定通知書に附記された理由の内容は、更正処分の公正と正確を期する上からもできるだけ具体的に詳細かつ明確に表示されることが望ましいことであるとしても、右理由の表示方法につき特別の規定はないのであるから申告者において修正理由を理解しうることを目途とすべく、本件修正の理由として「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。」と記載してある以上、更正処分に理由の附記を欠く違法があるということではできない。	63	16・23・62・66	4・30	
			控訴人の調査の結果及び本訴における控訴人挙示の証拠によっては被控訴人の財産内に一時出所不明の現金（これも若し借入金であるとすれば、一面的な資産的取扱のみで処理せられるべきものでないが）若しくはたかだか被控訴人の簿外資産たる現金の存在の事実を推定し得るのみであつて、この事実と、そ				

判示 事項	整理 番号	原 告	判 決 年 月 日	判 裁 所 ・ 事 件 番 号 事 件 名	税 資	
		被 告			号	頁
理 由 附 記 の 程 度						
	25	原告・(株)カメラ 糸店 被告・前橋税務署 長	34. 8. 10	前橋地方・30(行)5 所得金額更正決定取 消請求事件	29	810
	26	控訴人・月館宇右 エ門 被控訴人・仙台国 税局長	35. 9. 26	仙台高等・32(ネ)392 所得税査定に対する 更正決定取消請求控 訴事件	33	1,122
	27	控訴人・東京国税 局長 被控訴人・鵜殿静 広	35. 10. 27	東京高等・34(ネ)356 所得税青色審査決定 処分取消請求事件	33	1,251

判決			判決要旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告審			一審	二審	上告審
△	△		<p>れが売上収入であること、いわんやそれが当該課税年度における売上金収入であることについては何等必然的な結び付きがなく、かかる断定を下すことが躊躇されることは、現に控訴人が更正決定の理由として、これを収入面で把えて認定売上金、又は認定仮受金等と判定することなく、わずかにその逸出面のみから見た「仮払金」なる名目を用いた事実が、これを実証して余りがあるということが出来る（反面から言えば、記帳以外の「仮払金」が存することは、通常単に未確定支出が存することを意味するのみであるから、直ちに損金取扱が否定される訳のものではなく、従って、当然の利益増加とはいい得ないことになる。それゆえ、税務上の取扱として「仮払金」に控訴人主張のような損失否認的意味を包含せしめようとするには、少なくともも疑義が存するであろう。そうすれば結局、控訴人主張の売上金 330,000 円脱漏の事実はこれを認めることができない。</p>		14・21		
×	○	被控訴人上告	<p>更正決定通知書に附記される理由の内容は、更正処分の公正と正確を期する上からもできるだけ具体的に詳細且明確に表示されることが望ましいことではあるが、右理由の表示方法につき、特別の規定はないのであるから、要は、申告者において修正理由を理解しうることを旨とすべく、更正の理由として「売上計上洩 190,500 円」の程度の記載がある以上（備付帳簿書類の整備内容に不精確のそしりを免れない本件納税者に対する修正を個々の取引にあてはめて表示することは不可能に近い）理由の附記を欠く違法があるということではできない。</p>		17・25		5・32
×	○	×	<p>所得税法（昭和37年法律67号による改正前のもの）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くものである以上、そ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た理由には、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。</p> <p>所得税青色申告についてなされた更正処分の通知書に、更正の理由として、「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」と記載されており、また、その審査決定の通知書には、請求棄却の理由として「あなたの審査請求の趣旨、経営の状況その他を勘案して審査しますと、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、審査の請求は理由がありません」と記載されているに過ぎず、右再調査決定の通知書に附記さ</p>	4	16・23・62・66	27・63	

判示 事項	整理 番号	原 告	判 決 年 月 日	裁判所・事件番号 事 件 名	税 資	
		被 告			号	頁
理 由 附 記 の 程 度	28	控訴人・伏見税務 署長 被控訴人・西岡工 業(株)	36.11.18	大阪高等・(ネ) 1,125 法人税更正 決定取消請求控訴事 件	35	861
	29	控訴人・前橋税務 署長 被控訴人・(株)カ メヤ糸店	37. 5. 26	東京高等・34(ネ) 1,876 所得金額更 正決定取消請求控訴 事件	36	679
	30	上告人・鶴殿静広 被上告人・東京国 税局長	38.5. 31	最高=小・36(オ)84 所得税青色審査決定 処分等取消請求事件	37	653

判決			判決要旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告審			一審	二審	上告審
			れた理由にも、更正を正当とする具体的根拠が明示されていない場合には、右いずれの記載も、法所定の附記理由としては不備であって、更正処分、審査決定はその取消を免かれないものといわなければならない。				
	×	被告控訴	再更正処分の通知書には更正の理由として単に「建物譲渡損の否認金587,594円、建物の譲渡益金12,406円、借地権計上洩金3,300,000円、寄附金超過取消金603,042円」との記載がなされているだけであるが、それだけではいかなる資料に基づきどのような計算をした結果更正されたのか不明であり、どのような借地権がどのような資料により認められたのか、その借地権の価額を課税対象として計上することがどうして正当なのか、その借地権の価額がいかなる根拠に基づいて算出されたものなのか等について右の記録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法人税法第32条後段にいう理由附記の要件を満たしているとは認め難い。			6・33	56・74
	×	○ ×	当裁判所が昭和38年5月31日言渡した判決（昭和36年（オ）84号）は、青色申告の更正の理由附記について、特に帳簿書類の記帳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づけており、その帳簿を無視して更正を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。およそ納税義務者の申告に対し更正するについては申告を正当でないとする何らかの理由がなければならぬが、青色申告でない場合には、納税義務者は上述のような記帳義務を負わず、従って申告の計算の基礎が明らかでない場合もあるべく更正も政府の推計によるものではなく、その理由を明記し難い場合もあるであろう。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不実の記載があって、青色申告の承認を取消す場合は格別、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。 更正の理由附記は、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性を担保する趣旨をも含むものと解すべく従って更正附記は、その理由を納税義務者が推知できると否にかかわりのない問題といわなければならない。 青色申告の更正の理由として「売上計上洩190,500円」と記載しただけでは理由附記として不備であって、更正は違法である（少数意見がある）。	5	17・25	29	

判示 事項	整理 番号	原 告	判 決 年 月 日	裁判所・事件番号 事 件 名	税 資	
		被 告			号	頁
理 由 附 記 の 程 度	31	原告・(株)高橋工 業所 被告・仙台税務署 長	38.11.13	仙台地方・35(行)9 法人税更正処分取消 請求事件	37	1,080
	32	上告人・(株)カメ ヤ系店 被上告人・前橋税 務署長最	38.12.27	最高=小・37(オ) 1,015 所得金額更 正決定取消請求事件	37	1,267

判決			判決要旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告審			一審	二審	上告審
×	×	控訴人上告	<p>法人税法31条の3の所謂同族会社の行為又は計算の否認の規定を適用した場合にあっては、否認の対象となった行為又は計算の内容、否認の根拠、否認した結果いかなる資料に基づき、いかなる課税標準により計算したのかその計算の過程等を明らかにすべきである。</p> <p>青色申告者の更正処分通知書には、更正の理由として、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納税者がその記載自体から充分に理解できる程度の具体的な根拠を附記すべきである。</p> <p>「借地権計上洩金 330万円」との記載によれば、いかなる資料に基づき、どのような計算をした結果、更正されるのか不明であり、どのような借地権がどのような資料により認められたのか不明であり、その借地権の価額を課税対象として計上することがどうして正当なのか、その借地権の価格がいかなる根拠に基づいて算出されたものなのか等について、右の記載自体から、納税者がこれを知るに由のないものであるから、それをもって、法人税法32条後段にいう理由附記の要件を満しているとは認め難い。</p>	6	31		56・74
○			<p>附記理由の記載程度は、申告者にその記載自体からして更正乃至再更正処分理由を理解できる程度にその具体的根拠を明らかに記載することを要すると解するのが相当である。</p> <p>「貴法人備付の帳簿書類を調査した結果、所得金額等の計算に誤りがあると認められますから次のように申告書に記載された所得金額に加算減算して更正しました。加算、損金に計算した役員賞与80,000円（当期において支出した加藤秀明に対する賞与）」等と記載した処分通知書附記理由においては、原告会社の出資者でもなくその役員として登記もない秀明に支給した賞与が、なぜ役員賞与とみなされるのか、その具体的根拠の説明が十分明瞭でないから、本件処分は、理由不備の違法があるといわざるを得ない。（本件は当初更正処分における附記理由の不備は審査決定通知書記載の理由により補完されると認められた例であり、原処分理由附記については上記のごとく原告の主張は排除されている。68参照、編者注）</p>	68			
×		被告控訴	<p>更正通知書に附記すべき理由は、帳簿書類との関係において、帳簿書類の記載以上に信憑力があるとする資料を示して何故に決定または更正するかを明らかにするものでなければならぬ。</p> <p>青色申告法人は帳簿書類の備付け、記帳等厳格な義務を課されている反面、更正の妥当、公正を担保するため、法の要求する程度の理由を示されることなしには更正されない</p>	69		39	一五四

判示 事項	整理 番号	原 告	判 決 年 月 日	裁判所・事件番号 事 件 名	税 資	
		被 告			号	頁
理 由 附 記 の 程 度	33	控訴人・仙台北税 務署長 被控訴人・(株)高 橋工業所	39.10.20	仙台高等・38(ネ)463 法人税更正処分取消 請求控訴事件	38	725
	34	原告・(有)カトウ 運動具店 被告・宇部税務署 長	40.4.12	山口地方・38(行) ⁷ / ₉ 更正決定取消等請求 併合事件	41	330
	35	原告・(有)糸平 被告・中野税務署 長	40.5.27	東京地方・30(行)95 課税処分取消請求事 件	41	582

判 決			判 決 要 旨	同 一 事 件	関連事件		
一審	二審	上告			一審	二審	上告
			<p>ことを保障されているのであるから、どの程度の理由附記を要するかの問題は、納税義務者がたまたま理由を推知できたか否かにかかわりないものである。</p> <p>勘定科目の増減修正にかかるもののみを更正の理由として附記したものは違法である。</p>				
○	×		<p>およそ法人税法32条により、青色申告書を提出した事業年度分の所得金額の更正または決定の通知書の通知書に、その理由を附記する場合には、青色申告制度が納税義務者に対する一定の帳簿書類の備付記帳を義務付けている反面、その帳簿を無視して、所得金額が更正又は決定されることがないことを納税者に保障している点に鑑み、税務当局のなす更正または決定の公正妥当を担保するために、当該法人が更正または決定の理由を推知できると否にかかわらず、備付帳簿書類との関連において、いかなる理由によって更正または決定するかを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が必要であると解するのが相当である。</p> <p>本件各処分の通知書に記載された「社長が個人財産と主張される預金増加額は会社の除外利益によるものと認めます」のような理由附記はそれだけでは、控訴会社の帳簿にそのような誤りがあるため、そのように認めたのか、またいかなる資料によってそのように決定したかが明らかでなく、未だ法人税法32条の要求する理由附記があったとは認め難い。</p> <p>(第一審では理由附記不備に関しては民訴法第255条(準備手続終結の効果)の規定により原告の主張は却下されている。編者注)</p>				
	×		<p>青色申告書に係る更正に附記すべき理由は、帳簿書類の記載、計算の誤りがどの点にあるかを具体的に根拠を示して摘示することが必要であり、その記載が具体性を欠くにおいては更正処分自体の取消を免がれない。</p> <p>青色申告書に係る更正をする以上は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が必要である。</p> <p>本件更正通知書に記載された「売上金の過少827,000円」との理由は、それが被告のいう如く、「原告の帳簿のうち総勘定元帳の売上勘定貸方欄において計上洩れが827,000円である。」ということの意味するとしても、その金額がいかなる根拠に基くものかが右の記載自体から納税者たる原告がこれを知ることとはできないから、それをもって所得税法46条の2第2項に規定する理由附記の要件を満たしているものとは認め得ない。</p>	65 ・ 70			

判示 事項	整理 番号	原 告	判 決 年 月 日	裁 判 所 ・ 事 件 番 号 件 事 名	税 資	
		被 告			号	頁
理 由 附 記 の 程 度						
	36	控訴人・松山人形 玩具(株) 被控訴人・松山税 務署長	40.6. 25	高松高等・39(行コ) 4 所得金額決定取 消請求控訴事件	41	751
	37	原告・中尾政敏 被告・右京税務署 長	40.11. 8	京都地方・30(行) 1 所得税賦課処分取消 請求事件	41	1,134

判 決			判 決 要 旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告審			一審	二審	上告審
		原告控訴	<p>法人税法32条が青色申告書の更正通知書に理由附記を求めているのは、税務署長の更正決定を慎重ならしめるとともに、申告者に不服申立をなすべきか否かの判断をする資料を与えようとするにあり、右理由記載の程度としては更正を相当とする具体的根拠を明確にする程度の記載があればたりと解すべきである。</p> <p>更正の理由として「低価譲渡（有価証券）2,175,000円」との記載には、有価証券を2,175,000円低額譲渡したので更正したことが示されており、弁論の全趣旨によれば右更正処分のなされた昭和35事業年度において原告が有価証券を譲渡したのは、本訴において問題となっている訴外会社の株式に外ならないことが認められるから、右理由中の有価証券というのが同会社の株式をさすことは当然原告に了知されると考えられる。また、再更正処分の理由として「株式会社美津濃の株式低価譲渡否認1,072,500円」との記載についても更正処分と同様右訴外会社の株式の低額譲渡否認などによる訂正であることが明示されているものと認められ、右更正処分、再更正処分ともその具体的根拠は右記載によって自ら明白であって理由附記についての法人税法32条の要求する要件を満たしているものというべきである。</p>			7・41	
×	×		<p>法人税法（昭和37年改正前のもの）31条の4第1項の規定は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と記帳を義務付けているので、その帳簿を無視して更正または決定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であるから、法32条が附記することを定めている更正、決定の理由には、その帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を示して決定または更正処分をするに至った具体的根拠を明らかにすることが必要である。</p> <p>法が青色申告に反する決定または更正をする場合に理由を附記せしめるのは、単に相手方である納税義務者に更正の理由を示すためのみではなく、慢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含むと解すべきであるから、附記された理由が法の定める要件を具備しているか否かは通知書の記載自体によって決すべきであって、納税義務者がその理由を知っていると否とはこの場合何らかのかわりがない問題というべきである。</p>			35・69	
		被告控訴	<p>青色申告書に係る更正通知書に附記すべき更正の理由は、納税者をしてどのような理由によって更正決定を受けたかを知らしめることによつて、これに対する不服申立をなすべきかどうか、また、いかなる点をとらえて不服申立をなすべきかを明確ならしめるもので</p>			51	

判示 事項	整理 番号	原 告	判 決 年 月 日	裁判所・事件番号 事 件 名	税 資	
		被 告			号	頁
理 由 附 記 の 程 度	38	原告・(株)杉本運 動具店 被告・山口税務署 長	41. 4. 18	山口地方・37(行)5 審査決定取消請求事 件	44	321
	39	控訴人・中野税務 署長 被控訴人・(有)糸 平	41.11. 1	東京高等・40(行コ) 27 課税処分取消請 求控訴事件	45	428
	40	原告・(有)高津薬 局 被告・南税務署長	42. 1. 21	大阪地方・39(行ウ) 105 更正処分取消 請求事件	47	66

判決			判決要旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告			一審	二審	上告
			なければならず、したがって、その記載は右の目的を達するのに必要な程度に具体的であることを要すると解すべきである。				
○	○		38と同旨（原審判決引用）	7	38		
×		被告控訴	<p>青色申告にかかる更正の理由附記は単に否認の対象（科目、金額）を掲記するのみでは足りず、当該法人の備付帳簿の記載を否認し、更正の積極的な根拠となり得る信憑力ある資料の摘示が必要である。</p> <p>理由の記載は単に主観的に当該納税者が推認できると否とに關係なく、客観的に十分認識しうる程度のものたるを要すると解される。本件更正理由の附記のうち「残金財産価額の違算分4,000円」を除きその余の部分はいずれも法の要請に従った適法な理由附記を具備しないので、違法として取消を免れないものと解するが相当である。</p>	8 ・ 19 ・ 79	9 ・ 20 ・ 45 ・ 71	61 ・ 76	
△			<p>元来、青色申告の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せられるから、法人税法32条が青色申告の更正につき附記する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。すなわち、青色申告の承認を取消す場合は格別、そのようなことがない以上、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べきであり、また、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にかかわりのない問題といわなければならない。</p>				
△			43と全く同旨				
×	×	控訴人上告	42と同旨（原審判決引用）	9 ・ 20 ・ 71	8 ・ 19 ・ 42 ・ 79	61 ・ 76	

判示 事項	整理 番号	原 告	判 決 年 月 日	裁判所・事件番号 事 件 名	税 資	
		被 告			号	頁
理 由 附 記 の 程 度						
	41	控訴人・(株)杉本 運動具店 被控訴人・山口税 務署長	42. 2. 7	広島高等・41(行コ) 5 審査決定取消請 求控訴事件	47	115
	42	原告・山豊証券 (株) 被告・大分税務署 長	42. 3. 29	大分地方・40(行ウ) 6 法人税課税処分 取消請求事件	47	515
	43	原告・(株)半沢エ レガンス 被告・日本橋税務 署長	42. 5. 17	東京地方・33(行)109 法人税更正並認定賞 与決定取消請求事件	48	20
	44	原告・(株)半沢エ レガンス 被告・日本橋税務 署長	42. 5. 17	東京地方・33(行)138 法人税更正決定取消 請求事件	48	38
	45	控訴人・大分税務 署長 被控訴人・山豊証 券(株)	43. 2. 28	福岡高等・42(行コ) 6 法人税課税処分 取消請求控訴事件	52	373

判決			判決要旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告審			一審	二審	上告審
○		原告控訴	更正通知書には更正の理由が詳細に附記されているので適法である。			48	
△		被告控訴	附記理由は帳簿との関連において、いかなる理由により更正するかを明記すべきであり、その理由を納税義務者が実質的に了知しているか否とにかかわりない。 更正にかかるものの勘定科目および金額のみの記載では理由附記としては不備で違法である。				
○	○		46と同旨（原審判決引用）			46	
○		原告控訴	更正処分金額 1,308,512 円は本件土地の譲受価額 934,903 円と時価 2,243,415 円との差額金 1,308,512 円の贈与を受けたものと認められるから評価減をなしたものととして益金に加算されるべきことにより生じたものである旨の理由附記が存するのみでは、右時価額がどのようにして算出され、それによることがどうして正当であり、納税者の帳簿書類の計算によりえないかの、具体的根拠を措辞しているものとは認められず、旧法人税法（昭和40年法律34号による改正前）32条の理由附記の要件を満たしているとはいいがたい。（本件は更正通知書の理由附記は不備とされたが、異議決定通知書により不備が補完されると解されたため、原告の請求が棄却されたものである。72参照、編者注）	72		58	
×		被告控訴	青色申告書にかかる更正通知書に附記すべき理由の程度は、たんに更正にかかる金額が申告額のうちどの部分をどのように訂正した結果算出されるのであるかが記載されているだけでは足りず、申告額について更正された部分がいかなる資料に基づき、いかなる理由によって更正されたものであるかという点についてまで具体的根拠を示してこれを記載することが必要であると解するのが相当である。 「加算金額、旅費否認1,200,000円、代表者海外渡航費計1,200,000円」なる更正の附記理由は、その更正の理由として、たんに原告の代表者の海外渡航費120万円を否認する旨記載されているにすぎず、いかなる資料に基づき、いかなる理由によって否認更正されたものかという具体的根拠は何ら示されていないところ、更正した科目の性質から更正した理由が一見明瞭な場合（たとえば誤記、誤算）は格別、とりわけ本件のように別府市という国際的観光地で旅館業を営む法人の代表	11		12・54・73	

判示 事項	整理 番号	原 告	判 決 年 月 日	裁判所・事件番号 事 件 名	税 資	
		被 告			号	頁
理 由 附 記 の 程 度	46	原告・(株)まるき 百貨店 被告・八王子税務 署長	43. 3. 31	東京地方・40(行ウ)4 不当課税処分取消請 求事件	52	469
	47	原告・東洋配合飼 料(株) 被告・足立税務署 長	43. 6. 27	東京地方・38(行)97 法人税等の更正決定 取消並びに法人税審 査決定取消請求事件	53	166
	48	控訴人・(株)まる き百貨店 被控訴人・八王子 税務署長	44. 1. 31	東京高等・43(行コ) 18 不当課税処分取 消請求控訴事件	56	17
	49	原告・石川木材 (株) 被告・下関税務署 長	45. 1. 19	山口地方・42(行ウ) 8 更正処分取消請 求事件	59	1
	50	原告・(資)塩久 被告・別府税務署 長	45. 3. 18	大分地方・42(行ウ) 6 課税処分取消請 求事件	59	316

判決			判決要旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告			一審	二審	上告
			社員が海外に渡航したような場合には、旅館の経営は総合的な観光開発の中で、その営業方針なり経営改善が可能になるという側面を有していることにかんがみ、一般的にみれば観光的要素を含んだ旅行とみられるときでも、ただちに原告会社の事業の遂行と全く関連のないものと判断することはできないのであり、右科目を否認するか否か、またいかなる限度否認するかは、当該海外渡航の目的、旅行先、その経路、期間等を総合勘案して具体的、個別的に決定されるべきものであるから、その決定にあたってはかなり正確、厳密な資料をしゅう集し、これを検討しなければならないのであって、課税庁としては、右調査を経たのち、これから得られた結果に基づいて否認更正した理由を具体的に記載しなければならないというべく、前記附記理由は、理由附記の要件を充たしているものとは認められない。				
△	△		40と同旨（原審判決引用）	40			
○		原告控訴	原告は訴外N信用金庫との間に金銭消費貸借契約を締結していたが、右契約は実質的には当該契約にかかる譲渡担保物件たる土地の売買契約であると認定し、またその間に授受された金額をすべて売買代金として原告が受領していると認めるに至った具体的根拠を列挙しているのであるから、法の要求する理由附記に欠けることはない。				
○		原告控訴	旧法人税法（昭和40年法律34号による改正前のもの）32条が青色申告書について更正をなす場合には更正通知書にその理由を附記すべきものとしている趣旨目的は、一般に納税義務者の申告に対して更正するに当たって申告を正当でないとするなんらかの理由がなければならぬが、青色申告でない場合には納税義務者は記帳義務を負わず、したがって申告の計算の基礎が明らかでない場合もあるべく更正も課税庁の推計によるほかない場合もあるが、青色申告の場合には、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というにありと解されるから、更正の理由として記載すべき程度は、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というべきである。 再更正通知書に附記した「加算一近江絹糸株式会社加古川工場スプ製造設備に伴う売上		60		

判示 事項	整理 番号	原 告	判 決 年 月 日	裁判所・事件番号 事 件 名	税 資	
		被 告			号	頁
理 由 附 記 の 程 度						
	51	控訴人・南税務署 長 被控訴人・(有)高 津薬局	45. 9. 29	大阪高等・42(行コ) 9 更正処分取消請 求控訴事件	60	489
	52	原告・(株)共栄木 材社 被告・豊島税務署 長	46. 3. 30	東京地方・41(行ウ) 25 課税処分取消等 請求事件	62	427
53	原告・日本レーヨ ンコンサルタン ト(株) 被告・東京国税局 長・芝税務署長	46. 6. 29	東京地方・37(行)53 39(行ウ)24 法人税更正処分に対 する審査請求棄却決 定取消請求・法人税 の再更正処分及び重 加算税の賦課決定取 消請求併合訴訟事件	62	948	

判 決			判 決 要 旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告			一審	二審	上告
			計上洩22,055,765円, 除算同上建設に伴う工事原価(近江絹糸負担にかかる改修費について日本レーヨンの負担せる金額)の認定損4,409,923円, 差引17,645,842円」なる記載は, 附記すべき理由として十分である。				
×	×		50と同旨(原審判決引用)	12 73	11 50		
	○		帳簿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22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, なぜその費用を損金と認めなかったかその認定の理由までも附記しなくてはならない趣旨であると解すべきではない。	13			
×	×	×	更正の理由として「……借地権計上洩金330万円……」と記載されていたというのであるが, 右の記載によっては, 右借地権の点につき, 被上诉人において, その借地権がどのようなものか, その価額が何故に課税対象として計上されるのであるか等を全く知ることができないというほかないのであって, 原判決が再更正処分を附記理由には不備の違法があるとした判断は正当として首肯できる。	74	31	6 33	
	×		青色申告書にかかる更正の性質, 更正につき理由附記を命じた規定の趣旨, 目的に照らすと, 右規定により更正通知書に記載される附記理由は, 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が必要と解される。すなわち, 更正をするについては, 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であり, そのことは, 納税義務者が他の事情と相まってその理由を推知できると否とにかかわりない問題といわなければならない。 更正の通知書に更正内容をなす加算の結論を示すだけでは, 右の結論に至った資料, 根拠を具体的に明らかにしているとはいえず, また, 帳簿との関連も不明というほかないから, 旧法人税法32条に要求する理由を附記したものということとはできない。	75			
	○	○	控訴人上告 青色申告書にかかる更正の理由附記の程度については別段の規定があるわけでもなく, 更正に対する不服申立ての制度もあることを考慮すれば, その附記理由の記載は, 納税義務者にどのような点において, いかなる金額の更正処分がなされたかを知らせ, これに対する不服の申立てをなすべきかどうかの判断の		49 72		

判示事項	整理番号	原告	判決 年月日	裁判所・事件番号 事件名	税 資	
		被告			号	頁
理由の程度						
	54	控訴人・(資)塩久 被控訴人・別府税 務署長	46. 7. 17	福岡高等・45(行コ) 3 課税処分取消請 求控訴事件	63	153
	55	原告・(株)倉森一 級建築士事務所 被告・岡山税務署 長	47. 2. 3	岡山地方・44(行ウ) 44 所得税並に法人 税加算税賦課更正処 分取消請求事件	65	79
	56	上告人・仙台北税 務署長 被上告人・(株)高 橋工業所	47. 3. 31	最高二小・40(行ツ) 5 法人税更正処分 取消請求事件	65	620
	57	原告・ナショナル ・バンク・フー ル・ミテラング ・クレジット・ エヌ・ヴィ 被告・麴町税務署 長	47. 5. 30	東京地方・44(行ウ) 124 法人税等更正 処分取消請求事件	65	1,081
58	控訴人・石川木材 (株) 被控訴人・下関税 務署長	47. 7. 10	広島高等・45(行コ) 2 更正処分取消請 求控訴事件	66	8	

判 決			判 決 要 旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告			一審	二審	上告
			資料を与え得る程度をもって足り、それ以上詳細な記載は必要ではないと解するを相当とする。				
○		原告控訴	本件更正通知書の附記理由によれば、本件更正は原告が同族関係会社に対する債権48,646,304円についてした貸倒処理を否認し、これを益金に加算したことによるものであることは明らかであり、また、右貸倒処理の否認の理由が同族会社の行為計算の否認によるものであることは、原告において読みとれない訳ではないから、右記載は旧法人税法32条所定の附記理由の要件に欠けるところはないといわなければならない。				
○	○		53と同旨（原審判決引用）		53		
×	×	×	本件事業年度の所得の更正通知書には、所得の加算項目として(1)営業譲渡補償金計上もれ1,155万円。(2)認定利息（代表者）計上もれ1万9,839円と記載され、また清算所得の更正通知書には、清算所得の加算項目として、(3)残余財産価格の連算分4,000円、(4)代表者仮払金39万6,890円、(5)営業譲渡補償金905万円と記載されているが、(3)を除く各加算項目の記載からは「被上告会社が訴外日興証券株式会社を譲渡した対価として250万円を清算所得に計上しているが、被上告会社代表者山田豊が右訴外会社から受領した借入金300万円、嘱託料290万円、手数料315万円、計905万円も右営業譲渡の対価であるのにこれが脱漏しており、営業譲渡の対価は1,155万円と評価されるので、これを加算すること」、「905万円は営業譲渡の対価の債権であること」、「被上告会社の前記山田豊に対する仮払金と立替金についての認定利息が39万9,839円であること」、および「被上告会社の山田豊からの受入未済金が39万6,890円であること」との更正理由を理解することはとうてい不可能であり、その記載をもってしては、更正にかかる金額がいかにして算出されたのか、それがなにゆえに被上告会社の課税所得とされるのか等の具体的根拠を知るに由ないものといわざるを得ず、本件更正の附記理由には不備の違法があるものというべきである。	76	8 ・ 19 ・ 42 ・ 79	9 ・ 20 ・ 45 ・ 71	

判示 事項	整理 番号	原 告	判 決 年 月 日	裁判所・事件番号 事 件 名	税 資	
		被 告			号	頁
理 由 附 記 の 程 度						
	59	原告・山菱不動産 (株) 被告・日本橋税務 署長	47. 9. 12	東京地方・40(行ウ) 110 法人税額等更 正処分取消請求事件	66	188
	60	法人控訴人・日本 レーヨンコンサル タント(株) 被控訴人・東京国 税局長外1名	47. 10. 27	東京高等・46(行コ)55 46(行コ)56 法人税更正処分に対 する審査請求棄却決 定取消請求控訴・法 人税の再更正処分及 び重加算税の賦課決 定取消請求控訴併合 事件	66	768
61	上告人・大分税務 署長 被上告人・山豊証 券(株)	47. 12. 5	最高三小・43(行ツ) 61 法人税課税処分 取消請求事件	66	1,074	

判決			判決要旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告			一審	二審	上告
×	被告控訴		所得税青色申告書の更正または審査決定の各処分のお知らせに理由の附記を欠いたことだけを違法事由としてその取消を求める訴であっても、原告がその決定金額の点についても不服を求めていることがうかがわれる場合においては、訴の利益があるものと解すべきである。	16 ・ 23 ・ 66		27 ・ 63	4 ・ 30
×	○	被控訴人上告	課税標準又は税額に何等の不満もなく、処分の附記理由の欠缺、不備についてののみ不服であるという場合は、訴えの利益はないが、この両者を不満としながら、その一をとって判断を求め他を違法事由として主張しないといふことは当事者の自由であって、あえてこれを妨げないものというべきである。	27		16 ・ 23 ・ 62 ・ 66	4 ・ 30
×	被告控訴		所得税法第46条の2第2項の規定は、青色申告者について政府（税務署長）が更正を行う場合には、必ず事前にその帳簿書類を調査し、その調査したところに従い更正と同時にその理由を明らかにすべきものとし、以て、濫りに更正すべきことを防止し、納税者の権利、利益を尊重して青色申告制度の適正な運行を期そうとするものであるから、青色申告書について更正がなされる場合は、必ず同時にその理由を通知書に附記しなければならないのであって、その理由を全然附記しないでなされた更正処分は、右規定に反し違法であって取消を免れないものと解する。そしてその違法は後日にいたって理由の通知がなされても、それによって更正処分の違法が治癒されるものと解すべきではない。	1		15 ・ 77	
×			青色更正処分通知書に附記された理由が不備であっても、書面をもってこれを追完した場合には、理由不備の瑕疵は治癒せられるものと解される。	37 ・ 70			
×	被告控訴		所得税青色申告の更正通知書の理由附記の要件を欠いていても、再調査請求、審査請求の段階において、その決定通知書により処分の具体的な根拠が明らかにされれば、その瑕疵は治癒されると解するのが相当である。	16 ・ 23 ・ 62		27 ・ 63	4 ・ 30
○	×		青色申告者についての更正の通知に理由附記の要件を欠く場合においても審査決定の通知において理由附記の要件が充たされるにいたったときは、その瑕疵は治癒されると解するのが相当である。	18 ・ 26 ・ 78			
○			更正の附記理由が不備であったとしても、当該更正とこれについての再調査請求及び審査請求は併せて、行政機関の内部における租税額確定に至るまでの一連の手續と考えることができるから、これに対する決定において更正の理由の具体的根拠が明確に示されたら	34			

判示事項	整理番号	原告	判決年月日	裁判所・事件番号 事件名	税資	
		被告			号	頁
違法事由とする訴の利益	62	原告・鵜殿静広 被告・東京国税局長	34. 2. 4	東京地方・33(行)55 所得税青色審査決定 処分取消請求事件	29	84
	63	控訴人・東京国税局長 被控訴人・鵜殿静広	35.10.27	東京高等・34(ネ)356 所得税青色審査決定 処分取消請求事件	33	1,251
書面による追完 理由附記不備の瑕疵の治癒	64	原告・松島みそ子 被告・横須賀税務署長	30.12.28	横浜地方・30(行)2 所得税確定申告更正 決定取消請求事件	20	645
	65	原告・中尾政数 被告・右京税務署長	40.11.18	京都地方・30(行)1 所得税賦課処分取消 請求事件	41	1,134
	66	原告・鵜殿静広 被告・東京国税局長	34. 2. 4	東京地方・33(行)55 所得税青色審査決定 処分取消請求事件	29	84
	67	控訴人・月館宇右 エ門 被控訴人・仙台国税局長	35. 9. 26	仙台高等・32(ネ)392 所得税査定に対する 更正決定取消請求控 訴事件	33	1,122
	68	原告・(有)カトウ 運動具店 被告・宇部税務署長	40. 4. 12	山口地方・38(行) ⁷ / ₉ 更正決定取消等請求 併合事件	41	330

判 決			判 決 要 旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告審			一審	二審	上告審
			<p>きは、更正における附記理由不備の違法は治癒されたものと解するのが相当である。</p> <p>審査決定の理由として「加藤秀明は(有)カトウ運動具店の同族会社判定の基礎となった社員加藤秀夫の同族関係者であり、且つ会社の運営に従事しているので「みなす役員」に該当する。これに対して支給した損金支出賞与を否認し法人所得に加算した原処分は相当である」と記載されているが、これによってみれば更正等処分の同人に対する賞与がなぜ役員賞与とみなされるかその理由は、具体的根拠を挙げて明らかにされたものと認むべきであるから、これによって更正等における附記理由不備の違法は治癒されたものといわねばならない。</p>				
×		被告控訴	<p>原処分に十分な理由附記をしていなくとも、審査決定の段階で理由を補充すれば更正処分は違法にならないという主張は行政処分の違法性判断の基準時は処分時であるという点よりみても誤りである。</p>	35		39	
×			<p>再調査処分書には棄却理由として「原処分は正当であり、不服の理由については売上、仕入洩があり、所得税法48条5項2号の規定により再調査の請求には理由がない」と記載され、また、審査決定通知書には決定の理由として「審査請求には一部理由があるので原決定の一部取消する」と記載されていることが認められるが、これらはいずれも単独では勿論、本件更正処分通知書の記載と総合しても、本件更正処分に適法な理由を具備するものとは認められず、その理由不備の瑕疵を治癒したものであるということではできない。</p>	37・65			
×	×	控訴人上告	<p>更正通知書に理由を附記することは、常に相手方納税義務者に更正の理由を示すためにとどまらず、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であるから、その附記理由は、その保障的機能に鑑み、当該更正処分自体につき、その具体的根拠を示した独立自足的なものであることを必要とし、右更正通知書に附記理由の不備があっても、後に審査裁決によってこれを追完補正することにより、前者の瑕疵は治癒されるというが如き性質のものではないと解するのが相当である。</p>	9・20・45	8・19・42・79		61・76
○		原告控訴	<p>更正通知書に理由を附記すべき趣旨に鑑みれば、理由附記を欠く違法は、異議決定において右要件が補充されるにいたれば治癒されるものと解することができる。</p> <p>本件異議決定書には、その理由として、本件土地の時価額が隣接地の売買実例および精通者の意見をもとに評価し、これから立退料20万円と不用建物除去費用6万6千円とを控除</p>	49		58	

判示 事項	整理 番号	原 告	判 決 年 月 日	裁判所・事件番号 事 件 名	税 資	
		被 告			号	頁
理 由 附 記 不 備 の 瑕 疵 の 追 治 癒						
	69	原告・(有)糸平 被告・中野税務署 長	40. 5. 27	東京地方・30(行)95 課税処分取消請求事 件	41	582
	70	原告・中尾政教 被告・右京税務署 長	40. 11. 8	京都地方・30(行) 1 所得税賦課処分取消 請求事件	41	1, 134
	71	控訴人・大分税務 署長 被控訴人・山豊証 券(株)	43. 2. 28	福岡高等・42(行コ)6 法人税課税処分取消 請求控訴事件	52	373
	72	原告・石川木材 (株) 被告・下関税務署 長	45. 1. 19	山口地方・42(行ウ) 8 更正処分取消請 求事件	59	1

判 決			判 決 要 旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告			一審	二審	上告
			した残額をもって本件の土地の時価を算出した旨が記載されており、一応更正処分をした具体的根拠を措辞しているものと認められ、この程度の記載により理由附記の目的は達成されていると解されるから、更正処分の理由附記不備の瑕疵は、異議決定書の理由附記により、治癒されたものといわなければならない。				
×	×		更正処分に理由を附記すべきものの趣旨は、一つに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ことを目的としているものであるから、かかる保障的機能にかんがみ、その附記理由は、当該更正処分自体において具体的根拠を示した独立自足的なものであることを要すると解すべきであるから、右附記理由の不備は、後に審査決定の附記理由によって当然に治癒されるべき性質のものではないというべきである。	12・54	11・50		
×	×	×	上告人は、青色申告にかかる再更正処分の理由附記の不備があるとしても、その瑕疵は再調査決定の附記によって治癒されたと主張するが、更正処分に理由を附記すべきものとする規定の趣旨にかんがみれば、再調査決定の附記理由により遡って更正処分の附記理由の不備が治癒されたと解することはできない。	56	31	6・33	
×			法が更正通知書に理由附記を要求した所以のものは、あくまでも当該処分庁の判断の慎重、合理性を担保することとあわせて右処分に対する納税義務者の不服申立てに便宜を与える趣旨に出たものであるから、処分庁は更正通知書自体において理由附記を義務づけられ、反面納税義務者は右の理由附記を要求する権利をもつものと解される。すなわち更正の理由附記が具備されているか否かは、更正通知書自体において自己完結的になされているか否かによって決すべきであり、かつ、右の附記理由は更正処分庁が認定把握したものでなければならない。したがって後になって審査決定書において更正処分の理由が具備されたとしても、それによって更正処分自体の理由附記不備の瑕疵は治癒されないものというべきである。	57			
×	×	×	更正に理由附記を命じた規定の趣旨は、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申立ての便宜を与えることにあり、その趣旨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ことが、処分そのものの慎重、合理性を確保する目的にそわないばかりでなく、処分の相手方としても、審査	61	8・19・42・79	9・20・45・71	

判示 事項	整理 番号	原 告	判 決 年 月 日	裁判所・事件番号 事 件 名	税 資	
		被 告			号	頁
理 由 附 議 決 定 ・ 裁 備 決 の に よ る 追 完 癒						
	73	控訴人・別府税務 署長 被控訴人・(資)塩 久	46. 7. 17	福岡高等・45(行コ) 3 課税処分取消請 求控訴事件	63	153
	74	上告人・仙台北税 務署長 被上告人・(株)高 橋工業所	47. 3. 31	最高二小・40(行ツ) 5 法人税更正処分 取消請求事件	65	620
	75	原告・ナショナル ・バンク・フル ル・ミテラング ・クレジット・ エヌ・ヴィ 被告・麴町税務署 長	47. 5. 30	東京地方・44(行ウ) 124 法人税等更正 処分取消請求事件	65	1,081
	76	上告人・大分税務 署長 被上告人・山豊証 券(株)	47. 12. 5	最高二小・(43行ツ)61 法人税課税処分取消 請求事件	66	1,074

判 決			判 決 要 旨	同一事件	関連事件		
一審	二審	上告			一審	二審	上告
			<p>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。</p>				
×	×		<p>所得税法46条の4第1項の規定は、所定の期間経過後においては更正を許さない趣旨であるから、更正決定の理由の附記を欠く瑕疵の追完も右の期間内になさるべきであって、右期間の経過後の追完はその効力がないものと解すべきである。</p>	15	1・64		
/		×	<p>確定申告書の更正は、所得税法46条の2第1項の規定により一定期間に限られているから、右期間経過後になされた審査決定理由によっては、さきの更正決定の理由附記の瑕疵に対し、追完としての効力を認めることはできない。</p>	18・26・67			
×		被告控訴	<p>裁決に附記した理由により更正通知書の理由附記不備の瑕疵を治癒するものと解することは、①慎重にして合理的な更正を期する機能を後退させ、②更正の理由附記が安易になされるため行政救済手段が減殺される結果となり、③取消訴訟の対象が原処分それ自体であって裁決との総合ではないことに照らして困難であり、仮に違法性の治癒を認めるとしても、更正の制限期間内に限られるべきもので、本件裁決は更正制限の三年を経過した後になされたから、本件更正の理由附記の不備は治癒されない。</p>	8・19・42	9・20・45・71	61・76	
○			<p>更正処分前に決定された青色申告書提出承認取消しの通知が更正通知よりも遅れて納税者に到達した場合、理由の附記を欠いた更正処分は違法であるが、①原告納税者が右取消処分に対してはなんらの不服申立てをせず、更正処分に対してのみ不服申立てをしたこと、②右取消処分後原告から提出された修正申告および確定申告は白色申告としてなされていること、③取消処分は、原告が係争事業年度の所得の一部を隠べいしていた事実に基づいてなされ、そのことを原告会社代表者自身十分諒知していたこと、④更正処分は、右隠べい事実を基礎とし、手続上右取消処分を</p>				

判示事項	整理番号	原告 被告	判決 年月日	裁判所・事件番号 事件名	税資	
					号	頁
理由 附記 不備 の 経過 後の 追完 の 治癒						
	77	控訴人・横須賀税務署長 被控訴人・松島ろそ子	33. 11. 29	東京高等・31(ネ)270 所得税確定申告更正 決定取消請求控訴事 件	26	1,151
	78	控訴人・月館宇右エ門 被控訴人・仙台国税局長	35. 9. 26	仙台高等・32(ネ)392 所得税査定に対する 更正決定取消請求控 訴事件	33	1,122
	79	原告・山豊証券 (株) 被告・大分税務署 長	42. 3. 29	大分地方・40(行ウ) 6 法人税課税処分 取消請求事件	47	515
	80	原告・谷山履物(名) 被告・鹿児島税務 署長	42. 7. 10	鹿児島地方・38(行) 2 法人税更正決定 取消請求事件	48	257

判 決			判 決 要 旨	同 一 事 件	関連事件		
一審	二審	上告 審			一審	二審	上告 審
			前提としてなされたものであることが認められ、このような事実関係のもとにおいては、本件更正処分の取消しをしないからといって原告に特別の不利益をもたらすものとはいいがたいからこれを取消すだけの実益に乏しく、本件更正処分における理由附記欠缺の瑕疵は青色申告承認取消通知の到着によりすでに治癒されたものというべきである。				

決定の理由附記は除く。) に関してなされた判決を集録したものであり、各欄の

の重点のおきかたによりこれを行った。

いはゴシック体とした。

る。

を△印で表示した。なお、右の表示は争訟全体としての表示であり、僅かな件数

当該事項以外の判示事項の該当整理番号を掲載した。

のについて、その登載整理番号を掲載した。

判示 事項	整理 番号	原	告	判 決 年 月 日	裁判所・事件番号 事 件 名	税 資	
		被	告			号	頁

本表は、昭和30年から同47年までの間に、青色申告書の更正理由附記（審査調理はそれぞれ次によった。

- 1 事件の登載は、判決年月日順とした。
- 2 「判示事項」区分（特に規定の趣旨と性格について）は、「判決の要旨」
- 3 「整理番号」は、事件の登載順に一連番号とした。なお、最高裁判決につ
- 4 「税資」は、判決の登載文献である国税庁編「税務訴訟資料」の略称であ
- 5 「判決」欄には、課税庁の勝訴を○印、敗訴を×印、原処分の一部取消し
ではあるが必ずしも判示事項自体の勝敗とは一致しないものがある。
- 6 「同一事件」欄には、同一事件で判示事項が二つ以上あるものについて、
- 7 「関連事件」欄には、当該事件に関し、下級審又は上級審の判決があるも