

青色申告承認取消しの法理

中 村 秀 雄

(税 務 大 学 校)
(研 究 部 教 授)

目 次

1	青色申告制度	123
	(1) 青色申告承認の法的性質	123
	(2) 青色申告に特典を与えることの趣旨	124
2	青色申告承認取消しの趣旨	126
	(1) 規定の趣旨	126
	(2) 規定の性質	127
3	青色申告承認取消しの効力	129
	(1) 承認取消しの効力	129
	(2) 帳簿書類の保存期間経過後の取消し	129
	(3) 更正の期間制限との関係	130
4	青色申告承認の取消事由	132
	(1) 取消事由の差し替え	132
	(2) 帳簿書類の保存義務違反	134
	(3) 帳簿書類の提示拒否	135
	イ 備付け、記録、保存の確認	135
	ロ 帳簿書類の一部の提示	138
	ハ 正当な理由の不存在	138
	ニ 帳簿不提示の認定基準	139
	(4) 取引の隠ぺい・仮装の意義	141
	(5) 帳簿書類の真実性の認定基準	143
	(6) 確定申告書の不提出	144
5	青色申告承認の取消通知	147
	(1) 取消通知と更正通知	147
	(2) 取消理由附記の規定の趣旨	148
	(3) 取消理由の附記の程度	149
	(4) 附記理由不備の瑕疵と治癒	152

6 青色取消に係るその他の諸問題	155
(1) 青色申告承認取消処分が取り消された場合	155
(2) 処分取消しの訴えの提起	156
(3) 青色特典益と加算税の賦課	157

1 青色申告制度

(1) 青色申告承認の法的性質

青色申告制度は、シャップ勧告に基づき我が国に導入された申告納税方式の施行に伴って採用された制度であり、その趣旨は、記帳慣行の成熟していない我が国において、納税義務者の自主的かつ公正な申告により租税義務の確定及び課税の実現を確保するため、法規の定めるところに従い、誠実かつ信頼性のある記録を約した納税義務者には、青色申告の承認手続を経させた上、この者に対しては、推計課税を認めないなどの課税手続上の特典及び事業専従者給与や各種引当金・準備金の必要経費算入、純損失の繰越控除など所得ないし税額計算上の種々の特典を認め、租税の軽減措置等を講ずることにより、帳簿書類の記帳及び保存の慣行を奨励することにある。

所得税法及び法人税法は、個人又は法人が①申告期限の前年の3月15日までに（1月16日以後新たに業務を開始した場合には、業務を開始した日から2月以内に）又は当該事業年度開始の日の前日までに、あらかじめ税務署長に青色申告の承認申請書を提出し（所得税法144条、法人税法122条）、②その申請について税務署長の承認を受け（所得税法146条、147条、法人税法124条、125条）、③青色申告書により確定申告書を提出した場合にのみ、青色申告書として取り扱う（所得税法143条、法人税法121条）旨を定めている。

そして、青色申告承認の申請があったときは、税務署長は①当該個人又は法人の帳簿書類の備付け、記録又は保存が、大蔵省令で定めるところによって行われていないかどうか、②その帳簿書類に、取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して記載していることその他不実の記載があると認められる相当の理由があるかどうか、③青色申告承認の取消し又は青色申告の取りやめをしてから1年以内に申請がなされた場合かどうかの諸点を調査し、申請を却下することができるものと定めている（所得税法145条、法人税法123条）。

青色申告の承認は、課税手続上及び実体上種々の特典（租税優遇措置）を伴う特別の青色申告書により申告することのできる法的地位ないし資格を納税義務者に付与する設権的処分の性質を有している⁽¹⁾。

そして、青色申告の制度の目的よりすれば、青色申告者又は青色申告法人の備付帳簿書類の記載はそれのみによって事業の成績の真実を把握できる程度に内容が正確であり、形式において整然かつ明瞭でなければならない⁽²⁾。

(2) 青色申告に特典を与えることの趣旨

青色申告制度は、大蔵省令の定める一定の帳簿書類の備付け、記録及び保存をする者に対し、青色申告書を用いて貸借対照表、損益計算書その他所定の所得金額等の計算に関する明細書を添付した納税申告書を提出した場合に、課税手続上及び実体上種々の特典（租税優遇措置）を付与するものである。その制度趣旨は、申告納税制度が適正に機能するためには、納税義務者が帳簿書類を備え付けて取引を記録し、これを基礎として納税申告をすることが望ましいとの見地から、税法上の特典を付与してこれを奨励することにある。

したがって、青色申告の前提条件である所定の帳簿書類の備付け、記録又は保存を欠くような場合には、青色申告承認を取り消して、その特典を与えないとするものである⁽³⁾。

また、青色申告承認の制度は、その納税義務者の帳簿書類について税務署長は税務調査を行うことができることを前提として、その調査により帳簿書類の備付け、記録及び保存が正しく行われていることが確認できた場合にのみ青色申告承認による特典を与えるとの趣旨に基づくものと解される。このことは①帳簿書類の備付け、記録又は保存が大蔵省令の定めるところに従って行われていないことが青色申告承認の却下事由（所得税法145条1号、法人税法123条1号）、取消事由（所得税法150条1項1号、法人税法127条1項1号）とされていること、②青色申告承認の取消処分の通知書には取消しの処分の基因となった事実を被処分者において具体的

に知り得る程度に特定して摘示しなければならないこと（所得税法150条2項、法人税法127条2項）、③青色申告者の申告した課税標準等について更正することができるのは、原則として帳簿書類を調査し、調査によって課税標準等の計算に誤りがあると認められる場合に限られること（所得税法155条1項、法人税法130条1項）、④その更正処分の通知書には、更正をした根拠を帳簿記載以上に信憑性のある資料を摘示することで具体的に明示することを要すること（所得税法155条2項、法人税法130条2項）から明らかである⁽⁴⁾。

〔注〕

- (1) 最高裁昭和62年10月30日第3小法廷判決・税資160号542頁
- (2) 広島地裁昭和41年8月30日判決・税資45号184頁
- (3) 東京地裁平成3年5月13日判決・税資183号670頁
- (4) 岡山地裁平成6年3月10日判決・税資200号900頁

2 青色申告承認取消しの趣旨

(1) 規定の趣旨

青色申告制度は、納税義務者の正しい記帳慣習の確立を基礎として、それにより合理的な申告納税制度の実現をめざすものであり、そのために納税義務者に完備した帳簿書類の備付け、記録、保存及びそれに基づく決算を義務づけ、その反面、所得計算上あるいは納税手続上各種の特典が認められているものである。それゆえ、青色申告の承認を受けた個人又は法人は青色申告の特典を受ける前提として、正しい帳簿書類の備付け、記録、保存をしなければならない⁽¹⁾。

青色申告の承認を受けた個人又は法人は、所得税法148条1項又は法人税法126条1項の規定により、大蔵省令で定めるところに従い、その業務につき帳簿書類を備え付けてこれに取引を記録し、かつ、その帳簿書類を保存しなければならない。そして法に定める「帳簿書類の備付け、記録及び保存」とは、誠実に記録された帳簿書類を税務職員が必要に応じていつでも閲覧し得る状態にしておくことを意味するものと解する。

なぜならば、

- ① 青色申告の承認を取り消すには、青色申告者の個人又は法人が備え付けている帳簿書類が大蔵省令の規定に準拠していないこと、帳簿書類の記載事項の全体についてその真実性を疑うに足る相当の理由があること等、帳簿書類に不備又は不正が認められることが必要であること。
- ② 青色申告承認取消処分のお知らせには、取消しの基因となった事実を被処分者において具体的に知り得る程度に特定して摘示しなければならないこと。
- ③ 青色申告者の申告した課税標準等について更正する場合には、その帳簿書類を調査し、調査によって課税標準等の計算に誤りがあると認められる場合に限り更正をすることができること。
- ④ 更正処分の通知書には、更正の具体的根拠を帳簿書類の記載以上に信用性のある資料を摘示して明らかにしなければならないこと。

すなわち、前記の各要請に応えるためには、税務職員において必要に応じ帳簿書類を閲覧し得ることが不可欠の前提条件であるから、青色申告の個人又は法人の帳簿書類の備付け等とは、単に帳簿書類を物理的に備え付け、記録、保存することを意味するものではなく、それを税務職員に提示することを当然の前提としているものと解する。

したがって、所得税法150条1項1号（法人税法127条1項1号）「…帳簿書類の備付け記録又は保存が第148条（青色申告者の帳簿書類）1項（法人税法126条（青色申告法人の帳簿書類）1項）に規定する大蔵省令で定めるところに従って行われていないこと」の規定は、納税義務者の帳簿書類について、税務署長が所得税法234条（法人税法153条）の規定に基づく調査をなし得ることを前提として、その調査により帳簿書類の備付け、記録、及び保存が正しく行われていることを確認することができた場合にのみ青色申告承認による特典を与えるとの趣旨に出たものである⁽²⁾。

青色申告承認の取消しは、この期待に反し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⁽³⁾。

(2) 規定の性質

青色申告承認の取消処分は、納税義務者に対し各種の特典を伴う青色申告書によって申告することができる資格を付与する青色申告承認を取消することによって、その取消原因の存する年度に遡及してその資格を喪失させる処分であるから、納税義務者の資格に関するあるいは納税申告の方法を規制する処分といえることができる⁽⁴⁾。

また、青色申告承認の取消しは、形式上所得税法150条（青色申告の承認の取消し）1項各号又は法人税法150条（青色申告の承認の取消し）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、課税庁が合理的裁量によって決すべきものと解する⁽⁵⁾。

〔注〕

- (1) 津地裁昭和55年6月19日判決・税資113号792頁
- (2) 東京地裁昭和55年3月13日判決・税資110号570頁
- (3) 東京地裁昭和38年10月30日判決・税資37号983頁
- (4) 東京地裁平成3年12月11日判決・税資187号321頁
- (5) 長野地裁平成5年11月25日判決・税資199号909頁

3 青色申告承認取消しの効力

(1) 承認取消しの効力

所得税法150条1項（又は法人税法127条1項）は「…各号の一に該当する事実がある場合には、当該各号に掲げる年（又は事業年度）までさかのぼって、その承認を取り消すことができる」と規定しており、青色申告承認の取消についてはなんら取消期間の制限規定はない。したがって、同項各号に列記する事由に該当する場合にはその事実があったと認められる時にさかのぼって青色申告の承認を取り消すことができるのであるから、当該年分（又は事業年度）において同項各号に該当する事由があるとして青色申告の承認を取り消した以上、翌年分以降の年分につき同様の取り消し事由があると否とを問わず、取り消しの効力は翌年分（又は事業年度）以降に及ぶことは当然である⁽¹⁾。

青色申告承認の取消処分を除斥期間がないことと、青色申告承認を受けた者の地位の法的安定性との調和は、立法上の解決をみるまでは、権利濫用ないし信義則など一般条項による処理に期待せざるをえない⁽²⁾。

(2) 帳簿書類の保存期間経過後の取消し

青色申告の個人又は法人の帳簿書類の保存期間を7年としているが（所得税法施行規則63条、法人税法施行規則59条）、青色申告承認の取消権については除斥期間の定めがないことから、帳簿書類の保存期間の経過後における青色申告承認の取消しが可能であるかについてである。

青色申告制度は、誠実で信頼性のある帳簿書類の記帳を約束した納税義務者が、その帳簿書類に基づいて所得額を正しく算出して納税申告することを期待し、その納税義務者に各種の特典を付与するものであるから、この期待に反した納税義務者がその特典を剥奪されることは法の当然予定するところである⁽³⁾。

ある年分又は事業年度の帳簿書類に所得税法150条1項各号又は法人税法127条1項各号所定の事実が存することは、その信頼に依えなかったものとしてその年分以後の承認が取り消されるが、その発覚が所得税法施行

規則63条1項又は法人税法施行規則59条の帳簿の保存期間である7年以内に発覚していれば、その段階で承認を取り消され、その後の記帳が誠実であると否とに係わらず、再度の承認を受けない限りは、引き続きその特典を受けないことを受忍しなければならないことになる。これに対して、たまたま7年以上を経過することによってその取り消しができなくなるとすれば本来剥奪されて然るべきであった特典が剥奪されずにすみ、不正な租税負担回避が放置されるという不当な結果が生ずることになる⁽²⁾。

したがって、青色申告の承認及びその取消制度の趣旨に徴して考えると、青色申告の個人又は法人のある年分又は事業年度における帳簿書類につき所得税法150条1項各号又は法人税法127条1項各号のいずれかに該当する事由が存する以上、その帳簿書類の保存期間が経過したからといって、当然にその事由に基づく青色申告承認の取消しをすることができなくなると解すべきではない⁽⁴⁾。

(3) 更正の期間制限との関係

更正の期間制限と青色申告承認の取消しとの関係については、更正がある年分又は事業年度の帳簿書類の記載に不正があったことから行われる場合においても、更正それ自体はあくまで不正のあった年分又は事業年度の所得（課税標準）の認定を対象としてなすものであることから、そこに自ずと制限期間が法定されることが意味を持つてくるのである。しかし、このことと、その不正のあった年分又は事業年度以後の各年分の青色申告の承認が将来に亘って取り消される、すなわち、青色申告の特典が剥奪されることとは別途に考えても何ら不合理ではない⁽²⁾。青色申告承認取消処分は信頼性のある帳簿書類を完備、記帳していない納税義務者に対して、その帳簿書類の信頼性の欠如を理由に承認を取り消すものであり、更正のように適正な課税標準等の確定のためなされるものではないからである。

また、純損失の繰越控除（所得税法70条）、耐用年数の短縮（所得税法施行令130条）、欠損金の繰越し（法人税法57条）等のように、青色申告による確定申告を条件に認められている特例について、更正期間内の適正

な課税標準等を確保するための更正の前提として、7年の更正期間に制約されることなく、青色申告の承認を取り消してその特例の適用を排除し、更正期間内の年分又は事業年度の課税標準等の変更のための更正をすることができるのである。

さらには、法人税法127条1項4号は「…確定申告又は予納申告の規定による申告書その提出期限までに提出しなかったこと」を青色申告承認の取消事由として規定しており、このことから7年の更正期間に制約されることなく、青色申告の承認を取り消すことができることは明らかである。

〔注〕

- (1) 熊本地裁昭和33年2月18日判決・税資26号81頁
- (2) 大津地裁昭和49年4月10日判決・税資75号89頁
- (3) 大阪高裁昭和50年6月11日判決・税資81号802頁
- (4) 最高裁昭和51年2月20日第2小法廷判決・税資87号443頁

4 青色申告承認の取消事由

(1) 取消事由の差し替え

青色申告承認の取消において、法人税法127条1項又は所得税法150条1項の特定の号に該当するとしてした青色申告承認の取消し処分を、異議決定で他の号に該当するとして当初の処分を維持することが許されるか、すなわち、取消事由を差し替えて当初の処分を維持することが許されるかである。

[注]

① 旧法人税法（昭和22年法律第28号）

第25条7項「…第3項の申請書の提出があった場合において当該申請の承認又は却下をなしたとき又は前項の規定による承認の取消をなしたときは、当該法人にこれを通知する。」

- ・第25条7項1号「当該法人の備え付ける帳簿書類が第二項の規定による命令の規定に準拠していないこと」
- ・同2項「…備え付ける帳簿書類について、命令の定めるところによらなければならない」
- ・同3号「当該法人の帳簿書類に取引の全部又は一部を隠べいし又は仮装して記載する等当該帳簿書類の記載事項の全体について、その真実性を疑うに足りる不実の記載があること」

② 改正法人税法（昭和34年法律第80号）

第25条9項「…第3項の申請書の提出があった場合において当該申請の承認又は却下をなしたとき又は前項の規定による承認の取消をなしたときは、当該法人にこれを通知する。この場合において、前項の通知の書面にその取消の基因となつた事実が同項各号のいずれに該当するかを附記しなければならない。」

③ 現行法人税法

第127条2項「…前項の規定による取消しの処分をする場合には、同項の内国法人に対し、書面によりその旨を通知する。この場合において、その書面には、その取消しの処分の基因となつた事実が同項各号のいずれに該当するかを附記しなければならない。」

- ・第127条1項1号「…帳簿書類の備付け、記録又は保存が大蔵省令で定めるところに従って行われていないこと」
- ・同3号「…帳簿書類に取引の全部又は一部を隠べいし又は仮装して記載しその他その記載事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由があること」

旧法人税法（昭和22年法律第28号）は、青色申告承認の取消処分はその理由の附記を必要としていなかったものであるが、昭和34年の法人税法改正において、法人税法第25条第9項に理由附記の必要についての修正案が昭和34年3月4日大蔵委員会で可決された際に、修正案の提出議員（本修正は議員提出）はその提案理由として『政府が取り消しの理由を書いてくれさえすれば納税者異議申し立てが納税者にとって非常にやりやすい』ことを掲げている。

これについて、「昭和34年度税制改正の概要（主税局税制1課課長補佐植松守雄）」では、青色申告の承認の取消通知書の取消理由の附記について、『青色申告書の提出の承認を受けた法人について、その備え付ける帳簿書類が正規の規定に準拠していない場合、帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺい仮装して記載がされている場合等においては、その承認を取り消すことができることとなっている。この場合には、その取消を行った旨の通知をするが、従来はその取消の理由は必ずしも明らかにする必要はなかった。しかしながら、この場合には取消の理由を通知することが制度として妥当であると思われるので、今回国会修正によりその取消の通知書には、その取消の基因となった事実が法第25条第8項各号のいずれに該当するかを附記しなければならないこととなった。』と記している。

改正法人税法（昭和34年法律第80号）25条9項後段に「その書面には、その取消しの処分の基因となった事実が同項各号のいずれに該当するかを附記しなければならない」との規定が設けられた趣旨は、承認がみだりに取り消されることを防止すると共に、その取消処分の争訟手続における攻撃の対象（取消しの基因となつた事実）を明確に特定することにある。すなわち、同条項の改正前は、取消通知の際にその事由の通知がなかったため、処分を受けた者は取消の事由を知るに由なく、争訟手続において著しく不利益な地位に立たされていたので、取消事由の附記が強く要望されていた結果、立法に至ったものである。したがって、取消通知書には取消理由として単に該当法条を記載するのみでなく、いかなる事実を該当法条に

該当すると認定したのかが分かるように具体的事実を記載することが要請されている⁽¹⁾。

旧法人税法（昭和22年法律第28号）25条8項1号は、備付帳簿書類の種類、その記載項目、記載方法等の瑕疵、いわば外観的にその帳簿書類が青色申告の基礎として適応性を欠くことを理由として青色申告承認を取り消す場合であり、同項3号は、備付帳簿書類の記載事項の全体についてその真実性を疑うに足りる不実記載の存在、いわば内容的にその帳簿書類が同様の適応性を欠くことを理由として青色申告承認を取り消す場合である。

1号と3号とでは、処分庁においてその承認取消しを相当とするかどうかを認定判断すべき事項を異にすること明らかであるから、両者それぞれ別個の取消処分を構成するものと解すべきである。このことは、同条9項が承認取消しを通告するにあたって、その取消しの基因となった事実が8項各号のいずれに該当するものであるかを附記すべきことを特に定めていることから窺うことができる⁽²⁾。

したがって、青色申告承認の取消処分は、各号毎に別個の処分としての相互に共通しない実質的要件を備えており、その処分は税務署長の専権に属し取消処分をなすか否かはその裁量に委ねられ、かつ取消処分をなすときはその形式的要件として、取消の基因となった事実が法の各号のいずれに該当するか附記した通知書を以て取消を通知すべきこととされていることにかんがみると、各号の内の一の事由による取消処分が無効であるときこれを各号の他の号による取消処分に転換することは許されない⁽³⁾。

なお、取消通知書には取消理由として単に該当法条を記載するのみでなく、いかなる事実を該当法条に該当すると認定したのかが分かるよう具体的事実を記載することが要請されている。

(2) 帳簿書類の保存義務違反

青色申告の承認を受けた納税義務者は、青色申告の特典を受ける前提として、正しい帳簿書類の備付け、記録、保存をしなければならない。そして税務当局が、帳簿書類の備付け、記録、保存が法令に従って正しく行わ

れているかを調査し判断するためには、納税義務者から当該帳簿書類の提示を受けてこれを閲覧することが必要不可欠であるから、帳簿書類の備付け、保存の義務（所得税法148条1項、法人税法126条1項）には、税務職員の質問検査（所得税法234条、法人税法153条）に応じて帳簿書類を提示する義務を当然に包含している⁽⁴⁾。

このことは、所得税法148条1項又は法人税法126条1項所定の帳簿書類の備付け等が行われていないことは、一方において青色申告承認申請の却下事由（所得税法145条1号、法人税法123条1項）とされ、他方において青色申告承認の取消事由（所得税法150条1項1号、法人税法127条1項1号）とされており、また、青色申告者に対する更正処分は原則としてその個人又は法人の所定の帳簿書類の調査を通じてのみなし得る（所得税法155条1項、法人税法130条1項）こととされ、青色申告者に対するいわゆる推計課税は禁止（所得税法156条、法人税法131条）されていること、このような法の趣旨に照らすと、青色申告制度は、単に所定の帳簿書類の備付け等が、青色申告の個人又は法人側においてひとり行われているというだけでなく、他方、そのような帳簿書類の状況が当該職員の質問検査権に基づく調査により確認できる状態にあることを不可欠、当然の前提要件としていることが明らかである⁽⁵⁾。

したがって、所得税法148条1項又は法人税法126条1項所定の備付け等とは、青色申告の基礎としての適格性を有する帳簿書類を備付け、記録、保存すべきことをいうのであるから、納税義務者において、ただ単に帳簿書類が存在すればよいというものではないことはもち論であり、これに対する調査がなされた場合、当該職員においてこれを閲覧検討し、帳簿書類が青色申告の基礎としての適格性を有するものか否かを判断しうる状態にしておくことが必要である⁽⁶⁾。

(3) 帳簿書類の提示拒否

イ 備付け、記録、保存の確認

税務調査において、青色申告者である納税義務者が帳簿書類の提示を

拒否した場合、帳簿書類の提示拒否自体は所得税法又は法人税法の規定の文言上、取消事由とされていないので、これが青色申告承認取消事由に該当するかである。

青色申告制度は、帳簿書類の備付け、記録、保存がその制度を支える根幹となっており、納税義務者がその義務を負うことは法の定める（所得税法148条、法人税法126条）ところであって、この義務には、課税庁の税務職員が必要に応じ所得税法234条又は法人税法153条の質問検査をする際に納税義務者が所定の帳簿書類を提示してその調査に応ずる義務をも包含している⁽⁷⁾。

所得税法150条1項1号又は法人税法127条1項1号が所定の帳簿書類の備付け、記録、保存がないことを青色申告承認の取消事由とした法意は、その事実が青色申告を維持できない結果をもたらすので、その制裁措置として取消すこととしたものとみるべきであり、備付け、記録、保存が事実存在しないとの事実が認定できない場合でも、それが真偽不明の結果、青色申告を維持できない場合もまたその事由に包含されるものと解しなければ、その法意に沿わないことになる⁽⁷⁾。

したがって、納税義務者が帳簿書類を提示して調査に応じなかったため帳簿書類の備付け、記録、保存がされているかどうか真偽不明となった場合、その調査拒否という義務違反事実から、その制裁として所得税法150条1項1号又は法人税法127条1項1号所定の帳簿書類の備付け、記録、保存がされていないとの事実を推認して、青色申告承認を取り消すことができると解する⁽⁷⁾。

この解釈は、調査拒否自体を備付け、記録又は保存の違反と並ぶ別個独立の取消事由とするものではなく、調査拒否の結果として帳簿書類の備付け、記録又は保存が正しく行われていること及び帳簿書類の記載内容の不備、不正の有無を税務署長において処分時に確認し得ないことになるから、これを以て備付け、記録又は保存を欠くと法的に評価するにすぎない。このことは、青色申告書に係る更正（所得税法155条1項、

法人税法130条1項)並びに推計による更正又は決定(所得税法156条、法人税法131条)との関係から合理的に導かれる文理解釈の範囲内のものである⁽⁸⁾。

なぜならば、青色申告制度は、申告の基礎となった帳簿書類の正しさに対する税務官庁側の信頼が存在することを前提として成り立つものであるから、納税義務者の調査拒否により当該帳簿書類の不備不正の存在そのものを確認することができない場合にまで、税務署長において青色申告承認による特典の享受を認めなければならないとする事は、制度の本旨に反するものである。また、青色申告の個人又は法人については、帳簿書類の調査に基づく場合に限りて更正をすることができ(所得税法155条、法人税法130条)、推計課税が禁止されている(所得税法156条、法人税法131条)ことから、青色申告の個人又は法人が帳簿書類の調査を拒否したときは、青色申告承認を取り消した上で白色申告者として推計により更正をなし得ることを法は当然に予定しているものというべきである(そうでなければ、青色申告の個人又は法人に対しては、その者が帳簿書類の調査を拒否する限り更正をすることができないことになり、適正な課税が妨げられる結果となる)⁽⁹⁾。

そして、前記の制裁としての事実の推認は、処分時に存在すれば足り、真実の事実の推認ではなく、その事実の擬制にすぎない。このことは国税通則法97条4項からも類推される。したがって、納税義務者が青色申告承認取消処分に対する異議手続きで始めて帳簿書類を提示し調査に応じたとしても、少なくともその調査対象年度分の青色申告承認取消処分の効力には何らの影響を及ぼすものではない⁽⁷⁾。

〔注〕 国税通則法97条(審理のための質問、検査等)

同条4項「国税不服審判所長は、審査請求人等が、正当な理由がなく、…質問、提出要求又は検査に応じないため審査請求人等の主張についてその基礎を明らかにすることが著しく困難になった場合には、その部分に係る審査請求人等の主張を採用しないことができる」

以上のとおり、青色申告の納税義務者が帳簿書類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、所得税法150条1項1号又は法人税法127条1項1号が定める青色申告承認の取消事由に該当する⁽¹⁰⁾。

ロ 帳簿書類の一部の提示

納税義務者が税務調査の当初において、帳簿書類の備付け等があることのみを税務職員に確認させ、又は一部の帳簿書類を提示し、その後税務職員から帳簿書類の記載内容についての真偽を具体的に検討したいとの要求があっても、これを拒否した場合に、そのことが法に規定する青色申告承認の取消事由に当たるかについてである。

この場合、税務職員は帳簿書類が法令に従って備え付けられていることを確認しているのみであって、帳簿書類全体が信頼性に欠けることまで確認していないのであるから、税務署長は、その調査拒否を理由に「帳簿書類に取引の全部又は一部を隠べいし又は仮装して記載し、その他その記載事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由がある」（所得税法150条1項3号、法人税法127条1項3号）場合に当たるものとして、青色申告承認を取り消すことができない。他方、その場合に所得税法150条1項1号又は法人税法127条1項1号によっても、税務署長が青色申告承認を取り消すことができないとすれば、帳簿書類の一切の提示拒否の場合と同様、法律上、更正処分ができない不合理な結果を生ずることになる。

したがって、納税義務者が帳簿書類の提示を一切拒否した場合のみならず、一部の帳簿書類を提示しても、税務署長において帳簿書類の記載内容の不備、不正の有無を十分確認することができなかった場合にも、青色申告承認取消事由に該当するものと解する⁽⁶⁾。

ハ 正当な理由の不存在

所得税法又は法人税法は青色申告承認の取消事由として、帳簿書類の

備付け、記録、保存義務違反を掲げており、青色申告の納税義務者が税務調査に際して帳簿書類の提示を拒否した場合、青色申告承認の取消事由に当たることは前記のとおりである。この場合、裁判例は、税務調査に際しての青色申告者について「正当な理由なく」あるいは「いわれなく」帳簿書類の提示に応じなかったこと的事实を認定した上で、帳簿書類の提示拒否が青色申告承認の取消事由に当たる旨を判示している。

そこで、判示するところの「正当な理由なく」、「いわれなく」青色申告の納税義務者が帳簿書類の提示を拒否したかである。これについては、「事前通知や調査理由の告知が行われないこと」⁽¹¹⁾、「税務調査の具体的な理由を開示すべきこと」⁽¹²⁾、「調査に関係のない第三者の立会を求めること」⁽¹³⁾、「納税義務者の承諾や事前の通知なく反面調査を行ったこと」⁽⁸⁾、「調査担当者の変更を求める要求が認められなかったこと」⁽¹⁴⁾等は、帳簿書類の提示要求を拒否する「正当な理由」等に当たらないとしている。

二 帳簿不提示の認定基準

青色申告の個人又は法人が税務調査において、帳簿書類の提示を拒否した場合は青色申告承認取消事由に当たる（所得税法150条1項1号、法人税法127条1項1号）ことになるが、この場合の「帳簿不提示」を認定する基準についてである。

これについて東京高裁判決は「青色申告である納税義務者の帳簿書類の不提示は、青色申告承認の取消事由として法規上明文をもっては規定されていないこと、また、青色申告承認取消処分が納税義務者に対して一定の不利益を課す処分であること等からすれば、帳簿書類不提示のような取消事由の認定に当たっては、一定の慎重さが要求される。すなわち、納税義務者の帳簿書類の提示拒否の事実の有無は一定の時点においてのみ判断されるべきものではなく、税務当局の行う調査の全過程を通じて、税務当局側が帳簿書類の備付け状況等を確認するために社会通念上当然に要求される程度の努力を行ったにもかかわらず、その確認を行う

ことが客観的にみてできなかつたと考えられる場合に、そのような取消事由の存在が肯定される」⁽¹⁵⁾としている。

しかしながら、判示するところの「社会通念上当然に要求される程度の努力」とは、いかなる程度の努力をいうのか漠然としていること、納税義務者は帳簿書類の備付け等の義務に加えて、税務調査に際しては税務当局からの要求に従い帳簿書類を提示すべき義務を負うこととなるが、同義務と、判示するところの税務当局側の帳簿書類等の確認のための努力義務は理論的に相いれないこと等、問題点を指摘する向きのあるところである⁽¹⁶⁾。ましてや、判示が、納税義務者の帳簿書類提示義務に先んじて、税務当局側に「調査の全過程を通じて社会通念上当然に要求される程度の努力」を求めるものとするならば、青色申告の納税義務者の帳簿書類提示義務の履行を問わず、税務職員の努力義務を問題とするならば、そもそも青色申告制度の趣旨を見過ごしているといえるのではないのか。

これについては、帳簿書類の提示拒否があったかどうかの事実認定につき、調査担当者の説明や説得などの行為（努力）とこれに対する被調査者の対応との相関関係により慎重に認定されるべきであるとする、いわば当然のことを判示していると解すべきである⁽¹⁷⁾。

また、別件での東京高裁判決は「調査官が、約30分という短時間で調査を打ち切ることなく、ある程度粘り強い態度で、調査努力を行っていたら帳簿書類を確認することができたと考えられる」⁽¹⁸⁾として、青色申告承認取消処分を取り消した判決については、帳簿書類の提示拒否の有無についての事実認定を行う際に調査官の努力に言及したにすぎず、調査官に「努力義務」が課されているとの判断を示したとの理解をすべきではない⁽¹⁹⁾とする解釈がある。

いずれにせよ、この問題については、事実関係の認定に絡むむずかしい問題点を含んでおり、今後の判決の集積が待たれるところである。

(4) 取引の隠ぺい仮装の意義

所得税法150条（青色申告の承認の取消し）1項1号及び法人税法127条（青色申告の承認の取消し）1項1号は、備付け帳簿書類の種類、その記載項目、記載方法等の瑕疵という、いわば外観的にその帳簿書類が青色申告の基礎として適応性を欠くことを理由として青色申告の承認を取り消す場合であり、所得税法及び法人税法の同条同項3号は、備付け帳簿書類の記載事項の全体についてその真実性を疑うに足りる不実記載の存在という、いわば内容的にその帳簿書類が同様の適応性を欠くことを理由として青色申告承認を取り消す場合である⁽⁸⁾。

この場合、同項3号の「帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し」は、国税通則法68条（重加算税）に規定する「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し」と同意義に解するのが相当である⁽⁹⁾。

なぜならば、青色申告承認取消の要件は、帳簿書類の記載内容それ自体により企業の営業成績の真実を知りうる程度の誠実かつ信頼に値する記載があるかどうかを基準として判定すべきであり、そして、かかる不実記載の存在とそれに基づく申告の事実をもって、重加算税賦課の要件を充足しているものといえるからである。

この解釈にかかる裁判例は、「原告会社は、乙契約書に記載された売買代金の内訳が正しいことを承知しながら、手元に誤った売買代金内訳が記載された甲契約書も所持していることを奇貨として甲契約書の売買代金内訳に従い、会計帳簿に記載のうえ係争事業年度の法人税を申告したことは、重加算税賦課の要件である『税額等の計算の基礎となるべき事実の一部を仮装したところに基づき納税申告書を提出していた』もの（国税通則法68条1項）に当たるとともに、青色申告承認取消の要件である『その事業年度に係る帳簿書類に、取引の一部を仮装して記載し』たもの（法人税法127条1項3号）に当たる。」⁽¹⁰⁾と判示している。

そこで、所得税法150条1項3号又は法人税法127条1項3号の解釈に資

するため、国税通則法68条1項の規定の法理について考察すると、国税通則法68条1項に規定する「…の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」たとは、不正手段による租税徴収権の侵害行為を意味し、「事実を隠ぺい」するとは、事実を隠匿しあるいは脱漏することを、「事実を仮装」するとは、所得、財産あるいは取引上の名義を装う等事実を歪曲することをいい、いずれも行為の意味を認識しながら故意に行うことを要すると解する⁽²¹⁾。

次に、家族又は使用人等の従業者が納税義務者のために所得を隠ぺい、又は仮装し、これに基づく所得の無申告又は過少申告があれば、納税義務者がその事実を知らない場合でも重加算税が賦課されるべきか否かについてである。

重加算税の制度の主眼は隠ぺいしたところに基づく過少申告又は無申告による納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度の信用を維持しその基礎を擁護するところにある。したがって、納税義務者本人の行為に問題を限定すべき合理的理由はなく、広くその関係者の行為を問題としても違法ではない。かえって、納税義務者本人の行為に問題を限定しなければならぬとすると、家族、使用人等の従業者が経済活動又は所得申告等に関与することの決してまれではない実情に鑑みて、重加算税の制度はその機能を十分に発揮しえない結果に陥ることは明らかである。（従業者の行為による場合は納税義務者の故意を立証することは容易ではなく、発覚したときも従業者自身は重加算税の賦課を受けることはないから、納税義務者が従業者の行為に隠れて不当な利得を図るおそれがある。）。

したがって、重加算税の制度上は従業者の行為は納税義務者本人の行為と同視され、従業者による所得の事実の隠ぺい又は仮装を納税義務者本人が知らずしてその隠ぺい又は仮装したところに基づき、所得の過少申告をし又は所得の申告をしなかったときは、納税義務者が正当なる所得を申告すべき義務を怠ったものとして重加算税が賦課されると解する⁽²²⁾。

また、国税不服審判所は「隠ぺい又は仮装の行為を役員等の行為に限定

すべきではなく、従業員等の行為も重加算税が賦課される。…隠ぺい又は仮装の行為をした者に関しては、納税者本人の申告行為に重要な関係を有する部門（経理部門等）に所属し、相当な権限を有する地位（課長等）に就いている者の隠ぺい又は仮装の行為は、特段の事情がない限り、納税者本人の行為と同視すべきであると解する」⁽²³⁾と裁決して、重加算税の賦課決定処分は適法であるとしている。

以上のとおり、国税通則法に規定する重加算税賦課の法理は、所得税法及び法人税法に規定する青色申告承認の取消しについて同様に考えることができるので、所得税法150条1項3号及び法人税法127条1項3号の規定「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装し」は、家族又は使用人等の従業者が納税義務者のために所得を隠ぺいし又は仮装した場合においても、納税義務者の青色申告承認の取消しについて適用することができるかと解する。

(5) 帳簿書類の真実性の認定基準

所得税法150条1項3号又は法人税法127条1項3号に規定する「帳簿書類に…その他その記載事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由」とは、備付帳簿が青色申告制度の趣旨に副うような信頼性、真実性を備えているかどうかであり、帳簿書類の記載内容それ自体により企業の営業成績の真実を知りうる程度の誠実かつ信頼に価する記載があるかどうかを基準として判定すべきである。

具体的には、「帳簿には、例えば前年以前に支払済の買掛金の記載もれを当年の帳簿に繰越しとして記載したような多額の買掛金の架空計上、他からの借入を銀行からの借入として記載したような虚偽の記載があり、これらが脱税の目的で行われたものでないとしても、帳簿書類の記載全体についてその真実性を疑うに足る不実の事実がある」⁽²⁴⁾などのほか、「いわゆる別途預金の存在を理由として」⁽²⁵⁾、「備付帳簿書類相互間の不一致のあることが判明した場合」⁽²⁶⁾、「架空の給料や旅費の支出があること」⁽²⁷⁾等は、帳簿書類の真実性を疑うに足りる相当の理由に当たるとし

ている。

そして、備付帳簿が青色申告制度の趣旨に副うような信頼性、真実性を備えているかどうかの判断は、申告の時を基準としてなされるべきであり⁽²⁸⁾、その取消しを行うに当たっては取消原因となった年分（事業年度）以降の年分の帳簿書類の保存状況を考慮する必要はない⁽²⁹⁾。

(6) 確定申告書の不提出

法人税法は、法人に確定申告書の提出を義務付けている（法人税法74条1項）が、確定申告を行うに当たっては、法人が確定した決算（株主総会の承認）すなわち企業会計上の利益又は損失の額をそのまま課税標準として申告するものではなく、確定した決算を基に法人税法の規定に従って修正（法人税額等の損金不算入の規定、寄付金の損金不算入の規定、交際費の損金不算入の規定等）した上で計算した所得金額又は欠損金額を課税標準として申告することとされている。

また、課税標準の計算又は税額の計算において法人に有利な計算の選択を認めている場合には、その計算内容等を確定申告書に記載することを条件としていることがある（受取配当等の益金不算入、貸倒引当金の損金算入、賞与引当金の損金算入）。そして、当該事業年度分の課税標準等の計算が翌事業年度分以降の課税標準等の計算にも影響を及ぼすことがあることから、継続して各事業年度の法人税法に基づく所得金額又は欠損金額を明らかにしておく必要がある。

仮に、欠損期の確定申告についてこれを不要とするならば、欠損期以降における各事業年度分の税務計算において著しい困難を招くことは容易に予想されるところであって、各事業年度分の税務計算の継続によって初めて法人税法上の課税標準や税額の確定が可能となるのである。

以上のとおり、法人税法が法人の確定申告について、当該事業年度の課税所得等の有無にかかわらず、いかなる場合も確定申告を要求する理由はこのような法人税の税務計算上の必要性に基づくものである。

青色申告制度は、誠実かつ信頼性のある記帳をし、それに基づいて所得

金額を正しく計算し、そして確定申告手続を履行した納税義務者に対してその特典を付与する制度である。したがって、法人税法が青色申告の承認を受けた納税義務者に当然に期待している事項、すなわち、正確な記帳やそれに基づく確定申告手続を行わない者に対しては、青色申告制度の特典を付与する実質的な理由はないことになるから、その特典を剥奪することになる。

法人税法74条1項は、「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない」と規定し、内国法人に対し確定申告書の提出を義務づけ、その違反者に対しては罰則をもって臨む（法人税法160条）一方、災害その他やむを得ない理由により決算が確定しないなどの事由がある場合には、申請に基づき、税務署長が期日を指定してその提出期限を延長することができる旨を定めている（法人税法75条、75条の2）。これらの規定によれば、青色申告書提出の承認を受けた内国法人は、所得の有無を問わず、また営業中であると休業中であることを問わず確定申告書の提出を義務づけられ、やむを得ない理由により決算が確定しないなどの事由がある場合に、その提出期限の延長が認められるにすぎないものである⁽³⁰⁾。

したがって、法人税の確定申告書とその提出期限までに提出しなかったことは、青色申告承認の取消事由に当たる（法人税127条1項4号）。

〔注〕

- (1) 大阪地裁昭和37年6月29日判決・税資36号762頁
- (2) 最高裁昭和42年4月21日第2小法廷判決・税資47号740頁
- (3) 大阪高裁昭和38年12月26日判決・税資37号1206頁
- (4) 和歌山地裁昭和57年9月8日判決・税資127号754頁
- (5) 東京高裁昭和59年11月20日判決・税資140号237頁
- (6) 津地裁昭和55年6月19日判決・税資113号792頁
- (7) 浦和地裁昭和58年1月21日判決・税資129号4頁
- (8) 京都地裁平成6年11月7日判決・税資206号147頁

- (9) 東京地裁昭和55年3月13日判決・税資110号570頁
- (10) 最高裁平成8年9月17日第2小法廷判決・税資220号657頁
- (11) 東京地裁平成5年8月26日判決・税資198号524頁
- (12) 大阪地裁昭和63年1月29日判決・税資163号152頁
- (13) 大阪地裁昭和63年9月28日判決・税資165号702頁
- (14) 大阪地裁平成5年1月26日判決・税資194号50頁
- (15) 東京高裁平成5年2月9日判決・税資194号258頁
- (16) 訟務月報39卷10号2070頁（池本征男）
- (17) 訟務月報43卷9号2459頁（海老原明）
- (18) 東京高裁平成8年9月30日判決・税資220号1000頁
- (19) 金子宏「租税法 第六版補正版」（弘文堂）525頁
- (20) 松山地裁平成7年3月24日判決・税資208号921頁
- (21) 和歌山地裁昭和50年6月23日判決・税資82号70頁
- (22) 大阪地裁昭和36年8月10日判決・税資35号653頁
- (23) 平成7年12月14日裁決・裁決事例集No.50・25頁
- (24) 広島地裁昭和41年5月16日判決・税資44号603頁
- (25) 最高裁昭和35年12月22日第1小法廷判決・税資33号382頁
- (26) 横浜地裁昭和36年4月19日判決・税資35号382頁
- (27) 仙台地裁昭和37年2月16日判決・税資36号106頁
- (28) 岡山地裁昭和42年1月19日判決・税資47号49頁
- (29) 津地裁平成7年11月30日判決・税資214号583頁
- (30) 最高裁昭和63年10月21日第2小法廷判決・税資166号224頁

5 青色申告承認の取消通知

(1) 取消通知と更正通知

青色申告承認の取消しの規定（所得税法150条1項、法人税法127条1項）によれば、法に規定する所定の事実がある場合には、その事実があったと認められる時までさかのぼってその承認を取り消すことができ、その取り消しがあった時以後に提出した申告書は青色申告書以外の申告書とみなされる。したがって、当該年分（事業年度）の青色申告承認のみを取り消せば、重ねて当該年分以後の青色申告承認を取り消す必要がない訳であり、これらの年分に対する更正については理由の附記を要しない⁽¹⁾。つまり、青色申告者について青色申告の承認の取消しがされた場合には、その更正処分には更正の理由附記を要しないこととなる。

そこで、青色申告承認の取消通知書と所得税の更正通知書とが同時に納税義務者に到達した場合において、更正の理由附記のない更正処分は適法であるかについてである。

これについては、青色申告書に係る更正（所得税法155条、法人税法130条）並びに推計による更正又は決定（所得税法156条、法人税131条）の規定との関係上、更正の理由附記のない更正又は推計による更正処分当時、すでに青色申告承認の取消処分の効力が生じていることが必要であるというべきであるが、必ずしも承認取消処分が時間的間隔において更正処分に先行していなければならないというものではなく、時間的にこれに遅れていなければ足りるものと解されるから、青色申告承認の取消処分と所得税更正処分が同時に成立し、かつ効力を生じた場合には更正処分は違法ではない⁽²⁾。

また、青色申告書提出の承認がいったん取り消されている場合においては、その承認取消処分の適否について係争中であっても、その取消処分が取り消されない限り、青色申告書以外の申告書として、理由附記のない更正（所得税法155条2項、法人税法130条2項）、あるいは推計の方法を用いての更正（所得税法156条、法人税法131条）は適法である。

(2) 取消理由附記の規定の趣旨

青色申告承認取消の理由附記は、「その書面には、その取消しの処分
の基因となった事実が同項各号のいずれに該当するかを附記しなければなら
ない」（所得税法150条2項後段、法人税法127条2項後段）旨規定してい
る。

この規定は、更正決定その他の処分の場合には「その理由を附記しなけ
ればならない」と規定しているのに対し、特に規定形式を変えて、該当条
項のみを附記すれば足りる趣旨で取消の基因となった事実が同項各号のい
ずれに該当するかを附記しなければならないと規定したものであるのか、
それとも、取消の基因となった具体的事実、例えば、どの帳簿に、どの取
引に関して、どのような不実の記載があったのかについてまで附記すべき
ことを定めているかが解釈の問題となる。

これについては、青色申告承認の取消しの通知書にこのような附記を命
じたのは、承認の取消しはその承認を得た納税義務者に認められる納税上
の種々の特典を剥奪する不利益処分であることにかんがみ、取消事由の有
無についての処分庁の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制す
るとともに、取消しの理由を処分の相手方に知らせることによって、その
不服申立てに便宜を与えるためである。この点において、青色申告の更正
における理由附記の規定その他一般に法が行政処分について理由の附記を
要求している場合の多くとその趣旨、目的を同じくするものである。そし
て、そこにおいて要求される附記の内容及び程度は、特段の理由のない限
り、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされた
のかを、処分の相手方においてその記載自体から知しうるものでなければ
ならず、単に抽象的に処分の根拠規定を示すだけでは、それによって当
該規定の適用の原因となった具体的事実関係をも当然に知りうるような例
外的場合を除いては、法の要求する附記として十分でない⁽³⁾。

なぜならば、所得税法及び法人税法に掲げられた青色申告承認取消しの
事由は、青色申告制度の基盤をなす納税義務者の誠実性ないしその帳簿書

類の信頼性が欠けると認められる場合を類型化したものであるが、具体的事案においていかなる事実がこれに該当するとされるのかは必ずしも明らかでなく、特に所得税法1項3号及び法人税法1項3号の取消事由「…帳簿書類に取引の全部又は一部を隠べいし若しくは仮装して記載し、その他その記載事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由があること」は極めて概括的で具体性に乏しいため、取消通知書の同号に該当する旨附記されただけでは、処分の相手方は、帳簿書類の記載事項の全体についてその真実性が疑わしいとされた理由が、取引の全部又は一部を隠べいし若しくは仮装したことによるのか、それともそれ以外の理由によるのか、また、その隠べいし又は仮装が帳簿書類のどの部分におけるいかなる取引に関するのか等を、その通知書によって具体的に知ることはほとんど不可能であるからである⁽³⁾。

そして、同処分は、青色申告における更正の理由附記の程度と対比すれば、更正処分よりさらに納税義務者にとって不利益であり、特に更正処分につき具体的理由の附記をうけうる特典自体を奪われるという効果をも有する青色申告承認取消処分について、その理由附記の程度が該当号数の表示のみで足りるとする解釈が許されないことは明らかである。すなわち、更正処分の理由が所得金額の認定計算が主たる問題であるのに対し、承認取消処分の理由は帳簿書類の信頼性が主たる問題であるという性質の相違があるから、記載すべき理由の形態に相違があるとしても、承認取消処分においては、少なくとも当該帳簿書類の信頼性が失われたとする具体的事実の摘示をなすべきことを法は求めているというべきである⁽⁴⁾。

〔注〕

4の(1)の〔注〕参照

(3) 取消理由の附記の程度

青色申告承認の取消処分は、帳簿書類の信頼性が欠如するに至った場合に行われるもので、法はその取消理由を四つの類型に分けて具体的に明文化し、この類型のいずれかに該当するときでなければ承認取消処分が許さ

れないものとしているのであり、その取消しについては厳しいチェックを加えている。

青色申告承認の取消通知書に記載すべき事項について「…取消しの処分
の基因となった事実が同項各号のいずれに該当するかを附記しなければならない」（所得税法150条2項、法人税法127条2項）と規定しており、法
文上は所得税法150条1項各号又は法人税法127条1項各号のいずれに該当
するかを記載すれば足りるものと解される。

しかしながら、法が承認の取消通知書に前記(2)のような附記を命じた
趣旨目的からすると、取消通知書に記載すべきことが要求される附記の内
内容及び程度は、相手方において、当該取消処分がいかなる事実関係に基づ
きいかなる法規を適用してなされたかを記載自体から了知しうるものでな
ければならず、単に抽象的に処分の根拠規定を示すだけでは、それによっ
て当該処分の原因となった具体的事実関係をも当然に知りうるような例外
の場合を除いては法の要求する附記としては不十分である。また、附記の
内容として該当の各号を掲げるほかに、若干の文言が記載されていたとし
ても、それが抽象的なものであつて単に号数を掲げたのと異ならないとみ
られる場合にも附記の内容が不十分であるといわねばならない。もっとも、
法人税法127条1項4号については、単に条項号数を記載することをもっ
て、附記理由として十分であると解する⁽⁵⁾。

さらには、青色申告者の備え付けるべき帳簿書類の種別は多様であり、
かつ、それらに記載すべき内容も多岐にわたっているのであるから、所得
税法150条1項1号又は法人税法127条1項1号による取消処分をするに当た
っては、その理由附記の内容として、単に号数のみを記載するのみでは足
りず、具体的にいつからいつまでの期間内における、いかなる帳簿書類の
備付けないし記録が不備であるのか、あるいは保存がなされていないのか
を特定しうる程度に記載される必要がある⁽⁵⁾。

そうすると、法が要求するところの当該処分の具体的事実関係の摘示と
は、所得税法150条1項1号又は法人税法127条1項1号にいう帳簿書類の

備付け、記録又は保存のそれぞれを特定してその内容を具体的に記載し、かつ、所得税法施行規則56条以下又は法人税法施行規則53条以下の定める義務のどの条項に違反するかを事実として記載すべきであるかである。

しかしながら、ここにいうところの通知書に要求される具体的事実関係の摘示とは、帳簿書類についていかなることが行われているかという、いわば生の事実の摘示をいうのであって、これが所得税法150条1項1号又は法人税法127条1項1号の備付け、記録又は保存がなかったことなのか、また、同規則の定めるどの義務のどの条項に違反するか等といった具体的事実の法的評価までの附記を要求するものではない⁽⁶⁾。

具体的には、①法人税法127条1項1号の附記として、「取消理由の附記として127条1項1号を掲げたほか、『売上、仕入に関する記録等の保存ならびに記帳が不備である』と記載しているに過ぎず、そのような記載は単に当該条項号のみを記載したのと同視すべきものであるから、かかる附記が取消通知書に記載すべきことを要求されている内容として不十分であることはいうまでもない」⁽⁵⁾と判示し、一方、②「通知書には、控訴人が調査担当官による帳簿書類の提示要求に応じなかった事実を、その日時、場所等を特定して具体的に摘示したうえ、右事実をもって、帳簿書類を備付け、記録及び保存が正しく行われていないものと評価認定し、所得税法150条1項1号により青色申告承認を取消す旨記載されているから、本件処分の基因事実の記載につき特定性、具体性を欠くものということとはできない。また、同法150条2項は、当該基因事実が同条1項各号のいずれに該当するかを記載すべき旨定めるに止まり、1号該当の場合に、備付け、記録又は保存のいずれの義務違反があるかまで記載すべきものとはしていないから、この点の不記載をとらえて本件処分の通知書の記載が不十分であるとすることはできない」⁽⁷⁾と判示している。

法人税法127条1項3号の附記として、①「取消通知書には同号による取消処分の基因となった事実として、『所得計算上収入に計上すべきものを除外し、仮装名義で銀行に預金をし所得を過少に申告している』旨記載

しているのみであるところ、そのような記載は単に同号数のみを記載しただけの場合と実質的に異なるところがないというべきであり、このような理由附記の内容が取消理由の附記として不十分であることについては多言を要しない⁽⁵⁾と判示し、一方、②「附記理由として、架空給料の総額、用いられた氏名の一部の例示、その総人員数、売上除外の金額と取引先、架空経費の総額、経費科目と仮装方法の例示が記載されている場合その記載に不備はない」⁽⁸⁾している。

法人税法127条1項4号の附記として、「取消処分の基因となつた事実として、昭和62年度の法人税確定申告書がその提出期限までに提出されていないことを明示したうえで、当該事実が法人税法127条1項4号に該当する旨を記載していることは明らかであるから、この記載は、本件処分の基因となつた事実を原告が知り得る程度に具体的に特定して摘示するといふ点で、欠けるところはない」⁽⁹⁾と判示している。

なお、取消処分の理由として各号のうち二つ以上の号数が掲げられている場合において、その一つでも理由附記として十分であると認められるときは、他の理由が附記として不十分であっても、結局、当該取消処分は（裁量権の濫用にあたる場合は格別）適法である⁽⁵⁾。

(4) 附記理由不備の瑕疵と治癒

青色申告承認取消しの通知書の理由附記に不備な点があった場合に、異議申立てないしは審査請求に対する審理において、新たな主張や資料によってさらに検討が加えられた結果、これに基づいて十分な理由を附記した決定や裁決がなされれば、当初の附記理由の不備の瑕疵が治癒されるかについてである。

これについては、所得税法150条2項又は法人税法127条2項の規定の趣旨からして、その規定に違反した取消処分の瑕疵は、後日、再調査決定又は審査決定において処分の具体的な根拠が示されたとしても、それにより治癒されるものではないと解すべきである⁽³⁾。

すなわち、法が取消通知書に理由附記を要求するのは、あくまでも当該

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、あわせてその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、後に不服申立てに対する決定等において具体的理由を明示してもなんら意味がないからである⁽⁷⁾。

また、取消処分の通知書の理由附記の不備の瑕疵は、文字どおりその処分の附記部分に存在するものであるから、それは取消事由となるに止まりその処分の無効を来すまでの重大な瑕疵には当たらない⁽⁸⁾。

すなわち、行政処分に瑕疵があつても、その行政処分は、これが取り消されるまでは有効なものであるから、青色申告承認の取消処分において、その取消通知書に瑕疵があつても、その取消処分が取り消されるまでの間は有効な処分とされるので、いったん青色申告の取消処分が行われている以上、その納税義務者の申告書は青色申告書以外の申告書とされる。このことは最高裁判例（昭和47年12月5日最高裁第3小法廷判決）の趣旨に徴して明らかである。この点においては、青色申告の更正における理由附記の規定その他一般に法が行政処分について理由の附記を要求している場合の多くとその趣旨、目的を同じくするものである。

〔注〕

○最高裁昭和47年12月5日第3小法廷判決・税資66号1074頁

「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れるとすることは、処分庁そのものの慎重、合理性を確保する目的にそぐわないばかりでなく、処分の相手方としても、審査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新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の不備の瑕疵は、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。」

〔注〕

- (1) 福岡高裁昭和40年6月4日判決・税資41号619頁
- (2) 仙台地裁昭和37年2月16日判決・税資36号106頁
- (3) 最高裁昭和49年4月25日第1小法廷判決・税資75号283頁
- (4) 名古屋地裁昭和48年4月25日判決・税資69号1351頁
- (5) 大阪地裁昭和50年5月9日判決・税資81号546頁
- (6) 津地裁平成7年11月30日判決・税資214号583頁
- (7) 東京高裁昭和56年10月21日判決・税資121号68頁
- (8) 大阪地裁昭和57年7月20日判決・税資127号245頁
- (9) 東京地裁平成2年7月11日判決・税資180号26頁
- (10) 広島地裁昭和47年10月31日判決・税資66号908頁
- (11) 東京地裁昭和61年2月6日判決・税資150号184頁

6 青色取消に係るその他の諸問題

(1) 青色申告承認取消処分が取り消された場合

税務調査においては一般的に、青色申告承認取消処分に合わせて所得税又は法人税の更正処分が行われることから、所得税又は法人税の更正の取り消しを求める訴訟において、その取消原因として先行する青色申告承認取消処分の違法を主張することができるか否か、また、青色申告承認取消処分が違法として取り消しを免れないとき、青色申告承認取消処分を前提として行われている場合の所得税又は法人税の更正処分もまた違法なものとなるかについてである。

青色申告承認取消処分は、納税義務者に対し各種の特典を伴う青色申告書によって申告することができる資格を付与する青色申告承認を取り消すことによって、その取消原因の存する年度に遡及してその資格を喪失させる処分であるから、納税義務者の資格に関するあるいは納税申告の方法を規制する処分といえることができる。一方、所得税又は法人税の更正は、申告書の提出があった場合において、これに記載された課税標準又は税額等が税務署長の調査したところと異なるときに、税務署長が申告書の記載内容を是正してその課税標準又は税額を確定する処分である⁽¹⁾。

そして、法律上青色申告承認取消処分がされたからといって必ず課税標準等が変動するものではなく、青色申告承認取消処分をしたときには常に所得税又は法人税の更正しなければならない建前ともなっていない。そうすると、青色申告承認取消処分と所得税又は法人税の更正とは、これらの処分が相結合して一つの法的効果の実現を目指し、これを完成する関係にあるとはいえないから、所得税又は法人税の更正の取り消しを求める訴訟において、その取消原因として当該更正に先行する青色申告承認取消処分の違法事由を主張することはできない⁽¹⁾。

また、仮に先行する青色申告承認取消処分に瑕疵があつてもこれによって所得税又は法人税の更正が違法となるものではない。処分の取消訴訟において、先行行為の要件についての瑕疵を後行行為の違法事由として主張

することができるのは、先行行為と後行行為とが一連の行為として相結合して一つの法的効果の実現を目指し、これを完成する関係にあるような場合に限られるものと解する⁽²⁾。

そして、青色申告承認取消処分が違法として取消しを免れないときは、更正処分等が青色申告承認取消処分を前提として行われている場合において、青色申告承認取消処分を違法として取り消す以上、更正処分等もまた違法なものとして取り消されるべきであると解する⁽³⁾。

(2) 処分取消の訴えの提起

青色申告承認取消処分とその処分の基礎となる事実関係の全部又は一部を共通にする更正処分がなされ、更正処分に対し適法に不服申立前置がなされている場合において、青色申告承認取消処分に対する不服申立前置を要するかである。すなわち、青色申告承認取消処分及びこれと同時に又は引続いてなされた更正処分とが相互に関連しているとみられるような場合において、更正処分に対し適法に不服申立てを経たときは、前者については実質的に不服申立てを経由したのと同視して、改めて不服申立てをしなくてもよいか、あるいは不服申立てを経由しないことにつき正当な理由があるといえるかである。

具体的には、青色申告の納税義務者に「帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺい又は仮装して記載」する事実があるとして、所得税法150条1項3号又は法人税法127条1項3号に基づいて青色申告承認の取消処分を行い、同様の事実に基づいて更正処分等を行った場合である。

国税通則法は、国税に関する法律に基づく処分で税務署長がしたものについて不服がある者は、その処分に係る通知を受けた日の翌日から起算して2月以内にその処分をした税務署長に対して異議申立をすることができ（国税通則法75条1項1号、77条1項）、その異議申立についての決定を経た後の処分になお不服があるときは、その決定の通知を受けた日の翌日から起算して1月以内に国税不服審判所長に対して審査請求をすることができる（国税通則法75条3項、77条2項）とされている。そして、その処分の取

消を求める訴えは、審査請求についての裁決を経た後でなければ提起することができないとされている（国税通則法115条1項）。

そうすると、青色申告承認の取消処分と更正等処分とは、前者は納税義務者の地位及び納税申告の方法に関するものであるのに対して、後者は課税処分として納税義務及び税額を確定するものであって、それぞれ目的及び効果を異にする別個の処分であり、その手続も戴然と区別されたものであるから、青色申告承認取消処分と同時に又はこれに引き続いて更正処分がされた場合に、たまたま二つの処分の基礎とされた事実関係の全部又は一部が共通であって、これに対する納税義務者の不服の事由も同一であるとみられるようなときでも、後者の処分に対し適法に不服申立てを経たからといって、それだけでは当然に、前者の処分に対する不服申立てを経たのと実質的に同視しうるものとして前者の処分に対する不服申立ての前置を不要と解することはできない。また、同処分に対する不服申立てを経ないことにつき国税通則法にいう正当な理由があると解することも相当でない⁽⁴⁾。

(3) 青色特典益と加算税の賦課

青色申告の承認が取消されたことに伴い、青色申告の特典である事業専従者給与や各種引当金・準備金などは必要経費に算入できないことになり、この部分に相当する所得金額が増加することになる。

そこで、青色申告承認取消処分に基づく青色特典否認の更正処分により納付すべきこととなつた税額に対する過少申告加算税の賦課において、その増加部分は国税通則法65条4項に規定する正当な理由に当たるかが争点となる。

東京地裁は「更正の結果新たに納付すべきこととなつた税額のうち重加算税賦課決定の対象となる部分以外の税額は16万円であるから、国税通則法65条1項の規定に基づいて、これに100分の10の割合を乗じて計算した1万6,000円が過少申告加算税となる」と判示（東京高裁平成3年10月30日控訴棄却、最高裁第3小法廷平成4年6月23日上告棄却）して、青色申

告承認取消に伴う青色特典益に係る税額は正当な理由に当たらないとしている⁽⁵⁾。

一方、岡山地裁は、青色申告承認取消処分に伴って、①必要経費の額から除外された各年分の各事業専従者に係る青色事業専従者給与の額と所得税法57条3項（事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等）の適用により新たに必要経費として認められた事業専従者控除額との差額、②租税特別措置法25条の3第3項3号（みなし法人課税の適用を受けられないことに伴う部分については、国税通則法65条4項に規定する正当な理由があると認められる（広島高裁平成8年3月28日控訴棄却、上告中）としている⁽⁶⁾。

青色申告承認取消に伴う青色特典益に係る過少申告加算税の賦課を争点とした判例は数少ないが、いずれにせよ、今後の判例の集積が待たれるところである。

〔注〕

- (1) 東京地裁平成3年12月11日判決・税資187号321頁
- (2) 東京地裁平成4年10月1日判決・税資193号1頁
- (3) 東京高裁平成5年2月9日判決・税資194号258頁
- (4) 最高裁昭和57年12月21日第3小法廷判決・税資128 724頁
- (5) 東京地裁平成3年5月28日判決・税資183号823頁
- (6) 岡山地裁平成6年3月10日判決・税資200号900頁